

工業コンテンラーメンにおける 経営簿記の構造

阪 口 要

ドイツ工業連盟 (B D I) が 1951年 に公表した共通コンテンラーメン (Gemeinschafts-Kontenrahmen, 一般に GKR と略される) が、工企業における計算制度に多大の影響を与えてきたことは周知の事実である。このことは、ドイツにおける原価計算の標準的テキストの多くが GKR を取り扱っていることから間接的に知ることができる。しかしながら、その後の企業の多様化、多国籍化、学界および実務界における計算制度にかんする研究の進展に伴い、共通コンテンラーメンにもいくつかの欠点が存在していることが指摘されるに至った。このような経過をふまえて、1971年に同じくドイツ工業連盟の経営経済委員会 (Betriebswirtschaftlichen Ausschuß) により、従来の共通コンテンラーメンに代るべき新しい工業コンテンラーメン (Industrie-Kontenrahmen, 一般に IKR と略される) が作成、公表されたのである。「それ以後、ドイツの企業会計実務においては、GKR 的なものから IKR に基づくものへと、勘定組織の編成がえが進展している²⁾」ようであるが、本稿の目的は、われわれの主たる関心事であるドイツ工企業の計算制度、なかんずく原価・給付計算あるいは経営簿記 (Betriebsbuchhaltung) の実態を探るために、この工業コンテンラーメンの勘定クラス 9 の内容を明らかにすることにある。そのための手がかり

1) たとえば最近のものでは次の書物を参照のこと。Franz, U., Die Grundlagen einer betriebswirtschaftlichen Kosten- und Leistungslehre, Berlin, 1977, S. 87 ff., Götzinger, M. u. Michael, H., Kosten- und Leistungsrechnung, Heidelberg, 1978, S. 87 ff., Zimmermann, W., Betriebsrechnungswesen, Braunschweig, 1978, S. 111.

2) 安平昭二稿, 「コンテンラーメンの三つの類型」会計115巻1号, 1979年1月, 80頁。

として、ここでは1973年に公刊された Moews の著書³⁾を基礎におきたい。

I. 工業コンテンラーメンの特徴

そもそも工業コンテンラーメンは、(1)業種、規模、法的形態のいかんにかかわらず、すべての企業にとってそれぞれ個別的な状況を勘案した独自の勘定プランを作成するための刺激剤となるべきこと、(2)計算制度を簡明化させると同時に、より精密なものとするために役立つべきこと、(3)国際的レベルにおける計算制度の調和に役立つべきこと、を3大目標として作成されたものであるが、とくに従来⁴⁾の共通コンテンラーメンとは次の4点において区別される。

1. 分類原理

共通コンテンラーメンにおいては、勘定クラスが主に原価・給付計算プロセスの時間的経過に応じて配列されているため、このような分類原理は、シュマーレンバッハ以降一般に過程的分類原理 (Prozeßgliederungsprinzip) と呼ばれている。これに対立するものが貸借対照表的分類原理 (Bilanzgliederungsprinzip) ないし決算書基準分類原理 (Abschlußgliederungsprinzip)⁵⁾であり、そこでは、個々の勘定クラスおよび部分的には勘定グループまでが、貸借対照表あるいは損益計算書におけるその位置に従って配列される。工業コンテンラーメンの特徴は、財務簿記の勘定クラス (0～8) が貸借対照表的分類原理に従って配列されているのに対し、経営簿記の勘定クラス (9) は過程的原理に従って分類されていることにある。たとえば Göttinger=Michael は、このような分類原理を2元的分類原理 (duales Gliederungsprinzip)⁶⁾と呼んでいる。

2. 財務簿記と経営簿記の厳密な区分

3) Moews, D., Die Betriebsbuchhaltung im Industrie-Kontenrahmen (IKR), Berlin, 1973.

4) Moews, a. a. O., S. 9 ff.

5) 安平教授は、「決算書基準分類原理という方が適切であり、最近ではこの名称の方が一般化している」とされる。安平, 前掲論文, 75頁。

6) Göttinger u. Michael, a. a. O., S. 171.

工業コンテナレーメンの第2の特徴は、財務簿記と経営簿記を厳密に区分していることにある。すなわち、そこでは0から8までの勘定クラスは財務簿記だけに関係し、経営簿記のために独自の勘定クラス9が備えられているのである。Moewsによれば、このように2つの計算回路（Rechnungskreis）を厳密に区分することによって、独立した原価・給付計算を備えていない企業でも、その独自の勘定プランを工業コンテナレーメンに従って作成できるという利点⁷⁾が得られるとされている。

3. 貸借対照表および損益計算書の作成にあたり、株式法の規程に準拠していること

工業コンテナレーメンの0から8までのほとんどすべての勘定グループは、株式法151条2項の貸借対照表項目および同じく157条1項の損益計算書項目に一致している。この特徴の利点は、経営内部的には決算業務がかなり単純化されること、また外部的側面からの監査業務（Revisions- und Prüfungsarbeiten）も、従来に比して容易かつ迅速に行えることにある。

4. 原価・給付計算の規制化を放棄していること

Moewsが挙げる工業コンテナレーメンの第4の特徴は、原価・給付計算ないし経営簿記の規制化を基本的に放棄している点である。前述したように、工業コンテナレーメンの勘定クラス9はもっぱら原価・給付計算のために準備されているのであるが、経営計算（Betriebsabrechnung）にさいしてこの勘定クラスを利用するか否か、またその方法については個々の企業の自由に委ねられているのである。

工業コンテナレーメンはおよそ以上のように特徴づけられる。以下においては、とくにその勘定クラス9の構成にかんするMoewsの提案を紹介することにしたい。

II. 費用と原価の区別

一般に費用と原価の異同は図—1のように表わすことができる。財務簿

7) Moews, a. a. O., S. 10.

記における費用と経営簿記における原価を区別するための手続として、Moews は、(1)中性費用の分別、(2)目的費用の振替、(3)付加原価の追加、(4)異種原価の計算、(5)基礎原価の短期的区分、からなる5つの段階を挙げ⁸⁾ている。

中性費用	目的費用	
	基礎原価	付加原価

図 1

費用と原価を区別する第1段階は、中性費用を原価から除外することにある。中性費用の発生原因となる財の消費は給付関連性をもたないのであるから、このような費用を原価計算に含めてはならない。Moews によれば、これはさらに次のように細分類される⁹⁾。

1. 給付からみた中性費用 (leistungsmäßig neutrale Aufwendungen) :
たとえば寄付金、体育施設の費用、投機的損失など、経営給付生産と何ら実質的關係をもたない費用。これはまた経営外費用とも呼ばれる。
2. 期間中性的費用：本来給付関連性をもちながらも、たとえば創立費、増資費用など特定の計算期間に帰属せしめることが全く不可能な費用、および、たとえば設備売却損、引当金の過小設定などすでに締め切られた計算期間について発生した費用。これはまた臨時費用 (außerordentliche Aufwendungen) とも呼ばれる。
3. たとえば法人税など、経営経済的観点からは原価性が認められなければならないが、現行の法的規制に基づき、原価計算に組み入れることが許されていない費用。これはまた全体成果に対応する費用 (das Gesamtergebnis betreffende Aufwendungen) とも呼ばれる。

上述の分類に基づき、Moews は、中性費用のための勘定クラス90に少なくとも次の3つの勘定を設けるべきことを提唱している¹⁰⁾。

8) Moews, a. a. O., S. 14 ff.

9) Moews, a. a. O., S. 14 f.

10) Moews, a. a. O., S. 15.

- 901 経営外費用
- 902 臨時費用
- 903 全体成果に対応する費用

図一1からも明らかなように、費用全体から中性費用を分別すれば目的費用が残り、これはそのまま原価計算における基礎原価となる。したがって、期間的区分が必要でない場合には、勘定クラス6および7の目的費用は直接に原価費目別計算(勘定グループ92)に振り替えられる。もちろん、この勘定グループ92は、個々の企業の独自の要請に応じて各原価費目に分類されるべきであるが、Moewsはその一例として次のような勘定科目を¹¹⁾挙げている。

- 920/21 材料費
- 922 エネルギー費
- 923 労務費
- 924 福利費
- 925 減価償却費および利子
- 926 保全費、研究開発費
- 927 租税、手数料、諸団体賦課金、保険料、危険費など
- 928 賃借料、交通費、事務所費、広告宣伝費など
- 929 その他の原価

費用と原価を区別する第3段階として、付加原価を原価計算に組み入れなければならない。給付関連性をもちながら、何ら支出をもたらさないような財の消費を、費用から導くことはできないのである。このような付加原価の例としては、計算上の企業家報酬および企業家の個人所有の家屋の一部を経営に利用するさいの計算上の賃借料が挙げられており、次のような勘定番号が与えられている。

- 9100 予定計算された計算上の企業家報酬

11) Moews, a. a. O., S. 16.

9109 予定計算されたその他の付加原価

続く第4段階は異種原価の計算である。異種原価とは、本来、費用または支出から導きうるものでありながら、その評価額が、対応する費用と一致しないものをいう。このような不一致が生ずる原因として、Moews は次のような項目を挙げて¹²⁾いる。

1. 物量的評価額が異なる場合
 - a. 期間的減価償却を行うさいの利用期間の相違
 - b. 利子を算定するさいに、他人資本の代りに経営必要資本を用いた場合
 - c. 保険数学上の理由から、実際に発生した危険費の代りに計算上の危険費付加額を用いる場合
 - d. 偶発的に発生した修繕費の代りに平均的修繕費を用いる場合
 - e. 実際に発生した休暇・祭日手当の代りにその平均的発生額を用いる場合
2. 評価価格が異なる場合
 - a. 材料消費高について計算価格を用いる場合
 - b. 取得価格の代りに再調達価格を用いて減価償却を行う場合
 - c. 他人資本に対して支払われる利子率とは異なる計算上の利子率を基準とする場合

工業コンテナラメンの勘定グループ91は原価計算上の修正にあてられているが、Moews は上記の分類に基づき、異種原価を次のように把握することを提案¹³⁾している。

- 911 予定計算された異種原価 (912または913に属さないものに限る)
- 9110 予定計算された計算上の減価償却費
 - 9111 予定計算された計算上の利子

12) Moews, a. a. O., S. 17 f.

13) Moews, a. a. O., S. 18 f.

- 9112 予定計算された計算上の危険費
- 9119 予定計算されたその他の異種原価
- 912 費用の期間配分（個々の企業の要請に応じてたとえば次のように細分類する）
 - 9120 予定計算された保全費
 - 9121 予定計算された休暇・祭日手当
 - 9122 予定計算された福利費
 - 9123 予定計算された危険費
 - 9124 予定計算された維持費 (Raumkosten)
 - 9129 予定計算されたその他の原価
- 913 原価費目の評価替
 - 9130 材料消費高の評価替
 - 9131 賃金の評価替
 - 9139 その他の原価の評価替

なお、勘定グループ912で例示されている異種原価のうちのいくつかは、9112の予定計算された計算上の危険費として把握することもできるため、これら2つのグループの区別は、必ずしも全く任意性がないわけではなく、場合によっては一括把握することも可能であると Moews は付言している。¹⁴⁾

費用と原価を区別するための最終段階は、基礎原価を短期的に区分することにある。すなわち原価が、その本質にてらしても、また期間的關係からみてもそれぞれの費用と一致してはいるが、これに対応する支出が異なった計算期間に行われる場合には、常に短期的な期間区分を実施する必要性が生じるのである。いわゆる前払費用および未払費用の期間配分と考えられるこの計算手続のために、Moews は、勘定グループ91の内に基礎原価の短期的区分という勘定918を設定すべきであると提唱している。

14) Moews, a. a. O., S. 18.

Ⅲ．収益と給付の区別

前節においては費用と原価の異同を明らかにしたが、同様のことは財務簿記における収益と経営簿記における給付との関係にもみられる。これは図—1に倣い、同じく図—2のように表わされる。したがってここでもまず第1に、財務簿記における収益の全体ブロックから中性収益を分別し、基礎給付に一致する目的収益だけを原価・給付計算に組み入れる手続が問題となる。

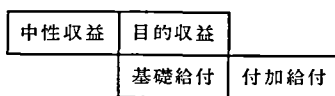


図 2

一般に中性収益とは、生産プロセスからもたらされない財の生成をいうが、Moews はこれをさらに次の2つのグループに大別している¹⁵⁾。

1. たとえば住宅からの収益や投機的利益など、企業目的とは実質的な関係をもたない収益。これは経営外収益とも呼ばれる。
2. 本来生産プロセスと関連をもちながらも、たとえば減資による帳簿上の収益など特定の計算期間に帰属せしめることが全く不可能な収益、および、たとえば設備売却益、引当金の過大設定による収益などすでに締め切られた期間について発生した収益。これは臨時収益とも呼ばれる。

このような区分に従い、Moews は勘定グループ90に次の勘定を設けることを提唱している¹⁶⁾。

906 経営外収益

907 臨時収益

ただし、中性費用や中性収益があまり多く発生しない中小企業において

15) Moews, a. a. O., S. 21 f.

16) Moews, a. a. O., S. 22.

は、これらを同じ勘定で一括把握すれば充分であり、この場合、勘定グループ90は次のように分類すべきものとされている。

- 901 経営外費用および経営外収益
- 902 臨時費用および臨時収益
- 903 全対成果に対応する費用

前述のごとく、収益の全体ブロックから中性収益を分別すれば目的収益が得られる。その大部分は、生産プロセスから生成された製品の売上収益であるが、これは財務簿記の勘定グループ50から直接的に勘定グループ98に振り替えられて原価・給付計算に引き継がれることになる。

収益と給付を区別するための第2段階は原価負担者の評価替である。つまり、原価・給付計算における原価負担者の評価額が財務簿記におけるそれと異なる限り、後者の評価額をクラス9の原価負担者勘定に直接振り替えることはできず、勘定グループ91の「原価計算上の修正」によって評価替を行わなければならない。原価計算および商事貸借対照表のいずれにおいても、半製品・完成品ならびに自製給付の在 high は製造原価 (Herstellkosten) で評価されるのであるが、商事貸借対照表における in high 評価は収支的基準 (pagatorische Grundlage) によって行わなければならないため、両者の製造原価はその範囲において異なるのである。いいかえれば、財務簿記における資産化は製造原価で行われるのではなく、製造費用 (Herstellungsaufwendungen) で行われるのである¹⁷⁾。たとえば、商事貸借対照表においては付加原価を製造費用に含めてはならないし、計算上の減価償却費用を用いることも認められていない。また材料消費 high も、固定価格や再調達価格ではなく、取得価格 (Einstandspreisen) で評価しなければならない。このような一連の評価替を行うために、Moews は勘定 915 と 916 を用いることを提唱している¹⁸⁾。このとき、勘定 915 はもっぱら半製品・完成品の評価替に、また勘定 916 は自製給付の評価替に用いられる。

17) Moews, a. a. O., S. 23.

18) Moews, a. a. O., S. 23.

Ⅳ. 経営簿記の形式的構造

経営簿記の形式的構造は様々な要因によって規定されるが、Moews はこれを次の4つの問題領域に分類している¹⁹⁾。

1. 原価部門別計算および原価負担者別計算の実施方法にかんして、完全勘定の経営計算 (voll kontenmäßige Betriebsabrechnung), 半図表的 (halb tabellarische) 経営計算, 純図表的 (rein tabellarische) 経営計算という差異が存在する。完全勘定の経営計算とは、原価部門別計算および原価負担者別計算のいずれもが勘定だけを用いて実施されるものをいい、純図表的経営計算とは、これら両者が原価部門表 (Kostenstellenbogen) および原価負担者期間票 (Kostenträgerzeitblatte) を用いて図表的に行われるものをいう。いうまでもなく半図表的経営計算はその中間形態であって、そこでは原価負担者別計算だけが勘定を用いて行われ、原価部門別計算は前述の原価部門表を用いて図表的に行われることになる。
2. 損益算定法にかんして、売上原価法および全体原価法という差異が存在する。
3. 成果算定の時点にかんして、純粹の実際原価計算と、間接原価に正常付加率を用いた規範原価計算という差異が存在する²¹⁾。
4. 財務簿記と経営簿記の組織的關係にかんして、1元的形式ないし1元体系と2元的形式ないし2元体系という差異が存在する。

このような分類をふまえて、Moews はまず売上原価法に従った完全勘定の経営計算の過程を以下に挙げるような手続として説明している²²⁾。なお、以下においてはさしあたり、間接原価は正常付加率を用いて予定配賦され、また、財務簿記と経営簿記は1つの共通的な記帳回路つまり1元体系を構成

19) Moews, a. a. O., S. 13, 25 f.

20) 半製品・完成品在高を知るための継続的な棚卸票と考えて差し支えないものと思われる。

21) ただし、この原価計算は直接原価については実際原価で計算を行うものである。

22) Moews, a. a. O., S. 27 ff.

しているという前提がおかれていることを付言しておかなければならない。

1. まず実質的・期間的に区分され原価費目に従って分類された原価が、グループ92の原価費目勘定の借方に記入される。その相手勘定は、財務簿記におけるクラス6および7の費用勘定あるいはグループ91の原価計算上の修正勘定である。

2. 直接原価が原価負担者に直接帰属計算される。そのさい、製造賃金、製造材料、製造特別直接原価は製造勘定940に振り替えられ、販売特別直接原価はグループ97の販売勘定に振り替えられる。

3. 正常付加率を用いて(規範)間接原価が原価負担者に帰属計算される。そのさい、製造間接費および間接材料費は製造勘定940に振り替えられ、販売・一般管理間接費はグループ97の販売勘定に振り替えられる。

4. 製造勘定の借方合計額が半製品勘定941に振り替えられる。つまり製造勘定は、半製品勘定の集計勘定(Sammelkonto)あるいは下位勘定(Unterkonto)にすぎない。

5. 期首および期末の在高を考慮した半製品勘定残高が、グループ95の完成品勘定に振り替えられる。

6. 資産化される経営内部給付は製造原価で評価され、グループ95の完成品勘定から勘定96(自製給付)に振り替えられる。

7. 期首および期末の在高を考慮した完成品勘定残高が、グループ97の販売勘定に振り替えられる。

8. 財務簿記から経営簿記に振り替えられている勘定98の収益は、原価負担者種類または原価負担者グループに従って分類され、それぞれグループ97の販売勘定に振り替えられる。

9. 各販売勘定の残高は当該原価負担者の計算上の期間損益を示し、それぞれ勘定990(経営成果—規範)に振り替えられる。

10. 間接原価(実際額—筆者)は、原価費目振替の過程を通じて経過原価部門および最終原価部門に振り替えられる。そのさい Moews は、勘定グループ93を次のように分類している。

930—931 共通補助原価部門

- 932 製造補助部門
- 933—935 製造部門
- 936 材料部門
- 937 一般管理部門
- 938 販売部門

11. 経過原価部門の原価は、原価部門振替の過程を通じて結局は最終原価部門に振り替えられる。
12. 最終原価部門勘定の借方には間接原価実際発生額が、また貸方には予定計算された間接原価が表示される。この残高は、超過補償額または不足補償額として勘定 991（規範・実際差異）に振り替えられる。
13. 勘定 991 の残高が勘定 992（経営成果—実際）に振り替えられる。
14. 同様に、勘定 990 の残高も勘定 992 に振り替えられる。
15. かくして、勘定 992 においては、当該計算期間についての計算上の実際損益が得られる。これは、月次に集計勘定 993 に振り替えられるか、または年度末に勘定 999（全体成果）を用いて締め切られる。

これら一連の手続を勘定連絡図を用いて表示すれば図—3²³⁾のようになる。各勘定の数字は前述の1～15の段階を示したものである。

すでに指摘したように、これまで説明してきた経営計算は、すべての計算が勘定に即して行われ、損益算定法として売上原価法を用い、間接原価の予定配賦を行い、さらに1元体系の簿記のもとで実施されるものであった。したがってそれは、経営簿記の形式的構造の1つの類型にすぎず、前述の4つの問題領域を組み合わせることによって様々な形態が生じてくることはいうまでもない。ここでは Moews に従って、これら4つの要因に変化が生じた場合に、経営計算がどのように異なった形態を示すのかを要約的に紹介しておきたい。

Moews はまず前述の類型における完全勘定的経営計算の代りに半図表的経営計算を導入した場合を想定している。²⁴⁾半図表的経営計算において

23) Moews, a. a. O., S. 30.

24) Moews, a. a. O., S. 30 ff.

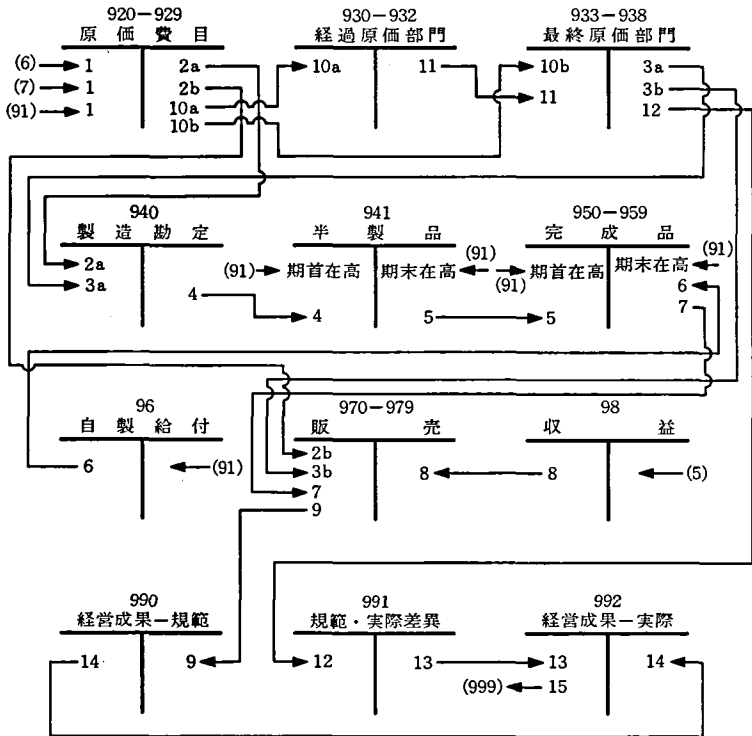


図 3

は、原価部門別計算全体が原価部門表を用いて図表的に実施されるのであるから、勘定グループ93の経過原価部門勘定および最終原価部門勘定を設ける必要はない。これに代ってそこでは、製造間接費、間接材料費、一般管理間接費、販売間接費についてそれぞれ予定計算勘定 (Verrechnungskonto) が設けられることになる。またこの形態の経営計算においては、原価部門表のもとで原価費目の分類が行われているため、勘定グループ92の原価を分類する必要もない。

さらに経営計算のすべての領域が経営計算表 (Betriebsabrechnungsbogen) を用いて行われる場合、つまり純図表的経営計算のもとでは、当然のことながら勘定クラス9は完全に空欄となる。また、第Ⅱ節で述べた費用と原価を区別するための手続も、すべて経営計算表で行われることになる。

続いて Moews は、損益算定法として売上原価法の代わりに全体原価法を導入することの可能性およびその目的適合性に言及している。一般に全体原価法の欠点としては、個々の製品種類または製品グループごとの原価分析および損益分析のための資料が提供されないこと、および在高変動分を確定するために半製品・完成品の在高を把握しなければならないことが挙げられるが、Moews もこの点を指摘し、理論的には全体原価法を適用することは防げられないが、それに伴う計算業務の増大に注目すれば、売上原価法を適用する場合に比して必然的により多くの欠点を有しているとしている。なお、全体原価法を適用した場合の記帳技術上の主たる変更としては、勘定グループ94の製造勘定および勘定グループ97の販売勘定が欠落し、これらが半製品・完成品の在高変動を把握するための勘定によって代替され、また計算上の月次損益は勘定990（経営成果—規範）のもとで算定される点が挙げられている。

次にわれわれは、経営簿記が純粹の実際原価計算として設計される場合を検討しておかなければならない。まず経営計算がすべて勘定に即して行われる場合には、最終原価部門勘定が常に貸借平均していなければならないこと、および販売勘定の残高が計算上の実際損益を表示すること以外には、記帳技術上の変化はみられない。なお当然のことながら、勘定990（経営成果—規範）および991（規範・実際差異）は不要になる。半図表的経営計算が実際原価計算として行われる場合には、すべての予定計算勘定が欠落するため、勘定グループ93は空白になる。すべての原価は、実際原価集計勘定92で把握された後に、直接に製造勘定あるいは販売勘定に振り替えられることになる。

これまでの説明においては、財務簿記と経営簿記が統一的、閉鎖的な勘定体系を備え、1つの共通的な記帳回路を構成している場合、つまり1元体系の簿記が常に前提とされてきた。これに対して、財務簿記と経営簿記がそれぞれ独自の記帳回路をもつ2元体系のもとでは、計算技術的にもいくつかの相違が生じてくる。まず2元的組織の簿記においては、いわば財務簿記との調整勘定あるいは連絡勘定ともいうべき経営決算勘定 (Be-

triebliches Abschlußkonto) を勘定クラス 9 に設けなければならない。一方、財務簿記の損益勘定 (Erfolgskonto) は、経営簿記の月次決算によることなく、年度末の残高は勘定 81 (年次利益または年次損失) のもとで直接的に表示される。もちろん、年度末に締め切られる経営決算勘定の残高として算定される勘定 999 の全体成果は、勘定 81 のすべての費用および収益の残高と一致しなければならない。この点において、2 元体系のもとにおける財務簿記と経営簿記の同調が確保されるのである。

最後に、計画原価計算および部分原価計算の導入にかんする Moews のコメント²⁵⁾を紹介しておきたい。本稿で取り扱った Moews のいう規範原価計算とは、間接原価だけに予定計算を用いる原価計算であった。したがって、計画原価計算のもとにおいても、間接原価の計算にかんする限り、少なくとも記帳技術的には規範原価計算との間にほとんど差異は生じないことになる。唯一の相違は、原価計画のさいに、計画直接原価のための予定計算勘定をグループ 93 に設けなければならない点だけである。もちろんこの場合には、勘定 991 の規範・実際差異には、間接原価および直接原価の両者からなる原価差異が含まれることになる。また、固定原価を 1 つのブロックとして取り扱うディレクト・コストイングにおいては、原価費目振替および原価部門振替を通じて計算されるのは変動間接原価だけであり、したがってグループ 94、95 および 96 の勘定には常に変動間接原価だけが記帳されることになる。固定原価は前もって区別しておき、勘定グループ 92 から経営成果勘定 (990 または 992) に直接振り替えなければならない。グループ 97 の販売勘定の借方には販売製品の変動製造原価、変動的販売特別直接原価、変動的販売間接費が、また貸方には収益が表示される。このとき、各販売勘定の残高は、当該原価負担者種類あるいは原価負担者グループの補償貢献額を示し、経営成果勘定に振り替えられる。

なお、本文の説明と重複するところもあるが、工業コンテンラーメンの勘定クラス 9 を概観するため、次に Moews の示した分類例²⁶⁾を挙げておく。

25) Moews, a. a. O., S. 53.

26) Moews, a. a. O., S. 67 f.

9 原価・給付計算

- 90 財務簿記との境界勘定
 - 900 経営決算勘定
 - [2 元組織の簿記の場合のみ]
 - 901 経営外費用
 - 902 臨時費用
 - 903 全体成果に対応する費用
 - 906 経営外収益
 - 907 臨時収益
- 91 原価計算上の修正勘定
 - 910 予定計算された付加原価
 - 9100 予定計算された計算上の企業家報酬
 - 9109 その他の予定計算された付加原価
 - 911 予定計算された異種原価 (912または913に属さないものに限る)
 - 9110 予定計算された計算上の減価償却費
 - 9111 予定計算された計算上の利子
 - 9112 予定計算された計算上の危険費
 - 9119 予定計算されたその他の異種原価
 - 912 費用の期間配分(個々の企業の要請に応じてたとえば次のように細分類する)
 - 9120 予定計算された保全費
 - 9121 予定計算された休暇・祭日手当
 - 9122 予定計算された福利費
 - 9123 予定計算された危険費
 - 9124 予定計算された維持費
 - 9129 予定計算されたその他の原価
 - 913 原価費目の評価替
 - 9130 材料消費高の評価替
 - 9131 賃金の評価替

- 9139 その他の原価の評価替
- 915 半製品および完成品の評価替
- 916 自製給付の評価替
- 918 短期的計算区分
- 92 実際原価集計勘定
 - 〔半図表的経営計算の場合のみ〕
- 92 原価費目〔完全勘定的経営計算の場合のみ〕
 - 920—921 材料費
 - 922 エネルギー費
 - 923 労務費
 - 924 福利費
 - 925 減価償却費および利子
 - 926 保全費，研究開発費
 - 927 租税，手数料，諸団体賦課金，保険料，危険費など
 - 928 賃借料，交通費，事務所費，広告宣伝費など
 - 929 その他の原価
- 93 予定計算された原価
 - 〔半図表的経営計算の場合のみ〕
 - 930 予定計算された製造材料費
 - 931 予定計算された製造賃金
 - 932 予定計算された特別直接原価
 - 9320 予定計算された製造特別直接原価
 - 9325 予定計算された販売特別直接原価
 - 933—935 予定計算された製造間接費
 - 936 予定計算された間接材料費
 - 937 予定計算された一般管理間接費
 - 938 予定計算された販売間接費
- 93 原価部門
 - 〔完全勘定的経営計算の場合のみ〕

— 46 — 工業コンテナレーメンにおける経営簿記の構造

- 930—931 共通補助原価部門
- 932 製造補助部門
- 933—935 製造部門
- 936 材料部門
- 937 一般管理部門
- 938 販売部門
- 94 半製品（場合によっては製造勘定も含む）
- 95 完成品（原価負担者種類または原価負担者グループに従って区分）
- 96 自製給付
- 97 販売勘定（原価負担者種類または原価負担者グループに従って区分）
- 98 収益
- 99 成果勘定
 - 990 経営成果—規範
 - 991 規範・実際差異
 - 992 経営成果—実際
 - 997 中性成果
 - 999 全体成果

付記：本稿は、日本学術振興会の援助による「原価理論・原価計算システム・工業会計制度に関する国際比較研究」の一部である。