
プロジェクト	収益認識に関する包括的な会計基準の開発
項目	顧客との契約から損失が見込まれる場合の取扱い

本資料の目的

1. 本資料では、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することを目的としている。

IFRS における取扱い

2. 不利な契約について、IFRS 第 15 号にはガイダンスは含まれておらず、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用する必要がある（IFRS 第 15 号 BC295 項）¹。
3. IAS 第 37 号では、企業は不利な契約を有している場合、当該契約による現在の債務を引当金として認識し、測定しなければならないとされている（IAS 第 37 号第 66 項）。

また、不利な契約は、契約による債務を履行するために不可避免的なコストが、当該契約により受け取ると見込まれる経済的便益を上回る契約と定義されている。契約による不可避免的なコストは、契約から解放されるための最小の正味コストを反映するものであり、契約履行のコストと契約不履行により発生する補償や違約金のいずれか低い方とされている（IAS 第 37 号第 68 項）。

¹ IFRS 第 15 号の審議の過程では、不利な履行義務に関する規定を IFRS 第 15 号に設けることで審議が進められていたが、次の理由から、最終的に IFRS 第 15 号に含めないことが決定された（IFRS 第 15 号 BC294 項から BC296 項）。

- (1) 2010 年及び 2011 年に公表された公開草案では、不利テスト（顧客との契約における不利な履行義務の識別と測定）を履行義務単位で実施することが提案されており、契約全体として利益を生じる場合に、負債を認識する点について、多くの反対意見が寄せられた。
- (2) 不利な損失の認識に関する規定については、他の基準ですでに十分に扱われている。
- (3) 不利な契約に関する IFRS と米国会計基準との規定は同一ではないものの、現時点で差し迫った実務上の問題を認識していない。

日本基準における取扱い

(引当金に関する定め)

4. 企業会計原則注解(注18)(以下「注解18」という。)では、引当金計上の要件が次のように定められている。

「将来の特定の費用又は損失であつて、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。」

5. また、注解18では、具体的な項目として、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及び貸倒引当金等が例示として挙げられている。

(棚卸資産の評価に関する定め)

6. 企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」第44項では、正味売却価額がマイナスの場合で、切り下げるべき棚卸資産の帳簿価額が存在しないケースにおいては、マイナスの正味売却価額を反映させるために引当金による損失計上が行われることがあるとしながらも、引当金の計上については、注解18との関連で別途扱うべき問題であると考えられるとされている²。

² 「棚卸資産の評価に関する会計基準」第44項においては、以下のような記載がある。

「見積追加製造原価及び見積販売直接経費が売価を超えるときには、正味売却価額はマイナスとなるが、その場合には、棚卸資産の帳簿価額をゼロまで切り下げたとしても、当該マイナス部分については、反映できない。

例えば、売価100、見積追加製造原価及び見積販売直接経費120、仕掛品の帳簿価額30の場合、正味売却価額はマイナス20であり、簿価切下額は50となる。収益性の低下により仕掛品の帳簿価額30をゼロまで切り下げたとしても、残る20の損失は認識されない。このように、切り下げるべき棚卸資産の帳簿価額が存在しない場合でも、マイナスの正味売却価額を反映させるため引当金による損失計上が行われることがある。これらについては、企業会計原則注解(注18)との関連で別途扱うべき問題であると考えられる。」

(工事契約会計基準における定め)

7. 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。)によると、工事契約について、工事原価総額等³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(工事契約会計基準では、「工事損失」と呼称されている。)について工事損失引当金として計上することとされている(工事契約会計基準第 19 項及び第 20 項、別紙を参照のこと)。

不利な契約に関する意見募集におけるコメント

8. 不利な契約に関する規定に関して、意見募集文書に次のような意見が寄せられている。
- (1) 現行の工事契約会計基準が廃止された場合、日本基準においては、工事損失引当金に関する規定が工事契約会計基準以外に存在しないため、現行の工事損失引当金について、会計基準上何らかの手当てが必要であると考えられる。
 - (2) 会計基準の範囲について、工事契約会計基準に含まれる工事原価および工事損失引当金等のように、収益以外の財務諸表項目に関する会計処理や表示及び開示の規定についてどのような形で引き継ぐか検討する必要があると考えられる。

ASBJ 事務局の分析及び対応案

9. 工事契約会計基準では、その結論の背景において、特定の工事契約の履行により発生すると見込まれる損失は将来の特定の損失に当たるが、そのような損失が発生すると見込まれることになる原因は過去の事象に起因するものと考えられることができるとされており⁴、その上で、その他の引当金の要件である、「発生可能性が

³ 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とされている。

⁴ 工事契約会計基準第 63 項においては、以下のような記載がある。
「企業会計原則注解(注 18)は、将来の特定の費用に加え、将来の特定の損失についても引当金の計上を求めており、(中略)このような特定の損失の引当金については、将来の発生が見込まれる損失の全額について、発生が見込まれた期の負担に属する金額として、引当金の計上が行われている。工事契約から将来発生が見込まれる損失についても、引当金計上の要件を満

高く」、「金額を合理的に見積ることができる場合」を満たした場合に、工事損失引当金として認識するものとされている。

10. 一方、第6項にあるように、「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、正味売却価額がマイナスの場合で、切り下げるべき棚卸資産の帳簿価額が存在しないケースにおいては、マイナスの正味売却価額を反映させるために引当金による損失計上が行われることがあるとしながらも、引当金の計上については、注解18との関連で別途扱うべき問題であると考えられるとされており、損失の認識が必要かどうかについては、必ずしも明らかではないものと思われる。
11. したがって、現行の日本基準では、IFRS第15号に定める顧客との契約において損失が見込まれる場合の取引について、工事契約における取扱いのみが明文化されている状況となっている。
12. ここで、以下の理由により、IFRS第15号に定める顧客との契約において損失が見込まれる場合のすべてについて、注解18の引当金に当たるものと整理してはどうか。
 - (1) 顧客との契約から損失が見込まれる場合、工事契約に限らず、注解18の要件を満たすものとして整理が可能であると考えられること。
 - (2) 脚注1にあるように、IFRS第15号の審議の過程では、不利な履行義務に関する規定をIFRS第15号に設けることで審議が進められていたことからわかるように、不利な契約における会計処理はIFRS第15号と一体をなすものと考えられ、日本基準においても、整合性を図るべきものと考えられること。
 - (3) 現行の実務における会計慣行においても、工事契約以外でも顧客との契約から重要な損失が見込まれる場合は、引当金の認識が行われていると考えられること。

たせば、同様の処理が必要になると考えられる。特定の工事契約の履行により発生すると見込まれる損失は将来の特定の損失に当たるが、そのような損失が発生すると見込まれることとなる原因は様々である。しかし、いずれの原因による場合であっても、過去の事象に起因するものと考えることができる。例えば、工事契約の締結以後に生じた施工者に起因する設計変更や、工事の進捗遅延による経費の増加、想定外の資材価格の高騰等、そのいずれもが過去の事象に起因するものである。さらに、工事契約を締結した当初から損失が見込まれるような場合であっても、損失の発生はそのような工事契約を締結したという過去の事象に起因していると考えることができる。」

13. 仮に、IFRS 第 15 号に定める顧客との契約から損失が見込まれる場合のすべてにおいて、注解 18 の引当金に当たるものと整理した場合、引当金を認識する具体的な要件や工事契約会計基準における定め of 引継ぎの方法を検討することが考えられる。

ディスカッション・ポイント

IFRS 第 15 号に定める顧客との契約から損失が見込まれる場合のすべてにおいて、注解 18 の引当金に当たるものとして整理するとの事務局案に対してご意見を頂きたい。

別紙 工事損失引当金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」

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 表 示

21. 第 19 項の工事損失引当金の繰入額は売上原価に含め、工事損失引当金の残高は、貸借対照表に流動負債として計上する。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。

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

工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い

60. 工事契約を履行することによって、最終的に損失が発生すると見込まれることがある。このような場合、我が国においては、発生の可能性が高い損失に対して引当金を計上する実務が相当程度行われてきている。また、国際的な会計基準においても、このような場合には、当該工事契約から発生すると見込まれる損失について、見込まれた期の損失として処理することが求められている。
61. 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ような事態が生じた場合には、将来に損失を繰り延べないための会計処理が求められている。有価証券や固定資産の減損処理、通常の販売目的で保有する棚卸資産の簿価切下げ等がこれに当たり、財務諸表利用者に有用な情報を提供することができるものと考えられてきた。工事契約において損失が見込まれる場合に、当該損失を見込まれた期の損失として計上する会計処理も、そのような事態において、将来に損失を繰り延べないために行われる会計処理であると考えられる。
62. 当委員会は、工事損失の発生が見込まれる場合において上述のような引当金を計上する会計処理について改めて検討した。すなわち、このような場合に引当金計上のための要件を満たすか否かという点である。

企業会計原則注解（注 18）は、次の要件をすべて満たす場合に、当期の負担に属する金額を引当金に繰り入れ、費用又は損失として計上することとしている。

- (1) 将来の特定の費用又は損失であること
 - (2) その発生が当期以前の事象に起因すること
 - (3) 発生の可能性が高いこと
 - (4) その金額を合理的に見積ることができること
63. 企業会計原則注解（注 18）は、将来の特定の費用に加え、将来の特定の損失についても引当金の計上を求めており、その例として、債務保証損失引当金や損害補償損失引当金が挙げられている。このような特定の損失の引当金については、将来の発生が見込まれる損失の全額について、発生が見込まれた期の負担に属する金額として、引当金の計上が行われている。工事契約から将来発生が見込まれる損失についても、引当金計上の要件を満たせば、同様の処理が必要になると考えられる。特定の工事契約の履行により発生すると見込まれる損失は将来の特定の損失に当たるが、そのような損失が発生すると見込まれることになる原因は様々である。しかし、いずれの原因に

よる場合であっても、過去の事象に起因するものと考えることができる。例えば、工事契約の締結以後に生じた施工者に起因する設計変更や、工事の進捗遅延による経費の増加、想定外の資材価格の高騰等、そのいずれもが過去の事象に起因するものである。さらに、工事契約を締結した当初から損失が見込まれるような場合であっても、損失の発生はそのような工事契約を締結したという過去の事象に起因していると考えることができる。

このため、工事損失の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、工事契約の全体から見込まれる工事損失（販売直接経費を含む。）から、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（すなわち、当該工事契約に関して、今後見込まれる損失の額）について、工事損失引当金を計上することとした。

64. 工事損失引当金は、工事の進捗や完成・引渡しにより、工事損失が確定した場合又は工事損失の今後の発生見込額が減少した場合には、それに対応する額を取り崩すこととなる。
65. さらに、工事損失が見込まれることとなった段階で、工事契約について、未成工事支出金等の棚卸資産が計上されている場合の取扱いを検討した。ここで問題とされたのは、工事損失引当金の計上に先立ち、まず企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」（以下「棚卸資産会計基準」という。）に基づく棚卸資産の簿価の切下げが必要となるか否かという点である。
66. 工事損失が見込まれた段階で工事損失引当金の計上を求める趣旨は、第61項で述べたように、棚卸資産会計基準が通常の販売目的で保有する棚卸資産の簿価の切下げを求める趣旨とも共通していると考えられる。

しかし、棚卸資産会計基準は、必ずしも工事損失の会計処理を念頭に置いて定められたものではない。このため、工事損失が見込まれる場合において、仮に棚卸資産会計基準で定める会計処理をそのままの形で適用すると、棚卸資産の評価に切放し法を選択した場合の会計処理が、本会計基準による工事損失の会計処理に必ずしもなじまないことが指摘された。また、たとえ工事損失の見込額が変動しない場合においても、工事の進捗にしたがって、工事損失引当金から棚卸資産（簿価の切下げ）への振替えが必要となるが、取引内容によっては棚卸資産の種類が多岐にわたり得るため、実務上の負担に対する懸念も指摘された。

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。

69. 第9項に基づいて工事進行基準を適用している工事契約について、第19項により工事損失引当金を計上する場合であっても、第9項に定める工事進行基準適用の要件を満たしている限りは、引き続き工事進行基準を適用することになる。

また、工事進行基準が適用されている工事契約について、工事の進捗に伴って新たな損益が計上された場合には、その時点における工事損失引当金の残高は、工事損失の見込額のうち、当該工事契約に関して既に計上された損益の額を除いた残額（すなわち、当該工事契約に関して今後見込まれる損失の額）となる点に留意する必要がある。

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」

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]

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]

結論の背景

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。

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。

〔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% ($=2,400\text{百万円} / 9,600\text{百万円} \times 100\%$)

(※2) X2年度の進捗度 72% ($=7,560\text{百万円} / 10,500\text{百万円} \times 100\%$)

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

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

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 $\triangle 500\text{百万円}$ ($=10,000\text{百万円} - 10,500\text{百万円}$)－ (イ) X1年度計上利益 100百万円 ($=2,500\text{百万円} - 2,400\text{百万円}$)－ (ウ) X2年度計上損失 $\triangle 460\text{百万円}$ ($=4,700\text{百万円} - 5,160\text{百万円}$)

工事損失引当金繰入額	<u>$\triangle 140\text{百万円}$</u>	($= (\text{ア}) - (\text{イ}) - (\text{ウ})$)
------------	---	--

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

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

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。

		X1 年度	X2 年度	X3 年度
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)	9,500	9,500	9,500
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) $(100 \text{ 百万ドル} \times 70\% - 40 \text{ 百万ドル}) \times \text{X2年度の期中平均相場} 100 \text{ 円} / \text{ドル} = 3,000 \text{ 百万円}$

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）

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