

排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い(案)

平成 16 年 11 月 30 日

改正案平成 18 年 5 月 17 日

企業会計基準委員会

地球温暖化防止を目的とし、国ごとに二酸化炭素などの排出量削減義務を具体的に数値目標として定めた京都議定書は、平成 17 年 2 月に発効することが見込まれ、これにより我が国は排出量削減の約束を達成する必要性が生じている。この約束達成に関連して、国内制度として、企業ごと又は業界ごとに排出量削減義務を課すかどうかについて議論されてきているものの、個々の企業においては、既に自主的な排出量削減に対する取組みがなされている。

こうした中、近時、排出量取引、すなわち、自主的な行動計画として設定した数値目標や将来何らかの義務が課された際の数値目標を達成するための補完的手段として、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(以下「排出クレジット」という。)を獲得し、これを排出量削減に充てることを想定した取引や、第三者へ販売するために排出クレジットの獲得を図る取引が見受けられる。このような排出クレジット獲得のための支出等に関する会計処理を明確にすべきという意見があることから、当委員会では平成 16 年 11 月に本実務対応報告を公表しでは、現行の会計基準等の枠内で、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とした。

今般、当委員会は、企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会計基準」や企業会計基準公開草案第 12 号「棚卸資産の評価原則に関する会計基準(案)」を公表したことなどに伴い、本実務対応報告について所要の改正を行うこととした。

なお、本実務対応報告では、当面必要と考えられる会計処理のみを検討対象としているため、諸外国の一部で導入が予定されているような企業ごとに排出量削減義務が課された場合の会計処理や、排出クレジットの売買取引が活発化・多様化し、いわゆるトレーディング目的で取引が行われる場合の会計処理は取り扱っていない。このため、こうした前提に変更が生じた場合には、本実務対応報告を再検討する場合があります。

本実務対応報告は、第 69 回企業会計基準委員会に出席した委員 12 名全員の賛成により承認された。

1 本実務対応報告の対象とする排出クレジットとその性格

(1) 本実務対応報告の対象とする排出クレジット

本実務対応報告は、京都メカニズムにおける排出クレジットを対象とし、するものとする。ここでいう排出クレジットはそれは、二酸化炭素換算量で示されるものであり、また、京都議定書の発効を前提として取引されるものも含めるものとする。なお、京都メカニズム以外の排出クレジットについてもは、会計上、その性格が類似していることから、本実務対応報告の考え方を斟酌し、会計処理を行うものとする。

(2) 排出クレジットの性格

排出クレジットの性格¹は、京都議定書における国際的な約束を各締約国が履行するために用いられる数値であること、国別登録簿においてのみ存在すること、及び所有権の対象となる有体物ではなく、法定された無体財産権ではないということが京都議定書に由来する特徴として挙げられる。また、取得及び売却した場合には有償で取引されることから、排出クレジットは財産的価値を有している。

このように、法定された無体財産権ではないが、無形の財産的価値があることから、会計上は無形固定資産に近い性格を有していると考えられる。

なお、排出クレジットに関しては、「金融商品に係る会計基準」(以下「金融商品会計基準」という。)第一一において例示された資産の形態と類似性がないことや、排出クレジットを保有する者は現金を受け取る契約上(国別登録簿利用規程上)の権利がない(この点については、「金融商品会計に関する実務指針」第4項参照)ことから、金融資産には該当しないものと考えられる。

もっとも、排出クレジットを基礎数値とする契約がデリバティブ取引として金融商品に該当する(「金融商品会計に関する実務指針」第3項、第6項及び第20項参照)場合には、金融商品会計基準に従って会計処理することとなる。

2 会計処理の考え方

(1) 本実務対応報告の対象とする排出クレジットに関わる投資の性質

企業の投資は、一般に金融投資と事業投資に大別される(この点については、「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」三及び四、「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」六を参照)。金融投資とは、売買目的有価証券のように時価の変動により利益を得ることを目的としており、売買市場が整備され、また、売却することについて事業遂行上の制約がないものである。このような金融投資は、時価の変動が事前に期待した成果に対応する事実と考えられるため、時価評価と時価の変動に基づ

¹ 排出クレジットの性格に関しては、「京都メカニズムを活用するためのインフラ整備について」(平成15年9月8日 産業構造審議会環境部会地球環境小委員会市場メカニズム委員会)を参照のこと。

く損益認識が意味を持つものとされる。他方、事業投資とは、売却することについて事業遂行上の制約があり、また、事前に期待される成果が時価の変動よりもその後あとに生ずる資金の獲得であるため、その事実を待って投資の実績を把握することが適当である。棚たな卸資産や製造設備などは事業活動を通じた資金の獲得を期待しているため、資金の流入に基づいて投資の成果を測定するうえで、保有する間は一般に取得原価で評価されている。

ここで排出クレジットに関わる投資については、現状では活発に取引がなされる市場が整備されているとは言い難い。そのため、時価の変動により利益を得ることを目的としても金融投資には該当せず、むしろ、企業自らが買い手を見つけ、価格交渉のうえで排出クレジットを引き渡すことによって利益が得られる事業投資に該当するものとして本実務対応報告では取り扱う。

なお、今後、排出クレジットの活発な取引市場が整備され、企業が金融投資としての取引を行う場合には、トレーディング目的で保有する棚卸資産として、市場価格に基づく価額をもって貸借対照表価額とし、帳簿価額との差額（評価差額）は当期の損益として処理することとなる（「棚卸資産の評価原則に関する会計基準（案）」第15項参照）。

(2) 本実務対応報告の対象とする排出クレジットの取引

本実務対応報告では、事業投資としての排出クレジットを、さらに専ら第三者に販売する目的で取得する場合（3及び[付録1]参照）と、将来の自社使用を見込んで取得する場合（4及び[付録2]参照）の二つに分け、それぞれについて、他者から購入する場合と出資を通じて取得する場合の会計処理を示すこととする。

ここで、将来の自社使用を見込んで排出クレジットを取得する場合とは、将来、自主的な行動計画を達成しようとするときや、排出量削減に関する規制が強化されたときなどに、保有する排出クレジットを自社の排出量削減に充てる²ことを想定して取得するが、自社の排出量削減に充てないことが明らかになった際には、第三者へ売却する可能性を残している場合をいう。このような場合、排出量削減義務が課されていない状況では、第三者へ売却する可能性に着目し、それを資産として計上することが妥当であり、自社の削減量に充てたときには、第三者へ売却する可能性がなくなることから、費用となる。

3 専ら第三者に販売する目的で排出クレジットを取得する場合の会計処理（[付録1]参照）

² 京都議定書に基づく取り決めの場合には、国別登録簿における償却口座へ排出クレジットを移転することが該当する。

(1) 他者から購入する場合

専ら第三者に販売する目的で排出クレジットを他者から購入する場合、通常の商品等の購入と同様の会計処理を行う。したがって、将来の一定時点で排出クレジットを購入することとした契約を締結した段階では、取引を認識せず、引渡を受けた段階で取引を認識する。引渡を受けた排出クレジットについては、取得原価により棚卸資産として処理し、期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とする。

なお、排出クレジットの取得の前に資金を支出している場合には、原則として「前渡金」とする³が、通常、取得に至るまでの期間が長期になると想定されることから、明らかに回収可能である場合を除き、強制評価減の要否を検討することが適当である（このような取扱いについては、開発事業等支出金に関する強制評価減の取扱いを定めた、日本公認会計士協会監査委員会報告第 69 号「販売用不動産等の強制評価減の要否の判断に関する監査上の取扱い」を参照）。

(2) 出資を通じて取得する場合

出資を通じて取得する場合とは、プロジェクトを実施している会社等への出資を行い、当初からその投資の目的成果の一部として取得すること、又は出資に付随して排出クレジットを取得することをいう。当該出資は、個別財務諸表上、金融商品会計基準に従って会計処理する⁴。

とともに、排出クレジットが分配された場合、当該排出クレジットが、投資の成果であるときには収益として認識し、当初からの投資目的どおりの回収取得であるときには投資元本の帳簿価額から減額し、投資の成果であるときには収益として認識する⁴。このため、以下のように会計処理することが適当と考えられる（「事業分離等に関する会計基準」第 144 項参照）。

当初から排出クレジットでの分配を期待して出資しており、投資が継続している場合には、分配された排出クレジットの取得原価は、これまで保有していた出資の帳簿価額のうち実質的に引き換えられたものとみなされる額とする。

出資後に生じた利益の分配など、投資が継続しているとみなされる中で当該投資

³ ただし、取得前に売却できる場合には「棚たな卸資産」とすることができる。

⁴ なお、排出クレジット獲得のためのファンド出資のように、契約等により出資のリターン及び出資元本の返還のほとんどが、現金ではなく排出クレジットの分配によりなされる場合がある。このような場合であって、当該出資が排出クレジットの長期購入契約の締結及び前渡金支出と経済実質的には同じと考えられるときには、通常の商品の購入と同様に「前渡金」として会計処理をすることができる。

⁴ 出資を通じて排出クレジットを取得する場合の会計処理は、現物分配の会計処理である。現物分配は、現在、法制審議会会社法(現代化関係)部会において検討されており、その会計処理はさらに当委員会において検討する予定であることから、ここでは具体的な会計処理は示されていない。

の成果として排出クレジットの分配が行われた場合には、分配された排出クレジットの時価をもって収益として計上する。

上記により分配された排出クレジットについては棚卸資産として処理し、期末における正味売却価額が、当該取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とする。

また、出資先が子会社又は関連会社に該当する場合には、連結財務諸表上、連結財務諸表原則に従って、連結又は持分法により会計処理する。子会社又は関連会社が排出クレジットを獲得するプロジェクトを行っている場合⁵、自社で直接プロジェクトを行っているときと同様に、当該排出クレジットの取得原価は、適正な原価計算基準に従って算定する。このため、例えば、排出クレジットが主産物の製造過程から必然に派生する場合には、副産物として扱う。

~~なお、排出クレジット獲得のためのファンド出資のように、契約等により出資のリターン及び出資元本の返還のほとんどが、現金ではなく排出クレジットの分配によりなされる場合がある。このような場合であって、当該出資が排出クレジットの長期購入契約の締結及び前渡金支出と経済実質的には同じと考えられるときには、通常の商品の購入と同様に「前渡金」として会計処理をする。~~

4 将来の自社使用を見込んで排出クレジットを取得する場合の会計処理（[付録2]参照）

(1) 他者から購入する場合

将来の自社使用を見込んで排出クレジットを他者から購入する場合、「無形固定資産」又は「投資その他の資産」の購入として会計処理を行う。したがって、将来の一定時点で排出クレジットを購入することとした契約を締結した段階では、取引を認識しない。

また、取得した排出クレジットは、時間の経過による減価がないこと、及び陳腐化がないと考えられることから、減価償却は行われないが、「固定資産の減損に係る会計基準」の対象となる。その適用に際しては、第三者への売却可能性に基づく財産的価値を有していることに着目して資産計上されているため、他の資産とのグルーピングは適当でないと考えられる（「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」第8項参照）。

資産として計上された排出クレジットは、自社の削減量に充てられたときに、これを費用（原則として、「販売費及び一般管理費」とすることが考えられる。）として計上する。具体的には、~~国別登録簿が整備・運用された場合には、排出クレジットを国別登~~

⁵ 京都議定書に示されているクリーン開発メカニズム（CDM）プロジェクトや共同実施（JI）プロジェクトが該当する。

録簿の償却口座に移転した時点において費用とする。また、実際に償却口座に移転していなくとも移転することが確実と見込まれる場合や、第三者へ売却する可能性がないと見込まれる場合にも費用とすることが適当である。

(2) 出資を通じて取得する場合

専ら第三者に販売する目的で取得する場合（3(2)参照）と同様に、当該出資は、個別財務諸表上、金融商品会計基準に従って会計処理し⁶、また、出資先が子会社又は関連会社に該当する場合には、連結財務諸表上、連結財務諸表原則に従って、連結又は持分法により会計処理する。

また、3(2)と同様に、~~当該出資が排出クレジットの長期購入契約の締結及び前渡金支出と経済実質的には同じと考えられるものである場合には、通常の「無形固定資産」又は「投資その他の資産」の購入と同様の会計処理をする。費用処理に関しては、他者から購入する場合（4(1)参照）と同様である。~~

5 連結財務諸表作成における在外子会社及び関連会社の会計処理

在外子会社及び関連会社における排出量取引の会計処理についても、原則として、本実務対応報告が適用されるが、実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」における当面の取扱いによっている場合には、国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠したその所在地国の会計基準において認められている会計処理が、企業集団として統一しようとする会計処理と異なる場合でも、明らかに合理的ではないと認められる場合を除き、連結財務諸表上、当該会計処理を採用することとなができる。

~~なお、在外子会社等に排出量削減義務が課されている場合のように、本実務対応報告の検討対象としている排出量取引と異なり、同一環境下で行われた同一の性質の取引等に該当しない場合には、その所在地国の会計基準において認められている会計処理など、合理的と考えられる会計処理を採用することとなる。~~

6 適用時期

本実務対応報告は、次の事項を除き、本実務対応報告の公表日平成17年4月1日以後

⁶ 3(2)と同様に、当該出資が排出クレジットの長期購入契約の締結及び前渡金支出と経済実質的には同じと考えられる場合には、通常の「無形固定資産」又は「投資その他の資産」の購入と同様の会計処理をすることができる。

~~開始する事業年度に係る財務諸表から適用するものとする。ただし、平成 17 年 3 月 31 日以前に開始する事業年度から適用することができる。~~

(1) 2(1)及び 3 における棚卸資産の評価原則については、企業会計基準公開草案第 12 号「棚卸資産の評価原則に関する会計基準(案)」を適用した事業年度に係る財務諸表から適用する。したがって、平成 19 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に係る財務諸表から適用するが、平成 19 年 3 月 31 日以前に開始する事業年度に係る財務諸表から適用することができる。

(2) 5 については、実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」における当面の取扱いを適用した連結会計年度に係る連結財務諸表から適用する。したがって、平成 20 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度に係る連結財務諸表から適用するが、平成 20 年 3 月 31 日以前に開始する連結会計年度に係る連結財務諸表から適用することができる。

以上

[付録 1] 専ら第三者に販売する目的で排出クレジットを取得する場合の会計処理の概要

	(1) 他者から購入する場合	(2) 出資を通じて取得する場合
契約締結時	仕訳なし	同 左
支出時	「前渡金」とする。ただし、取得前に売却できる場合には「 <u>棚たな卸資産</u> 」とすることができる。	個別財務諸表上、金融商品会計基準に従って会計処理し、「投資有価証券」、「関係会社株式」、「(関係会社)出資金」とする。 なお、当該出資が排出クレジットの長期購入契約の締結及び前渡金支出と経済実質的には同じと考えられるものである場合には、(1)に同じ同左。
排出クレジット取得前の期末評価	取得原価による。ただし、 <u>明らかに回収可能である場合を除き、強制評価減の要否の検討を行う。</u>	市場価格のない株式に該当する場合、個別財務諸表上、取得原価による。ただし、減損処理の適用を検討する。 なお、当該出資が排出クレジットの長期購入契約の締結及び前渡金支出と経済実質的には同じと考えられるものである場合には、通常の商品等の購入と同様に「前渡金」として会計処理するため、(1)に同じ同左。
排出クレジット取得時	「 <u>棚たな卸資産</u> 」の取得として処理する。	
排出クレジット取得後の期末評価	取得原価による。ただし、 <u>期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とし、取得原価との差額は当期の費用として処理する。強制評価減の要否の検討を行う。なお、低価法の採用も認められる。</u>	
販売時	「 <u>棚たな卸資産</u> 」の販売として処理する。	

[付録 2] 将来の自社使用を見込んで排出クレジットを取得する場合の会計処理の概要

	(1) 他者から購入する場合	(2) 出資を通じて取得する場合
契約締結時	仕訳なし	同 左
支出時	無形固定資産を取得する前渡金であることから、「無形固定資産」又は「投資その他の資産」の区分に当該前渡金を示す適当な科目で計上する。	個別財務諸表上、金融商品会計基準に従って会計処理し、「投資有価証券」、「関係会社株式」、「(関係会社)出資金」とする。 なお、当該出資が排出クレジットの長期購入契約の締結及び前渡金支出と経済実質的には同じと考えられるものである場合には、(1)に同じ同左。
排出クレジット取得前の期末評価	取得原価による。ただし、固定資産の減損会計が適用される。減損処理にあたっては、他の資産とのグルーピングは適当でないと考えられる。	市場価格のない株式に該当する場合、個別財務諸表上、取得原価による。ただし、減損処理の適用を検討する。 なお、当該出資が排出クレジットの長期購入契約の締結及び前渡金支出と経済実質的には同じと考えられるものである場合には、(1)に同じ同左。
排出クレジット取得時	「無形固定資産」又は「投資その他の資産」の取得として処理する。	
排出クレジット取得後の期末評価	取得原価による(減価償却はしない。)。ただし、固定資産の減損会計が適用される。減損処理にあたっては、他の資産とのグルーピングは適当でないと考えられる。	
第三者への売却時	「無形固定資産」又は「投資その他の資産」の売却として処理する。	
自社使用(償却口座移転)時	原則として「販売費及び一般管理費」の区分に適当な科目で計上する。	

以 上