

平成 28 年 5 月 31 日

「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」

意見具申

質問事項に対する意見・要望等

〔質問1〕

一般財団法人建設産業経理研究機構は、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産業経理研究所（平成9年設立の任意団体）の15年にわたる活動成果を礎にし、さらなる業務の発展を目指して、平成25年4月に法人格をもって新たなミッションに前向きに取り組む集団の結成を目指して設立されました。建設業経理に係る諸問題を検討し、その成果等に関する情報を提供することにより、建設業者の経理の適正化、人材育成等を図り、経営の強化に資することを目的として設立された調査研究機関です。

「本意見募集文書」に対して、当一般財団法人より意見具申いたします。

〔質問2〕

企業間の財務諸表の比較可能性が高められ、投資家の意思決定に資するため、国際会計基準と日本基準との間で整合性やコンバージェンス等を図っていくことは国際的な要求であり、IFRS第15号の内容を出発点として検討を行っていくことに異論はありません。

〔質問3〕

識別された17の論点に関する意見・要望については、次の2つの観点から整理し、意見を表明いたします。

1. 適用上の課題及び影響を受けると考えられる取引例 2. 意見

各論点	意見等
<p>【論点1】 契約の結合</p>	<p>【適用上の課題及び影響を受けると考えられる取引例】</p> <ul style="list-style-type: none"> ●例えば、「ビル本体工事+テナント工事」では、ビル本体の工事に着工してから相当の期間を経た後、その完成間近になって、入居テナントとの間に内装工事契約が締結されることがある。この場合、顧客がビル本体とテナントと別々であっても、当該内装工事はビル本体の新築請負工事の仕上げ工事と一体で施工が行われるために（多少引き渡し時期がずれることもあるが）、付帯するものとして会計処理を行う場合も多い。このようなケースにおいて、IFRS第15号が適用された場合、「顧客が同一でないこと」、「相当の期間を経ていること」から、「単一の契約」として結合して処理できなくなるおそれがあるのではないか。 ●同一の工事プロジェクトにおいて、顧客が同一の場合であっても、顧客の都合で契約を分割し、契約締結時期をずらす場合があるが（引き渡し時期もずれることになる）、IFRS第15号では「ほぼ同時に」の範囲が明確になっていない。

	<p>【意見】</p> <ul style="list-style-type: none"> ●上記のようなビル工事におけるテナントとの内装工事契約のような「顧客も契約時期も異なるケース」、あるいは「同一顧客であるものの契約時期が明らかに異なるケース」は、「顧客の関連当事者」ないし「ほぼ同時」の解釈いかんによって、一貫した基準の適用が達成されない可能性がある。したがって、どのようなケースで複数の契約を結合でき、又は、結合できないかについて、「適用指針」において明瞭化することが望まれる。 ●「顧客が単独であれ複数であれ、一群の契約が単一のプロジェクトとして連続的に進行する場合にそれらを結合できる」というような内容の規定が望ましい。
<p>【論点2】 契約の変更</p> <p>【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</p>	<p>【適用上の課題及び影響を受けると考えられる取引例】</p> <ul style="list-style-type: none"> ●海外では、軽微な設計変更であっても、実務担当者等が逐一（別個であるか否か）判断する慣行があるが、日本ではそのような慣行は一般的ではない（設計・施工上の変更が契約の追加・変更とは限らないという考え方）。 ●したがって、多数の軽微な工事が存在する場合、事務処理が煩雑にならないよう、収益認識や支出も一括処理するケースが多い（1ヶ月毎等）。このような処理でも問題ないと考えるが、どのような場合に契約形態や会計処理を「別個」にするべきなのか。 ●契約状況の違いにより会計上の取扱いが異なってくるとなると、工事契約の追加変更は頻繁に行われるため、会計処理の手続きはきわめて煩雑となり、実務面での負担が大きい。 ●「別個の財又はサービス」である場合、さらに【論点8】の「独立販売価格」に見合う価格かどうかの判断が必要になるが、建設工事は個別性が高く、一般に観察可能な独立販売価格はないため、実務上判定が困難である。 <p>【意見】</p> <ul style="list-style-type: none"> ●頻繁かつ軽微な工事及びそれらの仕様等の変更については、現状では「別個」のものとは想定せずに会計処理している。新基準において、これらを「別個」のものと規定するのであれば、そのように判断するための「重要性に関する定め」を設けることが望まれる。
<p>【論点6】 変動対価</p>	<p>【適用上の課題及び影響を受けると考えられる取引例】</p> <ul style="list-style-type: none"> ●追加・変更工事の金額算定について変動対価の考え方が適用された場合、「期待値法」又は「最頻値法」（最も可能性の高い金額）により見積もることとなるが、建設業は単品生産で個別性が高いため、期待値や最頻値だけでは合理的な見積りはできない。 <p>【意見】</p>

	<p>●建設業では請負契約に基づく単品生産が中心であり、期待値や最頻値だけでは合理的な見積りは困難である。期待値や最頻値をベースとしつつ、個々の状況に則した柔軟で合理的な見積りが認められることが望ましい。</p>
<p>【論点 9①②】</p> <p>一定の期間にわたり充足される履行義務</p>	<p>【適用上の課題及び影響を受けると考えられる取引例】</p> <p>●IFRS第15号の工事進行基準に関する規定の解釈が難しく、企業による判断のバラつきが生じることが予想される。すなわち、同じ条件下であっても、工事進行基準を適用する企業もあれば工事完成基準を適用する企業も出てくることが考えられる。</p> <p>●雑小口工事や工期がごく短い工事は、集合体として工事完成基準により一括売上計上しているのが現状である。逐一、工事進行基準を適用するとなると事務作業が膨大になる。</p> <p>●民法改正に併せて、以下の事項等を検討する必要がある。</p> <p>①工事進捗に伴って、施工中の資産に対する顧客の支配が増加しているといえるのか。</p> <p>②完了した履行に対して支払いを受ける「強制可能な」権利を有しているといえるのか。</p> <p>●工事原価回収基準が適用されると、完成工事総利益率等の財務指標を歪める恐れがあるとともに、工期の終盤に近づくにつれて完成工事高や利益率が高くなり、期間損益の比較が困難になる可能性がある。</p> <p>●現行の工事進行基準に加えて、工事原価回収基準も併用することは、事務処理上煩雑であるとともに過大な事務負担が生じる。</p> <p>【意見】</p> <p>●顧客の土地の上にオフィスビル等を建設するような一般的な建設工事契約については、「3つの要件」のどれに該当し一定期間にわたり支配を移転することになるのかを、「適用指針」において明瞭化することが望まれる。</p> <p>●質的・量的に重要性のない工事契約(工期が短く少額の工事契約)については、実務上の便法として、工事完成基準で収益を認識することとするのが望ましい。</p>
<p>【論点 13】</p> <p>本人か代理人かの検討 (総額表示又は純額表示)</p>	<p>【適用上の課題及び影響を受けると考えられる取引例】</p> <p>●移転工事など顧客から一括して請け負い、様々な設備機器や備品に至るまで顧客の代わりに購入(手配)する取引がある。このような取引について、代理人か否かの検討を個別に行い、代理人と判断された場合には、請負工事部分と手数料部分を切り分けて会計処理(収益認識)するのは、実務上煩雑である。</p> <p>【意見】</p>

	<p>●建設工事に伴って使用する材料や据え付ける設備機器等の財、また、施工したり据え付けたりするサービスは、密接に関連した一体のパッケージとして提供されることが合理的であるため、このような建設工事の場合、総額で表示することが適当である。</p>
<p>【論点 16】 契約コスト</p>	<p>【適用上の課題及び影響を受けると考えられる取引例】</p> <p>●現行実務では、受注前の設計コスト・積算コスト・調査コスト等を仮払金等に資産計上するケースがあるが、IFRS第 15 号を適用した場合、これらのコストは「契約獲得により発生したコスト(増分コスト)」に該当しないものと判定され、発生時に費用処理することが必要になると思われる。このため、会計処理の変更が必要となるほか、過去に資産化された残高を一時に費用処理することが必要となる可能性がある。</p> <p>【意見】</p> <p>●「増分コスト以外の契約コスト」のなかには原価に算入するのが合理的である場合もあるのではないか。</p>

〔質問 4〕

17 の論点以外の論点として、「契約における重要な金融要素」及び「工事契約会計基準が廃止されることによる懸念事項」が挙げられます。それらについては次表のとおりです。

<p>重要な金融要素</p>	<p>【適用上の課題及び影響を受けると考えられる取引例】</p> <p>●仮に工事契約金額の一部が利息相当額であるとされる場合には、その利息相当額は受注高から控除する必要が生ずる。この場合には、受注高と契約義務との二重の計数管理が必要となり、場合によっては、そのための事務負担が生ずることとなる。</p> <p>●完成引渡し後、1～2年間、瑕疵保証の意味合いで工事代金の支払いが一部留保される場合がある。このような保留金は金利相当分に該当するものなのか、それとも瑕疵担保保証金としての性格を有するものなのかは、実務上、その判断を問われることがある。</p> <p>●日本では、出来高払いは一般的ではなく竣工払いの割合が大きい。出来高に応じた工事代金の支払いが1年以内となるケースは少なく、多くの場合で金利相当分の計算を必要とし、契約金額と区分するとなれば相当な事務負担の発生も予想される。</p> <p>【意見】</p> <p>●契約金額から金利相当分を区分処理すべきかを判断するための「重要性に関する定め」を設けることが望まれる。</p>
----------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

工事契約会計基準が廃止されることによる懸念事項	<p>【適用上の課題及び影響を受けると考えられる取引例】</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 工事進行基準を適用した結果、未収入金については金銭債権として取り扱うとされている(工事契約会計基準第 17 項、同適用指針第 59 項)。工事契約会計基準の廃止後も、引き続き金銭債権として取り扱うのであれば、会計基準上何らかの整理が必要である。 <p>【意見】</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 工事契約会計基準のアプローチや基本的考え方を踏襲できるような整理が必要なのではないか。
-------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

〔質問 5〕

「開示（注記事項）」に関する意見・要望については次表のとおりです。

開示(注記事項)	<p>【適用上の課題及び影響を受けると考えられる取引例】</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 頻繁かつ軽微な工事については逐一契約を交わさない場合がある。工事数が多くなれば金額もそれなりに大きくなる。そのような場合、開示すべきかどうかの判断を問われることがある。 ● 軽微かつ期をまたぐ工事については、工事完成基準の適用なのか工事進行基準の適用なのかにより、開示面で影響が生じる。 <p>【意見】</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 開示の判断基準となる金額等について「重要性に関する定め」を設けることが望まれる。
----------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

〔質問 6〕

貴委員会が取り組んでおられ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するその他の意見については次表のとおりです。

その他の意見	<ul style="list-style-type: none"> ● IASB(国際会計基準審議会)は原則主義の立場に立っているが、判断のための手続きに関する要求事項を会計基準の各所において定めている。貴委員会におかれては、取引状況の経済的実質を反映しうるよう弾力的な基準設定に努めていただきたい。 ● 財務諸表作成者等の過度な事務負担の増大を回避できるような配慮(「重要性に関する定め」など)をお願いしたい。 ● 会計処理の同一性を確保できるように具体的な判断基準等を「適用指針」で示していただきたい。
--------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

以上