

建設業の会計制度

に関する調査研究報告書

平成9年5月

財団法人 建設業振興基金

建設業経理研究会

建設業経理研究会について

建設産業は、住宅・社会資本整備や防災等を通じて社会に貢献するとともに、地域の経済・雇用を支える重要な基幹産業であるにもかかわらず、その産業としての特性のひとつは、経営基盤が脆弱な中小企業を抱えた多重階層的な構造であるため、経営基盤を強化し、経営の近代化を図ることが業界全体の長年の課題となっている。そして、かかる課題を解決する一つの方法が経理の適正化である。

このため、(財)建設業振興基金では、昭和56年度に建設業経理事務士検定試験制度を創設し、建設業経理知識の普及及び建設業経理の適正化、ひいては経営基盤の強化、経営管理能力の向上を図ってきたところである。この建設業経理事務士が新たに経営事項審査の項目となったことは、取りも直さず公共事業に参画する企業自らが建設業経理の適正化を図り、経営管理能力の向上を図るべき社会的要請を果たすことが不可欠の要件となったことを意味する。

また、建設省では、「新しい競争の時代」の構造及び将来像を明らかにするとともに、新しい建設産業政策の基本方向を示すことによって、新しい時代に向けて建設産業が自信と活力を取り戻せるようにするため、「建設産業政策大綱」を策定し、これを受けて「構造改善戦略プログラム」が策定されたところである。戦略プログラムでは、戦略的推進事業である経営基盤強化事業において、中堅・中小企業を中心とした企業の経営基盤の充実が一層重要となり、財務管理能力をはじめとした総合的な経営力の向上を支援することが重要な課題であると指摘している。

このような建設産業の現状を踏まえたうえで、建設業経理に係る諸課題について調査研究を行うため、平成7年11月に「建設業経理研究会」を設置した。

研究会では、次の3つの課題について各々ワーキンググループ(WG)を設けて重点的に検討することとした。

(1) 建設業会計制度に関する課題(会計制度WG)

建設業者が作成すべき貸借対照表、損益計算書の様式については、建設業法施行規則において定められているが、これに関する表示方法、表示科目等について、また、建設業の特色を踏まえた会計処理の在り方等について検討する。

(2) 建設業原価計算体系に関する課題(原価計算WG)

建設業原価計算において多大な影響を受ける積算と一般会計を有機的に接合するシステムの在り方、現場共通費の配賦等工事原価の合理的な測定方法、「完成工事原価報告書」の様式に関する表示問題、さらには建設業原価計算基準の設定の可能性等について検討する。

(3)建設業経理の人材育成方策に関する課題（人材育成WG）

中堅・中小建設業者の経営基盤の強化に資するため、会計関係法規、管理会計（意思決定を含む。）、税務会計、原価管理、資金管理（ファイナンス）等の知識の付与を目的とした講習会開催等の方法による、資格取得者（建設業経理事務士）へのフォロー方策等を中心とした、建設業者の事務部門の総合的な人材育成方策等について検討する。

本報告書は、上記課題のうち会計制度WGによる建設業会計制度の現状と課題に関する調査研究結果を報告するものである。

平成9年5月

財団法人 建設業振興基金
建設業経理研究会

まえがき

建設業界所属の各企業は、自己の会計の適正化により、経営管理能力の向上を果たし、同時に、国民生活の基盤産業の一員として、かつ公共事業の請け手として、自らの経営責任を明らかにすることができる。このことはまた、個別企業レベルの問題にとどまらず、建設業界が国民の理解を得たうえで、その健全な成長を果たすためにも不可欠の要件となっている。

建設業経理研究会 会計制度WGでは、以上の基本的視点を踏まえ、建設業の財務会計（日常の経理、決算、ならびに外部報告の会計）の現状を実態調査により把握するとともに、その問題点を明らかにしようとしてきた。

ここに、こうした調査研究の成果を、以下の論点を柱にしてとりまとめたところである。

- （１）建設業会計の現状は、各企業自らの経営成果と財務の状況を測定し、開示するのに十分か。十分でないとするれば、なにが問題で、なにが阻害要因となっているか。また、改めるべき点は何か。
- （２）わが国の一般企業会計ならびに建設業会計の諸規則は建設業の経営・財務の実態を適正に反映するに適切か。

ただし、この報告書を作成するに当たり、WG全体での共通の認識を得るところまでは到達していない。よって、この報告書はWGの検討作業をふまえた現時点における各所属委員の個人的提言に留まっていることをご了承いただきたい。

平成9年5月

建設業経理研究会 会計制度WG
主 査 山 浦 久 司

目 次

建設業経理研究会について

まえがき

I. 建設業の収益認識基準～工事完成基準と工事進行基準～	1
1 はじめに	1
2 工事完成基準と工事進行基準～理論的根拠～	1
3 わが国の会計規則および諸基準	3
(1) 建設業法施行規則	
(2) 法人税法	
(3) 日本公認会計士協会	
4 実態調査	8
(1) 実態調査の概要	
(2) 収益認識基準に関する調査結果	
5 海外の基準およびその動向とわが国への影響	18
(1) 米 国	
(2) 英 国	
(3) 国際会計基準	
(4) 各国の状況	
6 税制調査会報告	21
7 提 言	23
II. ジョイント・ベンチャーの会計処理	25
1 はじめに	25
2 J Vの意味	25
(1) J Vとは	
(2) J Vの法的意味	
3 J Vの特徴	26
(1) J Vのメリット	
(2) 中小建設業の振興策としてのJ V	
4 J Vの種類	28
(1) 施工方式による区分	
(2) 結成時期による区分	
(3) 発注者との関係による区分	
5 J Vの会計処理	29

(1) J Vの会計組織	
(2) J Vの会計処理	
(3) 出資金の会計処理	
(4) 協定原価の会計処理	
(5) 請負代金の受領	
(6) J Vの完成工事高	
(7) J Vの税務上の取扱い	
6 国際会計基準におけるJ Vの会計処理	36
(1) J Vの概念	
(2) J Vの種類と会計処理	
(3) J Vの開示	
7 提 言	39
(1) J Vの会計処理の明確化	
(2) J Vの原価計算の明確化	
(3) J V会計のディスクロージャー	
Ⅲ. 資産会計・負債会計	43
1 はじめに	43
2 資産項目の検討	43
(1) 現金預金	
(2) 受取手形	
(3) 完成工事未収入金	
(4) 有価証券(流動資産)	
(5) 未成工事支出金	
(6) 有形固定資産(償却資産)	
3 資産評価をめぐる問題ー不良債権問題	48
4 負債項目の検討	49
(1) 引当金	
(2) 債務保証	
5 提 言	51
Ⅳ. 建設業における会計実務への税務の影響について	53
1 はじめに	53
2 収益項目	53
(1) 工事完成基準	
(2) 工事進行基準	
(3) 部分完成基準	
(4) 延払基準	
(5) J V工事収益	
(6) 海外工事収益	

(7) ノーハウの譲渡	
(8) 技術役務提供報酬	
3 工事原価項目	56
(1) 請負原価の範囲	
(2) 未確定原価	
(3) 仮設材料	
(4) 仮設建物	
(5) 機械経費	
(6) 出張所・現場事務所経費	
(7) 共通原価	
(8) 原価差額	
(9) サービス工事	
(10) 近隣対策費	
(11) 工事紹介料	
(12) 模型制作費	
(13) 業務委託費	
(14) その他受注関連費	
4 減価償却費・資本的支出・収益的支出項目	59
(1) 減価償却費	
(2) 修繕費	
5 販売費項目	60
(1) 交際費	
(2) 情報提供料	
(3) 使途不明金	
(4) 使途秘匿金	
6 管理費等項目	61
(1) 寄付金	
(2) 租税公課	
(3) 役員報酬・賞与・退職金	
(4) 貸倒損失・債権償却特別勘定	
(5) リース料	
(6) 借入金利子	
7 圧縮記帳項目	62
8 損金経理・申告調整	62
9 流動資産項目	63
(1) 未成工事支出金	
(2) 棚卸資産	
(3) 貯蔵品	
(4) 建設資材	
(5) 未収収益・前払費用	
10 固定資産等項目	64
(1) 有形固定資産	
(2) 無形固定資産	

(3) 繰延資産	
11 負債項目	64
(1) 工事未払金	
(2) 未成工事受入金	
(3) 未払費用・前受収益	
12 引当金項目	65
(1) 完成工事補償引当金・製品保証引当金	
(2) 貸倒引当金	
(3) 賞与引当金	
(4) 退職給与引当金	
(5) 役員退職慰労引当金	
(6) 偶発損失引当金	
(7) 工事損失引当金	
13 提言	66
 V. 建設業法施行規則の見直しへの視点	69
1 はじめに～建設業法施行規則の役割～	69
2 計算書類規則と建設業法施行規則等との内容比較	70
3 提言その1～将来の検討課題～	71
(1) 営業債権の表示（計算書類規則第7条但書）について	
(2) その他	
4 経審と建設業法施行規則等	74
(1) 経審の建設業会計への影響	
(2) 『建設業経理に関する実態調査』の結果から	
5 提言その2～経審をより機能させるために～	78
 建設業経理研究会 会計制度WG活動状況	89
 建設業経理研究会 委員名簿	90

I. 建設業の収益認識基準～工事完成基準と工事進行基準～

明治大学 山 浦 久 司

1 はじめに

建設業会計において、工事収益認識の基本的基準に工事完成基準と工事進行基準があることは周知の通りである（工事収益の認識基準には、これら2つの基準の他に、法人税法が定める部分完成基準と延払基準があるが、これについては後述する）。このうち、わが国の建設業界は従来から工事完成基準を採用することが多かった。このことはまた当研究会が建設業経理に関して行った実態調査においても実証された。

しかし、近年の国際的な流れはむしろ工事進行基準を主とする方向へと向かっている。後述するように、国際会計基準（International Accounting Standards: IAS）は工事進行基準を唯一の認識基準として位置づけたし、これはイギリスでも同じである。また、合衆国ではあくまでも工事進行基準を原則とし、工事完成基準は例外的な位置づけとなっている。工事進行基準による収益認識は事業活動を最も的確に反映し得る、というのが根拠であるが、とくに国際会計基準と合衆国会計基準の国際的な影響は大きく、その結果、工事進行基準の優位性が世界的に確立されようとしている。さらにわが国でも、例えば総理大臣の諮問機関である税制調査会が1996年11月に提出した法人課税小委員会報告で工事進行基準の原則適用を最終意見とするなどの動きが出始めた。

このような動きのなかで、依然として工事完成基準を主たる認識基準とするわが国のあり方が問われている。とりわけ、会計基準の国際的調和化が課題となっているわが国の会計制度にとり、早晩に検討されねばならない問題の一つがこの工事収益認識基準であろう。無論、国際的な経営活動を行い、あるいは全世界から資金を調達しているような大手のゼネコンやデベロッパーはともかくとして、国内には無数の中小建設業者が存在し、こうした企業群では利便性や簡便性こそが重要であり、これらの企業群にまで会計基準の国際化を敷衍させる根拠は存在しないという意見や要望があることも視野に入れる必要がある。また、このような建設業界の構造問題の他に、わが国の工事契約慣行や工事の実態からは工事完成基準が妥当であるとの意見や、公正妥当な範囲であれば、いずれの基準を採用するか判断は企業側に委ねられるべきとの意見もある。

以下、かかる国際的な動向とわが国の経理ならびに建設業を取り巻く経営環境等の実態も踏まえたうえで、わが国の建設業会計における収益認識基準はいかにあるべきかを検討してみたい。

2 工事完成基準と工事進行基準～理論的根拠～

まず、工事完成基準と工事進行基準の両基準の内容と論拠をみてみよう。大蔵省企業会計審議会が設定する企業会計原則は、第二 損益計算書原則三のBにおいて、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。ただ

し、長期の未完成請負工事等については、合理的に収益を見積もり、これを当期の損益計算に計上することができる。」と指示する。そして、ただし書き部分の注解（注7）として、「長期の請負工事に関する収益の計上については、工事進行基準又は工事完成基準のいずれかを選択適用することができる。」とし、工事進行基準を「決算期末に工事進行程度を見積り、適正な工事収益率によって工事収益の一部を当期の損益計算に計上する」ものの、工事完成基準を「工事が完成し、その引渡しが完了した日に工事収益を計上する」ものと定義するのである。

このうち工事完成基準は実現主義、つまり商品販売の際の目的物の引渡しの時をもって収益の実現とみなすという基準、すなわち販売基準の適用と同一のものとみられ、これは収益認識の一般基準に則したものである。これに対して工事進行基準は発生主義、つまり目的物の引渡しの前に目的物の生産の進捗度に比例して収益を認識しようとする基準、すなわち生産基準の適用と同一のものとみられ、収益認識の例外的な基準と解されるのが一般である。

収益認識の一般基準を実現主義とする理由は確実性ならびに資金的裏付けの確保にある。つまり、未実現の利益の計上は架空の利益計上ともなり、これが同時に配当金や税金などの支出要因となり、企業資本の流出を招く原因ともなる。またこれを表示することで企業収益に対して過度な期待を抱かせて外部利害者の判断を誤らせるという弊害ももたらす。これらが実現主義、ひいては工事完成基準の根拠となるのであるが、こうした根拠も実は極めて経験的なものであり、要は保守的経営思考ないし会計思考の発現である。

しかしながら、長期にわたって行われる建設工事のように、原則的に契約により全工事収益は確定され、しかも手付金や中間金により資金的裏付けもある場合は上記の実現主義採用の前提になる条件が満たされているので、むしろ工事の進捗度に応じて収益も稼得されるものと理解して発生主義的に収益認識を行うほうが企業業績を適正に把握し得る。つまり、企業活動に見合う収益認識という視点からは工事の完成時に一気に収益が計上されるという理解のほうが無理があるのである。

しかし、この点をさらに詰めれば、工事進行基準による収益認識は長期の請負工事だけでなく、長短を問わず全ての請負建設工事に適合するのである。無論、同一期間内に完了する工事は工事完成基準であろうと、工事進行基準であろうと同じ結果となるが、短期工事でも決算日を跨ぐものは工事進行基準を適用すれば進捗度に応じた収益認識ができ、これが企業業績の正確な把握につながる。これが諸外国ならびに国際会計基準で工事進行基準を原則適用とする理由である。このように、工事進行基準の適用は企業活動に応じた収益認識と表示を保証し、収益の歪な期間配分を回避することができるのである。

ただ、工事進行基準の適用に当たっては工事の進捗度という尺度を用いるが、この測定基準の入手がときとして面倒である。本来は工程表や工事台帳等で把握する技術的進捗度が妥当であろうが、（税務上の影響もあり）発生原価をもとに見積原価との比較按分で進捗度を求める実務も多い。この場合も、実行予算等で原価管理が行われている場合には進捗度値の信頼性も高いが、そうでない場合は信頼性が低いし、恣意性の介入も懸念される。とくに経理組織ないし原価管理が十分でない場合、こうした懸念が現実化するし、原価計算等の事務負担も大きいので中小業者には向かないという指摘もある。したがって、収益認識の確実性と実務的容易性を求めようとすれば工事完成基準に歩があることになる。ま

してや、比較的大きな企業で、多くの工事を同時的に抱えている場合は敢えて工事進行基準を採用せずとも収益は均されるので、敢えて面倒な工事進行基準を採用する積極的な理由は見あたらないという主張もある。しかし、このような企業でも大規模な長期工事を抱え、これが収益額に重要な影響を与える場合もあり、工事進行基準も必要な場合がある。このように両基準とも一長一短があり、企業会計原則でいずれかに特定することができない理由もここにあるのである。

なお、工事進行基準の根拠と利益の平準化の問題とは一線を画しておく必要があるだろう。工事進行基準の適用は結果的に利益の平準化をもたらすかもしれないが、平準化は企業の財務政策的な視点からの意図が加わっている。すなわち、配当金や税金の平準化や株価の安定などの視点であり、かかる意図をもって工事進行基準を適用することは、その基準の本来の主旨と異なる。だが現実には工事進行基準はその基準の性格、および適用上の問題点（進捗度の見積もりで収益認識が行われるので恣意的要素が混入しやすい）から平準化の手段と混同されやすいのも事実である。

3 わが国の会計規則および諸基準

わが国の企業会計原則における工事完成基準と工事進行基準の両基準に関する指示内容は前述のとおりであるが、その他の諸法規等での規定や会計基準における指示はどのようなになっているのであろうか。

(1) 建設業法施行規則

株式会社は、商法ならびに計算書類規則（株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則）の定めるところに従って会計帳簿を記録し、計算書類を作成、公告することが義務づけられる（公告義務が守られていない現状にあることは周知の通りであるが）。しかし、建設会社（建設業法に定める建設業者である株式会社）には特例があり、特例省令（株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則の特例に関する省令）第1条により、建設業法施行規則（以下、施行規則）による計算書類の作成が義務づけられる。ただし、建設業法第6条と第7条において、建設業者としての（法人、個人を問わない）許可申請書の添付書類として省令で定める書類と規定しているので、実際には全ての建設業者が施行規則に従った計算書類を作成することになる（なお、法人と個人では書式が異なる）。

施行規則は工事完成基準と工事進行基準の両基準を認めるが、工事完成基準が主、工事進行基準は副という位置関係で規定されている点是否定できない。すなわち、同規則、様式16号「損益計算書」の本体の完成工事高は工事完成基準での表示であり、工事進行基準を採用した場合に限って重要な会計方針として注記したうえで、その基準による完成工事高（期中出来高相当額）を記載することとしているのである。これを受けて、建設工業経営研究会の「建設業標準財務諸表作成要領・解説」、第2章、損益計算書、第2節、第4（完成工事高）においても、「完成工事高には、工事が完

成し、その引渡しが完了したものについての最終総請負高を記載する。」として工事完成基準を前提の完成工事高表示を基礎とし、そのうえで、工事進行基準を適用したときは「当該工事について適正に計算した期中出来高相当額を当期の完成工事高に含めて記載する。この場合には、その旨及びその金額を損益計算書に注記するものとする。」とする。

(2) 法人税法

確定決算主義を採用するわが国税制のもとでは、いわゆる逆基準性（本来は公正な会計処理が基礎になり課税所得が算定されるはずであるが、税法独自の要請、例えば減価償却における法定耐用年数の採用、交際費の一定限度額までの損金認定などにみられるように、税法が逆に会計を規定する関係をいう）の問題が指摘されるが、建設業会計についても同様である。

工事収益の認識については、とくに工事進行基準の採用の状況に法人税法が大きく関わっている。まず、法人税法は請負工事に関する収益の計上については以下の4つの基準を認めている。

- (a) 工事完成基準
- (b) 工事進行基準
- (c) 部分完成基準
- (d) 延払条件付請負

このうち、工事完成基準についての直接の指示は法人税法本体にはない。これは法人税法が実現主義に基づく工事完成基準を企業会計での公正な会計基準とみなし、これを当然の基準と受けとめているからであろう。ただし、法人税基本通達2-1-5において「請負による収益の額は、別に定めるものを除き、物の引渡しを要する請負契約にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日、物の引渡しを要しない請負契約にあってはその約した役務の全部を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入する。」とあり、収益の期間帰属の指示を通して工事完成基準を原則的基準と位置付けているように考えられる。

これに対して工事進行基準については、契約目的物の着工から引渡期日までが1年以上である長期工事につき「着工事業年度からその長期工事の目的物の引渡しの日属する事業年度の前事業年度までの各事業年度の確定した決算において政令で定める工事進行基準の方法により経理したときは、その経理した収益の額及び費用の額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入する。」と規定する（法第64条）。

ただ、損失が生じると見込まれる工事には適用できないし、さらに工事進行基準の適用を一旦中断した場合、途中で損失が見込まれるに至った場合、および、すでに工事進行基準で計上した利益が最終の予想利益を超えることになった場合も継続して適用できない（同条、法人税法施行令第130条）。

これは、工事進行基準を適用する際の進捗度を測る客観的な値を見つけにくいことから、課税事務上、混乱を招く恐れがあり、この基準の無条件の適用には税務当局が消極的なことが根底にあるように見受けられる。そのうえで、税金の前払いには応じ

るが、租税の控除要因については前もって承認しないという租税政策上の措置を採ったものである。他にも個々の工事毎に会計基準の選択適用ができること、したがって任意の組み合わせも可能なこと、さらに発生原価と見積原価の対応計算で進捗度を計ることを規定すること（法人税法施行令第129条）、工事進行基準により生じる工事未収金への貸倒引当金設定を認めないこと（法人税基本通達11-2-7、目的物の引渡しがない限りは債権とは認めないという理由）など、要は企業収益の適正計算を本来の目的とした工事進行基準の適用を意図した規定ではないのである。

そして、このことが税法基準に影響されがちなわが国の企業会計において工事進行基準がその本来の機能を理解されず、かつ実務上も適用しにくくした大きな要因になっているのである。また、こうした不便をかこつても、なおも工事進行基準を適用するのは利益あるいは完工高の平準化を目的とした会計処理であると誤解されがちで、実際にもそうした目的で適用されるケースが見受けられる結果になる。無論、企業活動を反映した適正な損益計算を目指す目的で工事進行基準を採用する企業もあるが、これまでの建設業会計においてこの基準が定着、普及してこなかった背景に税法の扱いがあったことは否定できないであろう。

なお、部分完成基準とは、一つの契約で同種複数の工事を請け負った場合や、一つの建設工事で目的物の全部が完成せずとも、その一部分（例えば工区や工程等の基準を目安に判断）が完成したつど、それを契約相手に引き渡したものとする特約や慣習がある場合の会計処理法であり、工事完成基準と工事進行基準の中間的性格の基準である。また、延払条件付請負の場合の収益認識基準は現金による収入分を収益とみるもので、割賦基準と同じく、一種の現金主義である。

（3）日本公認会計士協会

日本公認会計士協会は法定監査対象会社（証券取引法監査対象会社、および商法会計監査人監査対象会社）の監査にあたっての監査人の判断指針として、昭和59年に監査第二委員会報告、第六号「建設業における長期請負工事の収益計上基準に関する開示の方法と監査上の取扱いについて」を公表している。これは法定監査の場合の監査人の判断指針とは言え、監査人の適正性や適法性の判断形成に関わり、かつ経理指導の指針ともなるものであり、法定監査の対象となるような大規模な会社の事実上の会計基準として機能する。

とは言え、同協会の基準は企業会計原則等の基本原則と齟齬するものでなく、むしろそのような基本原則の実践的適用指針としての性格が強い。

まず、同報告書は企業会計原則の指示を受けて工事完成基準と工事進行基準とのいずれを採用するかにより工事損益の期間計上額が相当に異なることがあるので、企業が採用する収益の計上基準を開示することで利害関係者の判断の誤解せしめないようにすべきと指示する。そして、わが国の企業は「工事完成基準を採用している企業と、工事完成基準と工事進行基準を併せ採用する企業とに大別されるが、いずれの企業においても、その採用している収益計上基準を重要な会計方針として財務諸表に記載するものとする。」と建設業法施行規則よりは一步踏み込んだ指示をしたうえで、とくに「工事進行基準を採用するに当たっては、適用対象工事の請負金額、工期等につい

て一定の合理的な基準を定めて、これを継続して適用することが必要である。」と指示する。そして、こうした会計方針についての記載が無ければ限定事項の対象となり（したがって、限定付き適正意見か不適正意見になる）、また、一旦設けた工事進行基準の採用基準（請負金額や工期など）を変更することも継続性の原則違反として限定事項の対象となり得る、という指針を同報告書で明示しているのである。そして、このような同協会の指針により、財務諸表の読者は表1に示すような企業毎の収益認識基準を有価証券報告書等を通して知ることができるのである。

表1

大手建設会社における工事進行基準採用状況

会社名	資本金 百万円	完成工事高 百万円	工事進行基準の適用条件			会社名	資本金 百万円	完成工事高 百万円	工事進行基準の適用条件		
			工期:月	請負金額:億円					工期:月	請負金額:億円	
青木建設	92,831	305,949	24以上	30以上		竹中工務店	50,000	1,180,649	完成基準のみ		
浅沼組	8,419	262,766	完成基準のみ			地崎工業	2,005	148,191	12以上	8以上	
新井組	2,964	167,337	12超	30以上		鉄建建設	18,293	269,939	12以上	10以上	
安藤建設	8,985	270,934	完成基準のみ			東亜建設工業	14,840	314,694	12超	20以上	
大木建設	6,450	116,261	完成基準のみ			東海興業	6,916	190,559	完成基準のみ		
大林組	57,745	1,181,198	完成基準のみ			東急建設	30,170	484,943	完成基準のみ		
大本組	5,296	124,540	完成基準のみ			東洋建設	20,198	265,199	完成基準のみ		
奥村組	19,838	341,367	完成基準のみ			戸田建設	22,713	611,762	完成基準のみ		
鹿島建設	64,071	1,289,783	完成基準のみ			飛島建設	30,002	407,397	24以上	30以上	
勝村建設	2,102	59,797	24以上	4.5以上		カノコーポレーション	6,328	83,511	24以上	20以上	
北野建設	8,994	75,764	完成基準のみ			西松建設	22,967	717,865	完成基準のみ		
熊谷組	82,085	952,406	完成基準のみ			日産建設	10,267	190,506	12以上	10以上	
鴻池組	10,000	437,002	24以上	15以上	建築	日本国土開発	14,148	343,029	12超	15超	
			15以上	12以上	土木	日本鋪道	14,924	240,407	完成基準のみ		
国土総合建設	3,752	64,808	12以上	5以上		間組	24,310	531,800	12超	30以上	
五洋建設	32,063	550,081	24以上	10以上	A	長谷工コーポレーション	80,550	354,825	完成基準のみ		
			工期3事業年度以上		B	藤木工務店	4,164	99,645	完成基準のみ		
佐伯建設工業	2,550	86,388	12超	3以上		フジタ	57,857	609,725	24以上	50以上	
佐藤工業	19,378	614,664	完成基準のみ			不動建設	13,930	239,611	12以上	3以上	
清水建設	74,342	1,523,771	完成基準のみ			前田建設工業	20,301	526,824	36以上	200以上	
白石	2,678	58,337	12超	5以上		真柄建設	4,321	116,993	完成基準のみ		
住友建設	14,530	323,484	12以上	10以上		松井建設	3,050	77,662	完成基準のみ		
銭高組	3,695	324,887	完成基準のみ			松村組	3,000	237,249	12以上	20以上	
大末建設	9,263	145,588	12以上	10以上		三井建設	15,217	462,641	12以上	20以上	
大成建設	94,319	1,432,880	24超	150以上		三菱建設	5,588	145,194	12以上	0.05以上	
大都工業	6,109	86,993	12以上	7以上		森本組	2,601	130,094	12超	5以上	
大日本土木	8,573	290,887	12超	10以上		若築建設	15,216	137,886	完成基準のみ		
太平工業	3,600	184,087	完成基準のみ								
大豊建設	5,099	156,252	12超、期末施工高10以上、 工事進捗率2/3超								

※ 1. 日建連会員企業で有価証券報告書の提出義務を有する会社を調査対象としている。

2. 財務データ等は、平成7年11月期から平成8年10月期までの有価証券報告書をもとにしている。

4 実態調査

以上のように、企業会計原則、商法ならびに建設業法と建設業法施行規則、法人税法、日本公認会計士協会実務指針といった、わが国の会計法規ないし諸基準が工事完成基準を基礎として構成され、かつ、この基準が最も適用されやすい環境になっているので、当然に企業の会計処理は工事完成基準が最も多くなる。ここで以上の点を、当建設業経理研究会が実施した「建設業経理に関する実態調査（以下、実態調査）」の結果を通して確認することとする。

(1) 実態調査の概要

建設業会計に関するこの種の大がかりな実態調査はわが国ではおそらく初めてであり、特定の地域、業種、規模に偏ることなく、かつ回収数からも十分な有意性を持ち得る結果となっていると考えられる。

ア. 調査事項：会社の概要（所在地、資本金、業種、完工高、兼業、従業員数など質問全7事項）

経理組織（日常的会計実務、原価計算、決算事務、外部監査など質問全6事項）

開示事項（財務書類作成、完工高、諸資産項目等の開示方法など質問全16事項）

会計処理（収益認識等の会計処理基準、工事進行基準、引当金、試験研究費、事業税の処理、リースの処理、JV工事の経理処理など質問全14事項）

原価計算（原価集計、記録実務及び組織、原価費目の内訳、実行予算制度など質問全12事項）

材料費（材料の評価基準、単価・数量把握法、値引・割戻、材料副費、仮設材料の処理など質問全8事項）

労務費（労務費の内容など質問全2事項）

外注費（外注の契約や工事内容など質問全3事項）

経費（経費項目の内訳内容など質問全3事項）

その他（質問全6事項）

イ. 調査対象：建設業許可業者のうち法人組織の50,000企業。

うち、総回収数9,310企業、有効回答数8,806企業。

ウ. 分析方法：各設問事項について、業種別（土木建築、土木、建築、設備、職別）、完成工事高別に分析。

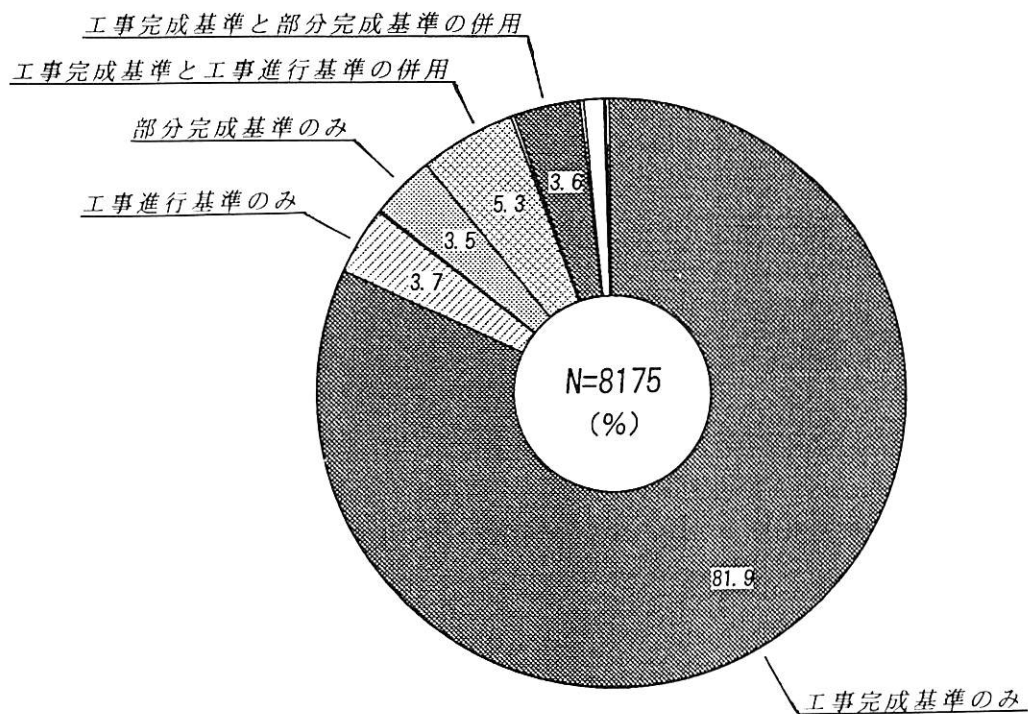
(2) 収益認識基準に関する調査結果

① 各基準の採用比

回答した企業のなかで最も多い収益認識基準は予想通りに工事完成基準である。表2は前述の税法基準に従った4基準（工事完成基準、工事進行基準、延払基準、部分完成基準）の採用に関する実態調査のグラフと内訳であるが、明らかに工事完成基準

のみを採用する企業が圧倒的に多いのである。しかし、注目すべきは、完成工事高が大きい企業ほど工事進行基準を単独あるいは工事完成基準等の他の基準と併用するケースが多くなる点であり（例えば、完成工事高500億円以上の企業についてみれば、回答企業106社のうち、45社が何らかの形で工事進行基準を採用している）、したがって、業種的には土木建築、すなわちゼネコンの採用率が高いのも頷ける。つまり、工事進行基準を採用しなければならないような工事契約金額の高い、大型で長期となる工事をゼネコンが手がける傾向にあるからだと推測される。

表2 収益認識基準の採用状況



工事完成基準のみ	81.9%
工事進行基準のみ	3.7%
部分完成基準のみ	3.5%
工事完成基準、工事進行基準の併用	5.3%
工事完成基準、部分完成基準の併用	3.6%
(その他の組合せはすべて2%未満)	

(%)

		工事完成 基準	工事進行 基準	延払基準	部分完成 基準	無回答
全 体		85.9	9.8	0.7	8.1	7.2
業 種 別	土木建築	93.4	18.2	0.9	8.3	2.9
	土 木	88.7	8.1	0.6	7.9	5.7
	建 築	89.5	7.9	0.6	4.9	5.7
	設 備	87.4	11.4	0.8	8.2	5.0
	職 別	81.1	7.9	0.5	11.1	8.2
完 成 工 事 高 別	1 億未満	80.9	5.6	0.6	7.6	11.7
	1 億以上 5 億未満	85.2	7.4	0.5	8.7	6.9
	5 億以上 10 億未満	86.9	8.9	0.9	8.0	4.3
	10 億以上 30 億未満	92.0	10.0	0.6	7.4	1.7
	30 億以上 50 億未満	95.6	13.8	0.3	6.3	1.0
	50 億以上 100 億未満	95.5	15.4	0.5	8.2	0.8
	100 億以上 500 億未満	97.8	27.9	1.7	10.1	—
	500 億以上	98.1	41.7	3.7	13.0	1.9

② 工事完成把握時点

表 3 は工事完成基準を採用する場合、現実にはいかなる時点で完成したものを見なすか、つまり収益が実現したとの判定をどの時点で行うか、という質問事項に対する回答結果である。法人税基本通達 2-1-6 は、建設工事等の引渡しの日との判定として「例えば作業を結了した日、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当該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法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとする。」と指示する。質問事項は複数回答を認めているので、要はその建設工事の性格によって異なる

表 3 工事完成把握時点

施工物を発注者に引き渡した日	30.3%
工事が実質的に完了した日	54.7%
発注者・設計監理者等の検査が終了した日	31.7%
発注者から工事完了確認書等の受渡しが行われた日	22.9%
契約書に記載する工期の末日	12.1%
工事代金請求書を作成した日	21.3%
工事代金が入金した日	17.1%
所有権が移転した日	1.3%
材料等を倉庫から出庫した日	1.0%
その他	0.4%
無回答	8.2%

る面もあるが、このような把握時点の多様性と曖昧さが収益認識の操作の余地を残すことにも注意すべきであろう。なお、工事代金の入金時、すなわち現金主義による認識も少なからず存在する点には注目しておきたい。

③ 工事進行基準の適用条件

表4は工事進行基準の適用条件を質問した結果であるが、回答からは請負金額と工期の併用が最も多く、次いで請負金額のみとなっているが、業種によりかなりの差があった。しかし、完成工事高での適用条件の解析結果からは、完成工事高が低い企業は請負金額のみ、高い企業は請負金額と工期を併用する傾向が明白である。また、完成工事高が低い企業が請負金額を工事進行基準の適用条件にしているケースが多いということは、利益や完成工事高の平準化に工事進行基準を利用しているおそれがあることを示唆する。さらに、無回答が目立ったのは、質問の意図が企業側に通じなかったことも考えられるが、もし企業が確たる適用条件も持たないままに随意に工事進行基準を適用しているのであれば、意図的な決算政策にこの基準が利用されている可能性もあることを意味する。

次に、請負金額を適用条件にした企業の金額水準についての質問に対して、業種別にみれば、大手・中堅ゼネコンが属する土木建築では請負金額の基準が高いし、比較的に小規模な企業が多く属する職別では金額基準は低い。また、完成工事高の高低に比例して金額基準が変わるのは当然である。この点はかなり明確な結果が出ている。

また、工事進行基準の適用条件としての工期に関する質問では、1年以上ならびに1年超の基準を適用しているとの回答が最も多く、事実上、工事が複数年にまたがる場合に工事進行基準を適用すると考えていいだろう。ただ、完成工事高が大きくなるに連れて2年以上ないしそれを超える工期を基準として設ける企業も多くなり、工事進行基準の適用条件設定の曖昧さが残るところである。

④ 工事の進捗状況の把握方法

表5は工事進行基準における工事の進捗状況の把握方法を質問したものである。見積原価と実際発生原価の比率をもって進捗状況を把握する方法（見積・実際原価比率方式）と工程表に基づいて実際進捗状況を把握する方法（実際進捗状況把握方式）とが拮抗している。業種別分類では土木建築が見積・実際原価比率方式を多く採用しているが、他の業種では2方法に目立った差はない。ただ、完成工事高が高い企業ほど見積・実際原価比率方式を採用しているのは、大企業ほど原価管理が徹底しているという理由からであろうか。また、完成工事高が低い企業で実際進捗状況把握方式が多いのは原価管理が不十分なことと、工事自体の規模が小さく、工程表からでも容易に進捗度を把握できるからと考えていいだろう。

⑤ 工事進行基準を採用しない理由

表6は工事進行基準を採用しない理由を質問したものである。一般に理解されている理由は、中小レベルの企業では工事進行基準を適用しなければならないような工事は受注しないといった実際的な問題もあるが、さらに利益計上の不確実性、配当財源

ならびに税金資金の確保の困難性、税金面での不利性、事務の煩雑さ、そして基準適用に対する法人税法による事実上の制約といった理由が存在してきたものと考えられる。また、別の調査では上場企業レベルでも工事進行基準を採用しない理由に、契約価額と引渡価額の相違が収益額を不確定とすること、赤字発注（受注）が税法上の適用を妨げること、税金対策上の不利、進捗度測定の不正確性を挙げている（会計フロンティア研究会編「財務会計のフロンティア」中央経済社、1993年）。

本実態調査については、その理由として適用する工事が無いというのは業種、完成工事高の違いを問わず、共通しているが、完成工事高が小さい企業でこの理由を挙げる率が高く、完成工事高が大きな企業で低くなるのは当然であろう。また、収益認識基準としての不確定さを理由とするのは、直接的には、この基準の適用実態が多くの場合は曖昧な進捗度の尺度に依存していることを意味しているが、裏を返せば、この基準を適正に適用するには正確な会計記録、原価計算、そして厳密な予算制度が必要であるものの、そうした経理組織をとくに中小企業レベルでは持ち得ないことを意味するものと考えられる。さらに、この理由を大規模企業で多く挙げるのは、わが国では工事進行基準が利益平準化の財務政策的手段として一般的に理解され、したがって大規模企業ほど「曖昧な」基準を避けるようとする意図が働いているからとの印象を受ける。さらに、税務会計との不調和はよく指摘されるところであり、損失が見込まれる工事への適用禁止や工事進行基準により生じる工事未収金への貸倒引当金設定を認めないといった、税法自身のこの基準への考え方と税法規定上の対応がもたらしたものであり、これからの税務行政の課題であろう。なお、無回答の率が高いのは、工事進行基準の性格と内容に対する理解が一般に得られていないことが原因ではないだろうか。

表 4 - 1 工事進行基準の適用条件

		請負金額のみ	工期のみ		請負金額または工期	請負金額かつ工期	無回答	(%)
業種分類								
計		17.7	9.4	7.0	22.5		43.5	
土木建築		8.3	18.2	5.0	38.0		30.6	
土木		24.2	10.1	5.1	19.1		41.6	
建築		13.6	12.7	6.4	18.2		49.1	
設備		16.2	6.6	10.4	24.7		42.1	
職別		23.6	4.5	6.0	11.9		53.7	
完成工事高								
計		17.7	9.4	7.0	22.5		43.5	
1億円未満		27.0	4.5	7.9	3.4		57.3	
1～5億円未満		29.3	5.3	9.3	6.2		49.8	
5～10億円未満		24.8	5.9	11.9	6.9		50.5	
10～30億円未満		14.8	19.1	7.0	13.9		45.2	
30～50億円未満		7.5	32.1	7.5	32.1		20.8	
50～100億円未満		10.3	8.6	6.9	37.9		36.2	
100～500億円未満		8.6			58.6		31.9	
500億円以上					73.3		24.4	

表 4 - 2 工事進行基準の適用条件（請負金額）

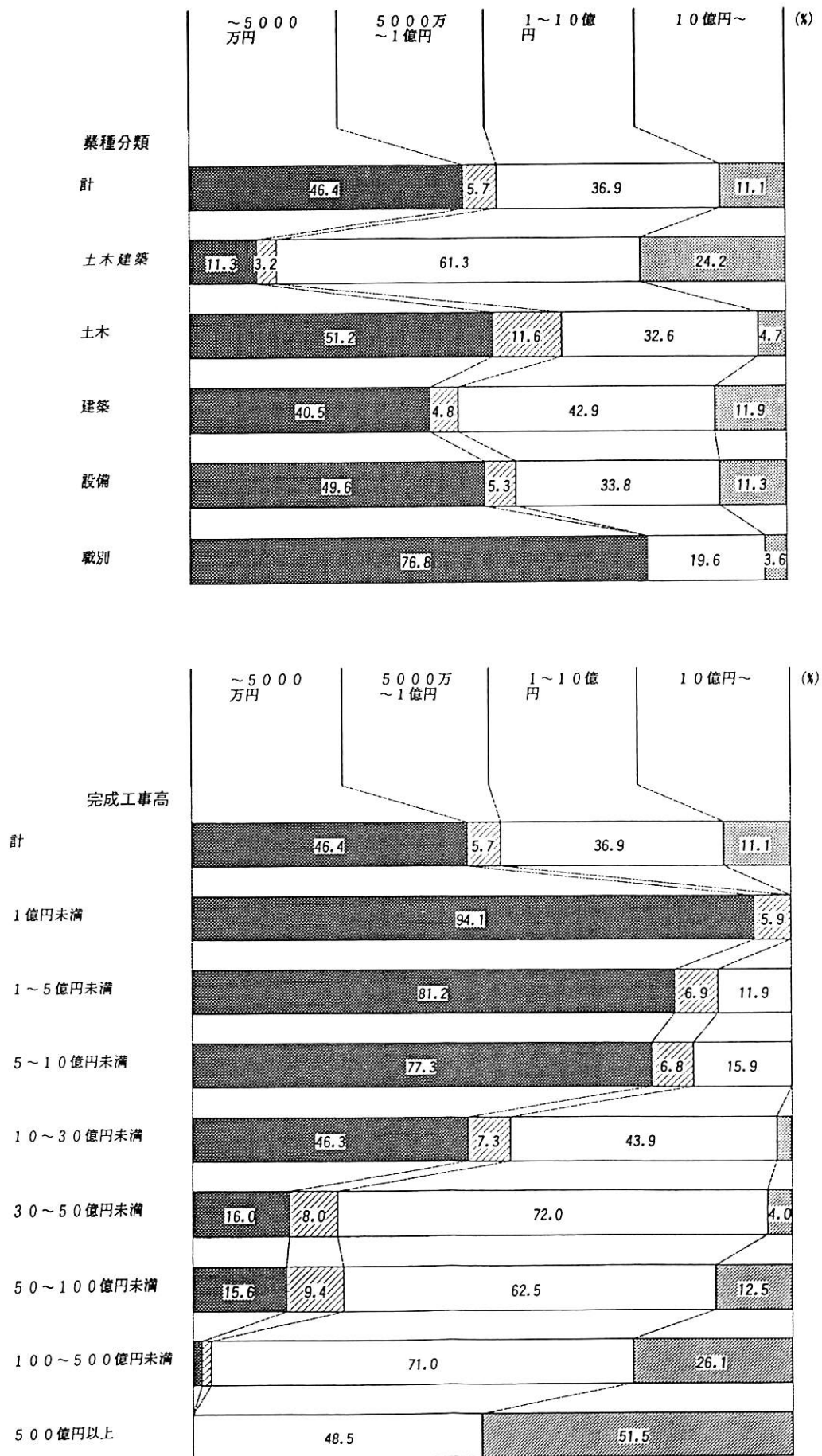


表 4 - 3 工事進行基準の適用条件（工期）

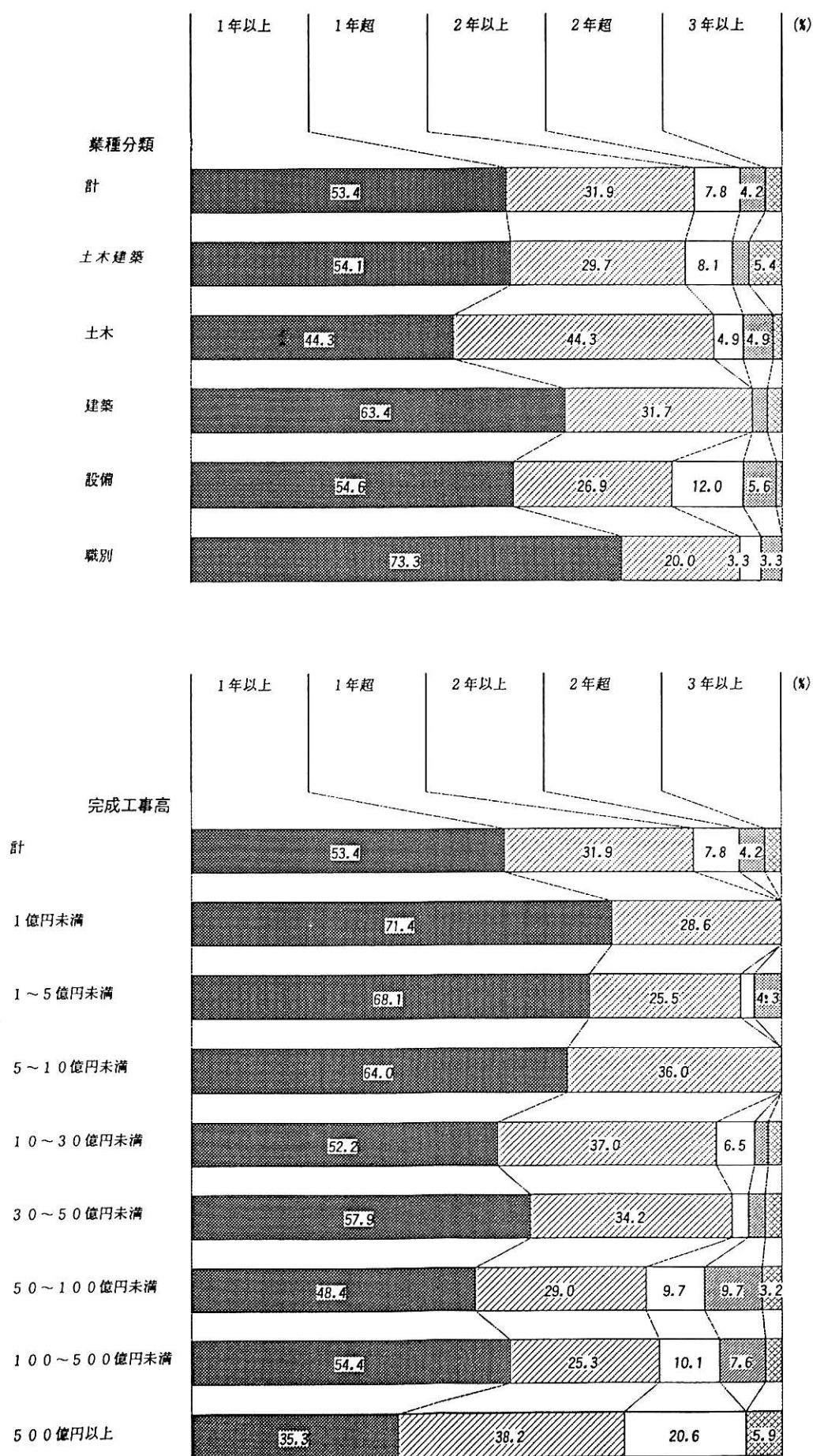


表 5 工事進行基準における工事の進捗状況の把握方法

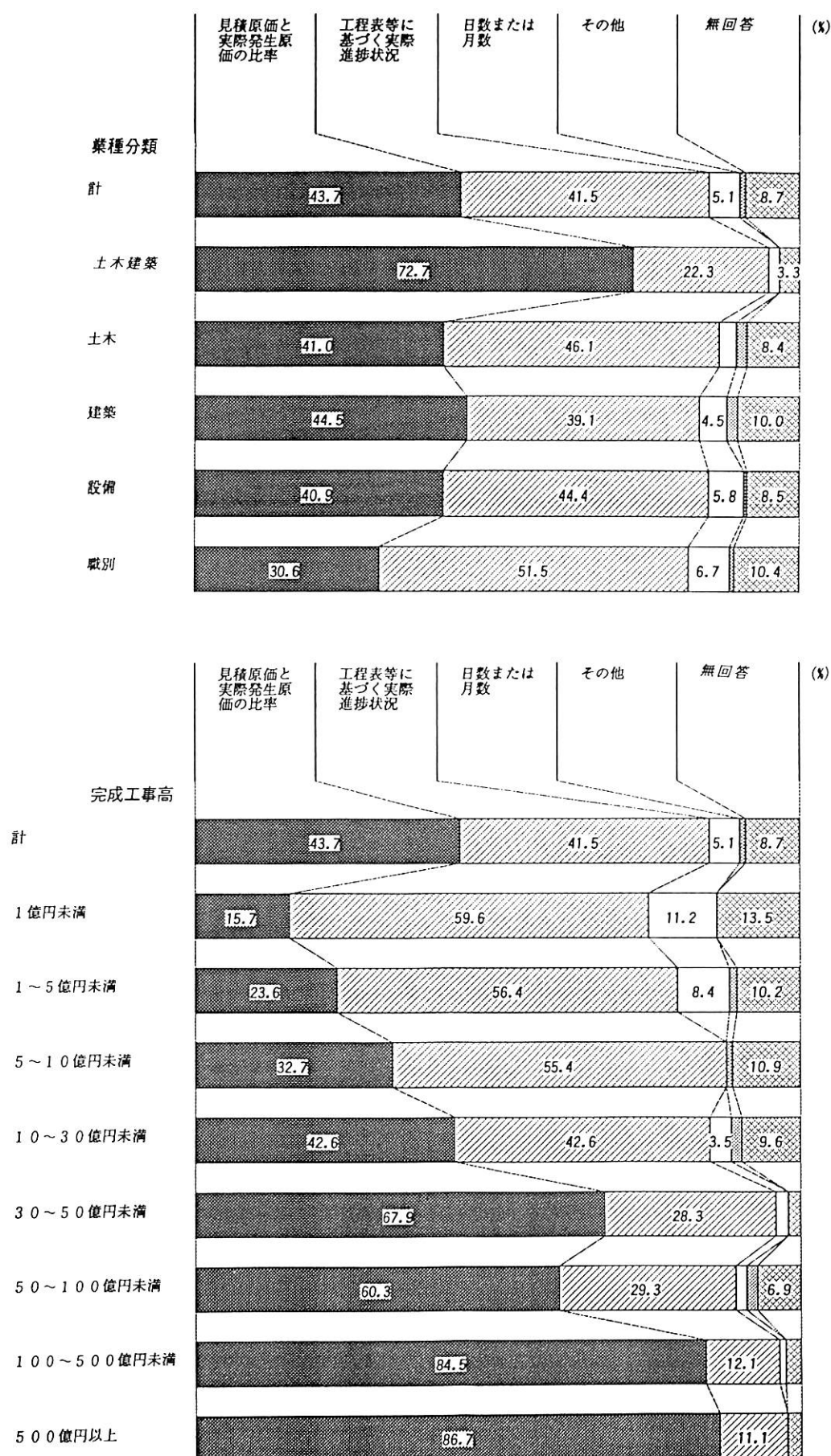
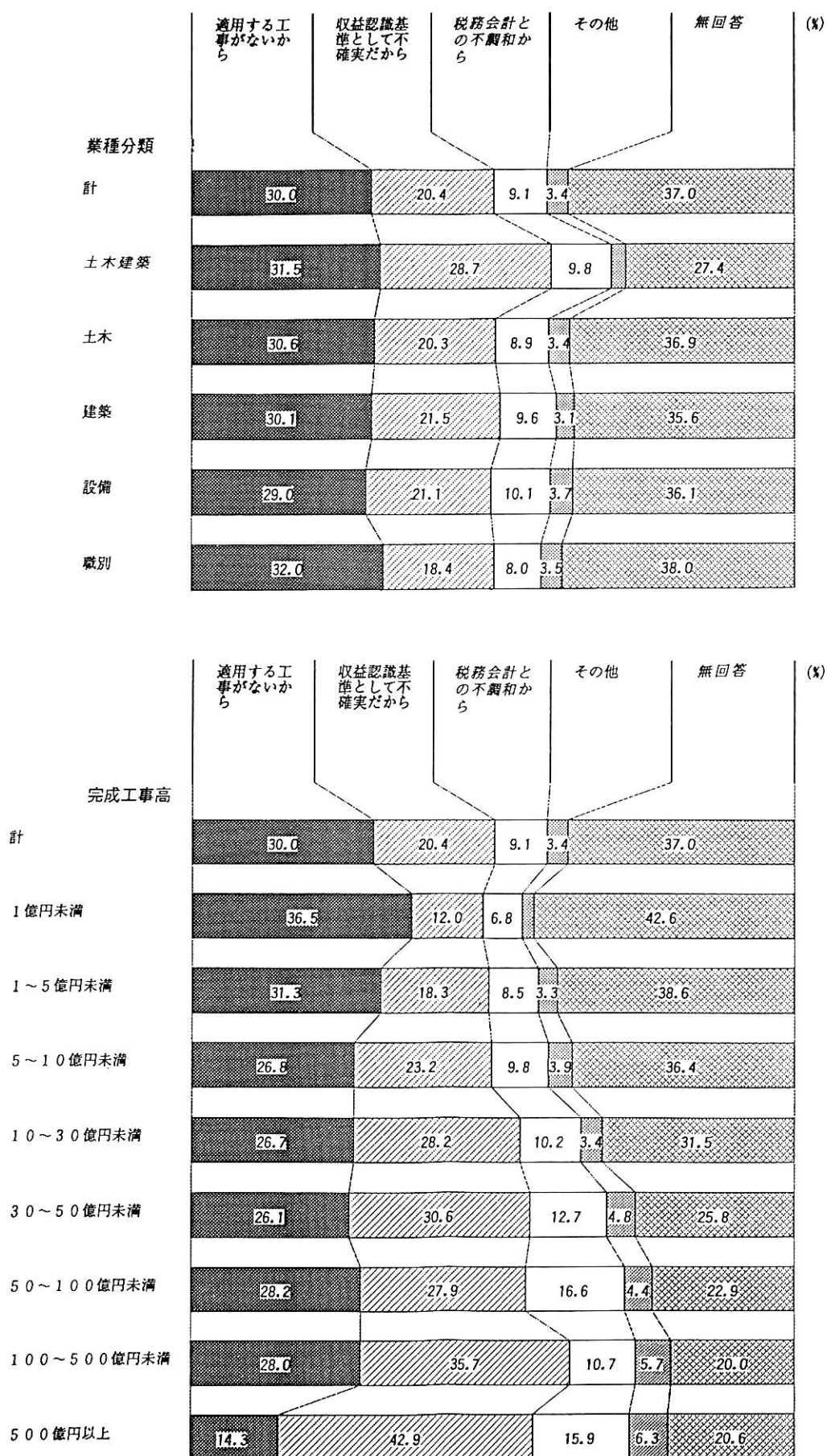


表 6 工事進行基準を採用しない理由



5 海外の基準およびその動向とわが国への影響

ここでは、工事収益の認識基準に関する国際的状況を概観しておきたい。無論、わが国の建設業は中小レベルから国際的レベルの企業まで幅広い。海外に進出し、あるいは海外で建設工事を受注する企業、あるいは国際的金融市場から資金調達をする企業は財務内容の国際的水準での透明性が殊更に要求されるので、会計基準の国際的状況や動向には敏感にならざるを得ない。だが、中小レベルの企業にとっては国際的会計基準の状況や動向は関係ないとも考えられる。

しかしながら、企業会計原則や商法も将来的には会計基準の国際的協調体制を採らざるを得ない。国家自体のグローバル化が進むにつれて、その国独自のルールを押し通すことは難しいし、税法も会計基準の影響もさることながら課税ベース自体の国際的標準化を避けることができない状況だからである。例えば、国際会計基準委員会（IASB）や経済協力開発機構（OECD）の会計基準の調和化（ハーモナイゼーション）に対する取組みの成果をわが国も無視できず、企業会計原則などに徐々に反映されつつあるのである。これは工事収益の認識基準も例外ではなく、したがって、やがて中小企業レベルの会計にも影響してくるかもしれないのである。

以下、米国、英国、国際会計基準の概要、そしてその他各国の状況をみた後、わが国への影響を検討してみよう。

(1) 米 国

米国の工事収益に関する現行の会計基準は、米国公認会計士協会（AICPA）の会計調査研究公報（Accounting Research Bulletin: ARB）第45号（1955年）、同協会業種別監査会計指針書Audit and Accounting Guide—Construction Contractors（1981年）、および同協会趣意書Statement of Position 81-1（1981年）で指示されている。

このうち、ARB第45号の段階では工事進行基準が望ましいとはいえ、工事完成基準も並行的に認めている（第15節）が、協会業種別監査会計指針書、および同協会趣意書では工事進行基準が原則的方法であり、工事完成基準は例外的方法として位置付けられることになった。

すなわち、協会趣意書は「工事進行基準に基づいて作成された財務諸表は、工事完成基準に基づく財務諸表よりも、より明瞭に、より適時に企業の取引や出来事の経済的実体を示し、さらに、請負契約に係わる粗利益と関連する期間費用との関係をより正確に示すことになる。工事進行基準に基づいて作成された汎用財務諸表の方が、利用者にとっては、企業の経済活動量を知るのに好都合である。」（第22節）と明記し、工事完成基準については「工事完成基準に基づいて作成された財務諸表は、当該財務諸表上報告された請負工事の粗利益とそれに関連する期間費用との関係を意味あるものとしての的確に示すことができない。」（第30節）が、「見積りが工事進行基準の項で明記した常識的に信頼し得る基準に合致しない場合又は、固有の障害が存在する場合は工事完成基準を採用することが望ましい。」（第32節）とするのである（以上の翻訳は、日本公認会計士協会業種別監査研究部会建設業部会訳「建設業の会計と監査

ガイドブック」都市文化社、1988年による）。

参考として、A I C P A の Accounting Trends & Techniques、1993年版 (p. 367) による表 7 の統計資料を紹介しておこう（この表の数値は上場600社をサンプル抽出し、そこから長期請負工事を行う企業をさらに抜き出した実数である）。

表 7	会社数			
	1992	1991	1990	1989
工事進行基準	94	92	91	92
部分引渡基準	35	36	34	33
工事完成基準	5	8	9	6
特定できない	1	2	4	2

(注) 部分引渡基準 (Unit-of-delivery) はわが国の部分完成基準に近いが、米国では工事進行基準の一種と考えられている。

(2) 英 国

英国の工事収益の認識基準は基準会計実務書 (S S A P) 第 9 号 (1988 年) 「棚卸資産および長期契約 (Stocks and long-term contracts)」で指示されている。まず、この基準書が想定する契約は契約活動が異なる期間にまたがるものを言い、一般に 1 年を超える期間に亘る契約を言うが、それより短くとも、その期間の売上と帰属する利益を記録しないことで財務諸表が真実かつ公正な概観 (a true and fair view) を与えないのであれば長期契約と見なされるべきとする (第 22 節)。つまり、期間をまたがる全ての重要な工事についてはこの基準を適用すべきとするのである。

そして、「長期契約の完成に要する時間の長さの故に、売上を記録すること、そして利益の計上を完成まで延ばすことは、その年度中の会社の活動の成果の公正な概観を与えず、その年度に完了した分の契約に関する成果を反映する損益計算書になってしまう。それ故、契約が進行している間、確認できる売上と利益を計上することが妥当である」(第 7 節) という理由で、「長期契約は契約毎の基準で評価され、契約活動が進行するに応じた売上と関連原価を記録することで損益計算書に反映されるべき」(第 28 節) とし、「長期契約の達成がその完了前に合理的確かさで評価できると考えられる場合、慎重に計算された帰属利益が損益計算書において、当該契約の報告された売上高と関連原価の差額として認識されるべきである」(第 29 節) と指示し、工事進行基準での収益認識を唯一の基準とするのである。例外は、期間にまたがる契約であっても真実かつ公正な概観の表示に重要な影響を与えないものだけである (田中弘・原光世訳「イギリス会計基準書」中央経済社、1990 年、pp. 140ff. も参照)。

(3) 国際会計基準

国際会計基準 (International Accounting Standards: I A S) は国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee: I A S C. 本部ロンドン) が公表する会計基準である。I A S C は 1973 年に、会計基準の国際的調和化を目指して、米国、英国、カナダ、ドイツ、フランス、オランダ、オーストラリア、メキシコ、そして日本の各職業会計団体 (日本は日本公認会計士協会) が集まって結成され、I

A Sを公表してきた。現在では、世界のほとんどの主要国の会計士団体が加盟ないし協力体制をとっている。

とは言え、I A SはI A S Cという民間の国際機関が公表したものであり、本来ならば各国の会計基準に直接の拘束力はないが、1981年から始まった諮問グループ会議（Consultative Group Meeting：1983年に正式の組織となる）に証券監督者国際機構（I O S C O：わが国の大蔵省もメンバーである）、米国財務会計基準委員会（F A S B）、E C委員会、世界銀行、国際商工会議所などが加わり、またO E C Dや国連多国籍企業センター（U N C T C）がオブザーバーになることで、各国の会計基準の設定、改廃に大きな影響を与えることになった。とりわけ、I O S C OがいくつかのI A Sを正式に承認することで、証券市場向けの企業財務内容開示の世界標準としての意味が付されはじめ、わが国でも無視できない存在となってきた（国際会計基準については、黒川保美編「総解説国際会計基準」日本経済新聞社、1994年、pp. 17ff.、嶋村剛雄監修「国際会計基準精説」白桃書房、1994年、pp. 2ff. も参照）。

工事収益に関して直接に指示する現行I A Sは、1993年改訂の第11号「工事契約（Construction Contract）」、および同じく同年改訂の第18号「収益（Revenue）」である。改訂前第11号（1979年）は、工事契約（I A Sは工事の開始と完了日が異なる期間に属する工事契約と定義する）を工事進行基準または工事完成基準のいずれかで処理し（第42節）、そのうち工事進行基準は契約の結果を信頼性をもって見積もり得る場合にのみ適用できると指示していた。つまり、工事完成基準を原則適用し、工事進行基準は一定の条件（確定価額契約と原価加算契約で条件を異にする）を満たした場合にのみ上記の信頼性が担保されるものとして適用を認めることとしたのである（第43節）。

これに対して、改訂第11号は、「工事契約の結果が信頼性を持って見積ることができるとき、その工事契約に関連した収益及び原価は、その請負業務の貸借対照表日現在の進捗度に応じて、収益及び費用として認識されなければならない。」（第22節）として工事進行基準を適用することとしている。なぜなら、「この基準を用いれば、工事契約収益はその進捗度に到達するまでに発生した工事契約原価と対応させられ、作業の完了部分に帰属させることができる収益、費用及び利益を報告する結果となる。当該基準の使用により、期間中の請負業務の程度と経営成績に関する有用な情報が提供される。」（第25節）ことになるからである。しかも、工事完成基準については、一切、指示がない。「工事契約の成果が信頼性を持って見積ることができないときは、収益は、発生した工事契約原価が回収可能であると見込まれる範囲まで認識し、さらに工事契約原価は、発生した期間に費用として認識されなければならない。」（第32節）のである。また、「工事契約総原価が工事契約総収益を超過する可能性がかなり大きいとき、予期される損失はただちに費用として認識されなければならない。」（第36節）とする。

このように、I A S改訂第11号は工事進行基準のみを工事収益の認識基準とし、工事完成基準を認めていない。同基準の基本的な立脚点は企業の業績表示にあるが、従来の公正妥当とされてきた会計基準の一方を否定したI A Sの日本基準への影響が、現在、建設業界で懸念されていることは周知のとおりである。

(4) 各国の状況

以上、米国基準、英国基準、および国際会計基準における工事収益の計上基準をみてきたが、これらはいずれも工事進行基準の原則適用、ないし全面適用を指示している。表8に示すのは世界主要国の工事収益認識基準の一覧表である（中央監査法人訳「会計基準国際比較ハンドブック」中央経済社、1995年、pp. 458-459.）が、工事完成基準（表では完了基準とされている）のみの適用を指示する国はドイツだけで、他は工事進行基準か両基準の併用となっている。ただし、注意すべきは、両基準の併用とはいえ米国のように工事進行基準を原則とし、工事完成基準を例外とする国と、日本のように主流は工事完成基準の国がある点である。

表 8

国名	長期契約の評価方法	国名	長期契約の評価方法
国際会計基準	進行基準	スウェーデン	完了基準・進行基準
日本	完了基準・進行基準	スペイン	完了基準・進行基準
米国	完了基準・進行基準	チャネル諸島	進行基準
英国	進行基準	中国	進行基準
アイルランド	進行基準	デンマーク	完了基準・進行基準
アルゼンチン	完了基準・進行基準	ドイツ	完了基準
E C 指令	－	ナイジェリア	完了基準・進行基準
イスラエル	完了基準・進行基準	ニュージーランド	進行基準
イタリア	完了基準・進行基準	ノルウェー	完了基準・進行基準
インド	完了基準・進行基準	フィンランド	完了基準・進行基準
インドネシア	完了基準・進行基準	ブラジル	進行基準
オーストラリア	進行基準	フランス	完了基準・進行基準
オランダ	完了基準・進行基準	ベルギー	完了基準・進行基準
カナダ	完了基準・進行基準	香港	進行基準
韓国	完了基準・進行基準	南アフリカ	完了基準・進行基準
キプロス	進行基準	メキシコ	進行基準
シンガポール	完了基準・進行基準	ルクセンブルグ	完了基準・進行基準
スイス	完了基準・進行基準		

6 税制調査会報告

国際的な会計基準の調和化の問題から、わが国でも工事進行基準を全面適用、または原則適用とすべきか否かの議論が遠からず表面化してこようが、前述のように、実務の実態をみれば、とくに中小レベルの建設業者を中心に工事完成基準の採用が圧倒的である。この実態調査の結果は、従来から一般に理解されてきた実務状況を改めて裏付けたものになった。

しかしながら、平成8年8月に政府税制調査会、法人課税小委員会は工事進行基準の全面適用を委員会案として出すことを表明した。この案の主旨が、法人税負担の年度間格差解消ないし課税所得の早期捕捉にあるのか、あるいは企業業績の適正表示にあるのかは必ずしも明確でないが、工事収益認識に関するわが国の長年の会計実務に一石を投じたこと

だけは確かである。

これに対して、早速、各方面からの反響（反論）が出た。例えば、日本公認会計士協会は「平成9年度税制改正意見・要望書」（平成8年11月）において、「長期請負工事に係る工事完成基準又は工事進行基準の選択については現行制度を維持されたい」との意見を提出している（第3－5）。その理由として、現在の工事完成基準の原則適用と工事進行基準の選択併用適用方式が企業会計の慣行として産業界に定着していること、工事進行基準のみの採用とすると、発注後の契約内容の変更、収益・原価の見積もりにおける不確定要因の存在などのケースで実務上種々の問題が生じること、工事進行基準の会計処理には多大な負担がかかることを挙げる。無論、工事完成基準のみの適用は企業活動の成果が的確に反映されないという問題が生じるので、いずれかに画一的に統一することは合理的でないとして、要は現状維持を主張した。なお、同意見・要望書では、損失が見込まれる工事についても工事進行基準の適用を認めるよう要望している（第3－6）が、これは法人税法に対しての産業界からの従来からの強い要望である。

また、当の建設業界も税制調査会の報告には批判的である。業界サイドから見た工事進行基準の問題点として、（1）総工事原価の見積りが非常に困難であること、（2）納税額の立替払いに多大な金利負担を強いられること（未成工事受入金より未成工事支出金が多い現状では、工事進行基準での収益認識は事実上の税金の立替払いになる）、（3）税法上赤字工事に対する適用がないこと、（4）企業の事務負担が増大すること、（5）他の業種との収益の認識基準が不統一になることが挙げられ、上記委員会案の実務への適用に対して否定的である（土井直樹編「長期請負工事の収益認識について－政府税調の基本方針の理解へ向けて－」、全建ジャーナル1996年11月号、pp. 15-17.）。

ここで、上記2つの反論は、工事進行基準を唯一の基準としようとする方向に対する現状維持とすべきという立場からの反論であるが、それなりに傾聴に値するものがある。IAS等の国際的な動向は、企業活動ならびに資金調達のグローバル化の時代を迎えて、企業の適時、的確な収益性の開示という要請を受けてのことである。また、これらの動向を受けた形となっている上記委員会案は、別の面では課税所得の早期捕捉という側面を併せ持つものである。したがって、国内の事業に専念する中小規模の建設業者にまで現状に比べた税務面での不利益、さらに資金的、事務的負担をかけてまで工事進行基準を原則適用させる意味があるのかと疑問視されるのは当然である。

他方、工事進行基準の長所は言うまでもなく収益・費用の期間対応、期間帰属の適正化による企業活動を反映した損益計算の達成にある。上記の2つの反論は、かかる基準の特質を認めただけで、なおも総工事原価の見積り、したがって工事進捗度測定の困難性、収益認識の不確実性、事務負担の増大等の短所を根拠に工事進行基準の全面適用の方向に対して懸念すると同時に、従来通りの工事完成基準との併用制でも適正な損益計算が十分に可能であるという立場を表明するものである。結局は、平成8年11月の税制調査会報告でも一定規模以上の工事に工事進行基準を適用するという付帯条件付きで、併用制維持の立場を結論とした。

すなわち、「長期工事についての収益の計上時期は、工事進行基準による方が各事業年度の企業業績を適切に表すことになるものと考えられる。国際的にも工事進行基準を採用する方向にあること等にかんがみれば、法人税の課税所得計算においては、長期工事につ

いては、工事進行基準を原則的な収益の計上基準とする方向で検討することが適当と考える。ただし、工事進行基準による収益の計上を求めるにしても、小規模な工事についてまでこの基準を適用すると事務負担が著しく増加する等の問題もあるので、比較的規模の大きい工事に限定する等対象工事を限定する必要があると思われる。」（税制調査会「法人課税小委員会報告」第2章1(1)）という審議結果を表明した。

税制調査会の報告は現状では妥当なところに落ち着いたと言うべきかもしれない。ただ、同報告書にいう、工事進行基準を原則とし、適用対象工事を一定規模以上等のものに限定するというのは論理矛盾がある。工事進行基準を原則とするならば、一定規模以下等の工事についてはその適用を免れるようにするというのが筋であり、またその場合の適用免除の判断基準は重要性しかあり得ない（英国基準に近い）。この点、同報告の最終的着地点は未だ不明である。とは言え、従来の基準から工事進行基準原則化へ一歩踏み出した点は注目されるところであり、企業会計原則や商法、さらには税法等の対応が今後の課題となろう。少なくとも、税効果会計が導入されない限り、法人税法の企業会計の現場への影響は維持されるであろうから、法人税法は工事進行基準適用の環境を整え、赤字工事にも適用できることとすとか、未成工事未収金にも貸倒引当金を設定できるようにするなどの措置が必要と考えられる。

7 提 言

建設業会計は従来から井（どんぶり）勘定と称されてきたが、工事ごとのプロフィット・センター意識が乏しく、予算管理が不徹底となりがちであることは否めない。総工事原価の見積りが困難という工事進行基準に対する批判も裏返せば、企業における積算能力、原価管理能力、そして発生原価の識別・記録能力の欠如を意味する。

実は、工事進行基準の適用は、これらの諸問題を改善する手がかりになる可能性をもっている。つまり、この基準の適用上不可欠の原価積算能力の向上、工事毎の進捗度・原価・採算性の把握、管理能力の向上を通して経営の合理化、健全化に資することになるからである。工事完成基準のもとでも、本来、こうした管理能力を向上させることは必要であり、可能であるが、経理という経営必須の要素からの避けられない要請があれば、経営現場での動きは早い。

無論、わが国の建設業界の構造の中には工事進行基準を適用しにくくする要因がある。事務管理、経理といった間接業務に十分な人材等を配置しえない中小企業が多いし、また下請企業にとっては元請けとの関係から、契約がえてして事実上の白紙受託契約的な力を持ち、契約書に書かれた以外の工事や設計変更に伴う追加工事も頻繁に行われ、かつ変更契約書が竣工間際まで交わされないことも多い。さらに、下請が多く集まる工事では工事待ち時間の発生も多いなど、当初見積りと実際発生原価の差が大きいことも茶飯事である。その他にも、湧水や遺跡など、思わぬ原価発生要因も存在する。こうした事情を考慮すれば、総工事原価の見積りは確かに困難であり、事務負担も大きい。しかし、上記の障害のいくつかは同時にわが国の建設業の構造的問題でもあり、工事進行基準の適用を通して改善の糸口を見つける可能性もある。また、工事進行基準の進捗度の測定値が発生原価に限

られるものでないことは注意すべきであり、総工事原価の見積りの困難性だけをもって工事進行基準の原則化への反対の議論に組みすることはできない。

工事進行基準の原則適用がわが国で実行に移されるかどうかは現時点では不明である。しかし、今、建設業の合理化が唱えられ、また経理の透明化が問われている時、工事進行基準の適用がもたらすプラスの効果についても積極的な評価を行い、また同基準の適用技術、例えば、赤字受注の場合の年度帰属損失の計上方法、工事中途で原価見積りが変わった場合の処理法、同じく中途で赤字が判明した場合の過年度損益の修正法などについても、わが国では経験が乏しいだけに、今後、開発していく必要があると考えられる。

Ⅱ. ジョイント・ベンチャーの会計処理

公認会計士 中 村 義 人

1. はじめに

今日、わが国の建設業界では、ジョイント・ベンチャー（Joint Venture、共同企業体、以下「JV」という。）を利用した建設工事が多く実施されている。わが国で戦後始められたJVは、建設業界さらには日本経済の発展に多大の貢献をなして来た。これは、後述するようにJV自体が持つ優れた特性とともに、中小建設業者の保護・育成のために建設省が積極的にJVを奨励したこともその一因であったといえよう。JVは、今後も引き続き建設工事における重要な地位を占めるものと考えられる。しかし、JVを安易に活用すると、不良・不適格業者の参入や工事施工の非効率化の弊害を生じ、建設業の健全な発展を阻害することにもなる。また、JVの健全な普及のためには、その処理や内容が明瞭に開示される必要がある。残念ながらこれまでJVの会計処理については、明確な会計指針は公表されてこなかった。そのため、多種の会計処理が存在し、統一的な会計慣行が生まれてきていない。また、最近の会計基準の国際的調和にも対応されていない。そのため、本報告書において、わが国におけるJVの会計実務と建設業経理に関する実態調査（以下、「実態調査」という。）の結果をもとに、現行の会計処理の問題点を明らかにして、あるべき会計処理について検討してみたい。

2. JVの意味

(1) JVとは

JVとは、複数以上の建設業者が共同連帯して工事の施工を行うことを合意して結合した事業組織体である。JVはもともと米国において発祥した組織であり、わが国では、「共同企業体」と訳されて使用されている。

米国におけるJVの出現は、1930年代にさかのぼり、米国西部コロラド州のフーバーダム（1931年着工、1935年完成）の建設のために西部の有力建設業者6社が協力して、Six Companies Inc.というJVを作ったのが初めであった。フーバーダムは、規模の大きさ（総工事費約5千万ドル）と技術的困難さのゆえに、そのリスクは余りにも大きく、各工事業業者の単独施工を踏みとどまらせるものがあつた。そのため、6社は協力することによってその難工事を完遂した。その後、JVは米国各地に急速に広まることとなった。

わが国においては、JVの制度は、戦後、米軍関係の工事に現われたものが最初であった。すなわち、昭和25年、沖縄の米軍工事に関して当時、米国の3大建設業者の一つであったMorrison Knudsen Co.と鹿島建設、大林組、竹中工務店とが組んだ共同企業体がわが国最初のJVであるとされている（注1）。

その後、建設省は、JVの健全な発達がわが国の建設業界に益することが大きいと

の見解に立ち、昭和26年9月「ジョイント・ベンチャーの実施について」の通達（注2）を出し、ここにJVが正式に認められることとなった。通達においては、JVは「2人以上の事業者が共同して工事を行う為に用いられる共同経営の一方式」であると述べられている。また、公正取引委員会との了解事項として、JVは「一業者単独では引受け難い大きな工事又は技術的に困難な工事に際し、協定に基づき設立する共同経営の一種」であり、当該協定は「工事の都度行われ、工事終了と共に、消滅する性質のもの」であるから、この限りにおいて独禁法違反とはならないとしている。

JVの定義については、上記の建設省通達の他に、昭和28年3月の建設省通達「共同請負について」（注3）においても、「共同請負とは、2以上の企業者が共同連帯して工事を施工するために用いられる一種の共同経営方式であって、建設工事についてはジョイント・ベンチャーとも呼ばれ」と規定されている。

国際会計基準（IAS）第31号「ジョイント・ベンチャーに対する持分の財務報告」においては、JVを「複数の当事者が共同支配によりある経済活動を行う契約上の取決めをいう。」と定義している。ここにおける共同支配とは、「ある経済活動に対する契約に基づき合意された支配の共有」を意味し、JVに対する基本的な特徴とされている。したがって、JVは、投資企業が単独で支配する子会社や関連会社とは区別されるものである。

(2) JVの法的意味

JVは、構成員全体の共同事業として建設工事を施工することを約し、このため相互に出資をし、代表者を設けることなどから団体としてみることが出来る。ただし、この団体は法人格なき団体であり、民法上の組合（民法第667条）と考えるのが適当とされている（注4）。学説・判例においても、JVは民法上の組合と解されている。したがって、JVは法的には、各建設会社がそれぞれ出資をして、共同して事業を営むことを約することにより効力が生じる契約（同第667条）と規定することができよう。組合財産は各構成員の共有であり（同第668条）、JVの利益の分配は各構成員の出資の割合に応じて分配され（同第674条）、JVの債務の各構成員の負担は損失分担の割合で責任を負うことになる（同第675条）。

3. JVの特徴

(1) JVのメリット

JVのメリットとしては、一般的に次の項目があげられる。

①融資力の増大

大規模工事の場合、多額の運転資金を長期的に必要とするが、JVを組むことにより1社当たりの資金負担額を軽減できる。このことにより、大規模工事への参加がしやすくなる。

②危険分散

JVを組むことにより大規模工事に伴う工事損失の危険の負担額を分散すること

ができる。

③技術の拡充、強化および経験の増大

工事経験の少ない建設業者も専門会社と組むことにより、技術の強化および経験の増大になる。

④施工の确实性

J Vの各構成員の協力、連帯責任により、単一業者との契約に比べ、工事の施工の确实性と安全性が確保できる。

(2) 中小建設業の振興策としてのJ V

このように、多くのメリットを有するJ Vは、わが国において活発に利用されるようになった。昭和30年代になると、J Vは上記のメリットに加えもう一つの重要な目的を持つようになった。それは、中小建設業の振興策としてのJ Vの利用であった。昭和37年の建設省の通達によると、中小建設業の施工能力を増大し、育成強化をするために、共同施工方式による施工の推進を図り、中小建設業に受注する機会を与えるように要請している（注5）。ここに、J Vは、融資力の増大、危険分散、技術の拡充、強化および経験の増大などの本来的な目的とは別に、中小建設業の育成強化というわが国独特の目的を持つようになり、むしろこの目的のためにのみJ Vを組むということも行われるようになった。そのため、建設省は行き過ぎたJ Vの制度を是正するため、再度J Vの健全化を促す通達を出すに至った（注6）。そこにおいては、次のようにJ Vの健全化に向けた施策が述べられている。

- ① 共同企業体の構成は、構成員相互の利害関係の複雑化、協調の困難性を避け、運営上の責任の明確化を図るため、企業数がおおむね5社以内であること。
- ② 共同企業体の格付が、構成員各個の格付より昇格するような組合せであること。
- ③ 各構成員が資本、技術、材料を出し合う等により、工事の施工にあたって総合力が発揮でき、実質的施工能力が増大するようなものであること。
- ④ 大企業と中小企業が協力し、相互に技術、資材、労務等を提供し合うことによって、工事の円滑な施工が期待される場合等においては、工事ごとに大企業と中小企業とが結成することも差支えない。
- ⑤ 本制度の趣旨に即せず、単なる受注機会の増大を図るための方便とみられるもの、工事の適切な遂行が期待できないと判断されるものに対しては指名しない。

しかし、このような施策にもかかわらず、景気停滞下においては、多くの建設業者に受注機会を付与するという工事の配分を目的としたJ Vの運用を余儀なくされている場合も多く、以下のような問題点が指摘されている（注7）。

- ① 小規模工事等、単独業者が施工する方が効率的な工事までJ Vが受注する。
- ② 構成員数が多過ぎたり、構成員間の技術力、施工能力等の格差が大き過ぎ、共同施工が著しく非効率になる。
- ③ 事務処理上の手続き等が繁雑で業務が非効率になる。
- ④ 施工能力のない業者の受注に利用されている。
- ⑤ ペーパーJ V等実際には共同施工が行われない場合がある。

4. J Vの種類

- (1) 施工方式による区分（共同施工方式（甲型共同企業体）と分担施工方式（乙型共同企業体））

この区分は、昭和28年の建設省通達（注3）により明示された区分で、共同施工方式とは、各構成員があらかじめ定めた出資割合に応じて資金、人員、機械等を拠出して工事を施工する方式である。分担施工方式とは、共同企業体として請負った工事を工事場所別等に分担して施工する方式である。

共同施工方式では、共同企業体協定書において次のように各構成員の出資割合を取り決めておく。

（構成員の出資の割合）

第8条 各構成員の出資の割合は、次のとおりとする。

〇〇建設株式会社 〇〇%

〇〇建設株式会社 〇〇%

分担施工方式では、共同企業体協定書において次のように各構成員の分担工事額を取決めておくが、各構成員は工事全体に対して連帯責任を負うことには、共同施工方式と変わりはない。

（分担工事額）

第8条 各構成員の建設工事の分担は、次のとおりとする。

〇〇建築工事 〇〇建設株式会社

〇〇土木工事 〇〇建設株式会社

出資比率は、共同企業体運営のための財産的基礎を各構成員間で分担する割合であり、工事の施工より生じる利益の配分割合ともなるものである。したがって、出資比率は、技術者を適正に配置し共同施工を確保できるように適正なものでなければならない。そのため、出資比率の最低の基準が次のとおり決められている（注8）。

2社の場合 30%以上

3社の場合 20%以上

- (2) 結成時期による区分（特定建設工事共同企業体（大規模工事向き）と経常建設共同企業体（中小建設会社向き））

昭和62年8月中央建設業審議会は、共同企業体をその活用目的別に2方式に決め、発注機関がこれらの方式を必要に応じて選択することにした（注9）。

特定建設工事共同企業体とは、大規模かつ技術的難易度の高い工事の施工に際して、技術力等を結集することにより工事の安定的施工を確保する場合等、工事の規模、性格等に照らし、共同企業体による施工が必要と認められる場合に工事毎に結成される

共同企業体をいう。この共同企業体は、いわゆる一発型共同企業体とも呼ばれ、大規模かつ技術的難易度の高い工事の施工に活用されるものである。そのため、中小建設業者にとっては、これらの共同企業体に参加するのは、規模的、技術的に難しいため、これに代わる方式として中小建設業者が、継続的な協業関係を確保することにより経営力・施工能力を強化する目的で結成されるものが経常建設共同企業体である。この経常建設共同企業体は、中小建設業者が単独では受注することができない上級の工事の施工の機会を開き、中小建設業者の育成、振興を図ろうとするものである。

(3) 発注者との関係による区分（記名施工方式（表 J V）と匿名施工方式（裏 J V））

記名施工方式とは、通常の J V の形態であり、発注者に対して J V の構成員が契約書に明示されているものであり、匿名施工方式とは、J V の存在が発注者に対して明示されないものをいう。この匿名施工方式は、何らかの理由により実際の J V の構成員が契約書に明示されないものである。契約書に明示されていない業者は、対内的には、J V の構成員として取り扱われるが、対外的には下請契約に準じた取扱いになると考えられる。工事の明瞭性からいって、好ましいものではないため、昭和58年建設省より協力施工方式（注10）という下請形態が公表され、匿名施工方式に代わり今日広く行われるようになった。

5. J V の会計処理

(1) J V の会計組織

実態調査によると、直近3年間の J V の構成員参画の有無の質問に対して、次の回答が得られている。

共同施工方式の J V の構成員になったことがある	22.6%
分担施工方式の J V の構成員になったことがある	8.0%
J V の構成員になったことがない	53.1%
無回答	20.7%

約30%の会社が直近3年間に J V 工事に参加していたことが分かる。

J V は、各建設会社が構成員となっており、各建設会社の会計処理方法はそれぞれ異なっているため、まず、J V としての統一的な会計組織や会計処理を取り決めておくことが必要である。J V の会計組織や会計処理は、スポンサー会社が行うのが通常であり、独立したものとする場合とスポンサー会社の中に取り込まれて処理する場合の二つの方法がある。

スポンサー会社とは、J V を代表する建設会社をいい、J V の工事に関して発注者との折衝、請負代金の回収、J V の資産管理などを行う権限を有する。このスポンサー会社以外の構成会社をサブ会社という。スポンサー会社は、J V 協定書において以

下のとおり規定される。

(代表者の名称)

第6条 当企業体は、〇〇建設株式会社を代表者とする。

(代表者の権限)

第7条 当企業体の代表者は、建設工事の施工に関し、当企業体を代表して、発注者及び監督官庁等と折衝する権限ならびに自己の名義をもって請負代金の請求、受領及び当企業体に属する財産を管理する権限を有するものとする。

「共同企業体運営モデル規則 経理取扱規則」(注11)によると、共同企業体は、独立した会計単位として経理することとされている(同規則第5条)。しかし、実務的には、共同企業体の経理は独立した会計組織は取られておらずスポンサー会社の会計組織の中で行われることがほとんどである。したがって、同取扱規則の注解において、「帳票の様式その他経理処理の手続については、實際上代表者の例によることが考えられる。」と記載されている。また、「共同企業体の規模、性格等によって、効率性、正確性等の観点から代表者の電算システム等を適宜活用することも差し支えない。」ともされており、弾力的な取扱いとなっている。

実態調査によると、共同施工方式のJVのスポンサーの参加経験について、次のような回答結果となっている。

スポンサーになったことがある	62.9%
スポンサーになったことがない	36.0%
無回答	1.1%

3分の2近くの会社がスポンサーの経験があり、スポンサー会社の妥当な会計処理の公表の必要性が高いことが分かる。

また、スポンサーになった会社のJVの経理処理の方法の質問に対して、次のような回答結果となっている。

自社経理部門とは帳簿・担当者を区分して処理している	23.6%
自社経理部門とは帳簿のみ区分して処理している	50.4%
自社経理部門で帳簿を区分しないで処理している	21.2%

これらの回答からは、直接的には、JVの会計組織・会計処理はうかがい知れないが、JVの帳簿だけは、自社の帳簿と分けて処理している会社がほとんどであることが分かる。

(2) JVの会計処理

JVの会計処理は、スポンサー会社とサブ会社との会計処理に分けられるが、その

会計処理に本質的な相違はなく、その内容は、各構成員がその出資割合によって完成工事高および工事原価の発生を記録することである。わが国においては、J Vの会計処理については、あまり議論されておらず明確な方針は出されていないが、J V工事の持分割合を単独の工事と同じように記帳するだけである。ただし、スポンサー会社においては、各サブ会社との資金の取引につき記帳が必要となる。

J Vの会計処理の一般的な方法は、次の2つがあげられる。

- イ. J Vを独立会計単位とする方法
- ロ. J Vを独立会計単位としない方法（経理代行方式）

前述のとおり、わが国では、J Vを独立会計単位とする方法は一般に採られていない。これは、J Vが民法上の組合に準じたものと考えられており、その財産・損益は、最終的にその構成員に帰属すること、J Vの数が多いため独立会計単位として処理すると事務的に煩雑になることなどの理由によるものと思われる。

一般的に採用されているJ Vの会計処理（仕訳）を示すと以下のとおりとなる。

（説例）

○ J Vの構成会社	A社（スポンサー）	出資割合 60%
	B社（サブ）	出資割合 40%
○ J Vを独立会計単位としない一般的な方法による。		
○ 完成工事高120万円は、出資割合に応じて計上する。		

1. J V原価の発生
- | | | | | |
|------|---------|---------|-------|-----------|
| (A社) | 未成工事支出金 | 600,000 | 工事未払金 | 1,000,000 |
| | B社出資金 | 400,000 | | |
| (B社) | 未成工事支出金 | 400,000 | 工事未払金 | 400,000 |
2. A社の原価の支払
- | | | | | |
|------|-------|-----------|----|-----------|
| (A社) | 工事未払金 | 1,000,000 | 現金 | 1,000,000 |
|------|-------|-----------|----|-----------|
3. B社の原価の支払（出資金の支払）
- | | | | | |
|------|-------|---------|-------|---------|
| (A社) | 現金 | 400,000 | B社出資金 | 400,000 |
| (B社) | 工事未払金 | 400,000 | 現金 | 400,000 |
4. 請負金の入金
- | | | | | |
|------|----|---------|---------|---------|
| (A社) | 現金 | 800,000 | 未成工事受入金 | 480,000 |
| | | | B社出資金 | 320,000 |
5. B社への送金
- | | | | | |
|------|-------|---------|---------|---------|
| (A社) | B社出資金 | 320,000 | 現金 | 320,000 |
| (B社) | 現金 | 320,000 | 未成工事受入金 | 320,000 |

6. 完成工事高の計上

(A社)	未成工事受入金	480,000	完成工事高	720,000
	完成工事未収入金	240,000		
(B社)	未成工事受入金	320,000	完成工事高	480,000
	完成工事未収入金	160,000		

7. 請負残金の入金

(A社)	現金	400,000	完成工事未収入金	240,000
			B社出資金	160,000

8. B社への送金

(A社)	B社出資金	160,000	現金	160,000
(B社)	現金	160,000	完成工事未収入金	160,000

以上の仕訳で分かるとおり、JVの現行の会計処理は個別工事の処理と基本的に変るところがなく、スポンサー会社がサブ会社の処理を代表して行っているにすぎない。工事が完成する前に決算を迎えると、スポンサー会社の資産や負債は、サブ会社に対する立替金や預り金で膨らむことになる。このことは、完成工事高および工事原価は出資持分で計上することになっているのに、資産・負債項目はサブ会社の持分まで計上することになり、損益項目と資産項目の会計処理の統一が図れていないことになる。そのため、このような問題点を排除するため、スポンサー会社は、期末の決算修正処理においてサブ会社に対する出資金（立替金や預り金）とJV工事の債権・債務との相殺処理をする必要が出てくる。なお、このような期末の手続きを回避するには、JVを以下のような独立会計単位とする会計処理方法を採用すればよい。前掲の説例により、独立会計単位を設定する会計処理の一部を示すと以下のとおりとなる。

1. JV原価の発生

(JV)	未成工事支出金	1,000,000	工事未払金	1,000,000
(A社)	JV出資金 (未成工事支出金)	600,000	工事未払金	600,000
(B社)	JV出資金 (未成工事支出金)	400,000	工事未払金	400,000

2. A社の原価の支払

(JV)	現金	1,000,000	A社受入出資金	600,000
			B社受入出資金	400,000
	工事未払金	1,000,000	現金	1,000,000
(A社)	工事未払金	600,000	現金	600,000

3. B社の原価の支払

(B社)	工事未払金	400,000	現金	400,000
------	-------	---------	----	---------

以上のとおり、JVを独立会計単位とする会計処理方法を採用すれば、A社は、持

分相当額の工事未払金を計上し、決算修正する必要がないことが分かる。

(3) 出資金の会計処理

J Vの事業にかかる資金の調達には各構成員の出資により、その出資の割合は各構成員の持分割合による。スポンサー会社は、出資収支予定表に基づき、各構成員に出資金の請求を行い、各構成員はこの請求に基づき出資を行うことになる。この出資は、現金または手形によって行われる。

この出資金の会計処理は、スポンサー会社が経理代行方式を採用している場合、次のような処理が考えられる。

○スポンサー会社

イ. サブ会社出資金勘定（「○○会社出資金」）に計上する。

ロ. サブ会社預り金に計上する。

実態調査によると、スポンサー会社の他の構成員からの出資金の処理科目についての質問に対して、次のような回答結果となっている。

○○会社出資金	46.8%
○○会社預り金	16.4%
その他	22.5%

○サブ会社

イ. 未成工事支出金勘定に計上する。

ロ. スポンサー会社勘定または、仮払金勘定に計上する。

いずれの処理を行っても、スポンサー会社から送付される工事費明細によって、最終的には、適切な工事原価に振り替えなければならない。

(4) 協定原価の会計処理

J V工事においても、単独工事と同様に実行予算を作成し、これに基づいて予算管理が行われる。ただし、J V工事の場合、異なる会社の集合体によって行われる工事であるため、各構成会社の原価計算システムが異なっているため、J Vで負担する原価と各構成員が負担する原価を明確に区分しておく必要がある。このJ Vで負担する原価を協定原価といい、共同企業体としての不必要な費用原価の発生を防止し、適切な予算管理を行うために、事前に協定原価の範囲を取り決めておくことが必要となる（注12）。一般的には、次のような原価は、協定原価に算入しないものとされている。

イ. 派遣社員等の賞与、退職金、慶弔見舞金

ロ. 共同企業体に直接関係のない各構成員の管理部門経費および社内金利

ハ. その他運営委員会で定めたもの

(5) 請負代金の受領

工事代金の請求は、スポンサー会社が代表して行うのが一般である。したがって、中間金などは、一旦J Vの取引金融機関の口座に入金される。その後、各構成員に配

分されるため、スポンサー会社は工事代金を預り金勘定で処理しておくことが必要となる。

(6) J Vの完成工事高

J Vの完成工事高については、その完成時期の問題と完成工事の計上金額の問題がある。工事の完成時期については、個別の工事とJ V工事に何ら相違はない。ただし、各構成会社の完成工事高計上基準（工事完成基準と工事進行基準）が異なったり、決算期が異なったりしている場合には、その会計処理に困難な問題が付きまとうことになる。特にサブ会社にとっては、いかにして自社の決算にとって有用な原価情報を迅速に入手するかが重要な問題となる。

共同施工方式のJ Vの完成工事高の計上額については、かつては、各構成会社が全額計上していた時期はあったが、今日では出資割合（持分）に応じた金額を計上することと決められている。J V工事の場合、各構成会社は対等の立場に立って工事を施工し、出資割合に応じた工事量を施工するものであるから、その工事量に対応した売上高（完成工事高）を計上するのが適正な会計処理である。また、分担施工方式のJ Vについては、その施工した部分の完成工事高を計上することになる。J Vの完成工事高の計上方法は、以下の諸資料により規定されている。

- イ. 「共同企業体により施工した工事については、共同企業体全体の完成工事高に出資の割合を乗じた額又は分担した工事額を計上する。」（勘定科目の分類 昭和57年建設省告示第1660号）
- ロ. 「共同企業体（ジョイント・ベンチャー）による工事の場合は、発注者との契約額に自己の出資割合（持分）を乗じた額又は分担した工事額を記載する。」（建設業標準財務諸表作成要領・解説）
- ハ. 「共同企業体により施工した工事については、次により算出した額を各構成員の完成工事高として取り扱うものとする。
 - イ. 甲型共同企業体の場合 請負代金額に各構成員の出資の割合を乗じた額
 - ロ. 乙型共同企業体の場合 運営委員会で定めた各構成員の分担工事額」（共同企業体の事務取扱いについて 昭和53年3月建設省計振発第11号）
- ニ. 「共同企業体による工事の完成工事高の計上基準は、J Vの請負金額の各構成員会社の持分額（共同施工方式の場合は出資割合を乗じた額、分担施工方式の場合は分担工事額）を完成工事高とする。」（日本公認会計士協会建設業部会部会員内部報告 昭和61年3月）
- ホ. 「ジョイント・ベンチャー共同支配企業は、共同支配の事業に対する持分に関して、次の事項をその個別財務諸表及び連結財務諸表において認識しなければならない。
 - (a) ジョイント・ベンチャー共同支配企業の支配する資産及び生じた負債
 - (b) ジョイント・ベンチャー共同支配企業に生じた費用及びジョイント・ベンチャーによる商品又は役務の売却から得た収益のうち自己の持分相当額」（国際会計基準第31号 1990年12月）

以上のとおり、J Vの完成工事高は持分割合によって計上することになっているが、出版物等においては、未だに「100%計上する場合の会計処理」が例題として解説されているのは、今後見直される必要がある。

実態調査においては、スポンサーとなった場合、J Vにおける完成工事高の計上方法は出資の割合に応じて計上する会社が圧倒的に多く78.0%であったが、J V工事全体の請負金額を計上する会社が8.8%もあった。これらの会社は、今後、完成工事高の計上額の見直しをすべきであろう。

(7) J Vの税務上の取扱い

① J V損益の帰属者

J Vについて、法人税法においては、直接的な規定はない。法人税法では、「人格のない社団等」は、法人とみなして法人税法の適用を受けることになっている。この「人格のない社団等」は、多数の者が一定の目的を達成するために結合した団体のうち法人格を有していないもので、単なる個人の集合体でなく、団体としての組織を有して統一された意思の下にその構成員の個性を超越して活動を行うものをいい、民法上の組合（第667条）や商法上の匿名組合（第535条）は、これに含まれないとされている（法人税基本通達1-1-1）。

以上により、民法上の組合に準じるJ Vは、納税義務を有しないと判断できる。したがって、J V工事の損益は、その構成員各社に帰属することになる。すなわち、組合の損益（第674条）は組合の計算期間終了の日の属する法人の事業年度の益金に算入する（法人税基本通達14-1-1）。

このような、法人税法の取扱いが、J Vの会計処理に影響を及ぼしている（独立会計単位とする会計処理が行われていない）ことは否めない事実であろう。

② スポンサーメリット

J Vのスポンサーになることは、工事の主要な部分を施工することによってJ Vの運営に対する主導権を持ち、J Vの人事、協定原価の決定、資機材の調達、下請先の選定などにあたって自社に有利な決定をなすことができる。特に協定原価に対して、いかに低く原価を押さえるかによってその差額分がスポンサーの利益として認識される。これがいわゆるスポンサーメリットといわれるものである。例えば、スポンサーが資機材の調達原価を他の工事と一緒に大量に調達することにより協定原価より安い価格で購入することができれば、その差額が原価のマイナス要因として認識できる。この差額の会計処理としては次のような方法が考えられる。

イ. 雑収入として調達したときに計上する。

ロ. 未成工事支出金のマイナス項目として計上し、工事完成時の収益として計上認識する。

スポンサーメリットは、通常は工事完成時の収益として計上認識する方法がとられているが、税務上はこの差額の発生時に益金に計上するものと扱われている。

6. 国際会計基準における J V の会計処理

(1) J V の概念

国際会計基準（以下「I A S」という。）第31号は、J Vに対する投資の会計処理を扱っている。そこにおいては、J Vを「複数の当事者が共同支配によりある経済活動を行う契約上の取決めをいう」としており、共同支配とは「ある経済活動に対する契約に基づき合意された支配の共有」を意味する（第2項）。すなわち、J Vの本質は、経営に基づく共同支配であり、この点が単独の会社が支配する子会社と異なる点である。

(2) J V の種類と会計処理

I A S 第31号は、J Vを①共同支配の事業、②共同支配の資産、③共同支配の事業体の3つに区分してその会計処理を規定している。

① 共同支配の事業

共同支配の事業とは、複数のJ V共同支配会社がある事業を共同で行うために各々の資源、技術を結合させるために、J V事業体を設立することはしないで、それぞれ自己の計算で自らの資産、従業員および資金を用いて契約に従ってJ Vの収益および費用のうち自己の持分相当額の配分を受けるJ Vをいう。共同支配の事業の例として、2社以上のJ V共同支配会社が特定の製品（例えば航空機など）の生産、販売を共同で行うために、それぞれの事業、資源および技術を結合させる場合などがある。わが国の建設共同企業体も事業体を設立しないという意味で、この事業の範疇に入ると考えられる。

（会計処理）

J V共同支配会社は、共同支配の事業に対する持分に関して、次の事項をその個別財務諸表および連結財務諸表において認識しなければならない。

(a) J V共同支配会社が支配する資産および負債

(b) J V共同支配会社に生じた費用およびJ Vによる商品または役務の売却から得た収益のうち自己の持分相当額

② 共同支配の資産

共同支配の資産とは、複数のJ V共同支配会社が自らが使用し、あるいは第三者に賃貸し、あるいは生産物の分配を受ける目的で、ある資産を共同で支配したり、所有することをいい、J V共同支配会社は、共同支配の資産の持分割合に応じて収益および費用の配分を受ける。石油、ガスおよび鉱物掘削業の多くの事業にこの共同支配の資産が用いられる。例えば、各石油会社が、一つの石油パイプラインを共同で支配し事業に用いる場合などがあげられる。

（会計処理）

J V共同支配会社は、共同支配の資産に対する持分に関して、次の事項をその個別財務諸表および連結財務諸表において認識しなければならない。

(a) 資産の性質に従って分類された共同支配の資産のうち自己の持分相当額

(b) 共同支配の資産に関してJ V共同支配会社に生じた負債

- (c) 他の J V 共同支配会社と共同で生じた負債のうち自己の持分相当額
- (d) 自己の持分に係る J V の生産物の売却または使用から得た収益と J V によって生じた費用のうち自己の持分相当額
- (e) J V に対する自己の持分に関して生じたすべての費用

③ 共同支配の事業体

共同支配の事業体とは、それぞれの共同支配会社が有する法人、パートナーシップまたは他の事業体の設立を伴う J V をいう。上記の共同支配の事業および共同支配の資産とされる J V が独立した事業体となったものである。したがって、共同支配の事業体は、他の事業体と同様に自己の会計記録に基づき財務諸表を作成し、開示する必要がある。

(会計処理)

J V 共同支配会社は、連結財務諸表において、比例連結法 (Proportionate Consolidation) の 2 つの方法のうちいずれか 1 つを用いて、共同支配の事業体に対する自己の持分を報告しなければならない。この 2 つの方法とは、(a) 各科目ごとに J V 共同支配会社の類似する科目と合算する方法 (比例持分合算法) と、(b) それらを個別の科目で報告する方法 (比例持分掲記法) がある。なお、代替処理として、持分法も認められている。

比例連結法の 2 つの方法を具体的に数値で示すと次のとおりである。

科 目	個別財務諸表		連結財務諸表	
	A 社	J V 事業体 (A 社の持分 50%)	比例持分 掲記法	比例持分 合算法
(貸借対照表)				
現金預金	1,000	400	1,000	1,200
営業債権	2,000	600	2,000	2,300
棚卸資産	3,000	800	3,000	3,400
JV 流動資産中の持分	-	-	900	-
流動資産合計	6,000	1,800	6,900	6,900
.....				
(損益計算書)				
営業収益	10,000	4,000	10,000	12,000
JV 営業収益中の持分	-	-	2,000	-
営業費用	8,000	3,000	8,000	9,500
JV 営業収益中の持分	-	-	1,500	-
.....				

(3) J V の開示

I A S 第 31 号は、J V の共同支配会社に対して以下の開示項目を義務付けている。

① 偶発事象

I A S 第 10 号「偶発事象及び後発事象」に従って、共同支配会社は、損失の可能性がきわめて少ない場合を除いて、次の偶発事象の合計額を他の偶発事象と区別し

て開示しなければならない。

(a) J V への持分に関連して、共同支配会社に生じた偶発事象および他の共同支配会社にも共同して生じた偶発事象のうち、自己の持分相当額

(b) J V の偶発事象の中で、共同支配会社が負う偶発事象のうち、自己の持分相当額

(c) J V の他の共同支配会社の負債について、共同支配会社が負う偶発事象

② 資本的支出コミットメントの合計額

I A S 第 5 号「財務諸表に開示すべき情報」に従って、共同支配会社は、次のコミットメントの合計額を他のコミットメントと区別して開示しなければならない。

(a) J V への持分に関連した共同支配会社の資本的支出コミットメントおよび他の共同支配会社と共同してかかるコミットメントを有する場合にはその持分相当額

(b) J V 自身の資本的支出のコミットメントのうちその持分相当額

③ 重要な J V の持分についての開示

共同支配会社は、重要な J V に対する持分についての一覧表、説明、持分割合を開示しなければならない。

④ J V の流動資産、固定資産、流動負債、収益および費用の持分相当額の開示

共同支配の事業体に対する持分は、前記のとおり 3 つの方法で報告することができるが、そのうち各科目ごとによる比例連結（比例持分合算法）か持分法によって報告する場合には、J V の自己の持分に係る流動資産、固定資産、流動負債、固定負債、収益および費用のそれぞれの合計額を開示しなければならない。

○ I A S による財務諸表の J V の記載例

1. Accounting Policies

Joint ventures

The Group's interests in jointly controlled entities are accounted for by proportionate.

2. Notes to the consolidated financial statement

Interest in joint ventures

The Group has a 50% interest in a joint venture, ABC/DEF, which provides products and services in the pharmaceuticals industry. The following amounts represent the Group's share of the assets and liabilities and revenue and expenses of the joint venture and are included in the consolidated balance sheet and income statement:

	1995	1994
Current assets	29	31
Property, plant and equipment	52	48
	81	79

Current liabilities	28	30
Long-term borrowing	8	7
Provisions for liabilities and charges	<u>14</u>	<u>12</u>
	50	49
Sales	108	89
Profit before tax	10	9
Income taxes	<u>(3)</u>	<u>(2)</u>
Profit after tax	7	7

There are no commitments or contingencies relating to the Group's interests in the joint venture. (注13)

7. 提言

(1) J Vの会計処理の明確化

以上、わが国におけるJ Vの会計慣行と実態調査の結果を検討したが、J Vの会計基準は何ら取決め規定がなされておらず、様々な会計処理が取られていることが分かった。J Vの健全な発展のためにもJ Vの包括的な会計基準が明確にされるべきと考える。したがって、今後、会計処理の対象とするJ Vを明らかにして、具体的には下記の項目についてあるべき会計処理を明確にすることが必要である。

① J Vの独立会計システムの推進

共同企業体運営モデル規則経理取扱規則第5条およびIAS第31号の規定を遵守すべく、J Vを独立会計単位として計算し、各構成会社はその資産、負債および損益をその持分に応じて計上する統一的な会計処理を公表すべきである。

② J Vの会計方針

J Vの会計処理が明確になれば、その会計処理を採用している限り企業会計上問題はなく、特に会計方針を財務諸表に注記する必要もない。しかし、今後、国際会計基準の浸透により多種のJ V会計が認められてくると、財務諸表にJ Vの会計方針の注記が必要となる。

わが国において、建設工事に採用されているJ Vは、法人格がなく、IAS第31号でいう「共同支配の事業」に該当すると思える。この場合、わが国で行われている一般的な会計処理は、IASに規定されている会計処理とほぼ同じであるので、特に問題はないが、J Vが資産を有する場合や法人格を有する場合の会計処理については、わが国に会計慣行がないので、今後これらのJ Vについてもその会計処理を明確に検討しておく必要がある。

③ 完成工事高の計上金額

J Vの完成工事高の計上金額については、出資割合（持分）に応じた金額を計上することが取り決められており、再度その徹底を図るべくその処理を強調することが必要である。

④ J Vに対する出資金や取下金の会計処理

J Vに対する出資額や構成員に対する債権・債務の会計処理方法を明確にする必要がある。特に、J Vを独立会計単位としない方法をとった場合、スポンサー会社は、サブ会社からの出資金勘定により資産または負債が膨らむことになるため、期末における出資金勘定を相殺して表示することが必要である。

また、建設業法施行規則別記様式第15号および第16号の勘定科目分類においては、J Vに係る勘定科目の規定がないので、施行規則の整備が必要であると考ええる。

(2) J Vの原価計算の明確化

J Vの会計処理の中心は原価計算であり、スポンサーの原価計算とサブの原価計算の会計処理を明確にすべきである。

例えば、以下の点について明確にすることが重要である。

- ① 工事原価に算入すべき標準的な協定原価の内容
- ② 協定原価として決められた給与、旅費等と実際に支払われたこれらの費用との差額の会計処理
- ③ スポンサー会社に帰属する材料等の購入価格差益（スポンサーメリット）の会計処理

(3) J V会計のディスクロージャー

J V会計のディスクロージャーについては、現在、何ら取決めがなく、次のような点について今後検討する必要がある。

① J Vの会計方針の注記の必要性について

J V工事については、出資比率（持分）により資産、負債および損益を計上していることを明記することが必要である。

② J Vに関する重要な勘定科目を独立掲記または注記することの必要性について

J Vを独立会計単位としない方法を採用している場合、スポンサー会社はサブ会社との資産または負債を相殺して貸借対照表を作成しており、これらの簿外とされた資産・負債を注記として開示することの必要性。

また、サブ会社との債権または債務を簿外としない処理をしている場合には、これらの資産・負債を他の勘定科目と区分して独立掲記することの必要性。

③ 偶発債務の注記の記載方法について

J Vの構成員は、他の構成員が脱退したときは、残りの構成員が共同連帯して建設工事を完成する。また、J V解散後も工事の瑕疵について、各構成員が共同連帯してその責任を負うことになっており、J Vに関して補償工事や損害賠償訴訟等が発生している場合には、J V全体としての偶発債務を開示する必要があると考ええる。

(注1) 「建設業共同企業体の解説／建設業共同企業体研究会編」P.5

昭和56年4月3訂版：清文社

(注2) 「ジョイント・ベンチャーの実施について」昭和26年9月5日建設管第852号

(注3) 「共同請負について」

昭和28年3月10日建設省発建第9号

(注4) 「建設業共同企業体の解説／建設業共同企業体研究会編」P.51

昭和56年4月3訂版：清文社

(注5) 「中小建設業の振興について」

昭和37年11月27日建設省発計第79号

(注6) 「中小建設業対策としての共同請負制度について」

昭和41年5月17日建設省発計第33号

(注7) 「21世紀への建設産業ビジョン」

昭和61年2月建設産業ビジョン研究会

(注8) 「共同企業体運用準則」

昭和62年8月中央建設業審議会

(注9) 「共同企業体の在り方について」

昭和62年8月中央建設業審議会建議

(注10) 「下請契約関係の明確化について」

昭和58年6月28日建設省計建発第107号

下請契約については、施工実態が伴わない請負契約等の不適切な形態の契約を締結してはならないこと。

また、契約を締結に当たっては、当事者間の権利義務関係を契約内容として明確にすること。

なお、発注者から直接建設工事を請け負った元請負人が、他の建設業者から、技術、労務、材料、機械等の提供を受け、当該建設業者と工事全体を協力して施工する場合においては、特に、協力内容、費用負担その他の権利義務関係を明確にすること。

(注11) 共同企業体適正運営推進協議会は、平成4年3月6日、「共同企業体運営モデル規則」を策定し、平成4年3月27日建設省から建設省経振発第33号として告示された。共同企業体運営モデル規則は、共同企業体が構成員の信頼と協調のもとに円滑に運営されるよう、その施工体制、管理体制、責任体制その他基本的な運営のあり方を示したものとなっており、次の規則から構成されている。

① 運営委員会規則

② 施工委員会規則

③ 経理取扱規則

④ 工事事務所規則

⑤ 就業規則

⑥ 人事取扱規則

⑦ 購買管理規則

⑧ 共同企業体解散後の瑕疵担保責任に関する覚書

(注12) 共同企業体運営モデル規則「経理取扱規則」によると、協定原価は、JVの施工委員会で作成し、運営委員会の承認を得ることとされている。協定原価算入基準の例示として下記の様式により、55項目の協定原価を例示している。

費 目	算入・不算入	算入範囲等
材料費 労務費 外注費 仮設損料 動力用水光熱費 運搬費 機械等損料		

(注13) 「国際会計基準ハンドブック／青山監査法人編」P.247

平成7年10月：東洋経済新報社

Ⅲ. 資産会計・負債会計

中央大学 冨 塚 嘉 一

1. はじめに

決算書類を通して会社の実体を眺めようとする場合、とにかく売上高（完成工事高）、当期純利益あるいは経常利益などに注目しがちである。会計理論においても、適正な期間損益計算を重視する考えを基礎にして、会社の収益力を適正に示すべくさまざまな議論がなされてきた。こういったいわゆる動態論の考え方に立つとき、貸借対照表は差し当たって損益計算に係わらない項目を暫定的に掲載しておくところというような消極的な位置づけをされることにもなる。しかし、貸借対照表はそれ自体で会社の財政状態を表すという独自の役割があり、そこに掲載される資産や負債の内容や分類は、会社の財政状態の分析にとって重要な意味をもつものであることは言うまでもない。

またリース資産・負債の計上や、デリバティブの取扱い、潜在的債務としての債務保証などのオフバランスの問題や昨今の時価会計導入や不良債権評価の問題は、貸借対照表の役割の重要性を改めて浮き彫りにしたものである。

本項では、建設業会計における資産及び負債の各項目について、「建設業経理に関する実態調査」（以下、「実態調査」という。）の結果を参考にしながら、会計実務に関連する問題点等を検討する。

2. 資産項目の検討

(1) 現金預金

金融機関に対する預金等で履行期が決算期後1年以内に到来するものは、「現金預金」（流動資産）として記載される。なお、計算書類規則第8条の但し書では、「ただし、当初の履行期が1年を超えるもの又は超えると認められたものは、投資等の部に記載することができる。」と規定されている。これは当初の履行期が1年を超えるもの又は超えると認められた預金等が現在1年以内となった場合、原則としては流動資産に振り替えるべきであるが、例外としてそのまま投資等（固定資産）の部に記載しつづけることもできることを意味している。結果として固定資産の過大表示になり流動比率の悪化をもたらすにしても、保守主義の見地からすると健全な表示とみることもできるので、実務上の煩雑さを避けるために固定資産（投資等）から流動資産（現金預金）への振替処理を省くことを認めているのである。

このような趣旨であるから、決算日現在においてその履行期が1年を超えるもの又は超えると認められる預金等については、但し書の規定とは関係なく、原則に従って投資等の部に記載されなければならない。

ところで「実態調査」において、「現金預金として表示したものの中に満期が1年を超える長期の預金が含まれていますか」という質問に対して、「含まれている」との回答をした会社が30.9%もあった。このような会計処理は、計算書類規則第8条但し書の

趣旨とは逆に流動資産の過大計上をもたらし、貸借対照表における表示の健全性を害することとなる。また流動比率への影響は、経審における評価、他社との比較可能性をも害することになる。同条の趣旨がより一層周知徹底されることが望まれる次第である(なお、「短期貸付金」についても同様の規定があるので、「実態調査」の質問項目にはないが、やはり「長期貸付金」との区別において同様の問題があると考えられる。))。

また、現金預金として表示したものの中に担保に供されているものが含まれていると回答した会社のうち68.8%が、「注記していない」との回答を示しているが、建設業法施行規則別記様式第15号注15に規定されているように、担保に供されている資産の注記が必要となる。

(2) 受取手形

受取手形は、工事代金及びその他の工事関係収益等、営業取引に基づいて発生した手形債権であり、支払期日の長短にかかわらず正常営業循環基準に従ってすべて流動資産として処理される(企業会計原則注解16)。

ちなみに、「実態調査」において「受取手形として表示したものの中に回収日が1年を超える手形を含めている」と回答した会社の割合は、完成工事高100～500億円の会社で14.7%、500億円以上の会社で40.7%であった。注解16に従えば、このような手形も正常営業循環基準に基づいて流動資産と考えられるものであり、この点に問題があるというわけではないが、通常の活動の実態において回収日が1年を超える手形の取得が正常な過程といえるかどうかを検討する余地もあるかもしれない。

また、「受取手形として表示したものの中に相手先の倒産等により回収することが困難な手形が含まれている」と回答した会社の割合が5.7%であった。金額については不明であるため重要性の判断が入っているのかもしれないが、もしも不渡りとなっているのであれば、受取手形勘定残高と償還請求のための諸費用、延滞利息等不渡りに伴う諸費用を合算して、その他流動資産(不渡手形)勘定に振り替えなければならない。さらに、決算期後1年以内に弁済を受けられないことが明らかなものについては、計算書類規則第7条「破産債権、更生債権その他これらに準ずる債権で決算期後1年以内に弁済を受けられないことが明らかなものは、投資等の部に記載しなければならない。」に従って投資等(固定資産)の部に記載しなければならない。なお、この場合の勘定科目としては「長期営業外未収入金(破産更生債権)」が考えられる。

【実態調査結果：受取手形として表示したものに回収日が1年を超える手形が含まれているか】

	含まれている	含まれていない	無回答
全 体	3.7%	85.1%	11.2%
完成工事高 1億円未満	1.6	78.9	19.4
1～5億円未満	1.8	86.0	12.2
5～10億円未満	1.8	90.4	7.8
10～30億円未満	3.6	90.9	5.6
30～50億円未満	7.8	86.7	5.5
50～100億円未満	6.6	90.7	2.7
100～500億円未満	14.7	84.1	1.2
500億円以上	40.7	58.3	0.9

(3) 完成工事未収入金

完成工事未収入金は、完成工事高に計上した工事に係わる請負代金の未収額であり、まさに主たる営業活動によって生じた債権であるから、正常営業循環基準に従ってすべて流動資産として計上される。しかし、「実態調査」によると受取手形の場合と同様、「完成工事未収入金として表示したものの中に回収期日または回収予定日が1年を超えるものを含めている」と回答した会社の割合は、完成工事高により10～50%あり、さらに「回収困難なものを含めている」と回答した会社の割合は10～20%であった。ここでも、1年を超えているものについて機械的に流動資産としてよいのかどうかという点について検討の余地があろう。回収困難なものについても、受取手形の場合と同様、他の流動資産勘定への振替処理あるいは投資等の部での計上も考えておく必要がある。これらは、貸借対照表の適正な表示、流動資産・固定資産の適正な分類に影響を及ぼす問題である。

なお、工事進行基準における完成工事未収入金については、工事の目的物の引渡しがあるまでは貸金とならず、貸倒引当金を設定しないことになっている。しかし、工事収益の認識基準として工事進行基準を原則とする可能性も検討されておりから、この点について検討する余地もあるかもしれない。

【実態調査結果：完成工事未収入金として表示したものに回収期日が1年超の債権が含まれているか】

	含まれている	含まれていない	無回答
全 体	16.7%	75.4%	7.9%
完成工事高	8.8	78.7	12.5
1億円未満	14.3	77.9	7.5
1～5億円未満	16.2	75.3	5.8
5～10億円未満	21.1	74.9	3.6
10～30億円未満	22.2	70.8	2.9
30～50億円未満	27.6	63.9	1.6
50～100億円未満	35.3	42.6	0.7
100～500億円未満	54.6	65.1	2.8
500億円以上			

【実態調査結果：完成工事未収入金として表示したものに回収困難な債権が含まれているか】

	含まれている	含まれていない	無回答
全 体	11.0%	80.7%	8.2%
完成工事高	6.7	80.6	12.7
1億円未満	10.3	81.7	8.0
1～5億円未満	10.9	82.7	6.4
5～10億円未満	12.7	83.6	3.7
10～30億円未満	15.7	81.5	2.9
30～50億円未満	14.3	84.1	1.6
50～100億円未満	18.8	80.5	0.7
100～500億円未満	21.3	75.9	2.8
500億円以上			

(4) 有価証券(流動資産)

流動資産としての有価証券勘定には、取引所の相場のある株式(株式払込金領収証、株式申込証拠金領収証、新株申込受付票を含む)及び公社債等(証券取引法第2条第1項各号に掲げるもの)で決算期後1年以内に処分する目的で保有するものが記載される。

「実態調査」によると、有価証券として表示したものの中に「自己株式」「親会社株式」を含めている会社の割合が数%あった。自己株式の取得は、商法では原則として禁止されていたが、平成6年6月の商法改正により、一定の制限のもとで認められるようになった。自己株式の性質については、資本控除説と資産説とがあるが、現行制度においては流動資産として区分掲記することになっている。なお金額が重要でないときは、「有価証券」又は「その他流動資産」に含めておいて注記を行うこともできる。(計算書類規則第12条、建設業法施行規則別記様式第15号注6)。また親会社株式の取得は、資本の空洞化や議決権行使の歪曲化等の弊害をもたらすことから原則として禁止されており、例外的に取得された場合も早期処分が義務づけられている。従って、「親会社株式」も先の「自己株式」同様、他の有価証券と区別して掲記するか又は注記による開示を行わなければならない。

「子会社株式」を含めていると回答した会社は12.9%あったが、これは「子会社株式」として「投資等の部」(固定資産)に記載されるべきものである。また、「関連会社株式」「協力会社等の株式」を含めていると回答した会社がそれぞれ23.2%、18.2%あったが、これらも「決算期後1年以内に処分する目的で保有するもの」とは考えにくいので、「投資等の部」(固定資産)に記載されるべきであろう。「株式形態のゴルフ会員権」を含めている会社が26.5%あるが、これもむしろ「投資等の部」に記載されるべきものといえよう。

なお「特定金銭信託」「譲渡性預金」を含めていると回答した会社が数%あったが、これらはむしろ「預金」に含まれるものである。

以上のように、流動資産としての有価証券勘定の中に、本来、投資等の部に記載されるべきものが含まれており、財政状態の適正な表示、流動比率の適正な算定を害する恐れがある。その分類表示に関する基準について、実務上さらに周知徹底することが望まれる。

(5) 未成工事支出金

未成工事支出金とは、引渡しを完了していない工事に要した工事費並びに材料購入、外注のための前渡金、手付金等であり、一般の製造業における仕掛品に相当するものである。「実態調査」によると、未成工事支出金として表示したものの中に「施工を中止しているもの」を含めている会社の割合は、完成工事高100億円以上では10%を超えており、そのうちで「発注者の倒産等により代金を回収できないことが明らかなもの」を含めている会社の割合が21.3%ある。これらは一般の製造業でいえば、製造を中断している仕掛品や処分不可能な仕掛品に相当する。資産評価にあたっては様々な要因を考慮しなければならず、明確な基準を確立することはなかなか困難ではあるが、財政状態の適正な表示あるいは健全な処理という点から一層前向きな対応が望まれるところである。

さらに、そのような回収不能な部分の処理に関する質問に対して、「完成工事原価として処理する」という回答が25～50%あったが、対応すべき完成工事高が計上されないにもかかわらずこのような処理をすることは適当ではない(なお、「特別損失として処理する」との回答は25～75%であった。)

未成工事支出金は、建設業における棚卸資産(流動資産)として重要な項目であるので、その評価及び処理について一貫性ある基準を適用してゆくことが望まれる。

【実態調査結果：未成工事支出金として表示したものに施工を中止しているものが含まれているか】

	含まれている	含まれていない	無回答
全 体	2.7%	86.0%	11.4%
完成工事高 1億円未満	1.1	79.0	19.9
1～5億円未満	1.2	87.0	11.8
5～10億円未満	2.3	90.8	6.9
10～30億円未満	2.9	93.5	3.7
30～50億円未満	3.1	93.0	3.9
50～100億円未満	6.1	91.5	2.4
100～500億円未満	10.1	88.7	1.2
500億円以上	24.1	71.3	4.6

【実態調査結果：施工を中止している工事に係る原価の処理科目】

	完成工事原価 として処理	特別損失とし て処理
全 体	32.0%	44.0%
完成工事高 1億円未満	25.0	75.0
1～5億円未満	27.3	27.3
5～10億円未満	28.6	57.1
10～30億円未満	25.0	75.0
30～50億円未満	33.3	66.7
50～100億円未満	50.0	50.0
100～500億円未満	42.9	42.9
500億円以上	25.0	25.0

(6) 有形固定資産(償却資産)

有形固定資産(償却資産)として表示したものの中に「他社に貸与している資産」を含めている会社の割合が、完成工事高500億円以上の会社では60%ある。ここでの貸与の目的については明らかでないが、もしも本来の営業の用に供されず賃貸もしくは転売による利得を目的として所有する不動産であれば、有形固定資産ではなく投資等の部の「投資不動産」に含められるべきものである。ただし、財務諸表等規則取扱要領第77では、営業の目的のために他の会社に建物等を貸与している場合には、営業用固定資産に含め投資不動産に含めないこととされている。この場合には、貸与資産を自社の営業活動に役立たせることで営業収益の稼得に寄与させるものと考えられるからである。

なお、「破損等により使用不可能な資産」を含めている会社の割合が数%あるが、除却あるいは評価損(臨時損失)の計上が必要であろう。

【実態調査結果：有形固定資産として表示したもの】

	他社に貸与し ている資産	破損等により 使用不可能な 資産
全 体	11.3%	3.1%
完成工事高		
1億円未満	3.4	4.8
1～5億円未満	4.7	3.3
5～10億円未満	6.6	3.1
10～30億円未満	12.4	2.3
30～50億円未満	17.3	2.6
50～100億円未満	28.2	2.0
100～500億円未満	31.9	2.0
500億円以上	60.0	2.9

3. 資産評価をめぐる問題－不良債権問題

貸借対照表において財政状態を適正に表示する際、資産の価値をどのように決めるか、すなわちどのように評価するかという点は重要な問題である。とりわけ不良債権の評価は、社会的にも焦眉の課題となっている。「実態調査」においても、「日常の会計処理及び財務諸表の作成を行ううえで、日頃から悩みを持っている事項」として「不良債権の処理」を挙げている会社の割合は、完成工事高500億円以上の会社では、26.9%となっており、この問題への関心の高さがうかがわれる。

前述したように「完成工事未収入金」「受取手形」「未成工事支出金」の評価においては、回収可能性等の判断が重要なポイントとなる。その際、計算書類規則第7条の「破産債権、更生債権その他これらに準ずる債権で決算期後1年以内に弁済を受けられないことが明らかなものは、投資等の部に記載しなければならない。」という規定がよりどころとなるが、「1年以内に弁済を受けられないことが明らかなもの」という規定は、逆に言えば、そこまではっきりとはしていないグレイゾーンのものはそのまま流動資産に表示されてよいものと解されることになる。また、単に流動・固定の区分の問題のみならず、金額の評価に際して回収可能性の見積に伴う貸倒引当損や貸倒損失を計上するにあたっては、法人税法上の取扱いにも影響を受けるであろう。この際、貸倒処理による経営成績の悪化が経審における評価に影響を及ぼすことが懸念されることも考えられる。

財政状態及び経営成績の適正な表示という観点からいえば、このような事態を改善してゆく努力が必要と考えられるが、この問題は債権の評価一般に関わる問題であり本報告の範囲を超える基本問題といえよう。企業会計では債権の価値を割引現在価値で評価替するという方法も検討されているようであるが、この問題については今後の動向も見守るほかないであろう。差し当たっては、回収が滞っている債権については、流動資産にしても通常の項目とは別に表示し、また「1年以内に弁済を受けられないことが明らかなもの」については固定資産の部(投資等の部)の「長期営業外未収入金」等適切な項目で表示するような実務をまず浸透させてゆくことが必要であろう。

【実態調査結果：不良債権の処理に悩んでいる企業】

全 体		7.8%
完成工事高	1 億未満	5.1
	1 ～ 5 億未満	6.5
	5 ～ 10 億未満	6.6
	10 ～ 30 億未満	9.9
	30 ～ 50 億未満	11.7
	50 ～ 100 億未満	13.0
	100 ～ 500 億未満	14.9
	500 億以上	26.9

4. 負債項目の検討

負債項目については今回の「実態調査」でそれほど多くの質問を行っていない。負債のうち法的な確定債務は資産項目のような評価問題があまり議論にならないので、ここでは将来の見積りに関連する引当金と潜在的な債務としての債務保証について検討することにする。

(1) 引当金

引当金は、企業会計原則注解18によると、当期の事象に起因して将来発生すると見込まれる費用又は損失(ただし、前期以前の事象に起因する費用又は損失が、当期になって将来発生すると見込まれるにいたった場合を含む)のうち、その発生の可能性が高く、かつその金額が合理的に見積ることができるものについて計上される見積負債項目又は見積資産減少項目である。引当金は、退職給与引当金、完成工事補償引当金のような条件付債務と、修繕引当金、役員退職給与引当金のような条件付債務でないもの、さらに貸倒引当金のような資産評価性の引当金に分けることができる。

「実態調査」において使用している引当金の種類を尋ねたところ、「貸倒引当金」が89.6%、「賞与引当金」が65.4%、「退職給与引当金」が45.2%、「完成工事補償引当金」が27.8%、「修繕引当金」が2.2%、「特別修繕引当金」が1.0%、「その他」が3.4%であった。

「貸倒引当金」の設定基準については、「税法上の法定繰入率(6/1000)」を採用していると回答した会社が76.8%であり、また「税法に規定する貸倒引当金の繰入限度内で每期設定している」との回答が82.6%であり、貸倒見積額の設定及び対象資産の評価に際して税法の影響の大きさがうかがわれる。

なお、「完成工事補償引当金」は、引渡しを完了した工事に係わる瑕疵担保補修費に対する見積額であり、税法上の実績繰入率もしくは法定繰入率による場合、損金への算入が認められる。他方、「修繕引当金」は完成工事高にかかる工事費用のうち単なる事後的費用の引当額であり、その性質上当該工事が負担すべき費用といえるが、現在のところ税法上認められない場合が多いようである。上記に示した実態調査結果においてもその採用割合が少ないのは、このことによるのかもしれない。しかし、適正な工事原価の算定という見地からすれば、発生ベースによる修繕費の見積計上は望ましいものとい

えよう。ちなみに修繕引当金は商法287条ノ2の引当金に該当するので、これを計上した場合にはその旨の注記が必要となる(計算書類規則第33条第3項、建設業法施行規則別記様式第15号注17)。

【実態調査結果：設定している引当金】

貸倒引当金	89.6%
賞与引当金	65.4
退職給与引当金	45.2
完成工事補償引当金	27.8
修繕引当金	2.2
特別修繕引当金	1.0
その他	3.4

(2) 債務保証

債務保証は、保証先が支払不能となった場合にはじめて支払義務が生じる偶発債務であるため、会計処理上は対照勘定を用いて備忘記録として処理するか、あるいは財務諸表に注記するのみで、オフバランスされるものである(建設業法施行規則別記様式第15号注16)。しかし子会社や関連会社に対する多額の債務保証が存在する場合、当該企業のリスクマネジメントの見地からもこの部分のディスクロージャーは重大な意味を持っている。この項目自体は負債そのものではないが、潜在的な負債として財政状態の表示に関連するものであり、とくに担保となるべき不動産価値の低下が見られる今日、多額の債務保証は‘隠れ不良債権’とも呼ばれ、不良債権問題と並んでクローズアップされているところである。

「実態調査」によると「直近2年間で債務保証を行った実績がある」会社は、完成工事高100～500億円の会社で36.5%、500億円以上の会社で75.9%であるが、そのうちで「会計処理は何も行っていない」会社の割合が50～80%、「注記を行っていない」会社の割合は500億円未満の会社では30～60%となっている。債務保証の重要性を考えると、少なくとも注記によるディスクロージャーの徹底が望まれるのである。

なお、債務保証の問題の背後には、債務保証の際の担保となるべき資産とくに土地等の不動産の評価問題が横たわっており、これ自体が大きな問題となっていることは改めて指摘するまでもない。しかしこれもまた、企業会計一般に係わる基本問題であり、この報告の範囲を超えるものといわざるをえない。

【実態調査結果：直近2年間における債務保証の実績を有する企業】

全 体	7.6%
完成工事高	
1 億未満	1.6
1～5 億未満	2.6
5～10 億未満	5.1
10～30 億未満	8.2
30～50 億未満	15.7
50～100 億未満	21.0
100～500 億未満	36.5
500 億以上	75.9

【実態調査結果：債務保証について何も会計処理を行っていない企業】

全 体	67.4%
完成工事高 1 億未満	52.0
1 ～ 5 億 未 満	62.8
5 ～ 10 億 未 満	65.5
10 ～ 30 億 未 満	69.1
30 ～ 50 億 未 満	80.0
50 ～ 100 億 未 満	79.7
100 ～ 500 億 未 満	68.4
500 億 以 上	56.1

【実態調査結果：債務保証実績がある企業のうち当該保証の注記を行っていない企業】

全 体	36.5%
完成工事高 1 億未満	40.0
1 ～ 5 億 未 満	64.1
5 ～ 10 億 未 満	36.2
10 ～ 30 億 未 満	53.2
30 ～ 50 億 未 満	38.3
50 ～ 100 億 未 満	40.5
100 ～ 500 億 未 満	32.9
500 億 以 上	2.4

5. 提 言

以上、貸借対照表における資産及び負債を中心として、建設業会計に係わる問題点を検討してきたので、本節を締めくくるにあたりいくつかの問題提起を行いたい。

(1) 流動・固定分類について

資産項目の検討において指摘したように、「現金預金」「受取手形」「短期貸付金」「有価証券」について、固定資産に含まれるべきものが流動資産として表示されている場合が見受けられ、財政状態の適正な表示そして流動比率の適正な算定を阻害する可能性が危惧された。流動比率は経審での審査ポイントでもあるので、この流動・固定分類に関して所定の規則に従った会計処理が実務において一層浸透することが望まれる。

(2) 勘定科目・注記について

貸借対照表の表示上の問題であるが、有価証券の中に「預金」「子会社株式」などが含まれている場合も見受けられ、各勘定科目の内容についての正確な理解が必要であろう。また、担保に供されている資産や保証債務額の注記など、ディスクロージャーへの配慮も望まれるところである。

(3) 資産評価の基準について

「受取手形」「完成工事未収入金」などの債権の評価すなわち回収可能額の見積については、建設業会計の枠を超えて企業会計全般の問題として大きな問題となっており、しかも税法上の判断など様々な要因に係わるので、直ちに解決策が示されることは困難

かもしれない。貸倒引当損や貸倒損失の会計処理について、それぞれの会社が明確な基準を設けながら一貫した処理を適用し、健全な実務慣行を築く努力が必要である。また、貸借対照表での表示においても、回収可能性が明らかなでないものは、通常の勘定科目とは区別し、さらに決算期後1年以内に弁済を受けられないことが明らかなものは、投資等の部(固定資産)に記載するということで、財政状態を適正に示すよう努力してゆくことが必要である。

Ⅳ. 建設業における会計実務への税務の影響について

亜細亜大学 鈴木 豊

1. はじめに

建設業の会計実務へ税務が影響している内容およびその程度については、企業会計と税務会計に本質的に内在する特質から生ずるものであり、一般的には、収益・益金と費用・損金の認識と測定基準の乖離から生ずる。それはまた、それぞれの計算目的である純利益計算および所得計算目的の相違によるものである。税務会計における諸原則のうち、特に企業会計に影響を与えると考えられるものは、租税公平性の原則、租税政策性の原則、納税者保護の原則、租税徴収の確保・効率性の原則、実質課税の原則、二重課税排除の原則、確定決算主義の原則、画一性の原則、費用収益対応の原則、債務確定主義の原則、損金経理の原則、債権確定主義の原則等である。ここでは、このような原則が誘因となって生ずる税制の会計実務への影響について、建設業における特有の処理に関して、各項目ごとに検討し、乖離の生じている可能性を列挙することとする。特に、「建設業経理に関する実態調査」（以下「実態調査」という。）結果にあるように日常の会計処理および決算処理を外部の会計専門家、特に税理士に依存している割合が大きいことを考える時、かなりの会計処理の部分について税務的判断によって行われていることが予想され、建設業の会計実務へも税務の影響が色濃く存在するものと考えられるのである。

【実態調査結果：日常の会計処理を行っている者】

自社の従業員	83.9%
社外の税理士	12.6
上記以外の社外の者	0.9
その他	2.0
無回答	0.5

2. 収益項目

収益の認識・測定基準については、企業会計とわが国の法人税法の規定では、形式では同様であるが、実質的な適用においては、それぞれの領域の目的から相違している。

工事収益の計上基準には、業種・工事形態・規模等によって税法では要件を規定して適用しており、企業会計における合理性のみの判断基準ではない点で相違が生ずるものである。

(1) 工事完成基準

ア. 引渡時

わが国では実態調査結果のように工事完成基準の採用が多い。税務上の工事完成基準と企業会計上のそれとは概念的には相違はないものと考えられるが、完成時点については、税務上は、引渡基準を適用し、引渡時が一定の範囲に限定されている。すなわち、契約効

力発生日や鍵の引渡時、また実態調査結果のように工事代金の完成後受取りが大きい等、工事代金の受取時期等の事実認定に重点が置かれるために、企業会計における計上すべき時点と乖離が生ずることとなり、中小企業では、特に税制上の判断基準の適用が優先されるが、原則的には施主側において使用収益可能時点を引渡基準とすべきである。

【実態調査結果：工事収益の認識基準】（複数回答）

工事完成基準	92.6%
工事進行基準	10.6
延払基準	0.8
部分完成基準	8.7

【実態調査結果：施工した工事の主たる代金受取時期】

着工前	14.8%
施工中	15.6
引渡後	69.6

イ. 値増金

価格スライド条項に基づく値増金の処理については、税務上は、発生年度において適正に見積計上され、差額は確定年度で計上される。企業会計においては、前期損益修正処理され、結果的には、純損益・所得計算で同一の結果になる。税務上の見積計算上の測定基準に先行性が認められ乖離が生ずる可能性があるが、原則的には前期損益修正処理が正しい。

ウ. 未確定請負額

設計変更や土木工事関連における変更部分の引渡しについての収益計上は、税務上は、引渡年度で適正に見積計上され、確定年度で精算計上される。企業会計も実態調査結果のように同様の処理がなされ、計上金額の測定基準に、契約基準が先行される点において税務上は乖離が生ずるが、原則的には引渡日基準で処理されるべきである。

【実態調査結果：前期以前に計上した完成工事高に修正が生じた場合の表示方法】

当期の完成工事高に含めて表示している	49.0%
前期損益修正損益として表示している	39.3
その他	11.7

エ. 欠損工事の繰上げ、繰延べ

欠損工事が発生した場合、税務上は、所得軽減のために積極的に計上する傾向が生ずる。

(2) 工事進行基準

ア. 適用基準

企業会計上は、工事進行基準については、工事進捗率の測定は例えば実態調査結果のように見積・実際原価比率方式と実際進捗状況把握方式の採用等合理的である場合にはその適用がすべて認められる。これに対して税務上は、一年基準の要件や赤字工事は不適用と

というような一定の要件が充足されなければ適用されないことになっており首尾一貫性に欠ける基準となっており、いわゆるつまみ食いの可能性が生ずる。また、進捗率の把握についても実態調査結果のように税務上は「曖昧」な基準を回避させる意図が強いところに企業会計とは乖離が生じやすいこととなっているのであるから、より明確で客観的な進捗率の測定手続基準を明示する必要がある。

【実態調査結果：工事進行基準を適用している企業における工事進捗状況の把握方法】

見積原価と実際発生原価の比率	43.7%
工程表に基づく実際進捗率	41.5
日数または月数	5.1
その他	1.0
無回答	8.7

【実態調査結果：工事進行基準を適用していない企業におけるその理由】

適用する工事がないから	30.0%
収益認識基準として不確定だから	20.4
税務会計との不調和から	9.1
その他	3.4
無回答	37.0

イ. 工事損失の処理

税務上の工事進行基準は、赤字工事は適用出来ないので会計上の処理との関係において原価および利益調整を行う可能性が生ずる。

(3) 部分完成基準

税務上は、引渡量に応じてあるいは部分引渡しした割合に応じた工事代金の収入額により計上する部分完成基準があり、企業会計より要件が一定化されているが、税務上も業務実態に応じた適用を積極的に認めるべきである。

(4) 延払基準

税務上の延払基準は、3回以上の対価の分割支払、最後の支払代金迄が2年以上および目的物引渡しの日迄に2/3以下の支払という要件によって認められており、企業会計上の例外基準としての適用よりも節税効果による税務上の方法としての選択が多くなるが、税務上も企業会計と同様の柔軟な適用が認められるべきである。

(5) J V工事収益

J V工事収益の計上について税務上の益金計上基準たる債権確定基準、実現基準が重視され、企業会計上の収益計上基準との間に差異が生ずることとなるが、実現主義の厳密な適用が要請される。

スポンサーメリットについては、税務上契約締結日および発生日に益金に計上され、企業会計とは乖離が生ずる可能性があるが、メリットを享受した時点で収益・益金に計上されるべきである。

(6) 海外工事収益

海外工事収益の計上基準も国内取引と同様の基準によって行われ、企業会計上と税務上の相違の発生が考えられ、また、外国現地の税法によりわが国税法との処理の乖離が発生する可能性があるが、日本国内の基準の適用の優先を図るべきである。

(7) ノーハウの譲渡

工事にかかわるノーハウの譲渡取引については、税務上は設定または実施権の設定契約効力発生日の益金に計上されることとなり、企業会計上の引渡基準処理との間に乖離が生ずる可能性があるが、原則的には譲渡契約内容によって便益の享受かつ使用可能となった時点で計上されるべきである。

(8) 技術役務提供報酬

税務上は、提供完了時または確定の都度益金計上され、企業会計上の役務提供完了基準との間で基準日のズレが生ずる可能性があるが、提供完了の証拠を基に客観的に計上されるべきである。

3. 工事原価項目

(1) 請負原価の範囲

税務上は、材料費、労務費、外注費、経費の他、受注・引渡しのために直接要したすべての費用であり、企業会計上の工事原価との範囲に原価性の判断基準で乖離が生じ、この結果、損益にも影響を及ぼすこととなる。また、外注費の処理について、総合単価計算や外注費の範囲について実態調査結果のように税務上と企業会計上に差異が生ずる場合もあるが原価性基準を厳密に適用すべきである。

また、実態調査結果のように材料の消費単価の計算で、最終仕入原価法の採用が多いとされ、これも税務上の法定評価方法の採用と考えられ会計実務への影響を与えているものであるが、これは便宜的な方法であり、原則的には各企業において最適の方法を選定すべきである。さらに、実態調査結果では材料副費のすべてが材料費として処理されているケースが多いとされ、税務上の少額内部副費の損金算入とは相違が生じている。また、外注工事代金の支払時期が税務上の処理に影響を及ぼしている可能性もあることが考えられる。

【実態調査結果：外注費として発生したもののうち、労務費に含めて表示した割合】

20%未満	64.3%
20%以上50%未満	17.9
50%以上80%未満	8.0
80%以上	9.8

【実態調査結果：材料副費の処理】

全て材料費として処理	62.8%
外部副費の一部または全部を材料費として処理	8.8
全て期間費用として処理	10.5
その他	3.1
無回答	14.8

【実態調査結果：材料の消費単価の計算方法】

個別法	27.3%
先入先出法	18.0
後入後出法	1.5
移動平均法	6.1
総平均法	4.6
最終仕入原価法	36.1
その他	1.8
無回答	4.6

(2) 未確定原価

未確定の原価の見積および未払計上については、税務上、債務性の考慮が入ってくる可能性があり、また工事完成後費用についての見積り合理性に企業会計とは相違が生ずる可能性があるがあるので極力、引渡あるいは使用時の収益計上と対応すべきである。

(3) 仮設材料

税務上は、「すくい出し計算」が認められ、①取得価額から減価の見積額を控除した金額、②転送時の仮設材料の相当価額（実態調査結果ではこの方法が最も多い。）、③再取得価額に適正な残存率を乗じた金額のいずれかを未成工事支出金から控除するが、これには、継続性の基準、一部のみの仮設材料の採用は認められないという要件があり、企業会計上の原価配分計算を基礎とする材料計算とは乖離が生ずるが、原則的には各仮設材料毎にその性質により費用計算をすべきである。

【実態調査結果：仮設材料の計算方法】

損料計算	53.4%
すくい出し方式	4.0
その他	11.9
無回答	30.6

(4) 仮設建物

税法上は、「すくい出し計算」が認められており、①譲渡価額または転用時の価額、②工事完成時点での価額のいずれかを未成工事支出金より控除することになっているが、これは簡便法と考えるべきであり、企業会計の減価償却計算による評価を原則としなければならない。

また、金属造りの仮設建物は、反復使用される部分は減価償却計算が、それ以外は、工事原価算入されることとなっており、企業会計の処理と相違が生ずる可能性があるが、こ

れも原則は適正な原価配分を用いるべきである。

(5) 機械経費

建設機械にかかわる減価償却、維持修繕費等の諸費用は、適当な配賦率によって配賦されなければならない。この場合の機械損料の計算に企業会計との乖離が生じないように、合理的な配賦計算を行うべきである。

(6) 出張所・現場事務所経費

単一工事の場合は、工事原価に直課するが、複数工事に係る場合は、完成工事高、直接工事費あるいは一定の予定配賦率によって配賦することとなり企業会計上の配賦基準を適用することが必要である。

(7) 共通原価

複数の建設工事に共通的に発生する共通原価は、適当な配賦率によって各個別工事に配賦される。配賦基準には、期中実際施工高および期中発生直接工事費等期中の作業量を合理的に表示する比率が使用されるが、配賦基準等を企業会計と同一の基準で行うことが望ましい。また、実態調査結果のように工事原価と一般管理費に区分する基準としての発生原因の把握の方法により相違が生じないよう同一の原価性の範囲基準を適用しなければならない。

【実態調査結果：支店・営業所で発生した費用の処理】

全て工事原価で処理	8.1%
全て一般管理費で処理	18.8
発生原因により工事原価と一般管理費に振分け	73.1

(8) 原価差額

建設共通原価、機械損料、仮設損料等の各個別工事への配賦について予定配賦率を用いて配賦する場合の実際原価との差額である原価差額は、税法上は、総原価の1%以内であれば完成工事原価に算入され、それ以外は、原則として各個別工事に再配賦されることとなる。それ故、原価差額の調整計算に企業会計とは、乖離した処理が生ずる。また、借入材料についても社内単価の設定が大企業では重要性もあり、振替差額の処理に税法上との相違が生ずる。しかし、原則的には企業会計も税務上も同一の重要性基準が適用されるべきである。

(9) サービス工事

サービス工事は、合理的な範囲内であれば売上値引となるが、過大と思われる部分は税務上は交際費となる可能性があり、企業会計における処理とは乖離が生ずるが、取引の実態に合わせて企業会計上も税務上も同一基準で処理されるべきである。

(10) 近隣対策費

建設工事等に係わる近隣対策費は、発生事由が、当該工事遂行に必須の場合には、工事原価に算入されるが、社会通念上合理的な金額を超える場合には、税務上は交際費となり損金不算入となる。近隣対策の内容によっては企業会計上の処理と乖離する可能性が生ずるが、税務上の課税処理とは別の次元で企業会計上の処理を行うべきである。

(11) 工事紹介料

工事紹介料や情報提供料は、税務上、①予め契約を締結していること、②契約上、提供される役務が明示されていること、③対価が相当であることの要件を充足していれば交際費に該当しないが、支払先が、取引先の役員、従業員の場合には交際費と扱われる。企業会計上の原価処理との間に乖離が生ずる可能性があるが、企業会計上の処理を優先し、税務上は申告調整すべきである。

(12) 模型制作費

建設に係るパースや模型の制作費は、商慣行上合理的な範囲内であれば原価を構成し、これを超える場合には、交際費となる。交際費に該当する可能性の支出の処理について企業会計の処理とは相違するが、税務上は申告調整すべきである。

(13) 業務委託費

建設工事等の請負いの業務にたずさわる派遣企業からの従業員に対する費用は、通常的に要する費用は原価となり、過大と思われる場合は税務上は交際費とされる。

(14) その他受注関連費

その他の受注に関連する費用としては、交際費・入札関連費・調査費・企画設計費があり、税務上は受注として実現する部分は原価に、それ以外は、期間費用として扱われる。企業会計上と税務上の原価性の判断を合致させるべきである。

4. 減価償却費・資本的支出・収益的支出項目

(1) 減価償却費

減価償却計算については、税法上は画一性が重視され細かく規定されている。一方、企業会計上の減価償却計算は、原則として適正な費用収益対応の原則に基づいて当該企業に最適な方法を選択することを要請している。それ故に、税務上の償却計算との間に相違が生じ、また、有税償却についても相違が生ずるが、税務上は申告調整すべきである。

ア. 減価償却方法

定額法・定率法等税務上は、画一的に償却方法が規定されており、当該企業における稼働状況および使用割合による償却が合理的である場合には企業会計上の償却計算が認められないこともあるが、これは企業会計を優先すべきであり、税務上は申告調整すべきである。

イ. 耐用年数

税法上は個別耐用年数表によって、また中古資産および中途供用資産について画一的に規定されているが、実際には各個別の建設機械・設備等の実質に合致した耐用年数が選択された方がより合理的な場合もあり、この場合には、企業会計と税務会計を合致するように処理されるべきである。

ウ．残存価額

残存価額については、有形固定資産の場合は税法上は取得価額の10%と規定し、画一的に処理されているが、償却資産によっては、実体に合致した残存価額も考えられるべきである。

エ．償却可能限度額

耐用年数に達した後の償却可能限度額については、税務上は、10%、5%、1円と資産の種類によって画一的に規定されている。企業会計上は、企業の当該固定資産の実態に合った限度額が設定されるべきである。

オ．特別償却・割増償却

固定資産の不適合化や需要変化による償却費の加速的増加については、一定の要件のもとに画一的に税務上は規定されており、原則的には企業会計上の経済的実態に合致した特別償却が選択されるべきである。

カ．耐用年数の短縮等

耐用年数の短縮、機械の超過使用に対する増加償却、陳腐化償却については、税法上一定の要件のもとに規定されているが、企業会計上は各固定資産の使用状況により適用されるべきである。

キ．少額減価償却資産

重要性の原則により減価償却対象資産にせずに税務上は20万円未満は損金算入できるとなっているが、企業会計上は当該企業の実態に適合した重要性の原則が有るべきである。

(2) 修繕費

税務上は、修繕費と固定資産の取得原価算入項目について、すなわち収益的支出と資本的支出の区分を画一的に規定している。区分基準は、形式的に区分されるものと、耐用年数の延長または固定資産価額の増加になるものを資本的支出とする基準がある。従って、企業会計上の資産性と費用性の区分とは乖離が生ずる可能性もあるが、各企業毎に合理的な適用基準を選択すべきである。

5. 販売費項目

(1) 交際費

税務上は、冗費・濫費の抑制上、慰安・贈答・供应等の接待交際費支出は租税政策的に損金算入を制限されている。特に、資本金5千万円超の法人は、全額損金不算入であり、企業にとって交際費との境界費用は、会計処理上問題の多い部分である。従って、企業会計上との間に乖離が生ずる可能性があるのである。

(2) 情報提供料

税務上、建設工事等の顧客の紹介にかかわる情報提供料は、予め契約による場合や商慣行上の合理的金額の場合は情報提供料として損金算入されるが、それ以外の場合には交際費として取り扱われる。従って企業会計との間に乖離が生ずる可能性が生ずることとなる。

(3) 使途不明金

使途を明らかにすることの出来ない支出を使途不明金として処理するが、税務上は、その内容の蓋然性から損金算入が認められず交際費、役員報酬・賞与として扱われる。従って企業会計においては関連する他科目へ混入する可能性があり、原則的には企業会計上の適正な処理を行い、税務上は申告調整が望ましい。

(4) 使途秘匿金

支出の相手方を明示せずに処理するものは、税務上使途秘匿金として通常の法人税に対して40%の追加課税が行われる。従って、企業会計の処理とは乖離が生ずる可能性があるが、これも本来は申告調整をすべきものである。

6. 管理費等項目

(1) 寄付金

寄付金については、冗費・濫費の抑制等から租税政策的に損金算入が制限されている。国・地方公共団体、特定公益増進法人および指定寄付金等の一定の寄付金のみ損金に算入されることとなっており、また、政治献金等は一定の要件のもとに寄付金とされており、企業会計上の会計処理と相違が生ずる。

(2) 租税公課

税務上は、租税政策的あるいは租税技術的に租税公課は、損金算入されるものと損金不算入になるものがある。法人税・住民税・延滞税・加算税等は損金不算入となり、事業税は、支払時に損金算入される。企業会計上の租税公課の費用性か利益処分性かとの考え方とギャップが存在する。

(3) 役員報酬・賞与・退職金

役員報酬・退職金については、税務上は、金額の相当性によって損金算入と損金不算入とに区分しており、役員賞与については損金不算入としている。また、臨時的な役員給与は、役員賞与と認定することとしている。企業会計上の費用性の考え方と相違がある。

(4) 貸倒損失・債権償却特別勘定

税務上は、債権の回収可能性について、貸倒れの可能性の低い程度から貸倒引当金・債権償却特別勘定・貸倒損失による損金算入を認めている。これらの損金算入の要件は、形式的要件と実質的要件とがあり、画一的に規定されている。企業会計上は費用収益の対応より、債権の回収不能による費用計上は積極的であり、税務上との相違は申告調整すべき

である。

(5) リース料

税務上は、リース取引について一定の要件のもとに損金算入される。また、実態調査結果では機械等経費のうち、87.1%がリース料又はレンタル料となっており、近年、分社においてリース別会社を設立し、建設機械等のリース事業を行うケースが増えており、リース料の算定に税務上の問題が生ずる可能性がある。従って税務上のリース取引の規定と企業会計上の処理の間に相違が当然生ずる。

【実態調査結果：機械等経費として処理しているもの】 (複数回答)

項目	リース料 またはレ ンタル料	減価償 却等	修繕維 持費	管理費	運 転 経 費	分解組 立費	輸送料	現 場 修 理 施 設 費
%	87.1	40.8	61.8	20.9	26.0	16.5	34.1	19.5

(6) 借入金利子

借入金利子については、税務上、企業会計上、費用処理され損金に算入される。実態調査結果では現場管理費として原価処理をしている企業が 5.9%あるとされる。また、建設会社の不動産開発事業等については、開業前の借入金であり、ひもつき借入金である等の一定の要件のもとに資産原価への算入が認められる。税務上とは逆の結果となるものであり、ここに乖離が生ずることとなる。また、保証料を原価に算入している企業が実態調査で31.7%あり、税務上と相違が生じる可能性がある。税務上は本来申告調整処理すべきである。

【実態調査結果：現場管理経費として処理しているもの】 (複数回答)

項目	現 場 管 理 費	労 務 管 理 費	保 険 料	安全管 理 費	租 税 公 課	外注設 計 費	自社設 計 費	積 算 料	事務用 品 費
%	69.2	57.9	77.6	51.0	64.7	37.0	16.5	15.1	69.6

通 信 費	交 際 費	補 償 費	当 該 工 事 の 借 入 金 の 利 子	保 証 料	受 注 活 動 費	支 店 の 経 費 配 賦 額
74.5	68.2	43.5	5.9	31.7	11.9	10.9

7. 圧縮記帳項目

税務上、課税の延期となる買換、交換等の圧縮記帳処理が一定の要件のもとに損金に算入される。そして圧縮記帳については損金経理による直接減額方式、引当金方式による損金算入が認められており、企業会計上の利益処分方式を適正な処理方法と限定すべきである。

8. 損金経理・申告調整

税務上は、損金算入される条件として損金経理すなわち確定決算処理が強制されており、

企業会計とは合致しない処理も発生する。しかし、確定決算主義が税務上の所得計算の基本となっており、企業会計上の計算処理と乖離が生ずる根本的原因であると考えられるのであるから、むしろ税務上は申告調整を原則とすべきである。

9. 流動資産項目

資産項目について税務上問題となるのは、評価問題である。資産のうち、貨幣性資産と費用性資産ともに評価の問題が発生し、特に評価額の計上が重要である。税務上は、評価損計上や含み損の認識についても認められるのは一定の要件が必要であり限定的に列挙している。企業会計とは大きく乖離しており、税務上も柔軟性が必要である。

(1) 未成工事支出金

未成工事支出金には、引渡し完了前の工事費が計上されてゆくが、税務上問題となる、例えば、交際費や使途不明金の混入があり、工事原価としての損金算入が制限される。また、企業会計上の収益との対応関係にも相違が生じる可能性がある。また、赤字工事の評価もなされる必要があり、企業会計上、費用配分の原則を厳密に適用すべきである。

(2) 棚卸資産

建設業本来の業務については商品・製品等の棚卸資産は発生しないが、不動産開発・分譲を業としている企業においては、分譲土地・分譲建物の商品たる棚卸資産が発生する。税務上は、棚卸資産原価に算入される項目と算入されない項目、例えば3%以下の付随費用の損金算入や原価差額の簡便計算もあるので企業会計とは乖離が生ずることとなる。また、期末棚卸についても、実態調査結果では、棚卸計算法が過半数を超えており、税務上の測定基準とは相違が生じがちであり、損益に重要な影響を及ぼす可能性があるので企業会計基準を優先的に適用すべきである。

【実態調査結果：材料の消費数量の計算方法】

継続記録法	24.3%
棚卸計算法	67.0
その他	3.7
無回答	5.0

(3) 貯蔵品

手持ちの工事用原材料、消耗工具器具、事務用消耗品等について、企業会計上は未成工事支出金に算入されないものであるが、これらは、将来は、工事原価あるいは費用に計上される。税務上は、損金算入あるいは不算入の規定があるものもあり、企業会計上とは相違が生ずる。

(4) 建設資材

仮設材料、仮設建物、未使用あるいは戻入資材等の建設用資材については、企業会計上はそれぞれの性質により費用・工事原価・棚卸資産あるいは固定資産に計上されるが、税

務上の取扱いとの間に相違がある。

(5) 未収収益・前払費用

経過勘定たる未収収益や前払費用について、企業会計上は資産計上が要求されるが、税務上の取扱いに相違があるので相違が生ずるが、企業会計上も税務上も同一の重要性の基準を適用すべきである。

10. 固定資産等項目

(1) 有形固定資産

有形固定資産の貸借対照表価額は、企業会計上は、費用収益対応の原則および費用配分の原則により決定されるが、税務上は、画一性の原則により、取得価額に算入されるべきもの、取得価額に含めないことができるもの、借入金利子の原価性、少額減価償却資産および資本的支出と収益的支出の区分について規定を設けている。また、評価損についても一定の要件を規定しており、税務上と企業会計上の乖離が生ずる可能性があり、客観的な同一の基準によって処理されることが望ましい。

(2) 無形固定資産

無形固定資産は、企業会計上は、費用収益対応の原則により法的、経済的な価値あるものについて資産計上するものであるが、税務上も同様の性質を有する。しかし、税務上においては、画一性の原則から取得価額の決定、償却方法について一定の規定をしているが、税務上は企業会計上の処理基準を適用すべきである。

(3) 繰延資産

繰延資産は、企業会計上は、適正な期間損益計算を行う目的で費用収益対応の原則によって資産計上されるが、税務上も同様の性質を有している。しかし、税務上は、画一性の原則およびより厳密な費用収益対応の原則から、商法上の繰延資産以外の税法独自の繰延資産の規定や償却方法・償却期間および少額繰延資産の規定をしており企業会計と乖離の発生する可能性がある。また、試験研究費の処理についても、原価・費用・繰延資産処理があり税務上との乖離が生じやすい。原則的には企業会計上の処理を優先し、税務上は申告調整すべきである。

11. 負債項目

負債についての企業会計と税務上の乖離は、もっぱら債務性の認識や差異によって発生する。企業会計上は、法律上の債務性と会計上の負債があるが、税務上は、法律上の債務性を強調する債務確定基準が採用されており、ここにおいて乖離が生ずることとなる。

(1) 工事未払金

工事原価および工事費の未払分が計上されるが、企業会計上は商工業の買掛金と同様の性質のものとして計上されることとなる。税務上は工事完成基準および工事進行基準とも

に、工事未払金はその債務性が重視されることとなり、特に見積計上する場合には、見積測定についてその合理性が重要であり、これらの点において企業会計上相違する場合もあるが、収益との対応において計上されるべきである。

(2) 未成工事受入金

企業会計では工事完成基準において完成・引渡しの行われていない工事の代金の前受額および工事進行基準における工事進捗率によって完成工事高に計上されていない工事の代金の前受額が未成工事受入金に計上されるが、税務上も同様の性質を有する。しかし、税務上は、工事収益の認識や、有償支給の場合の処理等で企業会計との相違もあり得るが、原則的には企業会計と合致させるべきである。

(3) 未払費用・前受収益

未払費用・前受収益は、企業会計上は正確な費用収益対応の原則から経過勘定として設定が要請されるものであるが、税務上は厳密な所得計算の必要からより厳密な期間収益対応の原則の適用が考えられることから、乖離が生ずる可能性がある。

12. 引当金項目

企業会計上は、引当金としては、評価性引当金と負債性引当金とがあり、適正な期間損益計算を行うために見積設定される。税務上の引当金も同様の性質を有するが、見積計算の画一性から、税務上の引当金の種類、引当金の設定要件および損金算入限度額が規定されているが、企業会計上の処理を優先すべきである。

(1) 完成工事補償引当金・製品保証引当金

完成し引渡した工事について、将来欠陥が発見され補償工事を行う場合の補修の費用を負担する金額を予め引き当てておくものであり、企業会計においては費用収益対応の原則から合理的に見積計上しなければならない。しかし税務上は、引当率については、画一的に実績基準と定率基準によって引当てが規定されており、相違が発生する可能性もあるが、実態に合わせた処理によって企業会計と一致させるべきである。

(2) 貸倒引当金

貸倒引当金は、企業会計上は、債権の回収不能の見積額を費用収益対応の原則によって引き当てる科目であり、原則的には、各個別債権ごとに合理的・客観的に見積って計上すべきである。しかし、税務上は、見積計算の画一性のために引当要件および引当率を規定しており、実態調査結果にあるように実務上は税法基準の適用が多く、企業会計上とは乖離が生じており、税務上も実態基準を積極的に認めるべきである。

【実態調査結果：貸倒引当金の設定基準】

税法上の法定繰入率	76.8%
税法上の実績繰入率	11.8
その他	5.8
無回答	5.6

(3) 賞与引当金

賞与の支給については、企業会計上は、決算日迄の当期費用に相当する部分で次期に支払われる金額を賞与引当金あるいは未払費用として計上することが、費用収益対応の原則から要請される。税務上は、画一性の原則から見積金額の方法を暦年基準と支給対象期間基準により、および支給対象者と人数について一定の規定をしており、企業会計とは相違するが、原則的には企業会計上の処理を優先すべきである。

(4) 退職給与引当金

従業員が将来退職する時点で支給すべき退職金について、費用収益対応の原則から当期発生分を企業会計上は引き当てなければならない。従って企業会計上は、各年度末で、退職が発生する可能性がある場合には、これを合理的に見積って計上しなければならない。しかし、税務上は、当期発生額基準、累積限度額基準、給与総額基準によって、一定の要件のもとに繰入限度額が規定されているが、企業会計上の設定基準を第一次的に適用すべきである。

(5) 役員退職慰労引当金

役員の退職時に支給される役員退職慰労金については、企業会計上、役員退職金規定の整備により合理的計算が可能であること、実際にこれによって支給されていることが明らか場合には役員退職慰労金の引当てが認められる。しかし、税務上は、設定が認められていないが、原則的には企業会計と合致させなければならない。

(6) 偶発損失引当金

企業会計上は、債務保証や損害賠償事件等によってその発生の可能性が高く、その損失を合理的に見積ることの出来る場合には、偶発損失引当金を設定して費用または損失計上をしなければならない。しかし税務上はその引当計上は認められていないが、企業会計と同様に適正な期間損益計算上、損金算入が認められるべきである。

(7) 工事損失引当金

受注した工事が赤字になる可能性がある場合に、完成する迄の間に工事損失の発生の可能性が高く、また合理的に損失額を見積ることが可能である場合には、企業会計上は工事損失引当金を計上する必要が生ずる。しかし、税務上は損金に繰入れすることは出来ず、また工事進行基準も適用出来ないことになっており、企業会計とは乖離が生じてしまうが、企業会計と同様、積極的に計上することを認めるべきである。

13. 提 言

以上のように、建設業における会計実務への税務の影響は、非常に大きいもののようであり、これをどのように調整するかは、企業会計の側からと税務の側からの更なる理論的検討が必要であるものの、現実的にはその調整あるいは統一は困難な作業であろう。その最も中心的な課題は、税務における確定決算主義の離脱であろう。しかし、これも課題の

ようである。また、一方、平成8年11月の税制調査会の法人課税小委員会報告では、課税ベースの見直しを、①費用又は収益の計上時期の適正化、②保守的な会計処理の抑制、③会計処理の選択性の抑制・統一化、④債務確定主義の徹底、⑤経費概念の厳格化等の視点から検討すべきとし、個別具体的な基準の提言が建設業に関係するものとして、①長期工事収益については、工事進行基準を原則的な収益計上基準とすること、②短期の前払費用の損金算入の制限、③建物の減価償却方法として定額法に限ること、④製品保証引当金の廃止を含む、貸倒引当金・賞与引当金・退職給与引当金等の引当金の縮減又は廃止、⑤役員報酬・福利厚生費・交際費の損金算入の制限・拡大等が提言されている。このことは、更に企業会計との乖離を生ずることとなるのは必至であり、税制改正の今後の動向に十分に注目していなければならないが、原則的には企業会計の目的と税務上の目的をそれぞれ損益計算と所得・納税計算と本質的に異なるものであるから、一方を他方に強行的に適用してはならず、本来的には確定決算主義を廃し、当該企業の経營業績表示の財務諸表を企業会計は目指すべきであり、税務上の必要計算は申告書においてなされることが合理的であろう。

V. 建設業法施行規則の見直しへの視点

公認会計士 丹 羽 秀 夫

1. はじめに～建設業法施行規則の役割～

建設業法及び建設業法施行規則は、建設業者に対して次のような場合に一定の様式の財務諸表等を提出することを義務付けている。

- ① 許可申請書の添付書類として（法第6条第1項第6号；規則第4条第1項第7号及び第8号）

法人の場合：別記様式第15号から第17号までによる直前1年の各営業年度の貸借対照表、損益計算書及び利益処分に関する書類

個人の場合：別記様式第18号及び第19号による直前1年の各営業年度の貸借対照表及び損益計算書

- ② 毎営業年度経過後に届出を必要とする書類として（法第11条第2項；規則第10条第1項第1号及び第2号）

法人の場合：別記様式第15号から第17号までによる貸借対照表、損益計算書及び利益処分に関する書類

但し、株式会社の場合には、これらの書類及び営業報告書

個人の場合：別記様式第18号及び第19号による貸借対照表及び損益計算書

- ③ 経営事項審査（以下、「経審」という）申請書の添付書類として（法第27条の23第5項；規則第19条の3第1項第2号及び第3号）

法人の場合：別記様式第15号から第17号までによる直前1年の各営業年度の貸借対照表、損益計算書及び利益処分に関する書類

個人の場合：別記様式第18号及び第19号による直前1年の各営業年度の貸借対照表及び損益計算書

なお、①の規定は特定建設業の許可申請書の添付書類として、また、②の規定は特定建設業者が毎営業年度経過後に届出を必要とする書類として、それぞれ準用されている（法第17条；規則第13条第1項）。

そして、別記様式第15号から第19号までによる貸借対照表、損益計算書及び利益処分（損失処理）に関する書類は単に様式を示すだけでなく、注記すべき事項の定めを置き、また、記載要領も示している。さらに、別記様式第15号及び第16号（法人の場合における貸借対照表及び損益計算書・完成工事原価報告書）に記載されている勘定科目については、建設省告示「勘定科目の分類」でその内容を示している。

これらの建設業法施行規則別記様式第15号から第19号まで及び建設省告示「勘定科目の分類」（以下、「建設業法施行規則等」という）が、①から③までのように許認可を受け、業種として提出する重要書類の作成を通じて、建設業会計に対して開示上の一定の制約を加えていることは、それが比較可能性を高めるためと言え、否定できない事実である。

さらに、国民所得や雇用などの面でわが国の経済において重要な地位を占める株式会社

は、一般に「株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則」（以下、「計算書類規則」という）に従って計算書類を作成するものとされているところ、「株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則の特例に関する省令」（以下、「特例省令」という）第1条は、建設業者である株式会社については建設業法施行規則等の定めによることとしており、このことから建設業法施行規則等が建設業会計に対して果たす役割は極めて大きいと言えよう。

以下、本稿では、このように建設業会計に影響を与えている建設業法施行規則等の内容を検討した上で、いくつかの提言を述べてみたい。

2. 計算書類規則と建設業法施行規則等の内容比較

まず、建設業法施行規則等と計算書類規則を比較することにより、建設業会計が他の業界における会計とどのような点で異なっているかを検討することは問題の所在を明確にするために有用であり、また、計算書類規則を一般に公正妥当と認められた会計原則の重要なひとつの基準と考えれば、それとの差異は慎重に検討されるべきであろう。

逐条的に比較した〔添付資料1：計算書類規則と建設業法施行規則の対比表〕から、概ね内容的に重複していることが確認でき、建設業法施行規則等もその他の業種における一般に公正妥当と認められた会計原則を基本的には共有していると考えられる。念のため、差異のある箇所等を示せば、次のように分類できよう。

ア. 計算書類規則の適用が強制されている条項の建設業法施行規則等における取扱い

特例省令第1条では、計算書類規則中の次の条項は、そのまま適用することとされている。

- ・第3条の5：金額の表示単位
- ・第9条（第20条第2項における準用を含む）：子会社等に対する金銭債権
- ・第10条（第20条第2項及び第22条第3項における準用を含む）：取立不能の見込額
- ・第15条：有形固定資産の償却
- ・第29条（第30条第2項における準用を含む）：支配株主等に対する金銭債務

これらの強制適用される計算書類規則の条項に対応する建設業法施行規則等の規定は、計算書類規則の認めている表示方法の選択権を取上げているように考えられる。

イ. 計算書類規則では明記されているが建設業法施行規則等には明記されていない規定

- ・第7条但書：営業取引から生じた金銭債権のうち、破産債権、更生債権その他これらに準ずる債権で1年以内に弁済を受けられないことが明らかなものは、投資等の部に記載しなければならない。

ウ. 両者同様な規定ながら建設業法施行規則等の方がより具体的に定められているもの

- ・金額の重要性基準を100分の1と明示：様式第15号記載要領6. 7. 8. 9. 10. 11. 12
- ・注記事項の明示：様式第15号注1（消費税の会計処理の方法）
- ・注記事項の記載方法等の明示：様式第15号記載要領22. 23. 26. 27

エ. 計算書類規則に特段記載のない科目等が建設業法施行規則等では明示されているもの

- ・様式第16号の完成工事原価報告書
- ・「勘定科目の分類」：完成工事未収入金、未成工事支出金、材料貯蔵品、工事未払金、未成工事受入金、修繕引当金、完成工事補償引当金、販売費及び一般管理費の各科目、完成工事原価報告書の各科目
- ・注記事項：様式第15号注19（新株引受権の残高及び行使価額）、様式第16号注1（工事進行基準の採用の旨及びそれによる完成工事高計上額）
- ・貸借対照表及び損益計算書は、勘定様式は認められず、報告様式とされている

3. 提言その1～将来の検討課題～

(1) 営業債権の表示（計算書類規則第7条但書）について

上記2の分類の中で、イの営業債権に関しては、一般に公正妥当と考えられる会計原則に従って判断するかぎり、正常営業循環基準を適用することが支持されよう。この点で、計算書類規則第7条但書の内容が、建設業法施行規則等で明確な表現がない点はまったく問題がないとは言えない。

実際、『建設業経理に関する実態調査』（以下「実態調査」という。）結果では、受取手形ないし完成工事未収入金として表示されたものの中に、本来は投資等の部に記載されるべきものと考えられる「相手先の倒産等により回収することが困難なもの」が含まれていないかどうかを問うている。その結果、「含まれている」との回答率は、全体で、それぞれ 5.7%と11.0%であった。また、「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」（以下、「商法特例法」という）上、大会社に分類される会社だけの回答を集計しても、それぞれ 7.0%と11.4%もあったことは注目に値しよう。

他の業界に関して同様な調査を行った上でないと比較できないので明言はできないが、巷間で語られているようにバブル経済の清算に悩んでいる建設業界の現状を考えると、他の業界より、これらの比率は高いのではないかと考えられる。

また、大会社の場合には、証券取引法に基づく公認会計士監査までは受けていなくとも、商法（したがって、通常は計算書類規則）に基づく公認会計士監査は受けており、その点で一般に公正妥当と認められる会計原則に準拠した会計処理が行われているものと考えられる。そのような大会社の「含まれている」との回答率が全体より高くなっているのはどのような理由からであろうか。元請比率が極めて高いことが当然の背景ではあるが、計算書類規則第7条但書の内容が建設業法施行規則等では明記されていないことの影響は否めないのではないか。

これらのことを始め、さらに調査が必要ことはいくつかあろう。しかし、一般に公正妥当と認められる会計原則よりも（あるいはそれを熟知しないまま）建設業法施行規則等の文言を重視して計算書類を作成しようとする場合には、計算書類規則に従う業界の企業よりも、営業債権金額が過大に（債権内容がより良く）表示される可能性があることは否定できない。もし、特段の理由がなく、建設業法施行規則等に計算書類規則と同様の明確な規定を置いていないのであれば、早急に改正を検討すべき第一

の問題ではなかろうか。

【実態調査結果：受取手形として表示したものに回収困難な手形が含まれているか】

	全体	大会社
含まれている	5.7%	7.0%
含まれていない	82.9	90.5
無回答	11.4	2.5

【実態調査結果：完成工事未収入金として表示したものに回収困難な債権が含まれているか】

	全体	大会社
含まれている	11.0%	11.4%
含まれていない	80.7	83.7
無回答	8.2	4.9

(2) その他

ア. 報告様式の採用

極めて技術的なことながら、勘定様式による計算書類は、1頁（ないし見開き）に収めることが通常は可能であり、建設業法施行規則等が現在採用している報告様式に比べ、一覧性に優れている。

作成事務及び計算書類規則を利用した調査・分析に係る事務の生産性を考慮すると、勘定様式に変更すること、ないし、少なくとも、報告様式と勘定様式との選択を認めることは検討されるべきであろう。

イ. 建設業法施行規則等の役割の再検討

以上、述べてきた議論はすべて、建設業法施行規則等を従来どおり適用する場合に、検討すべき課題と言えよう。これに対して、原点に帰り、建設業法施行規則を今までのように施行すべきか否かの議論も必要ではなかろうか。

すなわち、上記1の①から③までに述べた場合に提出する資料または添付資料としての財務諸表を作成する際すべてに、建設業法施行規則等に依拠すべきとされているが、このことについても検討が必要であろう。

まず、①及び②に関して言えば、作成された財務諸表の提出先である建設大臣ないし都道府県知事は、いわゆる一般の利害関係者と同様の注意義務を超えてまで、建設業者の財政状態及び経営成績について知悉する必要はあるのであろうか。

少なくとも、株式会社である建設業者に限って言えば、計算書類規則と建設業法施行規則等の内容は、上記(1)の営業債権の表示以外についてはほぼ同じといってよく、この点からも、特段、建設業法施行規則等に従って計算書類を作成しなくとも何ら問

題は生じないのではなかろうか。

一方、計算書類規則の適用がない株式会社以外の建設業者についてみれば、計算書類規則とほぼ内容が等しい建設業法施行規則等に依る場合、他の業種の事業者がその決算に際して作成する決算書類より詳細なものを作成させられている、と考えられるのではなかろうか。この点から言えば、かかる業者に対しては、相対的に費用負担を重くしているとの意見も生じ得る。

最近、規制緩和の必要性を強く唱えられているが、この観点からも、行政目的の内容や業者の費用負担の適否・妥当性についての慎重な議論が必要ではなかろうか。

これに対して、③の経審の目的が公共投資等の国民の税金を使用する工事等を発注する建設業者の選定にあることを考えれば、不良・不適格業者を排除するために、建設業者の財務諸表を相当の注意義務をもって分析・検討する必要がある。この場合には、発注する工事の規模や工期等によっては、いわゆる一般の利害関係者と同様の注意義務を超えて、業者の財政状態及び経営成績について知る必要も生じよう。

また、業者の選定は基本的には他社との比較であり、その比較を客観的かつ能率的に行うためには、同じ基準に基づき、かつ、同一の形式で作成された計算書類に基づくことは当然必要であると考えられる。かかる理由を考えれば、上記２のア、ウ及びエのような詳細な規定は当然必要であるし、容認されることが考えられる。^(注)

逆に、①や②の場合と異なり、③の場合は現行の建設業法施行規則等に基づく計算書類だけで十分な財務情報を得ているだろうか、という視点も生じ得る。もし、建設業法施行規則等に基づく計算書類等の作成・提出を③の場合に限れば、社会・経済情勢に応じて柔軟に改変することも、業者の受注しようとする工事の規模によって注記事項や附属明細書（表）を加える等の方法により、より高度かつ広範な情報を入手し業者選定に資することもできよう。

以下の節では、この点に関してさらに考察しておくこととする。

(注)一方で、このような詳細な規定は、少なくとも一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に調和していることが求められよう。かかる点において、第２回WGでヒアリングを行った阿座上教授が指摘された次の２点は、たいへん興味深い問題を含んでいると考えられる。

ア 役員退職金

勘定科目の分類では、販売費及び一般管理費として処理すべきものとされている。しかし、多数の役員が同時退職し異常に多額の退職金が発生した場合のように、一般に公正妥当と認められる会計の基準から判断すると、特別損失で処理すべき場合も起こり得よう。

イ 異常な営業債権貸倒償却

勘定科目の分類では、営業外費用として処理すべきものとされている。しかし、臨時巨額のものについては、一般に公正妥当と認められる会計の基準から判断すると、特別損失で処理すべき場合もあり得よう。

これら２点については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に通暁している会社であれば、最初に特別損失で処理することを考え、念のため勘定科目

の分類の「その他特別損失」の規定の中に“異常な損失”との文言を見出し、当然のように特別損失で処理して済ませていることが予想される。

ところが、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準についての知識が不足している会社の場合には、勘定科目の分類の規定の文言どおりに、それぞれ販売費及び一般管理費や営業外費用として処理しても何ら問題があるとは考えないかもしれない。あるいは、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準と勘定科目の分類の規定との間で処理に悩む会社も多数生じ得よう。

実際、これらの処理如何によっては、経審の経営状況の比率に影響を与える経常利益の金額を左右するのであるから、建設業者にとっては極めて重要な問題といえよう。

上記の2点については、勘定科目の分類の規定を改正する必要があるかどうか早急に検討すべきであると考えられる。また、勘定科目の分類の規定の他の箇所の文言が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準と調和しており、かつ、そのことが明瞭・正確に表現されているかどうか改めて検討すべきことを上記の2点は教えているように考えられる。

4. 経審と建設業法施行規則等

(1) 経審の建設業会計への影響

建設業法第27条の23は、いわゆる公共工事を発注機関から受注しようとする建設業者に対して経審を受けることを義務づけている。経審は、経営規模の認定や経営状況の分析、そしてこれらの結果を考慮し客観的事項全体について総合的な評価を行うこととしている。〔添付資料2：経営事項審査の概要〕に示されるとおり、経営規模としての「完成工事高」と「自己資本額」、さらに経営状況の12比率は、すべて会計からの情報であり、総合的評価において約60%の配点を与えられている。

言うまでもなく、公共工事の受注は多くの建設業者の経営の維持・拡大にとって極めて重要な問題であり、その経理処理は経審の評価をより高くする方向への圧力を受けている可能性がある。

例えば、完成工事高は35%もの配点を受けており、単一の会計数値項目としては最も重要であるため、一般に公正妥当と認められた会計原則上容認された会計処理の選択（例えば、工事進捗率を原価基準で測定する工事進行基準の採用）を超え、場合によっては不正な処理に基づいても、より多額に計上される可能性がある。また、経営状況の12指標については、経常利益が多いほどまた流動比率が高いほど、より有利な評価を受けることになる。このため、より高い評価を求めて、一般に公正妥当と認められた会計原則から逸脱しても、税負担に耐えられる範囲において利益を増やし（費用・損失を減らし）、流動資産を増やす会計処理（例えば、減価償却費の計上不足や投資等の資産の流動資産への計上など）が行われる危険性がある。

もっとも、株式会社で商法ないし証券取引法に基づく公認会計士の監査を受けている業者の場合には、会社自身に一般に公正妥当と認められる会計原則に対する認識も

あるため、それ以外の業者に比べ、そのような会計処理は行われていないと考えられる。

このような仮説を実態調査の設問に対する回答を大会社とそれ以外の区分により集計・分析し、検証してみたい。

(2) 『建設業経理に関する実態調査』の結果から

本来、実態調査結果から、上で述べた仮説に関係するすべての質問・回答を列挙して検討すべきであるが、ここでは、次の3つに絞って述べてみる。

ア. 工事進行基準に基づく完成工事高の計上

完成工事高の計上にあたり、工事進行基準を採用している業者数は、全体で9.8%であり、この比率は完成工事高の規模別に見て、1億円未満の5.6%から500億円以上の41.7%へと逡増している。

ここで、工事進捗率の測定にあたって、原価基準を採用している比率は、工事進行基準を採用している業者全体で43.7%であり、これも完成工事高の規模別に見て、1億円未満の15.7%から500億円以上の86.7%へと逡増している。また、工程表等に基づく進捗率（以下、単に「実際進捗率」という）を採用している比率は、全体で41.5%であり、これも完成工事高の規模別に見ると、1億円未満の59.6%から500億円以上の11.1%へと、この場合は逆に逡減している。

原価基準はその他の基準に比べ、実際に発生した原価を慎重に把握する必要があるものの、より客観的なものであると考えられるため、法人税法で唯一採用が認められている基準である。これに対して、実際進捗率は、正確に測定されれば発生主義会計の基準としてこれに優るものはないかもしれないが、その正確な測定が多くの場合期待し得ないため、かえって恣意的な会計処理を可能とすると考えられる。

この点で、規模の小さい業者ほど実際進捗率を採用する率が高く、規模の大きい業者ほど原価基準を採用する率が高くなっていることは、たいへん興味深い。

なお、建設業法施行規則等では、損益計算書の注記事項として、工事進行基準を採用している場合には、その旨及びそれに基づく完成工事高を掲げているが、同じ工事進行基準であっても、どのような基準で工事進捗率を測定しているのかまでは注記を求めている。

【実態調査結果：工事進行基準を採用している企業】

完成工事高	
全体	9.8%
1億円未満	5.6
1～5億円未満	7.4
5～10億円未満	8.9
10～30億円未満	10.0
30～50億円未満	13.8
50～100億円未満	15.4
100～500億円未満	27.9
500億円以上	41.7

【実態調査結果：工事進行基準を適用している企業における工事進捗状況の把握方法】

	実際原価と 見積原価の 比	工程表等に 基づく実際 進捗率
完成工事高 全体	43.7%	41.5%
1億円未満	15.7	59.6
1～5億円未満	23.6	56.4
5～10億円未満	32.7	55.4
10～30億円未満	42.6	42.6
30～50億円未満	67.9	28.3
50～100億円未満	60.3	29.3
100～500億円未満	84.5	12.1
500億円以上	86.7	11.1

イ. 減価償却費の計上について

建設業にとって、建設機械などの機械装置は重要な有形固定資産であると言える。この減価償却について見てみると、業者全体の中で定額法を 9.0%が採用し、定率法を71.5%が採用している。これらについても、完成工事高の規模別に見ると、定額法については1億円未満の11.2%から 500億円以上の 3.7%へと逡減し、定率法については逆に1億円未満の56.8%から 500億円以上の90.7%へと逡増している。

通常の場合、定率法に基づく減価償却費は定額法に基づく場合よりも多額になるので、利益が同額の場合には、定率法を採用する業者の方が定額法を採用する業者より収益力は高いと考えられる。この点から言って、上述した比率の持つ意味は興味深いものがある。

また、減価償却については、耐用年数を法定のものを使用するか、その業者独自の見積耐用年数を使用するか等の方法により、税法で規定する減価償却費の計上額と比べて、その額を超えて計上する場合（以下、「償却超過」という）とその額を下回って計上する場合（以下、「償却不足」という）とがあり、他社比較の際には十分に斟酌すべき事項であると考えられる。特に、償却不足については、直接、商法違反とは言えないまでも、その背景は慎重に検討すべきものと言えよう。

機械装置に限らない減価償却全体について、償却超過ないし償却不足の経験を問う質問に対しては、業者全体の中で、償却不足については11.6%が、償却超過については 2.2%が、あったと回答している。これらについても、完成工事高の規模別に見ると、償却不足については1億円未満の15.7%から 500億円以上の 0.9%へと逡減し、償却超過については1億円未満の 0.8%から 500億円以上の12.3%へと逡増している。

規模の小さい業者ほど償却不足の経験が多くなり、商法特例法上の大会社と重なる会社の多いと考えられる完成工事高 500億円以上の業者にはまったくないことは

注目に値しよう。

【実態調査結果：機械装置の減価償却方法】

	定額法	定率法
完成工事高		
全体	9.0%	71.5%
1億円未満	11.2	56.8
1～5億円未満	10.7	68.3
5～10億円未満	8.0	80.0
10～30億円未満	5.7	84.2
30～50億円未満	5.5	88.3
50～100億円未満	7.2	85.9
100～500億円未満	6.3	86.5
500億円以上	3.7	90.7

【実態調査結果：減価償却費の計上につき償却超過または償却不足を経験したことがあるか】

	償却超過	償却不足
完成工事高		
全体	2.2%	11.6%
1億円未満	0.8	15.7
1～5億円未満	1.1	14.5
5～10億円未満	1.6	9.9
10～30億円未満	2.6	8.8
30～50億円未満	4.5	6.9
50～100億円未満	3.7	5.6
100～500億円未満	7.2	4.1
500億円以上	12.3	0.9

ウ．投資等に記載すべき資産の流動資産への計上

満期が1年を超える長期の預金は、決算の日から満期日までの日数が1年以内である場合を除いて、投資等の資産に計上される。このような預金について、流動資産の現金預金に含めている比率は、全体では30.9%であり、商法特例法の会社分類による大会社では14.8%、中会社では16.4%であるのに対し、小会社では33.4%であることは注目される。

株式形態のゴルフ会員権は、「取引所の相場がある株式及び社債で決算期後1年以内に処分する目的で保有するもの（建設業法施行規則等による有価証券の定義）」とは通常考えられない。しかしながら、このような株式形態のゴルフ会員権について、有価証券に含めている比率は、全体で26.5%であり、大会社では9.2%、中会社では19.6%、小会社では30.9%となっている。中会社は大会社の約2倍、小会社は約3倍の比率となっている点は興味深い。

以上の検討からは、法定の公認会計士監査等による外部牽制のない場合には、経審でより高得点を目指す会計処理を業者は選択するという仮説は、少なくとも、まったく否定されるべきものではない、ということが理解できよう。

【実態調査結果：現金預金として表示したものに1年を超える長期預金が含まれているか】

	全体	大会社	中会社	小会社
含まれている	30.9%	14.8%	16.4%	33.4%
含まれていない	62.1	83.8	81.9	59.4
無回答	7.0	1.4	1.7	7.2

【実態調査結果：株式形態のゴルフ会員権を有価証券として表示している企業】

全体	大会社	中会社	小会社
26.5%	9.2%	19.6%	30.9%

5. 提言その2～経審をより機能させるために～

上記4(2)で見てきたように、経審の配点の約6割を占める会計情報の基礎たる会計処理は、会社の規模により、さらには、会社ごとに、異なるものである。したがって、単に会計数値のみを加工し、分析したところで、会社の優劣は決し得ないのではなかろうか。

やはり、会計情報の数値は、会計方針の注記の内容や財務諸表本体の数値に係る附属明細の内容を併せて分析・検討しなければ、他社比較の上で真には役に立たないと考えられる。また、一方の会社が公認会計士の法定監査を受け、もう一方が受けていなければ、会計数値そのものの信頼性も異なってしまう。

現在のように経審で重要な配点を会計情報に対して与える場合には、現行の建設業法施行規則等は次のような観点から、補強することが望まれよう。

ア. 会計数値の信頼性について

発注機関は、建設業者をA、B、C等のランク付けをし、そのランクに応じて発注する工事規模の大小を分けているが、少なくとも、公認会計士の法定監査を受けている業者が主に含まれるランクに属しようとする業者は、同様に公認会計士の法定監査を受けるなどして、会計数値の信頼性を同程度にした上で比較することが必要ではなかろうか。少なくとも、大規模な発注機関（国、都道府県、政令指定都市及び公団等）でAランクを得ようとする場合には、このような配意も必要かと思料する。

このようにすると、例えば、完成工事高を粉飾するような不適格業者が東京証券取

引所第1部に上場している優良な業者と混同されるような危険は回避されよう。

また、それ以外のランクの会社の場合にあっても、業者が提出した財務諸表をそのまま受け入れるだけでなく、何らかの方法でその正確性、基準等への準拠性などを確認ないし検証する、あるいはその手段を確保しておく必要もあると考えられる。その場合、現在のように主に財務諸表本体のみを提出させるだけでは十分でなく、以下に述べるような附属明細書（表）も併せて提出させることも検討する必要があるだろう。

イ. 注記事項の充実や附属明細書（表）の添付

4(2)アで述べた工事進行基準を採用する場合にあっては、工事進捗率をどのような基準で測定しているのかについて注記を加えることは必要ないであろうか。また、イやウのような事柄については、何らかの形式による附属明細書（表）を提出させることにより内容を把握することは可能であり、それを考慮に入れて分析することも必要ではなかろうか。

ここでは、他のすべての項目を列举できないが、一つだけ述べれば、経済活動の多様化、複雑化（例えば、デリバティブの発達等）から、オフバランス取引は急速に増えているが、これらは、財務諸表本体には表示されないため、注記や附属明細書（表）による開示がなければ現在の企業の財政実態は把握できなくなっている。

現在の建設業法施行規則等の方式では、注記事項は商法の計算書類規則に準じているため、財務諸表規則に準じた場合より、相対的に項目数は少ない。また、上場ないし店頭登録会社が有価証券報告書で開示し、株式会社が計算書類規則を基に作成している附属明細書（表）に準ずるものの提出も義務付けていない。

上述してきたような観点から、現行の注記事項の見直しや附属明細書（表）を財務諸表本体に添付させることについての検討が求められよう。

ウ. 会社の規模ないし希望ランクに応じた開示事項の分類

アに述べたような公認会計士監査は、規模の小さな公共工事を受注しようとする業者に求めることは、経済的にも困難であり、社会的な必要性も少なからう。一つの考えとして、発注する公共工事の規模により、発注機関に求められている注意義務（この場合、提出させた財務諸表の数値そのものに対するもの）も異なるのではないだろうか。

もしそうであるならば、イで検討されるべき、注記事項や附属明細書（表）についても、業者の規模等に応じて異なるものを定めることも併せて検討することは、公共工事の発注側・受注側ともに経済合理的であると考えられる。

実例として、現行の商法特例法は株式会社を大、中、小の3つに分類し、計算書類規則はそれぞれに異なる開示義務を課している。これを下敷きにして、会社の規模ないし希望ランクにより、3段階くらいの開示義務を課することは検討に値しよう。

例えば、イで述べた附属明細書（表）については、法人税申告書に添付する勘定科目内訳明細書程度のもので会計数値そのものの検証を行うためには有用である。このような簡便なレベルのものから、計算書類規則に基づく附属明細書や財務諸表規則に基づく附属明細表・主要勘定科目の内訳明細等を参考とした、より高度なレベルのものまで、より会社の実態を開示させるものを案出することはできよう。

以上述べてきたように、規模ないし業者の希望するランク別に開示レベルを変えることが容認されるなら、次の段階として、将来、そのようなレベル毎に経審の配点（ないし評価方法）を変えることも検討課題の一つとなるであろう。また、この方向でさらに発展させれば、会社の発行する債券の格付機関による評価の建設業版ともなり得よう。そのような段階に達すれば、会社の評価によって公共工事の工事履行保証に係る建設ボンドの料率を多様化することも可能となり、契約額に算入されているかかる費用の低減を通じ、公共工事費の節約も可能となる道も拓けることが期待される。

[資料1] 計算書類規則と建設業法施行規則の対比表

計算書類規則	内 容	建 設 業 法	内 容
総則			
3条 会計方針の注記等	重要な会計方針は、貸借対照表又は、損益計算書に注記 会計方針、記載方法を変更したときは、その旨及び増減額を注記	貸借対照表注1 貸借対照表注2 損益計算書注2 貸借対照表記載要領16 損益計算書記載要領16	重要な会計方針は、貸借対照表に注記 同左
3条の2 注記の記載方法	原則として注記は貸借対照表又は損益計算書の末尾に記載		同左
3条の3 注記の追加	財産及び損益の状態を正確に判断するために必要な事項は貸借対照表又は損益計算書に注記	貸借対照表注21 損益計算書注6	同左
3条の4 注記の省略	小会社については、繰延資産超過額、自己株式取得額を除き、注記の省略が可	貸借対照表記載要領29	同左
3条の5 金額の表示の単位	千円未満端数切り捨て表示が可 ただし、大会社は百万円未満端数切り捨ても可	貸借対照表記載要領3 損益計算書記載要領3	千円未満の端数を切り捨てて表示
貸借対照表			
4条 区分	貸借対照表には、資産の部、負債の部及び資本の部を設け、各部にはその部の合計額を記載		同左
5条 資産の部	資産の部は、流動資産、固定資産及び繰延資産の各部に区分 固定資産の部は、有形固定資産、無形固定資産及び投資等の各部に区分		同左
6条	資産の各部は、資産の性質を示す適当な名称を付した科目に細分	貸借対照表記載要領8	表示科目の詳細な定めがあり、それらに属さないものは「その他・・・」で表示。ただし、その金額が資産総額の100分の1を超えるものについては、当該資産を明示する科目をもって記載

計算書類規則		内 容	建 設 業 法	内 容
7 条	売掛金等	営業債権は、流動資産の部に記載 破産債権、更生債権その他これらに準ずる債権で決算期後 1 年以内に弁済を受けられないことが明らかなのは、投資等の部に記載	勘定科目分類 受取手形 完成工事未収入金	営業債権は、流動資産の部に記載
8 条	預金等	金銭債権でその履行期が決算期後 1 年以内に到来すると認められるものは、流動資産の部に記載		同左
9 条	子会社等に対する金銭債権	子会社、親会社に対する金銭債権は次のいずれかにより表示 ・科目別区分掲記形式 ・科目別注記形式 ・一括注記形式	貸借対照表 注 3、4	子会社、親会社に対する金銭債権は一括注記
10 条	取立不能の見込額	次のいずれかにより表示 ・引当金科目別控除方式 ・引当金一括控除方式 ・直接控除、科目別注記方式 ・直接控除、一括注記方式		一括引当金控除方式で表示
11 条	短期保有の株式等	取引所の相場のある有価証券で短期保有目的のものは流動資産の部に記載 ただし、当初 1 年を超えて保有する目的で取得したものは、投資等の部への記載を容認		同左
12 条		自己株式、親会社株式は、原則として別科目記載 ただし、重要でないときは注記も可	貸借対照表 記載要領 7 貸借対照表 注 6	自己株式、親会社株式は、原則別科目表示。ただし、その金額が資産総額の 100 分の 1 以下であるときは、それぞれ「有価証券」又は、「その他流動資産」に含めて記載することが可 この場合、有価証券（又はその他流動資産）に含まれる自己株式及び親会社株式は注記
13 条	前払費用	前払費用で決算期後 1 年以内に費用となるものは、流動資産の部に記載 ただし、当初 1 年を超えて費用となるものとして支出されたものの投資等の部への記載容認	勘定科目分類 前払費用	同左

計算書類規則	内 容	建 設 業 法	内 容
14条	時価が著しく低い場合の注記	時価の著しく下落した重要な流動資産及び取引所の相場のある有価証券について取得価額又は製作価額を付したときは、その旨を注記	貸借対照表注8～10 同左
15条	有形固定資産の償却	次のいずれかにより表示 ・減価償却累計額科目別控除方式 ・減価償却累計額一括控除方式 ・帳簿価額記載、減価償却累計額科目別注記方式 ・帳簿価額記載、減価償却累計額一括注記方式	減価償却累計額科目別控除方式で表示
16条	建設中の有形固定資産等	特別の科目を設けて記載	「建設仮勘定」として表示
17条	無形固定資産の償却	償却額を控除した残額を記載	同左
18条	償却年数等の変更の注記	固定資産の償却年数、残存価額を変更したときは、その旨を注記	貸借対照表注11 同左
18条の2	リースにより使用する固定資産	その旨の注記	貸借対照表注13 同左
18条の3	所有権が留保された固定資産	その旨及び代金未払額を注記	貸借対照表注14 同左
19条	長期前払費用	投資等の部に記載	勘定科目分類長期前払費用 同左
20条	長期金銭債権	投資等の部に記載	同左

計算書類規則		内 容	建 設 業 法	内 容
21条	取締役等に対する金銭債権	取締役又は監査役に対する金銭債権は、その総額を注記	貸借対照表注 5	同左
22条	長期保有の株式等	取引所の相場のない有価証券または長期保有の有価証券は、投資等の部に記載		同左
23条	子会社の株式等	子会社株式は投資等の部に記載	貸借対照表注 7 貸借対照表記載要領12	原則として投資等の部に「子会社株式」として表示。ただしその金額が資産総額の100分の1以下であるときは「投資有価証券」又は「その他投資等」に含めて記載することが可 この場合、投資有価証券（又はその他投資等）に含まれる子会社株式は注記
23条の2	外貨建ての資産	その旨を注記	貸借対照表注18	同左
24条	繰延資産	償却額を控除した残額を記載		同左
24条の2	担保に供されている資産	その旨の注記	貸借対照表注15	同左
25条	負債の部	負債の部は、流動負債及び固定負債の各部に区分		同左
26条		負債の各部は負債の性質を示す適当な名称を付した科目に細分	貸借対照表記載要領 9	表示科目の詳細な定めがあり、それらに属さないものは「その他・・・」で表示。ただし、その金額が負債総額の100分の1を超えるものについては、当該負債を明示する科目をもって記載
27条	買掛金等	営業債務は、流動負債の部に記載		同左
28条	借入金等	金銭債務で、その履行期が決算期後1年以内に到来すると認められるものは流動負債の部に記載		同左

計算書類規則		内 容	建 設 業 法	内 容
29条	支配株主等に対する金銭債務	親会社、子会社に対する金銭債務については次のいずれかにより表示 ・科目別区分掲記 ・科目別注記 ・一括注記	貸借対照表注3、4	親会社、子会社に対する金銭債務は一括注記
30条	長期金銭債務	固定負債の部に記載 親会社、子会社に対する長期金銭債務については次のいずれかにより表示 ・科目別区分掲記 ・科目別注記 ・一括注記	貸借対照表注3、4	同左 親会社、子会社に対する長期金銭債務は一括注記
31条	取締役等に対する金銭債務	取締役又は監査役に対する金銭債務はその総額を注記	貸借対照表注5	同左
32条	保証債務等	保証債務、手形遡求義務、重要な係争事件に係る損害賠償義務等は注記	貸借対照表注16	同左
32条の2	外貨建ての負債	その旨を注記	貸借対照表注18	同左
33条	引当金の部等	商法287条ノ2に規定する引当金については引当金の部を設けて記載することを容認。引当金の部に記載しないものについては商法第287条ノ2に規定する引当金であることを注記 法令の規定による引当金または準備金は引当金の部に記載し、法令条項を付記	貸借対照表注17	商法第287条ノ2に規定する引当金は、流動資産の部又は固定資産の部に記載したうえで注記 規定なし
34条	資本の部	資本の部は、資本金、法定準備金及び剰余金の各部に区分 資本の欠損がある場合には、剰余金の部を、欠損金の部と表示		同左

計算書類規則		内 容	建 設 業 法	内 容
35条		資本準備金及び利益準備金は、法定準備金の部に各別に記載 剰余金の部又は欠損金の部には、任意積立金及び当期末処分利益又は当期末処理損失を記載 任意積立金は、適当な名称を付した科目に細分 当期末処分利益又は当期末処理損失については、当期利益又は当期損失を付記		同左
35条の2	新株引受権附社債による新株引受権	注記	貸借対照表注19	同左
35条の3	1株当たりの当期利益等	注記	貸借対照表注20	同左
36条	繰延資産等に関する注記	繰延資産超過額及び自己株式取得額は注記	貸借対照表注12	同左
損益計算書 37条	区分	損益計算書には、経常損益の部及び特別損益の部を設け、経常損益は営業損益の部及び営業外損益の部に区分		同左
38条	経常損益の部	営業損益の部及び営業外損益の部は、収益又は費用の性質を示す適当な名称を付した科目に細分	損益計算書 記載要領6、7	表示科目の詳細な定めがあり、それらに属さないものは「その他・・・」で表示。ただし、その金額が「販売費及び一般管理費」「営業外収益」「営業外費用」の総額の10分の1を超えるものについては、それぞれ当該性質を明示する科目をもって記載
39条	営業損益	営業収益の合計額と営業費用の合計額との差額は、営業利益又は営業損失として記載		同左

計算書類規則		内 容	建 設 業 法	内 容
40条	子会社等の取引高	子会社、親会社との取引高は、営業取引と営業外取引に区分して注記	損益計算書 注 5	子会社、親会社との営業取引以外の取引高のみ注記
41条	経常損益	営業利益又は営業損失の額に、営業外収益の合計額と営業外費用の合計額を加減した額は経常利益又は経常損失として記載		同左
42条	特別損益の部	異常な利益又は損失についてその内容を示す適当な名称を付した科目を設けて記載	損益計算書 記載要領 9、11	「前期損益修正益」「その他特別利益」「前期損益修正損」「その他特別損失」の科目で表示 「その他特別利益」「その他特別損失」で金額がきん少でないものについては、それぞれの性質を明示する科目を用いて記載
43条	当期損益	経常利益又は経常損失の額に、前条の利益の合計額と損失の合計額を加減した額は、税引前当期利益として記載 税引前当期利益から控除すべき法人税その他の税は、その内容を示す適当な名称を付して税引き前当期利益の次に記載 税引前当期利益の額から税の額を控除した額は、当期利益として記載		同左
44条	当期末処分利益又は当期末処理損失	当期利益に前期繰越利益及び特定積立金目的取崩額を加算し、中間配当額及び中間配当に伴う利益準備金積立額を減算して当期末処分利益を記載		同左

[資料 2] 経営事項審査の概要

I. 経営規模

1. 完成工事高 (X_1)
2. 自己資本額
3. 職員数

) (X_2)

II. 経営状況 (Y)

1. 完成工事高経常利益率
2. 総資本経常利益率
3. 損益分岐点比率
4. 流動比率
5. 当座比率
6. 運転資本保有月数
7. 一人当たり完成工事高
8. 一人当たり付加価値
9. 一人当たり総資本
10. 固定比率
11. 自己資本比率
12. 固定負債比率

III. 技術力 (Z)

技術職員数

(建設業法第15条第2号イに該当する者ほか)

IV. その他(社会性等) (W)

1. 労働福祉の状況
 - ・雇用保険加入の有無
 - ・健康保険及び厚生年金保険加入の有無
 - ・賃金不払の件数
 - ・建設業退職金共済組合加入の有無
 - ・退職一時金制度導入の有無
 - ・企業年金制度導入の有無
 - ・法定外労働災害補償制度加入の有無
2. 業務災害による死亡者及び負傷者の数
3. 営業年数
4. 建設業経理事務士等の数

◎ 評点 X_1 : 3,270～491
 X_2 : 954～118
 Y : 1,118～0
 Z : 3,132～543
 W : 967～0

総合評点 $P = 0.35X_1 + 0.10X_2 + 0.20Y + 0.20Z + 0.15W$
 P : 2,235～292

建設業経理研究会 会計制度ワーキング・グループ活動状況

- 第1回 平成7年11月6日
調査研究課題の検討
- 第2回 平成7年11月20日
(北見大学 阿座上教授ヒアリング)
建設業会計と一般会計の比較、建設業会計の理論上の問題点
- 第3回 平成7年12月5日
(青山学院大学 渡辺教授ヒアリング)
建設業者の税務上の問題点、収益の認識基準等
- 第4回 平成8年1月23日
(前払保証事業会社3社ヒアリング)
保証審査上の留意点、中小建設業者の会計処理上の問題点
- 第5回 平成8年3月14日
共同企業体(JV)の会計の検討
- 第6回 平成8年4月12日
収益の認識基準(工事完成基準、工事進行基準等)の検討
- 第7回 平成8年5月24日
(株)ビーイング 勝村サポート推進課係長ヒアリング)
中小建設業者の会計組織について
- 第8回 平成8年6月17日
建設業会計が経営事項審査に与える影響の検討
- 第9回 平成8年7月5日
建設業会計が経営事項審査に与える影響の検討
- 第10回 平成8年9月20日
建設業法施行規則に規定する財務書類の用語・様式・作成方法の検討
- 第11回 平成8年10月18日
建設業における会計実務への税務の影響の検討
- 第12回 平成8年11月27日
共同企業体(JV)の会計の検討
- 第13回 平成8年12月9日(原価計算WGと合同開催)
報告書の骨子について、及び「建設業経理に関する実態調査」結果報告書の検討
- 第14回 平成9年1月16日
建設業会計における資産項目の検討
- 第15回 平成9年3月26日
報告書(案)の検討

建設業経理研究会委員名簿

氏 名	勤 務 先 ・ 所 属
宇佐美治雄	(株)宇佐美組 代表取締役社長
木島 淑孝	中央大学 教授
木下 昌	公認会計士、 (株)経営総合コンサルタント協会 専務取締役
佐々木 順	西松建設(株) 経理部経理課長
鈴木 一	(財)建設経済研究所 研究理事 (平成8年6月まで)
○鈴木 豊	亜細亜大学 教授
関谷 明	大成建設(株) 経理部経理室係長
竹内 淳一	(株)日本コンサルタントグループ 建設システム研究室部長
田村 雅俊	公認会計士、 中央監査法人
○東海 幹夫	青山学院大学 教授
○冨塚 嘉一	中央大学 教授
○鳥居 俊三	(株)大林組 経理部経理第一課長
中川 和久	公認会計士、 大原簿記学校 人材開発センター長
○中村 義人	公認会計士、 朝日監査法人
○丹羽 秀夫	公認会計士、 桜友共同事務所
榎谷 勉	(財)建設業振興基金 業務第一部長
松下 和正	(株)松下産業 専務取締役
◎山浦 久司	明治大学 教授
○横山 憲一	鹿島建設(株) 財務本部主計部担当部長

◎ 会計制度WG主査

○ 会計制度WG委員

建設業の会計制度に関する調査研究報告書

平成9年5月発行

編著 建設業経理研究会

発行 財団法人 建設業振興基金

〒105 東京都港区虎ノ門4-2-12

TEL 03-5473-4571 FAX 03-5473-1593

