

費目と配賦計算との関係に関する一考察

著者	稲場 建吾
雑誌名	川口短大紀要
巻	24
ページ	49-61
発行年	2010-12-01
URL	http://id.nii.ac.jp/1354/00000701/

費目と配賦計算との関係に関する一考察

稲場 建吾

はじめに

原価計算基準によれば、「実際原価の計算においては、製品原価は、原則として、その実際発生額を、まず費目別に計算し、次いで原価部門別に計算し、最後に製品別に集計する」という⁽¹⁾。ここで「費目別に計算」は「原価の費目別計算」と言い換えられ、それは、「一定期間における原価要素を費目別に分類測定する手続をいい、財務会計における費用計算であると同時に、原価計算における第一次の計算段階である」という⁽²⁾。そして具体的な手続きとして「費目別計算においては、原価要素を、原則として、形態別分類を基礎とし、これを直接費と間接費とに大別して、さらに必要に応じ機能別分類を加味して、……分類する」という⁽³⁾。「形態別分類とは、……原価発生による分類であり、原価要素は、この分類基準によってこれを材料費、労務費および経費に属する各費目に分類する」⁽⁴⁾。「直接費と間接費とに大別」ということは、「製品との関連における分類」であり、それは、「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の性質上の区別による分類」である⁽⁵⁾。すなわち、原価要素は、この分類基準によって直接費と間接費とに分類される。

まとめると、製品の原価となる諸要素がまず、材料費、労務費、経費という3つの費目に分類、もっといえばグループ分けされ、そして製品との関係性でそれらがさらに直接費、間接費に分類される。その結果、それらは直接材料費、間接材料費、直接労務費、間接労務費、直接経費、間接経費という6つの費目に分類される。これらの分類がなされてはじめて、製品の原価が計算できるようになる。

ところで、原価計算上この6つの費目分類が常に表出する訳ではない。単純個別原価計算であるならば、直接材料費、直接労務費、直接経費、製造間接費の4つの費目が使われ、単純総合原価計算であるならば、直接材料費、加工費の2つの費目が使われる。また、標準原価計算であるならば、直接材料費、直接労務費、製造間接費の3つの費目が使われる。これはどのような意味を持つのであろうか？ 活動基準原価計算を考える手立ての1つとしてもこの意図について考察を試みたい。

I 単純個別計算の場合

単純個別原価計算とは、費目別計算→部門別計算→製品別計算という3つの計算手続きのうち部門別計算を省略した実際個別原価計算のことである⁽⁶⁾。単純個別原価計算では、直接材料費、直接労務費、直接経費、製造間接費の4つの費目が使用されると前述した。とはいえ、ここで述べる製造間接費は、間接材料費、間接労務費、間接経費をまとめたものである。というわけで、この原価計算では直接に表出しないとはいえ、前述した6つの分類手続きは必要だといえる。では、なぜ形態が異なるのに、間接材料費、間接労務費、間接経費とそれぞれではなく、製造間接費としてまとめてしまうのであろうか？ まず、簡単な数値例を提示し、つぎにそのことを考えたいと思う。

1 単純個別原価計算の数値例

(1) 当社は実際原価計算を採用しており、9月の原価計算に関するデータは次の資料とし、各製品の原価を算定するとする。

(資料)

a) 各指図書に関するデータ

製造指図書番号	日付	直接材料消費量	直接作業時間	備考
No. 901	9/ 5~9/25	50 個	40 時間	完 成
No. 902	9/10~9/20	40 個	30 時間	完 成
No. 903	9/24~9/30	20 個	10 時間	未 完 成

b) 直接材料費は1個あたり¥300、直接労務費は80時間で¥32,000、製造間接費は¥40,000であった。

c) 製造間接費は直接作業時間を基準として配賦する。

(2) 計算方法

a) 単位あたりの金額

直接材料費の単位あたりの金額は(資料)から¥300。直接労務費の単位あたりの金額は¥32,000を直接作業時間80時間で除して¥400。製造間接費の単位あたりの金額は、配賦基準が直接作業時間なので、¥40,000を80時間で除して¥500となる。

b) 各製品の原価

No.901の原価は、直接材料費(300円/個×50個)+直接労務費(400円/時×40時間)+製造間接費(500円/時×40時間)で¥51,000。ちなみに、完成しているので完成品原価である。No.902の原価は、直接材料費(300円/個×40個)+直接労務費(400円/時×30時間)+製造間接費(500円/時×30時間)で¥39,000。完成しているので完成品原価である。No.903の原価は、直接材料費(300円/個×20個)+直接労務費(400円/時×10時間)+製造間接費(500円/時×10時間)で¥15,000。未完成なので仕掛品原価である。

2 製造間接費という費目の構成要素

製造間接費は間接材料費、間接労務費、間接経費の3つからなると前述した。直接材料費、直接労務費それぞれは各製品に直課されているのに^⑦、なぜ、間接材料費、間接労務費、間接経費それぞれが各製品に配賦されないで製造間接費としてまとめられて配賦されるのであろうか？

まず、製造間接費¥40,000は直接的に集計されたのではなく、費目別計算の通りに間接材料費、間接労務費、間接経費がそれぞれ集計されたあとに合算されたものであると考える。例えば、間接材料費、間接労務費、間接経費それぞれが、¥20,000、¥12,000、¥8,000と集計されてその結果、製造間接費が¥40,000となったとする。そしてそれを踏まえて、間接材料費、間接労務費、間接経費それぞれが各製品に配賦されるという計算例を作ってみる。もちろん、直接材料費、直接労務費は各製品に直課であるため上述と全く変わりがなくここでの説明は省略する。各製品への間接材料費、間接労務費、間接経費の配賦額はつぎのように計算できる。

(1) 単位あたりの金額

製造間接費の配賦基準が直接作業時間であるため、製造間接費を構成する間接材料費、間接労務費、間接経費の3つの配賦基準は当然に共通して直接作業時間である。ゆえに、間接材料費の単位あたりの金額は¥20,000を直接作業時間80時間で除して¥250。間接労務費の単位あたりの金額は¥12,000を80時間で除して¥150。間接経費の単位あたりの金額は¥8,000を80時間で除して¥100となる。

(2) 各製品への配賦額

No.901への配賦額は、間接材料費(250円/時×40時間)+間接労務費(150円/時×40時間)+間接経費(100円/時×40時間)=¥20,000。No.902への配賦額は、間接材料費(250円/時×30時間)+間接労務費(150円/時×30時間)+間接経費(100円/時×30時間)=¥15,000。No.903への配賦額は、間接材料費(250円/時×10時間)+間接労務費(150円/時×10時間)+間接

経費 (100 円/時×10 時間)=¥5,000。

3 製造間接費という費目の検討

ここで若干、式の操作をしてみたい。No. 901 への配賦額は、間接材料費 (250 円/時×40 時間)+間接労務費 (150 円/時×40 時間)+間接経費 (100 円/時×40 時間)であった。共通因数である 40 時間をくくりだしてみると、(250 円/時+150 円/時+100 円/時)×40 時間となる。ところでカッコ内の 250 円/時, 150 円/時, 100 円/時のそれぞれは単位あたりの金額として計算された結果であるからそれらを計算前に戻してみると、それぞれが 20,000 円/80 時間, 12,000 円/80 時間, 8,000 円/80 時間となる。これをカッコ内に戻してみると (20,000 円/80 時間+12,000 円/80 時間+8,000 円/80 時間)×40 時間と表せる。ここでまた共通因子である 1/80 時間をくくりだすと、(20,000 円+12,000 円+8,000 円)×1/80 時間×40 時間となる。カッコ内の 20,000 円, 12,000 円, 8,000 円それぞれは間接材料費の総額, 間接労務費の総額, 間接経費の総額である。つまりこの場合のカッコ内の加法計算は製造間接費の算定計算をしていることといえる。

No. 902 も見てみることにする。No. 902 への配賦額は、間接材料費 (250 円/時×30 時間)+間接労務費 (150 円/時×30 時間)+間接経費 (100 円/時×30 時間)であった。上記と同様な操作をすると、(20,000 円+12,000 円+8,000 円)×1/80 時間×30 時間となる。No. 903 に同様な操作をすると (20,000 円+12,000 円+8,000 円)×1/80 時間×10 時間となる。

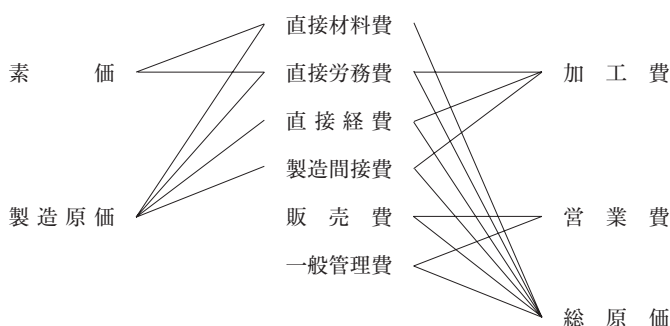
そこで、ここでの結論はつぎのようになる。間接材料費, 間接労務費, 間接経費それぞれが各製品に配賦されるべきとおもわれるが、それぞれを各製品に配賦する計算式をたてて若干の操作を加えてしまうと、製造間接費の総額を計算するという部分つまり上記部分ではカッコ内の加算部分が出てくる。また、各製品に共通する部分ここでは (20,000 円+12,000 円+8,000 円)×1/80 時間の部分は、製造間接費の単位あたりの金額いわゆる配賦率というものである。であるならば、間接材料費, 間接労務費, 間接経費の 3 つと製品の個数 (ここでは 3 つ) をわざわざ対応させて計算するより、結果は同じになるので、間接材料費, 間接労務費, 間接経費をまとめた製造間接費 1 つと製品の個数 (ここでは 3 つ) を対応させて計算することにした方が、計算の合理性から考えれば優れていると考えられる。一般に製造間接費の各製品への配賦計算は、製造間接費を配賦基準で除して配賦率を求め、それを使用して製造間接費を各製品に配賦するとされたりするが、これは、上記の考察結果の計算合理性の観点からこのようになったと現時点では考える。

II 単純総合原価計算の場合

単純総合原価計算とは、たった 1 種類の製品を単一工程において量産する場合に適用される総

合原価計算のことである⁽⁸⁾。単純総合原価計算では、直接材料費、加工費の2つの費目が使用されると前述した。とはいえ、ここで述べる加工費は、直接労務費、直接経費、間接材料費、間接労務費、間接経費をまとめたもの、もしくは、製造原価のうち直接材料費を除いたものである(図表参照)。というわけで、この原価計算では直接に表出しないとはいえ、前述した6つの分類手続きは必要だといえる。では、なぜ形態が異なるのに、直接労務費、直接経費、間接材料費、間接労務費、間接経費とそれぞれではなく、加工費としてまとめてしまうのであろうか？ まず、簡単な数値例を提示し、つぎにそのことを考えたいと思う。

図表 原価要素の関係



(出所) 櫻井通晴『経営のための原価計算』中央経済社、1995年、31ページ
 (注) 製造間接費は間接材料費、間接労務費、間接経費からなる。

1 単純個別原価計算の数値例

(1) 当社は実際単純総合原価計算を採用しており、9月の原価計算に関するデータは次の資料とし、製品の原価を算定するとする。

(資料)

a) 生産データ

月初仕掛品	0 kg
当月投入	500 kg
月末仕掛品	100 kg (1/4)
当月完成品	400 kg

() 内の数値は加工進捗度を表す。

b) 金額データ

月初仕掛品	直接材料費	0 円	加工費	0 円
当月投入	直接材料費	60,000 円	加工費	85,000 円

c) その他

直接材料は工程の始点で全量投入されている。

(2) 計算方法

ここでは月初仕掛品が0 kgなので、完成品と期末仕掛品との原価配分の前提としての平均法、先入先出法などは問題とならずどの前提を使用しても算定結果は同じになる。とりあえず説明上としては平均法により配分することとする。

a) 直接材料費の配分

① 直接材料費部分の月末仕掛品原価 = (直接材料費部分の月初仕掛品原価 + 直接材料費部分の当月製造費用) × 月末仕掛品数量 / (当月完成量 + 月末仕掛品数量)

② 直接材料費部分の完成品原価 = (直接材料費部分の月初仕掛品原価 + 直接材料費部分の当月製造費用) - ①直接材料費部分の月末仕掛品原価

$$\text{①'} \quad (0 + 60,000) \times 100 \text{ kg} / (400 \text{ kg} + 100 \text{ kg}) = 12,000$$

$$\text{②'} \quad (0 + 60,000) - 12,000 = 48,000$$

b) 加工費の配分

① 加工費部分の月末仕掛品原価 = (加工費部分の月初仕掛品原価 + 加工費部分の当月製造費用) × (月末仕掛品数量 × 加工進捗度) / {当月完成量 + (月末仕掛品数量 × 加工進捗度)}

ちなみに、「月末仕掛品数量 × 加工進捗度」は、完成品にしたらどれくらいの加工量に相当するのかを計算している部分であり、この部分の解は月末仕掛品に対する加工作業量である。分母にある当月完成量は、完成量そのものではなくこちらも加工作業量である。つまり、「完成品数量 × 加工進捗度」ではあるが加工進捗度が完成品ゆえに100%であるためにこのような表記となっている。ゆえに下記の計算では、完成品量そのものとの区別するため一応「kg分」としておく。

② 加工費部分の完成品原価 = (加工費部分の月初仕掛品原価 + 加工費部分の当月製造費用) - ①加工費部分の月末仕掛品原価

$$\text{①'} \quad (0 + 85,000) \times (100 \text{ kg} \times 1/4) / \{400 \text{ kg 分} + (100 \text{ kg} \times 1/4)\} = 5,000$$

$$\text{②'} \quad (0 + 85,000) - 5,000 = 80,000$$

c) 月末仕掛品原価の算定

月末仕掛品原価 = 直接材料費部分の月末仕掛品原価 + 加工費部分の月末仕掛品原価
 $12,000 + 5,000 = 17,000$

d) 完成品原価と完成品単位原価の算定

- ① 完成品原価＝直接材料費部分の完成品原価＋加工費部分の完成品原価
 ② 完成品単位原価＝完成品原価/完成品数量
 ①' $48,000 + 80,000 = 128,000$
 ②' $128,000 / 400 \text{ kg} = 320 \text{ 円/kg}$

2 加工費という費目の構成要素

加工費は直接労務費、直接経費、間接材料費、間接労務費、間接経費の5つからなると前述した。直接材料費は単独で月末仕掛品と完成品に配分されるのに、なぜ、直接労務費、直接経費、間接材料費、間接労務費、間接経費それぞれが配分されないで加工費としてまとめられて配分されるのであろうか？

まず、加工費¥85,000は直接的に集計されたのではなく、費目別計算の通りに間接材料費、間接労務費、間接経費がそれぞれ集計されたあとに合算されたものであると考えてみる。例えば、直接労務費、直接経費、間接材料費、間接労務費、間接経費それぞれが、¥29,750、¥21,250、¥17,000、¥12,750、¥4,250と集計されてその結果、加工費が¥85,000となったとする。そしてそれを踏まえて、直接労務費、直接経費、間接材料費、間接労務費、間接経費それぞれが各製品に配賦されるという計算例を作ってみる。もちろん、直接材料費はもともと単独で配分されているため上述と全く変わりがなくここでの説明は省略する。直接労務費、直接経費、間接材料費、間接労務費、間接経費の月末仕掛品と完成品への配分額はつぎのように計算できる。

(1) 月末仕掛品への原価配分

加工費の配分基準が加工作業量であるため、加工費を構成する直接労務費、直接経費、間接材料費、間接労務費、間接経費の5つの配賦基準は当然に共通して加工作業量である。ゆえに、それぞれを、つぎの式「加工費部分の月末仕掛品原価＝(加工費部分の月初仕掛品原価＋加工費部分の当月製造費用)×(月末仕掛品数量×加工進捗度)/{当月完成量＋(月末仕掛品数量×加工進捗度)}」に代入することで月末仕掛品のそれぞれの部分を算定することができる。

直接労務費部分の月末仕掛品原価＝ $(0 + 29,750) \times (100 \text{ kg} \times 1/4) / \{400 \text{ kg 分} + (100 \text{ kg} \times 1/4)\} = 1,750$ 。
 直接経費部分の月末仕掛品原価＝ $(0 + 21,250) \times (100 \text{ kg} \times 1/4) / \{400 \text{ kg 分} + (100 \text{ kg} \times 1/4)\} = 1,250$ 。
 間接材料費部分の月末仕掛品原価＝ $(0 + 17,000) \times (100 \text{ kg} \times 1/4) / \{400 \text{ kg 分} + (100 \text{ kg} \times 1/4)\} = 1,000$ 。
 間接労務費部分の月末仕掛品原価＝ $(0 + 12,750) \times (100 \text{ kg} \times 1/4) / \{400 \text{ kg 分} + (100 \text{ kg} \times 1/4)\} = 750$ 。
 間接経費部分の月末仕掛品原価＝ $(0 + 4,250) \times (100 \text{ kg} \times 1/4) / \{400 \text{ kg 分} + (100 \text{ kg} \times 1/4)\} = 250$ 。
 加工費部分の月末仕掛品＝直接労務費からの1,750＋直接経費からの1,250＋間接材料費からの1,000＋間接労務費からの750＋間接経費からの250＝

5,000。

(2) 完成品への原価配分

直接労務費，直接経費，間接材料費，間接労務費，間接経費それぞれが加工費を構成している。ゆえに，それぞれを，つぎの式「加工費部分の完成品原価＝(加工費部分の月初仕掛品原価＋加工費部分の当月製造費用)－①加工費部分の月末仕掛品原価」に代入することでそれぞれの完成品原価の部分を算定できる。直接労務費部分の完成品原価＝(0＋29,750)－1,750＝28,000。直接経費部分の完成品原価＝(0＋21,250)－1,250＝20,000。間接材料費部分の完成品原価＝(0＋17,000)－1,000＝16,000。間接労務費部分の完成品原価＝(0＋12,750)－750＝12,000。間接経費部分の完成品原価＝(0＋4,250)－250＝4,000。加工費部分の完成品原価＝直接労務費からの28,000＋直接経費からの20,000＋間接材料費からの16,000＋間接労務費からの12,000＋間接経費からの4,000＝80,000。

3 加工費という費目の検討

加工費部分の月末仕掛品 5,000 は，「直接労務費からの 1,750＋直接経費からの 1,250＋間接材料費からの 1,000＋間接労務費からの 750＋間接経費からの 250」で求められた。それぞれの金額部分にそれを求めた式そのものを入れてみるとつぎのようになる。直接労務費部分の月末仕掛品原価 $(0 + 29,750) \times (100 \text{ kg} \times 1/4) / \{400 \text{ kg 分} + (100 \text{ kg} \times 1/4)\}$ ＋直接経費部分の月末仕掛品原価 $(0 + 21,250) \times (100 \text{ kg} \times 1/4) / \{400 \text{ kg 分} + (100 \text{ kg} \times 1/4)\}$ ＋間接材料費部分の月末仕掛品原価 $(0 + 17,000) \times (100 \text{ kg} \times 1/4) / \{400 \text{ kg 分} + (100 \text{ kg} \times 1/4)\}$ ＋間接労務費部分の月末仕掛品原価 $(0 + 12,750) \times (100 \text{ kg} \times 1/4) / \{400 \text{ kg 分} + (100 \text{ kg} \times 1/4)\}$ ＋間接経費部分の月末仕掛品原価 $(0 + 4,250) \times (100 \text{ kg} \times 1/4) / \{400 \text{ kg 分} + (100 \text{ kg} \times 1/4)\}$ 。

ここで，共通因数である $(100 \text{ kg} \times 1/4) / \{400 \text{ kg 分} + (100 \text{ kg} \times 1/4)\}$ をくくり出すと， $(29,750 + 21,250 + 17,000 + 12,750 + 4,250) \times (100 \text{ kg} \times 1/4) / \{400 \text{ kg 分} + (100 \text{ kg} \times 1/4)\}$ となる。カッコ内の 29,750, 21,250, 17,000, 12,750, 4,250 それぞれは直接労務費，直接経費，間接材料費，間接労務費，間接経費である。つまりこの場合のカッコ内の加法計算は加工費の算定計算をしていることといえる。

そこで，ここでの結論はつぎのようになる。直接労務費，直接経費，間接材料費，間接労務費，間接経費それぞれが月末仕掛品に配分されるべきとおもわれるが，それぞれを月末仕掛品に配分する計算式をたてて若干の操作を加えてしまうと，加工費を計算するという部分つまり上記部分ではカッコ内の加算部分が出てくる。であるならば，直接労務費，直接経費，間接材料費，間接労務費，間接経費の 5 つそれぞれを個別に月末仕掛品に配分計算するより，結果は同じになるの

で、直接労務費、直接経費、間接材料費、間接労務費、間接経費をまとめた加工費1つを月末仕掛品に配分する計算にすることにした方が、計算の合理性から考えれば優れていると考えられる。5つそれぞれではなく加工費とまとめて一度で配分する計算にするのは、上記の考察結果の計算合理性の観点からであると現時点では考える。

Ⅲ 活動基準原価計算の場合

活動基準原価計算とは、第1次原価計算対象としての活動に焦点をあてた原価計算アプローチである^⑨。これは、Iで述べた個別原価計算を緻密にした原価計算である。緻密になった部分は、製造間接費の扱いの部分である。個別原価計算においては、製造間接費は、間接材料費、間接労務費、間接経費の3つから構成されるわけであるが、活動基準原価計算においては、活動Aの原価、活動Bの原価、活動Cの原価……から構成される。原価計算の最初の手続きである費目別計算で間接材料費、間接労務費、間接経費のいずれかに分類されるはずの各原価要素を、活動基準原価計算においてはそれら3つに分類することなしに直接に「活動」に割り当てるという手続きをとる。そして「活動」に割当られた原価の合計額を製品などの「原価計算対象」に配賦するという手続きをする。ゆえに、一般的な費目別計算において、各原価要素を直接材料費、直接労務費、直接経費、間接材料費、間接労務費、間接経費の6つに分類するということがあったが、活動基準原価計算では間接材料費、間接労務費、間接経費の分類はなされない。

では、活動基準原価計算では、製造間接費の部分をどのように扱うのかを見ていこうとおもう。ちなみに、直接材料費、直接労務費、直接経費の部分は直課という個別原価計算と同じ手続きである。

1 活動基準原価計算の数値例

- (1) 当社は活動基準原価計算を採用しており、当月の原価計算に関するデータは次の資料とし、製品の原価を算定するとする⁽¹⁰⁾。

(資料)

- a) 各製品に関する直接費データ

	直接材料費(\$)	直接労務費(\$)	備考
基盤X	600	32	完成
基盤Y	280	56	完成

b) 認識された活動とコスト・ドライバー

	活 動	コスト・ドライバー
1	マテリアル・ハンドリング	部 品 数
2	機 械 挿 入	機械挿入数
3	手 動 挿 入	手動挿入数
4	波型はんだ付け	基 盤 数
5	品 質 検 査	品質検査時間

(出所) Horngren, Charles T., George Foster, and Srikant M. Datar, *Cost Accounting*, 9th Edition, Prentice Hall International, Inc., 1997, p. 146. ただし、一部省略している。

c) 活動原価⁽¹¹⁾

	活 動	原価(\$)
1	マテリアル・ハンドリング	404
2	機 械 挿 入	80
3	手 動 挿 入	160
4	波型はんだ付け	100
5	品 質 検 査	400

d) コスト・ドライバーと原価計算対象

	コスト・ドライバー	基盤 X	基盤 Y
1	部 品 数	81 点	121 点
2	機械挿入数	70 回	90 回
3	手動挿入数	10 回	30 回
4	基 盤 数	1 枚	1 枚
5	品質検査時間	1.5 時間	6.5 時間

(2) 計算方法

a) 単位あたりの金額

直接材料費、直接労務費は資料上にあるので省略する。活動基準原価計算では、個別原価計算においては間接材料費、間接労務費、間接経費のどれかに分類されるはずであった費目をどの活動にどれくらい使ったかが調べられ相当分を各活動に割り当てるという手続きがあるが、ここではすでにその手続きが終了し、資料上、活動原価として集計されているとしている。

マテリアル・ハンドリング活動の単位あたりの原価は総額 404 ドルを、基盤 X に使わ

れる部品点数 81 点と基盤 Y に使われる部品点数 121 点を加えたもので除して 2 ドル/点。機械挿入活動の単位あたりの原価は総額 80 ドルを、基盤 X の機械挿入回数 70 回と基盤 Y の機械挿入回数 90 回を加えたもので除して 0.5 ドル/回。手動挿入活動の単位あたりの原価は総額 160 ドルを、基盤 X の手動挿入回数 10 回と基盤 Y の手動挿入回数 30 回を加えたもので除して 4 ドル/回。波形はんだ付けの単位あたりの原価は総額 100 ドルを、基盤 X の枚数 1 枚と基盤 Y の枚数 1 枚を加えたもので除して 50 ドル/枚。品質検査活動の単位あたりの原価は総額 80 ドルを、基盤 X の品質検査時間 1.5 時間と基盤 Y の品質検査時間 6.5 時間を加えたもので除して 50 ドル/時。

b) 各製品の原価

基盤 X の原価は、直接材料費 600 ドル+直接労務費 32 ドル+製造間接費 $\{(2 \text{ドル/点} \times 81 \text{点}) + (0.5 \text{ドル/回} \times 70 \text{回}) + (4 \text{ドル/回} \times 10 \text{回}) + (50 \text{ドル/枚} \times 1 \text{枚}) + (50 \text{ドル/時} \times 1.5 \text{時間})\}$ で 994 ドル。基盤 Y の原価は、直接材料費 280 ドル+直接労務費 56 ドル+製造間接費 $\{(2 \text{ドル/点} \times 121 \text{点}) + (0.5 \text{ドル/回} \times 90 \text{回}) + (4 \text{ドル/回} \times 30 \text{回}) + (50 \text{ドル/枚} \times 1 \text{枚}) + (50 \text{ドル/時} \times 1.5 \text{時間})\}$ で 1,118 ドル。

2 活動原価の検討

Horngren らによれば Instruments, Inc. ではつぎの手順で活動基準原価計算を行うという⁽¹²⁾。

- 1) 原価計算対象である仕事の認識
- 2) その仕事に対する直接費の認識
- 3) その仕事に関連した間接費プールの認識
- 4) それぞれの間接費プールをその仕事に割当る際に用いるための原価割当基準の選択
- 5) 間接費をその仕事に割当るために使用されるそれぞれの原価割当基準を基にした単位あたりの金額の明示
- 6) すべての直接費と間接費とを加算できるようになるまでの原価計算対象への原価割当

ここでの手順の方向性としては、間接費プール、言い換えれば活動とその活動に集計された原価である活動原価、を認識し、そこから活動原価を製品などの原価計算対象に割当てるというものである。

ここで、私見ではあるが、個別原価計算、総合原価計算のいままでの考察から計算手順が先にあるとも考えられる。それは、上記とは逆に、ある原価割当基準で製品に割当られるべき原価が、ある間接費プールというところに集計されているということである。つまり、いままで見てきたような計算の合理性からすれば、原価割当基準が同じであるならばつまり因数が同じであるならば、それが同じであるいくつかの諸活動を 1 つにまとめてしまってもよいのではないかというこ

とである。ただし、個々の活動を管理するための活動基準管理の視点からすれば、この考えには難点があることに異論には無い。ただ計算合理性からの考えである。

むすびにかえて

原価計算の最初の手続きである費目別計算で、各原価要素はまず形態別に分類されつぎに製品との関係で直接費か間接費に分けられて、直接材料費、直接労務費、直接経費、間接材料費、間接労務費、間接経費の6つに分類集計される。しかし原価計算上この6つの費目分類が常に表出する訳ではない。単純個別原価計算であるならば、直接材料費、直接労務費、直接経費、製造間接費の4つの費目が使われ、単純総合原価計算であるならば、直接材料費、加工費の2つの費目が使われる。また、標準原価計算であるならば、直接材料費、直接労務費、製造間接費の3つの費目が使われる。本小論では、これはどのような意味を持つのかを考えることにした。そして、費目別計算の手続きが若干異なるとおもわれる活動基準原価計算の費目設定の考え方を上記考察から導きだすことにした。

まず、単純個別原価計算を見た。単純個別原価計算では、直接材料費、直接労務費、直接経費、製造間接費の4つの費目が使用され、製造間接費は、間接材料費、間接労務費、間接経費をまとめたものと確認した。そして、なぜ形態が異なるのに、間接材料費、間接労務費、間接経費とそれぞれではなく、製造間接費としてまとめてしまうのであろうか？ ということの問題にした。ここでの結論は計算の合理性からということになった。要約すれば、間接材料費、間接労務費、間接経費それぞれを製品に配賦する計算結果と、間接材料費、間接労務費、間接経費をはじめに合計してつまり製造間接費としてしまって製品に配賦する計算結果とが同じになるので、後者の方が手間がかからず合理的ということであった。

つぎに単純総合原価計算を見た。単純総合原価計算では、直接材料費、加工費の2つの費目が使用され、加工費は、直接労務費、直接経費、間接材料費、間接労務費、間接経費をまとめたものと確認した。そして、なぜ形態が異なるのに、直接労務費、直接経費、間接材料費、間接労務費、間接経費とそれぞれではなく、加工費としてまとめてしまうのであろうか？ ということの問題にした。ここでの結論も上記同様に計算の合理性からということになった。要約すれば、直接労務費、直接経費、間接材料費、間接労務費、間接経費それぞれを完成品と未完成品に配分する計算結果と、直接労務費、直接経費、間接材料費、間接労務費、間接経費をはじめに合計してつまり加工費としてしまって完成品と未完成品に配分する計算結果とが同じになるので、後者の方が手間がかからず合理的ということであった。

そして活動基準原価計算を見た。原価計算の最初の手続きである費目別計算で間接材料費、間

接労務費、間接経費のいずれかに分類されるはずの各原価要素を、活動基準原価計算においてはそれら3つに分類することなしに、まず直接に「活動」に割り当てるという手続きをとり、そして「活動」に割り当てられた原価の合計額を製品などの「原価計算対象」に配賦するという手続きを確認した。また、活動基準原価計算の手順の方向性としては、間接費プール、言い換えれば活動とその活動に集計された原価である活動原価、を認識し、そこから活動原価を製品などの原価計算対象に割り当てるといったことも確認した。しかし、個別原価計算、総合原価計算の考察から、活動の認識よりも計算手順が先にあるとも考えられると私論を述べた。つまりそれは、ある原価割当基準で製品に割り当てられるべき原価が、ある間接費プールというところに集計されているということである。個別原価計算や総合原価計算で見てきたような計算の合理性からすれば、原価割当基準が同じであるならばつまり因数が同じであるならば、それが同じであるいくつかの諸活動を1つにまとめてしまってもよいのではないかということである。ただし、個々の活動を管理するための活動基準管理の視点からすれば、この考えには難点があることに異論には無い。ただ計算合理性からの考えである。

標準原価計算は見えていないが、直接材料費、直接労務費、製造間接費と3つの費目が使用されるのは、それぞれの管理が可能であるからだと考えられる。管理の視点がなければ、直接労務費と製造間接費をまとめて加工費としても良い場合があると思われる。

さて、以上3つの場合を考察してきたが、原価計算というものの中には意味以上に計算の合理性、計算手続きの単純化があるように思われる。これは、初心者でもできるように原価計算がマニュアル化、システム化されていることなのではないだろうか。これはあくまで推論の域をでないで、今後、原価計算の生成期などを考察して確認する必要があるだろう。

《注》

- (1) 企業会計審議会「原価計算基準」1962年、中央経済社編『会計法規集』[第6版]、1992年所収、105ページ。
- (2) 前掲基準、107ページ。
- (3) 前掲基準、107ページ。
- (4) 前掲基準、105ページ。
- (5) 前掲基準、106ページ。
- (6) 岡本 清『原価計算』(四訂版)、国元書房、1990年、109ページ。
- (7) この数値例では「直接経費」は省略している。
- (8) 前掲書、289ページ。
- (9) Horngren, Charles T., George Foster, and Srikant M. Datar, *Cost Accounting*, 9th Edition, Prentice Hall International, Inc., 1997, p.989.
- (10) *Ibid.*, pp.146-148. (資料)にはHorngrenらの数値例を使用している。
- (11) 各活動の原価は筆者が設定している。
- (12) *Ibid.*, pp.147-148.

(2010年9月30日提出)