

目標設定型排出量取引制度に係る 会計処理に関する基本的考え方

平成24年6月
埼玉県 環境部

目 次

第1章	目標設定型排出量取引制度における会計処理	1
1	基本的な考え方	1
	(1) 第199回委員会で明示された考え方	2
	(2) 第15号から類推される考え方	3
2	本制度における会計処理の例	4
	(1) 対象事業者の会計処理例	4
	(2) 対象事業者以外の中小規模事業者、仲介事業者等の会計処理例	14
第2章	よくある質問と回答	16
第3章	用語集	24
1	会計関連用語	24
2	取引関連用語	30
参考資料		
参考資料1	削減計画期間終了後の具体的な会計処理の例	(参) - 1
1	対象事業者の会計処理例	(参) - 1
2	取引参加者の会計処理例	(参) - 5
参考資料2	個別事例の会計処理	(参) - 6
1	対象事業者の会計処理例	(参) - 6
2	取引参加者の会計処理例	(参) - 21
参考資料3	第199回企業会計基準委員会審議資料	
	排出権取引専門委員会における検討状況	(参) - 28
参考資料4	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	(参) - 28

第1章 目標設定型排出量取引制度における会計処理

1 基本的な考え方

本県では、平成21年2月に策定した埼玉県地球温暖化対策実行計画（「ストップ温暖化・埼玉ナビゲーション2050」）において、2020年における埼玉県の温室効果ガス排出量を2005年比25%削減するという目標を掲げている。

事業活動に伴う温室効果ガス排出量は県全体の約50%を占めており、産業・業務部門の効果的な削減対策の実施が重要であることから、制度の基盤となる「埼玉県地球温暖化対策推進条例」（平成21年埼玉県条例第9号。）に基づき、温室効果ガスを多量に排出する事業者に対して、「地球温暖化対策計画」等の作成・提出を義務付けている。

また、大規模な事業所における温室効果ガスの削減を進めるため、平成23年度からは目標設定型排出量取引制度を導入している。

この目標設定型排出量取引制度においては、燃料、熱又は電気の使用に伴って排出される二酸化炭素を目標設定ガスとし、事業者は自らその削減に努めることを原則とするが、事業者ごとに定められた削減目標の達成には排出量取引を用いることが可能である。

排出量取引に係る会計処理について、我が国では、公益財団法人財務会計基準機構の企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）から「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（平成18年7月14日改定、平成21年6月23日最終改定）実務対応報告第15号）（以下「第15号」という。）が公表されており、京都メカニズム及び試行排出量取引スキームにおいて取り扱われるクレジットを対象とした会計処理の取扱いが示されている。

また、第199回企業会計基準委員会（平成22年4月9日開催）（以下「第199回委員会」という。）において、東京都の排出量取引制度で取り扱われるクレジット等についても当面は第15号で定められている試行排出量取引スキームの会計処理に準じて処理することで問題ないとの考え方が示されている。

したがって、東京都の排出量取引制度とほぼ同様のスキームである埼玉県における目標設定型排出量取引制度（以下「本制度」という。）についても、第15号で示されている会計処理の枠内で処理を行うことが適当であると考えられる。

しかしながら、第199回委員会では本制度における具体的な会計処理について大枠は示されたものの、本制度で発生すると想定される個別取引にまで踏み込んだ会計処理には言及していない。そのため、埼玉県は、本制度における排出量取引の主体である大規模事業者（以下「対象事業者」という。）及び排出量取引への参加者（以下「取引参加者」という。）の実務上の参考とするため、東京都の協力を得てこの「基本的考え方」を作成することとした。

したがって、この「基本的考え方」は、ASBJの見解を基礎とした会計処理の一例を提示するものであって、新たに埼玉県が会計基準を定めるものではないことに留意するこ

とが必要である。本制度に係る会計処理を行う際は、担当の公認会計士に相談することを推奨する。

なお、削減計画期間の削減目標を最終的に達成したことにより交付される超過削減量の取扱いについては、ASBJは現在開発中の国際会計基準での取扱いがどのようになるのを見極めた上で検討を進めるとの見解を示していることから、この「基本的考え方」では東京都が示した考え方を踏まえて例示することとし、ASBJの検討を見極めた上、改めて追加記載することとする。

(1) 第199回委員会で明示された考え方

第199回委員会で明示された各取引場面における具体的会計処理の内容は、次のとおりである。

ア 削減計画期間中における超過削減量の取得時

会計処理は行わないもの（仕訳なし）とする。その理由として、①削減計画期間中に一定の削減実績をあげて超過削減量を取得しても、今後の排出量によっては、最終的に削減目標が未達成となる可能性があること、②取引が活発に行われるかどうか不明であり、信頼性をもって公正価値を測定できない可能性もあることから、資産計上を要求するのは現実的でないこと、③我が国の会計基準及び実務慣行の現状では、対価を支出して取得したもの以外は一般的に資産として認識されていないことが挙げられる。

イ 超過削減量の売却時

超過削減量の売却の対価は仮受金その他の未決算勘定として計上し、当該削減計画期間における削減目標の達成が確実と見込まれた時点で利益に振り替える（又は、削減目標が未達となり費用が発生する場合には、費用の減額に充てる。）。

ウ クレジット等の購入時

対象事業者が削減目標の達成に使用する目的でクレジット等を取得する場合にあっては、「無形固定資産」又は「投資その他の資産」の取得として処理を行う。取引参加者等が専ら第三者に販売する目的で購入する場合にあっては、「棚卸資産」の取得として処理を行う。

エ 引当金の計上

削減目標の未達が見込まれる場合には、一般的な会計基準に従って引当金を計上する。

オ クレジット等の指定管理口座への移転時

有償で取得し資産計上されたクレジット等は、一度指定管理口座へ移転すると、再度一般管理口座に戻すことはできない（売却できない）ため、一般管理口座から指定管理口座へ移転した時点で費用（「販売費及び一般管理費」など）とする。

カ 偶発債務の注記

重要性がある場合には偶発債務の注記が必要と考えられる。

（2）第 15 号から類推される考え方

ア オフセットクレジットの取得原価について

オフセットクレジットの取得原価については、削減プロジェクトに係る支出額のうち、オフセットプロジェクトの創出に関して直接的に要した支出額をその取得原価とする。したがって、オフセットクレジットを創出するために実施されたプロジェクトが、排出削減のみを目的とし、かつ、創出されたオフセットクレジットが当該プロジェクトのみに起因することが明らかである場合は、当該プロジェクトに係る支出額をオフセットクレジットの取得原価として集計する。

なお、集計の対象となる費用がその他の費用と混在し集計が困難な場合は、オフセットクレジットを副産物とみなしてその価額を算定することができる。

イ クレジットの評価方法について

他社から購入又は自社の中小事業所で創出したクレジット等の評価に当たっては、クレジット等の種類ごとにあらかじめ評価方法を定めておき、恣意性を排除するために每期継続的にこれを適用することが望ましい。

2 本制度における会計処理の例

ここでは、1で示した基本的な考え方に基づき、(1)対象事業者及び(2)取引参加者の具体的な会計処理の例をまとめた。この会計処理の例は、必ずこのとおりに会計処理を行わなければならない、というような会計基準ではない。第15号及び他の会計基準に沿った範囲であれば、この例と異なる会計処理を行っても差し支えない。

なお、削減計画期間終了後の会計処理については、第199回委員会の中で明示されなかったことを受け、ここでは削減計画期間における会計処理の例のみを示すこととした。削減計画期間全体の温室効果ガス排出量が確定する整理期間以降の会計処理の例については、改めて追加提示することにする。

(1) 対象事業者の会計処理例

削減計画期間（初年度）

No.	取引	具体的会計処理の例
1	削減目標量の決定	(仕訳なし)
2	決算期末	<p>(仕訳なし)</p> <p>ただし、削減目標の達成が困難と予想される場合において、それに伴う損失額が重要であると見込まれるときは、次の処理を行う。</p> <p>(借方) 引当金繰入額 / (貸方) 引当金</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 引当金の一般的な原則に従って処理を行う。 ・ 引当金は、その時点において削減不足量に相当するクレジット等を調達するために要する支出額を計上するが、その基礎として公正価値を採用することが考えられる。 ・ 削減不足量及びこれに対応する支出額の見積計算に当たっては、排出見込量及びクレジット等の購入見込量並びに購入見込金額を考慮する。 ・ 引当金の計上要件に合致しない場合であっても、偶発債務に該当する場合にあっては、その内容及び金額の注記を付す。 ・ 「その他ガス削減量」の充当量を考慮すること。 <p>(「その他ガス削減量」は排出量取引の対象にはならないので、直接的な仕訳はないが、その充当量によって削減不足量が変わり得るので、考慮する必要がある。以下同様。)</p>

削減計画期間（2年度目～4年度目）

No.	取 引	具体的会計処理の例
3	自社の超過削減量を指定管理口座へ登録	<p>（仕訳なし）</p> <p><理由></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 超過削減量を指定管理口座に登録した段階では、その量は大規模事業所の状況を示す数値にすぎないと考えるので、財産権性は認識されないため。 <p>ただし、超過削減量の発行申請及び指定管理口座への登録に当たり直接的な支出を要した場合にあっては、これを当期の費用とするため、次の処理を行うことが考えられる。</p> <p>（借方）販管費／（貸方）現金預金</p>
4	自社の超過削減量を指定管理口座から一般管理口座へ移転	<p>（仕訳なし）</p> <p><理由></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 自社の超過削減量は一般管理口座への登録によって売却が可能となるが、第199回委員会で示されたとおり資産計上は行わない。 <p>ただし、超過削減量の移転及び一般管理口座への移転の記録に当たり直接的な支出を要した場合にあっては、これを当期の費用とするため、次の処理を行うことが考えられる。</p> <p>（借方）販管費／（貸方）現金預金</p>

No.	取 引	具体的会計処理の例
5	オフセット クレジット を発行	<p>①販売目的の場合 (借方) 棚卸資産 / (貸方) 製造原価又は販管費</p> <p>②自社使用目的の場合 (借方) 無形固定資産 (投資その他の資産) / (貸方) 製造原価又は 販管費</p> <p><留意点等> ※①、②共通</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 自社の中小事業所に係るオフセットクレジットの創出、発行申請及び一般管理口座への登録に要した直接的な費用を取得原価として資産計上する。 ・ オフセットクレジットを創出するプロジェクトが排出削減のみを目的とし、かつ、創出されたオフセットクレジットが当該プロジェクトのみに起因することが明らかである場合は、当該プロジェクトに係る支出額をオフセットクレジットの取得原価として集計する。当該取得原価は、必要に応じて適正な原価計算基準に基づき算定する。 ・ 原価計算を行う際に、集計の対象となる費用がその他の費用と混在し集計が困難なときは、オフセットクレジットを副産物とみなして価額を算定することができる。 ・ 直接的な支出額が僅少な場合は当期の費用とすることができる。と 考えられる。 (借方) 販管費 / (貸方) 現金預金
6	自社の超過 削減量を売却	<p>(借方) 現金預金 / (貸方) 仮受金その他未決算勘定</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 第 199 回委員会のとおり、売却の対価は収益計上せず未決算勘定として計上する。 ・ 仮受金その他未決算勘定は収益に振り替えず、削減目標の達成が 確実に見込まれる時点まで繰り越す。

No.	取 引	具体的会計処理の例
7	オフセット クレジット を売却	<p>①販売目的で保有していた場合 (借方) 現金預金 / (貸方) 売上 (借方) 売上原価 / (貸方) 棚卸資産</p> <p>②自社使用目的で保有していた場合 (借方) 現金預金 / (貸方) 無形固定資産 (投資その他の資産) ※収入額と無形固定資産等との計上差額を、(借方) 固定資産売却損、 又は、(貸方) 固定資産売却益 とする。</p> <p><留意点等> ※①、②共通 ・ 通常の売買取引と同様の処理を行う。</p>
8	クレジット 等を購入	<p>①他社からクレジット等を購入 (借方) 棚卸資産又は無形固定資産 (投資その他の資産) / (貸方) 現金預金</p> <p><留意点等> ・ 購入に要した直接的な支出額を取得原価として資産計上する。 ・ 資産計上の認識は一般管理口座への記録時とする。 ・ 直接的な支出額が僅少な場合は当期の費用とすることができると 考えられる。</p> <p>(借方) 販管費 / (貸方) 現金預金</p> <p>②グリーンエネルギー証書を購入し、再エネクレジットとして発行 [購入時] (借方) 仮払金 / (貸方) 現金預金 [発行時] (借方) 棚卸資産又は無形固定資産 (投資その他の資産) / (貸方) 仮払金</p> <p><留意点等> ・ 購入価額は仮払金として計上し、再エネクレジットの発行を受け 一般管理口座に登録された時点で資産勘定に計上する。</p>

No.	取 引	具体的会計処理の例
9	購入したクレジット等を売却	<p>①販売目的で保有していた場合 (借方) 現金預金 / (貸方) 売上 (借方) 売上原価 / (貸方) 棚卸資産</p> <p>②自社使用目的で保有していた場合 (借方) 現金預金 / (貸方) 無形固定資産 (投資その他の資産) ※収入額と無形固定資産等との計上差額を、(借方) 固定資産売却損、 又は、(貸方) 固定資産売却益 とする。</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 通常の売買取引と同様の処理を行う。 ・ 売却計上の認識は一般管理口座への記録時とする。 ・ クレジット等の種類ごとに評価方法をあらかじめ定めておき、恣意性を排除するためにこれを毎期継続的に適用しなければならないと考えられる。
10	削減目標量の変更	<p>(仕訳なし)</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 削減目標量に変更されたことにより、重要な財務的影響が見込まれる場合は、変更があった決算期末においてその旨を注記することに留意する。 ・ 「その他ガス削減量」の充当量を考慮すること。

No.	取 引	具体的会計処理の例
11	大規模事業所の廃止又はエネルギー使用量の低下に伴い対象事業者から外れる場合	<p><留意点></p> <p>対象事業者から外れる場合の会計処理は、最終的な削減目標の達成状況が確定するという視点から考察すると、削減計画期間の終了時と類似の会計処理になるということも考えられるが、第199回委員会では、削減目標の履行状況が最終的に確定したときの会計処理は、国際会計基準が現在開発中であることから、特に明確にはされていない。したがって、No.11の会計処理例は、東京都の調査研究に基づく考え方を参考に記載したものである。</p> <p>①短縮された削減計画期間において削減不足の場合 (借方) 販管費 / (貸方) 引当金</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 削減不足量に相当するクレジット等を調達するために要する引当金を計上する。 ・ 引当金は、その時点における削減不足量に相当するクレジット等を調達するために要する支出額を計上するが、その基礎として公正価値を採用することが考えられる。 ・ 前期末に引当金残高がある場合は、削減計画期間を通産した削減不足量に相当する引当金と前期末までの引当金残高との差額を販管費又は引当金戻入として処理する。 ・ 削減不足量の計算に当たっては、排出可能上限量、排出総量、その他ガス削減量、購入したクレジット等、自社の中小事業所で創出したオフセットクレジット及び売却した自社の超過削減量を考慮する。 <p>クレジット等を購入し目標の達成に充てた場合は、次の処理を行う。 (借方) 無形固定資産 (投資その他の資産) / (貸方) 現金預金 (借方) 引当金 / (貸方) 無形固定資産 (投資その他の資産)</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ クレジット等の購入処理を行い、計上した資産と引当金との間で相殺処理を行う。 ・ 削減不足量が確定した時点で、削減不足量に対応する費用の計上が行われているため、この段階では計上した負債と資産を相殺する。 ・ 計上差額は販管費の増減として処理する。 ・ 相殺処理の時期は指定管理口座への記録時とする。

No.	取 引	具体的会計処理の例
		<p>②短縮された削減目標期間において削減超過となり超過削減量が発行され、かつ、他の大規模事業所の対象事業者に該当しない場合（※） （借方）棚卸資産 / （貸方）温室効果ガス削減利益</p> <p><留意点等></p> <p>他の大規模事業所の対象事業者にも該当しない場合は、本制度の対象事業者ではなくなるため、確定した超過削減量を資産に計上するとともに削減に関する利益を計上する。</p> <p>※当該会計処理例は、次の考え方に基づいている。</p> <p>第199回委員会では、超過削減量の無償取得時にはオフバランスとして会計処理を行わないことと整理している。その理由の一つとして、削減計画期間中に一定の削減実績をあげて超過削減量を取得しても、今後の排出量によっては最終的に削減目標未達となる可能性があることを指摘している。これに対して、本ケースは、削減目標期間の短縮に伴い、当該削減目標期間における算定排出削減量が確定している状況である。したがって、大規模事業所の廃止等に伴い、本制度の対象事業者には該当しなくなることから、当該対象事業者に係る超過削減量の量が将来に渡って確定すると言える。したがって、オフバランスの会計処理を採用する理由はなく、上記のような会計処理が適当であると考えられる。</p> <p>③短縮された削減目標期間において削減超過となり超過削減量が発行されたが、他の大規模事業所の対象事業者には該当する場合 （仕訳なし）</p> <ul style="list-style-type: none"> ある大規模事業所が削減目標の対象から外れたとしても、他の大規模事業所の対象事業者には該当することから、依然として本制度の対象事業者である。自社の超過削減量として一般管理口座へ記録することにより、当該超過削減量は売却が可能となるが、第199回委員会を斟酌し資産計上は行わない。

No.	取 引	具体的会計処理の例
12	自社の超過削減量又はオフセットクレジットを充当	①自社の超過削減量を充当する場合 (仕訳なし) ②自社の中小事業所で創出したオフセットクレジットを充当する場合 (借方) 販管費 (売上原価又は製造原価) / (貸方) 無形固定資産 (投資その他の資産) <留意点等> ・ 既に計上していた無形固定資産を償却し、費用計上する。 ・ 費用計上の認識は、指定管理口座への記録時とする。 ・ 申請及び記録に要した直接的な支出は当期の費用とすることが考えられる。 (借方) 販管費 / (貸方) 現金預金
13	購入したクレジット等を充当	(借方) 販管費 (売上原価又は製造原価) / (貸方) 無形固定資産 (投資その他の資産) <留意点等> ・ 既に計上していた無形固定資産を償却し、費用計上する。 ・ 費用計上の認識は、指定管理口座への記録時とする。 ・ 申請及び記録に要した直接的な支出は当期の費用とすることが考えられる。 (借方) 販管費 / (貸方) 現金預金
14	充当 (指定管理口座から充当口座へ移転)	(仕訳なし)
15	自社の超過削減量を無償譲渡	(仕訳なし)

No.	取 引	具体的会計処理の例
16	他社からのクレジット等の無償譲渡	<p>①販売目的の場合 (借方) 棚卸資産 / (貸方) 受贈益</p> <p>②自社使用目的の場合 (借方) 無形固定資産 / (貸方) 受贈益</p> <p><留意点等> ※①、②共通</p> <ul style="list-style-type: none"> 取得資産の計上に当たっては公正な評価額によって計上するが、その基礎として公正価値を採用することが考えられる。
17	(決算期末) 暫定的に削減不足	<p>(仕訳なし)</p> <p>ただし、削減目標の達成が困難と予想され、それに伴う損失額が重要であると見込まれる場合は、次の処理を行う。</p> <p>(借方) 引当金繰入額 / (貸方) 引当金</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> 引当金の一般的な原則に従って処理を行う。 引当金は、その時点において削減不足量に相当するクレジット等を調達するために要する支出額を計上するが、その基礎として公正価値を採用することが考えられる。 削減不足量及びそれに対応する支出額の見積計算に当たっては、排出見込量及びクレジット等の購入見込量並びに購入見込金額を考慮する。 引当金の計上要件に合致しない場合であっても、偶発債務に該当する場合にあってはその旨の注記を付す。 「その他ガス削減量」の充当量を考慮すること。 <p>さらに、売却済の自社の超過削減量に関する仮受金その他未決算勘定が計上されている場合にあっては、次の処理を行う。</p> <p>(借方) 仮受金その他未決算勘定 / (貸方) 引当金繰入額</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> 引当金を繰り入れた場合、売却済である自社の超過削減量に係る仮受金その他未決算勘定を引当金繰入額と相殺する。

No.	取 引	具体的会計処理の例
18	(決算期末) 暫定的に削減超過	<p>①前期末に引当金がない場合 (仕訳なし)</p> <p>②前期末に引当金がある場合 (借方) 引当金 / (貸方) 引当金戻入</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 前期末に引当金がある場合において、引当金計上の必要がなくなったときは、これを戻し入れる。 ・ 引当金を繰り入れた際に引当金繰入額と相殺したものを除き、売却済である自社の超過削減量に係る仮受金その他未決算勘定残高は整理期間まで繰り越す。
19	(決算期末) 購入したクレジット等を評価	<p>①減損していない場合 (仕訳なし)</p> <p>②減損している場合 (借方) 減損損失 / (貸方) 無形固定資産 (投資その他の資産) <留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失として当期の損失に計上する。
20	(決算期末) 削減計画期間の途中、新たに対象事業者となった場合	<p>(仕訳なし) <留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 削減目標の履行が困難と予想され、かつ、それに伴う損失額が重要であると見込まれる場合は、期末においてその旨の注記を付すことに留意する。 ・ 「その他ガス削減量」の充当量を考慮すること。

(2) 対象事業者以外の中小規模事業者、仲介事業者等の会計処理例

削減計画期間（2年度目～4年度目）

No.	取引	具体的会計処理の例
1	自社で創出したオフセットクレジットの発行	<p>(借方) 棚卸資産 / (貸方) 製造原価又は販管費</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 自社で創出したオフセットクレジットの発行申請、一般管理口座への記録及び創出に要した直接的な費用を取得原価として資産計上する。 ・ オフセットクレジットを創出するプロジェクトが排出削減のみを目的とし、かつ、創出されたオフセットクレジットが当該プロジェクトのみに起因することが明らかである場合は、当該プロジェクトに係る支出額をオフセットクレジットの取得原価として集計する。当該取得原価は、必要に応じて適正な原価計算基準に基づいて算定する。 ・ 原価計算を行う際に、集計の対象となる費用がその他の費用と混在し集計が困難なときは、オフセットクレジットを副産物とみなして価額を算定することができる。 ・ 直接的な支出が僅少な場合は当期の費用とすることができると考えられる。 <p>(借方) 販管費 / (貸方) 現金預金</p>
2	他社からクレジット等を購入	<p>(借方) 棚卸資産 / (貸方) 現金預金</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 購入に要した直接的な支出額は取得原価として資産計上する。 ・ 資産計上の認識は一般管理口座への記録時とする。 ・ 直接的な支出額が僅少な場合は当期の費用とすることができると考えられる。 <p>(借方) 販管費 / (貸方) 現金預金</p>

No.	取 引	具体的会計処理の例
3	購入したクレジット等を売却	(借方) 現金預金 / (貸方) 売上 (借方) 売上原価 / (貸方) 棚卸資産 <留意点等> <ul style="list-style-type: none"> ・ 通常の売買取引と同様の処理を行う。 ・ 売上計上の認識は一般管理口座への記録時とする。 ・ クレジット等の種類ごとに評価方法をあらかじめ定めておき、恣意性を排除するためにこれを毎期継続的に適用しなければならないと考えられる。
4	クレジット等は無償譲渡	(借方) 販管費 (寄付金) / (貸方) 棚卸資産 <留意点等> <ul style="list-style-type: none"> ・ 帳簿価額を費用処理する。
5	(決算期末) クレジット等を期末評価	①正味売却価額 \geq 取得原価の場合 (仕訳なし) ②正味売却価額 $<$ 取得原価の場合 (借方) 棚卸資産評価損 / (貸方) 棚卸資産 <留意点等> <ul style="list-style-type: none"> ・ 帳簿価額と正味売却価額との差額を費用処理する。

第2章 よくある質問と回答

※ ここに記載した回答は、あくまで会計処理の考え方の一例であるため、必ずこの回答に従って会計処理を行わなければならない、というものではない。

Q1 埼玉県目標設定型排出量取引制度に係る会計処理については、この「基本的考え方」に従わなければならないか。

A1 この「基本的考え方」の本文では削減計画期間（第一計画期間にあつては平成23年4月～平成27年3月）における会計処理の例を提示している。これは、第199回企業会計基準委員会の審議結果に基づくものである。その審議結果では、東京都の排出量取引制度について、実務対応報告第15号で定められている試行排出量取引スキームの会計処理に準じて処理することで問題ないとの考えが示されたことを受け、東京都とほぼ同様のスキームである埼玉県目標設定型排出量取引制度の会計処理例を東京都の協力を得て作成したものである。したがって、この「基本的考え方」に則して会計処理を行わなければならない、というような会計基準ではない。本制度に係る会計処理を行う際は、担当の公認会計士に相談することを推奨する。

Q2 実務対応報告第15号では引当金についての記載はないが、この「基本的考え方」には毎決算時に引当金を計上するとの記載がある。埼玉県の対象事業者である場合には、期末時に引当金を計上しなければならないか。

A2 この「基本的考え方」にも記載してあるように、整理期間の開始までに削減目標の達成が明らかに困難と予想される場合において、引当金計上の要件に該当し、かつ、損失額が重要であると見込まれるときは、これを計上する必要があると考えられる。

Q3 Q2で引当金を計上する場合として、削減目標の達成が困難と予想される場合を挙げているが、これはどのような場合か。

A3 削減計画期間の初期段階では、削減計画期間終了時という将来の削減目標の達成状況を予測することは難しいが、削減計画期間の終了が近づくにつれ、削減目標を達成できない可能性の判断及び削減不足量の算定が容易となることが考えられる。このような場合は、引当金を計上する必要があるかを検討すべきである。

また、埼玉県に提出する地球温暖化対策計画書に記載する推計削減量と削減実績が大きくかけ離れているときは、排出削減が計画通りに進んでいない状況にあり、削減計画期間の終了時には排出削減による削減目標が達成できない可能性が高いと言える。このような場合にも引当金を計上するかどうかを検討する必要がある。

Q4 Q2で損失額が重要であると見込まれる場合とあるが、これはどのような場合か。

A4 損失額が重要か否かの判断は、その企業が置かれている状況や企業の規模に応じて異なるため、個々の企業により異なる。したがって、引当金計上の要否については、企業の実態をよく把握している担当の公認会計士又は担当の税理士に相談することを推奨する。

Q5 この「基本的考え方」の中で、引当金の計上額を計算する基礎として公正価値を採用することが考えられるとの記載があるが、公正価値とはどのようなもので、どうすればその情報を入手できるのか。

A5 公正価値とは「取引の知識がある自発的な当事者の中で、独立第三者間取引条件により、資産が交換される価額」（IAS 第 39 号）と定義されており、活発な市場における価格に基づく時価を意味する。公正価値に関連して、我が国では、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」（平成 11 年 1 月 22 日（平成 20 年 3 月 10 日最終改定）企業会計基準第 10 号）の中で「時価とは公正な評価額をいい、市場において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場（以下「市場価格」という。）に基づく価額をいう。市場価格がない場合には合理的に算定された価額を公正な評価額とする。」と整理されている。この考え方によれば、公正価値として埼玉県や東京都の排出量取引制度における実際の取引価格が公正価値の参考になると考えられる。

Q6 一般的な引当金計上の要件とはどのようなものか。

A6 引当金の計上の要件は、企業会計原則注解 18 において、次の 4 つの要件を満たすものとされている。

- ① 将来の特定の費用又は損失であること
- ② その発生が当期以前の事象に起因していること
- ③ 発生する可能性が高いこと
- ④ 金額を合理的に見積もることができること

上記 4 つの要件がすべて満たされる場合、企業は引当金を計上しなければならない。企業会計原則注解 18 の中では、製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、債務保証損失引当金、損害保証損失引当金、貸倒引当金等が計上すべき引当金に該当するものとして列挙されている。

なお、これらの条件を満たさず、引当金を計上する必要がない場合であっても、偶発債務として財務諸表に注記しなければならない場合があることに留意すること。

Q7 引当金繰入額は、税務上は損金として扱われるか。

A7 税務上損金に認められる引当金繰入額は限定されている。本制度において計上される引当金繰入額の税務上での損金算入は認められず、税務調整が必要になると思われる。

Q8 削減計画期間中に自社の超過削減量を一般管理口座に記録すれば、他の第三者に当該超過削減量を売却することが可能であるにもかかわらず、一般管理口座に記録した時点で資産として計上しないのはなぜか。

A8 一般管理口座に記録した超過削減量は他の第三者に売却できるため一定の財産権性が認められるが、削減計画期間中に一定の削減実績をあげてクレジットを取得しても、今後の排出量によっては最終的に削減未達となる可能性がある。また、信頼性をもって公正価値を測定できない可能性があり、さらに我が国の会計基準及び実務慣行の現状では、対価を支出して取得したもの以外は一般的に資産として認識されていない。したがって、自社の超過削減量は一般管理口座に記録しても、資産として計上しないことが、第199回企業会計基準委員会で示された。

Q9 自社の中小事業所で創出したオフセットクレジットとは、具体的にはどのようなケースがあるか。

A9 本制度の対象事業者が、削減目標の対象となっていない事業所を保有する場合において、当該事業所で、県内中小クレジット、県外クレジット等を創出するケースが考えられる。

Q10 オフセットクレジットの取得原価は、必要に応じて適正な原価計算に基づき算定すると記載されているが、具体的にはどのような処理になるか。

A10 例えば、次のような処理が考えられる。

オフセットクレジットの取得原価は、当該オフセットクレジットの創出要因となるプロジェクトが排出削減のみを目的とする場合において、創出されたオフセットクレジットが当該プロジェクトのみに起因することが明らかであり、かつ、当該プロジェクトに要した設備費、外注費、人件費等の金額に重要性があるときは、適切な原価計算によってこれを算定する。具体的には、エネルギー使用の省力化のみを目的とする省エネ制御機器の設置などが該当する。一方、高効率照明や高効率熱源設備等のように、導入の目的が省エネのみに限られないものは、省エネ部分の費用把握が困難であるため、原価計算は行わない。このような場合は、オフセットクレジットを副産物とみなしてその価額を算定することになる。なお、オフセットクレジットの創出を業とする場合も同様に原価計算を行う。

Q11 自社の超過削減量を売却した場合、現金等価物の受領が認識されているにもかかわらず、なぜ収益を認識しないのか。

A11 自社の超過削減量を第三者へ売却しても、その後の排出の状況によっては、削減計画期間通算で排出削減量が不足する可能性がある。したがって、当該取引は暫定的なものとして、売却の対価は仮受金その他の未決算勘定として計上し、削減計画期間を通

算して削減目標の達成が確実と見込まれるまで収益を繰り延べるという考え方である。

Q12 クレジット等を資産計上するとき、自社使用目的と販売目的の違いはどのように区別するのか。また、事業者はどのように対応すればいいか。

A12 自社使用目的とは、クレジット等の取得が、自社の削減目標の達成への利用を目的とすることである。一方、販売目的とは、クレジット等の取得が、専ら第三者への転売による利益獲得を目的とすることで、例えば、事業者の定款上、排出クレジットが類するものの販売を業とすることが定められている場合などはこれに該当するものと考えられる。なお、自社使用目的か販売目的かを明確に区別し管理するために、事業者はクレジット等の購入に関する稟議書等の社内文書において目的を明記しておくことが考えられる。

Q13 グリーン電力証書を購入したが、本制度に利用するか決めかねている。この場合の会計処理はどうなるか。

A13 例えば、次のような処理が考えられる。

グリーン電力証書を本制度に利用するか否かが不明確なときは、会計上はいったん仮払金で処理する。その後、本制度へ利用することが確定したときにあっては、再エネクレジットの一般管理口座への発行の記録が完了した時点で、資産に振り替える。本制度への利用以外の用途に利用するときにあっては、実態に沿った適切な費目に振替処理を行う。

Q14 クレジット等は減価償却を行わないのか。

A14 クレジット等は、費用配分の観点からはその保有によって年々の収益に貢献するわけではない。また資産評価の観点から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の対象とはならないと考えられる。

Q15 自社使用目的で保有するオフセットクレジットの公正価値が著しく低下した場合の会計処理はどのようなになるのか。

A15 自社使用目的で保有するオフセットクレジットは無形固定資産として計上することが第 199 回企業会計基準委員会で示されたので、次のような処理が考えられる。

企業会計審議会による「固定資産の減損に係る会計基準」の対象となる。減損の兆候が認められる場合は、「固定資産の減損に係る会計基準」及び「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」（平成 15 年 10 月 31 日（平成 21 年 3 月 27 日最終改正）企業会計基準適用指針第 6 号）を参考に、減損処理をするかどうかを判断する必要がある。

Q16 販売目的で取得したオフセットクレジットの市場価格が下落傾向にあるが、このような場合の会計処理はどのようなのか。

A16 販売目的で保有するオフセットクレジットは棚卸資産として計上することが第 199 回企業会計基準委員会で示されたので、次のような処理が考えられる。

通常の棚卸資産と同様に、毎期末に取得原価と正味売却価額を比較し、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実現可能価額をもって貸借対照表価額とする。正味売却価額が取得原価を上回っていれば会計処理は必要ない。この処理に当たっては、「棚卸資産の評価に関する会計基準」（平成 18 年 7 月 5 日（平成 20 年 9 月 26 日改正）企業会計基準第 9 号）を参考にしていきたい。なお、正味売却価額とは、公正価値である売却市場の時価から見積追加製造原価及び見積販売直接経費を差し引いたものをいう。

Q17 第一計画期間で創出した超過削減量やオフセットクレジットに有効期間はあるのか？また、有効期間が経過した場合の会計処理はどのようなのか。

A17 第一計画期間の削減量に由来する超過削減量やオフセットクレジット等は、第二計画期間の削減目標への充当には利用できるが、第三計画期間以降の削減目標には利用できない。自社使用目的で保有するクレジット等のうち削減目標に利用できなくなったものについては固定資産の除却と同様の処理を行うことが考えられる。

Q18 オフセットクレジットを無償譲渡した場合の会計処理はどのようなのか。

A18 保有するオフセットクレジットを他社に無償譲渡した場合は、寄付金（販売費及び一般管理費）として処理するものと考えられる。なお、税務上の取扱いについては担当の税理士に相談することを推奨する。

Q19 オフセットクレジットの取得原価として集計する支出項目にはどのようなものがあるのか。

A19 集計すべき支出項目として、例えば次のようなものが考えられる。

- ・ オフセットクレジットを創出するための外部コンサルタント費用
- ・ オフセットクレジットの一般管理口座への発行申請及び発行の記録に要した法務費用
- ・ オフセットクレジットに関する第三者検証の費用
- ・ オフセットクレジットを創出するために要したその他の直接的な費用
- ・ オフセットクレジットを創出するプロジェクトが、排出削減のみを目的とし、かつ、創出されたオフセットクレジットが当該プロジェクトのみに起因することが明らかである場合、それに要した支出額

Q20 グリーン電力証書を過去に購入したが、今後再エネクレジットとして発行を受ける時の会計処理はどのようになるのか。

A20 例えば、次のような処理が考えられる。

再エネクレジットとして発行を受けることができる要件を満たすグリーン電力証書を既に購入している場合において、今後再エネクレジットの発行を受けるときは、再エネクレジットとして一般管理口座に記録した時点で資産を計上する。なお、過年度に支出して会計処理を行ったものについては、修正は特に不要であると考えられる。

Q21 他社からクレジット等を購入した場合、棚卸資産又は無形固定資産に計上するが、これはどの段階で計上するのか。

A21 購入したクレジット等の帰属は一般管理口座への記録により定まる。したがって、資産計上のタイミングは一般管理口座へ記録した時点が妥当であり、移転申請を行った時点や売買契約を締結した時点での資産計上は行わないものと考えられる。

Q22 整理期間以降の会計処理はどのようになるのか。

A22 現時点では本制度の整理期間以降の会計処理に明確に当てはまる会計基準が存在しないことから、詳細な会計基準については、企業会計基準委員会や国際会計基準での今後の取扱いを待って検討することとしたい。

Q23 基準排出量やトップレベル事業所の申請等の検証費用の会計処理はどのようになるのか。

A23 基準排出量やトップレベル事業所の申請等に必要となる検証費用は、発生した年度において販売費及び一般管理費として会計処理を行うものと考えられる。

Q24 オフセットクレジットの発行を受けるために必要な検証費用の会計処理はどのようになるのか。

A24 例えば、次のような処理が考えられる。

オフセットクレジットの発行を受けるために必要となる検証費用については、販売目的の場合にあっては仕掛品、自社使用目的の場合にあっては仮払勘定としていったん資産に計上する。その後、当該オフセットクレジットが一般管理口座に記録された時点で、販売目的の場合にあっては棚卸資産、自社使用目的の場合にあっては無形固定資産又は投資その他の資産に振り替える。ただし、検証費用が僅少な場合は当期の費用とすることができると考えられる。

Q25 偶発債務に計上する要件とはどのようなものか。

A25 偶発債務とは、現時点では債務ではないが、一定の事由を条件として将来の債務

となる可能性がある債務を総称して言う。偶発債務に関連して、企業会計原則注解18の中で「発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することはできない。」とされており、発生の可能性が低い場合には偶発債務の注記を付す(企業会計原則 第三「貸借対照表原則」一C)こととされている。なお、引当金に計上する要件はA6のとおりであり、偶発債務と異なり発生可能性が高い場合に引当金を計上する。

Q26 偶発債務はいつの時点で注記に付す必要があるのか。

A26 毎期末時に偶発債務の開示の要否を検討し、引当金の対象とならない偶発債務に重要性がある場合は、注記を付さなければならない。例えば、削減計画期間の終了時に削減目標の達成は困難であることが期末時点において予想されるが、引当金の要件に該当しない場合は、偶発債務を注記する必要があると考えられる。偶発債務の注記に当たっては、その具体的な内容及び金額を記載するものとされている。

Q27 超過削減量が無償譲渡したときの会計処理はどうなるのか。

A27 自社の超過削減量が無償譲渡した場合において、①譲渡した側、②譲渡された側の会計処理は、例えば次のように考えられる。

① 譲渡側の会計処理

譲渡する前に、超過削減量を指定管理口座から一般管理口座へ移転した時点において会計上はオフバランスとなっている。したがって、譲渡した場合においても特に仕訳は行わない。

② 譲渡された場合の会計処理

超過削減量が無償譲渡された場合は、自社使用目的であればオフバランスとする。販売目的であればオフバランス処理もオンバランス処理も考えられるが、オンバランス処理であれば棚卸資産に計上し、それらの反対勘定には同額の受贈益を計上する。当該棚卸資産は公正価値で計上する。

Q28 過去に購入した再生可能エネルギー利用設備の設備認定を受けたが、この場合の設備投資に係る会計処理はどうすればよいか。

A28 例えば、次のような処理が考えられる。

設備投資が排出削減のみを目的とし、かつ、創出されたオフセットクレジットが当該設備のみに起因することが明らかである場合は、当該設備に係る減価償却費をオフセットクレジットの取得原価とする。具体的には、初年度からオフセットクレジット発生期間に渡る減価償却費を仮計上しておき、オフセットクレジットの発行時にこれを取得原価として計上する。また、オフセットクレジットの発行申請及び発行の記録に要した直接的な支出額も取得原価に含めるが、重要性がない場合には当期の費用と

して処理することができる。

一方、設備投資によって再エネクレジットが付随的に発生する場合にあっては、投資額の中から再エネクレジットの原価に対応する部分を特定することは困難であるため、当該設備に係る減価償却費はオフセットクレジットの原価とはせず、通常の減価償却を行う。

この事例の場合、当該設備は過去の投資により取得したものであることから、再エネクレジットは付随的に発生すると考えられるため、後者の処理が妥当である。

Q29 数種類のオフセットクレジットを保有しているが、簿価はどう計算すればよいか。

A29 オフセットクレジットは、基本的にはどれも数値上は同じ意味を持つが、購入時点、購入先等によりその取得原価が異なるものと考えられる。また、自社で創出したオフセットクレジットは種別や創出方法等の違いにより、その取得原価が著しく異なる可能性もあることから、オフセットクレジットの売却や充当といった払出単価が損益に影響を与えることも考えられる。このため、オフセットクレジットの種類ごとに評価方法をあらかじめ定め、恣意性を排除するためにこれを毎期継続的に適用することが望ましい。

Q30 取引参加者としてオフセットクレジットを保有しており、会計上は棚卸資産として処理していた。このたび大規模事業所である不動産を購入し新規に対象事業者となったが、会計上は棚卸資産から無形固定資産に振り替える処理が必要か。

A30 クレジット等の保有目的により会計処理が異なるため、対象事業者となったことに伴い保有目的を自社使用に変更する旨を経営者が決定した場合は、棚卸資産から無形固定資産に振り替えるものと考えられる。なお、その際には監査委員会報告第 69 号「販売用不動産等の強制評価減の要否の判断に関する監査上の取扱い」を斟酌することに留意する。一方、販売目的のまま継続して保有するのであれば、振替処理は行わなくてよいものと考えられる。

Q31 対象事業者としてオフセットクレジットを保有しており、会計上は無形固定資産として計上していた。このたび対象事業者でなくなったのだが、会計上は棚卸資産に振り替える等の処理が必要か。

A31 対象事業者ではなくなった場合においては、クレジット等を自社の削減目標の達成のために利用することはないため、基本的には販売目的として棚卸資産に振り替えるものと考えられる。なお、その際には監査委員会報告第 69 号「販売用不動産等の強制評価減の要否の判断に関する監査上の取扱い」を斟酌することに留意する。ただし、オフセットクレジットに類するものの販売を業としない者にあっては、その他の流動資産等の適当な科目で処理することが考えられる。

第3章 用語集

1 会計関連用語（五十音順）

あ行

○売上

企業会計原則では、売上高は「実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したもの」と規定されており、事業者の本業による収益のことをいう。通常、本業によるものは定款で定められている事項が該当することになり、商品の販売、製品の販売、役務・サービスの提供によるものなど様々なものがある。さらに恒常的に発生する作業くず、手持ちの原材料等の売却に係る収入も売上高に含まれる。

○売上原価

企業会計原則では、売上原価は「売上高に対応する商品等の仕入原価又は製造原価であって、商業の場合には、期首商品たな卸高に当期商品仕入高を加え、これから期末商品たな卸高を控除したもので、製造工業の場合には、期首製品たな卸高に当期製造原価を加え、これから期末製品たな卸高を控除したもの」と規定されている。一般に売上高に対する商品の仕入原価、又は製造原価のことをいう。

○オフバランス

事業において活用されている資産や、将来の潜在的な負債のうち貸借対照表（バランスシート）に計上されない資産や負債をいう。

か行

○仮受金その他未決算勘定

超過削減量を売却したときは現金等価物が認識され資産計上するが、仮受金その他未決算勘定はその資産計上の要因となった収入がその期における収益として実現しているかが不明確な場合に使用される勘定科目である。この費目は第15号で使用されている勘定科目でもある。

○仮払金

この費目は、現金等の支出があったが相手勘定科目や金額が未確定の場合に、それらが確定するまで一時的に使用する仮の勘定科目をいう。

○企業会計基準委員会

日本初の民間かつ独立した会計基準設定主体として2001年7月に財団法人財務会計基

準機構（現：公益財団法人財務会計基準機構）が設立された。財務会計基準機構は、民間における人材や資源を結集し、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の調査研究・開発、ディスクロージャー制度その他企業財務に関する諸制度の調査研究及びそれらを踏まえた提言並びに国際的な会計制度への貢献などを行い、もってわが国における企業財務に関する諸制度の健全な発展と資本市場の健全性の確保に寄与することを目的としたものである。企業会計基準委員会（英文呼称：Accounting Standards Board of Japan 略称：ASBJ）は財務会計基準機構に設置され、各方面からの独立性を確保した機関として、企業会計の基準及びその実務上の取扱いに関する指針の開発・審議等を行っている。

○企業会計原則注解

企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められたものを要約したものである。必ずしも法令によって強制されないが、すべての企業がその会計を処理するに当たって従わなければならない基準であり、また、将来において企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならない。企業会計原則の制定に関しては、その全体系を網羅的に簡潔に叙述することを主眼としたため、その定義、注解等は一切付さない建前をとっていたが、企業会計原則の中の重要な項目について、その意義、適用の範囲等に関し、解釈上疑義のある点が少なくないことから、これらの解釈を明らかにするために注解を付し、企業会計原則注解として公表されている。（昭和 57 年 4 月 20 日大蔵省企業会計審議会）

○クレジット売却益

削減計画期間に自社の超過削減量を売却した場合の会計処理は、貸方に仮受金その他未決算勘定を計上するが、クレジット売却益は削減計画期間終了後に自社の超過削減量が確定し、削減計画期間中に売却した超過削減量の収益が確定した時点で仮受金その他未決算勘定から振り替えられる勘定である。

○偶発債務

現時点では債務ではないが、一定の事由を条件として、将来の債務となる可能性がある債務を総称している。偶発債務に関連して、企業会計原則注解 18 では「発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することはできない。」と規定しており、発生の可能性が低い場合には偶発債務の注記を付す（企業会計原則第三貸借対照表原則一C）ことになっている。

○原価計算

狭義には、製造業等のシステムとして採用されており、複式簿記に基づき、製品原価

を認識、分類、測定、集計、分析して報告する方法のことをいう。1962年に、大蔵省企業会計審議会より公表された「原価計算基準」はこの狭義の原価計算を規定したものである。

広義には、企業をめぐる利害関係者、特に経営管理者に対して、企業活動の計画、統制及び意思決定に必要な経済的情報を提供するために、企業活動から発生する原価、利益等の財務的データを、認識、分類、測定、集計、分析して報告するための方法をいう。

○原価計算基準

企業の原価計算制度は、真実の原価を確定して財務諸表の作成に役立てるとともに、原価を分析して経営管理者に提供し、業務計画及び原価管理に役立てることが求められているが、このような諸目的を調整し原価計算を制度化するための実践規範として原価計算基準が設定されている。この原価計算基準は、係る実践規範として、わが国の企業における原価計算の慣行のうち、一般に公正妥当と認められるところを要約して設定されたものである。

○減損損失

資産又は資産グループに減損が生じている可能性を示す次のような事象がある場合において、当該資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回るときに認識、測定されたものである。

- ① 資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなっているか、あるいは、継続してマイナスとなる見込みであること
- ② 資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、あるいは、生ずる見込みであること
- ③ 資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、あるいは、悪化する見込みであること
- ④ 資産又は資産グループの市場価格が著しく下落したこと

○公正価値

公正価値は「取引の知識がある自発的な当事者間で、独立第三者間取引条件により、資産が交換される価額」(IAS 第 39 号)と定義され、活発な市場における価格に基づく時価を意味する。公正価値に関連して日本の会計基準では、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」で「時価とは公正な評価額をいい、市場において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場(以下「市場価格」という。)に基づく価額をいう。市場価格がない場合には合理的に算定された価額を公正な評価額とする。」と定義さ

れている。

なお、平成 22 年 7 月に、「公正価値測定及びその開示に関する会計基準（案）」（企業会計基準公開草案第 43 号）及び「公正価値測定及びその開示に関する会計基準の適用指針（案）」（企業会計基準適用指針公開草案第 38 号）という 2 つの公開草案が企業会計基準委員会から公表されている。

○国際会計基準

国際財務報告基準の通称であり、民間機関の国際会計基準審議会（IASB）によって設定される会計基準をいう。企業活動の国際化に伴い、各国間で財務諸表の作成ルールが異なることは投資家保護の観点から望ましくないことから、このような作成作業が行われている。これまで、国際会計基準は国際会計基準委員会により作成作業が行われていたが、国際会計基準委員会が発展的に国際会計基準審議会となってその作業が引き継がれている。その際、IAS（International Accounting Standards）と呼ばれていた名称も IFRS（International Financial Reporting Standards）へと改称された。

さ行

○資産勘定

勘定科目は、帳簿に記録するときに取引の内容により「資産」「負債」「純資産」「費用」「収益」のいずれかに分類されるが、このうち資産とは、会社に帰属し、貨幣を尺度とする評価が可能で、かつ将来的に会社に収益をもたらすことが期待される経済的価値のことをいう。

○取得原価

資産や製品の取得、製造等に要した金額を指す。取得原価には、資産や製品の取得、製造等に直接支出した金額のみならず、運賃や買入手数料、運送保険料等の付随費用も含まれる。

○正味売却価額

売却市場における時価から、見積追加製造原価及び見積販売直接経費を控除したものをいう。

○実務対応報告第 15 号

企業会計基準委員会により示された「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（平成 18 年 7 月 14 日改定、平成 21 年 6 月 23 日最終改定）実務対応報告第 15 号）を指す。この中で、京都議定書で定められた京都メカニズムにおけるクレジットを獲得するための支出等に関する会計処理について、現行の会計基準等の

枠内で、当面必要と考えられる実務上の取扱いを明らかにしている。また、平成 20 年 10 月より試行排出量取引スキームが開始されたことから、当該スキームにおいて必要と考えられる会計処理についても明確化している。

○受贈益

法人が、取引先や役員、株主等の関係者から資産を無償又は低額で譲り受けた場合の経済的利益を計上するための勘定科目である。

○製造原価

材料費、労務費、経費など、製品を製造するために費消した金額を指す。

た行

○棚卸資産

企業の将来の生産活動や販売目的のために保有している資産のことで、原材料や製品、商品、半製品、仕掛品などがある。

○棚卸資産廃棄損

棚卸資産を廃棄した場合に生じる損失をいう。

○棚卸資産評価損

商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等の棚卸資産について、時価が取得原価より著しく下落し、かつ回復する見込がないと認められる場合に、時価をもって貸借対照表価額としたときの帳簿価額と時価との差額をいう。

な行

(なし)

は行

○払出単価

商品や製品等を販売する際の単位当たりの原価であり、商品や製品等を管理する受払表の払出の単価欄に記載される金額を指す。

○販管費

販売費及び一般管理費の略称である。企業会計における勘定科目の区分の一つであり、企業の営業活動全般や一般管理業務に伴って発生する費用をいう。販売費とは、営業部員の給料や広告宣伝費など、営業活動に関係の深い経費のことで、一般管理費とは、役

員や事務職員の人件費、家賃や水道光熱費といった販売には直接関係のない経費をいう。

○売却損益

有価証券や固定資産等の資産を売却した場合の売却価額（資産そのものの価額に売却手数料等を加えたもの）と帳簿価額との差額をいう。

○引当金

将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合に、貸借対照表上に計上されるものをいう。

○引当金繰入額

引当金の計算において、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として計上する際に使用する勘定科目である。

○引当金戻入

過年度に計上した引当金が過大に計上されている場合の見積り誤差を修正するための勘定科目である。

○副産物

主産物の製造過程から必然的に派生する物品を指す。

ま行

○無形固定資産

有形物以外の資産であり、経済的な価値を有する権利等を指す。具体的には、特許権、実用新案権、商標権等の法律上の権利、鉱業権、電話加入権、借地権等の契約上の権利、営業権、ソフトウェア等がある。

や行

(なし)

ら行

(なし)

わ行

(なし)

2 取引関連用語（五十音順）

あ行

○一般管理口座

大規模事業者及び取引参加者がオフセットクレジットの発行と、超過削減量及びオフセットクレジットの取引とを行うために管理する口座。大規模事業所又は取引参加者の単位に必要な数だけ開設することができる。

○移転

自らの管理口座に記録されている超過削減量又はオフセットクレジットを減少させ、他の管理口座にその分増加の記録をすることを指す。

○エネルギー起源二酸化炭素

燃料、熱（地域冷暖房から供給される熱）又は電気の使用に伴って排出される二酸化炭素を指す。廃棄物の焼却に伴い排出される二酸化炭素、生産プロセスにおいて燃焼以外の化学変化により発生する二酸化炭素などは含まれない。目標設定ガスとも言う。

○オフセットクレジット

排出量取引の対象となる削減量のうち、県内中小クレジット、県外クレジット、再エネクレジット及び森林吸収クレジットの4つを指す。

○温室効果ガス

二酸化炭素（CO₂）、メタン（CH₄）、一酸化二窒素（N₂O）、ハイドロフルオロカーボン（HFC）、パーフルオロカーボン（PFC）及び六ふっ化いおう（SF₆）を指す。

か行

○基準排出量

大規模事業所において目標設定ガス年度排出量との増減を比較する基準となる量を指す。過去の目標設定ガス排出量の平均値で算定する場合と、用途別に定められた排出標準原単位を用いて算定する場合とがある。

○キャリーオーバー

当該削減計画期間終了後の整理期間における排出量取引によっても目標が達成できなかった場合、次期削減計画期間の削減目標量に、当該削減計画期間の目標達成に不足した削減量を加えること。

○クレジット等

削減対策の実施等によって得られた、温室効果ガスの削減量や環境価値のうち、取引が可能なものを指す。超過削減量、県内中小クレジット、再エネクレジット、森林吸収クレジット、県外クレジットがクレジット等に該当する。なお、このうち県内中小クレジット、再エネクレジット、森林吸収クレジット、県外クレジットをオフセットクレジットという。

○県外クレジット

(埼玉県地球温暖化対策に係る事業活動対策指針における名称：県外削減量)

一定の条件を満たす県外の事業所等において目標設定ガス排出量が一定の水準以上削減されたときに発行できるもので、排出量取引の対象となる。

○県内中小クレジット(上記指針における名称：県内削減量)

大規模事業所以外の県内事業所等において一定の条件を満たして目標設定ガス排出量が削減されたときに発行できるもので、排出量取引の対象となる。

○検証

事業者等が計算した排出量、削減量等の量が正しくルールに従って算定されているか、又は地球温暖化対策の推進の程度が基準に適合しているか、確認する行為を指す。

○口座名義人

管理口座の開設を受ける者を指す。指定管理口座においては当該大規模事業所の対象事業者が、一般管理口座においては開設を受ける特定事業者、取引参加者又は個人事業者が各々該当する。

さ行

○再エネクレジット

環境価値換算量(一定の条件を満たす再生可能エネルギーに係る発電及び熱利用の環境価値をクレジット化したもの)及びその他削減量(一定の条件を満たすグリーンエネルギー証書又はRPS法新エネルギー等電気相当量をクレジット化したもの)を指す。

○再生可能エネルギー

自然環境の中から枯渇することなく繰り返し取り出せるエネルギーのことで、太陽光、風力、水力、地熱、バイオマス(木材、食品廃棄物などの生物由来資源)などを利用したエネルギーがこれに当たる。再エネクレジットにできる再生可能エネルギーの種類は一部のものに限定される。

○削減計画期間

平成 23 年度から平成 26 年度までの第一計画期間、平成 27 年度から平成 31 年度までの第二計画期間、平成 32 年度以降の 5 か年度ごとの期間を指す。知事が大規模事業所からの目標設定ガス排出量の削減の程度を確認するための期間の区切りである。

○削減目標量

大規模事業所において、削減計画期間の間に、基準排出量に対して目標設定ガス排出量の削減目標を設定する合計量を指す。削減計画期間の間の一年度ごとに基準排出量に目標削減率を乗じて得た量を当該削減計画期間において合計して計算される。

○削減目標の達成期限

各削減計画期間の終了年度の翌年度の末日を指す。

○削減目標の履行

削減目標の達成期限までに「大規模事業所の排出総量」から「充当口座の削減量」を差し引いた量を「排出可能上限量」以下とすることを指す。「大規模事業所の排出総量」が「排出可能上限量」以下であれば、「充当口座の削減量」は必要ない。

○指定管理口座

大規模事業者が目標設定ガス年度排出量を管理し、また、基準排出量、排出可能上限量、超過削減量、オフセットクレジット及びその他ガス削減量を管理する口座を指す。大規模事業所ごとに開設される。

○取得

自らの管理口座において超過削減量、オフセットクレジット又はその他ガス削減量の増加の記録を受けることを指す。

○充当

指定管理口座に記録された超過削減量、オフセットクレジット及びその他ガス削減量を削減目標の達成のために充当口座に移すことを指す。充当口座に移された超過削減量、オフセットクレジット及びその他ガス削減量は再び指定管理口座に移すことはできない。

○充当口座

指定管理口座に記録された超過削減量、オフセットクレジット及びその他ガス削減量を削減目標の達成のために移す口座を指す。指定管理口座から充当口座に移された超過削減量、オフセットクレジット及びその他ガス削減量は大規模事業所の削減量と見なさ

れる。

○ 森林吸収クレジット

埼玉県森林 CO₂ 吸収量認証制度に基づく認証を受けた森林吸収量及び J-VER 認証制度（森林経営活動）に基づき発行されたクレジットを埼玉県制度のクレジットにするもの。埼玉県森林 CO₂ 吸収量認証制度に基づくクレジットは他事業者への移転ができず、また、J-VER 認証制度のクレジットに基づく森林吸収クレジット発行申請者は大規模事業者に限る。

○その他ガス

特定温室効果ガス以外の温室効果ガスを指す。具体的には、非エネルギー起源二酸化炭素（CO₂）、メタン（CH₄）、一酸化二窒素（N₂O）、ハイドロフルオロカーボン（HFC）、パーフルオロカーボン（PFC）及び六ふっ化いおう（SF₆）を指す。

○その他ガス削減量

大規模事業所において、その他ガスの排出量が削減されたときに発行できるものである。その大規模事業所の削減目標の達成のために充てることはできるが、排出量取引の対象とはならない。

た行

○大規模事業所

原油換算で年間 1500k θ 以上のエネルギーを平成 20 年度以降の 3 か年度（年度の途中から当該事業所の使用が開始された場合にあつては、当該年度を除く 3 か年度）連続して使用する大規模な事業所を指す。

○大規模事業者

大規模事業所を県内に設置している事業者を指す。

○地域冷暖房

ボイラー、冷凍機等の熱源機器は、一般的にはビルごとに設置されるが、一定の地域において熱源機器を地域冷暖房プラントに集約し、冷暖房や給湯用の蒸気、温水又は冷水を、配管によりその地域内のビル等に供給するシステムを指す。

本県では、平成 23 年度現在、さいたま新都心エリアにおいて実施されている。

○超過削減量

大規模事業所において、削減目標量を基に算定される値を超えて目標設定ガス排出量

を削減したときに発行できるもので、排出量取引の対象となる。基準排出量から目標設定ガス年度排出量を減じて得た量（基準排出量の1/2を上限とする。）のうち、基準排出量に目標削減率を乗じて得た量を超過した量として計算される。

○トップレベル事業所等

地球温暖化対策の推進の程度が特に優れている事業所として、基準に適合することが認められた事業所を指す。トップレベル事業所等になると目標削減率が1/2又は3/4に軽減される。

○取引参加者

大規模事業者以外で本制度に参加し、一般管理口座を開設して振替可能削減量の取引を行う法人又は個人を指す。

な行

(なし)

は行

○排出可能上限量

削減計画期間の間に排出することが許される上限の量を指す。削減計画期間の各年度の基準排出量を合計して得た量から削減目標量を減じて計算される。

○排出量取引

超過削減量及びオフセットクレジットの売り渡し、買い取り及び無償譲渡と、それに伴う諸手続きを指す。

○発行

知事が、削減量口座簿において、それまで記録されていなかった超過削減量、オフセットクレジット及びその他ガス削減量の増加の記録をすることを指す。

○バンキング

当該削減計画期間に発行された超過削減量、オフセットクレジット及びその他ガス削減量をその期間に充当せず、次期計画期間の充当に当てるために指定管理口座又は一般管理口座で保有し続けることを指す。

○振替

取得と移転を合わせて指す言葉である。

○振替可能削減量

超過削減量及びオフセットクレジットを指す。

○ボローイング

一般的には次期計画期間以降の排出枠を前倒しで活用することで、オフセットクレジットの購入を回避し、次期計画期間以降の削減対策で目標の達成を図ることをいう。

※ 埼玉県では、このようなボローイングは認めていない。

ま行

○目標設定ガス

エネルギー起源二酸化炭素（CO₂）を指す。

や行

（なし）

ら行

（なし）

わ行

（なし）

参考資料

参考資料 1 削減計画期間終了後の具体的な会計処理の例

削減計画期間の終了後における具体的な会計処理は、第 199 回委員会では特に明らかにされていないが、対象事業者及び取引参加者が実務上の参考にできるよう、「具体的な会計処理の例」を参考として示すこととした。なお、削減計画期間の終了後の会計処理については、今後の ASBJ における検討を待って改めて整理の上、修正又は追加記載することとするので、御注意いただきたい。(今回は、あくまで暫定的に参考例として示したものである。)

1 対象事業者の会計処理例

整理期間（5 年度目）

No.	取 引	具体的会計処理の例
1	削減計画期間終了時に削減不足量が確定	<p>(借方) 販管費 / (貸方) 引当金</p> <ul style="list-style-type: none"> 削減計画期間中の削減不足量を費用として計上する。 <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> 引当金は、その時点において削減不足量に相当するクレジット等を調達するために要する支出額を計上するが、その基礎として公正価値を採用することが考えられる。 前期末に引当金残高がある場合にあっては、削減計画期間を通産した削減不足量に相当する引当金と前期末までの引当金残高との差額を販管費又は引当金戻入として処理する。 削減不足量の計算に当たっては、排出可能上限量、排出総量、その他ガス削減量、保有するクレジット等、及び売却した自社の超過削減量を考慮する。 <p>もし、削減不足量が確定した時点で保有するクレジット等を充当する場合は、削減不足量相当の引当金は認識せず、次の会計処理を行う。</p> <p>①一般管理口座に保有する自社の超過削減量を充当のため指定管理口座に移転する場合 (仕訳なし)</p> <p>②一般管理口座に保有するクレジット等（自社の超過削減量を除く。）を充当のため指定管理口座に移転する場合 (借方) 販管費 / (貸方) 無形固定資産（投資その他の資産）</p>

No.	取 引	具体的会計処理の例
		<p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 既に計上していた無形固定資産を償却し、費用計上する。 ・ 費用計上の認識は、指定管理口座への登録時とする。 ・ 申請及び登録に要した直接的な支出は当期の費用とすることが考えられる。 <p>(借方) 販管費 / (貸方) 現金預金</p> <p>また、売却した自社の超過削減量に対応する仮受金その他未決算勘定残高がある場合は次の会計処理を行う。</p> <p>(借方) 仮受金その他未決算勘定 / (貸方) 販管費</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 仮受金その他未決算勘定と削減不足量に相当する費用を相殺する。
2	削減不足量に相当するクレジット等を購入	<p>(借方) 無形固定資産 (投資その他の資産) / (貸方) 現金預金</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 購入に要した支出額を取得原価として資産計上する。 ・ 購入計上の認識は一般管理口座への移転登録時とする。
3	購入したクレジット等を充当	<p>(借方) 引当金 / (貸方) 無形固定資産 (投資その他の資産)</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 削減不足量の確定時に、削減不足分に対応する費用の計上が行われているため、この段階では計上した負債と資産を相殺する。 ・ 計上差額は販管費の増減として処理する。 <p>相殺処理の時期は指定管理口座への登録時とする。</p>

No.	取 引	具体的会計処理の例
4	<p>自社の削減不足量をキャリアオーバー</p> <p>(No2 で削減不測量に見合うクレジット等を購入できず、充当してもなお、削減不足量が残る場合)</p>	<p>(仕訳なし)</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 削減計画期間の削減実績に基づく自社の削減不足量が確定した場合、一般管理口座に保有する自社の超過削減量等又はクレジットを充当のために指定管理口座に移転し、あるいは他者からクレジットを購入して削減目標を達成すべきであるが、それでもなお削減目標を達成するには削減量が不足するときは、当該不足量を次期削減計画期間で求められる排出削減目標量に加えた合計量を当該次期削減計画期間において排出削減することになる。 <p>この場合、次期削減計画期間に繰り越された削減不足量については会計処理を行わない。</p> <p>No1 で費用計上した不足量のうち、クレジット等の充当では満たせなかったため、残った引当金をキャリアオーバーする。</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 引当金の一般的な原則に従って処理を行う。 ・ 引当金は、その時点において削減不足量に相当するクレジット等を調達するために要する支出額を計上するが、その基礎として公正価値を採用することが考えられる。 ・ 削減不足量及びこれに対応する支出額の見積計算に当たっては、排出見込量及びクレジット等の購入見込量並びに購入見込金額を考慮する。 ・ 引当金の計上要件に合致しない場合であっても、偶発債務に該当する場合にあっては、その旨の注記を付す。 ・ 「その他ガス削減量」の充当量を考慮すること。

5	削減計画期間終了時の超過削減量が確定	<p>①発行済の超過削減量及び充当量を加味した、削減計画期間を通算した排出削減量が確定した結果、超過削減量を追加発行できる場合 (仕訳なし) <留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 確定した自社の超過削減量はオフバランスとし計上を行わない。 <p>※ 当該会計処理については特に議論のあるところであり、今後の会計基準設定機関の検討が待たれるが、東京都の調査研究における考え方は次のとおりである。</p> <p>第199回委員会ではクレジットの無償取得時にはオフバランスとして会計処理を行わないと整理している。その理由は、削減計画期間中に一定の削減実績をあげてクレジットを取得しても、今後の排出量によっては、最終的に削減目標未達となる可能性があることによる。本制度は第一計画期間終了後に当期の削減実績に基づく超過削減量が確定しても、それを第二計画期間の削減目標に利用することが可能である。第一計画期間で削減目標を達成できたとしても、第二計画期間の削減目標まで達成できるかは定かでないことから、将来に渡っての削減目標の達成までも確実であるとみなすことはできない。したがって、オンバランスする会計処理を積極的に採用することはせず、このような会計処理の例を示すに至った。</p> <p>②発行済の超過削減量及び充当量を加味した、削減計画期間を通算した排出削減量が確定した結果、発行済の超過削減量を戻し入れる必要が生じた場合 (仕訳なし) <留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 自社の超過削減量はオフバランスであるため計上を行わない。 <p>なお、売却した自社の超過削減量に対応する仮受金その他未決算勘定残高がある場合は次の会計処理を行う。</p> <p>(借方) 仮受金その他未決算勘定 / (貸方) クレジット売却益 <留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ この時点で売却に係る収益を認識することから、自社の超過削減量の売却に関する仮受金その他未決算勘定を収益に振り替える。
---	--------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

6	自社の超過削減量を売却	(借方) 現金預金 / (貸方) クレジット売却益 <留意点等> ・ 通常の売買取引と同様の処理を行う。
7	自社の超過削減量をバンキング	(仕訳なし) <留意点等> ・ 一般管理口座に登録された自社の超過削減量は資産を認識しないため会計処理は行わない。 ・ 当期の削減実績に基づく自社の超過削減量が確定してもオフバランスとすることを前提とする。

整理期間終了後（6年度目以降）

No.	取引	具体的会計処理の例
1	保有するクレジット等の有効期限が経過	(借方) 無形固定資産除却損 / (貸方) 無形固定資産（投資その他の資産） <留意点等> ・ 第一削減計画期間の削減量に由来するクレジット等は第三削減計画期間以降の削減目標に利用できないため費用処理する。 ・ 当期の削減実績に基づく自社の超過削減量が確定してもオフバランスとすることを前提とする。 ※ 当該取引の会計処理については議論があり、今後の会計基準設定機関の検討が待たれる。

2 取引参加者の会計処理例

整理期間終了後（6年度目以降）

No.	取引	具体的会計処理の例
1	保有するクレジット等の有効期限が経過	(借方) 棚卸資産廃棄損 / (貸方) 棚卸資産 <留意点等> ・ 第一削減計画期間の削減量に由来するクレジット等は第三削減計画期間以降の削減目標に利用できないため費用処理する。

参考資料2 個別事例の会計処理

1 対象事業者の会計処理例

事例2-1：自社の超過削減量の一部を売却し、残りをバンキングする場合

- 1 削減計画期間中に超過削減量を発行
- 2 毎決算期末において、削減目標量に対する排出削減量が超過
- 3 整理期間中に超過削減量を追加的に発行
- 4 整理期間中に超過削減量の一部売却
- 5 超過削減量をバンキング

(ア) 削減計画期間中

No.	取引	具体的会計処理の例
1	超過削減量の発行申請及び登録	(仕訳なし) <留意点等> ・ 超過削減量の申請及び登録に要した直接的な支出は当期の費用とすることが考えられる。 (借方) 販管費 / (貸方) 現金預金
2	毎決算期末	(仕訳なし)

(イ) 整理期間

No.	取引	具体的会計処理の例
3	削減計画期間通算の超過削減量が確定し、追加的に超過削減量を発行	(仕訳なし)
4	超過削減量の一部売却	(借方) 現金預金 / (貸方) クレジット売却益 <留意点等> ・ 通常の売買取引と同様の処理を行う。
5	超過削減量をバンキング	(仕訳なし)

事例 2-2：自らの削減のみでは排出削減量が不足したため、他社からクレジットを購入し充当する場合

- | | |
|---|------------------------------------|
| 1 | 削減計画期間中に他社からクレジットを購入 |
| 2 | 削減計画期間中にグリーン電力証書を購入し、再エネクレジットとして登録 |
| 3 | 毎決算期末において、削減目標量に対する排出削減量が不足 |
| 4 | 削減計画期間の終了後、削減計画期間通算の削減不足量が確定 |
| 5 | 整理期間中に一般管理口座に保有するクレジット等を充当 |
| 6 | 整理期間中に削減不足量に相当するクレジット等を購入 |
| 7 | 整理期間中に購入したクレジット等で充当 |

(ア) 削減計画期間中

No.	取引	具体的会計処理の例
1	他社からクレジット等を購入	(借方) 無形固定資産 (投資その他の資産) / (貸方) 現金預金 <留意点等> <ul style="list-style-type: none"> 資産計上の認識は一般管理口座への移転登録時とする。 購入に要した直接的な支出額を取得原価として資産計上する。 直接的な支出が僅少な場合は当期の費用とすることができると考えられる。 (借方) 販管費 / (貸方) 現金預金
2	グリーン電力証書を購入し再エネクレジットとして登録	[購入時] (借方) 仮払金 / (貸方) 現金預金 [登録時] (借方) 無形固定資産 (投資その他の資産) / (貸方) 仮払金 <ul style="list-style-type: none"> 購入価額は仮払金として計上し、再エネクレジットの発行を受け一般管理口座に登録された時点で無形固定資産又は投資その他の資産に計上する。

No.	取引	具体的会計処理の例
3	毎決算期末において 削減不足	<p>(仕訳なし)</p> <p>ただし、削減計画期間の終了までに削減目標の履行が困難と予想される場合において、それに伴う損失額が重要であると見込まれるときは、次の処理を行う。</p> <p>(借方) 引当金繰入額 / (貸方) 引当金</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 引当金の一般的な原則に従ってこれを計上する。 ・ 引当金は、その時点において削減不足量相当のクレジット等を調達するために要する支出額を計上するが、その基礎として公正価値を採用することが考えられる。 ・ 削減不足量及びそれに対応する支出額の見積計算に当たっては、排出見込量及びクレジット等の購入見込量並びに購入見込金額を考慮する。 ・ 引当金の計上要件に合致しない場合であっても、偶発債務に該当する場合にあっては、その旨の注記を付す。 ・ 「その他ガス削減量」の充当量を考慮すること。

(イ) 整理期間中

No.	取引	具体的会計処理の例
4	削減計画期間通算の 削減不足量が確定	<p>(借方) 販管費 / (貸方) 引当金</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 削減計画期間中の削減不足量について費用を計上する。 ・ 引当金は、その時点において削減不足量相当のクレジット等を調達するために要する支出額を計上するが、その基礎として公正価値を採用することが考えられる。 ・ 前期末に引当金残高がある場合にあっては、削減計画期間を通産した削減不足量に相当する引当金と前期末までの引当金残高との差額を販管費又は引当金戻入として処理する。 ・ 削減不足量の計算に当たっては、排出可能上限量、排出総量、その他ガス削減量、保有するクレジット等を考慮する。

No.	取引	具体的会計処理の例
5	購入したクレジット等を充当	<p>(借方) 販管費 / (貸方) 無形固定資産 (投資その他の資産)</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 既に計上していた無形固定資産を償却し、費用計上する。 ・ 費用計上の認識は、指定管理口座への登録時とする。 ・ 申請及び登録に要した直接的な支出は当期の費用とすることが考えられる。 <p>(借方) 販管費 / (貸方) 現金預金</p>
6	削減不足量に相当するクレジット等を購入	<p>(借方) 無形固定資産 (投資その他の資産) / (貸方) 現金預金</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 自社利用目的のため無形固定資産を計上する。 ・ 購入に要した支出額を取得原価として資産計上する。 ・ 購入計上の認識は一般管理口座への移転登録時とする。
7	購入したクレジット等で充当	<p>(借方) 引当金 / (貸方) 無形固定資産 (投資その他の資産)</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 相殺処理の時期は指定管理口座への登録時とする。 ・ 削減不足量の確定時に、削減不足分に対応する費用の計上が行われているため、この段階では計上した負債と資産を相殺する。 ・ 計上差額は販管費の増減として処理する。

事例 2-3：削減計画期間中に大規模事業所の要件に該当しなくなったが、削減目標が達成できなかった場合

- | | |
|---|---------------------------------------------|
| 1 | 削減計画期間中に他社からクレジット等を購入 |
| 2 | 毎決算期末において、削減目標量に対する排出削減量が不足 |
| 3 | 削減計画期間中に削減目標期間の変更通知を受領（短縮された削減目標期間において削減不足） |
| 4 | 変更通知受領後、購入したクレジット等を充当 |
| 5 | 変更通知受領後、削減不足量に相当するクレジット等を購入 |
| 6 | 5で購入したクレジット等を充当 |

(ア) 削減計画期間中

No.	取引	具体的会計処理の例
1	他社からクレジット等を購入	(借方) 無形固定資産 (投資その他の資産) / (貸方) 現金預金 <留意点等> <ul style="list-style-type: none"> ・ 自社利用目的のため無形固定資産を計上する。 ・ 資産計上の認識は一般管理口座への移転登録時とする。 ・ 購入に要した直接的な支出額を取得原価として資産計上する。 ・ 直接的な支出が僅少な場合は当期の費用とすることができると考えられる。 (借方) 販管費 / (貸方) 現金預金

No.	取引	具体的会計処理の例
2	毎決算期末において削減不足	<p>(仕訳なし)</p> <p>ただし、削減計画期間の終了までに削減目標の達成が困難と予想される場合において、それに伴う損失額が重要であると見込まれるときは、次の処理を行う。</p> <p>(借方) 引当金繰入額 / (貸方) 引当金</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 引当金の一般的な原則に従って会計処理を行う。 ・ 引当金は、その時点において削減不足量相当のクレジット等を調達するために要する支出額を計上するが、その基礎として公正価値を採用することが考えられる。 ・ 削減不足量及びそれに対応する支出額の見積計算に当たっては、排出見込量及びクレジット等の購入見込量並びに購入見込金額を考慮する。 ・ 引当金の計上要件に合致しない場合であっても、偶発債務に該当する場合にあっては、その旨の注記を付す。 ・ 「その他ガス削減量」の充当量を考慮すること。
3	削減計画期間の変更通知受領、この時点で削減不足	<p>(借方) 販管費 / (貸方) 引当金</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 削減計画期間の削減不足量に相当する費用を計上する。 ・ 引当金は、その時点において削減不足量相当のクレジット等を調達するために要する支出額を計上するが、その基礎として公正価値を採用することが考えられる。 ・ 前期末に引当金残高がある場合にあっては、削減計画期間を通産した削減不足量に相当する引当金と前期末までの引当金残高との差額を販管費又は引当金戻入として処理する。 ・ 削減不足量の計算に当たっては、排出可能上限量、排出総量、その他ガス削減量、保有するクレジット等を考慮する。

No.	取引	具体的会計処理の例
4	購入したクレジット等を充当	<p>(借方) 販管費 / (貸方) 無形固定資産 (投資その他の資産) <留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 既に計上していた無形固定資産を償却し、費用計上する。 ・ 費用計上の認識は、指定管理口座への登録時とする。 ・ 申請及び登録に要した直接的な支出は当期の費用とすることが考えられる。 <p>(借方) 販管費 / (貸方) 現金預金</p>
5	削減不足量に相当するクレジット等を購入	<p>(借方) 無形固定資産 (投資その他の資産) / (貸方) 現金預金 <留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 自社利用目的のために無形固定資産を計上する。 ・ 購入に要した支出額を取得原価として資産計上する。 ・ 購入計上の認識は一般管理口座への移転登録時とする。
6	5で購入したクレジットで充当	<p>(借方) 引当金 / (貸方) 無形固定資産 (投資その他の資産) <留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 変更通知の受領時に、削減不足量に相当する費用の計上が行われているため、この段階では計上した負債と資産を相殺する。 ・ 計上差額は販管費の増減として処理する。 ・ 相殺処理の時期は指定管理口座への登録時とする。

事例 2 - 4 : 削減計画期間中に大規模事業所の所有者が変更する場合

【計画期間中】

- 1 指定管理口座に超過削減量を登録後、所有者が交代（超過削減量は引き続き指定管理口座に登録）
- 2 一般管理口座に超過削減量を移転後、所有者が交代（超過削減量は引き続き前所有者が保有）
- 3 一般管理口座に超過削減量を移転後、所有者が交代（超過削減量も新所有者に移転）

※ 決算時及び整理期間中の処理は省略

(ア) 削減計画期間中

No.	取引	具体的会計処理の例
1	指定管理口座に超過削減量を登録後、所有者が交代	<p>【前所有者の処理】 (仕訳なし)</p> <p>【新所有者の処理】 (仕訳なし)</p>

No.	取引	具体的会計処理の例
2	一般管理口座に超過削減量を移転後、所有者が交代（超過削減量は引き続き前所有者が保有）	<p>【前所有者の処理】</p> <p>①他に大規模事業所を所有しない場合 （借方）棚卸資産／（貸方）温室効果ガス削減利益 <理由></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 所有者が交代したにもかかわらず、超過削減量が前所有者に留保された場合、他に大規模事業所を所有しない前所有者は、将来に渡って削減目標を設定する必要がないため、資産を計上するとともに削減の利益を認識する。 <p>②他に大規模事業所を所有する場合 （仕訳なし） <理由></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 前所有者が他に大規模事業所を所有する場合は、削減目標を達成しなければならない状況には変わりないため会計処理は行わない。 <p>【新所有者の処理】 （仕訳なし） <理由></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 所有者交代の時点では、新所有者は、排出削減量の過不足がない状態で大規模事業所を引き継ぐため仕訳を行わない。

No.	取引	具体的会計処理の例
3	一般管理口座に超過削減量を移転後、所有者が交代（超過削減量も新所有者に移転）	<p>【前所有者の処理】</p> <p>①他に大規模事業所を所有しない場合 （借方）現金預金／（貸方）クレジット売却益 <理由></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 他に大規模事業所を所有しない前所有者は、将来に渡って削減目標を設定する必要がないため、超過削減量の売却に係る収益を認識する。 <p>②他に大規模事業所を所有する場合 （借方）現金預金／（貸方）仮受金その他未決算勘定 <理由></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 他に大規模事業所を所有する前所有者は、削減目標を達成しなければならぬ状況に変わりはないため、超過削減量の売却に係る収益は認識せず、仮受金その他未決算勘定を計上する。 <p>【新所有者の処理】 （借方）無形固定資産（投資その他の資産）／（貸方）現金預金 <理由></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 新所有者は、超過削減量の購入として超過削減量相当額を無形固定資産又は投資その他の資産として計上する。なお、前所有者が保有するオフセットクレジットを取得する場合も、通常の購入処理を行う。

事例 2-5 : 削減計画期間中に大規模事業所の所有者が変更（所有者が対象事業者であり、かつ、前所有者がクレジット等を保有しない場合）

【計画期間中】

- 1 大規模事業所の所有者が交代したが、暫定的な削減不足量に対して前所有者が新所有者にその対価を支払う場合

※ 決算時及び整理期間中の処理は省略

(ア) 削減計画期間中

No.	取引	具体的会計処理の例
1	所有者が交代し、暫定的な削減不足量に対して前所有者が新所有者にその対価を支払う	<p>【前所有者の処理】 (借方) 販管費 / (貸方) 現金預金 <留意点等> ・ 前所有者と新所有者の間で削減不足量に相当する対価を支払う契約が締結されていない場合、削減不足相当額は当該事業所の売買金額に含まれるものとみなして計上する。その際の金額は公正価値を採用することが考えられる。</p> <p>【新所有者の処理】 (借方) 現金預金 / (貸方) 仮受金その他未決算勘定 <留意点等> ・ 仮受金その他未決算勘定は、削減計画期間の終了後、温室効果ガス削減利益又は引当金に振り替えられる。</p>

事例 2 - 6 : 対象事業者が一つの大規模事業所に複数存在（自らの削減のみで目標を達成できた場合）

- | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ol style="list-style-type: none"> 1 削減計画期間中に超過削減量を発行 2 毎決算期末において、削減目標量に対する排出削減量が超過 3 整理期間中に超過削減量を追加的に発行 4 整理期間中に超過削減量の一部売却 5 超過削減量をバンキング |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

(ア) 削減計画期間中及び整理期間中

No.	取引	具体的会計処理の例
1 ┆ 5	事例 2 - 1 と同じ	当該事例の会計処理は、事例 2 - 1 「超過削減量の一部を売却し残りをバンキング」の処理と同じだが、対象事業者が複数存在する場合にあっては、削減目標に関する契約等により対象事業者間の負担割合を取り決めていることが想定される。各対象事業者は負担割合を勘案して会計処理を行う。

事例 2-7：対象事業者が一つの大規模事業所に複数存在（自らの削減のみでは目標を達成できず、クレジット等を充当する場合）

- | | |
|---|------------------------------------|
| 1 | 削減計画期間中に他社からクレジットを購入 |
| 2 | 削減計画期間中にグリーン電力証書を購入し、再エネクレジットとして登録 |
| 3 | 毎決算期末において、削減目標量に対する排出削減量が不足 |
| 4 | 削減計画期間の終了後、削減計画期間通算の削減不足量が確定 |
| 5 | 整理期間中に一般管理口座に保有するクレジット等を充当 |
| 6 | 整理期間中に削減不足量に相当するクレジット等を購入 |
| 7 | 整理期間中に一般管理口座に保有するクレジット等を充当 |

(ア) 削減計画期間中、整理期間

No.	取引	具体的会計処理の例
1 5 7	事例 2-2 と同じ	当該事例の会計処理は、事例 2-2「削減目標を達成できず、他者のクレジットを購入し目標を達成」の処理と同じだが、対象事業者が複数存在する場合にあっては、削減目標に関する契約等により対象事業者間の負担割合を取り決めていることが想定される。各対象事業者の会計処理については、負担割合を勘案し各対象事業者がこれを実施する。

事例 2 - 8 : 削減計画期間中に超過削減量が発行され売却したが、削減計画期間終了後に削減不足となった場合

- | | |
|---|-----------------------------|
| 1 | 自社の超過削減量を発行後、一般管理口座へ移転 |
| 2 | 自社の超過削減量を売却 |
| 3 | 毎決算期末において、削減目標量に対する排出削減量が不足 |
| 4 | 5年間の削減不足量が確定 |
| 5 | 不足分のクレジットを購入 |
| 6 | 購入したクレジットを充当 |

(ア) 削減計画期間中

No.	取引	具体的会計処理の例
1	自社の超過削減量を発行後、一般管理口座へ移転	(仕訳なし) <留意点等> ・ 超過削減量の一般管理口座への移転及び登録に直接的な支出を要した場合は、これを当期の費用とすることが考えられる。 (借方) 販管費 / (貸方) 現金預金
2	自社の超過削減量を売却	(借方) 現金預金 / (貸方) 仮受金その他未決算勘定 <留意点等> ・ 対応する仮受金その他未決算勘定は収益に振り替えず、整理期間まで繰り越す。

No.	取引	具体的会計処理の例
3	毎決算期末	<p>(仕訳なし)</p> <p>ただし、整理期間までに削減目標の達成が困難と予想され、それに伴う損失額が重要であると見込まれる場合は、次の処理を行う。</p> <p>(借方) 引当金繰入額 / (貸方) 引当金</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 引当金の一般的な原則に従って会計処理を行う。 ・ 引当金は、その時点において削減不足量相当のクレジット等を調達するために要する支出額を計上するが、その基礎として公正価値を採用することが考えられる。 ・ 削減不足量及びそれに対応する支出額の見積計算に当たっては、排出見込量及びクレジット等の購入見込量並びに購入見込金額を考慮する。 ・ 引当金の計上要件に合致しない場合であっても、偶発債務に該当する場合にあってはその旨の注記を付す。 ・ 「その他ガス削減量」の充当量を考慮すること <p>さらに、引当金を繰り入れた場合は、売却済である自社の超過削減量に係る仮受金その他未決算勘定を引当金繰入額と相殺する。</p> <p>(借方) 仮受金その他未決算勘定 / (貸方) 引当金繰入額</p>

(イ) 整理期間

No.	取引	具体的会計処理の例
4	削減計画期間終了時に削減不足量が確定	<p>(借方) 販管費 / (貸方) 引当金</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 削減計画期間中の削減不足量を費用として計上する。 ・ 引当金は、その時点において削減不足量相当のクレジット等を調達するために要する支出額を計上するが、その基礎として公正価値を採用することが考えられる。 ・ 前期末に引当金残高がある場合にあっては、削減計画期間を通産した削減不足量に相当する引当金と前期末までの引当金残高との差額を販管費又は引当金戻入として処理する。 ・ 削減不足量の計算に当たっては、排出可能上限量、排出総量、その他ガス削減量及び売却した自社の超過削減量を考慮する。 <p>また、売却した自社の超過削減量に対応する仮受金その他未決算勘定残高がある場合は次の会計処理を行う。</p> <p>(借方) 仮受金その他未決算勘定 / (貸方) 販管費</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 仮受金その他未決算勘定と削減不足分に対応する費用を相殺する。
5	削減不足量に相当するクレジット等を購入	<p>(借方) 無形固定資産 (投資その他の資産) / (貸方) 現金預金</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 購入計上の認識は一般管理口座への移転登録時とする。
6	購入したクレジット等を充当	<p>(借方) 引当金 / (貸方) 無形固定資産 (投資その他の資産)</p> <p><留意点等></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 削減不足量の確定時に、削減不足分に対応する費用の計上が行われているため、この段階では計上した負債と資産を相殺する。 ・ 相殺処理の時期は指定管理口座への登録時とする。 ・ 計上差額は販管費の増減として処理する。

2 取引参加者の会計処理例

事例2-9：大規模事業者以外の取引参加者が口座名義人としてオフセットクレジットを一般管理口座に登録する場合

- | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ol style="list-style-type: none"> 1 オフセットクレジットの一般管理口座への発行申請及び登録 2 他社からオフセットクレジットを購入 3 購入したオフセットクレジットを売却 4 毎決算時（保有するオフセットクレジットの評価） 5 保有するオフセットクレジットをバンキング |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

(ア) 削減計画期間中

No.	取引	具体的会計処理の例
1	オフセットクレジットの一般管理口座への発行申請及び登録	<p>(借方) 棚卸資産 / (貸方) 製造原価または販管費</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 自社で創出したオフセットクレジットの申請・登録に要した直接的な費用及びオフセットクレジットの創出に要した直接的な費用を取得原価として資産計上する。 ・ オフセットクレジットを創出するプロジェクトが明らかに排出削減の目的のみに実施され、かつ創出されたオフセットクレジットが当該プロジェクトのみに起因することが明らかな場合は、それに要した支出額をオフセットクレジットの取得原価として集計する。当該取得原価は、必要に応じて適正な原価計算基準に基づいて算定する。 ・ 原価計算を行う場合、集計の対象となる費用がその他の費用と混在し集計が困難な場合は、オフセットクレジットを副産物とみなして価額を算定することができる。 ・ 直接的な支出が僅少な場合は当期の費用とすることができると考えられる。 <p>(借方) 販管費 / (貸方) 現金預金</p>
2	他社からオフセットクレジットを購入	<p>(借方) 棚卸資産 / (貸方) 現金預金</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 資産計上の認識は一般管理口座への移転登録時とする。 ・ 購入に要した直接的な支出額は取得原価として資産計上する。 ・ 直接的な支出が僅少な場合は当期の費用とすることができると考えられる。 <p>(借方) 販管費 / (貸方) 現金預金</p>

No.	取引	具体的会計処理の例
3	購入したオフセットクレジットを売却	(借方) 現金預金 / (貸方) 売上 (借方) 売上原価 / (貸方) 棚卸資産 ・ 売上計上の認識は一般管理口座への移転登録時とする。 ・ オフセットクレジットの種類ごとに評価方法をあらかじめ定めておき、恣意性を排除するためにこれを毎期継続的に適用しなければならないと考えられる。
4	毎決算時（保有するオフセットクレジットの評価）	①減損していない場合（正味売却価額 \geq 取得原価の場合） （仕訳なし） ②減損している場合（正味売却価額 $<$ 取得原価の場合） （借方）棚卸資産評価損 / （貸方）棚卸資産 ・ 帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失として当期の損失に計上する。

（イ） 整理期間

No.	取引	具体的会計処理の例
5	保有するオフセットクレジットをバンキング	（仕訳なし）

事例 2-10：オフセットクレジットの創出に、口座名義人以外にも関与者が存在する場合

オフセットクレジットの創出に口座名義人以外の関与者が存在する場合において、当該関与者の一般管理口座へのオフセットクレジットの登録時、保有時、売却時等に伴い会計処理を行うときは、締結された契約の内容を適切に反映するものとする。

事例 2-11 : ESCO 事業者が仲介事業者として中小事業者と共同でプロジェクト実施契約を締結している場合 (A:ギランティード・セイビングス契約と B:シェアード・セイビングス契約)

A:ギランティード・セイビングス契約を締結している場合 (中小事業所の所有者が設備を保有し固定資産として計上、かつ、オフセットクレジットを原始取得)	
1	設備の購入
2	サービス料の発生
3	毎決算時
4	中小事業者による県内中小クレジットの発行申請(発行可能期間分をまとめて申請)
B:シェアード・セイビングス契約を締結している場合 (ESCO 事業者が設備を保有し固定資産としてとして計上している場合を想定、かつ、オフセットクレジットを原始取得)	
1	設備の購入
2	サービス料の発生
3	毎決算時
4	ESCO 事業者が県内中小クレジットの発行申請(発行可能期間分をまとめて申請)

(ア) 削減計画期間中

<A:ギランティード・セイビングス契約>

No.	取引	具体的会計処理の例
A-1	設備の購入	<p>【中小事業者】 (借方) 固定資産 / (貸方) 現金預金 <留意点等> ・ 通常の固定資産の購入処理を行う。</p> <p>【ESCO 事業者】 (仕訳なし)</p>

No.	取引	具体的会計処理の例
A-2	サービス料の発生	<p>【中小事業者】 (借方) 販管費 / (貸方) 現金預金</p> <p>【ESCO 事業者】 (借方) 現金預金 / (貸方) 売上</p>
A-3	減価償却費の処理	<p>【中小事業者】 (借方) 減価償却費 / (貸方) 固定資産 (借方) 仕掛品 / (貸方) 減価償却費</p> <ul style="list-style-type: none"> 設備投資が明らかに排出削減を目的として実施され、かつ、創出された県内中小クレジットが当該設備のみに起因することが明らかな場合は、減価償却費をクレジットの取得原価とするために仕掛品として計上する。 <p>【ESCO 事業者】 (仕訳なし)</p>
A-4	中小事業者による県内中小クレジットの発行申請及び登録	<p>【中小規模事業者】 (借方) 棚卸資産 / (貸方) 仕掛品</p> <ul style="list-style-type: none"> 仕掛品として集計してきたものを棚卸資産に振り替える。 <p>【ESCO 事業者】 (仕訳なし)</p>

<B：シェアード・セイビングス契約>

No.	取引	具体的会計処理の例
B-1	設備の購入	<p>【中小事業者】 (仕訳なし)</p> <p>【ESCO 事業者】 (借方) 設備 / (貸方) 現金預金 <留意点等> ・ 通常の固定資産の購入処理を行う。</p>
B-2	サービス料の発生	<p>【中小事業者】 (借方) 販管費 / (貸方) 現金預金</p> <p>【ESCO 事業者】 (借方) 現金預金 / (貸方) 売上</p>
B-3	減価償却費の処理	<p>【中小事業者】 (仕訳なし)</p> <p>【ESCO 事業者】 (借方) 減価償却費 / (貸方) 固定資産 ・ ESCO 事業者にとって、当該設備投資は顧客の省エネルギーを目的として通常のビジネスモデルの中で行われるものであり、クレジットの組成は副次的なものと考えられるため、当該設備に係る減価償却費はクレジットの取得原価とはせず通常の処理を行う。</p>
B-4	ESCO 事業者による県内中小クレジットの発行申請及び登録	<p>【中小事業者】 (仕訳なし)</p> <p>【ESCO 事業者】 (借方) 棚卸資産 / (貸方) 仕掛品 ・ 仕掛品勘定を用いて集計してきたクレジット等の発行及び申請のために直接要した費用を棚卸資産に振り替える。</p>

**参考資料3 第199回企業会計基準委員会審議資料
排出権取引専門委員会における検討状況について**

審議(3)-1 https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/minutes/20100409/20100409_04.pdf

審議(3)-3 https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/minutes/20100409/20100409_06.pdf

**参考資料4 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**

https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/docs/em_trade/em_trade-1.pdf