

公開草案に対するコメントの公表

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

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）」
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）」
（平成 19 年 8 月 30 日公表）

2. コメント募集期間

平成 19 年 8 月 30 日～平成 19 年 10 月 1 日

3. 最終公表物の名称及び公表時期

企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」
企業会計基準適用指針第 18 号「工事契約に関する会計基準の適用指針」
（平成 19 年 12 月 27 日公表）

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団 体 名
CL-8	あずさ監査法人 工事契約検討プロジェクト
CL-9	(財)建設業振興基金
CL-11	(社)情報サービス産業協会（JISA） 経営委員会
CL-12	(社)日本建設業団体連合会（日建連） 会計・税務委員会 会計専門部会
CL-14	関西電力（株）
CL-15	日本公認会計士協会
CL-16	(社)日本経済団体連合会 経済第二本部
CL-17	(社)日本貿易会 経理委員会
CL-20	新日本監査法人 会計品質管理部
CL-21	明豊ファシリティワーク（株）

[個人（敬称略）]

	名前・所属等（記載のあるもののみ）	
CL1-1, 1-2	横山 明	公認会計士
CL2	高橋 聡	公認会計士
CL3	雑賀 憲司	
CL-4	山津 暁	
CL-5	高木 英治	
CL-6	木下 博之	
CL-7	山本 史枝	公認会計士
CL-10	佐々木 晋	三菱マテリアル（株）経理室

CL-13	中川美和子	(株) セック 経理部長
CL-18	谷渕 将人	公認会計士
CL-19	本間 愛雄	

4. 主なコメントの概要とそれらに対する対応

- 以下は、主なコメントの概要です。
- 以下のコメントの概要は主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。
- 以下のコメントの概要には、文章表現に関するものについては、記載していません。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
総論		
(1) 結論の背景のボリュームが多すぎる	不必要な結論の背景に紙数を使いすぎている（国際会計基準には結論の背景はない）。	本基準及び適用指針（以下、「本基準等」という）が実務に与える影響の大きさを考えると、結論の背景による背景や趣旨の十分な説明が必要と考えられるため、基本的に公開草案の説明を維持することとした。
(2) IAS11 号との相違点について、理由を記載すべき	IFRS に収斂を約束したのであれば、会計基準を利用する関係者及び国際的な信義のためにも、IFRS から新たに相違を生むような基準を作成すべきではない。少なくとも IAS11 号と相違した理由を記載して、読者に納得できるものかどうか提示すべきである。	工事原価回収基準を採用しなかった点が I A S とは異なっているが、そのような結論を採用した理由については結論の背景で説明されている（基準第 54 項）。（なお、現在進行中の I A S B の収益認識の検討でも、工事原価回収基準のような発想は見られない。） 開示項目については、極力 IFRS との収斂をはかりながらも、我が国の実務慣行や情報ニーズ、実行可能性等を踏まえて規定しているため、基本的に公開草案の開示要求を維持することとした。
(3) 設計、研究、調査等の業務について	設計、研究、調査等の業務について、適用の範囲に含まれるか否かが不明確であるので、適用指針等において具体的に規定ないし解説してほしい。	設計、研究、調査等が独立した取引であるのか否か等、個別のケースの具体的な状況によるが、判断の基礎になる考え方は会計基準の中で示されていると考えられる。指摘のような業務は通常は基準第 4 項の条件を満たさず、本基準等の適用対象外になるものと考えられる。
(4) サービスの提供を目的とする取引を範囲か	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）	本プロジェクトは収益認識の全般的な見直しを目的とするものではなく、現行の企業会計原則の長期請負工事に関する取扱いの改善を図るものであることが、その理由である。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
ら除いた理由を示すべき	本基準では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。	
(5) サービスの定義を詳細に示すべき	サービスの提供を目的とする取引等については適用されない旨が記載されているが、例えばアウトソーシング事業はサービスと定義されるのか等判断に迷うケースも多いため、サービスの定義を詳細に示していただきたい。	本プロジェクトの目的は、役務提供を含む既存の収益認識基準を包括的に見直すものではなく、あくまでも長期請負契約に係る現行の企業会計原則の見直しを図るものであり、サービスの定義は本会計基準の埒外と考えられる。 アウトソーシング事業の内容は必ずしも明らかではないが、個別具体的なケースに応じて判断がなされるべきものと考えられる（なお、工事契約の一部をアウトソースしても、そのことによって工事契約に該当しなくなるわけではない。）
(6) 「相当程度」とはどの程度のことを指すのか	「構築物等に関する相当程度の据付や移設を目的とする工事が土木工事や建築工事等として独立に取引された場合には、本会計基準の適用範囲に含まれることになる」とされているが、「相当程度」とはどの程度を指すのかの目安を示していただきたい。	判断のポイントは、規模の大きさよりも、独立に取引されたという部分にあり、誤解を避けるため「相当規模」という文言を削除するとともに、改めて構築物等に関する移設や据付を目的とする工事が、土木工事や建築工事等として独立に取引された場合には、本基準等の適用範囲に含まれることを明記した（基準第 31 項）。
(7) 「単に物の引渡しを目的とする契約」と「付随する作業」	「単に物の引渡しを目的とする契約」に該当する取引について、顧客との契約内容等から具体的に規定する必要があるのではないかと。また、「付随する作業」についても、どのような契約条件の場合「付随」と判定できるのかについて、規定する必要があるのではないかと。	個別具体的なケースの内容は多種多様であり、それぞれについて具体的に規定することは困難であると考えられるが、現行の記述で判断の基礎となる基本的なコンセプトや考え方は十分に示されていると考えられるため、基本的に公開草案における規定の仕方を維持することとした。
(8) 「付随的な部分」の定義	基準案 27 項は、工事の適用範囲について、機械装置の製造や建設工事を前提として記述されているため、受注制作のソフトウェアの	「付随的な部分」に関する指摘については、前の指摘に対する対応で述べたところが当てはまる。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	観点からは、具体的な認識を得ることが難しい。「付随的な部分」に関する判断の拠り所となる定義を示していただきたい。	なお、受注制作ソフトウェアの範囲については、本会計基準は「研究開発費に係る会計基準」の内容を踏襲しており、本会計基準において、従来と変わる新たな内容を想定しているものではないことを、新たに会計基準第 32 項において明記した。
(9) 受注制作ソフトウェアに類似する事業は本基準の適用対象になるか	適用範囲について、ソフトウェア受注制作業が示されているが、その他の類似事業（例えばコンテンツ制作業等）について適用されるか否か明確にしたほうが良いと思われる。	会計基準第 32 項において、受注制作ソフトウェアの範囲については、「研究開発費に係る会計基準」を踏襲しており、従来と変わるものではないこと、及び、具体的な範囲は実務対応報告第 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」に示されている旨を明記した。
(10) 基準の適用範囲となる受注制作ソフトウェアの例示	受注制作ソフトウェアについて、本基準の適用範囲となるケースを例示してほしい。ソフトウェアの受注制作には初期のコンサルティングから試験、評価、完成後の改修、運用サポートまで多くの工程があり、設計のみ、試験のみ、評価のみ、という契約もある。必ずしもプログラム作成を含むとは限らないが、これらについても受注制作のソフトウェアの範囲に含まれると考えてよい。	会計基準第 32 項において、受注制作ソフトウェアの範囲については、「研究開発費に係る会計基準」を踏襲しており、従来と変わるものではないこと、及び、具体的な範囲は実務対応報告第 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」に示されている旨を明記した。
(11) 工事収益総額の定義	「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、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。	指摘を踏まえ、基準第 6 項 (1) に、『以下、「工事契約」という用語を用いる場合には、工事契約に係る「認識の単位」に属する範囲を指すものとする』との記述を加えた。
(12) 工事原価の範囲を具体的に列挙してはどう	IAS11 号第 16 項～21 項のように、工事原価の範囲を具体的に列挙しておくことが適当であると考え。 (理由)	工事原価の範囲については、適正な原価計算基準に基づいて合理的に定まると考えられる（基準第 34 項）。本基準等においては、従来の原価計算基準と異なる定めをすることは意

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
か	建設工事においては、発生した費用のうち特定の現場との関連性が強いものについては、販管費的な性格のものであっても工事原価に算入する傾向が強く、工事原価の範囲が会社ごとにより異なっているのが現状であるため。	図していないため、従来どおり原価計算基準の定め範囲で工事原価の範囲を決定することとなる。このため、基本的に公開草案における規定の仕方を維持することとした。
(13) 工事原価の範囲	工事原価の範囲を明確にする必要がある。また、工事原価に含めた費用がすべて売上原価に計上されるものではないことを明示すべきである。	指摘の前段については(12)を参照。後段については、工事原価に含められる費用は原価性を有しており、原則として売上原価に計上されるものと考えられる。
(14) 工事原価の範囲	基準案第30項より、工事事務所で発生している販管費（特定目的の出張費や人件費を含む、工事事務所関連費用）も原価算入すべきでないという解釈になるのか。仮にその認識が正しいとすれば、工事案件に直接紐づく原価性の強い販管費は原価に含めるべきと考える。	実務においては、個別工事に紐付けられるようなコスト（製造間接費）はこれまでも工事原価とされており、本基準によってそのような取扱いを変更するものではない。
(15) 引渡しの作業に要する原価の内容の明確化等	本基準29項に「引渡しの作業に要する原価も工事原価総額に含まれる」と記述されているが、「引渡しの作業に要する原価」の内容が不明確であるため、具体例を例示列挙すべきと考える。また、第30項に、企業会計原則の規定を適用しない旨が記載されているが、29項の引渡しの作業に要する原価は、売上原価ではなく販管費に計上すべきことを明記すべきである。	工事の目的物の引渡しの作業に要する原価は多様であり、例示列挙が困難なだけでなく、必ずしもそれによって範囲がより明確になるともいえないため、基本的に公開草案の規定の仕方を維持することとした。また、工事の目的物の引渡しの作業に要する原価は、単に物の引渡しを行う際の出荷運搬費等とは異なり、個別対応の性質が強く、製造原価としての要素が強い。こうした点から、他の工事原価と区別することなく、売上原価に計上され则认为られる。
(16) 「引渡し」時点の明確化	どの時点を「引渡し」時点と考えるかについて明確に規定すべきである。	本プロジェクトは、収益認識のあり方全体について見直すことを意図したものではなく、工事契約における「引渡し」についても、従来から行われてきた企業会計原則の下での一般的な理解を変更することは意図していない。そのため、本基準等において改めてこの点についての規定は行っていない。
(17) 正式契約成	日本の取引慣行では、顧客との納期を優先し、正式に契約が成立	契約は必ずしも整った契約書の作成をもってはじめて成立

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
立前に発生した費用の取扱い	する前にベンダーが先行して作業に着手するケースが少ない。 このように正式契約成立前に発生した費用の取扱いを基準あるいは実務指針で明らかにすべきである。	するものではない。作業を開始する以上は、通常当事者間に少なくとも最低限の合意があると考えられ、当事者間の合意によって契約は成立すると考えられる。 これを前提とすれば、正式の契約書を作成する以前であっても、当該取引に関して発生した費用があれば、棚卸資産として計上されると考えられる。
(18)「当事者が合意した取引の実質的な単位」を定義すべき	基準本文あるいは適用指針により、「当事者が合意した取引の実質的な単位」の定義を詳細に示すべきである。	個別具体的なケースにより状況は異なり、それぞれの状況に合わせて詳細な具体的な条件を書きこむことは困難であるが、判断の基礎となる考え方は基準第 43 項に工事契約の実質的な取引の単位が有する特徴として示されているため、これを勘案して個別に判断することが可能であると考えられる。
(19)「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」の例示	受注制作のソフトウェアに係る取引は、実質的な取引の単位をどのように捉えるべきかが難しいため、基準案5項のいう「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」とはどのような場合であるかについて、実務上の判断に資するための具体例を挙げていただきたい。	受注制作のソフトウェアについても、(18) で述べたところが、そのまま当てはまると考えられる。
(20)ベンダーとの契約によるソフトウェア制作における認識の単位	ユーザーとの直接契約でなくベンダーとの契約によるソフトウェア制作においては、着工当初は全体の開発の一部のみ受注が確定し、その開発を進めながら受注範囲、金額が決定していくことが一般的である。この場合、契約の単位は機能別、工程別等に分かれるが、1つのソフトウェア制作として全体で工程管理され、全体として費用交渉がなされる。契約間での費用の調整もあり、追加作業も必ずしも契約毎ではなく、全体に対して精算されることもある。このようなケースについて、本基準のいう「当事者間で合意した実質的な取引の単位」にあたると解釈してよい。	個別具体的な条件に基づいて判断する必要があるが、指摘されたような状況においては、基準第 43 項に示されている当事者間で合意された実質的な取引単位が有する特徴を備えている場合が多いと考えられる。
(21) 契約書の結	実務において対応できるよう、基準あるいは実務指針で、契約の	当事者間で合意された「実質的な」取引単位を判断するこ

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
合の要件等を示すべき	結合の要件、契約の分離の要件を具体的に示すべきである。	とになるため、画一的に「形式的な」要件を示すことは困難であるが、基準第 43 項で示された工事契約の実質的な取引の単位が有する特徴をそれぞれのケースにあてはめて判断することになる。(そもそも、どの範囲の義務を履行すれば、対価に対する確定的な請求権を得ることができるのかは、契約で規定すべき最も重要な内容の一つであると考えられる。)
(22) 認識単位の結合、分割の要件、考え方や具体例等	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契約書を結合・分割し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をすることになるのか、その要件や考え方が示されると実務上有益であると考ええる。また、具体的な例示を示してはどうか。	(21) に対する対応を参照。
(23) 段階的な受注契約の場合の認識の単位の考え方について	工事契約に係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、1 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。	フェーズの持つ意味内容により異なり得るが、基本的には、(21) に対する対応として述べたところが当てはまると考えられる。
(24) 部分完成基準について	部分完成基準の取扱いについて、結論の背景等で説明してほしい。	本会計基準では、税法上の取扱いについて言及するのは基本的に埒外である。「部分完成基準」が、取引全体が多数の工事契約に係る認識の単位からなり、そのそれぞれの単位について完成基準が適用される場合ということを意味しているのであれば、本会計基準の工事契約に関する認識の単位の規定と、工事完成基準に関する規定でカバーされていると考えられるため、追加で特段の規定の必要はないと考えられる。
(25) 企業の管理体制の程度によって収益の認識	現状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、本会計基準が適用されても、管理	異なる実態に対して異なる収益の認識基準が選択されることは妥当であり、比較可能性の問題ではないと考える。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
基準が異なると、比較可能性が損なわれるのではないか	体制のいかんによって適用される工事収益の認識基準が識別されることになるため、結局は財務諸表間の比較可能性が損なわれるのではないか。	
(26) 工事進行基準が収益認識基準の原則であると明記すべき	工事進行基準が工事契約に係る収益認識基準の原則であることを明確にする必要があると考える。 (理由) ①会計基準設定のあり方としては、あくまでも原則的な処理と例外的に許容される処理を明確に位置付けしておくべき。 ②IAS11号等で規定する工事進行基準を基本原則とする国際的な概念と本基準案との概念の一致を図ることも可能となる。	「原則」というのは、「例外」が存在する場合、すなわち「選択」が認められている場合にはじめて問題となる。本基準の趣旨は、工事進行基準の適用要件を示した上で、それを満たす場合には、選択の余地なく工事進行基準の適用を求めるものであり、その意味で、「原則」と「例外」を議論する余地はない。 しかし工事契約については、まず工事進行基準の適用要件を満たすか否かの検討を求めており、その意味では指摘の趣旨は十分に反映されていると考えられる。
(27) 工事進行基準と完成基準とが併存する場合	工事収益の認識基準は、工事契約ごとに判断するのか。手持ち工事の構成内容によっては進行基準と完成基準が併存することもあり得ると考えられるが、そのような場合には会計方針の記載も「工事進行基準と工事完成基準を併用している」といった書き方になり、投資家にとって読みにくい内容のものとならないか。	工事収益の認識基準は工事契約ごとに判断するため、1つの会社で工事進行基準と完成基準とが併存する可能性はあり得る。工事進行基準、あるいは工事完成基準のみの会社、さらには工事契約がない会社等もあることから、コメントが指摘するような開示になったとしても、工事契約に係る認識基準を開示することには一定の意義があると考えたため、公開草案の規定を維持することとした。
(28) 回収基準による収益認識を認めるべき	収益認識のあり方として、工事完成基準と工事進行基準とが規定されているが、当初より代金の回収が困難である場合や、実質的に施工物件を施主が販売等することを条件とする回収条件である場合、超長期工事等については、投資のリスクから解放されたということができないことから、貸倒引当金の問題ではなく、収益認識の問題として回収基準により収益を認識することが必要になる場合もあるものとする。	成果の確実性が認められないにもかかわらず、収益認識を行うことは合理性がなく、収益の認識が工事代金の回収条件によって左右されることはないと考えられる。このため、基準第45項において、工事契約が長期にわたって代金回収されることとなっても、代金の回収期限到来の日や入金の日をもって、工事収益及び工事原価を認識することは認められていない旨を明記した。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
(29) 工事進行基準にかかる計算のスタート時点を明確にする必要がある	工事契約に関しては、実務上契約書締結前から作業をスタートしているケースが多い。適切な期間損益計算の観点からは、作業をスタートした時点から収益を計上することが望ましいが、契約社会でないわが国のビジネス慣行はそうになっていない。しかし、何らかの明確なルールを設けなければ企業ごとに収益計上スタート時点が異なることになり、企業間比較ができなくなるため、計算スタート時点を契約締結日にする等、具体的に明記すべきである。	「契約書」と「契約」とは異なる。基準では第 24 項、第 72 項で計算をスタートする時点は工事に着手した時点、すなわち工事原価の発生が開始した時点と明記しているが、工事に着手するということは、あるレベルの合意によって契約が締結されていることが前提になると考えられるため、公開草案の規定を維持することとした。
(30) 「信頼性をもって見積ることができる」場合の例示	工事進行基準を適用する要件である3要素の「信頼性をもって見積ることができる」場合を、具体的な事例により掲げておくべきと考える。 (理由) 上場企業等の大企業と中小企業においては、内部統制の整備の程度等から、「信頼性をもって見積ることの確実性」にかなり差異があると考えられることから、恣意性を排除し、財務諸表の信頼性を高めるためにも、適用指針で具体的な事例をもって説明しておくべきと考える。	個別具体的なケースにより状況は様々であり、個別の状況に応じた当てはめを示すことは困難である。むしろ基準の規定の仕方としては、それぞれの要素について「信頼性をもって見積ることができる」か否かを判断する上で押えておく必要のあるファクターと、考え方や趣旨を記述しておくことがより適切であると考えられる。 実務においては、基準第 48 項以降の趣旨を勘案しつつ、実態に応じて個別に判断すべきものと考えられる。
(31) 基準案第 7 項の文言について	基準7項で (1) 工事収益総額 (2) 工事原価総額 (3) 決算日における工事進捗度の各要素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、とするのではなく、「全ての」各要素について、と表現を修正すべきと考える。	公開草案の表現であっても、3 つの要件すべてを満たさなければならぬことが読み取れることから、公開草案の規定を維持することとした。
(32) 工事収益総額の見積りの要件	基準案9項の「施工者に当該工事を完成するに足る十分な能力があり、かつ、完成を妨げる環境要因が存在しないこと」について、工事契約全件について確認することは実務上困難であるので、監査上の取扱いでの対応も含めて、実務負荷等を考慮した十分な配慮が望まれる。	指摘のとおり、監査上の取扱いで対応すべき問題と考えたため、公開草案の規定を維持することとした。
(33) 信頼性をもって工事収益総	「施工者が工事を完成するに足る十分な能力」及び「完成を妨げる環境要因の存在」の有無を如何に判断すればよいか、十分な能力	(30) に対する対応を参照。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
額を見積るための前提条件	がない場合とは、具体的にどのようなケースを想定されているのか事例などを挙げていただければ有難い。	
(34) 信頼性をもって工事収益総額を見積るための前提条件	「施工者に当該工事を完成するに足る十分な能力があること」とあるが（第9項）、これは技術的なものに限られるのか、それとも財務的なものも含むのか。両方とも含むのが妥当と考えるが、その旨を明記する必要があるのではないか。	改めて明記するまでもなく、指摘されているように、技術的、財務的要素いずれもが含まれると考えたため、公開草案の記述で差支えないと考えられる。
(35) 「合意」と「対価の定め」の意義を示すべきである	一口に合意といっても、契約書の締結、覚書の取り交わし、打ち合わせの議事録の署名、口頭での約束などがあるが、本基準ではどのレベルを想定しているのか、具体的に例示してほしい。 また、対価の定めとして、対価の額のみならず対価の決済条件及び決済方法についても定めが必要とされている理由は何か。定義にそれらを含めた趣旨についてお示しいただきたい。	覚書、口頭での約束等の形態を問わず、当事者間での実質的な合意の有無によると考えられることから、会計基準第 11 項において、「対価の定め」とは、「当事者間で実質的に合意された対価の額、対価の決済条件及び決済方法に関する定めをいう」と明記した。
(36) 工事収益総額の見積り	信頼性をもって工事収益総額を見積るための対価の定めについて、対価の定めがあるとみなせる要件を示し、エビデンスとして使用できる書類を例示してほしい。契約書、発注書による確定なしに工事に着工する場合でも、請負金額の見積方法の適切性や算定した金額についての発注者の合意に関する扱いをルール化して適切に運用し、発注者からの工事指示書、見積書、議事録等をエビデンスとすることで、信頼性をもって工事収益総額を見積ることが可能と考えてよい。	個別具体的なエビデンスは監査上の問題であり、本基準等で対応することは不要と考えたため、特に例示等は行わないこととした。
(37) 工事収益総額の見積り	工事収益総額について最善の見積りを行う（46項）とあるが、それが「合理的」であると証明する具体的な手段は何か。合理的とする具体的な指針が必要ではないか。	企業会計原則注解 18 の引当金の定めと同様に、見積りの合理性についての具体的な指針を定めることは困難である。合理性の有無を判断するのは監査上の問題であり、本基準等で対応することは不要と考えられた。
(38) 工事原価総額の見積り	「実際に発生した工事原価と比較できる形で作成されており」という部分が限定的な言い方になりすぎている。各企業の工事原価の見積り方法や契約工事の管理実務は様々であることから、「信頼性を	指摘を踏まえ、「実際に発生した工事原価と比較できる形で作成されており」という記述を削除した（基準第 50 項）。このように、要件としては「実際に発生した工事原価と比較で

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	もって工事原価総額を見積るためには、工事原価の事前の見積りと実績を比較することにより、適時・適切に工事原価総額の見直しが行われる見積りの管理体制が必要である」とする等の見直しの検討をお願いしたい。	きる形で作成」されていることを求めているが、そのような管理体制の例示として結論の背景に記述した。
(39) 工事原価総額の見積りについて	基準案第48項の「工事原価等の管理が個別に行われていない」という文言を、「工事原価等を集約して管理している」に変えていただきたい。 (理由) 複数の雑工事を集約管理している場合があるが、現行の表現では全く工事原価の管理を行っていないと誤解を招く恐れがあるため	指摘を踏まえ、「工事原価等の管理が個別に行われていない」という記述を削除した（基準第 50 項）。
(40) 施工者が独自で工事原価や進捗度を見積った場合	工事原価、進捗度を見積るにあたっては、必ずしも施主や下請け等第三者の確認が書面等で入手できない場合も想定されるため、この場合、施工者が独自で工事原価・進捗度を見積ったとしても信頼性があると許容する旨を明確化していただきたい。あるいは、具体的にどのような条件を満たせばよいかを明確化していただきたい。	明確な根拠をもって工事原価や工事進捗度を見積ることができれば信頼性があると許容しうると考えられる。本基準等において具体的な条件を明示することは困難と考えたため、公開草案のままとすることとした。
(41) JV 工事のパートナー企業の取扱い	JV工事でパートナー企業の場合、四半期等の局面において、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には、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。	適時・適切な工事原価総額の見積りの見直しが困難であれば、工事完成基準が適用されることになる。連結ベースでは会計方針の統一が望ましいが、工事原価の見積り可能性や精度等は各社ごとに異なるため、状況が異なる以上は企業間で会計処理が異なってもやむを得ないと考えられる。なお、四半期の問題については、(98) を参照。
(42) 追加工事、仕様変更がある場合	追加工事、仕様変更部分について、作業終了後、顧客査定により金額が決定したような場合、追加工事、仕様変更部分についての損失をどのように算定し、取扱うか規定する必要があるのではないか。追加工事、仕様変更部分については、原価が明確に区分できる場合には、原価回収基準を適用し、追加見積原価の金額を追加工事部分の対価の額とすることや、追加工事部分是对価の額が決定するまで	適用指針案第 16 項にこうした場合の考え方が記述されているが、指摘を踏まえ、適用指針第 5 項、第 20 項及び第 21 項において、工事契約の変更があった場合の取扱いを新たに明記した。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	は損失も認識しないこともできるが、明確に区分出来ない場合には、追加原価のみ算入すると損失が過大に評価される可能性があるため、当事者間で合意された対価がなくても会社側の合理的な見積りが認められるべきではないか。	
(43) 原価比例法により進捗度を見積もる場合	工事進行基準において工事進捗度を見積るに際して原価比例法を採用する場合には、投入ではなく購入等が原価の発生と等しくなることから、この点についての検討が必要であると思われる。	材料等を購入して、そのまま倉庫に置かれているような場合には、購入＝投入＝原価の発生額とはならない。「原価の投入」を基準にして進捗度を見積る現行の方法でよいと考えたため、公開草案のままとした。
(44) 決算日における工事進捗度の見積りについて（原価比例法に調整が必要な場合）	基準案第55項では、原価比例法により工事進捗率を見積った場合でも、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、設計をして設計と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が該当するのか。	本基準等において具体例を明示することは困難と考えたため、公開草案のままとしている。
(45) 原価比例法よりも合理的な方法の例示	原価比例法では実態を表さない場合について、原価比例法に代わる合理的な方法を基準あるいは適用指針において具体的に示していただきたい。 (理由) 原価比例法以外の方法で、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考えられるため、設例や具体例等を示して工事進捗度の把握方法の理解をより深めるよう対応すべきである。	指摘を踏まえ、基準第 57 項において、直接作業時間比率や施工面積比率等の具体例を示した。
(46) 原価比例法とそれ以外の方法との併用の可否	工事契約の内容によって、工事進捗度の算定方法として原価比例法とそれ以外の方法とを併用することは可能なのか。	併用可能と考えられる。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
(47) 見積変更の設例を作ってほしい	見積変更の際の会計処理について、解釈の違いが発生しやすいため、設例を作成してほしい。	指摘を踏まえ、適用指針に設例を追加した（設例 1）。
(48) 見積変更に伴う影響額の損益表示区分	見積変更が行われた際の影響額は、損益として処理することとされているが、計上すべき損益区分について明示すべきである。	工事契約に特有の問題ではなく、見積りの変更の一般的な考え方に従うことになるため、敢えて本基準で記述する必要はないと考えられた。
(49) 工事の進行途上において計上される未収入額は時価情報の開示対象となるのか	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扱うとあるが、「金融商品に関する会計基準(案)」及び「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言えないため、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。	工事の進行途上において計上される未収入額は、金銭債権として取扱うことを明記した（会計基準第 17 項、第 59 項）。したがって、金融商品に関する会計基準案、同適用指針案が定める開示の対象になると考えられる。
(50) 工事の進行途上において計上される未収入額の貸借対照表における表示方法について	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、金銭債権と区分できる表示をすべきである。 （理由） 当該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が、（法的に対価に対する請求権を獲得している）他の金銭債権と区別なく表示することは好ましくないと考える。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。	工事の進行途上において計上される未収入額は、金銭債権として取扱うことを明記した（会計基準第 17 項、第 59 項）。したがって、貸借対照表の表示においては、他の金銭債権と同列に扱われることになる。
(51) 工事の進行途上において計上される未収入額の減損処理の要否	工事進行基準を適用した結果計上した未収入額について、回収の可能性に疑義があり、貸倒引当金を計上するに至った場合、以後も未収入金を計上し続けるのかどうかにつき明らかにしていただきたい。	工事の進行途上において計上される未収入額は、金銭債権として取り扱うことを明記した（会計基準第 17 項、第 59 項）。成果の確実性が失われたと判断された場合には、工事進行基準から工事完成基準に切り替わることになるが、過去に計上された未収入金はそのまま計上し続けることになる。
(52) 工事の進行	工事進行基準の適用により計上される未収入額の回収の可能性に	工事の進行途上において計上される未収入額は、金銭債権

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
途上において計上される未収入額に対する貸倒引当金の計上方法	ついて疑義がある場合には、一般債権と一律に貸倒引当金を計上せずに、個別評価による貸倒引当金として計上すべきである。 (理由) ①工事進行基準における完成工事未収入金は、発注者に未払金との認識がなく、決算時の残高確認は極めて困難である。 ②会計上「法的債権に準ずる」との考え方が示されているが、税務上の取扱いが明確にされていない状況で、発注者に対する法的請求権のない未収入金を、一般債権と同列に扱うべきではない。	として取り扱うことを明記した(会計基準第17項、第59項)。 回収可能性に疑義があれば、当然に個別評価による貸倒引当金を計上する必要があると考えられる。
(53) 工事の進行途上において計上される未収入額の取扱い(貸倒引当金、為替換算)	工事の進行途上で計上する未収入額を会計上金銭債権と認識することに異論はないが、これを一般債権と同様に取り扱って貸倒引当金の対象としたり、為替換算の対象とすることには、実務経済性の観点から疑問を感じる。基準案第57項の説明は理解できなくもないが、見做し債権に対して貸倒引当金を設定するのはやはり疑問である。仮に貸倒引当金の計上を求めるのであれば、どのようなケースにおいて計上が必要となるのかが、57項の説明では明確に判断できないので、条件等を明らかにしていただきたい。	工事の進行途上において計上される未収入額は、金銭債権として取り扱うことを明記した(会計基準第17項、第59項)。 したがって、貸倒引当金の計上や為替の換算は、一般の金銭債権と同様に行うこととなる。
(54) 未成工事の請求額を超えた原価及び見積利益等	米国基準(ARB45 Par. 12)では、貸借対照表の資産に「未成工事の請求を超えた原価及び見積利益」が表示され、負債に「未成工事の原価及び見積利益を超えた請求額」が表示されるが、本公開草案ではどこが該当するのか。国際基準と比較可能にしておくことが必要と考える。	指摘の米国基準の規定は工事完成基準の場合のものである。本基準等に明記するまでもなく、我が国の場合も当然にそうなると考えられる。
(55) 工事完成基準の会計処理で適用する「引渡し」の要件	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、「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。	本プロジェクトは、現行の収益認識のあり方全体の見直しを意図したものではなく、「引渡し」の概念についても、企業会計原則注解で示されたものをそのまま踏襲している。その見直しや明確化が別途求められるとしても、今回のプロジェクトの範囲には含まれていない。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
(56) 受注制作のソフトウェアの「引渡し」の要件の見直しの必要性	受注制作のソフトウェアについては、実務対応報告第 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と。たとえば一つの案件を、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。	実務対応報告第 17 号で分割検収（それぞれについて収益認識）するケースとして挙げられているものは、工事契約においてもそれぞれが認識単位として識別でき、個々に工事完成基準を適用できるものと考えられる。よって公開草案のままとした。
(57) 記述が長すぎる	IAS11 号が Par. 36, 37 だけであるのに対し、工事損失引当金の言及に紙数を使いすぎである。	本項が実務に与える影響の大きさを考慮すると、工事損失引当金の考え方や計上方法等について十分な説明を行うことはむしろ必要であると考えられる。
(58) 工事損失引当金の計上の際の工事原価の範囲	工事損失引当金の計上については、工事契約に係る直接変動費総額が工事収益を超える場合に限定した方が実態に合うと考える。	現在の制度会計では、原価計算は全部原価計算であり、工事損失引当金の計上についてだけ変動費に限定するのは合理性を欠くと考えられる。
(59) 重要性の乏しい工事は引当対象から除外してほしい	期末における全契約を引当の対象とするのは実務手続面で相当に煩雑となることが予想される。よって、重要性が乏しい工事契約については、引当の対象に含めないことができる旨を指針等において明記されることが望ましいと考える。	重要性の原則は一般原則であると考えられるため、改めて記述することは要しないと考えられる。
(60) 工事損失引当金の計上の要否に関する重要性基準値を明示	工事損失引当金の計上の要否に関する重要性基準値を明示すべきである。また、工事完成基準適用物件について工事損失が見込まれた場合、工事損失引当金を計上するのか、棚卸資産の簿価切り下げを行うのかを明確に規定すべきである。	重要性基準値については（59）参照。 指摘のとおり明確に規定していないが、基準第 65 項から第 68 項に記述されているような理由によるものである。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
すべき		
(61) 引当要件の追記	金額を合理的に見積ることができる旨の引当要件を追記し、「・・・超過する可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には・・・」とする等の見直しを検討いただきたい。また、工事の進行途上において引当金の取崩しを行う場合の取扱いを記載いただきたい。	指摘を踏まえ、引当要件については基準第 19 項、工事損失引当金の取崩しを行う場合の取扱いについては基準第 64 項に加筆した。
(62) 工事損失発生判断について	工事損失引当金を計上する要件である「発生の可能性が高いこと」については、何をもって見込むべきかの判断が示されていない。「最終的に損失が発生する可能性が高いと見込まれる」かどうかの判断は相当慎重になされるべきであることから、考え方の指針として、例えば、原価が超過することとなった受注案件の発注者との取引実績や類似する過去の事例等を勘案して損失が発生する可能性を判断すべきである、等の説明を追加していただきたい。	企業会計原則注解 18 の下で行われている判断と異ならないと考えられるため、本基準案で追加的に記述しないこととした。
(63) 棚卸資産と引当金を純額で表示する方法	基準第 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（20 項）に記述した方が良いと考える。また、純額表示を採用するにあたって、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ふれてほしい。	指摘を踏まえ、基準第 21 項において、棚卸資産と引当金を純額で表示する方法も認められる旨を明記した。なお、棚卸資産よりも引当金残高の方が多い場合には引当金残高が残り、流動負債として表示されることになる。
(64) 工事損失引当金の表示（資産からの控除項目）	基準案 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) 基準案 65 項では、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ため。	基準第 65 項から第 68 項に記述されているように、実務上の過重な負担を回避しつつ、必要な情報の提供が図られるようにするため、工事損失のうち既に計上された損益の額を除いた全額について工事損失引当金を負債として計上することを求める一方で、当該工事契約について棚卸資産が計上されている場合には、貸借対照表上相殺して表示することも認められることとした。
(65) 工事損失引	工事損失引当金は貸借対照表の負債の部に記載するとあるが、当該	指摘を踏まえ、基準第 21 項に、工事損失引当金は流動負債

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
当金の表示区分 (流動・固定負債)	基準が建設業に適用されることからすると、流動あるいは固定の区分を明記することが適切であると考ええる。未成工事支出金との相殺表示を認める規定からすると、流動負債に計上されることが考えられる。	として計上する旨を明記した。
(66) 工事損失引当金の表示区分 (流動・固定負債)	工事損失引当金は負債の部に計上するとあったが、未成工事支出金に対応するものであることや、営業循環過程に関わる引当金であるため、流動負債に計上すべきである。また、受注しただけで工事に着手していない工事もあるため、必ずしも未成工事支出金と対応するわけではないこと、引渡しが長期にわたる工事もあるが、そのようなものでも每期見直され、工事進行程度に応じて期首と期末が洗い替えられるため、流動負債に計上すべきである。	指摘を踏まえ、基準第 21 項に、工事損失引当金は流動負債として計上する旨を明記した。
(67) 工事損失引当金の表示区分 (流動・固定負債)	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。	指摘を踏まえ、基準第 21 項に、工事損失引当金は流動負債として計上する旨を明記した。
(68) 工事損失引当金繰入額の表示箇所	工事損失引当金の繰入額は売上原価に含めるとあるが、適用指針において「契約の経緯、特別の事情、金額の重要性等から特別損失に計上することが適当な場合もあり得る」旨を記載してほしい。	特別損失に計上するような場合には、通常は原価性を欠くと考えられ、そもそも工事原価を構成しないと考えられる。なお、基準第 74 項において、本会計基準を適用する最初の事業年度に計上される工事損失引当金繰入額についても売上原価に含める旨を明記している。
(69) 工事損失引当金取崩額の表示箇所	工事損失引当金取崩額の表示箇所についても定めたほうがよい。	指摘を踏まえ、工事損失引当金の取崩しを行う場合の取扱いについて基準第 64 項に加筆した。
(70) 開示項目が IAS11 号とは異なる	IAS11 号の Par. 42 の資産計上、負債計上の額（工事の発注者に対する債権、債務の額）や Par. 40 の開示事項（発生した原価、利益の現在までの総額、前受金、保留金の額）が明示されていない。このままでは財務諸表が XBRL 化によって翻訳される英文と一致せず、読者をミ	工事の発注者に対する債権債務は貸借対照表に計上されており、それに加えて開示まで求める必要はないと考える。IAS11 号の Par. 40 の注記は、あまりにも詳細であり、開示によるメリットよりも作成者の負担増加等によるデメリットの

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	スリードすることになる。	方が上回ると考えられるため、公開草案のままとした。
(71) 注記事項の開示単位について	「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。	複数の収益認識基準や工事進捗度の見積り方法を適用していれば、その部分は別々に開示が必要であると考えられる。
(72) 21 項 (1)、(2) の注記について	基準案に従えば、原則進行基準であり、進行基準の要件を満たさない場合には工事完成基準を適用するという会計処理しか想定されないため、(1)の注記は不要と考える。また、(2)に関しても、原価比例法により処理する場合には記載する必要がないのではないかな。	工事進行基準、あるいは工事完成基準のみの会社、さらには工事契約がない会社等もあることから、コメントが指摘するような開示になったとしても、工事契約に係る認識基準を開示することには一定の意義があると考えたため（工事進捗度についても同様）、公開草案のままとした。
(73) 21 項 (4) の注記は不要ではないか	当該注記（工事損失引当金と対応する棚卸資産の注記）を必要とする理由が不明である。	規定の趣旨は、基準第 68 項に記述されているとおり、実務上の過重な負担を回避しつつ、必要な情報の提供が図られるようにすることにある。
(74) 過年度に対応する額の開示について	基準21項 (5) の開示は適用初年度だけを想定しているものか。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。	適用初年度のみを想定している。なお当該規定は、読みやすさの観点から「注記事項」の箇所ではなく、「適用時期等」（基準第 25 項）に移している。
(75) 過年度より工事完成基準を適用している工事契約についての注記	本会計基準の適用時期以前に工事契約が締結され、完成基準を採用している場合、平成21年4月1日以後、進行基準と完成基準の2種類の会計処理が混在することになるが、その場合、完成基準を適用している工事契約についての注記事項について記載事項を明確にしていきたい。	2 種類以上の会計処理方法が混在する場合の取扱いについては、工事契約に特有の事項ではないため、特に本基準において言及することは不要と考えられ、公開草案のままとした。
(76) 工事損失引当金取崩額の注記	第21項の注記事項に、取崩の記述を追加願いたい。	当期の工事損失引当金繰入額が開示されれば取崩額を差引計算することが可能であり、公開草案が定める開示で足りると思われたため、公開草案のままとした。
(77) 見積変更による影響額の注記	第15項の見積りの変更が行われた場合、その影響が重要である限り、その旨及び影響額を注記すべきと考える。	工事契約特有の事項ではないため、追加的な記述は行わず、公開草案のままとした。
(78) 注記事項の	注記事項の開示例を適用指針において明示した方が実務上有益と	指摘を踏まえ、参考として注記事項の開示例を適用指針に

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
開示例	考えるかどうか。	添付して示した。
(79)総額、純額表示したときの開示例を示してほしい	工事契約に係る棚卸資産と工事損失引当金に関して、総額表示した場合や純額表示した場合の開示例などを示していただきたい。また、複数の下請け先に発注した工事について損失が発生し、引当金を計上したような場合、未成工事支出金と工事損失引当金との個別対応はどうやって取るのか。)	指摘を踏まえ、参考として注記事項の開示例を適用指針に添付して示した。
(80)強制適用前の工事について適用を任意にすると、比較可能性が損なわれるのではないか	平成 21 年 3 月 31 日以前に開始する事業年度に着手した工事契約についての本会計基準適用は企業の選択となっているが、比較可能性が損なわれるのではないかと。比較可能性保持の観点からは一律適用とするのが望ましいという考えもあり、そのような視点から再度検討いただきたい。また、本基準の適用予定が平成 21 年 4 月 1 日以後開始事業年度であり、その時点で既に適用されている四半期会計基準と十分整合するよう配慮するのが適当と考える。	指摘を踏まえて再度検討したが、公開草案のとおり、一律適用は行わないこととした。
(81)本会計基準の適用開始時期の一年延長について	本会計基準の適用時期については、平成 22 年 4 月 1 日以後としていただきたい。また、その場合には早期適用を可能とし、その時期については平成 21 年 4 月 1 日以後としていただきたい。 (理由) 現行の適用開始時期では、すべての関係会社までシステム対応を徹底させるのは困難であるため。	指摘を踏まえて再度検討したが、本基準等の適用時期は、公開草案のとおり、平成 21 年 4 月 1 日以後開始する事業年度からとし、適用開始時期の延期は行わないこととした。
(82)受注制作ソフトウェアに対する基準の適用時期について	受注制作のソフトウェアについては、以下の理由から適用時期の再検討が必要と考える。 ①原価の発生やその見積りに対するより高度な管理体制が成熟する期間を考慮する必要性 ②ソフトウェア及びその取引の特質（たとえばサービスの提供と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）に起因する不適切な会計処理がある程度是正される期間を考慮する必要性	指摘を踏まえて再度検討したが、本基準等の適用時期は、公開草案のとおり、平成 21 年 4 月 1 日以後開始する事業年度からとした。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
(83) 経過措置の必要性	システムの変更や社内管理体制の見直し等、相当の対応を図る必要のある企業もあることから、適用開始時期を延期する経過措置を設けることも必要ではないか。	指摘を踏まえて再度検討したが、本基準等の適用時期は、公開草案のとおり、平成 21 年 4 月 1 日以後開始する事業年度からとし、経過措置は設けないこととした。
(84) 受注制作ソフトウェアに進行基準を適用する前に解決すべき問題がある	積極的に工事進行基準の適用を促すためには実務対応報告 17 号を見直すことについても検討の上、業種の特殊性も考慮の上で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、情報サービス産業に限らず、工事進行基準の適用要素の阻害要因となるのではないかとと思われる取引慣行が散見されるため、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。	工事契約固有の問題ではないため、本基準等の適用対象外であると考え、公開草案のままとすることとした。 管理体制整備のための指針の提示は、会計基準の任務を超えているが、本会計基準の適用を契機として、工事進行基準適用の阻害要因となるような業界固有の取引慣行について、今後是正のための対応がはかられていくことは、一般論としては望ましいと考えられる。
(85) 金額的重要性による工事完成基準の適用	重要性を勘案して、会社全体の売上高に対するそれぞれの工事の工事契約金額の割合、あるいは工事契約額が一定未満であれば、工事完成基準の適用を認めてほしい。	指摘を踏まえて再度検討したが、状況によっても異なり得るため、重要性について具体的な数値を書き込むことは難しいと考えられた。
(86) 具体的なラインを示せないか	重要性の原則の適用を想定している項目（51 項ほか）について、適用指針等である程度の具体的なラインを明示することが適当である。	(85) の対応を参照。
(87) 具体的な判断基準を示すべき	金額的重要性が乏しいことや工期が短いことにより、完成基準を適用する小規模工事について、具体的な判断基準を示すべきである。また、この場合には注記が必要と考えられる。	(85) の対応を参照。
(88) 実務対応の煩雑さを考慮してほしい	実務対応の煩雑さを考慮し、以下のことを検討してほしい。 ①請負工事、機器製造等の事業の重要性が乏しい場合には、工事進行基準を適用しないことができる。 ②子会社の主たる業が請負工事、機器製造であっても、当該子会社が非上場の場合に限り、親会社の連結財務諸表上の重要性が乏しい場合には、当該子会社の個別財務諸表上、工事進行基準	重要性の原則は工事契約の会計処理についても、当然にあてはまる。しかし、そのような一般原則を超えて指摘のような対応を取るべきか検討した結果、このような特段の規定は設けないこととされた。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	を適用しないことができる。 上記が受け入れられない場合でも、連結財務諸表または個別財務諸表上の重要性を考慮して、進行基準を適用する工事契約の金額基準を各社で設定できるよう配慮願いたい。	
(89) すべての工事契約に対してある程度の管理体制を求めていることについての説明が必要	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まで、そのような管理体制を求めているということについて、明確に理解できる説明が必要であると考ええる。	管理体制の整備については、(仮に各企業が市場からそれを求められることになるとしても) それを求めるのは会計基準の役割ではなく、指摘の内容は本会計基準の適用対象外であると考えられる。基準第9項に定められているように、一定の要件を満たす場合には工事進行基準を適用すべきであり、満たさない場合には工事完成基準を適用すべきである。
(90) 「ごく短期」とはどの程度か	「ごく短期」とはどのくらいの期間(1カ月、3カ月、6カ月等)をイメージすればよいのか具体的に示してほしい。 「工期がごく短いもの、または金額的に重要性が乏しい工事については、通常、工事進行基準を適用して工事収益総額や工事原価総額の按分計算を行う必要性に乏しく、工事完成基準を適用することも認められると考えられる。」とするなど、現実的な実務運用に配慮した記述とするよう検討いただきたい。	指摘を踏まえて再度検討したが、状況によっても異なり得るため、工期について具体的な数値を書き込むことは必ずしも適切でないと考えられた。
(91) 小規模・短期工事についての特例	小規模・短期工事における工事契約に係る収益認識基準については、基準案第7項の要件を満たす場合であっても工事完成基準を適用できる旨を会計基準もしくは適用指針で記述してほしい。	コメントを踏まえて再度検討したが、状況に応じて異なり得るため、工期や重要性について具体的な数値を書き込むことは却ってその趣旨を損なうことになり難しいと考えられたため、公開草案のままとした。
(92) 工期一年以上の工事については、当面工事完成基準適用を認めてほしい	四半期会計が定着していない現状に鑑み、工期一年以上の工事については当面の間は工事完成基準を適用できるとされたい。また、短期工事についても工事進行基準を使いたいという企業に対し、2つの基準を選択可能であることを示す必要がある。	指摘を踏まえて再度検討したが、例外的な規定は設けずに、公開草案の内容を維持することとした。なお、短期工事についても工事進行基準を適用することについては、工事進行基準適用のための要件が満たされている限りは当然可能と考えられる。
(93) 短期工事に	工期がごく短いものについては通常工事完成基準が適用されると	基準第9項に定める工事進行基準適用のための要件を満た

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
対しても進行基準を適用可能か	考えられるとあるが、短期の工事に関して工事進行基準を適用することも可能であると解釈してよい。	していれば、適用可能である。
(94) 税務で認められる基準を容認してほしい	現状は多くの企業において、税務上認められる範囲での「工期の長さ」や「金額基準」などの内規を用いて運用していると推測される。それらの点に関しては、税務で認められる基準を用いた処理が容認されるような柔軟性のある基準にしていきたい。	税務の基準であることのみを理由に容認することはできないと考えられるため、この点については対応していない。
(95) 四半期での進行基準の取扱い	四半期開示での進行基準の取扱いをお示し願いたい。	四半期会計基準では、収益及び費用の認識・測定については年度と同一の会計処理を行うこととしている。したがって、年度で進行基準が適用される工事については、四半期においても原則として進行基準が適用されると考えられる。(ただし、一定の簡便的な取扱いを認めた。)
(96) 四半期での進行基準の取扱い	「会計期間」は年度決算と考えているが、四半期決算を跨ぐものの年度決算を跨がないような場合には、工事進行基準の適用除外となる旨を明らかにしてほしい。	(95)を参照。
(97) 四半期財務諸表における重要性基準の適用	同一年度内に完了する工事については、四半期決算においては重要性が乏しいため、工事進行基準の適用は任意とすべきである。また、四半期単位ではプロジェクト別の実行予算管理を行っていない場合が多いと想定されるため、四半期決算では別段の金額的重要性による進行基準の適用判定を認める等、実務負担を勘案することはもとより、各企業の経営マネジメントと合致するようにしていきたい。	指摘を踏まえて再度検討したが、四半期決算における特有の取扱いは認めず、公開草案のままとした。
(98) 四半期での簡便的な処理を認めてほしい	開示の適時性が求められる四半期財務諸表においては、重要性基準の採用や、見積方法の簡素化などの簡便的な処理が認められるべきではないかと考える。	指摘を踏まえ、四半期会計期間末における工事原価総額の見積りについて簡便的な取扱いを認める規定を適用指針（第9項、第30項、第31項）に設けた。
(99) 四半期決算における見積変更等の取扱い	本会計基準を適用する場合、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と考えられるが、成果の確実性の事後的な獲得及び喪失があった場合の取扱いや、見積変更の取扱い等	見積り変更の取扱いは年度と同じであると考えられるため、特段の規定は設けていない。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。	
(100) 工事進行基準適用前後の会計処理	工事進行基準の適用要件を満たすこととなり、工事進行基準を適用することとなる場合について、適用前後の会計処理について取扱いを明記いただきたい。	本基準等では明記していないが、成果の確実性が認められなかった前期以前について遡って見積り直すことはせず、影響額は工事進行基準を初めて適用した期に処理することとなると考えられる。
(101) 過年度の期間に相当する損益処理	成果の確実性が事後的に獲得され、工事進行基準の適用が開始された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ため。	影響額は工事進行基準を初めて適用した期に処理することとなる（成果の確実性が認められなかった前期以前について遡って見積り直すことはしない）。
(102) 「予期せぬ事項の変化」とは何か	適用指針案では、だれにとって「予期せぬ事情」なのかが示されていない。また、「事情の変化」についても、予期せぬというからには取引当事者自身と直接関わりのない事情であることが推測されるが、その変化の度合いが明らかとされていない。想定されるケースを例示する等、具体的に示す必要があると考える。	必ずしも「予期」という要素がポイントではないため、指摘を踏まえ、「予期せぬ」という文言を「事後的な」に置き換えた。
(103) 予期せぬ追加作業が必要となった場合の当該部分の対価の請求について	予期せぬ追加作業が必要となった場合の当該部分の対価の請求について、「当事者間で合意された場合に限り」と限定されているが、「当事者間で合意された場合、あるいは合意される可能性が高い場合」としていただきたい。 (理由) 工事契約の実態を十分考慮し、対象とされるケースが限定されないよう配慮すべきと考えられるため。	工事契約については、あくまでも当事者間の合意（実質的な契約）が存在することが前提になるため、公開草案の内容を変更しないこととした。
(104) 過去の会計処理の事後的な修正が必要	結果的に成果の確実性を喪失したのであれば、過去の会計処理は事後的に修正するのが相当と考える。結果的に成果が得られなかった場合には、当該期に過年度に進行基準を適用して計上された損益	成果の確実性の事後的な喪失は会計事実の変化であり、工事収益及び工事原価を計上した時点で成果の確実性が認められていたとすれば、そのような工事収益及び工事原価の認識

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	が戻されることになるが、これが企業価値評価をするうえで適切な情報であるということができるかは疑問がある。	に問題はなく、事後的な修正は必要ないと考え、公開草案の内容を維持することとした。
(105) 工事進捗度の計算方法	工事原価総額の見積りにおいて、未経過工期に相当する予定原価(A)は原価総額の見直しを行う時点(決算日)の固定社内レートで円換算し、これにすでに経過した工期に発生した実績原価(B:実勢レートで換算)を加える方法ではどうか。結果として工事進捗度は $(B/A+B)$ として計算されるが、決算日ごとに実勢レートが段階的に反映され、合理的と考えられるがどうか。	外貨建会計基準によることになるため、適用する為替相場について、本基準等では特段の規定を設けないこととした。
(106) 為替相場変動の影響を排除するための調整	第6項の「為替相場変動の影響を排除するための調整が必要」については、為替相場変動の影響の重要性を踏まえて調整を行うこととしていただきたい。また、調整が必要になる場合の具体的な状況と調整方法を規定すべきである。	調整が必要となる場合の状況や調整方法を具体的に基準等に明示することは困難と考えたため、公開草案通りとした。 なお、為替相場変動の影響を排除するための調整を行うか否かの判断にあたっては、為替相場変動による影響の重要性が考慮されることになる。
(107) 工事損失引当金の計算	工事損失引当金の計算は、為替相場の変動による部分も含むこととされているが、合理的な見積りとして使用できる適用為替相場の考え方を明確にする必要があるのではないか。	外貨建会計基準によることになるため、適用する為替相場について、本基準等では特段の規定を設けないこととした。 なお、設例3において工事収益がドル建て、工事原価が円建ての場合の工事損失引当金の計算例を示している。
(108) 担税力に配慮した税制上の措置も必要である	本公開草案への直接的な意見ではないが、新たに工事進行基準を適用する企業、適用の範囲が拡大する企業では、進行基準と完成基準との一時的な併存によって課税所得が重くなる可能性があること等、担税力に配慮した税制上の措置も必要と考えていることを申し添える。	N/A
(109) 計算例の必要性	計算例が示されていないので、示してほしい。	指摘を踏まえ、適用指針に設例を3つ添付して示した。
(110) 語句の統一	基準案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、基準案第46項では「合理的な見積り」と記載されている。同じ内容と思われるので、用語の統一が必要である。	指摘を踏まえ、「合理的な見積り」を「信頼性をもった見積り」に修正し、表現を統一した。

