

「工事契約に関する会計基準（案）」及び「工事契約に関する会計基準の適用指針（案）」に関するコメント

平成 19 年 9 月 28 日
あずさ監査法人
工事契約検討プロジェクト

平成 19 年 8 月 30 日付で公表されました「工事契約に関する会計基準（案）」及び「工事契約に関する会計基準の適用指針（案）」について、あずさ監査法人の監査実務従事者のグループにて検討し、以下のとおり意見を取りまとめましたので提出します。

1. 工事収益総額の定義に関して（基準 4 項(5)）

「「工事収益総額」とは、工事契約に係る認識の単位に含まれる施工者の義務を果たした場合に施工者に支払われる対価の総額をいう。」としてはどうか。

（理由）

工事収益及び工事原価の認識は、認識の単位ごとに適用することとされているため（基準 6 項）、工事収益総額は必ずしも工事契約において定められている施工者に支払われる対価の総額とは限らないと考えるため。

2. 段階的な受注契約の場合の認識の単位の考え方に関して（基準 5 項、6 項）

工事契約にかかる認識の単位ごとに工事契約に係る認識基準を適用することとなるとあるが、ソフトウェアの開発のように、一つの案件をフェーズ分けし、例えば、設計段階や開発段階といった時系列的に分割した受注契約を結ぶような場合の認識単位の考え方についても、加筆してはどうか。

3. 工事契約に係る認識の単位に関して（基準 5、38 項）

工事契約に係る認識の単位について、「契約書が当事者間で合意した実質的な取引の単位を適切に反映していない場合には、これを反映するように複数の契約書を結合し、又は契約書の一部をもって工事契約に係る認識の単位とする必要がある」とされているが、どのような場合に結合や分割することになるのか、その要件や考え方（基準 39 項で「実質」の特徴について触れられているが）が示されると実務上有益であると考えがどうか。また、具体的な例示を示してはどうか。

4. 工事契約に関する会計処理に関して（基準 7、8 項）

工事契約に関する会計処理は、一定の要件（基準 7 項ほか）を満たした場合には工事進行基準が適用され、要件を満たさない場合には工事完成基準が適用される。工事進行基準の適用要件のひとつとして、工事原価総額について信頼性をもって見積ることができる必要があり、具体的には基準 11 項、47 項にもあるとおり、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なものとされている。また、管理体制の整備状況を理由に工事完成基準を適用すべきと判断される工事契約があると読み取れる（基準 54 項）。

このように、管理体制いかんによって適用される基準が識別されることになり、場合によっては、同一の会計事実（例えば、発注者が同一で、複数棟のマンションを別々の施工者が建設する工事）に対して企業間で適用される会計処理が異なるケースがありうる。

現行は、長期請負工事について、企業の選択により異なる収益の認識基準が適用される結果、財務諸表間の比較可能性が損なわれる可能性がある」と指摘されているが、本基準の適用によっても財務諸表間の比較可能性が損なわれる可能性は引き続き継続し、問題点は解消しないのではないか。それとも、本基準によって長期請負工事に対して企業の選択適用はできなくなることで、財務諸表利用者の意思決定にとってより有用な情報が提供できるものと判断されているのか。

また、ジョイント・ベンチャー工事でパートナー企業の場合、適時・適切な工事原価総額の見積りの見直しが困難なケースも想定されるが（特に、四半期報告制度の局面において）、その場合は工事完成基準が適用されることになるのか。スポンサー企業が工事進行基準を適用している場合、同一の会計事実に対して企業間で適用される会計処理が異なるケースがありうるのではないか。

5. 決算日における工事進捗度の見積りに関して（基準 14、55 項）

- ①基準 14 項では、原価比例法に代えて合理的な方法を採用することも可能とされているが、合理的な方法の具体例を示してはどうか。また、55 項では、原価比例法により工事進捗率を見積もった場合でも、それが決算日における工事進捗度を合理的に反映しない場合には、調整が必要になることもあり得る、とされているが、どのようなケースが該当するのか、具体例を示してはどうか。
- 例えば、原料費が工事原価総額に占める割合が大きい工事で、決算日時点では、設計をして設計どおりに加工された原料を仕入れただけというような場合、原価比例法を適用すると決算日では原料を仕入れただけでまだ、工事作業はほとんど行っていないにもかかわらず、かなりの収益と原価が計上されてしまうことになるので、そのような場合には進捗率を低く見積もるような方法として、原価比例法で調整が必要になるケースに該当するのか。もしくは、このような原価比例法では実態を表さない場合について、具体的に原価比例法に代わる合理的な方法を示して頂きたい。
- ②工事契約の内容によって、原価比例法とそれ以外の方法を併用することは可能なのか。

6. 未収入額の評価に関して（基準 16 項）

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、「金銭債権に準じて取り扱う。」とあるが、企業会計基準公開草案第 19 号「金融商品に関する会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第 23 号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針（案）」で定められている注記事項に含まれるかどうかについて明記してはどうか。法的には未だ債権とはいえないため、開示対象に含めるのは適切ではないと考えられるがどうか。

7. 工事完成基準の会計処理で適用する「引渡し」の要件に関して（基準 17 項）

- ①工事完成基準を適用する場合には、工事契約に関して工事が完成し、その引渡しが完了した時点で、当該工事契約に係る工事収益及び工事原価を損益計算書に計上することになるが、どのような場合に「引渡し」が完了しているかどうかについて、実務対応報告第 17 号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」のように「工事契約」特有の留意事項を明らかにしてはどうか。
- ②受注制作のソフトウェアについては、実務対応報告 17 号において工事完成基準における「引渡し」の考え方や留意事項について記載されているが、一部見直しが必要な部分もあるのではないか。例えば、一つの案件を、設計段階や開発段階といった時系列的に分割した受注契約を結ぶようなケースで一連の契約を「認識の単位」とした前提の場合、工事進行基準の適用要件を満たしているときには開発の進行に応じて収益認識される。一方、工事進行基準の適用要件を満たさないことから工事完成基準が適用される場合、実務対応報告 17 号で分割された契約単位で収益認識が可能とされている分割検収は、

契約の単位で一定の機能を有する成果物を提供するなど「引渡し」の要件を満たしていたとしても、最終的なプログラムが完成し、その機能が確認されるまでは収益認識が認められないのではないかと。

8. 工事損失引当金の表示に関して（基準 20、65 項）

- ①工事損失引当金の取崩額の表示箇所についても定めた方がよいと思う。
- ②負債の部の表示は、流動負債または固定負債のいずれになるかについて、判断基準や考え方も含めて言及してほしい。
- ③基準 65 項で、棚卸資産と引当金を純額で表示する方法も認められるとされているが、この点については、結論の背景ではなく本文（基準 20 項）に記述した方がよいと思う。また、純額表示を採用するに当たって、棚卸資産残高よりも引当金残高の方が多い場合の表示方法についても触れてほしい。

9. 注記事項の開示単位に関して（基準 21 項）

「工事契約に関して」注記が求められているが、基準 6 項では、「認識の単位ごとに工事契約に係る認識基準を適用する」とあるため、注記も「認識の単位」ごとに行う必要があるのか。また、注記事項の開示例を適用指針において明示したほうが実務上、有益と考えるが、どうか。

10. 過年度に対応する額の開示について（基準 21 項(5)）

基準 21 項(5)における開示は適用初年度だけを想定しているものなのか、それとも最初の事業年度の期首に存在する工事契約が終了するまで開示し続ける性質のものなのか、明示が必要と思われる。

11. 本基準の適用時期に関して（基準 22 項）

受注制作のソフトウェアについては、以下のような理由から適用時期の再検討が必要と考える。

- ① 工事進行基準は基準 7 項にあるとおり、工事の進捗部分について成果の確実性が認められる場合に適用され、その要件のひとつとして工事原価総額について信頼性をもって見積ることができる必要がある。一方、基準 49 項にあるとおり、受注制作のソフトウェアについては、適切な原価総額の見積りが困難な場合が少なくないことが指摘されており、本基準が適用されたとしても、実務上は今までもおり工事完成基準を適用されるのではないかと考えられるため、原価の発生やその見積に対するより高度な管理体制が成熟する期間を考慮し、本基準の適用時期を再検討する必要があるのではないかと。
- ② 情報サービス産業における会計処理については、「情報サービス産業における監査上の諸問題」（平成 17 年 3 月 11 日 日本公認会計士協会）や実務対応報告第 17 号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」において、近時、いくつかの不適切な会計処理が指摘されており、その背景としては、ソフトウェア及びその取引の特質が起因している。情報サービス産業は、サービスの提供と機器（ハードウェア）の販売を同一の契約書で締結する取引慣行が存在していることや、工事完成基準によって収益を認識するための検収基準について実態に合わせて適用することが困難な場合が見受けられることが、実務対応報告 17 号や日本公認会計士協会から指摘されている。これらの事実は本基準を適用するうえで阻害要因になりうるものと考えられ、ある程度是正される期間を考慮し、本基準の適用時期を再検討する必要があるのではないかと。

以上