

「収益認識に関する会計基準等」インダストリー別解説シリーズ (2)

第2回 建設業

公認会計士 くまがい かずや 熊谷 和哉

2018年3月30日に企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」(以下「収益認識会計基準」という。)、企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」(以下「収益認識適用指針」といい、これらを合わせて「収益認識会計基準等」という。)が公表されている。

本稿では、まず、「1. 建設業における実務上の論点」にて、収益認識会計基準等の適用による建設業の実務上の論点を解説する。次に、「2. 代替的な取扱い」にて、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮し、企業間における財務諸表の比較可能性を大きく損なわせない範囲で認められている重要性等に関する代替的な取扱いについて、建設業の実務に即した整理を行う。

1. 建設業における実務上の論点

(1) 契約の識別

契約とは、法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決めをいい(収益認識会計基準5項)、契約は、以下の要件のすべてに該当する場合に識別する(収益認識会計基準19項)。

- ①当事者が、書面、口頭、取引慣行等により契約を承認し、それぞれの義務の履行を約束していること
- ②移転される財又はサービスに関する各当事者の権利を識別すること
- ③移転される財又はサービスの支払条件を識別できること
- ④契約に経済的実質があること
- ⑤顧客に移転する財又はサービスと交換に企業が権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いこと

<実務上の論点>

建設業では、顧客との間で契約金額や工期が未定でも着工指示書等に基づき工事を開始するケースや受注総額が決定されていないが工事の一部について契約を締結し工事を開始するケースがある。このようなケースで、上記要件を満たさず契約を識別しないと判断された場合、その後どのタイミングで契約の識別をするか、個別に判断する必要があると考えられる。

(2) 契約の結合

同一の顧客と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約について、次の3つの要件のいずれかを満たす場合、こ

れらの複数の契約を結合し、単一の契約とみなして処理することになる(収益認識会計基準27項)。

- ①複数の契約が同一の商業的目的を有するものとして交渉されたこと
- ②1つの契約において支払われる対価の額が、他の契約の価格又は履行により影響を受けること
- ③複数の契約において約束した財又はサービスが、履行義務の識別の要件に従うと単一の履行義務となること

<実務上の論点>

建設業では、例えばオフィスビルや商業施設等の工事において、本体工事とは異なる顧客・契約でテナント工事を受注することがある。このように異なる顧客と契約を締結している場合でも、複数の契約を結合して単一の履行義務として会計処理するかどうか、個別に判断する必要があると考えられる。

(3) 契約変更

契約変更がある場合、次ページの「図表1 契約変更のフロー」に従い会計処理を決定することになる(収益認識会計基準30項及び31項)。

<実務上の論点>

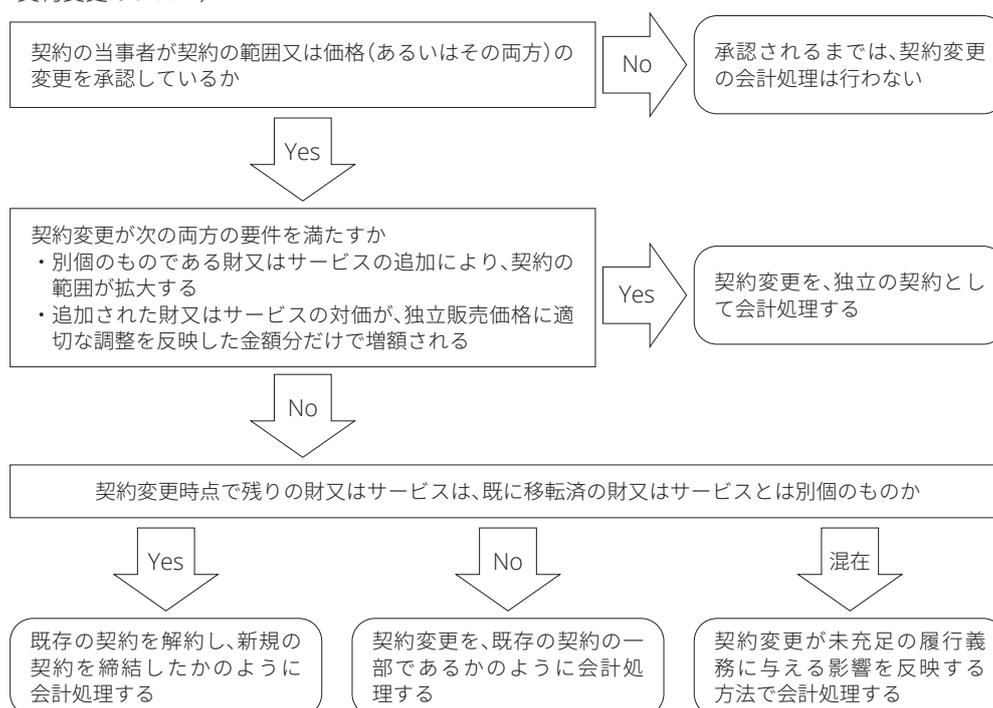
建設業では、工事範囲の追加等に伴い契約変更が多数発生する。例えば、トンネル掘削の設計変更による契約変更であれば、従来の実務と同様に契約変更を既存の契約の一部であるかのように会計処理する(収益認識会計基準31項(2))と考えられるが、一方本体工事とは別の建屋を建設するような契約を、契約変更として既存契約の一部として会計処理しているケースでは、従来の実務とは異なる会計処理が求められる可能性がある。

(4) 履行義務の識別

契約における取引開始日に、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、別個の財又はサービスもしくは一連の別個の財又はサービスのいずれかを、顧客に約束したそれぞれについて履行義務として識別する(収益認識会計基準32項)。顧客に約束した財又はサービスが、次の両方の要件のいずれも満たす場合、別個の履行義務として識別する(収益認識会計基準34項)。

- ①財又はサービスから単独で顧客が便益を享受することができる、あるいは財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせると顧客が便益を享受す

(図表1 契約変更のフロー)



ることができること

②財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できること

<実務上の論点>

建設業では、従来の実務において、解体工事と本体工事の一つの契約とする、設計業務と施工業務の一つの契約とする、また工事完了後のアフターサービスに対応するための定期点検業務などが工事請負契約に含まれているケースもある。これらのケースでは、解体、設計、施工及びアフターサービス等、それぞれの履行義務が他の約束と区分して識別できる別個のものかどうか、慎重に判断する必要がある。

(5) 履行義務の充足による収益の認識

①一定の期間にわたり充足される履行義務

次の3つの要件のいずれかを満たす場合、資産に対する支配を顧客に一定の期間にわたり移転することにより、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識することになる(収益認識会計基準38項)。

- (a) 企業が顧客との契約における義務を履行することによって、顧客が便益を享受すること
- (b) 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加することによって、顧客が当該資産を支配すること
- (c) 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産

が生じること、かつ、企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を收受する強制力のある権利を有していること

<実務上の論点>

顧客の土地の上に建設を行う工事契約の場合には、通常、顧客は企業の履行から生じる仕掛品を支配する(収益認識会計基準136項)。よって、一般的な建設業の工事契約は、上記(b)の要件を満たして一定の期間にわたり収益を認識することになり、現行の会計基準に従った工事進行基準と同様の会計処理を行うことになると考えられる。さらに、2020年4月1日に施行予定の改正民法第634条において、「請負人が既にした仕事の結果のうち可分な部分の給付によって注文者が利益を受けるときはその部分を仕事の完成とみなす。この場合において、請負人は注文者が受ける利益の割合に応じて報酬を請求することができる。」とされており、「可分な部分」を工事の出来高部分と解釈すれば、当該法令に基づき履行を完了した部分について対価を收受する権利(収益認識適用指針13項)が認められることから、工事契約は上記(c)の要件を満たす可能性も十分あると考えられる。

また、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができないが、当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、進捗度を合理的に見積ることができる時まで、原価回収基準を適用することになる(収益認識会計基準45項)。このため、工事の中断などにより工事の途中で進捗度を合理的に見積ることができなくなったものの、工事の完成に要する費用を回収することが見込まれる場合には、進捗度を合

理的に見積ることができる時まで、原価回収基準を適用することになると考えられる。

②一時点で充足される履行義務

履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、一時点で充足される履行義務として、資産に対する支配を顧客に移転することにより当該履行義務が充足される時に、収益を認識する（収益認識会計基準39項）。

<実務上の論点>

建設業では、従来施工業務以外の設計や監理業務等を引渡基準や業務完了基準、すなわち一時点で充足される履行義務と同様の処理をしていたケースも多い。しかし、これらの業務について、上記一定の期間にわたり充足される履行義務の要件を満たす場合には従来とは異なる会計処理が求められる可能性があり、慎重な検討が必要になる。

③履行義務の充足に係る進捗度

一定の期間にわたり充足される履行義務については、単一の方法で履行義務の充足に係る進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識し、類似の履行義務及び状況に首尾一貫した方法を適用する（収益認識会計基準41項）。ここで、完全な履行義務の充足に向けて財又はサービスに対する支配を顧客に移転する際の企業の履行を描写する進捗度の適切な見積りの方法にはアウトプット法とインプット法がある（収益認識適用指針15項）。

<実務上の論点>

発生したコストは、インプット法に使用される指標として例示され（収益認識適用指針20項）、従来一般的に進捗度算定で用いられている原価比例法はコストに基づくインプット法に類似する。なお、コストに基づくインプット法を使用する場合、著しく非効率な作業による予定外のコスト等、発生したコストが履行義務の充足に係る進捗度に寄与しない場合、又は発生したコストが履行義務の充足に係る進捗度に比例しない場合には進捗度の見積りを修正するかどうか判断する必要がある（収益認識適用指針22項）。

(6) 変動対価

変動対価とは、顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分をいい（収益認識会計基準50項）、例えば、業績に基づく割増金、ペナルティーなどがある。変動対価が含まれる場合、対価の額を見積ることになり、発生し得ると考えられる対価の額における最も可能性の高い単一の金額（最頻値）による方法又は発生し得ると考えられる対価の額を確率で加重平均した金額（期待値）による方法のいずれかのうち、企業が権利を得ることとなる対価の額をより適切に予測できる方法を用いる（収益認識会計基準51項）。なお、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される際に、解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分に限り、取引価格に含める（収益認識会計基

準54項）。

<実務上の論点>

建設業で変動対価に該当すると考えられる例として、工期を短縮したことによる割増金や工期遅延によるペナルティー、第三者による検査で所定の評点を達成した場合の報奨金などがある。また、建設業では前述の通り契約変更が多数生じ、中には取引金額が未決定の契約もあるが、その場合には変動対価の見積りと同様に見積りを実施することになる（収益認識会計基準29項）。なお、従来の実務で行われてきた合理的な見積りは、最も可能性の高い単一の金額、すなわち最頻値に該当すると考えられる。

(7) 契約における重要な金融要素

契約の当事者が明示的又は黙示的に合意した支払時期により、財又はサービスの顧客への移転に係る信用供与についての重要な便益が顧客又は企業に提供される場合には、顧客との契約は重要な金融要素を含むものとされる（収益認識会計基準56項）。

顧客との契約に重要な金融要素が含まれる場合、取引価格の算定にあたっては、約束した対価の額に含まれる金利相当分の影響を調整し、収益は対価の額から金利相当分を除いた現金販売価格で認識することになる（収益認識会計基準57項）。ただし、契約における取引開始日において、約束した財又はサービスを顧客に移転する時点と顧客が支払を行う時点の間が1年以内であると見込まれる場合には、重要な金融要素の影響について約束した対価の額を調整しないことができる（収益認識会計基準58項）。

<実務上の論点>

建設業では、工期が長期間にわたる工事もあり、工事代金の回収時期も様々であるため、工事契約ごとに重要な金融要素を含むかどうかを慎重に判断する必要がある。なお、金融要素が重要かどうかの判断は、契約単位で行うことで足り、金融要素の影響が個々の契約単位で重要性に乏しい場合には、当該影響を集計した場合に重要性があるとしても、金融要素の影響について約束した対価の額を調整する必要はない（収益認識適用指針128項）。

(8) 財又はサービスに対する保証

約束した財又はサービスに対する保証が、当該財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証のみである場合、当該保証について、企業会計原則注解（注18）に定める引当金として処理し、さらに顧客にサービスを提供する保証を含む場合には、保証サービスは履行義務であり、取引価格を財又はサービス及び当該保証サービスに配分することとされている（収益認識適用指針34項及び35項）。

<実務上の論点>

建設業において、引渡後、壁のクラックやタイルのはがれの発生等に伴い無償で補修工事を行う旨の契約であ

れば、合意された仕様に従っている保証のみであるとして、現行の実務と同様に引当金として処理するが、設備の点検などのサービスを提供する契約を含む場合には、点検サービスを履行義務として識別し、取引価格を配分して収益認識を行うことが考えられる。

(9) 本人と代理人の区分

企業が本人である場合、対価の総額で収益認識し（収益認識適用指針39項）、企業が代理人である場合、報酬又は手数料の純額で収益認識する（収益認識適用指針40項）。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、次の3つのいずれかを企業が支配しているときには、企業は本人に該当する（収益認識適用指針44項）。

- ①企業が他の当事者から受領し、その後に顧客に移転する財又は他の資産
- ②他の当事者が履行するサービスに対する権利
- ③他の当事者から受領した財又はサービスで、企業が顧客に財又はサービスを提供する際に、他の財又はサービスと統合させるもの

<実務上の論点>

建設業では、顧客からの指示で設備業者の指定を受け、顧客、元請会社及び設備業者の三者で協定を結ぶいわゆるコストオン工事が行われる。この場合、元請会社たる企業は本人であるとして総額で収益認識するか、代理人として純額で収益認識するか議論があり、コストオン工事の個々の状況に応じ、上記本人に該当するかの要件に照らして各工事で個別に判断する必要がある。

(10) 工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い

工事契約について、工事原価総額等のうち、当該工事契約に関して既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれた期の損失として処理し、工事損失引当金を計上することとされており（収益認識適用指針90項）、現行の会計基準における工事損失引当金の定めを踏襲している（収益認識適用指針162項）。

(11) 開示

顧客から対価を受け取る前又は対価を受け取る期限が到来する前に、財又はサービスを顧客に移転した場合は、収益を認識し、契約資産又は債権を貸借対照表に計上する。契約資産は、金銭債権として取り扱うこととし、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」に従って処理する（収益認識会計基準77項）。また、財

又はサービスを顧客に移転する前に顧客から対価を受け取る場合、顧客から対価を受け取った時又は対価を受け取る期限が到来した時のいずれか早い時点で、顧客から受け取る対価について契約負債を貸借対照表に計上する（収益認識会計基準78項）。なお、契約資産、契約負債又は債権は適切な科目をもって貸借対照表に表示し、契約資産と債権を貸借対照表に区分して表示しない場合は、それぞれの残高を注記する（収益認識会計基準79項）。

さらに、企業の主要な事業における主な履行義務の内容、企業が当該履行義務を充足する通常の時点については注記することになるが（収益認識会計基準80項）、今後収益認識会計基準等が適用されるまでに注記事項の定めを検討する（収益認識会計基準156項）。

<実務上の論点>

建設業では、完成工事未収入金は契約資産もしくは債権として、未成工事未収入金は契約負債として、それぞれ貸借対照表に計上されることとなるが、契約資産及び契約負債ともに従来日本の会計基準では見られない概念であり、具体的な取扱いについては今後検討が必要と考えられる。

さらに、開示情報の拡充に伴い、IFRS（国際財務報告基準）第15号の開示要求から建設業へ影響する可能性があるものとして、①契約残高（顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債の期首及び期末残高、認識した収益のうち期首現在の契約負債に含まれていたもの、過去の期間に充足（又は部分的に充足）した履行義務から認識した収益）、②未充足の履行義務に配分した取引価格及び③顧客との契約の獲得又は履行のためのコストから認識した資産等がある。

2. 代替的な取扱い

これまで我が国で行われてきた実務等に配慮し、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわない範囲で11の個別項目に対する重要性の記載等、代替的な取扱いが認められており、このうち建設業の実務に適用される可能性があるものは、次のページの「図表2 建設業における代替的な取扱いの適用例」に示す7つである。

なお、当該代替的な取扱いを適用するにあたっては、個々の項目の要件に照らして適用の可否を判定することになるが、企業による過度の負担を回避するため、金額的な影響を集計して重要性の有無を判定する要件は設けておらず（収益認識適用指針164項）、重要性等の要件適否の検証方法について、今後検討する必要がある。

(図表2 建設業における代替的な取扱いの適用例)

項目	建設業の適用例	要件	代替的な取扱い
契約変更 (収益認識適用指針92項)	設計変更等による追加契約を、従来の実務と同様既存契約の一部として処理する	契約変更による財又はサービスの追加が既存の契約内容に照らして重要性が乏しい場合	契約変更を既存の契約を解約して新しい契約を締結したものと仮定して処理、もしくは契約変更を既存の一部であると仮定して処理のいずれの方法も適用することができる
履行義務の識別 (収益認識適用指針93項)	一つの契約に本体工事と小規模の付随工事が含まれているが一体として処理する	約束した財又はサービスが、顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合	当該約束が履行義務であるのかについて評価しないことができる
一定の期間にわたり充足される履行義務 (収益認識適用指針95項)	工期が短期間の工事について、従来の実務と同様に工事完成基準で収益認識する	工事契約について、契約における取引開始日から完全に履行義務を充足すると見込まれる時点までの期間がごく短い場合	一定の期間にわたり収益を認識せず、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識することができる
履行義務の充足に係る進捗度 (収益認識適用指針99項)	着工後間もなく実行予算未編成の工事について、従来の実務と同様に実行予算編成後に収益認識する	一定の期間にわたり充足される履行義務について、契約の初期段階において、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる場合	当該契約の初期段階に収益を認識せず、当該進捗度を合理的に見積ることができる時から収益を認識することができる
履行義務への取引価格の配分 (収益認識適用指針100項)	一つの契約に設計業務と監理業務とがあり金額が分かれていない場合、監理業務は一般的な単価で容易に金額算定可能であるため設計業務は差額で金額決定する	履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格を直接観察できない場合で、当該財又はサービスが、契約における他の財又はサービスに付随的なものであり、重要性が乏しいと認められるとき	当該財又はサービスの独立販売価格の見積方法として、残余アプローチを採用することができる ※残余アプローチ：契約における取引価格の総額から契約において約束した他の財又はサービスについて観察可能な独立価格の合計額を控除して見積る方法（収益認識適用指針31項(3)）
契約に基づく収益認識の単位及び取引価格 (収益認識適用指針101項)	設計業務と施工業務を別々に契約している場合、契約を一体として考えず契約ごとに収益認識する	以下をいずれも満たす場合 ①顧客と個々の契約が当事者間で合意された取引の実態を反映する実質的な取引の単位であると認められること ②顧客との個々の契約における財又はサービスの金額が合理的に定められていることにより、当該金額が独立販売価格と著しく異ならないと認められること	複数の契約を結合せず、個々の契約において定められている顧客に移転する財又はサービスの内容を履行義務とみなし、個々の契約において定められている当該財又はサービスの金額に従って収益を認識することができる
工事契約の収益認識の単位 (収益認識適用指針102項)	異なる顧客かつ異なる時期に締結したテナント工事契約と本体工事契約を、一体として処理する	工事契約について、当事者間で合意された実質的な取引の単位を反映するように複数の契約（異なる顧客と締結した複数の契約や異なる時点で締結した複数の契約を含む。）を結合した際の収益認識の時期及び金額と当該複数の契約について収益認識会計基準27項及び32項の定めに基づく収益認識の時期及び金額との差異に重要性が乏しいと認められる場合	当該複数の契約を結合し、単一の履行義務として識別することができる

以上