

 中国财经学术专著系列

中俄会计制度比较研究

A Comparative Study of Accounting System
Between China and Russia

彭程 常欢◎著



中国财富出版社
CHINA FORTUNE PRESS

中国财经学术专著系列

重庆市高等学校“十二五”市级重点学科“企业管理”专项:

2015 年中央财政支持地方高校发展专项资金项目“协同创新下的国际企业管理学科”经费支持

重庆市教委人文社科项目经费资助 (编号: 16SKJD34)

四川外国语大学会计学重点学科经费资助 (编号: SISUZD1404)

中俄会计制度比较研究

A Comparative Study of Accounting System between China and Russia

彭程 常欢 著

中国财富出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中俄会计制度比较研究 / 彭程, 常欢著. —北京: 中国财富出版社,
2016. 12

(中国财经学术专著系列)

ISBN 978 - 7 - 5047 - 6325 - 9

I. ①中… II. ①彭… ②常… III. ①会计制度—对比研究—中国、
俄罗斯 IV. ①F233. 2②F233. 512

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 284674 号

策划编辑 葛晓雯

责任编辑 葛晓雯

责任印制 何崇杭

责任校对 梁 凡

责任发行 敬 东

出版发行 中国财富出版社

社 址 北京市丰台区南四环西路 188 号 5 区 20 楼 邮政编码 100070

电 话 010 - 52227588 转 2048/2028 (发行部) 010 - 52227588 转 307 (总编室)
010 - 68589540 (读者服务部) 010 - 52227588 转 305 (质检部)

网 址 <http://www.cfpress.com.cn>

经 销 新华书店

印 刷 北京九州迅驰传媒文化有限公司

书 号 ISBN 978 - 7 - 5047 - 6325 - 9/F · 2695

开 本 710mm × 1000mm 1/16

版 次 2016 年 12 月第 1 版

印 张 10

印 次 2016 年 12 月第 1 次印刷

字 数 148 千字

定 价 48.00 元

版权所有 · 侵权必究 · 印装差错 · 负责调换

前 言

会计信息是现代国际经济往来中不可或缺的重要信息之一。作为一种公共信息，会计信息微观上关乎相关使用者决策的可靠性，宏观上涉及社会稳定和国计民生。一方面，保证会计信息的可靠性、可比性、相关性、可理解性和及时性，对于发挥会计信息的社会功能至关重要；另一方面，为了保证会计信息质量，会计人员生产和提供会计信息的规则必须是公开、适用、一致的，而系统、全面、具体、易理解、易操作地提供这些共同会计信息的媒介，是会计制度的内在要求。

会计制度的建立和发展与其存在的会计环境密切相关。中国与俄罗斯同是从计划经济向市场经济转轨大国，两国在会计环境、会计演变历程上存在差异，但又有相似之处，具有转型经济国家的明显特征。中国和俄罗斯会计制度和会计准则各方面差异的存在对两国经济往来有重大影响，俄罗斯会计制度改革过程中的成功之处可资我国会计制度改革借鉴。

本书所采用的整体思路是比较分析中俄会计制度差异、中俄会计准则差异以及会计准则国际趋同现状，目的是为中俄经济往来提供更可靠的资料参考，并为完善我国会计制度提供经验等。

本书第1章是绪论，展示了国内外不同学者对中俄会计制度研究的成果和现状，并对会计制度、会计模式和会计准则等相关概念及理论做出介绍和解释。

本书第2、3、4章是中俄会计制度比较，包含三个部分：中俄会计制度基本情况比较分析、中俄具体会计准则比较分析以及中俄会计准则国际

趋同比较分析。其中第2章主要就中俄会计制度特色和会计制度模式做了介绍,并从历史文化、政治体制等方面分析两国会计制度特色和模式的成因,重点展示了两国会计制度体系,使读者对俄罗斯会计体系有了更深的认识,并着重从两国经济发展轨迹分析会计制度改革历程,从而发现会计制度改革步伐应与经济发展步调相一致;第3章是本书会计准则比较的主体部分,就固定资产、无形资产、存货的内容确认、初始计量、后续计量和清理披露做了具体差异比较,并对财务报表编制目的、内容及资产负债表、利润表、所有者权益变动表差异做了具体比较,为两国经济互投会计核算提供理论依据,以此规范我国的会计工作行为和会计工作秩序,从而全面提升我国会计信息质量,满足投资者、债权人、政府等利益相关者对会计信息的需求,促进两国之间的经贸关系平稳向前发展;第4章笔者详细分析了中俄会计准则国际趋同的历程,通过对两国会计准则国际趋同路径和现状的分析来借鉴俄罗斯会计准则国际趋同过程中成功的方面,汲取其失败的教训来制订和完善我国会计准则体系,以期能为我国会计准则的制订和完善提供一定的参考,使我国会计准则体系更加成熟。

中国和俄罗斯有着相似的经济背景又同为经济转轨国家,两国经济往来甚是密切,对两国会计制度的对比研究显得尤为重要,在经济交往中如果能够清楚地了解对方的经济核算方式必然会使两国经济合作更加顺畅,贸易往来更加频繁,从而为两国经济发展创造更大的价值。

本书的编写得到了众多人士的关心和指导,四川外国语大学国际商学院的各位老师给予了经常性的支持和帮助。在编写过程中,我们还参阅了国内外一些有关书籍和教材,其中我们分别做出了注释。

编者谨向所有关心和帮助过本书编写的朋友致以衷心的感谢。

由于编者编写水平有限,时间仓促,疏漏和不妥之处,敬请指正。

作者

2016年10月

目 录

1 绪 论	1
1.1 研究背景与意义	1
1.2 理论基础	2
1.2.1 国外研究现状.....	2
1.2.2 国内研究现状.....	3
1.2.3 国内外研究现状评述.....	5
1.3 相关概念和理论研究	6
1.3.1 关于制度.....	6
1.3.2 会计制度.....	8
1.3.3 会计模式	11
1.3.4 会计准则	19
1.4 会计制度与会计准则	21
1.5 中俄会计制度比较中涉及的关键问题	22
2 中俄会计制度基本情况比较分析	25
2.1 引 言	25
2.2 中俄会计制度体系比较	25
2.2.1 中国会计制度体系	25
2.2.2 俄罗斯会计制度体系	30

2.3 中俄会计制度模式比较	34
2.3.1 中国会计制度模式	34
2.3.2 俄罗斯会计制度模式	36
2.4 中俄会计制度改革比较	39
2.4.1 中国会计制度改革	39
2.4.2 俄罗斯会计制度改革	43
2.5 本章小结	48
 3 中俄具体会计准则比较分析	 51
3.1 引 言	51
3.2 中俄固定资产准则的比较	51
3.2.1 固定资产概念与确认比较	52
3.2.2 固定资产内容比较	53
3.2.3 固定资产计量的比较	54
3.2.4 固定资产清理和披露比较	57
3.2.5 总 结	58
3.3 中俄无形资产准则的比较	59
3.3.1 无形资产内容比较	59
3.3.2 无形资产计量的比较	61
3.3.3 无形资产清理和披露比较	64
3.3.4 关于商誉	65
3.3.5 总 结	65
3.4 中俄存货准则的比较	66
3.4.1 存货内容比较	66
3.4.2 存货成本计量	67
3.4.3 关于发出存货计量	69
3.4.4 关于期末存货计量	70

3.4.5 存货披露比较	71
3.4.6 总 结	71
3.5 中俄财务报表列报准则的比较	72
3.5.1 财务报表编报目的和内容比较	72
3.5.2 财务报表编报基础比较	74
3.5.3 资产负债表列报比较	78
3.5.4 利润表列报比较	81
3.5.5 所有者权益变动表列报比较	83
3.5.6 附注披露	84
3.5.7 总 结	86
3.6 本章小结	86
 4 中俄会计准则国际趋同比较分析	 88
4.1 引 言	88
4.2 会计准则国际趋同的不同路径	88
4.2.1 渐进式会计准则变革路径	88
4.2.2 突变式会计准则变革路径	89
4.2.3 平行部分推进式会计准则变革路径	89
4.3 中俄会计准则国际趋同路径选择	90
4.3.1 中国会计准则国际趋同路径	90
4.3.2 俄罗斯会计准则国际趋同路径	92
4.4 中俄会计准则国际趋同现状	93
4.4.1 中国会计准则国际趋同现状	93
4.4.2 俄罗斯会计准则国际趋同现状	97
4.5 本章小结	100

5 结论与展望	104
5.1 引言	104
5.2 俄罗斯会计改革过程中的问题	104
5.2.1 外部经济环境不完善	104
5.2.2 职业团体参与不积极	105
5.2.3 会计人员素质不够高	105
5.3 俄罗斯会计制度建设给我国的借鉴	106
5.3.1 谨慎对待国际会计准则	106
5.3.2 提高社会团体参与度	107
5.3.3 提高会计人员素质	108
5.3.4 适当保留本国特色, 考虑本国国情	109
5.4 展望	109
5.5 本章小结	110
结 语	111
参考文献	113
附 录	127
附表一 中国和俄罗斯固定资产总则比较	127
附表二 中国和俄罗斯固定资产确认比较	127
附表三 中国和俄罗斯固定资产初始计量比较	129
附表四 中国和俄罗斯固定资产后续计量比较	131
附表五 中国和俄罗斯固定资产处置比较	133
附表六 中国和俄罗斯固定资产会计信息披露比较	134
附表七 中国和俄罗斯无形资产总则比较	134
附表八 中国和俄罗斯无形资产确认比较	135
附表九 中国和俄罗斯无形资产初始计量比较	136
附表十 中国和俄罗斯无形资产后续计量比较	138

附表十一	中国和俄罗斯无形资产处置比较	140
附表十二	中国和俄罗斯无形资产会计信息披露比较	141
附表十三	中国和俄罗斯存货总则比较	142
附表十四	中国和俄罗斯存货确认比较	142
附表十五	中国和俄罗斯存货计量比较	143
附表十六	中国和俄罗斯存货披露比较	147

1 绪 论

1.1 研究背景与意义

会计作为商业交往过程中的通用语言在各国经济对外发展中扮演着重要角色。这种商业通用语言是企业、政府、组织以及个体经济核算和数据解读的必要工具，如果没有会计，企业将无法核算利润，国家则无法监管经济的发展。

随着经济全球化进程的加快，新一轮经济产业结构升级的到来，以及电子商务经济的发展，世界各国之间各种有形的、无形的经济往来愈加频繁。国家之间在开展贸易投资之前，应对相关政策进行学习、沟通和合作，并为企业提供配套的宣传和培训。会计是国际经济往来的桥梁和纽带，是企业监督经济活动、控制经济过程、考核经济效果的关键基础。会计制度作为实现企业会计目标，进行会计工作所应遵循的制度、规范和准绳，在国与国之间的经贸关系中日渐突显其重要性。因此，了解所在国会计制度，甄别国外会计制度与本国会计制度的差异是影响企业国际经济活动和经济效益的核心问题。

中国和俄罗斯作为世界两大经济体，不仅有着相似的经济改革背景，而且目前都处于经济转轨的关键时期，两国的经贸合作也愈加频繁，合作领域也呈现出现代化、数字化和多元化等特点。因此，在经济交往中必然涉及会计核算相关问题。对于企业来说，至关重要的是会计实务，但任何学科的建立和发展都离不开相关理论基础的支持。会计制度作为上层建筑，对于会计实务有着直接、具体、全面的规范作用，缺乏理论指导的会

计制度对于会计制度的建设和应用将产生不利的影响，而研究会计制度理论必然涉及会计制度的理论基础，这一理论基础的确立是构筑会计制度理论体系的根基所在。其不仅有助于推动会计制度的研究，而且有利于会计理论的完善。在市场经济条件下，经济与会计制度是相互促进、相互依存的。对会计制度的研究包含的内容较为广泛，因为会计制度不仅涉及会计环境，主要有市场环境、政治环境、法律环境以及历史文化等因素，还包括会计准则在内的会计实务操作准则。中国和俄罗斯的会计准则均处于变革之中，在变革中较多地吸收国际会计准则相关理念，目的都是为了更好地服务于企业需要、政府税收并促进经济发展。

总而言之，中国和俄罗斯这两个国家由于受苏联计划经济体制的影响，具有相似的经济体制和会计制度背景，两国在实现本国会计准则与国际通用会计准则趋同的改革道路上均会面临一些相似的挑战和机遇，为了实现双方的共赢，两个国家可以相互借鉴好的改革经验，互相汲取失败的经验教训，尽可能少走弯路。也就是在这样的背景下，本书对中国和俄罗斯会计制度体系及改革历程进行探索，对比两国会计准则的不同之处，为两国会计制度改革和会计准则国际趋同进程提出互相学习借鉴的建议，为实现中国和俄罗斯经济贸易更好的发展提供理论基础。

1.2 理论基础

1.2.1 国外研究现状

对于俄罗斯会计制度的研究，研究者主要集中在俄罗斯，且大量的文献都集中于对俄罗斯会计准则与国际会计准则之间的关系研究。其中，Мария Сухонкина（2005）在对国际会计准则进行简要介绍后，比较分析了俄罗斯会计准则和国际会计准则在固定资产、无形资产、存货、资产减值等方面存在的差异。Павел Аникин（2006）着重研究了国际财务报告

准则对俄罗斯资产会计的改变,通过对俄罗斯资产会计中初始计量、重新估价、减值测试、折旧、出售固定资产等方面的改变,来折射国际财务报告准则对俄罗斯会计准则的影响。A. B. Суворов (2007) 则重点对俄罗斯会计准则和国际财务报告准则会计原则中连续性、实质重于形式、重要性、一致性、可比性、明晰性等具体原则的差异进行了比较,并指出了国际财务报告准则和俄罗斯会计准则之间的主要区别,以及在历史条件下对财务信息的使用差异。虽然,俄罗斯学者在对其会计准则的研究方面投入了相当的力量,但是基本上仍停留在对国际会计准则的探索研究时期,对于通过从会计制度变迁、会计准则改革、会计法律修订等角度探究俄罗斯与中国以及其他国家之间的差异,从而为其制度完善提供经验借鉴的文献非常罕见。

1.2.2 国内研究现状

由于在 19 世纪 90 年代以前,中国和俄罗斯一样,都实行计划经济,并且新中国社会主义建设在很大程度上主要向苏联学习,会计核算的目的是为国家计划经济服务,此时,关于俄罗斯会计制度有关文献记载较少。国内对于俄罗斯会计制度的研究起始于 20 世纪 90 年代末,一方面由于苏联解体后,经济建设走向市场化道路,会计制度也逐渐开始改革,会计准则开始走向国际化;另一方面,中国正处于社会主义市场经济建设初期,迫切需要会计制度改革以适应经济发展需要,国内也逐渐开始重视对俄罗斯会计的研究。截至目前,国内学者对俄罗斯会计制度的研究主要集中在以下几个方面:

1. 关于俄罗斯会计制度改革历程的研究

姚岳、郭琴 (1999) 是最早对俄罗斯会计制度改革计划进行介绍的学者之一。作者主要介绍了俄罗斯会计政策改革计划,并认为在 2000 年之前,国际会计转化的标准应该分阶段实现。期间的长短应该由以下两个因素决定:①根据国际惯例,会计制度的重建不仅包括会计制度,还应包括

民法、税法以及其他法律；②在新的商业条件下，实际经验的积累。随后，不少学者对俄罗斯会计制度演变、国际化趋同的最新进展等进行了持续的跟踪和研究。

朱晓玉（2003）主要从苏联时期的会计制度、解体后（20世纪90年代初）会计改革的准备、1998年3月开始的会计改革这三个阶段的主要会计理念、改革内容以及俄罗斯会计体系做了介绍，是最早对俄罗斯会计改革进行研究的学者之一。胡彦燕（2003）主要研究俄罗斯会计制度改革国际化进程中面临的问题并提出相应的解决对策。

薛祖云、徐玉霞（2007）则进一步从会计模式以及会计环境的视角研究了俄罗斯会计制度及其变化的驱动力和制约因素。

2. 俄罗斯会计准则国际趋同研究

尤维捷（2005）详细对比了俄罗斯会计准则与国际会计准则的差异，并重点介绍了俄罗斯会计准则中关于会计原则与假设、法定财务报表的内容与模式、财务报表的公布、外国企业在俄罗斯的办事处或分部的会计这四个重要方面，使读者对俄罗斯会计准则有了初步的认识。

刘金星（2009）主要从俄罗斯政府和民间组织博弈的角度谈论俄罗斯会计准则国际趋同过程中存在的问题，提出俄罗斯会计准则的完善必须健全科学民主决策，发挥会计理事会的作用，集中民智，充分体现民意，确保准则制定公开透明，提高会计准则质量、完善会计准则体系。

3. 通过对俄罗斯会计制度研究为我国会计改革提供经验借鉴

保红珊（2003）从俄罗斯会计制度改革历程探讨俄罗斯会计改革的目标及改革中的困难，建议以国际会计准则为依据建立俄罗斯会计国际化思路，并为我国会计国际化提供了借鉴。

刘金星（2006）主要研究俄罗斯会计模式，并从俄罗斯政治环境、经济环境、法律环境、社会文化环境、教育环境分析独具特色的俄罗斯会计制度的成因，为俄罗斯会计制度研究提供了新的研究方向。杨晓玲（2007）比较全面地从俄罗斯会计改革背景、计划、具体内容、改革结果

来分析俄罗斯会计改革过程中遇到的问题，并得出启示。

以刘玉廷、王宏吴（2006）为代表的赴俄罗斯考察团通过对俄罗斯会计改革现状及其推进国际协调的基本态度、策略选择、具体方式、实施方案和准备工作等的详细考察，总结俄罗斯会计制度改革主要呈现以下特点：①会计改革取得了一定进展，但会计准则的质量和数量仍存在较大差距；②注册会计师行业发展势头较好，但国际会计公司的快速扩张不容忽视；③会计工作的税收服务功能十分显著，但如何解决提高会计信息质量与维护税收法规之间的矛盾依然存在；④政府在会计改革中仍占据主导地位；⑤会计民间组织仍处于从属地位，但其争取准则制定权的各种活动日益活跃。最终建议中国会计制度改革必须紧密适应经济发展要求，坚定不移地推进会计国际趋同，为“引进来，走出去”的对外开放战略提供会计技术支持，加大会计人员培训力度，提高我国会计准则质量、完善我国会计体系。

4. 中俄会计制度的比较研究

为了进一步为我国会计制度改革提供经验或教训，国内大量学者对俄罗斯与中国会计准则进行了总体性的比较研究（周晓苏，2001；梁爽，2003；许萍、连丽，2006；徐潇潇，2008；吴丹红，2008）。孙琳（2003）着眼于无形资产单一会计要素，分析了中国和俄罗斯对其会计处理与核算的相关问题。孟硕、肖飞（2013）则重点从改革的视角集中分析了俄罗斯会计制度改革过程中的成绩与问题，并着重分析了俄罗斯和中国在会计准则改革中与国际会计制度协同的效果，从而对如何进一步完善会计准则有了历史经验和国际借鉴。

1.2.3 国内外研究现状评述

综上，在俄罗斯会计制度研究这一领域，国内外研究具有以下特点：

（1）国外学者和国内学者的研究侧重点各有差异。国外学者的研究主要集中在对国际会计准则的探讨和摸索，以分析引入国际会计准则理念对

俄罗斯会计核算的影响。国内学者则大多集中在对俄罗斯会计制度改革历程的研究,以求能够为我国会计制度改革提供经验借鉴。

(2) 国内学者对该课题的研究多以语言描述为主,并未进行深刻的实际探讨,也没有运用相应的国际会计比较理论进行深入的制度比较。至于研究中俄会计制度差异对实际经济贸易往来的影响就更少见了。

(3) 由于中国和俄罗斯会计改革起步较晚,与国际会计准则接轨的进程还比较缓慢,对比其他相关课题的研究,该课题研究成果相对较少,可供参考理论知识不足,至今也没有针对中俄会计制度差异对经济贸易投资影响方面的理论性专著。

综合现有国内外文献看,很少有学者系统深入地从会计制度变迁、会计准则、会计法律等角度对中俄两国会计制度差异进行研究,更没有人针对这种差异如何影响两国贸易投资进行研究。因此,本书在目前众多国内外学者对俄罗斯会计制度研究探讨的基础之上,结合我国会计准则改革历程和我国会计准则与国际趋同的现状,与俄罗斯会计制度和会计准则进行详细的比较,并分析二者差异形成的原因,以便在两国经济交往中能够更好地理解差异,避免冲突,也为更好地促进我国会计制度改革提供建议。最后将本书的落脚点集中于中俄会计制度差异对两国经济交往和贸易投资的具体影响,为两国实现经济互利提供理论指导。

1.3 相关概念和理论研究

1.3.1 关于制度

何为制度?制度一般指要求大家共同遵守的办事规程或行动准则,也指在一定历史条件下形成的法令、礼俗等规范或一定的规格。在不同的行业、不同的部门、不同的岗位都有其具体的做事准则,目的都是使各项工作按计划、按要求达到预计目标。

1. 制度定义

历史上国内外学者均从不同的角度对“制度”进行定义。从理论上讲,“制度”一词是一个十分宽泛的概念,从不同角度可以得出不同的定义,并具有不同的层面。《辞海》中关于制度的定义有三个层面的解释:一是要求成员共同遵守的、按一定程序办事的规程,如工作制度、学习制度等;二是在一定历史条件下形成的政治、经济、文化等各方面的体系,如社会主义制度、资本主义制度等;三是古时所指的政治上的规模法度。在20世纪60年代,旧制度主义在学界非常流行,通常被用作分析政府、组织的实际运作,而这种分析是带有价值判断的,学者通过分析,希望找出一个好的制度。在60年代末,制度的概念遭到实证论、理性选择理论所质疑。新制度主义认为:制度是社会发展过程中长期形成或建立起来的,用以减少风险和增加信任的行为规则。随着时间的推移,制度会因发生磨损而出现短缺,因此将打破旧的制度安排而形成新的制度供给。以往对于制度的理解只局限于组织而言,可是在现代的社会科学分析框架内,制度已可指涉及社会上一些非组织形式的规则,如宪法等。

2. 新制度经济学

随着新制度经济学的兴起,西方学者对制度的研究呈现出前所未有的繁荣,我国部分学者也加入了这一行列,提出了各具特色的有关制度的概念。大体来看,主要观点有:

(1) 共有原则论。凡勃伦作为制度经济学开创者之一,他认为制度实际上就是人们的思想习惯,制度会受环境变化的影响,也就是说,一旦环境发生了变化,制度也就随之发生变化。他的出发点是:制度作为社会结构的一种特定类型,不仅是一种约束,而且能够潜在地改变行为者的目标或偏好。

(2) 集体控制论。康芒斯将制度解释为集体行动控制个体行动,凡是能对个体行动产生控制性影响的集体行动,都是制度的一部分。

(3) 行为规范论。诺斯认为,“制度是一系列被制定出来的规则、守