

排出量取引の実務対応報告 一部改正へ

制度調査部
鳥毛 拓馬

棚卸資産会計基準や事業分離等会計基準に応じて

【要約】

7月14日、企業会計基準委員会は実務対応報告第15号『排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い』を改正した。

同実務対応報告の公表後に定められた『棚卸資産の評価に関する会計基準』・『事業分離等に関する会計基準』等の会計基準などに応じたものである。

改正後の実務対応報告は、原則として、公表日以後から適用される。

7月14日、企業会計基準委員会は実務対応報告第15号『排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い』を改正した。

『事業分離等に関する会計基準』や『棚卸資産の評価に関する会計基準』等、同実務対応報告の公表後に定められた会計基準などに応じて必要な整備を行ったものである。

主な改正点は、次の4つである。以下では順に整理する。

- ・ 排出クレジットに関わる投資の性質が金融投資にあたる場合の取扱い
- ・ 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
- ・ 出資先から排出クレジットが分配された場合の会計処理
- ・ 連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理

1 企業会計基準第9号『棚卸資産の評価に関する会計基準』の取扱いに従う見直し

(1) 排出クレジットに関わる投資の性質が金融投資にあたる場合の取扱い

排出クレジット(排出権ないしは排出枠のこと)に関わる投資については、現況では活発な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いても金融投資には当たらず、むしろ、企業が自ら買い手を見つけ、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**に当たるものとして本実務対応報告では取り扱っている。

もっとも、今後、排出クレジットの活発な取引市場が整備され、**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)は当期の損益とする(『棚卸資産の評価に関する会計基準』第15項参照)こととされた。

ただし、上記の取扱いは、活発な取引市場が整備された場合を想定しており、差し当り、現在行われている会計処理が続けられることになるものと思われる。

(2) 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

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取得する場合、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し、取得原価との差額は当期の費用として処理する(『棚卸資産の評価に関する会計基準』第7項参照)ことが追加された。

2 『事業分離等に関する会計基準』により明確に定められたことに伴う見直し

排出クレジットが分配された場合は、株主が現金以外の財産の分配(現物分配)を受けた場合と同様であると考えられる。

そこで、現金以外の財産の分配(現物分配)を受けた場合の株主に係る会計処理が、企業会計基準第7号『事業分離等に関する会計基準』により明確に定められたことを考慮し、次の取扱いを明らかにしている(同基準第52項及び第144項参照)。

(1) 当初からの投資目的どおり排出クレジットが分配されたとき

- ・これまでの出資の帳簿価額のうち実質的に排出クレジットに引き換えられたとみなされる額について、投資元本の帳簿価額から減額し、同額を分配された排出クレジットの取得原価として計上する。

(2) 投資の成果として排出クレジットが分配されたとき

- ・分配された排出クレジットの時価で収益を計上する。

3 連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理の取扱いの見直し

在外子会社における排出量取引の会計処理については、原則として、改正実務対応報告が適用される。

しかし、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、具体的には、在外子会社の財務諸表が、国際財

務報告基準又は米国会計基準に準拠して作成されている場合には、これに従い、国際財務報告基準または米国会計基準に準拠した会計処理を採用することになるとされている。

4 適用時期について

今回の実務対応報告については、原則として、公表日以後に適用される。

もっとも、棚卸資産の評価については、『棚卸資産の評価に関する会計基準』を適用した事業年度から適用することとされている。それゆえ、2007年4月1日以後に開始する事業年度から適用するが、2007年3月31日以前に開始する事業年度から適用することもできる。

また、連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理については、『連結財務諸表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こととされている。それゆえ、2008年4月1日以後に開始する連結会計年度から適用するが、2008年3月31日以前に開始する連結会計年度から適用することができる。

参考資料として、以下の制度調査部情報を参照されたい。

「京都議定書発効へ、会計ルールも着々」	吉川 満	2004年11月8日
「温暖化防止に向けた追加対策の議論」	齋藤 純	2004年10月26日
「排出量取引の実務指針の公開草案」	吉川 満	2004年10月15日
「排出権の会計処理 - 具体案提示」	吉井 一洋	2004年8月31日
「排出権の会計処理 参考人意見聴取」	中田 綾	2004年7月5日
「排出権の会計処理検討開始」	吉井 一洋	2004年6月14日
「温暖化ガスの排出権取引に関する会計処理案」	竹口 圭輔	2003年6月30日

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、排出クレジットを取得前に売却できる場合には「棚卸資産」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、 <u>(1)に同じ</u> 。
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</u> 、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、 <u>(1)に同じ</u> 。
排出クレジット取得時	(1)及び(2)なお書きの場合、「棚卸資産」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、 <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</u> 。	
販売時	「棚卸資産」の販売として処理する。	

(注)下線部分が今回の改正箇所。

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

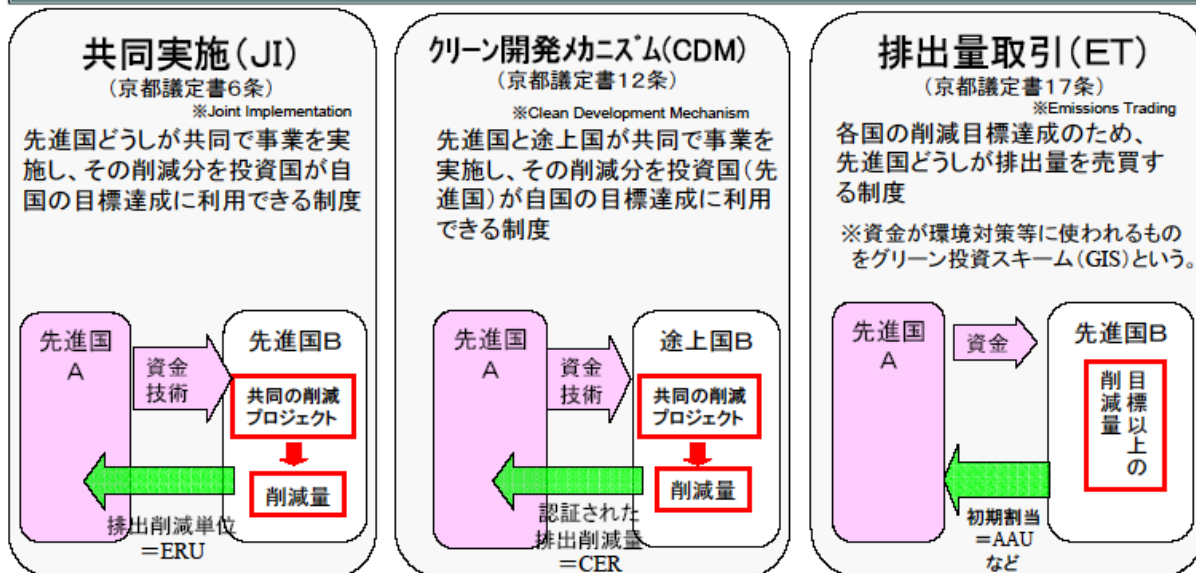
	(1)他者から購入する場合	(2)出資を通じて取得する場合
契約締結時	仕訳なし	同左
支出時	無形固定資産を取得する前渡金であることから、「無形固定資産」又は「投資その他の資産」の区分に当該前渡金を示す適当な科目で計上する。	個別財務諸表上、金融商品会計基準に従って会計処理し、「投資有価証券」、「関係会社株式」、「(関係会社)出資金」とする。 なお、当該出資が排出クレジットの長期購入契約の締結及び前渡金支出と経済実質的には同じと考えられるものである場合には、 <u>(1)に同じ</u> 。
排出クレジット取得前の期末評価	取得原価による。ただし、固定資産の減損会計が適用される。減損処理にあたっては、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、 <u>(1)に同じ</u> 。
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 (償却目的による政府保有口座への排出クレジットの移転)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。	

(注) 下線部分が今回の改正箇所。

京都メカニズムの概要

○京都メカニズムとは、海外における排出削減量若しくは初期割当を自国の排出削減約束の達成に利用することができる制度。共同実施(JI)、クリーン開発メカニズム(CDM)、排出量取引(ET)の3つの制度がある。

※京都メカニズムで移転される排出割当量、排出削減量等のことを「クレジット」という。



(出所：「京都メカニズムの本格活用について」平成18年1月 環境省)