

## 経営事項審査制度の改正 ⑮ 経理処理の適正を確認した旨の書類(その 10)

### はじめに

今月は、「経理処理の適正を確認した旨の書類」(以下、「チェックリスト」と記します。)の解説の 10 回目です。いつものとおり意見にわたる部分は私見であることをあらかじめ申し添えます。

### 2. 確認項目の内容(つづき)

#### 2-20 工事収益・工事原価

- ・ 適正な工事収益計上基準(工事完成基準、工事進行基準、部分完成基準等)に従っており、工事収益を恣意的に計上していない。
- ・ 引渡しの日として合理的であると認められる日(作業を完了した日、相手方の受入場所へ搬入した日、相手方が検収を完了した日、相手方において使用収益ができることとなった日等)を設定し、その時点において継続的に工事収益を計上している。
- ・ 建設業に係る収益・費用と建設業以外の兼業事業の収益・費用を区分して計上している。ただし、兼業事業売上高が軽微な場合を除く。
- ・ 工事原価の範囲・内容を明確に規定し、一般管理費や営業外費用と峻別のうえ適正に処理している。

チェックリストの1項目目は、収益計上について公正妥当と認められる収益計上基準によることを求めるものです。例示のうち、部分完成基準は、法人税法基本通達に規定された概念であり、次のように規定されています。

イ) 一の契約により、同種の建設工事等を多量に請け負ったような場合で、その引渡数量に従い工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合。

ロ) 一個の建設工事等であっても、その建設工事等の一部が完成し、その完成した部分を引き渡した都度その割合に応じて工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合。

部分完成基準を工事完成基準、工事進行基準と同列に扱うべきかどうかについては、個人的には疑問を感じます。広義に解釈すれば、工事完成基準の一形態と考えられるケースもあると思われますが、上記法人税法基本通達の規定のように、代金の回収を収益の認識基準と関連付けることには論理矛盾が生じていると考えます。

平成 21 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から、企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基

準」(平成 19 年 12 月 27 日企業会計基準委員会)が適用され、少なくとも会社法上の大会社や上場会社については、原則として工事進行基準が強制適用となります。同基準の考え方については、いずれ、本稿でも取扱うつもりでおりますが、同基準でも、工事完成基準を採用する余地は残されていますが、私の理解する限り、部分完成基準を採用する余地はありません。

なお、「工事契約に関する会計基準」に規定する工事進行基準の原則適用に関し、経営事項審査上の取扱いがどうなるのかについては、今のところ明らかではありません。この点については、いずれ国土交通省からの告示等が発せられるものと思われる。

チェックリストの 2 項目目は、工事完成基準における収益計上日となる「引渡しの日」とは何かを例示列挙したものです。チェックリストの文言上は、引渡しの日として 4 例のうちのいずれかを任意に設定できる印象を受けます。この例も法人税法基本通達に規定されているものですが、同通達では、「・・・(4 例等)で、その建設工事等の種類及び性質、契約の内容等に応じその『引渡しの日』として合理的であると認められる日のうち継続して収益計上を行うこととしている日」とされています。したがって、4 例等のうち、いずれを採用すべきかは任意ではなく、工事の種類、性質等を勘案して、最も合理的と考えられる方法を採用すべきこととなりますので、ご留意いただきたいと思えます。

チェックリストの 3 項目目は、建設業に係る売上高・売上原価と兼業事業に係るそれとを明確に区分することを規定しています。ただし、「兼業事業売上高が軽微な場合を除く」という取扱いについては、一般の企業会計上はともかく、経営事項審査上の取扱いとしてはいかがなものかと思えます。個人的には、「兼業事業売上高が工事売上高の〇%未満である場合」等、具体的な数値で規定すべきと考えます。

(チェックリストの 4 項目目は、紙幅の都合で次回とさせていただきます。)

(取締役 公認会計士・税理士 矢島和彦)