

収益認識基準の公表により「工事契約会計基準」と「工事契約適用指針」ならびに「ソフトウェア取引実務対応報告」が廃止されたため、同基準には、「工事進行基準」・「工事完成基準」という用語は存在しない。もとより、工事進行基準は一般的実務となつている原価比例法上の工事進捗度等の見積りが非常に難しく、会計処理およびその監査実務において難易度の極めて高い論点である。

今回は、収益認識基準における工事進行基準をめぐる論点の棚卸しを行い、総合的かつ包括的に解説していきたい。

凡例

- ・収益認識に関する会計基準「企業会計基準29号 2018年3月30日」↓「会計基準1」
- ・「収益認識に関する会計基準の適用指針」(企業会計基準適用指針30号 2018年3月30日)↓「適用指針1」
- ・「収益認識基準」という。
- ・「工事契約に関する会計基準」(企業会計基準15号 2007年12月27日)↓「旧工事会計基準」

第1章 進行・完成・原価回収の3基準の適用は 工事進行基準と 収益認識の「時期」の論点

【この章のエッセンス】

- 「履行義務の充足」とは、顧客が「資産の支配を獲得」することと表裏一体である。
- 工事進行基準は、別の用途に転用できない資産が生じることと対価を收受する強制力のある権利を有していることの2要件に特に留意する。
- 工事完成基準は、例示列挙の支配の

- 5要件に留意して時期を確定する。
- 原価回収基準が適用されるケースは、災害等の有事発生に対応する緊急性のある工事など特殊な場合

- に限定される。
- 3つの会計処理基準間の変更パターンは従来に比べ多くなる。変更の要否は、每期見直すこと。

I 収益認識基準における 工事3基準の変更点

収益認識基準においては、(1)顧客との契約を識別する↓(2)契約における履行義務を識別する↓(3)取引価格を算定する↓(4)契約における履行義務に取引価格を配分する↓(5)契約義務を充足した時にまたは充足するに

つれて収益を認識する、という5つのステップを経て収益認識される(会計基準17項)。

(1)と(2)が収益認識取引の実在性に係る「単位」、(3)と(4)が「金額」、(5)が会計期間の帰属に係る「時期」であるが、工事および受注制作のソフトウェアにおける論点では、「単位」と「時期」が重要である。

この2つの論点に絞り、従来の会計上の取扱いと相違を明らかにしていきたいが、工事進行基準を工事完成基準と原価回収基準との比較で、収益認識基準でどのように変わったかを、一度整理してみる(図表1)。

「成果の確実性が見込まれるか」から「履行義務の充足が一定期間において見込まれるか」に判断基準がシフトしたことおよび原価回収基準が認められたこと等、収益認識基準では、3つの会計処理基準で、従来と異なる大きな改正がみられた。では実務にどのような影響が出るか、という点について、会計および監査上の重要性が高い「時期」にまず焦点を当てて説明をしていく。