

[論文]

メレロヴィッツの販売原価カルクラチオンに関する一考察

A Study on Mellerowicz's Salescosting

大澤 一雄

Kazuo OSAWA

- 〈目次〉
1. はじめに
  2. 販売原価算定のプロセス
  3. 販売原価カルクラチオンのプロセス
  4. おわりに

## 1. はじめに

K.メレロヴィッツ<sup>1)</sup>が製品である原価負担者グループ I・II・IIIに発生・消費されている経済財の算定・集計プロセスに関しては加算カルクラチオンが用いられていることが具体的な数値例<sup>2)</sup>から明確となった<sup>3)</sup>。特に、このような経済財のうち材料消費高90,000・賃金発生高75,000<sup>4)</sup>が材料費勘定・労務費勘定に計上されると、これら材料費勘定・労務費勘定から製造勘定を経て製品I勘定・製品II勘定・製品III勘定へ振り替えられていく。材料費勘定・労務費勘定の個別原価勘定からの振替額の合計が製造勘定の借方計上額の合計165,000となる。

一計算期間内における一つの勘定の借方計上合計額と貸方計上合計額とは、同額となることから貸方計上額の合計165,000となる。そして、製造勘定の貸方計上合計額165,000は、勘定システムにおいて後続に位置している製品I・製品II・製品IIIのそれぞれの勘定の借方に振替えられる計上額を意味すること<sup>5)</sup>となる。

このような個別原価である材料費勘定・労務費勘定のそれぞれの貸方計上から製品I・製品II・製品IIIのそれぞれの勘定の借方計上にいたるまでを勘定システムにおいてみると、以下の図表1-1：[勘定システム]のようになる。

- 1) 本稿において、以下ではメレロヴィッツのみで示すこととする。  
 2) Konrad Mellerwicz: —Neuzeitlich Kalkulationsverfahren (6. nuerarbeitete Auflage) — S. 16 Verlag Rudolf Haufe Freiburg im Breisgau 1977

| カルクラチオン・シェーマ      | 合 計     | 原価負担者グループ |         |          |
|-------------------|---------|-----------|---------|----------|
|                   |         | I         | II      | III      |
| 個別数値              | 300     | 100       | 100     | 100      |
| 1 直接材料費           | 90,000  | 20,000    | 30,000  | 40,000   |
| 2 間接材料費           | 2,700   | 600       | 900     | 1,200    |
| I 材料費             | 92,700  | 20,600    | 30,900  | 41,200   |
| 1 直接労務費           | 75,000  | 15,000    | 40,000  | 20,000   |
| 2 製造共通費           | 225,000 | 45,000    | 120,000 | 60,000   |
| 3 製造特殊個別原価        | 10,800  | —         | —       | 10,800   |
| II 製造原価           | 310,800 | 60,000    | 160,000 | 90,800   |
| III 製作原価 (I + II) | 403,500 | 80,600    | 190,900 | 132,000  |
| 1 研究・開発費 (2%)     | 8,070   | 1,612     | 3,818   | 2,640    |
| 2 管理費 (10%)       | 40,350  | 8,060     | 19,090  | 13,200   |
| IV 中間集計           | 451,920 | 90,272    | 213,808 | 147,840  |
| 販売費 (20%)         | 80,700  | 16,120    | 38,180  | 26,400   |
| V 合 計             | 532,620 | 106,392   | 251,988 | 174,240  |
| 売上高               | 600,920 | 156,472   | 280,208 | 164,240  |
| 成果                | 68,300  | 50,080    | 28,220  | △ 10,000 |

- 3) 拙原：「加算カルクラチオンに関する一考察」『商経論叢(第23巻・第1号)』P. 16~23を参照のこと。  
 4) 材料消費高90,000・賃金発生高75,000はメレロヴィッツが示している具体的な数値例の中での「直接材料費・直接労務費」のそれぞれの該当欄に示されている数値であり、直接材料費90,000は製品I 20,000・製品II 30,000・製品III 40,000の合計額であり、これらの製品に負担させられるべき額をも意味している。直接労務費75,000は製品I 15,000・製品II 40,000・製品III 20,000の合計額であり、直接材料費と同様に製品に負担させられるべき額である。  
 5) 勘定システムにおける製品I・II・IIIの各勘定の借方計上額は、メレロヴィッツが示している以下の具体的な数値例の中での「直接材料費・直接労務費」における数値データから、製品Iの場合には直接材料費20,000+直接労務費15,000=35,000、製品IIの場合には直接材料費30,000+直接労務費40,000=70,000、製品IIIの場合には直接材料費40,000+直接労務費20,000=60,000、の計算プロセスから算定されている。

図表1-1：[勘定システム]

| 材料費勘定 |  |    |        | 製造勘定  |        |         |        | 製品I勘定   |        |  |  |
|-------|--|----|--------|-------|--------|---------|--------|---------|--------|--|--|
|       |  | 製造 | 90,000 | 材料費勘定 | 90,000 | 製品I勘定   | 35,000 | 製造勘定    | 35,000 |  |  |
|       |  |    |        | 労務費勘定 | 75,000 | 製品II勘定  | 70,000 |         |        |  |  |
|       |  |    |        |       |        | 製品III勘定 | 60,000 |         |        |  |  |
| 労務費勘定 |  |    |        |       |        |         |        | 製品II勘定  |        |  |  |
|       |  | 製造 | 75,000 |       |        |         |        | 製造勘定    | 70,000 |  |  |
|       |  |    |        |       |        |         |        |         |        |  |  |
|       |  |    |        |       |        |         |        | 製品III勘定 |        |  |  |
|       |  |    |        |       |        |         |        | 製造勘定    | 60,000 |  |  |
|       |  |    |        |       |        |         |        |         |        |  |  |

さらに、メロヴィッツの具体的な数値例における「間接材料費・製造共通費・製造特殊個別原価」のうち、間接材料費が直接材料費の30%<sup>6)</sup>であり、製造共通費が直接労務費の300%<sup>7)</sup>であることから、間接材料費の各製品I勘定・製品II勘定・製品III勘定への振替額は、それぞれ600・900・1,200<sup>8)</sup>と算定され、製造共通費の各製品I勘定・製品II勘定・製品III勘定への振替額は、それぞれ45,000・120,000・60,000<sup>9)</sup>と算定される。製造特殊個別原価10,800は製品IIIのみが負担する原価額であることから、これら間接材料費・製造共通費における製品負担率の決定→製品毎の按分額の決定という計算プロセス・関

連勘定の振替記帳手続を経ることがなく、直接材料費・直接労務費における振替記帳手続きだけが行われることになる。

このような間接材料費・製造共通費を共通原価項目として取り扱い、製品IIIにのみ関連する製造特殊個別原価を図表1-1の[勘定システム]における製造勘定の位置から、この製造勘定を引き継いでいる製品I勘定・製品II勘定・製品III勘定と、さらに勘定システム内において後続に位置している製品勘定の部分を示すと、以下の図表1-2：[勘定システム]のようになる。

図表1-2：[勘定システム]

| 製造勘定     |         |         |          | 製品I勘定    |          |  |  | 製品勘定       |         |  |  |
|----------|---------|---------|----------|----------|----------|--|--|------------|---------|--|--|
| 材料費勘定    | 90,000  | 製品I勘定   | 35,000   | 製造勘定     | 35,000   |  |  | 製品I勘定計上分   | 80,600  |  |  |
| 労務費勘定    | 75,000  | 製品II勘定  | 70,000   | 製造共通費勘定  | 45,600   |  |  | 製品II勘定計上分  | 190,900 |  |  |
|          |         | 製品III勘定 | 60,000   | (材料費配賦分  | 600)     |  |  | 製品III勘定計上分 | 132,000 |  |  |
|          |         |         |          | (労務費配賦分  | 45,000)  |  |  | (合計額)      | 403,500 |  |  |
| 製造共通費勘定  |         |         |          |          |          |  |  |            |         |  |  |
| 材料費勘定    | 2,700   | 製品I勘定   | 45,600   | 製品II勘定   |          |  |  |            |         |  |  |
| 労務費勘定    | 225,000 | (材料費配賦分 | 600)     | 製造勘定     | 70,000   |  |  |            |         |  |  |
|          |         | (労務費配賦分 | 45,000)  | 製造共通費勘定  | 120,900  |  |  |            |         |  |  |
|          |         | 製品II勘定  | 120,900  | (材料費配賦分  | 900)     |  |  |            |         |  |  |
|          |         | (材料費配賦分 | 900)     | (労務費配賦分  | 120,000) |  |  |            |         |  |  |
|          |         | (労務費配賦分 | 120,000) |          |          |  |  |            |         |  |  |
|          |         | 製品III勘定 | 61,200   | 製品III勘定  |          |  |  |            |         |  |  |
|          |         | (材料費配賦分 | 1,200)   | 製造勘定     | 60,000   |  |  |            |         |  |  |
|          |         | (労務費配賦分 | 60,000)  | 製造特殊個別原価 | 10,800   |  |  |            |         |  |  |
|          |         |         |          | 製造共通費勘定  | 61,200   |  |  |            |         |  |  |
|          |         |         |          | (材料費配賦分  | 1,200)   |  |  |            |         |  |  |
|          |         |         |          | (労務費配賦分  | 60,000)  |  |  |            |         |  |  |
| 製造特殊原価勘定 |         |         |          |          |          |  |  |            |         |  |  |
|          |         | 製品III勘定 | 10,800   |          |          |  |  |            |         |  |  |
|          |         |         |          |          |          |  |  |            |         |  |  |

この勘定システムにおいては、間接材料費製造共通費のそれぞれの貸方計上額が製造勘定の借方に振替えられるのではなく、製品I勘定・製品II勘定・製品III勘定の借方へ振替えている。製造特殊個別原価額10,800が製品III勘定の借方にのみ振替えている。

製品I勘定・製品II勘定・製品III勘定のそれぞれの借方計上合計額は、80,600・190,900・132,000であり、これらの合計額403,500であり、製作原価(die Herstellkosten)と同額となる。

この製作原価額は製品勘定製品I勘定・製品II勘定・製品III勘定の借方計上額となる。ひとつの製品勘定に統合すると、上記の製品勘定となる。

さらに、メロヴィッツの具体的な数値例における「販売費」に関しては、以下の図表1-3にみられるように、材料費と製造原価の合計額である製作原価額の20%

が販売費として想定されており、この製作原価+販売費が、売上高と対応させられ、その結果としての成果が算定されることになる。

図表1-3

| カルクラチオン・シェーマ      | 合 計     | 原価負担者グループ |         |         |
|-------------------|---------|-----------|---------|---------|
|                   |         | I         | II      | III     |
| 個別数値              | 300     | 100       | 100     | 100     |
| I 材料費             | 92,700  | 20,600    | 30,900  | 41,200  |
| II 製造原価           | 310,800 | 60,000    | 160,000 | 90,800  |
| III 製作原価 (I + II) | 403,500 | 80,600    | 190,900 | 132,000 |
| 販売費 (20%)         | 80,700  | 16,120    | 38,180  | 26,400  |
| V 合 計             | 484,200 | 96,720    | 229,080 | 158,400 |
| 売上高               | 600,920 | 156,472   | 280,208 | 164,240 |
| 成果                | 116,720 | 59,752    | 51,128  | 5,840   |

図表1-3にみられるようなメロヴィッツの具体的な数値例から、製作原価額の20%として想定されている販売費は、以下の図表1-4：「勘定システム」にみられるように、損益勘定において売上高と売上原価が対応

させられた後に、これらの対応関係から算定された売上(総)利益額に販売費が対応させられることによって、メロヴィッツの具体的な数値例図表1-3示されている成果が算定されることになる。

| 販売費勘定 |             | 損益勘定            |                 | 売上勘定       |                 |
|-------|-------------|-----------------|-----------------|------------|-----------------|
|       | 損益勘定 80,700 | 売上原価勘定 403,500  | 売上勘定 600,920    | 損益 600,920 | (受取諸勘定) 600,920 |
|       |             | 売上(総)利益 197,420 |                 |            |                 |
|       |             | 600,920         | 600,920         |            |                 |
|       |             | 販売費 80,700      | 売上(総)利益 197,420 |            |                 |
|       |             | 成果 116,720      |                 |            |                 |
|       |             | 197,420         | 197,420         |            |                 |

この図表1-4：「勘定システム」にみられるように販売費そのものは、製造プロセスにおいて完成させられた製品を販売市場に供給する場面で発生する原価である

と考える場合には、売上高に対応させられる原価項目ではなく、売上(総)利益に対応させられる費用項目であると考えることが可能である。

- 6)  $\frac{\text{間接材料費合計}2,700}{\text{直接材料費合計}90,000} \times 100 = \text{製品負担比率}30\%$
- 7)  $\frac{\text{製造共通費合計}22,500}{\text{直接労務費合計}75,000} \times 100 = \text{製品負担比率}300\%$
- 8) 製品Iには、直接材料費20,000×製品負担比率30%＝間接材料費按分額600  
製品IIには、直接材料費30,000×製品負担比率30%＝間接材料費按分額900  
製品IIIには、直接材料費40,000×製品負担比率30%＝間接材料費按分額1,200
- 9) 製品Iには、直接労務費15,000×製品負担比率300%＝製造共通費按分額45,000  
製品IIには、直接労務費40,000×製品負担比率300%＝間接材料費按分額120,000  
製品IIIには、直接労務費20,000×製品負担比率300%＝間接材料費按分額60,000

そして、販売費額80,700が、製作原価の20%という比率にしたがって算定されているものであり、さらに、図表1-3にみられるように製品Ⅰ16,120・製品Ⅱ38,180・製品Ⅲ26,400が配賦されているものと考えることが可能となる。しかしながら、このような販売費すなわち販売原価に関して、メレロヴィッツは「販売原価は製作原価に百分率(パーセント)によって配賦されていたが、このことはもはや不十分のものである(es nicht mehr ausreichend)。このような大雑把(おおざっぱ)な計算によって(durch derart globale Rechnungen)、個別の注文(der einzelnen Aufträge)・製品グループ(Erzeugnisgruppen)・顧客グループ(Kundengruppen)の成果を分析する場合に(bei der Ergebnisanalyse)、歪曲されたイメージ(verzerrte Bilder)を生み出している」であることを指摘している。

本稿において、製作原価の一定比率でもって算定される販売原価のカルクラチオンの観点から考察する。

## 2. 販売原価カルクラチオンのプロセス

企業活動が製品製造に必要となる材料を調達し、加工作業に関わる支出が行なわれることによって生産の準備段階が完了するものと考えることが可能となる。そして、メレロヴィッツが「生産側の(auf seiten der Hersteller)

特殊化の高まり(die zunehmende Spezialisierung)と生産されている商品(die produzierten Güter)の複雑性が増大することが、販売をより重要なものとし(wichtiger gemacht haben)、規模を拡大し(ausgedehnter gemacht haben)、そして価値の高いものとしている(=費用のかかるものとしている:teurer gemacht haben)」と指摘している<sup>1)</sup>。このことは、販売活動の規模が拡大し、販売としての業務活動が単純なものからより複雑なものになるにつれて単純に製作原価の一定比率を占めるものとしての販売原価としての性格とは異なるものとして、さらに、販売業務活動をより精確に測定することが必要になるものと考えることが必要になる。

メレロヴィッツは、販売領域における業務活動に関して、注文獲得(Auftragserlangung)・注文処理(Auftragsabwicklung)・販売管理(Vertriebsleitung)・販売業務管理(Vertriebsverwaltung)・販売準備の機能(Funktionen der Vertriebsbereitschaft)を挙げている<sup>2)</sup>。しかしながら、このように販売業務活動の内容を区分することが可能となった場合、製作原価に対する一定の比率30%に基づいて販売原価が測定される場合には、製作原価の多寡に応じて販売原価が変動することになるが、製品Ⅰ・Ⅱ・Ⅲの製品特性に関わりなく販売原価が算定されることになる。こうした点に関して、メレロヴィッツ<sup>3)</sup>は図表2-1にみられるような数値例を設けている。

1) ebenda. S. 54

2) ebenda. S. 59~60: メレロヴィッツは、販売領域における業務活動をとって、以下のような詳細な内容を示している。

注文獲得(Auftragserlangung)

注文受け入れ(Auftragseinholung)

セールスマン(= 外交販売員)の採用(angestellte Reisende)

仲介業者の手数料(Provisionsvertreter)

注文受け取り(Auftragsannahme)

注文の引渡し(Angebotsabgabe)

注文処理(Auftragsabwicklung)

注文の加工(Auftragsbearbeitung)・検品(=品質の検証:Bonitätsprüfung)・人員の配置(Disposition)・業務上の連絡(Korrespondenz)・発送品の加工(Versandsachbearbeitung)・送り状の作成とその管理(Fakturierung, Kontrolle)・売り掛の記帳(Debitorenbuchhaltung)・売上金の取立て(Erlöseinzug)・取立の督促(Mahnwesen)

商品の発送(Versand): 倉庫における注文品の編成(Zusammenstellung der Aufträge im Lager)・そのコントロール(Kontrolle)・荷造り場(Packerei)・商品の積載(Verladung)

商品の出荷(Auslieferung): 自社の全車両による搬送(Transport durch eigenen Fuhrpark)・外部委託(Fremdleistungen)

販売管理(Vertriebsleitung)・販売業務管理(Vertriebsverwaltung)・販売準備の機能(Funktionen der Vertriebsbereitschaft)

管理機能(Leitungsfunktion): 販売組織(Vertriebsorganisation)・コントロール(Kontrolle)・計画(Planung)・業務管理(Verwaltung)

中枢機能(Stabsfunktion): 市場調査(Marktforschung)・広告・宣伝(Werbung)・統計(Statistik)

在庫(Lagerung): スペースに依存している倉庫業務管理(raumabhängig Lagerverwaltung)・価値に依存している倉庫業務管理(wertabhängig Lagerverwaltung)

顧客サービス(Kundendienst)

図表 2-1

| 原価種類 (Kostenarten)  | 製 品 |     |     |
|---|-----|-----|-----|
|   | I   | II  | III |
| 製作原価 (Herstellkosten)                                     | 100 | 150 | 200 |
| 販売共通原価負担額<br>(der Trägerbetrag von Vertriebsgemeinkosten) | 30  | 45  | 60  |
| 製造原価 (Selbstkosten)                                       | 130 | 195 | 260 |
| 売上高 (Erlös)   | 150 | 215 | 280 |
| 総成果 (Bruttoerfolg)  | 20  | 20  | 20  |

メロヴィッツが想定している図表 2-1 の数値を勘定システムに収容すると、以下のようになる<sup>4)</sup>。

図表 2-2 : [勘定システム]

| 製 作 原 価     |      |     |     | 製 造 原 価 |     |      |     | 売 上     |     |         |     |  |  |
|-------------|------|-----|-----|---------|-----|------|-----|---------|-----|---------|-----|--|--|
|             | 製造原価 | 450 |     | 製作原価    | 450 | 製 品  | 450 | 損 益     | 645 | 受取諸勘定   | 645 |  |  |
|             |      |     |     |         |     |      |     |         |     |         |     |  |  |
|             |      |     |     |         |     |      |     |         |     |         |     |  |  |
| 販 売 共 通 原 価 |      |     |     | 製 品     |     |      |     | 損 益 勘 定 |     |         |     |  |  |
|             | 損 益  | 135 |     | 製造原価    | 450 | 売上原価 | 450 | 売上原価    | 450 | 売 上     | 645 |  |  |
|             |      |     |     |         |     |      |     | 売上(総)利益 | 195 |         |     |  |  |
|             |      |     |     |         |     |      |     |         | 645 |         | 645 |  |  |
|             |      |     |     |         |     |      |     | 販売共通原価  | 135 | 売上(総)利益 | 195 |  |  |
|             |      |     |     |         |     |      |     | 経常利益    | 60  |         |     |  |  |
|             |      |     |     |         |     |      |     |         | 195 |         | 195 |  |  |
|             |      |     |     |         |     |      |     |         |     |         |     |  |  |
| 売 上 原 価     |      |     |     |         |     |      |     |         |     |         |     |  |  |
|             | 製 品  | 450 | 損 益 | 450     |     |      |     |         |     |         |     |  |  |
|             |      |     |     |         |     |      |     |         |     |         |     |  |  |
|             |      |     |     |         |     |      |     |         |     |         |     |  |  |

3) ebenda. S.54: ただし、メロヴィッツが想定している「製作原価における販売共通原価の加算額 (Zuschlage für Vertriebsgemeinkosten auf Herstellkosten)」は、製作原価 (Herstellkosten) に対する加算比率 (der Zuschlagesatz) が製品 I・製品 II・製品 III の 3 種類の製品に関して共通の 30% が想定されており、製品 I の製作原価額  $100 \times 30\% =$  製品 I の販売共通原価額 30、製品 II の製作原価額  $150 \times 30\% =$  製品 II の販売共通原価額 45、製品 III の製作原価額  $200 \times 30\% =$  製品 III の販売共通原価額 60 の計算プロセスから各製品アイテムの販売共通原価額が算定されている。したがって、メロヴィッツが想定している各製品アイテムの販売共通原価加算額 (der Zuschlagebetrag für Vertriebsgemeinkosten) は販売共通原価を製品 I・製品 II・製品 III のそれぞれが負担する額を表示するものであると考えることが可能であることから、図表 2-1 においては「共通原価負担額 (der Gemeinkostenträgerbetrag)」としている。

メロヴィッツが想定している数値例に基づく図表は以下のとおりである。

| 原価種類 (Kostenarten)  | 製 品 (Erzeugnis) |     |     |
|---|-----------------|-----|-----|
|   | I               | II  | III |
| 製作原価 (Herstellkosten)   | 100             | 150 | 200 |
| 製作原価への販売共通原価の加算<br>(Zuschlage für Vertriebsgemeinkosten auf Herstellkosten) | 30%             | 30% | 30% |
|   | 30              | 45  | 60  |
| 製造原価 (Selbstkosten)   | 130             | 195 | 260 |
| 売上高 (Erlös)   | 150             | 215 | 280 |
| 総成果 (Bruttoerfolg)  | 20              | 20  | 20  |

この図表 2-1 数値例では、製品製造の製作原価を基礎にした均一の比率であることから製品の販売方法を反映した販売原価とは異なる販売原価と考えることが可能となる。つまり、均一・一定な比率30%ではなく、メ

ロヴィッツ製品 I・II・IIIの製品特性を反映した比率を考慮した図表 2-3 にみられるような数値例<sup>9)</sup>を設けている。

図表 2-3

| 原価種類 (Kostenarten)   | 製 品 |     |     |
|--|-----|-----|-----|
|  | I   | II  | III |
| 製作原価 (Herstellkosten)                                      | 100 | 150 | 200 |
| 販売共通原価負担額<br>(der Trägerbetrag von Vertriebesgemeinkosten) | 20  | 45  | 80  |
| 製造原価 (Selbstkosten)  | 120 | 195 | 280 |
| 売上高 (Erlös)  | 150 | 215 | 280 |
| 総成果 (Bruttoerfolg)   | 30  | 20  | 0   |

メロヴィッツが想定している図表 2-1 の数値を勘定システムに收容すると、以下のようになる<sup>9)</sup>。

- 4) 図表 2-2: [勘定システム] における製作原価勘定・販売共通原価勘定には、図表 2-1 の製作原価 (Herstellkosten) 合計額 450・販売共通原価負担額 (der Trägerbetrag von Vertriebesgemeinkosten) 合計額 135 を計上している。これら二つの勘定から製造原価 (Selbstkosten) 勘定の借方への振替処理が行なわれ、製造原価勘定の借方合計額は 585 となる。また、図表 2-2: [勘定システム] における売上勘定の貸方には、図表 2-1 の売上高 (Erlös) の合計額 645 を計上している。また、図表 2-1 においては、製造原価が製作原価と販売共通原価負担額から構成されているが、製作原価勘定の貸方計上額の 450 が製造原価勘定の借方への振替額とし、販売共通原価勘定の貸方計上されている製品 I・製品 II・製品 III の販売共通原価負担額は損益勘定の借方への振替額としている。その理由は、販売費及び一般管理費が売上高に売上原価額を対応させることから算定される売上総利益額に対応させることにあり、このような損益算定プロセスを勘定に反映させた場合に図表 2-2 にある [勘定システム] となる。
- 5) ebenda. S.55: ただし、図表 2-3 における「販売共通原価負担額 (der Trägerbetrag von Vertriebesgemeinkosten)」は、製作原価 (Herstellkosten) に対する加算比率 (der Zuschlagesatz) が製品 I・製品 II・製品 III の 3 種類の製品のそれぞれに関して 20%・30%・40% が想定されており、製品 I の製作原価額  $100 \times 20\% =$  製品 I の販売共通原価額 20、製品 II の製作原価額  $150 \times 30\% =$  製品 II の販売共通原価額 45、製品 III の製作原価額  $200 \times 40\% =$  製品 III の販売共通原価額 80 の計算プロセスから製品アイテム毎に販売共通原価の負担額が算定されている。メロヴィッツが想定している数値例に基づく図表は以下のとおりである。

| 原価種類 (Kostenarten)   | 製 品 (Erzeugnis) |     |     |
|--|-----------------|-----|-----|
|  | I               | II  | III |
| 製作原価 (Herstellkosten)  | 100             | 150 | 200 |
| 製作原価への販売共通原価の加算<br>(Zuschlage für Vertriebesgemeinkosten auf Herstellkosten) | 20%             | 30% | 40% |
|  | 20              | 45  | 80  |
| 製造原価 (Selbstkosten)  | 120             | 195 | 280 |
| 売上高 (Erlös)  | 150             | 215 | 280 |
| 総成果 (Bruttoerfolg)   | 30              | 20  | 0   |

- 6) 図表 2-4: [勘定システム] は、図表 1-2: [勘定システム] とは異なり、売上勘定の位置が売上原価勘定の下方となっている。これは単に紙幅を考慮して売上原価勘定が売上勘定の上方に位置する勘定の配置となっている。

図表 2-4 : [勘定システム]

| 製 作 原 価            |     |         |     | 製 品 I          |     |        |     | 損 益 勘 定 |     |         |     |
|--------------------|-----|---------|-----|----------------|-----|--------|-----|---------|-----|---------|-----|
|                    |     | 製造原価    | 450 | 製造原価           | 120 | 売上原価   | 120 | 売上原価    | 450 | 売上      | 645 |
| 内訳:製造原価            | 100 | 内訳:製品I  | 100 |                |     |        |     | 内訳:製品I  | 100 | 内訳:製品I  | 150 |
| 販売共通原価             | 20  | 製品II    | 150 |                |     |        |     | 製品II    | 150 | 製品II    | 215 |
|                    |     | 製品III   | 200 |                |     |        |     | 製品III   | 200 | 製品III   | 280 |
|                    |     |         |     | <b>製 品 II</b>  |     |        |     | 売上(総)利益 | 195 |         |     |
|                    |     |         |     | 製造原価           | 150 | 売上原価   | 150 | 内訳:製品I  | 50  |         |     |
|                    |     |         |     |                |     |        |     | 製品II    | 65  |         |     |
|                    |     |         |     |                |     |        |     | 製品III   | 80  |         |     |
|                    |     |         |     |                |     |        |     |         | 645 |         | 645 |
| <b>販 売 共 通 原 価</b> |     |         |     | <b>製 品 III</b> |     |        |     | 販売共通原価  | 145 | 売上(総)利益 | 195 |
|                    |     | 損 益     | 145 | 製 品            | 200 | 損 益    | 200 | 内訳:製品I  | 2   | 内訳:製品I  | 50  |
|                    |     | 内訳:製品I  | 20  |                |     |        |     | 製品II    | 45  | 製品II    | 65  |
|                    |     | 製品II    | 45  |                |     |        |     | 製品III   | 80  | 製品III   | 80  |
|                    |     | 製品III   | 80  |                |     |        |     | 経常利益    | 50  |         |     |
|                    |     |         |     | <b>売 上 原 価</b> |     |        |     | 内訳:製品I  | 30  |         |     |
|                    |     |         |     | 製 品            | 450 | 損 益    | 450 | 製品II    | 20  |         |     |
|                    |     |         |     | 内訳:製品I         | 100 | 内訳:製品I | 100 | 製品III   | 0   |         |     |
|                    |     |         |     | 製品II           | 150 | 製品II   | 150 |         | 195 |         | 195 |
|                    |     |         |     | 製品III          | 200 | 製品III  | 200 |         |     |         |     |
|                    |     |         |     |                |     |        |     |         |     |         |     |
| <b>製 造 原 価</b>     |     |         |     | <b>売 上</b>     |     |        |     | 損 益     | 645 | 受取諸勘定   | 645 |
| 製作原価               | 450 | 製 品 I   | 100 | 内訳:製品I         | 150 | 内訳:製品I | 150 | 製品II    | 215 | 製品II    | 215 |
| 内訳:製品I             | 100 | 製 品 II  | 150 | 製品II           | 215 | 製品II   | 215 | 製品III   | 280 | 製品III   | 280 |
| 製品II               | 150 | 製 品 III | 200 |                |     |        |     |         |     |         |     |
| 製品III              | 200 |         |     |                |     |        |     |         |     |         |     |
|                    |     |         |     |                |     |        |     |         |     |         |     |
|                    |     |         |     |                |     |        |     |         |     |         |     |
|                    |     |         |     |                |     |        |     |         |     |         |     |
|                    |     |         |     |                |     |        |     |         |     |         |     |

メロヴィッツが製品 I・製品 II・製品 III の製品特性が異なるものとして、その製品特性を反映させた製作原価に対応している異なる比率を用いて販売原価を算定することに關して、「三つの製品グループを区別して取り扱う場合には、すなわち、さまざまな価値(Werte)・重量(Gewichte)・数量(Volumen)・在庫期間(Lagerdauer)、そして結果として、必然的に区分される価値的原価(die naturgemäss unterschiedliche wertabhängige Kosten)・運送原価(Transportkosten)・発送原価(Versandkosten)・保管原価(Lagerkosten)等のその他の区分(anderer Unterschiede)を伴うこととなり、個々の製品グループに關して20%・30%・40%の販売原価の加

算(der Vertriebszuschlag)が完成させられる」<sup>7)</sup>ものであることを指摘している。

しかしながら、販売原価を算定するために製作原価の比率を製品特性を考慮してメロヴィッツが想定しているように製品 I は20%・製品 II は30%・製品 III は40%とした場合には、図表 2-3 の数値例から成果の合計が50となり、図表 2-4 : [勘定システム] においても同額の50が確認されており、均一・一定比率30%の場合の、図表 2-1 の数値例から成果の合計が60となり、図表 2-2 : [勘定システム] においても同額の60と比較した場合には、特に、製品 III が図表 2-4 : [勘定システム] にみられる経常利益を計上していることになってい

7・8・9) ebenda. S.55



ない。そして、この点に関して、メロヴィッツは、「販売原価の配賦計算を原価発生的に計算していることが示されている場合、…(中略)…ひとつの製品の製作原価 (die Herstellkosten eines Produkte) は販売給付に求められている尺度 (Mass für seine Inanspruchnahme der Vertriebsleistungen) ではなくる」<sup>1)</sup>点を指摘している。

そして、メロヴィッツは、「販売原価に関する給付計算されているカルクラチオンの要求は、…(中略)…販売においては、原価が決定的なものではなく (die Kosten entscheidend seien nicht)、価格設定に関する市場 (der Markt für die Preisbildung) と達成可能な成果 (den erzielbaren Erfolg) が重要なものとなっている」<sup>2)</sup>点を指摘している。

### 3. 販売原価カルクラチオンのプロセス

メロヴィッツは、「生産領域の原価負担者は製品であり (Kostenträger des Herstellbereiches ist das Produkt)、…(中略)…販売領域において、産出された給付が製品それ自体とはなっていない…販売領域における製品は、コントロールされ (kontrolliert wird)、包装され (verpackt wird) そして製品倉庫から顧客までの配送が幾重にも手際よく扱われている (mehrfach manipuliert wird)、販売領域における製品は、原価を発生させるこのような活動と関連づけられて」いる点<sup>3)</sup>を指摘している。すなわち、販売原価が第2節における販売原価の算定が、製品製造のために消費・発生させられている原価額の一定比率でもって実施される。その算定結果が損益勘定の借方に振替計上され、製品売上高とその売上原価額との差額である売上(総)利益に対応させられることによって経常損益額が算定されていた。

つまり、販売される製品に関しては、生産領域と販売領域における加工作業が異なることが想定される。製品それ自体に付加される作業内容ではなく、製品を市場に提供・供給することを目的として進められる作業内容と

なることが想定されているものと考えられる。そして、このような作業内容が製品それ自体と関連づけられることよりも、販売活動に関連づけることによって原価額の算定がなされることをメロヴィッツが提唱しているものと考えられる。

このような販売活動に関して、メロヴィッツは、販売領域における業務活動 (die Geschäftstätigkeit im Vertriebsbereich) として、この業務活動を、注文の加工 (Auftragsbearbeitung) ・発送品の加工 (Versand-sachbearbeitung) ・荷造り場 (Packerei) ・商品の出荷 (Auslieferung) ・送り状の作成 (Fakturierung) ・売り掛の記帳 (Debitorenbuchhaltung) に区分し、これらの業務内容が実施される場所を機能的販売原価発生場所 (Funktionale Vertriebskostenstelle) としており、そして、これら原価発生場所における活動内容を示しており、この活動内容が原価集計として給付単位の内容を示している<sup>4)</sup>。

メロヴィッツが区分している業務活動の中で、注文の加工 (Auftragsbearbeitung) に関しては、注文の募集 (Ausschreiben von Auftrag) が挙げられており、顧客の獲得 (die Gewinnung von Kunden) をその内容としている。そして、メロヴィッツは、「セールスマンの販売訪問 (Vertreterbesuchen) と試供品 (Probematerial) の形態で販売給付を要求する潜在的顧客 (ein potentieller Kunde) は、原価負担者としては不適当なものであり、顧客に向けられている販売努力によって発生するものであり、注文が依頼されること (der Auftrag) は顧客と製品との間を組織的に結びつける構成要素となる」と指摘しており<sup>5)</sup>、原価が給付に対応させられるものであり、製品の販売という給付を考えた場合には、製品の購買者が原価額の集計単位として取り扱われることが想定されるが、販売給付の場合には、自社製品の顧客を販売給付として考えるのではなく、自社製品と顧客と結び付けるセールスマンの販売訪問から発生する費用と試供品を提供することから発生する費用のそれぞれを販売活動から発生す

1) ebenda. S.56

2) ebenda. S.61: メロヴィッツは、第2節でみたような注文獲得 (Auftragserlangung) ・注文処理 (Auftragsabwicklung) ・販売管理 (Vertriebsleitung) ・販売業務管理 (Vertriebsverwaltung) ・販売準備の機能 (Funktionen der Vertriebsbereitschaft) を以下のような機能的販売原価発生場所 (Funktionale Vertriebskostenstelle) における業務内容を原価発生場所の活動 (Kostenstellentätigkeit) とし、さらに、業務内容を実施することから発生してくる原価の集計単位としての給付単位 (Leistungseinheit) に関して、以下のような区分を行なっている。

る原価、すなわち、販売原価としているものと考えられる。

つまり、メレロヴィッツが挙げている業務活動の中で、注文の加工を除いた発送品の加工・荷造り場<sup>4)</sup>・商品の出荷<sup>5)</sup>・送り状の作成・売り掛けの記帳に関しては、注文の加工とは異なり作業が行なわれている場所が原価発生場所として、つまり、原価計算の対象である作業場所が原価発生場所として把握することが可能であり、これらに関しては発生原価を発生場所に集計することが可能となる<sup>6)</sup>。

販売原価に関して、メレロヴィッツは、「商品の発送運賃(Ausgangsfracht)、付帯費用(Nebenkosten:トラック集配運送料「Rollgeld」)、保険契約(Versicherung)、原産地証明書(Ursprungszeugnisse)と通関手続き(Zollabfertigung)の料金(Gebühren)、許認可コスト(Lizenskosten)、取り付けコスト(Montagekosten)、リスクの担保(Gewährleistungswagnisse)、特殊なコマニシャル(besonderer Kundendienst)、特別な販売梱包(Spezialverkaufsverpackugne)等、」を販売の個別原価(Einzelkosten des Vertriebes)としており<sup>7)</sup>、「一定の原

| 機能的販売原価発生場所<br>(Funktionale Vertriebskostenstelle) | 原価発生場所の活動<br>(Kostenstellentätigkeit)   | 給付単位<br>(Leistungseinheit)  |
|--|---|---|
| 注文の加工(Auftragsbearbeitung)                         | 注文の募集(Ausschreiben von Aufträgen)<br>注文の記録(Registrieren von Aufträgen)                                | 注文、注文を受ける小部屋(Auftragszelle)<br>注文(Auftrag)、引渡し(Lieferung)、  |
| 発送品の加工(Versandsachbearbeitung)                     | 発送品の加工の管理<br>(Administrative Versandsachbearbeitung)<br>納品の取り纏め<br>(Zusammenstellung der Lieferungen) | 引渡し(Lieferung)、<br>注文を受ける小部屋(Auftragszelle)<br>製品単位(Erzeugniseinheit)<br>品目数(= アイテム数: Artikelzahl)、   |
| 荷造り場(Packerei)                                     | コントロール(Kontrollieren)<br><br>包装(Verpacken)  | 引渡し(Lieferung)<br>製品単位(Erzeugniseinheit)、<br>包装単位(Verpackungseinheit)<br>重量単位(Gewichtseinheit)、<br>数量単位(Volumeneinheit)<br>製品単位(Erzeugniseinheit)、                        |
| 商品の出荷(Auslieferung)                                | 商品の積載(Verladung)<br><br>経営自体の乗り物による<br>(durch betriebseigenen Fahrzeuge)<br>商品の出荷                     | 包装単位(Verpackungseinheit)<br>重量単位(Gewichtseinheit)、<br>数量単位(Volumeneinheit)<br>距離-km(Entfernungs-km)、<br>重量単位(Gewichtseinheit)、<br>数量単位(Volumeneinheit)、<br>引渡し(Lieferung) |
| 送り状の作成(Fakturierung)                               | 計算書の策定(Ausstellen der Rechnungen)<br>計算の分析評価<br>(Auswertung der Rechnungen)                           | Die Entfernung:f:距離、隔たり、<br>計算事務(Rechnung)、<br>計算室(Rechnungszelle)<br>計算事務(Rechnung)、<br>計算室(Rechnungszelle)  |
| 売り掛けの記帳(Debitorenbuchhaltung)                      | 計算書の記帳(Buchen der Rechnungen)<br><br>数字の記帳(Buchen der Zahlungen)                                      | 記帳事務(Buchung)、<br>計算事務(Rechnung)<br>記帳事務(Buchung)、<br>数える仕事(Zahlung)  |

3) ebenda. S.56

4)・5)したがって、荷造り場はより精確には荷造り作業・商品の出荷は商品の出荷と考えるべきである。

6)たとえば、発送の加工に関して、この加工場所の経費・間接費は、経費勘定・間接費勘定のそれぞれの貸方に計上されると同時に、発送場所勘定の借方への振替額として機能することになる。そして、発送場所勘定の貸方から、販売原価勘定の借方へ振り替えられるという一連の取引関係を取り扱っている経費勘定・間接費勘定・発送場所勘定・販売原価勘定が勘定システムを構成することになる。

7) ebenda. S.56

価負担者に関して特殊に把握される原価であり、販売領域においては販売の特殊原価 (Sondereinzelkosten des Vertriebes)]<sup>8)</sup>としている。

このような特殊原価として取り扱われることのない販売原価をメロヴィッツは、共通原価 (die Gemeinkosten) としている<sup>9)</sup>。

そして、このような販売共通原価に関して、メロヴィッツは大きなブロック大きなブロック (der grosse Block) を構成するものとし、「重要な部分について固定的性格を有するものであり、(たとえば、製品アイテム

「Artikel」、製品アイテムグループ「Artikelgruppe」といった) 製品のメルクマールに従って製作されている原価負担者を給付的に計算する (eistungsgerecht ist) ものもであり、また、基準となる加算率が見積もられていることによって (durch einen schlüsselmässig ermittelten Zuschlagssatz) 直接的または大雑把に加算することが可能となるものである (direkt noch global zurechenbar ist)]<sup>10)</sup>ことを指摘している。

メロヴィッツ<sup>11)</sup>は以下の数値例を設けている。

図表 3-1

|  |        |
|--|--------|
| 1. 製造材料：Fertigungsmaterial   | 32.00  |
| 2. 材料共通原価(製造材料の15%)：Materialgemeinkosten (15% von 1)                             | 4.80   |
| 3. 材料原価：Materialkosten   | 36.80  |
| 4. (請負仕事) 製造賃金(Fertigungslöhne「Akkordarbeit」) 全部合わせて (insgesamt)                 | 12.60  |
| 5. 製造共通原価(Fertigungsgemeinkosten)  |        |
| a) 配賦計算率(作業場所に関連している共通原価に関する作業場所の時間率)  |        |
| a) Verrechnungssätze (Arbeitsplatzsstundensätze für platzgebunden Gemeinkosten)  |        |
| 作業場所 (Arbeitsplatz) A (必要時間40分：Inanspruchnahme 40 Min.)                          | 6.80   |
| 作業場所 (Arbeitsplatz) B (必要時間82分：Inanspruchnahme 82 Min.)                          | 19.90  |
| 作業場所 (Arbeitsplatz) C (必要時間24分：Inanspruchnahme 24 Min.)                          | 7.40   |
| 作業場所 (Arbeitsplatz) D (必要時間30分：Inanspruchnahme 30 Min.)                          | 4.70   |
| b) (作業場所に関連していない共通原価) 残りの共通原価：製造賃金の50%   | 6.30   |
| Restgemeinkosten (nicht platzgebunden Gemeinkosten) 50% der Fertigungslöhne      |        |
| 6. 製造特殊原価(Fertigungssonderkosten)  | 0.50   |
| 7. 中間計 1：Zwischensumme 1   | 95.00  |
| 8. (中間計 1 の16%) その他のグループ共通原価：sonstige Gruppengemeinkosten (16% von 7)            | 15.20  |
| 9. 中間計 2：Zwischensumme 2   | 110.20 |
| 10. (中間計 2 の9%) 開発原価：Entwicklungskosten (1% von 9)                               | 1.10   |
| 11. (販売元値価格) 完成品製造原価：Fabrikselfkosten (Vertriebseinstandspreis)                  | 111.30 |
| 12. 機能関連的配賦計算率としての販売共通原価   |        |
| Vertriebsgemeinkosten als funktionsbezogen Verrechnungssätze                     |        |
| 供給に依存している配賦計算率(10分)：angebotsabhängiger Verrechnungssatz (10 Min.)                | 2.50   |
| 注文に依存している配賦計算率(10 AZ)：auftragesabhängiger Verrechnungssatz (10 AZ)               | 2.70   |
| 納品に依存している配賦計算率(10 kg)：lieferungabhängiger Verrechnungssatz (10 kg)               | 2.10   |
| 計算に依存している配賦計算率(10 RZ)：rechnungsabhängiger Verrechnungssatz (10 RZ)               | 3.50   |
| 13. 販売特殊原価(Vertriebssonderkosten)  | 7.90   |
| 14. 中間計 3：Zwischensumme 3  | 130.00 |
| 15. 販売領域の業務管理共通原価と残りの共通原価(中間計 3 の12%)  | 15.60  |
| Verwaltungsgemeinkosten und Restgemeinkosten des Vertriebsbereiches (12% von 14) |        |
| 16. 製造原価(Selbstkosten)   | 145.60 |
| 17. 収益(製造原価の9.75%) Gewinn (9.75% von 16)   | 14.20  |
| 18. 供給価格：Angebotspreis   | 159.80 |

8) ebenda. S.56

メロヴィッツが想定している図表3-1の数値を勘定システムにおける該当する勘定に計上すると、以下のようになる<sup>19)</sup>。

図表3-2：[勘定システム]

| 製造材料        |  |      |       | 材料共通原価      |        |         |        | 製造     |        |       |        |  |  |
|-------------|--|------|-------|-------------|--------|---------|--------|--------|--------|-------|--------|--|--|
|             |  | 製造原価 | 32.00 |             |        | 製造原価    | 4.80   | 製造材料   | 32.00  | 製品    | 111.30 |  |  |
| 製造賃金        |  |      |       | 製造共通原価      |        |         |        | 材料共通原価 | 4.80   |       |        |  |  |
|             |  | 製造原価 | 12.60 |             |        | 製造原価    | 45.10  | 製造賃金   | 12.60  |       |        |  |  |
| 製造特殊原価      |  |      |       | グループ共通原価    |        |         |        | 製造共通原価 | 45.10  |       |        |  |  |
|             |  | 製造原価 | 0.50  |             |        | 製造原価    | 5.20   | 製造特殊原価 | 0.50   |       |        |  |  |
| 開発原価        |  |      |       | 損益          |        |         |        | 製品     |        |       |        |  |  |
|             |  | 製造原価 | 1.10  | 売上原価        | 111.30 | 売上      | 159.80 | 製造原価   | 111.30 | 売上原価  | 111.30 |  |  |
| 販売共通原価      |  |      |       |             |        |         |        |        |        |       |        |  |  |
|             |  | 損益   | 10.80 | 売上(総)利益     | 48.5   |         |        | 売上原価   |        |       |        |  |  |
| 販売特殊原価      |  |      |       |             |        |         |        | 製品     | 111.30 | 損益    | 111.30 |  |  |
|             |  | 損益   | 7.90  | 販売共通原価      | 10.80  | 売上(総)利益 | 48.5   | 売上     |        |       |        |  |  |
| 業務管理・残余共通原価 |  |      |       |             |        |         |        | 損益     | 159.80 | 受取諸勘定 | 159.80 |  |  |
|             |  | 損益   | 15.60 | 販売特殊原価      | 7.90   |         |        |        |        |       |        |  |  |
|             |  |      |       | 業務管理・残余共通原価 | 15.60  |         |        |        |        |       |        |  |  |
|             |  |      |       | 経常利益        | 14.20  |         |        |        |        |       |        |  |  |
|             |  |      |       |             | 48.5   |         | 48.5   |        |        |       |        |  |  |

9) ebenda. S.57 この共通原価として、メロヴィッツは以下の原価種類(=原価項目)を挙げている。  
 Löhne und Gehälter einschl. Sozialaufwand; sie bilden den grössen Teil;  
 :賃金と俸給に含まれるものである社会的費用であり、これらが大部分となっている。  
 Verpackung;包装、  
 Büromaterial und Vordrucke, :事務所資料と書式用紙  
 Kosten für Auslieferungsläger (eigene und fremde) und Zweigbüros; :  
 (自社と外部の会社の)配送センターと子会社(Zweigbüros)に関する原価  
 Repaturen an Vertriebseinrichtungen und sonstige Fremdleistungen; :販売設備の修理とその他の外部給付  
 kalkulatorische Abschreibungen auf Vertriebsgebäude und Vertriebseinrichtungen, Fahrzeuge usw;  
 販売建造物と販売設備、乗り物におけるカルクラチオンの減価償却  
 kalkulatorische Zinsen für das Vertriebsanlegkapital und Umlaufkapital (Vorräte, Forderungen);  
 販売設備資本と(在庫、売上債権「=売掛金:Forderungen」といった)営業サイクルの資本(=Umlaufkapital)に関するカルクラチオンの利子  
 kalkulatorische Wagnisse (Beständewagnis, Debitorenwagnis); : (在庫リスク、信用リスクといった)カルクラチオンのリスク  
 kalkulatorische Unternehmerlohn als rechnungsmässiges Entgelt für die Vertriebstätigkeit des Inhabers oder der Gesellschafter;  
 会社所有者または共同経営者の販売活動に関する計算上の報酬としてのカルクラチオンの企業家賃金、  
 Reisekosten und Werbekosten (als vielleicht einzige primäre Vertriebskostenart).  
 (場合によっては、唯一のプライム販売原価としての)旅行原価とコマーシャル(=広告)原価

10) ebenda. S.57

メロロヴィッツが図表3-1において示している「5. 製造共通原価 (Fertigungsgemeinkosten) a) 配賦計算率 (作業場所に関連している共通原価に関する作業場所の時間率: Verrechnungssätze [Arbeitsplatzstundensätze für platzgebunden Gemeinkosten])」は、製品製造の場面で給付単位である製品に直接賦課される原価項目ではなく、例えば、材料消費数量・製品製造の加工に要した作業時間等を基準として給付単位に配賦計算される、すなわち、カルクラチオンされる原価項目である。

販売原価に関して、配賦計算即ちカルクラチオンされる販売原価項目が、図表3-1における「12. 機能関連的配賦計算率としての販売共通原価 (Vertriebsgemeinkosten als funktionsbezogen Verrechnungssätze)」である。そして、メロロヴィッツは、販売原価配賦計算の目的 (Zwecke der Vertriebskostenverrechnung) が達成するためには、「販売給付を提供する原価は多数の販売機能から構成されており、その場合には販売給付の提供を絶え間なく満たす (die fortgesetzte Erfüllung) ものとしての販売機能 (Vertriebsfunktion) が販売原価額に直接影響を及ぼすものであり、原価発生場所が機能の観点に従って最善に構築されなければならない<sup>11)</sup>とし、「機能とは、絶え間なく繰り返される場合にいつも同じ任務を遂行するという活動であり、…(中略)…日常的な任務「ルーティーンワーク: Routineaufgaben」だけが考えられているのではなく、幾つかの信用勘定「Debitorenkonten」における記帳すること「Buchen」が考えられており、目標が設定されてはいるが、常に同じ内容ではない実施方法によって絶え間なく繰り返されるのではない販売業務管理の任

務「die Aufgabe der Vertriebsleitung」が考えられている<sup>14)</sup>とし、「12. 機能関連的配賦計算率としての販売共通原価」の内訳項目として「供給に依存している配賦計算率 (10分)「angebotsabhängiger Verrechnungssatz (10 Min.)」・注文に依存している配賦計算率 (10 AZ)「auftragesabhängiger Verrechnungssatz (10 AZ)」・納品に依存している配賦計算率 (10 kg)「lieferungsabhängiger Verrechnungssatz (10 kg)」・計算に依存している配賦計算率 (10 RZ)「rechnungsabhängiger Verrechnungssatz (10 RZ)」に「14. 中間計3 (Zwischensumme 3)」を計算基礎とした「15. 販売領域の業務管理共通原価と残りの共通原価 (中間計3の12%)「Verwaltungsgemeinkosten und Restgemeinkosten des Vertriebsbereiches (12% von 14)」を加えているものと考えることが可能である。

メロロヴィッツは、「機能的な原価発生場所の構築によって、個別的な機能領域の給付に (den Leistungen der einzelnen Funktionsbereiche) 原価発生場所によって把握されている発生している原価 (die verursachten Kosten) を加算することが可能となる<sup>15)</sup>ことを指摘している。

さらに、メロロヴィッツは、「コントロール原則から機能的な原価発生場所は、組織的な責任領域と (mit den organisatorischen Verantwortungsbereichen) と合致したものでなければならない。組織的な観点にしたがって (nach organisatorischen Gesichtspunkten) 構築されている原価発生場所が十分に高度に深く組み立てられている場合には、機能の場所 (Funktionsstellen) と部門の区分 (Abteilungsgliederung) が広く考えられているものである (weitgehend decken dürften)<sup>16)</sup>と指摘している

11) ebenda. S.65

12) 図表3-1において、製造材料・材料共通原価・(請負仕事) 製造賃金・製造共通原価・製造特殊原価・その他のグループ共通原価・開発原価までの項目の合計が(販売元値価格) 完成品製造原価として示されていることから、図表3-2: [勘定システム] の製造勘定の借方に計上される。機能関連的配賦計算率としての販売共通原価を販売共通原価勘定において取り扱っている。販売特殊原価は販売特殊原価勘定で取り扱い、販売領域の業務管理共通原価と残りの共通原価は業務管理・残余共通原価勘定で取り扱っている。

販売共通原価・販売特殊原価は、完成品製造原価に対する比率に基づいて想定されているものではなく、つまり、販売領域における活動から算出される原価額を意味しているものと考えることが可能である。そして、業務管理・残余共通原価勘定で取り扱っている販売領域の業務管理共通原価と残りの共通原価が図表3-2: [勘定システム] の製造勘定の借方計上額111.30と販売共通原価10.80・販売特殊原価7.90の合計額130の12%であることから、販売領域だけに関わるものではなく、生産領域にも関わるものであり、本節の販売原価カルクラチオンを考察する場合には、販売共通原価10.80・販売特殊原価7.90を考察対象とすることになる。

13) ebenda. S.58

14) ebenda. S.58

15) ebenda. S.58

16) ebenda. S.58

ように、販売活動を機能的観点から考察される場合には、販売活動を構成している組織的な責任領域が明確にされていること、製品製造における原価項目別である材料費・労務費・製造間接費という原価項目段階における原価額の算定とそれに続く給付単位別への集計計算が実施されるプロセスの中で、集計場所である勘定が給付単位ではなく、製品製造の部門である場合には部門を計算対象とした勘定が集計場所となり、このような場所を機能場所と考えることによって原価集計される以前の段階である原価項目別における精確な計算が実施していることが要請されているものと考えられる。なぜならば、材料費・労務費・製造間接費などの勘定の貸方計上額それ自体はこれらの借方計上額を基礎に算定されており、算定されていることに留まるのではなく、貸方に計上される意義として他の勘定の借方に振り替えられるという意義も同時に持つこととなり、これら材料費・労務費・製造間接費などの勘定の貸方計上額が給付単位の内容が製品製造を計算対象としている勘定・製品製造を計算対象としている勘定・販売活動を計算対照としている勘定のいずれの場合においても、経済財の消費額を計上することになるためである。

特に、前述しているような、「12. 機能関連的配賦計算率としての販売共通原価」の場合には、メレロヴィッツは、「例えば、荷造り場における (in der Packerei) さまざまな原価は主に包装単位によって (vorwiegend durch die Verpackungseinheit) 発生する可能性があり、特に商品の納品数によって (vor allem durch die Zahl der Lieferungen) 発生する可能性がある」<sup>17)</sup>ことを指摘している。つまり、販売される商品に関する包装の作業が荷造り場において行われる場合には、その包装が完了した数量が把握されることによって包装完了商品1単位当たりの販売原価が算定されることが可能となることが指摘されているものと考えられる。

このように販売市場に商品を提供・供給する場面で行なわれる加工作業内容が作業場所によって明確に区分される場合には、作業場所が原価発生場所として上記の荷造り場において行なわれる販売原価の配賦計算が荷造り完了商品数を用いて実施されることになる。このような原価発生場所に関して、メレロヴィッツは、「原価発生場所の原価 (die Kostenstellenkosten) は原価発生場所毎の給付単位の数 (die Zahl der Leistungseinheiten je Kostenstelle) によって区分されている間に、注文目標ごとに (pro Auftragszeile)、包装単位ごとに (pro Verpackungseinheit)、計算と計算目標ごとに (pro Rechnung und Rechnungszeile)、商品の引渡しごとに (pro Lieferung) などに原価比率 (Kostensatz) が作り出されている」<sup>18)</sup>ことを指摘しており、このことが「供給に依存している・注文に依存している・納品に依存している・計算に依存している」という表現に示されている異なる配賦計算率に基づく販売共通原価単位計算・販売共通原価カルクラチオンが実施されることを示しているものと考えられる。

したがって、図表3-1における「12. 販売共通原価」と「13. 販売特殊原価」が販売原価として給付単位計算・カルクラチオンが行なわれる図表3-2に見られるように、損益勘定における売上(総)利益を給付として取り扱うことになる。このことは、販売共通原価と販売特殊原価から構成される販売原価が損益勘定の借方に振り替えられていることから、損益勘定の貸方に計上されている売上高159.80に売上原価額111.30が対応させられることによって算定された売上(総)利益額48.5に販売共通原価10.80・販売特殊原価額7.90を対応させるプロセスと意味することになる。しかしながら、販売共通原価10.80・販売特殊原価額7.90が製造勘定の借方に振り替えられると以下の図表3-3：「勘定システム」となる。

17) ebenda, S.62

18) ebenda, S.62

図表 3-3 : [勘定システム]

| 販売共通原価      |   |   | 製 造   |          | 製 品    |     |        |         |        |         |        |        |
|-------------|---|---|-------|----------|--------|-----|--------|---------|--------|---------|--------|--------|
|             | 損 | 益 | 10.80 | 製造材料     | 32.00  | 製 品 | 130.00 | 製造原価    | 130.00 | 売上原価    | 30.00  |        |
|             |   |   |       | 材料共通原価   | 4.80   |     |        |         |        |         |        |        |
| 販売特殊原価      |   |   | 7.90  | 製造賃金     | 12.60  |     |        | 売 上 原 価 |        |         |        |        |
|             | 損 | 益 |       | 製造共通原価   | 45.10  |     |        | 製 品     | 130.00 | 損       | 益      | 130.00 |
|             |   |   |       | 製造特殊原価   | 0.50   |     |        |         |        |         |        |        |
| 業務管理・残余共通原価 |   |   | 15.60 | グループ共通原価 | 15.20  |     |        | 損 益     |        |         |        |        |
|             | 損 | 益 |       | 開発原価     | 1.10   |     |        | 売上原価    | 130.00 | 売 上     | 159.80 |        |
|             |   |   |       | 販売共通原価   | 10.80  |     |        | 売上(総)利益 | 29.80  |         |        |        |
|             |   |   |       | 販売特殊原価   | 7.90   |     |        |         |        |         |        |        |
|             |   |   |       |          | 130.00 |     | 130.00 |         |        |         |        |        |
|             |   |   |       |          |        |     |        | 159.80  |        |         | 159.80 |        |
|             |   |   |       |          |        |     |        | 業務管理・   |        | 売上(総)利益 | 29.80  |        |
|             |   |   |       |          |        |     |        | 残余共通原価  | 15.60  |         |        |        |
|             |   |   |       |          |        |     |        | 経常利益    | 14.20  |         |        |        |
|             |   |   |       |          |        |     |        |         | 29.80  |         | 29.80  |        |

つまり、販売共通原価10.80・販売特殊原価額7.90が製造勘定の借方に振り替えられることにより、製造勘定の借方合計額が130.00となると同時に、製造勘定の貸方合計額が130.00となる。そして、この貸方合計額が製品勘定の借方に振り替えられるべき金額130.00となる。さらに、この130.00は製品勘定から売上原価勘定・損益勘定へと振り替えられることになる製品の販売データとなる。そして、損益勘定において売上額159.80と売上原価額130.00から算定された売上(総)利益額29.80に業務管理・残余共通原価額15.60が対応させられることによって経常利益額14.20が算定されることになる。

このように、図表3-2:「勘定システム」と図表3-3:「勘定システム」のそれぞれにおける計上利益額14.20は同額となる。このことは販売共通原価と販売特殊原価から構成される販売原価が製造勘定の借方に計上される場合・損益勘定の借方に計上される場合のいずれにおいても計上利益額に影響を与えるものではないことの証左となる。しかしながら、損益額への影響のみを考

察した場合には、販売原価の意義を検討したことにはならない。つまり、販売原価額が商品を販売する活動を評価したものであり、販売機能が企業活動の中で発揮されたものとする場合には、製品製造活動から算定された原価額が製品製造原価額に算入されることになり、そして、製品製造原価額が製品勘定の借方に振り替えられていくことになる。この製品製造原価額に販売原価が算入されることは、製品製造活動と同等の重要性を有するもの活動領域であることが認識されたことになると考えられる。

#### 4. おわりに

企業の生産プロセスにおいて完成させられた製品の販売に関連している原価は、製品製造原価額の一定比率から算定されるにとどまるものだけではなく、販売活動内容を反映していることを基礎に認識することが必要になるものと考えられる。

