

工事契約の論点の検討について

【論点４】 損失発生が見込まれる場合の取扱いー工事損失引当金の計上についてー

１ 日本基準と国際的な会計基準における取扱い

(1) 日本基準

現行の日本基準では、工事契約について見込まれる損失を計上することを明記した会計基準等はないが、企業会計原則注解【注 18】に示されている引当金の要件に該当した場合には、工事損失引当金を計上することとなると考えられる。

【注 18】 引当金について

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には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。

製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、債務保証損失引当金、損害補償損失引当金、貸倒引当金等がこれに該当する。

発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することはできない。

なお、日本公認会計士協会が平成 17 年 3 月 17 日に公表した「監査上の留意事項について」（リサーチ・センター審理情報 No. 21）の「2. 会計上の見積りに係る監査上の留意事項について」の中で、工事損失引当金が取り上げられている。

2. 会計上の見積りに係る監査上の留意事項について

会計上の見積りについては、繰延税金資産の回収可能性や引当金の計上等について、実務上の判断に相当な幅があるケースが見受けられる。一例として、引当金を取り上げると、企業会計原則注解[18]は引当金の計上要件を明記しており、通常は、その解釈において特に問題は生じていないが、実務上は判断に困難が伴うことが多い。

例えば、工事受注契約の時点で損失が発生する可能性が見込まれ、かつ、その損失額が合理的に見積られる場合には、工事損失見込額を計上することになるが、実務上は、工事契約や工事内容が様々であり、また、設計変更や原価低減等による改善見込みもあることから、工事損益の認識及び金額の算定については、次の点に留意する必要がある。

- (1) 最初の工事損失の認識時点は、工事受注時における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考えられること
- (2) 実行予算等に基づく工事の見積り総原価が請負金額を超える可能性が高く、かつ、予想される損失額を合理的に見積ることができる場合には、工事損失見込額を計上すること
- (3) 当初の実行予算等については、その後追加工事契約、設計変更契約等があった場合、又は、

発注金額の決定、施工方法の見直し等があった場合には、組直しや見直しが行われ、工事損益の見直しが常に行われているので、工事損失見込額についても、見直す必要があること

- (4) 工事進行基準を適用している工事については、工事の進行程度にかかわらず損失が生じることが明らかになった時点で、工事損失見込額の全額を算定し計上すること

また、「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）では、「損失が予想される場合」として、次の記述がある。

（工事完成基準を適用する場合であっても、）工事契約原価総額が工事契約収益総額を超える可能性が高い場合には、予想される損失を直ちに認識することが「公正ナル会計慣行」である、仮に公正なる「会計慣行」ではないとしても、配当可能限度額計算を1つの目的とする商法計算規定の趣旨から、そのように会計処理することが求められると解される。この損失は、法的債務ではないので、商法施行規則43条の引当金を設定することになる。

(2) 国際的な会計基準

国際会計基準（IAS第11号）及び米国基準（ARB第45号）共に、工事契約総原価が工事契約総収益を超過する可能性が高いとき、予想される損失全額を直ちに費用として認識しなければならない。

2 工事損失引当金と企業会計原則注解【注18】について

企業会計原則注解【注18】では、(1)「将来の特定の費用又は損失」であって、(2)「その発生が当期以前の事象に起因」し、(3)「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」に、(4)「当期の負担に属する金額」を、当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとされている。

これらの要件等について、まず、工事進行基準を採用していることを前提に検討する。

(1) 「将来の特定の費用又は損失」

工事損失は特定の工事契約によって発生すると見込まれる損失であり将来の特定の費用又は損失に該当する。

(2) 「その発生が当期以前の事象に起因」すること

工事契約総原価と工事契約総収益の適正な見積りが可能であることを前提とすれば、工事損失の発生が見込まれるケースとしては、通常、当初は黒字工事であったが、特定の会計期間に生じた事象（例えば、建設会社側に起因するエラーによる設計変更や、進捗遅延による経費の増加、予期していなかった資材の値上がりなど）によって、赤字工事となることとなった工事

契約（ケースA）が考えられる。

また、工事契約締結時点で赤字工事であることが明らかである工事契約（ケースB。ただし、これは、他の工事契約と合わせて考えることが適当なケースや、稼働率を高めることで固定費を回収することを意図するケースのような例外的なケースと考えられる。）も考えられる。

ケースA	当該工事契約による損失は、当初黒字契約であった契約が赤字工事となることとなった特定の事象に起因し、「その発生が当期以前の事象に起因」という要件を満たす。そのため、当該事象の発生時に損失を認識すべきである。
ケースB	当該工事契約による損失は、赤字工事となる工事契約を締結したことに起因し、「その発生が当期以前の事象に起因」という要件を満たす。そのため、工事契約締結時に損失を認識すべきである。（ただし、このケースは限定的と考えられる。）

ケースA、Bが共に「その発生が当期以前の事象に起因」という要件を満たすと考えられることから、工事損失の発生が見込まれることとなった場合には、引当金の要件である「その発生が当期以前の事象に起因」という要件を満たすことになると考えられる。

（3）「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」

工事進行基準を採用するのであれば、工事契約総収益と工事契約総原価をある程度の信頼性で見積もることができることが前提になると考えられる。このため、工事進行基準の会計処理の基礎となっている工事契約総収益と工事契約総原価の見積りを行い、工事契約総原価が工事契約総収益を超過するのであれば、その金額をもって「発生の可能性が高く」、「合理的に見積ることができる」損失金額とすべきであると考えられる。

（参考）

この点につき、IAS 第 11 号及び SOP81-1 は「工事契約の結果が信頼性をもって見積もることができる場合」について次のように定めている。

（IAS 第 11 号 工事契約）

<p>・「工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができる場合」（第 23、24 項）</p> <p>A) 固定価格の契約の場合（4つの要件）</p> <p>(a) 工事契約収益の合計額が、信頼性をもって測定できる；</p> <p>(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；</p> <p>(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；及び</p> <p>(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。</p>
--

B) 原価加算契約の場合（２つの要件）

- (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；及び
- (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。

・「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場合」（第 29 項）

工事契約の結果は、契約に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高い場合にのみ、信頼性をもって見積もることができる。

企業は一般的に、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を定めた契約を締結したときに、（経済的便益が企業に流入する可能性が高い場合として）信頼性のある見積りを行うことができる。

(SOP81-1)

・「工事進行基準が優先される状況」（第 23 項）

- 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。
- 買い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。

・「信頼性の程度と採用する会計処理の場合分け」（第 25 項）

- 通常、コントラクターは契約による総収益と総コストの金額を正確に見積もることができる。
- 総収益と総コストを、ある程度の範囲でしか見積もることができない場合がある。この場合、最もありえそうな（most likely to）金額を工事進行基準の適用において用いるが、これが分からない場合には、見積もられる最小の金額を用いる。
- しかし、損失の発生は見込まれないものの、最終的な結果を見積もることが全くできない場合がある。この場合には、より正確な見積りが可能となるまで、収益と費用を同額で認識する。
- 工事進行基準を採用している企業の特定の工事契約について、合理的で信頼しうる見積りができない場合、或いは見積りを疑わしくする固有の障害がある場合、工事完成基準によって会計処理する。この場合、その旨を開示する。

(4) 当期の負担に属する金額について

前述したように、工事損失は特定の工事契約によって発生すると見込まれる損失であり、「将来の特定の費用又は損失」に該当する。具体的には、工事契約総原価が工事契約総収益を超過する場合における当該超過差額であり、正常な利益をもたらすことを目的とする企業行動において、赤字となる契約は通常とは異なる。このように、投資額を回収できないという異常な状態においては、将来に損失を繰り延べないという会計処理が考えられる。このような考え方は、有価証券の減損処理や固定資産の減損処理、通常の販売目的の棚卸資産の簿価切下げにおいて

も見られる。

異常な状態において確定している損失の会計処理	有価証券の減損処理	有価証券の時価が著しく下落した時点で、回復の可能性があると思込まれる場合を除き、実際の販売を待たずに損失を一時に計上する。
	固定資産の減損処理	減損の兆候があり、減損テストにより認識すべき減損損失があると判断された時点で、償却費の計上に加えて、減損損失を一時に計上する。
	通常の販売目的の棚卸資産の簿価切下げ	棚卸資産の収益性が低下していることが明らかになった時点で、実際の販売を待たずに損失を一時に計上する。



工事損失についても、これらの会計処理¹と同様に考えることが適当であると考えてどうか。

また、企業会計原則の昭和 57 年改正により、「特定の費用」に加え「特定の損失」についても引当金の引当対象とされた。企業会計原則注解【注 18】に挙げられている将来の発生が見込まれる損失に対する引当金（債務保証損失引当金、損害補償損失引当金等）は、（費用が収益を上回る）損失の発生が見込まれた時点で、その損失見込額の純額を全額、引当金として計上することになる²。

将来の特定の損失に対する引当金	債務保証損失引当金	債務保証を履行することが見込まれる時点で、純損失の全額が認識される。履行時点まで、損失を配分するという会計処理はなされない。
	損害補償損失引当金	損害を補償する必要があると思込まれる時点で、純損失の全額が認識される。履行時点まで、損失を配分するという会計処理はなされない



¹ なお、対象となる資産が計上されていないにもかかわらず工事損失を認識することを求める会計処理であるから、上記に例示した会計処理と同一に考えることは適当ではないのではないか、という点が指摘される可能性がある。しかし、例えば、リース資産を減損処理するケースがあるように、上記の会計処理の考え方は、必ずしも対象となる資産が貸借対照表に計上されている場合に限り考えられないと考えられる。

² 企業会計審議会「負債性引当金等に係る企業会計原則注解の修正に関する解釈指針」（昭和 57 年）

② 修正前の注解では、負債性引当金の計上範囲を「特定の費用（又は収益の控除）たる支出」としているが、「特定の費用」には、「特定の損失」（例・債務保証損失引当金及び損害補償損失引当金の繰入対象となる損失）も含まれるので、その文意を明確にするため、これを「特定の費用又は損失」に修正した。

工事損失についても、これらの会計処理と同様に考えることが適当であると考えerがどうか。

３ 工事損失の認識と測定

工事損失の最初の認識時点として、実行予算の作成時が適当であるという考え方がある。

建設業では、一般的に工事原価の算定段階として、受注時の元積りに始まり、当初実行予算、修正実行予算（予定工事原価）そして完成時の実際工事原価という順に計算が行われていく。

当初の受注時（工事入札時）において算出される元積りは短期間で見積金額を算出しなければならないため、工事費目・工事内容ごとに（数量×標準単価＝積算額）という概括的な算出方法であり、金額の信頼性、合理性に問題がある。

これに対して実行予算は、施工を担当する工事事務所等で、施工方法を具体的に検討し、作業工程、仕様書、単価等を十分に時間をかけて調査して積上げた目標予算である。この実行予算は信頼性をもって合理的な見積りが可能なものと一般的に考えられることから、当初実行予算を作成し組織的承認を得た時点が、最初の工事損失の認識時点として最適と考える。

（2006年3月決算版「建設業の経営」 第一部Ⅲ 2. 工事損失引当金
上場建設企業決算分析研究会 編著）

また、この点について、日本公認会計士協会の「監査上の留意事項について」（リサーチ・センター審理情報 No. 21）では、次の4つの留意事項を示している。

- （１） 最初の工事損失の認識時点は、工事受注時における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考えられること
- （２） 実行予算等に基づく工事の見積り総原価が請負金額を超える可能性が高く、かつ、予想される損失額を合理的に見積もることができる場合には、工事損失見込額を計上すること
- （３） 当初の実行予算等については、その後追加工事契約、設計変更契約等があった場合、又は、発注金額の決定、施工方法の見直し等があった場合には、組直しや見直しが行われ、工事損益の見直しが常に行われているので、工事損失見込額についても、見直す必要があること
- （４） 工事進行基準を適用している工事については、工事の進行程度にかかわらず損失が生じることが明らかになった時点で、工事損失見込額の全額を算定し計上すること

（１）及び（２）は、想定される最初の工事損失の認識時点を実行予算等の作成時とし、この時点での取扱いを示している。（３）及び（４）は、その後の時点での取扱いを示している。

＜派生論点 1：工事損失見積額を算出する時点＞

- ・ 監査上の留意事項と同様に、会計基準においても、工事損失の認識時点について具体的に記載することが、実務で適用する上で有用と考えるがどうか。
- ・ 具体的に記載することが、実務で適用する上で有用であるのであれば、ここでも、想定さ

- れる最初の工事損失の認識時点を「実行予算等の作成時」とすることで適当か。
- ・ 合わせて、その後の取扱いとして、損失見込額の見直しと、工事途中で損失が生じることが明らかになった場合の取扱いを記載する必要があるかどうか。

<派生論点２：工事損失見積額を算出する際の工事原価の範囲>

実際に、工事損失見積額を算出する際に、見積工事契約総原価として、どこまでの工事原価が含まれるのかという点も検討する必要がある。（直接費のみか、間接費も含むのか。販管費（特に直接費）やひも付きの借入利息をどのように考えるのか。）

①直接費のみか、間接費も含むのか、について

[A案] 直接費のみ

（理由） 工事損失引当金は、工事入手の結果利益を減少させることとなる限界損失金額を対象とすることが合理的であり、個別工事と無関係に発生する固定費について、これが発生する以前に引当計上する必要はない。

[B案（事務局案）] 間接費も含む

（理由） A案は、管理会計的な考え方であり、損失が生じる工事を受注しなければ稼働率が低下し、アイドルタイムが発生してしまうとしても、現行の財務会計では、全部原価計算が前提となっているため、限界損失金額を対象とした場合、工事損失引当金を計上したにもかかわらず、結局、その後の損失が生じることになる。

②販管費（特に直接費）やひも付きの借入利息について⇒含めない

（理由） 販管費や借入利息は、原則として、期間費用とされており、工事進行基準を検討する上で検討された工事契約原価の範囲と整合させる。

4 工事損失引当金計上についての方向性

(1) 工事進行基準を採用している場合

上記の検討により、工事損失引当金の計上は、企業会計原則注解【注 18】の引当金の要件に合致するものと考えられるため、工事契約に関する会計基準の対象範囲とされた論点として、企業会計原則注解【注 18】の具体的な適用として取扱いを示してはどうか。

（参考）「棚卸資産の評価に関する会計基準」第 44 項（正味売却価額がマイナスの場合）においては、棚卸資産の帳簿価額をゼロまで切り下げたとしても、正味売却価額のマイナス部分について収益性の低下を反映できない、としながらも、このマイナスの正味売却価額を反映する引当金の計上については、企業会計原則注解【注 18】との関連で取り扱うべき問題であるとし、本会計基準では特に結論を示していない。

(2) 工事完成基準を採用している場合

どのような場合に工事完成基準を採用すべきかについては、今後の検討によるものと考えられる。しかし、この検討の結論にかかわらず、「発生の可能性が高く」又は「その金額を合理的に見積ることができる場合」という引当金の要件が満たされない状況であれば、引当金の計上要件を満たさず、引当金を計上すべきではない（ただし、偶発損失の注記の可否は検討される。監査・保証実務委員会報告第75号「監査報告書の作成に関する実務指針」参照。）。

しかし、工事完成基準を採用するケースであって、発生が見込まれる工事損失が「発生の可能性が高く」又は「その金額を合理的に見積ることができる場合」という引当金の要件を満たす場合があれば、その時点で、工事進行基準と同様に工事損失引当金を計上する必要があると考えられる（ただし、工事完成基準を採用すべきケースの決め方次第では、工事完成基準を採用する場合で、工事損失引当金が計上されるというケースはないということも考えられる。）。

工事損失引当金は、企業会計原則注解【注18】に照らして計上される引当金であるとすれば、当該工事契約についての会計処理が工事進行基準であるか工事完成基準であるかという点に関わらず計上の可否を検討する必要があると考えられるためである。

<派生論点3：工事完成基準におけるいわゆる低価法の適用と工事損失引当金の適用の関係>

工事完成基準を採用している場合には、「未成工事支出金」が計上されているため、①工事損失の計上の相手勘定として、「未成工事支出金」の簿価切下げを工事損失引当金に優先させるのか、②「未成工事支出金」の金額とは別に工事損失引当金として損失見込額の全額を計上するのか、という論点がある。

未成工事支出金については、「棚卸資産の評価に関する会計基準」の考え方から、まずは棚卸資産の収益性の低下として未成工事支出金の簿価切下げとして処理し、それを超過する部分を、工事損失引当金として計上することが適当と考えられるがどうか。

なお、工事完成基準を採用している場合で、工事進行途中における請負工事契約額の回収に懸念が生じたときは、「完成工事未収入金」が計上されていないこともあり、貸倒引当金の計上ではなく、収益性が低下した未成工事支出金の簿価切り下げとして、正味売却価額の減額による費用計上（簿価を超過する部分は工事損失引当金として計上）されることが適当と考えられるがどうか。

<派生論点4：工事損失引当金繰入額の損益計算書の記載>

工事損失は、工事契約に関する投資額を回収できないという異常な状態において計上する損失であるが、その計上額は工事契約によって生じる工事契約収益と工事契約原価の総額の差額である。この工事契約収益と工事契約原価は、将来の期間において営業収益・営業費用として計上されることとなるため、当該損失の引当金である工事損失引当金についても、原則として売上原価として計上することが適当と考えられる。ただし、工事損失が事故・災害や訴訟等により、臨時・巨額に発生することが見込まれる場合には、例外的に特別損失とし

て計上する。

５ 買付契約引当金等のその他の損失が生じる契約（Loss Contracts）との関係

工事契約について、企業会計原則注解【注 18】に基づいて、工事損失引当金の計上が求められるとすれば、他の業種において、将来に損失を生じることが見込まれる買付契約を締結している場合に買付契約引当金を計上することが考えられる。工事損失引当金について会計基準において明記されるのであれば、こうした引当金についても何らかのルールが必要なのではないか、という問題がある。

上記のような契約がなされてしまった場合において、買付契約引当金の実務上計上されることは否定されないと考えられるが、この会計処理は、企業会計原則注解【注 18】との関係で、別の機会に検討されるべき論点であると位置付けることが適当と思われる。

６ 現時点における事務局案

【事務局案】

幾つかの論点、派生論点についての検討は必要であるものの、工事契約総原価が工事契約総収益を超過する可能性が高いとき、予想される当該超過額は、工事損失引当金として、直ちに費用/損失として認識することを会計基準に定めるという方向性で検討することかどうか。

（コメント）

- ① 企業会計原則注解【注 18】に示されている偶発損失に対する引当金の計上が要求されるとすれば、引当金の４要件を満たす場合に工事損失引当金の計上が要求されると考えられる。
- ② 引当金の要件のうち、（１）「将来の特定の費用又は損失」、（２）「その発生が当期以前の事象に起因」、（３）「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」という要件については、工事進行基準を採用できるケースであれば、工事契約総収益・原価の見積りが必要であることから、これらの要件は満たされると考えられる。
- ③ むしろ問題になるのは、（４）「当期の負担に属する金額」として、損失全額の引当が必要となる根拠である。この点は、固定資産の減損処理などのように、「異常な状態において、発生が確実な損失については、その発生が見込まれた期の負担に属するものとして損失額の全額を計上すべきと考えられること」、この場合、債務保証損失引当金及び損害補償損失引当金のように、「企業会計原則注解【注 18】の将来の特定の損失に対する引当金として会計処理することが適当と考えられること」の２つを根拠とすることが考えられる。
- ④ 工事完成基準によって収益を認識するケースについては、別の検討が必要となる。しかし、工事損失引当金が企業会計原則注解【注 18】に照らして計上される引当金であるとすれば、引当金の要件を満たす工事損失の発生が見込まれた時点で、工事進行基準と同様に工事損失引当金を計上する必要があると考えられる。
- ⑤ ここでの方向性は、国際財務報告基準及び米国会計基準における取扱いと整合するものである。

専門委員会では特に異論なし

【論点４】工事進行基準の適用等における実務上の取扱い

(1) 進捗度の測定方法

発生原価割合 or 成果物の完成割合

1. 日本基準と IAS11、米国基準での取扱い

(1) 日本基準

①企業会計原則注解 7

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に計上する。

⇒進捗度（進行程度）の測定方法についての特段の規定はない。

②法人税（法人税法施行令 129③）

「期末までに支出した実際工事原価の累計額／期末状況による工事原価の見積額」

もしくは、その他工事の進行度合を示すものとして合理的と認められるものに基づいて計算した割合

⇒工事原価の発生割合によって工事進行基準割合を計算する方法のほか、それ以外の合理的と認められる方法を用いる余地を認めている。

(2) IAS 第 11 号

・進捗度の決定（第 30、31 項）

進捗度を信頼性をもって測定できる方法として、契約の性質により次のような方法がある。

a) その時点までに発生した工事契約原価が、契約の見積工事契約総原価に占める割合

b) 実施した工事の調査

c) 契約に基づく工事の物理的な完成割合

発注者から受領した中間支払額及び前受金は、実施した工事の進捗度を反映しないことが多い。

進捗度が累計発生原価を参照して決定されるときには、実施した工事を反映する工事契約原価のみが累計発生原価に含まれる。

(3) 米国基準

①ARB45 第4項

工事進行基準は、工事の進捗に基づいて収益を認識する方法である。委員会は、認識する収益を、見積総収益を次のような比率で配分した金額とすることを推奨する。

- a) その時点までに発生した費用の見積り総費用に対する割合（直近までの情報に基づいて見積もった完成までの原価を考慮する。）
- b) その他の工事の進捗を反映した測定値

②SOP81-1

● 進捗率の見積り（Par.44,45）

実務では幾つかの方法があり、Cost-to-Cost method 及びその変型、Efforts-expended methods、Units-of-delivery method、Units-of-work-performed method といった方法がある。

あるものはコスト、あるものはユニット、またあるものは付加価値に着目して進捗率を測定する。この3つの方法はいずれも特定の状況において、適当である。進捗率の見積り方法については、財務諸表に注記する。

➤ Input and output measures（Par.46-51）

Input は、契約に対して貢献した作業（effort）として測定されるが、Output は、達成された結果として測定される。いずれの方法にも欠点がある。Input の測定の重大な欠点は、生産性の非効率等が考慮されない点であり、Output は、一般的に、達成率を最も適当に測定できる。しかし、Output の測定は、Input の測定に比べて、多くの場合に困難である。

Efforts-expended method は、労働時間や賃金、機械作業時間や原材料使用量といった作業量の測定に基づく方法である。先に述べたように、作業の非効率性が反映されないという欠点がある。

実際に発生したコストと見積り総コストの比率によって進捗率とする方法も Input method である。

事前に状況に適当とされた Input、Output の測定の結果が許容できるかどうかは、代替的な測定によるレビューと確認によるべきである。例えば、進捗率の見積りによって測定された結果は、エンジニアや建築家などの実地調査に基づく計算結果と比較する。この比較検証は、棚卸資産の継続記録と実地棚卸による検証と同じような効果がある。

3. 検討

(1)進捗度の測定方法は大きく分けて以下のような方法が考えられる。

Input による測定

- ・コスト発生割合
- ・その他の方法（作業量割合 ex. 時間や原材料使用量の割合等）

Output による測定

- ・物理的完成割合等

(2) 日本では、特に会計ルールにおける規定はないが、法人税法では、「原価比例法による測定方法かその他の工事の進行度合を示すものとして合理的と認められるものに基づいて計算した割合」によるとされている。

そして、実際の適用においては、一般的には原価比例法による測定方法が採用されているとされている³。（「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）、「建設業において工事進行基準を適用している場合の監査上の留意事項」（平成 14 年 10 月日本公認会計士協会））

(3) 国際的な会計基準においては、IAS 第 11 号、米国基準（SOP81-1）ともに、Input による測定方法と Output による測定方法との両方を示しており、特にいずれか一方に指定することはしていない。

4. 結論(案)

わが国においては、進捗度（進行程度）の測定方法についての特段の規定はないが、実務上は、コストの発生割合による原価比例法が一般的であるとされている。

IAS 第 11 号や米国基準においても、進捗度の算定方法について特定の方法が規定され

³ 「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）においては、進捗度の測定方法としては、以下のような方式が考えられが、一般的には原価比例法が採用されているとしている。

(A) 見積総工事原価に対する実際工事原価の割合

(i) 材料費比率（必要原材料に対する実際使用原材料の比）

(ii) 総原価比率（必要見積総原価に対する実際発生原価の比）

原価の発生度に比例して工事が進行するものとして計算を行なうものである。

(B) 見積総作業量に対する実際作業量の割合

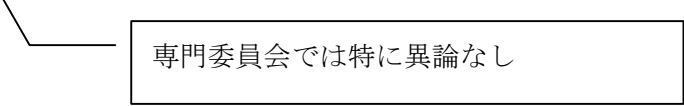
(i) 期間比率（必要工事日数に対する実際経過日数の比）

(ii) 施工面積比率（総施工面積に対する実際施工面積の比）

(C) 技術的見地からする完成割合

ているわけではなく、コスト発生割合による方法も認められている。

したがって、わが国の実務における実際の適用状況も踏まえ、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算定方法も認められるとしてはどうか。



専門委員会では特に異論なし

【論点４】工事進行基準の適用等における実務上の取扱い

(2) 工事原価の範囲（原価計算基準とは別に、定めるか？）

1. 日本基準と国際的な会計基準での取扱い

(1) 日本基準

- ・ 原価に関する一般的な包括的取扱いとして、「原価計算基準」がある。
- ・ なお、販売費及び一般管理費の取扱いについて、「原価計算基準」においては、通常は原価には含まれず、期間費用とするとされているが、「企業会計原則」において、長期の請負工事については、売上原価と期末棚卸高に算入することが可能とされている。

【原価計算基準 四（二）製品原価と期間原価 より抜粋】

製品原価と期間原価との範囲の区別は相対的であるが、通常、売上品およびたな卸資産の価額を構成する全部の製造原価を製品原価とし、販売費及び一般管理費は、これを期間原価とする。

【企業会計原則第二 損益計算書原則の三 F】

営業利益は、売上総利益から販売費及び一般管理費を控除して表示する。販売費及び一般管理費は、適当な科目に分類して営業損益計算の区分に記載し、これを売上原価及び期末たな卸高に算入してはならない。ただし、長期の請負工事については、販売費及び一般管理費を適当な比率で請負工事に配分し、売上原価及び期末たな卸高に算入することができる。

【財務諸表等規則 第 84 条】

会社の販売及び一般管理業務に関して発生したすべての費用は、販売費及び一般管理費に属するものとする。ただし、長期請負工事の未成工事原価又は売上品原価に賦課又は配賦するものについては、販売費及び一般管理費として記載しないことができる。

(参考) 上記の企業会計原則における規定についての文献での解説

販売費及び一般管理費の一部を期末棚卸高に含めて次期に繰り越すことは、原則として認められない。ただし、長期の請負工事の場合には、販売費及び一般管理費を適当な比率で請負工事（すなわち仕掛工事原価及び期末仕掛品棚卸高）に配分する。長期工事の場合、販売費及び一般管理費も製造費用（材料費、労務費等）と同じく原価の構成要素となるからである。これは費用収益の長期にわたる対応を意味する例である。（「解説 企業会計原則」黒澤清著）

販売費及び一般管理費の多くはピリオドコストとして処理されており、プロダクトコストとする処理は、例外的な場合を除き、行なわれていない。（中略）

販売費及び一般管理費の特殊な経理としては、長期請負工事を工事完成基準で経理する場合に販売費及び一般管理費の全部又は一部をプロダクトコストとして処理することを挙げうる。工事進行基準を適用する場合には、ほとんど販売費及び一般管理費のプロダクトコスト処理を必要としないであろう。（「詳説 企業会計原則」 番場嘉一郎著）

(2) IAS 第 11 号

① 工事契約原価（第 16－19 項）

工事契約原価は、以下のものからなる。

(a) 特定の契約に直接関連する原価

(b) 請負業務全般に帰属させることができ、かつ、当該契約に配分できる原価

(c) 契約の条件により、発注者に個別に請求できるようなその他の原価

- a) については、現場の労務費、建設工事に使用された材料費、使用された工場及び設備の減価償却費、工場設備及び材料の移設費、工場、設備の賃借原価、契約に直接関連する設計及び技術援助料、調整保証作業の見積原価、第三者からのクレーム
- b) については、保険料、特定の契約に直接関連しない設計及び技術援助料、工事間接費
- c) には、当該契約の条件により支払いが特定されている場合の一部の一般管理費や開発費がそれぞれ含まれるとされている。

② 工事請負業務に帰属、又は契約に配分することができない原価（第 20 項）

工事請負業務に帰属させること、又は、契約に配分することができない次のような原価は、工事契約原価から除外される。

(a) 契約で支払いが特定されていない一般管理費

(b) 販売費

(c) 契約で支払いが特定されていない研究開発費

(d) 特定の契約に使用されない遊休の工場及び設備の減価償却費

③ 契約前原価（第 21 項）

工事契約原価は、契約の獲得の日から最終的な契約の完了までの期間にわたり、工事請負業務に帰属させることができる原価を含むものである。しかし、「契約に直接関連し、契約を獲得する過程で発生した原価」も、それらを区分して把握し、信頼性をもって測定することができ、かつ、その契約を獲得する可能性が高ければ、工事契約原価の一部として含めることになる。契約を獲得する過程で発生した原価が、それが発生した会計

期間に費用として認識された場合には、当該期間より後の期間に契約が獲得された場合でも、工事契約原価には含めない。

(3) 米国基準

① ARB 第 45 号 (Par. 10)

工事完成基準が採用されている場合には、一般管理費 (general and administrative expenses) を期間費用とするよりも、工事原価とするほうが適切と考えられる。こうすることにより、特に年度中に完工した工事契約がないような場合に、収益と費用をより適切に対応させることができる。しかしながら、工事契約が多数あるような場合には、工事原価よりも期間費用とすることが推奨される。

② SOP81-1 (Par. 68-72)

(契約原価)

契約原価は棚卸資産の原価と同じような方法で計算され、認識された関連する工事収益と対応させられる。契約原価は一般的に全ての直接費 (原材料費、直接労務費、外注費) と契約に賦課される間接費を含む。

建設業の企業は、この基準書の建設型契約及び製造型契約の原価の計算において、次のような一般原則を適用すべきである。

- ① 全ての直接費 (原材料費、労務費、外注費) は契約原価に含まれる。
- ② 契約に配分する間接費には、間接労務費、契約管理費用、器具・設備費、消耗品費、品質管理及び検査費、保険料、修繕費、減価償却費やサポートコストが含まれる。間接費の配賦はシステムティックで合理的である必要があり、直接労務費や直接作業時間や直接労務費と原材料費の総計による基づく配賦などの方法がある。
- ③ 一般管理費は期間費用として一般的に処理されるが、工事完成基準の場合には工事原価とする場合もある。
- ④ 販売費は、75 項の契約前原価の基準に合致しない限り、期間費用として処理される。
- ⑤ 最終的な利益或いは損失の計算においては、完成までの原価の見積りにあたって、契約原価に含まれる全ての原価を反映させる必要がある。
- ⑥ 損失の発生が見込まれる場合には、棚卸資産原価を繰り越すことはできない。利息費用は、FAS 第 34 号の利息の資本化に基づいて処理する。

（契約前原価）（Par. 73-75）

実務では、将来の契約による売上を予想した原価の繰延が行われている。こうした原価には次のようなものが含まれる。

- a) ある契約を締結することを見込んで発生した原価で、契約が獲得できなかった場合には何の便益も生まないもの
- b) 見込まれる契約に関連して使用した資産の取得費用
- c) 将来の注文を見越して契約が要求する量を超えて獲得或いは生産した財貨の取得費用
- d) 見込まれるものの、確定はしていない契約についての、調査費、事前準備費、搬入費用

- a) は原則として契約原価を構成しないが、特定の契約に関連し、その契約によって回収可能と見込まれる場合には、繰り延べることができる。
- b) は将来の契約収益、または当該資産の処分によって回収可能である場合には、繰り延べることができる。
- c) は回収可能である場合には、棚卸資産として扱うことができる。
- d) は、締結済みの契約、及び同様の製品・サービスの将来の契約見込みによって生じた調査費・事前準備費は、契約済みの契約の原価とする。

- ・ 契約の見込みに関連して繰延が適当とされた原価は、見込んでいた契約を受注したところで契約原価に含める。
- ・ 回収可能性が低いために発生時に費用とした見込み契約に関連する原価は、実際の受注があっても資産として再計上することはできない。

（バックチャージによる原価調整）（Par. 76, 77）

バックチャージは、ある契約の当事者による契約に基づく作業等に関連する請求である。例えば、所有者がゼネコンにバックチャージし、ゼネコンは下請業者にバックチャージする。バックチャージの例としては、クリーンアップ作業や下請業者がゼネコンの設備を使用した場合などがある。

- 他の当事者へのバックチャージは受取債権とし、回収可能と認められる範囲内で工事原価を減額する。
- 他の当事者からのバックチャージは支払債務とし、将来に見込まれる支払額の範囲で工事原価を増額する。

２．工事原価にかかる IAS 第 11 号、SOP81-1、企業会計原則の規定の対照表（参考）

（契約前原価及び販売費、一般管理費にかかる部分のみ）

項目	IAS11	SOP81-1	企業会計原則
契約前原価の内容	契約に直接関連し、契約を獲得する過程で発生した原価	「ある契約を締結することを見込んで発生した原価で、契約が獲得できなかった場合には何の便益も生まないもの」など、4項目を例示列挙。ただし、一定の要件あり（下記参照）。	特段の規定なし
契約前原価を工事原価に含めるための要件	それらを区分して把握し、信頼性をもって測定することができ、かつその契約を獲得する可能性が高い場合	「特定の契約に関連していること」「回収可能と見込まれること」などの要件が、4項目それぞれについて設けられている。	特段の規定なし
販売費（工事原価に含めることの可否）	工事契約原価から除外され、期間費用として処理される。	契約前原価の基準に合致しない限り、期間費用として処理される。 → 契約前原価の基準に合致すれば工事原価に含まれる。	原則として期間費用だが、工事原価に含めることもできる（注1）
一般管理費（工事原価に含めることの可否）	契約で支払いが特定されていれば、工事契約原価に含まれる。	期間費用として一般的に処理されるが、工事完成基準の場合には工事原価とする場合もある（ARB45 Par. 10 を参照）。（注2）	

（注1）「工事進行基準を適用する場合には、ほとんど販売費及び一般管理費のプロダクトコスト処理を必要としないであろう。」（「詳説 企業会計原則」番場嘉一郎著）

⇒ 理由は文献には明記されていないが、工事進行基準の場合には、年度中に完工した工事契約がないことにより収益が計上されない一方で、販売費及び一般管理費のみが先行して計上される（注2）のようなケースは、通常はないと考えられるためか。

（注2）「一般管理費を工事原価とすることにより、特に年度中に完工した工事契約がないような場合に、収益と費用をより適切に対応させることができる。しかしながら、工事契約が多数あるような場合には、期間費用とすることが推奨される」とされている。

3. 検討

原価計算基準以外に、工事契約の原価について、何らかの定めを設けるか

- (1) 契約から完成までに生じる原価（契約原価）については、原価計算基準で示されているように、通常の棚卸資産の取得原価にかかる取扱いと同様であり、特段の規定は必要ないと考えられるがどうか。
- (2) ただし、IAS 第 11 号および SOP81-1 では、契約前にかかる原価（契約前原価）についての記述があり、契約前に生じた費用でも、「契約と紐付き」「契約を獲得する可能性が高い場合」などの条件を満たす場合には、工事原価に含めることとされている。

↓

原価計算基準の規定に加えて、工事契約特有の定めとして、契約前原価に関する定めを設ける必要があるか。

例えば、「特定の工事契約に関連して当該契約を締結する前に発生したコストで、回収可能と見込まれる（その契約を獲得する可能性が高い）場合には、工事原価に含める」とするか。

- (3) 販売費と一般管理費について、現行の原価計算基準では、いずれも原価には含まれず、通常は期間費用とするとされているが、企業会計原則及び財務諸表等規則においては、長期の請負工事については、販売費及び一般管理費を適当な比率で請負工事に配分し、売上原価及び期末たな卸高に算入することができるとされている。

↓

① 企業会計原則及び財務諸表等規則にあるとおり、工事契約に係る販売費及び一般管理費について、期間費用ではなく、売上原価あるいは期末棚卸高に算入することができるとすべきか、そのような定めを明記すべきか。（国際的な会計基準では、契約前原価の基準に合致する販売費（SOP81-1）及び契約で支払いが特定されている一般管理費（IAS 第 11 号）を除き、期間費用とされている。）

② また、工事契約に係る販売費及び一般管理費について、期間費用ではなく、売上原価あるいは期末棚卸高に算入することができるとした場合、工事完成基準適用のケース、工事進行基準適用のケースのそれぞれについて、さらなる記述を行う必要があるか。

a) 工事完成基準のケース

工事完成基準を適用するケースは、収益の確実性がない場合、すなわち対価の支払いを受ける確実性がない、あるいは工事原価の総額等の信頼性をもった見積りができない場合であるため、販売費及び一般管理費を期末たな卸高に算入するのは回収可能性が認められる場合に限られることを明記するか。

b) 工事進行基準のケース

- ・ 工事進行基準を適用するケースの工事契約に係る販売費及び一般管理費については、どのように処理すべきか。例えば、進捗度を原価比例方式で測定する場合、進捗度の測定には当該販売費及び一般管理費を含めずに、毎期の費用計上において、販売費及び一般管理費の総発生見込み額を進捗度に応じて費用配分し、収益との対応を図るか。
 - ・ また、ARB45の規定によると、工事契約に係る一般管理費の工事原価への算入については、工事完成基準を適用している場合で、特に年度中に完工した工事契約がないような場合に収益と費用をより適切に対応させることができるとしており、工事進行基準を適用している場合は想定されていないと考えられる。日本基準においてもそのような取扱いとし、その旨を（例えば「結論の背景」などに）明記するか。
- ③ また、「契約前原価」の要件を満たす販売費及び一般管理費の取扱い（工事原価の範囲に含めるか否か）はどうか。（参考：米国基準における「契約前原価」に該当する販売費の取扱い）販売費及び一般管理費の発生時点が、工事契約の前か後かで工事原価に含められるか否かの取扱いが異なるのは、合理性を欠くと考えられるがどうか。

（専門委員会での主な意見）

- ・ 基本的には現行の原価計算基準によることとし、工事契約で特有の注意すべき事項があれば言及することでよいのでは。（例えば、失注の可能性が高い事前調査費用等の取扱い等）

【論点４】工事進行基準の適用等における実務上の取扱い

(3) 工事契約の単位－契約単位の分割あるいは結合等を規定するか

1. 要旨

国際的な会計基準では、契約の**分割・結合・追加資産の建設**⁴に関する規定を設けている。契約を分割すると、契約単位での工事収益の認識と比較し、**工事完成基準**を採用する場合には、契約全体の完成に先立ち当該分割部分の収益が認識されるため、**収益の認識が早くなり**、また、**工事進行基準**を採用する場合においても、分割された契約の**損益率が異なる**場合に、**収益認識に影響**を与えることとなる。

2. 現状の取扱い

1. 国際会計基準の取扱い

- ・ IAS 第 11 号では、同基準の適用単位について、①原則として工事の契約単位で行うが、②取引の実質を反映するために必要な場合には、契約を分割ないし結合した上で適用することを求めている。☛ ①IAS 第 11 号「工事契約」の定め参照。
- ・ 国際会計基準では、そもそもこうした分割・結合の考え方は工事契約に特有のものではなく、収益認識の一般原則を定めた IAS 第 18 号「収益」においても同様の考え方が示されている。☛ ②IAS 第 18 号「収益」の定め参照。

2. 米国の会計基準の取扱い

- ・ SOP81-1 では、工事の分割・結合について、かなり詳細な規定が定められている⁵。☛ ③SOP81-1 の定め参照。
- ・ ARB45 には特段の規定はない。

⁴ 追加資産の建設の具体例としては、契約済みの飛行機 25 機に加え、追加で 5 機を受注するようなケースがある（「International GAAP2005 損益計算書」より）。

⁵ IFRIC では、IASB と FASB とのコンバージェンス作業の過程において、SOP 第 81-1 号の結合・分割の指針を IAS でも採用すべきかについて 2004 年に検討を行ったが、最終的な結論には至らなかった。

- ・ 米国の会計基準においても、工事契約以外の収益認識の単位に関する規定は多く設けられている⁶。

3. 我が国での取扱い

- ・ 我が国の会計基準等においては、工事契約及びその他の収益について、このような分割・結合の考え方は明示されていない。
- ・ 税務上の取扱いでは、長期大規模工事の判定にあたって、①複数の契約をもって１つの工事を請け負ったと認められる場合には、複数契約全体で判定を行うべきこと、②個々に独立した契約が１つの契約書に一括して記載されていると認められる場合には、個々に独立した契約ごとに判定を行うことができる旨が定められている。☛ ④法人税基本通達の定め参照。
- ・ JICPA の監査上の留意事項を定める指針の中にも、工事進行基準の適用工事の判定にあたって、複数の契約であっても実質的に密接不可分の関係にある工事は、全体として１つの工事とみなす旨の記述がある。☛ ⑤業種別監査委員会報告第 27 号の定め参照。

3. 検討すべき事項

- ・ IAS 第 11 号、SOP 第 81-1 における、会計処理を行う単位については、契約ごとを基本としつつ、実質を踏まえ、必要に応じて工事の分割・結合を行うという考え方は、企業の経済実態をより適切に表すために適切な取扱いと考えられるが、どうか。
- ・ 我が国の実務において、契約単位で収益認識を行うことが妥当ではない（分割すべき、結合すべき）状況として、どのようなものがあるのか⁷。
- ・ 分割・結合に関する規定を設ける場合、上記の検討結果を踏まえ、どの程度の詳細な規定を設けるべきか。すべてのケースを網羅的に規定することは困難なことから、包括的な規定（IAS 第 11 号第 7 項あるいは法人税法基本通達 2-4-14・2-4-15）にとどめるということかどうか。
- ・ 仮に詳細な規定を求めることとするならば、IAS 第 11 号第 8 項から第 10 項程度のものとするか⁸、あるいは、SOP81-1 に定められるような詳細な規定まで求めるか⁹。

⁶ EITF00-21、EITF03-5、SOP97-2 など。

⁷ 海外（米国）では、「多くの工事契約では、ユニット工事引き渡し契約が交わされる」（「工事進行基準の研究」、(財)建設業振興基金ほか）など、我が国とは実情が異なることも想定される。

⁸ 「IAS 第 11 号は契約の結合及び分割に関してはほとんど指針を定めていない。同基準書は、非常に明確な状況における契約の結合等についてのみ言及しているに過ぎない」（「International GAAP2005 損益計算書」、Ernst & Young）という指摘もある。

⁹ 脚注 6 の書籍において、Ernst & Young は SOP81-1 の規定のうち、結合について、厳格すぎる要件であると指摘を行っている。

- ・ IAS 第 18 号と IAS 第 11 号の関係のように、工事契約における収益認識の単位の問題は、収益認識の一般原則にも関係するおそれがあるが、これら整合性について、検討すべき事項はあるか。

(専門委員会での主な意見)

- ・ 契約書単位ではなく、実質的な契約単位で適用すべきであることを包括的に規定するという点でよいのでは。

４．現状の取扱い（抜粋）

①IAS 第 11 号「工事契約」の定め	
包括的な定め（第 7 項）	
本基準書の規定は、通常、個々の工事契約に個別に適用される。しかし、特定の状況下においては、単一の契約又は一群の契約の実質を反映させるために、単一の契約の個別に識別可能な構成要素に対し、又は、一群の契約に対し、一括して本基準書を適用することが必要である。	
個別的な定め	
分割 （第 8 項）	単一の契約が多数の資産を対象としているとき、以下の場合には、個々の資産の建設は別個の工事契約として取り扱わなければならない。
	a 個々の資産に対して、別個の見積書が提示されている場合；
	b 個々の資産について個別に取り決められており、かつ、施工者及び発注者が個々の資産に関する契約の関連部分について受諾したり無効にしたりすることができるようになっている場合；並びに
	c 個々の資産の原価と収益が区分できる場合。
結合 （第 9 項）	発注者が単独であるか複数であるかにかかわらず、以下の場合には、一群の契約を単一の工事契約として取り扱わなければならない。
	a 一群の契約が一括して取り決められている場合；
	b それらの契約が、非常に密接に相互関連しているために、事実上、全体としての利益率が定められた単一のプロジェクトの一部になっている場合；及び
	c それらの契約が同時又は連続的に進行する場合。
追加資産建築 （第 10 項）	発注者のオプションにより追加資産の建設工事を行ったり、あるいは追加資産の建設工事を含めるために契約が修正される場合がある。追加資産の建設工事は、以下の場合に、別個の工事契約として取り扱わなければならない。
	a 追加資産が、その設計、技術若しくは機能において、当初の契約の対象となる資産若しくは資産群と著しく異なる場合；又は
	b 追加資産の価格が、当初の契約価格と無関係に取り決められる場合。

②IAS 第 18 号「収益」識別の単位（第 13 項）の定め	
本基準書における認識要件は、通常それぞれの取引に個々に適用される。しかし、状況によっては、取引の実質を反映するために、単一取引の個別に識別可能な構成部分ごとに認識要件を適用することが必要となる。例えば、製品の販売価格が、その後発生する役務提供についての識別可能な額を含む場合、その額は繰り延べられ、役務が提供される期間にわたり収益として認識される。反対に、その経済的な効果が一連の取引として考えないと理解できないような複数の取引が行われるとき、その複数の取引を一体として認識要件を適用する。例えば、企業は物品を販売し、同時に、その物品を後日買い戻すという契約を結んで、その取引の実質的な効果を打ち消すことがあるが、このような場合、2つの取引は一体として取り扱われる。	

③SOP 第 81-1 の定め

第 37 項

- ・ 以下のすべてを満たす場合に、**契約は結合**が認められる。
 - 全体としての利益率などの経済的環境が同一である場合
 - 実質的に単一のプロジェクトであることが合意されている場合
 - 分離できないような共通費用があるなど、建設活動が厳密に相互関連している場合
 - 同一ないし近接地域で、同時又は連続的に行われる場合
 - 実質的に単独の顧客との契約である場合

第 40 項

- ・ 以下のすべてを満たし、文書化されている場合、**契約は分割**される。
 - 個々のコンポーネントに対して、正式な見積書が提示されている場合
 - 顧客は個々の見積書についても受託する権利があった場合
 - 個々の見積書の合計額が、全体のそれに概ね近い場合

第 40 項

- 省略

④法人税基本通達の定め

（長期大規模工事に該当するかどうかの判定単位）

2-4-14 請け負った工事が法第 64 条第 1 項（長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度）に規定する長期大規模工事に該当するかどうかは、当該工事に係る契約ごとに判定するのであるが、**複数の契約書により工事の請負に係る契約が締結**されている場合であって、**当該契約に至った事情等からみてそれらの契約全体で一の工事を請け負ったと認められる場合には、当該工事に係る契約全体を一の契約として長期大規模工事に該当するかどうかの判定を行うことに留意する。**

（工事の目的物について個々に引渡し可能な場合の取扱い）

2-4-15 工事の請負に係る一の契約においてその目的物について個々に引渡し可能な場合であっても、当該工事が法第 64 条第 1 項（長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度）に規定する長期大規模工事に該当するかどうかは、当該一の契約ごとに判定することに留意する。

ただし、その**目的物の性質、取引の内容並びに目的物ごとの請負の対価の額及び原価の額の区分の状況などに照らして、個々に独立した契約が一の契約書に一括して記載されていると認められる工事の請負**については、**当該個々に独立した契約ごとに長期大規模工事の判定を行うことができる。**

⑤業種別監査委員会報告第 27 号（建設業において工事進行基準を適用している場合の監査上の留意事項）の定め

Ⅲ監査上の留意事項 5. 実証手続の実施 (2) 実証手続の適用 ③

進行基準適用工事に該当するかは**工事契約ごとに判定するが、複数の契約であっても実質的に密接不可分の関係にある工事の場合には、全体を一つの契約として判定**していることを確かめる。

（派生論点）部分完成基準の取扱い

1. 要旨

我が国において税法上規定されている、部分完成基準の考え方は、工事契約の分割に類似した概念ともいえるが、これについて、どのように取扱いを定めるべきか。

2. 現状の取扱い

部分完成基準は、完成基準の特例である。契約書が１つである場合においても、①同種の建設工事の引渡し量に応じて収入がある場合、②部分的に完成した割合に応じて収入がある場合には、益金算入することが求められる（強制適用）。

法人税基本通達の定め
<p>（部分完成基準による収益の帰属時期の特例）</p> <p>2-1-9 法人が請け負った建設工事等（法第 64 条第 1 項（長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度）の規定の適用があるもの及び同条第 2 項（長期大規模工事以外の工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度）の規定の適用を受けるものを除く。以下 2-1-9 において同じ。）について次に掲げるような事実がある場合には、その建設工事等の全部が完成しないときにおいても、その事業年度において引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に対応する工事収入をその事業年度の益金の額に算入する。</p> <p>(1) <u>一の契約により同種の建設工事等を多量に請け負ったような場合</u>で、その引渡さに従い工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合</p> <p>(2) <u>1 個の建設工事等であつても、その建設工事等の一部が完成し、その完成した部分を引き渡した都度その割合に応じて工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合</u>¹⁰</p>

上記の部分完成基準による収益の認識方法は、会計上においても採用している企業がある（重要な会計方針として有価証券報告書に注記する企業も、2005 年度で 3 社ある）。

3. 検討すべき事項

- ・ 部分完成基準についても、論点 4(3)-1 で検討した分割の概念を適用することで、大部分については実務で行われている上記の処理と同様の結果になる、と整理することはできないか。
- ・ また、工事進行基準を適用すべき場合を明らかにすることで、現状で部分完成基準として取り扱われている工事の相当部分は工事進行基準が適用される結果、部分完成基準の適

¹⁰ 米国では、これに類似した考え方として「部分引渡法(unit-of-delivery-method)」(SOP 第 81-1 第 4 項)がある。

用範囲は狭くなると考えられることから、部分完成基準に関する考え方を特に記述する必要はないとも考えられるが、どうか。

【論点４】工事進行基準の適用等における実務上の取扱い

(4) 見積りの変更の取扱いー反映方法（キャッチ・アップと再配分）

1. 要旨

工事収益又は原価の見積りの変更や、契約の結果の見積りの変更が行われた場合、その影響はどの期間（過去、当期、将来）に、どのように反映をさせるべきか。

2. 現状の取扱い

1. 国際会計基準の取扱い

- IAS 第 11 号では、見積りの変更は、工事収益及び原価の累積金額に適用されると定める。また、見積りの変更を全般的に定める（工事契約を含むすべての包括的規定）IAS 第 8 号にしたがって処理を行うことを定めている。☛ ①IAS 第 11 号「工事契約」の定め、②IAS 第 11 号付録「工事契約収益及び費用の決定」参照。
- IAS 第 8 号では、遡及的に修正せず¹¹、将来に向かって修正することを定めている。☛ ③IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更と誤謬」の定め参照。

2. 米国の会計基準の取扱い

- SOP81-1 では、次のように定めている。☛ ④SOP81-1 の定め参照。
- ✓ APB 第 20 号「会計上の変更」における、見積りの変更に従うことを求めている¹²。APB 第 20 号は、IAS 第 8 号と同様に、当期又は当期以降に修正することを求めている（将来に向かって修正する）。
- ✓ APB 第 20 号の見積りの変更の具体的な方法について、解釈上、①累積額のキャッチ・アップ（Cumulative Catch-up）と、②再配分（Reallocation）2 つの代替的な方法が認められていることを指摘している。☛ 後述する概念の説明を参照。
- ✓ さらに、実務では①の Catch-up が多いことを指摘し、そちらに従うことを推奨してい

¹¹ 国際会計基準、米国の会計基準では我が国と異なり、会計原則の変更等には過去の財務諸表を遡及的に修正する場合がある。

¹² APB 第 20 号は、SFAS 第 154 号(2005 年 12 月より開始する事業年度から適用)によって置き換えられている。ただし、見積りの変更の考え方に関しては、両者に大きな相違は無い。

る。

- ・ ARB45 には特段の規定はない。

3. 我が国での取扱い

- ・ 我が国においては、(工事契約に限らない)見積りの修正について明確に取扱いを定めたものはないが、過去に遡及せず、将来にむかって修正されることとなっている。
- ・ 実務においては、キャッチ・アップと再配分の、見積りの変更の方法については、その見積りの性質に応じて使い分けられていると考えられる¹³。
- ・ 工事収益については、税務上、「請負金額×工事進行割合－前年度までに計上した工事収益」として計算されるように(令 129③)、累積ベースで計算される。したがって、キャッチ・アップ方式が採用されているといえる。

3. 検討すべき事項

- ・ 現在の我が国での(税務面での)実務や国際的な会計基準(IAS 第 11 号、SOP 第 81-1 号)を勘案すれば、キャッチ・アップ方式による影響額の反映を採用することが望ましいとも考えられる。
- ・ 一方、工事契約にかかる見積りの変更は、その見積りの性質からキャッチ・アップではなく、再配分による方法の方が妥当であるとも考えられる。
- ・ 再配分による方法を支持する考えに対しては、進捗率の見積りの変更を考えた場合、その変更の影響額を残りの進捗度にわたって再配分することとなり、妥当でないとする意見もある。
- ・ また、再配分による方法では、計算が煩雑になるという指摘がある一方で、それに対する反論もある。☛ 簡単な計算例を参照。

■ 上記を踏まえ、キャッチ・アップ方式と、再配分方法のいずれを採用すべきか。

■ 他に検討すべき事項があるか。

(専門委員会での主な意見)

・ キャッチ・アップ方式でよいのでは。

¹³ 前者のケースとしては、製品保証引当金や減損損失の計上が、後者のケースとしては、PSL の償却年数に平均残存勤務期間を使用していた場合に、当該平均残存勤務期間が短縮した場合がある。

耐用年数の変更は、過去の影響額を特別損益に計上する場合と、将来にわたって配分する場合がみられる。財規ガイドライン 95-2 では、耐用年数の変更による過去分を、前期損益修正として計上することを記述しているが、これは一般的な見積りの変更ではなく、陳腐化などの臨時償却や、過去の見積りが適切ではなかった場合(見積り誤り)に限定されるとも考えられる。

４．資料（抜粋）

①IAS 第 11 号「工事契約」の定め

見積りの変更（第 38 項）

工事進行基準は、各会計期間ごとに、工事契約収益及び原価の最新の見積りに対して累積ベースで適用される。したがって、工事契約収益又は原価の見積りの変更による影響や、契約の結果の見積りの変更による影響は、会計上の見積りの変更として会計処理される（IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」を参照）。変更された見積りは、変更が行われた会計期間及びその後の会計期間の損益計算書において認識される収益及び費用の額の決定に用いられる。

②IAS 第 11 号 付録「工事契約収益及び費用の決定」

以下の例は、契約の進捗度と工事契約収益及び費用を認識する時期を決定する方法の1つを示している（本基準書の第22から35項を参照）。

工事契約の施工者は、橋梁の建設について、9,000の固定価格の契約を結んでいる。契約で取り決められた当初の収益額は9,000である。施工者の工事契約原価の当初見積額は8,000である。橋梁の建設には、3年かかる予定である。

第1年度末において、施工者の工事契約原価の見積額は8,050に増加した。

第2年度に、発注者は、200の工事契約収益の増加と150の工事契約見積原価の増加をもたらす契約条件の変更を承認した。第2年度末において、発生した原価には、そのプロジェクトを完成させるために第3年度に使用するべく、現場に保管していた100の標準材料の原価を含む。

施工者は、契約の進捗度を、実施された工事についての累計発生原価のその契約の最新の見積工事契約総原価に対する割合を計算することにより決定している。建設工事期間の財務データの要約は以下のとおりである。

	第1年度	第2年度	第3年度
工事契約収益当初合意額	9,000	9,000	9,000
変更額	—	200	200
工事契約総収益	9,000	9,200	9,200
累計発生工事契約原価	2,093	6,168	8,200
完成に要する工事契約原価	5,957	2,032	—
見積工事契約総原価	8,050	8,200	8,200
見積利益	950	1,000	1,000
進捗度	26%	74%	100%

第2年度の進捗度（74%）は、実施された工事についての累計発生原価から、第3年度に使用されるべく現場に保管されていた100の標準材料を除外することによって決定される。

この3年間に損益計算書において認識された収益、費用及び利益は以下のとおりである。

	累計額	過年度における認識額	当年度の認識額
第1年度			

収 益	(9,000×0.26)	2,340	—	2,340
費 用	(8,050×0.26)	2,093		2,093
利 益		<u>247</u>		<u>247</u>
第 2 年 度				
収 益	(9,200×0.74)	6,808	2,340	4,468
費 用	(8,200×0.74)	6,068	2,093	3,975
利 益		<u>740</u>	<u>247</u>	<u>493</u>

③IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更と誤謬」の定め

会計上の見積りの変更（抜粋）

36. 第 37 項が適用する変更以外の会計上の見積りの変更の影響は、次に示す期間損益に含め、将来に向けて認識しなければならない。

- (a) その変更期だけに影響を与える場合には、その変更の期間；又は
- (b) その変更が変更期及び将来の期間の両方に影響を与える場合は、当該の変更期及び将来の期間。

38. 会計上の見積りの変更の影響を将来に向けて認識することは、当該変更が見積りの変更日からの取引、その他の事象や状態に適用することを意味する。会計上の見積りの変更は、当期の損益だけに影響を与えることもあれば、当期と将来の期間の損益の両方に影響を与えることもある。例えば、不良債権の金額の見積りの変更は当期の損益だけに影響を与え、当期において認識される。しかしながら、償却資産の耐用年数の見積り又は償却資産に包含される経済的便益の費消の予想パターンの変更は、当期及びその資産の残存耐用年数にわたる将来の各期間の減価償却費に影響を与える。いずれの場合でも、当期に関連する変更の影響は、当期の収益及び費用で認識する。将来に対する影響があれば、その影響額は将来の期間の収益及び費用で認識する。

④SOP 第 81-1 の定め

7 Revised Estimates

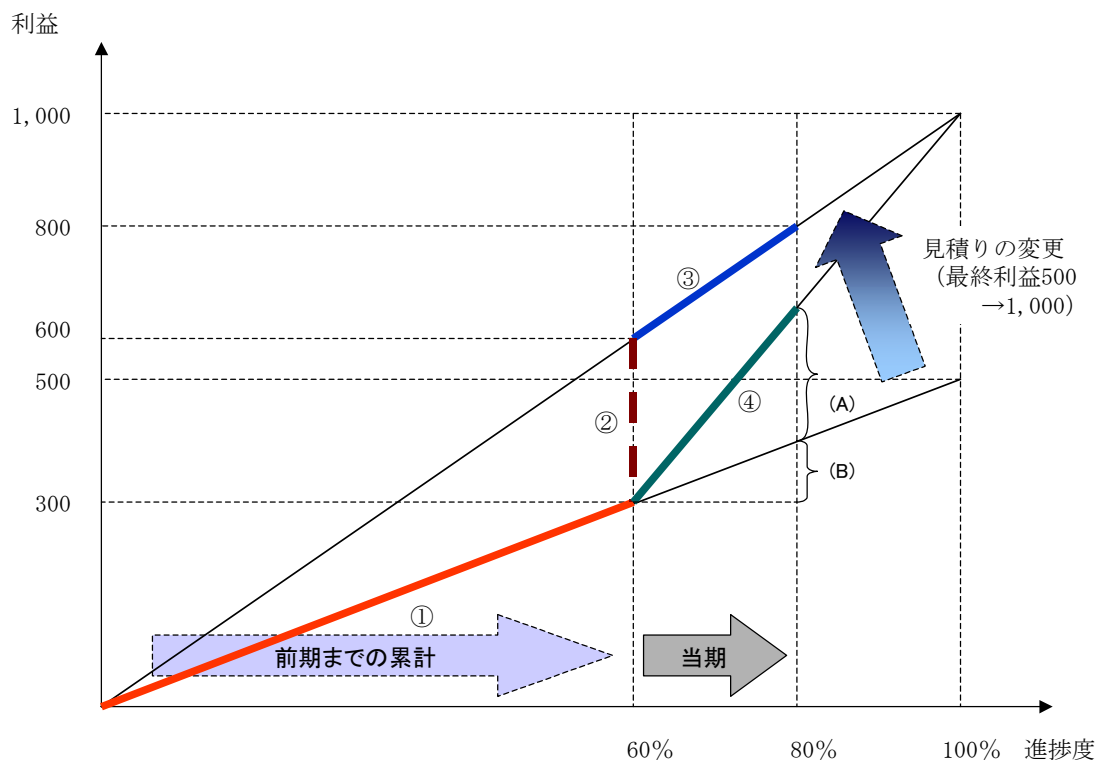
83 Revisions in revenue, cost, and profit estimates or in measurements of the extent of progress toward completion are changes in accounting estimates as defined in APB Opinion No. 20, Accounting Changes. That opinion has been interpreted to permit the following two alternative methods of accounting for changes in accounting estimates:

- **Cumulative Catch-up.** Account for the change in estimate in the period of change so that the balance sheet at the end of the period of change and the accounting in subsequent periods are as they would have been if the revised estimate had been the original estimate.
- **Reallocation.** Account for the effect of the change ratably over the period of change in estimate and subsequent periods.

Although both methods are used in practice to account for changes in estimates of total revenue, total costs, or extent of progress under the percentage-of-completion method, the cumulative catch-up method is more widely used. Accordingly, to narrow the areas of differences in practice, such changes should be accounted for by the cumulative catch-up method.

【概念の説明】 当期に、当初の見積利益 500 が 1,000 に変更された場合

（簡単にするため、工事利益に進捗度を乗じる方法で示している。）



概念	考え方
遡及的に修正	過年度の財務諸表を、あたかも当初から見込利益が1,000であったかのように、遡って修正する。→結果、過年度までの累計は600に修正され、当期の利益は③になる。
キャッチ・アップ (Catch-up)	過年度の影響は過去の期間に影響させず、当期に計上する(②)。そこから新たな見積りに基づいて、当期の利益を計上する。→結果、当期の利益は②+③となる。 日本では、製品保証引当金の見積りなどが考えられる。
再配分 (reallocation)	過年度の影響は一括して当期に計上することせず、将来に向かって配分する。 →結果、当期の利益は④となる。 日本では、耐用年数の見積りなどが考えられる (Catch-upで行う実務もある)。

なお、再配分の方法によった場合、従来の見積りに基づく利益100（当初見積利益500×当期の進捗度20%；上図の(B)）と、新たな見積りによる増加利益250（追加見積利益500×当期の進捗度20%÷残りの進捗度40%；上図の(A)）が計上されることとなる。

計算については、次頁を参照。

【簡単な計算例】キャッチアップ方式と再配分方式の比較

極めて単純な事例で示すと、キャッチ・アップ方式と再配分方式の計算は次のようになる。
計算のステップが増加するだけである。

例) 当期に、見積利益が 500→1,000 になった。なお、前頁の図と連動している。

(1)再配分方式

		内容	計算過程	前々期	前期	当期
入力項目	①	見込利益		500	500	1,000
	②	期末の進捗度		36%	60%	80%
自動計算	③	期首での残りの進捗度	100%－前期の②	100%	64%	40%
	④	当期の進捗度	②－前期の②	36%	24%	20%
	⑤	期首での将来の見込利益	①－前期の⑦累計	500	320	700
	⑥	その部分の進捗度	④÷③	36%	38%	50%
	⑦	当期の工事利益	⑤×⑥	180	120	350

(2)キャッチ・アップ方式

		内容	計算過程	前々期	前期	当期
入力項目	①	見込利益		500	500	1,000
	②	期末の進捗度		36%	60%	80%
自動計算	③	累計の工事利益	①×②	180	300	800
	④	当期の工事利益	③－前期の③累計	180	120	500

上記のように、再配分方式によっても、（システム対応の面を除けば）事務負担は変わらないという理解でよいか。

【論点５】適用対象範囲について

1. 日本基準、IAS、米国基準における取扱い

(1) 日本基準

- ・ 「企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B ただし書き」において、「長期の未完成請負工事等」を対象とするとされているが、これについての具体的な定義はない。
- ・ 受注制作のソフトウェアの制作費は、請負工事の会計処理に準じて処理することとなっている。（「研究開発費等に係る会計基準 四 1」企業会計審議会）
- ・ なお、法人税法では、以下のような記述がある。
 - 工事進行基準の適用について規定されている工事（製造を含む）の請負について、「設計・監理またはソフトウェアの製作等の役務の提供のみの請負は含まれないが、工事の請負と一体として請け負ったと認められるこれらの役務の提供の請負については、当該工事の請負に含まれる」とされている。（基通 2-4-12）
 - また、「請負による収益」についての規定において、「請負契約の内容が建設、造船その他これらに類する工事」を「建設工事等」とするとされている。（基通 2-1-6）

(2) IAS 第 11 号

- ・ 工事契約の定義（第 3 項及び第 4 項）
 - 単一の資産、又は、その設計、技術及び機能若しくはその最終的な目的や用途が密接に相互関連又は相互依存している複数の資産の組み合わせの建設工事のために特別に取り決められる契約（固定価格の契約及び原価加算契約）
 - 工事契約は、橋梁、建物、ダム、パイプライン、道路、船舶やトンネルのような単一の資産の建設工事について取り決められることがある。また、工事契約は、その設計、技術及び機能又はその最終的な目的若しくは用途が密接に相互関連若しくは相互依存している多数の資産も取り扱うことがある。例えば、製錬所や、他の工場や設備の複合体といったものが挙げられる。
- ・ なお、IAS18 の Appendix19 において、顧客仕様のソフトウェアの開発料は、開発の進捗度に応じて収益として認識されることとなっている。

(3) 米国基準

- ・ ARB 第 45 号
 - 建設業に属する企業が関与する工事契約（ただし、ARB 第 43 号にある原価加算契約は取り扱っていない。その一方で、建設工事の契約だけでなく、契約に基づいて特別のアイテムを製造・構築する場合にも適用される。）
- ・ SOP97-2
 - 長期の請負契約によるソフトウェア取引には、ARB45、SOP81-1 が適用される。

2. 「請負」と「工事」、「建設工事」の定義

(1) 「請負」の定義

- ・ 民法第 632 条
 - 「当事者の一方がある仕事の完成を約し、相手方がその仕事の結果に対してその報酬を支払うことを約することによって、その効力を生ずる」ような契約
- ・ 請負とは仕事の完成と報酬の支払いが対価関係にある。したがって、仕事の完成の有無にかかわらず報酬が支払われるものは請負契約にはならない。
- ・ 完成すべき仕事の結果（請負の目的物）は有形・無形を問わない。
 例えば、家屋の建築、道路の建設、橋梁の架設、洋服の仕立て、船舶の建造、車両及び機械の製作、機械の修理のような有形のもの、シナリオの作成、音楽の演奏、部隊への出演、講演、機械の保守、建物の清掃のような無形のものも含まれる。（国税庁「質疑応答例（印紙税）より」）

(2) 「工事」、「建設工事」の定義

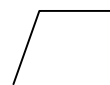
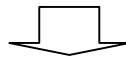
- ・ 「広辞苑」によると「工事」とは、土木・建築などの作業、とされている。
- ・ 建設業法においては、「建設工事」とは、土木建築に関する工事、とされている。
- ・ 日本標準産業分類においては「建設工事」とは以下のように土木・建築に加え、機械装置の据付、解体、移設も含めて定義されている。
 「建設工事」とは、現場において行われる次の工事をいう。
 - (1) 建築物、土木施設その他土地に継続的に接着する工作物及びそれらに付帯する設備を新設、改造、修繕、解体、除去もしくは移設すること
 - (2) 土地、航路、流路などを改良若しくは造成すること
 - (3) 機械装置を据付、解体若しくは移設すること

3. 工事契約専門委員会の適用対象範囲について(案)

- ・ 検討の論点となっている工事進行基準と工事完成基準の選択適用の対象は、現行の日本においては請負工事となっている。したがって、先ず、今回の検討も、仕事の完成への対価として報酬が支払われる請負を対象とし、業務に従事した時間に対して報酬が支払われるような取引は含まれないことが妥当であると考えられる。
- ・ また、今回の検討の趣旨は、広く収益一般について検討するのではなく、工事進行基準と工事完成基準が選択適用となっていることについての見直しや、工事契約の収益と費用に関する会計基準についての国際的な会計基準との調和を目的として、検討するということである。したがって、適用対象は請負全般ではなく、その中でも工事進行基準が適用され得るような、いわゆる「工事」を対象とすることが考えられる。
- ・ 「工事」の定義については、IAS 第 11 号において、「工事契約とは、単一の資産、又は、

その設計、技術及び機能若しくはその最終的な目的や用途が密接に相互関連又は相互依存している複数の資産の組み合わせの建設工事のために特別に取り決められる契約をいう」と記述されており、また、工事契約の例として、「橋梁、建物、ダム、パイプライン、道路、船舶やトンネルのような単一の資産の建設工事について取り決められることがある。」と記述されているが、「建設工事」そのものについての具体的な定義は記載されていない。

- ・ 会計基準以外での一般的な定義においては、「工事」や「建設工事」を土木・建築とするケースと、さらに機械装置の据付、解体、移設をも含めるケースがある。
- ・ また、日本の法人税法上の取扱いにおいては、「建設工事等」を「建設、造船その他これらに類する工事」とされており、さらに工事進行基準について規定されている「工事の請負」には製造も含むこととされている。



専門委員会では特に異論なし。

- 適用対象範囲としては、先ず、仕事の完成に対して報酬が支払われる請負契約を対象とし、その中でも、工事進行基準が適用され得るものということで、建設工事等を対象とするということでしょうか。
⇒「土木、建設、機械装置の製造・据付・移設及び造船その他これらに類する工事（製造を含む）の請負」を適用対象とすることとしてはどうか。
- なお、受注制作のソフトウェアの制作費については、現行の研究開発費等に係る会計基準において、請負工事の会計基準に準じて処理することとなっているため、検討対象に含まれることになるとしてはどうか。（IFRSs、米国基準も同様の取扱いとなっている。）

（確認事項）

- 例えば、建設工事等の契約のうち、単一の資産や、設計等の一部分のみを請け負っている場合の取扱いについて整理する必要はないか。
⇒建設工事等の一部を構成しているからといって、かならずしもその取引自体が建設工事等に該当するとは限らないと考えられる。（例えば、従事した時間に対して報酬が支払われるような取引は、たとえ、建設工事等の一部を構成していても、適用対象とはならない。）
一方、全体の工事の一部であったとしてもその取引自体が建設工事等の定義に該当する場合には適用対象になると整理することでしょうか。

【論点６】その他
開示等

1. 日本基準、IAS 第 11 号、ならびに米国基準（SOP81-1）での取扱い

(1) 日本では、現行は長期請負工事について、工事進行基準と工事完成基準が選択適用となっているため、いずれの方法を採っているかについて、重要な会計方針として注記することが求められている（企業会計原則注解 1-2 重要な会計方針の開示について ト、費用・収益の計上基準）。

また、引当金の計上基準についても、企業会計原則注解 1-2 へ において注記が求められている。

（参考 財規、ならびに同ガイドラインの関連規定）

<財務諸表等規則第 8 条の 2（重要な会計方針の記載）>

財務諸表作成のために採用している会計処理の原則及び手続並びに表示方法その他財務諸表作成のための基本となる事項（会計方針）で次の各号に掲げる事項は、キャッシュ・フロー計算書の次に記載しなければならない。ただし、重要性の乏しいものについては、記載を省略することができる。

六 引当金の計上基準

七 収益及び費用の計上基準

<財務諸表等規則ガイドライン 8 の 2-6>

規則第 8 条の 2 第 6 号に規定する引当金の計上基準については、各引当金の計上の理由、計算の基礎その他の設定の根拠を記載するものとする（以下略）。

<財務諸表等規則ガイドライン 8 の 2-7>

規則第 8 条の 2 第 7 号に規定する収益及び費用の計上基準には、割賦販売、長期請負工事等に係る収益及び費用の計上基準、業界特有の収益及び費用の計上基準等、財務諸表について適正な判断を行なうために必要があると認められる事項を記載するものとする。

(2) IAS 第 11 号では、

a) その会計期間の収益として認識された工事契約収益の額

- b) その会計期間に認識された工事契約収益を決定するために用いた方法
 - c) 進行中の工事契約の進捗度を決定するために用いられた方法
- さらに、貸借対照表日時点で進行中の工事契約については
- a) 発生した原価及び認識された利益の現在までの総額
 - b) 前受金の額
 - c) 保留金の額
- の各事項の開示を要求されている（Par. 39. 40）。

- (3) ARB 第 45 号では、「工事収益の計上方法は、開示されなければならない」と定められており（Par. 15）、SOP81-1 では、次の項目が列挙されている（Appendix C）。
- ・ 収益報告にかかる会計方針
 - ・ 工事の進捗度を測定するための方法
 - ・ 「実質的な完成(substantial completion)」を判断するための基準
 - ・ クレームから生じた収入及びコストに関する情報
 - ・ 契約の見積り変更に伴う影響
 - ・ SOP に準拠するための会計方針の変更に伴う影響

2. 検討

- (1) 企業会計原則注解 1-2 では、「代替的な会計基準が認められていない場合には、会計方針の注記を省略することができる」とされているが、工事収益を決定するために用いた方法を開示することは、有益であると考えられるがどうか。
- (2) 上記の開示は、どのレベル、内容まで求めるか。
- ・ 工事収益の計上基準が工事完成基準のみか、あるいは進行基準と完成基準の両方なのか分かれればよいか。
 - ・ 工事進行基準と工事完成基準とに場合分けした基準の開示を求めるか（例えば、金額が僅少なものの、工期が短いものの、工事収益の確実性が得られないもの、総原価や進捗率を信頼性をもって見積れない工事等については工事完成基準を適用した、等）
 - ・ さらに、工事進行基準によって計上された工事収益並びに工事原価の開示まで求めるべきか（(6) を参照）。

<参考>

監査第二委員会報告第 6 号「建設業における長期請負工事の収益認識基準に関する開示の方法と監査上の取扱いについて」（昭和 59 年 1 月 18 日）

4. 記載例（3）記載上の注意

- ① 工事進行基準を採用した場合には、同基準によった完成工事高に併せて完成工事原価を記載することが望ましい。

- (3) 工事損失引当金を計上している場合には、他の引当金と同様に、重要性に乏しい場合を除きその計上基準を開示することになると考えられるが（企業会計原則注解 1-2 へ参照）、それに加えて、工事損失引当金固有の開示を追加的に求める必要はあるか。
- (4) どのような進捗度の測定方法をとるかによって収益の額が変動し得るため、IAS 第 11 号と同様に、「進行中の工事契約の進捗度を決定するために用いられた方法」を開示することとしてはどうか。あるいは、いわゆる「コスト割合」以外の進捗度をとった場合に限って開示を求めることとするか。
- (5) SOP81-1 は、「契約の見積り変更に伴う影響」の開示を求めているが、次のような理由から当該開示は要求しないということではどうか。
- ・ IAS11 号では開示を要求されていないこと。
 - ・ 「工事契約における見積り変更」は、見積り精度の向上によりもたらされることが多く、見積り変更の頻度も高い。固定資産の耐用年数変更のように、工場の休止等の新たな事象の発生に伴うものとは、性格や発生頻度が異なると考えられること。
 - ・ 工事契約の見積り変更に伴う影響額は、キャッチアップ方式により反映することが想定されていることから、プロスペクティブに修正する減価償却費などの場合とは違い、将来の期間に影響が及ばない。したがって、「見積り変更に伴う影響額」の情報としての有用性が低いと考えられること。
 - ・ 見積り変更による影響額の算定が、実務上は困難と考えられること。

あるいは、「工事契約の見積り変更の影響が大きい場合には、追加情報として開示することを妨げない」とするか。

- (6) IAS 第 11 号が求めている「その会計期間の収益として認識された工事契約収益の額」「貸借対照表日時点で進行中の工事契約の発生した原価及び認識された利益の現在までの総額」「前受金の額」「保留金の額」の開示については、工事進行基準がその取引の性質に応じて、収益の確実性が得られるタイミングにて収益認識する一つの方法でしかないことに鑑みると、工事契約にかかるものについてのみ、詳細な開示を求める必要性はないのではないか。

現状では工事進行基準による完成工事高と完成工事原価が開示されていること（(2) 参照）と、コストベネフィットとの衡量をどのように考えるか。

（専門委員会での主な意見）

- ・ 収益認識については、その決定のために用いた方法についての開示は求めるが、定量的な情報の開示までは求めないことでよいのでは。

【派生論点】 外貨ベースの工事契約の検討 ①

外貨ベースの工事契約の論点を整理するために、工事契約を次の４つのパターンに分ける。

	工事収益	工事原価	備考
①	円ベース	円ベース	検討の対象外
②	円ベース	外貨ベース	円ベースである工事収益については論点なし。
③	外貨ベース	円ベース	円ベースである工事原価については論点なし。
④	外貨ベース	外貨ベース	工事収益・原価共に為替の取扱いの確認が必要。

上の表のように、工事収益或いは工事原価の何れかが円建てである場合、円建てである収益・原価の取扱いに特に問題はないと考えられる。そのため、④の工事収益、工事原価が共に外貨建てであるケースについて確認することで、外貨ベースの工事契約の論点が整理できるものと考えられる。

１．工事収益・工事原価の換算レート

外貨建取引等会計処理基準によれば、外貨建取引は、原則として、当該取引発生時の為替相場によって換算することとされている。

工事進行基準を採用している場合、工事収益について、発生時の為替相場を特定することは困難であると考えられる。工事進行基準の趣旨からすれば、一般に、期中平均レートによることが考えられる¹⁵。ただし、実際の作業が、事業年度中の特定の期間に集中している場合など、期中平均レートよりも適当と判断される換算レートがある場合（例えば、特定月、特定四半期の平均レート、期末日レートなど。）には、当該換算レートを用いることが適当と考えられる。

２．工事進行基準に基づく会計処理の設例

¹⁵ 外貨建満期保有目的債券に償却原価法を適用する場合、外貨建ての当期償却額を期中平均相場により円換算することとされている（外貨建取引等の会計処理に関する実務指針第13項）。

（前 提）

- ・ 工事の進捗率は、工事原価の発生によって算定するものとする。
- ・ 工事総収益：120,000 ドル
- ・ 見積工事総原価：90,000 ドル

・ 為替レート

（第１期）平均レート @100 円／ドル・期末レート @105 円／ドル

（第２期）平均レート @90 円／ドル・期末レート @80 円／ドル

（第３期）平均レート @120 円／ドル・期末レート @150 円／ドル

（引渡時）期首から引渡時までの平均レート @120 円／ドル

（入金時）@120 円／ドル

・ 発生原価

原価の換算は、発生日のレートで換算される。各事業年度の原価総額の円貨ベース及び外貨ベースの金額は以下の通りとする。

（第１期）3,000,000 円（30,000 ドル） 進捗率（累積）：30/90（30/90）

（第２期）2,500,000 円（27,000 ドル） 進捗率（累積）：27/90（57/90）

（第３期）2,500,000 円（25,000 ドル） 進捗率（累積）：25/90（82/90）

（第４期）1,000,000 円（8,000 ドル） 進捗率（累積）：8/90（90/90）

（合計）9,000,000 円（90,000 ドル）

各事業年度の損益計算書（一部）と貸借対照表（一部）は、次のとおりである。

（単位：円）

	第 1 期	第 2 期	第 3 期	第 4 期
（P/L）				
工事収益	4,000,000	3,240,000	4,000,000	1,280,000
工事原価	(3,000,000)	(2,500,000)	(2,500,000)	(1,000,000)
売上総利益	1,000,000	740,000	1,500,000	280,000
為替差損益	200,000	(1,360,000)	6,320,000	(3,280,000)
純利益	1,200,000	(620,000)	7,820,000	(3,000,000)
（B/S）				
完成工事未収入金	4,200,000	6,080,000	16,400,000	—

工事進行基準に基づく、各会計期間の工事原価、工事収益、外貨換算は次のとおりである。

会計期間	仕 訳
第 1 期	・ 工事原価 （借方）工事原価 3,000,000 円 （貸方）買掛金 3,000,000 円

会計期間	仕 訳
	<ul style="list-style-type: none"> ・ 工事収益 (借方) 完成工事未収入金 4,000,000 円 (貸方) 工事収益 4,000,000 円 工事収益 120,000 ドル×進捗率×@100 円/ドル=4,000,000 円 ・ 外貨換算 (借方) 完成工事未収入金 200,000 円 (貸方) 為替差益 200,000 円 120,000 ドル×進捗率累計×@105 円/ドル-4,000,000 円=200,000 円
第 2 期	<ul style="list-style-type: none"> ・ 工事原価 (借方) 工事原価 2,500,000 円 (貸方) 買掛金 2,500,000 円 ・ 工事収益 (借方) 完成工事未収入金 3,240,000 円 (貸方) 工事収益 3,240,000 円 工事収益 120,000 ドル×進捗率×@90 円/ドル=3,240,000 円 ・ 外貨換算 (借方) 為替差損 1,360,000 円 (貸方) 完成工事未収入金 1,360,000 円 120,000 ドル×進捗率累計×@80 円/ドル-7,440,000 円=△1,360,000 円
第 3 期	<ul style="list-style-type: none"> ・ 工事原価 (借方) 工事原価 2,500,000 円 (貸方) 買掛金 2,500,000 円 ・ 工事収益 (借方) 完成工事未収入金 4,000,000 円 (貸方) 工事収益 4,000,000 円 工事収益 120,000 ドル×進捗率×@120 円/ドル=4,000,000 円 ・ 外貨換算 (借方) 完成工事未収入金 6,320,000 円 (貸方) 為替差益 6,320,000 円 120,000 ドル×進捗率累計×@150 円/ドル-10,080,000 円=6,320,000 円
引渡時	<ul style="list-style-type: none"> ・ 工事原価 (借方) 工事原価 1,000,000 円 (貸方) 買掛金 1,000,000 円 ・ 工事収益 (借方) 完成工事未収入金 1,280,000 円 (貸方) 工事収益 1,280,000 円 工事収益 120,000 ドル×進捗率×@120 円/ドル=1,280,000 円
入金時	<ul style="list-style-type: none"> (借方) 現金預金 14,400,000 円 (貸方) 完成工事未収入金 17,680,000 円 為替差損 3,280,000 円 入金額 120,000 ドル×@120 円/ドル=14,400,000 円

上記の設例から、工事進行基準によって外貨ベースの工事契約の会計処理を行う場合、工事収益を計上する進捗率の算定には、為替レートの変動を影響させないということが重要と考えられる。

３．次回以降の検討事項

外貨ベースの工事契約に関して、今後、検討が必要な事項として、次のような事項があると考えられる。

- ① 進捗率の算定基礎が、複数の通貨によって構成されている場合
- ② 工事損失引当金の計上

４．総括

検討対象	検討項目	内容	検討資料
工事収益	進捗率の算定	進捗率の算定には、為替レートの変動を影響させない。	本審議資料
		進捗率の算定基礎が、複数の通貨によって構成されている場合	次回以降、検討
	換算レート	発生日レートを原則としつつも、実務上は、この原則に照らして、適切な為替レートを選択することになる。	本審議資料
工事原価	進捗率の算定	進捗率の算定には、為替レートの変動を影響させない。	本審議資料
		進捗率の算定基礎が、複数の通貨によって構成されている場合	次回以降、検討
工事損失引当金	(検討中)	(検討中)	次回以降、検討

(確認事項)

- ・ 外貨ベースの工事契約に関して、今後、検討が必要な事項が上の表中の項目以外に想定されるかどうか。

【派生論点】 外貨ベースの工事契約の検討 ②

1. 工事契約が複数の通貨によって構成されている場合の検討ー進捗率の算定に関してー

第4回専門委員会「外貨ベースの工事契約の検討①」では、工事進行基準における工事収益及び工事原価については、工事契約の進捗率の算定に、為替レートの変動を影響させないことが重要であるという考え方を示した。

ここでは、進捗率を算定する基礎となる工事原価が複数の通貨によって構成されている場合を追加検討する。

検討（１） 複数の通貨で構成される工事原価によって工事契約の進捗率を算定するかどうか

これは、【論点4】の「(1)進捗率の測定方法」にも関連するが、方針①と②の何れが適当か。

方 針	考え方	今後の検討
(方針①) 複数の通貨で構成される項目によって進捗率を算定することを認めない。別の方法によって、進捗率を算定することとする。	進捗率の算定方法は、物理的な基準も含めた複数の方法が認められていることから、あえて複数の通貨で構成される項目によって進捗率を算出する必要はない。そのため、複数の通貨で工事原価が構成される場合には、進捗率の算定基礎として不適格と考える。	これ以上の検討は必要ない。
(方針②) 複数の通貨で構成される項目によって進捗率を算定することを認める。	複数の通貨で構成されていることだけをもって、原価ベースによる進捗率の算定を認めないという扱いは適当ではない。	工事契約が複数の通貨によって構成されている場合の取扱いについて検討が必要。

検討（２） 複数の通貨で構成される工事原価による工事契約の進捗率の算定において、どの時点の為替レートを用いるか

方針①が採用された場合には、それ以上の検討は必要ないことになるが、方針②が採用された場合、「工事契約の進捗率の算定に、為替レートの変動を影響させないことが重要」という考え方によれば、複数の通貨で構成される項目による工事契約の進捗率を算定するときにも、特定時点の為替レートによって、単一通貨に揃えて進捗率を算定することになると考えられるかどうか。

この場合、特定時点の為替レートとしては、工事結果を信頼性をもって見積ることができるかどうか判断する実行予算等の作成時が考えられるかどうか。

(設 例)

- ・ 工事の進捗率は、工事原価の発生によって算定するものとする。

・ (専門委員会での主な意見)
 ・ 為替変動の影響排除のために進捗率算定時の換算レートを固定するという事務局案に対し、現行の実務を踏まえ、賛同が得られず。⇒換算レートの固定は特に求めず、進捗度の算定において「工事の進行程度を合理的に反映する」という中に為替変動影響が大きく影響する場合にはその影響を排除するということを含意していると考えられる方向で検討する。

- ・ 工事総収益：120,000 ドル
- ・ 見積工事総原価：60,000 ドル+3,000 千円

・ 為替レート

(実行予算等の作成時) @110 円/ドル

(第4期) 平均レート @100 円/ドル・期末レート @105 円/ドル

(第5期) 平均レート @90 円/ドル・期末レート @96 円/ドル

(引渡時) 期首から引渡時までの平均レート @100 円/ドル

(入金時) @101 円/ドル

・ 発生原価

原価の換算は、発生日のレートで換算される。各事業年度の原価総額の円貨ベース及び外貨ベースの金額は以下の通りとする。

(第5期) 3,900,000 円 (28,000 ドル+920 千円)

(第6期) 3,600,000 円 (24,000 ドル+1,360 千円)

(第7期) 1,800,000 円 (8,000 ドル+720 千円)

(合計) 9,300,000 円 (60,000 ドル+3,000 千円)

この時点が適当かどうかは、検討が必要な事項。

原価ベースによる進捗率は以下のとおり算定される。

期 間	算 式	進捗率 (累積)
第1期	$(28,000 \text{ ドル} \times @110 \text{ 円/ドル} + 920,000 \text{ 円}) \div (60,000 \text{ ドル} \times @110 \text{ 円/ドル} + 3,000,000 \text{ 円})$	400/960
第2期	$(24,000 \text{ ドル} \times @110 \text{ 円/ドル} + 1,360,000 \text{ 円}) \div (60,000 \text{ ドル} \times @110 \text{ 円/ドル} + 3,000,000 \text{ 円})$	400/960 (800/960)
第3期	$(8,000 \text{ ドル} \times @110 \text{ 円/ドル} + 720,000 \text{ 円}) \div (60,000 \text{ ドル} \times @110 \text{ 円/ドル} + 3,000,000 \text{ 円})$	160/960 (960/960)

各事業年度の損

益計算書（一部）と貸借対照表（一部）は、次のとおりである（単位：円）。

	第1期	第2期	第3期
(P/L) 工事収益	5,000,000	4,500,000	2,000,000
工事原価	(3,900,000)	(3,600,000)	(1,800,000)
売上総利益	1,100,000	900,000	200,000
為替差損益	250,000	(150,000)	520,000
経常利益	1,350,000	750,000	520,000
(B/S) 完成工事未収入金	5,250,000	9,600,000	—

工事進行基準に基づく、各会計期間の工事原価、工事収益、外貨換算は次のとおりである。

会計期間	仕 訳
第 1 期	<ul style="list-style-type: none"> ・ 工事原価 (借方) 工事原価 3,900,000 円 (貸方) 買掛金 3,900,000 円 ・ 工事収益 (借方) 完成工事未収入金 5,000,000 円 (貸方) 工事収益 5,000,000 円 工事収益 120,000 ドル×@100 円/ドル×進捗率=5,000,000 円 ・ 外貨換算 (借方) 完成工事未収入金 250,000 円 (貸方) 為替差益 250,000 円 120,000 ドル×@105 円/ドル×進捗率累計-5,000,000 円=250,000 円
第 2 期	<ul style="list-style-type: none"> ・ 工事原価 (借方) 工事原価 3,600,000 円 (貸方) 買掛金 3,600,000 円 ・ 工事収益 (借方) 完成工事未収入金 4,500,000 円 (貸方) 工事収益 4,500,000 円 工事収益 120,000 ドル×@90 円/ドル×進捗率=4,500,000 円 ・ 外貨換算 (借方) 為替差損 150,000 円 (貸方) 完成工事未収入金 150,000 円 120,000 ドル×@96 円/ドル×進捗率累計-9,750,000 円=△150,000 円
引渡時	<ul style="list-style-type: none"> ・ 工事原価 (借方) 工事原価 1,800,000 円 (貸方) 買掛金 1,800,000 円 ・ 工事収益 (借方) 完成工事未収入金 2,000,000 円 (貸方) 工事収益 2,000,000 円 120,000 ドル×@100 円/ドル×進捗率=2,000,000 円
入金時	<ul style="list-style-type: none"> (借方) 現金預金 12,120,000 円 (貸方) 完成工事未収入金 11,600,000 円 為替差益 520,000 円 入金額 120,000 ドル×@101 円/ドル=12,120,000 円

２．外貨建の工事契約に対する工事損失引当金の検討

検討（１） 外貨建の工事契約に対する工事損失引当金の考え方

この場合に、為替レートの変動を工事総収益及び工事総原価の見積りに反映させるかどうか。2つの会計処理を検討する。

	具体的な会計処理	備 考
(会計処理①) 為替レートの変動を、 毎期の工事損失引当 金に影響させない。	為替レートを一定 の時点で固定して 工事損失額を見積 る。	為替レートが変動したとしても、見積り時の為替レ ートにより工事総収益と工事総原価を比較して工事総 収益が工事総原価を上回って（下回って）いるのであ れば、工事損失引当金は計上されない（計上される）。
(会計処理②) 為替レートの変動を、 毎期の工事損失引当 金に影響させる。	毎期末の為替レー トを用いて工事損 失額を見積る。	為替レートの変動による影響も含めて、毎期末におい て工事総収益と工事総原価を比較し、工事総収益が工 事総原価を上回って（下回って）いるのであれば、工 事損失引当金は計上されない（計上される）。

(設 例)

工事総収益、工事総原価が共に外貨建である場合には、共に為替レートの変動の影響を受け
ることになるため、ここでは、工事総収益のみが外貨建であるケースを想定する。

- ・ 工事総収益：60,000 ドル
- ・ 見積工事総原価：6,000,000 円

・ 為替レート

(実行予算等の作成時) @110 円／ドル

(第1期) 平均レート @90 円／ドル・期末レート @80 円／ドル

(第2期) 平均レート @120 円／ドル・期末レート @150 円／ドル

・ 発生原価

第2期までに発生した原価及び原価ベースによる進捗率（累積）は以下の通りとする。

(第1期) 3,000,000 円（当期の進捗率 50%（累積も 50%））

(第2期) 3,000,000 円（当期の進捗率 50%（累積は 100%））

会計処理①、②で計上される工事損失引当金は、次の通りである（単位：円）。

	会計処理①		会計処理②	
	第 1 期	第 2 期	第 1 期	第 2 期
見積工事総原価	6,000,000	6,000,000	6,000,000	6,000,000
見積工事総収益				
過年度累積	—	3,300,000	—	2,700,000
当期分	3,300,000	3,300,000	2,700,000	3,600,000
将来分	3,300,000	—	2,400,000	—
小計	6,600,000	6,600,000	5,100,000	6,300,000
引当金繰入(戻入)	—	—	900,000	(900,000)
引当金残高	—	—	900,000	—

（会計処理①）では、**実行予算等の作成時**の為替レートによって工事総収益を計算するため、為替レートの変動があっても、工事損失引当金は認識しない。

（会計処理②）では、為替レートの変動による影響も含めて、工事損失引当金を認識するため、為替レートの変動により、工事損失引当金が計上された、取り崩された、ということが生じる。

【参考】 各期末における工事総収益の見積り

	会計処理①	会計処理②
第 1 期終了時	前期までの累積：－円 当期分：60,000 ドル×50% ×@110 円／ドル＝ 3,300,000 円 将来見込：60,000 ドル×50%×@110 円／ドル ＝3,300,000 円	前期までの累積：－円 当期分：60,000 ドル×50%×@90 円／ドル ＝2,700,000 円 将来見込：60,000 ドル×50%×@80 円／ド ル＝2,400,000 円
第 2 期終了時	前期までの累積：3,300,000 円 当期分：60,000 ドル×50%×@110 円／ドル＝ 3,300,000 円	前期までの累積：2,700,000 円 当期分：60,000 ドル×50%×@120 円／ドル ＝3,600,000 円

審議事項（４）－２

各事業年度の損益計算書（一部）と貸借対照表（一部）は、次のとおりである（単位：円）。

	会計処理①		会計処理②	
	第 1 期	第 2 期	第 1 期	第 2 期
(P/L) 工事収益	2,700,000	3,600,000	2,700,000	3,600,000
工事原価（注）	3,000,000	3,000,000	3,900,000	2,100,000
売上総利益	(300,000)	600,000	(1,200,000)	1,500,000
為替差損益	(300,000)	3,000,000	(300,000)	3,000,000
經常利益	(600,000)	3,600,000	(1,500,000)	4,500,000
(B/S) 工事損失引当金	—	—	900,000	—
完成工事未収入金	2,400,000	9,000,000	2,400,000	9,000,000

(注)	会計処理①		会計処理②	
	第 1 期	第 2 期	第 1 期	第 2 期
工事損失引当金繰入（戻入）	—	—	900,000	(900,000)

(2つの会計処理案の比較検討)

会計処理案	メリット	デメリット
会計処理①： 為替レートの変動を、毎期の工事損失引当金に影響させない。	1. 将来的に変動の可能性 がある為替の影響が、引当 金に含まれない。 2. 資産に計上された完成 工事未収入金の「為替差損 益」を、工事収益・原価と は別に営業外損益として取 り扱う会計処理と整合的	為替変動も含め、実際に損失の発生が見込まれるのであれば、その分も引当金として計上することが適当（完成工事未収入金だけでなく、工事収益も為替の変動の影響を受ける以上、 実行予算の作成時 等の特定時点のレートで固定することは適当ではない。）。
会計処理②： 為替レートの変動を、毎期の工事損失引当金に影響させる。	為替変動も含め、実際に工事契約に係る損失の発生が見込まれるのであれば、その分も引当金として計上することが適当。	(a) 引当金の要件として、将来の発生の可能性が挙げられていることからすれば、将来的にも変動であろう為替の影響をこの引当金に含める必要はないのではないかと。 (b) 為替の影響も含めて売上原価として処理するため、完成工事未収入金の「為替差損益」を、工事収益・原価とは別に営業外損益として取り扱う会計処理と整合しない面がある。

【事務局案】

両者の比較の結果、この２案の何れかを選択することは難しいと考えられるため、両者の折衷案である会計処理①’又は②’の会計処理案も含めて検討してはどうか。

会計処理	考え方	長所
会計処理①	(引当金の要件である「将来の発生の可能性」から、) 為替レートの変動の影響を、工事損失に含めるべきではない。	発生が不明確である為替の影響を排除することができる。
会計処理①’： 原則として、為替レートの変動を、毎期の工事損失引当金に影響させないが、一定の程度を超える為替レートの変動がある場合、工事損失引当金を計上する。	原則として、為替レートの変動の影響を、工事損失に含めるべきではないという立場である。 しかし、一定の程度を超える為替レートの変動があり、将来的な損失の発生の可能性が高い場合にも、工事損失引当金を計上しないことは適当ではない。 そのため、こうした一定の場合に当該為替レートの変動も考慮して、工事損失引当金を計上する。	引当金の要件である「将来の発生の可能性」という観点から、発生が不明確である為替の影響を排除しつつ、発生の可能性が高い為替変動による損失を引当金として計上することができる。
会計処理②’： 一定の程度を超える為替レートの変動があった場合に、為替レートの変動を、毎期の工事損失引当金に影響させる。	原則として、為替レートの変動の影響を、工事損失に含めるべきであるという立場である。 しかし、引当金の計上要件として「将来の発生の可能性」が要求されていることから、為替レートの変動の影響を、全て引当金に反映することは適当ではない。 そのため、一定の程度を超える為替レートの変動があり、将来的な損失の発生が避けられないと認められる場合に、工事損失引当金を計上する。	為替レートの変動も含め、将来に発生が予想される工事損失を引当金として計上しつつ、引当金の要件である「将来の発生の可能性」という観点から、発生が不明確である場合には、引当金を計上しないことができる。
会計処理②	為替レートの変動の影響を、工事損失に含めるべきである。	為替レートの変動も含め、将来に発生が予想される工事損失を引当金計上することができる。

- ・ 折衷案を採用する場合、どのような基準を設けることが適当か。

例. 数値基準（契約時に比して、15%程度の為替レートの変動があった場合、など。）

期間基準（翌事業年度末においても、為替レートの変動を原因とする工事損失の発生の可能性が解消されなかった場合、など。）

以 上

（専門委員会での主な意見）

・為替レートの変動も含めて工事損失であるという意見が多かったが、損失発生の可能性も考慮すべきとの意見もあった。⇒会計処理②と②'が有力であると考えられる。これらの意見を踏まえ、引き続き検討する。