

工事契約に関する会計処理 (正式公表)

制度調査部
鈴木 利光

工事進行基準の原則適用、2009年3月期からの任意の早期適用が可能に

【要約】

企業会計基準委員会は、2007年12月27日付にて企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」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」をいう。

この会計基準等により、工事進行基準の原則適用、及び工事損失引当金の計上、同一の工事契約に関する棚卸資産（未成工事支出金等）と工事損失引当金の表示方法等が定められている。

この会計基準等は、原則として2009年4月1日以後開始する事業年度から、その事業年度以後に着手する工事契約に対して適用する（早期適用も可）。

【目次】

- ・ はじめに (P1)
- ・ 現行基準からの変更点 (P2)
- ・ 工事契約の収益認識基準 (P3)
- ・ 工事進行基準の会計処理 (P4)
- ・ 工事完成基準の会計処理 (P6)
- ・ 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 (P6)
- ・ 注記事項 (P7)
- ・ 適用時期 (P8)

【別紙】(参考)公開草案からの変更点 (P9)

・ はじめに

企業会計基準委員会（以下、「ASBJ」という）は、2007年12月27日付にて企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」（以下、「本会計基準」という）及び企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」（以下、「本適用指針」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 4）をいう¹。

本会計基準の目的は、**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**について定めることにある（本会計基準 1 参照）。

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。

本会計基準及び本適用指針（以下、総称して「本会計基準等」という）は、公開草案（2007 年 8 月 30 日付公表）³に対して募集したコメントを検討し、公開草案に修正を行った上で公表されている（P9 参照）。

本稿では、主として本会計基準等の要点を簡潔に解説するものとする⁴。

． 現行基準からの変更点

解説に入る前に、本会計基準等の現行基準からの主な変更点を図示するものとする。

項目	改正後	現行基準
工事契約の収益認識基準	工事進行基準を適用する要件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。 すなわち、 原則として工事進行基準 を適用する。	短期の工事契約については、工事完成基準を適用する。 長期の工事契約 については、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。
工事進捗度の見積方法 （工事進行基準を適用した場合）	原価比例法 （P4（ 2）参照）等の 合理的な方法 を用いて見積もることとしている。	特段の規定はない。 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（P4（ 2）参照）が採用されている ⁵ 。
見積りの変更の取扱い （工事進行基準を適用した場合）	キャッチ・アップ （P5 参照）を採用するものとしている。	特段の規定はない。 実務においては、キャッチ・アップ（P5 参照）的な方法と再配分（P5 参照）的な方法が使い分けられている。

¹ 本会計基準では、受注制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（本会計基準第 5 項参照）。

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

³ 公開草案の解説については、大和総研制度調査部情報「工事契約の公開草案」（筆者著）を参照されたい。
（<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07092601accounting.pdf>）

⁴ 本稿では割愛するが、本適用指針末尾に「設例」題及び「注記例」が付されている。

⁵ 「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 収益認識部会）P64 参照

工事損失引当金の計上	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計上する。	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。 実務においては、「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（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考えられている。 ■ 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もることができる場合
-------------------	--	--

． 工事契約の収益認識基準

「工事進行基準」、「工事完成基準」は、工事契約における収益認識基準である。それぞれの定義は、以下のとおりである。

工事進行基準	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、これに応じて決算日ごとの工事収益及び工事原価を認識する方法（本会計基準 6（3）参照）
工事完成基準	工事が完成し、目的物の引渡しを行った時点で初めて、工事収益及び工事原価を認識する方法（本会計基準 6（4）参照）

現行の日本基準においては、「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。本会計基準は、上記のような**選択適用を廃止し、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 9 参照）。

すなわち、工事収益については**原則的に工事進行基準により認識すること**としている。

上記、**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 9 参照）。

- 工事収益総額
- 工事原価総額
- 決算日における工事進捗度

認識基準	適用要件
工事進行基準	工事の進行途上においても、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場合 (1) <input type="checkbox"/> 工事収益総額 <input type="checkbox"/> 工事原価総額 <input type="checkbox"/> 決算日における工事進捗度 (2)
工事完成基準	工事進行基準の適用要件を満たさない場合

- (1) **工期の長さは要件とならない。** 長期の請負工事でなくとも、会計期間をまたぐ工事については工事進行基準を適用すべき場合があると考えられるからである。
 ただし、工期がごく短いものは、通常、金額的な重要性が乏しいばかりでなく、工事契約としての性格にも乏しい場合が多いことから、工事完成基準が適用されると考えられている（本会計基準 52・53 参照）。
- (2) 原価比例法（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関して発生した工事原価が工事原価総額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方法）等の合理的な方法を用いて見積もる（本会計基準 5 (7)・15 参照）。

・ 工事進行基準の会計処理

1. 工事収益及び工事原価の計上⁶

工事進行基準を適用する場合、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、これに応じて決算日ごとの工事収益及び工事原価を認識する（本会計基準 14 参照）。

工事進行基準を適用する場合、**発生した工事原価のうち、未だ損益計算書に計上されていない部分は、「未成工事支出金」**等の適切な科目をもって**貸借対照表**（> 資産の部 > 流動資産 > 棚卸資産 > 仕掛品）に計上する（本会計基準 14 参照）（ 3 ）。

- (3) 未成工事支出金とは、建設業において、未だ完成していない工事のために支出した工事原価をいう。
 表示上は「仕掛品」に含まれる（「財務諸表等の用語、様式及び作成に関する規則」17 十一参照）。
 収益の計上とそれに関連する費用の計上を対応させるために、未完成の工事のための工事原価は、収益計上時まで棚卸資産として計上しておく。

⁶ 工事進行基準の一般的な仕訳例については、大和総研制度調査部情報「工事契約の検討状況」（筆者著）を参照されたい。
<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07082401accounting.pdf>

2. 見積りの変更の取扱い

工事進行基準を適用する場合、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（本会計基準 58 参照）⁷。

- **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全て反映する方法）
- **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）

現行の日本基準においては、見積りの変更に係る特段の規定はない。

本会計基準は、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全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 16 参照）。すなわち、**キャッチ・アップ**を採用している（本適用指針 5・設例 1 参照）。

3. 工事の進行途上において計上される未収入金の取扱い

工事進行基準を適用した結果、工事の進行途上において収益として計上される未収入額については、**金銭債権**として取り扱う（本会計基準 17 参照）（ 4 ）。

（ 4 ）確かに、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 39 参照）。

そこで、本会計基準は、当該未収入額を金銭債権として取り扱うこととしている（本会計基準 59 参照）。

この結果、当該未収入額の回収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（本会計基準 59、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」14 参照）。

また、当該未収入額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（本会計基準 59、企業会計基準審議会「外貨建取引等会計処理基準」一 2（1）参照）。

⁷ 「キャッチ・アップ」及び「再配分」の図解説明については、大和総研制度調査部情報「工事契約の検討状況」（筆者著）を参照されたい。（<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07082401accounting.pdf>）

4. 四半期会計期間末における工事原価総額の見積りの簡便的な取扱い

工事進行基準を適用するにあたり、工事原価総額が信頼性をもって見積もるためには、工事原価の事前の見積りと実績を対比することにより、適宜・適切に工事原価総額の見直しが行われることが不可欠である（本会計基準 12 参照）（P4（ 2 ）参照）。

ただ、2008 年 4 月 1 日以後開始する事業年度及び連結会計年度から、四半期報告制度が適用される⁸。

そこで、実務便宜上の観点から、前事業年度末又は直前の四半期会計期間末に見積もった工事原価総額を、当四半期会計期間末における工事原価総額の見積額とすることができることとしている（本適用指針 9 参照）（ 5 ）。

（ 5 ）ただし、かかる簡便的な取扱いは、四半期会計期間末における工事原価総額が、前事業年度末又は直前の四半期会計期間末に見積もった工事原価総額から著しく変動していると考えられる工事契約については認められない（本適用指針 9 参照）。

・ 工事完成基準の会計処理⁹

工事完成基準を適用する場合、工事が完成し、目的物の引渡しを行った時点で初めて、工事収益及び工事原価を認識する（本会計基準 18 参照）。

工事完成基準を適用する場合、工事の完成・引渡しまでに発生した工事原価は、「未成工事支出金」等の適切な科目をもって貸借対照表（ > 資産の部 > 流動資産 > 棚卸資産 > 仕掛品 ）に計上する（本会計基準 18 参照）（ 3 ）。

・ 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）

工事原価総額（販売直接経費がある場合にはその見積りを含む）が工事収益総額を超過する可能性が高く、その金額を合理的に見積もることができる場合には、その超過すると見込まれる額（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計上する（本会計基準 19、本適用指針 6・設例 2 参照）。

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 20 参照）。

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

見込まれる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を算定する（本適用指針 8・設例 3 参照）。

⁸ 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」参照。

これらの概要については、大和総研制度調査部情報「四半期会計基準・適用指針公表」（吉井一洋）を参照されたい。

（<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07032901accounting.pdf>）

⁹ 工事完成基準の一般的な仕訳例については、大和総研制度調査部情報「工事契約の検討状況」（筆者著）を参照されたい。

（<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07082401accounting.pdf>）

3. 表示

工事損失引当金の繰入額は、売上原価に含める。

工事損失引当金の残高は、貸借対照表に流動負債として計上する。

同一の工事契約に関して、未成工事支出金等の棚卸資産（P4・P6（ 3）参照）と工事損失引当金がともに計上されることとなる場合、貸借対照表の表示上、相殺（棚卸資産から工事損失引当金を控除）して表示することができる。

注記事項

工事契約に関する財務諸表上の注記事項は、以下のとおりである（本会計基準 22・25、本適用指針（注記例）参照）。

注記事項	
■	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、それ以外の方法か） （P4（ 2）参照）
■	当期の工事損失引当金繰入額
■	同一の工事契約に関する棚卸資産（未成工事支出金等）と工事損失引当金がともに計上されることとなる場合、次の（ ）又は（ ）のいずれかの額（該当する工事契約が複数存在する場合にはその合計額） ■）棚卸資産（未成工事支出金等）と工事損失引当金を相殺せずに両建てで表示した場合 その旨及び当該棚卸資産の額のうち工事損失引当金に対応する額 ■）棚卸資産（未成工事支出金等）と工事損失引当金を相殺して表示した場合 その旨及び相殺表示した棚卸資産の額
■	本会計基準等の適用時期として、一括適用（P7 参照）を選択した場合、その旨及び過年度の工事の進捗に見合う工事収益の額と工事原価の額

・ 適用時期

本会計基準等の適用時期は、以下のとおりである(本会計基準 23 乃至 26、本適用指針 10 参照)。

■ [本則]

2009 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から、その事業年度以後に着手する工事契約に対して適用 (6)

(6) ただし、本会計基準等公表日 (2007 年 12 月 27 日) 以後、2009 年 3 月 31 日以前に開始する事業年度からの早期適用も可能である。

■ [一括適用]

[本則]に関わらず、本会計基準等を適用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、一律に本会計基準等を適用することができる (7)。

(7) 一括適用を選択場合、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

(参考) 公開草案からの変更点

1. 工事進行基準の原則適用の明確化

公開草案では、工事進行基準を適用する場合と、工事完成基準を適用する場合を、別々の項で並列的に定めていた。

内容的には工事進行基準の原則適用と読むことはできたが、それが直接的に伝わらなかった。そこで、本会計基準では、これらを一つの項にまとめ、工事進行基準の原則適用を明確化している (P3 参照)。

2. 四半期決算における工事原価見積りの簡便的な取扱い

公開草案には規定されていなかった、四半期決算における工事原価見積りの簡便的な取扱いが追加された (P6 参照)。

3. 工事損失引当金の計上要件としての「合理的な見積り可能性」

工事損失引当金の計上要件として、公開草案には明記されていなかった、合理的な見積り可能性が追加された (P6 参照)。

企業会計原則における引当金計上の要件を踏まえた追加である (「企業会計原則」〔注解 18〕参照)。

4. 棚卸資産 (未成工事支出金等) と工事損失引当金の相殺表示

同一の工事契約に関して、未成工事支出金等の棚卸資産 (P4・P6 (3) 参照) と工事損失引当金がともに計上されることとなる場合、公開草案では、貸借対照表上両建てで表示した上で、棚卸資産の額のうち工事損失引当金に対応する額を注記することとしていた。

本会計基準では、上記両建て表示のほかに、棚卸資産と工事損失引当金を相殺 (棚卸資産から工事損失引当を控除) して表示することも認められた (P7 参照)。

この場合、相殺表示した棚卸資産額を注記しなければならない (P7 参照)。

5. 早期適用

公開草案には規定されていなかった、早期適用の規定が設けられた (P8 参照)。

これにより、一般的な 3 月決算企業の場合、2009 年 3 月期からの適用が可能となっている。

6. 設例と注記例

本適用指針末尾に、公開草案には付されていなかった、設例と注記例が付された。