

[論文]

原価情報伝達プロセスに関する一考察

A study on the Communication Process of Costinformation

大 澤 一 雄

〈目 次〉	第1節. はじめに
	第2節. 原価情報作成プロセス
	第3節. 原価情報伝達手段の種類と機能
	第4節. おわりに

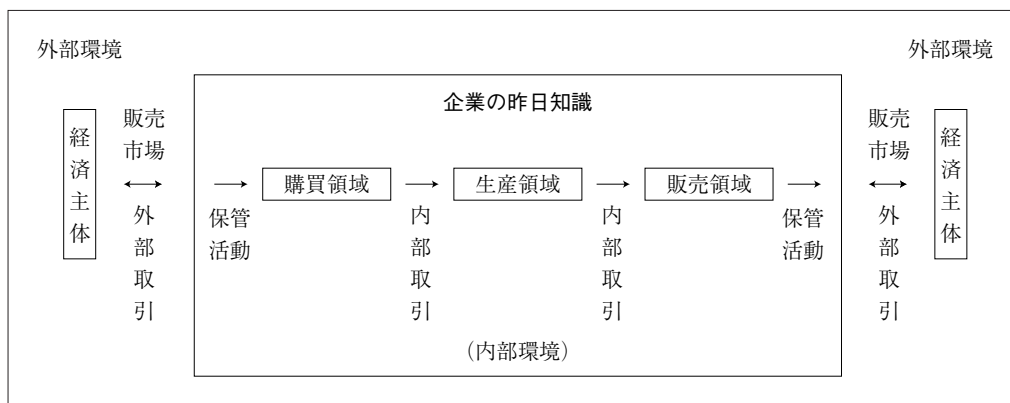
第1節. はじめに

企業は以下の図表1-1¹⁾にあるように外部環境に位置している経済主体との間で行なわれる調達市場における外部取引によって給付製造に要する経済財を購入する。

そして、企業の機能組織において経済財に対する付加価値を付与することによって調達された経済財以上の価値を販売市場における外部取引において給付の販売を実現する。

企業が上記にみられるような機能組織から構成されて

図表1-1



いるものと考え、図表1-1にみられるような経済財が→の方向にしたがって移り、そして、その移行プロセスの中で経済財の引渡しがいずれもスムーズに行なわれるためには、購買領域・生産領域・販売領域が個別に独立してそれぞれの購買活動・生産活動・販売活動を遂行するのではなく、これら三つの活動領域がそれぞれ他の活動領域に状況を把握することによって、全体としての企業がより良好な状況での活動を達成することになるものと考えられる。すなわち、これら三つの有機的に結合されていること必要となる。

企業の内部組織である三つの機能組織が有機的に結合されるためには、これらの三つの異なる活動領域が密接

に連絡と取り合うことが必要となるが、こうした関係を成立させるためには活動状況をデータ化し、そのデータの伝達をスムーズに実施するという情報伝達プロセスに確立が必要になると考えられる。このように情報としてのデータがどのように作成され、作成されたデータがどのような形でもって情報として伝達されるかを以下において考察する²⁾。

第2節. 原価情報作成プロセス

K. メレロヴィッツ³⁾は「原価種類³⁾が経営決算の最も重要な基礎となる」ことを指摘している³⁾。つまり、企業

1) 拙著：『原価計算の基礎』（森山書店2006年4月28日発行）「第1章 原価計算システム」第1節 勘定システム P.1
 2) なお、第2節以降では、図表1-1で示されている購買領域・生産領域・販売領域を、賃金・材料・設備を購入する領域を営業簿記が計算対象とするものと考え、生産領域が給付製造を実施する領域と考え、これを計算領域とする給付製造勘定において計算・記帳・計上が行なわれるものと考え、完成させられた給付が販売領域に搬送されるものとして製造完成勘定がこれを取り扱うものとする。
 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) メレロヴィッツは、「原価(die Kosten)」を表現する場合に、「die Kostenarten(原価種類)」を用いている、このことは、計算によって把握される原価額のみが「原価(die Kosten)」という表現に含まれるのではなく、「原価種類(die Kostenarten)」として把握される企業内部での活動領域を意味しているものと考えられる。このことはメレロヴィッツが以下のように「原価種類計算は三重の機能(eine dreifache Funktion)を持つ」ことを指摘している部分からも理解することが可能である。つまり、
 1. 原価種類(die Kostenarten)が、原価発生原則に従った(gemäß dem Verursachungsprinzip)原価発生場所(Kostenstellen)と原価負担者(Kostenträger)の配賦計算に関する基盤(das Ausgangsbasis)となる。
 2. 原価種類(die Kostenarten)が、経営上の原価発生態様(der betrieblichen Kostengebarung)をコントロールすることになる。
 3. 原価種類(die Kostenarten)が、損益計算の基礎となる。

は一定期間毎に行なわれる決算によって活動状況を把握することになり、その把握されたデータは損益額として表示されることになる。そして、表示された損益額が外部利害関係者に対する情報として機能することになる。

このような決算が行なわれる場合に、基礎資料となる原価種類に関して、メロロヴィッツは、以下のように指摘している⁴⁾、

1. どのような観点にしたがって、原価の種類(die Kostenarten)が分類されるべきか？
2. 原価種類別計算がどのように(技術的な業務管理[technischer Verwaltung]・ビジネス簿記[Geschäftsbuchhaltung]・経営決算[Betriebsabrechnung]・副次的簿記[Nebenbuchhaltungen]を共同で作業させる)組織化をしなければならないか？
3. 原価の種類(die Kostenarten)が(経営内部的な記帳システム[innerbetriebliches Aufschreibungswesen]・経営決算の手法的に必要な書類[technologische Unterlagen der Betriebsabrechnung]・数的資料の加工と評価[Verarbeitung und Aufbereitung des Zahlenmaterials]のそれぞれ

れを)どのように個別的に把握すべきであるか？
つまり、原価種類の内容を定めなければならないことが1.の課題で示されているものと考えられる。そして、定められた内容を持つ原価種類の計算が2.の課題で示されているような企業内で行なわれている簿記的な手続きと簿記的な手続きに基づいて作成されたデータをどのように活用されるべきかという課題を提供されることになり、さらに、2.の課題で示されている簿記的な手続きが勘定への記帳手続きを意味しているものと考えれば、原価種類のそれぞれの勘定、例えば、材料費勘定・労務費勘定・経費勘定に記帳乃至計上される基礎データが原価種類別計算プロセスにおいて把握される点をメロロヴィッツが指摘しているものと考えられる。

このような原価種類に関する三つの課題のうち、1.の課題については、製品製造のために消費される材料・製品製造の加工作業に費やされた労働に対する報酬として賃金・生産プロセスに関連している費用項目などが原価種類の内容を形成するものであると考えることが可能であり、したがって、これらの内容に関しては大きな修正・変更はないものと考えることが可能である⁵⁾。

他方、原価種類に関する課題のうち、2.の課題と3.の

Konrad Mellerwicz: „Kosten und Kostenrechnung II Verfahren“ S.234 Verlag Walter De Gruyter 1974

特に、上記の2.における「経営上の原価発生様態(der betrieblichen Kostengebarung)」が意味していることは、企業内における製品生産活動を考えた場合には、この生産活動において消費される材料の評価額としての原価・加工作業に従事した労働に対する評価額としての原価・直接的には製品製造に関わりを持たないが、生産プロセスを維持するために発生する様々な費用項目を原価として認識し、その後、上記の1.に示されているような配賦計算を経て製品製造のために消費されたものとして取り扱われる原価であると考えることが可能である。そして、これら材料費・労務費・経費という三つの項目が「原価種類(die Kostenarten)」を構成しているものと考えられる。

そして、ここで述べられている「コントロールすること」とは原価発生高を減少させるという意味ではなく、原価発生状況を把握することにあると考えられる。なぜならば、単純に、原価発生高を減少させることを意味している場合には、例えば、製品製造のために消費される材料を減少させることを意味しているものと考えられるが製品の品質を維持し、劣化させることを妨げることを想定した場合には、原価額の発生高の増減を単純に実現することではなく、このような製造されている製品の品質を維持することを考慮に入れた「コントロールすること」が必要になると考えられる。

したがって、本稿においては、以下において単純に「原価(die Kosten)」ではなく、以上のような三つの機能を有している概念を表しているものとして「原価種類(die Kostenarten)」という表現を用いる。

3) a.a.O. S.234

4) a.a.O. S.235

5) 原価種類の中で、生産プロセスに関連している費用項目などから構成されている原価種類の中で生産プロセスそれ自体を移動させるために消費される電力に関しては、kw(キロワット)を単位として消費高が測定される。そして、生産プロセスそのものの稼働範囲に大きな変更がない場合には、確かに、生産プロセスに関連している費用項目には修正・変更を内容とする変動が現れないことになる。しかしながら、特に、生産プロセス内で活用されている機械が取り替えられた場合には、機械の取得価額を基礎にして定められる機械に対する保険補償額に変動が現れるものと考えることが可能であり、取り替えられた機械と新たに設置された機械のそれぞれに関する取得原価に大きな異動がある場合には、生産プロセスに関連している費用項目に変動が現れる可能性を考量すべきである。しかしながら、メロロヴィッツが指摘している3.の課題のなかで「経営決算の手法的に必要な書類[technologische Unterlagen der Betriebsabrechnung]」に言及していることは、経営決算が行なわれる一定期間内における企業活動を想定しているもの、つまり、幾つかの経営決算を跨って経済効果を持つ機械の原価種類別計算における取り扱いから除外しているものと考えることが可能であることから、「生産プロセスに関連している費用項目など」に大きな修正・変更がないものと

課題に関しては、原価種類別計算に関連している勘定への記帳手続きに関するものであり、手続上の修正・変更が考慮されなければならないものである。メレロヴィッツによれば、工業統一コンテンツラメン (der Einheitskontenrahmen der Industrie=EKRI) において定められている「40/41 原材料(Material)」に関して「原料原価 (die Stoffkosten) に関しては、勘定グループ (die Kostengruppen) 40と41が計画されており、可燃物材料 (Brennstoffe) とエネルギー (Energie) に関しては、追加的に、勘定グループ411が予定されており、さらに、維持補修 (Instandhaltung) とさまざまな給付 (verschiedene Leistungen) という一つの新しい勘定グループが設けられている」点を指摘しており⁶⁾、勘定グループ40/41が予め定められた項目を網羅しているものではなく、「追加的 (zusätzlich)」に新たな勘定グループを設定される手続きが存在していることを示しているものと考えることが可能である。そして、可燃物材料 (Brennstoffe) とエネルギー (Energie) が製品製造の中で消費される素材とは異なり、製品を形成するものではない素材・原料であると考えられるが、これらを勘定グループ40/41の中に入れることは製品製造プロセスの中で消費される製品を構成しない生産プロセスを稼働させる動力源としてのエネルギーの消費額が原料原価 (die Stoffkosten) に含まれることによって原価種類別計算における消費額を意味するこ

とになり、つまり、消費額が製品製造に関連を持つものとして配賦計算の中で取り扱われるデータとして機能するものと考えることが可能である。

このように製品製造を意味している生産プロセスを稼働させるエネルギーを原価項目に含めることに加えて、生産プロセスを維持するために費やされた維持補修 (Instandhaltung) 作業に関連して発生するものと考えることが可能な原価額を勘定グループ40/41の中に入れることは、また、生産プロセスそのものに対する給付、つまり、維持補修と同様に生産プロセスに関連させられて発生するものとして勘定グループ40/41の中に入れられることは、勘定グループ40/41の中で取り扱われる「原料原価 (die Stoffkosten)」概念が木製加工素材・石製加工素材・金属性加工素材などのような有形・固型な物だけではなく、動力エネルギーの測定額と生産プロセスに対する給付提供の集計額のそれぞれが、原料原価として製品製造原価額に算入されるためには、3. の課題に示されている「経営決算の手法的に必要な書類・数的資料の加工と評価」が整えられていることが必要となる。このような必要書類は原価種類別計算の段階で整えられていると考えられる。なぜならば、有形・固型の原料原価が購入された場合の証拠書類に基づいて2. の課題に示されている「ビジネス簿記と副次的簿記」における記帳手続きが進められているものと考えることが可能なためである⁷⁾。

考えている。

また、メレロヴィッツ自身が、「シュマーレンバッハのコンテンツラメンの作成 (1927年) 以来、安定し完璧な正規のコンテンツラメン (ständig vervollkommneten Normalkontenrahmen) が一般的には勘定システム内に (innerhalb ihrer Kontensystematik) 「原価種類 (Kostenarten) の」勘定クラスを提供しており、このようなコンテンツラメンに基づいて (an Hand deren) 個別的な経営の特殊性を考慮した (unter Berücksichtigung ihrer betriebsindividuellen Sonderheiten) 経営が目的適合的な原価種類の分類を (eine zweckentsprechende Kostenartengliederung) 比較的容易に (relativ leicht) 作成することが可能となる (aufstellen können)」点を指摘しており、工業統一コンテンツラメン (EKRI=der Einheitskontenrahmen der Industrie) の原価分類と工業連盟の共通コンテンツラメン (GKR=Gemeinschaftskontenrahmen) に言及している。(a.a.O. S.235)

EKRI のコンテンツラメンは付表-1・GKR(a.a.O. S.235~6)のコンテンツラメンは付表-2 (a.a.O. S.237) がそれぞれ詳細な内容である。

6) a.a.O. S.238

7) このことは、企業が製品製造に必要な素材を仕入れた場合には、メレロヴィッツが3.の課題において表現している「ビジネス簿記[Geschäftsbuchhaltung]と副次的簿記[Nebenchaltungen]」のうちビジネス簿記の手続きが行なわれている素材勘定に市場価格を基礎にした借方に記帳がなされる。そして、この素材勘定において計上された借方計上額は副次的簿記手続きが行なわれている素材の有高を管理する元帳への記入がなされる。この素材の有高を管理する元帳、すなわち、素材有高帳において素材の増加が素材購入先からの素材の受け取りの確認がなされた後に「受入」として記帳され、素材の減少が製品製造のために生産プロセスへの搬送が行なわれたことが確認された後に「引渡」として記帳される。この素材有高帳に記帳されるデータはメレロヴィッツが2.の課題において表現している「技術的な業務管理[technischer Verwaltung]」の対象と考えることが可能である。つまり、「業務管理[die Verwaltung]」という用語が日常的に繰り返し行なわれている企業活動に関連しているものと考えることが可能である。したがって、製品を完成させるために消費される素材の取引からの受け入れと生産プロセスへの素材の引渡しという活動は一定期間毎に行なわれる場合においても日常的な活動の範囲内にあるものと考えることが可能である。このことから、

したがって、メロヴィッツが提唱している三つの課題は1.の課題が解決された後に、2.の課題が解決され、さらに、3.の課題の解決に至るプロセスとして考えるのではなく、確かに、1.の課題が上記でみたように原価種類の内容が追加的な変更されることになる。そして、2.の課題と3.の課題が素材を取り扱う例から理解できるように原価種類の把握と原価種類別計算との関連性が業務活動としての製品製造プロセスの中でかけ離れたものではないことが理解された。そして、2.の課題と3.の課題の関連性が密接なものあると考えるならば、原価種類別計算を基礎にした振替額が算定されることとなり、この計算結果から得られた原価額が原価種類勘定の貸方から該当する勘定の借方へ振り替えられることになる。

このことに関して、メロヴィッツは「勘定グループ476である事務費(Bürokosten)がさまざまに異なる原価種類が交差しているひとつの原価種類(eine Kostenart)であることが示されており、例えば、郵便原価(Postkosten)、別個に把握されている事務用の材料原価、特に、事務所の賃金・給料と事務用機器の維持補修費が事務費(Bürokosten)」を構成している点を指摘している⁸⁾。すなわち、事務費という原価種類の認識が可能であるが、郵便原価・事務用の材料原価・事務所の賃金・事務用機器の維持補修費という原価種類が含まれている原価種類を把握することが可能になることをしているものと考えられる。

しかしながら、メロヴィッツは「最も理論的な部分に基礎を置いている原価の分類(die Gliederung der Kosten)」⁹⁾として、「賃金原価(Arbeitskosten)・材料原価(Materialkosten)・外部給付原価(Fremdleistungskosten)・人的会社の原価(Kosten der menschlichen

Gesellschaft)・資本原価(Kapitalkosten)」を挙げている¹⁰⁾。そして、このように原価種類が区分されているのは「第一番目の根本原理(das genannten ersten Grundprinzip)」に従ったものであると指摘しており¹¹⁾、つまり、このような原価種類の区分が理論的に確固たるものであることを指摘しているものと考えられる。

さらに、このような原価種類の区分が工業統一コンテナーメン(EKRI=Einheitskontenrahmen der Industrie)において、勘定グループ40/41(Kontengruppe 40 und 41)として材料原価(Materialkosten)、勘定グループ42(Kontengruppe 42)として作業原価(Arbeitskosten)を構成している賃金原価(Lohnkosten)、勘定グループ43(Kontengruppe 43)として給料(Gehalt)、勘定グループ44(Kontengruppe 44)として社会的原価(Soziale Kosten)、勘定グループ45(Kontengruppe 45)として人的会社の原価(Kosten der menschlichen Gesellschaft)、勘定グループ46(Kontengruppe 46)として外部給付原価(Fremdleistungskosten)に区分されており、メロヴィッツは「(理論的な分類が:die theoretischen Gliederung)原価計算の実務に関して決定的なものとなっている」ことを指摘している¹²⁾。

そして、メロヴィッツは「原価種類別計算は、一期間中の財の消費の種類(die Art des Gutsverbrauchs)に関する情報(der Aufschluß)をひきおこすものでなければならない」ことを指摘している¹³⁾。さらに、「情報が生まれることに応じて(demgemäß)、消費されている財の種類に従っている原価の分類(die Aufgliederung der Kosten)が原価種類別計算の根本的な分類原理(das grundlegende Gliederungsprinzip)となっている」ことを指摘している¹⁴⁾。

さらに、メロヴィッツは「原価の把握(die Kost-

「業務管理[die Verwaltung]」という活動が素材有高帳に記帳されているデータを基礎として行なわれる活動であると考えられる。したがって、メロヴィッツが2.の課題として挙げている技術的な業務管理・ビジネス簿記・副次的簿記の組織化されていることが、ここで考察している単純な素材のフローの例から確認可能である。そして、上記に素材有高帳において受け入れられている素材の品質に変化がない場合において仕入単価が異なる場合には、素材の引渡し時点での払い出し単価に評価が行なわれる必要が現れた場合で、メロヴィッツが3.の課題の中での「数的資料の加工と評価[Verarbeitung und Aufbereitung des Zahlenmaterials]」が行なわれることになる。そして、このように加工・評価された素材の払い出し単価が「経営内部的な記帳システム[innerbetriebliches Aufschreibungswesen]」において繰り返し勘定間に計上される振替価格として機能することになる。

8) a.a.O. S.238

9) a.a.O. S.238

10) a.a.O. S.238

11) a.a.O. S.238

12) a.a.O. S.238

13) a.a.O. S.238

14) a.a.O. S.238

nerfassung)と原価の配賦計算(die Kostenverrechnung)の計算技術的な独自性(rechnungstechnische Besonderheiten)が原価種類の区分に(die Gliederung der Kostenarten)重要な影響をおよぼす」ことを指摘している¹⁵⁾。

原価理論は、その考察対象を企業としている。その考察対象となっている企業は自身の外部から様々な給付製造に活用される経済財を購入し、このように調達された経済財に加工作業を施す給付製造活動を行ない、完成された給付を自身の外部に存在している需要先へ提供することから、購買された経済財の価値＋給付製造活動に費やされた価値の合計価値以上の価値を外部へ提供した給付の価値から補償することが求められているものと考えられる。このような調達・製造・販売という領域を企業が持つ存在であり、これらの領域から構成される組織体として企業を捉えることが可能となる。組織体としての企業と原価理論の観点から考察する場合には、調達された経済財に対して施される給付製造活動の領域が考察の対象となるものと考えられる。

したがって、メロヴィッツが言及している原価種類の理論的な、すなわち原価理論的な区分が調達・製造・販売という領域から構成されている企業においてどのような位置を占めているかを、原価種類を勘定として考察した場合には、以下の図表2-1で表されるものと考えられる。

すなわち、図表2-1における原価種類勘定には、原価理論的観点からの①賃金原価(Arbeitskosten)・②材料原価(Materialkosten)・③外部給付原価(Fremdleistungskosten)・④人的会社の原価(Kosten der menschlichen

Gesellschaft)・⑤資本原価(Kapitalkosten)のそれぞれが位置することになる。つまり、これら五つの原価種類が勘定形態で表現される場合には、原価種類勘定の貸方計上額が借方計上額を基礎にして定められることになる。つまり、メロヴィッツが指摘している「数的資料の加工と評価[Verarbeitung und Aufbereitung des Zahlenmaterials]」が実施されたことになる。そして、原価種類勘定の貸方計上額は給付製造勘定の借方に計上される金額となる。このような異なる勘定間において振替手続き(das Überweisungsverfahren)が実施されることを意味しており、給付製造勘定の借方側からみた場合には、原価種類勘定の貸方計上額を給付製造勘定の借方計上額の根拠として捉えることが可能であり、つまり、給付製造勘定の借方計上の原因と捉えることが可能となる。反対に、原価種類勘定の貸方側からみた場合には、給付製造勘定の借方計上額が原価種類勘定の貸方計上額を原因とする結果として捉えることが可能である¹⁶⁾。

このような異なる勘定間において成立する「因果関係(die Beziehung zwischen Ursache und Wirkung)」は原価種類勘定・給付製造勘定間にみられ、給付製造勘定・給付完成勘定間にもみられることになる。したがって、原価種類勘定において「数的資料の加工と評価[Verarbeitung und Aufbereitung des Zahlenmaterials]」が実施された結果としての計上額を精確に把握することは、図表2-1で示されている勘定システムにおいて原価種類勘定に後続する位置にある給付製造勘定・給付完成勘定のそれぞれの計上額に影響を及ぼすことを意味すると考えることが可能である。そして、原価理論的な原価種類の区分が工業統一コンテンツラメン(EKRI=

図表2-1

原価種類勘定		給付製造勘定		給付完成勘定	
給付製造勘定 . . .		原価種類勘定 . . .	給付完成勘定 . . .	給付製造勘定 . . .	

15) a.a.O. S.238

16) 図表2-1にみられるように、原価種類勘定の貸方計上額を借方計上額の根拠としている給付製造勘定は、この給付製造勘定の貸方計上額が給付完成勘定の借方計上額の根拠として捉えることが可能となる。つまり、原価種類勘定と給付製造勘定との間で見られた振替プロセスが給付製造勘定と給付完成勘定との間においても成立することになる。そして、給付完成勘定の借方側からみた場合には、給付製造勘定の貸方計上額を給付完成勘定の借方計上額の根拠として捉えることが可能であり、つまり、給付完成勘定の借方計上の原因と捉えることが可能となる。反対に、給付製造勘定の貸方側からみた場合には、給付完成勘定の借方計上額が給付製造勘定の貸方計上額を原因とする結果として捉えることが可能である。

Einheitskontenrahmen der Industrie)における原価種類を区分する場合に決定的なものとして、つまり、実務的な原価種類の区分を行なう場合に決定的な影響を持つもの、さらに理論的な根拠を与えているものと考えることが可能となる。

ここで、メレロヴィッツが言及している「事務費(Bürokosten)」について図表2-1に基づいて勘定システムの観点から検討する。つまり、原価種類としての事務費が「①郵便原価(Postkosten)、②別個に把握されている事務用の材料原価、特に、③事務所の賃金・給料と④事務用機器の維持補修費」から構成されていることが指摘されていることから、勘定システムにおいては、図表2-1において給付製造勘定の位置に事務費勘定が位置されていなければならない。

図表2-2における原価種類諸勘定は①～④の原価種類を意味しており、この①～④のうち③の事務所の賃金・給料が勘定で表された場合には、勘定システムにおける原価種類諸勘定の位置を占めることになる。このことは図表2-2における原価種類諸勘定の内訳を意味するものとして括弧付きで示している。

給付製造勘定に位置している事務費勘定は、事務所には事務用機器が設置されており、この事務用機器を活用する従業員がおり、事務作業を行なううえで消費される

事務用の材料が用意されており、事務用機器を維持補修する仕事があること、さらに事務所で作成された作業が完了した給付を需要者に提供する際の発生するものとしての郵便原価(Postkosten)が含まれていることがメレロヴィッツによって想定されている。これら想定されている内容については①～④の原価種類において発生・消費額が把握されることになる。この把握された発生・消費額は①～④の原価種類に対応して設けられている勘定の借方に計上される。その理由は、特に、事務所において事務用機器を活用して給付製造を行なっている従業員に対する賃金・給料の支払いが行なわれていることを原因として事務所の賃金・給料勘定の借方には、その支払われた内容を結果するものとしての記帳が行なわれる¹⁷⁾。

そして、この事務所の賃金・給料勘定の借方計上額が図表2-2における給付完成勘定の借方に振り替えることを目的としている貸方計上額を定める根拠となる。さらに、ひとつ事務所の賃金・給料勘定について検討されたこのような勘定間における記帳・計上プロセスが①～④の原価種類を反映している原価種類諸勘定にも当てはまるものとなり、給付完成勘定の借方に振り替えることを目的とした貸方における記帳・計上が行なわれることになる。

この給付完成勘定の借方計上額は、給付需要者に給付が提供された時点で貸方に記帳・計上される金額の根

図表2-2

原価種類諸勘定 (事務所の賃金・給料勘定)	事務費勘定		給付完成勘定	
事務費勘定 . . .	原価種類勘定 . . .	給付完成勘定 . . .	事務費勘定 . . .	

17) 図表2-2に設置されている事務所の賃金・給料勘定の借方計上額の把握根拠・原因となっているのは、従業員に対する賃金・給料の支払いが行なわれたことである。そして、その支払額は、企業が行なう取引のうち費用の発生として認識されるものであり、費用の発生は賃金・給料勘定の借方に記帳・計上されるものであるが、その支払いが例えば現金で行なわれている場合には、現金勘定の貸方に記帳・計上されることになり、資産の減少として認識されるものである。このような費用の発生・資産の減少として認識される取引は「ビジネス簿記[Geschäftsbuchhaltung]」の領域で把握される。つまり、原価種類を反映した勘定への記帳・計上が行なわれない取引である。しかしながら、支払勘定である現金勘定と賃金・給料勘定との勘定間において成立する「因果関係(die Beziehung zwischen Ursache und Wirkung)」から把握された取引を意味するものである。そして、ここでの賃金・給料勘定の借方計上額が図表2-2に設置されている原価種類である事務所の賃金・給料勘定の借方に記帳・計上されるためには、賃金・給料勘定の貸方に記帳・計上がなされなければならないことになる。つまり、支払い取引を取り扱っている賃金・給料勘定と原価種類である事務所の賃金・給料勘定との勘定間において「因果関係(die Beziehung zwischen Ursache und Wirkung)」が成立していることが確認される。このように、異なる勘定間において成立している「因果関係(die Beziehung zwischen Ursache und Wirkung)」がビジネス簿記(Geschäftsbuchhaltung)の領域と原価種類別計算(die Kostenartenrechnung)の領域を跨って成立することを意味しており、すなわち、これら二つの計算領域が組織化されたものであることを示していると考えられる。

拠・原因となる。そして、ここでの給付需要者が給付を製造している事務所が所属している企業の別の部門に提供する場合とそうではない、すなわち、独立した全く別の企業に給付提供が行なわれる場合が想定可能である。後者の場合には製品製造プロセスを経て完成させられた製品が需要者に提供されることが当てはまることになる。しかしながら、前者の場合には、事務所で完成させられた給付を新たな給付製造のために消費するものとするプロセスが存在していることが考えられる。

このような事務所において完成された給付を消費することによって新たに異なる給付製造が実現する場合には、「事務費(Bürokosten)」が図表2-2にみられるような位置を占めるのではなく、図表2-1にみられる原価種類勘定の位置を占めることになる。そして、これまでみてきたような異なる勘定間における「因果関係(die Beziehung zwischen Ursache und Wirkung)」が成立すること想定される。すなわち、ひとつの原価種類が原価理論的に把握される、例えば、「原料原価(die Stoffekosten)」のような単一の経済財から構成させる原価種類に限定されるものではなく、幾つかの原価種類から構築されている原価種類が想定されなければならないことを意味している。

このことに関して、メロヴィッツは「原価負担者—原価種類方法(die der Kostenträger-Kostenartenmethode)に従った経営内部的な給付が決算されると、その原価が一期間内において2回簿記の原価クラス(die Kostenklasse der Buchhaltung zweimal)が続けて処理される(durchlaufen)、つまり、第一に(einmal)(材料・賃金・さまざまな共通原価及びその他の原価が)単純な原価種類(einfache Kostenarten)として処理され、次に(zum anderen)組み立てられている原価(zusammengesetzte Kosten)として処理される」点を指摘している¹⁸⁾。さらに続けてメロヴィッツは「単純な原価種類でもってまとめて構成されている原価(die zusammengesetzten Kosten)が単純な原価に総額(die Gesamthöhe der einfachen Kosten)によって明らかにされる(ausgewiesen würden)場合、・・・(中略)・・・このような計算技術的な

観点が、工業統一コンテンラーメンにおける単純な原価から構成されている原価を切り離し、・・・(中略)・・・工業統一コンテンラーメンのクラスの勘定グループのシステム(die Kontengruppensystematik)が情報(der Aufschluß?)を得ている」点を指摘している¹⁹⁾。

つまり、上記の「事務費(Bürokosten)」で考察したように異なる勘定間における「因果関係(die Beziehung zwischen Ursache und Wirkung)」から構築される振替手続き(die Überweisungsverfahren)が原価負担者—原価種類方法(die der Kostenträger-Kostenartenmethode)と呼ばれる点が明らかにされているものと考えられる。そして、振替手続きが進められるなかでは勘定への計上額が振り替えられるだけでなく、情報伝達が実現しているものと理解することが可能となり、確かに、付表-1：工業統一コンテンラーメン(EKRI=der Einheitskontenrahmen der Industrie)の原価分類において40~46の原価種類は、40/41が原材料(Material)、42が賃金(Lohn)、43が給与(Gehalt)、44が社会的原価(Sozialkosten)、45が税金・公課・保険などの掛け金(Steuern, Abgaben, Beiträge)、46がさまざまな原価(Verschiedene Kosten)であり、メロヴィッツが指摘している原価理論的な区分である「賃金原価(Arbeitskosten)・材料原価(Materialkosten)・外部給付原価(Fremdleistungskosten)・人的会社の原価(Kosten der menschlichen Gesellschaft)・資本原価(Kapitalkosten)」²⁰⁾とほぼ符合するものである。そして、このように原価計算を実施するうえで指針となるコンテンラーメンにおける原価分類が原価理論的な原価種類の区分を基礎とすることを、メロヴィッツは「第一番目の根本原理(das ersten Grundprinzip)」に従っているものと述べている²¹⁾。

さらに、付表-2：工業連盟の共通コンテンラーメン(GKR=der Gemeinschaftskontenrahmen industrieller Verbände)の原価分類における「47 賃借料(Mieten)・交通費(Verkehrskosten)・事務費(Bürokosten)そして広告費(Werbekosten)」には「事務費(Bürokosten)」が含まれているが、付表-1：工業統一コンテンラーメン(EKRI=der Einheitskontenrahmen der Industrie)の原

18) a.a.O. S.240

19) a.a.O. S.240

20) a.a.O. S.238

21) a.a.O. S.238

価分類における47は事務所に関連のある原価種類としての「商品などの発送運送料と運送保険(Ausgangsfrachten und Transportversicherung)」・「その他の販売の特殊個別原価(Sonstige Sondereinzelkosten des Vertriebes)」を含んでいることから付表一2：工業連盟の共通コンテナラメン(GKR=der Gemeinschaftskontenrahmen industrieller Verbände)の原価分類における「特殊個別原価(Sodereinzelkosten)」とはほぼ同義であると考えることが可能である。そして、この「特殊個別原価(Sodereinzelkosten)」は「事務費(Bürokosten)」でみたように幾つかの原価種類から構成されていることから確かにコンテナラメンにおける原価分類に挙げられている原価種類であるが、原価理論的な原価種類とは異なる原価種類であり、その根拠として「原価負担者-原価種類方法(die der Kostenträger-Kostenartenmethode)」が挙げられていたが、メレロヴィッツは配賦計算技術的観点から(Verrechnungstechnischer Gesichtspunkt)の区分であるとしている²²⁾。48がカルクラチオンの勘定科目(Kalkulatorische Posten)であり、(区分原理1に応じた、すなわち、原価理論的に根拠を求めることができる)資本原価の主たる勘定グループ(überwiegend Kontengruppe der Kapitalkosten [entsprechend dem 1. Gliederungsprinzip])であるとしている²³⁾。49が(共通原価-給付から)構成されている原価(Zusammengesetzte Kosten [Gemeinkosten-Leistungen])であり、この区分の根拠が47の特殊個別原価(Sodereinzelkosten)と同様に

配賦計算技術的観点にあるとしている²⁴⁾。

この工業統一コンテナラメン(EKRI=der Einheitskontenrahmen der Industrie)の原価分類における47の特殊個別原価(Sodereinzelkosten)と49の(共通原価-給付から)構成されている原価(Zusammengesetzte Kosten [Gemeinkosten-Leistungen])は前述した「事務費(Bürokosten)」の算定プロセスにおいて複数の原価種類を加算し、この加算された合計額を給付完成額として事務所で作成された給付の需要者への提供額としていた。つまり、複数の原価種類から構成される原価種類である「事務費(Bürokosten)」の金額算定は加算カルクラチオン(die Zuschlagskalkulation)が実施されたことを意味している。このことを勘定システムにおいて図示すると以下の図表2-3になる。

つまり、図表2-1においてみたように、原価種類勘定・給付製造勘定・給付完成勘定の勘定システムにおける配置を示すことが可能となった。そして、「事務費(Bürokosten)」が幾つかの原価種類から構成されている給付製造勘定の性格を持つものと考えた場合には、図表2-1における給付製造勘定の位置を占めることになると考えることが可能であり、上記図表2-3のように示される。このことは、事務費勘定の計算対象としているものが事務所という場所であり、この場所という概念が給付を製造している場所に当てはめる場合には生産プロセスが該当することになる。したがって、給付製造勘定

図表2-3

原価種類諸勘定		給付製造勘定		給付完成勘定	
材料勘定		材料勘定 . . .	給付完成勘定 . . .	給付製造勘定 . . .	
	給付完成勘定 . . .	賃金・給料勘定 . . .		事務費勘定 . . .	
	事務費勘定 . . .				
賃金・給料勘定		事務費勘定			
	賃金・給料勘定 . . .	材料勘定 . . .	給付完成勘定 . . .		
	事務費勘定 . . .	賃金・給料勘定 . . .			

22) a.a.O. S.239

23) a.a.O. S.239

24) a.a.O. S.239

が計算対象を製造プロセス・事務所という場所とすることから、原価種類諸勘定を構成している材料勘定と賃金・給料勘定からの振替額を給付製造勘定と事務費勘定のそれぞれの借方に記帳・計上することになる。

これら材料勘定と賃金・給料勘定における貸方計上額は、製造給付勘定・事務費勘定が計算対象としている生産プロセス・事務所におけるそれぞれの給付製造活動を実施する中で消費された材料と発生した賃金・給料を意味している。そして、材料勘定が製品製造の費やされる材料だけを取り扱うのではなく、前述したように材料勘定の貸方から事務費勘定の借方への振替手続きがみられることからさまざまな使用目的を持った材料を取り扱っているものと考えることが可能である。そして、事務費勘定の貸方には製造完成勘定に振り替えられるべきデータが計上されている。この点に関して、メレロヴィッツは「加算カルクラチオンの経営において(in Zuschlag-skalkulationsbetrieben)、原料と賃金は原理的には個別原価と共通原価に区分される。この点で、事後カルクラチオンの観点が原価負担者における加算可能性に従った区分を明らかにしている。(個別原価は原価負担者に直接加算可能であり、これに対して、共通原価は原価場所を迂回してのみ加算可能となる)」と指摘している²⁵⁾。

つまり、原価種類としての材料勘定と賃金・給料勘定の貸方には、給付製造が完了した時点で実施可能となる事後カルクラチオン(die Knackkalkulation)が行なわれた場合、事務費を取り扱う中で現れてきた原価種類が給付完成との関連性を考える場合に根拠となる「原価負担者—原価種類方法(die der Kostenträger-Kostenartenmethode)」に基づいた場合に、図表2-3にみられるような原価種類である材料勘定の貸方計上額が給付製造勘定の借方と事務費勘定の借方のそれぞれに振り替えられる二つの部分から構成されており、給付製造勘定の借方への振替部分が個別原価(die Einzelkosten)と事務費勘定の借方への振替部分が共通原価(die Gemeinkosten)として認識可能となる。特に、個別原価(die Einzelkosten)が原価種類勘定→給付製造勘定→給付完成勘定というプロセスを経ることになり、このプロセスの特性が直接加算可能なことであり(direkt zurechenbar)、他方、共通原価(die Gemeinkosten)が給付を製造

している生産プロセスを計算対象としている給付製造勘定ではなく、給付を製造していない事務所を計算対象としている事務費勘定へ振り替えられている部分として考えることが可能であり、この事務費勘定の借方に振り替えられた金額が同じく給付完成勘定の借方への振り替えを目的とした貸方計上額の基礎データとして機能することになり、この給付完成勘定の借方計上額は給付製造勘定の貸方計上額と事務費勘定の貸方計上額であり、これら二つの勘定からの振替額を構成しているものの一部に原価種類としての材料勘定と賃金・給料勘定があり、これら材料費と賃金・給料が給付完成勘定からみた場合には、給付製造勘定と事務費勘定のそれぞれが計算対象としている生産プロセス・事務所に共通の経済的な効果を持つことから共通原価(die Gemeinkosten)として認識されるものと考えられる。そして、この共通原価(die Gemeinkosten)は原価種類勘定→給付製造場所勘定→給付完成勘定というプロセスを経ることになり、「原価場所を迂回してのみ加算可能となる(nur auf dem Umweg über die Kostenstellen zurechenbar sind)」という特性を持つことになる。

原価計算期間は、一ヶ月である。つまり、図表2-3における勘定システムを構成している給付完成勘定の借方計上額から給付製造勘定・事務費勘定のそれぞれの貸方計上額へ、さらに、給付製造勘定・事務費勘定のそれぞれの借方計上額から原価種類勘定である材料勘定と賃金・給料勘定のそれぞれの貸方計上額までを跡付ける(nachträglich rechnen = die Retrorechnung)ことが可能であり、事後カルクラチオン(die Nachkalkulation)が給付完成時点からそれほどの時間の経過を経ていない時点で実施することが可能であり、給付製造が完了した直後に、原価種類勘定である材料勘定と賃金・給料勘定の借方に記帳・計上が行なわれていない場合、つまり、購買された材料に対する決済が行なわれていない場合でも材料の個別原価・共通原価の区分・配分を算定することが可能となり、給付製造を行なっている生産プロセスにおいて従事している人に対する賃金・給料と事務所における給付製造活動に従事している人の対する賃金・給料のそれぞれが支払われていない場合でも、賃金・給料の個別原価・共通原価の区分・配分を算定することが可能と

25) a.a.O. S.239

なる。つまり、原価種類である材料勘定と賃金・給料勘定における事後的な意味ではあるが配賦計算が実現されていることになる。

これらの点に関して、メロヴィッツは「計算技術的な観点(rechnungstechnische Gesichtspunkte)は、原価種類の区分(die Kostenartengliederung)に影響を及ぼすことが可能であり、原価場所計算乃至原価負担者計算の純粋な観点に従って原価種類の詳細な区分が構成される」ことを指摘している²⁶⁾。すなわち、**図表 2-3**において原価種類勘定→給付製造(場所)勘定→給付完成勘定という振替手続きが行なわれることは加算カルクラチオン(die Zuschlagskalkulation)が機能しなければならないことを意味し、給付完成勘定→給付製造(場所)勘定→原価種類勘定という逆行計算(die Retrorechnung)が行なわれることは事後カルクラチオン(die Nachkalkulation)が機能しなければならないことを意味している。このように二つのカルクラチオンが機能させられるためには**図表 2-3**におけるすべての勘定に計上されているデータが異なる勘定間における「因果関係(die Beziehung zwischen Ursache und Wirkung)」を基礎にしているものと考えられなければならない、つまり、原価種類勘定→給付製造(場所)勘定の振替プロセスは振替額が同額であることを意味しているだけではなく、データが伝達されていることを意味内容とする情報伝達を実現されたことをも意味していると考えられる。このようなカルクラチオンが機能が機能していることを根拠として原価種類が区分されることが「計算技術的な観点(rechnungstechnische Gesichtspunkte)」にしたがっているものとし、メロヴィッツは「第二番目の根本原理(das zweiten Grundprinzip)」としている²⁷⁾。

26) a.a.O. S.240

27) a.a.O. S.240

28) a.a.O. S.240

1) メロヴィッツは、「経営において発生している全ての原価が、期間計算である原価種類計算において(in der Kostenartenrechnung)把握されている。個々の原価の種類原価構成(Kostenstruktur)・原価の業務上の発生(Kostengebarung)・経営に関する意味に関する詳しい情報を提供している原価の種類を原価負担者に(den Kostenträgern)に個別に追加されなければならない原価を個別に考えることが可能となることに意義がある。・・(中略)・・原価の種類別計算(die Kostenartenrechnung)が原価発生場所(die Kostenstellen)と原価負担者(der Kostenträger)に原価配賦計算の経過(die Vorgänge)の全てに関する根拠(die Grundlage)を構築する。」ことを指摘している。(a.a.O. S.235)

つまり、第2節において原価発生場所に原価種類を集計すること、原価負担者に原価種類を集計することという二つの集計プロセスを原価計算の内容と考え、このような集計プロセス・計算プロセスが、特に、**図表 2-3**で示されている勘定システム内で設置されている原価種類勘定・給付製造勘定・給付完成勘定の三つの勘定が「因果関係(die Beziehung zwischen Ursache und Wirkung)」を基礎として結びつけられており、計算手続き的には「配賦計算(die Verrechnung)」が実施されることに意義があることを確認した。

そして、メロヴィッツは「第三番目の根本原理(das drittes Grundprinzip)」として「総原価の合計内での原価構成の意義にしたがって分割するもの(die Aufteilung nach der Bedeutsamkeit der Kostenelemente innerhalb der gesamten Kostensumme)」、「原価種類の第4番目の区分原理(das vierte Gliederungsprinzip der Kosten)」として「個々の原価財の利用目的(der Verwendungszweck der einzelnen Kostengüter)」をそれぞれ挙げている²⁸⁾。

第3節. 原価情報伝達手段の種類と機能

原価種類を把握する場合、「賃金原価(Arbeitskosten)・材料原価(Materialkosten)・外部給付原価(Fremdleistungskosten)・人的会社の原価(Kosten der menschlichen Gesellschaft)・資本原価(Kapitalkosten)」といった原価理論的な分類を基礎とする原価計算を実施するうえで指針となるコンテンラーメンにおける原価分類に基づいて実施すべきであることを第2節で考察した。

原価種類を把握することの目的は、経営決算を精確に実施することにあることがメロヴィッツによって指摘されている。決算手続きを一定期間における企業の業績を損益額で測定・評価するものと考え、経営決算(die Betriebsabrechnung)の場合は、**図表 2-3**で示されている勘定システム内で設置されている原価種類勘定・給付製造勘定・給付完成勘定の三つの勘定原価種類を構成している材料勘定と賃金・給料勘定を考えた場合には、材料勘定においては繰り越されている材料の有高を定めること、賃金・給料勘定において原価計算期間内における消費額を把握すること、給付製造場所である生産プロセスが原価計算期間内での給付完成数量を把握し、

この生産プロセスにおける加工作業が途中である数量を定め、この定められて数量を翌原価計算期間へ繰り越す手続きを進める、給付完成勘定において完成させられた給付が、その需要者に提供された数量と将来において提供される数量の把握が実際することと考えることが可能である。

このように原価種類が「経営決算(die Betriebsabrechnung)」を実施する中で機能することによって、メレロヴィッツは「原価種類(die Kostenarten)が経営収益と(mit den betrieblichen Erträgen)貸借対照表的な損益計算の基礎(die Grundlage der bilanziellen Gewinn- und Verlustrechnung)とを併せて構築する(zusammen bilden)ことになる・・・(中略)・・・原価種類(sie=die Kostenarten)が経営成果を見積もること(die Ermittlung)と価値判断(Beurteilung)のためには不可欠なものとなる²⁾」ことを指摘している。

原価種類を把握することが以上のような「経営決算(die Betriebsabrechnung)」を目的としたものと考えることが可能であるが、メレロヴィッツは「原価種類計算(die Kostenartenrechnung)は三重の機能(eine dreifache Funktion)」を持つとして以下の三点を明らかにしている³⁾。

1. 原価発生原則に従った(gemäß dem Verursachungsprinzip)原価発生場所(Kostenstellen)と原価負担者(Kostenträger)の配賦計算に関する基盤(das Ausgangsbasis)となる。
2. 経営上の原価発生態様(der betrieblichen Kostengebarung)をコントロールすることになる。
3. 損益計算(die Gewinn- und Verlustrechnung)の基礎となる。

つまり、これら3点が原価種類計算を基礎として配賦計算(die Verrechnung)・コントロール(die Kostenkontrolle)・損益計算(die Gewinn- und Verlustrechnung)が精確に実施されることになると考えることが可能である。そして、

メレロヴィッツは「原価種類別計算(die Kostenartenrechnung)は計算システム(Rechnungswesen)のほぼ全ての部分と密接な関連(enge Beziehungen)を持っている」点を指摘している⁴⁾。そして、原価種類別計算に対して図表2-3において給付製造勘定として考察している「事務費(die Bürokosten)」の場合、幾つかの原価種類を活用して給付を製造している事務所を計算対象としているものと考え、この事務所を原価発生場所(die Kostenstellen)と考えることが可能であった。そして、事務費勘定の借方計上額は原価種類である材料勘定と賃金・給料勘定のそれぞれの貸方計上額であった。

この事務費勘定の借方計上額は事務所で製造された給付が完成させられ需要側を計算対象とする給付完成勘定への振替額を算定するために加算カルクラチオンが機能させられていることを基礎にして算定されていることを考察した。さらに、材料勘定と賃金・給料勘定の二つの勘定の貸方計上額は、事後カルクラチオンを機能させることによって、給付製造勘定→給付完成勘定という振替プロセスを経過する個別原価と給付製造勘定→生産プロセスとは異なる給付製造場所→給付完成勘定という振替プロセスを経過する共通原価との区分を行うことが可能となることを考察した。しかしながら、メレロヴィッツは「原価発生場所計算(die Kostenstellenrechnung)は単に経営決算に関するものであり、加算カルクラチオンを用いている経営の場合には事後カルクラチオンに関しては間接的な意義を持つものである」ことを指摘しており⁵⁾、すなわち、原価種類計算が原価発生場所計算よりも密接に関連を持つ計算領域が多いことを示している。

そして、メレロヴィッツは「原価種類(die Kostenart)が計算システムの極めて多くの部門を関っていることから、部門化されている計算システムにおける(in einem arbeitsteiligen Rechnungswesen)実情に即した適切な配賦計算(sachgemäße Verrechnung)が、スムーズな作業経過の前提(Voraussetzung eines reibungslosen

2) a.a.O. S.234

3) a.a.O. S.234

4) a.a.O. S.242

ただし、ここでメレロヴィッツが「全ての部分(alle Zweige)」としている内容は、営業簿記(die Geschäftsbuchhaltung)・経営決算(die Betriebsabrechnung)・事後カルクラチオン(die Nachkalkulation)・賃金簿記(die Lohnbuchhaltung)・材料簿記(die Materialbuchhaltung)・設備簿記(die Anlagenbuchhaltung)である。

5) a.a.O. S.241

Arbeitsablaufes)を解決することになる組織的な課題(ein organisatorisches Problem)となっている」点を指摘しており⁶⁾、原価種類を含んだ勘定システムを考察する場合、以下の図表3-1で表されるものと考えられる。この図表3-1における「営業簿記(die Geschäftsbuchhaltung)」に関して、メレロヴィッツは「外部的な決算において、・・・(中略)・・・法律上許容されている編成替えしたがって構築され、費用の側面が総括され決算される(Zusammenfassungen und Saldierungen die Seite der Aufwendungen)」ものであることを指摘している⁷⁾。つまり、「取引・・・①・・・」で示されている賃金支払額・材料購入額・設備取得額を原因として賃金発生額・材料増加額・設備計上額を結果とする外部取引を取り扱っている。そして、賃金に関してはその支払額が費用として認識され、認識された費用額が損益計算において収益項目と対応させられることによって利益額を定めることになる。「取引・・・②・・・」で示されている賃金簿記振替額は、給付完成勘定の振り替えられている給付完成数量に含まれているものとして計算されている賃金額が「取引・・・③・・・」において給付完成勘定の借方計上額を原因として賃金簿記の貸方計上額を結果とする「因果関係(die Beziehung zwischen Ursache und Wirkung)」から把握されている金額である。そして、この「取引・・・

②・・・」も同様に「因果関係(die Beziehung zwischen Ursache und Wirkung)」を基礎にして、つまり、賃金簿記の借方計上額を原因として営業簿記の貸方計上額を結果とすることが想定される取引額を意味しており、つまり、「事後カルクラチオン(die Nachkalkulation)」を機能させることによって定められる。したがって、営業簿記において賃金支払額・賃金発生額が取り扱われているが、賃金消費額として把握される原価種類は外部的な決算から取り除かれるものである。なぜならば、賃金消費額は上でみたように「事後カルクラチオン(die Nachkalkulation)」を機能させて計算的に把握される原価額であり、この賃金消費額それ自体は給付完成額を定める基礎データの役割を持つものであり、図表3-1における営業簿記勘定では賃金支払額と賃金消費額を加えたものが賃金発生額を構成することになる⁸⁾。

また、「取引・・・①・・・」で示されている材料購入額を原因として材料増加額を結果とする外部取引を取り扱っている。材料購入額が例えば「材料の単価×材料購入数量」の計算プロセスから把握されている場合に、材料の受入欄と引渡欄を備えている元帳形式を持ち材料のフローを計算対象としている材料有高帳である「副次的簿記(die Nebenbuchhaltung)」が活用されているものと考えられる。この材料有高帳における受入欄には計算プロセ

図表 3-1

営業簿記		原価種類勘定		給付完成関連勘定	
賃金発生額 ・①・	賃金支払額 ・①・	賃金簿記		賃金簿記 ・③・	
材料増加額 ・①・	材料購入額 ・①・	営業簿記振替額 ・②・	給付完成関連勘定 ・③・	材料簿記 ・③・	
設備計上額 ・①・	設備取得額 ・①・	材料簿記		設備簿記 ・③・	
	賃金簿記振替額 ・②・	営業簿記振替額 ・②・	給付完成関連勘定 ・③・		
	材料簿記振替額 ・②・	設備簿記			
	設備簿記振替額 ・②・	営業簿記振替額 ・②・	給付完成関連勘定 ・③・		

6) a.a.O. S.243

7) a.a.O. S.242

8) つまり、賃金支払額が例えば現金での賃金が支払われている場合には、この現金支出額を原因として賃金支払額を結果とする「因果関係(die Beziehung zwischen Ursache und Wirkung)」が成立することを意味する。しかしながら、原価計算期間と給料計算期間が異なることから賃金消費額のうち当該原価計算期間と同じ暦日の月で支払われる金額は一致しないためである。

この点に関しては、拙著：「原価計算の基礎」(森山書店2006年4月28日発行)第3章 第1節 労務費の把握P.57～73を参照されたい。

ス「材料の単価×材料購入数量」を構成している材料の単価は材料の供給側から提供された市場価格であり、引渡欄には材料が消費される給付製造場所に提供する材料の引渡し数量が把握され、材料の単価に関しては、材料の品質に変動がないが市場価格が変動している場合には、材料有高帳において材料引渡し単価の評価が行なわれなければならない。そして、元帳形式を持っている材料有高帳に備えられている残高欄に給付製造場所に提供されていない材料の数量が把握されており、材料の市場価格を基礎にして把握されている単価から「材料の単価×材料購入数量」の計算プロセスを活用して翌原価計算期間に繰越される材料の有高が定められる。そして、給付製造場所に提供する材料の引渡高と翌原価計算期間への繰越高の合計金額から前原価計算期間からの繰越高を差し引いた金額が当該月の材料購入合計額と一致することになる。

「取引・・・①・・・」で示されている設備取得額を原因として設備計上額を結果とする外部取引を取り扱っている設備簿記では、取得された設備が幾つかの年度を跨ってその経済効果をもたらすものであり、且つ、高額な設備である場合には損益計算の平準化を目的としている減価償却の手続きが適用されることになる。このような設備簿記に関して、メレロヴィッツは「カルクラチオンの減価償却の金額(die Höhe der kalkulatorischen Abschreibungen)が原価計算と結び付けられていることに意義がある」⁹⁾点を指摘している。

給付製造場所に設置される設備の場合、原価種類としての材料勘定と賃金・給料勘定とは異なり、給付完成勘定の借方への振替額を基礎にして「事後カルクラチオン(die Nachkalkulation)」を機能させることによって「個別原価(die Einzelkosten)と共通原価(die Gemeinkosten)」の区分が可能となる原価種類を構成するものではない。給付製造を目的として購入された設備項目に含まれる機械・機器は極端な場合には給付製造がまったく行なわれていない状況においても原価額としての減価償却額が設備簿記勘定の借方に計上されることになる。このように設備簿記勘定の借方計上額を基礎にして給付製造勘定・給付完成勘定のいずれかに振り替えられる貸方計上額が定められる。反対に、設備項目に含まれる機械・機器が

その稼働能力100%の下で給付製造が実施された場合において把握される原価発生額には、設備の購入額を基礎にして経済的な効果が及ぶ期間に計算され配分される設備項目の償却額であり、「事後カルクラチオン(die Nachkalkulation)」を機能させることなく、「個別原価(die Einzelkosten)と共通原価(die Gemeinkosten)」の区分が必要となる場合には「事前カルクラチオン(die Vorkalkulation)」を機能させることによってこの区分が可能となる原価種類となる。

このように原価種類である賃金を取り扱っている賃金簿記における支払額・消費額の把握プロセスと材料簿記における購入額・消費額の把握プロセスと設備簿記における減価償却額のカルクラチオンの取り扱いが異なることから図表3-1において示されている営業簿記を一括して勘定システム内で原価種類勘定よりも前に位置させるのではなく、以下の図表3-2にみられるように営業簿記においても賃金簿記・材料簿記・設備簿記という三つの計算領域を区分する必要がある。そして、原価種類別計算(die Kostenartenrechnung)が行なわれる以前に営業簿記、すなわち、企業の外部に存在している材料の供給先・労働の提供者または労働提供グループからの労働提供先・設備の設置または構築担当者への決済を計算対象とする計算領域が明確にされる必要があると考えられる。

したがって、賃金の取り扱いに関しては、原価種類勘定を構成している賃金簿記における貸方記帳・計上額である「取引・・・③・・・」は原価計算期間内で消費された賃金額を意味している。「取引・・・②・・・」は貸方計上額を基礎にして賃金の支払いを計算対象とする営業簿記を構成している賃金簿記への振替手続きが行なわれることになる。そして、この営業簿記・賃金簿記の借方に記帳・計上される原価種類・賃金簿記からの振替額は、損益計算が実施される時点で損益勘定に振り返られるべき金額を意味することになる。したがって、図表3-2における営業簿記・賃金簿記の借方には図表3-1の営業簿記・賃金簿記の借方に記帳・計上されている「取引・・・①・・・」は示されていない。このことは原価種類・賃金簿記において賃金消費額が把握されていることを意味し、この把握された賃金消費額が営業簿記・賃金

9) a.a.O. S.243

図表 3-2

営業簿記 賃金簿記		原価種類勘定 賃金簿記		給付完成関連勘定	
賃金発生額 ・①・	賃金簿記振替額 ・②・	賃金簿記振替額 ・②・	給付完成関連勘定 ・③・	給付製造勘定 ・③・	
				[賃金簿記]	
				[材料簿記]	
				[設備簿記]	
材料簿記		材料簿記			
材料増加額 ・①・	材料簿記振替額 ・②・	材料簿記振替額 ・②・	給付完成関連勘定 ・③・		
設備簿記		設備簿記			
設備計上額 ・①・	設備取得額 ・①・	設備簿記振替額 ・②・	給付完成関連勘定 ・③・		
	設備簿記振替額 ・②・				

※図表 3-1 とは異なり、上記給付完成勘定の借方計上は、本来、給付製造合計額が計上されなければならない。この場合、賃金簿記・材料簿記・設備簿記のそれぞれ振替額が給付製造合計額の内訳となる。

簿記に振り替える目的は損益計算の基礎データを作成したことを意味すると考えることが可能である。営業簿記と原価種類の二つの計算領域を構成している同じ勘定名である賃金簿記の記帳・計上内容が持つ目的が異なることが明らかとなっている。そして、この異なる目的を達成するためには、「取引・・・③・・・」において「事前クラチオン(die Vorkalkulation)」が機能させることによって把握された賃金額が消費額を意味し、この消費額が「取引・・・②・・・」によって支払われるべき金額を示すことになる。しかしながら、原価計算期間と給料支払期間が暦日的に一致していない場合には、「取引・・・①・・・」として営業簿記・賃金簿記の借方計上額を基礎にして翌給料支払期日に支払われるべき金額に含まれる部分と賃金消費額を計算している原価計算期間と同じ期間内の給料支払期日に支払われるべき金額に含まれる部分との暦日を単位として配賦計算が行なわれることになる¹⁰⁾。

材料の取り扱いに関しては、賃金とは異なり給付製造の予め材料倉庫に準備することが可能であり、また、給付製造場所に据え置くということが考えられる。したがって、賃金簿記で消費額を「事後クラチオン(die

Nachkalkulation)」を機能させることによって把握することが可能になると考えられたが、材料の取り扱いに関しては材料の受入・引渡を継続的に記帳している材料有高帳を活用して把握する場合と材料配置場所に残されている数量と引き渡された数量から消費数量を把握する場合のいずれかを想定することが可能である。図表 3-2 における営業簿記・材料簿記の「取引・・・①・・・」を出発点として、すなわち、この営業簿記・材料簿記が計算対象としている資材としての材料の在庫高から給付製造を目的として引き渡されている数量を記帳・計上する機能を持っているものと考えることが可能である。この材料の引渡しの内容が「取引・・・②・・・」によって把握されることになる。そして、材料の消費が行われる以前に予め準備されている材料のうち消費されていない部分は、翌原価計算期間に繰り越される手続きがこの営業簿記・材料簿記で実施されなければならない¹¹⁾。

したがって、材料簿記の取り扱いに関しては、「取引・・・①・・・」→「取引・・・②・・・」→「取引・・・③・・・」というプロセスを経ることになり、「加算クラチオン(die Zuschlagekalkulation)」が機能することと

10) ここでの、「翌給料支払期日に支払われるべき金額」はこの営業簿記・賃金簿記が損益計算の基礎データの作成を目的としていることから、繰り越されているデータを把握することを目的としている勘定への振替手続きが行なわれるべきである。
 11) したがって、給付製造場所において据え置かれている材料のうち翌原価計算期間に繰り越される材料に関しては、精確な繰越高を把握するためには原価種類・材料簿記が計算対象として給付製造場所での「棚卸し」の作業が実施されるべきであり、この作業によって作成されたデータが営業簿記・材料簿記が計算対象としている材料倉庫に送付されるべきである。そして、「棚卸し」によって把握されたデータが営業簿記・材料簿記において集計されるという作業が考えられる。厳密にこのような「棚卸し」作業が遂行される場合には、「棚卸し」のデータとともに当該材料の給付製造場所から材料倉庫への搬送が行われなければならないことになる。

考えることが可能である。この「加算(die Zuschlag)」が意味することは、材料そのものの重量などが増加することを意味するのではなく製品化されていく程度が高まっていることを意味しているものと考えべきである。つまり、材料倉庫に保管されている場合には、材料の品質の劣化を防ぐための作業が実施されていることが想定される。他方、給付製造場所へ搬送されている材料の場合には、単純に、加工作業が加えられることによって製品が完成させられている場合には、材料消費高 + 賃金消費高から給付製造額が算定されることを意味する、そして、このような単純なケースにおいて材料の形態を示す数値である重量・長さが縮小される場合には、給付製造のプロセスが材料の形態を変化させることによって製品化を実現するプロセスと捉えることが可能である。そして、このような意味における給付製造においては材料と賃金という原価種類が組み合わせることによって製品化が実現されるものと考えることが可能となる。しかしながら、原価種類としての材料・賃金を把握する根拠が異なることから材料の購入額と賃金支払額を加算することで給付製造額が定められないと考えられる。このことに関しては、第2節において検討した「事務費(die Bürokosten)」に関して、メロヴィッツは「さまざまに異なる原価種類が交差しているひとつの原価種類(eine Kostenart mit mit den verschiedensten anderen Kostenarten überschneiden)としている¹²⁾。

図表3-2において営業簿記を構成している賃金簿記・材料簿記が原価種類勘定を構成している賃金簿記・材料簿記において取り扱われている原価消費額データとの関連性をみた場合に、図表3-1において営業簿記に一括して賃金簿記・材料簿記の記帳・計上することが勘定記帳・計上の不適切なものと考えられることから、図表3-2においては賃金簿記と材料簿記とを個別に取り扱う必要性を考え、それぞれ独立した簿記領域として示した。

このような賃金簿記・材料簿記を独立させる根拠が考慮される場合には、前述したように、「実情に即した適切な配賦計算(sachgemäße Verrechnung)が、スムーズな

作業経過の前提(Voraussetzung eines reibungslosen Arbeitsablaufes)を解決することになる組織的な課題(ein organisatorisches Problem)」が存在している点をメロヴィッツが指摘しており¹³⁾、さらに、このような課題に対しては「発生している原価種類(die anfallenden Kostenarten)についての証拠書類を用いて(mit den Belegen)処理されているかである」という課題を解決されることをメロヴィッツが指摘している¹⁴⁾と考えられる。

そして、メロヴィッツは「一人の担当者(ein einziger Sachbearbeiter)が計算システム全体(das gesamte Rechnungswesen)を取り扱うことが可能な場合には、原価種類別計算の組織(die Organisation der Kostenartenrechnung)は問題点とはならない・・・(中略)・・・計算システムの部分的な機能(die Teilfunktionen des Rechnungswesens)が様々な部門乃至様々な人員に委嘱されているところでは、どのような順序で(in welcher Reihenfolge)部門が進行させられており、誰が(wer)誰に(an wen)任務を与えているのか、どこで(wo)証拠資料(die Unterlagen)が最終的に処理されているのか(という問題)が至る所に現れる(überall)・・・(中略)・・・計算システムの二つの中心部分である営業簿記(Geschäftsbuchhaltung)と経営決算(Betriebsabrechnung)の間にある内面的な関係(die Verhältnisse)が極めて複雑なもの(am kompliziertesten)となる」を指摘している¹⁵⁾。

つまり、給付製造が複数の担当者によって実施されている場合には、図表3-1に示されているような営業簿記を構成している賃金簿記において作業時間を基礎にした賃金発生高の把握が可能となり、材料簿記において加工作業の中での材料消費高も同様に把握されることとなり、これら二つの把握された発生高・消費高の合計が給付製造原価額を構成されるものとして取り扱われるものと考えることが可能である。そして、メロヴィッツが指摘しているように複数の担当者によって給付製造が担当されている場合、さらにより拡大された場合に複数の部門を経ること、または複数の部門において製造されて

12) a.a.O. S.238

13) a.a.O. S.243

14) a.a.O. S.243

15) a.a.O. S.243

いる給付を組み合わせることによって給付が完成される場合には、**図表 3-2**にみられるような**図表 3-1**に内容をより詳細に取り扱うことが可能となる勘定システムが構築されるべきものと考えられる、そして、**図表 3-2**において考察したように、消費されていない材料の翌原価計算期間への繰越手続きが行なわれ、原価計算期間と給料計算期間が異なることから翌原価計算期間内の給料支払期日まで未払い手続きが行なわれるという決算処理と給付完成されている内容から材料の消費・賃金に消費に関する個別性・共通性を跡付けることを可能とする経営決算が行なわれることが指摘されているものと考えられる。

そして、上記の営業簿記と経営決算との間に現れてくるものとしている極めて複雑なもの(am kompliziertesten)となる内面的な関係(die Verhältnisse)が、「多数の証拠資料(die anfallende Belegmasse)が極めて可能な限り迅速に加工される(so schnell wie möglich zu verarbeiten)こと・(中略)・計算システムの2つの領域は短期的には証拠資料(der Beleg)を任意に取り扱うことが可能とならなければならない」ことをメロヴィッツは指摘しており¹⁶⁾、給付製造の状況が給付製造のために引き渡された材料の数量データを記載している証拠資料と完成させられた給付の中に含まれている作業時間から算定されている賃金消費データを記載している証拠資料を活用することによって、営業簿記・賃金簿記と営業簿記・材料簿記が持つ決算・経営決算を実施する機能が迅速に遂行されることが指摘されているものと考えられる。

このようにメロヴィッツによって指摘されている証拠書類の内容については**付表-3**及び**付表-4**に示されている通りである。そして、メロヴィッツは「外部証拠書類(Außenbelege)は経営の外に現れるものであり、外側から経営の中に入ってくるものである。この外部証拠書類は計算書(Rechnungen)であり、(領収書[die Quittung]などの)その他の簿記的な必要書類(die buchungsfähige Unterlagen)である・(中略)・営業簿記(die Geschäftsbuchhaltung)と経営決算(die Betriebsabrechnung)にのみかわるものである」点を

指摘している¹⁷⁾。しかしながら、メロヴィッツは「特殊なケースにおいてのみ、つまり、売上税(Umsatzsteuer)と特許権使用料(die Lizenzgebühren)のような一定の特殊個別原価(bestimmter Sondereinzelkosten)を配賦計算する場合(bei der Verrechnung)にのみ、事後カルクラチオン(die Nachkalkulation)」活用される点を指摘している¹⁸⁾。

つまり、外部証拠書類とは、企業が自身の外部に独立して存在している他の企業との間で市場において行なわれる取引内容を記載するものであり、**図表 3-2**において営業簿記を構成している賃金簿記・材料簿記・設備簿記に関連しているものは、**付表-3**において示されている「1 外部賃金労働(Fremde Lohnarbeit)」が賃金簿記に関連し、「3 購買材料(Materialkäufe)」・「9 動力料(ガス・電気・水)(Energie [Gas, Strom, Wasser])」・「10 動力用燃料(Treistoffe)」が材料簿記に関連しているものと考えられる。

他方、メロヴィッツは「内部証拠書類(die Innenbelege)は経営内部的な借方記入(betriebsinterne Aufschreibungen)によって現れてくるものである。内部証拠書類(die Innenbelege)は一回限りのもの(einmalig)と継続的な証拠書類(Dauerbelege)となるものがある、一回限りの証拠書類(einmalige Belege)は、例えば出来高払いの伝票(der Akkordzettel)のように個別的な出来事(der einzelnen Vorfall)に役立つものである・(中略)・継続的な証拠書類(Dauerbelege)は、(例えば、機械に対する減価償却、賃借料等[Abschreibungen für Maschinen, Miete usw.]の)前以て繰り返して現れる金額と時期が既知となっているような種類のものである、反復される原価(wiederkehrende Kosten)を把握するものである」点を指摘している¹⁹⁾。

つまり、内部証拠書類とは**図表 3-1**と**図表 3-2**において原価種類を構成している賃金簿記・材料簿記・設備簿記において営業簿記のデータを引き継いで借方に計上する内部取引と「事後カルクラチオン(die Nachkalkulation)」によって個別原価・共通原価に区分され、勘定システムにおいて(営業簿記→)原価種類勘定

16) a.a.O. S.243

17) a.a.O. S.245

18) a.a.O. S.245

19) a.a.O. S.245

→給付製造勘定→給付完成勘定プロセスの中で勘定間を振り替えられたものとして記帳・計上がなされる内部取引と設備簿記において設備の経済的効果が及ぶ期間に配分計算が行なわれ、その計算結果を記帳・計上するものと考えることが可能である。そして、特に、**図表 3-2**において原価種類勘定を構成している賃金簿記・材料簿記・設備簿記に関連しているものは、**付表-4**において示されている「3 製造賃金(Fertigungslohn)」・「4 共通賃金原価(Gemeinkostenlohn)」・「5 給料(Gehalt)」・「6 社会的費用、賃金支払過程と関連づけられている範囲」を賃金簿記と関連しているものと考え、「1 製造材料、倉庫において発生している範囲(Fertigungsmaterial, soweit es vom Lager entnommen wird)」・「2 共通材料原価、倉庫において発生している範囲(Gemeinkostenmaterial, soweit es vom Lager entnommen wird)」を材料簿記と関連しているものと考え、「9 減価償却(Absch-

reibungen)」を設備簿記と関連しているものと考え、外部証拠書類と**図表 3-2**において営業簿記を構成している賃金簿記・材料簿記・設備簿記と関連しているものを以下の**図表 3-3**にまとめると以下のようになる²⁰⁾。これまでみてきたように、内部証拠書類1と2は企業内における材料倉庫から給付製造場までの材料の搬送を取り扱っており、このことは営業簿記・材料簿記の貸方計上額と原価種類勘定・材料簿記の借方計上額のそれぞれが一致していることが必要となる。すなわち、勘定システム内の二つ勘定間での振替手続きが行なわれたことを意味している。つまり、このような経営内部的な取引を記載している内部証拠書類が具体的には「振替伝票(der Überweisungszettel)」から構成されているものと考えることが可能である。

このような機能を持つ「振替伝票(der Überweisungszettel)」の基本的な形式は**図表 3-4**で示されるもので

図表 3-3

営業簿記		原価種類勘定		給付完成関連勘定	
賃金簿記		賃金簿記		「内部証拠書類13」	
「外部証拠書類1」	「内部証拠書類3」	「内部証拠書類3」	「内部証拠書類13」		
	「内部証拠書類4」	「内部証拠書類4」			
	「内部証拠書類5」	「内部証拠書類5」			
	「内部証拠書類6」	「内部証拠書類6」			
材料簿記		材料簿記			
「外部証拠書類3」	「内部証拠書類1」	「内部証拠書類1」	「内部証拠書類13」		
「外部証拠書類9」	「内部証拠書類2」	「内部証拠書類2」			
「外部証拠書類10」					
設備簿記		設備簿記			
	「内部証拠書類9」	「内部証拠書類9」	「内部証拠書類13」		

20) 「外部証拠書類1」が「1 外部賃金労働(Fremde Lohnarbeit)」を表し、「外部証拠書類3」が「3 購買材料(Materialkäufe)」・「外部証拠書類9」が「9 動力料(ガス・電気・水)(Energie [Gas, Strom, Wasser])」を表し、「外部証拠書類10」が「10 動力用燃料(Treibstoffe)」を表し、「内部証拠書類3」が「3 製造賃金(Fertigungslohn)」を表し、「内部証拠書類4」が「4 共通賃金原価(Gemeinkostenlohn)」を表し、「内部証拠書類5」が「5 給料(Gehalt)」を表し、「内部証拠書類6」が「6 社会的費用、賃金支払過程と関連づけられている範囲を表し、「内部証拠書類1」が「1 製造材料、倉庫において発生している範囲(Fertigungsmaterial, soweit es vom Lager entnommen wird)」を表し、「内部証拠書類2」が「2 共通材料原価、倉庫において発生している範囲(Gemeinkostenmaterial, soweit es vom Lager entnommen wird)」を表し、「内部証拠書類9」が「9 減価償却(Abschreibungen)」を表し、「内部証拠書類13」が「13内部給付、原価負担者-原価種類方法にしたがって算定される(Innenleistungen, berechnet nach der Kostenträger-Kostenartenmethode.)」を表している。

図表 3-4

振替伝票 No _____				承認印	主帳印	会計印	係印
平成 年 月 日							
金額	借方科目	摘要	貸方科目	金額			
.....			
.....			
.....		合計	

ある²¹⁾。
 勘定システムにおいて想定している賃金簿記・材料簿記について、特に、図表 2-3 において原価種類諸勘定を構成している材料勘定と賃金・給料勘定のそれぞれが借方記帳・計上される場合には伝票内での借方科目欄に勘定科目が記入され、また、これらの勘定に貸方記帳・計上される場合には伝票内での貸方科目に記入がなされる。そして、一つの振替伝票内で借方の金額欄に合計額と貸方の金額欄に合計額が一致することによって振替伝票の対象となっている内部取引の真实性が保証されることになる。このような振替伝票が作成されるのは、振替元と振替先の両者からのデータが振替伝票作成担当者のもとに収集された時点である。すなわち、第 2 節において考察した「事務費(die Bürokosten)」の場合には、事務所が作成している給付のために消費されている・発生させられている「①郵便原価(Postkosten)、②別個に把握されている事務用の材料原価、特に、③事務所の賃金・給料と④事務用機器の維持補修費」の当該項目を記帳・計

上している勘定における貸方での処理が行なわれると同時に給付製造場所を計算対象としている事務費勘定における借方への記帳・計上処理が行なわれる。

また、「内部証拠書類13」が「13内部給付、原価負担者一原価種類方法にしたがって算定される(Innenleistungen, berechnet nach der Kostenträger-Kostenartenmethode.)」を表しており、図表 3-2 にあるように給付完成勘定の借方に記帳・計上されているデータが図表 2-3 で考察したような「事後カルクラチオン(die Nachkalkulation)」を根拠とした処理が行なわれることによって、図表 3-2 にある「内部証拠書類 3」が表している「製造賃金(Fertigungslohn)」と「内部証拠書類 4」が表している「共通賃金原価(Gemeinkostenlohn)」を定めることが可能となる。このような「事後カルクラチオン(die Nachkalkulation)」を根拠とした処理が原価種類勘定を構成している材料勘定に対して適用した場合には、「内部証拠書類 1」が表している「製造材料、倉庫において発生している範囲(Fertigungsmaterial, soweit

21) 参考までに入金伝票と出金伝票の基本的な形式を示すと、以下のとおりである。これら入金伝票と出金伝票が作成される場所は現金の入金取引と出金取引を記帳・計上する部署であり、現金の有高が増加する取引が行なわれた時点と現金の有高が減少する取引が行なわれた時点でなければならない。そして、このような現金の有高に増減をもたらす取引事象が現れたことは現金を出金の場合には相手先から領収書(die Quittung)を受け取るが必要となり、現金に入金の場合には領収書(die Quittung)を受け渡すことが必要となる。

入金伝票 No _____				承認印	主帳印	会計印	係印
平成 年 月 日							
科目	入金先		殿				
摘要			金額				
.....		
合計		

es vom Lager entnommen wird)」と「内部証拠書類 2」が表している「2 共通材料原価、倉庫において発生している範囲(Gemeinkostenmaterial, soweit es vom Lager entnommen wird)」を定めることが可能になると考えられる。

第4節. おわりに

給付製造が行なわれる場合、給付製造場所では給付を形作る材料が消費され、そして給付製造作業を実施している担当者に対する賃金が発生することになる。これらの消費額・発生額の把握は企業が行なっている企業外部に存在している他企業からの材料購入・労働提供者に対する賃金の支払いを基礎にしていると考えられる。しかしながら、材料の消費額の把握と賃金発生額の把握においては、「事前カルクラチオン(die Vorkalkulation)」・「事後カルクラチオン(die Nachkalkulation)」という相異なる計算手続きと異なる時点での処理が行なわれることが必要であった。

さらに、これら「事前カルクラチオン(die Vorkalkulation)」・「事後カルクラチオン(die Nachkalkulation)」が行なわれるためには、関連している諸勘定間に振替手続きが完了していることが必要であり、そして、振替手続きが誤りのないデータを伝達されている必要がある。計算対象が異なる場合には、このことから勘定が異なることになる。異なる勘定間には「因果関係(die Beziehung zwischen Ursache und Wirkung)」を基礎とした一致した金額が記帳・計上されることになる。

このような異なる勘定への振替手続きが行なわれる場合に、機能するものが誤りにない情報を提供することは伝票(der Zettel)を活用することによって実現される。特に、経営内部での給付製造活動をフローすることが「振替伝票(der Überweisungszettel)」であり、この「振替伝票(der Überweisungszettel)」が経営決算を実施する場合にも、その情報伝達が要請されていると考えられる真実なデータの受け渡しが達成されることが意味されると考えられる。

出 金 伝 票 No _____		承 認 印	主 帳 印	会 計 印	係 印
平 成	年	月	日		
科 目	支 払 先			殿	
摘 要				金 額	
合 計					

そして、このような現金取引を証拠づける領収書がカーボン紙を挟んでタイプで打って書類の写し(der Durchschlag)が作成されている場合には、例えば、現金取引が材料の購入が行なわれたことを原因としている場合には、現金の出金による結果としての材料の増加を併せて記載することが可能となり、現金に出金の事実が領収書によって証拠立てられ、と同時に、材料の事実が材料納品書によって証拠立てられることになる。さらに、現金の入金が商品の販売を原因としている場合には、現金の入金事実を表す領収書と商品の受け渡しを証拠立っている商品の納品書が同時に証拠立てられることになる。これらの証拠立っている証拠書類を基礎として勘定システムを構成している勘定への記帳・計上を目的としている伝票が作成される。

付表－１：工業統一コンテンラーメン(EKRI=der Einheitskontenrahmen der Industrie)の原価分類

40/41 原材料(Material)

- 400-405 分割カルクラチオンの場合には、典型的な経営投入素材：加算カルクラチオンの場合には、原料
(Betriebstypische Einsatzstoffe bei Divisionskalkulation; Rohmaterial bei Zuschlagskalkulation)
- 406 関連部品と自製部品(Bezogene und selbsterstellte Teile)
- 407 在庫されてはいない範囲での外部賃金労働(Fremde Lohnarbeit, soweit nicht dem Lager zugeführt)
- 408 販売される商品の仕入れ値段(Einstanspreis der umgesetzten Handelsware)
- 410-419 分割カルクラチオンの場合には、その他の材料：加算カルクラチオンの場合には、共通材料原価、(Sonstiges
Material bei Divisionskalkulation; Gemeinkostenmaterial bei Zuschlagskalkulation)
- 410 (外部から購入した)エネルギー原料(Energie [Fremdbezug])
- 411 可燃物と動力用燃料(Brenn- und Treibstoffe)
- 412 工具と商売道具(Werkzeuge und Kleingeräte)
- 414 その他の補助材と経営材(Sonstige Hilfs- und Betriebsstoffe)
- 416 外部の修繕(維持補修)(Fremde Reparaturen [Instandhaltung])
- 417 自社の修繕のための原材料(Material für eigene Instandhaltung)
- 418 個別のリスクを除いた、粗悪品の作業・間違った作業・あとから手を加える作業・請負作業に対する材料消費、
(Materialverbrauch für Ausschuß-, Fehl-, Nach- und Garantiarbeit, soweit nicht Einzelwagnis)
- 419 工場施設の厨房に対する食料品と香辛料(Lebens- und Genußmittel für die Werkküche)

42 賃金(Lohn)

- 420 分割カルクラチオンの場合には、鉱物・農産物などの産出作業と原料の加工作業に対する賃金：加算カルクラチオンの場合には、製品の製造・搬送の賃金
(Gewinnungs- und Verarbeitungslohn bei Divisionskalkulation; Fertigungslohn bei Zuschlagskalkulation)
- 422 機械に整備員と監督者に対する賃金(Lohn für Einrichter und Kontrolleure)
- 423 搬送作業・倉庫の作業・構内作業・その他の作業に対する賃金
(Lohn für Transport-, Lager-, Hof- und sonstige Arbeiten)
- 424 職業訓練と職業再訓練に対する賃金(Lohn für Anlern- und Umlernarbeiten)
- 425 有給と法定休日に対する賃金(Lohn für Tarifierlaub und gesetzliche Feiertage)
- 426 機械の突然の停止時間と待ち時間に対する賃金(Lohn für Ausfall- und Wartezeiten)
- 427 自社の修繕に対する賃金(Lohn für eigene Instandhaltung)
- 428 個別のリスクを除いた、粗悪品の作業・間違った作業・あとから手を加える作業・請負作業に対する賃金、
(Lohn für Ausschuß-, Fehl-, Nach- und Garantiarbeit, soweit nicht Einzelwagnis)
- 429 特別手当と特殊手当(Zuschläge und besondere Zulagen)

43 給与(Gehalt)

- 430 分割カルクラチオンの場合の加工作業に対する給与：加算カルクラチオンの場合の製造作業に対する給与
(Verarbeitungsgehalt bei Divisionskalkulation; Fertigungsgehalt bei Zuschlagskalkulation)
- 431 その他の給与乃至共通原価的給与(Sonstiges bzw. Gemeinkostengehalt)
- 439 特別給与手当(Gehaltszuschläge)

44 社会的原価(Sozial Kosten)

- 440-444 法定的社会原価(Gesetzliche sozial Kosten)
- 445-449 その他の社会原価(Andere soziale Kosten)

45 税金・公課・保険などの掛け金(Steuern, Abgaben, Beiträge)

- 450 財産税(Vermögensteuer)
- 451 土地税(Grundsteuer)
- 452 営業税(Gewerbsteuer)
- 454 車両税と運送税(Kraftfahrzeug- und Beförderungssteuer)
- 455 その他の税金(Sonstige Steuer)
- 456 公共料金(Öffentliche Abgaben)
- 458 保険などの掛け金(Beiträge)

- 459 公的料金 (Gebühren)
- 46 さまざまな原価 (Verschiedene Kosten)
 - 460 賃貸料金と賃貸契約 (Miete und Pachtkosten)
 - 461 保険料 (Versicherungsprämien)
 - 462 通知事項の発送 (ラジオ・テレビなどの発信原価) (Nachrichtenbeförderung)
 - 463 商品の輸送 (Güterbeförderung)
 - 464 出張原価 (Reisenkosten)
 - 465 コマーシャルと訪問販売の原価 (Werbung und Repräsentation)
 - 466 法律上の顧問料とコンサルタント料金 (Rechts- und Beratungskosten)
 - 467 特許原価と免許原価 (Patent- und Lizenzkosten)
 - 468 訪問販売員 (セールスマン) の原価 (Vertreterkosten)
 - 469 その他の原価 (Sonstige Kosten)
- 47 特殊個別原価 (Sondereinzelkosten)
 - 470 個々の特許原価と免許原価と価値的な特許原価と免許原価 (Patent- und Lizenzkosten vom Stück und vom Wert)
 - 474 その他の製造の特殊個別原価 (Sonstige Sondereinzelkosten der Fertigung)
 - 475 売上税 (Umsatzsteuer)
 - 476 手数料 (Provision)
 - 477 商品などの発送運送料と運送保険 (Ausgangsfrachten und Transportversicherung)
 - 478 関税 (Ausgangszölle)
 - 479 その他の販売の特殊個別原価 (Sonstige Sondereinzelkosten des Vertriebes)
- 48 カルクラチオンの勘定科目 (Kalkulatorische Posten)
 - 480 カルクラチオンの減価償却 (Kalkulatorische Abschreibung)
 - 481 カルクラチオンの利子 (Kalkulatorische Zinsen)
 - 482 カルクラチオンの個別リスク (Kalkulatorische Einzelwagnisse)
 - 483 カルクラチオンの企業家報酬 (Kalkulatorischer Unternehmerlohn)
- 49 (共通原価-給付から)構成されている原価 (Zusammengesetzte Kosten [Gemeinkosten-Leistungen])

付表－２：工業連盟共通コンテナラメン(GKR=Gemeinschaftskontenrahmen)の原価分類

工業連盟の共通コンテナラメン(GKR=Gemeinschaftskontenrahmen)

40/42 素材原価(Stoffkosten)

400-419 購入素材(Einsatzstoffe)、既製素材(Fertigungsstoffe)、外国において加工されている木製加工素材・石製加工素材・金属性加工素材など(auswärtige Bearbeitung)・補助素材(Hilfsstoffe)・経営素材(Betriebsstoffe)等

42 可燃物とエネルギー物資(Brennstoffe und Energie)

-die Energie:f:エネルギー；= der Energieträger:m:エネルギー源(物資・原料)

43/44 人件費(Personalkosten)、

43 賃金と給料(Löhne und Gehälter)

44 社会的原価(Sozialkosten)、

45 さまざまな給付、維持補修(Instandhaltung, verschiedene Leistungen)、

450-454 (経営外部による)維持補修(Instandhaltung「durch Betriebsfremde」)、

455 一般的な用益給付(Allgemeine Dienstleistungen)

456 開発原価・研究原価(Entwicklungskosten und Versuchskosten)

457 超過原価(Mehrkosten)と原価の減少(= コストダウン：Minderkosten)

46 税金(Steuern)・公課(Gebühren)・保険などの掛け金(Beiträge)・保険料(Versicherungsprämien)

460 財産税(Vermögensteuer)、土地税(Grundsteuer)等々、

461 営業税(Gewerbesteuer)、

462 売上税(Umsatzsteuer)、

463 その他の税金(Andere Steuer)

464 一般的な公共施設の使用料と公的な料金(Allgemeine Abgaben und Gebühren)、

465 営業上の法律的保護に対する料金(Gebühren für den gewerblichen Rechtsschutz)

466 一般的な法律的保護に対する料金(Gebühren für den allgemeinen Rechtsschutz)

467 検査料金(Prüfungsgebühren)

468 保険などの掛け金と寄付(義援)金(Beiträge und Spenden)

469 保険料(Versicherungsprämien)

47 賃借料(Mieten)・交通費(Verkehrskosten)・事務費(Bürokosten)そして広告費(Werbekosten)、

470-471 場所代(Raummieten)と機械賃借料(und Maschinenmieten)、

472 一般的な運送費(Allgemeine Transportkosten)、

473 (商品の発送費Versandkosten)

474 訪問販売員の出張費(Reisekosten)、

475 郵便料金(Postkosten)

476 事務費(Bürokosten)

477-478 広告費(Werbekosten)と訪問販売員(セールスマン)の原価(Vertreterkosten)

479 金融費用(Finanzspesen)とその他の原価(sonstige Kosten)

48 カルクラチオンの原価(Kalkulatorische Kosten)

49 経営内部的配賦計算(Innerbetriebliche Verrechnung)、特殊個別原価(Sondereinzelkosten)、総配賦計算(Sammelverrechnung)

付表一 3 : 外部証拠書類 (die Außenbelege) の種類

I. Rechnungen : 計算書

- 1 外部賃金労働 (Fremde Lohnarbeit)
- 2 外部修繕 (Fremde Reparaturen)
- 3 購買材料 (Materialkäufe)
- 4 運賃 (Frachten)
- 5 電話とテレタイプ送信料金 (Telefon und Fernschreiben)
- 6 広告宣伝費 (Werbekosten)
- 7 法律顧問料とコンサルト料金 (Rechts- und Beratungskosten)
- 8 保険料 (Versicherungen)
- 9 動力料 (ガス・電気・水) (Energie [Gas, Strom, Wasser])
- 10 動力用燃料 (Treistoffe)
- 11 特許料 (Patentgebühren)
- 12 資金調達原価 (Finanzierungskosten)

II. Sonstige Unterlagen : その他の書類

- 1 租税 (Steuern)
- 2 賃借料と用益賃借契約 (Miete und Pacht)
- 3 特許権使用料 (Lizenzgebühren)

付表一 4 : 内部証拠書類 (die Innenbelege) によって把握される内容

- 1 製造材料、倉庫において発生している範囲 (Fertigungsmaterial, soweit es vom Lager entnommen wird)
- 2 共通材料原価、倉庫において発生している範囲 (Gemeinkostenmaterial, soweit es vom Lager entnommen wird)
- 3 製造賃金 (Fertigungslohn)
- 4 共通賃金原価 (Gemeinkostenlohn)
- 5 給料 (Gehalt)
- 6 社会的費用、賃金支払過程と関連づけられている範囲
(Sozialer Aufwand, soweit er an den Lohnzahlungsvorgang gebunden ist)
経営の上での日帰りまたは数日程度の旅行の原価は取り扱われない (Nicht die Kosten von Betriebsausflügen usw.)
- 7 出張費用、旅行原価計算書によって清算される範囲 (Reisekosten, soweit durch Reiskostenaufstellungen abgerechnet.)
- 8 セールスマンの原価 (Vertreterkosten)
- 9 減価償却 (Abschreibungen)
- 10 カルクラチオンの利子 (Kalkulatorische Zinsen)
- 11 カルクラチオンのリスク (Kalkulatorische Wagnisse)
- 12 カルクラチオンの企業家報酬 (Kalkulatorischer Unternehmerlohn)
- 13 内部給付、原価負担者—原価種類方法にしたがって算定される (Innenleistungen, berechnet nach der Kostenträger-Kostenartenmethode.)