

ロシアにおける国際会計基準への移行について

齊藤久美子

1. はじめに

1917年、ソビエト連邦は社会主義政権の成立をみる。1920年代の国家資本主義時代（ネップ期、「新経済政策」の時代）には、帝政ロシア時代の影響、特にフランスの影響を受けていた¹。しかしスターリンが政権を握り、中央集権化、農業集団化が進むと従来の会計学は個別企業のみを対象にしているとして批判される²。たとえば1920年代に活躍したガラガン A.M.はその「ブルジョワ」的会計理論の故、批判され、裁判にかけられ、命乞いをしている³。その後、旧ソ連においては会計は政治闘争に巻き込まれ、国民経済計算の一分野となり、単なる機械的な記帳のみがその役割となり、社会的に軽視されていくことになる⁴。

ここではロシアの会計史を追うことがその目的ではない。そろそろ本論に入らねばなるまい。1985年、ゴルバチョフがソ連共産党書記長の地位につき「ペレストロイカ」を提唱、その後、1991年ソ連邦崩壊を経て1992年1月2日、価格が自由化される。統制経済から急転、市場が形成されていないにも拘わらず価格自由化に踏み切り、ハイパーインフレーションを招くという大きな失敗をロシアは経験した⁵。

しかしながらロシアを初めとする旧ソ連諸国は市場経済化を促進させるため、懸命に努力を続けなければならない。そして市場経済化のなかで、重視せねばならないのが金融インフラの確立であった。その金融インフラ確立の3つのキーワードは銀行、税制、会計であると筆者は考える。そしてこれら三者はそれぞれが別個に機能しているのではなく、相互に密接に関係している。

そしてそれはいままで見向きもされなかった会計がその地位を高めていくという現象をも呈している。たとえば、ロシアの最高学府、モスクワ大学では現在、経済学部が非常に難関になっており、経済学部のなかでも会計コースが学

¹ 齊藤久美子「ネップ移行期におけるソビエト簿記理論の歴史的考察」『経済論究』第70号、九州大学大学院経済学会、1988年。

² 齊藤久美子「1930年代初期のソビエト簿記理論とその背景」『会計史学会年報』第8巻、日本書籍貿易株式会社、1990年。

³ たとえば Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от исков до наших дней. М. «ЮНИТИ», 1996, стр.475-483.

⁴ Enthoven A.J.H., Sokolov J.V. and Petrachkov A.M., *Doing Business in Russia and the Other Former Soviet Republics : Accounting and Joint Venture Issues*, Montvale, 1992, p.247.

⁵ 齊藤久美子「ロシアにおける『市場経済』化と会計」平成6年度特定研究報告書『現代世界と日本』和歌山大学経済学部、1995年。

生の人気を集めているのである。それは市場経済化にとって利益計算の学問である会計学の必然的な地位向上と西側の大手監査法人がモスクワに事務所を構えるようになり、西側並みの高給を取れるようになってきたという実状にあわせてのものである。

2. ロシアにおける会計専門職の国家資格化と整備

すでに 1994 年、ロシアではわが国の公認会計士にあたる「監査士」が国家資格化された。しかし、その資格は 4 種類存在し、1) 銀行の監査を行う監査士は中央銀行、2) 保険機関の監査を行う監査士は保険庁、3) 証券取引所及び 4) その他の一般企業の監査を行う監査士は財務省の管轄下であり、該当する試験に合格せねば監査は行えない⁶。なぜ、こんなことになるのか。それは実は各省庁の権力争いの結果である。

そして彼ら、監査士の実力も玉石混淆である。会計人養成センターという組織はロシア国内で多数ある。そのなかのひとつで評判のいいモスクワ大学付属会計人養成センターでは、モスクワ大学経済学部会計学・経営分析・監査論学科と独立国家共同体会計士・監査士協会に協力を得ながら、1 ヶ月 500～1000 米ドル程度の授業料で会計士・職業会計人を養成し、その合格率は 80 パーセントを超えている。わが国では、公認会計士試験において二次試験の合格率が近年、増加し、平成 14 年度は 8.6% という高い合格率を示したとはいえ⁷、超難関といわれる資格であるのに対し、ロシアの場合は、会計実務経験が 3 年以上ある者が一ヶ月程度の講習を受ければ、ほぼ全員が合格する。後者の場合、実力が低いものが入り込む余地があることは致し方ない。これは、世界銀行が 1993 年に示したロシアにおける会計人養成 10 万人というプログラムによって、拙速性を要求したためである。

また 1996 年から現在まで、ロシア財務省と独立国家共同体会計士・監査士協会によって「職業会計人 (профессиональный бухгалтер)」の国家資格化が企図されている。これは簡単にいえば、企業の経理部長の資格を国家資格化しようというものである⁸。しかしロシア財務省と下院の力関係によって、今のところ会計法の法案に盛り込まれても、採択の際に、職業会計人の国家資格化規定が削除され、実現に至っていない。しかし、このような動きはロシア財務

⁶ 齊藤、前掲論文、135～136 頁。

⁷ <http://www.fsa.go.jp/kouninkaikeishi-shiken/nijironbun-1a.html>、2003 年 1 月 22 日閲覧。

⁸ Положение об аттестации профессиональных бухгалтеров, Методологический совет по бухгалтерскому учету Минфина РФ от 15.02.96 и Ассоциация бухгалтеров и аудиторов Содружества от 08.02.96.

省・独立国家共同体会計士・監査士協会がロシア国内の会計を一括して掌握しようとする意図が見え隠れしているからであり、今後の動静に注目する必要がある。

3. 会計基準の国際的調和化に向けて

ロシアにおける金融インフラ確立のために、会計及びその制度化が重要な核をなすと気がついているのは欧米諸国も同様である。わが国に関しては後述することにして、いち早くその重要性に気がつき、ロシアにアプローチをかけたのは欧米諸国、なかでもフランスである。フランスは公認会計士協会と大蔵省が協力して、ロシアへの会計技術支援にあたり、それゆえ、ロシアの新しい勘定科目表はフランスの勘定科目表と類似している。さらに、モスクワ大学、及びサンクトペテルブルグ財政商業大学と協力して職業会計人養成にあたっている。

これに関連して OECD と CIS 諸国が協力して国際会計会議を毎年 1 度開いてきた。1995 年はカザフスタン共和国の首都アルマトゥイで開催された⁹。1996 年は 9 月中旬、モスクワで開催された。最終的には 1997 年、リトアニアのビリニユスでの国際会計会議をもって、国際会計基準の採択を決定した。各国で分担しながら、国際会計会議を開いてきたのは 1997 年が最後であるが、その翌年、1998 年にはモスクワで CIS 各国及び OECD、国際会計基準院会のメンバーを迎えて、一般からの聴衆も受け入れて、シンポジウムが開催された。

筆者は、1996 年のモスクワでの国際会議、及び 1998 年のシンポジウムに参加している。そこでは CIS 各国は、それぞれ、様々なレベルにあることが議論によって証明された。これら諸国のなかでもっとも会計改革のレベルが進んでいるのはウズベキスタン共和国であった。そこでは 1996 年時点で損益計算書の構造も、西側基準にあったものになっている¹⁰。しかし、制度を西側基準にしたとはいえ、それが実行されたかということ、疑問点が多い。ロシアの会計基準は次第に国際基準に近いものになりつつはある。

たとえば 1996 年 3 月に 1996 年報告用の新しい財務諸表の報告様式がロシア財務省の指令第 31 号¹¹として出されているが西側のものに近くなったとはい

⁹ 齊藤久美子「独立国家共同体における会計改革－1995 年カザフスタン共和国アルマトゥイでの国際会議を中心に」平成 7 年度特定研究報告書『21 世紀に向けた経済社会のパーспекティブ』和歌山大学経済学部、1996 年。

¹⁰ *Accounting Information Network*, No.1, OECD-CIS, Moscow, 1996, pp.10-15.

¹¹ О типовых формах квартальной бухгалтерских отчетности организаций и указаниях по их заполнению в 1996 году, Министерство финансов Российской Федерации, приказ от 27 марта 1996 г. №31.

え、まだそれではなかった。具体的には、特別損益の概念はまだ見あたらず、「純利益」から様々な手数料を差し引かねばならず、西側の純利益とは異なるのである。ロシア財務省会計方法論局長バカーエフ氏は会計改革はさらに 10 年から 15 年が必要であるといっていた¹²。その後、順次改善にいたり、現在では特別損益も計上される。

会計制度整備の動きで特筆すべきは 1998 年 3 月 6 日付でロシア連邦政府によって採択された「国際会計基準への会計改革プログラム」である。その内容は 10 年をかけて、ロシアの会計制度を国際会計基準と合致させるという内容である。さらに説明するならば国際会計基準それ自体は 2004 年 1 月 1 日から施行され、その後、税制等の問題が残っているので、会計改革を進展させるというのがその目的である。

そしてその第一歩としてロシアにおける勘定科目表が 2000 年 10 月 31 日付でロシア連邦財務省通達として発表されたのである。ロシアにおいては国家による勘定科目表が存在し、その勘定科目コードが数字によって全国的に統一されている。そしてそれは 2001 年 1 月 1 日から施行された。その前に改定されたのは 1991 年 11 月、まだ旧ソ連時代のことであり、多くのロシアを含む旧ソ連諸国ではソ連邦解体後の 1992 年 1 月 1 日からその勘定科目表が採用されてきた。

4. ロシアの会計制度の問題点

欧米は TACIS や USAID のプログラムによってロシアへの会計技術支援に取り組んでおり、わが国もまた、彼らに比べて、規模が小さいとはいえ、外務省、経済産業省等の主導で、対ロシア会計技術支援をここ 10 年行ってきた。そして、それらはかなりのレベルで成果を上げている¹³。

筆者は、そのような技術支援に多く携わってきたわけであるが、そのとき、ロシアや旧ソ連各国の会計システムを理解した上で、支援プログラムを作らねば荒唐無稽なことになる。というのは金融インフラ確立の観点から最も重要な会計概念である「資本」、「利益」を上げてみても、日ロの差はあまりにも大きいのである。

そこで、ロシアにおける会計制度・会計実務が国際会計基準とどのような違

¹² Бакаев А.С. Нормативное обеспечение бухгалтерского учета, М. «Международный центр финансового экономического развития», 1996, стр.13.

¹³ 齊藤久美子「会計言語説とロシアにおける会計教育」『えーじえっくれぽーと』第 10 号、北陸環日本海経済交流促進協議会、1996 年。

いがあるかを講座のプログラムを次に示すことによって説明したい¹⁴。ここでは、ロシアだけでなく、ウクライナ、キルギスも参考のために示している。そして、注意すべきは、以下は 1998 年に行う支援を前提とし、1998 年 5 月に筆者によって、組まれたプログラムであるということである。

* 全体説明

ロシア、ウクライナ、キルギスの各共和国はそれぞれ、事情が異なっている。たとえば、会計制度が同一テンポで改革の路線を歩んだとしても、それが根付く土台、ソフトなインフラが異なっている。

キルギス共和国は、過去の 2 回、実際にセミナーを行ってみて、他センターと比較して、受講生のレベルは残念ながら最も低いと感じられる。改革は進みながら、現在は USAID が主体になって、キルギス財務省の会計支援を行っている。

ウクライナも USAID によって、具体的にはプライス・ウオーターハウス・キエフ事務所のアメリカー人公認会計士ジム・ジョーンズがウクライナ会計士協会と協議しながら、改革を進めている。しかしながら、国際会計基準をウクライナ語に翻訳している段階である

そこで、昨年秋（1997 年秋）に実施した「財務・会計」講座の内容を踏まえながら、それぞれ各国の事情に応じてカリキュラムを若干変更している。なお、あくまでも柔軟に受講生に合わせて対処する。

（1）「会計とは？」—全センター共通

会計は世界共通のビジネスの言語である。だからロシア式が悪いとか、ウクライナ式が悪いとか、キルギス式が悪いとか、そういうことを主張するつもりは一切ない。ただ、国際的に通用する財務諸表を作ることが必要であることを説明する。

この部分はいわば、全体の理論編にあたるものである。会計の目的、会計基準、会計公準を旧ソ連諸国の現状にあわせて解説する。

たとえば、旧ソ連各国では倒産が相次いでいるが、会計においては「継続企業の公準」を前提としなければ企業の経営成績・財政状態をはかる財務諸表が作成できないということも必ずふれなければならない。

¹⁴ 齊藤久美子「移行経済における金融インフラ確立のための会計と国際協力」、Working Paper Series, No.01-03、和歌山大学経済学部、2001 年。

(2) 会計処理

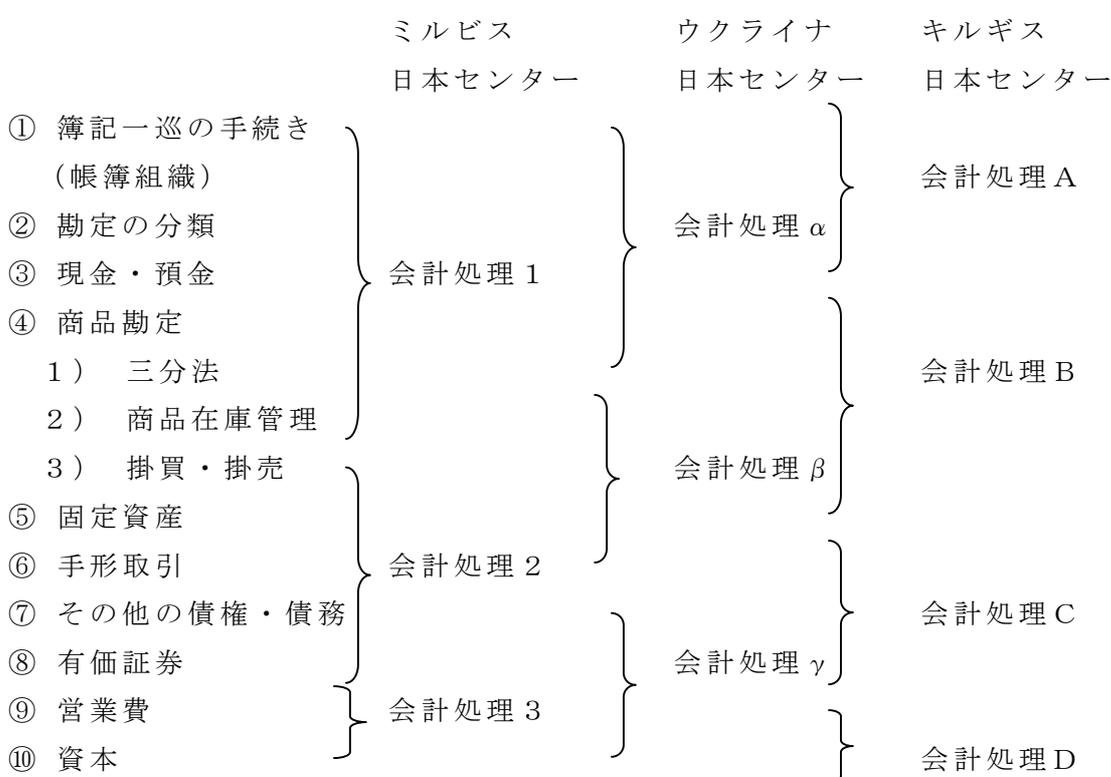
「会計処理 1・2・3」—ミルビス日本センター

「会計処理 α ・ β ・ γ 」—ウクライナ日本センター

「会計処理 A・B・C・D」—キルギス日本センター

具体的なカリキュラムは次の通りである。

会計処理カリキュラム



内容は3つのセンターとも同じであるが、スピードが異なる。

以下の諸点に留意しながら、旧ソ連諸国の会計人にとって分かりやすい講義を行う。

① 簿記一巡の手続き—帳簿組織

旧ソ連諸国では「普通仕訳帳」は使われておらず、わが国の「特殊仕訳帳」にあたるような仕訳帳(журнал-ордер)がロシアとキルギスでは16種類、ウクライナでは18種類である。普通仕訳帳ではなくて、特殊仕訳帳が直接使われ

る。また、総勘定元帳も西側の総勘定元帳とは形式が異なり、歴順の記録ではなく月に一度合計記録だけを行う。従って、この理解は外国会計人の理解の障害になると同時に、旧ソ連諸国の人々にとっても西側式財務諸表を作成する技術を身につけるときに大きな困難を覚える。

② 勘定の分類

旧ソ連諸国の会計では勘定分類は2種類である。ところが日本を含めた西側諸国の勘定分類は5種類である。

旧ソ連ではロシア革命後、1920年代のネップ期にガラガン、ルダノフスキー、ベイツマン、キパリーソフと言った革命前からの代表的な会計学者たちによって西側流の簿記の説明があった。しかしスターリンによる急進的な農業集団化・工業化政策と共に従来の会計は「個別企業のみを対象としている」として、批判・弾圧された¹⁵。そして、会計理論へのその影響は未だに残っているのである。

西側式の5種類の分類は西側の制度に慣れきった会計士・会計実務家及び会計学教員にとってはあまりにも自明である。一方、旧ソ連諸国の会計人にとっては全く新しい概念である。基本的なことであるだけに、ここが理解できないと旧ソ連諸国の会計人は西側式財務諸表を作成できない。現に、昨春以降、勘定の5分類表を受講生に提示するようになって以来、受講生の理解が飛躍的に早くなってきている。

③ 現金・預金

西側諸国の現金勘定には現金同様に流通する通貨代表証券が含まれるが、旧ソ連諸国ではそれを厳密に区別する。また、現金過不足についても処理の方法が異なり、旧ソ連諸国では出納係に現金不足を負担させるのが原則であった。それではなぜ資本主義諸国に現金過不足勘定の思想がでてきたのか、「企業が発展していくためのリスクの回避」を念頭に説明していく。

④ 商品勘定

1) 三分法

これも旧ソ連諸国と西側の処理の方法が異なる。また、商品勘定の処理法「三分法」のロシア語による定訳が今だ存在しないことが講師・通訳、そして受講生にとって大きな問題である。1996年、筆者のロシア側研究協力者であるモスクワ大学会計学科主任教授A. D. シェレメット氏に相談した。彼も悩んだ末、

¹⁵ 齊藤久美子、前掲「1930年代初期のソビエト簿記理論とその背景」参照。

「三つの勘定を用いる記帳法（запись на трех счетах）」というロシア語の表現ぐらいしかなかろうということであった）。

それぞれの商品の原価を帳簿で確認をとらなければならない「分記法」も西側に存在するが、それはきわめて高額な商品、たとえば貴金属や不動産売買の時のみ可能であり、一般に多くの種類の商品を扱うときにはコスト面からみて不可能であるため「三分法」を用いる。

また、三分法以外の方法もある。簡単な例としては「売上値引」勘定をさらに加える例である。営業マンが販売成績を上げるため、極端な割引をした場合、三分法だけでは、その状態が把握できない。ロシア連邦の税法（当時）では商品を一定額以下で販売した場合、罰金がかかってくるので、「売上値引」勘定を用いることはない¹⁶。しかし、発達した西側資本主義社会の実例と会計処理、及びそれに伴う企業内部での管理システムを説明する。

いずれにせよ、この三分法は西側式財務諸表を作成する大きな鍵であるため、念を入れて説明する。

2) 商品在庫管理（製造業においては材料在庫管理も同様）

旧ソ連諸国でも商品の在庫管理を行うのに先入先出法、後入先出法が従来の月毎総平均法と併せて認められてきている（たとえば、ロシア連邦においては1994年7月財務省通達）。

しかし現場では圧倒的に月毎総平均法の利用が多い、それは従来の方法を変えることのおそれからきている。従って、ここではそれぞれの在庫管理の計算法を説明し、その経済効果に言及する。

⑤ 固定資産

1) 旧ソ連諸国ではこれまで数回、固定資産の再評価が行われてきた。わが国では第2次世界大戦後、行われた。固定資産については国際会計基準でも原則は、取得原価によるが、ハイパーインフレーション下では異なる。そのインフレーション下の再評価の会計方法がいままで、国際会計基準とロシアでは異なり、これが西側投資家にとっても、ロシア連邦内の投資家、企業実務家にとって大きな問題となっていた。

つまり、借方項目の固定資産を再評価した場合、貸方項目の自己資本の「資本剰余金」に再評価剰余金を組み入れた。しかし、その固定資産を除却した場合、貸方の資本剰余金を取り崩すことなく、売買の処理しか行わなかった。ロシア側の公表財務諸表をみた場合、資本剰余金が「再評価剰余金」なのか、「株式発行差金」なのか理解できない。またその「再評価剰余金」にしても貸方側

¹⁶ その後、一定額以下で販売しても罰金をとられることはなくなった。

の固定資産は存在するかしないかわからなかった。

たとえ、本年の処理から、国際会計基準に準拠することになったとしても、過年度の処理がそれで是正されるわけではない。財務諸表の大きな要件の一つである、財務諸表の比較可能性が保証されていないのでは、公表財務諸表の「公表」の意味が著しく低められるのである。

それではどのようにすれば正しい判断ができるのであろうか？ 財務諸表だけみてもわからないので、最初の帳簿組織に立ち返って、説明する。公表財務諸表として投資家が判断の資料とするには限界があるが、投資案件として企業を見る場合、当該企業からそのような資料を得るのは難しい問題ではないし、ここが判断できなければ、投資判断に大きな過ちを犯しかねないのである。

2) 減価償却は、ロシア・ウクライナ・キルギスに共通して言えることであるが、「残存価額は0、耐用年数にわたっての定額法」で処理するのが今までの原則であった。ごく最近、「加速償却」とロシア語で言われている定率法も出てきた¹⁷。現在、減価償却の方法として代表的なものは定額法と定率法である。

インフレーション下では定率法が企業にとって、定額法が税務当局にとって有利となってくる。しかし、旧ソ連各国においては税務当局への恐怖感から、定率法が認められても、進んでその採用に踏み切る企業は少ないのである。しかしながら、いつまでもそのような状況が続くとは考えられない。

3) 無形資産は旧ソ連時代、存在しなかったが、最近では旧ソ連諸国の財務諸表にも現れるようになってきた。無形資産の評価法について国際基準と併せて考えていきたい。

⑥ 手形取引

企業間信用が発達してくれば、手形取引が始まる。逆に企業間信用がなければ手形取引は存在しない。旧ソ連各国で市場経済化が推進できれば必要になってくる考え方であり、また貿易実務上も必要である。

⑦ その他の債権・債務

債権・債務関係の処理も旧ソ連諸国の会計と異なるところである。

つまり、旧ソ連の会計処理では勘定残高が借方・貸方のいずれになるか一定ではないのである。この点をふまえながら西側のオーソドックスな処理について説明する。

¹⁷ 加速償却と定率法は厳密には異なる。たとえば、級数法は加速償却であり、定率法とは異なってくる。しかしロシア語としての会計用語では、今のところ「加速償却」が定率法の意味として用いられている。

⑧ 有価証券取引

旧ソ連諸国、特にモスクワでは有価証券市場が最近が発達してきた。モスクワ債、サンクトペテルブルグ債も販売されてきた。ウクライナも証券市場整備についてウクライナ財務省を中心として鋭意努力し、サムライ債の発行も手がけつつある。しかし、それに伴って必然的に現れてくる会計処理についてはまだ、これらの諸国で知られていないことが多すぎる。わが国では有価証券は取得原価主義または低価法のいずれかを採用するが、国際会計基準においては時価主義が原則であり、さらに個別法、一括法のいずれを採用するかで低価法でもかなり損失計上できる額が異なってくる。

また、基本的には国債・地方債も額面計上せず、取得原価で計上するが、ロシア連邦では額面計上していた（その後、取得原価で計上されることに変更）ことに注意しながら、市場経済の下での有価証券会計について言及する。

⑨ 営業費

旧ソ連時代には減価償却を費用として認識することはなく、積立金という認識であった。また、基本的に現在の勘定分類から、会計上、費用として認識することはない。そのことに留意しながら営業費についても述べる。

⑩ 資本の部

「未処分利益」の概念が西側と旧ソ連諸国（ウズベキスタンを除く）では全く異なる。西側諸国では、法人税・住民税を差し引いた税引後利益であり、株主総会の決議を要するものであるが、旧ソ連諸国では「未処分利益」から差し引かれる税金が多い。

ここではそのことに注意しながら会計処理を説明し、コーポレート・ガバナンスの思想にふれる。

（3）決算－財務諸表の作成－全センター共通

これまでの会計処理に基づきつつ、財務諸表の作成を行う。

特にここで注意すべき論点は発生主義会計に基づく、費用・収益の見越し繰り延べである。発生主義会計の歴史の浅い旧ソ連諸国での講座においては常々ここが大きな問題点となっている。

したがって時間をかけてゆっくりと演習を取り入れながら説明する。

ここは本講座の最も重要な論点の一つである。

5. むすびにかえて

以上、本稿では、ロシアにおける国際会計基準への移行について検討した。

そこで、注意しなければならないのは、会計はいかに制度が整おうともそれを行える実務家が育たなければ実施できないということである。本稿でもふれたが、旧ソ連諸国においていち早く国際会計基準を自国の制度としたウズベキスタンでも、実務的には国際会計基準が機能しなかったのである。

したがって、日本を含めた諸外国はロシアの会計制度の整備も当然ながら、人材育成に力を注いでいるし、今後も注がねばならないのである。

なお、本稿では紙幅の関係上、法制度及び勘定科目表の紹介をできなかった。それらについては別稿の課題である。