

氏名	寺川鏡
学位	博士（経営学）
学位記番号	博営甲 第14号
学位授与の日付	2024年3月25日
学位授与の要件	学位規則（昭和28年4月1日文部省令第9号） 第4条第1項該当
学位論文題目	建設工業原価計算要綱案の意義と拡充
論文審査委員	主査教授 菅本栄造 副査教授 上枝正幸 副査教授 高橋邦丸 副査教授 山下裕企 副査 名古屋大学大学院経済学研究科教授 坂口順也

論文の内容の要旨

寺川鏡

終戦直後から現在にいたるまで、建設業経営を取り巻く状況は大きく変貌し、その必然的な結果として建設業の原価測定システムに対して要請される役割期待も変化している。このうち本論文においてとりわけ注目した状況の変化とは、①施工の外注化および②建物の大規模化と長寿命化、の二つである。大変遺憾なことに、これらの変化に対応する原価測定システムについての体系的な調査研究は、一部の例外的なものを除けば、筆者の知る限りほとんど皆無である。

本論文では、過去に実施された体系的な調査研究のうち、終戦直後の1948年に発表されたもののほとんど着目されてこなかった「建設工業原価計算要綱案（以下「要綱案」と表記）」を素材に取り上げ、その現代的な意義を確認しつつ、さらにそれを起点に更なる拡充を図るという視点から、施工の外注化および建物の大規模化と長寿命化に対応する原価測定システムを考察した。ここに「要綱案」とは、戦後のインフレ時代に作成され、当初の作成目的は統制価格の算定であったが、建設業の暴利の問題が

しばしば生じたことなどから、原価計算制度の確立が各方面から要望され、原価計算に係る規定が持つべき本来の目的である「建設工業における原価計算方法の基準を示し、あわせて適正な工事価額の算定及び経営能率の増進に資すること」をもって、当時の物価庁から発表されたものである。

この「要綱案」には現時点からみても価値ある基本的な考え方と体系が示されている。すなわち、見積り、積算、予定価格の算定を行う事前原価計算の根拠として、実際発生原価の集計を行う事後原価計算が重要であること、さらに事後原価計算において工業会計の諸勘定（材料費、労務費、外注費、経費）との有機的関連付けが保持されていたことなどである。これらは今後の新しい原価測定システムの構築においても継承すべき論点であるといえる。

一方、「要綱案」の意義の継承だけでは、「要綱案」の時代から今日までの建設業の原価測定システムに係る大きな変化である①施工の外注化および②建物の大規模化と長寿命化には対応できないことは明白である。そこで、これらの変化に対応し、発注者、建物取得者・事業者、納税者、建設業関係者、投資家等の利害関係者の信頼を得るための原価測定システムを設計するための一里塚として、本研究では、施工の外注化の拡大により生じた重層下請構造の実態を明らかにし、透明性の高い情報開示を可能にする原価測定システム、および建物の大規模化と長寿命化に対応する建物の取得から廃棄までのライフサイクルコストの検討に有用な情報を提供する原価測定システムをそれぞれ考察した。それらの研究成果をより具体的に述べれば次のとおりである。

① 施工の外注化に対応する原価測定システムの研究

施工の外注化に対応することの必要性は、「要綱案」で初めて規定された外注費にその起点がある。「要綱案」の時代から1960年頃までは、元請自体による自社施工体制であり、下請への外注費の割合は小さかった。その後、施工の外注化が進み重層下請構造による施工体制となり、今日完成工事原価報告書に占める外注費の割合は70%に達するのである。これでは、施工は下請企業が担っていることを示しているに過ぎず、その実態は不明である。つまり、外注費の増大に対する原価測定の不備により重層下請構造の実態の把握と透明性の高い情報開示が甚だ不十分なものとなり、様々な批判や課題を指摘されるようになった。

例えば、国土交通省（2016a, 18）では、施工の外注化の拡大により生じた重層下請構造における元請と下請の関係の課題について、工事の品質と安全性及び下請の労

務費へのしわ寄せのおそれを指摘している。実際に杭の施工不良や鉄骨の落下事故等不祥事が相次いでいる。杭の施工不良問題では、国土交通省（2015）においても施工管理の手続きや工程の改善策等も打ち出されたが、原価との関係についての議論は存在しなかったように思われる。また、労務費について、元請と発注者が末端の技能労働者まで流れていることを確認できる何らかの方法が必要であると主張する下請企業（阪田2014,213-214）や元請の下請に対する発注が下請の能力評価能力を欠いた発注である「丸投げ」と指摘する識者もいる（藤本2007,348-349）。

本論文では、施工の外注化の拡大により生じた重層下請構造の実態の把握と透明性の高い情報開示に対応する原価測定システムの体系がどのような内容を持つべきものなのかを明らかにする新しい建築工事原価計算方式図を提案した。

この新しい建築工事原価計算方式図では、建設工事を担う全ての企業を原価計算の対象企業とし、元請と下請の工事原価及び一般管理費配賦額と附加利潤を分離把握する。これにより、不透明な外注費は消滅し、データに基づいて重層下請構造の実態が明らかになり、データに基づいた課題解決に向けた施策、改善策を講じることが可能となる。更に、外部報告目的の視点からも透明性の高い情報開示に貢献できると考える。

建設業固有の事業特性を踏まえた有用な原価測定システムを解明するためには、企業が準拠すべき一般的な「原価計算基準」と対比して、例えば下請企業が作成した部品を組立ラインで統合化する自動車産業と同一の建設現場を元請と下請で共有して建設物をつくりこんでいく建設業を対比した議論がこれから必要であると考えられる。

② 建物の大規模化と長寿命化に対応する原価測定システムの研究

「要綱案」の時代から今日まで、建物は大幅に大規模化が進み、今後は大規模化した建物の大規模な改修工事を15年から20年毎に繰返し100年は使用する長寿命化が問われる時代となる。資金の有効運用を考える建物取得者・事業者のライフサイクルコストの検討において、繰返し行う大規模な改修工事の会計処理は、今後ますます重要性が増す課題である。

繰返し行う大規模な改修工事を行う時代に対して、現在、一般に行われている「逆基準性」による会計処理では、改修工事で撤去された部分の未償却残高を把握して除却する処理は行われていない。これでは、改修工事年度の節税効果と投下資金の早期回収を目指す建物取得者・事業者にとっては不都合である。

そこで、建物改修工事の会計処理に焦点を絞り、未償却残高を除却損に計上するための補填すべき知識の一試案を提案した。

提案にあたり、改修工事で撤去された部分の未償却残高の除却及び資本的支出と収益的支出について、「要綱案」の時代から今日までの簿記・会計学と税法基準の基本的考え方を確認した。

会計処理の実務では、建物1償却単位を法定耐用年数で償却し、改修工事を行ったときは税法の「形式基準」にしたがって修繕周期や工事金額の多寡により、形式的・機械的に資本的支出と収益的支出に区分される。この処理では、改修工事により撤去された部分の未償却残高を帳簿から除却することを想定していない。

簿記・会計の資本的支出と収益的支出の論点においては、耐用年数の延長部分等に相当する金額を資本的支出とし、残額を収益的支出とする仕訳が一般的である。しかし、この延長部分等について根拠をもって算定することは難しく、結局、実務では税法の「形式基準」により処理することになる。しかし、撤去された部分の未償却残高を算定することができれば除却することも可能であると考えられる。

本論文では、改修工事を行った場合の仕訳について、未償却残高を除去する仕訳を提案した。この仕訳を行えば、建物取得者・事業者は改修工事年度の節税効果と投下資金の早期回収を行い、資金の有効運用が可能となる。これにより、ささやかながらコストプランニング目的の視点から原価測定システムの改善にもつながることが期待できる。

審査の結果の要旨

本学位申請論文の提出を受け、2023年12月20日（水曜日）の午後1時から、5名の審査委員が集い、学位申請論文の公聴会が実施された。本論文提出者（寺川鏡）から学位申請論文の内容について30分の口頭発表（power point 利用）を受けた後、各審査委員との間で質疑応答を繰り返す形で、論文の内容について審査を行った。その後、本論文提出者は退席し、審査委員5名による審査委員会が行われた。上記論文の審査において識別された委員の評価を、長所と短所に分けて以下説明する。

1. 本論文の長所

(1) 原価計算・管理会計分野における本論文の第1にして最大の学術的な貢献は、これまでほとんど取り上げられてこなかった建設業の原価計算について、制度的側面か

ら議論した独自性の高い研究であるところに他ならない。本論文は、建設工業原価計算要綱案（1948）の意義と拡充という論文題目からも知られるように、展望的であるよりも、むしろ回顧的な議論を展開している。けれども、建設業の原価計算・管理会計論は、その発展がどのような方向性と斬新さを有しているかを確認するためにも、判定基準としての原点の特定化を必要とする。さもないければ、そこでの発展は、いかに斬新なよそおいを示すとしても、座標軸を欠いた思考の漂流に終わってしまうからである。そのような意味で、建設工業原価計算要綱案を原点とする本論文の回顧的な議論は、迂回的方法によってではあるものの、現代の建設業原価計算・管理会計論において極めて創造的な知的作業であるといえる。

（2）本論文提出者は、本論文の第1の柱である「施工の外注化に対応する原価測定システム」において、重層下請構造の実態を明らかにし、外部報告目的に資する透明性の高い情報開示を可能にする新しい建築工事原価計算方式図を提案するとともに、その期待される効果を具体的に指摘している。その意味においても先駆的であり、本研究の原価計算・管理会計分野における学術的貢献は決して小さくないものとして評価できる。また、本研究の波及的な効果として、この新しい建築工事原価計算方式図は、公共工事発注システム改革など建設業固有の原価測定システムに関する規定のあるべき姿を考えるうえで参考になりうると評することができる。

（3）これまでの有力な先行研究では取り上げられてこなかった幾つかの資料、例えば益田（1957）などを発掘し、当時の社会経済的背景を踏まえた建設業原価計算の制度的な展開を丹念に記述し考察をしている。これが本論文の第3の学術的貢献である。

（4）本論文の第2の柱である「建物の大規模化と長寿命化に対応する原価測定システム」では、建物取得者・事業者が改修工事の都度、除却損を計上し、課税所得の減額と投下資金の早期回収を行い、資金の有効運用に繋げるために必要となる補填すべき知識の一試案を提示した。これにより、コストプランニング目的の視点から原価測定システムの改善にもつながることが期待できることを指摘した。今後の研究に新たな学問的刺激を与えるものとして評価できる。

2. 本論文の短所

しかし、いくつかの問題や短所も指摘されている。3つに限定して、その重要なところをまとめることにする。

（1）第5章と第6章については検討が少し不足している部分がある。第5章につい

では、①ブロックチェーン (Blockchain) を利用するうえで考慮すべき課題 (Kostic and Sedej. 2022. Blockchain technology, inter-organizational relationships, and management accounting: A synthesis and a research agenda. *Accounting Horizons* 36 (2) : 123-141. など), ②原価計算範囲の拡大の前段階 (計算方法の調整) で生じる課題 (O'Connor and Schloetzer. 2023. Aligning performance measurement systems across the supply chain: Evidence from electronic components suppliers. *Journal of Management Accounting Research* 35 (1) : 145-171. など), ③原価情報共有に関わる機会主義的行動に関する懸念 (Drake, A.R., and S.F. Haka. 2008. Does ABC information exacerbate hold-up problems in buyer-supplier negotiations? *The Accounting Review* 83 (1) : 29-60. など), などについて言及すべきである。また、第6章の建物改修工事の会計処理についてもその主張の独自性をもっと明確にすべきである。

(2) 本論文提出者の提唱する原価計算 (原価測定) システムを導入するのに大きな金銭的費用や労力を元請企業に負担させるため、実際に導入可能であるのかは不明である。財務諸表作成目的という観点から元請企業の財務諸表を作成するためには、下請企業への外注費を計上すれば十分であろう。元請企業が外注費を綿密に管理するという意味での原価管理目的という観点からは、原価測定 (原価計算) に要する大きな金銭的費用や労力を上回る効果がどのように発現するのかを具体的に提示することが求められる。

(3) 上記の (2) に関連して、本論文提出者の提唱する原価測定 (原価計算) システムの目的および体系 (構造) について、当時の「製造工業原価計算要綱」(1948) (総理庁令) および現在において企業が準拠すべき一般的な「原価計算基準」(1963) と対比して議論すべきである。なぜならば、これまでの原価計算にかんする知見と無関連となり、学術的貢献は少なくなってしまうためである。

結 論

本論文には上で指摘したような問題が見受けられるが、本論文が有する学術的貢献と比較するとき、本論文の優秀性と価値を大きく損なうものではない。研究課題とともに指摘された問題は、本論文提出者による書き直し (再提出) ならびに今後の研究プロセスの中で考慮されそこに反映されるべきものといえるであろう。本論文は、原価計算・管理会計研究の領域ではほとんど取り上げられてこなかった建設業の原価計算について制度的側面から議論した独自性の高い研究であるとともに、とりわけ建設

工業原価計算要綱案の意義およびそれに拡充すべき内容を具体的に指摘した先駆的な研究であり、その意味において原価計算・管理会計分野における学術的貢献は決して小さくないものとして評価できる。

本論文提出者は、1977年3月に早稲田大学理工学部建築学科を卒業し、早稲田大学大学院理工学研究科建築工学専攻（建築）修士課程を修了後、1981年4月に旧建設省に入省し、2007年7月に（一財）建築コスト管理システム研究所（コスト研）に転出した。その転出中に、既に取得していた一級建築士の資格に加え、簿記・会計学・原価計算を独自で学究し、本学位申請論文「建設工業原価計算要綱案の意義と拡充」に関連する多数の研究成果をコスト研機関誌『建築コスト研究』や建設業振興基金機関誌『建設業の経理』において発表している。並行する形で、日商簿記検定1級、全経上級、建設業経理士1級、税理士試験（「財務諸表論」）などの資格取得を通じ、会計学の基礎も独学した。

本論文提出者は、コスト研を定年退職した後、2021年4月1日より、本学経営学研究科博士後期課程に在籍し、これまでの長年の実務経験も踏まえつつ、技術者の会計（事前原価計算）と会計担当者の会計（事後原価計算）の結合を図るべく、その知識の体系化を試みてきた。研究に不可欠な資料等の少なさという大きな制約を受けながらも研究資料を学際的に渉猟し、旺盛な知識欲を梃にして、本論文提出者は、研究に没頭してきた。その学問に対する真摯にして積極的な姿勢には驚かされることが少なくない。博士（経営学）を受けるに足る資格、すなわち過去の研究を鵜呑みにすることなく独立的にものを考え、構想を練り、研究を行い、その結果をまとめ上げるという研究者としての基本的な能力は、経営学研究科博士後期課程在籍期間中に十分に身についたと判断される。なお、本論文提出者は、博士後期課程在籍期間中（2021年6月11日）に、公益財団法人牧誠財団から「情報化時代に対応した建設業固有の明瞭な原価計算基準の研究—事前原価計算（積算基準）と事後原価計算の統合を前提として—」（研究20211004号）のテーマで2021年度の第一次研究助成を受けている。

以上の審査結果に基づき、5名の審査委員からなる審査委員会は、本学位論文を本学院学則第36条2項の基準に照らし、学位規則第7条第1号に規定する博士論文（経営学）として、全会一致で合格と判断し、博士（経営学）の学位を授与するに値するものと認める。