

工事契約に関する会計基準(その2)－概要②

先月は、建設業法施行規則の改正について解説いたしました。今回は、1月につづいて「工事契約に関する会計基準」の解説の2回目です。

2. 目的および定義(つづき)

1月の本稿で、工事進行基準適用の要件として、成果の確実性が認められること、すなわち、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3点について、「信頼性を持って見積もること」ができることが必要であると記しました。ここで、①工事収益の信頼性をもった見積りとは、ア)工事の完成見込みが確実であること、および、イ)工事契約において、対価の定めが明確であること、の2点が挙げられています。②工事原価総額の信頼性をもった見積りとは、工事原価の事前の見積り(実行予算)と工事実績とを対比し、適時・適切に工事原価総額の見直しを行うこと、とされています。③の決算日における工事進捗度の信頼性をもった見積りについては、工事進捗度の見積り方法として原価比例法によっている場合には、通常、②の要件を満たしているればよいものとされています。上記要件を満たしている場合には、工事進行基準を適用することとなりますが、満たしていない場合には、工事完成基準を採用することとなります。

3. 工事進行基準の会計処理

以下は、「チェックリスト」の解説で記載したことを重複しますが、重要な部分ですので再掲します。

① 完成工事高の算定方法

工事進行基準における、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

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、上述したように、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。

要は、契約単位ごとに実行予算を適切に算定し、

発生原価を適時・適切に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。

なお、工事収益総額、工事原価総額、決算日における工事進捗度のいずれかの見積りが変更されたときには、その見積りの変更が行われた期に変更による影響額を損益として処理します。この「影響額」のうち、工事収益総額の変更によるものは、完成工事高に含め、工事原価総額または決算日における工事進捗度の変更によるものは、完成工事原価に含めて処理することになります。より具体的な会計処理については、「工事契約に関する会計基準の適用指針」(企業会計基準委員会)に設例が記載されていますので、そちらを参照してください。

② 工事進行基準適用に伴う未収入額/前受額

工事進行基準においては、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とを比較し、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。

工事進行基準において計上される完成工事未収入金のうち、回収期限の到来していない部分については、法的な金銭債権ではありませんが、会計上は金銭債権として取扱い、完成工事未収入金に含めることとなります。このため、回収期限が到来したときに請求書を発行しているケースでは、請求金額と完成工事未収入金の金額とが異なることとなります。また、当該完成工事未収入金について、回収可能性に疑義がある場合には、貸倒引当金の計上が必要となりますので注意が必要です。

3. 工事完成基準の会計処理

前述の工事進行基準適用の要件を満たさない場合、または、工期がごく短い場合、金額的重要性が乏しい場合などにおいては、従来どおり工事完成基準を適用し、工事が完成し、目的物の引渡しを行った時点で工事収益および工事原価を損益計算書に計上することとなります。完成工事高が計上されるまでに発生した工事原価は、「未成工事支出金」として、貸借対照表に計上します。(以下、次号につづきます。)

(取締役 公認会計士・税理士 矢島和彦)