

～ 制度調査部情報～

2007年9月26日 全8頁

工事契約の 公開草案

制度調査部
鈴木 利光

工事契約の収益認識基準、工事進行基準の原則適用へ

【要約】

企業会計基準委員会は、2007年8月30日付にて企業会計基準公開草案第20号「工事契約に関する会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第25号「工事契約に関する会計基準の適用指針（案）」を公表した。2007年10月1日までこれらに対するコメントを募集する。

「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、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいう。公開草案では、工事契約の収益認識基準として工事進行基準を原則適用すること、及び工事原価総額が工事収益を超過する可能性が高い場合には、当該超過見込額（工事損失）のうち既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失引当金として工事損失が見込まれた期に直ちに計上すること等を定めている。

公開草案では、会計基準（案）を、原則として2009年4月1日以後開始する事業年度に着手する工事契約について適用するものとしている。

目次

- ・ はじめに (P1)
- ・ 工事契約の収益認識の基本的な考え方 (P2)
- ・ 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 - (P3)
- ・ 工事進行基準の適用等にあたっての実務上の取扱い (P5)
- ・ 注記事項及び適用時期 (P7)

・ はじめに

企業会計基準委員会（以下、「ASBJ」という）は、2007年8月30日付にて企業会計基準公開草案第20号「工事契約に関する会計基準（案）」（以下、「本会計基準案」という）及び企業会計基準適用指針公開草案第25号「工事契約に関する会計基準の適用指針（案）」（以下、「本適用指針案」という）を公表した。

「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、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うもの」（本会



計基準案第 2 項)をいう¹。

本会計基準案の目的は、**工事収益及び工事原価に関し、施工者における会計処理及び開示を定める**ことにある(本会計基準案第 1 項)。

工事契約の会計処理は、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 月より同年 8 月まで 14 回の専門委員会を設け、検討を行ってきた²。

ASBJ は、2007 年 10 月 1 日まで本会計基準案及び本適用指針案(以下、総称して「本公開草案」という)に対するコメントを募集する。なお、ASBJ は、2007 年末までに企業会計基準及びその適用指針を最終的に公表する予定である。

本稿では、主として本公開草案の要点を解説するものとする。

工事契約の収益認識の基本的な考え方

1. 結論

本公開草案では、工事契約の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**を適用するものとしている(本会計基準案第 7 項・第 8 項)。

これを言い換えると、工事契約の収益認識について、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ことといえる。

「工事進行基準」とは、工事契約に関して工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度を合理的に見積り、これに応じて当期の工事収益及び工事原価を認識する方法をいう(本会計基準案第 4 項第 3 号)。

「工事完成基準」とは、工事契約に関し、工事が完成し、その引渡しが完了した時点で、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(本会計基準案第 4 項第 4 号)³。

工事進行基準を適用する要件は、工事の進行途上においてもその進捗部分について**成果の確実性**が認められること、すなわち以下の各要素について信頼性をもって見積もることができることである(本会計基準案第 7 項)。

- 工事収益総額
- 工事原価総額
- 決算日における工事進捗度

2. 結論の背景

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、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の供給によって実現したものに限り」⁴(企業会計原則 第

¹ 本会計基準案では、受託製作のソフトウェアについても「工事契約」に準じて扱うものとしている(本会計基準案第 3 項)。

² 検討の状況(及び概念整理)については、筆者著「工事契約の検討状況」を参照されたい。
(<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07082401accounting.pdf>)

³ 工事進行基準及び工事完成基準の仕分例については、筆者著「工事契約の検討状況」を参照されたい。
(<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07082401accounting.pdf>)

⁴ 「実現主義」とは、収益を上げられることが確実となった時点で収益を認識する考え方をいい、工事完成基準はこの実現主義の

二 損益計算書原則 三 B 本文)とされている。

ただし、「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」(企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B ただし書き)、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」(企業会計原則注解 7)としている。

ASBJ は、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とした(本会計基準案第 32 項乃至第 36 項参照)。

- 国際的な会計基準とのコンバージェンス⁵
- 同一の事象に対して任意選択を許容すべきではないこと
- 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

・ 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-

1. 単一の通貨が関わる場合の取扱い(通常の場合)

(1) 結論

本公開草案では、工事原価総額(販売直接経費がある場合にはその見積り額を含む)が工事収益総額を超過する可能性が高い場合には、当該超過見込額(工事損失)のうち、既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれた期の損失として処理し、工事損失引当金として直ちに計上することとしている(本会計基準案第 18 項)。

上記取扱いは、収益認識基準として工事進行基準及び工事完成基準のいずれが適用されているか、また、工事進捗の程度を問わない(本会計基準案第 19 項)。

(2) 結論の背景

国際会計基準(IAS11)及び米国会計基準(ARB45)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。

国際会計基準(IAS11)及び米国会計基準(ARB45)	現行の日本基準
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。	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。 ただし、企業会計原則注解〔注 18〕に示されている引当金計上の要件(下記記載)を満たす場合には、工事損失引当金を計上することとなると実務上考えられている。

顕れといえる。

この「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い、工事進行基準はこの発生主義の顕れといえる。

⁵ 国際会計基準(IAS11)及び米国基準(ARB45、SOP81-1)は共に、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としており、工事進行基準を原則としている。

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」及び企業会計基準第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」

	<ul style="list-style-type: none"> ■ 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
--	---

ASBJ は、以下の理由から、工事損失のうち、既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれた期の損失として処理し、工事損失引当金として直ちに計上することとした(本会計基準案第 58 項乃至第 66 項参照)。

- 国際的な会計基準とのコンバージェンス
- 工事損失引当金は、企業会計原則注解〔注 18〕に示されている引当金計上の要件(上述)を満たすと考えられること
- 企業活動において投資額すら回収できない異常な事態が生じた場合には、財務諸表利用者に有用な情報を提供するためにも、将来に損失を繰り延べないための会計処理⁷が求められること

2. 複数の通貨が関わる場合(工事収益の通貨と工事原価の通貨とが一致しない場合)の取扱い

(1) 結論

本公開草案では、本会計基準案第 18 項の適用に際しては、工事損失の中に**為替相場の変動による部分**が含まれている場合、その部分**を含めて工事損失引当金の額の算定**を行うこととしている(本適用指針案第 7 項)。

(2) 結論の背景

ASBJ は、以下の理由から、工事損失の中に為替相場の変動による部分が含まれている場合、その部分を含めて工事損失引当金の額の算定を行うこととした(本適用指針案第 22 項乃至第 24 項参照)。

- 工事契約から生じる損益の中には必然的に為替相場の影響が含まれる以上、これを特に除外すべき理由はないこと
- 企業は為替相場の変動を含めた損益管理をするのが通常であること

3. 開示

(1) 結論

本公開草案では、工事損失引当金の**繰入額は売上原価**に含め、当該工事損失引当金の残高は貸借対照表上の負債の部に計上するとしている(本会計基準案第 20 項)。

(2) 結論の背景

⁷ 「有価証券や固定資産の減損処理、通常の販売目的で保有する棚卸資産の簿価切下げ等がこれにあたる(本会計基準案第 59 項)。

ASBJ は、専門委員会において、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を、口頭にて以下のように説明している。

記

(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処理されるため、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。

工事進行基準の適用等にあたっての実務上の取扱い

1. 工事進捗度の測定方法

(1) 結論

本公開草案では、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見積り方法も認められるとしている(本会計基準案第 14 項)。

「原価比例法」とは、決算日までに実施した工事に関して発生した工事原価が工事原価総額(これ自体、合理的な見積りによって算出する)に占める割合をもって決算日における工事進捗度とする工事進捗度の見積り方法をいう(本会計基準案第 4 項第 7 号)。

(2) 結論の背景

国際会計基準(IAS11)及び米国会計基準(SOP81-1)と現行の日本基準における、工事進捗度の見積り方法の取扱いは以下のとおりである。

国際会計基準(IAS11)及び米国会計基準(SOP81-1)	現行の日本基準
<p>以下の 2 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。</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ インプットによる測定(コスト発生割合〔原価比例法〕、作業割合等) ■ アウトプットによる測定(完成割合等) 	<p>特に会計ルールに関する規定はない。</p> <p>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」(法人税法施工令第 129 条第 3 項)によるものとしている。</p> <p>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⁸。</p>

ASBJ 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見積り方法も認められることとした(本会計基準案第 55 項参照)。

- 国際的な会計基準が工事進捗度の測定方法について特定の方法を規定していないこと(コンパジェンスの見地)
- 我が国の実務における実際の適用状況

⁸ 「工事進行基準の研究」(財団法人 建設業進行基金 建設業経理研究会 収益認識研究部会) P64 参照

2. 見積りの変更の取扱い

(1) 結論

本公開草案では、工事収益総額、工事原価総額又は決算日における工事進捗度の見積りが変更された場合は、その**見積りの変更が行われた時点で**、見積りの変更による**過年度分の影響額をすべて当期に一括して計上**させ、**当期の損益として処理**することとしている(本会計基準案第 15 項)。

(2) 結論の背景

見積りの変更による過年度分の影響額を財務諸表に反映させる方法としては、主に以下の 2 つが挙げられる⁹。

- **キャッチ・アップ**(見積りを変更した期に見積りの変更による過年度分の影響額をすべて反映する方法)
- 再配分(見積りの変更による過年度分の影響額を将来に向かって調整する方法)

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)	米国基準 (SOP81-1)	現行の日本基準
<p>キャッチ・アップする旨の規定がある。</p>	<p>解釈上、キャッチ・アップと再配分の 2 つの方法が認められている。</p> <p>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。</p>	<p>(工事契約に限らず)特段の規定はない。</p> <p>ただし、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が使い分けられていると考えられる。</p> <p>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(法人税法施工令第 129 条第 3 項)、キャッチ・アップが採用されているといえる。</p>

ASBJ は、以下の理由から、見積りが変更された場合の取扱いについて、キャッチ・アップを採用することとした(本会計基準案第 56 項参照)。

- 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)

⁹ 「キャッチ・アップ」及び「再配分」の図解説明については、筆者著「工事契約の検討状況」を参照されたい。
(<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07082401accounting.pdf>)

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

3. 完成工事未収入金の取扱い

(1) 結論

本公開草案では、工事進行基準を適用した結果、工事の進行途上において計上される未収入額、すなわち**完成工事未収入金**(一般的な製造業でいう売掛金に該当する)について、特段の定めのない限り**金銭債権に準じて取り扱う**こととしている(本会計基準案第16項)。

従って、完成工事未収入金につき回収の可能性に疑義がある場合には貸倒引当金の計上が必要となる(企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」第14項)。

また、完成工事未収入金が外貨建てである場合には、原則として決算時の為替相場による円換算額を付すことになる(企業会計基準審議会「外貨建取引等会計処理基準」-2(1))。

(2) 結論の背景

ASBJは、以下の理由により、完成工事未収入金を特段の定めのない限り金銭債権に準じて取り扱うこととした(本会計基準案第57項参照)。

記

確かに、完成工事未収入金は、法的には未だ債権とはいえない。

しかし、工事進行基準は、法的には未だ対価に対する請求権を獲得していない状態であっても、会計上はこれと同視しうる程度に確実性が高まった場合に、これを成果として認識するものである(本会計基準案第35項参照)。

そのため、完成工事未収入金は、会計上は法的債権に準じて取り扱うものとすべきである。

注記事項及び適用時期

1. 注記事項

本公開草案では、工事契約に関する財務諸表上の注記事項を以下のとおりとしている(本会計基準案第21項)。

- 適用した工事収益認識基準(工事進行基準か、工事完成基準か)
- (工事進行基準を適用した場合に)適用した工事進捗度の見積方法(原価比例法か、それ以外の合理的な方法か)
- 当期の工事損失引当金繰入額
 -) 工事損失引当金が計上されている工事契約について、未成工事支出金等の棚卸資産が計上されている場合にはその旨、
 -) 及び当該棚卸資産のうち工事損失引当金に該当する額(該当する工事損失引当金が複数の場合はその合計額)
-) 下記2. [一括適用]を選択した場合にはその旨、
-) 及び過年度に対応する工事収益及び工事原価の額

2. 適用時期

本公開草案では、本会計基準(案)の適用時期を以下のとおりとしている(本会計基準案第22

項・第 23 項)。

■ [本則]

2009 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に着手する工事契約につき適用する。

(ただし、2009 年 4 月 1 日より前に開始する事業年度に着手した工事契約についても、2009 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に工事損失が見込まれる場合には、本会計基準(案)を適用する)

■ [一括適用]

[本則]にかかわらず、2009 年 4 月 1 日以後開始する最初の事業年度の期首に存在する工事契約のすべてについて本会計基準(案)を適用することもできる。

(この場合、過年度に対応する損益の修正額は、特別利益又は特別損失として計上する)

以上