



日本国公認会計士 金澤 厚



第67回 タイ国 ビジネス事例 原価計算①

2018 年がスタートしました。「一年の計は元旦にあり」とも言います。何事も早いうちから計画を立てていいスタートをきることが大切かと思えます。いいスタートをきって、いい一年としたいですね。本年もよろしくお願ひ致します。

さて、2018 年は「**原価計算**」についてご紹介していきます。会計に馴染みのない多くの人にとっては縁のない話と思われるかもしれませんが。しかし当レポートの読者の皆様は製造業に関係している方が多いと思えます。

製造業では**製造原価の計算**は最も重要な課題です。ひとついくらで出来るのか、どの程度儲かっているのか等々、こういった課題に対しては、管理部門に優秀なスタッフが何人もいるような大規模、上場企業であればまだしも、多くの中堅中小企業の皆様にとっては、工場にまつわるお金の流れや製品の単価やその収益性については全くのブラックボックスになってしまっているケースが多いのではないのでしょうか。

仕掛品の残高はいくらだ？ どうカウントしたらいいの？ BOI と NonBOI に区分する必要がある？ などなど疑問符がたくさんついている状況が多いのかもしれませんが。解決のヒントになる情報をご紹介できれば幸いです。

更に近年では、「**サービス業の原価計算**」も対象領域とされています。この場合は「**原価管理**」という意味で使い、コスト削減、収益アップをどうしたら図れるのかを研究しています。かの「**アメーバ経営**」は製造部門をプロフィットセンターとして捉えることで、サービス業にもアメーバ経営の考え方を適用しています。

日本航空では**部門別採算制度**を採用し、**全員参加による徹底した原価管理**を行うことにより、成果を上げているといわれています。このように製造業ばかりでなく、サービス業においても「**原価計算**」の考え方は使えるということです。

今回は最初ですので、原価計算成立までの歴史や発展過程などご紹介します。

(原価計算の成立前のこと)

複式簿記の基本構造を記述した最初の書物は 1494 年ベニスで出版されたルカ・パチオリの書物とされています。その中では「15 世紀末ベニスで用いられていた商業簿記(商的企業複式簿記)」が商品の売買を記録、計算するためのシステムとして記述されていたようです。

商業が発展した後に製造業が登場し、製造業に適したシステムが必要とされた結果、まずは「**商的工業簿記**」で対応する時代がありました。製造業が小規模である間はこれで足りた時代でした。

しかし、19 世紀になるとアメリカにおいて工場制度が発達し、製造業が大規模化し、**商的工業簿記**では不十分であることが判明するに至り、原価計算が生成・発展したといわれています。

(商的工業簿記)

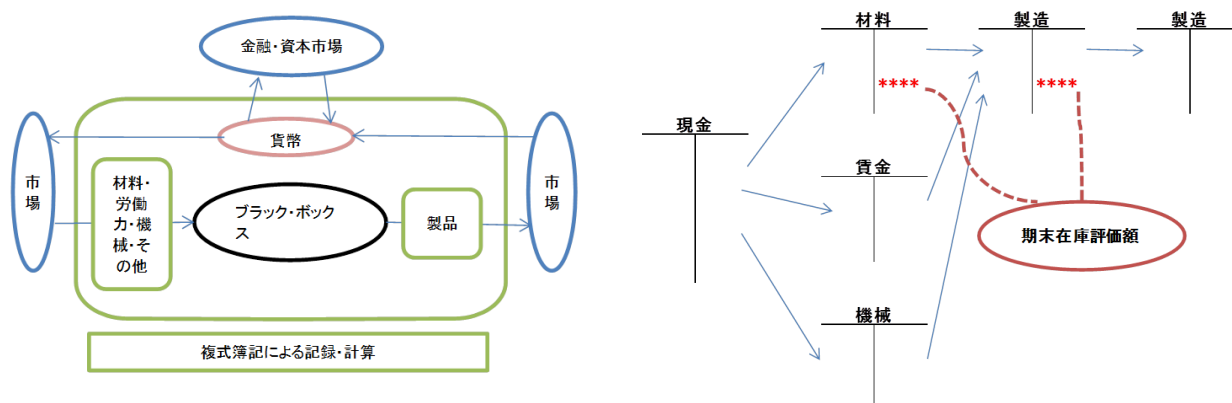
製造業も当初は商業簿記で対応しようとしていました。企業外部との取引は市場価格をベースに複式簿記で対応できましたが、企業内部の取引は**ブラックボックス**となってしまいました。

ブラックボックスというのは、「**商的工業簿記**」において、決算のために「**棚卸計算法**」ないし「**井勘定方式**」が用いられることを言います。例えば、材料勘定から製造勘定への振替える時に、出庫伝票に基づいて仕訳を行うのではなく、期末(ないし月末)に棚卸計算を行って、その期末有り高を材料勘定の貸方に記帳し、貸借差額を製造勘定に振替える。同様に、製造勘定から製品勘定への振替えは、期末(ない

し月末)に仕掛品の有り高を評価して、貸借差額を製品勘定に振替えます。

以下の図のように、期末在庫評価額を控除することによる**井勘定方式の勘定記入**では製造活動が**ブラックボックス化**してしまいます。

(ブラックボックスとしての製造活動)



(井勘定方式の限界)

棚卸し計算法、井計算方式には以下の2つの重大な欠陥があるとされてます。

- ① 製造現場における無駄な資源(=材料や時間、労働コスト)の消費を把握できない点
- ② 製品原価の計算が主観的で、不正確

期末に残っていない材料はすべて適切に製造活動に投入されたと仮定していますが、棚卸し減耗や盗まれた分量も含まれてしまいます。また、月次の総使用量が判るのみで、どの製品に使われたのかやどの部門で使用されたのかも分かりません。これは労務費の計算も同様です。つまり、期末仕掛品の期末評価額の正確性は経営者の主観に依存しているといえるでしょう。

(井勘定方式の克服—実際原価計算への展開に向けて)

第1の限界の解決には、各種の消費額を継続的に認識することが必要となります。具体的には、材料では出庫票を起票し、その出庫票に基づいて材料費を計算すること、工員の作業時間を測定し、その時間に基づいた労務費を計算します。資源の消費を直接製造原価にひも付けることを行います。

第2の問題解決には、実際の消費に基づいて計算された消費額を更に製品別に集計することが必要となります。

(現状のタイ国内の日系企業の状況は?)

さて、タイでの日系中堅中小企業の皆様におかれましては、ここでいう「井勘定方式による勘定記入」=ブラックボックス化している状況が大多数であるように思われます。しかも、期末ないし月末の現地棚卸しも十分には行っていないケースもあるのではないのでしょうか。

物量の正確な把握のためには少なくとも月末ごとの正確な棚卸しを行うことが望まれます。

次回以降、原価計算制度についてやタイ独特な論点についてご紹介していきます。

CREATIVE MANAGEMENT CONSULTING Co., LTD.

立ち上げ、会計、税務から各種調査・相談まで、タイに進出する現地法人の業務を強力に支援いたします。

1.会社立ち上げ、2.開業後の管理支援、3.記帳、4.申告書作成支援・チェック

【連絡先】日本国公認会計士 金澤 厚

Mobile:+66 8 4708 2408 E-mail: kanazawa@cmcs.co.th



日本国公認会計士 金澤 厚



第68回 タイ国 ビジネス事例 原価計算②

「原価計算」についてご紹介しています。あらためて、原価計算の意義について考えてみましょう。

（原価計算の意義）

一般的には、原価計算とは**製品原価を計算すること**であると理解されているのではないのでしょうか。製品原価を計算することは原価計算の重要な役割ではありません。

例えば、製品の単位原価は、財務諸表を作成するためにも、製品の販売価格や受注価格を決定するためにも必須のもので、非常に重要性の高いものです。

しかし、原価計算の目的、役割は製品の単位原価を計算することだけではありません。原価計算は**原価管理**のためにも必要です。原価を管理するためには、単に製品別に原価を計算するだけでなく、部門別や製造工程別に計算することも必要となります。更には、原価計算は**事業セグメントの収益性計算**のため、また**投資プロジェクトの収益性計算**といった目的にも使われています。

つまり、原価計算の本質的な役割は、目的をもった経済主体(企業だけでなく個人も含め)が、経済的資源の消費が生じるという状況に対して**原価管理(コスト・マネージメント)**を行うことにあるといえます。

（原価計算制度）

原価計算制度は、英語にすると“cost accounting system”で、貸借対照表や損益計算書を作成し公表する財務会計との関連では、原価計算制度は財務会計制度と**有機的に結合して常時継続的**に行われる計算体系とされています。

財務会計制度では、複式簿記が企業の外部取引を記録・計算するのに対して、原価計算は企業の内部取引を記録・計算します。原価計算は、工業簿記と一体となって財務会計に必要な情報を提供しています。

（原価計算制度の特徴）

原価計算が原価計算制度として行われると次の2つの特徴を有することになります。

① 取得原価ベースの原価計算が行われます

取得原価ベースの原価計算という意味は、原価の投入量の算定を**取得原価(=過去の支出額)**を用いるということです。取得原価に基づく原価は、客観的な証拠に基づく検証可能性が高い原価となり、原価計算制度への信頼性も上がります。

次に製品原価の計算は、製造活動で投入される原価の消費額を投入される消費量・利用量などに応じて製品に配分していきます。これを、**原価配分(cost allocation)**といいます。

② 期間損益計算の枠組みの中で原価計算が行われます

原価計算制度は、財務会計制度の中に組み込まれています。これは、**期間損益計算**の枠組みの中に組み込まれたということです。

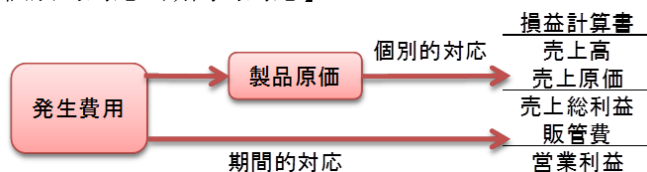
期間損益計算は、成果である収益と努力である費用又はコストを期間的に対応させて期間利益を計算することを目的としています。

収益と費用の対応には、個別的対応と期間的対応があります。

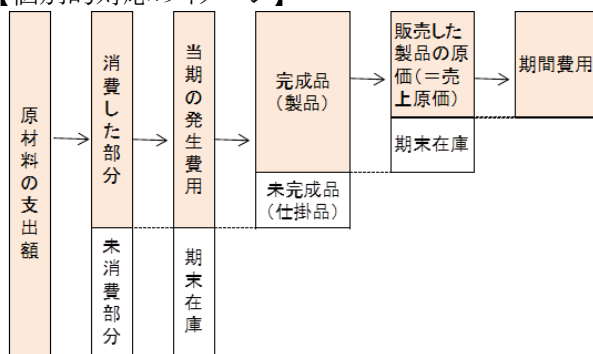
個別的対応は、売上高と売上原価の関係のように、商品や製品を通しての対応関係をいいます。

一方、**期間的対応**は、発生した期間に応じて対応させることをいい、販売費及び一般管理費が代表的な項目です。

【個別的対応と期間的対応】



【個別的対応のイメージ】



(原価計算制度のメリット)

原価計算を財務会計制度と結合させて原価計算制度として実施することによって次のようなメリットがあります。

- ① 検証可能で、客観的な数値を基礎としているので、**原価情報の信頼性向上**が期待できます。現実の取引に基づいた価格を基礎に原価計算を行っているため、取引証拠によって検証が容易で、信頼できる情報となります。しかし、「原価情報の信頼性」という意味では単に客観的な情報を提供するのみでは不十分といえます。算出される原価情報が現場の知識に基づいた予想数値とあまりにもかけ離れていた場合には現場から受け入れられないという結果になってしまいます。したがって、工場であれば製造工程における原価発生の様態、負担関係などについて実態を反映した数値が算出されるよう原価計算のプロセスを構築ことが求められます。
- ② 財務会計制度上の勘定科目と結びつくことによって、**会計責任(accountability)**と結びついた計算制度となります。財産管理上の会計責任の範囲が勘定科目によって明確になります。例えば、資産としての“原材料”500円を計上、そこから材料費100円分払い出した場合、説明されるべき残高が、原材料400円、仕掛品100円となり、随時会計責任の移転が明確になります。
- ③ 原価計算が財務会計制度の中に組み込まれることにより、会社全体の損益、財務の中で原価の動き、占める割合などを明確に表示することができます。「ものづくり日本」の現場の競争力は原価低減活動をもとにしたものですが、それを会社全体の収益性や資金効率という観点と結びつけるものが原価計算制度といえるのではないのでしょうか。

CREATIVE MANAGEMENT CONSULTING Co., LTD.

立ち上げ、会計、税務から各種調査・相談まで、タイに進出する現地法人の業務を強力に支援いたします。

1.会社立ち上げ、2.開業後の管理支援、3.記帳、4.申告書作成支援・チェック

【連絡先】日本国公認会計士 金澤 厚

Mobile:+66 8 4708 2408 E-mail: kanazawa@cmcs.co.th



日本国公認会計士 金澤 厚



第69回 タイ国 ビジネス事例 原価計算③

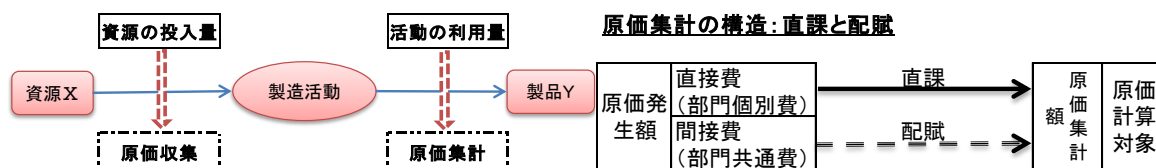
「原価計算」についてご紹介しています。原価計算制度の基本構造について考えてみましょう。

（原価計算制度の2つの手続き）

原価計算制度は、継続的に営まれる製造活動において生ずる原価を常時継続的に記録し、計算することによって、期間利益を算定し、また、製造・販売活動に有用な情報を提供しています。

製造業を営む企業では、様々な資源が絶えず投入・利用され、非常に複雑な生産・製造プロセスを経て、多様な製品が生産されています。そこには、多様な資源、多様な組み合わせ、多様な活動があります。そのような企業活動の中で発生する原価を認識、測定し、特定の製品に集計することは体系的に、一定の秩序のもとに行う必要があります。

原価計算制度の2つの手続き



資源 X を消費して製品Yの製造を行っている場合、**原価収集**は資源投入(=消費)に伴って発生する原価を把握・計算する手続きをいい、投入資源の原価を計算します。**原価集計**はそれらの原価発生額を特定の原価計算対象に結びつける手続きをいい、利用資源の原価を計算します。

投入と利用を区分することは、原価の効率性を算定するうえで重要となります。資源の消費量を「役立った費用」と「喪失された費用」に区分することが効率性の把握につながるからです。

（原価収集 要素の分類—形態別分類と機能別分類）

原価収集の過程では、企業活動遂行に際して発生する様々の原価財の投入(=消費)を認識し、その原価発生額が測定されます。この原価発生額は、特定の原価計算対象に結び付けられた「原価」ではありません。この過程で把握されるのは、原価要素です。

原価要素は、「原価」の構成要素であり、資源投入に伴う原価発生額を計算する単位となります。この原価要素を分類する基本は投入される資源の種類で分類されます。つまり、材料費、労務費、経費という3分類を基本として、更に詳細に区分して認識、測定します。(経費であれば、電力料、旅費交通費、減価償却費など)

更に、目的別分類ともいふべき、どういった経営上の機能、目的のために消費されたのかという機能別分類があります。同じ素材でも、主要材料費、修繕材料費、試験研究費として把握される場合があります。

（原価集計の単位と頻度）

① 原価計算対象

企業は「何の原価」を知りたいのかという観点から原価を算定します。製造業であれば製品、サービス業であればサービスを提供するために原価が発生しますので、その製品やサービスが原価計算対象となります。この原価集計の単位を**原価計算対象**といいます。

製造業でもサービス業でも、原価を管理するという観点からは、資源が投入される活動場所別や活動の責任者別の原価を測定することも必要になります。こういった意味では部門も原価計算対象とすることが必要でしょう。更には、プロジェクト別、顧客別なども経営管理上の必要に応じて原価計算対象とされます。

② 原価計算期間

原価集計の過程では、原価収集の手続きによって認識・測定した多くの原価要素を特定の原価計算対象に分類集計しますが、その集計をいつ行うのか、どういうタイミングで行うのかを決める必要があります。この取りまとめの期間を**原価計算期間**といいます。

いつ原価集計を行うかは必要に応じて行われます。原価計算期間は原価集計の目的に依存するということです。通常は、原価管理、経営管理目的をベースに原価集計を行い、このデータを公表財務諸表作成目的にも使用しています。こういったことから1ヶ月を原価計算期間としています。

(原価集計の方法)

原価集計は、発生した原価を各原価計算対象に集計する過程をいいます。この過程を経ることにより各原価計算対象が負担する原価が決定されます。発生した一定の原価を、例えば、製品Y、製品Zにどう割り振るかという問題で、これは**客観的・合理的**に行う必要があります。

① 直課と配賦

原価の発生額は資源の投入と利用が対応するように集計しなければなりません。しかし、資源の投入と利用の対応が必ずしも1対1になっていません。例えば、自動車1台について、タイヤ4本分の材料費は1対1の対応関係にあります。タイヤ製造設備は自動車何台分の製造を予定するかにより異なる対応関係となります。

つまり、ある原価発生額が特定の原価計算対象と直接的な対応関係を有するかどうかにより直接費と間接費に区分して、直接費は**直課**、間接費は**配賦**という方法により原価集計します。原価計算対象が何かによりこの分類は変わってきます。

② 間接費の配賦方法

間接費の配賦は当該間接資源の利用量に応じて原価計算対象に比例配分することが基本となります。比例配分といっても、間接資源の種類が非常に多く、それぞれに対応する資源の利用量に応じて配賦することは、実務上、経済的技術的に非常に困難です。そこで、間接費は一定の範囲で一括して、原価計算対象に配賦します。

・配賦基準の選択：製造間接費の発生と比例関係にあること、配賦基準の数値を経済的に求めるという2点を考慮して決められます。

・製造間接費のグルーピング：原価発生総額を変動させる主要な要因を考慮して、その発生と原価計算対象との因果関係の有無によりグルーピングします。

③ 製品別配賦システムの設計

製造間接費の製品別配賦は一括して何らかの適切な**配賦基準**(cost allocation base)に基づいて配賦を行います。配賦基準とは、間接費と原価計算対象を体系的に結びつける共通分母となる要因とされています。具体的には、直接作業時間、機械作業時間、直接材料費などが選択される場合が多いといえます。

CREATIVE MANAGEMENT CONSULTING Co., LTD.

立ち上げ、会計、税務から各種調査・相談まで、タイに進出する現地法人の業務を強力に支援いたします。

1.会社立ち上げ、2.開業後の管理支援、3.記帳、4.申告書作成支援・チェック

【連絡先】日本国公認会計士 金澤 厚

Mobile:+66 8 4708 2408 E-mail: kanazawa@cmcs.co.th



日本国公認会計士 金澤 厚



第70回 タイ国 ビジネス事例 原価計算④

「原価計算」についてご紹介しています。今回は原価及び計算手続きについて考えてみましょう。

(原価計算基準)

原価計算を行う際の指針として日本では『原価計算基準』(昭和 37 年 11 月大蔵省企業会計審議会)が出ています。原価計算基準は、原価計算の「実践規範」として、「企業における原価計算の慣行のうちから、一般に公正妥当と認められるところを要約して設定されたもの」とされています(前文から)。この基準は、制定以来 50 年以上改正されていません。

『原価計算基準』は以下の内容により構成されています。

前文 原価計算基準の設定について

第一章 原価計算の目的と原価計算の一般的基準

第二章 実際原価の計算

第一節 製造原価要素の分類基準

第二節 原価の費目別計算、第三節 原価の部門別計算、第四節 原価の製品別計算

第三章 標準原価の計算

第四章 原価差異の算定及び分析

第五章 原価差異の会計処理

(『原価計算基準』でいう「原価」とは?)

『原価計算基準』では、「**原価**とは、経営における一定の給付にかかわらせて、把握された財貨又は用役(以下これを「財貨」という。)の消費を、貨幣価値的に表わしたものである」(『基準』3)と定義しています。この規定に基づき更に具体的に次のように規定しています。

「① 原価は、経済価値の消費である。経営の活動は、一定の財貨を生産し販売することを目的とし、一定の財貨を作り出すために、必要な財貨すなわち経済価値を消費する過程である。」

「原価は、かかる経営過程における価値の消費を意味する」としています。

「② 原価は、経営において作り出された一定の給付に転嫁される価値であり、その給付にかかわらせて、把握されたものである」。

「給付とは、経営が作り出す財貨をいい、それは経営の最終給付のみでなく、中間的給付をも」含むとしています。

「③ 原価は、経営目的に関連したものである」。

「経営の目的は、一定の財貨を生産し販売することであり、経営過程は、このための価値の消費と生成の過程である。」

「原価は、かかる財貨の生産、販売に関して消費された経済価値であり、経営目的に関連しない価値の消費を含まない」としています。また、「財務活動は、資本の調達、返還、利益処分等の活動であり」、「財務費用は、原則として原価を構成しない」としています。

「④ 原価は、正常的なものである。」

「原価は、正常な状態のもとにおける経営活動を前提として、把握された価値の消費であり、異常な状態を原因とする価値の減少を含まない」としています。

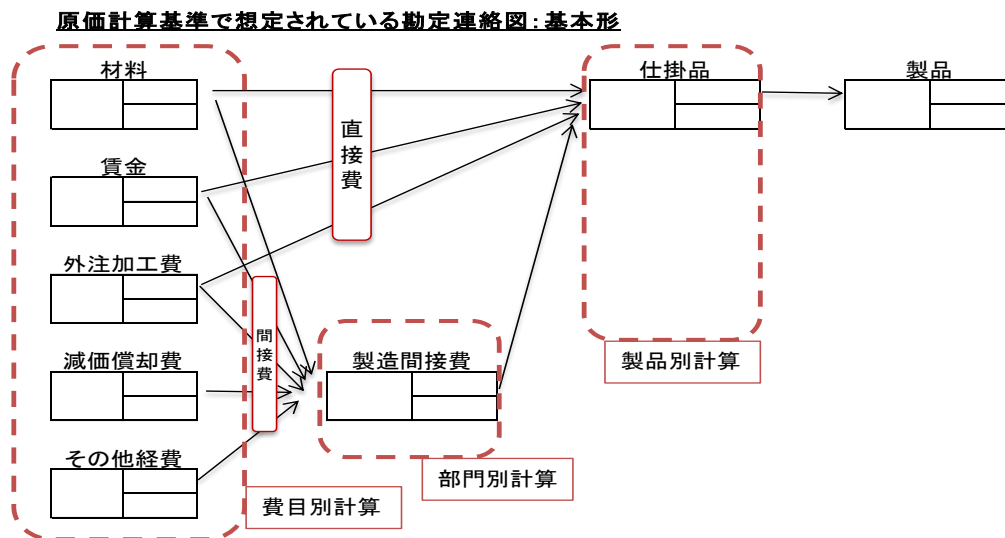
この原価の定義は、原価に含むものか含まないものかを判断する時の判断基準となります。

(原価計算基準が想定するコストフロー)

次に、第二章実際原価の計算に規定されているコストフローについて考えてみましょう。

製造費用に関して、実際発生額は**費目別、部門別、製品別**に計算・集計されます。販売費及び一般管理費は一定期間における実際発生額を費目別に計算する手続きが規定されています。

これら3つの計算手続きは、前回ご説明した原価収集と原価集計手続きに対応し、**費目別計算**は原価発生額を計算する「原価収集」の手続き、**部門別計算**と**製品別計算**はそれぞれ部門と製品を原価計算対象とする「原価集計」の手続きに対応しています。



(原価の費目別計算)

費目別計算は、「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きをいい、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」とされています(『基準』9)。

また、「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、さらに必要に応じ機能別分類を加味して」(『基準』10)分類するとしています。

(原価要素の分類)

原価要素は形態別分類により、材料費、労務費、経費に区分し、例えば次のように分類されます。また、機能別分類を加味すると右側のような分類が行われます。

形態別分類	形態別分類の例	機能別分類を加味した場合の例
材料費	素材費(=原料費)、買入部品費、工場消耗品費	主要材料費 補助材料費
労務費	賃金、給料、賞与引当金、退職給付費用、福利費	作業種別別直接賃金 間接賃金、手待ち賃金
経費	減価償却費、福利施設負担額 賃借料、修繕費、電力料、旅費交通費	各部門の機能別経費

CREATIVE MANAGEMENT CONSULTING Co., LTD.

立ち上げ、会計、税務から各種調査・相談まで、タイに進出する現地法人の業務を強力に支援いたします。

1.会社立ち上げ、2.開業後の管理支援、3.記帳、4.申告書作成支援・チェック

【連絡先】日本国公認会計士 金澤 厚

Mobile:+66 8 4708 2408 E-mail: kanazawa@cmcs.co.th