

Title	コンピュータ・ソフトウェアの外注費管理(守永誠治教授退任記念号)
Sub Title	Amount Paid to Subcontractor Management of the Computer Software(In Honour of Profesor Seiji Morinaga)
Author	園田, 智昭(Sonoda, Tomoaki)
Publisher	
Publication year	1993
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.35, No.6 (1993. 2) ,p.113- 125
JaLC DOI	
Abstract	本稿では,小林啓孝教授と筆者が行なったアンケート調査の結果を再検討することによって,コンピュータ・ソフトウェアの外注費について,主に原価計算と管理会計上の問題を述べている。論じられている点は,外注される工程,外注の理由,外注の形態,外注先の企業,外注管理についてである。外注管理については,秘密保持管理以外はあまり行なわれていないが,予算管理と進捗度管理が有効な手段として考えられる。
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19930225-04056314

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

三田商学研究
35 卷 6 号
1993 年 2 月

コンピュータ・ソフトウェアの 外注費管理*

園 田 智 昭

<要 約>

本稿では、小林啓孝教授と筆者が行なったアンケート調査の結果を再検討することによって、コンピュータ・ソフトウェアの外注費について、主に原価計算と管理会計上の問題を述べている。論じられている点は、外注される工程、外注の理由、外注の形態、外注先の企業、外注管理についてである。外注管理については、秘密保持管理以外はあまり行なわれていないが、予算管理と進捗度管理が有効な手段として考えられる。

<キーワード>

コンピュータ・ソフトウェア、外注費、要求分析、基本設計、プログラミング、人手不足、技術力不足、委託、要員派遣、常駐、法人税基本通達 8-1-7、子会社、ソフトウェア・ハウス、メイン・フレーム、秘密保持管理、予算管理、進捗度管理。

1. 問題の所在

コンピュータ・ソフトウェアは、自社のスタッフのみで作成される場合と、他社に作成を委託する場合とがある。また、両者の中間形態として、コンピュータ・ソフトウェアの一部分の作成を他に委託する場合がある。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。¹⁾

このように原価要素として外注費が多額であるので、外注費を経費に含めずに材料費・労務費・経費と並べて原価明細書に記載している場合も多い。筆者がかつて行なった有価証券報告書による原価明細書の分析でも、33社の原価明細書のうち20社の原価明細書(60.6%)で経費から外注費を

*本研究は、平成4年度慶應義塾学事振興資金(共同研究)の研究補助を受けて行なったものである。

1) 拙稿「我が国のコンピュータ・ソフトウェア会社の原価計算についての実態分析—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、1990年8月、101頁。なお、全工程を他社に委託する場合についても実務上は外注という用語を用いる場合もあるが、本稿ではそのような形態はコンピュータ・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。

区分して、材料費・労務費・経費・外注費として記載していた。また、10社(30.3%)の原価明細書で経費の内書として外注費を記載しており、両者を合わせると、90%以上の原価明細書で外注費をなんらかの形で記載している。²⁾

以上で述べたように、コンピュータ・ソフトウェア原価の原価要素の中で、外注費が多額である場合が多いので、外注費についての管理が重要になる。本稿では、コンピュータ・ソフトウェアの外注費について、原価計算と管理会計上の問題を考察することにする。

Ⅱ. コンピュータ・ソフトウェアの外注の形態と特徴

コンピュータ・ソフトウェアの外注費について、原価計算と管理会計上の問題を述べる前に、コンピュータ・ソフトウェアの作成において外注がいかなる形態で行なわれるのか、さらにどのような特徴があるのかについて検討する。

まず、コンピュータ・ソフトウェアの外注がいかなる形態で行なわれているかについて述べることにする。コンピュータ・ソフトウェアは以下の7工程を経て作成されると考えられる。

① 要求分析

2) 同稿, 101頁。

財務諸表等規則取扱要領第六十七では、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)のうち外注加工費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に定めている。本規定への忠実な遵守という点からは、外注費を材料費、労務費、経費と並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すると、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、一見経費の方が多いように見えてしまう場合がある。したがって、明瞭表示の点からは、外注費を経費から独立して記載することは妥当である。

いずれにしろ、他社にコンピュータ・ソフトウェアの一部分の作成を委託した場合には、そのために支払った金額は外注費としてコンピュータ・ソフトウェアの原価を構成すると考えられる。しかし、Financial Accounting Standards Boards(以下、FASBと略する)では、他の製品又は製作方法と統合されるために購入されたコンピュータ・ソフトウェアの原価について、以下のように会計処理を定めている(FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No. 86, Accounting for the Costs of Computer Software to Be Sold, Leased, or Otherwise Marketed*, August 1985, pp. 2-3 and p. 17/日本公認会計士協会国際委員会訳「財務会計基準書第86号 販売、リースその他の方法で市場に出されたコンピュータ・ソフトウェア原価の会計処理」『JICPA NEWS』No. 390. APR. 1988, 55-56頁, 59-60頁)。

「当該ソフトウェアの構成要素(component)に対する技術的実現可能性が確定され、かつ、当該製品又は製作方法の他の構成要素に対するすべての研究開発活動が、購入時点において完了している場合のみ資産計上される。(FASB, *ibid.*, p. 17/日本公認会計士協会国際委員会, 同訳, 60頁)」

これは、他の製品又は製作方法と統合されるために購入されたコンピュータ・ソフトウェアの原価についても、販売、リース等のために自社で作成したコンピュータ・ソフトウェアと同様に、技術的実現可能性をメルクマールとして、研究開発費とするか資産に計上するかを決定することを定めているのである。

さらに、資産に計上されない場合でも、

「将来における代替的用途(例えば、他の製品を開発する道具として使用されるため、又は、直接販売のため)を有する場合には、当該原価は資産計上され、それ以降は当該用途に応じて会計処理されるであろう。(FASB, *ibid.*, p. 17/日本公認会計士協会国際委員会, 同訳, 60頁)」

としている。

- 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 メインテナンス

コンピュータ・ソフトウェアの外注は、このうちの一部分の工程を他社に委託することにより行なわれる。その場合は、工程の上流の部分を委託する側の会社が行い、下流の部分を外注先の会社が行なうことが多い。例えば、要求分析から詳細設計までは委託する側の企業が行い、プログラミング以下の工程については外注先の企業が行なうといった場合である。

このような外注の仕方は、以下の2つの理由により行なわれていると考えられる。第1の理由は、工程の上流部分は、ユーザー部門のニーズを把握してどのようなコンピュータ・ソフトウェアを作成するかを決める部分であるので、外注に任せるよりは自社で行なったほうがニーズを把握しやすいことである。第2の理由は、工程の上流部分は委託する側の業務の機密にかかわる場合があり、外注に任せると秘密保持などの点で問題があるということである。

次に、コンピュータ・ソフトウェアの外注の特徴について述べる。コンピュータ・ソフトウェアの外注は、有形財と比べて次のような特徴がある。有形財の外注の場合は、外注先が材料を加工して委託する側の企業に加工品を引き渡すという形態が一般的である。したがって、外注される工程の作業は外注を受託した企業の工場で行なわれる場合が多い。しかし、コンピュータ・ソフトウェアについては、外注を受ける側の企業がその企業のオフィスで作業をする場合も多いが、外注を委託した側の企業のオフィスに出向いて作業をする場合も多い。後者の場合については、外注を受けた側の企業の社員が委託した企業に派遣される場合と常駐する場合がある。

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り、その点について多くの研究が発表されている。一方、コンピュータ・ソフトウェアについては、プログラムを記憶媒体³⁾に記憶させる場合以外は材料費が発生しないので、材料の買い取り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・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である。

3) 外部記憶媒体は、技術的な定義ではハードウェアに含まれるが、コンピュータ・ソフトウェアは、プログラムを外部記憶媒体に記憶させて販売される場合が多いので、会計上は外部記憶媒体の原価をソフトウェアの原価を構成する材料費となる原価要素として考えたほうが合理的である。

Ⅲ. コンピュータ・ソフトウェアの外注の現状と問題点

ここでは、コンピュータ・ソフトウェアの外注の現状と、原価計算および管理会計上の問題点について述べることにする。現状の把握については、慶應義塾大学商学部小林啓孝教授と筆者が行なった、自社利用目的のコンピュータ・ソフトウェアの開発・管理についてのアンケート調査の結果を再検討することにより行なう⁴⁾。なお、本調査では、外注に関する部分は、予算管理と原価計算を除き、システム関係部門にOA用のコンピュータ・ソフトウェアとFA用のコンピュータ・ソフトウェアのそれぞれについて回答を求めている。予算管理と原価計算については、経理部門に質問している。

(1) 外注される工程

表1と表2は、外注される工程についてのアンケート調査の結果をさらにまとめたものである⁵⁾。表1は、OA用のコンピュータ・ソフトウェアについて、現在外注に任せている開発工程と、将来外注に任せてもよいと考えている開発工程を比較したものである。また、表2は、同じ比較をFA用のコンピュータ・ソフトウェアについて行なったものである。

<表1-OA用>

(回答企業～現在279社, 将来236社)

	開 発 工 程	現 在		将 来	
		社数	割合	社数	割合
1	要求分析	25社	9.0%	20社	8.5%
2	基本設計	79社	28.3%	64社	27.1%
3	詳細設計 (プログラム設計)	168社	60.2%	165社	69.9%
4	プログラミング (コーディング)	207社	74.2%	213社	90.3%
5	テスト	167社	59.9%	167社	70.8%
6	セッティング・ユーザー教育等	54社	19.4%	55社	23.3%
7	メインテナンス	94社	33.7%	99社	41.9%

4) 共同調査の1次集計の結果については、小林啓孝、園田智昭「自社利用目的のソフトウェアの開発・管理についての実態調査(1)(2)」(『三田商学研究』1992. 6と1992. 8)を参照して頂きたい。

本調査では、クエッションネール(質問表)を、東京証券取引所に1部上場している企業のうち、製造業および金融業を対象とした815社の経理部門とシステム関係部門の2部門に発送した。回収率は、経理部門が32.1%(262社)、システム関係部門が35.8%(292社)である。

5) 小林啓孝、園田智昭『三田商学研究』1992. 8, 77頁。

<表 2-F A用>

(回答企業～現在147社, 将来113社)

	開 発 工 程	現 在		将 来	
1	要求分析	14社	9.5%	10社	8.8%
2	基本設計	48社	32.7%	33社	29.2%
3	詳細設計 (プログラム設計)	93社	63.3%	75社	66.4%
4	プログラミング (コーディング)	104社	70.7%	100社	88.5%
5	テスト	84社	57.1%	77社	68.1%
6	セッティング・ユーザー教育等	38社	25.9%	35社	31.0%
7	メンテナンス	51社	34.7%	42社	37.2%

上記の二表から、企業が現在外注に出している工程は、主に詳細設計 (プログラム設計)、プログラミング (コーディング)、テストの3工程であることがわかる。それに対して、要求分析、基本設計、セッティング・ユーザー教育等、メンテナンスの各工程を外注に出している企業は少ない。要求分析については、OA用のコンピュータ・ソフトウェアとFA用のコンピュータ・ソフトウェアの両者ともに全体の10%未満の企業しか外注に出してはおらず、特に外注に任せる比率が低い。

詳細設計 (プログラム設計)、プログラミング (コーディング)、テストの3工程を企業が外注によく出しているのは、その上流の工程 (要求分析、基本設計) がしっかりと行なわれていれば、これらの3つの工程についてはかなり機械的に行なうことが可能である場合が多いからであると思われる。

それより上流の工程である要求分析と基本設計については、ユーザー部門のニーズを把握してコンピュータ・ソフトウェアの仕様を決定する部分であるだけに、他社に任せるよりはそのニーズをよく知っているはずの自社で行なった方が能率がよく完成度も高くなる場合が多いのであろう。⁶⁾ま

6) 要求分析と基本設計を自社で行なったとしても、必ずしもニーズをうまく把握できるとは限らない。それは、これらの工程の作業を行なうのは、多くの場合システム部門であり、ニーズを持っている部門とは異なるからである。

同調査では、経理部門とシステム関係部門に、それぞれコンピュータ・ソフトウェア (システム) の開発の成功・不成功が何に依存するかを尋ねている (小林啓孝, 園田智昭『三田商学研究』1992. 6, 97頁, 1992. 8, 76頁)。それらを一表にまとめたものが以下の表である。

(回答企業～経理部門224社, システム関係部門254社)

		経 理 部 門		シ ス テ ム 関 係 部 門	
1	ソフトウェア開発についての当社の技術力	122社	54.5%	118社	46.5%
2	対象となる個別業務の把握度	185社	82.6%	216社	85.0%
3	ハードウェアの能力	25社	11.2%	22社	8.7%
4	その他	12社	5.4%	22社	8.7%

た、これらの工程については、ユーザー部門の業務の内容についての深い理解が必要となるために、外注に出すと、それらを理解させるために、他社には公表したくないノウハウなどの企業秘密にかかわる部分を外注先に教えなくてはならない場合もある。そのような企業秘密を他社の人間が知るのを避けるために、自社で要求分析と基本設計については行なうという事情も考えられる。

したがって、このような理由から、将来的には基本設計と要求分析については外注への委託をさらに減らす傾向にある。表1によれば、OA用のコンピュータ・ソフトウェアについては、要求分析を現在9.0%の会社が外注に出しているが、将来も外注に出すつもりである会社は8.5%である。基本設計については、現在28.3%の会社が外注に出しているが、将来も外注に出すつもりである会社は27.1%である。また、表2によれば、FA用のコンピュータ・ソフトウェアについては、要求分析を現在9.5%の会社が外注に出しているが、将来も外注に出すつもりである会社は8.8%である。基本設計については、現在32.7%の会社が外注に出しているが、将来も外注に出すつもりである会社は29.2%である。

その一方で、詳細設計（プログラム設計）、プログラミング（コーディング）、テストの3工程については、企業はさらに外注に委託しようと考えている。特にプログラミング（コーディング）については、OA用のコンピュータ・ソフトウェアについては90.3%の企業が、また、FA用のコンピュータ・ソフトウェアについては88.5%の企業が将来的には外注に任せてもよいと考えており、注目に値する。

なお、OA用のコンピュータ・ソフトウェアとFA用のコンピュータ・ソフトウェアでは、ほとんど同じ結果が出たが、セッティング・ユーザー教育等については、現在・将来ともにFA用のコンピュータ・ソフトウェアの方がOA用のコンピュータ・ソフトウェアよりも外注に出してもよいと考えている企業の割合が高い。これらの点については、どのような理由が存在するのかについて、インタビューなどによりさらに詳しく調査する予定である。

(2) 外注の理由

コンピュータ・ソフトウェアの作成を他社に外注する理由としては、回答企業OA258社、FA

この結果によると、両部門ともに、対象となる個別業務の把握度がコンピュータ・ソフトウェア（システム）の開発にとって最も重要であると考えていることがわかる。このことは、ユーザー部門のニーズを正確に把握することを意味しており、それを行なうのは要求分析と基本設計においてである。これらの工程での作業が、自社の技術力よりも重要であると考えている点は注目に値する。また、システム関連部門がその他として具体的に答えた回答のうちで最も多い内容は、ユーザー部門がシステム開発へ参加することであった（17社中15社が同様の回答を行なっている）。したがって、要求分析と基本設計を自社で行なった場合でも、ユーザー部門の積極的なシステム開発への参加が望まれる。

しかし、ユーザー部門である経理部門は、この点についてはあまり指摘していない。対象となる個別業務を把握すること、すなわち、要求分析と基本設計が重要なのはユーザー部門も理解している。しかし、そのためには自分たちが積極的に参加しなくてはならないことについては、認識が不足している。したがって、この点についてユーザー部門の認識を変えていく努力が、システム部門に必要である。

132社中、社内の人手不足が最も多くあげられている（OA220社～85.3%，FA96社～72.7%⁷⁾）。コンピュータ・ソフトウェアを作成する要員の不足が言われてから久しいが、現在も状況は変わっていない。例えば、同調査では、システム部門に関するローテーションについても調査しているが、システム部門がらみのローテーションが、通常のローテーションと同じ頻度で行なわれているのは20%程度の企業にすぎない。しかも、それらの企業のうち約半数の企業では、システム部門から他部門への移動が主に行なわれている⁸⁾。このことから、システム部門以外の部門間のローテーションと比べると、他部門から新たに人材を得るのはシステム部門にとって困難であることがわかる。したがって、工程の一部を外注に出すことにより、自社の人手不足を解決していると考えることができる。

逆に、外注に出すことにより、自社のシステム部門で多くの人員を抱えていなくてもよいというメリットもある。景気がいいときには、コンピュータ・ソフトウェア（システム）開発は戦略的な重要性もあり、巨額の予算を獲得して行なわれる場合も多い。しかし、現在のように一度不景気になると、最初に予算削減の対象となるのは管理部門の経費とソフトウェアに対する投資である。外注の利用は、システム部門に必要な人員のうちのある程度の人数を他社の人間でまかなえるので、不況時でも社内の人員を配置転換したり解雇したりする必要がない。また、コンピュータ・ソフトウェアを作成するためには専門的な知識が必要であり、自社で採用した場合にはそのための教育を行わなければならない。外注を利用すれば、そのような社員教育のコストや手間を省けることになる。

外注の理由としては、社内の人手不足以外に、社内にコンピュータ・ソフトウェア（またはシステム）を開発する技術力がない（OA39社～15.1%，FA43社～32.6%）、外注に出したほうが安くできる（OA29社～11.2%，FA14社～10.6%）、社内のシステム部門が子会社として独立した（OA35社～13.6%，FA17社～12.9%）、コンピュータ・ソフトウェア開発のための子会社を作った（OA39社～15.1%，FA16社～12.1%）、システム部を作るほど社内に需要がない（OA4社～1.6%，FA5社～3.8%）、その他（OA7社～2.7%，FA5社～3.8%）などである⁹⁾。

このうち、技術力不足を理由とした外注については、OA用のコンピュータ・ソフトウェアとFA用のコンピュータ・ソフトウェアでは、約2倍の開きがあるのが注目される。企業では、OA用のコンピュータ・ソフトウェアよりもFA用のコンピュータ・ソフトウェアの方が、作成の際に高度な技術力が必要であると考えているのである。このことは、同調査の結果、内部利用目的のOA用のコンピュータ・ソフトウェアについては回答企業291社中286社（98.3%）の企業が自社で作成

7) 小林啓孝，園田智昭『三田商学研究』1992. 8, 77頁。

8) 同稿，83頁。

9) 同稿，77頁。

しているのに対して、内部利用目的のFA用のコンピュータ・ソフトウェアについては160社(55.0%)の企業しか自社で作成していないことによっても裏付けられる¹⁰⁾。OA用のコンピュータ・ソフトウェアは、過去に開発した類似のコンピュータ・ソフトウェアを利用できるような定型的なものが多い。それに対してFA用のコンピュータ・ソフトウェアは、製造する製品により生産形態が異なるために定型的なものが少ない。さらに、工場全体のシステムについては複雑なコンピュータ・ソフトウェアになることや、生産に直接かかわるためにミスが許されないこと、また、業務の把握が工学部系の高度な知識がないと難しくなっていることなどが¹¹⁾、OA用のコンピュータ・ソフトウェアに比べて、FA用のコンピュータ・ソフトウェアが高度な技術力を必要としている理由として考えられる。

さらに、アンケートの結果からは、外注の理由として、金額的な要素があまり考慮されていないことがわかる。有形財の外注については、ここで述べている問題は、一般に、自製か購入(外注)か
の意思決定の問題として述べられており、その場合は決定する要因として金額的な面を重視して述べられている場合が多い¹²⁾。しかし、コンピュータ・ソフトウェアについては、調査の結果から、社内の人手不足や技術力不足のほうが、金額的な条件よりも優先されていることがわかる。

(3) 外注の形態

外注の形態としては、回答企業OA258社、FA132社中、委託(OA185社~71.7%、FA95社~72.0%)、要員派遣(OA81社~31.4%、FA33社~25.0%)、常駐(OA68社~26.4%、FA18社~13.6%)、要員派遣と外注は区別していないがどちらかである(OA28社~10.9%、FA18社~13.6%)という結果になった¹³⁾。

ここでは、委託、要員派遣、常駐の3者については、以下のような区別をしている。委託とは、外注先の企業が自社の社屋でコンピュータ・ソフトウェアを作成する場合である。要員派遣とは、委託した側の企業の社屋に、外注先の企業が社員を派遣してコンピュータ・ソフトウェアを作成す

10) 同稿、71頁。

11) 最後の点に関しては、同調査のSEの適性に関する設問からも裏付けられている(小林啓孝、園田智昭『三田商学研究』1992. 8, 82頁)。SEの適性に関しては、OA用のコンピュータ・ソフトウェアについては、回答企業272社中234社(86.0%)の企業が人により適性が異なり、理系出身者か文系出身者のどちらかに適性があるとは断言ができないと回答しており、理系出身者に適性があるとした企業は20社(7.4%)しかない。一方、FA用のコンピュータ・ソフトウェアについては、回答企業132社中45社(34.1%)の企業が理系出身者に適性があると回答している。このことから、FA用のコンピュータ・ソフトウェアのSEについては、工学部系の知識が必要なので、文系出身者よりは理系出身者が望ましいと考えている企業が多いことがわかる。

12) 例えば、HorngrenとFosterも、自製か購入(外注)か
の意思決定における特別なノウハウ、すぐれた熟練労働者、希少資材などの質的要素を重視しているが、例としては、量的要素について関連原価を用いた計算を示している(Charles T. Horngren and George Foster, *COST ACCOUNTING — A Managerial Emphasis—*, 7th ed., Prentice-Hall, Inc., New Jersey, 1991, pp. 374-375)。

13) 小林啓孝、園田智昭『三田商学研究』1992. 8, 77-78頁。

る場合である。常駐とは、委託した側の企業の社屋に、外注先の企業が社員を常駐させてコンピュータ・ソフトウェアを作成する場合である。

調査の結果によると、外注の形態としては委託が最も多い。要員派遣と常駐は、委託側の企業内で外注先の社員が仕事をするので、そのためのスペースが必要である。また、社外の人間が常時社内にいるために社内機密についても注意しなくてはならない。この点については、外注先の管理についての質問で、「会社内の規則を遵守し、作業場所以外に行かないように留意する¹⁴⁾」と回答した企業があった。さらに、要員派遣と常駐の場合には、コンピュータ・ソフトウェアを作成するためのハードウェアやコンピュータ・ソフトウェア作成ツール、打ち出しの紙等の消耗品などを委託側の企業が負担するケースが多いと考えられるので、委託に比べて経費が余計かかるという理由もある。

逆に、要員派遣と常駐のメリットは、委託側の企業と外注先の企業の連絡が密にとれることである。先にも述べたように、コンピュータ・ソフトウェアを作成する際に最も重要なことは、ユーザー部門のニーズをいかに把握するかである。これは、要求分析と基本設計で行なわれるが、その工程は自社で行なわれることが多いため、詳細設計以下の工程を外注に出した場合には、外注先にユーザー部門のニーズを完全に理解させなくてはならない。外注先がこの説明を1回で理解すればいいが、途中で確認したり、ニーズが変更されたりする場合もある。そのような場合に、外注先が自社にいるほうがより緊密な意思の疎通ができるのである。

また、税務上も次のようなメリットがある。コンピュータ・ソフトウェアについて法人税の取り扱いを定めた法人税基本通達8-1-7では、購入して取得したコンピューター・ソフトウェアと、他社に委託して取得したコンピュータ・ソフトウェアは、税法上の繰延資産であるとしている。この規定にしたがうと、これらのコンピュータ・ソフトウェアを取得するために払った対価については資産に計上し（税法上の繰延資産は、財務会計上は繰延資産に計上できないので同じ資産である長期前払費用に計上することが多い）5年間で費用配分することになり（基本通達8-2-3）、課税所得が増加してしまい、企業にとっては税務上は好ましくない。

しかし、法人税基本通達8-1-7は、その注で、以下の費用については上記の規定には含まないとしている。すなわち、

「自らソフトウェアを開発するために他の者から技術者の派遣を受けた場合（実質的に当該他の者に開発を委託したと認められる場合を除く。）のその派遣を受けるために要した費用」
については、税法上の繰延資産とはしなくてもよいと規定しているのである。したがって、委託の場合には資産計上しなくてはならないが、コンピュータ・ソフトウェアの一部分を派遣により作成

14) 同稿, 78頁。

した場合には原則的には費用処理してよく、その分税務上のメリットがある。

なお、常駐の形態での外注は、OA用のコンピュータ・ソフトウェアがFA用のコンピュータ・ソフトウェアの約2倍の比率で行なわれている。本調査では、その理由が判明しなかったため、その点については今後さらに調査する予定である。また、要員派遣と常駐は、実質的な区分が難しい場合がある。回答の“要員派遣と常駐は区別していないがどちらかである。”という選択肢は、その点を考慮したものである。

(4) 外注先の企業

外注先の企業としては、回答企業OA253社、FA128社中、子会社(OA89社~35.2%、FA43社~33.6%)、ソフトウェア・ハウス(OA210社~83.0%、FA98社~76.6%)、メイン・フレーム(OA77社~30.4%、FA44社~34.4%)、その他(OA4社~1.6%、FA4社~3.1%)であった。そして、回答企業は、平均1.7社の子会社に外注しており、ソフトウェア・ハウスには平均5.3社、メイン・フレームには平均1.7社に外注している¹⁵⁾。

ここで、ソフトウェア・ハウスとは、他社のためにソフトウェアを作成する業務を行なっている会社である(その業務形態は、前述のように、委託、要員派遣、常駐の3通りがある)。また、メイン・フレームとは、ハードウェア(コンピュータ)を製造している企業である。

外注先としては、ソフトウェア・ハウスが最もよく用いられている。外注先の企業も1社平均5.3社と最も多い。また、メイン・フレームとともに子会社に対しても30%以上の会社が外注している。

回答企業は、1社平均1.7社のメイン・フレームに外注しているが、これは、コンピュータ(ハードウェア)について2社以上のメーカーの機種を使用している(マルチ・ベンダー)会社が、回答企業289社中174社(60.2%)¹⁶⁾あるために、それらの会社が自社で使用している複数のメイン・フレームに、コンピュータ・ソフトウェアの作成を委託していることによると思われる。

外注先を決定する要因は、回答企業OA255社、FA129社中、特に理由はなく開発部門の決定に任せる(OA28社~11.0%、FA10社~7.8%)、技術力のあるところに外注する(OA158社~62.0%、FA90社~69.8%)、安いところに外注する(OA57社~22.4%、FA28社~21.7%)、昔からの付き合いで外注する(OA66社~25.9%、FA18社~14.0%)、子会社に外注する(OA76社~29.8%、FA29社~22.5%)¹⁷⁾、その他(OA21社~8.2%、FA9社~7.0%)である。

この結果によると、外注先を決定する要因としては、技術力を重視していることがわかる。ま

15) 同稿, 78頁。

16) 同稿, 75頁。

17) 同稿, 78頁。

た、昔から付き合いのあるところや子会社に外注している企業も多い。これは、人間関係を重視する日本的な側面ともとらえられるが、それらの企業に対しては、技術力に対して過去の実績から信頼があること、秘密保持に関しても新規に付き合いがあるところよりは信頼がおけること、さらに資本関係などからコントロールがしやすいことなどが理由として考えられる。「(2)外注の理由」でも述べたように、社内のシステム部門が子会社として独立したことや、コンピュータ・ソフトウェア開発のために子会社を作ったことを外注の理由としている企業も12~15%ある。本調査では、なぜ社内のシステム部門を子会社として独立させたのか、また、なぜ子会社として新しくソフトウェア会社を作ったのかについては明らかにされていないので、その点については今後調査をするつもりである。

さらに、外注決定の要因として金銭的な面も考慮に入れられているが、それよりは技術力不足の方が決定する要因としては重視されており、「(2)外注の理由」の結論と整合している。

(5) 外 注 管 理

外注先に対する管理については、回答企業OA251社、FA128社のうち、OAが122社(48.6%)、FAが67社(52.3%)と約半数の企業が特別な管理はしていないと回答している。管理をしている場合でも、通常(有形財)の外注先の管理と同様の管理をしていると答えた企業が大部分であり(OA105社~41.8%、FA53社~41.4%)、特別な管理をしている企業はわずかである(OA24社~9.6%、FA8社~6.3%)¹⁸⁾。

この回答からわかるように、以下で述べる秘密保持管理以外については、コンピュータ・ソフトウェア作成に対する特別な外注管理はほとんど行なわれていない。外注先の秘密保持管理については、回答企業OA254社、FA129社のうち、特別な管理を行っていないと回答した企業は、OA50社(19.7%)、FA19社(14.7%)にすぎない。多くの企業では、契約書に外注先の秘密保持義務を明記している(OA201社~79.1%、FA109社~84.5%)。また、その他として回答した企業が、OA3社(1.2%)、FA1社(0.8%)¹⁹⁾あり、外注先に対する管理としては、秘密保持管理以外には特別な管理はあまりされていない。

しかし、コンピュータ・ソフトウェアの外注は、今まで述べてきたように有形財とは異なるさまざまな特徴がある。したがって、コンピュータ・ソフトウェアの外注に対する管理がさらに検討されなくてはならない。そのための管理会計上の手法としては予算管理が効果的であると思われる。

アンケート調査の結果では、コンピュータ・ソフトウェアについて予算を設定していない企業は

18) 同稿, 78頁。

19) 同稿, 78頁。

回答企業261社中39社(14.9%)しかなく、大部分の企業がなんらかの形で予算を設定している²⁰⁾。見積ステップ数にワン・ステップ当たりの予定単価を乗じて予算を設定している場合には、回答企業122社中外注費だけについて予定単価を設定している会社が36社(29.5%)あった。人件費だけは3社(2.5%)、マシン・コストだけは1社(0.8%)であるから、外注費だけについて予定単価を設定している企業がいかに多いかがわかる。81社(66.4%)については、人件費、マシン・コスト、外注費を組み合わせて予定単価を設定している²¹⁾。81社のうち、その組合せについて回答した63社中62社(98.4%)が外注費をその組合せのなかに含んでいる²²⁾。結局、見積ステップ数にワン・ステップ当たりの予定単価を乗じて予算を設定している企業では、アンケートの結果からわかる限りにおいては、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のである。

予算管理を行なうためには、コンピュータ・ソフトウェアについて原価計算を行なう必要があるが、原価計算を行なっている企業のうち、原価計算の目的については96社が回答した。予算管理は73社(76.0%)が原価計算の目的として考えており、財務諸表作成目的の26社(27.1%)を大きく上回っている²³⁾。したがって、企業は、コンピュータ・ソフトウェアについては主に予算管理を目的として原価計算を行なっていると考えることができる。費目別にみると、予算管理と同様に一部の費目についてのみ原価計算を行なっている企業も多いが、外注費については、大部分の企業で原価計算を行なっており²⁴⁾、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のである。

予算管理の他に、コンピュータ・ソフトウェアの作成に対する進捗度の管理を行なう必要がある。進捗度の管理には、自社でコンピュータ・ソフトウェアを作成した場合についての調査であるが、予算管理が用いられることは少なく(回答企業OA281社中32社~11.4%、FA136社中33社~24.3%)、多くの場合はステップ数(スケジュール表の作成)による管理を行なっている(OA212社~75.4%、FA93社~68.4%)²⁵⁾。これは、外注先の進捗度の管理についても同様のことが言えると考えられるので、外注先が予定されたステップ数を作成したかどうか(予定したスケジュールを消化したかどうか)をチェックしなくてはならない。その他の外注先に対する進捗度管理としては、回答企業OA249社、FA119社のうち、定期的に打ち合せをしている企業がOA217社(87.1%)、FA101社

20) 小林啓孝, 園田智昭『三田商学研究』1992. 6, 90頁。

予算の設定の仕方は、プロジェクトごと130社(49.8%)、ユーザー部門ごと51社(19.5%)、システム部門の年間予算だけ84社(32.2%)、システム開発に関する予算枠だけ21社(8.0%)、その他7社(2.7%)である。

21) 同稿, 90頁。

22) 同稿, 90頁。

23) 同稿, 93-94頁。その他の目的については、以下の結果となった。原価管理目的43社(44.8%)、価格決定目的(18.8%)、各種の経営意思決定目的20社(20.8%)、その他4社(4.2%)。

24) 同稿, 93頁。

25) 小林啓孝, 園田智昭『三田商学研究』1992. 8, 80頁。

(84.9%)で最も多く、定期的にレポートを出させる企業がOA91社(36.5%)、FA45社(37.8%)、
その他がOA4社(1.6%)、FA4社(3.4%)であった。なお、外注先に対して進捗度の管理はして
いない企業はOA10社(4.0%)、FA4社(3.4%)であり、外注先に対する進捗度管理を企業が重視
していることがわかる。²⁶⁾

26) 同稿, 80頁。