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　原価回収基準の検討

本資料の目的

1. これまでの審議において、個別論点について今後検討すべき課題を検討し、【課題1】日本基準における実務において収益（又は利益）の認識時期あるいは貸借対照表の表示が異なるものとして、【論点 9①②】原価回収基準の論点を抽出している（審議事項(4)-1 別紙 2 参照）。

2. 本資料では、原価回収基準に関して、代替的な方法を追加的に定めることの要否及び追加的に定める場合の要件について、審議を行うことを目的としている。

原価回収基準の検討

（課題の整理）

3. 日本基準では、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。）において、工事契約等に関して、工事の進行途上においてその進捗部分について成果の確実性が認められる場合（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を信頼性をもって見積ることができる場合）には工事進行基準を適用し、この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用することとされている。

   成果の確実性がないと判断されたにもかかわらず収益を認識する方法には合理性がないと考えられたため、工事原価回収基準（工事原価を発生した期間に費用として認識しつつ、工事原価のうち回収可能性が高い部分についてのみ工事収益を計上する方法）は採用されていない（詳細は別紙参照）。

4. IFRS 第 15 号では、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定できる場合にのみ、一定の期間にわたり充足される履行義務についての収益を認識するとされている（IFRS 第 15 号第 44 項）。

   契約の初期段階等において、履行義務の結果を合理的に測定することができないが、当該履行義務を充足する際に発生するコストを回収すると見込んでいる場合には、当該履行義務の結果を合理的に測定できるようになるまで、発生したコストが回収されると見込まれる範囲でのみ収益の認識を行うこととされている（IFRS 第 15 号第 45 項）。

5. また、IFRS 第 15 号では、一定の期間にわたり充足される履行義務についてコストに基づくインプット法を使用する場合において、発生したコストが履行義務の充足における企業の進捗度に比例しないときには、インプット法を修正し、いわゆる原価回収基準と同様の会計処理（すなわち、発生したコストの範囲内でのみ収益を認識する。）を行う可能性があるとされている（IFRS 第 15 号 B19 項(b)）。

（これまでの審議等において聞かれた意見）

6. 意見募集文書及びこれまでの審議においては、原価回収基準等について、以下の意見が聞かれている。

(1) 原価回収基準

① 進捗度を合理的に測定できない場合に原価回収基準を適用する場合、完成工事総利益率等の財務指標を歪めるおそれがあり、実態にそぐわない可能性があるとともに、期間損益の比較が困難になる可能性がある。

② 実行予算がない段階で発生したコストについて最終的に回収できる金額を見込むことには合理性がないと考えられる。

③ 当初原価回収基準を適用し、途中から工事進行基準に変更することになると、システムの大規模な改修、損益管理業務、決算業務の負担が大幅に増加すると考えられる。

④ 建設業にとって、従来の日本基準による会計処理と概念を大きく転換させることになる極めて重要な論点であるため、より根本的な基準の考え方に対して整理が必要であると考えられる。

⑤ 進捗度をもって見積ることが困難な場合は、工事予算が未確定である初期段階が多いと考えられるが、初期段階で発生するコストは限られており、そのうち回収可能性が高い部分について収益計上するとしても金額的重要性は低い場合が多いと考えられるため、一律に原価回収基準を適用するのではなく、重要性が低いものについては工事完成基準も認めるべきであると考えられる。

(2) インプット法を使用する場合に発生したコストが履行義務の充足における企業の進捗度に比例しないときの取扱い

情報サービス企業において、例えば、第三者から仕入れるソフトウェア及び（又は）ハードウェアを顧客に納品し、これに情報サービス企業が実施するシステムの開発（ソフトウェアのカスタマイズを含む。）を結合して最終的に顧客に提供するようなケースにおいて、これらすべてを単一の履行義務と判定さ

れた場合に、仮に本規定が適用されると、工事進行基準の会計処理の中に、原価回収基準と同様の会計処理（すなわち、発生したコストの範囲内でのみ収益を認識する。）が含まれることになり、システム改修を含めた実務対応に多大な影響が出ると考えられる。

（原価回収基準に対する分析）

原価回収基準の取扱い

7. 第 31 回 IFRS のエンドースメントに関する作業部会（2017 年 2 月 23 日開催）において、原価回収基準について、IFRS 第 15 号について「削除又は修正」を行わないとしても、我が国のポジションを確認し意見発信を行う項目となるか否か検討する必要があるとされ、事務局より以下の分析が示された。

> 原価回収基準について、完成工事総利益率等の財務指標を歪めるおそれがあり、期間損益の比較が困難になる可能性があるとの懸念、また実行予算がない段階で発生したコストについて最終的に回収金額を見込むことになり、合理性がないとの問題点の指摘が行われている。
>
> この点について IFRS 第 15 号の結論の根拠（BC180 項）では、以下のとおり説明している。
>
> 「両審議会は、企業が履行義務の完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定できないが、それでも履行義務を充足する際に発生するコストを回収できると見込んでいる場合には、企業は、履行義務の充足において進捗しているという事実を反映するために、少なくとも何らかの金額の収益を認識すべきであると結論を下した。したがって、両審議会は、そうした場合には、企業は履行義務の充足に係る収益を発生したコストの範囲でのみ認識すべきであると決定した（この方法は、進捗度の測定に関する IFRS と US GAAP の両方における従前の収益認識の要求事項と整合的である）。しかし、両審議会は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定できるようになった時には、企業がこの方法の使用を停止すべきであることも決定した。」
>
> 原価回収基準について懸念が認識されているものの、上記の結論の根拠の考え方も否定するまでには至らないと考えられ、意見発信を行うまでではないと考えられるがどうか（日本基準の取扱いについては、別途、検討を行う。）。

8. 前項の分析は、基本的に、日本基準開発においても同様であり、原価回収基準により企業の履行により進捗しているという事実を描写する IFRS 第 15 号の考え方を否定するまでには至らないと考えられ、新基準においても原価回収基準の方法を取り

入れることが考えられるがどうか。

原価回収基準に関する代替的な方法の検討

9. 前項のとおり、原価回収基準に関する IFRS 第 15 号の考え方を否定せず、新基準に取り入れる場合であっても、原価回収基準の対象となる工事契約等は、契約の初期段階のものが多く、回収可能性が高いコストの金額で収益計上するとしても金額的重要性が低い場合が多いため、一律に原価回収基準を適用するのではなく、重要性が低いものについては工事完成基準と同様の会計処理を認めるべきであるとの意見が聞かれている。

10. 原価回収基準が対象としている状況は、一般的に、実行予算が策定される前の契約の初期段階であり、その段階に生じるコストは多額にはならないことが見込まれると考えられるが、原価回収基準の適用という観点では、当該コストは実務において企業が把握していると考えられ、決算日において回収可能性が高いコストと同額の収益を計上することに著しい実務上の困難さはないと考えられ、新基準において代替的な方法を定める必要性は乏しいと考えられるがどうか。

第 81 回専門委員会（2017 年 4 月 26 日開催）で聞かれた主な意見

- 原価回収基準の対象は、重要性に乏しく、実務上も処理が煩雑であり、コストと比較して便益がないと考えられるため、新基準の対象から削除すべきである。
- 原価回収基準を受け入れるのはやむを得ないかもしれないが、一定のシステム改修等も必要になる可能性があり、実務における適用に配慮して、重要性の定め等を置くことを検討すべきである。

ディスカッション・ポイント
原価回収基準の検討についての事務局の分析について、ご意見を頂きたい。

以　上

別紙　日本基準の抜粋

企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」

会計処理

36.　収益の認識に関しては、一般に、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものを対象とすることとされている（企業会計原則 第二 3B、同注解（注 6)）。しかし、長期の未完成請負工事等については、工事が完成し、その引渡しが完了した日に工事収益の認識を行う方法（工事完成基準）とともに、工事の完成・引渡しより前の時点においても、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合理的な収益を見積って工事収益の認識を行う方法（工事進行基準）が認められてきた（企業会計原則 第二 3B ただし書き、同注解（注 7)）。当委員会は、どのような場合に、どのような時点で収益認識を行うのが適切であるかを検討する上で、このような従来の取扱いの背景にある考え方を確認する必要があると考えた。

37.　財務報告の目的は、財務諸表の利用者が不確実な将来の成果である企業の将来キャッシュ・フローの予測、ひいては企業価値の評価に役立つ財務情報を提供することにあると考えられる。このためには、企業が資金をどのように投資し、投資にあたって期待された成果に対して実際にどれだけ成果を上げているかについての情報を提供することが重要である。すなわち、実績としての成果は、投資にあたって事前に期待されていた成果が事実となったと認められる時点で把握されることになる。

一般に、商品等の販売又は役務の給付によって実現した段階で収益を認識するという企業会計原則の考え方も、収益はこのように成果の確実性が得られた段階で認識すべきであるとの考え方に基づいているものと解される。

38.　供給者側が契約上の義務をすべて履行した段階では、通常、成果の確実性が認められる。具体的には、物の引渡しを目的とする売買契約においては引渡しを行った時点、工事の完成と完成した物の引渡しを目的とする請負工事契約においては完成・引渡しを行った時点がこれに相当する。

39.　しかし、企業会計原則において、長期の請負工事に関して工事完成基準のほか工事進行基準が認められているのは、このような取引については、一定の条件が整えば当該工事の進捗に応じて対応する部分の成果の確実性が認められる場合があるためと考えられる。すなわち、当事者間で基本的な仕様や作業内容が合意された工事契約について、施工者がその契約上の義務のすべてを果たし終えておらず、法的には対価に対する請求権を未だ獲得していない状態であっても、会計上はこれと同視し得る程度に成果の確実性が高まり、収益として認識することが適切な場合があるためと考えられ

る。同じ長期の請負工事であっても、例えば、その工事に必要とされる技術が確立されていて完成の確実性が高い状況と、そうでない状況とでは、適用すべき収益の認識基準は必ずしも同一ではないと考えられる。このため、当委員会は、前述の一定の条件が何であるかについての検討を行った。

40. 検討の過程では、当委員会が平成 18 年 12 月に公表した討議資料「財務会計の概念フレームワーク」（以下「討議資料」という。）も参照した。討議資料では、収益及び費用は、投下資金が投資のリスクから解放された時点で把握されるとされている。投資のリスクとは、投資の成果の不確定性を意味し、投資にあたって期待された成果が事実となれば、それはリスクから解放されることになるとされている。このように、収益や費用は、投資にあたって期待された成果に対比される事実が生じ、投資がリスクから解放された時点で把握される。工事契約による事業活動は、工事の遂行を通じて成果に結び付けることが期待されている投資であり、そのような事業活動を通じて、投資のリスクから解放されることになる。そして、当委員会において検討すべき点は、工事契約に係る事業活動に投下した資金は、どのような条件があれば、投資のリスクから解放されることになるのかという問題であると整理された。

第 37 項でも述べたように、成果の確実性が得られた時点、すなわち投資のリスクから解放された時点で収益及び費用を把握するという考え方の背景には、投資家は、投資にあたって期待された成果に対して実際にどれだけの成果が得られたのかについての情報を求めている（討議資料 第 3 章第 23 項）との理解がある。

工事契約に係る認識基準
（工事原価回収基準）

54. 成果の確実性が認められない場合の工事契約に係る認識基準としては、工事完成基準のほか、工事原価を発生した期間に費用として計上しつつ、工事原価のうち回収可能性が高い部分についてのみ工事収益を計上するという方法（例えば、工事原価回収基準）についても検討を行った。検討の結果、成果の確実性がないと判断されたにもかかわらず収益を認識する方法には合理性がないと考えられたため、本会計基準ではこれを採用しなかった。

以　上