

**【新設】(部分完成の事実がある場合の収益の計上の単位)**

**2-1-1の4 法人が請け負った建設工事等（建設、造船その他これらに類する工事をいう。**

**以下2-1-21の8までにおいて同じ。）について次に掲げるような事実がある場合（法第64条第1項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用がある場合及び同条第2項《長期大規模工事以外の工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用を受ける場合を除く。）には、その建設工事等の全部が完成しないときにおいても、2-1-1にかかわらず、その事業年度において引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に区分した単位ごとにその収益の額を計上する。**

**(1) 一の契約により同種の建設工事等を多量に請け負ったような場合で、その引渡数量に従い工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合**

**(2) 1個の建設工事等であっても、その建設工事等の一部が完成し、その完成した部分を引き渡した都度その割合に応じて工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合**

**【解説】**

1 本通達は、建設工事等を請け負った場合において部分完成の事実があるときは、引き渡した建設工事等の量又は完成した部分ごとに収益を計上する旧通達2-1-9《部分完成基準による収益の帰属の時期の特例》の取扱いについて平成30年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。

2 会計上、資産の販売等が行われた場合の収益認識の単位について、工事契約等における一定の定めが存在するものの、収益認識基準の導入前は、一般的な定めは設けられていなかった。

収益認識基準では、履行義務が充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する（収益認識基準35）こととされていることから、履行義務が収益の認識の単位となる。そして、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものか、一時点で充足されるものかの区分に応じて、一定の期間又は一時点で収益を認識することとされている（収益認識基準38、39）。

3 法人税においては、建設請負（工事進行基準の適用を受ける工事の請負を除く。）に係る収益は、法人税基本通達2-1-21の7《請負に係る収益の帰属の時期》のとおり、原則として完成引渡基準により計上するのであるが、旧通達2-1-9において、請負契約に係る建設工事等の全部が完成しない場合でも、部分的に完成して引渡しを了したと認められるときは、その引渡しをした部分ごとに完成引渡基準が適用されるという完成引渡しの「単位」を定めていた。これは、その注文の対象となった資産が経済的に一定の単位として取引され、かつ、その資産が独立した効用を持つものである場合は、企業としては、単にこれらの資産が便宜上一括されて注文されたにとどまると考えられることから、引渡しをした部分を完成引渡しの単位とするいわゆる部分完成基準の取扱いとされていたものである。

4 本通達は、収益認識基準の導入前の公正な会計慣行を踏まえた旧通達2-1-9の取扱いを実質的に存続することとしたものである。

具体的には、法人が請け負った建設工事等について、本通達の(1)又は(2)に掲げる事実がある場合には、その建設工事等の全部が完成しないときにおいても、その事業年度に引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に区分した単位ごとにその収益の額を計上することとしている。

なお、本通達の(1)は、例えば、100戸の建売住宅の建設を請け負った際に、1戸を引き渡す都度工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合である。

また、本通達の(2)は、例えば1,000メートルの護岸工事を請け負った際に、そのうち100メートルごとに完成した都度引渡しを行い、その割合に応じて工事代金を収入する特約又は慣習がある場合である。

本通達の(1)又は(2)の事実がある場合の収益の計上については、その事業年度において引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に対応する工事代金の額をその事業年度の益金の額に算入することとしている（基通2-1-21の7(注)2）。

5 なお、本通達の(1)又は(2)の事実がある場合には、収益認識基準を適用していれば通常は各部分を別々の履行義務としてそれぞれの履行義務の充足の時に収益計上すべきであり、収益認識基準を適用していなくても部分完成基準により収益計上されるべきであることから、本通達の取扱いは旧通達2-1-9の取扱いと同様に、任意ではなく、強制的に適用することとしている。なお、仮に、収益認識基準における履行義務の識別のルールに則して、本通達の(1)の同種で多量の建設工事等（一連の別個の財又はサービスの移転となり得るもの）又は本通達の(2)の1個の建設工事等が単一の履行義務となる場合において、それが一定の期間にわたり充足される履行義務に該当するときは、その履行義務の進捗度に応じた収益を計上することとなり、その進捗度の見積り方法として、例えば、引渡単位数を指標とするアウトプット法（収益認識基準適用指針17）を適用するケースでは、収益の計上時期や計上額は基本的に本通達の部分完成基準によった場合と同様となるものと考えられる。

6 ところで、法人税法第64条第1項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定する長期大規模工事に該当する工事については、工事進行基準の方法により計算した金額を益金の額及び損金の額に算入することとされている（法64①）が、工事進行基準が適用される長期大規模工事に該当する工事について、その目的物の全部の完成・引渡しが行われる前に、部分的に完成して引渡しを行った場合には、この部分完成基準により収益及び費用を計上しなければならないかという疑問が生ずる。

この点、部分完成基準は工事完成基準の一形態であり、工事進行基準とは異なる収益計上方法である。したがって、工事進行基準が適用される長期大規模工事に該当する工事については、部分完成基準が適用される場面は生じないこととなる。このことは、長期大規模工事以外の工事で、その着工事業年度中にその目的物の引渡しが行われないものについて工事進行基準の適用を選択した場合（法64②）も同様である。本通達の括弧書において、このことを念のため明らかにしている。

7 連結納税制度においても、同様の通達（連基通2-1-1の4）を定めている。