

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	検針日基準に関する論点の検討

## I. 本資料の目的

1. 企業会計基準委員会は、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下「会計基準」という。）及び企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下「適用指針」という。）（以下合わせて「会計基準等」という。）を 2018 年 3 月 30 日に公表し、2020 年 3 月 31 日に改正している。
2. 会計基準第 96 項は、会計基準における定めが明確であるものの、これに従った処理を行うことが実務上著しく困難な状況が市場関係者により識別され、企業会計基準委員会に提起された場合には、「別途の対応」を図ることの要否を企業会計基準委員会において判断することとしている。
3. 本資料は、電気事業連合会及び一般社団法人 日本ガス協会（以下、「日本ガス協会」という。）から要望を受けた「別途の対応」について、これまでの審議（審議事項(3)-2 参考）を踏まえ、事務局から提案を行っており、当該提案にご意見をお伺いすることを目的としている。

## II. 背景

4. 会計基準第 96 項は、会計基準における定めが明確であるものの、これに従った処理を行うことが実務上著しく困難な状況が市場関係者から提起された場合に、別途の対応を図ることの要否を当委員会において判断することとしている。

### 会計基準－結論の背景

#### 経緯

#### 2018 年会計基準の公表

96. 2018 年会計基準の実務への適用を検討する過程で、2018 年会計基準における定めが明確であるものの、これに従った処理を行うことが実務上著しく困難な状況が市場関係者により識別され、その旨当委員会に提起された場合には、公開の審議により、別途の対応を図ることの要否を当委員会において判断することとした。

5. 電気事業及びガス事業における検針日基準については、2017 年の公開草案に対し

て、収益を見積ることへの困難性に関する意見が寄せられたが、適用指針第 188 項に示すとおり、2018 年の会計基準公表時においては、見積りの困難性に係る評価が十分定まらず、代替的な取扱いを設けることについてのコンセンサスは得られていないと考えられ、代替的な取扱いを設けなかった。

6. 適用指針における関連する記述は以下のとおりである。

**(9)代替的な取扱い等を設けなかった項目**

**(毎月の計量により確認した使用量に基づく収益認識)**

188. 現在、毎月、月末以外の日に実施する計量により確認した顧客の使用量に基づき収益の計上が行われ、決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益が翌月に計上される実務が見られる。2017 年公開草案に対して、決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益を見積ることの困難性に関する意見が、電気事業及びガス事業から寄せられた。

審議においては、当該見積りの困難性について代替的な取扱いを検討し、決算日までの顧客による使用量を確認できない場合や、計量により確認した使用量に応じて複数の単価が適用される場合等、当該見積りが困難となり得る状況に対して検討を行ったが、当該見積りの困難性に係る評価が十分定まらず、代替的な取扱いの必要性について合意が形成されなかった。

今後、財務諸表作成者により、財務諸表監査への対応を含んだ見積りの困難性に対する評価が十分に行われ、会計基準の定めに従った処理を行うことが実務上著しく困難である旨、当委員会に提起された場合には、公開の審議により、別途の対応を図ることの可否を当委員会において判断することが考えられる（会計基準第 96 項参照）。

7. 当該別途の対応に関して、2020 年 8 月 17 日に電気事業連合会より、また、2020 年 10 月 16 日に日本ガス協会より、企業会計基準委員会のウェブサイトに掲載している『収益認識に関する会計基準』の公表後の対応に関する手順に沿った提起が行われた。
8. 電気事業及びガス事業においては、毎月、月末以外の日に検針を行い、顧客に対する料金の請求額を決定する収入がある（分散検針）。電気事業連合会及び日本ガス協会からの提起においては、会計基準に従って収益認識することとした場合、会計期間に合わせた顧客の料金を見積る必要が生じることになるが、料金の見積りをすることが合理的であるとは言えないとの理由で、検針日基準による収益認識を認める代替的な取扱いが要望されている。当該提起は、会計基準における定

めが明確であるものに該当する。

9. 電気事業連合会及び日本ガス協会からの別途の対応への要望に関する提起に対し、これまで、専門委員会及び企業会計基準委員会において、代替的な取扱いを認めるか否かの検討を行ってきた（審議事項(3)-1）。

### III. 代替的な取扱いを認めるか否かの検討に関してこれまで行われた議論

10. 代替的な取扱いを認めるか否かを検討するにあたって、これまで次の観点を含めた検討を行ってきた。
  - (1) 他の代替的な取扱いとの整合性の観点
  - (2) 財務諸表の適正表示の観点
    - ① 損益計算書の適正表示の観点
    - ② 貸借対照表の適正表示の観点
  - (3) 見積りの考え方の観点
  - (4) 国際的な比較可能性の観点
11. これらの検討を踏まえ、代替的な取扱いを認めるか否かについての次の選択肢が考えられるとして議論を行った。

案1：代替的な取扱いとして検針日基準を認める（見積りを要求しない。）。

案2：検針日基準は認めない（見積りを要求する。）。代替的な取扱いとして、特定の見積手法を明示的に認める。

案3：検針日基準は認めない（見積りを要求する。）。代替的な取扱いを設けない。

案4：期限を定めて代替的な取扱いとして検針日基準を認める（一定期間、見積りを要求しない）。

## IV. 対応案に対して聞かれた意見及び事務局による対応案<sup>1</sup>

### (検針日基準を認める案1について)

#### 案1について聞かれた意見

12. 案1について、次のような意見が聞かれた。

- (1) 不確実性が高い事象でも最善の見積りを行う必要があると理解しており、合理的な方法での見積りが必要と考える。その観点からは、提案者による見積りは、一定の精度を伴う見積りが行われていると考えられる。
- (2) 提案者の説明では、検針日基準による収益認識と見積りとの乖離に重要性があるとのことであり、これまで設けた代替的な取扱いと異なっているものと考えられる。このようなケースで、代替的取扱いを認めると、予期しないところで同様の議論となる可能性があり、代替的な取扱いを設けることには賛成することは難しい。
- (3) 程度に依るが、会計基準の適用の困難性又は適用のためのコストが他の事業会社と差があるという問題であれば、例外規定は設定しないことが望ましいと考える。
- (4) 収益認識基準は、多くの日本企業に影響を与える基準である。日本企業にとって特殊な実務がある場合には、コストとベネフィットを考慮し、不利益が生じないように代替的な取扱いを認めるべきである。
- (5) 日本の監査スケジュールは海外に比してタイトである。監査の質の担保の観点からも、コストとベネフィットを考えた会計基準の運用を考える必要がある。

#### 案1に対する事務局の対応案

13. 収益認識会計基準は、基本的な開発な方針として、以下を掲げている（会計基準第98項）。

- (1) IFRS 第15号の定めを基本的にすべて取り入れる。
- (2) 適用上の課題に対応するために、代替的な取扱いを追加的に定める。代替的な取扱いを追加的に定める場合、国際的な比較可能性を大きく損なわないものとするを基本とする。

上記を方針としたことにより、すべての業種において、損益計算書のトップラインについて国際的な会計基準（IFRS 第15号及びTopic606）との比較可能性が担保されることになり、我が国の企業における情報開示の質を高めることにつながると考えられる。

---

<sup>1</sup> これまでに聞かれた意見は審議事項(3)-2 参考の枠組み内に記載している。

会計基準を国際的に整合性のあるものとする取組みを行う場合、国際的な会計基準とどの程度整合させるかは、個々の会計基準ごとに判断することになるが、収益認識会計基準については、損益計算書のトップラインを決めるものであり、他の会計基準よりも、国際的な比較可能性がより求められると市場関係者が判断した結果、このような開発の方針にしたものと考えられる。

14. この点、問題提起を行った電気事業連合会及び日本ガス協会の説明によると直近の検針日から決算日までの見積りを行った場合、当該見積金額については重要性がないとは言えないとのことであった。この点を踏まえると、検針日基準を採用した場合、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせないと認められず、収益認識会計基準全体に影響を与えかねないものと考えられる。よって、検針日基準を認める案1を採用することは適切ではないと考えられる。
15. なお、電気事業連合会及び日本ガス協会の検針日基準の見積ることが困難であるとの主張に対して、審議においては、見積りの困難性についてどの企業でも対応しているのではないかなどの意見が聞かれ、賛同する意見はあまり聞かれなかった。

ただし、決算日時点での販売量実績が入手できないため、見積りと実績を事後的に照合する形で見積りの合理性を検証することができないなど、見積りの適切性を評価することが困難であるとの意見が問題提起者のみならず、監査人からも寄せられているため、この点の対応について、本資料第21項以下で案2の採用の可否について検討している。

#### ディスカッション・ポイント

1. 案1を採用することが適切ではないと考えられるとする事務局の対応案について、ご意見を伺いたい。

#### (一定の期間検針日基準を認める案4について)

##### 案4について聞かれた意見

16. 案4については、次のような意見が聞かれた。
  - (1) 現在の適用の困難性の検証に加えて、将来その困難性がどのように変化するかを考える必要がある。困難性が変化するのであれば、期限を定めて代替的取扱いとして検針日基準を認める考え方を支持する根拠となり得る。

##### 案4に対する事務局の対応案

17. 現状では、2021年4月1日以後開始事業年度の期首からの会計基準の適用に向けて各社において準備作業が進められているところである。会計基準を適用すること

により、すべての企業が影響を受けることになると考えられるが、その程度は企業によってさまざまであると考えられる。2018年3月に公表した会計基準の適用日を3年後とした理由について、2018年会計基準は次のように述べている。

157. 収益認識に関する会計処理は日常的な取引に対して行われるものであり、本会計基準の適用により従来と収益を認識する時期又は額が大きく異なる場合、企業において経営管理及びシステム対応を含む業務プロセスを変更する必要性が生じる可能性があり、新たな会計基準又は改正された会計基準の公表における通常の準備期間に比して、より長期の準備期間を想定して適用時期を定める必要があると考えられる。よって、本会計基準は、平成33年4月1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とした（第81項参照）。

18. したがって、会計基準の導入にあたっては3年間という、通常の準備期間に比して長期の準備期間を設けており、現在準備作業を進めている企業との公平性を確保する必要がある。一定の期間、会計基準の適用を猶予する（検針日基準を認める）ためには、相当の理由が必要と考えられるが、そのような理由は見出されていないと考えられる。
19. なお、電気事業及びガス事業において分散検針が行われている顧客については現在、決算日時点での販売量実績を入手することができないが、専門委員会及び企業会計基準委員会の審議においては、スマートメーターが普及した場合、使用量を見積る上で必要な情報を入手することが可能になるため、それまでの期間、適用を猶予することが考えられるのではないかとの意見が聞かれた。この点について、電気事業連合会作成の説明資料によれば、スマートメーターで電気料金の見積りに使えるような期末の電力量を集計するためには、期末において前回検針日から期末日までの電力量を集計・加工するシステムの構築が必要となり、現時点では具体的な開発計画があるわけではないと説明されている。日本ガス協会からも口頭で同様の説明が行われた。
20. 会計基準の導入にあたっては3年間という、通常の準備期間に比して長期の準備期間が設けられており、現在準備作業を進めている企業との公平性を確保する観点から、相当の理由が必要となるものの、そのような理由が見出されていないこと、また、仮に会計基準の適用について一定の期間猶予を与える場合には猶予する期間を明確に定める必要があると考えられるが、スマートメーターの普及以外には、将来の時点で見積りの困難性が軽減される客観的な時期は識別されておらず、特定が難しいと考えられる。このため案4は採用しないことが考えられるがどうか。

### ディスカッション・ポイント

2. 案 4 を採用しないことが考えられるとする事務局の対応案について、ご意見を伺いたい。

## (特定の見積手法を代替的な取扱いとして明示的に認める案 2 について)

### 案 2 について聞かれた意見

21. 第 15 項に記載したとおり、現状では、決算日時点での販売量実績が入手できないため、見積りと実績を事後的に照合する形で見積りの合理性を検証することができないなど、見積りの適切性を評価することが困難であるとの意見が問題提起者のみならず、監査人からも寄せられているため、この点の対応について検討を行う。
22. 電気事業連合会及び日本ガス協会からの説明では、期末時点の数量及び単価の実績値が存在しないため、いずれの見積り方法が適切であるか判断できないとされている。他方、日本公認会計士協会の業種別委員会電力業専門委員会に所属する監査人への質問の結果として、未検針分売上を見積り計上する場合、「特別な検討を必要とするリスク」の対象となる可能性が高く、経営者が採用した重要な「仮定についての評価が必要となるが、確定額が判明しないため、その評価が困難である、また、バックテストについて監査基準委員会報告書第 540 第 8 項の要求事項に対応することは困難であり、その結果として見積値の合理性を評価することが困難である」など、監査手続の実施が困難であると報告されている。
23. これらの懸念に対応するためには、代替的な取扱いとして特定の見積手法を明示的に認め(案 2)、見積りの困難性を軽減することにより作成者及び監査人双方のコストを軽減することが考えられ、以下、その内容を検討する。

### 案 2 に対する事務局の対応案

24. 電気事業連合会及び日本ガス協会からは、4 種類の見積方法が提示されているが、使用量と単価のそれぞれの見積りの要素は以下のとおりである。  
 使用量：時点（前年同月、当月）、単位、需要数、検針日数、気温等  
 単価：時点、単位、料金改定、燃料費調整、構成比変動等
25. 決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益の見積りは、通常、同種の契約をまとめた上で（例えば、電気事業であれば電圧別に）、単価又は使用量（若しくはその両方）を見積って行われるものと考えられる。これらの見積りを行う上では、これまでの電気事業連合会及び日本ガス協会の説明を踏まえると、以下の定めを設けることにより、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわずに、見積りの

困難性を軽減することが可能になると考えられる。

(1) 使用量について

分散検針分のうち未検針となっている使用量の見積りについては、決算月の月初から月末までの送配量を基礎として、気温や曜日を加味して見積ることになるものと考えられる。ただし、気温や曜日を加味することは実務的に困難である可能性があるため、その月の日数に対する未検針日数の割合に基づき日数按分により見積ることができることを認めることが考えられる。

(2) 単価について

電気事業やガス事業では、契約の種類や使用量や時間帯によって単価が変動する料金体系を採用していることがあり、単価の見積りについては、使用量に応じて、それらの構成比の変動等を調整することになるものと考えられる。ただし、それらの調整を行うことは実務的に困難である可能性があるため、決算月の前年同月の平均単価を基礎とすることを認めることが考えられる。

26. これらを踏まえた文案を別紙に示している。

**ディスカッション・ポイント**

3. 代替的な取扱いとして特定の見積手法を明示的に認めるべきであるとする事務局の対応案、及びその対応案に従った場合の文案について、ご意見を伺いたい。

以 上



## 別紙 「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」

## 【適用指針文案（本文）】

**5. 重要性等に関する代替的な取扱い****(8) その他の個別事項****(毎月の計量により確認した使用量に基づく収益認識)**

103-2. 毎月、月末以外の日に実施する計量により確認した顧客の使用量に基づき顧客に対する請求（例えば、電気事業やガス事業における分散検針による請求）が行われる場合、会計基準第 35 項の定めに従った収益を認識するために、決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益を見積る必要がある。

当該収益の見積りは、通常、同種の契約をまとめた上で、単価又は使用量（若しくはその両方）を見積って行われるものと考えられる。当該使用量の見積りについては、決算月の月初から月末までの送配量を基礎として、その月の日数に対する未検針日数の割合に基づき日数按分により見積ることができる。また、当該単価の見積りについては、使用量に応じた単価ではなく、決算月の前年同月の平均単価を基礎とすることができる。

## 【適用指針文案（結論の背景）】

**I. 会計処理****(IFRS 第 15 号の定め及び結論の根拠を基礎としたもの以外のもの)****2. 重要性等に関する代替的な取扱い****(8) その他の個別事項****(毎月の計量により確認した使用量に基づく収益認識)**

176-2. 現在、電気事業及びガス事業においては、毎月、月末以外の日に実施する計量により確認した顧客の使用量に基づき収益の計上が行われ、決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益が翌月に計上される実務が見られる（いわゆる検針日基準）。会計基準の定めに従えば、決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益を見積ることになるが、これが実務的に困難であるとの理由で、検針日基準を代替的な取扱いとして認めて欲しいとの要望が電気事業及びガス事業より寄せられた。

176-3. 審議の結果、検針日基準による収益認識を認めた場合、財務諸表間の比較可

能性を大きく損なわせない(第164項)とは認められないと判断し、会計基準の定めどおり、決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益を見積ることが必要であるとの結論に至った。ただし、決算日時点での販売量実績が入手できないため、見積りと実績を事後的に照合する形で見積りの合理性を検証することができないなど、見積りの適切性を評価することが困難であるとの意見が企業及び監査人から寄せられたため、見積り方法について財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせない範囲で代替的な取扱いを定めることとした。

176-4. 決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益の見積りは、通常、同種の契約をまとめた上で(例えば、電気事業であれば電圧別に)、単価又は使用量(若しくはその両方)を見積って行われるものと考えられる。

ここで、分散検針分のうち未検針となっている使用量の見積りについては、決算月の月初から月末までの送配量を基礎として、気温や曜日を加味して見積ることが考えられるが、気温や曜日を加味することは実務的に困難である可能性があるため、その月の日数に対する未検針日数の割合に基づき日数按分により見積ることができることとした。

また、電気事業やガス事業では、契約の種類や使用量や時間帯によって単価が変動する料金体系を採用していることがあり、単価の見積りについては、使用量に応じて、それらの構成比の変動等を調整することが考えられるが、それらの調整を行うことは実務的に困難である可能性があるため、決算月の前年同月の平均単価を基礎とすることができることとした。