

# 極東ロシア進出と企業会計

和歌山大学経済学部教授 齊藤久美子

全体の構成

## I. 会計の役割

会計は世界共通のビジネスの言語である(会計言語説)。しかしながら、旧ソ連時代と 1991 年ソ連崩壊後のロシアでは会計の目的、役割自体が変質した。

一般にわが国では、会計の目的は利益計算とされる。しかし、社会主義時代の会計はそれではなかった。国民の財産の保全がまず何よりもその目的であり、利益を出すことは、人民からの収奪と考えられた。それゆえ、会計の役割は異なったのであるが、1985 年ゴルバチョフがソ連共産党書記長となり、1987 年からペレストロイカ、そして 1991 年のソ連邦崩壊によって、市場経済化、資本主義化により、会計、企業会計は変わっていく。

## II. 国際財務報告基準と会計

そこで、いわゆる国際会計基準(現在では国際財務会計基準)にすれば、問題は即決すると考えるのは早計である。が、今まで、多くの各国の当事者も日本を含めた西側諸国の会計専門家も、そして政策担当者もそのような誤解が多かった。

たとえば、日本自体が、いまだ国際会計基準に完全に移行しておらず、JMIS との選択基準となっていることを見てみても、単純に新基準に移行することはほぼ不可能であった。

## III. 会計教育の必要性

例えば、ソ連邦から独立したウズベキスタンでは 1993 年にいち早く、国際会計基準を採用すると発表した。そのとき、世界中の専門家が誤解した。しかし、制度化しても、国際会計基準を理解している専門家、実務家の存在がなければ、それは実行できなかった。

## IV. 極東ロシアでの会計教育

各地に会計教育センターができた。そこで、会計教育が行われた。「会計士」、「監査士」の養成も行われた。会計人制度も整えられ、さらに変わっていった。報告者もそれにかかわってきたので、その経験はモスクワに大きく負っている。

## V. 結びにかえて

現在、そして今後の問題と可能性、現状について述べる。

## I.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）、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<sup>1</sup>。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<sup>2</sup>。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<sup>3</sup>。その後、旧ソ連においては会計は政治闘争に巻き込まれた。さらに、会計は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<sup>4</sup>。

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<sup>5</sup>。

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、市場経済化の過程で急務とされたのは、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。

同時に、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言う現象に表れる。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。

## II. ロシア会計の変遷

---

<sup>1</sup> 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。

<sup>2</sup> 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。

<sup>3</sup> Напр. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от исков до наших дней. — М. «ЮНИТИ», 1996, стр.475—483.

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

<sup>5</sup> 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。

## 1. ネップ期

1917年の十月社会主義革命後、ソビエトにおける会計学 *счетная наука* は「社会主義は計算 *учет* である<sup>6</sup>」というレーニンの有名な命題に即して、必ずしも平坦な道をたどってきたわけではない。В.Г.マカーロフによれば、ソビエト権力初期から1930年代初期に至るまで、会計学に多分に1917年ロシア社会主義革命前から存在する非社会主義的見解が反映されてきた。すなわちそれは、ネップ移行時においては、その後はソビエトにおいて当然視されたマルクス・レーニン主義経済学を基礎とすることなく、また社会主義的計算と資本主義的計算とのあいだに差異を認めることはできなかったのである。以下、В.Г.マカーロフにしたがって、このような当時の会計学をめぐる状況を概括していきたい<sup>7</sup>。

ネップ移行期以後、社会主義への移行期の会計学者として活躍したのは、А.М.ガラガン、Р.Я.ヴェイツマン、Н.А.キパリーソフ、А.П.ルダノフスキーらである。А.М.ガラガンは会計学を個別経済単位を考察する学問として捉えた。<sup>8</sup>さらに彼は、簿記の目的を経済単位の業務の正確かつ真実の状態を記録する方法を与え、経済管理を行うのに必要なあらゆるデータを管理機関に提示することであるとした。また、簿記の課題はこのような技術的手段を作り上げることと考え、それによって、目的は最高度に達せられると主張した<sup>9</sup>。ここでは、各社会構成体における会計の特殊性は否定されている。たとえば、А.П.ルダノフスキーは「会計学 *балансоведение* は経営状態にまったく無関係にあらゆる経営法則を解明する<sup>10</sup>」と主張した。総じて、彼らは会計の社会主義における特殊性、すなわち中央集権的指導の必要性をまったく認めていなかったのである。

一方、マルクスとレーニンは、В.Г.マカーロフによれば、次の点を指摘していた。

- ① 資本主義における会計の階級的特質、
- ② 社会主義及び資本主義における会計の相違、
- ③ 社会主義社会の建設・発展のための会計と統制の意義、
- ④ 社会的生産における正しい組織原理に果たす会計の意義。

В.Г.マカーロフによれば、会計と統制は資本主義下ではブルジョワジーの経済支配の手段である一方、社会主義下では、経済単位を管理する最も重要な手段となる。この場合、重大な意味をもつのは報告である。報告は正確かつ適時に行われねばならず、情報の真実性

---

<sup>6</sup> Ленин В.И. Полное собрание, том 35, 1981, стр.63.

しばしばこの計算 *учет* は会計と訳されることがある。しかし、ここでレーニンがいったのは「会計」であろうか。おそらく分配計算という意味ではないかと筆者は考える。そのため、ここでは「計算」としておく。

<sup>7</sup> Макаров В.Г. Теоретические основы бухгалтерского учета, М., Финансы, 1978.

<sup>8</sup> Галаган А.М. Общее счетоведение, М., 1921, стр.12. (Макаров, указ.соч., стр.8.)

<sup>9</sup> Галаган А.М. Общее и торговое счетоводство, М., 1925, стр.16. (Макаров, указ.соч., стр.8.)

<sup>10</sup> Рудановский А.П. Построение государственного баланса, М., Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. (Макаров, указ.соч., стр.9.)

に責任をもたなければならない。そして、報告の分析から得られる結論は労働者大衆自身の手により、経済単位の管理を行うために、広く労働者大衆の知るところとならねばならないとされているというのである。

1920年代初期、会計関係の雑誌を発行し始めた会計学者たちは、まだ、帝政時代からの古い立場に立っていた。たとえば、雑誌『簿記』《Счетоводство》では、その題辞にフランスの会計学者レオテの言葉を引用している。「簿記通報」《Вестник Счетоводства》の1923年第1・2号では、レオテ、ギルポー、ベスタ、ピザニ、ゲルボニ<sup>11</sup>、その他、「西側の優れた会計学者」の著作を出版することをアピールし、さらに1926年第3・4号、第5・6号ではこれらの著作を賞賛していた。これらの雑誌に論文を掲載していたのは、先に述べたA.M. ガラガン、P.Я. ヴェイツマン、H.A. キパリーソフ、A.П. ルダノフスキーらである。彼らは当時、会計の概念は、どの社会体制においても全く変わらないと考えていた。さらに、1928年、雑誌『会計思考』《Счетная мысль》の第一号では読者からの投書のなかで、「簿記に関しては、マルクス主義について……述べる必要はない……一般に言ってマルクス主義は経済学のないところにはありえない。ところが簿記（『複式勘定の法則 закон двойного счета』）は経済学ではなく、純粋物理学なのである<sup>12</sup>」と述べられていたのである。

一方、これらの見解との闘争も行われていた。1924年、H. ラスキンは政治思想と労働・研究を区別する時代は過ぎた<sup>13</sup>と述べた。また、1928年、M. ゲーゲチコリとE. グレイフは、その前年（1927年）に出版されたH.A. キパリーソフ監修、A.M. ガラガン著による教科書に対して、「個々の経済単位という名のもとで」個別資本家の経済単位が不当に無視されていることを指摘したのである<sup>14</sup>。さらに、同じ1928年、Л. クレイマンが主張したところによれば、A.M. ガラガンの会計理論・会計思想счетные теории и идеи は全く当時のソビエト会計に課せられた課題に応えるものではなかった<sup>15</sup>。

このようにして、1920年代後半には社会主義への移行という文脈とあいまって、マルクス・レーニン主義に基づく会計理論への再編成の動きが現れ始めた。まず、1925年、会計理論の再編成の方法を主張する最初の論文「レーニン主義と会計」<sup>16</sup>が発表される。さらに、1928年、雑誌『簿記』第4号に「会計への現代のマルクス主義的アプローチによせて」が発表された。そのなかでは「すでに一年前、我々は、会計方法論に関わる諸問題のマルク

---

<sup>11</sup> これら五人の学者たちの姓は、いずれもロシア語からの音訳である。

<sup>12</sup> Переписка с читателями, 《Счетная мысль》, №1, 1928, стр.36. (Макаров, указ.соч., стр.12)

<sup>13</sup> Ласкин Н. Пробег мысли об учете по газетным листам, М., ОРУ, 1924, стр.7. (Макаров, указ.соч., стр.12)

<sup>14</sup> Гегечкори М., Глейх Е. На службе у капиталистического собственника, 《Счетная мысль》, №4, 1928, стр.141. (Макаров, указ.соч., стр.12.)

<sup>15</sup> Клейман Л. Профессорская путаница, 《Счетоводство》, №5, 1929, стр.373. (Макаров, указ.соч., стр.12-13.)

<sup>16</sup> Ленинизм и учет, 《Счетная мысль》, №1, 1925.

ス主義的研究を広く発展させることが必要不可欠であると主張した。……しかしながら、会計学担当の教授たちはこのアピールを素通りしてしまった……<sup>17</sup>」と述べられていた。M. ゲーゲチコリは「第十一回十月革命記念日によせて」のなかで、「我々は科学的に作り上げられたマルクス主義的簿記理論が必要であることについて述べたに過ぎない。まだ何もなされていないどころか、はじめられてもいないのである<sup>18</sup>」と述べた。また、「十月と我々の課題」においては、「科学としての簿記はこれまでブルジョワ世界が供給する水準のものであった<sup>19</sup>」と主張されたのである。

このようにして、1920年代後半以降、マルクス・レーニン主義に基づくソビエト簿記理論、会計理論の再構築が始まったのである。当時の国民経済は、株式会社が国有の企業合同に再組織化されて解消し、工業化・農業の集団化が推進され、第一次五カ年計画が始まるという時期<sup>20</sup>である。1928年、A.カルネエフは「バランス:マルクス主義的見地から」のなかで、「マルクス主義だけが唯物論的見地から会計学балансоведениеを科学の頂点へと引き上げる。その後に [はじめて]、会計学は実務面へ適用されるうえで、重要かつ確実な手段となり、社会主義建設、計算、計画、統制のために必要不可欠なものとなる<sup>21</sup>」と主張した。1971年、И.В.マルイシェフが述べているように、「1928年から30年にわが国の経済に根本的な変革が行われた。この時期から簿記計算理論研究が急転回を見せる。ソビエトの会計学者たちは次第にブルジョワ理論のとらわれから脱却し始めた<sup>22</sup>」のであった。

この時期になってはじめて簿記の基本的な範疇に関する理論的な再検討が行われるようになった。たとえば「金属工業における会計と報告書に関する通達(1930年)」をめぐる議論はその一例である。すなわち、通達では「生産の機能とは、経済単位に生産手段が存在することを前提とするような生産物を製造することである。このようにして生産企業における経済単位の手段は生産手段となる<sup>23</sup>」と述べている。これに対して、Г.Н.ダヴィドフは「どのような根拠で生産経済単位のすべての手段が生産手段となったのか」、これは「…産業資本が資本の回転全体のあいだに、継続的に利用し、投下する形態のうちのひとつ

---

<sup>17</sup> За современный марксистский подход к учету, 《Счетоводство》, №4, 1928, стр.290. (Макаров, указ.соч., стр. 13.)

<sup>18</sup> Гегечкори М. К X I годвщине Октябрьской революции, 《Счетная мысль》, №11, 1928, стр.361. (Макаров, указ.соч., стр.14.)

<sup>19</sup> Родинов Б. Октябрь и наши задачи, 《Вестник ИГБЭ》, №11, 1928, стр.105. (Макаров, указ.соч., стр.14.)

<sup>20</sup> Экономическая Энциклопедия, Политическая Экономия, том. 1, М., 《Советская Энциклопедия》, 1972, стр.45-47.

<sup>21</sup> Карнеев А. Баланс в марксистском освещении, 《Счетоводство》, №2, 1929, стр.105. (Макаров, указ.соч., стр. 14.)

<sup>22</sup> Малышев И.В. Теория двойственности отражения хозяйственных актов в бухгалтерском учете, М., 《Статистика》, 1971, стр.5. (Макаров, указ.соч., стр. 15)

<sup>23</sup> Давыдов Г. Баланс как таблица изображающая движение ценностей, 《За социалистический учет》, №11, 1930, стр.41. (Макаров, указ.соч., стр. 15.)

である生産資本と産業資本の概念を混同することによってのみ可能となった」と反論した<sup>24</sup>。「我々にとって全く不可解であるが……、委員会のどのような判断の結果、建設仮勘定はまだそれが使用の対象となっていない時点で、企業の固定資産部門に含まれるのであろうか。すべての建設仮勘定は、産業資本の観点でみると、前払貨幣資本から生産資本への添加の段階にまだあり、その後、生産の側面へ固定資本（生産資本）として関わらなければならないはずのものである<sup>25</sup>」と。Г.Н.ダヴィドフの多くの批判はその通達の作成者らには受け容れられることはなかった。しかし、1934年にはС.Г.ストゥルミリンによるパンフレット『会計学の再構築にむけて』<sup>26</sup>において、Г.Н.ダヴィドフのものと多くの共通点がみられたのである。

この時期、以前はマルクス・レーニン主義に立脚する必要性を認めていなかった数人の学者たちによって、簿記や会計学の理論的命題の検討が行われた。А.М.ガラガンの1930年の著作『一般簿記』<sup>27</sup>はВ.Г.マカーロフによれば、失敗に終わった例としてあげられている。

## 2. 農業集団化・工業化時代

А.М.ガラガンは、まず、資本主義体制下の簿記理論を形而上学的なものとし、計画経済体制下の簿記理論を弁証的なものであるとしたうえで、1922年版『一般簿記』を「弁証法」によって、「粉飾」した。しかし、その試みは次にみるように、失敗に終わり、前章でも述べたように、反マルクス主義を促進したとさえ、非難されたのである。

一方、1930年代、社会主義への移行が進むなかで、А.М.ガラガンのみならず、当時、批判された会計学者たちの簿記理論は、個別企業に関する簿記理論と考えられていたようである。そのことは、1970年代にソ連で出版された、В.А.マズドロフ<sup>28</sup>やВ.Г.マカーロフ<sup>29</sup>の著作にも窺い知ることができる。

1917年の社会主義ロシア十月革命を経て、70年にして、ゴルバチョフ政権、ペレストロイカ、そして、1991年末にソ連邦が崩壊して、市場経済化の道を歩み始めている。まさに、旧ソ連時代の国家による一元的な経済統制から、個別企業重視へと変化している。そういう意味では、当時の簿記理論を個別企業の観点から検討しなおすことも、今後、必要となってくる課題であろう。

## Ⅲ. ペレストロイカ以後の会計

<sup>24</sup> Там же, стр.46. (Макаров, указ.соч., стр. 15-16.)

<sup>25</sup> Там же, стр.49. (Макаров, указ.соч., стр. 16.)

<sup>26</sup> Струмилин С.Г. К перестройке бухгалтерского учета, М., ЦУНХУ Госплана СССР и В/О «Союзоргучет», 1934. (Макаров, указ.соч., стр. 17.)

<sup>27</sup> Галаган А.М. Общее счетоведение, М., Заочные курсы Промакадемии,1930.

<sup>28</sup> Маздров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917~1972гг.), 1972, стр.136.)

<sup>29</sup>Макаров, указ.соч., стр.12.

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。そして、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にあり、該当する試験に合格せねば監査は行えない<sup>30</sup>。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濁である。会計人養成センターという組織はロシア国内で多数存在している。そのなかのひとつで評判のいいモスクワ大学附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ヵ月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<sup>31</sup>、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といつてよい。ロシアでは、実力が低い者が監査士として、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、拙速性を要求されたためである。

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<sup>32</sup>。しかしロシア財務省と下院の力関係によって、今のところ会計法にも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、この動きはロシア財務省や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ためと考えられ、今後の動静に注目する必要がある。

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は、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。

---

<sup>30</sup> 齊藤、前掲論文、135～136頁。

<sup>31</sup> <http://www.fsa.go.jp/kouninkaikeishi-shiken/nijironbun-1a.html>、2003年1月22日閲覧。

<sup>32</sup> 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.

## 2000 年勘定科目表

### 1. 固定資産

- 0 1 有形固定資産
- 0 2 有形固定資産減価償却累計額
- 0 3 物財による収益的投資
- 0 4 無形資産
- 0 5 無形資産減価償却累計額
- 0 6
- 0 7 施設・設備
- 0 8 固定資産投資
- 0 9

### 2. 生産用在庫品

- 1 0 材料
- 1 1 養育肥育家畜
- 1 2
- 1 3
- 1 4 物財価値低価準備金
- 1 5 物財調達
- 1 6 材料価格差異
- 1 7
- 1 8
- 1 9 資材付加価値税

### 3. 生産費

- 2 0 基本生産
- 2 1 自製半製品
- 2 2
- 2 3 補助生産
- 2 4
- 2 5 共通生産費

- 2 6 共通管理費
- 2 7
- 2 8 仕損
- 2 9 生産・経営サービス費
- 3 0
- 3 1
- 3 2
- 3 3
- 3 4
- 3 5
- 3 6
- 3 7
- 3 8
- 3 9

#### 4. 完成品及び商品

- 4 0 製造原価差異
- 4 1 商品
- 4 2 販売マージン
- 4 3 完成品
- 4 4 販売費
- 4 5 積送商品
- 4 6 仕掛品
- 4 7
- 4 8
- 4 9

#### 5. 貨幣性資産

- 5 0 現金
- 5 1 決済
- 5 2 外貨
- 5 3
- 5 4
- 5 5 銀行特別勘定
- 5 6

- 5 7 送金為替
- 5 8 財務投資
- 5 9 有価証券投資保証準備金

## 6. 決済

- 6 0 納入者及び請負者との決済
- 6 1
- 6 2 購入者・注文者との決済
- 6 3 貸倒引当金
- 6 4
- 6 5
- 6 6 短期借入金・短期貸付金の決済
- 6 7 長期借入金・貸付金の決済
- 6 8 租税公課の決済
- 6 9 社会保険・社会保障の決済
- 7 0 貸金支払いに関わる決済
- 7 1 報告義務付個人との決済
- 7 2
- 7 3 その他個人との取引の決済
- 7 4
- 7 5 創業者との決済
- 7 6 各種債権者・債務者との決済
- 7 7
- 7 8
- 7 9 経営内決済

## 7. 資本

- 8 0 自己資本金（定款資本金）
- 8 1 自己持分株式
- 8 2 資本準備金
- 8 3 資本剰余金
- 8 4 未処分利益
- 8 5
- 8 6 特定目的資金融通

8 7

8 8

8 9

## 8. 財務成果

9 0 売上

9 1 その他収益・費用

9 2

9 3

9 4 棚卸減耗費

9 5

9 6 将来費用準備金

9 7 前払い費用

9 8 前受け収益

9 9 損益

## オフバランス勘定

0 0 1 賃借固定資産

0 0 2 責任保管義務のある棚卸資産

0 0 3 加工材料

0 0 4 委託商品

0 0 5 受入組み立て材料

0 0 6 厳格な報告義務を要する信用状

0 0 7 損失として処理済の不良債権

0 0 8 債務・支払いの受け取り保証

0 0 9 債務・支払いの支払保証

## V. 極東での講座の紹介

「目の前の受講生に合わせた講義」

をモットーに講義を行なう講師の基本的スタンスは従来通りであり、柔軟に対応していく。受講生に理解の難しい勘定の分類法、決算の部分には時間をかけて説明した。

全体的に受講生の反応をくみ取り、緩急をつけながら、テンポよく講義をしていくと思う。受講生が講義内容を理解しなければ、

講座実施の意味がなくなるため、演習にはかなりの時間を割き、講師が受講生の机を回って個別に指導した。

また、適宜、受講生を指名して演習問題を黒板で解かせ、説明した。それも、希望者に解かせた場合、理解している者だけが解答するため、ランダムに指名するように努めた。

## 1. 西側諸国とロシアの違い「勘定の分類」について

ロシア式会計では、勘定を2つにしか分類しない。ところが日本を含めた西側式会計では、勘定を5つに分類する。これは簿記会計の基礎である。

この基礎がわかっていなければ、西側の財務諸表は作成できないのである。西側の会計人にとってはあまりにも簡単すぎることだけに、ロシア・NIS諸国の会計人にとっては最も必要なポイントのひとつである。

従って、今回は最初にこれを強調し、講義の進行に従って新しい勘定科目があらわれるたびに強調した。ロシアには、国家によって画一的に定められた勘定科目表があり、多くの受講生はそれに慣れてしまっている。それゆえ、ロシアの勘定科目表にかわるものとして、勘定の分類表を配布したことは、受講生にとって非常に有益であったと思われる。

## 2. 会計学とは何か―実務に基礎をおく経験科学である

会計学とは、実務に基礎をおく経験科学であると講師は考える。簿記会計は、社会経済的な必要性に迫られて生み出された技術である。従って、それぞれの取引にその歴史性を見出すことができる。

講師は、単に簿記技術を受講生に伝授するのではなく、「なぜ、資本主義社会でこのような簿記上の取引が必要になったか」という背景を、企業財務はもちろん、金融、銀行、証券などの具体的な経済の諸現象とともに、ロシアの特殊性を考慮しながら説明していった。

これは受講生にとって、学習の動機付け、および理解にずいぶんと効果があったと思われる。

## 3. 決算と財務諸表作成

西側タイプの財務諸表が自ら作成できること、これが本講座のなかでの最大重要項目である。従って、時間を十分かけた。また、事前に自宅学習用の演習問題を追加教材として用意した。

そしてそれは、最終日の試験結果において成功であったことが証明された。

## 4. 財務分析

最終日の午前中を利用して、講師は財務分析入門講義を行なう。

まずはじめに、非常に基本的な財務分析の幾つかの方法を示し、受講生に財務諸表の数字を用いて計算させる。そして解説を加えるが、特に強調したのは、ロシアの会計基準の特殊性によって、西側の財務分析をそのまま適用することはとても危険であるということである。

「これは、西側の方法である。たとえば、自己資本比率をみても、ロシアでは資本剰余金の中に再評価剰余金が大きく占められており、それが国際会計基準とは異なって、固定資産が除却されても、償却されることはない。かえってこのような方法を用いると、誤解を生むことになる。」

「固定長期適合率をとってみても、銀行信用が発達し、長期借入が可能な場合のみ、適用できる分析手法である。ロシアの数十パーセントという公定歩合では、銀行は長期貸出を行わない。だからロシア企業では、このまま固定長期適合率を機械的には用いることができない。また数年前まで、わが国でも有効な財務分析手法であったが、銀行に貸し渋りが起きている現在、有効ではなくなっている。」

次に、企業の資金繰りを中心に解説。財務諸表上、黒字であっても資金が回転しなければ企業は倒産することを、損益計算書、貸借対照表の数字を使って数式展開した。

ロシアでは紹介されたこともない方法であるだけに、受講生は興味を示していたが、ロシアでは「破産法」が存在していて、手続きを取らないと、企業は倒産できないシステムになっているだけに、受講生にとっては将来の課題である。この続きを聞きたいということであったが、講座は5日間で終了。

財務分析講義の趣旨は、次のとおりである。

- ① 西側の分析手法をロシア企業に直接適用してはならないということ。
- ② 固定設備を拡充するのに、数ヶ月で返済を迫られるような資金を用いることは、不適當であること。
- ③ その場合の分析手法はどうするのか、ロシアには計画経済時代から現在も「経済活動分析 анализ хозяйственной деятельности」という、西側にはない理論体系が存在する。これらを融合させた新理論を構築する必要がある、としてロシア語で書かれた参考文献を紹介する。

## 5. 国際会計基準

本講座では、国際会計基準そのものを講義する時間はごくわずかである。国際会計基準というのは、世界各国がそれぞれの具体的諸問題を解決する

ために、国際的に協議した理念型である。また、国際会計基準委員会は国際機関ではなく、民間の任意団体である。

従って本講座では、それぞれ具体的な簿記会計上の手続きの中で、何が問題になるのか、国際会計基準ではどうか、欧米基準ではどうかという話を行なった。

## 6. 試験実施

最後に試験を実施した。資料等の持ち込みは可とした。というのは、基本的な方法さえ身に付ければ、資料を見て行なえることで十分だからである。

また、言うまでも無く、昨年とは別の問題を用意し、受講生間の公平を期した。

試験終了後、正解、解答解説を配布し、解説を加えた。

## 7. その他

常に、具体的にイメージが湧くような講義を心がけた。

## 8. アンケートの集計と試験の結果

必ずしも、全員が会計の専門家ではなかったにもかかわらず、平均点は90点を超え、講座は成功したといえよう。また、アンケートに関しても、好意的な意見が多く、講座の成功を別の面からも裏付けている。

## 9. 今後のあり方

本講座は、以上からもわかるように、当面、ロシア及び他のNIS諸国にとって意味があり、きわめて必要な講座であると考えられる。さらに、たとえばこの続きの講座、たとえば財務分析講座が行なわれるとすれば、ロシアの特殊性を考えた講座にしなければ、それは誤った判断をロシア及び他のNIS諸国に植え付けるという危険性さえ伴うのである。なぜならば、財務分析は投資判断の基礎になるノウハウだからである。(講師は既に、通産省主導の橋本プランの一環として、中小企業事業団事業において「財務分析・資金管理」のテキストを作り、1998年2月に講座を行なっている。)

本講座ではまず、西側会計の基礎を習得してもらうために、商業会計のみを扱っている。しかしながら、NIS諸国全般に必要なことは、製造業の確立である。そのために、原価の計算方法が異なる工業会計制度が改善されていかなければならない。また、各企業が、内部管理のために行なう管理会計も重要である。そのような点からすれば、工業会計あるいは管理会計講座も必要かもしれない。

## VI. 結びにかえて

ロシアは現在、経済的にも政治的にも変わりつつある。また、いまだに「会計」に対する偏見も存在する。それらを克服しながら、道を探ることが課題である。

本稿は 2013 年度和歌山大学経済学部研修専念「市場経済移行期におけるロシア会計の歴史的変遷と特性について」の成果の一部である。