

2012年2月17日

企業会計基準委員会 御中

株式会社 商船三井

IASB の改定公開草案「顧客との契約から生じる収益」に関する意見の募集の件

社団法人日本船主協会から我が国海運業界として題記に関する意見書を貴委員会に回答しているところですが、弊社として質問項目2（収益認識の時期）につき個社としての意見がありますので、船主協会意見書とは別に下記の通り回答します。日本船主協会意見書と併せて検討賜りますようお願い申し上げます。

記

質問項目2に対する弊社意見

1. 収益認識時期について「一定の期間にわたり充足される履行義務」と「一時点で充足される履行義務」の2種類の履行義務に区分するIASBの提案に同意する。また「一定の期間にわたり充足される履行義務」を判別する条件の一つである第35項(b)(ii)の要件に対しても、船主協会と同意見である。

ただし、本項に関する結論の根拠 BC97 で示されている例示において、船主協会意見書では、「進行基準と完了基準が並存せざるを得ない海運業界のような業態があるため、当該例示が適当でない」との指摘を行っているが、再公開草案の考え方に照らして、海運業の提供する輸送サービスが、(1)一定の期間にわたり充足される履行義務なのか、(2)一時点で充足される履行義務なのか、そのいずれに該当すると考えるのかが明示されていない。弊社は、上記説明ではその問題意識についての真意が十分伝わらないと懸念し、個社として以下の通りコメントするものである。

BC97 中の陸送の例示で示された輸送サービスを「一定の期間にわたり充足される履行義務」に分類することを示唆する提案には賛成できない。荷渡しという事実の裏付けがないにも拘わらず、単に荷物が物理的に移動しているという事実を基にして、輸送サービスについて顧客は企業が現在までに完了した履行から便益を受けていると考えることは、輸送業者の果たすべき履行義務に対する顧客の期待もしくは一般常識に著しく反すると考えられるためである。

よって、輸送サービスの性格を「一定の期間にわたり充足される履行義務」とする理由及び結論は再検討されるべきである。

2. 収益認識時期に関する IASB の提案に総論として同意するものの、各種輸送手段の特徴に合わせて工夫された運送人の既往の収益認識に係る複数の会計実務は、それぞれ合理性が認められて歴史的に定着してきたものであり、IASB の提案する顧客に対する履行義務の移転という考え方と整合的に説明ができないところがあるとしても、それを理由に否定されるべきではないと考える。外航海運業においては、コンテナ船事業における複合輸送進行基準を含め、航海進行基準（本邦では通常「航海日割基準」と称しているが、本文では以下「航海進行基準」と言う）、航海完了基準が収益認識基準として容認されるべきである。

補足説明

1. 一般に輸送契約とは、運賃を対価として運送人が顧客から荷受地において輸送を引き受けた顧客の荷物を顧客の指定した荷渡地において（明示または黙示の）一定の荷渡し期日に渡すことを約する契約であると理解されている。

ところが、BC97 の陸送サービスの例示では、顧客にとって荷渡しがされない限り、自己の所有する資産（荷物）を現実に利用できないという事実を無視して、物理的に荷物が荷受地から移動しているという事実のみに基づいて「現在までに完了した作業を実質的にやり直すことなしに他の企業が顧客に対する残存する義務を単純に履行できる場合には、顧客は企業が現在までに完了した履行（すなわち、受け取った財又はサービス）から便益を得ているに違いない」ので、「一定期間にわたり充足される履行義務」とであると結論づけている。これは輸送サービスに対する顧客の期待もしくは一般常識に反する無理な事実認定である。

輸送サービス収益を進行基準的に計上する実務の例が多いのであろうが、現在の会計実務を認めるに当たっては、無理な事実認定に頼らない理論構成によるべきである。

（参考）BC97

「企業の履行により企業が他に転用できる資産が創出されない場合において、顧客が企業の履行が発生するにつれてそこから便益を受けていることが明確でないこともある。この問題に対応するため、第 2 の要件では、残存する義務を履行するために現在までに完了した作業を他の企業が実質的にやり直す必要がないかどうかを考慮することを企業に求めている。これは、現在までに完了した作業を実質的にやり直すことなしに他の企業が顧客に対する残存する義務を単純に履行できる場合には、顧客は企業が現在までに完了した履行（すなわち、受け取った財又はサービス）から便益を得ているに違いないからである。例えば、顧客の資産をバンクーバーからニューヨークに陸路で輸送する義務のある運送会社を考えてみる。この会社が当該資産を目的地の途中まで（あるいは場合によっては、資産の目的地までの距離が遠いハブまで）輸送している場合には、他の企業は、その時点までに提供された輸送サービスをやり直す必要なしに、顧客に対する残存する義務を履行することができる。」

2. 我が国の外航海運業では、費用との合理的対応を図る観点から収益認識に関して各種の会計処理が実践されており、ビジネスモデルの特徴を反映してコンテナ船事業と不定期船事業（自動車専用船など各種専用船事業を含む。）では異なった会計実務が行われている。

多数の顧客の多種多様の荷物を合せて積載し、多数の港に寄港するコンテナ定期船事業では、海陸でコンテナが一貫輸送されるコンテナ輸送の特徴を反映して船荷証券（B/L）単位の輸送期間を日割りして当該会計期間の運賃収益を計上する方法（複合輸送進行基準）が主流である。一方、不定期船事業では、運賃収益と輸送原価の適切な対応を図るため、輸送手段である船舶の動静に応じて太宗の費用が順次発生する事実に着目して、航海単位（または航海に準ずる損益集計期間単位）に区分して、日割りまたは航海完了時点で損益を計算する会計実務（航海進行基準または航海完了基準）が定着している。

再公開草案のステップに基づくと個別の顧客毎に発行する B/L 単位の履行義務を識別する事になると考えられるが、B/L 毎に運賃収益に対応する輸送原価を適切に配賦することが実務的に困難な場合が多く、従来の会計処理に拠ったとしても、一航海は最長でも 3 ヶ月程度であるので、会計年度で見ると収益計上額に大きな差異は生じないと考えられる。

B/L 単位の履行義務を識別する会計処理の問題として次のような問題があげられる。

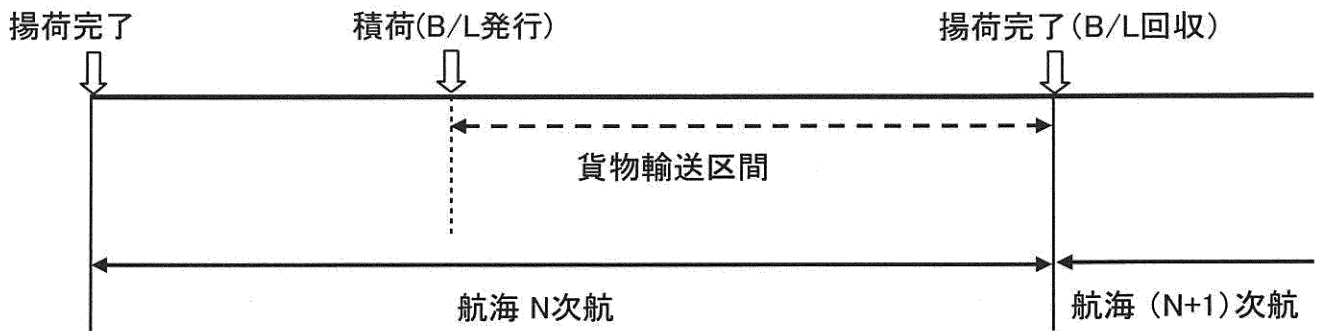
(1) B/L を契約単位として履行義務を認識して収益計上を行うこととしても、B/L 単位で適切に輸送原価配賦を行うことが実務的に困難である。空船廻航期間に発生するものを含む航海諸経費、例えば燃料費、用船料、船費（船員費等）を各 B/L（履行義務単位）に合理的に配賦するのは実務上困難かつ実益に乏しい。現状では B/L 単位の運賃収益を把握しているコンテナ定期船事業でも輸送原価を B/L 単位の配賦していないが、各 B/L に対応する輸送原価を適切に配賦しようとする、経理実務の大幅な変更とシステムの抜本的な改修が必要と見込まれる。

(2) Management はコンテナ船事業を複合輸送進行基準により、不定期船事業を航海単位の進行基準または完了基準によって損益を管理している。Management の観点から大きくかい離する損益認識方法に基づいて作成された会計情報では、投資家に対する適切な情報開示とはならない。

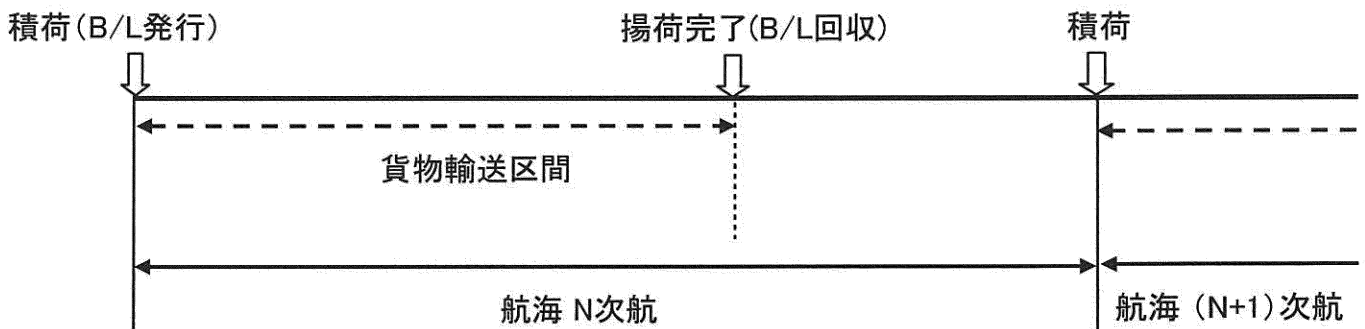
以上

(参考)外航海運における貨物輸送区間と航海区分

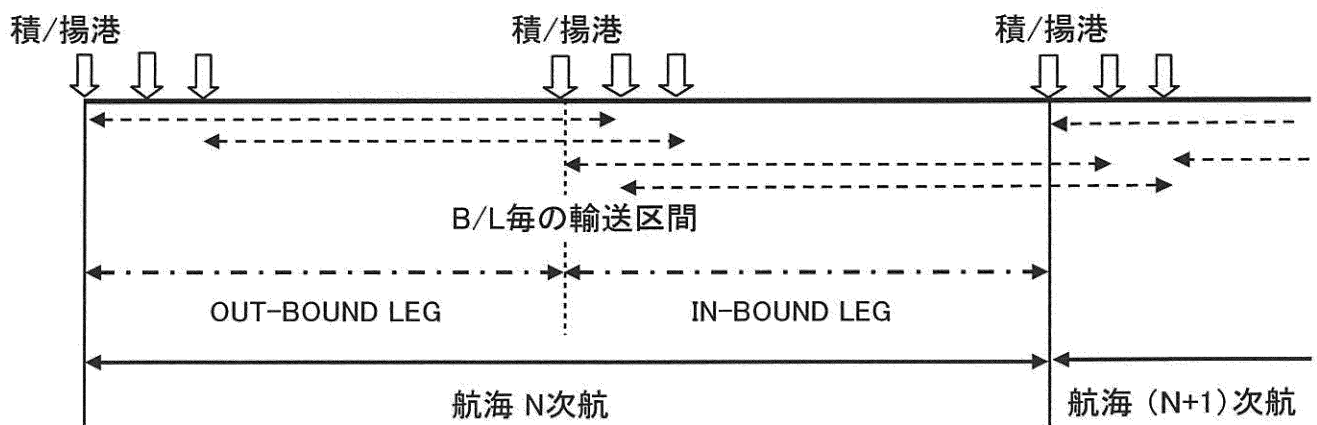
1.不定期船 (Freight Prepaid又はCollect)



2.自動車船 (Freight Prepaid又はCollect)



3.定期船 (Freight Prepaid又はCollect)



定期船(コンテナ船)では、B/L単位の輸送期間を日割りして、当該会計期間の収益を計上。

(注) 複合一貫輸送の場合、“Feeder船 + 母船 + Truck(Rail)”など多様なパターンあり。