排出枠取引の会計に関する一考察

A Study on Accounting for Emission Trading

大　塚　浩　記
OTSUKA, Hironori

Ⅰ　はじめに

京都メカニズムといわれる温室効果ガスの排出削減目標を達成する仕組みでは、その目標を達成するために、排出枠[1]を市場で取引する制度を提案している。その結果、我が国でも環境省による温室効果ガス排出量取引試行事業が行われ、排出枠取引市場の開設するための検討が進んでいる。

そして、「事業者の企業会計上の処理は、経済活動が行われるなかで経験の蓄積として発展するという性格がある。排出枠の一部の取引に伴う会計処理についても、その取引自体の性格が明らかになるにつれて徐々に企業会計処理方法が決まっていくと予想される。」（排出量取引・京都メカニズムに係る国内制度検討会［2002］７頁）といわれるように、まだ排出枠取引制度そのものが確立されていないので、企業の経営活動に排出枠取引が与える影響がどのようなものであり、それを反映する会計処理がどうあるべきかはまだ確立されておらず、検討段階にある。

このような状況の中で、国際財務報告解釈指針委員会（以下、IFRICとする）は2003年５月に公開草案D１「排出権（Emission Rights）」（以下、IFRIC案とする。）を公表した[2]。それに対し、我が国の企業会計基準委員会（以下、ASBJとする）はコメント・レターで別の提案（以下、ASBJ案とする）[3]を回答している。また、我が国における研究成果として2000年度から2002年度にわたって地球産業文化研究所（以下、JISPRIとする）の「排出削減における会計および認定問題研究委員会」が公表した報告書では様々な視点から検討がなされ、そのJISPRI委員会報告書の拡張ないし修正案も示されている[4]。これらを比較する際、制度的背景が固まっていない上での議論であるだけに、その制度自体の理解の相違が一番大きな要因として会計処理に影響を与えていると考えられる。そのことを含みおきつつ、以下ではIFRIC案に対する我が国の２つの案を中心に排出枠取引に関する会計処理について論点を整理する。

なお、一連のJISPRI報告書では、排出枠の取得目的や取得方法、現物取引かデリバティブ取引かといった項目ごとにそれぞれに関する会計処理を検討している[5]。その中でも中心となる分類は、排出枠取引を「会計主体の取引目的により、『消費目的』の取引と『投機目的』の取引に区分し、異なる評価基準（前者が『取得原価』、後者が『時価評価』）を想定する」（JISPRI［2002］14頁）分類であり、

キーワード：排出枠、排出枠供出義務、無形資産、排出権
Key words ：allowances, obligation to deliver allowances, intangible assets, emission rights

取引目的と会計処理を結び付け、目的に応じて異なる会計処理を検討している。

また、今回中心的に取り扱っているIFRICはキャップ・アンド・トレード方式を想定し、活動中のスキームへの参加者における会計処理を範囲とし、まだスキームに加盟していないあるいは加盟が見込まれる事業体、さらに自身が排出枠を割り当てられない売買仲介者や投機目的機関における会計処理は範囲としていない（IFRIC［2003a］paras.2-3）。ASBJはこのIFRICの見解に対する回答であるために、基本的にはこの範囲内での議論と考えられる。したがって、上記のとおりJISPRIは様々な区分により会計処理を検討しているが、IFRICやASBJと比較する上で、本稿ではキャップ・アンド・トレード方式のスキームの下で、消費目的で排出枠を取得した場合における会計処理を取り上げることとする。その上で、以下、IFRIC案にある設例を示すことにより比較を試みる[6)]。

Ⅱ　排出枠取引に提案された会計処理

１　設例の条件とその会計処理の比較

IFRIC案の設例は、A社が遵守期間１年（A社の会計期間と同じとする）、排出枠市場があるスキームに参加し、期首、中間報告日、期末の状態が以下のとおりであることが条件である（IFRIC［2003a］paras.IE１-IE３より作成）。

このような条件に対して示されたIFRIC案とそれに対するJISPRI修正案とASBJ案をまとめると次頁の表２のとおりである。

２　IFRIC案

IFRIC案は、排出枠の無償割当時に排出枠という無形資産と政府補助金という繰延収益を認識し、実際の排出に応じて排出枠供出負債という負債を認識している。

この結論に対して、IFRICは独立した資産と負債が認識されるのかを整理することから結論の背景を説明している。そこでは、事業体が義務を決済するために売却または使用可能である移転可能な証明書ということから排出枠が資産の定義を満たし、温室効果ガスを排出すれば、排出枠を供出するまたは罰金を支払う義務が生じ、その義務は負債の定義を満たすとしている（IFRIC［2003a］para.BC５）。その上で、事業体が自身の義務を決済する目的で排出枠を保有しようとする場合であってもそうすることは強要されず、排出枠を売却し、排出量を削減する、将来の期日に排出枠を購入する、または罰金を支払うのいずれか

表1　設例の条件

	遵守期間		
	期首	中間報告日	期末
事象	・排出枠の無償割当 ・排出活動の開始	・排出量の確認	・排出量の確認 ・排出枠の購入
保有する排出枠（トン）	12,000	12,000	12,000
排出実績（トン）	0	5,500	12,500 （500の超過）
排出枠の市場価格（単価）	10	12	9
排出枠の市場価格（総額）	120,000	144,000	108,000
供出義務の市場価格（総額）	0	66,000	112,500

を選ぶことが可能であること、資産として認識される購入した排出枠と割り当てられた排出枠とが識別不能であること、さらにIAS32の相殺条件が満たされないことから、資産と負債が独立しているという立場をとっている（IFRIC［2003a］para. BC５）。

次に、認識される資産の性質を説明している。そして、排出枠がIAS38[7]の無形資産の定義を満たし、持分商品ではなく、現金または他の金融資産に対する契約のいずれでもないため、排出枠がIAS39の金融資産の定義を満たしていないとした上で、簡単に売買可能であることが排出枠をいわゆる簡単に売買可能な現物商品（a readily tradable commodity）という以上に金融資産とするものではない、と説明している（IFRIC［2003a］paras. BC6, BC８）。

この無形資産として位置づけられる排出枠は中間報告日に価格変動が認識される。これはIAS38の標準処理ではなく、代替処理であり、これが採用される結論は明確ではない。しかし、排出枠が無形資産より金融資産にみられるより一般的な特徴、すなわち多くは既存の市場で売買され、特定製品を「価格付ける」仕組みがあることを反映する最良の測定は、活発な市場で売買されているすべての無形資産が損益計算書に報告される価値変動をもつ公正価値で測定されなければならない（IFRIC［2003a］para.BC９）[8]と考えているメンバーがいたという記述から、金融商品と類似した排出枠の性質を財務諸表に反映しようとしていると考えられる。また、おそらく、

表２　設例に対する仕訳による比較

（単位：1,000）

	IFRIC案				JISPRI修正案				ASBJ案			
	借方		貸方		借方		貸方		借方		貸方	
期首	無形資産と繰延収益を認識する。				無形資産と繰延収益を認識する。				仕訳なし			
	排出枠	120	政府補助金	120	排出枠	120	繰延補助金	120				
中間報告日	無形資産を評価替えする。								仕訳なし			
	排出枠	24	持分（再評価剰余金）	24								
	実際の排出の割合に応じて繰延収益を償却する。				実際の排出の割合に応じて繰延収益を償却する。							
	政府補助金	55	収益	55	繰延補助金	55	政府補助金収益	55				
	実際の排出に対して負債を認識する。				実際の排出に対して排出枠を償却する。							
	費用	66	排出枠供出負債	66	排出枠償却費	55	排出枠償却累計	55				
期末	排出枠を評価替えする。											
	持分	24	排出枠	36								
	損益計算書	12										
	実際の排出の割合に応じて繰延収益を償却する。				実際の排出の割合に応じて繰延収益を償却する。							
	政府補助金	65	収益	65	繰延補助金	65	政府補助金収益	65				
	実際の排出に対して負債を認識する。				実際の排出に対して排出枠を償却する。							
	費用	46.5	排出枠供出負債	46.5	排出枠償却費	65	排出枠償却累計	65				
					排出枠の不足分を引当金として認識する。				排出枠の不足分を引当金として認識する。			
					排出枠引渡引当金繰入	4.5	排出枠引渡引当金	4.5	費用	4.5	引当金	4.5
	購入した排出枠を認識する。				購入した排出枠を認識する				購入した排出枠を認識する。			
	排出枠	4.5	現金	4.5	排出枠	4.5	現金	4.5	排出権	4.5	現金	4.5
	排出枠と負債を相殺する。				※排出枠と評価勘定・負債を相殺する。				排出枠と負債を相殺する。			
	排出枠供出負債	112.5	排出枠	112.5	排出枠償却累計	120	排出枠	124.5	引当金	4.5	負債	4.5
					排出枠引渡引当金	4.5			負債	4.5	排出権	4.5

IFRIC案はIFRIC[2003a]paras.IE6-IE12，JISPRI修正案は黒川[2003a]88-90頁，ASBJ案はASBJ[2003]を参照して作成している。なお，JISPRI修正案の※は筆者の推測による。また，「排出枠償却累計」は「排出枠返還義務」とも括弧書きされているが，評価勘定という旨の説明が付されている。

排出枠を公正価値で再評価するのは、次にみる排出枠供出義務が実際の排出を確認した時点に認識されるので、その時点でそれに対応する排出枠を評価し直す必要が生じているからであると考えられる。

次に、認識される負債の性質を説明している。そして、実際の排出に等しい排出枠を供出するまたは（供出する排出枠を超える実際の排出の超過分に対する）罰金を支払う義務が生ずる時点は排出がなされた時点であり、排出枠が割り当てられた遵守期間の期首には汚染物質は排出されていないため、排出枠を供出するまたは罰金を支払う義務に対する負債は期首には存在していないとしている（IFRIC［2003a］para.BC10）。

そこで、排出枠を無償で割り当てられた際の貸方は政府補助金という繰延収益とし、公正価値以下での排出枠の割当がIAS20の範囲内にあることを指摘している（IFRIC［2003a］para.BC13）。なお、IAS20ではその政府補助金を公正価値で認識する以外に、名目額で認識する代替処理も認められているが、その代替処理の採用を認めていない（IFRIC［2003a］para.BC13）。

排出枠を無償で割り当てられた際の政府補助金は、それによって補償される関連費用と対応させるために必要な期間にわたり、規則的に収益として認識しなければならず（IAS20　para.12）、その「補償される関連費用」は遵守期間における高過ぎる操業費用としている（IFRIC［2003a］paras.BC14-BC15）。そして、製品を生産するために排出する事業体のために、排出コスト（すなわち、排出枠を供出する義務を認識するための借方記入）が製品のコストの一部を形成し、このコストが関連する政府補助金（すなわち、政府補助金を償却するための貸方記入）と相殺されなければならないことを明確にする必要があるとしている（IFRIC［2003c］）。

このように、IFRIC案は、排出枠を金融商品ではなく無形資産とするものの、排出枠のもう１つの性質である活発な市場で売買可能という側面を反映するように公正価値による評価替えを行うこと、排出枠供出義務という負債は実際に排出することを義務発生事象と捉えて認識すること、無償での割当については政府補助金を認識した上で補償される費用と対応させて償却することに特徴がある。

３　JISPRI修正案

IFRIC案とJISPRI修正案は、排出枠の無償割当時に排出枠を無形資産とし、同時に政府補助金という繰延収益として認識することが共通である。そして、違いは中間報告日に排出枠の評価替えを行わないことと排出枠を排出実績に応じて償却していくことにある。

まず、共通点のうち排出枠は「事業体が本来の事業を継続し、活動を遂行していく上で必然的に発生するCO_2をその許可された範囲内で排出できることを意味する」（JISPRI［2002］９頁）といった許可証のような性質があることを認めている点では、先に示したIFRICの「事業体が義務を決済するために売却または使用可能である移転可能な証明書」といった捉え方と同じである。しかし、JISPRI修正案はさらに次のように展開している。許可された範囲内での排出ということは財貨・サービスの生産・販売活動を制限することになるけれども「事業体の活動、生産される財貨・サービスは事業体ごとに異なるので、生産される付加価値の内容、大きさは異なり、当然ながら側から得られる利潤も異なる。

……つまり、主観のれんが生じるという性質が排出枠にはあることが判る。」（JISPRI［2002］9-10頁）というように、主観のれんの存在を指摘し、排出枠を実物資産とした上で、物質的実体がないことから無形資産という判断をしている（JISPRI［2002］11頁）。さらに、分割可能であるという性質を強調するために「無形的な棚卸資産」という見方もされている（村井［2003］52頁、黒川［2003a］72頁）。

割当時に上記のような位置づけで排出枠を認識するJISPRI修正案であるが、その評価替えを行わないところにIFRIC案との違いがある。これは、前章で示したように、取引目的ごとに会計処理を定めていることに加え、「実物資産は金融資産と異なり製品製造に供される場合には原価計算が必要となり原価評価がなじむ。……金融商品の援用であるならば、この場合の時価は理論的には現在市場価値（売却時価）であり、原価計算にはなじまない。そこで、『公正市場および公正な市場価値の存在』が予想される排出枠取引について、消費目的と投機目的に分離し、前者が原価評価、後者が時価評価（現在市場価値）にするというアイデアが生じるのではないかと思うのである。」（JISPRI［2002］15頁）と説明されている。前節でみたように、IFRIC案は金融商品との類似性を排出枠の特質と捉え、それを排出枠の評価に反映させようとするものであったが、JISPRI修正案の場合には、消費目的の無形資産であることを強調し、他の無形資産と同じように原価評価することを提案している。

さらに、排出枠を排出実績に応じて償却していくという違いも無形的な棚卸資産という捉え方から導かれているものと考えられる。すなわち、「排出枠は棚卸資産的な無形資産であり、事業体が本来の事業活動を遂行するのに応じて発生する温暖化効果ガスの排出に使用（充当）される（換言すれば、事業体は保有する排出枠の範囲内で本来の事業活動を遂行できるということである）。排出枠の使用分あるいは充当分を償却と呼ぶことにすると、償却される排出枠の原価は、本来の事業活動に伴うコストの一部として、製品原価や販売費等に加算されていくのである。」（黒川［2003a］90頁）という考え方である。IFRICは、償却を資産の費消を反映するため企業がその資産を保有する期間にわたってある規則的基礎に基づいて資産の原価を償却する方法と位置づけた上で、排出枠は保有期間中に期間に費消されないという理由で償却を否定している（IFRIC［2003c］）。

なお、その際の貸方は割り当てられた排出枠の償却分である償却累計（返還義務）と排出量が割り当てられた排出枠を超過した場合の超過分の引渡義務とが区別されている（黒川［2003a］89頁）。

このように、割当時に排出枠を認識する場合でも、割当以降の会計処理に違いが生じ、JISPRI修正案は実際の排出に応じて認識される費用の貸方を資産の減少と捉え、その貸方を排出枠の評価勘定として処理するとことに特徴がある。

4　ASBJ案

上記２案に対し、ASBJ案は排出枠の無償割当当初に排出枠を資産計上せずに、排出枠が不足した場合にのみ引当金を認識するところに特徴がある。

まず、割当時に排出枠を独立した資産として認識しない点[9)]については以下のように損

益計算のミスマッチという点を挙げている。それは、無償で付与された排出枠を総額で認識する場合（すなわち排出枠を独立して認識する場合）、現行のIAS20を前提とすると、借方の排出枠に対して認識される貸方の繰延収益が当初の公正価値で計上されるのに対して、費用の測定はIAS38の標準処理である原価評価であっても、代替処理の再評価であっても排出時の負債の公正価値となるために、その収益と費用との間にミスマッチが生ずる可能性が高いことを挙げている（ASBJ［2003］第２-３項）[10]。確かに、独立した排出枠と排出枠供出義務を測定するために、前者と後者の認識時点のズレが、相手勘定となる収益と費用にも影響している。なお、JISPRI修正案では、負債を公正価値で測定するのではなく、当初に割り当てられた排出枠を償却するために費用は当初の公正価値が配分される形となり、この問題は生じない。

さらに、ASBJは「前提となっているキャップ・アンド・トレードのスキームに参加する企業が受け取る排出枠は、事業活動から必然的に生じる温暖ガスの排出量がキャップを超えた場合の排出枠供出義務を伴うものであるというリンケージを考慮すべきである」（ASBJ［2003］第４項）として、排出枠を割り当てられることと、その割り当てられたことから生ずる将来に排出枠を供出しなければならない義務とを結び付けて考えている。この結び付きがASBJ案の根拠になっていると考えられる。その上で、あらためてIFRICが示した根拠に対して以下のように指摘している。

まず、「何種類かの排出枠であっても一定のルールによる換算等により１つの排出枠の供出義務の決済に用いることができることを意味するだけであり、資産計上を求める根拠にはならない。」（ASBJ［2003］第５項）とし、次に、購入した排出枠を資産とする処理との統一性に対しては、「排出枠の購入は一般に供出義務の充足のために行われるものであり、その場合に資産に計上することは純額計上の考え方と矛盾しない。」（ASBJ［2003］第５項）としている。そして、IAS32に示されている相殺要件に合致しないことに対しては、「排出枠とその供出義務は金融資産・金融負債ではないため、IAS第32号の相殺要件に厳密に合致する必要はない。企業が両者を相殺する意図で保有しているのであれば、純額計上が妥当である。」（ASBJ［2003］第５項）としている。

このように、ASBJ案は収益と費用の測定におけるミスマッチと排出枠および排出枠供出義務の結び付きを根拠として、排出実績が排出枠を上回るまで両者を相殺するところに特徴がある。

III　排出枠取引の会計処理の論点

１　会計処理に影響を与える事象

最初にも指摘しているように、その制度自体の理解に相違があるとしても、その相違がどこにあるのかを確認しておく必要はあろう。

３案を比較すると、負債ないし引当金の認識する時期が異なっている。この点にも３案の制度の理解ないし事象の理解についての違いが現れていると考えられる。排出枠を割り当てられるという事象、実際に温室効果ガスを排出するという事象、排出枠を超過する排出がなされたという事象についての影響をみてみよう。

３案ともに排出枠を割り当てられるという事象で負債を貸借対照表に認識することはな

い。ただし、JISPRI修正案の場合にはこの事象が実際の排出に対応させて排出枠を償却する処理につながっていると考えられ、ASBJ案の場合にはこの事象が排出枠との結び付きを決定付ける一番の要因になっていると考えられる。つまり、IFRIC案と他の２案との違いはこの部分をどのように捉えるのかにある。

そして、実際に温室効果ガスを排出するという事象でIFRIC案は負債を認識する。IFRIC案の場合、負債の認識はIAS37に従い、現在の義務が存在することを明らかにする事象の生起をもって負債を認識する。この現在の義務は法的義務だけでなく、推定的義務を含むものであるが、その現在の義務が存在するか否かが明確でない場合、利用可能なすべての証拠を考慮した上で、もし、貸借対照表日に現在の義務が存在している可能性の方が存在しない可能性よりも高ければ、過去の事象が現在の義務を生んでいるとみなされる（IAS37 paras.14-15）。しかし、その過去の事象は、義務の決済が法律によって強制できる場合または、推定的義務については当該事象が外部の人々に対して、企業が当該義務を履行するであろうという妥当な期待を惹起させる場合（IAS37 para.17）と説明され、その中身はかなり厳密なものとなっている[11]。他の２案もこの事象でなんらかの処理を行うが、JISPRI修正案は排出枠返還義務（排出枠償却累計）としているものの負債ではなく排出枠を減額し、ASBJ案は保有する排出枠を簿外で減額するという違いがある。また、IFRIC案はこの事象で負債を認識するために、政府補助金という収益と排出枠供出義務に対する費用との測定時点にズレが生じ、ASBJの指摘しているミスマッチが生じる原因ともなっている。

最後に、排出枠を超過する排出がなされたという事象でJISPRI修正案とASBJ案はその超過する分だけを負債として認識し、貸借対照表上に負債として現れるのは超過している場合の排出枠引渡義務のみである。IFRIC案は実際の排出が排出枠を超過しようとしまいと会計処理を区別しないが、JISPRI修正案は実際の排出量が割り当てられた排出枠内に収まっている場合には排出枠返還義務（排出枠償却累計）、超過している場合には排出枠引渡義務として義務を区別しており、ASBJ案は初めて排出枠に関する取引の会計処理を行うという違いがある。

このように、排出枠を割り当てられるという事象の理解が負債の認識に影響を与えていると考えられる。JISPRI修正案とASBJ案が排出枠を超過する排出がなされたという事象で負債を認識していることからも、そこには排出枠を保有している場合には、その排出枠が排出枠供出義務の決済に優先的に充てられるという前提がある。IFRICはコメント・レターを検討中に、排出枠の特質を次のように示している。それは、排出枠がある種の義務（すなわち、過去の排出実績の結果として排出枠を供出する義務）を決済するために使用されることと、その価値が保有期間中に費消されないことの２つの意味でのみ価値がある通貨（currency）に類似しているという指摘である（IFRIC［2003c］）。この特質の指摘は、排出枠を公正価値で評価する際に生じる評価差額を他の無形資産とは別に損益として認識するための理由という位置づけで示されているが、この特質は消費目的で保有しているのであれば、排出枠供出義務の決済にしか価値がないとも捉えられ、消費目的で保有する限りは排出枠が排出枠供出義務の決済に優先的

に充てられることを前提とすることも可能ではないだろうか。

２　資産と負債の結び付きと会計処理

このように、排出枠という資産と排出枠供出義務という負債が独立して存在しているのか、結び付いているのかという点が論点として挙げられる。

仮に、結び付いていると考えた場合、評価勘定として処理する方法や、相殺する処理する方法は妥当なのであろうか。いずれの案も排出枠を金融資産とは捉えていないので、ASBJが指摘しているように、必ずしもIAS32に示されている金融資産と金融負債の相殺の要件を厳密に満たす必要はないと考えられるが、例えばIAS32に示されているような「相殺する法的権利の存在」と「相殺する意図の存在」といった相殺要件は概ね一般的な要件といえよう（佐藤［2002］150頁）[12]。

おそらく、排出枠は排出に応じて生ずる排出枠供出義務を決済できることにもっぱら価値があると考えられるので、相殺にかかわる法的効力はあると考えられる。問題となるのは後者の決済する意図であろう。この決済する意図については、キャッシュ・フローとの関連から相殺の意図があるとすれば相殺後の残額のみが授受され、相殺の意図がないとすれば債権と債務のそれぞれの受取と支払が行われることが指摘されている（佐藤［2002］153頁）。排出枠を保有していれば決済時に相殺後の残額についてキャッシュ・フローが生ずることになるので、この意味でも相殺の要件を満たしているように思える。ただし、ASBJ案の場合、最終的に排出実績が排出枠を超過している場合には負債を認識し、差額を決済するが、超過していない場合の差額は認識しないとしたら上記の要件を満たすのであろうか。排出枠の割当時には排出枠を「ゼロで認識する」と表現されているが、そもそも排出枠を資産として認識するのかという点が明確ではない。これも遵守期間末日に残った排出枠がどのようになるのかといった制度の理解によるのかもしれないが、ある事象を認識している場合には貸借対照表に表示されるという関係にあると考えた場合[13]、例えば、何らかの対照勘定を想定している処理であるのかといった考え方や、IAS37では偶発資産は認識しないということで最終的に供出されない排出枠が残っている場合が説明できるのかが問題となると考えられる。

また、評価勘定は相殺後の数値に意味があり、一方が従たる勘定であることから資産や負債の概念には合致しないという特徴が指摘されている（佐藤［1991］42-43頁）。JISPRI修正案は、排出枠を実際の排出に伴って増加する排出枠供出義務をカバーできていることを示すように、評価勘定控除後の残額に意味を持たせている。この意味では、最も結び付きの関係が表れていると考えられるが、IFRICの示した排出枠の価値が保有期間中に費消されないという特徴を認めた場合、その会計処理をどのように捉えるかが課題となろう。

最後に、排出枠と排出枠供出義務が結び付いていないとするIFRIC案でも、先に示したように、割当当初に認識される政府補助金の償却による収益と、実際の排出に応じて認識される排出枠供出義務に対する費用は対応していなければならないとしている。報告期末に排出枠を再評価した際の貸方が資本としてではなく収益として損益に認識されなければ、損益計算のミスマッチが生ずる。この問題が

解決できない限り、IFRIC案に対して異議を唱える主張はなくならないであろう。IAS38がこの処理のために改訂されて始めて一貫する処理がなされるだけに、この点が排出枠の特質によるものであるのか、会計処理に無理があるのかを改めて検討する必要があると考えられる。

Ⅳ　むすびに代えて

これまでみてきたように、資産と負債の結び付きに関する理解の相違が排出枠に関連する取引の会計処理に影響を与えているということがいえる。仮に、制度の理解の相違であるということを除いたとしても、その結び付きの理解によって貸借対照表への表示には影響を与える。

排出枠と排出枠供出義務とを別個に認識するIFRIC案の場合には、政府補助金の償却と負債の認識に関連する収益と費用のミスマッチの問題があった。排出枠を認識した上で実際の排出に応じてそれを償却するJISPRI修正案の場合には、現行の規定に照らして矛盾が少ないものと考えられるが排出枠の特質を反映しているかについては同意が必要であろう。また、保有する排出枠を超過するまで排出枠取引に関する会計処理を行わないASBJ案の場合には、負債を認識するまでの相殺に関する視点を明確にする必要があると考えられる。最初に示したように、もちろん、これらは制度の理解に依存する側面が多いとは考えられるが、前提としている内容を明確にする必要性とその会計処理との関係を明確にするための視点として検討しなければならない。

最後に、排出枠を無償で割り当てられるという事象の理解が鍵を握っていると考えられるが、その際にいうまでもなく、借方に資産を計上した場合の貸方は収益の発生、資産の減少、負債の増加がある。本稿に示した諸案に加え、負債の増加という側面も大変興味深い。というのも、それが相殺されてしかるべきかといった点に加え、JISPRI報告書にある他国の例の検討を参照すると、その中に排出枠の無償割当時に排出枠を他の主体へ引き渡さなければならない義務を認識するフランスの例や、排出量を削減するというサービス提供義務を指摘するといった発想がある（田口［2003］56-57頁）。排出枠に関する取引において、この負債に関する理解が資産と負債の結び付きに影響を与えていることを考えると、排出枠を割り当てられるという事象との関連で負債の性質についてさらに検討が必要であると考えられる。

注

1）emission tradingを意味する際に、排出権取引、排出枠取引、排出量取引といった用語が使用されている。本稿では、emission rightsを排出権、allowancesを排出枠、（actual）emissionsを実際の排出（量）に訳語を使い分けている。そして、特に断りがない限り、取引対象として使用する場合には排出枠としている。なお、引用文献での使用についてはその引用文献のとおりに用いることとする。

2）なお、本公開草案の公開後にIAS20の改訂やこの案のためのIAS38への改訂の提案が予想されていたが、この案が実質的に最終決定され、2004年第４四半期に公表されるようである（IFRIC［2004］）。

3）なお、2004年からASBJに排出権取引専門委員会が設置され、脱稿後に実務対応報告公開草案第14号「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い（案）」が公表されているが、本稿はそこでの議論をまったく考慮していない。

4）ここでいう拡張案とは一連のJISPRI報告書にお

ける見解がキャップ・アンド・トレード方式を前提としていないので、その前提を同方式に直したものをいう（黒川［2003b］10頁）。また、修正案とは、黒川［2003a］の中で示されている処理を念頭におき、筆者が位置付けたものである。次章で示すところであるが、その処理については黒川［2003a］を中心に、一連のJISPRI報告書を参照している。さらに、一連のJISPRI報告書はいくつかの場合に分けた会計処理が併記されているが、結論と判断している内容は村井［2003］55頁の表に基づいている。なお、黒川行治教授はJISPRIの同委員会の委員長（平成13年度）・顧問（平成12年度、14年度）をつとめられていた。

5）一連のJISPRI報告書では「会計処理のマトリックス」アプローチといっている（JISPRI［2002］14頁）。

6） なお、IFRICは各国のスキーム自体が様々であることを理解したうえで、おおよそ共通の問題であろう次の４つに範囲を限定している（IFRIC［2003］para.BC４）。それは、(a) 排出権スキームが（i）差額として資産または負債（a net asset or liability）を生むのか、あるいは（ii）独立した（保有する排出枠に対する）資産と独立した負債（an asset（for allowances held）and a liability)、繰延収益ないし収益（deferred income and/or income）を生むのか、(b) 独立した資産を生むのであれば、その資産の性質は何か、(c) 独立した負債、繰延収益ないし収益が認識されるのであれば、それらの性質は何で、どのように測定されるのか、(d) 参加者が排出量実績を賄うのに十分な排出枠の届出に失敗した際に科されるであろう罰金はいつ認識され、どのように測定されるのか、である。

7）以下、国際会計基準についてはIASと基準番号を示し、引用はパラグラフを示すこととする。なお、訳出に際しては日本公認会計士協会国際委員会［2001］を参照している。

8）なお、IAS38の代替処理は公正価値で測定するが、評価した結果の増加額は資本勘定に直入しなければならない（IAS38 para.76)。

9）なお、コメントレターでは「ゼロで認識する」と表現されている（ASBJ［2003］第１項)。

10）なお、IAS20が政府補助金受領時に一括して収益を認識するように改訂されることを前提としてもミスマッチは生ずるも指摘されている（ASBJ［2003］第２項)。また、このミスマッチについてはIFRICも認めており、無形資産に損益に認識される公正価値の変化を伴う活発な市場で売買される排出枠を示す小計を示すことでミスマッチを示すことが可能か否かを検討している。ただし、この提案がIAS38を修正することができなかった場合、提案どおりに進めるとしている（IFRIC［2003b］)。

11）例えば、事業、従業員数や時期に関する公式な計画があり、かつリストラクチャリングの影響を受ける人々へ公表するというリストラクチャリングに関する規定（IAS37　paras.70-83）や、設備に排煙ろ過装置を装着させる法律が有効になる時点までは、操業をやめるという回避可能な選択肢が残っているためにその装着義務を認識しないといった設例（IAS37 AppendixC ５B、なお、問題点については大塚［2002］参照）がある。

12）なお、諸見解については秋葉［2000］を参照されたい。また、IAS32の相殺用件は、認識された金額を相殺する法的に強制力のある権利を有すること、かつ、純額で決済するか、資産の回収と義務の決済を同時に実行するかの意図を持っていることである（IAS32　para.33)。

13）ここでの認識と表示の関係や対照勘定と評価勘定の意義については佐藤［1991］を参照している。

参考文献

秋葉［2000］;秋葉賢一「資産と負債の相殺表示について」『金融研究』2000年６月、第19巻第２号。

大塚［2002］;大塚浩記「国際会計基準における引当金」『経営行動研究年報』2002年５月、第11号。

黒川［2003a］;黒川行治「温室効果ガス排出権取引の会計の新展開」『三田商学研究』2003年８月、第46巻３号。

黒川［2003b］;黒川行治「温室効果ガス排出権会計の二つの論理」『会計』2003年10月、第164巻第

４号。
佐藤［1991］;佐藤信彦「資産と負債の認識と相殺表示」『経営行動』1991年、Vol.6No.4。
佐藤［2002］; 佐藤信彦「Ⅲ　複式簿記と財務報告」佐藤信彦･泉宏之『ケースブック簿記会計入門』新世社、2002年。
田口［2003］;田口聡志「Ⅲ－２　負債の考え方について」地球産業文化研究所『排出削減における会計および認定問題研究委員会報告書（平成14年度)』2003年３月、56-61頁。
村井［2003］; 村井秀樹「Ⅲ－１　当委員会での見解・他機関での見解との違い」地球産業文化研究所『排出削減における会計および認定問題研究委員会報告書（平成14年度)』2003年３月、48-55頁。
日本公認会計士協会国際委員会［2001］;日本公認会計士協会国際委員会『国際会計基準2001』同文舘、2001年。
排出量取引・京都メカニズムに係る国内制度検討会［2002］、排出量取引・京都メカニズムに係る国内制度検討会『温室効果ガスの国内排出量取引制度について』2002年７月。
IFRIC［2003a］;International Financial Reporting Interpretations Committee, Exposure Draft‘ Emission Rights ’（Ｄ１）, May 2003.
IFRIC［2003b］; IFRIC UPDATE、Oct.2003.
IFRIC［2003c］; IFRIC UPDATE、Dec.2003
IFRIC［2004］; IFRIC UPDATE、Sep.2004.
JISPRI［2002］;地球文化産業研究所『温室効果ガス排出枠の企業会計上の考え方および取り扱い方に関する報告書』2002年６月。