

平成 29 年 10 月 20 日

企業会計基準委員会 御中

電気事業連合会

「収益認識に関する会計基準（案）」及び「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」  
に関する意見について

謹啓 時下益々ご清祥のこととお慶び申し上げます。

平素は格別のお引き立てをいただき、厚くお礼申し上げます。

さて、平成 29 年 7 月 20 日に公表されました、企業会計基準委員会「収益認識に関する  
会計基準（案）」及び「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」に関しまして、別紙  
のとおり、当会の意見を申し上げます。

今後の検討におかれまして、ご配慮を賜りますようお願い申し上げます。

謹白

(質問4) 重要性等に関する代替的な取扱い（収益認識適用指針案第91項から第102項）に関する質問

本公開草案におけるIFRS第15号における取扱いとは別の重要性等に関する代替的な取扱いの提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(回答)

同意する。

電気事業において、毎月の検針日に収益認識を行っております。新基準適用後においてもこの取扱いを継続できるよう、適用指針において「代替的な取扱い」として規定いただくなどの措置を講じていただきたく、以下のとおり要望いたします。

#### 【電気事業における収益認識の実務と新基準適用による懸念事項】

電気事業会計規則の適用を受ける旧一般電気事業者は、電灯電力料などについて、毎月の検針により使用量を計量し、それに基づき算定される料金を当月分の収益として計上している（以下、「検針日基準」という）。

会計基準案では「履行義務の充足」に応じて収益認識することとされている。電気供給については、需要に応じて供給を行う都度、履行義務が充足されるものとして、原則的には会計期間に対応した収益計上を行うことになると考えられる。

第361回企業会計基準委員会（平成29年5月30日）では、別記事業による会計規則が定められている場合はそちらが優先されるため、電気料金の検針日基準についても、電気事業会計規則にその根拠が担保されていることから、引き続き、その処理を継続することとなるとの議論がなされている。

一方、検針日基準の継続適用を電気事業会計規則の規定のみに拠る場合、将来、経過措置料金が撤廃され、小売電気事業者が電気事業会計規則の適用対象外になった際に、検針日基準を継続適用できなくなることが想定される。

#### 【検針日基準の評価】

電気供給においては、物理的な供給は日々継続的に行われており、お客さまは自らの意思によって電気を使用することができるが、電気という商品の特性上、電力会社が供給した電力量を特定するためには、検針による使用状況の把握（使用量確定および料金の算定）が欠かせない。

料金算定期間について、社会的な契約上の取引の単位としては、例えば、1年、四半期、1月、1週間、1日、1時間等がある。しかし、電気料金のように継続的に常時多数のお客さまを相手方とする取引において、あまり短い期間の単位は実務に耐え得るものではない。一方、お客さまとしては、一時に多額の料金を請求されるよりも適当な金額である方が支払いやすく、電力会社の立場からも、効率的な資金運用の観点から、料金収入の確保機会は適切に確保されなければならない。我が国では、労働者の賃金は1月を支払単位とするなど、継続的な商取引においては1月単位が一般的であり、上記のような事情も踏まえて、電気料

金は1月を算定期間としている。

このため、電気事業では毎月検針し、検針結果に基づき料金計算が行われている。検針方法には2通りがある。一部の大口のお客さまについては必ず月末に検針を行う（以下、「月末検針」という）。大口顧客を除く大多数のお客さまについては、予め、地域などから複数のグループに区分し、それぞれの区分ごとに設定された日程により、毎月、定期的に検針を行う（以下、「分散検針」という）。

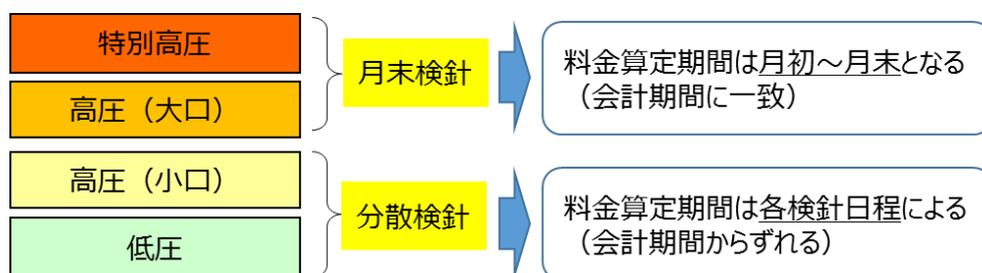
この結果、月末検針を行うお客さまの料金算定期間は会計期間（4/1～3/31）に一致するが、分散検針を行うお客さまの料金算定期間は、会計期間からずれてしまう。しかしながら、年度ごとの曜日の違いを除けば、通常、12ヶ月365日となり、収入の認識時期は一致する。この結果、収益の額については、気温要因などによる電力量の変動はあるため、一致はしないものの同等になる（図1は料金算定期間のイメージである。分散検針を行うお客さまの料金算定期間は、会計期間と比較して、前年度3月分の一部（A）が加わり、今年度3月分の一部（B）が差し引かれることになる。検針方法を変更しない限り、期間として、（A）と（B）は一致する。電力量としては、気温要因などの変動要因があるため、一致はしないがほぼ同じ水準になる。海外の事例に見られる数ヶ月に1度の検針では、収入の認識時期自体が必ずしも会計期間に一致しない）。

（図1：検針日基準による料金算定期間のイメージ）



※なお、検針には「月末検針」と「分散検針」の2通りある。「月末検針」の料金算定期間は会計期間と一致しており、「分散検針」ではずれる。

（お客さまごとの検針方法の事例）



常時多数のお客さまを相手方にする電気事業において、毎月定期的に検針し、料金算定を行うことは、公共料金に要求される公平性の担保に必要な手続きであると共に、過不足なく1年分の収益を計上するための基礎にもなっている。電気事業会計規則において、日々継続

的に行われる電気供給の実態を認めつつも、検針日基準が採用されているのは、このような、電気事業の公益性に立脚しつつ、会計手法としての妥当性をも有する合理性にある。今後、料金規制の撤廃により、小売電気事業者が電気事業会計規則の適用対象から外れた場合においても、現行の検針実務が継続される限り、実態は変わらず、検針日基準の合理性は引き続き維持されるものと考えられる。

以上から、検針日基準による収益計上は、厳密には会計基準の定める原則法ではないものの、同等の効果を有するものとして、「代替的な取扱い」に値すると評価できる。

#### 【法人税法との関係】

法人税法基本通達では、検針日基準による益金計上が認められている。この前提として、継続性が要求されており、そもそも従来どおり検針を行う限り、税務上、益金計上の方法を変更する合理性に欠ける。

また、法人税法第22条は、「当該事業年度の益金の額」は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される」としており、会計と税務で異なる収益計上を想定していない。仮に、会計上の収益計上を厳密に原則法に一致させた場合、税務当局に何らかの措置を講じていただく必要も出てくると推察される。

一方、検針日基準を継続適用した場合には、税務上の論点は生じない。

#### 【海外との比較】

海外においては、会計期間に対応する収益のうち、未請求額を未収計上する実務が行われているが、そもそも検針実務に大きな違いがある。(別添)

海外における検針は数ヶ月に1度など日本に比べて低頻度で実施される。お客さまから検針値の提供を受けているケースも存在する。このような検針実務を前提とした場合、検針日基準では、必ずしも会計期間と同等の1年分の収益が計上されない。何らかの方法により、会計期間に対応する収益を計上することが合理的と言える。

一方、我が国においては、検針日基準により、会計期間と同じく1年分の収益が計上されている。毎月規則的に検針が行われ、会計期間と同等の1年分の収益が計上されている限り、我が国の検針日基準は、国際的な財務諸表間の比較可能性を有していると評価できる。

#### 【コスト・ベネフィットの観点】

仮に、検針日基準に代えて、会計基準の原則法に厳密に合致させようとするれば、会計期間における電気の使用量を測定し、それに対応した電気料金を算定する必要がある。

これに確実に対応するためには、例えば、分散検針を廃止して、全てのお客さまの検針を月末に一括して行うことが考えられる。しかし、これには、月末に全てのお客さまに係る検針、料金算定を一度に実施する必要があり、物理的に不可能である。

また、スマートメータの設置により、月末日時点の使用量を測定し、料金算定することが考えられる。しかし、これには、スマートメータの全数設置、および計量値を収集するためのネットワークの整備、更には、収集した計量値に基づき料金算定を一度に行うシステム開

発が必要となる。実現には、相当の時間とコストを要することが想定され、現時点では実現の目途は立たない。

次に、推計に拠ることが考えられるが、仮に推計するとすれば、図1における(A)および(B)の特定が必要となる。いずれも1ヶ月未満であるが、確実に対応することは非常に困難である。

(参考)

例えば、(A)の推計方法としては、当年度4月分の検針値(3月の検針日から4月の検針日前日までの使用量)から、内数である3月末までの使用量を特定することが考えられる。電気の使用量は同一検針期間においても、気温要因(季節の移り変わりや当該年度の気象条件)、曜日の入り方に加えて、業態に応じた消費特性によって日々異なる。したがって、3月末までの使用量の特定には、さまざまな要因を考慮する必要があり、要因によって毎日の使用量に与える影響度合いは異なる。推計には、複数の前提を積み重ねる必要があると想定される。

同様に(B)の推計方法としては、当年度3月分の発受電電力量(3月1日から31日までの自社の発電所における発電電力量や他社から調達する電力量)から、3月の検針値に含まれない部分を特定し、損失電力量(発電所で発生した電力が、お客さまに供給されるまでに発電所、変電所および送配電線において失われる電力量)を考慮したうえで、契約種別毎の販売電力量を特定することが考えられる。発受電電力量、損失電力量は契約種別に分かれていないため、契約種別毎の割り当てが必要となるなど(A)と同様にさまざまな要因を考慮し、複数の前提を積み重ねる必要がある。

(A)、(B)ともに、推計期間が短い分、前提の置き方次第で数値が振れやすくなることも想定され、検針日基準との比較において、より確実に、会計基準の原則法に近似させることは困難であると考えられる。

海外では、モデルを構築するなどの方法により推計を行うケースが見られるが、我が国の会計実務に耐えうる合理性を付与できるかどうかは不明であり、仮に付与できたとしても同等の処理を行うとすれば、今後、電力会社および会計監査人の双方に相当なコストがかかるものと想定される。

このようなコストは最終的に利用者が負うことになるが、先に述べたとおり、我が国においては、検針日基準により、会計期間と同等の1年分の収益計上がなされ、会計基準の原則法と同等の効果を有すると評価できることから、原則法に更に厳密に合致させるために、敢えて推計を行うほどの効果は認められないと考えられる。

仮に、推計値により収益計上を行った場合であっても、従前の契約を前提とする限り、これまでどおり検針を行う必要があるため、推計値と検針値が並存することになる。最重要の経営指標である販売電力量が一つの値に統一できず並存することは、経営管理上、必ず回避したいところである。加えて、電気事業者には、電気事業法に基づく統計値の報告等が義務づけられており、販売電力量には検針値が採用されている。法令の改正がない限り、検針値が継続採用されると想定されるため、法令に基づく統計値が収益計上の前提となる販売電力量(推計値)から乖離する状況を招くことにもなる。

**【適用指針案における代替的な取扱いの規定】**

適用指針案第 144 項において、代替的な取扱いを定めることとした主旨について、「これまで我が国で行われてきた実務等に配慮し、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわない範囲で、IFRS 第 15 号における取扱いとは別に、個別項目に対する重要性の記載等、代替的な取扱いを定めている」と記載されている。

例えば、適用指針案第 97 項に記載の出荷基準等の取扱いにおいては、商品の出荷時から支配が顧客に移転するまでの期間が通常の間である場合は、出荷時や着荷時等の一時点に収益を認識することができることとされており、「通常の間である場合」とは、当該期間が国内における出荷及び配送に要する日数に照らして取引慣行ごとに合理的である日数である場合、とされている。

このような考え方に照らせば、厳密には会計基準の規定する原則法でなくとも、我が国においては、現行の検針実務を前提とする限り、会計期間とは一致しなくとも、同等の収益が計上されることから、検針日基準も代替的な取扱いとして認められ得ると考えられる。

**【まとめ】**

会計基準第 35 項の定めにかかわらず、電気の継続的な供給において、毎月規則的な検針が行われることにより、収益認識の対象となる料金算定期間が通常の間である場合は、検針時点における収益の額を認識することを代替的な取扱いとして認めていただきたい。

電気の供給においては、毎月規則的に検針を行うことで使用量を測定し、それに基づき料金算定を行い、当月分の収益として計上している。

毎月規則的に検針を行うことにより、公平な供給条件が実現されるとともに、料金算定期間は年度ごとの曜日の違いを除けば、通常、12ヶ月365日となる。収益の認識時期が会計期間に一致する結果、収益の額は会計基準の原則法によった場合と同等になり、財務諸表間の比較可能性を大きく損なうことにはならないと考えられる。

以 上