

[論文]

メレロヴィッツの在庫評価に関する一考察

A study on Mellerowicy's Bestond Value

大澤 一雄

- 〈目次〉
1. はじめに
 2. 配賦計算の成果と経営成果の算定プロセス
 3. 材料消費数量変動・材料消費価格変動・在庫変動
 4. おわりに

1. はじめに

本稿では、原価計算が生産プロセスを計算対象とする場合に、特に、生産プロセスに投入される素材としての材料がどのような計算手続きによって実施されているかを検討する。

2. 配賦計算の成果と経営成果の算定プロセス

製品の生産プロセスにおいて素材としての材料が投入される場合には、材料の購買先からの材料の納入があり、そして、納入された材料の生産プロセスへの搬送が行なわれ、生産のために材料がその形態・重量を変化させ、さらに、材質の変化がもたらさせる。このような様々な変化・変質を一つの尺度を用いて消費された分量の評価が可能となり、それが材料の評価額であり、この評価額が材料費の発生額として認識されることになる。このように生産プロセスにおける材料の費消を計算対象とする場合には、一つの勘定において生産プロセスを把握するのではなく、幾つかの勘定から構成される勘定システムを活用することが必要になると考えられる。

こうした意味での勘定システムは一つの生産プロセスだけを計算対象とするのではなく、生産プロセスに先立って材料の購買活動を実施している経営領域での原価としての材料の取り扱いを計算対象とする勘定をも含められるべきであると考えられる。その理由として、生産プロセスにおいて消費される材料の評価額の基礎には生産プロセスに先立って購買された材料の評価額を生産プロセスが引き継いで生産プロセスでの消費の評価額とすることが実施されることにある。

材料の購買から、材料の消費に至るまでのプロセスに関して、K. メレロヴィッツ¹⁾は、材料の取引先から購買

と材料の消費に関する具体的な数値として、以下の取引内容²⁾を想定している。

- 取引① 仕入価格での商品の増加 61,500³⁾
- 取引② 配賦計算(振替) 価格での商品の増加 60,000³⁾
- 取引③ 配賦計算(振替) 価格での商品の減少 120,000³⁾
- 取引⑤ その他の1ヶ月の個別原価と共通原価150,000³⁾
- 取引⑥ 仕入価格での商品の増加 495,000³⁾
- 取引⑦ 配賦計算(振替) 価格での商品の増加 60,000³⁾
- 取引⑧ 配賦計算(振替) 価格での商品の減少 450,000³⁾
- 取引⑩ 2月から12月までのその他の個別原価と共通原価450,000³⁾

これら八つの取引がどのように関連勘定科目に計上されていくかをみると、**図表1**のような勘定システムを構成することになる。ここでは、単に、九つの勘定が設けられているのではなく、それぞれの勘定の借方と貸方に記帳・計上される原価データがどのような経路を辿っているかが確認されている。

そして、メレロヴィッツは「総原価の手続き (die Gesamtkostenverfahren) が想定される。原価場所別計算 (Kostenstellenrechnung) と原価負担者別計算 (Kostenträgerrechnung) が毎月統計的に実施される、つまり、簿記の範囲外 (außerhalb der Buchhaltung) で行なわれる。また、在庫の変動 (die Bestandsveränderungen) が統計的に把握される」³⁾ことを指摘しており、**図表1**にある各勘定に計上されている原価額が当該勘定から関連している勘定への合計額であることを示しているものと考えられる。

また、メレロヴィッツは「年度末に (am Jahresende)、(在庫の棚卸しを伴っている統計的に継続的に把握されている動き「Bewegungen」の調整することに従っている) 変動 (die Veränderungen) は以前の貸借対照表日と比較している (gegenüber den am vorangegangenen Bilanzstichtag) 現在の在庫を (vorhandenen Beständen)

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: "Kosten und Kostenrechnung" Band I S.268 Walter De Gruyter im Berlin 1973

ここでの取引内容が取引①から取引⑩の連続したものを意味していると考えられる場合には、取引④と取引⑨が欠けている。

メレロヴィッツが想定している取引④が「配賦計算(振替) 価格での消費を評価している間での差異 (Differenz) と (購買した材料の) 仕入れ価格と配賦計算 (振替) 価格との間の差異を割り当てられている分 (mit Anteil) と割り当てられていない分 (ohne Anteil)」と記されており、取引⑨では「差異の負担分4,500³⁾」が記されており、以下の**図表1**【勘定システム】では配布計算の成果と経営成果のそれぞれがどのようなプロセスを経て算定されているかを検討するために、この目的を達成するためには、取引①から取引③までと取引⑤から取引⑧までの二つの一連の取引に取引⑩を加えた取引までを取り扱っている。

3) メレロヴィッツ: a.a.O. S. 269

… (中略)… 簿記的に把握されている (buchhalterisch erfaßt werden)]⁴⁾ことを指摘しており、決算の時点で、上記のメレロヴィッツが指摘しているところの「統計的に継続的に把握されている動き」とは材料有高帳を用いて継続的記録法にしたがった手続き内容を示しているものと考えられる。つまり、材料の購買時に把握されている購買数量と購買単価が材料有高帳に記帳されており、同一種類の材料についての価格の変動が把握可能になることが指摘されているものと考えられる。

図表1 [勘定システム]における配賦計算の成果勘定

図表1 [勘定システム]

勘定クラス1 (Klasse 1)

納入業者勘定		(単位:マルク)	
	①材料価格差異	61,500	
	⑥材料価格差異	495,000	

勘定クラス2 (Klasse 2)

材料価格差異		(単位:マルク)	
①納入業者勘定	61,500	②素材集計勘定	60,000
⑥納入業者勘定	495,000	⑦素材集計勘定	500,000
決算時の記帳①	3,500		

勘定クラス4 (Klasse 4)

製造材料の消費		(単位:マルク)	
③素材集計勘定	120,000	決算時の記帳④	570,000
⑧素材集計勘定	450,000		

勘定クラス4 (Klasse 4)

その他の個別評価-共通原価		(単位:マルク)	
⑤勘定クラス1+2の分割解錠	150,000	決算時の記帳⑤	610,000
⑩勘定クラス1+2の分割解錠	460,000		

と経営成果勘定の関連について、メレロヴィッツは、配賦計算の成果勘定が勘定クラス4-8の簿記的な集計データを計上し、この配賦計算の成果勘定において把握された成果が経営勘定へ振り替えられることを指摘している⁵⁾。

勘定クラス1 (Klasse 1)の納入業者勘定は材料の購買先を意味している。ここでは、この納入業者勘定の借方に計上されるべきデータの計上が表示されていない、その理由は、この納入業者勘定はその勘定の相手科目として想定されるものが最終的な決済を表示する現金勘定の

勘定クラス1+2の分割勘定

勘定クラス1+2の分割勘定		(単位:マルク)	
	⑤その他の個別原価-共通原価	150,500	
	⑩その他の個別原価-共通原価	460,000	

勘定クラス3 (Klasse 3)

素材集計勘定		(単位:マルク)	
開始残高	100,000	③製造材料の消費	120,000
②材料価格差異	60,000	⑦製造材料の消費	450,000
⑦材料価格差異	500,000	決算時の記帳③	90,000

勘定クラス9 (Klasse 9)

経営成果		(単位:マルク)	
決算時の記帳④	570,000	決算時の記帳②	3,500
決算時の記帳⑤	610,000		

勘定クラス9 (Klasse 9)

配賦計算の成果		(単位:マルク)	
決算時の記帳②	3,500	決算時の記帳①	3,500

決算貸借対照表

決算貸借対照表		(単位:マルク)	
決算時の記帳③	90,000		

4)・5) メレロヴィッツ: a.a.O. S. 268

場合には、材料の購入価格が企業の生産目的のために、材料が保管されている場所・材料倉庫から生産プロセスには搬送された場合の材料払い出し金額となる。しかしながら、短期間の場合には、掛取引として取り扱われ買掛金勘定を相手科目として計上されることになる。さらに、買掛金の決済が最終的な決済手段としての通貨の支払いで行われるのではなく、実際の現金の支払いを延期する意味での、つまり、支払期日を明記した有価証券である手形を引き渡すことが取引先に承諾された場合には、支払手形勘定がこの納入業者勘定の貸方計上額と同一の金額が計上されることになる。

このような取引内容は、材料を購入する企業とこうした意味での企業とは異なった活動をおこなっている企業からの材料の購入を意味していることとなり、このような意味での取引は外部取引として取り扱われることとなり、自社である企業とは市場を媒介として取引であり、このような取引は市場価格を基礎として認識されなければならないものであり、その取引額の大きさは財務データとして計上されることになる。したがって、この納入業者勘定の借方に計上されなければならない金額データは市場価格に基礎を置いたデータをその性格に持つことになる。

そして、納入業者勘定の貸方には、勘定クラス2 (Klasse 2) の材料価格差異の借方に振替えられるものとしての取引①61,500と取引⑥495,000が計上される。

勘定クラス2 (Klasse 2) の材料価格差異勘定の借方には勘定クラス1 (Klasse 1) の納入業者勘定の貸方に取引①61,500と取引⑥495,000が計上されており、これらの貸方計上額が振替額として、ここに計上されている。そして、この材料価格差異の借方に計上されている金額は材料の市場価格から構成されている仕入価格である。他方、この材料価格差異の貸方には勘定クラス3 (Klasse 3) の素材集計勘定の借方に振替えられることを意味している、つまり、取引②60,000と取引⑦500,000が計上されている。

この取引②60,000と取引⑦500,000は、材料の振替額が材料の単価×材料の数量という計算プロセスから算定されたデータであり、メレロヴィッツが想定している具体的な取引例において取引①61,500と取引⑥495,000が納入業者勘定の貸方に計上されているが、借方には何のデータが計上されていないことから、これら取引①と取引⑥

は、取引先から購入された材料のすべてが材料価格差異の借方に振替えられており、この場合、材料の単価×材料の数量という計算プロセスから算定されたデータである。ただし、このようなデータの算定プロセスを構成している材料の単価が振替価格が材料価格差異の借方においては、仕入単価であり、この勘定の貸方においては、素材集計勘定の借方に振替えられることを意味している、と同時に、振替えられることを目的としているものとも考えることが可能であることから、振替価格の単価であり、取引②60,000と取引⑦500,000のそれぞれを構成している材料の単価 (=振替価格の単価) ×材料の数量という計算プロセスにおける材料の数量は取引①61,500と取引⑥495,000を構成している材料の単価 (=仕入価格の単価) ×材料の数量という計算プロセスにおける材料の数量と同じ数値である。

したがって、これら二つの計算プロセスを構成している材料の単価が仕入価格の単価と振替価格の単価と異なるものから、つまり、材料価格差異の借方には材料の調達価額が計上されており、他方、この勘定の貸方には製品製造のために消費されることを目的として生産プロセスに搬送されているか、または、調達した材料と保管している場所から生産プロセスにおいて材料を保管している場所へ搬送されている原価額が計上されていることから、異なる単位価格を借方と貸方に計上されていることから、材料価格差異勘定と表記されることになる。

そして、これら二つの異なる単価を比較することから取引①61,500と取引⑥495,000の合計額556,500と取引②60,000と取引⑦500,000の合計額560,000との差額が3,500が算定されることとなり、そして、勘定クラス2 (Klasse 2) の材料価格差異勘定の借方に計上され、材料価格差異勘定の借方合計額は取引①61,500と取引⑥495,000に3,500加えた560,000となり、貸方合計額が取引②60,000と取引⑦500,000の合計額560,000と同額となる。この算定され、勘定クラス2 (Klasse 2) の材料価格差異勘定の借方に計上された3,500は勘定クラス9 (Klasse 9) の配賦計算の成果勘定の貸方に振替えられる。すなわち、配賦計算上の収益が実現されてことを意味することになる (図表1 [勘定システム] では「決算時の記帳①」として材料価格差異勘定の借方と経営成果勘定の貸方にそれぞれ計上されることになる)。

図表1 [勘定システム] では勘定クラス

9 (Klasse 9) として配賦計算の成果勘定と経営成果勘定が設けられている。配賦計算の成果勘定の貸方には「決算時の記帳①」としてのデータ3,500が計上されているが、この3,500は経営成果勘定へ振替えられるデータとなる。この振替手続きに関しては、「決算時の記帳②」として配賦計算の成果勘定の借方と経営成果勘定の貸方にそれぞれ計上させられている。

勘定クラス3 (Klasse 3) の素材集計勘定の借方には材料価格差異の貸方からの取引②60,000と取引⑦500,000を振り替えられている。また、開始残高としての100,000が借方に計上されている。この100,000データは前期において製品製造を目的として消費される材料のうち材料を保管している場所に、または生産プロセスにおいて製品製造のために準備されている場所に保管されている材料の原価額を意味しているが、このようないずれの場合、目的を持った資産であることから決算の時点で棚卸されることによって実際の有高が確認されているデータである。

この素材集計勘定の貸方には取引③120,000と取引⑧450,000が計上されており、これらは勘定クラス4 (Klasse 4) の製造材料の消費勘定の借方に振替えられるデータである。これら取引③120,000と取引⑧450,000は勘定クラス2 (Klasse 2) の材料価格差異勘定にみられるような仕入単価と振替単価と異なる単位、すなわち、材料の単価 × 材料の数量 という計算プロセスを構成している材料の単価の内容が異なることのないものであり、素材集計勘定の借方と貸方のいずれにおいても振替単価から構成される計算プロセスから算定される。

したがって、この素材集計勘定においては、勘定クラス2 (Klasse 2) の材料価格差異勘定において算定されるような差異額が現われることはないが、前述したように実地棚卸による実際の有高が確認されているデータが計上されなければならない。そして、このデータが繰越高を意味することになり、決算貸借対照表に計上されることになる。しかしながら、この場合には、勘定クラス3 (Klasse 3) の素材集計勘定の借方には開始残高100,000と取引②60,000・取引⑦500,000の合計額660,000と取引③120,000・取引⑧450,000と実地棚卸高90,000の合計額が660,000となる (図表1【勘定システム】では「決

算時の記帳③」として素材集計勘定の貸方と決算貸借対照表の借方に計上されている)。

つまり、勘定クラス3 (Klasse 3) の素材集計勘定は借方の合計額と貸方の合計額が660,000として同額となり、実地棚卸高90,000が次期に繰り越されることを意味している。このような繰越される残高が計上される勘定は資産勘定であることと考えられるが、この勘定クラス3 (Klasse 3) の素材集計勘定に計上されるデータが、材料の単価 (= 振替単価の単価) × 材料の数量の計算プロセスから算定されていることから、製品製造を目的として調達されている材料を計算対象としており、そして、振替単価を基礎とした繰越高が貸借対照表に計上されることになるが、振替手続きの観点から考えた場合に、勘定クラス3 (Klasse 3) の素材集計勘定に先行している位置にある勘定クラス2 (Klasse 2) の材料価格差異勘定において、仕入単価と振替単価の差異額が勘定クラス9 (Klasse 9) の経営成果勘定に振替えられていることから、材料の市場価格を基礎とした仕入価格から構成される資産とは異なり、材料の振替単価を基礎とした資産を取り扱っているものと考えることが可能となる。

この勘定クラス3 (Klasse 3) に関して、メレロヴィッツは「勘定クラス3 (Klasse 3) の勘定において混合価値 (eine Wertmischung) が、一方の勘定の借方において (im Soll des einen Kontos) 増加 (die Zugänge) が計上され、他の勘定の貸方に (im Haben des anderen Kontos) 減少 (die Abgänge) が計上されることによって、年度末において初めて (erst am Jahresende) 相殺計算 (die Aufrechnung) が結果として現れるという好適なことになる」⁶⁾ことを指摘している。

勘定クラス4 (Klasse 4) の製造材料の消費勘定の借方には勘定クラス3 (Klasse 3) の素材集計勘定の貸方に計上されている取引③120,000と取引⑧450,000からの振替データが計上されており、これら二つのデータは振替単価の単価を基礎に算定されていることから、この勘定クラス4 (Klasse 4) では製品製造のために消費された材料額が計上されており、生産プロセスの中で消費されている原価額を計上していることになる。そして、勘定クラス4 (Klasse 4) の製造材料の消費勘定の貸方には製品製造に費やされた原価額が計上される。

6) メレロヴィッツ：a.a.O. S. 269

同じ勘定クラス4 (Klasse 4) に位置するその他の個別原価ー共通原価勘定は、製造材料の消費勘定が振替単価を基礎として定められていることに対して、勘定クラス1 + 2の分割勘定というそれぞれの勘定クラス4 (Klasse 4) に含まれることのない勘定からの振替額が計上される。このことは、メロヴィッツが想定している取引⑤がその他の1ヶ月の個別原価と共通原価150,000と取引⑩が2月から12月までのその他の個別原価と共通原価460,000であることから、取引⑤が1ヶ月という期間で把握されている原価額であり、取引⑩が11ヶ月という期間で把握されている原価額であり、これら一定期間内で勘定クラス1 (Klasse 1) の納入業者勘定と勘定クラス2 (Klasse 2) との間での振替手続きが行われた後に、勘定クラス2 (Klasse 2) を構成している幾つかの勘定から振替担懷を基礎としているデータ振替えられており、このような振替データがその他の個別原価ー共通原価勘定の借方に計上されるものと考えられる。加えて、勘定クラス1 + 2の分割勘定という名称から勘定クラス1 (Klasse 1) の貸方に計上されているデータは市場から購買した時点で決済が完了している場合には、この購買価格を構成している仕入単価を基礎にしており、このような市場価格を1ヶ月という期間と11ヶ月という期間で把握されたものを意味していると考えられる。

このような勘定クラス4 (Klasse 4) その他の個別原価ー共通原価勘定の借方には、勘定クラス2 (Klasse 2) の材料価格差異勘定でみられたような材料の単価 (=仕入価格の単価) × 材料の数量の計算プロセスから把握される原価が含まれることが考えられるが、勘定クラス1 + 2の分割勘定という名称から、一定期間内で把握された勘定クラス1 + 2の合計額が振替えられているものと考えられる。

勘定クラス4 (Klasse 4) の製造材料の消費勘定の貸方には製品製造に費やされた原価額が計上されると同時に、勘定クラス9 (Klasse 9) の経営成果の借方への振替額となる (図表1 [勘定システム] では「決算時の記帳④」として、570,000⁷⁾)。同様に、同じ勘定クラス4 (Klasse 4) に含まれているその他の個別原価ー共通原価勘定では、勘定クラス9 (Klasse 9) の経営成果の借方へ振替えられている (図表1 [勘定システム] では「決算時の記帳⑤」として、610,000)。

次に、メロヴィッツは「12月31日の在庫が平均仕入価格 (Durchschnittseinstandspreisen) でもって87,000⁸⁾である」ことを想定した場合の勘定システムを以下の図表2 [勘定システム] のように示している⁹⁾。

図表2 [勘定システム] 【第一の可能性】

勘定クラス1 (Klasse 1)

納入業者勘定		(単位: マルク)	
	① 素材集計勘定	61,500	
	⑥ 素材集計勘定	495,000	

勘定クラス3 (Klasse 3)

素材の配賦計算		(単位: マルク)	
素材集計勘定	569,500	③	120,000
決算時の記帳①	500	⑧	450,000
	3,500		

勘定クラス4 (Klasse 4)

製造材料の消費		(単位: マルク)	
③	120,000	決算時の記帳④	570,000
⑧	450,000		

勘定クラス1 + 2の分割勘定 (単位: マルク)

	⑤	150,500
	⑩	460,000

勘定クラス3 (Klasse 3)

素材集計勘定		(単位: マルク)	
開始残高	100,000	素材の配賦計算	569,500
② 納入業者勘定	61,500	決算時の記帳③	87,000
⑥ 納入業者勘定	495,000		

勘定クラス9 (Klasse 9)

経営成果		(単位: マルク)	
決算時の記帳④	570,000	決算時の記帳②	500
決算時の記帳⑤	610,000		

勘定クラス 4 (Klasse 4)

その他の個別評価—共通原価		(単位：マルク)	
⑤	150,000	決算時の記帳⑤	610,000
⑩	460,000		

勘定クラス 9 (Klasse 9)

配賦計算の成果		(単位：マルク)	
決算時の記帳②	500	決算時の記帳①	500

決算貸借対照表

決算貸借対照表		(単位：マルク)	
決算時の記帳③	87,000		

メレロヴィッツは「価格差異 (die Preisdifferenzen) は勘定クラス 4 (Klasse 4) における 製造材料勘定 (Fertigungsmaterialkonto) の借方に計上される乃至貸方に計上される (belastet bzw. gutgeschrieben werden) のではなく、配賦計算の成果勘定 (Verrechnungsergebniskonto) の借方に計上される乃至貸方に計上される (belastet bzw. gutgeschrieben werden)」⁷⁾点を指摘している。

つまり、図表 1 [勘定システム] において、勘定クラス 1 [クラス 1] 納入業者勘定の貸方計上額が勘定クラス 2 [クラス 2] 材料価格差異勘定の借方に振替えられていたが、図表 2 [勘定システム] においては、勘定クラス 3 [クラス 3] 素材集計勘定の借方に振替えられている。そして、素材集計勘定の貸方において 87,000 が先に把握されていることから、ここでの借方合計額 656,500 から 87,000 を差し引いた 569,500 が勘定クラス 3 [クラス 3] 素材の配賦計算勘定の借方へ振替えられる。勘定クラス 3 [クラス 3] 素材の配賦計算勘定の貸方計上額は取引③の 120,000 と取引⑧の 450,000 の合計額 570,000 であり、この 570,000 と素材集計勘定の貸方からの振替額 569,500 とが比較された差額 500 が定められ、この 500 が勘定クラス 9 [クラス 9] 配賦計算の成果勘定へ振替えられる。

そして、この勘定クラス 9 [クラス 9] 配賦計算の成果勘定の借方には、勘定クラス 4 [クラス 4] に含まれ

る 製造材料の消費勘定とその他の個別原価—共通原価勘定の貸方に計上されているそれぞれの借方計上額の合計額である 570,000 と 610,000 が計上され、さらに、勘定クラス 9 [クラス 9] 経営成果勘定の貸方へ振替えられている。

メレロヴィッツは図表 2 [勘定システム] において勘定クラス 9 [クラス 9] 配賦計算の成果勘定の貸方に振替えられている勘定クラス 3 [クラス 3] 素材の配賦計算勘定からの振替額 500 が、勘定クラス 3 [クラス 3] 素材集計勘定の貸方計上額 569,500 ⁸⁾ が勘定クラス 3 [クラス 3] 素材の配賦計算勘定に振替られることになり、そして、この素材の配賦計算勘定の貸方には取引③の 120,000 と取引⑧の 450,000 が計上されており、これら三つのデータから把握されることになる。

そして、勘定クラス 4 [クラス 4] 製造材料の消費勘定においては、その借方にはクラス 3 [クラス 3] 素材の配賦計算勘定に振替られていることに配賦計算の成果勘定取引③の 120,000 と取引⑧の 450,000 が計上されており、勘定クラス 3 [クラス 3] 素材集計勘定の貸方計上額 569,500 として把握されているデータが活用されている。つまり、勘定クラス 3 [クラス 3] 素材集計勘定の貸方計上には素材としての材料消費高と材料の在庫高が計上され、勘定クラス 4 [クラス 4] 製造材料の消費勘定においては把握されている材料の消費高が計上されること

7) メレロヴィッツ：a.a.O. S.

8) メレロヴィッツ：a.a.O. S. 269

9) 勘定クラス 3 [クラス 3] 素材集計勘定の借方には開始残高の 100,000 と勘定クラス 1 [クラス 1] 納入業者勘定の貸方から振替えられている取引①の 61,500 と取引⑥の 495,000 が計上されている。そして、この素材集計勘定の貸方には期末の棚卸高としての 87,000 が把握されていることから、これら四つのデータから図表 3 [勘定システム] にある勘定クラス 3 [クラス 3] 素材集計勘定の貸方の計上状況となる、つまり、569,500 が把握されることになる。

になる。異なる勘定クラスに同額のデータが計上される意義に関しては、メレロヴィッツは「価格差異 (die Preisdifferenzen) は勘定クラス 4 (Klasse 4) における製造材料勘定 (Fertigungsmaterialkonto) の借方に計上される乃至貸方に計上される (belastet bzw. gutgeschrieben werden) のではなく、配賦計算の成果

勘定 (Verrechnungsergebniskonto) の借方に計上される乃至貸方に計上される (belastet bzw. gutgeschrieben werden)』¹⁰⁾と指摘している点が図表 3 [勘定システム] において確認される点であると考えられる。

メレロヴィッツが示している図表は、以下のとおり¹¹⁾である。

図表 3 [勘定システム] 【第二の可能性】

勘定クラス 1 (Klasse 1)

納入業者勘定		(単位：マルク)	
		①	61,500
		⑥	495,000

勘定クラス 3 (Klasse 3)

素材の配賦計算		(単位：マルク)	
素材集計勘定	569,500	③	120,000
配賦計算の成果	500 相殺	⑧	450,000

勘定クラス 4 (Klasse 4)

製造材料の消費		(単位：マルク)	
③	120,000	決算時の記帳④	569,500
⑧	450,000	配賦計算の成果	500 相殺

勘定クラス 4 (Klasse 4)

その他の個別評価—共通原価		(単位：マルク)	
⑤	150,000	決算時の記帳⑤	610,000
⑩	460,000		

勘定クラス 1 + 2 の分割勘定 (単位：マルク)

		⑤	150,000
		⑩	460,000

勘定クラス 3 (Klasse 3)

素材集計勘定		(単位：マルク)	
開始残高	100,000	素材の配賦計算	569,500
②納入業者勘定	61,500	決算時の記帳③	87,000
⑦納入業者勘定	495,000		

勘定クラス 9 (Klasse 9)

経営成果		(単位：マルク)	
決算時の記帳④	569,500	決算時の記帳②	0
決算時の記帳⑤	610,000		

勘定クラス 9 (Klasse 9)

配賦計算の成果		(単位：マルク)	
製造材料の消費	500 相殺	素材の配賦計算	500 相殺

決算貸借対照表

決算貸借対照表		(単位：マルク)	
決算時の記帳③	90,000		

10) メレロヴィッツ：a.a.O. S. 269

11) ただし、メレロヴィッツは、勘定クラス 9 [クラス 9] 配賦計算の成果勘定は示されていない。この配賦計算の成果勘定の借方には勘定クラス 4 [クラス 4] 製造材料の消費勘定の貸方からの振替額 500 が計上され、他方、この貸方には勘定クラス 3 [クラス 3] 素材の配賦計算勘定の借方からの振替額 500 が計上される。このように一つ勘定の借方と貸方に計上される金額データが同額である場合には、この当該勘定には残高が計上されることがなく、つまり、他勘定、ここでは勘定クラス 9 [クラス 9] 配賦計算の成果勘定と同じ勘定クラス 9 に含められる経営成果勘定への振替額を意味することになる。したがって、図表 3 [勘定システム] における勘定クラス 9 [クラス 9] 経営成果勘定の貸方にはゼロを計上している。

3. 材料消費数量変動・材料消費価格変動・在庫変動の

メレロヴィッツは「12月31日の在庫が90,000¹⁾である。そして、材料の消費が3,000²⁾増加する」ことを想定した場合の勘定システムを以下のように示している¹⁾。ただし、ここで前述した連続している取引の中で取り扱われていない取引④としての「配賦計算（振替）価格での消

費を評価している間での差異（Differenz）と（購買した材料の）仕入れ価格と配賦計算（振替）価格との間の差異を割り当てられている分（mit Anteil）と割り当てられていない分（ohne Anteil）3,000²⁾と取引⑨としての「差異負担分としての4,500³⁾」のデータが活用される。

メレロヴィッツが示している勘定システム⁴⁾を示すと以下のとおりである。

図表4 [勘定システム] 【第一の可能性】

勘定クラス1 (Klasse 1)

納入業者勘定		(単位：マルク)	
		①素材の配賦計算	61,500
		⑥素材の配賦計算	495,000

勘定クラス3 (Klasse 3)

素材の配賦計算				(単位：マルク)	
①納入業者勘定	61,500	②素材集計勘定	60,000		
⑥納入業者勘定	495,000	④製造材料の消費	3,000		
⑨製造材料の消費	4,500	⑦素材集計勘定	500,000		
B/S [貸借差額]	2,000				

勘定クラス4 (Klasse 4)

製造材料の消費				(単位：マルク)	
③	120,000	⑨素材の配賦計算	4,500		
④製造材料の消費	3,000	[貸借差額]	568,500		
⑧	450,000				

勘定クラス4 (Klasse 4)

その他の個別評価—共通原価				(単位：マルク)	
お					
⑤	150,000	決算時の記帳⑤	610,000		
⑩	460,000				

勘定クラス1+2の分割勘定 (単位：マルク)

		⑤	150,000
		⑩	460,000

勘定クラス3 (Klasse 3)

素材集計勘定				(単位：マルク)	
開始残高	100,000	③	120,000		
②素材の配賦計算	60,000	⑧	450,000		
⑦素材の配賦計算	500,000	決算時の記帳③	90,000		

勘定クラス9 (Klasse 9)

経営成果				(単位：マルク)	
決算時の記帳④	570,000	決算時の記帳②	500		
決算時の記帳⑤	610,000				

勘定クラス9 (Klasse 9)

配賦計算の成果				(単位：マルク)	

決算貸借対照表

決算貸借対照表				(単位：マルク)	
決算時の記帳③	90,000	素材の配賦計算	90,000		

1) メレロヴィッツ：a.a.O. S. 271
 2) メレロヴィッツ：a.a.O. S. 268
 3) メレロヴィッツ：a.a.O. S. 268
 4) メレロヴィッツ：a.a.O. S. 272

この図表4 [勘定システム] においては、図表1 [勘定システム] の場合とは異なり勘定クラス1 [クラス1] 納入業者勘定の貸方計上額が勘定クラス3 [クラス3] 素材の配賦計算勘定借方へ振替えられていることである。そして、取引④の3,000と取引⑨の4,500が予め想定されていることから、勘定クラス3 [クラス3] 素材の配賦計算勘定の借方計上額と貸方計上額を比較した場合に把握される原価データ2,000が計算され、決算貸借対照表 (Schlussbilanz) の貸方へ振替えられている。

そして、取引④の3,000と取引⑨の4,500は勘定クラス4 [クラス4] 製造材料の消費勘定においても計上がなされており、この製造材料消費勘定において568,500が定められることになる。同じく勘定クラス4 [クラス4] に位置するその他の個別原価—共通原価においても貸方計上がなされ、勘定クラス9 [クラス9] 経営成果勘定

への振替額がさだめられることになる。

この図表4 [勘定システム] と図表5 [勘定システム] が異なる点は、勘定クラス9 [クラス9] 経営成果勘定に取引④としての「配賦計算 (振替) 価格での消費を評価している間での差異 (Differenz) と (購買した材料の) 仕入れ価格と配賦計算 (振替) 価格との間の差異を割り当てられている分 (mit Anteil) と割り当てられていない分 (ohne Anteil) 3,000⁹⁾と取引⑨としての「差異負担分としての4,500¹⁰⁾のデータが振替計上されていることである。そして、これら二つのデータを比較することから、経営成果が把握されることであり、つまり、上記の取引④と取引⑨がそれぞれ経営成果に影響を及ぼす内容であることが、以下の図表5 [勘定システム] においてより明確に示されている点である。

図表5 [勘定システム] 【第二の可能性】

勘定クラス1 (Klasse 1)			
納入業者勘定 (単位: マルク)			
		①素材の配賦計算	61,500
		⑥素材の配賦計算	495,000

勘定クラス3 (Klasse 3)			
素材の配賦計算 (単位: マルク)			
①納入業者勘定	61,500	②素材集計勘定	60,000
⑥納入業者勘定	495,000	④製造材料の消費	3,000
⑨製造材料の消費	4,500	⑦素材集計勘定	500,000
B/S [貸借差額]	2,000		

勘定クラス4 (Klasse 4)			
製造材料の消費 (単位: マルク)			
③	120,000	⑨素材の配賦計算	4,500
④製造材料の消費	3,000	[貸借差額]	568,500
⑧	450,000		

勘定クラス4 (Klasse 4)			
その他の個別評価—共通原価 (単位: マルク)			
⑤	150,000	決算時の記帳⑤	610,000
⑩	460,000		

勘定クラス1+2の分割勘定 (単位: マルク)			
		⑤	150,000
		⑩	460,000

勘定クラス3 (Klasse 3)			
素材集計勘定 (単位: マルク)			
開始残高	100,000	③	120,000
②素材の配賦計算	60,000	⑧	450,000
⑦素材の配賦計算	500,000	決算時の記帳③	90,000

勘定クラス9 (Klasse 9)			
経営成果 (単位: マルク)			
決算時の記帳④	570,000	決算時の記帳②	500
決算時の記帳⑤	610,000		

勘定クラス9 (Klasse 9)			
配賦計算の成果 (単位: マルク)			
④素材の配賦計算	3,000	⑨素材の配賦計算	4,500
経営成果 [貸借差額]	1,500		

決算貸借対照表 (単位: マルク)			
決算時の記帳③	90,000	素材の配賦計算	2,000

メレロヴィッツは「12月31日の在庫が平均仕入価格 (Durchschnittseinstandspreisen) でもって87,000⁵⁾である。そして、材料の消費が3,000⁶⁾増加する」ことを想定した場合の勘定システムを以下のように示している⁷⁾。ここでは、在庫が87,000⁵⁾の場合と同様に取引④としての「配賦計算 (振替) 価格での消費を評価している間での差

異 (Differenz) と (購買した材料の) 仕入れ価格と配賦計算 (振替) 価格との間の差異を割り当てられている分 (mit Anteil) と割り当てられていない分 (ohne Anteil) 3,000⁸⁾と取引⑨としての「差異負担分としての4,500⁹⁾のデータが活用される。

図表 6 [勘定システム] 【第一の可能性】

勘定クラス 1 (Klasse 1)			
納入業者勘定 (単位: マルク)			
		①素材の配賦計算	61,500
		⑥素材の配賦計算	495,000

勘定クラス 3 (Klasse 3)			
素材の配賦計算 (単位: マルク)			
①納入業者勘定	61,500	②素材集計勘定	60,000
⑥納入業者勘定	495,000	④製造材料の消費	3,000
⑨配賦計算の成果	4,500	⑦素材集計勘定	500,000
素材集計勘定	3,000	製造材料の消費	1,000

勘定クラス 4 (Klasse 4)			
製造材料の消費 (単位: マルク)			
③	120,000	⑨素材の配賦計算	4,500
④製造材料の消費	3,000	経営成果 [貸借差額]	569,500
⑧	450,000		
素材の配賦計算 [貸借差額]	1,000		

勘定クラス 4 (Klasse 4)			
その他の個別評価—共通原価 (単位: マルク)			
⑤	150,000	決算時の記帳⑤	610,000
⑩	460,000		

勘定クラス 1 + 2 の分割勘定 (単位: マルク)			
		⑤	150,000
		⑩	460,000

勘定クラス 3 (Klasse 3)			
素材集計勘定 (単位: マルク)			
開始残高	100,000	③	120,000
②素材の配賦計算	60,000	⑧	450,000
⑦素材の配賦計算	500,000	素材の配賦計算	3,000
		決算時の記帳③	87,000

勘定クラス 9 (Klasse 9)			
経営成果 (単位: マルク)			
決算時の記帳④	570,000	決算時の記帳②	500
決算時の記帳⑤	610,000		

勘定クラス 9 (Klasse 9)			
配賦計算の成果 (単位: マルク)			

決算貸借対照表 (単位: マルク)			
決算時の記帳③	87,000	素材の配賦計算	2,000

図表 7 [勘定システム] 【第二の可能性】

勘定クラス 1 (Klasse 1)			
納入業者勘定 (単位: マルク)			
		①素材の配賦計算	61,500
		⑥素材の配賦計算	495,000

勘定クラス 1 + 2 の分割勘定 (単位: マルク)			
		⑤	150,000
		⑩	460,000

5) メレロヴィッツ: a.a.O. S. 268
 6) メレロヴィッツ: a.a.O. S. 268
 7) メレロヴィッツ: a.a.O. S. 275
 8) メレロヴィッツ: a.a.O. S. 268
 9) メレロヴィッツ: a.a.O. S. 268

勘定クラス 3 (Klasse 3)

素材の配賦計算		(単位：マルク)	
①納入業者勘定	61,500	②素材集計勘定	60,000
⑥納入業者勘定	495,000	④製造材料の消費	3,000
⑨配賦計算の成果	4,500	⑦素材集計勘定	500,000
素材集計勘定	3,000	配賦計算の成果 [貸借差額]	1,000

勘定クラス 4 (Klasse 4)

製造材料の消費		(単位：マルク)	
③	120,000	経営成果	570,000
④製造材料の消費	3,000		
⑧	450,000		

勘定クラス 4 (Klasse 4)

その他の個別評価—共通原価		(単位：マルク)	
お			
⑤	150,000	決算時の記帳⑤	610,000
⑩	460,000		

勘定クラス 3 (Klasse 3)

素材集計勘定		(単位：マルク)	
開始残高	100,000	③	120,000
②素材の配賦計算	60,000	⑧	450,000
⑦素材の配賦計算	500,000	素材の配賦計算	3,000
		決算時の記帳③	87,000

勘定クラス 9 (Klasse 9)

経営成果		(単位：マルク)	
決算時の記帳④	570,000	配賦計算の成果	500
決算時の記帳⑤	610,000		

勘定クラス 9 (Klasse 9)

配賦計算の成果		(単位：マルク)	
④素材の配賦計算	3,000	⑨素材の配賦計算	4,500
素材の配賦計算	1,000		
経営成果 [貸借差額]	500		

決算貸借対照表

(単位：マルク)	
決算時の記帳③	87,000

メレロヴィッツは「12月31日の在庫が平均仕入価格 (Durchschnittseinstandspreisen) でもって87,000⁹⁾であるが、市場価格の変動が大きく、在庫の評価額を82,000⁹⁾としなければならない状況になった」ことを想定した場合の勘定システムを以下のように示している¹⁰⁾。この場合、材料の消費が3,000⁹⁾増加している状況と取引④と

しての「配賦計算 (振替) 価格での消費を評価している間での差異 (Differenz) と (購買した材料の) 仕入れ価格と配賦計算 (振替) 価格との間の差異を割り当てられている分 (mit Anteil) と割り当てられていない分 (ohne Anteil) 3,000⁹⁾」¹¹⁾と取引⑨としての「差異負担分としての4,500⁹⁾」¹²⁾のデータが活用される。

図表 8 [勘定システム] 【第一の可能性】

勘定クラス 1 (Klasse 1)

納入業者勘定		(単位：マルク)	
		①素材の配賦計算	61,500
		⑥素材の配賦計算	495,000

勘定クラス 1 + 2 の分割勘定

(単位：マルク)	
	⑤ 150,000
	⑩ 460,000

10)・11)・12) メレロヴィッツ：a.a.O. S. 274

勘定クラス 3 (Klasse 3)

素材の配賦計算 (単位: マルク)			
①納入業者勘定	61,500	②素材集計勘定	60,000
⑥納入業者勘定	495,000	④配賦計算の成果	3,000
⑨配賦計算の成果	4,500	⑦素材集計勘定	500,000
素材集計勘定	3,000	配賦計算の成果 [貸借差額]	1,000

勘定クラス 4 (Klasse 4)

製造材料の消費 (単位: マルク)			
③	120,000	経営成果	570,000
④製造材料の消費	3,000		
⑧	450,000		

勘定クラス 4 (Klasse 4)

その他の個別評価-共通原価 (単位: マルク)			
⑤	150,000	決算時の記帳⑤	610,000
⑩	460,000		

勘定クラスの勘定

(単位: マルク)			
素材集計勘定	5,000		

勘定クラス 3 (Klasse 3)

素材集計勘定 (単位: マルク)			
開始残高	100,000	③	120,000
②素材の配賦計算	60,000	⑧	450,000
⑦素材の配賦計算	500,000	素材の配賦計算	3,000
		勘定クラスの勘定	5,000
		決算時の記帳③	82,000

勘定クラス 9 (Klasse 9)

経営成果 (単位: マルク)			
決算時の記帳④	570,000	配賦計算の成果	500
決算時の記帳⑤	610,000		

勘定クラス 9 (Klasse 9)

配賦計算の成果 (単位: マルク)			
④素材の配賦計算	3,000	⑨素材の配賦計算	4,500
素材の配賦計算	1,000		
経営成果 [貸借差額]	500		

決算貸借対照表

(単位: マルク)			
決算時の記帳③	82,000		

メレロヴィッツは「12月31日の在庫が当初の90,000¹³⁾から平均仕入価格 (Durchschnittseinstandspreisen) をもって87,000¹⁴⁾に変更されている。そして、製品製造のために消費されるべき材料に関する変動が現れる」ことを想定した場合の勘定システムを以下のように示している¹⁵⁾。特に、この場合、図表 1 [勘定システム] で取

り扱われていた取引③「配賦計算 (振替) 価格での商品の減少 120,000¹⁴⁾」が取引③a。「時価での商品の減少 119,500¹⁵⁾」と変動し、取引⑧が「配賦計算 (振替) 価格での商品の減少 450,000¹⁶⁾」取引⑧a。「時価での商品の減少 452,500¹⁷⁾」と変動し、材料の消費に関するデータの変動が現れるケースが始めて取り扱われている。

図表 9 [勘定システム]

勘定クラス 1 (Klasse 1)

納入業者勘定 (単位: マルク)			
		①	61,500
		⑥	495,000

勘定クラス 1 + 2 の分割勘定

(単位: マルク)			
		⑤	150,000
		⑩	460,000

13)・14)・15)・16)・17) メレロヴィッツ: a.a.O. S. 275

勘定クラス 3 (Klasse 3)

素材の配賦計算 (単位: マルク)			
③ a. 素材の集計勘定	119,500	③ a. 製造材料の消費	119,500
⑧ a. 素材の集計勘定	452,500	④ a. 製造材料の消費	452,500

勘定クラス 4 (Klasse 4)

製造材料の消費 (単位: マルク)			
③ a. 素材の配賦計算	119,500	決算時の記帳④	572,000
⑧ a. 素材の配賦計算	452,500		

勘定クラス 4 (Klasse 4)

その他の個別評価—共通原価 (単位: マルク)			
⑤	150,000	決算時の記帳⑤	610,000
⑩	460,000		

勘定クラス 3 (Klasse 3)

素材集計勘定 (単位: マルク)			
開始残高	100,000	③ a. 素材の配賦計算	119,500
① 納入業者勘定	61,500	⑧ a. 素材の配賦計算	452,500
⑥ 納入業者勘定	495,000	決算時の記帳③	87,000
決算時の記帳 [貸借差額]	2,500		

勘定クラス 9 (Klasse 9)

経営成果 (単位: マルク)			
決算時の記帳④	572,000	配賦計算の成果	2,500
決算時の記帳⑤	610,000		

勘定クラス 9 (Klasse 9)

配賦計算の成果 (単位: マルク)			
経営成果	2,500	⑨ 素材集計勘定	2,500

決算貸借対照表 (単位: マルク)

決算時の記帳③	87,000		
---------	--------	--	--

4. おわりに

製品製造を行なう場合には、多様な種類の素材が材料として生産プロセスの中に投入されることになる。そして、投入された多様な材料が評価されることためには、単に、材料のフローを認識・記録するのではなく、評価

する方法にしたがった認識・記録することが必要になる。このためには、材料が消費される場所だけでの記録・認識ではなく、このような場所に先行している納入業者からの購買活動からのデータを引き継いで実施されることをみた。