

ドイツ企業におけるコンテン・ラーメン

森 美智代

はじめに

各国において国際会計基準（IAS/IFRS）との調和化に向けた会計基準の審議が進んでいるなかで、ドイツでも会計基準の制度研究が行われている。一方実務では、各業種別の勘定分類の統一化の動きがみられる。この勘定統一化の動きは、企業の経済的発展を観察するための基礎として、また企業の期間比較（時間比較、経営内部比較）、あるいは同業種の企業間における経営状況の比較（経営比較、経営外部比較）を統一的な勘定記号を通じて行おうとするものである [Scholz, S.38.]。この勘定統一化は、簿記記帳の簡略化を企業の協力に求めるものであり、また企業外部における財務省、経済監査士、一般大衆、従業員、株主等に対して簿記のあり方を示すためにも、統一した明確な勘定表示及び分類が必要とされている [Scholz, S.38.]。

その意味において複式簿記システムは、コンテン・ラーメン（或いはコンテン・プラン）として、近年会計制度と結びつき経済領域に定着しつつある。会計が、法的な枠組みにおいて規制されている現代において、どれだけ複式簿記が会計制度と調和できるのかが注目される。例えば、行政改革において、これまでの行政の会計システムであるカメラル簿記及び単式簿記に複式簿記の導入がみられる現状 [Brixner, S.1.] を考えるならば、各業種において企業独自のコンテン・ラーメンが、会計実務においてどのように機能しているのか、またコン

テン・ラーメンと法制度の関係がどのような結びつきをしているのか、について勘定学説の発祥地であるドイツのコンテン・ラーメンの現状を分析することは重要であると考えらる。

本稿では、まずコンテン・ラーメンが、どのような業種の企業に取り入れられているのか、次に、コンテン・ラーメンの根底にある勘定分類の基礎的原則はどのようなものであるか、また業種別の勘定プランとはどのようなものか、について考察し、さらに勘定と法制度との関連について、考察することにした。

I コンテン・ラーメンの基礎原則

1. コンテン・ラーメン統一化の歴史的背景

ドイツ、スイスにおけるコンテン・ラーメンの普及の根底には、スイスではケアーの勘定学説、ドイツに広く影響を及ぼしたシュマーレンバッハ、シェーアの学説がある [Engelhardt/Raffée/Wischermann, S.191.] とされる。

近年、ドイツではコンテン・ラーメンとして経済界において勘定の統一化の動きがみられるようになった。それは、ドイツ機械製造業協会 (Verein Deutscher Maschinenbau- Anstalten= VDMA) の勘定システムに遡ることができる。第三帝国の時代に、国家は、経済傾向を無視して経済性に関する帝国管理委員会 (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit = RKW) にコンテン・ラーメンの展開を任せさせた [Wöltje, S.40.]。それを契機に、1937年に、いわゆる認可コンテン・ラーメン [Erlasskontenrahmen] (ライヒス・コンテン・ラーメン [Reichskontenrahmen]) が成立した。これは全ての経済団体に対する拘束力をもつラーメン (枠組み) を意味していた。このような枠組みが形成された枠内で、個別の経済団体 (領域) に対して、部門別の枠組みが展開された [Engelhardt/Raffée/Wischermann, S.191.]。このコンテン・ラーメンは、帝国経済管理委員会 (RKW) によって公表された「簿記組織に関する指令」(“Richtlinien zur Organisation der Buchführung”) とともに、製造業に拘束力をもつことになり、個別の経済領域のコンテン・ラーメンの普及に寄与した [Wöltje, S.40.]。従って、認可コンテン・ラーメンは、

経済界において企業への拘束力をもつラーメン (枠組み) として、枠組みの区画を、個別の経済グループ (部門) に向けた部門別コンテン・ラーメンの展開のために示したことになる。この時期は、できるだけ多くの経済部門及びグループに適用されうるような勘定の整理 (Ordnung der Konten=Kontenrahmen) が行われて、そしてこの勘定が、企業独自のコンテン・プラン (Kontenplan) をもたらすことになったのである [Engelhardts/Raffée/Wischermann, S.192.]。

1945年以降、1949年から1950年にかけて、共通コンテン・ラーメン (Gemeinschafts-Kontenrahmen der Industrie = GKR) が、連邦ドイツ工業団体 (der Bundesverband der deutschen Industrie = BDI) によって提案された。この団体は、コンテン・ラーメン (GKR) の適用を団体のメンバーに勧告した。しかしコンテン・ラーメンの適用は、強制されるのではなく、任意のものであった。また認可コンテン・ラーメンとは異なるもので、実際には、完全に適用されるものとはならなかった。その後、多くの経済団体は、業種別に勧告されている独自のコンテン・ラーメンを展開していった [Engelhardts/Raffée/Wischermann, S.192.]。

1951年には、BDIの連邦経営経済委員会 (Betriebswirtschaftlichen Ausschuss des Bundesverband) から公表された共通コンテン・ラーメン (GKR) が、広い範囲に普及し、会計制度の統一化に寄与した。これを基礎として、約200部門のコンテン・ラーメンが展開された [Wöltje, S.56, GKRの公表は Schmolke/ Dietermann, S.69では1953年とされる]。

1971年には、工業-コンテン・ラーメン (Industrie-Kontenrahmen = IKR) が公表された。IKRは、1978年会計指令 (Bilanzrichtlinie) に合わせられ、1949~51年に公表されたGKRが引き継がれていた [Scholz, S.38.] また、1986年会計指令の導入とともに、工業-コンテン・ラーメン (IKR) は改良された形式で紹介された。その際に、会計指令法による新たな会計構造が、コンテン・ラーメンの存在位置を著しく高めた。この時期以降、このコンテン・ラーメンは重要となっていった。すなわち小売業 (Einzelhandels- Kontenrahmen)、卸売業及び貿易 (Kontenrahmen für den Gross- und Aussenhandel) のコンテン・ラーメンが勧告されたのも、この時期である [Wöltje, S.56-57]。なかでもドイツ連邦税理士業界のコンピュータ処理組織 (Datenverarbeitungsorganisation des steuerberatenden Berufes

in der Bundesrepublik = DATEV e.G.) によって導入されたコンテン・ラーメンは、その代表的なものである。これは、簿記記帳を税理士が行っている中小規模の企業に普及した [Risse, S.31.] とされる。そのなかに、コンテン・ラーメン SKR03 及び SKR04 も含まれる。

今日では、多くの種類のコンテン・ラーメンが、企業それぞれの業種別に適用されている。しかし企業がコンテン・ラーメンを適用すべきとする法規定はなく、各経済団体によるコンテン・ラーメンは勧告とされているのが現状である。そのためコンテン・ラーメンの実務での必要性を分析するためには、コンテン・ラーメンの原理を分析する必要がある。

2. コンテン・ラーメンの原理

コンテン・ラーメンは、勘定のシステム化にあたり、勘定グループの包括、分離のための上位概念として、次の原則を基礎としている。

貸借対照表分類原則 (Bilanzgliederungsprinzip) [決算書分類原則 (Abschlussgliederungsprinzip)] と 手続過程分類原則 (Prozessgliederungsprinzip) [正確にいうと、決済手続原則 (Prinzip der Abrechnungsfolge)] が挙げられる。

決算書分類原則とは、勘定クラスの配分が年度決算書 (貸借対照表、損益計算書) について法で規定されている分類による各項目の配列順に従って行われることをさす。この種のコンテン・ラーメンは、まず最初の勘定クラスに積極財、それに続き消極財、費用及び収益勘定が含まれ、それに基づき最後に決算勘定が続く。

コンテン・ラーメンのシステムでは、財務簿記 (商業簿記) と経営簿記 (工業簿記) の勘定に区分されている。財務簿記の勘定配列が、決算書分類原則に従って構築されるのに対して、経営簿記の勘定配列は、営業過程分類原則に従っている。営業過程分類による勘定の分類は、原価種類、原価発生場所、原価単位における経営内部の営業過程において経営簿記勘定を分類している。

また勘定クラスへの配分は、段階及び結合において企業に関連する価値の影響が勘定クラス順に表われるように行われる。そのため、勘定配列は営業過程分類原則に従うことになる。コンテン・ラーメン (ないしはコンテン・プラン)

は、最初の勘定クラスに棚卸資産在高を含め、この手続に従った処理の最後に、収益及び給付勘定のクラスを配列する。その後、決算勘定がくる。この基本原則の特徴として、営業過程分類原則は勘定クラスの配列順が経営過程に従って決定されるのに対して、決算書分類原則は勘定クラスの順が法に規定されている年度決算書の項目配列分類に従って決定されることになる [Wöltje, S.58.]。

小売業及び工業のコンテン・ラーメンに適用される貸借対照表分類原則は、勘定グループをシステム化するという意味において、4つの勘定クラスが形成される。資産勘定、資本勘定、費用勘定、収益勘定、5つの勘定クラスには、決算書勘定が入れられる [Engelhardt/Raffée/Wischermann, S.193-194.]。

それに対して、共通、卸売業及び貿易取引コンテン・ラーメンは、貸借対照表処理原則ではなく、営業過程分類原則に従っている。これは、1927年以降シュマーレンバッハの提案に基づくもので、営業過程に適合した勘定で整理されていた。しかしその後、コジオールによって決済手続の原則に改良され、改善された。というのは、コンテン・ラーメンには、営業過程よりも決済手続順序が影響するからである [Engelhardt/Raffée/Wischermann, S.193]。コンテン・ラーメンは、この原理に基づいて勘定の分類が行われる。次に、コンテン・ラーメンの分類基準について検討することにしたい。

II コンテン・ラーメンの基準化

1. コンテン・ラーメンとコンテン・プラン

記帳される営業取引が、事象及び時間的な整理に従って認識され、困難なく検証ができるようにするために、コンテン・プランによる表示が行われる。コンテン・ラーメンは、簿記記帳の勘定のための整理手段である。各々の企業は、企業独自の必要に応じたコンテン・プランを展開している [Scholz, S.39.]。また、コンテン・プランには、企業の営業及び経営帳簿に用いられている全ての勘定が系統的に編成されたものをいう。しかしこの企業独自のコンテン・プランには、コンテン・ラーメンが規定されているが、当該企業の企業会計に必要とされない勘定は取り除かれている。他方、コンテン・ラーメンは、企業の特

別の関係に基づき必要な箇所では補足あるいは拡張されている。

例えば、コンテン・ラーメンとコンテン・プランの区別は、次のように説明される。

コンテン・ラーメンは、10の勘定クラス別に、1桁の数字で分類され、10の勘定グループが2桁の数字で、10種類の勘定グループが3桁の数字で、10種類の勘定グループが細分類され4桁の数字で表示されている。以下のように、1桁及び2桁の数字はコンテン・ラーメンを示し、3桁から4桁の数字はコンテン・プランを示すことになる [Schmolke/Deitermann(2), S.71.]。

勘定クラス： 1	金融資産	→コンテン・ラーメン
勘定グループ： 11	現金処理	

勘定種類： 113	銀行	→ コンテン・プラン
勘定種類： 1130	Kreissparkasse	
1131	Deutsche Bank	
1132	Commerzbank	

上記のようなコンテン・ラーメンからそれぞれの企業が企業の特異性（部門、構造、規模、法形態）から整理された独自のコンテン・プランを展開することになる。このコンテン・プランは、簿記記帳を簡略化する機能をもっており、コンテン・プランを用いると、次のように、簿記記載を勘定番号で処理ができる。

例) 私財5,000を現金で購入する（貨幣単位を省略する）。

私財 5,000	現金 5,000
私 財	現 金
現金 5,000	私財 5,000

上記の取引仕訳をコンテン・プランで処理をすれば、

現金 (勘定番号1000)		私財 (勘定番号1970)	
現金で私財を購入 (Privat an Kasse)			
→ 1000	での 1970 購入	5,000
1970		1000	
5,000			5,000

コンテン・ラーメンは、企業に対して規制されているものではなく、勧告されるという性質のものであり、そのため、実務では、企業の規模及び構造に従った各企業独自の勘定分類が展開されている。しかし商業及びサービス業等、その業種別のコンテン・ラーメンの基礎となっているのは IKR である。上記の10種類の勘定分類は、他の全ての業種の勘定分類の基礎となっている。次に、その IKR について考察することにする。

2. 工業 (Industriekontenrahmen = IKR)

前述したように、1971年に BDI が、最初の IKR を公表した。そして1978年には、図表1のように、IKR は1949～1951年に公表された「工業における共通のコンテン・ラーメン」を引き継ぎ、EU の会計法 (Bilanzrichtliniengesetz) に適合したコンテン・ラーメンを展開した [Wöltje, S.56.]。IKR の勘定クラスは、表1に示すとおりである。

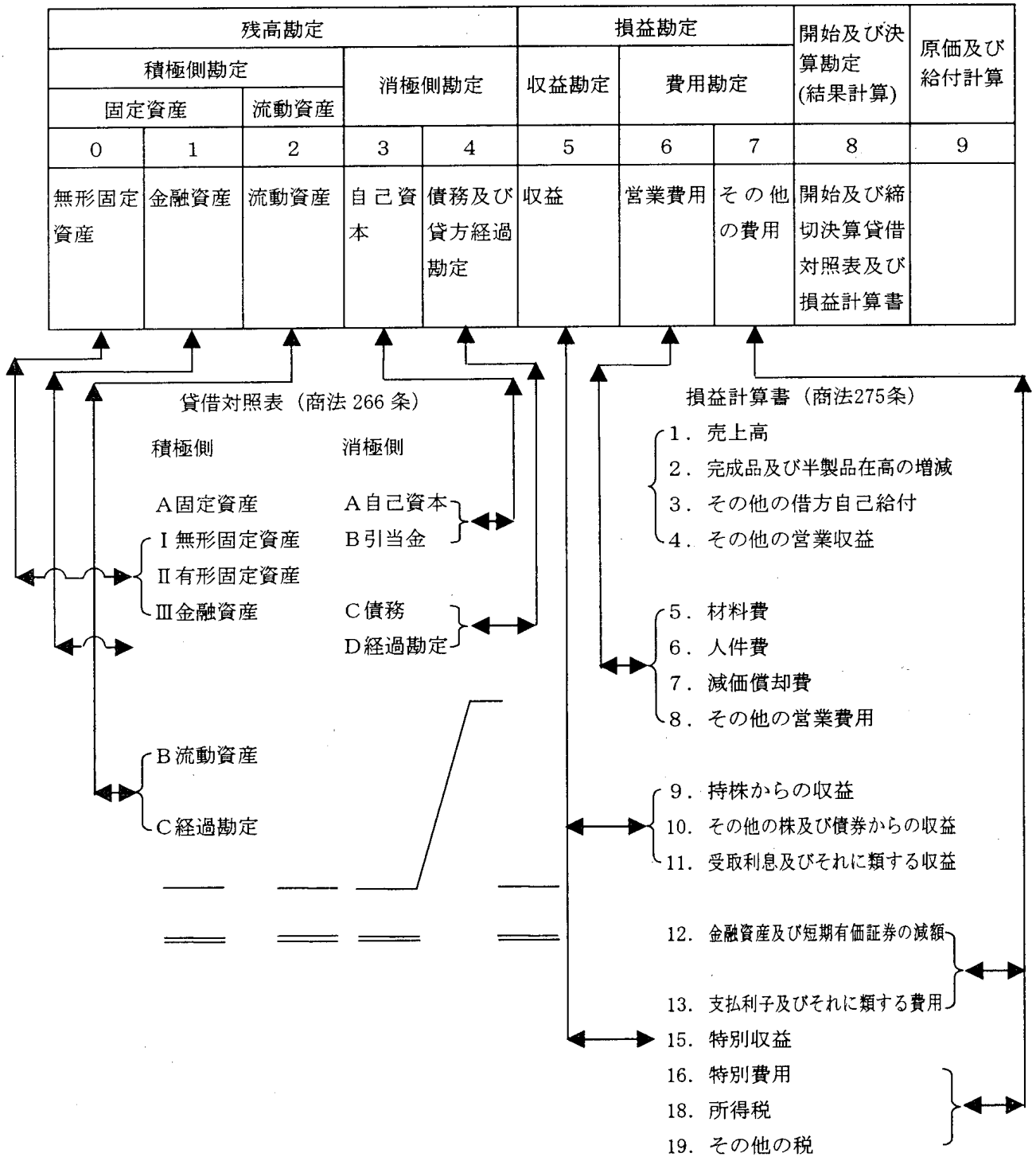
表1 IKR の勘定クラス

クラス 0, 1, 2	クラス 3, 4	クラス 5	クラス 6, 7	クラス 8	クラス 9
積極側	消極側	収益勘定	費用勘定		
残高計算		損益計算		開始及び締切勘定	任意

(出所) Risse, S.32, Bornhofen (1), S.70.

上記の勘定クラスのもとに、表2の勘定分類が形成される。

図表1 コンテン・ラーメンと法規定の関係



(出所) Scholz, S.39., この図表は、Scholz によって、"Holland, Reimers, Das Rechnungswesen der Betriebe, Bad Homburg vor der Höhe 1990" から抜粋されたものである。

表2 IKR の勘定クラスの勘定項目

勘 定 ク ラ ス									
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
無形固定 資産、有形 資産	金融資産	流動資産、 借方経過勘 定	自己資本、 引当金	債務、貸方 経過勘定	収益	営業費用	その他 の費用	結果計算	費用及び 給付計算

(出所) Wöltje, S.57-58.

その他に、建設業、ホテル、医療業、歯科業等においてもコンテン・ラーメンが採用され、コンテン・ラーメンは、通常10種類からなり、勘定段階、勘定グループ、勘定種類の形態で構成される [Scholz, S.38]。

また図表1のように、10グループに分類される勘定クラスは、商法の規定で定められている貸借対照表と損益計算書の項目と一致する。

財務簿記の勘定クラスの構築は、商法の年度決算書の分類規定に適合し、勘定の配列及び表示は、実質的に貸借対照表と損益計算書に一致している。貸借対照表と損益計算書の項目は、勘定クラスの0から7までの勘定の残高から示される。このIKRでは、勘定クラス0から8までが、計算グループIを示し、また勘定クラス9は費用及び収益計算である計算グループIIを示している [Scholz, S.40-41.]。

図表2-1 勘定クラスと決算書分類の関係

計算グループ I	
決算書分類原則に基づく財務簿記及び記録	
勘定クラス 0-8	
残高計算	損益計算
貸借対照表	損益計算書
総結果 (損益)	

図表2-2 勘定クラスと手続過程分類の関係

計算グループ II	
営業過程分類原則に基づく原価及び給付計算 (経過勘定を含む)	
勘定クラス 9	
経過勘定	原価及び給付計算
経過勘定の結果	経営結果
総結果 (損益)	

→
資料交換
←

(出所) Scholz, S.40-41.

まず計算グループ I では、0 から 4 までの勘定クラスが残高勘定を示す。5 から 7 までの勘定クラスは、損益勘定を示す。勘定クラス 8 は、結果計算のために締切った貸借対照表と損益計算書を示す。従って計算グループの構造は、一方では残高計算、他方では損益計算を行っていることが明らかになる。

また計算グループ II は、勘定クラス 9 で経営給付の産出及び市場の動向から生じる全ての価値変動を把握し、記録することを示している。

計算グループ I の財務簿記に対して、計算グループの経営簿記は、次のように、経過勘定と原価及び給付計算の二つの部分から構成される。

IKR における原価及び給付計算は、次のように [Scholz, S.41.]、

勘定クラス 90-92：経過勘定を含み、原価及び給付計算が接続される。財務簿記と原価及び給付計算を結びつける。

勘定クラス 93：主材料及び補助材料に分類される原価計算

勘定クラス 94：原価単位に算入される製造原価の認識のための原価単位計算

勘定クラス 95：製品

勘定クラス 96：内部売上ならびにその費用（内部収益）

勘定クラス 97：売上原価及びその他の営業費用

勘定クラス 98：売上高

勘定クラス 99：経常損益の記載とともに結果（損益）計算

計算グループ II は、営業過程分類原則に従って構築される。計算グループ II の総合結果の包括は、計算グループ I で測定された結果と一致する総結果をもたらす。そして勘定グループは、必要に応じて細分類される勘定種類から構成される。例えば、IKR の流動資産の材料を例に挙げると [woltige, S.57.]、IKR の細分類は、下表に示すとおりである。次に、IKR の他に、小売業、卸売業等、業種別のコンテン・ラーメンが存在することを明らかにし、業種の共通コンテン・ラーメンの意義を探究することにする。

IKR の勘定分類		
勘定クラス	2 : 流動資産及び借方経過勘定	
勘定グループ	20 : 材料、補助材料及び経営財	コンテン・ラーメン
勘定種類	200 : 原材料、完成品材料	
勘定	2001 : 購入原価、原材料	コンテン・プラン

II. 業種別及び共通－コンテンラーメン

1. 業種別コンテンラーメン

各業種別のコンテン・ラーメンの勘定クラスは、表3に示すとおりである。表4-1～4-4で示すように、業種別の10の勘定クラスは、営業過程分類基準あるいは決算書分類基準のどちらかの基準に基づき分類されている。本稿では、各業種の2桁のコンテン・ラーメンを表3、表4-1～4-4で示すことにする。

表3 ドイツにおける主業種のコンテン・ラーメン

段階	小売業		卸売業		GKR	SKR 03	SKR 04	IKR 1986 (会計法指令)
	固定資産・資本勘定	固定資産、資本勘定	固定資産、資本勘定	金融資産勘定				
	営業過程分類基準							
0	固定資産・資本勘定	固定資産、資本勘定	固定資産、長期資本	固定資産・資本勘定	固定資産	固定資産	固定資産	無形資産及び有形資産
1	金融資産勘定	金融資産勘定	金融資産、流動資産及び長期資本	金融資産勘定、私財勘定	金融資産勘定	金融資産勘定	流動資産勘定	金融資産
2	経過勘定	経過勘定	中間的費用及び収益	経過勘定	経過勘定	経過勘定	自己資本勘定	流動資産(棚卸資産・債券)及び借方経過勘定
3	商品仕入勘定	商品仕入及び在高勘定	材料及び在高	商品仕入及び在高勘定	商品仕入及び在高勘定	商品仕入及び在高勘定	他人資本勘定(引当金・債務)	自己資本・引当金
4	原価種類の勘定	原価種類の勘定	原価種類	原価種類	営業費用	営業費用	営業収益(売上高、在高増減)	債務・貸方経過勘定
5	任意	原価種類の勘定(任意)	原価種類の勘定(任意)	任意	任意	任意	営業費用(材料費)	収益
6	任意	売上原価手続きの勘定	原価設定(任意)	任意	任意	任意	営業費用(人件費)	営業費用(材料費、人件費、減価償却費等)
7	任意	任意	半製品及び製品の原価賦課の在高	製品在高	製品在高	製品在高	その他の収益及び費用(財務損益)	その他の費用(利子、納税等)
8	売上勘定	商品販売勘定	原価賦課収益	売上勘定	売上勘定	売上勘定	任意	結果計算
9	決算勘定	決算勘定	決算	繰延勘定、集合勘定	繰延勘定、集合勘定	繰延勘定、集合勘定	繰延勘定、集合勘定	原価及び給付計算

(出所) Jörg, Wölje, Buchführung und Jahresabschluss, 2001, S.59.

表4-1 小売業-コンテン・ラーメン (EKR)

0	段階		段階		段階		段階		段階	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
無形固定資産及び有形資産	積極側		消極側		収益勘定	費用勘定		結果計算	原価及び給付	
	固定資産		流動資産			損益計算				
01 任意	10 任意	20 商品/任高	30 自己資本及び引当金	40 任意	50 売上	60 仕入諸掛	70 事業税	80 開始・締切	90 原価及び給付計算	
02 認可権、営業保護権、特許権	11 任意	21 経営材(任高)	31 資本準備金	41 債券	51 その他の売上	61 材料及びそれに関する給付の費用	71 任意			
03 任意	12 任意	22 その他の材料	32 利益準備金	42 金融機関に対する債務	52 任意	62 賃金	72 任意			
04 任意	13 出資	23 棚卸資産の前払金	33 損益処分	43 注文の前受金	53 任意	63 給料	73 任意			
05 土地及び建物	14 任意	24 売上債権	34 年度損益	44 商品売上の債務	54 その他の営業収益	64 福利厚生費	74 任意			
06 任意	15 長期有価証券	25 任意	35 任意	45 手形債務	55 持株の収益	65 減価償却費	75 短期金融資産及び有価証券の減額			
07 任意	16 その他の金融資産	26 その他の資産	36 任意	46 任意	56 有価証券及び債券の収益	66 その他の人件費	76 利子、それらに類する費用			
08 その他の固定資産、経営及び営業設備	17 任意	27 短期有価証券	37 年金及びそれらに類する債務の引当金	47 任意	57 その他の利息及びそれに類する収益	67 権利及びサービス利用費	77 特別費用			
09 任意	18 任意	28 支払手段	38 任意	48 その他の債務	58 特別収益	68 コミュニケーション費(記録、情報、旅行、広告)	78 任意			
	19 任意	29 借方経過勘定	39 任意	49 貸方経過勘定	59 任意	69 損益調整費	79 任意			

注) 実務では通常原価及び給付計算は表で示される。この表は1990年6月ドイツ小売業主要団体(HDE)の教育のための案に従っている。(出所)Engelhardt, Werner H./Raffée, Hans/Wischermann, Barbara, Grundzüge der doppelten Buchhaltung, Wiesbaden 2002.

表4-2 卸売業—コンテン・ラーメン

勘定クラス		勘定クラス			勘定クラス		
0 固定資産及び資本勘定	1 金融資産	2 経過勘定	3 商品購入及びび在高	4 原価種類の勘定	5 原価	6 売上原価	9 締切勘定
00 出資及び営業開始及び拡張費	10 債権	20 特別費用及びその他の費用	30 商品グループ I	40 人件費	原価算入勘定には、営業上及び部門上必要な配分可能な機能に従った細分類が例として挙げられる。 - 仕入 - 保管 - 販売 - 管理 - 駐車 - 加工	7 任意勘定	91 開始貸借対照表
01 無形固定資産(例、のれん)	11 その他の資産	21 利子とそれに類する費用	31 商品グループ II	41 使用及び利益賃借料		8 商品販売勘定	92 商品締切勘定
02 土地及び建物	12 短期有価証券	22 所得税及び資産税	32 商品グループ III	42 税、寄付、保険		80 商品グループ I	93 損益勘定
03 設備、機械及び営業設備	13 金融機関預金	23 債権損失	33 商品グループ IV	43 燃料、経営財		81 商品グループ II	94 期末貸借対照表
04 金融資産	14 仮払税金	24 特別収益及びその他の収益	34 商品グループ V	44 宣伝、旅費		82 商品グループ III	
05 価値調整	15 支払手段	25 持株、有価証券、債券からの収益	35 商品グループ VI	45 利益配当		83 商品グループ IV	
06 自己資本	16 私的勘定	26 その他利子及びそれに類する収益		46 商品引き渡し費用		84 商品グループ V	
07 特別準備金及び引当金	17 債務	27 その他の営業収益		47 営業費用、維持費		85 商品グループ VI	
08 債務	18 売上税	28 原価計算決済		48 一般管理費		87 商品販売からの収益	
09 経過勘定	19 その他の債務	29 営業年度内の経過勘定	39 商品在高	49 減価償却費	その他の収益		

(出所) Engelhardt, Werner H./Raffée, Hans/Wischerhmann, Barbara, Grundzüge der doppelten Buchhaltung, Wiesbaden 2002.

表 4-3 工業の共通コンテン・ラーメン (GKR)

0	1	2	3	4	5 / 6	7	9
固定資産及び長期資本	金融及び流動資産、短期債務	中間的費用及び収益	材料-在高	原価	原価算入	原価賦課 半製品及び製品在高	決算
固定資産 00 土地及び建物	金融及び流動資産 10 現金	20 営業外費用及び収益	30/37 材料、補助材料及び経営財等	40/42 材料費等 40/41 材料消費等	営業決済の原価算入 記帳に関する任意	70/77 経営決済における原価-在高集合に関して任意	90/96 特別処理に関して任意
01 機械及び営業設備	11 現金同等物	21 土地及び建物における費用及び収益		42 燃料、エネルギー等	クラス4の引き継ぎ 47 貸借、交通、事務及び宣伝費用等	78 半製品在高	
02 副産物及び補助材料の機械及び設備	12 当座預金				48 計算上の費用 49 経営内部の原価決済、特別個別費用及び集合勘定	79 製品在高	
03 車両運搬具及び工具器具、備品	13 短期有価証券	23 貸借対照表上の減価償却費		43/44 人件費等 43 賃金及び給料		8	
04 有形資産-集合勘定	14/15 債権	24 利子費用及び収益		44 社会費及びその他の人件費		原価 収益	
05 その他の固定資産		25/26 営業上の特別費用及び収益		45 維持費さまざまな給付費等		80/82 原価及び収益に関して任意	
長期資本 06 長期他人資本	短期債務 16/17 債務	26 営業上の期間外費用及び収益		46 税金、諸料金、寄付金、保険等		83/84 完成品及びその他の収益に関する売上	
07 自己資本		27/28 損益計算の相手勘定		クラス5 / 6に継続		85 商品に関する収益	
貸借対照表及び損益計算の調整	18 手形債務、借入金 通過及び移行、私的勘定		38 在高、完成品、加工品			86 副産物に関する収益	97 決算-集合及び経営決済に関して任意
08 価値調整、引当金等	19 通過及び移行、私的勘定	29 総営業費用及び収益	39 商品及び完成品			87 自己収益	
09 経過勘定						88 売上高調整	98 損益計算勘定
						89 半製品及び製品等における在高増減	99 貸借対照表勘定

(出所) Engelhardt, Werner H./Raffée, Hans/Wischerhmann, Barbara. Grundzüge der doppelten Buchhaltung, Wiesbaden 2002.

表4-4 工業-コンテン・ラーメン(IKR)

0		1		2		3		4		5		6		7		8		9																								
積極側		積極側		積極側		消極側		消極側		収益		費用		費用		結果計算		原価及び給付計算																								
固定資産		流動資産		流動資産及び借方経過勘定		自己資本及び引当金		債務及び貸方経過勘定		5 収益		6 営業費用		7 その他の費用		8 結果計算		9 原価及び給付計算																								
0 無形固定資産及び有形資産	1 金融資産	2 流動資産及び借方経過勘定	3 自己資本及び引当金	4 債務及び貸方経過勘定	5 収益	6 営業費用	7 70 事業税	8 80 開始/締切	9 原価及び給付計算	50 売上高	60 材料費	70 事業税	80 開始/締切	90 企業に関連した経過勘定(営業費用及び収益)	61 関連した給付に関する費用	71/73 任意	81 製造原価	91 原価計算調整勘定	62 貸金	82 販売原価	92 費用及び収益	63 給料	83 一般管理費	93 原価算入	64 社会的税及び老齢年金についての費用	84 その他の営業費用	94 原価賦課	65 減価償却費	85 勘定クラス5	95 完成製品	66 その他の人件費	86 勘定クラス6	96 内部売上原価	67 権利サービス費用	87 勘定クラス7	97 売上原価	68 伝達(記録、情報、旅行、宣伝)に関する費用	88 短期損益計算(KER)	98 売上収益	69 番付金、その他の費用ならびに価値調整及び期間外費用	89 年内経過勘定	99 結果記載
00 未払込出資金	10 任意	20 材料、原材料、経営財	30 資本勘定/開示資本	40 任意	51	31 資本準備金	41 債券	42 金融機関に対する債務	52 製品の高調整	61 関連した給付に関する費用	71/73 任意	81 製造原価	91 原価計算調整勘定	62 貸金	82 販売原価	92 費用及び収益	63 給料	83 一般管理費	93 原価算入	64 社会的税及び老齢年金についての費用	84 その他の営業費用	94 原価賦課	65 減価償却費	85 勘定クラス5	95 完成製品	66 その他の人件費	86 勘定クラス6	96 内部売上原価	67 権利サービス費用	87 勘定クラス7	97 売上原価	68 伝達(記録、情報、旅行、宣伝)に関する費用	88 短期損益計算(KER)	98 売上収益	69 番付金、その他の費用ならびに価値調整及び期間外費用	89 年内経過勘定	99 結果記載					
01 営業開始及び拡張費	11 関連企業の持株	21 未完成、未収益	31 資本準備金	41 債券	51	31 資本準備金	41 債券	42 金融機関に対する債務	52 製品の高調整	61 関連した給付に関する費用	71/73 任意	81 製造原価	91 原価計算調整勘定	62 貸金	82 販売原価	92 費用及び収益	63 給料	83 一般管理費	93 原価算入	64 社会的税及び老齢年金についての費用	84 その他の営業費用	94 原価賦課	65 減価償却費	85 勘定クラス5	95 完成製品	66 その他の人件費	86 勘定クラス6	96 内部売上原価	67 権利サービス費用	87 勘定クラス7	97 売上原価	68 伝達(記録、情報、旅行、宣伝)に関する費用	88 短期損益計算(KER)	98 売上収益	69 番付金、その他の費用ならびに価値調整及び期間外費用	89 年内経過勘定	99 結果記載					
無形資産	12 関連企業の債券	22 完成製品及び商品	32 利益準備金	42 金融機関に対する債務	53 その他の借方の自己収益	32 利益準備金	42 金融機関に対する債務	43 注文における前受金	54 その他の経営収益	62 貸金	71/73 任意	81 製造原価	91 原価計算調整勘定	63 給料	82 販売原価	92 費用及び収益	63 給料	83 一般管理費	93 原価算入	64 社会的税及び老齢年金についての費用	84 その他の営業費用	94 原価賦課	65 減価償却費	85 勘定クラス5	95 完成製品	66 その他の人件費	86 勘定クラス6	96 内部売上原価	67 権利サービス費用	87 勘定クラス7	97 売上原価	68 伝達(記録、情報、旅行、宣伝)に関する費用	88 短期損益計算(KER)	98 売上収益	69 番付金、その他の費用ならびに価値調整及び期間外費用	89 年内経過勘定	99 結果記載					
02 認可、営業保護権、それに類する権利及び価値、特許権、権利及び価値認可	13 持株	23 棚卸資産における前払金	33 結果計算	43 注文における前受金	55 持株からの収益	33 結果計算	43 注文における前受金	44 商品引き渡しの債務	56 他の有価証券及び金融資産の財務資産の債権	63 給料	71/73 任意	81 製造原価	91 原価計算調整勘定	63 給料	82 販売原価	92 費用及び収益	63 給料	83 一般管理費	93 原価算入	64 社会的税及び老齢年金についての費用	84 その他の営業費用	94 原価賦課	65 減価償却費	85 勘定クラス5	95 完成製品	66 その他の人件費	86 勘定クラス6	96 内部売上原価	67 権利サービス費用	87 勘定クラス7	97 売上原価	68 伝達(記録、情報、旅行、宣伝)に関する費用	88 短期損益計算(KER)	98 売上収益	69 番付金、その他の費用ならびに価値調整及び期間外費用	89 年内経過勘定	99 結果記載					
03 営業権	14 出資している企業の債券	24 商品引き渡しの債務	34 年度剰余金/年度損失額	44 商品引き渡しの債務	57 その他の利子及びそれらに類したもの	34 年度剰余金/年度損失額	44 商品引き渡しの債務	45 手形債務	58 特別収益	63 給料	71/73 任意	81 製造原価	91 原価計算調整勘定	63 給料	82 販売原価	92 費用及び収益	63 給料	83 一般管理費	93 原価算入	64 社会的税及び老齢年金についての費用	84 その他の営業費用	94 原価賦課	65 減価償却費	85 勘定クラス5	95 完成製品	66 その他の人件費	86 勘定クラス6	96 内部売上原価	67 権利サービス費用	87 勘定クラス7	97 売上原価	68 伝達(記録、情報、旅行、宣伝)に関する費用	88 短期損益計算(KER)	98 売上収益	69 番付金、その他の費用ならびに価値調整及び期間外費用	89 年内経過勘定	99 結果記載					
04 無形資産における前払金	15 長期有価証券	25 関連企業及び持株関係にある会社に対する債権	35 特別準備金	45 手形債務	59 割引販売からの収益	35 特別準備金	45 手形債務	46 関連企業に対する債務	60 材料費	63 給料	71/73 任意	81 製造原価	91 原価計算調整勘定	63 給料	82 販売原価	92 費用及び収益	63 給料	83 一般管理費	93 原価算入	64 社会的税及び老齢年金についての費用	84 その他の営業費用	94 原価賦課	65 減価償却費	85 勘定クラス5	95 完成製品	66 その他の人件費	86 勘定クラス6	96 内部売上原価	67 権利サービス費用	87 勘定クラス7	97 売上原価	68 伝達(記録、情報、旅行、宣伝)に関する費用	88 短期損益計算(KER)	98 売上収益	69 番付金、その他の費用ならびに価値調整及び期間外費用	89 年内経過勘定	99 結果記載					
05 土地、土地に類する権利及び借地の建物	16 その他の債券	26 その他の資産	36 価値調整	46 関連企業に対する債務	60 材料費	36 価値調整	46 関連企業に対する債務	47 持株関係にある企業に対する債務	61 関連した給付に関する費用	63 給料	71/73 任意	81 製造原価	91 原価計算調整勘定	63 給料	82 販売原価	92 費用及び収益	63 給料	83 一般管理費	93 原価算入	64 社会的税及び老齢年金についての費用	84 その他の営業費用	94 原価賦課	65 減価償却費	85 勘定クラス5	95 完成製品	66 その他の人件費	86 勘定クラス6	96 内部売上原価	67 権利サービス費用	87 勘定クラス7	97 売上原価	68 伝達(記録、情報、旅行、宣伝)に関する費用	88 短期損益計算(KER)	98 売上収益	69 番付金、その他の費用ならびに価値調整及び期間外費用	89 年内経過勘定	99 結果記載					
06 任意	17 有価証券	27 有価証券	37 年金及び引当金の引当金	47 持株関係にある企業に対する債務	60 材料費	37 年金及び引当金の引当金	47 持株関係にある企業に対する債務	48 その他の債務	61 関連した給付に関する費用	63 給料	71/73 任意	81 製造原価	91 原価計算調整勘定	63 給料	82 販売原価	92 費用及び収益	63 給料	83 一般管理費	93 原価算入	64 社会的税及び老齢年金についての費用	84 その他の営業費用	94 原価賦課	65 減価償却費	85 勘定クラス5	95 完成製品	66 その他の人件費	86 勘定クラス6	96 内部売上原価	67 権利サービス費用	87 勘定クラス7	97 売上原価	68 伝達(記録、情報、旅行、宣伝)に関する費用	88 短期損益計算(KER)	98 売上収益	69 番付金、その他の費用ならびに価値調整及び期間外費用	89 年内経過勘定	99 結果記載					
07 技術設備及び機械	18 有価証券	28 支払手段	38 納税引当金	48 その他の債務	60 材料費	38 納税引当金	48 その他の債務	49 貸方経過勘定引当金	61 関連した給付に関する費用	63 給料	71/73 任意	81 製造原価	91 原価計算調整勘定	63 給料	82 販売原価	92 費用及び収益	63 給料	83 一般管理費	93 原価算入	64 社会的税及び老齢年金についての費用	84 その他の営業費用	94 原価賦課	65 減価償却費	85 勘定クラス5	95 完成製品	66 その他の人件費	86 勘定クラス6	96 内部売上原価	67 権利サービス費用	87 勘定クラス7	97 売上原価	68 伝達(記録、情報、旅行、宣伝)に関する費用	88 短期損益計算(KER)	98 売上収益	69 番付金、その他の費用ならびに価値調整及び期間外費用	89 年内経過勘定	99 結果記載					
08 他の固定資産、経営設備	19 有価証券	29 借方経過勘定	39 その他の引当金	49 貸方経過勘定引当金	60 材料費	39 その他の引当金	49 貸方経過勘定引当金		61 関連した給付に関する費用	63 給料	71/73 任意	81 製造原価	91 原価計算調整勘定	63 給料	82 販売原価	92 費用及び収益	63 給料	83 一般管理費	93 原価算入	64 社会的税及び老齢年金についての費用	84 その他の営業費用	94 原価賦課	65 減価償却費	85 勘定クラス5	95 完成製品	66 その他の人件費	86 勘定クラス6	96 内部売上原価	67 権利サービス費用	87 勘定クラス7	97 売上原価	68 伝達(記録、情報、旅行、宣伝)に関する費用	88 短期損益計算(KER)	98 売上収益	69 番付金、その他の費用ならびに価値調整及び期間外費用	89 年内経過勘定	99 結果記載					
09 建物の固定資産における前払金	20 材料、原材料、経営財	30 資本勘定/開示資本	40 任意	50 売上高	60 材料費	40 任意	50 売上高		61 関連した給付に関する費用	63 給料	71/73 任意	81 製造原価	91 原価計算調整勘定	63 給料	82 販売原価	92 費用及び収益	63 給料	83 一般管理費	93 原価算入	64 社会的税及び老齢年金についての費用	84 その他の営業費用	94 原価賦課	65 減価償却費	85 勘定クラス5	95 完成製品	66 その他の人件費	86 勘定クラス6	96 内部売上原価	67 権利サービス費用	87 勘定クラス7	97 売上原価	68 伝達(記録、情報、旅行、宣伝)に関する費用	88 短期損益計算(KER)	98 売上収益	69 番付金、その他の費用ならびに価値調整及び期間外費用	89 年内経過勘定	99 結果記載					

(出所) Engelhardt, Werner H./Raffée, Hans/Wischermann, Barbara, Grundzüge der doppelten Buchhaltung, Wiesbaden 2002.

次に、工業－共通のコンテン・ラーメンについて検討することにする。

2. 工業－共通のコンテン・ラーメン (Gemeinschaftskontenrahmen der Industrie = GKR)

1953年 GKR は、BDI によって公表されたものであり、工業経営に対する勘定配列のシステムである。卸売業、貿易、小売業、商業ならびに銀行、保険業に関する自己のコンテン・ラーメンが存在し、これら全ての企業に、コンテン・ラーメンの適用が勧告されている。GKR は、共通のコンテン・ラーメンとして全てのコンテンラーメンと同様に、10種類のシステムに従って構築されている [Schmolke/Deitermann, S.69.]。

表5 GKR の勘定クラス

勘 定 ク ラ ス								
0	1	2	3	4	5 6	7	8	9
固定資産 及び資本 勘定	金融資産	中間損益	材料在高	原価勘定	原価設定 勘定に関 して任意	完成品及 び半製品 在高	営業収益: 製品、給付 及び商品 等に関する 売上	決算原価

(出所) Schmolke/Deitermann, S.69.

近年のコンテン・ラーメンの展開には、DATEV-コンテン・ラーメン SKR 03 或いは SKR 04 にみられるように、法制度に適合したコンテン・ラーメンが構築されている。コンピュータ産業におけるコンテン・ラーメンは、1986年会計法の法制度に勘定分類が適合している (図表1参照)。勘定クラスの配列順は、原則的に工業経営における経営過程に適合している [Bornhofen(1), S.69.]。

表6 DATEVの勘定クラス

勘定クラス	0：固定資産及び資本勘定
	1：金融資産
	2：支払手段で、原材料等を調達する。
	3：原材料在高
	4：諸原価（営業費用）
	5/6：原価
	7：製品及び半製品在高
	8：営業収益（売上高等）
	9：決算書

（出所）Bornhofen(1), S.70.

他方、前述したように、1971年以来IKRが存在し、それには決算書分類原則が基本となっている。コンテン・ラーメンの構築、勘定の順序及び勘定の表示は、貸借対照表（商法266条）及び損益計算書（商法275条）に適合している。

そしてEDV-コンテン・ラーメンは、これまでのコンテン・ラーメンとは異なり、EDV簿記にも適用されている。各物的勘定（主要簿勘定）は、通常4つの勘定番号で理解されている。人的勘定（顧客及び得意先勘定）は、常に5つの勘定番号をもっている [Schmolke/Deitermann, S.69.]。

3. DATEV（コンピュータ）・コンテン・ラーメン

DATEV コンテン・ラーメンは、特別のコンテン・ラーメン（Spezialkontenrahmen = SKR）を展開した。DATEV コンテン・ラーメンは、1998年に始まったSKR01からSKR04にわたり改訂展開された。SKR03, SKR04は、2002年以降適用されることになった。SKR03、SKR04のコンテン・ラーメンは、まず10システムに構築され、その後勘定クラス、勘定グループ、各勘定に分類される。SKR03は、営業過程分類原則、SKR04は、決算書分類原則に従っている [Bornhofen(1), S.69-70.]。

(1) SKR03

SKR03 勘定クラスには（0. 固定資産及び資本勘定、1. 財務及び消極財勘定、2. 経過勘定、3. 商品仕入及び在高勘定、4. 経常費用、5及び6. 任意、7. 製品在高、8. 売上高勘定、9. 繰越勘定、集合勘定に分類される。この勘定クラスの配列順は、経営の進行に従って決定され、営業過程分類基準といわれる。勘定クラスは、経営の成果の産出から成果処分利用に至るまでの過程に反映する。

固定資産及び資本勘定(1)は、経営活動の開始前提を示し、財務手段(1)で商品(3)を購入する。商品の営業取引、つまり購入、保管及び販売によって営業費用が発生する。商品販売からの収益(8)は、営業活動の締め括りをなす。

1988年に考案された卸売及び小売業のためのコンテン・ラーメンには、営業過程分類原則が適合する。営業過程分類原則は、小中規模経営の実務において支配的な原則である [Bornhofen(1),S.69.]。SKR03 は、多くのコンピュータ業者によって用いられている。

(2) SKR04

SKR04 勘定クラスには、0. 固定資産、1. 流動資産、2. 消極財、3. 消極財、4. 経常収益、5. 経常費用、6. 経常費用、7. その他の収益及び費用、8. 任意、9. 繰越及び集合勘定に分類される。この勘定クラスは、法律で規定された年度決算書（貸借対照表、損益計算書）に従って決定される。これは、決算書分類の原則に適合している。同様に、1986年に考案されたIKRは、決算書分類原則に適合する。しかしIKRには、SKR03との違いはみられない [Bornhofen(1), S.70, Rutschmann/Rutschmann, S.39-40.]。

SKR04と貸借対照表の関係は、次の図表3で示すような内容となる。

図表3 小規模資本会社のSKR 04 に従った貸借対照表の締め切り

0	1	2	3
固定資産	流動資産	消極財	消極財
A. 固定資産 I 無形固定資産 II 有形資産 III 金融資産		A. 自己資本 I 資本金 II 資本準備金 III 利益準備金 IV 利益・損失繰越 V 年度利益・損失金 B. 特別準備金	
B. 流動資産 I 棚卸資産 II 債権及びその他の資産 III 有価証券 IV 現金残高 連邦銀行預金 金融機関の預金 小切手 C. 経過勘定		C. 引当金 D. 債務 E. 経過勘定	

(出所) Bornhofen(1), S. 71.

なお、SKR03とSKR04との勘定クラスの相違は、表7に示すとおりである。

表7 SKR03 と SKR04 の勘定クラス

勘定クラス	SKR 03	SKR 04
0	固定資産・資本勘定	有形及び固定資産
1	金銭債権、私的勘定（商品売買における債務、その他の債務）	流動資産勘定
2	経過勘定	自己資本勘定
3	商品仕入及び在高勘定	他人資本（引当金・債務）
4	営業費用	営業収益（売上高、在高の変動、その他の営業収益）
5	任意	営業費用（材料費）
6	任意	営業費用（人件費、その他の営業費用）
7	製品及び半製品在高	その他の収益及び費用（財務結果、損益、税、利益処分等）
8	売上原価	任意
9	経過一集計勘定	経過一集計勘定
10000—69999	債務	債務
70000—99999	債権	債権

（出所）Bornhafen(1), S.72.

SKR03 と SKR04 との勘定クラスを取引の記帳原理にもとづき、例示で示すと、次のようになる [Bornhofen,(1) S.73]。

例) 自動車10,000を購入し、代金はまだ支払われていない（貨幣単位は省略する）。この取引を表7のSKR03 と SKR04 のコンテン・ラーメンに基づき処理をすると、

自動車 SKR 03 勘定番号 0320

SKR 04 勘定番号 0520

債務 SKR 03 勘定番号 1600

SKR 04 勘定番号 3300

以上のような勘定クラス、勘定グループ、勘定種類によって、下記のように帳簿及び勘定において数字表示が可能となる。

SKR03

帳簿記帳

借方勘定 (Sollkonto)	金額 (貨幣単位)	貸方勘定 (Habenkonto)
0320	10,000	1600

勘定記帳

借	0320 (自動車)	貸	借	1600 (債務)	貸
	10,000				10,000

SKR04

帳簿記帳

借方勘定	金額	貸方勘定
0520	10,000	3300

勘定記帳

借	0520 (自動車)	貸	借	3300 (債務)	貸
	10,000				10,000

以上、みてきたようにコンテン・ラーメンは、各業種別に企業独自のコンテン・プランとして展開される。DATEV にみられるように、経済における新しい業種が生まれると、その業種別の勘定クラス、つまりコンテン・ラーメンが作られることになる。実務での同業種の企業におけるコンテン・ラーメンは、企業の経営比較、期間比較のために、勘定クラスの統一化に向っている。

結びに代えて

コンテン・ラーメンは、法制度ではなく、また企業の会計処理に義務づけられているというわけでもない。しかし近年、EU 会計指令、IAS が欧州の上場企業に義務づけられることになったことから、国内の会計制度が新たに整備されている。それにともない、会計実務での会計処理には、勘定のシステム化、つま

りコンテン・ラーメンの統一化の動きがみられるようになった。

簿記記帳において、コンテン・ラーメンが、伝統的な勘定学説の流れに基礎づけられ、また各業種別の企業の決算書の勘定配列が統一化されようとしている現状に焦点を絞って考察してきた。

本稿では、業種別の勘定クラスを探求し、近年のコンテン・ラーメンが、法制度との関連に基礎づけられるという背景を分析した。今後、EU 統合を巡り、会計指令（或いは IAS/IFRS）と国内法との調和化のもとで、勘定と会計制度との関係がどのように結びついていくかを分析することが、今後の課題である。

コンテン・ラーメンの勘定整理には、まだ未解決の問題が残されている。その問題の一つは、財務及び経営簿記の領域において計算構造のコンテン・ラーメンが、年度決算書を規制している法制度とどのように調整されるかである。コンテン・ラーメンには数多くの勘定分類がみられる。コンテン・ラーメンの勘定には、商法266条及び275条の規定に従った年度決算書に記載される勘定項目に整理されるまでの過程において、会計政策の余地が残されている [Meyer, S.57]。

引用文献

- Brixner, Helge C./Harms, Jens/Noe, Heinz W., *Verwaltungs-Kontenrahmen*, München 2003.
- Bornhofen, Manfred (1), *Buchführung 1 : DATEV-Kontenrahmen 2002*, Wiesbaden 2002.
- (2), *Buchführung 2 : DATEV-Kontenrahmen 2001*, Wiesbaden 2002.
- Deitermann, Manfred/Schmolke, Siegfried(1), *Industrielles Rechnungswesen GKR*, Darmstadt 2001.
- (2), *Industrielles Rechnungswesen IKR*, Darmstadt 2002.
- Engelhardt, Werner H./Raffée, Hans/Wischermann, Barbara, *Grundzüge der doppelten Buchhaltung*, Wiesbaden 2002.
- Flieger, Hermann, *Buchführung und Kontenrahmen*, Düsseldorf 1991.
- Goldstein, Elmar, *Schnelleinstieg in die DATEV-Buchführung*, Freiburg 2003.
- Grüberger, Herbert, *Fallbeispiele zur Bilanzierung*, Wien 2001.
- Meyer, Claus, *Bilanzierung nach Handels-und Steuerrecht*, Herne/Berlin 2001.
- Risse, Joachim, *Buchführung und Bilanz für Einsteiger*, Heidelberg 2001.
- Rutschmann, Rosmarie/Rutschmann, Wilfried, *Kontierung nach den DATEV-Kontenrahmen SKR*

03 und SKR 04, Ludwigshafen 2001.

Scholz, Hans-Gunther, *Betriebliches Rechnungswesen*, Köln 1998.

Wehrheim, Michael, *Grundlagen der Rechnungslegung*, Frankfurt am Main 1997.

Wöltje, Jörg, *Buchführung und Jahresabschluss*, Stuttgart 2001.