

設例で読む「収益認識に関する会計基準（案）等」シリーズ（4）

第4回 我が国に特有な取引等についての設例

きしだ ただお
公認会計士 岸田 忠郎

1. はじめに

設例で読む「収益認識に関する会計基準（案）等」シリーズでは、企業会計基準公開草案第61号「収益認識に関する会計基準（案）」（以下、「基準案」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第61号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」（以下、「適用指針案」といい、基準案とまとめて「本公開草案」という。）の理解に資するため、本公開草案の基本となる原則である収益を認識するための5つのステップを踏まえた上で、現行の日本基準又は日本基準における実務への影響が想

定される論点を中心に、設例を交えた解説を連載している。

本公開草案には、IFRS第15号の設例を基礎とした設例に加えて、我が国に特有な取引等についての設例（〔設例28〕から〔設例33〕）が設けられている。これらの設例については、IFRS第15号の解釈を示すものではなく、IFRS第15号を適用する場合には、結果が異なり得るとされている。

本稿（第4回）では、【図表1】のとおり、我が国に特有な取引等についての設例から主なものを取り上げる。

【図表1】連載テーマ

回	テーマ	内容
4	我が国に特有な取引等についての設例	<ul style="list-style-type: none"> ●小売業における消化仕入等 ●設備工事のコストオン取引（本人又は代理人） ●他社ポイントの付与 ●工事損失引当金

2. 本人又は代理人

(1) 本公開草案における取扱い

顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合において、財又はサービスを企業が自ら提供する履行義務（本人）であるのか、あるいは、財又はサービスが他の当事者によって提供されるように手配する履行義務（代理人）であるのかを判定し、企業が本人に該当するときには、当該財又はサービスの提供と交換に企業が権利を得ると見込む対価の総額を収益として認識し、企業が代理人に該当するときには、他の当事者によって提供されるように手配することと交換に企業が権利を得ると見込む報酬又は手数料の金額（あるいは他の当事者が提供する財又はサービスと交換に受け取る額から当該他の当事者に支払う額を控除した純額）を収益として認識するとされている（適用指針案第39項、第40項参照、本連載第2回（2018年2月号）の解説参照）。

(2) 小売業における消化仕入等の設例

① 現行の日本基準における実務

百貨店や総合スーパー等には、テナントと商品売買契

約を締結し、商品が顧客へ販売されると同時にテナントから商品を仕入れる、いわゆる消化仕入と呼ばれる取引形態がある。このような取引形態の中には、百貨店や総合スーパー等がテナントで販売される商品の売買契約の当事者となっているものの、テナントのマーチャンダイジング業務を主体的に担っているとは判断し難いときや重要な在庫リスクを実質的に負担していないときがある。このような取引について、商品販売高を総額で収益として表示している場合が少なくないと考えられるとされている（日本公認会計士協会 会計制度委員会研究報告第13号「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）—IAS第18号「収益」に照らした考察—」（以下、「収益認識研究報告」という。）ケース2参照）。

② 小売業における消化仕入等の設例

小売業を営むP社は、仕入先Q社より商品を仕入れ、店舗に陳列し、個人顧客に対し販売を行っている。Q社との契約は、通常の商品売買契約（買取仕入契約）のほか、消化仕入契約がある。P社の履行義務は、商品を自ら提供することである（そのため、P社は本人に該当する。）のか、あるいは商品が仕入先によって提供される

ように手配することである（そのため、P社は代理人に該当する。）のかを判定するために、P社は顧客に提供する財又はサービスを識別し、当該財又はサービスを顧客に提供する前に支配しているのかどうかの評価（適用指針案第42項参照）について、以下では買取仕入契約

と消化仕入契約を対比して解説する。

▶通常の商品売買契約（買取仕入契約）の場合
【図表2】の設例を用いて解説する。

【図表2】 小売業における消化取引等—買取仕入

設例—買取仕入

前提	分析及び会計処理																				
<ul style="list-style-type: none"> ■小売業P社の買取仕入取引では、店舗への納品時に検収を行い、その時点で所有権はP社に移転する ■商品に関する保管管理責任及び商品に関するリスクもP社が有している ■なお、一部の契約では、一定期間に限りP社に責任が帰属する不良品以外の商品の返品が認められている、返品条件付買取仕入契約がある 	<ul style="list-style-type: none"> ■P社は、以下の理由により商品を支配していると判断した（基準案第34項参照） <ul style="list-style-type: none"> ▶在庫リスクを有している ▶顧客に販売されるまでの期間において、その使用を指図する能力を有しており、商品の残りの便益のほとんどすべてを享受する能力を有する ■P社は（返品条件付）買取仕入取引においては、自らの履行義務は商品を顧客に提供することであり、自らは「本人」に該当すると判断した <p style="text-align: right;">（単位：円）</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="4">P社の商品購入時</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>(借) 棚卸資産</td> <td>10,000</td> <td>(貸) 買掛金</td> <td>10,000</td> </tr> </tbody> </table> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="4">P社の顧客販売時</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>(借) 現金預金</td> <td>20,000</td> <td>(貸) 売上高</td> <td>20,000</td> </tr> <tr> <td>(借) 売上原価</td> <td>10,000</td> <td>(貸) 棚卸資産</td> <td>10,000</td> </tr> </tbody> </table>	P社の商品購入時				(借) 棚卸資産	10,000	(貸) 買掛金	10,000	P社の顧客販売時				(借) 現金預金	20,000	(貸) 売上高	20,000	(借) 売上原価	10,000	(貸) 棚卸資産	10,000
P社の商品購入時																					
(借) 棚卸資産	10,000	(貸) 買掛金	10,000																		
P社の顧客販売時																					
(借) 現金預金	20,000	(貸) 売上高	20,000																		
(借) 売上原価	10,000	(貸) 棚卸資産	10,000																		

```

graph LR
    A[仕入先(Q社)] --> B[小売業(P社)]
    B --> C[顧客]
  
```




この買取仕入契約の設例では、P社は、一定期間の良品の返品が可能な場合でも、自社の責任による不良品は返品できず、棚卸ロス等の在庫リスクを有しており、また、当該商品について、顧客に販売されるまでの期間においてその使用を指図する能力を有しており、商品の残りの便益のほとんどすべてを享受する能力を有するため、顧客に提供される前に支配していると判断したとされている（基準案第34項参照）。P社は、当該（返品条件付）買取仕入取引においては、自らの履行義務は商品

を顧客に提供することであり、自らは本人に該当すると判断したとされている。

P社の顧客販売時の会計処理について、P社は本人として、商品を顧客に販売したことにより受け取った対価の総額で収益を認識するとされている。なお、当設例では、返品権については別途処理することとしている。

▶消化仕入契約の場合
【図表3】の設例を用いて解説する。

【図表3】小売業における消化取引等—消化仕入

設例—消化仕入																					
前提	分析及び会計処理																				
<ul style="list-style-type: none"> ■小売業P社の消化仕入取引では、店舗商品の所有権は仕入先Q社にあり、顧客への商品販売時に、商品の所有権がQ社からP社に移転し、同時に顧客に移転する ■商品に関する保管管理責任及び商品に関するリスクは仕入先Q社が有しているほか、商品の品揃えや販売価格の決定権もQ社にある ■P社は、商品の販売代金を顧客から受け取り、販売代金にあらかじめ定められた料率を乗じた金額について、Q社に対する支払義務を負う 	<ul style="list-style-type: none"> ■P社は、以下の理由により商品を支配していないと判断した（適用指針案第43項～第45項、第47項参照） <ul style="list-style-type: none"> ▶在庫リスクを一切負っていない ▶顧客に販売されるまでのどの時点においても、その使用を指図する能力を有していない ■P社は消化仕入取引においては、自らの履行義務は商品が提供されるように手配することであり、自らは「代理人」に該当すると判断した <p style="text-align: right;">（単位：円）</p>																				
<div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center;"> <div style="text-align: center;"> 仕入先(Q社)  </div> <div style="text-align: center;"> 小売業(P社)  </div> <div style="text-align: center;"> 顧客  </div> </div> <p style="text-align: center;">→ →</p>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr style="background-color: #0070C0; color: white;"> <th colspan="4">Q社の商品納品時</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td colspan="4" style="text-align: center;">仕訳なし</td> </tr> <tr style="background-color: #0070C0; color: white;"> <th colspan="4">P社の顧客販売時</th> </tr> <tr> <td style="width: 30%;">(借) 現金預金</td> <td style="width: 20%; text-align: center;">20,000</td> <td style="width: 30%;">(貸) 買掛金</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">16,000</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">(貸) 手数料収入</td> <td style="text-align: right;">4,000</td> </tr> </tbody> </table>	Q社の商品納品時				仕訳なし				P社の顧客販売時				(借) 現金預金	20,000	(貸) 買掛金	16,000			(貸) 手数料収入	4,000
Q社の商品納品時																					
仕訳なし																					
P社の顧客販売時																					
(借) 現金預金	20,000	(貸) 買掛金	16,000																		
		(貸) 手数料収入	4,000																		

この消化仕入契約の設例では、P社は、商品の法的所有権を、顧客に移転される前に一時的に獲得しているものの、在庫リスクを一切負っておらず、また、当該商品について、顧客に販売されるまでのどの時点においてもその使用を指図する能力を有しておらず、商品を支配していないため、当該商品について顧客に提供される前に支配していないと判断したとされている（適用指針案第43項から第45項及び第47項参照）。

したがって、P社は、当該消化仕入取引においては、

自らの履行義務は商品が提供されるように手配することであり、自らは代理人に該当すると判断したとされている。

P社の顧客販売時の会計処理について、P社は代理人として、Q社により提供された商品を顧客に販売したことにより受け取った対価20,000円とQ社に支払う対価16,000円との純額4,000円を手数料収入として計上するとされている。

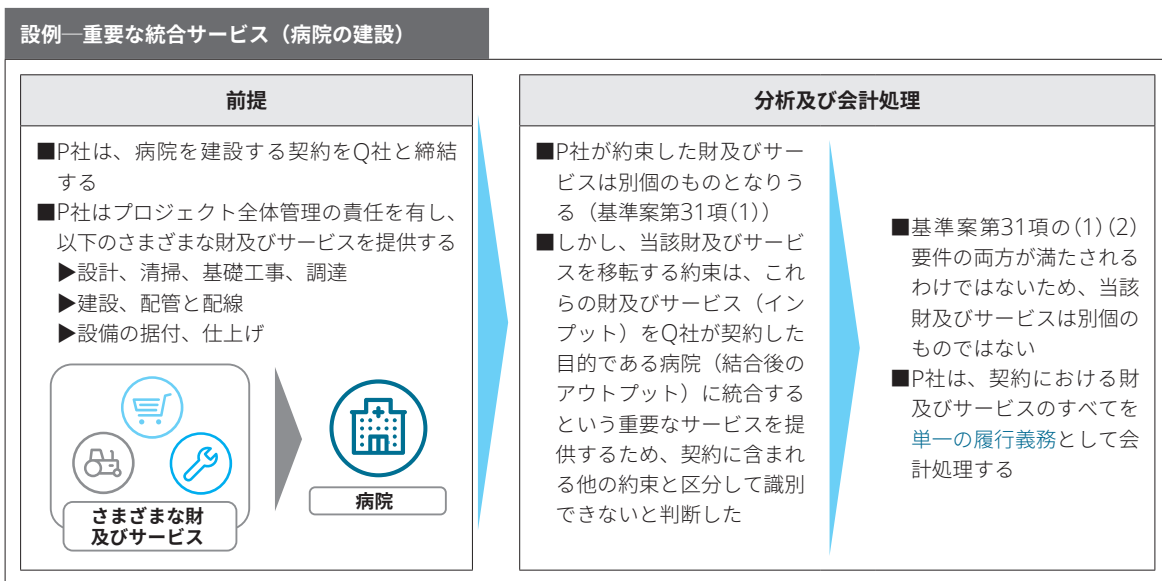
(3) 設備工事のコストオン取引の設例

建設会社であるP社は、Q社が保有する土地の上に半導体工場を建設する契約を締結したが、半導体設備については、P社はQ社が指定した納入業者R社にその製造と据付を外注することが求められている。この場合に建設会社P社は、半導体設備の据付工事に関する自らの履行義務が、当該設備を自ら提供することである（そのため、P社は本人に該当する。）のか、あるいは当該設備がR社によって提供されるように手配することである

（そのため、P社は代理人に該当する。）のかを判定するために、P社はQ社に提供する財及びサービスを識別し、当該財及びサービスをQ社に提供する前に支配しているかどうかの評価（適用指針案第42項参照）について、以下ではP社が病院建設で重要な統合サービスを提供する場合の設例と対比して解説する。

▶重要な統合サービスの場合
【図表4】を用いて解説する。

【図表4】重要な統合サービスの場合



P社が約束した財及びサービスは、基準案第31項(1)に従って別個のものとなり得る。すなわち、P社は、Q社が当該財及びサービスから単独で又はQ社が容易に利用できる他の資源と組み合わせることで、また、Q社が個々の財及びサービスから、それらの使用、消費、売却又は保有によって経済的便益を生み出すことができるとも考えられる。しかし、P社は、プロジェクトの全般的な管理に対する責任を負っており、財及びサービス（インプット）をQ社が契約した目的である病院（結合後のアウトプット）に統合するという重要なサービスを提供するため、当該財及びサービスを移転する約束は、基準案第31項(2)及び適用指針案第6項の諸要因に従って、契約に含まれる他の約束と区分して

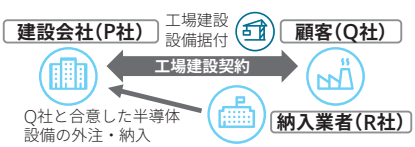
識別できないと判断したとされている*1。

上記の判断の結果、基準案第31項における要件の両方が満たされるわけではないため、P社は、当該財及びサービスは別個のものではなく、契約における財及びサービスのすべてを単一の履行義務として処理すると判断したとされている。さらに、P社が、自らの履行義務は病院を建設して顧客に提供することであり、自らは本人に該当し、当該財及びサービスの提供と交換に企業が権利を得ると見込む対価の総額を収益として認識すると考えられる。

▶設備工事のコストオン取引の場合
【図表5】を用いて解説する。

*1 別個の履行義務の識別については、本連載第2回（本誌2018年2月号）「2.ステップ2（契約における履行義務を識別する）に関する設例(2)」において解説している。

【図表5】設備工事のコストオン取引

前提	分析及び会計処理
<p>■建設会社P社は、顧客Q社とQ社が保有する土地の上に半導体工場を建設する契約を締結した</p> <p>■P社はQ社指定の納入業者R社に半導体設備（以下、「設備」）の製造と据付を事前の合意どおり外注することが求められ、設備の価格設定についてP社に裁量権はない</p> <p>■P社は工場建設工事の全体的な工程管理責任を負う他、設備納入・据付に関する段取りや時期の管理を行う</p> 	<p>■P社は設備について、Q社に販売されるまでのどの時点でもその使用を指図する能力を有さず、設備の使用や売却を通じて残りの便益のほとんどすべてを享受する能力も有していないため、P社は、当該設備についてQ社に提供される前に支配していない</p> <p>■Q社に対して設備を製造し据え付けるという約束の履行に対する主たる責任はR社が有している</p> <p>■P社は、Q社との契約締結前にR社から設備を取得する約束をしておらず、設備に瑕疵があり返品された場合にも責任を負わないため、どの時点にも在庫リスクを有していない</p> <p>■P社は設備の価格設定についての裁量権がなく、契約の価格はQ社とR社の間で事前に交渉され決定される</p> <p>■この前提では、P社は「代理人」と判断した（適用指針案第47項） （前提が異なれば、P社が「本人」となることもあり得る）</p>

P社は、基準案第29項に基づき、工場建設工事と半導体設備の据付工事のそれぞれについて履行義務として識別すると判断したとされている*1。また、P社は、半導体設備についてQ社に提供すべき特定された財又はサービスは、Q社がR社と合意した仕様に合致する半導体設備を工場に据え付けることであると判断したとされている。

P社は、半導体設備の据付工事に関する履行義務は、当該設備がR社によって提供されるように手配することであり、自らは代理人に該当し、他の当事者により提供されるように手配することと交換に企業が権利を得ると見込む報酬又は手数料の金額（あるいは他の当事者が提供する財又はサービスと交換に受け取る額から当該他の当事者に支払う額を控除した純額）を収益として認識すると結論付けたとされている。すなわち、P社は、半導体設備について、当該設備を自ら使用する又は他の顧客に移転するようにR社に指示することができないなど、Q社に販売されるまでのどの時点においてもその使用を指図する能力を有していない。また、設備の使用や売却を通じて、当該設備の残りの便益のほとんどすべてを享受する能力も有していない。そのため、P社は、当該設備についてQ社に提供される前に支配していないと判断したとされている。

また、P社は、当該設備をQ社に提供される前に支配していないと結論付けた際に、次の指標も考慮したとされている（適用指針案第47項参照）。

- (ア) R社が半導体設備の製造及び据付並びにQ社による検収に責任を負っていることから、Q社に対して半導体設備を製造し据え付けるという約束

の履行に対する主たる責任はR社が有しており、P社は、半導体設備がQ社と合意した仕様どおりに機能しない場合でも責任を負わず、R社が設備の交換や調整の実施などの是正措置を行う責任を有する。

- (イ) P社は、Q社が指定した納入業者R社に半導体設備の製造と据付を外注することが求められており、Q社との契約締結前にR社から半導体設備を取得する約束をしておらず、半導体設備に瑕疵があり返品された場合にも責任を負わないため、どの時点においても在庫リスクを有していない。
- (ウ) 半導体設備の価格の設定について、P社には裁量権がない。契約の価格はQ社とR社の間で事前に交渉され決定される。P社はR社から半導体設備及び据付サービスを購入し、納入時期や段取りに関する管理料を加えた代価をQ社から受け取る。

3. 他社ポイントの付与

会社が付与する自社ポイントは、商品の販売を受けなければ、顧客が受け取れない重要な権利であるため、当該オプションから履行義務が生じる。履行義務への取引価格の配分は、独立販売価格の比率で行うこととされており（基準案第63項参照）、商品とポイントに配分され、ポイントに配分された額は契約負債として会計処理すると考えられる（基準案第75項参照）とされている。

これに対し本設例では、我が国でよく見受けられるポイント発行会社が運営するポイントプログラムに参加す

*1 別個の履行御義務の識別については、本連載第2回（本誌2018年2月号）「2.ステップ2（契約における履行義務を識別する）に関する設例(2)」において解説している。

る企業を取り上げ、第三者であるポイント発行会社が発行するポイント（他社ポイント）を顧客に付与しても重要な権利を提供せず、ポイント発行会社に対する支払義務を有するのみで、ポイントプログラム参加企業は、他

社ポイントを支配していないとされている。

▶他社ポイントの付与の設例
【図表6】の設例を用いて解説する。

【図表6】 他社ポイントの付与

設例—他社ポイントの付与																					
<p style="text-align: center;">前提</p> <ul style="list-style-type: none"> ■P社は第三者であるQ社が運営するポイントプログラムに参加している ■P社は、購入額200円につきQ社ポイントを1ポイント付与する旨を伝達し、Q社はP社の顧客に対してQ社ポイントを発行し、その後、P社はQ社に対し、1ポイントにつき1円を支払う ■P社の顧客はQ社ポイントを、P社に限らず、Q社が運営するポイントプログラムに参加する企業において利用できる <div style="text-align: center;"> <p>ポイント運営(Q社)</p> <p>支払 1円 ポイント付与 1ポイント</p> <p>商品販売 200円</p> <p>小売業者(P社) 顧客</p> </div>	<p style="text-align: center;">分析及び会計処理</p> <ul style="list-style-type: none"> ■P社は、Q社ポイントの付与は、P社の観点からは、顧客に重要な権利を提供していないと判断した（適用指針案第48項参照） ■P社は、Q社ポイントを顧客に対して付与する旨をQ社に伝達し、同時にQ社ポイントに相当する代金をQ社に対して支払う義務を有するのみであり、P社はQ社ポイントを支配していないと結論付けた <p style="text-align: right;">(単位：円)</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th colspan="4">P社の商品販売時（ポイント付与時）</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>(借) 現金預金</td> <td style="text-align: center;">200</td> <td>(貸) 売上高</td> <td style="text-align: center;">199^{*1}</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>(貸) 未払金</td> <td style="text-align: center;">1^{*1}</td> </tr> </tbody> </table> <table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th colspan="4">P社のポイント相当額支払時</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>(借) 未払金</td> <td style="text-align: center;">1</td> <td>(貸) 現金預金</td> <td style="text-align: center;">1</td> </tr> </tbody> </table> <p><small>*1：第三者Q社のために回収した金額（200円のうち1円）を除外する（基準案第44項）</small></p>	P社の商品販売時（ポイント付与時）				(借) 現金預金	200	(貸) 売上高	199 ^{*1}			(貸) 未払金	1 ^{*1}	P社のポイント相当額支払時				(借) 未払金	1	(貸) 現金預金	1
P社の商品販売時（ポイント付与時）																					
(借) 現金預金	200	(貸) 売上高	199 ^{*1}																		
		(貸) 未払金	1 ^{*1}																		
P社のポイント相当額支払時																					
(借) 未払金	1	(貸) 現金預金	1																		

Q社ポイントは、P社を含めたQ社が運営するポイントプログラムに参加する企業において利用できるものの、P社は、P社の観点からは、Q社ポイントの付与は顧客に重要な権利を提供していないと判断したとされている（適用指針案第48項参照）。P社は、Q社ポイントを顧客に対して付与する旨をQ社に伝達し、同時にQ社ポイントに相当する代金をQ社に対して支払う義務を有するのみであり、P社はQ社ポイントを支配していないと結論付けたとされている。

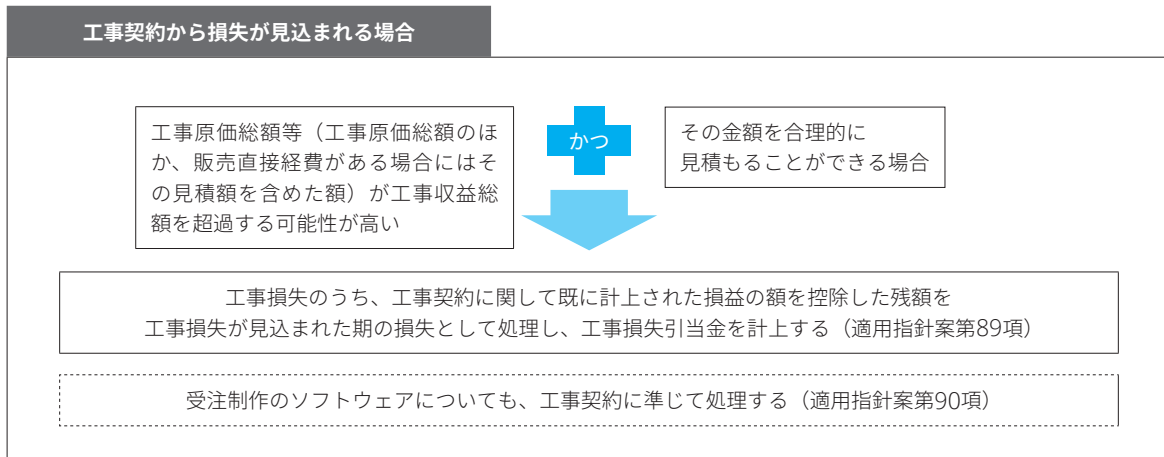
P社の商品販売時（ポイント付与時）の会計処理について、P社は、顧客に対する商品販売の履行義務に係る取引価格の算定において、第三者であるQ社のために回収した金額（すなわち、200円のうち1円）を除外する（基準案第44項参照）とともにQ社に対する未払金を認識する。なお、当設例では、商品の売上原価への振替の

仕訳は省略している。

4. 工事損失引当金

本公開草案では顧客との契約から生じる収益認識を取り扱っていることを踏まえ、顧客との契約から損失が見込まれる場合の取扱いが検討されたが、現状では、包括的な引当金の会計基準が定められていないことを踏まえ、企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」（以下、「工事契約会計基準」という。）における工事損失引当金の定めを踏襲するとされている（適用指針案第89項参照）。また、受注制作のソフトウェアについては、同様に、工事契約会計基準の取扱いを踏襲することとされている（適用指針案第90項参照【図表7】参照）。

【図表7】 工事契約等から損失が見込まれる場合の会計処理



その他の顧客との契約から損失が見込まれる場合

その他の顧客との契約から損失が見込まれる場合の取扱いについては、企業会計原則注解（注18）に従って引当金の計上の要否を判定する（適用指針案第142項）

▶ 工事損失引当金の設例

【図表8】の設例を用いて解説する。

【図表8】 工事損失引当金

前提	分析及び会計処理																																				
<p>■ 工事契約の施工者T社は、X1年度期首にビル建設の契約を締結した</p> <p>■ 契約における当初の工事収益総額は20,000百万円、工事原価総額の見積額は19,200百万円</p> <p>■ 工期は3年間</p> <p>■ 工事原価総額の見積額は、X1年度末は19,200百万円であったが、X2年度末は21,000百万円に増加した</p> <p>■ 工事進捗度は原価比例法</p>	<p>■ 工事契約等から損失が見込まれる場合、現行の企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」における工事損失引当金の定めを踏襲する（適用指針案第142項）</p> <p style="text-align: right;">（単位：百万円）</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; margin-top: 10px;"> <thead> <tr style="background-color: #00a0e3; color: white;"> <th></th> <th>X1年度</th> <th>X2年度</th> <th>X3年度</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>工事収益総額</td> <td style="text-align: center;">20,000</td> <td style="text-align: center;">20,000</td> <td style="text-align: center;">20,000</td> </tr> <tr> <td>過年度工事原価累計</td> <td style="text-align: center;">-</td> <td style="text-align: center;">4,800</td> <td style="text-align: center;">15,120</td> </tr> <tr> <td>当期発生工事原価</td> <td style="text-align: center;">4,800</td> <td style="text-align: center;">10,320</td> <td style="text-align: center;">5,880</td> </tr> <tr> <td>見積工事原価総額</td> <td style="text-align: center;">19,200</td> <td style="text-align: center;">21,000</td> <td style="text-align: center;">21,000</td> </tr> <tr> <td>見積工事利益</td> <td style="text-align: center;">800</td> <td style="text-align: center;">△1,000</td> <td style="text-align: center;">△1,000</td> </tr> <tr> <td>工事進捗度*4</td> <td style="text-align: center;">25%</td> <td style="text-align: center;">72%</td> <td style="text-align: center;">100%</td> </tr> <tr> <td>損益計算書 工事収益</td> <td style="text-align: center;">5,000</td> <td style="text-align: center;">9,400</td> <td style="text-align: center;">5,600</td> </tr> <tr> <td>損益計算書 工事利益</td> <td style="text-align: center;">200</td> <td style="text-align: center;">△1,200</td> <td style="text-align: center;">0</td> </tr> </tbody> </table> <p>*4：工事進捗度 X1年度の進捗度25%（=4,800百万円÷19,200百万円×100%） X2年度の進捗度72%（=15,120百万円÷21,000百万円×100%）</p>		X1年度	X2年度	X3年度	工事収益総額	20,000	20,000	20,000	過年度工事原価累計	-	4,800	15,120	当期発生工事原価	4,800	10,320	5,880	見積工事原価総額	19,200	21,000	21,000	見積工事利益	800	△1,000	△1,000	工事進捗度*4	25%	72%	100%	損益計算書 工事収益	5,000	9,400	5,600	損益計算書 工事利益	200	△1,200	0
	X1年度	X2年度	X3年度																																		
工事収益総額	20,000	20,000	20,000																																		
過年度工事原価累計	-	4,800	15,120																																		
当期発生工事原価	4,800	10,320	5,880																																		
見積工事原価総額	19,200	21,000	21,000																																		
見積工事利益	800	△1,000	△1,000																																		
工事進捗度*4	25%	72%	100%																																		
損益計算書 工事収益	5,000	9,400	5,600																																		
損益計算書 工事利益	200	△1,200	0																																		
<p>〈X1年度末〉工事損失引当金の計上なし</p> <p>〈X2年度末〉工事損失引当金280百万円計上 △1,000百万円*1 - 200百万円*2 - △920百万円*3 = △280百万円</p> <p>〈X3年度末〉工事損失引当金の取り崩し</p> <p>*1：見積工事損失△1,000百万円（=見積工事収益総額20,000百万円 - 見積工事原価総額21,000百万円）</p> <p>*2：X1年度工事利益200百万円（=損益計算書 工事収益5,000百万円 - 当期発生工事原価4,800百万円）</p> <p>*3：X2年度工事損失（工事損失引当金計上額を除く）△920百万円（=損益計算書 工事収益9,400百万円 - 当期発生工事原価10,320百万円）なお、X2年度の工事損失は、上記の工事損失引当金計上額を除く工事損失△920百万円及び工事損失引当金△280百万円を合算し、△1,200百万円となる。</p>																																					

X1年度の会計処理は、工事収益5,000百万円（＝20,000百万円×25%）及び工事原価4,800百万円が計上され、工事損失引当金は計上されない。

X2年度の会計処理は、工事収益9,400百万円（＝20,000百万円×72%－5,000百万円）及び工事原価10,320百万円が計上され、工事損失引当金が【図表8】吹き出しに記載のとおり、280百万円計上される。すなわち、工事原価総額21,000百万円が工事収益総額20,000百万円を超過する可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、その超過す

ると見込まれる額△1,000百万円のうち、当該工事契約に関して既に計上された損益の額（△720百万円＝200百万円＋△920百万円）を控除した残額△280百万円を、工事損失が見込まれた期の損失として工事損失引当金を計上する。

X3年度の会計処理は、工事収益5,600百万円（＝20,000百万円－（5,000百万円＋9,400百万円））及び工事原価5,880百万円が計上され、X2年度に計上された工事損失引当金280百万円が取り崩される。

以 上

デロイト トーマツ Webサイトのご案内 会計監査トピックス

<http://www.deloitte.com/jp/account>

デロイト トーマツ グループ公式サイトでは、創刊以来40年目を迎える月刊誌『会計情報』のWeb版（最新号・バックナンバー）をはじめ、会計・監査の最新情報等を発信しています。

トーマツクライアントの皆様のみならず、広く一般の方々に親しみやすい情報の発信を目指して参りますので、月刊誌『会計情報』とともに、ご利用、ご愛顧くださいますようお願い申し上げます。

〈コンテンツ及びリンク〉

- 会計・監査の最新情報 : 日本公認会計士協会、企業会計基準委員会、金融庁等からの公表情報にリンク
- 会計・監査用語一覧 : 実務に必要な会計・監査の専門用語について解説
- 出版物 月刊誌『会計情報』: 『会計情報』の記事をPDFファイルで掲載