

# 「工事契約に関する会計基準」等の解説

豊田 俊一

## 1. はじめに

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という）は、平成19年12月27日に、企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」（以下「本会計基準」（参照は、基準第〇項）という。）及び企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」（以下「本適用指針」（参照は、指針第〇項）という。）を公表した。本会計基準及び本適用指針は、工事契約にかかる工事収益及び工事原価に関し、施工者における会計処理と開示を定めるものである（基準第1項）。本稿では、その概要を紹介するが、意見にわたる部分については私見であることを、予めお断りしておく。

\* \* \*

これまで我が国では、長期請負工事に関する収益の計上については、工事進行基準又は工事完成基準のいずれかを選択適用することができるとされてきた（企業会計原則注解（注7））。このため、同じような請負工事契約であっても、企業の選択により異なる収益等の認識基準が適用される結果、財務諸表間の比較可能性が損なわれる場合があるとの指摘がなされていた。こうした指摘を踏まえ、ASBJでは工事契約に関する収益等の認識方法について、理論的な側面と実務上の問題点の双方から検討を行い、さらに平成19年8月公表の公開草案に対して寄せられた意見も踏まえて審議を重ねた。本会計基準及び本適用指針は、その結果である。

## 2. 本会計基準の適用範囲

本会計基準の適用範囲は、工事契約と受注制作のソフトウェアである（基準第4項、第5項）。「工事契約」とは、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいう。したがって、次のような取引は、本会計基準の適用範囲である工事契約の範囲に入らない（基準第30項、第31項）。

- ① 請負契約であっても、専らサービスの提供を目的とする契約
- ② 工事を実施するという点で外形上は工事契約に類似する契約であっても、（仕事の完成ではなく）工事に係る労働サービスの提供そのものを目的とするような契約
- ③ 機械装置の製造であっても、標準品の製造<sup>1</sup>である場合

---

<sup>1</sup> 付随的な部分について顧客に一定の選択が認められていても標準品の製造であることを妨げない。また、特定の顧客からの受注であっても、あらかじめ主要な部分について仕様の定まったものを量産する場合には標準品の製造に含まれる。

標準品の製造が工事契約に含まれないのは、基本的な仕様や作業内容について顧客の指図に基づいて行う工事には当たらないからである。

他方、受注制作のソフトウェアの制作費については、「研究開発費等に係る会計基準」（平成10年3月 企業会計審議会）四1において、請負工事の会計処理に準じて処理するとされているため、このような取引についても工事契約に準じて本会計基準が適用されるとされている<sup>2</sup>。この結果、ハードウェアとソフトウェアを組み合わせたシステムの請負についても、本会計基準の適用範囲に含まれると考えられる。

### 3. 工事契約に係る認識の単位

工事進行基準を適用すべきか工事完成基準を適用すべきかといった、収益等の認識のタイミングの問題を考える前提として、そもそも、どのような範囲の取引に関してそれを考えるべきかが問題となる。このような、工事収益及び工事原価の認識に係る判断を行う単位を、工事契約に係る認識の単位と呼んでいる（基準第6項（1））。本会計基準で工事契約という場合にも、この工事契約に係る認識の単位で考えられている点に留意する必要がある。

工事契約に係る認識の単位は、工事契約において当事者間で合意された実質的な取引の単位に基づく（基準第7項）こととされており、その特徴は、施工者がその範囲の工事義務を履行することによって顧客から対価に対する確定的な請求権を獲得すること<sup>3</sup>である（基準第43項）。言い換えれば、一定の範囲の履行を行った後に、残る部分について履行することができなくなったとしても既に履行した部分の対価について確定的な請求権を獲得することとなる場合には、それが実質的な取引の単位となる。逆に、既に履行した部分に見合う支払を受けていたとしても、残る部分の履行ができなくなった場合に既に受領している額についても返還しなければならないこととなる場合には、それは実質的な取引の単位ではないことになろう。

この背後にあるのは、ある取引を行う場合その内容や単位をどのようなものとするのかは、すべて当事者間の契約において合意されるものであるとの理解であり、会計処理もその合意された取引の実態を忠実に反映するように行う必要があるとの考え方である（基準第41項）。

工事契約に関する契約書は当事者間で合意した実質的な取引の単位で作成されることが

---

<sup>2</sup> 受注制作のソフトウェアの範囲については、「研究開発費等に係る会計基準」を踏襲している。その具体的な範囲は、実務対応報告第17号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」に示されている。なお、ソフトウェアの受注制作に関しては、準委任等、請負以外の契約形態がとられることもあるが、契約の形態のいかんによらず本会計基準が適用される（基準第32項）。

<sup>3</sup> 顧客から既に対価の一部又は全部を受け取っている場合には、施工者がその範囲の工事義務を履行することによって、受け取った額について、確定的に保有する権限を獲得すること。

一般的であるが、契約書が当事者間で合意した実質的な取引の単位を適切に反映していない場合には、これを反映するように複数の契約書上の取引を結合し、又は契約書上の取引の一部をもって工事契約に係る認識の単位とする必要がある（基準第7項、第42項）<sup>4</sup>。

工事収益及び工事原価は、工事契約に係る認識の単位ごとに工事進行基準や工事完成基準を適用して計上されることになる（基準第8項）。

#### 4. 工事契約に係る認識基準の識別

本会計基準が適用される工事契約については、まず工事進行基準の適用要件を満たすか否かを確認する必要がある。そして適用要件を満たす場合には工事進行基準を、満たさない場合には工事完成基準をそれぞれ適用して当該工事契約に係る工事収益及び工事原価の認識を行うことになる（基準第9項）。工事進行基準の適用要件は、工事契約に関して、工事の進行途上においてもその進捗部分について成果の確実性が認められることである。

そもそも財務報告の目的は、その利用者が不確実な将来の成果である企業の将来キャッシュフローを予測し、ひいては企業価値を評価するうえで役立つ財務情報を提供することにあると考えられる。このためには、企業が資金をどのように投資し、投資にあたって期待された成果に対して実際にどれだけ成果を上げているかについての情報を提供することが重要となる。すなわち、実績としての成果は、投資にあたって事前に期待されていた成果が事実となったと認められる時点で把握されることになる。

一般に、商品等の販売又は役務の給付によって実現した段階で収益を認識するという企業会計原則の考え方も、収益はこのように成果の確実性が得られた段階で認識すべきであるとの考え方に基づいているものと解される（基準第37項）。企業会計原則において、長期の請負工事に関し、工事完成基準のほかに工事進行基準が認められてきたのは、このような取引については、一定の条件が整えば当該工事の進捗に応じて対応する部分の成果の確実性が認められる場合があるためと考えられる。ASBJは、その一定の条件が何であるかについての検討を行った（基準第39項）。

なお、ここで成果の確実性が得られたと言うのは、討議資料「財務会計の概念フレームワーク」でいう、投資のリスクから解放された（討議資料第3章第23項）ということと

---

<sup>4</sup> 実質的な取引の単位の中に、工事に係る部分とそれ以外の部分とが含まれていても、本会計基準の適用対象となるか否かは、全体として、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行う工事を目的とする契約であるのか否かにより判断される（基準第44項）。その結果、例えば移設や据付、試運転といった作業が、土木、建築、機械装置の製造等の工事契約に作業内容の一部として付随的に含まれる場合には、一体として工事契約として本会計基準が適用されることになり、単に物の引渡しを目的とする契約に付随してこのような作業が行われる場合には、一体として、物の引渡しを目的とする契約になって、本会計基準の適用範囲に含まれないことになる（基準第31項）。なお、構築物等に関する移設や据付を目的とする工事が、土木工事や建築工事等として独立に取引された場合には、本会計基準の適用範囲に含まれることになる（基準第31項）。

同じ内容であると理解された（基準第 40 項）。

### （1）工事進行基準の適用要件

工事進行基準の適用要件は、工事契約に関して工事の進行途上においてもその進捗部分について成果の確実性が認められることであるが、その成果の確実性が認められるためには、決算日までの工事の進捗が最終的に対価に結び付き、（1）工事収益総額、（2）工事原価総額及びそれらのうち（3）決算日までに成果として確実にになった部分の割合すなわち工事進捗度について信頼性をもって見積ることができる必要がある。また、この要件に当てはまらない場合には、工事完成基準を適用することになる（基準第 9 項）。

このように、工事進行基準を適用するためには、国際的な会計基準と同様に工事結果の信頼性のある見積りができることが必要である（基準第 46 項）<sup>5</sup>。なお、当該工事契約が割賦販売と同様に長期にわたって代金回収されることとなっても、代金の回収期限到来の日や入金の日をもって、工事収益及び工事原価を認識することは認められていない点に留意する必要がある（基準第 45 項）。

#### ① 工事収益総額の信頼性をもった見積り

工事収益総額を信頼性をもって見積るためには、前提条件として当該工事の完成見込みが確実であることが必要であり、そのためには施工者に当該工事を完成させるに足りる十分な能力があり、かつ工事の完成を妨げる環境要因が存在しないことが必要である（基準第 10 項、第 48 項）。

さらに工事契約において当該工事についての対価の定めがあることも必要である。ここでいう対価の定めとは、当事者間で実質的に合意された対価の額に関する定め及び対価の決済条件及び決済方法に関する定めである。このうち、対価の額に関する定めには、対価の額を固定額で定める場合だけでなく、その一部又は全部が将来の不確実な事象（例えば、将来の資材価格等）に関連付けて定める場合も含まれる。後者の場合には、工事進行基準を適用する上で、工事収益総額について合理的な見積りを行うことになる（基準第 11 項、第 49 項）。

---

<sup>5</sup> 本会計基準では、工事契約に係る認識基準を識別する上で、特に工期の長さには言及していない。長期の請負工事でなくとも、会計期間をまたぐ工事については工事進行基準を適用すべき場合があると考えられたためである（基準第 52 項）。しかし、工期がごく短いものは、通常、金額的な重要性が乏しいばかりでなく、工事契約としての性格にも乏しい場合が多いと想定される。このような取引については、工事進行基準を適用して工事収益総額や工事原価総額の按分計算を行う必要はなく、通常、工事完成基準を適用することになると考えられる（基準第 53 項）。ごく短期がどの程度の期間を指すかについては、状況によっても異なり得るため、特に具体的に明示されていないが、議論の過程では、3か月が一応の目安になるものと考えられていた。

## ② 工事原価総額の信頼性をもった見積り

工事原価総額とは、工事契約において定められた施工者の義務を果たすための支出の総額をいい、工事原価は原価計算基準に従って適正に算定することになる<sup>6</sup>(基準第6項(6))。

工事原価総額を信頼性をもって見積るためには、こうした見積りが工事の各段階における工事原価の見積りの詳細な積上げとして構成されている等、実際の原価発生と対比して適切に見積りの見直しができる状態となっており、工事原価の事前の見積りと実績を対比することによって、適時・適切に工事原価総額の見積りの見直しが行われることが必要である(基準第12項、第50項)。この条件を満たすためには、当該工事契約に関する実行予算や工事原価等に関する管理体制の整備が不可欠であると考えられる(基準第50項)。

なお、受注制作のソフトウェアについては、その取引の特性から、工事原価総額の信頼性のある見積りの可否が特に問題となる。一般的に、ハードウェアの供給を目的とする取引と比較すると、ソフトウェアの開発途上において信頼性をもって工事原価総額を見積るためには、原価の発生やその見積りに対するより高度な管理が必要と考えられる(基準第51項)。

## ③ 決算日における工事進捗度の信頼性をもった見積り

決算日における工事進捗度は、工事契約に係る認識の単位に含まれている施工者の履行義務全体のうち、決算日までに遂行した部分の割合であり(基準第35項)、それを合理的に反映する原価比例法等の方法を用いて見積ることとされている(基準第15項)。原価比例法が例示されているのは、この方法が、決算日における工事進捗度を合理的に見積る上で、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広く用いられてきたためであるが、工事契約の内容によっては、原価比例法よりも合理的に決算日における工事進捗度を把握する方法があり得ると考えられ、このような場合には原価比例法以外の方法が適用されることがある<sup>7</sup>(基準第56項、指針第24項)。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算定上、調整が必要となる<sup>8</sup>(基準第56項、指針第24項)。

なお、決算日における工事進捗度を見積る方法として原価比例法を採用する場合には、

---

<sup>6</sup> なお、企業会計原則では、「長期の請負工事については、販売費及び一般管理費を適当な比率で請負工事に配分し、売上原価及び期末たな卸高に算入することができる。」とされている(企業会計原則 第二 3F ただし書き)とされているが、この定めについては適用しないこととされた(基準第34項)。

<sup>7</sup> このような場合の例として、工事の進捗が工事原価総額よりも直接作業時間とより関係が深いと考えられる状況で直接作業時間比率を用いる方法や、工事原価の発生よりも施工面積の方がより適切に工事の進捗度を反映していると考えられる状況で施工面積比率を用いる方法等が例示されている(基準第57項)。

<sup>8</sup> 本適用指針においては、工事原価が複数の通貨建てで発生し、それらの通貨間の為替相場が大幅に変動する場合には、工事契約に複数の通貨が関わる場合には、原価比例法を適用した結果が実際の工事の進捗を合理的に反映しない場合があり、そのような場合には、原価比例法による進捗度の算定上適切な調整の検討を行うことや、工事進捗度に関する他の合理的な見積り方法の検討が必要になる旨が示唆されている(指針第7項、第26項)。

工事原価総額を信頼性を持って見積ることができれば通常、決算日における工事進捗度も信頼性をもって見積ることができると考えられる（基準第 13 項）。

## **(2) 成果の確実性の事後的な獲得及び喪失**

工事進行基準の適用要件を満たさないことにより、工事完成基準を適用している工事契約について、その後、単に工事の進捗に伴って完成が近づいたために成果の確実性が相対的に増すことがある。しかし、本会計基準ではこのことのみをもって工事進行基準に変更することは収益認識の恣意的な操作のおそれがあり、適切ではないと考えられている（基準第 55 項）。

しかし、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といった工事契約の基本的な内容の決定が遅れるような場合もある。このような場合には、その後工事契約の基本的な内容が決定される等により、工事進行基準の適用要件が満たされた時点から工事進行基準を適用することになる（指針第 3 項、第 14 項）。

反対に、当初は工事進行基準を適用していたものの、事後的な事情の変化により成果の確実性が失われた場合には、工事進行基準の適用要件を満たさなくなるため、それ以降は工事完成基準を適用して工事収益及び工事原価を計上することになる。この場合、原則として過去の会計処理に影響を及ぼさず（指針第 4 項、第 16 項）、それまでに工事進行基準により計上した工事収益や工事原価についての事後的な修正は必要ないものとされている。事後的な事情の変化は会計事実の変化であり、過去に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られたためである。（指針第 4 項、第 17 項）<sup>9</sup>。

ただし、事後的な事情の変化が成果の確実性を失わせることに結びつくか否かについては、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されている（指針第 19 項）。

## **5. 工事進行基準の会計処理<sup>10</sup>**

工事進行基準を適用する場合には、工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度を合理的に見積り、これに応じて当期の工事収益及び工事原価を損益計算書に計

---

<sup>9</sup> 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伴って貸借対照表に計上された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 17 項及び第 59 項）、成果の確実性が失われるような状況においては、貸倒引当金の見積額を見直す必要があることに留意する必要がある（指針第 17 項）。また、工事進行基準を適用している工事契約について、単に事後的に、工事損失が見込まれることになったというだけでは、必ずしも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（基準第 69 項）。

<sup>10</sup> 工事完成基準の会計処理についても基準第 18 項に定めがあるが、特に解説を要しないと思われるため省略する。

上することになる。この場合、発生した工事原価のうち未だ損益計算書に計上されていない部分は未成工事支出金等の適切な科目をもって貸借対照表に計上することになる（基準第 14 項）。

また、工事進行基準を適用した結果、工事の進行途上において計上される未収入額については、金銭債権として取り扱うものとされている（基準第 17 項、第 59 項）。このような未収入額は、法的には未だ債権とはいえないが、工事進行基準は、法的には対価に対する請求権を未だ獲得していない状態であっても、会計上はこれと同視し得る程度に成果の確実性が高まった場合にこれを収益として認識するものであり、この場合の未収入額は、会計上は法的債権に準ずるものと考えることができるためである（基準第 59 項）。この結果、具体的には、次のような取扱いとなる。

- ① 当該工事契約に関する入金があった場合には、計上されている未収入額から入金相当額を減額する。
- ② 当該未収入額について回収の可能性に疑義がある場合には、貸倒引当金を計上する（企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」第 14 項）。
- ③ 当該未収入額が外貨建てである場合には、原則として決算時の為替相場による円換算額を付す（「外貨建取引等会計処理基準（企業会計審議会 最終改正平成 11 年 10 月）」一 2 (1) ②）。

この他、適用指針においては、決算日における工事進捗度を原価比例法で見積る場合、工事原価が複数の通貨で発生する場合の留意事項に触れている（指針第 7 項、第 26 項）。

## 6. 見積りの変更と工事契約の変更の取扱い

### (1) 見積りの変更

工事進行基準が適用される場合には、工事収益総額、工事原価総額又は決算日における工事進捗度の見積りが必要となるが、これらの見積りが変更されたときには、その見積りの変更が行われた期に影響額を損益として処理することになる（基準第 16 項、第 58 項）。

### (2) 工事契約の変更

当事者間で一旦工事契約が締結された後も、当事者間の新たな合意等<sup>11</sup>によって、仕様、工期、対価の定めなどの内容について、事後的な変更が行われることがある。このうち、既存の契約部分とは別の認識の単位（基準第 7 項）とすべき工事の追加、内容の変更等については、既存の契約部分とは独立して会計処理を行うことになる。例えば、工事の追加がなされた場合で、追加部分に関する対価の確定的な請求権が、当初の契約の対象とされた工事に関する対価と独立して獲得されるときには、追加部分は当初の契約に係る部分とは別の認識の単位を構成することになる。しかし、工事の追加、内容の変更等が当初の工事契約とは別の認識の単位として扱われないものもある。これを工事契約の変更と呼んで

<sup>11</sup> 当初契約に含まれているトリガーとなる条件が満たされたことによる変更等を含む。

おり、工事契約の変更は、見積りの変更（基準第 16 項）として会計処理を行うこととされている（指針第 5 項、第 20 項）。特に、工事契約の変更により対価の定めが変更される場合には、そのことが当事者間で何らかの形で実質的に合意され、かつ、その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反映するものとされている（指針第 5 項、第 21 項）

工事契約の変更に関し、実際に問題となり得るケースとして、工事の追加が合意されたにもかかわらず、これに対応する対価を請求できるか否かが不明な場合がある。この点については、対価についての変更が合意されるまでは現在の対価についての合意が有効であると考えられ、それまで工事進行基準を適用していた工事契約については、現在の合意に基づく工事収益総額により、引き続き工事進行基準を適用することが適当である（指針第 21 項）。以上に関連して、適用指針に次の設例が掲げられている。

## 〔設例〕 見積りを変更した場合の会計処理

### 1. 前提条件

- ① 工事契約の施工者は、橋梁の建設についての契約を締結した。契約で取り決められた当初の工事収益総額は10,000百万円であり、施工者の工事原価総額の当初見積額は9,000百万円である。
- ② 橋梁の建設には3年を要する予定である。
- ③ X1年度末において、施工者の工事原価総額の見積額は9,100百万円に増加した。
- ④ X2年度において、顧客は契約内容を変更することとし、施工者は当該変更により工事原価は300百万円増加すると見積った。また、工事収益総額を10,500百万円とする契約条件の変更が取り決められた。
- ⑤ 施工者は、決算日における工事進捗度を原価比例法により決定している。各年度で見積られた工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度は次のとおりである。

（単位：百万円）

	<u>X1 年度</u>	<u>X2 年度</u>	<u>X3 年度</u>
契約締結時点での工事収益総額	10,000	10,000	10,000
変更額	—	500	500
工事収益総額	<u>10,000</u>	<u>10,500</u>	<u>10,500</u>
過年度に発生した工事原価の累計	—	2,275	6,768
当年度に発生した工事原価	2,275	4,493	2,632
完成までに要する工事原価	<u>6,825</u>	<u>2,632</u>	—
工事原価総額	<u>9,100</u>	<u>9,400</u>	<u>9,400</u>
工事利益	900	1,100	1,100



決算日における工事進捗度 (\*1) 25% (\*2) 72% 100%

(\*1) X1年度末の工事進捗度 25% (=2,275百万円/9,100百万円×100%)

(\*2) X2年度末の工事進捗度 72% (=6,768百万円/9,400百万円×100%)

## 2. 会計処理

### (1) X1年度の会計処理

①工事原価の計上 (単位：百万円)

(借) 工事原価	2,275	(貸) 諸勘定	2,275
----------	-------	---------	-------

②工事収益の計上 (単位：百万円)

(借) 工事未収入金	2,500	(貸) 工事収益(*1)	2,500
------------	-------	--------------	-------

(\*1) 10,000百万円×25%=2,500百万円

### (2) X2年度の会計処理

①工事原価の計上 (単位：百万円)

(借) 工事原価	4,493	(貸) 諸勘定	4,493
----------	-------	---------	-------

②工事収益の計上 (単位：百万円)

(借) 工事未収入金	5,060	(貸) 工事収益(*2)	5,060
------------	-------	--------------	-------

(\*2) 10,500百万円×72%－2,500百万円=5,060百万円

### (3) X3年度の会計処理

①工事原価の計上 (単位：百万円)

(借) 工事原価	2,632	(貸) 諸勘定	2,632
----------	-------	---------	-------

②工事収益の計上 (単位：百万円)

(借) 工事未収入金	2,940	(貸) 工事収益(*3)	2,940
------------	-------	--------------	-------

(\*3) 10,500百万円－(2,500百万円+5,060百万円)=2,940百万円

## 7. 工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い

工事契約について、工事原価総額等<sup>12</sup>が工事収益総額を超過する可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、その超過すると見込まれる額（工事損失）のうち、当該工事契約に関して既に計上された損益の額を控除した残額を工事損失が見込まれた期の損失として処理し、工事損失引当金として計上することになる（基準第 19

<sup>12</sup> 販売直接経費がある場合には、その見積額を含めた額

項)。これは、工事契約に係る認識基準が工事進行基準であるか工事完成基準であるかにかかわらず、また、工事の進捗の程度にかかわらず適用される（基準第 20 項）。

工事契約において損失が見込まれる場合に、当該損失を見込まれた期の損失として計上するこのような会計処理は、有価証券や固定資産の減損処理と同様に、将来に損失を繰り延べないために行われる会計処理と考えられる（基準第 61 項）。工事損失引当金として計上求められることになるのは、工事契約の全体から見込まれる工事損失（販売直接経費を含む。）から、当該工事契約に関して既に計上された損益の額を控除した残額（すなわち、当該工事契約に関して、今後見込まれる損失の額）についてである（基準第 63 項）。工事の進捗や完成・引渡しにより、工事損失が確定した場合又は工事損失の今後の発生見込額が減少した場合には、それに対応する額の工事損失引当金を取り崩すこととなる（基準第 64 項）。その結果、工事進行基準が適用されている工事契約について、工事の進捗に伴って新たな損益が計上された場合には、その時点における工事損失引当金の残高は、工事損失の見込額のうち、当該工事契約に関して既に計上された損益の額を除いた残額（すなわち、当該工事契約に関して今後見込まれる損失の額）となる点に留意する必要がある（基準第 69 項）。

表示上、工事損失引当金の繰入額は売上原価に含め、工事損失引当金の残高は、貸借対照表に流動負債として計上される。同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金とともに計上されることとなる場合には、貸借対照表の表示上、それぞれを両建てで表示する方法と、両者を相殺した上で表示する方法がともに認められている。前者の場合には両建てで表示されている旨及び両建てとなっている額、後者の場合には相殺後の額で表示されている旨及び相殺された額をそれぞれ注記することとされている（基準第 21 項、第 22 項 (4) ①②、第 65 項～第 68 項）。

適用指針では、工事損失引当金の会計処理を行う際に基礎とするデータについての留意事項が示されている（指針第 6 項、第 22 項及び第 23 項）ほか、為替相場の変動により工事損失が見込まれる場合の取扱いについても留意事項が述べられており（指針第 8 項、第 27 項～第 29 項）、これらについての設例も示されている。

## 8. 四半期会計期末における工事原価総額の見積りの簡便的な取扱い

四半期財務諸表に求められる開示の適時性の観点から、四半期会計期間末における工事原価総額が、前事業年度末又は直前の四半期計期間末に見積った工事原価総額から著しく変動していると考えられる工事契約等を除き、前事業年度末又は直前の四半期会計期間末に見積った工事原価総額を、当該四半期会計期間末における工事原価総額の見積額とすることができるとされている。工事原価総額の著しい変動をもたらす要因としては、例えば、重要な工事契約の変更や資材価格の高騰などが考えられる（指針第 9 項、第 30 項）。

## 9. 注記事項

工事契約に関しては、次の事項の注記が求められている（基準第 22 項）。なお、適用指針に参考として注記例が示されている。

- (1) 工事契約に係る認識基準
- (2) 決算日における工事進捗度を見積るために用いた方法<sup>13</sup>
- (3) 当期の工事損失引当金繰入額
- (4) 同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金がともに計上されることとなる場合には、次の①又は②のいずれかの額（該当する工事契約が複数存在する場合にはその合計額）
  - ① 棚卸資産と工事損失引当金を相殺せずに両建てで表示した場合  
その旨及び当該棚卸資産の額のうち工事損失引当金に対応する額
  - ② 棚卸資産と工事損失引当金を相殺して表示した場合  
その旨及び相殺表示した棚卸資産の額

## 10. 適用時期等

本会計基準は、平成 21 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用する。ただし、本会計基準公表日以後、平成 21 年 3 月 31 日以前に開始する事業年度から適用することができる（早期適用）（基準第 23 項）。この場合、事業年度の期首から本会計基準を適用するのであって、当該事業年度の途中からの適用は認められていない（基準第 71 項）。

本会計基準は、本会計基準を適用する最初の事業年度以後に着手<sup>14</sup>する工事契約から適用する（基準第 24 項）<sup>15</sup>。ただし、工事損失引当金に係る規定については、本会計基準を適用する最初の事業年度より前に着手した工事契約についても、本会計基準の適用後工事損失が見込まれる場合には適用されることになる（基準第 26 項）。

以上の本則に代えて、本会計基準を適用する最初の事業年度の期首に存在する工事契約のすべてについて一律に本会計基準を適用することもできる（一括適用）。この結果、従来工事完成基準によっていた工事契約について工事進行基準によることとなるときは、過年度の工事の進捗に見合う損益（該当する工事契約が複数存在する場合には、その合計額）は、特別利益又は特別損失として計上することになる。この取扱いを適用した場合には、その旨及び過年度の工事の進捗に見合う工事収益の額と工事原価の額を注記しなければな

---

<sup>13</sup> 具体的には、原価比例法を適用している場合にはその旨を注記することになり、原価比例法以外の見積方法を適用している場合には、適用した方法についての具体的な説明を注記することになる（基準第 70 項）。

<sup>14</sup> 工事契約への着手とは、当該工事契約に係る工事原価の発生が開始することをいう（基準第 72 項）。

<sup>15</sup> 適用初年度より前に着手された工事契約の会計処理については、なお従前の処理を継続することになる。この結果、例えば適用初年度より前に着手された工事契約であって、従来、工事進行基準により適正に会計処理されていたものについては、従前の処理を継続することになる（基準第 73 項）。

らない（基準第 25 項）。

なお、本会計基準の適用については、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱うこととされている（基準第 27 項）。