

改正実務対応報告第 15 号「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い」の解説

研究員 玄蕃進吾

I. はじめに

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」とする）では、平成 18 年 7 月 14 日に、改正実務対応報告第 15 号「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い」（以下「改正実務対応報告」とする）を公表した¹。本稿では、改正前の実務対応報告第 15 号「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い」（平成 16 年 11 月 30 日公表）（以下「改正前実務対応報告」とする）からの変更点を中心に改正実務対応報告の概要を解説する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることを申し添える。

II. 実務対応報告の改正の経緯

ASBJ では、京都議定書で定められた京都メカニズムにおける排出クレジットの会計処理を明確にする必要があるとの意見を受けて、平成 16 年 11 月に改正前実務対応報告を公表した。その後、平成 17 年 12 月に企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会計基準」（以下「会計基準第 7 号」とする）が公表されたことにより現金以外の財産の分配（現物の分配）を受けた場合の株主に係る会計処理が定められたことや、平成 18 年 7 月に企業会計基準第 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」（以下、「会計基準第 9 号」とする）が公表されたことにより収益性が低下した場合の棚卸資産の簿価切下げが定められたこと、また、平成 18 年 5 月に実務対応報告第 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」（以下「実務対応報告第 18 号」とする）が公表されたことなどから、改正前実務対応報告に所要の改正を行った。

III. 改正の内容

1. 「会計処理の考え方」における追記

改正前実務対応報告においては、「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」や「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」の考え方を踏まえながら、資産の評価に際して、時価評価又は取得原価評価の選択は、金融資産であるか否かなど資産の外形的特質によるものではなく、投資の性質によるものとし、企業の投資は、一般に金融投資と事業投資とに大別されるとしている。

¹ 改正実務対応報告については、ASBJ ホームページ (<http://www.asb.or.jp/html/documents/docs/kyoto2/>) を参照のこと

<表>

	金 融 投 資	事 業 投 資
金 融 資 産	デリバティブ、売買目的有価証券 ⇒ 時価評価	関係会社株式、満期保有目的債券や 通常のローン債権 ⇒ 取得原価評価
非金融資産	トレーディング目的で保有する金な どのコモディティ ⇒ 時価評価 ^(注) ※改正実務対応報告 2. (1)のなお書き	(金融投資目的以外の) 通常の棚卸 資産や固定資産 ⇒ 取得原価評価 ※改正実務対応報告が主として扱っ ている範囲

(注) 事業上の制約もなく、何時でも時価で換金可能なマーケットで取引されている非金融資産の場合には、外形的に金融資産でなくとも時価評価がなじむ。

金融投資とは、売買市場が整備され、売却することについて事業上の制約が無いものであり、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、時価評価がなじむものとされる一方、事業投資は、売却することについて事業上の制約があり、事前に期待する投資の成果は、投資資産の時価の変動ではなく、その後の資金の獲得であることから取得原価評価がなじむものとされている。こうした考え方は改正実務対応報告においても、改正前実務対応報告と同様である。

しかしながら、改正実務対応報告では、会計基準第9号の公表を踏まえて、「会計処理の考え方」の項目に、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の会計処理の記述が新たに追加されている。これは排出クレジットが、金の市場のように購買市場と販売市場とが区別されていない単一の市場で、活発な取引が将来的になされる状況下において、金融投資目的で排出クレジットを保有する企業は、市場価格の変動にあたる評価差額が企業にとっての投資活動の成果であるという考えに基づいたものと考えられる。

具体的な会計処理について、排出クレジットが、トレーディング目的で保有する棚卸資産に該当する場合には、市場価格に基づく価額をもって貸借対照表価額として、帳簿価額との差額である評価差額は当期の損益として処理することとなる(会計基準第9号第15項)。

2. 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

(1) 他者から購入する場合

改正実務対応報告において、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には、通常の商品の購入と同様の会計処理を行う。非金融商品である排出クレジットの売買契約が締結された段階では何ら会計処理を行わないとされており、排出クレジットの引渡前に現金等の支出があった場合には「前渡金」、引渡時には棚卸資産

の仕入れとして会計処理を行うものとされており、この点については、改正前実務対応報告と同様である。

さらに改正実務対応報告においては、引渡を受けた排出クレジットについては、会計基準第9号第7項における通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価基準により、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ことが追加されている。

なお、前渡金支出から引渡までの期間が長期になると想定される排出クレジットの取得については、明らかに回収可能である場合を除き、評価減の要否を検討することが適当であるとしている。

(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には、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こととされているが、改正前実務対応報告においては、排出クレジットが分配された場合の具体的な会計処理に関して、投資の成果であるときには収益として認識し、投資の回収であるときには投資元本の帳簿価額から減額するという考え方のみが示されていた。これは、排出クレジットの取得は、現物の分配の会計処理であるとの認識を示しながらも、改正前実務対応報告の公表された平成16年11月時点では、法制審議会会社法(現代化関係)部会において現物の分配に関する検討がなされている途上であったためである。

改正実務対応報告においては、会計基準第7号が公表されたことから、当該会計基準における現物の分配の取扱い(会計基準第7号第52項及び第144項)に基づいて、排出クレジットが分配された場合の具体的な会計処理が次のように示されている。

- ① 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。
- ② 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の成果として排出クレジットの分配が行なわれた場合には、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の会計処理については、前述の他社から購入する場合における引渡を受けた排出クレジットに関する取扱い同様、棚卸資産として会計処理を行うことになる。

なお、出資先が子会社又は関連会社であるときには、連結又は持分法により会計処理すること、排出クレジットの取得原価は、適正な原価計算基準に従い算定することが示されている²が、この点については改正前実務対応報告と同様である。

² 排出クレジット獲得のためのプロジェクトを実施している企業において、例えば排出クレジットの獲得

また、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およ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および前渡金支出と経済実質的には同じであると考えられるときには通常の商品購入と同様に「前渡金」として会計処理するものとされている。この場合、排出クレジットの取得原価は、出資額(帳簿価額)に基づき算定されることとなるが、これについては改正前実務対応報告と同じ取扱いであるものの脚注に示すこととし、本文から削除している。

3. 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

改正実務対応報告においても、排出クレジットを「他者から購入する場合」と「出資を通じて取得する場合」に区分し、それぞれの会計処理が示されている。改正前実務対応報告においては、排出クレジット取得のための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の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、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本文に示されていた。この点についても改正実務対応報告では、本文から削除して脚注で示しているが、「他者から購入する場合」および「出資を通じて取得する場合」それぞれの会計処理等の内容については、改正前実務対応報告と同様である。

4. 連結財務諸表の在外子会社の会計処理

在外子会社における排出量取引の会計処理については、改正前実務対応報告と同様に、本来は実務対応報告の内容を適用すべきものであるとしながらも、改正実務対応報告においては、実務対応報告第 18 号が公表されたことを受けて、同実務対応報告の「当面の取扱い」によることができる旨が示されている。これによった場合には、国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠した会計処理を適用できることになる。

5. 適用時期

適用時期については、次の事項を除いて公表日から適用するものとされている。

- (1) 排出クレジットに関わる投資が金融投資に該当する場合の会計処理や、棚卸資産として保有する排出クレジットの収益性の低下に基づく簿価切下げについては、企業会計基準第 9 号を適用した事業年度から適用する。
- (2) 連結財務諸表作成における在外子会社の排出量取引に関する取扱いについては、実務対応報告第 18 号における「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。

が主たる生産物の製造過程から必然的に派生するような場合、副産物として扱うこととなるため、この場合、総合原価計算においてはその価額を算定して、これを主産物の総合原価から控除するか、生じる排出クレジットが軽微な場合には、これを売却して得た収入を原価計算外の収益とすることもできると考えられる。(「原価計算基準」第二八項参照)。

(げんば しんご)