

■ 修士論文要旨

工事契約会計に関する一考察

— IFRSと日本会計基準との比較を中心として —

A study of Construction contracts Accounting

Emphasis on the Comparative Study of International Financial Reporting Standard versus Japanese Accounting Standard

神奈川大学大学院 経営学研究科

国際経営専攻 博士前期課程

小林 謙 宗

KOBAYASHI, Kenshu

■ キーワード

工事契約会計、収益、工事進行基準、工事完成基準、IFRS

今日、世界では自国の会計基準を見直し、国際的に会計基準を統一させる方向へと歩を進めている。わが国もその例外ではなく、企業会計基準委員会（ASBJ）も、2007年8月8日の東京合意において、日本基準と国際会計基準を共通化すること（コンバージェンス）に合意し、各種項目においてその対応に追われている。

改正項目の中でも、収益に関する基準の変更は、特に重要な事項であると筆者は考える。国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準委員会（FASB）は、共同で収益認識に関するプロジェクトを進めている。このプロジェクトは、業種やその取引形態に関わらず、統一の収益認識モデルを作成し、運用することを目的としている。収益認識モデルが変更になれば、企業の財務諸表上、極めて重要な数値である収益の認識時期や認識額が異なるため、このプロジェクトの動向は、財務諸表作成者である企業や、財務諸表利用者である株主等にも重要な影響を及ぼすことが考えられるからである。

この新たな収益認識モデルは、特殊な個別論点である工事契約における収益認識に多大な影響を与えることが予想される。現時点では、工事契約における収益認識に関して、提案モデルと日本会計基準との考え方に差があり、日本側の対応が注目されている。

工事進行基準と工事完成基準の関連性、あるいは工事進行基準による有用性等の先行研究は存在するが、FASBとIASBによって提案されている収益認識モデルと工事契約会計の関連性を考察した先行研究があまり見受けられないという印象を筆者は受けた。したがって、工事契約会計に関する収益認識の研究により、今後の日本基準の国際化における指針となることが期待される。また、グローバル化が進行する現代社会において、日本企業がどのような対策を講じていけばよいのかを把握することが可能になると予想される。これらのことから、根本である会計学から研究を行うことによって具体的な対策を練る必要があると筆者は考える。

ここで、日本における通常の収益認識と、工事契約会計における関連性について簡潔にまとめる。収益は、通常、認識基準として実現主義が適用されており、これを基礎に、工事契約における収益認識のフレームワークも構成されている。工事契約に係る収益は、実現主義の原則によると、工事が完成し、その引渡しが完了した日に計上されることになる。これを工事完成基準という。しかしながら工事完成基準によると、工事期間中は一切の工事収益が計上されず、工事が完成し、引渡し完了した時点で一度に工事収益が計上されることになり、工事に伴う労力である費用とそれに対する成果である収益が損益計算に反映されず、期間損益が一時点に偏って計上されることとなる。このことは適正な期間損益計算の見地からすると、適切であるとは言い難い。また、請負工事契約の場合、契約締結の段階で総収益と総原価は当事者間で合意されており、建造物の完成・引渡しを待たなければ収益が確定しないという不確実性は一般に存在しない。だとすれば、請負工事の場合は、建造物の引渡しを決定的事象とみなし、その時点で総収益を一括して認識することにそれほど合理性があるとはいえない。むしろ、収益は契約に従って工事を遂行する程度に応じて漸進的に稼得されていくとみなすほうが実態に即しているという見方も成り立つ。「企業会計基準第15号 工事契約会計」では、工事完成基準に代えて、工事進行基準を採用することも認めている。工事進行基準とは、長期にわたる工事契約において、工事の進行程度に応じて収益を認識する方法のことである。

上記のような基準が用いられてきたわけだが、冒頭で言及したとおり、FASBとIASBの収益認識共同プロジェクトにおいて、基礎的な概念フレームワークが一新されようとしている。従来、収益認識に関する基準と工事契約に関する基準は別個のものとして考えられてきたが、あらたな収益認識の考え方によると、収益に関する基準は一つにまとめられる。したがって、工事契約単体での会計基準は廃止され、工事進行基準を使用することが不可能となる。

本論文では、主に日本の工事契約会計について考察する。序章では、前提条件として、日本の収益認識基準と工事契約会計との関連性について言及する。

第一章では、工事契約会計の歴史的な展開について考察する。具体的には、工事契約会計の生成過程である企業会計原則注解7、工事契約会計の転換点となった東京合意、そして現行の工事契約会計基準である「企業会計基準第15号 工事契約に関する会計基準」と「同適用指針第18号 工事契約に関する会計基準の適用指針」の確立までを時系列順に追っていく。

第二章では、企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」と同適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」の内容を中心に、請負契約における日本の収益認識について考察する。基準書の内容を中心に、日本の工事契約会計について考察する。

第三章では、米国及び欧州の工事契約会計について考察し、併せて、日本基準との差異についても考察する。具体的には、FASBによるtopic605-35と、IASBによるIAS第11号を取り上げ、工事契約における収益認識について考察する。さらに、第二章で言及した日本の工事契約会計との比較をし、各々の共通点及び相違点についても考察する。

第四章では、FASBとIASBによる収益認識共同プロジェクトを中心に、日本の工事契約会計への影響について言及する。具体的には、共同プロジェクトについて詳細に言及し、その根本となる概念を明らかにし、これらが日本の工事契約会計に与える影響と、日本の工事契約会計における課題を考察する。

終章では、本論文のまとめとして、日本の工事契約会計に関する筆者の意見を述べる。