
プロジェクト 収益認識

項目 注記事項の検討-工事契約等に関する注記事項

背景及び本資料の目的

1. 工事契約等から損失が見込まれる場合の取扱いに関しては、企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下「収益認識適用指針」という。）第 162 項において、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。）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「工事契約適用指針」という。）の定めを引き継いだ工事損失引当金の表示に関する定め¹を除き、工事損失引当金に係る注記事項等の定めについては、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）が適用される時（2021 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首）まで（準備期間を含む。）に（以下「強制適用時まで」という。）、収益認識適用指針に含めることの要否を検討することとされている。
2. 本資料では、工事契約会計基準等における工事損失引当金に係る注記事項等の定めについて、収益認識適用指針に含めるべきか否かを検討することを目的としている。

工事損失引当金に係る注記事項の定め²の要否

3. 工事契約会計基準における工事損失引当金に係る注記事項は次のとおりである。²
（工事契約会計基準第 22 項）
 - (1) 工事契約に係る認識基準
 - (2) 決算日における工事進捗度を見積るために用いた方法

¹ 第 90 項に従って計上された工事損失引当金は、貸借対照表の流動負債の区分に、その内容を示す科目をもって表示する。また、当該工事損失引当金の繰入額は、損益計算書の売上原価として表示する。なお、同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金がともに計上されることとなる場合には、貸借対照表の表示上、相殺して表示することができる。（収益認識適用指針第 106 項）

² このほか、企業会計原則注解（注 18）の引当金の要件に従って工事損失引当金を計上している旨を重要な引当金の計上基準に記載することとされている。（企業会計原則注解（注 1-2））

- (3) 当期の工事損失引当金繰入額
- (4) 同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金がともに計上されることとなる場合には、次の①又は②のいずれかの額（該当する工事契約が複数存在する場合にはその合計額）
- ① 棚卸資産と工事損失引当金を相殺せずに両建てで表示した場合
その旨及び当該棚卸資産の額のうち工事損失引当金に対応する額
- ② 棚卸資産と工事損失引当金を相殺して表示した場合
その旨及び相殺表示した棚卸資産の額
4. 第3項(1)及び(2)については、現行では重要な会計方針として開示されていることが多いと考えられるものの、収益認識会計基準の注記事項における「履行義務の充足の時期」又は「履行義務の充足の時期の決定」に含めて注記することになると考えられるため、本資料における検討対象とはしないこととする。
5. 第3項(3)については、現行では（連結）損益計算書関係の注記事項として開示されていることが多いと考えられるものの、収益認識会計基準の強制適用時に工事契約会計基準等が廃止されることにより、当該注記事項は要求されなくなる。この場合、売上原価に工事契約損失がどの程度含まれているのかが不明となり、利用者にとっての情報が減少することになるため、改正後の収益認識適用指針において注記事項としての定めを引き継ぐべきであると考えられる。
6. 第3項(4)については、現行では（連結）貸借対照表関係の注記事項として開示されていることが多いと考えられるものの、前項と同様に、収益認識会計基準の強制適用時に工事契約会計基準等が廃止されることにより、当該注記事項は要求されなくなる。この場合、同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金がともに計上される場合における表示について、総額又は純額のいずれの処理によって、また、どの程度の金額が発生しているのかが不明となり、利用者にとっての情報が減少することになるため、改正後の収益認識適用指針において注記事項としての定めを引き継ぐべきであると考えられる。

その他の工事契約会計基準等の定め要否

7. 収益認識会計基準が適用される時まで、収益認識会計基準等に含めることの要否を検討するとしていたその他の事項は次のとおりである。
- (1) 履行義務の充足に係る進捗度を見積る場合における取扱い

決算日における工事進捗度の見積方法として原価比例法を用いる際、工事原価

が複数の通貨で発生する場合には、通貨間の為替相場の変動が工事進捗度の算定結果に影響を及ぼすため、適切に工事進捗度を表さないことがある。このような場合には、工事契約の内容や状況に応じて、為替相場変動の影響を排除するための調整が必要となる。(工事契約適用指針第7項)

(2) 顧客との契約から損失が見込まれる場合における取扱い

① 工事損失引当金の計上に際しては、見込まれる工事損失の中に為替相場の変動による部分が含まれている場合であっても、その部分を含めて、会計処理の要否の判断及び計上すべき工事損失引当金の額の算定を行う。(工事契約適用指針第8項)

② 上記①の設例(工事契約適用指針[設例3])

8. 前項(1)及び(2)①の事項については、現行の実務を変更する必要はないものと考えられ、また、これらの取扱いを収益認識適用指針に定めた場合には、工事契約等についてのみ為替相場の変動に関する取扱いが定められるため収益認識会計基準及び収益認識適用指針全体の構成との平仄に合わないものになる。一方で、仮に改正後の収益認識適用指針に引き継がれなかった場合には、当該定めが廃止されたものとして取り扱われる懸念が生じるため、収益認識適用指針の結論の背景において、その取扱いに関する考え方は維持されている旨を記載することが考えられる。また、前項(2)②の設例については、現行の実務の取扱いに大きく影響が及ぶものでないものと判断して、収益認識適用指針には追加しないことが考えられる。

工事契約等に関する注記事項の文案

9. 本資料においてこれまで検討した内容について、工事契約等に関する注記事項について文案でお示しすると、次のとおりになると考えられる。

【文案の記載にあたって】

1. 収益認識に関する会計基準の適用指針からの変更点について、追加を提案する文言に下線、削除を提案する文言に取消線を付している。
2. 工事契約会計基準又は工事契約適用指針からの主な修正部分を青でハイライトしている。

【適用指針】

IV. 開 示

(中略)

2. 注記事項

(工事契約等から損失が見込まれる場合の注記事項)

1. 第 90 項の工事損失契約に関しては、次の事項を注記する。

(1) 工事契約に係る認識基準

(2) 決算日における工事進捗度を見積るために用いた方法

(1) (3) 当期の工事損失引当金繰入額

(2) (4) 同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金がともに計上されることとなる場合には、次の①又は②のいずれかの額（該当する工事契約が複数存在する場合にはその合計額）

① 棚卸資産と工事損失引当金を相殺せずに両建てで表示した場合

その旨及び当該棚卸資産の額のうち工事損失引当金に対応する額

② 棚卸資産と工事損失引当金を相殺して表示した場合

その旨及び相殺表示した棚卸資産の額

結論の背景

経 緯

(中略)

(IFRS 第 15 号の定め及び結論の根拠を基礎としたもの以外のもの)

1. 工事契約等に関するから損失が見込まれる場合の取扱い

(1) 決算日における工事進捗度を見積る場合の取扱い

161-2. 決算日における工事進捗度の見積方法として原価比例法を用いる際、工事原価が複数の通貨で発生する場合には、通貨間の為替相場の変動が工事進捗度の算定結果に影響を及ぼすため、適切に工事進捗度を表さないことがある。このような場合には、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。）における工事契約に複数の通貨が関わる場合の取扱いを踏襲して、工事契約の内容や状況に応じて、為替相場変動の影響を排除するための調整が必要となると考えられる。

(2-4) 工事契約等から損失が見込まれる場合の取扱い

162. 当委員会では、会計基準が、顧客との契約から生じる収益認識を取り扱っていることを踏まえ、顧客との契約から損失が見込まれる場合の取扱いを検討したが、現状では、包括的な引当金の会計基準が定められていないことを踏まえ、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。）における工事損失引当金の定めを踏襲しており（第90項参照）、本適用指針における工事損失引当金の認識の単位は、工事契約会計基準と同様に、工事契約の収益認識の単位と同一である。その他の顧客との契約から損失が見込まれる場合の取扱いについては、企業会計原則注解（注18）に従って引当金の計上の可否を判断することが考えられる。

~~なお、第106項の定めを除き、工事契約会計基準における工事損失引当金に係る注記事項等の定めについては、会計基準が適用される時（平成33年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首）まで（準備期間を含む。）に、本適用指針に含めることの可否を検討することとした。~~

なお、会計基準第9019項の適用に際しては、工事契約適用指針における工事契約に複数の通貨が関わる場合の取扱いを踏襲して、見込まれる工事損失の中に為替相場の変動による部分が含まれている場合であっても、その部分を含めて、同項に基づく会計処理の可否の判断及び計上すべき工事損失引当金の額の算定を行うことになると考えられる。〔設例3〕

ディスカッション・ポイント

工事契約等に関する注記事項について ASBJ 事務局の整理及び文案についてご意見をお伺いしたい。

以上

別紙 工事損失引当金の注記事項に関連する日本基準の定め（抜粋）

企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」

会計基準

会計処理

工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い

19. 工事契約について、工事原価総額等（工事原価総額のほか、販売直接経費がある場合にはその見積額を含めた額）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には、その超過すると見込まれる額（以下「工事損失」という。）のうち、当該工事契約に関して既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれた期の損失として処理し、工事損失引当金を計上する。
20. 前項の取扱いは、当該工事契約について適用されている工事契約に係る認識基準が工事進行基準であるか工事完成基準であるかにかかわらず、また、工事の進捗の程度にかかわらず適用される。

開示

注記事項

22. 工事契約に関しては、次の事項を注記する。
 - (1) 工事契約に係る認識基準
 - (2) 決算日における工事進捗度を見積るために用いた方法
 - (3) 当期の工事損失引当金繰入額
 - (4) 同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金がともに計上されることとなる場合には、次の①又は②のいずれかの額（該当する工事契約が複数存在する場合にはその合計額）
 - ① 棚卸資産と工事損失引当金を相殺せずに両建てで表示した場合
その旨及び当該棚卸資産の額のうち工事損失引当金に対応する額
 - ② 棚卸資産と工事損失引当金を相殺して表示した場合
その旨及び相殺表示した棚卸資産の額

結論の背景

会計処理

工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い

67. このため、本会計基準においては、実務上の過重な負担を回避しつつ、必要な情報の提供が図られるように、工事損失のうち既に計上された損益の額を除いた残額の全体について工事損失引当金として計上することを求める一方で、当該工事契約について未成工事支出金等として計上されている棚卸資産がある場合には、その旨及び当該棚卸資産の額のうち、工事損失引当金に対応する額の注記を求めることとした（第 22 項(4)①参照）。
68. 同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金がともに計上されている場合には、実務に配慮して、貸借対照表上相殺して表示することも認められるものとした。ただし、この場合においても、棚卸資産と工事損失引当金を総額で表示した場合と同じ情報が提供される必要があると考えられる。このため、工事契約に係る棚卸資産が相殺後の額で表示されていることを明示した上で、その内容を示すため、相殺表示した棚卸資産の額の注記が必要となる（第 22 項(4)②参照）。
- なお、信頼性をもった見積りと合理的な見積りという類似の要素が含まれていても、工事進行基準を適用するための要件と、工事損失について工事損失引当金を計上するための要件とは異なっている。第 19 項の会計処理は、その要件を満たす限りにおいて、当該工事契約について適用されている工事契約に係る認識基準を問わず適用される点に留意する必要がある。

開示**注記事項**

70. 第 22 項(2)の注記に関しては、原価比例法を適用している場合にはその旨を注記することになり、原価比例法以外の見積方法を適用している場合には、適用した方法についての具体的な説明を注記することになる。

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」

適用指針**工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い**

6. 会計基準第 19 項に関する判断及び会計処理は、合理的な見積データに基づいて行う。このことは、ある工事契約について工事損失引当金を初めて計上する場合のみなら

ず、その後当該工事契約について、工事損失引当金の計上額の見直しを行う場合についても該当する。[設例 2]

工事契約に複数の通貨が関わる場合の取扱い

原価比例法を用いて決算日における工事進捗度を見積る場合の取扱い

7. 決算日における工事進捗度の見積方法として原価比例法を用いる際、工事原価が複数の通貨で発生する場合には、通貨間の為替相場の変動が工事進捗度の算定結果に影響を及ぼすため、適切に工事進捗度を表さないことがある。このような場合には、工事契約の内容や状況に応じて、為替相場変動の影響を排除するための調整が必要となる。

為替相場の変動により工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い

8. 会計基準第 19 項の適用に際しては、見込まれる工事損失の中に為替相場の変動による部分が含まれている場合であっても、その部分を含めて、同項に基づく会計処理の要否の判断及び計上すべき工事損失引当金の額の算定を行うことになる。[設例 3]

以 上