

俄罗斯会计制度改革与 中俄会计准则国际协调比较

孟 硕 肖 飞

【内容提要】 近20年的会计制度改革中,中国和俄罗斯走出了明显不同的道路。俄罗斯的会计制度改革起步于20世纪90年代初,但由于市场经济发展水平较低,改革准备不充分,改革计划制定不够合理,历经多年仍未完成;虽在国际协调方面取得一定成绩,但总体差距仍然很大。中国会计制度改革在相应时间内取得明显成果,中国企业会计准则已实现与国际会计准则的实质趋同,甚至为国际准则的完善作出了贡献。在经济全球化背景下,中俄应坚定不移地推进各自会计准则的国际协调并在改革中加强合作。

【关键词】 俄罗斯 会计准则 国际协调

【作者简介】 孟硕,中国石油天然气勘探开发公司经济师;肖飞,中石油中亚天然气管道公司经济师。

一 俄罗斯会计制度改革背景

20世纪90年代之前,苏联的会计制度为计划经济会计模式。俄罗斯独立后,确立了市场经济。1992年,俄罗斯联邦委员会发布《关于会计和统计制度与国际惯例接轨的规定》,要求按照国际惯例建立适用于俄罗斯的会计核算制度。随后,俄陆续制定并颁布了按照国际会计准则修订的《会计政策》、《财务报告》和《存货》等准则。1996年,俄罗斯颁布第一部《会计法》。1997年年初,时任俄罗斯总统叶利钦认为,“现行的会计制度陈旧过时,不能为管理者、所有者和投资人提供必要的信息”。因此,他签署命令,要求联邦政府在当年9月以前制定向国际财务报告准则转变的总体方案。经过长时间准备,俄联邦政府于1998年年初出台《与国际会计准则相协调——俄罗斯

会计改革计划》，正式开始了俄罗斯市场经济条件下的会计改革。截至 2011 年年底，俄罗斯已制定并颁布实施包括第 23 号《现金流量报告》和第 24 号《自然资源开采成本》在内的 25 项会计准则。

二 俄罗斯会计的国际协调改革

(一) 改革的目标和内容

俄罗斯会计改革纲领性文件《与国际会计准则相协调——俄罗斯会计改革计划》(以下简称《计划》)明确了会计改革的目标,即建立符合市场经济要求、符合国际会计准则要求的俄罗斯国家会计制度。会计改革的主要内容包括五个方面:完善会计立法,制定新的会计准则,为新会计体系的实施提供操作保障(解释、应用指南和建议),实行人员培训(建立职业团体、开展会计人员培训、提高会计人员的职业技能),开展国际合作。《计划》准备用两年的时间初步完成上述改革内容。

俄罗斯会计改革中最关键的内容是修订已经发布的会计准则并制定新的会计准则。这是由于改革后的准则须符合多项要求,首先是将会计信息的使用者确定为报告主体的投资者,新体系下的财务报告要从核算导向变为财务报告导向,而且要逐步实现与国际准则的协调。在这一过程中,还要从俄罗斯的国情和经济状况出发,对国际准则权衡取舍,保持俄罗斯会计体系发展的稳定性,并保持会计制度与税收法规的协调性。

(二) 会计改革的实施方案

为保证《计划》中改革内容的落实和最终目标的实现,俄罗斯财政部制定了详细的实施方案,从完善法律基础、制定会计准则直到分阶段的国际合作任务和目标,都列出了详细的责任机构和时间表(见表 1)。

(三) 改革的效果和问题

由于经济条件不够成熟,加之会计系统内部准备不充分,俄罗斯的会计准则国际协调改革计划没能如期实现(当时的部分改革工作至今仍在进行)。针对现实,俄罗斯于 2000 年年底制定了《2001 ~ 2005 年会计改革行动》,主要内容是:完成会计准则的修订工作,实现俄罗斯会计准则与国际准则完全协调,进一步强化俄罗斯会计制度与税收体制的协调。

新的改革计划仍未能按期全部付诸实施。尽管如此,俄罗斯会计制度国际协调还是取得了重要进展:明显改善了市场经济条件下有关会计体系的法律基础;会计准则国际协调的目标已经取得共识,已经完成 20 多项会计准则

表 1 俄罗斯会计改革任务分解

改革内容	具体工作	责任部门	计划完成时间
完善会计立法	修订和完善会计法,制定会计师认证条例	财政部,中央银行,会计改革部际协调委员会	1999年
编制会计准则	修订已有准则并制定新的会计准则	财政部,中央银行,经济发展部,证监会	2000年
	制定各类机构的财务报告编制规则	财政部,经济发展部,证监会	1998年
	制定各类机构的财务报告科目表	财政部	1998年
	出版俄语版国际会计准则及专门词典	财政部,证监会	1998年
制定实施细则和指南	制定各项准则的实施细则和指南	财政部,中央银行,证监会	2000年
	制定企业产品和服务成本计算指南	财政部,经济发展部,证监会,联邦国家统计局	1998年
	参考国际准则制定中小企业会计核算指南	财政部,有关政府部门	1998年
	修订各类机构会计分录编制指南	财政部	1998年
	按市场经济参考国际准则修订原始凭证	联邦国家统计局,财政部,经济发展部,证监会	1998年
建立行业组织和提升会计人员素质	按照有关法律进行会计人员认证	财政部	2000年
	制定会计行业执业道德准则	全俄会计师协会	1998年
	编制教学材料	教育部,财政部,税务局,证监会	1999年
	会计主管部门工作人员再教育计划	教育部,财政部,中央银行,证监会	2000年
	编制会计从业人员培养计划	教育部,财政部,中央银行,证监会	2000年
开展国际合作	建立会计改革国际交流合作中心	财政部,经济发展部,证监会	1998年
	加入国际财务准则委员会	财政部,全俄会计师协会	1998年
	与国内外专业机构建立协调机制	财政部,会计改革部际协调委员会	1999年
	与独联体会计协调委员会协同合作	财政部	2000年

的修改和制定工作。但是,改革纲领性文件的目标至今没有完全实现,尤其是准则的数量和质量都与国际会计准则相差甚远,表现在以下几个方面:第一,还没有采用公允价值计量,而主要采用历史成本,信息可靠性差;第二,会计政策单一,如成本计量缺乏准确性;第三,没有规定套期保值、衍生金融产品等新型业务的会计处理方式,对合并业务没有具体规定。除此之外,会计改革和国际协调中延续了政府主导的模式,会计协会和民间组织未能发挥有效作用;会计准则中的税务导向也没有根本改观,不利于会计工作中可靠性和谨慎性原则的实现。

俄罗斯会计改革目标未能按期实现,存在多方面的原因:首先,20 世纪 90 年代俄罗斯尚未完全建立市场经济体系,不具备与国际准则全面接轨的经济和社会环境;其次,缺乏充分理解并善于运用国际财务准则的高素质人才和国际经验。另外,俄罗斯对会计改革未能做好充分的准备,计划脱离实际,改革目标和时间表本身的不合理使计划流产成为必然。

三 中俄会计准则国际协调比较

中俄两国经济体制走过了相似的历程,都是从计划经济体制走向市场经济体制,但转轨都不彻底,政府在经济生活中仍然起主导作用。不过,两国经济体制有着制度上的根本区别。同样,虽然两国的会计准则体系经历了相似的改革历程,但是改革过程、改革进展以及当前与国际会计准则的协调水平都不尽相同。

(一) 中俄会计制度体系比较

建国初期,由于历史原因,中国基本采用了与苏联一致的会计制度。改革开放后,随着经济体制的改革,服务于新经济形势的会计制度改革逐步推进,国际化改革亦缓慢展开。20 世纪 90 年代后,改革步伐逐渐加快,截至 1997 年已经颁布 16 项会计准则,基本建立起会计准则体系。2000 年后,随着中国加入 WTO 和国际财务报告委员会的改组,会计制度改革进一步加快,也确立了立足中国国情的会计准则国际化协调改革策略。2006 年 2 月,中国发布新的会计准则体系,包括 1 个基本准则和 38 项具体准则,并且实现与国际准则的高度趋同,实现会计准则改革的重大突破。

中国会计制度的结构可以分为五个层次,即国家法律、国家层面的行政法规和行政规章,地方层面的行政法规和行政规章,在各个层次分别由相应机构负责文件的制定和解释。其中,会计准则的制定过程分为制度立项、文

件起草、公开意见征集和修订发布四个阶段。相应地,俄罗斯的会计制度结构可以划分为四个层次,包括联邦法律、联邦法规、实施规范和组织性规定。会计准则属于联邦法规,其制定也经历相似的提案立项、讨论定稿等过程。

表2 中俄会计制度层次体系和会计准则在体系中的地位

国家	层次	内容	制定机构
中国	国家法律	行业法律:《会计法》、《公司法》、《注册会计师法》、《证券法》等	全国人大
	国家行政法规	行业法规:《总会计师条例》、《企业财务报告条例》等	国务院
	国家行政规章	行业规章:《企业会计制度》、《企业会计准则》等。	财政部
	地方行政法规	地方性会计工作管理规定	地方人大或政府
	地方行政规章	地方性会计工作规则	地方政府财政部门
俄罗斯	联邦法律	联邦法律、总统令、政府法规等	议会、总统、联邦政府
	联邦法规	会计准则:《俄联邦会计和报告准则》	财政部、中央银行
	实施规范	行业制度和规范性条例	财政部、联邦主体
	组织性规定	公司会计政策等内部规定	企业等会计报告主体

与俄罗斯一样,中国基本会计制度也是由财政部负责制定,但会计准则是由财政部会计准则委员会负责制定;俄罗斯是由中央银行制定银行和信贷机构的会计准则,其他准则由财政部会计司制定。会计准则制定的政府主导一方面体现了其重要性;另一方面反映了经济体制向市场化转变的特征;除此之外,还反映了会计职业团体和会计行业的发展水平有限、力量薄弱(特别是俄罗斯,直到1997年才成立职业会计师协会)。政府主导的不足之处主要是缺乏对会计职业团体、民间会计团体以及更多利益相关者需求的考虑,有可能影响准则制定的公正性,容易造成效率低下。

(二) 中俄会计准则的内容差异

中国会计准则体系结构可以分为三个层次,最新的体系包括1个基本准则、38个具体准则和2006年10月发布的《会计准则应用指南》。基本准则是进行会计工作必须遵循的最基本的要求;具体准则是在基本会计准则指导下进行具体会计业务处理的标准、规范和方法,中国具体准则体系已基本涵盖所有经济领域。具体准则可以分为三类,包括一般业务准则、特殊业务准则和报告类准则(见表3)。新的准则体系引入了国际财务报告理念和方法,

并在确认和计量中大量采用公允价值,同时在关联方和资产减值转回中考虑了中国的特殊情况。

表 3 中国企业会计具体准则内容和分类

一般业务准则 (25 项)	固定资产,无形资产,存货,收入,租赁,资产负债表日后事项,借款费用,或有事项,会计政策、会计估计变更和差错更正,长期股权投资,非货币性交易,债务重组,建造合同,金融工具确认和计量,外币折算,资产减值,所得税,职工薪酬,政府补助,股份支付,投资性房地产,企业合并,套期保值,金融资产转移,首次执行企业会计准则
特殊业务准则 (5 项)	原保险合同,再保险合同,企业年金基金,生物资产,石油天然气开采
财务报告准则 (8 项)	现金流量表,中期财务报告,关联方披露,财务报表列报,金融工具列报,每股收益,分部报告,合并财务报表

俄罗斯会计准则体系尚未完全形成,处在新准则尚在制定、老准则在应用中不断修订的状态,这也给准则的实施带来了困难。包括 2012 年 5 月发布的《存货(草案)》在内,俄罗斯会计准则体系有 1 个基本准则和 24 项具体准则。俄罗斯具体准则分类方法有所不同,所分三类包括资产负债类、经营成果类和信息披露类(见表 4)。

表 4 俄罗斯企业会计具体准则内容和分类

资产负债类 (7 项)	固定资产,存货,无形资产,投资,外币计量的资产和负债,借款与借款费用,研究费用
经营成果类 (6 项)	收入,支出,所得税,政府补助,建造合同,自然资源开采成本
信息披露类 (11 项)	分部报告,关联方披露,资产负债表日后事项,或有事项,合营信息披露,终止经营,会计政策,财务报告,估值变更,报告错误修正,现金流量报告

由表 3 和表 4 可见,中俄会计准则体系内容差别巨大,中国会计准则内容全面且统一发布实施。在相同或相似的具体内容方面,俄罗斯会计准则与中国会计准则也存在较大差别。下面以两国固定资产为例进行说明。

俄罗斯会计准则将土地、自然资源、常年树林和牲畜都划分为固定资产。中国会计准则规定,固定资产不包括土地和自然资源;而动植物则由生物资产准则单独作出规定。

中俄会计准则对于固定资产的初始计量、后续计量和折旧方法等的规定基本相同,但对于资产价格变动处理方法的规定差异很大。俄罗斯评估增值

记为“资本公积”,减值直接冲减“未分配利润”;中国增值记为“以前年度损益调整”,减值记为“待处理固定资产损益”。

俄罗斯会计准则没有固定资产减值准备的规定,不能有效反映固定资产真实价值,容易造成资产虚高。

(三)中俄会计准则的国际协调比较

中俄会计准则的国际协调有着相似的目标,即建立基于本国实际情况并符合国际准则要求的会计准则体系,但是两国的协调过程和进展差别巨大。

目前,中国会计准则在框架形式和内容上都实现了与国际会计准则的实质性趋同,并在实践中得到有效实施。2005年11月8日,中国会计准则委员会与国际会计准则理事会(IASB)签署联合声明指出:中国制定的企业会计准则体系,实现了与国际财务报告准则的趋同。同时,国际会计准则理事会确认了中国特殊情况和环境下的一些会计问题,涉及关联方交易的披露、公允价值计量和同一控制下的企业合并。在这些问题上,中国可以为国际会计准则理事会寻求高质量的国际财务报告准则解决方案提供非常有益的帮助。2009年,国际会计准则理事会修订了《关联方披露准则》,基本消除了与中国关联方准则的差异;2010年,国际会计准则理事会又修改了《首次采用国际财务报告准则》,解决了中国企业改制上市过程中资产重估引发的会计问题。2009年10月,世界银行评估认为,中国改进会计准则和实务质量的战略已成为良好典范,并可供其他国家仿效。2009年,欧盟将中国作为与国际财务报告准则趋同的国家对待。

与此同时,俄罗斯会计准则的国际协调改革形式激进,目标宏大,但在实际操作上却是保守和渐进的。俄罗斯要求以国际会计准则为基础,针对俄罗斯的经济和法律环境,通过权衡和借鉴,制定本国会计准则;同时仅在部分行业分阶段直接执行国际会计准则。如前所述,由于多方面的原因,俄罗斯会计准则国际协调的成效比较有限。由于中国会计准则已与国际准则实质性趋同,俄罗斯会计准则与中国准则和国际准则的差异是相似的。

四 结论与启示

俄罗斯会计制度改革与国际协调起点较低,由于经济制度和社会环境的准备、对国际会计准则的认识和人才储备都不够充分,在计划和目标的制定上操之过急,在实际改革进程上则偏向保守,战线过长而且不断反复,虽取得一些成绩但总体进展缓慢,改革历经10多年但未能在国际协调上取得重大

成果。

中国会计制度改革与俄罗斯有诸多相似点,包括相近的历史会计制度,相似的改革起点和目标,但是由于中国在会计制度改革设计上进行了充分调研和论证,制定了合理的目标和计划,进行了足够的知识和人才储备,在改革过程中给予了财力物力的重要保障,使得会计制度改革和中国企业会计准则的国际协调在相对较短的时间内完全实现目标,并且对国际会计准则和财务报告准则的改进和完善起到了重要的促进作用。在中俄经贸合作中,中方企业应该加强对俄罗斯会计制度和准则的研究,充分认识俄罗斯会计改革的问题和中俄会计准则差异,为正确处理有关的会计业务打好基础。

俄罗斯会计制度改革及中国与俄罗斯的会计准则国际协调比较表明,经济体制和政治环境是会计制度改革的推动力和重要基础,而经济社会环境对会计准则的制定和实施具有重要影响。在经济全球化的背景下,中俄应以加强国际协调为目标增进合作,在经济发展的基础上推进会计体系和其他有关经济体制改革,以经济体制的改革促进经济的整体发展。

主要参考文献:

1. 刘玉廷、王宏:《俄罗斯会计改革与国际协调的有关情况》,《会计研究》2006 年第 4 期。
2. 徐潇潇:《中俄会计准则国际趋同比较》,《理论月刊》2008 年第 5 期。
3. 刘金星:《俄罗斯会计演进:改革中趋同》,《财会学习》2009 年第 7 期。
4. Концепция развития бухгалтерского учёта и отчётности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, Москва, Министерство финансов РФ, 2004.
5. Mustata Razvan, Matis Dumitru, Measurement of need for harmonization between national accounting standards and international financial reporting standards, Journal of International Business and Economics, 2007, 9(3), pp. 89 - 113.

(责任编辑:徐向梅)