

(図表11) 工事2年目年度末における工事損失引当金繰入額の算定
(単位：百万円)

(ア)見積工事損失	△500	10,000-10,500
(イ)1年目の計上利益	100	2,500-2,400
(ウ)2年目の計上損失	△460	4,700-5,160
工事損失引当金繰入額	△140	(ア)-(イ)-(ウ)

(図表12) 工事2年目年度末・3年目年度末の会計処理
(単位：百万円)

① 工事2年目年度末			
(借)売上原価	140	(貸)工事損失引当金	140
② 工事3年目年度末			
(借)工事損失引当金	140	(貸)売上原価	140

なお、この取扱いについては、適用指針案90項において、受注制作のソフトウェアについても、工事契約に準じて適用できるものとしている。

(2) 代替的な取扱い
適用指針案において、本ケースにおいて適用できる代替的な取扱いは定められていない。

(3) 現行実務との相違
本ケースのような場合に、工事損失引当金の計上について、現行実務との相違は生じない。

III 製造業でみられる製造販売契約に関する実務ポイント

PWCあらた有限責任監査法人 公認会計士 井上 雅子

製造販売契約の性質

製造販売契約とは、企業が製品を製造し、当該製品を顧客に販売することと交換に対価を受け取る契約である。取引形態としては、製造請負契約、製造委託契約(OEM契約)、ライセンス契約等、広くさまざまな種類がみられる。

製造販売契約の現行実務の考え方

日本基準には、製造販売契約の収益認識に関する個別の会計基準等は存在していない。したがって、一般的には、企業会計原則に基づき、売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売または役務の給付によ

製造販売契約の収益認識公開草案の考え方

て実現したものに限る(企業会計原則第二損益計算書原則三B)との考え方に従うものとされている。

収益認識公開草案では、製造販売契約の定義や、これに対する収益の認識・測定を一貫して定める規定はない。このため、原則的な取扱いとしては、基本となる原則に基づいたステップ1からステップ5の規定に従って、収益を認識・測定することとなる。

したがって、原則的な取扱いにおいては、製造販売契約において、履行義務が一時点で充足されると判断される場合には、製品に対する支配が顧客に移転した時点で、また、一

定期間にわたり履行義務が充足されると判断される場合には、製造中の仕掛品や個々の製品に対する支配が顧客に移転するにつれて、収益を認識することになる。

なお、収益認識公開草案では、実務に配慮した代替的な取扱いとして、国内における製品の販売契約については、一時点で充足されると判断される履行義務の場合には出荷から顧客に製品の支配が移転するまでの期間が取引慣行に照らして合理的と考えられる範囲においては、支配の移転にかかわらず、出荷基準や着荷基準などによる収益認識は認められるものとしている。

ケース1 有償支給取引

A社(支給元)は、B社(支給先)と、