

日建連発第 68 号  
平成 28 年 5 月 30 日

企業会計基準委員会 御中

一般社団法人 日本建設業連合会  
会計・税制委員会 会計部会

### 収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見

拝啓 ますますご清栄のこととお喜び申し上げます。

貴委員会におかれましては、収益認識に関する会計基準の国際的な動向等を踏まえて、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発を進められていることに対して敬意を表します。

さて、平成 28 年 2 月 4 日に公表された「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」につきましては、まず、意見提出の機会をいただいたことに感謝いたします。現在、建設業においては、「工事契約に関する会計基準」（企業会計基準第 15 号）に基づき工事進行基準及び工事完成基準を用いて収益を認識しており、今後、収益認識に関する包括的な会計基準が導入される影響は非常に大きいことが予想されます。

つきましては、このたびの意見の募集に対して下記のとおり回答いたします。本意見が貴委員会の収益認識に関する包括的な会計基準の開発にとって参考となれば幸甚に存じます。

敬具

## 記

## &lt;各質問に対する回答の目次&gt;

|                                                          |       |
|----------------------------------------------------------|-------|
| 質問 1                                                     | P. 3  |
| 質問 2                                                     | P. 4  |
| 質問 3                                                     |       |
| 【論点 1】 契約の結合                                             | P. 5  |
| 【論点 2】 契約の変更 (ステップ 1)                                    | P. 7  |
| 【論点 3】 約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断 (ステップ 2)                  | P. 9  |
| 【論点 6】 変動対価 (売上等に応じて変動するリベート、低価格等) (ステップ 3)              | P. 12 |
| 【論点 9①】 一定期間にわたり充足される履行義務 (進捗度を合理的に算定できる場合)<br>(ステップ 5)  | P. 14 |
| 【論点 9②】 一定期間にわたり充足される履行義務 (進捗度を合理的に測定できない場合)<br>(ステップ 5) | P. 16 |
| 【論点 13】 本人か代理人かの検討 (総額表示または純額表示) (ステップ 2)                | P. 18 |
| 【論点 16】 契約コスト                                            | P. 19 |
| 【論点 17】 貸借対照表項目の表示科目                                     | P. 20 |
| 質問 4                                                     | P. 23 |
| 質問 5                                                     | P. 25 |
| 質問 6                                                     | P. 27 |

**質問 1**

お寄せいただくご意見を今後の当委員会の基準開発において適切に踏まえるために、以下の質問についてご回答いただくにあたっては、どのような立場（財務諸表利用者、財務諸表作成者、監査人、学識経験者、その他）に基づくものかをご記載ください。

**【回答】**

財務諸表作成者の立場である。

**質問2**

当委員会は、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準を開発することは、会計基準の体系の整備につながり、日本基準の高品質化及び企業間の財務諸表の比較可能性を向上させること等に寄与すると考えており、当該検討を進めています。

この開発にあたっては、本資料第16項に記載した理由により、IFRS第15号の内容を出発点として検討を行っていますが、この点についてご意見があればお寄せください。

**【回答】**

日本基準における個別的な収益認識に関する会計基準として、「工事契約に関する会計基準」(企業会計基準第15号)並びに「工事契約に関する会計基準の適用指針」(企業会計基準適用指針第18号)が、平成21年4月1日以降に開始する事業年度から適用されている(公表日である平成19年12月27日以後、平成21年3月31日以前に開始する事業年度から早期適用可)。

当日建連の会員企業を始めとする建設業各社にあつては、既に高品質な収益認識に関する会計基準である「工事契約に関する会計基準」並びに「同適用指針」に基づく会計実務が定着し、適正な会計処理、財務諸表の作成並びにその報告が行われているところであり、この現状に照らして、改めて包括的な収益認識に関する会計基準が必要な状況であるとは必ずしも認識していない。

また、新たな収益認識に関する会計基準の導入に伴って、現行の会計実務との差異の解消が必要となる場合が考えられ、また、我が国の建設業における、企業規模と企業数の関連性における特質(中小規模業者の比率が高く、建設業許可業者数47万社のうち、個人または資本金3億円未満の法人が46万7千社(全許可業者数の99.4%)を占める)を考え合わせると、一般に公正妥当と認められる「公正なる会計慣行」として、新たな収益認識に関する会計基準が、我が国における建設業各社に及ぼす影響(特に各社に求められる会計実務上の差異の解消に要する負担等)は相当程度大きなものになると懸念される。

しかしながら、我が国の金融資本市場への信認を確保する観点から行われている、国際的な会計基準とのコンバージェンスの意義並びにその重要性については十分に理解しており、この観点から、本件包括的な収益認識に関する会計基準の検討の出発点をIFRS第15号の内容に置いている点については、必然的であり妥当な方法であると認識している。

**質問3**

「第1部 IFRS 第15号に関して予備的に識別している適用上の課題」のⅠ.からⅢ.に記載のとおり、当委員会は、仮にIFRS 第15号の基準本文（適用指針を含む。）の内容のすべてを、我が国の収益認識に関する包括的な会計基準として連結財務諸表及び個別財務諸表に導入した場合の論点を予備的に識別した上で、適用上の課題を分析しています。

識別された17の論点及び適用上の課題の分析の内容について、例えば、次の観点からご意見があればお寄せください。

- ・各々の論点の「予備的に識別した適用上の課題」に記載されている内容は適切か。また、当該論点について、記載されている課題以外に適用上の課題として検討が必要と考えられるものはあるか。
- ・各々の論点の「影響を受けると考えられる取引例」に記載されている取引例が適切か。また、各々の論点について、記載されている取引例以外に影響を受けると考えられる取引はあるか。
- ・各々の論点について他にコメントはあるか。

**【論点1】契約の結合**

予備的に識別した適用上の課題（第28項、第29項、第30項）

28. 複数の契約を「単一の契約」に結合するか否かの判断を行うに際して、結合すべき契約の範囲の決定が困難な場合があり、その判断を行うための業務プロセスの変更を伴う可能性があると考えられる。
29. また、現在、個々の契約を単位として、収益認識の処理が行われるように会計システムが設計されている場合、複数の契約を「単一の契約」とみなして収益認識の処理が行われるような会計システムに改修する必要が生じる可能性がある。
30. IFRS 第15号において複数の契約が「単一の契約」とされた場合、日本基準における実務において個々の契約を収益認識の単位としている場合と比べて、収益の金額や利益率が変動する可能性があり、社内の業績管理の方法に変更が生じる可能性がある。

**【回答】**

1. 「予備的に識別した適用上の課題」について

第28項～第30項に記載されている内容は適切であると考えられる。

<補足とコメント>

建設業においては、現在は「工事契約に関する会計基準」（日本基準）に基づいて収益認識に係る会計処理を行っているが、同基準では、工事収益及び工事原価の認識に係る判断を行う単位を『認識の単位』と定義しており、『認識の単位』は工事契約において当事者間で合意された実質的な取引単位に基づくとされている。

また、同基準では「当事者間で合意された“実質的な取引の単位”を適切に反映するように、“複数の契約上の取引を結合する”ことが必要となる場合がある」とされていることから、建設会社においては、実行予算を作成し工事損益を管理する物件単位を、合理的な考え方に基づいて決定し、この物件単位を上記の『認識の単位』としている。

例えば、賃貸ビルの建設の場合、発注者との工事契約における設計・新築工事だけでなく、当該ビルに入居するテナントが発注する内装工事などについても、同一の物件単位として会計処理を行うケースが多い。

一方、IFRS 第 15 号では、企業は「同一顧客（または顧客の関連当事者）」と「同時又はほぼ同時」に締結した複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理するとされているが、「同一顧客」「同時又はほぼ同時」についての判断の仕方によっては、現行の収益認識の単位と異なる結果となり、これにより、収益認識に差異が生じる可能性があると考えられる。

## 2. 「影響を受けると考えられる取引例」について

第 31 項に記載されている取引例以外に、建設業においては、前述の「賃貸ビル建設における、発注者との契約による新築工事と、当該ビルへの入居テナントとの契約による内装工事の両方を併せて行う取引」や、「建物の新築に係る建設工事（本体工事）と一体的に行われる追加変更契約に基づく仕様変更等の工事」、「官庁などからの年度発注に伴う分割契約による工事」などが、影響を受ける可能性のある取引として考えられる。

## 3. 論点に関するその他のコメント

例えば、上述した「賃貸ビル建設+テナント内装工事」や「本体工事+追加変更工事」は、現状は工事契約に関する会計基準に定める「実質的な取引単位」として、同一の会計上の認識単位としているが、これら契約は必ずしも「同時又はほぼ同時」に締結されてはいない。しかしながら後述の【論点 9①】（一定の期間にわたり充足される履行義務）と併せて検討するならば、これらも“一連の財又はサービスの移転（移転先である顧客は別であるが）”として、同一の収益認識の単位と捉えるのが寧ろ実体的に妥当であるとも考えられる。

従って、今後の論点整理や日本基準の開発に当たっては、会計実務の取扱いに混乱や企業間における認識の差異が生じないように、「同一顧客（または顧客の関連当事者）」、「同時又はほぼ同時」の考え方や適用の範囲に関して、ガイダンス等による解説・例示を行うことについて検討をお願いしたい。

**【論点2】 契約の変更（ステップ1）**

予備的に識別した適用上の課題（第37項、第38項）

37. 契約の変更が生じた場合、本資料第34項のとおり、(A)及び(B)についての判断が求められ、その際、財又はサービスが別個か否かの判断が行われる。このうち、(A)の判断の結果、契約の変更が既存の契約への追加と判断される単純なケースにおいてはあまり問題が生じないと考えられるが、(B)のように、契約の変更が既存の契約自体の変更と判断されるか否かについては、契約の変更の内容が様々であることから判断が困難な場合があると考えられる。
38. また、業種によっては、契約の変更が頻繁に行われ、新たな財又はサービスの追加のみならず既存の契約の変更も行われる場合、会計処理の負担が重くなると考えられる。

**【回答】****1. 「予備的に識別した適用上の課題」について**

第37項、第38項に記載されている内容は適切であると考えられる。

<補足とコメント>

建設業においては、一つの工事物件を完成させるまでの間に、仕様の追加・決定等に伴う契約変更が行われるケースが多く、「予備的に識別された適用上の課題」の第38項に挙げられているように、契約の変更が頻繁に行われている業種といえる。また、新たな財又はサービスの追加と既存の契約の変更が混在して行われる場合もあり、契約内容の精査による、当該財またはサービスが別個のものであるか否かの判断手続き（上記適用上の課題の第37項による）や、その結果を踏まえた会計処理への反映には、多大な負担を要することが懸念される。

**2. 「影響を受けると考えられる取引例」について**

第39項において、「例えば、建設、ソフトウェアの開発や設備等の長期の受注製作等が影響を受ける可能性があると考えられる」旨が例示されており、記載の内容は適切であると考えられる。

特に（具体的事例における影響）の「2. ソフトウェア開発における仕様変更」の解説にある『IFRS第15号の第21項（b）に従って、契約の変更を既存の契約の一部として取り扱い、契約変更時点で～既に認識された収益との差額を修正する』は、建設業における追加変更契約の取り扱いを検討する上で極めて有用な考え方であり、今後の論点整理や日本基準の開発を行うに当たっては「建設工事における追加変更契約」についてもこの事例に加えていただき、また、この考え方に則った解説やガイダンスの作成についての検討をお願いしたい。

**3. 論点に関するその他のコメント**

IFRS第15号では、契約の当事者が契約の変更を承認していない時点では、これが承認されるまで、契約の変更の会計処理を行わないこととされており、この点は工事契約に関する会計基準における当事者間の実質的な合意の有無と同等の考え方と思われるが、現行日本基準では「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」とされているのに対し、IFRS 第 15 号では、契約の範囲の変更が承認されたがそれに対する価格の変更が決定されていない場合には、変動対価（論点 6）の見積りに従って会計処理を行う事とされている。この場合には独立販売価格（論点 8）をもって対価の額を見積もることとなるが、建設業においては観察可能な独立販売価格が存在しないため、実務上の見積りが困難となることが懸念される。

（なお、変動対価については、【論点 6】にて後述）

**【論点3】 約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断（ステップ2）**

予備的に識別した適用上の課題（第47項、第48項）

47. IFRS 第15号に基づき履行義務を識別する際、本資料第44項の2つの要件の判断が困難なケースが存在する可能性がある。また、判断を要する取引の形態が多様である場合、このような判断を行うための実務負担が大きくなる可能性がある。
48. 日本基準の実務において会計処理を行う単位よりも多くの履行義務を識別する必要が生じる場合、契約情報（例：オーダー番号）を細分化して登録することが必要となる可能性があり、システム上の対応が必要となる可能性がある。

**【回答】****1. 「予備的に識別した適用上の課題」について**

第47項、第48項に記載されている内容は適切であると考えられる。

<補足とコメント>

建設業においては、建物等の設計業務と施工業務を一つの契約（設計施工契約）で受注することがある。また、複数の建物を一つの契約で受注する場合や、同じ敷地における解体工事と新築工事を一つの契約で請負う場合もあり、個別の案件ごとに異なる背景を抱えながら契約を締結し、建設工事を行っており、第47項に記載のとおり、「別個の財又はサービスとして認識するための2つの要件」の判断が困難になる場合や、また会計実務や監査手続き上、履行義務の識別に関する要件の判断過程についての文書記録の整備などが求められるなどの場合には、多大な実務負担が生じることとなる。

また、建設業においては、個別工事案件の契約管理から会計処理までを一貫して行う情報システムを採用している企業もあり、契約情報を細分化して管理するためのシステム変更が必要となる可能性がある他、建設業になじみのない独立販売価格の概念に基づく契約金額の分割手続きが求められることとなり、実務負担の増加が考えられる。

**2. 「影響を受けると考えられる取引例」について**

本資料第49項に記載の「商品等の提供とその後の一定期間にわたる付随的サービスの提供が1つの契約に含まれる取引（機械の販売と据付サービスや保守サービス、ソフトウェア開発とその後のサポート・サービス等）」の他に、建設業においては、上記「1. 予備的に識別した適用上の課題」において言及した、設計施工契約、複数建物の建設を一括して請負う取引、解体工事と新築工事を一括して請負う取引などが考えられる。これら取引を構成する複数の業務（設計と施工、解体と新築など）は、第49項に例示された『機械販売と据付・保守サービス』における『商品等の提供』と『その後の一定期間にわたる付随的サービス』といった2つの業務と比較して、より顧客へのサービス提供のパターンが類似していたり、或いは業務の実施手順が相互に密接な関連性を有しているなどの特徴があるため、履行義務の識別においては、例示の取引よりも一層難しい判断が必要になるものと考えられる。

**3. 論点に関するその他のコメント**

建設業における現行の会計実務では、工事契約に関する会計基準に基づく「実質的な

取引の単位」に基づいて収益認識を行うこととされており、「実質的な取引の単位」を識別するための手続きについて会計基準等での定めはないが、各企業において、それぞれの工事案件の個別の実情を合理的に判断し、実体に応じた会計処理を行っている。

一方、IFRS 第 15 号（第 27 項）においては、2つの要件

- (a) 顧客が財又はサービスからの便益をそれ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができる。
- (b) 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である。

の両方を満たす場合には、それぞれの約束を別個の履行義務として識別しなければならないとされており、また、IFRS 第 15 号（第 22 号(b)）においては、別個の財又はサービスであっても、その内容がほぼ同一で顧客への移転のパターンが同じである「一連の財又はサービス」については、これらを単一の履行義務として識別するとされ、設例 10（IE45～48）において、病院建設を事例として、次のような解説がなされている。

- ・ 建設業者は顧客のために、「現場の清掃、基礎工事、調達、構造の建設、配管及び配線、設備の据付け、仕上げ」など様々な財及びサービスを提供する。
- ・ これらの財及びサービスは、第 27 項の(a)により、単独で便益を得ることができる財またはサービスに該当すると考えられるが、一方、同項(b)において、契約の中の他の約束から区分されて識別可能ではなく、提供する財又はサービス(インプット)を顧客が目的とするアウトプット(病院施設)に統合するという重要なサービスを提供している。
- ・ このことにより（第 27 項 (a) (b) 両方に該当するものでないため）、上記のような建設に係る一連の財又はサービスは「別個のもの」と認識されない。

これにより、1つの物件の建設については、単一の履行義務として把握することが一定程度明確に説明されているが、「1. 予備的に識別した適用上の課題」「2. 影響を受けると考えられる取引例」において記載したような、1つの物件の建設に加え、これと関連する他の業務（設計、解体等）を一体として契約する場合、これら関連するサービスを、1つの物件の建設と合せて同一の履行義務として認識するか、或いは別個の履行義務として認識するかについては、難しい判断を要することになると考えられる。このため、こうした事例については、IFRS 第 15 号の設例 10（IE45～48）に示される「契約の中の他の約束から区分されて識別可能であるか否か」「顧客が目的とするアウトプットに統合する重要なサービスを提供しているか」の判断基準を援用しつつ個別性を勘案して、実態に基づく判断を行うことで妥当かなど、ガイダンス等による整理を行って頂けると有り難い。

なお、【論点 1】、【論点 2】、【論点 3】を通して、IFRS 第 15 号における（ステップ 1：顧客との契約の識別）、（ステップ 2：契約における履行義務の識別）について建設業に対する影響を検討する観点から意見を述べたが、IFRS 第 15 号における「契約の結合」・「契約の変更」・「履行義務の識別」に関する規定を厳格に適用すると、工事収益を認識する物件単位（日本基準の『認識の単位』）を細分化することとなり、現行よりも物件単位の数が著しく増加することが懸念される。

しかしながら、どのような単位で実行予算を作成し工事損益を管理するかについては、建設会社の経営管理の観点から非常に重要な事項であり、実質的な取引単位で収益認識するとの観点から、日本基準で定義されている現行の工事収益を認識する物件単位の決め方（＝『認識の単位』の決め方）は、IFRS 第 15 号においても認められる（解釈上成立し得る）と考えられるので、このことに関して、現行の我が国の会計基準に基づき、合理的に行われている会計処理との継続性が損なわれることのないよう配慮をお願いしたい。

**【論点6】 変動対価（売上等に応じて変動するリベート、低価格等）（ステップ3）**

予備的に識別した適用上の課題（第75項、第76項、第77項）

75. 売上リベートについては、リベート支払の条件達成の判断が困難となる可能性があり、また、契約が書面でなされておらず商慣習等による場合、当該判断がさらに困難となる可能性がある。ただし、財務諸表を作成する観点で、実務上、困難が生じるのは、期末又は四半期末までに条件を達成したか否かが確定しない場合であると考えられる。
76. 仮価格についても、決定されることになる価格をどのように見積るかの判断が困難となる可能性がある。ただし、財務諸表を作成する観点で、実務上、困難が生じるのは、期末又は四半期末までに価格が決定されない場合であると考えられる
77. また、「変動対価に関する不確実性がその後解消される際に、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲」について見積ることが求められるが、重大な戻入れが生じない可能性については、判断が困難となる可能性がある。

**【回答】****1. 「予備的に識別した適用上の課題」について**

第75～77項に記載されている内容は適切であると考えられる。

<補足とコメント>

建設業において、工事契約に関する会計基準に基づき工事進行基準の会計処理を行う上で、工事収益総額の適切な見積りが前提となることから、追加変更工事の対価についても適切に把握することが求められるが、我が国の工事契約においては、竣工時まで追加・変更が頻繁に行われること、長年の商慣行などにより追加・変更に関する対価の金額が、当該工事の竣工間際まで発注者と合意に至らないケースが多く、このことから、期末または四半期末までに価格が決定しない場合も多い。

また、追加変更工事の対価を見積って進行基準の決算を行った後に、顧客との間で追加変更の対価が決定することにより、見積り金額と実際の契約金額との差異が生じる可能性があり、重大な戻入れに繋がり兼ねないリスクが存在している。

**2. 「影響を受けると考えられる取引例」について**

建設業における「追加変更契約等」は、「IFRS第15号（ステップ1）契約の変更」における、「契約の範囲の変更が承認されたが、価格の変更が決定されていない場合は、変動対価の見積りに従って会計処理を行う」との考え方から、「【論点8】変動価格」への関連が生じるものであるが、第78項に記載されている取引例で、「多くの業種において行われている仮価格による取引」に近い性質の取引と考えられる。

**3. 論点に関するその他のコメント**

前述のとおり、建設業においては、会計実務において、第76項にいう「仮価格」の見積りが半ば定常的に行われている状況であるが、現行の見積りの方法としては、ほとんどのケースで既存の類似する過去実績の単価や、過去の見積りと決定額の乖離状況、客先と

の交渉の経過や追加予算の状況などを総合的に勘案し、合理的に価格を見積って追加・変更に係る対価の金額を算定している。

一方、IFRS 第 15 号（第 53 項）においては、変動対価を見積る際には、「期待値」または「最頻値：最も可能性の高い金額」によることとされているが、「期待値」は確率加重の考え方であり、複数の見積もりとそれぞれの確率の算定が求められるため、多大な実務負担が必要となり、判断も困難であると思われることから、工事契約にはなじまないと考えられる。よって、現実的には「最も可能性が高い金額」を見積ることになるが、工事契約に関して IFRS 第 15 号の第 53 項に例示されているような、起こり得る結果が 2 つしかないケース（追加・変更工事の対価が 0 か 100 かで決まること）は稀であり、期待値や最頻値のみの画一的な手法に固定されるのではなく、それぞれの状況に則した『最も可能性が高い金額』を合理的に見積もることが適切であると考えられる。

また、重大な戻入れが生じない可能性が非常に高いかどうかの評価について、監査上必要とされる手続きによっては、実務上過大な負担が発生する可能性がある。現行の会計実務においても、企業は通常、IFRS 第 15 号の第 53 項と同様、重要な収益の戻入れを生じさせない前提で、「最も可能性の高い金額」による見積りを行っている（潜在的に確率を織り込んだ「期待値」で見積っている）と考えられる。

なお、結果的に戻入れが生じた場合における監査上の取扱い等に関しては、その戻入れに金額的または質的な重要性があるか、重要性がある場合には、見積りの過程における重大な瑕疵に起因するものか否か等の検討によって、重大な戻入れに該当するかの判断がなされるべきものと考えられる。

**【論点9①】 一定期間にわたり充足される履行義務（進捗度を合理的に算定できる場合）  
（ステップ5）**

予備的に識別した適用上の課題（第104項、第105項、第106項）

104. 日本基準における実務において、契約期間が長期ではない工事契約を多数扱っている場合や、工事契約について個別には予算や原価に関する管理を行っていない場合において、工事が完成した時点での収益の認識から工事の進捗に応じて収益を認識するように変更するときには、管理プロセスの見直し（システム改修を伴うことがある。）が必要となる可能性がある。
105. 履行による仕掛品を顧客が支配しておらず、本資料第100項(2)の要件に該当しない工事契約等について、本資料第100項(3)の要件に基づき、一定の期間にわたり収益を認識するかどうかを検討することになり、顧客以外への資産の転用可能性及び現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有していることの両方を充足しているかどうかの判断が困難となるケースが存在する可能性がある。また、取引が多量であれば、このような判断に伴う実務負担が大きくなる可能性がある。
106. 日本基準における実務とIFRS第15号で収益の認識時期が異なり、各期の収益の金額が変更される場合には、対象となる取引の予算管理の方法に変更が生じる可能性がある。

**【回答】**

**1. 「予備的に識別した適用上の課題」について**

第104項～第106項に記載されている内容は適切である。

建設業にとっては、現行の工事契約に関する会計基準と同様の会計処理（工事進行基準・工事完成基準）が継続的に齟齬なく実施できるか否かに関わる極めて重要な論点であると認識している。

<補足とコメント>

IFRS第15号においては、第35項の(a)(b)(c)のいずれかの要件を満たす場合に「一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する」と判断し、工事進行基準を行うこととなっており、具体的には下記3項目のいずれかに該当することが要件となっている。

(a)顧客が、企業の履行によって提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する。

(b)企業の履行が、資産（例えば、仕掛品）を創出するか又は価値を増価させ、顧客が当該資産の創出又は増価につれてそれを支配する。

(c)企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している。

多くの工事契約については、当該3項目のうち(a)は該当しないが(b)又は(c)のいずれかに該当するものとして、工事進行基準の適用が可能と考えられる。

例えば(b)に関して、IFRS第15号のBC（結論の背景）第129項には「工事契約の場合、顧客は仕掛品を支配する」とされ、また同第38項(b)には「企業の資産への法的所

有権が顧客の支払不履行に対する保護としてのみ保持されている場合、顧客の資産支配を妨げるものではない」との記載があるが、現実的には、例えば建築中の建物への自由な立ち入りや占有が制限される中において、それを支配すると言えるのか、また(c)に関しても同様に、我が国の標準的な工事請負契約や民法を始めとする国内法、判例等に照らして、企業は現在までに完了した履行に対する支払いを受ける“強制可能な”権利を有していると言えるのかといった点に関しては、本件(a)～(c)を履行義務の識別の要件として規定する上において、さらに十分な検討が必要と考えられる。

また、上記の IFRS 第 15 号第 34 項の条文の解釈が難しく、個々の工事契約について工事進行基準に該当するかどうかを、個別 1 件ごとに判断することは実務上困難な場合もあると考えられ、また多大な事務負担の発生も懸念される。したがって、建設業における一般的な工事契約については工事進行基準が適用できるという判断ができれば、特殊な工事契約は除いて、原則として個々の契約毎に工事進行基準の適用に関する判断は省略するというのが現実的な対応であると考えられる。

## 2. 「影響を受けると考えられる取引例」について

本資料第 107 項に「ビル建設等の長期の個別受注取引等」が挙げられており、例示は適切と考えられる。

また、(具体的事例における影響)において「3. 工期がごく短い工事契約」が記載されており、「工期がごく短い工事について、個別には工事契約に関する予算や原価の管理を行っていない場合、日本基準における実務では工事完成基準を適用しているケースがある」旨、また「実務においては、金額的及び質的重要性を勘案し、会計処理を検討することになると考えられる」旨の解説がなされている。

IFRS 第 15 号には、重要性による判断の規定がないが、今後の包括的な収益認識に係る日本基準の開発に当って、原則的に IFRS 第 15 号と同様の基準化が図られるとしても、企業における円滑な実務手続きが確保されるよう、重要性についての取扱いをガイダンス等にて補完されるよう検討頂きたい。

なお、併せて挙げられている「2. オフィスビルの建設計画」については、IFRS 第 15 号(第 35 項)の「一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する」要件について補足されているものであるが、この記載中にある「顧客の土地の上にあるオフィスビルに係る仕掛品について、顧客の意思で利用を指図可能と判断する場合、顧客は企業の履行から生じる仕掛品を支配する」とされており、解釈例を提示頂いたことについて適切であるものと評価しているが、建設中の建物に関する利用を顧客が指図できるかについて、「1. 予備的に識別した適用上の課題」における指摘と併せて、さらに検討頂けると有り難い。

## 3. 論点に関するその他のコメント

上記「1. 予備的に識別した適用上の課題について」、「2. 影響を受けると考えられる取引例について」に記載したとおり。

**【論点9②】 一定期間にわたり充足される履行義務（進捗度を合理的に測定できない場合）  
（ステップ5）**

予備的に識別した適用上の課題（第112項、第113項）

112. 日本基準において工事完成基準により処理されている工事契約等を、IFRS 第15号により工事原価回収基準による処理とする場合、プロジェクトの契約期間中に進捗度を合理的に測定できるようになることにより、工事原価回収基準から工事進行基準への切替えが起こることになり、当該契約の件数が多い場合には財務会計システムの改修も含め財務報告プロセスの見直しが必要となる可能性がある。
113. 進捗部分について成果の確実性が認められない工事契約等について、IFRS 第15号により収益（及び同額の原価）が認識されることになる場合、工事契約等の収益及び利益率に関する予算管理の方法の変更も含め、企業の内部管理に一定の影響が生じる可能性がある。

**【回答】**

**1. 「予備的に識別した適用上の課題」について**

第112項、第113項に記載されている内容は、本件論点に関する課題の一つとして、これ自体適切な例示と考えられるが、本件論点は、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と認識しており、例示のような課題の他に、より根本的な「基準の考え方」に対して整理が必要ではないかと考えられる。

＜補足とコメント＞

建設業においては、工事着手から間もない初期の段階においては、工事原価総額並びに工事進捗度の信頼性を持った見積りが実施できないケースが多い。

この場合には、工事契約に関する会計基準の定めによって工事完成基準として取り扱われることとなり、この状態で通期末または四半期末が到来する場合においては、収益の認識は行っていない。一方IFRS第15号においては、履行の進捗度を合理的に測定できないときであっても、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を認識するとされていることから、日本基準との差異が生じることとなり、第112項に記載のとおり、会計システムの改修や、財務報告プロセスの見直しが必要となるものと考えられる。また、場合によっては、監査手続きへの対応（回収されると見込まれることに対する蓋然性の証明など）や、第113項にあるように、企業の内部管理に一定の影響が生じるものと考えられる。

**2. 「影響を受けると考えられる取引例」について**

第114項の「影響を受けると考えられる取引例」の（具体的事例における影響）において、「契約初期段階の工事契約」に係る例示がなされており適切な例示であると考えられる。

本例示にて「IFRS第15号では進捗度の合理的見積りが出来ない場合に“工事原価回収基準”が適用されることにはなるが、実務においては、金額的及び質的重要性を勘案し、会計処理を検討することになると考えられる」ことが解説されているが、この点に関する

重要性の取扱いは、建設業における会計実務にとって大きな影響を及ぼす極めて重要な事項であるので、今後の論点整理や、日本における包括的な収益認識基準の開発に当たっても、ガイダンスの整備等において重要性についての解説を頂くようお願いしたい。

### 3. 論点に関するその他のコメント

IFRS 第 15 号においては、工事の進捗度を合理的に見積ることができない場合には原価回収基準により収益を計上することとされているが、原価回収基準は、日本基準の「工事契約に関する会計基準」においては、“成果の確実性がない（工事の進捗度を合理的に見積れない）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”との理由から採用されていない。

原価回収基準は現行の日本基準（工事契約に関する会計基準）にない新たな収益認識の考え方であることから、工事契約の収益認識の実務に与える影響は大きいと考えられる。原価回収基準を導入した場合、次のような問題点が生じるものと考えられる。

- ① 現行の日本基準において、工事進行基準による収益認識を開始するのは、通常、工事契約に関する実行予算が完成した時点である。通常の場合、工事契約の締結後、実行予算の完成までには一定の期間を要するため、工事契約に係るコストが発生した時点から実行予算が完成するまでの間、原価回収基準を適用することが想定される。しかし、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。
- ② IFRS 第 15 号を適用すると、工事契約の収益認識について、ある時点までは原価回収基準を適用し、ある時点から工事進行基準に変更することになる。その影響として、会計システムの大規模な改修が必要となるほか、建築・土木の管理部門における損益管理業務や経理部門における決算業務の負担が大幅に増加すると考えられる。

については、日本基準において、現行の「工事契約に関する会計基準」の考え方に相反する原価回収基準を導入することには抵抗のあるところであるが、IFRS と全く同一の考え方を日本基準として設定するのであれば、どのような考え方の背景に基づいて、新たに原価回収基準の適用を行うこととするのかについて、整合性の検討と解説が必要になるものと考えられる。

**【論点13】 本人か代理人かの検討（総額表示または純額表示）（ステップ2）**

予備的に識別した適用上の課題（第144項、第145項）

144. 日本基準において総額で収益を認識している取引について、IFRS第15号において純額で認識することになった場合、認識される収益の金額が大きく減少する可能性がある。このため、収益の経営指標としての位置付けやその他の収益を基礎とする業績指標（売上高利益率等）の位置付けに影響を与える可能性がある。
145. IFRS第15号では、本資料第141項及び本資料第142項により、本人か代理人かを判断することとされるが、特定された財又はサービスが顧客に移転される前に企業が当該財又はサービスを支配しているかどうかについて判定が困難となる可能性がある。

**【回答】****1. 「予備的に識別した適用上の課題」について**

第144項、第145項に記載されている内容は適切であると考えられる。

<補足とコメント>

建設業においては、設備工事のいわゆる“コストオン契約”について、元請の建設会社は、本人・代理人のいずれに該当するかを検討する必要が生じるものと考えられる。

**2. 「影響を受けると考えられる取引例」について**

第146項に記載されている取引例以外に、建設業においては、前述した「設備工事コストオン契約」が影響を受ける可能性のある取引として考えられる。

現行の会計実務においては、コストオン契約部分も含めた工事全体について、対価の総額を収益として認識する会計処理としているケースが多いと考えられるが、元請が代理人であると判断されることとなった場合には、報酬又は手数料に相当する金額（純額）にて収益を認識することになり、これに伴う受注額管理システムへの影響、発注者から受領する工事代金管理システム、設備業者への支払に係る原価管理システムなどへの影響などが生じ、大規模なシステム改修が必要になる可能性がある。

また、総額／純額の収益認識の方法の差異により、売上高の減少・利益率の変動等による経営管理上の影響が考えられる。

**3. 論点に関するその他のコメント**

資料の第142項において、企業が本人であることを示す指標が(1)～(3)まで列挙されているが、これら記載事例の他に、例えば「建設した建物と一体となって顧客の目的を達成するために設置された設備であって、建物と一体的に性能を発揮することが求められる設備」の取り扱いについて検討するための参考指標となる、瑕疵担保のリスクの存否などについて記載を検討いただけると有り難い。

**【論点16】 契約コスト**

予備的に識別した適用上の課題（第168項）

168. 契約獲得の増分コスト及び契約履行コストについて、資産計上の要否の判断が、日本基準における実務と異なることになる場合には、損益に影響が生じ、業績管理に一定の影響が生じる可能性があると考えられる。

**【回答】****1. 「予備的に識別した適用上の課題」について**

第168項に記載されている内容は適切であると考えられる。

<補足とコメント>

建設業における会計実務において、工事原価についての個別原価計算を行う必要性から、例えば入札のための見積費用、営業設計費用、調査費用等の事前コストについては、当該案件の受注の可否が決定するまでの間、仮払金等に資産計上し、受注が確定した時点で工事原価（未成工事支出金）に振替え、または失注した場合には費用として処理するケースがある。

IFRS第15号の考え方をそのまま適用する場合には、これらの受注に要した費用は「契約獲得により発生したコスト（増分コスト）」に該当しない費用として、発生時における費用処理が求められる可能性がある。

**2. 「影響を受けると考えられる取引例」について**

第169項、第170項に記載されている取引例以外に、建設業においては、前述した「入札対応費用」などが影響を受ける可能性のある取引として考えられる。

**3. 論点に関するその他のコメント**

上記「1. 予備的に識別した適用上の課題」のとおり、建設業における工事の受注のために直接要した費用については、現行の会計実務並びに税務上の取扱い（受注のために直接要した全ての費用の額は原価に含まれる：法人税法基本通達2-2-5）とも差異が生じることとなる可能性があり、移行時における一時的な費用負担の増大や、税務上・会計上の異なる管理が必要となるなど、企業にとっての実務負担が増大する可能性がある。

個別原価計算を行う場合における、当該工事を受注するために直接要する費用については、IFRS第15号の第93項にいう「契約獲得の有無にかかわらず発生するコスト」として発生時における費用処理が必要となるコストというよりも、寧ろ同第95項における下記の3つの要件のすべてを充足するものとして、資産化することが適切であるとも考えられる。この取扱いに合理性があるならば、その旨の例示・解説等のガイダンスの整備をお願いしたい。

<IFRS第15号 第95項 資産として認識するための3要件>

- (1) 契約（又は企業が具体的に特定できる予想される契約）に直接関連している
- (2) 将来の履行義務の充足に使用される企業の資源を創出するか又は増価させるもの
- (3) 回収が見込まれる

**【論点 17】 貸借対照表項目の表示科目**

予備的に識別した適用上の課題（第 179 項）

179. 顧客に対する権利について、無条件であるか否かについて契約内容を評価し、表示について「契約資産」か「債権」かを判断するための追加的な情報を収集するプロセスが必要となる可能性がある。

**【回答】**

**1. 「予備的に識別した適用上の課題」について**

第 179 項に記載されている内容は、適切であると考えられる。

<補足とコメント>

下記 2 に記載した「債権」・「契約資産」・「契約負債」の解釈を前提として建設業にあてはめた場合、次のとおり考えられる。

**(1) ASBJ 意見募集の第 177 項関係**

建設業の売掛債権の科目である完成工事未収入金には、「契約資産」と「債権」の両方が含まれている。これらを区分表示するためには、まず、完成工事未収入金を完成物件（＝竣工引渡済の物件）に係るもの（「債権」と、未成物件（＝建設中の物件）に係るもの（基本的には「契約資産」、一部は「債権」）に区別する必要がある。次に、未成物件に係る完成工事未収入金について、期末時点で工事契約上の支払期限が到来しているにもかかわらず未入金であるもの（「債権」）を抽出する必要がある。各工事契約について当該数値を把握するためにシステム改修等が必要となることが考えられる。

**(2) ASBJ 意見募集の第 178 項関係**

IFRS 第 15 号の第 106 項及び第 108 項に関連した設例 38（ケース B）では、企業が「対価に対する無条件の権利」を有する場合、支払期限到来時に「契約負債」や「債権」の表示を求めている。

これを建設業にあてはめてみると、完成物件については、工事契約金額のうち未入金のもの全てを完成工事未収入金（「債権」）に計上していることから、影響はないと考えられる。一方、未成物件については、工事契約上の支払期限が到来しているにもかかわらず未入金であるものの金額は「契約資産」ではなく「債権」として認識しなければならないと考えられるため、当該金額の有無を工事契約毎に確認する必要がある。建設業においては工事契約毎に支払条件が異なることなどから、当該金額の把握・情報収集のためのシステム改修が必要になるなど多大な負担が発生すると考えられる。

また、当該金額については、次のとおり新たな会計処理が必要となると考えられる。

- ① 工事契約上の支払期限が到来しているにもかかわらず未入金であるものの金額が、工事進行基準による完成工事高計上後の完成工事未収入金（＝「契約資産」・一旦、完成工事未収入金の全額を「契約資産」とみなす）を下回る場合、当該金額を「契約資産」から「債権」に振替するための会計処理を行う。

|                 |                   |
|-----------------|-------------------|
| (借方)            | (貸方)              |
| 完成工事未収入金（＝「債権」） | 完成工事未収入金（＝「契約資産」） |

- ② 工事契約上の支払期限が到来しているにもかかわらず未入金であるものの金額

が、工事進行基準による完成工事高計上後の完成工事未収入金（＝「契約資産」）を超過する場合、①の会計処理に加えて、当該超過部分について資産及び負債を両建てで表示するための会計処理を行う。特に借方は債権ではあるが売掛債権ではないことに留意が必要である。

|                  |                  |
|------------------|------------------|
| (借方)             | (貸方)             |
| 未成工事未収入金※（＝「債権」） | 未成工事受入金（＝「契約負債」） |

※未成工事未収入金は現行では存在せず、新設科目の例示である。

## 2. 記載されている課題以外に適用上の課題として検討が必要と考えられるもの

建設業における「債権」、「契約資産」及び「契約負債」の解釈は難しく、会社ごとに判断が異なる可能性がある。比較可能性のある財務諸表を作成するためには、建設業において何が「債権」、「契約資産」及び「契約負債」に該当するかを何らかの形で明確にする必要がある。

例えば、次のとおり解釈することが考えられる。（上記1の回答はこの解釈に基づいて作成している。）

### (1) 債権

#### 【IFRS 第 15 号の定義】

『債権は対価に対する企業の権利のうち無条件のものである。対価に対する権利は、当該対価の支払の期限が到来する前に時の経過だけが要求される場合には、無条件である。例えば、企業は支払に対する現在の権利を有している場合には、当該金額が将来において返金の対象となり得るとしても、債権を認識する。』（第 108 項）

#### 【建設業における「債権」】

建設業における売掛債権である完成工事未収入金には、完成物件に係るものと、未成物件に係るものがある。完成物件に係る完成工事未収入金については、支払期限までの時の経過だけが条件となっている債権であるため、全て「債権」に該当すると考えられる。また、未成物件に係る完成工事未収入金のうち、期末時点で工事契約上の支払期限が到来しているにもかかわらず未入金であるものは、「債権」に該当すると考えられる。

### (2) 契約資産

#### 【IFRS 第 15 号の定義】

『企業が対価を支払うか又は支払期限が到来する前に、企業が財又はサービスの顧客への移転によって履行する場合には、企業は、債権として表示する金額を除いて、当該契約を契約資産として表示しなければならない。契約資産とは、企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利である。』（第 107 項）

『企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利（当該権利が、時の経過以外の何か（例えば、企業の将来の履行）を条件としている場合）』（付録A）

#### 【建設業における「契約資産」】

建設業における売掛債権である完成工事未収入金には、完成物件に係るものと、未成物件に係るものがある。未成物件に係る完成工事未収入金のうち、支払期限が未到来のものについては、財又はサービスの一部を顧客に移転しているが、発注者との工事契約に基づいて建物等を完成させることが条件となっている債権であるため、「契約資産」に該当すると考えられる。

(3) 契約負債

【IFRS 第 15 号の定義】

『企業が財又はサービスを顧客に移転する前に、顧客が対価を支払うか又は企業が無条件である対価の金額に対する権利（すなわち、債権）を有している場合には、企業は当該契約を、支払が行われた時又は支払期限が到来した時（いずれか早い方）に、契約負債として表示しなければならない。契約負債とは、企業が顧客に財又はサービスを移転する義務のうち企業が顧客から対価を受け取っている（又は対価の金額の期限が到来している）ものである。』（第 106 項）

【建設業における「契約負債」】

建設業においては、発注者から受領した工事代金は未成工事受入金として会計整理し、決算期末に履行義務を果たした部分（工事進行基準の進捗率に対応する部分）について完成工事高へ振替する。当該振替後の未成工事受入金の残高については「契約負債」に該当すると考えられる。

<参考>

「債権」と「契約資産」のまとめ

|                         | 完成物件のケース           | 未成物件のケース             |                    |
|-------------------------|--------------------|----------------------|--------------------|
| 建設会社側の財又はサービスの履行義務の履行状況 | 建物等の完成義務は履行済。      | 建物等の完成義務は未履行。        |                    |
|                         |                    | 財又はサービスの一部は履行済。      | 財又はサービスは未履行。       |
| 顧客側の支払状況                |                    |                      |                    |
| ① 支払期限が到来済であるが未払        | 「債権」<br>(完成工事未収入金) | 「債権」<br>(完成工事未収入金)   | 「債権」<br>(未成工事未収入金) |
| ② 支払期限が未到来につき未払         | 「債権」<br>(完成工事未収入金) | 「契約資産」<br>(完成工事未収入金) |                    |

## 質問4

「第1部 IFRS 第15号に関して予備的に識別している適用上の課題」のⅠ. からⅢ. に記載している17の論点以外の論点に関する適用上の課題を識別している場合、可能な限り、詳細に当該内容をご記載ください。

## 【回答】

## 1. 契約における重大な金融要素（IFRS 第15号 第60～65項）

- ① 企業が約束した財又はサービスが企業の履行に伴い顧客に移転するとした場合、工事契約によっては、竣工引渡し時点だけでなく、工事期間中の各期末時点においても、工事債権の回収までに1年を超えるようなケースがある。
- ② 工事契約は、通常、見積要項書等で顧客が提示した支払条件が前提となっており、工事債権の後払が、顧客に対する資金提供なのか、第62項(c)の「相手方が契約に基づく義務の一部又は全部を適切に完了できないことに対する保護」なのか、区別することは困難であるため、工事契約に重大な金融要素が含まれているかどうかは、必ずしも明確ではない。
- ③ 契約に重大な金融要素が含まれており、その影響について調整が必要とされた場合、工事1件毎に、各期末時点の出来高がいつ回収される予定なのかを検証しなければならない（官庁工事の「前払金」についても同様）が、工事契約は個別性が高く、一般に観察可能な現金販売価格は存在しないため、その影響について調整することは、実務上極めて困難である。
- ④ 建設会社は、工事契約について「期首繰越高+当期受注高-当期売上高=次期繰越高」の各項目の金額を四半期毎に開示しており、これらの残高をシステムで管理している。工事契約に重大な金融要素が含まれており、その影響について調整が必要とされた場合、売上高の増減に連動して、受注高も増減させる必要がある。  
また、工事債権の入金についても、受注高と連動させてシステム管理しており、重大な金融要素の調整の結果、顧客との工事契約金額と、受注高の金額が異なることは、債権管理に重大な支障を来すことになる。  
以上から、契約に重大な金融要素が含まれており、その影響について調整が必要とされた場合、受注や工事債権の管理システムの大規模改修が必要となり、極めて影響が大きいと思われる。

## 2. 製品保証（IFRS 第15号 B28～B33）

- ① 建設業において、引渡しを完了した工事に係る瑕疵担保について、完成工事補償引当金を計上しているが、IFRS 第15号においても、同種の瑕疵担保については、アシュアランス型の保証として引当金の会計処理を行う事が考えられる。
- ② 但し、工事の完成引渡し後に行われる、例えばマンション工事におけるアフターサービスに対応するための定期点検等、明確な瑕疵補修工事とは性質の異なる顧客へのサービス提供が行われる場合もあり、こうした定期点検等のサービス業務に関しては、「アシュアランスに加えて顧客にサービスを提供している場合」として、IFRS 第15号のB32に則り、アシュアランス型の製品保証とサービス型の製品保証の両方を一括

して単一の履行義務として会計処理することとなり、この場合、例えばマンション工事の請負代金から「瑕疵補修工事+サービス対応コスト」の見込額に対応する取引価格を算定し、マンション工事とは別に収益認識を行う必要が生じるものと考えられる。

- ③ 又は、上記②でなく、B31 (c) における「製品が合意された仕様に従っているというアシュアランスを提供するために企業が行う特定の作業は履行義務を生じさせない」との考え方に基づくならば、例えば定期点検に要するコストは、アシュアランス（瑕疵補修工事）を提供するための特定の作業として、当該定期点検コストを含めてアシュアランス型の製品保証（完成工事補修引当金としての会計処理）として認識することになるとも考えられる。
- ④ 或いは、上記②の場合において、重要性を勘案することが可能とすれば、アシュアランス提供のコストと対比してサービス提供のコストが僅少な場合は、双方を一括した形での単一の履行義務とせず、サービス提供に係るコストを含めてアシュアランス型の製品保証として認識することが可能とも考えられる。
- ⑤ 上記③乃至④の場合は、現行の会計実務と大きな差異は生じないが、上記②の場合は、マンション工事と別の履行義務に係る対価の算定に多大な実務負担を生じる他、収益認識の金額・時期に現行会計処理との差異が生じ、経営管理上の影響も生じることとなる。

### 3. PFI 事業における割賦基準

多くの建設会社が手掛けている、BTO（建設—譲渡—運営）方式の PFI 事業を営む SPC（特別目的会社）の施設整備費の売上計上は、通常「割賦基準」によっている。IFRS 第 15 号には割賦基準に関する規定がないことから、開発を検討中の新たな収益認識基準において、割賦基準を採用している SPC が、未受領の割賦元本について収益の一括計上を求められた場合、応募時に想定していた長期事業計画及び資金計画に大きな狂いが生じ、SPC の経営に多大な影響を与えられられる。

## 質問5

「第 I 部 IFRS 第 15 号に関して予備的に識別している適用上の課題」の「IV. 開示（注記事項）」では、IFRS 第 15 号に定められている注記事項を示しています。

これらの注記事項の中で、収益に関する分析を行うにあたり、特に有用であると考えられる注記事項を、その理由とともにご記載ください。また、コストと便益を比較考慮した観点から、特に取り入れることに懸念がある注記事項を、その理由とともにご記載ください。

## 【回答】

## 1. コストと便益を比較考慮した観点から、特に取り入れることに懸念がある注記事項

建設業においては、ASBJ 意見募集の第 189 項（予備的に識別した適用上の課題）に記載されているとおり、以下の開示項目については、特に開示すべき数値（金額）の算出、把握及び集計に多大な実務上の負荷が発生することが予想され、企業並びに企業グループにおける報告体制の構築や、金額把握・情報収集のためのシステムの更新が必要になると考えられる。

以下、それぞれの開示項目について懸念している内容について説明する。

## (1) 契約残高に関して「当報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの」（IFRS 第 15 号第 116 項（b）、ASBJ 意見募集の【図表 9】参照）

建設業においては、当期に収益認識した金額のうち、期首の未成工事受入金（＝契約負債）に含まれていたものを開示することが考えられる。各工事契約において期首の未成工事受入金から順次、収益に計上されるという前提条件を置けば、期首の未成工事受入金と当期の収益認識の金額（＝完成工事高）を比較し、少ない方が開示額となる。

当期首の未成工事受入金  $A \leq$  当期の完成工事高  $B \cdots$  開示額  $= A$

当期首の未成工事受入金  $A >$  当期の完成工事高  $B \cdots$  開示額  $= B$

このように前提条件を置くことにより、個別の工事契約についての開示額を把握することは可能であっても、工事契約の件数が膨大であることから、当該数値を収集するためにシステムの改修が必要となると考えられる。

また、期首の未成工事受入金の金額が当期の完成工事高を上回るほどに発注者からの支払が先行するケースは稀であると考えられることから、期首の未成工事受入金の大半は当期に収益認識される。したがって、当該注記事項が財務諸表利用者にとってどれだけ有益な情報となり得るのか疑問である。

## (2) 契約残高に関して「当報告期間に、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から認識した収益」（IFRS 第 15 号第 116 項（c）、ASBJ 意見募集の【図表 10】参照）

建設業においては、工事進行基準を適用している工事契約について、契約の追加変更により契約金額が変動した場合、その変動の影響は、過去の期間に対応する部分も含めて、当期の収益に反映される。具体的に、次のケースで考えてみる。

ア 前期に初めて工事進行基準により収益認識した。工事契約の金額が 100、工事進捗度が 30%であり、前期の完成工事高は 30（ $100 \times 30\%$ ）であった。

- イ 当期に工事契約が追加変更により 50 増額され、工事契約の金額が 150、工事進捗度が 100%であり、当期の完成工事高は 120 ( $150 \times 100\% - 30$ ) であった。
- ウ 追加変更による増額 50 については前期の進捗部分を含めて当期に完成工事高に計上されているが、追加変更による増額の内容が前期に充足した履行義務に係るものか、当期に充足した履行義務に係るものかを判別しなければ注記金額は算出できない。

建設業においては、工事契約を工事進行基準により収益認識する場合、工事収益総額及び工事原価総額の見直しを決算期毎に行うこと、工事契約の追加変更が施工期間を通じて多数の項目にわたって行われることから、工事契約の追加変更の中から前期に充足した履行義務に係るものを抽出することは困難であると考えられる。

一方、当該注記事項が財務諸表利用者にとってどれだけ有益な情報になり得るのか疑問である。

### (3) 残存履行義務に配分した取引価格について

#### ①「報告期間末現在で未充足（又は部分的に未充足）の履行義務に配分した取引価格の総額」（IFRS 第 15 号第 120 項（a）、ASBJ 意見募集の【図表 11】参照）

建設業においては期末の手持工事契約のうち、収益認識していない部分が該当すると考えられる。これを“次期繰越工事高”と言い、当期末の次期繰越工事高は「前期末の次期繰越工事高＋当期の受注工事高（工事契約の獲得高）－当期の完成工事高」により算出する。建設会社によっては、単体ベースの次期繰越工事高を決算短信や有価証券報告書の事業の状況の【生産、受注及び販売の状況】に任意開示している。

しかし、企業グループ全体でこれら数値を算定することは非常な手間を要することに加え、為替の影響を受ける海外子会社を有する場合には実務上算定が困難と考えられる。

#### ②「①の金額をいつ収益として認識すると見込んでいるかの説明」（IFRS 第 15 号第 120 項（b）、ASBJ 意見募集の【図表 12】参照）

②の注記事項については、定量的な開示と定性的な開示を選択することができる。財務諸表利用者は、より情報量の多い定量的な開示を求めるかもしれない。しかし、そのためには各工事契約の期末の次期繰越工事高について翌期以降の期別の収益認識見込額を算出する必要があり、信頼性のある数値を算出するためには実務上、相当な手間を要すると考えられる。

したがって、多くの建設会社が定性的な開示を選択することが考えられる。例えば、“今後 1 か月から〇〇か月にわたり発生すると見込まれる”（〇〇は該当する工事契約のうち、工期が最長のものに基づいて算出）と開示することが考えられる。しかし、このような定性的な注記事項は財務諸表利用者にとってどれだけ有益な情報と言えるのか疑問である。

**質問6**

その他、当委員会が取り組んでいる我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発に関して、ご意見があればお寄せください。

**【回答】****1. 「工事契約に関する会計基準」の取扱い**

新たな収益認識基準の開発に伴い、現行の「工事契約に関する会計基準」が廃止された場合、以下の懸念事項がある。

- ①工事進行基準は見積りの要素を多く含んでいることから、その妥当性を確保するため、明確な拠り所となる会計基準が必要であるが、IFRS 第15号の工事進行基準に関する規定は、「工事契約に関する会計基準」と比べ著しく乏しいうえに難解であり、実務をワークさせるにあたり、企業側、監査人側ともに多大な労力を必要とする懸念があるため、新たな収益認識基準の開発にあたっては、「解釈指針」等の公表による明瞭化が望まれる。
- ②日本基準においては、「工事損失引当金」に関する規定が「工事契約に関する会計基準」以外に存在しないため、現行の「工事契約に関する会計基準」及び「工事契約に関する会計基準の適用指針」で定める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える。

以上を勘案すると、新たな収益認識基準を開発するとしても、上記①②以外にも、工事原価回収基準など、「工事契約に関する会計基準」と対立する考え方について調整が必要と考える。

**2. 工事完成基準の継続適用**

開発を検討中の新たな収益認識基準において、工事契約に係る履行義務が一定期間にわたり充足されると判断された場合、履行義務の充足が一時点であることが前提の「工事完成基準」は採用できないことになるが、高度な会計処理に対応できる十分な経理体制が整っていない多くの中小建設会社は、現状、簡便な会計処理として認められている工事完成基準の適用を継続せざるを得ないものと思われる。

工事完成基準を継続適用する拠り所として、工事進行基準と工事完成基準の選択適用を認めている、企業会計原則の損益計算書原則三のBただし書及び注解【注7】を存続させる方法もあろうが、収益認識基準について企業会計原則と日本基準が異なる状況は避けるべきであり、新たな収益認識基準の開発後も、中小建設会社が簡便な会計処理として工事完成基準を継続適用できるような配慮が必要であると考ええる。

**3. 我が国建設業の取引実態（特に支払条件）に適合した会計基準の検討の必要性**

我が国の建設業における発注者から支払条件は、着工時・上棟時・竣工引渡し時など、定められた時期に一定の金額を受領するケースが多い。この支払条件の工事をそのままIFRS 第15号に当てはめた場合、質問3への回答【論点9①】（本書p14～15）及び【論点17】（本書p20～22）のように解釈の難しいものや、質問5への回答（本書p25～26）のように注記利用者の便益への疑問などが生じてくる。

一方、海外での工事請負契約では、出来高に応じた支払条件（例えば、エンジニアが査定し発注者が承認する「中間支払い証明書」の出来高額から、事前に前渡金がある場合は契約条件に定めた割合等でこれを控除し、且つ契約条件に定めた割合等で保留金を控除した金額が支払われる等）となるのが一般的であり、その場合は、IFRS 第 15 号の「財またはサービスの増加に伴う顧客の支配」「顧客に対する無条件の対価の権利」「対価を前受けしている場合の財またはサービスの移転義務」などの概念や、「契約資産」「債権」「契約負債」といった貸借対照表計上科目並びに開示事項に関して比較的理解しやすいとも言える。

我が国の法制度（特に工事請負契約に関する債権・債務）や取引慣行（特に工事請負契約上の支払条件）と海外における支払条件との差を踏まえて、IFRS 第 15 号との橋渡しとなるガイダンスの整備等について検討を頂きたく要望するものである。

以 上