

Q&A 業種別会計実務シリーズ⑩

建設

建設・不動産インダストリーグループ

トーマツではインダストリー活動の一環として、業種別の会計実務について研究を行っている*1。そこで、本誌において、各業種の概要及び特徴となる会計処理について12回にわたり連載する。第10回となる9月号では、建設業について記載する。なお、文中意見にわたる部分は筆者の私見である。

建設投資は、バブル崩壊以降、継続して下落の傾向にあり、現在の建設投資額はピーク時の約半分にまで落ち込んでいる。平成20年度には、民需の回復により、若干の増加がみられるものの、リーマンショックに端を発した世界的な景気低迷の影響を受け、平成21年度から平成22年度は再度建設投資が減少している。

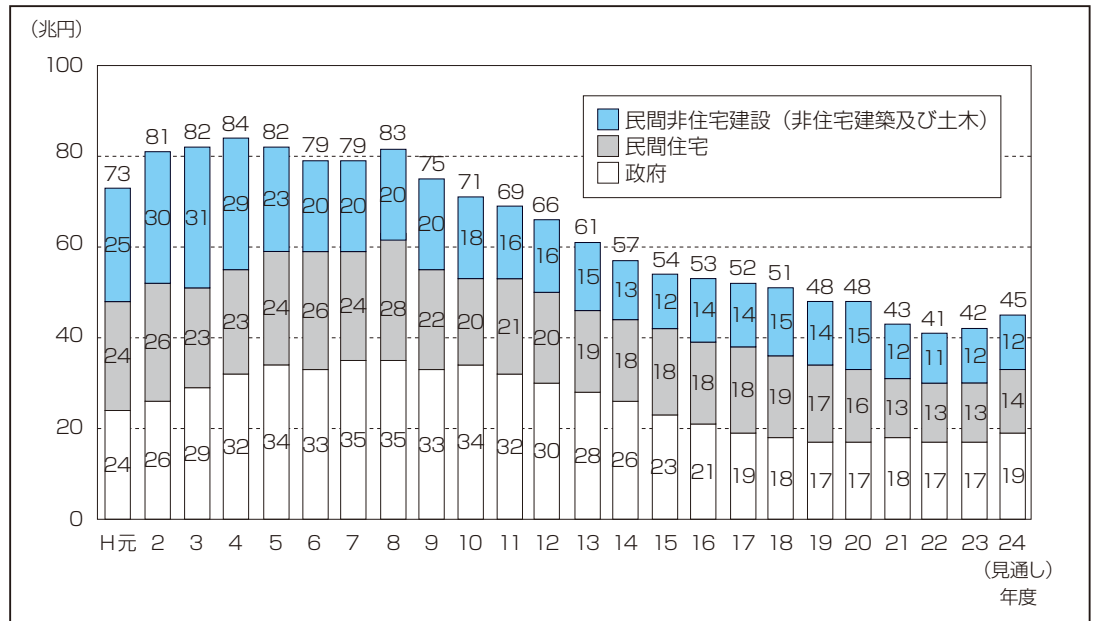
平成23年度から平成24年度の建設投資は、東日本大震災の復旧・復興需要の影響もあり、増加に転じる見込みとなっている（政府建設投資のうち、東日本大震災の復旧・復興に係る額は平成23年度が1.5兆円、平成24年度が4.3兆円と見込まれている）。

1. 建設業界の規模と販売市場動向

(1) 縮小する国内建設市場

建設業界の市場規模を測る指標のひとつとして、国土交通省が公表している建設投資がある。建設投資とは、わが国の全建設活動の実績を出来高ベースで把握したものである。

図表1 建設投資（名目値）の推移



出所：国土交通省「平成24年建設投資見通し」p.3

(2) 拡大するリフォーム・リニューアル投資市場

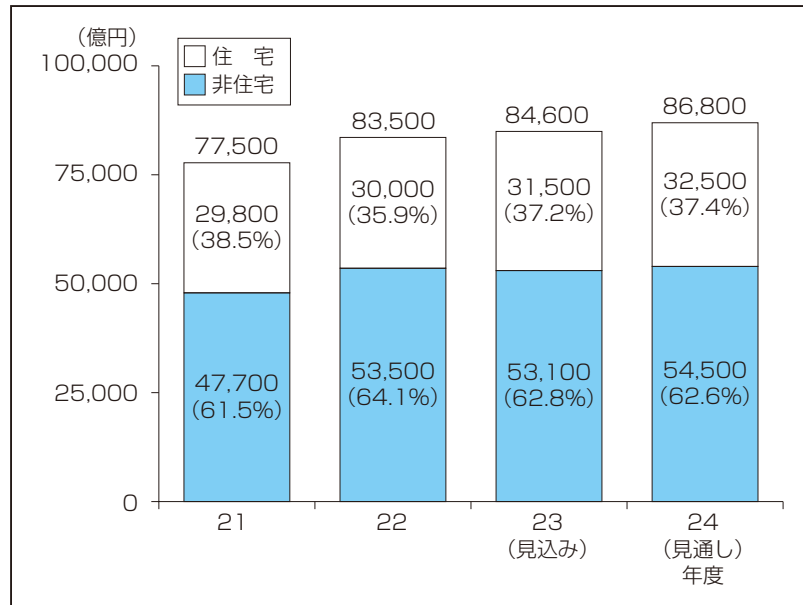
建設投資が年々減少の傾向にある一方で、建築物のリフォーム・リニューアル投資は今後増加することが見込まれている。

国土交通省が公表している「平成24年建設投資見通し」によれば、人口の減少、少子高齢化、財政

制約に加え、震災を契機としたエネルギー制約等を背景に、近年、既存ストックの長期使用を重視する傾向が強まっており、建築物リフォーム・リニューアル市場がますます重要になっている。今後は過去に施工した大型建築物がリフォーム・リニューアルの時期を迎えることも見込まれ、リフォーム・リニューアル投資市場は拡大していくと考えられる。

*1 「Q&A業種別会計実務シリーズ」として2013年3月に12冊が出版された。

図表2 建築物リフォーム・リニューアル市場投資額の推移



出所：国土交通省「平成24年建設投資見通し」p.6

(3) 巨大な海外建設市場

リフォーム・リニューアル投資市場の拡大という好材料はあるものの、国内建設市場全体としては縮小の傾向にある。しかしながら、海外の建設市場に

目を向けてみるとまだまだ多くの建設需要がある。特に、アジア太平洋地域については、今後も多額のインフラ需要が見込まれており、建設需要はさらに拡大していくことが考えられる。

図表3 日本国内外の建設市場、建設投資

	日本 2011年	アメリカ 2011年	欧州 2011年	アジア太平洋 2010年	MENA 2010年
GDP (日本を100とした割合)	58,798.4 (100)	150,940.0 (257)	173,396.3 (295)	126,231.0 (215)	19,376.0 (33)
建設市場 (日本を100とした割合)	6,732.8 (100)	— —	18,134.1 (269)	— —	— —
対GDP比	11.5%	—	10.5%	—	—
建設投資 (日本を100とした割合)	5,493.0 (100)	7,898.0 (144)	— —	32,429.0 (590)	1,148.0 (21)
対GDP比	9.3%	5.2%	—	25.7%	5.9%

出所：一般財団法人建設経済研究所「建設経済レポート「日本経済と公共投資」No.58（平成24年4月）＜概要版＞」p.25

日本のGDP：RICE建設投資見通し（2012年1月公表）のマクロ経済、名目GDP

アメリカのGDP：商務省経済分析局の名目GDP

ヨーロッパのGDP：72回ユーロコンストラクト会議（パリ）資料

アジアのGDP：国連・各国ホームページより

MENA地域のGDP：国連

(注1) 欧州の構成国は、オーストリア、ベルギー、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、アイルランド、イタリア、オランダ、ノルウェー、ポルトガル、スペイン、スウェーデン、スイス、イギリス、チェコ、ハンガリー、ポーランド、スロバキアの計19カ国

(注2) アジア・太平洋地域の構成国（地域）は、中国、香港、台湾、インド、インドネシア、韓国、マレーシア、フィリピン、シンガポール、スリランカ、ベトナム、タイ、オーストラリア、ニュージーランドの計14カ国（地域）

(注3) MENA地域の構成国は、UAE、アルジェリア、イエメン、イラク、イラン、エジプト、オマーン、カタール、サウジアラビア、チュニジア、バーレーン、モロッコ、ヨルダンの計13カ国

2. 建設業の一般的な収益認識

(1) 工事進行基準と工事完成基準

建設業の収益認識基準で基本となるのは、工事進行基準と工事完成基準である。工事進行基準とは、工事の契約に関して、工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度を合理的に見積り、これに応じて当期の工事収益及び工事原価を認識する方法をいう。一方、工事完成基準とは、工事の契約に関して、工事が完成し、目的物の引渡しを行った時点で、工事収益及び工事原価を認識する方法をいう。

(2) 工事進行基準の適用要件

工事契約に関しては、工事の進行途上においてもその進捗部分について成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用し、この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用する。この「成果の確実性」は、次の各要素について信頼性をもって見積ることができて初めて認められることになる。

① 工事収益総額

信頼性をもって工事収益総額を見積るための前提として、そもそも工事の完成見込みが確実であることが必要となる。このためには、施工者に当該工事を完成させるに足りる十分な能力があり、かつ、完成を妨げる環境要因が存在しないことが必要となる。加えて、工事契約に実体があることも必要となる。すなわち、契約の解約可能性が少ないこと、又は仮に工事途上で契約が解約される可能性があっても、解約以前に進捗した部分については、それに

合う対価を受け取ることの確実性が存在することが必要となる。

また、信頼性をもって工事収益総額を見積るためには、工事の契約において当該工事についての対価の定めがあることも必要となる。「対価の定め」とは、当事者間で実質的に合意された対価の額に関する定め、対価の決済条件及び決済方法に関する定めをいう。なお、対価の額に関する定めには、対価の額が固定額で定められている場合のほか、その一部又は全部が将来の不確実な事象に関連づけて定められている場合もあり、必ずしも固定額である必要はない。

② 工事原価総額

信頼性をもって工事原価総額を見積るためには、工事原価の事前の見積りと実績を対比することにより、適時・適切に工事原価総額の見積りの見直しが行われることが必要である。いわゆる、予実分析を通じて、原価見積額の過不足を確認していくこととなる。

③ 決算日における工事進捗度

決算日における工事進捗度を見積る際には、施工者が当該工事について果たすべき義務の遂行割合を合理的に反映するように見積り、決定することとなる。決算日における工事進捗度を見積る際の原則的な方法である原価比例法^{*2}を採用する場合には、「② 工事原価総額」に記載のとおり、適時・適切に工事原価総額の見積りの見直しが行われていれば、通常、決算日における工事進捗度も信頼性をもって見積ることができるといえる。

$$\text{原価比例法による工事進捗度} = \frac{\text{決算日までに発生した工事原価}}{\text{決算日までに見込んだ工事原価総額}}$$

3. 工事原価総額：実行予算の設定

(1) 工事原価総額の信頼性をもった見積り

工事進行基準を適用するためには、工事収益総額だけでなく工事原価総額についても信頼性をもって見積りができることが必要であり、工事原価の事前の見積りと実績を対比することによって、適時・適切に工事原価総額の見積りの見直しを行うことが必要である（工事契約に関する会計基準第12項）。

工事原価総額は工事契約着手後においてもさまざまな状況の変化によって変動することから、信頼性をもった見積りを行うためには、見積りが工事の各段階における工事原価の見積りの積上げで構成され

ている等、実際の原価発生と対比して適切に見直しができる状態となっていることが重要である。そのため、工事契約に関する実行予算や工事原価等に関する管理体制の整備が不可欠であると考えられる（工事契約に関する会計基準第50項）。

(2) 実行予算の設定

営業段階において見積書提出のために作成された工事原価総額の見積りは、受注確定後さらに詳細に見直しが行われ、実行予算として作成される。この実行予算は建設業における原価管理の基礎となるとともに、会計上も工事進行基準適用のために不可欠

^{*2} 原価比例法とは、決算日における工事進捗度を見積る方法のうち、決算日までに実施した工事に関して発生した工事原価が工事原価総額に占める割合をもって決算日における工事進捗度とする方法をいう（工事契約に関する会計基準第6項（7））。

なものとなり、非常に重要である。実行予算は、具体的には、対象工事の設計書、仕様書に基づいて施工方法、施工期間、投入資材・人員等が計画され、その施工計画で必要とされる資材数量・投入工数を見積るとともに、資材単価や労務費単価については過去の実績に現在の市況を加味した見積りを行って、積上げで計算される。

(3) 実行予算の種類

実行予算には主に以下の2種類があり、その目的に応じていずれかが作成される。

① 費目別実行予算

建設業法では、完成工事原価について材料費、労務費、外注費、経費の4つにわけて完成工事原価報告書を作成し、報告することが求められている。

② 工種別実行予算

工種別実行予算は、仮設工事、土工事、型枠工事などの基礎工事、構造物本体の躯体工事、内装工事、構造物周りの外構工事といった工事の流れに従った各段階での工事種類を基本として作成される予算である。施工計画に従った実際の工事の流れや施工区分と対比しやすいことから、工事原価管理、特に現場における管理のために利用される。

(4) 実行予算の設定における留意事項

建設工事は発注者のさまざまな要望に応じるため、その規模、構造、工法、工期は多種多様であり、同一の工事はほとんどない。このような個別性の高

い工事の工事原価総額を見積る際には、対象となる種類の工事についての豊富な知識・経験を持った人員が設計部門、技術部門、購買部門等と連携して原価を見積る必要がある。資材費や労務費については、特殊な資材の調達可能性、特定地域での作業人員の需給バランス、市況による単価の変動可能性等に十分留意して見積ることが必要である。また、建設業では実行予算に占める外注費の比率が高いことから、対象工事に必要とされる技術・作業遂行能力を有した外注者を選定するとともに、その外注費用についても、見積書を事前に入手するなどして適切に見積ることが重要である。

(5) VEやCDの実行可能性について

「VE (Value Engineering) とは、製品やサービスの『価値』を、それが果たすべき『機能』とそのためにかかる『コスト』との関係で把握し、システム化された手順によって『価値』の向上をはかる手法」*3である。建設業においては、発注者が求める機能を確保しながら施工方法等の工夫・改善によりコストを削減していくため、入札時における見積りの検討段階や契約後もVEが行われることがある。また、CD (Cost Down) とは、純粋にコストを削減するための様々な手法である。このようなVEやCDが予定されている場合には、工事原価総額を見積るに際して技術的な実行可能性や発注者の意向などを把握し、その実現可能性を十分に検討する必要がある。

以上

*3 日本バリューエンジニアリング協会 Web ページ (<http://www.sjve.org/>)