

プロジェクト 収益認識に関する会計基準の開発

項目 工事契約等に関する検討

本資料の目的

1. 企業会計基準委員会は、2017 年 7 月 20 日に、次の企業会計基準及び企業会計基準適用指針の公開草案（以下合わせて「本公開草案」という。）を公表した。

(1) 企業会計基準公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準（案）」（以下「会計基準案」という。）

(2) 企業会計基準適用指針公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「適用指針案」という。）

本資料では、ステップ 5 の工事契約等の処理及び工事契約における重要な金融要素に関して、本公開草案に寄せられたコメント（設例に対するコメントを除く。）について審議を行うことを目的としている。

合理的な見積りと信頼性のある見積りとの関係

2. 本公開草案に寄せられたコメントとして、「「合理的な見積り」と「信頼性のある見積り」との関係性を明確化すべきである。」（審議事項(5)-2 #46）との意見が見られている。以下は関連するコメント・レターの抜粋である。

（前略）工事契約会計基準では「信頼性のある見積り」という表現が、このたびの基準案では「合理的な見積り」という表現に変わっているが、同じ意味であると解釈してよいのか。もし、同じ意味であるなら、表現を変えない方がよいと考えられるので、それを示していただきたい。

会計基準（案）第 42 項にいう「履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合」とは「進捗度を適切に見積るための信頼性のある情報が不足している場合」と会計基準（案）第 121 項に記載されているが、工事契約に関する会計基準（以下、「工事契約会計基準」）では、「合理的な見積り」よりも「信頼性を持った見積り」の方が見積りの要求水準が高いと解釈される（工事契約会計基準第 50 項、第 62 項、第 63 項参照）。

本公開草案における「履行義務の充足に係る進捗度の合理的な見積り」は、工事

契約会計基準第 50 項における「信頼性をもった見積り」と同一の水準なのか、異なるのかを明確にしていきたい。

収益認識会計基準案の適用により工事契約会計基準は廃止されることとなるが、実務での混乱を避けるため、以下の点について工事契約会計基準との整合性の観点から考え方を明示する等の対応が望まれる。

(中略)

・工事契約会計基準において工事損失引当金を計上するための要件である「合理的な見積り」と工事進行基準を適用するための要件である「信頼性をもった見積り」、また、収益認識基準における履行義務の充足に係る進捗度の「合理的な見積り」の関係（工事契約会計基準第 68 項）

会計基準案第 41 項及び第 121 項の定めにより、これまで工事契約については進捗部分について成果の確実性が認められる場合に工事進行基準を適用していた実務が変更されるのか否か、その旨を結論の背景等に明らかにしていきたい。

(理由)

会計基準案第 121 項では、「履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合とは、進捗度を適切に見積るための信頼性のある情報が不足している場合である」とされている。

一方で、企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」（以下「工事契約会計基準」という。）第 10 項等では、「信頼性をもって工事収益総額を見積るための前提条件として、工事の完成見込みが確実であることが必要である」等の定めを前提に、工事契約会計基準第 13 項で「工事の進捗度の信頼性をもった見積り」について定められている。

上記の表現の相違により、これまで工事契約については進捗部分について成果の確実性が認められる場合に工事進行基準を適用していた実務が変わり得るのかどうかは明らかではない。

- また、「信頼性のある見積り」に関連して、「内部統制に言及すべきである。」（審議事項(5)-2 #47）との意見が見られている。以下は関連するコメント・レターの抜粋である。

基準第 86 項によれば、本基準適用時に企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」（ここでは「旧基準」と記す。）は廃止される。工事進行基準の適用に際し、旧基準では、企業に、工事進行基準適用において十分な内部統制が必要とされ

た（たとえば、同基準第 9、10、11、12、50 項など）。これは極めて大事な規定と思われるが、本基準には、これに該当するような内部統制に関する規定がない。これは、本基準適用後は、従来内部統制未整備のために工事進行基準の適用ができなかった企業でも、本基準に従い、一定期間にわたって収益を計上すべきタイプの取引と判断されれば、従来の工事進行基準と同様の会計処理ができるようになるということか？ 会計監査上、企業の内部統制の未整備のために工事進行基準の適用を否定していたケースも皆無ではないと思われるが、今後、取り扱いが変わるという理解でよいのか？

4. 企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」（以下「工事契約会計基準」という。）では、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場合には工事進行基準を適用するとされ、成果の確実性が認められるためには、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が信頼性をもって見積ることができなければならないとされている（工事契約会計基準第 9 項）。

また、信頼性をもった見積りの前提条件として、工事を完成させる施工者の能力、工事原価の事前の見積りと実績の対比による工事原価総額の適時・適切な見積りの見直しが求められている（工事契約会計基準第 10 項及び第 12 項）。また、適時・適切な工事原価総額の見積りの見直しが行われるためには、工事契約に関する実行予算や工事原価等に関する管理体制の整備が不可欠であると考えられるとされている（工事契約会計基準第 50 項）。

さらに、受注制作のソフトウェアについては、工事原価総額の信頼性のある見積りの可否が特に問題となり、高度な管理が必要となるとされている（工事契約会計基準第 51 項）。

5. 一方、会計基準案では、「履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる場合にのみ、一定の期間にわたり充足される履行義務について収益を認識する。」（会計基準案第 41 項）とされており、「履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合とは、進捗度を適切に見積るための信頼性のある情報が不足している場合である。」（会計基準案第 121 項）とされている。
6. 会計基準案における「合理的な見積り」も、工事契約会計基準における「信頼性をもった見積り」も、企業が適切な見積りを行う必要があることについては同様と考えられるが、それらを達成するための企業の管理体制の適切性は、適用上又は監査上の論点であると考えられ、会計基準では明示しないことが考えられるがどうか。

成果の確実性の事後的な喪失の状況

7. 本公開草案に寄せられたコメントとして、「成果の確実性の事後的な喪失の取扱いを明示すべきである。」(審議事項(5)-2 #48) との意見が見られている。以下は関連するコメント・レターの抜粋である。

現行の工事契約に関する会計基準の適用指針では、「成果の確実性の事後的な喪失」が第 15 項から第 17 項において規定されているが、本公開草案では直截的な説明がなされていない。適用指針案第 89 項・第 90 項との関係も含めた取扱いの明示を要望する。

8. 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「工事契約適用指針」という。)では、工事進行基準の適用要件を満たすと判断された工事契約について、事後的な事情の変化により成果の確実性が失われた場合には、その後の会計処理については工事完成基準を適用することになるとされている(工事契約適用指針第 4 項)。
9. 一方、会計基準案では、支配の移転の考え方に基づき、契約における取引開始日において、会計基準案第 35 項の要件のいずれかを満たす場合、資産に対する支配が顧客に一定の期間にわたり移転することにより、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識することとされている。また、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる場合にのみ、一定の期間にわたり充足される履行義務について収益を認識することとされている(会計基準案第 41 項)。
10. 会計基準案では、一定の期間にわたり収益を認識するか否かの判定について、成果の確実性ではなく、会計基準案第 35 項の要件に従うことされており、また、契約における取引開始日に、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものか、一時点で充足されるものかを判定し(会計基準案第 33 項)、契約における取引開始日より後の再判定は行われないため、特段の対応を行わないことが考えられるがどうか。

工期の最終段階近くで契約が締結される場合の取扱い

11. 本公開草案に寄せられたコメントとして、「最終段階近くの契約締結の取扱いを明確にすべきである。」(審議事項(5)-2 #49) との意見が見られている。以下は関連するコメント・レターの抜粋である。

本会計基準案第 42 項の原価回収基準に関し、日本の実務慣行における、口頭発注・進捗度の見積りも不明確なまま工期の最終段階近くで契約が締結される場合の取扱いについて明確にされたい。

12. 工事契約会計基準においては、口頭発注で進捗度の見積りが不明確なまま工期の最終段階近くで契約が締結される場合の取扱いは、明示されていない。工事契約適用指針においては、工事収益総額等、工事契約の基本的な内容が定まらないこと等の事象の存在により、工事進行基準の適用要件を満たさないと判断された場合で、その後当該事象の変化により、工事進行基準の適用要件を満たすこととなったときには、その時点より工事進行基準を適用することとなるとされている（工事契約適用指針第 3 項）。
13. 一方、会計基準案では、契約は書面に限るものではないとされ、契約の識別の要件にしたがい検討することとなる（会計基準案第 16 項及び第 17 項）。また、第 9 項のとおり、会計基準案第 35 項の要件のいずれかを満たす場合に、一定の期間にわたり収益を認識することとされている。
14. 口頭発注・進捗度の見積りも不明確なまま工期の最終段階近くで契約が締結される場合については、口頭発注が契約にあたるか否かの判断が必要となり、会計処理はケースバイケースになると考えられ、取扱いを記載しないことが考えられるがどうか。

工事契約と支配概念の関係

15. 本公開草案に寄せられたコメントとして、「資産移転要件の意図を明確にすべきである。」（審議事項(5)-2 #50）との意見が見られている。以下は関連するコメント・レターの抜粋である。

Paragraph 32. では、収益認識の原則として、「財またはサービスを顧客に移転することによって履行義務を充足した又は充足するにつれて、収益を認識する。」とし、また、財またはサービスである「資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時、又は獲得するにつれてである。」として、「支配の獲得」が要件とされている。さらに、Paragraph 34. では、「資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力（他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を

含む。)である。」とされており、これら一連の規定は、工事進行基準を想定した基準であると伺っている。

しかし、工事期間中の現場における損害保険契約の主体者は建設工事請負人であり、上述の支配概念を形成するに足りる条件が整っているといえるか疑問が残る。それとも、コストの発生をもって履行義務の充足と単純に言い切れないため、補完条件として資産移転要件を加えることを考えたのであれば、これによって排除できる事態が存在する事例を掲げるべきである。

16. 工事進行基準については、IFRS 第 15 号の開発過程における工事進行基準の適用に関する懸念から、IASB は支配の移転の考え方を維持しつつ、一定の期間にわたり充足される履行義務の枠組みの下で工事契約への具体的な適用を整理したとされており、会計基準案では、工事契約についても IFRS 第 15 号における会計処理を取り入れることとしている（会計基準案第 131 項）。これらの IFRS 第 15 号の設定経緯を踏まえ、追加的な説明を行わないことが考えられるがどうか。

工事契約における重要な金融要素

17. 本公開草案に寄せられたコメントとして、「重要な金融要素の判断基準を示すべきである。」（審議事項(5)-2 #57）との意見が見られている。以下は関連するコメント・レターの抜粋である。

従来、長期請負工事について、実務慣行上、重要な金融要素を区分処理・会計処理することは行ってこなかったもので、重要な金融要素が含まれるか否かの判断基準を示していただきたい。さらに、重要な金融要素が含まれると判断した場合の、区分処理・会計処理について、是非設例等で示していただきたい。

18. また、関連するコメントとして、「重要な金融要素が含まれない場合を説明すべきである。」（審議事項(5)-2 #58）との意見が見られている。以下は関連するコメント・レターの抜粋である。

重要な金融要素に関して、収益認識適用指針案第 159 項に本適用指針において代替的な取扱いを定めないこととした旨の記載があるが、我が国の建設工事においては、履行義務の充足と完全に一致はしていないものの工期中において契約条件に基づいて支払いのある場合や、瑕疵担保の性格を含む留保金が含まれるなど、重要な

金融要素を含んでいないと判断できる場合もある。理解を深めるために用意された設例 14 は、収益認識会計基準案等に沿う限定された前提条件が設けられているため、日本の会計実務において参考になるとは言い難い。読者の理解のために、結論の背景や設例 14 において補足説明を記載することを検討いただきたい。

19. 会計基準案では、契約の当事者が合意した支払時期により、財又はサービスの顧客への移転に係る信用供与についての重要な便益が顧客又は企業に提供される場合には、顧客との契約は重要な金融要素を含むものとされ（会計基準案第 53 項）、その場合には、取引価格の算定にあたり、約束した対価の額に含まれる金利相当分の影響を調整することとされている（会計基準案第 54 項）。
20. 工事契約における重要な金融要素については、適用指針案第 159 項のとおり、審議の過程で、長期の工事契約に対する重要な金融要素の有無の判断の困難さについて代替的な取扱いを検討したが、顧客から契約期間内に定期的に支払を受けるとしても、顧客からの支払と企業の履行の程度との関係が必ずしも明確であるとはいえず、約束した対価の額と現金販売価格との差額を識別することが困難であること等により、重要な金融要素の有無の判断に資する要件を一意的に定めることが困難であると考えられ、代替的な取扱いを定めないこととしている。これらの検討の経緯を踏まえ、長期請負工事について、重要な金融要素が含まれるか否かの判断基準を示さないことが考えられるがどうか。

また、我が国の建設工事において、重要な金融要素を含んでいないと判断できる場合等について補足説明を行うことは、建設工事は個別性が高くケースバイケースであると考えられるため、特段の補足説明は示さないことが考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント

工事契約等に関する事項についての事務局の分析及び提案について、ご意見を頂きたい。

以上