

工事進行基準の研究

平成15年6月

財団法人 建設業振興基金
建設業経理研究会 収益認識研究部会

はじめに

思えば、(財)建設業振興基金建設業経理研究会が、この工事進行基準に係る研究を始めたのは、研究会を設置した時（平成7年）からであった。創設後すぐに建設業会計における収益認識の業界固有のテーマであるこの基準のあり方について激論を始めた。当初は、会計ビッグバンの直前であったから、国際会計基準が工事進行基準のみを原則的な認識基準にするといういわば過激な方向に強い違和感をもつものも多かった。

そこで、わが国の実態を調査するとともに、欧米の状況もきちんと把握しておこうということで、平成9年に、海外調査のために米国班と欧州班が結成され、調査結果は、平成10年に『欧米の公共工事と建設業経理－実態調査報告』を刊行し公表した。

一方、法人税法では、平成10年から長期・大規模（150億円以上）の工事に工事進行基準を強制適用することが始まっていたから、わが国においても、収益認識基準として工事進行基準が主流となる時代かと思わせたのである。

しかしながら、同基準の進展は、われわれが思い至らぬ方向から促進されることとなった。それは、10年を超え停滞するわが国の経済環境と厳格な負の遺産処理に向かう会計基準の大改正から、大手上場建設企業を中心とした、完成工事高の早期計上の手当てであった。特にこの動きは、債務免除を受けた企業、その危険性の高い企業において顕著であった。この点については、建設産業経理研究所が、2001年3月決算から毎年公表する『上場建設企業の決算分析』で詳細に分析されている。参照されたい。

建設業界には、公共工事の受注という制度上の必要性から、「経営事項審査」がある。入札参加のために10数万の会社が受審しているといわれている。その中には、証券市場に上場する200社程度の大手総合建設業者・大手専門工事業者もあれば、全国で地域建設業界を支える10数万のゼネコンもあり、会計基準の異なった企業が混在している。経審においては、「統一した会計基準」での企業評価がなされなければならないことは、何の議論の余地もない。しかし、公認会計士監査の対象となる企業（上場会社と商法大会社等）と商法のみで会計規制下にある企業とでは、歴然とした会計処理上の相違が存在する。

ここに『工事進行基準の研究』と題する書物を上梓する意義は、会計の「比較可能性」概念を尊重する意識を問うことである。

今後、この調査研究分析書を活用して、適切な工事進行基準の指針（ガイドライン）が纏め上げられることを期待もしくは確信する。

建設業経理研究会 収益認識研究部会
主査 東 海 幹 夫

目 次

第一部 建設工事の収益認識基準

1. わが国の会計基準－工事収益認識の原則	3
2. 国際会計基準、欧米基準	7
3. 公認会計士監査	17
4. 法人税法	23
5. 工事進行基準と商法	29
6. 建設業許可と経営事項審査	32

第二部 建設工事受発注の実態認識

1. 契約	37
2. 重階層構造	40
3. 施工管理、進捗管理	41
4. 設計変更、追加工事、値増し	44
5. 工事費の支払方法	47
6. 実行予算、原価管理	48
7. 共同企業体	50
8. 拡大建設業経理研究会実施報告～建設業の収益認識に係る意見交換会～	51

第三部 「工事進行基準－指針への方向－」

1. 工事収益認識の基本的な考え方	57
2. 工事総請負金額－契約金額の認識－	62
3. 工事進捗率の測定と原価の把握	63
4. 具体的な会計処理	66
5. 建設業の経営管理と工事進行基準	77

資 料	81
-----	----

- ・企業会計原則（抄）
- ・法人税法（抄）
- ・国際会計基準（抄）
- ・「建設業において工事進行基準を適用している場合の監査上の留意事項」（日本公認会計士協会）
- ・上場企業における工事進行基準の採用動向及び計上基準
（「上場建設企業の決算分析」より～建設産業経理研究所～）
- ・非上場企業における工事進行基準の採用動向及び計上基準
（（財）建設業振興基金実施アンケート結果より）
- ・建設業経理研究会 収益認識研究部会 委員名簿

第一部 建設工事の収益認識基準

第一部は、建設工事における収益（完成工事高）の認識基準についての一般的理論を、以下の6つの視点から整理したものである。

ここでは、わが国における諸法令等、国際会計基準や米国基準における運用の動向、また経営事項審査における取扱い等の面から整理を行っているが、この第一部は、いわば工事収益の認識問題を論ずる上での基礎的な部分となる。

1. わが国の会計基準－工事収益の認識の原則
2. 国際会計基準、欧米基準
3. 公認会計士監査
4. 法人税法
5. 工事進行基準と商法
6. 建設業許可と経営事項審査

第一部 建設工事の収益認識基準

1. わが国の会計基準－工事収益の認識の原則

最初に、工事完成基準と工事進行基準の両基準の内容と論拠をみてみよう。企業会計審議会が設定する企業会計原則は、第二 損益計算書原則三のBにおいて、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。ただし、長期の未完成請負工事等については、合理的に収益を見積もり、これを当期の損益計算に計上することができる」と指示する。そのうえで、ただし書き部分の注解（注 7）として、「長期の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」とし、工事進行基準を「決算期末に工事進行程度を見積り、適正な工事収益率によって工事収益の一部を当期の損益計算に計上する」もの、工事完成基準を「工事が完成し、その引渡しが完了した日に工事収益を計上する」とものと定義するのである。しかし、上記の損益計算書原則の規定からは、工事完成基準を主とし、工事進行基準を副とする位置付けは明らかであろう。

このうち工事完成基準は実現主義ないし実現基準、つまり商品販売の際の目的物の引き渡しの時をもって収益の実現とみなすという基準、すなわち販売基準の適用と同一のものとみられ、これは収益認識の一般基準に則したものである。これに対して工事進行基準は発生主義ないし発生基準、つまり目的物の引き渡しの前に目的物の生産の進捗度に比例して収益を認識しようとする基準、すなわち生産基準の適用と同一のものと解されるのが一般である *1。

収益認識の一般基準を実現主義とする理由は確実性ならびに資金的裏付けの確保にある。つまり、未実現の利益の計上は架空の利益計上ともなり、これが同時に配当金や税金などの支出要因となり、企業資本の流出を招く原因ともなる。またこれを表示することで企業収益に対して過度な期待を抱かせて外部利害者の判断を誤らせるという弊害ももたらす。これらが実現主義、ひいては工事完成基準の根拠となるのであるが、こうした根拠も実は極めて経験的なものであり、要は保守的経営思考ないし会計思考の発現である。

しかしながら、長期にわたって行われる建設工事のように、原則的に契約により

全工事収益は確定され、しかも手付金や中間金により資金的裏付けもある場合は上記の実現主義採用の前提になる条件が満たされているので、むしろ工事の進捗度に応じた収益も稼得されるものと理解して発生主義的に収益認識を行うほうが企業業績を適正に把握し得る。つまり、工事という収益活動を行った分だけを行った期間に収益に計上するという、収益認識の最も適した基準が工事進行基準といえる。このような企業活動に見合う収益認識という視点からは工事の完成時に一気に収益が計上されるという会計処理のほうが無理があるのである。

しかし、この点をさらに詰めれば、工事進行基準による収益認識は長期の請負工事だけでなく、長短を問わず全ての請負建設工事に適合するのである。無論、同一期間内に完了する工事は工事完成基準であろうと、工事進行基準であろうと同じ結果となるが、短期工事でも決算日を跨ぐものは工事進行基準を適用すれば進捗度に応じた収益認識ができ、これが企業業績の正確な把握につながる。また、工事完成基準は工事の引渡しの時期を操作することで収益認識を前後させることができるので、利益操作にも利用される。こうした点が諸外国ならびに国際会計基準で工事進行基準を原則適用とする理由である。このように、工事進行基準の適用は企業活動に応じた収益認識と表示を保証し、収益の歪な期間配分を回避することができるのである。

ただ、工事進行基準の適用に当たっては工事の進捗度という尺度を用いるが、この測定基準の入手がときとして面倒である。本来は工程表や工事台帳等で把握する技術的進捗度が妥当であろうが、(税務上の影響もあり)発生原価をもとに見積原価との比較按分で進捗度を求める実務も多い。この場合も、実行予算等で原価管理が行われている場合には進捗度値の信頼性も高いが、そうでない場合は信頼性が低いし、恣意性の介入も懸念される。とくに経理組織ないし原価管理が十分でない場合、こうした懸念が現実化するし、原価計算等の事務負担も大きいので中小業者には向かないという指摘もある。

したがって、収益認識の確実性と実務的容易性を求めようとすれば工事完成基準に歩があることになる。ましてや、比較的大きな企業で、多くの工事を同時的に抱えている場合は敢えて工事進行基準を採用せずとも収益は均(なら)されるので、敢えて面倒な工事進行基準を採用する積極的な理由は見あたらないという主張もある。しかし、このような企業でも大規模な長期工事を抱え、これが収益額に重要な

影響を与える場合もあり、工事進行基準が妥当な場合がある。このように両基準とも一長一短があり、企業会計原則でいずれかに特定することができない理由もここにあるのである。

なお、建設業法施行規則もみておく必要がある。すなわち、株式会社は商法ならびに商法施行規則の定めるところに従って会計帳簿を記録し、計算書類を作成、公告することが義務づけられる。しかし、建設会社（建設業法に定める建設業者である株式会社）には特例があり、商法施行規則第115条により、建設業法施行規則による計算書類の作成が義務づけられる。ただし、建設業法、第6条と第7条において、建設業者としての（法人、個人を問わない）許可申請書の添付書類として省令で定める書類と規定しているので、実際には全ての建設業者が上記施行規則に従った計算書類を作成することになる（なお、法人と個人では書式が異なる）。

同施行規則は工事完成基準と工事進行基準の両基準を認めるが、工事完成基準が主、工事進行基準は副という位置関係で規定されている点は否定できない。すなわち、同規則、様式16号「損益計算書」の本体の完成工事高は工事完成基準での表示であり、工事進行基準を採用した場合に限って重要な会計方針として注記したうえで、その基準による完成工事高（期中出来高相当額）を記載することとしているのである。

これを受けて、建設工業経営研究会の「建設業標準財務諸表作成要領」、第2章、損益計算書、第2節、第4（完成工事高）においても、「完成工事高には、工事が完成し、その引渡しが完了したものについての最終総請負高を記載する」として工事完成基準を前提の完成工事高表示を基礎とし、そのうえで、工事進行基準を適用したときは「当該工事について適正に計算した期中出来高相当額を当期の完成工事高に含めて記載する。この場合には、その旨及びその金額を損益計算書に注記するものとする」とする。

このように、建設業法施行規則でも、工事完成基準を主とし、工事進行基準を副と位置付ける規定を設けていることが、多くの建設業者の工事収益認識のあり方に大きな影響を与えてきたことは否めない事実であろう。

なお、工事進行基準の根拠と利益の平準化の問題とは一線を画しておく必要がある。工事進行基準の適用は結果的に利益の平準化をもたらすかもしれないが、平準化は企業の財務政策的な視点からの意図が加わっている。すなわち、配当金や税

金の平準化や株価の安定などの視点であり、かかる意図をもって工事進行基準を適用することは、その基準の本来の主旨と異なる。だが現実には工事進行基準はその基準の性格、および適用上の問題点（進捗度の見積もりで収益認識が行われるので恣意的要素が混入しやすい）から平準化の手段と混同されやすいのも事実である。

*1 中村忠「新稿現代会計学（四訂版）」、白桃書房、2000年2月、pp. 53-54. 斎藤静樹「財務会計（新版）」、有斐閣、1999年6月、pp. 98-99.

2. 国際会計基準、欧米基準

(1) グローバル・スタンダードとしての工事進行基準

周知のように、請負工事の収益認識基準として、グローバル・ベースでは工事進行基準の基本原則化が進んでいるが、この点を概観しておこう。

まず、近年、世界各国の会計基準に影響を与えている国際会計基準委員会(IASC)、ならびにその後 2001 年に改組された国際会計基準審議会 (IASB) が公表する国際会計基準 (IAS) は、わが国会計基準のグローバル・スタンダード化の典拠としても尊重されてきた。

工事収益に関して直接に指示する現行 I A S は、1993 年改訂の第 11 号「工事契約 (Construction Contract)」、および同じく同年改訂の第 18 号「収益 (Revenue)」である。改訂前第 11 号 (1979 年) は、工事契約 (I A S は工事の開始と完了日が異なる期間に属する工事契約と定義する) を工事進行基準または工事完成基準のいずれかで処理し (第 42 節)、そのうち工事進行基準は契約の結果を信頼性をもって見積もり得る場合にのみ適用できると指示していた。つまり、工事完成基準を原則適用し、工事進行基準は一定の条件 (確定価額契約と原価加算契約で条件を異にする) を満たした場合にのみ上記の信頼性が担保されるものとして適用を認めることとしたのである (第 43 節)。

これに対して、改訂第 11 号は、「工事契約の結果を信頼性をもって見積もり得る場合、当該工事契約に関連する工事収益と工事原価が貸借対照表日の工事活動の進捗度に応じてそれぞれ収益、費用として認識されねばならない」(第 22 節) として工事進行基準を適用することとしている。なぜなら、「この方法によれば、工事契約収益は当該進捗度に達するまでに発生した工事契約原価と対応させられ、結果として作業の完了部分に帰属させ得る収益、費用、利益の報告をもたらす。この方法は、期間中の工事契約業務と実績の程度に関する有益な情報を提供する」(第 25 節) ことになるからである。しかも、工事完成基準については、一切、指示がない。工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができない場合も、工事収益が回収可能と見込まれる工事契約原価まで認識され、工事契約原価は発生年度に費用として認識されるのである (第 32 節)。また、工事契約総原価が工事契約総収益を上回るこ

とが見込まれる場合、その損失が直ちに費用として認識されねばならないとする(第36節)*2。

このように、IAS改訂第11号は工事進行基準のみを工事収益の認識基準とし、工事完成基準を認めていない。同基準の基本的な立脚点は企業の業績表示にあるが、従来の公正妥当とされてきた会計基準の一方を否定したIASの立場は工事完成基準を原則的とする日本基準とは根本的に異なる。

かかる工事収益の認識に関する国際会計基準はまさにグローバル・スタンダードということができる。例えば、英国は、もともと国際会計基準設定に大きく関わっているため、国内基準と一致するのは当然としても、次のような工事収益の認識基準を設けている。まず、基準会計実務書(SSAP)第9号(1988年)「棚卸資産および長期契約(Stocks and long-term contracts)」で指示されている。この基準書が想定する契約は契約活動が異なる期間に跨るものをいい、一般に1年を超える期間に亘る契約をいうが、それより短くとも、その期間の売上と帰属する利益を記録しないことで財務諸表が真実かつ公正な概観(a true and fair view)を与えないのであれば長期契約と見なされるべきとする(第22節)。つまり、期間を跨る全ての重要な工事についてはこの基準を適用すべきとするのである。

そして、「長期契約の完成に要する時間の長さの故に、売上を記録すること、そして利益の計上を完成まで延ばすことは、その年度中の会社の活動の成果の公正な概観を与えず、その年度に完了した分の契約に関する成果を反映する損益計算書となる。それ故、契約が進行している間、確認できる売上と利益を計上することが妥当である」(第7節)という理由で、「長期契約は契約毎の基準で評価され、契約活動が進行するに応じた売上と関連原価を記録することで損益計算書に反映されるべき」(第28節)とし、「長期契約の達成がその完了前に合理的確かさで評価できると考えられる場合、慎重に計算された帰属利益が損益計算書において、当該契約の報告された売上高と関連原価の差額として認識されるべきである」(第29節)と指示し、工事進行基準での収益認識を唯一の基準とするのである。例外は、期間に跨る契約であっても真実かつ公正な概観の表示に重要な影響を与えないものだけである。

国際会計基準の適用は、ますます国際的な広がりを見せている。とくに、欧州では、2000年6月13日に、欧州委員会(EC)が、加盟国域内の企業の財務報告に関する将来的戦略を公表している。そこでは、国際的な資金調達の障壁を解消し、透明

性を高め、投資家を保護するために、欧州連合（EU）の上場会社と非上場会社に対して、国際会計基準の適用を2005年までに実施することを求めることを表明している。そして、この方針に沿って、2001年2月13日、欧州委員会は、2005年までに欧州のすべての上場企業に国際会計基準を適用した連結財務諸表の作成を要求する規則の制定を要請したが、併せて、ここには非上場会社にも国際会計基準の選択可能性を与えることが含まれている。そして、2002年3月12日に欧州議会は上記欧州委員会の提案を承認し、同年6月7日にEU閣僚理事会（Council of Ministers）は提出された会計指令（Accounting Directive）法案を決定したのである *3。また、その後、2003年1月14日には、欧州議会はEU加盟各国の非上場会社（5百万社）への国際会計基準の適用を促す会計指令を国内法化することを決議している *4。

一方、米国では、2002年10月21日に財務会計基準審議会（FASB）は、企業改革法（サーベンズ・オクスリー法：Sarbanes-Oxley Act of 2002）に基づいて、米国会計基準の設定に関する「原則ベース・アプローチ（a principles-based approach）」の基準作りに向けた提案（Proposal）を公表したが、この考え方は、国際会計基準の基準設定の方針に沿ったものである。また、同10月29日には、米国財務会計基準審議会（FASB）と国際会計基準審議会との間で会計基準の収斂（convergence）に向けた合意が成立したことが伝えられた。これは、ECが目指す、大西洋を挟んだ共通資本市場の形成のステップの一つとみてもよいが、いずれにせよ、国際会計基準の一層のグローバル化ははっきりとした方向性をもって推進させられているのである。この顕著な例が、中国 *5 などのアジア諸国であろう。これらの国々では、国際会計基準へ準拠した財務報告を制度として受け入れているのである。

このように、国際的な動きをみれば、国際会計基準のわが国への基準導入についてのこれまでの動きも理解できるし、このことは、工事進行基準についても同様である。

（2）米国にみる工事進行基準 *6

① 米国の会計基準の構成

米国の建設業会計の代表的なガイドブックは、米国公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants：A I C P A）編の「建設業に関する

産業別監査・会計指針」(A I C P A Industry Audit and Accounting Guides)、"Construction Contractors"(1997年5月最新改訂)であり、本書が中心的な拠り所とするのは、A I C P Aが1955年に公表した会計研究公報(Accounting Research Bulletins : A R B)第45号「長期建設契約」(Long-term Construction-type Contracts)、および1981年に公表した、解釈趣意書(Statement of Position : 以下、S O P)81-1、「建設業、およびいくつかの種類の製造業の契約の履行に対する会計処理」(Accounting for Performance of Construction-Type and Certain Production-Type Contracts)である。このうち、とくに S O P 81-1 は重要である *7。

S O P 81-1 は、米国の会計基準設定の第三者機関である財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board : F A S B)への提案(proposal)の形をとっているが、公表後に行われたF A S B基準書の変更等を部分的に織り込みながら、今日まで実質的な会計基準としての有効性を保ってきている。ただ、米国の会計基準はわが国とは構成が異なるので、この点を最初に触れておきたい。

前述のように、米国の会計基準はF A S Bが母体となって設定されている(F A S Bの基準書をS F A Sという)が、1973年にF A S Bが成立するまでは、A I C P Aのなかの部門である会計原則審議会(Accounting Principles Board : A P B)が会計原則(A P B意見書という)を設定、公表していた。そして、A P B意見書の一部は未だ有効である。さらに、A P B意見書以前にはA I C P Aは、前身の米国会計士協会(American Institute of Accountants : A I A)時代も含めて、会計研究公報(A R B)を会計原則に相当するものとして公表し、これも未だ有効なものがある。その他にも、会計基準に関わって各種の公表文書があり、それぞれが基準適用上の優先順位を示すヒエラルキー(階層構造)を作っている。以下は、A I C P Aが提示する会計基準のヒエラルキーである(表2を参照)*8。上記のA I C P A 産業別監査・会計指針、"Construction Contractors"、ならびにこれが準拠する S O P 81-1 が共にカテゴリー b として、正規の会計基準に準じる地位にあることが理解できよう *9。

表 2 : G A A Pヒエラルキー (* カテゴリー a より順に優先性が高い)

カテゴリー a	A I C P A 理事会が指定した会計原則設定機関が公表する会計原則。これらに準拠することにより財務諸表を誤解させるのでない限り、これらからの乖離は認められない。S F A S、同解釈指針 (Interpretations)、A P B 意見書、A R B。
カテゴリー b	会計原則を設定する目的、または一般に認められた既存の会計実務を論議する目的で公開討論の場で会計問題を審議する、経験を積んだ会計士から構成される機関の声明書。ただし、その声明書は公からコメントを得るために公開され、カテゴリー a の機関から許可を得たものであること。F A S B Technical Bulletins、A I C P A 産業別監査・会計指針、A I C P A S O P。
カテゴリー c	会計原則を設定する目的、または一般に認められた既存の会計実務を論議する目的で公開討論の場で会計問題を審議する、カテゴリー a の機関が組織し、経験を積んだ会計士から構成される機関の声明書。カテゴリー a の機関から許可を得ているが、公からコメントを得るためには公開されていない、カテゴリー b に属する声明書。A I C P A ・ A c S E C の Practice Bulletins (F A S B の許可済み)、F A S B Emerging Issues Task Force の同意書
カテゴリー d	特定の産業界で行き渡った実務であるとの理由で一般に認められていると広く認識されている実務や声明書、あるいは特定の状況下での一般に認められた声明書の、普段使われているもの。F A S B スタッフが表明する A I C P A の” Q s and A s ” 集、一般的あるいは特定産業界で広く認識され、行き渡った実務。
他の会計文献	F A S B 財務会計概念ステートメント (S F A C)、A I C P A Issues Papers、国際会計基準委員会基準書 (I A S)、政府会計基準審議会 (G A S B) ステートメント、同 解釈指針、同 Technical Bulletins、他の職業団体や規制機関の声明書、A I C P A 等の実務手引書、会計学テキスト、ハンドブック、論文

以下は、主として、上記のA I C P Aによる建設業に関する産業別監査・会計指針と S O P 81-1 を拠り所にしながら、建設業の会計基準をまとめることとしよう。

② 工事進行基準と工事完成基準

米国でも、工事進行基準 (Percentage-of-Completion Method) と工事完成基準 (Completed-Contract Method) の両方法が建設業会計での収益認識基準となっている。しかし、それは、同じ状況下でいずれかを代替的に採用することができる、という基準設定ではなく、それぞれの基準の適用の条件、根拠、理由が明示され、いずれの基準を適用すべきかを判断しなければならない (S O P 81-1, para. 21)。この点で、随意に、いずれかの基準を代替的に採用できる日本とは大きく異なる。

まず、米国基準の基本は工事進行基準にある。その根拠は次のように説明される (S O P 81-1, para. 22)。

(a) ほとんどの建設契約は発注者の仕様に従って建設することが明記され、契約の履行を要求する発注者の法的な権利としては、事実上、工事の進行に応じて中途工事 (work-in-progress) に対する建設業者 *10 側の権利を売り渡していることを意味する。建設業者には中途工事に対する所有主としての請求権はなく、先取り権 (lien right) *11 を有するのみである。また、建設業者は発注者から工事の進行に応じて支払いを受け、中途工事を引き取る権利を行使する。したがって、この点が、経済的な意味で、建設契約の履行が工事の進行に応じて生じる継続的売買取引とみなされる理由となる。

(b) 多くの工事契約では、ユニット工事引き渡し契約が交わされる。この契約では、工事ユニットが引き渡される度に、当該ユニットに対する所有権と損失に対するリスクが発注者側に移されるのが一般である。したがって、ユニットの引き渡しと受領は契約履行の客観的な測定となる。なお、米国基準では、部分引渡法 (unit-of-delivery method) は工事進行基準の変形と見られている (S O P 81-1, para. 4.)。

以上の理由で、工事進行基準は契約履行の法的かつ経済的な結果をタイムリーに認識するものとみなされ、したがって、当基準に基づく財務諸表は工事完成基準に基づく財務諸表よりも会社の取引と事象の経済的実態を明確かつタイムリーに反映

するものとして推奨されるのである。

これに対して、工事完成基準については、S O P 81-1 は、以下に示すように、消極的、というよりは否定的な立場であり、この基準を容認せざるを得ない事情が別に示されているに過ぎない。

すなわち、工事完成基準は、工事が進むに連れて生じる契約上の権利の移動状況の報告を行わない。予測できない原価や損失をもたらすこともあり得る未履行の工事に対する見積もりではなく、最終的に確定した結果に基づこうとするもので、契約期間が一会計期間を超えるとときに、当期の履行分を反映せず、したがって不規則な (irregular) 利益認識をもたらす可能性がある。この方法に基づく財務諸表は、契約に関する報告粗利益とそれに関連する期間原価との関係に関する情報を示すことができない、と指摘している (S O P 81-1, para. 30)。

ここで、S O P 81-1 が工事進行基準を基本原則として指示する根拠の基礎にあるのが、工事契約の履行に関する法的な裏付けとキャッシュ・フローである。工事が進行し、対価も支払われ、その分が順に発注者側に所有権移行されるために、工事進行基準は経済的にも、法的にも実態を反映し、利益認識の基準として適切である、という理由付けである。ここでの法的な理解は、コモン・ロー（衡平法）に拠って立つ英米契約法の考え方によるものであろうが、このような法的解釈をしない、わが国や欧州大陸の実定法的な債権債務法のもとで、しかも対価の支払い方法が純然たる出来高払いでない、わが国の工事契約慣行のもとでは、工事進行基準は逆に取引の実態を反映しない方法として否定されるのであろうか。この点が、工事進行基準原則論の克服すべき最大の論点であるのかもしれない。

しかしながら、現代的な会計認識と開示の論理は、このような法的解釈論の世界をすでに超えている。いわゆる、「形式より実態」(substance over form) の考え方は、例えば、リース会計にもみられるところであり、これからますます敷衍されようとしている。したがって、わが国の法律論における障害は将来的には論点とはならないであろう。むしろ、キャッシュ・フローとの整合性が工事進行基準原則導入論に対する最も大きな障壁となると考えられる（他に、税務要因が考えられるが、これは別個に検討しなければならない）。この場合、工事進行基準を原則基準として導入するために純然たる出来高払い制にすることも一つの可能性であるが、現在の支払制度ないし慣行のもとで工事進行基準による利益計上は何らかの齟齬を来さな

いか、検討を要するところである。

③ 工事進行基準と工事完成基準の適用条件

上述のように、SOP 81-1 は工事進行基準を原則的基準として支持し、次のような状況下では当基準が適用されるべきとする。すなわち、工事完成に向けての進捗の程度と契約収益と工事原価との間に合理的に信頼できる見積もりが存在し、そのうえで、当事者間で交わされる契約に、目的物、対価、決済方法に関する従わざるを得ない権利を明記した規定がもうけられ、発注者が契約に基づき自らの義務を全うすることが予期でき、かつ受注者が契約上の義務を履行することが予期できる場合には、工事進行基準が望ましいとするのである (para. 23.)。

そして、こうした合理的な見積もりを設定する能力は建設工事に携わる企業にとっては基本的要件とみられ (para. 24.)、したがって工事進行基準はほとんどの場合に妥当な基準と考えられる。また、当基準の適用は、個々の工事毎でも、プロフィット・センター（会計計算単位）毎でも、適宜、行われる。さらに、基本基準として工事進行基準を採用している企業であっても、合理的な信頼し得る見積もりが得られない場合とか、見積もりに信頼を置けなくする基本的な障害がある場合は工事完成基準を適用し、これを開示する (para. 25.)。

一方、工事完成基準は、適用結果としての、企業の財政状態と経営成績が工事進行基準を適用した場合と大きく変わらない場合（例えば、工事のほとんどが短期の契約である場合） (para. 31.)、あるいは合理的に信頼できる見積もりが得られない場合、またはその見積もりに信頼を置けなくする固有の障害がある場合に適用できるものとする (para. 32.)。ただし、そのような場合であっても、損失が発生しないという保証がある場合（例えば、契約範囲は曖昧であるが、コスト・プラス方式等により、利益が保証されている場合など）は、より明確な見積もりが得られるまで、工事完成基準よりは、利益をゼロとして計算する工事進行基準（収益とコストを等しいとする）を適用すべきであるとする。なぜなら、工事完成基準は工事の完成まで損益計算書に反映されないのに対して、工事進行基準は企業活動と経済資源の使用を開示できるからである (para. 33.)

以上のように、SOP 81-1 は工事進行基準を原則的基準とし、その前提に、工事に関わる進捗度の把握と収益と原価の発生に対する合理的に信頼できる見積もり

を行う能力は通常の企業にとっては当然の要件であり、また工事毎、あるいはプロフィット・センター毎に、そのような見積もりは一般的に行われるであろう、という理解を提示しているのである（注文変更については、別個に指針を設けている）。この点が、とりわけ、わが国の建設関係企業の見積もり、積算能力の低さ、さらには工事契約に加わりがちとされる、恣意的、流動的要素の多さを考慮すると、工事進行基準適用上の一つのハードルとなる可能性がある。しかし、逆に言えば、この点こそ、工事進行基準を適用することによる、わが国建設業の経営の合理化への寄与が期待されるのである。

*2 参考：黒川保美編、総解説国際会計基準、日本経済新聞社、1994年；村剛雄監修、国際会計基準精説、白桃書房、1994年；中央監査法人「国際会計基準実務ハンドブック」、中央経済社、1999年、日本公認会計士協会「国際会計基準書 2001」、同文館、2001年。

*3 2003年1月17日の日本経済新聞（朝刊）によれば、当年初からEUでは、2005年1月1日から国際会計基準適用に向けての準備のための国際会計基準の加盟各国語への翻訳作業が本格化し、加盟域内7000社の採用が見込まれるという。

*4 EUのHP（2003年1月15日）を参照。

*5 中国財務省（The Ministry of Finance）の会計管理部（Division of Administration of Accounting Affairs, DAAA）は、1998年に会計基準委員会（Accounting Standards Committee）を創設し、その後、国際会計基準に典拠した会計基準を公表している。

*6 本章は（財）建設業振興基金の建設業経理研究会が1997年に行った米国での実態調査の結果を取り入れている。調査は、米国の建設業関連機関（発注主体、建設業者、コンストラクション・マネジメント～工事のコンサルティング、施工管理業者～）、大手会計事務所等を訪問して行った聞き取りと資料収集からなる。欧米実態調査専門委員会「欧米の建設業経理-実態調査概報-」、建設業の経理（建設産業経理研究所刊、（財）建設業振興基金監修）、第2号（1998年1月）、pp.49-52.を参照。

*7 日本公認会計士協会業種別監査研究部会建設業部会訳「建設業の会計と監査ガイドブック」（都市文化社、1988年）に翻訳されている。

*8 A I C P A, S A S, N o. 69 (The Meaning of Present Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles in the Independent Auditor's Report), para.10. をもとに修正。ただし、このヒエラルキーは、監査人が財務諸表の適正性の要件としての一般に認められた会

計基準 (Generally Accepted Accounting Principles : G A A P) への準拠性を判定する際の判断規範として提示されているものである。詳細は、山浦久司「適正意見の意味の再確認とわが国へのインプリケーション」、会計、第 151 巻第 3 号 (1997 年 3 月)、pp. 1 以降を参照。

*9 A I C P A, S A S, N o. 69 (The Meaning of Present Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles in the Independent Auditor's Report), para. 10. をもとに修正。ただし、このヒエラルキーは、監査人が財務諸表の適正性の要件としての一般に認められた会計基準 (Generally Accepted Accounting Principles : G A A P) への準拠性を判定する際の判断規範として提示されているものである。詳細は、山浦久司「適正意見の意味の再確認とわが国へのインプリケーション」、会計、第 151 巻第 3 号 (1997 年 3 月)、pp. 1 以降を参照。 .

*10 S O P 81-1 は, "contractor" (請負人) という用語を使うが、その定義は、「主要請負人 (general or prime contractor)、あるいはその下請人 (subcontractor)、あるいは C M (construction manager) として、買い手の仕様に応じて、設備、製品、あるいは用役を建設する契約を締結する者、あるいは企業」(para. 16.) とあり、その契約の中には、通常の土木、建設以外にも、造船、設備、機器等の製造、さらに C M としてのコンサルティングや設計なども含まれ (para. 13.)、S O P 81-1 の対象がいわゆる通常の「建設業」の対象よりも広いことには注意しなければならない。

*11 一般的には、債権者と債務者の間の一定の取引から生じるすべての債務が弁済されるまで、目的物を占有、留置できる権利を意味する。鴻常夫・北沢正啓編修、英米商事法辞典、商事法務研究会、1986 年、pp. 463-464 を参考。

3. 公認会計士監査

(1) 公認会計士の監査アプローチ

公認会計士監査は財務諸表の信頼性を担保するための制度である。したがって公認会計士監査は一般に公正妥当と認められる監査基準（最終改訂平成 14 年 1 月 25 日）並びにこれを補足する具体的な基準たる日本公認会計士協会の指針に準拠して実施される。

監査基準によれば公認会計士監査はリスクアプローチに基づいて行われることとなっている。リスクアプローチに基づく監査では、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために、固有リスクと統制リスクを暫定的に評価して決定するとともに、監査上の重要性を勘案して監査計画を策定し、これに基づき監査は実施される。

ここで「監査リスク」とは監査人が、財務諸表の重要な虚偽の表示を看過して誤った意見を形成する可能性である。監査リスクは固有リスク、統制リスク及び発見リスクという三つのリスク要素からなっている。「固有リスク」とは関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、財務諸表に重要な虚偽の表示がなされる可能性を言い、経営環境により影響を受ける種々のリスク、特定の取引記録及び財務諸表項目が本来有するリスクからなる。「統制リスク」とは財務諸表の重要な虚偽の表示が、企業の内部統制によって防止または適時に発見されない可能性である。また「発見リスク」とは企業の内部統制によって防止または発見されなかった財務諸表の重要な虚偽の表示が、監査手続を実施してもなお発見されない可能性である。

公認会計士は権限や監査時間などの制約の下、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるため、固有リスクと統制リスクを評価することにより虚偽の表示が行われる可能性に応じて発見リスクの水準を決定することが求められている。したがってリスクアプローチに基づいて監査を実施するためには公認会計士による各リスクの評価が決定的に重要である。そのため、経営者等とのディスカッション等によって景気の動向、企業が属する産業の状況、企業の社会的信用、企業の事業内容、経営者の経営方針や理念、情報技術の利用状況、事業組織や人的構成、経営者や従業員の資質、内部統制の機能、その他経営活動に関わる情報を入手し、これらに対する経営者等の認識や評価を理解することとなる。

リスクアプローチにおいては特に統制リスクの評価がポイントとなるが、監査人が統制リスクを評価するにあたって対象とするのは、基本的に企業の財務報告の信頼性を確保する目的に関わる内部統制である。企業に内部統制が整備されていない場合すなわち統制リスクが高いばあいには、意見形成の合理的な基礎を得ることが著しく困難となり、逆に十分かつ適切に内部統制が運用され、統制リスクが低い場合には効果的かつ効率的な監査を実施することができるため監査リスクを低くすることが容易となる。

内部統制とは、企業の財務報告の信頼性を確保し、事業経営の有効性と効率性を高め、かつ事業経営に関わる法規の遵守を促すことを目的として企業内部に設けられ、運用される仕組みと理解されている。したがって、企業にとって内部統制の充実を図ることは極めて重要である。

(2) 工事進行基準の監査上留意すべき二つの指針

工事進行基準を適用する場合、公認会計士監査との関係では日本公認会計士協会より公表されている次の二つの指針に留意すべきである。すなわち昭和 59 年 1 月 18 日に公表された監査第二委員会報告第 6 号「建設業における長期請負工事の収益計上基準に関する開示の方法と監査上の取扱いについて」(以下 6 号報告という)及び平成 14 年 10 月 8 日に公表された業種別監査委員会報告 27 号「建設業において工事進行基準を適用している場合の監査上の留意事項」(以下 27 号報告という)である。

(3) 6 号報告のポイント

6 号報告では工事進行基準適用上の主要な留意点として次の点が明示され、工事進行基準に関わるわが国の会計慣行の基本的枠組みとして定着している。

- ① 長期請負工事に関する収益の計上基準は重要な会計方針として記載しなければならない。
- ② 工事進行基準を採用する場合の適用対象工事の請負金額、工期等についての一定の合理的な基準、すなわち適用基準も重要な会計方針を構成するものである。
- ③ ①及び②より、適用基準の各構成要素を変更した場合についても重要な会計方

針の変更として取り扱われることとなる。

(4) 27号報告のポイント

27号報告は6号報告が長期間にわたって会計実務並びに監査実務として定着している現状を前提として、監査基準の改定を機に工事進行基準を適用している場合の監査上の留意事項をリスクアプローチの観点から取りまとめたものである。

① 固有リスクの評価の基本的留意事項

工事進行基準は、工事の完成・引渡前の会計期間においても工事収益を計上し、また、工事進行程度に関する見積要素や適正な工事損益率の算定に関する不確定要素が存在すること多いため、工事完成基準に比較して一般的に監査リスクが高いとされている。特に固有リスクの評価にあたっては経営環境に関連する要因および工事進行基準の特性に関連する要因を検討することとなるが、次のような理由から一般的に固有リスクは高めに評価されることとなる。

- (ア) 見積や評価の段階で経営者の恣意性を完全に排除できない。
- (イ) 工事請負の実情から工事進行基準の適用結果の不確定性が増幅されるおそれがある。
- (ウ) 工事に関わる技術者の判断に依拠せざるを得ない部分がある。
- (エ) 工事は個別性が強く、見積に当たっての画一的な判断尺度を得られにくい。
- (オ) 現場に対する工事部門以外の部門による監視活動は、工事進行基準の適用の観点からは目的適合性に欠けたものとなりがちである。
- (カ) 会計上の見積においても担当者の判断に個人差が生じやすく、信頼性の水準を維持しにくい。
- (キ) 現場責任者に意思決定の権限が集中しやすく、工事進行基準適用上の必要情報が適時かつ網羅的に収集できないおそれがある。
- (ク) 現場との情報の共有化の状況によっては、工事進行基準の適用結果の検証可能性が実質的に低くなるおそれがある。

② 固有リスクの評価の個別的留意事項

固有リスクの評価に当たって個別具体的には、主観的な判断が加わりやすい見積要素としての請負金額、工事総原価および工事進捗程度に留意することとなる。

請負金額の見積のうち、設計変更等による影響が本工事対象物と密接不可分な場合は工事全体で損益計算を行うこととなるが、請負金額は協議が実質的に成立した時点で変更されることとなる。なお、設計変更等以外の理由による値増金についても確定時点で請負金額に含めることとなる。

工事総原価の見積は一般的には実行予算に基づくこととなるが、各事業年度末の現況により見直すこととされている。

工事進捗程度の見積を原価比例法により行う場合には、次のような点に留意して各事業年度末の工事原価の発生額としなければならない。

- (ア) 未使用材料、未達材料が工事原価に含まれていないこと。
- (イ) 先行検収による前渡金が工事原価から除外されていること。
- (ウ) 外注業者に対しては出来高査定に基づき工事代金が支払われていること。
- (エ) 仮設材料の回収計算が行われ、未発生分が工事原価から貯蔵品勘定等に振り替えられていること。

なお、プラント工事などにおける特注機器については現場未搬入であっても発注者の検収並びに資金的裏づけがある場合は工事進捗程度の算定上工事原価に含めることが妥当な場合がある。

③ 内部統制の有効性の評価

工事進捗基準を適用する場合、多くの見積作業が不可欠であり、また、その作業が継続して合理的に実施されるためには、工事の施工管理及び損益管理体制全般にわたる内部統制の整備・運用が重要である。したがって、監査の過程では内部統制の有効性の評価が求められており、これに基づいて統制リスクが評価されることとなる。

工事進捗基準の適用に関する内部統制の有効性の評価においては、工事進捗基準適用上の統制環境すなわち必要な諸規程が整備されていること、会計部門や工事部門に必要な人材が配置されていること、また規程や経営組織の整備に関する監視活動が適切に行われていることが確かめられる。

請負金額の見積過程では、工事請負契約書・注文書により工事請負金額や設計変更

による修正額が確定していない場合の取扱いに関わる統制活動が適切に整備運用されていることが確かめられる。

工事総原価の見積過程では、実行予算書の作成、承認あるいは修正に関わる統制活動が適切に整備運用されていることが確かめられる。

工事進行程度の見積過程では、一般的に原価比例法を前提とした発生原価の計上及び工事出来高との比較分析に基づく工事進行程度の決定に関わる統制活動が適切に整備運用されていることが確かめられる。

④ 不正リスクの評価

工事進行基準については固有リスクが一般的に高く評価されることおよび近年の建設業界を取り巻く環境の厳しさが相俟って、経営者の恣意性の過度な介入による不正リスクが高まっているとの認識がある。これについて監査上公認会計士は職業的専門家としての懐疑心をもって、不正及び誤謬により財務諸表に重要な虚偽の表示がもたらされる可能性の評価を行い、監査計画に反映させることとされている。請負金額の見積過程においては、請負金額の架空計上や未確定な場合の過大若しくは過小計上が不正リスクとなる。

工事総原価の見積過程においては、実行予算上の意図的な過大若しくは過小計上が不正リスクとなる。

工事進行程度の見積過程においては、架空外注費の計上による工事進行程度の過大計上または他の工事との原価の付け替えによる工事進行程度の見積の調整が不正リスクとなる。

⑤ 実証手続の実施

工事進行基準は固有リスクが高いため、統制リスクも高い場合には監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために発見リスクの程度を低い水準に抑えることが必要となる。この場合、より強い証明力を有する監査証拠を得るための実証手続を選択し、通常は貸借対照表日により近い時期に適用し、その範囲を拡大することとなる。ただし、工事進行基準による収益算定基礎資料においては、期中の数値と期末の数値には関連性があることから、効率性を勘案して期末日前の実証手続、すなわち期中での現場往査並びにその際の現場責任者への質問が有効な実証手続として実施さ

れることとなる。

実証手続の実施に当たっては、収益算定基礎資料を入手あるいは閲覧し、その継続性、真実性、十分性等を検討した上で、算定方法の継続性、正確性等を確かめることとなる。

工事進行基準の新規適用あるいは適用基準の変更によって、長期請負工事の収益認識基準に関する重要な会計方針の変更に該当する場合には、変更の理由並びに財務諸表に与える影響額の妥当性を検討し、財務諸表における表示の妥当性を検討することとなる。

4. 法人税法

法人税法上は従来、長期請負工事に係る収益及び費用の計算に当たって、原則として工事進行基準と工事完成基準との選択適用を認めていた。しかし平成10年度税制改正において、長期大規模工事の収益又は費用の計算については工事進行基準の適用を強制する(法人税法64①)とともに、工事進行基準の適用上の諸規定の整備を行った。

その主な内容は以下のとおりであるが、法人税法と企業会計の考え方との間には依然大きな差異が残っている部分もあり、決算上は税効果会計に基づく両者の調整が不可避となっている。

なお、以下において法人税法は「法」、法人税法施行令は「令」、および法人税基本通達は「通」と略している。

(1) 工事収益及び費用の計上に関する通則

① 工事収益の帰属時期

工事収益は物の引渡しを要する請負契約に基づくため、その目的物の全部を完成して引き渡した日の属する事業年度の益金に算入されることとなる。(通2-1-5)

また工事請負契約における引渡しの日は、作業終了日、相手方の検収が完了した日あるいは相手方が使用収益できることとなった日など当該工事の種類及び性質、契約内容等に応じてその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によることとなる。(通2-1-6)

② 工事代金が未確定の場合の見積

完成して引き渡した工事に係る請負金額が、完成引渡しの日属する事業年度末において未確定の場合は、その日の現況により適正に見積ることとなるが、その後確定した場合に生じる差額については、確定した事業年度の益金又は損金の額に算入することとなる。(通2-1-7, 2-1-4 準用)

また、値増し金についてはその工事の完成引渡事業年度の益金に算入することとなるが、相手方との協議に基づき確定する場合はその収入すべき金額が確定した事業年度の益金に算入することとなる。(通2-1-8)

③ 工事原価が未確定の場合の見積

工事の完成引渡事業年度末において完成工事原価が確定していない場合には、その日の現況により適正に見積ることとなる。その場合未確定の費用が完成工事原価とすべき費用かどうかを判断するにあたっては、当該工事に係る請負契約の内容、当該費用の性質等を勘案して合理的に判断することとなる。(通 2-1-1)

(2) 工事進行基準の適用対象工事の決定

① 長期大規模工事に対する工事進行基準の強制適用

法人税法上、工事進行基準の適用対象工事の請負金額、工期等についての基準(以下「適用基準」という。)は工期2年以上かつ請負金額50億円以上の工事であり、この要件に該当する工事を長期大規模工事としている。なお、請負金額については平成16年3月31日までに契約締結された工事について経過措置(100億円以上)が設けられている。(法64①、令129①、平成10年改正令附則16)

請負金額の判定は原則として契約毎に行うこととなるが、複数の契約全体で一つの工事を請け負ったと認められる場合は契約全体で判断することとなる。(通 2-4-14) なお、請負金額及び工期から判断して長期大規模工事に該当する工事であっても、工事代金の2分の1以上が引渡期日から1年を経過する日後に支払われる(手形払いを含む。)工事は長期大規模工事には該当しない(令129②、通 2-4-18)。これは担保力を考慮して工事請負契約上の決済条件を長期大規模工事の要件の1項目としたものと考えられる。

なお長期大規模工事以外の工事では、長期割賦販売等の要件に適合する場合、延払基準により決算することが認められている。(法63①②、令124、125、126)

② 工事完成基準と工事進行基準との選択適用が認められる工事の判断基準

法人税法は、長期大規模工事に該当する工事についてはすべての法人に対して工事進行基準の適用を強制する(法64①)一方、長期大規模工事以外の長期工事については工事進行基準の適用は任意とされている(法64②)。すなわち目的物の引渡が着工事業年度の翌事業年度以後の工事については工事完成基準と工事進行基準との選択適用が認められており、工期1年以上という条件は付されていない。(法64②)

③ 最終損益が赤字となる場合の工事進行基準の不適用の判断基準

最終損益が赤字となる工事及び引渡事業年度前の事業年度において工事進行基準によって計算すると単年度ベースでは赤字となる工事については工事進行基準の適用は認められていない。ただし、これは工事完成基準と工事進行基準との選択適用が認められる工事についてであり、長期大規模工事については、工事進行基準の適用が強制されることとなったことから、赤字であっても認められる。(法 64②、令 130)

④ 請負金額が未確定な場合の工事進行基準の適用の判断基準

継続的な発注者の着工指示書などにに基づき、着工は行われたものの請負契約が決算時点においても締結されず、請負金が未確定な場合がある。この場合に工事進行基準を適用すべきかどうか、適用した場合に最終損益をどのように予測するかといった問題が生ずる。この点については、事業年度終了の時の現況により見積られる工事の原価の額をその対価の額とみなすことにより当該工事が長期大規模工事に該当するか否かの判定、及び工事進行基準の方法による当該事業年度の収益および費用の額の計算を行うこととなる。(令 129④)

⑤ 着工事業年度以後に請負金額の変更があった場合の工事進行基準の適用の判断基準

工事完成基準を適用していた工事が、請負金額の増加あるいは工事期間の延長により着工事業年度後の事業年度において長期大規模工事に該当することとなった場合については、原則として当該事業年度において当該事業年度終了の時点における工事進行割合に応じた収益の額および費用の額を計上することとしている。すなわち適用基準を満たした年度において工事進行基準の適用を強制している。(令 129⑤)

ただし確定申告書にその計算の明細書を添付することを条件として、工事進行基準を前事業年度まで適用していたと仮定した場合に計算される収益の額および費用の額については引渡事業年度まで繰り延べることを認めており(令 129⑧)、工事進行基準の適用開始事業年度の工事損益および課税所得が前事業年度に比べ著しく変動することのないよう配慮しているものと思われる。

また長期大規模工事に該当する工事について、請負金額の減少あるいは工事期間の短縮により着工事業年度後の事業年度において長期大規模工事に該当しないこととなった場合について、その工事に工事進行基準を適用しないこととした時であっても、その適用しないこととした事業年度前の事業年度において計上した当該工事

にかかる収益の額及び費用の額を既往に遡って修正することは認めていない。(通2-4-16)すなわち長期大規模工事に該当しなくなった場合には工事進行基準を続行するか、あるいは工事進行基準を中断するかは会社の選択によることとなる。

(3) 工事進行基準の適用開始時期

工事進行基準が適用されるのは着工事業年度からである。(法 64①) したがって何を着工の指標とすべきかが問題となる。

この点については長期大規模工事に着手したかどうかについては、長期大規模工事を完成するために行う一連の作業のうち、重要な部分の作業を開始したかどうかにより判定することとなる。(令 129⑦)そしてその判定は、当該長期大規模工事の種類及び性質、その長期大規模工事にかかる契約の内容、慣行等に応じて「重要な部分の作業」を開始した日として合理的であると認められる日のうち法人が継続して判定の基礎としている日によることとなる。(通2-4-17) なお、設計業務が「重要な部分の作業」に該当するかどうかは会社の選択に委ねられている。(令 129⑦)

適用開始時期との関係では、長期大規模工事であっても事業年度終了時点で着工後6ヶ月を経過していないもの及び工事進行割合20%未満のものについては工事進行基準を適用しないことを宥恕している。(令 129⑥)

(4) 工事進行基準の計算方法

従来、法人税法上は工事進行基準は黒字工事についてのみその適用を認められていたが、平成10年度の改正後は赤字工事にも適用する可能性が生じたことから、工事進行基準の計算方法についても改正された。

・改正前(旧法 64①、旧令 129①)

$$\left[\begin{array}{c} \text{当該事業年} \\ \text{度に計上す} \\ \text{る工事利益} \end{array} \right] = \left[\begin{array}{c} \text{当該事業年度終了の時の} \\ \text{現況によりその工事につ} \\ \text{き見積られる工事利益} \end{array} \right] \times \text{工事進行割合} - \left[\begin{array}{c} \text{前事業年度まで} \\ \text{に計上した工事} \\ \text{利益} \end{array} \right]$$

・改正後（令 129③）

$$\left[\begin{array}{l} \text{当該事業年} \\ \text{度に計上す} \\ \text{る工事収益} \end{array} \right] = \text{請 負 金 額} \times \text{工事進行割合} - \left[\begin{array}{l} \text{前事業年度まで} \\ \text{に計上した工事} \\ \text{収益} \end{array} \right]$$

$$\left[\begin{array}{l} \text{当該事業年} \\ \text{度に計上す} \\ \text{る工事原価} \end{array} \right] = \left[\begin{array}{l} \text{当該事業年度終了の時の} \\ \text{現況によりその工事につ} \\ \text{き見積られる工事原価} \end{array} \right] \times \text{工事進行割合} - \left[\begin{array}{l} \text{前事業年度まで} \\ \text{に計上した工事} \\ \text{原価} \end{array} \right]$$

$$\text{(注) 工事進行割合} = \frac{\left[\begin{array}{l} \text{当該事業年度終了の時ににおけるその工事のために既に} \\ \text{要した原材料費、労務費その他の経費の額の合計額} \end{array} \right]}{\left[\begin{array}{l} \text{当該事業年度終了の時の現況により} \\ \text{その工事につき見積られる工事原価} \end{array} \right]}$$

その他工事の進行の度合を示すものとして合理的と認められるものに基づいて計算した割合

（５）工事進行割合の算定方法

① 発生主義に基づく工事進行割合の認識

工事進行割合は、原価比例法（工事原価の発生割合）によって計算されるケースが多いと思われるが、それ以外の合理的と認められる方法を用いる余地を認めている。（令 129③カッコ書き）

まず上記算式の分母には通常、実行予算に基づく見積総工事原価が計上される。そして当該実行予算は毎決算期にこれを見直すことが必要である。実行予算の見直しに当たっては発注者との間で合意された設計変更に対応する工事原価の増減額はもとより、資機材や外注費の発注実績から今後見込まれる価格変動、工事期間の延長等に基づく技術者等人件費の増減額等、工事の最終損益に影響を与えると考えられるすべての要因を織り込むことが必要である。

つぎに上記算式の分子には着工事業年度から当該事業年度末までの累計の工事原

価が計上される。そしてこの工事原価は当該事業年度末時点の工事出来高に対応するものでなければならない。たとえば外注費については業者に対する支払実績額だけではなく期末の出来高査定に基づく未払い計上が行われなくてはならない。材料費のうち製作工場において検収された部分に対する支払額は、現場に投入されていなければ工事出来高に関わらないため前渡金として処理されなければならない。仮設材については棚卸を実施するとともに、取得原価から回収額を差引いた損料を工事出来高率で按分し、未発生部分については未成工事支出金から材料貯蔵品勘定に振替えることとなる。

② 工事進行割合の算定に当たってのスポンサーメリットの取扱い

スポンサーメリットとはJV工事のスポンサーの地位にあることによって享受する各種のメリットであるが、ここでは特にJV工事において取引業者がスポンサー会社に対してのみ行った材料や外注工事等の発注額の割戻を指している。

スポンサーメリットは、スポンサーと特定の取引業者との間で行われる継続的かつ大量の取引から発生した別個の利益と考えられているため、工事進行割合の算定上工事原価のマイナス項目とした場合は、取引業者との間で確定した金額を確定した事業年度の益金として取り扱うこととなる。

(6) 外貨建の長期大規模工事

外貨建工事に関する長期大規模工事の判定は、外貨による請負金額を契約日の為替相場で円換算した金額について行い、当初契約後の請負金額の増加または減少についても契約時の為替相場によることとなる。(令 129①カッコ書き、通 2-4-20、2-4-21)

また外貨建工事に関する工事進行基準では、原則として計算基礎は全て円換算を行った後の金額に基づくものとしているが、法人が継続して合理的に計算している場合にはこれを認めている。(通 2-4-22)

5. 工事進行基準と商法

(1) 工事進行基準と商法

商法には明文の規定がなく、工事進行基準を適用すべきかどうか、あるいは適用することが許容されるかどうかは、「公正ナル会計慣行」あるいは条理に委ねられている。

(2) 「公正ナル会計慣行」

商法には商人一般に適用される商業帳簿に関する規定と株式会社にも適用される会社の計算に関する規定が含まれており、商法および有限会社法の委任をうけて、商法施行規則は株式会社と有限会社の計算に関して規定している。したがって、株式会社や有限会社を含む商人は商法の規定にしたがって会計を行うことが要求されている。

しかし、わが国では、証券取引法も公開会社などについて財務諸表の作成を要求し、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に従うことを要求しており、商法と証券取引法とがいずれも企業会計の実体面を規制するというめずらしい仕組みとなっている。そのため、証券取引法が適用される株式会社については会計および監査が二重になり、そのような会社に過重な負担が生ずることなどを防ぐため、昭和49年商法改正により、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」という規定(以下、斟酌規定という)が、商法32条2項として設けられた。

この斟酌規定に関連して、少なくとも1990年代前半までの通説は、『企業会計原則』は『企業会計原則』であることのみをもって、自動的に「公正ナル会計慣行」であると解釈されるものではなく、商法の観点から「公正ナル会計慣行」と評価されるものが『企業会計原則』の指示する会計処理方法等と一致する場合があると考えられてきた。すなわち、『企業会計原則』に定める会計処理がわが国の「会計慣行」とあるといえるか、「会計慣行」であっても、それが「公正ナル」会計慣行であるかを改めて検討する必要があると解されていた。

しかし、商法改正および『企業会計原則』の修正を通じて両者の間の抵触が少なくとも表面上はほとんど解消され、近年では、『企業会計原則』を含む企業会計審議会が公表した会計基準が「公正ナル会計慣行」に含まれると明示的に指摘するものが一般的になってきている。たとえば、『商法と企業会計の調整に関する研究会報告書』（平成10年6月16日）は、商法32条2項の「斟酌規定の解釈上、企業会計原則は、『公正ナル会計慣行』の中心をなすものと解されている」（Ⅰ、2）と指摘している。

このような見解からは、企業会計原則注解（注7）が工事進行基準によることを1つの収益認識方法として認めていることから、工事進行基準によって収益を認識することは少なくとも「公正ナル会計慣行」の1つにあたると考えられていると推測される。したがって、工事進行基準を適用することは必ずしも強制されないが、適用することは許されると考えられる。

（3）条理

ある会計処理方法が会計慣行とはなっておらず、公正ナル「会計慣行」とは評価できない場合であっても、商法計算規定の目的に照らし、条理にしたがって、ある会計処理方法を採用することができる。公正な「会計慣行」でないとすれば、斟酌することは必ずしも要求されないかもしれないが、商法・商法施行規則の明文およびそれらの規定の立法趣旨に合致するかぎりにおいて、そのような会計処理方法を採用することは商法上も可能である。したがって、万一、工事進行基準が「会計慣行」とはいえない場合であっても、工事進行基準によることができる可能性が商法上はある。そして、工事進行基準は、会社の財産および損益の状態を正確に判断するための情報を提供するという観点からは、商法計算規定の目的に合致すると考えられるので、商法上、工事進行基準によることは許されるものと解される。

（4）工事進行基準適用上の問題点

たしかに、工事原価の見積および進捗度の把握が適正に行われることが工事進行基準適用の暗黙の前提となると考えられるし、また、保守主義の原則から、収益の認識については慎重さが要求されるというみかたもありえよう。わが国では、工事

契約額の変更が事後的に行われることが少なくないことから工事完成基準によることが原則とされるべきであるとも考えられる。また、かならずしも出来高払いの契約になっているわけでもない。しかし、商法は、実現主義による収益認識を明示的には要求しておらず、「公正ナル会計慣行」あるいは条理に基づいて、工事進行基準を適用することを排除する見解はみあたらない。出来高払いではない点は、貸倒引当金の設定(取立不能見込額の控除)で対応する余地もあろう。

もともと、企業会計審議会が公表している会計基準(企業会計原則)では工事進行基準の適用は強制されていないため、商法上も、工事進行基準が唯一の「公正ナル会計慣行」であるとは解されていないが、今後、ある業種、規模の会社あるいはある特性(たとえば、有価証券報告書提出会社であること)を有する会社については工事進行基準の適用が強制されるような会計基準が設定された場合には、商法上も、その業種、規模の会社あるいはある特性を有する会社については、工事進行基準が唯一の「公正ナル会計慣行」であるとして、合理的な理由がない限り、工事進行基準によるべきであるとされる可能性はありうる。

(5) 損失が予想される場合

工事完成基準を適用する場合であっても、工事契約原価総額が工事契約収益総額を超える可能性が高い場合には、予想される損失を直ちに認識することが「公正ナル会計慣行」である、かりに公正なる「会計慣行」ではないとしても、配当可能限度額計算を1つの目的とする商法計算規定の趣旨から、そのように会計処理することが求められると解される。この損失は、法的債務ではないので、商法施行規則43条の引当金を設定することになろう。

6. 建設業許可と経営事項審査

(1) 建設業許可と財務諸表

わが国において建設業を営もうとする者は、次の区分によって国土交通大臣もしくは都道府県知事の許可を受けなければならない。

- ・ 2以上の都道府県の区域内に営業所を設けて営業する場合 国土交通大臣
- ・ 1の都道府県の区域内にのみ営業所を設けて営業する場合 都道府県知事

ただし、政令で定める軽微な建設工事（請負金額が5百万円未満の工事、ただし建築一式工事は請負金額が15百万円未満の工事または延べ床面積が150㎡未満の木造住宅工事―業法施行令第1条の2）のみを請け負う営業の場合は、この許可をうける必要はない。

さらに、建設業の営業にあたって、その者が発注者から直接請け負う1件の建設工事につき、その工事の全部または一部を、下請け代金の総額が政令で定める金額以上（30百万円、ただし建築工事業は45百万円―業法施行令第1条の2）となる下請け契約を締結して施工しようとする場合は、特に「特定建設業」の許可を受けなければならない。

そして、以上の許可の申請及び変更の届け出にあたっては、各会計期間の決算に基づいた「財務諸表」を添付しなければならない。さらに、国土交通大臣または都道府県知事は、それらの書類またはその写を、公衆の閲覧に供する義務があるので、許可を受けた建設業の財務諸表は、すべて一般に開示されていることになり、この点も他の産業と異なった状況として特筆されるべきことである。建設業会計による会計情報の重要性が強調されるべき制度となっている。

また、特定建設業の許可にあたっては、さらに、特定の財務比率の基準をクリアすべき要件があり、現行の基準は次のようである。（平成6年9月30日建設省経建発第289号）

- a 資本規模 資本金額2千万円以上、自己資本の額4千万円以上
- b 安全性 欠損比率20%未満
- c 流動性 流動比率75%以上

以上の基準については、このところの会計基準改正及び経済環境の激変の中で、

特定建設業の許可基準として適切な役割を果たしているかが問われている。

このように、建設業を営む者は、原則として決算による財務諸表を届出し、それが公表される仕組みとなっている。また、その財務諸表は、建設業法下にある建設業施行規則別記様式によって詳細に規定されるものによるものとされている。

建設工事の収益認識が工事完成基準によるべきか工事進行基準によるべきかの規定は存在しないが、どのような決算をするかの判断において、最も重要な要素であることはいうまでもない。

(2) 経営事項審査と財務諸表

公共工事の入札に参加するためには、「経営事項審査」（略称して「経審」ということが多い）を受審し、当該建設企業が何点の企業体であるかを確定しなければならない。このような企業の1点刻みでのランキング制は、諸外国にみられないわが国独特の制度である。

現行の経審で実施される審査項目は、大きく次の5項目から成っている。

- | | |
|--------------|-----------------|
| a. 経営規模 (X1) | 工事種類別の年間平均完成工事高 |
| b. 経営規模 (X2) | 自己資本 職員数 |
| c. 経営状況 (Y) | 12 の財務比率 |
| d. 技術力 (Z) | 建設業の種類別技術職員数 |
| e. その他 (W) | 労働福祉、安全成績、営業年数等 |

以上の項目については、ウェイト付けがなされ、次のような算式により総合評価される。

$$\text{総合評価 (P)} = 0.35 X1 + 0.10 X2 + 0.20 Y + 0.20 Z + 0.15 W$$

建設業会計と最も深い関わりのある審査項目は、いうまでもなく、経営状況 (Y) の評価である。12 の財務比率はすべて、建設業会計による財務諸表に基づいて計算されるものであり、建設業の経営実態を忠実に反映すべき項目として重視されている。

特に、「完成工事高」は、経営規模 (X1) を直接的に決める要素であるとともに、経営状況 (Y) とも深く関わる要素でもある。ちなみに、Y 点のうち、「完成工事高」が関係する指標は次の通り。

- ① 売上高営業利益率
- ② キャッシュ・フロー対売上高比率
- ③ 必要運転資金月商倍率
- ④ 受取勘定月商倍率
- ⑤ 有利子負債月商倍率
- ⑥ 純支払利息比率
- ⑦ 付加価値対固定資産比率

①、⑦は、完成工事高が高ければ常識的には良い結果となるが、②～⑥は、一般的には逆の結果となる。いずれにしても、完成工事高の多寡が評価に重要な影響をもたらしている。

したがって、建設業全体が共通の会計基準によって会計（経理）を実施しなければ、評価の公平性は保たれないので、建設業法の下にある会計基準の在り方は、建設業にとって誠に重要な生きた議論でなければならない。

（３）工事進行基準の影響

以上のように建設業を営むものは、基本的に、社会制度として財務諸表の開示による経営状況の透明性を求められ、財務諸表を基礎とする経営評価によって、企業のランク付けがなされている。

これらに関わるものは、当然のことながら、良い経営成績を開示し良い点を算定しうる財務諸表を求めるものであり、その意味において、適切な会計をする基準が不可欠となる。そうでなければ開示や順位づけの制度における透明性、公平性は危ういものとなろう。

建設業の財務諸表における「完成工事高」は、いうまでもなく、様々な評価基準の中核に存在する。期間損益計算書において同項目をどのように計上するべきかに的確・適切な基準が必要となることは自明の理である。

第二部 建設工事受発注の実態認識

第二部は、わが国の建設工事全般において、特に工事進行基準とその運用実態に着目しとりまとめを行ったものである。具体的には下記の1～7の各項目別に、発注者との契約、工事施工中における進捗度の管理、追加工事や設計変更等への対応、JV工事における運用などにつき記している。また当研究会では、平成14年12月、大手ゼネコンが多く加入する業界団体、社団法人日本建設業団体連合会に設置する会計・税制委員会 会計専門部会の幹事企業の経理責任者との意見交換会を行ったところであるが、その報告も併せて収録する。

1. 契約
2. 重階層構造
3. 施工管理、進捗管理
4. 設計変更、追加工事、値増し
5. 工事費の支払方法
6. 実行予算、原価管理
7. 共同企業体
8. 拡大建設業経理研究会実施報告
～建設業の収益認識に係る意見交換会～

第二部 建設工事受発注の実態認識

1. 契約

(1) 契約書未締結工事について

工事の着工は、あらかじめ締結された工事請負契約の内容に基づいて行われるのが原則である。工事請負契約は、民法第 632 条〔請負の意義〕に次のように規定されている。

「請負は当事者の一方が或仕事を完成することを約し相手方が其仕事の結果に対して之に報酬を与えることを約するに因りて其効力を生ず」

契約書を締結していれば、その内容に従い工事進行基準決算の必要の有無を判断すればよい。税法基準に対する判断は特に重要である。但し、建設業においては、書面による契約行為ではなく口頭による契約の成立により着工する場合もある。法人税基本通達 2-3-13 に「契約とは当事者間における請負に係る合意をいうのであるから当該契約に関して契約書等の書面が作成されているかどうかを問わない」と規定されている。このような場合に、税法基準の各判断基準については次のように考えることとなる。

①工期

法人税法第 64 条 1 項に「内国法人が、長期大規模工事のうち、その着手の日から当該工事に係る契約において定められている目的物の引渡しの日までの期間が 2 年以上であること」と規定されている。「その着手の日」とは、法人税基本通達 2-3-16 に規定されている通り、その工事の内容を完成するために行う一連の作業のうち重要な部分の作業を開始した日であり又、「目的物の引渡しの日」とは、工事工程表等により明らかされた完成引渡し期日である。契約書が締結されているなら、着工日と竣工日がこれに該当と考えて差し支えないだろう。

②請負金額

法人税法施行令第 129 条 1 項に「50 億円以上の工事」と規定されている。（なお平

成 16 年 3 月 31 日までの請負契約締結工事については 100 億円以上) 又同条 4 項に「請負の対価が確定していない時の適用は、その時の現況により当該工事につき見積もられる工事の原価の額をその請負の対価の額とみなす」と規定されている。従って、見積原価額を請負金額とみなして決算することとなる。この場合工事利益率はゼロである。

(2) その他留意事項

① J V 工事

請負金額全体額ではなく構成比率を乗じた持分額により判断する。なお、発注者とスポンサーあるいはサブ構成会社の一部が契約し、一部のサブ構成会社はスポンサー会社とのみ工事施工協定を締結する匿名 J V 場合については、税法上特段の規定はないが、実質持分額が判断の基礎となると解される。

② 海外工事

法人税法施行令第 129 条 1 項カッコ書きに「その支払が外国通貨でおこなわれるべきこととされる工事については、その工事に係る契約の時における外国為替の売買相場による円換算額とする」と規定されている。従って、契約時点の請負金額が適用基準を満たしていれば、たとえ工事決算時点で円高により適用基準以下となっても、適用外とはならない。

③ 分割発注工事

工事進行基準に該当するかどうかは契約単位毎に判断するのであるが法人税基本通達 2-3-14 に「複数の契約書により工事の請負に係る契約が締結されている場合であって、当該契約に至った事情等からみてそれらの契約全体で一の契約を請け負ったと認められる場合には、契約全体を一の契約として長期大規模工事に該当するかどうかの判定を行う」と規定されている。

例えば、官公庁工事の年度別予算に基づく発注、オフィスビルにおけるテナント発注工事等が該当する。

以上、税法基準に対する判断基準を中心に記述したが、会計上の基準を定めるときも、数値による基準を設けることが必要であると考ええる。

2. 重階層構造

(1) 発注者との関係

発注者が建設関連会社である場合は、自社の製品を使用するように働きかけるのは至極当然である。この場合は、発注者が部分的には下請け会社となるので請負金額と工事原価の整合性を確認する必要がある。

(2) 下請け会社との関係

建設物の施工は、重層下請け構造にある。材料会社・取付会社を含め4次、5次会社までさかのぼれる場合も多い。これは、下請け会社の施工能力に起因するものであり、各々自らができる守備範囲をこなして次工程へ引渡している。その意味では非常に労働集約的である。

下請け会社とのルールについては、建設業法で詳細が定められている。第22条には「一括下請負の禁止」が規定されているが、これも重層下請け構造となる一要因である。又、第24条7項には「施工体制台帳及び施工体系図の作成等」が規定されている。これにより、重層下請け構造を明らかになり、契約形態が一目瞭然となる効果がある。

第41条2項には「労働債権の立替支払の勧告」、3項には「工事費の立替支払の勧告」が規定されている。いずれも、1次下請け会社が2次下請け以降の会社に対して不払いをおこしたときの、元請会社への立替支払の勧告を定めたものである。不払いの理由は経営不安倒産等によることが多く、この場合元請け会社は、既に1次会社へは支払しているので、重複支払になる公算が強い。重複支払にならないように下請け会社への日常管理が重要となる。

3. 施工管理、進捗管理

(1) 施工管理

①材料管理

材料管理とは、未成工事支出金の材料費にて仕訳されている項目が該当する。主なものは、鉄筋、鉄骨、生コンクリート、砂、セメント等であり、これらの材料については、元請会社が下請け会社は無償支給し当該下請け会社が施工のみを担当するのが通常である。但し、仮設材料については、④仮設管理にて後述する。以外の材料についてはほとんどの場合材料と工費込みでの契約となり、これは③外注工事管理にて後述する。

材料管理については、作業所に納入され費消されたものが未成工事支出金として認識されるので、納品時の納品書を保管し納品書に基づいた材料簿の記帳が必要である。なお、作業所外の材料センター等の社内保管場所にて保管され未使用分については、たな卸資産として認識すべきであるが、作業所内にて留保され即時に費消が見込まれる通常の在庫部分については納入をもって未成工事支出金として認識しても問題ないと思われる。

②労務管理

労務管理とは、未成工事支出金の労務費にて仕訳されている項目が該当する。主なものは、鳶職、土工職である。他の施工会社は、③外注工事管理にて後述する。

労務費については、作業所にて労働している人数に単価を乗じ未成工事支出金として認識するので、作業所従事者の名簿を作成し、日々従事的人数を就労日報にて把握する必要がある。又、単価については、契約締結時点で適正に定めておく。何分、人員の在席証明が唯一の証憑となるので就労日報と作業内容等の整合性についても日常管理が大切である。

③外注工事管理

外注工事管理とは、未成工事支出金の外注費にて仕訳されている項目が該当する。未成工事支出金のうち70%程度が外注費に分類される。

ほとんどの場合、材料費と工賃を合わせて契約する形態なので、工事出来高管理が重要である。工事工程が工事全体工程に対し、適時な施工であるかを日々確認し、下請け会社からの出来高明細書を査定することが必要である。出来高の査定基準は、会社毎に基準があろうかと思うが、基本的には納品据付が条件と考える。人員管理については作業所入出退管理、安全管理等では必要であるが、工事出来高把握上には影響を与えない。

④仮設経費管理

仮設経費管理とは、未成工事支出金の材料費と経費に仕訳されるもので仮設物を構成するものが該当する。

仮設材料の場合、仮囲い、足場、養生材、仮設事務所部材他多岐に渡るが、納入時に購入し返却時に売却する方法をとっている場合は、材料受払い簿による管理が必要である。当然、施工中に、故障して使用不能になるものや滅失してしまう例があるが都度把握し、架空資産が存在しないように現物管理に努めねばならない。又、リース品を使用する場合も多い。

仮設経費の場合は、測量機器、重機の損料等のレンタル費用が該当する。この場合は、使用期間の長短が未成工事支出金に影響するので、効率的なレンタルを心がける必要がある。機器使用台帳により、使用機器と期間の管理が重要である。

万が一紛失した場合は、弁償の必要があり未成工事支出金負担となるので注意を要する。

(2) 進捗管理

①出来高の把握

工事進捗状況を管理する上で、出来高の把握は不可欠である。(1)の施工管理で述べた内容に留意し、工事請負契約に添付された見積書の項目毎に出来高の把握を行う。工事は毎日進捗していくが、下請け会社からの請求書受理が原則毎月1回であることに着目し月次での把握が望ましい。発注者からの受領条件が出来高査定による場合には、出来高の把握がキャッシュフローにまで影響を及ぼすことにもなり特に重要となる。期中管理としては、未成工事支出金勘定残高を出来高とみなしても問題なかろう

が、工事進行基準決算を考える上で決算期末には出来高の正確な把握に努めなければならない。支払の有無に拘わらず、作業所に納品した材料、作業所に従事した人数、外注費の進捗度合いを把握することが、法人税法施行令第 129 条 3 項に規定される工事進行割合「その工事のために要した原材料費、労務費その他の経費の額・・・」を把握することに他ならない。

②工程管理

作業所においては、建設物の完成のために工程表に基づく進捗管理を行っている。工種別に工程管理を行うことで、工期内の完成を目指しスケジュール確認をする。工程表では作業所納入という事象も大事なマイルストーンであり、出来形を表す指標として適当である。

③発注者への報告

元請会社は、月 1 回程度の頻度で工事の進捗状況を発注者へ報告する。形式は各社毎であるが、工程管理的なものが主となる。

勿論、発注者への請求行為が工事出来高に基づいている場合は、下請け会社の出来高把握と同様に、工事請負金額すなわち法人税法施行令第 129 条 3 項に規定される「工事の請負の対価の額」に対応する出来高の報告が必要となる。

4. 設計変更、追加工事、値増し

(1) 設計変更

①他社設計物件とVE

VEとは、バリューエンジニアリングのことで、技術管理の最適化の技法である。意識すると工程品質を下げずにコストを下げる技法のことである。他社設計の場合は、設計事務所は図面の作成、建設会社は施工を担当と両者の責任の範囲が明確である。従って設計変更は設計事務所の業務であり、建設会社がVE提案を行わない限り、設計変更業務後、施工という業務の流れとなる。

②自社設計物件とVE

建設会社が、設計と施工の両方を担当する場合は、発注者からみれば両機能に垣根はなく、図面を変更しながら施工をするという輻輳した業務フローとなる。従って、この場合には完成間際まで図面の確認作業が必要となり、金額の決定過程が、他社設計物件より遅れがちとなる。

③その他

官庁土木工事においては、当初契約内容に対しての数量の増減あるいは単価の変更、当初契約以外の工事に対する精算等があり、建設会社より見積書や協議書を提出し、設計変更を行う場合が多い。設計変更の形については発注者の予算執行、年度に左右されやすく本体工事に対する増減、別工事による発注、単一工事の分割等多種に渡る。

(2) 追加工事

①発注者に対して

本体追加工事

本体工事が進捗するにつれ、発注者より新たな要望が出てくることがある。施工をしながらの追加要望のため、内容の最終決定は竣工時期となることが多く、契約時期も同時期となる場合が多い。

テナント工事

商業ビルの場合内装工事、建具工事については、テナントからの直接発注となる場合が多い。く体工事が完了してからの施工となり本体竣工時に合わせて完成となる。本体工事と発注先が異なるので、与信の問題からも着工前に契約締結が望ましい。

直営会社からの依頼工事

建築工事のみを請負い、設備工事は発注者と設備会社が直接契約する形態で工種は設備工事に限らず植栽工事、機器据付工事、舞台工事等多岐に渡る。このような直営会社からの依頼で配管穴工事、機械台基礎工事を請負う場合がある。この場合は工事の目的物が明確であり契約締結後の施工が一般的である。

②下請工事に対して

協力会社との精算

協力会社は、ほとんどの場合従来からの取引先であり、契約締結前に工事開始することもあり得る。請求受理は原則契約締結後なので、この場合は出来高を認識することは困難である。早期の契約締結が肝要である。このような状況下であるので追加工事の精算は工事完成間際になることがほとんどで期中に追加工事の出来高を把握することは難しい。

コストオン工事

コストオン工事とは、発注者と下請け会社の間にて価格の決定を行い、下請け会社が工程・品質に責任を持ち、元請会社は、安全管理・総合調整等を担当する仕組みのことである。元請会社は、かかる担当業務に対しフィーを収受する。この場合、元請会社から下請け会社への支払は、発注者から元請会社への支払条件に従うことが慣例であり、発注者からの支払条件が出来高に基づかない場合は、当然下請け会社への支払もそれに従うので、支払額と出来高とはリンクしない。

(3) 値増し

①発注者に対して

値増しの取極め

契約締結の際の約款には、著しい物価高騰あるいは下落の場合には、考慮する旨の

規定がなされている場合がある。但し、ほとんどの場合高騰ないし下落を示す具体的な数値設定がされていないので、実施されていないのが現実である。

税務上の取扱い

法人税基本通達 2-1-8 に次のように規定されている。

「法人が請け負った建設工事等に係る工事代金につき資材の値上がり等に応じて一定の値増金を収入することが契約において定められている場合には、その収入すべき値増金の額はその建設工事等の引渡しの日属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、相手方との協議によりその収入すべきことが確定する値増金については、その収入すべき金額が確定した日属する事業年度の益金の額に算入する。」

②下請工事に対して

値増しの取極め

下請け会社との基本契約には、物価変動による請負金額の変更について規定している場合があるが、基準については協議によるものがほとんどである。発注者と元請会社との工事期間に比べ短期間の場合が多いので、値増しが認められる場合はあまりないと想定される。

税務上の取扱い

値増し金の支払と損金計上時期については税務上特段の規定はないが、工事が終了し支払うことが確定している場合には、決算期末たとえ支払っていないとしても完成工事未払金として計上することが可能と考える。

5. 工事費の支払方法

(1) 発注者との関係

①支払の慣行

一般的な例として、着工時 1/3、中間時（上棟時） 1/3、竣工時 1/3 という支払条件と、月々の出来高による支払条件がある。但し、マンション工事については竣工後に残金が支払われる条件のものも散見される。

②公共工事代金

官公庁発注工事については、単年度工事と複数年度にわたる工事では多少手続きが異なるものの、前払金、中間前払金もしくは既済部分払、そして竣工払を受け取るのが一般的である。前払金および中間前払金を請求する場合は、保証事業会社の保証が必要となる。公共工事における工事途中での代金受け取り手段としては、当該工事の出来形部分および検査済み工事材料に相応する請負代金額の 10 分の 9 を受け取ることのできる既済部分払制度と、採用機関は限られるが保証料を支払うことによって出来高検査なしに請負代金額の 10 分の 2 を受け取ることのできる中間前金払制度の 2 方法がある。国土交通省をはじめとする中間前金払制度採用機関の発注工事の場合、既済部分払と中間前払金は契約時点でどちらかを選択することとされており、工事途中での変更は認められていない。

(2) 協力会社への支払

①支払の慣行

ほとんどの場合出来高による支払条件であると思われる。但し、コストオン工事においては発注者から元請会社への支払条件に従うこととなる。

②前払い、部分払い

出来高によるもの以外には、例えば海外購買による材料購入等、前渡金の発生する場合がある。又、地代家賃等については慣行から前月末翌月支払となっている。

6. 実行予算、原価管理

(1) 実行予算

①予算の作成

実行予算の作成は、工事着工後速やかに行う必要がある。見積原価を基礎として予算を作成することにより、予想損益率の把握をすることができる。とりあえず本体工事に係る部分の作成をし、追加工事については発生の都度作成する方法が望ましい。工事着手時点においては、実行予算額が法人税法施行令第129条3項に規定される「工事原価の額」に該当する。

②予算と実施原価の対比

作成した実行予算と実施原価の対比を行うことは重要である。工事施工中に「工事原価の額」の最終予想をするためには、きめ細かい予算管理が必要である。基本的には月締めで行うのが理想であるが、工事進行基準決算の必要から少なくとも決算期毎には作業しなければならない。なお、着工時に作成した実行予算は原則的には期中修正はせず、実施原価との過不足額を把握する方法を採るのが一般的である。施工中の各時点での過不足額を当初予算化した「工事原価の額」に加算することにより最終予想「工事原価の額」を把握するのである。

③今後発生原価の把握と予算措置

最終予想の「工事原価の額」を把握するには②項で述べた過不足額の把握の他に追加工事費の把握が必要となる。但し、建設業においては追加工事費額の確定が竣工間際となる場合が多いので、工事進行基準決算においては未確定のことがある。発注者と追加工事費の額について未確定でも、下請け会社の施工が進行中である場合もあり、この場合は法人税法施行令第129条4項に次のように規定されている。

「内国法人の請負をした工事（当該工事に係る追加の工事を含む。）の請負の対価の額が当該事業年度終了の時ににおいて確定していない時における法第63条第1項の規定の適用については、その時の現況により当該工事につき見積もられる「工事原価の額をその請負の対価の額とみなす。」

すなわち、見積原価の額を請負金額とみなすこととなり、損益率 0 で決算することとなる。工事全体について収益が見込まれる場合には問題ないが、法第 63 条 1 項適用の欠損工事の場合は損益率 0 で決算することは、将来（工事完成時点）に対し禍根を残すことにもなりかねず、未契約でも請負の対価の額が確定している旨の証明をした上で、合理的な損益率による決算が望まれる。

なお、追加工事毎に予算作成をすることが、一般的である。

（２）原価管理

①整理科目別仕訳

工事費は、未成工事支出金に仕訳され、未成工事支出金は材料費・労務費・外注費・経費の整理科目別に分類される。工事進行基準の採用に際し、整理科目別のコード体系を整備し電算処理の仕組みを構築することが肝要である。

②工事共通費の配賦

材料センター、工事資機材センター、試験場、技術研究所等の工事サポート部門の諸掛のうち工事原価負担となるものは、未成工事支出金に個別配賦する必要がある。配賦の方法は実費相当額が原則であるが、請負金額等に料率を掛けて行う方法等合理的な基準を設け配賦する場合もある。

③内勤経費の配賦

内勤部門でも、設計部、見積部、調達部、工事部等の工事関連部門経費については工事原価として認識する必要がある場合がある。諸掛りの多くは人件費であり原則は工数管理をして振替を行う必要がある。なお、合理的であれば、請負金額や未成工事支出金額を基礎とした料率計算も可能と考える。

但し、上記②③のように、料率や予定配賦を実施した場合は、各決算期末に予定配賦額と実績（原価差額）を調整する必要がある。

7. 共同企業体

(1) 共同企業体の組織について

共同企業体の組織には、発注者とスポンサー会社サブ構成会社を含む請負会社全てが契約締結する正式JV（表JV）と、発注者とスポンサーあるいはサブ構成会社の一部が契約し、一部のサブ構成会社はスポンサー会社とのみ工事施工協定を締結する匿名JV（裏JV）が考えられる。又、2方法を取り混ぜた混合JVもあり得る。法64条1項に規定に基づく強制適用工事については、請負金額は自社の実質持分によると解されるため、JV全体額ではなく構成比率を乗じた持分額が判断の基礎となるが、匿名JVの場合は発注者と直接の契約関係のない構成会社については、実質は下請会社としての取扱いとなるので、通常スポンサー会社は係る会社の持分をも自社の請負金額に計上するのが常である。この場合は、請負金額計上額と税法上の判断額が異なることとなる。

(2) 共同企業体の会計処理

共同企業体を独立した組織に見立て独立会計を採用（JV会計）する場合と、スポンサー会社が会計代行する場合がある。事務手間等を勘案し、会計代行方式が主流である。勿論、会計代行といっても構成各社の要求に応じ各種経理諸表の作成・提出の要があることは言うまでもない。

(3) 共同企業体の決算

JV構成各社の決算期が異なる場合は、構成各社の必要に応じ決算処理の必要がある。工事進行基準適用の場合は、進行中の各決算期の都度の実務処理となるので事務手間は相当なものとなろう。工事進行基準決算が主流となるのなら、業界として経理諸表の内容の統一や基準づくりが必須となろう。

8. 拡大建設業経理研究会実施報告

～建設業の収益認識に係る意見交換会～

(社) 日本建設業団体連合会 会計・税制委員会 会計専門部会

(財) 建設業振興基金 建設業経理研究会 収益認識研究部会

建設業経理研究会 収益認識研究部会では、平成14年7月より工事進行基準の会計についての調査研究を行ってきたところであるが、約半年にわたり検討を行ってきた結果、建設企業において工事進行基準を適用する際の問題点の整理、及び報告書案の骨子までを作成することができた。

そこで、「拡大建設業経理研究会 建設業の工事収益認識基準について」と題し、当部会にて行った検討結果の説明と、特に大手ゼネコンにおける工事進行基準への対応の仕方についてのヒアリングを行うこと、また、今後、工事進行基準の適用が多くの企業に浸透してきた際の留意事項等についての意見交換を行うことを目的に、日建連（社団法人日本建設業団体連合会）に設置する会計専門部会との意見交換会を開催することとなった。

●拡大建設業経理研究会－建設業の工事収益認識基準について

日 時 平成14年12月2日（月）13時～15時

場 所 建設業振興基金 大会議室

出席者 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

(大手ゼネコン経理担当者) 6名

(日建連事務局) 2名

財団法人建設業振興基金 建設業経理研究会 収益認識研究部会

(大学教授、公認会計士、大手ゼネコン経理担当者) 6名

(運営幹事、事務局) 4名 合計 18名

- 議 事
1. 部会による活動の概要説明
 2. 大手ゼネコンにおける工事進行基準の適用状況
 3. フリートーク、質疑応答等

当日の議事の流れとしては、当部会において建設企業の工事収益の認識基準についての研究の概要説明ののち、出席したゼネコン各社の工事収益認識基準の比較、その後建設業の工事収益認識基準についての意見交換を行うという形で行われた。特に、意見交換においては工事進行基準の適用にあたっての問題点・課題について深く議論がなされた。

(建設業経理研究会における論点の整理)

以下は、当部会において検討された工事進行基準をめぐる論点として、実務上の問題点や今後検討すべき課題について取りまとめたものである。今回の意見交換会においては、これらの論点について検討した経緯を説明した。

- ① 国際会計基準、及び各国の動向について。会計基準の国際的調和化の問題などの工事進行基準を採用する会計制度の土台について。
- ② 企業会計原則にみる工事収益の計上についての整理、また新会計基準等と工事進行基準との関係について。
- ③ 工事進行基準の商法上の取扱いについて。
- ④ 工期の適正な認識について。
- ⑤ 赤字工事や着工事業年度後の請負契約の変更等における税務の動向について。
- ⑥ 原価計算を行ううえでの留意事項について。
- ⑦ 工事進捗率の適正な算定、及び工事進捗率と利益との関係について。
- ⑧ 工事進行基準を採用した場合における請負代金の支払い・受取りについて。
- ⑨ J V工事における留意事項について。

(論点整理説明後の意見交換)

当部会より工事進行基準をめぐる論点について説明を行った後、出席各社との意見交換を行ったが、その中で建設業の工事収益の認識についての様々な意見が出された。そのうち、代表的なものを下に示す。

- ・適用による事務量の増大ならびに煩雑化は、大手企業はもとより中小企業の適用を妨げるのではないか。
- ・適用により経営を合理化できるとは現状を考えると言い難い。

- ・ 工事品質の確保は可能なのか。
- ・ 出来高の判断に恣意性が介入してしまうことにより、監査の対応が困難になるのではないかな。
- ・ 決算早期化の流れの中で、社内システムのフォローが困難。
- ・ 四半期決算が導入される流れの中での適用開始は望ましいが、それには確固とした基準及びルールが必要。
- ・ 四半期決算で進行基準を適用し開示することによる、投資家のミスリードが心配。
- ・ 社内教育の徹底が極めて困難。「締めて利益が出ればよい」という風潮。
- ・ 保守的な考えを持つ現場所長等をどう啓発していくか。
- ・ 見積総原価の算定上、追加工事、未契約工事の取扱いはどうするか。
- ・ 最終損益を早期に認識することが、どこまで可能なのか。
- ・ 進行基準についての議論は「日本的な契約のあり方」を問うものにまで発展するのではないかな。
- ・ 事務的で簡便な進捗率の把握方法のルール作りが問われるのではないかな。
- ・ 会計上の選択として完成基準と進行基準を幅広く選択できることを要望する。
- ・ 企業の業績比較において収益認識基準の統一化は不可避である。
- ・ システム変更等による費用及び事務量が膨大となるため、適用については消極的。
- ・ 施主との検査一支払の取り決め等がどの程度可能なのか。

第三部 「工事進行基準—指針への方向—」

第三部は、これまで当研究会において検討してきた結果を「工事進行基準—指針への方向—」として取りまとめたものであり、工事進行基準を採用する際の会計処理についての基本原則と具体例を用いた会計処理の方法、また、工事進行基準の採用による建設業の経営管理について記したものである。工事進行基準適用の際の会計処理方法についての明確な会計規定が制定されていない現状において、この第三部の基本原則が建設会社における会計処理方法の一助となり、また、会計処理指針策定への布石となることができれば幸いである。

1. 工事収益認識の基本的な考え方
2. 工事総請負金額—契約金額の認識—
3. 工事進捗率の測定と原価の把握
4. 具体的な会計処理
5. 建設業の経営管理と工事進行基準

第三部 「工事進行基準—指針への方向—」

1. 工事収益認識の基本的な考え方

(1) わが国建設業界のあるべき姿勢

わが国の建設業界は、その生成根拠においても、構造的にも、また慣行的にも、さらに公共工事の発注システムにおいても、欧米諸外国とは異なった環境を有する。工事進行基準を導入すべきか否かの是非を議論するに際して、工事進行基準は、欧米の建設業における市場環境や制度構造の影響を受けているものであり、わが国において即座にこれを基本原則として適用すべしとする必然性はない、といった主張が根強く存在する。

いわゆるゼネコンは、工事を受注した段階で、発注者と協力施工業者との間でコーディネータの役割を果たすことになるから、発注者に対しては工事の施工管理と完成引渡しを一種の包括請負契約の形で約束し、協力業者には専門工事と資金供給の確保を保証する。このような契約システムの下では、請負時に工事全体の総原価を見積もることや、実行予算管理による予・実対比はするが、その進捗率の測定は元々制度に馴染んでいない。さらに、見積原価や実行予算と外注協力業者との請負契約金額との間、あるいは元請側の直接施工や材料支給にあたっての労賃や材料等の実際額との間の差額の発生など、現在の慣行的現場管理や調達の仕組みからして、さらに難しい問題が指摘されることもある。また、請負金の決済が出来高とほとんど比例していないことも、資金管理として工事進行基準の適用に消極的になる理由でもある。さらに、工事進行基準の適用が、企業の間接部門での負担を重くすることも大きな問題である。なぜならば、工事を進捗管理する場合には、的確な積算と日常の原価管理が欠かせないからである。

加えて、このような技術的な問題だけでなく、根底には、これまでのわが国の建設業界が右肩上がりの経済の伸張の恩恵を直接的に享受した業界であること、政府による一定規模の公共工事の確保により、経営的にかなり保護されてきたことが、業界構造の形成に強い影響を及ぼしている。このことは、金融証券市場とディスクロージャーを通して、マーケットと正面から向き合う必要性を感じてこなかった、といわざる

をえない。工事進行基準は経営成績の開示の面では工事完成基準に対する優位性を有する。しかし、技術的、経済的な困難性を克服してまでもディスクロージャーを押し進める必要がない環境の下では、工事進行基準が普及しなかったことも当然である。さらに、税制が確定決算主義を採用しているので、税務面で不利な同基準を、多くの企業が採用を控えることになるのも当然である。

だが、他方で、工事進行基準の適用はわが国建設業の経営の合理化、近代化に大きく貢献できるのではないかと考えられる。すなわち、工事進行基準の適用は、一つは、その適用のための内部管理体制の充実と、それに伴う、収益力向上の手がかりを与えるからであり、もう一つは、ディスクロージャーの透明性の確保を果たせるからである。

現在、わが国の建設業者で完全な形で工事進行基準を採用している企業は少ない。上場企業での採用率が高まっているが、その目的は決算数値のドレッシングであるともいわれ、実務的にも、工事完成基準との併用により、一定の工期や契約高を目安にして部分的に工事進行基準を採用する、いわば、つまみ食いの適用であり、ディスクロージャーの透明性を高める、という主旨には遠い。業界固有の事情としては、経営事項審査の得点を高めるためだともいわれている。

しかしながら、建設業を取り巻く環境は変わりつつある。建設市場の自由化が進み、競争が一段と激しさを増しつつある。これまで、利益と資金を約束してくれた公共工事の伸びも鈍化し、税金を原資とした工事を受注する企業に対して世論がより一層の説明責任（アカウンタビリティ）を求めつつある。さらに、バブル経済の崩壊を機に、不良債権問題が建設業界を襲い、経営破綻に追い詰められる企業も少なくない。さらに、建設業界が、開発事業等の資金調達の拠り所としてきた銀行が逆に公的資金の注入を受けて、その銀行の融資先である建設業界に対する社会の目は厳しいものとなっている。

このことは、現在の不良債権の処理のスキームが一段落した暁には、建設業界は資金の調達先を従来の銀行ではなく、直接金融による証券市場に求めざるを得なくなるであろうし、またそうでなければ建設業者の再生は困難なこととなろう。当然に、国際的な尺度での建設業のディスクロージャーの透明性を高める要求が強まるはずである。さらには、税制面に工事進行基準が大きく取り入れられた。わが国建設業界は、工事進行基準を原則適用することに対して、より前向きな姿勢を示すべきであろう。

（２）工事進行基準適用の基本原則

建設工事の会計においては、上場企業と非上場企業とが混在している環境の中で、建設業者の経営実態の適切な開示を求める「許可」の制度があり、かつ公共工事の参加に際しては、「経営事項審査」による企業評価が存在する。したがって、建設工事に係る会計特に工事収益の認識においては、次のような「基本原則」を的確に遵守する姿勢が強く求められていると考えてよい。

A. 工事实態の明瞭開示

建設工事のうち会計期間を跨ぐ工事については、期末現在の工事实態を的確に把握し、必要に応じて適切かつ明瞭な実態の開示に努めなければならない。

ここでは、必ずしも、工事進行基準を工事収益認識の基本原則とすべし、ということを目指しているわけではない。仮に、工事完成基準を採用している場合においても、会計期間を跨ぐ工事については、経営者としても当該工事の進展にマネジメントの眼を的確に向ける必要があり、また企業経営の実態を明瞭に開示するという観点からも、どれほどの未完成工事があり、それらの状況はどのようなものであるかに関して、適切な開示が必要であることを述べているのである。

B. 信頼性・検証性の確保

見積要素の多い基準適用にあって、内部統制組織の充実などにより、より信頼性と検証可能性の高いデータの確保と基準の適用に努める。

工事進行基準は、原則的には、契約金額、工事総原価、当期発生工事原価の三要素を確定することによって、当該期間の収益を計算することが可能となる。しかし、契約金額は常に確定して工事が開始されるわけではなく、しかも工期中においてその金額が変更されるケースが多いこと、工事総原価は、ほとんど見積りの世界で推定する必要があること、発生工事原価でさえ、工期途中では不確定要素を含みながら測定しなければならないことなどから、常に見積りリスクの高い認識基準であると理解される。

このリスクを出来る限り低いものにする努力が必要で、その第一の要因は、内部統制組織の十全の機能化である。また、この仕組みを生かすためには、各部署における関係者が、信頼性の高いデータの確保に向け努力する姿勢が不可欠である。それによ

って、検証性の高いデータ確保がはじめて可能となる。

C. 適用範囲・手法の確定

工事進行基準の適用にあたっては、企業がいずれの建設工事についてこれを適用するかの範囲と手法を、まず確定する必要がある。

工事進行基準を採用する場合は、まず、どのような工事（たとえば土木工事か建築工事かなど）に対して、どの程度の規模（契約金額）の工事に対して、どのような工期の工事に対して、これを適用するかを決定しなければならない。会計期間の終了時点あるいは決算時期においてそれらを検討することは適切でない。なぜならば、工事進行基準は、個々の会計期間の事情によってその採否を決定すべきものではないからである。そのような恣意性は厳しく戒められなければならない。工事進捗率の測定方法の内容についても同様の姿勢が求められる。

D. 継続性の重視

工事進行基準の適用にあたっては、いったんその適用範囲と手法を確定したならば、原則として継続してその適用範囲・手法を適用し、正当な理由なくしてこれを変更してはならない。

会計情報は、継続性の原則を尊重することによって期間比較可能性を保全することが可能となる。そのような趣旨から、工事進行基準の適用にあたっては、その原則は十分に尊重されなければならない。ここに正当な理由とは、主として従来と異なった受注環境や施工体制となったことなどが挙げられる。

E. 重要性の適用

建設工事は多様である。画一的な適用でなく、個々の企業にとって特別なケースには適切な対処を必要とする。特に、重要な工事については、工事進行基準を適用しなければならないと考えるケースもある、と考えるべきである。

なお、この重要性の考え方は、金額的に重要性に乏しい工事については、簡便な手法の採用を可能にするといった、簡便適用のケースも含まれると解すべきであろう。

以上のような基本原則の下に、具体的な実務上の「指針」を設定することが望まれる。

(3) 業種（工種）による相違の配慮

わが国の建設業は、周知のごとく、重階層のピラミッド型生産方式を、現在においてもほぼ維持している。すなわち、元請者は、基本的には「ゼネコン」であり、生産現場での施工者は「専門工事」業者及び各種の技能者、労務者である。

ダムのごとく建設行為が超長期で施工される場合を除き、専門工事以下の施工現場作業は細分化されたものであり、個々の工事はほとんど短期的なものであり、この領域に工事進行基準を適用すべしとする論拠は薄い。このような場合は、国際会計基準の適用を除外する例外的なケースに該当すると判断されよう。

したがって、わが国の実践においては、基本的には、工事進行基準は元請者であるゼネコンの受注工事に適用されるべきものと解することが適切と考える。

ただし、分離発注されることのある「設備工事」業には、総合工事と同等の大規模・長期の工事があり得る。そのようなケースにおいては、専門工事であっても、工事進行基準を適用すべきものとする。このことは、特別な専門工事にあっても同様である。

次に、元請者の業種は、一般的には、「土木」と「建築」に区分される。

土木は、橋梁、一般道路、高速道路、河岸等で、ほとんどは公共工事として発注される特徴がある。わが国の単年度主義会計と工区の分割発注という特徴から、おおよそその土木公共工事は、短期的な性格を持っている。上場舗装（道路）工事業者のほとんどが完成基準を原則としていることによっても理解できよう。もちろん、長期・大型の土木工事も散見され、工事進行基準を適用することが適切なケースも存在する。

建築は、公共と民間の発注は様々である。むしろ注意しておくべきことは、土木と異なる特性として、施工の手順と担当する専門工事の種類が、ほぼ画一化されていることである。このことは、客観的な工事進捗性の把握を比較的容易にする。

建築については、そのような視点からは、規模・期間に関わらず、原則的に工事進行基準を採用していく環境が伴っていると考えられる。ただし、他の条件等との関連等を勘案して、今後の検討を待つところである。

2. 工事総請負金額 — 契約金額の認識 —

建設工事の工事総請負金額は、原則として、当該工事の契約金額による。(注1)
ただし、次のような場合には、適宜、合理的な金額を設定するものとする。

a. 契約金額が未確定の場合

正式の契約書等を取り交わしていないため請負金額の全部または一部が事業年度末までに確定していない場合には、発注者よりの内示、工事施工管理担当者作成の基礎資料等に基づき合理的に見積もるものとする。(注2)(注3)

b. 工事の途中で契約金額の変更があった場合

工事の施工過程において追加工事や設計変更工事が発生したことにより契約金額の変更があった場合には、施工途中の各事業年度末において、請負金額の見直しを行うこととする。(注4)

資材の値上がり等に応じて一定の値増金を収受することが契約において定められている場合には、当該契約条項の内容を踏まえ、施工途中の各事業年度末において、適正に請負金額の見直しを行うこととする。(注5)

(注1) 工事進行基準を適用する事業年度末までに請負契約書あるいは注文書等によって請負金額が確定している場合には、当該契約書等に記載された金額をもって工事総請負金額とする。

(注2) 発注者との間で請負金額が確定した結果、見積額との間に差額が生じた場合、当該差額はその確定した事業年度の損益として処理することとする。

(注3) 請負金額の全部または一部を合理的に見積もることができない場合には、工事総見積原価をもって工事総請負金額とし、工事総損益をゼロとする。

(注4) 事業年度末において金額が未確定の設計変更等の場合には、期末日の状況に基づき合理的に請負金額の見直しを行うこととする。

(注5) 相手方との協議によりその収入すべき値増金が確定する場合には、その収入すべき金額が確定した日の属する事業年度末において、請負金額の見直しを行うこととする。

3. 工事進捗率の測定と原価の把握

(1) 工事進行程度の算定方式

① 算定方式

工事の進行程度(工事進捗度)とは、工事の進行度合を示すものとして合理的と認められるものに基づいて計算した割合をいい、一般に次のような方式が考えられる。

会計上は、工事の性質に応じて、これらの方法のうち最も適切に工事の進捗度を反映させることができると認められる方法を選択するのが望ましいと考えられる。

(A) 見積総工事原価に対する実際工事原価の割合

〔例〕 i 材料費比率・・・必要原材料に対する実際使用原材料の比

原材料の使用が工期中平均化され、進行度合が原材料使用に比例するような工事に適する。

ii 総原価比率・・・必要見積総原価に対する実際発生原価の比

原価の発生度に比例して工事が進行するものとして計算を行うものである。

(B) 見積総作業量に対する実際作業量の割合

〔例〕 i 期間比率・・・必要工事日数に対する実際経過日数の比

工事着手から完成までに投下される原材料が平均的で、原価が期間に応じて平均的に発生するような工事に適する。

ii 施工面積比率・・・総施工面積に対する実際施工面積の比

原価が施工面積に応じて発生するような工事に適する。

(C) 技術的見地からする完成割合

工事進行基準を適用するに当たり、合理的な工事進行程度に基づき収益を見積る必要がある。会計上は、その見積方法を具体的に示したものはないが、法人税法においては、請負工事の対価の額に当該工事の見積総原価に対する事業年度末における既発生原価累計額の割合によって測定(上記の(A) iiに該当する方法で、以下、「原価比例法」という。)するか、その他の工事進行度合いを示すものとして合理的と認められるものに基づいて計算するものと規定されている。

平成10年度改正前の法人税法においては原価比例法によって測定する方法のみが認められていたこともあり、また、実務上、期末日までの原価を把握するだけでよいという簡便性から、一般的には原価比例法が採用されている。

② 原価比例法を採用するに当たっての留意事項

原価比例法では、見積総原価と既発生原価累計額に基づいて算定することから、総原価の見積りと既発生原価累計額の測定が必要となる。

(A) 総原価の見積り

会計上は、信頼性をもった見積りであるということが必要であり、企業の内部統制が有効に整備運用されている状況下で、毎期末に合理的で最善の見積りが行なわれる必要がある。

(B) 既発生原価累計額

工事進行基準は、発生主義で収益を認識することから、収益の発生と適合した発生原価の測定が必要となる。

(2) 発生工事原価の測定

原価比例法によって工事の進行程度を算定する場合、総見積原価の正確な算定が必要となるとともに、発生原価を測定する必要がある。そのため、会社の原価計算制度が各事業年度末における工事原価の発生額に関する正確な情報を提供しているか否かが重要であるとともに、工事進行基準は発生主義で収益を測定することから、発生原価も収益の発生と適合していることが必要となる。

原価の集計に当たっては、次のような点にも留意すべきと思われる。

① 前渡金

期末の未成工事支出金の中に、工事の進捗と直接関連のない項目が含まれていないか、例えば、下請業者に対する前渡金が含まれていないか。

② 仮設材料等

仮設材料、仮設建物等の取得価額が未成工事支出金に直接計上されていないか。これらは期末までの使用に係る減価部分のみが原価として計上されるものである。

③ 未使用原材料

購入した原材料のうち、期末時に未使用のものについては、これを未成工事支出金から控除し、原材料勘定に振替えられているか。

④ 未払金

期末までに役務の提供を受けたにもかかわらず請求書が届いていないために未成工事支出金に計上されていないものがないか。

原価比例法の採用に当たり、実務上の問題点として、発生工事原価の測定があげられるが、それは、完成工事基準を採用している場合には、上記の留意事項が一般的に完成工事高を計上する前の決算期において処理されていないためと思われる。

実務対応を考える上で、期末時に未使用の原材料に関しては、その購入及び未使用理由に合理性があれば、すなわち、材料の購入が単に工事の進行程度を高めることを目的としたものでなければ、工事の進行程度を算定する上では、未成工事支出金から控除しない処理も認められるものと考えられる。

また、未払金に関して、原価計上の締め日は必ずしも期末日とされているわけではなく、業務の分散(期末日に業務が集中するのを避ける)と決算発表の早期化へ対応するため、むしろ期末日前の一定の日とされている場合が多いと思われる。したがって、継続適用を条件に、期末日前の一定の締め日までの原価を計上する方法を認めても良いものと考えられる。

企業が、すべての工事について、工事進行基準を採用していくには、実務対応が可能であることについても考慮が必要となり、合理的といえる範囲での測定方法の検討が必要である。

4. 具体的な会計処理

① 工事収益の算定方法・・・見積数値に変更がない場合

はじめに、ごく単純な設例に基づいて、工事進行基準を採用した場合と工事完成基準を採用した場合とで会計処理にどのような違いが生じるのかを説明しよう。

設例 1 XYZ 建設株式会社は、第 1 年度期首に工事期間 3 年、請負契約金額 2,700,000 千円で橋梁の建設を請け負った。契約通り、第 3 年度末に当該工事物件を引き渡した。

(単位：千円)			
	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度
発生工事原価	材料費；300,000	材料費；300,000	材料費；300,000
	労務費；200,000	労務費；200,000	労務費；200,000
	経費；100,000	経費；100,000	経費；100,000
	合計；600,000	合計；600,000	合計；600,000
予想工事総原価	1,800,000	1,800,000	

(期中仕訳は考えなくてよい)

設例 1 の資料に基づいて、(a)工事進行基準による場合と(b)工事完成基準による場合に、各年度の①工事収益、②工事原価、③工事利益をそれぞれ計算してみよう。(ちなみに請負契約金額が 27 億円であるから、改正税制のもとでどの年度においても工事完成基準、工事進行基準のどちらも採用できる。)

(a) 工事進行基準

工事進行基準によって計上すべき収益額は請負契約金額に工事進行程度を掛けたものである。この設例では発生工事原価の額のみ与えられているので、工事進行程度は発生工事原価に基づく方法で求めることとなる。すなわち、各期において計上すべき収益額は次の式で計算される。

$$\text{当期の収益額} = \text{請負契約金額} \times \frac{\text{当期発生工事原価}}{\text{予想工事総原価}} \quad (1 \text{ 式})$$

よって、第 1 年度の工事収益額は、次のように算定される (金額単位は省略：以下同様)。

$$2,700,000 \times \frac{600,000}{1,800,000} = 900,000$$

第1年度の工事原価は、600,000 と与えられているので、第1年度の工事利益は、次のように算定される。

$$\text{工事収益} - \text{工事原価} = 900,000 - 600,000 = 300,000$$

また、第2年度以降の工事収益は次の（2式）を用いて計算される。

$$\begin{aligned} \text{当期工事収益} &= \text{請負契約金額} \times \frac{(\text{当期発生工事原価} + \text{前期以前の発生工事原価})}{\text{予想工事総原価}} \\ &\quad - \text{前期以前の工事収益累計額} \dots\dots\dots (2 \text{ 式}) \end{aligned}$$

（注）なお、第2年度以降に予想工事原価の見積額や請負契約金額が変更された場合には、上式の該当箇所を変更後の数値に直せばよい。このケースについては **設例2** で取り上げる。

これに設例で与えられた数値を入れて計算すると、

$$2,700,000 \times \frac{(600,000 + 600,000)}{1,800,000} - 900,000 = 900,000$$

となる。第2年度の工事原価は600,000であるから、工事利益は300,000となる。

完成年度（ここでは第3年度）の工事収益は次の（3式）で示されるように、請負契約金額から過年度の工事収益の累計額を差し引けばよい。

$$\begin{aligned} \text{当期工事収益} &= \text{請負契約金額} - \text{前期以前の工事収益累計額} \dots\dots \\ &\dots\dots (3 \text{ 式}) \end{aligned}$$

これに設例で与えられた数値を入れて計算すると、第3年度の工事収益は

$$2,700,000 - (900,000 + 900,000) = 900,000$$

と計算され、第3年度に計上される工事収益、工事原価、工事利益はそれぞれ、900,000、600,000、300,000 となる。以上の計算結果をまとめると次のように示される。

	第1年度	第2年度	第3年度
① 工事収益	900,000	900,000	900,000
② 工事原価	600,000	600,000	600,000
③ 工事利益	300,000	300,000	300,000

(b) 工事完成基準

工事完成基準による処理はきわめて簡単である。第1年度末、第2年度末では工事は未だ完成していないわけであるから、当該工事に係る収益、費用はいっさい計上されない。当該工事物件が完成した第3年度末になって初めて当該工事に係る収益、費用全額が計上され、工事利益が計算されることになる。すなわち、次に示す結果となる。

	第1年度	第2年度	第3年度
① 工事収益	—	—	2,700,000
② 工事原価	—	—	1,800,000
③ 工事利益	—	—	900,000

② 工事収益の算定方法・・・見積数値に変更がある場合

上の**設例1**では、工事進行基準のポイントを理解するため、きわめて単純な数値を用いて説明したが、実際の経済では工事用の資材や人件費など諸物価が変動するのが普通である。そこで、次の**設例2**では、こうした経済状況の変化を織り込んだ等の理由により、予想工事総原価の見積もりが毎年度変わってしまうケースを考えてみよう。

設例2 XYZ建設株式会社は、第1年度期首に工事期間3年、請負契約金額2,700,000千円で橋梁の建設を請け負った。契約通り、第3年度末に当該工事物件を引き渡した。但し、材料費、賃金などの労務費、電力費などの経費の高騰などで予想工事総原価の見直しを第2年度に行った。

(単位：千円)			
	第1年度	第2年度	第3年度
発生工事原価	材料費；300,000	材料費；330,000	材料費；330,000
	労務費；200,000	労務費；220,000	労務費；220,000
	経費；100,000	経費；110,000	経費；110,000
	合計；600,000	合計；660,000	合計；660,000
予想工事総原価	1,800,000	1,920,000	

(期中仕訳は考えなくてよい)

(a) 工事進行基準

設例1でみたように、工事進行基準によって計上すべき第1年度の収益額は(1式)で求められるから、この設例でも第1年度の工事収益額は、

$$2,700,000 \times \frac{600,000}{1,800,000} = 900,000$$

により 900,000 と計算される。

同様に第 1 年度の工事原価は 600,000 と与えられているので、第 1 年度の工事利益は次のように算定される。

$$\text{工事収益} - \text{工事原価} = 900,000 - 600,000 = 300,000$$

ここで問題となるのは第 2 年度の工事収益の計算である。予想工事総原価の見積額が変更されているため、上の (2) 式をそのまま用いるわけにはいかない。そこで、予想工事総原価の見積額が変更された場合は、変更後の工事収益は次の修正式により算定されることになる。

$$\begin{aligned} \text{当期工事収益} = & \text{請負契約金額} \times \frac{(\text{当期発生工事原価} + \text{前期以前の発生工事原価})}{\text{修正された予想工事総原価}} \\ & - \text{前期以前の工事収益} \end{aligned}$$

与えられたデータにより第 2 年度の工事収益を計算すると、次のように算定される。

$$2,700,000 \times \frac{(660,000 + 600,000)}{1,920,000} - 900,000 = 871,875$$

完成年度である第 3 年度の工事収益は、契約請負価額から第 1 年度、第 2 年度に計上されてきた工事収益の累計額を差し引くことで求めることができる。すなわち、次のように算定される。

$$\text{第 3 年度工事収益} = 2,700,000 - (900,000 + 871,875) = 928,125$$

以上の計算結果をまとめると、次のように示すことができる。

	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度
① 工事収益	900,000	871,875	928,125
② 工事原価	600,000	660,000	660,000
③ 工事利益	300,000	211,875	268,125

(b) 工事完成基準

工事完成基準による場合は、【設例 1】の場合とまったく同様の計算処理を行えばよい。すなわち、各年度の計算結果は次のようになる。

	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度
① 工事収益	—	—	2,700,000
② 工事原価	—	—	1,920,000
③ 工事利益	—	—	780,000

【付記】

この設例では、予想工事総原価の見積りの変更が価格の高騰といった外生的な要因に基づいて行われている。しかし、当初の予想工事総原価の見積額が原価管理担当者のなどの見積りミスによって誤った数値であったため、後の年度に正しい見積額に変更するといったケースも考えられる。こういったケースの場合は、次の式によって当期の工事収益を計算すべきである。

$$\text{当期工事収益} = \text{請負契約金額} \times \frac{\text{当期発生工事原価}}{\text{修正された予想工事総原価}}$$

なお、見直された年度以前の工事収益は一旦戻し入れ、修正後の予想工事総原価により計算し直して計上する。もちろん見直された年度以前の工事収益に係るこれらの処理は前期損益修正として処理すべきである。

③ 「工事収益」の会計処理手続き一巡

以上で、工事進行基準と工事完成基準に基づく工事収益の算定方法および両者の違いは理解できた。次に、実際に会計処理を行う際に直面するのは、これらの計算結果を帳簿に記録したり、財務諸表に計上するにはどうすればよいのかという問題である。ここでは、こうした会計処理一巡の手続きについて **設例 2** に手を加えたデータを用いて解説していくことにしよう。

設例 3 X Y Z 建設株式会社は、第 1 年度期首に工事期間 3 年、請負契約金額 2,700 百万円で橋梁の建設を請け負った。契約通り、第 3 年度末に当該工事物件を引き渡した。

● 第 1 年度

- (1) 期中において材料 300 百万円を購入し現金で支払い、当該橋梁建設の工程にすべて投入した。
- (2) 直接工の賃金 200 百万円を現金で支払った。
- (3) 当該工事にかかる電力代 40 百万円を支払い、期末に機械の減価償却費 60 百万円を計上した。この機械は当該工事にのみ用いている。
- (4) 工事代金を 900 百万円前受けした。

● 第 2 年度

- (1) 期中において材料 330 百万円を購入し現金で支払い、当該橋梁建設の工程にすべて投入した。
- (2) 直接工の賃金 220 百万円を現金で支払った。
- (3) 当該工事にかかる電力代 50 百万円を支払い、期末に機械の減価償却費 60 百万円を計上した。この機械は本年度も当該工事にのみ用いている。
- (4) 材料費、賃金、電力費の高騰などで予想工事総原価の見直しを第 2 年度に行った。
- (5) 工事代金を 900 百万円前受けした。

●第3年度

- (1) 期中において材料を 330 百万円を購入し現金で支払い、当該橋梁建設の工程にすべて投入した。
- (2) 直接工の賃金 220 百万円を現金で支払った。
- (3) 当該工事にかかる電力代 50 百万円を支払い、期末に機械の減価償却費 60 百万円を計上した。この機械は本年度も当該工事にのみ用いている。
- (4) 期末に工事が完成し引渡しを行い、残りの契約価額 900 百万円受け取った。

予想工事総原価の見積額の推移

	第1年度	第2年度	第3年度
予想工事総原価	1,800 百万円	1,920 百万円	—

【各年度の取引等の状況】

工事進行基準に従った場合と工事完成基準に従った場合の、それぞれの仕訳を比較できるように一表（73～75 ページの「会計処理の流れ」）にまとめたので、以下の解説を読みながら該当する仕訳を参照していただきたい。

(1) 工事進行基準

●第1年度

(a) 期中取引

工事進行基準の場合からみていくことにしよう。第1年度における工事原価の支払は、①の仕訳となる。これは第2年度、第3年度とも同じである。

(b) 当該工事に係る前受金の処理

前受金を受領した場合、仕訳②に示すように「未成工事受入金」勘定を用いて処理する。

(c) 決算時の処理

まず、決算整理事項である減価償却費を計上する（③）。そして、工事原価を計上するための仕訳として、工事原価となる勘定、すなわち材料勘定、支払賃金勘定、支払電気料勘定および機械減価償却費勘定を、一般製造業の仕掛品勘定に当たる未成工事支出金勘定に振り替える。工事進行基準の場合、発生原価を基準として工事収益を算定し、その収益に対応する発生した原価は全て期間費用として認識されるので、未成工事支出金勘定は即座に全額が費用勘定である完成工事原価勘定に振り替えられることになる。この完成工事原価勘定に振り替えられた原価の内訳が製造原価報告書に計上されるわけである。

さらに、工事収益を計上するための仕訳として、計算された工事収益を完成工事高勘定の貸方に計上し、同額を完成工事未収入金勘定（これは、一般企業の売掛金の性格をもつ）の借方に計上する。その後で、完成工事未収入金と同額の未成工事受入金を相殺する。次に、完成工事原価と完成工事高を損益勘定に振り替える。これらの処理をもとに財務諸表を作成すると⑦のようになる。

● 第2年度

第2年度は、第1年度と同じ処理が行われる。注意しなければならないのは、完成工事未収入金と相殺しきれなかった未成工事受入金が 28,125 百万円残っているが、これは流動負債として貸借対照表に計上される。

● 第3年度

(a) 完成引渡しに係る処理

工事原価の支払に関する仕訳は第1、2年度と同じである。完成物件の引渡し時に当然のことながら工事収益が認識される。まず引渡し時に請負契約金額のうちこれまでに受け取られていない分を受領しているので、まずこれをこれまでどおり未成工事受入金勘定で処理する。そして、工事収益として完成工事高をこれまでと同様な形式で計上する。これらについては【会計処理の流れ】の第3年度②の仕訳を参照いただきたい。

(b) 決算時の処理

決算整理手続および工事原価計上仕訳、決算振替仕訳はこれまでと同様な処理を行う。

(2) 工事完成基準

● 第1年度および第2年度

工事原価の支払時の処理、前受金受入時の処理、決算整理手続までは工事進行基準と同一の処理が行われる。工事原価計上仕訳からが工事進行基準の場合と大きく異なってくる。第1年度の④の仕訳をみれば分かるように、工事原価として期中に計上した材料、支払賃金、支払電気料および機械減価償却費を未成工事支出金勘定に振り替えるところは工事進行基準の場合と同じである。しかし、工事完成基準の場合は工事が未完成の時点では収益は認識されないため、この未成工事支出金勘定は費用勘定である完成工事原価勘定に振り替えられない。よって、資産勘定である未成工事支出金勘定は次期に繰り越されることになる。そのため、貸借対照表の流動資産の部に計上される。また、工事収益計上仕訳は当然のことながら行われないので、未成工事受入金は負債として全額次期に繰り越される。

● 第3年度（完成年度）

完成年度である第3年度の会計処理は、工事進行基準の場合とほぼ同じである。異なる点は工事収益を工事完成高として計上する場合、工事収益全額が計上され、工事原価も全額計上される点である。この点については第3年度の④と⑤の処理を参照いただきたい。

【会計処理の流れ】

(単位 ; 百万円)

工事進行基準				工事完成基準			
第 1 年 度							
① 工 事 原 価 の 支 払 時							
(借)材料	300	(貸)現金	300	(借)材料	300	(貸)現金	300
(借)支払賃金	200	(貸)現金	200	(借)支払賃金	200	(貸)現金	200
(借)支払電気料	40	(貸)現金	40	(借)支払電気料	40	(貸)現金	40
② 前 受 金 受 入 時							
(借)現金	900	(貸)未成工事 受入金	900	(借)現金	900	(貸)未成工事 受入金	900
③ 決 算 整 理 手 続 時							
(借)機械減価 償却費	60	(貸)機械減価 償却累計額	60	(借)機械減価 償却費	60	(貸)機械減価 償却累計額	60
④ 工 事 原 価 計 上 仕 訳							
(借)未成工事 支出金	600	(貸)材料	300	(借)未成工事 支出金	600	(貸)材料	300
		支払賃金	200			支払賃金	200
		支払電気料	40			支払電気料	40
		機械減価 償却費	60			機械減価 償却費	60
(借)完成工事 原価	600	(貸)未成工事 支出金	600				
⑤ 工 事 収 益 計 上 仕 訳 と 資 産 負 債 の 相 殺 消 去							
(借)完成工事 未収入金	900	(貸)完成工事高	900				
(借)未成工事 受入金	900	(貸)完成工事 未収入金	900				
⑥ 決 算 振 替 仕 訳							
(借)損益	600	(貸)完成工事 原価	600				
(借)完成工事高	900	(貸)損益	900				
⑦ 財 務 諸 表 の 作 成							
完 成 工 事 原 価 報 告 書				損 益 計 算 書			
I. 材 料 費	300			I. 材 料 費	0		
II. 労 務 費	200			II. 労 務 費	0		
III. 経 費	100			III. 経 費	0		
	600				0		
I. 完成工事高 900				I. 完成工事高 0			
II. 完成工事原価 600				II. 完成工事原価 0			
完成工事利益 300				完成工事利益 0			
貸 借 対 照 表 (一 部)							
長期請負工事に関するもので計上されるものはない				未成工事 支出金	600	未成工事 受入金	900
第 2 年 度							
① 工 事 原 価 の 支 払 時							
(借)材料	330	(貸)現金	330	(借)材料	330	(貸)現金	330
(借)支払賃金	220	(貸)現金	220	(借)支払賃金	220	(貸)現金	220
(借)支払電気料	50	(貸)現金	50	(借)支払電気料	50	(貸)現金	50

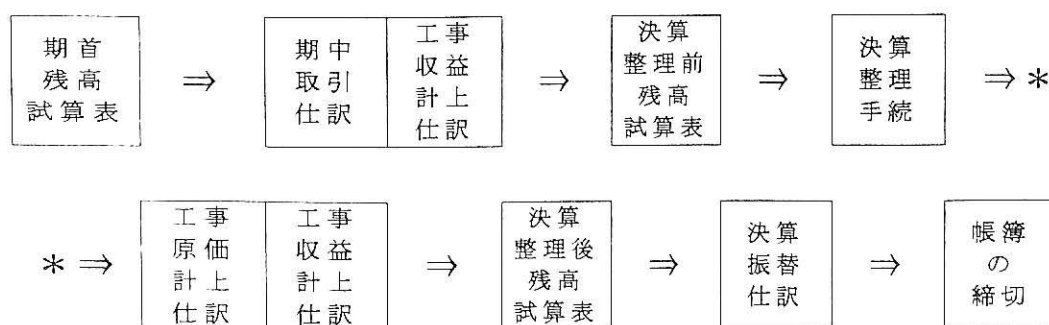
② 前受金受入時			
(借)現金	900	(貸)未成工事 受入金	900
③ 決算整理手続時			
(借)機械減価償却費	60	(貸)機械減価償却累計額	60
④ 工事原価計上仕訳			
(借)未成工事 支出金	660	(貸)材料 支払賃金 支払電気料 機械減価償却費	330 220 50 60
(借)完成工事 原価	660	(貸)未成工事 支出金	660
⑤ 工事収益計上仕訳と資産負債の相殺消去			
(借)完成 工事 未収入金	871.875	(貸)完成 工事高	871.875
(借)未成 工事受入金	871.875	(貸)完成工 事未収入金	871.875
⑥ 決算振替仕訳			
(借)損益	660	(貸)完成 工事原価	660
(借)完成 工事高	871.875	(貸)損益	871.875
⑦ 財務諸表の作成			
完成工事原価報告書			
I. 材料費	330	I. 材料費	0
II. 労務費	220	II. 労務費	0
III. 経費	110	III. 経費	0
	660		0
損益計算書			
I. 完成工事高	871.875	I. 完成工事高	0
II. 完成工事原価	660	II. 完成工事原価	0
完成工事利益	211.875	完成工事利益	0
貸借対照表 (一部)			
	未成工事 受入金	28.125	未成工事 支出金
			1,260 未成工事 受入金
			1,800
第 3 年 度			
① 工事原価の支払時			
(借)材料	320	(貸)現金	320
(借)支払賃金	210	(貸)現金	210
(借)支払電気料	50	(貸)現金	50
② 完成引渡時			
(借)現金	900	(貸)未成 工事受入金	900
(借)完成工 事未収入金	928.125	(貸)完成 工事高	928.125
③ 決算整理手続時			
(借)機械 減価償却費	60	(貸)機械減価償却累計額	60
(借)機械	60	(貸)機械減価償却累計額	60

④ 工事原価計上仕訳と資産負債の相殺消去						
(借) 未成工事 支出金	660	(貸) 材料 支払賃金 支払電気料 機械減価 償却費	330 220 50 60	(借) 未成工事 支出金	660 (貸) 材料 支払賃金 支払電気料 機械減価 償却費	330 220 50 60
(借) 完成工事 原価	660	(貸) 未成工事 支出金	660	(借) 完成工事 原価	1,920 (貸) 未成工事 支出金	1,920
(借) 未成工事 受入金	928.125	(貸) 完成工事 未収入金	928.125	(借) 未成工事 受入金	2,700 (貸) 完成工事 未収入金	2,700
⑤ 決算振替仕訳						
(借) 損益	660	(貸) 完成 工事原価	660	(借) 損益	1,920 (貸) 完成工事 原価	1,920
(借) 完成 工事高	928.125	(貸) 損益	928.125	(借) 完成工事高	2,700 (貸) 損益	2,700
⑥ 財務諸表の作成						
完 成 工 事 原 価 報 告 書						
I. 材 料 費	330		I. 材 料 費	960		
II. 労 務 費	220		II. 労 務 費	640		
III. 経 費	<u>110</u>		III. 経 費	<u>320</u>		
	640			1,920		
損 益 計 算 書						
I. 完成工事高	928.125		I. 完成工事高	2,700		
II. 完成工事原価	<u>660</u>		II. 完成工事原価	<u>1,920</u>		
完成工事利益	268.125		完成工事利益	780		

(4) まとめ

(a) 会計処理手続の一巡

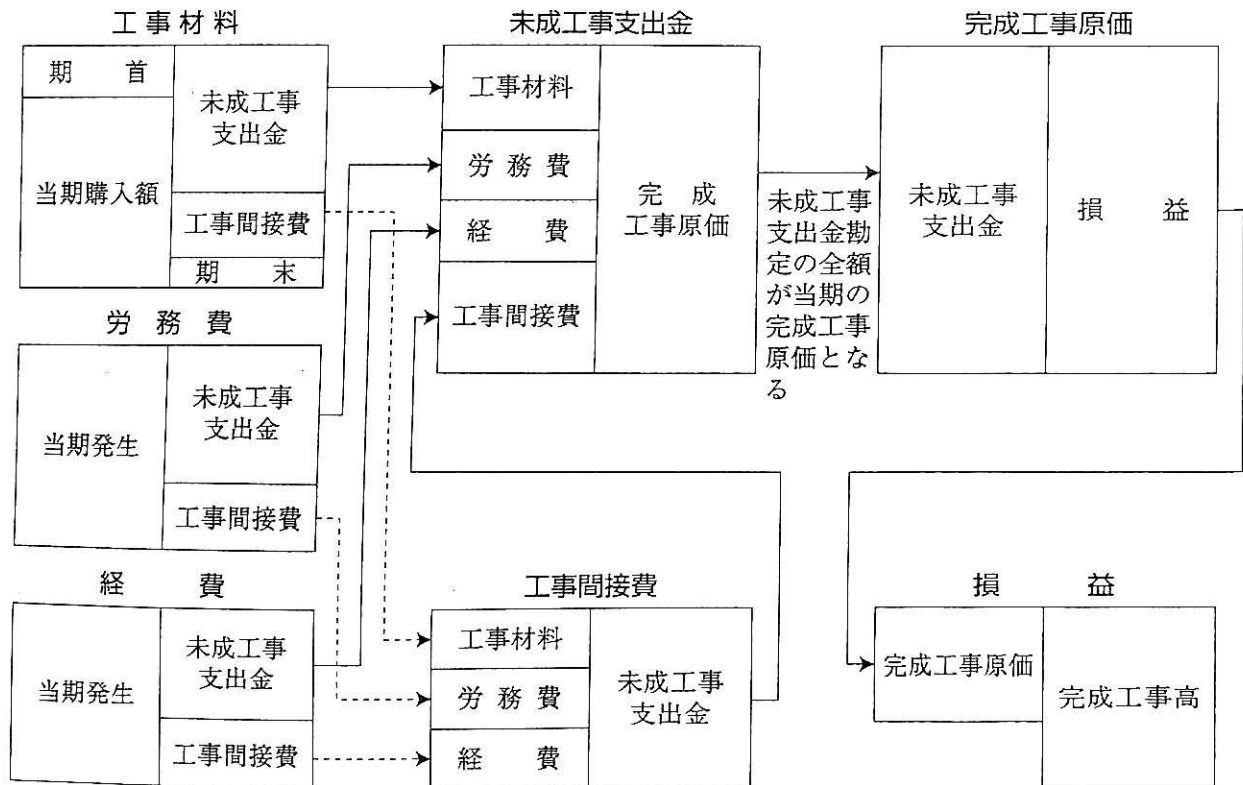
長期請負工事に関する会計処理の流れは、次の図のようにまとめることができる。【設例3】での処理の流れと照らし合わせてみれば理解しやすいであろう。



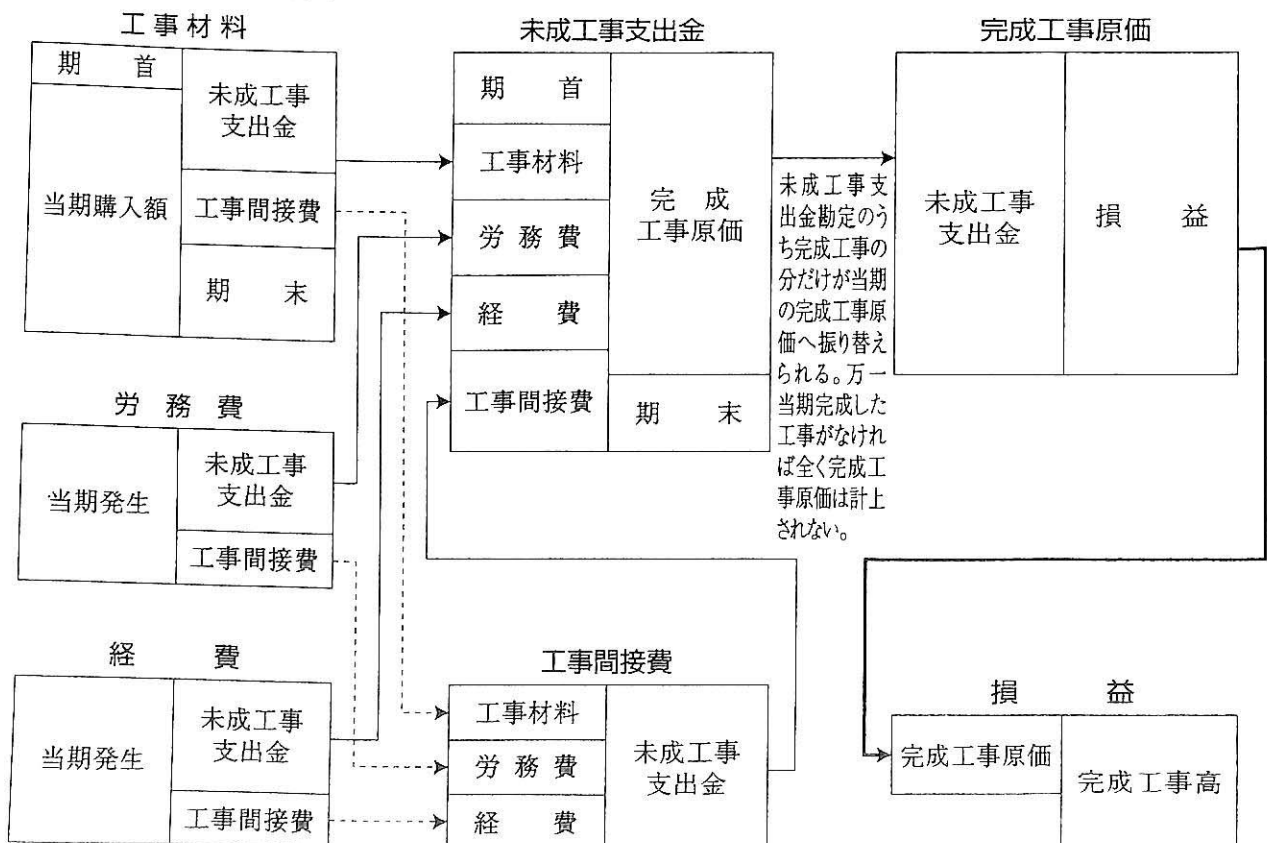
(b) 勘定連絡図

また、工事原価の流れは次の勘定連絡図のように示すことができる（T勘定の大きさは必ずしも一致していない）。

●工事進行基準の場合



●工事完成基準の場合



5. 建設業の経営管理と工事進行基準

(1) 経営管理（マネジメント）上の効果

建設業において、以上のような方向を的確にとりまとめた工事進行基準の「指針」が作成されれば、この効果は、単に会計処理及び会計情報の問題にとどまらない。建設業界に伝統的に存在している旧態の経営慣行に強い刺激を与えるものと期待される。

現今の経済環境は、戦後復興の目的によって構築された公共工事に関わる建設業界の経営構造に対して、根底から揺さぶりをかけるものとなっている。建設業界は、果敢にその構造改革及び経営改革に取り組まなければならない状況に追い込まれている。国土交通省が、このところ、業界の再編、再生に向けて施策の整備を急ぐのも、当然の方向付けといえよう。

工事進行基準に期待される経営管理（マネジメント）上の効果には、次のようなものがあると考ええる。

a. 建設業経営の意識の中に、月次会計情報を活用する姿勢が醸成される。

これまでも述べてきたごとく、建設業界においては、工事の請負にほとんどの精力が傾けられ、次に当該工事の竣工による利益の受領が肝要であった。したがって、市場競争の中に生きる見込み生産型企业と異なり、逐次（月次や四半期）での経営管理はほとんど馴染まない経営方式であった。しかしながら、良質な経営体質の企業が生き残り受注することが可能となる経済環境下では、市場経済のルールが必須であり、それに対応する企業経営が求められる。月次やその他進行過程を的確に把握するための会計情報は、経営体にとって欠くことのできないツールとなるはずである。

b. 個々の受注プロジェクトのマネジメントに関して、逐次的な効率・効果管理を尊重する姿勢が取り込まれる。

一般的に、企業経営管理においては、効率もしくは能率（efficiency）と効果（effectiveness）の概念に基づく諸マネジメント技法が有効である。建設工事においても、当然のごとく、企業は、個々の工事について効率的（能率的）な施工を的

確に選択して、さらに良質な生産物（プロダクト）の建設に効果的な手法を積極的に採用しなければならない。前者は、個々の工事における収益性を高める役割をするが、さらに後者は、市場において適切な評価を勝ちうる企業となるための条件となる。

c. 重階層になった下請発注システムをトータルな機能管理として統合していく姿勢が強調される。－垂直的機能管理効果

わが国の建設業界における堅固な重階層構造は、良き時代（高度成長期）においては発注者の安心する確実な施行管理体制として評価されたといえよう。しかしそれは、他面、競争やコスト縮減のインセンティブを伴わない馴れ合い経営を助長するおそれが高まる。一般的には、個々の工事における専門工事業者の選定は、個々の工事での特性と適度な競争意識によって遂行されるべきであろう。個別工事の進捗管理は、こういった建設工事の垂直的機能管理に対して効果的な環境を生み出すものと期待される。このことは、別の見方をすれば、伝統的なゼネコンの役割に踏み込む問題でもある。

d. 技術、現場管理、コスト、会計、資金、環境保全、経営戦略等のマネジメント諸機能の連携を強化する必要性が高まる。－横断的機能管理効果

建設業特にゼネコンにおいては、伝統的には、まず営業（公共工事入札を含む）であり、いまひとつに建設施工管理があれば、ほぼ建設企業の体を成す経営が可能となる。そこには市場の競争場裡に生きる経営体とはかなり異なった組織維持が存在していた。しかしながら、再度確認するが、良質な経営体を有する企業のみが生き残ることが想定される今後の業界においては、バランスある組織機能（活動、activity）を連鎖させる経営体が不可欠となる。個々の機能は独立した個性をもつものではあるが、経営体として相互に機能連鎖（chain）していなければならない。いわば横断的機能管理効果である。これは工事の進行過程においても必要となるマネジメント理念なのである。

付言：マイケル・Porterの価値連鎖（Value Chain）概念、近年のサプライ・チェーン・マネジメント（SCM）等の考え方と一致するものである。参考にされたい。

e. コスト削減効果の一層の進展が期待される。

従来、建設工事は、当初の実行予算の範囲内で予・実の差異があまり発生しないことが良いこととされる傾向が強かった。このことは、工期についても同様で、専門工事の予定された工期より早期の完了は、次の専門工事の予定を狂わせるものと考えられる場合が多かった。これでは、本来のコスト削減 (cost reduction) 効果はほとんど機能しない。しかしながら、工期の進捗とともに各種のマネジメントが行使されるならば、工事全体にわたるコスト削減は、予期しなかった領域までいきなり、かなりの成果が期待される。建設業においても、本格的なコスト・マネジメントの導入が可能となる。

付言：建設業のコスト・マネジメントについては、次の書物を参照されたい。東海幹夫・菅本栄造・小酒井正和著『建設業経営革新のためのコストマネジメント』建設産業経理研究所発行（清文社発売）、平成14年9月

f. 緻密な資金管理、採算管理の必要性が高まる。

工事の進捗管理は、実行予算による予・実管理ばかりでなく、各工事における逐次の資金管理の必要性を求める。したがって、資金コストの節減効果が発揮され、結果としての採算性が上昇する。

付言：中小企業における具体的、実践的な会計システムの展開については、次の書物が役立つであろう。

神谷正紀著『中小建設業の会計・経理革新戦略』建設産業経理研究所（清文社発売）、平成14年9月

g. 工事長、作業所長、現場監督者の意識改革に大きな影響を与える。

工事の進捗管理に対してマネジメントの眼が向けられれば、伝統的な施工管理で良しとしてきた手法に強い意識改革がもたらされる。このことは、逆にいえば、伝統的な手法に馴染んだ管理者から、強い抵抗を受けるという意味でもある。しかしながら、すでに何度も述べたように、新しい時代に生き抜くことのできる建設業は、市場原理と競争原理に耐える良質な経営体でしかない。一般の製造業において常識的なマネジメント感が、工事管理にも浸透すべきものと考えるところである。

建設企業は、第二次大戦後の日本国家の社会基盤を再構築するために、公共事業と深く関わって業界の構造と特性を保持してきた。ゼネコンを元請の傘とする受発注の構造、重階層の体制による生産現場の構築など、自動車や家電のメーカーとして成長してきた競争市場指向の産業と大きく異なった構造特性の故に、企業経営（マネジメント）の方式にも、特異な状況が感じ取れる。

21世紀における建設業界のゆくえは、国家の財政政策・経済政策の厳しい対応環境の中、公共建設投資の大幅な漸次的削減と投資内容の変革によって、方向の見定まらない未曾有の危機的な状況下にある。大手ゼネコンの再編（グループ化や分割・統合化など）は今後さらに促進されるであろうし、中堅・中小建設業者の経営破綻も、日を迫うごとにその数を増しつつある。

このような環境下にあって、最も大切なことは、個々の企業体がしっかりとした経営姿勢・経営体質へと革新の意欲を高めることである。経営基盤の強化や再編・連携の促進、関連ある新たな分野への進出など、意欲ある建設企業経営者の果すべき役割は、多様であり、その中で、工事の進捗管理に強い視線を向ける経営の意味するところは大きい。

資 料 目 次

企業会計原則・企業会計原則注解・・・・・・・・・・・・・・・・	83
法人税法（抄）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	95
法人税法施行令（抄）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	97
法人税基本通達（抄）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	101
国際会計基準（抄）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	106
「建設業において工事進行基準を適用している場合の監査上の留意事項」 （日本公認会計士協会）・・・・・・・・・・・・・・・・・・	148
上場企業における工事進行基準の採用動向及び計上基準 （「上場建設企業の決算分析」～建設産業経理研究所発行～より）	
① 2001年3月決算・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	155
② 2001年9月中間決算・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	158
③ 2002年3月決算・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	162
④ 2002年9月中間決算・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	166
非上場企業における工事進行基準の採用動向及び計上基準 （（財）建設業振興基金実施アンケート結果より～平成13年度実施）・・・	
建設業経理研究会 収益認識研究部会 委員名簿・・・・・・・・	182

〔企業会計原則〕

第一 一般原則

- 一 企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。
- 二 企業会計は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならない。(注1)
- 三 資本取引と損益取引とを明瞭に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない。(注2)
- 四 企業会計は、財務諸表によって、利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。(注1)(注1-2)(注1-3)(注1-4)
- 五 企業会計は、その処理の原則及び手続を毎期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。(注1-2)(注3)
- 六 企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理をしなければならない。(注4)
- 七 株主総会提出のため、信用目的のため、租税目的のため等種々の目的のために異なる型式の財務諸表を作成する必要がある場合、それらの内容は、信頼しうる会計記録に基づいて作成されたものであって、政策の考慮のために事実の真実な表示をゆがめてはならない。

第二 損益計算書原則

(損益計算書の本質)

- 一 損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするために、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。
 - A すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。
前払費用及び前受収益は、これを当期の損益計算から除去し、未払費用及び未収収益は、当期の損益計算に計上しなければならない。(注5)
 - B 費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。
 - C 費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。

(損益計算書の区分)

- 二 損益計算書には、営業損益計算、経常損益計算及び純損益計算の区分を設けなければならない。
 - A 営業損益計算の区分は、当該企業の営業活動から生ずる費用及び収益を記載して、営業利益を計算する。
二つ以上の営業を目的とする企業にあっては、その費用及び収益を主要な営業別に区分して記載する。
 - B 経常損益計算の区分は、営業損益計算の結果を受けて、利息及び割引料、有価証券売却損益その他営業活動以外の原因から生ずる損益であって特別損益に属しないものを記載し、経常利益を計算する。
 - C 純損益計算の区分は、経常損益計算の結果を受けて、前期損益修正額、固定資産売却損益等の特別損益を記載し、当期純利益を計算する。

D 純損益計算の結果を受けて、前期繰越利益等を記載し、当期末処分利益を計算する。

(営業利益)

三 営業損益計算は、一会計期間に属する売上高と売上原価とを記載して売上総利益を計算し、これから販売費及び一般管理費を控除して、営業利益を表示する。

A 企業が商品等の販売と役務の給付とをともに主たる営業とする場合には、商品等の売上高と役務による営業収益とは、これを区別して記載する。

B 売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。ただし、長期の未完成請負工事等については、合理的に収益を見積り、これを当期の損益計算に計上することができる(注6)(注7)

C 売上原価は、売上高に対応する商品等の仕入原価又は製造原価であって、商業の場合には、期首商品たな卸高に当期商品仕入高を加え、これから期末商品たな卸高を控除する形式で表示し、製造工業の場合には、期首製品たな卸高に当期製品製造原価を加え、これから期末製品たな卸高を控除する形式で表示する。(注8)(注9)(注10)

D 売上総利益は、売上高から売上原価を控除して表示する。

役務の給付を営業とする場合には、営業収益から役務の費用を控除して総利益を表示する。

E 同一企業の各経営部門の間における商品等の移転によって発生した内部利益は、売上高及び売上原価を算定するに当たって除去しなければならない。(注11)

F 営業利益は、売上総利益から販売費及び一般管理費を控除して表示する。販売費及び一般管理費は、適当な科目に分類して営業損益計算の区分に記載し、これを売上原価及び期末たな卸高に算入してはならない。ただし、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を配分し、売上原価及び期末たな卸高に算入することができる。

(営業外損益)

四 営業外損益は、受取利息及び割引料、有価証券売却益等の営業外収益と支払利息及び割引料、有価証券売却損、有価証券評価損等の営業外費用とに区分して表示する。

(経常利益)

五 経常利益は、営業利益に営業外収益を加え、これから営業外費用を控除して表示する。

(特別損益)

六 特別損益は、前期損益修正益、固定資産売却益等の特別利益と前期損益修正損、固定資産売却損、災害による損失等の特別損失とに区分して表示する。(注12)

(税引前当期純利益)

七 税引前当期純利益は、経常利益に特別利益を加え、これから特別損失を控除して表示する。

(当期純利益)

八 当期純利益は、税引前当期純利益から当期の負担に属する法人税額、住民税額等を控除して表示する。(注13)

(当期末処分利益)

九 当期末処分利益は、当期純利益に前期繰越利益、一定の目的のために設定した積立金のその目的に従った取崩額、中間配当額、中間配当に伴う利益準備金の積立額等を加減して表示する。

第三 貸借対照表原則

(貸借対照表の本質)

一 貸借対照表は、企業の財政状態を明らかにするため、貸借対照表日におけるすべての資産、負債及び資本を記載し、株主、債権者その他の利害関係者にこれを正しく表示するものでなければならない。ただし、正規の簿記の原則に従って処理された場合に生じた簿外資産及び簿外負債は、貸借対照表の記載外におくことができる。(注1)

A 資産、負債及び資本は、適当な区分、配列、分類及び評価の基準に従って記載しなければならない。

ない。

B 資産、負債及び資本は、総額によって記載することを原則とし、資産の項目と負債又は資本の項目とを相殺することによって、その全部又は一部を貸借対照表から除去してはならない。

C 受取手形の割引高又は裏書譲渡高、保証債務等の偶発債務、債務の担保に供している資産、発行済株式一株当たり当期純利益及び同一株当たり純資産額等企業の財務内容を判断するために重要な事項は、貸借対照表に注記しなければならない。

D 将来の期間に影響する特定の費用は、次期以後の期間に配分して処理するため、経過的に貸借対照表の資産の部に記載することができる。(注15)

E 貸借対照表の資産の合計金額は、負債と資本の合計金額に一致しなければならない。

(貸借対照表の区分)

二 貸借対照表は、資産の部、負債の部及び資本の部の三区分に分ち、さらに資産の部を流動資産、固定資産及び繰延資産に、負債の部を流動負債及び固定負債に区分しなければならない。

(貸借対照表の配列)

三 資産及び負債の項目の配列は、原則として、流動性配列法によるものとする。

(貸借対照表科目の分類)

四 資産、負債及び資本の各科目は、一定の基準に従って明瞭に分類しなければならない。

(一)資 産

資産は、流動資産に属する資産、固定資産に属する資産及び繰延資産に属する資産に区別しなければならない。仮払金、未決算等の勘定を貸借対照表に記載するには、その性質を示す適当な科目で表示しなければならない。(注16)

A 現金預金、市場性のある有価証券で一時的所有のもの、取引先との通常の商取引によって生じた受取手形、売掛金等の債権、商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等のたな卸資産及び期限が一年以内に到来する債権は、流動資産に属するものとする。

前払費用で一年以内に費用となるものは、流動資産に属するものとする。

受取手形、売掛金その他流動資産に属する債権は、取引先との通常の商取引上の債権とその他の債権とに区別して表示しなければならない。

B 固定資産は、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に区分しなければならない。建物、構築物、機械装置、船舶、車両運搬具、工具器具備品、土地、建設仮勘定等は、有形固定資産に属するものとする。

営業権、特許権、地上権、商標権等は、無形固定資産に属するものとする。

子会社株式その他流動資産に属しない有価証券、出資金、長期貸付金並びに有形固定資産、無形固定資産及び繰延資産に属するもの以外の長期資産は、投資その他の資産に属するものとする。

有形固定資産に対する減価償却累計額は、原則として、その資産が属する科目ごとに取得原価から控除する形式で記載する。(注17)

無形固定資産については、減価償却額を控除した未償却残高を記載する。

C 創立費、開業費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金、開発費、試験研究費及び建設利息は、繰延資産に属するものとする。これらの資産については、償却額を控除した未償却残高を記載する。(注15)

D 受取手形、売掛金その他の債権に対する貸倒引当金は、原則として、その債権が属する科目ごとに債権金額又は取得金額から控除する形式で記載する。(注17)(注18)

債権のうち、役員等企業の内部の者に対するものと親会社又は子会社に対するものは、特別の科目を設けて区別して表示し、又は注記の方法によりその内容を明瞭に示さなければならない。

(二)負 債

負債は流動負債に属する負債と固定負債に属する負債とに区別しなければならない。仮受金、未決算等の勘定を貸借対照表に記載するには、その性質を示す適当な科目で表示しなければならない。(注

16)

- A 取引先との通常の商取引によって生じた支払手形、買掛金等の債務及び期限が一年以内に到来する債務は、流動負債に属するものとする。
支払手形、買掛金その他流動負債に属する債務は、取引先との通常の商取引上の債務とその他の債務とに区別して表示しなければならない。
引当金のうち、賞与引当金、工事補償引当金、修繕引当金のように、通常一年以内に使用される見込のものは流動負債に属するものとする。(注18)
- B 社債、長期借入金等の長期債務は、固定負債に属するものとする。
引当金のうち、退職給与引当金、特別修繕引当金のように、通常一年をこえて使用される見込のものは、固定負債に属するものとする。(注18)
- C 債務のうち、役員等企業の内部の者に対するものと親会社又は子会社に対するものは、特別の科目を設けて区別して表示し、又は注記の方法によりその内容を明瞭に示さなければならない。

(三)資 本

資本は、資本金に属するものと剰余金に属するものとに区別しなければならない。(注19)

- A 資本金の区分には、法定資本の額を記載する。発行済株式の数は、普通株、優先株等の種類別に注記するものとする。
- B 剰余金は、資本準備金、利益準備金及びその他の剰余金に区分して記載しなければならない。
株式払込剰余金、減資差益及び合併差益は、資本準備金として表示する。
その他の剰余金の区分には、任意積立金及び当期末処分利益を記載する。
- C 新株式払込金又は申込期日経過後における新株式申込証拠金は、資本金の区分の次に特別の区分を設けて表示しなければならない。
- D 法律で定める準備金で資本準備金又は利益準備金に準ずるものは、資本準備金又は利益準備金の次に特別の区分を設けて表示しなければならない。

(資産の貸借対照表価額)

五 貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。

資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は、当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分し、無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない。繰延資産についても、これに準じて、各事業年度に均等額以上を配分しなければならない。(注20)

- A 商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等のたな卸資産については、原則として購入代価又は製造原価に引取費用等の付随費用を加算し、これに個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法等の方法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、時価が取得原価より著しく下落したときは、回復する見込があると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない。(注9)(注10)(注21)

たな卸資産の貸借対照表価額は、時価が取得原価よりも下落した場合には時価による方法を適用して算定することができる。(注10)

- B 有価証券については、原則として購入代価に手数料等の付随費用を加算し、これに平均原価法等の方法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、取引所の相場のある有価証券については、時価が著しく下落したときは、回復する見込があると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない。取引所の相場のない有価証券のうち株式については、当該会社の財政状態を反映する株式の実質価額が著しく低下したときは、相当の減額をしなければならない。(注22)

- C 受取手形、売掛金その他の債権の貸借対照表価額は、債権金額又は取得価額から正常な貸倒見

積高を控除した金額とする。(注23)

- D 有形固定資産については、その取得原価から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。有形固定資産の取得原価には、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含める。現物出資として受入れた固定資産については、出資者に対して交付された株式の発行価額をもって取得原価とする。(注24)

償却済の有形固定資産は、除却されるまで残存価額又は備忘価額で記載する。

- E 無形固定資産については、当該資産の取得のために支出した金額から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。(注25)

- F 贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする。(注24)

〔企業会計原則注解〕

〔注１〕重要性の原則の適用について(一般原則二、四及び貸借対照表原則一)

企業会計は、定められた会計処理の方法に従って正確な計算を行うべきものであるが、企業会計が目的とするところは、企業の財務内容を明らかにし、企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにすることにあるから、重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも、正規の簿記の原則に従った処理として認められる。

重要性の原則は、財務諸表の表示に関しても適用される。

重要性の原則の適用例としては、次のようなものがある。

- (1) 消耗品、消耗工具器具備品その他の貯蔵品等のうち、重要性の乏しいものについては、その買入時又は払出時に費用として処理する方法を採用することができる。
- (2) 前払費用、未収収益、未払費用及び前受収益のうち、重要性の乏しいものについては、経過勘定項目として処理しないことができる。
- (3) 引当金のうち、重要性の乏しいものについては、これを計上しないことができる。
- (4) たな卸資産の取得原価に含まれる引取費用、関税、買入事務費、移管費、保管費等の付随費用のうち、重要性の乏しいものについては、取得原価に算入しないことができる。
- (5) 分割返済の定めのある長期の債権又は債務のうち、期限が一年以内に到来するもので重要性の乏しいものについては、固定資産又は固定負債として表示することができる。

〔注１－２〕重要な会計方針の開示について(一般原則四及び五)

財務諸表には、重要な会計方針を注記しなければならない。

会計方針とは、企業が損益計算書及び貸借対照表の作成に当たって、その財政状態及び経営成績を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続並びに表示の方法をいう。

会計方針の例としては、次のようなものがある。

- イ 有価証券の評価基準及び評価方法
- ロ たな卸資産の評価基準及び評価方法
- ハ 固定資産の減価償却方法
- ニ 繰延資産の処理方法
- ホ 外貨建資産・負債の本邦通貨への換算基準
- ヘ 引当金の計上基準
- ト 費用・収益の計上基準

代替的な会計基準が認められていない場合には、会計方針の注記を省略することができる。

〔注１－３〕重要な後発事象の開示について(一般原則四)

財務諸表には、損益計算書及び貸借対照表を作成する日までに発生した重要な後発事象を注記しなければならない。

後発事象とは、貸借対照表日後に発生した事象で、次期以後の財政状態及び経営成績に影響を及ぼすものをいう。

重要な後発事象を注記事項として開示することは、当該企業の将来の財政状態及び経営成績を理解するための補足情報として有用である。

重要な後発事象の例としては、次のようなものがある。

- イ 火災、出水等による重大な損害の発生
- ロ 多額の増資又は減資及び多額の社債の発行又は繰上償還
- ハ 会社の合併、重要な営業の譲渡又は譲受
- ニ 重要な係争事件の発生又は解決
- ホ 主要な取引先の倒産

〔注1－4〕 注記事項の記載方法について(一般原則四)

重要な会計方針に係る注記事項は、損益計算書及び貸借対照表の次にまとめて記載する。

なお、その他の注記事項についても、重要な会計方針の注記の次に記載することができる。

〔注2〕 資本取引と損益取引との区別について(一般原則三)

(1) 資本剰余金は、資本取引から生じた剰余金であり、利益剰余金は損益取引から生じた剰余金、すなわち利益の留保額であるから、両者が混同されると、企業の財政状態及び経営成績が適正に示されないことになる。従って、例えば、新株発行による株式払込剰余金から新株発行費用を控除することは許されない。

(2) 商法上資本準備金として認められる資本剰余金は限定されている。従って、資本剰余金のうち、資本準備金及び法律で定める準備金で資本準備金に準ずるもの以外のものを計上する場合には、その他の剰余金の区分に記載されることになる。

〔注3〕 継続性の原則について(一般原則五)

企業会計上継続性が問題とされるのは、一つの会計事実について二つ以上の会計処理の原則又は手続の選択適用が認められている場合である。

このような場合に、企業が選択した会計処理の原則及び手続を每期継続して適用しないときは、同一の会計事実について異なる利益額が算出されることになり、財務諸表の期間比較を困難ならしめ、この結果、企業の財務内容に関する利害関係者の判断を誤らしめることになる。

従って、いったん採用した会計処理の原則又は手続は、正当な理由により変更を行う場合を除き、財務諸表を作成する各時期を通じて継続して適用しなければならない。

なお、正当な理由によって、会計処理の原則又は手続に重要な変更を加えたときは、これを当該財務諸表に注記しなければならない。

〔注4〕 保守主義の原則について(一般原則六)

企業会計は、予測される将来の危険に備えて、慎重な判断に基づく会計処理を行わなければならないが、過度に保守的な会計処理を行うことにより、企業の財政状態及び経営成績の真実な報告をゆがめてはならない。

〔注5〕 経過勘定項目について(損益計算書原則一のAの2項)

(1) 前払費用

前払費用は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、いまだ提供されていない役務に対し支払われた対価をいう。従って、このような役務に対する対価は、時間の経過とともに次期以降の費用となるものであるから、これを当期の損益計算から除去するとともに貸借対照表の資産の部に計上しなければならない。また、前払費用は、かかる役務提供契約以外の契約等による前払金とは区別しなければならない。

(2) 前受収益

前受収益は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、いまだ提供していない役務に対し支払を受けた対価をいう。従って、このような役務に対する対価は、時間の経過とともに次期以降の収益となるものであるから、これを当期の損益計算から除去するとともに貸借対照表の負債の部に計上しなければならない。また、前受収益は、かかる役務提供契約以外の契約等による前受金とは区別しなければならない。

(3) 未払費用

未払費用は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、既に提供された役務に対していまだその対価の支払が終らないものをいう。従って、このような役務に対する対価は、時間の経過に伴い既に当期の費用として発生しているものであるから、これを当期の損益計算に計上するとともに貸借対照表の負債の部に計上しなければならない。また、未払費用は、かかる役務提供契約以外の契約等による未払金とは区別しなければならない。

(4) 未 収 収 益

未収収益は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、既に提供した役務に対していまだその対価の支払を受けていないものをいう。従って、このような役務に対する対価は時間の経過に伴い既に当期の収益として発生しているものであるから、これを当期の損益計算に計上するとともに貸借対照表の資産の部に計上しなければならない。また、未収収益は、かかる役務提供契約以外の契約等による未収金とは区別しなければならない。

〔注6〕 実現主義の適用について(損益計算書原則三のB)

委託販売、試用販売、予約販売、割賦販売等特殊な販売契約による売上収益の実現の基準は、次によるものとする。

(1) 委 託 販 売

委託販売については、受託者が委託品を販売した日をもって売上収益の実現の日とする。従って、決算手続中に仕切精算書(売上計算書)が到達すること等により決算日までに販売された事実が明らかとなったものについては、これを当期の売上収益に計上しなければならない。ただし、仕切精算書が販売のつど送付されている場合には、当該仕切精算書が到達した日をもって売上収益の実現の日とみなすことができる。

(2) 試 用 販 売

試用販売については、得意先が買取りの意思を表示することによって売上が実現するのであるから、それまでは、当期の売上高に計上してはならない。

(3) 予 約 販 売

予約販売については、予約金受取額のうち、決算日までに商品の引渡し又は役務の給付が完了した分だけを当期の売上高に計上し、残額は貸借対照表の負債の部に記載して次期以降に繰延べなければならない。

(4) 割 賦 販 売

割賦販売については、商品等を引渡しした日をもって売上収益の実現の日とする。しかし、割賦販売は通常の販売と異なり、その代金回収の期間が長期にわたり、かつ、分割払であることから代金回収上の危険率が高いので、貸倒引当金及び代金回収費、アフター・サービス費等の引当金の計上について特別の配慮を要するが、その算定に当たっては、不確実性と煩雑さを伴う場合が多い。従って、収益の認識を慎重に行うため販売基準に代えて、割賦金の回収期限の到来の日又は入金の日をもって売上収益実現の日とすることも認められる。

〔注7〕 工事収益について(損益計算書原則三のBただし書)

長期の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。

(1) 工事進行基準

決算期末に工事進行程度を見積り、適正な工事収益率によって工事収益の一部を当期の損益計算に計上する。

(2) 工事完成基準

工事が完成し、その引渡しが完了した日に工事収益を計上する。

〔注8〕 製品等の製造原価について(損益計算書原則三のC)

製品等の製造原価は、適正な原価計算基準に従って算定しなければならない。

〔注9〕 原価差額の処理について(損益計算書原則三のC及び貸借対照表原則五のAの1項)

原価差額を売上原価に賦課した場合には、損益計算書に売上原価の内訳科目として次の型式で原価差額を記載する。

売上原価

1. 期首製品たな卸高	×××	
2. 当期製品製造原価	×××	
合 計	×××	
3. 期末製品たな卸高	×××	
標準(予定)売上原価	×××	
4. 原価差額	×××	×××

原価差額をたな卸資産の科目別に配賦した場合には、これを貸借対照表上のたな卸資産の科目別に各資産の価額に含めて記載する。

〔注10〕 たな卸資産の評価損について(損益計算書原則三のC及び貸借対照表原則五のA)

- (1) 商品、製品、原材料等のたな卸資産に低価基準を適用する場合に生ずる評価損は、原則として、売上原価の内訳科目又は営業外費用として表示しなければならない。
- (2) 時価が取得原価より著しく下落した場合(貸借対照表原則五のA第1項ただし書の場合)の評価損は、原則として、営業外費用又は特別損失として表示しなければならない。
- (3) 品質低下、陳腐化等の原因によって生ずる評価損については、それが原価性を有しないものと認められる場合には、これを営業外費用又は特別損失として表示し、これらの評価損が原価性を有するものと認められる場合には、製造原価、売上原価の内訳科目又は販売費として表示しなければならない。

〔注11〕 内部利益とその除去の方法について(損益計算書原則三のE)

内部利益とは、原則として、本店、支店、事業部等の企業内部における独立した会計単位相互間の内部取引から生ずる未実現の利益をいう。従って、会計単位内部における原材料、半製品等の振替から生ずる振替損益は内部利益ではない。

内部利益の除去は、本支店等の合併損益計算書において売上高から内部売上高を控除し、仕入高(又は売上原価)から内部仕入高(又は内部売上原価)を控除するとともに、期末たな卸高から内部利益の額を控除する方法による。これらの控除に際しては、合理的な見積概算額によることも差支えない。

〔注12〕 特別損益項目について(損益計算書原則六)

特別損益に属する項目としては次のようなものがある。

- (1) 臨時損益
 - イ 固定資産売却損益
 - ロ 転売以外の目的で取得した有価証券の売却損益
 - ハ 災害による損失
- (2) 前期損益修正
 - イ 過年度における引当金の過不足修正額
 - ロ 過年度における減価償却の過不足修正額
 - ハ 過年度におけるたな卸資産評価の訂正額
 - ニ 過年度償却済債権の取立額

なお、特別損益に属する項目であっても、金額の僅少なもの又は每期経常的に発生するものは、経常損益計算に含めることができる。

〔注13〕 法人税等の追徴税額等について(損益計算書原則八)

法人税等の更正決定等による追徴税額及び還付税額は、税引前当期純利益に加減して表示する。この場合、当期の負担に属する法人税額等とは区別することを原則とするが、重要性の乏しい場合には、当期の負担に属するものに含めて表示することができる。

〔注14〕 削除

〔注15〕 将来の期間に影響する特定の費用について(貸借対照表原則一のD及び四の(一)のC)

「将来の期間に影響する特定の費用」とは、既に代価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用をいう。

これらの費用は、その効果が及ぶ数期間に合理的に配分するため、経過的に貸借対照表上繰延資産として計上することができる。

なお、天災等により固定資産又は企業の営業活動に必須の手段たる資産の上に生じた損失が、その期の純利益又は当期末処分利益から当期の処分予定額を控除した金額をもって負担しえない程度に巨額であって特に法令をもって認められた場合には、これを経過的に貸借対照表の資産の部に記載して繰延経理することができる。

〔注16〕流動資産又は流動負債と固定資産又は固定負債とを区別する基準について(貸借対照表原則四の(一)及び(二))

受取手形、売掛金、前払金、支払手形、買掛金、前受金等の当該企業の主目的たる営業取引により発生した債権及び債務は、流動資産又は流動負債に属するものとする。ただし、これらの債権のうち、破産債権、更生債権及びこれに準ずる債権で一年以内に回収されないことが明らかなものは、固定資産たる投資その他の資産に属するものとする。

貸付金、借入金、差入保証金、受入保証金、当該企業の主目的以外の取引によって発生した未収金、未払金等の債権及び債務で、貸借対照表日の翌日から起算して一年以内に入金又は支払の期限が到来するものは、流動資産又は流動負債に属するものとし、入金又は支払の期限が一年をこえて到来するものは、投資その他の資産又は固定負債に属するものとする。

現金預金は、原則として、流動資産に属するが、預金については、貸借対照表日の翌日から起算して一年以内に期限が到来するものは、流動資産に属するものとし、期限が一年をこえて到来するものは、投資その他の資産に属するものとする。

所有有価証券のうち、証券市場において流通するもので、短期的資金運用のために一時的に所有するものは、流動資産に属するものとし、証券市場において流通しないもの若しくは他の企業を支配する等の目的で長期的に所有するものは、投資その他の資産に属するものとする。

前払費用については、貸借対照表日の翌日から起算して一年以内に費用となるものは、流動資産に属するものとし、一年をこえる期間を経て費用となるものは、投資その他の資産に属するものとする。未収収益は流動資産に属するものとし、未払費用及び前受収益は、流動負債に属するものとする。

商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等のたな卸資産は、流動資産に属するものとし、企業がその営業目的を達成するために所有し、かつ、その加工若しくは売却を予定しない財貨は固定資産に属するものとする。

なお、固定資産のうち残存耐用年数が一年以下となったものも流動資産とせず固定資産に含ませ、たな卸資産のうち恒常在庫品として保有するもの若しくは余剰品として長期間にわたって所有するものも固定資産とせず流動資産に含ませるものとする。

〔注17〕貸倒引当金又は減価償却累計額の控除形式について(貸借対照表原則四の(一)のBの5項及びDの1項)

貸倒引当金又は減価償却累計額は、その債権又は有形固定資産が属する科目ごとに控除する形式で表示することを原則とするが、次の方法によることも妨げない。

- (1) 二以上の科目について、貸倒引当金又は減価償却累計額を一括して記載する方法
- (2) 債権又は有形固定資産について、貸倒引当金又は減価償却累計額を控除した残額のみを記載し、当該貸倒引当金又は減価償却累計額を注記する方法

〔注18〕引当金について(貸借対照表原則四の(一)のDの1項、(二)のAの3項及びBの2項)

将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するもの

とする。

製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、債務保証損失引当金、損害補償損失引当金、貸倒引当金等がこれに該当する。

発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することはできない。

〔注 19〕 剰余金について(貸借対照表原則四の(三))

会社の純資産額が法定資本の額をこえる部分を剰余金という。

剰余金は、次のように資本剰余金と利益剰余金とに分れる。

(1) 資本剰余金

株式払込剰余金、減資差益、合併差益等

なお、合併差益のうち消滅した会社の利益剰余金に相当する金額については、資本剰余金としないことができる。

(2) 利益剰余金

利益を源泉とする剰余金

〔注 20〕 減価償却の方法について(貸借対照表原則五の2項)

固定資産の減価償却の方法としては、次のようなものがある。

(1) 定額法 固定資産の耐用期間中、每期均等額の減価償却費を計上する方法

(2) 定率法 固定資産の耐用期間中、每期期首未償却残高に一定率を乗じた減価償却費を計上する方法

(3) 級数法 固定資産の耐用期間中、每期一定の額を算術級数的に逡減した減価償却費を計上する方法

(4) 生産高比例法 固定資産の耐用期間中、每期当該資産による生産又は用役の提供の度合に比例した減価償却費を計上する方法

この方法は、当該固定資産の総利用可能量が物理的に確定でき、かつ、減価が主として固定資産の利用に比例して発生するもの、例えば、鉱業用設備、航空機、自動車等について適用することが認められる。

なお、同種の物品が多数集まって一つの全体を構成し、老朽品の部分的取替を繰り返すことにより全体が維持されるような固定資産については、部分的取替に要する費用を収益的支出として処理する方法(取替法)を採用することができる。

〔注 21〕 たな卸資産の貸借対照表価額について(貸借対照表原則五のAの1項)

(1) たな卸資産の貸借対照表価額の算定のための方法としては、次のようなものが認められる。

イ 個別法 たな卸資産の取得原価を異にするに従い区別して記録し、その個々の実際原価によって期末たな卸品の価額を算定する方法

ロ 先入先出法 最も古く取得されたものから順次払出しが行われ、期末たな卸品は最も新しく取得されたものからなるものとみなして期末たな卸品の価額を算定する方法

ハ 後入先出法 最も新しく取得されたものから払出しが行われ、期末たな卸品は最も古く取得されたものからなるものとみなして期末たな卸品の価額を算定する方法

ニ 平均原価法 取得したたな卸資産の平均原価を算出し、この平均原価によって期末たな卸品の価額を算定する方法

平均原価は、総平均法又は移動平均法により算出する。

ホ 売価還元原価法 異なる品目の資産を値入率の類似性に従って適当なグループにまとめ、1グループに属する期末商品の売価合計額に原価率を適用して期末たな卸品の価額を算定する方法

この方法は、取扱品種の極めて多い小売業及び卸売業におけるたな卸資産の評価に適用される。

(2) 製品等の製造原価については、適正な原価計算基準に従って、予定価格又は標準原価を適用して算定した原価によることができる。

〔注 2 2〕 社債の貸借対照表価額について(貸借対照表原則五の B の 1 項)

所有する社債については、社債金額より低い価額又は高い価額で買入れた場合には、当該価額をもって貸借対照表価額とすることができる。この場合においては、その差額に相当する金額を償還期に至るまで每期一定の方法で逐次貸借対照表価額に加算し、又は貸借対照表価額から控除することができる。

〔注 2 3〕 債権の貸借対照表価額について(貸借対照表原則五の C)

債権については、債権金額より低い価額で取得したときその他これに類する場合には、当該価額をもって貸借対照表価額とすることができる。この場合においては、その差額に相当する金額を弁済期に至るまで每期一定の方法で逐次貸借対照表価額に加算することができる。

〔注 2 4〕 国庫補助金等によって取得した資産について(貸借対照表原則五の D の 1 項及び F)

国庫補助金、工事負担金等で取得した資産については、国庫補助金等に相当する金額をその取得原価から控除することができる。

この場合においては、貸借対照表の表示は、次のいずれかの方法によるものとする。

- (1) 取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除する形式で記載する方法
- (2) 取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除した残額のみを記載し、当該国庫補助金等の金額を注記する方法

〔注 2 5〕 営業権について(貸借対照表原則五の E)

営業権は、有償で譲受け又は合併によって取得したものに限り貸借対照表に計上し、每期均等額以上を償却しなければならない。

[法人税法 昭40 法第34号・最終改正平15 法第8号]

(長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度)

第63条 内国法人が、長期割賦販売等に該当する資産の販売若しくは譲渡、工事（製造を含むものとし、次条第1項に規定する長期大規模工事に該当するものを除く。）の請負又は役務の提供（以下この条において「資産の販売等」という。）をした場合において、その資産の販売等に係る収益の額及び費用の額につき、その資産の販売等に係る目的物又は役務の引渡し又は提供の日の属する事業年度以後の各事業年度の確定した決算において政令で定める延払基準の方法により経理したときは、その経理した収益の額及び費用の額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入する。ただし、当該資産の販売等に係る収益の額及び費用の額につき、同日の属する事業年度後のいずれかの事業年度の確定した決算において当該延払基準の方法により経理しなかつた場合又は次項の規定の適用を受けた場合は、その経理しなかつた決算に係る事業年度後又は同項の規定の適用を受けた事業年度後の事業年度については、この限りでない。

2 第61条の11第1項（連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益）に規定する他の内国法人のうち同項に規定する完全支配関係を有するもの又は第61条の12第1項（連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益）に規定する他の内国法人が第61条の11第1項に規定する連結開始直前事業年度（以下この項において「連結開始直前事業年度」という。）又は第61条の12第1項に規定する連結加入直前事業年度（以下この項において「連結加入直前事業年度」という。）において前項の規定の適用を受けている場合（政令で定める場合を除く。）には、同項に規定する資産の販売等に係る収益の額及び費用の額（当該連結開始直前事業年度又は当該連結加入直前事業年度前の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に算入されるもの並びに同項の規定により当該連結開始直前事業年度又は当該連結加入直前事業年度の所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に算入されるものを除く。）は、当該連結開始直前事業年度又は当該連結加入直前事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入する。

3 第1項の規定の適用については、資産の販売等には、内国法人が当該内国法人との間に連結完全支配関係がある連結法人に対して行つた第61条の13第1項（分割前事業年度等における連結法人間取引の損益の調整）に規定する譲渡損益調整資産の販売又は譲渡を含まないものとする。

4 第1項に規定する長期割賦販売等とは、次に掲げる要件に適合する条件を定めた契約に基づき当該条件により行われる資産の販売等をいう。

一 月賦、年賦その他の賦払の方法により3回以上に分割して対価の支払を受けること。

二 その資産の販売等に係る目的物又は役務の引渡し又は提供の期日の翌日から最後の賦払金の支払の期日までの期間が2年以上であること。

三 その他政令で定める要件

5 適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格事後設立が行われた場合における第1項に規定する長期割賦販売等に該当する資産の販売等に係る収益の額及び費用の額の処理の特例その他同項から第3項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

(工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度)

第64条 内国法人が、長期大規模工事（工事（製造を含む。以下この条において同じ。）のうち、その着手の日から当該工事に係る契約において定められている目的物の引渡しの期日までの期間が2年以上であること、政令で定める大規模な工事であることその他政令で定める要件に該当するものをいう。以下この条において同じ。）の請負をしたときは、その着手の日の属する事業年度からその目的物の引渡しの日の属する事業年度の前事業年度までの各事業年度の所得の金額の計算上、その長期大規模工事の請負に係る収益の額及び費用の額のうち、当該各事業年度の収益の額及び費

用の額として政令で定める工事進行基準の方法により計算した金額を、益金の額及び損金の額に算入する。

- 2 内国法人が、工事（その着手の日の属する事業年度（以下この項において「着工事業年度」という。）中にその目的物の引渡しが行われないものに限るものとし、長期大規模工事に該当するものを除く。以下この条において同じ。）の請負をした場合において、その工事の請負（損失が生ずると見込まれるものを除く。）に係る収益の額及び費用の額につき、着工事業年度からその工事の目的物の引渡しの日属する事業年度の前事業年度までの各事業年度の確定した決算において政令で定める工事進行基準の方法により経理したときは、その経理した収益の額及び費用の額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入する。ただし、次の各号に掲げる場合に該当することとなったときは、当該各号に掲げる事業年度以後の事業年度については、この限りでない。
 - 一 その工事の請負に係る収益の額及び費用の額につき、着工事業年度後のいずれかの事業年度の確定した決算において当該工事進行基準の方法により経理しなかつた場合 その経理しなかつた決算に係る事業年度の翌事業年度
 - 二 その工事の請負につき損失が生ずると見込まれるに至つたことその他政令で定める事由が生じた場合 その事由が生じた日の属する事業年度
- 3 適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格事後設立が行われた場合における長期大規模工事又は工事の請負に係る収益の額及び費用の額の処理の特例その他前2項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

[法人税法施行令 昭40政令第97号・最終改正平15政令第131号]

(延払基準の方法)

第124条 法第63条第1項(長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度)に規定する政令で定める延払基準の方法は、同条第4項に規定する長期割賦販売等(以下この目において「長期割賦販売等」という。)の対価の額及びその原価の額(その長期割賦販売等に要した手数料の額を含む。)にその長期割賦販売等に係る賦払金割合を乗じて計算した金額を当該事業年度の収益の額及び費用の額とする方法とする。

- 2 前項に規定する賦払金割合とは、長期割賦販売等の対価の額のうちに、当該対価の額に係る賦払金であつて当該事業年度(適格分社型分割、適格現物出資又は適格事後設立(以下この項において「適格分社型分割等」という。))により分割承継法人、被現物出資法人又は被事後設立法人にその契約の移転をする長期割賦販売等(以下この項において「移転長期割賦販売等」という。)にあつては、当該適格分社型分割等の日の属する事業年度開始の日から当該適格分社型分割等の日の前日までの期間。以下この項において同じ。)においてその支払の期日が到来するものの合計額(当該賦払金につき既に当該事業年度開始の日前に支払を受けている金額がある場合には、当該金額を除くものとし、翌事業年度(移転長期割賦販売等にあつては、当該適格分社型分割等の日)以後において支払の期日が到来する賦払金につき当該事業年度中に支払を受けた金額がある場合には、当該金額を含む。)の占める割合をいう。

(延払基準の方法により経理しなかつた場合の処理)

第125条 法第63条第1項本文(長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度)の規定の適用を受ける内国法人が長期割賦販売等に該当する同項に規定する資産の販売等(以下この目において「資産の販売等」という。)に係る収益の額及び費用の額につき、その資産の販売等に係る目的物又は役務の引渡し又は提供の日の属する事業年度後のいずれかの事業年度の確定した決算において同項に規定する延払基準の方法により経理しなかつた場合には、その資産の販売等に係る収益の額及び費用の額(その経理しなかつた決算に係る事業年度前の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に算入されるものを除く。)は、その経理しなかつた決算に係る事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入する。

(連結納税の開始等に伴う長期割賦販売等に係る収益及び費用の処理に関する規定の不適用)

第125条の2 法第63条第2項(長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度)に規定する政令で定める場合は、同条第1項に規定する長期割賦販売等に該当する資産の販売等に係る契約が次に掲げるものに該当する場合とする。

一 法第63条第2項に規定する連結開始直前事業年度(以下この条及び次条において「連結開始直前事業年度」という。)又は同項に規定する連結加入直前事業年度(以下この条及び次条において「連結加入直前事業年度」という。)終了の時における繰延長期割賦損益額(イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した金額(ロに掲げる金額がイに掲げる金額を超える場合には、ロに掲げる金額からイに掲げる金額を控除した金額)をいう。)が1000万円に満たないもの

イ その資産の販売等に係る収益の額(連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度前の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額に算入されるもの及び法第63条第1項の規定により連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されるものを除く。)

ロ その資産の販売等に係る費用の額(連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度前の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入されるもの及び法第63条第1項の規定により連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されるものを除く。)

二 第14条の5第2号ロ及びハ（時価評価資産等の範囲）に掲げる契約

（連結開始直前事業年度等の前の各連結事業年度において連結所得の金額の計算上益金又は損金とされた金額）

第126条 法第63条第2項（長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度）の規定の適用については、連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度前の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に算入されるものには、当該連結開始直前事業年度又は当該連結加入直前事業年度前の各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に算入されるものを含むものとする。

（長期割賦販売等の要件）

第127条 法第63条第4項第3号（長期割賦販売等の意義）に規定する政令で定める要件は、当該契約において定められているその資産の販売等の目的物の引渡しの期日までに支払の期日の到来する賦払金の額の合計額がその資産の販売等の対価の額の3分の2以下となつていないこととする。

（適格組織再編成が行われた場合における延払基準の適用）

第128条 内国法人が適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格事後設立（以下この条において「適格組織再編成」という。）により当該適格組織再編成に係る被合併法人、分割法人、現物出資法人又は事後設立法人（以下この条において「被合併法人等」という。）から当該被合併法人等において法第63条第1項（長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度）の規定の適用を受けている長期割賦販売等に該当する資産の販売等に係る契約の移転を受けた場合には、当該適格組織再編成の日の属する事業年度以後の各事業年度における同項及び同条第2項の規定の適用については、当該被合併法人等が行った当該契約に係る当該資産の販売等及び当該被合併法人等が当該資産の販売等について行った各事業年度の確定した決算における延払基準の方法による経理は、当該内国法人が行ったものとみなす。この場合において、当該内国法人の当該各事業年度における当該資産の販売等に係る収益の額及び費用の額は、当該被合併法人等について当該適格組織再編成前に当該資産の販売等に係る収益の額及び費用の額とされた金額並びに長期割賦販売等の対価の額に係る第124条第2項（延払基準の方法）に規定する賦払金につき当該被合併法人等において既に支払を受けている金額を、それぞれ当該内国法人について当該資産の販売等に係る収益の額及び費用の額とされた金額並びに当該内国法人において既に支払を受けている金額とみなして法第63条第1項に規定する延払基準の方法により計算した金額とする。

（工事の請負）

第129条 法第64条第1項（工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度）に規定する政令で定める大規模な工事は、その請負の対価の額（その支払が外国通貨で行われるべきこととされている工事（製造を含む。以下この目において同じ。）については、その工事に係る契約の時における外国為替の売買相場による円換算額とする。）が50億円以上の工事とする。

2 法第64条第1項に規定する政令で定める要件は、当該工事に係る契約において、その請負の対価の額の2分の1以上が当該工事の目的物の引渡しの期日から1年を経過する日後に支払われることが定められていないものであることとする。

3 法第64条第1項及び第2項に規定する政令で定める工事進行基準の方法は、工事の請負の対価の額及びその工事原価の額（当該事業年度終了の時（適格分社型分割、適格現物出資又は適格事後設立によりその請負をした同条第1項に規定する長期大規模工事に係る契約又は同条第2項に規定する工事に係る契約を分割承継法人、被現物出資法人又は被事後設立法人に移転する場合における当該適格分社型分割、適格現物出資又は適格事後設立の日の属する事業年度においては、当該適格分社型分割、適格現物出資又は適格事後設立の直前の時。以下この条において同じ。）の現況によりその工事につき見積もられる工事の原価の額をいう。以下この項及び次条において同じ。）に当該事業年度終了の時におけるその工事に係る進行割合（工事原価の額のうちにその工事のために既に要した原材料費、労務費その他の経費の額の合計額の占める割合その他の工事の進行の度合を

示すものとして合理的と認められるものに基づいて計算した割合をいう。) を乗じて計算した金額から、それぞれ当該事業年度前の各事業年度の収益の額とされた金額及び費用の額とされた金額を控除した金額を当該事業年度の収益の額及び費用の額とする方法とする。

- 4 内国法人の請負をした工事(当該工事に係る追加の工事を含む。)の請負の対価の額が当該事業年度終了の時ににおいて確定していないときにおける法第 64 条第 1 項の規定の適用については、その時の現況により当該工事につき見積もられる工事の原価の額をその請負の対価の額とみなす。
- 5 内国法人の請負をした工事(法第 64 条第 2 項本文の規定の適用を受けているものを除く。)が請負の対価の額の引上げその他の事由によりその着手の日の属する事業年度(以下この項において「着工事業年度」という。)後の事業年度(その工事の目的物の引渡しの日属する事業年度(以下この項において「引渡事業年度」という。)を除く。)において長期大規模工事(同条第 1 項に規定する長期大規模工事をいう。以下この目において同じ。)に該当することとなった場合における同項の規定の適用については、第 3 項の規定にかかわらず、当該工事の請負に係る既往事業年度分の収益の額及び費用の額(その工事の請負に係る収益の額及び費用の額につき着工事業年度以後の各事業年度において同項に規定する工事進行基準の方法により当該各事業年度の収益の額及び費用の額を計算することとした場合に着工事業年度からその該当することとなった日の属する事業年度(以下この項において「適用開始事業年度」という。)の直前の事業年度までの各事業年度の収益の額及び費用の額とされる金額をいう。)は、当該適用開始事業年度から引渡事業年度の直前の事業年度までの各事業年度の当該工事の請負に係る収益の額及び費用の額に含まれないものとすることができる。
- 6 内国法人の請負をした長期大規模工事であつて、当該事業年度終了の時ににおいて、その着手の日から 6 月を経過していないもの又はその第 3 項に規定する進行割合が 100 分の 20 に満たないものに係る法第 64 条第 1 項の規定の適用については、第 3 項の規定にかかわらず、当該事業年度の当該長期大規模工事の請負に係る収益の額及び費用の額は、ないものとすることができる。
- 7 法第 64 条第 1 項の規定を適用する場合において、同項の内国法人が長期大規模工事に着手したかどうかの判定は、当該内国法人がその請け負った工事の内容を完成するために行う一連の作業のうち重要な部分の作業を開始したかどうかによるものとする。この場合において、工事の設計に関する作業が当該工事の重要な部分の作業に該当するかどうかは、当該内国法人の選択による。
- 8 第 5 項の規定は、同項の適用開始事業年度から同項の引渡事業年度の直前の事業年度までの各事業年度の確定申告書又は各連結事業年度の連結確定申告書(当該各事業年度の間接申告書又は当該各連結事業年度の連結中間申告書で法第 72 条第 1 項各号(仮決算をした場合の中間申告書の記載事項)又は法第 81 条の 20 第 1 項各号(仮決算をした場合の連結中間申告書の記載事項)に掲げる事項を記載したものを提出する場合には、その中間申告書)に第 5 項の規定の適用を受けようとする工事の名称及びその工事の請負に係る同項に規定する既往事業年度の収益の額及び費用の額の計算に関する明細書の添付がある場合に限り、適用する。

(工事進行基準を適用することができないこととなる特別の事由)

第 130 条 法第 64 条第 2 項第 2 号(工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度)に規定する政令で定める事由は、同項の工事につき同項に規定する着工事業年度後のいずれかの事業年度において、その工事の請負の対価の額からその工事原価の額を控除した金額が、その工事につき、当該事業年度前の各事業年度の確定した決算において同項に規定する工事進行基準の方法により経理した収益の額から当該方法により経理した費用の額を控除した金額の合計額に満たないこととなることとする。

(適格組織再編成が行われた場合における工事進行基準の適用)

第 131 条 内国法人が適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格事後設立(以下この条において「適格組織再編成」という。)により被合併法人、分割法人、現物出資法人又は事後設立法人(以下この条において「被合併法人等」という。)から長期大規模工事に係る契約の移転を受けたときは、

当該適格組織再編成の日の属する事業年度から当該長期大規模工事の目的物の引渡しの日属する事業年度の前事業年度までの各事業年度における法第 64 条第 1 項（工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度）の規定の適用については、当該被合併法人等が行った当該長期大規模工事の請負は、当該内国法人が行ったものとみなす。この場合において、当該内国法人の当該各事業年度における当該長期大規模工事の請負に係る収益の額及び費用の額は、当該被合併法人等が当該適格組織再編成前に当該長期大規模工事のために要した経費の額並びに当該被合併法人等について当該適格組織再編成前に当該長期大規模工事の請負に係る収益の額及び費用の額とされた金額をそれぞれ当該内国法人が当該長期大規模工事のために要した経費の額並びに当該内国法人について当該長期大規模工事の請負に係る収益の額及び費用の額とされた金額とみなして同項に規定する工事進行基準の方法により計算した金額とする。

- 2 内国法人が適格組織再編成により被合併法人等から法第 64 条第 2 項に規定する工事（同項本文の規定の適用を受けているものに限る。）に係る契約の移転を受けたときは、当該適格組織再編成の日の属する事業年度から当該工事の目的物の引渡しの日属する事業年度の前事業年度までの各事業年度における同項の規定の適用については、当該被合併法人等が行った当該工事の請負及び当該被合併法人等が当該工事について行った各事業年度の確定した決算における工事進行基準の方法による経理は、当該内国法人が行ったものとみなす。この場合において、当該内国法人の当該各事業年度における当該工事の請負に係る収益の額及び費用の額は、当該被合併法人等が当該適格組織再編成前に当該工事のために要した経費の額並びに当該被合併法人等について当該適格組織再編成前に当該工事の請負に係る収益の額及び費用の額とされた金額をそれぞれ当該内国法人が当該工事のために要した経費の額並びに当該内国法人について当該工事の請負に係る収益の額及び費用の額とされた金額とみなして同項に規定する工事進行基準の方法により計算した金額とする。

〔法人税基本通達〕

（販売代金の額が確定していない場合の見積り）

2-1-4 法人がその販売に係る棚卸資産を引き渡した場合において、その引渡しの日属する事業年度終了の日までにその販売代金の額が確定していないときは、同日の現況によりその金額を適正に見積るものとする。この場合において、その後確定した販売代金の額が見積額と異なるときは、その差額は、その確定した日属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入する。

（請負による収益の帰属の時期）

2-1-5 請負による収益の額は、別に定めるものを除き、物の引渡しを要する請負契約にあつてはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日、物の引渡しを要しない請負契約にあつてはその約した役務の全部を完了した日属する事業年度の益金の額に算入する。

（建設工事等の引渡しの日判定）

2-1-6 2-1-5の場合において、請負契約の内容が建設、造船その他これらに類する工事（以下2-1-9までにおいて「建設工事等」という。）を行うことを目的とするものであるときは、その建設工事等の引渡しの日がいつであるかについては、例えば作業を終了した日、相手方の受入場所へ搬入した日、相手方が検収を完了した日、相手方において使用収益ができることとなった日等当該建設工事等の種類及び性質、契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとする。

（工事代金の額が確定していない場合の見積り）

2-1-7 2-1-4は、当該事業年度において完成して引き渡した建設工事等に係る工事代金の額が当該事業年度終了の日までに確定していない場合について準用する。

（値増金の益金算入の時期）

2-1-8 法人が請け負った建設工事等に係る工事代金につき資材の値上がり等に応じて一定の値増金を収入することが契約において定められている場合には、その収入すべき値増金の額はその建設工事等の引渡しの日属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、相手方との協議によりその収入すべきことが確定する値増金については、その収入すべき金額が確定した日属する事業年度の益金の額に算入する。

（部分完成基準による収益の帰属時期の特例）

2-1-9 法人が請け負った建設工事等（法第64条第1項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用があるもの及び同条第2項《長期大規模工事以外の工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用を受けるものを除く。以下2-1-9において同じ。）について次に掲げるような事実がある場合には、その建設工事等の全部が完成しないときにおいても、その事業年度において引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に対応する工事収入をその事業年度の益金の額に算入する。

(1) 一の契約により同種の建設工事等を多量に請け負ったような場合で、その引渡に依り工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合

(2) 1個の建設工事等であっても、その建設工事等の一部が完成し、その完成した部分を引渡しした都度その割合に応じて工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合

（機械設備等の販売に伴い据付工事を行った場合の収益の帰属時期の特例）

2-1-10 法人が機械設備等の販売（法第64条第1項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用があるもの及び同条第2項《長期大規模工事以外の工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用を受けるものを除く。以下2-1-10において同じ。）をしたことに伴いその据付工事を行った場合において、その据付工事が相当の規模のものであり、その据付工事に係る対価の額を契約その他に基づいて合理的に区分することができるときは、機械

設備等に係る販売代金の額と据付工事に係る対価の額とを区分して、それぞれにつき 2-1-1 又は 2-1-5 により収益計上を行うことができるものとする。

(注) 法人がこの取扱いによらない場合には、据付工事に係る対価の額を含む全体の販売代金の額について 2-1-1 による。

(技術役務の提供に係る報酬の帰属の時期)

2-1-12 設計、作業の指揮監督、技術指導その他の技術役務の提供を行ったことにより受ける報酬の額は、原則としてその約した役務の全部の提供を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、その技術役務の提供について次に掲げるような事実がある場合には、その支払を受けるべき報酬の額が確定する都度その確定した金額をその確定した日の属する事業年度の益金の額に算入するものとする。ただし、その支払を受けることが確定した金額のうち役務の全部の提供が完了するまで又は 1 年を超える相当の期間が経過するまで支払を受けることができないこととされている部分の金額については、その完了する日とその支払を受ける日とのいずれか早い日まで収益計上を見合せることができる。

(1) 報酬の額が現地に派遣する技術者等の数及び滞在期間の日数等により算定され、かつ、一定の期間ごとにその金額を確定させて支払を受けることとなっている場合

(2) 例えば基本設計に係る報酬の額と部分設計に係る報酬の額が区分されている場合のように、報酬の額が作業の段階ごとに区分され、かつ、それぞれの段階の作業が完了する都度その金額を確定させて支払を受けることとなっている場合

(注) 技術役務の提供に係る契約に関連してその着手費用に充当する目的で相手方から収受する仕度金、着手金等の額は、後日精算して剰余金があれば返還することとなっているものを除き、その収受した日の属する事業年度の益金の額に算入する。

(売上原価等が確定していない場合の見積り)

2-2-1 法第 22 条第 3 項第 1 号《損金の額に算入される売上原価等》に規定する「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価」(以下 2-2-1 において「売上原価等」という。)となるべき費用の額の全部又は一部が当該事業年度終了の日までに確定していない場合には、同日の現況によりその金額を適正に見積もるものとする。この場合において、その確定していない費用が売上原価等となるべき費用かどうかは、当該売上原価等に係る資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に関する契約の内容、当該費用の性質等を勘案して合理的に判断するのであるが、たとえその販売、譲渡又は提供に関連して発生する費用であっても、単なる事後的費用の性格を有するものはこれに含まれないことに留意する。

(請負収益に対応する原価の額)

2-2-5 請負による収益に対応する原価の額には、その請負の目的となった物の完成又は役務の履行のために要した材料費、労務費、外注費及び経費の額の合計額のほか、その受注又は引渡しをするために直接要したすべての費用の額が含まれることに留意する。

(注) 建設業を営む法人が建設工事等の受注に当たり前渡金保証会社に対して支払う保証料の額は、前渡金を受領するために要する費用であるから、当該建設工事等に係る工事原価の額に算入しないことができる。

(未成工事支出金勘定から控除する仮設材料の価額)

2-2-6 建設工事用の足場、型わく、山留用材、ロープ、シート、危険防止用金網のような仮設材料の取得価額を未成工事支出金勘定の金額に含めて経理している建設業者等が、建設工事等の完了の場合又は他の建設工事等の用に供するためこれらの資材を転送した場合において、当該未成工事支出金勘定の金額から控除すべき仮設材料の価額につき次に掲げる金額のいずれかによっているときは、その計算が継続している限り、これを認める。

(1) 当該仮設材料の取得価額から損耗等による減価の見積額を控除した金額

(2) 当該仮設材料の損耗等による減価の見積りが困難な場合には、工事の完了又は他の工事現場等

への転送の時ににおける当該仮設材料の価額に相当する金額

(3) 当該仮設材料の再取得価額に適正に見積もった残存率を乗じて計算した金額

(注) この取扱いは、その転送した仮設材料のすべてについて適用することを条件とするのであるから留意する。

(木造の現場事務所等の取得に要した金額が未成工事支出金勘定の金額に含まれている場合の処理)

2-2-7 建設業者等が建設工事等の用に供した現場事務所、労務者用宿舍、倉庫等の仮設建物で木造のものの取得価額をその建設工事等に係る未成工事支出金勘定の金額に含めている場合には、次に掲げる場合に応じ、それぞれ次の金額を当該未成工事支出金勘定の金額から控除する。この場合において、その控除すべき金額を未成工事支出金勘定の金額から控除することに代え雑収入等として経理したときは、これを認める。

(1) 当該建設工事等の完成による引渡しの日以前に当該仮設建物を他に譲渡し、又は他の用途に転用した場合 その譲渡価額に相当する金額又はその転用の時ににおける価額に相当する金額

(2) 当該建設工事等が完成して引き渡された際に当該仮設建物が存する場合 その引渡しの際における価額に相当する金額（当該仮設建物が取り壊されるものである場合には、その取壊しによる発生資材の価額として見積もられる金額）

(金属造りの移動性仮設建物の取得価額の特例)

2-2-8 建設業者等が建設工事等の用に供する金属造りの移動性仮設建物については、その償却費を工事原価に算入するのであるが、この場合における当該建物の償却計算の基礎となる取得価額は、当該建物の構成部分のうちその移設に伴い反復して組み立てて使用されるものの取得のために要した費用の額によることができる。

(注) 当該建物の組立て、撤去に要する費用及び電気配線等の附属設備で他に転用することができないと認められるものの費用は、当該建物を利用して行う工事の工事原価に算入する。

(技術役務の提供に係る報酬に対応する原価の額)

2-2-9 設計、作業の指揮監督、技術指導その他の技術役務の提供に係る報酬に対応する原価の額は、当該報酬の額を益金の額に算入する事業年度の損金の額に算入するのであるが、法人が継続してこれらの技術役務の提供のために要する費用のうち次に掲げるものの額をその支出の日の属する事業年度の損金の額に算入している場合には、これを認める。

(1) 固定費（作業量の増減にかかわらず変化しない費用をいう。）の性質を有する費用

(2) 変動費（作業量に応じて増減する費用をいう。）の性質を有する費用のうち一般管理費に類するものでその額が多額でないもの及び相手方から収受する仕度金、着手金等（2-1-12の(注)の適用があるものに限る。）に係るもの

(契約の変更があった場合の扱い)

2-4-9 法第63条第1項《長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定によりその収益の額及び費用の額の計上につき延払基準の方法を適用している長期割賦販売等に該当する資産の販売等についてその後契約の変更があり、賦払金の履行期日又は各履行期日ごとの賦払金の額が異動した場合における同項の規定の適用については、次による。

(1) その契約の変更後においてなおその資産の販売等が同項に規定する長期割賦販売等に該当するものである場合には、その変更後の履行期日及び各履行期日ごとの賦払金の額に基づいて同項の規定による延払基準の計算を行う。ただし、その変更前に既に履行期日の到来した賦払金の額については、この限りでない

(2) その契約の変更によりその資産の販売等が長期割賦販売等に該当しないこととなった場合には、その資産の販売等に係る収益の額及び費用の額（当該事業年度前の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に算入されるものを除く。）は、その該当しないこととなった日の属する事業年度の益金の額及び損金の額に算入する。

(対価の額又は原価の額に異動があった場合の調整)

2-4-10 法第 63 条第 1 項《長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定によりその収益の額及び費用の額の計上につき延払基準の方法を適用している長期割賦販売等に係る対価の額又は原価の額につきその後値増し、値引等があったため当該長期割賦販売等に係る対価の額又は原価の額に異動を生じた場合には、その異動を生じた日の属する事業年度（以下 2-4-10 において「異動事業年度」という。）以後の各事業年度における当該利益の額に係る延払基準の方法の適用については、その異動後の対価の額又は原価の額（異動事業年度前の各事業年度において計上した部分の金額を除く。）及び異動事業年度開始の日以後に受けるべき賦払金の額の合計額を基礎として 2-4-9 によりその計算を行うものとする。ただし、法人が、その値増し、値引等に係る金額をこれらの事実の生じた日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入するとともに、延払基準の方法についてはその異動前の契約に基づいてその計算を行うこととしているときは、これを認める。

（工事の請負の範囲）

2-4-12 法第 64 条《工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定する工事（製造を含む。以下この款において同じ。）の請負には、設計・監理又はソフトウェアの製作等の役務の提供のみの請負は含まれないのであるが、工事の請負と一体として請け負ったと認められるこれらの役務の提供の請負については、当該工事の請負に含まれることに留意する。

（契約の意義）

2-4-13 法第 64 条第 1 項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定する「契約」とは、当事者間における請負に係る合意をいうのであるから、当該契約に関して契約書等の書面が作成されているどうかを問わないことに留意する。

（長期大規模工事に該当するかどうかの判定単位）

2-4-14 請け負った工事が法第 64 条第 1 項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定する長期大規模工事に該当するかどうかは、当該工事に係る契約ごとに判定するのであるが、複数の契約書により工事の請負に係る契約が締結されている場合であって、当該契約に至った事情等からみてそれらの契約全体で一の工事を請け負ったと認められる場合には、当該工事に係る契約全体を一の契約として長期大規模工事に該当するかどうかの判定を行うことに留意する。

（工事の目的物について個々に引渡し可能な場合の取扱い）

2-4-15 工事の請負に係る一の契約においてその目的物について個々に引渡し可能な場合であっても、当該工事が法第 64 条第 1 項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定する長期大規模工事に該当するかどうかは、当該一の契約ごとに判定することに留意する。

ただし、その目的物の性質、取引の内容並びに目的物ごとの請負の対価の額及び原価の額の区分の状況などに照らして、個々に独立した契約が一の契約書に一括して記載されていると認められる工事の請負については、当該個々に独立した契約ごとに長期大規模工事の判定を行うことができる。

（長期大規模工事に該当しないこととなった場合の取扱い）

2-4-16 長期大規模工事に該当する工事について、請負の対価の額の減額や工事期間の短縮があったこと等により、その着工事業年度後の事業年度において長期大規模工事に該当しないこととなった場合であって、その工事について工事進行基準の適用をしないこととしたときであっても、その適用しないこととした事業年度前の各事業年度において計上した当該工事の請負に係る収益の額及び費用の額を既往にさかのぼって修正することはしないのであるから留意する。

（長期大規模工事の着手の日の判定）

2-4-17 令第 129 条第 7 項《長期大規模工事に着手したかどうかの判定》に規定する「その請け負った工事の内容を完成するために行う一連の作業のうち重要な部分の作業」を開始した日がいつであるかについては、当該長期大規模工事の種類及び性質、その長期大規模工事に係る契約の内容、慣行等に応じその「重要な部分の作業」を開始した日として合理的であると認められる日のうち法人が継続して判定の基礎としている日によるものとする。

(契約において手形で請負の対価の額が支払われることになっている場合の取扱い)

2-4-18 令第 129 条第 2 項《支払条件に係る長期大規模工事の判定》に規定する「支払われること」には、契約において定められている支払期日に手形により支払われる場合も含まれることに留意する。

(長期大規模工事以外の工事で再び工事進行基準の適用要件を満たした場合の取扱い)

2-4-19 法第 64 条第 2 項《長期大規模工事以外の工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定によりその収益の額及び費用の額の計上につき工事進行基準の方法を適用している長期大規模工事以外の工事について、その目的物の引渡しの日属する事業年度前の各事業年度において同項第 2 号に掲げる場合に該当することとなった場合においても、その後当該工事につき再び利益が生ずると見込まれるに至る等同号に掲げる場合に該当しないこととなったときは、その該当しないこととなった事業年度以後の事業年度については、当該工事に係る収益の額及び費用の額の計上につき再び工事進行基準の方法を適用することができるものとする。

(注) 工事進行基準を適用している長期大規模工事以外の工事が同号に掲げる場合に該当することとなった場合でも、当該事業年度前の各事業年度において計上した収益の額及び費用の額を既往にさかのぼって修正することはしないのであるから留意する。

(外貨建工事に係る契約の時にける為替相場)

2-4-20 令第 129 条第 1 項《長期大規模工事の判定》に規定する「契約の時にける外国為替の売買相場による円換算額」は、その外貨建工事（請負の対価の額の支払が外国通貨で行われるべきこととされている工事をいう。以下 2-4-22 までにおいて同じ。）の請負の対価の額を 13 の 2-1-2《外貨建取引及び発生時換算法の円換算》の本文及び(注)1 から 3 までに定める為替相場（当該外貨建工事の契約の日を同通達に定める取引日とした場合の為替相場をいう。）により円換算した金額とする。

(注) 契約の日までに当該外貨建工事の請負の対価の額の全部又は一部について先物外国為替契約等（法第 61 条の 8 第 2 項《先物外国為替契約等により円換算額を確定させた外貨建取引の換算》に規定する先物外国為替契約等をいう。）により円換算額を確定させている場合であっても、令第 129 条第 1 項に規定する「契約の時にける外国為替の売買相場による円換算額」は、本通達の本文により円換算した金額とすることに留意する。

(外貨建工事の請負の対価の額が増額又は減額された場合の取扱い)

2-4-21 外貨建工事について、契約後、値増しや追加工事等又は値引きや工事の削減等があったことによりその請負の対価の額が増額又は減額された場合における令第 129 条第 1 項《長期大規模工事の判定》の規定の適用については、当該外貨建工事に係る当該増額後又は減額後の請負の対価の額を、当該外貨建工事に係る契約時の外国為替の売買相場（当該外貨建工事につき 2-4-20 による円換算に用いた外国為替の売買相場をいう。）により円換算した金額とすることに留意する。

(外貨建工事の工事進行基準の計算)

2-4-22 外貨建工事における令第 129 条第 3 項《工事進行基準の方法》の規定による計算は、原則として、当該計算の基礎となる金額につきすべて円換算後の金額に基づき計算するものとするが、例えば、当該計算の基礎となる金額につきすべて外貨建ての金額に基づき計算した金額について円換算を行うなど、法人が当該外貨建工事につき継続して合理的に計算している場合にはこれを認める。

また、当該計算の基礎となる金額について円換算を行う場合には、13 の 2-1-2《外貨建取引及び発生時換算法の円換算》、13 の 2-1-3《多通貨会計を採用している場合の外貨建取引の換算》、13 の 2-1-4《先物外国為替契約等がある場合の収益、費用の換算等》及び 13 の 2-1-5《前渡金等の振替え》によることに留意する。

(注) 同項に規定する「工事に係る進行割合」の計算については、工事の進行の割合を示すものとして合理的と認められるものに基づいて計算した割合によることができるのであるから留意する。

International Accounting Standards IAS 11
(revised 1993)

Construction Contracts

The standards, which have been set in bold italic type, should be read in the context of the background material and implementation guidance in this Standard, and in the context of the Preface to International Accounting Standards. International Accounting Standards are not intended to apply to immaterial items (see paragraph 12 of the Preface).

Objective

The objective of this Standard is to prescribe the accounting treatment of revenue and cost associated with construction contracts. Because of the nature of the activity undertaken in construction contracts, the date at which the contract activity is entered into and the date when the activity is completed usually fall into different accounting periods. Therefore, the primary issue in accounting for construction contracts is the allocation of contract revenue and contract costs to the accounting periods in which construction work is performed. This Standard uses the recognition criteria established in the Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements to determine when contract revenue and contract costs should be recognized as revenue and expenses in the income statement. It also provides practical guidance on the application of these criteria.

Scope

1. *This Standard should be applied in accounting for construction contracts in the financial statements of contractors.*
2. This Standard supersedes International Accounting Standard IAS 11, Accounting for Construction Contracts, approved in 1978.

Definitions

3. *The following terms are used in this Standard with the meanings specified:*
A construction contract is a contract specifically negotiated for the construction of an asset or a combination of assets that are closely interrelated or interdependent in terms of their design, technology and function or their ultimate purpose or use.
A fixed price contract is a construction contract in which the contractor agrees to a fixed contract price, or a fixed rate per unit of output, which in some cases is subject to cost escalation clauses.
A cost plus contract is a construction contract in which the contractor is reimbursed for allowable or otherwise defined costs, plus a percentage of these costs or a fixed fee.
4. A construction contract may be negotiated for the construction of a single asset such as a bridge, building, dam, pipeline, road, ship, or tunnel. A construction contract may also deal with the construction of a number of assets which are closely interrelated or interdependent in terms of their design, technology and function or their ultimate purpose or use; examples of such contracts include those for the construction of refineries and other complex pieces of plant or equipment.
5. For the purposes of this Standard, construction contracts include:
 - (a) contracts for the rendering of services which are directly related to the construction of the asset, for example, those for the services of project managers and architects; and
 - (b) contracts for the destruction or restoration of assets, and the restoration of the environment following the demolition of assets.

国際会計基準第 11 号
(1993 年改訂)

工事契約

本基準書において、基準は太字で書かれており、基準を読む場合には、ここに含まれている背景説明及び実施指針並びに国際会計基準に関する趣意書を参照されたい。国際会計基準は、重要性のない項目には適用されない（「趣意書」の第 12 項を参照）。

目 的

本基準書の目的は、工事契約に係る収益及び原価の会計処理を規定することにある。工事契約に基づく請負業務の性質のために、請負業務が開始される日とその業務が完了する日は通常異なった会計期間に属することとなる。それゆえ、工事契約の会計における主要な問題は、工事契約に係る収益及び原価を建設工事が行われる複数の会計期間に配分することとなる。本基準書は、工事契約に係る収益及び原価が、損益計算書における収益及び費用としていつ認識されるべきであるかということを決定するために、「財務諸表の作成表示に関する枠組み」の中で設定された認識基準を用いている。本基準書はまた、これらの規準を適用するに当たっての実務指針も提供する。

範 囲

1. 本基準書は、施工者の財務諸表における工事契約の会計処理に当たって適用されなければならない。
2. 本基準書は、1978 年に承認された国際会計基準第 11 号「工事契約の会計」に代わるものである。

定 義

3. 以下の用語は、本基準書では特定の意味で使われている。

工事契約とは、単一の資産もしくはその設計、技術と機能あるいはその最終的な目的や用途が密接に相互関連又は相互依存している複数の資産の結合体の建設工事のために特別に交渉される契約をいう。

確定価格契約とは、施工者が固定契約価格又は単位出来高当たりの固定率で請負う工事契約をいい、ある場合には原価修正条項付である。

原価加算契約とは、許容可能なあるいは一定の原価に、その原価に対する一定率又は固定の報酬額を加えたものが施工者に支払われる工事契約をいう。

4. 工事契約は、橋梁、建物、ダム、パイプライン、道路、船舶やトンネルのような単一の資産の建設工事について取り決められることがある。また工事契約は、その設計、技術と機能もしくは最終的な目的又は用途が密接に相互関連又は相互依存している多数の資産も取り扱うことがある。例えば、製錬所や他の工場や設備の複合体といったものを含んでいる。
5. 本基準書の目的上、工事契約には以下のものが含まれる。
 - (a) 例えば、プロジェクトの監理者や設計者の役務に関する契約のような、資産の建設工事に直接関連した役務の給付に関する契約、及び
 - (b) 資産の破棄や修復あるいは資産の破壊のあとに続く環境の修復に関する契約

6. Construction contracts are formulated in a number of ways which, for the purposes of this Standard, are classified as fixed price contracts and cost plus contracts. Some construction contracts may contain characteristics of both a fixed price contract and a cost plus contract, for example in the case of a cost plus contract with an agreed maximum price. In such circumstances, a contractor needs to consider all the conditions in paragraphs 23 and 24 in order to determine when to recognize contract revenue and expenses.

Combining and Segmenting Construction Contracts

7. The requirements of this Standard are usually applied separately to each construction contract. However, in certain circumstances, it is necessary to apply the Standard to the separately identifiable components of a single contract or to a group of contracts together in order to reflect the substance of a contract or a group of contracts.

8. *When a contract covers a number of assets, the construction of each asset should be treated as a separate construction contract when:*

- (a) separate proposals have been submitted for each asset;*
- (b) each asset has been subject to separate negotiation and the contractor and customer have been able to accept or reject that part of the contract relating to each asset; and*
- (c) the costs and revenues of each asset can be identified.*

9. *A group of contracts, whether with a single customer or with several customers, should be treated as a single construction contract when:*

- (a) the group of contracts is negotiated as a single package;*
- (b) the contracts are so closely interrelated that they are, in effect, part of a single project with an overall profit margin; and*
- (c) the contracts are performed concurrently or in a continuous sequence.*

10. *A contract may provide for the construction of an additional asset at the option of the customer or may be amended to include the construction of an additional asset. The construction of the additional asset should be treated as a separate construction contract when:*

- (a) the asset differs significantly in design, technology or function from the asset or assets covered by the original contract; or*
- (b) the price of the asset is negotiated without regard to the original contract price.*

Contract Revenue

11. *Contract revenue should comprise:*

- (a) the initial amount of revenue agreed in the contract; and*
- (b) variations in contract work, claims and incentive payments:*
 - (i) to the extent that it is probable that they will result in revenue; and*
 - (ii) they are capable of being reliably measured.*

12. Contract revenue is measured at the fair value of the consideration received or receivable. The measurement of contract revenue is affected by a variety of uncertainties that depend on the outcome of future events. The estimates often need to be revised as events occur and uncertainties are resolved. Therefore, the amount of contract revenue may increase or decrease from one period to the next. For example:

- (a) a contractor and a customer may agree variations or claims that increase or decrease contract revenue in a period subsequent to that in which the contract was initially agreed;*
- (b) the amount of revenue agreed in a fixed price contract may increase as a result of cost escalation clauses;*

6. 工事契約は、多数の方法によって締結されるが、本基準書の目的上、確定価格契約及び原価加算契約のいずれかに分類される。例えば、上限価格が設定されている原価加算契約の場合のように、確定価格契約と原価加算契約の両方の特徴を備えている工事契約がある。

このような状況のもとでは、施工者は、いつ工事契約に係る収益及び費用を認識するかを決定するために、第23項及び第24項に挙げられているすべての条件を考慮する必要がある。

工事契約の結合及び分割

7. 本基準書の要求は、通常、個々の工事契約に個別に適用される。しかし、特定の状況下においては、本基準書を、ある契約又は一群の契約の実質を反映させるために、単一の契約の個別に識別可能な構成要素に対し、又は、一群の契約に対し一括して適用することが必要である。

8. 単一の契約が多数の資産を含んだときは、以下の場合には、個々の資産の建設工事は独立した工事契約として取り扱われなければならない。

(a) 個々の資産に対して、別個の見積書が提示されている場合

(b) 個々の資産が各々に独立して交渉が可能であり、しかも施工者及び発注者が個々の資産に関して、その契約の一部を受諾又は無効にすることができるようになっている場合、及び

(c) 個々の資産の原価と収益が区分できる場合

9. 発注者が単独であるか複数であるかにかかわらず、以下の場合には、一群の契約は単一の工事契約として取り扱われなければならない。

(a) 一群の契約が一括して取り決められている場合

(b) それらの契約が、事実上非常に密接に相互関連しているために、総対的利幅を伴う単一のプロジェクトの構成要素になっている場合、及び

(c) それらの契約が同時進行又は連鎖的に履行される場合

10. 発注者のオプションにより追加資産の建設工事を提供したり、あるいは追加資産の建設工事を含めるために修正される契約がある。追加資産の建設工事は、以下の場合には、独立した工事契約として取り扱われなければならない。

(a) 追加資産が、その設計、技術又は機能において、当初の契約による資産あるいは資産群と大きく異なるとき、又は、

(b) 追加資産の価格が、当初の契約価格と無関係に取り決められるとき

工事契約収益

11. 工事契約収益は以下のものから成る。

(a) 工事契約で合意された当初の収益額、及び

(b) 契約内容の変更、クレーム及び報償金のうち、

(i) 収益に帰着する可能性がかなり大きい範囲で、かつ、

(ii) それらが信頼性を持って測定できるもの

12. 工事契約収益は、回収済あるいは回収可能な対価の公正価値で測定される。工事契約収益の測定は、将来の事象の結果に依存する様々な不確定事項によって影響を受ける。見積りは、諸事象の発生及び不確定事項の解決の際に、しばしば修正を必要とする。それゆえ、工事契約収益額は、会計期間ごとに増減する可能性がある。例えば、以下のような場合がある。

(a) 施工者及び発注者が、その契約が当初合意された会計期間以降の会計期間において、工事契約収益を増減させるような変更やクレームに同意する場合

(b) 確定価格契約で合意された収益額が、原価上昇条項の結果増加する場合

- (c) the amount of contract revenue may decrease as a result of penalties arising from delays caused by the contractor in the completion of the contract; or
- (d) when a fixed price contract involves a fixed price per unit of output, contract revenue increases as the number of units is increased.

13. A variation is an instruction by the customer for a change in the scope of the work to be performed under the contract. A variation may lead to an increase or a decrease in contract revenue. Examples of variations are changes in the specifications or design of the asset and changes in the duration of the contract. A variation is included in contract revenue when:

- (a) it is probable that the customer will approve the variation and the amount of revenue arising from the variation; and
- (b) the amount of revenue can be reliably measured.

14. A claim is an amount that the contractor seeks to collect from the customer or another party as reimbursement for costs not included in the contract price. A claim may arise from, for example, customer caused delays, errors in specifications or design, and disputed variations in contract work. The measurement of the amounts of revenue arising from claims is subject to a high level of uncertainty and often depends on the outcome of negotiations. Therefore, claims are only included in contract revenue when:

- (a) negotiations have reached an advanced stage such that it is probable that the customer will accept the claim; and
- (b) the amount that it is probable will be accepted by the customer can be measured reliably.

15. Incentive payments are additional amount paid to the contractor if specified performance standards are met or exceeded. For example, a contract may allow for an incentive payment to the contractor for early completion of the contract. Incentive payments are included in contract revenue when:

- (a) the contract is sufficiently advanced that it is probable that the specified performance standards will be met or exceeded; and
- (b) the amount of the incentive payment can be measured reliably.

Contract Costs

16. *Contract costs should comprise:*

- (a) *costs that relate directly to the specific contract;*
- (b) *costs that are attributable to contract activity in general and can be allocated to the contract; and*
- (c) *such other costs as are specifically chargeable to the customer under the terms of the contract.*

17. Costs that relate directly to a specific contract include:

- (a) site labour costs, including site supervision;
- (b) costs of materials used in construction;
- (c) depreciation of plant and equipment used on the contract;
- (d) costs of moving plant, equipment and materials to and from the contract site;
- (e) costs of hiring plant and equipment;
- (f) costs of design and technical assistance that is directly related to the contract;
- (g) the estimated costs of rectification and guarantee work, including expected warranty costs; and
- (h) claims from third parties.

These costs may be reduced by any incidental income that is not included in contract revenue, for example income from the sale of surplus materials and the disposal of plant and equipment at the end of the contract.

18. Costs that may be attributable to contract activity in general and can be allocated to specific contracts include

- (a) insurance;
- (b) costs of design and technical assistance that is not directly related to a specific contract; and

(c) 施工者の原因で契約の完了が遅延したために発生した違約金の結果として、工事契約収益額が減少する場合、又は

(d) 確定価格契約が単位出来高ごとの固定価格を規定しているとき、単位数の増加によって工事契約収益が増加する場合

13. 変更とは、発注者による契約により実施すべき仕事の範囲の変更の指示である。変更は、工事契約収益の増減をもたらす可能性がある。変更の例としては、資産の仕様や設計の変更及び契約期間の変更がある。変更は、以下の場合に工事契約収益に含まれる。

(a) 発注者が、その変更とそれによってもたらされる収益額を承認する可能性がかなり大きい場合、及び

(b) 収益額が信頼性を持って測定できる場合

14. クレームとは、契約価格に含まれていない原価の補償として、施工者が発注者又はその他の当事者に支払いを求める金額である。クレームは、例えば発注者が原因となる遅延、仕様や設計の誤謬、及び契約内容の変更をめぐる争いから生じることがある。クレームに起因する収益額の測定は、不確実性が高く、おうおうにして交渉の結果に依存する。それゆえ、クレームは以下の場合にのみ工事契約収益に含められる。

(a) 発注者がクレームを受け入れると見込まれる程度にまで交渉が進んでいる場合、及び

(b) 発注者によって受け入れられる可能性がかなり大きい金額が信頼性を持って測定できる場合

15. 報償金とは、一定の履行基準を満たした場合に、施工者に支払われる追加額である。例えば、契約の早期完了に対し、施工者への報償金の支払いが認められる契約がある。報償金は、以下の場合に工事契約収益に含められる。

(a) その契約が十分に進んでいて、特定の履行基準が満たされる可能性がかなり大きい場合、及び

(b) 報償金の額が信頼性を持って測定できる場合

工事契約原価

16. 工事契約原価は、以下のものから成る。

(a) 特定の契約に直接関連する原価

(b) 当該請負業務全般に帰属させることができ、かつ、その契約に配分できる原価、及び

(c) 契約の条件により、発注者に個別に賦課できるようなその他の原価

17. 特定の契約に直接関連する原価は以下のものを含む。

(a) 監督を含む現場の労務費

(b) 建設工事に使用された材料費

(c) その契約に使用された工場及び設備の減価償却費

(d) その契約現場への、又はそこからの工場、設備及び材料の移設費及び移送費

(e) 工場及び設備の賃借にかかわる原価

(f) 契約に直接関連する設計及び技術援助料

(g) 調整及び保証作業の見積原価（予測される補償の原価を含む）、及び

(h) 第三者からのクレーム

これらの原価は、工事契約収益に含まれない雑収入によって減額されることもある。例えば、契約の完了時における余剰材料の売却や工場及び設備の処分から発生する収益がそれである。

18. 当該請負業務全般に帰属させることができ、かつ、特定の契約に配分できる原価は以下のものを含む。

(a) 保険料

(b) 特定の契約に直接関連しない設計及び技術援助料、及び

(c) construction overheads.

Such costs are allocated using methods that are systematic and rational and are applied consistently to all costs having similar characteristics. The allocation is based on the normal level of construction activity. Construction overheads include costs such as the preparation and processing of construction personnel payroll. Costs that may be attributable to contract activity in general and can be allocated to specific contracts also include borrowing costs when the contractor adopts the allowed alternative treatment in International Accounting Standard IAS 23, Borrowing Costs.

19. Costs that are specifically chargeable to the customer under the terms of the contract may include some general administration costs and development costs for which reimbursement is specified in the terms of the contract.

20. Costs that cannot be attributed to contract activity or cannot be allocated to a contract are excluded from the costs of a construction contract. Such costs include:

- (a) general administration costs for which reimbursement is not specified in the contract;
- (b) selling costs;
- (c) research and development costs for which reimbursement is not specified in the contract; and
- (d) depreciation of idle plant and equipment that is not used on a particular contract.

21. Contract costs include the costs attributable to a contract for the period from the date of securing the contract to the final completion of the contract. However, costs that relate directly to a contract and which are incurred in securing the contract are also included as part of the contract costs if they can be separately identified and measured reliably and it is probable that the contract will be obtained. When costs incurred in securing a contract are recognized as an expense in the period in which they are incurred, they are not included in contract costs when the contract is obtained in a subsequent period.

Recognition of Contract Revenue and Expenses

22. *When the outcome of a construction can be estimated reliably, contract revenue and contract costs associated with the construction contract should be recognized as revenue and expenses respectively by reference to the stage of completion of the contract activity at the balance sheet date. An expected loss on the construction contract should be recognized as an expense immediately in accordance with paragraph 36.*

23. *In the case of a fixed price contract, the outcome of a construction contract can be estimated reliably when all the following conditions are satisfied:*

- (a) total contract revenue can be measured reliably;*
- (b) it is probable that the economic benefits associated with the contract will flow to the enterprise;*
- (c) both the contract costs to complete the contract and the stage of contract completion at the balance sheet date can be measured reliably; and*
- (d) the contract costs attributable to the contract can be clearly identified and measured reliably so that actual contract costs incurred can be compared with prior estimates.*

24. *In the case of a cost plus contract, the outcome of a construction contract can be estimated reliably when all the following conditions are satisfied:*

- (a) it is probable that the economic benefits associated with the contract will flow to the enterprise; and*
- (b) the contract costs attributable to the contract, whether or not specifically reimbursable, can be clearly identified and measured reliably.*

25. The recognition of revenue and expenses by reference to the stage of completion of a contract is often referred to as the percentage of completion method. Under this method, contract revenue is matched with the contract costs incurred in reaching the stage of completion, resulting in the reporting of revenue, expenses and profit which can be attributed to the proportion of work completed. This method provides useful information on the extent of contract activity and performance during a period.

(c) 工事間接費

これらの原価は、組織的・合理的であり、かつ、共通の特徴を持つすべての原価に一貫して適用される方法を用いて配分される。その配分は、工事作業の標準に基づいて行われる。工事間接費は、工事の人件費の支払いを準備し、処理するような原価を含む。施工者が国際会計基準第 23 号「借入費用」における認められる代替処理を採用している場合には、請負業務全般に帰属させることができ、かつ、特定の契約に配分できる原価は、借入費用をも含む。

19. 契約の条件により、発注者に個別に賦課できる原価には、当該契約の条件により払戻しが特定されている一部の一般管理費や開発費を含むことがある。

20. 工事請負業務に帰属させること、又は、契約に配分することができない原価は、工事契約原価から除外される。そのような原価は以下のものを含む。

(a) 契約で払戻しが特定されていない一般管理費

(b) 販売費

(c) 契約で払戻しが特定されていない研究開発費、及び

(d) 特定の契約に使用されない遊休の工場及び設備の減価償却費

21. 工事契約原価は、契約の獲得の日から最終的な完了までの期間にわたり、工事請負業務に帰属させることができる原価を含む。また、契約に直接関連し、契約を獲得する過程で発生した原価も、それらを区分して把握し、信頼性を持って測定することができ、かつ、その契約を獲得する可能性がかなり大きければ、工事契約原価の一部として含められる。契約を獲得する過程で発生した原価が、それが発生した会計期間に費用として認識された場合には、次期以降に契約が獲得された場合でも、工事契約原価には含められない。

工事契約収益及び費用の認識

22. 工事契約の結果が信頼性を持って見積ることができるとき、その工事契約に関連した収益及び原価は、その請負業務の貸借対照表日現在の進捗度に応じて、収益及び費用として認識されなければならない。工事契約に関して予期される損失は、第 36 項に従ってただちに費用として認識されなければならない。

23. 確定価格契約の場合は、工事契約の結果は、以下のすべての条件が満たされるとき、信頼性を持って見積ることができる。

(a) 工事契約収益の合計額が、信頼性を持って測定できる。

(b) 契約に関連した経済的便益がその企業にもたらされる可能性がかなり大きい

(c) 契約の完了に要する工事契約原価と貸借対照表日現在の契約の進捗度の両方が信頼性を持って測定できる、及び

(d) 契約に帰属させることができる工事契約原価が、実際に発生した工事契約原価を従前の見積りと比較できるように、明確に識別でき、かつ、信頼性を持って測定できる

24. 原価加算契約の場合には、工事契約の結果は以下のすべての条件が満たされるとき、信頼性を持って見積ることができる。

(a) 契約に関連した経済的便益がその企業にもたらされる可能性がかなり大きい、及び

(b) 契約に帰属させることができる工事契約原価が、個別に補償されるか否かにかかわらず、明確に識別でき、かつ、信頼性を持って測定できる

25. 契約の進捗度に応じた収益及び費用の認識は、しばしば工事進行基準と呼ばれる。この基準を用いれば、工事契約収益はその進捗度に到達するまでに発生した工事契約原価と対応させられ、作業の完了部分に帰属させることができる収益、費用及び利益を報告する結果となる。当該基準の使用により、期間中の請負業務の程度と経営成績に関する有用な情報が提供される。

26. Under the percentage of completion method, contract revenue is recognized as revenue in the income statement in the accounting periods in which the work is performed. Contract costs are usually recognized as an expense in the income statement in the accounting periods in which the work to which they relate is performed. However, any expected excess of total contract costs over total contract revenue for the contract is recognized as an expense immediately in accordance with paragraph 36.

27. A contractor may have incurred costs that relate to future activity on the contract. Such contract costs are recognized as an asset provided it is probable that they will be recovered. Such costs represent an amount due from the customer and often classified as contract work in progress.

28. The outcome of a construction contract can only be estimated reliably when it is probable that the economic benefits associated with the contract will flow to the enterprise. However, when an uncertainty arises about the collectability of an amount already included in contract revenue, and already recognized in the income statement, the uncollectible amount or the amount in respect of which recovery has ceased to be probable is recognized as an expense rather than as an adjustment of the amount of contract revenue.

29. An enterprise is generally able to make reliable estimates after it has agreed to a contract which establishes:

- (a) each party's enforceable rights regarding the asset to be constructed;
- (b) the consideration to be exchanged; and
- (c) the manner and terms of settlement.

It is also usually necessary for the enterprise to have an effective internal financial budgeting and reporting system. The enterprise reviews and, when necessary, revises the estimates of contract revenue and contract costs as the contract progresses. The need for such revisions does not necessarily indicate that the outcome of the contract cannot be estimated reliably.

30. The stage of completion of a contract may be determined in a variety of ways. The enterprise uses the method that measures reliably the work performed. Depending on the nature of the contract, the methods may include:

- (a) the proportion that contract costs incurred for work performed to date bear to the estimated total contract costs;
- (b) surveys of work performed; or
- (c) completion of a physical proportion of the contract work.

Progress payments and advances received from customers often do not reflect the work performed.

31. When the stage of completion is determined by reference to the contract costs incurred to date, only those contract costs that reflect work performed are included in costs incurred to date. Examples of contract costs which are excluded are:

- (a) contract costs that relate to future activity on the contract, such as costs of materials that have been delivered to a contract site or set aside for use in a contract but not yet installed, used or applied during contract performance, unless the materials have been made specially for the contract; and
- (b) payments made to subcontractors in advance of work performed under the subcontract.

32. *When the outcome of a construction contract cannot be estimated reliably:*

- (a) *revenue should be recognized only to the extent of contract costs incurred that it is probable will be recoverable; and*
- (b) *contract costs should be recognized as an expense in the period in which they are incurred.*

An expected loss on the construction contract should be recognized as an expense immediately in accordance with paragraph 36.

33. During the early stages of a contract it is often the case that the outcome of the contract cannot be estimated reliably. Nevertheless, it may be probable that the enterprise will recover the contract costs incurred. Therefore, contract revenue is recognized only to the extent of costs incurred that are expected to be recoverable. As the outcome of the contract cannot be estimated reliably, no profit is recognized. However, even though the outcome of the contract cannot be estimated reliably, it may be

26. 工事進行基準を用いれば、工事契約収益は作業が行われる複数の会計期間の損益計算書に収益として認識される。工事契約原価は、通常それが関連する作業が行われる複数の会計期間の損益計算書に費用として認識される。しかし、契約に関する工事契約総原価の工事契約総収益に対する予期される超過額は、第 36 項に従ってただちに費用として認識される。
27. 施工者側には、将来の請負業務に関連する工事契約原価が発生するかもしれない、その場合発生した工事契約原価は、それが回収される可能性がかなり大きければ、資産として認識される。そのような原価は、発注者への債権額を意味し、しばしば未成工事支出金として分類される。
28. 工事契約の成果は、契約に関連する経済的便益が企業にもたらされる可能性がかなり大きい場合のみ、信頼性を持って見積ることができる。しかし、すでに工事契約収益に含まれ、損益計算書に認識されている金額の回収可能性に関する不確実性が生じた場合には、回収不能額又は回収可能性がなくなった額は、工事契約収益額の修正としてではなく費用として認識される。
29. 企業は一般的に以下の事項を定めた契約を締結したとき、信頼性のある見積りを行うことができる。
- (a) 建設される資産に関する各当事者の強制権
 - (b) 交換される対価、及び
 - (c) 決済の方法と条件
- 企業は通常、効果的な内部的財務予算報告システムを持つことも必要である。企業は契約が進行するにつれ、工事契約収益と原価の見積りをレビューし、必要に応じ修正する。このような修正が必要となるということは、その契約の成果を信頼性を持って見積ることができないということを必ずしも意味するものではない。
30. 契約の進捗度は、様々な方法により決定される。企業は、行った作業の信頼性を持って測定できる方法を用いる。契約の性質上、その方法には以下のものが含まれる。
- (a) 実施した作業に対してその時点までに発生した工事契約原価が、契約の見積工事契約総原価に占める割合
 - (b) 実施した作業の調査、又は
 - (c) 契約による作業の物質的な完成割合
- 発注者から受領した中間支払額及び前受金は、必ずしも実施した作業を反映しない。
31. 進捗度が累計発生原価に応じて決定されるときは、実施した作業を反映する工事契約原価のみ累計発生原価に含まれる。除外される工事契約原価の例としては以下のとおり。
- (a) 工事契約の現場に配送されるか、又は契約に使用するために取り置かれたが、契約の作業の間に据付、使用又は適用されていない材料の原価で、その材料が契約のために特別に制作されたものではないもののような、将来の請負業務に関連する工事契約原価、及び
 - (b) 下請契約で定められた作業の遂行に先立ち、下請業者に行われた支払い
32. 工事契約の成果が信頼性を持って見積ることができないときは、
- (a) 収益は、発生した工事契約原価が回収可能であると見込まれる範囲まで認識し、さらに
 - (b) 工事契約原価は、発生した期間に費用として認識されなければならない。
- 工事契約について予期される損失は、第 36 項に従ってただちに費用として認識されなければならない。
33. 契約の初期の段階においては、契約の成果を信頼性を持って見積ることができない場合がしばしばある。それにもかかわらず、企業が発生した工事契約原価を回収する可能性がかなり大きい場合もある。それゆえ、工事契約収益は発生した原価が回収可能であると予期される範囲のみで認識される。工事契約の成果が信頼性を持って見積れないので、収益は認識されない。しかし、契約の成果が信頼性を持って見積れないとしても、工事契約総原価が工事契約総収益を超過する可能性もある。このような場合、工事契約総原価の工事契約総収益に対する予期される超過額は第 36 項に従ってただちに費用として認識される。

probable that total contract costs will exceed total contract revenues. In such cases, any expected excess of total contract costs over total contract revenue for the contract is recognized as an expense immediately in accordance with paragraph 36.

34. Contract costs that are not probable of being recovered are recognized as an expense immediately. Examples of circumstances in which the recoverability of contract costs incurred may not be probable and in which contract costs may need to be recognized as an expense immediately included contracts:

- (a) which are not fully enforceable, that is, their validity is seriously in question;
- (b) the completion of which is subject to the outcome to pending litigation or legislation;
- (c) relating to properties that are likely to be condemned or expropriated;
- (d) where the customer is unable to meet its obligations; or
- (e) where the contractor is unable to complete the contract or otherwise meet its obligations under the contract

35. *When the uncertainties that prevented the outcome of the contract being estimated reliably no longer exist, revenue and expenses associated with the construction contract should be recognized in accordance with paragraph 22 rather than in accordance with paragraph 32.*

Recognition of Expected Losses

36. *When it is probable that total contract costs will exceed total contract revenue, the expected loss should be recognized as an expense immediately.*

37. The amount of such a loss is determined irrespective of;

- (a) whether or not work has commenced on the contract;
- (b) the stage of completion of contract activity
- (c) the amount of profits expected to arise on other contracts which are not treated as a single construction contract in accordance with paragraph 9.

Changes in Estimates

38. The percentage of completion method is applied on a cumulative basis in each accounting period to the current estimates of contract revenue and contract costs. Therefore, the effect of a change in the estimate of contract revenue or contract costs, or the effect of a change in the estimate of the outcome of a contract, is accounted for as a change in accounting estimate (see International Accounting Standard IAS 8, Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies). The changed estimates are used in the determination of the amount of revenue and expenses recognized in the income statement in the period in which the change is made and in subsequent periods

Disclosure

39. *An enterprise should disclose:*

- (a) *the amount of contract revenue recognized as revenue in the period;*
- (b) *the methods used to determine the contract revenue recognized in the period; and*
- (c) *the methods used to determine the stage of completion of contracts in progress.*

40. *An enterprise should disclose each of the following for contracts in progress at the balance sheet date:*

- (a) *the aggregate amount of costs incurred and recognized profits (less recognized losses) to date;*
- (b) *the amount of advances received; and*
- (c) *the amount of retentions.*

41. Retentions are amounts of progress billings which are not paid until the satisfaction of conditions specified in the contract for the payment of such amounts or until defects have been rectified. Progress billings are amounts billed for work performed on a contract whether or not they have contractor before the related work is performed.

34. 回収される可能性がさほど大きいとはいえない工事契約原価は、ただちに費用として認識される。発生した工事契約原価が回収される可能性がさほど大きいとはいえず、ただちに費用として認識される必要がある状況の契約の例は以下のとおり。

- (a) 完全な強制力がない、すなわち、その有効性に重大な疑義がある契約
- (b) 契約の完了が、係争中の訴訟や未決定の立法措置の結果にかかっている契約
- (c) 収用又は徴用される見込みの資産に関する契約
- (d) 発注者が義務を履行することができない契約、又は
- (e) 施工者が契約を完了させることができなかったり、あるいは、契約における義務を履行することができない契約

35. 契約成果の信頼性ある見積りを妨げていた不確実性がもはや存在しなくなったとき、工事契約に係る収益及び費用は、第 32 項よりも第 22 項に従って認識されなければならない。

予期される損失の認識

36. 工事契約総原価が工事契約総収益を超過する可能性がかなり大きいとき、予期される損失はただちに費用として認識されなければならない。

37. このような損失の額は、以下の項目にかかわりなく決定される。

- (a) 契約に関する作業がすでに着手されたか否か
- (b) 請負業務の進捗度、又は
- (c) 第 9 項に従って単一の工事契約として取り扱われない、関連のない他の契約から生ずると見込まれる利益の額

見積りの変更

38. 工事進行基準は、各会計期間ごとに、工事契約収益及び原価の最新の見積りに対して累積的に適用される。それゆえ、工事契約収益又は原価の見積りの変更の影響や、契約の成果の見積りの変更の影響は、会計上の見積りの変更として会計処理される。(国際会計基準第 8 号、「期間純損益、重大な誤謬及び会計方針の変更」参照)。変更された見積りは、変更が行われた会計期間及びそれ以降の会計期間の損益計算書において認識される収益及び費用の額の決定に用いられる。

開示

39. 企業は、以下の事項を開示しなければならない。

- (a) その会計期間の収益として認識された工事契約収益の額
- (b) その会計期間に認識された、工事契約収益を決定するために用いられた方法、及び
- (c) 進行中の工事契約の進捗度を決定するために用いられた方法

40. 企業は、貸借対照表日現在進行中の工事契約に関して、以下の各事項を開示しなければならない。

- (a) 発生した原価及び認識された利益（認識された損失を控除）の現在までの総額
- (b) 前受金の額、及び
- (c) 保留金の額

41. 保留金とは、中間請求のうち、その支払に対し契約で定めた条件が満たされるまで、あるいは、欠陥が修正されるまでは支払われない額である。中間請求とは、発注者によって支払われたか否かにかかわらず、契約に基づいて実行された作業に対して請求された金額である。前受金とは、関連する作業の実行前に、施工者が受け取る金額である。

42. *An enterprise should present:*

- (a) the gross amount due from customers for contract work as an asset; and*
- (b) the gross amount due to customers for contract work as a liability.*

43. The gross amount due from customers for contract work is the net amount of:

- (a) costs incurred plus recognized profits; less
- (b) the sum of recognized losses and progress billings for all contracts in progress for which costs incurred plus recognized profits (less recognized losses) exceeds progress billings.

44. The gross amount due to customers for contract work is the net amount of:

- (a) costs incurred plus recognized profits; less
- (b) the sum of recognized losses and progress billings for all contracts in progress for which progress billings exceed costs incurred plus recognized profits (less recognized losses).

45. An enterprise discloses contingent gains and losses in accordance with International Accounting Standard IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date. Contingent gains and contingent losses may arise from such items as warranty costs, claims, penalties or possible losses.

Effective Date

46. *This International Accounting Standard becomes operative for financial statements covering periods beginning on or after 1 January, 1995.*

Appendix

The appendix is illustrative only and does not form part of the standards.

The purpose of the appendix is to illustrate the application of the standards to assist in clarifying their meaning

Disclosure of Accounting Policies

The following are examples of accounting policy disclosure :

Revenue from fixed price construction contracts is recognized on the percentage of completion method , measured by reference to the percentage of labour hours incurred to date to estimated total labour hours for each contract.

Revenue from cost plus contracts is recognized by reference to the recoverable costs incurred during the period plus the fee earned ,measured by the proportion that costs incurred to date bear to the estimated total costs of the contract.

The Determination of Contract Revenue and Expenses

The following example illustrates one method of determining the stage of completion of a contract and the timing of the recognition of contract revenue and expenses (see paragraphs 22 to 35 of the Standard).

A construction contractor has a fixed price contract for 9,000 to build a bridge. The initial amount of revenue agreed in the contract is 9,000. The contractor's initial estimate of contract costs is 8,000. It will take 3 years to build the bridge.

42. 企業は、以下の事項を表示しなければならない。

(a) 契約の作業の発注者に対する債権総額を資産として、及び

(b) 契約の作業の発注者に対する債務総額を負債として

43. 契約の作業の発注者に対する債権総額は、発生した原価及び認識された利益の合計（認識された損失を控除）が中間請求を超えるすべての進行中の工事契約に対し、以下の(a)から(b)を控除した純額である。

(a) 発生した原価と認識された利益の合計額

(b) 認識された損失及び中間請求の総額

44. 契約の作業の発注者に対する債務総額は、中間請求が発生した原価及び認識された利益の合計（認識された損失を控除）を超えるすべての進行中の工事契約に対し、以下の(a)から(b)を控除した純額である。

(a) 発生した原価と認識された利益の合計額

(b) 認識された損失と中間請求の総額

45. 企業は、国際会計基準第 10 号「偶発事象及び後発事象」に従って、偶発利得及び偶発損失について開示する。偶発利得及び偶発損失は、補償の原価、クレーム、違約金又は起こり得る損失といった項目から生ずるであろう。

発効日

46. 本国際会計基準は、1995 年 1 月 1 日以降に開始する期間にかかる財務諸表につき発効する。

付録

本付録は例示のみであり、基準の一部を形成しない。本付録の目的は、基準の意味を明確にする上で役立つように基準の適用を例示することである。

会計方針の開示

以下は、会計方針の開示の例である。

確定価格工事契約による収益は、各契約の見積総労働時間に対する累計発生労働時間の割合によって測定される工事進行基準に基づき認識される。

原価加算契約による収益は、その期間に発生した回収可能原価と契約の見積総原価に対する累計発生原価の割合によって測定される、獲得された報酬の合計により認識される。

工事契約収益及び費用の決定

以下の例は、契約の進捗度と工事契約収益及び費用を認識する時期を決定する方法の一つを示している（基準の第 22 項から第 35 項参照）。

工事契約の施工者は、橋梁の建設について、9,000 の確定価格契約を持っている。契約で決められた当初の収益額は 9,000 である。施工者の工事契約原価の当初見積額は 8,000 である。橋梁の建設には、3 年かかる予定である。

By the end of year 1, the contractor's estimate of contract costs has increased to 8,050.

In year 2, the customer approves a variation resulting in an increase in contract revenue of 200 and estimated additional contract costs of 150. At the end of year 2, costs incurred include 100 for standard materials stored at the site to be used in year 3 to complete the project.

The contractor determines the stage of completion of the contract by calculating the proportion that contract costs incurred for work performed to date bear to the latest estimated total contract costs. A summary of the financial data during the construction period is as follows:

	<u>Year 1</u>	<u>Year 2</u>	<u>Year 3</u>
	9,000	9,000	9,000
Initial amount of revenue agreed in contract			
Variation	—	200	200
Total contract revenue	9,000	9,200	9,200
Contract costs incurred to date	2,093	6,168	8,200
Contract costs to complete	5,957	2,032	—
Total estimated contract costs	8,050	8,200	8,200
Estimated profit	950	1,000	1,000
Stage of completion	26%	74%	100%

The stage of completion for year 2 (74%) is determined by excluding from contract costs incurred for work performed to date the 100 of standard materials stored at the site for use in year 3.

The amounts of revenue, expenses and profit recognized in the income statement in the three years are as follows:

	<u>To Date</u>	<u>Recognized in</u>	<u>Recognized in</u>
		<u>prior years</u>	<u>current year</u>
<u>Year 1</u>			
Revenue (9,000 x .26)	2,340		2,340
Expenses (8,050 x .26)	2,093		2,093
Profit	247		247
<u>Year 2</u>			
Revenue (9,200 x .74)	6,808	2,340	4,468
Expenses (8,200 x .74)	6,068	2,093	3,975
Profit	740	247	493
<u>Year 3</u>			
Revenue (9,200 x 1.00)	9,200	6,808	2,392

第1年度末において、施工者の工事契約原価の見積額は8,050に増加した。

第2年度に、発注者は、200の工事契約収益の増加と150の工事契約見積原価の増加をもたらす契約条件の変更を承認する。第2年度末において、発生した原価は、そのプロジェクトを完成するために第3年度使用されるべく、現場に保管されていた100の標準材料費を含む。

施工者は、契約の進捗度を、実施された作業についての累計発生原価のその契約の最新の見積工事契約総原価に対する割合を計算することにより決定している。建設工事期間の財務データの要約は以下のとおり。

	第1年度	第2年度	第3年度
工事契約収益当初合意額	9,000	9,000	9,000
変更額	—	200	200
工事契約総収益	9,000	9,200	9,200
累計発生工事契約原価	2,093	6,168	8,200
完成に要する工事契約原価	5,957	2,032	—
見積工事契約総原価	8,050	8,200	8,200
見積利益	950	1,000	1,000
進捗度	26%	74%	100%

第2年度の進捗度(74%)は、実施された作業について累計発生原価から、第3年度に使用されるべく現場に保管されていた100の標準材料を除外することによって決定される。

この3年間に損益計算書において認識された収益、費用及び利益は以下のとおりである。

	累計額	過年度における 認識額	当年度の 認識額
第1年度			
収 益($9,000 \times 0,26$)	2,340		2,340
費 用($8,050 \times 0,26$)	2,093		2,093
利 益	247		247
第2年度			
収 益($9,200 \times 0,74$)	6,808	2,340	4,468
費 用($8,200 \times 0,74$)	6,068	2,093	3,975
利 益	740	247	493
第3年度			
収 益($9,200 \times 1,00$)	9,200	6,080	2,392
費 用	8,200	6,068	2,132
利 益	1,000	740	260

Expenses	8,200	6,068	2,132
Profit	1,000	740	260

Contract Disclosures

A contractor has reached the end of its first year of operations. All its contract costs incurred have been paid for in cash and all its progress billings and advances have been received in cash. Contract costs incurred for contracts B ,C and E include the cost of materials that have been purchased for the contract but which have not been used in contract performance to date. For contracts B ,C and E the customers have made advances to the contractor for work not yet performed.

The status of its five contracts in progress at the end of year 1 is as follows:

	Contract					
	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>	<u>D</u>	<u>E</u>	<u>Total</u>
Contract Revenue recognized in accordance with paragraph 22	145	520	380	200	55	1,300
Contract Expenses recognized in accordance with paragraph 22	110	450	350	250	55	1,215
Expected Losses recognized in accordance with paragraph 36	—	—	—	40	30	70
Recognized profits less Recognized losses	35	70	30	(90)	(30)	15
Contract Costs in the period	110	510	450	250	100	1,420
Contract Costs incurred Recognized as contract expenses in the period in accordance with paragraph 22	110	450	350	250	55	1,215
Contract Costs that relate to future activity recognized as an asset in accordance with paragraph 27	—	60	100	—	45	205
Contract Revenue (see above)	145	520	380	200	55	1,300
Progress Billings (paragraph 41)	100	520	380	180	55	1,235
Unbilled Contract Revenue	45	—	—	20	—	65
Advances (paragraph 41)	—	80	20	—	25	125

The amounts to be disclosed in accordance with the Standard are as follows:

Contract revenue recognized as revenue in the period (paragraph 39 (a))	1,300
---	-------

工事契約に関する開示

ある施工者が、営業初年度末を迎えた。すべての工事契約原価は現金で支払われ、すべての中間請求及び前受金は現金で受けとられている。契約 B、C 及び E に対して発生した原価は、その契約のために購入されたが、現在までに工事契約の作業において使用されていない材料の原価を含んでいる。契約 B、C 及び E については、発注者はいまだ実施されていない作業について、施工者に前払金を支払っている。

以下は、第 1 年度末において進行中の 5 つの契約の状態を示すものである。

	契 約					
	A	B	C	D	E	総計
第 22 項に従って認識された工事契約収益	145	520	380	200	55	1,300
第 22 項に従って認識された工事契約費用	110	450	350	250	55	1,215
第 36 項に従って認識された予期損失額	—	—	—	40	30	70
認識された利益(損失額を控除)	35	70	30	(90)	(30)	15
当年度の発生工事契約原価	110	510	450	250	100	1,420
発生工事契約原価で第 22 項に従って当年度の工事契約費用として認識された額	110	450	350	250	55	1,215
将来の活動に関連する工事契約原価で、第 27 項に従って資産として認識された額	—	60	100	—	45	205
工事契約収益(上記参照)	145	520	380	200	55	1,300
中間請求(第 41 項)	100	520	380	180	55	1,235
未請求の工事契約収益	45	—	—	20	—	65
前受金(第 41 項)	—	80	20	—	25	125

基準に従って開示される金額は以下のとおりである。

当期に収益として認識された工事契約収益(第 39 項(a))	1,300
累計発生工事契約原価及び認識された利益 (認識された損失を控除)(第 40 項(a))	1,435
前受金(第 40 項(b))	125
契約の作業の発注者に対する債権総額 — 第 42 項(a)に従って資産として表示される	220

Contract costs incurred and recognized profits (less Recognized losses) to date (paragraph 40(a))	1,435
Advances received (paragraph 40(b))	125
Gross amount due from customers for contract work —presented as an asset in accordance with paragraph 42(a)	220
Gross amount due to customers for contract work — presented as a liability in accordance with paragraph 42(b)	(20)

The amounts to be disclosed in accordance with paragraphs 40(a),42(a) and 42(b) are calculated as follows:

	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>	<u>D</u>	<u>E</u>	<u>Total</u>
Contract Costs incurred	110	510	450	250	100	1,420
Recognized profits less recognized losses	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1,435
Progress billings	100	520	380	180	55	1,235
Due from customers	45	60	100	—	15	220
Due to customers	—	—	—	(20)	—	(20)

The amount disclosed in accordance with paragraph 40(a) is the same as the amount for the current period because the disclosures relate to the first year of operation.

契約の作業の発注者に対する債務総額

—第 42 項(b)に従って負債として表示される

(20)

第 40 項(a)、第 42 項(a)及び第 42 項(b)に従って開示される金額は、以下のように算定される。

発生工事原価	110	510	450	250	100	1,420
認識された利益(同損失を控除)	<u>35</u>	<u>70</u>	<u>30</u>	<u>(90)</u>	<u>(30)</u>	<u>15</u>
	145	580	480	160	70	1,435
中間請求	<u>100</u>	<u>520</u>	<u>380</u>	<u>180</u>	<u>55</u>	<u>1,235</u>
発注者に対する債権	45	60	100	—	15	220
発注者に対する債務	—	—	—	(20)	—	(20)

営業初年度に関する開示のため、第 40 項(a)に従って開示される金額は、当該期間の金額と同じである。

International Accounting Standards IAS 18
(revised 1993)

Revenue

The standards, which have been set in bold italic type, should be read in the context of the background material and implementation guidance in this Standard, and in the context of the Preface to International Accounting Standards. International Accounting Standards are not intended to apply to immaterial items (see paragraph 12 of the Preface).

Objective

Income is defined in the Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements as increases in economic benefits during the accounting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in increases in equity, other than those relating to contributions from equity participants. Income encompasses both revenue and gains. Revenue is income that arises in the course of ordinary activities of an enterprise and is referred to by a variety of different names including sales, fees, interest, dividends and royalties. The objective of this Standard is to prescribe the accounting treatment of revenue arising from certain types of transactions and events.

The primary issue in accounting for revenue is determining when to recognize revenue. Revenue is recognized when it is probable that future economic benefits will flow to the enterprise and these benefits can be measured reliably. This Standard identifies the circumstances in which these criteria will be met and, therefore, revenue will be recognized. It also provides practical guidance on the application of these criteria.

Scope

1. This Standard should be applied in accounting for revenue arising from the following transactions and events:

- (a) the sale of goods;*
- (b) the rendering of services; and*
- (c) the use by others of enterprise assets yielding interest, royalties and dividends.*

2. This Standard supersedes International Accounting Standard IAS 18, Revenue Recognition, approved in 1982.

3. Goods includes goods produced by the enterprise for the purpose of sale and goods purchased for resale, such as merchandise purchased by a retailer or land and other property held for resale.

4. The rendering of services typically involves the performance by the enterprise of a contractually agreed task over an agreed period of time. The services may be rendered within a single period or over more than one period. Some contracts for the rendering of services are directly related to construction contracts, for example, those for the services of project managers and architects. Revenue arising from these contracts is not dealt with in this Standard but is dealt with in accordance with the requirements for construction contracts as specified in International Accounting Standard IAS 11, Construction Contracts.

5. The use by others of enterprise assets gives rise to revenue in the form of:

- (a) interest – charges for the use of cash or cash equivalents or amounts due to the enterprise;
- (b) royalties – charges for the use of long-term assets of the enterprise, for example, patents, trademarks, copyrights and computer software; and
- (c) dividends – distributions of profits to holders of equity investments in proportion to their holdings of a particular class of capital.

6. This Standard does not deal with revenue arising from:

- (a) lease agreements (see International Accounting Standard IAS 17, Accounting for Leases);

国際会計基準第 18 号
(1993 年改訂)

収益

本基準書において、基準は太字で書かれており、基準を含む場合には、ここに含まれている背景説明及び実施指針並びに国際会計基準に関する趣意書を参照されたい。国際会計基準は、重要性のない項目には適用されない（「趣意書」の第 12 項を参照）。

目的

財務諸表の作成に関する枠組みにおいて、収益（income）は会計期間中の資産の流入もしくは価値の上昇又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分保有者からの拠出に関連するもの以外の持分の増加をもたらすものとして定義される。収益（income）には、収益（revenue）と利得（gain）の両方が含まれる。収益（revenue）は企業の通常の活動の過程において発生し、売上、報酬、利息、配当、ロイヤリティーを含む様々な名称で呼ばれる収益（income）である。本基準書の目的は、ある種の取引及び事象から生じる収益（以下、但し書きがなければ revenue を収益と訳す。）に関する会計処理を規定することである。

収益に関する会計上の主要な問題は、いつその収益を認識するかを決定することである。収益は、将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、これらの便益が信頼性を持って測定され得るときに認識される。本基準書は、これらの規準が満たされ、収益が認識される状況を明らかにする。それはまた、これらの適用上の実務指針を規定する。

範囲

1. 本基準は、以下の取引及び事象から生ずる収益の会計処理に当たって適用されなければならない。
 - ・ 物品の販売
 - ・ 役務の給付、及び
 - ・ 利息、ロイヤリティー、及び配当を生ずる企業資産の第三者による利用
2. 本基準書は、1982 年に承認された国際会計基準第 18 号「収益の認識」に取って代わるものである。
3. 物品は、販売目的で企業により生産された財及び小売業者のより購入された商品のような再販目的で購入された財、又は再販目的で所有される土地やその他の資産を含む。
4. 役務の給付とは、典型的には契約上合意された期間を通じて企業によりなされる合意された業務である。役務は、一期間又は数期間にわたり給付される場合がある。役務の給付に対する契約には、例えばプロジェクトの管理者や設計者の役務に対する契約のように、調節的に工事契約に関連するものがある。これらの契約から生ずる収益は本基準書では扱われず、国際会計基準第 11 号「工事契約」において示された工事契約に関する要件に準拠して取り扱われる。
5. 企業資産の第三者の利用は、以下の形で収益を生み出す。
 - (a) 利息：企業に支払うべき現金又は現金同等物の利用に対する対価
 - (b) ロイヤリティー：企業により保有される長期資産、例えば特許権、商標権、著作権及びコンピュータ・ソフトウェアの利用に対する対価、及び

- (b) dividends arising from investments which are accounted for under the equity method (see International Accounting Standard IAS 28, Accounting for Investments in Associates);
- (c) insurance contracts of insurance enterprises;
- (d) changes in the fair value of financial assets and financial liabilities or their disposal (which will be dealt with in a Standard on Financial Instruments);
- (e) changes in the value of other current assets;
- (f) natural increases in herds, and agricultural and forest products; and
- (g) the extraction of mineral ores.

Definitions

7. The following terms are used in this Standard with the meanings specified:

Revenue is the gross inflow of economic benefits during the period arising in the course of the ordinary activities of an enterprise when those inflows result in increases in equity, other than increases relating to contributions from equity participants.

Fair value is the amount for which an asset could be exchanged, or a liability settled, between knowledgeable, willing parties in an arm's length transaction.

8. Revenue includes only the gross inflows of economic benefits received and receivable by the enterprise on its own account. Amounts collected on behalf of third parties such as sales taxes, goods and services taxes and value added taxes are not economic benefits which flow to the enterprise and do not result in increases in equity. Therefore, they are excluded from revenue. Similarly, in agency relationship, the gross inflows of economic benefits include amounts collected on behalf of the principal and which do not result in increases in equity for the enterprise. The amounts collected on behalf of the principal are not revenue. Instead, revenue is the amount of commission.

Measurement of Revenue

9. Revenue should be measured at the fair value of the consideration received or receivable.

10. The amount of revenue arising on a transaction is usually determined by the agreement between the enterprise and the buyer or user of the asset. It is measured at the fair value of the consideration received or receivable taking into account the amount of any trade discounts and volume rebates allowed by the enterprise.

11. In most cases, the consideration is in the form of cash or cash equivalents and the amount of revenue is the amount of cash or cash equivalents received or receivable. However, when the inflow of cash or cash equivalents is deferred, the fair value of the consideration may be less than the nominal amount of cash received or receivable. For example an enterprise may provide interest free credit to the buyer or accept a note receivable bearing a below-market interest rate from the buyer as consideration for the sale of goods. When the arrangement effectively constitutes a financing transaction, the fair value of the consideration is determined by discounting all future receipts using an imputed rate of interest. The imputed rate of interest is the more clearly determinable of either:

- (a) the prevailing rate for a similar instrument of an issuer with a similar credit rating; or
- (b) a rate of interest that discounts the nominal amount of the instrument to the current cash sales price of the goods or services.

The difference between the fair value and the nominal amount of the consideration is recognised as interest revenue in accordance with paragraphs 29 and 30.

12. When goods or services are exchanged or swapped for goods or services which are of a similar nature and value, the exchange is not regarded as a transaction which generates revenue. This is often the case with commodities like oil or milk where suppliers exchange or swap inventories in various locations to fulfil demand on a timely basis in a particular location. When goods are sold or services are rendered in exchange for dissimilar goods or services, the exchange is regarded as a

- (c) 配当：持分資本の所有に対する特定の資本の種類的所有割合に応じた利益の配分
- 6. 本基準書は、以下のものから生ずる収益は取り扱わない。
 - (a) リース契約（国際会計基準第 17 号「リースの会計処理」参照）
 - (b) 持分により会計処理される投資から生ずる配当（国際会計基準第 28 号「関連会社に対する投資の会計処理」参照）
 - (c) 保険会社の保険契約
 - (d) 金融資産と金融負債の公正価値の変動又は処分（金融商品に関する基準書の中で取り扱う）
 - (e) その他の流動資産の価値の変動
 - (f) 家畜及び農林業生産物の自然増加、及び
 - (g) 鉱物の採取

定義

7. 以下の用語は、本基準書では特定の意味で使われている。

収益とは、持分参加者からの拠出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす一定期間中の企業通常活動過程で生ずる経済的便益の総流入をいう。

公正価値とは、取引の知識のある自発的な当事者間で、独立第三者取引条件により資産が交換され、又は負債が決済される価額をいう。

8. 収益は、企業が自己の計算により受領し、又は受領し得る経済的便益の総流入だけを含む。売上税、物品税、サービス税、付加価値税といった第三者のために回収した金額は、企業に流入する経済的便益でなく持分の増加をもたらさない。それゆえ、それらは収益から除外される。同様に、代理人の関係にある場合、経済的便益の総流入は、本人のために回収した金額を含むため、企業にとっては持分の増加をもたらさない。本人のために回収した金額は収益ではない。すなわち、この場合、コミッションの額が収益となる。

収益の測定

9. 収益は、受領した、又は受領可能な対価の公正価値で測定されなければならない。

10. 取引から生ずる収益の額は、通常その企業と資産の買手又は利用者の間の契約により決定される。それは企業が受領した、又は受領可能な対価の公正価値（その企業が許容した値引き及び割戻しの額を考慮して）により測定される。

11. 多くの場合、対価は現金又は現金同等物の形であり、収益の額は受領した又は受領可能な現金又は現金同等物の額である。しかし、現金又は現金同等物の流入が繰り延べられるときは、対価の公正価値は、受領される又は受領可能な現金の名目額より少なくなることがある。例えば、企業は物品の販売の対価として、無利息の信用を買手に供与したり、市場金利を下回る金利付の受取手形を買手から受け入れることがある。その協定が実質的に財務取引を構成する場合、その対価の公正価値は、将来のあらゆる入金をみなし利率により割引いて決定される。みなし利率とは次の二つのうち、より明確に決定可能なものをいう。

(a) 類似の格付けを持つ発行者の類似金融商品に対する一般的な利率、又は

(b) その金融商品の名目額を物品又は役務の現金販売価格へ割引く利率

対価の公正価値と名目額の差額は、第 29 及び 30 項に従い、利息収益として認識される。

12. 物品や役務が同様の性質と価値を持つ物品や役務と交換されるとき、その交換は収益を生み出す取引とはみなされない。これは、特定の場所で適時に需要に応えるために、様々な場所で供給者が在庫品を交換するような、石油や牛乳のような商品の取引においてよくみられる。

transaction which generates revenue. The revenue is at the fair value of the goods or services received, adjusted by the

amount of any cash or cash equivalents transferred. When the fair value of the goods or services received cannot be measured reliably, the revenue is measured at the fair value of the goods or services given up, adjusted by the amount of any cash or cash equivalents transferred.

Identification of the Transaction

13. The recognition criteria in this Standard are usually applied separately to each transaction. However, in certain circumstances, it is necessary to apply the recognition criteria to the separately identifiable components of a single transaction in order to reflect the substance of the transaction. For example, when the selling price of a product includes an identifiable amount for subsequent servicing, that amount is deferred and recognized as revenue over the period during which the service is performed. Conversely, the recognition criteria are applied to two or more transactions together when they are linked in such a way that the commercial effect cannot be understood without reference to the series of transactions as a whole. For example, an enterprise may sell goods and, at the same time, enter into a separate agreement to repurchase the goods and, at a later date, thus negating the substantive effect of the transaction; in such a case, the two transactions are dealt with together.

Sale of Goods

14. Revenue from the sale of goods should be recognized when all the following conditions have been satisfied:

- (a) the enterprise has transferred to the buyer the significant risks and rewards of ownership of the goods;*
- (b) the enterprise retains neither continuing managerial involvement to the degree usually associated with ownership nor effective control over the goods sold;*
- (c) the amount of revenue can be measured reliably;*
- (d) it is probable that the economic benefits associated with the transaction will flow to the enterprise; and*
- (e) the costs incurred or to be incurred in respect of the transaction can be measured reliably.*

15. The assessment of when an enterprise has transferred the significant risks and rewards of ownership to the buyer requires an examination of the circumstances of the transaction. In most cases, the transfer of the risks and rewards of ownership coincides with the transfer of the legal title or the passing of possession to the buyer. This is the case for most retail sales. In other cases, the transfer of risks and rewards of ownership occurs at a different time from the transfer of legal title or the passing of possession.

16. If the enterprise retains significant risks of ownership, the transaction is not a sale and revenue is not recognized. An enterprise may retain a significant risk of ownership in a number of ways. Examples of situations in which the enterprise may retain the significant risks and rewards of ownership are:

- (a) when the enterprise retains an obligation for unsatisfactory performance not covered by normal warranty provisions;
- (b) when the receipt of the revenue from a particular sale is contingent on the derivation of revenue by the buyer from its sale of the goods;
- (c) when the goods are shipped subject to installation and the installation is a significant part of the contract which has not yet been completed by the enterprise; and
- (d) when the buyer has the right to rescind the purchase for a reason specified in the sales contract and the enterprise is uncertain about the probability of return.

17. If an enterprise retains only an insignificant risk of ownership, the transaction is a sale and revenue is recognized. For example, a seller may retain the legal title to the goods solely to protect the collectability of the amount due. In such a case, if the enterprise has transferred the significant risks and rewards of ownership, the transaction is a sale and revenue is recognized. Another example of an enterprise retaining only an insignificant risk of ownership may be a retail sale when a refund is offered if the customer is not satisfied. Revenue in such cases is recognized at the time of sale provided

異種の物品や役務と交換のために物品が販売され又は役務が提供されるとき、その交換は収益を生み出す取引とみなされる。その収益は、受領される物品又は役務の公正価値で測定され、譲度される現金及び現金同等物の額によって修正される。受領される物品又は役務の公正価値を信頼性を持って測定できないとき、その収益は、譲度された物品又は役務の公正価値で測定され、譲度される現金及び現金同等物の額によって修正される。

取引の識別

13. 本基準書における認識規準は、通常それぞれの取引に個々に適用される。しかし、ある状況では、取引の実質を反映するために、単一取引の個別的に識別可能な構成部分ごとに認識規準を適用することが必要となる。例えば、製品の販売価格が、その後発生する役務提供に対する識別可能な額を含むとき、その額は役務が遂行される期間に収益として認識され繰延べられる。その反対に、その商品取引上の効果が、一連の取引として認識しないと理解されないような複数の取引が行われるとき、その複数の取引を一体として認識規準は適用される。例えば、企業は物品を販売し、同時に後日その物品を再購入する契約を結びその取引の実質的効果を無効にすることがあるが、そのような場合、その二つの取引は一体として取り扱われる。

物品の販売

14. 物品の販売からの収益は、以下の条件すべてが達成されたときに認識されなければならない。

- (a) 企業が買手に物品の所有による重要なリスクと経済価値を移転したこと
- (b) 企業が販売された物品に対して、通常所有とみなされる継続的な管理上の関与と有効な支配を保持していないこと
- (c) 収益の額が信頼性を持って測定できること
- (d) その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性がかなり大きいこと、及び
- (e) その取引に関連する発生した又は発生する原価を信頼性を持って測定できること

15. 企業が買手に所有による重要なリスクと経済価値をいつ移転したかを評価するには、取引の状況を調べる必要がある。多くの場合、所有によるリスクと経済価値の移転は法律上の所有権や買手への占有の移転と同時に起こる。これは多くの小売販売に見られる。それ以外の場合には、所有によるリスクと経済価値の移転は、法律上の所有権や占有の移転とは異なる時点で起こる。

16. 企業が所有による重要なリスクを留保しているときは、その取引は販売ではなく、収益は認識されない。企業は多くの方法により、所有による重要なリスクを留保するであろう。企業が所有による重要なリスクと経済価値を留保する状況の事例としては、以下のような場合である。

- (a) 企業が普通の保証条件ではカバーされない不十分な遂行に対する義務を残しているとき
- (b) 買手がその物品の販売から収益を得ることを条件に、売手が特定の販売からの収益を受領するとき
- (c) 物品が据付けを条件に送られ、その据付けが契約の重要な部分であり、企業によってまだ行われていないとき、及び
- (d) 買手が販売契約で明記された理由で購入を取り消す権利を有し、企業にとって返品の可能性が不確実であるとき

17. 企業が重要でない所有によるリスクだけを負っている場合、その取引は販売であり収益は認識される。例えば、売手は単に債権の回収を担保するために物品に対する法律上の所有権

the seller can reliably estimate future returns and recognizes a liability for returns based on previous experience and other relevant factors.

18. Revenue is recognized only when it is probable that the economic benefits associated with the transaction will flow to the enterprise. In some cases, this may not be probable until the consideration is received or until an uncertainty is removed. For example, it may be uncertain that a foreign governmental authority will grant permission to remit the consideration from a sale in a foreign country. When the permission is granted, the uncertainty is removed and revenue is recognized. However, when an uncertainty arises about the collectability of an amount already included in revenue, the uncollectable amount or the amount in respect of which recovery has ceased to be probable is recognized as an expense, rather than as an adjustment of the amount of revenue originally recognized.

19. Revenue and expenses that relate to the same transaction or other event are recognized simultaneously; this process is commonly referred to as the matching of revenues and expenses. Expenses, including warranties and other costs to be incurred after the shipment of the goods can normally be measured reliably when the other conditions for the recognition of revenue have been satisfied. However, revenue cannot be recognized when the expenses cannot be measured reliably; in such circumstances, any consideration already received for the sale of the goods is recognized as a liability.

Rendering of Services

20. When the outcome of a transaction involving the rendering of services can be estimated reliably, revenue associated with the transaction should be recognized by reference to the stage of completion of the transaction at the balance sheet date. The outcome of a transaction can be estimated reliably when all the following conditions are satisfied::

- (a) the amount of revenue can be measured reliably;*
- (b) it is probable that the economic benefits associated with the transaction will flow to the enterprise;*
- (c) the stage of completion of the transaction at the balance sheet date can be measured reliably; and*
- (d) the costs incurred for the transaction and the costs to complete the transaction can be measured reliably.*

21. The recognition of revenue by reference to the stage of completion of a transaction is often referred to as the percentage of completion method. Under this method, revenue is recognized in the accounting periods in which the services are rendered. The recognition of revenue on this basis provides useful information on the extent of service activity and performance during a period. International Accounting Standard IAS 11, Construction Contracts, also requires the recognition of revenue on this basis. The requirements of that Standard are generally applicable to the recognition of revenue and the associated expenses for a transaction involving the rendering of services.

22. Revenue is recognized only when it is probable that the economic benefits associated with the transaction will flow to the enterprise. However, when an uncertainty arises about the collectability of an amount already included in revenue, the uncollectable amount, or the amount in respect of which recovery has ceased to be probable, is recognized as an expense, rather than as an adjustment of the amount of revenue originally recognized.

23. An enterprise is generally able to make reliable estimates after it has agreed to the following with the other parties to the transaction:

- (a) each party's enforceable rights regarding the service to be provided and received by the parties;
- (b) the consideration to be exchanged; and
- (c) the manner and terms of settlement.

It is also usually necessary for the enterprise to have an effective internal financial budgeting and reporting system. The enterprise reviews and, when necessary, revises the estimates of revenue as the service is performed. The need for such revisions does not necessarily indicate that the outcome of the transaction cannot be estimated reliably.

を留保することがある。そのような場合、もし企業が所有によるその重要なリスクと経済価値を移転しているならば、その取引は販売であり収益は認識される。企業が重要でない所有によるリスクだけを負っているもう一つの例は、得意先が満足しない場合、払戻しが要求できる小売販売の例であろう。このような場合の収益は販売時点で認識されるが、それには売手が以前の経験とその他の関連要因に基づき、信頼性を持って将来の返品を見積もることができ、返品に対する負債を認識する必要がある。

18. 取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性がかなり大きい場合にのみ収益は認識される。ある場合には、対価が受領されるまで、又は不確実性が除去されるまで、その可能性が大きいことがあろう。例えば、外国での販売からの対価の送金許可を外国政府当局が与えるということが、不確実であることがあろう。許可が与えられたとき、不確実性は除かれ収益は認識される。しかし、すでに収益に含まれた額の回収可能性について不確実性が生ずるときには、回収不可能額又は回収の見込みがなくなった額は、当初認識された収益額の修正ではなく、費用として認識される。

19. 同一の取引又はその他の事象から発生する収益と費用は、同時に認識される。この過程は、一般的に収益と費用の対応と呼ばれる。物品の出荷後に発生する補償やその他の原価を含めて、費用は収益を認識するための諸条件が満たされたときに、信頼性を持って測定できる。しかし、その費用が信頼性を持って測定できないときは収益を認識することはできず、そのような状況においては、物品の販売により既に受領した対価は負債として認識される。

役務の給付

20. 役務の給付に関する取引の成果を信頼性を持って見積もることができるとき、その取引に関する収益は貸借対照表日現在のその取引の進捗度に応じて認識されなければならない。取引の成果は、以下のすべての条件が満たされるとき、信頼性を持って見積もることができる。

- (a) 収益の額が信頼性を持って測定できること
- (b) その取引に関する経済的便益が企業に流入する可能性がかなり大きいこと
- (c) その取引の進捗度が貸借対照表日において信頼性を持って測定できること、及び
- (d) 取引に対して発生した原価と取引の完了に要する原価が信頼性を持って測定できること

21. 取引の進捗度に応じた収益の認識はしばしば進行基準と呼ばれる。この方法のもとでは、収益は役務が給付される会計期間に認識される。この基準による収益の認識は、ある期間の役務の給付活動の程度と経営成績に関する有用な情報を提供する。国際会計基準第 11 号「工事契約」もこの基準による収益の認識を要求している。当該規準書の要件は、役務の給付にかかわる取引に対する収益と関連する費用の認識に適用する。

22. 収益は、その取引に関する経済的便益が企業に流入する可能性がかなり大きいときのみ認識される。しかし、すでに収益に含まれた額の回収可能性について不確実が生じた場合、回収不可能額又は回収の見込みがなくなった額は、当初認識された収益額の修正ではなく費用として認識される。

23. 企業は一般的に、以下の事項を取引の相手方と合意した時、信頼性のある見積もりを行うことができる。

- (a) 提供され、受入れられる役務に関する各取引当事者の強制権
- (b) 交換される対価、及び
- (c) 決済の方法と条件

企業は通常、効果的な内部的財務予算報告システムを持つことも必要である。企業は、役務が遂行されるにつれ、収益の見積りをレビューし必要に応じ修正する。このような修正が必

24. The stage of completion of a transaction may be determined by a variety of methods. An enterprise uses the method that measures reliably the services performed. Depending on the nature of the transaction, the methods may include:

- (a) surveys of work performed;
- (b) services performed to date as a percentage of total services to be performed; or
- (c) the proportion that costs incurred to date bear to the estimated total costs of the transaction. Only costs that reflect services performed to date are included in costs incurred to date. Only costs that reflect services performed or to be performed are included in the estimated total costs of the transaction.

Progress payments and advances received from customers often do not reflect the services performed.

25. For practical purposes, when services are performed by an indeterminate number of acts over a specified period of time, revenue is recognized on a straight line basis over the specified period unless there is evidence that some other method better represents the stage of completion. When a specific act is much more significant than any other acts, the recognition of revenue is postponed until the significant act is executed.

26. When the outcome of the transaction involving the rendering of services cannot be estimated reliably, should be recognized only to the extent of the expenses recognized that are recoverable.

27. During the early stages of a transaction, it is often the case that the outcome of the transaction cannot be estimated reliably. Nevertheless, it may be probable that the enterprise will recover the transaction costs incurred. Therefore, revenue is recognized only to the extent of costs incurred that are expected to be recoverable. As the outcome of the transaction cannot be estimated reliably, no profit is recognized.

28. When the outcome of a transaction cannot be estimated reliably and it is not probable that the costs incurred will be recovered, revenue is not recognized and the costs incurred are recognized as an expense. When the uncertainties that prevented the outcome of the contract being estimated reliably no longer exist, revenue is recognized in accordance with paragraph 20 rather than in accordance with paragraph 26.

Interest, Royalties and Dividends

29. Revenue arising from the use by others of enterprise assets yielding interest, royalties and dividends should be recognized on the bases set out in paragraph 30 when:

- (a) it is probable that the economic benefits associated with the transaction will flow to the enterprise; and***
- (b) the amount of the revenue can be measured reliably.***

30. Revenue should be recognized on the following bases:

- (a) interest should be recognized on a time proportion basis that takes into account the effective yield on the asset;***
- (b) royalties should be recognized on an accrual basis in accordance with the substance of the relevant agreement; and***
- (c) dividends should be recognized when the shareholder's right to receive payment is established.***

31. The effective yield on an asset is the rate of interest required to discount the stream of future cash receipts expected over the life of the asset to equate to the initial carrying amount of the asset. Interest

revenue includes the amount of amortisation of any discount, premium or other difference between the initial carrying amount of a debt security and its amount at maturity.

32. When unpaid interest has accrued before the acquisition of an interest-bearing investment, the subsequent receipt of interest is allocated between pre-acquisition and post-acquisition periods;

必要となるということは、その取引の成果を信頼性を持って見積ることができないということは、その取引の成果を信頼性を持って見積ることができないということを必ずしも意味するものではない。

24. 取引の進捗度は様々な方法により決定される。企業は、提供した役務を信頼性を持って測定できる方法を用いる。取引の性質により、その方法は以下のものを含む。

(a) 実施した作業の調査

(b) 提供した総役務の割合としての累計提供役務、又は

(c) 累計発生原価が、その取引の見積総原価に占める割合。累計提供役務を反映する原価だけがその取引の見積総原価に含まれる。

顧客から受け取った中間支払額及び前受金は、しばしば提供された役務を反映しない。

25. 実務的には、役務が一定期間にわたり不定数の行為により遂行されるとき、他の方法が進捗度をより遂行されるとき、他の方法が進捗度をよりよく表すという証拠がなければ、収益は当該期間にわたり定額法により認識される。特定の行為が他のいかなる行為よりも著しく重要であるときは、収益の認識はその重要な行為が遂行されるまで延期される。

26. 役務の給付に関する取引の成果を信頼性を持って見積ることができないとき、収益は費用が回収可能と認められる範囲でのみ認識されなければならない。

27. 取引の初期の段階で、取引の成果を信頼性を持って見積ることができない場合がしばしばある。それにもかかわらず、企業が発生した取引原価を回収する可能性がかなり大きい場合があろう。それゆえ、収益は回収可能であると期待される発生原価の範囲でのみ認識される。取引の成果を信頼性を持って見積り得ないとき、利益は認識されない。

28. 取引の成果を信頼性を持って見積ることができず、かつ、発生した原価の回収の可能性がかなり大きいといえないとき、収益は認識されず、発生原価は費用として認識される。取引の成果を信頼性を持って見積ることを妨げる不確実性がもはや存在しないとき、収益は第 26 項ではなく第 20 項に準拠して認識される。

利息、ロイヤリティー及び配当

29. 利息、ロイヤリティー及び配当を生ずる企業資産の第三者の利用から生ずる収益は、以下のときに、第 30 項に定められた基準により認識されなければならない。

(a) 取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性がかなり大きいとき、及び

(b) 収益の額を信頼性を持って測定できるとき

30. 収益は以下の基準により認識されなければならない。

(a) 利息は、対象資産の実効利回りを考慮した、期間按分基準により認識されなければならない

(b) ロイヤリティーは該当する契約の実質に従った、発生基準により認識されなければならない、及び

(c) 配当は支払いを受ける株主の権利が確立したときに認識されなければならない

31. 資産の実効利回りは、その資産の満期までにわたり予想される一連の将来の現金流入を、その資産の当初帳簿価額と等しくするまで割引くのに必要な利率である。利息収益はディスカウント、プレミアム又はそれ以外の負債証券の当初の帳簿価額と満期時の金額との差額の償却額を含む。

32. 利付投資の取得以前に経過利息が発生しているときは、その後の利息収入は取得前と取得

only the post-acquisition portion is recognized as revenue. When dividends on equity securities are declared from pre-acquisition net income, those dividends are deducted from the costs of the securities. If it is difficult to make such an allocation except on an arbitrary basis, dividends are recognized as revenue unless they clearly represent a recovery of part of the cost of the equity securities.

33. Royalties accrue in accordance with the terms of the relevant agreement and are usually recognized on that basis unless, having regard to the substance of the agreement, it is more appropriate to recognize the revenue on some other systematic and rational basis.

34. Revenue is recognized only when it is probable that the economic benefits associated with the transaction will flow to the enterprise. However, when an uncertainty arises about the collectability of an amount already included in revenue, the uncollectable amount, or the amount in respect of which recovery has ceased to be probable, is recognized as an expense, rather than as an adjustment of the amount of revenue originally recognized.

Disclosure

35. An enterprise should disclose:

- (a) the accounting policies adopted for the recognition of revenue including the methods adopted to determine the stage of completion of transactions involving the rendering of services;*
- (b) the amount of each significant category of revenue recognized during the period including revenue arising from:
 - (i) the sale of goods ;*
 - (ii) the rendering of services;*
 - (iii) interest;*
 - (iv) royalties;*
 - (v) dividends; and**
- (c) the amount of revenue arising from exchanges of goods or services included in each significant category of revenue.*

36. An enterprise discloses any contingent gains and losses in accordance with International Accounting Standard IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date. Contingent gains and contingent losses may arise from items such as warranty costs, claims, penalties or possible losses.

Effective Date

37. This International Accounting Standard becomes operative for financial statements covering periods beginning on or after 1 January, 1995.

Appendix

The appendix is illustrative only and does not form part of the standards. The purpose of the appendix is to illustrate the application of the standards to assist in clarifying their meaning in a number of commercial situations. The examples focus on particular aspects of a transaction and are not a comprehensive discussion of all the relevant factors which might influence the recognition of revenue. The examples generally assume that the amount of revenue can be measured reliably, it is probable that the economic benefits will flow to the enterprise and the costs incurred or to be incurred can be measured reliably. The examples do not modify or override the standards.

Sale of Goods

The law in different countries may mean the recognition criteria in this Standard are met at different times. In particular, the law may determine the point in time at which the enterprise transfers the significant risks and rewards of ownership. Therefore, the examples in this section of the appendix need to be read in the context of the laws relating to the sale of goods in the country in which the

後の期間に割り当てられ、取得後の期間の部分のみが収益として認識される。持分証券に対する配当が、取得以前の純利益より宣言されたときは、その配当は、その証券の原価から控除される。そのような割当を主観的基準以外で行うことが困難な場合は、その配当が明らかにその持分証券の原価の部分回収を表している場合を除き、配当は収益として認識される。

33. ロイヤリティーは該当する契約の条件に従って発生し、契約の実質に照らすと、他の組織的かつ合理的基準により収益を認識することが適当な場合を除き、通常契約上の基準により認識される。

34. 当該取引に関連する経済的便益が企業に流入するという可能性がかなり大きいときのみ、収益は認識される。しかし、すでに収益に含まれた額の回収可能性について不確実性が生じたときには、回収不可能額又は回収の見込みのなくなった額は、当初認識された収益額の修正としてではなく、費用として認識される。

開示

35. 企業は以下の事項を開示しなければならない。

(a) 役務の給付を含む取引の進捗度を決定するために採用された方法を含む、収益の認識に対して採用された会計方針

(b) 以下から生ずる当該期間中に認識された収益の重要な区分ごとの額

(i) 物品の販売

(ii) 役務の給付

(iii) 利息

(iv) ロイヤリティー

(v) 配当、及び

(c) 収益の重要な区分ごとに含まれた物品又は役務の交換から生じた収益の額

36. 企業は、国際会計基準第 10 号「偶発事象及び後発事象」に従って、偶発利得及び偶発損失について開示する。偶発利得及び偶発損失は、補償の原価、クレーム、違約金又は起こり得る損失といった項目から生ずるであろう。

発効日

37. 本国際会計基準は、1995 年 1 月 1 日以降に開始する期間にかかる財務諸表につき発行する。

付 録

本付録は例示のみであり、基準の一部を形成しない。本付録の目的は、多くの商取引上の状況における基準の意味を明確にする上で役立つように、基準の適用を例示することである。例示は、取引の特定の観点に焦点を当てており、収益の認識に影響を及ぼすすべての関連要素を包括的に討議したものではない。例示は、一般に収益額が信頼性を持って測定できれば、経済的便益が企業に流入し、発生した又は発生する原価が信頼性を持って測定できる可能性がかなり大きいということを仮定している。この例示は、本基準における諸基準を修正したり覆えしたりするものではない。

物品の販売

異なる国における法律が、本基準の認識規準が異なる時点で満たされることを意味する場合がある。特に、法律は、企業が所有する重要なリスクと経済価値を移転する時点を決

transaction takes place.

1. 'Bill and hold' sales, in which delivery is delayed at the buyer's request but the buyer takes title and accepts billing.

Revenue is recognized when the buyer takes title, provided:

- (a) it is probable that delivery will be made;
- (b) the item is on hand, identified and ready for delivery to the buyer at the time the sale is recognized;
- (c) the buyer specifically acknowledges the deferred delivery instructions; and
- (d) the usual payment terms apply.

Revenue is not recognized when there is simply an intention to acquire or manufacture the goods in time for delivery.

2. Goods shipped subject to conditions .

(a) installation and inspection

Revenue is normally recognized when the buyer accepts delivery, and installation and inspection are complete. However, revenue is recognized immediately upon the buyer's acceptance of delivery when:

- (i) the installation process is simple in nature, for example the installation of a factory tested television receiver which only requires unpacking and connection of power and antennae; or
- (ii) the inspection is performed only for purposes of final determination of contract prices, for example, shipments of iron ore, sugar or soya beans.

(b) on approval when the buyer has negotiated a limited right of return.

If there is uncertainty about the possibility of return, revenue is recognized when the shipment has been formally accepted by the buyer or the goods have been delivered and the time period for rejection has elapsed.

(c) consignment sales under which the recipient (buyer) undertakes to sell the goods on behalf of the shipper (seller)

Revenue is recognized by the shipper when the goods are sold by the recipient to a third party.

(d) cash on delivery sales.

Revenue is recognized by when delivery is made and cash is received by the seller or its agent.

3. Lay away sales under which the goods are delivered only when the buyer makes the final payment in a series of instalments.

Revenue from such sales is recognized when the goods are delivered. However, when experience indicates that most such sales are consummated, revenue may be recognized when a significant deposit is received provided the goods are not on hand, identified and ready for delivery to the buyer.

4. Orders when payment (or partial payment) is received in advance of delivery for goods not presently held in inventory, for example, the goods are still to be manufactured or will be delivered directly to the customer from a third party.

Revenue is recognized when the goods are delivered to the buyer.

5. Sale and repurchase agreements (other than swap transactions) under which the seller concurrently agrees to repurchase the same goods at a later date, or when the seller has a call option to repurchase, or the buyer has a put option to require the repurchase, by the seller, of the goods.

The terms of the agreement need to be analysed to ascertain whether, in substance, the seller has transferred the risks and rewards of ownership to the buyer and hence revenue is recognized. When the seller has retained the risks and rewards of ownership, even though legal title has been transferred, the transaction is a financing arrangement and does not give rise to revenue.

6. Sales to intermediate parties, such as distributors, dealers or others for resale.

Revenue from such sales is generally recognized when the risks and rewards of ownership have passed. However, when the buyer is acting, in substance, as an agent, the sale is treated as a

合がある。それゆえ、付録のその部分の例示を読む場合には、取引が生じる国での物品の販売に関する法律を参照することが必要である。

1. 「請求済未出荷」販売（買手の要請により引渡は遅れるが、買手が所有権を持ち、請求を承認している）。

買手が所有権を持つ場合、以下の条件を満たせば収益は認識される。

- (a) 引渡が行われる可能性がかなり大きいこと
- (b) 対象品が売上認識時点で手許にあり、他と区別され、かつ、買手にいつでも引渡せる状態にあること
- (c) 買手が特に延期される引渡指示を認めること、及び
- (d) 通常の支払条件が適用されること

その物品を引渡時まで取得又は製造するという意志があるだけでは、収益は認識されない。

2. 条件付で出荷された物品

(a) 据付け及び検査

収益は通常買手が配送を受け入れ、据付けと検査が完了したと認識される。しかし、以下のような場合は、買手が配送を受け入れたとき直ちに収益は認識される。

- (i) 据付けの過程がもともと単純な場合、例えば、梱包を解き、電気とアンテナの接続だけを要する工場で検査済のテレビ受像機の据付け、又は
- (ii) 検査が契約価格の最終決定のためだけに行われる場合、例えば鉄鉱石、原糖、大豆などの出荷

(b) 限定返品権を買手が交渉したとき承認される場合

返品の可能性について不確実であるとき、出荷された商品が買手により正式に認められるか、又は物品が引き渡され、かつ、返品を認める期間が経過したときに収益は認識される。

(c) 受取人（買手）が出荷者（売手）のために物品を販売することを引き受ける委託販売

受取人が第三者にその物品を販売したときに、収益は出荷者により認識される。

(d) 代金引換販売

収益は引渡しが行われ、代金が売手又はその代理人により受領されたときに認識される

3. 分割払いの最終支払を買手が行ったときにはじめて物品が引き渡される支払い完了時引渡販売

この種の販売から生ずる収益は、物品が引き渡されたときに認識される。しかし、経験に照らすと、この種の販売の大部分が完結すると見込まれるときは、重要な前金を受領したときにその物品が手許にあり、他と区別され、かつ、買手にいつでも引き渡せることを条件として、収益は認識されるであろう。

4. 在庫として保有していない物品を引渡に先立ち支払い（もしくは一部支払）を受けたときに注文を行う、例えば、その物品がまだ製造されていなかったり、第三者から顧客に直接配送される場合

収益は買手に物品が引き渡されたときに認識される。

5. スワップ取引を除く買戻し条件付販売（売手が同一の物品を後日買戻すことに同時に同意する、又は、売手がその物品を買い戻すコールオプションを持つか、買手が売手にその物品を買戻させるプットオプションを持つとき）

売手が実質的に所有によるリスクと経済価値を買手に移転し、それ故収益が認識されるのかどうかを確かめるために、契約の諸条件が分析されなければならない。たとえ法律上の所有権が移転していても、所有によるリスクと経済価値を売手が保持しているときは、その取引は資金貸借契約であり、収益は生じない。

consignment sale.

7. Subscriptions to publications and similar items.

When the items involved are of similar value in each time period, revenue is recognized on a straight line basis over the period in which the items are despatched. When the items vary in value from period to period, revenue is recognized on the basis of the sales value of the item despatched in relation to the total estimated sales value of all items covered by the subscription.

8. Instalment sales, under which the consideration is receivable in instalments.

Revenue attributable to the sales price, exclusive of interest, is recognized at the date of sale. The sale price is the present value of the consideration, determined by discounting the instalments receivable at the imputed rate of interest. The interest element is recognized as revenue as it is earned, on a time proportion basis that takes into account the imputed rate of interest.

9. Real estate sales.

Revenue is normally recognized when legal title passes to the buyer.

However, in some jurisdictions the equitable interest in a property may vest in the buyer before legal title passes and therefore the risks and rewards of ownership have been transferred at that stage. In such cases, provided that the seller has no further substantial acts to complete under the contract, it may be appropriate to recognize revenue. In either case, if the seller is obliged to perform any significant acts after the transfer of the equitable and/or legal title, revenue is recognized as the acts are performed. An example is a building or other facility on which construction has not been completed.

In some cases, real estate may be sold with a degree of continuing involvement by the seller such that the risks and rewards of ownership have not been transferred. Examples are sale and repurchase agreements which include put and call options, and agreements whereby the seller guarantees occupancy of the property for a specified period, or guarantees a return on the buyer's investment for a specified period. In such cases, the nature and extent of the seller's continuing involvement determines how the transaction is accounted for. It may be accounted for as a sale, or as a financing, leasing or some other profit sharing arrangement. If it is accounted for as a sale, the continuing involvement of the seller may delay the recognition of revenue.

A seller must also consider the means of payment and evidence of the buyer's commitment to complete payment. For example, when the aggregate of the payments received, including the buyer's initial down payment, or continuing payments by the buyer, provide insufficient evidence of the buyer's commitment to complete payment, revenue is recognized only to the extent cash is received.

Rendering of Services

10. Installation fees.

Installation fees are recognized as revenue by reference to the stage of completion of the installation, unless they are incidental to the sale of a product in which case they are recognized when the goods are sold.

11. Servicing fees included in the price of the product.

When the selling price of a product includes an identifiable amount for subsequent servicing (for example, after sales support and product enhancement on the sale of software), that amount is deferred and recognized as revenue over the period during which the service is performed. The amount deferred is that which will cover the expected costs of the services under the agreement, together with a reasonable profit on those services.

12. Advertising commissions.

Media commissions are recognized when the related advertisement or commercial appears before the public. Production commissions are recognized by reference to the stage of completion of the project.

13. Insurance agency commissions.

Insurance agency commissions received or receivable which do not require the agent to render further

6. 中間業者例えば卸売業者、販売業者又は再販業者への販売

この種の販売の収益は一般的に所有によるリスクと経済価値が移転したときに認識される。しかし、買手が実質的には代理人として行動しているときは、その販売は委託販売として取り扱われる。

7. 出版及びそれに類似する購読契約等

対象出版物が各期間ごとにほぼ同時の価値を持つならば、それらが送付される期間にわたり収益は定額法で認識される。対象出版物の価値が期間により異なるときは、契約に含まれるすべての対象出版物の見積販売価値合計に対する送付済の出版物の販売価値を基準として収益は認識される。

8. 割賦販売（対価が分割払いで受領される場合）

利息相当分を除外した販売価格に相当する収益は、販売時に認識される。その販売価格は対価の現在価値であり、割賦代金をみなし利率で割引くことにより決定される。利息相当分はそのみなし利率を考慮した期間按分基準により、それが稼得されたときに収益として認識される。

9. 不動産販売

収益は通常法律上の所有権が買手に移転したときに認識される。しかし、法管轄区域によっては資産の価値に対する権利が法律上の所有権の移転前に買手の帰属することがあり、それゆえ所有によるリスクと経済価値はその時点で移転している。売手がこれ以上実質的な行為をすることなしに契約が完了する場合は、収益を認識することが適当であろう。もし、売手が正当な及び、又は法律上の所有権の移転後に重要な行為を行わなければならない場合は、収益はその行為が行われたときに認識される。工事が完了していない建物や他の施設が一つの例である。

不動産は売手が相当程度の関与をしたまま売却されることがあり、その場合は所有によるリスクと経済価値は移転していない。プット及びコールオプションを含む買戻し契約や、売手が一定期間その施設の入居状況又は買手の投資収益率を保証する契約が例として挙げられる。そのような場合、売手の継続した関与の性格とその程度が、その取引がどのように会計処理されるかを決定する。それは販売、資金貸借、賃貸又は他の利益共有契約として会計処理されるであろう。販売として処理される場合は、売手の継続した関与は収益の認識を遅らせるであろう。

売手は支払手段と買手が支払を完了する根拠も考慮しなければならない。例えば、受領済支払の合計金額が、買手の手付金と割賦金を含めて買手が支払を完了する根拠として不十分な場合は、収益は代金を受領した範囲まで認識される。

役務の給付

10. 据付料

据付料は、それが物品の販売時に認識されるような製品の販売に付随するものでなければ、据付の進捗度に応じて認識される。

11. 製品価格に含まれる役務報酬

製品の販売価格が販売後の役務に対する識別可能な金額を含んでいる場合（例えば、アフターサービスやソフトウェア販売での製品機能強化）、その額は繰延べられ、その役務が行われる期間にわたり収益として認識される。繰延べられた額は、契約に基づく予想原価とその役務に対する合理的な利益を償うものである。

12. 広告の手数料

service are recognized as revenue by the agent on the effective commencement or renewal dates of the related policies. However, when it is probable that the agent will be required to render further services during the life of the policy, the commission, or part thereof, is deferred and recognized as revenue over the period during which the policy is in force.

14. Financial service fees.

The recognition of revenue for financial service fees depends on the purposes for which the fees are assessed and the basis of accounting for any associated financial instrument. The description of fees for financial services may not be indicative of the nature and substance of the services provided. Therefore, it is necessary to distinguish between fees which are an integral part of the effective yield of a financial instrument, fees which are earned as services are provided, and fees which are earned on the execution of a significant act.

(a) Fees which are an integral part of the effective yield of a financial instrument.

Such fees are generally treated as an adjustment to the effective yield. However, when the financial instrument is to be measured at fair value subsequent to its initial recognition the fees are recognized as revenue when the instrument is initially recognized.

(i) Origination fees received by the enterprise relating to the creation or acquisition of a financial instrument which is held by the enterprise as an investment.

Such fees may include compensation for activities such as evaluating the borrower's financial condition, evaluating and recording guarantees, collateral and other security arrangements, negotiating the terms of the instrument, preparing and processing documents and closing the transaction. These fees are an integral part of generating an ongoing involvement with the resultant financial instrument and, together with the related direct costs, are deferred and recognized as an adjustment to the effective yield.

(ii) Commitment fees received by the enterprise to originate or purchase a loan.

If it is probable that the enterprise will enter into a specific lending arrangement, the commitment fee received is regarded as compensation for an ongoing involvement with the acquisition of a financial instrument and, together with the related direct costs, is deferred and recognized as an adjustment to the effective yield. If the commitment expires without the enterprise making the loan, the fee is recognized as revenue on expiry.

(b) Fees earned as services are provided.

(i) Fees charged for servicing a loan.

Fees charged by an enterprise for servicing a loan are recognized as revenue as the services are provided. If the enterprise sells a loan but retains the servicing of that loan at a fee which is lower than a normal fee for such services, part of the sales price of the loan is deferred and recognised as revenue as the servicing is provided.

(ii) Commitment fees to originate or purchase loan.

If it is unlikely that a specific lending arrangement will be entered into, the commitment fee is recognized as revenue on a time proportion basis over the commitment period.

(c) Fees earned on the execution of a significant act, which is much more significant than any other act.

The fees are recognized as revenue when the significant act has been completed as in the examples below.

(i) Commitment on the allotment of shares to client.

The commission is recognized as revenue when the shares have been allotted.

(ii) Placement fees for arranging a loan between a borrower and an investor.

The fee is recognized as revenue when the loan has been arranged.

(iii) Loan syndication fees.

It is necessary to distinguish between fees earned on completion of a significant act and fees related to future performance or risk retained. A syndication fee received by an enterprise which arranges a loan and which retains no part of the loan package for itself (or retains a part at the same effective yield for comparable risk as other participants) is compensation for the service of syndication. Such a fee is recognized as revenue when the syndication has been completed. However, when a syndicator retains a portion of the loan package at an effective yield for comparable risk which is lower than that earned

媒体手数料は、該当する広告やコマーシャルが大眾に発表されたときに認識される。制作手数料はそのプロジェクトの進捗度に応じて認識される。

13. 保険代理店手数料

保険代理店に追加的役務を給付することを要求しない受領した又は受領可能な保険代理店手数料は、該当する保険証券が有効となる日又は更新される日に、代理店による収益として認識される。しかし、保険証券の付保期間中に代理店が追加的役務の給付を要求される可能性がかなり大きいときは、手数料又はその一部は繰延べられ、その保険証券が有効である期間にわたり収益として認識される。

14. 金融手数料

金融手数料に対する収益の認識は、その手数料を課す目的と関連金融商品の会計処理の基準にかかっている。金融サービスに対する手数料の名目は、提供される役務の性格と本質を示さない場合がある。それゆえ、金融商品の実効利回りの不可欠な一部である手数料と役務の提供に伴い稼得される手数料及び重要な行為の遂行により稼得される手数料とを区別することが必要である。

(a) 金融商品の実効利回りの不可欠な一部である手数料

このような手数料は一般的に実効利回りへの修正として取り扱われる。しかし、対象金融商品が当初認識以後、公正価値で測定される場合は、その手数料は金融商品を当初認識したときに収益として認識される。

(i) 企業が投資で保有する金融商品の創出又は取得に関連し、その企業により受領する創出手数料

このような手数料には、借入人の財政状態の評価、保証、担保等の取決めの評価と記録、金融商品の諸条件の交渉、書類の作成や処理及び取引の終結といった活動に対する報酬が含まれるであろう。この手数料は、成果として生ずる金融商品への継続した関与を行うことと不可分であり、関連する直接原価とともに繰延べられ、実効利回りへの修正として認識される。

(ii) 貸付の実行又は購入に対して企業により受領されるコミットメント・フィー

その企業が特定の貸付の取決を実行する可能性がかなり大きい場合は、受領したコミットメント・フィーは、金融商品の取得への継続した関与を行うことへの報酬とみなされ、関連する直接原価とともに繰延べられ、実効利回りへの修正として認識される。そのコミットメントが企業が貸付を行うことなしに期限切れになったときは、その手数料は期限切れ時点で収益として認識される。

(b) 役務が提供されるつど受け取られる手数料

(i) 貸付の維持管理に対して課される手数料

貸付の維持管理に対して企業が課す手数料はその役務が提供されたときに収益として認識される。企業が貸付を売却し、引続きその貸付の維持管理等をその種の役務の対する通常の手数料より低い手数料で行う場合は、その貸付の売却価格の一部は繰延べられ、その役務が提供されるつど収益として認識される。

(ii) 貸付を実行又は購入するコミットメントに対する手数料

特定の貸付の取決めが実行される見込みが低い場合、そのコミットメント・フィーはそのコミットメントの期間にわたり期間按分基準により収益として認識される。

(c) 他のいかなる行為よりも著しく重要な行為の遂行時に稼得される手数料

手数料はその重要な行為が完了したときに収益として認識される。

(i) 顧客への株式の割当に対するコミッション

手数料はその貸付が取りまとめられたときに収益として認識される。

(ii) 借手と投資家の間の貸付の取りまとめに対する斡旋手数料

借手と投資家の間の貸付が取りまとめられたとき収益として認識される

(iii) ローン・シンジケーション・フィー

by other participants in the syndicate, part of the fee is deferred and recognized as revenue as an adjustment to the effective yield of the investment, as in 14 (a) above. Conversely, when a syndicator retains a portion of the loan package at an effective yield for comparable risk which is higher than that earned by the other participants in the syndicate, part of the effective yield relates to the syndication fee. The relevant portion of the effective yield is recognized as part of the syndication has been completed.

15. Admission fees.

Revenue from artistic performances, banquets and other special events is recognized when the event takes place. When a subscription to a number of events is sold, the fee is allocated to each event on a basis which reflects the extent to which services are performed at each event.

16. Tuition fees.

Revenue is recognized over the period of instruction.

17. Initiation, entrance and membership fees.

Revenue recognition depends on the nature of the services provided. If the fee permits only membership, and all other services or products are paid for separately, or if there is a separate annual subscription, the fee is recognized as revenue when no significant uncertainty as to its collectability exists. If the fee entitles the member to services or publications to be provided during the membership period, or to purchase goods or services at prices lower than those charged to non members, it is recognized on a basis that reflects the timing, nature and value of the benefits provided.

18. Franchise fees.

Franchise fees may cover the supply of initial and subsequent services, equipment and other tangible assets, and know-how. Accordingly, franchise fees are recognized as revenue on a basis that reflects the purpose for which the fees were charged. The following methods of franchise fee recognition are appropriate:

(a) Supplies of equipment and other tangible.

The amount, based on the fair value of the assets sold, is recognized as revenue when the items are delivered or title passes.

(b) Supplies of initial and subsequent services.

Fees for the provision of continuing services, whether part of the initial fee or a separate fee are recognized as revenue as the services are rendered. When the separate fee does not cover the cost of continuing services together with a reasonable profit, part of the initial fee, sufficient to cover the costs of continuing services and to provide a reasonable profit on those services, is deferred and recognized as revenue as the services are rendered.

The franchise agreement may provide for the franchisor to supply equipment, inventories, or other tangible assets, at a price lower than that charged to others or a price that does not provide a reasonable profit on those sales. In these circumstances, part of the initial fee, sufficient to cover estimated costs in excess of that price and to provide a reasonable profit on those sales, is deferred and recognized over the period the goods are likely to be sold to the franchisee. The balance of an initial fee is recognized as revenue when performance of all the initial services and other obligations required of the franchisor (such as assistance with site selection, staff training, financing and advertising) has been substantially accomplished.

The initial services and other obligations under an area franchise agreement may depend on the number of individual outlets establish in the area. In this case, the fees attributable to the initial services are recognized as revenue in proportion to the number of outlets for which the initial services have been substantially completed.

If the initial fee is collectable over an extended period and there is a significant uncertainty that it will be collected in full, the fee is recognized as cash instalments are received.

(c) Continuing Franchise Fees.

Fees charged for the use of continuing rights granted by the agreement, or for other services provided during the period of the agreement, are recognized as revenue as the services are provided or the

重要な行為の完了に対し稼得される手数料と将来の行為又は保持されたリスクに関する手数料に区分することが必要である。貸付の取りまとめを行い、かつ貸付そのものはまったく保持しない（又は他の参加者と同様のリスクに対し同一の実効利回りで一部を保持する）企業が受け取るシンジケーション・フィーは、シンジケーションの役務に対する報酬である。このような手数料はシンジケーションが完了したときに収益として認識される。しかし、シンジケーターが同様のリスクに対し、他のシンジケート参加者より低い実効利回りで貸付の一部を保持する場合は、シンジケーション・フィーの一部は保持されたリスクに関するものである。手数料のうちそれに該当する部分は繰延べられ、上記 14(a)のとおり、その投資の実効利回りへの修正として収益に認識される。逆に、シンジケーターが同様のリスクに対し、他のシンジケート参加者より高い実効利回りで貸付の一部を保持する場合は、実効利回りの一部はシンジケーション・フィーに関するものである。実効利回りのうちのその該当部分は、シンジケーションが完了したときに、シンジケーション・フィーの一部として認識される。

15. 入場料

芸術興業、宴会及びその他の特別な行事にかかわる収益は、それらの行事が行われるときに認識される。数回にわたる行事に対し入場券が販売されるときは、その料金は、各々行事で遂行される役務の程度を反映する基準で各々の行事に配分される。

16. 授業料

収益は授業が行われる期間にわたり認識される。

17. 入会金及び会費

収益の認識は提供される役務の性質による。入会金が単に会員資格を認めるためのものであり、他のすべての役務や製品に対して別個に支払われるか、又は別に年会費があるような場合は、その入会金はその回収可能性に関し重大な不確実性が存在しなくなったとき、収益として認識される。入会金が会員にその会計期間に提供される役務や出版物を受ける権利を与えたり、会員以外のものに課されるより低い価格で物品や役務を購入する権利を与えたりする場合は、提供される種々の便益の時期、性格及び価値を反映する基準で認識される。

18. フランチャイズ料

フランチャイズ料には役務、備品等の有形資産及びノウハウの当初の及びそれ以降の提供が含まれるであろう。それゆえ、フランチャイズ料はそれが課される目的を反映する基準により収益として認識される。以下の方法がフランチャイズ料の認識に適當である。

(a) 備品等の有形資産の供給

売却される資産の公正価値に基づく額が、対象物が引き渡されるとき、又は、所有権移転するとき収益として認識される。

(b) 当初及びそれ以降の役務の提供

継続する役務の提供に対する手数料は、それが当初手数料の一部であるか又は別個の手数料であるかにかかわらず、その役務が給付されるときに収益として認識される。別個の手数料により継続役務の原価が合理的な利益とともに補償されないならば、当初の手数料のうち、継続役務の原価を補償し合理的な利益を与えるのに十分な部分は繰延べられ、役務が給付されるときに収益として認識される。

フランチャイズ契約が、フランチャイズ運営者が備品、商品等の有形資産を他の者に対してより低い価格で、又はその販売から合理的利益が得られない価格で供給することを規定することがある。このような状況下では、当初手数料のうち、見積原価がその販売価格を超える部分を補償し、かつ、その販売に合理的な利益を与えるのに十分な部分は繰延べられ、その物品がフランチャイズ加盟者に販売されると見込まれる期間にわたり認識される。当初手数料のうちの残りの部分は、フランチャイズ運営者に求められる当初の役務とその他の義務

rights used.

(d) Agency Transactions.

Transactions may take place between the franchisor and the franchisee which, in substance, involve the franchisor acting as agent for the franchisee. For example, the franchisor may order supplies and arrange for their delivery to the franchisee at no profit. Such transactions do not give rise to revenue.

19. Fees from the development of customised software.

Fees from the development of customised software are recognized as revenue by reference to the stage of completion of the development, including completion of services provided for post delivery service support.

Interest, Royalties and Dividends

20. Licence fees and royalties

Fees and royalties paid for the use of an enterprise's assets (such as trademark, patents, software, music copyright, record masters and motion picture films) are normally recognized in accordance with the substance of the agreement. As a practical matter, this may be on a straight line basis over the life of the agreement, for example, when a licensee has the right to use certain technology for a specified period of time.

An assignment of rights for a fixed fee or non refundable guarantee under a non cancellable contract which permits the licensee to exploit those rights freely and the licensor has no remaining obligations to perform is, in substance, a sale. An example is a licensing agreement for the use of software when the licensor has no obligations subsequent to delivery. Another example is the granting of rights to exhibit a motion picture film in markets where the licensor has no control over the distributor and expects to receive no further revenues from the box office receipts. In such cases, revenue is recognized at the time of sale.

In some cases, whether or not a licence fee or royalty will be received is contingent on the occurrence of a future event. In such cases, revenue is recognized only when it is probable that the fee or royalty will be received, which is normally when the event has occurred.

のすべて（場所の選定、従業員教育、資金調達及び広告に関する援助等）が実質的に完遂されたとき、収益として認識される。

地域フランチャイズ契約の下での当初の役務及びその他の義務は、その地域内に設立された個々の販売店の数によるであろう。この場合、当初の役務に帰属する手数料は、当初の役務が実質的に完遂された販売店の数の比により収益として認識される。

当初手数料が長期にわたって回収され、それが全額回収されるかに関し、重大な不確実性がある場合は、その手数料は分割払いの現金を受領したときに収益として認識される。

(c) 継続フランチャイズ料

契約により与えられた権利の継続的利用、又は契約期間にわたり提供されるその他の役務に対し課せられる手数料は、役務の提供又は権利の使用に従い収益として認識される。

(d) 代理取引

フランチャイズ運営者とフランチャイズ加盟者の間で、実質的にはフランチャイズ運営者がフランチャイズ加盟者の代理人として行動する取引が行われることがある。例えば、フランチャイズ運営者が消耗品を注文し、フランチャイズ加盟者への配送を利益無しで手配する場合である。このような取引は収益を生じない。

19. 顧客仕様のソフトウェアの開発料

顧客仕様のソフトウェアの開発料は、引渡し後に提供される役務の完了を含んだ当該開発の進捗度に応じて収益として認識される。

利息、ロイヤリティー及び配当

20. 使用許諾料及びロイヤリティー

企業資産（商標権、特許権、ソフトウェア、音楽著作権、レコード原盤及び映画フィルム等）の利用に対し支払われた使用許諾料及びロイヤリティーは、通常契約の内容に従って認識される。実務的には、例えば使用許諾を受けたものがある技術を一定期間利用する権利を持つ場合などは、契約期間にわたる定額法となるであろう。

使用許諾を受けたものがその権利を自由に活用すること、及び、使用許諾者が何かをすべき義務を残さないことを認める解約不能契約において、固定使用料又は返還不要の保証金で権利を与えることは実質的には販売である。使用許諾者が引渡し後、義務を持たないソフトウェアの使用許諾契約がその一つの例である。使用許諾者が配給者を管理せず、かつ興業収入から何らの収益を期待しない市場で映画フィルム上映権を与えることもその例である。そのような場合、収益は販売時に認識される。

ある場合では、使用許諾料又はロイヤリティーを受領するかどうかは、将来の事象次第である。そのような場合、その使用許諾料又はロイヤリティーを受領する可能性がかなり大きいときに初めて収益は認識される。通常それは、その事象が発生したときである。

建設業において工事進行基準を適用している場合の監査上の留意事項

平成 14 年 10 月 8 日

日本公認会計士協会

I はじめに

国際会計基準第 11 号「工事契約」は、工事契約の結果が信頼性をもって見積もることができる場合、その工事契約に関連した収益及び原価は、その契約活動の貸借対照表日現在の進捗度に応じて、収益及び費用として認識しなければならないと規定し、工事請負契約における収益計上基準は原則、工事進行基準としている。これは、主として工事進行基準が工事完成基準に比較して、会計期間中の契約活動の程度と経営成績に関する有用な情報を提供することができるものと考えられているからである。アメリカ、イギリス等の主要国の会計基準においても、基本的には国際会計基準と同様の取扱いとなっている。

我が国の建設業においては、従来、工事収益の計上基準として、工事完成基準のみを適用している企業又は一定規模以上の長期大型工事についてのみ工事進行基準を適用し、件数的に大部分を占めるその他の工事については工事完成基準を適用している企業が一般的であった。しかし、国際会計基準等の海外会計基準の動向及び平成 10 年度の法人税法の改正により、税務上一定の要件に該当する長期大型工事については、損失工事を含めて工事進行基準の適用が強制されたことを背景として、近年急速に、工事進行基準を新規適用する企業や工事進行基準の新規適用を検討している企業が増加している。また、建設業のみならず、造船やエンジニアリング等の業種においても請負業務に関して工事進行基準を採用する企業が増えており、工事進行基準の適用業種も拡大している。

さらに、工事進行基準の具体的な適用基準（適用対象工事の請負金額、工期等に関する一定の合理的な基準）は、各企業の選択にゆだねられているが、最近の傾向として、経営環境の変化に対応して経営成績をより適時かつ適切に開示する目的から、請負金額の引下げ又は工期の短縮等、適用基準を拡大する事例も多くなっている。

工事進行基準は、工事の完成・引渡前の会計期間においても工事収益を計上し、また、工事進捗程度に関する見積要素や適正な工事損益率の算定に関する不確定要素が存在することも多いため、工事完成基準に比較して一般的に監査リスクが高いと考えられる。

本報告は、近年における工事進行基準適用企業の増加傾向及び適用基準の拡大傾向を踏まえて、工事進行基準適用企業の監査を担当している会員の注意を改めて喚起するため、工事進行基準を適用している場合の監査上の留意点をリスク・アプローチの観点から取りまとめたものである。なお、造船やエンジニアリング等の建設業以外の業種における工事進行基準適用企業の監査に際しても、参考となる部分があると思われる。

II 工事進行基準による収益の計上について

我が国における売上高の計上は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限るとしているが、長期の未完成請負工事等については、合理的に収益を見積計上することを認めている（企業会計原則第二「損益計算書原則」三B）。このことから、長期の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（企業会計原則注解注 7）としている。

長期の請負工事は、着工してから完成するまでに長期間を要し、工事完成基準によると工事収益が長期間にわたり認識されず完成引渡し of 事業年度に一括して計上されることになり、期間損益を歪めるおそれがある。このため、工事の進行程度に応じて工事収益を計上し、期間損益の適正化を図る目的から工事進行基準によることも認められたものである。

しかしながら、工事進行基準による工事収益の算定方法については、企業会計原則注解注7において「決算期末に工事進行程度を見積り、適正な工事収益率によって工事収益の一部を当期の損益計算に計上する。」としているのみであり、具体的な方法は示されていない。

会計実務に大きな影響を及ぼしている法人税法においては、一定の要件に該当する長期大型工事について、工事進行基準による収益計上を強制している。そして当該算定方法としては、請負工事の対価の額に当該工事の見積総原価に対する事業年度末における既発生原価累計額の割合によって測定した進行割合（以下「原価比例法」という。）、又はその他の工事進行度合いを示すものとして合理的と認められるものに基づいて計算した割合を乗じて計算した金額から、それぞれ当該事業年度前の各事業年度の収益の額とした金額及び費用の額とした金額を控除した金額を当該事業年度の収益の額及び費用の額とする旨を規定している。なお、工事進行程度の算定方法は、平成10年度改正前の法人税法において原価比例法によって測定する方法のみを認められていたこともあり、工事進行基準適用の際、一般的には原価比例法が採用されている。

工事進行程度の算定方法としては作業量やその他の物理的進行度により把握することも認められるが、我が国の実務において、当該算定方法を採用しているケースは非常に少ないものと思われる。

Ⅲ 監査上の留意事項

1. 固有リスクの評価の基本的留意事項

監査人は、工事進行基準を適用している場合、企業の事業内容、経営環境及び内部統制の理解に基づき固有リスク及び統制リスクの暫定的評価を実施し、そのリスクの程度及び統制評価手続の実施結果に応じて発見リスクの程度を決定し、実施すべき実証手続、その実施時期及び範囲を明らかにした適切な監査計画に従って、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。

固有リスクの評価に当たっては、監査基準委員会報告書第5号（中間報告）「監査リスクと監査上の重要性」を適用することとなるが、工事進行基準を適用している場合、次の事項に留意する必要がある。

（1）工事進行基準を適用している企業の経営環境に関連する固有リスクの要因

- ① 最近の受注工事の規模と工事進行基準の適用基準との乖離の度合い
- ② 工事の施工管理及び損益管理に関する経営組織及び人的構成
- ③ 工事の施工管理及び損益管理に用いる情報技術及び情報システム
- ④ 売上高に占める工事進行基準適用による売上高の重要性
- ⑤ 工事進行基準の適用基準の継続期間、過去の見積りの精度あるいは見積修正の頻度

（2）工事進行基準の特性に関連する固有リスクの要因

- ① 工事内容、請負金額、工期など長期請負工事に関する基本事項の確定の程度
- ② 工事の最終損益見込みに用いる実行予算
- ③ 工事進行程度の算定の基礎となる工事原価の発生額
- ④ 工事進行程度を見積もる場合に利用する工事出来高
- ⑤ 工事代金の回収条件と工事出来高との関連性

なお次のような理由から、一般的に工事進行基準を適用している場合の固有リスクについては高めに評価することが必要である。

- ① 工事進行基準の適用に当たっては、実行予算に基づく工事損益率、工事進行程度等多くの会計

上の見積りが不可欠であるため経営者の恣意性を完全に排除できない。

- ② 工事請負契約は双務契約でありながら片務的になりがちである。そのため、契約によって本来確定していなければならない請負金額や工事内容が流動的であり、複数の決算期に影響を及ぼす工事進行基準の適用結果の不確定性が増幅されるおそれがある。
 - ③ 工事進行程度の見積りに当たっては、建設工事に関する専門的知識及び実務経験を有する工事監理者あるいは現場技術者が行う物理的・技術的進行程度（工事出来高）に関する判断に依拠せざるを得ない。
 - ④ 建設工事は発注者、施工環境、施工方法等による個別性が強い。したがって、工事進行基準における多くの見積作業に当たっては、すべての工事に適用可能な画一的な判断尺度を得られにくい。
 - ⑤ 現場に対する監視活動は、監督官署、工事所管部門、内部監査部門あるいは監査役によって行われるが、労務安全管理あるいは工程管理を重視したものが多く、工事進行基準の適用の妥当性という観点からは目的整合性に欠けたものとなりがちである。
 - ⑥ 原価比例法による工事進行程度の算定においても、会計上の見積りを行う担当者の判断に個人差が生じやすく、工事進行基準の適用結果に対する信頼性の水準を維持しにくくなるおそれがある。
 - ⑦ 建設工事では発注者、現場近隣関係者あるいは監督官署等との間で各種の協議が頻繁に行われるが、多くの場合、協議を行う権限は現場の責任者に委譲されている。このような協議の結果は、工事進行基準の各種見積りに影響を及ぼす可能性が高いにもかかわらず、実行予算の見直しに当たって必要情報が適時かつ網羅的に収集できないおそれがある。
 - ⑧ 各種の原始証憑、工事原価の予算管理帳簿あるいは労務安全関係帳簿等、日々の現場管理に用いる帳票類は、工事に竣工に伴う現場事務所の撤去時まで現場事務所に保管している場合が多い。したがって、現場以外の部署による施工途中段階の検証可能性が実質的に低くなるおそれがある。
- 工事進行基準を適用している場合の固有リスク及びその重要性が高い場合には、企業の規模、過年度の監査の状況、内部統制に関連する関係書類の利用可能性等を考慮した上で、監査人は内部統制の理解に当たって適用すべき手続及びその範囲を職業的専門家としての判断によって決定しなければならない。

2. 固有リスクの評価の個別的留意事項

工事進行基準による工事収益の算定方法においては見積要素の占める部分が大きく、主観的な判断が加わりやすいので利益操作にもつながる危険性も高い。このため、請負金額、工事総原価及び工事進行程度における見積りについて、次の事項に留意する必要がある。

（1）請負金額の見積り

請負金額は、注文書、工事請負契約書等により確定している場合が多いが、本工事の施工に関連して設計変更による工事内容の変更や物価・賃金等の変動により当初の請負金に変更されることがある。このような場合には、いつの時点で請負金額の修正を行うかが問題となる。

① 設計変更

設計変更などによる追加工事が発注された場合、当該追加工事が原契約の変更（契約変更の手続）により施工されるものあるいは別契約であっても、本工事対象物に密接不可分な変更を加える工事は、当該追加工事を含む工事全体で損益計算を行うことになる。追加又は省略した作業に適用できるような単価を原契約で定めている場合は、見積りは可能と考えられるが、原契約の単価によることが適当でないような場合は、協議が実質的に成立している場合を除き、請負金額の正確な見積りは困難である。このような場合には協議が実質的に成立した時点で請負金額が修正される。

② 値増金（設計変更以外の理由による請負金額の増額分）

物価・賃金等の変動に基づく請負金額の増額分（インフレ条項）、工事期間短縮による請負金額の増額分（出精値増）等がある。契約において収入とすることを定めているような値増金であれば、当該事象が発生した時点で請負金額に含めるが、発注者との協議により確定するような値増額は確定時点で請負金額に含める。

（２）工事総原価の見積り

工事進行程度の算定を原価比例法により計算する場合には、計算の信頼性は工事総原価の見積りに大きく依存する。工事総原価の見積額は一般的に実行予算の予算値とされる。実行予算書は、工事の具体的な施工方法を検討し、仕様内容、単価、数量から積上方式で作成され、さらに、将来の資材、労務コスト等の変動も加味して作成されたものであるため、収益計上の不確定性を排除するためにできるだけ精緻なものでなければならない。

実行予算に基づく工事総原価は、各事業年度末の現況において、それまでに発生した工事原価と、設計変更等による増減額を加味し、合理的に見直しを行った残工事の見積原価による合計額でなければならない。法人税法上も、当該事業年度終了の時の現況によりその長期工事につき見積もられる工事原価の額として、各事業年度末における実行予算の見直しを要求している。

（３）工事進行程度の見積り

原価比例法により工事進行程度の見積りを行う場合には、当該事業年度末現在の工事原価発生額は工事の進行を適切に示すものでなければならないが、このためには次のような事項に留意する必要がある。

- ① 未使用材料、未達材料が工事原価に含まれていないこと
- ② 先行検収による前渡金の有無を調査し、前渡金があれば工事原価から除外されていること
- ③ 外注業者に対する工事代金の支払に当たっては厳格な出来高査定に基づき行われること
- ④ 仮設材料については、取得原価より回収額を控除した金額を工事出来高率等合理的な方法で配分し、未発生分については工事原価より貯蔵品勘定等に振り替えること

なお、プラント工事などにおいて外部製作者に製造依頼する特注品等でいまだ物理的に据え付けられていない機器（製作中のものも含む。）について、発注者の検収及び検収部分の対価の支払による資金的裏付けがある場合、あるいはこれに類する事実が認められる場合には、工事進行程度の算定上工事原価に含めることが妥当である。これら機器は製作者が自己のたな卸品として保有するものではなく、工事物件の仕様書に合致するように製造又は改造した当該工事物件に係る特注品等であるからである。

３．内部統制の有効性の評価

工事進行基準による収益計上は、請負金額、工事総原価及び工事進行程度の見積りにより計上されることから、工事進行基準の特性に関連する固有リスクが存在する。また、見積りに関し、工事の発注者、工期、施工方法、契約内容・条件、設計変更等の様々な要因を考慮することになるが、その見積りに関する適切性について、工事の専門的知識も必要となる場合がある。さらに、最近工事進行基準の適用基準の拡大と相まって、見積作業が膨大となってきた。

このような状況の下、監査人は、工事の施工管理及び損益管理体制全般にわたる内部統制の整備・運用状況に十分留意し、監査上対応する必要がある。

内部統制の有効性の評価に当たっては、監査基準委員会報告書第 20 号（中間報告）「統制リスクの評価」を適用することとなるが、工事進行基準の適用においては、次の事項に留意する必要がある。

① 工事進行基準の適用に関する統制環境

工事進行基準による収益計上は多くの見積作業に基づいており、これらは経営者や役職者等の誠実性や倫理観、特に、財務報告に対する考え方に大きく影響を受けるものである。したがって、工事進行基準が適切かつ継続的に適用するための統制環境を検討する必要がある。最初に適用基準、完成工事高・工事損益の計算方法、設計変更等への対応、JV工事における取扱い、見積計

上方法、備え置くべき証憑等についての詳細な規程を整備していることを確かめる。次に工事進行基準の適用に当たっての見積作業には会計部門及び工事部門に高度な判断が求められるため、これらの部門に適切な人材を配置していることと部門間の権限等が明確になっていることを確かめる。また、工事進行基準の適用に関する規程や経営組織の整備に関して取締役及び監査役が適切な監視機能を果たしていることを確かめる。

② 請負金額の見積り

請負金額は、受注時に工事請負契約書・注文書により確定することになるが、未確定のまま工事に着手する場合がある。また、着工後設計変更等により請負金額が修正される場合がある。これらの場合、請負金額の見積方法の適切性や算定した金額が発注者の実質的合意が得られているか又は得られる蓋然性が高いかが問題になるが、これらの事項に関する取扱いをルール化し、適切に運用していることを確かめる。

③ 工事総原価の見積り

工事原価は、通常実行予算書によって管理することになるため、作成の適切性及び適時性に関する統制活動が十分に働いているかを確かめる。なお、実行予算は営業部門による損益予測ではなく、工事内容の積上げ（経験豊富な役職者の関与、購買・発注部門との連携を含む。）により作成され、組織的な承認手続がなされているかに留意する。また、設計変更等に基づく実行予算の修正に当たっては、修正の時期、修正結果の承認手続及び会計部門への情報伝達に関する統制活動を適切に整備運用していることを確かめる。

④ 工事進行程度の見積り

工事進行程度は、一般的に原価比例法によって算定されるため、まず発生原価（外注費、材料費、労務費、経費）を、役務提供や使用に応じて計上する手続が確立していることを確かめる。例えば、外注費は、外注出来高調書の作成、材料費は受払記録の整備等である。なお、前渡金や未使用材に係る管理を適切にしているかに留意する。次に、原価比例法による工事進行程度と工事部門によって算出される工事出来高による工事進行程度を各々適切な統制活動に基づいて算出し、かつ、両者を比較分析した結果として工事進行程度を決定していることを確かめる。

なお、内部統制の有効性の評価結果が極めて低く、統制リスクが著しく高い場合には、工事進行基準を適用することの可否についても検討する必要があることに留意する。

4. 不正リスクの評価

工事進行基準を適用している場合には、その収益計上に不確実性を伴う見積りを必要とし、経営者の恣意性が介入しやすいことから、監査人は、職業的専門家としての懐疑心をもって、不正及び誤謬により財務諸表に重要な虚偽の表示がもたらされる可能性の評価を、監査基準委員会報告書第 10 号（中間報告）「不正及び誤謬」を適用して行い、その評価結果を反映した監査計画を策定し、監査を実施しなければならない。

工事進行基準の特性に関連する不正リスクとして、次のような事項に留意する必要がある。

（1）請負金額の見積り

- ① 注文書、工事請負契約書等の偽造による請負金額の架空計上
- ② 未確定請負金額がある場合の意図的な請負金額の過大又は過小見積り

（2）工事総原価の見積り

実行予算の作成に当たって意図的な工事総原価の過大又は過小見積りによる工事損益率の調整

（3）工事進行程度の見積り

- ① 架空外注費等の原価計上による工事進行程度の過大見積り
- ② 関連のない他の工事との間の原価付替による工事進行程度の見積りの調整

5. 実証手続の実施

(1) 実証手続の実施時期及び範囲

Ⅲ 1. 固有リスクの評価の基本的留意事項で記載したとおり、工事進行基準は固有リスクが高いことから、統制リスクも高い場合には、監査人は、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるため、発見リスクの程度を低くする必要がある。発見リスクの程度を低い水準に抑えるためには、より強い証明力を有する監査証拠を得るための実証手続を選択し、貸借対照表日より近い時期に実証手続を実施し、その範囲を拡大する必要がある。

ただし、工事進行基準における収益計上額の算定基礎資料である請負金額、工事総原価、工事進行程度については、期中の数値と期末の数値に関連性があることから、監査の効率性を勘案して、期末日前の実証手続の実施を検討する必要がある。これは、例えば、工事進行基準が適用される工事の現場往査を期中に行い、発生原価、工事進行程度等を確認するとともに、現場責任者に対して今後の工事進行状況を質問することにより、期末数値の合理的な予測が可能となるからである。

(2) 実証手続の適用

工事進行基準の実証手続の適用に当たっては、次の事項に留意する必要がある。

- ① 進行基準適用工事に関する基礎資料は、十分かつ最近のものか確かめる。
- ② 基礎資料の数値に虚偽や明らかに異常と認められるものがないことを確かめる。
- ③ 工事進行基準の適用基準としての工期については、契約工期ではなく、実質工期により判断していることを確かめる。
- ④ 進行基準適用工事に該当するかは工事契約ごとに判定するが、複数の契約であっても実質的に密接不可分の関係にある工事の場合には、全体を一つの契約として判定していることを確かめる。
- ⑤ 工事進行基準の適用基準に該当する工事については、工事進行基準を継続適用しているか、また適用基準は継続しているか確かめる。
- ⑥ 発注者に対して請負金額（設計変更等による追加工事を含む。）、受領金額等の直接確認等を行い、架空工事の有無及び請負金額等の妥当性を確かめる。
- ⑦ 請負金額（設計変更等による追加工事を含む。）が未確定の場合、発注者からの工事指示書、見積書、議事録等により合理的に金額の見積りができ、かつ当該金額について発注者の実質的合意があることを確かめる。
- ⑧ 発注者の事業計画等を把握し、工事代金の回収条件等に合理性があることを確かめる。
- ⑨ 請負金額及び工事原価の見積りをする実行予算を合理的に作成しているか、また、工事の進行に伴い実行予算を適時、適切に見直しを行っているか確かめる。
- ⑩ 工事進行基準により決算した工事の各期の工事損益率等を比較分析し、異常性がないことを確かめる。また過年度の見積りと実績とを比較することにより、会計上の見積りの合理性を確かめる。
- ⑪ 原価比例法による工事進行程度の見積りについて、次の分析的手続を行い、異常性がないことを確かめる。
 - ・ 工事部門における施工管理上の工事出来高と比較分析する。
 - ・ 工事出来高に対応した請負金の請求を行っている場合には、請求状況と比較分析する。
 - ・ 工事工程表の進行程度と比較分析する。
 - ・ 工事進行程度の評価を、第三者専門機関等が行っている場合には、当該報告書と比較分析する。
- ⑫ 原価比例法の基礎となる工事原価について次の事項を確かめる。
 - ・ 未使用材料は工事原価から除外しているか。
 - ・ 前渡金等工事の出来高に対応しない金額は工事原価から除外しているか。
 - ・ 共通仮設設備等は、当該原価を期間按分する等合理的に調整を行っているか。
 - ・ 請求書締切日から期末までの出来高及び支払留保金等の調整を行っているか。
 - ・ 架空取引による工事原価を計上していないか。

- ⑬ 工事進行程度の見積りを原価比例法以外の方法によっている場合には、進行程度を測定する方法として合理性があることを確かめる。
- ⑭ 進行基準適用工事の現場を観察して、工事物件の実在性及び施工管理の状況の適否や信頼性を確かめる。

IV 適用

本報告は平成 15 年 3 月 1 日以後終了する事業年度から適用する。

工事収益の計上基準(2001年3月決算)「上場建設企業の決算分析」より

(単位:百万円)

会 社 名	完 成 工 事 高	うち進行基準 による計上額	工事進行基準の適用範囲	基準変更の有無(旧基準)
ゼネコン				
(スーパーゼネコン)				
鹿島建設	1,572,000	99,958	1年超1億以上	完成基準
清水建設	1,542,440	-	記載なし	記載なし
大成建設	1,541,305	176,773	適用している旨のみ	変更なし
大林組	1,313,347	73,964	2年以上150億以上	変更なし
(大手ゼネコン)				
熊谷組	741,937	102,599	1年以上30億以上	変更なし
戸田建設	635,662	-	記載なし	記載なし
西松建設	511,868	-	記載なし	記載なし
フジタ	490,933	99,118	適用している旨のみ	変更なし
佐藤工業	460,446	72,805	2年以上30億以上	完成基準
五洋建設	428,366	145,011	適用している旨のみ	変更なし
前田建設工業	416,127	-	記載なし	記載なし
間組	412,520	記載なし	1年超5億以上	変更なし
三井建設	401,989	212,368	1年超5億以上	変更なし
(中堅ゼネコン)				
東急建設	399,637	-	記載なし	記載なし
長谷工コーポレーション	361,049	53,606	1年以上5億以上	完成基準
住友建設	339,326	139,032	1年以上5億以上	金額変更(10億以上)
飛島建設	319,347	98,802	1年超3億以上	金額変更(15億以上)
東亜建設工業	294,693	記載なし	1年超20億以上	変更なし
東洋建設	262,095	18,275	1年超10億以上	完成基準
奥村組	249,605	-	完成基準	変更なし
浅沼組	234,977	-	記載なし	記載なし
不動建設	233,211	91,286	適用している旨のみ	変更なし
鉄建建設	231,216	95,127	適用している旨のみ	変更なし
安藤建設	219,040	-	完成基準	変更なし
大日本土木	201,737	-	記載なし	記載なし
太平工業	199,352	-	記載なし	記載なし
青木建設	183,158	記載なし	適用している旨のみ	変更なし
日本鋼管工事	152,619	-	記載なし	記載なし
大豊建設	151,442	32,230	1年超15億以上	金額変更(10億以上)
日産建設	150,701	18,424	1年以上10億以上	変更なし
若築建設	132,038	28,326	1年以上10億以上	変更なし
日特建設	128,820	26,350	1年超3億以上	変更なし
大末建設	116,181	38,900	1年以上10億以上	変更なし
三菱建設	111,690	34,091	適用している旨のみ	変更なし
大木建設	100,607	13,140	1年超10億以上	変更なし
(準中堅ゼネコン)				
真柄建設	93,357	-	記載なし	記載なし
小田急建設	86,611	25,319	適用している旨のみ	変更なし
矢作建設工業	79,661	記載なし	適用している旨のみ	変更なし
高松建設	78,009	記載なし	1年以上	変更なし
東鉄工業	76,312	6,217	1年超5億以上	変更なし
松井建設	76,115	-	記載なし	記載なし

会 社 名	完 成 工 事 高	うち進行基準 による計上額	工事進行基準の適用範囲	基準変更の有無(旧基準)
イ チ ケ ン	76,034	8,981	1年以上5億以上	変更なし
北 野 建 設	75,732	-	記載なし	記載なし
ナ カ ノ コ ー ポ レ ー シ ョ ン	72,353	記載なし	適用している旨のみ	変更なし
日 東 大 都 工 業	69,639	28,798	適用している旨のみ	変更なし
佐 伯 建 設 工 業	66,563	32,203	1年超3億以上	変更なし
白 石	65,422	25,211	適用している旨のみ	変更なし
佐 田 建 設	62,965	13,071	1年以上10億以上	変更なし
小 松 建 設 工 業	60,139	22,883	1年以上5億以上	変更なし
勝 村 建 設	56,017	12,825	適用している旨のみ	変更なし
植 木 組	54,074	1,800	1年以上10億以上	変更なし
(中 小 ゼ ネ コ ン)				
古 久 根 建 設	43,573	8,022	3事業年度以上	変更なし
環 境 建 設	31,543	1,384	20月以上15億以上	変更なし
井 上 工 業	30,574	7,676	1年超3億以上	変更なし
日 成 ビ ル ド 工 業	30,571	-	記載なし	記載なし
大 和 建 設	26,527	-	完成基準	変更なし
新 日 本 建 設	19,485	-	記載なし	記載なし
鈴 縫 工 業	18,969	1,224	1年超2億以上(土木)	変更なし
			3億以上(建築)	
道 路 会 社				
日 本 鋪 道	333,027	-	完成基準	変更なし
前 田 道 路	193,231	-	完成基準	変更なし
日 本 道 路	138,104	-	完成基準	変更なし
大 成 ロ テ ッ ク	121,838	-	完成基準	変更なし
大 林 道 路	117,521	-	完成基準	変更なし
東 亜 道 路 工 業	96,868	-	完成基準	変更なし
世 紀 東 急 工 業	88,215	-	記載なし	記載なし
三 井 道 路	42,125	3,117	1年以上5億以上	変更なし
設 備 会 社				
関 電 工	500,489	-	記載なし	記載なし
き ん で ん	489,693	-	完成基準	変更なし
日 輝	253,723	178,148	2年超50億超	変更なし
			3年超30億超	
高 砂 熱 学 工 業	243,213	-	記載なし	記載なし
日 立 プ ラ ン ト 建 設	241,842	-	完成基準	変更なし
三 機 工 業	227,422	24,112	1年以上10億以上	変更なし
九 電 工	224,995	-	完成基準	変更なし
ト ー エ ネ ッ ク	221,890	12,105	適用している旨のみ	変更なし
日 本 電 気 シ ス テ ム 建 設	220,096	記載なし	1億以上	変更なし
日 本 コ ム シ ス	205,514	-	記載なし	記載なし
協 和 エ ク シ オ	203,069	-	記載なし	記載なし
ユ ア テ ッ ク	195,524	12,346	1年以上5億以上	変更なし
大 気 社	178,893	-	記載なし	記載なし
ダ イ ダ ン	178,589	-	完成基準	変更なし
住 友 電 設	162,377	記載なし	1年以上1億以上	金額変更(5億以上)
中 電 工	153,740	-	記載なし	記載なし
日 本 電 設 工 業	146,906	-	記載なし	記載なし

会 社 名	完 成 工 事 高	うち進行基準 による計上額	工事進行基準の適用範囲	基準変更の有無(旧基準)
大 明	109,703	-	記載なし	記載なし
東 芝 プ ラ ン ト 建 設	109,273	記載なし	1年以上10億以上	変更なし
新 日 本 空 調	94,268	9,657	1年以上10億以上	変更なし
朝 日 工 業 社	91,774	-	記載なし	記載なし
日 本 電 話 施 設	80,752	記載なし	適用している旨のみ	変更なし
エ ル ゴ テ ッ ク	75,858	記載なし	1年以上1億以上	変更なし
日 比 谷 総 合 設 備	70,258	1,881	1年以上10億以上	変更なし
富 士 通 シ ス テ ム コ ン ス ト ラ ク シ ョ ン	70,073	-	完成基準	変更なし
四 電 工	68,413	1,638	1年以上5億以上	変更なし
テ ク ノ 菱 和	66,926	8,551	1年以上5億以上	変更なし
東 京 エ ネ シ ス	59,216	1,178	2年以上10億以上	変更なし
東 電 通	58,219	0	1年以上5億以上	変更なし
三 和 エ レ ッ ク	57,627	-	完成基準	変更なし
近 畿 通 信 建 設	56,836	記載なし	1年超5億以上	変更なし
太 平 電 業	55,251	9,235	会計期間2期以上5億以上	変更なし
つ う け ん	47,914	-	記載なし	記載なし
北 陸 電 気 工 事	45,184	-	記載なし	記載なし
西 部 電 気 工 業	43,217	-	完成基準	変更なし
富 士 電 機 工 事	41,308	-	記載なし	記載なし
沖 電 気 工 事	40,517	1,856	2年超2億超	変更なし
弘 電 社	36,439	14,901	1年以上1億以上	変更なし
サ ン テ ッ ク	35,818	0	1年以上30億以上	変更なし
東 北 通 信 建 設	35,291	-	完成基準	変更なし
千 歳 電 気 工 業	34,340	10,210	1年以上3億以上	変更なし
中 外 炉 工 業	32,158	-	記載なし	記載なし
古 河 総 合 設 備	30,285	記載なし	1年以上3億以上	変更なし
保 安 工 業	26,343	-	完成基準	変更なし
セ コ ム テ ク ノ サ ー ビ ス	25,663	-	完成基準	変更なし
ニ ッ タ ン	19,211	-	記載なし	記載なし
三 井 金 属 エ ン ジ ニ ア リ ン グ	18,768	2,766	1年超20億以上	変更なし
そ の 他				
オ リ エ ン タ ル 建 設	84,582	22,941	1年超6億超	変更なし
極 東 工 業	25,975	3,381	1年以上5億以上	変更なし
三 晃 金 属 工 業	34,778	-	記載なし	記載なし
テ ト ラ	30,575	5,400	1年超3億以上	変更なし
巴 コ ー ボ レ ー シ ョ ン	43,795	-	記載なし	記載なし
日 本 基 礎 技 術	51,091	-	記載なし	記載なし
宮 地 建 設 工 業	19,005	7,746	1年以上3億以上	変更なし
横 河 工 事	28,162	2,385	1年以上10億以上	変更なし
ラ イ ト 工 業	92,820	-	記載なし	記載なし

工事収益の計上基準(2001年9月決算)「上場建設企業の決算分析」より

(単位:百万円)

会 社 名	進行基準 計上額	基準変更による 影響額	工 事 進 行 基 準 の 適 用 範 囲	基準変更の有無(旧基準)
ゼネコン				
(スーパーゼネコン)				
大林組	記載なし	影響なし	2年以上50億円以上	金額変更(150億円以上)
鹿島建設	234,809	-	1年超1億円以上	変更なし
清水建設	記載なし	-	記載なし	記載なし
大成建設	104,880	-	長期大型工事	変更なし
(大手ゼネコン)				
熊谷組	93,014	25,463	1年以上	金額変更(30億円以上)
五洋建設	74,154	-	長期大型工事	変更なし
佐藤工業	24,108	-	2年以上30億円以上	変更なし
戸田建設	-	-	完成基準	変更なし
西松建設	記載なし	-	記載なし	記載なし
間組	記載なし	-	1年超5億円以上	変更なし
フジタ	記載なし	-	長期大型工事	変更なし
前田建設工業	記載なし	-	記載なし	記載なし
三井建設	102,511	-	1年超5億円以上	変更なし
(中堅ゼネコン)				
青木建設	記載なし	-	1年以上10億円以上	変更なし
浅沼組	記載なし	-	記載なし	記載なし
安藤建設	記載なし	1,580	1年超1億円以上	完成基準
大木建設	9,483	-	1年超10億円以上	変更なし
奥村組	記載なし	-	記載なし	記載なし
住友建設	75,325	-	全面適用	記載なし
銭高組	記載なし	-	記載なし	記載なし
大末建設	14,291	-	1年以上10億円以上	変更なし
大日本土木	記載なし	-	記載なし	記載なし
太平工業	記載なし	-	記載なし	記載なし
大豊建設	19,138	-	1年超15億円以上	変更なし
鉄建建設	42,400	-	1年以上10億円以上	変更なし
東亜建設工業	記載なし	-	1年超20億円以上	変更なし
東急建設	記載なし	-	記載なし	記載なし
東洋建設	15,786	-	1年超10億円以上	変更なし
飛島建設	73,655	-	1年超3億円以上	変更なし
日産建設	11,363	344	1年超又は1億円以上	金額変更(10億円以上)
日特建設	9,618	-	1年超3億円以上	変更なし
日本鋼管工事	記載なし	-	記載なし	記載なし
長谷工コーポレーション	82,422	-	1年以上5億円以上	変更なし
不動建設	43,225	-	長期大型工事	変更なし
松村組	17,241	-	1年以上10億円以上	変更なし
三菱建設	記載なし	235	1年以上2億円以上	金額変更(5億円以上)
森本組	記載なし	-	1年以上5億円以上	変更なし
若築建設	10,969	-	1年以上10億円以上	変更なし

会 社 名	進 行 基 準 計 上 額	基 準 変 更 に よ る 影 響 額	工 事 進 行 基 準 の 適 用 範 囲	基 準 変 更 の 有 無 (旧 基 準)
(準 中 堅 ゼ ネ コ ン)				
北 野 建 設	記載なし	-	記載なし	記載なし
イ チ ケ ン	4,365	-	1年以上5億円以上	変更なし
植 木 組	1,423	-	1年以上10億円以上	変更なし
小 田 急 建 設	13,116	-	長期大型工事	変更なし
勝 村 建 設	3,975	-	長期大型工事	変更なし
小 松 建 設 工 業	13,990	3,753	1年以上	金額変更(5億円以上)
佐 伯 建 設 工 業	13,194	-	1年超3億円以上	変更なし
佐 田 建 設	5,839	885	1年以上3億円以上	金額変更(10億円以上)
白 石	13,658	-	長期大型工事	変更なし
高 松 建 設	17,091	-	1年以上	変更なし
東 鉄 工 業	5,317	影響なし	1年超2億円以上	金額変更(5億円以上)
ナ カ ノ コ ー ポ レ ー シ ョ ン	記載なし	-	長期大型工事	変更なし
南 海 辰 村 建 設	12,313	-	1年超5億円超	変更なし
日 東 大 都 工 業	13,310	-	記載なし	記載なし
藤 木 工 務 店	-	-	完成基準	変更なし
真 柄 建 設	記載なし	1,017	1年以上5億円以上	完成基準
松 井 建 設	記載なし	-	記載なし	記載なし
名 工 建 設	10,132	-	1年以上2億円以上	変更なし
森 組	13,994	1,073	1年超1億円以上	金額変更(3億円以上)
矢 作 建 設 工 業	記載なし	4,349	1年超3億円以上進捗率35%超	金額変更(5億円以上)
(中 小 ゼ ネ コ ン)				
青 木 マ リ ー ン	9,228	-	1年以上5億円以上	変更なし
井 上 工 業	3,406	521	1年超1億円以上	金額変更(3億円以上)
環 境 建 設	記載なし	-	記載なし	記載なし
古 久 根 建 設	記載なし	-	記載なし	記載なし
ジ ェ イ オ ー 建 設	-	-	完成基準	変更なし
新 日 本 建 設	記載なし	-	記載なし	記載なし
鈴 縫 工 業	908	-	長期大型工事	変更なし
ソ ネ ッ ク	0	-	2年以上30億円以上	変更なし
大 和 建 設	記載なし	-	記載なし	記載なし
テ ト ラ	1,129	-	1年超3億円以上	変更なし
徳 倉 建 設	記載なし	-	長期大型工事	変更なし
日 成 ビ ル ド 工 業	記載なし	-	記載なし	記載なし
舗 装 工 事 業 者				
大 林 道 路	-	-	完成基準	変更なし
世 紀 東 急 工 業	記載なし	-	記載なし	記載なし
大 成 口 テ ッ ク	-	-	完成基準	変更なし
東 亜 道 路 工 業	-	-	完成基準	変更なし
日 本 道 路	-	-	完成基準	変更なし
日 本 舗 道	-	-	完成基準	変更なし
前 田 道 路	-	-	完成基準	変更なし
三 井 道 路	1,311	-	1年以上5億円以上	変更なし

会 社 名	進 行 基 準 計 上 額	基 準 変 更 に よ る 影 響 額	工 事 進 行 基 準 の 適 用 範 囲	基 準 変 更 の 有 無 (旧 基 準)
専門工事業者(舗装以外の土木系)				
ア タ カ 工 業	記載なし	-	長期大型工事	変更なし
イ ビ デ ン グ リ ー ン テ ッ ク	記載なし	-	記載なし	記載なし
エ イ チ イ ー シ ー	記載なし	-	記載なし	記載なし
オ リ エ ン タ ル 建 設	10,862	-	1年超6億円超	変更なし
川 田 建 設	8,402	-	記載なし	記載なし
極 東 工 業	2,076	-	1年以上5億円以上	変更なし
ジ オ ト ッ プ	記載なし	-	記載なし	記載なし
日 本 基 礎 技 術	記載なし	-	記載なし	記載なし
宮 地 建 設 工 業	記載なし	-	記載なし	記載なし
横 河 工 事	246	-	1年以上10億円以上進捗率30%以上	変更なし
ラ イ ト 工 業	-	-	完成基準	変更なし
専門工事業者(建築系)				
三 晃 金 属 工 業	記載なし	-	記載なし	記載なし
大 東 建 託	-	-	完成基準	変更なし
丹 青 社	記載なし	-	記載なし	記載なし
巴 コ ー ポ レ ー シ ョ ン	記載なし	-	記載なし	記載なし
ニ ッ ト ー	記載なし	-	記載なし	記載なし
明 星 工 業	1,543	-	1年以上5億円以上	変更なし
設 備				
朝 日 工 業 社	記載なし	-	記載なし	記載なし
沖 電 気 工 事	973	-	2年超2億円超	変更なし
カ ナ ッ ク	記載なし	137	1年以上5千万円以上	完成基準
川 崎 設 備 工 業	記載なし	-	記載なし	記載なし
関 電 工	記載なし	-	記載なし	記載なし
九 電 工	-	-	完成基準	変更なし
協 和 エ ク シ オ	記載なし	-	記載なし	記載なし
き ん で ん	-	-	完成基準	変更なし
弘 電 社	5,424	-	1年以上1億円以上	変更なし
コ ミ ュ ー チ ュ ア	記載なし	-	1年超5億円以上	変更なし
三 機 工 業	12,375	-	1年以上10億円以上	変更なし
サ ン テ ッ ク	0	-	1年以上30億円以上	変更なし
三 和 エ レ ッ ク	-	-	完成基準	変更なし
シ ー キ ュ ー プ	記載なし	-	記載なし	記載なし
新 日 本 空 調	記載なし	影響なし	1年以上1億円以上	金額変更(10億円以上)
住 友 電 設	記載なし	-	1年以上1億円以上	変更なし
西 部 電 気 工 業	-	-	完成基準	変更なし
セ コ ム テ ク ノ サ ー ビ ス	-	-	完成基準	変更なし
大 気 社	-	-	完成基準	変更なし
ダ イ ダ ン	-	-	完成基準	変更なし
太 平 電 業	5,839	-	2期以上5億円以上	変更なし

会 社 名	進 行 基 準 計 上 額	基 準 変 更 に よ る 影 響 額	工 事 進 行 基 準 の 適 用 範 囲	基 準 変 更 の 有 無 (旧 基 準)
大 明	記載なし	-	3事業年度に亘り17億円以上	変更なし
高 砂 熱 学 工 業	記載なし	-	記載なし	記載なし
高 田 工 業 所	3,506	-	1年以上1億円以上	変更なし
千 歳 電 気 工 業	2,776	-	記載なし	記載なし
中 外 炉 工 業	記載なし	-	記載なし	記載なし
中 電 工	記載なし	-	記載なし	記載なし
中 部	6,937	-	1年超2億円以上	変更なし
つ う け ん	記載なし	-	記載なし	記載なし
テ ク ノ 菱 和	3,754	-	1年以上5億円以上	変更なし
東 京 エ ネ シ ス	1,066	-	2年以上10億円以上	変更なし
東 芝 プ ラ ン ト 建 設	記載なし	-	1年以上10億円以上	変更なし
東 電 通	0	-	1年以上5億円以上出来高50%以上	変更なし
東 北 通 信 建 設	-	-	完成基準	変更なし
ト ー エ ネ ッ ク	4,678	-	長期大型工事	変更なし
日 揮	106,265	-	2年超50億円超	変更なし
ニ ッ タ ン	記載なし	-	記載なし	記載なし
日 本 コ ム シ ス	記載なし	-	記載なし	記載なし
日 本 電 気 シ ス テ ム 建 設	記載なし	-	システムインテグレーション事業で1億円以上	変更なし
日 本 電 設 工 業	記載なし	-	記載なし	記載なし
日 本 電 通	記載なし	-	記載なし	記載なし
日 本 電 話 施 設	記載なし	-	長期大型工事	記載なし
日 立 プ ラ ン ト 建 設	記載なし	11,955	2年以上50億円以上	完成基準
日 比 谷 総 合 設 備	1,552	-	1年以上10億円以上進捗率30%以上	変更なし
富 士 電 機 工 事	記載なし	-	記載なし	記載なし
古 河 総 合 設 備	記載なし	-	記載なし	記載なし
保 安 工 業	-	-	完成基準	変更なし
北 陸 電 気 工 事	911	-	3年以上5億円以上	変更なし
北 陸 電 話 工 事	-	-	完成基準	変更なし
三 井 金 属 エ ン ジ ニ ア リ ン グ	1,204	-	1年以上20億円以上	変更なし
ユ ア テ ッ ク	5,938	-	1年以上5億円以上	変更なし
四 電 工	861	-	1年以上5億円以上	変更なし

工事収益の計上基準(2002年3月決算)「上場建設企業の決算分析」より

(単位:百万円)

会 社 名	進 行 基 準 計 上 額	基 準 変 更 に よ る 影 響 額	工 事 進 行 基 準 の 適 用 範 囲	基 準 変 更 の 有 無 (旧 基 準)
ゼ ネ コ ン				
(ス ー パ ー ゼ ネ コ ン)				
大 林 組	194,629	0	2年以上50億円以上	金額変更(150億円以上)
鹿 島 建 設	573,794	-	1年超1億円以上	変更なし
清 水 建 設	記載なし	-	記載なし	記載なし
大 成 建 設	229,418	-	長期大型工事	変更なし
(大 手 ゼ ネ コ ン)				
熊 谷 組	203,883	77,847	1年以上	金額変更(30億円以上)
五 洋 建 設	161,394	-	2年以上10億円以上	変更なし
戸 田 建 設	記載なし	-	記載なし	記載なし
西 松 建 設	記載なし	-	記載なし	記載なし
間 組	記載なし	-	1年超5億円以上	変更なし
フ ジ タ	121,359	-	長期大型工事	変更なし
前 田 建 設 工 業	記載なし	-	記載なし	記載なし
三 井 建 設	237,191	-	1年超5億円以上	変更なし
(中 堅 ゼ ネ コ ン)				
青 木 建 設	0	0	0	0
安 藤 建 設	17,336	17,336	1年超1億円以上	完成基準
大 木 建 設	25,228	-	1年超10億円以上	変更なし
奥 村 組	-	-	完成基準	変更なし
住 友 建 設	155,051	-	長期大型工事	変更なし
銭 高 組	記載なし	-	記載なし	記載なし
大 末 建 設	21,670	-	1年以上10億円以上	変更なし
大 日 本 土 木	記載なし	-	記載なし	記載なし
太 平 工 業	記載なし	-	記載なし	記載なし
大 豊 建 設	43,316	-	1年超15億円以上	変更なし
鉄 建 建 設	86,424	-	1年以上10億円以上	変更なし
東 亜 建 設 工 業	記載なし	-	1年超20億円以上	変更なし
東 急 建 設	記載なし	-	記載なし	記載なし
東 洋 建 設	23,665	-	1年超10億円以上	変更なし
飛 島 建 設	168,186	-	1年超3億円以上	変更なし
日 特 建 設	18,992	-	1年超3億円以上	変更なし
日 本 鋼 管 工 事	記載なし	-	記載なし	記載なし
長 谷 工 コ ー ポ レ ー シ ョ ン	182,181	-	1年以上5億円以上	変更なし
不 動 建 設	89,361	-	長期大型工事	変更なし
松 村 組	20,243	-	1年以上10億円以上	変更なし
三 菱 建 設	38,357	2,092	1年以上2億円以上	金額変更(5億円以上)
森 本 組	記載なし	-	1年以上5億円以上	変更なし
若 築 建 設	23,563	-	1年以上10億円以上	変更なし
(準 中 堅 ゼ ネ コ ン)				
イ チ ケ ン	8,759	-	1年以上5億円以上	変更なし
植 木 組	3,274	-	1年以上10億円以上	変更なし

会 社 名	進 行 基 準 計 上 額	基 準 変 更 に よ る 影 響 額	工 事 進 行 基 準 の 適 用 範 囲	基 準 変 更 の 有 無 (旧 基 準)
小 田 急 建 設	26,539	-	長期大型工事	変更なし
勝 村 建 設	7,906	-	長期大型工事	変更なし
北 野 建 設	記載なし	-	記載なし	記載なし
小 松 建 設 工 業	24,423	2,913	1年以上	金額変更(5億円以上)
佐 伯 建 設 工 業	24,677	-	1年超3億円以上	変更なし
佐 田 建 設	15,203	3,323	1年以上3億円以上	金額変更(10億円以上)
白 石	26,245	-	長期大型工事	変更なし
高 松 建 設	記載なし	2,913	1年以上	子会社の基準を提出会社の基準に統一
東 鉄 工 業	9,992	1,687	1年超2億円以上	金額変更(5億円以上)
ナカノコーポレーション	10,625	-	長期大型工事	変更なし
南 海 辰 村 建 設	24,980	-	1年超5億円超	変更なし
藤 木 工 務 店	-	-	完成基準	変更なし
真 柄 建 設	5,659	5,659	1年以上5億円以上	完成基準
松 井 建 設	記載なし	-	記載なし	記載なし
み ら い 建 設 グ ル ー プ	24,508	-	長期大型工事	記載なし
名 工 建 設	19,654	-	1年以上2億円以上	変更なし
森 組	25,124	1,589	1年超1億円以上	金額変更(3億円以上)
矢 作 建 設 工 業	記載なし	2,321	1年超3億円以上進捗率35%超	金額変更(5億円超)
(中 小 ゼ ネ コ ン)				
青 木 マ リ ー ン	記載なし	-	1年以上5億円以上	変更なし
井 上 工 業	7,963	742	1年超1億円以上	金額変更(3億円以上)
環 境 建 設	1,384	-	20月以上15億円以上	変更なし
古 久 根 建 設	9,041	-	3事業年度にわたるもの	変更なし
ジ ェ イ オ ー 建 設	-	-	完成基準	変更なし
鈴 縫 工 業	1,886	-	1年超・建築3億円以上、土木2億円以上	変更なし
ソ ネ ッ ク	0	-	2年以上30億円以上	変更なし
大 和 建 設	-	-	完成基準	変更なし
テ ト ラ	2,786	-	1年超3億円以上	変更なし
徳 倉 建 設	記載なし	-	長期大型工事	変更なし
日 成 ビ ル ド 工 業	記載なし	-	記載なし	記載なし
舗 装 工 事 業 者				
大 林 道 路	-	-	完成基準	変更なし
世 紀 東 急 工 業	-	-	完成基準	変更なし
大 成 口 テ ッ ク	-	-	完成基準	変更なし
東 亜 道 路 工 業	-	-	完成基準	変更なし
日 本 道 路	-	-	完成基準	変更なし
日 本 舗 道	-	-	完成基準	変更なし
前 田 道 路	-	-	完成基準	変更なし
三 井 道 路	2,794	-	1年以上5億円以上	変更なし
専門工事業者(舗装以外の土木系)				
イビデングリーンテック	-	-	完成基準	変更なし
オリエントアル建設	22,542	-	1年超6億円超	変更なし

会 社 名	進 行 基 準 計 上 額	基 準 変 更 に よ る 影 響 額	工 事 進 行 基 準 の 適 用 範 囲	基 準 変 更 の 有 無 (旧 基 準)
川 田 建 設	15,460	-	1年以上3億以上出来高30%以上	変更なし
極 東 工 業	6,844	-	1年以上5億円以上	変更なし
ジ オ ト ッ プ	記載なし	-	記載なし	記載なし
日 本 基 礎 技 術	記載なし	-	記載なし	記載なし
富 士 ピ ー ・ エ ス	15,135	-	1年以上5億円以上	変更なし
宮 地 建 設 工 業	8,256	-	1年以上3億以上進捗率25%以上	変更なし
横 河 工 事	659	-	1年以上10億円以上進捗率30%以上	変更なし
ラ イ ト 工 業	-	-	完成基準	変更なし
専 門 工 事 業 者 (建 築 系)				
三 晃 金 属 工 業	記載なし	-	記載なし	記載なし
大 東 建 託	-	-	完成基準	変更なし
丹 青 社	記載なし	-	記載なし	記載なし
巴 コ ー ポ レ ー シ ョ ン	記載なし	-	記載なし	記載なし
ニ ッ ト ー	記載なし	-	記載なし	記載なし
明 星 工 業	3,848	-	1年以上5億円以上	変更なし
設 備				
朝 日 工 業 社	記載なし	-	記載なし	記載なし
ア タ カ 工 業	記載なし	-	長期大型工事	変更なし
エ イ チ イ ー シ ー	記載なし	-	記載なし	記載なし
沖 ウ ィ ン テ ッ ク	1,415	-	2年超2億円超	変更なし
カ ナ ッ ク	183	183	1年以上5千万円以上	完成基準
川 崎 設 備 工 業	938	938	1年超10億円以上	完成基準
関 電 工	記載なし	-	記載なし	記載なし
北 弘 電 社	1,581	-	1年以上3億円以上	変更なし
九 電 工	-	-	完成基準	変更なし
協 和 エ ク シ オ	記載なし	-	記載なし	記載なし
き ん で ん	-	-	完成基準	変更なし
弘 電 社	10,780	-	1年以上1億円以上	変更なし
コ ミ ュ ー チ ュ ア	記載なし	-	1年超5億円以上	変更なし
三 機 工 業	35,850	0	1年以上10億円以上	子会社の基準を提出会社の基準に統一
サ ン テ ッ ク	0	-	1年以上30億円以上	変更なし
三 和 エ レ ッ ク	記載なし	-	記載なし	記載なし
シ ー キ ュ ー ブ	0	-	長期大型工事	変更なし
新 日 本 空 調	11,216	1,749	1年以上1億円以上	金額変更(10億円以上)
住 友 電 設	記載なし	-	1年以上1億円以上	変更なし
西 部 電 気 工 業	-	-	完成基準	変更なし
セ コ ム テ ク ノ サ ー ビ ス	-	-	完成基準	変更なし
大 気 社	記載なし	-	記載なし	記載なし
ダ イ ダ ン	-	-	完成基準	変更なし
太 平 電 業	13,178	-	2事業年度にわたり5億円以上	変更なし
大 明	記載なし	-	3事業年度にわたり17億円以上	変更なし
高 砂 熱 学 工 業	記載なし	-	記載なし	記載なし

会 社 名	進 行 基 準 計 上 額	基 準 変 更 に よ る 影 響 額	工 事 進 行 基 準 の 適 用 範 囲	基 準 変 更 の 有 無 (旧 基 準)
高 田 工 業 所	7,339	-	1年以上1億円以上	変更なし
千 歳 電 気 工 業	6,282	-	1年以上3億円以上	変更なし
中 外 炉 工 業	記載なし	-	記載なし	記載なし
中 電 工	記載なし	-	記載なし	記載なし
中 部	110,852	-	1年超2億円以上	変更なし
つ う け ん	記載なし	-	記載なし	記載なし
テ ク ノ 菱 和	9,654	-	1年以上5億円以上	変更なし
東 京 エ ネ シ ス	1,812	-	2年以上10億円以上	変更なし
東 芝 プ ラ ン ト 建 設	記載なし	-	1年以上10億円以上	変更なし
東 電 通	0	-	1年以上5億円以上出来高50%以上	変更なし
東 北 通 信 建 設	-	-	完成基準	変更なし
ト ー エ ネ ッ ク	11,028	-	長期大型工事	変更なし
西 日 本 シ ス テ ム 建 設	-	-	完成基準	変更なし
日 揮	229,138	-	2年超50億円超、3年超30億円超	変更なし
ニ ッ タ ン	-	-	完成基準	変更なし
日 本 コ ム シ ス	-	-	完成基準	変更なし
日 本 電 気 シ ス テ ム 建 設	記載なし	-	システムインテグレーション事業で1億円以上	変更なし
日 本 電 設 工 業	記載なし	-	記載なし	記載なし
日 本 電 通	記載なし	-	記載なし	記載なし
日 本 電 話 施 設	記載なし	-	長期大型工事	変更なし
日 立 プ ラ ン ト 建 設	12,510	12,510	2年以上50億円以上	完成基準
日 比 谷 総 合 設 備	5,193	-	1年以上10億円以上進捗率30%以上	変更なし
富 士 電 機 工 事	20,841	-	長期大型工事	記載なし
古 河 総 合 設 備	記載なし	-	1年以上3億円以上	変更なし
保 安 工 業	-	-	完成基準	変更なし
北 陸 電 気 工 事	1,969	-	3年以上5億円以上	変更なし
北 陸 電 話 工 事	記載なし	-	記載なし	記載なし
北 海 電 気 工 事	648	-	2年以上3億円以上	変更なし
三 井 金 属 エ ン ジ ニ ア リ ン グ	2,105	-	1年超20億円以上	変更なし
ユ ア テ ッ ク	11,717	-	1年以上5億円以上	変更なし
四 電 工	994	-	1年以上5億円以上	変更なし

工事収益の計上基準(2002年9月決算)「上場建設企業の決算分析」より

(単位:百万円)

会 社 名	工事進行基準の適用範囲	進 行 基 準 に よ る 収 益 計 上 額	適用範囲を変更した企業に おける旧基準	基準変更による影響 額(税引前利益)
ゼ ネ コ ン				
(ス ー パ ー ゼ ネ コ ン)				
大 林 組	2年以上50億円以上	89,675		
鹿 島 建 設	1年超1億円以上	375,227		
清 水 建 設	記載なし	記載なし		
大 成 建 設	長期大型工事	124,588		
(大 手 ゼ ネ コ ン)				
熊 谷 組	1年以上	165,125		
五 洋 建 設	長期大型工事	71,963		
戸 田 建 設	完成基準	-		
西 松 建 設	記載なし	記載なし		
間 組	1年超5億円以上	記載なし		
前 田 建 設 工 業	2年以上50億円以上	0	3年以上200億以上	0
三 井 建 設	1年超5億円以上	124,497		
(中 堅 ゼ ネ コ ン)				
浅 沼 組	記載なし	記載なし		
安 藤 建 設	1年超1億円以上	記載なし		
大 木 建 設	1年超1億円以上	12,473	1年超10億以上	70
奥 村 組	記載なし	記載なし		
住 友 建 設	長期大型工事	71,672		
銭 高 組	記載なし	記載なし		
大 末 建 設	1年以上	23,229	1年以上10億以上	2
太 平 工 業	記載なし	記載なし		
大 豊 建 設	1年超15億円以上	20,186		
鉄 建 建 設	1年以上1億円以上	79,112	1年以上10億以上	2,703
東 亜 建 設 工 業	1年超20億円以上	記載なし		
東 急 建 設	記載なし	記載なし		
東 洋 建 設	1年超10億円以上	14,620		
飛 島 建 設	1年超3億円以上	69,023		
日 特 建 設	1年超3億円以上	6,985		
日 本 鋼 管 工 事	記載なし	記載なし		
長 谷 工 コ ー ポ レ ー シ ョ ン	1年以上5億円以上	121,306		
不 動 建 設	長期大型工事	33,697		
松 村 組	1年超	22,778	1年以上10億以上	608
三 菱 建 設	1年以上2億円以上	21,821		
森 本 組	1年以上5億円以上	記載なし		
若 築 建 設	1年以上10億円以上	12,599		
(準 中 堅 ゼ ネ コ ン)				
イ チ ケ ン	1年以上5億円以上	4,411		
植 木 組	1年以上10億円以上	1,890		
小 田 急 建 設	長期大型工事	13,719		
勝 村 建 設	1年以上1億円以上	4,681	2年以上4億5千万以上	52

会 社 名	工事進行基準の適用範囲	進 行 基 準 による 収 益 計 上 額	適用範囲を変更した企業に おける旧基準	基準変更による影響 額(税引前利益)
北 野 建 設	記載なし	記載なし		
小 松 建 設 工 業	1年以上	9,498		
佐 伯 建 設 工 業	1年超3億円以上	9,587		
佐 田 建 設	1年以上3億円以上	9,221		
白 石	長期大型工事	11,263		
高 松 建 設	1年以上	14,764		
東 鉄 工 業	1年超2億円以上	7,502		
ナカノコーポレーション	長期大型工事	6,728		
南 海 辰 村 建 設	1年超5億円超	18,733		
真 柄 建 設	1年以上5億円以上	8,753		
松 井 建 設	1年以上10億円以上	0	完成基準	0
み ら い 建 設 グ ル ー プ	長期大型工事	26,214		
名 工 建 設	1年以上2億円以上	10,678		
森 組	1年超1億円以上	14,573		
矢 作 建 設 工 業	長期大型工事	記載なし		
(中 小 ゼ ネ コ ン)				
青 木 マ リ ー ン	1年以上5億円以上	8,132		
井 上 工 業	1年超1億円以上	3,518		
環 境 建 設	20月以上15億円以上	1,723		
ジ ェ イ オ ー 建 設	完成基準	-		
鈴 織 工 業	長期大型工事	798		
ソ ネ ッ ク	2年以上30億円以上	0		
大 和 建 設	1年以上2億円以上出来高10%以上	4,183	完成基準	10
テ ト ラ	1年超3億円以上	1,480		
徳 倉 建 設	長期大型工事	記載なし		
日 成 ビ ル ド 工 業	記載なし	記載なし		
舗 装 工 事 業 者				
大 林 道 路	完成基準	-		
世 紀 東 急 工 業	記載なし	記載なし		
大 成 ロ テ ッ ク	完成基準	-		
東 亜 道 路 工 業	完成基準	-		
日 本 道 路	完成基準	-		
日 本 舗 道	完成基準	-		
前 田 道 路	完成基準	-		
三 井 道 路	1年以上5億円以上	1,379		
専門工事業者(舗装以外の土木系)				
ア タ カ 工 業	長期大型工事	記載なし		
イビデングリーンテック	記載なし	記載なし		
オ リ エ ン タ ル 建 設	1年超6億円超	10,848		
川 田 建 設	長期大型工事	9,230		
ジ オ ト ッ プ	記載なし	記載なし		
日 本 基 礎 技 術	記載なし	記載なし		

会 社 名	工事進行基準の適用範囲	進 行 基 準 に よ る 収 益 計 上 額	適用範囲を変更した企業に おける旧基準	基準変更による影響 額（税引前利益）
ビーアールホールディングス	1年以上5億円以上	4,082		
富士ピー・エス	1年以上5億円以上	8,082		
宮地建設工業	記載なし	記載なし		
横河工事	1年以上10億円以上進捗率30%以上	記載なし		
ライト工業	完成基準	-		
専門工事業者（建築系）				
三晃金属工業	記載なし	記載なし		
大東建託	完成基準	-		
丹青社	記載なし	記載なし		
巴コーポレーション	記載なし	記載なし		
明星工業	1年以上5億円以上	2,072		
設備				
朝日工業社	記載なし	記載なし		
沖ウインテック	2年超2億円超	270		
カナツク	1年以上5千万円以上	507		
川崎設備工業	1年超10億円以上進捗率20%以上	記載なし		
関電工	記載なし	記載なし		
北弘電社	1年以上3億円以上	314		
九電工	完成基準	-		
協和エクシオ	記載なし	記載なし		
きんでん	完成基準	-		
弘電社	1年以上1億円以上	5,254		
コミュニチュア	1年超1億円以上	記載なし	1年超5億以上	27
三機工業	1年以上10億円以上	15,181		
サンテック	1年以上30億円以上	0		
三和エレッツク	記載なし	記載なし		
シーキューブ	記載なし	記載なし		
新日本空調	1年以上1億円以上	記載なし		
住友電設	1年以上1億円以上	記載なし		
西部電気工業	完成基準	-		
セコムテクノサービス	完成基準	-		
大気社	記載なし	記載なし		
ダイダン	完成基準	-		
太平電業	5億円以上	9,184		
大明	3事業年度に亘り17億円以上	記載なし		
高砂熱学工業	記載なし	記載なし		
高田工業所	1年以上1億円以上	1,649		
千歳電気工業	1年以上1億円以上	3,083	1年以上3億以上	33
中外炉工業	5千万円以上	記載なし	1年以上5億以上	7
中電工	記載なし	記載なし		
つうけん	記載なし	記載なし		
テクノ菱和	1年以上5億円以上	4,930		

会 社 名	工事進行基準の適用範囲	進 行 基 準 に よ る 収 益 計 上 額	適用範囲を変更した企業に おける旧基準	基準変更による影響 額（税引前利益）
東 京 エ ネ シ ス	2年以上10億円以上	467		
東 芝 プ ラ ン ト 建 設	1年以上10億円以上	記載なし		
東 電 通	1年以上5億円以上出来高50%以上	0		
東 北 通 信 建 設	完成基準	-		
ト ー エ ネ ッ ク	長期大型工事	6,152		
西 日 本 シ ス テ ム 建 設	完成基準	-		
日 揮	2年超50億円超	125,875		
ニ ッ タ ン	記載なし	記載なし		
日 本 コ ム シ ス	記載なし	記載なし		
日 本 電 気 シ ス テ ム 建 設	システムインテグレーション事業で1億円以上	記載なし		
日 本 電 設 工 業	記載なし	記載なし		
日 本 電 通	記載なし	記載なし		
日 本 電 話 施 設	長期大型工事	記載なし		
日 立 プ ラ ン ト 建 設	2年以上50億円以上	13,922		
日 比 谷 総 合 設 備	1年以上10億円以上進捗率30%以上	2,139		
富 士 電 機 工 事	記載なし	記載なし		
古 河 総 合 設 備	1年以上1億円以上	記載なし	1年以上3億以上	1
保 安 工 業	完成基準	-		
北 陸 電 気 工 事	3年以上5億円以上	1,396		
北 陸 電 話 工 事	完成基準	-		
北 海 電 気 工 事	2年以上3億円以上	114		
三 井 金 属 エ ン ジ ニ ア リ ン グ	1年超20億円以上	767		
ユ ア テ ッ ク	1年以上5億円以上	4,595		
四 電 工	1年以上5億円以上	597		

非上場企業における工事進行基準の採用動向及び計上基準 (（財）建設業振興基金実施アンケート結果より～平成13年度実施)

(調査の概要)

1. 調査の目的

本調査は、中堅・中小建設会社の経営革新に関する取組み等の実態を把握し、建設業の構造改善の一助となるよう、調査研究のための基礎資料作成を目的とする。

2. 調査の実施期間

平成14年1月～2月

3. 調査の対象

各都道府県の上位企業より3,000社を無作為抽出し調査対象とした。ただし、以下に該当する企業を調査対象より除外した。

- ・証券取引法適用企業
- ・完成工事高に占める土木工事と建設工事の合計が8割未満の企業
- ・ハウスメーカーに該当する企業

4. 調査の方法

調査票を建設会社に直接郵送し、企業自ら匿名により回答のうえ返送してもらう方式を採用した。

5. 調査の項目

- ・企業概要
- ・組織形態
- ・人事政策
- ・資産状況
- ・工事関係
- ・建設業の問題点

6. 調査の件数

送付数	3,000件
有効回答数	1,978件 (有効回答率 65.9%)

7. 調査結果の分類及び分析方法

回答企業を以下の3つの視点から分類し、調査結果を分析した。

① 規模別分類

「大会社」「中会社」及び「小会社」の3つに分類し、分析を行った。

「大会社」	： 直前決算における資本金額5億円以上 または、直前決算における負債金額200億円以上
「中会社」	： 直前決算における資本金額1億円超5億円未満 かつ、直前決算における負債金額200億円未満
「小会社」	： 直前決算における資本金額1億円以下 かつ、直前決算における負債金額200億円未満

② 業種別分類

「土木」「建築」及び「土木建築」の3つに分類し、分析を行った。

「土 木」	： 直前決算における完成工事高のうち、土木工事の 占める割合が80%以上
「建 築」	： 直前決算における完成工事高のうち、建築工事の 占める割合が80%以上
「土木建築」	： 上記以外の企業

③ 地域別分類

47都道府県をブロック別に10分類し、分析を行った。各都道府県をブロックに分類する方法は、国土交通省の地方整備局の管轄地域を参考に行ったものである。

「北海道」	北海道
「東 北」	青森県、岩手県、宮城県、秋田県、山形県、福島県
「関 東」	茨城県、栃木県、群馬県、埼玉県、千葉県、東京都、神奈川県、 山梨県、長野県
「北 陸」	新潟県、富山県、石川県
「中 部」	岐阜県、静岡県、愛知県、三重県
「近 畿」	福井県、滋賀県、京都府、大阪府、兵庫県、奈良県、和歌山県
「中 国」	鳥取県、島根県、岡山県、広島県、山口県
「四 国」	徳島県、香川県、愛媛県、高知県
「九 州」	福岡県、佐賀県、長崎県、熊本県、大分県、宮崎県、鹿児島県
「沖 縄」	沖縄県

(調査票 (抄))

建設業経営革新に関する実態調査

調査ご協力をお願い

中小・中堅建設業者の経営基盤の強化や企業連携、新分野への進出等への意欲を示す企業を支援することは、喫緊の課題となっています。このため、国土交通省においては、平成13年度補正予算により、建設業者団体等による経営革新に向けた活動に対して補助を行う制度を創設しました（建設業経営革新緊急促進制度）。

財団法人建設業振興基金では、当制度に基づく諸事業を展開しておりますが、その一環として「建設業経営革新に関する実態調査」を実施することとなりました。

ご多忙中のところ誠に申し訳ありませんが、本調査の主旨をご理解いただき、ご協力賜りますようお願い申し上げます。

当財団といたしましては、この調査結果をもとに、より良い建設業界への構造転換を図るための基盤づくりに尽力してゆく所存でございます。

なお、本調査は、検討の基礎資料となる集計データの作成以外の目的に使用することはない、また、個別の企業データが明らかになることはございませんので、何卒ご協力いただきますようお願い申し上げます。

平成14年1月

(財) 建設業振興基金

問 工事収益の計上方法について

(1) 貴社の工事収益の計上方法はどのようにしていますか

- | | |
|-----------------------------|--------|
| 1. 工事完成基準のみで計上している | → (2)へ |
| 2. 工事完成基準と工事進行基準を併用して計上している | |
| 3. 工事進行基準のみで計上している | |

(1)で「2」を選択された企業のみお答えください。

(2) 工事進行基準を適用する工事の範囲について

- | | |
|---|--------|
| 1. 工期及び工事金額の両方を定め、両方とも該当する工事に工事進行基準を適用している | → (3)へ |
| 2. 工期及び工事金額の両方を定め、どちらかが該当する工事に工事進行基準を適用している | |
| 3. 工期または工事金額の一方のみ定めている | |
| 4. 特に範囲を設けず、決算の状況等により適宜判断している | |

(2)で「1～3」を選択された企業のみお答えください。

(3) 工事進行基準を適用する具体的な基準について

工期 年以上(超)

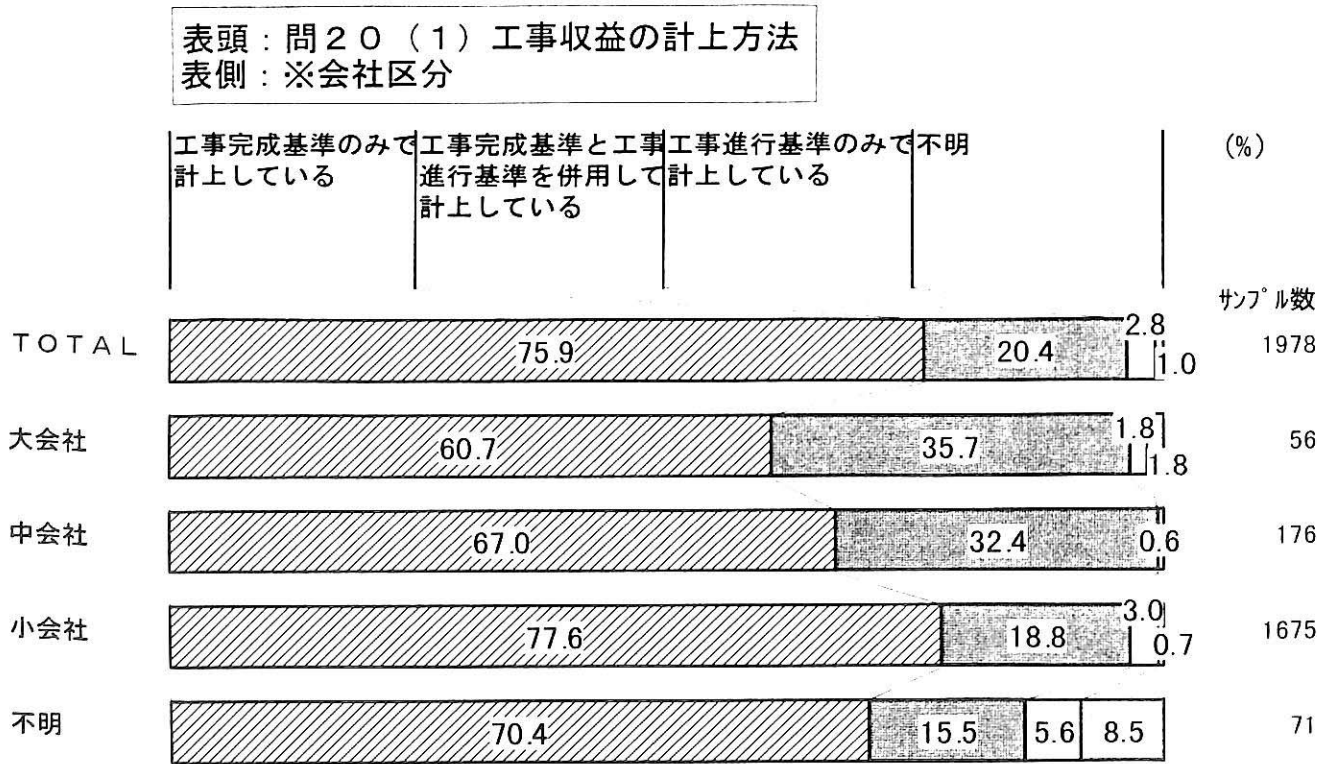
	千億	百億	十億	億	千万	百万	
請負金額							円以上(超)

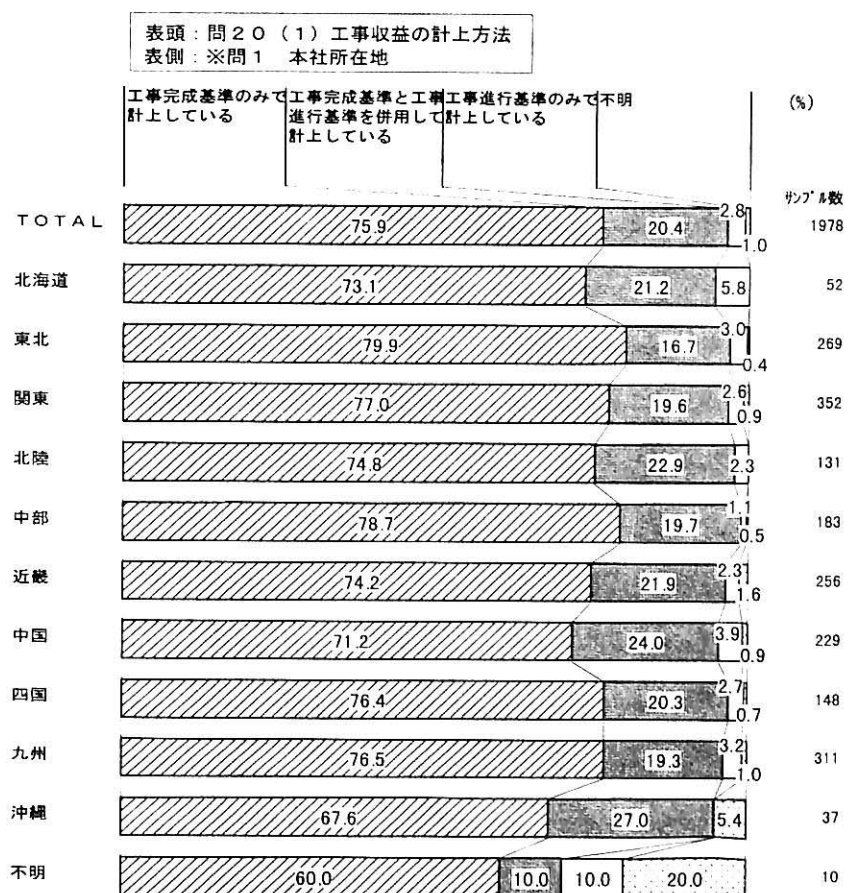
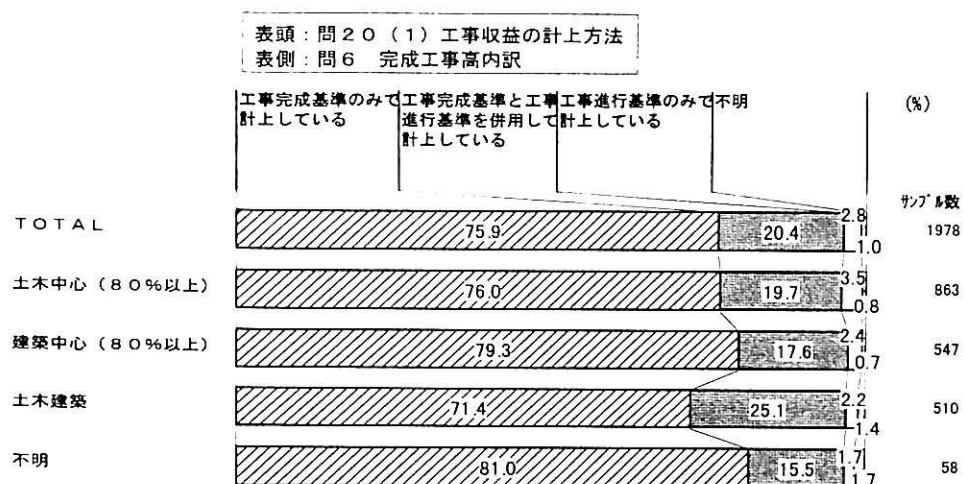
(1) 工事収益の計上方法
 ① 工事収益の計上方法

全体では「工事完成基準のみで計上している」が最も多く8割弱を占める。

規模別で見ると、小会社ほど「工事完成基準のみで計上している」の割合が高く、大会社ほど「工事完成基準と工事進行基準を併用して計上している」の割合が高くなっている。

業種別・地域別では大きな違いは見られない。





(1) 工事収益の計上方法

② 工事範囲について

全体では「特に範囲を設けず決算の状況等により適宜判断している」の割合が最も高い。

規模別で見ると、大会社と中会社では「工期及び工事金額を定め両方とも該当する工事に適用」の割合が高く、小会社では「特に範囲を設けず決算の状況等により適宜判断している」の割合が高くなっている。

業種別では大きな違いは見られない。

地域別で見ると、他の地域に比べ近畿以西では「特に範囲を設けず決算の状況等により適宜判断している」の割合が高い。また、北陸では「工期または工事金額の一方のみ定めている」の割合が高くなっている。

表頭：問20(2) 工事範囲について【ベース：工事進行基準適用企業】
表側：※会社区分

	工期及び工事金額を定め両方とも該当する工事に適用	工期及び工事金額を定めどちらかが該当する工事に適用	工期または工事金額の一方のみ定めている	特に範囲を設けず決算の状況等により適宜判断している	不明	(%)	サンプル数
TOTAL	24.1	8.2	20.3	44.9	2.5		403
大会社	80.0			5.0	5.0	10.0	20
中会社	49.1	1.8	21.1	28.1			57
小会社	14.6	9.5	21.9	51.1	2.9		315
不明	63.6	9.1	18.2	9.1			11

※大会社はサンプル数が少ないため参考値

表頭：問20(2) 工事範囲について【ベース：工事進行基準適用企業】
表側：問6 完成工事高内訳

	工期及び工事金額を定め両方とも該当する工事に適用	工期及び工事金額を定めどちらかが該当する工事に適用	工期または工事金額の一方のみ定めている	特に範囲を設けず決算の状況等により適宜判断している	不明	(%)	サンプル数
TOTAL	24.1	8.2	20.3	44.9	2.5		403
土木中心(80%以上)	21.2	9.4	18.2	47.6	3.5		170
建築中心(80%以上)	25.0	8.3	20.8	42.7	3.1		96
土木建築	26.6	6.3	22.7	43.8	0.8		128
不明	33.3	11.1	22.2	33.3			9

表頭：問20(2) 工事範囲について【ベース：工事進行基準適用企業】
表側：※問1 本社所在地

	工期及び工事金額を定め両方とも該当する工事に適用	工期及び工事金額を定めどちらかが該当する工事に適用	工期または工事金額の一方のみ定めている	特に範囲を設けず決算の状況等により適宜判断している	不明	(%)	サンプル数
TOTAL	24.1	8.2	20.3	44.9	2.5		403
北海道	36.4	9.1	27.3	27.3			11
東北	24.4	6.7	20.0	37.8	11.1		45
関東	33.3	7.2	15.9	42.0	1.4		69
北陸	20.0	6.7	40.0	33.3			30
中部	27.8	19.4	22.2	27.8	2.8		36
近畿	25.0	5.4	10.7	58.9			56
中国	23.6	3.6	20.0	50.9	1.8		55
四国	23.3	3.3	13.3	53.3	6.7		30
九州	13.3	15.0	21.7	50.0			60
沖縄	10.0		50.0	40.0			10
不明			100.0				1

※北海道、沖縄はサンプル数が少ないため参考値

(1) 工事収益の計上方法

③ 具体的な基準について(工期)

全体で見ると、最も多いのは「1年以上2年未満」で、平均1.3年(以上)。

規模別で見ると、大会社ほど基準年数が短い。

表頭：問20(3) 具体的な基準について(工期)【ベース：工事範囲設定企業】
表側：※会社区分

	1年未満	1年以上2年未満	2年以上3年未満	3年以上	不明	(%)	サンプル数/平均
TOTAL	0.5	67.0		18.4	5.7	8.5	212 1.3
大会社		94.4			5.6		18 1.1
中会社		73.2		14.6	7.3	4.9	41 1.3
小会社	0.7	64.1		20.0	6.2	9.0	145 1.4
不明	25.0	37.5		37.5			8 1.6

※大会社はサンプル数が少ないため参考値

表頭：問20(3) 具体的な基準について(工期)【ベース：工事範囲設定企業】
表側：問6 完成工事高内訳

	1年未満	1年以上2年未満	2年以上3年未満	3年以上	不明	(%)	サンプル数/平均
TOTAL	0.5	67.0		18.4	5.7	8.5	212 1.3
土木中心(80%以上)	1.2	62.7		20.5	6.0	9.6	83 1.3
建築中心(80%以上)		61.5		19.2	5.8	13.5	52 1.4
土木建築		74.6		16.9	5.6	2.8	71 1.3
不明		83.3			16.7		6 1.0

表頭：問20(3) 具体的な基準について(工期)【ベース：工事範囲設定企業】
表側：※問1 本社所在地

	1年未満	1年以上2年未満	2年以上3年未満	3年以上	不明	(%)	サンプル数/平均
TOTAL	0.5	67.0		18.4	5.7	8.5	212 1.3
北海道		62.5		25.0	12.5		8 1.5
東北	4.3	34.8		39.1	8.7	13.0	23 1.7
関東		69.2		10.3	7.7	12.8	39 1.3
北陸		55.0		25.0	15.0	5.0	20 1.6
中部		72.0		20.0	4.0	4.0	25 1.3
近畿		60.9		17.4	4.3	17.4	23 1.3
中国		73.1		19.2	3.8	3.8	26 1.3
四国		83.3			16.7		12 1.0
九州		80.0			16.7	3.3	30 1.2
沖縄		100.0					6 1.0

※関東、九州以外はサンプル数が少ないため参考値

(1) 工事収益の計上方法

④ 具体的な基準について(請負金額)

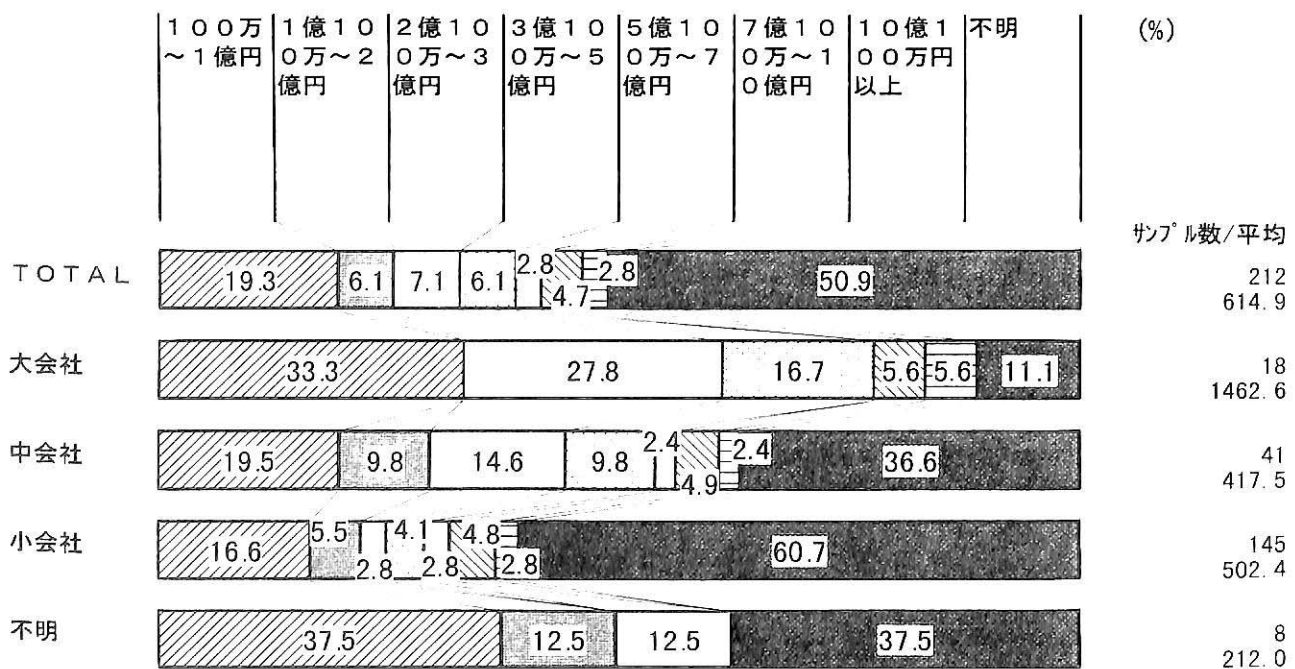
全体では平均で6億1490万円(以上/超)。

※大会社に188億5100万円としている企業が1社あり、それを除いた平均値は全体合計で4億3790万円、うち大会社で3億330万円である。

規模別で見ると、大会社ほど低い請負金額から工事進行基準を適用している割合が高い。

業種別で見ると、最も請負金額の基準が高いのは建築であり、次いで土木、土木建築の順となっている。

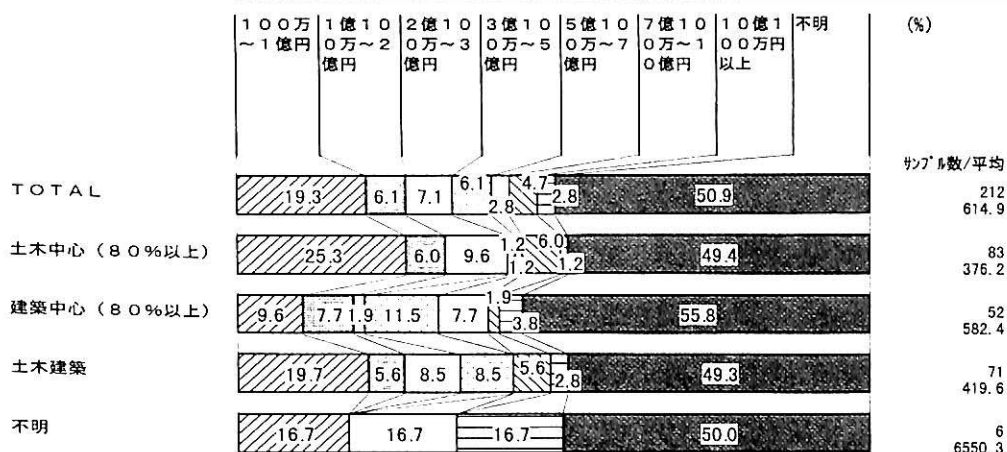
表頭：問20(3) 具体的な基準について(請負金額)【ベース：工事範囲設定企業】
表側：※会社区分



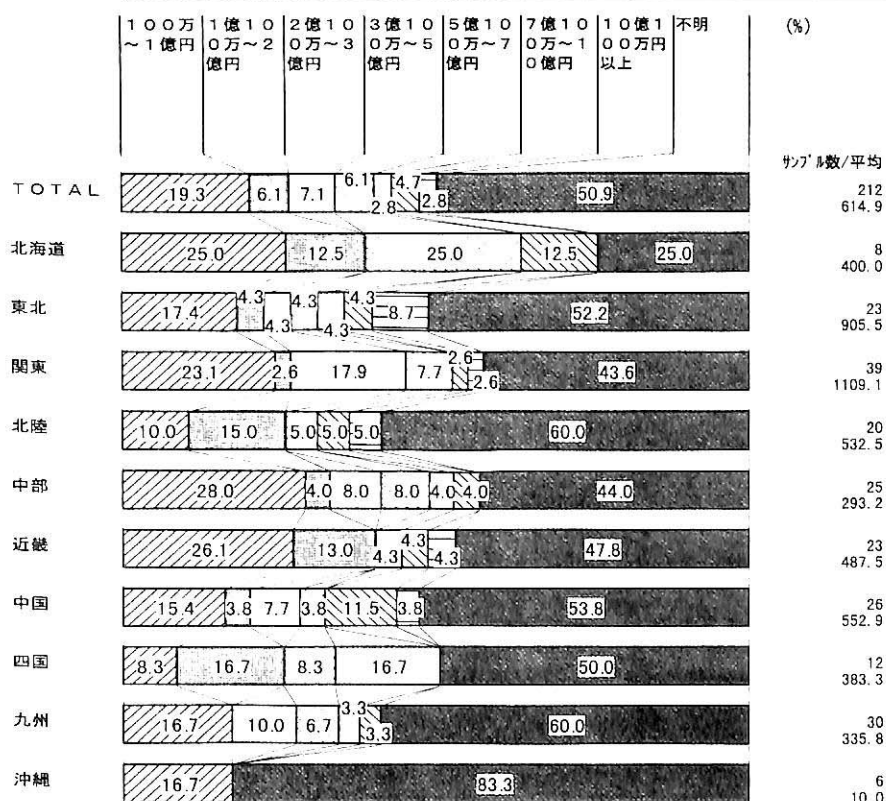
※大会社はサンプル数が少ないため参考値

※大会社に188億5100万円としている企業が1社あり、それを除いた平均値は全体合計で4億3790万円、大会社で3億330万円。

表頭：問20(3) 具体的な基準について（請負金額）【ベース：工事範囲設定企業】
表側：問6 完成工事高内訳



表頭：問20(3) 具体的な基準について（請負金額）【ベース：工事範囲設定企業】
表側：※問1 本社所在地



※関東、九州以外はサンプル数が少ないため参考値

※関東に188億5100万円の企業が1社あり、それを除いた関東の平均は2億6430万円。
(業種は不明のため影響無し)

建設業経理研究会 収益認識研究部会

委 員 名 簿

委 員

氏 名	勤務先・所属
石川 直久	(株) 竹中工務店 東京本店経理部収支担当課長
岸 洋平	中央青山監査法人代表社員 公認会計士
田原 悟	前田建設工業(株) 経営管理本部財務部財務グループ課長
(主査) 東海 幹夫	青山学院大学経営学部教授
濱本 道正	横浜国立大学経営学部教授
山浦 久司	明治大学経営学部教授
若松 昭司	新日本監査法人社員 公認会計士

敬称略 50 音順

特別寄稿

弥永 真生	筑波大学大学院ビジネス科学研究科教授
-------	--------------------

敬称略

「工事進行基準の研究」

平成 15 年 6 月発行

【発行】財団法人 建設業振興基金 業務第一部

〒105-0001 東京都港区虎ノ門 4-2-12

TEL : 03-5473-4576 FAX : 03-5473-1593

URL : <http://www.kensetsu-kikin.or.jp/>

