

[論文]

工業簿記システムに関する一考察

大澤 一雄

- 〈目次〉
1. はじめに
 2. 原価配分原則の適応
 3. コジオール工業簿記システムの特徴
 4. おわりに

1. はじめに

企業活動を活動プロセスの総体と考えると、企業活動は連続したプロセスから構成されると考えられる。こうした連続したプロセスを計算対象として考察すると、期間計算が実施される場合には評価のプロセスが加えられることになる。すなわち、経済財の消費の中から付加価値と伴った製品・用役を産出しているプロセス内において、すべてのこうした製品・用役が完成品として市場に提供されている状態を想定することは不可能である。また、個別生産形態を考えると、特定の期間内において完成することが考えられるが、このような場合においても期間計算に基礎を置いた評価プロセスが活用されることになる。どのような生産形態が想定される場合においてもこのような評価プロセスを機能させるためには、原価計算の一つの段階である原価場所別の計算が行われることが考えられる。製品・用役の構成要素である素材の消費については、この払出記録によって、消費された経済財の大きさを表わす価格の評価が可能になると考えられる。原価場所として考えられる企業内のプロセスには直接的な給付関連性があると考えられる製造部門からのみ構成されているのではなく、生産プロセスに対して補助的な活動をになう製造補助部門が考えられ、また、生産計画などのプログラム策定および目標達成程度を把握する管理部門などの存在が考えられる。こうした非製造部門における経済財の消費は、特に、素材勘定などで把握される物的な財よりも、こうした作業に従事する人々の用役に対する報酬、空間を構成している項目から発生すると考えられる経済的な効果をも計算対象とすることが行われなくてはならない。しかしながら、こうした部門を計算対象とするばあいには、直接的な消費金額の測定が可能となる材料費・報酬の決定とは異なる。生産プロセスとは異なる部門の消費金額の算定については、直接的な給付関連性をもつ項目を基礎データとして、間接的な給付関連性からの計算が行なわれること可能となる。すなわち、材料・賃金といった金額の決定基礎となる数量・作業時間等の活用が考えられる。こうした計算プロセスを経て決定する経済的財の消費項目は間接原価とし

て認識されてきている。間接原価の特性はこれまで考えてきたように間接的な給付関連性を有することである。給付関連性を狭義に生産された製品・用役の側面から考察する場合には、これら生産数量との関連性からも消費・発生させられた原価額の評価が可能になると考えられる。このことは間接原価の特定の勘定への計上を意味することにとどまるのではなく、企業全体の財産に変動を引き起こさないことを意味する振替手続きが勘定間において行なわれることが意味されているものと考えられる。したがって、企業の生産プロセスにおける経済財の移動を計算対象とする場合には、非生産プロセスにおける発生原価額の振替手続きがどのような考え方を基礎にして実施されているかを以下において考察する。特に、原価計算システムとして考える場合に、比較的シンプルな勘定体系・勘定連絡図を基礎にして進めたいと考えている。特に、ドイツ語圏における文献①を手掛かりに考察をすすめるが、原則という言葉から示されているように、こうした原則に合致しない工業簿記的手続き・配賦または配分とよばれる原価計算手法を相容れないものとして考えられているかについて、本稿において検討したいと考えている。

2. 原価配分原則の適応

シュヴァイツァーは次のような数値例からなる勘定連絡図を示している①。費目別勘定の借方に計上されている材料勘定・賃金勘定からの45,000と130,800は材料購入高と賃金の発生高が工業簿記システムの外にある、つまり、他の経済主体から購入された材料の支払高と賃金支払高が振り替えられているおり、この振替手続が行われることによって、これら購入高・支払高が工業簿記システムに導入され、半製品勘定への振替手続きがすすめられる場合の基礎データとして機能することになる。また、減価償却額と支払利息額については、これらの金額が期間を基礎に算定されることから、一定期間の発生額が経常されており、材料・賃金消費高と同様な取り扱い、すなわち、半製品までの振替手続が共通費勘定・全ての各部門費勘定を経由して実施されることになる。さらに、

① Marcell Schweitzer und Hans-Ulrich Kupper "Systeme der Kostenrechnung (4., überarbeitete und erweiterte Auflage)" Verlag: Moderne Industrie (München) 1986

材料勘定	45,000	半製品勘定	30,000
賃金勘定	130,800	半製品勘定	42,500
減価償却費	44,900	部門共通費	16,300
支払利息	18,100	補助部門費	12,700
		製造部門費	56,500
		材料部門費	21,500
		管理部門費	46,100
		販売部門費	13,200
	238,800		238,800

減価償却費	47,100	費目別勘定	44,900
支払利息	15,000	費目別勘定	18,100
原価差額	900		
	63,000		63,000

費目別勘定	16,300	補助部門費	1,300
		製造部門費	3,000
		材料部門費	2,500
		管理部門費	5,500
		販売部門費	4,000
	16,300		16,300

費目別勘定	12,700	製造部門費	14,000
部門共通費	1,300		
		14,000	14,000

費目別勘定	56,500	半製品	73,500
部門共通費	3,000		
補助部門費	14,000		
	73,500		73,500

この減価償却額と支払利息額については差異勘定における計上額が示されており、この勘定体系の計算対象となっている部門から発生されたとする金額と減価償却の対象物を取得した金額から計算された期間的な発生額との差額処理がすすめられていることが示されている。また、支払利息については、いわゆる費用の繰り延べ手続きがすすめられていると考えられることから、こうした手続きから計算された差額が計上されているものと考えられる。

費目別勘定の貸方には、半製品勘定（消費材料分と消費賃金分とを明確にするために2行にわたって30,000と42,500の金額が計上されている）として給付に直接算入される金額と各部門における活動から計算された振替額が部門個別費として計上されており、さらに、各部門に個別的に振り替えることが不可能な金額を部門共通費として計上されている。

こうした部門個別費と部門共通費を区別する場合のメルクマールとして考えられるのが原価発生原因原則（Verurasachungsprinzip）であると考えられる。すなわち、費目別勘定に計上された金額の合計額238,800は、「生産活動のために投入された材料・労働力・生産設備の利用等からこれらが市場から取得した時点での価値額で

ある価格によって算定され」④ており、そして、半製品勘定への振替額の計算には消費数量・作業時間を基礎にして計算されることになる。部門個別費についてはこうした消費数量・作業時間を勘案した配分計算を通して決定されるものと考えられる。すなわち、財の消費を作用原因（Wirkursachen）⑤」と考えることから、給付である製品の生産に作用する項目として把握し、こうした製品生産を目的として捉えた場合に、この目的達成のために作用するものを原価として評価することを可能にするのが原価発生原因原則であると考えられる。したがって、消費数量・作業時間によって発生額を決定できない部分は部門共通費として集計することによって、部門個別部門への配分手続きを可能にする原則が必要になると考えられる。

比例性原則（Proportionalitätsprinzip）は、「個数（Zählgrößen）、時間（Zeitsgrößen）、空間量（Raumgrößen）、重量（Gewichtsgrößen）などの数量的配賦基準（Mengenschlüssel）・技術的尺度（technische Massgrößen）の他に、販売高（Umsatzgrößen）、入手高（Einstandsgrößen）、有高（Bestandsgrößen）、原価額（Kostengrößen）、振替額（Verrechnungsgrößen）などの価値的尺度（Wertgrößen）を基礎に⑥」して、

「財の生産目的のために消費された財・発生させられた原価が測定されること⑦」を、その内容としている。

したがって、部門共通費の各部門への配分額の決定には空間量 (Raumsgrößen)、すなわち、例えば、工場全体のスペースに対する各部門の占有スペースなどや振替額 (Verrechnungsg-rößen) シュヴァイツァーが示している費目別勘定の貸方計上額から半製品勘定の借方に振替えられている材料費分の30,000や賃金分の42,500、さらに、これらの金額を合算した72,500を基礎にして計算されるところの配分額が決定されるものと考えられる。

部門共通費の貸方に計上されている部門の中にある補助部門が、その勘定から各部門における、借方計上額をあますところなく製造部門の借方に振替えられていく理由は、「製造部門には、1企業ないし1期間の全体原価 (Gesamtkosten einer Unternehmung bzw. Periode) と給付単位の全体 (Gesamtheit der Leistungseinheiten) との間が存在している関係が確認できる。すなわち、原価発生原則において考えられているような目的適合的な原価発生・財の消費が認識され、また、その大きさが測定可能となる。このことは製造部門から生産された製品の数量によって確認・測定されること⑧」を意味しているものと考えられる。しかしながら、このような産出財 (Ausbringungsgüter) との関わりから給付である製品への算入が不可能な場合には、部門間における振替手続きが行なわれ、つまり、補助部門から給付対応原則 (Leistungsentsprechungsprinzip) を有する製造部門への振り替えが行われ、そこで、すなわち、製造部門において比例性原則において考えられた尺度を用いて、配賦計算がなされていくものと考えられる。したがって、勘定間のこうした振替手続きが行われる場合には、給付対応原則の適用が可能か否かの判断が行われることとなるが、適用が不可能な場合には、適用可能な勘定・部門への発生原価額の振り替えが行われることを意味しているものと考えられる。

製造部門費と材料部門費の借方計上額すなわち費目別勘定・部門共通費はこうした給付対応原則から振り替えられ、この勘定の計上を通じて、半製品勘定への振替続行が行われることになる。つまり、これら二つの貸方計上の根拠となる原則として考えられるのが、一致性原則 (Identitätsprinzip) であり、シュヴァイツァーが「原価の発生原因 (die Ursachen der Kosten) として一定の

生産プログラムについての意思決定 (die Entscheidung für ein bestimmtes Produktionsprogramm) と原価関数の独立した変数を作り出すことについての意思決定 (die Entscheidung über die Ausprägungen der anderen unabhängigen Variablen der Kostenfunktion)⑨」を示しており生産プログラムに基づいた活動を行っている製造部門から発生した原価すなわち他勘定から振替えられた金額と材料・労働などの消費額から構成されている原価関数のそれぞれの構成要素である材料・賃金消費額とを半製品勘定の借方に振替えるために、これら製造部門費と材料部門費の貸方に計上する根拠が与えられているものと考えられる。

管理部門費と販売部門費が半製品勘定に振替えられるのではなく、売上原価勘定に振替られている根拠としては部門共通費においてみられたような給付対応原則 (Leistungsentsprechungsprinzip) が適応不可能であり、また、製造部門費と材料部門費においてみられたような一致性原則 (Identitätsprinzip) の適応をも不可能場合であり、給付に負担させるべき金額の算定を比例性原則 (Proportionalitätsprinzip) に基づいて行うことが不可能な場合には負担能力原則 (Tragfähigkeitsprinzip) が活用されているものと考えられる。すなわち、シュヴァイツァーによれば、「発生原因原則にしたがった原価配分 (Kostenverteilung nach dem Verursachungsprinzip) が不可能な場合に負担能力原則 (Tragfähigkeitsprinzip) または補償原則 (Deckungsprinzip) による帰属計算 (Zurechnung) が行われる⑩」ことを示している。市場において販売される製品にこれら管理部門費と販売部門費の原価額が振替えられ、つまり、負担させられることとなる。このような売上原価勘定への振替手続きの場合には、「多種類の製品を販売している場合にはそれぞれの製品の負担能力 (der Tragfähigkeit der Produkte)、つまり、多種類の製品のなかである製品の販売収益の獲得が他の製品よりも大きくなることが予測されると、他製品よりも多くの原価額が算入されること⑪」になることを指摘している。したがって、この負担能力原則はシュヴァイツァーが「発生原因的な帰属計算 (keine verursachungsgemässe Zurechnung) を考えない配分原則 (Verteilungsprinzip) である⑫」と指摘していることから、たとえ費目別勘定・部門別共通費からの振替額が借方に計上されているが、給付単位つまり、半製品へ

の配分を行うことなく売上原価に算入され、製品が生産された期間と同一の期間内において販売された製品価額の中に算入され、販売された製品の販売高が経常されて

期首	12,000	製品勘定	171,200
費目別勘定 (材料消費分)	30,000	期末	10,800
費目別勘定 (賃金発生分)	42,500		
製造部門費	73,500		
材料部門費	24,000		
	182,000		182,000

いる損益計算書において、期間的に販売価格と対応させるための原則であると考えられる。

期首	15,000	売上原価	267,500
半製品勘定	171,200	期末	17,200
	186,200		186,200

管理部門費	51,600	損益勘定	267,500
販売部門費	17,200	所与の金額	
製品勘定	169,000		
経営成果勘定	29,700		
	267,500		267,500

②	29,700	①売上原価	29,700
---	--------	-------	--------

このように、シュヴァイツァーが数値例示した費目別勘定から経営成果勘定にいたるまでの振替手続きにおいて給付である製品の生産との関連性が直接的に測定できる原価額については原価配分 (Kostenverteilung) が行われることがなく、半製品勘定から製品勘定への消費額そのものが計上されていくこととなる。こうした給付関連性 (Leistungsbezogenheit) がみいだせない場合に、いくつかの配分原則にしたがって、半製品勘定から製品

勘定へ、または、売上原価勘定への振替が行われることになる。

3. コジオール工業簿記システムの特徴

コジオールは以下の数値例に基づく工業簿記システムを示し、工業簿記システムの特徴を指摘している①。

①、② Marcell Schweitzer und Hans-Ulrich Kupper "Systeme der Kostenrechnung (4., überarbeitete und erweiterte Auflage)" Verlag: Moderne Industrie (München) 1986

③、④、⑤ ebenda S. 137

⑥、⑦ ebenda S. 140

⑧ ebenda S. 137

⑨ ebenda S. 138

⑩、⑪、⑫ ebenda S. 142

	発生額	振替額	差額	期首棚卸高	未完成品	6,000
直接労務費	3,000	3,000			完 成 品	8,000
直接材料費	7,000	7,000		期末棚卸高	未完成品	7,400
直接経費	4,400	4,500	100		完 成 品	4,500
間接材料費	450	420	30	販 売 高	22,000	
管理部門費	780	746	34			
販売部門費	1,400	1,492	52			
共通費総額	7,030	7,158	128			
当月製造費用	14,850	14,920				
製造原価	17,030	17,158				

※差額欄の数字はコジオールの数値例には示されていないが、勘定連絡図内においてあらわれてくるものである。

コジオールの数値例から素材勘定と直接材料費勘定の間の振替額である7,000の全額が半製品勘定の借方に振替計上されており、さらに、労務費と製造部門費勘定の貸方計上金額とあわせて当月製造費用分を構成していることになる。このことは、直接経費の場合数値例にある発生額ではなく、振替額が製造部門費の貸方に計上されており、つまり、なんらかの数量的配賦基準(Mengenschlüssel)ならびに価値的尺度(Wertgrößen)に基づいて予測されている金額が計上されていることを示しているものと考えられ、比例性原則(Proportionalitätsprinzip)が機能したものと考えられる②。間接材料費から構成され、また、この間接材料費額が半製品勘定の借方へ振替えられていく材料部門費についても、この比例性原則(Proportionalitätsprinzip)が機能しているも

のと考えられる。

しかしながら、管理部門費と販売部門費が数値例の振替額がそれぞれの勘定に貸記されているが、この場合には比例性原則ではなく、負担能力原則(Tragfähigkeitsprinzip)に基づく手続きである。

このように、共通費総額(Gemeinkosten insgesamt)が製造部門費・材料部門費・管理部門費・販売部門費さらに共通部門費に振替えられていく場合に、これら各部門費の貸方計上額が振替額であるが、共通費の借方の計上額は発生総額であり、数値例では詳細なデータは示されていない。しかしながら、共通費と共通部門費の製造部門費・材料部門費・管理部門費・販売部門費への振替額を算定する場合には、部門間における振替手続きが行なわれ、つまり、補助部門から給付対応原則(Leistungsentsprechungsprinzip)を有する製造部門への振り替えが行われているものと考えられる④。

ここでみられる材料費勘定である素材は工業簿記シス

【貸目別勘定から部門費勘定への振替計上】

素 材			
		直接材料費	7,000

労 務 費			
		直接材料費	7,000

直接材料費			
素材	7,000	半製品	7,000

製造部門費			
共通費	2,610		
共通部門費	830		
補助部門費	960		

材料部門費			
共通費	390		
共通部門費	60		

共通費			
共通費	7,030		7,030
		共通部門費	1,320
		補助部門費	840
		製造部門費	2,610
		材料部門費	390
		管理部門費	680
		販売部門費	1,190

管理部門費			
共通費	680		
共通部門費	100		

販売部門費			
共通費	1,190		
共通部門費	210		

共通部門費			
共通費	1,320		1,320
		補助部門費	120
		製造部門費	830
		材料部門費	60
		管理部門費	100
		販売部門費	210

補助部門費			
共通費	840	製造部門費	960
共通部門費	120		

テムにおいて何らかの役割を果たすことは考えられない。つまり、この勘定は給付生産のために投入された財が購入されて、払出される数量を確認・記録・測定する役割を持つ勘定ではあるが、直接材料費勘定が持つ払出された数量を確認することに加えて、上記の製造部門と材料部門への振替数量を基礎に消費額の算定がなされなくて

はならない。つまり、経済財の消費額を決定することを意味しており、その場面では、経済主体間にみられる取引ではなく、生産プロセス内におけるこうした財の移動を評価するという役割を担うことになり、そして、この財の移動そのものの大きさを対価のフローが存在しない場合においても行うことを可能にしている。

【各部門勘定から半製品・製品勘定への振替計上および損益処理】

製造部門費			
共通費	2,610	半製品	4,500
共通部門費	830		
補助部門費	960		
差額	100		
	4,500		4,500

半製品			
期首有高	6,000	製品	13,520
労務費	3,000	期末有高	7,400
直接材料費	7,000		
製造部門費	4,500		
材料部門費	420		
	20,920		20,920

材料部門費			
共通費	390	半製品	420
共通部門費	60	差額	30
	450		450

完成品			
期首有高	8,000	売上原価	17,020
半製品	13,520	期末有高	4,500
	21,520		21,520

共通費	680	売上原価	746
共通部門費	100	差額	34
	780		780

共通費	1,190	売上原価	1,492
共通部門費	210		
差額	92		
	1,492		1,492

完成品	17,020	売上高	22,000
管理部門費	746		
販売部門費	1,492		
月次損益	2,742		
	22,000		22,000

		売上	2,870
		月次損益	2,742
		差異	128

材料部門費	30		
管理部門費	34		
月次損益	128		

特に、共通費・共通部門費と製造部門費・材料部門費・補助部門費・管理部門費・販売部門費との間で行われている振替手続きは発生額の決定について計算の迅速性が必要となるが、このことが実現されていない場合には、勘定間での振替額に差異が現れてくることが予想される。したがって、簿記手続きにおける計算原則である貸借平均の原則によってこの差異についての金額計上が可能となるが、その場合には、特に、半製品勘定と完成品勘定における期首棚卸高・期末棚卸高の金額がこれらの勘定間の振替額の決定に重要な役割を果たしているものと考えられる。つまり、基本的な簿記の手続きである帳簿記入が完備されているばあいには、半製品と完成品の管理には、商品有高帳の記帳にみられるような数量の把握にもとづく残高の確認が行われていなければならない。しかし、コジオールが、この工業簿記システムにおいて示したいとしているものには、こうした部門間の中に存在している振替額の決定にあると考えられる。このことから、半製品勘定と完成品勘定の間振替額を算定

する手続きとして、たとえ、概算的な数値を意味するにとどまると考えられる棚卸計算法によって半製品勘定から完成品勘定への振替額が定められている。また、販売高22,000が想定されているが、この金額から製造部門費における100、販売部門費における92と材料部門費における30、管理部門費における34との比較から、128という金額の差異があらわれてくる。この差額は数値例においてみられる共通費総額の発生額7,030と振替額7,158との差額であるが、直接労務費・直接材料費における発生額と振替額が同額であることから、直接経費・間接材料費・管理部門費・販売部門費の発生額と振替額との間にある差異にとどまらず、各勘定への記入を通して確認されることとなる。

4. おわりに

工業簿記における勘定への計上は企業の生産プロセス内を製品製造の目的のために消費される経済財の移動お

① Erich Kosiol S. 82 "Systeme der Kostenrechnung (2., überarbeitete Auflage)" Verlag: Walter de Gruyter (Berlin) 1972
 ② ebenda S. 140
 ③ ebenda S. 142
 ④ ebenda S. 140
 ⑤ Erich Kosiol S. 84 "Systeme der Kostenrechnung (2., überarbeitete Auflage)" Verlag: Walter de Gruyter (Berlin) 1972

よび加工作業の状況を跡づける観点から行われていくと考えられる。特定の生産場所においてのみの製造が行われる場合には、材料の消費・労働からの賃金の消費が計算されることになる。さらに、こうした生産場所の維持等から直接的な給付関連性をもたない間接原価の発生高も計算されることになる。前述したようなシュヴァイツァーの各勘定間の計上に関する勘定体系を以下に縮小した形でみると、こうした経済財の消費にとどまらず、間接原価項目の振替手続きがより明確に理解されるものと考えられる。

費目別勘定の借方に計上されている材料勘定・賃金勘定からは材料購買先企業・個人などの経済主体に対して支払われた取引額が仕訳処理され、さらに、これら材料勘定・賃金勘定に転記されたものが費用別勘定(Kostenarten)に振り替えられたものと考えられる。この振替額を基礎にして(部門)共通費・部門個別費をその内容とする各部門勘定へ振り替えられる手続きがす

められていく。こうした部門共通費と部門個別費とを区別する場合のメルクマールとして考えられるのが原価発生原因原則(Verursachungsprinzip)であり、給付である製品の生産に作用する項目として把握し、こうした製品生産を目的として捉えた場合に、この目的達成のために作用するものを原価として評価することを可能にするのが原価発生原因原則であると考えられる。

さらに、部門共通費の各部門への配分額の決定には費目別勘定の貸方計上額から半製品勘定の借方に材料・賃金消費額、さらに、これらの金額を合算した金額を基礎にして計算されることから行われることになる。こうした振替手続きを可能としている原則が比例性原則(Proportionalitätsprinzip)である。

部門共通費の貸方に計上されている部門の中にある補助部門が、その勘定から各部門における、借方計上額をあますところなく製造部門の借方に振替えられていく理由は、一致性原則(Identitätsprinzip)であり、生産プロ

材料勘定	45,000	半製品勘定	30,000
賃金勘定	130,800	半製品勘定	42,500
減価償却費	44,900	部門共通費	16,300
支払利息	18,100	補助部門費	12,700
		製造部門費	56,500
		材料部門費	21,500
		管理部門費	46,100
		販売部門費	13,200
	238,800		238,800

減価償却費	47,100	費目別勘定	44,900
支払利息	15,000	費目別勘定	18,100
原価差額	900		
	63,000		63,000

費目別勘定	16,300	補助部門費	1,300
		製造部門費	3,000
		材料部門費	2,500
		管理部門費	5,500
		販売部門費	4,000
	16,300		16,300

費目別勘定	12,700	製造部門費	14,000
部門共通費	1,300		
	14,000		14,000

費目別勘定	56,500	半製品	73,500
部門共通費	3,000		
補助部門費	14,000		
	73,500		73,500

②	29,700	①売上原価	29,700
---	--------	-------	--------

期首	12,000	製品勘定	171,200
費目別勘定	30,000	期末	10,800
(材料消費分)			
費目別勘定	42,500		
(賃金発生分)			
製造部門費	73,500		
材料部門費	24,000		
	182,000		182,000

期首	15,000	売上原価	267,500
半製品勘定	171,200	期末	17,200
	186,200		186,200

管理部門費	51,600	販売高	267,500
販売部門費	17,200	所与の金額	
製品勘定	169,000		
経営成果勘定	29,700		
	267,500		267,500

グラムに基づいた活動を行っている製造部門から発生した原価すなわち他勘定から振替えられた金額と材料・労働などの消費額から構成されている原価関数のそれぞれの構成要素である材料・賃金消費額とを半製品勘定の借方に振替えるために、これら製造部門費と材料部門費の貸方に計上する根拠が与えられているものと考えられる。

また、市場において販売される製品の原価額を基礎に、管理部門費と販売部門費の原価額が売上原価勘定に振替えられており、この根拠として、負担能力原則(Tragfähigkeitsprinzip)または補償原則(Deckungsprinzip)の存在が考えられる。費目別勘定・部門別共通費からの振替額が借方に計上されているが、給付単位つまり、半製品への配分を行うことなく売上原価に算入され、製品が生産された期間と同一の期間内において販売された製品価額の中に算入され、販売された製品の販売高が経常されている損益計算書において、期間的に販売価格と対応させるための原則であると考えられる。

部門費との間で行われている振替手続きは発生額の決定について計算の迅速性が必要となるが、このことが実現されていない場合には、勘定間での振替額に差異が現れてくることが予期される。この差異についての金額計上が可能となるが、その場合には、特に、半製品勘定と完成品勘定における期首棚卸高・期末棚卸高の金額がこれらの勘定間の振替額の決定に重要な役割を果たしているものと考えられる。つまり、基本的な簿記の手続きである帳簿記入が完備されているばあいには、半製品と完成品の管理には、商品有高帳の記帳にみられるような数量の把握にもとづく残高の確認が行われていなければならない。