

2019年3月28日

(一社)日本建設業連合会  
会計・税制委員会 会計部会  
収益認識基準ワーキンググループ

## 建設業における「収益認識に関する会計基準」の研究報告

### 1 はじめに

建設業の収益認識、つまり売上高に関する会計処理は、現在「工事契約に関する会計基準」(以下、「現基準」)に則って、工事進行基準等の会計処理を実施してきましたが、2018年3月に企業会計基準委員会から「収益認識に関する会計基準」(以下、「新基準」)が公表され、2021年度からは建設業各社はこの新基準に移行する必要があります。

この新基準は、すべての産業界の売上高に関する包括的な基準であり、現基準と比較すると抽象的な表現が多いため、解釈に幅が出る可能性があるものです。過去、様々な会計基準が公表された際は、日建連各社でそれぞれ対応を行ってきましたが、新基準は同様に各社対応とすると、読み方によっては各社の会計処理にバラツキが生じる可能性があります。

このため今般、当会計部会では、建設業界として一定程度は同じ方向の会計処理ができるようにするため、新基準の具体的な建設業の実務への当てはめ、適用にあたっての留意事項等を整理し、研究報告として取りまとめることに致しました。

本研究報告の取りまとめに際しては、ワーキンググループ各社の会計監査を担当されている会計士の皆様にもご協力頂き、丁寧な助言を得ることができたことから、我々としては現時点で一定の水準を満足する成果物であると自負しているものです。会計士の皆様には、この場を借りて深く御礼申し上げる次第です。

新基準強制適用まで残りあと2年となり、各社での検討が佳境に入りますが、日建連会員各社の経理担当の方々にとって、本研究報告が業務の一助となれば幸いです。

### 2 本研究報告利用にあたっての前提条件

- 新基準の解釈・適用は、各会社、各取引の状況に即して実施すべきものです。この資料で示している解釈や考え方はその検討の参考となる留意点をまとめたものであり、各社における実際の新基準への対応は、ご担当の監査法人と十分にご協議のうえ実施してください。
- 本研究報告は、現時点で未だ議論が十分に成熟していない内容も敢えて暫定的に記載し、ワーキングとしての一旦の成果物としています。このため、今後の議論によっては論旨が変更となることや新たに検討項目が発生することも十分考えられます。
- 本研究報告に記載している表現は、当ワーキンググループ各社での利用を想定しています。例えば、「一般的な工事」とは「総合建設会社にとって一般的な工事」のことを指しています。

### 3 本研究報告の構成

- 目次；新基準の項番順にならべ、これを7つのテーマに分類し、適用指針や設例も並べることによって新基準の全貌を把握しやすくしました。
- 資料；上記7つのテーマごとに、建設業にとって重要な論点をピックアップし、この論点ごとに以下の3つの観点で左から順に記載しています。
  - ① 「基準の項目、概要」  
新基準の項番とその内容を「原文の趣旨を変えない範囲で簡潔に」記載
  - ② 「建設業へ当てはめた場合の解釈」  
各論点について、  
総合建設業に一定程度一律に読み替えられるような解説及び解釈を記載
  - ③ 「各社で今後注意・検討すべき事項」  
個別事象ごとに事情・背景が異なり、画一的な解釈を定めにくい各社で対応が必要な事項や、現時点でまだ方向性が整理されていない事項を記載

### 4 ワーキンググループ活動の概要

- 活動時期  
2018年3月から2019年3月
- ワーキンググループメンバー（主担当テーマ順）

会社名	メンバー氏名	主担当
鹿島建設株式会社 (テーマ1、5)	三上 幸彦 勝見 正人	全体の枠組み 契約資産、契約負債及び債権、開示
清水建設株式会社 (テーマ2)	山口 充穂 三好 智子	収益認識の単位
株式会社竹中工務店 (テーマ3)	孕石 知宏 志比田 雄一	履行義務の充足による収益の認識
大成建設株式会社 (テーマ4)	中田 正志 有賀 長央	収益の額の算定
前田建設工業株式会社 (テーマ6)	高橋 潤 河崎 晃太	請負工事に付随する取引の扱い①
株式会社大林組 (テーマ7)	高田 佳明 山本 浩道 亀山 貴文	請負工事に付随する取引の扱い②

以上

## 建設業における「収益認識に関する会計基準」の研究報告 目次

テーマ番号	テーマ名	No.	項目名	会計基準	適用指針	設例	ページ
テーマ1	全体の枠組み	1	会計基準の目的	1,2			<u>1</u>
		2	会計基準の適用範囲	3,4,102~109	2		<u>1</u>
		3	各用語の定義	5~15,110~113	3		<u>1</u>
		4	基本となる原則	16~18,115,116		1	<u>1</u>
テーマ2	収益認識の単位	1	契約の識別	19~26,117~120		2	<u>2</u>
		2	契約の結合	27,121,151	101,102,164,174,175		<u>2</u>
		3	契約変更	28~31,122~126	92,165	3,4	<u>3</u>
		4	履行義務の識別	32~34,127~131	4~6,38,41,93,94,97, 101,102,112,144,160, 166,167	5,6,16,20,24,25	<u>3</u>
テーマ3	履行義務の充足による収益の認識	1	履行義務の充足による収益の認識	35~37,132,133,152	8		<u>4</u>
		2	一定の期間にわたり充足される履行義務	38,134~138	9~13,115~122	4,7,8	<u>4</u>
		3	一定の期間にわたり充足される履行義務 (期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア)		95,168		<u>4</u>
		4	一時点で充足される履行義務	39~40	14,98,171		<u>5</u>
		5	履行義務の充足に係る進捗度	41~45,139,153,154	15~22,123~125	9	<u>5</u>
		6	履行義務の充足に係る進捗度 (契約の初期段階における原価回収基準の取扱い)		99,172		<u>5</u>
テーマ4	収益の額の算定	1	取引価格に基づく収益の算定	46			<u>6</u>
		2	取引価格の算定	47~49		27,30	<u>6</u>
		3	変動対価	50~55,140~143	23~26,126	10~13	<u>6</u>
		4	契約における重要な金融要素	56~58,144	27~29,127,128		<u>7</u>
		5	現金以外の対価	59~62			<u>7</u>
		6	顧客に支払われる対価	63,64,145	30	14	<u>7</u>
		7	履行義務への取引価格の配分	65~67	31,129,130		<u>8</u>
		8	独立販売価格に基づく配分	68,69,146	31~33		<u>8</u>
		9	値引きの配分	70,71,147	33	15	<u>8</u>
		10	変動対価の配分	72,73,148		25	<u>8</u>
		11	取引価格の変動	74~76,149		3,13	<u>8</u>
テーマ5	契約資産、契約負債及び債権 並びに開示	1	契約資産、契約負債及び債権	77,78,150			<u>9</u>
		2	開示	79,80,88,155,156,160	105,106		<u>9</u>
		3	適用時期	81~83,157,158	107		<u>10</u>
		4	遡及適用、経過措置	84~89,159~161			<u>10</u>
		5	その他	90			<u>10</u>
テーマ6	請負工事に付随する取引の扱い①	1	有償支給取引		104,177~181		<u>11</u>
		2	顧客により行使されない権利（非行使部分）		52~56		<u>11</u>
		3	顧客による検収		80~83		<u>11</u>
テーマ7	請負工事に付随する取引の扱い②	1	本人と代理人の区分		39~47,135~138		<u>12,13</u>
		2	割賦基準による収益認識の廃止	104	182		<u>14</u>

テーマ1：全体の枠組み

会計基準等の範囲：会計基準の目的、適用範囲1～4項、各用語の定義5～15項、基本となる原則16～18項

NO.	会計基準	適用指針	概要	建設業へ当てはめた場合の解釈	各社で今後注意・検討すべき事項
1	1～2		<p><b>会計基準の目的</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・本会計基準の範囲（第3項及び第4項）に定める収益に関する会計処理及び開示について定めることを目的とする。</li> <li>・「企業会計原則」の定めにより優先して本会計基準が適用される。</li> </ul>		
2	3～4 (102～109)	2 (会計基準の範囲と同様とする)	<p><b>会計基準の適用範囲</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・顧客との契約から生じる収益に関する会計処理及び開示に適用される。</li> <li>・ただし、以下の除外項目あり。 <ul style="list-style-type: none"> <li>(1) 金融商品会計基準の範囲に含まれる金融商品取引</li> <li>(2) リース会計基準の範囲に含まれるリース取引</li> <li>(3) 保険法における定義を満たす保険契約</li> <li>(4) 顧客等への販売を容易にするために行われる同業他社との商品等の交換取引</li> <li>(5) 金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料</li> <li>(6) 不動産流動化実務指針の対象となる不動産の譲渡</li> </ul> </li> <li>(以下、108項に記載)</li> <li>・通常の営業活動により生じた不動産の売却は適用範囲に含まれる。</li> <li>・通常の営業活動ではない固定資産の売却は適用範囲に含まれない。</li> </ul>		
3	5～15 (110～113)	3 (会計基準の定義と同様とする)	<p><b>各用語の定義</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・以下の用語の定義を規定</li> <li>5「契約」</li> <li>6「顧客」</li> <li>7「履行義務」</li> <li>8「取引価格」</li> <li>9「独立販売価格」</li> <li>10「契約資産」</li> <li>11「契約負債」</li> <li>12「債権」</li> <li>13「工事契約」</li> <li>14「受注製作のソフトウェア」</li> <li>15「原価回収基準」</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・会計基準に定義されている以下の用語について、建設業における用語に読み替える。</li> <li>「契約」 ⇒ 工事請負契約</li> <li>「顧客」 ⇒ 施主、注文者、発注者</li> <li>「履行義務」⇒ 一般的には一体となる工事の完成・引渡し義務と同義であると考えられる。 なお、一括して締結された契約等に基づき複数の工事・役務提供等を行うような場合は最小単位の物件・成果物を指す場合が有り得るものと考えられる。</li> <li>「取引価格」⇒ 契約において定められた請負金額</li> <li>「独立販売価格」⇒ 一般的には見積金額と同義であると考えられる。(建設業は単品受注生産であり、いわゆる定価が存在しない。よって、独立販売価格を直接観察することができないことから、独立販売価格を見積もる必要がある。 ：予想コストに利益相当額を見積るアプローチ) ただし設計施工など複数の要素を含む契約で、いずれかの要素に著しい値引が設定されているようなケースで、複数の履行義務を認識する場合にあっては、契約書面に記載された金額に抛らず、例えば一般的な見積金額等を独立販売価格と捉え、これに基づいて取引価格を各履行義務に配分する必要等が生じる可能性がある。</li> <li>「契約資産」⇒ 完成工事未収入金のうち対価に対する無条件の権利を有しないもの</li> <li>「契約負債」⇒ 未成工事受入金、対価に対する無条件の権利のうち履行義務を充足する前のもの (見積利益額を含む)</li> <li>「債権」 ⇒ 完成工事未収入金のうち対価に対する無条件の権利を有するもの</li> <li>「原価回収基準」⇒ 発生した工事支出金のうち、回収することが見込まれる金額で収益を認識する方法</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「契約資産」「契約負債」「債権」などに関しては、以降における考察や検討課題について、当WGにおいて認識の共有と基本的対応方針を確認したうえで、各社個別にて適用に当たっての検討を行う必要があると考える。</li> </ul>
4	16～18 (115～116)	[設例1]	<p><b>基本となる原則</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・約束した財又はサービスの顧客への移転を、当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益の認識を行う。</li> <li>・収益を認識するに当たっては、以下のステップ（いわゆる5ステップ）に基づいて行う。 <ul style="list-style-type: none"> <li>(1) 顧客との契約を識別する。 (基19～31, 117～126)</li> <li>(2) 契約における履行義務を識別する。 (基32～34, 127～131)</li> <li>(3) 取引価格を算定する。 (基47～64, 140～145)</li> <li>(4) 取引価格を履行義務に配分する。 (基65～76, 146～149)</li> <li>(5) 履行義務を充足した時、又は充足につれて収益を認識する。 (基35～45, 132～139)</li> </ul> </li> </ul>		

テーマ2：収益の認識単位

会計基準等の範囲：契約の識別 19～31項 履行義務の識別 32～34項

NO.	会計基準	適用指針	概要	建設業へ当てはめた場合の解釈	各社で今後注意・検討すべき事項
1	<p><b>19-26</b></p> <p>基20：(参照)基5</p> <p>結論の背景 117-120</p>	<p>基準19項… 設例2</p>	<p><b>契約の識別</b></p> <p>本会計基準が適用される顧客との契約は、次の5つの要件のすべてを満たす顧客との契約である。</p> <p>(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</p> <p>(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できること</p> <p>(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</p> <p>(4) 契約に経済的実質があること（すなわち、契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期又は金額が変動すると見込まれること）</p> <p>(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</p>	<p>①基準19項では当該対価を回収する可能性の評価にあたっては、対価の支払期限到来時における顧客が支払う意思と能力を考慮する」とされている。「意思」は契約行為によって判断されるものの、基準118項では「顧客が対価を支払う意思の評価にあたっては、対価の支払期限が到来している（すなわち、対応する履行義務が充足され、企業が権利を有す対価が変動しない。）と仮定したうえで、顧客又は同種の顧客グループの過去の慣行を含むすべての事実及び状況を考慮する必要がある。」とされていることに留意する必要がある。「能力」については、顧客の信用調査等を行い契約の識別時に評価したうえで、支払遅延や信用不安が発生した場合には、別途検討を要すると考えられる。</p> <p>②引渡が行われていない進行基準適用工事において、途中で顧客の支払能力に疑念が生じた場合（工事を中断するようなことが考えられる）、回収が見込まれる額を収益額として認識する。基準120項で「既に認識した収益、債権又は契約資産は、見直しの対象とはならない。」と記載されているため、認識した出来高よりも回収が見込める額が低い場合は、貸倒引当金を認識すると考えられる。同様に引渡済（財又はサービスを顧客に移転する残りの義務がない）工事の場合も、完成工事未収入金の回収可能性に関し、貸倒引当金の計上により評価すると考えられる。</p> <p>なお、基準120項の「既に認識した収益、債権又は契約資産は、見直しの対象とはならない。」については、この場合であっても、過去に認識した収益等について、当該時点の最善の見積りに基づくものであったか否か、事後的に監査の対象になり得るもの（過年度遡及基準の適用）と考えられる。</p> <p>③基準19(3)における「支払条件を識別できる」について、一般的に、発注者が工事の施工等を依頼し、それを受注者が承諾している場合は、代金を回収できることが前提となっているため、支払条件が識別できると解釈できるものと考えられる。（ただし、金額や支払日が明確に決まっていない場合は、慎重に検討する必要があると考えられる。）</p> <p>④基準22項は、建設工事において想定されるケースはないと考えられる。</p> <p>⑤基準19項(5)にある「設例2」について、前提条件の(2)で『取引価格の全額でなく一部を回収すると見込み、従って取引価格は1,000千円（契約締結額）でなく、変動対価として400千円の権利を得ると判断した』とあるが、この場合実質的に回収不能と見込まれる金額は、約定等において価格の変動性が読み取れる場合でなくても変動対価となり得ることに留意が必要と考えられる。</p>	<p>・左記①のとおり、「顧客が対価を支払う意思の評価にあたっては、顧客又は同種の顧客グループの過去の慣行を含むすべての事実及び状況を考慮する必要がある」が、現状の実務においても顧客の信用調査等を行ない、顧客から対価を回収できると判断したうえで受注していることから、今後も、対価の回収可能性の判断に関する実務は、現状と大きく変わらないものと考えられる。</p> <p>・個別判断が必要となるが、災害復旧などの緊急対応など、着工時に工事範囲・内容・金額などが詳細に決まっていない工事は、基準45項に基づき（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、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、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時まで、）原価回収基準により処理することが考えられる。</p> <p>ただし、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、契約の初期段階にあると言える場合には、「契約の初期段階における原価回収基準の取扱い」の対象とし、適用指針99項に則り、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時から収益を認識することが考えられる。</p> <p>なお、工期自体がごく短い場合は、適用指針95項に則って、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識することになると考えられる。</p>
2	<p><b>27</b></p> <p>(関連)32-34</p> <p>結論の背景 121、151</p>	<p>適用指針101、102、164、174、175</p>	<p><b>契約の結合</b></p> <p>通常、識別された契約は別個に会計処理されることになるが、複数の契約が単一の契約とみなせるかどうかを判断する。</p>	<p>①基準27項では「同一の発注者と同時又はほぼ同時に締結した契約を結合する」とされているが、適用指針102項では代替的な取扱として、異なる顧客と、異なる時期での契約も、重要性がなければ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」とされている。</p> <p>② ①について、建設工事においては、オフィスビルや商業施設のテナント工事が想定されるが、一般的なテナント工事は本体工事の工期内に完了するケースが多く、また本体工事に比べ金額的な重要性がないことから、適用指針102項に基づき、単一の履行義務として識別することができると考えられる。</p>	<p>・適用指針102項の「複数の契約を結合した際の収益認識の時期・金額と、当該複数の契約について原則的な処理をした場合の収益認識の時期・金額との差異に重要性が乏しい」ことを示すために、都度、案件毎に検証作業を行なう必要はないと思われるが、結合にあたっては、金額の重要性がないことや施工管理の不可分性を合理的に説明できるよう、自社内で考え方の整理が必要である。</p>

テーマ2：収益の認識単位

会計基準等の範囲：契約の識別 19～31項 履行義務の識別 32～34項

NO.	会計基準	適用指針	概要	建設業へ当てはめた場合の解釈	各社で今後注意・検討すべき事項
3	<p><b>28-31</b></p> <p>基29：(関連)50-52、54</p> <p>基30：(参照)34</p> <p>基31：(参照)37</p> <p>結論の背景 122-126</p>	<p>基準30項… 適用指針92、165</p> <p>基準第31項… 設例3、4</p>	<p><b>契約変更</b></p> <p>識別した契約に変更が生じた場合、その変更契約が既存の契約と別個のものか否かを判断する。</p>	<p>①施工範囲が決定しており、価格が未決定の契約変更は、基準29項に基づき、第50項～52項、54項に従って見積った金額で、工事進行基準により収益認識すると考える。</p> <p>②建設工事において、契約変更により契約範囲が広がったとしても、適用指針6項の「要因」に照らし、「別個の財又はサービス」を追加することにならない場合は、基準30項（独立した契約として処理）、31項(1)(3)で想定されるケースには該当しないと考えられる。（適用指針92項で、重要性が乏しい場合は、独立した契約としないことができるとされている。）このような契約変更は、基準31項(2)に基づき、契約変更日において部分的に充足されている単一の履行義務の一部を構成するものとして、契約変更を既存の契約の一部であると仮定して処理し、見積もりが可能となった時点で収益の額を累積的な影響に基づき修正することになる。</p> <p>ただし、一概に契約変更と言っても、例えば本体とは別棟の改修工事や解体工事を契約変更で受注するような場合など、「別個の財又はサービス」を追加するような場合もあるため、留意が必要である。（金額的重要性如何により、既存の契約の一部として処理することが可能な場合もある。）</p>	
4	<p><b>32-34</b></p> <p>基32：(参照)7、33、34</p> <p>基33：(関連)38、41、42</p> <p>結論の背景 127-131</p>	<p>基準32項… 適用指針4、38、93、94、97、101、102、144、160、166、167</p> <p>基準34項… 適用指針5、6、41、112</p> <p>設例5、6、16、20、24、25</p>	<p><b>履行義務の識別</b></p> <p>識別した契約の履行義務を識別し、別個の履行義務として扱うか、一体のものとして扱えるのかを判断する。</p> <p>（別個の財又はサービス）</p> <p>34項</p> <p>顧客に約束した財又はサービスは、次の(1)及び(2)の要件のいずれも満たす場合には、別個のものとする（適用指針[設例5]、[設例6]、[設例16]、[設例24]及び[設例25]）。</p> <p>(1) 当該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こと、あるいは、当該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ことで顧客が便益を享受することができること（すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなる可能性があること）</p> <p>(2) 当該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（すなわち、当該財又はサービスを顧客に移転する約束が契約の観点において別個のものとなること）</p> <p>適用指針</p> <p>5. 重要性等に関する代替的な取扱い</p> <p>(2)履行義務の識別</p> <p>（顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合の取扱い）</p> <p>93項</p> <p>会計基準第32項の定めにかかわらず、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には、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。顧客との契約の観点で重要性が乏しいかどうかを判定するにあたっては、当該約束した財又はサービスの定量的及び定性的な性質を考慮し、契約全体における当該約束した財又はサービスの相対的な重要性を検討する。</p>	<p>①設例5-1では、建設業における契約において、建設会社が提供する財およびサービス（設計、調達、施工等）は別個のものとなりうるが、建設会社は個々の財又はサービスをインプットとして、契約の目的である工事物件（アウトプット）に統合する重要なサービスを提供するため、当該契約は他の約束と区分して識別できないため、単一の履行義務として処理している。</p> <p>②設例16では販売した製品に対する操作方法についての訓練サービスは別個の履行義務として</p> <p>いる。</p> <p>建設業においては、竣工後の定期点検が想定されるが、適用指針34項にある合意された仕様に従っている保証の一環である場合には、履行義務には該当しないと考えられる。また、通常は適用指針93項記載の重要性の判断に基づき、別個の履行義務とは認識しないてよい場合もあると考えられる。</p> <p>③空港のターミナル改修工事などにおいて、施設の営業・稼働により施工箇所や時間に制約があり、可能な範囲・場所から施工し、順次引渡していく場合、適用指針6項(1)または(3)により、複数の約束が区分して識別できない（履行義務を識別できない）と考えられる。</p> <p>(1)→結合後のアウトプットである財又はサービスの束に統合する重要なサービスの提供に該当</p> <p>(3)→相互依存性や相互関連性が高いと認識</p> <p>④1つの契約の中で病院や複合施設等をスクラップアンドビルドで完成した部分から引渡を行う場合や、マンションを2棟建設し、完成した方を先に引渡する場合、履行義務は別個か一体かの判断を要する。</p> <p>⑤設計施工案件の場合、設計業務に監理を含むときは施工と一体の履行義務、設計業務が設計図書を納めて完了するようときは施工とは別個の履行義務として扱うことが考えられる。</p>	<p>・マンション工事等におけるアフターサービスについては、製品保証の範囲に含まれ、単一の履行義務である場合が多いと考えられるが、個々の状況に応じて個別に判断が必要である。</p> <p>・左記③～⑤は、個々の状況に応じて個別に判断が必要。</p> <p>他にも、解体工事を行い、続いて新築工事を行う場合、一つの契約でも別個の履行義務とすべきかといった検討事項がある。</p> <p>履行義務の識別にあたっては、契約の区分や施工管理の不可分性を考慮し、恣意性が介在しないよう社内ルールを整備することが望ましい。</p>

テーマ3：履行義務の充足による収益の認識

会計基準等の範囲：履行義務の充足による収益の認識35～45項

No.	会計基準	適用指針	概要	建設業へ当てはめた場合の解釈	各社で今後注意・検討すべき事項
1	35～37 [結論の背景] 132,133,152	8	<b>履行義務の充足による収益の認識</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>企業は約束した財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識する。資産が移転するのは顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてである。(35項)</li> <li>契約における取引開始日に、それぞれの履行義務が、一定の期間にわたり充足されるものか、一時点で充足されるものかを判定する。(36項)</li> <li>資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力をいう。(37項)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>工事進行基準の適用を念頭において、IASBは一定の期間にわたり充足される履行義務の枠組みの下で工事契約の具体的な適用を整理した（基準第152項）とされており、会計基準第38項と合わせて工事進行基準を適用するものと判断できる。</li> </ul>	
2	38 [結論の背景] 134～138	9～13 [結論の背景] 115～122 [設例] 4,7,8	<b>一定の期間にわたり充足される履行義務</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>会計基準第38項に記載される(1)から(3)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。</li> <li>(1)企業が顧客に対する義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受する</li> <li>(2)企業が顧客に対す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、それにつれて顧客が当該資産を支配する</li> <li>(3)次の要件のいずれも満たすこと <ul style="list-style-type: none"> <li>①企業による義務の履行により、別の用途に転用できない資産が生じる</li> <li>②企業が義務の履行を完了した部分について対価を収受する強制力のある権利を有している</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>工事契約は、原則、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識するものに該当するため、工事進行基準を適用可能と判断できる。</li> <li>請負工事においては、会計基準第38項(2)及び(3)が該当するものと考えられる。</li> <li>(2)について、会計基準第136項による補足説明では、「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」とされており、支配の移転の概念から、発注者の土地での建設工事は一定の期間にわたり充足される履行義務に該当する。</li> <li>(3)①の『別の用途に転用することができない資産』とは発注者仕様の建物が該当すると考えられる。(適用指針10、116～120項)</li> <li>(3)②の『対価を収受する強制力のある権利』とは出来高に対する請求権を指すと考えられる。(適用指針11～13、121～122項)</li> <li>⇒契約上に示される工事費支払予定（受領条件）は、必ずしも対価を収受する強制力のある権利を有しているかどうかを示すものではない、とされている。（強制力のある権利を有していないケースとして、契約により顧客から受け取った対価が、企業が履行しなかったこと以外の理由により返金されることが定められている場合が示されている（適用指針第122項））</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■通常の（一般的な）工事契約であれば会計基準第38項(2)又は(3)に該当すると思われ、原則として工事進行基準の適用が可能と考える。また、工事契約1件ごとに判定の証跡を残す必要はない。</li> <li>ただし、求められた際には通常の工事契約が会計基準に照らして一定の期間にわたり充足される履行義務であると判断した根拠を示す必要があるため、一般的な工事契約と異なる項目がある場合などの判断基準は整備しておく必要がある。</li> <li>■2020年4月1日施行予定の民法634条の定めが、適用指針13項における『履行を完了した部分について対価を収受する権利』について確認できる法令に該当するか否かは、個別の工事契約毎に「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」かどうかの判断が必要となる。</li> <li>⇒一般的な工事契約であれば「可分な部分の給付によって注文者が利益を受ける」と言い切れることは可能か。</li> <li>⇒「請負人が既にした仕事の結果のうち可分な部分」をどのように定義するか。原価回収基準適用の場合の、回収可能な原価部分の判定と論点としては重なるか。（参照）</li> <li>・最高裁昭和56年2月17日判決・判時996号61頁（建築工事の請負契約についての判例）</li> <li>・改正後の民法634条</li> <li>次に掲げる場合において、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。</li> <li>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。</li> <li>一 注文者の責めに帰することができない事由によって仕事を完成することができなくなったとき。</li> <li>二 請負が仕事の完成前に解除されたとき。</li> <li>（参考 <a href="https://business.bengo4.com/category2/article289">https://business.bengo4.com/category2/article289</a>）</li> </ul>
3		[代替的取扱] 95 [結論の背景] 168	<b>一定の期間にわたり充足される履行義務</b> （期間がごく短い工事契約及び受注製作のソフトウェア） <ul style="list-style-type: none"> <li>会計基準第38項の定めにかかわらず、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には、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。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>重要性等に関する代替的な取扱いとして適用指針95項では、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』場合には、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。上記より、期間がごく短い工事契約の場合は工事完成基準の適用が認められるものと判断できる。</li> <li>適用指針第168項では工期がごく短いものは、通常、金銭的な重要性が乏しいと想定され、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識しても財務諸表間の比較可能性を大きく損なうものではない、として代替的な取扱いが定められた経緯が説明されている。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■各社において、工事完成基準の適用の条件となる『期間がごく短い』工事契約について、社内規程、JSOX文書、マニュアル等で定義する必要がある。</li> </ul>

テーマ3：履行義務の充足による収益の認識

会計基準等の範囲：履行義務の充足による収益の認識35～45項

No.	会計基準	適用指針	概要	建設業へ当てはめた場合の解釈	各社で今後注意・検討すべき事項
4	39～40	14 [代替的取扱] 98 [結論の背景] 171	<b>一時点で充足される履行義務</b> ・会計基準第38項に記載される(1)から(3)の要件のいずれも満たさず、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものでない場合、一時点で充足される履行義務として収益を認識する。(39項) ・資産に対する支配の移転を検討する際に考慮すべき指標の例として次の5つが挙げられている。(40項) (1) 企業が顧客に提供した資産に関する対価を収受する現在の権利を有している (2) 顧客が資産に対する法的所有権を有している (3) 企業が資産の物理的占有を移転した (4) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクを負い、経済価値を享受している (5) 顧客が資産を検収した	・会計基準第40項(1)が会計基準第38項(3)②に関連する。 ・施工を伴わない設計業務のみの受託や開発事業における確認申請業務の受託は、設計図書の納入、確認申請手続の完了をもって履行義務の充足と考えられるため、一時点で充足される履行義務だと考えられる。 ・設計監理業務は基準38項の(1)に照らして、監理の進捗に応じて顧客が「施工者が顧客の仕様通りに施工しているかの監理」という便益を享受していると考え、一定期間にわたり充足される履行義務と判断する。 ・建設業法において建設事に指定される29業種以外の受託業務であっても、建設工事同様基準第38項(2)又は(3)に該当する受託業務は、一定の期間にわたり充足される履行義務だと考えられる(客船内装工事等)。 ・研究開発、調査、コンサルティング等の受託業務のうち、適用指針の設例7と同様に、提供する財又はサービス(資産)が別の用途への転用可能性がなく、かつ履行部分について、発生費用に合理的な利益相当額を加えた対価を収受する強制力のある権利を有している場合は、一定期間にわたり充足される履行義務と判断できる。	■建設業の付帯事業である、設計業務、不動産事業、コンサルティング業務などについて、各社の実情に合わせて一時点で充足される履行義務として収益を認識するのか、一定期間にわたり収益を認識するのか、各業務の定義を明確にした上で、実務上の負担と金額的重要性も勘案し、収益認識方法について会計監査人と協議する必要がある。
5	41～45 [結論の背景] 139,153,154	15～22 [結論の背景] 123～125 [設例] 9	<b>履行義務の充足に係る進捗度</b> ・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。(41、42項) ・履行義務の充足に係る進捗度は、各決算日に見直し、当該進捗度の見積りを変更する場合は、会計上の見積りの変更として処理する。(43項) ・履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積れる場合のみ、一定の期間にわたり充足される履行義務について収益を認識する。(44項) ・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間に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、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時まで原価回収基準により処理する。(45項) ・会計基準第154項により、本会計基準では、各決算日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か否かについても見直すこととなる。当該見直しによっ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なくなった場合で、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ときには、その時点から原価回収基準により処理する。	・請負工事における収益認識は、通常は工事進行基準によるが、進捗度が合理的に見積れない場合は、原価回収基準となる。工事完成基準は原則認められない。(基準第45項) ・進捗度の合理的な見積りが出来ず、かつ発生する費用の回収が見込めない場合は収益を認識しない。 ・設例9にある現地に引き渡されたエレベーター(建物には未設置)のような現地に納入されただけで発注者が支配を獲得し、かつ、調達原価が合計予想原価の総額に比して重要である場合は極めて稀だと考えられる。 ・進捗度の測定方法については、インプット法が一般的である。 ・適用指針21項では、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しないものの影響は、インプット法に反映しないとされている。 ・適用指針22項(1)では、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として、例えば、契約の価格に反映されていない著しく非効率な履行に起因して発生したコストに対する収益は認識しないとされている。 ・建設業で適用指針21項、22項(1)に該当するのは、例えば重大な施工上の事故や重大な施工ミス等であると考えられる。 ・労働・公衆災害等の発生により、一時的に施工をストップした期間に進捗度を見積る場合は、災害発生までの進捗状況に基づくか、災害対応に係るコストを見積もった上でインプット法により見積るなどの方法が考えられる。	■進捗度に寄与しないコストの範囲や判断基準は各社で定める必要がある。 ■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場合とは、進捗度を適切に見積るための信頼性のある情報が不足している場合である(基準第139項)が、進捗度を適切に見積るための情報の種類及びその信頼度を測る指標について、各社において定義づけを行い明確化する必要がある。 ■原価回収基準を適用する場合、発生原価の回収可能性及びその範囲は、発注者からの着工指示の有無や、発注者との交渉状況、既発生原価の把握の状況等を総合的に考慮し、各社において事象毎に判断を行う。既発生原価とその回収可能性の見直しについて合理的な見積りが可能な場合は、当該見積りに沿って収益を認識する。  ■事故対応費用等を合理的に見積ることができないとして工事進行基準を適用せず、原価回収基準による収益計上を行った場合、これに起因して損失発生が見込まれるのであれば、当該損失見込額を何らかの方法で見積り、工事損失引当金の計上の可否を判断する。
6		[代替的取扱] 99 [結論の背景] 172	<b>履行義務の充足に係る進捗度</b> (契約の初期段階における原価回収基準の取扱い) ・会計基準第45項の定めにかかわらず、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ない場合には、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。	・履行義務の充足に係る進捗度に関する原価回収基準の取扱いとして、適用指針99項では、当該契約の初期段階において進捗度を合理的に見積ることができない場合、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としている。 ・適用指針99項で代替的な取扱いが定められた背景に、契約の初期段階においては、発生費用の額に重要性が乏しいと考えられ、収益を認識しないと見ても財務諸表間の比較可能性を大きく損なわないという判断がなされている。	■原価回収基準を適用しないことができる『契約の初期段階』の定義について、社内の経理規程、JSOX文書、マニュアル等で定義しておくことが必要。 (「費用の回収が見込まれる状況」、「重要性の判断」等)

テーマ4：収益の額の算定

会計基準等の範囲：取引価格の算定46～64項 取引価格の配分65～76項

No.	会計基準	適用指針	概要	建設業へ当てはめた場合の解釈	各社で今後注意・検討すべき事項
1	46		<b>取引価格に基づく収益の算定</b> 履行義務を充足したときに又は充足するにつれて、取引価格（基準54項を考慮する。）のうち、当該履行義務に配分した額について収益を認識する。		
2	47～49	[設例27,30]	<b>取引価格の算定</b> 顧客により約束された対価の性質、時期及び金額は、取引価格の見積りに影響を与える。取引価格を算定する際には、次の(1)から(4)のすべての影響を考慮する。(基準48項) (1)変動対価 (2)契約における重要な金融要素 (3)現金以外の対価 (4)顧客に支払われる対価 取引価格を算定する際には、財又はサービスが契約に従って顧客に移転され、契約の取消、更新又は変更はないものと仮定する。(基準49項)		
3	50～55 (結論の背景) 140～143	23～26 (結論の背景) 126 [設例10～13] <関連> [設例2～4]	<b>変動対価</b> (定義)発注者と約束した対価のうち変動する可能性のある部分(基準50項) (例:値引き、インセンティブ、ペナルティ) 工事収益総額の算定時に変動対価を見積り、各決算日に見直す。売上リベートや仮価格による取引等、取引の対価に変動性のある金額が含まれる場合、その変動部分の額を見積り、認識した収益の著しい減額が発生しない可能性が非常に高い部分に限り収益を認識する(基準50～55項指針23～26項) <見積方法> 期待値法、最頻値法	<追加・変更契約は契約変更に該当する> ・金額が未決定の追加・変更契約は、契約変更を定義している基準28項に該当するため、「変動対価」でなく「契約変更」に該当すると考えられる。 ・但し、契約変更の見積りの場合、基準29項より、基準50項から基準52項及び基準54項に従って当該契約変更による取引価格の変更を見積ることとされており、結局は変動対価と同様に最頻値法又は期待値法により見積ることが求められる。  <見積方法> ・変動対価も契約変更も、その見積方法については、最頻値法と期待値法のいずれかを採用する必要がある(基準第51項)。建設業では現行も、最も可能性の高い金額を合理的に見積る方法を採用している場合が多いと考えられ、この方法は最頻値法(最も可能性の高い単一の金額)に含まれるものと考えられる。  <スライド条項> ・スライド条項(全体スライド・単品スライド・インフレスライド)については、工事契約(契約約款を含む)に請負金額を変更する旨の条項がある場合、変動対価に該当する。  <遅延損害金> ・原則として、遅延損害金は変動対価として収益の減として認識する。	・契約上想定されていない損害賠償金等は、契約実態に応じて、変動対価として収益の減として認識するか、費用又は損失として認識するかということも含めて、慎重に検討する必要がある。



テーマ4：収益の額の算定

会計基準等の範囲：取引価格の算定46～64項 取引価格の配分65～76項

No.	会計基準	適用指針	概要	建設業へ当てはめた場合の解釈	各社で今後注意・検討すべき事項										
4	56～58 (結論の背景) 144	27～29 (結論の背景) 127 128	<p><b>契約における重要な金融要素</b> 財又はサービスを顧客に移転する際に、信用供与についての重要な便益が顧客に提供される場合、重要な金融要素を含むものとする（基準56項） 契約に重要な金融要素が含まれる場合、対価の額に含まれる金利相当額の影響を調整する（基準57項） &lt;実務上の簡便法&gt; 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。（基準58項）</p> <p>契約に信用供与が明記されているか否かは問わず、取引実態に則して判断される。（基準144項） 重要な金融要素を含むかどうかは、次の事項を含む関連するすべての事実・状況を考慮する。（指針27、28、127項） ① 契約金額と現金販売価格との差額（指針27項(1)） ② 支配の移転時期と支払時期までの期間の長さ及び関連する市場金利の金融要素に対する影響（指針27項(2)） ③ 顧客が前払いを行い、顧客の裁量で支配の移転する時期が決まる場合、重要な金融要素は含んでいない（指針28項(1)） ④ 対価が売上高に基づくロイヤリティである場合等、対価のうち相当額に変動性があり、顧客又は企業の支配が実質的に及ばない将来の事象に基づき、対価の金額及び支払時期が変動する場合、重要な金融要素は含んでいない（指針28項(2)） ⑤ 差額の内容が信用供与以外の場合(※)は、重要な金融要素は含んでいない（指針28項(3)）</p> <p>※ 例えば、契約の完了時又は所定の目標の達成時にのみ支払われる対価の一部を顧客が留保する場合や、限定的な財又はサービスの将来における提供を確保するために顧客が対価の一部を前払いすることを要求する場合を言う。 このような支払条件の主な目的は、顧客又は企業にそれぞれ信用供与の便益を提供することではなく、各当事者に財又はサービスの価値を保証するものであると考えられる。（指針127項）</p>	<p>&lt;建設業での取扱（概論）&gt; ・左記③④の該当する契約はないものと考えられるため、①②⑤に基づき検討するものと考えられる。一般的な建設工事は①②に該当するものと考えられるため、当該金融要素の有無を個別工事において判定することとなる。</p> <p>&lt;収益（未収入金）計上後1年超の支払期限を含む工事契約&gt; ・当該工事契約が該当するかどうかを契約時点で判断し（基準58項）、もし該当するならば工事進行基準で収益認識する段階から対価の金額に含まれる金利相当額を調整する必要がある。</p> <p>&lt;進行基準完成工事未収入金（債権、契約資産）も対象に含まれる&gt; ・基準144項により取引実態に則して判定する以上、進行基準完成工事未収入金（債権、契約資産）も対象に含まれる。 ・全ての工事契約について、契約時点で予定出来高及び契約条件に示される支払予定から、各期末に進行中の完成工事未収入金について算出することとなる。</p> <p>&lt;重要性の判定&gt; ・金融要素が重要かどうかの判断は契約単位で行うため、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金融要素の調整が不要とある（指針128項）。このため、出来高に応じた完成工事未収入金の計上時点と、顧客が支払いを行う時点で1年超の乖離が生じる場合に、1年内の支払も含めた全ての支払に含まれる金融要素の総額（但し、出来高保留金を除く。下記参照。）について、指針27項に基づいて当該契約について重要性の有無を判定することになると考えられる。従って、各社においては具体的な重要性の基準（金利水準も含め）を作成する必要があると考えられる。</p> <p>&lt;割引率&gt; ・重要な金融要素の計算に用いる割引率について、契約における取引開始日において企業と顧客との間で独立した金融取引を行う場合に適用されると見積られる割引率（顧客ごと取引ごとに適切な割引率を設定）を使用する必要がある。 また、顧客の信用リスクを適切に反映したポートフォリオを設定し、そのポートフォリオごとに割引率を設定する方法も考えられる。（「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」等を参照。）</p> <p>&lt;出来高保留金の取扱い&gt; 左記⑤より出来高払における保留金は信用供与以外の場合に該当するため、重要な金融要素は含まないものと考えられ、上記の重要性判定及び金融要素の算定においては、金融要素への算入を除外するものと考えられる。</p>	<p>&lt;重要性の判定&gt; ・重要性の判定基準については、各社の各（四半）期末の収益推移に対して、契約時点で算出される個別工事の金融要素の多寡について検討するものと考えられる。（契約時点での金利水準、個々の工事の工事価格の多寡、契約時点で想定される金融要素の多寡等を総合的に考慮するものと考えられる。）</p> <p>&lt;重要性判定フロー(例)&gt; ① 請負金総額について重要性はあるか？ ② 契約日時点で各（四半）期末の進行基準未収入金に対して支払期限が一年超の受入金があるか？ ③ 契約日時点の将来の受入金全てに係る金融要素の合算額について重要性はあるか？ ⇒上記①～③すべてについてあてはまる工事において算出される金融要素について期末日要調整額を認識する。</p> <p>&lt;金融要素認識の実務&gt; ・重要な金融要素を個別工事に反映させることが難しい場合は、本社総合決算上で下記の仕訳にて対応することが考えられる。</p> <p>[仕訳イメージ] 前提：完成工事高100のうち、重要な金融要素を2認識する。  <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td>完成工事高</td> <td>2</td> <td>／</td> <td>受取利息</td> <td>2</td> </tr> <tr> <td>未収利息</td> <td>2</td> <td>／</td> <td>完成工事未収入金</td> <td>2</td> </tr> </table>         ※上記( )は翌期首振りし。</p> <p>&lt;システム対応&gt; ・各社の重要性判定の結果、重要な金融要素を含む工事契約の数はそれほど多くはならないと想定されるが、上記のとおり本社内で各四半期末において仕訳を入れる必要があるため、受注、売上、債権管理に関連するシステム等を改修するか、検討が必要と考えられる。</p> <p>&lt;消費税との関係&gt; ・売上販売消費税について、引渡時に契約金額に対する消費税額全額を納付する必要がある。したがって、重要な金融要素を含む工事契約の場合、売上高に対して消費税率を乗じた金額と、納付すべき消費税額が異なるため、実務上の対応において留意する必要がある。</p> <p>&lt;金融商品関係注記との関係&gt; 会計処理において金利調整することとなった場合、「金融商品関係注記」の表示との関係は、今後の会計基準改正で注記開示方法が明らかになった時点で検討が必要となるため留意すること。</p>	完成工事高	2	／	受取利息	2	未収利息	2	／	完成工事未収入金	2
完成工事高	2	／	受取利息	2											
未収利息	2	／	完成工事未収入金	2											
5	59～62		<p><b>現金以外の対価</b> 合理的に見積もることができる場合、時価により算定する 合理的に見積もることができない場合、現金以外の対価と交換に 顧客に約束した財・サービスの独立販売価格を基礎に算定する</p>												
6	63～64 (結論の背景) 145	30 [設例14]	<p><b>顧客に支払われる対価</b> 顧客に支払われる対価が、顧客から受領する別個の財・サービスと交換に支払われるものか、取引価格から減額すべきものであるかを判定する 原則として、キャッシュ・バック等の顧客への支払は取引価格から減額する（基準63・64項 指針30項）</p>	<p>・一般的に建設業において、該当する取引は想定されないものと考えられる。（設例14はレアケース。） ・例えば、鉄鋼メーカーの工場請負工事で有償支給財がある場合は、当該有償支給材の使用制限や自由処分権などを検討し、基準63項の「顧客から受領する別個の財又はサービスと交換に支払われるもの」に該当するかどうかを判断する必要があり、該当する場合には有償支給材も含めて収益認識できるが、該当しない場合には有償支給財は含めずに収益認識する必要がある。（建設工事における発注者からの有償支給材の提供は、前者にあたる場合が多いものと考えられる。）</p>											

テーマ4：収益の額の算定

会計基準等の範囲：取引価格の算定46～64項 取引価格の配分65～76項

No.	会計基準	適用指針	概要	建設業へ当てはめた場合の解釈	各社で今後注意・検討すべき事項
7	65～67	31 (結論の背景) 129～130	<b>履行義務への取引価格の配分</b> 企業は、それぞれの履行義務に対する取引価格の配分を、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転すると交換に、権利を得ると見込んでいる対価の額を描写するよう行う（基準65項）。この目的で、企業は、契約で識別されているそれぞれの履行義務に対する取引価格の配分を、独立販売価格の比率に基づいて行わなければならない（基準66項）	<単一の履行義務> ・一般的な請負工事は、重要な統合サービス（基準34項(2) 指針6項(1)）を提供すると考えられるため、契約で約束した財及びサービスのすべてを区分して識別できず、単一の履行義務として処理するものと考えられる。 ・基準67項より「契約に単一の履行義務しかない場合には、第68項から第73項の定めを適用しない」ことから、独立販売価格に基づく配分を行う必要はない。	<複数の履行義務の想定> ・発注者との契約が分割されている、また、例えば、解体と新築とを別々に入札行為で提出し、後に契約した場合等、履行義務を複数認識する必要がある場合も想定されるため、その場合には独立販売価格に基づく取引価格・値引き・変動対価の配分について留意が必要である。
8	68～69 (結論の背景) 146	31～33	<b>独立販売価格に基づく配分</b> ステップ2で識別した履行義務に対して、契約の取引価格をそれぞれの財又はサービスを独立して販売した場合の価格（独立販売価格）の比率で配分する。（基準68項）独立販売価格が直接観察できない（例えば、個別に販売していない）場合は、市場の状況、企業固有の要因、顧客に関する情報等、合理的に入手できるすべての情報を考慮し、観察可能な入力数値を最大限利用して、独立販売価格を見積る。（基準69項） 例えば、以下の方法により見積る（指針31～33項） <独立販売価格の見積方法（指針31項）> ①調整した市場評価アプローチ ②予想コストに利益相当額を加算するアプローチ ③残余アプローチ	・上記のとおり、単一の履行義務が大半となる工事契約においては独立販売価格の配分を考慮する必要はない。（基準67項）	・但し、上記のとおり、例えば解体工事と新築工事とが別個の履行義務と判断される場合には、それぞれの見積提出金額を独立販売価格とみなす等の方法により取引価格を配分することとなる。
9	70～71 (結論の背景) 147	33 [設例15]	<b>値引きの配分</b> 契約における約束した財又はサービスの独立販売価格の合計額が当該契約の取引価格を超える場合には、契約における財又はサービスの束について顧客に値引きを行っているものとして、当該値引きについて、契約における全ての履行義務に対して比例的に配分する。（基準76項）	・上記のとおり、単一の履行義務が大半となる工事契約においては値引きの配分を考慮する必要はない。（基準67項）	・但し、上記のとおり、例えば解体工事と新築工事とが別個の履行義務と判断され、両者の契約時に包括的な値引きが行われた場合には、それぞれの見積提出金額（≒独立販売価格）に応じて値引きを配分することを検討する必要がある。
10	72～73 (結論の背景) 148	[設例25]	<b>変動対価の配分</b> (1)変動性のある支払の条件が、当該履行義務を充足するための活動や当該別個の財又はサービスを移転するための活動に個別に関連し、 (2)契約における履行義務及び支払条件のすべてを考慮した場合、変動対価の額のすべて当該履行義務あるいは当該別個の財又はサービスに配分することが、企業が権利を得ると見込む対価の額を描写する場合、 変動対価及びその事後的な変動のすべてを、1つの履行義務に配分する。（基準72項） 上記を満たさない残りの取引価格については、基準65～71項の定めを適用し配分する。（基準73項）	・上記のとおり、単一の履行義務が大半となる工事契約においては変動対価の配分を考慮する必要はない。（基準67項）	・但し、上記のとおり、例えば解体工事と新築工事とが別個の履行義務と判断し、発注者都合の工期延伸に伴う現場経費の増加分で、金額未合意の追加変更等「変動対価」に準じて取扱うものについては、それぞれの独立販売価格に応じて当該「変動対価」について配分することを検討する必要がある。
11	74～76 (結論の背景) 149	[設例3・13]	<b>取引価格の変動</b> 取引価格の事後的な変動については、契約における取引開始日以後の独立販売価格の変動を考慮せず、契約における取引開始日と同じ基礎により契約における履行義務に配分する。取引価格の事後的な変動のうちすでに充足した履行義務に配分された額については、取引価格が変動した期の収益の額を修正する。	上記 <変動対価の配分> と同等の取扱のものになると考えられる。	

テーマ5：契約資産、契約負債及び債権並びに開示

会計基準等の範囲：契約資産、契約負債及び債権77～78項、開示79～80項、適用時期、遡及適用、経過措置等81～90項

NO.	会計基準	適用指針	概要	建設業へ当てはめた場合の解釈	各社で今後注意・検討すべき事項
1	77～78 (150)		<p><b>契約資産、契約負債及び債権</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>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計上する。</li> <li>契約資産は金銭債権として取り扱い、金融商品会計基準に従って処理する。</li> <li>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、契約負債を計上する。</li> </ul>	<p>・「契約資産」（財又はサービスの対価に対する企業の権利）と「債権」（対価に対する企業の権利のうち無条件のもの⇒対価に対する法的な請求権）の区分について、基準150項において「対価に対する企業の権利が無条件であるとは、対価を受け取る期限が到来する前に必要となるのが時の経過のみであるもの」、「対価に対する無条件の権利は、通常、履行義務を充足して顧客に請求した時に生じる」とあることから、完成工事未収入金のうち発注者に請求済みのものは「債権」、未請求のものは「契約資産」に該当すると解釈できると考えられる。</p> <p>・海外においては出来高払い「施主による出来高の確認、承認を経て請求する」が一般的であり、収益認識に関する会計基準（＝IFRS第15号を出発点としたもの）は主に海外における出来高払いの実務慣行の下での「債権」と「契約資産」の区分が定義されていると考えられる。</p> <p>・しかしながら、日本の建設業の取引慣行においては、出来高払いのほかに、施主の出来高の確認、承認を伴わない請求（支払）（いわゆる前払金、中間金などの「出来高に関わらず、契約で定められた支払条件（支払期日、着工時、上棟時等の条件による）」に基づく請求）が一般的であり、これらの請求が「対価に対する無条件の権利（＝対価に対する法的な請求権）」に該当するかどうかは慎重な検討が必要である。</p> <p>・また、「契約資産」と「債権」の区分表示および注記の要否といった開示内容は、今後ASBJにおいてIFRSの適用事例や、本会計基準の早期適用事例を見ながら、強制適用までの間に具体的な検討と基準の追加的整備が行われることとされているため、その内容を見据えた上で検討を行う必要がある。</p> <p>・なお、上記の原則的な解釈に従えば、個々の完成工事未収入金について、発注者への請求の有無、支払条件等に基づいて、「契約資産」と「債権」に区分する必要がある、その判定のためのデータ把握（請求状況や契約上の支払期日）や判定手続に関する実務負担が多大になると考えられる。</p> <p>・「契約負債」を「対価を受け取る期限が到来した時」（対価を受け取る前）に計上するとは、請求書の提出時や約定の支払期日の到来時（期限の到来時に発注者の都合により支払がなされなかった場合）に「債権/契約負債」を計上することが想定される。</p> <p>・IFRSの設例（IE199）においては、対価に対する無条件の権利を有している場合は、「対価を受け取る期限が到来した時」（対価を受け取る前）に「契約負債」を計上している。よって、前述の「債権」と「契約資産」の区分と同様に、工事請負契約で定めた前払金、中間金等の支払期日の到来が無条件の権利に該当するのかどうかの検討が必要であると考えられる。</p> <p>・なお、IFRS適用国など海外においては、個別工事において「債権」と「契約負債」を両建てで計上する場面がある。日本における現行実務では、顧客からの代金の入金時に初めて負債科目（未成工事受入金）を計上しているが、収益認識に関する会計基準の適用後は、日本においても海外と同様に、対価を受け取る期限が到来した段階で、「債権/契約負債」を両建てで計上する必要が生じる可能性がある。</p> <p>このことについて、日本の現行実務を勘案して、個別工事において「債権」と「契約負債」はいずれかしか発生しない（入金時点で契約負債を認識）との考え方を採用するには、収益認識会計基準の定めにも照らした上で、これを正当な解釈とする論拠が必要になると考えられる。</p>	<p>・左記の解釈については、日本における取引慣行等を踏まえて、以下の点について今後も検討を継続し取扱いを明確化する必要があると考えられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 施主の出来高の確認、承認が要件とされていない請求（支払）が「対価に対する無条件の権利」に該当するかどうか。</li> <li>● 着工時、上棟時等の支払期日以外の条件がある場合、これらの条件の履行の完了前に請求書を提出する際の取り扱い。</li> <li>● 請求書の提出日ではなく約定の支払期日で判断することが可能かどうか。</li> </ul> <p>・原則的な解釈に従えば、請求の有無等のデータ把握のため、システム上の対応（システム改修）について検討を要すると考えられる。</p> <p>・しかしながら、上記の今後の継続検討事項の内容によっては、システム改修だけでは対応できない可能性やシステム対応が困難である場合も考えられる。その場合は各社の状況（規模、特性など）に応じたある程度の簡便的な処理が可能かどうか、会計監査人を交えた検討協議が必要となる。検討に際しては、今後の開示に関する定めや、原則的な処理と簡便的な処理とを比較した場合の差額に関する重要性の程度などを十分考慮する必要がある。</p> <p>（簡便的な処理の例）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 現行の完成工事未収入金を（簡便的に）未成時は「契約資産」、完成時は「債権」と見做して区分する。</li> <li>● 完成工事に係る完成工事未収入金は請求の有無に関わらず「債権」とする。</li> <li>● 未成工事に係る完成工事未収入金は基本的には「契約資産」とし、金額の大きいものについては、個別に検討し、「債権」と「契約資産」に区分する。</li> </ul> <p>・「契約負債」を「対価を受け取る期限が到来した時」（対価を受け取る前）に計上すべきケースが発生した場合には、当該金額の把握（請求書の提出や支払期日等の把握）、会計処理の方法（請求書の提出や支払期日の到来をもって「債権/契約負債」を計上するなど）について検討する必要がある。</p>
2	79～80、88 (155・156、160)	105～106	<p><b>開示</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>契約資産、契約負債及び債権は適切な科目をもって表示する。</li> <li>契約資産と債権を区分して表示しない場合はそれぞれの残高を注記する。</li> <li>企業の主要な事業における主な履行義務の内容及び企業が当該履行義務を充足する（＝収益を認識する）通常の時点を注記する。</li> <li>早期適用段階では契約資産と債権の区分表示並びに注記を行わないことができる。（経過措置：基88・160）</li> </ul>	<p>・開示上は、「契約資産」と「債権」をそれぞれ区分掲記せず、完成工事未収入金で一括して表示することも可能であるが、この場合はそれぞれの残高の注記が必要となる（基準79項）</p>	<p>・「契約資産」と「債権」の金額把握方法の検討が必要となる。</p> <p>・契約資産と債権の区分表示及び注記の要否は、強制適用までに具体的な検討が行われるため、その検討結果を待って最終判断する必要がある。ただし、その後の対応期間を考慮すると、IFRSの開示例等を参考に予め検討を行うなどの対応が必要になると考えられる。</p> <p>・また、同様に履行義務の内容、履行義務を充足する時点に関する注記内容についても予め検討する必要があると考えられる。</p>

テーマ5：契約資産、契約負債及び債権並びに開示

会計基準等の範囲：契約資産、契約負債及び債権77～78項、開示79～80項、適用時期、遡及適用、経過措置等81～90項

NO.	会計基準	適用指針	概要	建設業へ当てはめた場合の解釈	各社で今後注意・検討すべき事項
3	81～83 (157～158)	107 (会計基準の適用時期と同様との定め)	<p><b>適用時期</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>平成33年（2021年）4月1日以後開始する年度の期首から適用される。（強制適用）</li> <li>平成30年（2018年）4月1日以後開始する年度の期首から適用することができる。（早期適用）</li> <li>また、平成30年（2018年）12月31日から平成31年（2019年）3月30日までに終了する年度における年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用することが可能。（IFRS又は米国会計基準適用会社への配慮）</li> </ul> <p>この場合、適用翌年度の四半期財務諸表においては、前年度の各四半期財務諸表について、本会計基準を当該年度の期首に遡って適用する。</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>強制適用までの実務上の対応スケジュールについて検討し、適用準備を行う必要がある。 （例）2018年度～：会計処理方針に関する検討 2019年度～：会計処理方針の決定、業務プロセスの見直し、会計システムの改修 2020年度：適用初年度の対応（過年度遡及影響額の算出、開示文案の検討等）</li> <li>影響のある社内制度、システム等について洗い出し、見直しや改訂作業等が必要となる。 （内部統制における業務プロセス、会計システムの改修等）</li> <li>新たに導入される概念や会計処理については、特に注意して先行的に対応を行う必要があると考えられる。（債権・契約資産の把握、本人・代理人の判定、原価回収基準、重要な金融要素などに関する判定、認識方法、具体的会計処理等）</li> </ul>
4	84～89 (159～161)		<p><b>遡及適用、経過措置</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針として取り扱う。</li> <li>原則として、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する。（原則的な取扱い）</li> <li>ただし、適用初年度の累積的影響額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減して、新たな会計方針を適用することができる。</li> <li>IFRS又は米国会計基準を適用している企業が個別財務諸表に本会計基準を適用する場合は、それぞれIFRS又は米国会計基準の経過措置の定めに従うことができる。</li> <li>早期適用の場合は、契約資産と債権を区分表示せず、かつ、それぞれの残高を注記しないことができる。</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>原則的な取扱いによって、遡及適用する場合の修正方法とその可否について検討する必要がある。</li> <li>原則的な取扱いによらず、期首剰余金の修正にて新たな会計方針を適用する場合における、累積的影響額の算出方法について検討する必要がある。</li> <li>原則的な取扱い、期首剰余金の修正による場合のいずれにおいても、全ての契約変更を反映した後の契約条件に基づいて、①履行義務の充足・未充足を区分、②取引価格を算定、③当該取引価格②の履行義務の充足・未充足分①への配分、を行ってその影響額を把握する事が必要になるため、これへの対応について特に留意が必要と考えられる。（基85（4）、86）</li> <li>基準85項（原則的な取扱いに従った遡及適用）（1）にある「ほとんどすべての収益の額を認識した契約」における「ほとんどすべて」の水準については、工事の進捗度、金額等による判定基準を各社ごとに設ける必要がある。</li> <li>基準85項（2）では、変動対価が含まれる場合、変動対価の額に関する不確実性が解消された時の金額を用いて遡及適用することになっているが、大型の設計変更などの交渉がまたらず、適用2年目以降に解消された場合は、過去の見積の修正に該当し、設計変更に関する見積が適切に行われていたと判断される場合には、遡及適用する必要がないと考えられる。（設計変更は変動対価ではなく、基準85項（4）の契約変更に該当し、金額が決定した時期において見積が修正されるという整理になるため）また遡及対象となる工事については、金額基準などにより、対象を絞ることも考えられるが、この場合は、重要性について検討を行う必要がある。</li> <li>本人・代理人の区分について、代理人と判定される取引が適用時期をまたいで存在していた場合、原則的な取扱いによらず、期首剰余金の修正にて対応すると、同一の工事に関して、適用前と適用後で収益の計上方法が総額から純額に変わることになると考えられる。なお、基準の適用前後で、本人から代理人に変更となった場合は、代理人であっても、なお一定の期間にわたり充足される履行義務であるのかどうかを検討する必要があると考えられる。</li> </ul>
5	90		<p><b>その他</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>以下の会計基準等は廃止される。 工事契約に関する会計基準 工事契約に関する会計基準の適用指針 ソフトウェア取引の収益の家計処理に関する実務上の取扱い （実務対応報告17号）</li> <li>工事損失引当金については、本会計基準適用指針に、工事契約会計基準の定めが引き継がれている。（適用指針90、106、162、設例30）</li> </ul>		

テーマ6：請負工事に付随する取引の扱い①

会計基準等の範囲：有償支給取引 適用指針104項、顧客により行使されない権利 適用指針52～56項、顧客による検収 適用指針80～83項

NO.	会計基準	適用指針	概要	建設業へ当てはめた場合の解釈	各社で今後注意・検討すべき事項
1		104, 177～181	<p><b>有償支給取引</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・有償支給取引に係る処理にあたっては、企業が当該支給品を買い戻す義務を負っているか否かを判断する。</li> <li>・買い戻す義務を負っていない場合、企業は当該支給品の消滅を認識し、収益を認識しない。</li> <li>・買い戻す義務を負っている場合、支給品の譲渡に係る収益は認識せず、支給品の消滅も認識しない。なお、個別財務諸表においては、支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識することができる。</li> </ul>	<p>一般的な建設工事では、元請であるゼネコンが専門工事を専門工事業者へ外注するにあたり、使用する資材等を支給する場合などが考えられるが、このような取引の場合、現行の処理でも支給材分の収益を認識していないと考えられ、従来の会計処理に変更は無い。（一般的に建設工事では支給材は買戻し義務があり、現行業務でも支給品の消滅も認識していないと考えられるため、買戻し義務の有無の観点からも現行業務と変更はないと考えられる）</p>	
2		52～56	<p><b>顧客により行使されない権利（非行使部分）</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・顧客から企業に返金が不要な前払いがなされた場合、将来において企業から財又はサービスを受け取る権利が顧客に付与され、企業は当該財又はサービスを移転するための準備を行う義務を負うが、顧客は当該権利のすべては行使しない場合がある。本適用指針においては、顧客により行使されない権利を「非行使部分」という。</li> <li>・契約負債における非行使部分について、企業が将来において権利を得ると見込む場合には、当該非行使部分の金額について、顧客による権利行使のパターンと比例的に収益を認識する。</li> <li>・契約負債における非行使部分について、企業が将来において権利を得ると見込まない場合には、当該非行使部分の金額について、顧客が残りの権利を行使する可能性が極めて低くなった時に収益を認識する。</li> </ul>	<p>顧客からの返金不要な前払（将来において財又はサービスを移転する）とは建設工事では前払金の入金（未成工事受入金(契約負債)）が考えられるが、請負契約において「非行使部分」（顧客が権利の全ては行使しない場合）という考え方は想定しづらく、従来の会計処理と特段変更はない。</p>	
3		80～83	<p><b>顧客による検収</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・顧客による検収は顧客が財又はサービスの支配を獲得したことを示す可能性があるが、契約において合意された仕様に従っていることにより、顧客に移転されたと客観的に判断できる場合は、検収は形式的な物であり支配の時点に影響を与えない。</li> <li>・残存履行義務があるか</li> <li>・合意された仕様に従っていると客観的に判断できない場合は顧客は検収が完了するまで支配を獲得しない</li> <li>・試用期間で引渡し、試用期間が終了するまで顧客が対価の支払を約束していない場合は試用期間が終了するまで支配は移転しない</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・建設工事において適用指針80項を適用し、検収により財又はサービスの支配が移転したと判断する場合、契約において合意された仕様に従っているかどうかは、竣工検査等の顧客による判断が求められるため、基本的には「検収が形式的なもの」になることは考えにくく、従来通り顧客の検収を経て収益を認識することが必要と考えられる。</li> <li>・一時点で収益を認識する工期のごく短い工事（完成基準）において、顧客による検収が形式的なものになり（例えばごく簡単な工事でその日に工事が完了したが、検収書を受領したのが1週間後であった場合など）、後から検収書を受領するなど場合があればその「検収日」については実態判断を要すると考えられる。</li> </ul>	

NO.	会計基準	適用指針	概要	建設業へ当てはめた場合の解釈	各社で今後注意・検討すべき事項
1		39～47 結論の背景 135～138	<p><b>本人と代理人の区分①</b> (適用指針39項・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において、当該財又はサービスを企業が自ら提供する履行義務であると判断され、企業が本人に該当するときは、対価の総額を収益として認識する。当該財又はサービスを他の当事者によって提供されるよう企業が手配する履行義務と判断され、企業が代理人に該当する場合ときは、手数料の金額を収益として認識する。</p> <p>(適用指針43項) 顧客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、財又はサービスが顧客に提供される前に企業が当該財又はサービスを支配しているときには、企業は本人に該当する。他の当事者が提供する財又はサービスが顧客に提供される前に企業が当該財又はサービスを支配していないときには、企業は代理人に該当する。</p> <p>(適用指針44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(1)から(3)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。 (1) 企業が他の当事者から受領し、その後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 例えば、他の当事者から受領した財又はサービスを、顧客に提供する財又はサービスに統合する重要なサービスを企業が提供する場合には、企業は、他の当事者から受領した財又はサービスを顧客に提供する前に支配している。</p> <p>(適用指針47項) 第43項における企業が本人に該当することの評価に際して、企業が財又はサービスを顧客に提供する前に支配しているかどうかを判定するにあたっては、例えば、次の(1)から(3)の指標を考慮する。 (1) 企業が当該財又はサービスを提供するという約束の履行に対して主たる責任を有していること (2) 当該財又はサービスが顧客に提供される前、あるいは当該財又はサービスに対する支配が顧客に移転した後（例えば、顧客が返品権を有している場合）において、企業が在庫リスクを有していること (3) 当該財又はサービスの価格の設定において企業が裁量権を有していること</p> <p>(適用指針136項) 適用指針47項における指標は、特定の財又はサービスの性質及び契約条件により、財又はサービスに対する支配への関連度合いが異なり、契約によっては、説得力のある根拠を提供する指標が異なる可能性がある。また、当該指標による評価は、支配の評価を覆すものではなく、単独で行われるものでもない。</p> <p>(注) IFRS第15号は2014年5月28日に公表されたが、国際会計基準審議会（IASB）が2016年4月12日に公表した改訂基準書「IFRS第15号の明確化」によって、“本人と代理人の区分”については大幅に改訂されている。我が国の適用指針は、改訂後のIFRS第15号の本人と代理人の区分に基づいて作成されている点に留意が必要である。</p>	<p>&lt;コストオン工事における元請会社（ゼネコン）の役割と責任&gt; ・発注者と設備専門工業者で取り決めた設備工事費に統括管理業務費を加算し、支払条件を決めたうえで発注者、元請会社、設備専門工業者の三者でコストオン協定書を締結する。また、元請会社は、発注者と設備工事専門業者が合意した金額で設備工事専門業者と下請工事契約を締結する。完成責任、品質責任、瑕疵担保責任は設備専門工業者が発注者に対して負う。元請会社は、総合調整業務、工程調整業務及び安全管理業務等の統括管理業務を行う。元請会社は、発注者、設備専門工業者及び第三者に対し、コストオン協定書に定める統括管理業務の過失に起因して発生した損害について責任を負う。以下、このケースについて元請会社が本人か代理人かを検討した。</p> <p>&lt;コストオン工事における元請会社を適用指針44項(1)～(3)に当てはめると、(3)に該当する&gt; ・適用指針44項では(1)～(3)のいずれかを企業が支配しているときに企業は本人に該当し、(3)では『顧客に提供する財又はサービスに統合する重要なサービスを企業が提供する場合には、企業は、他の当事者から受領した財又はサービスを顧客に提供する前に支配している』としている。 ◎コストオン工事において元請会社は統括管理業務を行っている。この統括管理業務は元請会社にとって請負業の根幹となるものであり、元請会社は顧客に対し重要な統合サービスを提供している。従って、適用指針44項(3)に該当するため、元請会社は顧客に提供される前に当該財又はサービスを支配しており、元請会社は本人に該当すると考えられる。 (参考①) 特定された財又はサービスが財又はサービスの別個の束である場合には、本人なのか代理人なのかの分析は、場合によっては、単純明快となる。両審議会は（B35項(c)(*日本基準の適用指針44項(3))において）、企業が複数の財又はサービスを、顧客が約束した特定された財又はサービスである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場合には、特定された財又はサービスをそれが顧客に移転される前に支配していると結論を下した。企業が重要な統合サービスを提供する場合に、特定された財又はサービスである結合後の項目へのインプットを支配している。企業は、それらの使用を結合後の項目を創出するために指図することによって当該インプットを支配する。（2017年1月1日現在 IFRS第15号BC385R項）（BC:結論の根拠）</p> <p>&lt;コストオン工事における元請会社を適用指針47項(1)～(3)に当てはめると、(1)に該当する&gt; ・適用指針43項では、『財又はサービスが顧客に提供される前に企業が当該財又はサービスを支配しているときには、企業は本人に該当する』としており、適用指針47項では企業が財又はサービスを顧客に提供する前に支配しているかどうかを判定するにあたって次のとおり3つの指標を例示している。 ①約束の履行に対する主たる責任（適用指針47項(1)）・・・設備専門工業者と元請会社の両者が有している。（設備（空調設備・衛生設備・電気設備）は商品単独で機能するわけではなく、設備稼働のために必要な配管や配線を建物の中にめぐらすことが不可欠である。そのために、元請会社は設備工程と建設工程とを調整する統括管理業務を行っており、すなわち、元請会社は重要な統合サービスを提供している。また、元請会社は、発注者と約束した設備が機能する建物を完成させ、発注者に引き渡す義務を負っており、元請会社と設備専門工業者の両者に約束の履行に対する主たる責任が有る。） ②在庫リスク（適用指針47項(2)）・・・設備専門協力業者が有している。 ③価格設定の裁量権（適用指針47項(3)）・・・発注者と設備専門工業者で取り決める。 ・元請会社は上記のとおり適用指針47項(1)に該当し、(2)及び(3)に該当しないと考えられる。</p> <p>&lt;結論&gt; ◎まず、適用指針44項の支配の評価については、元請会社は(3)に該当することから、元請会社は本人に該当すると考えられる。次に、適用指針47項の支配の指標については、元請会社は(2)及び(3)に該当しないが、(1)に該当する。そもそも適用指針47項は支配の指標を例示しているものであり、適用指針44項における支配の獲得の有無が優先されること、また、適用指針47項の指標による評価は、適用指針44項の支配の評価を覆すものではない。これらを総合的に評価した結果、元請会社は本人に該当すると考えられる。</p> <p>&lt;適用指針44項の支配の評価と適用指針47項の支配の指標との関係&gt; ・指標による評価は、支配の評価を覆すものではない。（適用指針136項） ・適用指針47項は指標を示すものであり、適用指針44項における支配の獲得の有無が優先される点を強調した構成にした。（ASBJ公表の公開草案のコメントに対する対応（P102）より） (参考②) 両審議会の検討（BC382項で説明）は、B37項（*日本基準の適用指針47項）は、企業が特定された財又はサービスを移転の前に支配しているかどうかについての評価が困難であるかもしれないシナリオにおいて、企業による評価を支援するために記載されたことを明らかにしている。その諸指標はすべてのシナリオにおいて、(a)支配の評価を覆すものではなく、(b)切り離して見るべきではなく、(c)独立の又は追加的な評価を構成せず、(d)満たすべき要件又は考慮すべき要因のチェックリストと考えるべきではない。（2017年1月1日現在 IFRS第15号BC385H項）</p>	<p>・左記のケースとスキームが異なる場合には、本人か代理人かについて個別に検討する必要がある。 ・左記のスキームに当てはまるケースであっても無条件に元請会社が本人に該当するというわけではなく、例えば、工事契約の総額に占めるコストオン工事の比率が非常に高い場合や、統括管理業務から生じるリスクが極めて限定的な場合など、慎重に検討する必要がある。（本人か代理人かは一律に判断されるものではなく、個別のケース毎に本人か代理人かを判断すべきものである。）</p>

NO.	会計基準	適用指針	概要	建設業へ当てはめた場合の解釈	各社で今後注意・検討すべき事項
1		39～47 結論の背景 135～138	<p><b>本人と代理人の区分②（①とは別の観点から本人か代理人かを判断した）</b> （適用指針41項） 本人と代理人の区分の判定は、顧客に約束した特定の財又はサービスのそれぞれについて行われる。特定の財又はサービスとは、顧客に提供する別個の財又はサービス（あるいは別個の財又はサービスの束）（会計基準34項）である。（後略）</p> <p>（適用指針42項） 顧客との約束の性質が、財又はサービスを企業が自ら提供する履行義務であるのか、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企業が手配する履行義務であるのかを判定するために、次の(1)及び(2)の手順に従って判断を行う。 <u>(1)顧客に提供する財又はサービスを識別すること</u> <u>(2)財又はサービスのそれぞれが顧客に提供される前に、当該財又はサービスを企業が支配しているかどうかを判断すること</u> （参考）我が国の適用指針42項においては(1)・(2)ともに“特定の”という文言は記載されていないが、IFRS第15号の対応する規定（2017年1月1日現在 IFRS第15号B34A項）においては次のとおり“特定された”という文言が記載されている。 (a) 顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別する。 (b) 特定された財又はサービスのそれぞれが顧客に移転される前に、当該財又はサービスを企業が支配しているかどうかを評価する。</p> <p>（会計基準34項） 顧客に約束した財又はサービスは、次の(1)及び(2)の要件のいずれも満たす場合には、別個のものとする。 (1) 当該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こと、あるいは、当該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ることができること (2) 当該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</p> <p>（適用指針6項） 会計基準34項(2)に従って、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かどうかを判定するにあたっては、当該約束の性質が、契約において、当該財又はサービスのそれぞれを個々に移転するものか、あるいは、当該財又はサービスをインプットとして使用した結果生じる結合後のアウトプットを移転するものかを判断する。 財又はサービスを顧客に移転する複数の約束が区分して識別できないことを示す要因には、例えば、次の(1)から(3)がある。 (1) 当該財又はサービスをインプットとして使用し、契約において約束している他の財又はサービスとともに、顧客が契約した結合後のアウトプットである財又はサービスの束に統合する重要なサービスを提供していること (2) 当該財又はサービスの1つ又は複数の約束が、契約において約束している他の財又はサービスの1つ又は複数の約束を著しく修正する又は顧客仕様のものとするか、あるいは他の財又はサービスによって著しく修正される又は顧客仕様のものにされること (3) 当該財又はサービスの相互依存性又は相互関連性が高く、当該財又はサービスのそれぞれが、契約において約束している他の財又はサービスの1つ又は複数により著しく影響を受けること</p>	<p>＜手順1：建設会社が顧客と契約した建物の建設において重要な統合サービスを提供している場合、本人か代理人かを判定する「顧客に約束した特定の財又はサービス」を識別したところ、区分できない履行義務の束である“建物”という結論を得た＞ ◎適用指針42項の手順(1)により、建物を建設するという顧客との契約について、顧客に提供する財又はサービスを識別する。建物は、財又はサービスの束であることから、別個の財又はサービスとして識別する必要があるかどうかについて、会計基準34項に基づいて以下のとおり判断した。 ア 会計基準34項においては、同項(1)及び(2)の要件をいずれも満たす場合には、別個の財又はサービスであるとされている。会計基準34項(2)とは「当該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」であり、その具体的な判断基準が適用指針6項に規定されている。 イ 適用指針6項においては、財又はサービスを顧客に移転する複数の約束が区分して識別できないことを示す要因として(1)～(3)を例示している。すなわち、適用指針6項(1)～(3)のいずれかに該当する場合には、他の約束と区分して識別できないこととなり、その結果、会計基準34項(2)に該当せず、会計基準34項(1)及び(2)の要件をいずれも満たす場合には該当しない。 ウ 建物を建設する場合、顧客が契約した結合後のアウトプットである財又はサービスの束に統合する重要なサービスを提供しており、適用指針6項(1)に該当するため、上記イのとおり会計基準34項(2)に該当せず、別個の履行義務ではなく、建物という財又はサービスの束は単一の履行義務であると判断した。 ＜結論＞ 上記の建物においては、複数の財又はサービスが互いから区分できず、単一のアウトプットに結合されており、「顧客に約束した特定の財又はサービス」は、結合されたアウトプットであり、インプットとして用いられる個々の財又はサービスではないと考えられる。すなわち、建物を建設するという顧客との契約において、建設会社が重要な統合サービスを提供している場合、本人か代理人かを判定する「顧客に約束した特定の財又はサービス」は、区分できない履行義務の束である“建物”である。 （補足説明） 上記の結論のとおり建物の建設における“設備工事”は別個の履行義務でないため、本人か代理人かを判定する必要はない。それは、設備工事がコストオン工事であっても同じである。例えば、適用指針の設例5-1（病院の建設）で考えると、建設会社が重要な統合サービスを提供しているため、当該設備工事がコストオン工事であっても、本人か代理人かを判断する対象は、“病院という建物”ということになる。</p> <p>＜手順2：建設会社が顧客と契約した建物の建設において重要な統合サービスを提供している場合、建物を顧客に提供する前に建設会社が当該建物を支配しているかどうかを判断したところ、“支配している”との結論を得た＞ ◎適用指針42項の手順(2)により、建物が顧客に提供される前に、当該建物を建設会社が支配しているかどうかを以下のとおり判断した。 ア 適用指針44項の支配の獲得の有無に関する基準にあてはめると、建設会社は本人に該当する 建物を建設するという顧客との契約において、建設会社は他の当事者から受領した財又はサービスを、顧客に提供する財又はサービスに統合する重要なサービスを提供している。従って、適用指針44項(3)に該当するため、建設会社は他の当事者から受領した財又はサービスを顧客に提供する前に支配しており、建設会社は本人に該当すると考えられる。 イ 適用指針47項の支配の指標にあてはめると、建設会社は本人に該当する 適用指針43項では、『財又はサービスが顧客に提供される前に企業が当該財又はサービスを支配しているときには、企業は本人に該当する』こととしており、適用指針47項では企業が財又はサービスを顧客に提供する前に支配しているかどうかを判定するにあたって次のとおり3つの指標を例示している。 ①約束の履行に対する主たる責任（適用指針47項(1)）・・・建設会社が有している。（顧客と約束した仕様の建物を完成させ、顧客に引き渡す義務を建設会社が負っている。） ②在庫リスク（適用指針47項(2)）・・・建設会社が有している。 ③価格設定の裁量権（適用指針47項(3)）・・・発注者と建設会社で取り決める。 上記のとおり建設会社は適用指針(1)～(3)のすべての指標に該当すると考えられる。 ＜結論＞ 建設会社は支配の獲得の有無の基準である適用指針44項のうち(3)に該当し、また、適用指針47項の支配の判定に関する3つの指標にすべて該当していることから、財又はサービスが顧客に提供される前に建設会社が当該財又はサービスを支配している。従って、建物を建設するという顧客との契約（設備工事も含む）において建設会社は本人であると考えられる。</p>	

NO.	会計基準	適用指針	概要	建設業へ当てはめた場合の解釈	各社で今後注意・検討すべき事項																																								
2	結論の背景 104	結論の背景 182	<p><b>割賦基準による収益認識の廃止</b></p> <p>&lt;会計上の取り扱い&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・割賦販売における割賦基準に基づく収益計上は認められない。(基準104項)</li> <li>・割賦基準の廃止に伴う代替的な取扱いは定められていない。(指針182項)</li> <li>・「リース取引に関する会計基準」の範囲に含まれるリース取引は本会計基準の適用範囲外とされた。(基準3項・基準104項)</li> </ul> <p>&lt;税務上の取り扱い&gt;</p> <p><b>1 長期割賦販売等に係る延払基準の廃止</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・平成30年度税制改正において、長期割賦販売等に係る延払基準は法人税・消費税ともに廃止された。但し、リース譲渡（＊）については、法人税・消費税ともに延払基準は廃止されていない。(法人税法63条・消費税法16条)</li> <li>（＊）リース譲渡とは、法人税法で規定するリース取引によるリース資産に引渡しのことである。また、当該リース取引の定義は「リース取引に関する会計基準」に規定するファイナンス・リース取引の定義と同じである。</li> </ul> <p><b>2 長期割賦販売等に係る延払基準の廃止に伴う経過措置</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・平成30年度税制改正において、長期割賦販売等に係る延払基準の廃止に伴う経過措置が、次の①・②のとおり法人税・消費税ともに講じられた。</li> </ul> <p><b>① 延払基準の適用期間の延長等</b></p> <p>ア 法人税・・・法人税法附則（平成30年3月31日）28条</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>③平成30年4月1日前に長期割賦基準販売等に該当する資産の販売等を行った法人の平成35年3月31日以前に開始する各事業年度について、改正前の規定による延払基準の方法により経理した場合には、従前どおり延払基準の適用を認める。</li> <li>④平成30年4月1日以降に終了する事業年度において延払基準の方法により経理しなかった場合には、その経理しなかった事業年度において未計上収益額及び未計上費用額を一括計上する。但し、延払基準の方法により経理しなかった場合の未計上収益額が未計上費用額を超えるときは、未計上収益額及び未計上費用額をその経理しなかった事業年度以降の各事業年度において10年均等で計上することができる（正確には未計上収益額及び未計上費用額を120で除し、これに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額を各事業年度に計上する）。なお、10年均等の適用を受けるためには、その経理しなかった事業年度の確定申告書に10年均等の規定の適用により益金の額及び損金の額に算入される金額の申告の記載が必要である。</li> </ul> <p>イ 消費税・・・消費税法附則（平成30年3月31日）44条</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>③平成30年4月1日前に長期割賦基準販売等に該当する資産の譲渡等を行った事業者の平成35年3月31日以前に開始する各事業年度について、改正前の規定による延払基準の方法により経理した場合には、従前どおり延払基準の適用を認める。</li> <li>④平成30年4月1日以降に終了する事業年度において延払基準の方法により経理しなかった場合には、その経理しなかった事業年度において賦払金の残金を資産の譲渡等の対価の額として消費税を一括計上する。但し、法人税における10年均等の経過措置の適用を受けようとするときは、賦払金の残金をその経理しなかった事業年度以後の各事業年度において10年均等で資産の譲渡等の対価の額とすることができる。この場合、10年均等の適用を受ける最初の事業年度に係る申告書等にその旨を付記する必要がある。</li> </ul> <p><b>② ①の経過措置の対象を広げる救済措置・・・法人税法施行令附則（平成30年3月31日）13条3項、消費税法施行令附則（平成30年3月31日）5条2項</b></p> <p>平成30年4月1日前に長期割賦販売等に係る契約を締結し、かつ、同日以後に目的物の引渡等を行った場合には、当該資産の販売等は平成30年4月1日前に行われたものとされ、法人税・消費税ともに上記①の経過措置の対象となる。</p> <p>（注）ここでは、会計上は「割賦基準」、税務上は「延払基準」と法令等に合わせて両方の用語を使用しているが、同じ意味で用いている。</p>	<p>&lt;経過措置における留意事項&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・税務上の経過措置により長期割賦販売等に係る延払基準の廃止後も最長5年間は継続適用できるが、平成33年4月1日以降は「収益認識に関する会計基準」の強制適用により、会計上、割賦基準による収益認識ができなくなるため、事実上、最長3年間しか延払基準を延長できない（税務上、延払基準を適用するためには、延払基準の方法による経理が要件となっている）。なお、中小企業等で「収益認識に関する会計基準」を適用しない場合には、延払基準を最長5年間継続適用できる。</li> <li>・10年均等の経過措置は、延払基準の方法により経理しなかった事業年度の未計上収益額が未計上費用額を超える場合にのみ適用できることに留意が必要である。</li> </ul> <p>&lt;割賦基準の廃止によるPFI事業を営むSPCへの影響：BTO方式の場合は可能性あり&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・BTO（建設－譲渡－運営）方式のPFI事業を営むSPCのうち、税務上の経過措置を適用できるのは、平成30年4月1日前に長期割賦販売等に該当する資産の販売等を行っているSPCだけでなく、平成30年4月1日前に公共と事業契約を締結しており、かつ、同日以後に目的物を引渡すSPCについてである。なお、平成30年4月1日前に落札したPFI案件であっても、同日前までに公共と事業契約を締結していなければ経過措置の対象とならないことに留意が必要である。</li> <li>◎BTO（建設－譲渡－運営）方式のPFI事業を営むSPCは、施設整備費の収益認識については、多くの場合、割賦基準を適用している。税務上の経過措置以上に割賦期間が長期である場合には、割賦基準の廃止が当該SPCの法人税及び消費税の将来キャッシュフローに大きな影響を及ぼす可能性がある。</li> <li>◎新たに入札するBTO（建設－譲渡－運営）方式のPFI事業については、施設整備費の収益認識については割賦基準を適用できず、公共に当該施設を引渡す時点で一括計上することになるため、それを前提に法人税・消費税のキャッシュフローの計画を立てなければならない。</li> </ul> <p>&lt;割賦基準の廃止によるPFI事業を営むSPCへの影響：BOT方式の場合はなし&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◎BOT（建設－運営－譲渡）方式のPFI事業を営むSPCについては、所有権が移転するファイナンス・リースに該当する場合、「リース取引に関する会計基準」により会計処理している。「リース取引に関する会計基準」の範囲に含まれるリース取引は「収益認識に関する会計基準」の適用範囲外であるため、会計処理は今まで通りである。また、税務上もリース譲渡については延払基準は廃止されていないため、今まで通りである。</li> </ul> <p>&lt;「収益認識に関する会計基準」の適用初年度の期首の会計処理&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・「収益認識に関する会計基準」の適用初年度の経過措置については、過去の期間のすべてに遡及適用することを原則としているが、累積的影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減する方法も認められている（基準84項）。後者の方法によった場合の適用初年度の会計処理を以下のとおり検討した。</li> </ul> <p>（期首）適用初年度の期首における未計上収益額及び未計上費用額（以下、その差額を「延払割賦利益額」という）については、それぞれ売上高及び売上原価に計上せず、税効果を調整のうえ、利益剰余金を計上するとともに、売掛金（消費税を含む）及び未納付消費税を計上し、製品を帳簿から落とす。</p> <p>（期中）延払割賦利益額の10分の1に係る法人税を計上するとともに、期首に計上した繰延税金負債（未計上収益額が未計上費用額を超える場合）の10分の1を取り崩す。（その結果、税金費用はゼロとなり、当期純利益への影響はない。）売上販売消費税については期首の時点で未納付消費税に計上済のため、期中の仕訳はなく、翌事業年度以降、10分の1ずつ納付する仕訳が発生する。</p> <p>（仕訳例）・・・現時点の案であり、今後、確認を要する。 前提条件：施設整備費の未計上収益額10,000（別途消費税800）、未計上費用額9,800、実効税率30%</p> <table border="1" data-bbox="1151 1533 1745 1711"> <caption>適用初年度の期首の仕訳</caption> <thead> <tr> <th colspan="2">（借方）</th> <th colspan="2">（貸方）</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>売掛金</td> <td>10,800</td> <td>未納付消費税</td> <td>800</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>製品</td> <td>9,800</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>繰延税金負債</td> <td>60</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>利益剰余金</td> <td>140</td> </tr> <tr> <td>計</td> <td>10,800</td> <td>計</td> <td>10,800</td> </tr> </tbody> </table> <table border="1" data-bbox="1804 1533 2404 1711"> <caption>適用初年度の期中の仕訳</caption> <thead> <tr> <th colspan="2">（借方）</th> <th colspan="2">（貸方）</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>法人税等</td> <td>6</td> <td>未払法人税等※</td> <td>6</td> </tr> <tr> <td>繰延税金負債</td> <td>6</td> <td>法人税等調整額</td> <td>6</td> </tr> <tr> <td>計</td> <td>12</td> <td>計</td> <td>12</td> </tr> </tbody> </table> <p>※実際の現金による納付は翌事業年度になる。</p>	（借方）		（貸方）		売掛金	10,800	未納付消費税	800			製品	9,800			繰延税金負債	60			利益剰余金	140	計	10,800	計	10,800	（借方）		（貸方）		法人税等	6	未払法人税等※	6	繰延税金負債	6	法人税等調整額	6	計	12	計	12	<p>各社で今後注意・検討すべき事項</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> <p>PFI事業に係る会計処理について研究報告として公表するのは時期尚早ではないかとの意見もありましたが、既に割賦基準を採用しているPFI事業を営むSPCにとって、割賦基準の廃止は特に消費税の将来キャッシュフローに多大な影響を及ぼす可能性があり、資金計画の見直しが必要になる可能性もあるため、そのことについて注意喚起することが目的でありますので、引き続き検討すべき項目もありますが、研究報告に含めることにしました。</p> </div> <ul style="list-style-type: none"> <li>・SPCのキャッシュフローは長期にわたって計画されており、影響の大きさによっては何らかの対応が必要となることから、割賦基準を適用（予定を含む）しているBTO方式のSPCについては、早急に割賦基準の廃止によるキャッシュフローへの影響を確認する必要があります。</li> <li>・新たに入札するBTO（建設－譲渡－運営）方式のPFI事業の施設整備費の収益認識については、公共に当該施設を引渡す一時点で一括計上することについて、監査法人との間で確認する必要がある。</li> </ul> <p>・適用初年度の期首の会計処理については、各社において監査法人と協議する必要があります。</p>
（借方）		（貸方）																																											
売掛金	10,800	未納付消費税	800																																										
		製品	9,800																																										
		繰延税金負債	60																																										
		利益剰余金	140																																										
計	10,800	計	10,800																																										
（借方）		（貸方）																																											
法人税等	6	未払法人税等※	6																																										
繰延税金負債	6	法人税等調整額	6																																										
計	12	計	12																																										