

工事契約に関する会計基準(その1)－概要

1. はじめに

2010 年も早一カ月が過ぎました。この間、通常国会が召集され、平成 21 年度第二次補正予算が成立した一方で、鳩山総理、小沢幹事長の「政治とカネの問題」が取沙汰され、国会は紛糾しています。TV の討論番組などを見ていると、収支報告書や会計に関する専門知識のない人が議論をしているためか、いまいち議論がかみ合っていないような気がします。個人的には、それよりも、予算をはじめ景気対策に関する議論を優先してほしいと思っています。

さて、今月からは新たなテーマとして、「工事契約に関する会計基準」をとりあげます。同基準により、工事収益に関する収益および費用の認識基準は、従来の「原則工事完成基準」から、「原則工事進行基準」に変更されました。本基準は平成 21 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から強制適用となります。本基準については、昨年の「経理処理の適正を確認した旨の書類」の解説でも取り扱いましたが、今 3 月期決算を目前に控え、あらためてより体系的な解説をしてまいるつもりです。なお、詳細については、企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」のほか、企業会計基準適用指針第 18 号「工事契約に関する会計基準の適用指針」をご参照願います。いずれも、財務会計基準機構の HP で見ることができます。

いつものように意見にわたる部分は、私見であることをあらかじめ申し添えます。

2. 目的および定義

本会計基準は、工事契約に係る収益(以下、工事収益といいます。)およびその原価(以下、工事原価といいます。)に関し、施工者における会計処理及び開示について定めることを目的としています。

ここでまず、本会計基準における主な用語の定義を示します。

工事契約: 仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うもの。

工事進行基準: 工事契約に関して、工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度を合理的に見積り、これに応じて当期の工事収益及び工事原価を認識する方法。

工事完成基準: 工事契約に関して、工事が完成し、目的物の引渡しを行った時点で、工事収益及び工

事原価を認識する方法。

工事収益総額: 工事契約において定められた、施工者が受け取る対価の総額。

工事原価総額: 工事契約において定められた、施工者の義務を果たすための支出の総額。工事原価は、原価計算基準に従って適正に算定する。

1. で、本会計基準により、「原則工事進行基準」に変更になったと記載しましたが、正確に言うと、「工事の進行途上においても、その進捗部分について成果の確実性が認められる場合」には工事進行基準を適用し、そうでない場合には工事完成基準を適用することとなります。ここに言う、「成果の確実性」とは、①工事収益総額、②工事原価総額、③決算日における工事進捗度の 3 点について、「信頼性を持って見積もること」ができることとされています。

なお、企業会計原則における収益計上の原則である実現主義に基づく工事完成基準を適用すべきこととなります。工事完成基準の場合、「引渡し」という、客観的な事実に基づいて完成工事高が計上される反面、工事契約が長期かつ大規模な場合、工事が完成した期には多額の利益が計上され、それ以前の期には損失が発生するといった、各期における損益計上のバラつきが発生するため、財務諸表の読者である株主や債権者等が会社の経営成績を誤解したり、経営事項審査において、X 点、Y 点の評価が期によって大きく変動することになるという問題点が従来から指摘されていました。企業会計原則で、長期請負工事について工事進行基準の採用を例外的に認めていたのもこのような問題点があったためです。工事進行基準は、「引渡し」という事実で替えて、「成果の確実性」をよりどころとし、工事の進捗状況に応じて、完成工事高及び工事原価を計上する方法であり、各期の損益計算書を平準化するもので、工事完成基準の問題点を解決するものですが、問題がないわけではありません。

実は、工事契約に限らず収益認識の基準自体について、現在国際的に議論が起こっています。本会計基準は米国の考え方とほぼ同じと言ってよいと思いますが、一方で国際会計基準は、収益認識は「支配の移転」によって認識すべきとの考え方をとっています。この議論の動向次第では、工事契約に関する収益認識の基準も、工事完成基準に逆戻りになってしまう可能性もあるのです。(つづく)

(取締役 公認会計士・税理士 矢島和彦)