
プロジェクト 収益認識に関する包括的な会計基準の開発

項目 一定の期間にわたり充足される履行義務に関する課題の検討

本資料の目的

1. これまでの審議において、個別論点について今後検討すべき課題を検討し、【課題 1】日本基準における実務において収益（又は利益）の認識時期あるいは貸借対照表の表示が異なるものとして、次の課題を抽出している。
 - (1) 電気事業等における検針日基準
 - (2) 鉄道業における定期乗車券による旅客運輸収入
 - (3) 海運業等の輸送サービスにおける実務
2. 本資料では、前項(1)から(3)の課題に関して、代替的な方法を追加的に定めることの可否について、審議を行うことを目的としている。

電気事業等における検針日基準

(課題の整理)

3. 意見募集文書に対して、電気事業等における検針日基準について、以下の意見が聞かれている。
 - (1) 検針日基準が適用されている電気料金のように、事業の性質上、期末日の一時点で、すべての顧客に対して財を移転した価格を測定することが極めて困難であり、かつ蓋然性の高い見積りも困難である取引がある。期末日までの収益を認識することとなると、事業遂行上の支障が生じ、また適切な財務諸表の表示につながらないと考えられるため、一定の開示を行うことを条件として、現行の会計処理によることが認められる措置を検討いただきたい。
 - (2) 継続的で業務量の変動する役務提供契約等で、事務の都合上、月末日以外を締切日として 1 か月分の業務量を測定し、当月の収益に計上する場合があるが、締切日翌日から月末日までの業務量を見積って収益計上する場合には事務が非常に煩雑になる。
 - (3) 一般電気事業者の売上高である電灯・電力料については、電気事業会計規則において、「調査決定の完了した金額を計上する」とされていることから、検針対

象期間に供給された電気に関する収益を検針日にまとめて計上している。IFRS第15号に基づく場合には、顧客に電気が届けられた時点で履行義務が充足され、かつ送電は絶え間なく実施されているため、会計期間に送電が完了した電力に関しては、当該会計期間に収益認識することが考えられるが、顧客に供給される電力量は、現時点では全ての顧客について日々計測するためのインフラが整っておらず、電力量、単価ともに概算見積りにならざるを得ない可能性がある。したがって、新基準を開発する場合、電気事業会計規則の規定との調整を行う必要があると考えられる。

(分析)

4. 電気事業者（一般送配電事業者、送電事業者及び発電事業者）が準拠する電気事業会計規則の別表第一(13)営業収益において、電灯料については、「調査決定の完了した金額を計上する」とされている。
5. 別記事業に所轄官庁により会計に関する規則が定められている場合には、財務諸表等規則の定めによらず、所轄官庁による会計に関する規則に従うことになるため¹、会計基準において特段の手当は必要ないと考えられる。

鉄道業における定期乗車券による旅客運輸収入

(課題の整理)

6. 意見募集文書に対するコメントでは、鉄道業における定期乗車券による旅客運輸収入の認識について、有効開始日基準との差異に重要性が乏しいことを理由として発売日基準を採用している実務があるが、仮に発売日基準が認められない場合、追加のシステムの開発が必要になる可能性があるとの意見が聞かれている。

(分析)

7. 発売日基準は、有効開始日基準と比べて、収益認識時期が早まる可能性があるが、

¹ 財務諸表等規則第2条では、以下のとおり記載されている。

「別記に掲げる事業（以下「別記事業」という。）を営む株式会社又は指定法人が、当該事業の所管官庁に提出する財務諸表の用語、様式及び作成方法について、特に法令の定めがある場合又は当該事業の所管官庁がこの規則に準じて制定した財務諸表準則（以下「準則」という。）がある場合には、当該事業を営む株式会社又は指定法人が法の規定により提出する財務諸表の用語、様式及び作成方法については、第十一条から第六十八条の二まで、第六十八条の四から第七十七条まで、第七十九条から第九十九条まで及び第一百条から第二百一条までの規定にかかわらず、その法令又は準則の定めによるものとする。ただし、金融庁長官が必要と認めて指示した事項及びその法令又は準則に定めのない事項については、この限りでない。」

現行の日本基準における実務においても、各企業において一般的な重要性を考慮して、発売日基準が採用されていることが意見募集文書に対するコメントで聞かれているため、会計基準において鉄道事業における定期乗車券による旅客運輸収入についての特段の手当は必要ないと考えられる。

海運業等の輸送サービスにおける実務

(課題の整理)

8. 意見募集文書に対して、一般的な輸送サービスは、次の理由により、一定の期間にわたり充足される履行義務とすることは適切ではないとの意見が聞かれている。

(1) 一般的な輸送サービスは、顧客が指定する場所へ運送するまでは、履行義務を果たしたことはない。また、企業が履行義務を果たしていないため、輸送途上の物品について顧客は経済的便益を得ておらず請求に応じる義務がない。

(2) IFRS 第 15 号 BC126 項において、商品が行程の一部だけしか輸送されなかったとしても、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く、顧客は企業の履行が生じるにつれて便益を受けるとされているが、その経済的対価は距離に比例して低くなるとは限らないと考えられる。

9. また、海運業等の輸送サービスにおける実務について、意見募集文書に対して、以下の意見が聞かれている。

(1) 輸送サービスは一般的に継続的で長期にはわたらない取引が多く、収益を一定の期間にわたり認識するとしても一時点で認識するとしても、企業の期間損益に与える影響は大きくないと考えられ、会計処理方法の統一による便益と収益認識方法の変更に係るプロセス変更のコストの比較考量を検討すべきである。

なお、海運業²においては、収益認識が完了基準であっても進行基準であっても、一航海は最長でも 3 か月程度であり、会計年度で見ると収支計上額に大きな差異は生じない。

(2) 海運業においては、運送主体（船舶の運航）に着目し、航海単位（空船廻航期

² 我が国の外航海運業においては、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、複合輸送進行基準が主流であり、不定期船事業では、航海完了基準又は航海進行基準が定着していることが意見募集文書におけるコメントで聞かれている。

間（貨物の輸送のために貨物を積載しない状態で航海する期間）を含む。）で収支計算を行うことが実務慣行として定着しているが、仮に履行義務の識別の際に運送客体（貨物）に着目することとなると、航海単位から顧客との契約単位への収益認識の変更に係る業務プロセスの変更等により実務上の負荷が増大する。また、空船廻航期間の取扱いについて実務慣行から大きく離れる可能性がある。

（分析）

10. 別記事業における定めが適用される海運企業については、「重要な収益及び費用の計上基準」において、コンテナ船事業とそれ以外の事業に分けて、運送収益及び費用に係る計上基準が記載されている例が多く見られる。

コンテナ船事業については、複合輸送進行基準を採用しているとの記載が多いが、それ以外の事業については、航海完了基準又は航海日割基準を採用している例が見られる。

11. IFRS 第 15 号の以下の条項（IFRS 第 15 号 B4 項）によると、輸送サービスについては、一定の期間にわたり収益を認識するとされている。

企業が現在までに完了した作業について、仮に他の企業が顧客に対する残存履行義務を履行することになったとしても作業の大幅なやり直しをする必要はないと企業が判断する場合には、履行義務は一定の期間にわたり充足されるとされており、その判断にあたっては、企業が残存履行義務を他の企業に移転することを妨げる契約上の制限又は実務上の制約を無視する。

なお、IFRS 第 15 号の結論の根拠（IFRS 第 15 号 BC126 項）によると、運送契約については、多くのコメント提出者が、商品が目的地に配送されるまでは顧客が企業から何の便益も受けないと指摘したが、IASB 及び FASB は、商品が行程の一部までしか輸送されなかったとしても、企業の現在までの履行を実質的にやり直す必要がないため、顧客は企業の履行が生じるにつれてそこから便益を受けると考えたとされている。

12. 輸送サービスは、顧客が指定する場所へ運送するまでは、履行義務を果たしたことにはならないとの意見が聞かれているが、IFRS 第 15 号においては、企業の履行が生じるにつれて顧客は便益を受け、財又はサービスに対する支配が顧客に移転するとの考え方が採用されており、その考え方を否定するまでには至らないと考えられる。

したがって、IFRS 第 15 号と同様に、新基準においても、輸送サービスについて、

所定の要件を満たす限り、一定の期間にわたり収益を認識することが考えられるかどうか。

13. 一方、第9項(2)のとおり、海運業における契約の認識単位に関して、顧客との契約単位（貨物単位）で会計処理を行うことの実務上の困難さに対する懸念が聞かれており、この点については、複数の顧客の貨物を取り扱う外航航路における航海の期間が通常数か月程度であることを考慮すると、契約ごとではなく航海を会計単位として、一定の期間にわたり収益を認識する代替的な方法を定めることは、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせるものではないものと考えられるかどうか（具体的な文案は次回提示する。）。

第82回専門委員会（2017年5月16日開催）で聞かれた主な意見

- 海運業における論点は、貨物単位を航海単位にすることと、収益の認識期間として空船廻航期間を含めることの2つがあると考えられる。前者についてはIFRS第15号においてもポートフォリオ・アプローチの適用として考えられるが、後者についてはIFRS第15号においても議論になっているため、慎重に検討を行う必要があると考えられる。
- 海運業における契約の認識単位に関する代替的な方法については、工事契約における契約の認識単位に関する代替的な方法と合わせて定めを設けることも考えられる。
- 工事契約については「工期がごく短いもの」について代替的な方法が検討されているが、海運業における短期間の航海について、代替的な方法を検討することも考えられる。

ディスカッション・ポイント

上記の事務局の分析について、ご意見を頂きたい。

以上