

## アウトソーシングに係る契約のオンバランス化 : リース会計を手がかりとして

|          |  |
|----------|--|
| 著者       | 加藤 久明  |
| 雑誌名      | 現代社会と会計  |
| 巻        | 1  |
| ページ      | 1-14   |
| 発行年      | 2007-03-01   |
| その他のタイトル | Some Considerations on the Recognition of Assets and Liabilities Arising under the Contracts of Outsourcing Services : An Applicable Extension of the Lease Accounting |
| URL      | <a href="http://hdl.handle.net/10112/12084">http://hdl.handle.net/10112/12084</a>  |

# アウトソーシングに係る契約のオンバランス化

—— リース会計を手がかりとして ——

加藤 久明

## I. はじめに

企業経営を取り巻く環境が大きく変わりつつある今日、変化に柔軟に対応する手法として、アウトソーシング (outsourcing) に注目が集まっている。アウトソーシングの語源は、「外部の資源を活用すること」であるが、企業経営においては、「他社の経営資源を活用して、自社の業務の全部または一部を委託する」という意味で用いられる。ただし、アウトソーシングは、いわゆる外注や下請と異なり、委託企業が決めた業務プランに従って受託企業が忠実に代行するものではなく、受託企業が自らの専門的知識を活かして業務プランを積極的に提案し実行していくところに特徴があり、コンサルティング・サービスと業務代行サービスを併せもつものと理解されている<sup>1)</sup>。委託企業も、それを期待してアウトソーシングを利用する。

他社の経営資源を活用して対価を支払うという意味でいえば、アウトソーシングはリースと異なるものではない。実際、リース商品の中には、アウトソーシングに派生しているものがある。例えば、パッケージ・リースは、レッシー (借り手) が事業プロジェクトを推進するために必要な物資や人材をレッサー (貸し手) が丸ごと提供するもので、プロジェクト・リースまたはコンサルティング・リースと呼ばれることもある。具体的には、ホテル、病院、各種の店舗を作るにあたって、土地や建物の取得、設備や資金の調達、施設の内装などを一括でレッサーに任せるような場合に、このリースが利用される。レッサーは、プロジェクトの立案段階から関与することも多く、プロジェクトの運営に直接関与することもある。そのため、レッサーには高度なコンサルティング能力が求められるし、レッシーもそれを期待してパッケージ・リースを利用する。これはまさにアウトソーシングに派生したリース商品である。

ところが、会計上、リースはオンバランス化されても、アウトソーシングはオンバランス化されない。リースとアウトソーシングは類似する点が多いにも関わらず、両者の会計処理は整合的なものになっていないのである。そこで、本稿では、リース会計を手がかりとしてアウト

---

1) 労働省委託調査 [1997: 3-4頁]。

ソーシングのオンバランス化を検討し、その意義を考察していくことにする。

## II. アウトソーシングの仕組み

まずはじめに、アウトソーシングに係る契約の仕組みを説明しておこう。アウトソーシングは、委託企業、受託企業、労働者の3者で構成され、この間で2つの契約関係が生じている。

ひとつは、受託企業と労働者の労働契約である。これは、労働者の雇用と賃金の支払いを約した労使間の契約である。労働者は、期間の定めがない労働契約（正社員）で雇用されている場合もあれば、期間の定めがある労働契約（契約社員）で雇用されている場合もある。また、労働者派遣契約によって派遣されているケース（派遣社員）もあるだろう。

もうひとつは、委託企業と受託企業のアウトソーシング契約である。これは、業務の遂行と契約料の支払いを約した企業間の契約である。アウトソーシング契約は、期間の定めがあるのが通例であるから、その場合は有期契約であることになる。契約期間は、対象業務や系列関係、価格設定等によって異なるが<sup>2)</sup>、その性質上、継続性と長期性を有しており、とりわけ情報システムのアウトソーシングは、少なくとも5年以上の期間をもたせなければ意味がないともいわれている<sup>3)</sup>。

この2つの契約を民法上の典型契約に当てはめて解釈すると、労働契約は「雇用」（民法623条）に該当する。一方、アウトソーシング契約は、業務の内容によって、「請負」または「委任」に該当する。「請負」は、当事者の一方がある仕事の完成を約し、相手方がその結果に対して報酬の支払いを約すことによって成立する契約である（民法632条）。また、「委任」は、当事者の一方が法律行為をなすことを相手方に委託し、相手方がそれを承諾することによって成立する契約である（民法643条）。「委任」は、「雇用」や「請負」と同様に他人の労務を利用する契約の一種であるが、「雇用」のように労働の提供のみを目的とするものではなく、また、「請負」のように仕事の完成だけを目的とするものでもない。「委任」の場合、労務の提供は事務処理のための手段にすぎず、受任者の裁量において一定のまとまった事務を処理する点に特色がある<sup>4)</sup>。「委任」は、事務の種類が法律行為であるものをいうが、専門的な助言・企画など

2) 錦織孜 [1995: 85-88頁], 島田達巳編 [1995: 302頁]。

3) 内布光 [1997: 36-37頁]。もちろん、提携関係の柔軟性を確保したり、受託企業を競争環境におくことで高いベネフィットを得ることを考えるならば、委託企業は受託企業との長期契約を避け、短期契約を更新する方が良いことになる。しかし、中長期的なパートナーシップにより継続的にベネフィットを得ようとする場合には、それ相応の契約期間を設定する必要がある。また、受託企業から見れば、短期間の契約では初期投資の回収ができず、ビジネスとして成り立たないケースもある。そのため、情報システムのアウトソーシングは、一般に6年から7年で契約することが多く、また、期間満了後も更新して継続することが多い。詳しくは、デロイトトーマツコンサルティング編 [1999: 115頁], 内布光 [1997: 39頁(注8)] を参照。

4) 森泉章 [1996: 238頁]。

法律行為以外であるものは、「準委任」（民法656条）と呼ばれている。民法上、「委任（準委任）」は無償が基本とされるが、特約によって報酬を定め、有償とすることも有効である。

しかしながら、会計上、いわゆる構成要素アプローチ（components approach）に基づいて解釈すると、アウトソーシングの仕組みは、次のように理解することができる<sup>5)</sup>。まず、労働契約は、労働者が所有する労働力を使用・収益して、その対価を支払うのであるから、労働力を対象とした賃貸借類似の契約と捉えることができる。そうすると、法的には「リース＝物件の賃貸借」であっても、構成要素アプローチでは「リース＝使用権の売買」と解釈できるのと同じように、労働契約も、労働力の使用権を売買するものと見るようになる。

次に、アウトソーシング契約について、受託企業は、労働力の使用権を行使して、委託企業に提供すべきサービスを労働者から引き出していくが、それを享受することはできない。労働者が生み出したサービスは、アウトソーシング契約によって委託企業に移転するからである。そう考えると、アウトソーシング契約によって、使用権は分解されていることになる。すなわち、使用権は、「対象を即物的に使用し、そのことによって得られる経済的便益を享受する権利」であるから、その構成要素は、「即物的に使用する権利」と「経済的便益を享受する権利」に分解される。便宜上、前者を行使権、後者を享受権と呼ぶとすれば、受託企業は、労働契約によって労働力の使用権を取得した後、アウトソーシング契約によって行使権を留保して享受権だけを委託企業に譲渡し、その対価として契約料を受け取ると見ることができる。よって、アウトソーシング契約は、使用権のうち享受権だけを売買するものであるとの解釈が成り立つわけである（図表1を参照）。

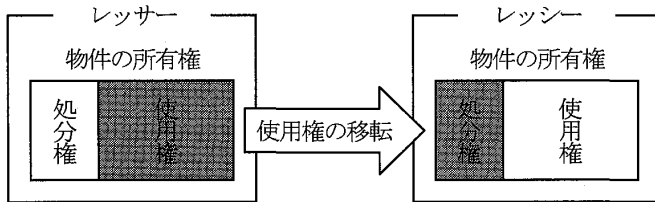
このように、構成要素アプローチによれば、法律上は渾然一体と理解される権利であっても、それを分解して売買するという考え方が成り立つ。リースは、所有権を使用権と処分権に分解した上で、使用権のみを売買するものであった。これに対して、アウトソーシングは、その使用権をさらに享受権と行使権に分解した上で、享受権のみを売買するものであると捉えることができる。その意味で、アウトソーシングは、リースを発展させたところにあるといえよう。

---

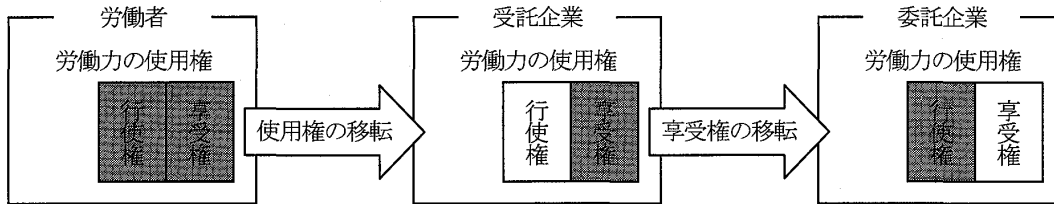
5) 構成要素アプローチは、資産を権利の束（bundle）として捉えることを基本とする。すなわち、資産を各種の分割可能な構成要素からなる権利の集合体と捉え、支配が他に移転した要素はその認識を中止（消滅を認識）し、保留している要素は認識を継続するものである。現在、構成要素アプローチは、主に金融商品会計に適用されているが、リース会計についても、国際会計基準（IAS17）の改定作業において、その適用可能性が検討されている。詳しくは、H.Nailor & A.Lennard [2000]を参照。その概要については、萩原正佳[2000]、茅根聡[2001a][2001b][2002]、リース事業協会編集部[2001]、加藤久明[2003a][2003b]を参照。なお、リースを構成するオプション要素の認識・測定については、石井明 [2005] に詳しい。

図表1 リースとアウトソーシングの権利移転

&lt;リースの場合&gt;



&lt;アウトソーシングの場合&gt;



(注) 網掛け部分は、権利移転後にその権利を有していないことを示す。

### Ⅲ. アウトソーシング・オンバランス化の会計処理案

#### (1) 設例による会計処理

アウトソーシング・オンバランス化の論理は後で検討するとして、まずは、アウトソーシングをオンバランス化するとした場合に考えうる会計処理案を提示しておくことにしよう。なお、以下の設例は、情報システムのアウトソーシングのように、契約内容が継続的なサービスの提供である場合を想定している。

#### <設例>

##### 前提条件

##### ① アウトソーシング期間と契約料について

- ・アウトソーシング期間は、01年4月1日から5年間（解約不能）
- ・契約料は、総額8,000万円、年間1,600万円（後払い）

##### ② 労働力の使用権について

- ・アウトソーシング期間中の労働者の賃金は、総額5,500万円（享受権4,785万円、行使権715万円とする）、年間1,100万円（便宜上、年後払いとする）
- ・受託企業が当該アウトソーシングに対して見込む利益率は、年20%

##### ③ その他の留意すべき事項

- ・諸税、保険料、福利厚生費等は考慮しない
- ・決算日は3月31日（年1回）

〈利息法のスケジュール〉

（単位：万円）

| 日付        | 支払額   | 利息分   | 元本分   | 未返済残高 |
|-----------|-------|-------|-------|-------|
| 01. 4. 01 |       |       |       | 4,785 |
| 02. 3. 31 | 1,600 | 957   | 643   | 4,142 |
| 03. 3. 31 | 1,600 | 828   | 772   | 3,370 |
| 04. 3. 31 | 1,600 | 674   | 926   | 2,444 |
| 05. 3. 31 | 1,600 | 489   | 1,111 | 1,333 |
| 06. 3. 31 | 1,600 | 267   | 1,333 | 0     |
| 合計        | 8,000 | 3,215 | 4,785 | —     |

〈委託企業の会計処理〉

（単位：万円）

|                      |                        |              |                |       |
|----------------------|------------------------|--------------|----------------|-------|
| 01. 4. 01<br>（契約開始）  | 借）アウトソーシング契約権利         | 4,785        | 貸）アウトソーシング契約義務 | 4,785 |
| 02. 3. 31<br>（1年目終了） | 借）アウトソーシング契約義務<br>支払利息 | 643<br>957   | 貸）現金預金         | 1,600 |
|                      | 借）アウトソーシング契約権利償却       | 957          | 貸）アウトソーシング契約権利 | 957   |
| 03. 3. 31<br>（2年目終了） | 借）アウトソーシング契約義務<br>支払利息 | 772<br>828   | 貸）現金預金         | 1,600 |
|                      | 借）アウトソーシング契約権利償却       | 957          | 貸）アウトソーシング契約権利 | 957   |
| 04. 3. 31<br>（3年目終了） | 借）アウトソーシング契約義務<br>支払利息 | 926<br>674   | 貸）現金預金         | 1,600 |
|                      | 借）アウトソーシング契約権利償却       | 957          | 貸）アウトソーシング契約権利 | 957   |
| 05. 3. 31<br>（4年目終了） | 借）アウトソーシング契約義務<br>支払利息 | 1,111<br>489 | 貸）現金預金         | 1,600 |
|                      | 借）アウトソーシング契約権利償却       | 957          | 貸）アウトソーシング契約権利 | 957   |
| 06. 3. 31<br>（契約終了）  | 借）アウトソーシング契約義務<br>支払利息 | 1,333<br>267 | 貸）現金預金         | 1,600 |
|                      | 借）アウトソーシング契約権利償却       | 957          | 貸）アウトソーシング契約権利 | 957   |

〈受託企業の会計処理〉

（単位：万円）

|                      |                |       |                               |              |
|----------------------|----------------|-------|-------------------------------|--------------|
| 01. 4. 01<br>（契約開始）  | 借）労働契約権利       | 5,500 | 貸）労働契約義務                      | 5,500        |
|                      | 借）アウトソーシング契約債権 | 4,785 | 貸）労働契約権利                      | 4,785        |
| 02. 3. 31<br>（1年目終了） | 借）現金預金         | 1,600 | 貸）アウトソーシング契約債権<br>アウトソーシング契約益 | 643<br>957   |
|                      | 借）労働契約義務       | 1,100 | 貸）現金預金                        | 1,100        |
|                      | 借）労働契約権利償却     | 143   | 貸）労働契約権利                      | 143          |
| 03. 3. 31<br>（2年目終了） | 借）現金預金         | 1,600 | 貸）アウトソーシング契約債権<br>アウトソーシング契約益 | 772<br>828   |
|                      | 借）労働契約義務       | 1,100 | 貸）現金預金                        | 1,100        |
|                      | 借）労働契約権利償却     | 143   | 貸）労働契約権利                      | 143          |
| 04. 3. 31<br>（3年目終了） | 借）現金預金         | 1,600 | 貸）アウトソーシング契約債権<br>アウトソーシング契約益 | 926<br>674   |
|                      | 借）労働契約義務       | 1,100 | 貸）現金預金                        | 1,100        |
|                      | 借）労働契約権利償却     | 143   | 貸）労働契約権利                      | 143          |
| 05. 3. 31<br>（4年目終了） | 借）現金預金         | 1,600 | 貸）アウトソーシング契約債権<br>アウトソーシング契約益 | 1,111<br>489 |
|                      | 借）労働契約義務       | 1,100 | 貸）現金預金                        | 1,100        |
|                      | 借）労働契約権利償却     | 143   | 貸）労働契約権利                      | 143          |
| 06. 3. 31<br>（契約終了）  | 借）現金預金         | 1,600 | 貸）アウトソーシング契約債権<br>アウトソーシング契約益 | 1,333<br>267 |
|                      | 借）労働契約義務       | 1,100 | 貸）現金預金                        | 1,100        |
|                      | 借）労働契約権利償却     | 143   | 貸）労働契約権利                      | 143          |

## (2) 会計処理の理解

上述の設例をもとに、委託企業と受託企業の会計処理をパターン化してまとめると、図表2のようになる。

図表2 アウトソーシング・オンバランス化の会計処理パターン

| 認識時点             | 委託企業の会計処理                |       | 受託企業の会計処理                      |       |       |
|------------------|--------------------------|-------|--------------------------------|-------|-------|
|                  |                          | 仕訳No. |                                | 仕訳No. |       |
| アウトソーシング<br>開始時点 | 借) アウトソーシング契約権利<br>—享受権— | ×××   | 借) 労働契約権利<br>—享受権+行使権—         | ×××   | (2.1) |
|                  | 貸) アウトソーシング契約義務          | ×××   | 貸) 労働契約義務                      | ×××   |       |
| 契約料支払時点          | 借) アウトソーシング契約権利<br>—享受権— | ×××   | 借) アウトソーシング契約債権                | ×××   | (1.1) |
|                  | 貸) アウトソーシング契約義務          | ×××   | 貸) 労働契約権利<br>—享受権—             | ×××   |       |
| 契約料支払時点          | 借) アウトソーシング契約義務          | ×××   | 借) 現金預金                        | ×××   | (1.2) |
|                  | 貸) 現金預金                  | ×××   | 貸) アウトソーシング契約債権<br>アウトソーシング契約益 | ×××   |       |
| 賃金支払時点           | 借) アウトソーシング契約義務          | ×××   | 借) 労働契約義務                      | ×××   | (1.2) |
|                  | 貸) 現金預金                  | ×××   | 貸) 現金預金                        | ×××   |       |
| 決算時点             | 借) アウトソーシング契約権利償却        | ×××   | 借) 労働契約権利償却                    | ×××   | (1.3) |
|                  | 貸) アウトソーシング契約権利<br>—享受権— | ×××   | 貸) 労働契約権利<br>—行使権—             | ×××   |       |

まず、委託企業の会計処理について、(1.1)の処理は、アウトソーシング契約に基づいて取得した労働力の享受権を資産（アウトソーシング契約権利）として認識し、その対価である契約料の支払義務を負債（アウトソーシング契約義務）として認識することを示す。測定属性は、リース会計と同様、契約料総額の現在価値とする。また、その割引率は、受託企業が契約料を算定するときに考慮した利益率を適用する。それは計算上、契約料総額の現在価値が賃金総額の享受権部分と等しくなるような利子率である。

契約料を支払う都度、(1.2)の処理を行う。現在価値計算によって、契約料総額は元本部分と利息部分に分割されるので、契約料の支払額も、元本の返済を示す金額と利息の支払いを示す金額に分けられる。利息部分は每期逡減的に期間配分され、元本部分は每期逡増的に返済されていく。そして、契約終了と同時に、(1.1)のアウトソーシング契約義務は消滅する。

また、(1.1)のアウトソーシング契約権利は、(1.3)の処理により償却手続を行う。毎期の償却額は享受権の費消分であるが、その費消パターンは、労働者が日々業務に従事していることから每期一定と仮定する<sup>6)</sup>。ただし、委託企業は、契約終了と共に労働力の享受権を失うから、アウトソーシング契約の期間にわたり残存価額をゼロとして定額償却を行う。

次に、受託企業の会計処理について、受託企業は、アウトソーシング契約の成立と前後して労働者の選定を行い、業務の割り当てを行う。(2.1)の処理は、労働契約に基づいて取得した

6) 権利と義務の対価関係に注目すれば、(1.2)のアウトソーシング契約義務の金額を当期の享受権費消分とみなして償却していくことも考えられる。

労働力の使用权（享受権＋行使権）を資産（労働契約権利）として認識し、その対価である賃金の支払義務を負債（労働契約義務）として認識することを示す。受託企業は、アウトソーシング契約の期間にわたって所定の労働力を確保し続ける必要があるから、原初認識額は、労働契約の期間ではなく、アウトソーシング契約の期間をもとに計算する<sup>7)</sup>。また、測定属性は、労働契約が労使間の契約であることを考慮して賃金総額としておく。

続いて、受託企業が取得した労働力の使用权は、アウトソーシング契約によって享受権と行使権に分解される。そして、受託企業は、享受権だけを委託企業に譲渡し、その対価として契約料を受け取る権利を取得する。よって、アウトソーシング契約を開始した時点で、(2.2)の処理を行う。(2.1)の労働契約権利は使用权（享受権＋行使権）であるが、委託企業に譲渡するのは享受権だけで、行使権は留保するのであるから、賃金総額のうち享受権部分のみをアウトソーシング契約債権に振り替え、行使権部分は残しておく<sup>8)</sup>。この処理は、労働力の享受権が受託企業から委託企業に移転したことを示すものであり、委託企業の(1.1)の処理と対応する。

契約料を受け取る都度、(2.3)の処理を行う。これは、委託企業の(1.2)の処理と対応するものである。よって、(2.3)のアウトソーシング契約債権は、(1.2)のアウトソーシング契約義務と対応するように、每期逡増的に計上される。そして、契約終了と同時に、(2.2)のアウトソーシング契約債権は消滅する。また、(2.3)のアウトソーシング契約益は、(1.2)の支払利息と対応するように、每期逡減的に計上される。

労働者に賃金を支払う都度、(2.4)の処理を行う。(2.1)の労働契約義務は、賃金総額を名目ベースで処理しているから、(2.4)で消滅する金額は、労働者に対する賃金の支払額となる。(2.4)の処理を繰り返せば、契約終了と同時に(2.1)の労働契約義務は消滅する。

---

7) 原初認識後、労働者Aが業務の割り当てから外れた場合、その業務に従事していない別の労働者Bを補充するのであれば、人数は変わらない。その場合、Aに対する権利・義務は消滅するが、それは即座にBに対するものとなって継続するから、原初認識額を修正する必要はない。

しかし、その業務に従事している別の労働者Cに兼務させるのであれば、人数は減少するから、Aに対する権利・義務を消滅させる必要がある。具体的には、(2.1)の労働契約権利のうち、Aの行使権に係る部分を臨時償却して消滅させるが、Aの享受権に係る部分は認識を継続して差し支えない。なぜなら、Aの業務をCに兼務させることができたということは、それ以前と以後で得られた経済的便益に変化がなかったことを意味するからである。一方、(2.1)の労働契約義務は、Cの賃金に変わりがなければ、Aに対する賃金の支払いが不要になった分だけ、原初認識額を下方修正しなければならない。業務の割り当てが決まっている場合、Aの業務をCに兼務させることは、当初から予定されていたはずのものではないから、それによる原初認識額の修正は臨時的な処理となる。この場合、賃金は每期発生するものであるから、その不要分は、アウトソーシング契約の残期間にわたって、当該アウトソーシングによる利益（アウトソーシング契約益）を増加させるものとなる。よって、労働契約義務の消滅に対する反対勘定は、一時の収益として処理せず、繰延処理し、アウトソーシング契約の残期間に配分する。

8) この処理方法は、H. Nailor & A. Lennard [2000] の考え方と同じものである。そこでは、レッサーは、所有権のうち処分権を留保して、使用权だけをレッサーに譲渡するものとして会計処理を行うことが提案されている（H. Nailor & A. Lennard [2000 : pars.8.6-8.9]）。



最後に、(2.1) と (2.2) の処理で労働契約権利に残高が生じるが、それは受託企業が留保した労働力の行使権を示すものであるから、(2.5) の処理により償却を行う。毎期の償却額は行使権の費消分であるが、その費消パターンは享受権のそれに準じるものであるから、(1.3) の処理と同じく、アウトソーシング契約の期間にわたり残存価額をゼロとして定額償却を行う。

#### IV. 資産の認識

以上の会計処理案から分かるように、アウトソーシング・オンバランス化において認識される資産は、受託企業の労働契約権利、受託企業のアウトソーシング契約債権、委託企業のアウトソーシング契約権利である。このうち、アウトソーシング契約債権は、委託企業に対する受取債権を示すものであるが、それは、委託企業の支払義務を示すアウトソーシング契約義務と一対のものである。よって、アウトソーシング契約債権の資産性は、アウトソーシング契約義務の負債性を検討することをもって代えることができる。それは後述するとして、ここでは、労働契約権利とアウトソーシング契約権利の資産性を検討することにしよう。

まず、労働契約権利は、労働力の使用権を示している。問題は、それに資産性が認められるかどうかであるが、IASC (現在はIASB) の概念フレームワークによれば、資産とは、「過去の事象の結果として特定の企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源である」<sup>9)</sup> と定義されている。リースの場合、物件の使用権がこの資産概念に合致することは、国際リース会計基準 (IAS17) の改定作業において、すでに確認されている<sup>10)</sup>。それと同じことが、労働力の使用権についても等しく当てはまるであろう。

もちろん、リースの場合は物的資源、労働契約の場合は人的資源が対象となっているから、この点で両者は異なる。しかし、そのような物的相違は、経済的便益としての資産概念にとって、それほど重要な意味をもつものではない。資産性が認められるのは、物的資源あるいは人的資源それ自体ではなく、それがもたらす経済的便益に対してである。そして、その経済的便益を支配していることが資産の認識と直結するのであって、発生源が物的資源なのか人的資源なのかが決め手となるわけではない。物件の使用権と労働力の使用権は、いずれも経済的便益をもたらすものであり、使用権の取得は契約によって裏付けられているから、労働力の使用権は、物件の使用権と同じく、経済的便益としての資産概念に合致する。

次に、アウトソーシング契約権利は、労働力の享受権を示している。享受権は、構成要素アプローチを適用して、使用権を享受権と行使権に分解することによって生じるものである。使用権は、対象を自らが使って経済的便益を得ることに結びつけるものであるが、享受権は、そ

9) IASC [1989 : par.49(a)]。

10) 詳しくは、加藤久明 [2003b] を参照。

の権利の取得者に経済的便益が帰属することを約束するものであり、対象を自らが使わずとも予定した経済的便益を確実に得ることのできる権利であるから、経済的便益としての資産概念に見事に合致する。経済的便益に直結するという点でいえば、使用権は、対象を使わなければ経済的便益を得られないし、使っても予定した経済的便益を得られないことがあるから、むしろ享受権の方が経済的便益としての資産概念に近い。

一方、行使権は、労働契約の場合、労働者に対して直接的に指揮命令できる権利を意味する。それは、あくまでも指揮命令できることにとどまるものであって、その結果として引き出される成果を享受することは、行使権の範疇を超えて享受権に属する。そうすると、行使権から得られる経済的便益は、そのほとんどが享受権に含まれていることになるから、多くの場合、行使権の評価額はゼロと仮定される。その場合は資産を認識するには及ばないが、指揮命令できるということ自体に何らかの経済的便益（例えば譲渡価値など）があると認められる場合には、それを資産として認識すべきことになる。なお、現実的には、賃金総額を享受権部分と行使権部分に分けて評価できるのかという問題があるが、上述の設例では、一応それが可能であるとの前提に立って会計処理を行っている。

## V. 負債の認識

労働契約権利とアウトソーシング契約権利の資産性を認めたとき、複式簿記の原理からすれば、その反対勘定、すなわち資産取得の対価をどう処理するのかが問題となる。これについて、各々の権利は契約期間にわたるものであるから、それと対価関係にあるのは、同じ期間にわたって支払いを要する金額である。しかし、その金額は、資産（労働契約権利、アウトソーシング契約権利）を取得した時点で未払いの状態にあるから、負債として認識することが必要になる。そうすると、次に検討すべきことは、労働契約義務とアウトソーシング契約義務に負債性があるかどうかである。

IASC（現在はIASB）の概念フレームワークによれば、負債とは、「過去の事象から発生した特定の企業の現在の義務であり、これを履行するためには、経済的便益を有する資源が当該企業から流出すると予想されるものである」<sup>11)</sup>と定義されている。さらに、その義務は、「通常、資産を引き渡したとき、あるいは、企業が資産を取得するために解約不能な契約を締結したときにのみ生じる」<sup>12)</sup>とされている。このことから、負債概念の鍵は、契約の解約不能性にあると考えられる。しかし、概念フレームワークの中では、それに関する詳しい説明はなされていない。

そこで、資産の認識で検討したのと同様に、リースに注目してみよう。リース会計基準では、ノンキャンセラブル（解約不能）要件の充足をもって継続的な支払義務の負債性を論理化

11) IASC [1989 : par.49(b)]。

12) IASC [1989 : par.61]。

している。リースが「ノンキャンセラブル (解約不能)」であるとは、「リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引又はこれに準ずるリース取引」<sup>13)</sup>であることをいう。このうち、「リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引」とは、契約の法的形式においてリースを中途解約できない場合である (以下、「原則的に解約不能」という)。具体的には、レッシーに対して解除権の留保が認められていない場合である。また、「これに準ずるリース取引」とは、契約の法的形式においてリースを中途解約できるとしても、それが不可能であるのと同程度の経済的実質を備えている場合である (以下、「実質的に解約不能」という)。具体的には、レッシーは解除権を留保しているが、その権利行使に残リース料相当額の支払いが予定されている場合である<sup>14)</sup>。

リースが「原則的に解約不能」または「実質的に解約不能」のいずれかであれば、レッシーはリース料総額の支払いを免れることはできない。よって、リース料総額が法律上の債務に当たるかどうかはともかく、会計上はその支払確実性をもって負債性を論理化することができる。要するに、継続的な支払義務の負債性は、その支払確実性によって論理化されているのである。この考え方をアウトソーシングのケースに援用してみよう。

### (1) 労働契約の負債性

労働契約については、期間の定めがない場合 (正社員)、期間の定めがある場合 (契約社員)、人材派遣を受ける場合 (派遣社員) がある。しかし、いずれの場合であっても、ここで検討している労働契約がアウトソーシング契約と関連するものであることを考えれば、受託企業がアウトソーシング契約の期間にわたって労働契約に基づく支払いをなすことは確実であるといえる。なぜなら、いずれの場合であっても、受託企業がアウトソーシング契約を履行するためには、労働契約の期間ではなくアウトソーシング契約の期間にわたって、所定の労働力を確保し続ける必要があるからである。

例えば、労働者Aが退職したとする。もちろん、Aがいつ退職するのかを当初から予見することは難しい。しかし、Aの退職とは無関係にアウトソーシング契約は継続するから、委託企業に対するサービスの質を落さないようにするためには、別の労働者BをAの業務に割り当てなければならない。サービスの質を落として契約を履行すれば、債務不履行の1つ (不完全履行) に当たるし、アウトソーシング契約上、あるいは申し合わせ事項等において、業務を遂行する労働者の人数や時間が決まっている場合は、なおのことである。そうすると、Aの退職によって消滅した将来賃金は、Bに対する将来賃金となって継続することになるから、受託企業にとっては、アウトソーシング契約の期間にわたって賃金の支払いが継続することになりは

13) リース意見書 [1993: 二1]。

14) リース意見書 [1993: 注解 (注1)], リース実務指針 [1994: 二1 (1)]。

ない。したがって、労働契約に基づく支払いは、アウトソーシング契約の期間にわたって確実であると見ることができるから、負債性があるといえる。(2.1)の処理で、労働契約の期間ではなく、アウトソーシング契約の期間をもとに労働契約の原初認識額を計算しているのは、そのためである。

## (2) アウトソーシング契約の負債性

アウトソーシング契約は、対象となる業務の性質によって、「請負」（民法632条）または「委任（準委任）」（民法643条、656条）となる。

「請負」の場合は、有償・双務・諾成契約であるから、期間内の解約は制限されるのが原則であるが、民法上、請負人が仕事を完成しない間は、注文者は、損害賠償の責任を負えば、いつでも契約を解除することができる（民法641条）。その趣旨は、契約成立後に注文者の事情が変わって仕事の完成を必要としなくなったにも関わらず、請負者に仕事を継続させることは、注文者にとって無意味であるばかりでなく、社会的にも不経済なことであり、しかも、請負人に損害が賠償されるならば、別段不利益を被らせることにはならない<sup>15)</sup>、というところにある。よって、このときの損害賠償の範囲は、一般に、請負人がすでに支出した費用に、履行利益（契約が履行されたとしたら得られたであろう利益）を加えたものでなければならないとされる<sup>16)</sup>。

「委任（準委任）」の場合は、無償・片務・諾成契約であるから、委任者と受任者のいずれからでも、何ら特別の事由がなくても、自由に解約することができる（民法651条）。ただし、それは民法が無償であることを前提としているからであって、アウトソーシング契約のように特約によって報酬を定めて有償とした場合には、有償・双務・諾成契約の法理を準用することになる。有償の「委任（準委任）」の場合、判例及び学説ともに、一方的な解約を制限すべきであるとしているが、解除権の放棄または制限に関する特約は、契約自由の原則からして有効とされる<sup>17)</sup>。また、委任者が受任者に帰責事由もなく一方的に解約した場合、受任者は、そのときまでに行った事務処理の割合に応じて報酬を請求できるが（民法648条）、全額の報酬を受けるとする特約は有効とされる<sup>18)</sup>。

このことから、アウトソーシング契約が「請負」とされる場合は、「原則的に解約不能」である。委託企業に解除権の留保を認めている場合であっても、民法641条の趣旨からして、その行使価額は残期間の契約料に相当すると解されるから、「実質的に解約不能」となる。しかし、アウトソーシング契約が有償の「委任（準委任）」とされる場合は、解除権の有無やその

15) 幾代通・広中俊雄編 [1989: 161頁]。

16) 幾代通・広中俊雄編 [1989: 177頁]。

17) 森泉章 [1996: 252-254頁]。

18) 幾代通・広中俊雄編 [1989: 261頁]。

行使価額の多寡によって、契約の解約不能性は異なる。「原則的に解約不能」であることもあれば、「実質的に解約不能」であることもあるし、どちらにも該当しないこともある。

しかしながら、とりわけ情報システムのアウトソーシングは、そのサービスの特性からして、委託企業がいったんそれを行うと、簡単に途中で取り止めることはできなくなるといわれている<sup>19)</sup>。また、例えば、売上高の主要な部分がOEM供給を受けている製品によるものであるなど、委託企業にとってアウトソーシング契約の事業密着性が高い場合には、通常の営業活動から切り離して扱うことが難しい状況にあると考えられる。そのような場合には、委託企業は、そのアウトソーシング契約を解約不能に準じるものとして扱うべきであろう。

## VI. おわりに——アウトソーシング・オンバランス化の意義——

もともと、アウトソーシングといえば、情報システムを対象とするものであった<sup>20)</sup>。それが最近では、企画、開発、生産、流通、販売、人事、総務、経理など、従来ならば自社内で完結していた組織的・基幹的な業務にまで広がっている<sup>21)</sup>。とりわけ、今日のアウトソーシ

19) 内布光 [1997: 37頁]。その理由として、次のことが指摘されている。情報システムのアウトソーシングの特性の1つは、「ベンダーがこのサービスを提供するうえで、ユーザーの情報資源の移行を受けること。したがって、サービス提供は、ベンダーの既存の情報資源のみならず、ユーザーから移行を受けた情報資源や場合によっては第三者の情報資源を利用して行なわれる」(内布光 [1997: 36頁]) ことである。よって、「ユーザーがアウトソーシングを途中で取り止め、再度自社で運用を再開しようとするには、ハードウェアからソフトウェアやデータ・ベース等に至るまで、それまで、ベンダーで行なわれている当該情報システムの運用環境と同等なものを整備(逆移行)する必要がある。また、アウトソーシング開始から期間が経過するのに伴って、ベンダーにおける運用環境が変化(ネットワークやハードウェアの追加・変更等のほか、ユーザーに直接影響するものとして、ユーザーのアプリケーション(業務処理用)プログラムの改変、データ・ベースの変容等がある)するのがほとんどであるので、ユーザーが中止によりベンダーから返還してもらいたいユーザーの情報資源(たとえば、アプリケーション・プログラムやデータ・ベース等)は、開始時の状態(原状)のものとはかなり違ったものになっている可能性が高い。これらのうち、著作物についてはベンダーにより改変や付加されたことによるものであるから、少なくともこれらの著作権等権利処理の問題が出てくる」(内布光 [1997: 39頁(注9)])。

20) よく知られた事例として、イーストマン・コダック社(委託企業)とIBM社(受託企業)のアウトソーシング(コンピュータ・センターの管理運営、契約期間10年、契約金額1億ドル)、ゼロックス・コーポレーション(委託企業)とEDS社(受託企業)のアウトソーシング(情報システム全般の受託管理、契約期間10年、契約金額32億ドル)などがある。具体的な事例は、島田達巳編 [1995]、花岡菖 [1993] を参照。

21) 齋藤博 [1997: 203頁]、牧野昇・武藤泰明 [1998: 13-14頁]、『日本経済新聞』1999年7月21日(朝刊25面)など。なお、このようなアウトソーシングの普及について、島田達巳 [1996: 27頁] は、「市場の成熟化、過剰生産能力(過当競争体質)、高費用体質、価格革命、加えて不確実性が高く変化の激しい経営環境のもとで企業が生き残るためには、何でも自社に抱え込む『自前主義』ではリスクが大きく、経営のフレキシビリティ(機動性)に欠ける。そこで、外部の経営資源を用いて活路を開こうとするものである。……また、このようにアウトソーシングが進むのは単に委託企業のニーズがあるだけでなく、「サービスの経済化」が進みそれを担う受託企業が増えたことも見逃せない」と指摘している。

グは、営業部門、経理部門、管理部門、情報処理部門など、1つの部門の運営を丸ごと委託することが多く、「戦略的アウトソーシング」と呼ばれることもある。委託企業は、周辺業務のコスト削減や固定費の変動費化など、従来の外注や下請が目的としてきたコスト中心の発想で捉えるのではなく<sup>22)</sup>、移転困難な専門性の高いナレッジを外部の経営資源として獲得し、それを積極的に本業に取り入れると共に、自社資源の選択と集中、競争力の強化、付加価値の創出、企業価値の向上などをめざす。外部の経営資源を自社に取り込む手法としては、M&Aや資本提携のようなハードな結びつきではなく、事業提携のようなソフトな結びつきを選択するものであり、中長期的な視座に立って外部との協力関係を積極的に評価する点で、いわゆる戦略的提携（strategic alliance）との関連も深く、経営戦略上の位置づけも高い<sup>23)</sup>。単なる財・サービスの交換関係ではなく、受託企業との継続的なパートナーシップによって、より効率的で競争力の高いビジネスモデルを構築し、企業価値を高めていくことが、その本質的な狙いであるともいわれている<sup>24)</sup>。

これを経営面から見れば、いわゆる「(資産を)持たざる経営」を実践し、経営能率を改善するための有効な一手段であるといえよう。また、アウトソーシング関係が広範囲に普及すれば、複数の企業が平等なパートナーとして互恵的に経営資源を利用し合うことによって、高度な企業間ネットワークが形成され、いわゆるバーチャル・コーポレーションが出現することも予想される。

ところが、これを会計面から見ると、契約料の支払いが収益・費用として認識されるのみで、契約期間に係る権利・義務が資産・負債として認識されることはない。継続的な信頼関係に基づくアウトソーシングであっても、長期的な展望に立った戦略的色彩をもつアウトソーシングであっても、あるいは、そのアウトソーシングがなければ現在の事業が成り立たないほどに経済的な依存度が高い状況であったとしても、委託企業はその契約料を一期間に発生した費用として処理するにすぎないのである。そのことは、アウトソーシング関係が当期限りで消滅し、次期以降に経済的便益をもたらさないという外観を与える。

また、そのような処理方法は、アウトソーシングを活用している企業とそうでない企業との間で、財務諸表の比較可能性を損なうという問題をもたらす。例えば、情報システムの運営を丸ごとアウトソーシングに切り替えた場合、その運営効率に違いはあるとしても、従来と同様

---

22) デロイトトーマツコンサルティング編 [1999: 91-92頁]。

23) 島田達巳 [1996: 32頁]、デロイトトーマツコンサルティング編 [1999: 92頁] など。なお、戦略的提携は、企業を取り巻く外部要因の変化に柔軟に対応していくための手段であるが、特に内部要因との関連でその戦略性を表現するとすれば、「希少性の高い経営資源の蓄積に向けて他社から経営資源を獲得し、それらを他社の経営資源を利用して上手く活用し、自社の経営資源を経営環境に有利に展開させていくための手段」（徳田昭雄 [2000: 210頁]）といえる。

24) デロイトトーマツコンサルティング編 [1999: 59, 73-78頁]。

に情報処理システムを利用できるという点に変わりはない<sup>25)</sup>。それにも係わらず、その契約料を当期の費用として処理するのであれば、社内業務のアウトソーシングを積極的に推し進めることで経営能率が向上する一方、貸借対照表は空洞化していき、有用な財務分析や企業価値の判断は困難になるだろう。したがって、アウトソーシングに係る契約をオンバランス化することは、会計情報の価値関連性 (value relevance) を高めることにつながるものであり、経営 (現実) と会計 (表現) を対応させていく上で重要な意義があるものと考えられる。

#### 〈引用文献〉

- IASC [1989], *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC.
- IASB [2003], *IAS No.17: Leases*, IASB.
- H. Nailor & A. Lennard [2000], *G4+1 Position Paper: Leases: Implementation of a New Approach*, IASC.
- 幾代通・広中俊雄編 [1989]『新版注釈民法 (16) 債権 (7)』有斐閣。
- 石井明 [2005]「リース測定論の考察—リース会計における公正価値導入理論—」『上武大学ビジネス情報学部紀要』第4巻第1号。
- 内布光 [1997]「アウトソーシング・サービス取引の契約問題と実務 (1)」『NBL』第610号。
- 荻原正佳 [2000]「リース会計に関するG4+1のポジション・ペーパーについて—すべてのリースの資産計上を提案—」『JICPAジャーナル』第12巻第10号。
- 加藤久明 [2003a]「リース会計基準の改定をめぐる論点整理—G4+1のポジション・ペーパーを中心として—」『会計』第164巻第5号。
- 加藤久明 [2003b]「リース・オンバランス化論の再構築—G4+1のポジション・ペーパーを中心として—」『大阪経大論集』第54巻第4号。
- 齋藤博 [1997]「人材派遣企業とアウトソーシング」『関東学園大学紀要 (経済学部編)』第24巻。
- 島田達巳編 [1995]『アウトソーシング戦略』日科技連。
- 島田達巳 [1996]「アウトソーシングの基本問題」『企業会計』第48巻第7号。
- 茅根聡 [2001a]「リース会計の再編問題をめぐって—G4+1ポジション・ペーパーの提案を中心に—」『税経通信』第56巻第10号。
- 茅根聡 [2001b]「リース会計基準をめぐる国際的動向—G4+1ポジション・ペーパーのアプローチを中心に—」『月刊リース』第30巻第9号。
- 茅根聡 [2002]「リース会計基準の行方—G4+1ポジション・ペーパーの提案に焦点を当てて—」『会計』第161巻第1号。
- デロイトトーマツコンサルティング編 [1999]『アウトソーシング導入の急所』中央経済社。
- 徳田昭雄 [2000]『グローバル企業の戦略的提携』ミネルヴァ書房。
- 錦織孜 [1995]「日本におけるアウトソーシングの実態」島田達巳編 [1995: 第3章] 所収。
- 花岡菖 [1993]『企業再構築と情報システムのアウトソーシング』白桃書房。
- 牧野昇・武藤泰明 [1998]『牧野昇のアウトソーシング経営革命』経済界。
- 森泉章 [1996]『民法入門・契約法各論』日本評論社。
- リース意見書 [1993]「リース取引に係る会計基準に関する意見書」企業会計審議会。
- リース事業協会編集部 [2001]『「G4+1ポジション・ペーパー」の概要』『月刊リース』第30巻第9号。
- リース実務指針 [1994]「リース取引の会計処理及び開示に関する実務指針」日本公認会計士協会。
- 労働省委託調査 [1997]『アウトソーシング等社外資源の活用に関する調査研究報告書』雇用情報センター。

25) この問題提起は、セール&リースバック取引のオンバランス化が必要であることと同様である。