

## 新生ロシアにおける収益と費用の会計規定について

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	<a href="http://hdl.handle.net/10291/1961">http://hdl.handle.net/10291/1961</a>

# 新生ロシアにおける収益と費用の会計規程について

## Accounting Standards of Revenue and Expense in the New Russia

森 章

Akira Mori

- I 序
- II 収益の会計規程の内容
- III 若干のコンメンタール
- IV 費用の会計規程の内容
- V 若干のコンメンタール
- VI 二つの会計規程の意義

### I 序

ソ連邦が崩壊して約10年が経過したが、この間に新生ロシアでは市場経済化に照応した企業会計制度の構築が進められてきた。とりわけ21世紀を間近にした1990年代の末期におけるこの会計改革は、1998年3月6日付で政府が決定した財務諸表の国際基準による会計改革プログラムに従って、1)財務諸表の利用者とくに投資家への有益な情報提供、2)国際会計基準との調和化、3)個々の組織に対する会計改編の支援に向けて行われてきている（[1] 9～12ページ）。またこの約10年間の会計改革では、会計規制のための会計法規の制定が進められてきた。とくに現在では、会計の制度化にとって主要な会計法規としては、「会計に関する」連邦法<sup>1)</sup>（以下、「会計連邦法」という）と、この法律を基礎にして制定されている「ロシア連邦における会計と報告書に関する規程」（以下、「会計と報告書の規程」という）とがあり、これらの会計法規に基づいた企業会計の制度化がなされてきている。

こうした今日の会計改革のもとで、ロシア連邦財務省（以下、財務省という）は、1999年5月6日に「組織の収益」の会計規程（[2] 3～6ページ）を、また同日に「組織の費用」の会計規程（[3] 7～10ページ）をそれぞれ承認した。2000年1月1日から適用されるこの二つの会計規程（Положение по бухгалтерскому учету，略して ПБУ）は、表1にみるような財務

1) 「会計連邦法」を基礎にし「会計と報告書の規程」を基軸とするロシアにおける規範的会計規制システムについては、[18] [20]を参照されたい。

省の承認年度と連番とが付された一連の会計規程となるものであり、収益の規程を ПБУ 9/99、費用の規程を ПБУ 10/99と略称し、その他の一連の会計規程とともに「会計と報告書の規程」を補完するものとして制定されている。「会計と報告書の規程」と一連の会計規程とは、西側の会計基準に相当するものである。

いうまでもなく、当期収益から当期費用を差し引いて企業の当期利益を算定する期間損益計算は、企業会計にとって最も重要な課題の一つである。この課題を解決するためには収益と費用の概念、項目、認識、測定のそれぞれが明確になっていなければならないが、それを規定したのが ПБУ 9/99でありそして ПБУ 10/99である。そこでこの小論では、まず規程の連番順に収益の会計規程について費用の会計規程を紹介し、またこの二つの会計規程に対する若干の解説を試み、最後に二つの会計規程の意義を考察して新生ロシアの会計改革の到達点を明らかにしたい。<sup>2)</sup>

表1 一連の会計規程

整理番号	規程の名称 (略称)	財務省承認年月日
①	企業の会計方針 ( ПБУ 1/94)	1994年 7月28日
	改訂: 組織の会計方針 ( ПБУ 1/98)	1998年12月 9日
②	基本建設契約会計 ( ПБУ 2/94)	1994年12月20日
③	外貨建資産と債権債務の会計 ( ПБУ 3/95)	1995年 6月13日
	改訂: 外貨建資産と債権債務の会計 ( ПБУ 3/2000)	2000年 1月10日
④	組織の財務諸表 ( ПБУ 4/96)	1996年 2月 8日
	改訂: 組織の財務諸表 ( ПБУ 4/99)	1999年 7月 6日
⑤	棚卸資産の会計 ( ПБУ 5/98)	1998年 6月15日
⑥	固定資産の会計 ( ПБУ 6/97)	1997年 9月 3日
⑦	後発事象 ( ПБУ 7/98)	1998年11月25日
⑧	経済活動の偶発事象 ( ПБУ 8/98)	1998年11月25日
⑨	組織の収益 ( ПБУ 9/99)	1999年 5月 6日
⑩	組織の費用 ( ПБУ 10/99)	1999年 5月 6日
⑪	関連当事者の情報 ( ПБУ 11/2000)	2000年 1月13日
⑫	セグメントの情報 ( ПБУ 12/2000)	2000年 1月27日
⑬	国家補助の会計 ( ПБУ 13/2000)	2000年10月16日
⑭	無形資産の会計 ( ПБУ 14/2000)	2000年10月16日

〔出所〕筆者作成。

2) 近年のロシアには、従前にはなかった西側の多くの会計用語が直輸入されてきており、それらの用語は必ずしも相互に整合性をもつことなく、会計法規にまず採り入れられている。そこでここでは、規程に盛られているロシア語の会計用語を原則として以下のように訳出している。выручка—売上高, доход—収益, затрата—経費, оплата—支出, поступление—収入, расход—費用, себестоимость—原価。

## II 収益の会計規程の内容

ПБУ 9/99は、I. 総則(1～4条)、II. 通常の種類からの活動からの収益(5～6.7条)、III. その他の収入(7～11条)、IV. 収益の認識(12～16条)、V. 会計報告書への情報開示(17～21条)からなる。

Iの総則では、非営利組織の収益はその事業活動などからの収益とした上で、本規程は主に信用と保険の組織を除く法人の営利組織のための収益の情報を定めたものであり(1条)、収益とは、資産(貨幣的資金、その他の資産)の流入、および(または)参加者(資産の所有者)の出資を除く当該組織の資本の増加となる債務の返済の結果としての経済的便益(экономическая выгода)の増加であり(2条)、他の法人と自然人から受け入れた①付加価値税額、②契約金、③暫定金、④前受金、⑤手付金、⑥保証金、⑦貸付金返済額などは収益ではないとしている(3条)。

そして、収益を①通常の種類からの活動からの収益(доходы от обычных видов деятельности)、②営業収益(операционные доходы)、③実現外収益(внереализационные доходы)とに区分し、本規程では通常の種類からの活動からの収益と異なる収益をその他の収入とし、その他の収入として特別収益(чрезвычайные доходы)を関連づける(4条)と規定している。

IIの通常の種類からの活動からの収益では、この収益を生産物と商品の売上、遂行した作業、提供した役務と関連した収益(売上高)とした上で、リース会社ではその受取りース料、パテントや産業見本などの知的所有物を有償で提供することを主活動とする組織ではその収入(ライセンス料、ロイヤリティー)、他組織の定款資本への参加を主活動とする組織ではその収入は通常の種類からの売上高となるが、組織の主活動とならない資産の賃貸、知的所有物の提供、他組織の定款資本への参加からの収益は営業収益となること(5条)、売上高は貨幣的資金やその他の資産の収入額および(または)債権額で計上され、収入額が売上高の一部のみ償うときには収入額と債権額(収入額で償われなかった部分)で計上されるとしている(6条)。

さらに、①収入額と債権額は組織と得意先(注文主)との契約価格で決定され、契約条件に価格が示されていないときには、類似の生産物(商品、作業、役務)の価格との比較で決定されること(6.1条)、②売上代金の延納や分割を予定した信用販売による売上高は、その債権総額で計上されこと(6.2条)、③契約で非貨幣的資金による売上代金の受領を予定した収入額と債権額は、組織が入手した物財の価額で計上され、その価額は類似の物財の価額との比較で決定されること(6.3条)、④売上代金の契約条件を変更する場合には、当初の収入額と債権額は組織が受け入れる資産価額に基づいて修正されること(6.4条)、⑤収入額と債権額は契約に従って割引(割増)を考慮して決定されること(6.5条)、⑥売上代金を外貨で受領するときには、その為替差額を考慮して収入額が決定されること(6.6条)、⑦不良債権引当金の設定に際しては、その売

上高の金額が変更されないことなど(6.7条)を規定している。

IIIのその他の収入(прочие поступления)では、営業収益として、5条で触れた組織の主活動とならない資産の賃貸、知的所有物の提供、他組織の定款資本への参加からの収入の外に、①合併活動(単純な集団契約のもの)から得た利益、②固定資産の売却や貨幣的資金(外貨を除く)、生産物、商品とは別のその他の資産の売却からの収入、③貨幣的資金の貸付で得た受取利息や銀行預金で得た利息を列記している(7条)。また実現外収益として、④契約条件違反のため受け取った罰金、延滞料、違約金、⑤無償で(とくに贈与として)取得した資産、⑥組織が被った損失を補填するための収入、⑦当期に発見した過年度の利益、⑧訴訟有効期間を経過した債務額、⑨為替差額、⑩資産(流動外資産を除く)の追加評価額、⑪その他の実現外収益を列挙している(8条)。さらに特別収益は、経済活動の異常事態(天災、火災、事故など)の結果として生じた収入(保険補償金など)であるとしている(9条)。

くわえて、その他の収益はつぎの方法で測定されるとしている(10条)。①7条でみた固定資産やその他の資産の売却からの収入、受取利息、組織の主活動とならない他組織の定款資本への参加からの収益は、6条と同様な方法で測定されること(10.1条)。②8条でみた罰金、延滞料、違約金、損失補填のための収入は、法廷で判決された金額または規定の金額で測定されること(10.2条)。③8条でみた無償で取得した資産は当該資産または類似資産の会計記帳日の現実の市場価額で測定され、それは文書や鑑定人の証明書で確認されること(10.3条)。④8条でみた債務額は組織の会計に記帳された金額で測定されること(10.4条)。⑤8条でみた資産の追加評価額は資産再評価の基準に従って測定されること(10.5条)。⑥その他の収入は現実の金額で会計に計上されること(10.6条)である。そして会計の基準で他の方法を定めていない場合には、その他の収入は損益勘定に記入される(11条)と規定している。

IVの収益の認識(признание)では、売上高を認識する条件として、①組織に契約や他に認められた適応の方法で売上代金を受け取る権利があること(12条a項)、②売上高の金額が確定されていること(12条b項)、③取引の結果として経済的便益が増加すること(12条b項)、④生産物(商品)の所有権が得意先へ移転したり、作業が注文主によって引き取られること(12条r項)、⑤当該取引との関連で発生する費用が測定可能であること(12条n項)を挙げて、売上代金として組織が得る貨幣的資金やその他の資産との関連で上記の条件の一つでも満たされていないときには、会計上、売上ではなく債務となるとしている。また組織の主活動としての資産のリース、知的所有物の提供、他組織の定款資本への参加からの売上高は、上記12条のa項、b項、r項の条件を同時に満たすものとしている(12条n項)。

また、長期の期間にわたる作業遂行、役務提供、生産物販売からの売上高は、その進行基準または完成基準のいずれかで認識されること(13条)、生産物販売、作業遂行、役務提供からの売上高の金額がもし決定できないときには、会計上認められたその費用金額に基づいて測定さ

れること(14条)、組織の主活動とならない資産の賃貸、知的所有物の提供からの収入は、経済的活動事実の時期的認識の公準および適応の契約条件とに基づいて、または12条に従って認識されるところとしている(15条)。

さらに、①固定資産やその他の資産の売却からの収入、受取利息、組織の主活動とならない他組織の定款資本への参加からの収益は12条と類似の方法で認識され、受取利息は契約条件に従って当該会計期間に認識され、②罰金、延滞料、違約金および損失補填として受け取る金額は、法廷でその徴収の判決が下された、または債務者がその支払を認めたときの会計期間に認識され、③訴訟有効期間を経過した債務額はその経過した会計期間に認識され、④資産の追加評価額は再評価実施日と関係した会計期間に測定され、⑤その他の収入はそれが明らかになった会計期間に認識される(16条)と規定している。

Vの会計報告書への情報開示( раскрытие информации )では、組織の会計方針の情報として最小限、会計報告書には①売上高の認識方法、②進行基準の内容を開示し(17条)、損益計算書には当期の収益は①売上高、②営業収益、③実現外収益、④特別収益(発生したとき)の区分を設けて表示されるところとしている(18条)。その際、当期総収益の5%超を占める売上高、営業収益、実現外収益はその各種類別に表示され(18.1条)、営業収益と実現外収益は、会計法規での容認がありまたはとくに禁止されていないとき、また組織の財政状態にとって重要でない指標については、当該収益と関連した費用を控除して損益計算書に表示することができる(18.2条)。また契約で非貨幣的資金による売上代金の受領を予定した場合、その売上高の情報が開示され(19条)、会計法規によって損益勘定に記帳されない当期のその他の収益は会計報告書には別個に開示され(20条)、収益情報は経常活動、投資活動、財務活動の区分で開示されるようにする(21条)と規定している。

### III 若干のコメント

ПБУ 9/99は利潤追求を目的とした営利組織における収益に関する会計情報を定めた規程であるが(1条参照)、まず規程は収益概念を当該取引の結果による経済的便益の増大としてかなり広義に定義づけ(2条参照)、ついで後に国庫へ納める付加価値税を初めとするいわゆる中性的収入に相当する項目を収益から除外している(3条参照)。収益はその性質、受入条件、組織活動の指向を基準にして通常の種類別の活動からの収益、営業収益、実現外収益の三つに区分され、さらに特別収益を設けている(4条参照)。最初の三つの収益は現実の実務にとっては慣習的な区分であるが、特別収益を区分したことはロシアでは初めてのことであり、同時に組織が ПБУ 9/99に依拠して収益を自主的に識別することになる([11]1~3ページ)。

通常の種類別の活動からの収益は生産物と商品の販売、遂行した作業、提供した役務からの収益(売上高)であるが(5条参照)、これは従前には商品、生産物、作業、役務の実現からの売上

高といわれていたものであり、今回、当該取引を正確に表現するために、実現(реализация)の用語を使用せずに、ロシア連邦民法典(以下、「民法典」という)で使用されている販売(продажа)の用語を採り入れている([11]3ページ)。この場合、リース、知的所有物の提供、他組織の定款資本への参加を主活動とする組織ではその活動からの収益は通常の種類からの収益となるが、一般の組織での一時的なそれらの活動からの収益は営業収益となる(5条参照)。ここで組織活動の対象が問題となるが、それは、重要性の原則(правило существенности)に従って、組織の設立文書に明記されている主活動の種類から得た収益を通常の種類からの収益に、明記されていない活動から得た収益を営業収益にそれぞれすることで解決する([11]3ページ)<sup>3)</sup>。

売上高は貨幣的資金等の収入額や債権額で計上されると規定しているが、その基礎には経済的活動事実の時期的認識の公準(допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности)がある<sup>4)</sup>。当然、収入額が売上高の一部のみ償うならその残高は債権額となる(6条参照)。6.1~6.7条にはさまざまな取引のもとで生じる売上高を測定する方法が示されているが、そこには「民法典」424条の価格に関する規定がその基礎となっている([11]3ページ)<sup>5)</sup>。売上代金を外貨で受領するときにはその為替差額を考慮しなければならないが(6.6条参照)、その基礎には「民法典」317条の金銭債務の通貨に関する規定がある<sup>6)</sup>。この場合、ルーブル額は支払日における当該外貨または条件付通貨単位の公定レート、または法律や当事者の合意による別のレートで決定する([11]4ページ)。不良債権引当金の設定に際しては売上高の金額を変

3) 今日、「通常の種類」の概念を定義したものはない。よって、いかなる活動が組織にとって通常の種類になるのかを決定するのは困難が伴う。実際には、それは会計方針の形成に際して組織によって自主的に決定する、とされている([6]4ページ)。

4) 経済的活動事実の時期的認識の公準とは、経済活動の事実はそのに依る貨幣的資金等の流入と流出の実際の時期と関係なく、それが生じた会計期間に関係づけられるということである。詳しくは[18][22][25]を参照されたい。

5) 1995年1月1日より施行されている新しい「民法典」424条の条文は以下のようになっている。「①契約の履行は、当事者の合意によって定められた価格によってこれを支払うものとする。法律に定めのある場合には、これについて権限を有する国家機関が定めまたは規制する価格(料金表、査定価格、定額料金、等)を適用する。②契約締結後の価格の変更は、契約、法律または法律所定の手続で定められた場合と事情においてこれを認める。③有償契約において価格が定められておらず、かつ、契約の条件から価格を定めることができない場合には、契約の履行は、同様の事情において同様の商品、作業または役務に対して通常徴収される価格でこれを支払わなければならない」([15]255ページ)。なお1994年11月に制定された新民法典は、帝政ロシア時代の民法の伝統を継承して会社、有価証券等を含む民商一元主義を採っている。

6) 「民法典」317条の条文は以下のようになっている。「①金銭債務は、ルーブルで表示しなければならない。②金銭債務において、外貨または条件付通貨単位(エキユ、「特別引出権」など)の一定額に等しい金額のルーブルで支払をなすべきことを定めることができる。この場合には、支払われるべきルーブル額は、支払日における当該外貨または条件付通貨単位の公定レートに基づいてこれを定める。ただし、法律または当事者の合意により別のレートまたは別の決定日が定められているときは、この限りでない」([15]212ページ)。

更させないことは(6.7条参照)、「会計と報告書の規程」(1998年7月29日付財務省承認)に依拠している。

ПБУ 9/99は、主に組織の資産活用からの収益からなる営業収益項目(7条参照)、実現外収益項目(8条参照)および特別収益項目(9条参照)を列挙し、これらの項目の金額の測定方法(10.1~10.5条参照)を示している。その他の収入は現実の価格で計上されて(10.6条参照)、損益勘定に記帳されるが(11条参照)、固定資産等の売却からの収入のように、「損益」勘定(No.80)に直接記帳されず、勘定科目表雑型にある「固定資産の売却とその他の除却」勘定(No.47)、「その他の資産の売却」勘定(No.48)が適用される場合もある([11]5ページ)。<sup>7)</sup>

ПБУ 9/99では、会計に対する規範的規制システムにおいて収益の認識条件を新生ロシアで初めて明記し、①売上代金の受領の権利、②売上高の金額の確定、③経済的便益の増加、④所有権の移転、⑤取引上の費用測定の可能性の五つの条件を挙げている(12条参照)。これは財務諸表の国際基準に準じたものとされているが([11]5ページ)、その基礎には財貨または役務を販売したときに収益を認識する販売基準(実現主義)があると解される。ただしまた長期間にわたって遂行される作業(建設、地質調査など)、提供される役務(調査サービス、市場調査など)、製造販売される生産物(造船、大規模施設など)からの収益は、進行基準または完成基準のいずれかで認識される(13条参照)。従前には進行基準は長期間の作業と役務に対してのみ「未完成作業の進行段階」勘定(No.36)を活用して既に実施されていたが、2000年1月1日からは長期間にわたって製造販売される生産物にも適用されることになる([11]5ページ)。さらに売上高の金額が決定できないときには、後日に補填される会計上認められた費用金額で測定されるが(14条参照)、こうした機会はロシアの会計実務には少ないといわれる。しかし国際的な会計経験を摂取してこの規定が設けられた([11]4ページ)。そして15~16条では、組織の主活動以外からの収益、実現外収益の測定方法を示している。

ПБУ 9/99で定めている収益の会計報告書への開示方法は(17~21条参照)、2000年度の財務諸表から採用される。今後は、①売上高の認識方法、②進行基準の内容の二つの情報が最低限開示され、また損益計算書には売上高、営業収益、実現外収益、特別収益が順次表示され、さらに表1に掲出した「セグメント情報」の会計規程」(ПБУ 12/2000)に基づいて、当期総収益の5%超の各収益情報が示される。また契約で非貨幣的資金による売上代金の受領を予定しているときには、国際的要請に従って①その契約を締結した組織の総数とその売上高の主要な部分を占める組織の表記、②関連組織との契約で得た売上高の部分、③引き渡した生産物(商品)の価額の測定方法の情報が開示される。その際、関連組織は表1に掲出した「関連当事者の情報」の会計規程」(ПБУ 11/2000)に従って決定される([4]13ページ)。なお会計基準によ

7) 勘定科目名の後の括弧内の番号は、勘定科目表雑型に盛られた勘定の整理番号である。この点については[19]を参照されたい。



って損益勘定に記帳されないその他の収益は、「次期以降の収益」勘定(No.83)で示される。

#### IV 費用の会計規程の内容

ПБУ 10/99は、I. 総則(1~4条)、II. 通常の種類の種類からの費用(5~10条)、III. その他の費用(11~15条)、IV. 費用の認識(16~19条)、V. 会計報告書への情報開示(20~23条)からなり、規程の構成は ПБУ 9/99のそれと同じである。

Iの総則では、非営利組織の費用はその事業活動等の費用であるとした上で、本規程は主に信用と保険の組織を除く法人の営利組織のための費用の情報を規定するとし(1条)、費用とは、資産(貨幣的資金、その他の資産)の流出、および(または)参加者(資産の所有者)の持分の減少を除く当該組織の資本の減少となる債務の発生の結果としての経済的便益の減少であり(2条)、①流動外資産(固定資産、無形資産など)の取得のための、②他組織の定款資本(共同出資)への参加のための、株式会社の株式や再販売しないその他の有価証券の取得のための、③慈善活動への寄付、スポーツ、レクリエーション、娯楽、文化、啓蒙的施策のための資産の流出は費用とならず、支払われた④契約金、⑤暫定金、⑥前払金、⑦手付金、⑧借入金返済額などは費用ではないとしている(3条)。くわえて本規程では資産の流出を支出と称するとしている(3条)。

そして、費用を①通常の種類の種類からの費用(расходы по обычным видам деятельности)、②営業費用(операционные расходы)、③実現外費用(внереализационные расходы)とに区分し、本規程では通常の種類の種類からの費用と異なる費用をその他の費用とし、その他の費用として特別費用(чрезвычайные расходы)を関連づけるとしている(4条)。

IIの通常の種類の種類からの費用では、この費用を生産物の製造と販売、商品の仕入と販売、作業の遂行と役務の提供に関連した費用と規定した上で、リース会社ではその活動の費用、パテントや産業見本等の知的所有物を有償で提供することを主活動とする組織ではその活動の費用、他組織の定款資本への参加を主活動とする組織ではその活動の費用は通常の種類の種類からの費用となるが、組織の主活動とならない資産の賃借、知的所有物の受理、他組織の定款資本への参加の費用は営業費用となり、固定資産、無形資産などの減価償却費は通常の種類の種類からの費用となる(5条)、通常の種類の種類からの費用は貨幣等による支出額または債務額で計上され、支出額が費用の一部のみ償うときには支出額と債務額(支出額で償われなかった部分)で計上される(6条)。

また、①支出額と債務額は組織と仕入先(請負主)との契約価格で決定され、契約条件に価格が示されていないときには、類似の棚卸資産や物財、作業、役務の価格との比較で決定されること(6.1条)、②支払の延期や分割を予定した信用で得た棚卸資産や物財、作業、役務の費用はその債務総額で計上されること(6.2条)、③契約で非貨幣的資金による支払を予定した支出額

と債務額は、組織が提供した物財の価額で計上され、その価額は類似の物財の価額との比較で決定されること(6.3条)、④支払の契約条件を変更する場合には、当初の支出額と債務額は組織が引き渡す資産価額に基づいて修正されること(6.4条)、⑤支出額と債務額は契約に従って割引(割増)を考慮して決定されること(6.5条)、⑥支払を外貨で行うときには、その為替差額を考慮して支出額が決定されることなど(6.6条)を規定している。

さらに、通常の種類の実活動の費用として、①原材料、商品、その他の棚卸資産の取得に関連した費用、②生産物の生産、作業の遂行、役務の提供のための物財の再加工過程で直接生じた費用、商品の販売過程で生じた費用(固定資産の維持管理費、販売費、管理費など)を挙げ(7条)、通常の種類の実活動の費用は、①物的費用、②労働支払、③社会的必要への控除、④減価償却、⑤その他の費用の要素別に分類されとされている(8条)。くわえて組織の財務的成果の算定のために販売する商品、生産物、作業、役務の原価が測定され(9条)、原価の要素や項目とその算定の視点からの生産物製造、商品販売、作業遂行、役務提供の各費用の計算基準は会計の個々の法規や指示で設定される(10条)と規定している。

IIIのその他の費用(прочие расходы)では、営業費用として、5条で触れた組織の主活動とならない資産の賃借、知的所有物の受理、他組織の定款資本への参加の費用の外に、①貨幣的資金(外貨を除く)、商品、生産物とは別の固定資産やその他の資産の除却の費用、②貨幣的資金の借入のための支払利息、③信用組織から得た役務に対する支払費用、④その他の営業費用を列挙している(11条)。また実現外費用として、⑤契約条件違反により支払った罰金、延滞料、違約金、⑥組織が与えた損失を補填するための支出、⑦当期に認めた過年度の損失、⑧訴訟有効期間が経過した債権額、⑨為替差額、⑩資産(流動外資産を除く)の価額低下額、⑪その他の実現外費用を列記している(12条)。さらに特別費用は、経済活動の異常事態(天災、火災、事故など)の結果として生じた費用であるとしている(13条)。

くわえて、その他の費用はつぎの方法で測定されとされている(14条)。①11条でみた固定資産やその他の資産の除却の費用、支払利息、支払費用、組織の主活動とならない知的所有物の受理、他組織の定款資本への参加の費用は、6条と同様な方法で測定されること(14.1条)。②12条でみた罰金、延滞料、違約金、損失補填のための支出は、法廷で判決された金額または規定の金額で測定されること(14.2条)。③12条でみた債権額は組織の会計に記帳された金額で測定されること(14.3条)。④12条でみた資産の価額低下額は資産再評価の基準に従って測定されること(14.4条)である。そして会計の基準で他の方法を定めていない場合には、その他の費用は損益勘定に記入されとされている(15条)。

IVの費用の認識では、費用を認識する条件として、①具体的契約、法的要請、取引の慣習に従って費用が発生していること、②費用の金額が確定されていること、③取引の結果として経済的便益が減少することを挙げて、組織に生じた費用との関連で上記の条件の一つでも充たさ

れていないときには、会計上、債権となり、また減価償却は償却資産価額、耐用年数、償却方法を基礎にして算定されたその控除額であるとしている(16条)。また費用は売上、営業収益あるいはその他の収益を獲得しようとする意図、費用の発生形態(貨幣的形態や現物的形態)に関係なく認識される(17条)。経済的活動事実の時期的認識の公準に基づき費用は、貨幣的資金やその他の形態での実際の支払と関係なくその発生した会計期間に認識されるが、もし組織が引き渡した生産物、納入した商品、遂行した作業、提供した役務に対する所有権、利用権、管轄権の移転によることなく貨幣的資金等の受入後に、生産物や商品の販売からの売上を認識する方法を採るならば、費用も債権債務の決済がなされた後で認識されるとする(18条)。

また、費用は①費用と収益の対応(соответствие доходов и расходов)、②費用の各会計期間への配分(費用がいくつかの会計期間にわたって収益の獲得をもたらすとき、または費用と収益との関連が明確に決定できないかあるいは間接的に決定するとき)、③経済的便益(収益)の未受領または資産の流入となる会計期間に認識される費用を考慮して、さらに④課税の算定の基礎と関係なく、⑤債務の発生時期を考慮して、損益計算書に表示される(19条)と規定している。

Vの会計報告書への情報開示では、組織の会計方針の情報として販売費と管理費の認識方法を開示し(20条)、①損益計算書には販売した商品、生産物、作業、役務の原価、②販売費(коммерческие расходы)、③管理費(управленческие расходы)、④営業費、⑤実現外費用、⑥特別費用(発生したとき)の区分を設けて表示されるとしている(21条)。その際、当期総収益の5%超を占める収益をその各種別に表示している場合には、そこに対応する費用部分を各種別に表示し(21.1条)、営業費用と実現外費用は、会計法規での容認がありまたはとくに禁止されていないとき、また組織の財政状態にとって重要でない指標については、対応する収益との関連で詳細に表示しないこともできるとしている(21.2条)。また会計報告書には最低限、①費用要素の区分で通常の種類活動の費用、②当期における販売した生産物、商品、作業、役務の原価算定と関連のない費用額の変化、③会計基準による引当金(当面のリザーブ、評価性引当金など)の設定と関係したその控除額に等しい費用を開示(22条)、会計法規によって損益勘定に記帳されない当期のその他の費用は会計報告書には別個に開示されることを規定している(23条)。

## V 若干のコメント

費用の情報を定めた ПБУ 10/99の内容は、収益の情報を規定した ПБУ 9/99の内容と対応して制定されている。したがって ПБУ 10/99の解説はさほど必要としないので、ここではとくに留意すべき点のみを指摘しておきたい。

ПБУ 9/99と同様に、ПБУ 10/99は主に営利組織における費用に関する会計情報を定めたも

のであり(1条参照)、費用概念を当該取引による経済的便益の減少として定義づけ(2条参照)、ついでいわゆる資本的支出や中性的支出に相当する項目を費用から除外している(3条参照)。この場合、慈善活動やスポーツ・文化・啓蒙活動のための支出を費用としないことは、国の法の要請とロシアの伝統と関係しており、その経費は組織の管轄下にある純利益によって賄われる([4] 8ページ)。収益と同じ基準に基づいて、収益に対応する費用は通常の種類(通常の種類の活動)の費用、営業費用、実現外費用、特別費用とに区分される(4条参照)。この区分に従って今後、組織は費用を自主的に識別することになるが、従前には特別費用は実現外費用の中に含まれていたものである([11] 6ページ)。

通常の種類(通常の種類の活動)の費用は、生産物の製造と販売、商品の仕入と販売、作業の遂行と役務の提供に関連した費用であるが、その上で収益の場合と同様に、リース取引等の費用を組織の主活動かそうでないかを基準にして通常の種類(通常の種類の活動)の費用または営業費用にするとしている。また5条では費用の一つとして減価償却費を明記している(5条参照)。収益の場合と同様に、通常の種類(通常の種類の活動)の費用はその支出額または債務額(支出額で償われなかった部分)で計上され、その金額の決定方法を規定している(6条参照)。

7~10条の内容は新しい規定である([11]7ページ)。7条では通常の種類(通常の種類の活動)を、①原材料、商品、その他の棚卸資産の取得に関連した費用と②生産物の生産、作業の遂行、役務の提供のための物財の再加工過程で直接生じた費用、固定資産維持管理費、販売費、管理費等の二つに区分しているが、換言すれば概して、前者の費用は棚卸資産を計算する勘定の借方との対応でその取得上の決済を計算する勘定の貸方に形成される費用であり、後者の費用は労働支払や社会保険等の決済についての債務の発生を計算する勘定の貸方に一当該費用を計算する勘定の借方との対応で一形成される費用である([11]7ページ)。8条では通常の種類(通常の種類の活動)の費用を五つの要素に分類しているが、その中の減価償却は固定資産のそれだけでなくすべての償却資産の減価償却を含めることになる。9条では販売する商品、生産物、作業、役務の原価を測定するとしているが、それは前期と当期に認められた通常の種類(通常の種類の活動)の費用、および次期の収益と関係する繰り延べられる費用を基にして、生産物の生産、作業の遂行、役務の提供、商品の販売の特徴から修正を考慮して算定される。この場合、管理費は通常の種類(通常の種類の活動)の費用として認めた会計年度の販売される生産物、商品、作業、役務の原価となり得る。なお販売費は、企業活動の種類によって「販売費」勘定(No.43)または「流通費」勘定(No.44)のいずれかで把握される。10条では各費用の計算基準は会計法規や指示で設定されるとしているが、現在、財務省は生産物、作業、役務の生産費と原価の計算に関する方法論的指示を作成しているといわれている([11]7ページ)。

11~15条では、ПБУ 9/99と同様に、営業費用と実現外費用の内容、その金額の測定方法を定めている。実際には、費用の計上と算定は、勘定科目表雛型に設けられている勘定や年度会

計報告書様式の記入手続指示に従って行われる。<sup>8)</sup>

ПБУ 10/99は、費用の認識条件として、西側の会計実務で広く知られている①取引による費用の発生事実、②費用金額の確定、③経済的便益の減少の三つの条件を挙げている(16条参照)。また16条では、①償却資産価額、②耐用年数、③償却方法に基づいて算定される減価償却は費用として認識されるが、その算定は表1に掲出した「“固定資産会計”の会計規程」(ПБУ 6/97)に基づいて行われる。<sup>9)</sup> さらに収益獲得の意図や発生形態に関係なく(17条参照)また実際の支払と関係なく(18条参照)、費用はその発生した会計期間に認識されるが、これは世界の会計実務と同じ発生主義による費用の認識方法を採用している([11]8ページ)。だが18条の後段では、例外として売上高を現金主義によって認識する方法を採用している場合には、費用も債権債務の決済後に認識するとしている。この例外規定については、後に再び触れることにしたい。

19条は費用の損益計算書への表示方法を示しているが、とくに課税の算定の基礎と関係なしに費用が表示されるとしている。

ПБУ 10/99で定めている費用の会計報告書への開示方法は(20~23条参照)、収益のそれと同様に、2000年度の財務諸表から採用される。よって今後、①販売費と②管理費の認識方法は開示され、また損益計算書には売上原価、販売費、管理費、営業費用、実現外費用、特別費用が順次表示され、さらに収益に対してゼグメント会計を適用したときには、それに対応する各費用情報も示される。また①費用要素別の通常の種類の活動の費用、②売上原価と関連しない費用額の変化、③各種引当金の設定額が最低限開示される。そのうち引当金の設定額の開示は、財務諸表の利用者に対する組織の財政状態の詳細な情報をいっそう提供するために、今回新たに設けられたものである([4]9ページ)。なお会計基準によって損益勘定に記帳されないその他の費用は、「次期以降の費用」勘定(No.31)で示される。

## VI 二つの会計規程の意義

ПБУ 9/99と ПБУ 10/99 の二つの会計規程で定められた収益と費用の情報は、2000年度の会計報告書—ロシアでは財務諸表を会計報告書(бухгалтерская отчетность)と呼んでいる—にそれぞれ表示される。このため表1に掲出した「“組織の財務諸表”の会計規程」(ПБУ 4/99)に基づいて([8]4ページ)、2000年1月13日に新しい会計報告書の様式が財務省によって承認された([13]9~24ページ)。

表2は各種の会計報告書の中の一つの年度損益計算書(Отчет о прибылях и убытках)の様

8) 引用文献の[5][6][7]では、収益と費用に係わる具体的な取引の仕訳と記帳を勘定科目表離型にある諸勘定で解説している。

9) ПБУ 6/97では、償却方法として①定額法、②定率法、③級数法、④生産高比例法を認めている。この点については[21]を参照されたい。

表2 損益計算書

項 目	行のコード	当 期	前 期
I. 通常の種類の活動についての収益と費用			
商品、生産物、作業、役務の販売からの売上高（正味） （付加価値税、物品税および類似の義務的支払を差し引く）	0 1 0		
販売の内訳：	0 1 1		
	0 1 2		
	0 1 3		
販売した商品、生産物、作業、役務の原価	0 2 0		
販売したものの内訳：	0 2 1		
	0 2 2		
	0 2 3		
総利益	0 2 9		
販売費	0 3 0		
管理費	0 4 0		
販売からの利益（損失） 〔0 1 0－0 2 0－0 3 0－0 4 0〕	0 5 0		
II. 営業収益および営業費用			
受取利息	0 6 0		
支払利息	0 7 0		
他組織への参加からの収益	0 8 0		
その他の営業収益	0 9 0		
その他の営業費用	1 0 0		
III. 実現外収益および実現外費用			
実現外収益	1 2 0		
実現外費用	1 3 0		
税引前利益（損失） 〔0 5 0＋0 6 0－0 7 0＋0 8 0＋0 9 0－1 0 0＋1 2 0－ 1 3 0〕	1 4 0		
利益に対する税およびその他の類似の義務的支払	1 5 0		
通常の活動からの利益（損失）	1 6 0		
IV. 特別収益および特別費用			
特別収益	1 7 0		
特別費用	1 8 0		
純利益（当期の未配分利益（損失）） 〔1 6 0＋1 7 0－1 8 0〕	1 9 0		
〔参考〕			
1株当たりの配当金 優先株について	2 0 1		
普通株について	2 0 2		
次年度に予想される1株当たりの配当金 優先株について	2 0 3		
普通株について	2 0 4		

## 個々の利益と損失の内容

項 目	行のコード	当 期		前 期	
		利益	損失	利益	損失
認知されたまたは取立について裁判所（調停裁判所）の判決を得た罰金，延滞料，違約金	2 1 0				
過年度の利益（損失）	2 2 0				
不履行によるまたは義務遂行の不適切による原因での損失の補填	2 3 0				
外貨建取引の為替差額	2 4 0				
期末棚卸資産の原価低下	2 5 0	×		×	
訴訟有効期間が経過した債権債務の消却	2 6 0				
	2 7 0				

[出所] [13]10ページ。

式(No.2)である。<sup>10)</sup> この様式から分かるように、二つの会計規程に従って収益と費用が表示されていると同時に、両者の差額としての利益が計上されている。利益は、①売上高から売上原価を差し引いた総利益(029行)、②総利益から販売費と管理費を差し引いた販売からの利益(050行)、③販売からの利益に営業収益と営業費用、実現外収益と実現外費用をそれぞれ増減した税引前利益(140行)、④税引前利益から利益に対する税等を差し引いた通常の活動からの利益(160行)、⑤通常の活動からの利益から特別収益と特別費用を増減した純利益(190行)の順序で計上されている。この場合、ПБУ 12/2000に従って売上高とその原価についてのセグメント情報も開示されている(011～013行、021～023行)。

なお、利益に対する税等を差し引いた後に特別収益が示されているが、特別費用を控除した特別収益に対しては課税される([7]17ページ)。よって「ПБУ 9/99と ПБУ 10/99の内容は課税目的のためには直接には適用されない」([4]12ページ)。そこで会計目的と課税目的のそれぞれの損益計算は調整される必要がある。企業会計の収益、費用と税務会計(налоговый учет)のいわゆる益金、損金とが一致しないからである。

この場合現在では、1999年1月1日から適用されている「ロシア連邦税法典」の54条では、企業は会計記録に基づいて課税の基礎が算定されなければならないとしている([10]4ページ)。その上で、課税される利益は1995年7月1日付で改訂された連邦政府決定「費用組成の規程(略称)」<sup>11)</sup>で行われる。この規程では、益金とならない収益や損金となる費用のリミットなどが設

10) 財務省が今回承認した年度会計報告書の組成に含まれるものは、①貸借対照表、②損益計算書、③資本の動態報告書、④貨幣的資金の動態報告書、⑤貸借対照表の付属明細書、⑥取得した資金の特別利用の報告書であり、これらの様式に対しては貸借対照表から順に番号が付される。よって損益計算書の様式はNo.2となる。

11) 「費用組成の規程」の正式名は、「生産物(作業、役務)の原価に算入される生産物(作業、役務)の生産費と販売費の組成、および課税に際して考慮される財務的成果の形成方法に関する規程」であり、1992年8月5日付で政府によって決定され後に改訂を重ねている。この規程については[18]を参照されたい。

けられている。よって ПБУ 9/99と ПБУ 10/99 に基づく収益と費用から測定された利益額は、「費用組成の規程」に基づく益金と損金から算出される利益額によって修正されることになる（〔16〕29～30ページ）。

また、二つの会計規程で定められた収益と費用の概念、認識は2000年1月1日から企業に対して適用される。このためこれまで混乱をもたらしていた収益と費用の概念、認識の問題も解明された。

当初、収益と費用の概念は、財務省傘下の会計方法論会議と職業会計士協会代表者会議で1997年12月29日付で承認された提言「ロシアの市場経済における会計概念」で最初に定義された（〔9〕4～7ページ）<sup>12)</sup>。この提言では、「収益とは、会計期間における経済的便益の増加、または所有者の出資とは別の資本の増加をもたらす債務の減少である。収益には実現からの売上高、役務に対する対価、受取利息、受取配当金、ロイヤリティー、賃貸料、またその他の収益（固定資産売却からの収入、市場性有価証券の再評価により得た未実現利益など）が含まれる」（7.5項）とし、他方、「費用とは、会計期間における経済的便益の減少、または資本の減少（所有者の撤退に基づく変化を除く）をもたらす債務の増加である。費用には物的経費、生産物（作業、役務）の生産費、従業員と管理要員の労働支払、減価償却控除、その他の経費、また損失（天災、固定資産売却、為替レート変動からの損失など）が含まれる」（7.6項）とし、そして「将来の経済的便益とは、組織への貨幣的資金またはその等価物の流入を直接にあるいは間接に促す資産の潜在的可能性である」（7.2.1項）と定義された。さらに収益と費用の認識については、「収益は、適応の資産と関係した将来の経済的便益の増加をもたらすまたは債務の減少が確実に測定可能であるときに、損益計算書に認識される」（8.5項）とし、他方、「費用は、資産の減少に基づく将来の経済的便益の減少をもたらすまたは債務の増加が確実に測定可能であるときに、損益計算書に認識される」（8.6項）と定義されていた。

その後、提言のこうした収益と費用の概念、認識の定義は、国際会計基準とのいっそうの調和化を目指して検討された。その結果として、今回の二つの会計規程では改めてその内容が規範的会計システムとして盛られることになった。ПБУ 9/99の2条で収益を当該取引による経済的便益の増加として、ПБУ 10/99の2条で費用を当該取引による経済的便益の減少としてそれぞれ規定していることは、1997年の提言でなされたいわゆる広義説による定義をその基礎にしている。さらに ПБУ 9/99の12条で収益の認識として五つの条件を、ПБУ 10/99の16条で費用の認識として三つの条件をそれぞれ挙げているが、これは1997年の提言で示された定義をいっそう精緻化したものとなっている。しかも二つの会計規程のこの認識条件の中には、西側の会計思考と同じように、収益を販売基準（実現主義）で費用を発生主義でそれぞれ把握する思考

12) 1～9項からなる提言は1.序文、2.総則、3.会計の目的、4.会計の組織化の基礎、5.会計で形成される情報の内容、6.会計で形成される情報への要請、7.利害関係者のために会計で形成される情報の組成、8.資産、債務、収益、費用の認識カテゴリー、9.資産、債務、収益、費用の評価からなっている。



が採り入れられている。

しかし、ПБУ 10/99の18条の後段では、売上高を現金主義で認識する場合には、費用も債権債務の決済後に認識するという例外規定を定めている。この点については多くの論者が以下のように解説している。その一つは、この規定を定めた意図は費やされた資金の流れとその費消の結果で得た収益との対応をもたらすためのものである。だが、この規定を実施するためにはその指示を別に定める必要がある、という([4] 9ページ)。もう一つは、現金主義の会計を採っている組織に対して適用されるこの規定は、1998年12月21日付財務省令「小事業主体のための会計の組織化についての雛型勧告」で初めて認められたものである。一方で売上高を現金主義で決定し、他方で費用を請求書で決定することはより大きな経済的混乱を引き起こすことになる、という([11]8ページ)。

こうした状況のもとで、ロシア連邦課税と徴税省の2000年6月9日付書簡で、課税目的のためには ПБУ 10/99 の18条の後段の規定は組織（小事業主体を除く）には適用されないことが告げられた([12]9ページ)。

ところで、かつてのソビエト会計では、一般の企業と卸売商業では「商品の実現のモメント（момент реализации）は得意先企業からの支払代金の受領」であり、消費協同組合などでは「実現のモメントは銀行への代金請求書の提示」であり、農業企業では「生産物の実現のモメントはその調達組織への引渡」であるとされていた([14]117~118 ページ)<sup>13)</sup>。つまり、収益は一部の企業では販売基準（実現主義）で認識されていたが、多くの企業では現金主義で認識されていた。しかも収益を現金主義で認識していた多くの国営企業では、市場の欠落した計画経済下で、マーケティング活動もなく、真の独立採算制も採られずに、計画に従って産出した財貨を決められた得意先企業へ納入することが重要な課題とされ、収益を自主的に認識する慣習はなかった。企業間の取引の決済は、国立銀行（госбанк）にある各企業の勘定を通して銀行を中心にして実施されていた。<sup>14)</sup> こうした状況のもとで新生ロシアでは、計画経済から市場経済への移行が一気に行われ、それに照応した企業会計制度の構築が進められた。

このため、ソ連邦崩壊直後の1992年3月20日に財務省が制定した最初の「会計と報告書の規程」の70条では、売上高は、①銀行の勘定への代金の振込、または現金の受領によって、または②商品の積送や決済証憑書類の得意先への提示によって認識されると定められた。<sup>15)</sup> そこにはソビエト会計の残滓を示す売上代金の受取時の現金主義と、商品納入時の販売基準（実現主

13) 引用したこの会計用語辞典は第1版（1971年）、第2版（1984年）、第3版（1990年）と版を重ねているが、「実現のモメント」の解説文はすべて同文であった。

14) 国立銀行は企業間の決済を各企業の勘定間の振り替えで行っていた。また企業が現金を多額にもたないことが当時の企業活動の特徴とされていた。さらにたとえ企業が現金や預金をもったとしても、それを活用して収益を得る手だては皆無であった。

15) 1992年の「会計と報告書の規程」については[23]を参照されたい。

義)とが併記されていた。その後、「1996年以降、発生主義会計の方法がすべての企業によって利用されなければならない基本的なものとして言明される」([17]41ページ)とともに、「会計と報告書の規程」に対しても部分改訂が重ねられ、1998年7月27日付で改訂された現行の規程ではさきの70条の規定は無くなった。<sup>16)</sup> しかしそれは課税目的のために「費用組成の規程」には残された。

こうした経緯を経て、15人以下の小事業主体での現金主義会計の採用という例外を除いて、すでに考察したような販売基準(実現主義)と発生主義を基礎とした収益と費用の認識についての条項が、今回の二つの会計規程に明記された。この点に ПБУ 9/99と ПБУ 10/99が制定された重要な意義の一つがある。

もっとも、西側で周知の収益と費用の概念、認識の思考がロシアの規範的会計規制システムの中に導入されたとしても、それが個々の企業の会計実務において会計法規に従って実施されていくためには、なお解決しなければならない課題が残されている。

第1は、これまでのソビエト会計で長く採用されていた現金主義の慣習を払拭し、導入された販売基準(実現主義)、発生主義を初め進行基準や完成基準などを十分に習得した多くの会計士が輩出されていくことである。

第2は、企業経営の土壌であるロシア経済がその低迷から脱出して生産力を高める過程で、企業間契約が履行され、企業間信用が遵守されていくことである。<sup>17)</sup> なぜならば、市場経済の基礎には契約の履行や信用の遵守があり、そのもとで企業間の取引が実施され、その決済が企業会計で行われ、その際に各企業の期間損益計算のための収益と費用のそれぞれの情報処理が必須となるからである。

したがって、会計の視点から捉えるならば、新生ロシアでの市場経済成立の一つのメルクマールは、ПБУ 9/99と ПБУ 10/99で規定された概念、項目、認識、測定に基づいて収益情報と費用情報がすべての企業において問題なく処理されていくときともいえるのである。

16) 1998年の改訂版については[26]を参照されたい。

17) ロシア経済の低迷の例として、従業員に労働支払ができない企業では、産出した生産物などを企業間で物々交換し、支給されたその現物を従業員は換金すること、また「税金対策として、実際に行われる取引を両社の合意の上、すべて現金で行い、取引を行ったことを隠します。それが『闇現金』です。今日のロシアではどこでも行われています」ということなどを挙げるができる ([24] 2ページ)。

## 引用文献

## 《 бухгалтерский учет》誌

- [ 1 ] Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, Официальные материалы, No.5, 1998.
- [ 2 ] Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Доходы организации” ПБУ9/99, приложение к журналу, выпуск первый, No.7, 1999.
- [ 3 ] Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Расходы организации” ПБУ10/99, приложение к журналу, выпуск первый, No.7, 1999.
- [ 4 ] И.Н.Ложников, Положения по бухгалтерскому учету “Расходы организации” ПБУ 10/99 и “Доходы организации” ПБУ 9/99, приложение к журналу, выпуск первый, No.8, 1999.
- [ 5 ] М.Л.Пятов, Новое в учете реализации, No.11, 1999.
- [ 6 ] Л.В.Сотникова, Учет доходов в соответствии с ПБУ9/99 “Доходы организации”, No.6, 2000.
- [ 7 ] —————, Учет расходов в соответствии с ПБУ10/99 “Расходы организации”, No.7, 2000.
- [ 8 ] А.С.Бакаев, Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности, No.7, 2000.

## 《 Экономика и жизнь》紙

- [ 9 ] Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, Бухгалтерское приложение, No.2 январь 1998.
- [10] учетная политика организации на 1999 год, Бухгалтерское приложение, No.52 декабрь 1998.
- [11] А.Бакаев, Новые подходы к доходам и расходам, Бухгалтерское приложение, No.25 июнь 1999.
- [12] О применении пункта 18 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ10/99, No.25 июнь 2000.
- [13] О формах бухгалтерской отчетности организаций, No.8 февраль 2000.

## 《その他》

- [14] П.А.Костюк, Словарь бухгалтера, 1990.
- [15] Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая, Вступ.статья А.Л.Маковского и С.А.Хохлова, 1995.
- [16] И.В.Липатова, Связь и разделение бухгалтерского и налогового учета, «Финансы», No.7, 1999.
- [17] Adolf J.H.Enthoven, Yaroslav V. Sokolov, Valery V.Kovalev, Svetlana M. Bychkova, Maria V.Semenova, Accounting, Auditing and Taxation in the Russian Federation, 1998.

## 《明大商学論叢》誌

- [18] 森章, ロシアにおける会計改革の最近の動向, 第77巻第2号, 1994.
- [19] ———, ロシアの勘定科目表の修正について, 第78巻第4号, 1996.

- [20] \_\_\_\_, 「ロシア連邦の会計法」について, 第80巻第 3・4 号, 1998.
- [21] \_\_\_\_, 新生ロシアにおける固定資産会計について, 第81巻第 1・2 号, 1999.
- [22] \_\_\_\_, 新生ロシアにおける会計方針について, 第82巻第 2号, 2000.

〈その他〉

- [23] 森章, 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.
- [24] News Letter (ユーラシア研究所報), 第18号, 25 Jun.1996.
- [25] 森章, ロシアにおける体制転換と会計改革—会計方針を中心として—, 《明治大学社会科学研究所紀要》, 第35巻第 2号, 1997.
- [26] 森章 (解説), 小田康治 (訳), ロシア連邦における会計実施と会計報告書に関する規程, 《ロシアユーラシア経済調査資料》, No.799, 1998.