

企業会計基準委員会、実務対応報告公開草案第70号「非化石価値の特定の購入取引における需要家の会計処理に関する当面の取扱い（案）」を公表

ポイント解説 | 有限責任 あずさ監査法人

企業会計基準委員会（以下、「ASBJ」）は2025年3月11日に、実務対応報告公開草案第70号「非化石価値の特定の購入取引における需要家の会計処理に関する当面の取扱い（案）」を公表しました。

本公開草案に対するコメント期限は、2025年5月30日です。

本公開草案のポイント

- ASBJは、本公開草案で非化石価値の特定の購入取引における需要家の会計処理に関し、主に需要家による非化石価値の購入取引の性質の整理を踏まえた実務上の取扱い（会計処理）を提案しています。
- ASBJは、2026年4月1日以後最初に開始する年度の期首からの適用開始を想定し、早期適用も認められることを提案しています。なお、適用初年度の期首において非化石価値を受け取る権利を有しており、金額を合理的に見積ることができるものについては、当該金額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減することが提案されています。

1. 本公開草案の背景

近年、多くの企業が脱炭素、低炭素化に向けた取組みを活発化させており、当該取組みの1つとして、いわゆるバーチャル電力購入契約（Virtual Power Purchase Agreement）（以下「バーチャルPPA*」）により、取得した非化石価値と別途調達する再生可能電力でない電力を組み合わせることで、実質的に再生可能電力を調達したのと同じ効果を得られる手法がみられます。

*本実務対応報告の開発時点において、バーチャルPPAについての明確な定義はありませんが、再生可能電力発電設備の所有者である発電事業者から需要家へ、事前に合意した価格及び期間に基づき、電力の取引を伴わずに非化石価値を移転する契約がバーチャルPPAと呼ばれることが多いと考えられます。

今後も各企業の環境意識の高まりとともに、バーチャルPPAの利用がさらに拡大することが見込まれるなか、バーチャルPPAに関する会計上の取扱いが明確ではないとして、バーチャルPPAの需要家における会計処理について検討するよう要望が寄せられていました。ASBJは、これらの要望を受け、我が国における実務においてニーズの高い領域であるバーチャルPPAの需要家の会計処理についての当面の取扱いを定める措置として、本公開草案を公表しました。

なお、発電事業者における会計処理については、検討に一定の時間を要することが予想されるなか、早期の対応が必要であることに鑑み、より広範囲に影響があると考えられる需要家の会計上の取扱いのみを定めることが提案されています。

2. 本公開草案の概要

以下は、本公開草案で提案されている内容を要約しています。ASBJは、寄せられたコメントへの対応を審議し、最終基準化する予定です。なお、本文中の基準の参照のうち、本公開草案の提案内容に関するものは、公開草案中の項番号です。

(1) 需要家による非化石価値の購入取引の性質

本公開草案において対象となる契約は、非化石価値取引において需要家による非化石価値の転売が想定されておらず、発電事業者から需要家に電力の取引を伴わずに非化石価値を移転する契約のうち、発電事業者と需要家の相対で行われ、需要家が発電事業者から契約で指定された再生可能電力の発電量に応じた量の非化石価値を購入する義務を負うものが想定されています（本公開草案第2項）。

この場合において、「需要家」とは、対象となる契約を締結する者のうち、非化石価値を自己使用目的で購入する者をいい、「発電事業者」とは、「電気事業法」（昭和39年法律第170号）に規定する発電事業を営むことについて経済産業大臣への届出をした者を指し（本公開草案第3項第2号及び第3号）、需要家による非化石価値の第三者への転売は本公開草案においては想定されていません。

本公開草案においては、需要家は発電により生じた非化石価値を受け取る権利について、金額を合理的に見積ることが可能となった時点、具体的には遅くとも国による電力量の認定時点までに会計処理を行うことが提案されています。

また、非化石価値を受け取る権利の購入について、資産への計上ではなく費用処理を行うこととされましたが、その根拠としては以下が挙げられています（本公開草案結論の背景第19項から第21項）。

① 非化石価値の転売可能性

本公開草案を適用する契約では、非化石価値は需要家による転売は想定されず、需要家による自己使用目的で購入される。そのため、需要家が非化石価値を第三者に売却することによる直接的な経済的便益の流入はないと考えられる。

② 経済的資源の流出に対する削減効果

我が国における現行制度において、需要家に温室効果ガスの排出量の削減義務は課されていないため、非化石価値は当該削減義務を履行するための直接的な将来の経済的資源の流出を削減する効果は有していないと考えられる。

(2) 会計処理の認識時点

本公開草案においては、需要家は上記(1)の発電により生じた、非化石価値を受け取る権利に係る会計処理について、遅くとも国による電力量の認定時点までに金額を合理的に見積り、対価の支払義務に係る負債を計上することが提案されています(本公開草案第4項及び第5項)。

本公開草案の審議にあたっては、発電事業者による発電によって、将来において非化石価値を受け取る権利及び対価を支払う義務が需要家に発生することから、発電時に会計処理を行うことも検討されました。しかしながら、発電された電力量が国によって認定される前は非化石価値の量が確定していないなど、実務上困難な場合があることが想定されるため、金額を合理的に見積ることが可能となった時点で会計処理することが提案されています(本公開草案結論の背景第15項)。

具体的には、以下のプロセスのうち、遅くとも国による電力量の認定時においては非化石価値が取引可能となって電力量が確定し、契約内容や卸売電力市場価格等に基づき価格の見積りも可能と考えられるため、遅くとも当該時点(以下における④の時点、具体的には発電時から3か月後)までに金額を合理的に見積ることが提案されています(本公開草案結論の背景第12項及び第16項)。

① 契約の締結

需要家と発電事業者における指定された再生可能電力発電設備の発電量に応じた量の非化石価値を購入する契約を締結する。

② 発電事業者による発電

発電事業者は、契約で指定された再生可能電力発電設備で発電を行う。

③ 発電事業者による電力量の申請

発電事業者は、発電月から2か月後の末日までに、一般送配電事業者から通知された電力量に基づき電力量を国へ申請する。

④ 国による電力量の認定

国は取引される非化石価値の信頼性を担保するため、発電事業者から報告を受けた電力量が正確な値であることを認定する。当該認定により、需要家が受け取る非化石価値の量が確定され、認定結果は発電月から3か月後の月末に、国から発電事業者へ通知される。

⑤ 発電事業者の口座残高の増加

取引所は非化石価値取引の参加者ごとに非化石価値を管理する口座を設けており、取引参加者は保有する非化石価値の量を確認することができる。取引所は、国から通知された電力量に基づき、対応する非化石価値取引システムにおいて発電事業者の非化石価値の口座残高を増加させる。

⑥ 非化石価値の移転

非化石価値は、発電事業者と需要家が契約において合意した日に発電事業者から需要家へ移転される。

⑦ 需要家による対価の支払

需要家は、契約で定められた日に非化石価値の対価を発電事業者に支払う。

⑧ 需要家の口座残高の増加

取引所は、発電事業者からの非化石価値の移転の申請に基づき、システムにおいて発電事業者の口座残高を減少させるとともに、需要家の口座残高を増加させる。

⑨ 非化石価値の使用

需要家は、非化石価値を関連法令に基づく報告等に使用する。

⑩ 口座の凍結

取引所の口座は毎年6月に凍結され、非化石価値は失効する。

公開草案では、需要家は、発電により生じた非化石価値を受け取る権利について、遅くとも上記④の時点までに費用計上することが提案されているため、これまで上記⑧の口座残高の増加時などより遅い時点で会計処理を行っていた企業に関しては、会計処理についての影響が見込まれます。

(3) 対価の差金決済を行う場合の取扱い

非化石価値の対価として、契約上の固定価格と卸電力市場で決定される電力価格の差額に契約で指定された再生可能電力発電設備の発電に応じた電力量を乗じて得た金額を発電事業者と需要家との間で決済する場合において、卸電力市場価格が契約上の固定価格を上回ることにより、需要家が対価を受け取ることとなるときは、当該対価を費用から減額することとされています（本公開草案第6項）。

(4) IFRS®会計基準との差異

① デリバティブへの該当性の有無

非化石価値の移転に係る対価について、上記(3)のような差金決済を行うことが一般的であり、差金決済の想定元本等に当たると考えられる電力量が発電実績に応じて変動するため、契約期間中の想定元本等の量が定まらないような場合、デリバティブに該当するか否かについての論点が考えられます。

これについて、国際会計基準審議会（IASB）が2024年12月18日に公表した「自然依存電力を参照する契約（IFRS第9号及び第7号の改訂）」では、本公開草案が想定する契約と類似の契約について、一定の要件を満たす場合にはデリバティブとして処理し、そのヘッジ手段とヘッジ対象につき一定の実務上の取扱いが明確にされています。

一方で、本公開草案においては、その想定される契約においては、需要家が支払う対価を固定価格とするものもあり、契約上の固定価格と卸電力市場価格の差額を非化石価値の価格とすることは需要家が支払う対価を決定する1つの方法であるとして、デリバティブに該当するか否かの検討は行わず、需要家にとって契約の主たる目的であると考えられる非化石価値の取得について、その概要や特徴を踏まえてどのような会計処理が経済実態を表すのかの検討を行うこととされています。

② 会計処理の認識・測定

IFRS会計基準においては、上記①で述べたとおり、本公開草案が想定する契約と類似の契約について、一定の要件を満たす場合にはデリバティブとして処理されることから、需要家は発電事業者との間で契約を締結した時点で当初認識されて、純損益を通じて公正価値で測定されます。他方、本公開草案に基づく場合には、遅くとも国による電力量の認定時まで金額を合理的に見積ったうえで負債を計上することが提案されており、負債等の認識や金額の測定に相違があります。

3. 経過措置及び発効日

本公開草案に基づく実務対応報告の適用時期は、本公開草案に寄せられたコメントを踏まえて決定されますが、2026年4月1日以後最初に開始する年度の期首からの適用開始が想定されており、早期適用も認められています（本公開草案第7項）。

なお、適用初年度の期首において非化石価値を受け取る権利を有しており、金額を合理的に見積ることができるものについては、当該金額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減することとされています（本公開草案第8項）。

本公開草案に対するコメント期限は、2025年5月30日です。ASBJは、本公開草案に対して寄せられるコメントへの対応を審議したうえで、本公開草案を最終化する予定です。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

azsa-accounting@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点およびそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査したうえで提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2025 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

コピーライト©IFRS® Foundationすべての権利は保護されています。有限責任 あずさ監査法人はIFRS財団の許可を得て複製しています。複製および使用の権利は厳しく制限されています。IFRS財団およびその出版物の使用に係る権利に関する事項は、www.ifrs.orgでご確認ください。

免責事項 適用可能な法律の範囲で、国際会計基準審議会とIFRS財団は契約、不法行為その他を問わず、この冊子ないしあらゆる翻訳物から生じる一切の責任を負いません。(過失行為または不作為による不利益を含むがそれに限定されない)。これは、直接的、間接的、偶発的または重要な損失、懲罰的損害賠償、罰則または罰金を含むあらゆる性質の請求または損失に関してすべての人に適用されます。

この冊子に記載されている情報はアドバイスを構成するものではなく、適切な資格のあるプロフェッショナルによるサービスに代替されるものではありません。

「ISSB™」は商標です。「IFRS®」、「IASB®」、「IFRIC®」、「IFRS for SMEs®」、「IAS®」および「SIC®」はIFRS財団の登録商標であり、有限責任 あずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この商標が使用中および（または）登録されている国の詳細についてはIFRS財団にお問い合わせください。