

## ロシアにおける企業会計と現代の課題

齊藤久美子（和歌山大学経済学部教授）

### I. 簿記・会計とは

1991年12月ソ連邦は崩壊した。それまで、ソ連邦では会計は簿記と同義とされることが多く、単純な計算とみなされる場合が多かった。

例えば、報告者が関わってきたロシアや旧ソ連各地に今も存在する外務省日本センター（設立当初は国際機関の支援委員会が管轄した）を取り上げてみよう。当初の目的は、少なくともロシアに限って言えば、「民主化と市場経済促進」のために設立された。そのため、講座がいくつか開催され、その一つが「簿記・会計」であり、「財務分析」であった。

これは、会計は世界共通のビジネスの言語である（これを会計言語説という）という根拠に基づいて、ロシアの市場経済促進に資する目的で行われたものである。

ソ連は社会主義国家であった。そこで、企業が利益を上げることは人民からの収奪であった。資本主義国の会計の目的が利益計算であるのに対し、社会主義国ではそれを目的とすることはできなかった。社会主義国での会計の目的は「人民の財産の保全」を第一義としたのである。

ところで、我が国で、大学教育では会計研究領域・教育領域は次のように位置付けられることが多い。それは、まず、簿記（特に商業簿記）を学習した後、財務会計と管理会計という二つの専門領域について学習、研究する。財務会計領域は商業簿記を発展させた形で、制度会計に則り、財務諸表を公表することを目的とした領域である。管理会計領域は先に商業簿記を学習した後、工業簿記の学習を行い、その後、原価計算の学習、研究を経て、企業の内部統制会計として管理会計を学習、研究する。もちろん、単純にこのように分類できるものではなく原価計算の分野でも財務会計にかかわってくる分野は存在する。

先ほども述べたように、簿記、会計は世界共通のビジネスの言語である。それは社会主義体制が崩れた旧ソ連邦諸国においても、政治体制が社会主義体制をとっている中国、ヴェトナム等においても、今はそれは変わらないと考えられる。

### II. 帝政ロシア、社会主義ソ連と会計

1985年、ゴルバチョフがソ連共産党書記長となり、その後、1987年から始まったペレストロイカの過程で、合弁企業法が設立され、株式会社法等の設立も見る。社会主義体制の中で市場経済が組み込まれていく。

そもそも、1917年ロシア社会主義革命後、それ以前の帝政ロシア時代の会計というものはどのようなものであったのか。

帝政ロシア時代、ロシアはフランスの影響を受け、会計もその例外ではなかった。さらに、ヨーロッパ大陸型の会計の影響をうけて、勘定の形式を一覧にした勘定科目表が存在した。1917年、社会主義革命を経て、その直後の戦時共産主義時代において、会計理論自体は社会主義革命による影響を直接受けたとは考えられない。戦時共産主義時代を経て、その後のネップ期（新経済政策期、国家資本主義期）において、会計理論が変質したのかどうか、それはわからない。報告者の研究によれば、企業主体論の影響を受け、それがその後、社会主義体制の確立とともに、「変質」していく。それは「変質」というよりもむしろ、マルクス主義をあてはめ、迎合したに過ぎないものもあった。スターリンによる農業集団化・工業化時代において、会計学は「個別企業を対象とする」として批判され、学問としての地位は低下していく。

### Ⅲ. 市場経済化、そしてソ連邦崩壊と会計

ペレストロイカ、そしてソ連邦崩壊の過程でロシアの発展には外資の導入が欠かせなかった。そのため、世界共通のビジネスの言語である会計が一躍、注目を浴びてきた。旧ソ連時代は会計職は人気がなかった。しかし、市場経済の進展とともに、外資はもちろん、一般企業も「利益」を上げることが必要になった。そのため、国際的なビッグシックス（のちにビッグフォーと言われる）会計事務所もロシアに進出してきた。モスクワ大学でも会計学に人気が集まり、英語と会計学ができれば多額の報酬を得ることのできる会計事務所へ就職できた。

### Ⅳ. ロシアでの会計実務教育を通じて

報告者も1990年代半ばから約10年、日本外務省、国際機関である支援委員会、経済産業省、国税庁などを通じて、ロシアに対し会計技術支援に携わった。以下、それについて紹介してみたい。

#### ① 「国際財務・会計講座」が今、なおも不可欠である背景

1991年末のソ連邦崩壊後、NIS各国は市場経済化に向けて、懸命に努力している。崩壊後、数年を経て、各国はそれぞれの状況に応じて、異なる発展段階にある。しかし、その多くが、今なお、様々な諸困難に直面している。その大きな原因の一つとして、「資金不足」があげられる。外資が投入されない、そのため、合弁企業やリエゾン・オフィスの現地法人化が促進されず、資金が流入・回転していかないのである。それを具体的に考えるとどうなるのか？つまりは外資をはじめとするパートナーにとって信頼できる財務データがない、すなわち財務諸表が信頼できないから資金が流入していかないのである。端的に言えば、ビジネスの国際共通語である会計の問題となってくるのである。

それに NIS 各国の当局者たちも気づきはじめ、現在、国際会計基準の導入に躍起である。しかし、制度として会計を確立したとしても、現実とは別である。たとえば、1996 年、いち早く国際会計基準を採用したウズベキスタン共和国においても、制度と現実の違いに多くの会計人が困惑している。従来の旧ソ連式の会計実務をやってきた会計人たちが、制度が変更された後、国際基準における処理に対応できていないのである。

本年、ロシア連邦、キルギス共和国で国際会計基準の導入が図られる予定であるが、そこには大きな問題が残る。つまり、NIS 各国において国際会計基準が制度として導入されて、直ちにあらゆる会計処理が国際会計基準に従って行われることは、まず、あり得ない。というのも、現在の旧ソ連諸国の会計制度はそれと対立する税制に引きずられ、結局は税務申告書作成のための会計になっているのが大きな問題となっており、また、国際基準で財務諸表を作成できる経理担当者がまだまだ数が少ないためである。

したがって、わが国としても「財務・会計講座」を開催し、そのノウハウを N I S 各国に伝えると同時に、N I S 各国との相互理解を持つことが必要不可欠となっている。

## ②NIS 諸国をとりまく状況

### 1) 国際会計基準の導入の動向と現場の対応

先にも述べたように、ロシアをはじめとする多くの NIS 諸国で国際会計基準が自国の基準となる<sup>1</sup>。しかし、今まで国際基準と異なる会計方式によって作成された財務諸表がそのまま、国際会計基準に従ったものには生まれ変わらない。国際的に見て、財務諸表の比較可能性がなければ、財務諸表の価値は大きく低められる。

また、西側流の方法で従来の旧ソ連式財務諸表を分析するならば、大いなる弊害を産み出すことになる。つまるところ西側で有効な指標である自己資本比率が旧ソ連諸国の財務諸表を分析する場合、メルクマールになりえないのである。国際会計基準が導入されたとしても、財務諸表の比較可能性の観点から、それだけでは安心できない多くの諸問題が生じつつある。

さらに、国際会計基準では、たとえば、有価証券を時価で評価するか、取得原価で評価するかというような問題に対するアプローチにはなっても細かい会計処理の段階までそれを統一するものではない。したがって、国際会計基準の導入と西側式財務諸表の作成能力は決して、同次元で論ぜられる問題ではないのである。

また、ウクライナでは現在、国際会計基準をウクライナ語に翻訳中である。今までなかった概念をウクライナ語にするのであるから、翻訳が完了しても、現場に浸透するにはまだかなりの時間が必要であろう。<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> 注意すべきはそれ以降、旧ソ連諸国は国際会計基準に移行すると毎年主張しつづけていることである。

<sup>2</sup> ソ連崩壊後、ロシア語でさえも、新しい会計学上の新語が次々と生じた。そのような用語の基礎なくして翻訳は成り立たない。ウクライナ語の状況はそれよりもひどいものであり、ウクライナ語への翻訳は混乱を極めたと推測される。

つまり、制度化＝解決とはならないのである。

## 2) NIS 各国への国際会計基準導入に伴うもう一つの矛盾点＝税制をはじめとする諸制度との対立

上述したようにロシアをはじめとするNIS諸国は国際化の波の中で国際会計基準を次第に採用しつつある。しかし、会計を制度として確立しても、税制との調和、会計人の養成等、まだ時間が必要である。たとえば、ロシア財務省会計方法論局長バカーエフ氏は「いまだNIS諸国の会計が国際化するには10年から15年の歳月が必要になる」(CIS-OECD 国際会計会議、1996年9月のバカーエフ報告)と主張している。その意見に対してCIS 会計士協会会長であり、大統領諮問会議会計教育委員会委員長であるシェレメット氏は「バカーエフは非常に慎重で悲観主義者である。しかし少なくとも8年から10年は必要であろう」と語っている(1997年9月聞き取り調査)。会計制度だけが国際会計基準となってもその他の制度との調和がなければ、その意味は大きく後退せざるを得ない。

## 3) NIS 各国の会計人の養成・再教育について

1993-1994年当時、世界銀行の試算によって、ロシアでは10万人の公認会計士養成、その他各レベルにおける経理担当者100万人の養成・再教育が必要であるとされ、現在急ピッチで会計人教育がなされているが、その質を見ると玉石混淆である。ロシアでは公認会計士は、一般企業監査、銀行監査、証券市場監査、保険業監査の4つに峻別されており、それがまた各機関の利権と相俟って、非常に複雑なものになっている。わが国では非常に難関で社会的ステータスの高い公認会計士もロシアでは実務経験3年以上のものを対象に1カ月程度の講習で90パーセント近い合格率で資格を取得できる。従って、ロシアでは公認会計士の取得者でさえ、あまり信頼できない。

ロシア以外の公認会計士の資格の種類は、様々であるが、現状はロシアと変わっていない、あるいはロシアよりも更に遅れているのが実状である。

## 4) 旧ソ連諸国特有のジャーナル・オーダー・システムの複雑さ

旧ソ連諸国では今でも、仕訳帳のシステムとしてジャーナル・オーダー・フォーム(журнальная ордерная форма)が採用されており、たとえば、ロシアとキルギスではそれが16種類、ウクライナでは18種類となっている。これはわが国や現在の西側諸国に採用されていない特殊な形態であり、いわば、旧ソ連式会計を理解するのに大きな障害となっている。この仕訳帳については国際基準を採用しても、この方法を踏襲している。このジャーナル・オーダー・システムこそが日本を含めた西側諸国の会計人が旧ソ連式会計を不可解だと考えさせ、また、ジャーナル・オーダー・システムに慣れきった旧ソ連諸国の会計人が西側式財務諸表作成時に大きな困難を覚えることになるのである。

## 5) 西側各国の旧ソ連諸国への支援

西側各国の旧ソ連諸国への支援は、大きく分けて EU の TACIS、アメリカによる USAID に分けられる。政策レベルのものから、会計人養成のためのセミナーまで多種多様である。総じて、西側各国は会計・財務の研修に力を入れている。それはあらゆる業種に通じるソフトなインフラであるからである。

資本主義社会、市場経済の移行の最も大きなモーメントは利益計算につきる。その利益計算とは言い換えれば、会計である。それ故、他の西側各国が旧ソ連諸国への会計技術支援に力を注ぐのは自明の理である。わが国だけが無関心ではいられない。

したがって、以上からも明らかなようにわが国としても「財務・会計講座」を開催し、そのノウハウを N I S 各国に伝えると同時に、N I S 各国との相互理解を持つことが必要不可欠となっている。

### ② 「国際財務・会計講座」の目的

そこで本講座では N I S 各国の会計の特質と国際会計基準との違いを十分に理解し、研究している講師が経理担当者や会計学教員に対して、なぜ資本主義各国ではこのような経理実務、会計方法を採用するのかを理解させ、市場経済化促進の動機付けを高めていくと同時に国際式会計に基づいた財務諸表を作成する技術を習得させる。

そして本講座は国際会計基準や西側基準を概念的に論ずる講座ではなく、実際に一つの取引を説明し、電卓をたたいて計算することによって、国際会計基準・西側基準に基づいた会計処理を体得させる講座である。

さらに、ロシア、ウクライナ、キルギス各国の特殊事情を考慮した上で、財務分析の講義を簡単に行う。単に西側の手法をロシア語に訳して紹介するだけでは、投資判断の誤りを招きかねないので、慎重に行う。

## V. これからの課題

会計学は世界共通のビジネスの言語である。と同時に、ロシアは帝政時代から、資本主義、そして社会主義を経て、市場経済へと移行している。単に制度の変遷を追うだけでなく、会計理論に内在する問題がそこに存在する。今後、それを課題にたい。