

## 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4章 建設業の会計と税務

4-1 はじめに

4-2 企業会計の目的

4-3 建設業の関係する会計法規

4-4 財務諸表

4-5 製造業の製造原価計算書と建設業の完成工事原価報告書

4-6 建設業における原価計算

4-6-1 目的

4-6-2 特性

4-6-3 完成工事原価報告書の様式

4-7 企業会計における収益の認識基準

4-8 請負契約における収益の計上時期

4-8-1 意義

4-8-2 工事収益の計上基準

4-8-3 考察

4-9 完成工事原価の税務上の留意事項

4-9-1 意義

4-9-2 考察

4-10 建設業に係る税務調査上の問題点

4-10-1 交際費

4-10-2 使途秘匿金

4-10-3 考察

4-11 建設業会計の勘定科目

4-12 共同企業体（JV）の会計

4-12-1 意義

4-12-2 JVの種類

4-12-3 JVの会計処理

4-12-4 考察

4-13 まとめ

## 第4章 建設業の会計と税務

### 4-1 はじめに

建設業の大部分は株式非公開の中小企業であり、税法中心の会計で損益計算をしている企業が多い。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、企業の営業活動の実態を表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すものでない。つまり、企業の利益に見合った税金計算になっていない。企業会計における収益と法人税法上の益金は同義ではなく、また費用と損金も同義ではない。法人税法は国家の税収確保のために政策的に調整している。

法人税法は、株式会社・有限会社・合資会社・合名会社等の法人が納付すべき税金について規定した法律である。法人税額は、基本的には、企業が営業活動を行って獲得した税法上の益金から損金を控除した所得の金額に税率を乗じて算出する。法人税の税額を算定するためには何が法人税法上の益金または損金になるのか明確に規定しておくことが必要である。損金については、税法上、損金算入限度額が条文で明示されている。企業会計上費用処理したものが、すべて法人税法上損金になるわけではない。たとえば、第37条（寄付金）の損金算入限度額は、所得金額の2.5%と期末資本金額および期末積立金額の0.25%との合計額の2分の1の金額である。他には第34条（過大な役員報酬等）や交際費（租税特別措置法第61条の4）などがある。

法人税は、企業が営業活動を行って得た会計上の収益から、費用を差し引いた利益を出発点としている。会計上の収益・費用と税法上の益金・損金・所得というのは、基本的には同じであるが、両者の目的などの違いから少し異なっている。法人税法は、法人税の税額を計算し、申告・納付するためのものなので、計算技術的な条文が多い。

建設業会計は、税法と係りが深いので、本章では法人税法を中心として実務上問題となる事項について論じることとする。

まず一般製造業と建設業会計の違いから論じて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、建設業会計に特有な勘定科目（たとえば未成工事支出金や、未成工事受入金など）や地方の公共工事受注の約3割といわれて重要性を増してきた共同企業体（JV）の会計について論述する。

#### 4-2 企業会計の目的<sup>(1)</sup>

企業は人的資源、物的資源、資金そして情報という4つの資源を効率的に活用しながら経営活動を行っている。経済活動の実態や実績を的確に把握することは企業経営において不可欠なことである。企業活動を一定のルールによって記録・計算し、その結果を報告する手続きを企業会計という。広義の会計は国や地方公共団体の会計である公会計と家計(個人の家計簿)などを含む。

企業会計には一般的に次のような目的がある。

- ① 一定期間の経営成績と一定時点の財政状態を明らかにして企業外部の関係者に報告すること。
- ② 相反する利害を調整して良好な関係を保つために、会計は利害調整機能があること。
- ③ 会計は、実施過程において各種の財産保全の機能があること。
- ④ 会計は実態開示の役割があること。
- ⑤ 企業内部の経営者等に経営管理上のデータを提供すること。
- ⑥ 公的な機関に特別な情報を提供する役割があること(建設業の許可申請や経営事項審査など)。

平成10年(1998年)から以降は、証券取引法の適用のある上場企業には国際会計基準が導入されて新たな会計制度が進行している。連結財務諸表を中心とした方式への変更、連結ベースでのキャッシュ・フロー(現金収支)計算書の導入、金融商品に対する時価評価会計の適用、年金などの退職給付債務を公表する退職給付会計の導入、税効果会計など新しいルールが適用されるようになるなど、会計基準が大きく改正されている。

会計制度は国によって異なる。そのため企業の財政状態や収益力について国際的に十分な比較ができなかった。そこで共通のルールとして国際会計基準が設けられている。

国際会計基準は世界中の会計士が中心となっている民間の団体が作成しているものである。それ自体に強制力がないが、国際的な資金調達を行う際に国際基準をもとに財務諸表を作成することが求められている。日本は、部分的に国際会計基準を導入している。

企業が公表する財務諸表は、商法と証券取引法の2つの開示制度に基づいている。商法の情報開示は債権者や現在の株主を対象としているために、弁済能力や配当能力を把握するのに役に立つ。証券取引法は企業の業績、収益性や成長性といった証券投資の意思決定に必要な情報の提供を目的にしており、現在の株主と潜在的な投資家を意識している。

#### 4-3 建設業の関係する会計法規

企業会計は、商法、税法と証券取引法によって規制を受け、建設業会計も、原則3つの法律の規制を受けるが、貸借対照表と損益計算書の記載方法については商法と証券取引法の特例を受けている。つまり、商法に基づき株主総会に提出する計算書類の書式と証券取引法に基づき財務省財務（支）局長に提出する財務諸表の書式が異なっているので、本来、建設業会計も両法に従属すべきものであるが、建設業のような別記事業<sup>②</sup>を営む企業の計算書類等は、建設業法施行規則の別記様式によることになっている。

建設業者は建設業法施行規則の書式に従って、添付書類または届出書類を国土交通大臣または知事に提出するが、建設業者が株主総会に提出する計算書類と財務（支）局長に提出する有価証券報告書の財務諸表の書式は、建設業法施行規則の様式でよいことになっている。書式が提出先によって違っているので調整を受けている。詳細は「4-4 財務諸表」で論じることにする。

さて、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。証券取引法の適用のある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といわれる。

建設業法規としては、「表4-1」に示したように、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。建設業会計に関連する会計法規については「表4-2」に示したとおりである。

先述したように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が、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、毎営業年度の変更届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。

表 4-1 建設業の関係法規

建設業法
建設業法施行規則 → 建設業財務諸表様式
建設業法施行令
建設業財務諸表準則

表 4-2 会計法規

	商 法	税 法	証券取引法
対 象	商人・企業	個人・法人企業	上場企業
目 的	債権者の保護	課税の公平性	投資家の保護
規制の内容	財産・損益の開示 処分可能性の利益	課税所得の計算	会計情報の開示
法 令	商法（計算規定） 商法施行規則 商法特例法	法人税法 法人税法施行令 法人税基本通達 所得税法 所得税法施行令 所得税基本通達 租税特別措置法	証券取引法 証券取引法施行令 財務諸表等規則 連結財務諸表規則 中間財務諸表規則

#### 4-4 財務諸表

建設業を新しく営もうとする者は、建設業法施行令第 1 条の 2 に規定する軽微な工事（建築一式工事にあつては 1,500 万円に満たない工事又は延べ面積が 150 m<sup>2</sup>に満たない木造住宅工事、建築一式工事以外の建設工事にあつては、500 万円に満たない工事）だ

けを請け負うことを営業とする者を除いて、建設業法に基づいて国土交通大臣または都道府県知事に許可申請書（5年ごとに更新）を提出しなければならない。この申請書に、貸借対照表、損益計算書、利益処分に関する書類および附属明細書（以下、財務諸表）を添付する。また、許可を受けた建設業者は、毎営業年度経過後4か月以内にこれらの書類及び株式会社である場合は営業報告書を国土交通大臣または都道府県知事に提出しなければならない。

建設業法施行規則によれば、許可申請および許可後に提出する財務諸表は、法人の場合は様式第15号貸借対照表、様式第16号損益計算書及び完成工事原価報告書、様式第17号利益処分（損失処理）、様式第17号の2附属明細表が、個人の場合は様式第18号貸借対照表、様式第19号損益計算書に基づいて作成しなければならない。各様式にはひな型、記載上の注意が定めてあり、また勘定科目の内容については国土交通省告示により勘定科目の分類が示されている。

商法はすべての企業に適用があり、代表取締役は、毎決算期に貸借対照表、損益計算書、営業報告書、利益処分または損失の処理に関する議案の4つの書類（商法では一般に計算書類と呼ばれる）およびその附属明細書を作成して、取締役会の承認を受けて、さらに4つの書類を株主総会に提出して営業報告書についてその内容を報告して他の書類については承認を求めなければならない。これらの記載方法については商法施行規則に従って作成しなければならない。

建設業については、商法施行規則第114条第4項および第5項に、別記事業を営む会社の計算書類等についての特例の規定があつて、有限会社を含む建設会社は、建設業法施行規則の別記様式第15号及び第16号によることになっている。株主総会に提出する計算書類における注記事項については、商法施行規則に従って記載を省略し、また適当な方法で記載できる。

また、建設業者が、証券取引法に基づき内閣総理大臣に対して提出する有価証券届出書、有価証券報告書及び半期報告書に記載される財務諸表には、個別財務諸表、連結財務諸表、中間財務諸表がある（証券取引法第5条第1項、第24条第1項）。

財務諸表等規則第1条によれば、証券取引法の規定により、有価証券届書および有価証券報告書に記載される財務諸表、すなわち、貸借対照表、損益計算書、利益処分計算書または損失処理計算書及び附属明細書の用語、様式及び作成方法は、財務諸表等規則の定めにより、この規則に定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企



業会計の基準に従うものとされている。

しかし、財務諸表等規則第2条では、建設業を含む19種類を別記事業としてあげて、建設業を営む株式会社が、証券取引法の規定により提出する財務諸表は、金融庁長官が必要と認めて指定した事項を除き、財務諸表等規則によらず建設業法施行規則の定めに従うものとされている。

さて、決算報告は、財務諸表、すなわち貸借対照表、損益計算書とキャッシュ・フロー計算書にまとめられるが、財務諸表は一定のルールによって適正に作成されなければならない。そのためには簿記の知識が必要であり、原価計算の仕組みを理解しなければならない。

簿記には商業簿記と工業簿記がある。商業簿記は商品販売業（購買活動と販売活動）の外部活動を記録、計算することを目的とする。工業簿記は製品製造業の製造活動に何をどれほど投入したかという内部活動を記録、計算することを目的にする。工業簿記には、製品の製造原価を計算することが必要である。製造原価を測定する方法、手続きを原価計算という。

原価計算には個別原価計算と総合原価計算がある。個別原価計算は1単位の製品に対して製造指図書を発行して製造原価を集計、計算する方法である。受注生産である建設業、造船業、機械製造業などに用いられる。

総合原価計算は1原価計算期間において発生した総製造原価を生産数量で除して、製品の単位当たり原価を計算する方法である。自動車、食品の製造業に用いられている。総合原価計算では、月末仕掛品の評価額の評価方法が特に重視されている。評価方法に、先入先出法、後入先出法や平均法がある。

建設業の採用する個別原価計算には、経営規模の大小によって工事間接費の部門計算を行わない中小企業向きの単純個別原価計算と部門別計算を行う部門別個別原価計算とがある。単純個別計算は、工事間接費を部門別に区分計算しないで、一定の配賦基準を用いてただちに工事番号別に配賦するもので、比較的小規模な経営において採用される。一方、部門別個別原価計算は、工事原価の費目別計算、部門別計算と工事別の3段階からなっている計算方式である。経営規模が大きくて生産方法が複雑になっている今日の個別生産経営において通常用いられている原価計算方式である<sup>(3)</sup>。

#### 4-5 製造業の製造原価計算書と建設業の完成工事原価報告書

製造業では貸借対照表、損益計算書と製造原価計算書を作成しなければならない。「表 4-3」は損益計算書であり、「表 4-4」は会計期間中の製品製造原価の内訳項目と金額を示すものである。「表 4-3」と「表 4-4」の製品製造原価の金額は一致している。

建設業は建設業法施行規則（様式第 16 号）に様式を定めている。「表 4-5」は損益計算書であり、「表 4-6」が完成工事原価報告書である。完成工事原価の金額は同じである。

一般製造業の製造原価報告書・損益計算書と建設業の完成工事原価報告書・損益計算書の様式が大分異なっている。建設業の固有の特性から違った様式となっている。

表 4-3 一般的な製造業の損益計算書

損益計算書		
自平成〇年〇月〇日 至平成〇年〇月〇日		
A 工業		
I 売上高		×××
II 売上原価		
1 期首製品棚卸高	×××	
2 当期製品製造原価	<u>×××</u>	
合計	×××	
3 期末製品棚卸高	<u>×××</u>	<u>×××</u>
売上総利益		×××
III 販売費および一般管理費		<u>×××</u>
営業利益		×××
IV 営業外収益		×××
V 営業外費用		<u>×××</u>
経常利益		×××
以下 省略		

表 4-4 一般的な製造業原価報告書の様式

製造原価報告書	
自平成〇年〇月〇日 至平成〇年〇月〇日	
A 工業	
I 材 料 費	
1 期首材料棚卸高	×××
2 当期材料仕入高	<u>×××</u>
3 合 計	×××
4 期末材料棚卸高	<u>×××</u>
当期材料費	×××
II 労 務 費	
1 賃 金	
2 給 料	
3 法 定 福 利 費	
4 退職給与引当金繰入額	
当期労務費	×××
III 経 費	
1 外注費	
2 福利厚生費	
3 電力料	
4 火災保険料	
5 減価償却費	
当期経費	<u>×××</u>
当期総製造費用	×××
期首仕掛品棚卸高	<u>×××</u>
合 計	×××
期末仕掛品棚卸高	<u>×××</u>
当期製品製造原価	<u>×××</u>

表 4-5 建設業の損益計算書

損益計算書		
自平成〇年〇月〇日 至平成〇年〇月〇日		
B 会社		
経常損益の部		
I 営業損益		
(1) 売上高		
完成工事高	×××	
兼業事業売上高	<u>×××</u>	×××
(2) 売上原価		
完成工事原価	×××	
兼業事業売上原価	<u>×××</u>	<u>×××</u>
売上総利益（売上総損失）		
完成工事総利益（完成工事総損失）	×××	
兼業事業総利益（兼業事業総損失）	<u>×××</u>	×××
(3) 販売費及び一般管理費		
役員報酬	×××	
従業員給料手当	×××	
退職金	×××	
法定福利費	×××	
福利厚生費	×××	
事務用品費	×××	
通信交通費	×××	
租税公課	×××	
保険料	×××	
雑費	<u>×××</u>	<u>×××</u>
営業利益		×××
以下省略		

表 4-6 建設業の完成工事原価報告書の様式

完成工事原価報告書		
自平成〇年〇月〇日 至平成〇年〇月〇日		
B 会社		
I 材 料 費		×××
II 労 務 費		×××
(うち労務外注費	×××	
III 外 注 費		×××
IV 経 費		<u>×××</u>
(うち人件費	×××	
完成工事原価		<u>×××</u>

#### 4-6 建設業における原価計算

##### 4-6-1 目的

一般製造業の原価計算基準は、昭和 37 年に当時の大蔵省企業会計審議会が制定・公表したものである。原価計算の目的に、①財務諸表の作成目的、②価格計算目的、③原価管理目的、④予算管理目的、⑤基本計画設定目的がある。5 つの目的は建設業原価計算の目的にもなる。しかし、受注請負産業の特性をもつ建設業には、昭和 23 年に物価庁から「建設工業原価計算要綱」が公表されている。そこでは適正な工事価額の算定と経営能率の増進を建設業原価計算の目的にあげている。

##### 4-6-2 特性

一般製造業の原価計算基準による原価集計は、費目別計算、部門別計算、製品別計算の 3 段階の手続きをとる。費目別計算では原価を発生形態別に分類し、それを直接費と間接費に大別する。部門別計算では原価部門別に間接費を分類集計する。製品別計算とは、原価要素を一定の製品単位に集計し、単位製品の製造原価を算定する手続きをいう。

建設業では工事現場が独立しているので、間接費は比較的明確でかつ限定的なものとなる。建設機械や仮囲い・足場などの仮設資材は一時的には個別の工事に限定して使用されるが、いったん工事が終われば他の工事に使用される。建設業の原価計算では、これらの原価を適正に配分するために社内損料制度やすくい出し法などの工夫が取られ

ている。

社内損料制度とは、社内の他部門のサービスを外部から調達して使用料を支払ったように計算して、工事原価に算入していく方法である。一般に損料計算は建設機械と仮設材料を対象としている。

すくい出し法とは仮設材料に対して簡便的な方法を用いることである。仮設材料を工事に投入した段階で、その金額を工事原価に算入することや仮設工事が終了して仮設材料を撤去するときに残材価値を評価して、工事原価から控除することである。

#### 4-6-3 完成工事原価報告書の様式

「表 4-6」のように報告書を作成すると、完成工事原価の内訳として材料費、労務費、外注費、経費の 4 区分での開示が求められる。各要素の定義は、一般の原価計算基準の定義とは異なっている<sup>(7)</sup>。

建設業法施行規則別記様式第 15 号及び第 16 号に勘定科目の分類の規定があり、材料費、労務費、外注費、経費について詳細に定められている。材料費は基本的には工事の素材として使用するもので、素材、半製品、製品、材料貯蔵品から振り返られた材料費などが工事直接費となる。一般の原価計算で材料費となる燃料、消耗品等は含まない。

労務費は直接的に雇用した工事作業員に対する賃金、給料手当等である。設計、技術、現場管理等に従事する者に対して支払われる給料手当は、一般製造業では労務費となるが、建設業では経費の人件費となる。

外注費は一般製造業では経費に含まれるが、建設業では独立させて、工事原価を材料費、労務費、外注費、経費の 4 つに区分される。

経費とは完成工事について発生し、又は材料費、労務費、外注費以外の費用である。具体的には工事経費、共通仮設費、現場管理費等がある。

次に収益の認識基準について述べる。

#### 4-7 企業会計における収益の認識基準

企業会計における収益は、原則として、実現主義の原則に従って認識され測定される。商品や製品の販売を業とする一般的な事業においては、商品・製品の販売契約を結び、目的物を引き渡したときに収益が実現したとする。サービスを提供する事業では、サービス提供契約が成立して、サービスの提供が完了したときに、収益が実現したと考える。

一般的な企業では収益を確認できる最も確実な時点を、目的物を引渡したときやサービスの提供が完了したときとする。収益が未収入であっても収益は実現しているとみなす。

建設業においても、実現主義に基づき、完成・引渡しという事実に着目して収益を計上する工事完成基準が原則的に適用になる。一方、長期にわたって施工を要する工事の場合に、施工の進捗度合いに見合った収益を計上していく工事進行基準の選択適用が認められている。「企業会計原則注解注7」は、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工事基準のいずれかを選択適用できる旨を規定する。

#### 4-8 請負契約における収益の計上時期<sup>(4)</sup>

##### 4-8-1 意義

「法人税基本通達 2-1-5」は、物の引渡しを要する請負契約にあつては、その目的物の全部を完成して相手に引渡した日、物の引渡しを要しない請負契約にあつてはその約定した役務の全部を完了した日とする。いつを工事目的物の引渡し時期にするか判定が問題となる。

「法人税基本通達 2-1-6」は、建設工事等の種類及び性質、契約の内容等に応じ、法人が継続してその収益計上を行うこととしている日とする。たとえば、作業を結了した日（作業結了基準）、相手方の受入場所へ搬入した日（受入場所搬入基準）、相手方が検収を完了した日（検収完了基準）、相手方において使用収益ができることとなった日（管理権移転基準）、仮設物を撤去した日（仮設物撤去基準）などが認められている。企業は選択した基準を継続して適用することになる。

値増金収入があるときに、その計上時期が問題となる。「法人税法基本通達 2-1-8」は、契約上の取決めがある場合は、目的物引渡しの日を含む事業年度に収益を計上し、また、契約上の取決めがない場合は、値増金の額が確定した日を含む事業年度に収益を計上する旨を規定する。

消費税に関しては消費税法基本通達に規定がある。「消費税法基本通達 9-1-5」は、請負による資産の譲渡等の時期は、その目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日と規定する。「消費税法基本通達 9-1-6」は、建設工事等の引渡し日の判定について、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た日等、事業者が継続して資産の譲渡等を行ったこととしている日と規定する。値増金について、「消費税法基本通達 9-1-7」は、法人税基本通達と実質的に同





と協議による場合がある。内容及び金額が明文化されているときには、工事を引き渡した事業年度に当該値増金を計上する。金額が未確定であるが、値増金を受領する場合の内容が明確にされているときには、見積りして工事を引渡しした事業年度に計上する。差異が翌年度に確定したときには前期損益修正となる。多額の差異がない限り金額の確定した事業年度の完成工事高の増減として処理する。協議によって決まる値増金については、金額が確定した当該日の事業年度の完成工事高に計上する。

追加工事には、契約更改による場合、別個の契約による場合と同一作業所における多数の別個の契約による場合がある。

契約更改による追加工事とは、工事を施工していく過程で、施主から追加工事を要請される場合である。本工事と一体をなすものであるため、原契約の工事と一括して工事完成高に計上する。

別個の契約による追加工事の場合は、原則として本工事とは別個の工事完成高を計上する。例外的に本完成工事の引渡し前の工事で、原契約の工事と工事内容が密接不可分な関係にある場合には、本工事と一括して工事完成高に計上することもある。

同一作業所における多数の別個の契約とは、マンション建設の場合では、各入居者に設計変更の契約を結ぶ場合である。1件ごとの契約は少額であるが多数である場合に、これらを一括してグルーピングし、諸口工事として処理する。本来の契約が別個のものなので、当期完成したものと繰越工事とする部分とに配分する。

請負金額が未確定の場合は、見積りによる完成工事高の計上がある。正式な請負契約書がないままに着工し、完成時においても金額が未確定の状態である場合がある。設計変更等があり、請負金額の一部について未確定の場合が多い。工事も完成して引渡しも行われているのであれば、完成工事高に計上する必要がある。金額は適正な見積りによる(法人基本通達2-1-4、2-1-7)。見積りは同様な請負契約の例、他社の事例、標準粗利益率や入札の状況及び受注状況などを勘案して行う。

見積り計上であるため、確定額とは差額が生じる。差額は毎期経常的に発生するものは、金額の確定した事業年度の完成工事高に含めて処理する。

### (3) 工事進行基準

工事進行基準とは、長期請負工事において工事の完成引渡前に工事の進行程度に応じて完成工事高の計上を行うことである。工事進行基準は実現主義の例外であり、発生主義の

適用形態である。企業会計原則注解では、工事収益について長期の請負工事の収益計上について、工事進行基準か工事完成基準のいずれかを選択できるとする。工事進行基準について、決算期末に工事進行程度を見積もって適正な工事収益率によって収益の一部を損益計算書に計上すると規定している。

長期請負工事において工事進行基準が採用されるのは、①着工から完成引渡しの時まで収益の計上が行われないと企業利益が著しく変動してしまうこと、②請負工事の場合、収益の実現が保証されている生産形態であること、③慣習によって工事の進行に応じて工事代金を受け取ることが多いので、工事の進行に合わせて工事収益を計上しても収益額は資金的な裏付けのあるものとなる場合が多いことなどからである。

工事進捗度を合理的にいかにかに測定するかが重要となる。広く採用されているのが、原価比率による方法である。見積総工事原価に対する実際発生原価の比で工事進捗度を算出する。

工事進行基準適用の前提条件として、①請負価額が確定していること、②総費用額が合理的に見積もられていること、③工事实行予算等は常に最新の情報が加味して変更されていることなどが挙げられる。

他に工事進行基準を適用する際に留意しなければならないことがある。長期請負工事の計上基準は、重要な会計方針として每期継続して適用することである。次に法人税法上は赤字工事には工事進行基準は適用できないが、企業会計上は重要な会計方針として一定規模以上の長期工事について工事進行基準を適用する場合には、赤字工事であっても完成工事高の計上は行わなければならないので、税務申告上は調整を行う。

また、事業年度末に未成工事支出金として当該工事に集計された金額をそのまま使用できないことがある。未使用材、前渡金、設計費、仮設工事費等の修正がある。工事進行度を測定するためには、未投入部分を修正しなければ進捗率が過大に算出されるからである。

長期工事とは、工事の着工から完成まで1年以上を要するものである。ただし、税法上は2年以上のものをいう（法人税法第64条第1項）。長期工事の収益の計上基準は、企業会計上、他の商品と同様に、原則として販売基準による。工事に対して販売基準を適用すると工事完成基準により、収益を計上することになる。

長期工事は通常の商品売買とは異なり、目的物の完成までに長期間を要し、金額も多額となる。会計上、毎期の収益を計上努力に応じて平均的に計上するために、特に工事進行

基準が認められている。法人税法上は、工事収益の計上基準としては、工事の性格により、工事進行基準または、工事完成基準が適用される。

法人税法上では、工事期間が2年以上で、かつ請負金額が50億円以上の請負工事については、工事進行基準による（法人税法第64条第1項、法人税法施行令129条第1項、第2項）。それ以外の工事については、どちらか一方の基準を選択できる。

ただし、次にあげる事業年度以降の事業年度については、工事進行基準は認められない。

- ① 各事業年度の確定した決算で工事進行基準に基づいて経理しなかったとき……その経理しなかった決算事業年度の翌事業年度。
- ② 長期工事につき損失が生じると見込まれるに至ったとき……そのことが生じた日の属する事業年度。

長期大規模工事は、その請負の対価が次に該当する大規模工事の請負工事である。年度によって請負金額が異なっている。①平成10年4月～平成13年契約分で、150億円以上、②平成13年4月～平成16年3月分契約分で、100億円以上、③平成16年4月以後契約分で50億円以上である。しかも工事着手の日から目的物の引渡しの日までの期間が2年以上であり、請負対価の2分の1以上が工事目的の引渡しの日から1年を経過する日後に支払われる契約となっていないものである。

長期大規模工事は、工事進行基準の方法により計算した金額を益金及び損金に算入する（法人税法第64条第1項）。

工事進行基準の計算方式は次のとおりである（法人税法施行令第129条第3項）。

当期の工事収益＝（長期工事の見積利益額）×（長期工事につき、期末までに支出した実際工事原価の累計額）÷（長期工事の見積工事原価）－（前期までの工事利益額）

最終損益が赤字となる工事及び引渡し事業年度前の事業年度においては、工事進行基準によって計算すると単年度で、赤字となる工事は、工事進行基準が選択適用できる工事については認められないが、工事進行基準が強制される工事については認められる（法人税法第64条第1項、第2項、法人税法施行令130条）。

次に仮受消費税の認識時点については、会社が工事進行基準を適用している工事であっても、完成引渡事業年度に完成工事高に係わる仮受消費税を計上することが原則である。進行基準適用工事には特例がある（消費税法第17条第1項、第2項）。進行基準に基づいて決算上完成工事高に計上した場合は、その事業年度の完成工事高に対する資産の譲渡等を行ったものとし、その完成工事高に係る仮受消費税を計上できる。この場合、

消費税の確定申告書にその旨を付記することが条件である（消費税法第 45 条）。

法人税、消費税ともに工事進行基準を採用している場合は、工事進行基準に基づき計算される収益及び費用の額につき仮受消費税及び仮払消費税ならびに未払消費税（または未収消費税）が計算される。

法人税法は工事進行基準により、消費税は引渡基準を採用している場合は、進行基準による完成工事高に係る仮受消費税は引渡年度まで仮払消費税との清算を行わない。仮払消費税の実際発生額は当期の仕入れ税額控除の対象となる。

#### (4) 部分完成基準

部分完成基準とは、同一種類の工事を多数請け負った場合で、工事は完成していないが、完成した部分について引渡しが行われる場合に、当該部分について収益を計上する基準のことをいう。「法人税法基本通達 2-1-9」に、部分完成基準について規定している。①同種の多量工事の一括した請負又は 1 個の請負契約でも量的に分割可能なもの、②部分引渡しが行われるもの、③引渡したつど、その割合に応じて工事代金を収入する旨の特約又は慣習があるもの—以上の要件が求められる。

税務上、部分完成基準は、該当する工事について強制適用になる。また、未成工事支出金を完成工事原価と繰越原価に按分する場合、共通原価の配賦に注意を要する。

#### (5) 延払基準

延払基準とは、延払条件付工事の場合に、完成引渡し時に工事の収益又は利益の全額を計上しないで、代金回収時又は回収期限の到来時に、回収額又は回収期限の到来に応じた収益額又は利益額を計上するものである《法人税法 63 条》。企業会計原則は、長期請負工事については工事完成基準と工事進行基準の 2 つのみ認めているが、法人税法は、政策的な配慮から延払条件付の請負につき延払基準の適用を認めている。延払基準は商品の販売における割賦基準に相当する。

延払基準の要件は、①月賦、年賦その他の賦払いの方法により 3 回以上に分割して対価の支払いを受けること、②引渡しの期日の翌日から最後の賦払いの支払い期日までの期間が 2 年以上であること、③賦払金の合計額が、請負の対価の 3 分の 2 以下となっていることである。重要な会計方針として適用する請負工事の範囲を決めて継続的に処理を行い、税務上は利益の生ずる請負工事にのみ適用が認められる。

#### 4-8-3 考察

以上のことを要約すると次のようになる。

①完成工事高には、工事が完成し、その引渡し完了したものについてのその最終総請負高を記載する。建設業における収益の計上基準は、原則して工事完成工事基準で、長期工事については実現主義の例外として工事進行基準の選択適用が認められている（企業会計原則・損益計算書原則三B注解7）。

工事完成基準は、工事が完成しその引渡し完了した日に工事収益を計上する方法で実質引渡し基準である。完成引渡しの判定は困難であるが、竣工式や支払請求のための完成届等の形式的な引渡しと認められる事実があっても、その後において、主要部分の工事が継続している場合や、大きな補修をしなければならない場合、あるいは仮設物を撤去しなければ引渡し完了しない場合は、それらが完了して始めて完成引渡しとなり、収益を計上できる。実務において適正に処理されていないのではないかと筆者にとっては疑問が残るところである。

②設計変更や追加工事その他の理由で最終請負金額が実質完成引渡しの事業年度の末日において確定していない場合には、請負金額および未成工事支出金等から適正な見積計算を行って完成工事高を計上する。見積計上した完成工事高が翌事業年度以降において確定した場合の増減額は、その確定の日を含む事業年度の完成工事高に含めて記載する。

③共同企業体(JV)の工事の完成工事高の計上方法は、共同施工方式の場合、発注者と共同企業体構成員による連名の請負契約額に、出資割合を乗じた金額(持分額)を、分担施工方式の場合、分担した工事額を完成工事高に計上する。詳細は、「4-12 共同企業体(JV)の会計」で述べる。

④工事の損益計算は、原則として請負契約ごとに行い、契約更改にともなう追加工事は、原契約の工事と一括して損益計算を行う。別個の契約による追加工事は、原則として別個に損益計算を行う。ただし、本工事と密接不可分の工事であれば、契約更改による工事に準じた取扱いになる。

⑤企業会計原則は、長期の請負工事(工期1年以上のもの)については工事進行基準又は工事完成工事基準のいずれかを選択適用することを認めている(企業会計原則注解7)。

工事進行基準は、工事進行程度および工事収益率に見積計算が入るから正確な工事損益の計上という点で工事完成基準に劣る。したがって、建設業者の多くは、長期の請負工事

についても工事完成基準を原則とし、工事完成基準によった場合に適正な期間損益をゆがめることになるような大型工事に限定して工事進行基準を適用している。事例でもこのことは明らかにされている。調査した、第三章「表 3-13」と「表 3-14」の山口県内の建設業者アンケート分析において 90 社 (90.0%) が完成工事基準であり、工事完成基準と工事進行基準の両方の基準を選択している建設業者は 6 社 (6.1%) である。

しかし、平成 10 年度の法人税法の改正により、法人税の課税所得計算書上、長期大規模工事（損失が発生すると見込まれるものを含む）については、工事進行基準の方法により収益・費用を計上することとされ、長期大規模工事以外の工事（損失が発生すると見込まれる工事を除く）については、工事完成工事基準に代えて工事進行基準の選択ができるようになった。

適正な期間損益を考えるならば、工事進行基準が妥当なものであり、経営事項審査における完成工事高においても見積もり計上しないときよりは増額分だけ寄与する。

さて工事進行基準を採用した場合には、重要な会計方針としてその旨及び工事進行基準を適用して計上した完成工事高を注記するが、適用基準を年度ごとに変更することは正当な理由として認められないことである。

他の基準は実務上アンケート調査からも判明しているが、ほとんど山口県内では採用されていない。

#### 4-9 完成工事原価の税務上の留意事項<sup>(6)</sup>

##### 4-9-1 意義

完成工事原価は、完成工事高として計上したものに対応する工事原価のことをいう。建設業では、個別原価計算を行い、工事原価は個々の契約ごとに集計する。したがって、完成工事原価は完成引渡した個々の工事原価の合計額である。未成工事の原価は未成工事支出金として次期に繰り越す。

工事進行基準を適用した工事の完成工事原価は、完成工事高に計上した期中出来高相当額に対応する工事原価で、当期に支出された未成工事支出金から前渡金、未消費材料費等を控除し、施工済工事費の未払額を加算して算定する。

つぎに完成引渡した工事で、当該決算期において工事原価の全部または一部が確定しないときは、完成引渡し日を含む事業年度の末日の現況により、その金額を適正に見積計上する。この場合、金額確定により通常発生する増減差額は、確定日を含む事業年度

の完成工事原価に含めて記載する。

さて、完成工事原価の税務上の留意事項に、請負収益に対応する原価の額、前受保証料、未成工事支出金から控除する仮設材料、木造の現場事務所等の取得に要した金額、金属造りの移動性仮設建物の取得価額の特例、未成工事支出金に関する消費税などがある。

請負収益に対応する原価の額には、請負の目的となった物の完成又は役務の履行のために要した材料費、労務費、外注費及び経費の額の合計額のほか、その受注又は引渡しをするために直接要したすべての費用の額が含まれる（法人税法基本通達 2-2-5）。直接要した費用はすべて原価に算入される。

前受金保証料については、建設工事等の受注に当たり前渡金保証料会社に支払う保証料の額は、前渡金を受領するために要する費用であるから、工事原価に算入しないことができる（法人税法基本通達 2-2-5（注））。工事原価に保証料は算入しない为好ことになる。

未成工事支出金から控除する仮設材料について法人税法基本通達は次のように規定する（法人税法基本通達 2-2-6）。

建設工事用の足場、型枠、山留用材、ロープ、シート、危険防止用金網のような仮設材料の取得価額を未成工事支出金の金額に含めて経理している場合は、建設工事完了の場合または他の建設工事の用に供するためこれらの資材を転送した場合において、未成工事支出金から控除すべき金額は次のいずれかになる。

①仮設材料の取得価額から損耗等による減価の見積額を控除した額、②工事完了時または他の工事現場等への転送時における当該仮設材料の価額に相当する額、③当該仮設材料の再取得価額に適正に見積もった残存率を乗じて計算した額である。それに仮設材料が小額資産であること（単価 10 万円未満）であることと仮設材料のすべてについて適用すること、継続して適用することが条件である。

建設工事等に供した現場事務所、労務者用宿舎、倉庫等の仮設物で木造のものの取得価額を未成工事支出金に含めている場合には、次に掲げている場合に応じて、それぞれ次の金額を控除する。控除することに代えて雑収入として経理したときはこれを認める（法人税法基本通達 2-2-7）。

①工事完成による引渡し日以前に仮設建物を他に譲渡し、又は他の用途に転用した場合は、譲渡価額又は転用時の価額に相当する金額や②工事が完成し引渡された際に現存

する場合は、その引渡し時の価額（仮設物が取り壊されるものである場合には、その取壊しによる発生資材の価額として見積もられる金額）を控除する。

金属製の移動性仮設建物の取得価額には特例がある（法人税基本通達 2-2-8）。反復使用できるものと反復使用できないものがある。

建設工事等の用に供する金属製の移動性仮設建物（軽量鉄骨パネル使用等）については、その償却費を工事原価に算入する。当該建物の償却の基礎になる取得額は、移設に伴い反復して組み立てて使用されるものの取得に要した額によることができる。反復使用できるものに鉄骨、パネル、屋根材、窓枠、衛生陶器等がある。

電気配線、配管、その他の付随設備、組立費用諸掛り、撤去費用諸掛りなど反復使用できないものは、工事原価に算入する。

次に未成工事支出金に関する消費税の問題がある。未成工事支出金として経理した場合も、その課税仕入をした日の属する課税期間において仕入れ税額控除ができるが、工事目的物の引渡しをした日の属する課税期間における課税仕入としているときは、継続適用を条件としてこれを認める（消費税法基本通達 11-3-5）。

#### 4-9-2 考察

完成工事原価に計上するかどうかは、当該費用が当期の完成工事高に対応しているかどうかで見極めることになる。何が原価になるかは原価計算基準で原則を決めているが、実務では税法で簡便法をとって修正しているので、建設業会計は税法中心の基準に従っているといえる。

さらに完成工事原価で問題となるものに、原価差額がある。原価の予定配賦を行っている場合において、実際原価と予定配賦額との差額の処理は、原価計算基準の規定に従い原則として全額発生期の完成工事原価に賦課する。ただし、予定配賦額が不相当であったために多額の原価差額が発生した場合、原則として個別工事ごとに配布するが、実務では、完成工事原価および未成工事支出金に一括配賦する簡便法もとられている（法人税基本通達 5-3-5）。税法の取扱いは、原価差額が総製造費用の 1/100 以下であれば、調整しなくてもよい（法人税法基本通達 5-3-3）ので、実務では原価差額が税法の許容範囲であれば全額発生期の完成工事原価に賦課してよいと考えられる。



#### 4-10 建設業に係る税務調査上の問題点<sup>(7)</sup>

建設業に係る税務調査上の若干の問題点について論及する。交際費関連支出の会計と税務の問題である。

##### 4-10-1 交際費

交際費等については、租税特別措置法第 61 条の 4 の第 3 項に規定があり、交際費等に含まれる費用が例示されている。交際費、接待費、機密費、接待、供応、贈答など、これらに類似する行為に支出するものである。法は企業がその支出をどういう勘定科目で処理するかに関係なく、その一部または全部を損金不算入とする。

###### (1) 記念式等における費用

会社の何周年記念、社屋新築記念における宴会費、交通費および記念品代ならびに、新船建造または土木建築等における進水式、起工式、落成式等における費用が該当する。これらの催事に対して接待、供応のために支出したものであれば交際費等になる。ただし祭事費用は交際費等にならない。

パーティ等に参加した従業員に係る支出も該当する。参加者の祝儀金等を控除してはならない。起工式、上棟式等における飲食費は、資産の取得価額に算入するものであり、交差費等として扱う。

###### (2) 特約店獲得費用等

下請業者、特約店、代理店等となるための運動費等の費用は交際費等に該当する。相手方の役員や使用人に現金を贈ったときは交際費等となる。

###### (3) 慶弔、禍福における費用

得意先、仕入先等社外の者の慶弔、禍福に際して支出する金品等の費用は交際費となる。火事見舞金、病気見舞金、結婚祝い金は該当する。

###### (4) ビル等の建設同意費用

建設業者が高層ビル、マンション等の建設の際に、周辺住民の同意を得るために、住民や関係者を旅行等に招待して、酒食を供与する費用は交際費等となる。

###### (5) 談合金の支出

建設業者等が工事入札に際して支出する談合金は違法行為であり、交際費等の名義をもって支出した金額でその使途が明らかにされないもので、損金としては認められない。談合金とは公共入札等で入札参加業者があらかじめ談合し、特定のものが落札できるよ

うに相互の入札価格を調整して、報酬として落札者から他の入札参加業者に支払われる金銭のことである。

(6) 相手先従業員に対する謝礼金

得意先、仕入先等の役員、使用人に対して取引の謝礼として支出する金品の費用は、交際費等に該当する。

(7) 従業員慰安費用

従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等の費用は交際費等にはならない。会社が従業員の福利厚生費のために計画的に実施するものは福利厚生費となる。慰安旅行も通常要する費用に限られる。二次会費用は交際費等となる。課長以上の特定の者を対象とする費用は、交際費等となる。

(8) カレンダー等の贈与費用

カレンダー、手帳、扇子、タオル等の物品を贈与する通常要する費用は、慣習的で少額であり、多数の者に配布するなど、広告宣伝的効果を意図するものであるため、交際費には該当しない。シャープペン、ボールペン、社名入り少額テレホンカード等は広告宣伝費となる。

(9) 会議関連費用

会議に関連して茶菓子、弁当、飲食物を供与するための通常要する費用は該当しない。社会通念上、接待、供応に該当しないと判断できものは、会議費と考えてよい。

#### 4-10-2 使途秘匿金

(1) 意義

使途秘匿金の支出とは、租税特別措置法第 62 条第 2 項に、法人がした金銭の支出のうち、相当の理由がなく、相手方の氏名等を法人の帳簿書類に記載していないものであると規定する。

第 62 条第 3 項は、税務署長は相手方の氏名等の記載がないときでも、相手方の氏名等を秘匿するためでないとは認められるときは、使途秘匿金に含めないことができる旨を規定する。

この使途秘匿金については、通常の法人税の額に加えて、当該使途秘匿金の支出額の 40% 相当の税額が加算されることになった（租税特別措置法第 62 条第 1 項）。

仮払金、貸付金、借入金の返済等の名目で支払われたものであっても、金銭の支出に含

まれる。ヤミ献金等は一旦仮払金、貸付金等の名目で処理されて、一定期間が過ぎたころに、何らかの費目で処理されるので、支払いの段階で課税して、支出を抑制するためと考えられる。

#### (2) 使途不明金との関係

使途不明金は、法人が使途を明らかにしないものや使途が明らかでないものである（法人税基本通達 9-7-20）。法人が交際費、機密費、接待費等の名義で支出していて費途が明らかでないものである。使途秘匿金と使途不明金は基本的には同じ概念であるが、使途秘匿金の方の範囲が広く、貸付金、仮払金として資産計上されているものも含まれる。使途不明金は損金経理したものに限る。

支出課税ということで、使途秘匿金は支出があれば赤字法人であっても、所得課税とは別に追加課税される。使途不明金は、所得課税であるので、費用支出が損金不算入であっても所得金額が赤字のときは、課税されない。

使途不明金は、税務調査で費途が解明されたときは、使途不明金でなくなり交際費等となることが多い。

#### 4-10-3 考察

企業会計に、税法が使途秘匿金を認めるところに経理の不透明さがある。特に建設業界においては政治家への献金や談合があり、交際費として認めてもらえないときに、支出額の 40%割増しの税金を納めてもよいと考えているのであれば、筆者は適正な会計業務を行っているとはいえないと考える。

交際費には、得意先、来客等の接待費、慶弔費見舞い及び中元歳暮品代等が計上されるが、実務では会計処理が適正にされていない（私的なものが含まれている）疑いがある。

#### 4-11 建設業会計の勘定科目<sup>(8)</sup>

建設業会計においては、一般的に商業簿記や工業簿記で使用されている勘定科目とは別の特別な勘定科目を用いている。

完成工事高（売上高）、完成工事原価（売上原価、当期製品製造原価）、完成工事総利益（売上総利益）、（完成工事未収入金売掛金）、未成工事支出金（仕掛金）、買掛金（工事未払金）、未成工事受入金（前受金）、完成工事補償引当金（製品保証引当金）などである。

未成工事支出金は、完成していない工事に係る材料費、労務費、外注費、経費の金額である。未成工事受入金は、完成していない工事に係る請負代金の前受高である。比較的長期で大工事を受注請け負う建設業では、未成工事支出金と未成工事受入金の金額規模は、一般企業の仕掛金や前受金とは大きく異なる。一般企業における流動性、健全性分析とは異なった建設業固有の分析指標が確立されてはじめて適正な企業評価は可能となる。

売上の計上について工事完成基準をとる場合には、工事が完成し、その引渡し完了したとき、仕掛品である未成工事支出金から直接完成工事原価へ振替えられる。また、工事進行基準をとる場合には、期中出来高に見合う原価が完成工事原価へ振り替えられる。原則として、商品、製品に相当するものは、派生しない。建設業以外の事業を併せて営業を行う場合には、製品などの勘定科目が発生することもある。

完成工事未収入金は、完成工事高に計上した工事に係る請負代金の未収額を記載する。工事完成基準をとる場合には、完成工事高に計上した請負代金の未収分を計上する。工事進行基準をとる場合には、完成工事高に含めた未成工事の期中出来高に対する未収分、完成工事高に計上した工事に係る消費税及び地方消費税の未収分を記載する。

未成工事支出金は、負債の部の未成工事受入金と対応するものである。建設業独自の勘定科目である。未成工事は一般製造業の製造勘定、仕掛品に該当する。未成工事支出金は、引渡しを完了していない工事に要した工事費のことである。ただし、長期の未成工事では工事進行基準によって完成工事原価に含めたものを除いている。

さて、一般製造業では、材料費、労務費等の製造原価は製造勘定で処理され、完成すると、製品に振替えられる。未完成品に対応する原価は期末に算定して、仕掛品勘定に振替える。完成品のうち販売されたものの原価は、製品勘定から売上原価勘定へ振替える。一般製造業では生産が販売より先にあり、完成品が在庫として保有される。

一方、建設業では建設工事の完成を請負うことを業としているので、先ず受注してから工事を施工し、完成して引渡し時点で売上を計上する。建設業においては完成品としての棚卸資産（製品）は存在しない。

建設業の原価計算の方法は、個別原価計算が一般的である。請負工事の工事原価を集計する勘定が、未成工事支出金である。個別原価計算であるので、高工事原価は原則として請負工事ごとに集計される。未成工事支出金勘定には、原価の集計単位としての内訳科目、たとえば「〇〇ビル新築工事」勘定が設定される。完成した工事の内訳科目の残額が完成工事原価へ振替えられる。未成工事支出金の期末残高は、未完成工事の内訳科目の残高の

合計額となる。

工事未払金勘定には、工事費の未払額並びに当該消費税額を記載する。内容は完成工事原価に算入される完成工事未払金と未成工事支出金に算入される未成工事未払金に区別される。

未成工事受入金勘定には、引渡しを完了していない工事についての受入高を記載する。長期の請負工事について工事進行基準を適用して出来高相当額を完成工事に含めた場合には、対応する請負代金の受入高は除外しなければならない。完成工事高に計上する。

完成工事補償引当金は、工事が完成して引渡しを完了した工事にかかる瑕疵に対する引当金を記載する。工事の完成引渡し後に目的物に欠陥があった場合に請負者が注文者に対して負う欠陥補修などの保証をするために見積もって引当金として計上する。

さて、これまでに述べてきたことを簡単に要約する。

①建設業は、建設工事の完成を請け負う営業で、売上の計上については、工事が完成しその引渡しが完了したときに一般製造業の仕掛品に相当する未成工事支出金から直接完成工事原価へ振替える。したがって商品、製品に相当する科目はない。ここにも一般の製造業との違いがある。

②工事進行基準を採用したとき、未成工事受入金から出来高の相当額に対応する代金分を除外するときに適正な会計処理ができるか困難さが伴う。

#### 4-12 共同企業体(JV)の会計<sup>(9)</sup>

##### 4-12-1 意義

地方公共団体の工事の約3割が共同企業体(JV; Joint Venture)に発注されてきており、共同企業体の重要性が増している。共同企業体の会計処理は不透明の部分があるといわれているので、この疑問点について論及していくことにする。

JVとは、一般的に2つ以上の事業体が共同して一つの事業を営むことをいう。建設業におけるJVは法的制度でないので明確な概念規定はなく、一般に2つ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は独立の法人格を有しないので、権利義務の帰属主体はその構成員にある。また、発注者との関係では工事の完成義務が共同責任となっていて、各構成員は工事を共同して完成させなければならない。

ここでJVの法的性格について言及する。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でき、判例も民法上の組合（民法第 667 条）と考えている（最高裁大昭和 41 年 11 月 11 日判決）。したがって、JV は法的には、各構成員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である（民法第 667 条）。組合財産は各構成員の共有であり、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、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（民法第 668 条、674 条、675 条）。

さて、JV の歴史をみていくと、アメリカで JV が始めてみられたのは、昭和 5 年（1930 年）のフーバーダム建設工事であった。総工事費約 5000 万ドルで、6 社 JV が施工したといわれる。1 社で施工できなかったのは、500 万ドルの契約保証金の負担軽減が結成理由の一つとされる。

一方、日本での最初の JV 施工は昭和 25 年の米国企業 1 社と日本企業 3 社による米軍基地工事とされる。

それから昭和 26 年 9 月に JV を①融資力の増大、②危険分散、③技術力の拡充・強化、④経験の増大等のメリットがあるとして、アメリカでの特定 JV を紹介し、普及を図る旨の通達を建設省が出した。それは建設投資を円滑に消化し、建設業者の施工能力向上を目的にしていた。昭和 28 年 3 月には一発型 JV の活用を図ることとし、実施要領、協定書を提示した。

また昭和 37 年 11 月にも経常 JV の活用を図ることとし、実施要領、資格審査要領、協定書等を提示した。昭和 41 年 5 月には行き過ぎと思われる JV の運用について指導通達を発出した。昭和 52 年 11 月には JV に対して公共発注機関が構成員、出資の割合等についての的確に指導するように通達を出した。

さらに昭和 62 年 8 月には中央建設業審議会において、JV 活用の基本方針を示すとともに、運用準則を策定した。平成 6 年 3 月には中建審において、運用準則中特定 JV に係る部分の改正を建議した。平成 10 年 2 月には中央建設業審議会において中堅建設業者が経常 JV を結成できるように運用準則の改正を建議した。

#### 4-12-2 JVの種類

次に JV の種類について述べていくことにする。建設業における JV（ジョイント・ベンチャー）工事は、「2 以上の建設業者が共同して工事を施工するために用いる共同

経営方式」と解されている。

JVを結成時期によると、特定建設工事共同企業体（特定JV）と経常建設共同企業体（経常JV）に区分される。特定JV（一発型）とは、工事規模、性格等に照らしJV施工が必要と認められる場合に工事毎に結成して大規模・高難易度工事の施工に際し技術力等を結集することにより安定的施工を確保する場合である。経常JV（通年型）とは、中小建設業者が継続的協業関係を確保することにより経営力・施工力を強化する目的で結成される。

また、施工方式によると共同施工方式（甲型共同企業体）と分担施工方式（乙型共同企業体）に区分される。共同施工方式（甲型）とは、構成員各社の出資割合によって、施工に伴う工事資金を出資し、施工現場への人員の派遣をして、合同計算によって協力して単一の工事を施工する方式である。損益計算については、JVを1個の会計単位として合同計算し、各構成員の出資比率によって按分する。

分担施工方式（乙型）とは、構成員が工事の種類（水道工事・電気工事・鉄筋工事）毎に分割して施工するものである。工事損益は、共通経費を除き、JV構成員間で通算することなく、各構成員が個別の分担工事ごとに計算する。

さらに発注者との関係によると記名施工方式（表JV）匿名施工方式（裏JV）に区分される。表JVでは発注者との間で、構成員各社の名前が契約書上に表れることになる。裏JVでは発注者との契約上ではJVとなっておらず、単独受注となっているが、施工そのものはJVを組んで共同施工する。契約書に明示されていない業者は、対内的にはJV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。この裏JVは協力施工方式と呼ばれる下請契約に移行してきている。

協力施工方式とは、発注者から直接工事を請け負った元請人が、他の建設業者から技術、労務、材料、機械などの提供を受け、この建設業者と工事全体を協力して施工する場合をいい、協力内容や費用負担などの権利義務関係を明確にしておくこととされる。発注者に対する責任はあくまでも元請業者にあるので、JV方式による施工と異なる。

さらには、大手ゼネコン数社で、JVを組んで受注し、その下請けにJVを組んだ事業体が入ることや、JV契約上の割合と実質的な施工割合とが異なることなど複雑な形態をとるJVがある。

次にJVの会計について述べていくことにする

#### 4-12-3 JVの会計処理

##### (1) 意義

JVは独立した数社の建設会社が構成員になり、各社の会計組織や会計処理が異なっているため、JVの会計組織や会計処理を決めておかなければならない。JVは数社の建設会社からなる組合であり、法人格は持っていない。

JVの会計処理方法には、JVを「独立の会計単位として会計処理する方法」と、JVを独立の会計単位としないで「スポンサー会社（代表者）の会計組織の中で処理する方法」がある。

JVの会計処理について、「共同企業体運営方針（7）会計」では、共同企業体独自の会計単位を設けて行われる必要があるとして会計組織を設定するように要求している。しかし、実務上は、スポンサー会社の会計組織の中で処理する方法を採用している企業が多いといわれる。

さて、受注した工事のみを施工することを目的とした組合を、構成員による出資で設立し、共同して工事を竣工し、発注者に引き渡した後に会社の目的そのものも終了する。そこで組合を清算し、JV計算書を作成し、構成員の出資割合によって組合財産を分配する。

##### (2) JVの会計処理に関する基準

従来の慣行的方法は下記の①と②の選択適用であったが、適正な運営を図るため①の方法を選択適用することになった。完成工事高の計上は官庁工事の入札をする際の建設会社のランクづけの重要な根拠になる。

- ① 請負契約高に出資割合を乗じた額を計上する。
- ② 請負契約高に対し、JVのスポンサー(代表者)は100%を計上し、その他の構成員は出資割合を乗じた額を計上する。

つまり、JVのスポンサーがJV工事全体を自己の完成工事高に計上し、非スポンサー（その他の構成員）持分に相当する額を、完成工事原価のうち外注費とする処理は認められなくなった。

実務は「共同企業体運営指針」に従い、スポンサー会社の会計組織の中で行う。単独工事と同様にJV工事もスポンサー会社の会計に組み入れられ、発注者からの工事代金の入金、外注者への発注・支払・資材の購入、労務費の支払、非スポンサ



一会社との債権債務関係の管理などを会社の経理に取り入れて処理する。

たとえば、完成工事高について述べると、JV 工事における完成工事高は、発注者との契約額には自己の出資割合（持分）を乗じた額または分担した工事額を計上しなければならない。すなわち、次の算式によって決定される。

①共同施工方式の場合は、「JV 全体の請負契約額×出資割合＝完成工事高」となり、②分担施工方式の場合は、「分担した工事額＝完成工事高」となる。

ただし、この計上方法は、「表 JV」の場合において適用されるものであって、「裏 JV」の場合においては、実務上、共同施工方式、分担施工方式を問わず、スポンサー会社が 100%の完成工事高を計上し、非スポンサー会社は自己の出資割合で計上している。契約上は発注者とスポンサー会社との単独契約であるために、非スポンサー会社はスポンサーの下請けになっているので、会計上も契約形態に沿った処理方法をとっているためである。

### (3) JVの会計処理

#### ①施工に伴う工事費の支払い

スポンサー会社は、JVの工事施工により発生する外注費、資材購入費等の工事費を、JVを代表して支払う。支払方法は銀行振込か手形を振り出すことになるが、法人格がないので、JVに代わってスポンサー会社が振出人となって振り出す。

#### ②工事資金の出資請求と工事原価

スポンサー会社は、非スポンサー会社に対して出資割合に応じて請求する。工事代金がスポンサー会社振り出しの手形で支払われる場合には、各構成員からも同一期日の手形によって出資される。

スポンサー会社からの出資金請求書には、未成工事支出金内訳書と諸勘定内訳書が添付されるので、これに基づいて非スポンサー会社では未成工事支出金を計上する。次に簡単な例（出資金請求書）によって説明していくことにする<sup>(10)</sup>。

(例) A社(スポンサー会社) B社(非スポンサー会社)

B建設株式会社 御中

○ ○ 共同企業体

出資金請求書

20,000 円

(現金 8,000 円)

(手形 12,000 円)

当月分運営資金として請求します。

記

1. 工事名 ○○○○
2. 現金出資分
3. 手形出資分
4. 支出内訳

適用工事名	××工事	××工事	合計
材料支払	10,000		10,000
労務支払			
外注支払		40,000	40,000
経費支払			
合計(必要支払資金)	10,000	40,000	50,000
現金支払	5,000	15,000	20,000
手形支払	5,000	25,000	30,000

5. 構成員内訳

		(現金)	(手形)
A建設株式会社	60%	12,000	18,000
B建設株式会社	40%	8,000	12,000
合計		20,000	30,000

A社とB社の仕訳は下記のとおりになる。

① 業者より代金の請求を受けた時

(A社)	未成工事支出金	30,000	工事未払金	50,000
	J V立替金	20,000		
(B社)	仕訳なし			

② B社よりA社に出資金が払い込まれた時

(A社)	預金	8,000	J V立替金	20,000
	受取手形	12,000		
(B社)	未成工事支出金	20,000	預金	8,000
			支払手形	12,000

③ A社が工事代金を支払った時

(A社)	工事未払金	50,000	預金	20,000
			支払手形	30,000
(B社)	仕訳なし			

(4) 工事代金（着手金と中間金）の受領と配分についての仕訳は下記のとおりになる。

① 中間金 50,000 円を受領し、出資持分（スポンサー会社 60%、非スポンサー会社 40%）に応じて配分した時

(スポンサー会社)

預金	50,000	未成工事受入金	30,000
		J V預かり金	20,000

(非スポンサー会社) 仕訳なし

② 完成工事高の計上については、J V工事が竣工して発注者に引き渡されると、完成工事高の計上になる。

次に例を用いて説明する。

J V割合をスポンサー会社 60%、非スポンサー会社 40%とする。J V工事の請負高が 500 円、J V構成員による出資総額が 300 円、工事代金の中間受領額が

400 円、工事竣工時にスポンサーが検収している下請工事代金未払額 60 円、協定外原価がスポンサー会社 10 円、非スポンサー会社が 6 円とする。

協定原価とは、JV のスポンサー会社から出資割合に基づく出資請求書によって、各構成員会社の工事原価として計上されるものであるが、協定外原価は、構成員会社のみが負担して JV には請求できない原価のことをいう。

さて、スポンサー会社の仕訳は下記のとおりである。

(i)	完成工事未収入金	300	完成工事高	300
(ii)	未成工事受入金	240	完成工事未収入金	240
(iii)	未成工事支出金	36	工事未払金	60
	JV 立替金	24		
(iv)	完成工事原価	226	未成工事支出金	226

また、非スポンサー会社の仕訳は下記のとおりである。

(i)	完成工事未収入金	200	完成工事高	200
(ii)	未成工事受入金	160	完成工事未収入金	160
(iii)	未成工事支出金	24	工事未払金	24
(iv)	完成工事原価	150	未成工事支出金	150

ここで、もう一つ JV の損益計算のしかたを簡単な例で説明する。

発注機関から JV が発注を受けると JV として独立した財務諸表 (JV 貸借対照表と JV 損益計算書) を作成する。例として完成工事高が 1,000,000、完成工事原価 800,000、工事利益 200,000 とすると、構成会社 A 社 (出資割合 60%)、構成会社 B 社 (出資割合 40%) とすれば、出資割合に応じて収益と費用が分配される。A 社の完成工事高は 600,000、完成工事原価は 480,000、工事利益は 120,000 となる。B 社の完成工事高は 400,000、完成工事原価 320,000、工事利益は 80,000 となる。JV 完成工事原価報告書の完成工事原価は、800,000 となり、A 社の完成工事原価は 480,000、B 社の完成工事原価は 320,000 となる。JV として受注した請負工事のうち、出資割合に対応した部分的な原価計算が必要となって各社が別々に納税する。

さらに、JV の会計では問題となるのは、収益の計上時期と採用基準が違う場合であ

る。工事進行基準と工事完成工事基準について述べる。

(5) 工事進行基準と工事完成基準<sup>(11)</sup>

① 両者とも工事完成基準を採用しているが、決算日がJV構成員会社間で異なっている場合、たとえば、JV工事が12月に完成し、スポンサー会社の決算日が3月、非スポンサー会社の決算日が12月の時である。

この場合は非スポンサー会社の決算に間に合うようにスポンサー会社にJV決算の確定を促すようにする。

② スポンサー会社が完成基準を適用して、非スポンサー会社が進行基準を適用する場合には非スポンサー会社が進行基準を適用できるように、工事原価の集計、工事進捗度の算定のための資料を提供できるようにスポンサー企業が協力する。

(6) JV工事等における消費税の取扱い<sup>(12)</sup>

次に消費税の問題がある。JV工事（共同企業体）における構成員は、共同事業者の関係にあるため、その持分に応じて課税売上及び課税仕入の額を認識する。次のように要約できる。

①原則は税抜方式である。

②請負代金の入金があったときは、構成員の持分に応じて配分する。課税売上にかかる消費税の仮受額も同時に配分する。JVは総額を把握するため、工事の決算時まで配分金と仮受消費税を両建処理する。

③出資金の請求は税込みで行う。消費税込の原価等の支出額に見合う請求額とする。

④構成員会社に対する立替金の請求は、「税込」で行う。

⑤課税仕入については消費税の処理方法（取引毎税抜処理、月次一括処理等）

についてJV協定書に織り込む。

すなわち、JVは原価の計上ベースで課税仕入額を認識し、これにかかる消費税を仮払消費税に計上するとともに、拠出した出資金の減額処理を行う。

また、原価戻入額のうち協力会社等に対する原材料の有償支給など課税売上として処理しているものについては、課税仕入に準じた取り扱いをする。

さらにJVにおいては仮払消費税の配分額と仮受消費税の配分額の総額を把握するため工事の決算時まで受入出資金と仮払消費税、仮受消費税を両建処理す

る。

⑥各構成員の納付税額は「課税売上（消費税抜き請負代金＋原価戻入額のうち課税売上額の自社持分）×消費税率－課税仕入（原価支出額の自社分）×消費税率」の計算式で算定する。

次に消費税の仕訳を示すことにする。

(7) 仕訳（税抜方式）は下記のとおりになる<sup>(13)</sup>。

① 販売税の処理

現金預金	×××	未成工事受入金	×××
受取手形	×××	仮受消費税	×××

② 仕入税の処理

(i) 未成工事支出金	×××	工事未払金	×××
仮払消費税	×××		
(ii) 販売管理費	×××	未払金	×××
仮払消費税	×××		

③ 事業年度末

・完成工事未収入金	×××	完成工事高	×××
		仮受消費税	×××
・仮受消費税	×××	預り消費税	×××

④ 納付または還付時の処理

・仮受消費税	×××	仮払消費税	×××
		未払消費税	×××
・仮受消費税	×××	仮払消費税	×××
未収消費税	×××		

⑤ 納付または還付時の処理

・未払消費税	×××	現金預金	×××
・現金預金	×××	未収消費税	×××

#### 4-12-4 考察

J Vの形態が表J Vの特定J Vで、共同施工方式であれば、原則どおりの処理ができるが、J Vの形態が裏J V(契約上は2社J Vなのに実際の施工は3社J V、表は単

独、実際は2社JVなど）やペーパーJV（協定上のみでJVで工事に参加しなくて配分利益のみを受け取る）<sup>(14)</sup> の場合の処理において実態に合わない会計処理がある。裏JVの場合に、完成工事高は表のJV割合によって計上し、裏との調整は外注費等によって処理していると思われる。

また、ペーパー会社に支払われた配分利益は、下請業者に対する支払いと同じく外注費等として工事原価に計上する。

この会計処理の仕方において、本来のJVの意義が失われて健全な建設業界の発展が阻害されている現状がある。

JVにおいて受注した工事に関する収益と費用は、出資の割合に応じて各構成員に帰属し、各構成員が法人税、消費税などの各種の税金を納める義務がある。筆者は、表JVで会計処理をしていない裏JVは、不適正な法人税や消費税を算出している疑いがあると考ええる。

また、共同企業体には多くの課題がある。構成員の中から倒産が出た場合に、他の構成員への影響が大きい。共同企業体の会計が独立処理されていない場合は、共有財産の判定等の問題がある。国税面では、課税所得の帰属期間の判定が困難であり、共同企業体の経理的未整備が不正を誘発しているといわれる。工事利益かりべートかの判定の問題もある。さらに労務費の問題がある。共同企業体の決算による労務費は、出資比率によって分割して構成員へ報告するが、構成員の決算書上の労務費と作業員の賃金台帳とが一致しないことがある。最後に経理面での問題がある。共同企業体の会計を独立させることの複雑さがあり、また、構成員間においても原価計算制度の違いによって、工事原価報告書の内容の不統一の問題がある。

#### 4-13 まとめ

建設工事における損益の計算は、通常は、請負契約に基づいて施工が行われて、目的物が完成し引渡しが行われて収益を認識する。これが工事完成基準である。

長期にわたる大型工事の収益を工事完成基準に基づくと、引渡し時に利益を計上して、引き渡すまでの進行中は利益の計上が行われない。販売費および一般管理費に支払いが多くなれば利益が少ないと、経営事項審査では点数が悪くなる。企業側も経営事項審査の評点をあげるためには進行基準を用いる傾向が出ている。原則、期末完成工事高の計上には工事完成基準と工事進行基準の選択適用が認められている。

税制の改正が行われて、工期が2年以上にわたる50億円以上の請負金額の場合にはすべて工事進行基準による計算を行う。工事進行基準は、経営活動の成果を期間内に反映するので、期間損益計算を適正に行うことになる。

さて、国際会計基準（IAS）第11号「工事契約」が1993年に改訂公表されて、工事収益基準が一本化され、工事完成基準が認められなくなった。しかし、わが国において国際会計基準が国内基準に採用されるわけではないが、国際的に活動している企業や証券取引所に上場している企業などには採用が義務付けられることが予想される。

この国際会計基準の影響により平成10年度の法人税法改正において、長期大規模工事について工事進行基準の適用が強制されることになった<sup>(15)</sup>。企業の実務においては完成基準を用いたほうが期間損益の計算は容易である。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。筆者は見積原価を如何に適正なものにするかが重要になると考える。

長期工事において完成基準を用いると販売費及び一般管理費が多額になれば損失金が計上されることになる。経営事項審査を考えると進行基準を採用したほうが有利となる。筆者は企業会計原則が選択適用を認めていることが、実務では若干の混乱をもたらしていると考ええる。

最後にJVに関しては、裏JVの会計処理を適正なものにするために、協力施工方式と呼ばれる下請契約に移行して、JV問題を解決することが可能になりつつある。

## [注]

- (1) 建設業振興基金『公共工事政策と建設業会計』資料 2004年 23-24頁。  
日本経済新聞社編『Q&A財務諸表100の常識(新版)』1頁、2001年、14頁。  
2000年3月期決算から連結情報が主で、個別情報は従となっている。投資家に企業内容が理解しやすいように、連結ベースの事業や地域別収益などセグメント情報の開示が求められている。
- (2) 商法には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(平成11年改正の法務省令)があり、商法の計算規則の適用はしないで、各業界の規則の定めるところによるとする。一方、証



券取引法は、財務諸表等規則ガイドライン（平成 13 年改正）で、別記事業について規定する。

- (3) 澤田 保「改訂 3 版 わかりやすい建設業の会計実務」大成出版社 2004 年、22-23 頁。
- (4) 寺本 哲 他『建設業の経理実務詳解』、中央経済社 1997 年、81 頁。
- (5) 寺本 哲 他 同上書、79-96 頁。工事進行基準の適用上の前提条件として、請負価額が確定していること、見積工事原価が合理的に見積もられることと工事実行予算等については常に最新の情報を加味して変更されていること等をあげる。
- (6) 東陽監査法人編『建設業の会計と税務』中央経済社、1996 年、45-52 頁。  
山本史枝「建設業の会計と税務『建設業の経理』No.30 冬季号、24-26 頁。山本氏は「建設業の会計と税務」『建設業経理さいたまシンポジウム』資料、9-16 頁において実務家の観点から詳細に述べている。
- (7) 東陽監査法人編 同上書、85-90 頁。交際費関連支出として他に寄付金がある。
- (8) 財団法人 建設業振興基金 前掲資料『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—』50 頁。
- (9) 朝日監査法人編『建設会計ハンドブック』大日本絵画 1999 年、343-358 頁。  
「日本の JV 制度の変遷」『建設業の経理』No.33、秋季号、76-77 頁。寺本哲 他前掲書『建設業の経理実務詳解』107-108 頁。日本で共同企業体といわれるジョイント・ベンチャーとアメリカでの joint venture の概念の違いは相当大きいものがある。アメリカでの joint venture は、建設業や不動産業に限定されるものでなく、他の産業でも事業形態である。アメリカでの JV は株式会社型、パートナーシップ型、共有持分型等を含む。日本での JV は、非株式会社型のうちの共有持分型と考えられている。
- (10) 寺本 哲 他 前掲書、116-118 頁。建設業振興基金 前掲資料『公共工事政策と建設業会計』資料 9 頁。
- (11) 寺本 哲 他 前掲書、122-123 頁。
- (12) 東陽監査法人編、前掲書、82-84 頁
- (13) 澤田 保、前掲書、226-227 頁。
- (14) 阿座上洋吉「共同企業体の会計とその課題」、飯野利夫 監『会計制度改革と建設業経理』224-226 頁。「ペーパー・ジョイント」は、形式だけの共同企業体

を組織して、現実には工事管理を1社に集中させることである。近年、増加した共同企業体の工事について、一定の工事利益を確保するための自己防衛本能の現象であるという。

(15) 朝日監査法人編 前掲書、19-20頁。