

改正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」の公表

ASBJ 専門研究員 かとう こうじ
加藤 紘司

I. はじめに

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は、2021年3月26日に、改正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「改正適用指針」という。）を公表した¹。

ASBJは、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準として、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。）を、それぞれ2018年3月30日に公表し、それぞれ2020年3月31日に改正している。今般、後者の適用指針をさらに改正している。

本稿では、改正適用指針において改正された部分の概要を紹介する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

II. 改正適用指針の公表の経緯

会計基準第96項においては、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、その旨ASBJ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ASBJにおいて判断することとしている。

従前、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検針による顧客の使用量に基づき収益の計上が行われ、決算月に実施した検針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た（いわゆる検針日基準）。これに対し、会計基準第35項の定めに従えば、決算月に実施した検針日から決算日までに生じた収益を見積ることになる。

ASBJは、電気事業連合会及び一般社団法人日本ガス協会より、決算月に実施した検針日から決算日までに生じた収益の見積り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提起を受け、別途の対応を図ることの要否等について審議を行った（改正適用指針第176-2項）。

会計基準は、その開発にあたっての基本的な方針として、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS第15号」という。）の基本的な原則を取り入れることを出発点とした上で、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、比較可能性を損なわせない範囲で代替的な取扱いを

1 本適用指針の全文については、ASBJのウェブサイト（https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/implementation_guidance/y2021/2021-0326.html）を参照のこと。

追加することとしたとしている（会計基準第 97 項）。また、これを受けて、適用指針では、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（適用指針第 164 項）。

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と認められないと判断し、会計基準の定めどおり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実績が入手できないことにより、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財務諸表作成者及び監査人から寄せられたため、見積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（改正適用指針第 176-3 項）。ASBJ は、見積方法を定めることにより、見積りの適切性の評価における財務諸表作成者及び監査人の負担が軽減されると考えている（改正適用指針第 176-5 項）。

Ⅲ. 改正適用指針の概要

前述の経緯により、改正適用指針は、電気事業及びガス事業において、毎月、月末以外の日に実施する検針による顧客の使用量に基づき顧客に対する請求が行われる場合、決算月に実施した検針の日から決算日までに生じた収益を見積る必要があるとしている。同時に、改正適用指針では、当該収益の見積方法に関する代替的な取扱いを定めている。

当該収益の見積りは、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）、使用量又は単価（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、気温、曜日等を加味して見積ることが考えられるが、気温、曜日等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、当該単価の見積りについては、契約の種類、使用量、時間帯等によって単価が変動する料金体系を採用している場合には、使用量等に応じて、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、このような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、使用量等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こととした（改正適用指針第 103-2 項及び第 176-4 項）。

Ⅳ. 適用時期等

改正適用指針は、会計基準の適用時期等と同様に、2021 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ている（改正適用指針第 107 項）。

Ⅴ. おわりに

改正適用指針は、2020 年 12 月 25 日に公表した企業会計基準適用指針公開草案第 70 号（企業会計基準適用指針第 30 号の改正案）「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」に対して寄せられたご意見を踏まえて、ASBJ において検討を行い、公表するに至ったものであ

る（改正適用指針第 109-3 項）。寄せられたご意見は、概ね提案を支持するものであった。より詳細に見積方法を定めるべきとするご意見もあったが、実務に資するために、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせない範囲で具体的な見積方法を定めるという代替的な取扱いの趣旨を損なう可能性があると考えられることから、公開草案からの変更を行わずに最終化を行った。

本稿が、改正適用指針の概要やその趣旨をご理解いただくための一助となれば幸いである。