

企業会計基準委員会 御中

社団法人 日本建設業団体連合会
会計・税制委員会 会計専門部会

「収益認識に関する論点の整理」に対する意見

拝啓 ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

企業会計基準委員会（以下、「ASBJ」という。）におかれましては、企業の取引内容の多様化・複雑化や、収益認識に関する会計基準の国際的な動向等も踏まえて、収益認識基準のあり方について、鋭意検討を進めておられることに敬意を表します。

さて、平成 20 年 12 月に IASB 及び FASB から「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」（以下、「DP」という。）が公表されたことを契機として、ASBJ から標記の「論点整理」が公表されました。

IASB と FASB との共同プロジェクトで提案されている資産及び負債の変動に基づく収益認識モデルは、実現や稼得、所有に伴うリスクと経済価値の移転等に基づく現行の収益認識モデルとは異なる新たな考え方に基づくものであるため、そのような見直しが行われた場合、我が国の会計実務にも大きな影響を与える可能性があります。

中でも工事契約の収益認識基準については、平成 21 年 4 月からコンバージェンスを目的とした ASBJ 制定の工事契約会計基準（工事進行基準）を全面適用したところであり、かかる状況下で、現行の会計基準をほとんど逆転させてしまうような DP の収益認識モデルの提案には、驚きを隠せないものがあります。

DP の収益認識モデルは、会計理論の整合性を重視するあまり、各国の請負契約形態・取引実態を十分吟味することなく議論が進められている感があり、このまま議論が進展し、会計基準の形成が行われた場合、我が国建設業界の会計実務に大きな影響と混乱を及ぼすことが懸念されます。

この度、ASBJ の「論点整理」で表明されているコメント（第 150 項～第 155 項）は、一定の条件を満たす工事契約である限り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るものであり、当会はかかるコメントを全面的に支持いたします。

なお、各論については、以下に今回の質問に対する回答並びに参考意見を記載しましたので、IASB 及び FASB に対して引き続き強力に意見発信していただくことを要望いたします。

敬 具

記

ASBJの質問項目に対する回答**【論点A】 工事契約の収益認識（工事進行基準等）**

（質問 10 に対する回答）

平成 21 年 6 月 19 日付の ASBJ による DP に対するコメント第 6 項「工事進行基準は維持すべきである」に記載のとおり、DP の提案では、工事中の資産が連続的に顧客に対して移転しない大多数の工事契約について、完成引渡時に一時に収益認識を行う基準が適用されることになる可能性が高いと考えられることから、このような提案に反対いたします。

我が国の建設業においては、発注者との請負契約に基づいて建設業者が建物を完成させ、発注者の確認（検査等）を受けてから当該建物を発注者に引渡すのが一般的であります。また、既存建物の改装工事においても、発注者と請負者の間で施工中連続的に支配が発注者に移転しているとの認識はありませんし、建物を建設する土地を発注者と請負者のどちらが所有するかによって、建物に対する支配が施工中連続的に発注者に移転するか否かが決まるという認識も、発注者と請負者の双方にありません。

このような、我が国の建設業の実務から見ると、投下された財やサービスに対する支配が連続的に顧客に移転するという事例は極めて少ないものと考えます。

一方、一定の条件を満たす限り、契約上の義務の履行により、取引の成果が確実となった場合に収益を認識している現行の工事進行基準は、完成引渡の時期にかかわらず、その毎年の経営活動の成果を適時に収益として認識できる点において、企業の将来キャッシュ・フローを予測するために有用な情報を提供しております。

なお、上場建設会社においては、手持工事のうち、工事契約期間が 1 年超の長期請負工事の割合が過半を占めており、完成引渡時に一時に収益認識を行う基準が適用された場合、意思決定に有用な情報提供に結びつかない可能性があります。

【論点B】 複数要素契約

（質問 11 に対する回答）

このような提案に反対いたします。

DP では、財を提供した後の製品保証の義務は、顧客との契約締結の結果として生じる義務であれば、直接的には法律や商慣習によって発生する義務であっても、履行義務として会計処理されます。従って従来 of 会計処理のように、財が提供された時点で顧客対価の全額を収益として認識するとともに、その後存在する義務の履行に伴う費用を引当金等で見越し計上するような会計処理は認められなくなると

しています。

我が国の建設業においては、工事完成引渡後に瑕疵担保責任の履行による修繕費用を完成工事高全体に対する過去の補修実績の割合で、「完成工事補償引当金」として見越し計上しているところですが、個別の工事契約ごとに、そのような履行義務を見越し計上することは、個別性が高いため、実務上不可能と考えます。

瑕疵担保保証の終了時期は、顧客による工事目的物の支配獲得時期（＝引渡時期）とは当然に相違し、提案モデルに基づけば収益認識時期が相違する結果となります。しかしながら、発生するか否かが不明な瑕疵担保保証義務には多分に偶発的な要素が内包されており、工事目的物の種別により発生の可能性・保証期間も千差万別であります。

また、瑕疵担保責任の履行による修繕費用は、工事目的物の価格に比べ、非常に僅かであることが一般的であり、別々に販売されるといった商慣習も存在しません。このようなものを主契約と同等の「履行義務」と識別し、当初取引価格を按分することは過度に技巧的であり、「意思決定に有用な情報を提供する」という目的に照らしても意義が高いとは思われません。

現行の会計慣行である「過去の補修実績率による負債性引当金の計上」という処理については、IFRSにおいて引当金要件を満たすのか否か等の問題を整理する必要がありますが、「複数要素契約」として瑕疵担保保証を処理することには反対いたします。

【論点5】 不利な契約と判定された場合の会計処理

(質問 8 及び 9 に対する回答)

DP が支持する見解であるコスト・テストに賛成いたします。

我が国の建設業においては、工事契約額を予想見積工事原価が上回る場合、その差額を「工事損失引当金」として適時・適正に計上しているところです。また、損失の計上は、履行義務の再測定を通じて行うべきではなく、コメント第 137 項及び第 138 項のとおり、別の負債（これまでの引当金）を計上することで解決すべき問題と考えます。

以 上

(参考意見)**DP の収益認識基準に対する建設業界の会計実務問題～財務諸表作成者の
経営管理の観点から**

我が国建設業界は、請負工事の収益認識基準として、工事完成基準・工事進行基準の双方に優れているところはあるとの認識のもと、ASBJ が制定した工事進行基準の全面適用に対応すべく、①工事収益総額の把握、②工事原価総額の適正な見積り、③正確な工事進捗度の測定を適時・適正に実施できる経営管理体制の整備に注力してきました。

各社とも全従業員の教育並びに会計システム投資に相当の負担をしてきましたが、工事進行基準の適用と四半期決算の制度化により、各社の原価管理の精度が向上するところとなり、我が国建設業界の経営管理レベルの向上に貢献していると理解しています。

また、ASBJ の工事進行基準は、上述の 3 点の条件が満たされている場合に工事進行基準を適用し、それ以外は工事完成基準を適用するという会社経営者・従業員からみて比較的理解しやすい基準となっていることもあり、工事進行基準の適用要件を早期に満たすため、工事契約の早期締結並びに実行予算の早期作成・承認を促すといった経営改善的な副次効果もあるところです。

更に、建設業界は、超大手クラスから中小建設会社まで、その数は 50 万社にのぼり、IFRS の適用が上場建設会社に限定されるとしても、建設業法施行規則に基づいて決算を行う多くの会社の実務に与える影響は計り知れないものがあります。これら大部分の会社が管理スタッフの脆弱な小会社であることを鑑みますと、理論的には単一であっても、そこに複雑な解釈の余地があると、適正な決算を行う管理レベルを求めることは大変難しく、複雑な実務の中で十分機能しない懸念があります。

ASBJ におかれましては、以上のような我が国建設業界の現状をご賢察の上、よろしくお願い申し上げます。