

转轨国家会计改革译丛

东欧和亚洲的会计 和财务体系改革

**Accounting and Financial System Reform
in Eastern Europe and Asia**

(美) 罗伯特·W. 麦基
(俄) 伽利娜·普雷布拉金斯卡亚 著

方红星 黄河清 译

Robert W. McGee
Galina G. Preobragenskaya

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press
 Springer



© 东北财经大学出版社 2011

图书在版编目 (CIP) 数据

东欧和亚洲的会计和财务体系改革 / (美) 麦基 (McGee, R. W.), (俄) 普雷布拉金斯卡亚 (Preobragenskaya, G. G.) 著; 方红星, 黄河清译. —大连: 东北财经大学出版社, 2011. 10

(转轨国家会计改革译丛)

书名原文: Accounting and Financial System Reform in Eastern Europe and Asia

ISBN 978-7-5654-0503-7

I. 东… II. ①麦…②普…③方…④黄… III. ①会计改革-研究-东欧②会计改革-研究-亚洲③会计制度改革-研究-东欧④会计制度改革-研究-亚洲 IV. ①F233.51②F233.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 160358 号

辽宁省版权局著作权合同登记号: 06-2010-448 号

Accounting and Financial System Reform in Eastern Europe and Asia by Robert W. McGee, Galina G. Preobragenskaya

Copyright © 2006 Springer Science+Business Media, Inc.

All Rights Reserved.

This authorized Chinese translation edition is jointly published by Springer and Dongbei University of Finance and Economics Press. This edition is authorized for sale in the People's Republic of China only, excluding Hong Kong, Macao SAR and Taiwan.

本授权中文简体字翻译版由斯普林格和东北财经大学出版社合作出版。此版本经授权仅限在中华人民共和国境内 (不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾) 销售。

版权所有, 侵权必究。

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 217 千字 印张: 12 1/2 插页: 1
2011 年 10 月第 1 版 2011 年 10 月第 1 次印刷

责任编辑: 李 季 高 铭 蔡 丽 刘东威 责任校对: 何 群
封面设计: 张智波 版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0503-7

定价: 36.00 元

本书的翻译系方红星教授主持的教育部新世纪优秀人才支持计划项目（NCET-07-0158）以及霍英东教育基金会青年教师基金项目（111087）的阶段性成果

前 言

有关那些正在从中央计划体制向市场体制转轨的国家中存在的经济和政治问题的文献已经非常多了。大多数研究都侧重于这些经济体在转轨期不得不面对的经济、法律、政治和社会问题。然而，有关转轨经济体必须进行的会计和财务体系方面的巨大变革的文献却并不多见。本书旨在帮助填补这一空白。

本书是探讨转轨经济体的会计和财务体系改革系列丛书中的第二本。第一本书以俄罗斯为例进行研究。本书不仅研究了俄罗斯改革的某些方面的问题，还考察了乌克兰、波黑、亚美尼亚和五个中亚国家在会计和财务体系改革方面所做出的努力。

这套系列丛书集中关注会计改革，包括 IFRS 的采用和实施、大学和私营部门的会计教育、会计资格认证、公司治理以及税收和公共财政。

目 录

第1章 导论/1

第一部分 会计改革

第2章 俄罗斯的会计改革/7

第3章 乌克兰的会计改革/39

第4章 亚美尼亚的会计改革/62

第二部分 公司治理

第5章 转轨经济体的公司治理：东欧国家公司治理的理论与实务/81

第三部分 税收和公共财政

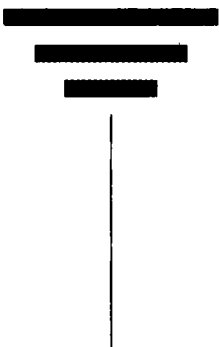
第6章 俄罗斯和其他独联体国家、东欧和经合组织国家的 税制比较研究/117

第7章 逃税的伦理问题：对罗马尼亚的商科学生和教师的一项调查/138

参考文献/170

第 1 章

导 论

Three horizontal black bars of decreasing width are centered below the title. A thin vertical line extends downwards from the center of the smallest bar.

本书的许多资料都是依据作者在东欧和前苏联的生活和工作经验。一些数据是我们在采访诸多会计从业人员和会计教师的过程中收集的。我们的许多研究结果往往证实了现有的文献已经讨论过的内容。因此，本书的部分内容只是更新和扩展了现有的文献，同时也揭示了一些尚未在现有文献中被讨论或处理的资料。

本书的大多数章节最初是作为会议论文提交的。我们从几个方面提高了最终产品的质量。一系列匿名审评对早期草案阶段的各种手稿提供建议，使随后的草案有所改善。会上参与者的评论导致了进一步的变化。有几个章节获得了会议的最佳论文奖。

从更广泛的意义上讲，本书不仅审查了会计改革，还审查了财务体系改革其他方面的问题。对有关公司治理、外国直接投资、税收和公共财政、会计教育以及会计和财务认证方面的问题也进行了讨论。

转轨经济体的会计和财务体系改革是许多国家都遇到的一些共同问题。我们发现翻译是一种常见的问题。有时，某些会计和财务概念术语在目标语言中恰巧不存在。译者不得不以某种方式克服这些问题。有关翻译的另一个问题是要找到既懂英语和目标语言又懂会计的译者。在一些国家，这样的人是很难找



到或者根本不可能找到的。在这种情况下，人们必须这样做：首先找到好的翻译，然后再培训他们的会计术语。

不管对哪个国家进行研究，我们遇到的另一个共同问题就是已经翻译成目标语言的素材的质量，尤其是第一版的翻译容易平庸化。我想到一个特别有趣的例子。20 世纪 90 年代后期，在把国际会计准则翻译成俄语的第一版时，译者在同一个地方漏掉了“not”一词。正是这一节列出了一系列不能做的事情，但是由于“not”一词被漏掉了，读者都被误导了，认为这一节的每个事情都应该去做，而事实上这些事情都不应该做。因此，在大约 5 年里，阅读俄罗斯版本的读者可能都恰恰在做错误的事情，直到俄语版的第二版发行。我不清楚第二版是否已经将这一错误更正，所以俄罗斯的读者可能现在仍继续被这一疏忽所误导。

虽然翻译在任何转轨经济体国家都是必须面对和处理的常见问题，但还并不是我们发现的唯一问题。另外，还有一个可能最好被称为惯性的问题——我们研究的转轨经济体国家的许多会计师根本不想改变他们现在的做法——在某些情况下，是因为他们认为没有必要改变，而在其他情况下，是因为他们害怕，甚至恐惧改变。无论什么时候有变革，都有赢家和输家。这些认为自己会是失败者的人往往会抵制变革。老一辈人往往也会抵制变革。这是有一定的逻辑立场的。如果你还有几年就退休了，那么为什么要付出相当大的努力去学习新的规则呢？问题是，有这样想法的人也设法阻止变革的发生。决定不去提升自己的技能是一回事，努力维持现状又完全是另外一回事。这就是在一些转轨经济国家中那些仍然掌权的老会计师们所采取的做法。

我们所研究的经济转轨国家普遍都实施了会计改革。实施过程中的另一个常见问题就是教育。那些已经参与实践的会计师需要学习新制度，但是缺少有能力的教授去教他们，尤其是在改革早期。教授必须参加培训，之后才能向学生讲授他们国家所采用的新制度。

在我们所研究的所有国家中，另一个常见问题就是会计资格认证的可靠性。在一些转轨经济国家，可能用钱就能买到会计资格。在另外一些转轨经济国家，因为考试太容易通过而且也不考国际会计和审计准则，所以会计资格不可靠。

国际投资者对地方会计师事务所审计的公司财务报表不太信任。有时，这种不信任是由于人们普遍认为审计意见是可以购买的。另一个原因是，许多地方会计师事务所的工作人员很少或根本不了解国际会计和审计准则。但是，这些知识的缺乏并不会给当地的会计师和审计师带来问题，因为当地通常不需要根据 IFRS 编写财务报告。



大多数编制这种报表的公司都是为了吸引外资。如果他们打算到美国的股票交易所上市或者打算从美国的银行借款，就需要按照美国公认会计原则编制财务报表。如果他们想在伦敦或其他欧洲城市筹集资本，就需要按照 IFRS 编制财务报表。那些不打算吸引外资的企业几乎没有动力或根本没有动力去花费时间、精力和成本按照 IFRS 编制并发布财务报告，因为那样的财务报告很少需要或根本不需要。在许多国家，财务报告就是为税务局编制的，因为财务会计往往是受税收驱动的。

本书论述了几个东欧和前苏联国家的会计和财务体系改革的过程。第2章探讨了俄罗斯在采用和实施 IFRS (IFRS) 中所面临的问题。许多俄罗斯公司现在被要求遵循 IFRS。第3章论述了乌克兰的会计改革。第4章论述了前苏联国家中亚美尼亚的会计改革。

第二部分探讨了各个东欧国家在公司治理方面最近发生的变化。良好的公司治理不仅能使公司有效地运行，而且能吸引外资。然而，目前的公司治理有待改进。在东欧和前苏联，透明度和股东权益是比较新的概念。传统上，他们往往认为要隐瞒相关事实而不是披露事实。如果转轨经济体国家的公司想得到良好的公司治理，就必须改变这种想法。

第三部分对俄罗斯和其他一些转轨经济体的税收和公共财政进行了比较研究。与前苏联解体之前相比，税收制度明显不同。苏联解体之前，不存在私营企业的税收问题以及国有资产问题。随着企业私有化的开始以及私营企业的建立，税收制度必须建立，以便为政府筹集所需资金。这部分对转轨经济体和一些更为发达的国家的公共财政领域做了比较。

最后一章讨论了逃税问题，并且给出了一项对罗马尼亚学生和教授进行的调查的结果。本卷是此系列中阐述转轨经济体会计和财务体系改革问题的第二卷。第一卷侧重于俄罗斯。其他各卷将讨论其他转轨经济体或具体领域，比如公共财政。

第一部分

会计改革

第2章

俄罗斯的会计改革

【摘要】本章探讨了在俄罗斯采用和执行 IFRS 的过程中影响俄罗斯会计体系的因素，探讨了目前采用的规则，选取了一部分俄罗斯会计准则同 IFRS 相比较，并在之后讨论了俄罗斯的会计人员遵循这些规则的程度以及对会计执业产生影响的因素。此外，本章还讨论了俄罗斯财务报表的可靠性、俄罗斯今后的几种选择、支持这些选择的几个派别及可能的结果。本章将在最后一部分中得出结论。

引言

从 20 世纪 90 年代早期开始，俄罗斯已经从严格的集中经济向新兴的市场经济转变了。当然，这个转变一直是并且将持续是艰苦的。事实上，所有的领域都承受着经济转变的影响——经济、政治、文化、社会阶层、教育、军队等。会计也不例外。它直接与发生在财务、税收与创业等领域的变革有关。

会计变化的方向和会计规则朝着采用与实行 IFRS 方向的变革是由立法规定的。整个进程由“与国际会计准则一致的会计改革方案”的通过开始。这一方案是政府在 1998 年通过的（1998 年方案）。



在本章，我们讨论这一改革目前所处的阶段、俄罗斯将其会计体系已经向 IFRS 的路上推进了多远、为什么实务以现在的发展趋势发展、新准则在实践中执行得如何、哪个部分仍旧需要执行、目前存在哪些问题以及将来可能出现哪些问题。

本章的结构如下：第一部分，我们将讨论影响 IFRS 引入会计实践的因素。第二部分着眼于该国会计法规最近的过去及目前的状态。第二部分将 IFRS 与俄罗斯的会计准则从概念的角度进行比较，以 IFRS 为标准对一些资产和负债的账户进行讨论；之后，我们关注俄罗斯会计人员遵循这些规则的程度及影响整个过程的因素；在第二部分的结尾部分，我们将得出俄罗斯财务报告的可靠性结论。第三部分，我们讨论今后的各种选择、支持不同选择的派别以及其提供支持各种各样观点（Nikolaeva, 2003）的论据，并且会进行关于向 IFRS 转变的过程中可能出现的问题的探讨。我们在最后一个部分给出我们的结论。我们并没有包括俄罗斯财务报表的样本，但是这些报表可能会在 Alexander 和 Archer（2003）中找到。

影响俄罗斯企业实行 IFRS 的因素

我们能找到两个驱动实行符合 IFRS 的改革过程的因素。一是外部因素。这个因素由潜在的利益相关者（如投资者和债权人）组成。这些人对公司的透明度感兴趣。这些团体对一个公司的财务报表的满意程度（尽管财务报表并不是唯一一个影响投资决定的因素）直接影响了他们是否愿意投资。透明的程度高会增加他们的信心并减少感知到的风险，也减少了企业吸引资本的成本。使用 IFRS 或美国一般公认会计原则（GAAP）编制的财务报告是俄罗斯企业想从西方的银行取得贷款的一个强制性要求。另外，俄罗斯的股票业正在走向股票交易市场，所以俄罗斯企业股票的真正价格及俄罗斯企业的真正价值也在形成的过程之中。以通用的商业语言——会计和用 IFRS 或美国 GAAP 编制的报表所呈现的信息将帮助股票市场反映俄罗斯上市公司的真实价值。

第二个驱动的因素是内在因素。公司管理需要可靠的、高质量的信息来做出有效的决定。自古以来，正如将要在以下的部分中讨论的那样，管理者们所得到的财务信息都是按照俄罗斯会计准则编制的。这些信息在大多数情况下都只是会计分录的一个分类的汇总。这种簿记的信息对做出决定的帮助并不大，也不会帮助经理们做出计划或是实施控制。这种簿记的体系是为了告诉经理们过去发生了什么而建立的，而不是帮助他们预测将来会发生什么。采用 IFRS 或者美国 GAAP 比采用俄罗斯的会计准则更加有益于帮助俄罗斯的管理者做出决定，因此会在内部产生采用 IFRS 或美国 GAAP 的需求。尽管一些俄罗斯的



企业决定采用美国 GAAP 而不是 IFRS, 但为了简明起见, 本篇文章以后的部分都将只提及 IFRS。

以 IFRS 形式编制的财务报告也有其他的积极影响。除增加企业的透明度以外, 这些报表也同样有益于加强公司治理、增强信心以及管理者与股东之间的信任。

俄罗斯的会计体系: 简史

在任何一个社会, 会计体系都与该国的政治、经济及法律发展的水平紧密联系。会计体系总是它所存在的社会的结果, 并且为之服务。它的发展与其环境同步或者落后于其环境。为了理解 21 世纪初俄罗斯的会计体系, 我们有必要来简要地回顾一下俄罗斯会计最近的过去。

在截至 20 世纪 80 年代的超过 70 年的时间里, 俄罗斯几乎没有私人企业。在集中的计划经济体制下, 会计目标是发现并监督与既定的模式相偏离的企业行为。会计的主要职能是收集统计信息。这种现象从苏联最基层的机构开始垂直到最高层——企业、社会团体、国家部门、公众直至整个国家。这些数据不是合并的数据, 而仅仅是简单的加总。会计数据成为实施控制与履行计划的基础, 并且也是未来计划发展的指标。利润、盈利能力、偿债能力等指标无关紧要, 尤其是如果价格制定的过程是由全国集中实行的 (Gorelik, 1974; Lebow & Tondkar, 1986)。会计的一个辅助的功能是保证国有资产的完整及对国有资产实行控制。事实上, 会计人员的一个主要的职责是编写会计分录并且登记账簿。这更有簿记的性质。这个过程中的每一步都由无数细节性的提示事先指示。所有的企业都使用统一的会计科目表。这个会计科目表是由莫斯科发行的, 也许为了某些行业还进行了一些调整。一致性曾经是集中的苏联体系下的会计最基本的要求之一。至于复式记账, 共产主义者不能为它新创一个“社会主义的”替代方法, 所以他们仍然使用复式记账。这是经过列宁的允许的 (Shama & McMahan, 1990)。

在 20 世纪 90 年代初期, 刚刚兴起的政治上的开放同样也导致了私有财产的出现。从 1992 年开始, 私有化使大部分的俄罗斯人成为原来国有资产的名义上的所有者。许多全新的私有化的企业出现了。第一批由外国投资的企业建立起来。20 世纪的最后一个 10 年可能会被称为俄罗斯经历的一个革命期。这个革命覆盖了经济、立法和文化等领域。因此, 适应这种变化使对会计体系做出重要与关键的变革成为必要。许多变化已经出现了, 而且随着新的会计体系在俄罗斯的推广, 变化将会继续发生。这些变化中的一些就是本章的主题。



法律基础

俄罗斯的法律体系是基于民法的，与德国、法国、日本及许多其他国家相似。就像在以普通法为基础的国家（英国、美国）一样，财务信息的主要使用者不是（至少过去不是）股东，而是政府机构和债权人（尤其是银行）。在其他普通法的国家，会计准则是由非国有的行业中的一些职业人士制定的，而与此不同，在以民法为基础的国家中，会计规则是由国家的组织来制定的。这样，在俄罗斯，1998年3月6日政府的第273号决定（Government Decision 6 March 1998 #273）说明，财政部的一项职责是“为会计与财务报告过程提供方法性的规则”（银行除外）。俄罗斯的标准会计规范体系包括4个层次，是根据规范标准法的地位不同来划分的。地位是由立法法案（联邦法律，会计条例等）的层次和该法案的结果的范围来决定的。

第一层次由实际上构成会计立法的会计准则法案组成。这些法律包括会计法（the Law “on Accounting”，下同）及其他联邦法律、总统令及其他政府法令（Fed. Law #129, prov. 3）。这些法律的地点显示在表2—1中。会计法是主要立法性法律这一点是有必要提及的，它决定了主要的方法基础、财务报告的内容与财务报告的方法程序。

第二层次包括会计准则、其他标准法案和在俄罗斯登记程序中的司法部通过的方法性的说明。根据1996年3月23日第763号总统令第10条（prov. 10 president’s decree 23 May 1996 #763）“公开并使总统令、政府法令及行政主体的规范性立法法案生效”（1996年程序），还未通过国家登记程序的立法性的提案，无法产生法律后果，因为它们还未生效，所以在法律上将这些命令指为有法律效力是不可能的。

第三层次包括会计科目表及其执行的说明、一些会计准则及说明等。第二层次与第三层次的区别在于，第三层次不是强制性的，而是一系列的推荐，因为这些项目还没有通过适当的登记程序。“会计科目表及其执行的说明”是由财政部令在2000年10月31日第94号文令中批准的，并自2001年以来已经在执行。它并没有被指为规范性文件（Normative-Legislation Act）（2000年的会计科目表）。与之前的会计科目表的地位不同的是，这个新法律仅规定了会计分录的基本规则。它仅是提供一种推荐方法的地位，并由司法部门确认了。这种在法律上的地位的降低是通过将重点由簿记（做会计分录）到最终结果（财务报表）实现的，看起来这是会计体系改革路上的符合逻辑的一步。



表 2—1

俄罗斯联邦会计法规表

(附标准法案的举例, 针对一个或多个层次)

层次	例子	地位	
		文件种类/ 有责任接受 它的主体	是否有义务 遵循 (+)
第一层次	联邦会计法 (联邦法律第 129 号)	联邦法律	+
	联邦合资企业法 (联邦法律第 208 号)	联邦法律	+
	联邦有限责任公司法 (联邦法律第 86 号)	联邦法律	+
	联邦中央银行(俄罗斯银行)法 (联邦法律第 86 号)	联邦法律	+
	与国际会计准则一致的会计改革方案	俄罗斯政府	+
第二层次 (规范性 法案)	会计准则(PBU)	财政部	+
	银行会计规则条例	中央银行	+
	方法性指引(1999 年会计指引)	财政部、中央银行	+
第三层次	会计科目表及其执行指引	财政部	推荐使用
	会计准则, 方法性指引(1999 年会计指引)	财政部及其他部委	推荐使用
第四层次	地方性的规范性文件, 在企业层面上采用	企业	—

资料来源: 作者编制。

有一点需要指出: 有时, 法案(例如会计准则或方法性的说明)能够被分类到第二层次或第三层次取决于国家对某项法案的登记。例如, “固定资产会计的方法性说明”由 1998 年 7 月 20 日的第 33 号财政部令批准, 但未通过司法部的国家的登记程序, 因为司法部声明这个说明不必登记。它是第三层次的方法性的法案(Methodological Act)。另一方面, “存货的方法性的说明”由 2001 年 12 月 28 日的第 119 号财政部令批准, 已经由司法部登记注册成功。这使它成为第二层次的法案, 尽管它也有方法性的性质。

第四层次是由企业制定的一些规定组成的。这些规定在企业组织的架构的使用中是必需的。它是一个企业在财政部会计科目表的基础上本身拥有的一个科目一览表。会计政策、财务报告形式也是在财政部所提供的推荐的基础上由公司自己制定的(On Financial Statements Forms 2003)。



以上介绍的会计规制的表格是用来对已经规定好的法案进行分类的，由他们的法律地位决定。

所有组织都可以分成几个独立的类别。不同的派别在会计和财务报告中使用不同的规则。

银行与其他信贷机构。与其他组织不同，银行与其他信贷机构的会计与财务报告规则是由俄罗斯的中央银行规定的。这是中央银行的职能之一，正如在联邦法律 2002 年 7 月 10 日第 86 号“中央银行法”中的第 4 条中所设定的那样。中央银行根据这部法律编制“俄罗斯境内信贷机构会计公告”。有趣的是，这是俄罗斯规范的法规中唯一的一个第二层次的法案（尽管它适用于一个公司限定性的子集——银行）。这些规范的法规提及并定义了一些会计概念与规则，包括持续经营假设、一致性、谨慎性、及时性和实质重于形式。

这里将讨论的是规范性的法案。这些法案经常包括一个不符合银行和其他信贷机构的条款。至于 IFRS，有必要指出，俄罗斯的银行是在俄罗斯的其他企业之前开始向 IFRS 转变的。从 2004 年开始，所有的俄罗斯的银行被要求公布符合 IFRS 的财务报告（除了以俄罗斯会计准则编制的报告，俄罗斯的会计准则将在 2006 年 1 月 1 日之后失效）（On transition of Banks 2003）。

1. 国内政府单位（Sub-national Governmental Units）（各级政府，包括州、市、公立学校、医院等使用预算资金的单位）。目前，俄罗斯的财政部是执行国内政府单位会计规制的机关。本章不讨论这类会计规则，因为它不适用于私营部门，讨论它们会让我们偏离主题。我们将要讨论的规范的法案在大多数情况下并不适用于国内政府单位。

其他企业，可以分为以下几类：

2.1 适用简化税收体系的企业。根据税收法律，一些企业（大部分是年收入没有超过 50 万美元的小企业）可以适用简化的税收体系。此时，它们不必遵循与固定资产和无形资产相关的以外的会计规则。这些公司在计算销售收入时使用的是税收法规（Prov. 4 of FL “On Accounting”）。也许还会提到，这是唯一的一类应该可以使用现金收付制的企业，因为现金收付制是为简化的税收体系制定的。至于财务报告的编制，法律并没有直接规定这些公司不必编制财务报表。

2.2 不属于以上几类的企业。这一类包括所有的企业，而不论其属于什么行业或是所有制结构如何。这些企业属于表 2—1 中提到的法律法规规范的范围。它们有义务遵循会计规则并且按照俄罗斯的规则来编制财务报表。

此外，“俄罗斯联邦会计与财务报告条例”（1998 年 7 月 29 日俄罗斯联邦财政部令第 34H 号批准，在我们的分类中属于第二层次）第 91 条明确规定，