

平成 28 年 5 月 31 日

企業会計基準委員会 御中

一般社団法人 日本船主協会

**収益認識に関する包括的な会計基準の開発  
についての意見の募集 (回答)**

貴委員会が本年 2 月に公表された標記の意見募集に関して、わが国海運業界を代表して、下記のとおり意見を提出致しますので、ご高配を賜りますよう宜しくお願い申し上げます。

記

	質問項目
質問 1	お寄せいただくご意見を今後の当委員会の基準開発において適切に踏まえるために、以下の質問についてご回答いただくにあたっては、どのような立場(財務諸表利用者、財務諸表作成者、監査人、学識経験者、その他)に基づくものかをご記載ください。
回答	財務諸表作成者の立場に基づき意見を述べる。
質問 2	当委員会は、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準を開発することは、会計基準の体系の整備につながり、日本基準の高品質化及び企業間の財務諸表の比較可能性を向上させること等に寄与すると考えており、当該検討を進めてまいります。 この開発にあたっては、本資料第 16 項に記載した理由により、IFRS 第 15 号の内容を出発点として検討を行っていますが、この点について、ご意見があればお寄せください。
回答	国際的な比較可能性が改善することが期待され、検討方針に同意する。
質問 3	「第 1 部 IFRS 第 15 号に関して予備的に識別している適用上の課題」の I. から III. に記載のとおり、当委員会は、仮に IFRS 第 15 号の基準本文(適用指針を含む。)の内容のすべてを、我が国の収益認識に関する包括的な会計基準として連結財務諸表及び個別財務諸表に導入した場合の論点を予備的に識別した上で、適用上の課題を分析しています。 識別された 17 の論点及び適用上の課題の分析の内容について、例えば、次の

	<p>観点から、ご意見があればお寄せください。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・各々の論点の「予備的に識別した適用上の課題」に記載されている内容は適切か。また、当該論点については、記載されている課題以外に適用上の課題として検討が必要と考えられるものはあるか。</li> <li>・各々の論点の「影響を受けると考えられる取引例」に記載されている取引例は適切か。また、各々の論点について、記載されている取引例以外に影響を受けると考えられる取引はあるか。</li> <li>・各々の論点について、他にコメントはあるか。</li> </ul>
回答	<p>質問 4 の回答に含めるべき事項も含め、本回答にてコメントする。</p> <p>1) 海運業においては、これまで運送主体（船舶の運航）に着目し、航海単位（貨物の輸送の為に貨物を積載しない状態で航海する期間、言わば空船廻航期間を含む）で収支計算を行うことが長年の実務慣行として定着してきたが、IFRS 第 15 号適用下で“契約における履行義務”を識別する際、仮に運送客（貨物）に着目しそれに基づき収益・費用を認識することとなれば、これまでの実務慣行から大きく離れてしまい、業務プロセス変更やシステム改修等により負荷が増大してしまうことを懸念している。</p> <p><b>【理由・背景】</b></p> <p>海上輸送によるサービス期間が他の輸送サービスに比べて長いこと、また、航海パターンも多岐にわたることもあり、収益と費用を対応させることが海運業の会計慣行において重視され、船舶の運航に着目し、航海単位で収支計算を行うことが定着してきた。その後、コンテナ運送方式が進展し複数の輸送手段によって「戸口」から「戸口」へ輸送する形態（複合一貫輸送）が定着したことにより航海単位に代わる手法の必要性が生じ、コンテナ定期船事業では、貨物に着目した収益認識方法である複合輸送進行基準による収支計算を導入するに至った。しかしながら、コンテナ定期船事業を除く事業形態では、上述のとおり、航海単位でまとめる会計実務が行われている。</p> <p>IFRS 第 15 号のステップにもとづくと、個別の顧客毎に発行する船荷証券（B/L）単位に履行義務を識別することになる可能性もあるが、仮にそうなった場合、B/L 毎に運賃収益に対する輸送原価を適切に配分することは実務的に困難である。航海諸経費（例えば、燃料費、傭船料、船費（船員費等））を各 B/L（履行義務単位）に合理的に配分するのは実務上困難かつ実益に乏しい。現状では、B/L 単位に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 単位に配分していないが、各 B/L に対応する輸送原価に適切に配分しよう</p>

とすると、経理実務のみならず営業部門の予実管理においても大幅な変更とシステムの抜本的な改修が必要となる。

また、空船廻航期間も輸送サービスを提供するために必然的に発生する期間であり、収益を認識する航海単位の期間に含め、その間に発生する航海諸費用も運賃収益に対する輸送原価に含めるべきである。

2) 論点 9 及び 10 において履行義務が一定の期間にわたり充足されるものと一時点で充足されるものとの論点が述べられている。

IFRS 第 15 号の BC126、BC127 では、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していると解釈されうが、多様な事業モデル（輸送手段、航海パターン等）を持つ海運業においては、一様に「一定の期間にわたり充足される履行義務」に分類することは、適切ではない。各種輸送手段の特徴に合わせ工夫された輸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歴史的に定着してきたものであるという事実を十分考慮に入れるべきである。

#### 【理由・背景】

BC126、BC127 の陸送サービスの例示では、別の企業が企業の現在までの履行を実質的にやり直す必要がない場合は、顧客が企業の履行が提供されるにつれて便益を受けるのかどうかを判定するための客観的な基礎として使用できるとある。海上輸送では、海上を航行する過程において、別の企業が残りの履行を引き受けることは現実的には不可能であり、陸送サービスと同様に BC126 及び BC127 を適用できるかどうかは慎重な判断を要すると考える。

我が国の外航海運業では、多数の顧客の多種多様な貨物を合わせて積載し、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荷主証券（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、航海完了時点または日割りで損益を計上する会計実務（航海完了基準または航海進行基準）が定着している。

	<p>履行義務の提供に要する期間が短期であれば、収益認識が完了基準であっても進行基準であっても、計上額に重要性のある差が生じることは想定されず、従って、会計処理法統一による比較可能性の向上というベネフィットがそれほど大きいとはいえない。一方で、収益認識方法の変更には経理部門のみならず営業部門におけるシステムや業務プロセスの変更が必要となり、対応のための実務負担・コストは膨大なものになることが予想される。従って、そのような企業のデメリットに見合うだけの財務諸表利用者におけるベネフィットが生じるかどうか（コスト・ベネフィット バランス）の検討を慎重に行うべきである。</p> <p>経営者は、コンテナ定期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収支管理を行っている。経営者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開示情報とはならない。</p> <p>また、一航海は最長でも3ヶ月程度であることから、会計年度で見ると収支計上額に大きな差異は生じないと考えられる。</p> <p>なお、税務上においても役務提供完了基準を原則としながらも複数の会計実務が認められている（基本通達2-1-13）点も無視すべきではないと考える。</p>
質問 4	<p>「第1部 IFRS 第15号に関して予備的に識別している適用上の課題」のⅠ. からⅢ. に記載している17の論点以外の論点に関する適用上の課題を識別している場合、可能な限り、詳細に当該内容をご記載ください。</p>
回答	<p>上述の質問3の回答のとおり。</p>
質問 5	<p>「第1部 IFRS 第15号に関して予備的に識別している適用上の課題」の「Ⅳ. 開示（注記事項）」では、IFRS 第15号に定められている注記事項を示しています。</p> <p>これらの注記事項の中で、収益に関する分析を行うにあたり、特に有用であると考えられる注記事項を、その理由とともにご記載ください。また、コストと便益を比較考量した観点から、特に取り入れることに懸念がある注記事項を、その理由とともにご記載ください。</p>
回答	<p>コスト・ベネフィットのバランスを意識した開示（注記事項）となるような検討が行われることを期待している。</p>

質問 6	その他、当員会が取り組んでいる我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発に関して、ご意見があればお寄せください。
回答	以下のことを意識、検討をすべきである。  ・会計と税務の乖離を最小限とする。 ・過去の歴史的な経緯についても含め、これまで定着してきた会計慣行についても考慮する。 ・新基準適用までには、十分な準備期間を設ける。

以上