

平成 29 年 10 月 20 日

企業会計基準委員会 御中

一般社団法人 日本ガス協会

「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）」への意見

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、当会を含むガス事業として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。

ガス事業においては、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。

【要望の概要】

- ガス事業者はガス事業法において能率的な経営の下における適正な原価を料金回収できることが認められているため、全ての需要家の月末日時点でガス販売量を計測するのではなく、月間で分散して検針を行ってきており、ガス販売に係る収益は、過去からの実務慣行や法人税法上での収益計上基準として認められていることを理由に「検針日基準」が適用されてきた。
- 一方、収益認識に係る会計基準（案）（以下新基準案と表記。）においてガスの小売供給契約では契約期間（事業者がガス使用申込みを承諾した時点から解約まで）にわたりガス供給義務が発生し、その間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見なされ、新基準案第 35 項（1）の要件に当てはまることから「一定の期間にわたり充足される履行義務」と整理され、検針時を除いてガス量を測定する術が現時点では存在しない状況下で、検針日から月末日までのガス売上を見積計上する必要が生じる。
- しかし、ガス売上の見積りにあたっては、気温・水温等のガス販売量に影響を与える要因を分析して月末までのガス販売量を見積もる必要があることから、見積もりの不確実性がある。ただし、検針は諸外国と比較しても定期的かつ高頻度で行っており、会計期間と検針期間の乖離は小さく、かつ期間の日数はほぼ等しいことから重要性に問題があるとはいえない。むしろ、検針実績を用いていることが、見積りの不確実性および検証が不可能な状況に勝るものと思料する。
- そこで、ガスの小売供給契約に係る収益認識においては従来通り「検針日基準」を適用すべきであると考えため、適用指針における代替的な取扱いとして、検針日基準の適用を認める取扱いを定めていただきたい。

(参考)

収益認識に係る会計基準（案）第 35 項

(一定の期間にわたり充足される履行義務)

35. 次の(1)から(3)の要件のいずれかを満たす場合、資産に対する支配が顧客に一定の期間にわたり移転することにより、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する(適用指針[設例 7])。

- (1) 企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること
- (2) 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること
- (3) 次の要件のいずれも満たすこと（適用指針[設例 8]）
- ① 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じ、あるいはその価値が増加すること
- ② 企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有していること

一般ガス供給約款（西部ガス株式会社）

6. 契約の成立及び変更

(1) ガスの供給及び使用に関する契約（以下「ガス使用契約」といいます。）は、当社が5(1)のガス使用の申し込みを承諾したときに成立いたします。なお、契約を変更する場合も、同様といたします。

(2) 略

10. ガス使用契約の解約

(1) 引越し（転出）等の理由による解約

①～②略

(2) 他のガス小売事業者への契約切り替えによる解約

(略)

1. 見積もりの不確実性

(1) ガス販売量見積もりの不確実性

- 検針日から月末日までのガス販売量を見積もる場合においても、ガス販売量は気温、需要構成の変化等に大きく左右される。これらの変動要素に加え、ガス事業者の多くが二部料金制を適用していること等、その他の要素を考慮して見積もりを行うことは困難。
- 見積もりを行ったとしても、検針日以外での検針を行わないことから、会計期間における実際の販売量が算出されず、実績との比較により見積もりの合理性を検証することができない。

<ガス販売量見積もりの変動要因>

変動要因	見積もりの困難性
気温	<ul style="list-style-type: none"> ・ 気温によりガス販売量は変動するが、変動幅は、業態や使用しているガス機器（給湯、ファンヒーター）によっても異なるため、正確に見積もることは難しい。 ・ 夏場においては気温により空調販売量が大きく変動 ・ 3-4月頃は気温変動に加え、暖房を使用するかどうかの意思決定における個人差が大きくなるため、暖房需要への影響を予測しづらい。 ・ 工場等では操業日にガス使用量が増え、気温影響も大きくなるため

	日によっても気温影響は変わり得る
水温	<ul style="list-style-type: none"> ・ 気温・水源地の状況（降雪・雪解け等）・降水量等のパラメータにより定まると思われ、これを合理的に予測することは現時点では困難。 ・ 特に給湯需要への影響が大きい
生産ラインの稼働状況	<ul style="list-style-type: none"> ・ 工場等はその時期の生産ラインの稼働状況（営業日数・生産量（在庫変動、需要変動、生産計画等により変動））により販売量が大きく変動するので単純な期間按分では正確に見積ることは難しい。
新規・離脱	<ul style="list-style-type: none"> ・ 新設需要の動向、他事業者へのスイッチ状況、人口動態等により調定件数は変動し、ガス販売量も影響を受け、精緻な予測は難しい。また例えば引っ越しの多い月（3～4月）の曜日の並びにより調定件数は影響を受ける。 ・ 自由化により需要家の流動性が高まり、年度ごとの新規や離脱による販売量を予測することが極めて困難
契約変更	<ul style="list-style-type: none"> ・ 高効率機器へのリプレース等により家庭用であっても、随時適用約款の変更が発生し、販売単価も変更されるが、これを合理的に予測することは困難。 ・ 家庭用・業務用等の用途別、所有機器別等に多くの料金プランがあり、それぞれ時期や販売量に応じて適用する料金が異なる料金体系としていることから、料金プラン毎に販売量を想定する必要がある
景気・生産調整等	<ul style="list-style-type: none"> ・ 景気変動により工場の稼働率が変わり、ガス販売量にも影響を及ぼす
消費機器の故障	<ul style="list-style-type: none"> ・ 消費機器や設備の故障等、重大なトラブルが発生し使用不可となった場合、実販売量と見積販売量との誤差が拡大
油価・電気料金	<ul style="list-style-type: none"> ・ 油ボイラーとの併用需要家（コージェネレーション）においては油・電気の市場価格を鑑みコージェネレーション使用比率を変えるため、ガス販売量に影響を与えるが見積もりが困難。

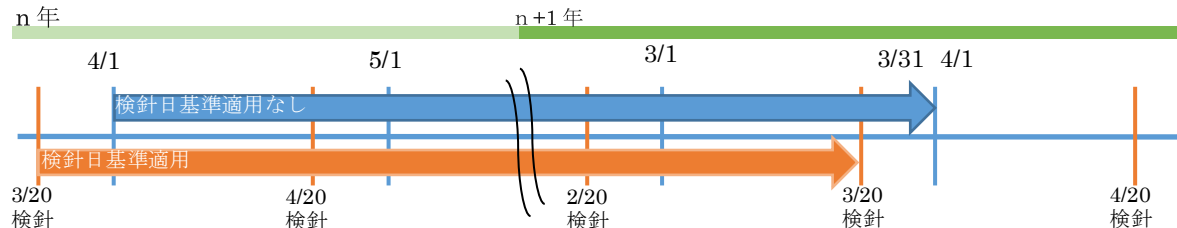
（2）不確実性の解消

- 分散検針を廃止し、需要家毎の月末日時点の使用量を把握することが可能であれば単価も判明し、このような見積もりの不確実性が解消される
- そのためには検針員の増員或いはスマートメーターの設置による対応が考えられるが、ガス検針用のスマートメーターは通信方法が確立しておらず実用化に至っていない上、コスト面からも現実的でない。
- 将来的にスマートメーターを設置したとしても、別途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り、更なる時間やコストを要する。

2. 重要性

- 検針日基準を継続しても、収益認識の期ずれは小さく、収益を認識する期間は同じ（1年間）であることから、導入初年度期首には一定のずれが生じるものの、初年度以降の期間損益に大きな影響はなく、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせるものではない。

(図) 毎月 20 日に検針を行う 3 月決算事業者の n 年度財務諸表上におけるガス売上



3. 諸外国のガス事業制度との比較

- 諸外国は検針の頻度が少なく不定期であるため、最終検針日以降期末日までの収益を見積もらなければならないが、日本では毎月検針を行っており、見積もりが必要な期間が短い。その短期間において不確実性の高い見積もりを行うより、検針日基準を適用した方が合理的であると考えられる。

(参考) 諸外国の検針方法と収益認識基準 (例)

国	検針方法	最終検針日から期末日までの見積もり
カナダ	<ul style="list-style-type: none"> 一般家庭向け→四半期に一度 商業顧客向け→1 か月に一度 	過去の消費量に基づき見積もり
ドイツ	<ul style="list-style-type: none"> 昨年度の使用量を基に料金を請求 年に一回検針し、差額分を調整 	過去の消費量、ガス消費パターン、天候等に基づき見積もり
スペイン	<ul style="list-style-type: none"> 2 ヶ月に一度 (需要家がガス消費量を入力して申告も可能) 	過去の消費量に基づき見積もり
イギリス	<ul style="list-style-type: none"> 年初に年間のガス使用量/ガス料金を想定し、毎月それを単純に 1/12 した金額で請求 顧客は自分で検針を行い (不定期)、当該検針に関する情報をオンライン送付することで、想定値による請求額が補正される。 ガス会社による検針は年 2 回程度 	請求システムを通して、顧客別過去の消費パターン、更に天候要因、出荷予測やシステム見積りと実際のメーター確認との差異をも考慮して見積もり
イタリア	<ul style="list-style-type: none"> 遠隔測定によるメーター確認システムを導入。 	見積もり不要

【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せない範囲で、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場合、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」とされており、「通常の期間である場合」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、会計期間からの乖離は大きくなく一定しており、かつ、会計期間と同等の1年分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。

【要望事項】

検針日基準は、毎月規則的に検針が行われる限りにおいては、会計期間と同じく1年分の収益計上が行われ、会計基準の原則法と同等の効果を有する。我が国においては、検針日基準による実務が定着しており、かつ、国際的な財務諸表間の比較可能性についても十分担保されていると評価できることから、適用指針における代替的な取扱いとして、検針日基準の適用を認める取扱いを定めていただきたい。

以 上