ASBJ

第 577 回企業会計基準委員会

| | |
|---|---|
| 資料番号 | 審議事項(3)-2 |
| 日付 | 2026 年 5 月 28 日 |

| | |
|---|---|
| プロジェクト | 排出量取引制度に係る会計上の取扱い |
| 項目 | 制度対象事業者の排出枠の売却の会計処理 |

## 本資料の目的

1. 本資料では、前回の企業会計基準委員会で聞かれた意見を踏まえて再検討した、制度対象事業者による排出枠の売却の会計処理の考え方について ASBJ 事務局の分析及び提案をお示しし、ご意見を伺うことを目的としている。

## これまでの経緯

2. 第 575 回企業会計基準委員会（2026 年 4 月 22 日開催）及び第 176 回実務対応専門委員会（2026 年 4 月 20 日開催）（以下合わせて「第 575 回企業会計基準委員会等」という。）では、2025 年 6 月に公布された「脱炭素成長型経済構造への円滑な移行の推進に関する法律」（令和 5 年法律第 32 号）（以下「GX 推進法」という。）の改正に基づく排出量取引制度（以下「GX 推進法に基づく排出量取引制度」という。）における制度対象事業者の排出枠及び負債の会計処理の考え方を再整理し、3 つのアプローチ（アプローチ A、アプローチ B-1 及びアプローチ B-2）をお示しした。

3. ここで、アプローチ A とアプローチ B は、制度対象事業者の届出に基づき国から無償で割り当てられた排出枠（以下「無償割当の排出枠」という。）に関する考え方が異なるものの、いずれのアプローチにおいても制度対象事業者が市場取引等を通じて購入した排出枠（以下「購入した排出枠」という。）を含め、排出枠の売却時に損益を計上しない考え方をお示しした。

4. 前項の整理に対し、第 575 回企業会計基準委員会等では、次のような意見が聞かれた。

   (1) 投機目的ではなくとも制度対象事業者が経済合理性のために排出枠の取引を行うことが想定されるため、そのような取引が行われることを前提として会計処理を検討することが適当ではないか。

   (2) 制度対象事業者が排出目標の達成だけを念頭に置いて取引の要否を判断するとの前提が成立するのであればアプローチ A は最も合理性があるが、新しい制度における利用形態に関してもう少し複雑な状況まで考慮する必要があるのであれば、資産と負債を両建てで計上するというアプローチ B の考え方の合理性が高まると考える。

5. この点、前回までの検討では、無償割当の排出枠であっても購入した排出枠であっても制度対象事業者は等しく保有義務への充当のみに使用すると想定されることを前提に、売却時には損益を計上しない会計処理を提示していた。しかし、前項に記載の聞かれた意見を踏まえ、本資料では、制度対象事業者が保有義務の充足以外の目的で排出枠の取引を行うことがあると想定した場合の会計処理についても検討する。

6. 本資料では、次項以降で行った制度対象事業者の排出枠の売却の会計処理に関する ASBJ 事務局の分析及び提案について、ご意見を伺いたい。

## 無償割当の排出枠と購入した排出枠の違い

### （事務局の分析）

7. 本資料第 5 項に記載のとおり、前回までは無償割当の排出枠と購入した排出枠を区別せず、いずれの排出枠も制度対象事業者は保有義務の充足のみを目的に保有することを前提とした会計処理を検討していた。しかしながら、制度対象事業者が経済合理性の観点から排出枠の売買取引を行う場合の会計処理についても検討することが適当であるとの聞かれた意見を踏まえ、以下ではそれらについて検討を行う。

8. ここで、GX 推進法に基づく排出量取引制度では、国から排出目標量に基づく排出枠が割り当てられるとともに、排出実績量と同量の排出枠を保有することが義務付けられているため、無償割当の排出枠という権利と排出実績に基づいて排出枠を償却する義務が同時に生じていると考えられる。このため、制度対象事業者にとって無償割当の排出枠は、排出目標の達成可否が確定するまで、割当年度の制度対象事業者の義務から解放されていないと考えられる。

9. 一方、購入した排出枠については、制度対象事業者が主に排出実績量が無償割当の排出枠の量を上回る場合に備えて購入するものが多いと考えられるが、割当年度の制度対象事業者の義務と直接紐づいたものではないことから、制度対象事業者の義務の充足以外の目的で売買取引を行う可能性もあるものと考えられる。

10. また、制度対象事業者が排出目標を達成し、排出実績量が無償割当の排出枠の量を下回ることが確実になった場合の無償割当の排出枠については、余剰の排出枠として割当年度の制度対象事業者の義務から解放されたものと考えられることから、会計上、購入した排出枠と同様の性格を有する排出枠として取り扱うことが考えられる。

**（事務局の提案）**

11. 前項までの分析を踏まえると、無償割当の排出枠は制度対象事業者の義務から解放されていない一方で、購入した排出枠（前割当年度以前に余剰となった無償割当の排出枠を含む。以下同じ。）は制度対象事業者の義務とは直接紐づいたものではないという点で違いがあることから、無償割当の排出枠と購入した排出枠を区別した上で、購入した排出枠については制度対象事業者の義務の充足以外の目的で売買取引を行う可能性を考慮し、無償割当の排出枠とは異なる売却の会計処理を検討することが考えられるがどうか。

| ディスカッション･ポイント 1 |
| --- |
| 第 7 項から第 10 項までに記載した排出枠の区別に関する事務局の分析及び前項の提案について、ご意見を伺いたい。 |

## 無償割当の排出枠の売却の会計処理

12. 無償割当の排出枠については、排出目標の達成可否が確定するまで、割当年度の制度対象事業者の義務から解放されていない。アプローチ A では資産計上していないことから、また、アプローチ B では売却後の買戻しの可能性及び継続的関与の観点から条件付の売却取引であると考えられるために資産の認識を中止しないことが考えられることから、いずれのアプローチであっても売却時に損益を計上しないことが考えられる。

13. 前項の考え方は、前回の検討においてお示しした無償割当の排出枠の売却の考え方から変更はない。

## 購入した排出枠の売却の会計処理

**（事務局の分析）**

14. 本資料第 11 項に記載の事務局の提案を前提として、制度対象事業者が購入した排出枠を保有義務の充足以外の目的で取引することがあると想定した場合、そのような複数の目的があり得ることを表すためには、本資料第 12 項に記載の会計処理とは異なる会計処理が必要になると考えられる。

15. ここで、制度対象事業者が購入した排出枠の取引を保有義務の充足以外の目的で行う場合であっても、制度対象事業者が義務を負っていることには変わりはない。このため、排出枠の取引には複数の目的が生じ得ることを表すために、制度対象事業者の購入した排

出枠を保有目的又は保有部門若しくは保有する事業の事業モデル（以下「保有目的等」という。）に応じて分類するかどうかによって複数の会計処理が考えられることから、次の2つの代替案について検討する。

（案1）購入した排出枠を保有目的等で分類しない。

（案2）購入した排出枠を取得時に保有目的等に応じて分類する。

16. 以下では、それぞれの案について分析を行う。

（案1）

17. （案1）では、購入した排出枠は無償割当の排出枠とは異なり当割当年度の義務と直接紐付いていないことに着目し、無償割当の排出枠とは異なる会計処理を一律に定めるものである。この点、購入した排出枠の売却には需給の調整や、より有利な値差を獲得する目的といった、排出実績量が無償割当の排出枠の量を上回る場合の備えの調整としての売却と、当該備え以外の目的での売却もあり得ると想定される。しかしながら、制度対象事業者が義務を負っていることに変わりはなく、後述のとおり制度対象事業者がどのような目的で売買取引を行うかを明確に区別することはかえって複雑な会計処理を生むと考えられることから、購入した排出枠を保有目的等で分類することなく、一律の会計処理を定めることが適当と考えられる。

18. このため、購入した排出枠の売却についてはすべて会計上も資産の売却として取り扱い、売却時に損益を計上することが考えられる。

（案2）

19. （案2）は、購入した排出枠をさらに細分化し、制度対象事業者の取引の目的等に応じた分類を取得時に行い、その後の会計処理を定めるものである。分類の規準には、購入した排出枠を制度対象事業者の保有義務の充足のみに用いる場合のほか、保有義務の充足の目的と排出枠の市場価格の変動から利益を獲得する可能性も視野に入れた二重の目的で保有する場合、さらには制度対象事業者であってもトレーディングを目的として保有する場合などが想定される。

20. 前項のように保有目的等に応じて購入した排出枠を分類した場合、制度対象事業者の保有義務の充足のみに用いる排出枠は無償割当の排出枠と同様に売却の会計処理は行わない一方、トレーディングを目的として保有する排出枠はトレーディング目的で保有する棚卸資産と同様に時価で測定し売却時には売却の会計処理を行うことが考えられる。また、保有義務の充足と市場価格の変動から利益を獲得する売却の可能性を含む二重の目

的があるものに分類した排出枠については、売却の会計処理を行うべきか否かや期末評価について、さまざまな考え方があるものと考えられる。

21. この点、購入した排出枠を取得の都度保有目的等に応じて分類し、分類ごとに異なる会計処理を要求することは、(案 1) よりも複雑な会計処理を要求することとなると考えられる。また、取得時の分類や事後の分類の変更に関して一定の制約を定めない場合には、企業の選好により恣意的な会計処理を生じさせる懸念があると考えられる。これを避けるために金融商品会計における満期保有債券のテインティング・ルールのような定めを置くことは、さらに重ねて複雑な会計処理を生じさせるといった懸念があると考えられる。

**(事務局の提案)**

22. (案 2) は保有目的等に応じた分類及びその後の会計処理を定めるものであり、他の会計基準と同様に、目的に応じた会計上の結果を得ることができる利点があると考えられる。しかし、前項に記載のとおり、会計処理の複雑性及び恣意性をもたらす懸念があると考えられる。この点、制度上は購入した排出枠が割当年度の義務と直接紐づいていない点に着目し、購入した排出枠についてはよりシンプルな会計処理を達成できる観点からは (案 1) を採用することが適当と考えられるがどうか。

23. なお、(案 1) と (案 2) のいずれを採用する場合であっても、排出枠を保有義務の充足以外の目的で用いることを想定することとなるため、購入した排出枠について市場価格の下落を反映する帳簿価額の切下げ (いわゆる減損処理) について、今後再検討が必要となると考えられる。

| **ディスカッション・ポイント 2** |
| --- |
| 第 12 項から第 21 項までに記載した排出枠の売却の会計処理に関する事務局の分析及び第 22 項の提案について、ご意見を伺いたい。 |

以　上