

経営事項審査制度の改正 ⑰ 経理処理の適正を確認した旨の書類(その 12)

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 12 回目です。先月の「工事進行基準」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)

2-21 工事進行基準(つづき)

- ・ 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。

工事進行基準における、各工事ごとの完成工事高の算定方法は、以下のようになります。

当期完成工事高 = 工事収益総額 × 工事進捗度(※)
— 前期までの完成工事高累計

※ 工事進捗度(原価比例法の場合)
= 既発生工事原価 / 工事原価総額

先月記載したように、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、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。

一般的に問題となる可能性が高いのは、工事進捗度の算定に関してです。工事進捗度は、一般的には上に記載した原価比例法が用いられます(他に、より合理的な進捗度の算定方法があれば当該方法によることもできるとされています。)が、工事進捗度を正しく算定するためには、適切な工事原

価総額の見積りと既発生工事原価を適切に把握することが必要になります。

このことは、チェックリストの 3 項目、4 項目にも記載されていますが、要は、契約単位ごとに実行予算を適切に算定し、発生原価を正しく集計できる管理体制を整える必要があります。逆に言えば、このような管理体制が整っていない会社の場合、工事進行基準を採用することはできず、工事完成基準を採用することとなりますので注意が必要です。

チェックリストの 5 項目目は、一見理解しづらい表現になっていますが、工事契約ごとに当期までの完成工事高の累計額と入金額の累計を比較し、前者が大きい場合には、両者の差額を「完成工事未収入金」とし、後者が大きい場合には、当該差額を「未成工事受入金」に計上します。

チェックリストの 1 項目目は、「工事契約に関する会計基準」の適用により、無効になるものと思われる。

チェックリストの 2 項目目は、注記に関してですが、「工事契約に関する会計基準」により、工事進行基準が原則適用となったことで、注記の方法が変更になります。具体的には、①工事契約の認識基準、②決算日における工事進捗度を見積るために用いた方法、を記載することとなります。たとえば、以下のような注記が考えられます。

(重要な会計方針)

完成工事高及び完成工事原価の認識基準

当期末までの進捗部分について成果の確実性が認められる工事契約については、工事進行基準を適用し、その他の工事契約については工事完成基準を適用している。工事進行基準を適用する工事の当期末における進捗度の見積りは、原価比例法によっている。

上記は、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 日企業会計基準委員会)に記載されている注記例です。この「適用指針」には、「工事契約に関する会計基準」を補完する、詳細な取扱いの指針が記載されています。設例や注記例なども記載されていますので、工事進行基準の適用に際して、一読されることを強くお勧めします。

(取締役 公認会計士・税理士 矢島和彦)