

[論文]

シュネットラーの会計システムに関する一考察

大 澤 一 雄

〈目 次〉	第1節	はじめに
	第2節	材料費計算システムと労務費計算システム
		2-1. 材料費・労務費計算の意義
		2-2. 材料費計算システム
		2-3. 労務費計算システム
		2-4.
	第3節	統合された帳簿記帳システム
	第4節	おわりに

第1節 はじめに

本稿において、営業活動を対象とした営業帳簿記帳と企業内での生産活動を対象とした経営帳簿記帳との関わり合いについて考察をすすめる。

第2節 材料費計算システム・賃金計算システム

2-1. 材料費・労務費計算の意義

「企業の生産活動は、材料に加工作業を加えて製品を完成させる。完成された製品が市場において販売されることによって、利益を獲得することになる。企業そのものは、このような活動を継続して行う場合には、どれだけの販売を行うべきか、また、予定された販売を実現するためには、どのような生産活動が行われるべきであるかについての計画が策定される。この生産計画には、生産

されるべき製品のために消費される材料の必要量が算定される¹⁾ものとして製品製造を目的として消費される経済財の把握が行われる。

そして、「労務費は生産活動において加工作業に従事した人に対して支払われる。加工作業が行われた場合、その熟練度によって製品の品質が高まることが考えられる。また、こうした熟練度を反映したものとしては1時間当たりの賃金率が考えられるが、流れ作業による同じ品質の製品が生産されている場面においては、熟練度の把握よりも生産プロセスにおいてどの程度の作業時間を行ったかの把握に原価管理の重点が移る²⁾ことになる。

こうした生産活動に関連する素材・材料の消費³⁾を把握することに基礎を置いている材料費と生産活動の中で把握される作業時間から算定される労務費⁴⁾のそれぞれが原価計算システムの中での帳簿記帳の内容を検討する。

シュネットラーは、生産活動そのものが企業経営において独立して行われるものではなく、「生産を準備するこ

1) 拙書：「原価計算の基礎 新訂版」P.31 森山書店 平成25年6月21日発行

2) 拙書：前掲書P.57

3) 生産活動に関連する素材・材料の消費に関して、アルベルト・シュネットラー (Albert Schnettler)* は「経営における個々の販売行動の速度は必ずしも一致しているものではない、実務的には商品を引き渡すこと (die Herbeiführung) を調整することは多くの場合には不可能なことであり、・・・(中略)・・・したがって、一般的には、丁度必要とされているものよりも大量の購買が行われる、大量の購買と結び付けられている利点は少量よりも大きいものであり、即ち、幾つかの生産段階を持っている経営において、第一番目の製造段階での大量の製作を行うこと (die massenweise Herstellung) がそれに続く生産段階において必要とされている数量の製作よりもより重要なものとなる」と述べている。

Albert Schnettler 「Das Rechnungswesen industrieller Betriebe」S.95～96 1949年 Heckners Verlag / Wolfenüttel

※ 以下において、アルベルト・シュネットラー (Albert Schnettler) をシュネットラーとして表す。

4) そして、労務費即ち賃金計算を行う事には、シュネットラーは主要な任務として、以下の3点をあげている。

a) (賃金期間[Lohnperiode]と言った)一定期間において (in einem bestimmten Zeitabschnitt) 労働者個人が受け取っているものを定める。
b) 一計算期間 (ein Rechnungsabschnitt) に関する賃金費用 (der Lohnaufwand) を定める、事情によっては、(毎月[Monat]・三箇月毎[Vierteljahr]・一年[Jahr]とといった) 計算期間 (der Rechnungsabschnitt) 内における個別的な経営部門に関して乃至原価発生場所 (die Kostenstellen) に関しての賃金費用 (der Lohnaufwand) を定める。
c) (個「Stück」・ひとつの注文「Stück Auftrag」と言った) 一定の給付に関する賃金 (die Lohnkosten) (賃金費用[Lohnaufwand]) を定める。

さらに、シュネットラーは「財務局に対する賃金所得税を算定すること (die Errechnung) と徴収すること (die Einziehung)、そして市町村などの地方自治体に対する賃金所得税・社会保険の処理 (die Bearbeitung der Sozialversicherung) ・同業者障害保健組合の業務の処理 (die Bearbeitung der Berufsgenossenschaftsangelegenheiten) ・賃金の差し押さえの処理 (die Bearbeitung der Lohnpfändungen) ・(例えば、納品されているジャガイモ [gegieferten Kartoffeln] ・納品されている燃料 [gegieferten Brennstoffe]) などの立て替え金の徴収 (Einziehung von Vorschüssen) ・統計的な作業・賃金支払い・賃金の配賦計算から団体などの連合会への寄付金 (die Verbandsbeitrügung) を控除すること (der Abzug)。財務当局に対して賃金所得税の算定と徴収そして市町村と言った地方公共団体に対する賃金総額の税金・社会保険料の処理 (die Bearbeitung der Sozialversicherung) ・同業者障害保険組合の業務の処理 (die Bearbeitung der Berufsgenossenschaftsangelegenheiten) ・賃金差し押さえ・(例えば、納品されているジャガイモ [gegieferten Kartoffeln] ・入荷している燃料 [gegieferten Brennstoffe] とした) 前渡し金の徴収・企業の連合体としての連盟の参加費を差し引くこと・統計的な労働を処理すること (die Erledigung von statistischen Arbeiten) ・支払賃金の処理 (die Erledigung von Lohnzahlung) ・賃金の配賦計算の処理 (die Erledigung von Lohnverrechnung) 等のような副次的な任務が現れる」こととなり、これらの内容が「付帯的な支出 (die Nebenausgaben)」として取り扱われることを指摘している。

シュネットラー：ebenda S. 108

との原理(der Grundsatz der Produktionsbereitschaft)は製造に必要となる工具・器具(die Werksstoffe)と補助材料(die Hilfsstoffe)の在庫を安定させることを求めている。・・・(中略)・・・このような在庫を持たない場合には、継続的な生産(eine kontinuierliche Produktion)は不可能⁵⁾となることを指摘している。そして、シュネットラーは、経営管理(die Betriebsführung)の任務として「精確な倉庫の帳簿記帳手続を生産の経過と綿密に観察することによって、季節的な変動(saisonal)と景気変動(konjunktureller Schwankungen)を考慮した上で、経営上必要となる在庫の範囲を見積もることである。さらに、この経営管理(die Betriebsführung)の任務は、このことは一方では、連続した生産と途中で妨げられることのない生産を選択することであり、他方では、過剰な倉庫在庫によって不必要な利子の支払いからの損失を避けようとするものである。・・・(中略)・・・ほとんどの経営において、多少なりとも範囲の広い在庫が保持されており、経営的な特性に応じて在庫の数、在庫している目的が定められている・・・(中略)・・・実務では製造の経過に(der Erzeugungsverlauf)関して、以下のような区別がしばしば行われている、つまり、(1) 原材料の在庫(das Rohstofflager)と補助材料の在庫(das Hilfsstofflager)、(2) 部品の在庫(das Bestandteililager)、(3) 完成製品(das Fertigwarenager)、・・・(中略)・・・倉庫にはない

が、加工場所に(in Bearbeitung)・製造場所に(in Fabrikation)にあり、しばしば半製品(die Halbfabrikate)として誤ってあらわされているが、燃料(die Stoffe)・資材(das Material)⁶⁾を指摘している。

さらに、シュネットラーは、「手許倉庫を最小限帳簿記帳が休みなしに行われているが可能になると、手許倉庫にある材料(die Stoffe der Handlager)は消費されたものとして記帳される。製造を事前に準備する位置にある倉庫(das Vorbereitungslager)は異なる製品を個別的に製造している経営において特別な注文(取次 = die Kommission)に関する手許倉庫から仕上げられている原料(geschlossen entnommenen Stoffe)を取り出すことに役立つもの⁷⁾となることを指摘しており、「経営において倉庫本体の組織に関しては、倉庫システムが集中化されているか倉庫システムが分権化されているかがどのような利点をもつかという課題が重要なことになる。大規模経営においては手許の倉庫の他に、幾つかの副次的なものを収納する倉庫を持っており、そこでは手許の倉庫に収納しきれないものを収納し、何らかの収納方法を節約する原則がしばしば一般的な立地の区分を求めている。さまざまな財が分配されるまでには財を仕入れること(der Einkauf)・財の倉庫への納入(die Lagerung)・財のチェック(das Kontrolle)・財の引き渡し(die Ausgabe)そして配賦計算(die Verrechnung)といった機能⁸⁾とな

5) シュネットラー：ebenda S. 95 ~ 96

6) シュネットラー：ebenda S. 95 ~ 96

このような経営管理上の区別が実施されることによって、「残高の大部分が主要倉庫に収容されており、手許の倉庫(das Handlager)は「今すぐに手の届くところにごく普通に在庫され、そして屑鉄として(als Abfall)スクラップを入れる四角いボックスに収容されない物はその他の物(solche Reste)に受け入れられ、例えば、包装の部品(Teile einer Packung)・製品の部品などを固定するための金属製の鈎(die Schrauben)・ねじ(die Nieten)・くぎ(die Nägel)等は特別な作業過程を指導させるために返却されるものは目的適合的なものではない」ことが把握されることをシュネットラーは指摘している。

シュネットラー：ebenda S. 95 ~ 96

7) シュネットラー：ebenda S. 96

シュネットラーは実務において「商品グループにしたがって倉庫内が区分(die Einteilung)され、名称(die Benennung)が付けられており、しばしば冷たさ、温かさと言った気温の変動に敏感なこと(die Empfindlichkeit)・証明の明るさ(das Licht)と火気(das Feuer)に敏感なこと等また(重量[Gewicht]・サイズ[Ausmaße]等の)異なる搬送能力といったものの材料を保管していることから現れる特性が保管されているものを区別するメルクマール(Unterscheidungsmerkmal)と保管しているものを組織立てるメルクマール(Organisationsmerkmal)として広く修正される。・・・(中略)・・・在庫品の購買(das Lagereinkauf)と在庫をすることが従業員によって区別されているか、商品の照会(die Anfragen)は原則としてしばしば倉庫を管理していることと結び付けられている購買部門によってのみどのような納入企業の範囲が商品の照会を行うかが取り扱われており、セールスマンの販売訪問が望まれているかが取り扱われているか、商品の供給を検査がどのように行われているのか、経営における商品の購買者にどのような経路を通るのか、だれがより大きな契約結ぶ場合に契約価格を決定する権限を持つのか、納入された原料の場合に、その検品内容との差異がどのように取り扱われている」と言った課題の解決が求められるとしている。

シュネットラー：ebenda S. 97

8) シュネットラー：ebenda S. 97

ること、即ち、経営管理の任務と達成するためには、ここまでみてきたような財を外部から購買し、この購買した財を製品製造のために生産活動を行っている場所・プロセスに引き渡されたこと・払出されたことを認識することに加えて、配賦計算が実施されなければならないことに言及されているものと考えることが可能である。

他方、労務費の計算⁹⁾に関して、シュネットラーは、「原価計算に関して賃金を把握することは、・・・(中略)・・・一方での(生産上の賃金[produktiver Lohn]・直接賃金[direkter Lohn]と言った)製造賃金(der Fertigungslohn)、そして他方での(非生産上の賃金[unproduktiver Lohn]・間接賃金[indirekter Lohn]・割増賃金[Zuschlagslohn]と言った)共通原価賃金(der Gemeinkostenlohn)を区別する。製造賃金(der Fertigungslohn)は、製造の場合に個々の製造されている製品に直接測定されることが可能な賃金と理解されており、共通原価賃金(der Gemeinkostenlohn)は、製造の場合に製造賃金のケースとは異なり、配賦率によって配賦計算がなされなければならないものであり、さらに加算が行われなければならない」¹⁰⁾のものであるとし、更に、「経営が次第にオートメーション化され、経営が機械化されたものを機能させることが次第に大きくなると、共通

原価賃金を百分率(der Prozentsatz)で計算することがより大きくなる。・・・(中略)・・・賃金原価における区分すること(die Trennung)は原価発生場所に直接量って割り当てられる賃金を分割することからははっきりと区別されなければならない、そして、第一に、部門において(auf die Abteilungen)配分率または割当率によって分配されることは、このような原価発生場所に直接割り当てられるケースではなく、すなわち、原価発生場所に負担されることなく、損益勘定に(zum Gewinn- und Verlustkonto)直接記帳されるものである。カルクラチオン(die Kalkulation)と年間の計算(die Jahresrechnung)に関する労働は賃金の帳簿記帳においてではなく、以下の三段階からなる別の部門において処理される、つまり、第一に基礎となる資料(die Unterlagen)が賃金の帳簿記帳に届き、または同じく第一にカルクラチオンを担当している部門(die Kalkulationsabteilung)に届き、第二に経営帳簿記帳乃至間接原価部門(die Unkostenabteilung)に届き、そして最終的には第三番目の部門に届くことになる。・・・(中略)・・・経営において賃金の基礎資料が複式で記帳されている場合には、課題となっている二つ部門¹¹⁾が計算を即座に着手することが可能となる」¹²⁾としている。

9) 企業における労務費・賃金計算が経営管理目的を実現することに留まるのではなく、社会経済的な任務が課せられたものであることを、シュネットラーは、1937年の帝国経済性管理局(das Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit: RKW)がRKWの公刊物(RKW-Veröffentlichungen)No. 98における「賃金決算(die Lohnabrechnung)」のから、以下の点を示している、つまり、

1. あらゆる賃金を定めること、
2. 時間管理(die Zeitüberwachung)と給付管理(die Leistungsüberwachung)、
3. 賃金総額(der Bruttolohn)を定めるための賃金の基礎資料を加工すること、
4. 差引額と賃金純額の算定(die Errechnung des Abzugs und Nettolohnes); 支払賃金額(die Lohnauszahlung)の算定、
5. 経営決算(die Betriebsabrechnung)・統計(die Statistik)・事前カルクラチオン(die Vorkalkulation)・事後カルクラチオン(die Nachkalkulation)に関する賃金のより進んだ処理(weiterverarbeitung der Löhne)

シュネットラー: ebenda S. 109

そして、シュネットラーは、企業経営においては「賃金の帳簿記帳から引き合いに出されているすべての労働が実施されているのか、また(例えば、カルクラチオンにおける個別的な給付に関する賃金を定めると言った)異なる場所での一部が処理されているのか、と言ったことが経営組織の課題となる。一定期間内における労働者個人によってどれだけの賃金を受け取るべきかを見積もることがあらゆる任務の前面に現れてくる。このような見積もること(sie = die Ermittlung)が賃金の帳簿記帳の典型的な作業となり、そしてしばしば賃金帳簿記帳の作業と呼ばれる」ことを指摘している。しかしながら、ここでシュネットラーが指摘している労務費・賃金計算は、確かに、企業活動の中で実施されるものであり、原価計算的な手続きを用いることなく実施可能な帳簿記帳手続きである。したがって、原価計算的な手続きと言う特質を持つ労務費・賃金計算をシュネットラー自身は「原価発生場所と原価負担者に正しく配賦計算する」ことと明確に示している。

シュネットラー: ebenda S. 109

10) シュネットラー: ebenda S. 109

11) この箇所ではシュネットラーが「課題となっている二つの部門(zwei in Frage kommenden Abteilung)」に関して、シュネットラー自身は、「カルクラチオンと担当している部署の賃金の帳簿記帳が直列に並べられている場合、以下のような労働の過程(der Arbeitsgang)が例として明らかにすることが可能となる、つまり、工場における労働者の(中心となっている番号である)経営ナンバーに従って賃金明細書(der Lohnzettel)が集められ(die Sammlung)、整理される(die Sortierung); 賃金の帳簿記帳にはその集

そして、シュネットラーは、「賃金を配分することを行っているカルクラチオン部門に賃金の証拠書類が移される。・・(中略)・・特別なカルクラチオンを担当している部門において賃金の配分が行われており、総額—純額—計算だけが賃金の帳簿記帳に残ることになる」¹³⁾ことを示している。このことは、原価計算的な賃金を行っている部門がカルクラチオン部門(die Kalkulationsabteilung)であり、この部門では配賦計算が行われる。この配賦計

算を実施している部門と配賦計算を実施していない賃金計算部門がひとつの経営の中に密接な関わり合い¹⁴⁾をもって、それぞれの賃金計算が行われるべきであることを強調しているものと考えられる。そして、このようなカルクラチオン担当部門と賃金計算担当部門を経営において機能させることによって、シュネットラーは、「経営管理者(der Betreibleiter)はコントロールの方法を変更することなく、また二つの方法¹⁵⁾を結びつけることによ

められた賃金の証拠資料が転送される(die Weiterleitung)；賃金の帳簿記帳における作業工程(der Arbeitsgang)、もし必要な場合には、賃金の算定一覧表において労働者個人に関する賃金の算定が行われており、時間的な期間に関する一つの部署の賃金総額を定めるために、そしてカルクラチオンを担当している部門に関する作業が引き継がれている場合には賃金を配賦するために賃金の純額がカルクラチオンを担当している部門(die Kalkulationsabteilung)か賃金の帳簿記帳を担当している部門のいずれかにおいて定められているために、即座に賃金のリストに算定されている賃金を直接記帳される。製造賃金と補助賃金の区別が行われる：(原価負担者[Kostenträger]である)個別的な注文に関しての製造賃金を定めるために、または(原価負担者[Kostenträgergruppen]である)一定の商品の品目に関しての製造賃金を定めるために、さらに個別的な注文に関する同じ部門において再び用いられ、または異なる部門において用いられるすべての製造賃金が集計される」ことが関連する部門間での原価計算の手続きの内容を意味していることとされている。

シュネットラー：ebenda S. 110 ~ 111

12) シュネットラー：ebenda S. 110

13) シュネットラー：ebenda S. 110 ~ 111

14) シュネットラーはこうした事に関する「処置(die Mittel)」として、以下の

1. 人的なコントロール(die Personenkontrolle)即ち、その場に居合わせている人のリストを読み上げること(Verlesen von Anwesenheitslisten)、

各セクションの長(der Meister)または職工長(der Vorarbeiter)は出勤していることを自分で確かめて認める。ノルマ(労働作業基準量)から逸脱しているケースだけがはっきりと示される。

前提：労働者はその人的に良く知っていなければならず、顔見知りの人には信頼を置いている。

主要な適応されている領域：小規模な経営、機械・家屋などの組み立てを行っている経営、流れ作業を行っている経営であり、これらにおいては過失(das Fehl)乃至作業の遅れ(Zuspätkommen)と言ったものが必然的に現れてくる経営である。コントロール(die Kontrollen)は企業体の会長(die Betriebsobeleuten)・その代理人(ihren Beauftragten)によって取り組まれるものであり、経営において従業員の点呼が行われる。

2. マークシステム(das Markensystem)：(名前入りのプレート「die Markenbretter」・仕切られているケース「die Fächerkasten」)、ここでは、一般に労働者(der Arbeiter)は経営の始まりに市場から受け入れられる、更に、この市場は工場のナンバーと等しいものであり、マーク・プレートによってその市場のナンバーが示されており、そして労働者にはその労働者が所属している経営部門が示されているマーク・プレートが掛けられている。

第一のマーク・プレートをしまうこと事によって(durch Schließung)そして掛けているマークを書き留めることによってコントロールすること(die Kontrolle)が容易に行われることを可能にする。

第一のマーク・プレートをしまうこと事によって(durch Schließung)そして掛けているマークを書き留めることによってコントロールすること(die Kontrolle)が容易に行われることを可能にする。

3. 時計(die Uhrenapparate) (印字されている時計「die Stempeluhren」と有効な装置「die Hebelapparate」)、

工業に立ち入った場合と工場から離れる場合に、労働者はそのカードを脇にある時計でスタンプを押さなければならない。こうすることによって時間を精確に見積もられ、それぞれを買い取って記録することが不必要となる。

時計は作業の開始と作業時間の終了の場合にあらゆる不規則なものを容易に定めることが可能とするために異なる印刷物によってタイプライターのリボン交換されるように調整されている。

ほぼ200人の労働者がひとつの時計を手許に置いている。

すでにスタンプが押されているカードは同時に総賃金額を算定するために労務部門の基礎資料として役立てられる。

4. 例えば、マークシステム(das Markensystem)と時間システムのようなさまざまなシステムを結び合わせる(die Verbindung verschiedener Systeme)、

シュネットラー：ebenda S. 111 ~ 112

15) この箇所でシュネットラーが「二つの方法(zweiter Methoden)を結び付けること」と表現していることは、帳簿記帳における異なる方法をそれぞれ採用した上で、これらの記帳内容を併せるということ意味しているものと考えることが可能である。しかしながら、帳簿記帳手続きについては、証憑資料に基づいて関連勘定に記帳が行われるものと考えた場合には、勘定システムを想

て自身の最も良いシステム (das System) を容易に見出す J¹⁶⁾ ことになると結論づけている。

2-2. 材料費計算システム

シュネットラーは材料費計算に関して「倉庫の帳簿記帳手続きは財の消失 (der Schwund)・盗難 (der Diebstahl) と同様の数量上の損失を考慮した上での継続的な倉庫への納入と出庫を数量でもって把握し、そしてコントロールし、乃至価値でもって把握し、そしてコントロールするという主要な任務を持っている。財の倉庫への納入と倉庫からの出荷を継続的に把握することによって残高 (der Bestand) が数量的に見積もられることにもなる。同時に、財の入荷と出庫と言った価格 (die Wertbegung) に、つまり倉庫の出庫側 (auf der Ausgangsseite) と同じく倉庫の納入側に (auf der Eingangsseite) にも依存している価値が把握される。」¹⁷⁾ として、以下¹⁸⁾の3点を挙げている。

1. 倉庫勘定の借方記入 (die Belastungen) と貸方記入 (die Entlastungen) に関する基礎資料をシステムマテイクな帳簿記帳 (die systematischen Buchhaltung) が提供している；
2. 個別的なカルクラチオンが材料の消費に関する基礎資料を提供することになる、つまり、事後カルクラチオンが実際価値 (die Istwerte) と予定価値を遡 (さかのぼ) って見積もり、事前カル

(数量データ)	製 品		(単位: 個)
仕掛品	400	売上原価	400

(数量データ)	材 料		(単位: 個)
	400	仕掛品	?

3. 統計上の作業の成果である統計 (der Statistik) は、原材料倉庫 (das Rohstofflager)・補助材料倉庫 (das Hilfsstofflager)・半製品 (das Halbwarenlager)・完成品 (das Fertigwarenlager) と名づけられているものを自在に活用することになる。

シュネットラーが指摘しているこれら3点を帳簿記帳の観点から考えた場合には、材料の納入・材料の払出・これらふたつの材料の受け払いの後に把握される残高のそれぞれの数量・単価・金額の把握が補助簿である材料有高帳に用いることによって実現されるものとなる。しかしながら、材料有高帳そのものが唯一材料の購買担当部門において活用されるだけではなく、購買された材料を受入れる部門においても活用されることを意味しているものと考えることが可能である。そして、購買担当部門とは異なり、受け入れた材料に加工作業を加えることによって製品製造の中で消費される生産活動を計算対象とした材料有高帳の記帳が進められることになる。ただし、生産活動における材料の消費は製品化されることを目的としており、材料消費額が製品価格算定の基礎となる。これらの点を具体的に示す¹⁹⁾場合には、以下のように表示することが可能となる。

製品1個を生産するために予定されている材料消費額：
 予定単価 80円/kg × 必要消費量 30kg = 2,400円/個であり、

(数量データ)	売上原価		(単位: 個)
製品	400		

(数量データ)	仕 掛 品		(単位: 個)
材料	?	製品	400

材料は掛で購入し、予定単価 80円/kgで仕入を行っている。また、材料は作業の開始の時点でのみ生産活動に投

入される。400個の販売が予定された場合の企業活動を計算対象とした場合には、以下のようなデータ処理がな

定した場合には、後述する「営業帳簿記帳」・「経営帳簿記帳」というふたつの帳簿記帳が実施される領域間での相互に関連性を持った密接な帳簿記帳が実施されることを併せて考える必要がある。

シュネットラー：ebenda S. 112

16) シュネットラー：ebenda S. 112

17) シュネットラー：ebenda S. 97

18) シュネットラー：ebenda S. 98

19) 拙書：前掲書 P. 32 ~ 33

される。すなわち、

販売数量が400個と予定されると、当期に材料・仕掛品・製品に前期からの繰越しがない場合には、上記のような数量データの計上が可能となる。つまり、数量データ上の売上原価勘定の借方から製品勘定の貸方、製品勘定の貸方から製品勘定の借方へ、製品勘定の借方から仕掛品勘定の貸方へは400個が計上される。このような予定販売数量から製品の必要産出高が認識されると、その生産に必要な材料消費量が確認される。そして、材料の購入数量が決定される。

これら材料勘定・仕掛品勘定・製品勘定・売上原価勘定の関連性に関してシュネットラーは、

1. 倉庫勘定の借方記入(die Belastungen)と貸方記入(die Entlastungen)に関する基礎資料をシステムマテイクな帳簿記帳(die systematischen Buchhaltung)が提供している；
2. 個別的なカルクラチオンが材料の消費に関する基礎資料を提供することになる、つまり、事後カルクラチオンが実際価値(die Istwerte)と予定価値を遡(さかのぼ)って見積もり、事前カルクラチオンが経験に基づいて予定価値を評価する、
3. 統計上の作業の成果である統計(der Statistik)は、原材料倉庫(das Rohstofflager)・補助材料倉庫(das Hilfsstofflager)・半製品(das Halbwarenlager)・完成品(das Fertigwarenlager)と名づけられているものを自在に活用することになる。

と言った三つの項目に分けて検討を行っており²⁰⁾、原価

計算的に意味での材料に関する手続きが材料の受け払いを帳簿記帳の対象²¹⁾とすることに留まるものではなく、生産計画の基礎となる意義を有することが示されているものと考えられる。

このような倉庫勘定(= 材料勘定)の記帳対象となるものをシュネットラーは原材料(Rohstoffe)・補助材料(Hilfsstoffe)・経営材料(Betriebsstoffe)と区分している。そして、シュネットラーは「勘定的に材料を把握することは、すべての材料の種類に関して、材料の入荷(die Eingänge)は勘定の左側に記帳され、材料の発送(die Ausgänge)が勘定の右側に記帳されるという特別な勘定(gesondere Konten)を用いることと理解しなければならない・・・(中略)・・・作業区分(die Arbeitsteilung)・より良く材料を取り扱うこと(die besseren Handhabung)・より大きな一覧表を用いること(die größeren Übersicht)といった原則から、・・・(中略)・・・勘定の上で把握すること(die kontenmäßige Erfassung)は数量にしたがって行われるものか、- 一般的なことであるが - 数量と価値に従って行われるかのいずれかである。・・・(中略)・・・棚卸しといった徹底的な調査(die Inventur)は、この棚卸しといった徹底的な調査(die Inventur)だけがコントロール機能を発揮している数量的な倉庫の帳簿記帳手続きと価値的な倉庫の帳簿記帳手続きとは対照的に決算のために(zum Abschluß)は必要なものとなる²²⁾とし、区分されている材料の消費高を把握する場合には、必ず「棚卸しといった徹底的な調査(die Inventur)」が実施されることによって原価計算的な手続きが生産計画の基礎になるとともに、経営管理に資する機能を持つことになる

20) シュネットラー：ebenda S. 98

21) この帳簿記帳が「残高を証明するものと残高をコントロールすることの限定されている枠の中で、倉庫にある品物(der Gegenstand)・品物の名称(die Artikelbezeichnung)・数量(die Menge)・残高の動き(die Bestandsbewegungen)が記録されている専門的なカード(die Lagerfachkarten)を用いて直接実施されている・・・(中略)・・・材料計算において考察されなければならないより重要な原則は - 書式が印刷されている用紙には必ず材料の移動が示されている - 証拠主義(das Belegprinzip)であり、また、一つの経営の個別的な倉庫の場所の間の財の流通が証拠書類(der Beleg)にきめ細かく記載されているという原則である」として、証拠書類が企業内活動においても活用されるべきであることをシュネットラーは指摘している。

シュネットラー：ebenda S. 98 ~ 99

そして、こうした意味での証拠書類として、材料の注文(die Materialbestellung)と材料の入荷(die Eingang)の場合では、商品の発送証明書(Versandschein)・商品の入荷証明書(der Wareneingangsschein)・材料返却証明書(der Materialrückgabeschein)、材料出荷の場合(die Formulare beim Materialausgang)の買い取り証明書(der Entnahmeschein)(購入証明書[der Bezugsschein])、倉庫内での材料の受け渡し証明書(der Lagerverkehrsschein)、材料の購買部門において材料の問い合わせについての申告用紙(Formulare für Anfragen)、倉庫の帳簿記帳によってしばしば実施されている材料の統計(die Materialstatistik)に関する用紙をシュネットラーは挙げている。

シュネットラー：ebenda S. 99 ~ 101

22) シュネットラー：ebenda S. 103

ことをシュネットラーが指摘しているものと考えることが可能である。更に、シュネットラーは「毎月成果計算を行っている経営においては数量的な倉庫の帳簿記帳手続きだけでは取り扱いには不便なものとなる。組織化することに優れている中規模の経営のすべてにおいて、さらに規模大きくしている経営のそれぞれが大きな倉庫を持っている (mit umfangreichen Lagern) と数量的に執り行われている倉庫の帳簿記帳手続きと価値的に執り行われている倉庫の帳簿記帳手続きがひとつの勘定の形態において行われている」²³⁾とし、特に、ひとつの勘定において数量データと価値的データを表している価格データのそれぞれが記帳データとして必ず取り扱われることによって原価計算的な意味での記帳データとして特徴づけられることとなると考えられる。そして、シュネットラーは「帳簿残高価格 (der Buchbestandswert) は、出荷された商品 (die Ausgänge) は翌月の初めに (zu Beginn des nächsten Monat) 第一に差し引かれる (abgerechnet werden) ことが可能なるか、出荷された商品 (die Ausgänge) に関する先月の帳簿残高価値 (der Buchbestandswert des letzten Monats) が取り除かれる (genommen wird) かのいずれかを結果として伴うことに

なる。こうすることによって、カルクラチオンにおいて配賦計算されている材料と経営勘定において配賦計算されている材料との間にある差額が小さくなり、そして倉庫の帳簿記帳において配賦計算されている材料の消費 (der Stoffaufwand) が発生することになる」²⁴⁾とし、カルクラチオンとして特徴づけられている原価計算的な手続きが原材料 (Rohstoffe) ・ 補助材料 (Hilfsstoffe) ・ 経営材料 (Betriebsstoffe) を計算対象としている勘定において、これらの材 (die Stoffe) の受け渡しを帳簿記帳の内容とするのではなく、受け入れられた材の価値を基礎として、即ち、受入価格と受入数量から把握される受入単価を基礎にして払出単価を算定し、当該月において消費された材の消費額と次月への繰越高を算定するという原価計算的な手続き²⁵⁾がより明確に示されているものと考えられる。

2-3. 労務費計算システム

加工作業に費やされる時間を単純に作業者が生産場所にいる時間を表すものではない。この生産場所にいる時間を勤務時間を意味しているものと考える場合に、この勤務時間は以下のように区分すること²⁶⁾が可能となる。

勤 務 時 間		間	
就 業 時 間		定時休憩時間等	
作 業 時 間		手 待 時 間	
直 接 作 業 時 間		間 接 作 業 時 間	
加 工 時 間		段 取 時 間	
← 直 接 労 務 費 →		← 間 接 労 務 費 →	

この区分・区別は一つの典型的な例である。

23) シュネットラー：ebenda S. 103

24) シュネットラー：ebenda S. 104

25) ここで示されているような受入価格を把握することに関して、シュネットラーは「例えば、有利な購買のチャンスを示しているどうか、商品の発送が毎月一度は記帳されているか、または商品の買い取り (die Entnahme) が記帳されているかどうかが・・・(中略)・・・価値の種類によって (durch die Art der Wergebung) によって引き起こされる (bedingt wird) ことになる。・・・(中略)・・・帳簿残高価格によって (zu die Buchbestandispreisen) 配賦計算が行われるのではなく、正常な価格によって (zu Normalpreisen) 配賦計算が行われる」ことを意味しているものと考えることが可能である。加えて「個別的な材料勘定が統計的な目的にも役立てようとする場合には、一つの材料種類の消費が効果的なものであるかが言及されなければならない、材料の返却 (die Rückgaben) はその入荷として (als Eingänge) 記帳されるのではなく、赤色の数字によって (durch rote Ziffern) 発送されたものの中において (im Ausgang) 削減されなければならない (abgesetzt werden müssen)、したがって、こうした返却された材料は入荷と発送において (im Eingang und Ausgang) 複式に取り扱われるものではないと考えられる」として、材の受け入れが購買ではなく返却を原因として把握・認識された場合には、「赤色の数字によって (durch rote Ziffern)」によって明確にすることによって、配賦計算の基礎となる受入価格の精確さが維持されることを指摘しているものと考えることが可能である。

シュネットラー：ebenda S. 104

26) 拙書：前掲書 P. 57

このような勤務時間を区別することが労務費・賃金を計算する場合の基礎となっていることから、原価計算的な手続きの基礎と

シュネットラーは、材料費の計算における材料の有高帳に相当する帳簿として、以下の二つの形態の賃金帳簿 (die Lohnbücher) を示している²⁷⁾、つまり、
a) それぞれの労働者に対して、ちょうど1週間の賃金

なる。しかしながら、労務費・賃金が作業時間からのみ算定されるものではないことをシュネットラーは賃金形態を示すことを通して以下のように説明している。

- A. 純粋な基本形態 (reine Grundformen) (基本賃金[Grundlöhne])
 - 1. 時間給 (Zeitlohn)
 - 2. 出来高払い賃金 (Akkordlohn) (または給付賃金[Leistungslohn]とも言われている),
 - a) 個別出来高 (Einzelakkord),
 - b) グループ出来高 (Gruppenakkord),
 - ba) 出来高払いマイスターシステム (Akkordmeistersystem),
 - bb) 以前のグループ出来高払い (freiner Gruppenakkord) または同業者組合的グループ出来高払い (genossenschaftlicher Gruppenakkord).
- B. 修正されている賃金形態 (Modifizierte Lohnformen):
 - 1. 最低賃金 (der Mindestlohn) としての時間給を伴っている出来高払い賃金 (der Akkordlohn),
 - 2. (ハスレー・ロワン・システム[Hasley-Rowan-System]と言った) 固定的基本賃金 (die feste Grundlöhne) を伴っている修正出来高払い賃金またはこうした固定的基本賃金を伴っていない修正出来高払い賃金 Modifizierte Akkordlohnsystem mit oder ohne feste Grundlöhne (Hasley-Rowan-System)
- C. 基本賃金 (die feste Grundlöhne) に追加される補償金 (die Zusatzentgelte)
 - 1. 特別報奨金 (die Prämien),
 - 2. 賞与 (die Grantifikationen),
 - 3. 利益配当 (die Gewinnbeteiligungen):
 - a) 個別的な営業の成果 (利益) を配当する、
 - b) (Monat[月間]、Jahr[年間]といった) 一期間の成果 (利益) を配当する
- D. 加算賃金 (der Zurechnungslohn)

賃金高 (die Lohnhöhe) に対する算定基礎としての時間がある場合には、時間給 (der Zeitlohn) が賃金 (der Lohn) となる、出来高払い賃金 (der Akkorlohn) の場合、一つの特殊な給付 (eine spezielle Leistung) 乃至多くの給付 (eine Vielheit von Leistungen) が選定基礎 (die Bemessungsgrundlage) となる。

以上の四つの賃金形態のそれぞれの関連に関して、シュネットラーは「時間給と出来高払い賃金は、そのほか全ての賃金が特別な報奨と与えられるために、賃金の基本形態 (die Lohngrundformen) となる、加算賃金 (der Zurechnungslohn) の他に、実務的に必ず実施されているものはこれらに基づいているものと、追加的に支払われるものとしてほぼ類似のものがある。特別賞与 (die Prämie) は一つの基本賃金にひとりまたはそうした人数の労働者に追加的に支払われる金額であり、またはひとつの労働者グループまたはそうしたグループに追加的に支払われる金額であり、特別賞与 (die Prämie) はあらかじめ一定の給付の上昇 (ein bestimmte Leistungssteigerung) があるか乃至は費用分が蓄えられている (die Aufwandsersparnis) ものである」ことに言及しており、労務費・賃金の計算においては、作業担当者・労働者一人当たりの労務費・賃金の計算だけでなく、労働者グループを労務費勘定・賃金勘定の貸方から借方に振り替えられる勘定の計算対象とし、このような振替先としての意味から「給付 (die Leistung)」単位としての言及を行っている、即ち、

- 1. 賃金 (報酬) の支払い (die Entlohnung) の種類にしたがった労働者グループ：時間給または出来高払いによって常に働いている労働者とこうした場合に賃金形態が替わる労働者、
 - 2. 労働場所 (原価発生場所) に従った労働者グループ：賃金計算期間内での原価発生場所が替わるものない労働者と、その都度 (mal hier mal dort) 従事する場所が替わる労働者、
 - 3. カルクラチオン観点からの労働者グループ：個々の製品単位 (der einzelnen Stück) (乃至大量規格生産 [die Serie]・高炉への原料の装入 [die Charge] 等々) に賃金が直接算定されることが可能な労働者 (製造賃金 [Fertigungslöhne]) とこうしたケースが当てはまらない労働者 (補助賃金 [Hilfslöhne])
- シュネットラー：ebenda S. 112 ~ 113

27) これら三つの賃金期間のうち、月間賃金期間に関して、シュネットラーは「一か月の賃金期間 (die monatliche Lohnperiode) の長所：決算期間が (統計に関しての長所である) 毎月行われる成果計算の場合と同じように、社会政策的な動機から、一年のうちに12回精確な差引算定 (eine geaue Errechnung der Abzüge) が行われる。一か月の賃金期間 (die monatliche Lohnperiode) の短所：出来高払い賃金で働いている労働者はその働いて稼いだことを見通すことができなくなり、毎月受け取る賃金に替えるものが、貨幣市場が月末に強く求められている困難さをもたらすことになる。しかしすべての長所部分と短所部分とは本質的なものではない：この短所は経営的組織の変化によって排除されるものとなり、例えば、労働者が出来高払い伝票の写し (eine Durchschrift des Akkordzettels) を受け取ることによって、またはすべての労働者に対する月末で (am Monatsende) の決算ではなく、5日・15日・25日と言った時にそれぞれ実施されることによって、この短所が排除され、こうすることによって、もともと毎月の成果計算と毎月の不安定性を用いている期間比較することの長所が省略されることになる。」ことを指摘している。

に関する帳簿 (das eine für die geraden) と週給に関わりのない帳簿 (das zweite für die ungeraden Lohnwochen) といった 2 つの賃金帳簿 (zwei Lohnbücher) があり、したがって、一決算期間の末には賃金帳簿における価値が省略される。

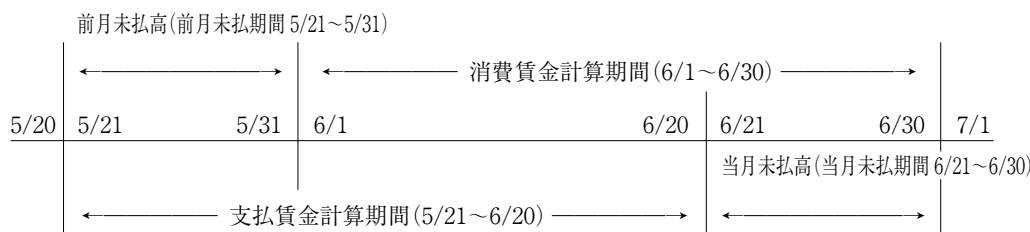
- b) 経営全体に関する、また経営部門に関する賃金帳簿は 2 つしか (nur zwei Lohnbücher) ない、個々の労働者は賃金帳簿の幾つかのページに記録される、つま

り労働者の給付が相互に記帳される (untereinander geschrieben werden) ことが可能になる。

そして、賃金期間 (die Lohnperiode) として、「実務では a) 14 日間の賃金期間、b) 4 週間の賃金期間、そして c) 月間賃金期間 (die monatliche Lohnperiode)²⁸⁾ が認識されている」²⁹⁾ として、「賃金期間は時間的な期間 (der Zeitabschnitt) であり、この期間に関する (für den) 個々の労働者の賃金総額 (der Bruttolohn)³⁰⁾ が算定され、そ

シュネットラー：ebenda S. 113

つまり、材料費の計算においては、暦日単位である一ヶ月を計算期間とされていることを想定した場合には、その一ヶ月間での材料の受け入れと材料の払い出しとこれら受け払いの後での残高の把握を実施されることによって原価計算的な手続きである配賦計算が実施される。しかしながら、労務費・賃金計算の場合には、一ヶ月と言う暦日単位よりも短い計算期間において賃金の支払いが実施されるということから、以下に示すような異なる計算期間を計算対象とすることとなる。つまり、給料計算が毎月 20 日までの勤務時間によって行われている場合には、前月の 21 日から当月の 20 日までが計算対象となる。そして、このことは当月の 21 日から月末までの期間の勤務時間の把握および給料計算は翌月に行われることを意味する。原価計算期間は一月である。それも暦日の 1 日から月末までを、その期間とする。したがって、給料計算の期間と原価計算期間とのあいだには、一致しない期間が存在する。この期間内において加工作業が行われており、この加工作業に対する賃金の支払いが行われていないことと考える。つまり、用役の提供は受けているが、その提供された用役に対する支払が未だに行われていないことから未払金勘定の機能を活用した手続きが行われる。・・・(中略)・・・この場合、給料計算期間が前月 21 日から当月の 20 日であり、原価計算期間が暦日の 1 日から月末までの期間である。この二つの期間を表すと以下のように示すことが可能となる。



拙書：前掲書 P. 62

こうした異なる計算期間を取り扱うことに関連して、シュネットラーは「小規模な経営においてしばしばみられる 14 日間の賃金期間があり、あらゆる差し引くものを含んでいる精確な決算 (eine genaue Abrechnung) が必ず行われているということが一般的なものとなっている。年に 4 回成果決算が実施されている経営は 4 週の賃金期間を 2 度そして 5 週の賃金期間を持つことになる。したがって、週の中での賃金支払日は一つ町のあらゆる経営において (in allen Betrieben einer Stadt) 重なることがない、小売業と金融業界から考慮され、賃金の支払日は個々の平日に分けられている、つまり、小売業と金融市場が安定して従事されるために、乃至こうしたことが要請されているために、自由業・農林漁業・鉱業以外の産業グループでは (eine Gewerbegruppe) 火曜日が賃金支払日とされており、その他の産業は木曜日とされているなどである。経営における賃金部 (die Lohnabteilung) が均齊のとれた作業を負担させるために、・・・(中略)・・・(4 週間ごとの賃金期間の場合には四つのグループになる) グループに全従業員を分けることであり、一つグループに対する賃金の差引計算 (die Lohnabrechnung)、別のグループに対する分割払い (die Abschlagszahlungen) が実施される・・・(中略)・・・賃金計算そのものに関するもののように毎月の成果計算に関して、統計的な比較を行うことに関して、等しい長さの時間的な区分を持つことが望ましいもの」ことを指摘している。

シュネットラー：ebenda S. 116

28) シュネットラー：ebenda S. 114

29) シュネットラー：ebenda S. 114

30) ここで示されている「(der Bruttolohn) に関して、シュネットラーは「(時間給 [Stundenlohn]・出来高払い [Akkordlohn]・グループ出来高払い [Gruppenakkord]・報奨金 [die Prämien] のような) さまざまな賃金形態が生じるさまざまな製造を行っている経営では、特別な加算額を伴っている (mit besonderen Zuschlägen) 超過時間労働 (die Überstunden von Arbeit) と日曜日の労働 (die Sonntagarbeit) で仕事が行なわれる (geleistet werden)」ことを示しており、脚注 26) でみたような賃金形態に含まれることのない超過時間労働等を基礎にして把握された賃金を増し加えて算定される賃金額を意味している。

シュネットラー：ebenda S. 117

そして、シュネットラーは、「賃金総額を算定する場合には、法律上の規定が考慮されなければならない、特に、以下のナチ時代

して差し引かれるすべて (alle Abzüge) が精確に算定される]³¹⁾ことを指摘している。

そして、シュネットラーは、「賃金総額を算定するためには、以下の作業が処理されなければならない]³²⁾とし、以下の5つの項目³³⁾を挙げている、

1. 経営において (例えば、経営事務局によって [vom Betriebsschreiber]) 処理されていない場合には、証拠資料を算出する、
2. 作業内容 (die Arbeiten) ・ 原価発生場所等 (evtl. Kostenstellen) に従って証拠資料を区分けする (sortieren)
3. 賃金総額を見積もる (die Ermittlung) ために賃金計算一覧表 (die Lohnausrechnungsbogen) にまたは賃金リスト (die Lohnliste) 証拠書類を転記すること (die Übertragung) そしてそれぞれの労働者に賃金カード (賃金勘定 [das Lohnkonto]) において計算結果 (die Resultate) が繰り越される (die Übertragung) ことになる (führen)。
4. 賃金部 (die Lohnabteilung) がカルクラチオンの作業

を処理している場合には、注文数量に従った証拠資料の区分けが行われ、そしてカルクラチオンカードに (auf die Kalkulationskarte) 計算結果が繰り越される。

5. 賃金部 (die Lohnabteilung) が主要帳簿記帳 (die Hauptbuchhaltung) と経営帳簿記帳 (die Betriebsbuchhaltung) に賃金の記帳が行われている (angaben machen) 場合には、月毎に (nach Monaten) と原価発生場所に従って賃金費用の構成 (die Zusammenstellung des Lohnaufwandes) 等を分ける (getrennt)

そして、シュネットラーはこれら5つの項目の作業を片付ける順番は経営構造によってさまざまである点を強調し³⁴⁾「若干の経営において、これは平日に実施され、他の経営においては賃金期間末に実施される。・・・(中略)・・・賃金事務局が処理している任務は毎月の成果計算 (die monatliche Erfolgsrechnung) を行うものとカルクラチオン部 (die Kalkulationsabteilung) に対するものを処

にも公布されていた労働協約令 (die Tarifordnung) が問題となり、個々の雇用者 (der Arbeitnehmer) との個別的な労働契約 (= 雇用契約: der einzelne Arbeitsvertrag) と特別な取決め (die Sonderabmachungen) からなる経営構造が考慮されなければならない」とし、

「労働契約の状態 (= 雇用契約の状態: der Arbeitsvertrag) の説明に関して、その地位の順位に従って以下の決定とその取決め内容が課題となる」として、以下の四つの項目を挙げている。

1. 新しい労働法の基本的な考え方 (die Grundgedanken des neuen Arbeitsrechts);
2. 経営構造と労働協約令 (Betriebs- und Tarifordnung);
3. 特別な労働・雇用契約 (Spezieller Arbeitsvertrag)
被雇用者である労働者にだけ都合が良いものとなる可能性があるが、しかし、経営構造と労働協約令より劣ったものとはならない、
4. (民法典[BGB]・商法典[HGB]・営業法[Gewerbeordnung]等の) 法律の規定
更に、ここで指摘されている「特別な取決め (die Sonderabmachungen)」に関して、シュネットラーは、「個別的な取り決め (die Einzelabmachungen) が取り扱われていない場合には、経営構造において (in der Betriebsordnung) また特別な定款において (in Sonderstatuten)、出来高払いの方法 (die Akkordsätze) が含まれる」とし、この「出来高払い」について、シュネットラーは、「出来高払いの場合 (bei Akkord) には、一般的には時間給は最低賃金となっており、出来高払いの労働者には正常な時間給の他に時間給に一定割合の加算額が保証されている。超過時間 (Überstunden) ・ 日曜日の作業 (Sonntagsarbeit) ・ 汚れ仕事の加算 (Schmutzzulage) 等の加算額は労働協約または経営構造において、または個別的な契約のなかに示されている。グループ出来高払いの区分 (die Aufteilung des Gruppenakkords) にはさまざまな方法 (die verschiedene Methoden) がある、つまり、
1. 活動している時間 (die gearbeiteten Zeit) を考慮した均等な配分 (gleichmäßige Verteilung) (等しい労働能力 [die Arbeitsfähigkeit] と等しい労働意欲 [die Arbeitswilligkeit] が前提とされている)
2. 稼働時間を考慮した正常な時間賃金を根拠とした配分
3. 稼働時間を考慮した (例えば、家事管理人 [Hauser] 60 % ・ 鉱山の運搬夫 [Schlepper] 30 % ・ その他 [die ?briggen] 10 %) 比率 (Prozenten) にしたがった配分 (die Aufteilung)」の3つの点を挙げている。

シュネットラー: ebenda S. 118

31) シュネットラー: ebenda S. 116

32) シュネットラー: ebenda S. 119

33) シュネットラー: ebenda S. 119

34) シュネットラー: ebenda S. 119

理するものである。・・(中略)・・賃金総額から法律的に規定されている正常な控除額³⁵⁾を差し引いた後に、賃金純額が残る、そして、前貸し金(die Vorschüsse)、自発的な貢献(freiwillige Beiträge)に対する再控除の後に、支払われる賃金が残る。・・(中略)・・賃金の算定(die Ausrechnung des Lohnes)は・・(中略)・・1. 賃金総額から支払の減額分(die Abschlagszahlungen)を差し引く、2. 法的に規定されている控除額(gesetzlich festgelegte Abzüge)を差し引く、3. その他の控除額(die sonstige Abzüge)を差し引く³⁶⁾ことによって実施されるものとしている。

以上、シュネットラーは「賃金総額(der Bruttolohn)」から「賃金純額(der Nettolohn)」が算定されることを示した後に、シュネットラーは「賃金の支払い(die Lohnzahlung)と計算期末(der Schluß der Rechenperiode)が一致しない場合、こうした期間に含まれている賃金の合計額(die Lohnsumme)は勘定クラス2 限界勘定(das Abgrenzungskonto der Klasse2)の貸方に計上され(gutgeschrieben wird)、勘定クラス4 製造賃金勘定(das Fertigungslohnkonto der Klasse4)の借方に計上され(belastet wird)、これら勘定クラス2 限界勘定と勘定クラス4 製造賃金勘定の借方には決算期間の賃金費用総額(die gesamten Lohnaufwand)が含まれる。企業が負担しなければならない法的な社会的費用(die gesetzlichen sozialen Aufwendungen)は、勘定クラス4 „社会費用“ 勘定(das Konto „ Soziale Aufwendungen “ in der Klasse4)の借方に計上され(belastet wird)、そ

して、勘定クラス1 „ 社会保険 “ 勘定(das Konto „ Sozialversicherungen “ in der Klasse1)の貸方に計上される(gutgeschrieben wird)³⁷⁾ものとする「コンテンラーメン(die Kontenrahmen)」内で異なる位置にある勘定への記帳が行われることを指摘している。

また、シュネットラーは「製造賃金を繰り返し記帳すること(die Weiterverbuchung)は・・(中略)・・共通賃金原価(die Gemeinkostenlöhne)を帳簿へ記帳することは同じ方法によって行われる。大規模経営において、1週間毎に行われる賃金決算の場合、既にあまりに行われることのないケースであるが、製造賃金(die Fertigungslöhne)と共通賃金原価(die Gemeinkostenlöhne)とを区別することが可能となる。(計算期間末の時点での)製造賃金(die Fertigungslöhne)と共通賃金原価(die Gemeinkostenlöhne)とに区別された後に、こうした勘定が勘定クラス4 „ 製造賃金 “ と „ 共通賃金原価 “ の勘定に記帳されている(zu lasten)が認識される(erkannt wird)³⁸⁾として、「コンテンラーメン(die Kontenrahmen)」内での関連勘定への記帳手続きについて言及している。

脚注38で示してあるような直接作業時間が1,200時間、間接作業時間が150時間は脚注37においてシュネットラーが言及している「賃金リスト(die Lohnliste)³⁹⁾から把握されるデータであり、このデータが把握された後に、労務費・賃金の計算された金額データが関連している勘定に記帳されることとなる。

このような帳簿記帳のプロセスに関してシュネットラーは「賃金配賦(die Lohnverteilung)は、賃金計算部(die

35) シュネットラーは、この「法的に規定されている正常な控除額」として市民税(die Bürgersteuer)の減額(die Beseitigung)と労働者に関する献金(der Stock)・健康保険組合(die Ortskrankenkasse)の社会保険の掛け金規定(die Beitragsregelung)・疾病保険掛け金(der Krankenversicherungsbeitrag)・失業保険(die Arbeitslosenversicherung)等を挙げている。

シュネットラー：ebenda S. 120

36) シュネットラー：ebenda S. 120

37) シュネットラー：ebenda S. 123

また、シュネットラーは「計算されている賃金総額(die errechneten Bruttolöhne)と計算されている賃金純額(die errechneten Nettolöhne)と支払われている賃金(der auszuzahlende Lohn)は、1. 賃金リストに(in der Lohnliste)、2. しばしば人事カルテ(die Personalkarte)と結び付けられ、と同時に財務官署によって規定されている租税カルテ(die Steuerkarte)が表示されている勘定プレートに(in dem Kontenblatt)、3. 営業法(die営業法) § 134に従った労働者に関する賃金証拠資料に(in dem Lohnbeleg)記録される(niedergelegt werden)」ことに言及している。

シュネットラー：ebenda S. 123

38) シュネットラー：ebenda S. 123

ここで、シュネットラーが言及している「 „ 製造賃金 “ と „ 共通賃金原価 “ の勘定に記帳されている」ことそれ自体の帳簿記帳は、脚注27でみた給料支払期間と原価計算期間の例示に、例えば、当月の賃金消費額(計算期間6/1～6/30)を、予定賃率1時間あたり500円/時間で計上する場合には、この6/1～6/30という計算期間に直接作業時間が1,200時間、間接作業時間が150時間であることが把握されると、以下のような関連している勘定の帳簿記帳がなされる。

Lohnabteilung)が主要帳簿記帳を行っている基礎資料(die Unterlegen)を用いて、そしてひとつの製造経営の(賃金費用を貸方計上[die Gutschrift]している原価発生場所と賃金費用を借方計上[die Lastschrift]している原価発生場所のそれぞれの)原価発生場所に相互に配賦計算される基礎資料を用いて、場合によってはカルクラチオン部(die Kalkulationsabteilung)にある基礎資料(sie = die Unterlegen)を用いなければならない。賃金リストは、賃金の支払いに関して用いられる(賃金額の算定[die Feststellung des Lohnbetrages]・賃金データの人事カルテへの記入[die Eintragung]・労働者に対する証拠資料の通知[die Ausschreibung]と言った)補助手段としてだけ用いられるだけでなく、賃金を配賦計算するため(für die Verrechnung des Lohnes)にも用いられることが可能

となる・・・(中略)・・・(原価発生場所のような)部署に従って賃金(die Löhne)が区分されている場合には、一般的には当該の賃金リストの賃金を負担させるべき(zu tragen haben)原価発生場所に、・・・(中略)・・・負担額・・・(中略)・・・がしっかりと書き留められる。』⁴⁰⁾ことを指摘している。

シュネットラーは「賃金計算期間が14日間の場合と4週間の場合、賃金期間と計算期間は月次計算(die Monatsrechnung)と年度(die Jahresrechnung)で一致することはめったにない。・・・(中略)・・・賃金が後払いで支払われている(postnummerando gezahlt werden)ために貸方記帳(die Gutschrift)が未だ行われていない(noche ist)が、借方の記帳(die Lastschrift)が必要となる』⁴¹⁾こ

製 造						(単位：円)
借 方			貸 方			
残 高	相手勘定科目	金 額	相手勘定科目	金 額	残 高	
	賃金	600,000				

製 造 間 接 費						(単位：円)
借 方			貸 方			
残 高	相手勘定科目	金 額	相手勘定科目	金 額	残 高	
	賃金	75,000				

拙書：前掲書 P. 65

39) この「賃金リスト(die Lohnliste)」に関して、シュネットラーは「異なる製品を生産し、交互に交替して製品を生産している(mit unterschiedlicher, wechselnder Fertigung)大規模な経営において、賃金計算部門(die Lohnaufteilung)には、しばしば賃金リストと同様に、主要帳簿記帳と経営帳簿記帳において同時に記帳の証拠書類となる特別な用紙(besondere Formulare)が用いられる(benutzt werden)。・・・(中略)・・・したがって、例えば、製品の種類従って(nach Erzeugnisarten)、製造の段階に従っている(nach Fertigungsstufen)製品種類範囲の内に従って、製造段階の範囲内、場合によっては未だに業績を挙げていない原価発生場所に従って(noch nach leistenden Kostenstellen)、生産的な賃金(die produktiven Löhne)が、貸方記帳が行われ(die Gutschrift erfolgen soll)、借方記帳が行われている(die Lastschrift erfolgen soll)業績を挙げている原価発生場所(die leistenden Kostenstellen)に従っている。・・・(中略)・・・経営それ自体によって仕上げられている修繕に対する賃金(die Löhne)が特別な位置を占めることになる」ことを指摘している。このことから、「賃金リスト」そのものが単純に加工作業に従事している者・グループの作業時間を測定するものに留まるのではなく、こうした従事している者・グループが所属している場所である部署とこうした意味での部署を単位として作業時間が測定され、また、製造されている製品を単位として完成されるまでのプロセスにおいて把握された作業時間を製品勘定の借方に計上した後に、その計上データの振替元である賃金勘定への振替手続きが進められることシュネットラーが言及しているものと考えることが可能である。

シュネットラー：ebenda S. 125

40) シュネットラー：ebenda S. 124

41) シュネットラー：ebenda S. 124

シュネットラーがここで指摘していることは、脚注 27 でみたような給料計算期間と原価計算期間が給料支払日が月末の時点で行われていないか、または、月末の時点での給料の支払いが行われている場合に、単純に脚注 27 での 6/30 の作業時間を前もって予定された時間内で作業を完了させることによって給料計算期間と原価計算期間を一致させる事が可能な場合には、この帳簿記帳手続きを要することなく全ての帳簿記帳が完了することとなる。給料計算期間と原価計算期間を一致させる事が不可能な場合には、脚注 27 の例示から、即ち、6月の前月である5月中に5/20～5/31の期間の賃金額と6月の翌月である7月に繰り越され

とを指摘している。

第3節 統合された帳簿記帳システム

第2節において、シュネットラーが示している材料の消費と賃金の発生のそれぞれの帳簿記帳を行う場合に営業帳簿記帳(die Geschäftsbuchhaltung)と経営帳簿記帳(die Betriebsbuchhaltung)のそれぞれの枠組みに収容される勘定への記帳が行われることをみた。

この営業帳簿記帳と経営帳簿記帳をシュネットラーは、計算組織(das Rechnungswesen)という言葉を用いて⁴²⁾、「計算組織の二つの部分の間の区別は組織構成上の種類(organisatorischer Art)と価値的な種類(wertmäßiger Art)となる可能性があり、そしてこれは経営規模(die Betriebsgröße)・経営構造(die Betriebsstruktur)従い経営の範囲(das Ausmaß)においてことなつたものとなる」⁴³⁾ことを指摘している。そして、これら営業帳簿記帳と経営帳簿記帳の二つの計算領域を二つの計算部門(der beiden Rechnungszeige)として整備する場合に四つの

原則があることを指摘している⁴⁴⁾。つまり、

1. これら二つの計算領域は、何ら関連のない(ohne Zusammenhang)、物質的且つ財政面的なもの(materielle)と形式的且つ習慣的なもの(formell)⁴⁵⁾である。コントロール的な可能性(eine Kontrollmöglichkeit)は与えられていない。二重作業を避けるために、ほぼ常にある種の成果が取り交わされている。
2. これら二つの計算領域は物質的且つ財政面的(materielle)には等しいものとなり、形式的且つ習慣的(formell)に、つまり組織的に区別される。その後、二つまたは幾つかの帳簿記帳の作業が区分されている勘定システム(getrennten Kontensystem)・ひとつの勘定システム(das Kontensystem)・統計的方法(die statistischen Methode)を用いて実施される。
3. (小規模な経営と中規模な経営においては正常なケース[der Normalfall]となる)これら二つの計算物質的且つ財政面的(materielle)には等しいものとなり、

る6/20～6/30の期間の賃金額が繰り越されることを意味する「未払賃金」を活用することによる帳簿記帳手続きが現れてくることになる。こうした機能を有する「未払賃金」だけの記帳状況を示すと以下のようになる。

未 払 賃 金

(単位：円)

借 方			貸 方		
残 高	相手勘定科目	金 額	相手勘定科目	金 額	残 高
			6/1 前月繰越	140,000	140,000
	6/1 賃金	140,000			0
		140,000		140,000	
	6/30 次月繰越	135,000	6/30 賃金	135,000	135,000
		135,000			0
		135,000		135,000	
			7/1 前月繰越	135,000	135,000

この未払賃金勘定における計上金額の意味は、この未払賃金勘定が負債としての性質を持つものであり、6/21～6/30の期間において提供を受けた、即ち、作業が行われたことに対して、このケースでは7月25日に支払われるべき金額を意味していることになる。

拙書：前掲書 P. 68

42) シュネットラー：ebenda S. 80

43) シュネットラー：ebenda S. 80

44) シュネットラー：ebenda S. 80

45) シュネットラーが「物質的且つ財政面的なもの(materielle)と形式的且つ習慣的なもの(formell)」と言及していることに関してシュネットラー自身は「物質的且つ財政面的(materielle)また形式的且つ習慣的(formell)に一元化されている計算・・・(中略)・・・こうした統一したものがない場合には物質的且つ財政面的(materielle)また形式的且つ習慣的(formell)に二元化されている計算」として表現されることを指摘しており、計算システム(das Rechnungssystem)が一元化されたシステムと二元化されたシステムを区別する場合に、メルクマールとなる言葉であると理解することが可能である。

シュネットラー：ebenda S. 80

そして形式的且つ習慣的(formell)統一されたもの(eine Einheit)を構築している。

4. これら二つの計算領域は形式的且つ習慣的(formell)統一されたもの(eine Einheit)を構築しており、その統一されたものの中で共通の勘定システム(ein gemeinsames Kontensystem)を用いるが、しかし、物質的且つ財政面的(materielle)に価値に種類である材料の費消の種類が区別されている。

そして、シュネットラーは、「経営帳簿記帳と営業帳簿記帳が何らかの方法で組織的に区分できないか副次的な帳簿記帳としての経営帳簿記帳が営業帳簿記帳と並んで用いられているかのいずれかの場合には、一つのシステム(das Einsystem)が存在することとなり、この一つのシステム(das Einsystem)は営業帳簿記帳の個別的な勘定をより精緻化して細分化し、よく詳しく特定化しているものである」⁴⁶⁾ことを指摘している。この「一つのシステム(das Einsystem)」に関して、シュネットラーは、「完全に閉鎖的な帳簿記帳の全体(eine vollkommen geschlossene Gesamtbuchhaltung)を構成する」⁴⁷⁾もので

あることを指摘しており、a) 有機的に組織立てられている勘定を用いても区分にされないこと⁴⁸⁾と b) 営業帳簿記帳上集められている勘定を細分化したものであるものとしての経営帳簿記帳⁴⁹⁾と言った二つのケースがあるものとしている⁵⁰⁾。

ここでの a) のケースは、「小規模な経営と中規模な経営においてみられるものであり、そして経営帳簿記帳と営業帳簿記帳を区分することを考えることがない小規模な経営と中規模な経営・・・(中略)・・・では計算組織が極めて効率よく実施され、そして計算組織そのものが目的に適って組織されている」⁵¹⁾ことをシュネットラーは指摘しており、b) のケースは、「経営帳簿記帳のあらゆる勘定に関して、経営内部での価値の流れを極めて詳細に調査するためには勘定の極めて詳細な分類がなされていなければならない、営業帳簿記帳と経営帳簿記帳の間に在って組織立てられている形態の場合には、主要な帳簿記帳にある債権債務の交互計算(die Kontokorrentbuchhaltung)と債務者勘定(das Debitorenkonto)乃至債権者勘定(das Kreditorenkonto)と同じような状況⁵²⁾が存在している」⁵³⁾ことをシュネットラーは指摘している。更に、シュネット

46) シュネットラー：ebenda S. 81

47) シュネットラー：ebenda S. 81

48) この「営業帳簿記帳上集められている勘定を細分化したものであるものとしての経営帳簿記帳」に関して、シュネットラーは、「この形態では物質的且つ財政面的(materielle)に中性費用が把握されないかまたは経営収益から中性収益が区分されないということに関わり合いなく行われることが必要となる；この形態では(sie = diese Form)あまり精密化されていないそして不十分な区分なものである正式手続きを省略した略式の勘定を用いてのみ決算が行われると言える。・・・(中略)・・・二つの計算領域(sie = Beide Rechnungsgebiete)は勘定への記帳手続の間では組織的な区別はなく、(勘定クラス0-3と9での)営業帳簿記帳の課題と(勘定クラス4-7での)経営帳簿記帳の課題を満たしている勘定から構成されている。- 場合によっては交互計算の帳簿記帳(die Kontorrentbuchhaltung)と倉庫の貯蔵状況の帳簿記帳(die Lagerbuchhaltung)を度外視した- システムマティックに(systematischer)・継続的に(laufender)営業上の出来事を特別な副次的な計算を記帳することを含んではいない「主要簿(das Hauptbuch)」という一つの元帳にあらゆる勘定が集められている。営業帳簿記帳(die Geschäftsbuchhaltung)と経営帳簿記帳(die Betriebsbuchhaltung)は一つの閉鎖的に統一された勘定システム(Konstensystem)として現れてくる」ものと指摘している。

シュネットラー：ebenda S. 81

49) この「営業帳簿記帳上集められている勘定を細分化したものであるものとしての経営帳簿記帳」に関して、シュネットラーは、「この組織形態は経営帳簿記帳の勘定がより精密に分類されており主要帳簿記帳の組織的な区分が必ず実施することが可能な範囲を想定している帳簿記帳全体を持つ経営である。・・・(中略)・・・このようなケースにおいても経営帳簿記帳と主要な帳簿を記帳すること(die Hauptbuchhaltung)がまとめ上げられている閉鎖的な勘定システムを構築している。」

シュネットラー：ebenda S. 82

50) シュネットラー：ebenda S. 81

51) シュネットラー：ebenda S. 81

52) シュネットラーが「dasselbe Verhältnis」と表現していることは、営業帳簿記帳が実施される場合、勘定間の振替記帳の場合に、例えば、商品の購買と販売という営業活動を跡付ける帳簿として商品有高帳が活用される。そして、商品有高帳に記帳される購買活動と販売活動がそれぞれの取引が行われた時点での記帳が行われるのではなく、1週間・一箇月と言った一定期間毎に集計されたデータを商品勘定の借方・貸方の該当する箇所への記帳手続きが進められることになることを意味しているものと考えられる。更に、商品売買取引における購買側から販売側への決済が最終的な決済手段である通貨の引渡し・受け取りではなく、掛取引を前提として進められている場合には、商品有高帳における手続きが、即ち、1週間・一箇月と言った一定期間毎に集計されたデータが掛取引を対象とする売掛金勘定・買掛金勘定に記帳されることとなる。そして、信用取引として手形による最終決済を猶予する期間を活用する場合には、債権者勘定(das Kreditorenkonto)である売掛金勘定から受取手形勘定への振替手続きが

トラーは「正式手続きを省略した略式の勘定⁵⁴⁾をより細かく分類することは主として間接費の記帳(die Unkonstenverbuchung)と原価発生場所の計算(die Kostenstellenrechnung)の場合に現れるものであり、つまり-純粋に特別なものと考えられるものを-勘定の形態または一覧表の形態で表される」⁵⁵⁾ことに言及しており、

脚注 11) でみたような営業帳簿記帳における商品有高帳・手形受取帳・手形支払帳のような主要勘定である商品勘定・受取手形勘定・支払手形勘定への記帳の事前段階に位置づけられる補助的な帳簿への記帳が行われることとなり、そして、間接費の記帳(die Unkonstenverbuchung)・原価発生場所の計算(die Kostenstellenrechnung)という経営帳簿記帳においては補助的な帳簿が準備されている事をシュネットラーが指摘しているものと考えることが可能である。つまり、間接費を計算対象としている勘定への記帳と原価発生場所を計算対象としている勘定への記帳は、1週間・一箇月と言った一定期間毎に集計されたデータが記帳されることとなる。そして、このような帳簿記帳は、例えば、脚注 11) でみたような商品有高帳・手形受取帳・手形支払帳におけるそれぞれの取

引関係を詳細に記帳することとなる営業帳簿記帳となる代わりに、営業帳簿記帳においては、シュネットラーは「見積もられている計算結果(die ermittelten Ergebnisse)はその時々(経営決算一覧表である)営業上の帳簿記帳に向かう可能性があるが、しかし、見積もられている計算結果は経営政策上の目的に役立つひとつの特殊な計算の性格を持つ」⁵⁶⁾事となることを指摘している。ここでシュネットラーによって指摘されている「見積もられている計算結果(die ermittelten Ergebnisse)」が帳簿記帳の対象となることは、営業帳簿記帳においてみられる帳簿記帳ではなく経営帳簿記帳における、その帳簿記帳と特徴づけることになると考えることが可能である。そして、計算結果と言うデータが帳簿記帳の対象となる事それ自体が営業帳簿記帳と経営帳簿記帳と区別することと考えることが可能であると同時に、区別することが可能なシュネットラーが表現している「二つの計算部門(der beiden Rechnungszweige)」のそれぞれが実施する帳簿記帳が関わり合いがなく実施されるのではなく、密接な関連性を持つこととなる。つまり、特に、このように密接な関連性を持つことになるとしている二つの計算領域

進められ、債務者勘定(das Debitorenkonto)である買掛金勘定から支払手形勘定への振替手続きが進められることになる。そして、為替手形の振り出しの場合には、振出人の帳簿記帳では債権者勘定である売掛金勘定の減少と債務者勘定である買掛金勘定の減少のそれぞれの帳簿記帳が行われ、即ち、シュネットラーが示している「主要な帳簿記帳にある債権債務の交互計算(die Kontokorrentbuchhaltung)」が実施されたこととなる。この交互計算が実施される場合には、企業間の取引は商品の受け取り・引き渡しと言った実物財のフローを跡付けるのではなく、最終的な決済が実施される期日を把握することとなり、最終的な決済を行う企業と最終的な決済である通貨を受け取ることと同様の意味となる取引銀行の預金口座の増加によって最終的な決済が把握される企業のそれぞれにおける帳簿記帳が行われることとなる。そして、ここでの前者である決済を行った企業では現金・預金と言った資産勘定の減少と債務勘定である支払手形勘定の減少が帳簿記帳の対象となり、後者である決済を受ける企業では現金・預金・預金と言った資産勘定の増加と債権勘定である受取手形勘定の減少が帳簿記帳の対象となり、それぞれの帳簿記帳が実施されると同時に、これら帳簿記帳の基礎である商品売買取引が完了したこととなる。このことは、上記の為替手形の振出人の帳簿記帳の対象とはならないが、販売先の企業との債権債務取引が完了したことと購買先の企業との債務債権取引が完了したことの確認がおこなわれ、この確認作業の結果は、手形受取帳・手形支払帳と言った補助的な帳簿によって進められることとなり、買掛金勘定と売掛金勘定のそれぞれの帳簿記帳そのものが実施されることはないが交互計算が実施されたことを意味するものと考えることが可能である。このことがシュネットラーが指摘している「正式手続きを省略した略式の勘定」※を内容するものと考えることが可能である。

シュネットラー：ebenda S. 82

※ シュネットラー：ebenda S. 82

53) シュネットラー：ebenda S. 82

54) この「正式手続きを省略した略式の勘定」の内容に関しては、脚注 52) を参照の事。

55) シュネットラー：ebenda S. 00 拙書：前掲書 P. 82

56) シュネットラー：ebenda S. 00 拙書：前掲書 P. 82

57) シュネットラー：ebenda S. 00 拙書：前掲書 P. 82

58) シュネットラー：ebenda S. 00 拙書：前掲書 P. 82

59) シュネットラー：ebenda S. 83

60) ただし、一ヵ月を原価計算期間としていることから、月末の時点で製作場所を計算対象として製作勘定には、購買された材料が製品を製造加工している場所に搬送され、搬送された材料から一ヵ月間の期間内で全ての製品が完成させられたことを想定した場合には、この箇所での説明が適切なものとなる。しかしながら、搬送された材料の全てが同一期間である一ヵ月の間に製品製

と考えることが可能である。

つまり、(製造)完成品勘定の借方には、製品製造場所
で完成させられた製品に算入される材料・労務費が営業
帳簿記帳において把握されたデータを基礎として定めら
れることを意味し、この営業帳簿記帳でのデータが材料
に関しては、商品有高帳の記帳手続きと同様の手続きに
基づく材料有高帳において把握・確認されることとなる。
労務費に関しては、材料有高帳に位置するものとして個
人または作業グループを計算対象としている作業時間
に関する証憑に基づいて把握・確認されることになる。こ
のことに、シュネットラーは「副次的な帳簿記帳
と統計(die Nebenbuchhaltung und Statistik)は営業帳
簿記帳と経営帳簿記帳の間がこれまでのところ区別す
ることが不可能な経営に関してふさわしい手段(das
geeignete Mittel)であり、経営帳簿記帳(letztere = die
Betriebsbuchhaltung)は徐々に拡張し(schrittweise zu
vergrößern)、徐々に精製化し(allmählich zu verfeinern)
徐々にその内部が仕上げられていく(allmählich auszuba-

uen)ものである」⁶²⁾ことを指摘している。

こうしたシュネットラーが構築している材料データに
関して、第2節でみたように、より単純な例示から検討
すると、

販売数量が400個と予定され、・・・(中略)・・・その400
個に製品1単位当たりの材料消費額2,400円/個を乗ずる
(400個 × 2,400円/個 = 960,000円)によって960,000円
が、材料の仕入から材料を生産現場に搬送した時点での
内部取引として原価額の認識・測定・記録が行われる(内
部取引①)。そして、生産現場において完成させられた製
品が製品倉庫などに移動させられた場面の計上手続きが行
われる(内部取引②)。製品が販売された時点での取引は、
市場における販売価格の設定の基礎としての売上原価額
が振り替えられることになる(内部取引③)。このような
材料の搬送・移動に関する内部取引は仕訳を通じて、
960,000円が以下の各勘定に振り替えられていくことにな
る。この材料に関する原価データを計上した勘定システ
ムが完成されたことになる。

	借方勘定科目	金額	貸方勘定科目	金額
内部取引①	仕掛品	960,000	材 料	960,000
内部取引②	製 品	960,000	仕 掛 品	960,000
内部取引③	売 上 原 価	960,000	製 品	960,000

(原価データ)		材 料		(単位:円)
		① 掛品		960,000

(原価データ)		仕 掛 品		(単位:円)
① 材料	960,000	② 品		960,000

(原価データ)		製 品		(単位:円)
③ 掛品	960,000	④ 上原価		960,000

(原価データ)		売 上 原 価		(単位:円)
③ 製品	960,000			

すなわち、数量データを計上している勘定システムに
おいては仕掛品勘定の借方と材料勘定の貸方には数値の
計上が単位が異なることから、未記入であるが、原価デ
ータの勘定システムにおいては、金額表示となり、その
単位が円であることから仕掛品勘定の借方と材料勘定の
貸方に960,000円が計上される。この960,000円から予定
販売数量400個を実現するために、前期からの繰り越さ
れた材料がない場合には当期において製品生産のために
必要となる材料消費量は、製品1個当たりの材料消費量

である30 kg/個 を活用した場合には、400個 × 30 kg/個
= 12,000 kg 算定される。また、材料の予定単価 80 円
/kg を活用した場合には、400個の生産に必要な原価
額との関連から、960,000円 ÷ 80 円/kg = 12,000 kg の
計算によって、必要とされる材料消費量12,000 kg が算
定される。このように、製品1個当たりの材料消費原価
額を算定するために用いられた材料消費量である30 kg/
個 と材料の予定単価 80 円/kg のそれぞれの数値から400
個の生産に必要な購買(仕入)量が算定されることと

62) シュネットラー：ebenda S. 83

なる⁶³⁾。

同様に、労務費計算に関して給料計算期間と原価計算期間が異なることから現れてくる労務費発生額と賃金支払額との関わり合いの取り扱いに関して、より単純な例示から検討すると、

前月末(本稿63ページに示されているケースにおいては、5月31日の日付になるが、用役の提供を受け、そのことに対する支払いがおこなわれていないことを勝利している)に処理されていた未払賃金に関する手続は以下のようなになる。

	借方勘定科目	金額	貸方勘定科目	金額
5/31	賃金	140,000	未払賃金	140,000
6/1	未払賃金	140,000	賃金	140,000

未 払 賃 金

(単位：円)

借 方			貸 方		
残 高	相手勘定科目	金 額	相手勘定科目	金 額	残 高
	6/1 賃金	140,000	6/1 前月繰越	140,000	140,000
					0

賃 金

(単位：円)

借 方			貸 方		
残 高	相手勘定科目	金 額	相手勘定科目	金 額	残 高
			6/1 未払賃金	140,000	140,000

この賃金勘定の未払賃金勘定から振り替えられた140,000円は前期間(5/21～5/31)中に用役の提供を受け、前月分として5/31以降に支払額が確定して後に、支払われるべき金額を意味している。しかしながら、賃金勘定の貸方に140,000円が計上されている意味は、認識された費用額は仕訳の場面では借方に計上が行われる。この借方に仕訳される手続きそのものは、費用の発生として取り扱われることになる。そして、費用項目の貸方計上、つまり、仕訳の場面での貸方計上は費用の消滅を意味することになる。この考え方は費用の認識の根拠としたも

のである。上記にみられるような賃金勘定の貸方計上は、前期間(5/21～5/31)中に用役の提供を受けたデータが確認された後に、支払われるべき金額を意味している。したがって、6月1日に行われた簿記の手続きの前日である、前月末である5月31日には、その当日までに作業現場において確認された作業時間等を基礎にした原価としての労務費が測定され、報告されている。そして、こうした計算・計上プロセスを仕訳された時系列に示してみると、以下のようなになる。

	借方勘定科目	金額	貸方勘定科目	金額
5/31	②賃金	140,000	①造勘定等	140,000
5/31	賃金	140,000	③未払賃金	140,000
6/1	未払賃金	140,000	賃金	140,000

原価額の認識

すなわち、①製造勘定等の140,000円が計算され、借方相手勘定科目として賃金勘定に140,000円が振り替えられる。そして、賃金勘定の費用勘定としての性質から、つまり、期間に基づいて認識された計上金額は計算期間末には残高を繰り越されることがなく、なんらかの簿記手続きが行われる。この場面においては、原価額の認識で

ある①製作勘定等の140,000円から②の賃金勘定の計上が行われていることから、5月31日付での③未払賃金としての140,000円の貸方計上が行われる。

そして、6月1日に行われた簿記の手続き・仕訳処理は前期間(5/21～5/31)中に用役の提供を受けたことを勘定に計上することになる。勘定システムにおける賃金勘

63) 拙書：前掲書 P. 32～33

定の振替先勘定としての製造(仕掛品)・製造間接費等への振替手続きが行われていくことになる。

以上にみられるような、前月と当月との間の繰越手続

きが行われた後に、当月の生産活動の中で発生した賃金消費額の算定データが入手された時点での簿記手続きを考える。

6/1	当月の賃金消費額(計算期間 6/1 ~ 6/30)を、予定賃率 1 時間あたり 500 円/時間で計上した。直接作業時間は 1,200 時間、間接作業 150 時間であった。
-----	---

※ 1 時間あたりの賃金率は予定賃率を用い、作業時間

は実際に測定された時間と考える。

	借方勘定科目	金額	貸方勘定科目	金額
6/1	製造(仕掛品)	600,000	賃金	675,000
	製造間接費	75,000		

当月の計算期間(6/1 ~ 6/30)から計算された 600,000 円と 75,000 円から賃金計上額が認識されたとかんがえなければならない。このことを製造勘定と製造勘定と製造間

接費勘定における計上が行われ、賃金勘定を相手勘定としていると考える。

製 造 (単位:円)					
借 方			貸 方		
残 高	相手勘定科目	金 額	相手勘定科目	金 額	残 高
	賃金	600,000			

製 造 間 接 費 (単位:円)					
借 方			貸 方		
残 高	相手勘定科目	金 額	相手勘定科目	金 額	残 高
	賃金	75,000			

賃 金 (単位:円)					
借 方			貸 方		
残 高	相手勘定科目	金 額	相手勘定科目	金 額	残 高
			6/1 未払賃金	140,000	140,000
			6/1 製造(仕掛品)	600,000	740,000
			6/1 製造間接費	75,000	815,000

この賃金勘定の貸方計上額の 140,000 円は前期間(5/21 ~ 5/31)中の消費額であり、600,000 円と 75,000 円は同月の計算期間(6/1 ~ 6/30)中の消費額である。そして、一か月を原価計算期間とすることから、製造間接費勘定における残高は全額製造(仕掛品)勘定に振り替えられることから前月からの繰越高の計上はなされることはない。

製造勘定においては、前月の期間(5/1 ~ 5/31)中に消費された原価額のなかで繰り越された金額が残高として借方計上されていく。上で考えている単純な数値例からは、つまり、前月からの繰越高のデータが示されていないことから、上記の製造勘定にみられるような残高の計上額は記載されていない。

6/25	5/21 ~ 6/20の支払賃金を計算し、6/25に支払った。支給総額は640,000円で、これから社会保険料・源泉所得税など 50,000円・立替金20,000円の合計70,000円を控除し、残額を現金で支払った。
------	--

このように、賃金の支払いが毎月20日に締め切り、25 日に支払われたものとする。

	借方勘定科目	金 額	貸方勘定科目	金 額
6/25	賃 金	640,000	預り金	50,000
			立替金	20,000
			現 金	570,000

当月末(6月30日付)での未払賃金額が確定した場合には、すなわち、

6/30	当月末の未払賃金(計算期間 6/21 ~ 6/30)を予定平均賃率で計算し、135,000円であった。
------	---

予定平均賃率という賃金率を基礎に計算された金額の 仕訳処理は以下のようになる。

	借方勘定科目	金 額	貸方勘定科目	金 額
6/30	賃金	135,000	未払賃金	135,000

これら6月25日の賃金の支払い手続きと6月30日の賃金の未払についての仕訳処理が行われた時点での賃金勘定をみても、以下のようになる。すなわち、賃金勘定の借方にこれら640,000円と135,000円が計上される。

賃 金 (単位:円)

借 方			貸 方		
残 高	相手勘定科目	金 額	相手勘定科目	金 額	残 高
			6/1 未払賃金	140,000	140,000
			6/1 製造(仕掛品)	600,000	740,000
			6/1 製造間接費	75,000	815,000
	6/25 諸口	640,000			175,000
	6/30 未払賃金	135,000			40,000
	6/30 賃率差異	40,000 ⁶⁴⁾			
		815,000		815,000	

そして、これら640,000円と135,000円が計上された時点での賃金勘定の残高は175,000円と40,000円が計算されている。賃金勘定の貸方計上額は生産プロセスにおいて計算された原価額であり、消費額を意味している。そして賃金勘定の借方計上額は、前月の期間である5/21 ~ 5/31と当月の期間である6/1 ~ 6/20を計算基礎として、つまり、5/21 ~ 6/20期間内での実際作業時間に賃金率から乗ずることから計算された、要支払金額を意味して

いる。

このことは、賃金勘定の貸方計上額が5/21 ~ 6/31の期間を基礎にしており、借方計上額が5/21 ~ 6/20の期間を基礎にしており、こうした計算期間が相違する点の課題は、当月の未払期間6/21 ~ 6/30に行われた作業時間から計算された当月の未払賃金額を賃金勘定の借方に計上することによって解決されたことになる。この部分の計算された金額では5/21 ~ 6/30の期間については

64) 本稿54ページにある給料支払期間と原価計算期間が異なることから確認されている作業時間に予定平均賃率1時間あたり500円/時間を乗じたデータが賃金勘定の借方と貸方に計上された後に賃金勘定の貸方に残高40,000円が計上されている。この40,000円は、作業時間を基礎として賃金計算プロセスの賃金率を原因とし計上されたものと考え、賃率差異勘定に振り替え手続きを行うことによって、賃金勘定における残高がなくなると同時に、・・・(中略)・・・賃金勘定に計上された6月1日・6月25日・6月30日に扱われた賃金勘定の処理が815,000円の金額面の一致によって誤りなく行われたことが確認されたこととなる。

拙書：前掲書 P. 67

815,000円であり、このうちの 6/1 ~ 6/30 の期間に関しては、この金額は予定平均賃率 × 実際作業時間から算定されている。こうしたデータの一部が計算された金額であるが、つまり、5/21 ~ 6/20 の期間については、140,000円となり、6/21 ~ 6/30 の期間については135,000円である⁶⁵⁾。

このように材料と賃金に関する原価額を認識する場合には、材料の購入価格が消費材料の金額の基礎となり、労務費の場合には支払賃金の中で前月から当月に繰り越

されている金額と翌月に繰り越される金額に当月の製品製造場所における作業時間に(予定平均)賃金率を乗じて算定された当月の労務費としての消費賃金額の基礎となることをひとつのシステムを、シュネットラーは本稿末に示してある図表 2-1. と図表 2-2.⁶⁶⁾ の勘定システムとして示している。そして、この図表 2-1. と図表 2-2. の勘定システムを構成している勘定のそれぞれに計上されているデータとして、シュネットラーは以下⁶⁷⁾を示している。

図表 3. [S. 89]

配賦計算された製造賃金 (verrechnete Fertigungslöhne)	45,340
配賦計算された製造素材 (verrechnete Fertigungsmaterial)	152,111
認識された発生製造共通原価 (entstandene Fert.- Gemeinkosten)	77,341
認識された発生素材共通原価 (entstandene Material - Gemeinkosten)	6,845
認識された発生管理共通原価 (entstandene Verwaltungs - Gemeinkosten)	18,648
認識された発生販売共通原価 (entstandene Vertriebs - Gemeinkosten)	38,228
配賦計算された特殊勘定と販売原価 (verrechnete Sonderko. D. Vtbs)	25,200
配賦計算されている素材共通原価に余分に付加される補償分 (Überdeckung f. verr. Fert.- Gemeinkosten)	1,909
配賦計算されている販売共通原価に余分に付加される補償分 (Überdeckung f. verr. Verw.- Gemeinkosten)	1,327
配賦計算されている販売共通原価に余分に付加される補償分 (Überdeckung f. verr. Vtbs.- Gemeinkosten)	1,362

65) 拙書：前掲書 P. 64 ~ 68

66) シュネットラー：ebenda S. 87

67) シュネットラー：ebenda S. 89

なお、シュネットラーはこの数値を示している図表の枠外で「販売収益 (der Verkaufserfolg)」として、8,466の残高 (der Saldo) を示している。加えて、図表 2-2. に示されている損益勘定 (der Konto von Gewinn- und Verlust) を営業帳簿記帳における損益勘定 (Gewinn- und Verlustrechnung der Geschäftsbuchhaltung) として、この勘定の借方計上額にそれぞれがどの勘定から振り替えられてきているかを示しており、この勘定の貸方計上額にどの勘定へ振り替えられているかを以下のように* 明らかにしている。

営業帳簿記帳における損益勘定

製造賃金 (Fertigungslöhne)	45,340	販売収益 (Verkaufserlös)	381,680
製造素材 (Fertigungsmaterial)	152,111		
共通原価 (Gemeinkosten)	140,882		
販売経営における特殊個別原価 (Sond. Einzelko. d. Vertriebs)	25,200		
差異額残高 (Best. Differenz)	5,111		
利益 (Gewinn)	12,303		
	381,680		381,680

※ シュネットラー：ebenda S. 89

そして、シュネットラーは「原価 (die Kosten) と経営成果 (die betriebliche Erlös) が取り扱われている限り、経営決算勘定 (das betriebliche Abschlußkonto enthält) は、相互に関連させられている構造を持つ場合においてのみ、営業帳簿記帳における損益勘定 (das Gewinn- und Verlustkonto) と同様に、同額 (die gleichen Zahlen)」** として、つぎの「経営決算勘定 (das betriebliche Abschlußkonto)」** を示している。

※※ シュネットラー：ebenda S. 89

これらシュネットラーが示している数値は原価データとなる。その理由は、図表2-1.と図表2-2.の勘定システムにおいて黒太線で囲われている勘定のうち、配賦製造賃金 (Verr. Fert - Lohn) 勘定・配賦製造素材 (Verr. Fert - Mat.) 勘定・製造共通原価 (Fert - Gem. - Ko.) 勘定・素材共通原価 (Mat. - Gem. - Ko.) 勘定・販売共通原価 (Verw. - Gem. - Ko.) 勘定・配賦共通原価 (Vertr. - Gem. - Ko.) 勘定・販売共通原価・借方 (So - E - Ko. d - Vertr.) 勘定と言った七つの勘定の借方に計上されていることに求められる。

この原価データそのものは、2-2.材料費計算システムと2-3.労務費計算システムにおいて検討したように営業帳簿記帳において取り扱われたデータを基礎としているものである。しかしながら、上記の七つの勘定の借方に計上されていることは、これら七つの勘定から勘定システム内において後続する位置にある製作場所勘定

(Herstellungskonto)の借方に振り替えられるために、これら七つの借方計上額の合計が貸方に記帳されている。このような手続きは図表1.でみたように、製作勘定・経営間接費(共通勘定)の貸方計上の記帳プロセスを帳簿記帳の基礎としている。このような帳簿記帳の特質が経営帳簿記帳そのものであること、そして、本稿・・・ページでみたようにこれら製作勘定・経営間接費(共通勘定)に計上されるデータは原価データとしての特質を備えることになる。したがって、これら製作勘定・経営間接費(共通勘定)と同じ帳簿記帳プロセスを持つ、上記の七つの勘定に記帳されるデータが原価データとなる。

このような点に関して、シュネットラーは「共通原価勘定の貸方には配賦計算されている共通原価 (die verrchneten Gemeinkosten)があり、共通原価勘定の借方には発生させられている共通原価がある」⁶⁸⁾ことを指摘している。ここで配賦計算という言葉が用いられており、

経営決算勘定
(Betriebliche Abschlußkonto)

半製品・商品の期末残高 (Endbest. Halfert. Waren)	165,535	半製品・商品の期首残高 Anfang - Best. Halfert. Waren	164,680
完成品の期末残高 Endbest. Fertigfabr.	362,248	完成品の期首残高 Anfang - Best. Fertigfabr.	
369,507			
補償不足分 (Unterdeckung)	761	製造賃金 (Fertigungslöhn)	45,340
販売収益 (Verkaufserlös)	381,680	製造素材 (Fertigungsmaterial)	152,111
		共通原価 (Gemeinkosten)	140,882
		販売経営の特殊個別原価 (Sond. Einzelko. d. Vertriebs)	25,200
		補償余剰分 (Überdeckungen)	4,598
		Verkaufserfolg	8,466
	910,224		910,224

経営決算勘定から経営成果 (der Betriebsrfo) を算定すること：

販売成果 (Verkaufserfolg)	8,466		
余剰補償 (Überdeckungen)	4,598		13,064
		— (マイナス)	
		補償不足分 (Unterdeckung)	761
		betriebsrfo	12,303

※※※ シュネットラー：ebenda S. 90

68) シュネットラー：ebenda S. 88

このことが図表1.にある統計(die Statistik)を意味しているもののひとつが配賦計算すること(die Verrechnung)であると理解することが可能であり、上述したように七つの勘定の貸方計上額がこれら七つの勘定の借方計上額を基礎にしているものであると同時に勘定システムの中で後続する位置にある勘定へ振り替えられる場面でのデータとして機能することとなる。

第4節 おわりに

本稿において、特に、シュネットラーの所説をてがかりとして、営業活動を対象とした営業帳簿記帳と企業内

での生産活動を対象とした経営帳簿記帳との関わり合いについて考察をすすめた。今後の課題として、本稿末に示したシュネットラーが主張しているコンテン・ラーメンに関して検討をすすめる。

図表2-2.と図表2-2.は、本稿第2節で検討したものである。

図表4.は、シュネットラー：ebenda S. 81

図表5.は、シュネットラー：ebenda S. 81

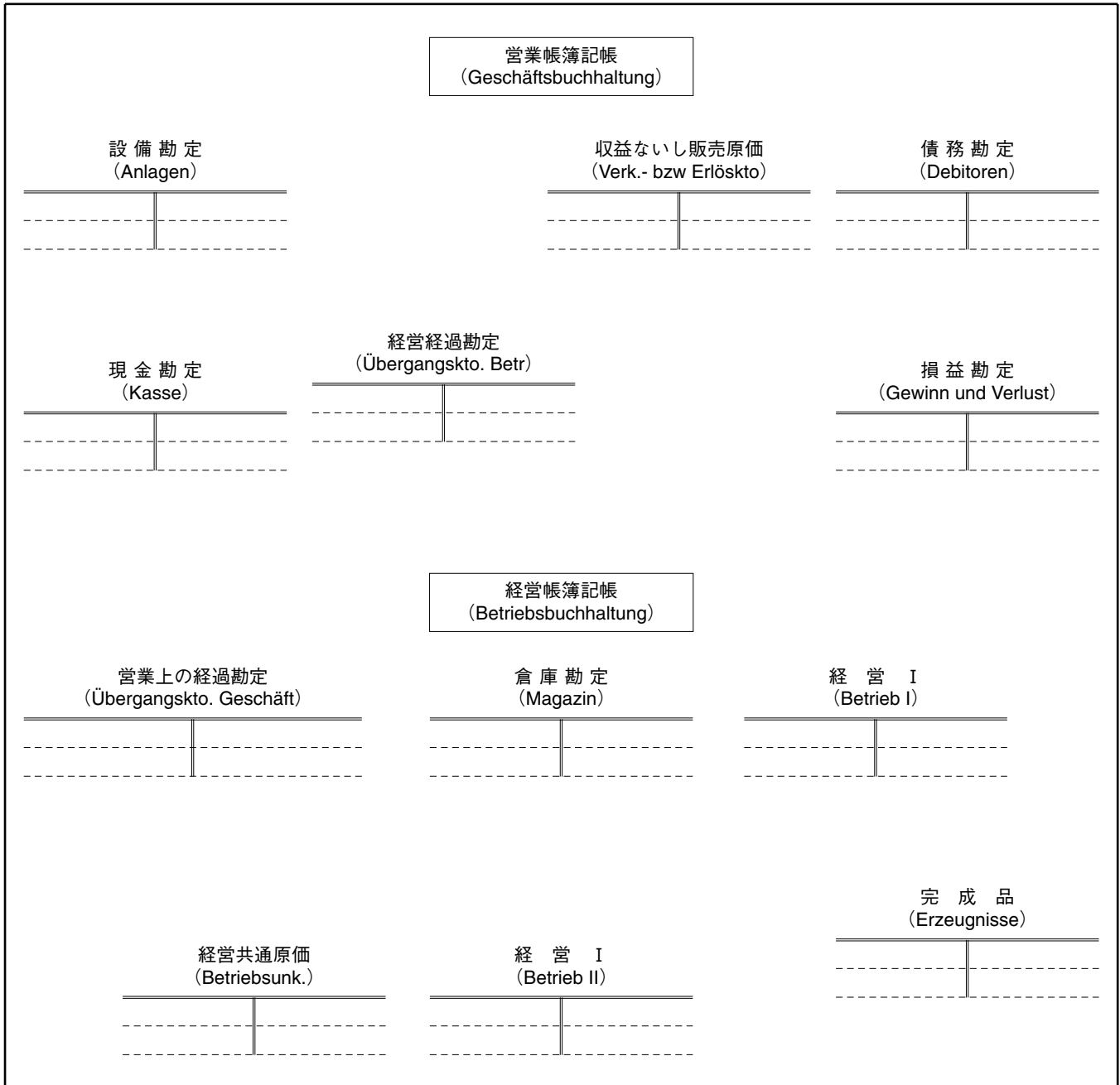
図表6-1.と図表6-2.は、シュネットラー：ebenda S. 123より引用している。

図表2-1

<u>製造賃金</u>	<u>配賦製造賃金</u>	<u>製作場所勘定</u>
45,340 45,340	45,340 45,340	45,340 281,370
<u>製造素材</u>	<u>配賦製造素材</u>	152,111 1,415
152,111 152,111	152,111 152,111	70,250
<u>共通原価</u>	<u>製造共通原価勘定</u>	6,084
140,882 140,882	77,341 79,250	「 273,785 」
<u>販売原価・借方</u>	<u>素材共通原価</u>	「 282,785 」
25,200 25,200	6,845 6,084	
	1,099 761	
	<u>販売共通原価</u>	
	18,468 19,795	
	1,327 19,795	
	<u>配賦共通原価</u>	
	38,228 39,590	
	1,362 39,590	
	<u>販売共通原価・借方</u>	
	25,200 25,200	

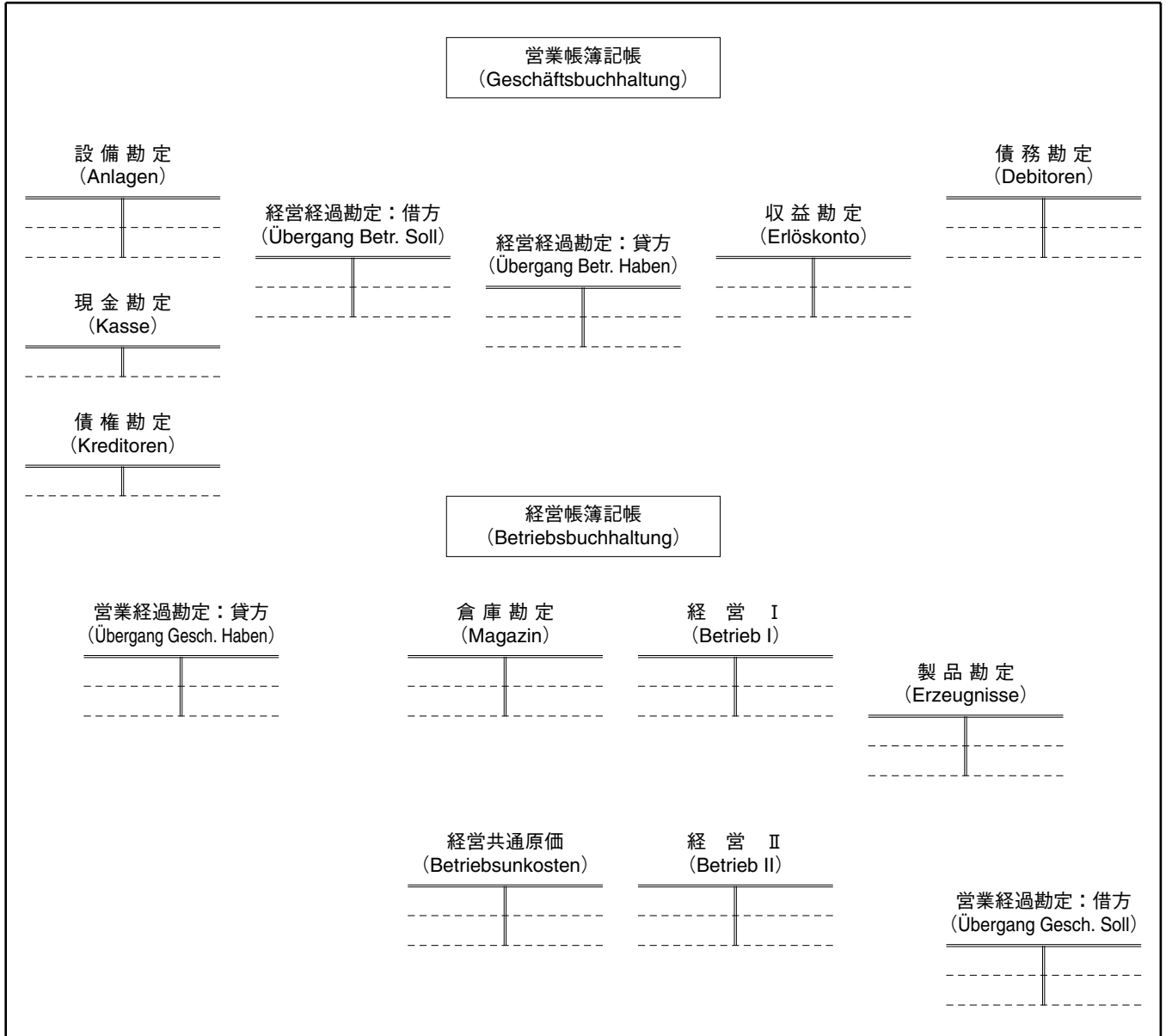
※ 図表2-1.と図表2-2.で黒太線で囲まれている枠内の勘定科目は、ひとつの経営が他の経営との取引関係を記帳対象とはしない勘定である。すなわち、営業帳簿記帳の対象とはならない経営帳簿記帳に含まれる勘定である。

図表3. [S. 91]



図表4 . [S. 93]

帳簿記帳の形態 (die Form der Buchhaltung) は以下のように図表化して概観される：



図表6-2. [S. 123]

銀行勘定

	社会保険勘定 (Sozialversicherungen)
	5,025
	社会保険勘定 (Sozialversicherungen)
	4,025

社会保険勘定

銀行勘定(Bank)	製造賃金勘定 (Fert. Löhne)
5,025	5,025
銀行勘定(Bank)	公共料金勘定 (Sozial Aufwendungen)
4,025	4,025
月間振替高 (Monatsbil)	公共料金勘定 (Sozial Aufwendungen)
161	161
	月間振替高 (Monatsbil)
	161

Klasse 4

製造賃金

事後給付勘定 (Nachleistung)	製造勘定 1 (Fabrikationskonto 1)
2,000	30,000
諸勘定 (Versch. Konten)	製造勘定 2 (Fabrikationskonto 2)
50,000	22,000

Klasse 5

Klasse 6

製造勘定 1

製造賃金 (Fertigungslöhne)	
30,000	

製造勘定 2

製造賃金 (Fertigungslöhne)	
22,000	

公共料金勘定

社会保険勘定 (Sozialversicherungen)	製造勘定への共通費 を配賦する勘定
4,025	4,186
社会保険勘定 (Sozial Aufwendungen)	
161	

製造勘定への共通費を配賦する勘定

公共料金勘定 (Sozialversicherungen)	製造勘定への共通費 を配賦する勘定への 再配賦計算の実施 (Weiterverrechnung auf die Fabriat. Konten)
4,186	