

原価回収基準における収益概念

——長期請負工事において対価の額が確定していない場合及びクレームによる請求がある場合を中心として——

神 山 直 規

1. 問題の所在

かつての工事契約に関する会計基準（以下、工事契約会計基準とする）では、原価回収基準の適用は認められていなかった。しかし、収益認識に関する会計基準（以下、収益認識会計基準とする）では、進捗度に係る合理的な見積りができない場合には原価回収基準を適用することとされた。ここから、従来の工事契約会計基準と収益認識会計基準の間の収益概念は完全に同一なものではなく、少なくとも原価回収基準を適用することにより認識される収益については、収益概念が異なるものとなったことを指摘できよう。

そこで、まず、過去の会計諸基準を取り上げ、原価回収基準の適用の有無を確認する。本稿で取り上げる過去の会計基準は、わが国の工事契約会計基準、米国会計基準（ASC¹ 605、以下ASC 605とする）及び国際会計基準（IAS, No.11.² 以下IAS第11号とする）の3つとする。これら3つの会計基準における原価回収基準の適用の有無とその理由を確認する。その上で、収益認識会計基準において原価回収基準を適用する場合を確認し、既に取り上げた3つの会計諸基準との比較検討を行うこととする。これにより、原価回収基準を適用した場合の収益概念を明らかにする。

次に、わが国の法人税法における原価回収基準の適用を取り上げる。わが国では、収益認識会計基準が施行される前から、法人税法施行令において原価回収基準が規定されていたため、法人税法における原価回収基準の特徴を明らかにする。

最後に、実務上、原価回収基準の適用要件を満たす場合が、どの程度、存在しているのか、という点を確認する。そして、実務上、原価回収基準の適用要件を満たす方法として、本稿では、法人税法における原価回収基準の適用要件である、対価の額が確定していない場合を取り上げることとし、契約については工事契約に焦点を当てる。そして、工事契約において対価の額が確定していない件数を確認する方法として、本稿では、過去30年間における建設工事紛争審査

¹ Accounting Standards Codificationの略である。米国において、非政府組織以外の事業体に適用される、一般に公正妥当な会計原則（GAAP）として、FASBから權威が与えられたものである。ASC 605は、200種以上の産業の収益認識に係る会計基準を規定していた。

² IAS, No.11は、工事契約に係る会計基準である。

会³に対する各年の申請件数とその申請内容から、対価の額に関する紛争件数とその推移を取り上げることとする。こうして、工事契約について原価回収基準の法人税法上の適用要件である対価の額が確定していない場合として、対価の額に係る紛争がどの程度、存在しているのか、という点とその傾向を明らかにすることで、原価回収基準の適用の可能性を検討する。

以上の諸点から原価回収基準に係る考察を行うことにより、同基準における収益概念を明らかにしようとするものである。

2. 過去の会計諸基準における原価回収基準の適用の有無

2.1 工事契約会計基準における原価回収基準

工事契約会計基準では、『工事契約に関して、工事の進行途上においても、その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し、この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用する』（9項）と規定されていた⁴。つまり、成果の確実性の有無が収益認識を行う際の判断基準とされており、成果の確実性がある場合には工事進行基準が適用され、成果の確実性がない場合には工事完成基準を適用することとしており、原価回収基準の適用は認められていなかった。工事契約会計基準において原価回収基準の適用を認めなかった理由について、工事契約会計基準では『成果の確実性がないと判断された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考えられたため、本会計基準ではこれを採用しなかった』（54項）と述べている。原価回収基準を適用しない理由として挙げられた合理性の欠如とは、わが国の工事契約においては、そもそも原価回収基準を適用するような状況が起こりにくい⁵と考えられること、そして、もし同基準を適用した場合においても、結局、損益額は零となり発生しな

³ 国土交通省のHPでは、建設工事紛争審査会について『建設工事の請負契約に関する紛争の簡易・迅速・妥当な解決を図るために、当事者の申請に基づいて、あっせん、調停、仲裁を行う公的機関』であると述べている。そして、同HPでは、建設工事の請負契約に関する紛争が以下の特徴を有することから、『法律、建築、土木等の専門家の委員の知見を活かして、あっせん・調停・仲裁により紛争の簡易・迅速・妥当な解決を図るため』に建設工事紛争審査会を設置した、と述べている。

・その内容に技術的な事項を多く含むこと、請負契約に関する様々な慣行が存在すること等から、解決が容易でないことが多い

・建設工事の紛争は、住宅の瑕疵を補修して雨漏りをとめなければならない、工事代金の支払いを受けて事業資金を確保しなければならないなど、早期解決を図る必要が特に大きい

なお、建設工事紛争審査会は、国土交通省に設置された「中央建設工事紛争審査会」と、各都道府県に設置された「都道府県建設工事紛争審査会」が存在する。本稿では、両審査会に対する申請件数を合計した数値を用いている。

⁴ 工事契約に係る収益認識について、山形（2001）は、「国際会計基準では、工事進行基準のみが唯一の原則である」とした上で、わが国において工事完成基準を適用する会社が多かった理由について、「工事途中の設計変更とか手直しが多い」（349頁）ことを挙げている。

⁵ 原価回収基準を適用する状況については、次節以降の米国会計基準（ASC 605）と国際会計基準（IAS 第11号）で詳述するが、契約を変更すべき新たな事由の発生が挙げられる。こうした点について、社団法人国際建設技術協会（1996）は、「契約の変更条項の内容は、我が国と海外の間で大差は無い。（中略）ただし、その適用の手続き、運用、変更条項の使用頻度には大きな違いが見られる。」（4頁）と述べている。このように、契約を変更すべき新たな事由が発生しても、それを契約における契約変更条項に当てはめて運用することが乏しかったことが、原価回収基準を適用することが少なかった理由ではないかと考えられる。そして、これが、脚注4で山形が指摘した、わが国において工事完成基準の適用が多かった理由であると思われる。

いこと⁶、以上の2点であると考えられる。そして、工事契約については、当事者間で合意されたもののみを対象としており、『交渉中のものやそれ以前の段階のものは含まれない』(30項)こととされていた。

このように、工事契約会計基準では、契約について当事者間で合意に達したもののみを対象としており、当事者間で合意に達していないものや契約の範囲が不明確である工事契約については、同基準の適用範囲から除外し、収益認識を行わないこととしていた。つまり、工事契約会計基準は契約の範囲や対価の額について合意に到達したもののみを対象としていたため、契約の範囲と対価の額の両方が確定している工事契約について収益認識を行う会計処理基準であったといえる⁷。

しかし、工事契約会計基準で対象としている工事契約は『施工者がその範囲の工事義務を履行することによって、顧客から対価に対する確定的な請求権を獲得する』(43項)ものであるのに対し、後に取り上げる収益認識会計基準では、工事契約のように一定期間にわたり履行義務が充足される場合に収益認識が行われるための要件として、「義務の履行を完了した部分に係る対価を収受する強制力のある権利を有すること」(38項(3))を挙げており、両基準間に差異が見受けられる。この両基準間の差異のうち、特に、収益認識会計基準における一定期間にわたり履行義務が充足される場合の収益認識の適用要件について、齋藤(2018)は、「純粋な工事進行基準の適用が想定されているわけではなく、対価に対する強制力ある権利があることを求めるが故に、実質的に部分完成基準に相当する考え方を採用しているように思われる」(93頁)と述べている⁸。これは、工事契約会計基準における工事進行基準の適用による収益認識は、実現主義の要件⁹を満たしたものでないのに対して、収益認識会計基準における工事進行基準の適用による収益認識は、実質的に部分完成基準の意味を持つとすれば、実現主義の要件を満たしたものであることを意味しており、この点が両基準間における相違点であるといえる¹⁰。

このように、工事契約会計基準では、契約の内容と対価の額が確定した工事契約の存在を根拠として、建設業者が施工を行うことにより会計上の見積りを行い、その契約に係る収益認識

⁶ この損益額が零となる点が、これまで原価回収基準が注目されなかった主な理由ではないかと考えられる。

⁷ 工事契約会計基準では、対象となる工事契約を「基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うもの」(30項)と規定していた。しかし、確定していない契約を除き、確定した契約のみを対象とするという工事契約会計基準の側面が、収益認識に際し、顧客に係る検討を蔑ろにしていたのではないかと指摘することもできよう。実際、過去に、工事契約会計基準を適用して収益認識を行う際、収益認識を行う企業側の意図により、過大に収益が計上された事件(東芝やIHI等が有名である)がいくつか発生していた。こうした、収益認識を行うに際し、顧客の側面を軽視してしまった点は、工事契約会計基準の欠点であったということができよう。例えば、東芝事件については、井端(2016)を参照。

⁸ この点に関して、太田(1992)は、長期請負契約に係る収益について、契約期間毎に分割して実現したと考えられる場合、いかなる条件と方法によって認識されるのか、という点について論じた上で、利益を契約完了以前に認識する部分利益実現(Teilgewinnrealisierung)の計算方法として、部分計算と工事進行基準を挙げている(251頁)。

⁹ 実現主義の要件については、後に詳述するが、本稿ではPaton & Littleton(1940)、中島訳(1973)の実現要件を指す。

¹⁰ 工事契約会計基準においては貨幣性資産の取得が要件とされていないのに対して、収益認識会計基準では対価を収受する強制力ある権利を有することが要件とされている。ここから、収益認識会計基準においては、貨幣性資産を主とする、対価に係る強制的な請求権の取得を要件としているということができる。

を行うことを規定している¹¹。これは、顧客に対する履行義務の充足に伴い、対価に対する強制力ある権利の存在を根拠として収益認識を行う、収益認識会計基準と大きく異なる点となっている¹²。

2.2 ASC 605における原価回収基準

ここでは、米国会計基準の中からASC 605を取り上げ、同基準における原価回収基準の適用を確認する。ASC 605は、主に対価の回収可能性に着目して収益を認識する会計基準であるといえるが、原価回収基準が適用される場合として契約変更を挙げている。そして、契約変更について『契約の範囲及び金額に関して争いがあるか、または承認されていない場合、それはクレームとして取り扱われるべきである』¹³と定めている。すなわち、契約の範囲及び金額について合意に達していない契約変更事由を「クレーム」として取り扱うべきだ、と規定している。そして、クレームについて、次の通り、定義している。

『クレームとは、遅延、特定化または設計における誤謬、契約中断、範囲と金額について争いがあるか、まだ合意していない契約変更などの理由により、顧客を原因として予測し得ない追加の原価が発生することで、建設業者が、顧客またはその他の者から回収しようとする額で、合意した契約価格（または、当初契約価格）を超過した部分である。』（ASC, 605-35-25-30）

上記のクレームの定義から判明する事項は、次の諸点である。

- ① 顧客と建設業者の間で争いがあるか、または合意していないこと
- ② 顧客を原因として、予測し得ない追加の原価が発生したこと
- ③ 建設業者が、顧客から回収する金額であること
- ④ 合意した契約価格（または当初契約価格）を超過した部分の金額であること

以上の4点を指摘することができる。ここから、まず、顧客に焦点を当てていることが注目

¹¹ したがって、成果の見積りが得られない間は、事後的に成果の確実性を喪失する場合も含めて、工事進行基準の適用が認められていなかった（工事契約会計基準、55項）。

¹² 収益認識会計基準では、契約について、かなりの柔軟性を有しているといえる。具体的には、契約について、契約変更（28項～31項）及び変動対価（50項～55項）などの規定が設けられている。

¹³ ASC, 605-35-25-28. また、同項では、ASC, 605-35-25-30～31を参照すべきであることが規定されている。

なお、契約におけるクレームについては、社団法人国際建設技術協会（1996）は、米国連邦調達規則とアメリカ建築士協会（AIA）の定義を紹介（4頁）した上で、「契約の当事者が、自らの権利として、他の契約当事者に対して、金額の支払い、契約変更などを書面で要求する行為である」（85頁）と定義している。そして、「クレームに関係する発注者および請負者の権利、義務は主に、工事請負代金および工事内容の変更に関する条項、損害賠償、契約解除に関する条項に定められている」（同頁）と指摘している。

また、高比良（1992）は、米国の公共工事契約約款を取り上げ、同約款の条件変更において、「発注者、エンジニア、請負者が各々現場条件の解釈を行っても予見し得ない条件または人為的障害物に遭遇した場合に、請負者が追加費用を受け取る旨規定している」（103頁）と述べている。

さらに、米国契約法の観点では、Bramble and Callahan（1992）が、アメリカ建築士協会の契約条項を紹介（¶8.3; AIA Document A201-1987）し、ほとんどの工事契約には、当初契約の範囲内において、建設作業の変更を発注者に認めさせる条項が含まれていることを指摘している（47頁）。

される¹⁴。その上で、クレームとは、顧客と建設業者の間で争いがあるか、または、まだ合意していないものであることである。これは、クレームにより認識される収益が、合意した契約価格（または当初契約価格）を超過した部分の金額であることと整合する。そして、クレームに係る原価の発生は、そもそも顧客を原因としたものであり、その顧客から建設業者が回収する請求権を有する収益である、という点である。

このように、顧客へのクレームに基づき、建設業者において発生した原価の額のうち、顧客から回収することが可能な部分の金額を、原価回収基準により収益として認識することを定めている。

2.3 工事契約に係るIAS第11号における原価回収基準

ASC 605と同様に、IAS第11号においても原価回収基準の適用が認められていた。IAS第11号では、工事契約における収益の構成要素として、次の2点を定義していた（§.11）。

- ① 工事契約で合意された当初の収益額
- ② 建設工事の契約内容の変更、クレーム及び報奨金のうち
 - (ア) 収益となる可能性が高く、かつ
 - (イ) 信頼性をもって測定できるもの

上記のうち、②の契約内容を変更すべき事由の発生とクレームによる請求が、本稿で取り上げる原価回収基準が適用される場合に該当する。そして、IAS第11号では、工事契約における収益に関し、クレームとは『契約価格に含まれていない原価の補償として、施工者が発注者又はその他の当事者に支払を請求する額』（§.14）と定義している。これは、前項のASC 605に類似した定義であるといえよう¹⁵。

その上で、IAS第11号では、次の2つの要件を充足した場合に、クレームを原因とする収益認識を行うことを認めている。

- i) 発注者がクレームを受け入れると見込まれる程度にまで交渉が進んでいる
- ii) 発注者によって認められる可能性が高い金額が、信頼性をもって測定できる

その上で、収益の額の測定については、工事契約の成果が信頼性をもって見積ることができる場合（§.22）と、工事契約の成果が信頼性をもって見積ることができない場合（§.32）とに分けて規定されていた。そして、工事契約の成果が信頼性をもって見積ることができない場合、発生した工事原価のうち回収する可能性が高い範囲において、工事契約に係る収益を認識することとしていた。これは、合理的な見積りを行うことができない場合に原価回収基準を適用する点では収益認識会計基準と同じであるが、その見積りが何を対象としているか、という点が異なる。すなわち、IAS第11号が対象とするのは成果の見積りであるのに対して、収益認識会

¹⁴ この点に関して、万代（2010）は「IFRSやアメリカのGAAPの殆どの収益認識基準は、顧客との契約に焦点を当てている」（22頁）ことを指摘している。

¹⁵ ASC 605では、契約変更事由を含めてクレームと呼称しているのに対して、IAS第11号では、契約変更事由とクレームを分けて取り扱っているといえる。そのため、厳密には両者の定義は異なっているが、両者の射程は、結局、同一であると考えられる。

計基準で対象とするのは進捗度の見積りとされている。

3. 収益認識会計基準における原価回収基準の適用

3.1 収益認識会計基準における原価回収基準の内容

収益認識会計基準では、以下の5つのステップを経て、収益が認識される(17項)。

- ① 契約の識別
- ② 履行義務の識別
- ③ 取引価格の算定
- ④ 履行義務への取引価格の配分
- ⑤ 履行義務の充足による収益の認識

ここで、契約について、収益認識会計基準では『法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決め』(5項)であるとしている¹⁶。その上で、契約変更は、その契約における強制力のある権利及び義務を変更させるもの(28項)であるとして、合意が締結された場合と、そうでない場合の2通りに分けて収益認識を取り扱っている。このように、契約を変更すべき事由の発生について、当事者間で合意されたものだけでなく、当事者間で合意に至らないものについても収益認識の対象としている点は、工事契約会計基準にはなかった、収益認識会計基準の特徴であるといえる。

そして、収益認識会計基準では、対価の額が変動する場合があることについて、これを「変動対価」として取り上げている。この変動対価が、既に論じたクレーム(以下、IAS第11号にしたがい、契約内容を変更すべき事由とクレームを合わせて「クレーム」としている。)に相当する部分であると考えられる。収益認識会計基準では、原価回収基準が適用される場合とは、進捗度に係る合理的な見積りができないときである、としている(45項)。つまり、従来の会計諸基準(米国のASC 605及びIAS第11号を指す。以下、本節及び次節において同じ。)では、クレームが発生した場合に原価回収基準を適用することとしていたのに対し、収益認識会計基準では、クレームも含めた、対価が変動する場合のすべてについて「変動対価」という新たな概念を採用した上で、原価回収基準の適用を進捗度の合理的な見積りができない場合としている。ここから、原価回収基準の適用要件は、従来の会計諸基準と収益認識会計基準の間で変更されたということができる。そのため、変動対価は、従来の会計諸基準におけるクレームを含めた、より広範な概念であるということができよう。しかし、本稿では、従来の会計諸基準における原価回収基準の適用要件との関わりの観点から収益概念を論じることとし、変動対価については、本稿では取り上げず、別稿で論じることとする。

収益認識会計基準において原価回収基準を適用するのは「履行義務の充足に係る進捗度の合理的な見積りができない」(45項)場合であると定められている¹⁷。そのため「履行義務の充足

¹⁶ この点について、渡辺(2010)は、「工事進行基準を円滑に運用するためには適用要件を早期に満たす必要があることから、(中略)顧客との契約を早期に締結する努力を行う」ことになる、といった副次効果があると述べている(53頁)。

¹⁷ なお、契約の初期段階のため、進捗度の合理的な見積りができない場合は、原価回収基準の適用が任意である旨の規定が、収益認識に関する会計基準の適用指針の99項に規定されている。

に係る進捗度を合理的に見積ることができる時まで、一定の期間にわたり充足される履行義務について」(同項)原価回収基準が適用される。このように、原価回収基準が適用されるのは、一定期間にわたり履行義務の充足が行われる場合において、必要とされる進捗度の合理的な見積りができないときであることが分かる。

また、収益認識会計基準では、原価回収基準について「履行義務を充足する際に発生する費用のうち、回収することが見込まれる費用の額で収益を認識する方法」であると定義している(15項)。ここで、原価回収基準は、回収が見込まれる金額について、対価の額ではなく、費用の額としている点に留意する必要がある。そして、収益として認識する費用の額についても、発生した費用そのものではなく、費用のうち回収することが見込まれる額という条件を付している。そのため、本来的には、発生した費用の額と、回収することが見込まれる費用の額とは必ずしも同一ではないことが導き出される。しかし、進捗度の合理的な見積りが困難である状況において、発生した費用について、その費用が発生した時点から回収が見込まれない場合というのは想定し難いため、一般には発生した費用の額をもって収益の額とする便法が採用されており、これをもって、一般に、原価回収基準と理解されている¹⁸。

ここで、進捗度の合理的な見積りができない場合とは、いかなる場合なのか、という問題がある。収益認識会計基準では、すでに取り上げた5つのステップにより収益の認識が行われることから、進捗度の見積りができない場合として、いくつかの場面を想定することができよう。例えば、従来の会計諸基準では、クレームを根拠として、建設業者において発生した原価のうち、顧客から回収する可能性が高い部分の金額について、原価回収基準を適用して収益認識を行っていた。こうした点を踏まえて、当初、合意された契約において未だ対価の額が確定していない場合¹⁹と、契約を締結した後に、契約を変更すべき事由が発生したことにより対価の額が確定していない場合の2つの状況が想定される。そして、これら2つの状況において、対価の額は確定していないが、発生した原価について顧客から回収することを可能とするには、発生した原価の額を顧客から回収することを認める契約上の規定が必要である²⁰。そのため、進捗度の合理的な見積りができない場合とは、当初、合意された契約において何等かの事由により未だ対価の額が確定していない場合と、契約を締結した後に契約を変更すべき事由が発生したことにより、対価の額が確定しなくなった場合のそれぞれが考えられる。そして、これらの場合において、作業に伴う原価の額が発生したことにより、その原価の額を顧客から回収する

¹⁸ 本稿では、この点についての更なる論考は避けるが、本来、原価回収基準を適用した場合、測定される収益の額が発生した原価の額と同額なのか、そうでないのか、という議論は起こり得ると考えられる。

また、収益の認識に原価を用いる点については、斎藤(2010)も「工事の進捗度は発生した費用(中略)によって測るのでなく、本来はそれと独立した方法で見積もらないと費用のリスクに着目した意味がないということにもなる」(230-231頁)と述べている。

但し、収益の額が発生した費用の額と同額とはならない場合を論じることは、取引を遂行している時点で既に損失を認識することとなる。そのため、本稿では、利益の発生を期待して行われる、通常取引を前提として、原価回収基準において認識される収益の額は、発生した費用の額と同額であるものとして、論考を進めている。

¹⁹ これは、契約の内容については当事者間で合意されたが、対価の額については、当事者間で未だ合意に至っていない場合を指す。

²⁰ この点について、渋谷(2015)は、原価回収基準を規定したIFRS第15号の45項を取り上げ、原価回収基準が適用される状況は、「顧客が工事を受注した企業側で発生するコストをすべて負担することを約束しているケースでのみ生じ」(53-54頁)と述べている。

ことを認める契約条項の存在を前提として、原価回収基準を適用して収益認識が行われるのである。

3.2 原価回収基準における収益概念

このように、収益認識会計基準における原価回収基準は、発生した原価のうち、顧客から回収することが可能な部分の金額を収益として認識するものである。そのため、原価回収基準を適用した場合の損益額は零となるため、利益も損失も認識されることはない。ここで、原価回収基準において発生した原価により生じた財貨または役務は、まだ顧客に引き渡されたものではない。さらに、顧客から回収することが可能な原価の額は、契約上、受領することが可能である権利であるとしても、それは果たしていかなる資産であるのか、という問題もある。そうした意味では、原価回収基準は、実現主義による収益認識の2つの要件²¹を満たしたものではないといえることができる²²。

ここで、発生した原価のうち顧客から回収することが可能な部分の金額が存在することは、発生した原価の額を回収するために、顧客から何らかの資産を取得することが可能であることを意味している。原価回収基準を適用する場合に顧客から取得する資産は、必ず貨幣性資産である、というわけではないが、顧客から回収する資産が回収前の棚卸資産と同種の棚卸資産であると考えるのは困難であり、一般には、貨幣性資産を取得するものと考えられる。このように、原価回収基準において顧客から取得する資産については、貨幣性資産で確定しているわけではないものの、一般に貨幣性資産の取得が想定されているとするならば、顧客から回収する資産が存在することは、森田（1990）が指摘する、実現主義の要件としての収益の資金的裏付けである「再投資の準備」（20頁）が整ったといえることができよう。そのため、原価回収基準は、利益部分の認識を前提としない、「再投資の準備」が可能になることをもって収益を認識する会計処理基準である、といえる。そして、原価回収基準における収益認識を資本循環で示すならば、

$$\begin{aligned} &G - W - G \text{ (原価回収基準における、投資額回収としての資産)} \\ &- G' \text{ (実現主義における、利益額としての貨幣性資産)} \end{aligned}$$

²¹ Paton & Littleton (1940)、中島訳（1973）は、「通説的な見解にしたがえば、収益は現金の受領や、受取債権その他の新しい流動資産で立証されたときに初めて実現されたことになる。」（84頁）と述べた上で、実現の要件として、「第一に法的な販売または同様な過程による転換、そして、第二に流動資産の取得による確定」（同頁）であると述べている。

なお、訳における「流動資産」については、森田（1979）が指摘する通り、棚卸資産は含まれず、「大よそ、現金預金と短期の金銭債権程度が含まれる」（54頁）と解される。

²² Paton & Littleton (1940)、中島訳（1973）が挙げる実現主義の2つの要件について、第一の要件である、法的な販売または同様な過程による（他の資産への）転換が行われたわけではなく、また、第二の要件である、流動資産を取得したことにより（収益として）確定したわけでもない。ここで、（ ）の中に追加した言葉は、森田（1979）を参考にしたものである。

なお、収益認識会計基準では、履行義務を充足した際、発生した原価を顧客が支配していることを根拠として収益の認識が行われるが、発生した原価の額のうち、顧客から回収する部分の金額があるということは、原価の回収として強制力ある権利の存在が念頭に置かれていることは注意する必要がある。

これは齋藤（2018）が指摘する、「実質的に部分完成基準に相当する考え方を採用しているように思われる」という指摘に繋がるものと考えられる。こうした、実現主義の要件を満たしていない工事進行基準と実現主義の要件を満たした部分完成基準（つまりは工事完成基準）の議論の混同については、齋藤（2010）も警告を発している（230頁）。

におけるG(太字部分)の認識である,ということになる。原価回収基準を適用した場合,上記の資本循環で示した通り,2段階に分けて収益認識を行うことになる。ここで,原価回収基準を適用した場合に収益を2段階に分けて認識しなければならない理由は,原価回収基準が実現の2つの要件をまったく満たすものではないため,処分可能な利益部分の収益認識を行うことができないことによる,と考えられる²³。

ここで,WからG'への変換について,齋藤(2007)は,「物財等からより多くの貨幣に変換されると考えて,投下していた貨幣資産の大きさを支出額Gから収入(回収)額G'に置き換える処理を行う。いわゆる収益認識の時点がそれに該当することになる」(41頁)と述べている。そのため,原価回収基準は,支出額であるGについて,投下した物財等からより多くの貨幣に変換されることを期待²⁴して(実現の要件はまだ満たしていないが),投下した物財等の貨幣資産の大きさであるGについては再投資の準備が可能となったことを根拠として,Gそのものについて収益を認識する会計処理基準であるということが出来る。これにより(G'-G)つまりG'とGの差額である利益部分について収益認識を行わないことが説明されるのである。

また,費用と収益の対応概念の点から考察すると,利益額を計算するために,発生概念で把握された費用を,実現概念によって把握された収益から控除する際に対応概念が機能しているといえる。大日方(2013)は,実現した収益から発生した費用を控除する際,そして,これにより利益が計算される際の2つの側面に対応概念が機能しており,これが同概念の持つ役割であると述べている(264頁)。つまり,発生した費用のうち,実現した収益に対応したもののみが,損益計算に組み込まれ,利益が計算されるのである。

これに対して,原価回収基準では,一般に,発生した費用をもって収益と同額と捉えている。そして,発生した費用のうち,顧客から回収することが可能な部分については,実現した収益と対応させることなく(そもそも,実現主義の2つの要件を満たしていない),発生した費用の額のうち,回収可能な部分の金額をもって収益を認識するという計算手順を踏んでいる。このように,一般には,実現した収益が,これに対応する費用を規定するのに対して,原価回収基準では,発生した費用に相当する額をもって収益が認識される。同基準において認識された収益は実現の要件を満たすものではなく,発生した費用が収益を規定するという,費用と収益の主従関係が逆転した対応関係を有している²⁵。

こうした特徴を持つ原価回収基準について,なぜ同基準を適用して収益を認識するのであるのか。すでに論じた通り,原価回収基準を適用した場合に認識される収益は,実現主義の要件

²³ 辻山(2013)は,「会計上の利益(中略)において重要な役割を果たしてきた「実現」概念は,本来,利益の「存在要件」としての役割を担われていた」(47頁)と述べている。

²⁴ G(太字部分)による収益認識を行った後に,G'による利益額についての収益認識を行うことを念頭に置いているためである。

²⁵ 辻山(2013)は,「伝統的な発生主義会計における(中略)中核概念は,いうまでもなく「対応(matching)」概念である」(41頁)と述べている。その意味で,原価回収基準は,対応概念に基づく伝統的な発生主義会計の一部である,ということが出来るかもしれない。しかし,原価回収基準において認識される収益は,伝統的な発生主義会計における実現主義に基づく収益とは性格が異なり,認識される収益についても,再投資の準備が可能となった事を根拠としたものである。そのため,原価回収基準における費用と収益の対応関係は,本文中で述べるような特殊なものになるということができよう。

また,この費用が収益を規定するという関係は,この後の本文中で取り上げる,東海(2011)が列挙する,建設業の生産システム上の特性からも指摘することができよう。

を満たすものではないが、わが国を除く、過去の工事契約に係る会計諸基準では、原価回収基準の適用を認めていた。原価回収基準においては、原価ないし費用の発生が収益の認識時期を決定するとともに、発生した原価の額が収益の額を決定する。こうした原価ないし費用が収益を規定する点は、原価回収基準に固有のものだろうか。齋藤（2021）は、長期の注文生産として長期請負工事における収益認識を挙げ、その工事について「進捗度を、工事を完成するために要する支出総額（見積額）のうちに占める当期支出額の割合をもって把握する場合には、先に費用が確定し、それに応じた収益が認識される」（141-142頁）と述べている。ここから、工事進行基準と原価回収基準の共通点を見出すことができる。つまり、進捗度について、いわゆるインプット法を用いて、発生した原価の額により進捗度の合理的な見積りが可能な場合には工事進行基準を適用し、進捗度の合理的な見積りができない場合には、その発生した原価の額により原価回収基準が適用されるのである。結局、長期請負工事において、発生した原価の額を用いて進捗度の測定を行おうとする場合は、合理的な見積りが可能であるときも、合理的な見積りが可能でないときも、いずれにおいても費用に基づいて収益は認識されるのである²⁶。

こうした、長期請負工事に係る収益認識が、一般的な収益認識基準と異なるのは、工事契約に基づく工事会計の特殊性に依るものと考えられる。東海（2011）は、わが国の建設業の生産システム上の特性として12の項目を挙げている（339-343頁）²⁷が、その中でも、受注請負生産業であること、生産期間が長いこと、多額の工事支出金の負担に伴い資金繰りに特別な配慮を要すること、移動性の生産現場であること、工事種類及び作業単位が多様であること、工事ごとの採算性を重視すること、自然現象や災害との関連性があることの7項目は、とりわけ長期請負工事に係る収益認識に大きな影響をもたらすものと考ええる。

そして、万代（2008）が契約の部分的な履行に着目した収益の測定において、契約の部分的履行が行われたことにより「履行された部分については期待が事実が変わった」（115頁）ことを挙げた上で、この契約の部分的履行に工事進行基準が含まれるか否かについて論じている（同頁）。収益認識会計基準では、工事契約の履行により、一定期間にわたり資産に対する支配が顧客に移転する場合に、その生じた資産が転用不能であり、かつ、義務の履行を完了した部分について顧客に対する強制力のある権利が生ずるときは、部分的履行があったものとして収益の認識を行うこととしている（38項（3））。そのため、進捗度について合理的な見積りができない場合であっても、工事契約については、契約に基づく法的権利の発生を根拠として、発生した原価を履行義務の充足と捉えて（合理的な見積りが行えないため、期待である利益部分の収益

²⁶ もちろん、これは、進捗度の見積りを行う際に原価の額を用いる、いわゆるインプット法を適用した場合である。進捗度の見積りに原価の額以外の他の方法を用いた場合には、費用が収益を規定するということがないはいうまでもない。

²⁷ 東海（2011）は、建設業の生産システム上の特性として、本文中で取り上げた7項目の他に、公共工事の多いこと、常置性固定資産の少ないこと、外注依存度が高いこと、建設活動と営業活動に関連性があること、共同企業体による受注があることの5項目を挙げている。このように、東海（2011）は、わが国の建設業の生産システム上の特性として12の項目を挙げているが、本稿では、これら12項目のうち、7項目はわが国にとどまらず、世界的に共通する事項として本文中で取り上げ、残る5項目は、わが国固有の特性であると判断して、取り上げることはしなかった。その理由は、本稿で取り上げている会計基準が海外のものを含んでいるためである。なお、本稿の本文中で取り上げなかった5項目のうち、外注依存度が高いことについては、国により事情が異なるものと考えられるため、本稿では取り上げることしなかった。

認識まで行うことはできないが)、発生した原価の額については、再投資の準備が完了した事実
に転換したものとして収益認識を行う、ということができる。

4. 法人税法における原価回収基準

法人税法は、同法施行令において、工事（その工事に係る追加の工事を含む。以下、本節に
おいて同じ。）について、その工事の請負に係る対価の額が、その事業年度終了の時に
おいて確定していない場合に工事進行基準を適用するときは、その時の現況により、その
工事について見積られる工事の原価の額を、その工事の請負に係る対価の額とみなすこと
を定めている（法人税法施行令129条4項及び9項）²⁸。つまり、工事について工事進行
基準を適用しようとする場合において、事業年度終了の時に、その工事に係る対価の額が
確定していないときは、その工事の原価の額をもって対価の額とみなす、原価回収基準を
適用することを定めている。法人税法における原価回収基準は、原価の額をもって対価の
額とするため、同基準を適用した工事契約における損益額は零となることが分かる。これ
は、工事進行基準が強制適用される長期大規模工事（法人税法64条1項）と、工事進行
基準を任意適用する工事（同条2項）のいずれの場合も同様である（同法施行令129条4
項及び9項）。

したがって、法人税法上、工事について工事進行基準を適用する場合、対価の額が確定
しないときは、対価の額が確定するまでの間、その工事に係る損益額は零となることが
分かる。つまり、工事について工事進行基準を適用する場合において、その工事に係る
進行割合²⁹の見積りを合理的に行うことができないことを理由とするのではなく、あくまで
対価の額が確定しないことのみを理由として原価回収基準が適用されることが特徴点である。

なお、工事について工事進行基準を任意適用する場合において、その工事の着手日に、その
工事に係る対価の額が確定していないときは、その工事に係る対価の額が確定した日をも
って、その工事の着手の日とすることができる、と定められている（同条11項）。これ
により、工事進行基準を任意適用する工事については、その工事について原価回収基準を
適用するか否かに関わらず、対価の額が確定するまでの間の損益額は零となることが分
かる。その上で、対価の額が確定し、工事進行基準を適用することが可能となった場合
には、原価回収基準を適用することができない旨が規定されている。

しかし、工事進行基準が強制適用される長期大規模工事については、対価の額が確定
した日をもって、その工事の着手日とすることは認められていない。ここから、長期大
規模工事については、たとえ同工事に係る損益額が零となる原価回収基準が適用され
る場合であっても、対価の額が確定していないことを理由として、同工事に係る収益
認識の開始日を遅延させることは認められない、ということができる³⁰。

²⁸ これらの項では、原価回収基準の適用要件として「対価の額」が確定していないことを挙げている。
これは、同条3項において工事進行基準を適用する場合の計算要素である「収益の額」とは異なること
に留意することが必要である。この点については、本稿において後述している。

²⁹ 進捗度について、法人税法施行令では「進行割合」という用語を用いている（法人税法施行令129条
3項）。

³⁰ なお、長期大規模工事に係る工事の着手日の判定については、「請け負った工事の内容を完成するた
めに行う一連の作業のうち重要な部分の作業を開始したかどうかによる」（法人税法施行令129条7項）

ここまで述べた，工事進行基準が強制適用される長期大規模工事と，工事進行基準の任意適用が認められているその他の工事を比較したものが，表1である。

表1 長期大規模工事とその他の工事の比較

	長期大規模工事	その他の工事
工事進行基準	強制	任意
原価回収基準	対価の額が確定していない場合に適用	同左
対価の額が確定していないことを理由とする着手日（収益認識開始日）の延期	×	○

(筆者作成)

さらに，対価の額が確定していないのはいつの時点か，という点に焦点を当てて法人税法上の各規定を検討する。まず，対価の額が確定していないために原価回収基準を適用する場合における，対価が確定していない日とは，その事業年度終了の日である（同法施行令129条4項）。次に，工事進行基準を任意適用する場合において，対価の額が確定していないため，対価の額が確定した日をもって，その工事の着手日とすることができる，いわゆる収益認識開始日を延期させる規定を適用させることができるときとは，その工事の着手日に対価の額が確定していないときとされており（同条11項），これは原価回収基準を任意適用する場合よりも優先適用される（同条9項）。

ここで，対価の額が確定していないことの判定日をまとめると，表2の通りとなる。

表2 対価の額が確定していないことの判定日

	対価の額が確定していないことの判定日
原価回収基準	事業年度終了の日
工事進行基準を任意適用する場合において，対価の額の確定日をもって着手日とする場合	当初の着手日 原価回収基準よりも優先適用される

(筆者作成)

以上の結果，法人税法における原価回収基準の特徴として，次の点を挙げることができる。

こととされており，同規定は工事進行基準を任意適用する場合にも適用される（同条10項）。また，長期大規模工事に係る工事着手日については，「着手の日から6月を経過していないもの又はその（中略）進行割合が100分の20に満たないもの」については，重要性の判断により，工事進行基準による経理が行われるまでの間，同工事に係る収益及び費用の額はなかったものとすることができる（同条6項）こととされている。そのため，重要性の点においては，長期大規模工事についても収益認識の延期が認められていることが分かる。

- ① 工事について対価の額が確定していない場合において原価回収基準を適用したときは、その工事の対価の額が確定しない間は、その工事に係る損益額は零となる。
- ② 原価回収基準を適用することができるのは、対価の額が確定していない間だけであり、対価の額が確定した後は、原価回収基準を適用することができない。
- ③ 工事に係る収益認識基準として原価回収基準が適用されるのは、あくまでもその工事に係る対価の額が確定していない場合のみであり、その工事に係る進行割合（進捗度）を合理的に見積ることが可能か否かという点は、考慮されない。
- ④ 長期大規模工事については、対価の額が確定していない場合においても、いわゆる収益認識開始日を延期させる規定を適用させることなく、原価回収基準を適用して積極的に収益を認識しようとしている。これは、上記①により損益額が零であるため、同工事に係る所得金額が発生しないにも関わらず、要求されているものである³¹。
- ⑤ 長期大規模工事以外の工事で工事進行基準を任意適用する場合には、対価の確定日をもって着手日としても良く、これは原価回収基準の適用に優先して適用される。そのため、長期大規模工事以外の工事で工事進行基準を任意適用するものについては、対価の額が確定していないことを理由とする着手日の延期、つまり収益認識の開始日を延期させる規定の適用が認められており、長期大規模工事の場合のような、積極的に収益認識を行なおうとする意思はみられないといえる。

つまり、法人税法における原価回収基準は、対価の額が確定していない間、その工事に係る損益額を零とすることにより、その工事に係る所得の認識を行わないために設けられている。また、法人税法における原価回収基準は、工事に係る対価の額が確定していない場合に適用されるものであるため、法人税法における同基準は、工事進行基準を適用することができない間、工事進行基準を補完するために設けられたものである、ということができる。その上で、長期大規模工事については、原価回収基準を適用した場合、損益額が零となり、通常、所得金額は発生しない³²が、法人税法では、同工事に係る収益認識を要求している。これは、長期大規模工事以外の工事について任意に工事進行基準を適用する場合と、明らかに異なる位置づけであることが分かる。ここから、将来、法人税法上、売上高を基準とする何等かの課税制度が導入された場合、原価回収基準は何らかの意味を持つてくるであろうと考えられる³³。

³¹ これに対して、工事の着工後に対価の額が増額し、事後的に長期大規模工事に該当することとなった場合の過年度分の同工事に係る収益の額及び費用の額の認識については、自ら工事進行基準を適用して経理したときを除き、完成事業年度まで、同工事に係るこれらの額の認識を繰り延べることを可能とする規定が設けられている（同条5項）。また、工事の着工後に対価の額が減額し、事後的に長期大規模工事に該当しないこととなった場合には、既に申告した同工事に係る収益の額及び費用の額を過年度に遡って修正することは行わないこととされている（法基通2-4-16）。このように、工事進行基準を強制適用する長期大規模工事は、対価の額に係る金額要件を有しているが、事後的に金額が変動した場合には、過年度分の申告には影響を与えないこととされている。この理由は、法人税法では、内国法人に対して、各事業年度の所得について、各事業年度の所得に対する法人税を課すこととされており（同法5条）、その各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とされているためである（同法21条）と考えられる。

³² もし、長期大規模工事に係る収益の額または原価の額の中に、申告調整すべき事項が存在している場合は、所得金額が零にならないことになる。

³³ この点については、佐藤（2024）も『「売上」は法人課税における有用な指標といえそうだ』と述べている。

さらに、既述の通り、法人税法における原価回収基準は工事進行基準を補完するために設けられたものであるが、そもそも工事進行基準を適用するには、収益の額、原価の額及び進行割合の3つの計算要素が判明していることが要件とされている（同法施行令129条3項）。しかし、原価回収基準が工事進行基準を補完する位置づけとされているにも関わらず、対価の額が確定していない場合に原価回収基準を適用する旨の規定が設けられているのみであり、工事進行基準の3つの計算要素については、見積られる原価の額をもって対価の額及び収益の額とすることが規定されているのみである（同条4項）。この点をまとめたものが、表3である。

表3 収益認識会計基準と法人税法における工事進行基準の計算要素と原価回収基準の関係

	収益認識会計基準	法人税法
収益の額	原価回収基準に関する 明文の規定はない （※ 履行義務を充足した場合に 取引価格に基づく収益の額 の算定に係る規定あり）	22条の2に規定はあるが 原価回収基準との関係はない （※ 原価回収基準では、原価の 額を収益の額とする）
対価の額		確定していない場合に 原価回収基準を適用し、 原価の額を対価の額とする
原価の額	原価回収基準に関する 明文の規定はない	原価回収基準を適用する際に用いる
進捗度 (法人税法では進行割合)	合理的な見積りができない 場合に原価回収基準を適用	

(筆者作成)

ここから判明する事項は、法人税法における原価回収基準は、単に発生した原価をもって対価の額とみなすことにより収益認識を行うものである、ということである。つまり、進捗度の合理的な見積りができないことをもって原価回収基準を適用することを定める収益認識会計基準が定義する原価回収基準と、法人税法施行令が定める原価回収基準は、異なる概念に基づくものである、という点を指摘することができる³⁴。このように、法人税法における原価回収基準は、同法における工事進行基準を補完する位置づけであるにも関わらず、同法における原価回収基準では、進行割合の測定について、まったく取り上げていない。これは、法人税法においては、対価の額が確定していないことをもって、工事進行基準による計算が不可能であると判断されていることを意味しており、収益認識会計基準における原価回収基準の適用要件とは、全く異なる位置づけであることが分かる。

³⁴ 企業会計と法人税法の乖離について、吉村（2018）は、「すでに進んでいた企業会計との分離は、ついに収益認識に関する会計基準にまで及んだ」（52頁）として、法人税法と「企業会計との関係につき、これまで進められてきた議論も見直しが進められるであろう」（同頁）と予測している。

さらに、上述してきた通り、工事進行基準を適用する際の前提条件としての「収益の額」は法人税法22条の2の規定を受けたものであるが、原価回収基準を適用する際に考慮すべき点は「対価の額」が確定しているか否かであり、法人税法22条の2の「収益の額」の規定の影響は受けていないことに留意する必要がある³⁵。これは、対価の額が確定しているか否か、という点については、あくまで契約に係る契約当事者間の意思決定に任せることとし、法人税法における「収益の額」に基づく判断を介入させなかったものと考えられる。そうした判断を経た上で、工事進行基準を適用する場合は、収益の額を用いて所得の計算が行われるのである。

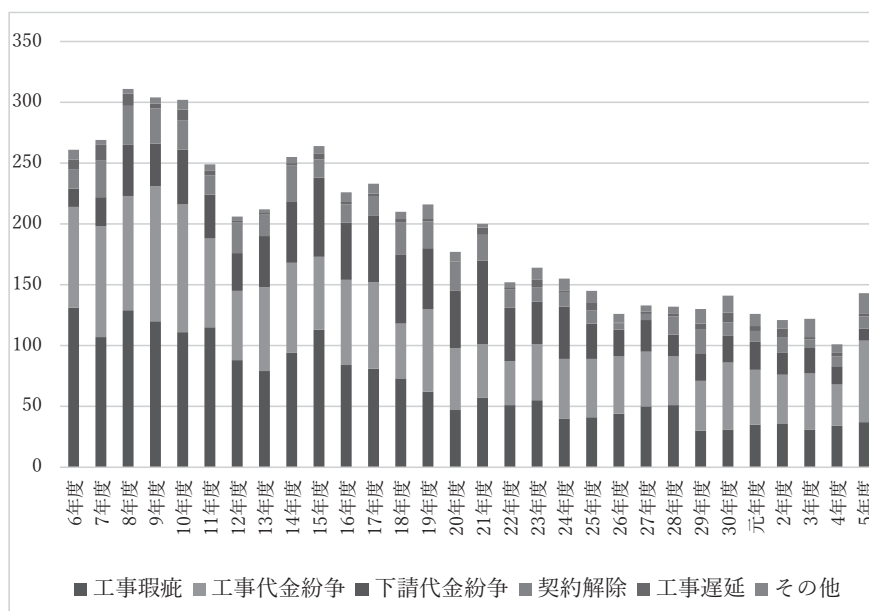
5. わが国の建設工事における紛争の実態

—過去30年間における建設工事紛争審査会に対する申請件数より—

ここでは、工事契約に係る紛争を取り扱っている建設工事紛争審査会に対する申請件数を取り上げ、工事契約に発生している紛争を確認する³⁶。そして、工事契約に係る紛争の中に、対価に係る争いがどの程度、発生しているのかを確認することとする。

平成6年度から令和5年度までの過去30年間の建設工事紛争審査会に対する申請件数合計とその内訳となる申請種別は、図1に示す通りである³⁷。

図1 過去30年間における建設工事紛争審査会に対する申請種別ごとの年度別申請件数

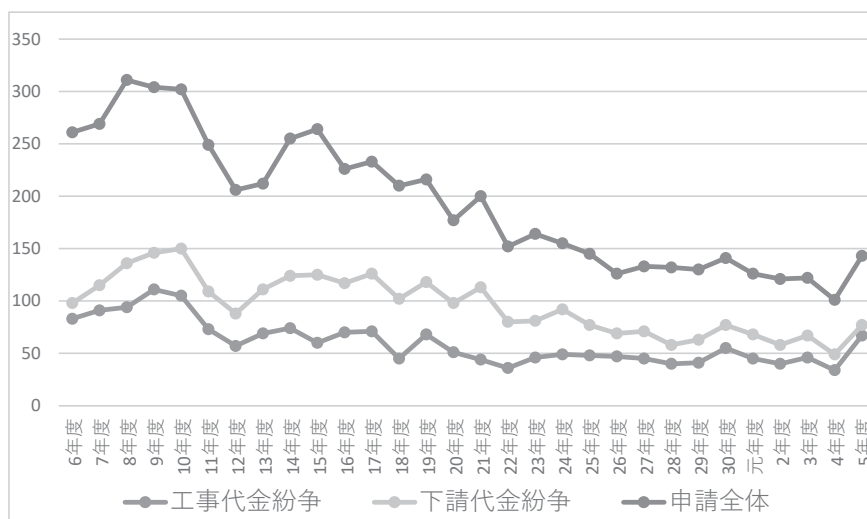


(出典) 国土交通省HPデータを基に筆者作成³⁸

³⁵ 本稿とは直接的な関係はないが、長期大規模工事の判定において、着工後の事業年度に請負金額が増加したことにより、新たに長期大規模工事に係る請負金額の要件を充足した場合においても、あくまで「対価の額」による判定が行われるのであり、「収益の額」による判定ではないことに留意する必要がある。

さらに、図1のデータについて、工事代金紛争と下請代金紛争は、いずれも代金に係る紛争であることから、これらを累計の形で示すとともに、全体の申請件数を示したものが、図2である。なお、対価の額に係る紛争とは、本来、工事代金紛争を指すものである。しかし、本稿で下請代金紛争を含めた理由は、下請代金紛争は、元請建設業者からすれば外注費に係る紛争であるが、下請建設業者からすれば、この下請代金紛争こそが対価の額に係る紛争であるためである。

図2 過去30年間における建設工事紛争審査会に対する工事代金紛争と下請代金紛争及び全体の申請件数



(出典) 国土交通省HPデータを基に筆者作成

これらの図から判明する事項として、以下の諸点を挙げることができる。

- ① 建設工事紛争審査会に対する申請件数は、全体的に減少傾向にある

る(法人税法施行令129条5項)。これは、本文中で述べた、原価回収基準において対価の額を用いた理由と同様の理由に基づくものと考えられる。さらに、法人税法22条の2の4項に対価の額に係る規定がある点について、藤田(2018)は、立法担当者としての考えを述べており、収益認識会計基準における対価の額とは異なり、「売ったものの資産の時価で収益を計上しなければならないと考える」(68頁)と述べている。

³⁶ 脚注3でも述べた通り、ここで取り上げている建設工事紛争審査会に対する申請件数は、国土交通省に設置されている中央建設工事紛争審査会と、各都道府県に設置されている都道府県建設工事紛争審査会に対する申請を合計したものを使用している。

³⁷ 図中の申請種別は、建設工事紛争審査会の区分にしたがっている。対価に係る争いは、図中の「工事代金紛争」と「下請代金紛争」が該当する。そして「工事代金紛争」は発注者と建設業者との間の代金紛争であり、「下請代金紛争」は建設業者と下請業者との間の代金紛争である。

³⁸ 本稿で使用している建設工事紛争審査会に対する申請件数は、平成6年度から令和5年度までの過去30年間分である。そのうち、現在では、国土交通省のHP上に掲載されていない年度が存在する。この非掲載年度分については、過去の国土交通省のHP上に掲載されていたデータを、筆者が保存していたものを利用している。これは、図2においても同様である。

- ② 建設工事紛争審査会に対する申請件数が減少した最大の理由は、工事瑕疵に係る紛争が減少したためである³⁹
- ③ 工事代金紛争は、30年前と比べれば減少傾向にあるといえるが、最近の15年については、毎年50件程度は発生している
- ④ 下請代金紛争は、最近の10年間については、減少傾向にある
- ⑤ 過去の約四半世紀の間、代金に係る紛争は、全体の申請件数の半数程度となっている
- ⑥ 工事遅延や契約解除に係る紛争は、最近はかなり減少している

建設工事紛争審査会に対する申請における特徴すべき事項として、以上の6つの点を挙げる事ができる。25年ほど前から、工事紛争のうち代金に係る紛争が半数程度を占めてきている事は、注目すべき点である。そして、工事紛争の中で代金に係る紛争については、履行義務の充足に伴う進捗度を合理的に見積ることが困難であると考えられる。そのため、紛争中の工事契約について収益認識を行う際、原価回収基準を適用する可能性がある件数の割合は半数程度である、ということを描きすることが可能であろう。

本稿で取り上げた建設工事紛争審査会に申請された件数は、図1の通りであるが、同審査会に対する申請にまで至らない紛争が存在することや、同審査会ではなく裁判において解決している紛争もあることを考慮すると、実際の紛争件数はさらに多いものと考えられる。いずれにせよ、工事契約における紛争の中に工事代金に係る紛争が半数程度を占めている事を明らかにすることができた事は、原価回収基準の適用に関する論議を高めることに繋がるものと考えられる。代金に係る紛争を、収益認識会計基準における合理的な見積りができない場合のひとつであると捉えるならば、建設工事における原価回収基準の適用可能性は、これまで原価回収基準を認めなかった工事契約会計基準に比較して、はるかに高まったということができよう。

6. さいごに

本稿では、原価回収基準が適用される場合に焦点を当て、なぜ原価回収基準が適用されるのか、各種の会計基準と法人税法の観点から検討を行った。また、建設工事における紛争の中に、対価の額に係る紛争が、どの程度、存在するのか、そして、その最近の傾向はどうか、という点を確認した。

こうした点から判明したことは、当初の契約において対価の額が確定していない場合があることや、当初の契約において対価の額が確定していても契約を変更すべき事由が発生した場合において、改めて契約を締結しなくても、当初の契約において合意された内容から、顧客の負担となるべき額が発生するときがあることである。こうした場合は、クレームとして、発生した原価の額のうち、回収することが可能な部分の金額を、顧客に請求することが可能である。

そして、原価回収基準における収益概念は、森田(1990)が指摘する「再投資の準備」が完了したことをもって原価部分のみの収益を認識し、利益部分の収益認識については、その後、

³⁹ 工事瑕疵に関する紛争が減少してきた理由は、建設技術の向上により瑕疵が少なくなったためではないかと考えられる。本論には直接関係しない点ではあるが、工事契約に係る紛争について、瑕疵を原因とするものが減少傾向にあることは、注目すべき点である。

実現主義の要件を満たしてはじめて行われると考えることができる。2段階に分けて収益認識を行う理由は、原価回収基準が実現主義の要件を満たしていないためであると考えられ、処分可能な利益部分の収益認識については、実現主義の要件を満たしてはじめて可能になるのである。

ここで注目すべき点は、長期の請負工事に係る収益認識については、進捗度の見積りを行い、これが可能である場合も、そうでない場合も、いずれにおいても収益を認識する、ということである。これは、上で述べた建設業における生産システム上の特性によるものと考えられる。つまり、契約の履行が長期に及ぶものである場合には、伝統的な収益認識基準である実現主義によらずとも、工事の進捗をもって収益を認識し、進捗度の合理的な見積りができない場合には、履行に伴って発生した原価の額（のうち回収可能な部分の額）をもって収益を認識することとしている。

これは、東海（2011）が挙げた建設業における生産システム上の各種の特性が、工事契約に係る収益認識に影響を与えているためである、と考えられる。つまり、工事とは、顧客からの受注に基づいて指定された現場で生産活動を行うものであるとともに、工事の種類や作業の単位が大変多く、基本的に工期が長期にわたり、災害などが発生する危険性も孕んでいる。このような地理的にも時間的にも不確定な状況の下で、建設業者は施工を行わなければならない、将来の予測が困難な業務を強いられている。そこに加えて、工事が完了するまでに多額の工事支出金を必要とすることから、資金繰りにも特別な配慮が必要となる。そのため、工事契約においては、契約締結後に新たな事由が発生した場合に、その事由が顧客を原因としたものであるときは、建設業者が顧客に請求する権利をクレームとして当初の契約において認めている⁴⁰。その上で、原価回収基準は、収益の認識において、発生した原価のうち顧客から回収することが可能な部分があることを根拠として、引渡しを行わなくとも、資産の裏付けが確固たるものとして収益を認識する、ということができる⁴¹。

また、本稿において、建設工事における対価に係る争いは、毎年、一定程度の件数が発生しており、紛争全体に占める割合では半数程度を占めることが判明した。そして、対価の額に係る争いを原因として、進捗度の合理的な見積りが困難である場合でも、収益認識会計基準において、原価回収基準により収益認識を行うことが可能となったことから、同基準は、収益認識基準のひとつの方法として注目すべきものとなった。法人税法においても、長期大規模工事であるか否かに関わらず、工事進行基準を適用する場合には、対価の額に係る争いが存在することは、対価の額が確定していないことに直結する。法人税の申告において、実際に原価回収基準を適用している件数を確認することはできないが、対価の額が確定していないことを原因と

⁴⁰ こうした契約条項がわが国の建設工事契約に設けられているか否かという点は議論になるところであるが、少なくとも、国際的建設工事契約については、FIDIC（フランス語のFédération Internationale des Ingénieurs-Conseilsの略で、国際コンサルティング・エンジニア連盟と呼ばれる。）による契約約款が、国際協力機構（JICA）、世界銀行（WB）、アジア開発銀行（ADB）などの国際融資機関の入札図書のサンプルとして組み込まれており、国際建設契約のデファクトスタンダードとして、わが国でも広く使用されていることが、FIDICのHPで紹介されている。

⁴¹ この点について、辻山（2010）は「収益（revenue）とは、通常の企業活動、ないしは中心的な営業活動の結果から生み出される何ものかであって、それは基本的に結果として資産の流入（inflow）を伴うものののである」（14頁）と述べている。

して、原価回収基準を適用することが可能な状況が、一定程度は存在していることを確認することができた。

以上の通り、原価回収基準における収益認識について、会計と税務、及び現場実務といった様々な側面から検討を行った。法人税法を除き、わが国では、これまで原価回収基準を認めてこなかったが、これは、契約に関する紛争を好まない、わが国の国民性に起因する、ということもでき、実際に原価回収基準を適用する場面は少ないのかもしれない。しかし、法人税法において、長期大規模工事に係る対価の額が確定していない場合には、原価回収基準が強制適用され、また、収益認識会計基準においても、進捗度の合理的な見積りができないときは、原価回収基準が適用されることとなった。そのため、原価回収基準を適用することにより認識される収益が如何なるものであるか、という点は検討されねばならない。本稿がその一助となれば、幸いである。

参 考 文 献

- W.A.Paton and A.C.Littleton, "An Introduction to Corporate Accounting Standards," *American Accounting Association*, 1940. 中島省吾訳『会社会計基準序説 改訂版』森山書店, 1973年.
- Bramble Barry B. and Callahan Michael T., "Construction Delay Claims (Second Edition)," *Wiley Law Publications*, 1992.
- 一般社団法人海外コンサルタンツ協会"FDICとは", <http://www.ecfa.or.jp/japanese/AJCEHP/book/book_contract.htm>, 最終閲覧日2025年7月31日.
- 井端和男「東芝会計不正事件の概要と問題点—増大したリスクに対する警鐘—」『会計』第189巻第5号, 2016年5月, 16-27頁.
- 太田善之「長期請負契約の意義とその収益認識基準」『彦根論叢』滋賀大学, 第276・277号, 1992年, 245-268頁.
- 大日方隆「発生・実現・対応」斎藤静樹, 徳賀芳弘編著『企業会計の基礎概念』中央経済社, 2013年, 243-283頁.
- 国土交通省「建設工事紛争処理状況」, <https://www.mlit.go.jp/totikensangyo/const/totikensangyo_const_tk1_000079.html>, 最終閲覧日2025年7月1日.
- 斎藤静樹『会計基準の研究 (増補版)』中央経済社, 2010年.
- 斎藤真哉編著『減損会計の税務論点』中央経済社, 2007年.
- 斎藤真哉「会計と税務の接点と乖離 第12回 収益 (請負収益を含む)」『税研』日本税務研究センター, 第200号, 2018年7月, 88-94頁.
- 『現代の会計』NHK出版, 2021年.
- 社団法人国際建設技術協会編『契約社会アメリカにみる建設工事のクレームと紛争』大成出版社, 1996年.
- 渋谷哲朗「工事契約」『企業会計』第67巻第5号, 2015年5月, 49-55頁.
- 高比良和雄『欧米の建設契約制度』建設総合サービス, 1992年.
- 辻山栄子「収益認識をめぐる実現・稼得過程の現代的意義」『会計』第177巻第4号, 2010年4月, 1-20頁.
- 「資本と利益」斎藤静樹, 徳賀芳弘編著『企業会計の基礎概念』中央経済社, 2013年, 25-69頁.
- 東海幹夫「建設業の会計」安藤英義, 古賀智敏, 田中建二編集『企業会計と法制度』中央経済社, 2011年, 333-366頁.
- 藤田泰弘「平成30年度法人税関係 (含む政省令事項) の改正について」『租税研究』日本租税研究協会, 2018年7月, 44-69頁.
- 万代勝信「財務諸表における認識と測定」斎藤静樹編著『詳解「討議資料・財務会計の概念フレームワーク」第2版』中央経済社, 2008年, 99-119頁.
- 「IASB・FASBの「収益認識プロジェクト」に係る問題」『会計』第177巻第4号, 2010年4月, 21-33頁.
- 森田哲彌『価格変動会計論』国元書房, 1979年.
- 「企業会計原則における収益 (利益) 認識基準の検討—実現主義の観点から」『企業会計』第42巻

第1号, 1990年1月, 18-24頁.

山形休司「工事進行基準」森田哲彌, 岡本清, 中村忠編集代表『会計学大辞典 第四版増補版』中央経済社, 2001年.

吉村政穂「税制改正大綱を評価する—法人課税—」『税研』日本税務研究センター, 第199号, 2018年5月, 48-52頁.

渡辺英人「収益認識基準と会計実務に係る問題」『會計』第177巻第4号, 2010年4月, 51-63頁.

〔かみやま なおき 高崎商科大学商学部特任准教授〕

〔2025年8月6日受理〕