

～ 制度調査部情報～

2007年8月24日 全13頁

工事契約の 検討状況

制度調査部
鈴木 利光

工事契約における収益認識基準について

【要約】

企業会計基準委員会は現在、「工事契約専門委員会」において、工事契約の会計処理に関する現行の日本基準の見直しについて検討している。

「工事契約」とは、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、基本的な仕組みや作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいう。

検討の基本的な方向性は、収益認識基準として、まず工事進行基準を適用する要件が満たされるか否かを検討し、それが満たされる場合には工事進行基準を、満たされない場合には工事完成基準を適用するというものである。

目次

1. はじめに (P1)
2. 検討の背景 (P2)
3. 工事進行基準と工事完成基準 (P3)
4. 仕訳例 (P4)
5. 検討のこれまでの状況 (P6)

1. はじめに

企業会計基準委員会（以下、「ASBJ」という）は現在、「工事契約専門委員会」（以下、「専門委員会」という）において、工事契約における収益認識基準に関する現行の日本基準¹の見直し等について検討（以下、「本検討」という）している。

「工事契約」とは、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や、一部の機械装置の製造等、基本的な仕組みや作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいう²。本検討については、2006年3月に開催された国際会計基準審議会（IASB）との会計基準のコンバージェンスに向けた共同プロジェクトの第3回会合において「短期プロジェクト」として位置づけられており、ASBJは2007年1月よりこれまで14回の専門委員会を設け、検討を行ってきた。

¹ 企業会計原則注解7他

² 専門委員会では、受託製作のソフトウェア製作についても「工事契約」に準じて本検討に基づく会計基準を準用する方向で権とうしている。



ASBJ は、2007 年秋頃に企業会計基準の公開草案を公表し、2007 年末までに企業会計基準（及び適用指針等）を最終的に公表する予定である（ ）。

（ ）ASBJ は、2007 年 8 月 24 日に企業会計基準の公開草案を公表する旨の議決をした。

本稿では、主として本検討のこれまでの検討状況を解説するものとする。

2. 検討の背景

(1) 問題の所在

本検討の背景には、現行の日本基準が長期の工事契約の収益について**工事進行基準**と**工事完成基準**の選択適用が認められている³ことに関して、**同一の事象に対して任意選択を許容してよいか**、という問題の所在がある。

「**工事進行基準**」とは、工事契約で請け負った工事の決算日における進捗度（以下、「工事進捗度」という）を適切に見積り、これに応じて当期の工事契約に係る収益（以下、「工事収益」という）及び原価（以下、「工事原価」という）を認識（「計上」と同義に用いるものとする。以下同じ）する方法をいう。

これに対し、「**工事完成基準**」とは、工事契約関し、工事が完成し、その引渡が完了した時点で、当該工事契約に係る工事収益及び工事原価を認識する方法をいう。

なお、「工事原価」とは、工事契約における施工者の義務を果たすための費用であり、原価計算基準に従って適正に算定されるものをいう。

(2) 国際的な会計基準と現行の日本基準における取扱い

国際的な会計基準と現行の日本基準における、工事契約の収益認識基準は以下のとおりである。

国際会計基準 (IAS11)	米国基準 (ARB45、SOP81-1)	現行の日本基準
<p>1) 工事契約の結果が信頼性をもって見積ることができる場合には、貸借対照表日現在の工事の進捗度に応じて工事収益、工事原価を認識する（工事進行基準）。</p> <p>2) 工事契約の結果が信頼性をもって見積ることができない場合には、収益は発生した工事原価のうち回収可能性が高い部分に対応する部分のみを認識し、工事原価は発生時に費用処理する（以下、かかる収益認識基準を「工事原価回収法」という）。</p>	<p>工事進行基準が望ましい処理であるとした上で、</p> <p>1) 工事契約の結果が信頼性をもって見積ることができる場合には、工事進行基準を適用する。</p> <p>2) 工事契約の結果を信頼性をもって見積ることができない場合には、工事が完成した時点ですべての工事収益及び工事原価を認識する（工事完成基準）。</p>	<p>1) 短期の工事契約については工事完成基準を適用する。</p> <p>2) 長期の工事契約においては、工事進行基準と工事完成基準の選択適用が認められている。⁴</p>

³ 企業会計原則注解 7

⁴ ただし、会計実務に多大な影響を及ぼしている法人税法では、一定の要件に該当する長期大型工事契約については**工事進行基準**の適用を強制している（法人税法第 64 条、法人税法施行令 129 条）。

上記のように、工事進行基準を原則としているといえる点で、国際的な会計基準は日本の現行基準と異なっている。

(3) 検討の基本的な方向性

専門委員会では、上記の国際的な会計基準を踏まえて、以下の理由から、工事契約の収益認識について、選択適用ではなく、**工事進行基準を適用すべきケースと工事完成基準を適用すべきケースを整理**することを中心に検討している⁵。

また、併せて損失が見込まれる工事についての取扱い(いわゆる**工事損失引当金**の計上)や工事進行基準を適用する際の実務上の取扱いについても検討している。

- 国際的な会計基準とのコンバージェンス
- 請負契約に基づく取引範囲が拡大する一方、工事進行基準のガイドラインが明確でないこと
- 四半期開示の導入⁶で業績見通しの進捗状況に対する関心が増加していること

3. 工事進行基準と工事完成基準

(1) 概念整理

現行の日本における成果物を提供する取引における収益認識については、「売上高は、実現主義の原則に伴い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る」⁷とされている。ただし、前述したとおり、「長期の未完成請負工事等については、合理的に収益を見積り、これを当期の損益計算に計上することができ」⁸、なかでも「長期の請負工事に関する収益の計上については、工事進行基準又は工事完成基準のいずれかを選択適用することができる」⁹としている。「**実現主義**」とは、収益をあげられることが確実となった時点で収益を認識するという考え方をいう。

工事完成基準は、この実現主義の顕れといえる。

実現主義に対置する考え方として、「**発生主義**」がある。

「**発生主義**」とは、費用、収益を発生の実実に基づいて認識する考え方をいう。

工事進行基準は、この発生主義の顕れといえる。

(2) 価値判断¹⁰

上記のように、成果物を提供する取引における収益認識の一般基準を実現主義とする理由は、**確実性**ならびに**資金的裏付けの確保**にあるといえる。言い換えれば、**企業業績の適正な把握**を担保することといえる。

しかし、異なる会計期間に渡る長期の工事契約については、工事の進捗度に応じて収益も稼得されるものと理解して発生主義的に収益認識を行ったほうが、すなわち工事進行基準によったほう

⁵ 工事原価回収法ではなく工事完成基準を採用する理由については、後述(P7(2)ウ)する。

⁶ 企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第14号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」

⁷ 企業会計原則 第二 損益計算書原則 三B本文

⁸ 企業会計原則 第二 損益計算書原則 三Bただし書き

⁹ 企業会計原則注解7

¹⁰ 「工事進行基準の研究」(財団法人 建設業振興基金 建設業経理研究会 収益認識研究部会)P3 参照

が透明性の高い情報開示が行われ、企業業績の適正な把握により資するとも考えられる。

- 長期の工事契約について工事完成基準を適用する場合、着工して完成するまでの期には収益が全く計上されず、引渡した期にその工事収益が全額計上されるため、工事利益は期間的に著しく変動することになる。そのような事態は、企業業績の適正な把握の観点からは望ましいものではない（期間損益計算の見地からみると不合理である）。
- 長期の工事契約の場合、原則として**契約によって全工事収益は確定**され、かつ、手付金や中間金により**資金的裏付け**もあるため、実現主義の前提条件は満たされている。従って、発生主義によっても不当とはいえない。

上記理由を突き詰めると、工事進行基準による収益認識は、期間の長短を問わず全ての工事契約に適合するとも考えられる。

そこで、専門委員会では、長期の工事契約という**契約形態のみならず、契約の性質にも着目**して工事進行基準を適用すべきケースと工事完成基準を適用すべきケースを整理する方向で検討している。

4. 仕訳例 ¹¹¹²

(1) 勘定科目注釈

以下、工事完成基準と工事進行基準の仕訳例を記載する。

なお、建設業会計においては、以下のように特殊な勘定科目を用いる（勘定科目名が異なるのみであり、その意味や使用法は一般的な製造業と同様である）。

建設業	一般的な製造業
完成工事高	売上
完成工事原価	売上原価
完成工事未収入金	売掛金
未成工事支出金	仕掛品
工事未払金	買掛金
未成工事受入金	前受金

(2) 工事完成基準の仕訳例

事例は以下のとおりとする。

(事例)

会計期間：1年

決算日：3月31日

収益認識基準：工事完成基準

請負工事金額：35,000万円

工事期間：20X1年5月X日着工

¹¹ 「財務会計（第7版）」（広瀬義州）P472～473、P484～485を参考に、大和総研制度調査部作成

¹² 現行の日本基準に基づくものとする。従って、工事損失引当金は考慮しないものとする。なお、工事進行基準の適用にあたって税法の要件（（法人税法第64条、法人税法施行令129条）は考慮しないものとする。

20X3 年 10 月 X 日完成

工事原価（実際発生額）：30,000 万円

（〔20X1 年度〕12,000 万円/〔20X2 年度〕11,000 万円/〔20X3 年度〕7,000 万円）

仕訳例は以下のとおりである。

（仕訳例）

20X2 年 3 月 31 日 仕訳なし

20X3 年 3 月 31 日 仕訳なし

20X4 年 3 月 31 日

（単位：万円）

借方科目	金額	貸方科目	金額
完成工事未収入金	35,000	完成工事高	35,000
完成工事原価	30,000	未成工事支出金	30,000

（3）工事進行基準の仕訳例

事例は以下のとおりとする。

（事例）

会計期間：1 年

決算日：3 月 31 日

収益認識基準：工事進行基準

請負工事金額：35,000 万円

工事期間：20X1 年 5 月 X 日着工

20X3 年 10 月 X 日完成

工事原価（実際発生額）：30,000 万円

（〔20X1 年度〕12,000 万円/〔20X2 年度〕11,000 万円/〔20X3 年度〕7,000 万円）

（各決算日の翌日から完成までに要する）工事原価の見積額：

〔20X2 年 4 月 1 日時点〕21,000 万円（20X2 年 4 月 1 日から 20X3 年 10 月 X 日までの分）

〔20X3 年 4 月 1 日時点〕7,000 万円（20X3 年 4 月 1 日から 20X3 年 10 月 X 日までの分）

仕訳例は以下のとおりである。

なお、完成工事未収入金及び完成工事高は、原価比例法により算出している。原価比例法とは、決算日における工事進捗度を見積もる方法のうち、決算日までに実施した工事に対して発生した工事原価が、工事原価総額に占める割合を決算日における工事進捗度とする方法をいう（P9 参照）。

(仕訳例)

20X2 年 3 月 31 日

(単位 : 万円)

借方科目	金額	貸方科目	金額
完成工事未収入金	12,740 (1)	完成工事高	12,740
完成工事原価	12,000	未成工事支出金	12,000

(1) 工事原価の実際発生額を、工事原価の当期実際発生額と次期以降の工事原価の見積額の合計で除した数値に、請負工事金額を乗じた金額とする。

$$12,000 \div (12,000 + 21,000) = 0.364 \text{ (小数点第 3 位未満四捨五入)}$$

$$35,000 \times 0.364 = 12,740$$

20X3 年 3 月 31 日

(単位 : 万円)

借方科目	金額	貸方科目	金額
完成工事未収入金	14,375 (2)	完成工事高	14,375
完成工事原価	11,000	未成工事支出金	11,000

(2) $(12,000 + 11,000) \div (12,000 + 11,000 + 7,000) = 0.767$ (小数点第 3 位未満四捨五入)

$$35,000 \times 0.767 - 12,470 = 14,375$$

20X4 年 3 月 31 日

(単位 : 万円)

借方科目	金額	貸方科目	金額
完成工事未収入金	7,885 (3)	完成工事高	7,885
完成工事原価	7,000	未成工事支出金	7,000

(3) $35,000 - (12,740 + 14,375) = 7,885$

5. 検討のこれまでの状況

(1) 論点

専門委員会では、これまで主に以下の論点が検討されてきた。

【論点 1】工事契約の収益認識の基本的な考え方

【論点 2】損失が見込まれる工事契約の取扱い - 工事損失引当金の計上について -

【論点 3】工事進行基準の適用等にあたっての実務上の取扱い

【派生論点】外貨ベースの工事契約の取扱い

以下、各論点の概要を説明する。

(2)【論点1】工事契約の収益認識の基本的な考え方

ア．検討事項

ここでは主に、工事進行基準を適用すべきケースと適用すべきでないケース、工事進行基準を適用しない場合の取扱い等が検討された。

イ．工事進行基準を適用すべきケースと適用すべきでないケース

掲題につき、専門委員会では、前述の国際的な会計基準の取扱い（P2 参照）及び3.（2）の議論（P3 参照）を踏まえて、工事契約の結果を**信頼性をもって見積もることができる場合には、工事進行基準を適用**するという方向で検討している。

ウ．工事進行基準を適用しない場合の取扱い

前述のとおり、工事進行基準を適用しない場合の収益認識基準として、米国基準では工事完成基準、国際会計基準では工事原価回収法を適用することとなっている（P2 参照）。このような場合、いずれの収益認識基準を採用すべきかが問題となる。

専門委員会では、工事進行基準を適用しない場合、以下の理由から、**工事完成基準を適用**するという方向で検討している。

- 工事原価回収法は、以下のような考え方に基づいていると考えられる。
「工事が進行する以上、企業は収益を生み出しており、それをタイムリーに計上することが企業業績の適正な把握に資すると考えられる。そこで、利益は認識されないとしても、発生した工事原価のうち、回収可能と予想される部分については収益認識することが適切である。」
- しかし、工事契約の結果を信頼性をもって見積ることができない以上、**収益計上の根拠を欠く**はずである。
- また、工事原価回収法の場合、工事進行基準のように、収益のうち発生した原価に対応する部分を売上高として計上するのではなく、このうち回収可能性が高いと予想される部分のみを売上高として計上する。即ち、発生した原価に対応する収益（売上高）を計上するのではなく、売上高を各期に配分する際に工事原価の回収可能性といった要素を考慮することになる。しかし、そのような取扱いは売上高利益率等の**売上高と損益の割合の指標を歪ませる**ことになり、かえって企業業績の適正な把握を阻害するものである。

エ．工事進行基準を適用するケースである「工事契約の結果を信頼性をもって見積ることができる場合」とはどのようなケースか。

掲題につき、専門委員会では、以下の各要素について信頼性をもって見積ることができるケースであるとする方向で検討している。

- 工事収益総額
- 工事原価総額
- 決算日における工事進捗度

(3) 【論点2】損失が見込まれる工事契約の取扱い - 工事損失引当金の計上について -**ア．検討事項**

ここでは主に、工事損失引当金の計上に関連する諸問題が検討された。

なお、「工事損失」とは、ある工事契約につき、工事原価総額が工事収益総額を超過する可能性が高い場合に、当該超過すると見込まれる額をいう。

イ．国際的な会計基準と現行の日本基準における取扱い

国際的な会計基準と現行の日本基準における、工事損失引当金の取扱いは以下のとおりである。

■ 国際的な会計基準（IAS11、ARB45）

予想される工事損失全額を直ちに工事損失引当金として費用計上しなければならないとしている。

■ 現行の日本基準

工事損失引当金を計上する旨明記した会計基準等はない¹³。

従って、企業会計原則注解 18 に示されている引当金の要件（ ）に該当した場合には、工事損失引当金を計上することとなると考えられている¹⁴。

（ ）

〔注 18〕引当金について（貸借対照表原則四の（一）の D の 1 項、（二）の A の 3 項及び B の 2 項）

「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を見積ることができる場合には、貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。（以下略）」

注）太字は筆者による

上記 で述べたように、主に予想される工事損失全額を直ちに費用として認識しなければならないとしている点で、国際的な会計基準は日本の現行基準と異なっている。

ウ．検討の方向性

掲題につき、専門委員会では、2. (3) (P3 参照) の見地から、**国際的な会計基準と同様**、予想される工事損失全額を直ちに工事損失引当金として費用計上しなければならないとする方向で検討している。

なお、専門委員会では、具体的な工事損失引当金の開示方法を、工事損失引当金の繰入額は**売上**

¹³ なお、日本公認会計士協会「監査上の留意事項について」（リサーチ・センター心理情報〔No.21〕）において、以下のように工事損失引当金に取り上げられている。

「工事受注契約の時点で損失が発生する可能性が見込まれ、かつ、その損失額が合理的に見積られる場合には、工事損失見込額を計上することになるが、（中略）、次の点に留意する必要がある。」

「(4)工事進行基準を適用している工事については、工事の進行程度にかかわらず損失が生じることが明らかになった時点で、工事損失見込額の全額を計上すること」

¹⁴ 工事損失については、企業会計原則注解 18 に示されている引当金の要件を満たすものと考えられる。

原価に含め、当該工事損失引当金の残高を貸借対照表の負債の部（流動負債）に計上するという方向で検討している。

専門委員会では、上記のように工事損失引当金の繰入額を売上原価として計上することとした理由は、（工事損失は工事原価と工事収益の差額であるところ、）工事収益及び工事原価が営業損益として計上されるため、工事損失についても損益計算書上同じ営業損益に区分される売上原価として計上することが適当である旨説明している。

これにより、工事損失は、通常特別損失として計上する減損損失¹⁵とは異なる性格のものであるということが明らかになったといえる。

（４）【論点３】工事進行基準の適用等にあたっての実務上の取扱い

ア．検討事項

ここでは、工事進捗度（P2 参照）の測定方法、見積りの変更の取扱い等が検討された。

イ．工事進捗度の測定方法

前述のとおり、工事進行基準とは、工事進捗度を適切に見積り、これに応じた工事収益及び工事原価を認識する方法であるところ、工事進捗度をどのように見積るかが問題となる。

工事進捗度の測定方法は、大きく分けて以下の二つの方法がある。

- インプットによる測定（コスト発生割合〔原価比例法〕、作業量割合等）
- アウトプットによる測定（完成割合等）

国際的な会計基準（IAS11、SOP81-1）においては、上記、二つの方法を両方示しており、特にいずれか一方に指定することはしていない。

これに対し、日本においては、特に会計ルールに関する規定はない。ただし、法人税法では、原価比例法「その他の工事の進行の度合を示すものとして合理的と認められるもの」¹⁶によるものとしている。

また、実務上は、期末日までの原価を把握するだけでよいという簡便性から、一般的には原価比例法が採用されている¹⁷。

専門委員会では、以下の理由から、工事進捗度の測定方法は**原価比例法を原則**として、その他工事内容等に応じて合理的な算定方法も認められるとする方向で検討している。

- 国際的な会計基準が工事進捗度の算定方法について特定の方法を規定していないこと
- 我が国の実務における実際の適用状況

ウ．見積りの変更の取扱い

工事収益又は工事原価の見積りに変更が生じた場合、その影響をどの期間（過去、当期、将来）に、どのように反映すべきかが問題となる。

見積り変更の方法には、大きく分けて以下の三つの方法がある。

¹⁵ 連結財務諸表規則第 63 条、財務諸表等規則第 95 条の 3

¹⁶ 法人税法施行令第 129 条第 3 項

¹⁷ 「工事進行基準の研究」（財団法人 建設業振興基金 建設業経理研究会 収益認識研究部会）P64 参照

- 過年度遡及修正
- キャッチ・アップ
- 再配分

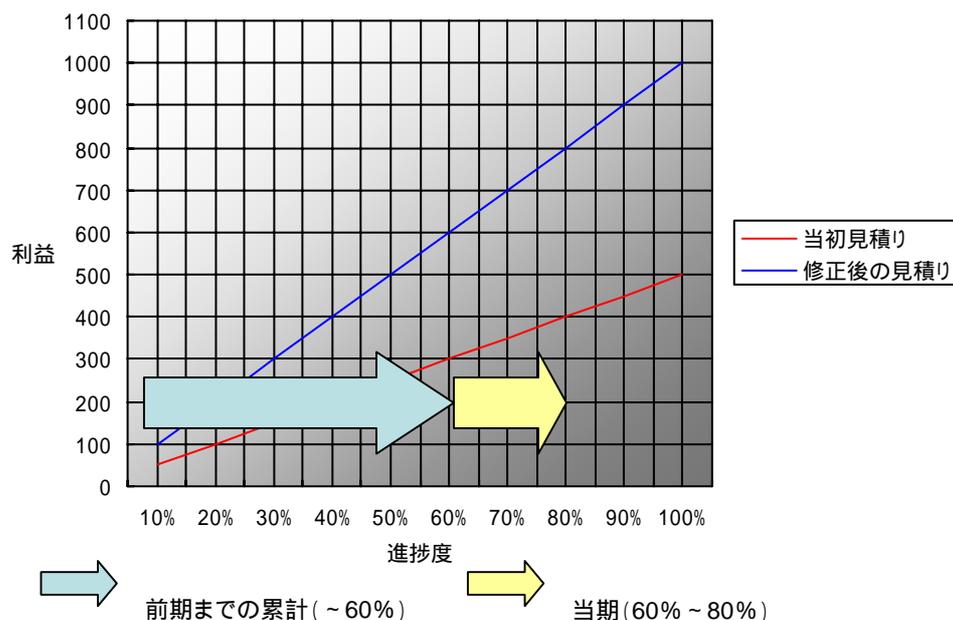
上記三つの方法を、図を用いて説明する。

なお、前提事実は以下のとおりである。

【前提事実】

- 1) 見積りの変更の内容は、**当期の期首に最終利益の見込みが 500 から 1,000 に変更されたものとする。**
- 2) **前期までの累計利益は進捗度 60%に、当期分の利益は進捗度 60%から 80%に対応するものとする。**

■ 過年度遡及修正

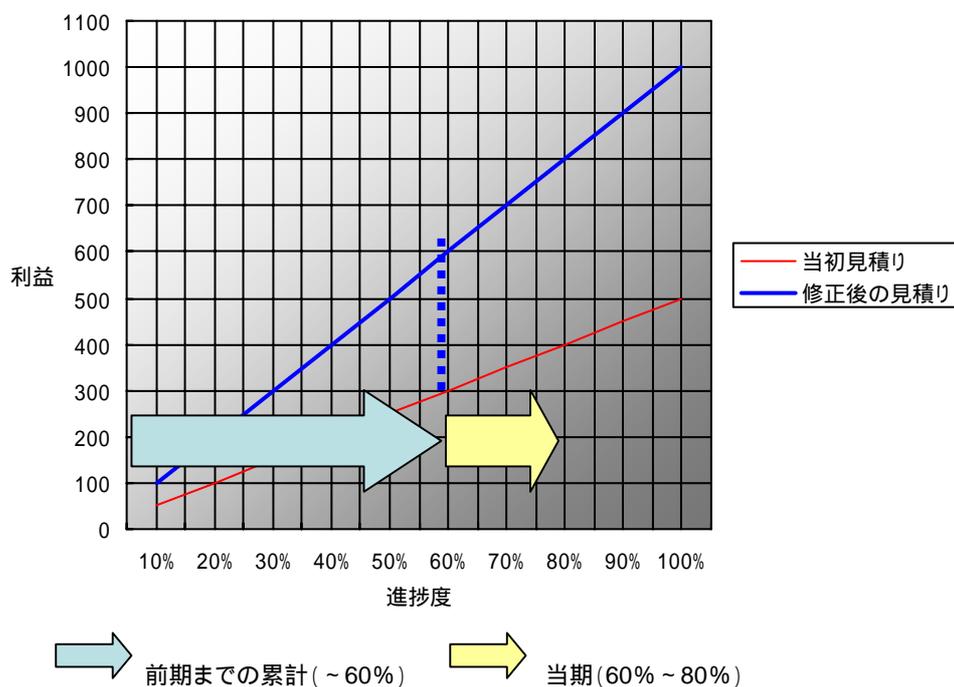


過年度の財務諸表を、あたかも当初から見込利益が 1,000 であったかのように遡って修正することをいう。

結果として、**過年度までの累計利益は 600 (1000 × 60%) に修正され**、当期までの利益の累計は 800 (1000 × 80%) となる。

当期分の利益は 200 (800 - 600) となる。

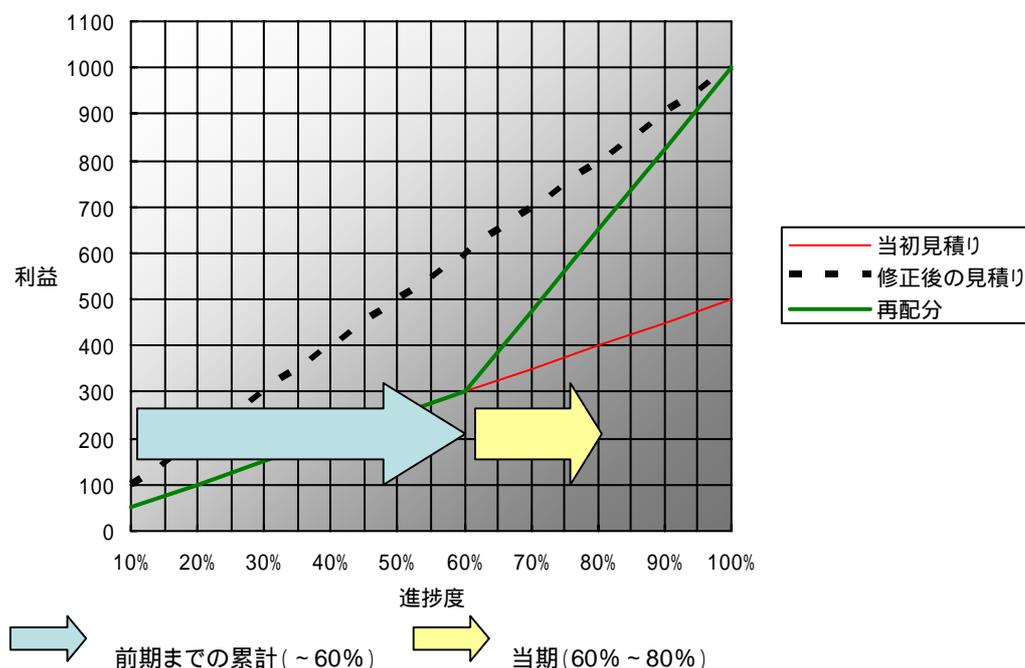
■ キャッチ・アップ



前期までの累計利益は $300 (= 500 \times 60\%)$ のままであり、見積りの変更による過年度分の影響 $300 (= 100 \times 60\% - 500 \times 60\%)$ は当期に一括して計上させる（青字の点線を参照のこと）。さらに新たな見積り（最終見込利益 $1,000$ ）に基づいて、当期分の利益 $200 \{ = 1,000 \times (80\% - 60\%) \}$ を計上する。

結果、当期までの利益の累計は $800 (= 300 + 300 + 200 = 1000 \times 80\%)$ となる。
このうち当期分の利益は $500 (300 + 200)$ となる。

再配分



前期までの累計利益は 300 (= 500 × 60%) のままであり、見積りの変更による**過年度分の影響**は過去の期間に影響させず、**将来に向けて配分**する。

結果として、当期までの利益の累計は $650 \{ = 300 + (1000 - 300) \times (80\% - 60\%) / (100\% - 60\%) \}$ となる。

当期分の利益は 350 (650 - 300) となる。

国際的な会計基準と現行の日本基準における、見積りの変更の取扱いは以下のとおりである。

国際会計基準 (IAS11・IAS8)

キャッチ・アップする旨の規定がある。

米国基準 (SOP81-1)

解釈上、キャッチ・アップと再配分の二つの方法が認められている (ただし、実務ではキャッチ・アップが多いことを指摘し、それに従うことを推奨している)。

現行の日本基準

(工事契約に限らず) 特段の規定はない。

ただ、実務においては、その見積りの変更の性質に応じてキャッチ・アップ的な方法と再配分的な方法を使い分けられていると考えられる。

なお、税務上、工事収益については、「(見積り変更後の) 請負金額 × 工事進捗度 - 過年度に計上した工事収益」として累積ベースで計算する旨の規定があることから¹⁸、キャッチ・アップが採用されているといえる。

¹⁸ 法人税法施行令第 129 条第 3 項

専門委員会では、以下の理由から、**キャッチ・アップを採用する方向**で検討している。

- 現在の我が国での実務(特に税務面)や、国際的な会計基準との整合性(コンバージェンス)
- 見積りの変更は、事前に見積りを実績と対比した結果として求められることが多く、そのような場合には、修正の原因は当期に起因することが多いと考えられること

(4) 【派生論点】外貨ベースの工事契約の取扱い

ア．検討事項

ここでは主に、工事原価が複数の通貨で構成される場合の工事進捗度の算定方法、及び外貨建の工事契約に対する工事損失引当金の会計処理が検討された。

イ．工事原価が複数の通貨で構成される場合の工事進捗度の算定方法

掲題については、工事進捗度の算定に為替レートの変動を影響させないことが重要である、という考え方については争いが無い。

問題は、上記考え方にに基づき、工事進捗度を算定する際に、**特定時点(例えば実行予算の作成時)の為替レートによって、単一通貨に揃えて算定する旨規定するかどうか**である。

専門委員会では、さらなる検討を要するとしている。

ウ．外貨建の工事契約に対する工事損失引当金の会計処理

為替レートの変動の影響を工事損失に含めるか否かが問題となる。

専門委員会では、為替レートの変動も含めて工事損失であるという意見が多数であった。

ただし、工事損失引当金を算定する際に、特定時点(例えば決算時)の為替レートによって、単一通貨に揃えて算定する旨規定するかどうかについては、さらなる検討を要するとしている。

(5) 適用次期(案)

専門委員会では、本検討に基づく会計基準及び適用指針(名称は「工事契約に関する会計基準」及び「工事契約に関する会計基準の適用指針」となる予定である)の適用時期を、「平成21年4月1日以後開始する事業年度以後に着手された工事契約につき適用」とする方向で検討している。

なお、一定の要件のもと早期適用を認める方向で検討している。

以上