

ドイツ民主共和国における社会主義会計制度の発展 と利益計算

杉田, 憲道

<https://doi.org/10.15017/2920692>

出版情報：経済論究. 67, pp.63-82, 1987-04-10. 九州大学大学院経済学会
バージョン：
権利関係：

ドイツ民主共和国における社会主義 会計制度の発展と利益計算

杉 田 憲 道

目 次

1. はじめに
2. DDR 会計制度の歴史的発展過程
 - 3.1 現代のDDR の会計構造
 - 3.2 財務計算の課題と構造
 - 3.3 再生産過程の勘定記入への反映
4. まとめ——利益計算の地歩の向上

1. はじめに

現代社会主義社会の企業会計制度の領域における理論的諸問題は、その社会の会計制度における歴史的発展の論理性を追求することなしには、真に科学的に解明することはできない。先の論文で、筆者は、ドイツ民主共和国（以下、DDR と略称）における1980年代の経済計算制（Die wirtschaftliche Rechnungsführung）の一般的特徴とその歴史的発展過程について——とくにコンビナートと企業における財務フォンドに関連した経済計算制の機能メカニズムの変化に焦点をあてつつ——考察し、集約的な拡大再生産過程という新しい条件下でもつ経済計算制の質的な変化を強調した⁽¹⁾。

この社会主義における新たな方向性は、1986年4月17日から21日にかけて開催されたドイツ社会主義統一党（SED）第11回大会の採択文書である『1986年から1990年にかけてのDDR 国民経済発展5カ年計画にかんするSEDの指針』のなかで、一層明確に指摘された。同文書は、「管理、計画化および経済計算

制の権能化は、以下のことに集中しなければならない。経済成長の質的諸要因を複合的に、さらに効果的に切り開かなければならないし、国民経済的再生産過程のあらゆる領域や段階において、集約的拡大再生産を包括的に実現しなければならないということが、それである。……

会計制度 (Rechnungsführung und Statistik) は、一層改善され、その成果は広範に利用されなければならない」とのべている。⁽²⁾

同文書は、さらに、「純生産高、利潤、国民のための製品とサービス、輸出という主要指標にもとづいたコンビナートや企業の業績評価でもって、経済単位の経済的利益が国民経済的要求と一層緊密に結びつかなければならない。管理と計画化、業績比較のなかで、再生産過程の成果を経済的に分析し、会計上の計算 (Abrechnung) をすることによって、この主要指標が国民経済のあらゆる分野に複合的に利用されねばならない」ことを言及している⁽³⁾。

本稿では、こうした現状認識のうえに於いて、今日の社会主義 DDR の会計理論の特徴を、とくに利益計算に関連づけながら展開する。

しかし、筆者がここでとくに利益計算をとりあげるのは、ただ単に、コンビナートと企業の業績評価のための主要指標のひとつとして、社会主義において利潤の役割が強調されていることによるだけではなく、このような効率性の追求が、会計の領域において、費用と収益の関係を決定的に改善することのなかにあらわれているからである⁽⁴⁾。

それゆえ、なによりもまず、DDR 社会主義会計構造全体のなかで、利益計算がどのように位置づけられているのかということが問題となるが、このことは、しかし、後述するように、DDR の会計制度の歴史的発展過程と切り離しがたく結びついている。したがって、この発展過程の歴史的分析から出発して、今日の DDR の会計構造、とくに財務計算 (Finanzrechnung) の特徴についてふれることにする。

財務計算はそのさい、DDR の会計制度において中心的地位を占めているが、そのなかで決定的に重要な構成部分である貸借対照表 (buchhalterische Bilanz) と損益計算書 (Ergebnisrechnung od. Gewinn- und Verlustrechnung) が、検討されねばならない。

周知のように、貸借対照表と損益計算書は年度末に帳簿から直接に作成され、決算文書 (Abschlussdokumenten) の性格を有すると同時に、報告書 (Berichterstattung) の重要な基礎となっているが、利益計算に関連して、きわめて重要な機能的相違が存するのである。

貸借対照表のなかでは、利益または損失が、ただ全体的にひとつの指標として呈示されるにすぎないのであり、いかなる要因で、いかなる方法によって、一会計計算期間のなかで成果が生まれたのかをみることはできない。企業成果の達成およびその原因は——効率性要因も含めて——損益計算書の領域なのである。

これまで DDR の文献のなかでは、首尾一貫して、損益計算書が貸借対照表を補完するものであるという説明が繰り返えされてきたが⁽⁶⁾、今日の DDR の会計制度の展開をみると、この位置づけは変えざるをえなくなってきていると、筆者は考える。この具体的な論証が、本稿の課題なのである。

2. DDR 会計制度の歴史的発展過程

現在の DDR 会計制度は、1960年代半ばに導入された「統一会計・統計 (einheitliche Rechnungsführung und Statistik)」制度を、その直接的な出発点としている⁽⁶⁾。会計 (Rechnungswesen) と統計を統一的に把握すべき必要性は、つぎのような理由からであった。

——会計処理は、その当時はまだ、国民経済の個々の分野におけるそれぞれの伝統性に依拠しながら、さまざまに異なって発展し、たとえば、データの把握・選別活動において、非統一的なメルクマールや異なった方法でおこなわれていた。したがって、データの比較可能性がしばしば失われ、会計や統計は、説得力に欠けるものがあつた。

そのため、国民経済のあらゆる分野において、経済発展にかんする情報の統一性、真実性、正規性をもった把握が確保されるような前提が創出されなければならなかつた。

——会計と企業統計は、それまで相互に自立し、包括的に照合されない領域で

あった。そのことは、データの二重把握や二重選別を導き、不必要な労働支出をもたらしていた。それゆえ、すべての統計的、簿記的方法の調和による合理性の原則を導入する必要性が生まれた。

— 統一的な会計・統計制度において、データの継続的な把握・選別活動や長期的な比較を確保するために、ただ単に現在の状態を考慮するだけでなく、再生産過程の発展、管理部や勤労者のデータ需要の発展をも考慮するような原則や方法が利用されなければならなかった。そのために、技術的進歩やその他の集約化要因の措置に関連した（投資）効用計算（Nutzensrechnung）や企業の全体的活動にかかわる総合計算（betriebliche Gesamtrechnungen）を発展しなければならなかった。

まとめていえば、統一会計・統計制度は、歴史的に相並んで発展してきた情報領域である「企業会計」と「企業統計・国民経済統計」の諸課題を包括することにあつた。その制度でもって、国民経済のいっさいの分野の再生産過程の数多くの情報必要量が統一的に確保されたのである⁷⁾。

現在では、「統一（einheitlich）」という形容詞はもはや使われていないが、「Rechnungsführung und Statistik」は、1960年代半ば以降からの DDR の会計制度の歴史的発展の産物であり、その概念は、まさしくその当時の社会関係を反映して現在に到っている。筆者は「Rechnungsführung」と「Statistik」を統一概念とみなし、それを今日の DDR 社会主義会計制度の特徴として位置づけている⁸⁾。

かつて、Prof. M. Ch. Shebrak は、著書『Lehrbuch für das industrielle Rechnungswesen』（1953）のなかでつぎのようにのべた。「企業において、経済活動の簿記的把握とそこから生じる計算制度は、……資産とその源泉の構成における在 high とその変化だけでなく、すべての経済業務を貨幣で表現されて反映するものである。」そして、彼はさらに、社会主義企業に提起された計画の実現過程および社会主義企業の資金循環が簿記によって反映させられることを強調した⁹⁾。この基本的思考は、60年代半ば以降の DDR の新しい会計制度のなかにおいても基本的に継承されたが、しかし、現代の社会主義会計制度は、再生産過程の「簿記的把握」だけでなく、後述するように経済過程にかん

する量的、時間的、価値的な情報の把握、選別、表現、分析の統一的に組織された体系なのである。それゆえ、この体系のなかで果たす「簿記的把握」の役割も変化する。現代の DDR 会計制度の構造を考察するなかから、「簿記的把握」にもとづく利益計算を検討する。

3.1. 現代の DDR の会計構造

現代社会主義会計構造の出発点は、原始書類（原始帳簿または証憑類——Primärdokumentation）の作成である。この会計構造の特徴は、まず原始書類のうえで把握されたデータが専門領域（Sachgebiete）としてさまざまな計算のなかで選別されることによって処理されることにある。それは、つぎの三つのグループに区分される。

第一のグループは、個別計算（Einzelrechnung）として特徴づけられる専門領域をもつ。この領域において、社会主義経済単位の再生産過程の諸要素（固定資産、原材料、労働力）とその成果（給付）にそって、原始書類のデータが量的、価値的に区分される。

第二のグループは、複合計算（Komplexrechnung）として特徴づけられる。これは、個別計算の成果のうえに基礎づけられ、原始書類のデータの大部分は貨幣表現（原価ないしは価格）において把握される。しかし、それはまた、必要に応じて量的データや時間的データによって補足される。

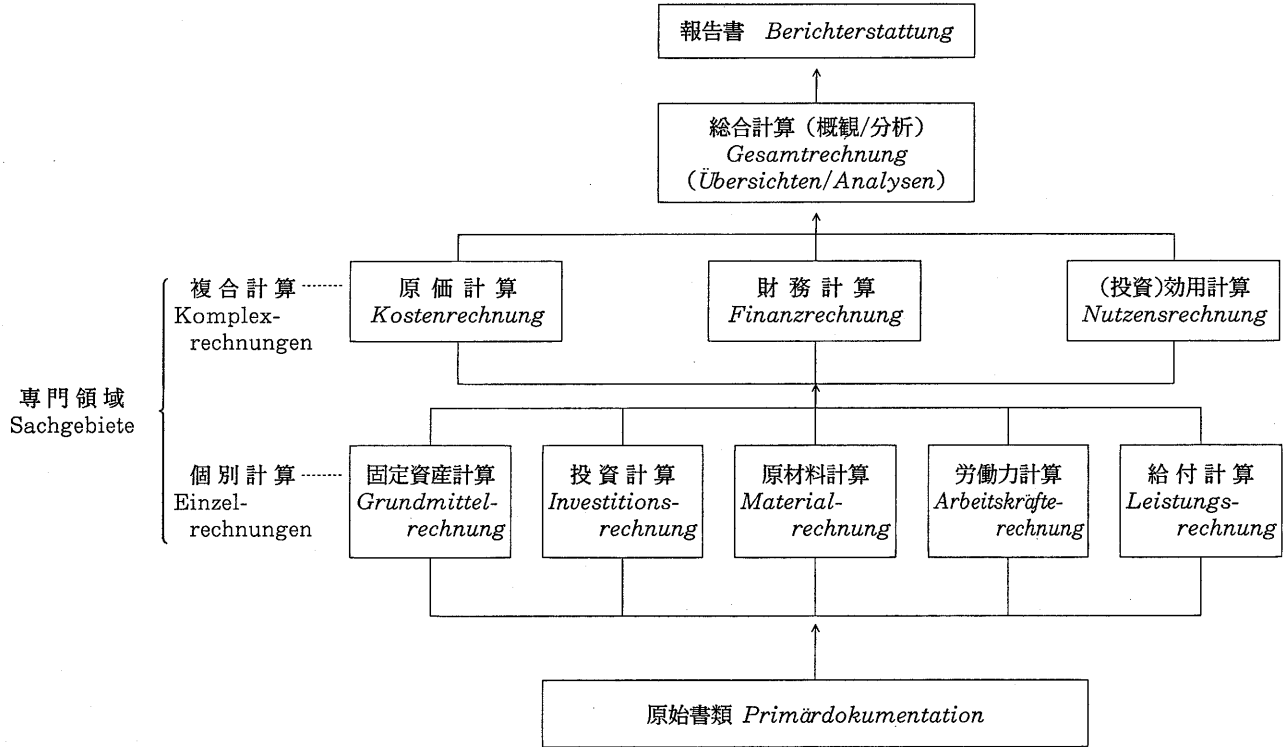
第三のグループは、総合計算（Gesamtrechnung）として、企業全体の発展にかんして、その概観や分析をおこなうものである。それは、第一、第二グループのように体系的に区分されうる性格のものではない。

報告書（Berichterstattung）は、この専門領域におけるデータ処理に直接結びついている⁽¹⁰⁾。

企業会計制度の構造的枠組みについてみれば、原始書類、専門領域、報告書のあいだの関連性は図表1のようにしめされる。

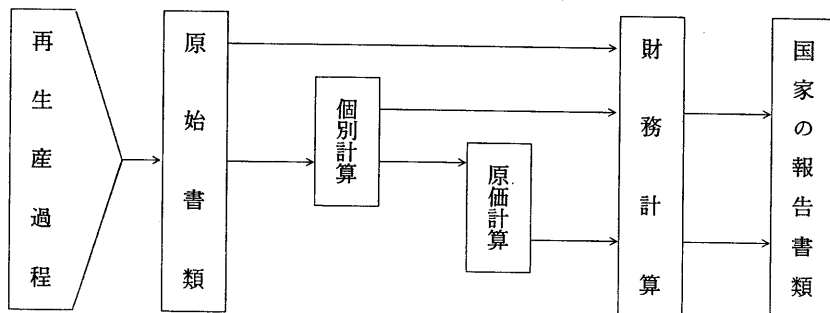
この計算の構造のうえで、とくに特徴的なことは、個別計算と複合計算とのあいだにきわめて緊密な関連性が存することである。とくに財務計算（Finanzrechnung）のばあいには、再生産過程の諸要因や諸段階、また原価や給付に

図表 1. 社会主義会計の計算構造



Quelle: Buchführung, Grundkurs für ökonomische Ausbildungseinrichtungen, Berlin 1984, S.15. と Handbuch des Hauptbuchhalters, Berlin 1984, S. 49 を参考にして作成

図表 2. 簿記によって媒介された情報関係



Quelle : Buchführung, a. a. O., S. 16.

かんする個別計算や原価計算から必要なデータが提出されるときにはじめて、その全過程を価値的に反映することができる（図表2を参照）。財務計算に必要な原価計算（Kostenrechnung）は、固定資産計算、原材料計算、労働力計算、給付計算からのデータのうえに示されるのである。

このようにしてみれば、社会主義会計の課題が、再生産過程をその個別性と複合性を通じていかに「反映（Widerspiegelung）」させるかということに存しているように考えられうるかも知れない。しかし、この「反映」は、今日の課題を実現するための最初の歩みにすぎないのである。課題の核心は、「反映」を出発点として、再生産過程の効率性をいかに遂行するかということにある。これに関して『Handbuch des Hauptbuchhalters』（1984）は、「反映は、いわば再生産過程全体にわたる節約の徹底して分析的な浸透のための要素的前提であり、その目的は、現存の物財的、金銭的フォンドの最も効率的な投入のための予備を利用すること、また、費用と収益の関係を決定的に改善することに存しなければならない」とのべ、さらに、そのために「財務計算の意義は、管理、計画化および経済計算制の一層の改善にかんする1983年3月に採択された措置を遂行するなかで、利益がコンビナートと企業の業績評価の4つの主要指標のひとつを形成することによって、さらに高められる。

そのことはまた、利益が、それを焦点として効率性を反映するし、その効率性で生産され、実現されるという事実から明らかになる⁽¹¹⁾と指摘している。

換言すれば、利益計算が社会主義会計の課題の中心にすえられ、そのさい重要な役割を果たすのが財務計算であると、同書はのべているのである。

3.2. 財務計算の課題と構造

財務計算は、企業の再生産過程の個々の段階やその関連性に絡み合いながら、その過程を総体として計数的に反映するかぎりにおいて、社会主義会計制度のなかで中心的な地歩を占める。

財務計算は、以下のような個々の課題をもつ。

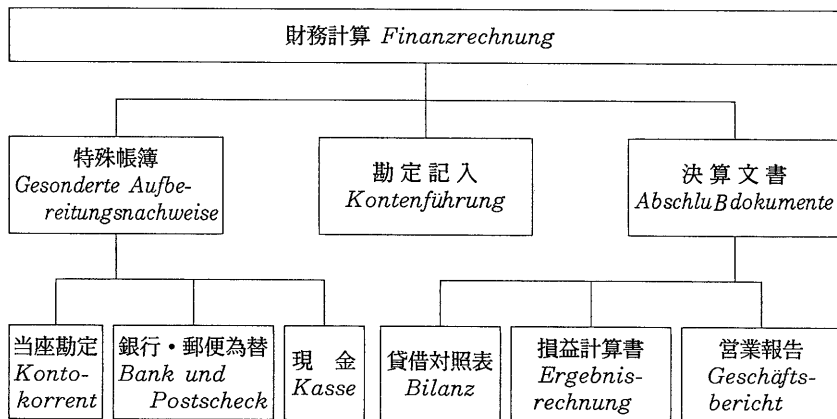
- 計画実現をコントロールする目的のために、経済計算制の原則にそって経済活動を把握すること
- 複式簿記の方法を利用して、資産の回転とファンドの変化を真実性、正規性をもって証明すること⁽¹²⁾
- 物財的、金銭的資産の在 high とその変化を継続的に証明すること
- 貸借対照表、損益計算書の作成ならびに財務報告書とその分析のための計数的情報を提供すること
- 国家機関あるいは社会機関ならびに企業と個人にたいする経済関係から生じる債権と債務にかんする分析的証明をおこなうこと
- 現金 in high や銀行預金とその変化について個別的に証明することなどが、それである。

「企業会計制度の内部における財務計算の中心的な地歩は、それが価値的総合計算として、その他の計算の成果を受け継ぎ、それゆえ当該会計計算期間における再生産過程の経過にかんする包括的な模写を与えるということのなかにしめされる。」⁽¹³⁾

その他の計算成果の財務計算への継承は、たとえば、

- 固定資産計算から、固定資産の in high と増減、減価償却費、家賃、地代
- 投資計算から、投資コストとその資金ならびに未完了投資 in high
- 原材料計算から、原材料の in high と増減
- 労働力計算から、企業の従業員の賃金
- 給付計算から完成品の販売と in high

図表 3. 財務計算の構造



Quelle : Rechnungsführung und Statistik, Industrie., 9., überarbeitete Auflage, Berlin 1983, S.118

——原価計算から、仕掛品、製品とサービスの原価などである⁽¹⁴⁾。

図表 3 でしめされるような財務計算の構造のなかで、しかし、重要なことは、一会計計算期間に生み出された利益の計算をおこなうことである。その成果の決定と報告のための道具として、つぎの三つの要素が利用される。

- 勘定記入 (Kontenführung)
- 貸借対照表 (Bilanz)
- 損益計算書 (Ergebnisrechnung)⁽¹⁵⁾

3.3. 再生産過程の勘定記入への反映

財務計算のなかでは、すべての経済的現象と過程が複式簿記の手段で勘定のうゑに記入される。それゆゑ、勘定記入は、勘定システム (Kontensystem) のなかで物的、金銭的資産の状態、変化およびその源泉にかんする情報を与えるだけではなく、再生産過程からの成果が反映されなければならない。

勘定記入の成果は、ただ単に企業的なものではなく、管理、計画化およびコントロールのために企業を越えるものとして利用されうることを保証するために、統一的観点にそった勘定の把握がおこなわれなければならない。勘定を統

一的に体系化する国民経済コンテンラーメンが、この目的に役立つ。

人民所有工業コンテンラーメンは、この国民経済コンテンラーメンから導かれ、工業の再生産過程の特殊性を考慮し、工業における経済過程と現象を統一的に価値的に把握するための拘束的な最少分類をあらわす（図表 4 を参照）。

このコンテンラーメンから、個々の企業の規模や機能に応じて、企業勘定計画（Kontenplan）が導かれる。勘定計画は、当該企業の再生産過程を反映するために必要とされるいっさいの勘定をふくんでいる⁽¹⁶⁾。

しかし、ここで問題なのは、勘定記入が企業の経済過程や現象を「反映」するものとして機能するのであるが、それでは一体、具体的にどのようにしてそれを写し出すのであろうかということである。

企業の再生産過程を勘定記入のなかで表現するためには、在高勘定

図表 4 工業 コンテンラーメン

勘定クラス 0	労働手段 (Arbeitsmittel)
勘定クラス 1	物財的流動資産と未完了投資 (materielle Umlaufmittel und noch nicht abgeschlossene Investitionen)
" 2	金銭的流動資産と借方限界項目 (finanzielle Umlaufmittel und aktive Abgrenzungen)
" 3	原価種類による原価把握 (Erfassung der Kosten nach Kostenarten)
" 4	調整 (調整勘定) (Abrechnung (Abrechnungskonten))
" 5	空白 (nicht besetzt)
" 6	生産的給付の成果決定 (Ergebnisermittlung der produktiven Leistungen)
" 7	非生産的給付の成果決定 (Ergebnisermittlung der nichtproduktiven Leistungen)
" 8	信用・負債・貸方限界項目 (Kredite, Verbindlichkeiten und passive Abgrenzungen)
" 9	ファンドと利益又は損失 (Fonds und Gewinn oder Verlust)

Quelle : Handbuch des Hauptbuchhalters, Berlin 1984, S.246.

(Bestandskonten) だけでは十分ではない。何故ならば、在高勘定のうえでは、ただその決算日における企業の経済資産の在高が証明されるにすぎないからである¹⁷⁾。しかし、説明の便宜上、ここでは在高勘定からはじめることにする。

在高勘定は、貸借対照表（バランス）のなかで表現されるが、バランスの基本的構造は、以下のように説明される。

バランスの借方（Aktiva）は、総じて、企業の経済資産の構成と運用をしめしている。そのさい、資産の回転を考慮して、まず①固定資産（資産が多く生産期間に参入する機械や建物など）と②流動資産（一生産期間を経過するなかで、完全に費消される原材料など）に区分される。DDR では、労働手段が1000マルク以上の総価値と一年以上の利用期間をもつばあい、会計上、固定資産として処理される。それ以外の労働手段は「少額・短期損耗労働手段」として、流動資産の対象になる。流動資産は、その他に、生産部面では生産在庫——原材料在高や仕掛品の形態で——、流通部面では完成品、債権、貨幣手段などの形態をとってあらわれる。

また、借方にはその他に③特別資産（その性格からして、流動資産であるが、ある目的に結びつけられた原材料在高や、投資ファンド、業績ファンド、報賞金ファンド、文化・社会ファンドなどのための銀行預金が特別に区別されて記帳される）、④借方限界項目（家賃、地代などの前払費用）、⑤利益運用または損失（一会計計算期間に貸方に報告された利益が、どのように運用されたかをしめず）などがしめされる。

他方、バランスの貸方（Passiva）の内容は、いかなる源泉から、借方に記帳された資産が財務化されたのかをしめしている。この財務源泉がファンドと表現される。

ここでは、自己ファンドと他人ファンドが区別され、社会主義企業の自己ファンドには、固定資産ファンド、流動資産ファンド、特別ファンドが、また、他人ファンドには、銀行信用と負債が属している。

しかし、この貸方科目で注意すべきことは、利益である。利益は、勤労者が一会計計算期間に創出した剰余生産物の一部であるが、それは、基本的には売上高と原価のあいだの差から生じる。この科目は、利益が追加的な財務源泉を

あらわしているがゆえに、ファンドに属するのである。

図表5は、具体的な数字をあげて、貸借対照表をしめたものであるが、この特徴は、AからEまでの各小計が、借方と貸方で一致していることである。これは、たとえば、96万5000マルクの利益がすべて正確に利益運用されなければならぬことを意味する。

図表 5. 貸借対照表 (19..年12月31日付)

借方 (Aktiva)	(単位 1,000マルク)	貸方 (Passiva)	
A. 固定資産		A. 固定資産の財源	
固定資産の総価値 6,420		固定資産ファンド..... 4,310	
— 摩滅.....2,100			
純価値..... 4,310			
<u>小計A..... 4,310</u>		<u>小計A..... 4,310</u>	
B. 流動資産		B. 流動資産の財源	
商品..... 85		流動資産ファンド..... 1,450	
原材料在庫..... 820		流動資産信用..... 1,180	
仕掛品..... 650		商品供給・サービスからの負債 236	
完成品..... 540			
現金..... 1			
企業資金勘定..... 475			
商品供給やサービスからの債権... 295			
<u>小計B..... 2,866</u>		<u>小計B..... 2,866</u>	
C. 特別資産		C. 特別ファンド	
銀行預金 業績ファンド 54		業績ファンド..... 54	
銀行預金 投資ファンド 180		投資ファンド..... 180	
銀行預金 報賞金ファンド 75		報賞金ファンド..... 75	
銀行預金 文化・社会ファンド ... 85		文化・社会ファンド..... 85	
<u>小計C..... 394</u>		<u>小計C..... 394</u>	
D. 借方限界項目	—	D. 貸方限界項目	—
E. 企業損益/利益運用		E. 企業損益/損失調整	
利益運用..... 965		利益..... 965	
損失..... —		損失調整..... —	
<u>小計E..... 965</u>		<u>小計E..... 965</u>	
<u>総計(A~E)..... 8,535</u>		<u>総計(A~E)..... 8,535</u>	

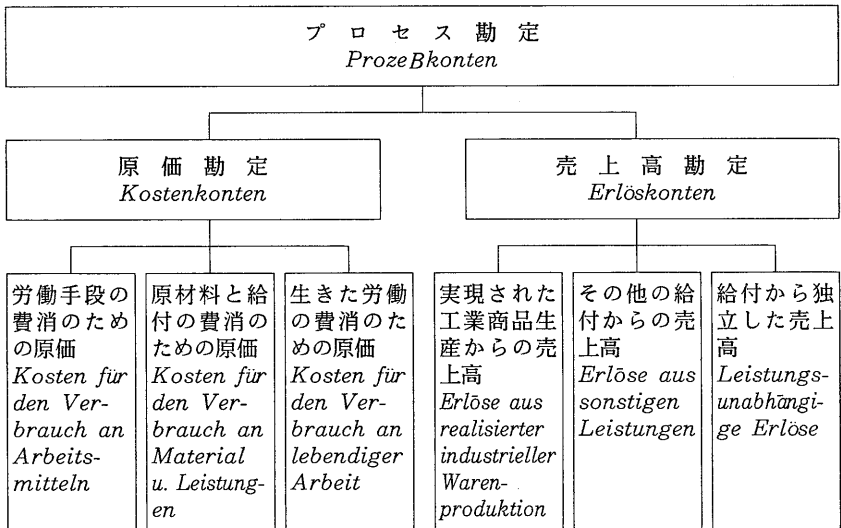
Quelle : Buchführung, a. a. O., S. 26.

すでに明らかなように、在高勘定としての性格をもつ貸借対照表からは利益の計算は詳細にはおこなわれないのである。

この理由から、在高勘定とならんでプロセス勘定 (Prozeßkonten) が必要となる。その機能は、企業の再生産過程のなかで一会計計算期間全体をつうじて発生した原価 (Kosten) と達成された売上高 (Erlöse) を反映することによって存する。プロセス勘定は、在高勘定と異なり、貸借対照表 (バランス) のなかにはあらわれないし、期首在高や期末在高を記帳することはない。原価勘定 (Kostenkonten) と売上高勘定 (Erlöskonten) の二種類の勘定のみが、プロセス勘定に属するのである (図表 6 を参照)。

DDR の文献によれば、この二つの勘定の区分が、マルクスの循環定式 $G-W \dots P \dots W'-G'$ に依拠して把握されている。すなわち原価勘定は、貨幣ファンドの生産ファンドへの転化と生産ファンドの商品ファンドへの転化、すなわち $G \dots P \dots W'$ で、また、商品ファンドの貨幣ファンドへの転化 ($W'-G'$) は、売上高勘定のなかに反映されている⁽¹⁸⁾。

図表 6. プロセス勘定の種類



Quelle : Rechnungsführung und Statistik, Industrie, a.a.O., S. 122.

図表 7. 資産勘定と原価勘定との関係^(註)

資産勘定 <i>aktive Bestandskonten</i>		原価勘定 <i>Kostenkonten</i>	資産勘定 <i>aktive Bestandskonten</i>
S 建物 H <i>Gebäude</i>		S 労働手段の費消 H <i>Verbrauch von Arbeitsmitteln</i>	S 仕掛品 H <i>Unfertige Erzeugnisse</i>
在高 減	→	増 減	増
S 機械 H <i>Maschinen</i>		S 原材料の費消 H <i>Materialverbrauch</i>	S 完成品 H <i>fertige Erzeugnisse</i>
在高 減	→	増 減	増
S 輸送手段 H <i>Transportmittel</i>		S 生産的給付の費消 H <i>Verbrauch produktiver Leistungen</i>	
在高 減	→	増 減	
S 工業設備 H <i>Betriebsausstattung</i>		S 賃金, 報酬, 報賞金 H <i>Löhne, Vergütungen, Prämien</i>	
在高 減	→	増 減	
S 原材料 H <i>Material</i>		S 補償, 贈与 H <i>Entschädigungen und Zuwendungen</i>	
在高 減	→	増 減	
S 企業資金勘定 H <i>Betriebsmittelkonto</i>		S フォンド補填 H <i>Fondszuführungen</i>	
在高 減	→	増 減	
S 現金 H <i>Bargeld</i>		S 不生産的給付の費消 H <i>Verbrauch nichtproduktiver Leistungen</i>	
在高 減	→	増 減	
		S 分担金, 利子, 原価に作用する家計費 <i>Beiträge, Zinsen, kosternwirksame Haushaltsverpflichtungen</i>	
		増 減	
		S その他の原価種類 H <i>sonstige Kostenarten</i>	
		増 減	

Quelle : Buchführung, a.a.O., S. 52. <注> 勘定名は, あえて原文に忠実に表現した。

そのさい、原価は生産の準備と遂行および製品・サービスの実現のために、対象化された労働や賃金の形態であらわされた生きた労働にむけられた経常的な費用 およびその他の貨幣支出をともなった貨幣表現であると規定されている。

他方、売上高は、実現された給付ならびに一企業のその他の成果に影響を及ぼすような経済行程にたいする対価の貨幣的表現として定義されている⁽¹⁹⁾。

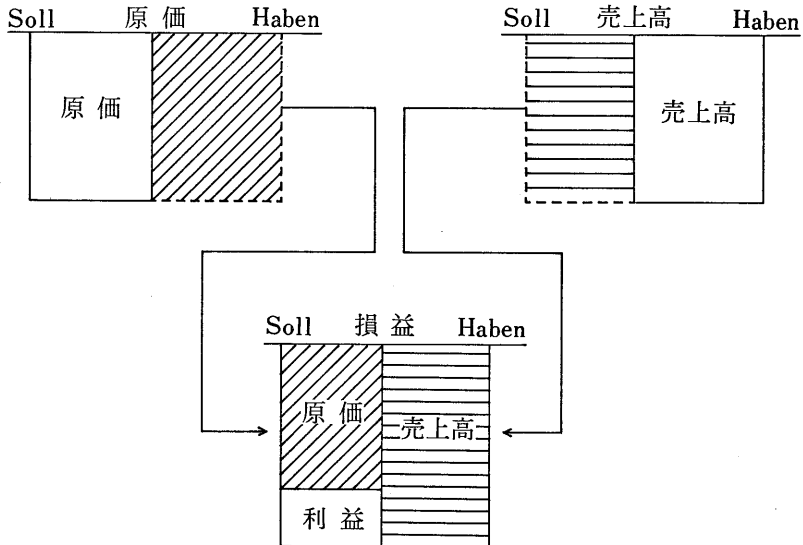
この定義から出発して、まず原価勘定にかんしていえば、原価は、原価種類 (Kostenarten) にそって把握される⁽²⁰⁾。人民所有工業コンテナラーメンは、この原価種類の最少分類——その分類はいかなる企業も守る義務があるが——をつぎのように定めている⁽²¹⁾

- 労働手段の費消 (Verbrauch von Arbeitsmitteln)
- 原材料の費消 (Verbrauch von Material)
- 生産的給付の費消 (Verbrauch produktiver Leistung)
- 商品投入 (Wareneinsatz)
- 賃金、報酬、報賞金 (Löhne, Vergütungen und Prämien)
- 補償、贈与 (Entschädigung und Zuwendungen)
- ファンド補填 (Fondszuführung)
- 不生産的給付の費消 (Verbrauch nichtproduktiver Leistung)
- 分担金、利子および原価に影響を及ぼすような家計費 (Beiträge, Zinsen und kostenwirksame Haushaltsverpflichtungen)
- その他の原価種類 (Sonstige Kostenarten)

これらの原価種類は新しく発生するアクティブ項目であり、アクティブの在高勘定の性格をになう。したがって、アクティブの在高勘定の記帳規則が原価勘定にも妥当するのである。それゆえ原価は、原価勘定の Soll 側に記帳されなければならない (図表 7 を参照)。

他方、売上高勘定は、企業が製品とサービスの販売にたいして得た価格 (売上高) をとらえる。売上高勘定は、パッシフの在高勘定の性格をになう。したがってパッシフの在高勘定のための記帳規則がこの勘定にも妥当する。売上高は、それゆえ売上高勘定の Haben 側に記帳されなければならない。

図表8：原価勘定と売上高勘定のあいだの関係



Quelle: Rechnungsführung und Statistik, a. a. O., S. 123

一会計計算期間の終わりに、プロセス勘定のうえに記帳された総原価と売上高の対置から、企業の経済活動の成果が明らかになる。通常、売上高が総原価を越えるので図表8のように損益勘定のなかであらわして完了する。

したがって、その損益勘定のなかであらわされた期末残高 (Endsaldo) が損益計算書における利益として基本的には最も簡素化された形態で表現される。基本的である理由は、後述するような効率性要因をここではとりあえず無視しているからである。

損益勘定が果たすいまひとつの重要な機能は、プロセス勘定が在高勘定のための先行勘定 (Vorkonten) として機能することにある。損益勘定の残高は、貸借対照表のなかで利益科目としてパッシフ側に、反対のばあいには、損失 (Verlust) としてアクティブ側に記載される。

4. まとめ—利益計算の地歩の向上

以上のことから、貸借対照表と損益計算書は、利益計算に関連して、きわめて重要な機能的相違が存することが明らかになった。

貸借対照表のなかでは、利益あるいは損失がただ全体的にひとつの指標として呈示されるにすぎず、一会計計算期間で財務的成果がいかなる要因で、いかなる方法によって生まれたかをみることはできない。それは、損益計算書の機能なのである⁽²²⁾ (図表9を参照)。

図表9. 損益計算書の構造

Soll		Haben
売上原価		実現された給付からの売上高
+ 売上値引	} 効率性要因 {	+ 価格割増
+ 利益減少		+ 利益割増
+ 生産賦課金		+ 価格差補給金
成果 (利潤)		成果 (損失)

Quelle: Buchführung, a. a. O., S. 90から作成

損益計算書では、企業や経済機関が計画化された企業成果の達成 (計画・実績比較) にいかに成功をおさめたか、あるいは、いかなる肯定的または否定的差異が現出したか、そして、この差異の原因がどこに存するのかといったことを明らかにしなければならない。いわゆる利益分析の領域がこれに含まれる。

つまり、損益計算書において、企業損益を規定する諸要因が明確にされなければならないのである。その意味で、損益計算書は、勘定からだけで作成されるものではなく、その他のさまざまなデータにささえられた統計計算の性格をもつものである⁽²³⁾。

したがって、現代DDRの会計制度の特徴のひとつは、効率性要因をいかに正確に反映して損益計算をおこなうのかということにある。しかし、本稿では、会計構造上からみた利益計算に力点がおかれたので、たとえば商業、サー

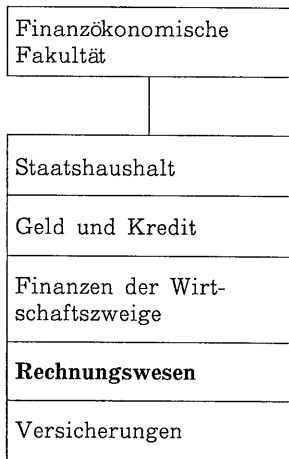
ビス、輸出などを包括した単一企業損益の領域まで言及することができなかった。企業損益にかんする体系的な分析は別の機会にゆずることにする。(未完)

- (1) 拙稿『ドイツ民主共和国におけるコンビナートの発展と経済計算制』, 1985年, 九大「経済論究」62号。
- (2) Direktive des XI. Parteitages der SED zum Fünfjahrplan für die Entwicklung der Volkswirtschaft der DDR in den Jahren 1986 bis 1990, Berichterstat-ter: genosse Günter Mittag, Berlin 1986, S. 40~S. 46.
- (3) Ebenda,
- (4) Handbuch des Hauptbuchhalters, Berlin 1984, S. 49.
- (5) たとえば, Autorenkollektiv unter Leitung von Prof. Dr. sc. K. Viertel, Der Gewinn—seine Grundlagen und Funktionen, Berlin 1981, S. 205.
- (6) DDR の会計制度の歴史的発展過程にかんして, これまで DDR の文献では, 3段階に区分している。第1段階(1945~1955)は, 資本主義から社会主義への過渡期において, 資本主義的会計実務を克服するための本格的な歩みが開始された時期である。「工業統一コンテナーメン」(EKRI)の創出は, データ把握の一定程度の統一性をめざし, 資本主義的な原価区分の克服に着手した。しかし, その克服はきわめて不十分であった。第2段階(1955~60年代初頭)は, 社会主義生産関係が勝利する時期であり, 会計の領域では, 資本主義で典型的な費用と原価の分離, そこから生まれてくる損益計算と原価計算の分離を排除することが試みられた。この段階は「新しい」会計制度の導入の時期で, とくに原価計算の分野でいちじるしい理論的發展をみた。50年代末ごろから, ソ連邦, チェコスロバキア, ポーランドの経済理論と実務からの経験の利用のもとで, いわゆる標準原価計算(Normativkostenrechnung)が計画原価計算の形態として発展した。その後, 経済改革の時期に本文でのべている第3段階に入るのである。

DDRにおける原価計算の諸問題についての紹介は, 中村美智夫『原価計算論序説』森山書店, 昭和43年, 一ノ瀬秀文『社会主義会計の成立』, ミネルヴァ書房, 1977年がある。DDRの文献では, W. Jacobs, Grundlagen der Betriebsabrechnung in privaten Industriebetrieben, Berlin 1955. G. Goll, Über Begriffe des Rechnungswesens der volkseigenen Industriebetriebe, Berlin 1955. G. Forbrig/ G. Goll/ E. Polaschewski, Rechnungsführung und Statistik in der Industrie, Lehrbuch, Berlin 1978 などがある。

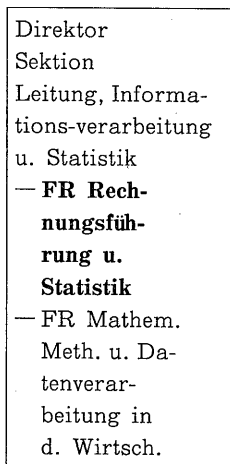
- (7) G. Forbrig/ G. Goll/ E. Polaschewski, Rechnungsführung und Statistik in der Industrie, a.a.O., S. 26f.
- (8) DDR の会計制度の歴史的発展は, とりもなおさず, 大学教育にも反映している。

(Stand per 1. September 1956)



1961年10月19日の大学評議会で研究活動の重点のひとつとして「会計計算と統計、とりわけ企業会計の簡素化と改善」を決定

(Stand per 1.1.1985)



Quelle : Wissenschaftliche Zeitschrift, Hochschule für Ökonomie, Berlin 3/85 S.25, S. 32, S.106.

- (9) M. Ch. Shebrak, Lehrbuch für das industrielle Rechnungswesen, Berlin 1953, S. 10f.
- (10) Autorenkollektiv, Sozialistische Betriebswirtschaft, Lehrbuch, 4., wesentlich überarbeitete Auflage, Berlin 1980, S. 780-801.
- (11) M. Reich, Handbuch des Hauptbuchhalters, a. a. O., S. 53.
- (12) 貸借対照表における真実性の原則, 正規の簿記の原則などは, 西ドイツ会計制度と類似している。さらに, ここではふれることができなかったが, DDR コンテンラーメン・継続性原則は, E.シュマーレンバッハにいちじるしく影響をうけていると考えられる。今後の研究テーマのひとつである。
- (13) Ebenda, S. 244.
- (14) Rechnungsführung und Statistik, Industrie, 9., überarbeitete Auflage, Berlin 1983, S. 116f.
- (15) Der Gewinn-seine Grundlagen und Funktionen, a.a.O., S. 200.
- (16) Rechnungsführung und Statistik, Industrie, a.a.O., S. 119.
- (17) Ebenda, S. 122.
- (18) Buchführung, a.a.O., S. 50.
- (19) Ebenda, S. 50f.
- (20) 生産原価の把握と記帳は, ソ連邦と DDR では方法論的に異なっている。それは, とくに原価分類や原価の簿記計算においていちじるしい。また, ソ連邦の簿記のなか

には、原価種類勘定が存在しない。

- (21) Kontenrahmen, Industrie, Herausgeber: Ministerrat der DDR, Staatliche Zentralverwaltung für Statistik, Berlin 1984, S. 10.
- (22) 会計計算期間に取得した利益は、バランスのパッシフ側に入るが、しかし、その利益は、経常的に再生産過程のなかで利用するための基礎を有しているのでバランス等式を保つためにアクティブ側に利益運用 (Gewinnverwendung) 科目——パッシフ控除勘定 (Konterpassive Position) として、パッシフ側に入れる考え方もあるが——として入る。そして未処分の利益は、流動資産のなかのつぎのような科目のなかに一時的に入る。
- (a) 企業資産勘定ないしは/そして当座預金勘定
 - (b) 商品供給と給付からの債権
 - (c) 計画以上の原価低下が達成されたという前提のもとでの仕掛品や完成品の在高勘定などが、それである。しかし、決算バランスのなかには決して利益残高を記帳してはならない。
- (23) 利益分析にかんして、本稿で十分に論証することができなかったが、この分析の中心は、計画からの差異の原因を科学的に論証することにある。すなわち、この原因が (1) 価格の変更——一例をあげれば DDR において良質商標 “Q” をもつ製品のばあい 2% の価格割増が適用されて利益増加になるが——によるものか (2) 販売された商品生産量の変化によるものか (3) 計画にたいする原価の変化によるものかを証明してゆくことが重要なのである。この問題は次稿にゆずる。