

ロシアにおける会計の変遷と現代の課題

齊藤久美子(和歌山大学)

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⁴。

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

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⁶」というレーニンの有

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 Напр. 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 Petrackov 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。

⁶ 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

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。B.Γ.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つたのである。以下、B.Γ.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⁷。

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、A.M. ガラガン、P.Я. ヴェイツマン、H.A. キパリーソフ、A.Π. ルダノフスキーらである。A.M. 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。⁸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⁹。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、A.Π. ルダノフスキーは「会

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。

⁷ Макаров В.Γ. Теоретические основы бухгалтерского учета, М., Финансы, 1978.

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

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

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¹⁰」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、B.Γ.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。

B.Γ.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、その題辭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

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

Счетоводства》の1923年第1・2号では、レオテ、ギルボー、ベスタ、ピザニ、ゲルボニ¹¹、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りがないと考えていた。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¹²」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¹³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¹⁴。さらに、同じ1928年、Л.クレ

¹¹ 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。

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

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

¹⁴ Гегечкори М., Глейх Е. На службе у

Иман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¹⁵。

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」¹⁶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……¹⁷」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¹⁸」と述べた。また、「十

капиталистического собственника, 《Счетная мысль》, №4, 1928, стр.141. (Макаров, указ.соч., стр.12.)

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

¹⁶ Ленинизм и учет, 《Счетная мысль》, №1, 1925.

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

¹⁸ Гегечкори М. К X I годовщине Октябрьской революции, 《Счетная

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¹⁹」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²⁰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[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²¹」と主張した。1971年、И.В.マルイシエ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りわれから脱却し始めた²²」のであった。

мысль», №11, 1928, стр.361. (Макаров, указ.соч., стр.14.)

¹⁹ Родинов Б. Октябрь и наши задачи, «Вестник ИГБЭ», №11, 1928, стр.105. (Макаров, указ.соч., стр.14.)

²⁰ Экономическая Энциклопедия, Политическая Экономика, том. 1, М., «Советская Энциклопедия», 1972, стр.45-47.

²¹ Карнеев А. Баланс в марксистском освещении, «Счетоводство», №2, 1929, стр.105. (Макаров, указ.соч., стр.14.)

²² Малышев И.В. Теория двойственности отражения хозяйственных актов в бухгалтерском

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²³」と述べている。これに対して、Г.Н.Давидовは「どのような根拠で生産経済単位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²⁴。「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²⁵」と。Г.Н.Давидов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つ

учете, М., «Статистика», 1971, стр.5. (Макаров, указ.соч., стр.15)

²³ Давыдов Г. Баланс как таблица изображающая движение ценностей, «За социалистический учет», №11, 1930, стр.41. (Макаров, указ.соч., стр.15.)

²⁴ Там же, стр.46. (Макаров, указ.соч., стр.15-16.)

²⁵ Там же, стр.49. (Макаров, указ.соч., стр.16.)

た。しかし、1934年にはC.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』²⁶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。A.M. ガラガンの1930年の著作『一般簿記』²⁷はB.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

A.M.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法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、A.M.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、B.A.マズドロフ²⁸やB.Г.マカーロフ²⁹の著作にも窺い知ることができる。

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

²⁷ Галаган А.М. Общее счетоведение, М., Заочные курсы Промакадемии,1930.

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

²⁹Макаров, указ.соч., стр.12.

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

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であり、該当する試験に合格せねば監査は行えない³⁰。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³¹、超難関といわれる資格であるのに

³⁰ 齊藤、前掲論文、135~136頁。

³¹ <http://www.fsa.go.jp/kouninkaikeishi-s>

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³²。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。

IV. むすびにかえて

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、

hiken/nijironbun-1a.html、 2003 年 1 月 22 日閲覧。

³²Положение 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.

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。

なお、本稿では紙幅の関係上、法制度の紹介が不十分である。それらについては別稿の課題としたい。

2000 年勘定科目表

I. 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

II. 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

Ⅲ. 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

Ⅳ. 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

Ⅴ. 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

Ⅵ. 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

Ⅶ. 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

VIII. 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