
直接費概念の再検討

会 田 富士朗

1. はじめに

大蔵省企業会計審議会が、昭和37年に公表した『原価計算基準』によれば、直接費、間接費とは製品との関連によって原価を分類したものである。すなわち、直接費とは、その原価の発生が一定単位の製品の生成に関して直接的に認識される原価のことであり、また、間接費とは、その発生が直接的に認識されない原価のことでありとされる（『原価計算基準』8(3)）。原価の発生が、直接的に認識されるとはどのようなことを指すのであろうか。また、そのように規定された直接費をわれわれはどのように考えればよいのであろうか。

ところで、原価計算によって提供される原価情報が有用ではないと言う議論が行われるようになって、相当の年月が経過している。その議論の中心問題の一つが、製造間接費の配賦計算である。計算される製品原価が、この製造間接費の配賦計算によって歪められ、その信頼性、正確性が損なわれていると批判されているのである。そして、この製造間接費の配賦問題は、直接費を考えることに他ならない。なぜならば、直接費と間接費とは相対的な概念だからである。この小論においては、製造間接費の配賦問題を考えることによって、直接費の概念を再検討することとしたい。そこで次に、伝統的に行われている製造間接費の配賦計算を簡単に見ることとする。なお、以下の議論においては個別原価計算を検討の対象としている。

2. 製造間接費の配賦計算

原価計算において製品原価は、通常次の計算段階を経て計算される。

- (1)原価の費目別計算
- (2)原価の部門別計算
- (3)原価の製品別計算

まず最初に、製品製造のために何がいくら消費されたのかを認識、測定する手続きが行われる。これが費目別計算である。製品製造に関して発生した原価は、その発生形態によって、材料費、労務費、経費に分類される。この発生形態による分類は、もっとも基本的な分類であり、通常、原価の三要素と呼ばれる。そしてさらに、この分類に基づいて直接費と間接費とに分類される。すなわち、直接費は、直接材料費、直接労務費および直接経費に、また間接費は、間接材料費、間接労務

費および間接経費に分類される。

直接費は、どの製品製造に関して発生をしたのかが直接的に認識できる原価であるから、当該製品に賦課（直課）される。また、間接費は製造間接費として、適切な配賦基準によって各製品に配賦される。通常この製造間接費の配賦計算は、部門別の計算が行われる。この製造間接費の部門別計算は、(ア)正確な製品原価を計算するため、(イ)原価管理に役立たせるため、に行われると説明される⁴⁾。

部門別の計算は、通常、以下の手続きによって行われる。

(a)各部門費を集計する。

①部門個別費は各部門に集計する。

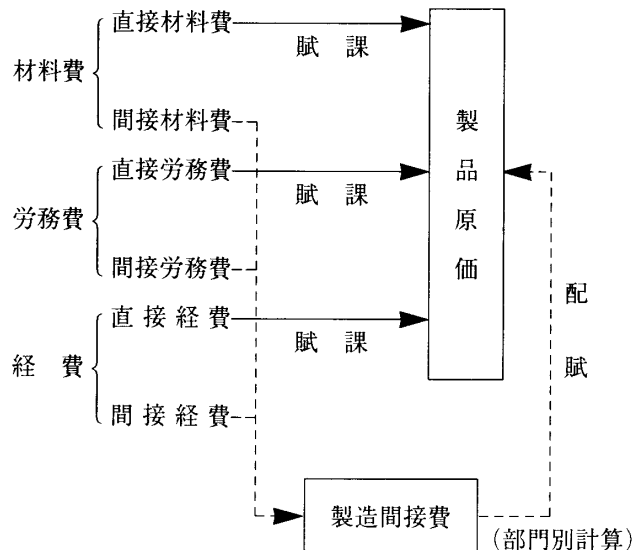
②部門共通費は適当な配賦基準によって各部門に配賦する。

(b)補助部門費を製造部門に配賦する。

(c)製造部門費を各製品に配賦する。

このような手続きを経て、各製品の原価が計算されることになる。

このように、製造間接費は各部門に集計され、さらに部門間での配賦が行われ、最終的に各製品へと配賦されることとなる。このような製造間接費の配賦計算によって、計算される製品原価が歪められ、情報精度の低い原価情報が提供されると批判されているのである。すなわち、この部門別計算はその意図するところとは異なり、多段階的配賦計算が製品原価への信頼性を喪わせる原因となっているのである。



それでは、このような製造間接費の配賦計算を回避しうる製品原価の計算方法はないのであろうか。もし、そのような計算方法が存在するとすれば、それは新たな直接費概念の提唱と考えられる。すなわち、製造間接費の配賦計算を解消しうるとすれば、それは、従来においては間接費として捉えられていたものを直接費として捉えることに他ならないと考えられるからである。このことに関して、われわれは、『機械工業原価計算基準』を想起することが出来るであろう。『機械工業原価計算基準』は、製造間接費の配賦計算が解消できる原価計算法であるという。それでは次に、『機械工

業原価計算基準』の特徴を簡単に見ることとしよう。

3. 『機械工業原価計算基準』の特徴

周知のごとく平成9年3月に(社)日本機械工業連合会から『機械工業原価計算基準』が公表された。この『機械工業原価計算基準』の設定の理由はその前文において次のように述べられている。

「わが国の機械工業における原価計算は、これまで原価要素を材料費、労務費、および経費の三要素に分け、さらに製品別把握の可能性により直接費と間接費に分ける方法で、ながらく実施されてきた。

しかしながら、近時、情報化社会の到来とともに生産は自動化し、多品種変量生産となり、製販直結管理方式が進行するなど、その生産環境は大きな変革の中にある。とりわけ生産のための機械設備に関連する原価の増大と直接労務費の減少が特徴的である。このため、従来方式の原価計算は現状への適応性を失い、その有用性が著しく減退するに至った。

しかし、原価計算は企業経営にとり基本的重要性を有する原価情報の発信手段であるから、情報化社会の変化に対応できる原価計算方法を早急に再構築し、その有用性を回復することが急務である。」

すなわち、従来の伝統的な原価計算方式では、現在の情報化社会において、企業経営にとり有用な原価情報はもはや提供できない状況になっている。そして、その状況を回復するために提唱された原価計算方式が『機械工業原価計算基準』であると考えられるであろう。

『機械工業原価計算基準』の基本的特徴として二つのものが挙げられている^②。その第一は、原価計算の方法として四要素原価計算が措定されていること、その第二に原価管理のために標準原価計算とともに許容原価計算が措定されていることである。

ここで四要素原価計算というのは、原価要素を材料費、設備費、労務費および経費の四要素に分類する原価計算である。また、この四要素原価計算によって、従来の製造間接費の配賦計算が解消できる方法であるとしている。この製造間接費の配賦計算を解消するために、そこではどのような考え方、計算方法がとられているのであろうか。

四要素原価計算においては、原価要素を材料費、設備費、労務費および経費の四要素に分類する。ここに設備費とは、建物、構築物、機械装置、船舶、車両運搬具、治具工具、金型、コンピュータ・ソフトの所有、維持、および稼働に要する原価をさしている。（『機械工業原価計算基準』3.1)(2) それは、従来の原価計算においては一部は材料費に、また一部は経費に分類されていたものである。伝統的な三要素原価計算における原価分類と四要素原価計算による原価分類との関係は、次頁のように示される^③。

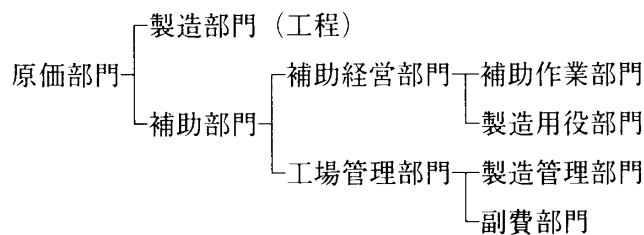
三要素原価 計算の分類	費 目	四要素原価 計算の分類	三要素原価 計算の分類	費 目	四要素原価 計算の分類
材料費	素材費 買入部品費 自製部品費 消耗品費 材料管理費	材料費	経 費	外注加工費 仕損じ費 設計費 検査費 運搬費 通信費 旅費交通費 事務消耗品費 光熱水費 雑費	経 費
	燃料費 油脂費 消耗工器具費 消耗設備部品費	設備費		労務費	福利施設負担額 厚生費 従業員募集費 教育訓練費 労務管理費 法定福利費 退職給与引当金繰入額 賃金 給料 賞与手当 雑給
経 費	電力費 修繕費 工具研磨費 損害保険料 設備賃借料 設備税金課金 減価償却費 設備保全費 操業情報処理費 設備管理費				

四要素原価計算は単に原価要素の分類を、三要素から四要素に変更しただけのものなのであろうか。もちろん現代の生産環境は、生産が自動化し、無人化している。それにともなって、機械設備に対する多額の投資が必要になってきている。それゆえ、設備関係の費用を独立の原価要素として認識することは重要なことである。しかしながら、設備費を独立の原価要素として分類することには、それ以上の意味があるように思われる。

そのことを検討するために、四要素原価計算における部門別の計算を見ることとしよう。

4. 四要素原価計算における部門別計算

『機械工業原価計算基準』における原価部門は、次頁のように示される⁴⁾。



ここに製造部門とは、製品の形質的効用を直接造出する活動が行われる部門・工程をいう。（『機械工業原価計算基準』9.1）例えば、鑄造部門、鍛造部門、機械加工部門、組立部門などである。

また、補助部門とは、製造部門の活動を支援する部門をいい、これはさらに補助経営部門と工場管理部門に分けられる。補助経営部門とは、自己の生産物または用役を製品または製造部門に提供する部門をいう。この補助経営部門はさらに補助作業部門と製造用役部門に分けられる。補助作業部門は、製品生成の過程において製品に対して直接的に必要とされる補助作業を提供する部門であり、例えば、設計部門、試作部門などである。これに対して、製造用役部門は、製造活動に必要な用役を提供する部門であり、例えば、電力部門、修繕部門などである。

また、工場管理部門は、管理的機能を担当する部門をいい、さらに副費部門と製造管理部門に分けられる。副費部門は、特定主費の管理的機能を担当する部門をいう。例えば、材料副費部門としては材料購買部門等、労務副費部門としては福利厚生部門等、外注副費部門としては外注管理部門等、設備副費部門としては自動化設計部門等である。製造管理部門は、製造活動の管理的機能を担当する部門をいい、例えば、工程管理部門、品質管理部門などである。

この原価部門の分類は、従来の伝統的な原価計算によって行われている分類とほぼ同じものであるが、補助経営部門の中がさらに細分化されていること、また同様に工場管理部門の中がさらに細分化されていることにその特徴が見いだせるであろう。そしてこの原価部門の設定こそが、製造間接費の配賦計算を解消するための非常に重要な役割を果たすのである。

ところで、四要素原価計算における部門別計算はどのような手続きによって行われるのであろうか。それは以下のような順序によって行われる⁶⁾。

(a) 各部門固有費を集計する。

① 部門個別費は各部門に集計する。

② 部門共通費は適当な配分基準によって各部門に配分する。

(b) 部門間の原価振替を行う。

(c) 部門費を賦課または配賦する。

従来の伝統的な原価計算において行われる部門別計算とはその手続きが大きく異なっている。この部門別計算の手続きによって、従来の製造間接費の配賦計算が解消されているのである。上で見たように、原価部門は、大きく製造部門と補助部門とに分けられ、さらに補助部門は四つに細分されている。

まず、部門固有費の集計が行われる。次いで、部門間の原価振替が行われる。この原価振替が行われるのは、部門間に用役授受の関係がある場合と、部門間に応援受援の関係がある場合である。

従来の伝統的な原価計算においては、この段階で補助部門費の製造部門への配賦が行われていた。そしてそれこそが製品原価を歪める原因と批判されていた部分である。四要素原価計算においては、この問題を回避しうる手続きを示していると考えられるのである。それでは、製品原価の計算はどのように行われるのであろうか。まずは、部門別計算の最後の段階を見ることとしよう。

部門別計算の最後に部門費の賦課または配賦が行われることになる。まず、補助作業部門費は、製品の生産に必要な補助作業を提供する部門費である。例えば、設計部門費、試作部門費などである。これらの部門費は、当該補助作業を必要とした製品へ直接内部経費として賦課されることとなる。これらの部門費は、従来の原価計算においては、補助部門費として製造部門に配賦されていた。それが、四要素原価計算においては、直接費として各製品に賦課されることとなったのである。

次に製造用役部門費は、製造活動に必要な用役を提供する部門費である。すなわち、電力の提供、用水の提供、修繕の提供などである。これらの部門費は、第二段階において照明、空調などの原価はすでに他部門に振り替えられているので、この最後の段階においては、加工設備の操業に必要な用役の提供にかかわる原価であるとみなしうるのである。それゆえ、製造用役部門費は、提供用役量に基づいて加工設備費に振り替えられることとなる。そして、直接加工費として製品に賦課されることとなる。ここに独立した原価要素としての設備費の意義が見いだされるであろう。従来の原価計算においては、製造用役部門費は補助作業部門費と同様に、製造間接費として処理されていたものが、ここにおいては直接加工費という形で直接費として賦課されることとなるのである。

副費部門費は、特定主費の管理的機能を担当する部門費である。これらは、それぞれの関係主費へ適当な配賦基準によって配賦されることとなる。副費に関しては、材料副費を除いて従来の原価計算においては製造間接費として処理されていたものである。ここにおいても製造間接費の配賦計算を回避する計算手続きが見てとれるのである。

製造管理部門費は、製造活動の管理的機能を担当する部門費である。これら製造管理部門費の中で、工程管理部門費や品質管理部門費などの製品との関係が明確なものは適当な配賦基準によって各製品へ配賦されることとなる。また、工場全般管理部門費などの製品との関係が不明確なものについては、原価回収の観点から各製品へ原価負担能力に応じて配賦することとなる。

製造部門費は、従来の伝統的な原価計算によって計算される製造部門費とはかなりその内容が異なることとなる。すなわち、伝統的な原価計算においては、上記に述べた補助部門費が製造部門に配賦されてきていたのである。そのような補助部門費の配賦計算が行われない四要素原価計算においては、製造部門費の内容としては、製造部門の職場環境を維持するための原価が集計されたものと考えられるであろう。すなわち、建物減価償却費、照明費、空調費などである。この製造部門費は、直接作業時間または直接設備作業時間を配賦基準として各製品へ配賦されることとなる。

このように、四要素原価計算においても、製造管理部門費、製造部門費は、各製品へ配賦するという手続きが行われるのであるが、その意味する内容は従来の原価計算が行っていた製造間接費の配賦計算とはかなりその持つ意味合いが異なることに注意しなければならないのである。

これまで見てきたように、四要素原価計算においては製造間接費は関係主費の副費（副費部門費）、

直接設備費（製造用役部門費）、直接内部経費（補助作業部門費）、職場環境費（製造部門費）、製造管理費（製造管理部門費）に分解されてそれぞれ計算されることとなる。そして、関係主費の副費（副費部門費）、直接設備費（製造用役部門費）、直接内部経費（補助作業部門費）は直接費として製品に賦課されるのである。そこで次に、四要素原価計算における製造間接費の配賦計算の解消方法を見ることとしよう。間接費の配賦計算の解消は、直接費の概念を考えることに他ならない。前にも述べたように、直接費と間接費とは、相対的な概念だからである⁶⁾。

5. 四要素原価計算における直接費

一般に直接費とは、製品に対する原価発生の態様、すなわち原価の発生が一定単位の製品の生成に関して直接的に認識されるかどうかによって分類される概念である。つまり、ある一定単位の製品の生産に関して、その発生が直接的に認識されるものが直接費である。

この直接費の概念に関して佐藤進教授は、以下のように三つの要件をあげている⁷⁾。

1. 製品の製造に直接消費された事実が存在すること
2. その消費量を原価計算手続的に測定可能であること
3. 直接費として計算するだけの重要性が認められること

すなわち、直接費として認識されるためには直接に消費された事実が存在することはもちろんであるがさらに、その消費量が原価計算係に計算手続的に測定されるものであること、さらにそれが金額的、管理的重要性が存在することが要請されるのである。

それでは、『機械工業原価計算基準』において直接費はどのように捉えられているのであろうか。そこにおいては、資源消費量を製品別に直接把握できるか否かにより直接費と間接費に分類すると述べられている。（『機械工業原価計算基準』3.2）すなわち、『機械工業原価計算基準』における直接費、間接費を分ける基準は資源消費量が製品別に把握されるかどうかなのである。もちろん、上記の三つの要件が満たされなければならない。その上で、製品別の資源消費量が直接把握されるものと、直接費の概念を明確化していると考えられるのである。それゆえ、製品別に作業時間が把握できるならば、その作業時間に労務費率を乗じることによって、直接労務費が計算されることとなる。また同様に、製品別に設備操業時間が把握されるならば、その設備操業時間に設備費率を乗じることによって、直接設備費が計算されることとなる。ここに独立の原価要素としての設備費を設けた意味を確認することができるであろう。このことにより、従来製造間接費とされてきた設備関係費が製品別の資源消費量の把握により、直接費として計算可能となるのである。

四要素原価計算においては製造間接費は関係主費の副費（副費部門費）、直接設備費（製造用役部門費）、直接内部経費（補助作業部門費）、職場環境費（製造部門費）、製造管理費（製造管理部門費）に分解されてそれぞれ計算されていた。いま見たように、製造用役部門費は直接設備費として製品に賦課されることとなる。すなわち、製造用役部門費は設備稼働費として設備費を構成することとなる。そしてこの設備費が、製品別に把握された設備操業時間によって、各製品に賦課されることとなるのである。

四要素原価計算においては、各原価要素は、主費に副費を加算して計算される^⑧。すなわち、副費部門費は当該関係主費の副費として当該関係主費に加算され、製品に賦課されることとなる。『原価計算基準』においては、材料費の計算において、材料の購入原価を材料の購入代価に引取費用（買入手数料、引取運賃、荷役費、保険料、関税等）を加算した金額か、あるいは材料購入代価に引取費用さらに購入事務、検収、整理、選別、手入、保管等に要した費用（材料内部副費）を加算した金額とする事が述べられている。（『原価計算基準』11.(4)）ただ、『原価計算基準』においては、副費の計算は材料費においてのみ取り上げられており、他の原価要素では副費を主費に加算することは述べられていない。この点については、佐藤進教授は以前より指摘されているところである^⑨。特に労務費に関して、その不適切さが批判されるべきであろう。

各原価要素において、この主費に副費を加算して計算する方法もまた、四要素原価計算の優れた特徴の一つであろう。価値移転計算としての原価計算において、『原価計算基準』においては、材料費計算においてのみ材料副費を材料主費に加算する計算方法を示しているが、『機械工業原価計算基準』においては、材料費ばかりでなく、労務費、設備費、経費においても副費を主費に加算する方法を展開している。このことにより、製造間接費配賦計算の解消がなされているのである。

補助作業部門（設計部門、試作部門、型製作部門、検査部門、構内搬送部門など）の部門費も同じように、各製品に賦課されることとなる。直接費が、製品別に資源消費量を把握できるとする考え方からすれば、これらの補助部門費も各製品ごとの消費量把握が可能と考えられるからである。

6. 終わりに

以上見てきたように、『機械工業原価計算基準』においては、原価要素を四要素に分類し、製造間接費の解消をめざした原価計算方法と云うるのである。また、原価部門の設定において、補助経営部門をさらに補助作業部門と製造用役部門に細分することによっても製造間接費の解消を図っている。同様に、工場管理部門も副費部門と製造管理部門とに細分することによって、製造間接費の解消を図っている。そこでは、原価要素を、主費に副費を加算する計算が行われている。この計算方法によって、製造間接費の解消をめざす計算構造が構築されているのである。このように、『機械工業原価計算基準』においては、製造間接費の解消を図るために、従来の原価計算方法にとって替わる新しい計算方法が提唱されている。そして、これらの計算構造を支える一つの大きな柱が、直接費概念の明確化なのではないかと思われる。

（あいだ・ふじお 産業情報学科）

注

- (1) 例えば、岡本清『原価計算』国元書房、2000年、207頁等を参照されたい。
- (2) 佐藤進「『機械工業原価計算基準』について—設定の経緯とその特徴」『企業会計』第50巻第5号、1998年、123頁。
- (3) 佐藤進、木島淑孝『四要素原価計算システム—解説「機械工業原価計算基準」』日刊工業新聞社、1998年、78頁。
- (4) 佐藤進、木島淑孝『同上書』101頁。
- (5) 佐藤進、木島淑孝『同上書』104-111頁。
- (6) 佐藤進「情報社会の原価計算における直接費の概念と計算法」『商学論纂』第33巻第2・3号、1992年、201頁。
- (7) 佐藤進『基準原価計算精説』中央経済社、1975年、200-201頁。
- (8) 佐藤進「四要素原価計算の基本」『商学論纂』第36巻第5・6号、1995年、226頁。
- (9) 佐藤進『明解原価計算』中央経済社、1984年、59頁等を参照されたい。

On a concept of direct costs

Fujio AIDA

As industrial society is being replaced by computerizational society, cost accounting is now faced with the need of a radical reform. The trinary cost system, the cost accounting method for industrial society, has completely lost its usefulness at automated factories.

The quaternary cost system is the method of classifying cost elements into four categories. And this is the cost system suitable for computerizational society. At the quaternary cost system, concepts of direct costs are refined.

Key Words: quaternary cost system, direct costs, computerizational society