

平成 21 年 11 月 9 日

企業会計基準委員会  
委員長 西川郁生 殿

財団法人建設業振興基金  
理事長 鈴木政徳

### 「収益認識に関する論点の整理」について

当財団は、昭和 50 年に設立された国土交通省所管の公益法人であり、従前より学識経験者、会計実務専門家等を中心として構成される「建設業経理研究会」（座長：東海幹夫 青山学院大学教授）を設置し、建設業会計に係る諸課題を検討しております。

貴委員会は、平成 21 年 9 月 8 日に「収益認識に関する論点の整理」（以下「論点整理」という。）を公表され、11 月 9 日を期限として論点整理へのパブリックコメントを求めておられます。

論点整理は、建設業における会計に対して重要な影響を与えることが予測されるため、建設業経理研究会に専門部会（部会長：濱本道正 横浜国立大学教授）を設置のうえ検討を行い、その結果を下記のとおり意見具申させていただきますので、ご検討をお願い申し上げます。

### 記

#### I 論点 A（工事契約の収益認識）について

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。）が平成 21 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用され、個々の工事契約につき、成果の確実性が認められる場合には、認識基準として工事進行基準が用いられております。

また、「中小企業の会計に関する指針」も工事契約会計基準の基本的考え方と合致するよう、本年 4 月に改正され、中小建設企業を含めた幅広い建設企業において、成果の確実性を確保するために、実行予算（事前原価計算）の精緻化、原価管理の厳格化、内部統制の充実等、新しい認識基準へ対応するための取組みが

業界全体で行われるとともに、新しい会計制度が経営の合理化にも寄与しております。

さて、DPにおける提案モデルでは、財やサービスに対する支配の移転時点で収益を認識するとしているため、論点整理では多くの工事契約について完成引渡時における一時の収益認識（工事完成基準）が求められるとの見解を示されています。また、工事契約に工事進行基準が適用される要件として、支配が連続的に移転するケースを掲げられ、具体的には顧客が所有するビルの耐震補強工事をあげておられます。貴委員会は、DPにおける提案モデルに対し、企業の将来キャッシュ・フローを予測する上でより有用な情報提供ができることを根拠に、工事進行基準による収益認識を求めるという現行のあり方を維持すべきであるとのコメントを6月に行っておられ、この視点はたいへん重要であると考えます。

また、土木工事や建築工事などの一般的な建設工事においては、次の理由により、支配の移転の時点について十分な配慮がなされるべきであると思料します。

- ① 土木工事や建築工事などの建設工事に関する請負契約は、顧客が所有する土地との関係から建設企業が顧客以外の第三者へ転売することは不可能であること
- ② 一般的な建設工事は、顧客が所有する土地の上に、顧客が指図する内容に基づき土木工作物や建物を組み立てるものであるため、建設企業はそこで使用する材料等の財と施工サービスを一体として同時提供しているものであり、よって、建設工事に投下された財やサービス（DPでいう「資産」）は、それが据え付けられた時点で、建設企業から顧客へと支配が移転したと考えること
- ③ 建設工事に投下され据え付けられた材料等およびサービスは、顧客が所有する土地と一体化してしまうため、たとえ顧客への引渡し前であっても、土木工作物や建物を土地とは独立したものとして取り扱うことは適切ではないと考えられること
- ④ 仮に仕掛中の建設工事を解体し、土地と分離したとしても、据え付けられた材料等を建設企業が復元し回収することは困難であること

以上より、仕掛中の建設工事については、引渡し前であるため形式的には建設企業の支配が及んでいるとしても、経済的実態としては建設企業から顧客へ支配が移転しているとみなすことができます。

支配の移転を単に工事契約書記載の引渡時点や顧客が登記した時点等とするのではなく、実態に応じて判断することが必要です。支配の移転の時点を経済的実

態に応じて捉えることにより、現行の工事進行基準を堅持していかなければならないと考えます。

## II 論点B（複数要素契約）について

論点整理では、主たる財の引渡に関する履行義務の充足時点と、その後の別の財やサービスの提供義務の充足時点は通常異なると考えられるため、DPの提案モデルによれば、財を提供した後の製品保証の義務は、一般に履行義務として会計処理されるとしています。よって、製品保証義務を負っている財やサービスの提供は、受け取った対価の額のうち一定額は製品保証義務の提供のための前受金であり、収益として認識されないこととされています。

さて、建設工事についても、法令上補償期間が設けられています。しかし、電化製品等は、保証の付加が顧客の購買意欲に大きく影響し収益獲得に貢献するのに対し、建設工事については、そもそも顧客と建設企業が共同して構造等の検査を十分に行った後に引き渡されるため、引き渡した財の瑕疵を事後的に填補しているに過ぎず、補償の有無が収益獲得の要因になっているとは言えません。

また、建設工事の補償期間は長期に亘るため、契約に基づき補償が履行されても、それは単に製造責任に起因するものだけではなく、長期の使用に伴う自然的な劣化、天候等の自然の影響等、様々な要因が複雑に交錯していると考えられます。

よって、建設工事については、財やサービスの提供に伴う履行義務と製品保証義務の提供に伴う履行義務とを識別することは難しく、あえて顧客対価を配分することで恣意性が介入する余地も生ずるため、建設工事の製品保証義務は、現行のまま費用として引当計上していくことが適当であると考えられます。

## III 論点F（収益の総額表示と純額表示）について

論点整理では、顧客との契約で企業が約束した履行義務の内容が、当該企業自身が財やサービスを提供することである場合には、これらの財やサービスの提供は総額で収益を認識し、第三者が財やサービスの提供をするよう取り次ぐ場合には、第三者に支払う金額を控除した純額で収益を認識することとしています。

建設工事のうち特に設備工事（電気通信工事、機械器具設置工事等）においては、顧客から特定の機器等を指定され、それを設置する工事もあり、このような建設工事においては、顧客から受け取る対価のうち少なくない部分が、当該機器等の取得のために建設企業から製造企業に支払われることとなります。

また、設置後における当該機器等の瑕疵に関しては、建設企業ではなく製造企業が責任を負うことが通例であり、請負契約である建設工事においては、建設企業が当該機器等を自社在庫として保有することも稀であるため、基本的に建設企業には在庫リスクもありません。

論点整理によると、このような建設工事の収益を純額で表示することとなる場合も想定されますが、Iで述べたように、建設企業は、建設工事に使用する材料等の財と施工サービスを一体として常時提供しているものであると考えられるため、このような建設工事であっても、総額で表示することが適当であると考えます。

なお、建設業法には、一定規模以上の建設工事を施工するには許可が必要であることや、大規模な建設工事には技術者の配置や外注の制限等が求められる規定が置かれており、これらの判定に当たって請負金額（工事収益総額）が基準となっています。

この論点は、建設業の様々な規制とも大きく関係し、建設工事の品質の維持にも影響する事項であるため、論点整理にも記述のあるように具体的な判断基準ないし指標を示すことが必要であると考えます。