

第 10 節

決 算

本節では、これまでに解説した業務プロセスを踏まえ、決算手続における実務について解説する。

決算手続における最も重要な論点は、「売上高・売上原価の計上」である。既に解説したように収益認識の方法は工事進行基準と工事完成基準の2つに大別されるが、実務上、関連する論点が複数存在する。それらについて個々に解説を行うこととする。

1 売上高・売上原価の計上——工事進行基準

ポイント	着眼点
工事進行基準	➤ 工事収益総額、工事原価総額、決算日における工事進捗度の各要素について信頼性をもって見積もることができなければならない。
見積りの変更	➤ 各要素について見積りの変更が行われた期に影響額を損益として処理する。
工事進捗度（原価比例法を用いる場合）	➤ 発生工事原価の正確な把握

(1) 完成工事高および完成工事原価の計上

① 完成工事高の計上

工事進行基準に基づく収益は以下の算式により計上される。

<工事進行基準に基づく収益計上額>

当期収益 計上額	=	工事収益 総額	×	工事進捗度 ^(注)	-	過年度収益 計上額
(原価比例法によった場合の工事進捗度の見積り)						
(注) 工事進捗度 = $\frac{\text{実際発生工事原価累計額}}{\text{見積工事原価総額}}$						

工事契約会計基準によれば、工事進行基準により収益を認識するにあたっては、「成果の確実性」が認められる必要があるとされており、具体的には工事収益総額、工事原価総額、決算日における工事進捗度の各要素について信頼性をもって見積ることができなければならないとされている。したがって、上記3要素の見積りに信頼性がない場合には工事進行基準は適用されず、工事完成基準が適用されることに留意する必要がある。3要素を見積る際のポイントは本章第1節③(1)①～③(67頁)にそれぞれ記載しているので参照されたい。

② 完成工事原価の計上

工事進捗度の算定を原価比例法によった場合、該当工事に係る当期の実際発生工事原価は、原則として損益計算書上に計上されることとなる。その場合、該当工事に係る未成工事支出金の残高は貸借対照表上ゼロとなる。

完成工事原価の確定にあたってはいくつかの論点が存在するが、後述の「(3)発生工事原価の確定」で詳しく解説する。

また、原価比例法による場合であっても、発生した工事原価が工事原価総額との関係で、決算日における工事進捗度を合理的に反映しない場合には、これを合理的に反映するように調整が必要となる。例えば、工事原価が複数の通貨建てで発生し、それらの通貨間の為替相場が大幅に変動する場合のように、原価比例法を適用した工事進捗度の算定結果が、実際の工事の進捗を合理的に反映しない状況がある場合

には、契約の内容や状況に応じて、工事の進捗を合理的に反映するため、原価比例法による進捗度の算定上適切な調整の検討や、原価比例法以外の他の合理的な見積方法の検討が必要になる。

③ 工事進行基準の適用範囲

工事契約会計基準上、工期が短く金額的な重要性が乏しい工事については、工事完成基準を適用するものとされているため、工事進行基準の適用範囲が問題となる。すなわち、どの工事について工事進行基準を適用するか判断は、各企業の置かれた環境により異なるため、企業実態に合わせた工期・請負金額等の基準を設けることが必要である。基準の決定に際しては、以下の点を総合的に勘案し、合理的かつ継続して適用可能な基準を決定する必要がある。

- 各企業における請負金額別の構成割合
- 平均工期
- 必要な見積情報等が適時に入手できるかどうか
- 工事契約の管理体制の水準
- 適用除外となる工事契約の財務諸表に与える影響の重要性

なお、工事進行基準よりも工事完成基準のほうが事務手続が簡便なことから、安易に工事収益総額を見積ることができないと主張して工事進行基準の適用を回避することは認められない。

(2) 見積りの変更

① 総論

前述のとおり、工事進行基準の適用にあたっては「成果の確実性」の3要件をすべて満たす必要がある。

工事進行基準が適用される場合において、工事収益総額、工事原価総額、決算日における工事進捗度のいずれかを見積りが変更されたときには、その見積りの変更が行われた期に影響額を損益として処理する（【設例1】（150頁）参照）。これは、見積りの変更は、事前の見積

られている。

四半期会計期間末における工事原価総額が、前事業年度末または直前の四半期会計期間末に見積った工事原価総額から著しく変動していると考えられる工事契約等を除き、前事業年度末または直前の四半期会計期間末に見積った工事原価総額を、当該四半期会計期間末における工事原価総額の見積額とすることができる。ここで、工事原価総額の著しい変動をもたらす要因としては、例えば、重要な工事契約の変更（工期の大幅変更、請負金変更を伴わない大幅な設計変更指示など）や資材価格の高騰などが考えられる。

【設例1】工事進行基準について見積りの変更が行われたケース

(1) 前提条件

- 工事進行基準の適用要件を満たしている。
- X2年度末において工事原価総額の見積りに変更が生じている。
- 工事収益総額：100百万円
- 工事原価総額（変更前）：60百万円
- 工事原価総額（変更後）：80百万円
- 工期：X1年度～X3年度
- 工事進捗度の決定は原価比例法による。
- X1年度に発生した工事原価 15百万円
- X2年度に発生した工事原価 45百万円
- X3年度に発生した工事原価 20百万円

(2) 会計処理

① X1年度の会計処理

a 工事原価の計上 （単位：百万円）

(借) 未成工事支出金	15	(貸) 諸勘定(工事未払金等)	15
工事原価	15	未成工事支出金	15

(※上記のように、「未成工事支出金」勘定を経由して工事原価は計上されるが、以降、設例の解説上は(借)工事原価 XX (貸)諸勘定 XX と表記する。)

b 工事収益の計上 (単位：百万円)

(借) 工事未収入金	25	(貸) 工事収益 (* 1)	25
------------	----	----------------	----

(* 1) $100\text{百万円} \times X1\text{年度末の工事進捗度}25\% (= 15\text{百万円} / 60\text{百万円}) = 25\text{百万円}$

② X2年度の会計処理

a 工事原価の計上 (単位：百万円)

(借) 工事原価	45	(貸) 諸勘定(工事未払金等)	45
----------	----	-----------------	----

b 工事収益の計上 (単位：百万円)

(借) 工事未収入金	50	(貸) 工事収益 (* 2)	50
------------	----	----------------	----

(* 2) $100\text{百万円} \times X2\text{年度末の工事進捗度}75\% (= (15+45)\text{百万円} / 80\text{百万円}) - \text{過年度に計上した工事収益}25\text{百万円} = 50\text{百万円}$

③ X3年度の会計処理

a 工事原価の計上 (単位：百万円)

(借) 工事原価	20	(貸) 諸勘定(工事未払金等)	20
----------	----	-----------------	----

b 工事収益の計上 (単位：百万円)

(借) 工事未収入金	25	(貸) 工事収益 (* 3)	25
------------	----	----------------	----

(* 3) $100\text{百万円} \times X3\text{年度末の工事進捗度}100\% (= (15+45+20)\text{百万円} / 80\text{百万円}) - \text{過年度に計上した工事収益}75\text{百万円} = 25\text{百万円}$

(3) まとめ

下表のように、見積りの変更が行われた場合、その見積りの変更が行われた期 (X2年度) に影響額を損益として処理する。

	X1年度	X2年度	X3年度	合計
工事収益	25	50	25	100
工事原価 (△)	△15	△45	△20	△80
工事利益	10	5	5	20
利益率	40.0%	10.0%	20.0%	20.0%

2 売上高・売上原価の計上——工事完成基準

ポイント	着眼点
工事完成基準	▶ 完成引渡しの判断

(1) 完成工事高および完成工事原価の計上

① 完成工事高の計上

工事完成基準では、工事が完成し、目的物の引渡しを行った時点で、確定した請負金額に基づいて完成工事高を計上する。しかし、請負金額が未確定の状況で工事の引渡しが行なわれた場合においても、引渡しの実事がある以上、請負金額を合理的に見積って、完成工事高を計上する必要がある。ここで求められる見積りの合理性は、工事進行基準の適用要件である成果の確実性と同等である（本章1節③(1)（67頁）を参照）。

このように完成工事高を見積計上した場合、事後において確定した請負金額と差額が生じることがある。このような見積差額は毎期の決算においてたびたび生じ得るものであるため、差額を認識した期の完成工事高に加減算する実務が一般的である（【設例3】（157頁）参照）。

② 完成工事原価の計上

工事完成基準では、工事が完成し、目的物の引渡しを行った時点で完成工事原価を認識する。完成工事原価は完成工事高の計上時に合わせて計上する必要があるため、完成引渡しを行った期の決算に間に合うように該当工事から生じる工事原価を集計する。

通常、完成引渡しの際には主要な工事はほとんど終了しており、発注者が使用を開始できるような状況にある。しかし、現場事務所の撤去費用等は完成引渡後に発生する。このような事後費用についても該