

情経営 19 - 21  
平成 19 年 9 月 28 日

企業会計基準委員会御中

(社)情報サービス産業協会  
経 営 委 員 会

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

拝啓 時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

今般、貴委員会より平成 19 年 8 月 30 日に公表された標記の「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)」(以下、「会計基準等」という)は、貴委員会と国際会計基準審議会(IASB)との間で進められている会計基準の国際的なコンバージェンスの一環として、従来、長期請負工事に関する取扱いが定められるに留まっていた工事進行基準と工事完成基準の実務上の適用に関して、その会計処理及び開示等の明確化が図られたものであり、当委員会は評価しております。

ただ、本会計基準等を準用することとされた受注制作のソフトウェアは、その財が「無形」であること及びその取引には「変化」が伴うという特質を有しており、本会計基準等が定める土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等の工事とは異なるものです。また、会計基準案項番 46 においてご指摘の通り、受注制作のソフトウェアを開発する情報サービス企業が工事進行基準を適用するためには、ハードウェアの供給を営む場合と比較して、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です。このため、受注制作のソフトウェアの会計処理を行う立場からこの会計基準等をみると、その解釈に悩む事項が存在します。

そこで、当委員会では別添の通り意見を提出することと致しました。今後の審議においてご検討賜りたくお願い申し上げます。

敬具

## 別添

### 1. 「実質的な取引の単位」と「形式的な契約書の単位」(会計基準案:項番 5~6, 37~40, 43)

受注制作のソフトウェアに係る取引は、本意見書冒頭で述べた通り、「変化」を特質としている。受注制作のソフトウェアは、顧客企業の経営課題を解決、実現することを目的とし、その手段として制作するものである。したがって、顧客の要求仕様を確定し、契約を締結した後においても、設計や開発の途上で、当該目的の達成のためには、機能追加や新技術採用が必要となることが少なくない。特に、近年は情報システムのネットワーク化の進展等から、顧客の要求が複雑化する傾向にあり、それらに対応するための作業増加、対応可能な開発要員の不足等、当初の段階では想定の困難な「変化」が生じるのが実態である。

こうした実態の下では、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ので、項番 5 で述べられている「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。

### 2. 「当事者間で既に合意されたもの」と「対価の定め」の意義(会計基準案:項番 26, 10)

会計基準案項番 26 の「なお書き」では、「本会計基準の適用範囲となる工事契約は、当事者間で既に合意されたものを指す」としている。しかし、一口に「合意」といっても、そのレベルには、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、本会計基準の適用範囲となる工事契約では、どのレベルを想定しているのだろうか。具体的に例示していただきたい。

また、会計基準案項番 10 において、「『対価の定め』とは、対価の額についての定め、並びに対価の決済条件及び決済方法についての定めをいう」と定義されているが、対価の額だけでなく、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であろうか。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。

### 3. 「付随的な部分」の定義(会計基準案:項番 27)

会計基準案項番 27 は「工事」の適用範囲について説明されたものであるが、示されている事例が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。このため、本会計基準案を準用するとされる受注制作のソフトウェアの観点からは、具体的な認識を得ることが難しい。

したがって、「付随的な部分」に関する判断の拠りどころとなる定義を示していただきたい。

### 4. 工期の「ごく短い」とは(会計基準案:項番 51)

会計基準案項番 51 は、工期との関係について、ごく短い取引については、金額的な重要性と工事契約としての性格に乏しいことから、通常、工事完成基準が適用されると考えられる、としている。これに関して、「ごく短い」とは、具体的にどの程度の期間を想定しているのだろうか。財務報告を行う企業規模によって千差万別である工事の金額と異なり、工期については、例えば、3 ヶ月未満などと目安を示すことが可能ではないかと考える。

5. 「予期せぬ事情の変化」とは (会計基準適用指針案: 項番 11)

会計基準適用指針案項番 11 では、予期せぬ事情の変化により成果の確実性が失われることも考えられると述べられているが、この「予期せぬ事情の変化」とは何であろうか。

「予期せぬ」という場合、取引当事者双方、外注先を含む受注企業、受注企業のみなど誰にとって予期せぬ事情である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。項番 11 に続く 12 から、この予期せぬ事情の変化によっては、工事進行基準の適用の継続を判断することになるのであるから、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。

6. 工事損失発生判断について (会計基準案: 項番 18, 58~61, 会計基準適用指針案: 項番 5, 17~18)

会計基準案項番 18 は、工事原価総額のうち、当該工事契約に関して既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれた期の損失として処理し、工事損失引当金として計上する、としている。この工事損失引当金については、項番 60 と 61 において、企業会計原則注解(注 18)を引用して、その計上の要件が示されている。さらに、会計基準適用指針案では、この計上要件のうち、合理的な見積りを実施する時点とその金額の根拠について示されている。

しかし、同じ計上の要件である「発生の可能性が高いこと」については、何を以て見込むべきかの判断は示されていない。

これについて、受注制作のソフトウェアの場合、工事原価が当初の見積りよりも増大しても、増大した要因は複数の要素が絡み合って構成されており、受注者の責に帰するものと直ちに判断することは必ずしもできず、その後の発注者との協議に委ねられることが多いのが実態である。

したがって、「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。

そこで、原価が工事収益総額を超過して増加した期末の時点で当該超過額を損失とするための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。

最後に ~ 経過措置の必要性

本会計基準等の適用にあたっては、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。

以上