

# 工事契約の国際会計基準への日本会計の コンバージェンスについて

村瀬儀祐

(受領日：2013年5月8日)

高知工科大学地域連携機構  
〒782-8502 高知県香美市土佐山田町宮ノ口 185

E-mail: murase.gisuke@kochi-tech.ac.jp

**要約：**工事契約の会計について2007年の日本の基準改訂は、工事進行基準の採用を義務づけることで、国際基準(IFRS)に収斂したといわれる。しかしながら、工事契約会計において、日本基準が真に国際基準と同等なものとなったということとはできない。なぜなら国際基準において工事進捗度の見積に対する信頼性のアンカー的な役割を果たしている「出来高払い」の制度は日本には存在しないからである。国際基準と異なった制度条件のもとで適用される日本基準は、その適用の実質において、国際基準と同等な質の情報を生み出すとは言えない。この事例は、会計基準だけが国際的に統一すれば世界統一の会計実務の世界が生まれるとする見解に対して反証を提供している。

## 1. 緒言

IASB (International Accounting Standards Board: 国際会計基準審議会) と FASB (Financial Accounting Standards Board: 財務会計基準審議会) による共同プロジェクトのもと、2011年11月に収益認識の会計基準の公開草案(「顧客との契約から生じる収益 (Revenue from Contracts with Customers)」) が公表された。そこでは工事契約会計を含むあらゆる顧客契約を包括する収益認識の会計基準が提案されている。収益認識のうち工事収益の認識については、すでに1993年にIASBによってIFRS(International Financial Reporting Standards) No.11「工事契約 (Construction Contracts)」が設定されているところであるが、IASBとFASBとの共同プロジェクトによる収益認識の会計基準設定は、このIFRS NO.11を廃止して包括的な収益認識基準へと統合化することになっている。

IFRS NO.11の工事契約会計基準は、契約の成果が信頼性をもって見積ることができる場合には「契約の進捗度に応じた収益および費用を認識する」方法(「工事進行基準」)を採用し、そのような見積り

ができない場合には「回収可能な発生工事原価の範囲まで収益を認識する」方法(「原価回復法」)を採用すること、としている。IASBとFASBによる収益認識の会計基準設定の共同プロジェクト(2011年の公開草案)においては、「期間にわたった履行義務の充足に向けての進捗の測定」(IFRS, Exposure Draft, 2011, para.38)に基づいた収益認識の基準を提案しており、極度に抽象化された文言をもって実質、IFRS No.11の工事契約会計基準を収益認識基準に包摂しようとしている。

このような国際会計基準の動向のなか、日本においては2007年に企業会計基準委員会(ASBJ)によって企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」が表明され、そこでは「進捗部分について成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用する」ことが義務づけられた。2007年の改訂前では、工事進行基準と完成基準のいずれかを選択できる任意選択の規定であったのが、工事進行基準の採用を原則として義務づける規定へと変化した。このような工事進行基準の採用を原則化した基準設定は、国際会計基準に対する日本基準のコンバージェンス・プロジェクトの実施のもとで生まれた。日

本の企業会計基準委員会(ASBJ)と IASB は、2005年に国際間の会計基準の相違を縮小するプログラムを立ち上げ、国際基準へコンバージェンス(収斂)させるべく優先順位の高い基準として、工事契約会計基準の改訂に着手したのである。この改訂によって、工事進行基準を採用する企業が増大し、日本の企業会計は一段と国際基準との同等性をもつものになったと言われている。

果たしてそうであろうか。

工事契約会計基準の日本への導入は、国際基準との同等性を促進したと決して言えるものではない。たとえ日本の工事契約会計基準が国際基準と形式の上で一致し、工事進行基準の採用を義務づけたとしても、そのこと自体が、日本の企業会計が国際会計と同等性をもつようになったと評価することはできない。

問題なのは、同じ工事進行基準の適用といっても、国際基準と日本基準とで、それらがよってたつ制度基盤に大きな違いがあり、そのために同質の会計情報を生み出すものとはならないことである。工事進行基準は、収益と費用の認識を工事の進捗に基づかせるものであり、その適用にあたっては、工事進捗度の見積りの信頼性が不可欠の条件となる。工事進捗度の見積りの信頼性は、発注者と受注者の双方による工事出来高の確認、工事代金の支払いシステム、工事進捗の技術的査定システム、受注者側の内部統制システム、工事進捗度に対する外部公認会計士による監査など、多様な制度に補完されて獲得される。工事進捗度の見積りに対する信頼性は、会計基準の文言によってのみ得られるものではない。

なかでも工事進行基準を支える制度基盤として、国際基準が当然の前提としている「出来高払い(progress payment)」、すなわち工事出来高の検査と進捗確認に応じた工事代金の支払いのシステムは、日本には存在していない。国際基準の工事進行基準は、公共工事において、「単価契約(注1)」に基づいた工事見積書(工事内訳明細書)の提出と、月ごとの工事進行の検証、受入れ検査に基づいた工程進行払い、そして工事進捗の管理システム、内部統制システムを前提にして成り立っている。これに対して日本においては、「総価契約(注2)」による工事見積りにもとづいた入札と、工事着手時の前払いと残額の工事竣工時の後払いが中心となっている。工事自体の検収は工事竣工時・完成時になされるものであり、月ごとの工事進捗の確認と検査をもってする「出来高払い」は普通のこととはされていない。

もともと日本におけるいわゆるゼネコンのシステムには、工事進捗管理そのものがなじまない。ゼネコンは、発注者に対しては工事の施工管理と完成引渡しを一種の包括請負契約の形で約束し、下請けの協力業者に対しては専門的工事の請負と資金提供を保証し、発注者と協力施工業者との間に立ちコーディネータの役割を果たす。ここでは「契約価格、竣工期日、予定価格と言った『結果』だけしか目を向けない」傾向が生まれ(草柳、1995年、169頁)、請負時における工事の総原価の見積りと予算と実績の管理はなされても、施行過程における進捗度そのものを測定しなければならないインセンティブに欠ける。元請けは工事代金の40パーセントの前払いを受けそれを留め置き、下請けに対しては90日から120日の約束手形でもって支払い、そして残額の60パーセントは工事竣工時に受けると言ったシステムにおいては、代金の受払方法が工事出来高に対応していない。代金受払システムが工事の進捗管理を必要としていないのである。(山浦、2000年、216頁。東海、若松、2009年、32頁)

本稿が明らかにするのは以下の点である。

同じ工事進行基準といっても、国際基準がよってたつ制度基盤と日本のそれとの間には大きな差異があり、その違いが日常的な会計仕訳方式の違いを生み出し、会計情報の質に影響を及ぼすものとなっている。会計基準の文言のみが国際基準と同じになったからと言っても、そのこと自体が国際基準と同等性をもった情報を生み出すことにならない。むしろ判断要素を多く含む国際会計基準を日本に導入することによって、日本においては独特の、国際基準とは異なった会計の実務運用がなされ、会計の恣意性がより拡大すると考えられる。会計基準の文言を世界的に統一化すれば、会計実務も世界統一化すると考えるのは、「あまりにもナイーブ(naive)な考えである」(Ball, 2006, p.17)。むしろ会計基準を支える制度環境の要素が、会計基準の運用内容の実質を決めるものとなっていることに留意すべきである。

本稿は、なぜ工事進行基準の会計処理が、IFRSのものと日本のものとで相違するのか、その違いを生み出す会計制度要素を分析することから、会計国際化の意味を明らかにしようとするものである。

## 2. 工事契約会計基準

工事契約の会計基準は、大きく変化しようとしている。以下、IFRS 基準、IFRS と FASB の共同プロジェクトによる基準、日本基準、これらの変化傾向についてみることにしよう。

### 2.1 IFRS 基準

工事契約の会計基準において、1993 年の IFRS NO.11 は、「工事進行基準 (percentage-of-completion method)」と「原価回復 (ゼロ利益) 法 (cost-recovery <zero-profit> method)」の二つの方法を設定している。「工事進行基準」は、収益と総利益を工事建設の進捗度、すなわち完成度に基づいて計上する方法である。「原価回復 (ゼロ利益) 法」は、工事期間中、収益を「回復可能な原価」に限って計上し (利益は非計上)、利益は完成時の総原価の回収をまって計上する方法である。この二つのうち、IFRS は、「工事進行基準」の適用を義務づけ、これができない場合には「原価回復 (ゼロ利益) 法」を適用することとした。

工事進行基準の適用は、会社が完成に向けて進捗状況が推定でき、収益と原価が信頼性をもって推定できる場合であり、特に以下のすべての事項が満たされるのを条件とする。

1. 契約収益総額が信頼性をもって測定できる場合。
2. 契約と結びついた経済的便益が会社に流入する可能性がプロバブルな場合。
3. 期末において、契約を完遂させる契約原価と契約進捗度との双方が信頼性をもって確定できる場合。
4. 契約に帰属する契約原価が明確に識別でき、そして実際の発生契約原価が、過去の推定と比較して信頼性をもって測定できる場合。

以上の条件が確認できない場合には、「原価回復 (ゼロ利益) 法」が採用されたとした。

また IFRS 会計基準においては、工事の完成・竣工時をもって収益を認識する「工事完成基準 (completion-contract method)」は認められていない。

### 2.2 IFRS と FASB の共同プロジェクトによる基準

IFRS NO.11 の工事契約会計基準の内容は、2011 年に IFRS と FASB の共同プロジェクトによる収益認識の会計基準の公開草案 (「顧客との契約から生じる収益」) において、基本的に引き継がれている。

同公開草案は、収益の認識を「履行義務 (performance obligation)」の「充足 (satisfy)」をもって認識する収益認識のモデルを設定した。これによ

り、「実現され (be realized)」、「実現可能な (realizable)」時点で、あるいは「利益稼得プロセスが実質的に完了した」時点で収益を認識する、という「利益稼得プロセス・アプローチ」による収益認識は否定された (IFRS Discussion Paper, 2008, para.1.1)。新たに設定されたのは、「履行義務の完全な充足に向けての進捗測定」に基づいた収益認識基準である。同公開草案は、進捗度を測定する方法として、「アウトプット法」と「インプット法」をあげている。

「アウトプット法」は、達成された結果や、到達した距離、生産された個数のような、期日までに転換された財やサービスについての顧客にとっての価値を直接測定して収益を認識する (IASB, Exposure Draft, 2011, para.40)。

「インプット法」は、消費された資源や費やされた労働時間、発生した原価、経過時間、機械稼働時間のような履行義務の充足に向けた実体の努力もしくはインプットに基づいて収益を認識する (IASB, Exposure Draft, 2011, para.44)。

このような進捗ベースの収益認識基準のもとで、「工事進行基準」に相当する基準が以下のように設定されている。

「実体は履行義務の完全な充足に向けてその進捗が合理的に測定できる場合にのみ、期間をつうじて満たされた履行義務について収益を計上するものとする。進捗の適切な測定方法を適用するにあたって信頼ある情報が欠如しているような場合には、履行義務の完全な充足がされているか合理的に測定することはできない。」 (IASB, Exposure Draft, 2011, para.47)

「原価回復 (ゼロ利益) 法」に相当する基準は、以下のように設定されている。

「ある状況においては (例えば建設の初期段階において)、実体は履行義務の結果を合理的に測定することができないが、しかし履行義務を満たす上で発生したコストを回復する (recover) ことが予測される場合がある。このような場合には、実体は、履行義務の結果を合理的に測定できるか履行義務が明確になるまでに、発生したコストの範囲内で収益を認識するものとする。」 (IASB, Exposure Draft, 2011, para.48)

IFRS と FASB の共同プロジェクトによる収益認識の会計基準において、「工事完成基準」についてはどのような言及もされていない。本共同プロジェクトによる収益認識基準は、「利益稼得プロセス・アプローチ」を否定するものであり、「実現」の概

念と結びついた「工事完成基準」は問題にされることもない(注3)。「実現したか否か」ではなく、「履行義務の充足があるか否か」が問題のすべてとなる。

### 2.3 日本基準

日本においては、国際基準へのコンバージェンス(収斂)を唱えて、2007年に会計基準書第15号「工事契約に関する会計基準」、ならびに企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」が企業会計基準委員会(ASBJ)によって表明された。そこでは工事の進行途上における進捗部分について、「成果の確実性が認められる場合」には「工事進行基準」を採用しなければならないとした(企業会計基準第15号、2007、7項)。この場合の「成果」とは、3つの事項、すなわち(1)工事収益総額、(2)工事原価総額、(3)決算日における工事進捗度に関するもので、これらすべてが信頼性をもって見積ることができる場合に「工事進行基準」の採用が義務づけられる、とするものである。

決算日における工事進捗度の見積りは、「原価比例法」、すなわち決算日までに発生した工事原価が工事原価総額に占める割合をもって行う方法か、進捗度を把握するその他の合理的な方法によるものとした。もし「成果の確実性」が認められない場合には、「工事完成基準」の採用が認められる。

日本基準がIFRS基準と異なるポイントは、日本基準が「工事完成基準」の採用を認めていることにある。IFRSが設定する「原価回復(ゼロ利益)法」については、「成果の確実性がないにもかかわらず収益を認識する方法には合理性がない」として、日本基準はこれを否定している。国際基準へのコンバージェンス(収斂)を唱えての基準設定であるが、日本基準は、「原価回復(ゼロ利益)法」を否定し、引き続き「工事完成基準」を認めている点で、国際基準への収斂は不十分なままにされている。

### 3. 進捗度見積りの信頼性を支えるアンカーとしての「出来高払い」

工事契約の会計基準の適用については、工事の進捗度が信頼性をもって測定できることが不可欠の条件となっている。工事の進捗度が見積られるには、決算日までに実施した工事の状況、すなわち工事出来高の実態が把握されなければならない、その信頼性が確保されなければならない。工事進捗度の見積りについての信頼性は、発注者と受注者の双方による工事出来高の確認、工事代金の支払いシステム、工

事進捗の技術的査定システム、受注者側の内部統制システム、工事進捗度に対する外部公認会計士による監査など、多様な制度に補完されたチェックとバランスのプロセスをもって獲得されるものである。

これらの諸制度のうち注目されるのは、工事進行基準を適用する国においては共通して、「出来高払い(progress payment)」の代金支払いと進捗査定システムが存在し、それが工事進行基準適用の当然の前提のようにされていることである。この月極の進捗度に応じた「出来高払い」の存在が、工事進捗度の見積りの信頼性を支え、工事進行基準の適用を正当化するものとなっている。例えば、IFRSの会計基準を解説した標準的なテキストでは、以下のように「出来高払い」が工事進行基準の合理性を支えるものとして前提にされている。

「工事進行基準会計を採用することの合理性は、ほとんどの契約において買手と売手は強制力ある権利を持っていることにある。買手は契約についての特別の遂行を求める権利を有し、売手は買手の所有主権(ownership interest)の証拠となる出来高払い(progress payments)を求める権利を有している。その結果、継続した販売が、工事の進行に従って生じることになる。会社はその進行に対応した収益を認識すべきである。」(Kieso et.al, 2012, p.967)

またアメリカ公認会計士協会(AICPA)によって1981年に設定された工事進行基準の適用基準(SOP81-1)においては、工事進行基準の合理性を「出来高払い」の存在をもって説明している。

「工事契約においては、買手と売手(請負業者)の双方が強制的な権利を獲得する。買手が契約の履行を求めるにあたって、請負業者は工事の進捗にしたがって、実質、中途工事(work-in-progress)に対する権利の売却に合意していることを意味する。請負業者は、中途工事に対する所有権は有さないが、先取権(lien rights)を有する。さらに財務の取決めにおいて、請負業者は、契約要件が満たされている場合、買手に対して出来高払い(progress payments)を要求することが認められている。」「したがって現実の企業活動をみると、実質、経済的な意味において、履行は、仕事の進捗にしたがって発生する連続的な販売(所有権の移転)であるという考えを支持している。」「工事進行基準は、契約の履行についての法的経済的な結果をタイムリーに認識する。」(AICPA, SOP 81-1, 1981, para. 22)

「出来高払い」とは、工事契約の作業進行の確認をもとに、施行された工事の価値を超えない範囲で、発生した原価に基づいて発注者側から請負業者に対して、通常、月ごとに支給される契約代価の部分支払いのことである。このような「出来高払い」は、日本において普及していない。すなわち日本においては「公共工事における工事代金の支払い方法は、前金払制度等があるものの、基本的に工事の完成・検収・引渡しによって代金支払いの行為が奨められること、別言すれば、欧米諸国で慣行化しているような工事の進捗にともなう出来高払い制度がなじんでいない」（東海、若松、2009年、35頁）。

工事進行基準は、それを支えるいくつかの制度基盤の上に立ってその正当性が成り立つものである。国際会計基準が想定している工事契約は、国際的に一般的となっている「単価・数量精算契約」である。工事進行基準は、この国際的に一般的となっている契約制度との制度的な補完関係をもって成立したものである。

すなわち「単価・数量精算契約を基準とした場合は数量の算出根拠や各単価項目に包摂される工事内容と範囲等が明らかにされる。」このもとでは「契約金額の内訳と工程表は契約条件と深く関連を持つ事になり、実質的に契約的な拘束力が伴ってくる。コスト管理も契約条件と連動したものでなくしては契約問題を定量的にとらえた議論ができなくなってしまう。」「定められた期日迄にプロジェクトを完成するために、契約条件に従い各工事アクティビティ（work activity）を設定し、これを実施するために必要な労働力、材料、機械等、工事要素（work elements/resource）の変化を理論的に解析し、管理する事は大変重要なこととなる」（草柳、1995年、170～172頁）。「単価・数量精算契約」は、このような工程の進行のプロセスにおいて遂行されるコスト管理を想定している。

「出来高払い」は、「単価・数量精算契約」に関連して成立するものである。「出来高払い」は、月ごとに作業の確認をもって行われる。「出来高払い」システムのもと、「工事の設計書、仕様書、施行計画、安全管理計画、環境保全計画等の内容が、工事のプロセスに従って、適切に実施されているかどうかを、検査し、検収し、査定し、設計変更する、技術評価する」こととなり、計画と実際との整合性を照査する手続きをもった部分支払いがなされることになる。（国島、2008年、11頁）。「単価・数量精算契約」と「出来高払い」は、工事進行基準を適用

する場合の、通常的前提となっているものである。

工事進行基準は、工程の進捗管理を想定した「単価・数量精算契約」と「出来高払い」の制度に補完されて成立するものである。とりわけ「出来高払い」のキャッシュフローは、工事進捗の見積りの信頼性を支えるアンカー的な意味合いをもっている。

これに対して、日本の工事契約は、工事竣工日と予定価格についてのいわば「結果」を重視する「一式総価請負契約」である。この契約の特徴は、「プロジェクトの遂行結果である完成期日を絶対値としてこれをどのようにして守るかが管理の主眼となっている。」「完成期日を守るという条件さえ満足すれば、その仮定をいかように変化させようと自由であり、契約条件と何らかかわり合いが生じてこないことになる。」したがって「契約総額が唯一の拘束条件であるが故に、工事項目（work item）ごとにコストの変化を観察し、原因追及するという形ではなく、『コスト総額』の動きを管理視点とした管理形態が主体となってくる。」（草柳、1995年、171～172頁）このような契約のもとでは、工事代金の支払システムも40パーセントの前払い、60パーセントの竣工時・査定検収後の支払が対応し、「出来高払い」は問題とされない。このような代金支払いと査定システムは「日本独特のもの」である。「イギリス、アメリカ、ドイツ、フランス、シンガポール、オーストラリア、香港、台湾、上海、どこでも、前払金は、零か、場合によっては5%から10パーセント程度」、「そして発注者は、特に公共発注者は、毎月、清算・支払いする、受注者は、毎月、発注者からお金を受け取る、というのが当たり前、という常識」になっている（国島、2008年、11頁）。

日本における工事進行基準は、国際基準が当然の前提としている契約方式、進捗管理、代金支払システムの制度基盤を捨象して、もっぱら文言だけを国際基準に合わせようとする努力の結果として生まれたものである。このような状態が、日本独特の工事進行基準の会計処理を生み出すものとなっている。

以下、工事進行基準の会計仕訳について、「出来高払い」が常態となっている国際会計基準のものと、そうではない国（日本）のものとを比較してみることにしよう。

#### 4. 工事進行基準の会計仕訳、国際基準と日本基準との違い

まず日本の工事進行基準の仕訳処理から示そう。

##### 4.1 日本基準のもとでの仕訳処理

以下の説例のもとに、日本の工事進行基準の仕訳処理を示す。

〈説例〉M建設会社は、工事契約価格150,000万円、の架橋の建設を契約する。工事期間は3年（2010年2月1日着工、2013年3月引渡し）。各期における発生工事原価と、各期末時点で見積もった完成に至るまでに要する工事原価見積りは表-1のとおりである。また発注者からの入金額は2010年2月1日60,000万円、3月工事竣工時90,000万円となっている。

工事進捗度の見積りは、以下の算式もとづいて計算する。

進捗率 = (当期発生工事原価) ÷ (当期発生工事原価 + 翌期以降完成までの所要見積額)

各年度に計上される工事収益と利益は、表-2に示したとおりである。

各年度の仕訳処理は、以下のとおりである。

2010年度の処理

- (1) 工事代金の受入(2010年2月1日)。前受金(負債)の性格をもつ「未成工事受入金」勘定を記録する。

(借方) 現金 60,000

(貸方) 未成工事受入金 60,000

- (2) 決算時(2011年3月31日)まで、期間中に消費された原価費目は、仕掛品(資産)としての性格をもつ「未成工事支出金」の勘定にプールされる。

(借方) 未成工事支出金 12,000

(貸方) 諸口 12,000

- (3) 期間の費用(「工事原価」)を計上する。「未成工事支出金」(資産)の減。

(借方) 工事原価 12,000

(貸方) 未成工事支出金 12,000

- (4) 「工事収益」(収益)が計上される。

(借方) 未成工事受入金 15,000

(貸方) 工事収益 15,000

2011年度の処理

- (1) 「未成工事支出金」(仕掛品)を計上する。

(借方) 未成工事支出金 61,800

(貸方) 諸口 61,800

表-1. 工事進捗度の見積り (単位: 万円)

	2010	2011	2012
各期発生工事原価 (累計原価額)	¥12,000 (12,000)	¥61,800 (73,800)	¥51,200 (125,000)
翌期以降完成までの所要見積原価	¥108,000	¥49,200	—
工事進捗度	12,000 / (12,000 + 108,000) =10%	73,800 / (73,800 + 49,200) =60%	125,000 / 125,000 =100%
発注者からの代金支払	¥60,000	—	¥90,000

表-2. 工事収益、費用、利益 (単位: 万円)

	2010	2011	2012
工事収益	¥15,000 (150,000 × 0.1)	¥75,000 (150,000 × 0.6 - 15,000)	¥60,000 (150,000 - 15,000 - 75,000)
工事原価	¥12,000	¥61,800	¥51,200
工事利益	¥3,000	¥13,200	¥8,800

(2) 期間の「工事原価」(費用)を計上する。

(借方) 工事原価 61,800

(貸方) 未成工事支出金 61,800

(3) 期間の収益(「工事収益」)を計上する。「工事収益」額のうち「工事受入金」の残高を超える部分は、売掛金(資産)としての性格をもつ「工事未収金」の勘定をもって処理する。

(借方) 未成工事受入金 45,000

工事未収入金 30,000

(貸方) 工事収益 75,000

#### 2013年度の処理

(1) 「未成工事支出金」(仕掛品)の計上

(借方) 未成工事支出金 51,200

(貸方) 諸口 51,200

(2) 「工事原価」(費用)の計上

(借方) 工事原価 51,200

(貸方) 未成工事支出金 51,200

(3) 「工事収益」(収益)の計上

(借方) 現金 90,000

(貸方) 工事収益 60,000

工事未収入金 30,000

以上、日本の基準のもとでの工事進行基準の処理を見てきた。この処理の特徴は、契約工事に消費された原価が、「未成工事支出金」と称される仕掛品(棚卸資産)勘定にプールされ、後、期末時点で工事進捗度に応じた部分が「工事原価」となり費用化される。同じく工事進捗度にもとづいて計上された「工事収益」と対応され、利益が決定される。後述するように、ここでは、工事出来高、受入検査にもとづいた「出来高払い」は存在しないから、国際基準に見られる、工事進捗によってどれほどの請求権

が生まれたのか受注者の側で評価する処理はされることはない。「前受金」としての代金支払いの記録と、工事竣工時の後払いという代金支払いが記録されるのみである。

このような日本基準の会計処理と比べて、IFRS基準の処理は、著しい違いを示している。

#### 4.2 IFRS 基準のもとでの仕訳処理

IFRSの工事契約会計について、工事進行基準にもとづいた仕訳を、IFRS基準を解説したテキスト(Kieso et.al, 2012, pp.969~972)にもとづいて示そう。

〈説例〉 H建設会社は、契約価格€4,500,000、推定総額原価€4,000,000の架橋の建設を契約する。2010年7月に着工し、2012年10月に完成する予定である。各年度のデータを示すと以下のとおりである。(H建設会社は、2011年末に原価推定を€4,000,000から€4,050,000へ変更している)。

工事進捗度の見積は、以下の算式にもとづいて計算する。

進捗率 = (当期発生工事原価) ÷ (当期発生工事原価 + 翌期以降完成までの所要見積額)

表-3は、工事進捗度の見積り処理を示したものである。そのなかに「progress billing」なる項目がある。「progress billing」は、「出来高請求」、「中間請求」とも訳されるもので、「発注者によって支払われたか否かにかかわらず、契約にもとづいて遂行された出来高に対して請求される額」(IAS NO. 11, para.41)である(注4)。この項目は、IFRS基準によって開示が義務づけられている基本的な事項であるが、日本の財務諸表には見当たらない。「出来高払い」の代金支払いシステムがない日本に

表-3. 工事進捗度の見積 (単位: €1,000)

	2010	2011	2012
期間発生工事原価 (発生原価累計額) (a)	€1,000 (1,000)	€1,916 (2,916)	€1,134 (4,050)
翌期以降完成までの所要見積原価(b)	3,000	1,134	-
年度中の出来高請求 (progress billing during the year)	900	2,400	1,200
年度中の現金回収額(出来高払い)	750	1,750	2,000
工事進捗度 (a) / [(a)+(b)]	25% 1,000/(1,000+3,000)	72% 2,916/(2,916+1,134)	100% 4,050/4,050

表-4. 工事収益、費用、利益の計算 (単位: €1,000)

		過年度計上額	当期計上額
2010			
収益 (€4,500×25%)	€1,125		€1,125
費用 (€4,000×25%)	1,000		1,000
利益	€ 125		€ 125
2011			
収益 (€4,500×72%)	€3,240	€1,125	€2,115
費用 (€4,050×72%)	2,916	1,000	1,916
利益	€ 324	€ 125	€ 199
2012			
収益 (€4,500×100%)	€4,500	€3,240	€1,260
費用 (€4,050×100%)	4,050	2,916	1,134
利益	€ 450	€ 324	€ 126

においては、このような項目の開示が要請されないことがない。この「progress billing」が、日本基準とは違った国際基準の会計仕訳の特徴を生み出している。

説例にもとづいて、各年度の進捗度を基礎にして各年度の収益と費用、利益を計算すると表-4 のようになる。各年度の利益は、当期の収益については当年度末の工事進捗度にもとづいて計算された収益額から過年度に計上された収益額を差引いて求め、また当期の費用額も同じようにして求める。当期の工事利益は、当期収益額から当期費用額の差として計算される。

各年度の仕訳は、以下のとおりである。

2010 年度の処理。

(1) 発生原価を「未成工事支出金 (construction in progress) (資産) の勘定を用

いて記録する

(借方) 未成工事支出金 1,000,000

(貸方) 諸口 1,000,000

(2) 期間中に生じた「出来高請求 (progress billings)」を記録する。これは「出来高払い」を受ける請求権の発生を意味する。この事項の記録

には、「完成工事未収入金 (account receivable) (売掛債権) 勘定と「未成工事支出金請求高 (billing on construction)」勘定を用いる。「未成工事支出金請求高」勘定は「未成工事支出金」勘定の対照勘定としての性格をもち、負債勘定として扱われる。

(借方) 完成工事未収入金 900,000

(貸方) 未成工事支出金請求高 900,000

(3) 「出来高払い」による現金の受領を記録する。

(借方) 現金 750,000

(貸方) 完成工事未収入金 750,000

(4) 収益と利益を認識する。進捗度を基礎として計上された期間の利益額は、「未成工事支出金 (construction in progress)」勘定に入れる。

(借方) 未成工事支出金:利益 125,000

工事費用 1,000,000

(貸方) 工事収益 1,125,000

(5) 2010 年度の期末になって、貸借対照表が作成される。

表-5. 貸借対照表 2010 年

流動資産	
「請求高を上回る原価と利益」(Cost and Profits in Excess of Billings)	€225,000
「完成工事未収入金」(Account Receivable)	€150,000

期末決算において、「未成工事支出金 (construction in progress)」と「未成工事支出金請求高 (billing on construction)」との間に差が生まれ、「低請求 (under-billings)」すなわち「未成工事支出金」(発生

原価プラス進捗ベースの期間利益)の方が「未成工事支出金請求高」を上回っているか、これとは反対に、「高請求(over-billings)」すなわち「請求高」の方が「未成工事支出金」(発生原価プラス進捗ベースの期間利益)を上回っているか確認する。説例のケースにおいては、「未成工事支出金」の残高(発生原価€1,000,000+利益€125,000)が、「未成工事支出金請求高」の残高(€900,000)を上回っており、「低請求」(€225,000=€1,125,000-€900,000)の状態にある。このような状態は、「会社請求額が発生原価プラス工事出来高に関する推定利益より少ない場合に生じ」、「工事出来高について原価超過(cost overruns)があったか、もしくはスケジュールどおりに利益が等しく分散されなかったことによって生まれる」とされる(Steven J. Peterson, 2013, p.15)。この差額は、貸借対照表の流動資産の部に「請求高を上回る原価と利益(Cost and Profits in Excess of Billings)」として、表-5のように表示される。また2010年度の貸借対照表には、売掛債権(account receivable)の意味を持つ「完成工事未収入金」€150,000が流動資産の部に表示される。

2011年度の処理

- (1) 発生原価を記録する
  - (借方) 未成工事支出金 1,916,000
  - (貸方) 諸口 1,916,000
- (2) 期間中に生じた「出来高請求(progress billings)」(出来高払いを受ける権利、分割請求)を記録する。
  - (借方) 完成工事未収入金 2,400,000
  - (貸方) 未成工事支出金請求高 2,400,000
- (3) 「出来高払い」による現金受領を記録する。
  - (借方) 現金 1,750,000
  - (貸方) 完成工事未収入金 1,750,000
- (4) 収益と利益を認識する
  - (借方) 未成工事支出金：利益 199,000
  - 工事費用 1,916,000
  - (貸方) 工事収益 2,115,000
- (5) 2011年度末になって、貸借対照表が作成される。
 

2011年度期末決算において、「未成工事支出金(construction in progress)」と「未成工事支出金請求高(billing on construction)」の差額を求めると、「高請求(over-billings)」の状態にある。すなわち「未成工事支出金」の残高は€3,240,000(1,000,000+125,000+1,916,000+199,000)、「未成工事支出金請求高」の残高は€3,300,000(900,000+2,400,000)であり、「請求高」の方が「未

成工事支出金」(原価プラス進捗ベース利益)の額を€60,000(=€3,300,000-€3,240,000)だけ上回って、「高請求」の状態にある。このような状態は、「会社請求が発生原価プラス工事出来高に関する推定利益より大きい場合に生じ」、「工事出来高について原価節約(cost savings)があったか、もしくはスケジュールどおりに利益が等しく分散されなかったことによって生まれる」とされる(Steven J. Peterson, 2013, p.16)。この差額は貸借対照表の流動負債の部に「原価と利益を上回る請求高(Billings in Excess of Cost and Profits)」として、表-6のように表示される。また2011年度の貸借対照表には、売掛債権(account receivable)たる「完成工事未収入金」残高€800,000(=€900,000-€750,000+€2,400,000-€1,750,000)が流動資産に表示される。

表-6. 貸借対照表 2011年

流動資産 「工事未収入金」(Account Receivable) €800,000	流動負債 「原価と利益を上回る請求高」(Billings in Excess of Cost and Profits) €60,000
--	---

2012年度の処理

- (1) 発生原価を記録する。
  - (借方) 未成工事支出金 1,134,000
  - (貸方) 諸口 1,134,000
- (2) 期間中に生じた「出来高請求(progress billings)」を記録する
  - (借方) 完成工事未収入金 1,200,000
  - (貸方) 未成工事支出金請求高 1,200,000
- (3) 「出来高払い」の代金を受ける。
  - (借方) 現金 2,000,000
  - (貸方) 完成工事未収入金 2,000,000
- (4) 収益と利益を認識する。
  - (借方) 未成工事支出金：利益 126,000
  - 工事費用 1,134,000
  - (貸方) 工事収益 1,260,000
- (5) 工事完了につき、「未成工事支出金」勘定とその対照勘定である「未成工事支出金請求高」勘定を相殺する。
  - (借方) 未成工事支出金請求高 4,500,000
  - (貸方) 未成工事支出金 4,500,000

#### 4.3 IFRS 処理と日本基準処理の違い

工事進行基準のIFRS処理は、日本基準の処理と違い、期間中を通じて「未成工事支出金(construction in progress)」とその対照勘定である「未成工事支出金請求高(billing on construction)」の勘定が設定され、「未成工事支出金」の勘定には発生工事原価と進捗ベースの利益が集計され、期間途中、両者の差額が「低請求」の場合は貸借対照表の流動資産に、反対に「高請求」の場合は流動負債に計上する。発注者による代金支払い(出来高払い)を受ける前に、受注者(請負業者)の方から請求すべき「未成工事支出金請求高」が計上される(相手勘定は、売掛債権たる「完成工事未収入金」)。この請求高に対して代金支払い(出来高払い)がされる、という手続きが含まれている。

この手続きにおいて、月々発注者から支払われる代金(出来高払い)は、自動的に受注者(請負業者)にとっての収益とはされない。会計基準においては、期中における「請求され、もしくは請求可能な額(amounts billed or billable)を期間の収益とするのは認められない」(AICPA, SOP 81-1, 1981, para.06)。なぜなら期中の「請求または請求可能額」は契約条項によって決められるものであり、経営業績を示したものではない、とされるからである。会計においては、キャッシュフローの流れと工事収益の認識とは別の事柄とされる(注5)。

IFRS処理のもとでの「未成工事支出金」(発生原価+進捗ベース利益)は、工事完了をもって、その対照勘定である「未成工事支出金請求高」と相殺消去される。日本基準における「未成工事支出金」は、発生原価をプールする勘定項目(仕掛品勘定)であり、工事進捗にもとづいて工事収益が計上されると、それに対応する分が費用に転化するものとされる。日本の処理においては、工事進捗のプロセスのなかで「出来高請求(progress billing)」の確認の処理はされない。日本においては、工事期間中の「出来高払い」はされていないから、それを要求する請求額ともいえる「未成工事支出金請求高」は記録されることはない。とりわけ、工事途中の工事出来高の確認とそれにもとづく請求権の発行、さらに工事途中の工事進行評価の状況を「低請求」(流動資産)、「高請求」(流動負債)という形で表示するIFRSの会計処理は、日本基準の処理においては見当たらない。このようなIFRS処理と日本基準処理との間での違いは、工事進行基準がよって立つそれぞれの制度基

盤が違っているために生じる。

IFRS処理のもとで、期間の途中、「請求もしくは請求可能(billed or billable)」額が工事請負業者の側で確認され、これに対して発注者の側では工事出来高の確認による「出来高払い」が行われる。このようなシステムのもとでは、「請求もしくは請求可能」額と「出来高払い」額とは、期間の収益と費用の金額に直接的な関係を持たされていないが、工事進捗度評価の信頼性に対するアンカー的な意味合いをもっているといえる。

他方、このようなシステムをもたない日本の会計処理は、請負業者の側での一方的な原価比例法による進捗評価がなされる。そこでは、請負業者と発注者による相互チェックによる工事出来高と進捗度評価のプロセスがない。日本の「工事の完成引渡しによる成果の確認と受領を常のこととする」(東海・若松、2009年、12頁)システムにおいては、工事進捗見積についての信頼性の獲得は難しく、進捗度評価に経営者による恣意的な判断の介入を許すものとなり、工事進行基準がもたらす、工事利益を前倒して計上するものとして、あるいは遅らせて計上するものとして、会計操作を許すものとなる。

以下、日本的な制度環境のもとで機能する工事進行基準のあり方について、詳しく見て行くことにしよう。

#### 5. 日本基準のもとでの会計実務

日本において2007年の工契約の会計基準が成立する以前においては、大蔵省企業会計審議会による企業会計原則のもと、「長期の請負工事に関する収益の計上については、工事進行基準又は工事完成基準のいずれかを選択適用することができる」(大蔵省企業会計審議会、企業会計原則、注解7)としていた。このように以前では、工事進行基準と工事完成基準は、任意選択の事柄であった。2007年の工契約の会計基準は、国際基準へのコンバージェンス(収斂)を唱えて、「成果の現実性が認められる場合」を条件に、工事進行基準の採用を原則化し義務づけた。

2000年以前の日本においては、工事完成基準の採用が中心となっていた。大蔵省企業会計審議会による企業会計原則のもとで、1997年の大手、中小の建設業者を含めた調査では、9,293社のうち81.9%が工事完成基準を採用し、工事進行基準を採用する企業はほんのわずかであった(山浦、2000年、211

頁)。このような工事完成基準を採用する会社がきわめて多いのは、日本独特とも言うべき傾向であったという。同じ時期、アメリカ合衆国、イギリスをはじめとする英語圏諸国を含む多くに国においては、工事進行基準の採用が中心となっており、しかも長期工事だけでなくすべての工事に適用する傾向が支配的となっていた(山浦、2000年、185頁)。

このような工事完成基準の採用が圧倒的な日本の状態は、2000年を前後として変化し始める。大手建設業会社を中心に、工事進行基準の採用がすすむことになる。工事進行基準の採用は、「国際会計をにらむ」処理であると報道された(日本経済新聞、2000年、4月6日記事)が、しかし実態は、国際基準への準拠というよりも、特殊、日本的な事情に促されてのものであった。

一つは、国による「税の早期補足」といった税制上の要請、他の一つは「経営審査事項」の評価点を引き上げようとする大手建設業者の思惑、これらが重なって、工事進行基準の採用が進んだものであった。

1998年に法人税は改正され、工事規模50億円以上、工期2年以上の工事については工事進行基準による所得計算が強制された。税務上の所得計算が一般会計上の利益計算に依拠することを求めるいわゆる確定決算主義のもと、財務諸表作成目的に工事進行基準を採用する大手建設会社が生まれた。1998年の税制改正の影響も受け、表-7に見られるように工事進行基準を一部限定して部分適用する会社が31社、工事完成基準のみの採用は21社となっている。

さらに工事進行基準の普及を促した日本の特殊事情として、「経営審査事項」の評価点を上げようとする大手建設会社による思惑があったことを指摘しなければならない。

日本においては、公共工事発注に際して、「技術と経営」の評価にもとづいて建設業者の格付けを行い、公共工事入札の参加資格が承認される独特の制度が存在する。この「経営審査事項」には自己資本経常利益率の業績指標が含まれており、工事進行基準の採用は、この数値を上げ評価点を高めることができる。2000年を前後とする工事進行基準の採用は、「経審」の評価点を上げようとする大手建設業者によって推進された。2000年を前後として「建設不況」がすすみ、多くのゼネコンによる採算の悪化が目立ち、「建設崩壊」、「ゼネコン自壊」が叫ばれた時代、採算悪化のゼネコンは、「経審」の評価

点を維持し、少しでも公共工事入札の条件を整える必要性があった。長期にわたって欠損状態がつづく「元請け」としての立場を維持できなくなる恐れがあった。そのために大手建設会社は、「経審」評価点をあげようと、工事進行基準へと会計方法を切り替え、工事売上高と経常利益を押し上げようとした。当時のゼネコンによる工事進行基準への変更は、「経審」対応のためであった。(山浦、2000年、214頁)

表-7. 1998年度、大手建設業者の収益認識の会計処理

<p>工事進行基準の採用(進行基準を全面適用するのではなく、部分適用している会社がほとんど)</p> <p>31社</p>	<p>青木建設、新井組、大林組、勝村建設、熊谷組、鴻池組、国土総合建設、五洋建設、佐伯建設工業、白石、住友建設、大末建設、大成建設、大日本土木、大豊建設、竹中工務店、鉄建建設、東亜建設工業、東急建設、飛鳥建設、ナカノコーポレーション、口産建設、口特建設、間組、フジタ、不動建設、前田建設工業、松村組、三井建設、三菱建設、森本組</p>
<p>工事完成基準のみ採用</p> <p>21社</p>	<p>浅沼組、安藤建設、大木建設、大本組、奥村組、鹿島建設、北野建設、佐藤建設、清水建設、銭高組、太平工業、東洋建設、戸田建設、西松建設、日本舗道、長谷工コーポレーション、藤木工務店、真柄建設、松井建設、若築建設</p>

出所(山浦、2003年、210頁)

例えば2000年の新聞記事(日本経済新聞、2000年4月6日)は、鹿島建設が2001年3月期から工事完成基準から工事進行基準へ変更したことを報道している。ゼネコン大手の鹿島建設は、受注金額1億円以上、工事期間1年以上のすべての工事を対象にして工事進行基準の採用へと切り替えた。これによって、売上高は、2000年3月決算から2001年3月決算において1,174,910百万円から1,330,729百

万円（13 パーセントの伸び率）へと上昇し、経常利益で見ると 22,895 百万円から 34,227 百万円へと引き上げられている（49 パーセントの伸び率）。かくして「経審」評価の重要項目である経常利益は大幅に増大した。以後、鹿島建設につづき、多くのゼネコンによって工事進行基準の採用が進んだ。この時代の工事進行基準への変更は、「経審」の評価点を向上させようとする誘引が大きかったといえる。

その後、2007 年に会計基準は改訂され、工事進行基準の採用が義務づけられるようになった。さらに 2008 年には税法が改正され、1 年以上、10 億円以上の建設工事に対して工事進行基準が強制適用されるようになった。税法上、工事進行基準の適用範囲の拡大がなされると、大手建設会社を中心に、工事進行基準の採用が進んだ。

表-8 は、2008 年時点での、工事進行基準を採用している会社と工事完成基準を採用している会社を掲載したものである。建設大手上場会社の 30 社中 27 社が工事進行基準を採用しており、その普及状態を知ることができる。

2009 年の工事進行基準への変更、適用拡大をしたゼネコン 21 社の第 1 四半期業績を対象にした調査においては、売上高は 248 億円の増、増加率は、全体で 1.2 パーセントと、その規模は比較的「軽微であった」（「建設通信新聞」2009 年 8 月 20 日）。2000 年の「建設不況」期の工事進行基準への変更と比べて、2007 年の工事進行基準への切り替えによる売上高への増額効果が軽微であったのは、「経審」対応の効果がそれほど強くなかったとも判断される。

工事進行基準は、進捗度の評価に収益と費用、利益の計上を依存させる。進捗度の評価如何によって、計上される利益が左右される。完成基準から進行基準への切り替え、進行基準の適用範囲の拡大は、変更時の利益を不可避免的に増大させることになり、課税所得の拡大となるが、他方、「経審」の評価点を高める効果も生む。どちらの効果を優先させるかによって、経営者による工事進行基準の変更のインセンティブが異なってくる。2008 年の工事進行基準の売上高に与える増額効果が軽微であったのは、法人税に対する配慮が強かったとも理解される。

以上に見たように、日本における工事進行基準の普及傾向をみると、そこに、「経審」対応と税制上の問題といった、日本的な特殊性があったことは明らかである。ここからして、工事進行基準の普及が、国際会計基準へのコンバージェンス（収斂）のため

に進展したと評価することはできない。むしろ「会計国際化」の喧伝をもって判断要素の大きい工事進行基準が日本に導入され、そのことが、日本的な制度条件のもとで、経済政策的な配慮に規制されて、特異な実務効果を生み出すものとなった、といえる。

表-8. 2008 年度、大手建設業者の収益認識の会計処理

工事進行基準の採用 ( )は、工事完成高に占める適用率% 27 社	鹿島建設(66.8)、大林組(33.25)、大成建設(55.47)、清水建設(4.28)、三井住友建設(64.73)、西松建設(44.73)、長谷工コーポレーション(78.03)、前田建設工業(59.62)、五洋建設(55.05)、フジタ(55.67)、東急建設(58.82)、奥村組(14.69)、安藤建設(61.92)、熊谷組(67.22)、間組(61.79)、東亜建設工業(53.13)、浅沼組(45.69)、鉄健建設(69.60)、東洋建設(33.45)、飛鳥建設(64.47)、大豊建設(46.76)、ビーエス三菱(37.20)、青木あすなる建設(63.51)、ナカノフード-建設(19.33)、大本組(36.10)、東鉄工業(42.31)、オリエンタル白石(38.91)
工事完成基準のみ採用 3 社	戸田建設、銭高組、太平工業

出所（東海、若松、2009 年、310 頁）

## 6. 結言

IFRS 基準にもとで公表される貸借対照表には、流動資産項目に「請求高を上回る原価と利益(Cost and Profits in Excess of Billings)」、あるいは流動負債項目に「原価と利益を上回る請求高(Billings in Excess of Cost and Profits)」が計上されるのが普通である。前者の流動資産項目は、期末決算において「未成工事支出金(construction in progress)」が「未成工事支出金請求高 (billing on construction)」を上回っている場合に計上され、後者の流動負債項目は、「未成工事支出金」が「未成工事支出金請求高」を下回っている場合に計上される。このような計上項目は、日本基準のもとでの貸借対照表に存在しない。なぜ、国際基準のもとで普通の項目として表示されるものが、日本には存在しないのであろうか。

それは、工事進行基準が適用される国際基準が想定する制度条件を、日本では欠如しているからに外

ならない。国際基準は、「単価契約」のもと、出来高確認の進捗管理にもとづいた「出来高払い」の代金受払システムを前提としており、このシステムのもとでは工事の進捗管理は当然のこととされている。これに対して、日本においては、「総価契約」にもとづいた、40 パーセントの前払い、竣工時の検収確認後の 60 パーセント支払いといった受払システム、さらにはゼネコンによる発注者との包括請負契約のもと下請け協力業者を組織化し調整を行うというシステムが一般的である。このような日本システムのもとでは、工事の進捗管理を必要とする条件は希薄となっている。国際基準が当然のこととしている制度基盤を、日本基準は備えていないのである。このことが国際基準の工事進行基準採用において通常のこととして現れる勘定項目が、日本基準の貸借対照表に見当たらない理由である。

日本基準と国際基準とのコンバージェンスは、日本の会計基準の文言を国際基準のものと同じにすることによっては達成できない。コンバージェンスは、文言上の問題ではなく、基準適用の実質が国際基準と同じになるかどうかの問題である。したがって「会計調和化について『形式 (de jure)』と『実質 (de fact)』とを区別することは、会計基準の調和化(『形式上の』調和化)が自ずと会計実務の調和化(『実際上の』調和化)を導くものではないために、重要である」(Heidhues, Eva and Chris Patel, 2012, p.6)。

## 脚注

(注1)「単価契約」は「契約の数量を与え、その単価を決めて固定する。数量は実施工数量で修正する」契約方式である。「国際的に多く採用されている。」(馬場、1996年、124頁)

(注2)「総価契約」は、「一式総価請負契約」とも呼ばれ、「国際的には非常に特殊」なもので、「工事全体(一式)を契約で決められた価格で請け負い、その価格で、指定された完成期日以内に受注者が責任を持ってプロジェクトを完成させるというものである。」(金本、1999年、128頁)

(注3) IFRS と FASB による収益認識会計基準設定の共同プロジェクトにおいては、収益認識は「履行義務の充足」をもってなされ、それは「財とサービスに対する支配の転換 (transferring control)」によって決定されるとした。このことから、工事契約の場合、「支配の転換」は、工事完成時点で明確に生まれるため、工事完成基準が工事収益の認識基準となるとの憶測が生まれた。しかし「履行義務の充足」(支配の転換)は、工事期間にわたって生じる

ものであるとして、2010年の公開草案では、「工事契約の全部について企業が収益を完成時にのみ認識することとなるわけではない」と強調している。(IFRS、公開草案、「顧客との契約から生じる収益」、2011, para.BC43)

(注4)「progress billing」は、「プロジェクトの過程の各段階で、工事進行の割合に応じた支払を求めめるために作成された請求(invoice)のこと」とも定義されている。

(“Investopedia”, <http://www.investopedia.com>, 2013)

(注5) AICPA による工事進行基準適用の実務指針は、以下のように述べている。「期間中、契約について請求もしくは請求できる (billed or billable) 金額を期間の契約収益として記録し、また契約について発生した原価を期間の費用として記録することは、期間中の契約について請求もしくは請求できる金額が契約条項によって決められるものであり、契約についての業績を必ずしも測定するものではないため、財務会計目的に対しては認められない。」(AICPA, SOP 81-1, 1981, para.)

## 文献

- 1) IFRS, 公開草案、ED/2011/6, 結論の根拠、「顧客との契約から生じる収益」、2011年
- 2) 金本良嗣編、『日本の建設産業』、日本経済新聞社、1999年
- 3) 企業会計基準委員会、企業会計基準第15号、「工事契約に関する会計基準」、2007年
- 4) 草柳俊二、「国際建設プロジェクトの実務から見た建設市場開放に関する課題と対策」、『土木学会論文集』(No.510/VI-26、1995年)
- 5) 国島政彦、『公共工事システムの課題と今後の展望』(『土地改良』263号、土地改良協会、2008年)
- 6) 建設産業経理研究所、『会計制度改革と建設業経理』、清文社、1999年
- 7) 東海幹夫、若松昭司、『実践工事進行基準の戦略的活用方法』、清文社、2009年
- 8) 富田 廉、「出来高部分払い導入によるキャッシュフロー分析」、東京大学大学院工学系研究科、修士論文、2003年
- 9) 山浦久司、「会計基準のグローバル化と導入のファンダメンタルズ—工事進行基準を例として—」、明治大学社会科学研究所紀要第38巻巻第2号、2000年
- 11) 馬場敬三、『建設マネジメント』、コロナ社、1996年
- 12) AICPA, *Statement of Position 81-1 Accounting for Performance of Construction Type and Certain Production Type Contracts*, 1981

- 13) Ball, Ray, International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors, *Accounting and Business Research*, International Policy Forum, 2006
- 14) FASB, Financial Accounting Series, Discussion Paper, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*, 2008
- 15) Heidhues, Eva, and Chris Patel, *Globalization and Contextual Factors in Accounting: The Case of Germany*, 2012
- 16) IASB, International Financial Reporting Standards, No.11, *Construction Contracts*, 1999
- 17) IASB, Exposure Draft, *Revenue from Contracts with Customer*, 2010
- 18) IASB, Exposure Draft, *Revenue from Contracts with Customers*, 2011
- 19) Kieso, Donald E., Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, *Intermediate Accounting, IFRS Edition*, 2011
- 20) Peterson, Steven J., *Construction Accounting and Financial Management*, Third ED., 2013, Pearso

# **On the Convergence of Japanese Accounting toward the International Accounting Standards for Construction Contracts**

**Gisuke Murase**

(Received: May 8th, 2013)

Research Organization for Regional Alliances, Kochi University of Technology  
185 Tosayamadacho-Miyanokuchi, Kami, Kochi, 782-8502, JAPAN

E-mail: [murase.gisuke@kochi-tech.ac.jp](mailto:murase.gisuke@kochi-tech.ac.jp)

**Abstract:** It is said that the 2007 revision of the Japanese accounting standard for the construction contract converges with the international accounting standards (IFRS) to enforce the percentage completion method. However, such revision would not produce the same quality of information as the international standard. That revision changes only the words of the accounting rules, no change for the Japanese system of the construction contract. Especially Japanese institutions do not have the important system of the “progress payments” which play a role like an anchor promoting the reliability to estimate the work-progress of construction abroad. Then, it is very hard to say that the Japanese standards produce the same quality of information as the international standards. This case presents a disproof against the view that setting the same rules internationally produces the same context internationally.

