

工事契約会計のIASへの調和化に関する一考察 ——日本の現状と課題——

大 野 智 弘

1. はじめに

国際会計基準委員会（以下、IASB）は、証券監督者国際機構（IOSCO）の支持を得て、国際会計基準（以下、IAS）の改訂と新たなIASの設定を精力的に進めてきた。その結果、これまでに公表されたIASは全部で40号にまで達し、適用が求められるIASだけでも36という数にのぼる。以下、本稿の目的は、日本におけるIASへの対応の状況を考察することにある。とりわけ、工事収益の認識を取り上げて、その現状と課題を考察することにしたい。なお、本稿の考察において、工事収益の認識を取り上げるのには、次の点を考慮した。

第1に、近年の日本では、金融証券市場を活性化する観点から、大規模な会計制度改革が行われてきた。そして、会計基準の国際的調和化を取り上げる場合には、しばしば新たな会計基準の設定が問題にされてきた。会計制度改革では、「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」（1997年6月）、「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準に関する意見書」（1998年3月）、「企業年金に係る会計基準の設定に関する意見書」（1998年6月）、「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」（1998年10月）及び「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」（1999年6月）等が公表されてきたが、これらの意見書ではすでにその策定段階から会計基準の国際的調和化が意図されていた¹⁾。

第2に、IASBは1987年に始まる比較可能性プロジェクトにおいて、IASに

における代替的な会計処理の削減又は削除を進めてきた。本稿で取り上げる工事収益の認識は、その比較可能性プロジェクトにおいて、IFIAS11号「工事契約の会計」の見直し作業の中で審議された。

改訂当時、工事収益の認識については、さまざまな形で議論が交わされたが、結局、工事進行基準への一元化を図る形で、1993年に改訂版IAS11号「工事契約」が公表されているⁱⁱ⁾。そして、相当の歳月が経過した現在、改訂されたIASに対して、日本の会計がいかる対応をなしているのかは、極めて興味深いところである。それと同時に、今後のIASへ対応を考える上でも重要なことである。

2. IAS11号の規定内容

IAS11号は、工事契約の会計処理にあたって適用されなければならない基準書として、IASCが1993年12月に改訂・公表したものである。本基準書における工事契約には、橋梁、建物、ダム、パイプラインなどの単一資産の建設工事、精錬所や他のプラント又は設備などの複合体の建設工事のほかに、プロジェクトの監理者や設計者の役務の給付に関する契約ⁱⁱⁱ⁾及び資産の破棄、修復とその後の環境の修復に関する契約などが含まれている (par. 4, 5)。

本節ではまず、IAS11号の規定内容について取り上げる。ここではIAS11号の特質を3点ほど指摘し、それに関連して工事契約に係る会計処理の内容を明らかにする。なお、規定の詳細は、[表1]に示すとおりである。

— [表1] IAS11号における規定の詳細 —

項目	規定内容
工事契約の分割と結合	<p>8. 以下の場合には、単一契約内にある複数の建設工事は、各々に独立した工事契約になる。</p> <p>(a)個々の資産に対して別個の見積書が提示されている、(b)個々の資産が各々に独立して交渉が可能であり、しかも施工者及び発注者が個々の資産に関して、その契約の一部を受諾又は無効にできる、及び(c)個々の資産の原価と収益が区別できる。</p> <p>9. 以下の場合には、発注者の単数・複数に係わらず、一群の契約は単一の工事契約になる。(a)一群の契約が一括して取り決められている、(b)それらの契約が事実上非常に密接に相互関連しているために、総体的利幅を伴う単一のプロジェクトの構成要素になっている、及び(c)それらの契約が同時進行又は連鎖的に履行される。</p> <p>10. 以下の場合には、追加資産の建設工事は独立した工事契約になる。(a)追加資産が、その設計、技術又は機能において、当初の契約による資産あるいは資産群と大きく異なる、又は(b)追加資産の価格が、当初の契約価格と無関係に取り決められている。</p>
工事収益と原価の算定	<p>11. 工事収益は、以下のものからなる。(a)工事契約で合意された当初の収益額と、(b)契約内容の変更、クレーム及び報奨金のうち(i)収益に帰着する可能性がかなり大きい範囲で、かつ(ii)信頼性をもって測定できるもの</p> <p>16. 工事原価は、以下のものからなる。(a)特定の契約に直接関連する原価、(b)当該請負業務全般に帰属させることができ、かつその契約に配分できる原価、及び(c)契約の条件により、発注者に個別に賦課できるその他の原価</p>
工事収益と費用及び予想される損失の認識	<p>22. 契約結果が信頼性をもって見積れる場合、その工事契約に関連した収益及び原価は、請負業者の貸借対照表日現在の進捗度に応じて、収益及び費用として認識する。</p> <p>23. 確定価格契約の契約結果は、以下の条件が満たされたときに信頼性をもって見積ることができる。(a)工事総収益額が信頼性をもって測定できる、(b)契約に関連した経済的便益がその企業にもたらされる可能性がかなり大きい、(c)契約の完了に要する工事原価と貸借対照表日現在の契約の進捗度の両方が信頼性をもって測定できる、及び(d)契約に帰属させることができる工事原価が、実際に発生した工事原価を従前の見積もりと比較できるように明確に識別でき、かつ信頼性をもって測定できる。</p> <p>24. 原価加算契約の契約結果は、以下の条件が満たされたときに信頼性をもって見積ることができる。(a)契約に関連した経済的便益がその企業にもたらされる可能性がかなり大きい、(b)契約に帰属させることができる工事原価が、個別に補償されるか否かにかかわらず明確に識別でき、かつ信頼性をもって測定できる。</p> <p>32. 契約結果が信頼性をもって見積れない場合には、(a)収益は発生した工事原価が回収可能と見込まれる範囲まで認識し、(b)工事原価は発生した期間に費用として認識する。</p> <p>35. 契約結果の信頼性ある見積りを妨げていた不確実性が存在しなくなった場合には、工収益及び原価は、貸借対照表日現在の進捗度に応じて、収益及び費用として認識する。</p> <p>36. 工事総原価が工事総収益を超過する可能性がかなり大きいとき、予想される損失はただちに費用として認識する。</p>

(注) 最初に付された番号は、IAS11号のパラグラフを示す。

(1) 法的形式としての工事契約と会計上の取引単位

ひとつの建設工事について個々に契約が締結される単純なケースでは、法的形式としての工事契約が、そのまま会計上の取引単位とみなされる。しかし、契約内容が複雑になればなるほど、そのことの合理性が問われなければならない。なぜなら、法的形式に従うことが、必ずしも工事契約の経済的実質を財務諸表に反映するものとは限らないからである。また、経済的実質を反映すべく法的形式から離れるにしても、財務諸表作成者の判断が多様になされると、財務諸表の比較可能性を損う危険性もある。そこでIAS11号では、会計上の取引単位となる工事契約について、分割と結合に関する規定を設けている。

(2) 契約内容の変更と工事収益及び原価の算定

工事契約は建設工事の施行前に結ばれるために、その後、さまざまな事情により変更・修正されることがある。例えば、施工者の事情で契約の完了が遅延する場合、発注者の事情で資産の仕様や設計の変更及び契約期間の変更が行われる場合、あるいは発注者が原因となる遅延や資産の仕様及び設計に誤謬が生じる場合などである (par. 12-14)。

こうした諸事象の発生は、当初の工事収益及び原価の見積額に影響を及ぼす。原因が施工者にある場合には違約金の支払いなどにより収益の減少が生じ、発注者に原因がある場合には収益または原価の増減が生じる (par. 12-14)。そこでIAS11号では、契約内容の変更なども踏まえて、工事収益及び原価の算定に関わる規定を設けている。

(3) 工事契約の長期性と工事収益及び費用の認識

IAS11号では、工事契約を「単一の資産もしくはその設計、技術と機能あるいはその最終的な目的や用途が密接に相互関連又は相互依存している複数の資産の結合体の建設工事のために特別に交渉される契約」(par. 3) と定義するために、その適用を判断する上では、工事契約期間の長短が直接問題にされることはない。しかしながら、請負契約に基づく建設工事は、複数の会計期間に

またがり施行されるのが一般的なことから、工事収益及び費用の認識（期間帰属）は常に主要な論点とされてきた。

[表1] にみるように、IAS11号では、工事完成基準が完全に排除されている^{iv)}。IAS11号では、工事進行基準の適用が、期中における建設工事の進捗度と経営成績に関する有用な情報を提供するとしている（par. 25）。IASの意図は、工事契約の経済的実質を適正に財務諸表に反映させることに向けられている。

3. 日本における工事進行基準の適用

会計基準の国際的調和化を進める限り、IASへの対応は不可避である。そのことは会計基準の設定に際し、IASを反映させようとするアプローチを採用した連結財務諸表、金融商品会計基準、年金会計基準などの新しい会計基準だけでなく^{v)}、従来から存在する会計基準についても当てはまることである。以下本節では、工事収益の認識に関して、日本における工事進行基準の適用状況について考察を行う。

(1) 企業会計原則と工事進行基準

企業会計原則の損益計算書原則3Bでは、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。ただし、未完成請負工事等については、合理的に収益を見積り、これを当期の損益計算に計上することができる。」と規定している。また、企業会計原則注解7では、「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。」と規定している。すなわち、工事収益は収益認識の基本原則である実現主義の原則によって、完成工事の引渡し時点で認識する（工事完成基準によって認識する）のが適当であるが、但し書きの規定により、工事の進行程度に応じて工事収益を認識することも（工事進行基準によって認識することも）認められるのである。企業会計原則の基本的

な立場としては、工事進行基準を例外的に規定しているといわざるをえない。

ところで、工事収益に係る企業会計原則の規定は、IAS11号の改訂後においても変更されていない。それゆえ、IASへの対応は企業自らが工事進行基準を適用することに求められる。2000年度3月期決算に係る全国上場会社の「公認会計士の監査意見」と「企業側の注記」の調査^{vi)}によれば、工事収益の認識に関して、工事完成基準から工事進行基準へ会計処理の変更を行った企業が6社、工事進行基準の適用基準を変更した企業が8社あったとされている（〔表2〕を参照）。

— [表2] 工事進行基準に係る会計処理の変更—

1. 工事完成基準から工事進行基準への変更

	企業名	工事進行基準の適用工事	変更理由
(1)	近畿通信建設	工期1年超、かつ請負金額5億円以上の工事	①期間損益をより適切に表示する ②建設業界においても会計慣行として定着しつつある ③長期大型工事の受注が今後とも安定的に見込まれる
(2)	常盤興産	工期1年以上、請負金額2億円以上の工事	①請負工事の長期・大型化が今後とも継続すると見込まれる ②期間損益の適正化を図る
(3)	第一実業	請負金額50億円以上、かつ工期2年以上の工事	①請負工事が長期・大型化する傾向がある ②期間売上、損益の適正化を図る
(4)	テクノ菱和	工期1年以上、かつ請負金額5億円以上の工事	①工事の長期化傾向が強まり、今後とも継続すると見込まれる ②期間損益をより適正に行う
(5)	パスコ	長期の請負業務	①官公需への依存度が高く、期間売上の上半期と下半期との季節変動が非常に大きい ②期間売上および期間損益をより適正に表示する ③中間財務諸表作成基準の予測主義から実績主義への変更
(6)	大木建設	工期1年超、かつ請負金額10億円以上の国内工事	①工事が長期大型化する傾向 ②期間損益の適正化を図る

2. 工事進行基準の適用基準の変更

	企業名	工事進行基準の適用工事	変更理由
(1)	植木組	工期24カ月以上かつ請負金額20億円以上を工期1年以上かつ請負金額10億円以上に変更	①受注工事の小型化への対応 ②期間損益の適正化を図る
(2)	川崎製鉄	工期1年以上、請負金額70億円以上のエンジニアリング事業に係る工事（橋梁・鉄構事業は1年以上・請負金額5億円以上）をエンジニアリング事業（橋梁・鉄構事業を含む）に係る工期1年以上・請負金額5億円以上の工事に変更	①大型工事の減少傾向 ②より適正な期間損益計算を図る
	大同特殊鋼	工期2年超・20億円以上を工期1年超・10億円以上に変更	①工期の短い小型の受注工事の比率が高まり、今後もその傾向が継続すると見込まれる ②期間損益の適正化を図る
	高田機工	工期1年以上かつ請負金額3億円以上で、工事進捗率50%以上の橋梁工事について、請負金額の適用条件を5億円以上に変更	①工事大型化に伴う工事進行基準の対象工事件数の増加 ②5億円未満の工事に工事完成基準を適用しても毎期の損益に重要な影響を及ぼさない ③事務処理の合理化
	高松建設	工期1年以上、請負金額15億円以上を工期1年以上に変更	①工期の長期化（1年以上） ②より適正な期間損益計算を図る
	フジタ	工期24カ月以上かつ請負金額50億円以上を工期12カ月超かつ請負金額20億円以上に変更	①工事進行基準をより合理的な会計処理であるとする傾向がある ②請負金額50億円以上の受注が減少し、請負金額20億円以上50億円未満で工期12カ月超の工事受注の増加傾向が顕著 ③受注規模に合わせたより適正な期間損益計算を図る
	三井建設	工期12カ月以上、工事価格20億円以上を工期が1年を超える工事（ただし、工事価格5億円未満を除く）に変更	工事進行基準の方がより適正に各事業年度の経営成績を表示する
	三菱重工業	工期3年以上かつ請負金額500億円以上を工期2年以上かつ150億円以上に変更	①長期請負工事の割合が高く、今後もこの傾向が続く ②より適正な期間損益計算を図る ③平成10年度の税制改正を契機とする

[表2]にみられるように、工事完成基準から工事進行基準への変更理由は、主に請負工事が長期化・大型化する傾向にあることを踏まえて、期間損益計算の適正化を図るためである。また、工事進行基準を適用してきた企業が、その適用基準を変更する主な理由は、請負工事の受注規模等に合わせて、より適正な期間損益計算を行うためであるとされている^{vii)}。

こうした点から考えると、日本における現状は、工事期間及び受注額等によって違いはあるものの、いずれの企業においても、期間損益計算の適正化を図るために工事完成基準の適用を促進しているものといえる。そのことは同時に、企業自らの努力でIASへの対応を図っているようにも考えられる。しかしながら、企業が期間損益計算の適正化を図るために工事進行基準の適用を促進し、その一方で工事期間及び受注額等により工事進行基準の適用基準に相違を生じさせている。

(2) 法人税法と工事進行基準

1998年度（平成10年度）の税制改正では、工事収益の認識に係わる規定が改正されている。それまでの法人税法では、工事収益の認識に際して、工事進行基準と工事完成基準の選択適用を認めてきたが、税制改正により、長期大規模工事に係る工事収益の認識を工事進行基準によるものとした（法人税法第63条第1項）。具体的には、工事の着手から目的物の引渡し期日までの期間が2年以上あり、かつ請負金額が50億円以上である工事契約のうち、請負金額の2分の1以上が目的物の引渡し期日から1年を経過した後に支払われる契約でないものについては、工事進行基準の適用が強制される（[表3]を参照）。

こうした法人税法の改正は、会計基準の国際的な動向に配慮したものであり^{viii)}、事実、日本における工事進行基準の適用を促進させていることは確かであろう。しかし、その反面、企業会計原則の規定が損失の見込まれる工事か否かに係わらず、工事進行基準の選択適用を可能ならしめるのに対して、改正法人税法では、損失の見込まれる工事について工事進行基準の適用を認めないことは、IASへの対応を少なからず阻害する恐れがある。また、請負工事の契約

期間や受注規模等によって、工事進行基準の適用が判断されるということも、適正な期間損益計算を歪曲せしめる原因になりかねない^{ix)}。

— [表3] 改正法人税法における工事収益の認識 —

概要 工事の種類	適用条件		適用基準	
長期大規模工事	① 工事の着手の日からその工事に係る契約において定められている目的物の引渡しの期日までの期間が2年以上であること ② 請負の対価の額が50億円以上であること ③ 工事の契約において、その請負の対価の額の2分の1以上がその工事の目的物の引渡しの期日から1年を経過する日以後に支払われることが定められていないものであること		工事進行基準	—
長期大規模工事以外の工事	目的物の引渡しが生ずる事業年度以後となる工事	黒字工事	工事進行基準 または 工事完成基準	長期割賦販売等（法62）に該当するものは延払基準の方法を適用することができる
		赤字工事	工事完成基準	
	上記以外の工事			

〈引用：武田【2000, 147頁】より〉

4. IASへの対応の課題

本節では、これまでの考察にもとづいて、IASへの対応をめぐる日本の課題について指摘しておきたい。

(1) 工事収益の認識基準と基礎概念の再検討

日本の企業会計原則は、工事収益の認識に際して、工事進行基準と工事完成基準の選択適用を認めている。そうした規定の仕方は、IASへの対応を企業の

自主性に任せるものともいえる。とはいえ、企業会計原則の規定内容からすれば、但し書きの規定により工事進行基準の適用が認められることから、企業会計原則の基本的な立場としては、工事進行基準を例外的に規定しているといわざるを得ない。こうした規定の特質は、とりわけ、企業会計原則が収益認識の基本原則を狭義の実現主義に求めているからであろう。

実現主義の解釈は、会計理論上、財貨及び役務の提供と対価（貨幣及び貨幣同等物）の受領を認識要件とする狭義の実現主義と、取引の確実性と測定信頼性を認識要件とする広義の実現主義とに大別される。実現主義を狭義に解すれば、工事収益は完成工事の引渡し時点で（工事完成基準によって）認識するのが原則となる。それゆえ、工事進行基準は、工事契約が請負契約に基づく「実現可能性」の高い収益であることをもって例外的に規定せざるを得ない^{x)}。

こうした点から考えると、今後も狭義の実現主義により収益の認識基準を規定し続けることは、工事契約に係るIASへの対応を遅らせることになるだろう。既存の規定をそのままにして、企業の自主性に任せたIASへの対応を図るだけでなく、経済的実質を開示する観点から、再度、実現主義と工事収益の認識基準とのあり方を検討する必要がある。

（2）企業会計原則と法人税法との関係

企業会計原則が、すべての請負工事に対して工事進行基準と工事完成基準の選択適用を認めているにも係わらず、実質的な適用に際しては、法人税法が多大な影響を及ぼしている。その結果、長期大規模工事については、期間損益計算の適正化を図るために工事進行基準の適用が促される反面で、工事契約条件により工事収益の認識基準を異ならせる結果となっている。特に、長期大規模工事以外の工事のうち、損失の見込みがある工事については、工事完成基準が強制的に適用されることになる。

もっとも、法人税法は、財政政策的な特別の考慮に基づいて、工事収益に係る認識基準を規定せざるを得ない。それゆえ、会計ディスクロージャ制度の充実や国際的調和化の一層の促進を考えると、法人税法とは別の観点から、工事

契約の実質を財務諸表に反映させるような会計基準を設定することが重要になる。その内容は、工事収益の認識基準と基礎概念の再検討といったことにも関連するが、同時に企業会計原則と法人税法との関係をもっと明確にすることも含めて検討を進める必要があるだろう。

(3) 会計実務上の対応

工事進行基準への一元化を図るIASでは、狭義の実現主義のように、極めて限定的な認識要件をもって収益の認識を規定しているわけではない。IASでは、1989年7月に公表された「財務諸表の作成表示に関する枠組み」に準拠して、工事契約の結果が信頼性をもって見積もることができるときに、工事進行基準を適用するものとしている (par. 22)。それゆえ、IASへの対応を図るためには、工事進行基準の適用を判断する企業自体が、企業内部における有効な予算報告システムを確立することが求められる (par. 29)。反対に、企業内部に有効な予算報告システムを持たない企業については、それに対応すべき予算報告システムの設計が求められる^{xi)}。

5. おわりに

IAS11号の視点は、工事契約の経済的実質を適正に財務諸表に反映させることにある。会計基準の国際的調和化や会計情報の拡充が強く求められる現在、その中心的な役割を担うIASCが、IASの設定においてそうした視点を明確に打ち出していることは極めて重要なことである。しかし、そこで問題となるのはやはりIASに対する日本の対応であろう。

本稿の考察では、工事契約の会計を取り上げて、工事進行基準への一元化への対応について、日本の現状と課題について考察してきた。そこではIASへの対応が徐々に進展する一方で、それをさらに促進するためには、企業会計原則や法人税法の改正、さらには会計実務上の改善といった課題が指摘できる。

企業会計原則における課題は、収益認識の基本原則として存在する実現主義

の再検討である。日本では、狭義の実現主義が一般的な見解となっていることから、そうした点を踏まえて再検討する必要がある。また、法人税法は、財政政策的な問題があるにしても、会計基準の国際的調和化を進める上では、企業会計原則との調整をいかにすべきかが課題になる。さらに、会計実務では、適切な工事進捗度の計算や契約結果に関する信頼性ある見積りが求められる。そのため有効に機能する会計システムが、各企業において積極的に整備されなければならない。

注釈

- i) 1997年6月に公表された大蔵省（現在の財務省）の証券取引審議会・答申「証券市場の総合的改革—豊かで多様な21世紀の実現のために—」では、「市場のグローバル化が進む中で、…（中略）…金融取引に関しては、民商法、税法、会計制度についても、デファクト・スタンダード（事実上の基準）というべき枠組みが出来上がりつつあり、これと大きくかい離れた仕組みをもった市場は、市場利用者、なかんずくプロの利用者から見放されていくことになりかねない。」として、金融証券市場のグローバル化に対応した会計基準の設定を強く求めている。
また、金融証券市場が大きく変化する中で、日本では21世紀に向けた金融制度改革が推進され、金融証券市場のインフラ及びルールの整備を進めるために、ディスクロージャー制度の充実や会計基準の国際的調和化が進められた。
- ii) 工事契約に関するIASは、1979年3月に公表された旧IAS11号「工事契約の会計」に始まる。旧IAS11号は、その後、E32号（1989年1月）と趣旨書（1990年7月）に基づいて改訂され、現在のIAS11号「工事契約」（1993年改訂版）に至る。
- iii) IAS11号では建設工事に関する役務給付もその適用範囲に含める。その他の役務給付についてはIAS18号「収益」が適用される。なお、IAS18号の改訂では、役務給付に係る収益の認識基準をIAS11号に統合することが検討された（澤【1993,69頁】）。
- iv) 旧IAS11号では、工事完成基準と工事進行基準の選択適用が認められていた。また、工事進行基準の適用は、工事契約の結果が信頼性をもって見積ることができる場合に限定されていた。改訂前後の規定の相違については、大野【1995,100頁】を参照せよ。
- v) 広瀬【1999,9頁】を参照。

- vi) 週間「経営財務」編集部【2000】を参照。
- vii) 工事収益およびそれ以外の会計処理の変更理由については、小谷・河内山【2000,22頁—23頁】を参照せよ。
- viii) 武田【2000,148頁】を参照。
- ix) 武田【2000,153頁】を参照。
- x) 広義の実現主義をもとに、工事進行基準を実現主義の枠内で捉えようとする見解もある。そうした見解については、山榊・寫村【1988,38頁】を参照せよ。
- xi) 具体的には、工事契約ごとの工事収益と原価の見積計算、実績の把握及び関連する計画と管理に関するシステムの整備が必要になる（徳永【1995,183頁】）。

参考・引用文献

1. IASC, IAS11, Accounting for Construction Contracts, Mar. 1979.
2. 山榊忠恕・寫村剛雄共著『体系財務諸表論〔基準編〕（二訂版）』税務経理協会, 1988年。
3. IASC, E32, Comparability of Financial Statements, Jan.1989.
4. IASC, Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, Jul.1989.
5. IASC, Statement of Intent Comparability of Financial Statements, Jul.1990.
6. IASC, E42, Construction Contracts, May 1992.
7. 澤悦男稿「IAS起草委員会報告—第10回会議」『JICPAジャーナル』Vol.5, No.4, 1993年。
8. IASC, IAS11 (revised 1993), Construction Contracts, Dec 1993.
9. 大野智弘稿「損益会計」寫村剛雄監修・氏原茂樹・佐藤信彦・松井泰則編著『国際会計基準精説〔第2版〕』白桃書房, 1995年。
10. 徳永忠昭稿「IAS第11号（1993年改訂）『工事契約』」日本公認会計士協会編『国際会計基準の実務』第一法規, 1995年。
11. 広瀬義州稿「国際財務報告の意義」広瀬義州・田中弘編著『国際財務報告の新動向』別冊商事法務No.222, 1999年。
12. 週間「経営財務」編集部編『会計ビッグバンによる「会計処理の変更」事例集』税務研究会出版局, 2000年。
13. 小谷融・河内山潔稿「会計処理変更の主な内容」週間「経営財務」編集部編『会計ビッグバンによる「会計処理の変更」事例集』税務研究会出版局, 2000年。
14. 武田隆二著『平成12年版 法人税法精説』森山書店, 2000年。