

タイトル	原価・給付計算と財務簿記との調整について
著者	今村，聡；Imamura, Satoshi
引用	北海学園大学経営論集，15(2)：93-100
発行日	2017-09-25

原価・給付計算と財務簿記との調整について

今 村 聡

I. はじめに

ドイツ語圏における原価・給付計算（経営簿記）は、経営意思決定・業績評価・経営統制に資する役割を持つ、財務会計（財務簿記）とは独立した制度とされ、したがって原価・給付計算において算定される経営成果は、財務会計上の損益数値とは異なるものであった。

本稿では、製品別補償貢献額の合計から固定費総額を差し引いて計算された経営利益を、総原価法に基づく財務簿記上の利益へと調整する Kilger[1987]の計算例を考察する。

II. 共同コンテンラーメン

限界原価基準による短期損益計算と財務簿記との調整を示すために Kilger が用いているのは、ドイツ工業連合経営経済委員会による 1951 年の共同コンテンラーメン（Gemeinschaftskontenrahmen；GKR）である。

GKR の勘定クラス構成は次のようになっている：

- クラス 0：固定資産および長期資本
- クラス 1：財務流動資産および短期債務
- クラス 2：中性費用および収益
- クラス 3：材料在高
- クラス 4：原価種類
- クラス 5：原価場所
- クラス 6：原価場所
- クラス 7：原価負担者（半製品および製品）在高

クラス 8：収益

クラス 9：決算

勘定クラス構成のみを見れば、財務簿記と経営簿記を統一的勘定体系に融合する一元体系を前提とし、いわゆる過程的分類原理に基づいて構成されているようであるが、勘定形式的経営簿記は GKR においてはむしろ例外とされている。Kilger もまた勘定形式による経営簿記の解りにくさを指摘している（Kilger[1987], S. 472）が、彼はまず限界原価計算による経営利益を勘定上で示そうとする。

Kilger の例では勘定クラス 2 が区画勘定とされ、クラス 4 には原価計算上の原価種類が集計される（図表 1 参照）。

原価場所計算は経営計算表（Betriebsabrechnungsbogen；BAB）で行なわれるので、クラス 5 および 6 は不要となる（図表 2 参照）。また、図表 1 および 3 中に BAB とあるのは、数値を経営計算表から受け取ることを示す。

クラス 7 では、販売された製品の限界原価と共に、それらが負担すべき原価差異とが、製品別に計算され、クラス 9 の製品別の補償貢献額を示す勘定 901～904 に振替えられる。勘定 900 において、各製品の補償貢献額の合計から、固定費総額と製品に算入されない原価差異（この例では借方）が差し引かれ、経営成果が算定される（図表 3 参照）。

勘定 930 での財務簿記上の利益計算は、総

図表1：勘定クラス2～4 (Kilger[1987], SS. 458-459)

クラス2		クラス3		クラス4		クラス4	
区画勘定		材料在高勘定		原価種類勘定		原価種類勘定	
クラス1	200 中性費用	310 直接材料在高勘定		410 直接材料費		421 補助・経営材料費	
	2,658 910 残高	月初在高 12,000 410 ゾル原価による消費 56,390	311 計画価格による受入 70,000 410 払出差異 2,480 月末有高 23,130	310 56,390 700 ゾル原価 2,480 701 消費差異 4,710 701 価格差異 63,580	350 2,444 イスト原価 BAB 244 価格差異 BAB 2,688		
	910 残高 3,278	82,000					
クラス0	220 財務簿記上の減価償却費	311 直接材料費価格差異		419 他の製造直接費		422 工具・器具費	
	5,822 910 残高	月初在高 720 310 計画価格による払出 70,000	クラス1 実際価格による受入 75,840 410 価格差異 4,710 月末有高 1,850	クラス1 15,134 700 ゾル原価 431 賃金 18,506 イスト原価 BAB 17,215 賃率差異 BAB 1,291	370 935 イスト原価 BAB 935		
	クラス1 1,476 910 残高 1,476	76,560					
クラス1	240 福利費実際額	350 補助・経営材料在高勘定		432 補助賃金		461 租税公課	
	18,133 910 残高	月初在高 16,715 421 計画価格による消費 2,444	351 計画価格による受入 4,280 月末有高 18,551	クラス1 8,747 イスト原価 BAB 8,137 賃率差異 BAB 610	462 保険料 1,746 イスト原価 BAB 1,746		
	910 残高 8,190	20,995					
910 残高	231 原価計算上の利子	351 補助・経営材料価格差異		435 給料		471 事務・通信費	
	6,644 482	月初在高 1,670 350 計画価格による払出 4,280	クラス1 実際価格による受入 4,710 421 価格差異 244 月末有高 1,856	241 16,352 イスト原価 BAB 15,211 賃率差異 BAB 1,141 16,352	クラス1 2,454 イスト原価 BAB 2,454		
	910 残高 16,352 441 442 6,433 22,785	6,380					
910 残高	241 原価計算上の福利費	370 工具・器具在高勘定		441 作業員福利費		481 原価計算上の減価償却費	
	22,785	月初在高 18,744 422 実際価格による消費 935	クラス1 実際価格による受入 2,317 月末有高 21,061	クラス1 16,082 イスト原価 BAB 14,960 賃率差異 BAB 1,122 16,082	221 8,190 イスト原価 BAB 8,190		
910 残高	231 原価計算上の利子	370 工具・器具在高勘定		442 職員福利費		482 原価計算上の利子	
	6,644 482	月初在高 18,744 422 実際価格による消費 935	クラス1 実際価格による受入 2,317 月末有高 21,061	241 6,433 イスト原価 BAB 5,984 賃率差異 BAB 449 6,433	472 広告費・旅費 1,055 イスト原価 BAB 1,055		
	910 残高 16,352 441 442 6,433 22,785	20,126					
910 残高	241 原価計算上の福利費	370 工具・器具在高勘定		442 職員福利費		482 原価計算上の利子	
	22,785	月初在高 18,744 422 実際価格による消費 935	クラス1 実際価格による受入 2,317 月末有高 21,061	241 6,433 イスト原価 BAB 5,984 賃率差異 BAB 449 6,433	479 他の販売直接費 15,422 ゾル原価： 901 製品1 3,339 902 製品2 3,250 903 製品3 3,875 904 製品4 3,150 差異： 901 製品1 1,680 902 製品2 1,680 903 製品3 998 904 製品4 16,292		

原価・給付計算と財務簿記との調整について(今村)

図表 2：経営計算表 (Kilger[1987], SS. 462-463)

原価種類		補助原価場所										主要原価場所									
		補助部門1		補助部門2		補助部門3		補助部門合計		材料費部門		製造部門1		製造部門2		管理部門		販売部門		主要原価場所合計	
番号	名称	イスト	ゾル	イスト	ゾル	イスト	ゾル	イスト	ゾル	イスト	ゾル	イスト	ゾル	イスト	ゾル	イスト	ゾル	イスト	ゾル	イスト	ゾル
431	賃金	17,215												8,815	8,608	8,400	8,400			17,215	17,008
432	補助賃金	8,137	3,890	3,216	280	215	1,295	1,335	5,465	4,766		970	780	710	825	992	697			2,672	2,302
441	作業員福利費	15,211	2,334	1,930	168	129	777	801	3,279	2,860		582	468	5,715	5,660	5,635	5,458			11,932	11,586
435	給料	14,960	1,000	1,000			800	800	1,800	1,800				2,000	2,000	2,800	2,800	3,920	3,585	4,440	4,260
442	職員福利費	5,984	400	400			320	320	720	720				800	800	1,120	1,120	1,568	1,434	1,776	1,704
421	補助・経営材料費	2,444	62	150	1,330	1,059	15	98	1,407	1,307		45	20	882	424	110	276			1,037	720
422	工具・器具費	935	103	47	70	15	30	41	203	103		32	17	395	278	305	418			18	732
450	修繕費	4,701	397	675	317	225	22	115	736	1,015		118	44	1,907	1,425	1,920	1,320	150	20	68	3,965
461	租税公課	3,768	972	1,062	40	40	75	75	1,087	1,177		61	61					2,620	2,490		2,816
462	保険料	1,746	820						820	820		110	110					816			926
471	事務・通信費	2,454							0	0		95	138					1,329	851	1,030	1,010
472	広告費・旅費	1,055							0	0								110	305	945	2,315
481	原価計算上の減価償却費	8,190	1,340	1,340	337	337	317	317	1,994	1,994		218	218	2,330	2,330	2,610	2,610	418	418	620	6,196
482	原価計算上の利子	6,644	1,006	1,006	215	215	213	213	1,434	1,434		525	525	1,740	1,740	1,473	1,473	320	320	1,152	5,210
合計	主要原価種類	93,444	12,324	11,646	2,757	2,235	3,864	4,115	18,945	17,996		2,756	2,381	25,294	24,090	25,365	24,572	11,101	10,369	9,983	72,559
491	補助原価種類1	8,170	120	120	370	370	400	400	890	890		650	650	1,810	1,810	2,075	2,075	820	820	1,925	7,280
492	補助原価種類2	2,220	255	175			345	305	600	480		90	120	575	480	715	910	45	45	195	1,740
493	補助原価種類3	3,762			95	75	60	118	155	193				1,012	1,232	1,998	1,917			597	420
499	補助原価種類固定費	6,051	109	109	206	206	329	329	644	644		345	345	1,497	1,497	2,026	2,026	404	404	1,135	5,407
合計	補助原価種類	20,203	484	404	671	651	1,134	1,152	2,289	2,207		1,085	1,115	4,894	5,019	6,814	6,928	1,269	1,269	3,852	17,914
合計	原価種類合計	113,647	12,808	12,050	3,428	2,886	4,998	5,267	21,234	20,203		3,841	3,496	30,188	29,109	32,179	31,500	12,370	11,638	13,835	90,555
合計	原価場所差異			758		542		-269		1,031			345		1,079		679		732		-977
合計	賃率差異	4,613	572		34		239		845			116		1,353		1,421		412		466	3,768
合計	価格差異		6		133		1		140			5		88		11					104
合計	イスト原価総計	13,386	3,595			5,238			22,219			3,962		31,629		33,611		12,782		14,301	96,285
合計	固定費		3,880			666		1,505		6,051			353		7,981		9,660		8,993		9,310
合計	比例費		8,170			2,220		3,762		14,152			2,143		21,128		21,840		2,645		5,502
	イスト関係値		1,634			22,220		313.5					56,390		782.5		700		105,800		105,800
	関係値種類		数量		数量	数量	数量	数量	数量	数量			DM		時間		時間		DM		DM
	操業度(%)		105.5		110.5			106					107.5		108		112		100		100
	計算率、比例費		5.00		0.10			12.00					3.8%		27.00		31.20		2.5%		5.2%
	計算率、総計												6.2%		37.20		45.00		11%		14%

図表3：勘定クラス7～9 (Kilger[1987], SS. 460-461)

[illegible]

図表 4：製品原価計算 (Kilger[1987], S. 465)

計画原価計算：製品 1	消費量／個	原価率		DM／個	
		全部原価	比例原価	全部原価	比例原価
直接材料費	1. 45	10. 00	10. 00	14. 50	14. 50
間接材料費		6. 2 %	3. 8 %	0. 90	0. 55
材料費				15. 40	15. 05
製造部門 1	15	0. 62	0. 45	9. 30	6. 75
製造部門 2	10	0. 75	0. 52	7. 50	5. 20
他の直接加工費				5. 00	5. 00
加工費				21. 80	16. 95
製造原価				37. 20	32. 00
間接管理費		11 %	2. 5 %	4. 09	0. 80
販売間接費		14 %	5. 2 %	5. 21	1. 66
他の販売直接費				4. 20	4. 20
総製品原価				50. 70	38. 66
利益／補償貢献額				9. 30	21. 34
販売価格				60. 00	60. 00

(製品 2～4 についても同様)

原価法によるため、在高変動の計算が必要となるが、勘定 710, 720, 730 および 740 上の各製品原価は、限界原価に基づくものなので、各製品の月初在高と月末有高とを全部原価によるものに修正する必要がある。

各製品の原価を全部原価によっても計算しておくと共に(図表 4 参照)、製品の月初在高に含まれる原価差異が全部原価による月初在高に含まれるようにすると共に、月初在高と当月完成成分との原価差異を平均し、全部原価による月末在高に配分する計算が必要となる。また、財務簿記上の減価償却費・利子と、原価計算上の減価償却費・利子とを置き換える計算も必要となる(福利費実際額と原価計算上の福利費との差額は、期間的区画で考慮される)。

勘定 790 には各製品の全部原価による月初在高と月末在高が記入され、これらの差額が勘定 890 に集計され、財務簿記による在高変動が合計で勘定 930 に振替えられる(この例では貸方)。結局、財務簿記上の利益 30, 471 DM は、短期損益計算による経営利益 16, 203

DM よりも、勘定 910 の区画集計勘定の残高 12, 828 DM と、各製品の在高変動の差額 1, 440 DM との合計分大きくなる。

以上が、勘定クラス 7～9 において経営成果と財務簿記上の利益とを勘定上で示す例であるが、Kilger は、現実の企業では製品種類とそれらの仕掛品の数が多いため、勘定上での短期損益計算は不可能であるとして、計算表形式による短期損益計算を示している(図表 5 参照)。

Ⅲ. 工業コンテンラーメン

経営簿記領域において計算表形式が進展するに伴い、経営簿記と財務簿記をそれぞれ独立したものとする二元体系を前提として、いわゆる決算書基準分類原理に基づき、財務簿記の構成項目を基準としてコンテンラーメンが構成されることとなり、経営簿記は「勘定」の組織としてのコンテンラーメンの範囲外とされることとなった(安平[1977], 17 頁)。

GKR の作成者であったドイツ工業連合経

図表 5：短期損益計算の計算表式表示（Kilger[1987], S. 473）

番号			合計	製品種類			
				1	2	3	4
1	経営 給付計算	ゾル直接材料費	56,390	13,775	13,440	12,600	16,575
2		ゾル比例間接材料費	2,143	523	511	479	630
3		ゾル材料費（1+2）	58,533	14,298	13,951	13,079	17,205
4		ゾル比例加工費	42,968	11,352	8,064	13,776	9,776
5		他のゾル直接加工費	15,134	4,750	2,784	4,200	3,400
6		ゾル限界製造原価（3+4+5）	116,635	30,400	24,799	31,055	30,381
7		直接材料費消費差異	2,480	1,100	0	560	820
8		直接材料費価格差異	4,710	1,190	1,075	1,053	1,392
9		製造部門原価差異	4,631	1,242	877	1,446	1,066
10		イスト限界製造原価（6+7+8+9）	128,456	33,932	26,751	34,114	33,659
11	在高計算	計画製造原価による月初有高	27,104	7,040	5,424	8,207	6,433
12		計画製造原価による当月完成（6）	116,635	30,400	24,799	31,055	30,381
13		計画製造原価による当月販売（19）	105,800	25,440	25,830	27,725	26,805
14		計画製造原価による月末有高	37,939	12,000	4,393	11,537	10,009
15		原価差異月初残高	2,591	748	420	685	738
16		当月発生原価差異（7+8+9）	11,821	3,532	1,952	3,059	3,278
17		当月販売品原価差異（23）	10,509	2,910	2,025	2,647	2,925
18		原価差異月末残高	3,905	1,370	347	1,097	1,091
19	損益計算	ゾル限界製造原価による売上原価（13）	105,800	25,440	25,830	27,725	26,805
20		ゾル比例間接販売・管理費	8,147	1,959	1,993	2,129	2,066
21		他のゾル販売直接費	13,614	3,339	3,250	3,875	3,150
22		販売品のゾル限界総製品原価（19+20+21）	127,561	30,738	31,073	33,729	32,021
23		製造原価差異	10,504	2,910	2,025	2,644	2,925
24		他の販売直接費差異	1,808	-420	1,680	998	-450
25		販売品のイスト限界総製品原価（22+23+24）	139,873	33,228	34,778	37,371	34,496
26		計画価格による売上収益	207,700	47,700	42,500	65,000	52,500
27		売上収益差異	-11,212	-3,277	-995	-4,135	-2,805
28		売上収益実際額（26-27）	196,488	44,423	41,505	60,865	49,695
29		イスト補償貢献額（28-25）	56,615	11,195	6,727	23,494	15,199
30		イスト補償貢献額／総製品原価	40.48%	33.69%	19.34%	62.87%	44.06%
31		製品に算入されない原価差異	3,115				
32		固定費	37,297				
33		経営利益（29-31-32）	16,203				

図表 6：財務簿記と原価・給付計算との計算表式調整 (Kilger[1987], S. 477)

原価種類		財務簿記上の 金額	原価・給付 計算上の金額	財務簿記の 利益超過額
1	直接材料費	63,580	63,580	4,672
2	他の直接加工費	15,134	15,134	
3	労務費	61,448		
4	賃金		18,506	
5	補助賃金		8,747	
6	作業員福利費		16,352	
7	給料		16,082	
8	職員福利費		6,433	
9	補助・経営材料費	2,688	2,688	2,368
10	工具・器具費	935	935	
11	修繕費	4,701	4,701	
12	租税公課	3,768	3,768	
13	保険料	1,746	1,746	
14	事務・通信費	2,454	2,454	
15	広告費・旅費	1,055	1,055	
16	減価償却費	5,822	8,190	
17	利子	1,476	6,644	
18	他の販売直接費	15,422	15,422	
19	1～18 合計	180,229	192,437	12,208
20	中性費用	2,658		-2,658
21	中性収益	3,278		3,278
22	売上収益	196,488	196,488	
23	半製品・製品在高変動	13,592	12,152	1,440
24	19～23 合計			14,268
25	利益	30,471	16,203	14,268

営経済委員会は、GKR の改革作業に着手し、1971 年に工業コンテンツラメン (Industrie-Kontenrahmen ; IKR) として発表した。

IKR の勘定構成は次のようになっている：

- クラス 0：有形固定資産・無形固定資産
- クラス 1：財務固定資産・貨幣勘定
- クラス 2：棚卸資産・債権・借方計算区画項目
- クラス 3：自己資本・価値修正・積立金
- クラス 4：債務・貸方計算区画項目
- クラス 5：収益
- クラス 6：材料費・労務費・減価償却費
- クラス 7：利子・租税・その他の費用
- クラス 8：開始勘定・決算勘定
- クラス 9：原価・給付計算のための予備

IKR は、財務簿記上の項目を中心として構成され、経営簿記のためにはクラス 9 だけを予備クラスとして留保している。

IKR の提案では、勘定グループ 90：財務簿記との区画（中性項目）と 91：原価計算的修正（付加原価）のみが財務簿記と原価・給付計算との調整のために設けられているが、Kilger は、IKR の相当単純化された数値例をもってしても、勘定形式は原価・給付計算には不適切であるとして、計算表形式による調整を提案している（図表 6 参照）。

IV. 総 括

Kilger は、大多数の企業においては原価・給付計算が、勘定体系とは完全に独立して行

われていることから、IKR の勘定クラス 9 が、GKR における勘定クラス 5 および 6 と同様、将来において使用されなくなると述べている (Kilger[1987], S. 476)。

決算書基準分類原理により、財務簿記を目的としてコンテンラーメンが作成されるに従い、財務簿記と経営簿記との調整ないし連携は、計算表形式で行われるようになり、勘定組織上ではあまり顧慮されなくなったと言える。

参考文献

- Angermann, A. [1975], *Industrie-Kontenrahmen (IKR)*, 2., überarbeitete und erweiterte Auflage, Berlin.
- Kilger W. [1987], *Einführung in die Kostenrechnung*, 3., durchges. Aufl., Wiesbaden.
- Schmalenbach, E. [1937], *Der Kontenrahmen*, 4. Aufl., Leipzig.
- 安平昭二 [1971] 『コンテンラーメンの理論』千倉書房
- 安平昭二 [1977] 『標準勘定組織の展開〈諸国のコンテンラーメンとその国際的統一化の動向〉』千倉書房