

工事契約の検討の論点

【論点1】工事契約の基本的な考え方(2)

工事進行基準を適用するケースである「工事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。

I. 基本的な考え方

- 工事進行基準の適用においては、工事の完了前に工事の進捗に応じて収益と費用を計上することになるため、工事途上での収益と費用の額の算定が必要となる。
⇒固定価格契約の場合、収益・費用の総額及びそのうち期末日までの進捗度を把握することによって工事途上での収益と費用の額が把握できる。
- また、収益計上のためには、対価の支払いを受ける収益の確実性ということ、収益を得られる確実性が高いことが必要となる。そのためには、工事が最後まで完成できる確実性が高く、契約をキャンセルされるリスクが少ない、あるいは、進捗した部分については、それに見合う対価の支払いを受ける収益が得られる確実性が高く、対価の支払いを受ける確実性が高いことが必要になると考えられる。
- 以上をまとめると「工事結果を信頼性をもって見積ることができるケース」についての基本的な考え方は固定価格契約の場合を想定すると以下のようなになる。

以下の(1)から(4)のすべてを満たす場合に「工事結果を信頼性をもって見積ることができる」ケースに該当する。

○~~1~~ 工事収益・費用の額の算定

- ・~~(1)~~ 工事収益の総額が信頼性をもって把握できること
- ・~~(2)~~ 工事原価の総額が信頼性をもって把握できること
- ・~~(3)~~ 期末ごとの工事の進捗度が信頼性をもって把握できること

○~~2~~ 対価の支払いを受ける収益を得られる確実性が高いこと

- ・~~(4)~~ ~~1~~ 工事が完成できる確実性が高いこと
- ・~~(4)~~ ~~2~~ 契約がキャンセルになるリスクが少ない、あるいは、キャンセルになっても進捗した部分についてはそれに見合う収益が得られる確実性が高いこと等により、対価の支払いを受ける確実性が高いこと

<基本的な考え方のイメージ図>

1. 工事進捗に応じた収益・費用の額の算定
= 収益・工事原価の総額 + 進捗度

2. 対価の支払いを受ける収益が得られる確実性が高い
= 工事完了の確実性が高い + 対価の支払いを受ける確実性が高い

工事途上において収益の確実性がある
= 工事結果を信頼性をもって見積ることができる

Ⅱ. 具体的な取扱いについて

1. IAS11 での取扱い

○固定価格契約の場合の取扱い（23 項）

- a) 工事契約収益の合計額が信頼性をもって測定できる。
- b) 契約に関連した経済的便益がその企業に流入する可能性が高い
- c) 契約の完了に要する工事契約原価と貸借対照表日現在の契約の進捗度の両方が信頼性をもって測定できる
- d) 契約に帰属させることができる工事契約原価が、実際に発生した工事契約原価を従前の見積りと比較できるように、明確に識別でき、かつ、信頼性をもって測定できる。

○原価加算契約の場合(24 項)

- a) 契約に関連した経済的便益がその企業に流入する可能性が高い
- b) 契約に帰属させることができる工事契約原価が、個別に支払われるか否かにかかわらず、明確に識別でき、かつ、信頼性をもって測定できる。

○信頼性のある見積りを行うための契約上の要件(29 項)

- a) 建設される資産に関する当事者の執行可能な権利
- b) 交換される対価
- c) 決済の方法及び条件

2. 米国基準での取扱い

(1) ARB45

- ・ 委員会は、長期の工事について最終的な総原価と工事進捗率の見積りに依拠することができる場合、一般的に、工事進行基準が選択されるべきであると考えている。
- ・ 依拠できる見積りができない、あるいは何らかの固有な障害(*)によって将来予測が疑わしい場合には、工事完成基準が選択されるべきである。

(*) SOP81-1 では、「固有の障害」は契約条件や、契約の見通し及び契約当事者の契約履行の能力に疑問を生じさせるような外的な要因と関係する。☞「固有の障害」は通常は「ビジネスリスク」とは異なり、見積りプロセスの信頼性は「ビジネスリスク」が存在しないことに依拠しない、とされている。

(2) SOP81-1

工事進行基準の採用は、合理的かつ信頼し得る見積りができるかどうか依存する。これは進捗率の見積りと関係する。

- 当事者の履行契約の中に、当事者が受け渡す財貨・サービスと対価、決済条件についての条項が含まれている。
- 買手は契約上の義務を履行すると見込まれている。
- コントラクターは契約上の義務を実行すると見込まれている。

3. 「I. 基本的な考え方」の具体的な記述

(1) IAS11、米国基準での取扱いとの関係

- ・ IAS11(23 項)については、「I. 基本的な考え方」に照らすと、a)は(1)の収益の総額の信頼性をもった把握、b)は(4)の収益の確実性、c)は(2)の工事原価の総額の信頼性をもった把握と(3)の進捗度の把握、d)は実際に発生した工事原価の測定とそれにより、(2)の工事原価の総額について、見積りと実績との比較によるチェックできるような信頼性をもって見積ることを要求していると考えられる。
- ・ さらに、IAS11 (29 項)、米国基準 (SOP81-1) においては、「I. 基本的な考え方」における(1)の収益の総額の信頼性をもった把握と(4)の収益の確実性について、工事契約上の要件が示されている。
- ・ 以上を踏まえると、IAS11、米国基準では、「I. 基本的な考え方」の内容に、契約上の要件を加えた程度のレベルの記述にとどまっていると言える。

(2) 記述の方法(案)

IAS11、米国基準と同様に基本的な考え方のレベルで記述する方法（【レベル 1】）、あるいはさらに踏み込んで記述する方法（【レベル 2】）が考えられる。

【レベル 1】IAS11、米国基準レベルで記述する方法

→基本的な考え方のレベルでの記述（+契約上の要件）

1. 「工事結果を信頼性をもって見積ることができる」には、以下の(1)から(4)のすべてが満たされる必要がある。
- (1) 工事収益の総額が信頼性をもって把握見積ることができること、
 - (2) 工事原価の総合計額が信頼性をもって見積ることができること、かつ実際に発生した工事原価と見積りとの比較ができるよう識別して把握できること（+当該発生した工事原価の見積り原価との差異は工事原価総額の見積りにおいて適切に反映し、見直されること?）
 - (3) 期末ごとの工事進捗度が信頼性をもって把握見積ることができること
 - (4) 工事が完成する確実性が高く、かつ契約がキャンセルになるリスクが少ない、あるいは、進捗した部分についてはそれに見合う対価の支払いを受ける収益が得られる確実性が高いこと等により工事の進捗部分について対価の支払いを受ける収益が得られる確実性が高いこと
2. 「工事結果を信頼性をもって見積ることができる」には、さらに、工事契約において、以下の内容が規定されている必要がある。
- (1) 対価の額
 - (2) 対価の決済方法及び条件
 - (3) 建設される資産に関して契約当事者が執行可能な権利

【レベル２】レベル１での記述に加え、更に踏み込んだ記述をする案

- レベル１に加え、「Ⅰ．基本的な考え方」での各項目に関し、さらに下記のような点について記述するか。

専門委員会にて、見積りの変更がある場合にどのように取扱えばよいかとの指摘があった。

工事収益・工事原価の総額の見積りの変更¹

	事前	途中・事後	備考
A	○	○	工事進行基準
B	○	×	工事進行基準における見積りの変更ではないか
C	×	○	工事完成基準における見積りの変更ではないか
D	×	×	工事完成基準

○：信頼性をもって見積ることができる

×：信頼性をもって見積ることができない

（参考１）期間配分に関する「見積りの変更」の会計処理

新たな見積りに基づく数値とこれまでの見積りに基づく数値との差額（見積りの変更による差額）は、過年度に遡及して修正せずに、当該年度以降の再計算に含める²

⇒A の場合のみならず、B については工事進行基準による数値で据え置き、C についてはその期から工事進行基準による処理を行うこととなるのではないかと。

(1) 工事収益の総額が信頼性をもって把握できること

- ①基本的には契約にて対価の額が規定されているということで新たに追加することはないのである。
- ②なお、物価水準等の変動に伴ない対価の額の変更があり得る場合（特に官庁向け工事のケース）の取扱いについても記述するか。
⇒例えば「なお、契約での規定等により物価水準等の変動に伴ない対価の額の変更があり得る場合については、期末時点での状況を検討し、対価の額に反映すべきである場合には適切に反映する」

(2) 工事原価の総額が信頼性をもって把握できること

¹ 「見積りの修正」ではなく「誤謬」の場合には、別の議論になる（過年度の訂正か前期損益修正かなど。遡及修正については現行の制度ではなく、今後、別のプロジェクトでの検討となる）。
² 例えば、収益については、任意繰上償還条項が付されている満期保有目的債券に関する償却原価法の適用（金融商品会計に関するQ&A Q24-2）、費用については、固定資産の耐用年数の変更（監査委員会報告77号「追加情報の注記について」3(1)①）や過去勤務債務及び数理計算上の差異について、平均残存勤務期間で費用処理している場合に平均残存勤務期間が短縮されたことによる見積りの変更（「退職給付会計に関する実務指針」30項、「退職給付会計に関するQ&A」Q9）が挙げられる。IAS11の38項でも同様の旨が示されている。

- ①「信頼性をもった見積りは、具体的に積み上げられたものである必要があり、その見積りの具体的な積み上げた内訳がある必要があると考えられる」と記述することが考えられる。【「適正な原価計算基準に基づく個別原価計算が行われている」旨を示すか】
- ②さらに、「例えば、実行予算により承認された数値によること等が考えられる。」と記述してはどうか。
(「監査上の留意事項について」JICPA リサーチ・センター審理情報 No. 21 平成 17 年 3 月での工事損失引当金の見積りにおいては、「概算的な見積りを行った時点ではなく、工事受注後に作成される実行予算等の作成時」とされている)
- ③見積りにおいて積み上げられた内訳の信頼性について、例えば、「見積りの根拠となる工事の内訳について、発注者との間で確認が行われている場合には信頼性が高いと考えられる」と記述してはどうか。
- ④その見積りどおりのコストで工事が実施できること (契約の完了に要する工事契約原価が信頼性をもって測定できること)
⇒「工事原価の見積りの適切性の判断においては、工事の内容や過去の施工実績等が参考になると考えられる」と記述してはどうか（監査の範疇か？
【「適正な原価計算基準に基づく個別原価計算が行われている」旨を示すか】）
- ⑤「期末時点での物価や工事の進捗状況に応じてその金額が適切であるか確認をし、必要に応じて見直しを行う」旨を記述してはどうか。【条件ではなく留意点か】
(官庁土木工事においては、当初の契約内容に対し、数量の増減あるいは単価の変更等により精算が行われるケースが多いとされている。)

(3)進捗度

- ①工事進行基準適用における実務上の取扱いにおける、進捗度の測定方法についての規定による。
- ②なお、進捗度をコスト割合で算定するケースを想定すると、工事原価について信頼性をもって見積ることができることをもって要件は充足されていると考えられるのではないか。

(4)対価の支払いを受ける確実性収益の確実性

- ①工事が完成できる確実性が高いこと
a)当該工事を完了するのに十分な技術力があることが必要となる。
工事内容によって極めて技術的、専門的な分野となり、検証困難
⇒工事原価の見積りの合理性と同様に、「工事完了の確実性が高いことの

判断においては、過去の施工実績等が参考になると考えられる」と記述してはどうか。

b) なお、工事の施工においては、工事の一部を下請け会社が行う場合や共同企業体(JV)を組織して行う場合がある。このような場合において、下請け会社やJVを構成する他の企業の技術力に依拠する部分がある場合には、当該会社の技術力についても考慮する旨を記述するか。

②工事がキャンセルされるリスクが少ないこと

「予め、契約が存在する中で、工事内容が顧客固有のカスタマイズされたものである場合には、一般的にキャンセルの可能性が少ないと考えられる」と記述してはどうか。

③また、工事が途上でキャンセルになったとしても、進捗した部分までについて、その進捗に見合う対価の額を得られる確実性が高いと考えられるケース⇒「例えばその旨が契約上明記されており、支払いを受ける確実性が高いと考えられるというケースが該当する」といったことを記述するか。

● さらに、工事の対象物に応じた特徴についても記述するか。

(例)

・ 建物、構造物等の建造物

一般的に工事完了の確実性は高いと考えられる。

・ 機械装置

工事の完成には、実際に機械が適切に動くことが必要であるという点から、建物や構造物等の建設と比較して、完成の確実性や試運転費用やその結果に伴う手直し等の費用の発生の可能性について十分な検討が必要と考えられる。

・ 受注制作のソフトウェア

一般的に、開発の要素が入っており、詳細な仕様内容の積み上げがしづらく、適切な総原価の見積りがしづらいケースが多いと考えられる。

また、成果物は目に見えないものであるため、有形物の制作の場合と比較して、一般的に、開発途上での信頼性をもった進捗度の測定がしづらいと考えられる。(手戻りが生じるケースが多い)

● 原価加算契約のケースについても、例えば、以下のような記述を行うか。

・ 工事契約においては、あらかじめ請負金額を取り決める固定価格契約が一般的であるが、この他に少数であるが、生じた原価に一定額を加算する原価加算契約がある。

・ 原価加算契約においても、工事進行基準の適用においては、工事結果を

信頼性をもって見積ることができる必要があることは固定価格契約の場合と同様であり、契約内容に応じて、収益・費用の額の信頼性をもった把握や収益の確実性について検討する必要があることに留意する。

- ・ 具体的には、対価の額の支払いを受ける確実性が高いこと、対価の額の算定基礎となる工事原価が信頼性をもって測定できること等が必要になると考えられる。

● 以下のようなケースについても記述を行うか。

- (1) 工事契約の更改が常態化しているケース
- (2) 工事原価の見積り額が見積るタイミング毎に変動するケース
- (3) 外貨建てのケース

■まとめ(案)

- ・ 【レベル１】の基本的な考え方及び契約上の要件については、IAS11と同様に基準「本文」に記述し、【レベル２】にあるような追加記述については、様々な工事契約の実態がある中、一律に記述することは困難であるため、実務上の便宜を図るという観点から、適宜、「結論の背景」に記述することでどうか。

以上