

[論文]

A. シュネットラーの原価計算システムに関する一考察

A study on A. Schnettler's Costing System

大 澤 一 雄

- 〈目 次〉
1. はじめに
 2. シュネットラーの混合勘定としての製作勘定
 3. シュネットラーのコンテンラーメン論
 4. おわりに

1. はじめに

本稿では、勘定システムがどのような特性を持った勘定によって構成されているかを検討する。

2. シュネットラーの混合勘定としての製作勘定

企業経営を考える場合、その取り扱う商品を商品を生産している企業から購買し販売する商業経営と、商品を生産している工業企業との分類が可能となる。そして、このように分類されている商業経営と工業企業のいずれにおいても、その経営活動を計算対象とし、計算された経営活動の数値データが勘定に取引内容と共に記帳されることに関して、A. シュネットラー⁰¹⁾は、以下のように述べている、すなわち、

「計算形態(die Rechnungsform)は、小売業において多くのケースとなっているものであるが、商品勘定において購買価格をもって商品の入荷が配賦計算され、商品の出荷が販売価格をもって配賦計算がなされるといふ商業経営に混合的な商品勘定(an das gemischte Warenkonto)⁰²⁾を想起させるものである⁰³⁾と。

そして、ここで配賦計算という表現が示されているが、この配賦計算は商業経営の場合には商品の購買・販売のそれぞれの活動を担当する部署間における商品の受取り・引渡し作業が行われることから商品そのものに加えてあらわれてくる費用項目を想定することとなり、工業企業の場合には製品を製造するために購買される原材料の品質を検査し、購買場所から原材料を搬送する作業等からあらわれてくる原価項目が想定され、購買場所から搬送された原材料に対する加工作業が労働作業に加えて、機械設備を用いて行われ、製品化がなされる。この完成品として販売される場合とある一定レベルの品質を持つ半製品として販売される場合のいずれにおいても、

販売と担当する部署への搬送作業が行われることになる。そして、このような商業経営と工業企業のいずれについて、その活動を単純なものと考えた場合に、商品・製品そのものの直接的に把握可能な費用項目・原価項目の他に、間接的に把握される費用項目・原価項目が想定される。この後者の間接的なものに関して、A. シュネットラーは、

「『間接費(die „Unkosten“)』は — この単純な形態の場合にはさまざまに広く行われているものであるが — 製作勘定・特殊な勘定のいずれかに記帳がなされ、その後即座に損益勘定への記帳がなされる⁰⁴⁾と述べており、ここで製作勘定(das Herstellungskonto)が示されていることから、前述した商業経営と工業経営のうち、工業経営において取り扱われる勘定への記帳について論究が行われているものと考えられる。

そして、A. シュネットラーは、「製作勘定の左側には購買価格乃至製造原価価値があり、この製作勘定の右側には期末残高が販売価格をもって予測されている⁰⁵⁾として、以下の図表2-1の製作勘定の記帳状況を示している。

そして、図表2-1の製作勘定に計上記帳されている数値データが関連している勘定における数値データと同額ものが計上されている以下の図表2-2が示されている⁰⁶⁾。

そして、図表2-2における五つの勘定からなる勘定システムに関して、A. シュネットラーは、「開始残高、現金 20,000 円⁰⁷⁾；販売 一部は現金で、一部は信用で行っている。製作勘定に記帳されない間接費に関する金額 500 円⁰⁸⁾が書き入れられる。決算(der Abschluß)は棚卸しという徹底的な調査によってのみ可能となり、つまり原材料(die Rohstoffe)も半製品(die Halberzeugnisse)と完成品(die Fertigerzeugnisse)も(棚卸し[Inventur]という)調査記録が作成されることによって見積もられる。そ

01) なお、本稿において、以下では A. シュネットラー(Albert Schnettler)をシュネットラーのみで示すこととする。

02) 混合勘定そのものに関しては、つぎの論文を参照されたい。

拙稿：「混合勘定に関する一考察」商経論叢(第25巻 第2号)中央学院大学商学部 P.127 ~ 136 [平成23年3月25日]

03) Albert Schettler: „Das Rechnungswesen industrieller Betriebe“ S.54 Heckners Verlag / Wolfenbüttel 1949

04) A. Schnettler: a.a.O., S.54

05) A. Schnettler: a.a.O., S.55

06) A. Schnettler: a.a.O., S.55 ただし、ここで示している①・②・③・④は筆者が製作勘定の借方・貸方に計上されている数値データがどの勘定と関連しているかを明らかにするために書き加えたものである。

図表 2 - 1

(製造勘定[Fabrikationskonto]:) 製作勘定 (das Herstellungskonto) に関する数値例
製作勘定 (das Herstellungskonto)

開始残高 (Anfangsbestand) : 原材料 (Rohstoffe)	1,000	販売高 (der Verkauf)	26,000
開始残高 (Anfangsbestand) : 半製品 (Halberzeugnisse)	500	期末 (Endbestand) : 原材料 (Rohstoffe)	700
開始残高 (Anfangsbestand) 完成品 (Fertigerzeugnisse)	2,000	期末 (Endbestand) : 半製品 (Halberzeugnisse)	900
追加 (der Zugang) : 原材料 (die Rohstoffe)	12,500	期末 (Endbestand) : 完成品 (Fertigerzeugnisse)	2,400
賃金原価 (= 労務費 : Lohnkosten)	8,000		
経営経費 (Betriebs-Unkosten)	4,500		
総収益 (Bruttogewinn)	1,500		
	30,000		30,000

図表 2 - 2

現金 (Kasse)				製作勘定 (Herstellungskonto)				債務勘定 (Debitoren)			
AB.	20,000	②	8,000	AB.	1,000	④	26,000	④	16,000		
④	10,000	③	4,500	AB.	500	EB.	700				
			500	AB.	2,000	EB.	900				
				①	12,500	EB.	2,400				
				②	8,000						
				③	4,500						
					1,500						
債権 (Kreditoren)				損益 (Gewinn und Verlust)							
		①	12,500		500		1,500				
			42,500								
			16,300								
			12,700								

製作勘定に配賦計算されないものが
経費である (Unkosten)

純収益額
(Reingewinn) 1,000

のために、このような方法は短期的な(毎月の)決算にはふさわしいものとはならない、このような方法(sie = diese Methode)は少なくともやたらに念が入ったものである。このような方法は帳簿記帳の資料についてもその概観を与えるものではなく、経営上の業務管理を認識させるものでもない：勘定は統計的な任務を満足させるものではなく、こうした誤りが算定することをお粗末なものにしている」⁰⁷⁾点を指摘している。

A. シュネットラーは、『『原材料を製作勘定(Herstellungskonto an Rohstoffe)』という経営内部的な経過を

記帳することに関しては材料を取り出したことを示す受領証(ein Stoffentnahmeschein)が多くの場合証拠書類(der Beleg)として役立ち、原材料倉庫から原料を個別に取り出すことは言葉で表現する形で把握される(formulärmäßig erfaßt wird)のではなく、時々または計算期間末での徹底的な調査である棚卸によって見積られる(ermittelt wird)ものであり、特に、数字でなく文字でつづられている帳簿の証拠書類(ein ausgeschriebener Buchungsbeleg)と棚卸から得られた数量価値(die Zahlenwerte)が記帳されている。原材料勘定の残高は継

07) A. Schnettler : a.a.O., S.56

A. シュネットラーの原価計算システムに関する一考察

統的に材料の取り出しが記帳されている場合には倉庫から個々に材料が発送されることが正しく把握されている限り、また手許にある原材料を扱うことなくまたは材料の数量は発送中のロス (der Schwund) 等によって変動す

ることもない場合には、運賃を含んでいる購買価格でもって計算されている原材料の残高と等しくなる⁰⁸⁾として、図表2-3⁰⁹⁾と図表2-4¹⁰⁾を示している。

そして、A. シュネットラーは、「決算は、原材料が購

図表2-3

製作勘定 (das Herstellungskonto)

開始残高 (Anfangsbestand)	2,000	販売高 (der Verkauf)	26,000
完成品 (Fertigerzeugnisse)			
開始残高 (Anfangsbestand) :	500	期末 (Endbestand) : 完成品 (Fertigerzeugnisse)	2,400
半製品 (Halberzeugnisse)			
消費原材料 (Rohstoffverbrauch)	12,800	期末 (Endbestand) : 半製品 (Halberzeugnisse)	900
賃金原価 (= 労務費 : Lohnkosten)	8,000		
経営経費 (Betriebs-Unkosten)	4,500		
総収益 (Bruttogewinn)	1,500		
	29,300		29,300

図表2-4

製作勘定 (das Herstellungskonto)

開始残高 (Anfangsbestand) :	500	製造原価での完成品 (Fertigerzeugnisse zu Selbstkosten)	24,900
半製品 (Halberzeugnisse)			
消費原材料 (Rohstoffverbrauch)	12,800	期末 (Endbestand) : 半製品 (Halberzeugnisse)	900
賃金原価 (= 労務費 : Lohnkosten)	8,000		
経営経費 (Betriebs-Unkosten)	4,500		
	25,800		25,800

買価格ではなく固定的配賦計算価格即ち時価で評価されている場合には、決算内容は変化することになる¹¹⁾点を指摘している。

さらに、A. シュネットラーは、「製造原価で算定されている完成品の総額が製作勘定に移される (bringen) ことが組織的に可能である場合には、製作勘定が純粋な勘定 (ein reines Konto) となる。完成品が精確な製造原価でもって把握するためには、このような組織的な前提が必ず与えられていることが前もって考慮されることはない。

半製品の残高は徹底的な調査である棚卸が行われることなく定められなければならない。コントロールの原則からは単に在庫品調査 (die Inventur) が現れてくるにすぎない。販売収益はこのような形態の場合には製作勘定ではなく販売勘定に現われてくるものである。販売の時点で完成品が初めて販売勘定に記帳される場合には、その図表は変化し、以下のようなになる¹²⁾として、以下の図表2-5¹³⁾の販売勘定と図表2-6¹⁴⁾指摘している。

08) A. Schnettler : a.a.O., S.56

09) A. Schnettler : a.a.O., S.56

10) A. Schnettler : a.a.O., S.57

11) A. Schnettler : a.a.O., S.57

12) A. Schnettler : a.a.O., S.57 ~ 58

13) A. Schnettler : a.a.O., S.58

14) A. Schnettler : a.a.O., S.58 ここでは、シュネットラー自身が「販売の時点で完成品が初めて記帳される場合には、勘定システムが変動することになる」として、図表2-6にみられる勘定システムを示している。

図表 2 - 5

製造原価での開始残高 (Anfangsbestand zu Selbstkosten)	2,000	現金と債務 (Kasse und Debitoren)	26,000
製造原価での増加 (Zugang zu Selbstkosten)	24,900	製造原価での (zu Selbstkosten) 期末 (Endbestand) : 完成品 (Fertigerzeugnisse)	2,400
総収益 (Bruttogewinn)	1,500		
	28,400		28,400

図表 2 - 6

	①	8,000
	①	4,500

AB.	1,000	②	12,800
②	12,500	EB.	700

	②	12,500
		42,500
		16,300
		12,700

AB.	2,000	④	24,500
AB.	500	EB.	900
①	8,000	EB.	2,400
①	4,500		
③	12,800		

④	24,500		
⑤	1,500		

Kasse	500	④	1,500
Reingewinn	1,000		

そして、A. シュネットラーは、「『販売勘定24,500 ㄹを製作勘定(an Herstellungskonto)』に記帳することは販売されている製品の製造原価を把握することである。製品の製造原価を把握すること (sie = die Erfassung der Selbstkosten der verkauften Produkte) は集計されている製造原価に基づいて行われるが、製作勘定の借方から半製品・完成品の残高を棚卸によって定めたものを差し引くことに行われるかのいずれかで可能となる。第一番目の手続きは精確な個々の借方記帳が前提されており、第二番目の手続きは決算の場合の棚卸の作業が行われることが前提されている」¹⁵⁾点を指摘し、図表 2 - 6 の勘定

システムにおける勘定の計上内容が図表 2 - 7 ¹⁶⁾にあるような勘定システムにおける勘定の計上内容に変化することを示している。

そして、シュネットラーは、「販売勘定24,900 ㄹを製作勘定(an Herstellungskonto)に」記帳することは完成品の製造原価を把握することである。(製作勘定である)製作勘定と販売勘定との関係におけるより広い形態の図表を示すことが可能となる¹⁷⁾として、図表 2 - 8 ¹⁸⁾と図表 2 - 9 ¹⁹⁾を示している。

15) A. Schnettler : a.a.O., S.59

16) A. Schnettler : a.a.O., S.59

17) A. Schnettler : a.a.O., S.59

18) A. Schnettler : a.a.O., S.60

19) A. Schnettler : a.a.O., S.60

A. シュネットラーの原価計算システムに関する一考察

図表 2 - 7

現金 (Kasse)				製作勘定 (Herstellungskonto)				販売 (Verkauf)			
AB.	20,000	①	8,000	AB.	500	④	24,900	AB.	2,000	⑤	26,000
⑤	10,000	①	4,500	①	8,000	EB.	900	⑤	24,900		
				①	4,500			⑥	1,500		
				②	12,800						
原材料 (Rohstoffe)											
AB.	1,000	②	12,800								
②	12,500	EB.	700								
債権 (Kreditoren)				債務 (Deditoren)				Gewinn und Verlust			
		②	12,500	⑤	16,000			Kasse	500	⑥	1,500
								Reingewinn	1,000		

図表 2 - 8

製作勘定 (Herstellungskonto)		販売勘定 (Verkaufskonto)	
賃金 (Lohn)			
材料 (Material)	配賦計算価格 (Verrechnungspreis)		販売価格 (Verkaufspreis)
経営経費 (Betriebsunkosten)			
損益 [Gewinn und Verlust]	半製品と完成の記帳		
	(Buchung der Halbs-Erzeugnisse und Fertig- Erzeugnis)		

図表 2 - 9

原材料 (Rohstoffe)				完成品 (Fertigerzeugnisse)			
開始残高	1,000	製作勘定 (Herstellungskonto)	12,800	開始残高	2,000	販売勘定 (Verkaufskonto)	24,900
債権 (Kreditoren)	12,500	期末残高	700	製作勘定 (Herstellungskonto)	24,500	期末残高	2,400
原製作勘定 (Herstellungs-Konto)				販売勘定 (Verkaufs-Konto)			
開始残高	500	完成品 (Fertigerzeugnisse)	24,900	完成品 (Fertigerzeugnisse)	24,500		26,000
現金 (Kasse)	8,000	期末残高	900	損益 (G.u V. Konto)	1,500		
現金 (Kasse)	4,500						
原材料 (Rohstoffe)	12,800						
				損益 (Gewinn und Verlust)			
				現金 (Kasse)	500	販売勘定 (Verkaufskonto)	1,500
				純収益 (Reingewinn)	1,000		

つまり、図表2-1と図表2-2では製作勘定という工業経営において現れてくる勘定が示され、そして、この製作勘定との関連性を持つ勘定群を一覧かたちでの勘定システムが示されている。ここでは、特に、工業経営を計算対象としている勘定システムであっても、それぞれの勘定における開始残高と期末残高としての数値データそのものが棚卸調査と言った徹底的な調査を基礎とした手続きが行われていることが不可欠なものとされている。図表2-3では、図表2-1での開始残高と期末残高の内容のうち原材料に関する部分が、製作勘定が除かれている。このことは原材料を取り扱う部署が製作勘定が計算対象から除かれたことを意味しており、即ち、原材料の購買に関しては製作勘定が計算対象としない原材料の購買部署が原材料を消費する部署から独立して取り扱われる場合が想定されているものと考えることが可能である。そして、原材料の購買取引先からの自社への運送中でのロスとしての700が製作勘定勘定において取り扱われることがないことから、図表2-1での貸借の合計額が30,000であるのに対して、図表2-3とでの貸借合計額が29,300に変化することになる。この図表2-3と図表2-4を比較した場合には、図表2-5の販売勘定から、すなわち、完成している製品を販売した状況を計算対象としている勘定からの勘定システムに含められている販売勘定からのシュネットラーの考察が進められており、この図表2-4での製作勘定のシュネットラーの考察と図表2-5のシュネットラーの考察を可能にしているのが図表2-2・図表2-6・図表2-7の勘定システムの存在であり、このシュネットラーの考察から図表2-8の製作勘定と販売勘定への配賦計算価格の両勘定への計上・振替手続きの意義が示されることを可能にしている。

シュネットラーが「工業経営の近代的な計算組織をはっきりと目立たせている特徴は(製造勘定である)製作勘定を幾つかの原価発生場所勘定に区分することであり、原価発生場所勘定(er = das Kostenstellenkonto)は経営全体に関する一つの製作勘定を用いるものではなく一用いるだけではなく一 われわれがそれらを原価発生

場所と名づけているような工場(Werke)・経営部門(Betriebsteile)・作業場所(Arbeitsplätze)と言った個別の部門に関する一連の勘定となっているものである。経営活動の個別的な機能に関しては特別な勘定が設けられている²⁰⁾点を指摘し、「局所的な場所(die lokalen Stellen)乃至特別な製作勘定を用いる機能(die Funktionen)を原価場所(die Kostenstellen)」²¹⁾としている。

この原価場所に関して、シュネットラーは「実務において数多くの話題とあっているものが原価発生場所計算であり、原価場所での作業の進行において頻繁に取り組みられているものである。・・(中略)・・この原価発生場所計算(sie = die Kostenstellenrechnung)は比較的新しい話題であり、第二次世界大戦前に、初めて単に帳簿記帳上の技法だけを簡潔に言及されていたにすぎない。原価発生場所計算(sie = die Kostenstellenrechnung)が精確に表示され、そして、このように名づけられたのは第二次世界大戦後に刊行された著作においてであった。しかし、文献上の研究において現れる以前に若干の大規模な工場では原価発生場所計算がすでに知られていたようである。『複式(„Doppik“)』の枠において、または特殊な計算において原価発生場所勘定が扱われているかどうかということは後に説明される課題である。それぞれの工業経営では原材料・賃金・俸給・社会保険料・税金・利子の支払い・同業者保険組合の掛け金(die Berufsgenossenschaftsbeiträge)等の一連の原価種類別勘定が帳簿記帳されている。(検索カード[die Karteikarten]・帳簿記帳器械[die Buchhaltungsmaschinen]で)近代的になっているオフィスは計算組織が費用のかさむものとなり、ごちゃごちゃしたものとなることなく多くの部分からなる原価種類の区分を可能にしている。『完成品に[in Fabrikation]ある』原価に関し、そして完成品に関して、一般的には一つか二つ勘定が整えられているのではなく、勘定のすべて(eine ganze Reihe Konten)が結び付けられており、つまり作業の区分のためにそれを見通すものたより良いものとなり、統計的な任務が満たされている」²²⁾としている。

そして、シュネットラーは、「小規模な経営が、毎月決算を行い、この小規模経営の完成品を個々に帳簿記帳的

20) A. Schnettler : a.a.O., S.61

21) A. Schnettler : a.a.O., S.61

22) A. Schnettler : a.a.O., S.61

A. シュネットラーの原価計算システムに関する一考察

に把握しており、最も重要な勘定において以下のような数値を計上している、例示課題(Übungsbeispiel)²³⁾を示している。

賃金の帳簿記帳が当月の賃金支払額 21,212 ㄖを定めている。

生産に用いられない原材料の場合には、経営に入荷されてもものを消費されたものと計算している。

経営経費に当月には特に 4,216.30 ㄖが特別に計画されたものが加算されている。

		Soll	Haben
原材料勘定(製造)	(Rostoffkonto) [produktiv]	16,144.30 DM	—
補助材料勘定	(Hilfsstoffkonto)	680.50 DM	—
経営経費勘定	(Betriebsunkostenkonto)	4,820.00 DM	—
賃金勘定	(Lohnkonto)	20,211.15 DM	—
工場における共通原価	(Gemeinkosten in Fabrikation)	1,435.30 DM	—
完成品	(Fertigerzeugnisse)	2,100.00 DM	—
販売原価	(Verkaufskosten)	1,301.60 DM	—
販売勘定	(Verkaufskonto)	—	16,144.30 DM

標準原価のリスト(Standardsskostenlisten)に従うと、

以下のような原価が製造されている製品に含まれる。

賃金部分	(Lohnanteil)	16,820. DM
材料部分	(Stoffanteil)	7,845.15 DM
経費加算額	(Unkostenzuschlag)	40 % auf den Lohn

完成品によって、標準原価を用いて、31,490ㄖが販売のために算定される。この販売原価は収益を削減するものとして(als Erlösschmälerung)記帳される。

そして、これら標準原価の基づいた勘定システムとして図表 2-10²⁴⁾と図表 2-11²⁵⁾が以下のように示されている。

図表 2-10

原材料(Rohstoffe : prod.)		補助材料(Hilfsstoffe)		賃金(Lohn)	
16,144.30	7,845.15	680.50	680.50	20,211.15	21,212
	8,299.15				
16,144.30	16,144.30				
経営経費(Betriebsunkosten)		工場における賃金と共通原価(Lohn u. Gemeinkost.i.F)			
4,820.	4,216.30	1,435.00		1,435.00	
16,144.30		3,995.80		3,995.80	
		5,430.80		5,430.80	

23) A. Schnettler : a.a.O., S.62

24) A. Schnettler : a.a.O., S.62

25) A. Schnettler : a.a.O., S.62

図表 2-11

製作勘定 (Herstellungs-Konto)

開始残高	1,435	賃金 (Lohn)	16,820
賃金 (Lohn)	21,212	経費 (Unkosten)	6,728
補助材料 (Hilfsstoffe)	680.50	期末残高	3,995.80
現金 (Kasse)	4,500		
経営経費 (Betriebsunkosten)	4,216.30		
	27,543.80		27,543.80

完成品 (Fertigerzeugnisse)

開始残高	2,100		31,490
賃金 (Lohn)	16,820	期末残高	2,003.15
経費 (Unkosten)	6,728		
原材料 (rohstoffe)	7,845.15		
	33,493.15		33,493.15

販売原価 (Verkaufskosten)

1,301.60	1,301.60

販売勘定 (Verrkaufskonto)

31,490.00	35,824.40
1,301.60	
3,032.80	
35,824.40	35,824.40

シュネットラーは、「原材料勘定に8,299.15 ㄱ의 残高が a) 材料倉庫に有り、b) 製造の中の原料として有り、c) 材料の費消の場合には継続的に把握されるのではなく、期間末に初めて見積もられている実際在庫数 (Ist = das Ist-Bestand) と予定在庫数 (Soll = der Soll-Bestand) との間の差が把握される。コントロールすることは棚卸しと言った徹底的な調査を用いることによるのみ可能となる。残高の内容が明確なものではないために、しかし、倉庫を管理すること (die Lagerverwaltung) と材料の費消を評価することの根拠を与えるためには、こうした帳簿記帳の手続きが単純になり、そして勘定の締切を迅速に出来るようにする」²⁶⁾と言った標準原価に基づいた在庫管理の利点を指摘し、「賃金勘定では左側に支出額 (die Ausgabe) があり、右側に費用額 (der Aufwand) がある。(月当たりの) 賃金の支払い期間と決算期間が一致していないことから、前払いでの支払があり、一か月の賃金勘定での支出額 (die Ausgabe) と賃金勘定での費用額 (der Aufwand) が一致することは稀なことである。完成品勘定は標準原価のリスト (die Standardkostenliste) に従っている予定原価 (die Sollkosten) でもって借方に記入され (belastet wird)、そして貸方に記入される (entlastet wird)。(2,100 ㄱ乃至 2,003.15 ㄱ의) 繰越高

(der Vortrag) と残高 (der Saldo) が開始残高 (die Anfangsbestände) 乃至決算残高 (die Schlußbestände) であり、標準原価でもって (zu Standardkosten) 計算されている。(工場での) 製造 (die Fabrikation) における賃金と共通原価の勘定は、製作勘定の月末残高が記録されるという目的だけを持っており、そして製作勘定における月末残高 (er = der Monatsendbestand) が即座に繰り越し越されている (zurückübertragen wird) ということが現れてくる」²⁷⁾点を指摘し、標準原価を計上している製作勘定について、「製作勘定は左側で開始残高 (das Anfangsbestand) ・賃金の増加 (Zugang von Lohn) と補助材 (die Hilfsstoffen) ・期間的なその他の経営間接原価 (sonstigen Betriebsunkosten der Periode)、右側で個別原価 ・標準原価リストに従っている共通原価割増額そして期末残高を含んでいる。製作勘定の右側 (letzterer: 後者 = rechts des Herstellungs-konto) では、予定原価 (die Sollkosten) でもって完成品がはっきりと記帳されている (herausgebucht werden) ことから、実際の残高と等しくなる必要はない。コントロールは棚卸しといった徹底的な調査を用いることによるのみ可能となる。・ ・ (中略) ・ ・ こうした記帳手続を簡潔にするは、以下の事によってもたらされる」²⁸⁾として次の点を挙げている、すなわ

26) A. Schnettler : a.a.O., S.63

27) A. Schnettler : a.a.O., S.63

28) A. Schnettler : a.a.O., S.63

ち、
「a)賃金費用(Lohnaufwand)と材料費用(Stoffaufwand)に関する予定計算(die Sollrechnung)によって、
b)補助材料の場合には、材料の入荷と費消を同一視することによって、
そして、c)完成品の決算を予定数量で(zu Sollziffern)もって行うことによって、
実務的にはこうした経営においてのみ役立つものであり、限定されている数値(eine beschränkte Anzahl)と完成品を常に同じ方法で作りに上げているということから複雑なことなしに実施することが可能である」²⁹⁾としている。

したがって、図表2-10における補助材料(Hilfstoffe)勘定・賃金(Lohn)・工場における賃金と共通原価(Lohn u. Gemeinkost.i.F)勘定においてはその借方計上額と貸方計上額は同額となり、したがって、これらの勘定の借方合計額と貸方合計額も同額となる。こうしたことが上記でシュネットラーが指摘している、a)での予定計算(die Sollrechnung)・b)での補助材料における点・c)での予定数量(die Sollziffern)をそれぞれ用いることによってもたらされる勘定システムに収容されている勘定について、「決算は毎年予定計算を用いていることなく棚卸という徹底的な調査で行われる場合に帳簿記帳的に簡素化される。棚卸しという徹底的な調査を行うことを避けるために、上記の形態において標準原価のリストに基づいて遡(さかのぼ)っている予定計算が用いられる。予定

原価と実際原価を対峙させるという利点があり、したがって、(例えば、原材料勘定のような)若干の勘定の残高が粉飾される(verschleiert wird)ものではあるが、より優れたコントロールが可能なものとなる」²⁹⁾としている。

3. シュネットラーのコンテンラーメン論

ドイツにおける幾つかの産業における企業合同であるカルテルの進行⁰¹⁾についてシュネットラーは、「20世紀の初めに(例えば、1902年の市街路面鉄道[die Straßenbahn]・1908年の製陶業[Keramische Industrie Keramische Industrie]のように)個別的な企業連合体の正常化への研究が問題としていないことを第二次世界大戦後に初めて計算組織の領域におけるドイツにおける正常化の研究が始まった」⁰²⁾ことを指摘している。そして、こうした企業連合であるカルテルにおいて「計算技術上の課題への働きかけは、第一に経済的な製造に関する委員会の課題であった、この委員会は1921年に製造原価計算の基本計画を発表した原則的な作業を行った製造原価計算の関する下部の委員会であった。1925年に経済的業務管理に関する委員会(der Ausschuss für wirtschaftliche Verwaltung)がRKW内の独立した団体として設立され、この団体は個別的な作業領域に関する専門委員会として設立された。計算組織に関して専門委員会で考察されることは1926年-1931年の間に計算組織を正常化する領域において重要となっている実務的な働きをこれら専門委員会と結び付ける共通なものを持っており、したがって、ドイツに

29) A. Schnettler : a.a.O., S.63 ~ 64

01) 当時のドイツの経済状況に関しては、以下の論文を参照されたい。

拙稿：『カルテルにおける価格設定』商経論叢(第26巻 第2号)中央学院大学商学部 [平成24年3月30日]

02) A. Schnettler : a.a.O., S.64

また、「勘定のシステム化」に関しても、同じ個所において「1890年代にE. J. Smithがバーミンガムから雇用者と被雇用者との一体化したもの、いわゆる連合(die Allianzen)を結成している。(参照：英国における連合[die Allianzen]コンラド1900/1901年間)：その最も重要な任務は、(例えば、電化製品製造業[die Industrie elektrischer Artikel]・製陶業[Porzellanindustrie]・ガラス繊維製造業[die Glasfascheinindustrie]のような)共同者の製造原価に関する収益の割当と精確な手引きを持った図を作成することであり、共同者の規定に従って、その活用が義務付けられている(obligatorisch war)」点を挙げている。

その他の産業について、「若干の初期の専門家の断代がその閉鎖的な協働者の計算組織を作り上げることと統一化するための努力を行っていた。ドイツ機械製造連盟(VDMA)が正常勘定計画(ein Normalkontenplan)を發布しており、そこではあらゆるアンケートについてのさまざまな勘定から換算することとこれらの勘定から作成される必要な部分を抄写[しよしゃ]した(die Auszüge)計算書が必要としている回答(die Beantwortung)を可能としている。また、ドイツ鑄鉄連盟が、その共同者の計算組織を拡大することに以前から取り組んでいる。1918年にドイツ鑄鉄連盟によって(von ihm)いわゆる「樹脂で覆われている出版物」にはあらかじめ印刷されている書式での正常化されている一連のカルクラチオンの基本原則(die Kalkulationsgrundsätzen)が含まれている。さらに、ドイツ製鉄所の人々と製陶磁器産業でのこうした作業が挙げられる。こうしたあらゆる努力はすべての経済の領域における合理化(die Rationalisierung)するということを課題として1921年に設立された帝国経済管理局(RKW : das Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit)がこうした努力を促進させ、企業連盟を機能させることなく、合理化を仕上げていった。」

における経営の間にみられる比較することを可能とした]⁰³⁾点を指摘しており、このことは、第一次世界大戦後のヴァイマル共和国の時代における戦後インフレーション⁰⁴⁾が最も進行した時期に、一企業の課題として取り上げられたものではなく、一国の経済状況を、特に、様々な産業界における課題として勘定システムの構築についての議論がなされ、その成果が企業に向けてひとつの指令として公布されるに至ったものと考えることが可能である。

そして、コンテンラーメンの理論的な基礎として、「さまざまな経営に関してシュマーレンバッハ学派の人々がシュマーレンバッハのコンテンラーメンに『枠組み(die Rahmen)』の基礎を与えている統一的な帳簿記帳手続

(die Einheitsbuchführungen)を作成することに表れている]⁰⁵⁾点を指摘し、「計算組織を正常化するための構想がRKW.によってまとめられている]⁰⁶⁾ものの基礎になっているものについて言及している。

シュネットラーは、特に、「1927年のシュマーレンバッハのコンテンラーメンが、・・・(中略)・・・1937年の当局のコンテンラーメンに重要な影響を持つものであった。・・・(中略)・・・シュマーレンバッハ的なコンテンシステムの構造は・・・(中略)・・・勘定クラスを0から0の10を区別している]⁰⁷⁾点を指摘し、以下の図表3-1を示している。

図表 3-1

コンテンラーメン (Der Kontenrahmen)											
静止勘定 Rohende Konten	変動勘定 (Bewegte Konten)										
	財務勘定 Finanz Konten	経営内部の過程を取り扱う勘定 (Konten der innerbetrieblichen Vorgänge)									
		非費用 中性費用 中性収益	経營業務管理的なカルクラチオンの勘定 (Konten der Betriebsgebarung Kalkulation)						原価発生場所	原価負担者	販売原価、 売上、 全体決算
			費用種別計算 乃至 原価種別配賦計算	その他							
0	1	③	②	②	5	⑤	⑥	①	9		

- ② 年度決算にだけ含まれる, falls 毎月の成果計算が企業全体の成果と示さない場合
- ③ 一般的な費用 (Allgemeiner Aufwand)
- ④ 特殊な費用 (Besonderer Aufwand) (例えば、補助的な帳簿記帳において (in Nebenbuchhaltung) 明らかにされるもの)
- ⑤ 補助経営 (Hilfsbetriebe)
- ⑥ 主要経営 (Hauptbetriebe)
- ⑦ 半製品と完成品 (Halb- und Fertigerzeugnisse)

03) A. Schnettler : a.a.O., S.64
 04) 拙稿:『カルテルにおける価格設定』商経論叢(第26巻 第2号) 中央学院大学商学部 [平成24年 3月30日]
 05) A. Schnettler : a.a.O., S.65
 06) A. Schnettler : a.a.O., S.65 そして、その内容を紹介している、つまり、「1927年にドイツ製紙工場の団体と結びついている製紙産業に関する専門家グループの全体委員会に委託され「製紙場における商人的正常な帳簿記帳に関する方針」が公にされており、その第2部と第3部では「製紙場における経営的帳簿記帳に関する方針」が後に続いて公にされている。(著者:ベック[Beck])」
 1. 中規模な機械工場に関する統一的帳簿記帳手続、公刊 Nr.9 (著者:W.クレヘ[Krähe])
 2. 褐炭鉱業に関する統一的帳簿記帳手続、公刊 Nr.4 (著者:フィッシャー[Fischer])
 3. 中規模な製鉄工場に関する統一的帳簿記帳手続、公刊 Nr.33 (著者:A.ブシュケラー[Krähe])
 4. 機織(はたおり)工場、特に色つき機織の工場に関する統一的帳簿記帳手続、公刊 Nr.34 (著者:A.ブッエンハイネン[Butzenheinen])
 5. 曳航船を特に考慮している内陸水運に関する統一的帳簿記帳手続、公刊 Nr.47 (著者:W.ゲイラー[Geile])
 6. ビール醸造工場に関する統一的帳簿記帳手続、公刊 Nr.47 (著者:P.ロレンツ[Loenertz])
 7. 中規模の型鋳造工場に関する統一的帳簿記帳手続、公刊 Nr.53 (著者:F.ベッカー[Becker]・F.ホザー[Hosler])
 8. 煉瓦製造工場に関する統一的帳簿記帳手続、公刊 Nr.56 (著者:H.ブリクマン[Brinkmann])

A. シュネットラーの原価計算システムに関する一考察

そして、この「シュマーレンバッハ的なコンテンツシステムの構造」に関して、シュネットラーは、「勘定クラスの内部は勘定をグループ化し番号が付されており、3桁の数字が用いられる場合にはすでに理論的には1,000の勘定が考えられている。例では製品を完成させるものが勘定85-86乃至勘定850-869である。こうした勘定が不十分な場合には、4桁の数値を用いることが必要となる、勘定8500-8699が保持されており、199勘定が製品工場では繰り返され用いられる。個別経営に関して勘定に番号を付することには長所があるが、しかし、こうして付されている番号はほとんど正常化されていない、コンテンツラーメンがなく番号を持つ勘定図を構成することは、それぞれのケースにおいて十分なものとなる。静止している勘定と活動している勘定の区分はシュマーレンバッハに従って(nach Schmalenbach)帳簿記帳の観点の下で行われる。静止している勘定には、少なくとも年度内では例外的なものがあるが、年度末にだけ記帳が行われる。この静止勘定(diese Konten = die ruhenden Konten)は短期的な計算に関してはほとんど興味を示す

ものではなく、決算が行われる場合に役に立たない記帳作業から現れるものである」⁰⁸⁾点を示している。

シュネットラーは、「シュマーレンバッハのコンテンツラーメンはそれほど用いられてはいない、しばしば一つの勘定における残高には停止している勘定のうちの勘定が合算されている(zusammengezogen werden)。(資金関連勘定[Finanzkonten]である)勘定クラス1は債務者と債権者の間の債務・債権関係(die Schuldverhältnisse)を把握し、経営外部と資金的な取引関係を前もって考量に入れている勘定である。勘定クラス2-9は費用計算(die Aufwandsrechnung)・給付計算(die Leistungsrechnung)・成果計算(die Erlösrechnung)に役立つものである。その場合、勘定クラス2はここでの費用だけを記帳している特別な場所(eine Sonderstellung)に影響を与えるものであり、勘定クラス2は年度計算(die Jahresrechnung)に適したものであり、製造原価計算においては考慮されないものである」⁰⁹⁾点を示しており、そして、「シュマーレンバッハ的なコンテンツラーメン(die

そして、シュネットラーは、「統一的帳簿記帳手続の最初の構想は常に専門家によって作成されており、こうした構想には技術的にそして実務的な訓練を受けている専門家の人々から精通した委員会に批判が提出されている・・・(中略)・・・RKWによって提案されており、同じ期間内においてケラモス(Keramos)が精練されている陶磁器工場に関する統一的帳簿記帳手続を公に出版しておりそしてゴム製造工場に関しては公に出版してはいない・・・(中略)・・・さらに、ドイツ印刷業者組合によって出版されている印刷業に関する帳簿記帳手続が挙げられる」ことを指摘している。A. Schnettler : a.a.O., S.65

さらに、アメリカ合衆国における状況に関して、「アメリカ合衆国において(in den Vereinigten Staaten)は既に第一次世界大戦前に計算組織を正常化する努力が徹底的に取り組みされていた。第一に、いわゆるパブリック・ユティリティ(Public utilities)である国家の監督下にある経営と取り組まれている。1887年に国際商業コミッション(die Interstate Commerce Commission)が設立され、第一に、本質的な結果を求めるのではなく、貸借対照表と損益計算に関する統一的な図に価値を認めていた。1906年になって初めて、パブリック・ユティリティ(Public utilities)である国家の監督下にある経営を仕上げるのが求められることが許されることが法的に可能となった。したがって、すでに相当な進歩があると思われ、パブリック・ユティリティ(Public utilities)である国家の監督が大規模経営のかんりの部分でみられるものとなる。これには鉄道(Eisenbahnen)・市街路面鉄道(Straßenbahnen)・電話会社(Telefonunternehmungen)・海外への電報を取り扱う会社(Kabelunternehmungen)・自動車交通会社(Automobilverkehr)・ガス製造工場(Gaswerke)・発電所(Elektrizitätswerke)・給水施設(= 上水道: Wasserwerke)が含まれる。国際商業コミッション(die Interstate Commerce Commission)も中央機関を設けており、そこでは多くのパブリック・ユティリティ(パブリック・ユティリティ(Public utilities)である国家の監督を集めており、そしてそれら(sie = Public utilities)を公然と自由に用いている。商業コミッション(die Commerce Commission)の他に信用の授信者としての銀行(die Banken)が信用を求めている経営から数値的に比較可能な、すなわち、統一化されている貸借対照表と損益計算の図を含んでいる比較可能な資料を持っている。1896年に国立信用組合(die National Association of Credit Men)が設立され、1898年にアメリカ銀行協会(die American Banker's Association)が設立された。しかし、1917年に連邦準備銀行(Federal Reserve Board)の著作が、ユニフォーム・アカウントニング(Uniform Accounting)のタイトルを付されて、連邦準備銀行によって銀行(Banks)・銀行家(Bankers)・銀行協会(Banking Associations)を考慮し、そして製造業者(Manufacturers)・監査人(Auditors)・会計士(Accountants)・会計士協会(Associations of Accountants)がその広範な影響を持っていることに関する試案(A Tentative Proposal)が提出されている。」を紹介している。

A. Schnettler : a.a.O., S.65 ~ 66

07) A. Schnettler : a.a.O., S.67

08) A. Schnettler : a.a.O., S.67

09) A. Schnettler : a.a.O., S.67

Schmalenbach'schen Kontenrahmen)を特徴づけているものは、原価発生場所に関する特別な勘定クラス(die gesonderten Kontenklassen)があり、中性費用と他の費用から明確に区分(die scharfe Trennung)し、中性収益を他の収益から明確に区分(die scharfe Trennung)していることである。このシステムにおいて(im System)独特なものは、(例えば、間接費勘定[Unkostenkonto]のような)原価種類をまとめている勘定(die Kostensammelkonten)を欠いており、勘定クラス 5 が代わって設けられており(das Freihalten)、中性収益は勘定クラス 2 においてそぐわない物として(als Fremdkörper)在る。原価発生場所計算が述べられている、即ち、原価発生場所計算(sie = die Kostenstellenrechnung)がシステムマティクな帳簿記帳(die systematischen Buchhaltung)の他に一覧表的に(tabellarisch)実施されている。1937年11月11日¹⁰⁾をに当局のコンテンラーメンが公表されるまで、

著者(der Verfasser = Alfred Schnettler)はシュマーレンバッハ的なコンテンラーメンの他に(neben dem Schmalenbach'schen Rahmen)残高勘定と費用勘定を区分している勘定プラン(der Kontenplan)と企業家報酬と経営成果を区分している勘定プラン(der Kontenplan)を特に強調している課題を持っていた。シュマーレンバッハは(経営管理[die Betriebsgebarung]を判断することと解答の範囲[die Verantwortungsbezirke]を限定することで)コンテンラーメンを作成する場合には成果計算と製造原価計算が要求しているものを大いに強調し、V D M A が上記の原則よりも経営を比較する必要性が当てはめられるものとしていた。シュマーレンバッハは計算組織全体を有機的に結びつけることを強調しており、原価発生場所計算を分解することによって計算組織の可動性を大きくなることとより容易に実務的に適応することになることを強調している¹¹⁾を指摘している。

10) A. Schnettler : a.a.O., S.67 ~ 68

11) 1937年11月11日の当局の正常化についての方針(die amtlichen Normalisierungsrichtlinien)について、シュネットラーは、次のように紹介している、つまり、「1936年7月に帝国経済大臣(der Reichswirtschaftsminister)は営業経済の組織を再構成することに関する方針を發布した、そしてこのような組織の自主管理担当者に国家的な経済管理の任務を実施するに当たっての若干の要件を処理する義務を作り上げている。このような指示に従って1936年11月12日にいわゆる経済性条令(der Wirtschaftlichkeitserlaß)が發布され、『経営経済的な任務のもとでは多数の経済部門において計算組織を改良することとなり、統一的な帳簿記帳の方針とカルクラチオンの方針を特に緊急に作成しなければならない。このような任務を統一的に満たすことの利益には帝国経済大臣とその帝国経済国家委員(der Reichskommissar)が当時の帝国諸国の営業経済の組織(der Organisation der gewerblichen Wirtschaft)・学識の代表者(die Vertreter der Wissenschaft)・経済鑑査士協会(das Institut der Wirtschaftsprüfer)等の専門家達からなる帝国委員会(ein Reichsausschuß)が経済性に関する帝国管理委員会(das Reiskuratorium)の場合に1937年3月12日に価格設定(die Preisbildung)に関する共通の条令(der gemeinsamen Erlaß)によって示されており、この条例に示されているものがさまざまな帝国大臣の代表が常任的に参加している下で、学問的な専門家と実務の専門家によって機能させられることになる。』経営経済に関する帝国委員会の緊急の作業領域として、以下のものが定められている、つまり、

1. (統一的な計算組織の枠内での)帳簿記帳手続を有機的なものとするための方針と統一的なコンテンラーメンを創ること、
2. カルクラチオンに関する方針、
3. 計算組織における統一的な用語

このような委員会の中の一連の会議において、当時の実務における他のコンテンプランが個別的に詳細に議論され、「帳簿記帳の方針に関する原則」を第一番目に取り決められた成果として創られた。PfB.によって仕上げられている「原則(Grundsätze)」は「帳簿記帳の方針に関する原則を公布するもの」というタイトルでもって1937年11月11日の価格設定(die Preisbildung)に関する帝国経済大臣とプロイセンの経済大臣及び専門部会の委員が公布しているものに関する基礎(die Grundlage)を構成している。これらの公布内容は以下のものを含んでいる：

1. 帳簿記帳手続を有機的に組織化するための方針、
2. コンテンラーメンとこのような枠内におけるコンテンプランの例示
3. コンテンラーメンとコンテンプランに関する解説

1937年11月11日に公布されている(帳簿記帳手続を有機的に組織化するための方針である)第1部におけるIIでは「帳簿記帳手続を有機的に組織化するための要求」等：「帳簿記帳手続は明瞭なもので、そして見通しのきくものでなければならない。このように定められているものは帳簿記帳手続だけに、少なくとも求められているものを満たすことが可能であり、さらに帝国諸国(die Reichsgruppe)乃至経済的な同盟(der Wirtschaftsgruppe)内にある中規模の経営に適応させることが可能となる。ひとつの経営がすでに計算的に、経営が求めているものを超えて広範に発展している場合には、帝国諸国(die Reichsgruppe)乃至経済的な同盟(der Wirtschaftsgruppe)内の経営は帳簿記帳手続の構造が方針にもとづいて作成されている勘定の一覧表(die Kontenübersicht)を適切な方法で(in bequemer Weise)比較する余地を持つものでなければならない。このようなケースにおいては勘定グループをより広く分類するものと思われる、(勘定グループをさらに分類することを行う原則が)最も適切なものとなるのは比較することの目的に関して再び容易に勘定グループの分類を狭めることを可能とすることである。帳簿

A. シュネットラーの原価計算システムに関する一考察

そして、シュネットラーは、「貸方に記帳すること (die Kontierung) は、残高項目・費用項目・給付項目・成果項目を十分に詳しく分類すること (eine ausreichend tiefe Gliederung) で個々の営業事象をはっきりと把握し、区分することを必ず行うことになる。ひとつの十分な理解が許されていない集計が行われることは許されていない。勘定を分類することに関しては、経営規模と経営機能乃至生産過程 (der Gang der Erzeugung) は決定的なものとなっており、特に法律的には低い要求となっている。貸借対照表を分類することに関しては、(株式法 § 131 の) 年度貸借対照表の分類に関する規定が用いられることになっており株式会社以外の会社も同様に用いることが望まれている。特に法律上の規定を必ず遵守するということが進行する。損益計算に関しては (株式法 § 132 の) 損益計算の意味での異常な収益から経営成果を区分することが必要とされている。株式会社の場合には、株式法に従って損益計算の個々の項目が帳簿記帳的にも統計的にも定められているかどうか等しい価値を持つものとなる。

しかし、統計的に定める場合には、帳簿記帳手続によって個々の数値を容易に確認することが欠くことのできないものとなる。帳簿記帳手続を更に統一化することは、必要なことであるばかりでなく、帳簿記帳手続を認識する能力を減じることなく経営の計算上の要求を達成するものとなる。最も重要な貸借対照表項目と費用項目といわゆる原価発生場所のグループはあらゆる経営の中にあるが、しかし一つの経済上の業界のあらゆる経営は特別に共通なものを持っている。その特性は、個別的な原価発生場所にたいして基づいており、そして残高勘定・費用勘定・収益勘定の分類をさらに進めるかまたはこうした分類をより小さくするというに基づいている]¹²⁾を指摘している。

シュネットラーは、1937年11月11日の「当局のコンテンラーメンは帳簿記帳手続に関する有機的に組織化するプランを示すものである。当局の分類は以下のような一覧表となる」]¹³⁾として、以下の図表 3-2 を示している。

図表 3-2

Kl.0	Kl.1	Kl.2	Kl.3	Kl.4	Kl.5	Kl.6	Kl.7	Kl.8	Kl.9
[1]	[2]	[3]	[4]	[5]- (1)	[5]		[5]- (2)	[6]	[7]

- ① 総額勘定 (Rohende Konten) 乃至設備勘定 (Anlagekonten) と資本勘定 (Kapitalkonten)
- ② 財務勘定 (Finanzkonten)
- ③ 限定勘定 (Abgrenzungskonten)
- ④ 原料 (Rohstoffe)、補助材料 (Hilfsstoffe)、経営材料 (Betreibsstoffe) の勘定乃至商品購買勘定 (Wareneink. Konten)
- ⑤ 経営勘定 (der betreibes Konten) と給付決算の勘定 (die Leistungsabrechnung)
 - [5]- (1) 原価種類勘定 (Konten der Kostenarten)
 - [5]- (2) 半製品と完成品勘定 (Konten der Halb und Fertigerzeugen)
- ⑥ 売上勘定 (Erlöskonten) 乃至商品販売勘定 (Warenverkauften Konten)
- ⑦ 決算勘定 (Abschlußkonten)

そして、シュネットラーは、図表 3-2 の1937年11月11日の「当局のコンテンラーメンにおいて示されている勘定クラスに関して、そのすべてを以下のように詳細にわたって解説している、つまり、

「勘定クラスの区分 0 から 3 までと勘定クラスの区分 8 から 9 までは経済グループを正常化する処置の場合、(商業経営 [der Handelsbetriebe] と手工業 [Handwerksbetriebe] と同様に) あらゆる工業経営についても結びつけら

記帳手続の組織化している別の形態は原則的にはその適応性がよりちいさいものになると思われる、その理由はその形態が比較可能性を妨げるものとなり、勘定に集計することを最も良いものに求められているものをより軽減するものとなるためである」と。A. Schnettler : a.a.O., S.68 ~ 69

12) A. Schnettler : a.a.O., S.70

13) A. Schnettler : a.a.O., S.70

れなければならない。勘定クラス4から7までが経営給付決算(die betrieblichen Leistungsabrechnung)のために、即ち、原価種類別計算(die Kostenartenrechnung)・原価発生場所計算(die Kostenstellenrechnung)・原価負担者別計算(die Kostenträgerrechnung)のために残されている。これらの勘定クラスにおいて個別の産業部門を区別している計算が担当されることが可能となる。原価種類を明確に把握することに関しては、原則的には勘定クラス4があらかじめ考慮される。勘定クラス5と6は一般に原価種類をさまざまなものから形作られている原価発生場所に配賦計算するものであり、経営計算一覧表が用いられているかそうでないかに応じて役立つものである。ここで考察されている経営では、勘定クラス7が半製品(die Halberzeugnisse)と完成品(die Fertigerzeugnisse)を把握している。コンテンラーメンは『10のシステムに(nach dem Zehnersystem)』にしたがっているコンテンラーメンが組織されており、以下の10の勘定クラスが分類されている；(10に至るまでの)勘定グループにおけるクラスが以下のように分類されている、たとえば、

勘定クラス0： 静止勘定(Ruhende Konten)
 勘定グループ00：ものが建てられている土地
 (Bebaute Grundstücke)
 勘定種類000： 製造用の建物(Fabrikgebäude).¹⁴⁾

と。さらに、「大規模経営においてはこの十進法の内部がさらに細分することに取り組みされている¹⁵⁾として、シュネットラーは、「勘定クラス0は「静止勘定(Ruhenden Konten)乃至設備勘定(Anlagenkonten)と資本勘定」であり(株式法§131を参照のこと)、つまり、一般的には営業年度内には用いられることが稀なものである。そのために勘定クラス0には(一般には一年以上の)長期的な債権(die Forderungen)と債務(die Verbindlichkeiten)が含まれる。勘定クラス1には財務勘定(die Finanzkonten)が含まれており、そのために(一般には1年以内の)短期的な種類の現金通貨流通量と信用取引のすべてが含まれる。ここでは営業帳簿記帳と経営帳簿記帳との間にある

経過勘定(die Übergangskonten)等が区分されることが可能となる。勘定クラス2には境界を示す勘定(die Abgrenzungskonten)が含まれている。この境界を示す勘定(sie = die Abgrenzungskonten)は費用と収益に関して原価計算から年度成果計算を明確に区別するものである¹⁶⁾として、財務簿記と経営簿記として示される二つのシステムに関して、言及している。

この財務簿記と経営簿記の二つの計算領域によって、区別される内容に関して、シュネットラーは、以下の三点を挙げている¹⁷⁾、すなわち、

1. カルクラチオンの性格を帯びている原価が経営外部的費用から区別される；
2. 経営帳簿記帳と営業帳簿記帳における原価要素の価値を評価するさまざまな方法
 例えば、営業帳簿記帳における調達価値(der Anschaffungswert)・経営帳簿記帳における時価(Tageswert)・配賦計算価格(Verrechnungspreis)・標準原価(Standardkosten)
3. 異常な収益から(von den außerordentlichen Erträgen)規定どおりの経営給付に由来する収益を区分する、

更に、勘定クラス2以降に関して、シュネットラーは、「勘定クラス3は原材料勘定・補助材料勘定・経営材料を含んでいる。在庫品をその内容を切り替える意義にしたがって、これらの勘定に関しては前もって特別なクラスが考慮されている。『売上勘定(Erlöskonten)乃至商品販売勘定(Warenverkaufskonten)である』勘定クラス8は(経営それ自体の勘定の数において)規則正しく定められている経営給付から現れるすべての売上高を含んでいる。勘定クラス9は(株式法 §§131 / 132を参照のこと)毎月乃至毎年行われる損益勘定の帳簿記帳上の締め切りに関する勘定と貸借対照表の帳簿記帳的な締め切りに関する勘定を含んでいる¹⁸⁾点を示している。

この1937年の当局が示しているコンテンラーメンの特

14) A. Schnettler : a.a.O., S.71

15) A. Schnettler : a.a.O., S.71

16) A. Schnettler : a.a.O., S.71

17) A. Schnettler : a.a.O., S.71

18) A. Schnettler : a.a.O., S.71

徴について、シュネットラーは、「コンテンラーメンはほぼすべての経営において繰り返されている勘定の外部組織を正常な状態にしようとするものである、その反対に個別的な経営の特色と適合されている経営内の決算を正常な状態にしようとはしない。勘定クラス2は企業に関する決算(die Abrechnung)から経営決算(die Betriebsabrechnung)を切り離すものである。勘定クラス2 (sie = die Kontenklasse 2)は「ケルン学派(Kölner Schule)」の概念に従っている(例えば、異常な費用と経営外部の費用・利子費用・収益税と言った)中性費用を含み、(例えば、異常な収益と経営外部の収益・利子収益と言った)中性収益を含み、(例えば、原材料・補助材料・経営材料と言った場合の)価格差異勘定を含み、(例えば、大規模修繕と言った)費用を配分する勘定を含んでいる。勘定クラス2と9の内容を区別することに役立つものに関してはさまざまな意見がある、確かに、勘定クラス9 (die letzten Kontenklassen = der Klassen 9)はそれほど用いられることがないが、勘定クラス2 (die ersten Kontenklassen = der Klassen 2)は数多く用いられる。正常な状態のコンテンラーメンは、実務的には筋道の立つものではないが、慎重に原価発生場所において記帳が可能なる場合には初めてあらゆる原価が原価種類勘定を通して前もって考慮するようになる。むしろ、貸借対照表(残高)の勘定クラス・原価種類別勘定のクラス・決算勘定のクラスを定めるだけが望ましいものと考えられている。経営間を比較すること(der zwischenbetriebliche Vergleich)に関して、最も重要な原価種類を区別することが好意的に迎えられ、その場合経営の特殊性(die Betriebsbesonderheiten)が考慮されるためには、経営に主要な原価種類をさらに詳細に区分すること(die weitere Unterteilung)が委ねられなければならない¹⁹⁾点を指摘している。

19) A. Schnettler : a.a.O., S.72

01) A. Schnettler : a.a.O., S.72

02) ここで指摘されている困難さに関して、シュネットラーは「そのために1939年5月23日に帝国工業グループが帝国経済大臣と経営経済に関する帝国経済委員会との事情徴収において以下の通達が明らかにされている、つまり、『このグループは、正常な状態のコンテンラーメンを導入することをそのすべてのグループの構成員に期待すべきでないものを期待することが可能かどうかを熟慮しなければならない。このことはしばしば一つの事例とはならない。小規模な経営に関しては単純化したコンテンラーメンに修正されなければならない。結局のところこのようなグループの一員である小規模な経営においてコンテンラーメンを単純化することが強く求められているならば、単純化されている複式帳簿記帳に記帳することになる。・・・(中略)・・・このグループには極小さい経営即ちジャガイモ・石炭・ワインなどの地下貯蔵室を営んでいる企業があり、その場合には、こうした経営に関しては単純化されている帳簿記帳についての規定が公布される」点を示している。

A. Schnettler : a.a.O., S.72 ~ 73

4. おわりに

シュネットラーは「1937年の当局の観点ラーメンに基づいて当時の経済グループに加盟している個別の経営がコンテンラーメンを義務化していることが法令で定められていた。個別的経営はコンテンプラン(Kontenplan)を作成している。原則的にそれぞれのコンテンプランは以下の任務に役立つものである²⁰⁾として以下の点を挙げている、すなわち、

1. 概念を統一化すること、
2. 個々の計算部門を結びつけること、
3. 結び付けられている計算部門の目的を結びつけることで経営比較を実施すること、
4. 経済的な合理化を行う措置・国家的な経済性格の目的等に関する情報(die Unterlagen)を創ること、
5. 3の経営比較を行うことを容易にする、

これらの点に関して、シュネットラーは「コンテンプランを仕上げることについて、RKW が公表している「製造経営に関するコンテンプランの例」がその拠り所となる。勘定的に配賦計算が行われることその他、経営決算一覧表を用いて複式記帳の枠内で勘定クラス4と勘定クラス5との間にある原価発生場所配賦計算があらかじめ考慮される。しかし、そのすぐ後に続く時期に既に経済グループに関するコンテンラーメンを仕上げる場合には、個々の経済グループに参加している経営がさまざまな規模であり、その計算組織も相当異なっているものであるために、しばしば困難なものとなる²¹⁾ことを指摘し、「このことに関しては、簡潔になっており、用いられている産業には帝国のグループの統一化されているモデルがある。・・・(中略)・・・ごく一般的な複式帳簿記帳が求め

られていることを特に強調されており、そして特別なケースにおいて単純な帳簿記帳手続が行われる余地が残されている。グループの大規模な経営に関しては、拡大されたコンテンラーメンが推敲されなければならない、その例は勘定がグループ化されているものをさらに内容豊かに細分する可能性で示している」⁰³⁾ことに言及している。

そして、シュネットラーは「グループに参加している個別経営に関するコンテンラーメンの形態と帳簿記帳手続きがどれくらい義務を負うものであるかは、販売高 (der Umsatz)・企業の従業員数 (die Gefolgschaftsstärke)・加工の限られている数 (die Verarbeitungscontingenten) 等の多数のものにしたがって決定される。特別な取決め (besondere Vereinbarungen) は幾つかの経済グループに所属している経営にとっては適切なものとなる。1938 / 1939 年に公刊されているいわゆる経済グループの「コンテンラーメンの義務」は本来的な意味での勘定システム化すること (die eigentlichen Konstensystematik) の他に、経済グループの構成員である経営に向けられている経済グループの管理者の命令が計算組織の根本的な任務に関する一般的な実行と帳簿記帳手続の有機的な結びつきを求めていることも含んでいる。・・・(中略)・・・勘定クラス 0 から 3 まで、勘定クラス 8 と 9 の内容は 1937 年

11月11日のコンテンラーメンについて方針に忠実に依拠して規則正しく作成されなければならない。勘定クラス 4 から 7 までを形成しているものは個々の経済グループ⁰⁴⁾の中に存在している経営の特別な状況にしたがって区別されそしてこれらの経営に向けられているものである。一般には複式帳簿記帳の枠内で経営決算一覧表⁰⁵⁾を用いて原価発生場所計算を実施することが勧められている」⁰⁶⁾を指摘しており、「第二次世界大戦中 (während des Kriege) 権威のある当局の一部 (die maßgeblichen amtlichen Stellen) が主に原価計算の領域と取り組んでいた」⁰⁷⁾としており、特に、第二次世界大戦後の状況に関しては、「この時点までに合理化の作業の担当者であった、ドイツ技術者協会 (der Verein Deutscher Ingenieure)・ドイツ商人協会および試補見習い協会 (Verein Deutscher Dipl.- Kaufleute und der Refa) と云った幾つかの組織がその活動をそれまでの形態 (in alter Form) に取り入れており、また、新たに設けられた形態に (in neuer Form) 再び取り入れようとしている。合理化運動の新しい首脳部 (eine neue Spitze) は多くの点で以前の経済性に関する帝国の管理機関と似ているが、しかしその構造と作業領域には若干の本質的な相違が示されている『(RAW.) ドイツ経済の合理化委員会 (Rationalisierungsausschuß der Deutschen Wirtschaft)⁰⁸⁾』に生まれている」⁰⁹⁾としている。

03) A. Schnettler : a.a.O. , S.73

04) 経済グループとして、「最も知られている正常な状態のコンテンラーメンは以下の経済グループに関して公にされている、つまり、建設産業 (die Bauindustrie)、繊維工業 (die Textilindustrie)、木材加工業 (die Holzverarbeitende Industrie)、紙製品 (die Papierzeugung)、ボール紙製品 (die Papperzeugung)、セルロース製品 (die Zellstoffzeugung) そして碎木パルプ製品 (die Holzstoffzeugung)、乗り物製造業 (die Fahrzeugindustrie)、衣料品製造業 (die Bekleidungsindustrie)、精密機械製品 (die Feinmechanik) そして光学機器のレンズ部分 (die Optik) 及び電気機械産業 (die Elektroindustrie) と石炭登山鉄道 (die Steinkohlenbergbau)」が挙げられている。

A. Schnettler : a.a.O. , S.73

05) ここで述べられている経営決算一覧表において、「費用は損益勘定に直接記帳される、そして、経営決算一覧表は例えば、勘定を調整する帳簿記帳 (die Kontokorrentbuchhaltung) のように一種の補助計算 (eine Art Nebenrechnung) を示すことになる」の点が指摘されている。

A. Schnettler : a.a.O. , S.73

06) A. Schnettler : a.a.O. , S.73

07) A. Schnettler : a.a.O. , S.73

08) このドイツ経済の合理化委員会 (RAW: Rationalisierungsausschuß der Deutschen Wirtschaft) を構成している会議が 1947 年 8 月 27 日にヴァイスバーデンにおいて開催され、その模様について、次のように示している、「昔の経済性に関する帝国の管理機関 (RKW: das Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit) の管理者であり、ハノーヴァの工学博士である O. プレット (O. Bredt) が議長を務めており、その理事会は目下のところ彼の手中にある。このドイツ経済の合理化委員会には二人の議長代理が傍らに控えている。まず第一に、その活動領域が特に抜けにくく考案された特殊なくぎのように組み込まれているドイツ経済の合理化委員会 (Rationalisierungsausschuß der Deutschen Wirtschaft) はひとつに専門委員会 (der Fachausschuß) を、他方に耕地活用に関する委員会 (der Länderausschuß) を、また両委員会を合同した農業用耕地・専門委員会を構成している。これら二つ部分から委員会は、耕地の場合には経済的な執行機関があり、そして以下のような経済大臣と耕地を統治している機関の別の役所 (anderen

そして、「1947年6月26日の経済に関する業務管理局の発表によれば、英国の管轄地域と米国の管轄地域には1945年5月1日以前には以前と同様の効力を持つ経営上の計算組織に関する方針が妥当なものとなっている。しかし、一つの管区にこうした計算組織を導入するためには職務が執行されることが不可能なこととなる。つまり、本質的には1937年11月11日の帳簿記帳の方針が依然として妥当なものであった。さしあたり、西側¹⁰⁾の領域を統一している経済に関する業務の場合には1937年11月11日の義務化されているコンテンラーメンが変化させられている(geführt werden)」¹¹⁾点を指摘しており、そして、シュネットラーは「経営の種類と規模・経営の組織形態が限りなく変化に富んでいることそして計算組織について

の実務的な要求がさまざまなものであることは包括的な正常化したがつている努力することには大きな困難が邪魔している。一般的に、正常化する能力があるものは以下のものである」¹²⁾点を挙げている、即ち、

1. 勘定面における左側から右側への価値の流れ(der Wertefluß)：設備勘定(Anlagenkonten)・循環勘定(Umlaufkonten)・外部資本勘定(Fremdkapitalkonten)・原価種類(原価種類勘定[Kostenartensammelkonten]即ち配賦計算勘定[Verrechnungskonten])・原価発生場所(経営計算一覧表[Betriebsabrechnungsbogen])・原価負担者(Kostenträger)・売上高(Erlöse)・決算(Abschluß)

Behörden der Länderregierung)との共同作業における合理化の提案がなされる可能性があること点を避けられることなく考察される。その指揮監督(die Federführung)は経済に関する業務管理の場合には経営経済的な部署の手中にある・・・(中略)・・・ドイツ経済の合理化委員会(RAW:Rationalisierungsausschuß der Deutschen Wirtschaft)は経済性に関する帝国の管理機関(RKW: das Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit)の古い伝統を引き継いでおり、そして合理化担当者がいない場合でも、合理化運動の核心を構築しようとしている。その構成員はあらゆる領域における提案を与え、合理化を行う作業を支援し、そしてその作業を促進すると言った任務を認めている」と。

A. Schnettler: a.a.O., S.77

9) A. Schnettler: a.a.O., S.77 ~ 78

10) 第二次世界大戦後の地勢な意味での、「ソ連邦占領下の東部ドイツ地域(die Ostzone)^{**}・オーストリア(Österreich)^{***}・スイス(die Schweiz)^{****}において正常な状態にする作業は引き続き行われている。ソ連邦占領下の東部ドイツ地域に関するドイツ産業の中央業務管理の場合には「ツァフィア(Zafir)」と呼ばれている工業計算組織に関する中央委員会(ein Zentrallausschuß)が建立されており、そこでは工業経営に関する統一的なコンテンラーメンが発達させられている。ドイツの東部地区にある国営企業(die volkseigenen Betriebe)は1948年1月1日にその計算組織を新しい営業年度の初めに別の工業経営の新しいコンテンプランに切り替えた。この実施規定は実務的な統一化することが実現されたものと把握されている」点に言及されている。

^{**} die Ostzone:f:東部地区(特に第二次世界大戦後のソ連邦占領下の東部ドイツ)

^{***} Österreich:オーストリア(ヨーロッパのほぼ中央にあり、1918年以来共和国で正式名称 Republik Österreich:首都はWien)

^{****} die Schweiz:f:スイス(ヨーロッパの中央部の連邦共和国、正式名称 schweizerisch:首都はBern)

A. Schnettler: a.a.O., S.78「独和大辞典」小学館 1987年

また、第二次世界大戦後の地勢な意味で、東南地方に位置しているオーストリアの状況については、「経済性に関するオーストリアの管理機関(das österreichische Kuratorium für Wirtschaftlichkeit: ÖKW)は商業・自由業・農林漁業・鉱業以外の商売(das Gewerbe)・工業・農業そして林業に関する統一的なコンテンラーメンが推敲されて、そしてこの応用が試みられている。勘定クラスの構成、勘定グループの構成そして十進法システムにしたがつて(nach dem dekadischen System)番号がつけられている勘定は1937年の当局のコンテンラーメンに依拠して新しく構想されているものを維持している。本質的にはオーストリアで計画されているもの(der österreichische Entwurf)は財務的な帳簿記帳の勘定だけをふくんでいるものであり、それは「ツァフィア(Zafir)」と呼ばれている工業計算組織に関する中央委員会(ein Zentrallausschuß)が1937年に立案しているコンテンラーメンと同じのものであり、経営内部的な計算は統一されている勘定システム(eines einheitlichen Kontensystems)の枠内で実施される。1937年のコンテンラーメンは勘定クラス5と勘定クラス6が原価発生場所をあらかじめ考慮しているものであり、工業計算組織に関する中央委員会(ein Zentrallausschuß)である「ツァフィア(Zafir)」が立案しているコンテンラーメンでは勘定クラス5において配賦計算勘定(die Verrechnungskonten)が、そして勘定クラス6において製作勘定(die Herstellungskonten)が設けられているが、しかし、これらを用いることは義務付けられるものではなく、実務的にはそれほど変化させられていないものである。オーストリアで計画されているもの(der österreichische Entwurf)は勘定クラス2が計画されている経営帳簿記帳を組み込むことをあらかじめ考慮していない。勘定クラス0は単に設備のために残されており、勘定クラス9において自己資本(das Eigenkapital)と企業の積立金(die Rücklagekonten)が導入されている」と言及している。

A. Schnettler: a.a.O., S.78 ~ 79

11) A. Schnettler: a.a.O., S.79

12) A. Schnettler: a.a.O., S.79

そして十進法システムに従った (nach dem dekadischen System) 勘定のクラス分け

2. 最も重要な概念の概念範囲の限定 (die Begriffsabgrenzung) とその名称
3. 経営収益 (der Betriebsertrage) と中性収益 (die neutralen Erträge) (即ち異常な収益 [die außerordentlichen Erträge]) を特別な勘定を用いて把握すること (die gesonderte kontenmäßige Erfassung)
4. 企業家費用 (der Unternehmungsaufwand) ・ 経営費用 (der Betriebsaufwand) ・ 原価 (die Kosten) の区別

「経営決算に関してあらゆる産業部門を区分する規準は必ずしも可能となるものではなく、即ち目的適合的なものではない。特に、ある種の基本形態を用いることが必ず求められている場合には、経営決算一覧表を形作ることが実務的に所与となっている計算に負担されなければならない。こうした経営的な利点は統計的な重要性と経済グループのような団体にとって重要性を持つものとなり、欠点となるものではない。その査定機関 (die Prüfungsorgane) がいずれの場合でも、一定の経営部門において次第に特化することになる。けれども、産業部門内において正常な状態を回復すること (die Normalisierung) 広範に行われなければならない」¹³⁾としている。

13) A. Schnettler : a.a.O., S.80