
プロジェクト	収益認識 収益認識会計基準の適用上の課題に関する要望への対応
項目	海外の開示事例の報告

I. 本資料の目的

1. 本資料は、第 444 回企業会計基準委員会において、委員から電力事業やガス事業等における、最終の検針日から決算日までに生じた収益の見積方法やその監査の実施方法について、海外の事例を確認してほしいとのご要望を受け（審議事項(3)-4）、当該ご要望に対応するために海外の開示事例を確認し、開示事例からの事務局による気づき事項を報告することを目的としている。

II. 対象会社の選定と調査内容

2. 検針等により、毎月、月末以外の日に実施する計量により確認する顧客の使用量に基づき請求が行われると想定される、電力事業、ガス事業及び水道事業¹について、それぞれの事業の上場企業のうち、直近の決算における売上高が大きい順に 5 社を、各事業から選定した²。
3. 選定した各社の直近の決算書（アニュアルレポート）を入手し、財務諸表の注記事項等を参照して、各社の見積方法を調査した。
4. また、選定した各社について監査報告書上、当該見積りを KAM (Key Audit Matters) として記載しているものについては、対応する主な監査手続を調査した。
5. 調査内容は、別紙 1 のとおりである。

III. 調査内容に基づく事務局の気づき事項

6. 確認した開示事例からの事務局による気づき事項は次のとおりである。なお、日本では新収益認識基準導入に伴い、検針日基準の廃止を議論しているが、IFRS 基準及び米国基準においては、IFRS 第 15 号又は Topic606「顧客との契約から生じる収益」

¹ 水道事業については、ご要望を受けていないが、参考としてご提示している。

² 電力事業で選定した Engie 社は、ガス事業においても選定されたため、ガス事業については、さらに 1 社を追加して選定した。

を導入する前の IAS 第 18 号「収益」又は Topic 605「収益認識」の適用時から見積りが行われていると考えられることに留意する必要がある。

- (1) 調査対象の企業は、見積りを行っていることを記載している企業がほとんどであり、記載がない場合に見積りが行われていないとは言えないと考えられる。見積りを行っていないと明示している企業はなかった。
- (2) 検針の頻度については、Engie 社が、最終の使用量が数か月後にしか判明しない場合があると開示していたことを除き、開示されていなかった³。
- (3) 見積りに使う要素などは、企業によって異なっているが、収益認識会計基準は見積りの方法について詳細に定めてはいないため、許容の範囲内だと考えられる。
- (4) KAM の記載からは、電力又はガスの使用量については事後的に実際の使用量に関するデータが得られているのではないかと推測される記載が見受けられ、海外でのメーターの利用方法が進んでいる可能性があることが示唆されている。
- (5) 未請求の電力・ガスに係る売上の見積りが、KAM に指定されている企業とされていない企業が存在した。監査基準が違うとはいえ、監査の実施自体は可能であると考えることが適当であると考えられる。

ディスカッション・ポイント

事務局の気づき事項について、ご質問、ご意見をいただきたい。

以上

³ なお、2017 年 7 月 20 日に当委員会が公表した「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に関する適用指針（案）」に対するコメントレターの一部として電気事業連合会及び一般社団法人 日本ガス協会より提出を受けた海外の情報については別紙 2 に示している。

別紙1 開示分析

●電力事業

会社名 (国名)	見積方法	(監査人) KAM への記載
Enel 社 (イタリア)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 収益には、最終顧客に電力及びガスが供給済であるものの、定期的な検針に基づく請求では未請求部分の金額を含む。 ✓ 最終検針日から決算日までの収益は、過去情報に基づく各顧客の1日の消費量の推定値に基づいて見積り、気候要因その他の顧客の消費量の推定値に影響を与える要因を考慮している。 	<p>(EY)</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 関連する内部統制の評価 ✓ IT 専門家を利用した、ERP システムのアルゴリズムやデータの評価 ✓ 未収収益を計上する際に使用するデータのサンプルテスト ✓ 前年度の見積りと事後に報告される実際のデータとを比較するバックテスト
Electricite de France (EDF) 社 (フランス)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 顧客に供給済であるものの検針・請求されていないエネルギー量については、決算日における販売価格の見積りと、消費量を統計的に見積るためのモデルを使用して、収益を認識している。 	<p>(KPMG, Deloitte)</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 記載なし
Engie 社 (フランス)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 会計期間中に検針される顧客のエネルギー消費量については、過去のデータ、消費統計及び見積販売価格に基づき収益が見積られる。 ✓ 複数の送配電オペレータが使用するネットワークにおける売上では、最終の使用量が数 	<p>(Deloitte, EY)</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 関連する内部統制の評価 ✓ 専門家を利用した、計算モデルの評価 ✓ 見積りに用いられた数量データと送配電オペレータから提供された検針データと

	<p>か月後にしか判明しない場合がある。この場合でも、会社は、合理的な精度で収益を見積ることができ、事後的に販売量と収益のエラーのリスクが重要でないことを確認できるモデルを開発している。</p>	<p>の比較</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 見積りに用いられた平均価格の計算方法の検討 ✓ エネルギーバランス⁴の整合性の分析 ✓ 年度末における供給済・未検針のエネルギーの年齢調べ
<p>Korea Electric Power 社 (韓国)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 顧客に供給済であるものの、検針・請求されていないエネルギー量については、決算日における、消費統計や販売価格の見積りに基づいて未計測の収益が算定される。 	<p>(EY)</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 記載なし
<p>E.ON 社 (ドイツ)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 最終請求日から決算日までの顧客への供給量の推定値に基づくものも含めて、収益を計上している。 	<p>(PwC)</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 記載なし

●ガス事業

会社名 (国名)	見積方法	(監査人) KAM への記載
<p>Uniper 社 (ドイツ)</p>	<p>(未検針分に係る収益の見積方法についての明確な記載はなかった。)</p>	<p>(PwC)</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 記載なし
<p>Enbridge 社 (アメリカ)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ ガスに係る収益は、最終検針日から決算日までの顧客の使用量の見積りも含めて計上される。使用量の推定値は、過去の消費パターンや暖房日の気 	<p>(PwC)</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 記載なし

⁴ エネルギーの投入量と供給量とのバランス

	温差の累計値 ⁵ の経験に基づいて算出される。	
Centrica 社 (イギリス)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 収益には、最終検針日から決算日までの顧客への供給量の推定値に基づくものも含まれる。見積りには、請求システムを使用し、顧客ごとの過去の消費パターン、気象パターン、負荷予測、見積りと実際の検針値との差異、その他の要素を加味して算定される。 	<p>(Deloitte)</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 関連する内部統制の評価 ✓ データ分析や顧客ごとにシステムで計算された見積額の再計算の実施、重要なシステム外の経営者によるマニュアル調整や、主要な見積りの前提の検討 ✓ 監査人独自の見積りと経営者の実施した見積りとの比較 ✓ 前年度の見積額の正確性の評価
Omv 社 (オーストリア)	(未検針分に係る収益の見積方法についての明確な記載はなかった。)	<p>(EY)</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 記載なし
Duke Energy 社 (アメリカ)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 未請求の収益は、供給済であるものの未請求のガスの推定量に、顧客への請求レートを適用して算定される。 ✓ 未請求の収益は、季節性、天候、顧客の消費パターン、カスタマー・ミックス、顧客のクラス毎の実質平均単価、検針スケジュール等の結果として、每期大きく異なる。 	<p>(Deloitte)</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 記載なし

⁵ 日平均気温が 10℃以下の日を暖房日とし、暖房日の日平均気温と基準気温との差を累計したもの。暖房に要する熱量を見積るための指数として用いられる。

●水道事業

会社名 (国名)	見積方法	(監査人) KAM への記載
Veolia Environment 社 (フランス)	(未検針分に係る収益の見積方法 についての明確な記載はなかつ た。)	(KPMG, EY) ✓ 記載なし
Suez 社 (フランス)	✓ 未検針の収益は、決算日にお いて、過去のデータ、消費統計 及び販売価格の推定値に基づ いて算定される。会社は、十分 な精度で収益を見積ることが でき事後的に販売量と収益の エラーのリスクが重要でない ことを確認できるモデル及び ツールを開発している。	(MAZARS, EY) ✓ 関連する内部統制の評価 ✓ IT 専門家を利用した、関連 する自動化されたキーコン トロールのテストやアルゴ リズムの監査 ✓ 見積りに用いられた水量の 推定値と排出された水量と の会社による照合の分析 ✓ 見積りに用いられた価格の、 顧客との契約内容に照らし た確認 ✓ 前年度に見積った数量と実 際の請求数量との会社によ る照合分析
Sembcorp Industries 社 (シンガポ ール)	(未検針分に係る収益の見積方法 についての明確な記載はなかつ た。)	(KPMG) ✓ 記載なし
Companhia De Saneamento	✓ 未請求の収益は、サービスが 提供済であるものの、決算日	(KPMG)

審議事項(3)-3

<p>Basico Do Estado De Sao Paulo 社 (ブラジル)</p>	<p>においてまだ請求されていない収益のことで、完了したサービスを見積り、計上している。</p>	<p>✓ 記載なし</p>
<p>American Water Works 社 (アメリカ)</p>	<p>✓ 収益には、検針日から会計期間の終了までの推定使用量に基づいて計算された未請求額が含まれる。</p>	<p>(PwC) ✓ 記載なし</p>

以 上

別紙2 海外の検針実務

●電力事業

国・地域	会社名	検針期間	見積計上方法
イギリス	Centrica 社	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 需要家は3か月に1度、もしくは毎月自ら検針の上、同社へ連絡 ✓ イギリスでは、規制により事業者は2年に1度検針する義務がある (需要家が検針しない場合は推定検針) 	需要家の過去消費量実績を用いて、天候条件、需要予測等の補正を加えたうえでみなし算定。
オーストラリア	AGL 社	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 3か月に1度、配電事業者が検針の上、小売事業者であるAGLに通知 	自社の予測モデルを用いてみなし算定(詳細記載なし)。
	CLP Group 社 ※香港 CLP Group 社の子会社	—	自社の予測モデルを用いてみなし算定(詳細記載なし)。 小売が自由化されていることがあり、スイッチング(離脱)が多く推定が難しいことから香港のような単純なみなし算定方法がとれずに高度なシミュレーションモデルを用いている。
	Aurora Energy 社	—	需要家の過去消費量実績を用いて、自社の卸購入電力量実績による補正を加えたうえでみなし算定。
ニュージーランド	Contact Energy	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 2~3か月に一度 	需要家の過去消費量実績を用いて、外部環境(天候

			条件等と思料)、需要予測、自社の卸購入電力量と見比べのうえみなし算定。
カナダ	Hudson Energy 社	—	<p>需要家の過去需要実績、送電損失を参考にみなし算定。</p> <p>なお、Hudson Energy 社の管轄であるオンタリオ州の規制機関である Ontario Energy Board (日本の電力取引監視等委員会のようなもの) は、州内の小売電力会社に対して「会計手続きハンドブック」(Accounting Procedure Handbook) を発行しており、本書によれば会計期間内に送電完了している電力は収益計上することを規定しつつも、未検針・調定分のみなし算定の方法は事業者が合理的な手段を用いて行うことを規定するに留めている。</p>

(2017年10月の電気事業連合会の公開草案に対するコメントレターより)

●ガス事業

(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りを行い、実際に供給された総量と照合
ドイツ	<ul style="list-style-type: none"> ・昨年度の使用量を基に料金を 	過去の消費量、ガス消費パターン、

	<p>請求</p> <ul style="list-style-type: none"> ・年に一回検針し、差額分を調整 	<p>天候等に基づき見積りを行い、実際に供給された総量と照合</p>
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） 	<p>過去の消費量に基づき見積りを行い、実際のメーター確認を基に月次で修正</p>
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）、British Gasへ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 	<p>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考慮して見積り</p>
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。 ・人手を介したメーター確認は年度末の財務報告日に同時に実施 	<p>見積り不要</p>

(2017年10月の一般社団法人 日本ガス協会の公開草案に対するコメントレターより)

以上