

ドイツ計算制度論考

Forschung über deutsches Rechnungswesen

森 哲彦

I はじめに

経営経済学 (Betriebswirtschaftslehre) は、企業経済現象の構造と機能を研究対象とするものである。この企業経済現象のうちの経営現象を対象とする学問が経営学 (Betriebslehre) であるとするれば、計算現象を研究するものが会計学 (Rechnungswesen) であるといつてよいであろう。

一般に、わが国においては、経営学と会計学の関係について、二つに類型されている。その類型は、例えば、青木茂男氏によれば、経営学の部分として会計学をとらえる見方と、会計学を経営学から切り離して独立した学問領域と見做す見方である¹⁾。前者は、ドイツ経営学の見方であり、後者は、アメリカにおける経営学と会計学の関係の取り扱い方である。さらに戦後の日本では、経営学と会計学とは、一応分離され²⁾、ているとする。次に双方学科の関係について、ドイツの見方に限定して見ると、別の論者、中村忠氏は、ドイツでは、会計学に相当する Bilanzlehre は、経営経済学の一領域とされている³⁾、とするのである。山本安次郎氏によれば、ドイツでは、会計学は自律性をもつよりはむしろ経営学の一部門と考えられている⁴⁾、とする。また斉藤隆夫氏は、ドイツでは、経営学を総合的に考察し、その中に会計学を位置づけるのがもっとも正しい方法であると思われる⁵⁾、としている。

これら四氏の認識に見られるように、ドイツの会計学＝計算制度論は、経営学（正しくは経営経済学）の領域に含まれ、両学科には不可分の関係のあることが指摘されている。しかし、ドイツ計算制度論の枠組の内的関連については、特定学説研究⁶⁾を別とすれば、全体として必ずしも十分解明されていないのである。実際には、ドイツの経営組織が計算制度論を必要とし、さらに計算制度論の内的枠組それ自体が、経営学との関連を必要としているという歴史的、論理的視点が、そこには事実上欠落しているようである。従って、会計学と経営学の関連づけの根拠づけについては、必ずしも十分に明確化されていないのである。そこで問題として、ドイツでは、双方学科は、その学科の生成の当初から関連づけを有していたのか、否か。具体的に双方学科の関連づけはどのようにして形成されかのか、その関係づけをどのように解釈したら良いのか。本論では、この課題をドイツ計算制度論の枠組形成の歴史に立ち返り、考察するものである。

II ドイツ計算制度論

経済科学の発展にとっても、経済活動にとっても重要で、長い伝統を有する〔経営経済学の〕

一つの領域が計算制度 (Rechnungswesen) である¹⁾。経営と企業の計算制度のシステム化の科学的取扱いが研究として整序された始まりは、レーマン (Lehmann, M. 1886-1965) によれば、カルメス (Calmes, A.) とシュマーレンバッハ (Schmalenbach, E. 1873-1955) に求められる²⁾、のである。そして経営計算制度の基本的構想は、モックスター (Moxter, A.) によれば、1920年代の終りに獲得された³⁾、のである。現代における計算制度部門は、ヴェーエ (Wöhe, G.) によれば、年次決算 (Jahresabschluss)、原価計算 (Kostenrechnung)、統計 (Statistik) および比較計算 (Vergleichsrechnung) により⁴⁾、有機的に構成され、さらにヴェーバー (Weber, W. 1939-) によれば、外部志向的年次決算、企業内部的な利用目的をもつ原価計算、長期的な投資決定を志向する投資計算 (Investitionsrechnung) により⁵⁾、構成されている。しかし計算制度の各部門は、本来、個別的に生成して来たものであり、それぞれの個別部門史を有して来ている。例えば、簿記の部門では、商業企業の会計実務から、物的勘定学説の一つとして物的二勘定学説が、1880年代からヒューグリ (Hügli, F. 1833-1902)⁶⁾ やシェアー (Schär, J. F. 1846-1924)⁷⁾ により、資本主理論として形成されて来ている。今一つの貸借対照表学説として、ニックリッシュ (Nicklisch, H. 1876-1946)⁸⁾ の企業主体理論が展開されて来ている。原価計算では、工業企業の会計実務から、1860年代のゴットシャルク (Gottschalk, C. G.)⁹⁾ やその後のバレブスキュー (Ballewski, A.)¹⁰⁾ の原価計算論が成立しているのである。このように19世紀末までは、計算制度のうち、簿記と原価計算は、実務においても、計算制度としても、相互関連付けて取り扱われて来なかった。しかしドイツにおいて1903年経済恐慌後の工業企業の大規模化に伴ない、1904年以降、工業大企業の組織化と管理化が進められ、その一環として、工業大企業での簿記と原価計算との有機的に結合した計算制度が問題となり、経営学との関連が取り上げられるようになったのである。このように経営学の対象として経営組織と簿記と原価計算の結合した計算制度を研究した最初の経営学者が、カルメスである。

以下の論述では、カルメスに始まり、1930年度の計算制度の統一案および1930年代ニックリッシュの計算制度論確立の期間までに自己限定する。

Ⅲ カルメス経営学と計算制度論

1 組織と計算制度

ドイツ経済発展の構造上の変化は、1904年以降、新興工業大企業コンツェルンを形成し始める時期を迎えるものとなる。このような時期に至り、カルメスは、有機的な計算制度論を問題とし始めるのである。

カルメスは、1906年著書『工業経営論』初版序文で、まず簿記と原価計算についての計算制度を問題とし、次に管理組織と計算制度との有機的関連の研究の必要性を述べ、工業組織の有機的部分として、工業的計算制度を把握することが正しいと考える¹⁾、のである。その後、カルメスの

工業組織に対する認識がさらに深まり、『前掲書』第二版1908年序文で、著書の基本的構想を3点に要約し、工業組織が全体の基礎を形成する、とする。その構成は、1.組織と計算制度、2.簿記と原価計算、3.原価計算の形態である。第一版に比して、第二版は、それ自体において、工業の商事的経営学 (kaufmännische Betriebslehre der Industrie) を論述するように拡大されるものとなった²⁾、のである。

カルメスによれば、計算制度とは、組織の統合的な構成部分を形成する³⁾、ものである、まず組織を、しかる後に計算制度を取扱うものとして、「組織の概念」とその基本的特質を問題とする⁴⁾。その際、カルメスは、合理的な技術的経営でなく、合理的な商事的経営の諸原理を理解する⁵⁾ものとして、その対象を限定する。このように規定された商事的経営組織の概念は、秩序 (Ordnung) と分業 (Arbeitsteilung) と統制 (Kontrolle) の3様を含むものである。まず秩序は、収益的営業の基本的杭である⁶⁾。次に分業は、商事的管理の領域にも適用されるべきであり、拡大した分業は、すべての協働者として、その義務の達成に導く厳格な統制を不可欠とする。さらに統制は、主として計算制度、特に原価計算の内にある⁷⁾。このように〔経営〕組織と計算制度は、相互に補完し、影響し合う⁸⁾、のである。

カルメスは「組織の観点から」工場を同じく商事的と技術的部門に分け、商事的部門は売買を行う営業であり、技術的部門は材料を資本と労働により加工する生産経営である。この分類は、〔2部門の〕簿記の勘定体系において最大の意義を有するものとなる⁹⁾。また「管理」を商事的と技術的部門に分け、特に商事的部門では、合議制原則 (kollegiales Prinzip) と指導者原則 (direktorales Prinzip) が取り扱われ¹⁰⁾、指導者原則の下では、管理が唯一者の手に統一されるという利点を有している¹¹⁾、と評価する。

2 計算制度

カルメスによれば、工場の個々の部門を経済性に基づいて判定しようとする製造業者は誰でも、各部門の成果を測定しなければならず、ここから簿記と原価計算の重要性が明かになる、とする。つまり計算制度とは、原価計算と結びついた簿記 (Buchhaltung in Verbindung mit der Kalkulation) が、技術的製造過程とそれと結びついた商事的営業を詳しく計数的に叙述するという目的を追求する¹²⁾、ことである。カルメスは、計算制度を企業の経済的状态の計数的形象を与える¹³⁾ところの体系的記録を計算の全体と理解し、計算制度を領域と技術により、簿記、原価計算、統計の3部門に分ける¹⁴⁾、とするのである。

まず1.簿記は、企業財産の全体と部分〔積極と消極〕を表示し、また価値諸変動により、企業内部で発生する損益を体系的に表示するものである。次に2.原価計算は、一定の経済活動の費用と成果の計算〔特殊原価計算〕と一定の継続期間の同種の経済的給付ないし一企業の全体給付とその部分給付の計算〔全体原価計算〕を包括する¹⁵⁾ものである。さらに3.統計と統制は、企業内部での経済的に重要な諸事実についての継続的諸記録を包括し、その諸記録が簿記や原価計算の

尺度〔領域〕を越えて問題とされる場合に初めて、計算制度の特別な部門として扱われる¹³⁾、のである。

さて簿記と原価計算の関係について、カルメスによれば、前者は商業実務から、後者は工業実務から発生したものであるため、実際界では、両者は相互に何等共通したものを少しも持たない計算構造であるという視点に立っている。しかしながら、工場の簿記と原価計算との間には密接な関係がある。第一に、簿記は、諸勘定に基づいて企業の価値諸変動を秩序づける。すなわち各勘定は、原価計算の各要素を含むものであるから、少なくとも原価計算に役立つということである。第二に、簿記は、二重記帳原則のため、自らを統制するので、原価計算の統制は、簿記に内在する¹⁴⁾、ということである。以上の考察から、カルメスは、工業企業における簿記と原価計算の完全な分離は、非論理的、非経済的で危険ですらある、とし、工場経営における両者の密接な結合について、簿記は原価計算の基礎と統制であり、原価計算は簿記の補完である¹⁵⁾、と関係づけるのである。

3 工場簿記と原価計算

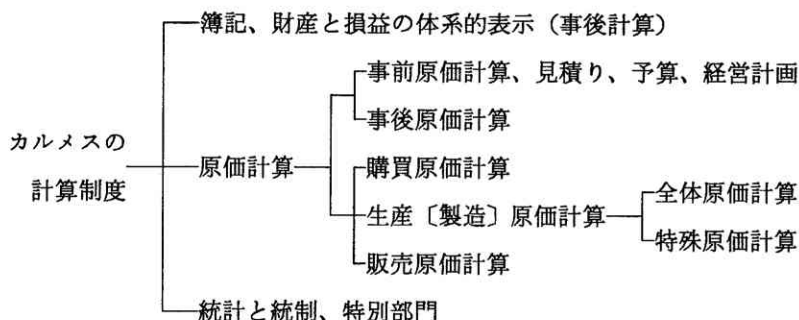
カルメスによれば、まず工場簿記は、特別の簿記ではなく、工業経営での生産技術の種類により条件づけられた簿記学原理の応用によるもので、その独自の諸要素は次の4点である。1. 諸経営の分割から、計算単位として特別の勘定が表示される。2. 簿記と原価計算の関係は、特別の原価計算勘定の設置となる。3. 簿記は、概観と統制について、商事の営業においてよりも、工場経営において高度の必要性を示す。4. 工場経営の簿記は、工場管理の特別の正確な測定と原価計算により影響を受ける¹⁶⁾、のである。

カルメスは、次に原価計算を、まず時点を基準にして、事前原価計算と事後原価計算に2分する。そのうち事前原価計算は、見積り、予算または経営計画といわれる¹⁷⁾。次に原価計算を、対象を基準にして3区分し、それを1. 購買原価計算、2. 生産〔製造〕原価計算、3. 販売原価計算とする。これら原価計算のうち、商業企業は、1. と3. の原価計算を認知するが、工業企業では、さらに2. の原価計算をも考慮する。2. の生産原価計算の諸要素は、〔販売費用を含まない〕全体的な製造原価となるので、その計算の定式化は、製造原価＝1. 消費された原料＋2. 賃金＋3. 各種の経費〔管理費、租税、給与、減価償却費等〕となり、この3点に対応する報告を、1. 原料管理、2. 賃金管理、3. 簿記の3部門から受けとるので、製造原価計算は、これら3部門の正確な組織を前提とする¹⁸⁾、のである。さらに製造原価計算を形態により、全体原価計算と特殊原価計算とに2分する。このうち全体原価計算は、経営、すなわち全体工場の製造原価の測定に向けられ、しかもその測定は、簿記で行われる¹⁹⁾。一方、特殊原価計算は、個々の製品の生産原価を個々に直接的で詳細な方法で計算するので、簿記の勘定組織に適合しない²⁰⁾、のである。また製造原価のうち1. 原料 (Rohstoff)、2. 賃金のような確実な生産原価は、発生した一定の経営に、容易に確定され、割り当てられるが、これに対して、3. 各種の経費は、工場全体により引き起こされるので、容易

に確定されず、割り当てられない。しかし3.各種の経費も、一定の尺度に従って、全体原価計算では諸経営に、特殊原価計算では諸製品に、割り当てられる²¹⁾、のである。

4 計算制度の分類

以上からカルメス計算制度の3部門を一括して示せば、次のようである。



カルメスの計算制度論について、シュマーレンバッハは、1908年次の書評で、私経済学の立場から「記述的種類の提起を驚くべき方法で拡張し... 簿記において最良のまとまりある叙述を行っている」²²⁾と賞賛していた。しかしシュマーレンバッハは、第一次大戦直後、ドイツ国が資本主義体制維持のため、革命・社会化からの政治的、社会的危機を切り抜けようとしていた時期の1919年に、全体志向の立場から、ドイツ経済について「共同経済的には有害で、私経済的には極めて利益の多い出来事が大量に観察される」²³⁾と慨嘆し、経営経済学の観点から、計算制度の研究を行っている。

IV シュマーレンバッハ経営学と計算制度論

1 経営と計算制度

第一次大戦の敗北に続いて起こった11月革命は、経済局面で、基幹産業の社会化の試みを何度か実施したが、失敗に帰したのである。しかし戦後の経済は、戦前・戦中とは全く異なったものとなって行く。シュマーレンバッハが計算制度論を問題とした時期は、まさにこのような1919年代に始まるのである。

戦後、社会化委員会委員を歴任したシュマーレンバッハは、1919年論文「原価計算論」で「理論的研究活動を方向づけるのは、共同経済的経済性（*gemeinwirtschaftliche Wirtschaftlichkeit*）であって、私経済的経済性ではない」¹⁾ので、〔従来の〕専門学「私経済学」に対し、新しい名称〔経営経済学〕を示すことが合目的的である²⁾、とする。しかし現実の多くの場合、私経済的利害

と共同経済的利害は一致しないので、党派的な弱小政府をもつ〔ドイツ〕国家にあっては、かかる共同経済的利害と私経済的利害の不一致は、経済的な重病となり、国家の力とその健康を害せしめている³⁾、とする。このようなドイツの現実的な経済問題を、シュマーレンバッハは、経営経済学と計算制度の関係づけ問題として考察しようとするものである。かれによれば、経営経済学の研究対象としての「経営〔経済組織体〕を人間組織体になぞらえるなら、神経の課題が、経営の計算制度に該当する」⁴⁾。ゆえに経営の計算制度は、身体の神経のように、経営の各々の不足、負傷、不調を、経営の頭脳、すなわち経営管理に伝えるという課題を有する⁴⁾、のである。その際、経営経済学における計算制度の最も重要な課題は、共同経済性の観点から、原価計算であるとし、原価計算論を以下のように定義する。経営経済学の部分対象としての原価計算論は、経営の経済性が最良の方法で促進されるように、原価計算を理論的に形成する。…そしてすべての経営〔経済組織体〕ができる限り、経済的に作用することが、全体の利害である⁵⁾、とするのである。

しかしながらシュマーレンバッハによれば、経営を共同経済的観点から考察するとはいえ、国民経済的研究とは隔たっており、国民経済学と経営経済学が共有するものは、素材の大部分であって、精神ではない、のである。つまり国民経済学が哲学的学問であるなら、経営経済学は応用科学（angewandte Wissenschaft）〔当為科学〕であるので、経営経済的思考は、目的思考（Zweckdenken）となり、計算的思考（kalkulatorisches Denken）となる⁶⁾、のである。

2 計算制度

シュマーレンバッハは、経営の計算制度を、外面〔通念〕的認識に従い、まず商事簿記（kaufmännische Buchführung）と経営簿記（Betriebsbuchführung）に2分する。このうち商事簿記は、債権、債務および交換手段の管理に関係し、その対象は外部〔営業〕取引である。これに対し経営簿記は、内部取引を対象とし、その目標は経営過程を追跡し、経営過程を経済性により、経営設備を管理の秩序性により統制することであるが、例外現象が存在するとして次のように表現する。すなわち年次成果計算と貸借対照表計算とは、主として経営〔簿記〕計算に属すると思われるが、これら計算は、複式簿記の現存により正規には、商事簿記に属する⁶⁾、ものである。

その上、経営簿記に属する4つの計算として、シュマーレンバッハは、1.賃金計算、2.材料計算、3.原価計算、4.成果計算を取り扱う⁷⁾。このうち前2者の1.賃金と2.材料の計算は、給付計算であり、すべて限定された対象と計算目的を有する。これに対し、後2者の3.原価と4.成果の計算は、前2者が算出した数値の加工の計算であり、経営過程において行われる価値移転過程（Umwandlungsprozeß）の明確な追跡過程を有している。すなわち原価計算は、一成果単位についての原価の確定を目的とするのに対し、成果計算は、一定期間についての最終の成果と費用の把握を目的とする。成果計算はさらに2分され、その一つは一営業期間についての成果を計算する年次成果計算（Jahreserfolgsrechnung）で、その公的性格により商事簿記に属し、今一つ

は短期間についての成果を計算する月次成果計算（monatliche Erfolgsrechnung）で、〔非公的性格により〕通常、経営簿記に属する⁸⁾、ものである。

さらに成果計算と原価計算の本質的な相違は、まず成果計算が継続的、連続的性格を有するのに対し、原価計算はそのような性格でないこと⁹⁾、次に成果計算が公開性を前提とする¹⁰⁾のに対し、原価計算は隠者で、経営内部にあって公開性を恐れること、である。つまりこの双方計算の性格から、原価計算における原価概念と成果計算における費用概念との相違が問題となる¹¹⁾。一方、双方計算の類似性は、公的性格を有する成果計算に正しい真実な計算が存在しないように、原価計算も計算技術上の限界を有している限り、完全な原価計算は、… 高度な正確性ではなく、むしろ正確性に経済的限界を有するような原価計算を意味する¹²⁾、ものとなるのである。

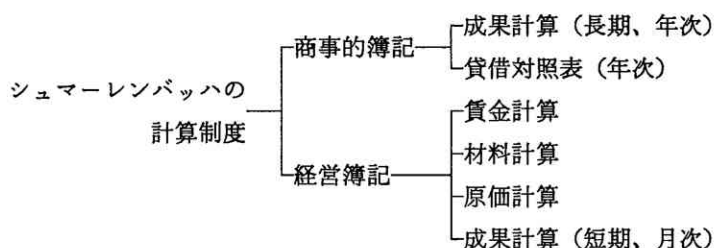
3 原価計算

シュマーレンバッハによれば、経営経済学〔の一部の原価計算〕の原価概念は、超越的でなく、一定の目的追求を容易にし、その目的に従うべきもの¹³⁾である。そこで原価計算の一般目的は、経済的給付〔生産〕のために、どれだけの財貨価値が消費されるかを確定することになる。この経済的給付は、財貨の犠牲によってのみ遂行されるので、生産財貨が消費財貨に対して、余剰価値を、すなわち価値落差（Wertgefälle）を示すことが重要となるのである。原価計算の課題は、この価値落差を個々の経済的給付について計算的に追跡することとなる¹⁴⁾、のである。

次にすでに見た、原価計算での原価概念と成果計算での費用概念との相違の確定をさらに詳しく見てみる。まず原価と費用は、発生する財貨の消費¹⁵⁾という対象においては、重なり合う。しかし費用計算が支出に関わり合うため、原価と費用は、価値評価においては、一致することはない¹⁶⁾、のである。すなわち原価計算には、原価と関連しない費用があり、その費用を中性費用（neutraler Aufwand）と呼び、費用計算には、費用を意味しない原価があり、その原価を付加原価（Zusatzkosten）と呼んでいる。さて原価概念や費用概念は財貨の消費に関わるが、この消費された財貨のために支払われた価格には、いくらかの偶然性が内在する。そこで支払われた価格は特別の計算価値に取り替える必要があり、その特別の計算価値に取り替える尺度として、原価を原価として測定しうる最大の比較可能性の原則（Prinzip der größten Vergleichbarkeit）を立てる¹⁷⁾、のである。この比較可能性の原則から、消費財貨の評価価値は、計算価値（Kalkulationswert）に求められるものとなる。この計算価値の確定は、経済性の必要に対応し¹⁸⁾、この経済性の追求こそが、シュマーレンバッハのいう経営の課題なのである。

4 計算制度の分類

以上からシュマーレンバッハのいう計算制度の枠組を一括して示せば、次のようである。



以上、カルメスやシュマーレンバッハに見られるように有機的構成をもつ計算制度論は、経営学の中核を編成している。さらにその後のニックリッシュ1929-1932年著書『経営経済』¹⁹⁾やコジオール (Kosiol, E. 1899-1967) 1973年著書『経営経済学の構成要素』²⁰⁾、シュナイダー (Schneider, D. 1935-) 1987年著書『経営経済学』²¹⁾においても、計算制度が経営経済学の大部を構成している。従って経営学と計算制度論の双方の関係づけが、現在においても、自明であるとして、以下では、計算制度論に限定し、1930年代までの、二、三の諸論について考察するものとする。

V レーヴェンシュタインの計算制度論

1 計算制度

ドイツ経済は、その後1922年には、インフレーションにより通貨の加速度的崩壊が進み、対ドル為替レートが上昇運動を示すに至るのである。このような経済不安定の時期に、レーヴェンシュタイン (Löwenstein, R.) は、1922年の著書『計算利益と貸借対照表成果計算』¹⁾において計算制度論を展開する。かれの計算制度の分類は、レーマンによれば、カルメスとシュマーレンバッハの区分原則の違いを結びつけようとする試みである²⁾、とする。レーヴェンシュタインは、計算制度を、まず1. 商事的簿記、2. 経営簿記、3. 統計の3つに分け³⁾、そのうち1. 商事的簿記を、財産計算 (Vermögensrechnung) ・交換手段計算 (Tauschmittelrechnung) と成果計算 (Erfolgsrechnung) の2つとし³⁾、2. 経営簿記を、賃金計算、材料計算、間接費計算 (Unkostenrechnung) および原価計算 (Selbstkostenrechnung) の4つとする⁴⁾。

2 商事的簿記

商事的簿記のうち、最初の財産計算は、貨幣、債権、ストック (Vorräte)、機械、建物、有価証券等を記録し、さらに営業資本、資本金、積立金、債務等を計算処理する。これら計算記録は、複式簿記において在高勘定として処理され、その残高は、期末貸借対照表に財産と資本に算入されるものである。貸借対照表は、経営経済的な正しい利益計算に役立ち、企業の一定時点における財産価値を示す⁵⁾。第二の成果計算は、企業の一定期間における経済的活動の成果を表示する⁶⁾。この成果計算は、長期と短期に分けられ、長期成果計算は商法上規定された計算で、通常一年毎

に、短期成果計算は、経営内部統制のために、通常一ヶ月毎に行われる⁷⁾、ものである。

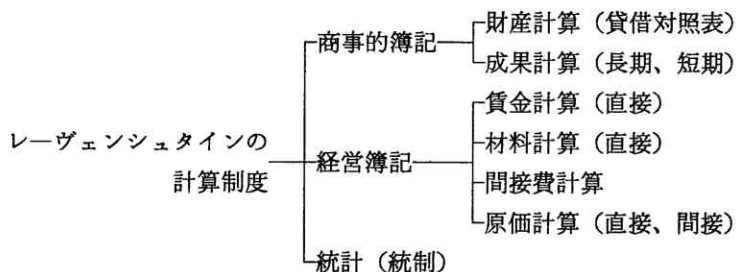
3 経営簿記と統計

経営簿記は、狭義では、経営の経済〔生産〕過程の追跡を目的とする計算部門である⁸⁾。そのうち、第一の賃金計算は、工場経営のために費やされた賃金を記録、分類し、個々の生産物の上に費用としてどれだけの賃金が配分されるべきかの決定を課題とする。賃金体系のうち、直接賃金とは別に、非生産的賃金と称せられる間接賃金部分は、間接費として一定の配布率に従って配分されるもので、第三の間接費計算に属する⁹⁾ものである。第二の材料計算は、一部分、在高計算であるため、商事的簿記の在高〔勘定〕計算と極めて類似している¹⁰⁾。この材料計算は、材料変動過程の管理を課題とし、賃金の場合と同じく、直接材料と間接材料に分けられる。第三の間接費計算は、間接賃金費用と間接材料費用の記録、配分を課題とする。この間接費計算の問題は、直接費計算と異なり、実際の経費支出を集計するだけでは解決されず、その因果関係（Kausalzusammenhang）の追求、すなわち間接費の科学的認識によって解決される。第四の原価計算は、上の三つの計算の結果が、集中、集約されるものであり、経営簿記の一部分として、上の三つの計算と同等の意義を有する¹¹⁾、ものである。なおこの原価計算の位置づけは、レーヴェンシュタインが、カルメスと異なり、シュマーレンバッハに合わせたことに拠っているものである。またレーヴェンシュタインは、シュマーレンバッハと異なり、経営簿記から成果計算を切り離し、商事的簿記に位置づけ、経営簿記に新しく間接費計算を設定していた。このことはシュマーレンバッハが、成果計算の公式、非公式の性格を基準とするのに対し、レーヴェンシュタインが、計算技法を基準としたことに拠っているといえよう。

統計は、商事的簿記と経営簿記の枠内で取り上げられえない課題を設定するもので、統計の目的は、総合経営をその個々の機能において統制し、監督（Beaufsichtigung）するもので、カルメスの統計概念と同様である。

4 計算制度の分類

以上からレーヴェンシュタインによる計算制度の3部門を一括して示せば、次のようである。



レーヴェンシュタインによるカルメスとシュマーレンバッハの結合について、レーマンによれ

ば、カルメスの区分原則が計算制度の領域と技術に関わり、シュマーレンバッハのそれは内部取引と外部取引の領域区分にあるので、双方の区分原則の結合が不可能なことは明かである¹²⁾として、自らの計算制度論を展開するのである。

Ⅵ レーマンの計算制度論

1 計算制度の論理的分類

ドイツ経済は、1923年の通貨危機から、1924年1月のドーズ案（賠償軽減案）成立後、アメリカ資金が流入し、投資活動を活発化させたのである。ドイツでは、産業活動が拡大すると共に、「合理化」政策が進められ、新たなカルテルやコンツェルンが成立し、「黄金の20年代」が出現したのである。かかる合理化の時期に至り、レーマンは、計算制度論を問題にするのである。

レーマンは、1925年著書『工業原価計算論』¹⁾では、カルメスとシュマーレンバッハの区分原則をレーヴェンシュタインのように結合することを回避し、区分原則を「部門」と「領域（組織）」に分けて、計算制度を分類している。そのうち部門の性格から、計算制度を、簿記、原価計算、統計および経済計画の4つに、領域の観点から、商事簿記と経営計算の二重に区分する。しかしレーマンは、その後の1926年論文「経営と企業の計算制度の体系」において、25年の二重区分原則が、内部的に深められるべき方向を示しえず、その欠陥を克服すべき、新しい計算制度論、すなわち計算制度の論理的分類を提示する²⁾、のである。レーマンによれば、この論理的分類の区分原則は、事前計算（Vorrechnung）と事後計算（Nachrechnung）であるが、従来〔1925年著書で〕この区分原則が成立しなかったのは、そこでは組織化された原価計算のみを考慮に入れていたからである³⁾、とする。

かれは、計算制度の論理的分類について、26年前掲論文で、まず第一に事前計算には、事前原価計算と経済計画が含まれる。次に計算制度を部門の性格から〔1925年著書と同じく〕1.簿記を期間計算、2.原価計算を対象計算、3.統計を比較計算、4.経済計画を未来計算と見做している。このうち経済計画を事前計算に、簿記を事後計算に位置づける。さらにここで事前計算と事後計算との原則的な〔論理的〕区分に立ち帰り、事後原価計算に事前原価計算を対比し、統計を事後計算に、投機的計算（Spekulationsrechnung）を事前計算に対比するなら、計算制度の左右対照の構成を手に入れるとして、一時的、暫定的に次のような図表—1を示す³⁾、のである。

図表—1 レーマン計算制度の論理的分類

事 後 計 算	事 前 計 算
1. 簿 記	1. 経済計画
2. 事後原価計算	2. 事前原価計算
3. 統 計	3. 投機的計算

出所 Lehmann, Max Rudolf: Systematik des Rechnungswesens des Betriebs und der Unternehmung, in: ZfHH., Heft 3.1926.S.60.Sp.2. (abgek.Rechnungswesen).

2 計算制度の方法論的分類

レーマンは、論理の差異から、さらに方法の差異 (Methodenunterschied)⁹⁾を区分原則とする計算制度の分類へと論を進める。レーマンが依拠する方法論はシリント (Schilling, A.) の1925年著書『経済学』⁷⁰⁾で論述された経済の次元、より厳密に言えば、原価の立体的表現である。この立体的表現は、原価の三つに編成された計算について、個々の現実可能な計算が示しうる様々な確実性の度合い〔尺度〕である。この確実性の尺度は、三つの原価計算集団の対象を形成する数値の比較可能性によって条件づけられる⁹⁾、ものである。レーマンによれば、このシリントが示す三つの原価考察様式は、計算制度の簿記、原価計算および統計の三つの相違を正しく示し、その方法論が、計算部門の三つの数値材料の比較可能性に役立つ⁹⁾、とするのである。シリントの専門用語に従って、レーマンは、まず簿記を二つの確実性ある尺度、原価計算を一つの確実性ある尺度、統計を一つの確実性もない尺度を有する計算部門とする。特に統計の確実性がゼロの意味については、統計が比較不可能な数値の使用であるとするが、他方で統計は、適切な編成と評価により比較可能を統計的方法の本質とするので、統計は比較計算である、とする。このようにしてレーマンは、計算制度の3部門の方法の差異が、個々の計算の確実性の尺度から無理なく示されるとして、次のような図表－2を構想する。

図表－2 レーマン計算制度の方法論的分類

様式\時点	事後計算	事前計算	確実性の尺度
期間計算	1. 簿記	1. 経済計画	2
対象計算	2. 事後原価計算	2. 事前原価計算	1
比較計算	3. 統計	3. 投機的計算	0

出所 Lehmann: Rechnungswesen, S.62.Sp.1.

レーマンの分類は、カルメス、シュマーレンバッハおよびレーヴェンシュタインのそれに比して論理的、方法論的構成において、はるかに優れている。元来、レーマンの計算制度論の背景には、1925年に合理化運動を開始する「ドイツ経済性本部RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit)」の課題に対応するものがあったのである。しかもこのRKWの本来の課題である合理化は、経済性を高めるという目的で、技術や計画的な組織が示すところのあらゆる手段を検討して適用することである⁹⁾。このRKWが課題遂行のために設置した多くの委員会の1つである「経済的管理委員会AWV (Ausschuß für wirtschaftliche Verwaltung)」は、経営と企業の指導・管理をより経済的に形成するものである。特にAWVは、予算統制と原価計算を中心とする計算制度の明確化と統一化のために「計算制度術語専門委員会FTUR (Fachausschuß für terminologie-Untergruppe Rechnungswesen)」を設置した。このFTURは、工業生産が急速に低下した1929年に、計算制度の分類と統一化のために、ニックリッシュ⁷¹⁾、ゲルトマッハー (Gelt-

macher,E.1885-1965)⁸⁾およびレーマン⁹⁾の学者達により、『経営学雑誌』に提案された諸論文を考慮に入れた活動成果を公表している。そこでまずFTURの議長を務めたニックリッシュの提案について、次いで1930年のFTURの統一案について検討する。

Ⅶ ニックリッシュの計算制度論(1)

1 計算制度

1929年1月末ニューヨーク株式市場が、大暴落を来たし、アメリカの投資資金が引き上げられると、ドイツ経済は急速に崩壊し始めるのである。この時期に、ニックリッシュは、1929年提案論文「予算編成と計算制度」で、特に予算編成が経営経済において必要欠くべからざる傾向にあるので、計算制度の統一化の前構想で、予算編成の役割を重視する¹⁾、のである。かれは計算制度をその目的に従って、予算、簿記および統計の順に3分する²⁾、のである。

第一の予算は、ニックリッシュによれば、経営における事前計算を総体的に把握するものであり、次の四つに区分される。1.各々の営業の開始前に行われるところの経営にとり必要な資本量とその設備に至る一回限りの事前計算、すなわち創業時の見積り予算である。ここでは、どれだけの資本量か、どこからの資本源泉か、どのような資本設備かを見積る³⁾。2.長期単位の事前計算があり、ここでは、推定の年次売上高、費用、収益を算出する。3.短期単位の事前計算があり、これは月次にわたる計算である³⁾。4.給付単位当りの事前計算があり、ここでは推定の部分費用、売上高、成果を算出する。

第二の簿記は、事後計算で、予算が推定未来数値を把握するのに対し、事実上発生した価値事象を体系的方法により計算表示するものである。簿記は、予算の項の2.3.4.に対応して、次の三つに分けられる。1.年次計算表示は、事実上発生した年次費用、売上高から成果を算出する。2.月次計算表示は、生産過程の成果を詳しく正確に表現する短期単位の計算である。3.給付単位当りの計算表示は、価値事象の部分費用、売上高、成果を算出する。

なお予算と簿記は、経営において同等の重要性を持つ。すなわち経営は、事前計算なしに、一般的、合理的に営まれることは不可能であり⁴⁾、さらに事後計算の数値は、本質的に事前計算の基準として役立つ。それゆえ予算の数値が、簿記のそれと比較されることにより、統制可能性が与えられる。ここから双方計算は、経営に対して同じ重要性和相互関連性を持つので、主要計算という上位概念に包括される⁵⁾。

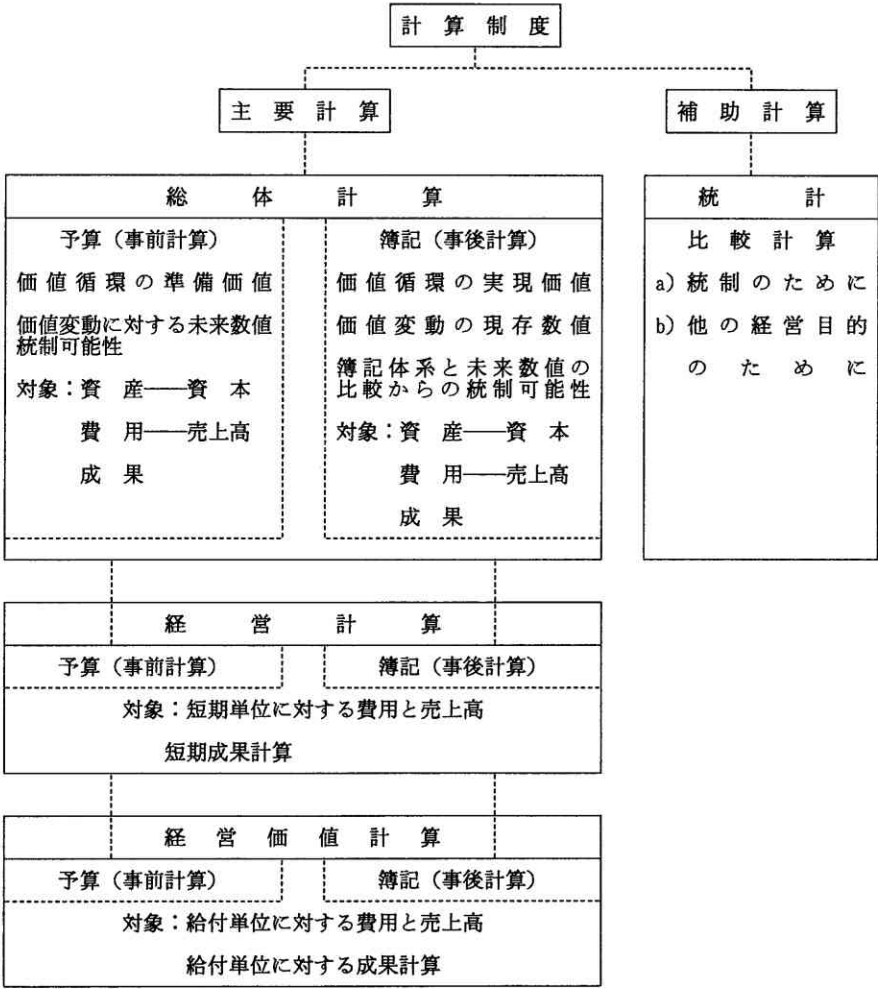
主要計算は、また計算の対象により三つに分けられる。それは、1.長期単位計算としての総体計算、2.短期単位計算としての経営〔部分〕計算、3.時間に関係しない給付単位計算としての経営価値計算である。そこには、それぞれ1.総体計算とみなされる年次の事前と事後計算、2.経営計算とみなされる月次の事前と事後計算、3.経営価値計算としての給付単位当りの事前と事後計算が含まれる⁶⁾。

第三の統計は、事実上発生した価値変動についての数値を比較対照するものである。そして統計は、費用、売上高、成果の各数値を、月次か給付単位に従って比較し、また内外の数値を比較して、経営の規則性を把握する。このようにして統計は、各数値の比較から、未来の結論を引き出す限りで、事前計算に類似するが、本質的には比較計算である。比較計算は、外部形式（勘定）に拘束されず、他の双方計算に役立ち、さらに計算制度としての統制のために有益な効果を上げるので、主要計算に対して補助計算と見做される⁷⁾、のである。

2 計算制度の分類

ニックリッシュは、予算、簿記、統計を横軸に、総体計算、経営計算、経営価値計算を縦軸に分け、計算制度を次のような図表－3に分類する。

図表－3 ニックリッシュの計算制度



出所 Nicklisch, Heinrich: Budgetierung und Rechnungswesen, in: ZfHH., Heft 2.1929.S.52.Sp.1.

Ⅶ 統一案の計算制度論

1930年代初頭のドイツ経済恐慌にあって、計算制度の統一案は、1930年4月に、FTURの活動成果として確定されている。FTURでは、統一案の作成に当り、主観的な判断を排除するため¹⁾、RKWの精神、つまり合理化の促進を基準とした。統一案は、ニックリッシュ議長案と他学者の提案との比較検討から、共通性と本質性を抽出して作成されたものである。

統一案による計算制度の分類は、組織の観点でなく、計算の対象と目的という原則に基づいている²⁾。まず計算対象の垂直分類では、多数の相違する特質を除去する方法に拠っているため、総体計算は長期計算に、部分計算は短期計算に限定され、さらに給付単位計算がある。なおニックリッシュの計算対象の3分類の名称は、変更されているが、そこでは何ら問題はない³⁾。次に計算目的の水平分類では、事前、事後および比較計算が並立されているが、その分類方法に明確さはない。すなわち事前と事後計算は時点对立の方法に拠っているが、比較計算は、この点で事前、事後計算に対立しないからである。なおニックリッシュのいう主要計算と補助計算の区別は、そこでは取り入れられていない⁴⁾。

統一案の計算制度は、次のような図表—4に分類されている。

図表—4 統一案の計算制度

計算対象	計 算 目 的		
	事前計算	事後計算	比較計算
総体計算（長期計算）	総体予算	総体簿記	（経営）統計
部分計算（短期計算）	部分経営予算	部分経営簿記	同期間の未来数と現在数
給付単位計算（時間単位に関係しない計算）	事前原価計算	事後原価計算	の比較、その他多数の他の比較に役立つもの

出所 Veröfentlicht vom Fachausschuß für Terminologie beim AWW., Obmann Prof.Dr., Nicklisch: System und einheitliche Terminologie des betrieblichen Rechnungswesen in: ZfHH., 23. Jg., Heft 4. 1930. S. 98. Sp. 1.

統一案の長所は、計算の対象と目的の分類原則に基づいて、1. 計算制度の本質と重要性が示されたこと、2. 計算術語の概念が統一されたこと、3. 多様な経営に応用可能となったこと、である。短所は、1. 費用や収益の「概念」形成が断念されたこと、2. 計算制度として考察されるすべての視点が考慮されなかったこと⁵⁾、である。

統一案について、ニックリッシュは、1932年に、計算制度に属するすべての事柄を概観する秩序づけは困難である⁶⁾、とした。しかし統一案に拠って計算制度の諸提案を調整し、統一化を計ったこと、そしてカルメス以前に見られた計算制度の各部門を、個別に追求するのではなく、計算制度を有機的に構想したことは、計算制度論が経営経済学研究の中心領域を占めるものとして、正しく意味あらしめるものになっていると、考えられるのである。

さらにニックリッシュはまた、計算制度を次のように規定している。計算制度は、経営の価値発展と価値運動の活動の領域と実質領域を記録し、処理し、経営にとり重要な内部的と外部的数値を比較する。このような計算制度によって保証される機能は、意識機能、すなわち計算表示、経済管理である³⁾、としている。ニックリッシュは、計算制度論が経営経済学の中核を形成すると見ているが、それでは計算制度の枠組みのうち全体として何を重要視しているのか。それは1929年前掲論文でニックリッシュのいう計算制度のうちの主要計算であり、そのうちの総体計算の簿記（貸借対照表）と経営価値計算の簿記（給付単位計算、原価計算）と考えられる。そこで次にニックリッシュ計算制度に含まれる総体計算としての簿記（1912年）と給付単位計算論（1932年）の構造と機能について見ておくことにする。

K ニックリッシュの計算制度論（2）

1 簿記、貸借対照表論

ニックリッシュは、計算表示（Rechnungslegung）としての簿記を、1912年著書『私経済学としての商事経営学』において確立している。研究対象は、新自由貿易政策を推進するドイツ商工大規模企業であり、ニックリッシュによれば、企業全体の継続的営業行為は、財産により成り立っている⁴⁾、ので、まず企業は財産によって装備されている、と認識する。そして企業の財産概念と最も密接な関係を有している概念が資本である。しかも双方概念を明らかにするには、それらの概念が、実際上いかなる意味で用いられているか、その実態が考えられなければならない。それは簿記の助力により解決されるべき問題であるとし、そのためには、まず商事貸借対照表をもって考察することが好都合である⁵⁾、とするのである。

ニックリッシュが、財産と資本の概念を解明するに当たり、その出発点を簿記にでなく、貸借対照表に求めたことは、商業企業を対象としたシェアーの物的二勘定学説・資本方程式（Kapitalgleichung）と異なり、注目すべきことであるといえよう。すなわち企業の解明に当たっては、簿記は、その手段であるが、さらに企業の私経済的解明のために、簿記の上位概念として、貸借対照表を位置づけるとするのである。つまり貸借対照表から出発する勘定学説・貸借対照表方程式（Bilanzgleichung）の確立である。

ニックリッシュによれば、貸借対照表に先行して、まず企業の経済的財貨を構成する財産目録が存在し、貸借対照表は、それぞれの簿記期間の開始と決算に位置している。従って、財産目録と貸借対照表は、簿記の本質（先行性、基本性）を示している。そして簿記の主目的は、計算表示する⁶⁾、こと、すなわち、価値事象を形式としての勘定によって表現する計算表示としての思考によって達成することである。

本来、簿記は、その目的を形式としての勘定によって追跡しなければならないものである。勘定形式による計算方法では、複式〔二重〕記入が行われ、勘定の貸借に記入されるので、そこに貸借平均の原理が認められることになる。

簿記の表現には、処理される材料が重要であり、次に、その材料の整理・記録が問題となる。処理に関して、継続と連続の整理原則があり、前者の原則は、材料の時系列の整理（仕訳帳作成）に現われ、後者の原則は、実質的な材料グループが相互に立てられている場合に、並列に導く整理である。そして一定期間内でのこの実質的整理は、決定的に重要である。なぜなら実質的整理に関しての最小の組織単位が勘定であり、すべての勘定は、共に元帳（Hauptbuch）を形成するものであるからである。

簿記はまた、その計算表示の目的を個別計算によって追跡しなければならない。個別計算は、1.財産在高、2.出所に基づく資本と特別価値に基づく資本（積立金）、3.営業成果、の、それぞれ三つの事柄に関連する⁴⁾、ものである。そして簿記は、企業についての個々の財産在高の数量と価値を変動させるものを記帳することによって、利益の確証にも役立てられるのである。

しかし、その利益は、財産のみによっては確証されえない。利益は、財産を具現する手段の増大によって、つまり活動を通して、財産と共に獲得された自己資本によって見出だされるのである。そして実際の利益は、財産と共に資本が増大する場合に、初めて確証されうる。このように利益が確証されるとすれば、簿記の勘定によって、資本を通して行われるので、利益を計上する成果勘定は、その機能からみれば、本質上、資本勘定である。これによって、資本と財産の二種類の勘定のみが、存することになる。財産＝資本という方程式の対照は、貸借対照表のみならず、簿記の勘定によっても貫徹することが明かになる。

すなわち貸借対照表において、資本と財産とは対照されるべきであるから、財産勘定と資本勘定での収入と支出とは対立して取り扱われるものとなる。つまり簿記においては、財産額が財産勘定の借方に設定されるなら、資本額は資本勘定の貸方側に設置されるのである。ここから、次のような勘定記入方式が確定される⁵⁾。すなわち、財産勘定での収入＝借方、支出＝貸方（Eingang auf Vermögenskonten=Soll, Ausgang=Haben）、資本勘定での収入＝貸方、支出＝借方（Eingang auf Kapitalkonten=Haben, Ausgang=Soll）である。

これによって、貸借対照表の貸借と勘定の貸借の関係が成立するものとなる。ニックリッシュの論述を図式化して示せば、すなわち、開始記帳と決算記帳（Eröffnungsbuchung u. Schlußbuchung）は、貸借対照表が、図表－５のように、まず開始貸借対照表に、次いで決算貸借対照表とみなされる場合、以下の様式となるのである。

図表－5 貸借対照表形式

(借方) 開始貸借対照表 (貸方)	
財 産	資 本
+	+
(借方) 財産勘定 (貸方)	(借方) 資本勘定 (貸方)
収 入 支 出	支 出 収 入
→ + -	- + ←
(借方) 決算貸借対照表 (貸方)	
財 産	資 本
→ +	+ ←

財産勘定は、図表－5のように、それが開始貸借対照表から受け取った価値を借方に記入する⁸⁾。一方、資本勘定は、財産を具現した手段で、その価値を貸方に記入する。それをもって、簿記は開始される、のである。

決算貸借対照表は、損益額が前もって、財産勘定から、成果勘定へ転記されたことによって、締め切られる財産勘定の在高を受け取り、同様に資本勘定の資本額を受け取る⁹⁾。そして貸借対照表の両側面の額が決算されることにより全簿記は、締め切られる⁹⁾。簿記の全構造は、開始貸借対照表→取引→仕訳帳→元帳→決算貸借対照表となるのである。

このようにニックリッシュが1912年に確立した貸借対照表と簿記の関係、すなわち、貸借対照表の貸借と勘定の貸借の関係認識の枠組は、後年の1932年著書『経営経済』第三部「計算制度」においても変化は見られず⁹⁾、生かされているのである。

2 給付単位計算論

ニックリッシュが、1929年の前掲提案論文「予算編成と計算制度」において示した、計算制度のうちの主要計算の一部である経営価値計算の簿記としての給付単位計算論が確立されているのは、1932年著書の「計算制度」においてである。そこでニックリッシュが構想する給付単位計算論を解明するに当たり、1932年著書で使用されている計算諸概念について見ておくことにしたい。その際、ニックリッシュが、使用する計算諸概念を、1910年代の商工大企業確立期における1912年著書『私経済学』に見られる企業の立場、すなわち編成された営業有機体の観点でなく、正しく1929年に始まる経済恐慌の回復期に当たる1932年の経営の立場、つまり経営共同体の観点より規定していることに注意しておきたい。これら諸概念は、費用、売上高、成果であり、それらに基づいて給付単位計算論が展開されるのである。

まず第一に、費用概念には、二つの価値が区別されている。

一つは、経営の生産過程が始まるときに、材料に属している総価値としての原価である。原価は、経営の生産過程において必要とされるもので、経営の外部から獲得されるものに対してなさ

れる支出、すなわち外部価値をさしている。外部から提供される価値とは、原料、機械、資本使用に対する支払利子、さらに補助材料である¹⁹⁾。

今一つは、上に見られる原価のような実質財貨価値でなく、経営の生産過程で増大する経営給付 (Betriebsleistung) に結合する価値、すなわち経営に属する人間の給付である。経営給付は、すなわち内部価値である。

費用は、このような経営の外部価値と内部価値によって構成され、経営の統一過程に関わり、経営全体として生み出すところの経営成果に連なるものである。

今、経営の立場から、この原価、経営給付および費用の諸概念を勘定形式で示すと図表—6のA形式で示され、企業の立場から見ると、B形式となるのである。ここから労務費を、B形式のように外部価値と見るか、A形式の如く、内部価値 (経営給付) と見るかは、正しくその立場の相違によって、明確に区別されるものとなるのである。

図表—6 給付単位計算形式

A形式		B形式	
原 価 勘 定		材 料 費 勘 定	
費 用 計 算	→ 外部価値	原 価 計 算	→ 外部価値
	経営給付勘定		労務費勘定
	内部価値		外部価値

第二に、売上高概念は、原価と経営給付を含む財貨を市場で売却し、その対価として収入される価値量のことである。すなわち財貨の売却によって、売上高がその対価として流入するのである。売上高は、まず経営の外部価値 (原価) を補償し、次に期間外的な自己価値 (減価償却費、利子) を補償し、最後にその財貨にのみ含まれている当期間の経営給付部分を補償する¹⁹⁾、ものである。

第三に、経営成果は、費用と売上高の結果を比較して確定される差額である。すなわちニックリッシュによれば、経営給付は物量的に、費用—原価=経営給付として表されるが、價格的には、売上高—原価=経営成果として表されるのである。このことから、成果は、すでに経営給付の対価として、認められていることがわかる。もちろん成果は、貨幣価値によって示される。つまり取引活動が行われるとき、取引された財貨は、貨幣価値を表示する。そして売却された財貨の売上高は、経営の外部価値への補償であるほかに、なおその財貨が含む経営給付の対価値である限りにおいて、成果を意味するものである。従って、原価の補償分を売上高から差し引けば、経営給付の対価として成果を有することになる¹⁹⁾、のである。

以上、原価、経営給付、売上高および経営成果の諸関係を勘定形式で見ると図表—7のように表示されるのである。

図表—7 経営成果勘定形式

原 価	売 上 高
経営成果	
前払（経営給付）	
利 益	

さて給付単位計算論について見ることにする。その際、既述の費用、売上高および経営成果の諸概念が前提となる。そこで図表—8の製産品別の販売の事例について見ることにしたい。

図表—8 製産品別給付単位計算形式

生 産 品	a	b	c	d	e	f	その他
直 接 費 用	25	33	27	18	24	36	
月 次 売 上 高	33	38	29	19	28	43	
総 利 益	8	5	2	1	4	7	= 総 額 27
月次間接費用 = "						14
							月次利益総額 13

生産品aについて、総利益は、月次売上高から直接費用を控除して算定されるものとなる。次に、総利益から月次間接費用を控除するに当り、その月次間接費用は、他のすべての生産品に共通するので、利益の算出に当っては、個々の生産品の総利益の総額から、月次間接費用総額を控除して、月次利益総額を算出するものとなる。

次に、給付単位計算論の持つ特色について見ておこう。ニックリッシュは、1929年著書『経営経済』第一部「一般と基礎」において、経営経済学の研究対象は、経営と呼ばれる経済単位の活動である¹³⁾、とする。この経済単位とは、複数人間の有機的活動体としての経営組織、つまり経営共同体である。経営共同体は、経営の職員全体として現れるので、人間は経営内部のものとなる。ここから、ニックリッシュによれば、費用概念によって、労務費は、経営給付として内部価値と見られ、そこから図表—8の費用計算の勘定A形式が構成されるものとなるのである。しかし原価、売上高、経営成果および利益という諸概念は、本来、1912年著書『私経済学』の企業活動研究において形成されたものであり、それが1932年の経営共同体活動研究に転用されているという制約を有しているということは、注意すべきであるといつてよいであろう。

IX おわりに

以上の考察において、ドイツにおける各論者の経営学と計算制度論の関係認識および計算制度論の内的構成とその機能について検討した。そこでは単に経営学と計算制度論が不可分の関係にあるのみならず、しかも各論者の恣意的、主観的にして任意の発想によるものでなく、経済的、

社会的、制度的に承認されるような客観的内容を有する計算制度として特徴づけることが出来るものであるといつてよいであろう。

従つて、今日では最早、カルメスが指摘したように、計算制度の各部門を、個別に追求するのではなく、計算制度を有機的に構想することは、計算制度論が経営経済学研究の中心領域を占めるものとして、意味あらしめるものになっているといつてよいであろう。しかしこのカテゴリーに対して、計算制度の各部門の一つといえども経営経済学（私経済学）の重要な構成要素であるとして、計算制度の個別部門史それ自体を論述している研究が現代においても存在しているのである。例えば、ボルコフスキー（Borkowsky, R.）の1945年著書『貸借対照表論とその経済的基礎』¹⁾は、ドイツ簿記と貸借対照表論の歴史的考察であり、ドルンの1961年著書『工業原価計算の発展』²⁾は、ドイツ原価計算論史の考察であり、いずれも単独部門史による制約のため、これらの研究は、経営経済学の歴史との関係では、単なる関係づけ考察に止まっているといえよう。それ故、これらの部門史は、計算制度論の歴史の一つとして他の部門史と相互関連づけて総合的に論究されるなら、経営経済学史研究の中心部分を占めるものとなるといつてよいであろう。以上本論のような計算制度論の歴史的研究からも、計算制度の3部門の有機的構成を前提とする計算制度論考は、企業経済現象を研究対象とする経営経済学の必要条件を成し、従つて、経営学と不可分の関係を構成するものである。

（注）

I はじめに

- 1) 青木茂夫「管理会計と経営学」後藤幸男他編『経営学を学ぶ』所収、有斐閣選書、東京1971年、274上ページ。
- 2) 中村忠『現代会計学』白桃書房、新版全訂版、東京1975年、17ページ。
- 3) 山本安次郎『経営学本質論』森山書店、東京1961年、第二版1965年、307ページ。
- 4) 斉藤隆夫『会計制度の基礎』森山書店、東京1975年、増補版1987年、はじめに2ページ。
- 5) 斉藤隆夫『前掲書』は、シュマーレンバッハ経営経済学の単著による総合的研究書である。本小論の視点よりすれば、シュマーレンバッハの経営学と会計学の関係づけは、その背景の考察からも明確に指摘され、また計算制度論の内的枠組の厳密な分析も行われおり、参照した。本小論では、そこで取り扱われなかったシュマーレンバッハ1919年論文「原価計算論」それ自体を、ドイツ計算制度論の史的形成の一コマとして取り上げるものである。

II ドイツ計算制度論

- 1) Weber, Wolfgang: *Einführung in die Betriebswirtschaftslehre*, 1. Aufl., Wiesbaden 1991. S.195. 2. Aufl., 1993. ((第二版) 深山明・海道ノブチカ監訳『ヴェーバー経営経済学入門』中央経済社、東京1996年)。
- 2) Lehmann, Max Rudolf: *Systematik des Rechnungswesens des Betriebs und der Unternehmung*, in: *ZfHH.*, Heft 3. 1926. S.58. Sp.1. (abgek. Rechnungswesen).
- 3) Moxter, Adolf: *Methodologie Grundfragen der Betriebswirtschaftslehre*, Köln und Opladen 1957. (池内信行・鈴木英寿共訳『モックスター経営経済学の基本問題』森山書店、東京1969年、所収、日本語版への序文—最近ドイツ経営経済学の方角について—、170ページ)。
- 4) Wöhe, Günter: *Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, 1. Aufl., 1960. 16 überarbeitete

Aufl., München 1986.S.865-1274.

- 5) Weber:a.a.O.,S.194-221.
- 6) Hügli, Friedrich:*Die Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltungs-Formen*, Bern 1887.
- 7) Schär, Johann Friedrich:*Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung*, Basel 1890. (林良治訳「簿記の科学的取扱いの試案」同訳『簿記会計学』下巻所収、新東洋出版社、東京1977年)。
- 8) Nicklisch, Heinrich:*Allgemeine kaufmännische Betriebslehre als Privatwirtschaftslehre des Handels (und der Industrie)*, 1 Bd., 1 Aufl.,Leipzig 1912. (abgek.Privatwirtschaftslehre).
- 9) Gottschalk, C.G.:*Die Grundlagen des Rechnungswesens und Anwendung Fabrik-Betrieb*, Leipzig 1865.
- 10) Ballewski, Alberd:*Die Calculation für Maschinenfabriken*, Magdeburg 1877.2 Aufl.,1880.

Ⅲ カルメス経営学と計算制度論

- 1) Calmes, Albert:*Der Fabrikbetrieb*, 1 Aufl.,1906. zweite, neubearbeitete und vermehrte Aufl., Leipzig 1908.S.Ⅲ-Ⅳ.

カルメス『工業経営論』のわが国先行研究には、例えば、次の文献が挙げられる。

今野登「カルメス『工業経営論』について」『武蔵大学論集』第16巻第1号所収、1968年3月、1-30ページ。

岡本人志『経営経済学の源流』森山書店、東京1985年、第5章Ⅲ カルメスの『工業経営』、170-181ページ。

- 2) Ebd., S.Ⅳ.
- 3) Ebd., S.3.
- 4) Ebd., S.1.
- 5) Ebd., S.2.
- 6) Ebd., S.3.
- 7) Ebd., S.5.
- 8) Ebd., S.8.
- 9) Ebd., S.9.
- 10) Ebd., S.56.
- 11) Ebd., S.57.
- 12) Ebd., S.58.
- 13) Ebd., S.59.
- 14) Ebd., S.60.
- 15) Ebd., S.61.
- 16) Ebd., S.64.
- 17) Ebd., S.69-70.
- 18) Ebd., S.72-73.
- 19) Ebd., S.76.
- 20) Ebd., S.77.
- 21) Ebd., S.77-78.
- 22) Schmalenbach, Eugen:Literatur, Calmes, in:*ZfhF.*, 2.Jg., 1908.S.440.
- 23) Schmalenbach:Selbstkostenrechnung, I., in:*ZfhF.*, 13.Jg.,1919.S.259. (abgek Selbstkostenrechnung).
(第六版) 土岐政蔵訳『原価計算と価格政策の原理』上下、森山書店、東京1941-1942年)。

シュマーレンバッハ「原価計算論」1919年のわが国先行研究には、例えば、次の文献が挙げられる。

田島壮幸『ドイツ経営学の成立』森山書店、東京1973年、増補版1979年、第五章 シュマーレンバッハの

「技術論」的経営学、三 原価計算論、163-208ページ。

岡本人志『経営経済学の形成』森山書店、東京1977年、第2部 私経済学からの脱皮と経営経済学、第2章 シュマーレンバッハ経営経済学の2つの問題、155-164ページ。

中村常次郎『経営経済学』森山書店、東京1982年、第二編 経営経済学の展開、第二章 シュマーレンバッハにおける「共同経済的経済性」の基準、第四節 共同経済的経済性、242-262ページ。

IV シュマーレンバッハ経営学と計算制度論

- 1) Schmalenbach:Selbstkostenrechnung, S.258.
- 2) Ebd., S.258.Anmerkung.
- 3) Ebd., S.258.
- 4) Ebd., S.348.
- 5) Ebd., S.258.
- 6) Ebd., S.261.
- 7) Ebd., S.262.
- 8) Ebd., S.263.
- 9) Ebd., S.265.
- 10) Ebd., S.271.
- 11) Ebd., S.265.
- 12) Ebd., S.266.
- 13) Ebd., S.267.
- 14) Ebd., S.268.
- 15) Ebd., S.270.
- 16) Ebd., S.272.
- 17) Ebd., S.274.
- 18) Ebd., S.279.
- 19) Nichlisch:Die Betriebswirtschaft, 7 Aufl., der wirtschaftlichen Betriebslehre, 1.Lieferung:Allgemeines und Grundlagen,Stuttgart 1929;2 Lieferung:Die Betrieb, 1930;3 Lieferung:Das Rechnungswesen, 1932. (abgek.Betriebswirtschaft).
- 20) Kosiol, Erich:Bausteine der Betriebswirtschaftslehre, Eine Sammlung ausgewählter Abhandlungen, Ansätze und Vorträge, 1 Bd.,:Methodologie, Grundlagen und Organisation, S. 1-592.2 Bd.,:Allgemeine Rechnungswesen, Pagatorisches Rechnungswesen und Kalkulatorisches Rechnungswesen, S.603-1299. Duncker und Humblot, Berlin 1973.
- 21) Schneider, Dieter:Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 3 Aufl., München-Wien 1987.

V レーヴェンシュタインの計算制度論

- 1) Löwenstein, Rudolf:Kalkulationsgewinn und bilanzmäßige Erfolgsrechnung in ihre gegenseitigen Beziehungen, Leipzig 1922.

レーヴェンシュタイン『計算利益と貸借対照表成果計算』1922年のわが国先行研究では、例えば、次の文献が挙げられる。

黒澤清『原価計算』千倉書房、東京1952年、第2章Ⅱ 経営計算制度三分説の修正、44-48ページ。

- 2) Lehmann:Rechnungswesen, S.59.Sp.1.
- 3) Löwenstein:a.a.O., S.2.
- 4) Ebd., S.7.
- 5) Ebd., S.3.
- 6) Ebd., S.4.

- 7) Ebd., S.5.
- 8) Ebd., S.6.
- 9) Ebd., S.7.
- 10) Ebd., S.7-8.
- 11) Ebd., S.8.
- 12) Lehmann:a.a.O.,S.59.Sp.1.

Ⅵ レーマンの計算制度論

- 1) Lehmann:*Die industrielle Kalkulation*, Berlin-Wien 1925.S.14ff.
- 2) Lehmann:Rechnungswesen, S.59.Sp.2.
- 3) Ebd., S.60.Sp.2.
- 4) Schilling, A.:*Die Lehre vom Wirtschaften*, Berlin 1925.S.57.ff.
- 5) Lehmann:a.a.O.,S.61.Sp.1.
- 6) 吉田和夫『ドイツ合理化運動論』ミネルヴァ書房、京都1976年、93-95ページ参照。
- 7) Nicklisch:Budgetierung und Rechnungswesen, Die Glieder des Rechnungswesens und ihre Terminologie, in:*ZfHH.*, Heft 2.1929.S.50-55. (abgek.Rechnungswesen).
- 8) Geltmacher, Erwin:Grundbegriffe und systematischer Grundriß des betrieblichen Rechnungswesens, in:*ZfhF.*, 23.Jg.,Heft 1.1929.S.1-27.
- 9) Lehmann:Theorie und Organisation der Industriebuchhaltung, in:*ZfB.*, Heft 12.1929.S.890-901.u.7.J-g., Heft 1.1930.S.37-49.

Ⅶ ニックリッシュの計算制度論(1)

- 1) Nicklisch:Rechnungswesen, S.50.Sp.1-55.Sp.2.
- 2) Ebd., S.53.Sp.1.
- 3) Ebd., S.53.Sp.2.
- 4) Ebd., S.54.Sp.1.
- 5) Ebd., S.54.Sp.2.
- 6) Ebd., S.55.Sp.1.
- 7) Ebd., S.55.Sp.2.
- 8) Nicklisch:Betriebswirtschaft, S.582.

Ⅷ 統一案の計算制度論

- 1) Veröffentlicht vom Fachausschuß für Terminologie beim AWW., Obmann Prof.Dr., Nicklisch:System und einheitliche Terminologie des betrieblichen Rechnungswesens,in:*ZfHH.*,23.Jg., Heft 4.1930.S.97.Sp.-1-100.Sp.1.
- 2) Ebd., S.99.Sp.1..
- 3) Ebd., S.99.Sp.2-100.Sp.1.
- 4) Nicklisch:Betriebswirtschaft, S.578.
- 5) Ebd., S.582.

Ⅸ ニックリッシュの計算制度論(2)

- 1) Nicklisch:Privatwirtschaftslehre,S.53-54.
- 2) Ebd., S.53.
- 3) Ebd., S.214-215.
- 4) Ebd., S.214

- 5) Ebd., S.219.
- 6) Ebd., S.227.
- 7) Ebd., S.228
- 8) Ebd., S.229
- 9) Nicklisch: *Betriebswirtschaft*, S.679.
- 10) Ebd., S.585.
- 11) Ebd., S.516.
- 12) Ebd., S.524.527.
- 13) Ebd., S.6.

X おわりに

- 1) Borkowski, Rudolf: *Die Bilanztheorien und ihre wirtschaftlichen Grundlagen*, Zürich 1945. (松尾憲橋・鈴木義夫共訳『ドイツ会計学説史』森山書店、東京1987年)。
- 2) Dorn, Gerhard: *Die Entwicklung der industriellen Kostenrechnung in Deutschland*, Berlin 1961. (平林喜博訳『ドイツ原価計算の発展』同文館、東京1967年)。

参考引用文献一覧

- 青木茂男「管理会計と経営学」後藤幸男他編『経営学を学ぶ』所収、有斐閣選書、東京1971年。
- Ballewski, Alberd: *Die Calculation für Maschinenfabriken*, Magdeburg 1877.2 Aufl., 1880.
- Borkowski, Rudolf: *Die Bilanztheorien und ihre wirtschaftlichen Grundlagen*, Zürich, 1945. (松尾憲橋。鈴木義夫共訳『ドイツ会計学説史』森山書店、東京1987年)。
- Calmes, Albert: *Der Fabrikbetrieb*, 1 Aufl., 1906. zweite, neubearbeitete und vermehrte Aufl., Leipzig 1908.
- Dorn, Gerhard: *Die Entwicklung für industriellen Kostenrechnung in Deutschland*, Berlin 1961. (平林喜博訳『ドイツ原価計算の発展』同文館、東京1967年)。
- Geltmacher, Erwin: Grundbegriffe und systematischer Grundriß des betrieblichen Rechnungswesens, in: *ZfhF.*, 23.Jg., Heft 1.1929.
- Gottschalk, C.G.: *Die Grundlagen des Rechnungswesens und Anwendung Fabrik-Betrieb*, Leipzig 1865.
- 平林喜博『費用理論序説』森山書店、東京1974年。
- Hügli, Friedrich: *Die Buchhaltung-Systeme und Buchhaltung-Formen*, Bern 1887.
- 五十嵐邦正『静的貸借対照表論の研究』森山書店、東京1996年。
- 今野登「カルメス『工業経営論』について」『武蔵大学論集』第16巻第1号所収、1968年3月。
- Kosiol, Erich: *Bausteine der Betriebswirtschaftslehre*, Eine Sammlung ausgewählter Abhandlungen, Ansätze und Vorträge, 1 Bd.,: Methodologie, Grundlagen und Organisation. 2 Bd.,: Allgemeine Rechnungswesen, Pagatorisches Rechnungswesen und Kalkulatorisches Rechnungswesen, Dunker und Humblot, Berlin 1973.
- 黒澤清『原価計算』千倉書房、東京1952年。
- Lehmann, Max Rudolf: *Die industrielle Kalkulation*, Berlin-Wien 1925.
- : Systematik des Rechnungswesens des Betriebs und der Unternehmung, in: *ZfHH.*, Heft 3.1926.
- : Theorie und Organisation der Industriebuchhaltung, in: *ZfB.*, Heft 12.1929.
- Löwenstein, Rudolf: *Kalkulationsgewinn und Bilanzmäßige Erfolgsrechnung in ihre gegenseitigen Beziehungen*, Leipzig 1922.
- 森哲彦「ニククリッシュ 私経済学の企業計算概念」『研究紀要』(名古屋市立女子短期大学) 第27集所収、1978年。
- 「経営計算」吉田和夫・大橋昭一編著『ドイツ経営学総論』所収第10章、中央経済社、東京1982年。

- 「ニッケリッシュ私経済学の勘定理論と企業資本構成」松村勝弘編『アメリカ・ドイツ企業会計史研究』所収Ⅱ7、ミネルヴァ書房、京都1986年。
- 「経営成果計算」吉田和夫・大橋昭一編『現代基本経営学総論』所収第13章、中央経済社、東京1995年。
- Moxter, Adolf: *Methodologie Grundfragen der Betriebswirtschaftslehre*, Köln und Opladen 1957. (池内信行・鈴木英寿共訳『経営経済学の基本問題』森山書店、東京1967年)。
- 中村忠『現代会計学』白桃書房、東京、新訂全訂版1975年。
- 中村常次郎『ドイツ経営経済学』森山書店、東京1982年。
- Nicklisch, Heinrich: *Allgemeine kaufmännische Betriebslehre als Privatwirtschaftslehre des Handels (und der Industrie)*, 1 Bd., 1 Aufl., Leipzig 1912.
- : Budgetierung und Rechnungswesen, Die Glieder des Rechnungswesens und ihre Terminologie, in: *ZfHH.*, Heft 2.1929.
- : *Die Betriebswirtschaft*, 7 Aufl., der wirtschaftlichen Betriebslehre, 1 Lieferung: Allgemeines und Grundlagen, Stuttgart 1929; 2 Lieferung: Die Betrieb, 1930; 3 Lieferung: Das Rechnungswesen, 1932.
- : Veröffentlicht vom Fachausschuß für Terminologie beim AWV., Obmann Prof. Dr., Nicklisch: System und einheitliche Terminologie des betrieblichen Rechnungswesens, in: *ZfHH.*, 23. Jg., Heft 4.1930.
- 大橋昭一『ドイツ経営共同体論史』中央経済社、東京1966年。
- 岡本志人『経営経済学の形成』森山書店、東京1977年。
- 『経営経済学の源流』森山書店、東京1985年。
- 斉藤隆夫『会計制度の基礎』森山書店、東京1975年、増補版1987年。
- Schär, Johann Friedrich: *Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung*, Basel 1890. (林良治訳「簿記の科学的取扱いの試案」同訳『簿記会計学』下巻所収、新東洋出版社、東京1977年)。
- Schilling, A.: *Die Lehre vom Wirtschaften*, Berlin 1925.
- Schmalenbach, Eugen: Literatur, Calmes, in: *ZfhF.*, 2. Jg., 1908.
- : Selbstkostenrechnung, 1., in: *ZfhF.*, 13. Jg., 1919. ((第六版) 土岐政蔵訳『原価計算と価格政策の原理』上下、森山書店、東京1941-1942年)。
- Schneider, Dieter: *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, 3 Aufl., München-Wien 1987.
- 田島壮幸『ドイツ経営学の成立』森山書店、東京1973年、増補版1979年。
- 高田馨『経営共同体の原理』森山書店、東京1957年。
- Weber, Wolfgang: *Einführung in die Betriebswirtschaftslehre*, 1 Aufl., Wiesbaden 1991. 2 Aufl., 1993. ((第二版) 深山明・海道ノブチカ監訳『ヴェーバー経営経済学入門』中央経済社、東京1996年)。
- Wöhe, Günter: *Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre*. 1 Aufl., 1960. 16 überarbeitete Aufl., München 1986.
- 山本安次郎『経営学本質論』森山書店、東京1961年、第二版1965年。
- 吉田和夫『ドイツ合理化運動論』ミネルヴァ書房、京都1976年。