

## 工事契約の会計処理

岡部 孝好 (Takayoshi Okabe)

企業会計基準委員会、企業会計基準第 15 号、「工事契約に関する会計基準」(平成 19 年 12 月 27 日)

ソフトウェアの会計に対してはこの「工事契約会計」が適用されるが、次の基準もあわせて適用される。

企業会計審議会、「研究開発費等に係る会計基準」(平成 10 年 3 月)

会計基準委員会、実務対応報告書第 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」

企業会計原則の注解 7 に「長期請負契約」の規定があり、工事進行基準と工事完成基準の選択適用が認められていた。この注解 7 は簡潔な文言ではあったが、適用の範囲は広く、土木・建築工事だけでなく、造船、プラント建造、重機製造、電気工事などにでも採用されてきた。また、ソフトウェアの受注制作にも、この規定が準用されてきた。長期請負契約に関する旧規定には、次のような点に特徴があった。

- (1) 売り手と買い手の間における取引の内容は民法上の「請負契約」を指すもの解されていて、取引の対象となる財・サービスが何なのかが特定されていなかった。製造だけでなく、管理、運営などのサービスを委託した場合でも、受託者側では「請負契約」と理解される余地があった。
- (2) 「長期」と「長期以外」の区別の規準が不明で、トンネル掘削など数年に及ぶ巨大工事だけでなく、小型の舗装工事なども「長期」とみなされることが少なくなかった。1—2 週間で完了する冷暖房工事が「長期」と分類され、工事進行基準が適用された例もある。
- (3) どの程度の金額の工事が長期請負契約の対象になるのか、契約の規模が不特定であり、契約金額が微小な工事でも、長期請負契約だとして、工事進行基準が適用される可能性があった。

旧基準の問題点としては、次のことが指摘されていた。

- (1) 「長期請負契約」という取引を指定して、工事進行基準という例外的な会計処理方法の適用を許容してきたが、上述のように、「長期」も、「請負契約」も、内容が限定されておらず、拡大解釈の余地があった。
- (2) 工事進行基準と工事完成基準のいずれかを選択できるとして、会社側に選択を委ねていたが、その選択の規準を指定していなかったために、実際の選択は会社によっ

てばばらとなり、会社間における会計数値の比較が困難になってしまった。

- (3) 収益（および純利益）の認識時点を繰り上げる目的で、工事進行基準を裁量的に選択する例が多かった。
- (4) 租税回避の動機が強い会社では、反対に、収益（および純利益）の認識時点を繰り下げようとするが、この目的を達成するために、工事完成基準を選択しておいて、工事の完成時点を意図的に繰り下げる例があった。

新基準の制定にあたっては、これらの問題点が検討されているが、実質的にみて、大きな違いはないといえる。

- (1) 工事進行基準と工事完成基準のいずれかを会社側に選択させるという点は、旧基準と同じである。しかし、いずれを選択するのも自由というわけではなく、選択の規準が示されており、指定されている要件に該当する場合には工事進行基準を、他の場合には工事完成基準を選択することが強制される。工事契約の会計における原則的な会計方法は工事進行基準であり、工事完成基準が例外的な補助的な会計方法とみなされている。
- (2) 工事進行基準が適用される一定の要件というのは、工事の「進捗部分について成果の確実性」が認められるということであり、工事収益総額、工事原価総額、および工事進捗度の3つが、信頼性をもって見積可能であれば、成果の確実性が認められる（9項）。
- (3) 信頼性をもって見積可能だということの前提は、①工事の完成見込みが確実であり、②工事対価の（支払いの）定めがあるということである（10、11項）。工事の完成見込みが危ういという状況は異例であろうから、工事進捗部分について対価の支払いが確実だという評価が重要になってくる。この点で、「成果の確実性」が認められるという要件は、工事対価の回収が確実だということと密接にかかわってくる（39、45、59項参照）。工事進行基準の適用によって未収金が認識されるが、法的な確定債権ではないとしても、それは金銭債権として回収されるものでなければならない。
- (4) 工事進行基準が適用される一定の要件に、工期の長短期はかわりがないし（52項）、工事契約の規模（金額）も無関係である。工事対価の回収可能性が確実だということは重要な要件であるが、延払い、分割払いなど、対価の回収方法の違いにも工事進行基準の適用は直接のかかわっていない（45項参照）。
- (5) 工事契約には競争入札など、受注手順がともなうし、この受注手順の中には工事原価の積算が含まれる。また、高額になりがちな工事契約の締結にあたっては、対価の支払計画が綿密に検討されるのがふつうであり、工事の途上において対価の回収可能性に疑念が生ずるのは、きわめて例外的な事態である。これ

らの点からして、通常の工事契約にあっては、工事収益総額、工事原価総額、および工事進捗度の3つは、工事途上のいかなる時点にあっても、信頼性をもって見積可能であろうし、またその工事対価も回収可能なものとみなしてよいであろう。とすれば、大部分の工事契約に対しては工事進行基準の適用が必要であり、工事進行基準が原則的な会計方法になる。

工事契約会計基準は資産・負債アプローチによってはいない。従来の収益・費用アプローチによっていて、収益稼得の一連のプロセスにおいて、どれかの事象を選んで、収益（と対応する原価）を認識しようとするものである。この点で、工事契約会計基準は伝統的なフレームワークによるものといえる。

工事契約会計基準は伝統的なフレームワークによるものだから、受注時に収益を認識するといった非正統的な提案を含んでいない。収益は生産活動を通じてまず稼得され、この稼得された収益が、あるステップにおいて実現すると、考えられている。

#### 《文献》

##### IAS 18 「収益」

IASB, International Accounting Standards, No. 18, *Revenue*, (December 1993). 企業会計基準委員会訳、国際会計基準第18号、「収益」、国際会計基準審議会、『国際財務報告基準(IFRSs)』（レクシスネクシス・ジャパン（株））所収。

##### 工事契約の会計

IASB, International Accounting Standards, No. 11, *Construction Contracts*, (December 1993). 企業会計基準委員会訳、国際会計基準第11号、「工事契約」、国際会計基準審議会、『国際財務報告基準(IFRSs)』（レクシスネクシス・ジャパン（株））所収。