

京都議定書発効へ、 会計ルールも着々

制度調査部
吉川 満

【要約】

ロシアは11月4日に京都議定書を批准した。ロシアが国連に文書を寄託すれば、それから3ヵ月後の2005年2月中にも、京都議定書は発効する。

京都議定書に対する日・米・欧の対応は様々である。

- ・米国は一旦は京都議定書に調印したが批准せず、2001年3月に京都議定書から離脱した。
 - ・EUはキャップ・アンド・トレード方式という方式により、京都議定書にもっとも本格的に対応しようとしている。10月19日には国際会計基準審議会（IASB）は、会計上の解釈指針を承認した。
 - ・日本も京都議定書を批准したが、EUほど徹底した方式ではない。
- しかし、排出クレジットの市場での売買、などの会計処理は定める必要があり、企業会計基準委員会（筆者は委員）は9月29日から11月4日まで公開草案を公開した。

地球温暖化対策として温暖化ガスの排出量の削減が世界的な課題となっている。中でも京都議定書と呼ばれるプログラムは着々と進展している。こうした事態に対処するため、企業会計基準委員会は5月27日に排出権取引専門委員会を立ち上げたが、同委員会の四回の審議を経て9月24日、（第65回）企業会計基準委員会は公開草案の公表を承認した。9月29日、企業会計基準委員会は『排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い（案）』という実務指針の公開草案を発表した。

企業会計基準委員会は11月4日まで、公開草案に対する一般のコメントを募集している。

9月30日、ロシアが京都議定書批准の方針を閣議決定

翌9月30日、ロシアが閣議で京都議定書批准の方針を決定した。議定書発効には55カ国以上の批准、批准先進国の排出量（90年時点）が先進国全体の55%以上、との両条件を満たす事が必要だった。ロシアは11月4日に京都議定書を批准し、いよいよ両条件は満たされた。ロシアが国連に文書を寄託してから、90日後（2005年2月中にも）に議定書は発効する。1997年に京都で採択された議定書は、いよいよ発効の時を迎える。

『市場主義の終焉』。衝撃的な表題で、議定書が潜在的に開く新しい世界の姿を訴えたのは、京都大学の佐和隆光教授だった。行過ぎた市場主義は貧富の差を激しくし、多くの国民には付いていけない。英国労働党、米国民民主党などが、『第三の道』を探ろうとしているのは、その現われだ、と主張した。証券界に身を置く筆者は、『市場主義の終焉』とまで思わぬが、市場主義自身が弱者救済のメカニズムを組み込まねば、と思いつつ読んだものだ。

議定書は、2008～2012年の先進諸国の温暖化ガス排出量を全体で90年比5.2%（日本は6%）削減する事を義務付ける。日本は直近の排出量が目標を7.6%上回っていて、早急な削減、もしくは外国等からの排出クレジット取得、省エネ投資が必要だ。日本では企業単位で排出量削減の責任が課される事はないが、様々の問題が生じてくる。環境庁は目標達成の財源として、環境税を主張し始めた。財界は環境税には反対だが、社会責任を果たす手段として、自発的に排出権クレジットを取得する企業は現われよう。これに備え、排出量取引の会計上の取扱いを決めておかねばならない。企業会計基準委員会の『排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い（案）』はまさにこうしたタイミングで公表されたのである。

日・米・欧で異なる反応

京都議定書に対する反応は日・米・英で大きく異なる。もっとも極端なのは米国で、京都議定書調印は行ったものの、2001年3月には京都議定書離脱を決定してしまった。だから米国には京都議定書に基づく温暖化ガス排出量削減が課される事はなく、排出量クレジットが取引されることもない。従って米国内においては、排出会計基準を整備する必要は当面ないのである。

これに対してEUは京都議定書を採用したばかりか、排出量を国別割り当てにとどまらず、企業別の割り当てまで終えている。キャップ・アンド・トレード方式と呼ばれる方式である。企業ごとに排出量が決められるのであるから、それを満たせない企業は排出クレジットを取得して採算を合わせなければならない。そのため排出クレジットを資産とした上で、詳細な会計上の取扱いを定めておく必要がある。具体的には10月19日、IASB（国際会計基準審議会）は次のような基本的枠組みの上に、国際財務会計基準解釈指針委員会（IFRIC）が定めた解釈指針を承認した。

排出権は受領した時点の公正価値で、無形資産として認識する。

受領した排出権と企業の支払額との差額は、政府補助金として会計処理する。政府補助金は当初は繰延収益として負債に計上され、その後遵守期間にわたって償却される。

公害物質排出によって生じる、排出権引渡し義務は負債として認識する。負債額は、期末に決済する必要のある排出権の現在の価値で認識する。

わが国実務指針の考え方

わが国も2002年6月、京都議定書を批准した。しかし、採用の仕方はキャップ・アンド・トレード方式とは大きく異なっている。わが国では現時点においては、個別企業に排出枠を課し、未達成の場合に罰則を課すことは想定していないのである。しかし、わが国においても、排出クレジットの市場での売買、クリーン開発メカニズムプロジェクトの実施などによる排出クレジットの取得、などの会計処理をどうするかは決めておかねばならない。

京都議定書の受入態勢は、わが国の場合、議定書を離脱した米国と比べれば格段に前向きであるが、企業ごとの削減割当まで決めたEU程は、取り組み姿勢が本格的ではないのである。

公開草案の内容

この実務指針では京都メカニズムにおける排出権クレジットのみを取り上げる。他の排出権クレジットは、実務対応報告の考え方を斟酌し、会計処理を行うこととする。排出クレジットは次の三つの性格を持つ。

- 京都議定書を各国が履行するために用いる数値
- 国別登録簿においてのみ存在する
- 有体物でなく（所有権の対象とならず）、法定された無体財産権でもない。

しかし、会計上は無形固定資産に近い性格を持つ。排出クレジットは『金融商品会計に関する実務指針』に照らして、金融商品には当たらない。

企業の投資はキャピタルゲイン獲得を目的とした金融投資と、事業投資とに分けられる。事業投資には、次のような特徴がある。

- 売却には事業遂行上の制約がある
- 事前に期待される成果は時価の変動よりその後を生ずる資金の獲得

従って、排出クレジットに対する投資は事業投資に当たる。

企業が排出クレジットを取得する目的としては、第三者への転売、自社使用の二つが考えられる。公開草案では企業が保有する排出クレジットを 第三者転売目的、 自社使用と二分した上で、そのそれぞれについて（１）他社から購入する場合、（２）出資を通じて取得する場合、に分けて図のような処理を掲げている。（図１、２参照）

図１ 専ら第三者に販売する目的で排出権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「たな卸資産」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、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、強制評価減の要否の検討を行う。	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、同左。
排出クレジット取得時	(1)及び(2)なお書きの場合、「たな卸資産」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。ただし、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	
販売時	「たな卸資産」の販売として処理する。	

図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、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、同左。
排出クレジット取得時	(1)及び(2)なお書きの場合、「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はないと考えられる。	
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」に適当な科目で処理する。	