

## 〔書 評〕

### 新川正子著 『建設外注費の理論』

佐藤正雄

#### 1. はじめに

本書は、新川正子氏の40年に及ぶ建設会社の経営・経理に携わる実務経験をもとに、建設工事原価の一つである建設外注費に焦点を絞って研究した成果である。また、本書は、千葉商科大学大学院政策研究科に提出した学位請求論文（博士・政策研究）でもある。

わが国の建設業の不透明性さについては、これまでも多くの非難がある。建設業の経理の点からすれば、三つの非難に整理できる。第一は、建設業の財務報告書には、例えば、大手ゼネコンの例からみても、原価構成の70%を外注費が占めており、建設工事原価に不透明な建設外注費が混入している点である。第二に、建設業には、建設業の目的に添った適切な原価計算基準が存在せず、特に、建設外注費の範囲が曖昧になっている点である。第三に、建設外注費を含む建設工事原価の情報開示制度が不備である点である。

これらにより、建設工事原価の不透明さが増長され、建設工事原価に対する不信を招く原因にもなっている。そこで、建設工事原価の信頼性を高めるためには、先ず、建設外注費の内容と範囲を正確に認識する必要がある。建設外注費が正確に把握できれば、建設工事原価への信頼性が確保されると、著者は考えられる。

#### 2. 本書の構成と要旨

本書の内容は、先ず、わが国建設業の現状とその特性からくる問題点を考察し、建設業に内在する会計制度の問題点、特に建設外注費の真实性と情報開示の視点から分析し、考察している。外注費というミクロの勘定科目の研究をとおして、わが国の建設業の特性を探り、望ましい建設業のあり方を提言することを目的とする。さらに、外注の歴史を産業革命黎明期に求め、現代との共通点を探る。

本書は、11章からなり、目次とその要旨は、以下のとおりである。

- 序 章 建設外注費研究の目的と研究方法
- 第1章 建設業の動向と現状
- 第2章 建設業の特性と問題点
- 第3章 建設業における原価計算基準の必要性
- 第4章 透明性が求められる建設業の原価計算
- 第5章 建設工事原価における外注費の意義
- 第6章 建設外注費の実態分析
- 第7章 建設業の原価情報開示問題
- 第8章 建設外注費の本質と真实性
- 第9章 産業革命黎明期における外注見積原価計算
- 結 章 建設外注費の研究と展望

序章は、建設工事原価について、その原価構造と情報開示の領域の中で、特に、建設外注費に的を絞って、これを研究対象としたこと経緯が述べられている。すなわち、建設外注費について事実を解明することにより、既存の建設外注費の概念に新たな解釈を与え、建設業法に内在する問題点を解決することを研究目的とする、ということである。

第1章は、わが国建設業の現状を分析し、その動向を考察している。すなわち、建設業は、国内総生産の約12%に相当する約57兆円の建設投資を担い、全産業就業人口の約10%を占める650万人の就業者を擁する基幹産業である。しかし、投資の低迷、建設業者と建設投資とのバランスの崩壊など市場の大きな構造変化の中で、厳しい経営環境に直面している。

第2章は、わが国建設業の特性と問題点を指摘している。すなわち、建設業は典型的な受注産業であり、特有といわれる重層的な下請構造を持ち、そこから発生する巨大な建設外注費の存在がある。例えば、大工工事、建築工事、電気工事等の現在29種ある工種の要員、資機材を1社で負担および管理することは不可能に近い。さらに、これによる固定費の負担を避けるため、重階層構造が生まれ、多額の建設外注費が発生している。

第3章は、わが国の原価計算基準の意義とその歴史的経緯を概観し、製造業において原価計算基準が果たしてきた役割とは何かについて言及している。

第4章は、先ず、わが国の建設工事原価に求められている透明性の定義について考察し、次に、わが国とは全く形態の異なる海外の建設工事原価の透明性を示し、比較・概観している。これにより、わが国建設工事原価の透明性が欠如する4つの問題点を指摘し、究明している。

第5章は、建設外注費に焦点をあて、その意義が示されている。すなわち、原価要素を形態別に分類するとき、材料費、労務費、経費の三区分の外に外注費を独立させるのは、建設業独自のものである。建設外注費の定義には、建設工業原価計算要綱案、建設業施行規則、建設業財務諸表準則の三つがある。その建設外注費の三つの定義について、これを図解し、その相違点を明らかにしている。

第6章は、建設外注費の実態分析をしている。すなわち、完成工事原価報告書に占める原価要素の比率を定点分析および趨勢分析し、その結果について考察する。定点分析では、外注費比率は、企業規模が大きいほど高く、業種別では建築業や土木業が高く、また大手ゼネコンほど高いことが立証されたこと。また、趨勢分析では、外注費対売上原価比率では、各社ともバブルに向かって外注費が益々増加し、その後も横ばい状態で、さらにゼネコン化している現状と手待ち工事の存在のために、バブル崩壊後も売上高と外注費の増加が続き、そのピークがバブル崩壊2～3年後にあることを示している。

第7章は、わが国建設業の情報開示の現状を取り上げている。すなわち、先ず、わが国建設業の情報開示自体をあらためて検証し、その主目的と他産業の目的の違いを考察する。さらに、建設業の情報開示の在り方について、建設業法改正への方向性を示している。

第8章は、建設外注費の真実性を考察している。すなわち、建設外注費は、複合経費という機能原価の側面をもっているが、すべての原価を網羅していない場合もありうる。この点で、建設工事原価が真実な原価とは言えない点があること、さらに、建設工事原価の透明性を確保するために、活動基準原価計算が役立つことも示唆している。

第9章は、外注費を歴史的に検証するためにチャールズ・バベッジを取り上げ、産業革

命黎明期における書籍の外注見積原価計算を紹介している。すなわち、産業革命黎明期におけるある外注費の例をとり、当時の外注費の概念とその計算方法について考察する。研究対象は、数学者・チャールズ・バベッジであり、彼の計算機研究の過程で発生した外注費について、その外注見積原価計算を取り上げている。

結章は、これまでの検討の結果を踏まえ、建設業における外注費について新たな情報開示への要請を提言として結ばれている。すなわち、公共工事に限っては、外部への開示事項に明確になった建設外注費を含む建設工事1件ごとの建設工事原価を加えるべきであることを提言する。

### 3. 本研究における内容の特徴

本研究における内容の特徴としては、次の点を上げることができる。

(1) 建設外注費の本質を様々な立場から分析し、建設外注費の複合性を明らかにし、建設外注費の金額が真実な原価でないことを証明した点である。すなわち、建設外注費を真実な原価とするためには、勘定科目を外注材料費、外注労務費、外注経費として分解して処理すべきである。具体的には、請求書等を吟味して労務外注費等を区別するか、建設各社の経理事務能力を高め、外注費を峻別することにより改善することができる、とされる。

(2) 建設業の有価証券報告書や決算変更届は、労務外注の実態を反映していないことを明らかにし、建設業の情報開示における新たな提言を行うことができた点である。すなわち、建設業法を改正して、有価証券報告書や決算変更届の提出に際し、労務外注費の内書きを義務づけるべきである。その際、労務外注費は、その性質上、外注費の内書きとする。2000年3月に、国土交通省より告示された改正内容は、労務外注費は「労務費の内書表示とする」となっている。しかし、次の諸点から、労務外注費は外注費の内書とすべきであると提言する。第一に、労務費の定義から、「労務費は、直接雇用の作業員に対する賃金。給料手当等である」ので、労務外注費は外注費の内書きとすべきである。第二として、付加価値の定義から、労務外注費は「付加価値と同じ扱いをしている」から外注費の内書きとすべきである。第三に、請負工事費の構成から、「外注費は、直接工事費であり、労務費は間接工事である」から外注費の内書きとすべきである。それ故に、労務外注費は、「外注費の内書きとすべきである」と結論づけ、建設業法の改正を提言する。

(3) 建設業の情報開示に、この労務外注費の内書き表示がほとんどされていないこと、さらにその内書き表示について、「公的で確定的な情報開示がされていない」ことを指摘する意見等がまったくないことを指摘した点である。すなわち、建設業の情報開示は、国から民間へのトップダウン方式のみで、社会一般には情報公開がなされていないということである。

(4) 建設業には、二つの財務情報開示がある。一つは国土交通省や県庁等の決算変更届の財務情報であり、もう一つは有価証券報告書の財務情報である。両者には、財務情報の違いがあり、比率的には僅かな違いであるが、建設業の扱う金額は大きいので、社会に与える影響は多大であることを指摘した点である。

### 4. 望ましい建設外注費への提言

現状の建設外注費の存在を批判し、望ましい建設外注費への提言を、次のように列挙さ

れている。

(1) 現代の建設業にふさわしい建設工事原価計算基準をつくり、特に建設外注費の区分処理を明確にすること。建設業の工事原価は、建設外注費の区分処理が曖昧なことが問題である。例えば、ゼネコンでは、外注費が建設工事原価の70%を占め、建設外注費の曖昧さが完成工事原価報告書の信頼性を失う原因にもなっている。このことは原価の透明性、原価の比較可能性をも失うことになる。これを防止するためには、公正なる建設工事原価計算基準の設定は欠くことができないものであることを提言する。

(2) 情報開示の観点から完成工事原価報告書における労務外注費の内書きは、有価証券報告書及び決算変更届にすべて反映させること、さらに建設外注費の混濁を避けるため労務外注費は外注費の内書とすべきこと。わが国建設業の情報開示は、他産業とは異なり、発注者保護および監督業務が主目的である。通常、商法・証券取引法よりも建設業法が優先し、その情報開示にも経営事項審査が制限を加えている。また、社会一般には建設原価情報は開示されておらず、原価の透明性からすれば、この点を改善すべきことを提言する。

(3) 建設業の有価証券報告書と決算変更届の二つの会計報告を照合し、判断する専門家設置の必要があること。建設業の有価証券報告書と決算変更届の二つの会計報告には、違いがある。会計報告に対する信用の付与に関しては、有価証券報告書は自社の公認会計士が行う。一方、決算変更届は決算報告書を受理した税務署の受付印が信用を付与するものとなる。ただし、形式面からすると、専門的な会計知識を持たない各県庁の担当者が受け付けるといふ事実も時にはありうる。したがって、異なる二つの会計報告を照合し、判断できる専門家あるいは機関の設置が必要であることを提言する。

(4) 建設外注費を分解して、外注材料費、外注労務費、外注経費という勘定科目を設定すること。建設外注費を分解するにあたっては、活動基準原価計算を採用し、費用の直接的な認識を行うことが考えられる。また、建設外注費は、複合経費であるので、単純経費として把握できるような工夫や会計処理を考案すべきであることを提言する。公共工事についてみれば、下請から順次、分解した外注材料費、外注労務費、外注経費を積み上げる段階で、下請の利益率をどのように決定するか等の条件も整理されなければならない問題である。

## 5. 本研究の評価

(1) 本研究の研究対象は、単に会計の分野に限らず、学際的な研究を必要とする領域である。すなわち、建設業という特殊な階層構造を浮き彫りにするには、社会政策や社会学の領域も理解し、それを会計面から写像として写し出す必要がある。この点で、本書の建設外注費の研究は、社会学の観点からしても、非常に大きな特殊性を帯びた研究へと発展していく可能性の高いテーマといえる。

(2) 本研究は、外注費という小さいテーマを取り上げ、それを通して原価計算の全貌を明らかにしている。また、現在の建設業における外注費の明瞭性についても明らかにしている。建設原価の70%を占める外注費をどう理解するか、それが結局、役に立つのか。今までそういう主張をした研究者および実務家は存在しない。この点で優れている。外注費は、いわば公表する企業には神聖な領域であり、その内容は各企業が調べればよいものである。それを自分でしらべて公開するという、また、そこまでの手数をかけないという現

状について、それが疑問であるという論点は、非常に良い見方である。

それに関連して、古い原価計算の基準が製造工業原価計算要綱であり、それが出る前の商工省の準則から始まって、その研究も理解している。その点でも歴史的な経緯を踏まえて研究しているので評価できる。当初、商工省が原価計算基準を設定したときは、外注費がここまで巨大になるとは考えていなかった。その点では非常に良い着眼点であると評価できる。

(3) 当研究は、建設外注費の本質論であり、その不透明さは会計という枠の中ではなかなか解決できないものを持っている。当研究は、産業とは何かという問いに対し、外注費を通して産業変化を会計の枠の中でとらえている。建設業の特性や重階層構造のために、建設外注費の複合性という問題が発生するが、当研究は、複合性の原因に対して、会計という枠の中で重階層構造としてとらえている。その視点は優れており、専門的であり、かつまた学際的で評価に値する。

(4) 当研究は、建設業に対して多くの指摘をしているが、建設業に対する愛情がある。建設業を改革するには外注費の構造改革が必要である。建設業における外注費の改革が、建設業の重要な構造改革であることを指摘したことは高く評価される。しかし、当研究では、法律的な側面からの言及が十分なされていない。会計とは別に法律の側面との関わりを明らかにすることによって、より広い視野を持つことができる点にも考慮すべきである。

本書は、実務の経歴のもとで、日常感じた実務上の疑問を抽象化し、研究へと結実させた成果であると評価できる。さらに、研究を具体化して実務へ還元するというスパイラルを進め、今後の研究活動が高められると期待できる。(335頁、2006年1月発行、森山書店刊)