

工事契約の検討の論点

【論点1】工事契約の収益認識の基本的な考え方(1)

どのような状況において、どのような収益認識方法が適しているか（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）

1. 現行の日本での取扱い
2. 工事契約以外の取引の取扱いとの比較・検討
3. まとめ
4. 派生論点
 - (1) 工事進行基準を採用しない場合（ex 結果の見積りが困難な場合？）の取扱い
工事完成基準 or 工事原価回収法のいずれがふさわしいか
 - (2) 期間の区分はどのように行うか⇒1年で区分するか。

1. 現行の日本での取扱い

(1) 一般基準と長期請負工事の取扱い

- ・ 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は、一般的には、一連の営業過程において販売が完了した段階、すなわち①売手が財を引き渡し、②現金や金銭債権の取得等により対価が成立した段階であるとされている¹。
- ・ 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る（企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B）とされており、長期の請負工事の収益認識基準として、完成基準と進行基準の選択適用が認められている。

企業会計原則注解7

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。

(1) 工事進行基準

決算期末に工事進行程度を見積り、適正な工事収益率によって工事収益の一部を当期の損益計算書に計上する。

(2) 工事完成基準

工事が完成し、その引渡し完了した日に工事収益を計上する。

¹ 企業会計原則では、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給付によって実現したものに限る（企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B）とされている。また、このような収益認識を取り扱ったものとして、例えば、昭和27年6月に経済安定本部企業会計基準審議会から公表された「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会報告）」があるが、そこでは、「販売によって獲得した対価が当期の実現した収益である。販売基準に従えば、一会計期間の収益は、財貨または役務の移転に対する現金または現金等価物（手形、売掛債権等）その他の資産の取得による対価の成立によって立証されたときのみ実現する。」（総論 第一 二 実現主義の原則の適用）とされている。

(2) 工事進行基準を巡る諸説（一部要約し、抜粋）

①「財務会計」（斎藤静樹編著）

- ・ 事業活動の成果は原則として営業プロセスで回収したキャッシュに着目してとらえるが、キャッシュフローが企業活動の成果や犠牲と1対1に対応していないため、「期間配分」という作業が求められる。
- ・ 今日の主流である市場見込生産のもとでは、商製品の販売が、営業活動の成果に関する不確実性を最も大きく減少させる行為といえる。

（理由）

- いったん成立した売買の取消しには困難が伴なう
- 現金やそれに類するもので裏づけられている
- ・ 収益に関する確実性が一連の営業プロセスにおける販売以外の事象で十分に保証されるケースでは、むしろその事象に着目した収益の捉え方が求められる。
⇒販売前に生じたなんらかの事象によって営業成果の確実性が保証されているとみて、その時点で収益を計上する方法は、一般に「発生基準」と呼ばれる。

（長期請負工事の扱い）

- ・ 汎用品ではなく、依頼主に固有の、カスタマイズされた製品の製造が求められる長期請負工事においては、おのずから、市場見込生産ではなく、受注生産という形態がとられることとなる。
- ・ 受注時点から、特に買い手が確定している点により不確実性はかなり解消されており、工事の進捗度合いに応じて収益の確実性はますます高められることになる。
- ・ 受注にもとづき、実際に行われた工事の進行状況に着目し、それを最も決定的な事象とみる考え方は広まっている。（ただし、工事契約の締結を最も重要かつ決定的な事象とみなし、その時点で収益を計上するような処理は考えられていない。その時点では、企業会計上の利益に通常求められる確実性が、いまだ保証されていないということなのだろう）
- ・ むろん、あらゆる長期請負工事において、受注した工事の進行が一連の営業プロセスにおける「最も決定的な事象」とは言い切れない。

（例）

- 工事の発注元が契約にもとづく対価の支払いを履行するかどうかについて、必ずしも確たることがいえない場合。
- 工事を完成できるかどうかについて、受注者の側に疑問が残る場合。

②「現代会計学」（中村忠著）

- ・ 長期請負工事は、請負価額（売渡価額）がすでに契約によって確定しており、しかもその生産期間が長期にわたるので、工事が完成して相手方へ引渡した年度に初めて収益を計上するのでは、かえって企業の経営成績が正当に示されないことになる。そこで仕掛中の工事に要した費用の見積総費用に対する割合（完成割合）を請負価額に掛けて、仕掛品原価に対応する販売収益とするのである。これを工事進行基準という。

- ・ 工事進行基準の適用方法には、費用額を基準として収益を計上する方法のほかに、物量的、技術的な進行度から収益を計上する方法も考えられる。しかし、工事の技術的な進行と費用の発生は必ずしも比例的ではないから、これは正当ではない。

③「財務諸表論」（武田隆二著）

- ・ 収益認識・測定の一般的な基準は販売基準であるが、目的物の性質や契約などにより、「販売＝引渡し」の基準によらず、発生基準によることが適当な場合がある。
- ・ 長期請負工事の契約をした締結した場合、請負金額が予め契約により確定しているが、工事が１年以上の長期にわたるため、工事完成基準に従い、全部的に工事が完成し、引渡しをした年度に工事収益を一括計上することは、企業努力の成果との対応を正しく行うものではない。そこで、工事完成基準の欠陥を除き、収益と費用との対応を適切に行うため、工事の進行程度に応じ工事収益を配分する方法が認められている。
- ・ 工事進行率（完成割合）は、工事の技術的・物理的な進行程度の見積もりによる場合と、発生工事原価を基準とする場合とがある。全社による場合、工事が作業時間に比例して進捗する場合（実際作業時間ベースによる進捗率の適用）には適当であるが、実際の工事についてそのような技術的・物理的単一尺度に比例する例は少ない。そこで、加工程度と消費材料とを総合した経済的尺度（発生原価基準⇒工事進行率＝実際工事原価／見積総工事原価）が採用されている。

④「財務会計論」（飯野利夫著）

- ・ 実現主義として販売基準が適用される理論的根拠の１つは、財貨などは販売されるか否かは不確実であり、また、販売価額が確定していないということである。したがって、販売されることが確実であり、かつ販売価額が確定しているものについては、販売されるまで、収益の計上を繰延べる必要はなくなる、すなわち、販売前に収益を計上することが認められる。（例えば、工事進行基準および収穫基準）
- ・ 工事進行基準とは、長期の請負工事について、工事の完了引渡しを待たないで、工事の進行割合に応じて、工事収益を計上する基準であって、生産基準の１つである。請負工事の場合には、工事が完成すれば引き取られ、また、価額もあらかじめ決められているのが普通である。したがって、このような工事については、完成するまでの収益の計上を繰延べなければならない理由はなくなる。
- ・ 本来、収益は生産過程において形成稼得され、それが販売ないし引渡しによって実現するにすぎない。そして生産期間が比較的短い場合には、生産過程では収益を全く計上しないで、販売または引渡しの時に収益を計上する販売基準または工事完成基準によるとしても、その不合理さはあまり目立たない。ところが、生産期間が長期にわたる工事の場合には、その不合理は拡大してあらわれる。
- ・ すなわち、工事完成基準を適用する場合には、着工して完成するまでの期には、収益は全く計上されず、引渡した期だけにその工事の全収益が計上されることになるので、工事利益は期間的に著しく変動する。このことは、業績判定の観点からはもとより、配当政策上も望ましいことではない。ここに、長期の請負工事について、

工事進行基準を適用することが認められる根拠となっている。

⑤「新版財務会計論」（新井清光著）

- ・ 造船業や建設業などにみられるような長期の請負工事については、２つの収益計上基準がある。
- ・ その１つは工事進行基準であり、他は工事完成基準である。前者は所定の請負工事契約（請負金額、工事期間など）にもとづいて、工事進行の途中の期間において、当該期間中に生じた工事原価の総工事原価に対する割合または技術的な見地から推定される工事進行度にもとづき、逐次、工事収益を会計期末に見積り計上する方法であり、後者は、工事が完成しその引渡し完了したときに工事収益の全額を計上する方法である。

⑥「財務会計概論」（加古宜士著）

- ・ 工事進行基準は、決算期末に工事進行程度を見積り、適正な工事収益率によって工事収益の一部を当期の損益計算書に計上するという基準である。これは実現主義の例外であり、発生主義によって収益を計上する基準であるといえることができる。

⑦「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）

- ・ 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。
- ・ しかしながら、長期にわたって行われる建設工事のように、原則的に**契約により全工事収益は確定**され、しかも手付金や中間金により資金的裏付けもある場合は上記の実現主義の前提になる条件が満たされているので、むしろ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うほうが企業業績を適正に把握し得る**。つまり、**工事という収益活動を行った分だけを行った期間に収益に計上する**という、収益認識の最も適した基準が工事進行基準といえる。このような企業活動に見合う収益認識という視点からは**工事の完成時に一気に収益が計上されるという会計処理のほうが無理がある**のである。しかし、この点をさらに詰めれば、工事進行基準による収益認識は長期の請負工事だけでなく、長短を問わず全ての請負工事に適合する。

〔まとめ〕

● 現行の工事進行基準適用の根拠としては、以上の諸説で以下の共通した考え方が示されている。

a) 収益に関する確実性

⇒ 買手及び収益の額の確定、さらに注文内容の依頼主固有性による注文取消しリスクの低さ、手付金、中間金の受領による資金的な裏付け等

b) a) の下で工事の進捗を企業活動の成果と捉え、企業活動の成果の適切な表現、

すなわち、実際の企業活動に応じた適切な期間配分のため、工事の進捗に応じて収益を認識する。

Ｃ) 企業活動の成果の適切な期間配分の観点から、現行では、影響の大きい長期請負工事についてのみ工事進行基準を選択適用できるとなっている。

●現行の工事進行基準は長期の請負工事契約において選択的に適用が認められているが、そのような選択的な適用ではなく、取引の状況に応じたふさわしい収益認識基準の一つとして整理する。

●そのために、上記の工事進行基準適用の考え方を考慮し、長期の請負工事契約という契約形態のみに基づくのではなく、契約（取引）の性質にも着目して整理する。

２．工事契約以外の取引の取扱いとの比較・検討

工事契約以外のケースも含め、営業活動プロセスと収益認識タイミングについて概観する。

(1) 営業活動プロセスと現行の収益認識時点

〔凡例〕 ○行われる営業活動、☆収益認識タイミング（現行ベース）

	仕入	生産開始	完成	出荷	据付	検収	代金回収
【生産活動あり】 ・ 大量生産（大部分が見込生産だが受注生産の場合もある） ・ 短期請負工事	○	○	○	(○)	(○)	(○)	○
☆引渡基準							
・ 長期請負工事	○	○	○	(○)	(○)	(○)	○
☆進行基準 or 完成基準							
・ 貴金属採掘 ・ 農産	○	○	○	(○)	(○)	(○)	○
↑ ☆生産基準/収穫基準							
【役務提供】 （仲介業を含む）	役務の提供時に収益計上 （仲介業のケース：契約内容の履行完了時に収益計上 （例）買付け：依頼主への販売時 販売仲介：販売先への販売時						
【金融投資】	時価の変動を収益の額として計上						

- ・ 買手と価格が確定している長期の請負工事に加え、販売努力を要しない貴金属採掘や農産についても、生産基準や収穫基準が適用され、引渡し前に収益が認識される。
- ・ 一方、請負工事でも短期の場合の収益認識は工事の完成・引渡時となっている。

- ・ また、請負工事以外の大量生産においても受注した上で生産を行うケースがある。
（鉄鋼業におけるパイプラインPJ等特定PJ向けのシームレスパイプの受注生産等）
- ・ 仲介業については、契約内容の履行が完了した時点で収益が認識されるため、営業活動におけるアウトプットの終了時点という意味で一般の販売基準と同様と考えられる。

●これらのうち受注済みの取引の収益認識については、長期の請負工事との関係について整理が必要と考えられる。

(2) 受注済み等により販売先を探す努力を要しないとされるケースについての検討

	収益の確実性	企業活動の成果	期間
●長期請負工事	一般に汎用品ではなく、カスタマイズされ、依頼主の固有性が強く、注文取消しのリスクは小さい	工事の進捗	長期
①短期請負工事	同上	同上	短期*
②請負工事以外の注文生産（大量生産品）	受注により生産前に買手や金額は明らかになっているが、一般に汎用性があり、請負工事に比べると注文取消しのリスクがある	生産	超短期* (反復性あり)
③貴金属採掘、農産	採掘・生産すれば、買手が決まっていなくても販売は確実	採掘・生産	N/A
④注文による買付け	①または②と同様か	買付け	超短期* (反復性あり)

* 1年未満の場合を短期とし、さらに期間が短い2～3週間からせいぜい3ヶ月以内程度の場合を超短期とし、短期とは区別して整理した。

①短期請負工事

- ・ 対価の額の確実性、成果の測定（進捗度の把握）は共に長期請負工事と同様である。
- ・ 完成時期と企業活動の成果を計上するタイミングのずれの影響は長期請負工事と比べ小さいが、期を跨ぐケースがあり、また四半期開示に伴ないサイクルが短期化している。
- ・ 従って、重要性の観点を除くと、敢えて長期請負工事と異なる取扱いとする理由は見当たらない。

②請負工事以外の注文生産（大量生産品）

- ・ 注文生産のため、買手及び金額は決定しているが、一般に依頼主固有のカスタマイズされた製品の製造等である請負工事と比べ、大量生産品の注文生産は、製品の固有性が小さく、転用の可能性もあるため、注文取消しのリスクもあり、収益の確実性は劣る。
- ・ 長期請負工事では工事の進捗を企業活動の成果と捉えていることと平仄をとると

製品の生産が企業活動の成果と捉えられるが、一般的に生産期間は極めて短期であり、反復して生産・販売されるため、生産時点で収益認識する場合と引渡し時点で収益認識する場合の期間的な差異の影響は小さい。

- ・ 以上の点から、受注生産となっても引渡基準が適用されていると考えられる。
- ・ なお、契約形態が請負工事となっても、生産期間が超短期で反復性がある場合は同様に考え、引渡基準を適用するということもあり得ると考えられる。

③貴金属採掘、農産

- ・ 貴金属の採掘については、安定した需要があり十分に整備された市場の存在により、採掘時点の相場で販売する機会が概ね確実に見込まれ、農産（米、麦）についても政府の買入価格が決まっており、採掘・収穫時点で収益の確実性が高くなっている。
- ・ したがって、これらについては、販売基準ではなく、生産基準、収穫基準が適用され、長期請負工事における工事進行基準と同様に引渡し前に収益認識される。
- ・ なお、採掘・収穫途上で収益認識が行われないのは、採掘・収穫の確実性を考慮しているためと考えられる。

④注文による買付け

- ・ 受注後においては、本来は買付時が企業成果の発現時であるので、そのタイミングで収益認識すべきであるという考え方もあるが、一般的に短期であり、反復されるため、期間的影響が少ないことから販売基準によっていると考えられる。

3. まとめ

以上を踏まえ、次の２点を工事進行基準適用の根拠として整理してはどうか。

- 収益に関する確実性
- 企業活動の成果の適切な把握

●具体的には、以下のように整理してはどうか。

- ・ 工事の完了前であっても収益に関する確実性が得られた時点でタイムリーに収益を認識することが、企業活動の成果を適切に計上することとなり、有用な財務情報となると考えられる。
- ・ 工事契約においては、あらかじめ契約が存在する中で、工事を完成できる可能性が高く、かつその対価の支払いを受ける可能性が高い場合には、工事の進捗が、信頼性をもって把握できる限り、収益の確実性が得られるキーとなるイベントと考えられる。
- ・ 一方、上記のように工事の途上において収益の確実性が得られる場合以外の場合については、工事が完了した時点で収益の確実性が得られると考えられる。
- ・ 以上より、有用な財務情報という観点から、工事契約により収益が得られる可能性が高く、工事の進捗に応じた収益と費用の額が適切に把握できる場合(以下、「工事結果を信頼性をもって見積もることができる場合」という)においては、工事進行基準を適用し、工事結果を信頼性をもって見積もることができない場合には、工事

進行基準を適用しない、としてはどうか。

4. 派生論点

(1) 工事進行基準を適用しない場合の取扱い

3. における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、IAS11では工事原価回収法を適用することとなっている。

それらの適用については以下のような点が考えられる。

- ・ 工事が進行する以上、企業はアウトプットを生み出しており、それをタイムリーに計上することが財務情報の有用性に資すると考えると、利益は認識されないとしても、工事原価回収法によって、発生した原価のうち、回収可能と予想される部分について収益認識することが適切であるという考え方がある。
- ・ しかしながら、工事の途上において工事結果を信頼性をもって見積もることができないということは、その工事が完成するまでは工事にかかる収益の確実性が得られないということであり、企業活動の成果として捉えられないということになるため、収益を計上する根拠がないと考えられる。したがって、そのような場合には、収益の確実性が得られた時点、すなわち工事の完成時に収益を計上することになる。ネットの損益は計上しないが、グロスの収益のみを計上するというのは理論上の説明が困難である。

⇒概念フレームワークの「投資のリスクからの解放」という概念に照らしても、「投資のリスクからの解放」されていれば、収益認識するとともにネットの損益も計上し、「投資のリスクからの解放」されていなければ、ネットの損益を認識しないととも、グロスの収益も認識しないということで整合的である。

- ・ また、工事原価回収法の場合、売上高は、各期に配分される一方、損益は工事の完成年度に全て実現することになり、売上高利益率等の売上高と損益の割合の指標が歪んでしまうという欠点がある。



- ・ 工事進行基準を適用しない場合は、工事の途中段階においては企業活動の成果は生じていないことから、工事完成基準を適用することとしてはどうか。

(2) 期間の区分はどのように行うか（1年で区分するか）

- ・ 米国 ARB45では長期工事について、工事進行基準を適用する旨の記述がある一方、IAS11では、工期による取扱いの区分は設けられていない。

- ・ 四半期開示の導入により短期間での収益状況に関する関心が高まっていることを考慮すると、2(2)での検討のとおり、あえて1年という期間で異なる取扱いとする必要はないと考えられる。なお、一方で、重要性の観点から、極めて工期が短く工

専門委員会では、工事原価回収法も検討の余地があるのではとの意見があった。

専門委員会では、小さな工事も多数あり、実務の煩雑さも考慮して欲しい、との意見があった。

事まで工事進行基準を適用する必要はないと考えられる。

- ・ 従って、１年間という工期での取扱いの区分は廃止する一方、工期が極めて短いこと等により工事進行基準を適用する重要性がない場合には工事進行基準を採用しないことができるとしてはどうか。

以上