

[論 文]

外注加工賃に関する一考察

三 浦 克 人

- I はじめに
- II 経費・直接経費・外注加工賃
- III 検定試験にみる外注加工賃
- IV おわりに

I はじめに

原価計算の学習のなかで、外注加工賃はマイナーなテーマに属する用語・勘定科目であり、主役級の扱いをうけることはあまりない。ただ一方では、初歩のレベルにおいても必ず学習する用語・勘定科目である。また実務の世界をみると、とくにわが国では下請けを多く利用することもあり、経費の中では、減価償却費とともに重要な費目のひとつとなっている。よって原価計算の学習においても、外注加工賃を正しく理解し、処理することの意義は小さくない。本稿では、大学の学部で学習する中級レベル（日商簿記2級相当）の原価計算を想定し、外注加工賃を軸として、筆者が日ごろ気になっている教育・学習上の論点を整理・検討していく。

原価計算の学習過程において、外注加工賃は2度登場する。はじめは、原価の分類のひとつとして直接経費を学習するときであり、2回目は、経費計算において外注加工賃の処理を学習するときである。

前者の学習は、原価の分類と外注加工賃の内容を理解すれば充分なので、初學者にも容易である。一方、後者では、外注加工取引において必要となる材料を無償支給するか有償支給するかによって処理方法が異なるなど、奥行きのある

る学習と理解が必要となる。

本稿での議論は、それらの中間のレベルを対象とする。すなわち、直接経費としての外注加工賃の内容を理解し、無償支給の場合における仕訳処理ができるというあたりがターゲットとなる。ただし、議論の過程では必要に応じて、上級レベル（日商簿記1級相当）の内容にも言及する。

本稿の流れは次の通りである。まず第Ⅱ節においては、原価計算のテキスト等における外注加工賃の取り扱いを確認し、説明のされ方や仕訳例など、いくつかの問題点を整理する。続く第Ⅲ節では、主に日商簿記検定の過去問などを参照し、第Ⅱ節の論点の実際例を確認する。日商簿記検定の長い歴史や影響力を考えると、大学での簿記・会計分野の教育を考えるうえでは、これを参照するのが得策である。

次節以降の本論に入る前に、本稿で使用する資料や用語についていくつか確認しておきたい。本稿の執筆過程では、原価計算に関するテキスト・問題集・辞典などを多数参照したが、参考文献としてあげたのは直接引用したものや用語の集計時（Ⅱ-3やⅡ-7）に使用したものに限定している。以下ではそれらを総称する言葉として、テキストあるいはテキスト等を文脈に応じて使用する。ただし特定の分野を特に指す場合には、読者の理解の助けとなるよう、たとえば「検定対策用のテキスト」という書き方をした箇所もある。そのほか、大蔵省企業会計審議会による「原価計算基準」（1962年公表）は『基準』とし、その項目番号を付した。日商簿記検定は、日商または日商簿記のように適宜、簡略化し使い分けている。

Ⅱ 経費・直接経費・外注加工賃

1 経費 — 形態別分類

原価計算のテキストではその導入部分で、商業簿記と工業簿記・原価計算の異同、原価計算の目的、原価の分類、工業簿記の仕組み（仕訳や勘定連絡図）などを説明するのが通例である。このうち本稿の議論に直接関係してくるのは、「原価の分類」や「仕訳・勘定連絡図」などである。原価の分類については、

多くのテキストが『基準』の記述を踏襲し説明している。

『基準』の「8 製造原価要素の分類基準」には、①形態別分類、②機能別分類、③製品との関連における分類、④操業度との関連における分類、⑤原価の管理可能性に基づく分類の5分類が示されている。このうち、①形態別分類（材料費・労務費・経費）はもっとも基礎的な分類である。経費は一般に「材料費、労務費以外の原価要素」と説明され、この記述から容易に類推されるように、経費には多様で雑多な費目が含まれる。

2 経費 — 消費高の計算方法による分類

形態別分類における原価の3要素（材料費・労務費・経費）の学習には、それぞれ独自の論点がある。経費については、特にその消費額の計算方法が説明されることが多い。広くとらえれば、この「計算方法」も「経費の分類の仕方のひとつ」とみなすことができる。テキストでは消費額の計算方法によって、①月割経費、②測定経費、③支払経費、④発生経費という分類が示される。

外注加工賃は通常、③支払経費のひとつとして説明される。テキストでは「前月未払額、当月支払額、当月未払額」などを示し、当月の消費額を計算させるというのが定番の例題である。しかし調べてみると、一定の条件のもとでは、④発生経費として把握する場合を指摘するものもある（木村編、1969、p.569）。きわめて例外的な場合と考えてよいだろうが、外注加工賃の多様性の一端を示すものとして、ここで挙げておく。

3 直接経費 — 製品との関連における分類

『基準』の「8 (3) 製品との関連における分類」の項には「……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り、原価要素は、この分類基準によってこれを直接費と間接費とに分類する」と説明されている。テキスト等ではよりシンプルに、たとえば「直接費は製品との関係が直接的である原価」などと説明されるが、意図するところは『基準』と同等である。こ

れと形態別分類とをかけ合わせると、原価は、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つに分類される。

原価計算の学習過程では、これら6分類の代表的な勘定科目を理解・記憶する必要がある。直接費に該当する科目は限定的なので、まずそれらを理解・記憶し、その他の科目を間接費とするのが、負担の少ないやり方である。『基準』は「10 費目別計算における原価要素の分類」の項で「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に大別し、さらに必要に応じ機能別分類を加味して、たとえば次のように分類する」としたうえで、直接材料費として主要材料費（原料費）と買入部品費を、直接労務費として直接工の直接賃金を、そして直接経費としては、「外注加工賃のみ」を例示している。

テキスト等では『基準』と同様に、直接経費の代表例として外注加工賃が必ず挙げられ、これに加えて特許権使用料も示されるのが通例である。ただ、それぞれのテキスト等は、分量や想定する読者などがさまざまであるため、直接経費の例示も多様である。

参考文献にあげたテキスト（ただし、検定試験対策に特化したものを除く）から、直接経費の費目を例示しているもの34冊を抜き出し、その登場回数を数えてみると、多い順に、①外注加工賃（34）、②特許権使用料（29）、③設計費（14）、④仕損費（12）、⑤金型代（11）、⑥特殊機械等の賃借料（7）、⑦試作費（6）となった（カッコ内は例示された回数。テキストにより表現・表記方法が多少異なるものについては、筆者の判断で合算・統合した）。

この結果から、外注加工賃は必ず例示されており、また、ほとんどのテキストで特許権使用料も例示されることを再確認できる。3位から7位までの費目は、バリエーションに富んでいるものの、「ある程度の」コンセンサスを確認することができる。8位以下は、ひとつかふたつのテキストのみであげられるマイナーな項目ばかりである。ユニークなところでは「特定製造指図書またはある組製品に関係した出張旅費（山辺，1969，p.178）」というものもあった。

このように、実務においては業種・製品・製造方法などにより、さまざまな

直接経費が発生する可能性が想定されている。しかし学習の段階ではそれらひとつひとつ記憶する必要はなく、「直接経費とは特定の製品に関連して発生する経費である」という原理原則を押さえておけばよい。そして、その代表例が外注加工賃と特許権使用料である。

4 直接経費としての外注加工賃

テキスト等を相互に比べてみると、直接経費としての外注加工賃は、いろいろなパターンで説明されていることに気がつく。シンプルなものから順にあげると、①直接経費の代表例として外注加工賃という費目・勘定科目名のみをあげるもの、②外注加工賃の意味や定義を簡単に説明するもの、③外注加工賃が直接経費となる理由・場合を説明するもの、④外注加工賃に関する周辺事項・発展事項（外注加工取引の目的、無償支給・有償支給の別など）についても言及するもの、という4段階に分けることができる。

各種検定試験や大学の期末試験で正答することだけが目的であれば、①を記憶しておけば充分である。テキストによっては、①の例示にとどまり、②の記述がみられないものもある。実は本稿においても、これまでのところ、外注加工賃の意味や定義について一切ふれていない。ちなみに、筆者が毎年、授業で使用しているテキスト（岡本・廣本編，2021）は「材料などの加工・組立の仕事を外部の業者に委託する場合に、外注先に支払う対価のこと（p.59）」と説明している。ただ、この程度のことなら、大学生レベルの日本語力があれば、外注加工賃という用語の「字面」からおおむね想像できる範囲である。わざわざ説明しなくても実害はない。よって②の記述の有無について、筆者はあまり重要視していない。

実際問題として、外注加工賃のほとんどは直接経費だとみなしてよいが、それでも「すべての外注加工賃は直接経費である」と考えるのは間違っている。よって③については、必ず説明する必要がある。たとえば、シンプルに「直接経費の例としては、外注加工賃（特定の製品の製造に使用される場合）がある」と書いてしまえば、①と③を同時にクリアできる。しかし一部には、③に触れ

ないテキストも散見される。

なお、テキスト等には「自習者への配慮」も求められるので「外注加工賃が常に直接経費になるわけではない」という点をていねいに強調しておいたほうがよい。参考になる例としては「外注加工賃は、下請工場等に材料を支給して加工させる場合の加工賃で、特定製品について生ずる場合に、それは数少ない直接経費の項目となる（太田・黒澤，1963，p.110）」「外注加工費が直接経費とされる場合は、暗黙の仮定として外注作業1単位当たりの加工賃が定められていることがあげられよう。……もし、外注加工費が加工工数に関係なく定額で契約されている場合、すなわち固定費的に外注加工費が発生する場合は、間接経費になるものと考えられる。よって単純に勘定科目名のみによって直接経費か否かを判断することは誤った分類を行う可能性がある（日本管理会計学会編，2000，p.518）」という説明の仕方がある。

④については、中級レベルまでの学習ではあまり深入りする必要はない。しかし余裕があれば、外注加工取引には、材料を無償支給・有償支給する場合があります。外注加工賃という費目が生じるのは、前者の場合のみであることには触れておいてもよいかもしれない。

先に引用した筆者使用のテキストでは、本文とは独立した「応用word」というコラムの中で「……それ（外注加工賃——筆者注）が発生するのは、材料を委託業者に無償支給した場合です。材料を無償で支給するより有償で支給するほうが、委託業者に材料消費量の節減に関心をもたせることができます。有償支給する場合には、外注加工賃という経費は生じません（岡本・廣本編，2021，p.60）」と書かれているが、必要事項をコンパクトに説明するうえでの苦勞が感じられる。このコラムを紹介しながら、授業内で何をどこまで補足すべきか、そのさじ加減がむずかしい。

5 無償支給と有償支給

外注加工取引には、委託業者に対して材料を無償支給する場合と有償支給する場合がある。無償支給は文字通り、委託業者に材料を無料で支給し加工させ、

部品・半製品として引き取る際にその加工賃を支払う方法である。有償支給は、材料を委託業者にいったん買い取らせたいうで加工させ、部品・半製品として引き取る際に材料費と加工賃をあわせた額を支払う方法である。実務において無償支給か有償支給かを選択・決定するポイントはいくつかあるが、それぞれのメリットをひとつずつあげると、無償支給では「(有償支給の場合よりも)事務的負担が軽減される」、有償支給では「(前項での引用箇所と重複するが)外注先に材料節約の意識をもたせることができる」などがある。しかし、このような議論は、原価管理・生産管理の問題であり、原価計算の学習段階で強く意識する必要はない。無償支給・有償支給のうち、中級レベルまでの段階で学習するのは、無償支給の場合の仕訳処理である。これについて、次項でみていきたい。

6 外注加工賃の仕訳

外注加工賃は、直接経費の代表例であるため、仕訳問題として出題されることが多い。大事なポイントは、直接費として仕掛品勘定に振り替えられるという点である。また、中級レベルで学習するのは、処理が簡単・シンプルである無償支給の場合である。ただ無償支給にも、受け入れた加工品を、A「ただちに製造現場に引き渡す場合」と、B「部品としていったん倉庫に保管する場合」の2つのパターンがあり、仕訳処理も異なる。中級レベルまでのテキストでは、暗黙的にAを前提として仕訳例を示すものがほとんどである。具体的にみてみよう。

Aの例として「①外注加工のために材料1,000円を無償支給した。②外注先での加工が完了し、加工品を受入・検収し、ただちに製造現場に引き渡した。外注加工賃は400円であった」、またBの例として「①外注加工のために材料1,000円を無償支給した。②外注先での加工が完了し、加工品を受入・検収し、いったん倉庫に保管した。外注加工賃は400円であった。③上記の加工品をすべて製造現場に引き渡した」という取引を考える。それぞれの仕訳は以下のようになる。

A : ①	(借) 仕 掛 品	1,000	(貸) 材 料	1,000
②	(借) 外 注 加 工 賃	400	(貸) 買 掛 金	400
	仕 掛 品	400	外 注 加 工 賃	400
B : ①	仕 訳 な し			
②	(借) 外 注 加 工 賃	400	(貸) 買 掛 金	400
	部 品	1,400	材 料	1,000
			外 注 加 工 賃	400
③	(借) 仕 掛 品	1,400	(貸) 部 品	1,400

最終的には、材料1,000円と外注加工賃400円が仕掛品勘定に振り替えられることになるが、途中経過は異なる。Aの場合は、①の材料を支給する際、通常通り材料出庫票に記入し、これにしたがって仕訳する。②の段階で、まず外注加工賃勘定の借方に記入し、さらに仕掛品勘定に振り替える。

一方、Bの場合は、①の段階では通常の出庫票ではなく、備忘記録として外注材料出庫票に記録するにとどめ、仕訳処理はしない。②において、外注加工賃勘定の借方に記入し、外注加工賃と材料とを合算して部品勘定の借方に振り替える。そして③の段階で、部品勘定から仕掛品勘定の借方に振り替えるのである。

このような2つのパターンがあるにもかかわらず、中級レベルまでのテキストでは、Aの場合を前提とした取引・仕訳が示されるのが通例である。A・Bの両方が、区別されて示されるのは、上級レベル（日商簿記1級相当）のテキストに限られる。そのようなテキストでは、無償支給の場合に加え、有償支給の場合の処理も詳細に扱っている。さらにはその他の論点（仕損が発生した場合の処理など）も含め、外注加工に関連する取引を総合的に学習するのである。

筆者は、中級レベルにおいても無償支給についてはA・Bの両方を教授するのが本筋であると考えている。その理由は2つある。ひとつは、中級レベルでの経費の処理は、材料費・労務費に比べて論点が少なく、また奥行きも浅いので、A・B両方を扱っても学習者の負担にならないことである。もうひとつは、AとBの違いを教えることで、実務における取引例やそれに対応した処理の多様性——似たような取引であっても外注加工の代金が直接経費なることもあれば直接

材料費になることもある——の一端を理解することに役立つことである。

7 外注加工賃と外注加工費

本節の最後に外注加工賃と互換的に使用される「外注加工費」という用語・勘定科目について、念のため確認しておきたい。『基準』や日商簿記検定では、外注加工賃を使用している。その影響を受けているのかもしれないが、テキストでも外注加工賃が主流である。ただし両者は通常、同義に扱われ、学習においても実務においても、どちらを使用しても問題ない。本稿でもこの考えにしたがい、引用部分を除き、すべて外注加工賃と記している。

ただ、一部には両者を区別して説明するものもある。たとえば、青木編(1983)には「……外注加工作業の内容が主として人的作業である場合には、外注加工賃の費目が用いられ、外注先での間接材料の付加や、諸経費が含まれるときは、外注加工費の費目が用いられる (p.73)」と説明されている。ちなみに参考文献にあげた辞典類に限定して確認すると、「見出し項目」としては、外注加工賃が2件、外注加工費が9件、「外注加工賃 (費)」として並列的に示すものが3件あり、外注加工費の方が「なぜか」優勢であった。

Ⅲ 検定試験にみる外注加工賃

1 日商簿記・初級・2級・1級

本節では、日商簿記検定を主な対象として、その過去問や対策用テキスト等を参考にしながら、前節で提示した直接経費・外注加工賃の学習に関する論点を点検してみたい。日商簿記検定は、初級・3級・2級・1級の4レベルで構成されるが、3級は商業簿記のみであるので、工業簿記・原価計算分野では初級・2級・1級の3段階となる。

日商の出題区分・範囲を確認すると、原価計算初級では「原価の分類」の内訳として、「①材料費、労務費、経費」「②直接費と間接費」が示されている¹。

1 以下の注に示す日本商工会議所のサイトは、すべて2021年8月31日に閲覧した。
<https://www.kentei.ne.jp/wp/wp-content/uploads/2018/01/h30genkashokyu.pdf>

また、2級と1級の出題区分は表の形式で提示され、本稿に直接関係する「原価の要素、種類、態様」と「経費計算」の区分では、その内訳項目の大部分が共通しているものの、「同一の項目または範囲については、級の上昇に応じて程度も高くなる」との注意書きがある²。これにより、有償支給の場合のような、よりレベルの高いテーマについては、事実上、1級の出題範囲となっている。

2 日商簿記・原価計算初級

原価計算初級については、別稿（三浦，2018）でもひと通り検討した。この試験はすべてCBT方式（指定のテストセンターでPCを使って受験する方式）なので、実際の出題内容は不明である。しかし、日商が公認する3冊のテキスト³や、実際に受験した方のブログやSNSの内容などから判断すると、公認テキストと同レベル・内容の出題がされていることがわかる。なお、この試験は2018年度に新設されたものである。日商のサイトによれば、過去3年間（2018・2019・2020年度）の受験者は順に、2,098名、1,788名、1,870名、合格率は、93.1%、92.3%、91.2%という実績である⁴。受験者数が低調である一方、合格率は高止まりしている。

日商は、この原価計算初級の特長のひとつとして「簿記の学習を前提とせず原価計算の基本を学習」をあげている⁵。「簿記の学習を前提せず」というのは「仕訳の知識は不要」とほぼ同義であると思われるが、公認のテキストでは、たとえば「外注加工賃800円を現金で支払った（滝澤・他，2018，p.77）」という取引・仕訳が例示されている。

この取引・仕訳（借方は「仕掛品」）は、日商2級レベルといってよい。「簿記の学習を前提としない」学習者が、この仕訳を理解したうえで正答するのはなかなか難しいはずである。実際の検定試験でこの手の仕訳が出題されたのか

2 https://www.kentei.ne.jp/wp/wp-content/uploads/2021/03/2022_kogen-kaitei.pdf

3 日商は、尾畑・挽（2018）、資格の大原（2018）、滝澤・他（2018）を「公認」している。
<https://www.kentei.ne.jp/bookkeeping/ca/teaching>

4 <https://www.kentei.ne.jp/bookkeeping/candidate-data>

5 <https://www.kentei.ne.jp/wp/wp-content/uploads/2018/02/180219-1kaishi.pdf>

不明であるが、「初級」を超えているように感じる。

ただし、原価の形態別分類や製品との関連による分類は、原価計算の出発点でもあり、ここを押さえておかないと学習が前進しない。直接経費の代表例としての外注加工賃は、初級レベルでも理解しておく必要がある。よって、この試験で出題するのであれば、仕訳ではなく、純粹に原価の分類の問題として問うほうが「初級」の主旨に合致している。

3 日商簿記2級

日商簿記2級は、本稿がターゲットとするレベルである。この級には、検定対策のテキスト・問題集が豊富にある。大学教員の手による300頁前後の分量のテキストも、おおむねこのレベルの範囲をカバーしていると言ってよい。過去問と類題から、いくつかの出題パターンを確認してみたい。

(1) 経費仕訳帳

筆者の手元にある検定対策用のテキストによると、古いところでは、第45回(1976年11月)に外注加工賃に関連する出題を確認することができた。外注加工賃を含む経費の各費目に関する情報をもとに、経費仕訳帳を作成させる問題である(番場・岡本編, 1997, p.64)。外注加工賃については「製品150個分 塗装代@¥30」と記され、「直接経費の条件」を満たしている。また解答欄をみると、経費仕訳帳の「製造(現在では、『仕掛品』が一般的)」の欄に金額を入れることになっており、このことから直接経費として処理することがわかる。

なお近年では、経費仕訳帳を作成し、合計仕訳を示す形式の問題は出題されていないようである。比較的あたらしいテキストでは、経費仕訳帳を説明しないものも多いが、これには日商簿記の出題傾向も影響しているかもしれない。

(2) 仕訳

外注加工・無償支給のパターンが、第99回(2002年2月)に出題されてい

る。外注加工にかかわる取引は、以下の2点である（TACクリエイティブ室、2002、p.196）。

- 1 製造指図書#201の製品を製造するため、材料A50,000円を出庫し、外注先の工場に加工を依頼した。なお、当工場では材料を外注のため無償支給しており、材料を外注先に引き渡すときに通常の出庫票にて出庫の記録を行っている。
- 2 上記1の外注先から加工品を受け入れた。請求書によると外注加工賃は、10,000円であった。

これは前節でみた、受け入れた加工品をすべて製造に投入するパターンである。そのことは問題文に明示されていないが、使用できる勘定科目の選択肢に「部品」がないので、そのようにみなして解答するしかない。

(3) 勘定記入（仕掛品勘定）

第126回（2010年11月）と第128回（2011年6月）では、外注加工賃を含む勘定記入（仕掛品勘定）に関する問題が短い間隔で出題された。このうち、第126回の一部をみてみよう（ネットスクール、2013、問題編、p.55）。

- 7 製品Hのメッキ加工のため、協力会社は無償で支給してあった部品が、加工後すべて納品されたので、その加工賃200,000円を現金にて支払った。なお、納入部品は、検査後、ただちに製造現場に引き渡された。
- 8 製品Tの生産量に対する特許権使用料は年度末に一括して支払う約束であるが、当月生産量に対応した金額として250,000円を計上する。

7は前節でみた、無償支給・受入時製造投入のパターンである。「検査後ただちに製造現場に引き渡された」としていねいに説明されており、仕掛品勘定に振り替えることが明確になっている。ただし、無償支給した時点の仕訳は本問では問われていない。また8は、特許権使用料が登場する数少ない例のひとつである。特許権使用料は、支払経費として分類されることが多いが、ここでは発生経費・月割経費のように扱われている。

(4) ソフトウェアの場合

いまひとつ、新しい例をみてみよう。第148回(2018年2月)では「業務システム構築の受注生産」を行う企業の例が出題されている。外注加工賃に関連する取引は次の通りである(TAC, 2018, 出題回数別過去問題編, p.70)。

- (3) プロジェクト#180202については、プログラミング作業の一部を協力会社のX社に依頼している。当月中に、必要資材をX社に無償で引き渡し、すべての作業が完了して納品された。X社の作業に対する加工賃186,000円は現金で支払った

いままででない業種・製品の設定ではあるが、難しい仕訳ではない。しかしながら、日商の「講評」では、比較的誤りが多かった問題のひとつとしてあげられ、「外注加工賃は直接経費であるため、その発生高を仕掛品勘定に計上します。『作業』という文言があったためか、『賃金・給料』を使用した誤答が見られました。労務費と外注加工賃はどちらも作業への対価ですが、違いは自社の従業員か他社の従業員かという点です」と説明されている⁶。

以上、外注加工賃に関連する過去問をいくつかピックアップしてみた。出題頻度は多くないが、いずれも外注加工・無償支給の理解の助けとなる工夫がされており、良問である。

4 日商簿記1級

無償支給(材料支給時の仕訳などを含む場合)・有償支給の問題は、日商簿記では1級の範囲となる。近年、このテーマに関する出題はほとんどみられなかったが、第152回(2019年6月)で久しぶりに出題された。この回の工業簿記・原価計算分野の第2問では「無償支給・有償支給(材料に一定の利益を上乗せして支給)の両方の取引が発生し、さらには不合格品も生じるという事例」が問われている(岡本・廣本編, 2020, p.241)。

この問題は、本稿の議論の範囲を超えたものであるので、詳細には触れないが、専門学校などの模範解答・解説資料をみると、受験生があまり学習してい

6 <https://www.kentei.ne.jp/wp/wp-content/uploads/2018/04/148-02-kouhyou.pdf>

ない分野であり、得点が取りにくい問題であったようだ。なお日商の講評は「第2問は外注加工をめぐる問題でした。下請けを利用することが多いわが国の企業においては重要な会計処理問題であると考えられます。問1では、無償支給の取引の箇所は比較的できていましたが、有償支給の箇所に関しては、答案用紙に相手勘定名が明記されているにもかかわらず、多くの受験者が理解できていないという印象を持ちました」というものであった⁷。

5 その他の検定・資格試験

最後になるが、原価計算の論文を書く際に、筆者がときどき参考している中小企業診断士試験（1次試験の「財務・会計」分野）も確認しておきたい。筆者が調べたところ、直接経費としての外注加工賃がこの試験で出題された形跡はなかった。そこで、試験対策用のテキストを確認してみると、いずれのテキストでも直接経費の例として外注加工賃が示されてはいるが、直接経費となる要件には触れていなかった。

たとえば、資格の大原（2021）では、直接経費として「外注加工賃、特許権使用料が直接経費である（p.162）」と限定的に提示されている。また、それぞれの説明も「外部業者に加工を委託した場合の加工賃／他人の特許を利用した場合の使用料（p.163）」と淡白であり、直接経費となる要件が抜け落ちている。この試験の主旨やねらいとしてはこの程度で充分なのかもしれない。

Ⅳ おわりに

筆者はかつて外資系メーカーに5年間勤務し、自動車部品を扱う事業部の原価計算・管理会計を担当した経験がある。製品別・委託作業別に多数の外注加工業者をかかえており、状況に応じて無償支給・有償支給を使い分けていた。外注加工取引は、原価計算・原価管理の重点項目のひとつであった。

外注加工取引は、原価計算の学習においてはマイナーな論点であるかもしれないが、上記の通りある種の製造業では、原価計算関連実務の準主役ぐらいに

7 <https://www.kentei.ne.jp/wp-content/uploads/2019/07/152-01-kouhyou.pdf>

はなりうる費目である。本稿では、その教育・学習上の留意点を検討してきた。本稿のターゲットである中級レベルの論点はおおむねカバーし、検討できたのではないかと思う。

ところで外注加工取引で有償支給の場合の処理は、収益認識基準に関連して、近年、クローズアップされている。これは、直接的には財務会計・制度会計の論点であるが、原価計算分野の教育や検定試験にも今後、何らかの影響があるかもしれない。この問題には、筆者も横目で注目している。

(参考文献)

- 青木茂男『原価計算論（3訂版）』税務経理協会，1969年
青木茂男編『現代会計学辞典』税務経理協会，1983年
浅田孝幸編『テキスト原価計算入門』中央経済社，2011年
新井益太郎編『新会計学中辞典』同文館出版，1982年
安藤英義・新田忠誓・伊藤邦雄・廣本敏郎編『会計学大辞典（第5版）』中央経済社，2007年
上埜進・長坂悦敬・杉山善浩『原価計算の基礎 —理論と計算—（第2版）』税務経理協会，2008年
太田哲三・黒沢清・他『解説 原価計算基準』中央経済社，1963年
太田哲三・黒沢清・他監修『原価計算辞典』中央経済社，1968年
岡本清『原価計算（6訂版）』国元書房，2000年
岡本清・廣本敏郎監修『段階式 日商簿記 2級工業簿記（第11版）』税務経理協会，2013年
岡本清・廣本敏郎編『検定簿記講義／1級工業簿記・原価計算 上巻（2020年度版）』中央経済社，2020年
岡本清・廣本敏郎編『検定簿記講義／2級工業簿記（2021年度版）』中央経済社，2021年
小川洸・小澤康人編『原価計算・工業簿記の基礎（改訂版）』創成社，1992年
尾畑裕・挽文子編『日商原価計算初級テキスト』中央経済社，2018年

- 会計学中辞典編集委員会編『会計学中辞典』青木書店、2005年
- 片岡洋一編『原価計算セミナー』中央経済社、2015年
- 木島淑孝『原価計算制度論』中央経済社、1992年
- 木村重義編『体系会計学辞典』ダイヤモンド社、1969年
- 黒沢清・阪本安一・久保田音二郎監修『会計ハンドブック（最新版）』中央経済社、1976年
- 黒沢清編『会計用語辞典』東洋経済新報社、1979年
- 神戸大学会計学研究室編『原価計算ハンドブック』税務経理協会、1977年
- 神戸大学会計学研究室編『会計学辞典（第5版）』同文館出版、1997年
- 神戸大学会計学研究室編『会計学辞典（第6版）』同文館出版、2007年
- 櫻井通晴『経営原価計算論（増補版）』中央経済社、1981年
- 櫻井通晴『原価計算 ー理論と計算ー』税務経理協会、1983年
- 櫻井通晴『原価計算』同文館出版、2014年
- 佐藤精一『最新原価計算（第3版）』中央経済社、1992年
- 資格の大原『土日で合格する日商原価計算初級』中央経済社、2018年
- 資格の大原『中小企業診断士 1次試験 合格テキスト 2 財務・会計（2022年対策）』大原出版、2021年
- 渋谷武夫編『スタディガイド 工業簿記』中央経済社、2008年
- 清水誠一『精説経営原価計算』中央経済社、1986年
- 清水孝『詳解 原価計算スタディ』中央経済社、2021年
- 志村正・新井一夫『原価計算演習講義（改訂版）』東京経済情報出版、2000年
- 角谷光一編『原価計算用語辞典』同文館出版、1997年
- 高田直芳『原価計算』日本実業出版社、2010年
- 高橋賢『テキスト原価計算（第2版）』中央経済社、2015年
- 滝澤ななみ・TAC出版開発グループ『スッキリわかる 日商原価計算初級』TAC出版、2018年
- 霧日出郎『原価計算論（改訂版）』創成社、2001年
- トーマツ編『会計処理ハンドブック（第6版）』中央経済社、2014年

- 東京リーガルマインド編『出る順中小企業診断士 FOCUS テキスト 財務・会計 (第3版)』東京リーガルマインド, 2016年
- 西澤脩『原価計算』中央経済社, 1983年
- 日本管理会計学会編『管理会計学大辞典』中央経済社, 2000年
- ネットスクール『日商簿記検定 過去問題集 2級 出題パターンと解き方 (2013年6月試験対策用)』ネットスクール, 2013年
- 番場嘉一郎『原価計算論』中央経済社, 1963年
- 番場嘉一郎『新講 原価計算』中央経済社, 1970年
- 番場嘉一郎責任編集『会計学大辞典 (第3版増補版)』中央経済社, 1993年
- 番場嘉一郎・岡本清編『検定簿記講義 / 2級工業簿記』中央経済社, 1997年
- 廣本敏郎・挽文子『原価計算論 (第3版)』中央経済社, 2015年
- 松本雅男『原価計算』国元書房, 1971年
- 三浦 克人「原価計算初級の新設と課題」『商経論叢 (鹿児島県立短期大学)』第69巻, 2018年10月, pp.39-60
- 溝口一雄『工業簿記—基礎と実践—』実教出版, 1977年
- 宮本匡章『原価計算システム』中央経済社, 1990年
- 森田哲彌・宮本匡章編『会計学辞典 (第5版)』中央経済社, 2008年
- 森田哲彌・岡本清・中村忠編『会計学大辞典 (第4版)』中央経済社, 1996年
- 門田安弘『原価計算』税務経理協会, 2000年
- 山田庫平編『原価計算の基礎知識』東京経済情報出版, 1995年
- 山田庫平編『基本原価計算用語辞典』白桃書房, 2004年
- 山邊六郎『現代原価計算精説』白桃書房, 1969年
- 渡邊喜久『工業会計—理論と計算— (改訂版)』同文館出版, 2004年
- TACクリエイティブ室編『日商簿記検定過去問題集 2級 出題パターンと解き方 (2002年秋対策用)』TAC出版, 2002年
- TAC編『合格するための過去問題集 日商簿記 2級 (2018年6月検定対策)』TAC出版, 2018年