

# 工事契約に関する会計基準の適用指針

平成 19 年 12 月 27 日

企業会計基準委員会

目 次	項
目 的	1
適用指針	2
範 囲	2
成果の確実性の事後的な獲得及び喪失	3
成果の確実性の事後的な獲得	3
成果の確実性の事後的な喪失	4
工事契約の変更の取扱い	5
工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い	6
工事契約に複数の通貨が関わる場合の取扱い	7
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
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
四半期決算における取扱い	9
四半期会計期間末における工事原価総額の見積りの簡便的な取扱い	9
適用時期	10
議 決	11
結論の背景	12
成果の確実性の事後的な獲得及び喪失	12
成果の確実性の事後的な獲得	13
成果の確実性の事後的な喪失	15
工事契約の変更の取扱い	20
工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い	22
工事契約に複数の通貨が関わる場合の取扱い	24
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	24
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	27
四半期決算における取扱い	30
四半期会計期間末における工事原価総額の見積りの簡便的な取扱い	30

## 設 例

- [設例 1] 工事進行基準の会計処理 — 見積りを変更した場合の会計処理
- [設例 2] 工事損失引当金の会計処理
- [設例 3] 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

## 参 考 (注記例)

## 目 的

1. 本適用指針は、企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」（以下「会計基準」という。）を適用する上での指針を示すことを目的とする。

## 適用指針

### 範 囲

2. 本適用指針を適用する範囲は、会計基準における範囲と同様とする。

### 成果の確実性の事後的な獲得及び喪失

#### 成果の確実性の事後的な獲得

3. 会計基準第 9 項に定める工事進行基準の適用要件を満たさないため、工事完成基準を適用している工事契約については、その後、単に工事の進捗に伴って完成が近づいたために成果の確実性が相対的に増したことのみをもって、工事進行基準に変更することは認められない（会計基準第 55 項）。

しかし、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になる。

#### 成果の確実性の事後的な喪失

4. 会計基準第 9 項に定める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。この場合、原則として過去の会計処理に影響を及ぼさない。

### 工事契約の変更の取扱い

5. 工事契約の変更（当事者間の実質的な合意による工事の追加や削減、工事の内容又は対価の定めの変更のうち、これらの変更が当初の工事契約とは別の認識の単位（会計基準第 7 項）として扱われないものをいう。）は、会計基準第 16 項に定める見積りの変更として処理する。工事契約の変更により対価の定めが変更される場合には、そのことが当事者間で実質的に合意され、かつ、合意の内容に基づいて、対価の額を信頼性をもって見積ることができることとなった時点で工事収益総額に含めるものとする。〔設例 1〕

## 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]

## 四半期決算における取扱い

### 四半期会計期間末における工事原価総額の見積りの簡便的な取扱い

9. 四半期会計期間末における工事原価総額が、前事業年度末又は直前の四半期会計期間末に見積った工事原価総額から著しく変動していると考えられる工事契約等を除き、前事業年度末又は直前の四半期会計期間末に見積った工事原価総額を、当該四半期会計期間末における工事原価総額の見積額とすることができる。

## 適用時期

10. 本適用指針の適用時期は、会計基準と同様とする。

## 議 決

11. 本適用指針は、第 143 回企業会計基準委員会に出席した委員 13 名全員の賛成により承認された。

## 結論の背景

### 成果の確実性の事後的な獲得及び喪失

12. 工事契約に係る認識基準は、当該工事契約について成果の確実性が認められるか否かにより識別されることになるが（会計基準第9項）、その後、成果の確実性を獲得又は喪失することも考えられる。このため、当委員会は、このような場合の取扱いについて検討した。

### 成果の確実性の事後的な獲得

13. 会計基準においては、工事進行基準の適用要件を満たさないために工事完成基準を適用している工事契約については、その後に工事が進捗し、工事の完成が近づいたことによって成果の確実性が増した場合でも、そのことのみを理由として、工事契約に係る認識基準を工事完成基準から工事進行基準に変更することは適切でない（会計基準第55項）とされている。

14. しかし、当初に成果の確実性が認められないために、工事進行基準を適用できないケースの中には、本来、工事の着手に先立って定められるべき工事収益総額や仕事の内容等といった工事契約の基本的な内容の決定が遅れる場合等もあるとする指摘があった。

このような場合であっても、工事収益総額、工事原価総額又は決算日における工事進捗度のいずれか1つでも信頼性をもって見積ることができないときには、当該工事契約の成果の確実性は認められず、工事進行基準を適用することはできないことになる（会計基準第9項）。その後、工事契約の基本的な内容が決定されるなど、工事進行基準適用上の障害が取り除かれた時点から、工事進行基準を適用すべきであると判断した。

### 成果の確実性の事後的な喪失

15. 当初に成果の確実性が認められ、会計基準第9項により工事進行基準を適用していた工事契約についても、事後的な事情の変化により成果の確実性が失われることも考えられる。当委員会は、こうした場合の会計処理についても検討を行った。
16. 成果の確実性が失われた場合には、工事進行基準の適用要件を満たさないため、それ以降は工事進行基準を継続して適用することはできないと考えられる。したがって、成果の確実性が事後的に失われた時点以降の工事収益及び工事原価の認識については、工事完成基準を適用することになる。
17. この場合、それまでに計上した工事収益及び工事原価の取扱いが問題となる。事後的にみれば、当初認められた成果の確実性が失われた以上、それまでに計上した工事収益及び工事原価の修正を要するという見方もあり得る。しかし、当委員会は、事後

的な事情の変化は会計事実の変化と考え、工事収益及び工事原価を計上した時点で成果の確実性が認められていたとすれば、そのような工事収益及び工事原価の認識に問題はなく、したがって事後的な修正は必要ないと考えた。なお、これまで工事進行基準により工事収益を計上したことに伴って貸借対照表に計上された未収入額については、別途、貸倒引当金の設定対象となるが（会計基準第 17 項及び第 59 項）、成果の確実性が失われるような状況においては、貸倒引当金の見積額を見直す必要があることに留意する必要がある。

18. 成果の確実性は、会計基準の掲げる要件が満たされる場合に認められるものであるため（会計基準第 10 項から第 13 項）、事後的な事情の変化により、それらの要件のいずれかが満たされなくなった場合には、成果の確実性が失われることになる。
19. 事後的な事情の変化が成果の確実性を失わせることに結びつくか否かについては、慎重に検討する必要がある。例えば、為替相場の変動については、工事収益総額や工事原価総額の見積額に影響を及ぼすとしても、必ずしも成果の確実性を失わせることにはならないと考えられる。

### 工事契約の変更の取扱い

20. 既存の工事契約に関して、当事者間の新たな合意等によって、工事の追加や削減、工事の内容（仕様（機能を含む。）、設計、デザイン、工事方法（使用する技術等を含む。）、場所、工期等）の変更もしくは対価の定めの変更が行われることがある。

このうち、既存の契約部分とは別の認識の単位とすべき工事の追加、内容の変更等については、既存の契約部分とは独立して会計処理を行うことになる。例えば、工事の追加がなされた場合で、追加部分に関する対価の確定的な請求権が、当初の契約の対象とされた工事に関する対価と独立して獲得されるときには、追加部分は当初の契約に係る部分とは別の認識の単位を構成することになる。

一方、工事の追加、内容の変更等が当初の工事契約とは別の認識の単位として扱われないもの（工事契約の変更）は、見積りの変更（会計基準第 16 項）として会計処理を行うことになる。

21. 工事の追加が合意されたにもかかわらず、これに対応する対価を請求できるか否かが不明な場合もあるとの指摘があり、そうした場合には工事収益総額について信頼性をもって見積ることができず、したがって成果の確実性が失われたことになるのではないかという意見もあった。しかし、対価についての変更が合意されるまでは、現在の対価についての合意が有効であると考えられ、それまで工事進行基準を適用していた工事契約については、現在の合意に基づく工事収益総額により、引き続き工事進行基準を適用することが適当であると考えた。

なお、工事契約の変更としての対価の変更は、それが何らかの形で合意された時点で、それに基づく信頼性のある見積りができる場合に限り、合意された変更を工事収

益総額に反映することになる。

## 工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い

22. 工事契約に関し、受注時に算出されるデータは、短期間で見積金額を概括的に算定するため、金額の信頼性や合理性に欠ける場合が多く、通常、このようなデータに基づいて工事損失引当金にかかる会計処理を行うことは適切ではない。一方、受注後に作成される実行予算等は、一般的に、実際の施工を担当する建設会社等が施工方法を具体的に検討し、仕様書、作業工程及び原材料単価等を積み上げて作成されるため、合理的な見積りとなっている場合が多いと考えられる。このため、工事損失引当金の計上の要否に関する判断や、会計処理を行うために必要な工事収益総額及び工事原価総額を合理的に見積ることが可能となるのは、通常、施工者が当該工事契約について最初の実行予算等を策定した時点であり、工事損失引当金に関する会計処理は、少なくとも、このような実行予算等のデータを基礎とする必要があると考えた。
23. また、ある工事契約について、工事損失の発生の可能性が高いと見込まれ、工事損失引当金を計上した後も、工事収益総額や工事原価総額の見積額が変動することが考えられる。当該工事契約について、工事損失引当金を最初に計上する場合のみならず、その後の見直しについても、実行予算等の合理的な見積データによるべきと考えられる。

## 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

24. 工事進行基準を適用するためには、決算日における工事進捗度を合理的に見積る必要がある。その見積方法のうち、工事契約の内容にかかわらず、一般的に適用可能な方法として、これまで原価比例法が広く用いられてきた。会計基準においては、原価比例法を、工事進行基準を適用する場合の決算日における工事進捗度の代表的な見積方法として例示する一方で、工事契約の内容によっては、より合理的に決算日における工事進捗度を見積る方法があり得ること、また、原価比例法による場合であっても、発生した原価の中に、決算日における工事進捗度を反映しないものが含まれている場合には、決算日における工事進捗度の算定上、調整が必要となることを明らかにしている（会計基準第 15 項及び第 56 項）。
25. 原価比例法の適用上の問題の 1 つとして、工事原価が複数の通貨で発生する場合の取扱いを検討した。通貨間の為替相場に大幅な変動があった場合には、本来、工事の進捗とは関係のない為替変動の影響が原価比例法による工事進捗度の算定に反映され、その結果として、工事進捗度を適正に計算できないことが考えられる。

当委員会では、このような不都合を回避するため、例えば、工事進捗度の見積りにおいては、当初実行予算で前提とした為替相場に基づいて原価比例法の計算を行い、

為替相場の変動の影響を排除して、工事進捗度を算定することを検討した。しかし、これに対しては、関連する為替相場は変動しているにもかかわらず、工事進捗度の算定において、当初の為替相場を継続して用いることが常に合理的とはいえないではないかとの意見や、工事契約ごとに複数の為替相場を管理し続けることの実務上の負担等が指摘され、この方法を指針として記述することは見送られた。

26. そもそも、原価比例法も決算日における工事進捗度を合理的に見積るための手段の1つである。工事原価が複数の通貨建てで発生し、それらの通貨間の為替相場が大幅に変動する場合のように、原価比例法を適用した算定結果が、実際の工事の進捗を合理的に反映しない状況がある場合には、契約の内容や状況に応じて、工事の進捗を合理的に反映するため、原価比例法による進捗度の算定上適切な調整の検討や、原価比例法以外の他の合理的な見積方法の検討が必要になると考えられる。

#### **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**

27. 工事収益の通貨と、発生する工事原価の通貨とが一致しない場合、それらの通貨間の為替相場の変動が、見込まれる工事損失の金額や工事損失引当金計上の要否の判断に影響を及ぼす可能性がある。このような場合、会計処理時点の為替相場の変動に応じて、工事損失引当金計上の要否の判断の変動を含め、工事損失引当金の繰入れと戻入れとを繰り返す会計処理が適切であるかを検討した。
28. 工事損失引当金の会計処理（会計基準第19項）は、正常な利益を獲得することを目的とする企業行動において、投資額を回収できないというような事態が生じた場合に、将来に損失を繰り延べないためのものであると考えられること（会計基準第61項）から、通常の事業活動の中で不可避免的に生じる為替相場の変動に起因する損失は、工事損失の額に含めるべきでないとの意見があった。一方、工事契約から生じる損益の中には、必然的に為替相場の変動による影響が含まれる以上、これを特に除外すべき理由はなく、実際に工事契約について大きな為替リスクが存在する場合には、企業は、為替相場の変動を含めた損益管理をするのが通常であり、為替相場変動による影響もすべて工事損失の額に含めて、会計基準第19項の適用を行うべきであるとの意見もあった。また、工事契約から見込まれる損益がゼロに近く、為替相場のわずかな変動によって工事損失が見込まれたり、見込まれなかったりするような状況については、工事損失引当金計上のための要件の1つとして求められる損失発生の可能性の高さや、一般的な重要性の考慮により実務上対応できるとの意見もあった。
29. 以上のような意見を勘案して検討した結果、当委員会は、会計基準第19項の適用にあたっては、工事損失引当金の計上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ともに、為替相場の変動による影響額も含めて行うこととした。



## 四半期決算における取扱い

### 四半期会計期間末における工事原価総額の見積りの簡便的な取扱い

30. 四半期財務諸表に求められる開示の適時性の観点から、四半期会計期間末における工事原価総額が、前事業年度末又は直前の四半期会計期間末に見積った工事原価総額から著しく変動していると考えられる工事契約等を除き、前事業年度末又は直前の四半期会計期間末に見積った工事原価総額を、当該四半期会計期間末における工事原価総額の見積額とすることができることとした。工事原価総額の著しい変動をもたらす要因としては、例えば、重要な工事契約の変更や資材価格の高騰などが考えられる。
31. なお、工事の完成が間近であれば、工事原価総額を容易に見積ることが可能な場合も多いと考えられる。このような場合は、第9項の簡便的な取扱いによることは適当ではないと考えられ、四半期会計期間末においても、事業年度末と同様の取扱いが求められることに留意する必要がある。

## 設 例

次の設例は、会計基準及び本適用指針で示された内容について理解を深めるためのものであり、仮定として示された前提条件の記載内容は、経済環境や各企業の実情等に応じて異なる点に留意する必要がある。また、設例における勘定科目の名称は便宜的に示したものであり、取引の実態に即して決定することとなる。

### [設例1] 工事進行基準の会計処理－見積りを変更した場合の会計処理

#### 1. 前提条件

- ① 工事契約の施工者は、橋梁の建設についての契約を締結した。契約で取り決められた当初の工事収益総額は10,000百万円であり、施工者の工事原価総額の当初見積額は9,000百万円である。
- ② 橋梁の建設には3年を要する予定である。
- ③ X1年度末において、施工者の工事原価総額の見積額は9,100百万円に増加した。
- ④ X2年度において、顧客は契約内容を変更することとし、施工者は当該変更により工事原価は300百万円増加すると見積った。また、工事収益総額を10,500百万円とする契約条件の変更が取り決められた。
- ⑤ 施工者は、決算日における工事進捗度を原価比例法により決定している。各年度で見積られた工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度は次のとおりである。

(単位：百万円)

	X1年度	X2年度	X3年度
契約締結時点での工事収益総額	10,000	10,000	10,000
変更額	—	500	500
工事収益総額	10,000	10,500	10,500
過年度に発生した工事原価の累計	—	2,275	6,768
当期に発生した工事原価	2,275	4,493	2,632
完成までに要する工事原価	6,825	2,632	—
工事原価総額	9,100	9,400	9,400
工事利益	900	1,100	1,100
決算日における工事進捗度	(*1) 25%	(*2) 72%	100%

(\*1) X1年度末の工事進捗度 25% (=2,275百万円/9,100百万円×100%)

(\*2) X2年度末の工事進捗度 72% (=6,768百万円/9,400百万円×100%)

## 2. 会計処理

### (1) X1年度の会計処理

①工事原価の計上 (単位：百万円)

(借) 工事原価	2,275	(貸) 諸勘定	2,275
----------	-------	---------	-------

②工事収益の計上 (単位：百万円)

(借) 工事未収入金	2,500	(貸) 工事収益(*1)	2,500
------------	-------	--------------	-------

(\*1)  $10,000\text{百万円} \times 25\% = 2,500\text{百万円}$

### (2) X2年度の会計処理

①工事原価の計上 (単位：百万円)

(借) 工事原価	4,493	(貸) 諸勘定	4,493
----------	-------	---------	-------

②工事収益の計上 (単位：百万円)

(借) 工事未収入金	5,060	(貸) 工事収益(*2)	5,060
------------	-------	--------------	-------

(\*2)  $10,500\text{百万円} \times 72\% - 2,500\text{百万円} = 5,060\text{百万円}$

### (3) X3年度の会計処理

①工事原価の計上 (単位：百万円)

(借) 工事原価	2,632	(貸) 諸勘定	2,632
----------	-------	---------	-------

②工事収益の計上 (単位：百万円)

(借) 工事未収入金	2,940	(貸) 工事収益(*3)	2,940
------------	-------	--------------	-------

(\*3)  $10,500\text{百万円} - (2,500\text{百万円} + 5,060\text{百万円}) = 2,940\text{百万円}$

## [設例2] 工事損失引当金の会計処理

### 1. 前提条件

- ① 工事契約の施工者は、橋梁の建設についての契約を締結した。契約で取り決められた当初の工事収益総額は10,000百万円である。施工者の工事原価総額の当初見積額は9,500百万円である。
- ② 橋梁の建設には3年を要する予定である。
- ③ X1年度末及びX2年度末において、施工者の工事原価総額の見積額はそれぞれ9,600百万円及び10,500百万円に増加したが、工事契約金額の見直しは行われなかった。
- ④ 施工者は、決算日における工事進捗度を原価比例法により算定している。各年度での見積られた工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度は次のとおりである。

(単位：百万円)

	X1年度	X2年度	X3年度
工事収益総額	10,000	10,000	10,000
過年度に発生した工事原価の累計	—	2,400	7,560
当期中に発生した工事原価	2,400	5,160	2,940
完成までに要する工事原価	7,200	2,940	—
工事原価総額	9,600	10,500	10,500
工事利益（損失△）	400	△500	△500
決算日における工事進捗度	（*1）25%	（*2）72%	100%

（\*1）X1年度の進捗度 25%（=2,400百万円／9,600百万円×100%）

（\*2）X2年度の進捗度 72%（=7,560百万円／10,500百万円×100%）

### 2. 会計処理

#### (1) X1年度の会計処理

①工事原価の計上 (単位：百万円)

(借) 工事原価	2,400	(貸) 諸勘定	2,400
----------	-------	---------	-------

②工事収益の計上 (単位：百万円)

(借) 工事未収入金	2,500	(貸) 工事収益(*1)	2,500
------------	-------	--------------	-------

（\*1）10,000百万円×25%=2,500百万円

## (2) X2年度の会計処理

①工事原価の計上 (単位：百万円)

(借) 工事原価	5,160	(貸) 諸勘定	5,160
----------	-------	---------	-------

②工事収益の計上 (単位：百万円)

(借) 工事未収入金	4,700	(貸) 工事収益(*2)	4,700
------------	-------	--------------	-------

(\*2)  $10,000$ 百万円  $\times 72\% - 2,500$ 百万円 =  $4,700$ 百万円

③工事損失引当金の計上 (単位：百万円)

(借) 工事原価	140	(貸) 工事損失引当金(*3)	140
----------	-----	-----------------	-----

(*3)	(ア) 見積工事損失	$\Delta 500$ 百万円	(= $10,000$ 百万円 - $10,500$ 百万円)
	- (イ) X1年度計上利益	100百万円	(= $2,500$ 百万円 - $2,400$ 百万円)
	- (ウ) X2年度計上損失	$\Delta 460$ 百万円	(= $4,700$ 百万円 - $5,160$ 百万円)
	工事損失引当金繰入額	<u><math>\Delta 140</math>百万円</u>	(= (ア) - (イ) - (ウ))

## (3) X3年度の会計処理

①工事原価の計上 (単位：百万円)

(借) 工事原価	2,940	(貸) 諸勘定	2,940
----------	-------	---------	-------

②工事収益の計上 (単位：百万円)

(借) 工事未収入金	2,800	(貸) 工事収益(*4)	2,800
------------	-------	--------------	-------

(\*4)  $10,000$ 百万円 - ( $2,500$ 百万円 +  $4,700$ 百万円) =  $2,800$ 百万円

③工事損失引当金の取崩し (単位：百万円)

(借) 工事損失引当金	140	(貸) 工事原価	140
-------------	-----	----------	-----

### [設例3] 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

#### 1. 前提条件

- ① 工事契約の施工者（3月決算会社）は、橋梁の建設についての契約を締結した。契約で取り決められた当初の工事収益総額は100百万ドルであり、施工者の工事原価総額の当初見積額は9,500百万円である。
- ② 橋梁の建設には3年を要する予定であり、X4年3月に完成予定である。
- ③ 対価の決済条件については、X2年6月及びX3年6月にそれぞれ35百万ドル、引渡しを行った日から2か月後に残額を決済するものとされている。
- ④ 施工者は、決算日における工事進捗度を、原価比例法により算定している。各年度での見積られた工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度は次のとおりである。

		<u>X1年度</u>	<u>X2年度</u>	<u>X3年度</u>
工事収益総額	(百万ドル)	100	100	100
過年度に発生した工事原価の累計	(百万円)	—	3,800	6,650
当期に発生した工事原価	(百万円)	3,800	2,850	2,850
完成までに要する工事原価	(百万円)	5,700	2,850	—
工事原価総額	(百万円)	<u>9,500</u>	<u>9,500</u>	<u>9,500</u>
決算日における工事進捗度		(*1)40%	(*2)70%	100%

(\*1) X1年度末の工事進捗度 40% (=3,800百万円/9,500百万円×100%)

(\*2) X2年度末の工事進捗度 70% (=6,650百万円/9,500百万円×100%)

- ⑤ 各期の工事収益については、期中平均相場により換算している。
- ⑥ 工事損失引当金の計上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とも、為替相場の変動による影響額が含まれる。なお、この際算定する工事収益総額のうち、将来分の工事収益については、決算日の為替相場を用いて換算している。

実行予算等の作成時の為替相場は1ドル=100円であり、各期の期中平均相場及び決算日の為替相場は次のとおりである。（単位：円/\$）

会計期間	期中平均相場	決算日の為替相場
X1年度	90	80
X2年度	100	110
X3年度	120	130

## 2. 会計処理

### (1) X1年度の会計処理

①工事原価の計上 (単位：百万円)

(借) 工事原価	3,800	(貸) 諸勘定	3,800
----------	-------	---------	-------

②工事収益の計上 (単位：百万円)

(借) 工事未収入金	3,600	(貸) 工事収益(*1)	3,600
------------	-------	--------------	-------

(\*1) 100百万ドル×40%×X1年度の期中平均相場90円／ドル=3,600百万円

③工事損失引当金の計上 (単位：百万円)

(借) 工事原価	900	(貸) 工事損失引当金(*2)	900
----------	-----	-----------------	-----

(\*2) 工事損失の発生が見込まれるか否かの判断

	外貨(百万ドル)	換算レート(円)	円貨(百万円)
工事収益総額			
過年度の累計	—		—
当期分	40	90	3,600
将来分	60	80	4,800
計	100		8,400
工事原価総額			9,500
見積工事損失(△)			△1,100

工事損失引当金の算定

見積工事損失△1,100百万円－(3,600百万円－3,800百万円)＝△900百万円

④工事未収入金の期末為替換算 (単位：百万円)

(借) 為替差損(*3)	400	(貸) 工事未収入金	400
--------------	-----	------------	-----

(\*3) 40百万ドル×X1年度末の為替相場80円／ドル－3,600百万円＝△400百万円

### (2) X2年度の会計処理

①工事契約の対価の入金

X2年6月に35百万ドルが入金された。入金時の為替相場は95円である。

(単位：百万円)

(借) 現金預金(*4)	3,325	(貸) 工事未収入金(*5)	2,800
		為替差益	525

(\*4) 35百万ドル×入金時の為替相場95円／ドル＝3,325百万円

(\*5) 35百万ドル×X1年度末の為替相場80円／ドル＝2,800百万円

②工事原価の計上 (単位：百万円)

(借) 工事原価	2,850	(貸) 諸勘定	2,850
----------	-------	---------	-------

③工事収益の計上 (単位：百万円)

(借) 工事未収入金	3,000	(貸) 工事収益 (*6)	3,000
------------	-------	---------------	-------

(\*6)  $(100\text{百万ドル} \times 70\% - 40\text{百万ドル}) \times \text{X2年度の期中平均相場} 100\text{円} / \text{ドル} = 3,000$   
百万円

④工事損失引当金の戻入れ (単位：百万円)

(借) 工事損失引当金 (*7)	900	(貸) 工事原価	900
------------------	-----	----------	-----

(\*7) 工事損失の発生が見込まれるか否かの判断

	外貨(百万ドル)	換算レート(円)	円貨(百万円)
工事収益総額			
過年度の累計	40		3,600
当期分	30	100	3,000
将来分	30	110	3,300
計	100		9,900
工事原価総額			9,500
見積工事利益			400

工事損失が見込まれないこととなったため、前年度に計上した工事損失引当金の戻入れを行う。

⑤工事未収入金の期末為替換算 (単位：百万円)

(借) 工事未収入金	450	(貸) 為替差益 (*8)	450
------------	-----	---------------	-----

(\*8)  $35\text{百万ドル} \times \text{X2年度末の為替相場} 110\text{円} / \text{ドル} - 3,400\text{百万円} = 450\text{百万円}$

(3) X3年度の会計処理

①工事契約の対価の入金

X3年6月に35百万ドルが入金された。入金時の為替相場は115円である。

(単位：百万円)

(借) 現金預金 (*9)	4,025	(貸) 工事未収入金 (*10)	3,850
		為替差益	175

(\*9)  $35\text{百万ドル} \times \text{入金時の為替相場} 115\text{円} / \text{ドル} = 4,025\text{百万円}$

(\*10)  $35\text{百万ドル} \times \text{X2年度末の為替相場} 110\text{円} / \text{ドル} = 3,850\text{百万円}$



②工事原価の計上 (単位：百万円)

(借) 工事原価	2,850	(貸) 諸勘定	2,850
----------	-------	---------	-------

③工事収益の計上

X4年3月に工事が完成し、引渡しを行った。

(単位：百万円)

(借) 工事未収入金	3,600	(貸) 工事収益(*11)	3,600
------------	-------	---------------	-------

(\*11) (100百万ドル－70百万ドル) × X3年度の期中平均相場120円／ドル＝3,600百万円

④工事未収入金の期末為替換算

(単位：百万円)

(借) 工事未収入金	300	(貸) 為替差益(*12)	300
------------	-----	---------------	-----

(\*12) 30百万ドル×X3年度末の為替相場130円／ドル－3,600百万円＝300百万円

## 参 考（注記例）

### 1. 工事契約に係る認識基準及び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) 過年度に着手した工事契約について、会計基準第 25 項の定めを適用しない場合

（重要な会計方針）

完成工事高及び完成工事原価の認識基準

当期末までの進捗部分について成果の確実性が認められる工事契約については工事進行基準を適用し、その他の工事契約については工事完成基準を適用している。工事進行基準を適用する工事の当期末における進捗度の見積りは、原価比例法によっている。

なお、平成 21 年 3 月 31 日以前に着手した工事契約のうち、長期大型の工事（工期 X か月超、請負金額 X 億円以上）に係る収益の計上については工事進行基準を適用し、その他の工事については工事完成基準を適用している。

#### (2) 過年度に着手した工事契約について、会計基準第 25 項の定めを適用する場合

（重要な会計方針）

完成工事高及び完成工事原価の認識基準

当期末までの進捗部分について成果の確実性が認められる工事契約については工事進行基準を適用し、その他の工事契約については、工事完成基準を適用している。なお、工事進行基準を適用する工事の当期末における進捗度の見積りは、原価比例法によっている。

### 2. 当期の工事損失引当金繰入額

（損益計算書関係 売上原価の注記）

売上原価に含まれる工事損失引当金繰入額は、XX 百万円である。

### 3. 工事損失引当金に対応する棚卸資産の金額

#### (1) 工事損失引当金が計上されている工事契約について、未成工事支出金等の棚卸資産を計上している場合

（貸借対照表関係 未成工事支出金及び工事損失引当金の注記）

損失の発生が見込まれる工事契約に係る未成工事支出金と工事損失引当金は、相殺せずに両建てで表示している。

損失の発生が見込まれる工事契約に係る未成工事支出金のうち、工事損失引当金に対応する額は XX 百万円である。

(貸借対照表関係 製品、仕掛品及び工事損失引当金の注記)

損失の発生が見込まれる工事契約に係る棚卸資産と工事損失引当金は、相殺せずに両建てで表示している。

損失の発生が見込まれる工事契約に係る棚卸資産のうち、工事損失引当金に対応する額はXX百万円(うち、製品XX百万円、仕掛品XX百万円)である。

(2) 工事損失引当金が計上されている工事契約について、棚卸資産と工事損失引当金を相殺して純額で表示した場合

(貸借対照表関係 未成工事支出金及び工事損失引当金の注記)

損失の発生が見込まれる工事契約に係る未成工事支出金は、これに対応する工事損失引当金XX百万円を相殺して表示している。

(貸借対照表関係 製品、仕掛品及び工事損失引当金の注記)

損失の発生が見込まれる工事契約に係る棚卸資産は、これに対応する工事損失引当金XX百万円(うち、製品に係る工事損失引当金XX百万円、仕掛品に係る工事損失引当金XX百万円)を相殺して表示している。

4. 会計基準第25項の定めを適用した場合の適用初年度の注記

(損益計算書関係 特別利益の注記)

過年度工事利益は、企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」第25項に基づき、平成21年4月1日時点で存在するすべての工事契約について同会計基準を適用したことによる過年度の工事の進捗に見合う利益である。なお、過年度の工事の進捗に見合う工事収益の額及び工事原価の額は、それぞれXX百万円及びXX百万円である。

以 上