

社会主義諸国における国際会計の展開

宮 井 久 男

- I はじめに
- II 「国際会計」概念と社会主義諸国における国際会計問題
- III 社会主義諸国における国際会計の展開
 - 1. 1966年モスクワ会議
 - 2. 1971年「企業の経済・統計情報システム」科学セミナー
 - 3. 1972年「経済情報システムにおける会計」国際シンポジウム
 - 4. 1974年「工業企業、コンビナートにおける管理、計画化、コントロールの用具としての費用計算と原価計算」国際会議とその後の動向
 - 5. 社会主義国際会計の展開と時期区分
- IV おわりに

I はじめに

国際会計という会計領域について、資本主義諸国において活発に論議されてきたのは1960年代以降のことである。それは、企業の多国籍化の進展、国際資本移動の活発化、ECの結成にみられる「経済の地域主義」傾向など、資本主義諸国の経済基盤の共通化を基礎にしている。これに符号するかのよう、社

会主義諸国においても 1960 年代後半から 70 年代にかけて、国際会計とも呼ぶべき論議が活発に展開されてきた。この社会主義諸国における国際会計問題の論議は、資本主義諸国における論議の基礎となっている多国籍企業の活発化などを契機としてではなく、社会主義国際分業という問題を基礎に展開されてきた。そこで本稿では、社会主義諸国において展開されてきた国際会計について、歴史的に分析し、それが、どのような特徴をもって展開されてきたのかを論述していきたい。

ところで、このように 1960 年代以降、資本主義諸国、社会主義諸国の両体制下において国際会計問題が論議されてきたわけであるが、この「国際会計」という概念自体については、必ずしも明確にされているとはいいがたい。そこでまず、本論にはいる前に、この「国際会計」という概念について考察し、われわれなりのこの問題についての視座を明確にしておきたい。そして、それに立脚して、果して社会主義諸国での論議を「国際会計」として位置づけることができるのかどうか、位置づけられるならばそこにはどのような問題が存在し、どのように展開されてきたのか、これからどのような方向に進んでいくのかについて論じていきたい。

II 「国際会計」概念と社会主義諸国における 国際会計問題

「国際会計 (International Accounting)」という会計領域あるいは会計理論領域を規定する際、論ずる視角によって相違が生じている。本稿のテーマ「社会主義諸国における国際会計の展開」を論ずるに先立ち、まず、この「国際会計」という用語を使用している企業会計領域を概観し、それに照してみても、本稿ではいかなる視角からこの「国際会計」をとらえ、論述しているのかをあらかじめ明確にしておきたい。そのことによって、一般には、主に、資本主義諸国における国際会計問題が論じられている中で、本稿の位置づけを明らかにすることになるであろうし、また、必ずしも明確にはされていない「国際会計」

という概念を使用していくことへの最低限の義務を果すことにもなると考えるからである。

ここでは、染谷恭次郎教授の規定される「国際会計」について考察していこう。染谷教授は、「国際会計 (International Accounting) は、国際的に営まれる個人又は組織体の経済活動について、会計情報を測定し伝達するさいの諸問題を取扱う会計領域である。それは、個人又は組織体の経済活動が国境を越えて伸びていくに伴って、新しく展開した会計領域である⁽¹⁾」と規定され、このような国際会計の必要性に関連して、国際会計が急速に人々の関心をひくようになった要因を、アメリカ会計学会の国際会計委員会勧告書⁽²⁾に依拠して四点を挙げておられる。つまり、「(1)国際間の取引及び投資が増大し、これに応じて、国際的な財務報告、監査、会計及び監査基準の必要が増してきたこと。(2)国際会社—2以上の国にわたって所有され支配される会社—が出現してきたこと。(3)経済の地域主義 (economic regionalization) がおし進められ、これにともなって会計が国境を越えて発展することが必要になってきたこと。(4)多数国間にわたる規模で会計思考を発展させ、理論的問題に対していっそうすぐれた洞察を可能にするとともに、研究努力の不必要な重複をさけること⁽³⁾」である。そして、規定された国際会計領域に関する研究上の領域の設定を、ミュラー (G. G. Mueller) 教授の意見⁽⁴⁾を参考にしながら主要な研究課題、領域を取り上げておられる。第一に、貨幣単位換算の問題であり、「国境の内と外とで企業の経済活動を測定するために使用される貨幣単位が異なることから生ずる⁽⁵⁾」問題である。第二に、会計の国際比較の問題であり、「各国でどのような会計上の諸概念や諸手続が採用されているかを研究してその差異を明らかにするとともに、それらの基礎となっている会計思考の特徴を明らかにする⁽⁶⁾」問題である。第三に、国際的な会計及び監査基準の確立の問題であり、「会計方法や監査手続に見られる国際間の差異が、財務報告の国際化にとって困難な問題を提起するとともに、国際的な財務的情報の交流の大きな障害となって⁽⁷⁾」おり、「各国の会計原則や監査基準の内容を整理してその差異を少なくし、これらをより統一的なものへと再編成⁽⁸⁾」しようとする問題である。第四に、国際的会社、つまり「2か国以上にわたって経済活動を営み、また資本も2か国以上か

ら求めている⁽⁹⁾」会社の会計問題であり、そこには、「(1)貨幣単位選択の問題—国際的会社は基本的な貨幣単位としてなにを選択すればよいか。(2)会計・監査基準選択の問題—国際的会社は基本的な会計及び監査の基準としてなにを選択すればよいか。⁽¹⁰⁾」という問題が生ずるとされている。そして、この他に特殊問題の分析として「物価水準変動にともなう会計問題」や「会計と経済発展の関係の分析」などが挙げられている。

以上のように、染谷教授は、まず「国際会計」とはなにかという概念規定をし、その規定にあたって、基礎となる必要性に関しては、1960年代の状況を踏まえながら、アメリカ会計学会の国際会計委員会の報告書に依拠して論じられ、そのような国際会計の行なわれる研究領域を列挙するという形式でまとめられている。そこで、このような国際会計の規定の仕方について若干検討を加え、われわれなりの国際会計に関する見解を提示していくことにしたい。

染谷教授の国際会計の規定は、広範な会計領域を包括するものとして提示されている。つまり、国際会計とは「国際的に営まれる個人又は組織体の経済活動について、会計情報を測定し伝達するさいの諸問題を取扱う会計領域」であるとされているのであるが、ここでの諸問題の中身はかなりの広さと深さを持つものとして規定されている。たとえば、国際会計は、国際的な経済活動に関連して、実際に行なわれている会計実務においていかなる問題が発生しているのかを認識し、その根源を分析し、一定の方策を講じていこうとする会計学の一領域を占めているものとして論じられているのである。したがって、ここでの国際会計という概念は、まず、実際に行なわれている国際会計実務、国際的な会計制度、そして国際的な会計方法の提案という会計構造全体を包括する内容として規定されているのである。また、この国際会計という概念は、1960年代以降の世界経済の緊密化、一体化を契機に、具体的には多国籍企業の活動の活発化に関連して検討され、規定されていると考察されるが、その概念には、それ以前の歴史的な国際会計の現象をすべて包括するものとして規定されているのである。たとえば、染谷教授は、「こうして1970年代に花開いた国際会計も、そのルーツ(根源)は古い。1977年10月にミュンヘンで第11回総会が開かれた国際会計士会議(International Congress of Accountants)も、その

第1回総会は1904年に開催されている⁽¹¹⁾と述べられ、どの時点でこの国際会計のルーツが存在するかは明示されていないが、少なくとも1904年には国際会計の一つのあらわれである国際会計士会議が開催されていることを示されているのである。したがって、ここでの国際会計の規定は、必ずしも1960年代以降の展開過程を概念上重視したものとして規定されたものではなく、国際会計そのものはそれ以前から存在し、継続してきたものとして規定されているのである。それ以上に、次に述べる各国での会計事情の研究を国際会計に包括することとも関連するのであるが、簿記、会計の14世紀以降の発展過程をとらえて、近代会計の発展、会計の発展そのものが国際的性格を有していたというズィーマン(V. K. Zimmerman)教授の論述⁽¹²⁾を引用され、「会計はもともと国際的なものである⁽¹³⁾」とされているのである。これは、国際会計の規定というよりも、会計の歴史における国際性の特徴を述べておられるように思われ、国際会計の規定ではなく、会計の国際的性格面を規定されているように思われるのである。このことは、国際会計を規定する意義をあいまいなものにするといわざるを得ない。このことは、ここでいわれている国際会計の概念が、会計人の国際交流、国際会議といった領域をも包含し、また国際会計の必要性で論じられている国際的研究協力の領域をも含み、さらに参考文献として巻末に提示されているように、各国の会計事情研究そのものを国際会計の領域に包括し、その延長線上での各国の会計比較領域をも含めるといふふうにかなり広い領域として論述されている点にもあらわれている。このように染谷教授の規定されている「国際会計」という概念は、かなり広範な領域を含むものとなっている。

われわれは国際会計にさまざまな研究領域を包括させることに異論をさしはさむつもりはない。しかし、その場合に、国際会計概念を規定する際、「個人又は組織体の経済活動が国境をこえて伸びていくに伴って、新しく展開した会計領域である」と規定する際、そこには、経済の一体化を基礎にした会計制度の国際的発展、生産の社会化の国際的広がりに対応した会計制度の確立という視座が設定されている必要があるのではないかと考える。

各国の会計事情を研究する領域も、この視座から会計基準、監査基準の統一化のためにその基礎を提供する第一段階としての研究と位置づけられようし、

その意味では当然、国際会計の領域を構成するであろう。しかし、これは、国際的に統一される会計基準、監査基準を前提とした基礎研究であり、その基礎研究は統一基準の必要性、目的、役割を反映した研究視角からのものであり、従来からも展開されてきた各国会計研究とは質的に異なるものとみなければならない。もちろん従来から実施されてきた各国会計研究の成果は、これからの統一基準策定作業に生かされていくであろうし、各国の会計事情は、過去の各国の事情に対応した会計制度の確立の違いにあるのであり、その歴史的な研究成果の蓄積は必須のものである。しかし、そうであるからとはいえ、さまざまに実施されてきた各国研究をすべて国際会計領域に含めるのは、この概念を不明解にし、不必要に混乱させることになる。国際会計という概念を明確にし、なぜ国際会計という領域が特に1960年以降活発に論議され、そこにはいかなる問題が存在するのかを鮮明にしていくためには、やはり、この概念の根底に、経済の一体化を基礎にした会計制度の国際的発展、生産の社会化の国際的広がりに対応した会計制度の確立という座標軸を設定していく必要がある。そのことによって、この国際会計問題の生じてきた意義が明確にされ、過去にも存在していた部分的な国際会計問題が、会計制度として全面的に統一化の方向で論議される意義も明確にされるであろう。そして、それを推進している主体が誰であるのか、その目的が奈辺にあるのかも一層明確になっていくものと考えられる。

以上のような視角から国際会計を考察する場合、中心として設定されてくる問題は、国際的に確立された、あるいはされようとしている統一会計基準をとりまく問題であろう。具体的には、国際会計基準委員会による統一基準設定のための活動、EC域内の統一基準作り、国連による活動などが挙げられようし、それらの基準策定の要求を基礎づけている現状の個別的問題の発生状況の研究と従来も部分的には存在していた貨幣換算問題や合併会社の問題などが、中心課題に関連するものとして設定されよう。そして、これらの問題を考察していく上で、これらの問題を見据えた基礎研究として各国会計研究や会計制度比較論が展開されることになる。

ところで、このような考察のもとに、社会主義諸国における国際会計問題を

みた場合、類似の問題がそこに設定されてくる。たとえば、これから論述して
いこうとする社会主義諸国の統一会計基準の策定の問題がある。その契機は、
多国籍企業の活動にこそないが、資本主義諸国の経済の一体化とも関連しながら、
社会主義諸国間の経済建設上の協力関係の発展過程で生成してきた国際分業と
いう課題を契機に設定されてきた問題である。もちろん、会計制度の統一化の
動き以外の貨幣換算の問題や合弁会社での会計問題など国際会計の諸問題は以
前から存在し、現在も存在するが、ここでは、国際会計問題の中心的課題とし
ての会計制度の統一化について次項以降論じていくことにする。

Ⅲ 社会主義諸国における国際会計の展開

前項においては、国際会計概念の検討とわれわれなりのこの問題に対する視
座を設定した。そこで本項では、国際会計問題の中心課題ともいうべき会計制
度の国際的展開について、社会主義諸国間で1966年以降開催されてきた国際会
議のうち、歴史的にとりわけ重要な位置づけを与えられるものを取り上げ、内
容を吟味しながら社会主義諸国における国際会計問題の生成基盤とその問題点
について考察していくことにしたい。

1. 1966年モスクワ会議

国際的な経済比較の問題は、国際統計協会、国際連合統計委員会その他国際
的諸機関によって、資本主義諸国間並びにソ連邦とアメリカとの経済比較とい
うように、国民所得などの経済指標を中心に国際競争の視点からも活発に展開
されてきた。社会主義諸国間の経済比較問題については、セフ（CЭБ：経済
相互援助会議）の発展過程に符合して展開され、その活動は、とりわけセフの
常設統計委員会が中心となって進めてきた。そこでの国際経済比較を比較指標
的にいえば、主に個別的問題に関連しての展開過程であったといえる。歴史的
には、1958年12月にプラハで、1959年10月にワルシャワ、1961年7月にブ
タペスト、1964年5月にプラハ、1965年11月にブタペストでと、それぞれ経

済比較に関する国際会議が開催された。この時期の経済比較問題は、個々の国での社会主義建設が主にソ連邦の経験に依拠しながら遂行された時期のものであり、各国の経済建設の成果を他の社会主義諸国とまた、資本主義諸国とも比較しながら各国の経済的水準と発展のテンポを確認していこうという統計的意義をもつものであった。しかし、セフ加盟諸国間の経済協力の拡大や国民経済計画の調整という社会主義国際分業的進展は、その一層の検討と実践的解決をこの国際経済比較問題に投げかけたのである。セフ加盟諸国が五カ年計画の計画期間の調整を行ない、経済構造にも一定程度反映させていきながら経済協力、国際分業を展開する場合、それは単なる統計的比較のレベルからより具体的で、より会計的な指標の比較が必要になってくる。しかし、政治的影響も作用しながら、その比較の必要性にもかかわらず、1960年代中葉に至るまで十分には検討されてこなかったのである。

このような必要性の認識を具体化するものとして、価値指標の国際比較可能性に関する方法論的諸問題の解決を目指して開催されたのが、1966年2月にモスクワで行なわれた専門科学会議であった。この会議は、ソ連邦科学アカデミー国際社会主義体制経済研究所、ソ連邦国家計画委員会科学調査経済研究所並びにセフ常設機関の勤務員によって準備され、会議への参加者は、セフ加盟諸国のアカデミー代表、専門科学・調査研究所の代表、ソ連邦中央統計局の担当者、計画機関で活動している担当者、その他高等専門学校の教員と広範に及びセフ機関で働く勤務員も積極的に参加した。また、ユーゴスラヴィアの代表もセフ加盟国ではなかったが、オブザーバーとして出席し、参加国の数やその専門家のレベルから、価値指標についての国際比較問題を本格的に進めていこうとする出発点としてこの会議は位置づけられるものであった。

会議では、価値指標の国際比較とその比較可能性に関する理論と実務の議論がなされ、とりわけ国際比較のための指標システムの設定に論議が集中した。会議での報告者や討論参加者達の認識は、以下の点で一致していたといえる。つまり、国民経済計画の調整と社会主義国際分業の深化、発展を進める上で、その基礎となるべき国際比較に利用する諸指標が、各国の経済的実態を相互関連的に明確にするものとはなっていないという点であった。したがって、この

目的を遂行するための科学的に根拠のある国際比較上の指標システムが速やかに作成される必要があるという点で見解は一致していたのである。会議ではこのような見解の一致に基づいて、指標システムの組織原則や個々の指標間の相互関係、その実際適用上の問題点、さらに各国の国民経済統計システムへのその包括の可能性などについて議論された。

具体的な国際比較の領域からみると、たとえば、社会主義国の経済発展水準、その進展速度を特徴づける基本指標システムはいかにあるべきか、また社会主義諸国間の国民所得比較、資本主義国との国民所得比較から労働生産性の比較、人々の生活水準比較まで多方面にわたる論議がなされ、その中でもとりわけ単一貨幣単位での価値指標換算の問題が重視された。このような幅広い比較領域の中でわれわれの直接的関心をひく会計問題についていえば、社会主義諸国間の経済協力の効率性分析に関連してなされた生産物原価の比較がある。この領域での、その後の展開への端初性格をもつ報告と位置づけられるものに、ニュール（Э. Нюл）の「価値指標、とりわけ単一貨幣単位での生産物原価換算の若干の問題」やコルムノフ（Ю. Кормнов）の「セフ諸国における工業生産物原価の国際比較とこのような比較利用の合理的限界」があった。これらの報告では、とりわけ重要な原価要素（賃金、原料、材料、半製品、熱料、エネルギー、減価償却費、その他の貨幣的支出）の直接比較の改善についての必要性やいわゆる純粋な原価、つまり取引税やそれぞれの国において実施されている原価を歪めるその他の要素を除去して算定した原価の比較方法について論議された⁽⁴⁾。

このようにこの1966年2月に開催された、価値指標の国際比較方法論問題に関する国際科学会議は、それまでの7年間余りになされてきた個別の問題に関する諸国間の協議会を発展させ、セフ加盟諸国の経済協力関係の発展に対応させて総合的に討議しようと試みた最初の会議であったと位置づけることができる。その社会主義諸国の国際分業をどのように進展させていくか。あるいは、そこまで論議を即時的に移さなくとも、各国の生産物製造における効率比較を実施する上で、会計問題、具体的には原価の比較問題が提起されてきたのである。したがって、これ以後、社会主義諸国間における会計的諸問題、国際会計問

題は、社会主義諸国間の原価比較を中心に展開されていくことになるのである。

2. 1971年「企業の経済・統計情報システム」科学セミナー

社会主義諸国における国際会計において、次に重要な位置を占めるものに1971年5月、プラハで開催された「企業の経済・統計情報システム」というテーマの科学セミナーがある。

このセミナーは、セフの常設統計委員会によって主催され、セフ加盟諸国の中央統計局、財務省などの代表が参加した。セミナーにおける中心課題は、経済情報、会計情報そして統計情報という各情報間のシステムの相互関係の再検討という点に設定された。ソ連邦を含め社会主義諸国の経済計算体系は会計（бухгалтерский учет）、統計（статистический учет）、業務技術計算（оперативно-технический учет）から構成されているが、これらの三つの計算を実施する上での企業レベルの情報システムを精緻化し、会計と統計の位置づけを再検討しようとの意図がそこにあった。

各国の代表は、それぞれの国における会計、統計に関する現状と今後の展望について報告し、中でもドイツ民主共和国の統一会計・統計システムとチェコスロヴァキアにおける統一社会・経済情報システムについての報告が参加者の注目を集めた。ドイツ民主共和国では、すでに1965年から企業、機関のための統一会計・統計システム（すべて同種の経済業務、経済過程は、会計と統計の必要性からは単一過程において一度だけ記帳される）が漸次的に導入されていた。この実施にあたっては、企業における計算技法の技術的装備、企業の社会的重要性や規模、また社会主義的所有形態など現状に即した会計・統計の統一システムの実施が配慮され、確立されていった。このことに関連して統一勘定計画が再整備され、企業や企業連合では統一システムの遂行を指導する責任者が配置され、とりわけこのシステムの核ともみられる費用計算、原価計算に特別の注意が向けられた。さらに1971年から1975年までに、会計と統計の統一システムを発展させるべく、閣僚会議は必要な諸規程を承認し、これらの規程に従って、国家へ提出される報告書を一層改善し、単一で合理的な情報の流れを創出し、その加工と保管にコンピュータを利用することが推進されてきた。

一方、チェコスロヴァキアにおいても、1971年3月に統一社会・経済情報システムに関する法令が公布され、この法令に従って中央集中的管理を一層徹底すべく勘定計画の見直しが実施された。とりわけ原価計算の重要性に注意が向けられていた⁽¹⁵⁾。

この科学セミナーの意義は、60年代中葉以降実施されてきた各国の経済改革に対応して展開されてきた会計上の経験を、多面的に交流したという点、そのことはまた、各国間の差異の認識が深められていったという点と、それをセフ加盟諸国の中央統計局、財務省、その他の機関の専門家による直接的接触、交流がなされたということにあった。

3. 1972年「経済情報システムにおける会計」国際シンポジウム

「企業の経済・統計情報システムに関する科学セミナー」のあとほぼ1年後、ブルガリアのスイスチョフで、「経済情報システムにおける会計」というテーマの国際シンポジウムが開催された。シンポジウムへの参加者は、ブルガリア、ドイツ民主共和国、ポーランド、ソ連邦、チェコスロヴァキアの科学者とセフ加盟諸国の各財務省の会計方法管理局長であった。

1970年代に入って会計の役割は、経済情報システムの中にあってより一層重要性を増してきた。セフ加盟諸国では、企業、機関、施設等における経済情報システムの改善に関する重要な方策が遂行され、同時に、統一国民経済計算の構成要素である統計、会計、業務技術計算の相互関連性の強化が進められてきた。とりわけ1971年のプラハにおける科学セミナーにおいても強調された会計と統計の統一システムは、社会主義的財産の保全のための管理、計画化、コントロールに必須な客観的情報提供という点で最も重視されてきた。この国際シンポジウムの開催目的は、そのような国民経済計算と国民経済計算の構成要素である、会計、統計、そしてそれらの統一システムという全体像を念頭に置きながらも、その構成要素の会計に焦点を当てて、科学研究領域における現状と問題点並びにセフ加盟諸国企業において実践されている会計方法と組織化について、参加者の相互交流を促進すること、相互の経験交流にあった。また、それぞれの国の科学的業務に従事している科学者、研究所関係者と財務省、中央統計局等の代表者との

相互協力関係を強化し、会計問題に関するセフ諸国間の今後の協力関係の方法を検討することが重要な目的として設定された。シンポジウムへの参加者達は、企業、機関、施設の経営・財務活動管理上の会計の重要な役割について論じ、社会主義生産様式での科学・技術進歩という環境の中で、マルクスの古典的命題である「資本主義やその他の生産様式のもとでより以上に、生産過程の統制と観念的総括の手段としての会計が必要である」を確認し、さらに社会主義諸国が国民経済の発展計画を成功裡に実行し、セフ加盟諸国の社会主義経済統合の一層の深化、協力、発展の複合プログラムの具体化に努力している時、レーニンの「社会主義—これはまず第一に計算である」という命題が特別な意義をもってきていることが確認された。その上で管理の自動化システムと会計の問題や一般的な経済情報システムにおける会計の位置と自動管理システムにおける会計のサブシステムの位置についてのさまざまな観点が論じられた。さらにシンポジウムでは、各国において会計理論の質的向上の努力がなされているにもかかわらず、計算の機械化、自動化、管理科学やサイバネティクスなど独自の科学領域の創造と隣接諸科学での飛躍的發展に対して、その質的側面では必ずしも対応できていないという現状認識で一致し、そのためにも科学・研究活動上の共同作業の必要性が確認され、概念や専門用語の検討と統一化への方向性が提起された⁽¹⁶⁾。

この1972年の国際シンポジウムに関連しながらセフ加盟諸国における会計統一化の動向について、ベリー（M. H. Berry）は次のように述べている。「ソビエト的会計方法論の普及にもかかわらず、社会主義諸国は独自の会計・報告システムを展開してきた。その結果、かなり多様な実務が存在することになった。セフ加盟諸国間の経済取引を評価する上で、会計統一化の価値は会計学者によって認識され、過去10年にわたる多くの国際会議で議論されてきた。個別企業の財政状態を評価するための貸借対照表の重要性に関連して、1972年のブルガリアにおける会計会議でなされた勧告の一つは、会計調和化過程における第一段階として、社会主義諸国のための統一貸借対照表構造の設計を行なうべきであるということであった。しかし、その提案は、科学者の関心を刺激したにすぎなかった。というのは、セフにおける会計統一化の欠除は、今までのと

ころ、重要な貿易上の問題を引き起こしてこなかった。これは、セフ加盟諸国間の貿易が主に、原価決定方式 (cost determination) よりも価格決定方式 (price-setting) に基づいていたからである。そして、通貨は一般に交換性がなかったからである。⁽¹⁷⁾。第二次大戦後、東ヨーロッパ諸国は社会主義への道を歩み始め、経済建設においてもソ連邦の経験に多くを学びながら進展してきた。その経済建設の運用上の手段の一つである会計においても、その歴史的後進性、蓄積のなさと、社会主義という制度に合致した方法の導入という要請からソ連邦の会計制度を模範とした定着化が目指された。しかし、ここでベリも指摘するように、1960年代に実施されてきた各国の経済改革は、それに対応する形態で、各国の独自性をもった会計制度を形成させていくことになった⁽¹⁸⁾。そのような差異の認識が、直接的契機としては、貿易関係の多角化への促進、さらには国際分業上の経済力、質的評価、比較の要請から求められるようになってきた。そして、その発展過程的目標としての会計統一化が目指されてきたのである。その意味では、60年代に検討されてきた統計資料の比較とこの70年代に入ってからの検討は、かなり具体的な局面での比較という意味と差異性の認識が60年代の経済改革に要因を持って生じてきたものであるという認識のもとに行なわれてきたという点で、質的に異なったレベルにあるものとみなされる。しかし、ベリも指摘するように、この時点での検討のレベルは、まだ本格的な実施を踏まえたものではなく、科学者レベルのものであった。結局、この時点の特徴を総括的に表現すれば、60年代の大枠的な比較問題の中から会計、とりわけ原価計算領域の比較問題が対象領域として具体化し、それが経済改革の差異性の認識に端を発しており、国際分業を視座に展開されようと思図はされたが、実際には、差異性の認識の中から経験的教訓を自国の会計制度に摂取していこうとする交流の域を出ないものになっていたといえる。

4. 1974年「工業企業、コンビナートにおける管理、計画化、コントロールの用具としての費用計算と原価計算」国際会議とその後の動向

1972年のブルガリアのスイスチョフでの国際シンポジウムのあと2年後の

1974年には、ドイツ民主共和国のライプチヒで「工業企業、コンビナートにおける管理、計画化、コントロールの用具としての費用計算と原価計算」という国際会議が開催された。この国際会議では、セフ加盟諸国における原価計算の諸問題が論議され、各国の原価計算システムの成果と弱点について卒直に交流が深められた。この論議に関連しながら初めて、個々の国で実施されている費用計算と原価計算の適用方法の比較が試みられ、そこで得られた結果から原価計算の統一システムの創設の必要性が主張された。また、この会議では、この他に費用計算と原価計算に関する統一用語の設定、多様な目的別の原価計算、いわゆる資本主義会計でいわれる特殊原価調査についての検討が加えられた。さらにこの会議と並行してセフ常設統計委員会の会議が行なわれ、生産上の費用計算の統一基準の作成、とりわけ原価の組成、原価指標、費目別分類、間接費配賦方法、材料・仕掛品・製品の評価方法の統一化について、ノルマ会計の定着化について、機動的生産管理のための情報利用にかかわる諸問題についてそれぞれ論議された。このように、この1974年は、社会主義諸国における会計、原価計算の接近、調和化、統一化の展開において画期をなすものと位置づけられる⁽¹⁹⁾。また、翌年の1975年には、モスクワでセフ加盟諸国とユーゴスラヴィアの共同主催による「社会主義工業生産の管理組織⁽²⁰⁾」という国際科学技術会議が開かれ、このような方向を踏襲した論議がなされた。

1974年という年は、社会主義諸国における国際会計問題にとって画期をなすものであった。それは、国際会議において初めて各国の具体的な会計方法、とりわけ原価計算方法の比較検討が遂行されたというだけでなく、この74年を画期に国際会計に関連した具体的な研究成果が発表されていくことになるという点においてもそういえるのである。従来、ソ連邦では、個々のセフ加盟諸国会計の組織化に関する短い紹介論文、パンフレット類だけが存在し、またセフ加盟諸国では、ソ連邦の経験導入の観点から特定の国の会計実践に学ぶという形態になっていた。この74年の国際会議ののち、いくつかの労作が発表されてきた。74年には、一連のセフ諸国における会計に関する本が出版され⁽²¹⁾、75年には、ストーコフ(C. A. Стукoв)の『セフ加盟ヨーロッパ諸国における工業生産物原価の計算と管理』が出版された。本書では、生産上の費用計算と工

業生産物原価計算の組織化と方法の諸問題、とりわけ原価計算上の費目名やノルマ会計方法の発展動向、そしてセフ加盟諸国間の生産費計算の統一化問題などが研究されている。1977年には、マッケビッチュース（ И. С. Мацкевичюс ）の『セフ諸国における原価計算の分析』が出版され、戦後のセフ加盟諸国が社会主義への道を歩み出してから1977年までの会計上の発展過程を総括し、それに基づいて原価費目、間接費配賦問題を中心に比較研究を行っている。ここで注目されるのは、戦後の社会主義会計確立期におけるソ連邦の経験のセフ諸国への導入を強調しながらも、この1977年時点での各国の会計実践にあらわれた独自性とそれぞれの国の会計上の差異を認識するために、四段階区分をしながら、経済過程の変化に対応して各国でどのように会計実践がなされてきたかを把握し⁽²⁾、その上で各国の比較分析を試みている点である。そして、ドイツ民主共和国の統一会計・統計システムやハンガリーの直接原価計算の導入を前向きに評価していこうとする姿勢がそこにはうかがえる。このことは、統一化を目指した比較分析と同時に、従来のソ連邦の経験をセフ加盟諸国に導入させるための経験交流という観点から、ソ連邦自体が、このような交流、比較の作業によって、効率的な管理運営上役立つ会計手法を自ら導入する方向で検討していきたいという意向がうかがえる内容となっているのである。同じ1977年にはソ連邦とドイツ民主共和国の会計専門家達による『ソ連邦とドイツ民主共和国の原価計算の理論と実践』が刊行された。本書のように、共同著作として出版されたのは、社会主義諸国では初めての試みであり注目に値する。本書では、前半と後半に大別し、それぞれソ連邦とドイツ民主共和国の原価計算⁽²⁾、差異の認識を深めようとしている。そして1979年には、ストックホルムの『セフ諸国工業における計算とホズラスチョート』が刊行され、ここでは原価計算を重視しながらも会計のそれぞれの領域の比較の試み、さらに各国のホズラスチョートの特質なども引き出そうとの配慮の中で、単なる会計だけの問題としてではなく、企業の運営方式との関連から相互に考察していこうとの意向が示されている。つまり、70年代初期の展開のような原価の比較要請からくる形式的原価構成要素の統一化は、研究が進行するにつれてその相違の内容が深く各国の経済運営システムにかかわりをもっており、単

純な形式的統一化を図ることは困難であるとの認識がそこにはあるように思われる。それはまた、すでに述べたように、ソ連邦自体が、セフ加盟諸国で実践されてきた会計方法のユニークな活用について摂取していこうとの意欲もそこには感じられ、さらに社会主義諸国間での国際分業の展開過程についての微妙な立場もそこには反映しているのではないかと考えられるのである。つまり、会計の統一化の動きは、当然のこととして、それを要請している国際分業の進展状況に依存し、会計理論レベルでの研究がひとり歩きする性格のものではありえず、したがってこの会計統一化の展開過程も、その時々各国の状況やセフの活動の展開、資本主義諸国と社会主義諸国との関係等多くの環境要因によって作用されながら進行しているのである。そこで、そのつど論議の重点が移動することもしばしばあるのである。しかし、概略的に社会主義諸国における会計の統一化、国際会計の展開をみれば、以上のようにとらえることができるのである。

5. 社会主義国際会計の展開と時期区分

以上、社会主義諸国において展開されてきた国際会計の論議を、この分野において重要であろうと考えられる国際会議の中にもみてきた。そこで、これらの展開過程を総括し、今後のこの分野でのわれわれの研究をさらに発展させるべくために、その時々の特徴をもとに時期区分し、また、その時期区分が社会主義諸国の会計発展とどのような関係にあるのかを考察しておきたい。

社会主義諸国における国際会計の展開は、大きく区分して五段階に時期区分できる。

第一の時期は、1965年以前の時期で、まだこの時期には会計の統一化についての論議はされておらず、国際経済比較は国民所得比較をはじめ統計的観点からの比較に推移していた時期である。1950年代にすでに各国の五カ年計画の計画期間を調整し、内容的にも部分的にはあるが調整しながらセフ諸国は経済活動を展開していくわけであるが、この時期は、会計比較の必要性を部分的に認識していたもののいまだにその実践がなされていかないうち準備期として位置づけることができる。

第二の時期は、1950年代に社会主義建設を開始した東ヨーロッパ諸国が、戦後の経済復興を果し、一定の生産力を基礎づけながら社会主義諸国間での経済協力を拡大し、社会主義国際分業を考慮した時、相互の価値指標比較の必要性から、それに関する国際会議を開催した1966年をもって画期とすることができる。したがってこの時期は、この会議以前の7年余りに実施されてきた個別問題に関する協議会を発展させ、セフ加盟諸国の経済協力関係の発展に対応させて、総合的に討議をしようとした最初の会議であったと位置づけることができる。この会議を端初として、国際分業という経済的基礎での会計問題、とりわけ原価計算の比較問題が開示されていくことになるのである。

第三の時期は、1971年に開催された「企業の経済・統計情報システム」に関する科学セミナーから1974年の「工業企業、コンビナートにおける管理、計画化、コントロールの用具としての費用計算と原価計算」に関する国際会議の開催に至る期間である。この時期の特徴は、第一期の必要性の認識と第二期のその糸口としての価値指標に関する比較論議を踏まえて、差異認識のための会計問題の論議に移行していく点にある。その論議の過程で、会計の国民経済計算制度全体の中での位置づけの見直しがなされ、ドイツ民主共和国の例にみられる統一会計・統計制度の検討に関連して、ソ連邦でも同様の実務化の論議が繰り広げられていくことになる。その意味では、会計の統一化の必要性の認識を受けた論議の継続と、もう一面では、差異の認識を理解しながらその中から自国の発展のために有効性をもつと考えられる会計方法を摂取していくとの意図が強く結合していった時期ともとらえることができる。

第四の時期は、1974年に開催された「工業企業、コンビナートにおける管理、計画化、コントロールの用具としての費用計算と原価計算」国際会議以降数年間の時期である。この数年間にいくつかの国際会議が開催され、この時期の国際会議での論議は、かなり具体的な原価計算の比較問題に集中していた。国際会議において初めて各国の具体的な会計方法、原価計算方法の比較検討が実施され、国際分業、経済協力の視点から分析が加えられているという点で、社会主義諸国における国際会計の展開期、具体的な比較検討の中から差異を認識し、統一化への糸口を具体的に模索していく時期と特徴づけることができる。もち

ろん、この時期の検討の中でも、各国は、比較検討から自国に役立つ方法、先進的経験の摂取に努力している。とりわけこの時期に注目されたのは、ハンガリーで実践された直接原価計算であり、各国が導入しつつあった特殊原価調査についてであった。

第五の時期は、第四期とも重なりながら進行した比較検討の成果の発表、総括の時期である。したがってそれは、1976年前後から現在まで継続する時期として把握することができる。会計統一化の必要性の認識は、原価計算の統一化へと具体的な検討に移されていった。その結果、差異の認識は思ったよりも深く、各国の歴史、経済運営方式に強く根差しており、単なる形式的統一では必ずしも十分にその役割を果せないことが理解された。この時点で、その分析を総合的に再整理するために、多角的に比較検討し、成果を集約する作業が現在進行しているものと考えられる。それはまた、原価計算の統一化を基礎づける国際分業の現状認識にも当然のこととして関連してくるものであって、その意味では、会計面での統一化過程、調和化過程の基礎準備過程の終了時期に近づいているものとみられないこともない。

資料的制約からここに時期区分したものは、主にそれぞれの時期に開催された国際会議あるいは出版物によって特徴づけられたものであり、また最近の動向はつかみきれていない不十分さを残している。しかし、大筋のところでは社会主義諸国での国際会計の動向を把握できたのではないかと考える。この分析から今後の方向を推論すると、しばらくは比較検討の総合化の時期が継続し、それと並行して、形式的なあるいは統計的な、つまり各国での会計実践は維持しながらも統一会計基準を策定し、その上で徐々に調和化、統一化を図って、完全な統一基準の設定へと進行していくものと考えられる。その際の検討には、基礎過程としての経済改革の総括を含み、社会主義経済運営の総括過程と関連しながら、この会計の統一化の方向が模索されていくことになろうし、そこでのソ連邦の動向、その他の国々との関係も大きくそこには反映されていくことになるであろう。

IV お わ り に

本稿では、まず、社会主義諸国における国際会計問題を取り扱うに先立ち、一般に資本主義諸国で論じられている「国際会計」という概念について、染谷教授の所論に依拠して整理し、われわれが考える「国際会計」概念の視角を提起した。「国際会計」という概念は、国際会計基準やEC統一基準などのような国際統一基準の設定問題や国際会社の会計問題、貨幣単位換算問題、さらに会計人の国際的交流、国際会議、各国への他の国の会計実践の影響、理論の普及過程、各国の会計事情研究、会計史研究、それらの比較研究、もっと一般化した理論的發展における共同作業までも含みうるものとして規定されている。しかし、われわれはこのような国際会計概念の広義の規定から、とりわけこの概念の基底には、経済の一体化を基礎にした会計制度の国際的發展、生産の社会化の国際的広がりに対応した会計制度の確立という座標軸の設定の必要性があることを強調した。もちろん、これらの問題に関連した会計問題は、古くから部分的には存在していた。国際会社の歴史は古く、さらに貨幣単位換算の歴史も1960年代以前に当然存在していた。しかしそれは、やはり、1960年代以降の経済過程の変化、そして国際会計問題が今日のように取り上げられてくる過程からみれば部分的現象であって、われわれは、国際会計概念を会計制度の国際的發展の過程から分析し、それを取り巻く問題として、それぞれの諸問題を把握していく必要があるとしたのである。

このような国際会計概念の視角をもってわれわれは次に、社会主義諸国における国際会計の展開過程を、主にこの問題に関連した国際会議の動向に即して把握してきた。その時期区分については前項ですでに示してあるので、ここでは、総括的にその特徴を述べておくことにする。

社会主義諸国における国際会計の特徴は、まず第一に、それが多国籍企業の活動の視点から展開される、つまり資本移動の国際化に関連した資本主義諸国の場合の展開過程と異なり、セフを中心とする社会主義諸国の国際分業を推進するための資料提供を目的に検討されてきた点である。したがって第二に、それは当面、会計全般あるいは財務会計の公表効果もしくは多国籍企業による各

国への進出企業を管理するためという目的ではなく、とりわけ各国の製品製造における原価比較が論議の焦点であったこと。そして第三に、そのことは当然、国際分業だけではなく社会主義諸国の多角的貿易を現状において促進する一助となりえるという点を含み、第四の特徴は、比較の過程で差異を認識し、各国はその差異の中から各国の会計制度を改善し、経済運営の効率化のために役立てていこうとする摂取の意向が存在していた点である。これはソ連邦にもいえることで、それは資本主義諸国におけるアメリカ主導的国際会計の展開というものとは違い、必ずしもソ連邦の意図に従った展開になっていないのではないかという点である。

以上が社会主義諸国の国際会計の特徴として挙げられる点であるが、第四点に関連していえば、資本主義諸国の国際会計でイニシアチブをとっているアメリカの動向と比較して、ソ連邦の意向が果してどの程度反映されているのかという問題がある。本稿でみた限りにおいては、こと会計問題に関する限り、1960年代中葉以降の東ヨーロッパ諸国の会計は、経済運営における企業管理上の会計情報利用に関しては、ソ連邦よりもユニークな運用をし、多様な会計方法の導入を弾力的に実施してきたとみることができる。東ヨーロッパ諸国は、社会主義経済建設を進める上で、ソ連邦の多くの経験に学びながら社会主義会計の定着化を図ってきた。しかし、経済運営システムの改革が進行する中で、その具体的運用方法の基礎となるべき会計システムにも独自性をもち、多様な会計方法の導入が実施されてきた。この改革の過程、会計システムの改造過程が、社会主義諸国の国際会計問題における差異の主たる生成基盤となっており、他に各国の戦前からの会計的發展の度合、各国の経済構造の違い、生産力発展水準の違い等々を理由に生成していることも当然ありうるが、しかしながら、その主たる生成基盤は、このような社会主義経済運営上の変革の中で各国の差異が生じてきたのである。それでは、このような事態の中でソ連邦のイニシアチブはどのように発揮されてきたのか。こと会計に関する限りでは、今のところ、アメリカ的な主導性をもっては展開されてきていないとみなしうるのである。しかしすでに述べたように、統一会計基準の設定は、その基礎としての経済改革の総括なり、经济管理システムと密接な関連をもってくるものであり、国際

分業に対するイニシアチブとも関連しながら、今後どのように発揮されていくのか注目していく必要がある。

本稿においてわれわれは、主に国際会議の動向と文献の発刊事情などから社会主義諸国における国際会計の展開をみてきた。しかし、このような限られた資料の中から以上のような結論を出しうるのか。また、資本主義諸国との関連や他の国際会計領域との関連、総合化の中で、ここでの結論がどのように変化していくのか。ここでの到達点ははまだ試論的位置を与えられるにすぎないものであり、今後、資料的不十分さを克服しながらさらに認識を深めていく必要がある。

注)

- 1) 染谷恭次郎『国際会計』中央経済社、1978年、1ページ。
- 2) Committee on International Accounting, American Association, "International Dimensions on Accounting in the Curriculum", A Recommendation, 1966.
- 3) 染谷恭次郎、前掲書、4-5ページ。
- 4) G. G. Mueller, Whys and Hows of International Accounting, Accounting Review, April 1965.
- 5) 染谷恭次郎、前掲書、10ページ。
- 6) 同上書、11ページ。
- 7)、8) 同上書、14ページ。
- 9)、10) 同上書、16ページ。
- 11) 同上書、1ページ。
- 12) "A Note from the Editor" by V. K. Zimmerman, The International Journal of Accounting, Fall 1965.
- 13) 染谷恭次郎、前掲書、20ページ。
- 14) В. Симчера, Международная научная конференция по проблемам

методологии международных сопоставлений стоимостных показателей.

- 《Вестник статистики》1966, № 5, с. 82-87.
- 15) Научный семинар в Праге. 《Бухгалтерский учет》1971, № 9, с. 50-51.
- 16) П. С. Безруких, Международный симпозиум по бухгалтерскому учету.
《Бухгалтерский учет》1972, № 11, с. 66-72.
- 17) Mauree H. Berry, The Accounting Function in Socialist Economies,
The International Journal of Accounting, vol. 16, No 1, Fall 1980,
pp. 190-191.
- 18) 東ヨーロッパ諸国における会計の多様化現象については、拙論「社会主義会計の発展と多様性」『現代会計学』大月書店、1983年。で原価計算を中心に概説してある。
- 19) И. С. Машкевичюс, Анализ калькулирования себестоимости продукции в странах СЭВ. М., 《финансы》, 1977, с. 109-110.
- 20) Гюнтер Голл и А. Д. Шеремет, Теория и практика исчисления себестоимости в СССР и ГДР. М., 《финансы》, 1977, с. 4.
- 21) セフ加盟諸国の各国の会計発展の歴史と会計の現状について概説してある。それをシリーズとして出版したものである。執筆者は、各国の会計専門家であり、シリーズもので比較研究にはなっていないが、重要な成果といえよう。
- 22) マッケピッチュースの時期区分の内容とそれに対する私見については、拙論「東欧諸国における原価計算の発展」『明大大学院紀要』第19集、1982年を参照されたい。
- 23) この共同著作については、ドイツ語版を基礎に一ノ瀬秀文教授が以下の論文で考察されている。ドイツ語版では、1978年刊行となっている。一ノ瀬秀文「社会主義諸国の原価計算制度の相違の認識」『経営研究』（大阪市立大学）第29巻第6号。