

移行経済における会計の役割と国際協力

—ロシアへの会計技術支援—

齋 藤 久美子 (和歌山大学)

1. 会計言語説と会計の役割

会計学の領域では国際会計基準の時代になって各国の会計の差異について語る時代ではないといわれてきているがそうであろうか。それはある意味では妥当である。しかし、それは先進資本主義国のみをその対象とするならばという限定においてである。

一方、環日本海諸国、なかでも旧ソ連諸国は国際会計基準に移行しつつあるとはいえ、いまだ旧ソ連時代の会計システムから解放されていない。さらにたとえ、制度だけを移行させたとしてもそれが実行されていないという事情を考慮すれば旧ソ連諸国に対する会計技術支援、とりわけ旧ソ連諸国の会計の特殊性を理解したうえでの会計技術支援がいまだ必要であることは自明である。

1998年3月6日付でロシア連邦政府によって採択された「国際会計基準との調和化会計改革プログラム」では10年の歳月をかけてロシアでは会計改革を進めるといっている。しかもその一歩が2001年1月1日より施行された新しい勘定計画(勘定科目表)であった。すなわち、ロシアの会計改革はいまだ始まったばかりなのである。

ところで筆者は会計言語説に立って、ロシア・旧ソ連諸国への会計技術支援を行ってきた。筆者自身はその活動を体系化・理論化する必要があると考えている。しかし、たとえば開発経済論からみても会計学者の立場から「会計技術移転」という立場で研究を行っているのはごく少数である。

2. 会計技術支援の現場から

では次に筆者自身がかかわった会計技術支援について簡単に述べてみたい。

(1) 現地研修(講師派遣型)と招聘研修(研修生招聘型)

大きく分類すると現地研修(講師派遣型)と日本への招聘研修(研修生招聘型)に分けられる。現地においては5日程度の財務諸表作成を中心とするセミナー、または財務分析を中心とするセミナーを行ってきた。現地とはロシアのハバロフスク、ウラジオストク、サハリンという環日本海地域の日本センター以外にモスクワ・プレハーノフ経済大学、モスクワ大学、サンクト・ペテルブルグの日本センターならびにその出張講座としてエカチェリンプルグ、ブラゴベシエンスク、ノブゴロド、さらにロシア以外ではウクライナ、キルギスの日本センターを指す。

また招聘研修とは1週間から3週間、ロシアから研修生を招聘して行うもので期間中、筆者が数日、講義を担当した。そして筆者自身はそのなかで財務分析を中心として講義を行ってきた。もちろん、それ以外に企業見学などのプログラムが組み込まれている。

(2) 財務諸表作成講座と財務分析講座

次に今まで筆者自身がかかわった会計技術支援の内容について述べてみよう。

筆者が行ってきた簿記会計講座や財務分析講座(現地講座)はいずれも1回連続5日間、1日6時間実質の授業である。形式は午前中3時間、午後3時間で、昼休みはそのあいだに1時間から1

時間半、それ以外に午前中、午後ともコーヒープレイクをそれぞれ15分間ぐらいずつとる。講義開始は9時30分、講義終了は17時ぐらいが多い。最終日の午後は試験に充てる。

カリキュラムは5日間で、西側式財務諸表の作成と簡単な財務分析を行えるように組まれている。受講対象者は企業の経理担当者を主として、他に大学教員などである。1993年にロシア大統領令による臨時規定で「監査士」が国家資格にされた。彼らのなかには「監査士」の資格をもったものも多い。

では、この講座はどのようなことに注意して行われているであろうか。筆者は主に次のように行っている。

- ①ロシアでは旧ソ連時代から国家によって定められた統一的な「勘定科目表」に従って会計処理がなされている。それが少なくとも日米には存在しないため、勘定の分類、資産、負債、資本、費用、収益と分けた一覧表をあらかじめ用意して配布している。ロシアの会計事情に精通しない講師が講義を行う場合、会計人にはあまりにも自明のこととして省略してしまうために所期の目的を達成できないことがしばしば起こる。
- ②ロシア会計には存在しない商品勘定の三分法について念入りに説明する。
- ③ロシアでは旧ソ連時代から仕訳帳は16種類存在している（わが国の特殊仕訳帳に若干、似ている）。また、元帳の形式も異なっている。また、ロシアの会計では財務諸表の下書きの精算表がないために、これには非常に時間をかける。それゆえ、帳簿組織について、最初に概観し、精算表は試験前日の4日目の夕方までに終了する。
- ④ロシアでは発生主義会計の歴史が浅い。決算整理事項をなかなか理解してもらえないので、これにも時間をかける。
- ⑤ロシアでは1992年のハイパーインフレーション

（毎月25パーセント）のときも、国際会計基準に基づいたインフレーション会計が適用されなかった。しかし、国策に基づく再評価が何度か行われた。これがロシアの資本勘定を著しく不可解にしている。また、財務分析を行う場合もそれゆえ、自己資本比率が大きいロシア企業が優良企業とはいえない。

ほかにもさまざまな点があるが、紙幅の関係上、省略したい。講義は一方通行のものではなく、演習問題を豊富に用意し、実際に受講生に黒板を使って説明してもらっている。また、指名はランダムに行い、わかっているものだけが解答するようなシステムではない。

受講生はいつ自分が指名されるか常に緊張を持って講義を聴き、問題演習を行う。さらに最終日の午後に試験が行われるが、講師が何を言わずとも、訪日研修の対象者はその成績が重視されると受講生は考えている。それゆえ、一生懸命に講座に取り組む。また、受講生は欧米流の企業会計を身につければ給料が100倍になるロシアの現状のなかで、必死に生き残ろうとしている。したがって、講座に熱が入るのは当然である。

優秀者は日本に招聘され、財務分析を中心とした講義と企業視察を行い、講義を受ける。受講生たちは日本でも研修に懸命に取り組み、ロシアでの生き残りをかけて、努力を続けるのである。

3. 今後の課題

本稿冒頭にも述べたように、ロシアの会計制度は1998年から10年間かけて、国際会計基準との調和化が図られる。日本の隣国ロシア、その市場はあまりにも大きい。しかしながら、ビジネスの世界共通語であるはずの会計の違いが大きすぎ、ややもすればロシアの特質が不明確なためにビジネス・チャンス逃していることが多い。わが国のほうからもロシア会計の特徴を理解するように務めて、相互理解を環日本海諸国として深めるべきである。

COMMENT

溝 端 佐登史 (京都大学経済研究所)

ロシアをはじめ旧社会主義諸国の市場経済移行において、設計主義的な自由主義政策が批判され、市場の制度形成が重要視されている。会計技術の国際移転も市場経済の重要な制度であり、報告者の会計支援での経験は会計学のみならず、ロシア経済を研究するものに示唆に富む。とりわけ、WTO加盟交渉が進行するロシアの展望を考察するうえで、国際会計制度への移行の経験がもつ意味は大きい。

そのうえで、次の2つの点を問題提起したい。第1は、国際会計基準への移行において、ロシアには独自の会計制度は作動しないのかどうかという問題、それにかかわり会計支援によってロシアに独自の取引様式はその姿をかえるのかという問題である。ロシアには移行過程でバーターや未払いなど独自の決済手段が利用されたが、そうしたものは少なくとも短期的に「正常な」市場取引に転換するとは考えられず、報告者の指摘する「会計の違い」や「ロシアの特質」が会計制度の転換

に及ぼす影響は大きい。その結果、日本の会計基準がそうであったように、果たして国際会計基準に収斂すると見るのか、独自のルールをその内部に抱えるのかは問題となろう。その意味では、現在のロシア企業は社会学調査ではおよそ3分の1が市場適合的と見られているが、現実に存するロシアの会計制度への言及が移行可能性を考える手がかりとなる。

第2に、同じ市場経済移行諸国を比較したとき、過去の会計制度に共通性をもつ旧ソ連圏の国々になぜ国際基準への移行に格差が生じているのかという問題も浮かび上がる。例えば、旧ソ連を構成したバルト諸国がEU加盟を進める現状の会計制度は、ロシアの制度と大きく異なる。このことは支援の技術の問題ではなく、価値観や経済活動の動機づけ、一国における法制度の整備度などの問題が会計制度の移行に影響していることを示唆している。その意味で、会計制度の移転には技術的限界を考慮する必要はないのだろうか。