ASBJ

2026 年 11 月

実務対応報告公開草案第 75 号

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の会計処理及び開示に関する当面の取扱い（案）



企業会計基準委員会

ASBJ

実務対応報告公開草案第 75 号

2026 年 11 月 20 日

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の会計処理及び開示に関する当面の取扱い（案）

20XX 年 XX 月 XX 日
企業会計基準委員会

目　的

1.　本実務対応報告は、「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。）に基づく排出量取引制度における制度対象事業者の会計処理及び開示に関して、当面必要と考えられる実務上の取扱いを明らかにすることを目的とする。

範　囲

2.　本実務対応報告は、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の会計処理及び開示に適用する。

用語の定義

3.　本実務対応報告における用語の定義は、次のとおりとする。

(1)　「制度対象事業者」とは、GX 推進法第 33 条第 1 項の届出義務を負う事業者であり、同法に基づく排出量取引制度への参加が義務付けられる二酸化炭素の直接排出量が一定規模以上の事業者をいう。

(2)　「排出枠」とは、GX 推進法第 32 条第 1 項に規定する排出枠であり、制度対象事業者の事業活動に伴う二酸化炭素の排出量に相当する枠であって、二酸化炭素 1 トンを表す単位により表記されるものをいう。

(3)　「割当年度」とは、国が制度対象事業者に排出枠を割り当てる年度をいい、4 月 1 日から翌年 3 月 31 日までの期間をいう（GX 推進法第 33 条第 1 項及び第 34 条第 2 項）。

(4)　「排出目標量」とは、制度対象事業者が割当年度について設定する二酸化炭素の排出量の目標をいう（GX 推進法第 32 条第 2 項第 3 号）。

(5)　「排出実績量」とは、制度対象事業者の割当年度における二酸化炭素の排出量の実績をいう（GX 推進法第 32 条第 2 項第 3 号）。

(6)　「通知日」とは、国が制度対象事業者に排出実績量に相当する排出枠の量を通知する日（原則として、制度対象事業者が GX 推進法第 35 条第 1 項に基づき報告を行った年度の 11 月 30 日）をいう（GX 推進法第 36 条第 1 項及び「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施行規則」（令和 6 年経済産業省令第 3 号）（以下「GX 推進法施行規則」という。）第 21 条）。

(7)　「償却日」とは、国が通知した量の排出枠を償却する日（割当年度の翌年度の 1 月 31 日）をいう（GX 推進法第 36 条第 3 項及び第 37 条第 1 項）。

(8)　「保有義務」とは、制度対象事業者が、通知された量の排出枠を償却日に排出枠口座簿のその法人等保有口座（GX 推進法第 45 条第 1 項）において保有する義務をいう（GX 推進法第 36 条第 3 項）。

(9)　「排出枠の償却」とは、国が排出枠口座簿において、制度対象事業者がその法人等保有口座に保有する排出枠の量の範囲内で、排出枠についての減少の記録をすることにより、当該排出枠を消滅させることをいう（GX 推進法第 37 条第 1 項）。

(10)　「密接関係者」とは、制度対象事業者と密接な関係を有する者として経済産業省令で定める事業者をいい、当該制度対象事業者の子会社、関連会社及び同一の直接親会社を有する他の子会社を含む（GX 推進法第 33 条第 4 項及び GX 推進法施行規則第 14 条）。

(11)　「共同届出」とは、制度対象事業者が密接関係者と共同して行う GX 推進法第 33 条第 1 項の届出をいう（GX 推進法第 33 条第 4 項）。

(12)　「割当以外の方法により取得した排出枠」とは、制度対象事業者が他者から購入した排出枠、及び制度対象事業者の排出実績量が排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を下回ったことによって取得することとなった排出枠をいう。

(13)　「J-クレジット等」とは、制度対象事業者が無効化（登録簿において他者へ移転できない状態にすることをいう。）することにより、その無効化量を実際の排出量から控除して排出実績量を算定することが認められる国内認証排出削減量（J-クレジット）及び海外認証排出削減量（JCM クレジット）をいう。

実務上の取扱い

会計処理

基本となる考え方

4.　制度対象事業者は、割当年度ごとに排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を閾値とし、割当年度における排出実績量（J-クレジット等を無効化した場合には、当該無効化による控除を反映した数量とする。以下同じ。）が、当該閾値を上回

ることが見込まれるのか、下回ることが見込まれるのかにより、第 6 項から第 8 項のとおり会計処理を行う。

5. 無償で割り当てられた排出枠と割当以外の方法により取得した排出枠の双方を保有している場合には、それぞれを分けて会計処理を行う。

排出実績量が無償で割り当てられた排出枠の数量を上回ることが見込まれる場合

6. 割当年度における排出実績量が、当該割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を上回ることが見込まれる場合で、期末日において、当該割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を上回る可能性が高いときには、当該上回ると見込まれる数量の排出枠の取得に要する額のうち、当期の負担に属する金額を費用として引当金に繰り入れる。

7. 割当以外の方法により取得した排出枠を保有している場合、前項の費用及び引当金の計上額の算定において、当該排出枠を優先して償却に充てるものとみなす。前項における排出枠の取得に要する額は、割当以外の方法により取得した排出枠が充てられるとみなされる部分については、当該割当以外の方法により取得した排出枠の帳簿価額により算定する。残りの部分については、期末日時点の排出枠の市場価格に、残りの排出枠の数量を乗じて算定する。

排出実績量が無償で割り当てられた排出枠の数量を下回ることが見込まれる場合

8. 割当年度における排出実績量が、当該割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を下回ることが見込まれる場合、通知日において、当該割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を下回る数量の排出枠について、通知日時点の排出枠の市場価格を乗じて算定した額により利益及びこれに対応する資産を計上する。当該資産は、その計上後、割当以外の方法により取得した排出枠として会計処理する。

無償で割り当てられた排出枠の売却

9. 無償で割り当てられた排出枠と割当以外の方法により取得した排出枠の双方を保有している場合で、その一部を売却したときには、割当以外の方法により取得した排出枠から売却したものとみなす。

10. 割当年度について無償で割り当てられた排出枠を通知日よりも前に売却した場合、売却による入金額を仮受金等の負債として計上する。

11. 第 8 項に従い利益及び資産を計上する場合で、通知日までに前項に従い仮受金等の負債を計上しているときには、通知日において、次のいずれか少ない数量に対応する額

について、資産である割当以外の方法により取得した排出枠と負債である仮受金等の負債を取り崩し、差額が生じた場合には当該差額を損益として計上する。

(1)　通知日における仮受金等の負債の残高に対応する無償で割り当てられた排出枠を売却した数量

(2)　排出実績量が排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を下回る数量

12.　無償で割り当てられた排出枠を売却したものの、割当年度の保有義務を充足するために当該売却した排出枠の一部又は全部を買い戻すことが見込まれる場合において、期末日における排出枠の市場価格が当該売却時の単価を上回るときには、買い戻すことが見込まれる排出枠の数量に、排出枠の市場価格と当該売却時の単価の差を乗じて算定した額について引当金を計上する。

割当以外の方法により取得した排出枠の購入及び売却

13.　制度対象事業者が他者から購入した、割当以外の方法により取得した排出枠は、取得原価をもって資産を計上する。

14.　制度対象事業者が割当以外の方法により取得した排出枠を売却した場合、売却の会計処理を行う。割当以外の方法により取得した排出枠の評価方法については、先入先出法、総平均法、移動平均法など制度対象事業者があらかじめ定めた会計方針に従う。

15.　割当以外の方法により取得した排出枠は、保有義務を充足するために保有するものとみなし、期末日に評価替えを行わない。

排出枠の償却

16.　償却日において、次のいずれか少ない数量に対応する額について、資産である割当以外の方法により取得した排出枠と負債である引当金を取り崩す。

(1)　割当以外の方法により取得した排出枠の数量の償却日における残高

(2)　引当金を計上した排出枠の数量の償却日における残高

取崩しにあたり差額が生じた場合には、当該差額を損益として計上する。

17.　前項の会計処理を行った上で、第 10 項に従い無償で割り当てられた排出枠を売却したことにより仮受金等の負債を計上しており、かつ、割当年度の保有義務を充足するために当該売却した排出枠の一部又は全部を買い戻した場合には、償却日において、次のいずれか少ない数量に対応する額について、資産である割当以外の方法により取得した排出枠を取り崩すとともに、負債である仮受金等の負債及び第 12 項に従い計上した引当金を取り崩す。

(1)　割当以外の方法により取得した排出枠の数量の償却日における残高

(2)　仮受金等の負債に対応する排出枠の数量の償却日における残高

取崩しにあたり差額が生じた場合には、当該差額を損益として計上する。

共同届出を行う場合の会計処理

18. 共同届出を行う場合、次のように会計処理する。

(1) 共同届出を行う制度対象事業者と当該共同届出に含まれる密接関係者を合わせた単位で、割当年度ごとに排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を閾値とし、割当年度における排出実績量が、当該閾値を上回ることが見込まれるのか、下回ることが見込まれるのかの判定を行い、当該単位で第 6 項及び第 8 項の費用又は利益を算定する。

(2) (1)で算定した費用又は利益について、共同届出を行う制度対象事業者と当該共同届出に含まれる密接関係者の排出実績を反映する合理的な方法によって配分し、それぞれの費用又は利益として計上する。

開　示

表　示

19. 制度対象事業者は、排出枠に関連する資産、負債及び損益を次のように表示する。

(1) 制度対象事業者が資産として計上する排出枠は、「排出枠」等の適切な科目を用いて、貸借対照表の流動資産の区分に表示する。

(2) 制度対象事業者が排出枠の保有義務に関して計上する引当金は、「排出枠の保有義務に係る引当金」等の適切な科目を用いて、貸借対照表の流動負債の区分に表示する。

(3) 制度対象事業者が無償で割り当てられた排出枠を売却した場合の入金額については、「仮受金」等の適切な科目を用いて、貸借対照表の流動負債の区分に表示する。

(4) 制度対象事業者が排出枠の保有義務に関して計上する損益は、「排出枠の保有義務に係る損益」等の適切な科目を用いて、損益計算書の売上原価又は販売費及び一般管理費の区分に表示する。

適用時期等

20. 本実務対応報告の適用時期は、次のとおりとする。

(1) 連結財務諸表及び個別財務諸表については、2026 年 12 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。

(2) 期中連結財務諸表及び期中個別財務諸表については、2027 年 11 月 30 日を含む期中会計期間から適用する。

21. 本実務対応報告の適用初年度においては、本実務対応報告が定める新たな会計方針

を将来にわたって適用する。この場合、排出実績量が排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を上回ることが見込まれる場合に計上される費用のうち、本実務対応報告の適用初年度の期首より前の期間に対応する額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減する。当該適用初年度の期首より前の期間に対応する額は、排出枠取引市場が開設されてから最初に市場価格が決定された日の終値を用いて算定する。

結論の背景

経　緯

BC1.　我が国では、GX 推進法に基づき、2050 年カーボンニュートラルの実現と経済成長の両立（グリーン・トランスフォーメーション（GX））を実現するための施策として、成長志向型カーボンプライシング構想の具体化が進められている。これらの施策の一環として、脱炭素成長型の経済構造への円滑な移行を推進するため、2025 年 6 月に「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及び資源の有効な利用の促進に関する法律の一部を改正する法律」（令和 7 年法律第 52 号）により GX 推進法が改正され、GX 推進法に基づく排出量取引制度が法定化された。

BC2.　GX 推進法に基づく排出量取引制度は 2026 年 4 月 1 日から開始され、二酸化炭素の直接排出量が一定規模以上の事業者に対して、排出量取引制度に参加することが義務付けられている。本制度では、国が制度対象事業者に排出枠を無償で割り当てた上で、当該事業者に対して割当年度の翌年度に排出実績量の報告及び当該排出実績量と等量の排出枠の保有を義務付け、当該事業者の法人等保有口座から排出実績量と等量の排出枠を償却することとされている。また、排出枠の過不足に応じて排出枠を取引することができるようにするため、排出枠取引市場が整備されることとされている。

BC3.　我が国の会計基準では、当委員会が 2004 年 11 月に公表した実務対応報告第 15 号「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い」（以下「実務対応報告第 15 号」という。）において、京都議定書で定められた京都メカニズムにおけるクレジット獲得のための支出等に係る会計処理に関して当面必要と考えられる実務上の取扱いを明らかにしている。ただし、実務対応報告第 15 号は、企業ごとに排出量削減義務が課された場合の会計処理は取り扱っていない。

BC4.　このため、法的義務を伴う排出量取引制度における会計上の取扱いについては改めて検討が必要と考えられるとして、2025 年 7 月に公益財団法人財務会計基準機構内に設けられている企業会計基準諮問会議に対して、法的義務を伴う排出量取引制度の対象事業者の会計処理について検討するよう要望が寄せられた。これを受けて、2025 年 7 月に開催された第 551 回企業会計基準委員会において、企業会計基準諮問会議より、排出量取引制度に係る会計上の取扱いに関して検討を行うことが当委員会に提言された。

BC5.　当該提言を受けて当委員会は、排出量取引制度に係る会計上の取扱いに関する当面の取扱いについて検討することとして 2025 年 12 月より審議を開始し、その結果を公開草案として公表することとした。

なお、GX 推進法に基づく排出量取引制度は 2026 年 4 月から開始されているものの、初年度においては特例的なスケジュールによって制度上の手続を進めることとされて

おり、特に排出枠の割当ては2027年11月、排出枠取引市場の開設は2027年秋頃とされている。ここで、制度対象事業者が実際にどのような排出枠の取引活動を行うのかについて現時点で予測することは困難であることから、本実務対応報告においては、制度対象事業者は保有義務の充足を主たる目的として排出枠を保有するとの前提を置いて会計処理の定めの検討を行った。このため、資産として計上する排出枠は、市場価格の変動によって利益を獲得することを目的にした金融投資ではなく、企業が事業の遂行を通じて成果を得ることを目的にした事業投資であるとして会計処理を定めている。

また、制度対象事業者の開示についても、排出枠の取引活動が行われていない現時点においてどのような情報が財務諸表利用者にとって有用であるかを判断することは困難であることから、具体的な注記事項を定めていない。

さらに、排出枠取引市場の開設後は、制度対象事業者に加えて、排出枠に類するクレジット等の市場取引について一定の経験を有する取引業者や、制度対象事業者からの依頼を受けて取引を行う取引業者の参加を認めるなど、本制度について追加的な検討が行われる予定とされている。

この点、本実務対応報告は、企業会計基準諮問会議に寄せられた要望に基づき、制度対象事業者の会計上の取扱いを優先して定めることとした。また、今後のGX推進法に基づく排出量取引制度や排出枠取引市場の進展、それに伴う制度対象事業者の排出枠の保有の状況等の変化が生じたことにより、会計上の取扱いを追加的に検討することの要望が市場関係者により当委員会に提起された場合には、公開の審議により、別途の対応を図ることの要否を当委員会において判断することとした。

範　囲

本実務対応報告の範囲と実務対応報告第15号との関係

BC6.　GX推進法に基づく排出量取引制度のように、排出量削減に係る義務が課される制度については、実務対応報告第15号の範囲に含まれていない。このため、現行の会計実務では、排出量削減に係る義務が課される制度の会計処理により近い会計処理として、保有する排出枠又はクレジットについては実務対応報告第15号の排出クレジット及び排出枠の定めを参考にするとともに、将来の義務の履行に関しては企業会計原則注解（注18）に基づく引当金の定めが適用されていると考えられる。

BC7.　本実務対応報告は、GX推進法に基づく排出量取引制度を扱っているが、排出量削減に係る義務が課される他の制度についても、GX推進法に基づく排出量取引制度と同じ要素については本実務対応報告を準用することが適切であると考えられる。ただし、排出枠について取引市場が整備されていない場合など、GX推進法に基づく排出量取引制度と異なる要素については、当該要素を反映することが適切であると考えられる。

BC8.　この点、東京都の排出量取引制度は、排出量削減に係る義務を課された対象者が当該

義務の履行にあたり支出を要し、また、設定された削減率を達成できた場合にはクレジットの発行を受けることができる制度であり、排出実績に応じて条件付の義務又は権利が存在する制度である（BC10 項参照）という観点で GX 推進法に基づく排出量取引制度と同じであると考えられる。しかしながら、東京都の排出量取引制度において発行されるクレジットには市場価格が存在しないため、本実務対応報告の会計処理をそのまま適用することはできないと考えられる。このため、市場価格に代わり適切と考えられる取引価格に基づき会計処理することが考えられる。

本実務対応報告の適用対象となる制度

BC9.　本実務対応報告では、GX 推進法に基づく排出量取引制度が法定化され、2026 年度から二酸化炭素の直接排出量が一定規模以上の事業者に当該制度への参加が義務付けられたことを受け、当該制度における会計処理の予見性を高めるために迅速な基準開発を行うことを優先し、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の会計上の取扱いに範囲を限定して基準開発を進めることとした（第 2 項参照）。

実務上の取扱い

会計処理

基本となる考え方

BC10.　本実務対応報告では、GX 推進法に基づく排出量取引制度について、国から制度対象事業者に排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を閾値とし、割当年度における排出実績量が、当該閾値を上回ることが見込まれるのか、下回ることが見込まれるのかにより、会計処理を定めることとした（第 4 項参照）。国から制度対象事業者に無償で排出枠が割り当てられた時点では、条件付の義務又は権利が存在し、排出実績に応じた条件の達成又は未達成により、条件付の義務又は権利の一方が確定し、他方は消滅すると考えられるためである。

BC11.　GX 推進法に基づく排出量取引制度では、制度対象事業者は、国から排出目標量に基づき排出枠が割り当てられるとともに、排出実績量と等量の排出枠を保有することが義務付けられている。この点、制度対象事業者にとっては、無償で割り当てられた排出枠という権利と、排出実績に基づいて排出枠を保有し償却に充当する義務が同時に生じていると考えられる。当該権利と義務との組み合わせで考えると、制度対象事業者は、無償で割り当てられた排出枠については市場等で売却することにより経済的便益の流入を得ることができるものの、排出実績量が排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を下回らない限り市場等から排出枠を買い戻す必要があるため、無償で割り当てられた排出枠に係る経済的便益を支配しているとはいえないと考えられる。このため、国から無償で排出枠が割り当てられた時点では、制度対象事業者は当該排出

枠を資産に計上せず、同時に当該義務に係る負債も計上しないものと考えられる。

BC12. 審議の過程では、無償で割り当てられた排出枠には割当以外の方法により取得した排出枠と同様に財産的価値があること、すなわち制度対象事業者は保有義務の充足以外の目的で排出枠を市場等で取引することが可能であり、また、無償で割り当てられた排出枠は割当以外の方法により取得した排出枠と同様にこれを担保に供することも可能であることから、制度対象事業者はその経済的便益を支配していると考え、無償で割り当てられた排出枠を割当時から資産として計上することを支持する意見も聞かれた。

BC13. しかしながら、制度対象事業者は、無償で割り当てられた排出枠を市場等で売却することができるものの、割当年度末に排出実績量が排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を下回らない限り、市場等からの購入により必要な排出枠を買い戻さなければならない。このことは、排出枠が単独で売却可能であるという法的形態があるとしても、制度対象事業者が排出枠の保有義務を履行するまでは、無償で割り当てられた排出枠から生じる経済的便益を、排出枠の保有義務から切り離して自由に享受できない制度設計となっているといった実質の存在を示しているものと考えられる。

BC14. したがって、本実務対応報告においては、無償で割り当てられた排出枠と割当以外の方法により取得した排出枠の双方を保有している場合には、それぞれを分けて会計処理を行うこととした（第 5 項参照）。

BC15. なお、GX 推進法に基づく排出量取引制度では、排出実績量を算定するにあたり、J-クレジット等の効果を反映することができるとされている。したがって、制度対象事業者が J-クレジット等を有する場合には、その効果を排出実績量に反映して閾値を上回ることが見込まれるのか、下回ることが見込まれるのかの判断を行うこととした（第 4 項参照）。

排出実績量が無償で割り当てられた排出枠の数量を上回ることが見込まれる場合

BC16. 割当年度における排出実績量が、当該割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を上回ることが見込まれる場合には、条件付の義務が存在すると考えられる。このような条件付の義務については、通常、企業会計原則注解（注 18）に従い、一定の条件を満たした時点で引当金を計上することが考えられる。

BC17. そこで、本実務対応報告では、排出実績量が排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を上回る可能性が高いときには、当該上回ると見込まれる数量の排出枠の取得に要する額のうち、当期の負担に属する金額を費用として引当金に繰り入れることとした（第 6 項参照）。

BC18. 制度対象事業者が計上する費用の額は、追加的に必要な排出枠の調達額により見積ることが考えられる。すなわち、割当年度における排出実績量が、当該割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を上回ると見込まれる部分について、排出枠の単価を乗じた額により算定することが考えられる。ここで、本実務対応報

告では、制度対象事業者が割当以外の方法により取得した排出枠は、保有義務を充足する目的で保有し優先して償却に充てることを前提とし、排出枠の単価については、割当以外の方法により取得した排出枠を保有している場合には当該排出枠の単価を用いることとした。一方、割当以外の方法により取得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期末日時点の排出枠取引市場の市場価格を用いることとした（第 7 項参照）。

BC19. なお、GX 推進法に基づく排出量取引制度では、制度対象事業者は排出枠の保有義務を負い、また、保有義務を充足できなかった場合には、未償却相当負担金（排出実績量に相当する数量の排出枠に対して未償却となっている排出枠の数量がある場合に支払うこととなる金銭であり、未償却量に排出枠の参考上限取引価格を乗じた金額に 1.1 を乗じて計算される。）を納付する義務を負うこととされている（GX 推進法第 41 条）。この点、未償却相当負担金は、基本的に保有義務を充足するために必要な排出枠の調達額よりも多額になるように定められているため、本実務対応報告では、排出枠を市場等から調達することにより保有義務を充足することを前提とした。

BC20. 審議の過程では、期中決算や、割当年度と会計年度が一致しない場合における引当金の計上と費用の配分の考え方についても検討する必要があるとの意見が聞かれた。この点、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に応じた費用の額を計上することが、企業会計原則注解（注 18）における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として、企業の事業活動を忠実に表現するものと考えられる。したがって、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の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及び引当金を計上することとした（第 6 項参照）。

（無償で割り当てられた排出枠の 2 年度分保有と引当金の関係）

BC21. GX 推進法に基づく排出量取引制度のスケジュールでは、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 年度分の無償で割り当てられた排出枠を保有することとなる。このため、制度対象事業者は、単年度ごとに排出実績量が排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を上回ったとしても、2 年度分の無償で割り当てられた排出枠の数量を上回らない限り、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。このことから、制度対象事業者にとって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について検討を行った。

BC22. この点、当割当年度の償却日において 2 年度分の無償で割り当てられた排出枠を保

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は翌割当年度分として割り当てられた排出枠を加味しないことが考えられる。

(1)　割当年度における排出実績量が、当該割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数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事実を表すものとして費用を計上することが考えられる。また、この事実は割当年度ごとに確定し、不可逆になっていると考えられる。割当年度における排出実績量が、当該割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数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無償で割り当てられた排出枠を前倒しで使用しているにすぎないと考えられる。

(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排出枠の数量に相当する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。このため、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。

BC23.　したがって、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 年度分の無償で割り当てられた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で割り当てられた排出枠を加味せず、割当年度ごとに排出目標の達成又は未達成に係る損益を計上することとした（第 6 項参照）。

排出実績量が無償で割り当てられた排出枠の数量を下回ることが見込まれる場合

BC24.　割当年度における排出実績量が、当該割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を下回ることが見込まれる場合には、条件付の権利が存在すると考えられる。このような条件付の権利については、通常、その権利が確実になった時点で買い戻す必要がなくなり、無償で割り当てられた排出枠に対する支配を獲得したことになるため、資産及び利益を計上することが考えられる。

BC25.　権利が確実になった時点について、数量が確実になる通知日と、数量と単価が確実になる償却日のいずれが適切であるかについて審議を行った。審議の結果、数量が確実になった時点で権利は確定しており、排出枠については取引市場が存在することが前提とされており、その場合には市場価格が存在することから、権利が確実になった時点は、通知日とすることとした（第 8 項参照）。

無償で割り当てられた排出枠の売却

BC26.　無償で割り当てられた排出枠と割当以外の方法により取得した排出枠の双方を保有している場合で、その一部を売却したときには、割当以外の方法により取得した排出

枠から売却したものとみなすこととした（第 9 項参照）。これは、制度対象事業者においては、無償で割り当てられた排出枠は専ら保有義務の充足に用いられると考えられるためである。

BC27.　無償で割り当てられた排出枠は割当時に資産として計上されていないため、当該排出枠が他者に売却された場合は、資産の売却の会計処理を行わないことが考えられる。この点、制度対象事業者は償却日まで排出実績量と等量の排出枠を保有する義務から解放されておらず、当該売却取引については、実質的に排出枠を担保とした資金取引とみなすこともできると考えられる。このような経済的実質の観点から、制度対象事業者においては、無償で割り当てられた排出枠の売却があっても直ちに損益を計上せず、売却による入金額の全額を仮受金等の負債として計上することとした（第 10 項参照）。

この仮受金等の負債は、会計上は売却処理していないものの、売却により排出枠の口座残高が減少しているため、割当年度の排出実績量、無償で割り当てられた排出枠の数量及び無償で割り当てられた排出枠を売却した数量の相互関係によって、排出枠の売却額を意味する場合（BC28 項参照）もあれば、保有義務を充足するために排出枠を買い戻す義務を意味する場合（BC42 項参照）もあるため、その計上時においては性質が未確定の仮勘定項目であると考えられる。

BC28.　通知日までに無償で割り当てられた排出枠を売却していた場合で、割当年度における排出実績量が、当該割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を下回ったことにより利益及び資産を計上するとき（第 8 項参照）には、資産を計上すると同時に売却したものとして取り扱い、利益及び資産を計上した排出枠の数量を限度として、計上した資産に関する売却損益を計上することが考えられる。このため、当該利益及び資産を計上した排出枠の数量の範囲に相当する仮受金等の負債については、排出枠の売却が確定したものとして、通知日において、資産である割当以外の方法により取得した排出枠と負債である仮受金等の負債を取り崩し、差額が生じた場合には当該差額を損益として計上することとした（第 11 項参照）。

BC29.　また、無償で割り当てられた排出枠を売却したものの、割当年度の保有義務を充足するために当該売却した排出枠の一部又は全部を買い戻すことが見込まれる部分については、期末日における排出枠の市場価格が当該売却時の単価を上回る場合、追加的な支出が必要になると考えられるため、買い戻すことが見込まれる排出枠の数量に、排出枠の市場価格と当該売却時の単価の差を乗じて算定した額について引当金を計上することとした（第 12 項参照）。

割当以外の方法により取得した排出枠の購入及び売却

BC30.　制度対象事業者が割当以外の方法により取得した排出枠を他者から購入する場合、取得原価をもって資産を計上することとした（第 13 項参照）。本実務対応報告の開発にあたっては、制度対象事業者が排出枠を購入するのは専ら保有義務の充足のためであ

り、資産として計上する排出枠は企業が事業の遂行を通じて成果を得ることを目的にした事業投資であるとしていることから（BC5 項参照）、取得原価を基礎とすることが適切であると考えられるためである。ただし、割当以外の方法により取得した排出枠を売却した場合には、売却の会計処理を行うこととした（第 14 項参照）。

BC31. 審議の過程では、無償で割り当てられた排出枠と割当以外の方法により取得した排出枠とを区別せず、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て、割当以外の方法により取得した排出枠を将来の費用の前払いと位置付け、売却時に売却損益を計上しない方法を検討した。これに対し、制度対象事業者が経済合理性の観点から保有義務の充足以外の目的で排出枠の売買取引を行う可能性も考慮して会計処理を検討することが適当であるとの意見が聞かれた。ここで、無償で割り当てられた排出枠は制度対象事業者の割当年度の保有義務から解放されていない一方で、割当以外の方法により取得した排出枠は制度対象事業者の割当年度の保有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、無償で割り当てられた排出枠と割当以外の方法により取得した排出枠を区別した上で、割当以外の方法により取得した排出枠については支配を獲得していることをもって資産に計上しており、これを売却することについて制約がないと考えられることから、売却時に資産の売却の会計処理を行うこととした。

BC32. また、審議の過程では、制度対象事業者が割当以外の方法により取得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、制度対象事業者が保有義務を負っていることに変わりはないことから、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、制度対象事業者が割当以外の方法により取得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、取得時に分類すべきかどうかについて検討した。しかしながら、保有目的等に応じた分類を求めることにより、かえって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た。この点、制度対象事業者が割当以外の方法により取得した排出枠が割当年度の保有義務とは直接紐づいたものではない点に着目し、また、割当以外の方法により取得した排出枠についてより簡素な会計処理を達成できる観点から、割当以外の方法により取得した排出枠を取得時に保有目的等に応じて分類することは求めないこととした。

（割当以外の方法により取得した排出枠の評価替えの要否）

BC33. 制度対象事業者が割当以外の方法により取得した排出枠を保有義務の充足に使用する場合には、当該使用そのものにより投資の目的が直接達成され、販売やその他の事業活動により投資が回収されるものではない。このため、制度対象事業者の保有義務の充足に用いられる前提の下では、割当以外の方法により取得した排出枠について必ずしも評価替えを行う必要はないと考えられる。

BC34. 審議の過程では、複数の目的で排出枠を保有している観点から割当以外の方法により取得した排出枠について売却の会計処理を行う一方で、市場価格が下落した場合であっても保有義務の充足の目的を重視して帳簿価額の切下げを行わないとすることは、会計処理の考え方に整合性がないのではないかとの意見が聞かれた。しかしながら、割当以外の方法により取得した排出枠についても保有義務の充足が主たる目的であることを前提に、最終的には償却に充当する決済手段として用いられるという特徴を考慮すれば、帳簿価額の切下げは不要であり、売却した場合に他の資産と同様に売却の会計処理を行うこととは必ずしも矛盾しないと考えられる。

BC35. また、審議の過程では、保有義務の充足ではなく市場等での売却を前提とする場合や、過剰保有により最終的に償却に充当する決済手段として用いることができない場合を考慮すべきとの意見も聞かれた。この点、GX 推進法に基づく排出量取引制度を取り巻く状況について、割当年度が進むにつれて制度対象事業者ごとの無償での排出枠の割当ては減少していくことが想定されており、さらには取引市場における排出枠の流動性の低迷による価格高騰を抑制するための方策について、過度な排出枠の保有を抑制するための方策を含め、今後検討することが予定されている。これらを踏まえると、排出枠取引市場が開設されていない現時点においては、制度対象事業者が排出枠を市場等での売却を前提に保有する場合や、過剰保有となっている排出枠の原価を実質的に売却でしか回収できない状況について想定することは困難であると考えられる。

BC36. したがって、当面の間、制度対象事業者が割当以外の方法により取得した排出枠の主な保有目的は保有義務の充足にあるとの前提を置き、評価替えは行わないこととした（第 15 項参照）。

BC37. なお、制度対象事業者が割当以外の方法により取得した排出枠の主な保有目的は保有義務の充足にあるとの前提に基づき帳簿価額の評価替えを不要とすることに関して、今後の GX 推進法に基づく排出量取引制度や排出枠取引市場の進展、それに伴う制度対象事業者の排出枠の保有の状況等の変化に応じて、当委員会の判断により必要な対応を追加的に図ることとしている（BC5 項参照）。

排出枠の償却

（払出しの順序）

BC38. GX 推進法では排出枠の償却における排出枠の払出しについて、無償で割り当てられた排出枠と割当以外の方法により取得した排出枠の区別を行っておらず、払出しの順序についても定められていない。この点、GX 推進法に基づく排出量取引制度では、無償で割り当てられた排出枠は、制度対象事業者が償却日に国に引き渡すことにより保有義務を履行することが想定されていると考えられるため、償却においては、当割当年度分として無償で割り当てられた排出枠から先に払い出されるとみなして会計処理を行うこととした（第 16 項参照）。

BC39.　また、排出枠の売却時において、制度対象事業者が無償で割り当てられた排出枠と割当以外の方法により取得した排出枠の双方を保有する場合には、前項の考え方と整合的に、無償で割り当てられた排出枠は排出枠の保有義務への充当を優先することを仮定し、売却の場合には割当以外の方法により取得した排出枠から売却したものとみなすこととした（第 9 項及び BC26 項参照）。

（償却日の会計処理）

BC40.　償却日において、(1)割当以外の方法により取得した排出枠の数量の償却日における残高と(2)引当金を計上した排出枠の数量の償却日における残高のいずれか少ない数量に対応する額について、資産である割当以外の方法により取得した排出枠と負債である引当金を取り崩し、差額が生じた場合には、当該差額を損益として計上することとした（第 16 項参照）。

BC41.　GX 推進法に基づく排出量取引制度においては無償で割り当てられた排出枠を 2 年度分保有することが可能であることから、引当金を計上した排出枠の数量について制度対象事業者が償却日までに割当以外の方法により取得した排出枠を購入していない場合が考えられる（BC21 項参照）。したがって、引当金を計上した排出枠の全量について割当以外の方法により取得した排出枠を保有している場合には、当該全量を取り崩し、そうではない場合には、割当以外の方法により取得した排出枠の数量について排出枠と引当金を取り崩すこととし、取崩しにあたり差額が生じた場合には当該差額を損益として計上することとした（第 16 項参照）。後者の場合、引当金は翌割当年度に繰り越されることになる。

BC42.　さらに、無償で割り当てられた排出枠を売却したことにより仮受金等の負債を計上しており、かつ、割当年度の保有義務を充足するために当該売却した排出枠の一部又は全部を買い戻した場合には、第 16 項の会計処理を行った上で、(1)割当以外の方法により取得した排出枠の数量の償却日における残高と(2)仮受金等の負債に対応する排出枠の数量の償却日における残高のいずれか少ない数量に対応する額について、資産である割当以外の方法により取得した排出枠を取り崩すとともに、負債である仮受金等の負債及び第 12 項に従い計上した引当金を取り崩すこととした（第 17 項参照）。

無償で割り当てられた排出枠を売却したものの、割当年度の保有義務を充足していない場合には、償却日までに排出枠の一部又は全部を買い戻すことが必要になると考えられる。ここで、排出枠の一部又は全部を買い戻し、当該排出枠が償却された場合には、買い戻した排出枠により保有義務が充足され、仮受金等の負債について買戻しの義務が消滅したと考えられるため、償却日において、排出枠の法人等保有口座の残高の減少に応じて割当以外の方法により取得した排出枠を取り崩すとともに、対応する負債である仮受金等の負債及び第 12 項に従い計上した引当金を取り崩すことが必要になると考えられる。

その際、売却時の単価と排出枠を買い戻した際の購入単価との差に基づいて、損益が発生すると考えられる。直前の期末日における排出枠の市場価格が売却時の単価を上回るときには、第 12 項に従い引当金が計上されているため、直前の期末日から買戻日までの市場価格の変動によって損益が生じることになると考えられる。一方、直前の期末日における排出枠の市場価格が売却時の単価を下回るときには、引当金が計上されていないため、売却時から買戻日までの市場価格の変動によって損益が生じることになると考えられる。

なお、第 17 項の会計処理を行ってもなお仮受金等の負債の残高がある場合としては、無償で割り当てられた排出枠を売却したものの、割当以外の方法により取得した排出枠を保有しておらず、代わりに 2 年度分の無償で割り当てられた排出枠をもって排出枠の保有義務を充足した場合などが考えられる。このような場合、翌割当年度の無償で割り当てられた排出枠を先行して使用したことから、仮受金等の負債の残高は、保有義務を充足するために排出枠を買い戻す義務が翌割当年度に持ち越されたことを含意していると考えられる。この点、審議の過程で仮受金等の負債から引当金に振り替えるべきとの意見が聞かれたが、売却額が入金済であることからその範囲においては将来、費用が発生しないこと、また、翌割当年度以降において第 11 項の会計処理を行う場合があることから、引当金への振替は行わないこととした。

共同届出を行う場合の会計処理

BC43. GX 推進法に基づく排出量取引制度において共同届出を行う場合は、共同届出を行う制度対象事業者と当該共同届出に含まれる密接関係者を合わせた集合体（以下「共同届出体」という。）の単位で設定した排出目標量に基づき排出枠が無償で割り当てられ、共同届出体の単位で算定した排出実績量に基づき排出枠の保有義務を履行することとなるため、共同届出体の単位で排出量削減に係る義務を負うことになると考えられる。

BC44. このため、これまで検討してきた単独の制度対象事業者の会計処理の考え方を共同届出体に適用するには、共同届出体の単位で排出実績量が排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を上回ることが見込まれるのか、下回ることが見込まれるのかを検討することとした。その上で、共同届出体の単位で算定される費用又は利益は、共同届出体を構成する制度対象事業者全体の排出実績の合計である排出実績量に基づく結果であるため、当該費用又は利益を各制度対象事業者に配分することにより、それぞれの事業者が排出実績に応じた費用又は利益を計上することとした（第 18 項参照）。

BC45. この費用又は利益の配分方法に関して、制度上は共同届出体を構成する制度対象事業者間の負担のあり方や余剰の排出枠の取扱いが定められておらず、事業者間の契約等によるとされている。この点、事業者間の契約において排出実績量に基づく配分など各事業者の排出実績に応じた配分がなされることが定められている場合、当該契約の

取決めは合理的な配分方法であると考えられる。

具体的な配分方法として、例えば、共同届出体の単位で排出実績量が排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を上回るため、共同届出体の単位で費用を算定する場合に、当該費用を各事業者の排出実績に応じて配分するにあたっては、各事業者の排出実績量に応じて比例的に費用として配分する方法のほか、各事業者の排出目標の達成状況に応じて費用又は利益として配分する方法も考えられる。この点、当該費用の配分の結果として利益が計上される場合、当該利益は排出目標の達成により余剰の排出枠を獲得した利益ではなく、共同届出体の単位での義務を減らす効果を生じたことを表す利益であるため、他の事業者が費用を認識する時点で認識することが適切であり、通知日まで計上しないこととはならないと考えられる。

開　示

表　示

（制度対象事業者が資産として計上する排出枠の表示）

BC46.　制度対象事業者が資産として計上する排出枠の表示については、排出枠が譲渡可能な無形の財産的価値であるのみならず、本制度の枠内においては決済手段に相当する性質を有しており、主として保有義務の充足に用いることが考えられる点に着目すると、無形固定資産、金融資産（移管指針第 9 号「金融商品会計に関する実務指針」第 4 項）又は棚卸資産（企業会計基準第 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」第 3 項）のいずれに表示することもその性質を適切に表すことにはならないと考えられる。したがって、制度対象事業者が資産として計上する排出枠は、独自の表示科目の「排出枠」等の適切な科目を用いて表示することとした（本実務対応報告第 19 項(1)参照）。ただし、排出枠の金額に重要性が乏しい場合は、その他の流動資産に含めて表示することができると考えられる。

BC47.　また、制度対象事業者にとって排出枠は、制度対象事業者の事業活動に対して課される制度上の保有義務の充足に用いることから、主目的である事業活動の遂行サイクルに含まれる資産である。この点、制度対象事業者によっては、割当年度より後の年度の保有義務の充足に排出枠を用いる場合や、排出枠を事業活動の遂行サイクルを超えた、より長期にわたり保有する場合もあるものと想定される。しかしながら、無償での割当てや市場取引が開始されていない現時点においてすべての状況を予測することは困難であることから、当面の間、制度対象事業者が資産として計上する排出枠については正常営業循環基準の範囲にあるものとして、流動資産として計上することとした（第 19 項(1)参照）。

（制度対象事業者が計上する負債の表示）

BC48.　制度対象事業者が計上する負債として、以下が挙げられる。

(1)　割当年度の排出実績量が、当該割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を上回る（排出目標を達成しない）可能性が高い場合に計上される引当金

(2)　制度対象事業者が無償で割り当てられた排出枠を売却した場合の入金額

BC49.　前項(1)は企業会計原則注解（注 18）における引当金に該当するものであり、制度対象事業者が保有義務を充足するために計上する負債であることから「排出枠の保有義務に係る引当金」等の適切な科目を用いて表示することとした。前項(2)については、仮計上される性質のものであることから、「仮受金」等の適切な科目を用いて負債として表示することとした。ただし、排出枠の保有義務に係る引当金及び仮受金等の金額に重要性が乏しい場合は、その他の流動負債に含めて表示することができると考えられる。また、前項(1)及び(2)は正常営業循環基準の範囲にあるものとした排出枠に対応することから、いずれも流動負債として計上することとした（第 19 項(2)及び(3)参照）。

（制度対象事業者が計上する損益の表示）

BC50.　制度対象事業者が計上する損益として、以下が挙げられる。

(1)　排出目標を達成することが確実となった場合に計上する利益

(2)　排出目標を達成しない可能性が高いと見込まれる場合に計上する費用

(3)　排出枠の償却が行われることにより生じる差額としての損益

(4)　割当以外の方法により取得した排出枠の売却により計上する損益

BC51.　制度対象事業者にとって、GX 推進法に基づく排出量取引は事業の遂行上必要な活動であることに鑑みれば、排出量取引から生じる損益は営業外損益としてではなく、営業損益として表示することが考えられる。

BC52.　また、総額主義の原則からは、前々項(1)から(4)の損益について、その性質ごとに別々に表示することが考えられる。しかしながら、制度対象事業者が排出枠を最終的には制度上課される保有義務の充足に用いることに鑑みれば、前々項(1)から(4)の損益は制度に関する一連の取引から生じる損益とも考えられ、これらを別々に総額表示することはかえって誤解を生じさせるおそれがあり、正負いずれの場合でも営業費用として表示することが考えられる。

BC53.　この場合、制度対象事業者の排出目標の達成活動は営業費用の削減としての側面がより強いと考えられることから、営業収益としてではなく、「排出枠の保有義務に係る損益」等の適切な科目を用いて損益計算書の売上原価又は販売費及び一般管理費の区分に表示することとした（第 19 項(4)参照）。

BC54.　なお、排出枠の保有義務に係る損益の金額に重要性が乏しい場合には、「その他の費用」等の科目名をもって損益計算書の売上原価又は販売費及び一般管理費の区分に表示することができると考えられる。

注記事項

BC55.　本実務対応報告では、具体的な注記事項の定めを設けていない。本来であれば、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の会計処理に関する開示の目的を定め、財務諸表利用者の理解に資する有用な情報を提供するよう基準開発することが考えられる。しかしながら、GX 推進法に基づく排出量取引制度における排出枠の割当ては 2027 年 11 月に開始され、また、排出枠取引市場が開設されるのは 2027 年秋頃とされていることから、本実務対応報告の開発時点では排出量取引が実際に行われておらず、どのような情報が有用かの判断を行うことは困難である。したがって、注記事項の具体的な定めについては、今後の GX 推進法に基づく排出量取引制度や排出枠取引市場の進展状況に応じて別途定めることの要否を当委員会において判断することとし、当面の間、具体的な注記事項の定めを設けないこととした（BC5 項参照）。

なお、これは制度対象事業者である財務諸表作成者が個別に有用と判断する情報を示すことを禁止する趣旨ではなく、注記することを妨げるものではない。

適用時期等

BC56.　GX 推進法に基づく排出量取引制度は 2026 年 4 月 1 日から開始されていることから、本実務対応報告についても、2026 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することが考えられた。しかしながら、本制度の初年度である 2026 年度の割当年度においては排出目標量の届出や排出枠の割当て等について特例的な手続が定められており、2026 年度の割当年度の排出目標量及び排出実績量の早期の算定に一定の実務上の困難性がある可能性がある。また、排出枠取引市場の開設についても 2027 年秋頃とされていることから、排出枠取引市場の開設まで市場価格が存在しない状況にある。

BC57.　このような状況を踏まえ、本実務対応報告の適用時期については、排出枠取引市場が開設され、排出枠の割当てが開始される 2027 年 11 月 30 日を含む連結会計年度及び事業年度の期首から、すなわち 2026 年 12 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首からとすることとし、期中決算においては、2027 年 11 月 30 日を含む期中会計期間から適用することとした（第 20 項参照）。

なお、前項に記載の状況に鑑み、本実務対応報告の適用初年度の期首より前においては、排出実績量が排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を上回ることが見込まれる場合であっても、企業会計原則注解（注 18）に基づく引当金の計上は要しないことが考えられる。

BC58.　本実務対応報告が定める新たな会計方針を 2026 年 12 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から将来にわたって適用すると、排出実績によっては適用初年度において 2026 年度の割当年度と 2027 年度の割当年度の 2 年度分について費用が計上される可能性がある。この点、排出枠取引市場が開設されておらず参照する市場価

格が存在しない期間について本実務対応報告を遡及適用することはできないが、適用初年度に 2 年度分の費用が計上されることは排出実績の測定対象期間と費用計上時期との対応の観点からは適切ではないと考えられるため、適用初年度の期首より前の期間に対応する費用（引当金）の額について、適用初年度の期首の利益剰余金に加減することとした。また、適用初年度の期首より前の期間に対応する額を算定する際の単価については、排出枠取引市場が開設されてから最初に決定された市場価格（終値）を用いることとした（第 21 項参照）。

設　例

以下の設例は、本実務対応報告で示された内容について理解を深めるためのものであり、仮定として示された前提条件の記載内容は、経済環境や各企業の実情等に応じて異なることに留意する必要がある。

[設例 1] 排出実績量が無償で割り当てられた排出枠の数量を上回ることが見込まれる場合（市場等から調達する場合）

1.　前提条件

(1)　A 社は 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に該当し、A 社の事業年度は 4 月 1 日から 3 月 31 日までの 1 年間である。

(2)　A 社は、X1 年度の期首（X1 年 4 月 1 日）時点で割当以外の方法により取得した排出枠を保有していなかった。なお、前割当年度に係る会計処理の記載は省略し、設例上は考慮しない。

(3)　A 社の X1 年度（X1 年 4 月 1 日から X2 年 3 月 31 日まで）の割当年度に係る排出目標量は 300 千トンであり、同量に相当する排出枠が X1 年 11 月 30 日（割当日）に割り当てられた。

(4)　A 社は X1 年度末（X2 年 3 月 31 日）において、排出実績量を 320 千トンと見積り、割当年度の排出実績量が当該割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を 20 千トン（320 千トン－300 千トン）だけ上回る可能性が高いと判断した。排出枠の市場価格は、X2 年 3 月 31 日において 2,000 円／トンであった。

(5)　A 社は X2 年 9 月 30 日において、X1 年度の排出実績量を 320 千トンと算定し、国に報告した。

(6)　X2 年 11 月 30 日（通知日）において国から通知された保有義務量は、国に報告した排出実績量（320 千トン）に相当する量であった。なお、同日に無償で割り当てられた排出枠(翌割当年度である X2 年度に係る排出目標量に相当)については、本設例では考慮しない。

(7)　A 社は通知日から X3 年 1 月 31 日（償却日）の間の X2 年 12 月 15 日に、20 千トンの排出枠を同日の市場価格である単価 2,000 円／トンで排出枠取引市場から調達した。

(8)　償却日において、保有義務量の排出枠が償却された。

(9)　A 社は他の制度対象事業者と共同届出を行っていない。

2.　会計処理

X1 年 11 月 30 日（割当日）

（仕訳なし）

（考え方）

無償で排出枠が割り当てられた時点では、条件付の義務又は権利が存在し、排出実績に応じた条件の達成又は未達成により、条件付の義務又は権利の一方が確定し、他方は消滅すると考えられるため、割当日においては会計処理しない（第 4 項及び BC10 項参照）。

この時点で A 社が保有する排出枠の数量は次のとおりである。

無償で割り当てられた排出枠　300 千トン

X2 年 3 月 31 日（事業年度末日）

（単位：百万円）

（借）	排出枠の保有義務に係る損益（*1）	40	（貸）	排出枠の保有義務に係る引当金（*1）	40

（考え方）

事業年度末日に見積った当割当年度の排出実績量が、当割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を上回る可能性が高いため、当該上回ると見込まれる数量の排出枠の取得に要する額のうち、当期の負担に属する金額を費用として引当金に繰り入れる（第 6 項参照）。当該費用及び引当金は、事業年度末日時点の排出枠の市場価格に、当該上回ることが見込まれる排出枠の数量を乗じて算定する（第 7 項参照）。

（*1）事業年度末日における排出枠の市場価格 2,000 円／トン×20 千トン（＝320 千トン－300 千トン）＝40 百万円

この時点で A 社が保有する排出枠の数量は次のとおりである。

無償で割り当てられた排出枠　300 千トン

X2 年 11 月 30 日（通知日）

（仕訳なし）

（考え方）

事業年度末日に見積った排出実績量に変更はなく、割当年度の排出実績量が、当該割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を上回るため、会計処理しない（第 6 項参照）。

この時点で A 社が保有する排出枠の数量は次のとおりである。

無償で割り当てられた排出枠　300 千トン

X2 年 12 月 15 日（排出枠の調達時点）

（単位：百万円）

（借）	割当以外の方法により取得した排出枠（*2）	40	（貸）	現金預金（*2）	40

（考え方）

割当以外の方法により取得した排出枠は、制度対象事業者の割当年度の保有義務とは直接紐づいたものではなく、排出枠の調達時点で支配を獲得しているため、取得原価をもって資産を計上する（第 13 項及び BC31 項参照）。

（*2）調達時点における排出枠の市場価格 2,000 円／トン×20 千トン＝40 百万円

この時点で A 社が保有する排出枠の数量は次のとおりである。

無償で割り当てられた排出枠　300 千トン

割当以外の方法により取得した排出枠　20 千トン

X3 年 1 月 31 日（償却日）

（単位：百万円）

（借）	排出枠の保有義務に係る引当金	40	（貸）	割当以外の方法により取得した排出枠	40

（考え方）

排出実績量と等量の排出枠が償却されるため、次のいずれか少ない数量に対応する額について、資産である割当以外の方法により取得した排出枠と、負債である引当金を償却日において取り崩す（第 16 項参照）。

(1)　割当以外の方法により取得した排出枠の数量の償却日における残高

(2)　引当金を計上した排出枠の数量の償却日における残高

X1 年度の保有義務量 320 千トンを償却するにあたり、X1 年度に係る無償で割り当てられた排出枠 300 千トンを充当し、不足分にあたる 20 千トンについては割当以外の方法により取得した排出枠を充当する。

本設例では、上記(1)と(2)が等しく 20 千トンであり、いずれか少ない数量は 20 千トンとなる。したがって、この 20 千トンに対応する割当以外の方法により取得した排出枠 40 百万円と引当金 40 百万円とを取り崩す。

この時点で A 社が保有する排出枠の数量は次のとおりである。

無償で割り当てられた排出枠　0 トン

割当以外の方法により取得した排出枠　0 トン

この時点で A 社の排出枠の保有義務に係る引当金は 0 である。

[設例 2] 排出実績量が無償で割り当てられた排出枠の数量を上回ることが見込まれる場合（翌割当年度の無償で割り当てられた排出枠を充当する場合）

1. 前提条件

[設例 1]の前提条件(6)から(8)を以下に変更し、その他は[設例 1]と同様とする。

(6) X2 年 11 月 30 日（通知日）において国から通知された保有義務量は、国に報告した排出実績量（320 千トン）に相当する量であった。また、同日に、翌割当年度である X2 年度（X2 年 4 月 1 日から X3 年 3 月 31 日まで）に係る排出目標量に相当する排出枠 250 千トンが無償で割り当てられた。

(7) A 社は通知日から X3 年 1 月 31 日（償却日）の間に、不足する 20 千トンの排出枠を市場等から調達しなかった。

(8) 償却日において、保有義務量の排出枠が償却された。不足する 20 千トンについては、翌割当年度である X2 年度に係る無償で割り当てられた排出枠を、X1 年度の償却に充当した。

2. 会計処理

X1 年 11 月 30 日（X1 年度の割当日）

（仕訳なし）

[設例 1]と同様に会計処理を行わない。

X2 年 3 月 31 日（事業年度末日）

（単位：百万円）

（借）	排出枠の保有義務に係る損益	40	（貸）	排出枠の保有義務に係る引当金	40

[設例 1]と同様の会計処理を行う。

X2 年 11 月 30 日（X1 年度の通知日及び X2 年度の割当日）

（仕訳なし）

（考え方）

X2 年度に係る割当てについて、無償で排出枠が割り当てられた時点では、条件付の義務又は権利が存在し、排出実績に応じた条件の達成又は未達成により、条件付の義務又は権利の一方が確定し、他方は消滅すると考えられるため、割当日においては会計処理しない（第 4 項及び BC10 項参照）。

X1 年度の割当年度の排出実績量が当該割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を上回った事実は確定しているため、翌割当年度である X2 年度

に係る排出目標量に相当する排出枠は、当割当年度である X1 年度の引当金を計算するにあたり考慮しない（第 6 項及び BC23 項参照）。

この時点で A 社が保有する排出枠の数量は次のとおりである。

（X1 年度に係る）無償で割り当てられた排出枠　300 千トン

（X2 年度に係る）無償で割り当てられた排出枠　250 千トン

この時点で A 社の排出枠の保有義務に係る引当金は、（X1 年度に係るものとして）20 千トン分に相当する 40 百万円である。

X3 年 1 月 31 日（X1 年度の償却日）

（仕訳なし）

（考え方）

排出実績量と等量の排出枠が償却されるため、次のいずれか少ない数量に対応する額について、資産である割当以外の方法により取得した排出枠と、負債である引当金を償却日において取り崩す（第 16 項参照）。

(1)　割当以外の方法により取得した排出枠の数量の償却日における残高

(2)　引当金を計上した排出枠の数量の償却日における残高

X1 年度の保有義務量 320 千トンを償却するにあたり、X1 年度に係る無償で割り当てられた排出枠 300 千トンを充当し、不足分にあたる 20 千トンについては X2 年度に係る無償で割り当てられた排出枠を充当する。

本設例では、上記(1)の割当以外の方法により取得した排出枠が 0 トンであり、上記(2)の引当金を計上した排出枠が 20 千トン（帳簿価額 40 百万円）である。いずれか少ない数量は 0 トンであるため、会計処理しない。

この時点で A 社が保有する排出枠の数量は次のとおりである。

（X1 年度に係る）無償で割り当てられた排出枠　0 トン

（X2 年度に係る）無償で割り当てられた排出枠　230 千トン（*1）

（*1）X2 年度に係る当初無償で割り当てられた排出枠の数量 250 千トンのうち、X1 年度の償却に充当した 20 千トンを差し引いた 230 千トン

この時点で A 社の排出枠の保有義務に係る引当金は、20 千トン分に相当する 40 百万円であり、X2 年度に繰り越される。当該引当金については、X3 年 3 月 31 日（事業年度末日）において計上額の見直しを行うこととなる。

[設例 3] 排出実績量が無償で割り当てられた排出枠の数量を下回ることが見込まれる場合

1. 前提条件

(1) A 社は 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に該当し、A 社の事業年度は 4 月 1 日から 3 月 31 日までの 1 年間である。

(2) A 社は、X1 年度の期首（X1 年 4 月 1 日）時点で割当以外の方法により取得した排出枠を保有していなかった。なお、前割当年度に係る会計処理の記載は省略し、設例上は考慮しない。

(3) A 社の X1 年度（X1 年 4 月 1 日から X2 年 3 月 31 日まで）の割当年度に係る排出目標量は 300 千トンであり、同量に相当する排出枠が X1 年 11 月 30 日（割当日）に割り当てられた。

(4) A 社は X1 年度末（X2 年 3 月 31 日）において、排出実績量を 270 千トンと見積った。

(5) A 社は X2 年 9 月 30 日において、X1 年度の排出実績量を 270 千トンと算定し、国に報告した。

(6) X2 年 11 月 30 日（通知日）において国から通知された保有義務量は、国に報告した排出実績量（270 千トン）に相当する量であった。排出枠の市場価格は 2,200 円／トンであった。なお、同日に無償で割り当てられた排出枠（翌割当年度である X2 年度に係る排出目標量に相当）については、本設例では考慮しない。

(7) X3 年 1 月 31 日（償却日）において、保有義務量の排出枠が償却された。

(8) A 社は他の制度対象事業者と共同届出を行っていない。

2. 会計処理

X1 年 11 月 30 日（割当日）

（仕訳なし）

（考え方）

無償で排出枠が割り当てられた時点では、条件付の義務又は権利が存在し、排出実績に応じた条件の達成又は未達成により、条件付の義務又は権利の一方が確定し、他方は消滅すると考えられるため、割当日においては会計処理しない（第 4 項及び BC10 項参照）。

この時点で A 社が保有する排出枠の数量は次のとおりである。

無償で割り当てられた排出枠　300 千トン

X2 年 3 月 31 日（事業年度末日）

（仕訳なし）

（考え方）

割当年度における排出実績量が、当該割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を下回ることが見込まれる場合には、条件付の権利が存在すると考えられる。条件付の権利については、通常、その権利が確実になった時点で買い戻す必要がなくなり、無償で割り当てられた排出枠に対する支配を獲得したことになる。このため、数量が確実となる通知日まで会計処理しない（第 8 項及び BC24 項参照）。

この時点で A 社が保有する排出枠の数量は次のとおりである。

無償で割り当てられた排出枠　300 千トン

X2 年 11 月 30 日（通知日）

（単位：百万円）

（借）	割当以外の方法により取得した排出枠（*1）	66	（貸）	排出枠の保有義務に係る損益（*1）	66

（考え方）

割当年度における排出実績量が、当該割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を下回ることが見込まれる場合、通知日において数量が確実となるため、当該下回る数量の排出枠について、通知日時点の排出枠の市場価格を乗じて算定した額により利益及びこれに対応する資産を計上する（第 8 項参照）。

（*1）通知日時点の排出枠の市場価格 2,200 円／トン×30 千トン（＝300 千トン－270 千トン）＝66 百万円

当該資産は、その計上後、割当以外の方法により取得した排出枠として会計処理する（第 8 項参照）。

この時点で A 社が保有する排出枠の数量は次のとおりである。

無償で割り当てられた排出枠　270 千トン

割当以外の方法により取得した排出枠　30 千トン

X3 年 1 月 31 日（償却日）

（仕訳なし）

（考え方）

排出実績量と等量の排出枠が償却されるため、次のいずれか少ない数量に対応する額について、資産である割当以外の方法により取得した排出枠と、負債である引当金を償却日において取り崩す（第 16 項参照）。

(1)　割当以外の方法により取得した排出枠の数量の償却日における残高

(2)　引当金を計上した排出枠の数量の償却日における残高

X1 年度の保有義務量 270 千トンを償却するにあたり、X1 年度に係る無償で割り当てられた排出枠 270 千トンを充当する。

本設例では、上記(1)の割当以外の方法により取得した排出枠が 30 千トン、上記(2)の引当金を計上した排出枠が 0 トンであり、いずれか少ない数量は 0 トンとなるため、会計処理しない。

この時点で A 社が保有する排出枠の数量は次のとおりである。

無償で割り当てられた排出枠	0 トン
割当以外の方法により取得した排出枠	30 千トン

［設例 4］無償で割り当てられた排出枠の一部を売却する場合

1. 前提条件

(1) A 社は 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に該当し、A 社の事業年度は 4 月 1 日から 3 月 31 日までの 1 年間である。

(2) A 社は、X1 年度の期首（X1 年 4 月 1 日）時点で割当以外の方法により取得した排出枠を保有していなかった。なお、前割当年度に係る会計処理の記載は省略し、設例上は考慮しない。

(3) A 社の X1 年度（X1 年 4 月 1 日から X2 年 3 月 31 日まで）の割当年度に係る排出目標量は 300 千トンであり、同量に相当する排出枠が X1 年 11 月 30 日（割当日）に割り当てられた。

(4) A 社は X1 年度中の X1 年 12 月 15 日に、30 千トンの無償で割り当てられた排出枠を同日の市場価格である単価 2,000 円／トンで排出枠取引市場において売却し、入金額は「仮受金」として計上した。

(5) A 社は X1 年度末（X2 年 3 月 31 日）において、排出実績量を 270 千トンと見積った。したがって、A 社は、保有義務を充足するために売却した排出枠の一部又は全部を買い戻すことは見込まれないと判断した。

(6) A 社は X2 年 9 月 30 日において、X1 年度の排出実績量を 270 千トンと算定し、国に報告した。

(7) X2 年 11 月 30 日（通知日）において国から通知された保有義務量は、国に報告した排出実績量（270 千トン）に相当する量であった。排出枠の市場価格は 2,200 円／トンであった。なお、同日に無償で割り当てられた排出枠（翌割当年度である X2 年度に係る排出目標量に相当）については、本設例では考慮しない。

(8) X3 年 1 月 31 日（償却日）において、保有義務量の排出枠が償却された。

(9) A 社は他の制度対象事業者と共同届出を行っていない。

2. 会計処理

X1 年 11 月 30 日（割当日）

（仕訳なし）

（考え方）

無償で排出枠が割り当てられた時点では、条件付の義務又は権利が存在し、排出実績に応じた条件の達成又は未達成により、条件付の義務又は権利の一方が確定し、他方は消滅すると考えられるため、割当日においては会計処理しない（第 4 項及び BC10 項参照）。

この時点で A 社が保有する排出枠の数量は次のとおりである。

無償で割り当てられた排出枠　300 千トン

X1 年 12 月 15 日（無償で割り当てられた排出枠の売却時点）

（単位：百万円）

（借）	現金預金（*1）	60	（貸）	仮受金（*1）	60

（考え方）

割当年度について無償で割り当てられた排出枠を通知日よりも前に売却した場合、売却による入金額を仮受金等の負債として計上する（第 10 項参照）。

（*1）売却時点の市場価格 2,000 円／トン×30 千トン＝60 百万円

この時点で A 社が保有する排出枠の数量は次のとおりである。

無償で割り当てられた排出枠　300 千トン

（うち、売却した無償で割り当てられた排出枠　30 千トン）

A 社が保有する排出枠の口座上の数量は 270 千トンであるが、売却した無償で割り当てられた排出枠 30 千トンについて売却処理していないため、会計上は、A 社が保有する排出枠の数量は 300 千トンとして取り扱う。

X2 年 3 月 31 日（事業年度末日）

（仕訳なし）

（考え方）

割当年度における排出実績量が、当該割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を下回ることが見込まれる場合には、条件付の権利が存在すると考えられる。条件付の権利については、通常、その権利が確実になった時点で買い戻す必要がなくなり、無償で割り当てられた排出枠に対する支配を獲得したことになる。このため、数量が確実となる通知日まで会計処理しない（第 8 項及び BC24 項参照）。

この時点で A 社が保有する排出枠の数量は次のとおりである。

無償で割り当てられた排出枠　300 千トン

（うち、売却した無償で割り当てられた排出枠　30 千トン）

A 社が保有する排出枠の口座上の数量は 270 千トンであるが、売却した無償で割り当てられた排出枠 30 千トンについて売却処理していないため、会計上は、A 社が保有する排出枠の数量は 300 千トンとして取り扱う。

X2 年 11 月 30 日（通知日）

（単位：百万円）

（借）	割当以外の方法により取得した排出枠（*2）	66	（貸）	排出枠の保有義務に係る損益（*2）	66

（考え方）

割当年度における排出実績量が、当該割当年度の排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を下回ることが見込まれる場合、通知日において数量が確実となるため、当該下回る数量の排出枠について、通知日時点の排出枠の市場価格を乗じて算定した額により利益及びこれに対応する資産を計上する（第 8 項参照）。

（*2）通知日時点の排出枠の市場価格 2,200 円／トン×30 千トン（＝300 千トン－270 千トン）＝66 百万円

当該資産は、その計上後、割当以外の方法により取得した排出枠として会計処理する（第 8 項参照）。

（単位：百万円）

（借）	仮受金（*3）	60	（貸）	割当以外の方法により取得した排出枠（*3）	66
	排出枠の保有義務に係る損益（*3）	6			

（考え方）

第 8 項に従い利益及び資産を計上する場合で、通知日までに第 10 項に従い仮受金等の負債を計上しているときには、通知日において、次のいずれか少ない数量に対応する額について、資産である割当以外の方法により取得した排出枠と負債である仮受金等の負債を取り崩し、差額が生じた場合には当該差額を損益として計上する（第 11 項参照）。

(1)　通知日における仮受金等の負債の残高に対応する無償で割り当てられた排出枠を売却した数量

(2)　排出実績量が排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を下回る数量

（*3）本設例では、上記(1)の無償で割り当てられた排出枠を売却した数量 30 千トン（対応する仮受金の帳簿価額 60 百万円）と、上記(2)の排出実績量が排出目標量に基づき無償で割り当てられた排出枠の数量を下回る数量 30 千トン（帳簿価額 66 百万円）が等しいことから、いずれか少ない数量は 30 千トンとなる。したがって、この 30 千トンに対応する仮受金 60 百万円と割当以外の方法により取得した排出枠 66 百万円とを取り崩し、差額である 6 百万円（＝66 百万円－60 百万円）は損益として計上する。

この時点でA社が保有する排出枠の数量は次のとおりである。

無償で割り当てられた排出枠　　270千トン（＝300千トン－30千トン）

割当以外の方法により取得した排出枠　0トン

X3年1月31日（償却日）

（仕訳なし）

（考え方）

排出実績量と等量の排出枠が償却されるため、次のいずれか少ない数量に対応する額について、資産である割当以外の方法により取得した排出枠と、負債である引当金を償却日において取り崩す（第16項参照）。

(1)　割当以外の方法により取得した排出枠の数量の償却日における残高

(2)　引当金を計上した排出枠の数量の償却日における残高

X1年度の保有義務量270千トンを償却するにあたり、X1年度に係る無償で割り当てられた排出枠270千トンを充当する。

本設例では、上記(1)の割当以外の方法により取得した排出枠及び上記(2)の引当金を計上した排出枠はいずれも0トンであり、いずれか少ない数量は0トンとなるため、会計処理しない。

この時点でA社が保有する排出枠の数量は次のとおりである。

無償で割り当てられた排出枠　　0トン

割当以外の方法により取得した排出枠　0トン

以　上