

俄罗斯会计国际趋同及中俄准则差异研究

任永平(博士生导师), 车嘉峰

【摘要】包括俄罗斯和中国在内的金砖五国都在努力协调国际财务报告准则在本国会计实务中的运用,会计准则国际趋同的过程也反映了会计信息从国家导向逐步变为以市场和投资者为导向。随着国际财务报告准则在全球范围内的广泛应用,俄罗斯采用了“均衡与渐进”的方式借鉴和吸收国际财务报告准则,同时将国际财务报告准则纳入俄罗斯会计体系。通过对俄罗斯的会计规范、会计国际趋同的动因、会计趋同的现状与措施、与我国会计准则的主要差异等内容进行探讨,发现中俄会计准则的具体差异主要体现在:会计政策选择和变更、固定资产的定义和确认条件、无形资产的计量、金融工具处理、资产减值要求、收入的确认范围和确认条件、关联方的定义、俄罗斯特色的组织费用以及科学研究、开发和技术工作会计的规定。总体而言,俄罗斯会计准则国际趋同进度慢于我国,且其在借鉴和吸收国际财务报告准则的过程中,保留了较多具有本国特色的会计规定,和我国会计准则与国际财务报告准则全面趋同的改革方向略有不同。

【关键词】会计规范; 国际财务报告准则; 会计趋同; 俄罗斯会计; CAS

【中图分类号】F233 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2018)16-0132-5

2017年9月召开了第九届“金砖国家”领导人会议,在“一带一路”框架下各国的合作机制将更加紧密。俄罗斯将保持能源大国的优势以深化与金砖国家之间的商业合作关系。根据2017年3月国际财务报告准则委员会发布的《国际财务报告准则指引:全球财务报告语言》,“一带一路”沿线国家中有83%的国家已经要求所有或大多数国内上市公司和金融机构按照国际财务报告准则(IFRS)编制财务报表,这一现象有助于沿线国家经济信息的相互沟通,扩大国际商业关系。然而在实现国际趋同的道路上,每个国家都遵循着独特的路线,会计国际趋同的发展存在差异。俄罗斯会计国际趋同改革一直在稳步推进并已取得了一定成果,那当前中俄会计准则的国际趋同路线具体有哪些差异,值得我们去研究和探索。

一、俄罗斯会计规范

俄罗斯法律以民法为基础,其会计规范严格按照法律执行。依据俄联邦宪法,俄罗斯1996年12月21日通过《会计核算法》,该法第5条规定联邦政府拥有会计工作和核算方法的领导权^[1],会计准则需

要联邦政府总理批准、签发,所以从苏联继承的俄罗斯会计和报告体系以国家为导向,重点突出会计的税收服务功能。Natalia Generalova等^[2]认为计划经济时代下的职业会计师没有考虑报表的信息价值,很少以投资者为导向。Alan Combs等^[3]指出苏联时期俄罗斯的会计完全由国家控制,会计师被认为是简单的簿记员,他们不需要进行专业判断,没有任何决策权,只需要被动提供会计信息,所有收集的信息都被政府用来监督和控制经济。显然,上述会计体制背景下俄罗斯不可能实现会计国际化。

什么动因使得俄罗斯会计选择与国际趋同?快速发展的经济让俄罗斯的市场经济活跃起来,但俄罗斯企业财务报告的低质量、所反映的会计信息不可靠等问题暴露无遗,而公司治理和会计准则改革可以通过为外资提供有利的环境而增加资本市场的吸引力^[4]。Oksana Kim^[5]以在伦敦交易所上市的俄罗斯公司为样本,实证研究发现根据IFRS编报的公司产生的财务信息更加具有价值相关性,他认为采用IFRS很可能提高信息质量。俄罗斯政府已经意识

到金融全球化已是大势所趋,金融全球化对会计国际趋同产生了深远的影响,俄罗斯政府启动多项会计制度改革措施以促进俄罗斯会计准则(RAS)向IFRS转换。俄罗斯希望借鉴IFRS以改变企业财务报告信息质量不高、不透明、缺乏可比性等问题,以期完善和发展资本市场^[6]。2010年俄罗斯将IFRS纳入联邦法律,使得IFRS直接融入到俄罗斯会计体系中,跟其他金砖国家一同积极地参与到会计准则国际趋同的进程^[7]。与俄罗斯不同的是,我国并没有将IFRS纳入法律体系,而是将IFRS作为我国会计准则增订、修改和完善的目标。

俄罗斯修改了会计法律法规,使得会计的概念更接近于国际标准的解释。2010年俄罗斯政府通过《联邦合并财务报表法》,确定IFRS在俄罗斯会计实务中的法律地位。从2012年起俄罗斯符合要求的经济实体必须根据IFRS编制合并财务报表,而个别财务报表依旧采用RAS编制,在俄罗斯上市的外国公司被要求根据IFRS编制合并财务报表^[8]。法律文本首次使用“经济实体”术语,标志着公司可以作为一个独立经济核算的实体。2011年俄罗斯政府发布新《联邦会计法》,立法目的是建立统一的会计要求,规定将国际标准作为国家和部门会计准则发展的基础。新会计法于2013年1月1日起实施,对于中小企业是否实行与国际标准趋同的会计准则的问题,俄罗斯政府考虑到实施成本远远高于实体和用户所获得的利益,决定不实施^[9]。另外,俄罗斯财政部为了让结合了国际标准的会计准则适应俄罗斯的市场,积极与俄罗斯执业会计师协会(IPAR)、俄罗斯审计师协会(RCA)和国际会计师联合会合作,让会计职业团队和会计学术界有机会参与俄罗斯新的会计准则的制定过程。然而在我国完全是由财政部制定会计准则,民间组织没有参与的机会,或许让学术界积极参与修订能让我国会计准则更加具有代表性以及符合市场经济的需要。

当前,俄罗斯会计监管制度分为四级,反映了政府主导下的会计规范的建立过程,同时也反映了俄罗斯会计准则体系的制定过程。右表列出了四个层级。

第一层是联邦法律,由俄罗斯总统签署,新的《联邦会计法》自2013年1月1日起执行,该法规定了适用范围、基本概念、会计的一般要求(包括会计政策、经济实体的会计义务、报告期等)、会计监管等内容,明确俄罗斯会计准则发展计划应当每年更新

俄罗斯会计准则的立法框架表

层级	规范对象	规范性文件	负责机构
第一层	义务法	民法典;联邦法律;政府行为;总统令	国家杜马;俄罗斯政府;俄罗斯总统
第二层	强制性会计准则	俄罗斯会计准则	财政部;中央银行
第三层	方法说明	会计科目表;方法指导;准则;手册;解释	财政部;其他部委和机构;商业协会
第四层	企业可选的指导性文件	企业会计政策与程序工作文件	企业

以确保符合企业对国际财务报告的需求。会计监管涉及国家和非国家监管机构的职责、联邦会计准则委员会的职责、准则编制和审批的要求等。第二层是俄罗斯会计准则,主要由财政部负责制定会计准则、命令和发展计划,截至2018年4月财政部制定了包含会计政策、建筑合同、会计报告等在内的24项具体会计准则以规范俄罗斯会计核算,银行的会计制度由中央银行颁布。第三层是会计科目表和对上述级别文件的解释,由财政部和其他机构出台,例如财政部于2010年修订的《会计科目表及使用指南》是俄罗斯企业设置账户的依据。第四层是企业的会计政策文件,这是由企业根据自身情况选择适用的指导性文件,但企业必须根据会计法选择适用的会计政策^[10]。

二、俄罗斯会计国际趋同的现状 & 措施

1. 会计国际趋同后的现状。俄罗斯目前主要有两种适用的会计准则,分别为RAS和IFRS。必须使用IFRS的情况(单位):①信贷机构;②保险公司(不包括只提供强制医疗保险服务的医疗保险公司);③非政府养老基金;④管理投资基金、共同基金、非政府养老基金的公司;⑤清算机构;⑥经俄罗斯联邦政府批准的联邦单位组织和联邦政府持有股份的股份公司;⑦其他上市公司。必须使用RAS的情况(单位):所有在俄罗斯注册的法律实体必须采用RAS编制财务报告^[11]。早在2004年俄罗斯联邦统计局就公布已有超过42家俄罗斯大型企业连续五年使用IFRS编制财务报告,2008年财政部公布的由欧盟资助的财务报告改革的综合调查结果显示,被调查对象中有16%的商业公司使用IFRS,使用IFRS的公司主要为金融公司,67%采用IFRS的公司认为采用国际标准有利于组织增加报表的信任程度和提高管理信息的质量。以最近五年的改革

成果为例,超过一半的人认为整体而言,俄罗斯会计准则改革取得了成效,那些在大公司熟悉或使用IFRS的专业人员对改革的评价更高。2005年在莫斯科银行间货币交易所(MICEX)上市的公司中仅有11.3%的公司采用国际会计准则(IAS)编制财务报告,2008年该比例达到32.8%。由此说明没有国际投资者的俄罗斯公司股东不愿意按照IFRS编制财务报表,主要原因是他们不熟悉和缺乏使用IFRS的专业知识。

俄罗斯会计国际趋同取得了一定的进展,但在运用IFRS编制财务报表时,其对外报告的财务报表质量与一贯采用IFRS编制报表的外国公司存在差距。IAS一共有24项具体会计准则,而IFRS一共有41项具体会计准则,RAS并没有包括职工福利、投资性房地产、企业合并、资产减值等内容。RAS在无形资产、固定资产、财务报告等方面的规定都与IFRS存在差异,较大的差异在于RAS要求企业摊销无形资产的商誉,固定资产未提及减值准备的要求,而IFRS对商誉有减值测试而无摊销的要求,且要求对固定资产进行减值测试并计提减值准备。IFRS规定不符合资产定义的费用要求在当期确认,不得递延处理,而RAS中并无此规定。根据俄罗斯会计法,俄罗斯会计吸收了IFRS的会计假设和基本原则,但Natalia Generalova等^[2]认为俄罗斯的会计规范性文件常常忽略实质重于形式的原则,也不重视谨慎性原则,使得俄罗斯企业出现过多利润,盈利能力虚高,然而谨慎性原则和实质重于形式原则是IFRS非常重要的两个原则。

2. 会计国际趋同后的措施。俄罗斯会计国际协调之路仍将继续,且任重道远。2017年6月7日俄罗斯财政部颁布《关于批准2017~2019年联邦会计准则项目发展的方案》,其将在2020年之前生效。这些标准的制定委托给会计方法中心(非国家会计管理主体,简称BMC)、俄罗斯审计协会和俄罗斯内部审计师协会(非营利伙伴关系)。BMC主要职能是参与制定联邦标准草案和参加联邦会计准则草案的审查。此外,财政部计划修改部分具体会计准则:《俄罗斯会计准则第3号——外币折算》(RAS 3)、《俄罗斯会计准则第13号——国家补助》(RAS 13)、《俄罗斯会计准则第16号——终止经营信息》(RAS 16)、《俄罗斯会计准则第18号——企业所得税核算》(RAS 18)。俄罗斯财政部对于会计准则的修订,需要在司法部登记和注册。

对于国际标准文件是否适用俄罗斯的问题,会计准则制定机构是如何考虑的呢?第一个阶段是技术分析和评估阶段。俄罗斯财政部将从国际财务报告准则基金会(IFRS Foundation)收到的国际标准文件(包括国际财务报告准则和准则的解释)翻译成俄语递交俄罗斯财务报告委员会(FRC)和俄罗斯联邦中央银行,规定专家机构在40天内对国际标准文件适用性和影响进行综合分析,并形成一份具有结论性的报告提交给财政部。第二个阶段是行政管理。财政部要将报告交至中央银行,经协调并得到一致同意后决定国际标准文件生效,否则专家机构需要重新分析国际标准文件。同时,被认可的国际标准文件必须满足《联邦会计法》第13条所规定的目标。财政部在制定联邦会计准则草案的时候也会考虑到国际会计标准的变更,以便及时修改俄罗斯标准。

三、中俄会计准则的具体比较

我国是“一带一路”重大战略的倡议者,也是金砖国家之一,我国企业和资本正在加速谋求海外市场,与世界各国进行更加紧密的商业合作。会计作为通用商业语言,将在“一带一路”建设中发挥基础性的作用,然而各国采用的会计准则不尽相同。外部环境、文化价值和体制结构的不同会导致会计准则以及适用方式的差异^[11],中俄虽然都是具有巨大发展潜力的国家,但两者在会计处理方面存在较大的差异。我国财政部2006年发布的1项基本准则和38项具体准则是我国会计准则开始国际趋同的重要标志,实现了实质性的趋同。截止到2018年4月,我国的会计体系已经形成,包括1项基本准则、41项具体会计准则以及《会计准则应用指南》。而俄罗斯的会计体系尚未完成,俄罗斯一直在不断修订原有会计准则和制定新会计准则,只有1项基本准则和24项具体会计准则,俄罗斯还没有使用资产减值、金融工具等术语。俄罗斯会计国际趋同的进程,与我国相比仍存在较大距离。比如说,我国《企业会计准则第21号——租赁》《企业会计准则第9号——职工薪酬》《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》等已经与IFRS实质趋同,但俄罗斯财政部尚未制定这方面的实质趋同准则。

中俄会计准则的具体差异主要有以下几点:

1. 会计政策选择和变更不同。依据联邦法律,经济主体有权使用简化的会计核算方法,当会计政策与IFRS的要求不一致时,俄罗斯企业有权选择不

按照联邦会计准则编制报表,如果联邦会计没有针对特定会计问题的会计处理方法,企业也可以根据IFRS制定适当的政策,这是俄罗斯会计的特殊性所在,而我国会计准则规定会计政策一经选定不得随意变更。俄罗斯规定若使用新会计政策可以提高会计信息质量或管理条件发生重大变化可以变更会计政策,与我国会计政策变更的条件不同。

2. 固定资产的定义和确认条件不同。俄罗斯规定固定资产除需要满足为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的和使用寿命超过一个会计年度外的要求,还需满足不能随后转售和预期能为企业创造经济利益的条件,没有成本可以可靠计量的条件,与我国的会计规定存在差异,而且最显著的差异是俄罗斯不要求对固定资产计提减值准备。

3. 无形资产的计量不同。对于购置的无形资产,俄罗斯会计准则规定的入账价值是支付的价款减去税金和与购买无形资产直接相关的费用,而我国是以实际支付的价款作为入账价值。对于开发的无形资产,俄罗斯将研究和开发支出全部作为入账价值,法律实体形成的组织费用也构成无形资产价值,与我国的会计准则规定完全不同。此外,俄罗斯将土地、林木资源等划入固定资产,而我国分别确认为无形资产和生物资产。

4. 金融工具处理不同。俄罗斯有股票、债券等概念,但没有将金融工具准则写入RAS中。俄罗斯仅要求按照《联邦会计法》进行核算,没有具体规定的可以根据《俄罗斯会计准则第1号——企业会计政策》(RAS 1)及IFRS的要求进行核算,而我国根据基本准则对金融工具的确认和计量做了具体规定。

5. 资产减值的要求不同。俄罗斯没有资产减值的具体要求,而我国规范了资产减值的确认、计量和相关信息的披露,必须对符合条件的存货、固定资产、无形资产、金融资产等计提减值准备,且规定有些资产一经计提减值不允许转回,没有资产减值的概念造成了中俄会计准则存在较大的差异^[12]。而俄罗斯存货的减值处理简单,固定资产不提减值,完全不接受公允价值、可变现净值的概念。但俄罗斯计划于2020年强制实行新固定资产准则,开始对固定资产计提减值准备。

6. 收入的确认范围和确认条件不同。《俄罗斯会计准则第9号——企业收入》(RAS 9)中规定除商品销售、提供劳务等所得视为营业收入,收入还包括营业外收入和非常项目的收入,但俄罗斯会计准

则里没有日常经营活动的概念,确认收入的条件是法律形式上的条件。中俄对收入的定义大致相同,都需要同时满足五个条件才能确认收入,差异体现在俄罗斯规定合同或者其他方式可以证明公司有权取得收入以及所有权被转移。我国最新的《企业会计准则第14号——收入》只强调合同收入,不再区分商品、劳务、让渡资产使用权以及建造合同等形式,我国收入准则打破了商品和劳务的界限,收入确认的条件也发生了变化,由风险报酬转移转变为控制权的转移。显然,随着我国新收入准则的实施,中俄收入准则的差异会更加明显。

7. 关联方的定义不同。我国对关联方的定义中包含了共同控制或实施重大影响的概念,而俄罗斯主要是根据联邦法律认定的关联关系确定关联方,若法律未规定可由企业自行判断,主要的判断依据有:直接或间接持股超过25%;参与公司的管理和监督;亲属及职务从属关系。这些规定与我国的定义有较大差异。另外,根据我国国有企业的特殊性,法人与上市公司不因受同一机构控制而构成关联方。

8. RAS吸取国际准则的同时保留了自己的特色准则,这也造成了与我国的差距。《俄罗斯会计准则第10号——组织费用》(RAS 10)规定了组织的支出反映资产收益减少对公司资本产生的经济效益。RAS 10规定日常经营活动支出包括生产、销售产品和购买原材料、货物及其与之相关的成本,组织费用必须是提供日常经营活动而发生的材料费用、人工成本、摊销、扣除社会需求或其他成本。《俄罗斯会计准则第17号——科学研究、开发和技术工作的会计核算》(RAS 17)规定会计记录的确认须满足以下条件:支出的金额可以确定和确认;有合同的书面证据;生产或管理活动预计会导致经济利益的流入;可以证明科学研究、开发和技术工作能够达到可使用的结果。如果不满足所有条件应将发生的费用计入报告期的其他费用。有关研究、开发和技术工作的会计信息反映为非流动性资产的投资。俄罗斯除了专门制定了无形资产方面的具体会计准则,还制定了RAS 17,从而拉大了俄罗斯与我国会计准则在这方面的差距。

四、结论与启示

综上所述,本文可以得出以下结论:俄罗斯的会计规范是由联邦法律和会计准则组成,会计法赋予财政部制定准则的法律地位,同时也让专业组织有机会参与准则制定过程。俄罗斯并没有急于采用

IFRS,而是通过二十多年的会计改革,采用了“均衡与渐进”的方式,从以满足国家税务服务为目标转变为适应市场经济的发展需求和融入国际环境的要求,已经有意识地体现报告和会计信息的价值。俄罗斯会计体系不断完善,有保留地吸收国际准则的具体标准,RAS在不断适应国家的市场经济建设需求的背景下逐步修订与完善,在已有的条件下逐步规范企业的会计核算,提高会计信息的质量,不断缩小和IFRS的差距;当前俄罗斯企业总体适用RAS,但符合要求的企业须根据IFRS编制合并财务报表,对于RAS未规定的内容可以选择按照IFRS来执行。实际上在俄罗斯合并财务报表相关法规颁布之前,国际性的融资需求驱使着越来越多的上市公司自发地选择按IFRS编制财务报告。

在会计国际趋同的过程中,中俄会计准则在术语使用和具体内容上存在不少差异。俄罗斯在趋同过程中保留较多本国特色的规定,我国则更接近于国际标准,俄罗斯目前还没有规定资产减值的要求,计划在2020年计提固定资产减值准备,而我国对资产减值的确认、计量等都有很明确的规定。俄罗斯资产减值要求的缺失造成了其与我国在资产计量方面存在较大的差异。此外,俄罗斯几项特殊的具体会计准则规定也增加了与我国会计准则的差异。根据俄罗斯财政部的修改方案,俄罗斯未来仍将继续完善具体会计准则项目,考虑将IFRS中的更多标准纳入RAS,新增租赁和职工福利的具体会计准则。我国会计国际趋同进程也尚未结束,我国会计准则与IFRS仍存在一定的差异,为了鼓励我国企业走出去,满足国际融资需求以及更好地与“一带一路”沿线国家进行商业来往和合作,参考俄罗斯会计改革和国际趋同的历程对我国会计国际趋同改革也有所裨益。

主要参考文献:

- [1] 财政部会计司赴俄罗斯考察团,刘玉廷,王宏.俄罗斯会计改革与国际协调的有关情况[J].会计研究,2006(4):86~91.
- [2] Natalia Generalova, Genrietta Soboleva, Natalia Sokolova. Adoption of IFRSs in Russia: 22 Years of Accounting Reforms[J]. Journal of Eastern Eu-

rope Research in Business and Economics, 2016(9):3~10.

- [3] Alan Combs, Martin Samy, Anastasia Myachina. Cultural Impact on the Harmonisation of Russian Accounting Standards with the International Financial Reporting Standards[J]. Journal of Accounting & Organizational Change, 2013(9):26~49.
 - [4] Aletkin P. A.. International Financial Reporting Standards Implementation into the Russia Accounting System[J]. Mediterranean Journal of Social Sciences, 2013(24):412~414.
 - [5] Oksana Kim. The IFRS Adoption Reform Through the Lens of Neoinstitutionalism: The Case of the Russian Federation[J]. The International Journal of Accounting, 2016(7):345~362.
 - [6] Robert W. McGee. Accounting and Financial System Reform in a Transition Economy: A Case Study of Russia[M]. New York: US Springer, 2005:51.
 - [7] Tatiana Dolgikh. The IFRS Adoption by BRICS Countries: A Comparative Analysis[J]. New Trends in Finance and Accounting, 2017(3):373~383.
 - [8] Oksana Kim. Russian Accounting System: Value Relevance of Reported Information and the IFRS Adoption Perspective[J]. The International Journal of Accounting, 2013(48):525~547.
 - [9] The IFRS Foundation. IFRS Application Around the world Jurisdictional Profile: Russia[R/OL]. [2016-06-16] <http://www.ifrs.org/>.
 - [10] Anastasiia Finagina. Accounting Treatment of a Russian Subsidiary: Possible Issues and Improvement Areas[J]. Business Economics, 2016(11):20~21.
 - [11] Ernst & Young. IFRS, US GAAP and RAS Comparison and Basics[R/OL]. <http://www.ey.com/>, 2016-06-16.
 - [12] 金娜.中俄会计准则比较研究[D].哈尔滨:哈尔滨工业大学,2016.
- 作者单位:上海大学管理学院,上海200444