

2009年5月27日 全4頁

工事進行基準—原価急増による収益マイナス の会計処理

制度調査部
鈴木 利光

工事進行基準の原則適用（2010年3月期より強制適用）における留意点

[要約]

- 企業会計基準委員会（ASBJ）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」を公表している。これらの会計基準等は、2009年4月1日以後開始する事業年度から強制適用されており、3月決算企業は今期より対応が強いられる。
- これらの会計基準等により、工事進行基準の原則適用、工事損失引当金の計上等が新たに定められている。
- 本稿では、工事進行基準の適用にあたって、何らかの原因により工事原価総額の見積りが当初より増加したことにより、収益がマイナスになった場合の会計処理に関する留意点をまとめることとする。

【目次】

- I. はじめに (P1)
- II. 事例—原価の急増により収益がマイナスになる場合— (P2)
- III. 会計処理上の留意点 (P4)

I. はじめに

- 企業会計基準委員会（ASBJ）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「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「適用指針」という）を公表している。これらの会計基準等は、2009年4月1日以後開始する事業年度から強制適用されており、3月決算企業は今期より対応が強いられる。
- これらの会計基準等により、工事進行基準の原則適用、工事損失引当金の計上等が新たに定められている¹。
- 本稿では、工事進行基準の適用にあたって、何らかの原因により工事原価総額の見積りが当初より増加したことにより、収益がマイナスになった場合の会計処理に関する留意点をまとめることとする。

¹ 「工事契約に関する会計基準」等の概要については、大和総研制度調査部情報「工事契約に関する会計処理」（筆者著）を参照されたい。
(<http://www.dir.co.jp/souken/research/report/law-research/accounting/08012801accounting.pdf>)

Ⅱ. 事例－原価の急増により収益がマイナスになる場合－

1. 当初見込み

○ 自社の工事契約において工事進行基準を適用する A 社の当初見込みは、図表 1 のとおりである。

図表 1 A 社の当初見込み

■ 単位＝億

■ 工事進捗度は原価比例法による

工事収益総額 2,000

工事原価総額 1,000

	第 1 期	第 2 期	第 3 期
工事収益総額	2,000	2,000	2,000
過年度に発生した 工事原価の累計	—	300	500
当期に発生した工事原価	300	200	300
工事原価総額	1,000	1,000	1,000
工事進捗度	30% (※1)	50% (※2)	80% (※3)
工事収益	600 (※4)	400 (※5)	600 (※6)

(出所) 大和総研制度調査部作成

(※1) $300/1,000 \times 100\%$

(※2) $(300+200) / 1,000 \times 100\%$

(※3) $(500+300) / 1,000 \times 100\%$

(※4) $2,000 \times 30\%$

(※5) $2,000 \times 50\% - 600$

(※6) $2,000 \times 80\% - (600+400)$

2. 第3期にて工事原価総額の見積りが倍増した場合の対応

- 図表1の当初見込みに反して、何らかの原因により第3期にて工事原価総額の見積もりが倍増した場合、図表2のようになる。

なお、この第3期における工事原価総額の見積りの倍増は、「工事原価総額等（中略）が工事収益総額を超過する可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合」（会計基準19）ではないため、工事損失引当金を計上すべきケースには該当しない点に留意されたい。

図表2 第3期にて工事原価総額が倍増した場合の対応

■単位=億

■工事進捗度は原価比例法による

工事収益総額 2,000

工事原価総額 1,000

	第1期	第2期	第3期
工事収益総額	2,000	2,000	2,000
過年度に発生した 工事原価の累計	—	300	500
当期に発生した工事原価	300	200	300
工事原価総額	1,000	1,000	2,000
工事進捗度	30% (※1)	50% (※2)	40% (※3)
工事収益	600 (※4)	400 (※5)	-200 (※6)

(出所) 大和総研制度調査部作成

(※1) $300/1,000 \times 100\%$

(※2) $(300+200) / 1,000 \times 100\%$

(※3) $(500+300) / 2,000 \times 100\%$

(※4) $2,000 \times 30\%$

(※5) $2,000 \times 50\% - 600$

(※6) $2,000 \times 40\% - (600+400)$

この収益のマイナスはどのように会計処理すべきなのか？

損失計上すべきなのだろうか？

Ⅲ. 会計処理上の留意点

- 図表 2 のように、何らかの原因により中途にて工事原価総額の見積りが急増した場合、工事進捗度が後退することにより、その期における工事収益がマイナスとなるケースが発生しうる。この収益のマイナスはどのように会計処理すべきなのだろうか。損失計上すべきなのだろうか。
会計基準や適用指針には具体的な規定がないことから、問題となる。
- この点、想定しうる論点ごとに、順を追って適切な処理をすべきものと考えられる。

(1) 論点 1 信頼性の問題

工事進行基準を適用するためには、①工事収益総額、②工事原価総額、③決算日における工事進捗度の各要素について、工事の進行途上にあっても信頼性をもって見積もることができなければならない（会計基準 9 参照）。

図表 2 のように工事原価総額の見積りが急増するというのは、そもそも②工事原価総額を信頼性をもって見積もることができるとは言えないケースに該当しうる。

そのような場合、過去に工事進行基準を適用して計上した工事収益はそのままに、工事原価総額の見積りが急増した期以降から工事完成基準の適用に切り替えるべきである（成果の確実性の事後的な喪失。適用指針 15～19 参照）。

(2) 論点 2 工事進捗度の見積方法の見直し

工事進捗度の見積方法は、原価比例法に限定されるものではない（会計基準 15 参照）。そこで、図表 2 のような場合（工事原価総額の見積りの急増）、工事進捗度の見積方法として原価比例法以外の見積方法も検討すべきである。

そうしたとしても工事収益がマイナスとなる場合は、(1) ケース 1 にならって①工事進捗度を信頼性をもって見積もることができないとして工事完成基準の適用に切り替えるか（成果の確実性の事後的な喪失。適用指針 15～19 参照）、工事進行基準の適用要件は満たすと判断した上でマイナスを損失処理することになるものとする。

(3) 論点 3 工事原価総額の見積りの急増に原価性がない（工事の進捗に貢献しない）ものである場合

工事原価総額の見積りの急増に原価性がない（工事の進捗に貢献しない）ものである場合としては、例えば訴訟リスク等が挙げられる。

そのような場合は、（工事進捗度の見積方法として原価比例法を用いるとして）当該原価の増加分を特別損失に計上し、工事進捗度の算出上分母に当該増加分を算入しない、という調整を図ることが考えられる。

(4) 論点 4 上記のいずれにも該当しない場合

工事進行基準の適用要件は満たしており、成果の確実性の事後的な喪失があるとも言えない場合に初めて、マイナスを損失処理することになるものと考えられる（レアケースと言えよう）。

以上