

## 経営事項審査制度の改正 ⑯ 経理処理の適正を確認した旨の書類(その 11)

### 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 11 回目です。先月の「工事収益・工事原価」のつづきからです。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(つづき)

- ・ 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 4 項目目は、工事原価とその他の費用・損失項目である、販売費及び一般管理費、営業外費用、特別損失とを明確に区別することを求めるものです。ここで、工事原価とは、完成工事高に計上されている当該工事を完成するために直接・間接に要した費用、すなわち材料費、労務費、外注加工費、経費の合計額を言います。なお、工事収益の計上基準が工事完成基準の場合、未完成の工事にかかわる原価は、貸借対照表の未成工事支出金に計上します。

販売費及び一般管理費は、営業部門や管理部門など、工事には直接かかわらないが、会社の営業にかかわる業務の費用です。営業外費用は、支払利息など財務にかかわる費用のほか、営業にかかわらない費用・損失を計上します。特別損失は、臨時巨額の損失や前期以前の決算を修正する費用・損失を計上します。

実務上は、工事原価と販売費及び一般管理費との区分の判断が困難なケースがあります。たとえば、役員の報酬は、原価ではなく、販売費及び一般管理費として扱われるのが一般的ですが、役員が現場監督を行なっているような場合、当該役員の報酬の一部または全部を工事原価に計上することが考えられます。

このような場合、上記各損益区分の性質と個々の会社ごとの事情を勘案し、社内的に一定のルールを設け、そのルールを継続的に適用することが必要になります。また、ルールの設定に当たっては、顧問の公認会計士や税理士など、会計の専門家に相談することが有用と考えます。もちろん、弊社でもご相談に応じております。

#### 2-21 工事進行基準

- ・ 工事進行基準を適用する工事の範囲(工期、請負金額等)を定め、これに該当する工事については、工事進行基準により継続的に工事収益を計上している。
- ・ 工事進行基準を適用する工事の範囲(工期、請負金額等)を注記している。
- ・ 実行予算等に基づく、適正な見積り工事原価を算定している。
- ・ 工事原価計算の手続きを経た発生工事原価を把握し、これに基づき合理的な工事進捗率を算定している。
- ・ 工事収益に見合う金銭債務「未成工事受入金」を減額し、これと計上した工事収益との差額がある場合、「完成工事未収入金」を計上している。

まず、「工事契約に関する会計基準」による各用語の定義を示します。

「工事進行基準」とは、工事契約に関して、工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度を合理的に見積り、これに応じて当期の工事収益及び工事原価を認識する方法をいう。

「工事収益総額」とは、工事契約において定められた、施工者が受け取る対価の総額をいう。

「工事原価総額」とは、工事契約において定められた、施工者の義務を果たすための支出の総額をいう。工事原価は、原価計算基準に従って適正に算定する。

収益計上の原則である実現主義に基づく工事完成基準を適用すべきこととなります。工事完成基準の場合、「引渡し」という、客観的な事実に基づいて完成工事高が計上される反面、工事契約が長期かつ大規模な場合、工事が完成した期は、多額の利益が計上され、それ以前の期には損失が発生するといった、各期における損益計上のバラつきが発生するため、財務諸表の読者である株主が会社の経営成績を誤解したり、経営事項審査において、X 点、Y 点の評価が期によって大きく変動することになるという問題点が従来から指摘されてきました。工事進行基準は、工事の進捗状況に応じて、完成工事高及び工事原価を計上する方法であり、各期の損益計算書を平準化するもので、上記工事完成基準の問題点を解決するものですが、問題がないわけではありません。

(以下、次号に続きます。)

(取締役 公認会計士・税理士 矢島和彦)