

「中小企業の会計に関する指針」が 改正されました

中小企業の会計指針作成検討委員会は、「中小企業の会計に関する指針」を改正し、4月17日に公表しました。ここでは主な改正項目とそのポイントを解説します。

税理士
奥田正名

今回は工事契約の会計基準に 対応した見直しメイン

日本公認会計士協会・日本税理士会連合会・日本商工会議所・企業会計基準委員会が主体となって設置された「中小企業の会計指針作成検討委員会」は、「中小企業の会計に関する指針（以下、指針）」の改正を行いました。

この指針は、中小企業が計算書類を作成するに当たって準拠したほうが望ましい会計処理が示されており、国際的な会計基準の内容

などを考慮しながら随時、内容が見直されています。

今回の主な改正内容をまとめる
と次の三つになります。

- ①平成21年4月1日以後開始事業年度より適用となる工事契約会計基準の見直しに対応する形で、一定の要件を満たすものは「工事進行基準」を適用し、逆に満たさないものには「工事完成基準」を適用する
- ②工事損失が見込まれる場合には工事損失引当金を計上する
- ③近頃の金融危機に伴う混乱を受け、その他有価証券の期末評価

については「市場価格のある場合には、時価をもって貸借対照表価額」とし、市場価格のない場合には取得原価（償却原価）を貸借対照表に計上する
以下、これらの改正ポイントを解説していきます。

原則、工事進行基準を 適用して収益計上

改正前の工事収益・原価の認識基準は会社の選択適用が認められていました。今回の改正により、工事進行基準が原則的な認識基準

となり、工事進行基準を適用できない場合には、工事完成基準を適用することとなりました。

具体的には、

- 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を信頼性をもって見積もることができる場合には、工事額の多寡や工事期間の長短にかかわらず「工事進行基準」が強制的に適用されることとなります。言い換えれば、適正に見積もることが困難であれば工事完成基準を適用することとなります（図表1）。

ただし、工期がごく短いものは、金額的な重要性が乏しく、工事契約としての性格にも乏しいため、通常、工事完成基準が適用されると考えられています。

また、いわゆる建設工事・機械等の製造等の工事契約だけでなく、受注製作のソフトウェア開発についても同様の取扱いがなされます。中小のソフトウェア開発会社については、経理負担が増加することが推測されます。

個別注記表の記載についても留意する必要があります。

具体的には、

- ①工事契約に係る認識基準

図表1 工事収益・原価の認識基準と会計処理

認識基準	適用要件	会計処理
工事進行基準	<p>工事の進行途上において、その進捗部分について成果の確実性が認められる場合</p> <p>[工事収益総額(*A)、工事原価総額(*B)、決算日における工事進捗度(*C)の各要素について信頼性をもって見積もることができる場合]</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・工事契約に関して工事収益総額、工事原価総額および決算日における工事進捗度を合理的に見積もり、これに応じて当期の工事収益と工事原価を損益計算書に計上する ・発生した工事原価のうち、まだ損益計算書に計上されていない部分は、「未成工事支出金」等の適切な科目で貸借対照表に計上する ・工事進行基準を適用した結果、工事の進行途上において計上される未収入額については、金銭債権として取り扱う
工事完成基準	上記以外の場合	<ul style="list-style-type: none"> ・工事が完成し、目的物の引渡し完了した時点で、工事収益および工事原価を損益計算書に計上する ・工事の完成・引渡し前までに発生した工事原価は「未成工事支出金」等の適切な科目で貸借対照表に計上する

- * A 施工者の工事完成の能力が十分にあり、かつ、完成を妨げる環境要因が存在しないことによる工事完成の確実性が高いこと、さらに契約による対価の定めがあることが必要とされています
- * B 工事原価総額の見積りは、工事の各段階における工事原価の見積りの詳細な積上げとして構成されており、実際の発生原価と対比して適時・適切に見積りの見直しができる状態となっている必要があります。その工事契約に関する実行予算や工事原価等に関する管理体制の整備が不可欠であると考えられています
- * C 工事進捗度を見積もる方法として、原価比例法が信頼性をもって見積もる方法として示されています

②決算日における工事進捗度を見積もるために用いた方法を注記することになります。

なお、法人税法では長期大規模工事を除き、工事進行基準の適用は強制されていません。法人税法に規定する長期大規模工事は、次の三つの要件を満たす工事です。

①着手の日から目的物の引き渡しの日までの期間が一年以上であること

②請負の対価が一〇億円以上であること

③工事契約において請負対価の二分の一以上が、その工事の目的物の引き渡しの期日から一年を

経過する日後に支払われることが定められていないこと

にはその見積額を含めた額が、工事収益総額を超過する可能性が高く、かつその金額を合理的に見積もることができる場合には、超過すると見込まれる額(工事損失)のうち、すでに計上された損失の額を控除した残額を、工事損失が見込まれた期の損失として処理し、「工事損失引当金」として計上することが求められます。

これは、工事収益・原価の認識基準が工事進行基準であるか工事完成基準であるかや、工事の進捗の程度にかかわらず、適用されることとなります。

工事損失引当金繰入額は売上原価に計上し、引当金は流動負債に計上します。

また、同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金とも計上されるような場合には、貸借対照表上、相殺して表示することができません。

引当金の会計および法人税法との関係については、次頁図表2に示したとおりですので、参考にしてください。

また、個別注記表に、

①当期の工事損失引当金繰入額

②同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金とともに計

工事損失引当金の計上について

工事原価総額等(工事原価総額のほか、販売直接経費がある場合

図表2 会計上の引当金の区分と法人税の関係

分類	種類	法人税法	
会計上の引当金	評価性引当金	貸倒引当金	損金算入 (ただし繰入限度額あり)
		返品調整引当金	
	負債性引当金	賞与引当金	損金不算入
		退職給付引当金	
		製品保証引当金	
		売上割戻引当金	
		工事補償引当金	
		修繕引当金	
		特別修繕引当金	
		債務保証損失引当金	
		損害補償損失引当金	
		役員賞与引当金	
		工事損失引当金 など	

図表3 有価証券の貸借対照表計上額に関するまとめ

分類	貸借対照表価額	評価差額
売買目的有価証券	時価	損益(営業外損益)
満期保有目的の債券	償却原価 (取得原価)	償却原価法による差額: 営業外損益
子会社株式・関連会社株式	取得原価	該当なし
その他の有価証券	市場価格あり	純資産の部(税効果考慮後の額) *全部純資産直入法の場合
	市場価格なし	取得原価 (債券:償却原価) 該当なし(償却原価法による差額:営業外損益)

有価証券の貸借対照表計上額について

上される場合の表示方法等を注記することになります。

その他有価証券(その他有価証券とは、売買目的有価証券・満期保有目的の債券・子会社株式と関連会社株式以外の有価証券をいいます)について、市場価格がある場合には、時価をもって貸借対照

表価額とすることに改められました。なお、市場価格のない有価証券の場合には、取得原価をもって貸借対照表価額とします。

有価証券の貸借対照表計上額については、図表3に一覧でまとめてみました。

ただし、市場価格のない有価証券であっても、発行会社の財政状態が悪化し、実質価額が著しく低下したときは、相当の減額を行な

い、評価差額は当期の損失として処理することが指針では求められています(回復可能性があると判断できる場合を除きます)。

ちなみに著しく低下したときは、少なくとも株式の実質価額が取得原価に対して五〇%程度以上低下した場合をいいます。

法人税法においても評価損を損金算入することでも評価差額を

人税法施行令六八条)。

指針においても有価証券の減損処理について、法人税法に定める処理に拠った場合と比べて重要な差異がないと見込まれるときは、法人税法の取扱いに従うことが認められています。

中小には工事進行基準の導入はむずかしい?

この指針は、上場企業を中心とする大企業が準拠することになる会計基準よりは緩やかな内容になっていますが、一般的な中小企業の会計処理よりはレベルの高いものになっています。

今回の改正にしても、工事の原価計算を綿密に行なわなければならない工事進行基準を、果たして中小企業が選択できるのかどうかは微妙なところです。

「指針」となっていることから、適用については各企業が判断することになりますが、取引先の上場企業から会計基準を意識した行動を求められる、といったこともあります。指針の見直しは定期的に行なわれていますから、今後も新しい情報を収集することを怠らないようにしたいものです。