

## 21世紀におけるロシアの勘定科目表

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/10291/1975">http://hdl.handle.net/10291/1975</a>

# 21世紀におけるロシアの勘定科目表

## An Anticipated Russian Chart of Accounts in the 21st Century

森 章

Akira Mori

### 目 次

- はじめに
- 1 これまでの経緯
- 2 新勘定科目表の設定
- 3 新勘定科目表の特徴
- 4 新勘定科目表の意義

### はじめに

体制転換後の新生ロシアにおける勘定科目表については、これまでに二つの拙稿で既に考察を行っている。

その一つは、計画経済のもとでの取引を把握するための勘定科目を配置していた旧勘定科目表から、市場経済のもとでの取引を把握するための勘定科目を配置した新勘定科目表へ、ソ連邦崩壊前後に、どのように改編したかを考察したものであった<sup>(1)</sup>。

もう一つは、その後、この改編された新勘定科目表を、ロシア経済の市場化の進展に対応して、どのように修正されていったかを明らかにしたものであった<sup>(2)</sup>。

ところで、現在のロシアでは、これまでの勘定科目表を大きく修正した新しい勘定科目表とその活用マニュアルが、2001年1月1日から適用されている。

そこで、これまでの拙稿の続編としてのこの小論では、21世紀から適用されることになった新勘定科目表の設定過程、特徴および意義についてみることにしたい。

### 1 これまでの経緯

ソ連時代には、会計は簿記に後退し、会計係は記録係に転落していた。このため市場経済移行

---

(1) [16] を参照されたい。

(2) [17] を参照されたい。

期における会計改革はまず簿記改革から出発した。ロシアでは勘定科目表 (chart of accounts) は勘定計画 (план счетов) と呼ばれているが、新生ロシアでは1992年1月1日から、新勘定科目表 (1991年11月1日付ソ連邦財務省承認、同年12月19日付ロシア連邦財務省追認、以下では「91年勘定科目表」と略称) が、その活用マニュアルとともに導入された ([6] 45 ページ, [7])。この「91年勘定科目表」は、1986年1月1日から1991年12月31日まで採用されていたソビエト会計にとって最後の勘定科目表 (1985年3月28日付ソ連邦財務省承認、以下では「85年勘定科目表」と略称) ([5] 50 ページ) を改編したものであり、そこには、計画経済のもとの取引を記帳した勘定科目を取り除き、代わってペレストロイカ末期に生まれたごく初歩的な市場での取引を把握するための勘定科目が配置された。

その後、新生ロシアでの国有企業の民営化などでさまざまな経済主体が創設され、企業間取引でも新しい会計事象が惹起し、市場経済化が進展していく過程で、「91年勘定科目表」の修正が余儀なくされた。この修正は微調整から中規模さらに大規模な改訂を含めて数回行われた。そのうち意義のある改訂は、1993年、1994年、1995年、1997年における改訂であった。

まず1993年の改訂は同年11月に公表された ([8] 46 ページ)。この改訂では、付加価値税の導入にともなって「取得財の付加価値税」総合勘定や工事進行基準として使われる「未完成作業の進行段階」総合勘定などを新設し、「定款基金」を「定款資本」へ改称するなどして勘定科目表から「基金」の用語を廃止し、代わって「資本」の用語を取り入れることなどがなされた<sup>(3)</sup>。

ついで1994年12月には、1995年1月1日から適用される勘定科目表が大きく改訂された ([9] 54 ページ)。この1994年の改訂では、①総合勘定とバランス外勘定の新設、②補助勘定の新設、③勘定科目名の変更、④既存総合勘定の一部の廃止がなされた。この時期にはハイパーインフレーションのため固定資産再評価が実施されたので、その再評価益等を計上する「追加資本」総合勘定を新設し、「社会保険と社会保障の決済」総合勘定には「雇用基金」補助勘定を追加し、「不良債権に関するリザーブ」総合勘定を「評価性引当金」に改称し、これまで蓄積基金と消費基金とを示していた「特別用途基金」総合勘定を廃止することなどがなされた。

また1995年7月には、同年1月1日からの新民法典の施行との関連で、勘定科目表は改訂された ([10] 54 ページ)。この1995年の改訂では、「国家機関および地方自治体機関との決済」総合勘定を新設し、既存の「子会社 (関連会社) との決済」総合勘定には「子会社との決済」、「関連会社との決済」、「合併活動契約の決済」の三つの補助勘定を新設することなどがなされた。

さらに1997年2月には、リース取引会計との関連で勘定科目表は改訂された ([11] 93 ページ)。この1997年の改訂では、「長期賃借固定資産」総合勘定を「物財への収益的投資」と改称

(3) ソ連時代をも含めてロシアの勘定科目表に配置される勘定として、総合勘定、補助勘定、バランス外勘定がある。総合勘定は総合計算から得た総括的なデータを示す勘定である。総合計算と対比される計算は分析計算と呼ばれ、分析計算から得た詳細なデータを示す勘定が分析勘定であり、この分析勘定のデータを分類し組み合わせたデータを示す勘定が補助勘定である。つまり、「総合勘定とその下に設けられた分析勘定との中間の環」([1] 196 ページ) となるのが補助勘定である。バランス外勘定はオフ・バランスの勘定である。詳細は [16] を参照されたい。

し、「固定資産」総合勘定には「自己固定資産」と「賃借固定資産」の補助勘定を、「固定資産の摩損」総合勘定には「自己固定資産の摩損」と「リース資産の摩損」の補助勘定をそれぞれ設け、「物財への収益的投資」総合勘定には「賃貸資産」と「貸出資産」の補助勘定を配置することなどがなされた。

こうして、「85年勘定科目表」を改編してできた「91年勘定科目表」に対して数回の改訂がなされたあとに、2000年10月31日付でロシア連邦財務省によって承認され、2001年1月1日から適用されている現下の新勘定科目表（以下では「00年勘定科目表」と略称）とその活用マニュアルが出た（[13] 3ページ，[14] 7ページ）。

## 2 新勘定科目表の設定

「00年勘定科目表」設定の必要性と目的は、シネイドマン（Л.З. Шнейдман）によればつぎのようになる（[4] 5～7ページ）<sup>(4)</sup>。その必要性は、①国民経済における市場関係の強化、②会計方法論の発展、③国際的に認められた会計実践とロシア会計規則との積極的な調和化であり、その目的は、①組織の財政状態と経営成績に関する情報の信憑性と客観性をいっそう高めること、②経済活動の事実を会計勘定へ反映させる手続を合理化すること、③財務諸表の国際基準に従った財務諸表作成上の費用を著しく低減させることであるとしている。

確かに、体制転換後の市場経済への移行期のロシアでは、新しい経済メカニズムの要素を創出させ、その発展とともに、ソビエト会計の方法論から脱皮し、西側の会計方法論を導入して、国際会計基準との調和化を目指してきた。このためにこの約10年間、連邦会計法を頂点とした多くの会計法規が制定され、ロシア会計の制度化がなされてきた。そして現在ではこの会計改革は、1998年3月6日付でロシア連邦政府によって決定された西側の会計とのいっそうの調和化を基礎とする会計改編プログラムに基づいて進められており（[12] 9ページ）、そのプログラムの一つの課題として既存の勘定科目表の改善が含まれていた。

もちろん、「00年勘定科目表」も、これまでの改訂と同様に、適用されてきた既存の勘定科目表の内実を修正して設定された。しかも、既存の勘定科目表の基本的な構造や勘定配置方法なども原則として継承して設定されている。

そこで「00年勘定科目表」を考察する前に、先にみた改訂を重ねながら2000年12月31日まで適用された既存の勘定科目表をまずみる必要がある。それは図表1のようになる。

図表1から、既存の勘定科目表は、IからIXまでの区分を設け、各区分に適応の総合勘定とその補助勘定を配置し、その枠外にバランス外勘定を設定したものとなっていることが分かる。

では、この図表1の勘定科目表をどのように修正して、「00年勘定科目表」ができたのであ

(4) シネイドマン（Леонид Зиновьевич Шнейдман）は、ペレストロイカ期には西側資本との合併企業のための会計システムの作成、新生ロシアではこれまでの勘定科目表の設定と改訂に一貫して携わってきており、勘定科目表についての権威者の一人である。

図表1 2000年12月31日まで採用された勘定科目表

勘定科目名	勘定番号	補助勘定科目名と番号	勘定科目名	勘定番号	補助勘定科目名と番号
区分Ⅰ. 固定資産およびその他の長期投資					
固定資産	01	1. 自己固定資産	材料の調達と購入	15	
		2. 賃借固定資産	材料価格差異	16	
固定資産の摩損	02	1. 自己固定資産の摩損	.....	17	
		2. リース資産の摩損	支払済物的資源の物品税	18	
物財への収益的投資	03	1. 賃貸資産	取得財の付加価値税	19	1. 基本投資の遂行に際しての付加価値税
		2. 貸出資産			2. 取得無形資産の付加価値税
無形資産	04	無形資産の種類別			3. 取得物的資源の付加価値税
無形資産の償却	05				4. 取得小額・迅速消耗物品の付加価値税
長期財務投資	06	1. パイと株式			
		2. 債券			
		3. 委託債券			
据付設備	07	1. 国産の据付設備	区分Ⅲ. 生産費		
		2. 輸入の据付設備	基本生産	20	
基本投資	08	1. 土地区画の取得	自製半製品	21	
		2. 天然資源利用客体の取得	.....	22	
		3. 固定資産客体の建設	補助生産	23	
		4. 固定資産の個々の客体の取得	.....	24	
		5. 固定資産価額を増大させない支出	一般生産費	25	
		6. 無形資産の取得	一般経営費	26	
		7. 幼家畜の主要家畜群への振替	.....	27	
		8. 成熟した家畜の取得	仕損	28	
		9. 無償で得た家畜の配達	サービス生産・経営	29	
		10. 有価証券への投資	非基本建設作業	30	1. 一時的(大型)構築物の建設
		11. リース契約による固定資産の個々の客体の取得			2. 一時的(小型)構築物の建設
.....	09		次期以降の費用	31	3. その他の非基本建設作業
			.....	32	
			.....	33	
			.....	34	
			.....	35	
区分Ⅱ. 生産用在庫					
材料	10	1. 原料と材料	未完成作業の進行段階	36	作業の種類別
		2. 購入半製品と補充製品, 組立物と部品	生産物(作業, 役務)の産出	37	
		3. 燃料	.....	38	
		4. 包装と梱包資材	.....	39	
		5. 予備部品			
		6. その他の材料	区分Ⅳ. 完成生産物, 商品および実現		
		7. 他所の再加工へ移される材料	完成生産物	40	
		8. 建築資材	商品	41	1. 保管中の商品
飼育・肥育中の家畜	11				2. 小売商業の商品
小額・迅速消耗物品	12	1. 予備としての小額・迅速消耗物品			3. 商品の包装と風袋
		2. 使用中の小額・迅速消耗物品	取引上の値上げ	42	4. 購入製品
		3. 一時的(小型)設備			1. 取引上の値上げ(割引, 割増)
小額・迅速消耗物品の摩損	13				2. 仕入先の運賃補償割引
物財の再評価	14		商業支出	43	
			流通費	44	

勘定科目名	勘定番号	補助勘定科目名と号	勘定科目名	勘定番号	補助勘定科目名と号
積送商品	45				
生産物（作業、役務）の実現	46		各種の債権者と債務者との決済	76	2. 所得支払の決済
固定資産の売却とその他の除却	47		国家機関および地方自治体機関との決済	77	1. 分与財産の決済
その他の資産の売却	48		子会社（関連会社）との決済	78	2. 所得分配の決済
.....	49				1. 子会社との決済
区分V. 貨幣性資産			経営内決済	79	2. 関連会社との決済
現金	50				3. 合併活動契約の決済
決済勘定	51		区分VII. 財務成果と利益処分		
外貨勘定	52	1. 国内の外貨勘定	損益	80	
.....	53	2. 国外の外貨勘定	利益処分	81	1. 利益から国庫への支払
.....	54				2. その他の目的の利益処分
銀行特別勘定	55	1. 信用状	評価性引当金	82	1. 不良債権についての引当金
		2. 小切手			2. 有価証券への投資価額の下落のための引当金
貨幣的証憑書類	56		次期以降の収益	83	1. 前受収益
送金振替	57				2. 過年度の不足分の滞納金の収入
短期財務投資	58	1. 債券とその他の有価証券			3. 不足額についての有責者からの強制取立額とバランス価額との差異
.....	59	2. デポジット	物財の減耗と毀損による損害	84	4. 為替差額
		3. 委託債券	区分VIII. 資本とリザーブ		
区分VI. 決済			定款資本	85	
仕入先と請負者との決済	60		準備資本	86	1. 再評価による資産価額の増加
支払前払金の決済	61		追加資本	87	2. 証券発行所得
得意先と注文者との決済	62	1. 現金取立決済			3. 無償で取得した物財
		2. 分割払い決済	未分配利益（未補填損失）	88	1. 当年度の未分配利益（未補填損失）
		3. 受取手形			2. 過年度の未分配利益（未補填損失）
クレームの決済	63				3. 蓄積基金
受取前払金の決済	64		当面の支出と支払のリザーブ	89	4. 社会的分野の基金
財保険と人保険の決済	65		区分IX. 信用と融資		
.....	66		短期銀行信用	90	信用の種類別
国庫外支払の決済	67	支払の種類別	.....	91	
国庫との決済	68	支払の種類別	長期銀行信用	92	信用の種類別
社会保険と社会保障の決済	69	1. 社会保険の決済			
		2. 年金受給の決済			
		3. 医療保険の決済			
		4. 雇用基金の決済			
労働支払の成員との決済	70				
前払金支払報告義務者との決済	71				
.....	72				
その他の取引の成員との決済	73	1. 信用販売の商品に対する決済			
		2. 委託債券の決済			
		3. 物質的損害補償の決済			
個々のバランスに分割された資産の決済	74	1. 活動集団契約の決済			
設立者との決済	75	2. 長期投資の決済			
		1. 定款資本（共同出資）への出資の決済			

勘定科目名	勘定番号	補助勘定科目名と号	勘定科目名	勘定番号	補助勘定科目名と号
従業員のための銀行信用	93	信用の種類別	組立中の設備	005	
短期借入金	94		厳格な報告義務を要する証明書	006	
長期借入金	95		損失として消去した回収不能債権	007	
特定目的融資と受入額	96		債務・支払保証の受理	008	
.....	97		債務・支払保証の提供	009	
.....	98		投資基金の不払株式	011	
.....	99		住宅基金の摩損	014	
バランス外勘定			外部整備客体およびその他類似の客体の摩損	015	
賃借固定資産	001		賃貸固定資産	021	
責任保管中の商品・物財	002				
再加工中の材料	003				
委託商品	004				

(出所) [2] 74~80ページ, [3] 112~119ページとに基づいて作成。

うか。それは以下のようにして行われた。

- ① 既存の区分数を一つ減らしてⅠからⅧまでの区分を設ける。区分Ⅰから区分Ⅷまでの各区分に貸借対照表の勘定を、区分Ⅷに損益計算書の勘定をそれぞれ配置し、その枠外にバランス外勘定を設定する。その際、貸借対照表の勘定は図表2のように配置する。

図表2 勘定科目表の構造

貸借対照表の勘定							損益計算書の勘定	バランス外勘定 (001—011)
区分Ⅰ 流動外資産 (01—09)	区分Ⅱ 生産用在庫 (10—19)	区分Ⅲ 生産費 (20—29) (30—39)	区分Ⅳ 完成生産物と商品 (40—49)	区分Ⅴ 貨幣性資産 (50—59)	区分Ⅵ 決 済 (60—79)	区分Ⅶ 資 本 (80—89)	区分Ⅷ 財務成果 (90—99)	

(出所) [4] 11ページ。

- ② 既存の勘定科目を廃止する。それは図表3のようになる。

図表3 廃止された総合勘定

廃止される勘定		新勘定科目表による取引の反映	
勘定番号	勘定科目名	勘定番号	勘定科目名
06	長期財務投資	58	財務投資
12	小額・迅速消耗物品	55	銀行特別勘定(銀行デポジットの部分)
13	小額・迅速消耗物品の摩損	10	材料
30	非基本建設作業	01	固定資産(交替設備, 特別備品等の部分)
43	商業支出	02	固定資産の減価償却(交替設備, 特別備品等の部分)
46	生産物(作業, 役務)の実現	44	販売費
47	固定資産の売却とその他の除却	90	販売
48	その他の資産の売却	01	固定資産(累積減価償却の消去の部分)
		91	その他の収益と費用
		91	その他の収益と費用

廃止される勘定		新勘定科目表による取引の反映	
勘定番号	勘定科目名	勘定番号	勘定科目名
61	支払前払金の決済	60	仕入先と請負者との決済
64	受取前払金の決済	62	得意先と注文者との決済
67	国庫外支払の決済	—	—
74	個々のバランスに分割された資産の決済	75	設立者との決済
		79	経営内決済
		80	定款資本
77	国家機関および地方自治体機関との決済	75	設立者との決済
78	子会社（関連会社）との決済	60	仕入先と請負者との決済
		62	得意先と注文者との決済
		75	設立者との決済
		76	各種の債権者と債務者との決済
81	利益処分	99	損益
93	従業員のための銀行信用	—	—

(出所) [4] 14～15 ページ。

③ 勘定科目を新設する。それは図表4のようになる。

図表4 新総合勘定

新勘定		従前の勘定で考慮されていた取引の反映のために	
勘定番号	勘定科目名	勘定番号	勘定科目名
59	有価証券投資保証引当金	82	評価性引当金
63	不良債権引当金	82	評価性引当金
81	自己株式	56	貨幣的証憑書類

(出所) [4] 15 ページ。

④ 既存の勘定科目名を改称する。それは図表5のようになる。

図表5 名称を変更した総合勘定

勘定番号	勘定科目名	
	旧	新
02	固定資産の摩損	固定資産の減価償却
08	基本投資	流動外資産への投資
14	物財の再評価	物財の価額低下のリザーブ
44	流通費	販売費
51	決済勘定	決済勘定（複数名詞となる）
52	外貨勘定	外貨勘定（複数名詞となる）
58	短期財務投資	財務投資
68	国庫との決済	租税と課税の決済
	当面の支出と支払のリザーブ (89)	当面の支出のリザーブ (96)
	特定目的融資と受入額 (96)	特定目的融資 (86)

(出所) [4] 15～16 ページ。



- ⑤ 既存の勘定科目番号を変更する。それは図表6のようになる。

図表6 勘定番号を変更した総合勘定

勘定番号		勘定科目名	勘定番号		勘定科目名
旧	新		旧	新	
31	97	次期以降の費用	85	80	定款資本
36	46	未完成作業の進行段階	86	82	準備資本
37	40	生産物(作業、役務)の産出	87	83	追加資本
40	43	完成生産物	88	84	未分配利益(未補填損失)
80	99	損益	89	96	当面の支出のリザーブ
83	98	次期以降の収益	96	86	特定目的融資
84	94	物財の減耗と毀損による損害	021	011	賃貸固定資産

(出所) [4] 16ページ。

- ⑥ 既存の勘定科目を分割する。それは図表7のようになる。

図表7 分割された総合勘定

分割される勘定		新勘定科目表による取引の反映	
勘定番号	勘定科目名	勘定番号	勘定科目名
82	評価性引当金	59	有価証券投資保証引当金
		63	不良債権引当金
56	貨幣的証憑書類	50	現金
		81	自己株式

(出所) [4] 17ページ。

- ⑦ 既存の勘定科目を統合する。それは図表8のようになる。

図表8 統合された総合勘定

統合される勘定		新勘定科目表による取引の反映	
勘定番号	勘定科目名	勘定番号	勘定科目名
63	クレームの決済	76	各種の債権者と債務者との決済
65	財保険と人保険の決済		
90	短期銀行信用	66	短期信用と借入金との決済
94	短期借入金		
92	長期銀行信用	67	長期信用と借入金との決済
95	長期借入金		
014	住宅基金の摩損	010	固定資産の摩損
015	外部整備客体およびその他類似の客体の摩損		

(出所) [4] 17ページ。

上記の手順を行うことによって、「00年勘定科目表」が設定される。それは図表9のようになる。図表9からつぎのことが分かる。

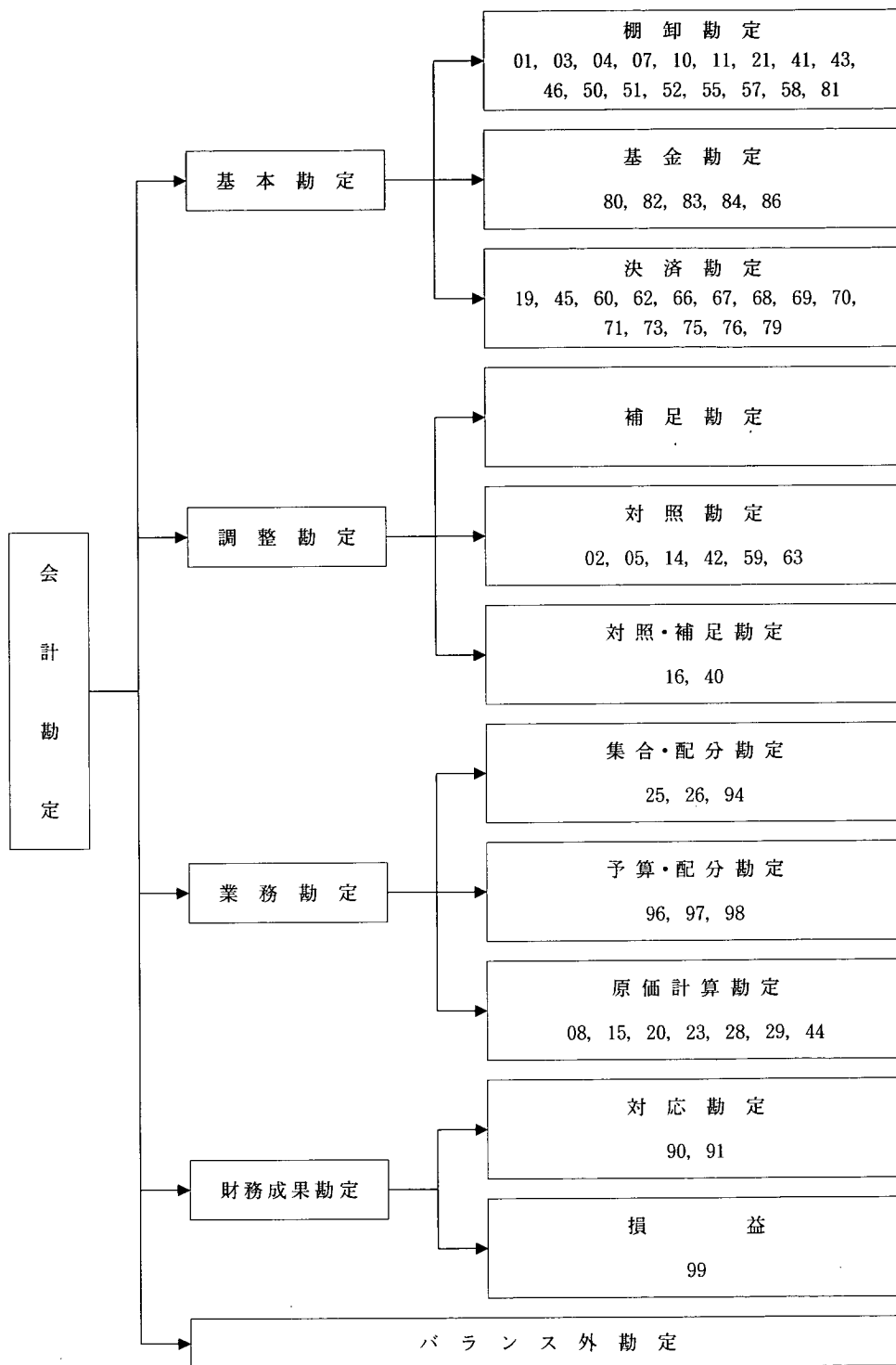
図表9 組織の財務・経済活動の会計勘定科目表(2001年1月1日から採用)

勘定科目名	勘定番号	補助勘定科目名と番号	勘定科目名	勘定番号	補助勘定科目名と番号
<b>区分Ⅰ. 流動外資産</b>			一般生産費	25	
固定資産	01	固定資産の種類別	一般経営費	26	
固定資産の減価償却	02		.....	27	
物財への収益的投資	03	物財の種類別	仕損	28	
無形資産	04	無形資産の種類別	サービス生産・経営	29	
無形資産の償却	05		.....	30	
.....	06		.....	31	
据付設備	07		.....	32	
流動外資産への投資	08	1. 土地区画の取得	.....	33	
		2. 天然資源利用客体の取得	.....	34	
		3. 固定資産客体の建設	.....	35	
		4. 固定資産客体の取得	.....	36	
		5. 無形資産の取得	.....	37	
		6. 幼家畜の主要家畜群への振替	.....	38	
		7. 成熟した家畜の取得	.....	39	
.....	09		<b>区分Ⅳ. 完成生産物と商品</b>		
<b>区分Ⅱ. 生産用在庫</b>			生産物(作業、役務)の産出	40	
材料	10	1. 原料と材料	商品	41	1. 保管中の商品
		2. 購入半製品と補充製品、組立物と部品			2. 小売商業の商品
		3. 燃料	取引上の値上げ	42	3. 商品の包装と風袋
		4. 包装と梱包資材	完成生産物	43	4. 購入製品
		5. 予備部品	販売費	44	
		6. その他の材料	積送商品	45	
		7. 他所の再加工へ移される材料	未完成作業の進行段階	46	
		8. 建築資材	.....	47	
		9. 備品と事務用付属品	.....	48	
飼育・肥育中の家畜	11		.....	49	
.....	12		<b>区分Ⅴ. 貨幣性資産</b>		
.....	13		現金	50	1. 組織の現金
物財の価額低下のリザーブ	14				2. 取引上の現金
物財の調達と購入	15				3. 貨幣的証憑書類
物財価格差異	16		決済勘定	51	
.....	17		外貨勘定	52	
.....	18		.....	53	
取得財の付加価値税	19	1. 固定資産取得の付加価値税	.....	54	
		2. 無形資産取得の付加価値税	銀行特別勘定	55	1. 信用状
		3. 物的生産用在庫取得の付加価値税	.....	56	2. 小切手
			送金振替	57	3. デポジット勘定
<b>区分Ⅲ. 生産費</b>			財務投資	58	1. パイと株式
基本生産	20				2. 債務有価証券
自製半製品	21				3. 提供した貸付金
.....	22				4. 単純な仲間間の契約による預金
補助生産	23		有価証券投資保証引当金	59	
.....	24				

勘定科目名	勘定番号	補助勘定科目名と勘定番号	勘定科目名	勘定番号	補助勘定科目名と勘定番号
区分Ⅵ. 決済			特定目的融資	86	融資の種類別
仕入先と請負者との決済	60		.....	87	
.....	61		.....	88	
得意先と注文者との決済	62		.....	89	
不良債権引当金	63		区分Ⅷ. 財務成果		
.....	64		販売	90	1. 売上
.....	65				2. 販売原価
短期信用と借入金との決済	66	信用と借入金の種類別			3. 付加価値税
長期信用と借入金との決済	67	信用と借入金の種類別	その他の収益と費用	91	4. 物品税
租税と課税の決済	68	租税と課税の種類別			9. 販売からの損益
社会保険と社会保障の決済	69	1. 社会保険の決済	.....	92	1. その他の収益
		2. 年金受給の決済	.....	93	2. その他の費用
		3. 医療保険の決済	物財の減耗と毀損による損害	94	9. その他の収益と費用の残高
労働支払の成員との決済	70		.....	95	
前払金支払報告義務者との決済	71		当面の支出のリザーブ	96	リザーブの種類別
.....	72		次期以降の費用	97	費用の種類別
その他の取引の成員との決済	73	1. 提供した貸付金の決済	次期以降の収益	98	1. 次期以降の勘定で受け取る収益
.....	74	2. 物質的損害補償の決済			2. 無償の受入額
設立者との決済	75	1. 定款資本(共同出資)への出資の決済			3. 過年度の明らかになった不足額の債務の来るべき受入額
		2. 所得支払の決済			4. 責任者から徴収する支払額と物財の不足額のバランス価額との差額
各種の債権者と債務者との決済	76	1. 財保険と人保険の決済	損益	99	
		2. クレームの決済	バランス外勘定		
		3. 配当金とその他の収益の決済	賃借固定資産	001	
.....	77	4. デポジット額の決済	責任保管中の商品・物財	002	
.....	78		再加工中の材料	003	
経営内決済	79	1. 分割された財産の決済	委託商品	004	
		2. 日常取引の決済	組立中の設備	005	
		3. 財産委託管理契約の決済	厳格な報告義務を要する証明書	006	
区分Ⅶ. 資本			損失として消去した回収不能債権	007	
定款資本	80		債務・支払保証の受理	008	
自己株式	81		債務・支払保証の提供	009	
準備資本	82		固定資産の摩損	010	
追加資本	83		賃貸固定資産	011	
未分配利益(未補填損失)	84				
.....	85				

(出所) [4] 86~94 ページ, [13] 3~6 ページ。

図表 10 会計勘定の分類とその構造



(出所) [15] 72 ページ。

それは、ソビエト会計時代を含めて「既に40年間の長きにわたって利用されてきた」勘定科目表の構造と勘定配置方法は「合理的に堅持されている」([4] 11 ページ), ことである。その際、勘定の分類とその勘定科目表への配置は、総合的視点から総括された経済活動の事実の経済的内容に依拠しており、その基礎として経済主体の資産回転図式(схема кругооборота средств)があり、と同時に各領域での会計客体の情報を総括できるようにしている。そこで、「00年勘定科目表」は図表10のような内実となった。

### 3 新勘定科目表の特徴

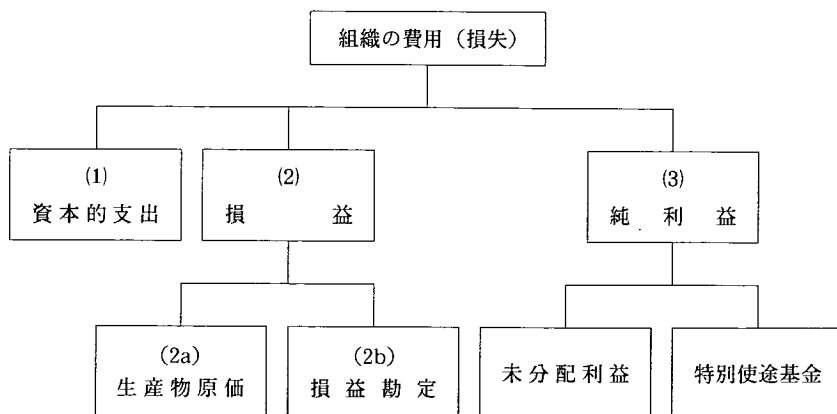
「00年勘定科目表」では、既存のそれと比較すると、資産とその取引、決済、生産費の各領域では若干の修正がみられるが、なによりも「大きく修正されたのは、財務成果と資本についての勘定である」([4] 17 ページ)。それは組織の費用(支出)の補填財源に対して新しいアプローチを採ることになったからである。そこで以下、この領域を中心にしてその修正をЛ.С.シネイドマンの解説からみることにしたい([4] 17~30 ページ)。

#### I 組織の費用

2001年1月1日以前においては、費用(支出)は、図表11にみるように、(1)資本的支出、(2)損益、(3)純利益の三つの補填財源で償われていた。つまり費用(支出)は、1)それが資本的支出であるかどうか(資産価額に算入するかどうか)、2)それが損益勘定に関係するものであるかどうか、3)それが組織の管轄下に残る利益の勘定で処理されるものであるかどうか、でそれぞれ償われていた。

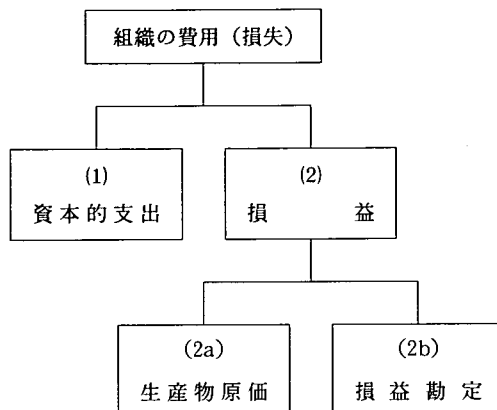
この場合、図表11の(1)は固定資産などの取得上の支出である。(2a)は生産物、作業、役務の原価に算入され、損益勘定へ計上される費用である。(2b)は損益の勘定へ直接計上される費用

図表11 組織の費用補填財源(2000年1月1日以前)



(出所) [4] 18 ページ。

図表 12 組織の費用補填財源 (2001年1月1日以後)



(出所) [4] 20 ページ。

(罰金、科料、違約金、災害損失など)である。そして、(1)や(2)として処理されない費用の一部が(3)で償われていた。それは、現存基準で規定された固定資産の棚卸価額を増加させない「費用」(建設中断費など)である。

だが、この(3)の固定資産の建設と取得に直接関係しない費用は、その取得価額にも含めることなく、またその資金の確保もせず、しばしば過少評価された。それは会計の諸指標を歪め、結果として当期利益は、組織の管轄下に残る利益で補填されるべき費用額だけ高かった。

そこで、2001年1月1日以後においては、「00年勘定科目表」の導入とともに、費用(支出)は、図表12にみるように、(1)資本的支出、(2)損益の二つの補填財源で償われることになった。つまり費用(支出)は、1)資産価額に含める、2)損益で(原価を通してまたは直接的に)償うことになった。ついで、費用を組織の管轄下に残る利益で償うことは認めないことにした。そして、これまで償われていた費用を、資本的支出とするものと損益で償うものとに整理された。

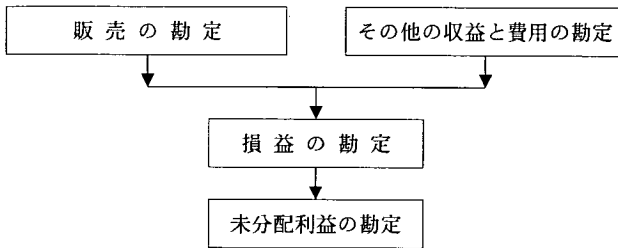
## II 損益勘定の記帳

「00年勘定科目表」では、組織の最終的な当期の財務成果を示す99「損益」勘定が、狭義の損益勘定となる。組織の活動からの財務成果を総合的に示す広義の損益勘定は、費用と収益を計算する勘定(90「販売」勘定、91「その他の収益と費用」勘定)と99「損益」勘定とからなる。それは損益計算書の作成を可能にするものである(図表13参照)<sup>(5)</sup>。

90「販売」勘定と91「その他の収益と費用」勘定には、組織の通常の活動からの収益と費用とが計上される。そのうち、90「販売」勘定には売上高と売上原価とが対比され、その差額が組織の主目的となる活動からの財務成果となる。91「その他の収益と費用」勘定には、すべての営業収益と実現外収益、営業費用と実現外費用(特別損益、利益に対する税支払の費用を除く)が

(5) 最新の損益計算書様式は、2000年1月13日付でロシア連邦財務省によって承認されたものがある。この様式については [19] を参照されたい。

図表 13 財務成果の形成



(出所) [4] 22 ページ。

図表 14 純損益の形成

販売からの利益 (損失)
+/- その他の収益と費用の残高
+/- 特別収益と特別費用
- 利益に対する税
当期純利益 (損失)

(出所) [4] 22 ページ。

計上される。期末には、90「販売」勘定と91「その他の収益と費用」勘定の残高は、99「損益」勘定へ転記される。また99「損益」勘定には、災害損失や利益に対する税支払の費用が(68「租税と課税の決済」勘定から)記帳される。結果として、99「損益」勘定には、配当金やその他の利益分配(処分)の基礎となる組織の当期純利益が示され(図表14参照)、それが84「未分配利益(未補填損失)」勘定に転記される。

III 販売勘定の構造

「00年勘定科目表」では、これまで伝統的に採用してきた46「生産物(作業、役務)の実現」勘定は、対応勘定の一つである90「販売」勘定に代わった。

90「販売」勘定には、①売上高を算定する90-1「売上」、②売上原価を算定する90-2「販売原価」、③販売価格に含めた付加価値税を算定する90-3「付加価値税」、④物品税を算定する90-4「物品税」の各補助勘定が開設される。必要とするならば、90-5「輸出税」、90-9「販売からの損益」の各補助勘定も開設できる。そこで、90「販売」勘定の記帳は図表15のようになる。

期末には、90-2、90-3、90-4、90-5の各補助勘定の借方合計額と、90-1補助勘定の貸方合計額とが対応される。その結果が期間中の販売損益を示す。この金額は、利益の場合には90-9勘定の借方と99「損益」勘定の貸方、損失の場合には99「損益」勘定の借方と90-9勘定の貸方で記帳される。

図表 15 90「販売」勘定の記帳

会計記帳の内容	勘定の対応	
	借方	貸方
販売からの売上高	62	90-1
販売原価	90-2	43, 20, 45等
付加価値税	90-3	68
物品税	90-4	68
輸出税	90-5	68

(出所) [4] 23 ページ。

#### IV その他の収益と費用勘定の構造

91「その他の収益と費用」勘定は、これまでの47「固定資産の売却とその他の除却」勘定、48「その他の資産の売却」勘定、80「損益」勘定に代わるものとなった。この91「その他の収益と費用」勘定の利用法と構造は90「販売」勘定と類似している。

この91勘定には、91-1「その他の収益」、91-2「その他の費用」、91-9「その他の収益と費用の残高」の各補助勘定が開設される。91-1、91-2の補助勘定にはその他の収益と費用の種類別のデータが集計され、その情報は損益計算書などの作成のために利用される。91-9「その他の収益と費用の残高」補助勘定は会計年度における損益勘定のために利用される。

#### V 利益に対する税

利益に対する税の国庫への支払の決済についての記帳は変更された。よって「00年勘定科目表」には、「利益処分」勘定は示されていない。

会計年度の利益に対する税の前払額は、51「決済勘定」勘定の貸方と68「租税と課税の決済」勘定の借方とに反映される。組織が実際に納税した金額は、99「損益」勘定との対応で68勘定に貸記される。68「租税と課税の決済」勘定（「利益に対する税」補助勘定）の借方と貸方との対応によって、国庫への債務額または納税超過額が明らかになる。この債務額の支弁は、68勘定の借記と51「決済勘定」勘定の貸記となる。もし納税超過額が国家から組織へ返されれば、68勘定との対応で51勘定に借記される。

#### VI 未分配利益

「00年勘定科目表」では、未分配利益計算の記帳は正確になった。

区分Ⅶの「資本」に配置された84「未分配利益（未補填損失）」勘定の貸方には、99「損益」勘定から純利益が転記される。84勘定の借方には、75「設立者との決済」勘定との対応で配当金の算定額、82「準備資本」勘定との対応で組織のリザーブ基金への控除額が、それぞれ計上される。

以前においては、88-1「当年度の未分配利益（未補填損失）」補助勘定と88-2「過年度の未分配利益（未補填損失）」補助勘定をもった88「未分配利益（未補填損失）」勘定があった。この場合、88-1補助勘定は配当金の支払についての情報の形成のために通過勘定として利用され、88-2補助勘定は未分配利益の集計に利用された。88-1補助勘定から88-2補助勘定への振替えは、配当金についての意思決定後になされた。こうした記帳を採ったのは、88-2補助勘定で算出された金額から先にみた若干の費用を償ったからである。だがその必要はなくなった。

#### VII 特別用途基金

これまでの勘定科目表には、利益に対する税の支払後に残った利益から、特別用途基金



(фонды специального назначения) を算定するための勘定が配置されていた。企業の設立文書に基づいてつくられる特別用途基金として、①蓄積基金、②社会的分野の基金、③消費基金があった。①の基金は生産発展などのために留保される資金であり、②の基金は福利厚生施設などへの投資資金であり、③の基金は従業員の物質的奨励金などの資金である<sup>(6)</sup>。

「00年勘定科目表」には、この特別用途基金を算定する総合勘定はとくに設定していない。それは、既にみた費用の補填財源の変更と、未分配利益の形成アプローチの変更によるものであり、「ロシア会計から特別用途基金の概念が消えたことである」([4] 29ページ)。今後、特別用途基金で補填されていたこれまでの費用(支出)は、資本的支出として処理または損益勘定に関係づけられる。よって、蓄積基金で償われていた費用は資本的支出として処理される。社会的分野の基金で償われていた費用は、1)資本的支出としての処理、2)生産物原価へ算入、3)損益勘定へ計上のいずれかになる。消費基金で償われていた費用は、1)生産物原価への算入、2)損益勘定への計上のいずれかになる。

#### 4 新勘定科目表の意義

ソ連時代には、個々の組織は、勘定科目表に設定された勘定とその活用マニュアルの採用を義務づけられていた。「85年勘定科目表」もその例外ではなかった。

しかし、新生ロシアでは、この義務的採用はない。個々の組織は、自己の会計方針を形成し、会計法規で認められている種々の会計処理・手続を選択して会計を実施し、財務諸表を作成する。このため、勘定科目表に設定された勘定は組織に対して推薦された雛型に過ぎない。個々の組織では、この雛型を参考にして自己の組織に見合った実際に採用する勘定科目表を自主的につくることになる。「00年勘定科目表」は、「91年勘定科目表」もその改訂版もそうであったように、「勘定システムの組成の総体としての概念的アプローチ」([4] 10ページ)を示したものとなっている。

また、新生ロシアでは、会計方針の形成、会計処理・手続、財務諸表の作成などは、規範的会計規制のための法体系の上位に位置する会計基準で規制されている。だが勘定科目表雛型とその活用マニュアルは、その上位に位置する法規ではなく、法体系の下位に位置する法規で提示されている。よって「00年勘定科目表」は、従前のそれと同様に、「規範的会計規制システムの要素」([4] 10ページ)として解されている<sup>(7)</sup>。

(6) ソビエト会計で採用されていた「85年勘定科目表」に配置されていた「特別用途基金」勘定は、「91年勘定科目表」にも継承されて配置された。だが1994年の改訂において、「特別用途基金」勘定は廃止され、この総合勘定で示されていた基金は88「未分配利益(未補填損失)」総合勘定の88-3「蓄積基金」、88-4「社会的分野の基金」、88-5「消費基金」の各補助勘定に移された(図表1参照)。そして「00年勘定科目表」において、特別用途基金の概念自体が消えた。

(7) ロシアの規範的会計規制システムと、このシステムの基礎となる各種の会計法規の体系については[18]を参照されたい。

先に指摘したように、既存の勘定科目表の改革を含んだ1998年3月6日付政府決定の会計改編プログラムでは、つぎのことが明記されていた（[12] 9ページ）。

それは、新生ロシアでは、1992年1月のロシア連邦最高会議での西側会計への移行決議と1993年2月のロシア連邦の政府と財務省の西側会計システムへの移行プログラムに基づいて、これまで構築してきた会計制度を総括し、このロシア会計制度を新千年紀の2000年までにいっそう精緻なものにする、ことである。

このために、1)財務諸表の利用者とくに投資家への有用な情報の提供としての会計と財務諸表の在り方を強化すること、2)ロシアの会計制度を国際会計基準と調和化させること、3)個々の組織での会計改編を支援することが必要である、とされる。

くわえて解決すべき課題として、1)規範的法的規制の改革（連邦会計法の改訂など）、2)既存の会計基準（規程）の改革（会計実施と財務諸表の基準やそれを補完する一連の会計規程の改訂など）、3)既存の会計方法論の財務省令の改訂（原価計算と費用の方法論の明確化など）、4)会計職業の確立と会計専門家の資格向上と養成（会計職業倫理基準の制定、会計人養成プログラムの設定など）、5)国際会計諸団体との連帯（会計改編国際センターの組織化など）を挙げている。

そして上記の2)と3)とに係わる課題として、既存の勘定科目表を改訂して新しいものを設定することが掲げられていた。けだし、個々の組織で会計の処理・手続を遂行し、財務諸表を作成するために必要な情報は、勘定科目表に設定された勘定によって把握された取引の会計データを基礎とするからである。

これらの課題はその一部を除いて2000年末までに既に解決されているが<sup>(8)</sup>、「00年勘定科目表」が設定されたことによってこの課題は現に達成されたことになる。しかも、図表1の旧勘定科目表と図表9の新勘定科目表と比較してみれば分かるように、新勘定科目表は以前のものよりもかなり簡素化されており、またその活用マニュアルも詳細な解説をしていた以前のものと異なっており「総合勘定の特徴のみを簡潔に示している」（[4] 10ページ）に過ぎず、そこには会計処理・手続や財務諸表作成に係わる勘定の活用などについては触れられていない。この種の問題は、簿記システムの問題ではなく、会計領域の問題としている。よって、勘定科目表は規範的会計規制システムそれ自体ではなく、そのシステムの一つの要素である簿記システムとして捉えている。このため先に指摘したように、勘定科目表とその活用マニュアルは下位の法規でロシア連邦財務省から公表されることにもなる。

ソ連時代には会計は簿記に後退していたため、新生ロシアの会計改革は「91年勘定科目表」の設定から着手された。その後の約10年間に改訂を重ねてきたこの勘定科目表は、21世紀からいっそう簡素化されたものに代わった。今後、新しい会計処理・手続が認められれば、その記帳

(8) 例えば、会計実施と財務諸表の基準を補完する会計規程（Положение по бухгалтерскому учету, 略して ПБУ）は、財務省の承認年度と連番とが付されて、1994年の第1号の会計方針規程（ПБУ 1/94）から出ているが、既存のこれらの ПБУ の改訂とともに、2000年度には関連当事者情報規程（ПБУ 11/2000）、セグメント情報規程（ПБУ 12/2000）、国家補助規程（ПБУ 13/2000）、無形資産規程（ПБУ 14/2000）が公布されている。

を示す勘定が新設されることはあっても、「00 年勘定科目表」の大きな改訂はないと思われる。これからの会計改革の主要な課題は、先の会計改編プログラムで挙げられているように、連邦会計法の改訂、会計実施と財務諸表の基準とそれを補完する一連の会計規程の改訂、これらの改訂に係わる会計処理・手続の検討などとなり、これらの課題を解決して、ロシア会計制度を一段と精緻化していくことに力点が置かれていくことになる。新しい勘定科目表の設定を節目に、ロシアでは改革の課題は、簿記問題から会計問題へと移ったのである。

#### 引用文献

- [ 1 ] П.А.Костюк, Словарь бухгалтера, 1990.
- [ 2 ] З.В. Кирьянова, Теория бухгалтерского учета, 1998.
- [ 3 ] Т.М. Гусева, Т.Н. Шеина, Основы бухгалтерского учета: теория, практика, тесты, 2000.
- [ 4 ] Л.З. Шнейдман, Рекомендации по переходу на новый план счетов, Библиотека журнала "Бухгалтерский учет", 2000.

#### 《Бухгалтерский учет》誌

- [ 5 ] План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций, No. 8, 1985.
- [ 6 ] План счетов бухгалтерского учета, No. 1, 1992.
- [ 7 ] Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, No. 2, No. 3, No. 4, No. 5, No. 7, No. 8, No. 9, 1992.
- [ 8 ] План счетов с изменениями и дополнениями, No. 11, 1993.
- [ 9 ] Изменения к плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкции по его применению, No. 3, 1995.
- [ 10 ] О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с введением в действие первой части ГК РФ, No. 12, 1995.
- [ 11 ] Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, No. 5, 1997.
- [ 12 ] Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, "Официальные материалы", No. 5, 1998.
- [ 13 ] План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, приложение к журналу "Бухгалтерский учет", 2001.
- [ 14 ] Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, приложение к журналу "Бухгалтерский учет", 2001.
- [ 15 ] В.Е. Ануфриев, Классификация счетов бухгалтерского учета, No. 9, 2001.

#### 《明大商学論叢》誌

- [ 16 ] 森章, ロシアの新しい勘定科目表, 第 77 卷第 1 号, 1994.
- [ 17 ] —, ロシアの勘定科目表の修正について, 第 78 卷第 4 号, 1996.
- [ 18 ] —, 「ロシア連邦の会計法」について, 第 80 卷第 3・4 号, 1998.
- [ 19 ] —, 新生ロシアにおける収益と費用の会計規程について, 第 83 卷第 2 号, 2001.