ふたつの固定資産再評価-ソビエトとロシアの場合-

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 明治大學商學研究所 公開日: 2009-03-09 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 森, 章 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/1927

ふたつの固定資産再評価

——ソビエトとロシアの場合——

Revaluations of Fixed Assets in the USSR and Russia

森　　章
Akira Mori

この小論で取り扱うふたつの固定資産再評価とは，現在のロシアで行われた再評価と，かつてのソビエトで行われた再評価とをいう。

ソ連邦崩壊後のロシアではいま，高度のインフレーションに見舞われており，とくに，それは，ロシア政府が92年1月から実施した価格の自由化政策によって急速に進行している。そして，市場経済への移行を目指し，そのもとで活動する企業のための新しい企業会計制度を創出しようとしている現在，この貨幣価値の著しい変動を会計上どのように解決するかが問題となり，この問題の解決策として，92年7月1日の時点で固定資産の再評価が実施された。他方，西側のようなインフレーションのない計画経済といわれていたかつてのソ連邦においても，固定資産の再評価が歴史の事実として約10年間隔で行われた。ソビエトからロシアへの体制転換という現実を挟んで，新生ロシアの市場経済への移行期における固定資産再評価と，かつてのソ連邦の中央集権的計画経済における固定資産再評価とをみることができるのである。

そこで，小論では，あい異なる経済体制のもとで実施されたふたつの固定資産再評価のそれぞれの目的と意義について考察していきたいと思う。

(1)

はじめに，歴史の順序に従って，かつてのソ連邦で実施された固定資産再評価をみてみよう。

ソビエト会計では固定フォンドと呼ばれた固定資産の再評価は，1917年の十月革命以降から50年代末までに，特別の歴史的事情により限定された産業部門やある一部の地方・地域において，20回以上も行われていた。[(1)] が，その後，ソ連邦の崩壊までの間に，すべての産業部門の固定資産に対する全国家的規模による統一再評価が2回行われた。

第1回目の統一再評価は，60年1月1日の時点で国有企業と協同組合企業（コルホーズを除く）

(1) たとえば，最初の再評価は17年から18年にかけて企業の国有化過程で行われ，また，22年にはトラスト形成後の工業の固定資産，25年には大工業の固定資産，27年から32年にかけて鉄道業の固定資産，35年にはソフホーズとMTS（機械トラクターステーション）の固定資産，40年には通信業，漁業の固定資産と西ウクライナ，西方ベロロシア地域の企業の固定資産，41年にはリトアニア，ラトビア，エストニア地方の固定資産，第2次大戦後にはファシスト・ドイツによって一時占領されていた地域の固定資産，52年には製粉業の固定資産が，それぞれ再評価された。〔12〕49～54頁，〔15〕

の固定資産に対して，また62年1月1日の時点でコルホーズの固定資産に対して行われ，第2回目の統一再評価は，72年1月1日の時点でコルホーズを含むすべての独立採算制企業の固定資産に対して，また73年1月1日の時点で国家予算の資金で活動する予算施設の固定資産に対して行われた。この2回にわたる固定資産の再評価はほぼ同様な方法で行われ，第1回目の再評価の内容については拙著『ソビエト減価償却論争』[15]で，第2回目のそれについては拙著『現代社会主義の会計構造—固定フォンドの計算と管理—』[16]ですでに詳細に考察しているので，ここでは，ソビエト会計のもとでの固定資産再評価の目的と意義について改めて振り返っておきたい。

市場の欠落した強度の中央集権的計画経済であったソ連では，企業形態は国有企業かもしくは協同組合企業かであり，それに対応して，企業の固定資産も国家的所有かもしくは集団的所有かになっていた。しかも，国有化された土地，鉱物産地，森林は，売買取引の対象から外され，貨幣的評価を受けず，貸借対照表上に計上されず，会計上の固定資産から取り除かれていた。[(2)] 企業は，こうした土地を除く社会的所有の固定資産を取得した場合，国が定めたその取得価額（первоначальная стоимость）で記帳を行い，この記帳された価額をバランス価額（балансовая стоимость）と呼んだ。そして，記帳後，固定資産は，当該固定資産のためにバランス価額に対する百分率で国が設定した減価償却控除率に基づいて，原則として定額法によって償却されていた。[(3)] つまり，企業では，固定資産は取得原価主義で計上され，規則的に減価償却されており，この点に限っていえば，それは西側の会計実務と同じであった。

だが，当時のソ連経済は西側のようなインフレなき経済といわれ，貨幣価値の著しい変動はなかった。にもかかわらず，2回にわたって固定資産再評価を行った理由として，つぎのことが挙げられていた。すなわち，第1は，固定資産が社会的に増加する一方で，企業での新規の固定資産の採用も増加し，しかも，固定資産の組成内容に大きな変化を与えつつ，とくに新型の機械・設備・器具などが生産過程に導入されていったこと，第2は，固定資産を初めとして取引される殆どすべての生産物の価格は国によって決定されていたが，国家(社会)の経済政策の変更の折りに，生産物や料金に対する国の価格形成が変化して，生産物としての固定資産の価格は引き下げられたり引き上げられたりしたこと，第3は，機械製造業の労働生産性が向上して，機械・設備・器具などの生産費が廉価になっていったことである。

とりわけ，第3の理由が，固定資産再評価を実施する理論的根拠として強調された。周知のように，経済学の理論によると，機械や設備などの固定資産の価値は技術進歩による機械製造業の労働生産性の向上で変化し，原則として，従来の機械と同じ種類の新しい機械はこれまでより少ない生産費で生産されることになる。このため，以前に取得した固定資産の価値で計上された価額は，時が経過するにつれ，現時点のその価額と乖離していくことになる。同じ種類・性能の固定資産でも，以前に取得したものの価額とそれ以後に取得したものの価額で計上されて，ソビエト会計で混合的評価（смешанная оценка）と呼ばれるような状態が生まれるとした。そのうえ，

(2) 貨幣的評価を受けない土地などは，ただその面積のみが表示されていた。
(3) ソビエト会計のもとでの減価償却会計については，〔15〕〔16〕を参照。

この混合的評価は，さきの第1，第2の理由によっても生起し，それは減価償却費の算定や生産物原価の計算などの正確性を歪めるので，ここに，ある一定の時点で，計上されている現存の固定資産の取得価額を現在の時価価額（восстановительная стоимость）へ評価替えする必要があると考えた。

もっとも，純理論的にいえば，機械や設備などの価値は機械製造業における労働生産性の向上に比例して漸次低減し，これに応じて既存の同じ種類・性能の機械や設備の価値も漸次低下するので，毎期末ごとに固定資産を再評価しなければならない。だが，固定資産の全国家的規模の統一再評価は多くの労力と時間，大きなコストを要するため，それはソビエト会計では約10年の間隔で実施していた。

また，ソ連では，固定資産の再評価を実施する際に，減価償却控除率を同時に改訂していた。この改訂においては，新型の高性能の機械や設備の出現で，陳腐化し価値低下する固定資産の償却率を引き上げることにしていた。そして，この価値低下を道徳的磨滅（моральный износ）の第2形態と呼び，他方，さきの労働生産性の向上による固定資産の価値低下を道徳的磨滅の第1形態と呼んで，前者は当該固定資産の償却率を改訂する（償却率を引き上げて耐用年数を短縮する）ことで，後者は当該固定資産の再評価を実施する（取得価額を時価価額へ評価替えする）ことで解決を図っていた。

個々の企業においては，こうした固定資産再評価はつぎのような手順で行われた。すなわち，(1)会計実務で固定資産と規定された資産を，国が定めた固定資産の種類別と産業部門別の分類基準に従って分類する，(2)分類された固定資産を，再評価する資産と再評価しない資産とに整理する，(3)再評価する固定資産の実地棚卸をする，(4)固定資産の時価価額を決定する，(5)固定資産の物理的磨滅額を決定する，(6)固定資産再評価の結果についての報告書を作成することである。このうち，(4)の時価価額の決定については，再評価される固定資産を，a)建物，構築物，伝達装置と，b)機械，設備，運送手段とのふたつのグループに大別して，それぞれの固定資産を国が定めた基準で時価価額への換算が行われ，(5)の物理的磨滅の決定については，固定資産の技術状態の実地調査または耐用年数のデータに基づいて，国が定めた方法で再評価される固定資産に対する物理的磨滅の算定が行われた。そして，時価価額から物理的磨滅額を差し引いた残高は，ソビエト会計では残高価額（остаточная стоимость）と呼び，再評価の時点における固定資産の未償却残高とした。また，再評価の結果，新しいバランス価額は，これまでのバランス価額と比較して，ある種類の固定資産については増加したり，他の種類のものについては減少したりするが，この固定資産評価額の変更つまり再評価差額は，資本金に相当する国有企業の定款基金や協同組合企業の不分割基金の額に反映された。

ところで，ソビエト会計制度には強度の中央集権的計画経済の特質を痛々しいまでに反映されていたが[(4)]，それは固定資産の再評価においてもつぎのような点にみられた。

(4)　この点の詳しい内容については，〔17〕〔18〕〔19〕を参照。

まず第1に，西側と同じように取得原価主義に基づいて，固定資産はその取得価額で計上されたが，この価格は市場価格ではなかった。それは，国が決定して個々の企業に示した1種の計算価格であった。この価格は，一定期間固定されていたとはいえ，国の経済政策の変化により時々改定されるので，このことが再評価を実施するひとつの理由となったことである。

ついで第2に，これまた西側と同じように固定資産は規則的に減価償却されていたが，国は企業（とくに国有企業）へ固定資産を無償で（60年代中葉からは使用料をとって有償で）供与した代わりに，この減価償却控除の基金の全額を（60年代中葉からは一部を企業に留保して）徴収し，個々の企業から集中したこの基金を新規投資のひとつの財源とした。国家的所有である固定資産の更新や拡張などに対する管理の責任主体は国であるとして，国はこの管理に必要な固定資産の評価額を時に統一再評価によって得る必要があったことである。

そこで第3に，企業の再評価結果の報告書で得た種類別と産業部門別の固定資産の時価価額による在高，その物理的磨滅額などのデータに基づいて，国は，機械製造業での技術進歩，生産性向上を考慮しつつ，機械や設備などの固定資産の生産計画，また種類別の固定資産の更新・拡張・修繕・除却の計画，産業部門別の固定資産の配置計画などを全国家的規模で策定すると同時に，これらの計画に対応して固定資産の減価償却控除率を改訂したことである。

また第4に，固定資産の再評価差額を定款基金や不分割基金へ反映させる会計処理は，国有企業や協同組合企業に対する国や組合の資金拠出額の変更をあきらかにしているということである。

そして第5に，固定資産再評価が必要となる主要な理論的基礎を，「その〔機械の〕価値は，もはや，実際にその機械自身に対象化されている労働時間によっては規定されないで，それ自身の再生産かまたはもっと優秀な機械の再生産に必要な労働時間によって規定されている」[11]528頁という経済学の理論に求めたことである。そのうえで，生産性の向上で同一性能の労働手段が廉価に生産されることによって生ずるその資産の価値低下（道徳的磨滅の第1形態）は，使用価値を維持しながらも価値のみ消失するものと解し，再評価による固定資産の時価価額の決定の際に考慮された。つまり，固定資産のバランス価額を変えることによって解決した。他方，新しい高性能の労働手段が出現することによって生ずるその資産の価値低下（道徳的磨滅の第2形態）は，使用価値も価値も消失するものと解し，固定資産の減価償却控除率の改訂の際に考慮された。つまり，技術革新の影響を受ける資産の償却率の引き上げ（耐用年数の短縮による社会的に陳腐化する以前での資産の早期の償却）によって解決したことである。

こうして第6に，個々の企業レベルで生起する会計事象を国民経済レベルの経済理論で解明し，経済学でいうところの社会的に必要な費用で，価値に近似する価格を求めながら，この価格による資産の計上のために，固定資産再評価を実施したことである。

こうした特徴ある固定資産再評価は，法人格をもち独立採算制を採用していたとはいえ，企業は経営成績と財政状態に責任を負うビジネス・エンティティではなく，企業を管轄する国が実質的なエンティティとなり，その中で個々の企業をサブエンティティとし，またミクロの企業会計よりもマクロの統一国民経済計算に偏重したソビエト会計制度のもとで行われたのである。

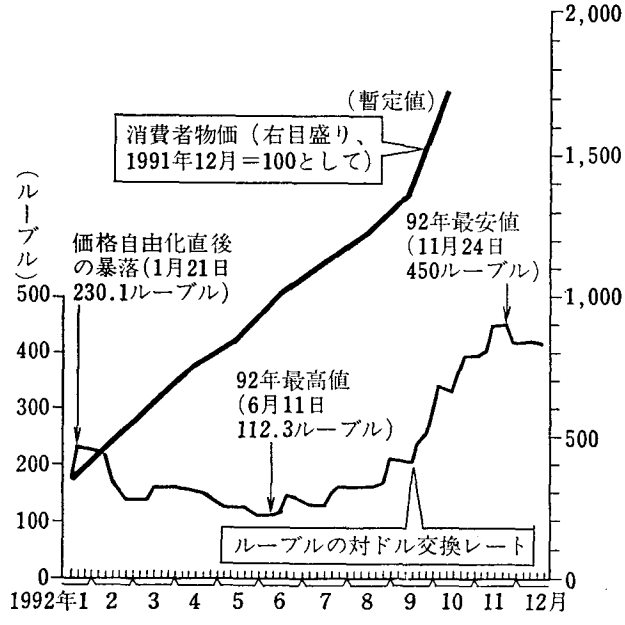
では，現在のロシアで実施されたもうひとつの固定資産再評価は，どのような方法で行われ，いかなる目的と意義をもったものであるのか。つぎにみてみよう。

(2)

ソ連邦崩壊後の92年1月，ロシア最高会議で，国際的に採用されている西側の会計実務による会計制度への移行が決議され，また同年3月，これからの市場経済のもとで会計制度の基礎となる「ロシア連邦における会計と報告書に関する規程」(92年3月20日付ロシア連邦財務省承認，以下「92年会計・報告書規程」という）が，また，「企業の財務・経済活動の会計勘定計画とその適用に関する訓令」(91年12月19日付ロシア連邦経済省，財務省承認，以下「91年勘定計画」という)などが制定されて，強度の中央集権的計画経済のもとで採用されてきたこれまでのソビエト会計制度から，これからの市場経済のもとで活動する個々の企業のための新しい会計制度への転換がいま徐々に行われている[(5)]。そして，この会計改革の最中に図1にみるような高度のインフレーションが起き，そのもとで固定資産再評価が実施された。

図1　ロシアのインフレとルーブルの下落

(消費者物価上昇率はロシア統計国家委員会調べ。交換レートはモスクワの銀行間取引値)



(出所) 〔13〕より。

ロシア連邦政府は，92年8月14日付で再評価に関するふたつの決定を公布した。ひとつは「ロシア連邦における固定フォンド〔資産〕の再評価について」[〔4〕24頁，〔6〕]であり，もうひとつは「ロシア連邦における固定フォンド〔資産〕の再評価の実施方法」[〔5〕24頁，〔7〕]である。前者の決定は，既存の国有企業の脱国家化・民営化などによって，国有企業のほかにさまざまな所有形態の異なる経済主体が生ま

(5)　ロシアで現在行われている「92年会計・報告書規程」を軸とした会計改革については，〔21〕を参照。

れてきているが，これらの所有形態に関係なく，ロシアのすべての企業(組織)は，会計データに基づいて，92年7月1日の時点における固定資産の再評価を同年10月1日までに実施することを公示したものである。そして，後者の決定は，今回の再評価の目的を，92年1月からの価格自由化のもとで，企業の固定資産の更新のための確実な貨幣資金をつくること，および財産評価にとって経済的に基礎のある価額をつくることにあるとして，つぎのような固定資産再評価の方法を提示した。

まず，再評価の対象となる固定資産は，建物，構築物，伝達装置，機械，設備，運送手段，その他の種類の固定資産である。しかも資産の技術状態(磨滅状況)に関係なく，また稼働・運営中のもの，保管・予備のもの，未完成のもの，賃貸借中のものなどすべてのこれらの固定資産を再評価する。さらに物理的にも社会的にも陳腐化して消去を予定しているが，まだ消去を書類で正式に確認していない固定資産も再評価する。

つぎに，再評価の基礎となるデータは，92年1月1日の棚卸の結果より得た固定資産のバランス価額と，この価額を現在の貨幣尺度に修正する際の時価価額への換算係数(коэффициент пересчета)つまり再評価倍数である。

そして，再評価倍数は国によって定められるが，表1はその決定された再評価倍数である。

ついで，バランス価額に再評価倍数を乗じて，固定資産の時価価額が決定される。

なお，再評価後に，減価償却費の増加によって財務的指標が著しく悪化する企業では低い償却率の採用を，反対に，生産を技術的に再装備する大規模な投資計画をもつ企業では高い償却率の採用を，地元の税務機関や国の経済・財務機関との調整を経て，採用できるとしている。

以上が92年8月14日の決定の主要な内容である。が，この決定だけの内容からは，まだ再評価の具体的な方法を知ることができない。そこで，決定の公布後に，『経済新聞：経済と生活』紙上に記載された若干の固定資産再評価の解説記事を拾いながら[8][9][10]，その内容をみてみたい[6]。

まず，建物は再評価の対象となるが，それは寮を含み住宅を除いたものである。未完成建物で92年に実際に運営される建物については，91年1月1日までの建設費と91年のそれとが区分されてそれぞれ再評価される。詳しくいえば，未完成建物の建設費を91年以前のもの，91年のもの，92年のものに分け，それぞれの費用の支出年度に対する当該の再評価倍数(表1より25, 12, 1)を乗じて，時価価額が算定される。92年1月1日までに取得し倉庫に保管中の設備は再評価されるが，ロシア財務省の書簡で流動資産とみなされたものは再評価しない[7]。国有企業の脱国家化によって賃貸借制企業が生まれてきているが，この賃貸借中の固定資産は賃貸者によって再評価され

(6) いまロシアでは，政治経済の混迷や紙不足などで出版界は混乱している。このため，学術上の定期刊行物や書物の発行は遅れ，その入手が極めて困難となっている。そこで，詳細な内容を知ることができないので，新聞紙上の解説記事に頼る以外になかった。

(7) なお，「92年会計・報告書規程」によると，資産を固定資産と流動資産とに区分する基準として1カ年基準と価額基準を明記し，後者の基準を3,000ルーブルとし，それ以上の資産を固定資産，それ以下の資産を流動資産と規定している。この価額基準は，80年以降長い間100ルーブルであったが，91年には300ルーブルへと引き上げられた。だが，それも，高度のインフレーションのため，3,000ルーブルへと再び引き上げられた。

表1

1990年10月22日付ソ連邦閣僚決議で採択された「ソ連邦国民経済の固定フォンドの統一更新用減価償却率」の分類による固定フォンドのグループと整理番号		固定フォンドのバランス価額を時価価額へ換算する係数（再評価倍数）		
固定フォンドのグループ	整理番号	1991年1月1日以前に取得したもの	1991年に取得したもの	1992年に取得したもの
1. 建物，構築物および伝達装置	10000～40000	25	12	1
未完成建物	——			
2. 機械と設備：				
有色冶金のためのもの	43100～43151			
鉄道車体	50000～50016	46	20	1
すべての種類のトラクター	40600～40612			
化学工業のための設備	43200～43282			
3. 石油・ガス採取のための機械と設備	43400～43415			
タービン設備	40100～40203			
金属切削設備（自動ラインを除く）	41000～41003			
軽工業のための技術的設備	44900～44929	18	8	1
（繊維産業の設備を除く）	（44920と44921を除く）			
生産用と事務用の備品	70000～70011			
および用具	60000～60005			
4. 木工，木材加工，セルロイド・紙工業の設備	44400～44609	14	6	1
および繊維産業の設備	44920と44921			
5. 鋳物用機械	41100～41103	11	5	1
6. 計算機技術	48000～48010			
印刷工業の技術的設備	44800～44807	4.5	3	1
自動機械ライン	41001			
7. 熔鉱，熔鉄，すべての種類の用具	47000～47066	16	7	1
圧延，選鉱の設備	43000～43045			
8. その他すべての種類の固定フォンド		36	15	1

（出所）〔5〕25頁，〔7〕より。

る。この場合，賃借者は，賃貸借中の客体に対してなされた資本的支出のデータや走行距離で算定した運送手段の償却額（磨滅額）についてのデータを，賃貸者へ知らせる。長期間にわたって賃貸借される客体については，賃借者によって規定の方法で再評価される。また国有企業の民営化によって株式会社が生まれてきているが，この会社の固定資産も規定の方法で再評価される。ただし，91年1月1日以前に株式会社化が行われ，株式会社の設立の際に，この会社の固定資産が90年11月13日付のソ連邦国家価格委員会決定の指数によってすでに評価され，建物と構築物が83年5月11日付と90年9月6日付のソ連邦国家建設委員会指示による評価を終わっている場合には，この会社は91年1月1日以前に取得した固定資産に対する再評価をしないとしている。

つぎに，再評価倍数は広範囲な固定資産の実際価格についての国家統計から設定したものであるといわれているが，表1にみるように，それは，再評価される固定資産をその種類別に分類し，

(8) ソビエト会計のもとでの固定資産の分類については，〔15〕〔16〕を参照。

分類された8グループに対して固定資産の取得時別の再評価倍数を設定している。この場合，これまでのソビエト会計では，固定資産を詳細に分類し[8]，その分類された資産に対して償却率を設定していたので，今回の再評価される固定資産の分類も，90年10月22日にソ連邦閣僚会議で承認され，現在採用されている統一更新用減価償却率の分類を踏襲している[9]。

ついで，時価価額はバランス価額に再評価倍数を乗じて決定されるが，その際，再評価倍数の選定はつぎのようになる。例えば，92年の時点で85年に製造された金属切削設備を企業が旧価額ですでに取得していたならば，この設備の再評価倍数は表1から18となり，設備の時価価額は旧価額の18倍となる。

そして，再評価の結果で生ずるいわゆる固定資産再評価益は，92年8月26日付のロシア財務省書簡により，つぎのような仕訳で処理される。

借方「固定資産」勘定(番号01)　　貸方「特別目的基金」勘定（番号88）
(「再評価積立金」補助勘定)

同時に，再評価される固定資産のいわゆる減価償却累計額（磨滅額）が再評価倍数に基づいて算定され，時価価額から算定された減価償却累計額（磨滅額）と取得価額から算定されたそれとの差額は，つぎのような仕訳で処理される。

借方「特別目的基金」勘定（番号88）　　貸方「固定資産の磨滅」勘定（番号02）
(「再評価積立金」補助勘定)

倉庫にある保管中の償却を開始していない設備については，その再評価益はつぎの仕訳で処理される。

借方「プラント設備」勘定(番号07)　　貸方「再評価積立金」補助勘定

償却を開始していない未完成建物については，その再評価益はつぎの仕訳で処理される。

借方「基本投資」勘定（番号08）　　貸方「再評価積立金」補助勘定

ここで使われている勘定とその番号は，「91年勘定計画」に配置されている勘定科目とその整理番号である。科目名について若干説明すると，「特別目的基金」(Фонды специального назначения) 勘定の中の補助勘定である「再評価積立金」勘定は，ロシア語では Фонд индексации имущества といい，直訳すれば「財産指数化基金」勘定となるが，小論では再評価積立金と訳出した。また「固定資産の磨滅」(Износ основных средств) 勘定は，意訳すれば「固定資産の減価償却累計額」勘定となるが，小論では固定資産の磨滅と訳出している。

ところで，「92年会計・報告書規程」に基づいて，ロシア財務省は，92年6月9日，財務諸表の体系と様式を示した「企業と組織の年度会計報告書の量と様式について」の書簡を，また同年6

(9) この90年10月に承認された統一更新用減価償却控除率については，〔20〕を参照。

月24日，その様式の記入手続きを定めた「企業の年度会計報告書様式の記入手続きに関する訓令」を発表しているが[10]，この書簡や訓令によると，上記の諸勘定はつぎのように表示される。すなわち，「固定資産」（Основные средства）勘定，「プラント設備」（Оборудование к установке）勘定，「基本投資」（Капитальные вложения）勘定は，貸借対照表の資産の部に表示される項目であり，「固定資産の磨滅」勘定は，同じ資産の部に「固定資産」勘定に対する控除形式で表示される項目としている。そして固定資産再評価益を示す「再評価積立金」補助勘定をもつ「特別目的基金」勘定は，貸借対照表の資本の部に表示される項目としている。このことから，固定資産の評価替えによる差額を利益とみないで貸方側の資本の修正として処理していることがわかり，固定資産の再評価からの資金を企業に留保させるようにしている。

「92年会計・報告書規程」（第43条）では，92年1月1日からは固定資産は法定の標準耐用年数内で減価償却していくことを明記している。だが，これまでのソビエト会計では，企業は，国の定めた標準耐用年数を基準としながらも，実際耐用年数で固定資産を減価償却する場合もあったので，再評価に際して，過年度に過度に計算してきた償却額（磨滅額）を減額する必要があった。そこで，この処理を，借方「固定資産の磨滅」勘定（番号02），貸方「定款基金」（Уставный фонд）勘定（番号85）の仕訳で行うとしている。例をあげておこう。

〔例〕 92年1月1日現在の会計データから，つぎのデータを得た。a) 85年に計算機を取得，b) 取得価額は50万ルーブル，c) 計算された償却額（磨滅額）は52万ルーブル。また，表1からこの計算機の再評価倍数は4.5であり，92年には計算機のグループに変動がないとする。

この場合，以下のような会計処理が行われる。

(1) 92年1月1日現在での，過年度に過度に計算された償却額（磨滅額）の修正

借方「固定資産の磨滅」勘定（番号02）20,000ルーブル

貸方「定款基金」勘定（番号85）20,000ルーブル

〔520,000－500,000＝20,000ルーブル〕

(2) 時価価額までの取得価額の引き上げ

借方「固定資産」勘定（番号01）1,750,000ルーブル

貸方「特別目的基金」勘定（番号88）

（「再評価積立金」補助勘定）1,750,000ルーブル

〔500,000×4.5＝2,250,000　2,250,000－500,000＝1,750,000ルーブル〕

(3) 計算された償却額（磨滅額）の再評価倍数による引き上げ

借方「特別目的基金」勘定（番号88）

（「再評価積立金」補助勘定）1,750,000ルーブル

貸方「固定資産の磨滅」勘定（番号02）1,750,000ルーブル

〔500,000×4.5＝2,250,000　2,250,000－500,000＝1,750,000ルーブル〕

計算された償却額が取得価額を超過していない場合の例をあげれば，つぎのようになる。

---

[10] この書簡と訓令の詳細な内容については，〔22〕を参照。

〔例〕 92年1月1日現在の会計データから，以下のデータを得た。

建物，構築物，伝達装置のバランス価額……7,000,000ルーブル

これらの固定資産の計算された償却額（磨滅額）……1,099,000ルーブル

内訳：

a) 91年1月1日以前に取得したもの

取得価額……4,000,000ルーブル

計算された償却額（磨滅額）……1,000,000ルーブル

更新用年度償却率……12%

月次償却率……1%

再評価倍数（表1より）……25

b) 91年に取得したもの

取得価額……3,000,000ルーブル

計算された償却額（磨滅額）……99,000ルーブル

更新用年度償却率……6.6%

月次償却率……0.55%

再評価倍数（表1より）……12

c) 92年にはこれらの固定資産のグループに変動がないとする。

この場合，つぎのような計算と会計処理が行われる。

(1) 91年1月1日以前に取得した固定資産の時価価額は，1億ルーブルとなる。

〔4,000,000×25＝100,000,000ルーブル〕

(2) 91年に取得した固定資産の時価価額は，3,600万ルーブルとなる。

〔3,000,000×12＝36,000,000ルーブル〕

(3) 91年1月1日以前に取得した固定資産の再評価倍数による償却額（磨滅額）は，2,500万ルーブルとなる。

〔1,000,000×25＝25,000,000ルーブル〕

(4) 91年に取得した固定資産の再評価倍数による償却額（磨滅額）は，118万8,000ルーブルとなる。

〔99,000×12＝1,188,000ルーブル〕

(5) 92年1月1日以前に取得した固定資産の再評価益は，1億2,900万ルーブルとなる。

〔100,000,000－4,000,000）＋（36,000,000－3,000,000）＝129,000,000ルーブル〕

この仕訳は，つぎのようになる。

借方「固定資産」勘定（番号01）　　貸方「特別目的基金」勘定（番号88）

（「再評価積立金」補助勘定）

(6) 92年7月1日の時点での，上記固定資産の計算された償却額（磨滅額）の再評価倍数による

引き上げ額は，2,508万9,000ルーブルとなる。

〔(25,000,000－1,000,000) ＋ (1,188,000－99,000) ＝25,089,000ルーブル〕

この仕訳は，つぎのようになる。

借方「特別目的基金」勘定（番号88）　　貸方「固定資産の磨滅」勘定（番号02）

（「再評価積立金」補助勘定）

ところでまた，91年1月1日から，企業は，さきに触れたソ連邦閣僚会議が90年10月22日付で承認した統一更新用減価償却控除率を採用していた。だが，91年には機械，設備，運送手段の卸売価格や建物の建設価格が改定され，この価格改定との関連で固定資産の更新用財源を保障するために，償却率を引き上げることが必要となった。そこで，ロシア政府は，91年12月24日付の決定で，92年の前半期には，企業に対して90年の統一更新用減価償却控除率を2倍にした償却率の採用を許可した。[1][2] 20頁 そしてその際，92年1月1日以前にすでに稼働・運営されている固定資産をこの2倍の償却率で償却する一方，92年に新価格で取得した固定資産については2倍にせず規定の償却率で償却していた。と同時に，92年1月1日以前に稼働・運営されている固定資産の減価償却控除額は，これまでの会計処理に従って，費用勘定の借方と「固定資産の磨滅」勘定（番号02）の貸方とに記帳され，2倍の償却率の採用によって増加した減価償却控除額は，費用勘定の借方と「当面の支出と支払のリザーブ」(Резервы предстоящих расходов и платежей) 勘定（番号89）の貸方とに記帳されていた。

しかし，今回の再評価の実施によって，減価償却は固定資産の時価価額に基づいて行うことになるので，2倍の償却率の採用は廃止されることになり，それと共に，その増加した減価償却控除額は，「当面の支出と支払のリザーブ」勘定（番号89）の借方から「再評価積立金」補助勘定の貸方へ振り替えることにしている。加えて，92年7月1日から10月1日の間に固定資産を売却した場合，その売却の結果は，企業活動の成果に関係づけないで，「再評価積立金」勘定で処理されるとしている。

さきの再評価の実施方法に関するロシア政府決定では，固定資産再評価後に，企業は，もし財政状態が悪化するならば低い償却率を採用し，もし大規模な投資計画の財源の確保を欲するならば高い償却率を採用することができるとしているが，この点についてはつぎのような解説がみられる。すなわち，再評価後の固定資産の時価価額からの減価償却は，固定化された価格や料金で生産物の販売や役務サービスの提供をする企業で，償却費の増加により財政状態が悪化するならば，規定の償却率よりも0.5，0.6，0.7だけ引き下げた率によって行うことができ，逆に，追加の資金を必要とするような生産の技術的再装備の投資計画をもつ企業では，ロシア連邦の経済省と財務省の同意を得て，規定の償却率よりも高い率によって行うことができるという。

ここで規定の償却率という場合，それは，「企業の固定資産価額は法令で定めた率で償却される」（「92年会計・報告書規程」第43条）とした法定償却率のことである。現時点では，この法定償却率は，さきの90年10月に設定された統一更新用減価償却率を指すことになるが，この償却率を設定した際，減価償却控除の算定方法に関する規程（90年12月29日付のソ連邦ゴスプラン，財務省，ゴスバ

ンク，国家価格委員会，国家統計委員会，国家建設委員会承認）も同時に制定された。[11] そして，この規程は，原則として，固定資産を定額法（равномерный метод，линейный метод）で減価償却することを定めており，ソビエト会計のもとで採用されていた減価償却控除の算定方法が踏襲されている。が，しかし，規程の第27～33条では，所与の償却率を2倍以内に引き上げた定額法による償却を加速度償却（ускоренная амортизация）と称し，この加速度償却による機械・設備，運送手段（ロシアではこれらの資産を固定資産の積極的部分（активная часть）と呼ぶ）の償却を認めている。加えて，小企業に対しては，「小企業の援助と発展に関する施策について」(91年7月18日付ロシア閣僚会議決定）に基づいて，耐用年数3年以上の固定資産にはその価額の50%[12]までの初年度償却を，また固定資産の積極的部分には加速度償却の適用をそれぞれ認めている。よって，固定資産再評価後には，このような加速度償却も採用されていくことになる。

ロシア連邦財務省は，92年8月26日付の書簡[〔3〕23頁]で，固定資産再評価の結果についての会計データを，さきに触れた財務諸表の体系と様式を示した書簡（92年6月9日付）とその様式の記入手続きを定めた訓令（同年6月24日付）とに基づいて作成される企業の財務諸表へ表示することを決定した。そこで最後に，固定資産再評価の結果についての会計データが，どのように92年度の財務諸表へ表示されるのかを，前例のデータを利用してみてみよう。

(1)　92年1月1日以前に取得した固定資産の時価価額は，1億3,600万ルーブルとなる〔100,000,000＋36,000,000)。再評価後の固定資産の新しいバランス価額となるこの金額は，貸借対照表の借方に配置される固定資産のひとつの内訳項目である「取得価額」項目(行の番号020) へ表示される。[13]

(2)　規定の償却率と取得価額とに基づいて，1月1日から6月30日までの計算された償却額（磨滅額）は，以下のようになる。

a）91年1月1日以前に取得した固定資産については，24万ルーブルとなる $\left(\frac{4,000,000\times 1\%}{100}\times 6\text{カ月}\right)$。

b）91年に取得した固定資産については，9万9,000ルーブルとなる $\left(\frac{3,000,000\times 0.55\%}{100}\times 6\text{カ月}\right)$。

(3)　規定の償却率と時価価額とに基づいて，7月1日から12月31日までの計算された償却額（磨滅額）は，以下のようになる。

a）91年1月1日以前に取得した固定資産については，600万ルーブルとなる $\left(\frac{100,000,000\times 1\%}{100}\times 6\text{カ月}\right)$。

b）91年に取得した固定資産については，118万8,000ルーブルとなる $\left(\frac{36,000,000\times 0.55\%}{100}\times 6\text{カ月}\right)$。

---

(11)　この規程の詳細な内容については，〔20〕を参照。

(12)　ただし，この50%は，90年12月29日付の規程では，20%となっていた。

(13)　この貸借対照表の様式については，〔22〕を参照。

(4)　計算された償却額(磨滅額)は，752万7,000ルーブルとなる(240,000+99,000+6,000,000+1,188,000)。この額に92年1月1日現在の会計データから得られた償却額(磨滅額) 109万9,000ルーブル(1,000,000+99,000)を加えると，862万6,000ルーブルとなる〔(1,000,000+240,000+6,000,000) + (99,000+99,000+1,188,000)〕。この862万6,000ルーブルは，再評価倍数を考慮して，貸借対照表の借方に配置される固定資産のもうひとつの内訳項目である「磨滅額(償却額)」項目(行の番号021)へ控除形式で表示される。

(5)　92年の前半期に2倍の償却率を採用した場合の減価償却控除のリザーブ(この例では，33万9,000ルーブル〔240,000+99,000〕にあたる部分のもの)は，貸借対照表付属明細書の「固定資産の在高と動き」の部(行の番号571)へ表示する。[14]

(6)　再評価時点における固定資産の取得価額と時価価額との差額(固定資産再評価益) 1億2,900万ルーブル〔(100,000,000−4,000,000) + (36,000,000−3,000,000)〕は，上記と同じ「固定資産の在高と動き」の部(行の番号572)へ表示する。

以上が，解説記事からあきらかになった，現在のロシアで92年7月1日の時点で行われた固定資産再評価の方法である。

(3)

今回の固定資産再評価は，中央集権的計画経済から市場経済への移行期において実施された。しかも，それは敗戦直後の日本の状況と同じような経済的混乱と高度のインフレーションのもとで行われた。[15] このため，つぎの点に，この固定資産再評価の特質をみることができる。

まず第1に，固定資産再評価を行った理由は，これまでのような国が決定した価格ではなくて，市場価格によって固定資産を取得原価主義で計上しようとしたときに，この市場価格が高度のインフレーションで急騰したため，これまでに取得した固定資産の記帳価額を評価替えする必要が生じたことである。

ついで第2に，固定資産再評価の目的は，これまでのような統一国民経済計算を重視するのではなくて，企業会計を重視して，個々の企業が経営成績と財政状態に責任をもつビジネス・エンティティとなるもとで，損益計算に必要な財産評価に対する経済的に基礎のある価額を決定し，そして，固定資産の拡張・更新のための資金をつくることである。

また第3に，固定資産再評価の方法は，西側で実施された再評価の方法とほぼ同じように，固定資産の取得価額に再評価倍数を乗じてその時価価額を算定している。と同時に，これまでに計算された償却額(磨滅額)を再評価倍数で乗じて，時価価額に対する固定資産の償却(磨滅)累計額を算出しているが，この算出は固定資産の技術状態の実地調査などを行ったソビエトの場合の方法と異なっていることである。

さらに第4に，固定資産の再評価益は，ソビエトの場合と同様に，貸借対照表の資本の部に再

---

(14)　この貸借対照表付属明細書の様式については，〔22〕を参照。

(15)　そして，日本でも，周知のように，固定資産再評価が実施された。詳しくは〔14〕を参照。

評価積立金の特別目的基金として表示されるが，それは，これまでのような国が管轄するものではなくて，再評価からの資金を個々の企業の管轄下におくようにしていることである。

そして第5に，固定資産再評価の理論的基礎は，ソビエトの場合には経済学の理論に求めていたが，これと訣別して，高度のインフレーションのもとで要請される企業の資本維持に求めていることである。

このような特徴をもつ固定資産再評価が，中央集権的計画経済から市場経済への移行期の会計改革によって，個々の企業がビジネス・エンティティとなっていく時期に行われたのである。だが果して，固定資産の再評価は1回で済むのか，また，この再評価が低迷しているロシア経済に対していかなる意義をもつかなどは，今後，注目していく必要があろう。ともあれ，ソビエトからロシアへという体制転換の事実を挟んで，われわれはあい異なるふたつの固定資産再評価をみることができたのである。

引用文献

《Бухгалтерский учет》誌

[1] О порядке проведения индексации амортизационных отчислений, №5, 1992.

[2] В. М. Богданов, Комментарий специалиста, №5, 1992.

[3] О порядке отражения результатов переоценки основных фондов [средств] в бухгалтерском учете и отчетности, №10, 1992.

[4] О переоценке основных фондов [средств] в Российской Федерации, №10, 1992.

[5] Порядок проведения переоценки основных фондов в Российской Федерации, №10, 1992.

《Экономическая газета》紙

[6] О переоценке основных фондов [средств] в Российской Федерации, №35 август 1992.

[7] Порядок проведения переоценки основных фондов в Российской Федерации, №35 август 1992.

[8] В. Макарьева, Е. Русакова, В. Богданов, О переоценке основных фондов, №41 октябрь 1992.

[9] Н. Боброва, В. Богданов, О переоценке основных фондов, №42 октябрь 1992.

[10] Н. Боброва, М. Гордонов, А. Цигельник, О переоценке основных фондов, №46 ноябрь 1992.

《その他》

[11] マルクス「資本論」第1部，『マルクス=エンゲルス全集』第23巻a，大月書店.

[12] П. Бунич, Амортизация основных фондов в промышленности, М., 1957.

[13] 混乱越年ロシア経済，『朝日新聞』，1992年12月29日号.

[14] 酒井文雄，『再評価剰余金論—わが国の資産再評価—』，国元書房，1968.

[15] 森章，『ソビエト減価償却論争』，未来社，1968.

[16] ——，『現代社会主義の会計構造—固定フォンドの計算と管理—』，大月書店，1983.

[17] ——，十月革命からペレストロイカまでのソ連会計をどうみるか—会計と経済体制の論議によせて—，『会計理論学会年報』，第5号，1991.

[18] ——，ソビエト会計の終焉と旧ソ連会計学界の混迷，『経理知識』，第71号，1992.

[19] ——，ソビエト会計の終焉，遠藤孝，角瀬保雄編『現代会計—課題と展望—』，ミネルヴァ書房所収，1993.

[20] ——, 旧ソ連の市場経済移行期における会計改革—減価償却を中心として—, 『明治大学社会科学研究所紀要』, 第31巻第2号, 1993.
[21] ——, 新生ロシアにおける会計改革—財務諸表を中心として—, 『経理知識』, 第72号, 1993.
[22] ——, ロシアにおける新しい財務諸表様式, 『明大商学論叢』, 第76巻第1号, 1994.

(付記) 脱稿後に入手した93年8月号の『会計』誌上には, 「92年会計・報告書規程」の内容を一部修正した93年6月4日付のロシア連邦財務省書簡が公表されている。[注)] それによると, 資産を固定資産と流動資産とに区分する価格基準を3,000ルーブルから10万ルーブルへ引き上げるとともに, 年度インフレ率で毎年改訂すること, また「定款基金」(уставный фонд) を「定款資本」(уставный капитал) に改称することなどが示されている。

注 О дополнении и изменении Положения о бухгалтерском учете и отчетности, 《Бухгалтерский учет》, No. 8, 1993, с. 53～55.