

〔論 説〕

建物の価格マネジメント理論

土 屋 清 人

1. はじめに

原価計算基準では、除却損は「非原価項目」に規定されているため、大規模修繕工事を想定した場合、適正な原価計算ができない。原価計算の目的には、経営管理の目的がある。管理会計においても原価計算は重要である。正しい原価分析ができなければ、企業のトップは経営を管理掌握できていないことを意味するのではなかろうか。つまり、管理会計においても大規模修繕工事の「非原価項目」である除却損の問題は看過できない。

建物は、償却資産の中で高額な資産である。その建物に行われる大規模修繕工事の額は、竣工時の50%といわれている。したがって、除却損の額も高額になるため、適正な会計処理ができなければ、経営判断を誤らせることになる。

そこで本論では、この問題の打開策を検討するものである。どのような打開策かと言えば、大規模修繕の際に除却損、厳密に言えば「一部除却損」の額を抑制させる理論である。換言すれば、一部除却損が発生する前に、減価償却で償却し未償却残高を抑えておけば、一部除却という会計処理は不要になるという理論である。

実は、建物の価格は、500年前の価格設定法が使用されている。この中世の価格設定を行っているのは建設会社である。つまり、価格設定の主導権を建設会社から建物を購入する顧客に移行させるのが、本論の考え方である。

つまり、価格を顧客のニーズに適した価格に建設会社に設定してもらえばよいのである。すなわち、管理会計、原価計算を行う顧客が、建設会社にどのような価値を備えた建物を要望するかによって、価格を変えることが可能となる。建物を購入する顧客が満足する価格設定を建設会社に要望することにより、一部除却が発生する前に、適正に減価償却で処理すれば、上記の問題の多くは解消されるのである。この点を本論では言及するものである。

なお、建物の定義は、『建築工事標準仕様書・同解説5鉄筋コンクリート』（日本建築学会）に規定されている総合耐久性を備えたものをいう。原価計算を論じているからと言って、工場を想定する者も多いかも知れない。しかし、ここでは敢えて事務所ビルを想定し話を進める。理由は、本社等の建物の方が、価格が大きく、大規模修繕工事の額も高額であるためである。

2. 建物資産の特異性と減価償却

2.1. 一部除却は大規模修繕工事のどこから発生するか

建物の躯体（RC造）に関しては100年間の物質耐用年数があることは建設業界の常識である。ただ、建物をそのまま使用し続けていると、物質耐用年数は100年には至らない。

建物を100年間使用するためには、建物機能（電気設備、空調など）の部分を約20年ごとに更新する工事が必要不可欠となる。

同時に建物の価値を維持するために、建物勘定に計上されている部分も工事の対象になる。この工事を「道連れ工事」といい、古い床・壁・天井などを新しくする工事をいう。

この道連れ工事が付随して発生するため、建物勘定を実体に符合させる会計処理が求められる。つまり、一部除却という会計処理を行う必要がある。一部除却とは、建物勘定から古い床、壁、天井の未償却残高をマイナスし、損益計算書の特別損失に計上する会計処理である。この会計処理をしなければ、貸借対照表の建物勘定に架空資産が発生し、不必要な法人税等の額を支払うことになる。

上記のことを考察すると、減価償却を行うにあたり、建物の取得原価をはじめから少なめに設定し、その分を建物附属設備の取得原価に加算させておけば、架空資産の額は抑えられ、不必要な税額も少なくなるのではないかと。

減価償却の償却スピードの視点から考えると、建物勘定に計上し減価償却するより建物附属設備勘定に計上し減価償却すると、およそ3.3倍早期に償却が可能となる。したがって、建物の架空資産化の額は、その分低減することになる。

すなわち、建物附属設備の取得原価を建物の取得原価より大きくする理論を構築できれば、この建物の架空資産化等の問題解決に役立つため、その理論を論究するものである。

2.2. 減価償却の考え方と計算ポイント

会計学では、企業はゴーイング・コンサーンを前提に、取得した建物等の資産は、費用配分の原則により、使用または時の経過などにより価値が減少していくため、各会計期間に価値減少分を費用として損益計算書に計上しなければならない。この費用配分方法を減価償却という。土地や借地権、美術年鑑に掲載されている絵画や骨董品は永久資産といい、減価償却の対象外資産となる。

減価償却の計算要素としては、①取得原価、②残存価格、③耐用年数の3点が挙げられる。①の取得原価は、減価償却の基礎となる重要な項目である。これは、取得方法によって決定されるものである。取得方法には、購入の場合、時価建設の場合、現物出資の場合、交換の場合とそれぞれの場合において取得原価の算定方法が異なる。建物という資産は、基本的に購入の場合が多いため、本論では購入の場合を想定し論を進める。購入の場合の取得原価の決定要素は、購入代価であるという点である。実は、建物という資産は、簡単に購入代価を決定することができない資産なのである。この点は、後ほど詳細に説明する。

②の残存価格は、現在では税法基準を援用しているため備忘記録1円となっている。この1円まで減価償却することが認められていない時代は、財務省令の規定に従い取得原価の10%が通例であった。

③の耐用年数は、企業がその資産の取得時点において将来の使用可能期間を恣意的に見積もることが可能である。しかし、一般的には税法で規定された法定耐用年数を準用する。理由は、企業は決算報告だけでなく、最終的には税務申告をしなければならないため、減価償却方法を統一しておけば、修正の手間が省けるからである。

減価償却の計算方法は、定額法、定率法、級数法などがある。建物の減価償却は定額法であり、また、建物附属設備の減価償却も税法では平成29年度より定額法しか使用する

ことができなくなったため、本論では定額法に限定して論を進める。定額法とは、減価償却費の額が原則として毎年同額になる償却方法である。

もちろん、会計（財務会計）では、定率法という減価償却方法も選択可能である。しかし、減価償却においては、税法の方が、力関係が強いため、会計も税法の基準を準用する。これを逆基準性という。

先にも説明したが、基本的には、会計において耐用年数は、企業が自由に決定してよいものであるが、税務申告時の調整を省く意味で、法定耐用年数を代替的に使用している現状がある。したがって、逆基準性を考慮すると、以下のように取得原価に償却率を乗じて減価償却費を計算する。

$$\text{減価償却費} = \text{取得原価} \times \text{定額法の償却率}$$

法定耐用年数に基づいて計算される減価償却費は、税法において損金と認められるものである。これを償却限度額という。この法定耐用年数は図表1「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」によって規定されているものである。この省令においては、法定耐用年数ごとに償却率が定められている。したがって、上記の算式のように取得原価に償却率を掛けて、減価償却費を計算することになる。

また、税法で指定された償却率よりも大きな率を使用して減価償却費を計算した場合は、過大な減価償却費部分（償却限度額を超えた部分）は、税務申告上損金と認められず、所得と見なされ課税される。

本論で論じている問題は、経営者のマネジメントにかかわる問題である故に、単に会計上で減価償却費が認められれば是とする範疇の話ではなく、不必要な税金は支出しないよう策を講じることが肝要であるという認識の下で論じる。

理由は、株主から委託された資金を有効に活用することが経営者の責務であるからに他

図表1 減価償却資産の耐用年数等に関する省令

種類	構造又は用途	細目	耐用年数	償却率
				定額法
建 物	鉄骨鉄筋コンクリート造又は鉄筋コンクリート造のもの	事務所又は美術館用のもの及び下記以外のもの	50年	0.020
		店舗用のもの	39	0.0260
		病院用のもの	39	0.0260
建物附属設備	電気設備 (照明設備を含む)	蓄電池電源設備 その他のもの	6	0.167
			15	0.067
	給排水又は衛生設備及びガス設備	15	0.067	

資料：「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」より一部抜粋

ならない。したがって、本論で論じるマネジメント理論は償却限度額を有効活用するためのものであることを、ここで確認する。

2.3. 建物という資産の特殊性について

減価償却の計算要素の①取得原価のところ、建物という資産は、簡単に購入代価を決定することが難しい資産であることを指摘した。購入代価の主たる部分を占めるものは、建物の価格ということになる。実は、建物という資産を購入し、減価償却を行う際には、1つの建物という資産を2つの資産の分類し、それぞれの価格を計算し、それぞれの価格を建物の取得原価と建物附属設備の取得原価に分類する必要がある。

つまり、図表2のように建物は1つの資産でありながら、建物の取得原価を構成する「躯体部分」と建物附属設備の取得原価を構成する「附属設備部分」という2つの資産に分類する必要がある。

この考え方について、建築基準法第2条から確認する。建築基準法とは、建物を設計する者や建築する者が、守るべき法律である。建築基準法第2条では、建築物の定義として以下のように規定されている。

建築基準法第2条 (建築物の定義)

土地に定着する工作物のうち、屋根及び柱若しくは壁を有するもの（これに類する構造のものを含む。）、これに附属する門若しくは扉、観覧のための工作物又は地下若しくは高架の工作物内に設ける事務所、店舗、興行場、倉庫その他これらに類する施設（鉄道及び軌道の線路敷地内の運転保安に関する施設並びに跨線橋、プラットホームの上家、貯蔵槽その他これらに類する施設を除く。）をいい、建築設備を含むものとする。

専門家ではない者が、建物がどのような部分から構築されているかを理解するために、建築基準法第2条の建築物の定義を換言すると、「建物とは、土地に定着する工作物のうち、屋根及び柱若しくは壁を有するものであり、また建築設備を含むものとする。また、門や外壁、緑化施設、看板などは、建物定義から除く。」となる。つまり建物は①土地に定着する工作物のうち屋根及び柱若しくは壁を有する部分、②建築設備の部分、2つに分類することが可能である。①と②をコンパクトな言葉で表記すれば、①は「躯体部分」となる。②は「附属設備部分」といえる。したがって、建物とは、躯体部分と附属設備部分から構築されているといえる。

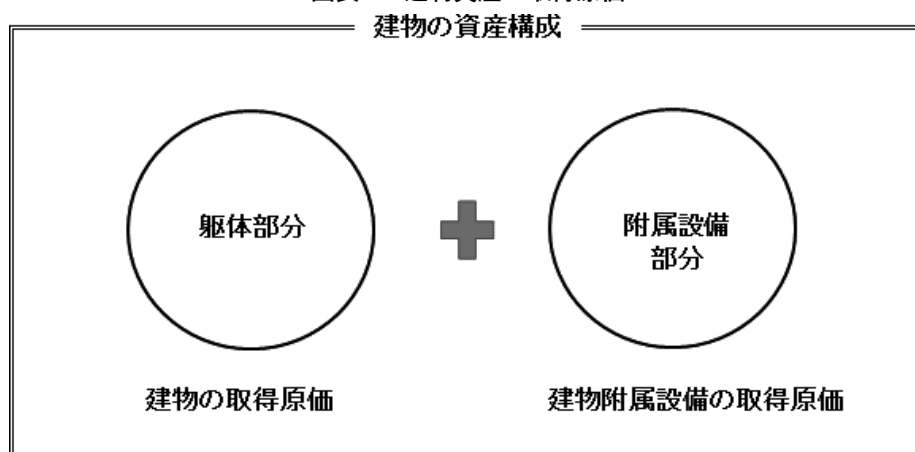
それでは、「躯体部分」と「附属設備部分」とは具体的にどのようなものか、確認する。「躯体部分」とは、工事内訳書の工種別書式でいえば、土工、地業、コンクリート、型枠、鉄筋、防水、石、タイル、木工、金属、左官、木製建具、金属製建具、ガラス、塗装、内外装、カーテンウォールなどである。具体的にいえば「躯体部分」とは、基礎、外壁、屋根及び柱・壁・天井・床などと捉えることができる。

また「附属設備部分」とは、工事内訳書の工種別書式で示せば、電気設備、給排水設備、

空調設備，衛生設備，昇降機などとなる。「附属設備部分」に該当するものは，「躯体部分」に該当するものより，具体性が高いので理解しやすい。したがって，「附属設備部分」以外のもので，門や外壁，緑化施設，看板などを除いたものが「躯体部分」に該当すると認識することが肝要である。

すなわち，建物の躯体部分の価格とは，基礎，外壁，屋根，柱，壁，天井，床などの合計額である。また附属設備の価格とは，電気設備，給排水設備，空調設備などの合計額をいう。これら2つの価格が，それぞれいくらになるかが，減価償却を行う際に重要なポイントとなる。

図表2 建物資産の取得原価



3. 会計・税務における建物と建物附属設備の取得原価

3.1. 会計・税務における建物と建物附属設備の範囲

実は会計・税務における建物の定義の仕方は，建築基準法第2条とは異なる。会計・税務においては，建築基準法第2条の建築物を，次のように分類する必要性が生じる。

法人税法施行令第13条

一 建物及びその附属設備（暖冷房設備，照明設備，通風設備，昇降機その他建物に付属する設備をいう。）

二 構築物（ドック，橋，岸壁，栈橋，軌道，貯水池，坑道，煙突その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう。）

したがって，会計・税務においては，建築物を建物，附属設備，構築物の3つの資産に分類することが求められる。本論で扱う「建物」とは建物と附属設備をいい，門や外壁，緑

化施設、看板などなどは構築物に該当するため「建物」の範疇には含まれない。つまり建物は建築基準法第2条の文言から抽出すると次の2つに分類することができる。①土地に定着する工作物のうち屋根及び柱若しくは壁を有する部分、②建築設備の部分、に分類できる。

①をコンパクトな言葉で表記すると、①は「躯体部分」となる。②は「附属設備部分」といえる。したがって、会計・税務では、①の躯体部分を「建物」勘定として資産計上し、②の躯体部分を「建物附属設」勘定として資産計上することになる。

3.2. 償却スピードが異なる建物と建物附属設備

利益追求を目的とする企業は、建物ように長期にわたって利用できるものは資産に計上することが義務付けられている。そして、法人税法施行令第13条によって区分した「建物」勘定と「建物附属設」勘定は、減価償却の償却率が異なるため、償却スピードに大きな差がでる。「建物」勘定と「建物附属設」勘定とに分類することが1つのポイントとなるが、分類するための証憑である「工事内訳書」が異なる問題を内包しているのである。その点は順次確認していく。

仮に50億円の建物を購入した場合、1年で全額50億円を費用化することはできない。なぜなら、建物などの有形固定資産は1年を超えて長期間使用し続けることが可能であり、収益に対応させて計算する必要があるためである。したがって、1年で費用化することは、会計学や税法では許されていないため、減価償却という方法で年数をかけて費用配分していく。

RC造りの本社ビルであれば50年間かけて、減価償却することになる。簡略的に説明するため、50億円のRC造の建物の減価償却を想定してみる。図表3「建物の減価償却(例示)」を参照されたい。躯体部分が35億円、建物附属設備が15億円とする。建物の躯体部分の減価償却費は、 $35 \text{ 億円} \times 0.020$ (定額法償却率) = 7,000万円。つまり、1年のうちに償却できる金額は7,000万円となる。50年間毎年7,000万円を建物の減価償却費として費用計上できる。

一方、建物附属設備の法定耐用年数は何年であろうか。建物附属設備とは、空調設備、電気設備、給排水・衛生設備などをいう。これらの建物附属設備の償却期間はおおむね15年間(償却率0.067)となる。つまり、建物と建物附属設備では、償却スピードが3.35倍も異なるということである。

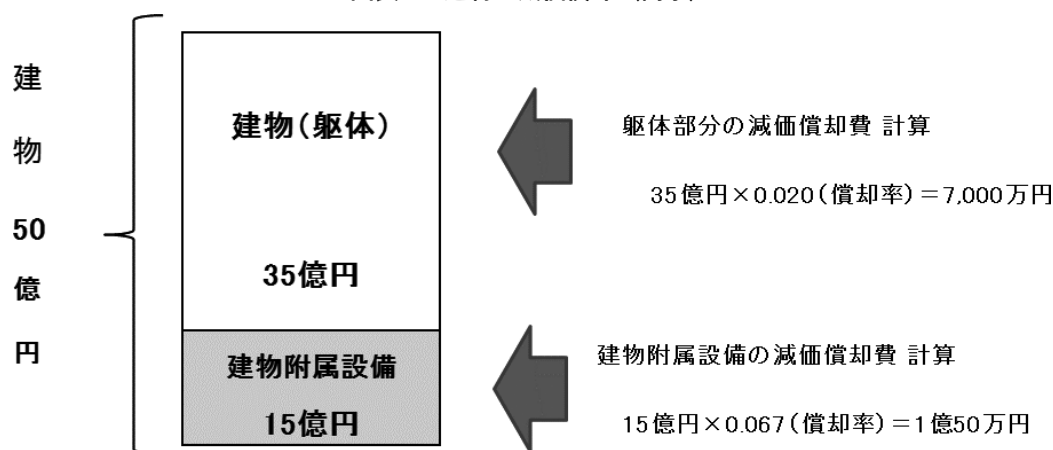
それでは、先の例で建物附属設備の減価償却費を計算してみる。

計算式は、 $15 \text{ 億円} \times 0.067$ (償却率) = 1億5000万円となる。15年間毎年1億5000万円費用計上できる。

つまり、建物の価格を躯体部分価格と附属設備部分価格の分類の仕方によって、償却スピードが大きく変化するわけである。資産計上の分類の仕方がポイントとなることが理解できる。

そうであるなら、建物(躯体部分価格)と建物附属設備の価格は、なぜ35億円と15億円となるのであろうか。つまり価格比率にすると70:30になる。

図表3 建物の減価償却（例示）



※RC造り、事務所ビルを想定 躯体部分 法定耐用年数50年
(償却率0.020) 建物附属設備法定耐用年数15年(償却率0.067)

4. 建物の取得原価を決定する価格の問題点

4.1. 建物の価格比率

なぜ、建物（RC造）の価格比率は、70（建物躯体部分）：30（建物附属設備部分）になるのでしょうか。この点を深く研究した文献は少ない。その中でも元大成建設株のFM推進部長であった大沢の理論は一見に値する。図表4「建築物の原価構成」を参照されたい。「中規模のRC造事務所ビル（6階建て、延べ3,000㎡程度）を例にとります。まず、建築物の原価（取得価額と考えてください）を100とすると、建物と設備（建物附属設備）の比率は、建物70：設備30程度になります⁽¹⁾。」と記述している。もちろん大沢も、構造や用途、規模やグレードによって比率は変わることはあるとしながらも、建築物の原価構成は重要であることを明記している。

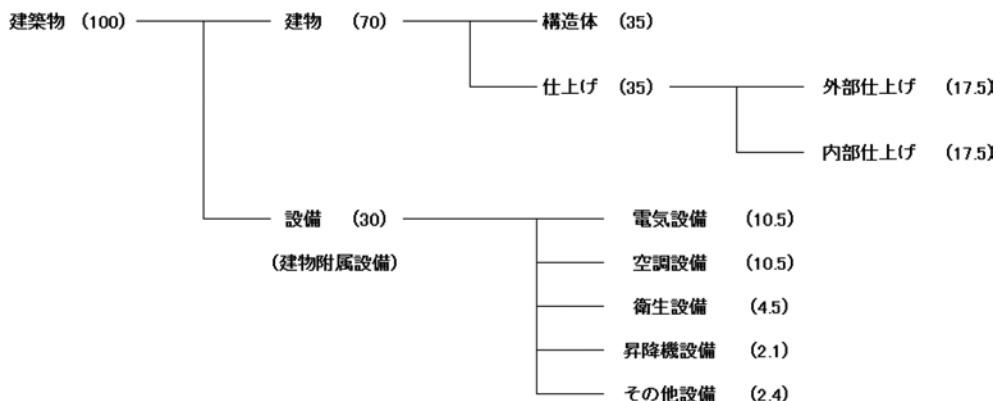
筆者も、多くの建物工事内訳書を処理してきた経験から言っても、また建物の減価償却における逋脱事件において、被告側の専門家証人として2回出廷した際に、検察側が証拠資料として提示された10棟以上の建設工事内訳書（RC造）を見たが、全て建物附属設備の占める割合は、大沢の図表と大差ないものであった。少なくとも建物勘定は7割を超えるものばかりである。もちろん、工場などは異なることは想像に難くない。

4.2. 建物の価格を示す工事内訳書と建設会社の利益計上の仕方

建物は1つの資産でありながら、減価償却の視点で考えると「躯体部分」と「附属設備

(1) 大沢幸雄『建物の「除却」活用』中央経済社、2008年、74頁

図表4 建築物の原価構成



出典：大沢幸雄『建物の「除却」活用』中央経済社，2008年，75頁

部分」という2つの資産に分類しなければならない。したがって、2つの資産に分類することを鑑み、建物の工事内訳書を分析する必要がある。

工種別内訳書とは、一般的に使用されている工事内訳書のことをいう。工事内訳書は、建物を会計処理するにあたって重要な証憑資料となるものである。

それでは、この工種別内訳書とは、どのような特徴があるのか、図表5「工種別内訳書式による工事費の構成」を参照されたい。工種別内訳書は、基本的に建築工事費と設備工事費の2つに分類し、その下に共通仮設費、現場経費、一般管理費を明記したものである。工種別の意味とは、工程順に直接関係する材料・労務・外注・機器・運搬等の全てを1つの科目に集計・計上することである。

専門書によれば、建設会社の利益は一般管理費に含まれて計上されていると明記されている。建物を購入した際には、この工種別内訳書を基に、建物の取得原価と建物附属設備の取得原価の算定を行う。もちろん、間接費も建築工事費の合計額と設備工事費の合計額を基に配賦して、それぞれの大本になる取得原価を決定することになる。

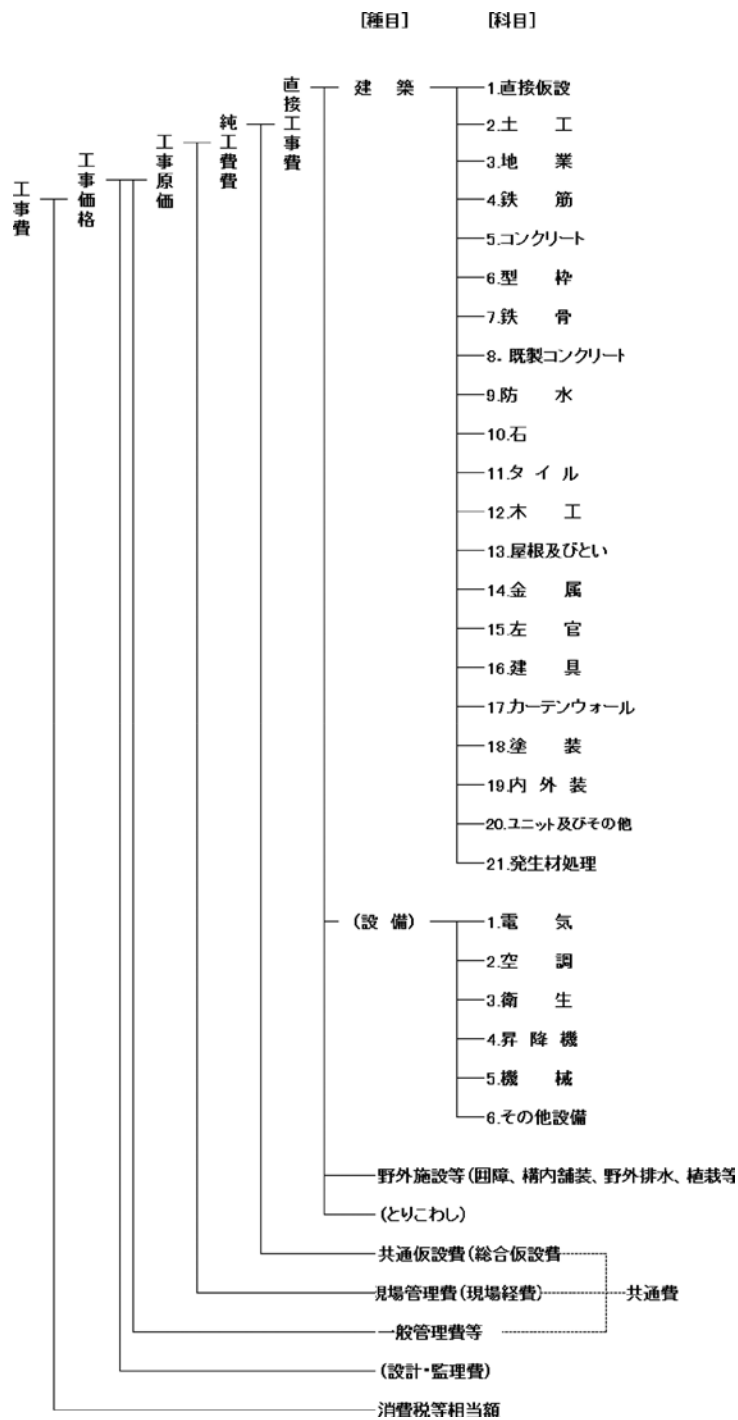
ここで重要な点は、建設会社の取り分である利益も間接費である一般管理費の中に計上されているという点である。本来、利益は企業の自由裁量に任せるべきものであろう。どの部分に利益をいくら乗せようが自由であるはずである。

だが現実的には一般管理費の中に計上されているため、按分計算することになってしまう。実務の世界では、建設会社は自社の利益を不明確にするのが慣例である。したがって、一般管理費の中に含まれているものとして取り扱う。つまり、その他の間接費と同様な手続により、按分計算を用いて配賦することになる。本論で提示する理論は、この建設会社の利益を建物勘定に振り分けるマネジメント理論を構築することである。

4.3. 統制経済と建物価格

先の工事内訳書は、建設会社が作成するものである。この工事内訳書を作成する前に、建設会社は原価計算を行う必要性が生じる。理由は、利益を追求するには原価計算が不可欠であるからである。

図表 5 工種別内訳書式による工事費の構成



出典：建築工事内訳書標準書式検討委員会制定『平成 15 年版建築工事内訳書標準書式・同解説』（大成出版社，2007 年）12 頁

この原価計算の基準を定めたものは「原価計算基準」と呼ばれるもので、昭和37年(1962年)に大蔵省企業会計審議会により報告されて以来、令和元年(2019年)まで一切変更されていないものである。

実は、建物の価格構造が建物と建物附属設備が70:30になっている原因の一因は、原価計算基準の大本の基準が戦争の影響によって70:30に至ったのではないかと、筆者は推察するものである。

諸井によれば、わが国の原価計算制度は、昭和12年(1937年)に商工省産業合理局財務管理委員会が制定した「製造原価計算準則⁽²⁾」が基に作成されたものであるとしている。

日中戦争を契機に昭和13年(1938年)に国家総動員法が公布され、翌年には価格統制令も勅令されることになり、戦争のために製品や商品の価格をコントロールする必要性があった。

価格統制を製品の製造の視点から見ると、もっとも重要な点は、原価計算が適正に行われ、適正な利益しか乗せていないか、チェックする必要性があり、先の「製造原価計算準則」が陸軍の「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」と海軍の「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」に至ったと明記されている。

この両軍の「要綱」と「準則」は、それぞれ計算方法や用語等も異なって使用されていたため、企画院により「製造工業原価計算要綱」という形で統一化され、戦争のための統制経済管理の強化に影響を与えたようである。

その後、敗戦により企画院により制定された要綱は力を失った。しかし、復興に向けて製造業はわが国にとって重要な産業であるため、昭和23年(1948年)に総理庁令により「製造工業原価計算要綱」として復活した。そして、現在の「原価計算基準」に至るのである。

諸井は、先の論文の中で「戦時下の軍国主義体制のもとでの原価計算制度が、戦後の平和主義体制のもとでも一時期、あまり手直しされることなく政府の経済運営にとって利用価値を有したことは興味深いといわねばならない。」と記述している。

上記のような経過を踏まえて、建物の価格構造が70:30になっているかを考察した場合、統制経済という戦時中の状況を鑑みると、建物(建物附属設備を含めたもの)の価格を統制するという絶対的使命の視点から、ことさら建物の価格と建物附属設備の価格を分けて考える必要性はなかったのではない、かと推論できる。当然に、その当時は、設備と呼べるほど価値ある設備はなかったのが現状であろう。したがって、建物の価格構造70:30が建設業界の慣習として残ったものと考えられる。この建物の価格比率70:30は、会計学上、税務上、大きな問題を発生させることになる。したがって、この価格比率を変える必要性があるのではなからうか。

5. 建物の価格マネジメント理論

5.1. 建設会社の利益を建物勘定から建物附属設備勘定へ移動させる

本論で提示する価格マネジメント理論とは、附属設備部分の価格比率を70:30から脱

(2) 諸井勝之助「わが国原価計算制度の変遷(前編)」LEC会計大学院紀要、2007年

却させる理論である。図表6「建物の価格マネジメント理論」を参照されたい。一般的に建物の価格比率は70：30であるが、その比率をこの図表では50：50にしている。50：50という比率は、70：30というこれまでの慣習から脱却するためのスタートラインとして目指すべき比率として明記した。まずは、50：50が可能なことを証明する必要があるからである。

70：30から50：50という比率にするには、何を移動させれば可能であるかを検証する。建設会社の利益を移動させるのである。先に工事内訳書を分析したときに、原則的には建設会社の利益は一般管理費の中に含まれていることに言及した。その利益を全て建物附属設備に移動させれば、50：50になるのである。この点を固定資産税の評価額の考え方を用いて証明することにする。

5.2. 利益移動に関する正当性の検証（1）

ここでは、価格マネジメント理論の正当性の検証のステップとして、はじめに建物の「市場価格」と「正常価格」の視点で見ていく。

固定資産税評価額は「適正な時価」（地方税法341条5号）として一般的に認められたものである。相続税の申告の際に建物評価額を求めるときには、固定資産税評価額を用いても何ら問題はない。つまり、税務署という時価に敏感なところでも認められているのが固定資産税評価額ということになる。

裁判においても固定資産税評価額が「適正な時価」であることは判例（最高裁判所平成15年7月18日、判例時報1839号96頁）を見れば明白である。実は、この「適正な時価」とは、「正常価格」を意味している。

（財）資産評価システム研究センター「固定資産評価基準に関する調査研究—実務面からの解説—」平成18年3月を見ると、「固定資産税の課税標準は「適正な時価」であり、評価によって求められるべきは「正常価格」である。正常価格とは、……家屋は再建築価格を基準として評価するものとされている。」と明記されている。

この文章の裏には、市場の取引価格には建設会社のそれぞれの事情による利益額が付加されているため、家屋についての正常価格は再建築価格を用いて算出する、つまり建設会社の利益額を排除した価格という意味である。

建設会社が作成する建築工事の請負契約書に記載される金額は市場価格である。一方、固定資産税評価額とは、建築物等に対して、市町村が固定資産税を算定するための価格である。

正常価格である固定資産税評価額は、市場価格より通常3割から4割低く設定されている。つまり、「市場価格－正常価格＝建設会社の利益」という考え方ができるのではないか。

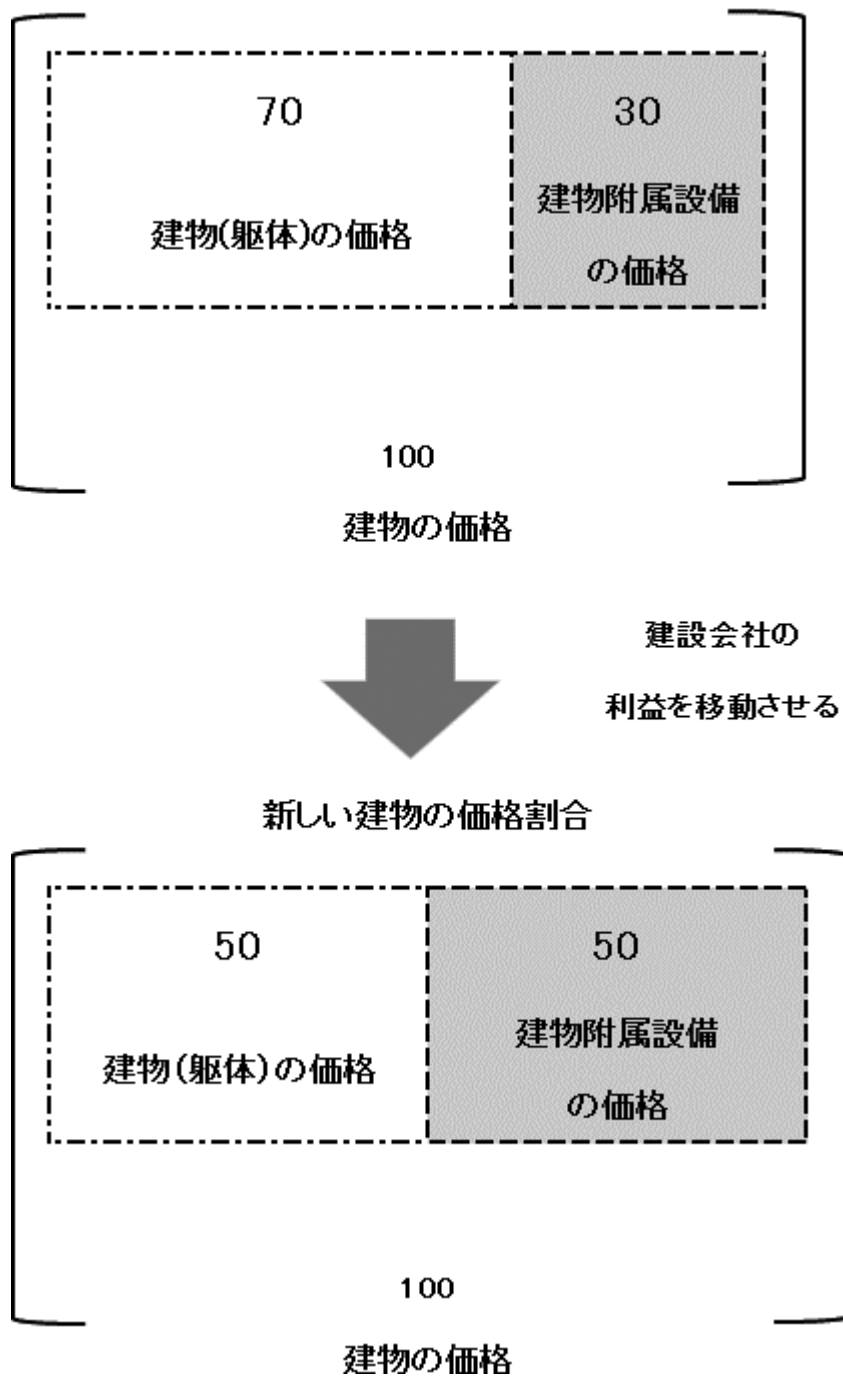
裁判所も税務署も固定資産税評価額を正常価格と認識しているのであれば、市場価格と正常価格との差額3割（建設会社の利益）は、建物の取得者としては、直ちに費用化したものである。

5.3. 利益移動に関する正当性の検証（2）

次に、建物の「再建築価格方式」と「建設会社の利益」の視点で見ることにする。

家屋の固定資産税評価基準は、再建築価格方式が採用されている。この方式以外にも、

図表6 建物の価格マネジメント理論
現状の建物の価格割合



取得価格を基準として評価する方法、賃貸料等の収益を基準として評価する方法など考えられるが、再建築価格方式は昭和26年度から継続して使用されているものである。

なぜ長い間採用され続けているのか。昭和36年3月の固定資産評価制度調査会の答申によると、再建築価格方式以外の方法は、家屋取得の際の個別的事情による偏差やはなはだしい格差が生じるので、再建築価格方式が適当であると述べている。判例でも再建築価格方式が適正な時価であると判示している。(京都地裁昭和50年12月12日)

それでは、ここでいう「家屋取得の際の個別的事情による偏差やはなはだしい格差」とは如何なる意味であろうか。

再建築価格方式のポイントとなる点は、この方式を支えている再建築費評点基準表が純工事費レベルの経費を基準に作成されているところにある。すなわち、「一般の請負工事において建築費に含まれている利潤、営業費等の一般管理費等負担金額及び現場管理費等の現場経費などは含まれていません。」つまり、建設会社の利益が各社異なるため、恣意的な利益を除外したものが、固定資産税評価額ということになる。

したがって、建設工事請負契約書の市場価格と再建築価格方式によって算出された建物の固定資産税評価額には3割から4割もの開きが発生するのである。つまり、市場価格と固定資産税評価額との差額が、建設会社の利益と考えることが可能となる。

5.4. 利益移動に関する正当性の検証 (3)

利益配分の正当性の総括的検証を「市場価格－正常価格＝建設会社の利益」という考え方を基に行う。

正常価格である固定資産税評価額は、市場価格から主に建設会社の利益を差し引くことによって算出されていることは、既に確認した。また、一般的に固定資産税評価額は市場価格より3割から4割も低いことは周知の通りである。したがって、この3割から4割が主に建設会社の利益であると断定できる。

このように推察すると、建設会社の利益であれば、この利益分は建設会社が自由裁量に設定することができるということを意味する。すなわち、建物の躯体の原価の部分に利益を上乗せすることもできるし、また建物の附属設備の部分に利益を上乗せすることもできるということである。もちろん両方の原価に利益を配分することも可能であろう。つまり、建設会社は自由に利益の配分ができるということである。

3割から4割が建設会社の利益であるならば、躯体部分と附属設備部分の価格構造比率を70：30から50：50にすることは、さほど難しい問題ではない。躯体部分に上乗せしていた利益を附属設備部分の利益にシフトすれば可能である。

建物に関して行政が建設会社の主な利益は市場価格マイナス正常価格分であると証明しているわけである。この利益をどの部分の原価に付加すべきかは、建設会社の自由裁量の範疇にある。

したがって、建物の価格マネジメント理論とは、躯体部分と附属設備部分の価格構造比率が50：50になるよう、建設会社が利益の乗せ方を調整し、市場価格が記載された建築工事請負契約書を作成することを意味するものである。

つまり、この利益分を建物勘定ではなく建物附属設備勘定に配分することにより、大規模修繕工事に発生する一部除却の問題を少なからず解消するものではないかと考察する。

しかし、この作業は、建物を発注する際に、建物を発注者（建物取得者）が建設会社に建物附属設備に価値がある建物を依頼しなければならない。もちろんその価値は、価格によって示されていることが重要であることは言うまでもない。

5.5. 現在の建物の価格設定法はコストプラス法

建物の価格比率は、一般的な建物の場合70：30であることを確認した。では、建物の価格設定はどのような考え方の基に設定されているのか、マーケティング理論を見ることにする。

価格設定の方法には大きく分類すると3つの設定方法がある。①コストを基礎にした価格設定法、②需要を基礎にした価格設定法、③競争を基礎にした価格設定法である。

現在の建物の価格設定は、①のコストを基礎にした価格設定法に該当する。この設定法は、コスト（原価）に基づいて価格設定を行うものである。つまり、原価に対して一定率、一定額のマージン（利幅）を定めて価格を設定するものである。これをコストプラス法という。

なぜ、建物はコストプラス法によって価格設定が行われるのであろうか。まず、第1に業界の慣習と考えられる。基本的に建物は積算（部材の数量計算）を基に原価計算等を行う。しがって、原価に対して一定率・一定額のマージンを乗せる価格計算は効率的といえるからである。

先に原価計算基準の歴史に言及したが、戦時中の統制経済の影響がそのまま建物の価格構造比率に残っているのではないかという点を指摘した。まさに慣習といえるものではないだろうか。

第2に建設業法の存在ある。建設業法第20条1項にて「建設業者は、建設工事の請負契約を締結するに際して、工事内容に応じ、工事の種別ごとに材料費、労務費、その他の経費の内訳を明らかにして、建設工事の見積りを行うように努めなければならない。」と規定されている。この条文をクリアーするには、原価を把握してから、マージンを一定率・一定額積み上げる価格設定が無難のように推察できる。

第3に顧客に疑念を抱かせないためです。価格設定に原価を使用しているので過度の利益は乗せないという安心感を与えるためである。

それでは、コストプラス法が引き起こす問題点は、如何なるものなのか。この点について、サイモンは「この価格設定方法（コスト・プラス法）はその名の通り、企業目標よりもコストに主に依存する。そして、少なくとも顧客や競合他社の行動を無視しているのは間違いないだろう⁽³⁾。」と指摘している。

このセンテンスからコストプラス法の問題点が明白になる。それは、企業の目的をないがしろにしている問題である。企業の目的とは、顧客満足度である。顧客が満足しなければ、企業から顧客が離れ利益も減少する。つまり、顧客の満足度を上げる価格設定になっていないという問題点が浮上する。

顧客も建物を購入する際に、建物附属設備に価値をおいたものを購入したいと建設会社

(3) ハーマン・サイモン『価格の掟』中央経済社、2016年、143頁

に要求しても、コストプラス法では、この顧客の価値の要求を建物附属設備の価格に転嫁することはできない。本来、価値は価格に反映されてはじめて価値があることが明確になるが、コストプラス法では、原価に対して一定率・一定額のマージンを乗せる価格計算のため、顧客のニーズを価格に反映できないのである。

しかし、これまで誰も不思議に思わなかったのは、建設業界では、この比率が常識と思われてきたからに相違ない。しかし、マーケティングの理論をとおして考えると、何か違和感を覚えるものである。本来、価格設定は自由であるべきではなからうか。

5.6. 価格の決め方は自由であるべき

物の値段、つまり価格はどのように決定されるべきか。一般的には原価があって、これに利益を乗せたものが価格と考えられているようである。それでは、原価を基に利益はどの程度上乗せしてよいのであろうか。無制限に利益を乗せることは可能なのか。法律で規制されているのであろうか。

ブランド商品を考えてみる。ヨーロッパのブランド商品は、ブランドのロゴやデザインが商品に転嫁されると、財布やカバン、スカーフ、何から何まで高額になる。いわゆるブランド力である。原材料は、基本的に大衆が使っている財布やカバンと大差ないものが、ブランドという価値が付加されると、驚くほど高額になるわけである。

つまり、原価に利益を乗せる上限は無いといえる。もちろん高額過ぎれば買い手がつかない状態になるため、売れなくなる。いわゆる経済学でいう需要と供給のバランスというものである。

利益の乗せ方について、興味深い記事がある。2017年11月15日の読売新聞で伊藤忠商事の岡藤正広社長（現在同代表取締役会長 CEO）へインタビューした記事である。

インタビューの中で、ヨーロッパの高級婦人服は1着150万円するが、その生地を納めている日本の会社は、1万5千円しかもっていない。つまり、材料費は売価の1%。材料費の100倍利益を乗せているというのである。「なぜ、こんなことが起きるのか。日本は原価を積み上げて値段を決めるけど、ヨーロッパは原価なんか関係ない。「この商品にはこれだけの価値がある。」という“マーケット・イン”の発想で値段を決める。」と記述されている。

つまり、物の値段、価格を考えると原価なんかに縛られる必要は全くないといえる。したがって、建物における躯体部分の価格と附属設備部分の価格も自由な発想で設定すべきである。

中世の価格設定法であるコストプラス法に執着しては、躯体部分価格と附属設備部分価格の比率は、いつまでたっても70:30になってしまう。これでは、まともな原価管理も経営管理もできないのではないか。既存のコストプラス法の考え方から脱却することが必要不可欠である。すなわち、建物の価格にマーケットインの発想を取り込んだマネジメント理論が必要と考察するものである。

6. 結論

現在の建物価格を基にして減価償却を行うと架空資産が発生し、不必要な法人税等の額

が生じ、また原価計算基準では、除却損は「非原価項目」に規定されているため、大規模修繕工事を想定した場合、適正な原価計算ができない。これを打開するためには、建物の減価償却の取得原価を小さくすること、つまり建物附属設備の取得原価が大きくなることで、建物の未償却残高が圧縮されるため、建物の架空資産化は是正されることになることを論究した。

したがって、建物を取得する経営者が、建設会社に建物附属設備に価値をおいた、またその価値が反映された工事内訳書の提出を求めることが重要となる。この理論を実践するためには、本論で問題となっている原価計算基準や架空資産の問題を経営者が知る必要性がある。しかし、多くの経営者は、建物は減価償却しておけば、何ら問題は生じないという慢心がある。原価計算基準の「非原価項目」の問題解決と同時に、経営者の日々の問題意識の向上が必要なのかも知れない。

[参考文献]

1. 大沢幸雄『建物の「除却」活用法』中央経済社、2008年
2. 小川孔輔『マーケティング入門』日本経済新聞社、2016年
3. ジャグモハン・ラジュ、Z・ジョン・チャン『スマート・プライシング 利益を生み出す新価格戦略』朝日新聞出版、2011年
4. 土屋清人『建物の一部除却会計論』中央経済社、2015年
5. ハーモン・サイモン『価格の掟』中央経済社、2016年
6. フィリップ・コトラー、ゲイリー・アームストロング、恩藏直人『コトラー、アームストロング、恩藏のマーケティング原理』丸善出版、2014年

(2020.5.20 受稿, 2020.6.25 受理)

〔抄 録〕

建物の大規模修繕工事を適正な会計処理で行った場合に一部除却損が発生するが、原価計算基準では、除却損は「非原価項目」に規定している。これでは、適正な財務諸表も作成できない。また正しい原価分析ができなければ、企業のトップは経営を管理できない。

この点を打開する新しい理論が必要となる。その理論を建物の価格マネジメント理論として本論で提示した。この理論は、減価償却を行うにあたり、建物の取得原価をはじめから少なめに設定し、その分を建物附属設備の取得原価に加算させておけば、原価計算基準が抱える一部除却損の問題を緩和させ、架空資産の額は抑えられ、不必要な税額も少なくなるという趣旨の考え方である。

現在に建物価格比率 70：30 を 50：50 にするためには、建設会社の利益を移動させれば可能である点を固定資産税評価の視点から検証した。また、現在の建物の価格設定法がコストプラス法であり、この 500 年前の価格設定が問題であることも指摘し、建物もマーケットインの価格設定にすべきである点も付け加え論じたものである。