

平成 19 年 8 月 30 日

企業会計基準適用指針公開草案第 25 号

工事契約に関する会計基準の適用指針（案）

平成 XX 年 XX 月 XX 日

企業会計基準委員会

目 次	項
目 的	1
適用指針	2
範 囲	2
成果の確実性の事後的な獲得及び喪失	3
成果の確実性の事後的な獲得	3
成果の確実性の事後的な喪失	4
工事契約から損失が見込まれることとなった場合の取扱い	5
複数の通貨が関わる場合の取扱い	6
原価比例法を用いて工事進捗度を見積る場合	6
為替相場の変動により工事契約から損失が見込まれることとなる場合	7
結論の背景	8
成果の確実性の事後的な獲得及び喪失	8
成果の確実性の事後的な獲得	9
成果の確実性の事後的な喪失	11
工事契約から損失が見込まれることとなった場合の取扱い	17
複数の通貨が関わる場合の取扱い	19
原価比例法を用いて工事進捗度を見積る場合	19
為替相場の変動により工事契約から損失が見込まれることとなる場合	22

目 的

1. 本適用指針は、企業会計基準第 XX 号「工事契約に関する会計基準（以下「会計基準」という。）」を適用する上での指針を示すことを目的とする。

適用指針

範 囲

2. 本適用指針を適用する範囲は、会計基準における範囲と同様とする。

成果の確実性の事後的な獲得及び喪失

成果の確実性の事後的な獲得

3. 工事進行基準を適用する要件を満たさないため、工事完成基準を適用すべきものと判断された工事契約については、その後、単に工事の進捗にともなって完成が近付いたために成果の確実性が相対的に増したことのみをもって、工事進行基準に変更することは認められない（会計基準第 54 項）。

しかし、工事収益総額等の工事契約の基本的な内容が定まらないこと等の障害があることにより、会計基準第 7 項に定める工事進行基準の適用要件を満たさないと判断された場合で、その後、当該障害が解消し、工事進行基準の適用要件を満たすこととなったときには、その時点より工事進行基準の適用を開始することになる。

成果の確実性の事後的な喪失

4. 会計基準第 7 項に定める工事進行基準の適用要件を満たすと判断された工事契約について、予期せぬ事情の変化により成果の確実性が失われた場合には、その後の会計処理については、工事完成基準を適用することになる。この場合、原則として過去の会計処理に影響を及ぼさない。

工事契約から損失が見込まれることとなった場合の取扱い

5. 会計基準第 18 項に関する判断及び会計処理は、合理的な見積データに基づいて行う。
このことは、ある工事契約について工事損失引当金を初めて計上することとなる場合のみならず、その後、当該工事契約について工事損失引当金の計上額の見直しを行う場合についても該当する。

複数の通貨に関わる場合の取扱い

原価比例法を用いて工事進捗度を見積る場合

6. 工事進捗度の見積方法として原価比例法を用いる場合、工事原価が複数の通貨で発生する場合には、通貨間の為替相場の変動が工事進捗度の計算結果に影響を及ぼすため、適切に工事進捗度を表さない場合がある。このような場合には、工事契約の内容や状況に応じて、為替相場変動の影響を排除するための調整が必要となる。

為替相場の変動により工事契約から損失が見込まれることとなる場合

7. 会計基準第 18 項の適用に際しては、見込まれる工事損失の中に為替相場の変動による部分が含まれている場合であっても、その部分を含めて、同項に基づく会計処理の要否の判断及び計上すべき工事損失引当金の額の算定を行うことになる。

結論の背景

成果の確実性の事後的な獲得及び喪失

8. 工事契約に関する認識基準は、当該工事契約について、成果の確実性が認められるか否かにより識別されることになるが（会計基準第7項及び第8項）、その後、成果の確実性を獲得し、又は喪失することもあると考えられるため、その場合の取扱いが検討された。

成果の確実性の事後的な獲得

9. 会計基準においては、工事進行基準の適用要件を満たさないために工事完成基準を適用すべきものと判断された工事契約については、その後に工事契約が進捗し、工事の完成が近づいたことによって成果の確実性が増した場合でも、そのことを理由として、工事契約に関する認識基準を工事完成基準から工事進行基準に変更することは適切でない（会計基準第54項）とされている。
10. しかしながら、当初に成果の確実性が認められないために、工事進行基準を適用できないケースの中には、本来、工事の着手に先立って定められるべき工事収益総額や仕事の内容等の工事契約の基本的な事項の決定が遅れる場合等もあることが指摘された。

このような場合であっても、工事収益総額、工事原価総額又は決算日における進捗度のいずれか1つ以上を、信頼性をもって見積ることができないのであれば、当該工事契約の成果の確実性は認められず、工事進行基準を適用することはできないことになる（会計基準第7項）。

この場合には、その後工事契約の基本的な内容が決定されるなど、工事進行基準適用上の障害が取り除かれた時点から、工事進行基準を適用すべきであると判断した。

成果の確実性の事後的な喪失

11. 当初、成果の確実性が認められ、会計基準第7項により工事進行基準を適用すべきと判断された工事契約についても、その後、予期せぬ事情の変化により成果の確実性が失われることもあると考えられる。当委員会では、こうした場合の会計処理についても検討を行った。
12. 成果の確実性が失われた場合には、もはや工事進行基準の適用要件を欠いているため、それ以降は、工事進行基準の適用を継続できないと考えられる。したがって、そのような事態が生じた時点以降の工事収益及び工事原価の認識については、工事完成基準を適用することになる。
13. この場合、それまでに計上した工事収益や工事原価の取扱いが問題となる。事後的にみれば、当初認められた成果の確実性が失われた以上、これまでに計上した工事収

益及び工事原価の修正を要するという見方もあり得る。しかし、当委員会は、このような変化は会計事実の変化と考え、工事収益及び工事原価を計上した時点で、成果の確実性が認められていたとすれば、そのような工事収益及び工事原価の認識に問題はなく、事後的な修正は必要ないと考えた。

ただし、これまで工事進行基準により工事収益を計上したことにもなって計上された貸借対照表上の未収入額については、別途、貸倒引当金の設定対象となるが（会計基準第 16 項及び第 57 項）、成果の確実性が失われるような状況では貸倒引当金を計上すべき場合があることに留意する必要がある。

14. 成果の確実性は、会計基準第 9 項から第 12 項に掲げる各要件が満たされる場合に認められるものであるため、予期せぬ事情の変化により、それらの要件のいずれかが満たされなくなった場合には、成果の確実性が失われることになる。
15. これらの要件のいずれかが満たされなくなった場合に成果の確実性が失われることになるのであって、工事進行基準を適用している工事契約について、その後、工事損失が見込まれることになったというだけでは、成果の確実性が失われたことにはならない点に留意する必要がある（会計基準第 66 項）。
16. 予期せぬ事情の変化が、成果の確実性を失わせることに結びつくものであるか否かについては、慎重に検討する必要がある。例えば、為替相場の変動については、工事収益総額や工事原価総額の見積額に影響を及ぼすとしても、必ずしも成果の確実性を失わせることにはならないと考えられる。また、予期せぬ追加作業が必要となったが、当該部分について工事発注者に対価を請求できるか否かが不明であるというような場合について、成果の確実性が失われたことになるのではないかとする意見もあった。しかし、こうした追加の請求は、工事内容の変更又は追加工事として工事収益総額の見積りの変更として取り扱われるべきものであり、工事発注者との交渉の結果、対価の請求権が生じることが当事者間で合意された場合に限り、これを工事収益総額の見積りに反映すべきものであって、成果の確実性とは直接関係がないものと考えられる。

工事契約から損失が見込まれることとなった場合の取扱い

17. 工事契約に関し、受注時に算出されるデータは、短期間で見積金額を概括的に算出するため、金額の信頼性や合理性に欠ける場合が多く、通常、このようなデータに基づいて、工事損失引当金にかかる会計処理を行うのは適切とはいえない。他方、その後作成される実行予算等は、一般的に、実際の施工を担当する建設会社等が、施工方法を具体的に検討し、仕様書、作業工程、原材料単価等を積み上げて作成されるため、合理的な見積りとなっている場合が多いと考えられる。このため、会計基準第 18 項に関する判断や会計処理を行うために必要な工事収益総額及び工事原価総額を合理的に見積ることが可能となるのは、通常、施工者が当該工事契約について、最初の実行予算等を策定した時点であり、工事損失引当金に関する会計処理は、少なくとも、

このような実行予算等のデータを基礎とする必要があると考えられた。

18. また、ある工事契約について、工事損失の発生の可能性が高いと見込まれ、会計基準第 18 項の会計処理を適用することとなった後も、工事収益総額や工事原価総額の見積額が変動することが考えられる。当該工事契約について、工事損失引当金を最初に計上する場合のみならず、その後の見直しについても、実行予算等の合理的な見積データによるべきと考えられる。

複数の通貨に関わる場合の取扱い

原価比例法を用いて工事進捗度を見積る場合

19. 工事進行基準を適用するためには、期末における工事進捗度を合理的に見積る必要がある。その見積方法のうち、工事契約の内容にかかわらず、一般的に適用可能な方法として、これまで、原価比例法が広く用いられてきた。会計基準においては、原価比例法を、工事進行基準を適用する場合の決算日における工事進捗度の代表的な見積方法として例示する一方で、工事契約の内容によっては、より合理的に決算日における工事進捗度を見積る方法があり得ること、また、原価比例法による場合であっても、発生した原価の中に、決算日における工事進捗度を反映しないものが含まれている場合には、決算日における工事進捗度の計算上、調整が必要となることを明らかにしている（会計基準第 14 項及び第 55 項）。
20. 原価比例法の適用上の問題の 1 つとして、工事原価が複数の通貨で発生する場合の取扱いが検討された。そのような通貨間の為替相場に大幅な変動があった場合には、本来、工事の進捗とは関係のない為替変動の影響が原価比例法の計算に反映され、その結果、工事進捗度を適正に計算できないことが考えられる。

当委員会では、このような不都合を回避するため、例えば、工事進捗度を見積るにおいては、当初実行予算で前提とした為替相場に基づいて原価比例法の計算を行い、為替相場の変動の影響を排除して、工事進捗度を計算することが検討された。しかし、これに対しては、関連する為替相場は変動しているにもかかわらず、工事進捗度の計算において、当初の為替相場を継続して用いることが、常に合理的とはいえないのではないかとの意見や、工事契約ごとに複数の為替相場を管理し続けることの実務上の困難さ等が指摘され、この方法を指針として記述することは見送られた。
21. しかし、原価比例法は期末における工事進捗度を合理的に見積るための手段である。工事原価が複数の通貨建てで発生し、それら通貨間の為替相場が大幅に変動する場合のように、原価比例法を適用した計算結果が、工事進捗度を合理的に反映しない状況がある場合には、契約の内容や状況に応じて、工事進捗度を合理的に反映するため、原価比例法の計算上適切な調整の検討や、原価比例法以外の他の合理的な見積方法の検討が必要になると考えられる。

為替相場の変動により工事契約から損失が見込まれることとなる場合

22. 工事収益の通貨と、発生する工事原価の通貨とが一致しない場合、それら通貨間の為替相場の変動が、見込まれる工事損失の金額や、工事損失計上の要否の判断そのものに影響を及ぼす可能性がある。このような場合、会計処理時点の為替相場の変動に応じて、工事損失計上の要否の判断の変動を含め、工事損失引当金の繰入れと戻入れとを繰り返す会計処理が適切なかが検討された。
23. 検討の中では、一方では、会計基準第 18 項の会計処理は、正常な利益を獲得することを目的とする企業行動において、投資額すら回収できないというような事態が生じた場合において、将来に損失を繰り延べないための会計処理であると考えられることを理由に（会計基準第 59 項）、通常の事業活動の中で不可避免的に生じる為替相場の変動に起因する損失は工事損失の額に含めるべきでないとの意見があった。しかし、他方では、工事契約から生じる損益の中には、必然的に為替相場の影響が含まれる以上、これを特に除外すべき理由はなく、実際に、工事契約について大きな為替リスクが存在する場合には、企業は、為替相場の変動を含めた損益管理をするのが通常であり、為替相場変動の影響もすべて工事損失の額に含めて、会計基準第 18 項の適用を行うべきであるとの意見もあった。工事契約から見込まれる損益がゼロに近く、わずかな為替の変動によって工事損失が見込まれたり、見込まれなかったりするような状況については、工事損失引当金の要件である損失発生の可能性の高さや、一般的な重要性の考慮により実務上対応できるとの意見もあった。
24. 以上のような指摘を勘案し、検討した結果、当委員会は、会計基準第 18 項の適用にあたっては、工事損失引当金の計上の要否の判断及び計上すべき工事損失引当金の額の算定とも、為替相場の変動による影響額も含まれるものとした。

以 上