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　**制度対象事業者の引当金の会計処理**

本資料の目的

1. 本資料では、GX 推進法に基づく排出量取引制度における制度対象事業者[1]の負債の計上について、企業会計原則注解（注 18）[2]（以下「注解 18」という。）に基づく引当金の会計処理の再整理（無償割当の排出枠の 2 年度分保有と引当金の関係を含む。）に関する 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 566 回企業会計基準委員会（2025 年 12 月 25 日開催）及び第 174 回実務対応専門委員会（2025 年 12 月 23 日開催）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負債の考え方について、制度対象事業者の実質的な負担を適切に表す観点から、制度対象事業者にとって GX 推進法上の義務を履行するために追加の現金支出が必要となる部分について引当金として負債を計上することを原則的な考え方とし、負債の認識及び測定の具体的な要件は、GX 推進法に基づく排出量取引制度に即した定めとする考え方をお示しした。

3. 第 569 回企業会計基準委員会（2026 年 2 月 3 日開催）及び第 175 回実務対応専門委員会（2026 年 2 月 2 日開催）（以下合わせて「第 569 回企業会計基準委員会等」という。）では、制度対象事業者の負債の計上について、注解 18 の引当金の計上要件に照らした分析を実施し、「発生が当期以前の事象に起因すること」の要件については、企業が制度対象事業者に該当し、割当年度において GX 推進法に基づく排出量取引制度の算定対象となる二酸化炭素の排出を行っている場合に該当するとの考え方をお示しした。

---

[1] 事業活動に伴う二酸化炭素の年度平均排出量が 10 万トン以上である事業者が GX 推進法に基づく排出量取引制度の義務の対象者となる（GX 推進法第 33 条）。

[2] 注解 18 では「将来の特定の費用又は損失であつて、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。」とされている。

4. 前項の考え方に対し、第 569 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) 事象の発生のタイミングは割当の時期（年度開始前、年度中又は年度終了後）に影響を受けないことが適切であり、無償割当の排出枠は見積りの 1 つの要素として捉えて排出実績が超えるかどうかを検討することが適切と考える。引当金の義務の要件は、排出自体に着目し、期中は例えばプロラタ的に義務が発生していると考えることが適切ではないかと考える。

(2) 事象の発生のタイミングは、割当年度が開始することを発生とする考え方や、国から排出枠を割り当てられることを発生とする考え方、二酸化炭素の排出の事実を捉えて発生時期を検討するなどの複数の解釈が考えられるため、計上時期について検討課題に含めることが適当と考える。

(3) 事象の発生時点について、二酸化炭素の排出を行いそれが排出枠を超過することに起因して負債を計上することも考えられる。割当年度末に超過する見込みであることによって引当金を第 1 四半期から計上することが適切か否か、さらに議論を深める必要があると考える。

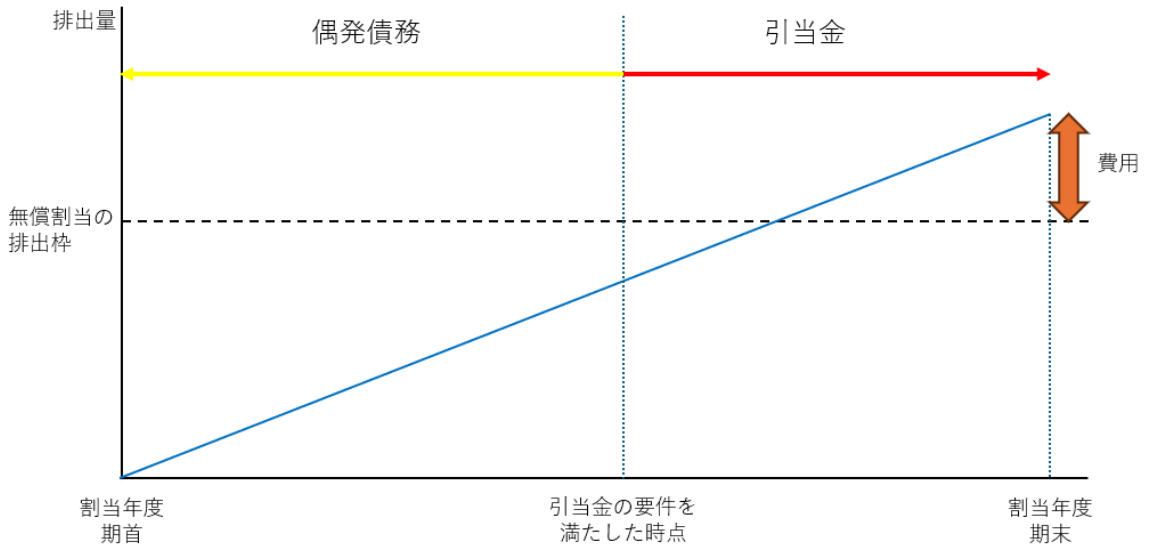
5. 第 575 回企業会計基準委員会（2026 年 4 月 22 日開催）及び第 176 回実務対応専門委員会（2026 年 4 月 20 日開催）（以下合わせて「第 575 回企業会計基準委員会等」という。）では、GX 推進法に基づく排出量取引制度のスケジュールの全体像についてご説明するとともに、制度対象事業者の排出枠及び負債の会計処理の考え方を再整理し、3 つのアプローチをお示しした。ここで、排出実績量が無償割当の排出枠の量を上回る場合には、市場又は第三者からの排出枠の購入が必要となり経済的資源が流出することとなると考えられるため、会計上、割当年度の開始時点から偶発債務が生じており、排出実績量が無償割当の排出枠の量を上回る可能性が高いなどの一定の要件を満たした時点で引当金を計上し、費用を計上する考え方をお示しし、当該考え方についてはいずれのアプローチにおいても共通すると考えられる旨をお示しした。

6. また、排出実績量が無償割当の排出枠の量を上回る場合には排出目標を達成できなかったという成果を表すものとして費用を計上することが考えられ、この成果は割当年度ごとに確定し、不可逆になっているとの考え方をお示しした。

7. 本資料では、本資料第 5 項及び第 6 項の考え方に基づき ASBJ 事務局で再整理した引当金の会計処理について、ご意見を伺いたい。

引当金の会計処理

8. 本資料第 5 項及び第 6 項に記載の考え方は、無償割当の排出枠を閾値とした偶発債務（引当金）の考え方であり、企業は、注解 18 の要件を満たした時点で引当金及び費用を計上することとなる。次項以降では、引当金の計上要件に該当する具体的な時点について分析を行った上で、引当金を計上する場合の対応する費用の額（期中の計上額を含む。）についても具体的な検討を行う。また、第 575 回企業会計基準委員会等でお示した GX 推進法に基づく排出量取引制度のスケジュール上の無償割当の排出枠の 2 年度分保有が、引当金の計上に影響を及ぼすかどうかについても検討を行う。



（引当金の計上要件に該当する時点についての分析）

9. GX 推進法に基づく排出量取引制度では、割当年度ごとに、一定の排出を行う事業者が制度対象事業者として排出実績量と同量の排出枠を法令で定められた日（償却日）に保有することが法律上義務付けられていることから、制度対象事業者は割当年度の開始時点から当該保有義務を負っていると考えられる。同時に、制度対象事業者は国から排出目標量に基づく排出枠を無償で割り当てられており、制度対象事業者は排出目標を達成できず排出実績量が無償割当の排出枠の量を上回るという条件に該当した場合に、市場又は第三者からの排出枠の購入が必要となり経済的資源が流出することとなる。

10. このため、制度対象事業者にとって当該義務は条件付きの義務であり、無償割当の排出枠を閾値とした偶発債務を有しており、排出目標を達成できず排出実績量が無償割当の排出枠の量を上回る可能性が高くなり、かつ、経済的資源の流出の金額を合理的に見積

ることができるようになった時点で、引当金及び費用を計上することになると考えられる。

11. ここで、注解 18 の引当金の計上要件についての分析をお示しした第 569 回企業会計基準委員会等では、「発生が当期以前の事象に起因」の要件における「当期以前の事象」について、割当年度が開始することのほか、制度対象事業者の排出実績量が無償割当の排出枠の量を超過した事実が該当しうるのではないかとの意見が聞かれていたため、これについて検討する。

12. GX 推進法に基づく排出量取引制度の下では、割当年度が開始し、制度対象事業者が算定対象となる二酸化炭素の排出を開始することが、経済的資源の流出を生じる可能性を生じさせる特定の行動と考えられる。この点、制度対象事業者の排出実績量が無償割当の排出枠の量を超過した事実が生じた時点では、すでに費用の発生が偶発事象から確定した事実に転化しており、費用又は損失発生の蓋然性が高いことを要件とする注解 18 の引当金の計上時点としては遅い時点であると考えられる。

13. 以上の分析を踏まえると、制度対象事業者の排出実績量が無償割当の排出枠の量を超過した事実をもって当期以前の事象とすることは適切ではなく、前項に記載のとおり、割当年度が開始し制度対象事業者により算定対象となる二酸化炭素の排出が行われた時点が該当するものと考えられる。

（制度対象事業者が計上する費用の額）

14. 制度対象事業者の排出実績量が無償割当の排出枠の量を上回る場合の引当金及び費用は本資料第 8 項でお示しした図の「費用」とした部分が該当するが、償却日よりも前に無償割当の排出枠を売却しない場合には、次項の「追加的に排出枠の調達が必要な場合」により費用を計上することになると考えられる。一方、制度対象事業者は制度上、償却日よりも前に無償割当の排出枠を売却することが可能であり、そのような売却取引を行っている場合には、売却取引の後で排出枠の再調達が必要となる可能性がある。制度対象事業者が排出枠を再調達する場合、売却後の排出枠の取引価格が上昇している可能性があることから、本資料第 17 項以降では「売却後に排出枠の再調達が必要な場合」の経済的資源の流出について検討する。

追加的に排出枠の調達が必要な場合

15. 割当年度の排出実績量が当該割当年度に付与された無償割当の排出枠の量を上回る場合には、市場又は第三者からの排出枠の購入が必要となり、経済的資源が流出することと

なると考えられる。したがって、この経済的資源の流出は、追加的に必要な排出枠の調達額として測定することが考えられる。すなわち、割当年度の排出実績量見込みから割当年度に付与された無償割当の排出枠の量を控除した量に、排出枠の単価を乗じた額により測定することが考えられる。

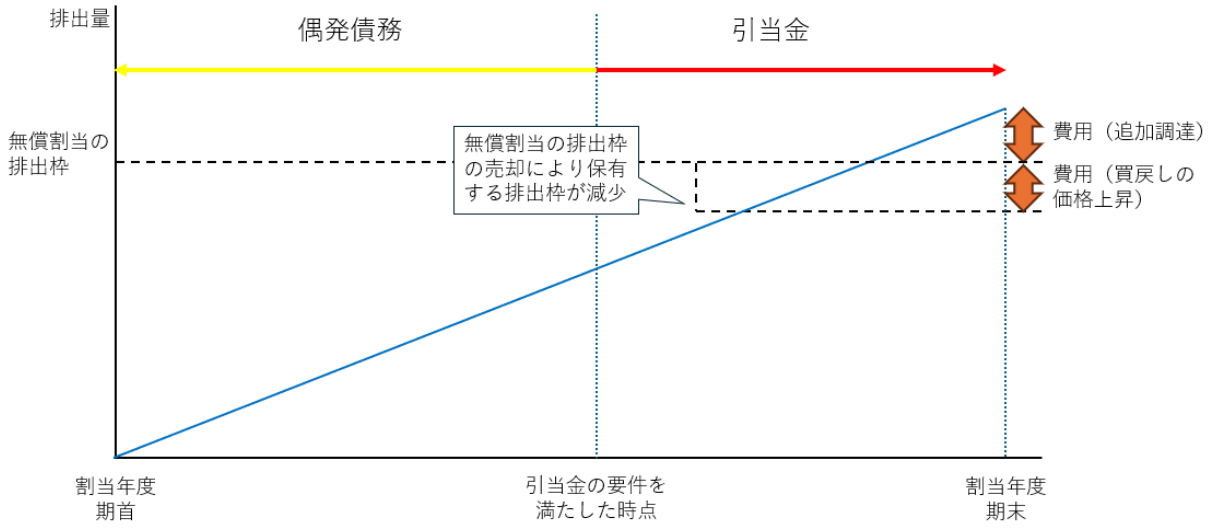
16. 第 575 回企業会計基準委員会等では、アプローチ A とアプローチ B のいずれであっても購入した排出枠は排出実績量が無償割当の排出枠の量を上回る場合の備えであると考えられると整理した。このため、前項の排出枠の単価については、既に購入した排出枠（前割当年度以前に余剰となった無償割当の排出枠を含む。以下同じ。）を保有している場合には当該購入した排出枠の単価を用いることが考えられる。一方、購入した排出枠を保有していない場合には、将来において市場等から排出枠を調達することとなるため、最善の見積りとして引当金の計上日時点の市場の取引価格を用いることが考えられる。

売却後に排出枠の再調達が必要な場合

17. 前項及び前々項に記載した追加的に排出枠の調達が必要な場合に加えて、無償割当の排出枠を償却日よりも前に売却したことにより無償割当の排出枠の保有量が減少し、割当年度の排出実績量見込みが当該割当年度の無償割当の排出枠の保有量を上回る場合には、売却した無償割当の排出枠に相当する排出枠を買い戻すことによる追加的な経済的資源の流出（売却後の排出枠の取引価格の上昇）に備える必要がある。

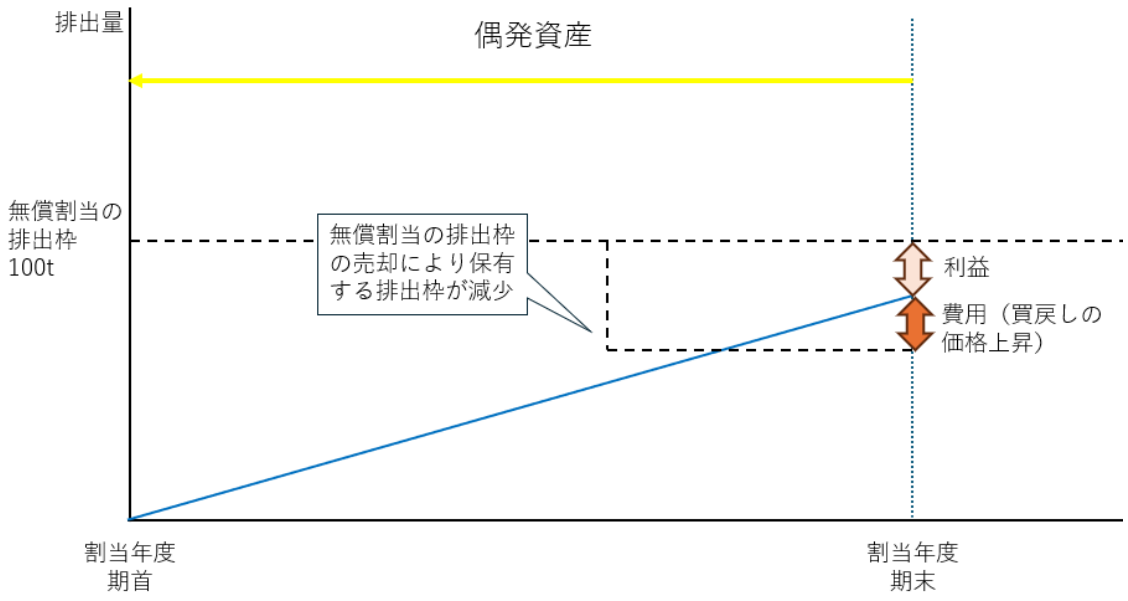
18. ここで、無償割当の排出枠は割当年度の制度対象事業者の義務から解放されておらず、無償割当の排出枠の売却は経済的実質の観点から排出枠を担保とした資金取引とみなすことができると考えられるため、売却時に損益を計上せずに売却による入金額全額を預り金などの負債に計上することが考えられる。このため、前項の制度対象事業者が備えるべき追加的な経済的資源の流出は、売却後の排出枠の取引価格の上昇に相当する部分（下図の「費用（買戻しの価格上昇）」）が該当するものと考えられる[3]。

[3] 無償割当の排出枠 100t を@3 千円で売却し、その後同量を市場から単価@4 千円で買い戻した場合に、差額@1 千円×100t が費用（買戻しの価格上昇）に該当する。



19. この費用（買戻しの価格上昇）については、売却時に計上する預り金などの負債に含まれない部分であるため、買戻しが必要な排出枠の量に、売却後の排出枠の取引価格の上昇差額を乗じた額により測定することが考えられる。

20. また、割当年度の排出実績量見込みが当該割当年度の無償割当の排出枠の割当量を下回る場合であっても、無償割当の排出枠を売却したことにより無償割当の排出枠の保有量が減少し、割当年度の排出実績量見込みが当該割当年度の無償割当の排出枠の保有量を上回る場合には、売却した無償割当の排出枠の全部又は一部を買い戻す必要があるため、前々項と同様の経済的資源の流出に備える必要があると考えられる[4]。



[4] 無償割当の排出枠 100t を@3 千円で売却し、その後 80t を市場から単価が@4 千円で買い戻した場合に、差額@1 千円×80t が費用（買戻しの価格上昇）に該当する。

21. 売却後の排出枠の取引価格の上昇差額については、購入した排出枠は排出実績量が無償割当の排出枠の保有量を上回る場合の備えであるとの整理から、無償割当の排出枠の売却後に購入した排出枠を保有している場合には、当該排出枠の購入単価と売却単価の差額とすることが考えられる。また、無償割当の排出枠の売却後に購入した排出枠を保有していない場合は、将来の市場等からの排出枠の調達に係る最善の見積りとして、引当金の計上日時点の市場の取引価格と売却単価の差額とすることが考えられる。

（費用計上に係る「当期の負担に属する金額」）

事務局の分析

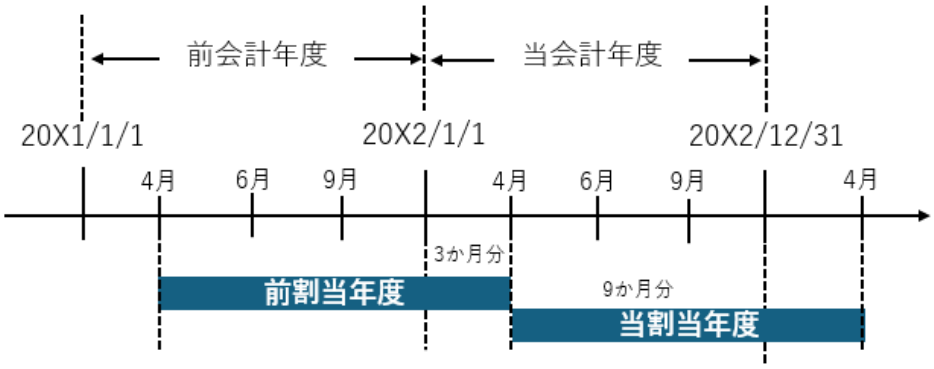
22. 前項までに記載のとおり、制度対象事業者が引当金及び費用を計上する場合、計上時点については、引当金の計上要件を満たした時点であり、金額については本資料第 14 項から第 21 項に記載した費用の算定額になると考えられる。

23. 第 569 回企業会計基準委員会等では、期中決算においては比例的に費用計上するなど、引当金の計上と費用の配分の考え方について検討する必要があるとの意見が聞かれた。

24. この点、期中決算においては、注解 18 の将来の特定の費用又は損失のうち「当期の負担に属する金額」をどのように算定すべきかについて検討することになると考えられる。この検討は、割当年度の開始時点において排出実績量が無償割当の排出枠の量を上回ることが見込まれる場合や、事業活動に伴う排出に季節変動があるような場合の期中決算において重要となる可能性がある。

25. ここで、期中決算に制度対象事業者の業績を適切に反映する観点からは、制度対象事業者の事業活動に伴う排出の実績量に応じた費用の額を計上することが、期中における企業の事業活動の忠実な表現となると考えられる。したがって、期中決算においては、引当金の計上要件を満たした時点で、割当年度の排出実績量見込みに対する当該時点までの排出の進捗を加味して配分した金額を「当期の負担に属する金額」として費用計上する方法が考えられる。

26. なお、制度上の割当年度と会計年度が異なる 3 月決算以外の制度対象事業者においても、割当年度ごとに排出目標の達成又は未達成の成果を確定することになるため、本資料第 22 項から前項までの記載と同様の考え方になると考えられる。例えば 12 月決算会社の年度決算において、前会計年度に前割当年度の引当金を計上していた場合は当会計年度の 1 月から 3 月までの排出に対応する費用を計上し、当割当年度の引当金の計上については 4 月から 12 月までの排出に対応する費用を計上することが考えられる。



事務局の提案

27. 前項までの分析を踏まえて、制度対象事業者は引当金の計上要件を満たした時点で、割当年度の排出実績量見込みに対する当該時点までの排出の進捗を加味して配分した金額を「当期の負担に属する金額」として費用計上することとしてはどうか。

（無償割当の排出枠の 2 年度分保有と引当金の関係）

事務局の分析

28. 第 575 回企業会計基準委員会等では、GX 推進法に基づく排出量取引制度のスケジュール上、当割当年度の償却日（翌割当年度の 1 月 31 日）より前に翌割当年度の排出枠の割当日（翌割当年度の 11 月 30 日）が到来し、かつ翌割当年度に割り当てられた排出枠は年度の制限なく保有義務に充当可能であるため、制度対象事業者は、当割当年度の償却日において 2 年度分の無償割当の排出枠を保有することとなる点をお示しした。

29. ここで、制度対象事業者は償却日時点で年度の制限なく充当可能な 2 年度分の無償割当の排出枠を保有していることから、単年度ごとに排出実績量が排出目標量を上回ったとしても、2 年度分の排出枠を上回らない限り直ちに追加の排出枠の調達を行う必要はないと考えられるため、将来の経済的資源の流出の可能性が高くないと判断し、引当金を計上しないとする考え方が適切と考えられるか否かが論点となり得る。

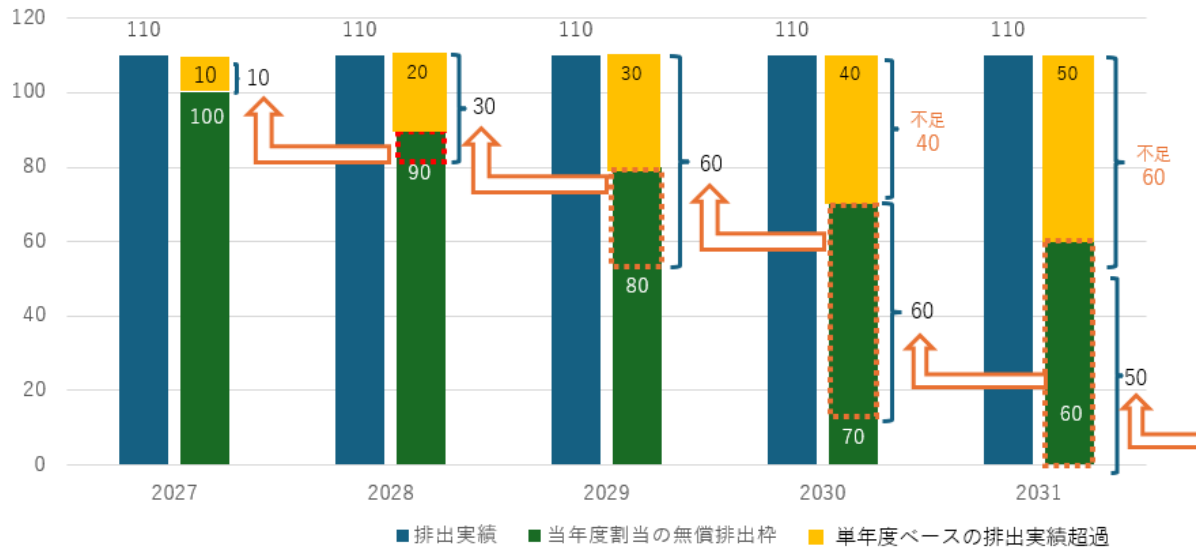
30. この点、第 575 回企業会計基準委員会等では、割当年度の排出実績量が当該割当年度に付与された無償割当の排出枠の量を上回る場合には、制度対象事業者は割当年度の排出目標を達成できなかったという成果を表すものとして費用を計上することが考えられ、この成果は割当年度ごとに確定し、不可逆になっているとの考え方をお示しした。

31. 前項の考え方を踏まえると、当割当年度の償却日において 2 年度分の無償割当の排出枠を保有していたとしても、次の理由により、当割当年度の引当金の会計処理の検討において翌割当年度の無償割当の排出枠を加味しないことが考えられる。

(1) 割当年度の排出実績量が当該割当年度に付与された無償割当の排出枠の量を上回った事実は確定しており、当割当年度の償却日には単に翌割当年度の排出目標に基づく無償割当の排出枠を前倒しで使用しているに過ぎない。

(2) 仮に翌割当年度以降に排出量を抑えることができると見込まれることにより、過去の割当年度に前倒しで充当した無償割当の排出枠の分の余剰が生じると見込まれるとしても、当該余剰の発生は将来の事象であるため、当割当年度の引当金の会計処理においては考慮できないと考えられる。実際に余剰が生じた場合には、その時点で引当金を取り崩すことになると考えられる。

32. 以下では、前項に関連して、翌割当年度の排出目標に基づく無償割当の排出枠を前倒しで使用する場合の将来の経済的資源の流出について、簡単な数値例を用いて検討を行った。この分析では、無償割当の排出枠が減少していく想定の下では前倒しを繰り返すことで早晩排出枠の不足が顕著に表れることとなる。



（例）毎年の排出実績量は 110t、無償割当の排出枠の量は当初 100t から毎年 10t ずつ逓減する。単年度ベースでは常に排出実績量が無償割当の排出枠の量を上回るものの、翌年度分の無償割当の排出枠の充当を繰り返すことにより支出は生じず、2030 年度から追加の排出枠の調達のための支出が生じる。

事務局の提案

33. 以上の分析から、GX 推進法に基づく排出量取引制度のスケジュール上、当割当年度の償却日において 2 年度分の無償割当の排出枠を保有していたとしても、当割当年度の引当金の会計処理においては、翌割当年度の無償割当の排出枠を加味しないことが考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント
第 8 項から第 26 項及び第 28 項から第 32 項までに記載した引当金の会計処理に関する事務局の分析並びに第 27 項及び前項の提案について、ご意見を伺いたい。

以　上