

経営事項審査制度と税法を基調とした建設業会計に関する基礎的研究

吉, 盛一郎

<https://doi.org/10.15017/459180>

出版情報 : Kyushu University, 2005, 博士 (芸術工学), 課程博士
バージョン :
権利関係 :

第1章 序論

1-1 研究の背景と目的

1-2 研究の対象

1-3 研究の方法

1-3-1 既往研究と本研究の位置づけ

1-3-2 企業意識調査の実施

1-3-3 各章の位置づけ

第1章 序論

1-1 研究の背景と目的

本研究は、建設業会計が経営事項審査制度において重要な役割を果たしていることを前提にして、審査制度と企業評価が整合していないことを明らかにすることにある。

建設業は、経済発展において社会資本整備のために各種産業の中で重要な位置にある。建設業は、日本のGDP（国内総生産）の約15%、全労働者の約10%を占める重要な産業である。1990年代のバブル経済の崩壊後、建設業は厳しい経営環境にあり、政府としても「建設産業再生プログラム」、「建設産業構造改善推進3ヵ年計画」等を発表して建設業の構造転換を進めようとしている。公共投資削減と民間投資の伸びが見込めない、厳しい経営環境の下、建設業は競争が激化し淘汰の時代を迎えている⁽¹⁾。

公共工事をめぐる受注競争が激化している状況の中で、不良不適格業者が生まれる可能性がある。不良不適格業者を排除し、優良で健全な建設業者を評価するために建設業会計が果たす役割は大きいものがある。行政が資格審査や企業評価など、発注や許可業務において監視を強めて、経営の評価では経営事項審査を厳正に行えば、経営が厳しいといわれる中小・中堅企業において、技術と経営が優れた企業が正当に評価され、そして不良不適格業者が排除されると考える⁽²⁾。

建設業を営もうとする者は、国土交通大臣もしくは都道府県知事の許可を受けなければならない。国土交通大臣許可は、2以上の都道府県内に営業所を設けて営業する場合である。また、都道府県許可は1の都道府県の区域内にのみ営業所を設けて営業する場合である。政令で定める軽微な建設工事は許可を受ける必要はない。他に特定建設業という区分がある。建設業の営業にあたって、その者が発注者から直接請け負う1件の建設工事につき、その工事の全部または一部を下請け代金の総額が政令（建設業法施行令第2条）で定める金額以上（下請代金3,000万円、建築一式工事では4,500万円以上）となる下請契約を締結して施工しようとする場合は、特定建設業の許可を受けなければならない。

個人と法人の建設業者は、まず国土交通大臣許可と都道府県知事許可の区別があり、さらに一般建設業の許可か特定建設業の許可に区分される。一般・特定は業種ごとに区分されるために、1社で複数業種の許可を取得している⁽³⁾。

行政はまず許可申請の段階で、不良不適各業者の排除を行い、公共工事の入札資格審査として経営事項審査を行っている。本研究はいかにして適正な企業評価を行うかを明らかにすることにある。

1-2 研究の対象

建設業者が公共工事の入札に参加するためには、経営事項審査を受審し、評価点を得なければならない。こうした企業評価の方法は、他の国々ではみられない制度といわれる⁽⁴⁾。

経営事項審査の審査項目は、大きく5項目から成っている。年間平均完成工事高 (X_1)、自己資本額・職員数 (X_2)、経営状況 (Y)、技術力 (Z)、社会性等 (W) である。

経営状況 (Y) が建設業会計と関係がある項目である。12の財務比率⁽⁵⁾は、財務諸表によって計算されるものであり、経営実態を忠実に反映すべき項目である。建設業全体が共通の会計基準によって会計処理をしなければ、評価の公平性は保たれないのであるが、建設業法の下にある会計基準のあり方が問われ、中小の建設業者と大手ゼネコン（総合建設業者）と同一の基準で評価してよいか議論されなければならない。

公共工事に関する競争入札制度は、公正性、効率性と透明性によって支えられている。透明性は、会計制度と深く関わっている。建設業においてよい経営を具現化する会計情報システムの構築が求められている。

わが国の会計制度は、会計基準・会計規範としての企業会計原則を中心に据えて、それに、商法、税法と証券取引法が関わる構図になっている。建設業者には、このほかに建設業法による規制が商法の特例として別個に位置づけられている。

昭和24年に、証券市場の健全な育成、発展のために「企業会計原則」が制定されている。すべての企業が会計処理を行うにあたって準拠すべき基準として、また商法、税法等関係諸法令の制定・改廃に際して尊重すべき指導原理として、位置づけられている。企業会計原則は、法令ではないが、商法会計、税法会計、証券取引法会計のいずれもが、一般に公正妥当な会計基準として尊重すべき規範と考えられている。3つの法規が企業会計原則を中核として理論的なバランスを保っている。

2000年代の数度の改正で、証券取引法会計と商法会計および税法会計の乖離は、大きなものとなっている。証券取引法適用建設会社の実数は約二百数十社といわれ、五十数万業者の中で、0.1%にも満たない数の会社が、証券取引法会計の適用会社といわれる。建設業法下にある会計制度が、いずれの法規を基準として整備されていくべきかが今後の課題である⁽⁶⁾。

建設業法規としては、昭和24年に制定された建設業法と建設業法施行規則がある。施行規則の中に、登録申請書として財務諸表の添付が義務づけられている。昭和25年に、全国建設業協会の下に建設工業経営研究会が設置され、同研究会が定めた建設業財務諸表準則

が建設業法に基づく会計法規として位置づけられた。昭和 26 年には、施行規則が建設業財務諸表様式を規定したことから、建設業者には、他の産業とは異なった固有の財務諸表を作成して公表する会計制度が確立される。

商法会計と証券取引法会計に建設業会計に対して特例措置がとられている。商法施行規則第 115 条と財務諸表等規則第 2 条に、建設業法施行規則や建設業法、建設業財務諸表準則の定めるところによる旨の規定がある。建設業者は、建設業許可の申請時、毎営業年度の変更等事項の届出時と経営事項審査の受審申請時に財務諸表を提出しなければならない。財務諸表として貸借対照表、損益計算書と利益処分（損失処理）がある。

建設業会計は、公共工事政策の軌跡・進展とともに独自の制度を構築してきたといわれる。財団法人建設業振興基金は、1981 年に建設業経理事務士の検定試験制度を創設している。建設業の経営の合理化、近代化の推進に寄与し、簿記会計知識の普及と会計処理能力の向上のために、簿記検定を実施することにする。検定試験は 4 級から 1 級までである。初歩的なことから上級までの建設業簿記を理解しているかを試すものである。

経営事項審査において、建設業経理事務士 2 級以上の合格者は、経営評価の対象となっている。経営評価の多くの項目が会計情報に基礎があり、その信憑性を高めるために企業内部に会計に精通した者が求められている。今後は、企業内部にコンプライアンス（法令順守）意識の向上と建設業経理事務士の役割が、強く求められる。地域経済に依存することの多い非上場の建設業者においては、会計データの的確な把握と分析が求められる。建設業経理事務士の役割は大きいものがある⁽⁷⁾。

本研究では、経営事項審査の評価に関わる会計関連項目を対象にしている。

1-3 研究の方法

1-3-1 既往研究と本研究の位置づけ

既往の建設業会計研究は、一般企業に適用になる計算書類規則・財務諸表等規則から派生的に生まれた建設業法施行規則・建設業財務諸表準則について、両者の乖離と調整を主体にした研究である⁽⁸⁾。これに対して本研究は、経営事項審査制度（建設業法第 27 条の 23）について、建設業会計を基礎として企業の評価のあり方を考察したものである。

企業が活動する上で制度的な枠組みとして産業規制があり、その中に業種別の会計規定が存在する。業種別会計は、商法の計算書類規則の特例⁽⁹⁾、証券取引法の財務諸表等規則の別記事業⁽¹⁰⁾として取り扱われる。建設業会計は業種別会計である。企業会計を規制する

会計制度と特例事業・業種別事業を規制する会計制度が並存している。

建設業法施行規則は、建設業者の許可申請、更新申請と変更届の際に提出する申請書の添付書類として財務諸表の様式を定める。商法の計算書類規則という特例事業、証券取引法の財務諸表等規則という別記事業は、建設業法施行規則中の財務諸表様式を用いる。

経営事項審査制度は昭和 36 年に制度化されて以来数回改正されており、企業の評価が適正になされているかが今日まで多く議論がされている。

1-3-2 企業意識調査の実施

経営事項審査制度の抱える問題点を論究するためには、経営事項審査を受審している企業が現段階でどのような意識を有しているかを実態調査することが必要になる⁽¹¹⁾。

研究方法として、山口県内の中小企業へのアンケート調査の実施および結果の分析を行うことで経営事項審査制度の問題点を指摘する。アンケート調査の実施期間は 2004 年 8 月から 2004 年 9 月までである。調査項目は、許可の種類、企業形態、資本金、完成工事高、公共工事の割合、建設業協会への加入率、営業年数、建設業経理事務士の評価、税理士関与度、経営事項審査ソフトの利用状況などである。

以上の項目についてのアンケート調査の結果を研究材料にして本研究を進めていくものである。

1-3-3 各章の位置づけ

本研究は「図 1-1 研究プロセス」のように構成される。

第 1 章 序論 研究の目的と方法

本研究は、建設業会計が経営事項審査制度において重要な役割を果たしていることを前提にして、審査制度と企業評価が整合していないことを明らかにすることである。

実態の把握として、山口県内の中小建設業者へのアンケート調査の実施および結果の分析を行うことで経営事項審査制度の問題点を指摘する。

第 2 章 建設業法と経営事項審査制度

建設業においては、施工能力、資力信用がある者にその営業を認める制度が求められる。建設業法は、軽微な建設工事のみを請け負うことを営業とする者を除き、建設業を営もうとする者は、建設業の許可を受けなければならないとして、許可制度について規定している。

建設業法は、建設工事の発注者を保護するとともに建設業の健全な発達を促進し、もって公共の福祉の増進に寄与することを目的とするものである（法第1条）。建設業法が昭和24年に制定されて以来、経営事項審査制度（法第27条の23）は幾度かの改正を経ている。経営事項審査制度が、企業の施工能力と資力信用を評価するものである。

最近の改正では、経営事項審査を中核とする企業評価制度について、量的な指標である完成工事高の比重の見直しが行われ、規模の競争ではなく技術力・質による競争を促すような制度に変更されている。現行の経営事項審査制度は、経営規模、経営状況、技術力や社会性等とで評価する混合評価で、総合評価点で高い格付けがもらえるので、建設業経理事務士等の評価を軽視している知見を得ている。

本章では経営事項審査制度の変遷について述べて、制度の問題点を指摘する。

第3章 建設業会計と会計倫理

公共工事に参加しようとする企業は、すべて経営の内容や施工能力について公的な立場から審査する経営事項審査を受けることが義務付けられている。

国や地方公共団体は、経営事項審査で企業の客観的な状況を把握するとともに、これに独自に有する過去の工事の施工実績に基づく評価点を加味して各企業の格付けを行う。

建設業者は経営事項審査の評価点を上げるために虚偽申請（粉飾）をすることがある。赤字決算でも中小企業は対外的信用を維持するために利益を計上するのが通例である。会計操作の可能性の高い勘定として、減価償却費、未成工事支出金や有利子負債と支払利息がある。

ここで会計倫理とは、企業会計原則や各種法令を遵守し、適正な会計報告を行うことを意味している。

アンケート調査から、建設業協会に加入していない企業、建設業経理事務士への評価が低い企業、税理士・会計士等の職業会計人の指導のない企業や、経営事項審査シミュレーションソフトを多用する企業は、会計業務に重きを置いていないのではないかとの知見を得ている。

本章では、山口県内の中小企業へアンケートを実施して建設業者の会計倫理の問題点を指摘する。

第4章 建設業の会計と税務

建設業の大部分は株式を公開していない中小企業であり、税法中心の会計で損益計算を行っている企業が多い。企業利益は一般に公正妥当と認められる会計基準に従って計算さ

れ、企業の実態を表わすものでなければならない。税法基準の会計は課税所得を計算するためのもので、必ずしも企業の実態を表わすものではない。所得計算に加算・減算項目を入れていることが、本来の企業利益に法人税が対応していないといわれる。国際会計基準の税効果会計が導入される所以である。

建設業の経営事項審査において完成工事高の評価点が高い比重を持っているので、工事完成基準と工事進行基準のどちらを採用するかによって、完成工事高の金額が異なる。工事進行基準を採用した方が、経営事項審査において有利になる知見を得ている。しかし、工事進行基準では完成工事高の算出が合理的なものになるかが問題となる。

本章では、企業会計における収益の認識基準、請負契約における収益の計上時期、完成工事原価の税務上の留意事項や共同企業体の会計などの問題点を指摘する。

第5章 結語

本章では、建設業会計と経営事項審査制度について本研究での成果の総括を行い、この制度に対する今後の課題について考察する。

経営事項審査については、わが国独自の制度として、評価できるものであるが、経営規模を表す X 評点と経営状況を表す Y 評点、技術力を表す Z 評点そして社会性を表す W 評点などをひと括りに評価した混合評価を行うところに問題がある。中小企業と大企業を同じ項目で評価することにも批判があり、また、経営事項審査制度は、経営規模が大きくて技術職員が多い企業ほど総合評点 (P 評点) が高くなる仕組みとなっている。

現行の経営事項審査制度は、様々な問題を内包しているので、今後の経営事項審査制度のあり方について論及している。

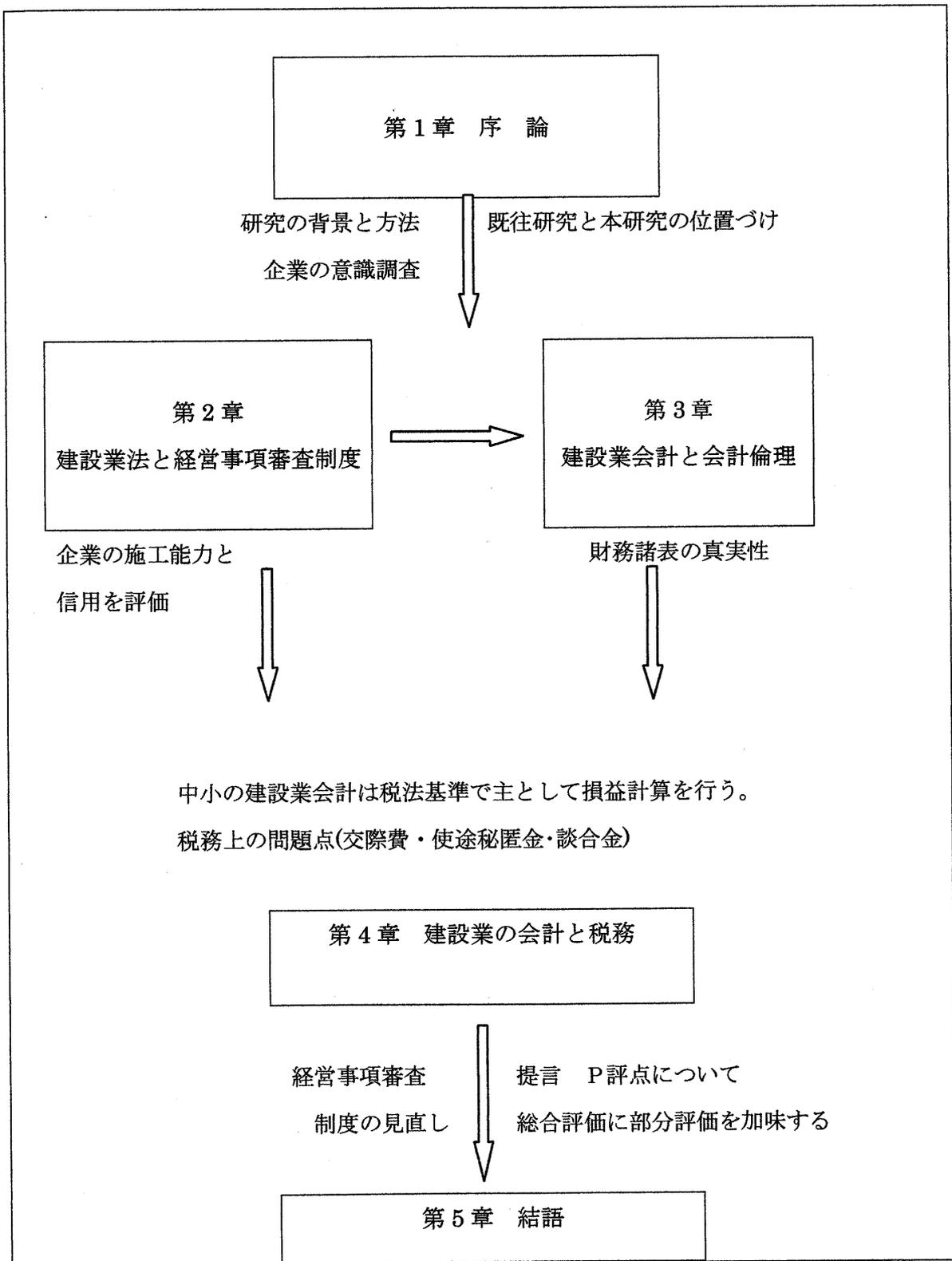


図 1-1 研究プロセス

[注]

- (1) 近田典行「会計基準改正と中小企業経理」『建設業経理さいたまシンポジウム資料』建設産業経理研究所、財団法人建設業振興基金主催、2004年11月、2頁。近田教授はバブル経済の崩壊による不動産などの資産価値の低落、不良債権問題から会計制度の改革（国際会計基準の導入―主として時価会計）が始まってことを詳細に述べている。
- (2) 吉田光市「特報 建設業課長に訊く 建設業の“いま”と“将来”を問う！」財団法人 建設業振興基金監修『建設業の経理』秋季号 2005年、5-6頁参照。
- (3) 財団法人 建設業振興基金 資料『公共工事政策と建設業会計―建設業会計の特性と固有の必要性―』2004年9月、6頁。2004年3月現在の建設業者数は下記の表とおりである。業種ごとに許可を取っているのので、実際の企業数とは若干異なっている。

建設業は、国土交通大臣又は都道府県知事の許可を受けて土木・建築に関する工事を施工する産業である。建設業の業種を建設業法（法第2条、別表）によって分類をすると、建築一式・土木一式との二本立てとして、職別工事業と設備工事業をまとめて専門工事業とする。専門工事業は26分類されている。専門工事業として、大工、左官、とび・木工、石、屋根、電気、管、タイル・レンガ・ブロック、鋼構造物、鉄筋、ほ装、しゅんせつ、板金、ガラス、塗装、防水、内装仕上、機械器具設置、熱絶縁、電気通信、造園、さく井、建具、水道施設、消防、清掃施設などがある。

許可区分別建設業者数

2004年3月末現在

一般	特定	合計
535,571 社	50,988 社	558,857 社

特定建設業者には、発注者や下請人の保護のための許可要件が財産的基礎に関して厳しくなっている。財産的基礎要件には、①欠損の額が資本金の額の20%を超えていないこと、②流動比率が75%以上であること、③資本金の額が2,000万円以上であり、自己資本の額が4,000万円以上であることなどがあり、すべての要件を

みたすことが求められる。建設業法研究会編「逐条解説 建設業法解説 改訂9版」
2001年、144頁参照。

(4) 同上書7頁。

(5) Yの計算は、財務諸表（貸借対照表、損益計算書）の数値をもとに行われる。4要素12指標で構成されている。要素は、収益性、流動性、安定性、健全性である。財務比率（指標）には、売上高営業利益率、総資本経常利益率、キャッシュ・フロー対売上高比率、必要運転資金月商倍率、立替工事高比率、受取勘定月商倍率、自己資本比率、有利子負債月商倍率、純支払利息比率、自己資本対固定資産比率、長期固定適合比率、付加価値対固定資産比率などがある。詳細は第2章で述べる。

(6) 同上書9頁。

(7) 同上書12頁。2004年5月現在の合格者数は下記のとおりである。

単位：人

級	1級	2級	3級	4級	合計
合格者数	13,902	220,964	233,578	174,827	643,271

2級合格者から経営事項審査において評価点がつく。

- (8) 高橋伸子「建設業財務諸表準則の制定過程－業種別会計体制の考察－『会計理論学会年報』No.18、2004年、79頁－88頁。本論文で建設業会計の会計構造について明らかにされている。
- (9) 商法の特例とされる事業には、建設会社、ガス会社、銀行等、保険会社、電気会社、電気通信会社、鉄道会社、軌道会社、東京湾横断道路建設会社がある。
- (10) 証券取引法の別記事業には、建設業、証券会社、鉄道事業、一般旅客自動運送事業、自動車道事業、銀行等、海運業、保険業、電気通信事業、ガス事業、電気事業などがある。
- (11) 財団法人建設業振興基金 建設業経理研究会は、1997年3月に「建設業経理に関する実態調査」を実施している。建設業会計制度に関する課題、建設業原価計算体系に関する課題、建設業経理の人材育成方策に関する課題等について調査・検討するために、会社の概要、経理組織、開示事項、会計処理、原価計算などについてアンケート調査を実施している。8,806社の有効回収数があり、詳細な報告書となっている。