
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議論の整理

I. 本資料の目的

1. 本資料は、電気事業連合会より、別途の対応への要望に関する提起が行われたことを受け、代替的な取扱いを認めるか否かを検討するにあたって整理を行った論点について、これまで企業会計基準委員会及び収益認識専門委員会で聞かれた意見を示すために作成している。聞かれた意見を、各論点の後に枠囲みで示している。

II. 前提

2. 別途の対応は、「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」（会計基準第 96 項）に検討するものである。
3. 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」（適用指針第 164 項）。
4. 「代替的な取扱い」は、任意規定であることを前提とする。

III. 代替的な取扱いを認めるか否かを検討するにあたっての議論の整理

5. 代替的な取扱いを認めるか否かを検討するにあたっては、次の観点を考慮することが考えられる。

(1) 他の代替的な取扱いとの整合性の観点

会計基準等においてこれまでに定めてきた代替的な取扱いは、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせない範囲で定められている。検針日基準は、重要性がない場合を除き、会計基準の原則に準拠しないことになるため、これを認めることが財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせない範囲に含まれるか否かが論点となる。

この点、電気事業連合会の「見積り部分が利益に与える影響が大きい」という主張は、会計基準の原則に従わない場合には財務諸表間の比較可能性が損なわれる可能性があることを示唆しているものと考えられる。

一方、代替的な取扱いは例外的な処理であることから、「財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせない」という条件にこだわる必要は必ずしもないという考えもあると考えられる。仮に財務諸表間の比較可能性を損なう可能性がある場合でも例外的な処理を認め得ると考える場合、どのような論理に基づきこれを認めるのかを検討する必要があると考えられる。

上記の観点に関する主な意見は以下のとおりである。

- 確定値が把握できない状況において、検針日基準と見積値の差異に幅があることや、各社の試算結果にばらつきがあることをもって、合理的な見積りか否かを判断するのは難しいと感じている（第 443 回企業会計基準委員会）。
- 見積手法は合理的であるが、見積結果にばらつきがある、あるいは、見積りの影響に重要性があるという説明では、代替的取扱いの論拠とすることが難しい（第 109 回及び第 110 回收益認識専門委員会）。
- 電気事業連合会の説明では、見積りの幅に重要性があるとのことであったが、検針日基準との乖離率最大 0.66%は、見積りの精度としては高いと考えられるのではないかと（第 109 回及び第 110 回收益認識専門委員会）。
- 他の業種と比較した違いが存在するかが論点であると考え。定期的に高い頻度で検針をしているため、見積りの重要性や有用性の観点で差は存在するとも考えられる（第 444 回企業会計基準委員会）。
- 電力業・ガス業固有の理由がない限り、実務の大変さといった理由では、他の業種の理解は得られないと思う（第 110 回收益認識専門委員会）。

(2) 財務諸表の適正表示の観点

会計基準の原則は、従来の会計処理に比して、財務諸表を適正に表示するものと考えられる。この観点から、検針日基準を評価する。

① 損益計算書の適正表示の観点

検針日基準に基づき計上される収益が 1 年分の収益であることは、会計基準の原則に従った場合に計上される収益と同じであるが、期首前の

半月分の収益が計上され、期末前の半月分の収益が計上されないことになる。同じ半月であっても、計上される収益は、天候等により大きく異なることになる可能性があると考えられる。

また、現在、費用（売上原価）については概ね発生主義で認識されている。費用に関する会計処理を変更せずに収益を検針日基準により計上する場合、収益と費用の期間対応が図られないと考えられる。仮に費用を収益に合わせて調整した場合、収益も費用も発生主義に基づかないことになると考えられる。

② 貸借対照表の適正表示の観点

検針日基準を適用している企業が会計基準の原則を適用することとなった場合、その適用開始時の期首に期末前の半月の収益相当額（税引後）だけ剰余金を増加させることになると考えられる。検針日基準を継続する企業と比べた場合、貸借対照表の剰余金がこの分だけ異なる状態が継続することになると考えられる。

上記の観点について、次の意見が聞かれた。

- 収益と費用が期間対応していない点は、現行実務の課題と考えられる（第109回収益認識専門委員会）。
- 見積りを行わない場合に生じる剰余金への影響が懸念される（第444回企業会計基準委員会）。
- 費用を発生ベースで計上し、収益を検針日基準で計上する計上基準の差異によって利益に対する影響が生じている面もあるのではないかと（第110回収益認識専門委員会）。

(3) 見積りの考え方の観点

財務諸表を作成する上では、様々な会計上の見積りを行うことが必要となる。企業会計基準第24号では、会計上の見積りを「資産及び負債や収益及び費用等の額に不確実性がある場合において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出すること」と定義している（企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第4項(3)）。

この点、当委員会では会計上の見積りに関連して、議事概要「会計上の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の影響の考え方」を公表しており、

合理的な金額を算出する上で、新型コロナウイルス感染症の影響のように不確実性が高い事象についても、一定の仮定を置き最善の見積りを行う必要があるものと考えられるとし、最善の見積りを行った結果として見積もられた金額については、事後的な結果との間に乖離が生じたとしても、会計上の誤謬にあたらないものと考えられるとした。

会計基準の適用にあたり、様々な会計上の見積りが求められている。その精度も様々であると考えられるが、企業が置いた仮定が不合理ではない限り、最善の見積りを行った結果は会計上、認められてきたと考えられる。

電気事業連合会は、行った試算について「いずれの見積り手法も、定性的に見れば、一定の合理性はある」としているが、以下の点をどう考えるかが論点になると考えられる。

- ① 当委員会として、電気事業連合会が行った試算を合理的なものとするか。
- ② 監査人は、電気事業連合会が行った試算を合理的なものとして容認するか。

仮に、見積手法の合理性について監査人に懸念があるようであれば、特定の見積手法を代替的な取扱いとして認めることも考えられる。

上記①の点について聞かれた意見は、(1)他の代替的な取扱いとの整合性に関する意見に記載している。

上記②の点について、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に質問を行った結果として、企業会計基準委員会の監査人の委員より次の報告を受けた。

試算結果は、受け入れ難い見積方法とはいえないというコメントがあった一方で、監査手続の困難性から、受入可能としてよいかどうかの懸念があるとの意見もあった。

この報告に対して、次の意見が聞かれた。

- 会計上の見積りが特別な検討を必要とするリスクに該当し得るという議論はどの企業も同じであり、これをもって監査が困難になり今回の試算を受入可能としてよいかどうかの懸念が生じるという監査人の意見には疑問を感じた（第109回収益認識専門委員会）。

(4) 国際的な比較可能性の観点

会計基準は、基本的に IFRS 第 15 号の定めをすべて取り入れた上で、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせない代替的な取扱いを定めている。個々の会計基準において、国際的な会計基準と合わせる程度は様々であるが、収益は損益計算書のトップラインであり、特に国際的な比較可能性が必要と考えられるため、このような取扱いとしている。

よって、今後、会計基準の適用が始まった後は、すべての業種において、国際的な比較可能性が高まるものと考えられる。

このような状況を踏まえたとき、検針日基準は、重要性がない場合を除き、会計基準の原則に準拠せず、国際的な比較可能性が損なわれる可能性があると考えられるが、この点をどのように考えるかが論点になると考えられる。

上記の観点について、次の意見が聞かれた。

- 代替的な取扱いが IFRS との重要な差になるかの判断が必要と考えられる（第 109 回収益認識専門委員会）

事務局が示した 4 つの観点に加え、次の点を観点として加えるべきであるとの意見が聞かれた。

- 見積りに時間をかければより精緻となる可能性は高まるものの、決算スケジュールや監査スケジュールの観点からも、コスト・ベネフィットを考慮すべきであるとする（第 443 回企業会計基準委員会）。

電気事業連合会から、現在、東京証券取引所による決算発表の早期化の要請に応えるべく、翌月末までの開示を目標として実務を行っているが、この決算スケジュールを変えずに見積りを行うこととなった場合には、見積りに充てられる時間は 1 日程度になるとの説明があった。

また、見積りを行う場合には、3 日間から 7 日間程度、見積りに期間を要することになると考えられるとの情報をいただいた。

この点に関して、次の意見が聞かれた。

- 東京証券取引所による決算発表の早期化の要請（翌月末開示）は、電力業界のみに対する要請ではなく、翌月末開示に限定しては議論が進まない（第 109 回収益認識専門委員会）。

- 決算及び監査スケジュールに関して負荷がかかることは、特別なことではなく代替的取扱いを認める論拠にならないと考える（第109回収益認識専門委員会）。

IV. 代替的な取扱いを認めるか否かについての選択肢

6. 以上の検討を踏まえ、代替的な取扱いを認めるか否かについての選択肢としては次のようなことが考えられる。

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。

上記の選択肢に関して次の意見が聞かれた。

- 見積りと検針日基準に重要な差異がないこと等を条件として、検針日基準を認めることも考えられるのではないかと（第443回企業会計基準委員会）。
- 案2について、特定の見積手法とするのではなく、各社で定めた見積手法について継続適用を前提に認めるという考え方もあるのではないかと（第443回企業会計基準委員会）。
- 不確実性が高い事象でも最善の見積りを行うことは監査人から要請されており、合理的な方法での見積りが必要と考える（第108回及び第109回収益認識専門委員会）。
- 代替的取扱いを認める場合には、論拠を明確化し、また適用対象を公平にする必要がある（第109回収益認識専門委員会及び第444回企業会計基準委員会）。
- 確定値がない場合でも、財務会計上は見積り可能と考える。バックテストの可否については、監査の問題であると考えられる（第109回収益認識専門委

員会)。

- 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根拠であれば、例外規定は設定しないことが望ましいと考える(第444回企業会計基準委員会)。
- 諸外国との比較において月次検針が担保されていることが日本の特殊性と考えられる。代替的な取扱いを認めるためには、見積りとの乖離に重要性がないという説明でないと対応が難しいのではないかと(第110回収益認識専門委員会)。
- 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(第110回収益認識専門委員会)。
- 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(第110回収益認識専門委員会)。
- 相当程度に精緻な見積りを行うことに、負担がかかる、あるいは、準備に時間を要するというのであれば、猶予期間を設けるということも一案ではないかと(第443回企業会計基準委員会)。

上記の意見を受け、次の選択肢を追加することが考えられる。

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)。

上記の案に対して、次の意見が聞かれた。

- 親委員会の議論において猶予期間を設けるという案が出されたとのことだが、仮に猶予期間を認める場合には、何が可能となるまでの猶予期間であるかを明確化する必要がある(第109回収益認識専門委員会)。
- 猶予期間を認める案の追加に賛成する。時点を定めて、その時点で再度検針日基準の継続について検討する方法もあるのではないかと(第444回企業会計基準委員会)。
- 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（第 445 回企業会計基準委員会）。

- 現在 IASB が開発している料金規制の会計モデルを適用する可能性がある場合には、検針日基準から収益認識基準への移行と将来における料金規制会計への移行により 2 段階の対応（システム等のコスト）の負担が生じるのではないか（第 445 回企業会計基準委員会）。

7. いずれの選択肢を採用するのかは、検針日基準を継続して適用することにより損なわれる便益と、会計基準の原則に従い見積りを行うことのコストを比較考量する必要があると考えられる。

V. 代替的な取扱いを認める場合の対象企業

8. 検針日基準について代替的な取扱いを認めることとした場合（第 8 項の案 1 又は案 2 とした場合）、代替的な取扱いを認める企業について、今回提起された旧一般電気事業者に限定するかどうかの問題になると考えられる。

上記の点について、次の意見が聞かれた。

- 確定値がない場合に代替的取扱いを定めるのであれば、「確定値がない」を定義しないと濫用のリスクが生じ得ると考えられる（第 109 回収益認識専門委員）。
- 財務諸表間の比較可能性を損なう場合に代替的取扱いを認めるのであれば、業界を限定する必要があると思われる（第 109 回収益認識専門委員会）。
- 仮に代替的な取扱いを認めるのであれば、電力業のビジネスの特性に基づいて検討を行うべきと考える（第 109 回収益認識専門委員会）。
- 議論の波及の可能性が懸念され、代替的取扱いを設けることには賛成し難い（第 108 回収益認識専門委員会）。

なお、検討の枠組み（会計基準以外で対応する可能性）について、次の意見が聞かれた。

- 会計基準の見直しでの対応には賛成しない。監査上の取扱いの範囲で対応で

きるのであれば、会計基準において代替的取扱いとして扱うことではないのではないか。(第108回及び第109回収益認識専門委員会)

- 会計基準内のみでの議論ではなく、ASBJ外で業界内の基準で対応する等の議論が存在しても良いのではないかと考えられる(第443回企業会計基準委員会)。

海外の開示事例の報告について、次の意見が聞かれた。

- 諸外国の事例を見ても、見積りができないわけではなく、監査も対応ができないわけではない。正確な会計処理によるベネフィットと作成者及び監査人のコストを比較し、時間軸による検討も含めた現実的対応の議論を行っていくものとする(第445回企業会計基準委員会)。
- 海外の事例を見ると、見積りの確からしさを事後的にチェックする何らかの監査手続があると考えられる。(第110回収益認識専門委員会)。

アナリストへのヒアリング結果の報告について、次の意見が聞かれた。

(第445回企業会計基準委員会)

- アナリストの見解としては現時点では見積りを必ず要求するという立場ではないと理解した。会計基準設定主体としては、会計基準全体の整合性を考慮する必要があり、アナリストとは違う立場をとることもあり得るものとする。
- 検針日基準の継続と収益認識基準に基づく見積りには、それぞれメリットとデメリットがあるご意見と理解した。作成者の負担とアナリストの求める水準とをコスト・ベネフィットの観点で考慮する必要があると考える。

以上