



日本国公認会計士 金澤 厚



第71回 タイ国 ビジネス事例 原価計算⑤

「原価計算」についてご紹介しています。今回は原価の費目別計算についてです。

(取得原価の計算—材料及び労働力)

原価計算制度において原価は支出額に基づいて計算されます。

材料で言いますと、材料の購入に要する支出額は材料の**購入代価**の他、買入手数料、引取運賃、関税等の引取費用(**外部材料副費**)、更には材料購入のための事務費、検収・整理・選別・保管等のために要する費用(**内部材料副費**)もあります。

労働力の取得に要するコストでは、基本給のほか割増賃金、賞与、退職給付費用、法定福利費等各種手当での支給、更には福利施設負担額などの支出もあります。

こういった支出額のすべてを取得原価に算入することは大変な労力が必要となります。そこでどこまで取得原価に含めるのかが問題となります。

(材料の取得原価—『原価計算基準』の取り扱い、タイでの取り扱い)

『原価計算基準』では、材料に係る支出額について、①購入代価、②引取費用、③内部材料副費の3つに区分し、③内部材料副費については材料の取得原価に算入しないことも出来るとしています。つまり、

材料の取得原価:(必ず含める)①購入代価+②引取費用、(選択可)③内部材料副費として算定する必要があります。

この取り扱いはタイの税務、会計でも同じです。必ず②運賃、関税等の引取費用は取得原価とすることが求められます。引取費用の配賦を適切に行っていない場合コストの過大計上が疑われるため、監査人も税務当局もこの点は必ず確認するポイントのひとつです。

取得原価の算定について、集計の方法、集計する金額、配賦する方法が問題となります。

- A) 集計の方法は、直課か配賦か。可能な限り直課すべきですが、実務上は多数の種類、多くのロットの材料を同時に引き取ることが通常で、こういった場合配賦が必要となります。
- B) 集計するのは、実際額か予定額か。輸入材料の場合では通関に係る費用、運賃など請求額が確定するまでに相応の時間を要します。確定を待っていると月次決算が遅れるますので、予定額で計算することも可能です。
- C) 配賦は、一括配賦を行うのか種類別配賦を行うのか。配賦を行う場合、すべての材料に対して一括で配賦を行う方法、種類別に配賦を行う方法があります。材料の属性に応じて材料を区分して種類別に配賦する方法が望ましいといえます。

(引取費用の取り扱い)

引取費用について配賦が必要な場合、

- ・実際額、若しくは予定額を
- ・材料の種類別に、若しくは出来る限り対象を絞ったロット別で行うことが必要です。更に、
- ・配賦を行うタイミングは仕入れの都度行うことが原則で、少なくとも月次決算ごとには行うべきです。

特に、ロット単位で材料の受払いを管理しているソフトウェアを使用している場合、引取費用の配賦を適時に行うことが求められます。これは、ソフトウェアの在庫管理ロジックが、**棚卸計算法(=Inventory**

Method)ではなく、**継続記録法(=Perpetual Inventory System)**を前提としているので、材料の払出しがある都度、正確な払出価額が計算されないと正確な原価が算定されなくなってしまうからです。

ここで、

・**継続記録法(=Perpetual Inventory System)**とは、棚卸資産の受入れ、払出しの都度帳簿に記録し、帳簿上の保有残高を常に把握する方法で、あるべき在庫量を帳簿上常に把握することができます。このため、棚卸により実際の在庫量を把握することで、滅失、盗難など異常な原因による在庫の減少等が判明し、管理上有用な情報が入手可能となります。

一方、

・**棚卸計算法(=Inventory Method)**は、受払いの都度記録を取らず、月末等一定時点で棚卸を行い在庫の保有残高を把握する方法をいいます。継続記録法に比べ簡便的な方法という位置づけで、簡便な分異常な原因による在庫の減少があるかどうかといった管理上有用な情報の入手は難しいです。しかし、多くの中堅中小企業はこの方法を採用しています。

(材料費の計算)

材料費とは、材料ないし物品の消費額を言います。『原価計算基準』では、「材料費とは、物品の消費によって生ずる原価」と規定されています。この消費額の算定は、以下のように計算されます。

・**材料費**＝「当該材料の消費量」×「当該材料の消費単価」

実際原価計算を前提とすれば、「実際消費量」と「実際単価」に基づいて計算されます。

『原価計算基準』では、「同種材料の購入原価が異なる場合、その消費価格の計算は、次のような方法による」として、①先入先出法、②移動平均法、③総平均法、④後入先出法、⑤個別法が示されています。

このうち⑤個別法は、同種材料であっても、購入単価の異なるもの(またはロット)を区別し、払い出した時はそのもの(またはロット)の購入単価を消費単価とする方法です。

在庫管理ソフトを使う場合、個別法による継続記録法を採用することが可能となり、在庫管理に係るコストを大きく増加させることなく、有用な管理情報の入手が可能となってきます。この場合、会社の取引規模にもよりますが、引取費用の配賦作業には相応の時間を要する点、ご注意ください。

先の引取費用の取り扱いの項で述べた払出し単価の算定方法との関連では、継続記録法⇒個別法、棚卸計算法⇒総平均法という組み合わせで適用されることが多いといえます。

(労務費の計算)

労務費は、『原価計算基準』によれば、(1)直接労務費、(2)間接労務費に分類され、前者は①直接賃金、後者は更に、②間接作業賃金、③間接工賃金、④手待賃金、⑤休業賃金、⑥給料、⑦賞与手当、⑧退職給付費用、⑨社会保険料負担額に区分されます。

実際には、就業時間と作業時間の関係は以下のように示されます。

就業時間＝**直接作業時間**＋**間接作業時間**＋**手待ち時間**＝**①直接賃金**＋**②間接作業賃金**＋**④手待賃金**

時間測定にはコストがかかるため、すべての労務費を計算する上で、これを求めることは現実的ではありません。『原価計算基準』では直接工についてのみ時間測定が求められていることもあり、直接作業時間以外の時間はすべて間接作業時間とせざるを得ません。この点、原価管理の観点からは、間接作業時間及び手待ち時間を直接に把握・計算し、無作業時間を無くす対策を講じることが必要です。

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72回 タイ国 ビジネス事例 原価計算⑥

「原価計算」についてご紹介しています。今回は費目別計算の続きとして、時間測定とムダの排除、効率的経営について考えてみます。

(2つのアプローチ⇒ムダの排除、効率的経営へのアプローチ)

労務費の計算において、時間測定にはコストがかかるため、時間測定するのは直接作業時間のみとすることも現実的な対応ということを申し上げました。実際多くの企業ではこういった対応がされているのではないのでしょうか。一方で、原価管理の観点からは間接作業時間及び手待ち時間を直接把握して、手待ち時間のような作業をしていない時間をなくすよう対策を講じることが必要とも申し上げました。

労務費の管理については、1) 直接ムダを把握しようとする方法と、2) 総時間からアプローチする方法があります。

- 1) 手待ち時間と間接作業時間を直接把握し、厳密に手待ち・無作業などのムダを排除していく方法。
これは、作業時間の測定を相当程度のコストをかけてでも行うことが出来る大規模企業において実施可能な方法といえます。例えば、トヨタ生産方式を運用するにはムダの排除が行われます。ここでいうムダとは、つくり過ぎのムダ、手待ちのムダ、運搬のムダ、加工そのもののムダ、在庫のムダ、動作のムダ、不良をつくるムダとされています。また、現状の能力＝仕事＋ムダと考え、これらのムダを排除すると作業効率を大幅に改善することが可能と考えます。この点、意味のないムダの作業の排除は作業者にとっても同じ仕事を短時間で終わらせることにより、一人一人の仕事への意欲向上にも役立つと考えられます。
こういった意味でこれらの時間を直接把握することにより徹底的な排除をしようとするものです。
- 2) 総時間により管理を行う方法。
これは、時間当たりの採算表を作成することから、部門別に総時間の測定を行う方法で、以下のよう

総時間＝定時間＋残業時間±応援時間＋部門内共通時間＋間接共通時間

各部門が「時間当たり」の生産性を上げようとするため、常に総時間を意識して生産性を上げるように創意工夫が生まれるようにすることがポイントです。

仮に、自分の部門の仕事が少なく人手が余るような場合、人手が足りない部門に応援として人員を出すことも可能です。この場合、時間を他部門に振り替えることで応援を出した部門の時間は減り、もらった部門の時間が増えることで、全体として時間の有効活用が出来るようになります。

直接作業時間のみでなく、勤務時間全体±応援時間＝総時間という概念を持ち込むことにより、「時間当たり」の採算が改善するよう従業員一人一人が生産性の改善に努めるようにすること、時間の振替が行われることにより全体としての効率性向上につながるという二重の意味の効果が期待できます。

更に、この考え方は製造業ばかりでなく、サービス業や管理部門についても適用できます。実際に運用し効果をあげている企業もあります。部門共通費も負担したうえで利益を計上できるかどうかを経営指標として採用し、判断の指標とします。

この場合、正確に運用するためには各部門の売上(社内含む)、生産高、経費、時間などの実績数値を正確に把握することが重要となります。

(間接工等の労務時間)

『原価計算基準』には、「間接工賃金、給料、賞与手当等は、原則として当該原価計算期間の負担に属する要支払額をもって計算する」とされています。つまり、

実際労務費＝当該原価計算期間における要支払額

このような計算が認められるのは、間接工賃金や給料については、従業員の労働時間の記録計算が予定されていないからです。これは原価計算が行われていない状況と言えますが、実務上容認されています。なお、「要支払額」とは、実際に従業員に支払った金額ではなく、当該原価計算期間に支払われるべき金額という意味です。この区分は、原価計算期間と給与計算期間にずれが生じる場合に必要となります。つまり、発生基準により当該期間に負担すべき金額を算定するという意味です。

(経費の計算)

経費は、材料費や労務費に属さない原価要素のすべてとなり、多様な内容を含みます。

経費の計算について、『原価計算基準』では、「経費は、原則として当該原価計算期間の実際の発生額をもって計算する」とし、更に「減価償却費、不動産賃借料等数ヶ月分を一時総括的に計算し又は支払う経費については、これを月割り計算する」「(電力料等)消費量を計算できる経費については、その実際消費量に基づいて計算する」とされています。

(経費の分類)

経費の計算方法を考えるにあたり、発生額を把握する方法に基づいて経費を分類してみましょう。

1) 支払経費

支払いを要するに至った事実または支払いを行った事実をもって発生額を把握する経費をいいます。支払い、要支払いの事実は、納品書、請求書などによって確認出来ます。

発生額を把握することと同時に期間帰属を決定する必要があります。外部から提供されたサービスが企業によって利用・消費された時期を明確にする必要があります。例えば、

- ・外注加工費⇒下請けから納入された加工品の検収をあげた時点で発生を認識
- ・旅費交通費⇒従業員の出張期間に基づいて支払伝票の金額(＝精算金額)を関係各月に按分します。

2) 内部測定経費

企業自らが、メーター、実地棚卸し、減価償却等の方法により測定ないし計算を行ってその発生額を把握する経費をいいます。

各原価計算期間毎に発生額を計算することが出来るもの(月割り経費)と予定額を各原価計算期間に負担させなければならないもの(発生経費)があります。

- ・月割り経費

減価償却費、不動産賃借料、保険料、租税公課等、数原価計算期間にわたり総括的に決定される経費をいいます。その消費額を計算し、各原価計算期間に分割負担させます。総括的という意味は、工場の減価償却費や租税公課の金額は工場の投資意思決定時点で決まってしまうということです。当該工場を稼働させる限り不可避の経費である場合が多いです。

- ・発生経費

修繕費、棚卸減耗費等は、1年分の発生額を見積もってこれを月割りして各月の負担額とします。

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73回 タイ国 ビジネス事例 原価計算⑦

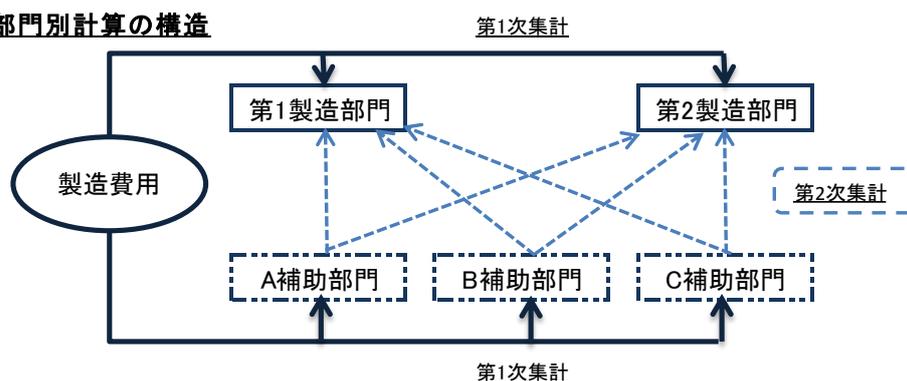
「原価計算」についてご紹介しています。今回は部門別計算についてご紹介します。

(部門別計算の手続きと目的)

部門別計算は、原価の費目別計算(=原価収集プロセス)で把握・計算した製造費用を工場内の各部門に集計するプロセスです。この部門別計算には次の2つの手続きが含まれています。

- 1) 部門費の第1次集計(実線矢印)
- 2) 部門費の第2次集計(破線矢印)

部門別計算の構造



この図から判るように、部門別計算では、すべての製造費用が第1次、第2次の集計計算を経て製造部門費として集計されます。これら製造部門に集計されたすべての製造費用が、最終的には製品に集計されます。

このような計算過程を設けることにより、原価計算システムは非常に複雑なものになり、その分コストもかさみます。それだけのコストを負担しても部門別計算を行う理由として以下の2点があります。

- ① 合理的で正確な製品原価計算のためです。製造費用をより正確に製品に集計するためには、原価の投入・利用関係を正確に追跡することが必要となります。
- ② 原価管理のためです。製造費用の発生を適切に管理するためには、各部門で発生する原価を集計することが必要です。更に、補助部門の活動は製造部門が必要とするサービスを提供するために行われていますので、補助部門費はそのサービスの利用の程度に応じて製造部門にチャージすることが必要です。

(コストセンターとしての部門)

『原価計算基準』16では、原価部門について、「原価の発生を機能別、責任区分別に管理すると共に、製品原価の計算を正確にするために、原価要素を分類集計する計算組織上の区分」をいうと規定されています。つまり、部門別計算とは、そのような管理組織上の部門に原価を集計することをいい、これを**原価集計単位**、又は**コストセンター**と言います。

ここで重要な点は、工場の部門は、機能(=職能)別に区分されていますが、単に機能別職能別に区分されているだけでは部門とは言えません。部門であるからには、職制上の権限と共に、原価発生に対する責任の区分が伴うということです。

(製造部門と補助部門)

部門は、**製造部門**(production department or operating department)と**補助部門**(service department or support department)に大きく分けられます。

製造部門は当該工場の目的とする製品の製造を行う部門です。例えば、自動車向けプラスチックパーツを例に取りますと、射出成形、組み立て、塗装等の部門が該当します。

補助部門は製造部門に対して補助的関係にある部門で、**補助経営部門**と**工場管理部門**に分けられます。**補助経営部門**は、自己の用役・生産物を製造部門に提供する部門をいいます。例えば、修繕部門、検査部門、動力部門などがその例です。また、**工場管理部門**は管理的機能を担う部門で、工場事務部門、材料部門、労務部門、生産技術部門などが該当します。

(部門費の第1次集計)

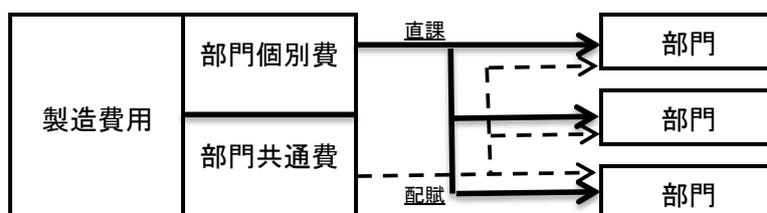
部門費の第1次集計とは、製造費用を、製造部門及び補助部門を含め、それぞれの部門に集計する手続きをいいます。製造費用を構成する原価要素(材料費、労務費、経費等すべて)は、「当該部門において発生したことが直接的に認識されるかどうかによって、部門個別費と部門共通費とに分類」されます(『原価計算基準』17)。

部門個別費は、その発生額が認識・測定された部門に直課され、部門共通費は「原価要素別に又はその性質に基づいて分類された原価要素群別に、若しくは一括して、適当な配賦基準により関係各部門に配賦」されます。

なお、実務的にはすべての製造費用について部門別計算を行っている訳ではありません。部門別計算の対象となる製造費用の範囲は、原価計算の目的や方法、又は状況により変動します。

例えば、機械の注文生産ないし組み立てを行っているような場合、個別原価計算を行います。製造間接費のみを部門別計算の対象としても、簡便に、正確な製品原価計算という目的を達成できます。

また、同一製品を大量生産しているような場合で、原材料を最初の工程の始点ですべて投入する場合には、加工費のみを部門別計算することも可能です。『原価計算基準』26では、これを加工費工程別総合原価計算(加工費法)とっています。

部門個別費の直課と部門共通費の配賦

上記概念図は、すべての製造費用について部門別計算を行い、部門個別費を直課し、部門共通費は一定の基準により各部門に配賦されることを示しています。この直課と配賦の詳細及び部門費の第2次集計については、次号にてご説明します。

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74回 タイ国 ビジネス事例 原価計算⑧

「原価計算」についてご紹介しています。今回は部門別計算の第2次集計までをご紹介します。

（部門別計算のまとめ）

部門別計算は、原価の費目別計算（＝原価収集プロセス）で把握・計算した製造費用を工場内の各部門に集計するプロセスで、部門費の**第1次集計**、部門費の**第2次集計**があります。すべての製造費用が第1次、第2次の集計計算を経て製造部門費として集計され、最終的には製品に集計されます。部門には職制上の権限と原価発生に対する責任がありますので、正確な製品原価計算と共に、**原価管理**も併せて行おうとするところに特徴があります。

（部門費の第1次集計）

これは、製造費用を各部門（製造部門及び補助部門含め）に集計する手続きです。製造費用を構成する原価要素（材料費、労務費、経費等すべて）は、「当該部門において発生したことが直接的に認識されるかどうかによって、**部門個別費**と**部門共通費**とに分類し」（『原価計算基準』17）、部門個別費は、その発生額が認識・測定された部門に**直課**され、部門共通費は「原価要素別に又はその性質に基づいて分類された原価要素群別に、若しくは一括して、適当な配賦基準により関係各部門に**配賦**」されます。

（部門個別費の直課）

直課とは、部門個別費を各部門の費用として把握・集計することです。例えば、

- ・材料費では、出庫票が発行される場合は出庫依頼部門に材料消費額を加算します。
- ・労務費では、作業員が配属された部門の個別費として処理します。

・経費では、その発生が直接に**部門に跡付けられるものはその部門に直課**します。旅費交通費や通信費などを部門別に区分計算している場合、水道光熱費などで消費量を部門個別にメーターで測定できる場合、建物、機械の減価償却費や賃借料などを部門別に区分している場合等は、部門に跡付けられる場合に該当します。しかし、同一建物に複数部門が同居の場合、その建物の減価償却費は共通費とします。

経費のなかでも、外注加工費は会社の業態、採用している原価計算方法によりその処理方法が変わってきます。個別受注生産方式の会社の場合で、案件ごとの個別原価計算を行っているときは製品原価を算定するためには部門別計算に含める必要がありません。しかし、大量生産方式の業態で総合原価計算を行っている場合には、請求書で負担する部門を把握し、その部門に直課します。

（部門共通費の配賦）

部門共通費として集計された金額は配賦という手続きにより、各部門の費用として集計されます。**配賦**とは、部門共通費を何らかの変数に関連付けて各部門に比例配分していく手続きをいいます。比例配分する際の基準を**配賦基準**といいます。配賦の一般式は以下の通りです。

$$\text{配賦額} = \text{部門共通費} \times \text{当該部門への配賦率}$$

但し、当該部門への配賦率＝（当該部門に係る配賦基準量/配賦基準総量）

一般に適切と考えられる配賦基準として以下のようなものがあります。

- ・複数の部門に関与している監督者・技術指導者に係る労務費→各部門に勤務した時間数（場合に

- よっては、個別費として集計している労務費や従業員数を使うことが考えられます)
- ・建物関連の共通費(建物の減価償却費、賃借料、保険料など)→占有面積
 - ・機械装置を複数の部門で共用している場合→利用時間など利用度を表す係数
 - ・福利厚生費や従業員への保険料など→各部門の従業員数

(部門費の第2次集計)

これは、補助部門費を製造部門に再集計する手続きです。補助部門費の配賦とも言われ、以下の一般式により配賦されます。

$$\text{他部門への配賦額} = \text{補助部門費} \times \text{他部門への配賦率}$$

但し、他部門への配賦率 = (他部門に係る配賦基準量 / 配賦基準総量)

補助部門費の配賦においては以下の2点を検討する必要があります。

- ① 配賦基準を何にするか。
- ② 補助部門間のサービス(用役)の授受を如何に考え、処理するか。

(配賦基準の選択)

補助部門費の配賦の際は、当該補助部門が供給するサービス量を配賦基準とすることが基本です。その際、以下の2点が満たされることが条件です。

- i) 補助部門が供給するサービス量が測定可能
- ii) 補助部門が供給するサービス量を実際に測定していること

この2つの条件が満たされていれば、この補助部門のサービス単価を定め各部門のサービス利用量にその単価を乗ずることにより配賦額を計算することができます。例えば、自家発電を行っている場合、電力供給量が測定可能で、各部門への供給量が実際に測定されていればその供給量を配賦基準とします。しかし、個別にメーターがない場合には代替できる変数を探すことになります。例えば、機械設備の所要電力量と作業時間の積が基準として用いられることがあります。

(補助部門間のサービスの授受の処理と経営管理)

補助部門間にサービスの授受がある場合、理論的にはそれらの授受を考慮した上で配賦計算を行うべきです(相互配賦法)。しかし、補助部門間のサービスの授受に一定の前提をおいて、簡便的に配賦計算を行う方法もあります。補助部門間のサービスの授受を無視して配賦する方法(直接配賦法)と、一定の前提をおいて配賦する方法(階梯式配賦法)があります。

経営管理の観点からは、どういった金額が配賦されるべきなのかを慎重に検討する必要があります。例えば、補助部門の実際発生額を単一の基準で配賦することが適切でない場合も有り得るということです。こういった場合、複数基準配賦法(補助部門費を変動費と固定費に区分して、変動費はサービス実際利用量を基準として配賦し、固定費はサービス利用能力に基づいて配賦する方法)や、予定配賦率を利用する方法を検討することとなります。

複数基準配賦法では、補助部門費を、サービスを提供するキャパシティを準備するために発生する原価(固定費)と、実際にサービスを提供するために発生する原価(変動費)に区分し、それぞれ異なる配賦基準を用いて配賦計算をすることで、より実態を反映した計算結果が得られると考えられます。

更には、補助部門において発電機のトラブルによりコストが2倍かかってしまったという事態も想定されます。こういった場合には、予定配賦率を使用することにより、補助部門における異常事態による想定外のコストを製造部門に転嫁することを防ぐことが可能となります。

CREATIVE Management Consulting Co., Ltd.

CREATIVE MANAGEMENT CONSULTING Co., LTD.

会計、税務に関する各種相談、顧問、タイに進出する日系中堅企業を強力に支援いたします。

1.税務診断、2.M&A サポート、3.スタートアップサービス、4.管理支援サービス

【連絡先】日本国公認会計士 金澤 厚