

**企業会計基準公開草案第20号「工事契約に関する会計基準（案）」及び
企業会計基準適用指針公開草案第25号「工事契約に関する会計基準の
適用指針（案）」に対する意見**

平成 19 年 10 月 1 日

日本公認会計士協会

このたび公表されました標記公開草案に対する当協会としての意見を、以下のとおり申し上げます。

1. 会計基準の範囲について（会計基準第2項及び第26項）

（コメント）

もっぱらサービスの提供を目的とする取引を適用範囲から除いているが、その理由を明確にすべきである。

（理由）

本会計基準の適用範囲は、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行う工事契約に該当する取引としているが、請負契約であっても、もっぱらサービスの提供を目的とする取引は適用範囲から除くとしており、「労働サービスの提供そのものを目的とするような契約」という例示は示されているものの、明確な適用範囲の判断基準が示されていない。同じ請負契約でありながら適用されない取引とは具体的にどのような取引であるか、明確な判断基準を示す必要がある。

2. 原価比例法以外の方法について（会計基準第14項）

（コメント）

原価比例法以外の方法について設例を示すべきである。

（理由）

原価比例法は、工事進捗度の見積方法として一般に認められた方法と考えるが、これ以外の方法で、かつ、その方法によることが、より合理的に工事進捗度を把握することになるという実務は、一般に周知されていないものとする。したがって、設例を示すことにより、工事進捗度の把握方法の理解をより深めるための対応が必要である。

3. 工事進行基準の適用により計上される未収入額の表示について（会計基準第16項）

（コメント）

会計基準第16項において、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、金銭債権に準じて取り扱う旨が規定されているが、金銭債権と区分できる表示をすべきである。

（理由）

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金銭債権に準じた会計処理を行うことは妥当と考える。しかし、当該未収入額は、金銭債権と異なり、法的にはいまだ対価に対する請求権を獲得していない状態にあるものであり、このような金額を金銭債権と区別なく表示することは好ましいものではないと考える。したがって、貸借対照表に計上された場合には、区分掲記とするか、あるいは注記によりそのような金額が金銭債権に含まれていることが分かるようにする必要がある。

4. 工事損失引当金の表示について（会計基準第20項及び第65項）

（コメント）

会計基準第20項は、工事損失引当金の残高の計上を負債の部に限定する記載となっているが、資産の控除項目とする方法も認める記載に修正すべきである。

（理由）

会計基準第65項においては、同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金がともに計上されることとなる場合には、財務諸表の表示上、純額で表示することも認められると記載されており、これと整合させる必要がある。

5. 工期との関係について（会計基準第50項及び第51項）

（コメント）

「工期がごく短いもの」は、工事進行基準を適用する必要はないと規定しているが、工期が1年以下の工事契約のうち、どのようなものが「工期がごく短いもの」かについて、より明確に説明すべきである。

（理由）

工事進行基準の適用に当たっては、工事契約に関する認識基準を識別する上で、工期の長さを考慮しないこととし、工期が1年以下の工事契約でも工事進行基準を適用する場合があるとしている。反面、工期がごく短いものは、通常、金額的な重要性が乏しいばかりでなく、工事契約としての性格にも乏しいため、工事進行基準の適用は必要ないと規定している。

ここで規定している内容は、本会計基準が工事契約すべてに対して工事進行基準の適用を求めているのではないものと理解する。工事契約によっては、工事進

行基準を適用するに足る三つの要素について備える必要性が認められないような、いわゆる雑工事と称される工事契約があり、そのような重要性の乏しい工事契約に対しては工事進行基準を適用する必要はなく、工事完成基準が適用されるものとする。しかし、第50項及び第51項の記載内容は、工期が主題となっており、施工者としての企業が、工事進行基準を適用しうる管理体制を備える必要性を認めないような重要性の乏しい工事契約に対しては、工事進行基準の適用を求めているということの理解がされないのではないかとと思われる。したがって、工期の問題とは別に、工事契約の施工者は、原則として工事進行基準の適用要素を充足する管理体制の整備は必要であるが、すべての工事契約に対してそのような管理体制を求めていることについて、明確に理解できる説明が必要である。

6. 成果の確実性の事後的な獲得について（適用指針第3項）

（コメント）

成果の確実性の事後的な獲得があった場合に工事進行基準の適用が開始されるが、その場合の会計処理として、過年度の期間に相当する損益処理等について明確にすべきである。

（理由）

工事進行基準を適用するためには、会計基準第7項に列挙されている三つの要素を充足できる管理体制の存在が前提であり、その上で、三つのうち一つでもその信頼性をもって見積もることができないときには、工事進行基準を適用することができない。一方、そもそも三つの要素を充足できる管理体制がない場合は、工事進行基準が適用できる余地はないから、工事完成基準の適用しかないという内容を会計基準第54項で説明している。そのため、成果の確実性の事後的な獲得があった場合には、工事進行基準の適用を開始しなければならないと適用指針第3項で規定しているが、工事進行基準を適用する障害がはじめからなかったならば過年度で損益が認識されていた部分の会計処理について、明確な規定がない。したがって、このような場合の会計処理及び開示について明確にする必要がある。

7. 受注制作のソフトウェアに関連して

（コメント）

ソフトウェア取引を事業の中心とした情報サービス産業において、近時、いくつかの不適切な会計処理が指摘されたことを踏まえて、昨年、企業会計基準委員会から実務対応報告第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」が公表されたところである。その中で特に、収益を認識するにあたっての留意事項が示され、ソフトウェア取引の実在性、一定の機能を有する成果物の提供の完了及びその対価の成立という事実が必要である旨が明記された。

このように、多くの情報サービス産業においては、工事完成基準で収益認識する場合にも、検討しなければならない課題があり、その課題を解決した上で、さらに工事進行基準を適用するための管理体制の構築がなければ、工事進行基準の適用は困難であると思われる。この点に関しては、会計基準第49項で「信頼性をもって工事進捗度を見積るためには、原価の発生やその見積りに対するより高度な管理が必要と考えられる。」と記載はされているが、このような概念的説明では不足と考える。情報サービス産業に対しても、原則どおり工事進行基準の適用を促すためには、業種の特殊性を考慮し、実務対応報告第17号を見直すことについても検討の上、情報サービス産業に対する具体的対応策についての説明が必要である。

また、工事契約に対して積極的に工事進行基準の適用を求めるためには、それに耐えうる内部管理体制の整備が必要であることは当然である。しかし、情報サービス産業に限ったことではないが、わが国の商習慣の一部に、工事進行基準の適用要素の阻害要因となるのではないと思われる取引慣行が散見され、管理体制の整備以前の問題として、そのような問題を解決しなければ工事進行基準の適用を積極的に促すことが難しいのではないかと考える。このような場合の取扱いについても、指針を明らかにする方向で検討する必要がある。

8. 四半期財務諸表における取扱いに関して

(コメント)

本会計基準を四半期財務諸表で適用する場合、四半期特有の会計処理や簡便的な会計処理によることができるものはないものとする。したがって、年度の財務諸表と四半期財務諸表とで、同一の会計処理が適用されることが考えられるが、成果の確実性の事後的な獲得および喪失があった場合の取扱いや見積りの変更の取扱い等について、具体的にどのように会計処理するか説明は必要である。

9. その他

(コメント)

会計基準第7項では「信頼性をもって見積ることができる」と記載されているが、会計基準第46項では「合理的な見積り」と記載されている。内容的に同じ内容と思われるので、用語の統一が必要である。

以 上