

[研究ノート]

建設外注費の本質とその真実性

新 川 正 子

目 次

- 1 はじめに
- 2 外注費の本質
- 3 建設業外注費とコンピューター・ソフトウェア業外注費との相違点
- 4 建設業外注費の真実性
- 5 ABC原価計算と外注費の原価概念
- 6 結 び

1. はじめに

外注費は、支出原価であると同時に機会原価であるという性質を持っている。すなわち、外注費比率の大きい建設業においては、基準で規定している「制度としての原価計算⁽¹⁾」の枠内の原価要素という現実的な費目であると同時に特殊原価という理論的な概念であるという二重の性質をもっている。また、建設業における外注費は、複合経費という機能原価の側面も持っている。そのためすべての原価を網羅していない場合もありうる。それゆえに、企業会計上、真実の原価といえるか否かという基本的な問題が提起される。

建設業会計の不透明さは、この外注費の性格に集約されるといっても過言ではない。そこで本稿は、外注費の本質を中心に外注費にかかわる問題を解明しようとするものである。

(1) 太田哲三「原価計算基準の特色」『解説原価計算基準』中央経済社、1967年、37頁。

2. 外注費の本質

(1) 一般的な外注の定義

広辞苑によれば「外注」とは、注文を受けた業者が子会社または他の業者に注文して作らせること」とある。注目すべきは、「他の業者に、全て、あるいは一部分を注文して作らせる」という表現がなされていないことである。換言すれば、注文を受けた業者が「全てを他に注文してはいけない」とは表現されていないことである。このことは機会原価の思考にも関係し、また、建設業における丸投げ問題にも影響を及ぼす大きな問題である。

(2) わが国『原価計算基準』における外注加工賃

昭和37年10月8日に企業会計審議会により制定、発表された『原価計算基準⁽²⁾』（以後は『基準』という）は原価の本質を、経営における一定の給付にかかわらせて把握された財貨または用役の消費を、貨幣価値的に表したものであるとしている。『基準』はつぎに、原価計算における第一次の計算段階は、原価の費目別計算であるとして、一定期間における原価要素を費目別に分類測定する手続きを次のように述べている。まず原価要素を、製造原価要素と販売費及び一般管理費の要素に分類する。次に製造原価要素を形態別に分類する。さらに形態別に分類した原価要素を直接費と間接費に大別し、最後に必要に応じて機能別分類を加味する。

原価要素の形態別分類は、原価に関する基礎的分類であり、原価計算と財務会計との関連上重要である。なぜならば、形態別分類は、財務会計における費用の発生を基礎とする分類であり、財務会計と有機的に結合する原価計算は、財務会計から原価に関するこの形態別分類による基礎資料を受け取り、これに基づいて原価を計算するからである。

『基準』においては、外注費は、「たとえば」として、費目別計算においては、原則として原価要素の形態別分類を基礎としており、はじめに製造原価要素を直接費、間接費、間接経費に三分類し、次の段階で直接費を直接材料費、直接労務費、直

(2) 太田哲三、黒澤清他著『解説原価計算基準』中央経済社、1967年、5 - 12頁。

接経費に三分類し、さらに直接経費を三次分類した外注加工賃としての認識である。

外注加工賃についての記述は『基準』では上述のように「第二章・実際原価の計算」「第二節・原価の費目別計算」「10・費目別計算における原価要素の分類」の「直接経費」の下に「外注加工賃」と一行・五字で位置づけられているのみである。さらに、外注加工賃は、小林健吾教授によれば「外注加工費⁽³⁾」として認識され「原則としてその原価計算期間の実際発生額をもって計算される直接経費であり、部品を外注加工する場合に支払われ⁽⁴⁾」、同様な認識としては、「その製品に関して支払われる特許権使用料や試作費等がある⁽⁵⁾」と定義されている。

なお、経費について『基準』では、「材料費と労務費以外の原価要素をいう⁽⁶⁾」と定義されている。同教授は経費が材料費や労務費と異なって概念的な定義が困難であるとし、その理由として「材料費と労務費に計算されない原価要素を経費と総称している⁽⁷⁾」ことをあげている。したがって同教授は経費とは「材料費や労務費以外の原価要素であり、主としてサービスの消費によって生じ、その範囲は材料費や労務費として計算される原価要素の範囲によって左右される。また、製品との関連から直接経費と間接経費に分けられる⁽⁸⁾」と定義している。

このように経費と材料費または労務費との分類は多分に相対的なものであり、「業種、生産様式、経営規模、及び計算処理方法などの相違によって異なってくる⁽⁹⁾」ので、経費と総称される原価要素に外注加工賃が分類された理由は、『基準』制定当時の製造原価要素の中で外注加工賃が占める割合が、金額的にも原価管理面からも材料費や労務費ほどには大きくなかったことに由来すると思われる。

なお、『基準』では「外注加工賃」と表現される、外注生産に関する費用面から見た用語は、他に外注加工賃、外注価格などが用いられているが、太田哲三教授によれば「必ずしも明確な定義がなされているわけではない⁽¹⁰⁾」。外注加工賃と外注

(3) 小林健吾『原価計算総論』創成社、1996年、79頁。

(4) 同書、79頁。

(5) 同書、79頁。

(6) 同書、80頁。

(7) 同書、80頁。

(8) 同書、80頁。

(9) 太田哲三監修『原価計算辞典』中央経済社、1968年、51頁。

(10) 同書、51頁。

加工費の用語の違いは、筆者の調べた権威ある会計辞典11例によると「外注加工賃」が3例⁽¹¹⁾、「外注加工費」が7例⁽¹²⁾、「外注加工賃（費）」1例⁽¹³⁾であった。「外注加工賃」2例はいずれも原価計算基準の作られた1962年以降2 - 7年以内に刊行されたものであり、1例は原価計算基準そのものを取りあげた成果⁽¹⁴⁾であるので、筆者としては、1969年以降の表現である「外注加工費」を用語として使用するのが妥当であると思われる。

3. 建設業外注費とコンピューター・ソフトウェア業外注費との相違点

わが国は、情報処理技術と通信技術の飛躍的發展により、高度情報化社会の最中におり、いわゆるハイテク（高度先端技術）による、技術革新は、産業革命に匹敵するといわれている。今井忍教授は、情報化社会を「情報量が社会の人々の行動を決定するだけの価値⁽¹⁵⁾」を持つ社会であると、その著『情報化社会の原価管理』のなかで、規定している。FA, OA及び情報通信の発展は企業経営におけるコンピューター・ソフトウェアの重要性を飛躍的に増大させている。なお、櫻井通晴教授はソフトウェアを、「コンピューター・システムを作動させるのに不可欠なプログラム、手

(11) 狩野勇『原価計算』春秋社、1964年、102頁

番場嘉一郎著神戸大学会計研究室編『管理会計ハンドブック』中央経済社、1969年、576頁。

西澤脩『原価計算基準入門』(株)税務経理協会、1999年、65頁。

(12) 太田哲三監修『前掲書』、51頁。

金子佐一郎『予算統制・利益計画百科』中央経済社、1975年、135頁。

黒澤清監修・寫村剛雄著『会計処理全書』中央経済社、1979年、180頁。

久保田音二郎代表・神戸大学会計研究室編『第三版会计学辞典』同文館、1979年、120頁。

溝口一雄代表・神戸大学会計研究室編『原価計算ハンドブック』税務経理協会、1979年、65頁。

沼田嘉穂監修・寫村剛雄・山上一夫・中澤博編『新勘定科目全書』中央経済社、1980年、554頁。

坂口要・神戸大学会計研究室編『第五版会计学辞典』同文館、1999年、142頁。

(13) 園田平三郎著岡本清・森田哲彌・中村忠編『会计学大辞典第4版』中央経済社、2001年、111頁。

(14) 西澤脩『原価計算基準入門』税務経理協会、1999年、65頁。

(15) 今井忍『情報化社会の原価管理』森山書店、1970年、35頁。

順及び関連書類⁽¹⁶⁾」と定義している。

2000年の情報サービス業の売上は、帝国データバンク『TDB業界動向2002-1』によれば、6兆408億円で、伸び率は5.9%である。そのアウトソーシング市場は前年比46.7%増である。経済産業省の「情報処理実態調査」によると、情報関連業務にアウトソーシングを利用している企業の割合は、95年には32%だったが2000年には49%と、ほぼ半数の企業にまで普及している⁽¹⁷⁾。

このようなソフトウェア業の原価構成は、建設業に近いといわれている。そこでソフトウェア業の業態調査により、建設業とソフトウェア業の相違点の抽出が可能であるとの仮定をたて検証した。その結果、共通項は「多額の外注費」の存在であり、また、相違点も「多額の外注費の内容」であることが判明した。

ちなみに、2000年の大手建設会社50社の受注高は、同調査によれば前年度比6.6%減の14兆9,680億円である⁽¹⁸⁾。

(1) 多額の外注費を抱えるソフトウェア業と建設業

ソフトウェア業の性格について、ソフトウェア業は、産業分類においてサービス業の一つとして位置づけられている。しかし、他のサービス業とは違って、ソフトウェア業は製造業ないし建設業的性格を強く有する⁽¹⁹⁾。それゆえ、ソフトウェア業は、サービス業というよりも「『無形の生産財』を生産」しているという認識が一般的である⁽²⁰⁾。

ソフトハウスの仕事の中心は、受注に基づくソフトウェアの開発である。この契約に基づく仕事は、建設工事における請負と本質的な相違は見られない。したがって、ソフトウェア価格決定の方式には、一般的には、コスト・プラス方式によるべきであるとする見解が支配的である⁽²¹⁾。しかし、筆者が最近ビジネスモデルで特

(16) 櫻井通晴『ソフトウェア原価計算』白桃書房、1987年、14頁。

(17) 帝国データバンク「主要企業・業界の動向と展望」『TDB業界動向2002-1』帝国データバンク、2001年、406-407頁。

(18) 櫻井通晴『前掲書』、62頁。

(19) 櫻井通晴『ソフトウェア原価計算』白桃書房、1987年、46頁。

(20) 朝日新和会計社編大野幸夫稿「ソフトウェアの法的保護」『ソフトウェア取引の実務』中央経済社、1986年、78頁。

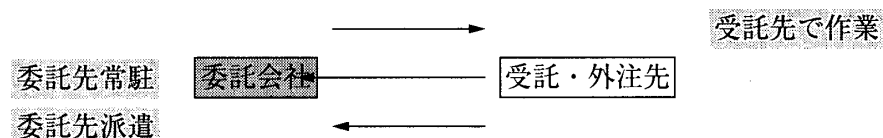
(21) 櫻井通晴『前掲書』、109頁。

許申請をしたプロジェクトに拘わるソフトハウス社員によると、ソフトウェアの価格はむしろ価格上限方式で決定するという。ソフトウェア製品の付加価値を如何に評価するかという点に尽きるのである。

受託開発ソフトウェアの原価は、「建設工事の請負と本質的な違いはない⁽²²⁾」ので、原則として販売されるまでは仕掛品に計上し、引渡し時に売上原価で処理をする⁽²³⁾。

ソフトウェアの作成型態は、自社で作成する場合と他社に依頼する場合、そして一部分を他社に委託する場合の三通りが考えられる。最後のケースでは、原価要素として外注費が発生しその額が多額である場合が多い⁽²⁴⁾。なお、ソフトウェアにおける「外注」という用語について園田智昭教授は、「全工程を他に委託する場合実務上は外注という用語を用いる場合もあるが、そのような形態は、コンピューター・ソフトウェアの購入にあたるとして、外注には含めていない。⁽²⁵⁾」としている。筆者も同様の立場をとる。

図表1：働き方から見たコンピューター・ソフトウェア作製作業の流れ



ソフトウェア製作工程は①要求分析②基本設計③詳細設計（プログラム設計）④プログラミング（コーディング）⑤テスト⑥セッティング・ユーザー教育等⑦メンテナンスの7工程である。工程の上流（例えば要求分析から詳細設計まで）は委託企業で行い、したがって外注は下流の部分（例えばプログラミング以下の工程）で発生する。ユーザーとの接触は、委託する側が行う。工程の上流部分は、顧客ニーズ

(22) 櫻井通晴編著『ソフトウェア会計』中央経済社、1993年、13頁。

(23) 櫻井通晴編著「ソフトウェア会計実務指針〔案〕（原文）」『同書』中央経済社、1993年、45頁。

(24) 園田智昭「わが国のコンピューター・ソフトウェア会社の原価計算についての実態調査—有価証券報告書の原価明細書の分析を主体として—」『三田商学研究33巻3号』慶応義塾大学商学会、1990年、101頁。

(25) 園田智昭「コンピューター・ソフトウェアの外注管理」『三田商学研究35巻6号』慶応義塾大学商学会、1993年、113頁。

を把握する基本戦略部分であり、委託側の業務機密保持部分なので外部委託はしない⁽²⁶⁾。

次にソフトウェアの外注の大きな特徴として受託企業が、外注委託先企業で作業をすることである。派遣と常駐がある。自社作業の場合は、外注先が材料を加工して委託する企業に加工品を引き渡すという有形財の外注と同様である。

また、有形財の場合は材料を外注先の企業が買い取るのか、または委託側の企業から無償で提供を受けるのかにより会計処理が異なる⁽²⁷⁾。

一方、ソフトウェアについては、製作の工程で使用される材料費は記憶媒体や用紙（コーティング用紙、画面のレイアウト用紙等）の消費原価が主なもので、これら材料費がソフトウェア開発費に占める割合は金額的に僅かではない⁽²⁸⁾ので、材料の買取か無償供与かという問題は生じない。したがってコンピューター・ソフトウェアの外注費の大部分は、実質的には外注先で発生した労務費⁽²⁹⁾である。

ソフトウェアの今後の外注の傾向は、要求分析と基本設計を減らす傾向にある。外注から要求分析と基本設計を減らす理由として、ソフトウェアの成否は、第一に対象個別業務の把握に依存し、その機密保持とともに最重要課題であることが挙げられる。事実、その重要度としては、技術力が50%であるのに対して対象個別業務の把握は80%以上であることを示す調査もある⁽³⁰⁾。一方、ソフトウェアハウス社員の聞き取り調査によれば、外部委託工程としては、機械的に指示しやすい詳細設計、プログラミング、テストである。特に調査に依ればプログラミングについては、90%前後の企業が将来的には外注に任せて良いとしている⁽³¹⁾。

櫻井教授は1987年刊行のその著書『ソフトウェア原価計算』で以下のように述べている。ソフトウェア産業は、典型的な労働集約産業である。そのため、ハード原価計算における原価は、材料費、労務費、経費からなるのに対して、ソフトウェア

(26) 同書，114－115頁。

(27) 例えば，黒澤清監修 村剛雄編著『会計処理全書』中央経済社，1979年，180－181頁。
太田哲三監修 石田博司稿『原価計算辞典』中央経済社，1968年，52頁。

(28) 櫻井通晴『前掲書』，1987年，37頁。

(29) 園田智昭『前掲書』，1993年，115頁。

(30) 同書，115頁。

(30) 同書，118頁。

(31) 同書，118頁。

の主要な原価要素は、労務費（人件費）と経費からなり、原価の中で人件費の占める割合が大である。前述のとおり逆に、材料費がソフトウェア開発費に占める割合は金額的に僅かではない。また、外注加工費や機械施設費が多額を占める。このようなことから、ソフトウェア原価計算においては、財務会計との結びつきにおいて重要性を持つ材料費、労務費、経費という形態別に分類に直接費、間接費、及び機能別分類を加味した原価分類とは異なる分類基準が必要になる⁽³²⁾。

ソフトウェアの原価構成について、過去を辿ってみると1985年の報告書⁽³³⁾には、製造原価の大部分は、人件費（35～50%、そのほかに15～20%の外注費）であると報告されている⁽³⁴⁾。櫻井通晴教授は製造原価要素がこれら2項目からなるといえるほど人件費が主要な要因を占めているのは注目すべきであると上記のように指摘され、ソフトウェア原価の3つの特質からソフトウェア業への『基準』適用の困難性を挙げている⁽³⁵⁾。

- ① 原価財の投入量（原価）とソフトウェア製品の産出量との相関関係が工業生産物ほど明確ではない。
- ② ソフトウェア製品、仕掛品は不可視であり、ソフトウェア製品を原価との関係で管理することが困難である。
- ③ ソフトウェア原価の大部分は人件費からなり、ハード原価計算にとって一般に妥当する直接材料費、直接労務費、製造間接費という原価分類は、ソフトウェア原価の把握にとっては実態にそぐわない。

次に上記③を実証すべくソフトウェア各社の原価構成を実態調査し分析した結果を示す。

手法は、帝国データバンク・オンライン情報サービスCOSMOSNET2000⁽³⁶⁾で検索した2001年度売上高上位20社のうち、上場ソフトウェア会社8社について実態調査した。それを示したのが〔図表2〕である。

- (32) 櫻井通晴『前掲書』、1987年、37頁。しかし、現在ではコンピューターの発達により多額の機械施設費は特殊な例となっている。
- (33) 情報処理振興事業協会『情報処理産業経営実態調査報告書』（昭和58年版）、1985年1月、49頁。
- (34) 櫻井通晴『前掲書』、110頁。
- (35) 櫻井通晴『前掲書』、45-47頁。
- (36) 帝国データバンクオンライン情報サービスCOSMOSNET2000

図表2：ソフトウェア会社 原価構成割合

(単位：%)

会社名	材料費	労務費	外注費	経費
1 富士通サポートアンドサービス	0	48.2	34.4 区分表示	17.6
2 日立ソフトウェアエンジニアリング	0.4	37.6	49.2 区分表示	12.8
3 シーエスケー (CSK)	0	39.9	50.0 区分表示	10.1
4 ティアエス (TIS)	0	21.9	56.8 内書き	21.3
5 インテック	15.8	18.3	49.6 内書き	16.3
6 エヌイーシーソフト	9.4	39.1	39.0 内書き	12.5
7 富士ソフトエービーシー	0	45.1	48.7 区分表示	6.2
8 住商情報システム	0	22.1	65.6 区分表示	12.3
平均	3.2	34.0	49.2	13.6

(注) 1. 完成工事高順に配列。ただし、有価証券報告書を提出していない企業を除く。
2. 平成13年4月から平成14年3月までに到来した決算に基づく数値による。

資料：帝国データバンクオンライン情報サービスCOSMOSNET2000

ソフトウェア会社8社の有価証券報告書

なお、建設業の原価構成割合の詳細は、拙稿「建設業の原価情報開示問題」『千葉商大論叢』第40巻第2号 2002年、10月、133頁に示してある。

なお、売上高20社のうち12社もの企業が上場していないということは、それだけ外部からの直接資金調達が必要な産業であるといえる。

[図表2]に示すとおり、18社のうち5社の原価明細書(62.5%)で経費から外注費を区分して、材料費・労務費・経費・外注費と記載していた。また、3社(37.5%)の原価明細書で経費の内書きとして外注費を記載しており、両社を合わせると、全ての会社の原価明細書で外注費をいずれかの形で記載している。このようにソフトウェア業では、外注費が多額であるので、外注費を経費に含ませずに材料費・労務費・経費とならべて原価明細書に記載している場合が多い。

財務諸表等規則取扱要領第167では、製造原価明細書では、総製造原価を材料費、労務費、間接費(又は経費)に区分し、間接費(又は経費)のうち外注加工賃等金額の大きいものについては、注記又は間接費(又は経費)の項目に内書きをするよう定めている。本規定への忠実な遵守という点からは、外注費、労務費、経費とならべて記載するのは若干の問題がある。しかし、外注費を経費に含めて表示をする

(37) 園田智昭『前掲書』, 1993年, 113頁

と、本来は、労務費である部分が経費とされてしまい、原価構成上、一見経費の方が多く見えてしまう場合がある。したがって、明瞭表示の観点からは、外注費を経費から独立して記載することは妥当である⁽³⁸⁾。

次に、ソフトウェア会社の原価構成割合は、外注費が49.2%と突出し、労務費28.4%とあわせて人件費が77.6%も占めている。外注費の多さは〔図表2〕〔図表3〕で示すとおり建設業と同様である。しかし、内容は、人件費主体の産業構造であることが分かる。その反面材料がゼロ円の会社が4社あり、0.4%と些少な1社を加えると半数が、ほとんど材料使用がないような経営形態であることがわかる。これによりソフトウェア業と製造業との生産形態の大きな違いが判明できる。

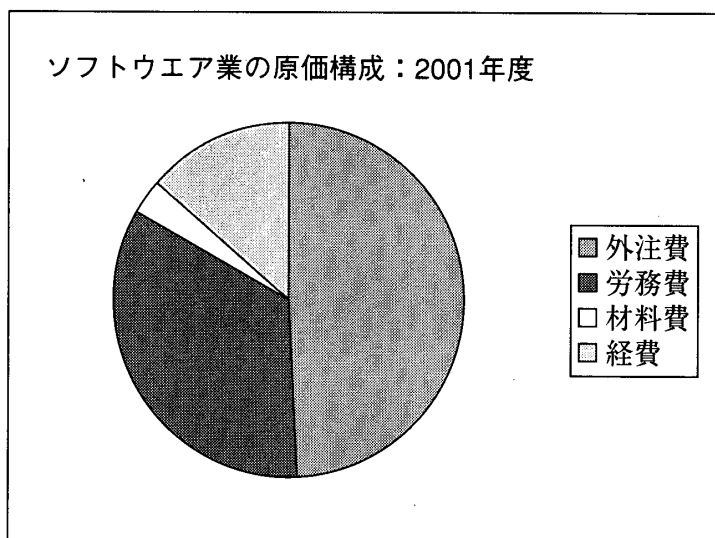
さらに、任意抽出したソフトウェア業2社の原価構成の推移を、1985年と2000年との有価証券報告書より比較調査した。比較のための実数とその結果を示したのが〔図表4〕〔図表5〕〔図表6〕である。注目すべき点は、経費率は、大きくは変化していないが、人件費比率と外注費比率が逆転していることである。僅か16年の間に、このような変化が起こった原因は、第一にコンピューター環境の変化があげられる。ソフトウェア業数社の聞き取り調査によると、従来は大規模な装置を自社で所有し、従って労働者を自社で雇用し、自社内で作業する形態であったが、コンピューターの目覚ましい発達により、何処でも簡単に作業することが可能となったということである。また、コンピューターの価格も安価となり小資本で開業することが容易になったことが挙げられる。その結果としてソフトウェアの外注を委託・受託しやすい環境が整ったのである。さらには、バブル崩壊とそれに続く長期にわたる不況による社会環境の変化、すなわち経営者側にあってはリストラ、リダクションを含む経営の軽量化への選好の変化、労働者側から見れば企業に拘束されたくない若者の増加等、働き方に対する選好の変化があり、その結果としてソフトウェア業にあってはSC等の派遣社員の増加、ベンチャー・ソフトハウスの興廃等があったと推論される。

また、任意に抽出した1985年と2001年の有価証券報告書より見えてくる事実は、外注費と労務費を加算した数値に現れる。加算された数値は上記2社間で比較すれば1985年度は91.8%であり、2001年は87.7%といずれも高率である。ソフトウェア

(38) 園田智昭『前掲書』、1993年、114頁。

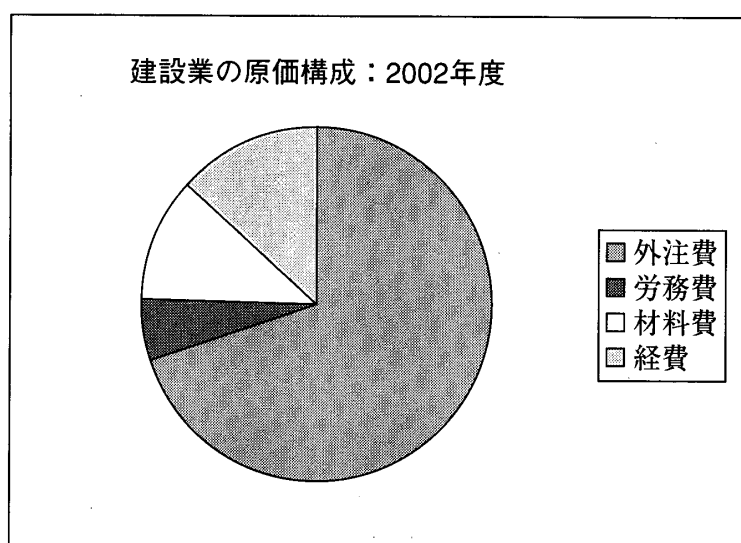
図表3：建設業とソフトウェア業の原価構成比較

ソフトウェア業 単位：%	
外注費	49.2
労務費	34
材料費	3.2
経費	13.6
合計	100



資料：上場ソフトウェア業8社の有価証券報告書 2001年

建設業	単位：%
外注費	69.8
労務費	5.6
材料費	11.3
経費	13.3
合計	100



資料：拙稿「建設業の情報開示問題」『千葉商大論叢』第40巻第2号，2002年10月，133頁。1-40社の平均値

業の原価構成割合は，[図表2]より，外注費が平均49.2%と多額であり，自製のソフトウェア作製の労務費平均34.0%を加えると製造原価の83.2%が，人件費である，このことから，外注費+労務費=人件費と想定すると，16年前と現在とその構成は，ほとんど変化していないと結論づけることが出来る。そして，大半が人件費であると判明したソフトウェア業と，外注費として下請の材料費，労務費，経費が混在する建設業の原価の構成の違いをここに見ることが出来るのである。

図表4：ソフトウェア業の製造原価明細書

(単位：百万円)

科目	期別	第17期 (自 昭和59年9月21日 至 昭和60年9月20日)		第18期 (自 昭和60年9月21日 至 昭和61年9月20日)		比較増減 (△)		
		金額	構成比 (%)	金額	構成比 (%)			
1. 労 務 費			12,789	80.3	14,996	79.8	2,206	
2. 外 注 費			1,777	11.3	2,260	12.0	483	
3. 経 費								
(1)電算機使用量		80			67			
(2)減価償却費		100			78			
(3)福利厚生費		219			217			
(4)旅費交通費		315			345			
(5)家賃		295			340			
(6)その他		341	1,352	8.5	489	1,538	8.2	186
当期コンピューター サービス原価			15,919	100.0		18,795	100.0	2,876

原価計算の方法

システム開発サービスのうち請負契約形態によるものは、プロジェクト別に個別原価計算を行っている。

資料：櫻井通晴「ソフトウェア原価計算の原理」『ソフトウェア原価計算』白桃書房，1987年，47頁。筆者一部加筆

(2) 外注の発生要因と管理

工程の一部を外注する第一の理由として社内の人手不足の解消，第二としては自社のシステム部門の人員削減，第三として社員教育のコストや手間を省くことがあげられる。さらに開発に対する技術力の不足や外注の方がコスト的に安いことまた子会社を作ったので任せる等もその理由としてあげられる。

また，外注決定の要因として社内の人手不足や技術力不足が，金銭的な条件より優先されることが挙げられ，これは有形財との外注の大きな相違点といえる。外注先としては，昔から付き合いのあるところや子会社が優先され勝ちであり，その理由としては，技術力の実績があること，秘密保持に関しての信頼性，資本関係からコントロールしやすいことがあげられる。したがって，多額の外注費が発生し，その大部分は実質的には，外注先で発生した労務費である。

図表5：ソフトウェアの売上原価明細書

(単位：百万円)

区 分	前事業年度			当事業年度		
	自 平成12年4月1日 至 平成13年3月31日			自 平成13年4月1日 至 平成14年3月31日		
	金 額		構成比 (%)	金 額		構成比 (%)
(製品原価明細書)						
I 労務費						
1 給与及び賞与	8,797			8,879		
2 退職給与	474			586		
3 福利厚生費	1,100	10,371	23.8	1,184	10,649	22.1
II 外注費		25,992	59.6		31,650	65.6
III 経費						
1 機会・設備貸借料	3,912			2,150		
2 資材費	175			98		
3 その他	3,177	7,264	16.6	3,670	5,918	12.3
当期総製造費用		43,627	100.0		48,217	100.0

原価計算の方法

プロジェクト別個別原価計算

資料：上場ソフトウェアA社の有価証券報告書 2001年

さらに外注管理は、秘密保持以外は、特別な管理はされていない。大多数の企業が外注費について予定単価を設定しており、予算管理が外注費管理に有効であると考えることができる⁽³⁹⁾。予算管理には原価計算が必要であるが、外注費の原価計算は大部分の企業が行っており予算管理における外注費の重要性がここでもうかがえる。また、定期的に打ち合わせる⁽⁴⁰⁾等外注先に対する進捗度管理を企業は重視している。

これまでの検証から、建設業外注費とコンピューター・ソフトウェア業の外注費は、「多額に発生する」という共通点はあるが、その内容を考察してみると建設業外注費は下請の材料費、労務費、経費を含む複合経費であり、コンピューター・ソフトウェア業の外注費は外注先で発生した労務費であり、その相違点は「多額の外

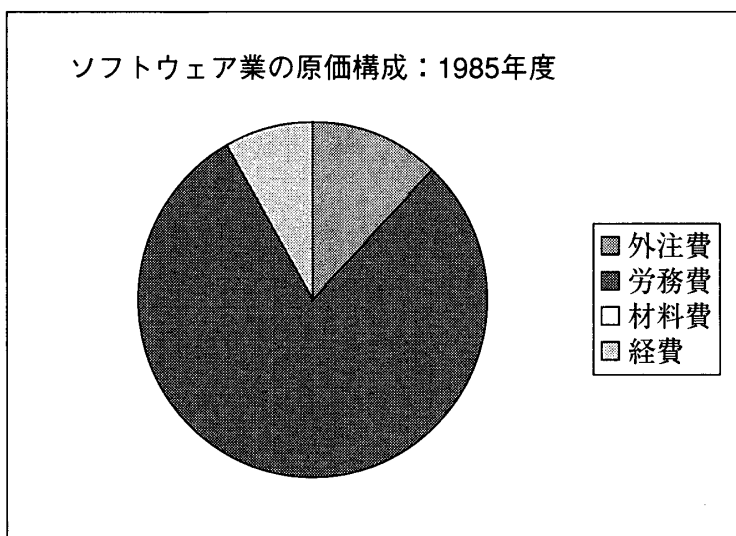
(39) 小林啓孝, 園田智昭「自社利用目的のソフトウェア開発・管理についての実態調査(1)(2)」『三田商学研究』慶応義塾大学商学会, 1992年, 90頁

(40) 同書, 80頁

図表6：ソフトウェア業原価構成比較：1985年度／2001年度

1985年度

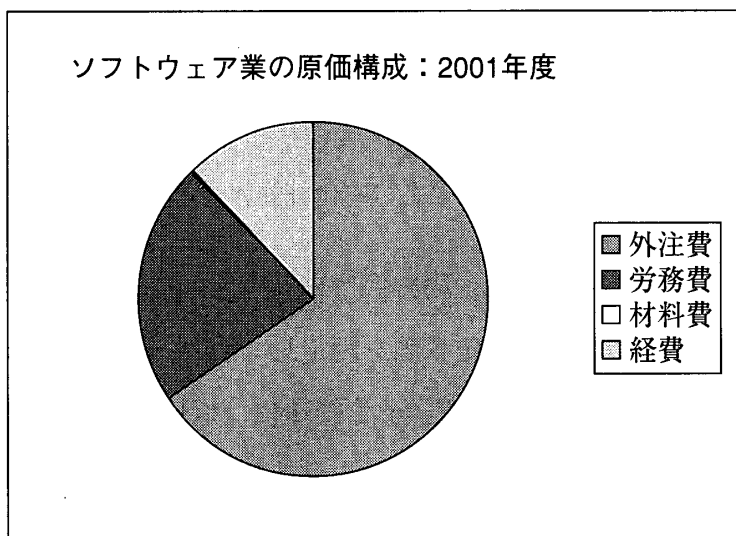
	単位：%
外注費	12
労務費	79.8
材料費	0
経費	8.2
合計	100



資料：櫻井通晴『ソフトウェア原価計算』白桃書房，1987年，47頁。

2001年度

	単位：%
外注費	65.6
労務費	22.1
材料費	0.2
経費	12.1
合計	100



資料：上場ソフトウェア業A社の有価証券報告書 2001年

注費の内容である」ということが判明した。

4. 建設業外注費の真実性

建設業における外注費は、複合経費という側面を持つ。そのため、すべての原価を網羅していない場合もでてくる。それゆえ、企業会計上、真実の原価といえるか否かという基本的な問題が提起されるのである。

(1) 原価計算基準における複合経費

複合経費とはいくつかの原価要素が機能的立場から複合されたものであり、これに対して、単一種類の原価要素からなっているものを単純経費という。『原価計算基準第2章第2節10』では複合費について「間接経費は原則として形態別に分類するが、必要に応じ修繕費、運搬費等の複合費を設定することができる⁽⁴¹⁾。」としている。すなわち、材料費、労務費、経費という形態別分類をすれば異なった原価要素となるものを、「消費目的が同一であるために、それらを複合して一つの費目にする⁽⁴²⁾」ことがある。複合経費とは、原価を機能的に分類することから生ずる費目であり、材料費・労務費・経費のすべてあるいは、その2つを総括した費目である。たとえば、動力費、修繕費、運搬費、用水費、教育訓練費、検査費等は複合経費の典型的な例である。複合経費は「材料費、労務費と区別される意味での‘経費’とはその性質を異にし、便宜的に間接経費として扱われている⁽⁴³⁾」にすぎないと櫻井通晴教授は指摘している。

複合経費を設ける場合には、二重計算をしないようにしなければならない⁽⁴⁴⁾。たとえば修繕費を設ける場合には、修繕用材料費、修繕工賃金、修繕料を、それぞれ補助材料費、間接工賃金、間接経費から除かなければならない。ただし、部門別原価計算において修繕部門を設ける場合には、修繕部費は修繕費と同じ性格のものとなるから、ここでは修繕費におけるような二重計算の心配はおきない⁽⁴⁵⁾。

さらに、複合経費の費目を設定する主な目的は、補助部門費計算の代役にあることである。複合経費の計算方法には二通りあり、一つは、経費をいったん形態別に把握してから、これをさらに複合する方法と、いきなり複合経費の費目の下に集計してしまう方法である。複合経費とすべく集計する原価要素は、目的経費として容易に補足しものに限るべきである。というのは、もし、当該目的のために発生したすべての原価要素を精密に補足し、詳細な配賦計算を行ったりするならば、複合費

(41) 太田哲三・黒沢清他著『原価計算基準第2章第2節10』『前掲書』、13頁。

(42) 岡本清『原価計算』国元書房、1988、28頁。

櫻井通晴『経営原価計算論』中央経済社、1995年、89-90頁。

(43) 櫻井通晴『同書』、89-90頁。

(44) 諸井勝之助稿「実際原価の計算」(太田哲三他共著『解説原価計算基準』中央経済社、1963年、111頁。

(45) 櫻井通晴『前掲書』、89-90頁。

目設定の意義は失われてしまうからである。そのような時には、むしろ正式の補助部門計算を行った方が良い⁽⁴⁶⁾。

(2) 建設業外注費の複合性

『原価計算基準』における外注加工賃は形態別に第一次分類されている。しかし、製造業が中心で、さらに製造原価に占める外注加工賃の割合が少なかった時代の認識と考えられることは前述した。伝統的・構造的また業界の特殊性から外注費が発生しやすい建設工業では、現実的な費目として発生した外注費は「制度としての原価計算」の枠内で、どのような役割を担っているのだろうか。

形態とは、広辞苑によると「①ありさま。様子。②形。形式。」とあり、機能とは「ある機関がそのものとして働きうるだけの能力。ものの働き。作用。」とある。外注費を「形態」という意味で捉えると「建設業で下請が働いている様子」であり、「機能」としては「下請としての働き」であり、どちらもむしろ「費用」としての認識ではなく「下請を使う経営形態」としての意味合いが大きい。換言すれば管理会計的用語であると思われされる。

さらに、このような建設工業の外注費を『基準』の複合原価の定義に当てはめて考えれば、機能的立場から複合された原価とは到底いい難い。事実、木島淑孝教授は「建設工業の外注費は原価要素の機能的結合による複合費ではなく、便宜上の混合費⁽⁴⁷⁾」であり「純粹費用としての、材料費、労務費、経費とは異なる⁽⁴⁸⁾」と述べている。すなわち、工事原価を構成するのは外注費ではなく外注費を構成する原価要素であり、外注費の実態はいくつかの原価要素（材料費、労務費、経費あるいは複数工種費用）が複合する経費であることが多い。しかも、外注費の工事原価に占める割合は大手ゼネコンでは約70%⁽⁴⁹⁾を占め、したがってその原価内容に不透明さが生じてきている。財務諸表附表の完成工事原価報告書ではこれらの性格の異なる費用を併記させている。すなわち建設工業においては、外注費を使用すること

(46) 狩野勇『原価計算』春秋社、1964、107頁。

(47) 木島淑孝「公共工事コストの問題点とその開示」『建設業の経理秋号』建設産業経理研究所、1998年、21頁。

(48) 『同書』、21頁。

(49) 拙稿「建設業の情報開示問題」『千葉商大論叢』第40巻第2号、2002年10月、133頁。

は工事コストの透明性を著しく低下させている大きな要因の一つとなっている。換言すれば建設業会計の不透明さは、この外注費の性格に集約されるといっても過言ではない。

(3) シュマーレンバッハによる外注費と修繕費の概念

シュマーレンバッハは、会計記録組織そのものの立案に指針を与え、原価計算を運用するため、そして迅速に短期損益計算を運用するため⁽⁵⁰⁾に1927年に著した『コンテンラーメン・第4版⁽⁵¹⁾』原価の「種類」について概念がまだ「定まっていない⁽⁵²⁾」と述べている。原価種類の分類についても、事実上不統一なる見地が現れているとして、修繕費について次のように述べている。

「修繕費には賃金と材料を含んでいる。そして賃金及び材料は部分的には修繕賃金であり、修繕材料である。賃金及び材料は使用される財（労務に対立して具体的対象物）の外部的の性質によるか、また給付者の種類（外部経営か自己使用人または労務者）の見地によって分類される。これに反し特殊なる原価種類としての修繕費の概念に対しては全く別の決定基礎が物をいう。消費される財の性質でもなければ、また供給者と経営との関係でもなくて、当該の財の利用の目的と効果は「修繕の概念を決定する物である」⁽⁵³⁾。

シュマーレンバッハはまさに修繕費の例を挙げて複合原価の存在を述べているのである。

彼は、さらに原価種類の概念の「限界を定めることが困難なこと⁽⁵⁴⁾」をあげ、「言葉の意味にとらわれしないで、原価の分類に対し如何なる記帳技術上の要求が存在するかを問題とし、この要求が種々の原価種類を指示するもの⁽⁵⁵⁾」と述べている。

(50) 久保田音二郎著神戸大学会計学研究会編「コンテンラーメンを基礎とする短期損益計算」『シュマーレンバッハ研究』中央経済社、1954年、217-219頁。

(51) エ・シュマーレンバッハ著土岐政蔵訳『コンテンラーメン（第4版）』森山書店、1953年

(52) 「クラス3. 他のクラスに属せざる費用、（原価種類勘定）」、同書、45頁。

(53) 『同書』、44-45頁。

(54) 『同書』、45頁。

(55) 『同書』、45頁。

ついで、修繕をとりあげて単純経費と複合経費の違いについて考察を加える。修繕料は外部への修繕支払額たる経費（単純経費）である。これに対し、修繕費は修繕用材料費（材料費）、修繕工賃金（労務費）および修繕に関して発生する電力料（経費）等から複合して設定された費目である⁽⁵⁶⁾と考えられる。

以上の考察から修繕費とは機能的立場から複合して設定された、まさに複合経費であり、これに対して建設業の外注費は「働きや経営形態を一括」で表す便宜上の混合費であるという違いが浮き彫りにされた。

(4) 自社貸借対照表と外注先の貸借対照表の連結環としての外注費

黒沢清教授は、その著『資金会計の理論』で、「収入支出の記録から、当期の費用に関係ない未済項目（支出未収入、支出未費用等および収入未支出、収入未収益等）を分離することによって、収入支出の記録をして費用収益計算に転化させるのである。この場合なお未だ期中の収入支出の記録に現れていない費用収益項目で、期末にその発生が確認された未収支項目を追加記入しなければ、費用収益計算は完結しない⁽⁵⁷⁾。」と述べている。

これこそまさに、建設業における外注費に下請企業の未収支項目が反映されていないことを表す。すなわち、このことは、一企業の会計の中で期末に一度だけおこり得ることであるが、しかるに外注費の性格上いくつもの企業に波及していく。逆にいえば溯らなくてはならないのである。すなわち、下請会社の未収支項目の期末処理は一企業内の処理では収まりきらないのである。換言すれば、外注費を使用する限り費用収益計算は完結しない、という理論になる。

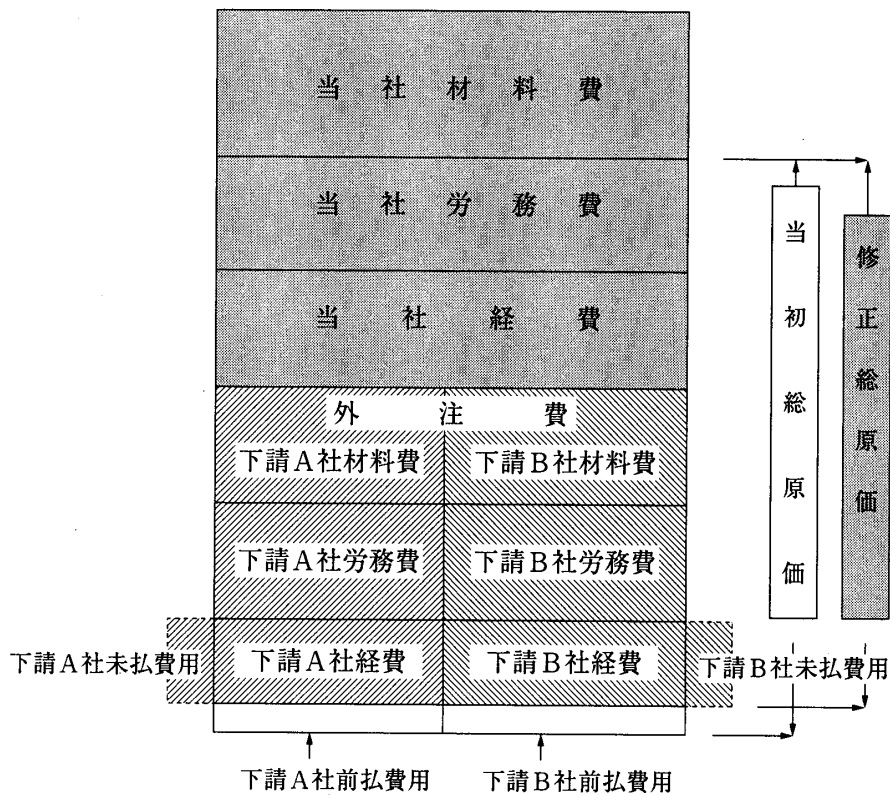
この「財貨フロー（給付）」と「貨幣フロー（支払）」の期間的ずれを意味する未解消項目が、二枚の貸借対照表、否、二重の貸借対照表ともいうべき元請会社と下請会社の間で解決されないままになっている。外注費は自社貸借対照表と外注先の貸借対照表の連結環である。これを、明瞭にしなければならない。

様々な批判のある中で、黒沢教授は「上記の未済項目および未収支項目を集計して、損益計算書の成立を可能ならしめる手段となるものが、シュマーレンバッハの

(56) 櫻井通晴『前掲書』、89-90頁。

(57) 黒沢清『資金会計の理論』、森山書店、1966年、58-59頁。

図表 7：建設業当期完成工事原価
(下請会社の期末未収支項目の評価を含む)



図表の限定：

複雑さを避けるため工事開始は当期間中、工事完了は翌期とし、関係下請会社は2社とする。また、下請各社の利益は除外する。さらに、当社の前払費用の費用からの除外と未払費用の費用算入等の調整は終了していると仮定する。

問題提起として、仮に外注費をABC原価計算等を用いて原価要素に精密に分解できたとしたら、下請各社から期末に提出された外注費は、少なくとも期末の未収支項目の加減が反映されていないという矛盾点がある。

意味における貸借対照表に他ならない⁽⁵⁸⁾。」と述べている。

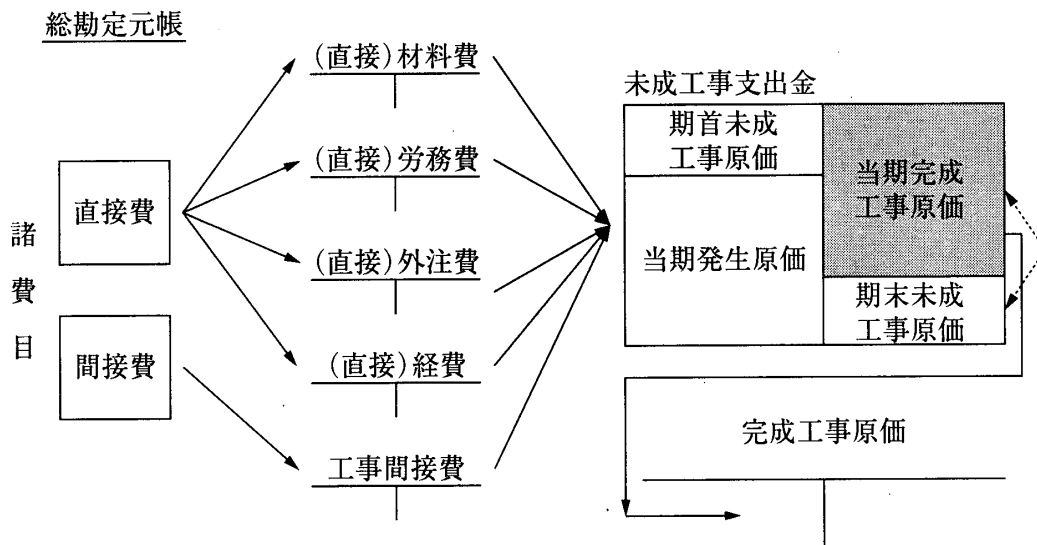
5. ABC原価計算と外注費

(1) ABC原価計算の原価概念

現代的な原価を捉えるアプローチの一つとしてABC原価計算 (Activity Based Costing活動基準原価計算) の流れがあり、これに基づいた研究が多方面からなされている。第三次産業革命といわれ情報革命といわれている現在、生産形態や社会

(58) 黒澤清『同書』, 58-59頁。

図表 8 : 勘定フロー



原価計算表としての工事台帳

NO. ××12 ○○ビル 工事台帳							
月	日	適要	材料費	労務費	外注費	経費	会計
NO. ××13 ○○邸							
NO. ××12 ○○マンション							

資料：国土交通省総合政策局建設振興課監修・建設業振興基金編『建設業会計概説1級（原価計算）』2002年，建設産業振興センター，145頁

の変化等により伝統的な原価計算理念が時代に適わなくなっている。現代的な原価の概念は、原価計算対象（客体）を行動（アクティビティ）と捉える概念が相応しい。それは、制度的な原価分類を従来の材料費，労務費，経費の三分類を基礎としたものではなく、活動（行動）を細分化した機能に基づいて認識したものである。換言すれば、形態別ではなく機能別のアクティビティで原価を認識する概念であり、費用を活動に基づいて、できる限り跡付け、原価を直接的に認識しようという原価概念である。したがって、本稿の原価の定義は、伝統的な「経営における一定の給付にかかわらせて、把握された財貨または用役の消費を貨幣価値的にあらわしたものの」ではなく「原価とは、ある目的を達成するための行動（アクティビティ）の遂

行に際して費やされる価値の犠牲と捉えるという視点」⁽⁵⁹⁾である。それはまた、現代的な建設工事の原価計算に必要な理念でもある。幸い、建設業は個別受注生産をその基礎とするので、費用の直接的な認識は比較的容易な業種である。一方では、産業特性として重階層構造をもち、その費用の大半が間接費であるゼネコンの存在もある。また、積算は工種別であるのでその原価はある種のアクティビティ認識と思考する。この建設業の原価概念をアクティビティで認識したらより正確な工事原価が把握できるか、リストラやリエンジニアに役立つのであろうか。

(2) アクティビティの視点

温故知新のたとえの通り会計学の流れを遡ってみると、アクティビティとは、シュマーレンバッハのいう「一瞬の運動の認識」がactivity based costing systemにおけるactivityの認識なのではないのか。換言すればactivity based costing systemは、『activityベース』での『flow』をとらえる考え方ではないかということである。佐藤靖教授著『動的会計測定論の論理』⁽⁶⁰⁾のなかで、シュマーレンバッハからワルブ(Walb)、ペイトン(Paton)への流れの中で常に強調されて議論されてきたことは、フローをつかむということであった。

シュマーレンバッハの運動(Bewegung)とはフローそのものである。そして、シュマーレンバッハは、いつている。

「損益計算に役立つ貸借対照表は全く異なる機能を有する。運動を数値で再現するためにある運動の一瞬値が把握されるという点においては、その貸借対照表もある状態を示す。しかしながらここでは、状態の認識が問題なのではなく、より多くのかかる瞬間の間に生じた運動の認識が問題なのである。我々が把握しようとする運動は、この場合においては、諸力の作用、すなわち一方においては給付、そして他方においては、力の消費すなわち費消の作用である。この力の作用の認識に役立つ貸借対照表を我々は動的と名づける⁽⁶¹⁾。」(Schmalenbach [1926] S.79-80)

シュマーレンバッハは、この時、期間損益計算に焦点を当てていたとはいえ、そ

(59) 東海幹夫・吉川武夫・木島淑孝『企業経営とコスト』生産性出版、1998年、7頁。

(60) 佐藤靖『前掲書』、同文館、1998年、3-101頁

(61) 同書、44頁

の実フロー計算を論じていたとも考えられる⁽⁶²⁾。シュマーレンバッハの理論は、その後「経営を共同経済の一機関と見なす」理論で破綻をきたしたが、彼の『動態論』が論じていたのは、利益計算はなく「フローの理論」であったという意見である。すなわち、私見であるが、ここでいうところの「一方においては給付、他方においては費消の作用を生ぜしめる一瞬の「運動」の認識」が activity based costing systemにおける activityの認識なのではないだろうか。

その後、1950年代にN. M. Bedfordが、オペレーショナリズムのアプローチから、多様な原価の諸概念を、現実の企業によって実行される活動のプロセスにしたがって設定した。オペレーショナリズムとは、全ての概念をそのオペレーションの観点から言及する態度をいい、T. R. Princeによれば、P. W. Bridgemanによって提唱されたものである⁽⁶³⁾。

オペレーショナリズムの立場から原価および原価計算を再構築しようとする試みは、さらにG. J. Staubusにより展開され彼は、「原価計算は、ある何かの行動をすること、例えば製品をつくるとか、サービスを提供するとか、または何かの職能を果す、などの原価を決定する過程である。それらは各々原価計算の客体として考えられる。原価計算上考えられうる客体の種類は多い。また、原価計算の客体は、ありふれたピンを作ることや、カードに記入をするといった小さな作業から、航空母艦の建造や月にロケットを打ち込むなどの巨大プロジェクトまで様々である。原価計算の客体は常に行動 (activities) そのものである。私どもは何かの行動をするに際し、そのことについての原価を知りたいと願っている」と述べている⁽⁶⁴⁾。換言すればStaubusの述べる原価の客体は活動そのものである。

このようなアクティビティの概念は、あくまでも発生した原価そのものを直接的に跡付けることによって原価計算の目的である「真実の原価」を求めることにある。カプラン等の提唱するABC原価計算の概念とは、同じアクティビティという表現ながら方向性が違うように思える。シュマーレンバッハからの流れは動的（運動）の瞬時の捉え方とそこでの価値測定であり、ABCは間接費の配賦計算であるから

(62) 同書、44頁

(63) 東海幹夫「原価概念に対する現代的オペレーショナリズムの適用」『経理研究』28号 中央大学経理研究所、1978年、70-75頁。

(64) 同書、76-77頁

であろうか。原価計算理論の大きな2つの流れである原価会計と原価管理の観点からとらえれば、前者がわが国で大きな焦点を当てられてきた原価会計であり会計理論であるのに対して、ABCはアメリカで発達した原価管理を基本におく実践テクニックだからであろうか。費用を直接化しようとする試みの中で両者に微妙にズレがある気がしてならない。

さて、情報化の進展が企業会計とりわけ原価計算のシステムに与えた影響は大きい⁽⁶⁵⁾。第三次産業革命といわれ情報革命といわれている今、生産形態や社会の変化等により伝統的な原価計算理念が時代に適わなくなっている。企業会計の持つ本質的な目的については、古くから議論がなされ、環境の変化とともに新たな目的観が付け加えられてきた。

過去の多くの会計史研究において立証されているように株式会社制度が形成される以前は、会計は財産保全や損益勘定など、財務会計と管理会計の機能が渾然一体となって果すために実施されていた。その後、資本と経営の分離や株式以外の資本利用の普及化によって会計報告責任（アカウンタビリティ）の設定と解除を理念とする企業会計システムが確立された。現行の企業会計システムは損益計算および原価計算のいずれにも、一元的システムにその特徴を持っていたが、コンピューターの進歩を前提として多元的なデータをアウトプットする会計システムが可能になってきた。その背景として、急進的な技術進歩、企業規模の増大、社会思潮の変化が指摘できる。

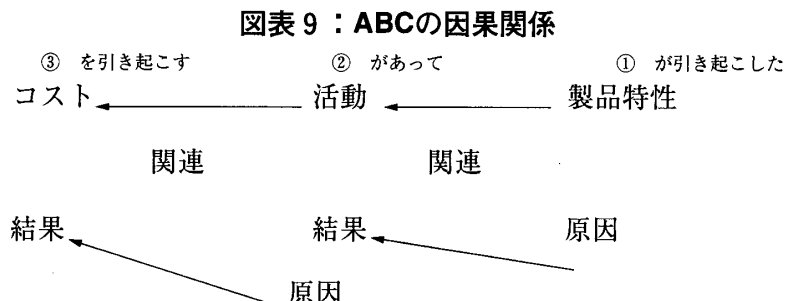
元々、原価計算は機械化による大量生産工場の出現によってその存在意義を強調され、製品製造原価計算を中心に発展したものであるから、そのような工場における生産システムの変貌が原価計算の基本理念や手法に与えた影響は決して少なくはない。CAD/CIM（コンピューターによる設計・製造）やFMS（フレキシブルな生産システム）システムによる無人化工場の出現により、間接費が増大するとともに、伝統的な原価計算制度における加工費である直接労務費も姿を消し、原価分類や原価要素の理論に見過ごし難い問題が生じている。

情報化時代を迎えた現在の建設産業に必要な原価計算の基本的理念は、間接費配賦論である伝統的原価計算理念ではなくアクティビティで捉える原価理念である。

(65) 東海幹夫「新・産業革命と原価計算システム」『経営実務』、1983年7月、14-24頁。

伝統的な原価計算理念の本質的な見直しが必要とされている⁽⁶⁶⁾。

ABCの因果関係は次のように図解できる。



(3) ABC活動基準原価計算と外注費

さて、財務会計と有機的に結合する原価会計では、『基準』により費用を財務会計と同様に第一番目に3つの形態別に分けて認識し、さらに機能別、製品との関連、操業度との関連、管理可能性に基づく分類をした。今までの検証からは、この形態別に分けられた材料費、労務費以外を経費と呼び、その一つとして外注費が位置づけられていることも判明した。その外注費は、一般的な複合費として位置づけられている。しかし、外注費を単なる複合費として1本化して認識して良いものだろうか。特に建設産業においては、外注費は原価構成の約70%という巨大な部分を占め、しかもわが国国内総生産のGDPの約13%を相当する産業⁽⁶⁷⁾であるからこそ重要な課題である。複合経費の費目を設定する主な目的は、「補助部門費計算の代役にする⁽⁶⁸⁾」ことであった。建設業における外注費は、巨大であり「補助部門費計算の代役にする」ような性格のものではない。また複合費の設定は、「当該目的のために発生したすべての原価要素を精密に補足し得れば⁽⁶⁹⁾」意味がないとしている。ここで一つの仮定を試みたい。ABC原価計算では発生したすべての原価要素を精密に補足しうる可能性があるのだろうか。可能性があるとするれば、外注費という複合費を設定する必然性がなくなる。

次の表は、木島淑孝教授の「公共工事コストの問題点とその開示」と題されて

(66) 東海幹夫「伝統的原価理念からの脱却」『会計』森山書店、1986年6月、29頁。

(67) 拙稿『前掲書』131頁。

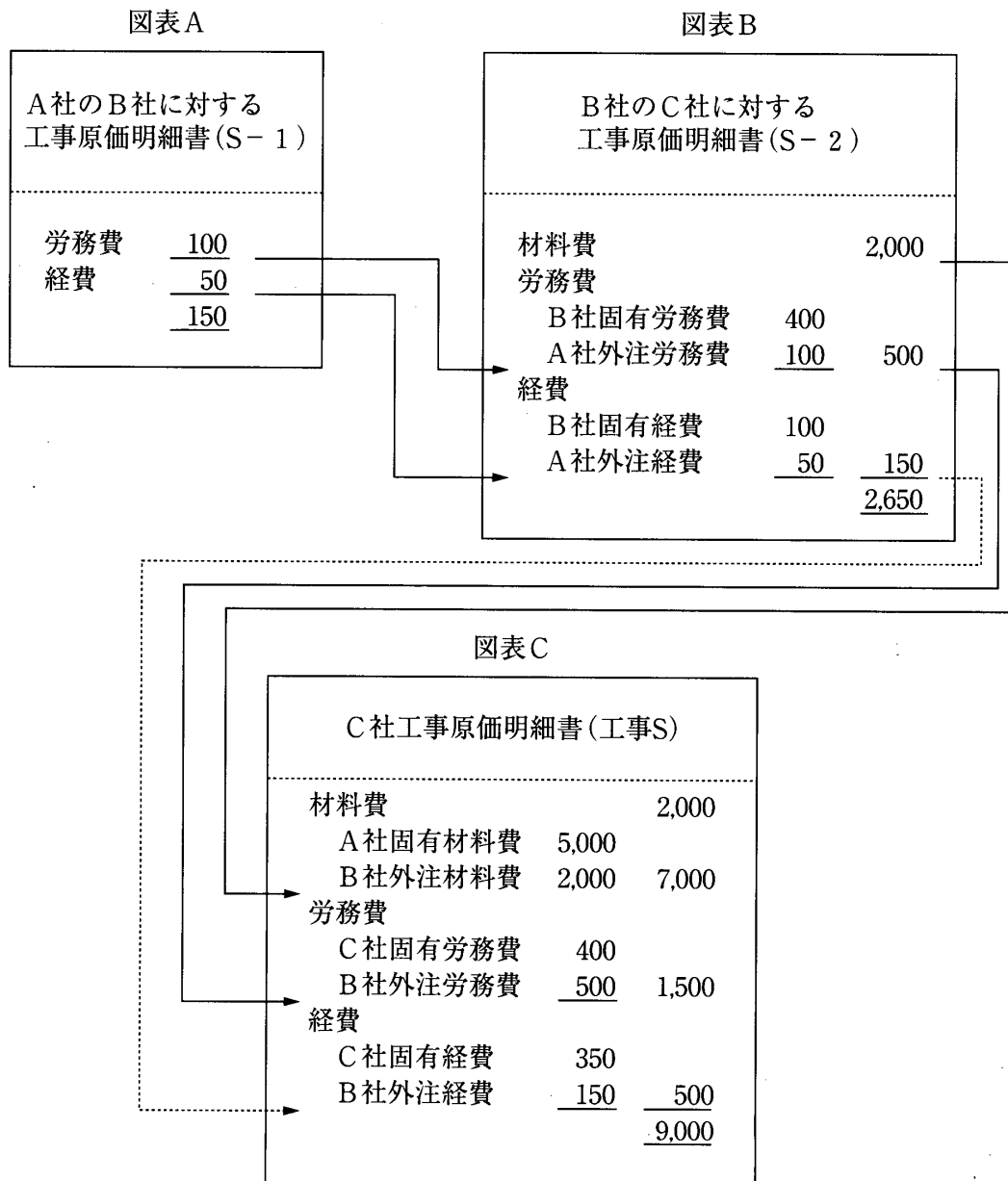
(68) 狩野勇『前掲書』1964年、(株)春秋社、104頁。

(69) 『同書』、104頁。

『建設業の経理Autumn1998』に記載された「外注費の分解⁽⁷⁰⁾」チャートである。同教授は公共工事コストの問題点を解消するためにこの表を書かれた。主としてその実現可能性などについて述べておられる。そこでいま、この表をABC活動基準に焦点をあわせて再考してみよう。新しい見方がでてくるかもしれない。

建設業における「労務提供型の下請費用」は製造業の外注加工賃に、「材工共の

図表10：外注費の分解（単位：万円）



資料：木島淑孝「公共工事コストの問題点とその開示『建設業の経理』，1998年，23頁。
筆者一部加筆

(70) 木島淑孝『前掲書』，23頁。

下請費用」は、買入部品費にあたる。建設業では両者を外注費とする。その実態は、労務費単体の場合と、いくつかの原価要素（材料費、労務費、経費あるいは複数工種費用）が混交する便宜上の混合費であり、純粹原価要素で構成される材料費、労務費、経費に、外注費という「得体の知れない混濁科目を混入させることは、原価計算理論からしても容認されることではない⁽⁷¹⁾。」という同教授による見解はなされていたが、それにもかかわらず現実的には、労務外注費の内訳記載等⁽⁷²⁾の進歩はあったにしろ、筆者の調査によるとほとんど変化が起こっていないことがわかった⁽⁷³⁾。木島教授は、「外注費は、材料費、労務費、経費に分解させるべき」として、このチャートを書かれた。純粹に工事コストの透明性という観点からである。

しかし、もう一度この表を見てみよう。まさにABC活動原価計算である。図表AのA社の工事原価がABC分析されてB社に提示されれば、これはまさにB社にとってABC分析をしたA社とB社の総工事原価である。つぎに図表Bの、A社とB社が総合された工事原価がさらにC社に提示されれば、求められる値はA、B、C三社が統合された総工事原価である。換言すればA、B、C三社の、発生原価を活動で跡付けた全体の工事原価である。外注費はABC活動原価計算に一番なじみやすいと示唆して下さった先達がおられる⁽⁷⁴⁾。

これを機会に木島教授のチャートを再考してみた。このような考え方を進めれば建設業の外注費も分解されそのコスト構造も透明かされ、比較可能性が付与される。

また、建設業には積算という入札見積のための精緻な原価計算システムが存在している。しかし、その正確性は、立証されていない⁽⁷⁵⁾。工事現場は技術者が原価計算をし、管理部門でアカウントが原価計算をしている。両者の原価計算には、共通言語がない。そしてABCの貢献者ジョンソンは業務の現場を良く見るべきで

(71) 木島淑孝『前掲書』, 21頁。

(72) 拙稿『前掲書』, 2002年10月, 1頁。

(73) 拙稿『前掲書』, 2002年10月, 1頁。

(74) 玉川大学・伊藤和憲教授2002年8月29日に桃山学院大学でおこなわれた日本原価計算学会にて

(75) 筆者修士論文『建設業における統一的原価計算基準の研究』青山学院, 1999年, 102-103頁

あり、業務の現場からのみ利益が得られるという経営の初心に戻るべきであるといっている。会計の本質を「情報システム」とみれば、建設業では、会計の「情報の決定、情報の収集、情報の処理、情報の分析、情報の伝達、情報の解釈⁽⁷⁶⁾」をそれぞれ独自の部門で行っていたところに問題があるのではないか。すなわち、現場と会計上の計算が分離しているからである。ABC等による正確な原価情報を基に標準原価計算を導入し、その数値を事後計算に反映させ差異分析を行い、次の経営活動に生かす。Plan-do-seeを行うことは、コンピューターの発達で充分可能となっている。さらには透明になった情報をどこまで開示するかという問題もある。真の発注者が国民である公共工事は開示が当然としても、問題は、利益を究極の目標と宿命付けられている各企業である。製品コストの開示は、製造業にも求められていない。

外注費は基本的には他社の分野である。内政干渉という声もあろう。外注それ自体は悪いことではない。しかし、競争社会の厳しい合理化に打ち勝つには、製造業でおこなわれているコスト管理方法に習う方法も有益と思われる。製造業では、親会社・下請会社仕事の面倒を見合うという信頼の基に、正確なコスト情報を親会社に提供し、下請会社が適正な利潤をコストプラスしてもらおうというようなことが行われていると聞いた。改善の成果は当然の結果として下請会社に反映される。建設業においても外注費のコストをABCで捉えて、その情報を共有し合い改善の手懸かりとする、そのようなやり方も一つの方途ではないだろうか。特定の場所で製造する製造業と違い、移動性の現場であり、その重階層構造ゆえ特定の業者を選定できないという悩みはある。それ故に、コスト構造の明確化とコスト情報の透明性の方途を模索し、企業の生命力を向上させることは肝要と思われる。

6. 結 び

建設業における外注費は、複合経費としての側面を持ち、支出原価である。特に外注費比率の大きい建設業では、基準で限定している「制度としての原価計算」の枠内の原価要素という現実的な費目であると同時に特殊原価という理論的な概念で

(76) 宮本匡章『会計的情報と意思決定』中央経済社、1978年、7頁。

あるという二重性をもっている。そのためすべての原価を網羅していない場合もあり、企業会計における真実性の原則に反しているのではないか、という基本的な問題が提起される。本稿は、まず外注費の本質を材料費や労務費以外の経費と総称される原価要素に混入されているものと認識した。次に外注費構成比率の大きさが共通しているソフトウェア業と建設業とを比較し、大半が単純経費の人件費で構成される前者と、下請企業の場合材料費、労務費、経費が混在する複合費である建設業外注費の違いを認識した。さらに、建設業外注費の複合性を、修繕費との違いから浮き彫りにした。そして、外注費は自社貸借対照表と外注先の貸借対照表と2枚の貸借対照表の連結環であり、連結環としての外注費はすべての原価を網羅していない場合もあり、真実の原価をあらわし得るのかという仮定を導出した。最後に、費用の直接的な認識のできる方法としてABC活動原価計算を取り上げ外注費への適用方法を検討した。結論として複合費として捉えている外注費は、単純経費として把握し直すべきであると提案する。その完成工事原価に占める構成比率の巨大さからいっても、アカウントビリティの観点からも放置できない問題である。

カミュは『異邦人⁽⁷⁷⁾』のなかで、すべて真昼の光の中のもので行われた行為の中で、主人公ムルソーをとおして存在の「根源的不条理」と、それにも拘わらぬ「生への信頼」を述べた。また、サルトルは『自由への道⁽⁷⁸⁾』で「あるがままの人間の姿（実存）、はっきり納得がいったから行動する人間の姿（自由）を描写した。主人公マチウをとおして実存の重要な一環を成す「選択」を行わせている。いかに「自由」であるかは「選択」によって行われ、結果について「責任」がともなうと述べている。会計学の世界では、今、未曾有の変化が起きている。国際会計基準の適用、連結決算、不良資産のオフバランス問題、保有資産の時価評価等である。特にアメリカのエンロン社に端を発した会計不信は、そのまま世界株価の大きな引き下げ圧力の要因の一つとなっている。今、我々会計学徒が出来ることは些少であろうとも、絶望の中に全てを諦めてはいけない。本稿はそのような考えの下に、外注費の真実性を求めて研究を進めたものである。

(77) Albert Camus 窪田啓作訳『異邦人』1958年、新潮社、

(78) Jean-Paul SARTRE 白井浩司訳『サルトル全集第1巻自由への道（上）（下）』1950年、人文書院