

排出権に関する会計

メタデータ	言語: jpn 出版者: 明治大学経営学研究所 公開日: 2008-12-15 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 平井, 克彦 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/702

排出権に関する会計 Accounting for Emission Rights

平井 克彦

排出権には専ら第三者に販売する目的で取得するものと自社使用を見込んで取得するものがある。本稿は、後者の自社使用を見込んで取得した排出権に関する会計処理について論ずるものである。

I 排出権取得のメカニズム

1997年12月、京都市の国立京都国際会館で開催された地球温暖化防止京都会議（第3回国連気候変動枠条約締約国会議）において「気候変動に関する国際連合枠組条約の京都議定書」（以下、「京都議定書」という）が採択された。「京都議定書」では、地球温暖化の原因となる二酸化炭素などの温室効果ガスについて、1990年を基準として、先進国における削減率を設定した。各国が「京都議定書」を批准し、それが発効した場合、2008年－2012年の5年間に、温室効果ガスの排出量を日本では1990年比6%、アメリカでは7%、EUでは8%削減しなければならなくなった。わが国において「京都議定書」は2002年5月31日に国会で承認され、2004年6月4日に国際連合に受諾書が寄託され、2005年2月に発効した。

「京都議定書」の特徴は温室効果ガス削減のために市場原理を導入したことである。すなわち、「京都メカニズム」と呼ばれる「共同実施メカニズム」、「クリーン開発メカニズム」、「排出権取引メカニズム」を導入したことである。

「クリーン開発メカニズム」とは、「京都議定書」第12条の規定により「温室効果ガス排出量の数値目標（総排出権）が設定されている附属書Ⅰ国が関与して、数値目標が設定されていない非附属書Ⅱ国（途上国）において排出削減（又は吸収増大）プロジェクトを実施し、その結果生じた排出削減（又は吸収増大）に基づいてクレジットが発行される¹⁾」制度をいう。これは先進国が途上国へ技術・資金等の援助を行い、削減できた排出量分の排出権を投資した先進国の温室効果ガス削減分の一部に充当することができる制度である。

「共同実施メカニズム」とは、「京都議定書」第6条の規定により「温室効果ガス排出量の数値目標（総排出権）が設定されている附属書I国同士が協力して、附属書I国において排出削減（又は吸収増大）プロジェクトを実施し、その結果生じた排出削減（又は吸収増大）に基づいてクレジットが発行される²⁾」制度をいう。これはそれによって得られた削減量を排出権として投資国が取得できる制度である。

「排出権取引メカニズム」とは、「京都議定書」第17条の規定により「温室効果ガス排出量の数値目標が設定されている附属書I国間で排出権の取得・移転（取引）を行う³⁾」ことができる制度をいう。先進国が温室効果ガスを削減した結果、削減できた排出量に対する排出権として国や企業が売買することができる制度である。

市場原理を取り入れた「京都メカニズム」によって目標達成のための全体費用を低下させることが可能になると考えられている⁴⁾。特に欧米に比較して1990年当時であってもエネルギー効率の高かった我が国において、持続的発展を遂げながら6%の削減目標を達成するためには「京都メカニズム」を活用する必要がある⁵⁾。6%の削減を日本のように限界削減コストの高い国で達成することは難しいが、「京都メカニズム」を活用すれば、日本国内で削減するのではなく、限界削減コストの低い開発途上国で削減した分を日本の削減実績に組み込むことが可能である。「京都メカニズム」は、削減総量は世界的に見れば同じであるが、先進国と開発途上国における限界削減コストが異なることに着目して、温室効果ガスを削減しようとするものである⁶⁾。

「京都議定書」に基づいて、政府や企業が開発途上国で温室効果ガスを削減して排出権を取得する事業が国際的に急増している。日本企業も温室効果ガスの排出権を取得する活動を本格化させている。日本企業の中には「京都メカニズム」を活用して海外で排出権を取得している企業も存在する⁷⁾。

日本のような、すでに省エネ化が進んでいる国では、更なる省エネ化による限界削減コストは多額になる。それに対して、開発途上国の省エネが遅れている企業での限界削減コストは少額で足りる。日本経済新聞の調査によると、日本では、CO₂の排出量を1トン削減するのに約9万8千円必要であるが、海外で省エネに取り組み、排出権を取得するコストは1トン当り5-10ドル程度とのことである⁸⁾。

新日本製鉄は中国のフロン工場で、温暖化の原因となる代替フロンの回収事業に、リコーはインドで風力発電事業に参加している⁹⁾。また、王子製紙は、マダガスカルで展開する植林地をCO₂の吸収源として、排出権の獲得を考えている¹⁰⁾。企業はこれらの事業に取り組んで削減した分を、国連の専門機関に登録した上で排出権として獲得できる。そして、政府は、民間から買い取った排出権を温室効果ガス削減目標達成のために自国の削減実績に加算できることが

できる¹¹⁾。

我が国では、景気回復による企業活動の活発化によって省エネなどの自助努力だけでは温室効果ガスの削減が困難になってきており、排出権への需要が増している¹²⁾。各国政府は、発電所や製鉄所等の大企業に対して温室効果ガス排出量を割り当て、それを超えた場合には課徴金を徴収するといった制度の導入を考えている。そこで、排出量を超えそうな企業は他から排出量を購入する必要に迫られることになる。排出権を取得した日本企業が、排出権を国内の企業に売却せずに、海外の企業に売却することもありうる¹³⁾。排出権が国際的な権利として、取引の対象となってくる。温室効果ガスを削減した結果、獲得した排出権を売買することが可能になる。

総合商社各社は排出権を国内外で販売する。三菱商事は海外市場開拓のために米国の仲介大手と連携する。三井物産は排出権を初めて欧州企業に売却し、丸紅は日本企業のみでなく英国子会社を通じて欧州企業に販売する。総合商社各社は、日本が景気回復に伴って温室効果ガスを削減することが困難になってきているほか、欧州での排出権取引市場が整備されたのを機に排出権の需要が高まると判断して、排出権取引に乗り出している。総合商社各社はこれまでに開発途上国などで温室効果ガス削減して獲得した排出権を必要とする国内外の企業に販売する¹⁴⁾。

II 排出権の取得

排出権は会計的にどのような性質を持つものであろうか。排出権は資産なのだろうか。仮に資産であるとすれば、どのような性質を持つ資産なのだろうか。また、排出権は資産としての性質しか持たないのであろうか。あるいは、排出権を取得することは債務を取得することになるかもしれない。では、仮に債務を取得するならば、取得した債務はどのような性質を持つものであろうか。排出権の性質を問題にするに当たって、排出権がどのように取得されるものであるかを検討してみる必要がある。

排出権を取得するモデルには、「ベースライン・アンド・クレジット」モデルと「キャップ・アンド・トレード」モデルという2つのモデルがある。

「京都メカニズム」の「クリーン開発メカニズム」および「共同実施メカニズム」は「ベースライン・アンド・クレジット」モデルによる排出権の取得を規定したものである¹⁵⁾。「温室効果ガス排出量の数値目標（総排出枠）が設定されている附属書Ⅰ国が関与して、あるいは附属書Ⅰ国同士が協力して、数値目標が設定されていない非附属書Ⅱ国（途上国）あるいは数値目標（総排出枠）が設定されている附属書Ⅰ国において排出削減（又は吸収増大）プロジェクトを実施し、その結果生じた排出削減（又は吸収増大）に基づいてクレジットが発行される

16)」。

「ベースライン・アンド・クレジット」モデルは、市場参加企業が温室効果ガスの排出削減（又は吸収増大）プロジェクトを実施し、その結果生じた排出削減（又は吸収増大）に基づいて排出権が発行されるモデルである。まず、規制当局によって市場参加企業のベースラインが設定される。ある市場参加企業のベースラインは、排出量削減プロジェクトが実施されなかった場合における温室効果ガスの排出量に応じて設定される。そして、実際の排出量がベースラインを下回った場合には、下回った部分が排出権となり、市場で取引される対象になる。すなわち、「ベースライン・アンド・クレジット」モデルは、何らかの「ベースライン」排出量から下がった分を排出権として認定し、この排出権を取引するモデルである。通常、温室効果ガスの排出削減事業を実施し、事業がなかった場合に比した温室効果ガスの排出削減量を排出権として認定する¹⁷⁾。例えば、市場参加企業は、発展途上国における排出量削減プロジェクトに投資することによって排出権を取得することができる。参加企業は、排出権を排出削減目標達成のために使用することもできるし、売却することもできる。

「ベースライン・アンド・クレジット」モデルによって排出権を取得するということは、「ベースライン」排出量から下がった分を排出権として取得するということである。企業会計基準委員会が平成16年11月に公表し、平成18年にその改正を行った『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、『排出権取引の会計処理』）は、この場合の排出権の性格について「①京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、②国別登録簿においてのみ存在すること、③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、・・・財産的価値を有している¹⁸⁾」と見ている。すなわち、排出権を「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質を有していると考えられる¹⁹⁾」としている。

次に、「キャップ・アンド・トレード」モデルとは、温室効果ガスの総排出可能量（総排出枠）を設定したうえで、これを何らかのモデルで個々の規制対象主体に排出枠（allowance）を割り当て、排出枠の一部の移転すなわち取引を認める制度である。「キャップ・アンド・トレード」モデルにいう「キャップ」とは上限枠（数値目標）を意味する。規制対象主体には最初にそれぞれ排出枠の上限枠が割り当てられ、その時点から取引が可能となる²⁰⁾。すなわち、規制対象主体は排出量を一定のキャップにまで減少させるべき目標値が最初に設定され、そのキャップに等しい排出枠が政府や監督官庁によって割り当てられる²¹⁾。「キャップ・アンド・トレード」モデルによって排出枠が政府や監督官庁によって割り当てられる場合、規制対象主体には最初

に排出量を一定のキャップのまで減少させるべき上限枠（数値目標）が設定される。その後、そのキャップに等しい排出権が発行される²²⁾。

「キャップ・アンド・トレード」モデルは、個々の主体ごとに一定の排出枠が規制当局によって割り当てられるモデルである。規制当局は、温室効果ガスの削減目標を達成するために、個々の市場参加企業の排出許容量に上限枠（数値目標）を設定する。たとえば、排出量の削減につながるような新規プロジェクトを実行して、上限枠を下回ることになった企業は、その企業の余剰排出枠を他の企業に売却することができる。反対に、新規プロジェクトに失敗して排出枠の上限を超えたためにペナルティーを支払わなければならない企業、あるいは、新規のプロジェクトに着手して排出量の削減を図るよりも市場で購入した方が低コストで経済的に有利だとして判断した企業は他社から排出枠を購入することになる。

約定の期間にわたる排出枠は期首に各規制対象主体に発行され、実際の排出量（emission）は当期末後に検証される²³⁾。そして、キャップを下回って減少させることができれば、排出枠を売却することができるが、キャップを上回って排出量を確保するためには、排出枠を購入する義務が発生する²⁴⁾。2004年12月に公表された国際会計基準審議会（IASB）国際財務報告解釈委員会（IFRIC）『解釈指針』3号「排出権」（Emission Rights）（以下、『解釈指針』3号という）は、「キャップ・アンド・トレード」モデルによって取得した排出権は「政府によって発行されたか購入したかに関わらず、・・・IAS38号にしたがって会計処理されるべき無形固定資産である²⁵⁾」としている。『解釈指針』3号は、排出権をIASのframeworkの「将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、・・・信頼性をもって測定できる原価または価値を有する場合に、貸借対照表に認識される²⁶⁾」無形固定資産であると考えている。

「キャップ・アンド・トレード」モデルによって排出枠が政府や監督官庁によって割り当てられる場合、規制対象主体には最初に排出量を一定のキャップのまで減少させるべき上限枠（数値目標）が設定される。その後、そのキャップに等しい排出権が発行される²⁷⁾。したがって、排出を行った時には、排出量に等しい排出枠を引き渡す債務を認識する。この債務はIAS37の範囲に含まれる引当金に該当する²⁸⁾。

Ⅲ 「キャップ・アンド・トレード」モデルによる使用目的排出権の会計処理

『解釈指針』3号は「キャップ・アンド・トレード」モデルによる排出権取引についての会計処理を示している（para.1）。

まずは、『解釈指針』3号に示されている例を例1、例2にアレンジして、排出権の会計処理について検討してみよう。『解釈指針』3号では排出権および排出枠引渡引当金の設定に当たって価格が変動する例を用いているが、下記の例では当期中に変動はないものとし、これら

の公正価値を1トン当たり10万円とする。

【例1】

- ① 期首に年間12,000トンの二酸化炭素排出権の無償発行を受けた。
- ② 6か月間で5,500トンの二酸化炭素を排出した。
- ③ 年度末に年間の12,500トンの排出量を測定した。
- ④ 年度末に与えられた排出権を超過した500トンの排出権を1トン当たり10万円で購入した。

【会計処理】

① スキームに参加している企業主体は政府あるいは行政機関によってそのキャップに等しい排出枠を支給される。排出枠は、無償で支給される場合もあるし、関係者が一定の対価を政府に支払う場合もある。「公正価値以下で発行された排出権は公正価値で測定される²⁹⁾」。「支払額と公正価値との差額はIAS28号に規定する国庫補助金（government grant）に該当する³⁰⁾」。したがって、公正価値が1トン当たり10万円の排出権を無償で受け取ったので、その会計処理は下記のようになる。なお、政府から交付を受けた国庫補助金には、資本的支出に充てることが要求されている建設助成金と収益的支出に充てることが許されている経営助成金とがある。ここでの国庫補助金は収益的支出に当てる経費助成のためであるから、資本ではなく利益として処理する。また、排出前であるから、その利益は未実現収益（繰延収益）として扱うことになる³¹⁾。

（借方）排出権 120,000万円 （貸方）国庫補助金（繰延収益）120,000万円

② 排出したことに伴い、排出コストに対応する国庫補助金部分を実現収益として認識する。排出した時、排出量に等しい排出枠を引き渡す債務を認識する。この債務はIAS37の範囲に含まれる引当金に該当する³²⁾。これらの会計処理は次のようになる。

（借方）国庫補助金（繰延収益）55,000万円 （貸方）実現収益 55,000万円

（借方）排出枠引当損 55,000万円 （貸方）排出枠引渡引当金 55,000万円

③ 排出したことに伴い、国庫補助金の残っている部分6,500（12,000-5,500）万円を収益として認識する。さらに、7,000トンの排出をしているので、7,000トン分の費用を見積もる必要がある。これらの会計処理は次のようになる。

（借方）国庫補助金（繰延収益）65,000万円 （貸方）実現収益 65,000万円

（借方）排出枠引当損 70,000万円 （貸方）排出枠引渡引当金 70,000万円

④ 追加の排出権500トンの購入を認識するために次の会計処理を行う。

（借方）排出権 5,000万円 （貸方）現金預金 5,000万円

損益計算書は次のようになる（単位：万円）。

	前半	後半	一年間
実現収益	55,000	65,000	120,000
排出枠引当損	<u>55,000</u>	<u>70,000</u>	<u>125,000</u>
当期損益	<u>0</u>	<u>▲5,000</u>	<u>▲5,000</u>

貸借対照表は次のようになる（単位：万円）。

	期首	中間期	期末
＜資産の部＞			
排出権	120,000	120,000	125,000
現金預金	—	—	<u>▲5,000</u>
<u>資産合計</u>	<u>120,000</u>	<u>120,000</u>	<u>120,000</u>
＜負債の部＞			
排出枠引渡引当金	—	55,000	125,000
国庫補助金（繰延収益）	<u>120,000</u>	<u>65,000</u>	<u>0</u>
＜エクイティーの部＞	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>▲5,000</u>
<u>貸方合計</u>	<u>120,000</u>	<u>120,000</u>	<u>120,000</u>

当年度になされた排出に対する義務を履行したとき、次の会計処理を行う。

（借方）排出枠引渡引当金 125,000万円 （貸方）排出権 125,000万円

これによって、排出に関する損失は排出枠引当損125,000万円から実現した収益120,000万円を控除した5,000万円になる。この企業が排出権取得のために追加的に支出した5,000万円と一致する。

【例2】

- ① 期首に年間12,000トンの公正価値1トン当たり10万円の二酸化炭素排出権を1トン当たり3万円で受け取った。
- ② 年間で12,000トンの二酸化炭素を排出し、将来の排出枠を引き渡すための責任についての排出費用を1トン当たり6万円と見積もった。
- ③ 排出枠を引き渡すために1トン当たり6万円の費用を現金預金にて支出した。

【会計処理】

- ① 国庫補助金については、例1の場合と同様に、未実現収益として処理する。

（借方）排出権 120,000万円 （貸方）現金預金 36,000万円
 国庫補助金（繰延収益）84,000万円

② 排出したことに伴い、例1と同様に、国庫補助金を実現収益として認識する。排出がなされた時、排出量に等しい排出枠を引き渡す債務を認識する。これらの会計処理は次のようになる。

(借方) 繰延収益	84,000万円	(貸方) 実現利益	84,000万円
(借方) 排出枠引当損	72,000万円	(貸方) 排出枠引渡引当金	72,000万円

③ 排出枠を引き渡すための費用については設定されている排出枠引渡引当金で充当する。また、これで排出権は消滅する。したがって、会計処理は次のようになる。

(借方) 排出枠引渡引当金	72,000万円	(貸方) 現金預金	72,000万円
(借方) 排出権償却費	120,000万円	(貸方) 排出権	120,000万円

これによって、排出に関する費用は、排出枠引当損72,000万円および排出権償却費120,000万円から事業を実行したことによって実現した収益84,000万円を控除した108,000万円になる。この企業が支出した排出に関する費用は排出権の取得に要した支出36,000万円と将来の排出枠引当損72,000万円の合計108,000万円と一致する。

Ⅳ 「ベースライン・アンド・クレジット」モデルによる使用目的排出権の会計処理

「ベースライン・アンド・クレジット」モデルによって将来の自社使用を見込んで取得した排出権の会計処理について、『排出量取引の会計処理』は(1)他者から購入した排出権と(2)出資を通じて取得した排出権を区別して次のような会計処理を示している。

(1) 他者から購入する場合

- ① 支出時・・・・・・・・・・無形固定資産又は投資その他の資産
- ② 排出権取得前の期末評価・・・・・・・・取得原価
- ③ 排出権の勘定科目・・・・・・・・無形固定資産又は投資その他の資産
- ④ 排出権取得後の期末評価・・・・・・・・取得原価(減価償却をせず、減損処理)
- ⑤ 第三者への売却時・・・・・・・・無形固定資産又は投資その他の資産
- ⑥ 自社使用・・・・・・・・販売費及び一般管理費

(2) 出資を通じて取得する場合

- ① 支出時・・・・・・・・・・投資有価証券、関係会社株式、出資金
- ② 排出権取得前の期末評価・・・・・・・・取得原価
- ③ 排出権の勘定科目・・・・・・・・無形固定資産又は投資その他の資産
- ④ 排出権取得後の期末評価・・・・・・・・取得原価(減価償却せず、減損処理)
- ⑤ 第三者への売却時・・・・・・・・無形固定資産又は投資その他の資産
- ⑥ 自社使用・・・・・・・・販売費及び一般管理費

本稿では、(1) 他者から購入する場合や (2) 出資を通じて取得する場合以外の排出権の性質について検討してみよう。

「ベースライン・アンド・クレジット」モデルによって排出権を取得するということは、「ベースライン」排出量を下回った分を排出権として取得するということである。ここで、我が国において実施すれば限界削減コストが1トン当たり10万円と高コストになる日本企業が「京都メカニズム」を活用して、限界削減コストが1万円と低コストですむ開発途上国で排出削減プロジェクトを実施したとしよう³³⁾。そして、削減した分が排出権として発行され、それを日本の削減実績に組み込むような例3を検討してみよう。

【例3】

- ① 日本企業は12,000トンの排出権を取得するため、途上国において1トン当たり1万円で温室効果ガス排出量7,000トンの削減事業を実施した。
- ② さらに、日本企業は途上国において1トン当たり1万円で温室効果ガス排出量5,000トンの削減事業を実施した。
- ③ 日本企業は12,000トンの削減事業が完了した結果として、12,000トンの排出権を獲得した。
- ④ 日本企業は当期において11,500トンの排出量を検証した。
- ⑤ 日本企業は余った500トンを1トン当たり10万円にて売却した。

【会計処理】

- ① この段階では、まだ排出権を獲得しているわけでない。したがって、無形固定資産として処理することは不適當である。事業が完了した時になって、初めて排出権（無形固定資産）を取得できるのであって、この段階では、完成途上であることから、建設仮勘定として処理すべきである。

（借方） 建設仮勘定 7,000万円 （貸方） 現 金 7,000万円

- ② 上記①と同様の会計処理を行う。

（借方） 建設仮勘定 5,000万円 （貸方） 現 金 5,000万円

- ③ 事業が完了し、排出権を取得したので、建設仮勘定から排出権（無形固定資産）に振り替える。

（借方） 排 出 権 12,000万円 （貸方） 建設仮勘定12,000万円

- ④ 12,000トンの排出権のうち11,500トンを使用したので、11,500万円分を排出権から排出費に振り替える。

（借方） 排出権償却費11,500万円 （貸方） 排 出 権11,500万円

- ⑤ 残った500万円の排出権を50,000万円で売却したので、売却益49,500万円を計上する。

(借方) 現 金 50,000万円 (貸方) 排 出 権 500万円
 売 却 益 49,500万円

V 使用目的排出権の会計的性質

排出権には、「キャップ・アンド・トレード」モデルによって取得する排出権と「ベースライン・アンド・クレジット」モデルによって取得する排出権とがある。それぞれのモデルによって会計処理が異なる。しかし、どちらのモデルで取得した排出権であっても、その会計的性質は「将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、・・・信頼性をもって測定できる原価または価値を有する³⁴⁾」無形固定資産である。

「キャップ・アンド・トレード」モデルによって取得した排出権について、『解釈指針』3号は「政府によって発行されたか購入したかに関わらず、排出権はIAS38号にしたがって会計処理されるべき無形固定資産である³⁵⁾」としている。

「ベースライン・アンド・クレジット」モデルによって取得した排出権について、企業会計基準委員会は「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・・・³⁶⁾」が「取得及び売却した場合には有償で取引されることから、・・・財産的価値を有している³⁷⁾」と考えている。すなわち、排出権は「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質を有している³⁸⁾」と見られている。

無形固定資産には、「のれん、特許権、借地権（地上権を含む）、・・・鉱業権・・・」（財務諸表等規則第28条）等があるが、排出権は、これらの内のどの資産に類する資産であろうか。『排出量取引の会計処理』では、「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、減価償却は行わないが、『固定資産の減損に係る会計基準』の対象となる」（4（1））として、償却不要資産としている。つまり、規則的な償却を行わず、価値が損なわれた時に減損処理を行う方法が考えられる（『企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書』三3（4）、）のれんや借地権に近い性質のものと見られている。

しかし、排出権は使用できる限度が決まっている資産である。「ベースライン・アンド・クレジット」モデルでは、「ベースライン」排出量から下がった分を排出権として取得することになる。その下回った分が使用し尽くされた場合には購入する必要があるし、また、下回った分以上に使用した場合にはペナルティーが課されることになる。このことから考えれば、「ベースライン・アンド・クレジット」モデルによって取得した排出権は使用に限りのある資産であると見られよう。また、「キャップ・アンド・トレード」モデルでは、排出量の削減につながるような新規プロジェクトを実行するか、あるいは、新規のプロジェクトを手がけるよりも市場で購入した方が低コストで経済的に有利だとして判断した企業は他社から排出権を取

得することになる。いずれにしても、排出権は使用することによって消滅することになる。いずれのモデルによって取得した排出権であっても、使用に限りがある無形固定資産であると見るべきである。

使用に限りがある無形固定資産というと、特許権、鉱業権等がある。特許権は償却資産であるが、使用頻度の応じて価値が減少する資産ではない。これに対して、鉱業権は使用頻度に応じて価値が減少する資産である。鉱業権は、埋蔵資源のように採取されるにつれてその実体が部分的に漸次減耗し涸渇する資産である。ただ、鉱業権は涸渇した場合には、再生が不可能であり、この点において排出権と異なる。排出権は、使用に応じて価値が減少するが、再生可能な資産である。このように考えると、排出権は、林業における山林のように採取されるにつれて漸次減耗し涸渇するが、新たに植林することによって再生可能な資産である。つまり、排出権は、山林のような減耗性資産に該当する資産であるといえよう。

『排出量取引の会計処理』では、「時間の経過による減価がないとか陳腐化がない」(4 (1))として、排出権について減価償却を認めていない。しかし、排出権は使用できる限度が決まっていることから、償却計算を行うべきである。ただ、その償却費は減価償却費ではない。使用した量に応じて償却するのであるから、減価償却ではなく、山林のような涸渇性資産と同様に生産高比例法による減耗償却を行うべきである。例2および例3において、排出権償却費という勘定科目を用いたが、正しくは下記のように減耗償却費として処理し、製造原価に算入すべきである。

(借方) 減耗償却費 (製造原価) × × × 万円 (貸方) 排 出 権 × × × 万円

【注】

- 1) 環境省地球環境局地球温暖化対策課『京都メカニズム第6版』2006年6月p.4.
- 2) 同 上p.5.
- 3) 同 上p.6.
- 4) 同 上p.6.
- 5) 秋葉賢一「企業会計基準委員会 (ASB) 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」『JICPA ジャーナル』No.595 p.36.
- 6) 村井秀樹「排出権取引と会計」勝山進編著『環境会計の理論と実態』中央経済社2004年p.187.
- 7) 日本経済新聞2006年7月9日
- 8) 日本経済新聞2006年2月17日, 同2006年1月21日
- 9) 日本経済新聞2006年2月17日
- 10) 日本経済新聞2006年6月15日
- 11) 日本経済新聞2006年2月17日
- 12) 日本経済新聞2006年7月9日
- 13) 日本経済新聞2006年2月17日

- 14) 日本経済新聞 2006年4月15日
- 15) 中央青山サステナビリティ認証機構編『排出権取引ハンドブック』中央経済社 2005年 p.24.
- 16) 環境省地球環境局地球温暖化対策課 上掲書 p.5.
- 17) 中央青山サステナビリティ認証機構編 上掲書 p.21.
- 18) 企業会計基準委員会 『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』 2006年7月14日改正 1-(2)
- 19) 同 上 1-(2)
- 20) 中央青山サステナビリティ認証機構編 上掲書 p.21.
- 21) 国際会計基準審議会 (IASB) 国際財務報告解釈委員会 (IFRIC) 『解釈指針』 3号「排出権 (Emission Rights)」 para.1(a).
- 22) 同 上 para.1(a).
- 23) 同 上 para.1(b).
- 24) 同 上 para.1(c).
- 25) 同 上 para.6.
- 26) IAS framework para.89.
- 27) 同 上 para.1(a).
- 28) 同 上 para.8.
- 29) 『解釈指針』 3号 para.6.
- 30) 同 上 para.7.
- 31) 同 上 para.IE5.
- 32) 同 上 para.8.
- 33) 省エネが既に進んだ日本での温暖化ガス削減コストは二酸化炭素 (CO₂) 一トン当たり約98,000円であるのに対して、排出権の取得額は現在5—10ドル程度とされる。先進国の企業による排出権獲得競争により価格が上昇する可能性があるが、現状では低コストである (日本経済新聞 2006年1月21日)。
- 34) IAS framework para.89.
- 35) 同 上 para.6.
- 36) 企業会計基準委員会 前掲『取扱い』 1-(2)
- 37) 同 上 1-(2)
- 38) 同 上 1-(2)