

建設業の原価計算

に関する調査研究報告書

平成9年5月

財団法人 建設業振興基金

建設業経理研究会

建設業経理研究会について

建設産業は、住宅・社会資本整備や防災等を通じて社会に貢献するとともに、地域の経済・雇用を支える重要な基幹産業であるにもかかわらず、その産業としての特性のひとつは、経営基盤が脆弱な中小企業を抱えた多重階層的な構造であるため、経営基盤を強化し、経営の近代化を図ることが業界全体の長年の課題となっている。

このため、(財)建設業振興基金では、昭和56年度に建設業経理事務士検定試験制度を創設し、適正な建設業経理の知識の普及を図ってきたところである。

この建設業経理事務士の数が、入札・契約制度の改革の一環として新たに経営事項審査の項目となり、その社会的評価が高まったことにより、時代の要請に応えるべく、建設業経理に係る諸課題に対応していくことが、ますます緊急かつ重要な状況になっている。

また、建設省では、「新しい競争の時代」の構造及び将来像を明らかにするとともに、新しい建設産業政策の基本方向を示すことによって、新しい時代に向けて建設産業が自信と活力を取り戻せるようにするため、平成7年に「建設産業政策大綱」を策定し、これを受けて「構造改善戦略プログラム」が策定されたところである。戦略プログラムでは、戦略的推進事業である経営基盤強化事業において、中堅・中小企業を中心とした企業の経営基盤の充実が一層重要となり、財務管理能力をはじめとした総合的な経営力の向上を支援することが重要な課題であると指摘している。

このような建設産業の現状を踏まえたうえで、建設業経理に係る諸課題について調査研究を行うため、平成7年11月に「建設業経理研究会」を設けた。

研究会では、次の3つの課題について各々ワーキンググループ(WG)を設けて重点的に検討することとした。

(1)建設業会計制度に関する課題(会計制度WG)

建設業者が作成すべき貸借対照表、損益計算書の様式については、建設業法施行規則において定められているが、これに関する表示方法、表示科目等について、また、建設業の特色を踏まえた会計処理の在り方等について検討する。

(2)建設業原価計算体系に関する課題(原価計算WG)

建設業原価計算において多大な影響を受ける積算と一般会計を有機的に接合するシステムの在り方、現場共通費の配賦等工事原価の合理的な測定方法、「完成工事原価報告書」の様式に関する表示問題、さらには建設業原価計算基準の設定の可能性等について検討する。

(3)建設業経理の人材育成方策に関する課題（人材育成WG）

中堅・中小建設業者の経営基盤の強化に資するため、会計関係法規、管理会計（意思決定を含む。）、税務会計、原価管理、資金管理（ファイナンス）等の知識の付与を目的とした講習会開催等の方法による、資格取得者（建設業経理事務士）へのフォロー方策等を中心とした、建設業者の事務部門の総合的な人材育成方策等について検討する。

本報告書は、上記課題のうち原価計算WGによる建設業原価計算の現状と課題に関する調査研究結果を報告するものである。

平成9年5月

財団法人 建設業振興基金
建設業経理研究会

まえがき

建設業会計の中で、工事原価計算の果たす役割は重大である。なぜならば、工事原価計算の在り方は、建設業を営む企業の損益構造を決定づけてしまうからである。

現在のところ、建設業の収益の認識は、工事完成基準を原則としているが、ここでは、完成した工事の粗利益（工事総利益）によって営業費や一般管理費を賄う方式が想定されている。また、このところ、国際会計基準の影響を受けて話題となっている工事進行基準についても、基本的には、工事原価の発生日合いが工事の進捗を決定するから、すなわち工事収益および工事総利益の計上を規定することになる。したがって、いずれの場合にあって、工事原価計算の在り方が、当該企業の期間損益の決定のキーポイントになっている。

ところが、建設業の工事原価計算については、昭和23年に当時の物価庁が、『建設工業原価計算要綱案』を公表して以来、成文化した基準をもっていないのが現状である。唯一、建設業法施行規則を受けた建設省告示において規定された「完成工事原価報告書」の勘定科目説明が、工事原価計算の手掛かりとなっている状況である。しかし、上記告示の説明は、原価の形態分類としての材料費、労務費、外注費、経費の4分類の表示上の考え方を説明するのみで、適正な原価計算の示唆とはほど遠いものである。また、工事受注活動における積算との関係についても、現状では、適切な整合性を得るに至っていない。

この報告書は、建設業経理研究会の原価計算ワーキング・グループ（WG）に所属する委員による研究成果報告書である。原価計算WGは、上記のような環境を共通の認識としながら、別記資料によるごとく、13回の開催に加え、企業訪問によるヒアリング調査を実施した。

研究会開始当初は、先に述べたような理由から、「建設工事の原価計算基準」を策定できればという願いも委員共通のものとして存在していたが、ここまでのところ、その目標には達し得なかった。残念であるとともに、主査の菲才故のことと各位にお詫び申し上げなければならない。

ともかくも、ここに調査研究報告書をまとめるに至ったことは、委員各位の絶大なるご協力、ご努力によるもので、この紙面にて心より感謝申し上げたい。また、事務局には、時にわがままな注文を提起してご迷惑おかけしたかもしれない。これまた、ここでお詫びとともにそのご尽力に敬意を表するものである。

平成9年5月

建設業経理研究会 原価計算WG
主 査 東 海 幹 夫

目 次

建設業経理研究会について

まえがき

I. 建設工事原価計算の基準化へ向けて	1
1 はじめに	1
2 建設工事原価計算の役割と特性	1
3 建設工事原価計算システムの形成	3
4 建設工事原価計算制度の体系	4
(1) 建設工事原価計算制度の概念	
(2) 建設工事原価性	
(3) 建設工事原価の区分	
(4) 「完成工事原価報告書」の様式	
5 基準化の方向	8
II. 建設業におけるコストの問題	9
1 今、なぜコストが問題になるのか	9
2 公共工事コストの問題点	10
(1) 民間工事コストと公共工事コストの区分表示	
(2) 工事別コストの開示	
(3) 外注費の問題	
3 建設業におけるコストの削減	14
(1) 戦術的コスト・マネジメント	
(2) 戦略的コスト・マネジメント	

Ⅲ. 「完成工事原価報告書」の会計情報機能	19
1 はじめに	19
2 別記様式・完成工事原価報告書の開示上の問題点	20
(1) 労務費	
(2) 外注費	
(3) 経費	
3 完成工事原価報告書の改善に関する提言	29
(1) 労務費について	
(2) 外注費について	
(3) 経費について	
Ⅳ. 実行予算の機能～中堅中小建設業における活用実態とあり方～	31
1 実行予算管理に関するルール・基準の明確化	31
(1) 原価管理における役割分担の明確化	
(2) 原価管理意識の向上	
(3) 原価に関する目標管理の明確化	
(4) 実行予算の早期作成	
(5) 実行予算の精度の向上	
2 実行予算管理充実のポイント	37
(1) 2段階原価管理システムの構築	
(2) 数量ベースの予算管理の徹底	
(3) 予算管理における重点管理	
(4) 工事中間損益管理の強化	
(5) 工事担当者の自主性の尊重	
建設業経理研究会 原価計算WG活動状況	45
建設業経理研究会 委員名簿	46

I. 建設工事原価計算の基準化へ向けて

青山学院大学 東 海 幹 夫

1 はじめに

戦後50年を経過したわが国の各種制度は、従来にない厳しい見直しと変革の場に晒されている。電気、ガス等のエネルギー関連事業、電話を取り込んだマルチメディアへの展開を模索する情報通信事業、保険制度を機軸とした医療制度、受験制度と一対となって進行してきた教育制度等、戦後体制において効果的であったシステムのいずれもが、21世紀へのシステムとして、その継続的な温存や公共的な保護を問われる対象となっていることは、周知のところである。

公共工事の施工者として産業の基幹をなしてきた建設業界においても、社会資本整備の役割の変質に伴い、さらに国家財政の緊迫した状況の影響により、伝統的な環境維持を許されない方向へと、その転換を迫られている。

そのようなマクロ的な環境変化と、建設業界の従来から許容されてきた経理体質の緩やかさへの反省から、今ほど、経理的な視点からの業界改革への声を大きくすることに躊躇しない時はない。

わが国の建設業に対しては、他の産業と同様に、規模や財務状況に応じた経理制度の展開が規定されているが、建設業経理の不明朗さを批判する場面は、決して少なくない。大規模な公共的事業を高層の重階層産業組織の維持によって完遂するという、他の産業に類をみない特殊な形態を十分に自己認識すべきことはいうまでもないが、経理問題に限っていえば、このような特別な保護体質が、経理を軽んじる体質を助長したとすれば、大いに問題視されて然るべきである。

特に、建設工事原価の領域は、積算というかなり手の込んだ見積りの仕組みを構築しながら、請負工事に対する予算管理や実績原価の把握については、業界平均的にいえば、かなり稚拙な状況下に放置したままであったと、あえて苦言を呈したい。この言に反発を感じずる企業の多いことが望ましいのである。

今、建設工事に関する原価計算について、業界における経理体質の健全化に向けて、抑って立つべき基準の構築が望まれる。これが、経営管理活動の向上にも寄与するものでなければならないことは、当然のことである。

2 建設工事原価計算の役割と特性

建設業原価計算の中核は、いうまでもなく、建設工事に関する原価を計算することである。その他付随的には、建設業以外の兼業の原価計算、特定の行為たとえば受注活動や物流活動等に関する原価測定なども、広義の建設業原価計算と呼ぶことができる。本稿では、建設工事原価計算の在り方のその基準化を論ずる。

建設業において建設工事原価を測定する目的は、おおよそ次のようなものを列挙するこ

とができる。

A. 対外的原価計算目的

イ 開示財務諸表作成目的

ロ 関係官公庁提出書類作成目的

納税目的

建設業許可業者登録目的

入札有資格業者登録目的

ハ 受注関係書類作成目的

公共工事関連

民間工事関連

実際原価（実績原価）

予定原価（見積原価）

B. 対内的原価計算目的

ニ 工事原価管理目的

請負工事の個別原価管理

工事活動全般の原価管理

ホ 全社的利益管理目的その他

開示財務諸表の作成目的は、一般的には、商法の規定に基づく定期的な業績報告において、貸借対照表と損益計算書を作成・報告するために必要な建設工事原価のデータを提供することである。出資者に対するアカウンタビリティを果たすべき基礎的な行為である。上場会社等にあつては、さらに、証券取引法の規定によって「有価証券報告書」の開示が要求されているから、該当企業は、二重の財務諸表開示が必要となっている。このあたりは、欧米諸国の「年次報告書」（annual report）による一本化した情報開示（disclosure）と異なつたわが国固有の制度として実施されている。

このような目的にかなう原価計算の基準としては、昭和37年に大蔵省企業会計審議会から公表された「原価計算基準」があるが、これは、いくつかの理由から、建設業の原価計算としては機能していない。この基準の対象企業は、家電製品、自動車、機械等に代表される一般製造業であるから、規模の大なる受注請負生産業である建設業に向かないのは当然のことであるが、その他、この基準が作成された時代背景と今日の状況とは、明白な相違があり、すでに陳腐化した基準と評価されていることにも注視しておかなければならない。

一般企業は、その他納税の目的のために会計報告書を作成するが、これは、原則として上記の開示財務諸表をベースにしたものであるから、この目的のための原価計算が特に必要になることはほとんどない。また、このデータは特別な事象を除き完全に非公開である。

しかし、建設業においては、税務関係目的による官公庁への報告以外に、重要な会計報告書の提出行為がある。まず、建設業法では、その第11条第2項において、建設業者としての許可を受けた業者は、建設大臣または都道府県知事に対して、定期的な会計関連報告書の提出が義務づけられている。また、同法第13条において、建設大臣または都道府県知事は公衆の閲覧に供する閲覧所の開設義務が規定されているから、これらの書類は原則として公開されていると考えてよい。

さらに、公的な機関の実施する工事への入札参加を希望する建設業者は、資格審査を受

け有資格業者とならなければならないが、この際、「経営事項審査」（いわゆる経審）と呼ばれる企業評価制度が実施されるから、その中心的なデータとして財務関連データが使用される。これに関する個別企業の資料は公開されることはないが、建設省建設経済局は、定期的に、建設業の適切な区分に従った経営分析結果を『建設業の経営分析』として公表している。

建設業者の対外的な会計報告書と建設工事原価計算の関係は、以上のようなものであるが、建設業者は、個々の工事の受注目的のために、見積計算としての建設工事原価計算を実施する。通常、「積算」と呼ばれる行為であるが、特に、公共工事については、公的機関ごとに積算の基準や要領を公表しているから、これに従った原価計算がなされる。また、民間工事については、発注予定者との間で、請負工事費見積書等の書式で工事原価を提示する。

以上が、対外的な行為との関係で実施される原価計算とその情報開示の状況であるが、企業内的には、建設工事原価計算は、主として原価管理の目的との関係で重視される。受注を決定した工事については、見積時の積算とは異なった目的のために当該工事の実行予算が作成される。建設業の原価管理は、原則として、この実行予算による工事原価管理が中核となる。実行予算と逐次集計される実績の原価との対比、そしてその差異分析が、予算内で完了させるべき工事を進行させることになる。

なお、受注工事原価に関するこのような原価管理過程は、建設工事が常に一品生産であるとはいえ、その後に発生する工事に対して、有効な管理データを提供してくれることが多い。

建設工事原価計算の目的としては、企業全体の利益管理や関係する経営意思決定に対して効果的な情報を提供するということが加えておかなければならない。

3 建設工事原価計算システムの形成

前述の建設工事原価計算の目的のすべてに対して、一般的な基準が制定されることは理想的であるが、常識的には、原価計算システムとの関係では、次のようなグループ化が適当であろう。

A 制度的に実施することが望ましい原価測定

一定の経常的「基準」の制定が望まれるもの。

B 特定の目的のために頻繁に実施される原価測定

特定目的に限定した「基準」の制定が望まれるもの。

C 改善、選択的意思決定等のための原価測定

目的・内容に即した手法の開発を普及することが望まれるもの。

Aの制度的に実施することが望ましい原価測定は、受注した工事について実行予算を作成し、これに対応して実績原価を把握していく建設工事原価計算の過程である。わが国において、この領域をカバーしている基準はない。わずかに、建設業法施行規則に則った建設省告示において、「完成工事原価報告書」の科目定義に原価計算のにおいを感じ取る程度である。現代の諸環境に鑑み、早急な基準化の方向が望まれる。

Bの特定の目的のために頻繁に実施される原価測定とは、受注目的のための「積算」が

これに該当する。これについては、現在、建設省、運輸省、農林水産省等が、個々のニーズに基づいた積算基準を有している。概念的にはほぼ同様の基盤の上に立っているが、所々に同じ意味でありながら別な用語が使用されているため、近々の調整が必要と思われる。また、この領域は、Aと密接な関係を有しているが、同一基準に盛り込むには、目的観の相違から生ずる異質な部分を多く持っているので、別個のものとして理解しておくことがよいと思われる。具体的な例示としては、積算では、外注行為を想定して生産物の原価を見積もることはないが、受注後の実行予算では、協力企業による外注作業を前提として予算原価を計算する、などである。

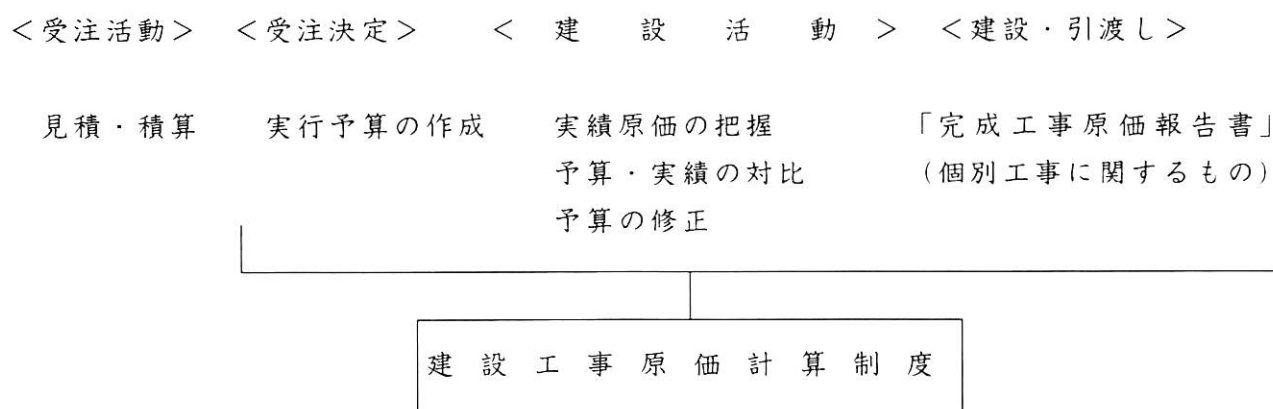
Cの改善、選択的意思決定等のための原価測定は、いわゆる特殊原価調査（経営意思決定原価調査）に該当するものであるから、Aのような意味の基準化には馴染まない。本稿の対象とする建設工事原価計算の基準化がAに関するものであることは、いうまでもない。

4 建設工事原価計算制度の体系

(1) 建設工事原価計算制度の概念

本稿で志向する「建設工事原価計算制度」は、建設企業が発注者から請け負った建設物の生産につき、次の図表－1のように、1つの常時継続的なシステムの中で実施される原価計算をいう。

図表－1 建設工事原価計算制度の概念



以上のシステムの特性は、まず第1に、実行予算における予定工事原価の測定と実績に基づく実績工事原価の測定という、2つの異なった原価計算の仕組みの統合である。すなわち、この建設工事原価計算制度の基本目的は、次の2つである。

A. 適正なルールに基づいた適切な「実績完成工事原価」の計算

B. 受注工事に対する効果的な「建設工事コントロール」の実施

Aについては、前述したように、未だ、建設業界において一般に公正妥当と認定された基準が存在しないことへの積極的な整備であるが、Bについては、個別的にはかなり精緻な仕組みを散見しないわけではないが、これが実績原価計算システムと調和

的であるかが問題である。ここでは、両者のシステム上の統合に強調点を置いている。計算や経理の分野へのコンピュータの浸透により、形式的な統合は普及しているのかのごとく判断されることも多い。しかし、包括的な意識の下で、次のような3つのコントロールに関する機能が有効に発揮されているケースは少ない。

- a 目標管理型コントロール
- b 軌道修正型コントロール
- c 事後分析型コントロール

受注工事の原価すなわち一品生産の工事原価に関する一連の測定と管理のシステムは、他の工事に対して適切な原価情報を提供する。建設業界では、常に異なった製品の生産を実施しているものであるから、過去の経験による標準化は、あまり効果的でないという意見が主流であった。そのために、原価計算領域でそれなりの評価を得ている標準原価計算は、こと建設業界では、馴染みの薄いものとして受け取られている。しかし、積算に関するデータ構築の手法やその計算の仕組みそのものは、まさに標準原価計算における標準であり、さらには、建設工事におけるある種の工事（タイル工事、左官工事等）は、今でも工事作業による類似的作業の反復が主体となっているから、伝統的な標準原価計算の生きる場は、大いに存在するものと考えている。

もっと積極的な視点からは、国家全体で高コスト構造体質の是正が叫ばれる今日、建設工事におけるコストダウンへの要求は、日増しに厳しいものとなってくると予想され、このような意味を含めた原価管理体系の構築にも、こういった原価計算制度は、その中核としての役割を期待される。

こういった副次的な目的をも取り込んだものが、建設工事原価計算制度である。

(2) 建設工事原価性

建設業法第2条では、「この法律において「建設工事」とは、土木建築に関する工事で別表の上欄に掲げるものをいう。」として28種類の建設工事を列挙している。建設業において、建設工事原価計算の基準を模索するときには、基本的には、この規定にいう建設工事の原価算定を思考することが適切と考える。したがって、ここでは、建設業法に規定する「建設工事」に係る原価を「建設工事原価」と定義する。

この定義について純粋に原価性を有するものは、「純工事原価」あるいは「純工事費」である。建設工事の遂行には、工事現場の管理が不可欠である。純工事の円滑な遂行を支援する行動として現場管理があるから、建設工事原価は、純工事原価（純工事費）と現場管理原価（現場管理費）から成ると考える。

したがって、理論的な意味からの建設工事原価は、次の算式からなる。

建設工事原価＝純工事費＋現場管理費

以上の範疇に属する費用が、本来の建設工事原価性を有すると定義することが望ましい。

しかし、建設業が実施する建設工事では、自らの機能の中に、建設工事に付帯あるいは付随する諸作業を一体化して実施することがある。その典型的な例は、設計監理に関する作業である。建設物の設計、工事監理等の業務については、「建築士法」によって特別な規定が設けられており、建設業法の建設工事の範疇には属していない。

したがって、一般的には、発注者がこの作業を他者に依頼する方式を採用するか、企業自身の中に設計監理有資格者を保有して包括的に実施する方式かによっている。

また、受注の営業活動に際して、その工事受注に特定の費用が発生し、当該工事の受注に成功した場合、税法は、原則として、これらを工事原価に算入して処理することを求めている。原価計算理論からすれば、こういった費用は、販売費及び一般管理費としての原価すなわちピリオド・コストとして認定するが、生産活動の原価たるプロダクト・コストとは考えない。

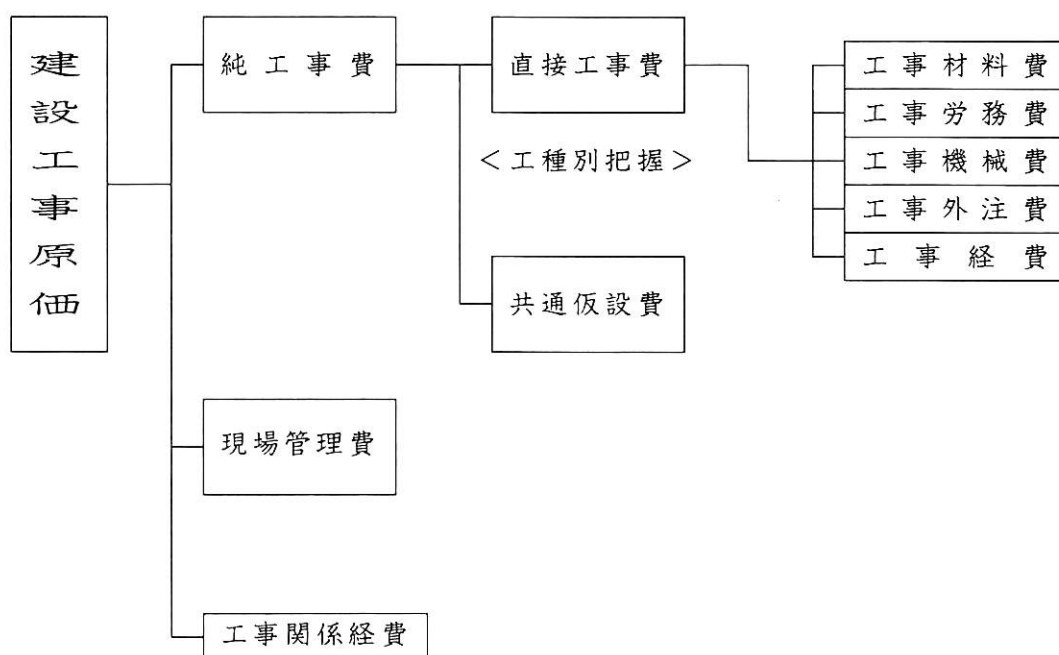
さらには、建設業界には、保証会社による独特の財務制度がある。公共工事の資金繰りを円滑にするために一定の資金を保証会社が保証する方式であるが、企業はこの保証財務制度に対して一定の保証料を支払う。会計学あるいは原価計算の理論では、財務活動に伴う費用は営業外費用として処理される。しかし、この種の保証料は、特定の工事に関する費用であることが明白であるから、工事原価に算入される実務を採用する企業もある。

このように、建設工事の原価性は、厳格には純工事費と現場管理費から構成されるべきものとして性格付けるものであるが、その他、異なった視点からの例外的な処置を個別に検討しなければならない課題を抱えているといえよう。

(3) 建設工事原価の区分

以上、建設工事原価計算制度の概念、および建設工事原価性の吟味に関する試案から、さらに、建設工事原価計算制度における建設工事原価の区分について、次の図表－２のような体系を提案する。

図表－２ 建設工事原価の区分



繰り返すまでもなく、以上の区分は、実行予算に基づく原価計算と実績把握の原価

計算との統合を前提としているので、両者の調和が特に強調されている。

以下、重要なポイントを列举的に指摘しておく。

- イ. 建設工事原価は、本来は純工事費と現場管理費から成るが、その他建設工事に直接的に跡付けることのできる諸経費（ここでは工事関係経費と仮称）を限定的に取り込む。しかし、本来の建設工事原価とは峻別する。
- ロ. 純工事費は、積算の慣行を尊重して、工種別に直接的に発生する直接工事費と、工種に共通的に発生する共通仮設費に区分する。直接工事費は、受注工事が複数の工種になるものは、原則として工種別に測定する。
- ハ. 直接工事費は、工事材料費、工事労務費、工事機械費、工事外注費、工事経費に区分する。近年の機械化の動向を考慮して、従来の慣行に加え、機械費を独立的に扱う方法を提案する。
- ニ. 工事外注費については、可能な限り、材料費、労務費、機械費、経費の細分をもつ。いずれの区分設定においても、企業規模や工事関与の総合性・専門性の性格等を十分に考慮して、重要性の原則が適用されて然るべきことはいうまでもない。

(4) 「完成工事原価報告書」の様式

建設業原価計算制度において実施された原価測定の結果は、その理念を尊重して集計・報告されなければならない。企業内部的には、定期的に（一般的には月次で）報告するシステムを構築すべきである。もちろん、企業規模等から、それ以外の方法が選択されることはよいが、経営管理の情報として活用する意識が強調されていなければ、この制度は生きたものとはならない。

また、より難解な課題は、外部への開示を目的とした「完成工事原価報告書」の様式である。周知のごとく、現在の外部情報としての開示は、上場会社等の有価証券報告書と建設業法規定の許可業者の届出情報の開示である。そのいずれも、材料費、労務費、外注費、経費の4区分法による完成工事原価が記載されている。これまでの議論によって、この4区分法による経常的な原価計算の不十分性は、大いに理解されたことと思う。したがって、従来型の様式に何らかの改善がなされるべきことは、業界および監督官庁のいずれにおいても、当然の了解と認識されなければならない。しかし、このことが即時に、前述したような建設工事原価の区分による情報開示の様式への変更に結び付かない。会計情報の開示、特に原価情報の開示は、いずれの国においても、企業秘密の性格を内包したものとして保護されるべき対象と考え、限定的に取り扱われているからである。

いずれにしても、「完成工事原価報告書」の定期的な情報開示（ディスクロージャー）は、一方において現代経済・社会システムの環境変化に適切な対応をしたものとして重要な検討対象となるが、他方、業界及び関連機関の十二分な理解とコンセンサスの上に成り立つものであり、軽々に結論的な提言を成し得ないところである。

5 基準化の方向

公共工事の在り方については、当該工事のコスト・ベネフィット分析や経済性計算の導入が検討されるであろうし、長期的な視点からのライフサイクル・コストイングを重視した建設物マネジメントが不可欠となるであろう。近々、改革への踏出しが着実に実現していくと予想される。と同様に、ローコストで良質な建設物の生産を可能にする建設業者の選別が進行し、経理の健全化に向けた施策が企業内外でのキーポイントとなることは、早晩の動向と予想される。

(財)建設業振興基金の実施した「建設業経理の実態調査」(平成9年3月)においても、企業規模や工種の違いによって、原価計算実践にかなりの精粗があることが顕著な事実として判明している。建設工事原価計算に適切な基準(指針)がないことが、業界の経理体質に重要な偏向をもたらしていると考えるのは、少し我田引水的な思考であろうか。

建設工事原価計算に関する基準化は、その成果の確認を21世紀へ持ち込むことのできない課題と考えている。

Ⅱ．建設業におけるコストの問題

中央大学 木 島 淑 孝

1 今、なぜコストが問題になるのか

周知の通り建設業は古くて新しい業界である。そして昨今、その建設業に直接・間接に関連する問題が新聞紙上を賑わしている。それらは、入札談合、ゼネコン汚職、バブル処理（不良資産処理）、公共工事コストなど多岐にわたる。その問題点の指摘や批判は強弱こそあれ、決して新しいものではなくその多くは従来から繰り返して提起されてきたものである。そして、第三者的見地（たとえば国民）からすれば、その根本的改善は遅々として進まず、真の解決には道遠しの感を否めない。

建設投資額は、1995年ベースでいうと国内総支出（名目G D E）の約2割にあたる80兆3500億円（建設省「建設投資推計」）に達している。その額は総固定資本形成中約6割を占める。その意味では建設業が日本経済に占める地位はすこぶる高いといわねばならない。建設業は日本経済界のリーダー的存在であってしかるべきはずである。建設業が果たすべき社会的役割の大きさは自明である。したがって建設業が負うべき社会的責任もそれ相応に大きいことになる。

加えて、建設業の需要先の46.2%が官公庁であり（通商産業省「我が国産業の現状」）、公共工事の資金源は国民の負担する税金である。その額はすこぶる大（1996年度における国および地方の公共事業の工事費合計は29兆円に達する）である。いうまでもなく、国民の側からすれば、税金は合理的に使用されるべきであり、その使用内容について国民の知る権利は保証されるべきものでなければならない。国民の意識は「税金をとられる」という意識から「税金を支払う」という意識へ変化しつつある。「とられた」税金がどう使われたかには関心は低くとも、「支払った」税金の行方には関心は大きい。こうした意識は使用された税金が巨額であるほど大きくなる。そして不幸にも長年培われてきた建設業界への漠然とした不信感が公共工事に対しての社会的関心の度合いを高めている。今、公共工事の在り方が社会的問題とされる所以である。

今回提起された公共工事コストの問題に対処する建設業側は自らのコスト削減問題としてとらえざるをえなくなる。それは契機としては公共工事コストであっても、建設業の将来を見据えた場合、公共・民間の区分を超えた問題でもある。

コストに対する甘い体質は建設業界自らが認めるところでもある（「朝日新聞」1997年3月30日朝刊、今村治輔（社）建築業協会会長・談）。建設業はこれまで「護送船団方式」で経営されてきたという。つまり「景気が悪くなれば公共工事が増えるという甘え」

（同）の構造に浴してきた。今回の問題提起は、単に公共工事コストに限定することなく、従来どちらかといえば他の製造業に比べてコスト意識が低かった建設業界にコスト改善機会を与えるものとして敷衍的にとらえるべきであろう。建設業はそうした甘い体質から脱却すると同時に、日本産業界のリーダーたるべき姿勢を真に確立し、社会の要求に応えていかねばならない時代を迎えた。ここでは建設業のコストに潜む問題につき検討することに

する。

他方で、建設業も国際競争の大波に洗われる時代がやってくる。グローバルな競争市場にあって競争優位を獲得するためには、コスト・リーダーシップを獲得する必要がある。その段階ではコストに対する意識はいやが上にも強化されなければならない。

2 公共工事コストの問題点

工事コストについて言及するに当たり、まずは公共工事コストについて触れなければならない。公共工事は前記に示したように、建設業経営の重要な部分であるし、以下示すような多くの問題を抱えるからである。

建設業の受注先の50%近い部分は官公庁である。公共工事高が完成工事高の50%を超える企業は34.7%を占めている。特に土木建築では47%、土木では58.5%の企業が、公共工事高が完成工事高の50%を超える（建設業振興基金「建設業経理に関する実態調査」、以下「実態調査」という。）。これからも窺えるように建設業は公共工事によって支えられるところは極めて大ということになる。

公共工事コストの問題は最近富に高い関心を引きつつある。それが、建設業界あるいは建設企業内部の問題としてではなしに、建設業界外部者からストレートな形で投げ掛けられたところに注目すべきものがある。そしてこの問題は会計なかんずく原価計算に密接に関連するものである点でわれわれの関心を呼ぶ。この問題に対しての動きは、すでに建設省の公共工事コスト削減行動計画、日本建設業団体連合会、土木学会（「建設サービスのコストと価格縮減検討特別研究委員会」）などにもみられるが、特に今回の政府「公共工事コスト縮減対策に関する指針」の決定は、財政改革など政治的な色彩を帯びるとはいえ、建設業界としては等閑視することはできない問題であろう。そうした政治的動機とは別に、これら一連の問題提起には、中立的立場からも公共事業コストの削減策を検討しなければならない危機意識が存在していることを無視することはできないはずである。そしてそうした動きが発現する背景には、従来の公共事業コストの不透明性に対する不満と懷疑が依然として国民の中に沈潜しつづけていることを暗示するものなのである。

そうした環境において、公共工事コスト削減の努力と当該コスト情報の開示の改善は当然の要求として具現する。特にバブル以降、民間工事コストに対しても同様の問題提起がなされつつある。つまり工事コスト削減については公共・民間において同次元の問題である。とはいえ、公共工事コストの開示問題は民間工事コストのそれとは本質的に異なる。すなわち、民間工事コストの開示は、他の製造業における製品原価と同等であるから、適正な公表財務諸表を作成する範囲で行えば社会的承認を得ることが可能である。しかし、公共工事コスト情報の開示はそれと異なった視点からの国民の理解を可能ならしめる形で行われなければ意味がない。そのためには、その開示内容には、民間工事コストに比べて透明度の高い情報が盛られていなければならない。

現在、一般に公表される建設工事コスト情報は公表財務諸表に付属する完成工事原価報告書においてない。しかし、その報告書は、一会計期間における当該企業の全工事に関わる総コストを、材料費、外注費、労務費、経費に区分して一括表示しているに過ぎない。

この開示方式は期間損益と財政状態を中核とする期間比較を旨とした財務会計的関心からは有効であっても、工事コストの合理性についての情報を与えるものではない。ましてや工事原価の管理に有用な情報をそこから抽出することは不可能である。換言すれば、その開示情報は、現在提起されている諸問題に何一つ応えるものはないのである。

あるべき姿としては、第1に、この完成工事原価報告書の原価は民間工事に関する情報と公共工事に関する情報とに区分表示すべきである。第2に、情報閲覧の範囲に一定の制限を設けるとしても、前述の背景に照らして、公共工事については工事別コストを開示することである。そして第3には、工事コストを不透明にしている外注費になんらかの改善を施して開示することである。それらが、従来の建設業の体質からみて、一朝一夕にして実現することはないとしても、少なくとも公共工事コストに関しては、これに向かったの自助努力を積極的になしえないとすれば、現在の問題提起に応えることは不可能である。

(1) 民間工事コストと公共工事コストの区分表示

実態調査結果によれば、公共・民間工事別完成工事高を現在「開示している」建設企業は28.6%に及んでいる。さらに、「現在は開示していないが開示する可能性がある」と応えている企業が60.7%に達している。業種別にみると、「開示不可能」と回答した企業は、土木建築が5.7%、土木が8.9%、建築が8.3%と少ない。この傾向は、完成工事高や規模（資本額）が小さい企業より、大きい企業の方が開示に前向きであることを示している。これにより、建設業における民間工事コストと公共工事コストの区分は実務的にも困難な問題ではないことを暗示する。その結果を、両者の区分について建設企業はすでに当然のことあるいは覚悟している証しと解釈できるとすれば、現実にはほとんどそれが実行されていないのは、制度的な要請がないか稀薄であるからとしか考えることができない。コストを開示することに拘泥する企業は建設業に限ったことではない。建設業にしてもできうれば開示しないままでありたいはずである。それにもかかわらず実態調査結果が示すものは、制度的要請さえ煮詰まり、具体化されさえすればこの問題の解決はそれほど困難ではないということである。

(2) 工事別コストの開示

この問題解決は大きな困難を伴うことが容易に予想される。この問題に関する実態調査結果は少なくとも手元にはないので、にわかに判断を下すことは危険であろう。その危険をおかして、あえて推論すれば、この問題解決について建設業界の自助努力を待つことは無理である、という結論に容易に達する。建設業の工事別コストは一般製造企業にすれば製品別製造原価に該当する。これを製品別に開示するという提起は20年以上前、学会や国会でなされ、論議されたが、結果は否であった。その理由は企業秘密の保持である。製品別の製造原価が開示されることは企業自ら裸になるに等しく、言語道断であるという様相のまま論議は終焉した。他の業種にそれを要求することができないまま、建設業にそれを求めることは明らかに公平性を欠く。

しかし、それは民間工事コストにいえることであって、公共工事コストに関しては別問題としなければならない。公共工事はこれまで述べてきたように、その資金源が税金である。公共工事コストが正当なものであるかどうかは検証される必要がある。

それには、公共工事コストは工事別に開示される必要がある。もちろん、それを完成工事原価報告書による開示という形式によらねばならないことはない。けれども、形はどうであれ、国民が納得する形で公共工事別コストは第三者によりその正当性もしくは合理性が立証されてしかるべきである。そのためには、公共工事部分に限っては、建設企業の企業秘密の維持は制約を受けることになる。それが公共工事を請け負う前提であると考えるべきであろう。

(3) 外注費の問題

建設業における外注費は、一般製造業における「外注加工費」と「買入部品費」の性格を併有すると考えられる。前者は、材料支給により下請企業に加工のみさせその加工賃を支払うために発生する費用であり製造経費として扱う。これに対して後者は、自己の完成品に使用する部品を外部から買い入れた場合の費用である。買入部品のケースには、その部品に使用する材料の購入と加工を下請企業に任せる場合と、他企業が自由に完成した製品を部品として買い入れる場合とがあるが、両者を同一に扱い、材料費とする。

建設業において、「労務提供型の下請費用」は「外注加工費」に、「材工共の下請費用」は「買入部品費」に相当すると考えられるが、その両者を「外注費」としている。また、外注費の実体は労務費で構成される場合もあるが、概していくつかの原価要素が複合する費用であることが多い。それは純粋要素費用としての材料費、労務費、経費とは性格を異にする。完成工事原価報告書ではこれらの性格の異なる費用を並記させている。しかも、実態調査結果によれば、工事コストに占める外注費の比率は以下に示すように非常に大きい。それらの事柄が工事コストを不透明にする。

業 種	外注費	材料費	労務費	経 費
土木建築	70%	11%	7%	12%
土 木	53	20	11	16
建 築	71	12	6	11
設 備	46	30	7	17
職 種	51	24	13	12
全 体	60%	18%	8%	14%

そもそも外注費は純粋な意味では原価要素ではない。厳密に言えば、工事のコストは工事の価値を形成する要素でなければならない。工事の価値を構成するのは外注費ではなくて外注費を構成する原価要素である。建設業において外注費は、慣行上、便宜的に使用してきたに費目に過ぎない。コスト測定上の便宜で外注費を使用しなければならない必然性はコンピュータの発達した現在、存在しない。

外注費は材料費、労務費、経費に分解すべきである。元請が工事の一部を下請に発注する際、当該工事のコストの内訳を示す工事費明細書を提出させることによって外注費の内訳は容易に把握しうるはずである。労務型請負工事であれば労務費項目に別途表示させる。材工共の請負工事であれば、材料、労務費、経費に分解し、その金

額を各費目に別途表示させることにする。

たとえば、甲社は工事Kにつき丁と受注契約したが、その工事の一部（K-1）につき乙社に材工共の請負の契約を行った。乙社は請け負った工事（K-1）の一部につき丙社と労務型請負（K-2）の契約をした。丙社、乙社は、請け負った工事の完成につき、それぞれ当該工事の費目別コストを記載した工事原価明細書をそれぞれの元請企業（丙社は乙社、乙社は甲社）に提出することが義務づけられている。これにより、乙社の工事原価明細書の労務費項目には、乙社固有の労務費と丙社の労務費とが内訳内容として表示される。そして、甲社の工事原価明細書には、甲社固有の材料費、労務費、経費と乙社の工事原価明細書に記載された要素別のコストがそれぞれの項目に別途記載される。この際、乙社の労務費欄には乙社固有の労務費と丙社外注労務費が別項目として記載される。そして、甲者の工事原価明細書には甲社固有労務費と乙社外注労務費（乙社固有労務費と丙社外注労務費の合計額）が別途表示される。

この関係をモデルにより以下に示す。金額は架空である。

丙社の乙社に対する 工事原価明細書（K-2）			乙社の甲社に対する 工事原価明細書（K-1）		
労務費	100円		材料費	2,000円	
経 費	50		労務費		
	<u>150円</u>		乙社固有労務費	400円	
			丙社外注労務費	<u>100</u>	500
			経 費		
			乙社固有経費	100円	
			丙社外注経費	<u>50</u>	<u>150</u>
					<u>2,650円</u>

甲社工事原価明細書（工事K）		
材料費		
甲社固有材料費	5,000円	
乙社外注材料費	<u>2,000</u>	7,000円
労務費		
甲社固有労務費	1,000円	
乙社外注労務費	<u>500</u>	1,500
経 費		
甲社固有経費	350円	
乙社外注経費	<u>150</u>	<u>500</u>
		<u>9,000円</u>

上例は、甲社が単一の工事を請負施工した単純なケースを示したが、複数工事を請負施工する複雑なケースでも原理は同じである。こうすることによって、工事Kのコストは材料費、労務費、経費によって表示される。甲社は、工事原価明細書を基礎として完成工事原価を作成する。問題は、孫請け、曾孫請けと工事が外注された場合、末端の建設企業にこの工事原価明細書を作成する能力があるかどうかである。しかし、それは各企業の努力の問題であって、制度化されれば自助努力によって解決する問題である。要はこれまでの慣行を克服する意思が建設業界にあるかどうかである。

3 建設業におけるコストの削減

すでに指摘したように、特に中小規模の建設業におけるコスト意識は他の製造業に比べ、これまで稀薄であったといわねばならない。しかし、すでに触れたように、やがて建設業界もグローバルな競争に突入することを避けることはできなくなるであろう。そうした状況になった時、企業が競争優位に立てるかどうかは、コストリーダーシップを握れるかどうかにかかっているといえよう。そこでは、工事コスト自体の削減は元より、工事の企画段階から廃棄に至るまでのスパンで発生するコストすなわちライフサイクル・コストを視野にしたコスト削減と品質維持の視点からの検討がなされなければならないであろう。

一般にコストの削減は、経営条件を所与とし常軌的に行う戦術的コストマネジメントと経営条件自体を変革することによって行う戦略的コスト・マネジメントに分類される。建設業におけるコスト・マネジメントもこうした観点から、コストの低減もしくは削減を図る時代が到来したとしよう。

(1) 戦術的コスト・マネジメント

一口に戦術的コスト・マネジメントといっても、それを実施する技法は多岐にわたる。ここでは、従来、建設業には適用しにくいといわれてきた標準原価管理とすでに実際に多くの企業で実施されている実行予算管理について触れることにする。

① 標準原価によるコスト・マネジメント

標準原価管理はあらかじめ科学的に設定された標準原価により製品の原価を計算し、事後的に実際に発生した原価と対比して、その差異（標準原価）を把握し、その原因を分析することによって継続的改善を図る技法である。標準原価による原価管理法は歴史的には大きな役割を果たしてきたし、企業によっては現在なおその威力を喪失してはいない。最近、戦略的コスト・マネジメントの技法ばかりが関心の的になっているが、経営条件をそう簡単に変更することは困難であるし、それが真に効を奏するためには、その背後で着実に日常的なコストの削減に努力が払われていることが必要なのである。

管理のための標準は費目別あるいはコスト発生場所ごとに設定されることが必要である。その標準の設定には相当の手数を必要とする。したがって、原則的にいえば、標準原価の変更やその都度の設定を要する生産品には適用効果が低いことにな

る。その意味で、受注生産形態をとる建設業は標準原価管理を適用しにくい典型であるとされてきた。けれども、建設業であっても標準原価管理が全く適用できないと断ずるのは幻想である。そもそも標準原価管理の主たる対象は材料費と労務費である。なかんずく後者は歴史的にみても標準原価管理の中核的对象であった。最近、標準原価管理の役割が終焉したかの声を聞く。しかし、それは機械集約型の企業についてであって労働集約型の企業においては正当な判断ではない。建設業における機械化の進展には目覚ましいものがあるが、まだまだ労働集約型企業も多い。しかも、よく観察すれば、企業によっては反復的作業や規格材料に依存している事実が意外に多いことに気付く。建設業といってもその種類は多い。規格ユニットを生産しておき、それを組み立てることによって製品とする建築企業（たとえば建売り住宅業者）や、一定の作業の組み合わせにより工事を施工する企業（たとえば特定工種請負企業）の場合には、使用材料や作業時間を標準化することにより、部分的にせよ標準原価管理の適用は可能であるはずである。また、工種別に作業標準を設定しうる余地も十分あるから、これを実施することにより外注費あるいはその構成費目に標準原価を設定して管理に役立たせる余地も十分あると思われる。要は、神話を盲信することではなく、その適用可能性を検討するかどうかである。

② 実行予算によるコスト・マネジメント

現代の企業は計画と統制によって経営される。建設業においても同様である。しかし、建設業で経営計画を策定している企業は56.9%と、他種製造業に比べて低い（建設省「建設業の構造分析」平成7年）。建設業のコストの管理は実行予算によって行われることが多い。実行予算は、工事を実施するに際してその工事に要するコストを積み上げることによって作成する計算書であるが、通常は工種別にコストを集計する。この実行予算の作成方法は、工事を受注した段階から見積書を基礎として作成する、見積書に必要な修正を施して作成する、見積書とは別途作成する、見積書自体を実行予算とするなど千差万別である。いずれの方法にせよ実行予算を作成している企業は50.4%、していない企業は40.0%、無回答 9.6%となっている（実態調査結果）。さすがに大企業は90%を超えているが、中小企業になるとその実施率は極めて低い。ちなみに別の調査によれば、実施している企業は70.8%である（「建設業の構造分析」）。

実行予算は工事の達成可能な目標原価を示すから、工事の進行過程あるいは工事終了時に実際に発生したコストと対比し、予算差異を算定しなければならない。いわゆる予算統制である。予算差異を算定するだけでは実行予算を作成した意味は半減する。予算差異は原価管理上の必要に応じて分析され、それが生じた原因を究明し、責任の所在を明確にするとともに次工事の改善に役立てなければならない。建設業の原価管理は、原価要素別に行うと同時に、工種別に行うことが有効である。したがって、実行予算もそれに適合するように両者を行と列とするマトリックス形式で作成する必要がある。わが国におけるその実施状況は、工種別のみの企業が多く（45.2%）、要素別は少ない（8.5%）。ちなみに両者併用企業は22.3%である。理想的には両者を併用する形式が望ましい。というのは、工種は機能であり、管理

は機能よりも発生コスト別の方がやり易いからである。

また、管理方法については金額だけで管理を行っている企業が41.2%、金額と物量の両方で管理を行っている企業が55.4%で、後者が前者を上回っている（実態調査結果）。このことはコスト・マネジメントの在り方としては望ましい結果を示している。コストという金額情報は物量と単価の積としての情報である。コストの管理は物量と単価の管理に分解される。単価は当該企業独自の制御を超える場合が多く、物量は原則として当該企業の制御可能性が大きい。しかも、管理のレベルは現場に密着することが有効であるから、そのレベルでは金額という抽象性の高い数値よりも、個々の活動を直截に写像する物量値の方が管理される人間には理解し易いのである。

実行予算の具体的内容や実情については、当報告書で別途論じられるからここでは触れないことにする。

(2) 戦略的コスト・マネジメント

戦略的コスト・マネジメントは、経営条件それ自体を変革することにより、無効に発生するコスト機会を排除することによって、コストの大幅削減を図る管理行為をいう。このための技法は会計的手法を超えて実に様々である。ここでは、許容原価計算とライフサイクル・コストイングに触れる。

建設業のひとつの特性として、その生産物である工事が場所を限定して行われることが挙げられる。他の製造業では製品を自己の工場で生産し、顧客に配給することによって授受が行われる。建設業は工事現場で製造活動を行わなければならない。それゆえ他の業種に比べて国際競争の波に洗われる度合いは小さいであろう。それでも、近い将来にはグローバルな戦略を配慮しなければならない状況に必ず遭遇することになる。現に、建設資材の海外調達比重は年を追って大きくなっているし、海外工事の受注もますます増加する傾向がある。他方、国内競争についてみても、談合に対する社会的監視は強化されていくであろうから、自由入札による国内他社との競争は激化の一途を辿ることが予想される。そこでは、材料、労働力、外注などに関わるコストを可及的に低減することが重要課題となる。建設工事コストの発生は、工事着工以前における工事企画段階で大方決定されてしまう。したがって、効果的なコスト管理を行うには、工事企画でコストを絞り込む必要がある。そのための技法が許容原価計算である。

他方、そうした状況下で競争優位を獲得する鍵は、工事の品質の維持、コスト・リーダーシップである。また、建設物は、顧客の手にわたってから廃棄されるまでの期間が長く、その間、当該建設物の利用から生じる様々なコストは工事原価をはるかに上回るといわれる。これは顧客満足に密接に関連することであるから、建設業においてはそうしたコスト（ライフサイクル・コスト）までも視野にいたれた原価計算が必然となる。それがライフサイクル・コストイングである。

① 許容原価計算の適用

許容原価とは一定の制約条件の下で許容可能なコストをいう。許容原価は、建設

業でいえば、資材購入、外注、工種、その他に関わる部分管理者の原価責任に合わせて、その達成目標値として設定される。この許容原価と見積原価を事前比較することによって原価改善あるいは原価維持を遂行する計算システムを許容原価計算という。

許容原価計算は次の手続きによって行う。

- イ. 一定の条件を定め、その下での許容原価を算定する。たとえば、特定工事につき目標利益率を制約条件とする場合は、工事受注価格に「 $1 - \text{目標利益率}$ 」を乗じて許容総工事コストを計算する。なお、制約条件には以前の類似工事原価に対する目標原価低減率を使用することも有効であろう。制約条件は工事種類別に設定することが重要である。
- ロ. 許容総原価に許容販売費・管理費率を乗じて許容販売・管理費率を計算し、許容工事原価率を乗じて許容工事原価を計算する。
- ハ. 販売費・管理費を実績ベースで見積もる。
- ニ. 実績ベースの見積原価と許容原価を比較する。
- ホ. “見積原価＜許容原価”の場合には、見積原価を実行目標原価とする。
- ヘ. “見積原価＞許容原価”の場合には、見積原価を許容原価以下に引き下げる改善措置を講じる努力を繰り返し行い、これを達成したらその見積原価を実行目標原価とする。
- ト. 許容原価と実行目標原価との差異を計算し報告する。
- チ. 工事完成・引渡後、実行目標原価と実際発生原価を比較し、差異を分析し、報告する。

この許容原価計算は実行予算にも応用しうる。これを適用すれば実行予算を単に見積数値だけを基礎として作成することを回避できるし、管理手段としての効力は飛躍的に向上する。なお、許容原価計算、見積原価の計算を円滑に行うには、コスト・テーブルを作成するとよい。コスト・テーブルは工事別、工種別、原価要素別について作成すべきである。

② ライフサイクル・コストの適用

ライフサイクル・コストとは、建設物のライフサイクルつまり企画設計、建設工事、運営管理、廃棄の過程で発生するすべてのコストをいう。したがって、発生コストの負担者は建設業者でも工事発注者でもありうる。従来、建設物のコストは工事コストを中心に考えられてきたが、前記の環境はそれのみに関心を置く姿勢を許さない状況にきている。現在、ライフサイクル・コストに占める工事コストは5分の1から6分の1に過ぎないといわれ、工事コストに関心を集中するだけでは真の建設物のコストの全容をとらえることは不可能となっている。建設物発注者はライフサイクルを視野に入れて行動するからである。

ライフサイクル・コストは建設物のライフサイクルの区分に従って、企画設計コスト、工事コスト、運用管理コスト、廃棄処分コストに類別され測定される（石塚義高著『建築のライフサイクルマネジメント』井上書院、1996年）。企画設計コストとしては、工事企画コスト（企画調査、各種の計画など）、現在調査コスト（用

地選定、測量など）、設計活動コスト（基本設計、実施設計・積算など）、環境管理コスト（近隣住民対策、環境アセスメントなど）、効果分析コスト（省エネルギー計画、LCC計画）、設計支援コスト（技術資料収集、技術研究など）がある。工事コストとしては、工事契約コスト（業者選定、入札関連など）、建設工事コスト（建設工事、電気・機械設備など）、工事管理コスト（工事現場管理、工程管理など）、環境管理コスト（安全維持など）、施工検査・品質維持コスト（検査、品質管理など）、工事支援コスト（技術資料収集など）がある。運用管理コストとしては、保全コスト（点検保守評価など）、修繕コスト（臨時的修繕など）、改善コスト（改善、模様替えなど）、運用コスト（水道光熱費など）、一般管理費コスト（租税公課、保険料、減価償却費など）、運用支援コスト（事務、研修など）がある。廃棄処分コストとしては、解体コスト（解体工事、架設工事など）、処分コスト（売買交渉、処分先選定など）、環境対策コスト（防災対策など）がある。

これらは一般的なライフサイクル・コストを示したに過ぎない。建設業であってもその種類は多用であり、発生するコストは適宜検討の上決定される必要がある。建設物のライフサイクルは長期である。それゆえ、ライフサイクル・コストニングではこれらの原価に物価変動や資本利子を加味してコストを測定する。ライフサイクル・コストは活動を機軸として区分される。したがって、それは、活動のコストを、建設物のライフサイクルの全域にわたって測定することに他ならない。この活動コストを把握することによって、各活動が価値を生み出すものであるか、そうでないものであるかを識別することができ、当該活動が後者に該当するならばその活動を縮小したり排除して、無駄なコストの発生を回避することも可能となる。ライフサイクル・コストニングによって工事コストを管理することは、今後の建設業のコスト戦略として、益々重要性を増してくると思われる。

Ⅲ. 「完成工事原価報告書」の会計情報機能

公認会計士 田 村 雅 俊

1 はじめに

現代における企業は、株主、投資家、金融機関、債権者、取引先等の広範囲にわたる利害関係者を有しているが、企業の経営者はこれらの利害関係者に対し有用な会計情報を提供し、その経営状況に関して適正な判断を行うことができるようにしなければならない。

この会計情報提供の手段となっているのが貸借対照表及び損益計算書等の財務諸表であり、財務諸表は、企業の財政状態及び経営成績に関する報告を行うことを目的として、会計記録に基づいて作成される。

建設業においては、建設業の許可を受けた建設業者は、法人である場合は、毎営業年度終了の時における貸借対照表、損益計算書及び利益処分に関する書類等を作成し、毎営業年度経過後4ヶ月以内に、建設大臣又は都道府県知事に提出しなければならない。（注1）

これらの貸借対照表、損益計算書及び利益処分にに関する書類は、建設業法施行規則別記様式（以下「別記様式」という。）第15号から第17号より作成しなければならないが、損益計算書については完成工事原価報告書を添付することになっている。この完成工事原価報告書は、完成工事原価の要素別内訳を示すことを目的として、当該事業年度の完成工事原価を、材料費、労務費、外注費及び経費に区分して記載する様式となっている。そして、経費についてはその中に含まれる従業員給料手当、退職金、法定福利費及び福利厚生費（以下「従業員給料手当等」という）を、「うち人件費」として内書きすることになっている。

また、証券取引所に上場されている建設会社等は、証券取引法によって事業年度ごとに有価証券報告書を当該事業年度経過後3ヶ月以内に大蔵大臣に提出することとなっている。この有価証券報告書の経理の状況には、貸借対照表、損益計算書、利益処分計算書及び附属明細表を記載しなければならない。これらの財務諸表は、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（昭和38年大蔵省令第59号。以下「財務諸表等規則」という。）の定めにより作成することになっているが、財務諸表等規則においても、損益計算書には売上原価明細書を添付することになっている。建設業では、この売上原価明細書として、別記様式の損益計算書の付表である完成工事原価報告書を記載することになる。（注2）

このように、建設業法ならびに証券取引法に基づいて提出することが義務づけられている損益計算書の添付書類である完成工事原価報告書は、別記様式第16号の様式により作成することになっている。その様式は、次頁のとおりである。

<u>完成工事原価報告書</u>			
自	平成	年	月
至	平成	年	月
(会社名)			
			千円
I	材料費	× × ×	
II	労務費	× × ×	
III	外注費	× × ×	
IV	経 費	× × ×	
	(うち人件費	× ×)	
	完成工事原価	× × ×	

別記様式に示されている完成工事原価報告書は、原価要素を形態別分類に基づいて、材料費、労務費、外注費及び経費の4つに分類している。これに対して、企業会計原則の一環として特に原価に関して規定している原価計算基準（昭和37年大蔵省企業会計審議会中間報告）では、原価要素を、材料費、労務費及び経費に分類しており、外注費を特に区分掲記していない。

原価計算基準は、原価計算の一般的基準として設定されたものであり、特定の業種を対象としたものではないが、外注費については「外注加工賃」として直接経費に分類している。建設業においては、元請である建設会社が自社が請け負った工事の一部の工種を協力会社に発注し、協力会社はさらにその一部分を下請業者に発注するというような重層的な外注施工方式が広く行われている。この結果として、建設業では工事原価に占める外注費の割合が高くなるので、別記様式では、外注費を独立科目として掲記することとしたものと考えられる。

本稿は、建設業の損益計算書の添付書類である完成工事原価報告書の会計情報としての開示上の問題点と、その改善対策について検討を行うものである。

2 別記様式・完成工事原価報告書の開示上の問題点

(1) 労務費

① 労務費の減少

建設業法施行規則別記様式第15号及び第16号の建設大臣の定める勘定科目の分類を定める件（昭和57年建設省告示第1660号。以下「勘定科目の分類」という。）では、労務費とは「工事に従事した直接雇用の作業員に対する賃金、給料及び手当等」と定義されている。したがって、別記様式の完成工事原価報告書に労務費として計上するのは、直接雇用の作業員に対する賃金、給料及び手当等に限定され、従業員給料手当等は経費の区分に計上することになっている。

しかしながら、労務費は建設業における工事原価の構成において、かつてはその大半を占めていたといわれるが、現在では工事施工方式の機械化とともに、工事に使用する材料の製品化、半製品化とプレハブ工法の採用によって、工事現場における加工作業のための労務費は著しく減少している。

すなわち、工事施工の機械化は、建設機械自体の進歩と工事施工技術の高度化によって急速に進んで、近年においては殆どすべての工事に建設機械が使用されるようになってきている。一方、工事に使用される材料についても予めその加工率を高めることによって、工事材料の製品化、半製品化が進んでいる。このような建設工事の施工の機械化と工事材料の製品化とプレハブ工法の採用が、建設工事現場における労務費の減少を推進しているものと考えられるが、この傾向は建設工事用ロボットの導入による作業の自動化により、さらに高まるものと考えられる。

この結果として、材料費、外注費及び経費とともに原価要素のひとつとして区分掲記することになっている労務費の、工事原価の構成に占める割合は極めて低いものとなっているのが実態のようである。建設省建設経済局による「建設業の経営分析（平成6年度）」によれば、全建設業の工事原価に占める労務費の割合は7.05%となっている。これを業種別に見ると、建築が5.30%で最低となっており、設備6.30%、土木建築6.52%となっている。（注3）

② 経費に含まれる従業員給料手当等

すでに見たように、勘定科目の分類では、労務費とは「工事に従事した直接雇用の作業員に対する賃金、給料及び手当等」と定義されており、工事の施工を担当する出張所の技術職員、事務職員や支店に勤務する従業員で工事に関連する部門に所属する者に対する従業員給料手当等は経費の区分に計上することになっている。

このように勘定科目の分類に定める「労務費」は、直接雇用の作業員に対する賃金、給料及び手当等に限定されているが、原価計算基準における労務費は、労働用役の消費によって生ずる原価をいうものとされており、賃金、給料、雑給、従業員賞与手当等を含めた広い範囲のものとなっている。

現在、別記様式の完成工事原価報告書では、従業員給料手当等は経費の内書きとして記載することになっているが、建設会社の完成工事原価報告書を見る限りでは「労務費」として計上されている金額よりも、経費の内書きとして計上されている金額の方が大きい例も見受けられるようである。

③ 改善対策

建設業の工事原価の構成において「直接雇用の作業員に対する賃金、給料及び手当等」がその大半を占めていたといわれる時期とは異なって、現在では「従業員給料手当等」の金額的重要性が高まってきているといえることができる。したがって、これらを一括し「労務費（或いは人件費）」として計上し、必要であれば「直接雇用の作業員に対する賃金、給料手当等」を内書きすることを検討すべき段階にきているのではないかと考えられる。

(2) 外注費

① 外注費に含まれる労務費

勘定科目の分類によれば、外注費とは「工種・工程別等の工事について素材、半製品、製品等を作業とともに提供し、これを完成することを約する契約に基づく支払額。ただし、労務費に含めたものを除く。」と定義されている。

そして、一方、労務費の定義では「工種・工程別等の工事の完成を約する契約でその大部分が労務費であるものは、労務費に含めて記載することができる。」とされている。

既に述べたように、外注費は建設業に特有な原価要素であり、建設業では元請である建設会社が、自社が請け負った工事の一部の工種を協力会社に発注し、協力会社はさらにその一部を下請会社に発注するというような重層的な外注施工が広く行われている。このため、工事原価の構成に占める外注費の比率が極端に高くなってきている。

従って、このような状況に対する対応策として、下請契約に基づいて発注した工事費用であっても、その大部分が労務費であるようなものは、労務費として計上することが認められている訳である。会計実務上、下請契約に基づいて発注した工事費用は、期中においては外注費として処理され、通常は、決算に当たって、その大部分が労務費であるような外注費を区分抽出し、これを労務費に組替え処理されているものと考えられる。

② 外注費率増大の原因

しかし、このような労務費への組替え処理が行われているとしても、現在の建設業における工事原価の構成において外注費の占める割合は異常に高くなっている。

「建設業の経営分析」によれば、全建設業の工事原価に占める外注費の割合は58.75%となっている。これを業種別にみると、建築が69.68%で最高となっており、土木建築が66.62%でこれに次いでいる。このような外注費率の巨大化の原因としては、「その大部分が労務費であるもの」が外注費として計上されているということとともに、近年、下請契約に基づく工事において、いわゆる「材工共の発注」が急激に増加していることにあるのではないかと推測される。これは、一方で工事原価に占める材料費の割合の低下として現れており、先の「建設業の経営分析」における全建設業の工事原価に占める材料費の割合は19.92%となっている。業種別にみると、土木建築が14.64%で最低となっており、建築が15.70%でこれに次いでいる。

工事原価に占める外注費の割合の上昇と、材料費及び労務費の割合の低下の傾向は、前記の「建設業の経営分析」について、全建設業年度別工事原価内訳の比率を過去10年間フォローして見ることによって一層明らかとなる。（図表－1）

この図表の示すように、工事原価構成比率における外注費率と材料費率及び労務費率については、それぞれ相関関係が認められる。すなわち、昭和60年度では工事原価に占める割合は、外注費53.3%、材料費24.3%、労務費 8.3%であったが、10年後の平成6年度では外注費は58.75%と5.45%上昇したのに対し、材料費は19.92%と4.38%低下し、労務費は7.05%となり1.25%低下している。

(図表-1)

(昭和60年～平成6年) 年度別工事原価内訳

区	分	科	目	昭和60年	昭和61年	昭和62年	昭和63年	平成元年	平成2年	平成3年	平成4年	平成5年	平成6年
全	体	材	料 費	24.3	22.8	20.1	22.85	22.17	21.30	20.65	20.43	20.24	19.92
		労	務 費	8.3	8.2	6.7	7.53	7.32	7.24	6.96	7.24	7.38	7.05
		外	注 費	53.3	56.5	52.0	56.57	57.50	58.74	59.71	59.15	58.71	58.75
		経	費	14.1	12.5	21.2	13.05	13.02	12.71	12.68	13.18	13.67	14.28
		原	価 計	100.0	100.0	100.0	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00
土	木 建 築	材	料 費	18.7	19.7	18.4	18.00	16.95	16.41	15.63	15.13	15.09	14.64
		労	務 費	7.8	8.6	6.0	7.29	6.99	6.90	6.53	6.41	6.58	6.52
		外	注 費	60.0	60.4	62.9	63.68	65.09	65.72	66.75	66.65	66.39	66.62
		経	費	13.5	11.3	12.7	11.03	10.98	10.96	11.10	11.80	11.94	12.22
		原	価 計	100.0	100.0	100.0	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00
土	木	材	料 費	25.1	23.8	14.7	24.45	23.69	22.97	22.38	22.16	21.33	21.75
		労	務 費	10.4	10.2	7.9	9.32	9.53	9.15	9.47	9.35	8.97	9.39
		外	注 費	46.3	47.9	30.8	47.92	47.94	49.01	49.07	49.86	50.98	50.21
		経	費	18.2	18.1	46.5	18.31	18.83	18.86	19.09	18.63	18.72	18.65
		原	価 計	100.0	100.0	100.0	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00
建	築	材	料 費	19.4	19.9	18.3	17.14	16.56	15.36	15.38	16.21	16.83	15.70
		労	務 費	7.0	6.3	5.6	6.29	5.97	6.15	5.91	7.15	7.17	5.30
		外	注 費	64.3	64.1	67.3	67.94	68.73	70.12	70.41	67.60	66.72	69.68
		経	費	9.2	9.7	8.7	8.63	8.74	8.37	8.30	9.03	9.28	9.32
		原	価 計	100.0	100.0	100.0	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00
設	備	材	料 費	34.1	32.3	31.7	32.03	31.81	31.21	30.49	29.19	27.96	28.07
		労	務 費	7.7	10.1	8.2	6.60	6.32	6.21	5.92	5.92	6.29	6.30
		外	注 費	42.3	42.9	45.0	47.14	47.88	48.90	50.14	50.91	51.01	50.07
		経	費	15.8	14.7	15.0	14.22	13.98	13.69	13.44	13.99	14.73	15.56
		原	価 計	100.0	100.0	100.0	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00
職	別	材	料 費	36.3	31.1	33.7	30.05	30.45	29.55	28.74	27.65	27.60	27.19
		労	務 費	11.3	10.5	8.8	8.03	7.82	7.70	7.48	7.75	8.23	7.97
		外	注 費	37.2	46.1	43.8	47.72	47.57	48.49	49.48	49.65	48.55	48.66
		経	費	15.3	12.3	13.7	14.20	14.17	14.26	14.30	14.94	15.62	16.17
		原	価 計	100.0	100.0	100.0	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

建設省経済局・建設業の経営分析より作成

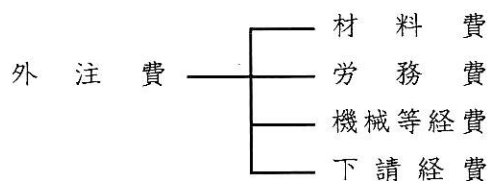
	(昭和60年)	(平成6年)	増減
	%	%	%
材料費	24.3	19.92	△ 4.38
労務費	8.3	7.05	△ 1.25
外注費	53.3	58.75	5.45
経費	14.1	14.28	0.18
	(100.0)	(100.00)	

この経過からみても、この10年間にわたって、外注費には労務費部分と同様に、材料費部分がかなり大きな比率で入り込んできているものと推測することができる。

しかし、勘定科目の分類では、外注費は「工種・工程別等の工事について素材、半製品、製品等を作業とともに提供し、これを完成することを約する契約に基づく支払額」と定められているので、現状では外注費には当然に本来の外注工事費用とともに材料費が合算計上されることになる。

しかし、完成工事原価報告書としての開示機能という点から見た場合は、完成工事原価の構成比率において、4つの原価要素のうちの1つが59%にも達してしまうということは、外注費自体が極めて総括的な科目であるため大きな問題であると考えられる。

すなわち、外注費という科目自体を分析してみると、次のような費用から構成されていることが分かる。



外注費として計上されるこれらの費用のうち、労務費については既にみたように、その大部分が労務であるものは、外注費より労務費への組替えを行うことができるが、材料費については組替えは認められていないので、材工共の外注費の発注の場合は外注費に材料費が合算計上されることになる。したがって、外注費について「材工共の発注」が増加するに伴って、ますます原価構成比率における外注費率が増大し、巨大化してくる訳である。

(図表－1)により業種別にみた場合、工事原価に占める外注費の割合が最も高いのは、平成6年度では建築で69.98%となっており、以下、土木建築66.62%、土木50.21%、設備50.07%、職別48.66%の順になっている。

また、工事原価に占める材料費、労務費、外注費及び経費の割合を、資本金の額により建設会社の規模別に見た場合は、建設会社の規模が大きくなるに従って外注費の割合は高くなり、材料費の割合はこれとは逆に低くなっている。このような傾向は、わが国の建設業における重層的な外注施工の構造を表しているものと思われる。（図表－２）

③ 改善対策

これまでにみてきたように、外注費に含まれる材料費は、外注費の発注形態の変化に伴って増加してゆくものとすれば、現状のままでは、完成工事原価の内訳を示す唯一の資料としての、完成工事原価報告書の開示機能をますます低下させることになってしまう。従って、労務費と同様に外注費に含まれる材料費についても、外注費から材料費への組替えを行うことが必要であると考えられる。

外注費から材料費への組替えについては、既に昭和23年に物価庁によって公表された「建設工業原価計算要綱案」において示されている。すなわち、建設工業原価計算要綱案の第3節外注費において「外注費とは工事目的物の一部を構成するために工事材料、半製品又は製品を作業と共に供給するものに対する支払をいう。」とし、更に、「外注費はできる限り材料費（半製品又は製品をも含む）及び労務費に区分する。」と規定している。この規定にみられるように、建設工業原価計算要綱案では、当初より、材料費と労務費の組替え計上が想定されている。（注4）

このように、外注工事における材工共の発注形態の増大に対応して、外注費にはできる限り本来の外注工事費用のみを計上するため、労務費の場合と同様に材料費についても組替え表示ができるように、勘定科目の分類の規定を改定することが必要であると考えられる。

なお、建設会社が、外注費から材料費部分を組み替える会計実務上の方法としては、次の2つがあると考えられる。

イ 注文書・注文請書に添付されている内訳書による方法

継続的な下請取引関係にある協力会社とは、通常、下請基本契約書を取り交わしておき、個別の工事の発注については注文書・注文請書を取り交わすことによって行われる。この注文書・注文請書に添付される内訳書には、工種別に規格、数量、単位、単価、金額等が記載されているので、この内訳書によって材料費部分を抽出し組替えを行う。

ロ 請負代金内訳書による方法

継続的な下請取引関係のない下請業者に工事を発注する場合は、個別に下請契約書を作成し請負契約を締結することになるが、この際に下請業者より請負代金内訳書が提出されることになっているので、この請負代金内訳書によって材料費部分を抽出し組替えを行う。

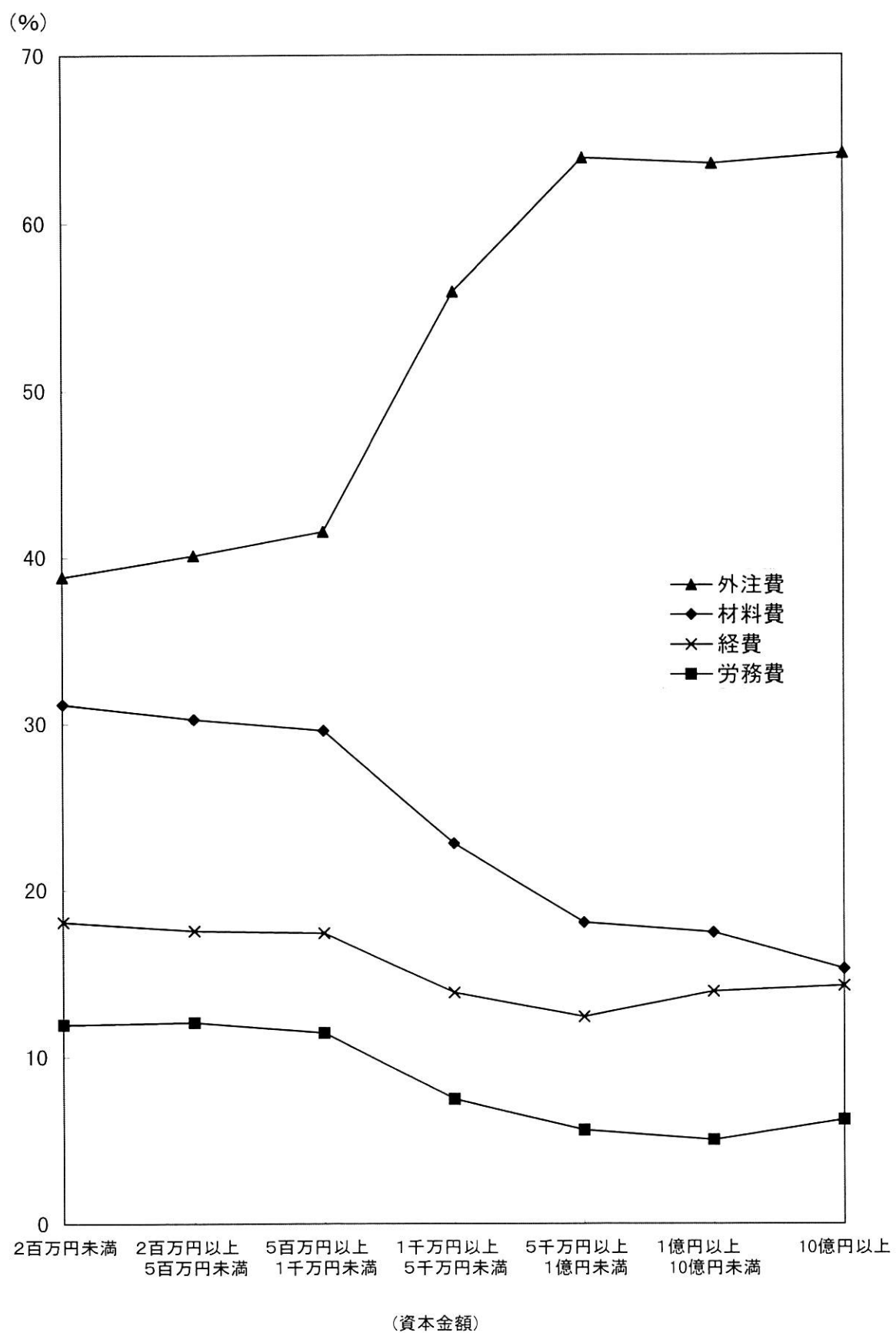
(3) 経費

① うち人件費（従業員給料手当等）

勘定科目の分類では、経費とは、「完成工事について発生し、又は負担すべき材

(図表-2)

平成6年度規模別工事原価内訳



料費、労務費及び外注費以外の費用」であり、次の17費目が例示されている。

動力用水光熱費
機械等経費
設計費
労務管理費
租税公課
地代家賃
保険料
従業員給料手当
退職金
法定福利費
福利厚生費
事務用品費
通信交通費
交際費
補償費
雑費
出張所等経費配賦額

平成8年3月期の東証一部上場の建設会社のうち30社の有価証券報告書に記載されている完成工事原価報告書について調査したところ、経費の工事原価に占める割合は7.5%～19.6%であり、30社の平均では13.23%となっている。そして、この経費に含まれている人件費（従業員給料手当、退職金、法定福利費及び福利厚生費）の構成比率は3.3%～9.4%であり、30社の平均では5.9%となっている。

既に労務費において述べたように、勘定科目の分類では、労務費には「工事に従事した直接雇用の作業員に対する賃金、給料及び手当等」を計上することになっており、出張所や支店に所属し直接或いは間接的に工事に従事した従業員に対する給料手当、退職金、法定福利費及び福利厚生費（従業員給料手当等）は経費として計上することになっている。

平成8年3月期の東証一部上場の建設会社についての労務費の構成比率は平均6.39%であり、一方経費として計上され、「うち人件費」として内書きされている従業員給料手当等の比率は5.9%となっており、かなり接近した比率となっている。従って、労務費が工事原価の大半を占めていた時期とは異なって、現在では、労務費のみを区分掲記する意義は薄れてきているといえることができる。（図表－3）

② その他の経費

平成8年3月の建設会社30社の完成工事原価報告書における、経費の平均構成比率は13.23%であり、この内、従業員給料手当、退職金、法定福利費及び福利厚生費は5.9%であるから、差引7.33%が残り13の費目等によって構成されていることが分かる。

(図表－3)

東証一部上場会社のうち30社の平均工事原価内訳

科 目	昭和62年	昭和63年	平成元年	平成2年	平成3年	平成4年	平成5年	平成6年	平成7年	平成8年
材 料 費	% 14.63	% 13.53	% 12.75	% 12.28	% 11.48	% 10.64	% 10.58	% 10.60	% 10.68	% 10.76
労 務 費	7.33	6.96	6.85	6.92	6.91	6.85	6.78	6.85	6.64	6.39
外 注 費	63.86	66.29	67.70	68.36	69.68	70.39	69.93	69.05	69.05	69.62
経 費	14.18	13.22	12.70	12.44	11.93	12.12	12.71	13.50	13.63	13.23
(うち人件費)	(6.25)	(5.85)	(5.57)	(5.43)	(5.28)	(5.37)	(5.71)	(6.08)	(6.10)	(5.90)
原 価 計	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

3 完成工事原価報告書の改善に関する提言

(1) 労務費について

勘定科目の分類では、労務費には「工事に従事した直接雇用の作業員に対する賃金、給料及び手当等」を記載することになっているが、既に見たように、建設業においては施工方法の機械化と使用材料の製品化、半製品化とプレハブ工法の採用によって、工事現場における加工作業は減少し、その結果として工事原価に占める労務費の割合は著しく減少してきている。

労務費については、勘定科目の分類では「工種・工程別等の工事の完成を約する契約でその大部分が労務費であるものは、労務費に含めて記載することができる。」とされている。したがって、決算期末において完成工事原価報告書の作成に当たっては、単に自社分の労務費を計上するだけではなく、外注費として発注されたものであっても、その大部分が労務費であるものは、できる限り労務費へ組替えを行うことが必要である。

このような外注加工費から労務費への組替作業をスムーズに行うためには、外注費の発注段階において請負代金内訳書等により、その大部分が労務費であるようなものを区分し、外注検収書、請求書等には予め特殊コードを付すなどしておくことが必要である。

(2) 外注費について

建設業における特殊な原価要素である外注費は、近年、ますます増大しており、平成6年度における工事原価に占める割合は、全建設業では58.75%となっており、業種別に見た場合では建築が69.68%で最高となっている。

このような外注費の増大は、外注費自体が極めて総括的かつ不透明な科目であるため、完成工事原価の内訳を示す唯一の書類である完成工事原価報告書の開示機能を著しく低下させているものと考えられる。

外注費の増大は、その大部分が労務費であるものが外注費として計上されていることもその原因の一つと考えられるが、その主要な原因としては、近年において急増している「材工共の発注」形態にあるものと推測される。したがって、これに対する対応策として労務費の場合と同様に、外注費に含まれる材料費についても組替え処理を行い、外注費には純粋に外注工事費のみが計上されるようにすべきである。

このためには、勘定科目の分類における材料費と外注費の定義を改定し、外注費に含まれる材料費部分の組替えができるようにすることが望まれる。

(3) 経費について

現在の勘定科目の分類では、労務費には「工事に従事した直接雇用の作業員に対する賃金、給料及び手当等」を計上することになっており、出張所や支店に所属して直接或いは間接的に工事従事した従業員に対する給料手当、退職金、法定福利費及び福利厚生費（従業員給料手当等）は経費として計上し、その金額を「うち人件費」とし

て内書きすることになっている。

しかし、既にみたように、近年においては労務費の工事原価に占める割合は低下の傾向にあり、一方経費として計上され「うち人件費」として内書きされる従業員給料手当等の割合は次第に増加し、両者は拮抗する状況となっており、労務費のみを区分掲記する意義は薄れてきている。

従って、労務費の定義を原価計算基準と同じ範囲まで拡大し、労務費には直接雇用の作業員に対する給料手当等だけではなく、従業員給料手当等を合わせて計上することとし、必要であれば、「直接雇用の作業員に対する給料手当等」を内書きすべきではないかと考えられる。このためには、別記様式第16号損益計算書の付表である完成工事原価報告書の様式、並びに勘定科目の分類の一部を改定することが望まれる。

(注1) 建設業法第11条第2項

(注2) 財務諸表等規則第75条、第77条

(注3) 「建設業の経営分析」は、建設業法第27条の23に基づいて提出された経営事項審査申請書及びその添付書類（貸借対照表、損益計算書及び利益処分に関する書類）によって調査されている。

(注4) 天野恭徳著「建設業会計」中央経済社 昭和34年 P169

Ⅳ．実行予算の機能～中堅中小建設業における活用実態とあり方～

㈱日本コンサルタントグループ 竹 内 淳 一

1 実行予算管理に関するルール・基準の明確化

コストセンターの1機能である工事部門が原価管理責任を実践する手段として実行予算制度を導入して久しいわけであるが、この実行予算制度が原価管理にどれくらい貢献しているかという観点でみた時に、ややもするとその制度が形骸化してしまっていて必ずしも効果的に運用されていないと感じる場面が多いような印象を受ける。

最近の新聞・雑誌等の誌上において平成8年度の建設業の決算に関する予測記事をよく目にする。そこでほぼ共通した形で表現されていることは、受注においては建築関係は平成7年度に比較して若干伸びているものの土木関係は横バイ或いは地域・企業によっては減少しており、全体としてはわずかながら増加している。しかし、建築工事についてはかなり無理をした安い価格で受注しているものが多く、また土木工事についても競争入札物件の拡大、さらに指名入札物件も以前の入札価格に比べるとその価格水準が下がっている等の影響を受けて、受注増とは逆に利益は大きく減少しているという企業が増えているというコメントである。またこのような傾向は平成9年度も続いていくであろうと予測している記事が目立つ。

受注数値が横バイの中で結果として利益を上げるためにやらなければならないことは、原価管理を強化することによってコストダウンをより徹底することにつきるわけであるが、建設業においてはこの原価管理の手法として適用されている実行予算制度が、冒頭申し上げたように形骸化しているような印象を受けることが大きな問題であると思われる。この事由として、次のようなことが考えられる。

ア 原価管理における役割分担が曖昧である

イ 工事担当者の原価意識がうすい

ウ 原価管理に関する目標設定が曖昧である

エ 実行予算作成のタイミングが遅い

オ 実行予算作成に関するルール・基準などが曖昧である

したがって、これらの課題をできるところから改善することが非常に重要となる。

(1) 原価管理における役割分担の明確化

原価管理は元請企業としての取組みだけでは決してその成果が上がることはなく、元請企業と協力会社との一体感をもった取組みをして初めてその成果が上がってくるわけであるが、この両者の役割及びその責任分担が極めて曖昧であるような感じを受ける。

まず実行予算への対応だが、元請企業においては後述するように必ずしも十分ではないにしても一応「実行予算書」を作成しているが、協力会社（専門工事業者）においては「実行予算書」を作成している企業が少なく、「見積書」を詳細に作成してい

ないところも見受けられる。この「見積書」と「実行予算書」は表裏一体の関係にあり、競争力のある見積金額を算出するためには、その根拠になる実行予算を明確にするということのごく当たり前のことだと思う。しかし、残念ながら建設業においてはこのことがまだ当たり前のことになっていないのであり、このような実態を生んでいる原因になっている感じもする。これからは規模の小さい専門工事業者であっても、実行予算を作成するよう元請企業の工事担当者が指導し、企業によっては予算作成技術の習得まで支援することも考えられる。

さらにコストダウンへの取組みにおいても元請企業と協力会社の協調体制が絶対条件になるかと思うが、ここでも両者の役割・責任分担が曖昧になっているように思われる。このコストダウンの対象になる要素として単価と数量の両方が考えられるが、単価におけるコストダウンは元請企業においてメリットがあるが、協力会社においてはその請負金額（元請からみた発注金額）が圧縮されるわけであるから、この両者の利害は必ずしも一致せず、そこに協調関係を期待することは極めて難しくなる。

したがって、両者の協調関係を維持しながらお互いの利害を一致するためには、もう1つのコストダウン要素である数量を対象にした取組みを具体化することが必要になるわけだが、「建設業経理に関する実態調査」（以下「実態調査」という）でも実行予算管理において、「数量管理」までしていると回答した企業が55.4%と、まだまだ少ないように思われる。この数量を対象にしてコストを下げるということは、技能工を中心にして生産性を上げるということであり、言い換えれば技能工に関する歩掛を改善することになる。即ち、技能工の生産性（歩掛）を向上させることにより建設コストを縮減するということがより具体化するわけであるから、それぞれの技能工に対して生産性向上に関する目標を設定しながら、元請企業の工事担当者が協力会社を指導・育成するということが非常に重要なテーマとなってくる。

（2）原価管理意識の向上

建設業の原価管理の手段である実行予算の作成とその管理を実践しているのは工事担当者であるが、この工事担当者の原価管理に対する意識、さらにコストダウンへの取組み意欲が極めて薄いと感ずる場面がある。

工事担当者が施工管理の中で考えていく要素として品質・工程・安全・原価といった4つのことが考えられているわけだが、工事担当者到这ら4つの中で何を一番重要と考えているかという問いに対して返ってくる答は「品質第一」と答える者と「安全第一」と答える者が大部分で、その次にくるのが工程管理で、原価管理を第一にして現場を運営していると回答してくる者はほとんどいないという感じである。

このことは工事担当者は技術者として機能しているけれども、経営者の代理人としては機能していないと言えるかもしれない。またコストダウンへの対応においても実行予算を組むのが精一杯で、とてもコストを縮減する余地がないとか、発注金額を押さえると協力会社が逃げてしまうとか考えて、コストダウンへの意欲があまり見受けられず、その取組みにおいて腰が引けてしまっているところもある。このように工事担当者の原価意識が比較的うすく、コストダウンへの取組みに消極的になっている原因としては、彼等に対してコストダウンの目標数値が必ずしも明確に設定されておら

ず、また目標達成に対する信賞必罰が曖昧になっていることなどが考えられる。

したがって、このような問題を解決するためには建築・土木それぞれの工事特性に合わせて、より具体的なコストダウン目標を設定し、その達成度を評価しながら賞与・成果配分などによって報いていくという制度なども充実させながら、工事担当者に対して原価管理に積極的に取り組ませるという“やる気”を醸成する工夫も必要かと思われる。

(3) 原価に関する目標管理の明確化

前項でも触れたように原価管理をより具体的に実施するためには、その達成すべき目標を工事別かつ個人別に明確に設定することが重要であるが、その目標が曖昧である企業が多いように思われる。目標数値として実行予算作成時の原価率（裏返しの位置にある粗利益率）が考えられるが、この原価率を85%（粗利益率15%）と企業全体としての目標、さらにこれを例えば部門別に建築部門は88%、土木部門は82%という形で設定している企業はあるが、このような数値設定では工事別、さらに個人別の目標数値としては大雑把すぎると思われる。

建築に関係する工事であれば、その物件が木造かS造かRC造かといった構造によっても、また同じS造でもその建物が共同住宅か、或いは工場・倉庫・店舗といった非住宅かによっても、さらにはその物件が新築か増改築かによっても原価率は違うはずである。土木に関する工事でも、それが道路改良工事か下水道工事か河川工事か、また舗装工事かといった工事の種類や、土質等からくる工事の難易度などによってもその原価率は変わってくるわけであるから、それぞれの工事の特性に合わせて目標とする原価率を設定しないと、極めてお座なりの目標になってしまう可能性がある。

こういった工事の属性を根拠にした目標設定と同時に、個人の属性に応じた目標を設定することも大事である。即ち、各個人の現場経験年数であるとか、現場のかけ持ち度などにもよってそれぞれの目標数値を設定するといったキメ細かさが必要である。このように細かく目標を設定しないで企業レベル、或いは部門レベルの大雑把な目標にしてしまうと実行予算管理において目標が達成できなかった時に、工事担当者に言い訳の理由を与えてしまうだけになっているという場面もよく目にする。

(4) 実行予算の早期作成

実行予算の目的は、工事の着工前にその工事が完了した時点の利益を予測し、会社が期待する利益に近づけるというところにあるわけであるが、実際にはこの予算作成のタイミングが遅すぎることが多く、原価管理への貢献が極めて弱くなっている感じを受ける。

この問題を解決するためには、積算段階で「見積書」を作成すると同時にその見積の根拠になる「実行予算書」も作成し、これを1次予算として位置づけ、受注が確定した時点ではこの予算を見直し、工事担当者が改めて作成する実施予算（2次予算となる）の基準値にするという仕組みをつくるのが肝要かと思う。こうすることにより、概算数値ではあるが工事着工前に「実行予算書」が用意できることになり、この実行予算により想定される粗利益を検証することにより、粗利益を向上させるための

対策が早めに立てられるようになる。

この仕組みをつくる時に大事なことは、積算段階でより精度の高い実行予算を作成するために標準単価及び標準歩掛に裏付けされた見積原価を整備することである。

(5) 実行予算の精度の向上

実行予算と実績を対比した時に、その実績が実行予算を下回ったからといって工事担当者の努力が大きかったと単純に評価できないことがある。それは当初作成された実行予算が厳しさに欠ける甘い数値であったり、実行予算の根拠が極めて曖昧である場合が多いからである。経営者・管理者は「工事担当者を信じている」という言葉をよく耳にするが、実行予算の作り方やその精度をみると、必ずしも信頼にたりうる基準とかルールが整備されていないような感じがする。例えば、同一物件の実行予算において工事担当者の考え方とか現場経験年数の違いによって、その金額にバラツキが発生することがあるが、そのバラツキの数値の大きさに驚かされ、どの予算値がより適正なのかを判断することができないケースが非常に多いような気がする。

この予算数値のバラツキの大きいを知る意味で、1つの事例を上げてみる。図表－1は、ある現場の概況を示しているが、この工事を施工するために実行予算を組んだ例が図表－2になる。この予算作成に当たってそのバラツキを押さえるために主要な材料及び労務の単価は基準値を設定しているわけであるが、それでもこのケースでは実行予算の合計金額において最小は約141万円、最大は約261万円とこれだけの規模の工事において120万円ほどの大きな金額差が生じている。この実行予算を組んだ者はそれぞれ土木・建築などの工事を10年以上経験しているベテランで、決して予算作成に無知なわけではない。過去の例では規模が大きい会社ほど、工事担当者の経験のバラツキが大きく、それが予算数値のバラツキに反映され、最も大きかった例としては、同じ会社において300万円以上の差があったことがある。因みにこの事例の実行予算の平均値（今までに実施した10,000人以上の平均）は約200万円であるから、最も大きな数値になった者はこの倍以上の予算を設定したことになる。

図表－2の結果をみても、どれがより適正な予算かを判断することは極めて困難なことだと思われる。この事例において予算数値がこれほど大きくバラついてくる原因としていろいろなことが想定されるが、工種別にとらえてみると、次のようなことが考えられる。まず仮設工事においてだが、ここでは最小・最大の差が約5倍にもなっている。この違いの中で大きいのは仮囲いに対する考え方の違いと、この現場にクレーンを導入し、その揚重費をみているが、その扱い方の違いなのである。特に仮囲いについては素材としてA型バリケードとかネットフェンスとか、その選定に現場環境により判断するといった基準のようなものがなく、その結果、資材単価とその据付・解体に必要な労務費において大きな差が生じている。次に土工事であるが、この事例では工種として掘削・埋戻・残土処理が中心で、その土量も約220m³という工種・数量についてほとんど差がないにもかかわらず金額において最小・最大の差が約40万円にもなっているが、これだけの差が出ている原因で大きいのは掘削・埋戻に関する労務歩掛の違いである。この例では土量がわずかに220m³であるから、本格的な工事現場では、これ以上の金額差が出るのが十分に考えられる。次にコンクリート工事だが、

図表－１

施工場所＝道路に面した空地の一角に施工する。

施工は躯体のみ。従って、掘削－構造物施工－埋戻しの工事である。

（工事原価＝直接工事費＋間接工事費＋現場経費）とする。

直接工事費＝材料費・労務費・外注費

間接工事費＝仮設費・運搬費・機械費

現場経費＝直接工事費×20%

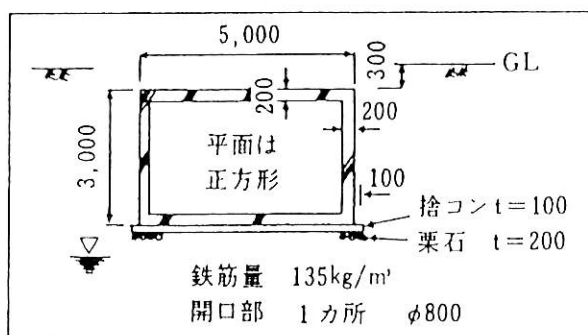
主要単価

生コンクリート	13,000 円／ m^3
コンパネ（3' × 6'）	1,600 円／枚
栈木（30×60）	400 円／本
栗石・砕石	3,500 円／ m^3
鉄筋	60,000 円／t
労務	13,000 円／日（8t）

●安全対策

施工区域内への立入禁止欄が必要。

（注）季節は10月



開口部 1箇所

掘削 ⇒ 法面を 0.5 : 1 の勾配とする。

図表-2

氏 名	予 算				工 期 (内着工日数)	累計人工	1日当り 出 来 高
	直接工事費	間接工事費	現場経費	合 計			
	円	(仮設、運搬 機械)				人	
A	1,326,500	164,940	265,300	1,756,740	30 (16)	32.5	58,558
B	1,415,650	40,000	283,130	1,738,780	33 (24)	17.5	52,690
C	1,693,600	0	392,720	2,356,320	32 (15)	33.3	73,644
D	1,700,000	442,000	340,000	2,482,000	42 (29)	25.5	59,095
E	1,828,650	0	361,350	2,190,000	35 (22)		62,571
F	1,144,455	43,000	228,891	1,416,346	27 (15)	18.5	52,457
G	1,951,214	276,680	390,242	2,618,134	23 (2)		113,831
合 計	11,330,069	966,620	2,261,633	14,558,320	222		472,846
平 均	1,618,581	138,089	323,090	2,079,760	31.7		150,143

氏 名	直 接 工 事 費 の 内 訳					
	仮設工事	土工事	地業工事	コンクリート 工 事	型枠工事	鉄筋工事
A	155,940	301,000	73,500	347,000	346,000	268,000
B	61,000	401,642	90,650	322,400	299,958	240,000
C	213,800	405,800		374,000	665,000	279,000
D	268,900	670,250		396,000	448,800	180,000
E	214,350	409,300		374,000	500,000	305,000
F	84,700	403,950	44,415	270,660	119,700	221,030
G	52,250	569,130	81,000	371,534	532,900	344,400
合 計	1,051,000	3,450,637		2,455,594	2,912,358	1,837,430
平 均	150,143	492,948		350,799	416,051	262,490

この現場で必要とする生コンの量は約23m³とごく少量で、この数値にはほとんど誤差が発生していないにもかかわらず、金額においては最小・最大の差が約13万円にもなっている。これは打設における労務費の違いで、この事例では労務単価を13,000円で設定してあるから、金額差異の真の原因は工事担当者が経験的にもっている労務歩掛の違いで、このわずかな量の打設において10人工もの差があるということになるから、これを通常施工している現場でこの歩掛を適用すると数百万円レベルでの金額差が発生することが予想される。型枠工事においても最小と最大の金額差が倍近くになっているが、型枠の場合には、1 m²あたりに必要なコンパネ、栈木などの材料歩掛と、その組立・解体において考える必要のある労務歩掛の両方において、個々の工事担当者がもっている数値に差があるために、他の工種と同じように大きな金額差が生じている。鉄筋工事においてもこの事例での使用量は約3トンとごく少量であるが、金額において約16万円もの差が出ているのは、やはり鉄筋工の歩掛に対する見方が担当者によって相当違っていることが原因になっている。

以上、1つの事例を通じて実行予算額のバラツキの度合いをみてきたわけだが、そのバラツキの大きいのに驚いてしまうのが実感で、その金額差が生じる原因として共通していることは材料・労務などに関する歩掛が、会社として整備・標準化されておらず、工事担当者の経験に委ねられていることにあると思われる。このように、材料・労務などに関する標準歩掛を設定しておかないと、予算金額にバラツキが生じ、予算金額が適正であるか否かを判断する基準も考えられず、ややもすると予算の精度が極めて甘くなってしまうという可能性が高まり、さらにコストダウンまで考える段階では、そのコストダウンの目標を非常に曖昧にしてしまう危険性があるように思われる。

したがって、結論として言えることは手間と時間がかかることではあるが、元請業者・専門工事業者を問わず、現場にたずさわる者が、毎日の作業実績をとりながら工種別により客観性のある歩掛（特に労務歩掛）を蓄積し、その精度を検証しながら標準化するところにあると思われる。

2. 実行予算管理充実のポイント

実行予算管理が形骸化していると思われるもう1つの局面は、予算作成後のその管理段階において次のような現象がみられることである。

- ア 実行予算と実績の対比をしながら、その差異分析が十分になされていない。
- イ 予算と実績の差異分析をしている場合でも、大部分が金額における差異分析で、単価・数量における差異分析がなされていない。
- ウ 数量における差異分析が極めて重要なわけであるが、工事現場における数量実績を収集する日報が機能していない。
- エ 予算管理における対象を広げすぎて、その管理が大雑把になってしまっている。
- オ 工事の進捗に応じて、追加・変更などの情報を考慮しながら、工事中間時点で損益管理をするという対応がなされていない。

カ 予算管理が数値合わせのような色合いをもってしまい、そこで管理されている数値の精度が曖昧になっている。

キ 予算統制的な考え方が強化されていて、工事担当者の自主性がそこなわれてしまっている。

などが主だったものとして考えられる。実行予算管理はあくまでも手段であって、目的はコスト縮減にあるわけであるから、前記のような課題を少しずつ解決しながら、予算管理をより効果的なものにしていくことが今後は益々重要なことになると思われる。

(1) 2段階原価管理システムの構築

建設業における原価管理は次のように3段階で実施することが考えられる。

第1段階：事前原価管理

第2段階：実際原価管理

第3段階：事後原価管理

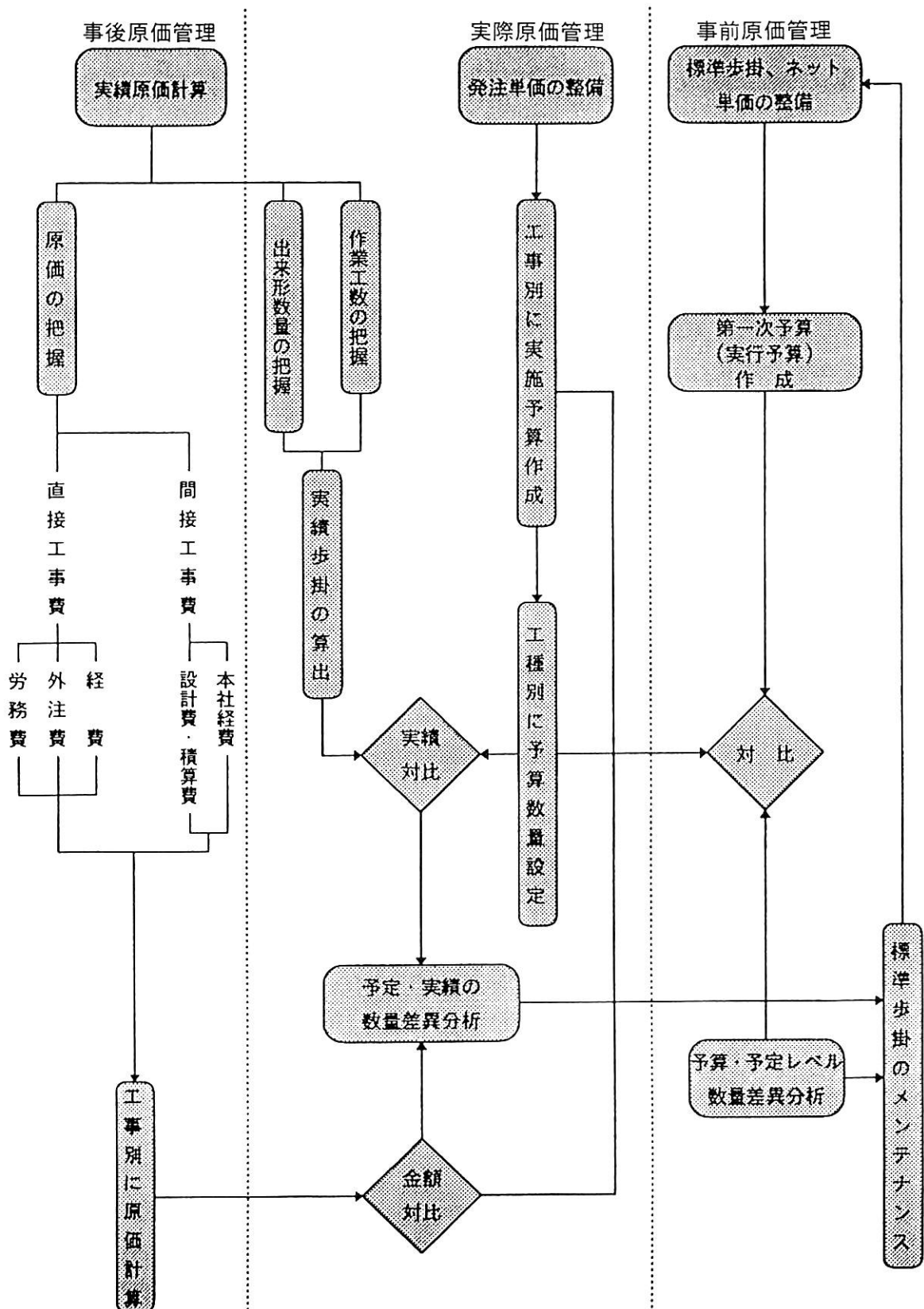
これら3段階の原価管理を体系化すると図表-3のように表現することができるが、それぞれの原価管理をより効果的にするためには、その責任所在を明確にすることも重要である。

第1段階の事前原価管理における責任は積算部門（又は積算担当者）にあり、ここにおける役割は、1つは標準化された歩掛・単価を根拠にした1次予算の作成で、この予算が第2段階の実際原価管理（通常の実行予算管理）において作成される予算のタタキ台になる。企業によってはこの1次予算を工事担当者への指示予算として位置づけているようなところもある。第1段階におけるもう1つの役割は、この1次予算と第2段階で作成される2次予算と対比し、その差異を分析しながら1次予算作成の根拠となった標準歩掛・単価をメンテナンスすることである。このことによって標準歩掛・単価の精度がさらに高まることになる。

次に、第2段階の実際原価管理においては工事部門（又は工事担当者）がその責任部門になる。この段階における役割の1つは、現場環境を考慮した上で、業者への発注金額を想定しながら2次予算としての実施予算を組み上げることと、予算管理として、2次予算において設定した計画数量と第3段階の原価管理から発生してくる実績としての数量とを対比することにより、数量（材料数量、人工数、機械稼働時間など）において原価ロスがないかどうかを検証することである。通常企業においてはこの予算管理において金額による予算・実績対比はしているが、数量における予算・実績対比はほとんどされていないというのが実態かと思われる。金額対比では本当の原価ロスがどこにあったのかを検証することは不可能で、それでは予算管理の成果をコスト縮減、さらに生産性向上に生かすということは難しくなってくる。これでは予算管理としての意味がなくなるわけであるから、第2段階の原価管理においては、数量をベースにした予算・実績対比を徹底することが重要である。

最後の第3段階の事後原価管理における責任は経理部門（又は経理担当者）になる。この部分についてはほとんどの企業が問題なく実施されていると思われる。第3段階の原価管理は結果としての数値を金額ベースで集計するだけであるから、ここでは予算管理という意味合いがほとんどないことになる。

図表－3 原価管理の体系



以上のように建設業では原価管理は3段階に区分されるが、予算を管理するという原価管理は、①1次予算（実行予算）と2次予算（実施予算）の対比、②2次予算（実施予算）と実績の対比、という2段階で実施されるべきである。

（2）数量ベースの予算管理の徹底

予算管理の目的はコスト縮減にあるわけであるが、このコストという数値を金額で評価しては、コスト縮減は期待できなくなる。というのも金額は単価と数量の掛算によって得られるもので結果としての数値であって、コスト管理する対象になるものは単価と数量である。

しかし、建設業の現場においては、金額としての管理はしているが、単価・数量における管理は実態調査結果にも現れているように、十分には実施していないというのが実態であるから、これでは予算管理の目的であるコスト縮減が実現できなくなってしまう。特に数量管理それも労務工数という意味の数量管理をしないと生産性向上という課題に対して具体的取組みがほとんどできなくなってくる。数量ベースによる予算管理を厳密に実施するためには予算作成と実績収集における標準化が不可欠になってくる。

ここでいう標準化とは誰が工事担当者になっても予算作成・実績収集の場面において経験差とか考え方の差などから生ずるバラツキをなくすということである。予算作成における標準化というのは、言うまでもなく労務歩掛の標準化である。即ち、とび職・大工・作業員など職種別にそれぞれの歩掛の標準値を整備することにより予算段階の人工の設定がより正確になる。

次に実績収集における標準化というのは、実績歩掛をとるための『日報』を標準化することである。図表－4はこの『日報』の仕様である。この日報では仮設工事における事例という形になっているが、これは仮設以外の工種においてもこれと同じように、細かい作業内容別かつ職種別に出面の実績をとることになる。出面の実績は、できれば時間単位でとることが理想で、こうすれば、その数値を8時間で割り人工数に換算することができる。時間単位でとれない場合には、1日単位でそれぞれの作業に従事している人工数をとることになる。日報により作業内容別の人工数をとると同時に、その人工により実行した出来形数量をとれば、 $(出来形数量 \div 投入人工数)$ という計算により実績歩掛を得ることができるので、この実績歩掛と標準歩掛を対比することにより、1人当たりの生産性においてロスがあったのか、又は生産性が向上しているのかを検証することができる。

コスト縮減においては、その対象が単価又は数量（歩掛）になる。元請企業と協力会社との共同努力によってコスト縮減をはかろうとする時に、単価をベースにしたコスト縮減においては両者の利害は必ずしも一致しないが（元請企業においてのみのメリットになる）、数量をベースにしたコスト縮減においては生産性向上がその大きな要素となり、元請企業及び協力会社双方にとってのメリットにもなる。よって、予算管理においては金額管理よりも数量管理に焦点を当てて実施することが極めて重要になるわけである。

図表-4 『日 報』

仮設工事 月分

名 称	目 細	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	計
遣方出し	大 工																																
	手 元																																
墨出し	大 工								2																								2
	手 元																																10
基礎足場	大 工	5						3.5					1.5																				3
	手 元	2						1																									3.5
外部足場	大 工		1			2.5																											
	手 元																																
登り柱構	大 工																																
	手 元																																
階段足場	大 工																																
	手 元																																
吹抜部分	大 工																																
	手 元																																
養生費	男																																
	女																																
冬期上履	大 工																																
	手 元																																
灯油代																																	

(3) 予算管理における重点管理

実行予算管理における対象は工種別かつ要素別において非常に幅広いわけであるが、その幅広い対象を管理しようとして実際にはその予算管理が極めて大雑把になり、中途半端になってしまっているケースをよくみかける。

予算管理はその予算と実績を対比・分析しながらコスト縮減をはかるという効果が得られなければ意味がないわけであるが、コスト縮減において予算管理上のすべての項目（科目）が同じ重みをもっている。言い換えれば管理することにより必ず縮減効果を得られるわけではない。ということは予算管理において工事担当者が管理することにより効果のある科目とそうでない科目を区分することが大事である。予算管理の対象になっている科目は、概ね次のような構成比になっている。

「実行予算書」における原価構成

科 目	原価構成比
材 料 費	30%
労 務 費	30%
外 注 費	30%
現場経費	10%

この大きな4つの要素について工事担当者は予算管理していることになる。まず現場経費で、この中で最も金額比率の大きいのは代人給料になるわけだが、この代人給料をカットしてコスト縮減をはかることは実際には不可能なことである。次に、金額比率の高いのは機械及び仮設資材などにかかる経費で、この部分においてコスト縮減を図る最も効果的なことは、それぞれの稼働率・回転率を上げることで、そのためには受注量を増やすことが特効薬になるわけであるが、これは工事担当者の努力のみでは困難であり、管理限界があることになる。

次は材料費で、材料費においてコスト縮減効果が大きいのは集中購買などによって材料調達のスケールメリットを求めることだが、このスケールメリットを出すためには、工事担当者の努力よりも受注量が増えることの方が効果が大きいわけであるから、この材料費においても工事担当者の管理限界があることになる。

その次は外注費で、この外注費についてコスト縮減を実現するようという指示を工事担当者に出すと、工事担当者は外注業者への発注単価を押さえることだけを考えてしまう。この発注単価を押さえるということは、外注業者にとっての売上をたたくことになるわけであるから、その延長線上で、元請企業と外注業者の共存共栄をはかるという考え方は成り立たなくなると同時に、お互いの協力関係をそこなってしまうことになるから、この外注費においても工事担当者の管理限界が発生する。

最後に残ったのは労務費（外注労務費も含む）になるわけだが、この労務費については工事担当者の段取りの仕方及び協力会社に対する指導の仕方、さらに前項で述べた『日報』を活用した生産性向上への取り組みのあり方によって、そのコスト縮減を大

いに図ることができるといえる。

したがって、結論として言えることは、実行予算管理の主体者である工事担当者にとって、材料費・外注費・現場経費のコスト縮減は管理限界があるけれども、労務費については工事担当者の管理努力によって大いにコスト縮減が可能なのである。この労務費管理に重点をおいて、その管理を徹底することが極めて重要になる。

このことについて1つの例を取り上げてみると、ある現場において1ヶ月の出来高が10,000千円になったとすると、前述の原価構成比により計算すると、この現場での労務費は3,000千円になる。3,000千円の中にいろいろな職種の技能工が関与するわけであるが、その技能工の平均1日単価を20千円とすると、この現場で1ヶ月に延150人（3,000千円／20千円）の技能工が働いたことになり、その結果ある出来形が上がるわけだが、その出来形を例えば3,000㎡とする。そうするとこの場合、1人当たりの歩掛（生産性）は20㎡となる。この同じ出来形を段取りの徹底とか、元請企業・協力会社の工夫努力により延145人工で施工したとすれば、1人当たりの歩掛（生産性）は20.7㎡に向上し、コスト的には100千円縮減されることになるわけだが、実際にはこのような改善努力が工事現場において必ずしも実行されていないのが実態である。その根源にあるのは、協力会社には請負でやらせているから、このような生産性向上努力はあまり意味がないという工事担当者の意識の低さで、この消極的姿勢が当然予算作成の時にも現れてくる。このことが労務費を中心にしたコスト縮減及び生産性向上の足枷になっている感じがするから、今後はこういった考えを打破するためにも、労務費を重点的に管理することを元請企業・協力会社ともに徹底すべきであると考ええる。

(4) 工事中間損益管理の強化

工事が完了した時点で予算と実績を対比し、その差異分析をすることも大事であるが、工事が終わってからでは対策は立てられないわけであるから、コスト縮減のためには工事の中間時点で、予算と実績を対比し、その工事終了時の損益を予測するという取組みを強化する必要がある。そのためには工事中間時点で工種別に予算と実績の差額を計算し、その残額で工事終了までまかなえるか否かを検証することである。

実際には現場における追加・変更は日常茶飯事であるから、その追加・変更の内容と工事進捗の状況を勘案しながら残工事における原価を予想し、その原価と今までの実績（支払）原価を加算して、その合計金額と予算額とを対比して、特に予算がオーバーしそうな場合には、対策を立てることにより予算内で原価を抑えるという努力・工夫をする必要がある。

この場合にも大事なことは金額だけで比較・対応するということではなく、数量（特に人工数）についても最終数量を予想しながら、予算数量と対比して生産性向上を意識した中間管理を実施することが大事になる。

(5) 工事担当者の自主性の尊重

コントロールという言葉には、管理と統制という2つの意味が含まれているが、この両者の内容は大きく変わると思われる。予算管理といえば担当者の考え・自主性は大事にされるが、予算統制ということになると、ややもすると企業（又は経営者）の

一方的対応になり、担当者の考え・自主性は押さえつけられてしまうことがある。この統制的色合いが濃くなってくると、予算作成の場面や実績データの収集などの場面においてその担当者の作為がはいる度合いが大きくなり、数値の精度が落ちてしまうだけでなく、その数値の信憑性さえそこなわれてしまうことが考えられる。管理という部分には、その教育的効果も大きいわけであるから、コスト縮減及び生産性向上という場面において予算統制というよりも、予算管理といった考え方を大事にした仕組みづくりを進めていくべきであろうと考えられる。

建設業経理研究会 原価計算ワーキング・グループ活動状況

- 第1回 平成7年11月27日
調査研究課題の検討
- 第2回 平成7年12月22日
(㈱鴻池組 山上本店長ヒアリング)
積算・実行予算作成・経理処理の一連のシステム、事前原価と実際原価の乖離
- 第3回 平成8年1月26日
積算体系と財務上の原価4要素との融合の検討
- 第4回 平成8年3月7日
(向井建設㈱ヒアリング)
専門工事業者における日常の経理処理
- 第5回 平成8年5月21日
建設業原価計算基準策定へ向けての検討
- 第6回 平成8年6月26日
建設工事原価計算基準（仮称）の検討
- 第7回 平成8年9月4日
建設会社における原価計算の実態の検討
- 第8回 平成8年10月16日
外注費を材料費・労務費・経費に区分して開示することの有用性の検討
- 第9回 平成8年11月27日
大手建設会社の原価管理システムの検討
- 第10回 平成8年12月9日（会計制度WGと合同開催）
報告書の骨子の検討及び「建設業経理に関する実態調査」結果報告書の検討
- 第11回 平成9年1月24日
「建設工事原価計算基準（案）」の検討
- 第12回 平成9年2月21日
報告書の報告形態等の検討
- 第13回 平成9年4月4日
報告書（案）の検討

建設業経理研究会委員名簿

氏 名	勤 務 先 ・ 所 属
宇佐美治雄	(株)宇佐美組 代表取締役社長
○木島 淑孝	中央大学 教授
木下 昌	公認会計士、 (株)経営総合コンサルタント協会 専務取締役
○佐々木 順	西松建設(株) 経理部経理課長
鈴木 一	(財)建設経済研究所 研究理事 (平成8年6月まで)
鈴木 豊	亜細亜大学 教授
○関谷 明	大成建設(株) 経理部経理室係長
○竹内 淳一	(株)日本コンサルタントグループ 建設システム研究室部長
○田村 雅俊	公認会計士、 中央監査法人
◎東海 幹夫	青山学院大学 教授
冨塚 嘉一	中央大学 教授
鳥居 俊三	(株)大林組 経理部経理第一課長
中川 和久	公認会計士、 大原簿記学校 人材開発センター長
中村 義人	公認会計士、 朝日監査法人
丹羽 秀夫	公認会計士、 桜友共同事務所
榊谷 勉	(財)建設業振興基金 業務第一部長
松下 和正	(株)松下産業 専務取締役
山浦 久司	明治大学 教授
横山 憲一	鹿島建設(株) 財務本部主計部担当部長

◎ 原価計算WG主査

○ 原価計算WG委員

建設業の原価計算に関する調査研究報告書

平成9年5月発行

編著 建設業経理研究会

発行 財団法人 建設業振興基金

〒105 東京都港区虎ノ門4-2-12

TEL 03-5473-4571 FAX 03-5473-1593

