

乌克兰会计制度转型

朱红根

【内容提要】 乌克兰会计制度的形成与发展经历了四个阶段,目前正处于会计准则的国际趋同阶段。该国会计制度转型的主要特点是国家掌控,税务主管部门对企业会计事务产生了实际影响,但缺乏对会计方法与准则进行监管的动机,西方国家也在积极影响乌克兰会计制度的转型。长期以来,乌克兰会计制度存在不足之处,主要体现在财务会计与税务会计目标的分离度大,会计处理方法上“形式重于实质”,财务报表缺乏真实性、可比性,企业处理会计工作的成本高。乌克兰在采用国际财务报告准则的进程中将会面临复杂的问题。

【关键词】 乌克兰 会计准则 国际财务报告准则 税务会计

【作者简介】 朱红根,中国社会科学院俄罗斯东欧中亚研究所副研究员、博士。

会计制度的形成与发展是乌克兰经济转轨过程中的一个重要环节。乌克兰独立后,会计制度转型经历了多年的形成与发展,制定了本国的会计准则。近年来,随着经济全球化和资本市场国际化的加深,各国会计准则呈现趋同态势,乌克兰的会计准则也开始与国际准则趋同。自2014年1月1日起,乌克兰将在更多的企业推行国际财务报告准则。本文回顾乌克兰会计制度的形成与发展历程,对该国会计制度转型中的主要问题进行探讨,并对乌克兰采用国际财务报告准则的前景进行展望。

一 会计制度转型历程回顾

乌克兰独立之初,在经济转轨的基本法律颁布后,原苏联模式的会计体系也面临转型。独立至今,乌克兰会计制度的形成与发展经历了四个阶段,

即初始阶段、初步形成阶段、基本形成阶段和会计准则的国际趋同阶段。

(一) 会计制度转型的初始阶段

从独立到 1993 年,是乌克兰会计制度转型的初始阶段。在该阶段,乌克兰确定了会计制度转型的基本方向。1992 年,乌克兰发布第 303 号总统令,确定了乌克兰会计向国际会计与统计方向转型^①。在转型过程中,苏联会计模式的影响仍有所体现,乌克兰沿袭使用原苏联时代的会计科目表^②。

在初始阶段,乌克兰设立了相关部门负责会计制度的制定与实施,并制定了相关的法律规范。1990 年,乌克兰财政部设立乌克兰国家税务稽查署,负责检查与税收及其他应缴事项相关的会计账簿、会计报表和财务计划等^③,并授权地方税务主管部门对不设立会计体系、不遵守会计规定和不提交财务报表的企业负责人处以罚金^④。1993 年 2 月,乌克兰内阁颁布第 147 号决议,指定由乌克兰财政部负责乌克兰会计制度的制定^⑤。乌克兰财政部设立了会计方法处(Accounting Methodology Department),具体负责会计处理方法的实施,但会计方法处对规范企业会计处理方法的影响力甚弱。在初始阶段制定了《税法》(Tax Service Law)、《所得税法》(Tax Income Law)等法律规范。

(二) 会计制度初步形成阶段

1993 ~ 1996 年,乌克兰会计制度初步形成。在该阶段,乌克兰制定并颁布了第一部有关会计制度的成文规范,确定了重要的会计处理方法,并对财务报表的编制加以规范。乌克兰新设了相关机构对企业会计事务进行管理。在会计制度的初步形成阶段,乌克兰颁布了《税收利润法》(Tax Profit Law),并进行了后期修订。

1993 年 4 月,乌克兰内阁制定并颁布《会计制度条例》^⑥,这是乌克兰独立后所颁布的第一部对会计制度进行规范的成文规范,标志着乌克兰会计制度的初步形成。《会计制度条例》规定了乌克兰会计和财务报告制度,明确规定了诸多会计处理方法,包括交易确认、资产定价、房地产存货等,同时规定了财务报

① Edict No. 303 of 23 May 1992, On transition to international accounting and statistics.

② 1985 年,原苏联财政部颁布一套会计科目表,这套科目表在乌克兰一直使用到 2000 年 1 月 1 日。

③ State Tax Inspection of Ukraine (STIU), Tax Service Law, 1990, art. 5.

④ Tax Service Law, 1990, art. 11; Tax Income Law, 1992, art. 25, § 7.

⑤ Cabinet's Resolution No. 147 of February 1993.

⑥ Accounting Regulation, Ordinance, 1993, On the Approval of the Regulation for Accounting and Reporting in Ukraine, The Cabinet of Ukraine.

表的编制规范。1994 年 12 月,乌克兰颁布《税收利润法》,这项法律对会计制度产生了重要影响;1997 年乌又对《税收利润法》中的一些内容进行了修订^①。

机构设置方面,1993 年 1 月,在财政部下新设控制和修订管理处(Control and Revision Administration, CRA),作为乌克兰会计主管部门,其主要职责是检查企业财务报告的可靠性^②。1993 年 12 月,乌克兰国家税务稽查署(State Tax Inspection of Ukraine, STIU)署长的级别提升为财政部副部长级^③。1996 年 8 月,乌克兰国家税务稽查署改组为乌克兰国家税务总局(State Tax Administration, STA)^④。

(三) 乌克兰会计制度的基本形成阶段

1996~2003 年,乌克兰会计制度基本形成,其标志是乌克兰正式颁布《会计法》,并随后实施了《乌克兰国家会计准则》。1999 年 8 月,时任乌克兰总统库奇马签署《会计法》,该法于 2000 年 1 月 1 日正式实施。《会计法》规定,乌克兰财务会计制度以《乌克兰国家会计准则》为基础^⑤,企业会计处理方法和《乌克兰国家会计准则》的批准均由财政部负责。乌克兰还仿照一些西方国家的惯例,在财政部下设立会计方法委员会作为审议机构。《会计法》和《乌克兰国家会计准则》实行后,乌克兰已形成了较为完善的国内会计制度和准则,会计制度基本形成。

(四) 采用国际财务报告准则(International Financial Reporting Standards, IFRS)阶段

2003 年至今,乌克兰开始采用国际财务报告准则,该国的会计准则开始与国际准则趋同。2003 年,乌克兰银行开始采用国际财务报告准则。2011 年 12 月,乌克兰内阁对《乌克兰国家会计准则》进行了修订,制定了《财务报表编制程序规范》(Regulation on Procedure of Financial Statements Preparation)。根据该规范,自 2012 年起,乌克兰采用国际财务报告准则,乌克兰上市公司、银行和保险公司必须遵循国际财务报告准则;预算机构外的乌克兰企业,如果采用国际财务报告准则更为方便,则可自愿采用;自 2013 年 1 月 1

① Amendments Law, 1997, On Amendments to the Tax Profit Law, Ukraine, § 14, part 1.

② Control and Revision Administration Law No. 2939 – XII.

③ Tax Service Law, 1993, art. 5.

④ Edict, 1996, On the Creation of the State Tax Administration and Local State Administrations, President of Ukraine, No. 760/96, § 2, § 3.

⑤ National Standards of Accounting in Ukraine (NSAU),有时也称作 Ukrainian Accounting Standard (UAS),即《乌克兰会计准则》。

日起,除保险公司、养老基金和非政府养老基金外的乌克兰金融企业,必须遵循国际财务报告准则;自 2014 年 1 月 1 日起,金融、保险企业的分支机构也必须遵循国际财务报告准则^①。

乌克兰采用国际财务报告准则的背景是:近年来,在世界范围内,各国的会计准则呈现国际趋同的态势,其推动力是经济全球化和资本市场国际化的深入发展。2010 年,国际财务报告准则和美国会计准则之间的主要差异已基本消除。迄今为止,国际财务报告准则已经得到 100 多个国家或地区的普遍认可或采用。2002 年,欧盟委员会规定,在欧洲证券市场交易的所有欧洲公司自 2005 年起必须采用国际财务报告准则编制财务报表,所有非欧洲公司从 2007 年起开始采用国际财务报告准则。乌克兰一直以加入欧盟为目标,欧盟对国际财务报告准则的全面采用对乌克兰产生了直接影响。

二 乌克兰会计制度转型的主要特点

从乌克兰会计制度的形成与发展过程看,乌克兰已形成本国的会计准则,目前正处在与国际准则趋同的过程之中。在乌克兰国家会计准则的形成过程中,始终侧重于国家控制功能和征税职能,却忽视了会计报表为外部使用者服务的功能。乌克兰会计准则的制定一直由官方机构负责,官方机构统揽了会计制度的制定和实施。税务主管部门对乌克兰会计事务产生了重要影响,税务会计与财务会计之间的分离度大,企业财务会计的目标从属于税务会计的目标。由于乌克兰资本市场具有不发达的特征,会计处理方法没有得到许多乌克兰企业的足够重视。

(一) 会计制度转型初期受苏联模式影响

在苏联计划经济模式下,国有企业在国民经济中占绝对优势,以利润提成及其转化形式上缴国家财政的数额在预算收入中占绝对优势,价格由国家制定,会计的主要职能在于保证国有资产的完整和对国有资产的控制、履行国家计划、搜集统计信息,而不是利润、赢利能力、偿债能力等财务指标。1990~1993 年,乌克兰会计制度处于转型初期,受苏联模式的影响,新制定的会计制度仍强调发挥会计系统的国家控制职能,并沿袭使用苏联时代的会计科目表。在转轨过程中,乌克兰会计制度的目标从对国有企业的直接行政控制转变为以税收方式对企业进行间接控制或监管。

^① RSM International Association, Doing Business in Ukraine, 2012, p. 66.

(二) 会计制度的制定是在国家掌控下进行的

乌克兰会计制度的发展一直是在官方管控之下。财政部和地方税务主管部门对乌克兰会计制度的形成产生了重要影响。乌克兰会计制度的制定一直由乌克兰财政部负责,财政部下设相关机构,具体负责乌克兰会计制度的制定及与会计相关的事宜。这些机构包括会计方法制定机构、税务主管机构和对企业会计处理方法进行管理的机构。乌克兰财政部下设的会计方法处负责会计制度的制定;国家税务稽查署负责检查企业的会计账簿、财务报告、财务计划等与税收及其他强制性缴纳款项相关的材料;控制和修订管理处负责检查财务报告的可靠性。

(三) 税务主管部门对企业会计产生了较大影响

乌克兰国家和地方税务主管部门的权力逐渐加大,地位逐渐提高。1990年,乌克兰国家税务稽查署成立;1993年,该署署长的级别提升至财政部副部长级。在乌克兰会计制度基本形成时期,财政部负责对企业会计和税收的监管,乌克兰国家税务稽查署发挥了实质性影响。1996年,乌克兰国家税务稽查署改组为乌克兰国家税务局,独立于财政部,总局局长取得与部长等同的级别^①,1998年,乌克兰国家税务局局长由总理提名并由总统亲自任免,国家税务总局的权力扩大,地位也更加独立。在会计制度转型过程中,国家税务局成为影响乌克兰会计制度发展的极为重要的部门。

税务主管部门对乌克兰会计事务产生了重大影响。在独立之初,乌克兰国家税务稽查署有权检查企业的会计账簿、财务报告、财务计划等与税收及其他强制性缴纳款项相关的材料;而地方税务部门则享有对企业的处罚权,如果企业会计体系的设立不符合规范,或者企业违反会计规定、不提交财务报表,地方税务部门则有权对企业负责人处以罚款^②。可见,在独立之初,乌克兰企业的会计职能是由于纳税的要求而设立,乌克兰会计制度的建立实际上也是税务主管部门的职责。1993年的《会计制度条例》规定,乌克兰企业应按照两种要求编制财务报表:一是当地税务稽查部门的要求,二是统计部门的要求,而税务稽查部门拥有对不提交财务报表的企业和违反会计规范的企业企业的处罚权。由此可见,企业财务报表的编制实际上也只受到税务稽查部门的监管。税务主管部门对于企业会计处理方法的干预权虽被撤销,但其对

^① 16 Edict, 1996, On the Creation of the State Tax Administration and Local State Administrations, President of Ukraine, No. 760/96, § 2, § 3.

^② Tax Service Law, 1990, art. 11; Tax Income Law, 1992, art. 25, § 7.

乌克兰企业的会计事务仍然发挥着重要影响。

(四) 税务主管部门缺乏对会计方法与准则进行监管的动力

乌克兰税务主管部门对企业会计事务的监管起到了实质性作用,但该部门只关注自身的征税职能,至于企业是否采用正确的会计方法、是否符合法定的会计准则,税务主管部门则缺乏监管的动力。乌克兰也一直没有其他机构能够对企业的会计处理方法进行有效监管。根据 1994 年颁布的《税收利润法》,税务主管部门已无权对不遵循会计规范的企业进行罚款以获取经济收益,然而,税务主管部门实际上并不关注企业是否遵循会计规范。税务稽查人员在对企业的账户进行检查时,只关注如何防止企业通过会计处理而减少应税收入,对可能导致应税收入减少的项目进行严格管控,而不关注企业是否违反会计处理方法。当会计处理方法与税收规定不一致时,税务稽查人员会坚持税收法规,而会计方法处的立场与税务稽查署一致,甚至不惜违反企业会计法规^①。在外币交易业务中,乌克兰会计法规曾与税收法规之间存在不一致之处,而会计方法处则颁布外币交易指令,规定外币交易的利得被纳入应税收入,而外币交易的损失却不允许抵减应税收入^②。

(五) 来自西方的压力成为乌克兰会计制度转型的重要推动力

在乌克兰会计制度转型过程中,外部压力成为乌克兰会计制度转型的重要推动力。一些国际组织为推动乌克兰会计制度转型而积极开展活动,欧盟对独联体国家的技术援助项目(European Union Technical Assistance to the Commonwealth of Independent States, EU TACIS)、美国国际开发署(United States Agency for International Development, USAID)和国际货币基金组织发挥了重要作用。乌克兰自独立以来,在私有化进程中以及在遭遇经济危机时,常常需要西方援助,这些国际组织在为乌克兰提供援助时,要求乌克兰以国际会计准则为基础制定会计制度,作为提供援助的条件,促使乌克兰政府推动国内的会计制度转型。国际组织也以捐赠的方式对乌克兰国内的会计团体进行资助。

三 乌克兰会计制度的不足之处

(一) 财务会计与税务会计的分离度较大

乌克兰税法一直缺乏完整性、一致性与连贯性;《乌克兰国家会计准则》

^① Golov S., Foreign Currency Accounting and Reporting, Accounting & Auditing, 12, 1995, pp14-23.

^② Foreign Currency Instruction No. 29, February, 1996.

与财务会计之间也无法保持较高的一致性,也没有相应的原则进行指导。乌克兰企业财务会计与财务会计目标的割裂较为显著,致使财务会计报表与财务会计报表的分离度较大,企业无法在财务数据的基础上直接编制企业所得税报表,企业分别按照财务会计和财务会计的要求而编制两套账簿,增加了企业的负担。

(二) 会计处理方法上“形式重于实质”

由于乌克兰会计制度强调国家控制和税收功能,会计处理上更强调凭证,对会计凭证的要求较严苛,导致财务会计和财务会计均出现“形式重于实质”的问题,企业的财务报表常常无法反映企业的真实财务状况。与此同时,这种“形式重于实质”的导向,又使乌克兰企业在会计凭证方面消耗了大量人工,增加了企业运营成本。如果会计凭证遗失,又会导致乌克兰企业在业务实际发生后,无法以常规的方式进行会计计量,进而导致财务报表所反映的信息更难以理解。

(三) 《乌克兰国家会计准则》与国际准则不完全一致

《乌克兰国家会计准则》是以国际财务报告准则为基础而制定的,声称不与国际财务报告准则相冲突。但实际上,两套准则之间也并不完全一致,具体表现在政府补助、政府援助的披露、中期财务报表、投资性房地产等方面。与国际财务报告准则相比,《乌克兰国家会计准则》缺乏阐释性纲领、解释说明和范例。上述情况会使企业在采用具体会计准则时出现困惑,也降低了企业财务报表的质量和可比性。

(四) 企业处理会计事项的成本较高

乌克兰企业财务会计准则与财务会计原则相互独立,企业不得不遵照不同的原则进行会计计量。为保险起见,许多乌克兰企业只得既聘用财务会计师又聘用税务会计师,增加了企业的成本。乌克兰会计准则规定也存在繁琐之处,使企业难以把握,若要完全遵循会计准则,企业需要支付高昂的费用来聘请高素质的会计人员。此外,按照现行的会计准则,乌克兰企业每年均须分别提供四份财务会计和财务会计报表,消耗大量人工。

乌克兰中小企业尤其难以承担处理会计事项的高昂成本,为此,政府出台了一套针对中小企业的简化税制。然而,如果要把乌克兰中小企业纳入正规部门,使之依法设立会计岗位并照章纳税,则首先需要考虑如何降低这些企业的运营成本,使之正规化后仍能够得以存续。这套简化的税制也容易导致逃税,“地下经济”难以消除,也造成了政府的财政损失。

(五)《乌克兰国家会计准则》的实施仍存在困难

长期以来,乌克兰企业如果未按照规定处理会计事项,所承担的法律責任并不大。这导致乌克兰企业往往无视《乌克兰国家会计准则》,而只重视税务主管部门对会计报表的要求。然而,税务会计报表却无法为管理层、债权人和投资者提供足够、有效而真实的财务信息。

四 乌克兰采用国际财务报告准则的有利之处

(一)促进企业会计处理方式的规范统一

与国际财务报告准则相比,《乌克兰国家会计准则》缺乏阐释性纲领、解释说明以及范例。《乌克兰国家会计准则》的内容较宽泛,细节规定也不甚清晰,导致不同的企业在采用《乌克兰国家会计准则》进行会计处理时,具体的处理方法往往不一致。自 2003 年起,乌克兰银行的财务报表须遵循国际财务报告准则,而乌克兰有外资参股的企业则通常按照两套会计体系编制报表,其中一套报表按照《乌克兰国家会计准则》编制,以符合乌克兰主管部门的监管要求;而另一套报表则按照国际财务报告准则制定,以满足其海外母公司的管理之需。银行之外的乌克兰企业以及外国企业驻乌克兰的办事处又必须按照《乌克兰国家会计准则》编制财务报表。而乌克兰小企业、非营利非政府组织、外资企业又可以使用简化的会计准则。乌克兰出现不同的企业适用于不同的会计准则、且各自采用不同的会计处理方法的现状,企业之间财务报表的可比性和质量大打折扣,财务信息的转换成本高。如果全面采用国际财务报告准则,则可以使会计准则的规定更为明晰,口径更为统一,可操作性得到提高,使会计处理方式更为规范统一。

(二)提高财务报表的可比性,有助于企业国际融资和引进外资

当外国投资者需要对乌克兰企业的财务信息加以分析时,只能把企业按照《乌克兰国家会计准则》编制的财务报表转换为以国际财务报告准则或者美国的《公认会计准则》(US GAAP)为标准而编制的财务报表。这种转换报表的做法较为繁琐,不利于外国投资者对乌克兰企业的投资。如果乌克兰企业采用国际财务报告准则,则有利于外国投资者把乌克兰企业的财务指标与国际上的同类企业在同一口径下加以直接对比,乌克兰企业的潜在投资价值就能够得到准确判断,这将有利于乌克兰企业获得外部资金。乌克兰经济发展一直受到资金不足的制约,吸引外资成为乌克兰经济发展的重要因素。

(三) 能够降低企业的会计处理成本和政府的监管成本

对于乌克兰有外资参股的企业而言,通常按照两套会计体系编制报表。如果全面实施国际财务报告准则,这类企业则只需编制同一种财务报表,会计处理成本将会降低。这样,跨国公司对乌克兰投资并设立分公司的成本将会降低,有助于促进跨国公司对乌克兰投资。同样,如果全面推行国际财务报告准则,则政府主管部门的监管成本也会显著降低。

五 乌克兰会计制度进一步转型的若干建议

(一) 改变现行制度的不合理之处

一是改变“形式重于实质”的现状,提高企业的财务信息对企业财务状况的反映能力,由此提升乌克兰企业的决策水平。乌克兰会计准则应定位于准确反映企业的真实财务状况,而不是去满足税务部门的要求。二是对《乌克兰国家会计准则》的内容加以补充,增加阐释性纲领、解释说明及范例等内容,使之内容明晰而易于规范操作。三是减少税务会计报表和财务会计报表的编制频率,可把现行税务和财务报表的编制频率从每季度一次减至每年一次,这将显著减轻乌克兰企业,尤其是中小企业的负担。四是税务主管部门不应刻板地要求企业每年提供多张会计报表来计算应缴税金,可尝试根据企业上年度同期的赢利水平而确定一个相对固定的季度预收税款,然后再根据实际赢利水平实行多退少补。

(二) 推进税制改革,使之与会计制度转型相适应

亚努科维奇当选总统后,新税法的修订得到较充分的重视。乌克兰对新税法进行修订,并使之成为一部完整、完善的税法法典,具有深远意义。新税法应致力于减轻乌克兰企业的负担,提升税收管理的效率,改善投资环境,促进外资的引进和资本的形成,推动非正规部门的规范化经营,以此增加政府的财政收入。在新税法的修订过程中,应重视协调财务会计和税务会计的关系,使二者并行不悖且不断融合。新税法涉及企业会计的内容应与《乌克兰国家会计准则》和国际财务报告准则相一致,缩小税务会计与财务会计的分度,同时提高企业会计工作的效率。

六 乌克兰会计制度转型前景展望

乌克兰已确定了会计准则与国际财务报告准则趋同的大方向,但乌全面

实施国际财务报告准则的实际条件并不完全成熟。国际财务报告准则着眼于国际资本市场上的投资者、债权人,但乌克兰本国的资本市场仍不发达,国际财务报告准则超前于乌克兰的国内情况。采用国际财务报告准则有利于乌克兰大企业融资和外资对乌克兰大企业的投资,但中小企业没有条件、能力和动力去采用国际财务报告准则。因此,乌克兰会计准则会维持当前这种两套甚至多套准则并行的局面。

采用国际财务报告准则需要高素质的会计师和从业人员,尤其是高素质会计师的职业判断。然而,乌克兰既缺乏高素质的会计师,又缺乏高层次的会计培训。虽然国外的知名会计师协会已经在乌克兰开展认证培训,但无法在短时间内缓解乌克兰高素质会计人才的匮乏。乌克兰会计师即使获得国际资格认证,也需要一段时间的工作经验才能熟悉国际惯例,形成独立的职业判断。此外,乌克兰中小企业的会计处理成本高昂,很多小企业处于非正规状态,显然难以适应国际财务报告准则。由上可知,乌克兰向国际财务报告准则的过渡将面临复杂的局面。

乌克兰现行税制一直在制约会计制度的转型。如果不能有效推进税制改革,颁布一部顺应其国内和国际会计准则的税法法典,会计制度转型就难以取得显著成效。乌克兰应加快税制转型的进程,合理修订新税法,建立一套与财务会计体系相配合的现代税务会计体系,解决税务会计与财务会计的分离问题,提高企业效率,吸引投资,促进资本形成和经济增长,增加财政收入,摆脱金融危机后财政预算的被动局面。然而,该国新税法的修订与颁布进程中遭到了强烈的反对,乌克兰税制转型也同样面临复杂的问题。

主要参考文献:

1. Robert W. McGee, *Accounting Reform in Transition and Developing Economies*, Springer 2008.
2. Robert W. McGee and Galina G. Preobragenskaya, *Accounting and Financial System Reform in Eastern Europe and Asia*, Springer 2010.
3. Bailey, D., *Accounting in Transition in the Transitional Economy*, *European Accounting Review*, Vol. 4, 1995.
4. Report on The Observance Of Standards And Codes: Ukraine, *Accounting And Auditing*, IMF, August 15, 2002.
5. Armstrong, C., M. Barth, A. Jagolinzer, et al, *Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe*, *The Accounting Review*, Vol. 85, 2010.

(责任编辑:李丹琳)