

実務対応報告第47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」 の解説

ほうがく みつはる
公認会計士 豊岳 光晴

1. はじめに

2025年11月11日に、企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は、実務対応報告第47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」（以下「本実務対応報告」という。）を公表した。

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」という。）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る。今後

も、バーチャルPPAの利用拡大がみこまれるなか、バーチャルPPAに関する会計上の取扱いが明確ではない状況を踏まえ、ASBJは、バーチャルPPAにおいて取引される非化石価値に係る需要家の会計処理に関する当面の取扱いについて検討を行い、本実務対応報告を公表した。

本稿では、本実務対応報告の概要について解説する。

2. 公開草案からの変更点

本実務対応報告は、2025年3月11日に公開草案を公表し、ASBJに寄せられた意見を踏まえた検討が行われ、公開草案の内容を一部修正したうえで公表されている。

公開草案からの主な変更点は【図表1】のとおりである。

【図表1】公開草案からの主な変更

項目	公開草案の提案	公開草案からの変更
親会社からその子会社又は関連会社への非化石価値の融通を認める制度変更への対応	公開草案公表時点では制度変更について検討中だったため、公開草案の結論の背景において、制度変更が確定した場合の会計処理の基本的な考え方が示されていた。	<ul style="list-style-type: none"> 子会社又は関連会社への融通が転売から除外された。 親会社を需要家として取扱うこととされた。 子会社又は関連会社に融通する目的で非化石価値を購入する場合の子会社又は関連会社との間の取引についての取扱いが記載された。
需要家と特定卸供給事業者等の相対の契約への適用	発電事業者と需要家の相対の契約が適用対象とされていた。	一定の要件を満たす特定卸供給事業者等と需要家の契約が適用対象に含まれた。
非化石価値の定義の見直し	公開草案では、「非化石価値」について、エネルギー源の環境適合利用に由来する電気の非化石電源としての価値と定義されていた。	本実務対応報告の対象となる非化石価値が再生可能エネルギー源に由来するものであることが明確化された。
会計処理を行う時点の明確化	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において費用処理を行い、対価の支払義務に係る負債を計上することとし、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ることとされていた。	<ul style="list-style-type: none"> 発電が行われ、かつ、金額を信頼性をもって測定できる時点において費用処理を行うこととされた。 遅くとも国による電力量の認定時点では、金額を信頼性をもって測定できるものとして取り扱うこととされた。

項目	公開草案の提案	公開草案からの変更
決算日後に国による電力量の認定が行われた場合の取扱いの明確化	該当なし。	結論の背景に以下が追記された。 ・決算日において費用が認識されていない場合、修正後発事象として修正を行う必要はないと考えられること。 ・決算日において費用を認識した場合、重要性に応じて費用の金額を修正することが考えられること。
追加情報に関する追記	該当なし。	財務諸表全体の観点から重要であり、利害関係者が企業集団又は企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する適正な判断を行うために必要と認められる場合には、追加情報として開示することとなるという考え方が結論の背景に追記された。

3. 範囲

(1) 本実務対応報告の対象者の範囲

本実務対応報告では、非化石価値の特定の購入取引における需要家の取扱いを定めることとされている（本実務対応報告第1項）。需要家とは、後述する「本実務対応報告を適用する契約の範囲」の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うとされている（本実務対応報告第5項(2)）。

本実務対応報告では、早期の対応が必要であることに鑑み、契約の当事者である需要家及び発電事業者のうち、広範囲に影響があると考えられる需要家ののみの会計上の取扱いが定められている（本実務対応報告BC5項）。

(2) 本実務対応報告を適用する契約の範囲

本実務対応報告は、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（子会社又は関連会社への融通を除く。）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概ね次の特徴を有するものに適用することとされている（本実務対応報告第2項）。

- (1) 発電事業者と需要家の相対の契約である。
- (2) 需要家は、発電事業者との間で、契約で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。
- (3) 需要家は、当該非化石価値を買い取る義務を負う。

本実務対応報告の開発時点では、非化石価値取引の制度上、一般社団法人日本卸電力取引所（以下「取引所」という。）が運営する非化石価値取引市場における取引を通じて発電事業者が非化石価値を売却するほか、発電

事業者が相対で小売電気事業者又は需要家に売却することが可能とされており、非化石価値を売却することができるには発電事業者であり、需要家が非化石価値を転売することは想定されていない（本実務対応報告BC11項）。

本実務対応報告を適用する契約は発電事業者と需要家が相対で締結するものであり、需要家は、自己使用目的の下、想定する自社の電力の消費量の範囲内で、当該契約で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ことを約束し、当該非化石価値を買い取る義務を負うこととなると考えられることを考慮して、本実務対応報告を適用する契約が有する特徴が列挙されている（本実務対応報告BC12項）。

また、前述の発電事業者と需要家の相対の契約に加えて、本実務対応報告は、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、特定卸供給事業者等¹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同様の特徴を有するものについても適用することとされている（本実務対応報告第3項）。

これは、特定卸供給事業者との取引はさまざまな類型があるが、特定卸供給事業者と需要家の相対で締結された非化石価値の移転に関する契約で、再生可能電力発電設備で発電を行う者の再生可能電力発電設備を指定した上で、当該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特定卸供給事業者から需要家が購入し、需要家が当該非化石価値を買い取る義務を負う場合には、本実務対応報告を適用して会計処理を行うことが考えられるためである（本実務対応報告BC14項）。

なお、本実務対応報告の開発に際しての提案においては、非化石価値の対価の支払い条件について、発電事業

¹ 需要家が非化石価値の移転に関する契約を締結する相手方になり得る者として、電気事業法（昭和39年法律第170号）上の特定卸供給事業者の定義は満たさないが、複数の再生可能電力発電設備を束ねることで再生可能電力発電設備の発電変動を吸収し、安定した供給力として卸電力市場などへ電力の供給を行う者も挙げられる。本実務対応報告上は、このような役割を担う者を特定卸供給事業者に準ずる者として、特定卸供給事業者とまとめて「特定卸供給事業者等」と定義した上で、本実務対応報告を適用するにあたり、「発電事業者」を「特定卸供給事業者等」と読み替えるものとする定めが置かれている（本実務対応報告BC15項）。

者の収入を固定化するために、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した電力を卸電力市場で売却するとともに、需要家は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（以下「卸電力市場価格」という。）の差額を発電事業者に支払うことが一般的であるとされており、差金決済が契約の特徴の1つとして挙げられていた。しかしながら、特定の補助金制度を適用する場合には対価の支払い条件が固定価格となる契約も想定されることから、本実務対応報告を適用する契約の特徴には含まれていない（本実務対応報告BC17項）。

4. 実務上の取扱い

（1）非化石価値を受け取る権利及び対価の支払義務に関する会計処理

本実務対応報告では、需要家は、非化石価値を受け取る権利について、契約で指定された再生可能電力発電設備による発電が行われ、かつ、金額を信頼性をもって測定できる時点において費用処理を行い、対価の支払義務に係る負債を計上することとされている（本実務対応報告第6項）。ここで、遅くとも国による電力量の認定時点では、金額を信頼性をもって測定できるものとして取り扱うこととされている（本実務対応報告第6項）。

本実務対応報告では、本実務対応報告の開発時点において、非化石価値取引は概ね【図表2】のように構成されると説明されている。

【図表2】非化石価値取引の概要（本実務対応報告BC23項）

(1) 契約の締結	需要家は、発電事業者との間で、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する。認定結果は発電月から3か月後の月末（電力量の申請期限から1か月後）に、国から発電事業者へ通知される。また、国は、認定した電力量を取引所へ通知する。
(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、取引所が用意するコンピュータ・システム（以下「非化石価値取引システム」という。）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する。
(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、非化石価値取引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。非化石価値の移転の申請が行われる時期は毎月又は3か月ごとなど個々の契約により異なるが、遅くとも本項(10)の口座の凍結までには当該申請が行われ、取引所は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「地球温暖化対策の推進に関する法律」（平成10年法律第117号。以下「温対法」という。）の報告等に使用する。
(10) 口座の凍結	取引所の口座は毎年6月に凍結される。

また、本実務対応報告では、非化石価値の特徴として、以下の点が挙げられている（本実務対応報告BC24項）。

- (1) 非化石価値は需要家により転売されることが想定されておらず、自己使用目的で購入されるため、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) 本実務対応報告の開発時点では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、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。
- (3) 非化石価値は、需要家が別途調達する再生可能な電力でない電力と組み合わせることで、温対法に

に基づく温室効果ガスの排出量の報告において削減された温室効果ガスの排出量として報告すること等に使用することができる。このため、間接的にはあるが、将来の経済的便益の流入又は経済的資源の流出の削減をもたらす蓋然性があると考えられる。

- (4) 非化石価値は、報告に使用した時点で消滅すると考えられるが、温対法に基づく報告、企業が自らの事業に使用する電力の100%を再生可能電力で賄うことを目指す国際的な取組みであるRE100に係る報告等、複数の報告に使用することができるため、複数の報告に使用する場合には、ある報告に使用しても消滅しないとも考えられる。
- (5) 【図表2】のとおり、発電時点と非化石価値が認定される時点は異なっており、また、発電時点と温対法の報告において非化石価値を温室効果ガスの排出量の削減に充てることができる時点も異なっている²。
- (6) 非化石価値は、引渡しよりも前に使用した電力に係る温室効果ガスの排出量の削減に充てることができるという性質を有しており、この点において棚卸資産等の一般的な財とは異なっていると考えられる³。

本実務対応報告を適用する契約では、発電時点において将来非化石価値を受け取る権利及び対価の支払義務が需要家に生じていることを考慮すると、その時点において需要家が非化石価値を受け取る権利及び対価の支払義務の会計処理を行うことが考えられる（本実務対応報告BC25項）。

しかしながら、国による電力量の認定時点より前は非化石価値の量が確定していないこと等により発電時点において会計処理を行うことが実務的に困難な場合があることが想定されるため、需要家は、発電が行われ、かつ、金額を信頼性をもって測定できる時点において会計処理を行うこととされている（本実務対応報告BC26項からBC28項）。

なお、国による電力量の認定により、非化石価値が取引可能となり量が確定することとなり、また、この時点においては、契約内容や卸電力市場価格等に基づき価格についても情報を得ることができると考えられるため、遅くとも国による電力量の認定時点では金額を信頼性をもって測定できるものとして取り扱うこととされている

（本実務対応報告BC28項）。

また、前述の非化石価値の特徴として列挙した6項目の(1)～(3)に記載のとおり、非化石価値及び非化石価値を受け取る権利は、将来の経済的便益の流入又は経済的資源の流出の削減を間接的にしか捉えることができず、将来の経済的便益の流入又は経済的資源の流出の削減をもたらすかどうかについて不確実性があると考えられることから、費用処理することとされている（本実務対応報告BC34項）。

（2）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という差金決済の場合において、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る（本実務対応報告第8項）。

ここで、需要家が支払う対価がマイナスとなるのは、卸電力市場価格が契約上の固定価格を上回る場合であり、電力量がマイナスとなって需要家が発電事業者に対して非化石価値を引き渡す義務を負うことはないことを踏まえると、需要家は常に非化石価値を取得しており、その対価はプラスにもマイナスにもなり得るものと考えられる。本実務対応報告では非化石価値を受け取る権利について費用処理することとされていることから、需要家が支払う対価がマイナスとなる場合には、マイナスの対価を費用から減額することとされている（本実務対応報告BC37項及びBC38項）。

（3）子会社又は関連会社への非化石価値の融通

本実務対応報告では、子会社又は関連会社へ非化石価値を融通する目的で非化石価値を購入する場合で、その子会社又は関連会社が自己使用目的で取得するときは、本実務対応報告の適用対象となる契約を締結する者を需要家として取り扱うこととし（本実務対応報告第5項(2)）、当該需要家とその子会社又は関連会社との取引については、両者の合意内容に基づき会計処理を行うこととされている（本実務対応報告第9項）。

本実務対応報告の開発時点における我が国の制度上、親会社が購入した非化石価値を子会社又は関連会社に融通することが認められていることから（本実務対応報告

2 非化石価値は発電月から3か月後に国により認定されるため、1月から12月の発電に応じた非化石価値は4月から翌年3月にかけて認定されることとなる。さらに、温対法では、4月から翌年3月までに国により認定された非化石価値は需要家が4月から翌年3月までに使用した電力に係る温室効果ガスの排出量の削減に充てるために使用され、報告期限は翌年6月末日又は7月末日までとされている。

3 契約によっては、温対法において使用した電力に係る温室効果ガスの排出量の削減に充てられる期間（4月から翌年3月まで）の後に需要家の非化石価値の口座残高が増加することがあるとされている。例えば、需要家の口座残高の増加が国による電力量の認定が行われた2か月後（すなわち、発電月から5か月後）となる場合があり、このような場合、12月に発電された電力に係る非化石価値については、翌年3月までに使用した電力に係る温室効果ガスの排出量の削減に充てることができるが、需要家の口座残高の増加は翌年5月に行われることとなる。

BC6項)、これらの取引を「転売」として本実務対応報告の適用対象外とするのではなく、子会社又は関連会社において自己使用目的となる場合には、グループ全体としては自己使用目的であるとして本実務対応報告の適用対象とすることが考えられるためである(本実務対応報告BC7項)。

5. 開示

本実務対応報告についての公開草案では、次の理由から、特段の開示を求めないことが提案され(本実務対応報告BC43項)、公開草案に寄せられた意見を踏まえて検討を行ったものの、本実務対応報告では公開草案の提案と同様に開示に関する定めは設けないこととされた(本実務対応報告BC45項)。

- (1) 電力関連費用を区分して開示していない実務が多いなか、一般的に電力料金に比べて相対的に少額な非化石価値に関してのみ開示を求めた場合には、電力関連費用の一部のみが開示されることとなり、有用性は乏しいと考えられる。
- (2) 自己使用目的で財又はサービスを購入する長期契約(例えば商品や材料を購入する長期契約)については、本実務対応報告の開発時点の実務において特段の開示は求められていないと考えられる。
- (3) 本実務対応報告を適用する契約では、対価の差金決済を行う場合、卸電力市場価格が下落したときは、需要家の支払額が増加することとなるが、支払額は契約上の固定価格が上限となると考えられる。

6. 適用時期等

(1) 適用時期

本実務対応報告では、適用時期について次のように定

められている(本実務対応報告第10項)。

- (1) 2026年4月1日以後最初に開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。
- (2) ただし、公表日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することができる。

本実務対応報告の適用開始日より前に締結されている契約については、本実務対応報告の適用により会計処理の変更が生じる場合があると考えられることから、一定の準備期間を確保できるように適用日が定められている。ただし、できるだけ速やかに適用可能とすることへのニーズは一定程度あると考えられることから、早期適用も認められている(本実務対応報告BC46項)。

(2) 経過措置

本実務対応報告では、本実務対応報告を適用することによりこれまでの会計処理と異なることとなる場合、需要家に生じた非化石価値を受け取る権利で、契約で指定された再生可能電力発電設備により適用初年度の期首までに発電が行われ、かつ、金額を信頼性をもって測定できるものについては、当該非化石価値を受け取る権利の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る。この場合、当該期首時点で国による電力量の認定時点が到来しているものに係る金額は、適用初年度の期首の利益剰余金に加減する金額に含めることとされている(本実務対応報告第11項)。

本実務対応報告を遡及適用する場合、金額を信頼性をもって測定することが可能となった時点を判断する必要があり、当該判断が困難な場合があると考えられることから、本実務対応報告では遡及適用は求められていない(本実務対応報告BC47項)。

以 上