



苏联会计制度浅析



行北译 阳升连 校

苏联企业的会计制度，由国家计委颁布的一组标准的会计帐户组成。这组标准的帐户可以分成三类：综合性帐户、分类帐户（次综合性帐户）、分析性帐户。用苏联的会计术语，则可分别表述为一级帐户、二级帐户和三级帐户。最高级别的帐户，也就是综合性帐户，可再分为反映经济核算收入、资源和负债细节的帐户（即西方国家的资产负债表帐户）和反映期间经济活动及经营成果细节的帐户（即收益表帐户）。收益表帐户又可细分为采购帐户、生产帐户和销售帐户；资产负债表帐户亦可分类为记录企业合法财产、负债、准备金和资本的帐户。

个别综合性帐户可以包含许多分析性帐户。例如第60号“与供货商和承包商结算”帐户，就包括了一系列按供货商和承包商设置的分析性帐户。这个结构与美国许多小型企业记录应收帐款所使用的帐卡差不多。分类性帐户一般先汇总各组相关的分析性帐户，然后加总到相关的综合性帐户中去。因此，从总帐的角度看，分类性帐户也具有统制帐户的作用。

除上述帐户外，还有一种帐户类别是经营性帐户。这类帐户是非标准帐户，主要是用来汇集生产过程中的日常资料，为标准会计制度提供辅助性信息。由于这类帐户是非标准化的，各个企业对经营会计的重视程度和使用效果存在着很大差别。有的仅有简单的备忘录，有的则有与标准会计制度相联结的经营会计制度。

苏联企业所使用的综合性和分类性帐户，由政府统一规定，没有政府的批准，企业不能随意改变。这就意味着企业会计人员不能增加新的综合性和分类性帐户，但如果他们认为必要，可以设立和取消某些经营和分析性帐户。

苏联政府制定的综合性和分类性会计帐户，构成了苏联标准的会计制度。其主要要求有：

1. 采用标准的会计核算帐户计划（国家计委的要求）；
2. 采用经过批准的方法记录数据和登帐；
3. 采用标准会计核算形式；
4. 根据托管规定评价企业资产及负债；
5. 对于某些特别的交易可以编制特殊的会计分录；
6. 按照统一规定的内容编制会计报告；
7. 确定给管理机关呈送会计报告的期限。

所有苏联企业都必须遵守统一的会计规则和程序。会计制度的统一，使汇集各地以至全国性的数据都成为可能，某一行业的会计信息，很容易与其他行业的信息相汇集。保持会计制度的统一，是苏联对经济实行中央计划和调控的一个重要手段。

除了会计制度的高度统一以外，苏联会计与西方会计在制度及实务上还存有其他一些区别。这些区别导源于苏联的会计政策，体现了马克思主义基本原理。在苏联，土地及自然资源尽管归企业使用，但其价值并不计入资产，因为，生产资料属于全体人民，而不归属某一个企业。因此，就西方的标准衡量，苏联的资产负债表并未真正反映企业拥有资产的净值。

下面就以典型的苏联企业为例，对一些基本日记帐的登帐情况作些介绍。假设，某企业收到一笔价值为2 000卢布的几项资产，并涉及到该企业的银行存款，则日记帐可依下述予以记录：

借：基本（生产）资料	1 000
现金	100
原材料	500
银行存款	400
贷：法定基金	2 000

上述基本（生产）资料是指企业生产过程中必要的固定资产，包括设备及建筑物。法定基金与西方企

业的股东权益帐户含义相同。

苏联处理资产预计维修费的资本化原则与美国的
不同。在美国，当修理真正发生时，其费用是作为资本支出还是费用支出，完全取决于修理的性质；而在苏联，当取得固定资产时，就将预计资产修理费用资本化。这种做法尽管有别于美国，但在理论上还是站得住脚的。因为随着资产不断使用和损耗，各种修理必然会发生，并且越来越多。这类支出不是在修理时突然发生的，而是在使用过程中逐渐发生的，这样，资本化的预计修理费用就要在资产的有效使用寿命内分期摊销。例如，假设企业资产的预计修理费用为500卢布，则应作下列分录：

借：基本（生产）资料大修	500
贷：修理准备	500

资本化的修理费用在资产有效使用寿命（假定为10年）内要按下列方式摊销：

借：修理费摊销	50
贷：基本（生产）资料大修	50

当确实发生资产修理时（假定支出为75卢布），需作如下分录：

借：修理准备	75
贷：现金（物料等）	75

在苏联，固定资产的有效使用寿命以及折旧率由政府规定，企业唯一可行的折旧办法是直线折旧法。由于苏联政府规定的折旧率比较低，所提取的折旧费一般也较少，因此难以真实、准确地反映固定资产的陈旧情况。在本例中，折旧费的提取可作下述分录：

借：基本（生产）资料折旧支出（1000/10）	100
贷：银行存款	100

这笔分录表明，企业所依以计提折旧的固定资产是由政府提供的，因而企业应向政府支付等同所提折旧额的现金。在苏联，企业往往把处理固定资产的利得或损失计入法定基金，而不是计入企业的经营结果。因此，如果企业在提完折旧之前就废弃固定资产，应作下面的分录：

借：法定基金	1 025
修理准备（500-75）	425
贷：基本（生产）资料（原始成本）	1 000
基本（生产）资料大修（500-50）	450

当企业进行产品生产时，产品成本帐户被借记，而那些提供经费开支的帐户，如现金、原材料、银行存款则被贷记。当产品通过检验而结转入库时，成本帐户所归集的产品成本也被结转到产成品帐户中。一般地说，在苏联，只有付款单据抵达中央银行后，企

业的销售才算实现。由于政府对企业产品实行统购包销，因此当产品生产出来时，企业就能计算出盈亏。

苏联盈利企业，尚须向政府支付一笔类似税金性质的费用。苏联政府不要求企业支付生产资料（包括土地和其他自然资源）使用费，但要求缴纳一笔“经济租金”。其主要对象是那些通过与管理绩效无关的特殊的有利条件而获利者。企业享受的经济条件越优越，所需缴纳的经济租金也就越高，例如人为的高销售价格，有利的经营场所，以及以较低价格购进物品等。

企业的另一部分利润，在企业的产品售出时就以营业税的形式返回了政府。同样，对经济条件优越的企业，税率规定得也就较高；而对享有较少优越条件的企业，其税率也就较低。

1972年，苏联政府收取的营业税为1 499亿卢布，占有工业企业实现净收益的49%，是当年财政收入的重要组成部分。由于政府拥有企业及生产资料的所有权，因此，政府向企业收取营业税及经济租金，对西方来说，如其简单地看作是企业法人向政府缴纳销售税金，不如看作是业主收益（红利）份额的分派。

在每一个会计期末，企业大部分经营帐户都必须结转到损益帐户中去，这个程序如同西方国家结转名义帐户一样。当期的损益在编制资产负债表时也都得结转到法定基金帐户中去，以增加盈利企业的法定基金余额。当然，也有一些经营项目可直接计入法定基金，而不作为经营成果反映。这些项目包括：（1）撤销定货的损失；（2）供货不足的损失；（3）试验失败的费用；（4）罚金、违约金以及被没收财产的价值；（5）生产过程非能预计的损失；（6）附属生产项目的损失；（7）给工人提供服务，诸如开办幼儿、看护中心以及给职工提供住宅等方面的支出。

苏联会计制度要求企业必须编制资产负债表和损益表来报告它的财务状况和经营成果。另外，还得通过财务报表的脚注，对下列情况作进一步披露：（1）法定基金的变动情况；（2）幼儿园和少年之家的开办情况；（3）奖励基金的分配和使用情况；（4）提供生产成本、间接费用、产成品清单；（5）固定资产的增减变动情况；（6）建筑物和公共财产使用情况；（7）销货额及推销成本；（8）职工人数；（9）职工工资及薪水开支情况。对于这些社会会计内容，苏联揭示的程度比美国要广泛一些。

关于审计，就西方的意义来理解，在苏联是不存在的，尽管有两种类型的审计人员可以检查企业的经营成果。第一类审计人员是由中央政府直接组织的，其主要职责是通过考察确定企业的活动是否完成国家



富于创新的学术专著

——评《会计信息论》

王诚尧

裘宗舜、吴茂同志编著的《会计信息论》(中国财政经济出版社1988年9月出版),以辩证唯物主义和历史唯物主义为指导,着重运用控制论、信息论和系统论的观点,对会计原理、程序和方法,从新的角度进行了系统深入论述,主题突出,观点新颖,内容丰富,结构严谨,条理清晰,行文流畅。出版近两年来,深受学术界的重视和广大读者的欢迎,被江西省高等教育系统评为十年来社会科学论著一等奖。

本书的重大特色和成果在于,建立了会计信息论的较完整的理论体系。我国当代会计学界对会计的概念,有“管理活动论”、“工具方法论”、“经济信息系统论”三种不同观点。多年以来,出版的会计专著和教材,都是以前两种观点为轴线,建立起它们各自的理论体系的,而第三种观点的理论体系尚未系统地建立起支撑的框架。《会计信息论》是独树一帜,填补了这一空白。本书从社会历史发展和我国社会主义商品经济的具体实践两个方面,进行多层次的深入剖析和高度概括,有力地论证了“现代会计是一个财务、成本信息系统”;提出了作为现实经济环境中的现代会计具有信息搜集与生成、信息加工与储存、信息输出与传递、信息应用与转化等四个重要职能。在这个基础上,围绕着价值信息计量这一中心,又系统而有重点地对会计程序和方法——会计信息系统的全过程,既包括会计信息的确认、计量、加工、传输及运用,也包括成本、资产、负债、利润等的不同计量,进一步作了色彩缤纷、引人入胜的深入阐述和探讨。这样,本书就以坚实的基础,丰富的内容,新颖的模

式,初步莫立了会计信息论的较完整的理论体系。

本书的重大特色和成果也在于,各种论述多有创新的独到见解。这不仅表现在整个理论体系的创新上,也表现在各章节的许多论述中。例如在会计计量和利润计量中,论证了会计计量精确性与会计信息模糊性的客观存在及两者之间的辩证关系,指出在承认会计信息模糊性的同时,必须高度重视会计信息的准确性,并提出了相应的对策措施,反对那种超出合理界限,偏于主观随意性的“厂长成本”、“书记利润”。类似这样发人深思的创新观点和独到见解,多处可见。

本书的重大特色和成果还在于,各项内容都与当前的改革开放形势紧密结合。作为信息系统论的现代会计,是商品经济的产物,又必然要为商品经济的发展服务。裘宗舜教授等正是立足于这个基本点,着眼于我国社会主义商品经济发展的要求,而展开其富有创见的多方面论述的。另外,过去长时期内,排除在我国会计学科领域之外的有些会计要素和计量方法所涉及的商品经济业务,诸如应收与应付票据、财务状况变动与增值表、土地使用费、专利权、递耗资产与折耗的核算、快速折旧法等,作者也本着“理论联系实际,立足当代,放眼未来,洋为中用,以我为主”的精神,敢于突破禁区,对国外的经验和做法,做了适当介绍、分析和评论。凡此种种,对繁荣会计学科研究,促进更新我国社会主义会计理论和改革会计制度,当是大有裨益。

计委规定的指标(比如以一定的成本生产一定数量的产品)。这类审计人员,可能来自苏联管理委员会,或是财政部的地方官员。由于职责的限制,这类人员并不要求具备广泛的会计知识,也不要求作一名会计人员来培养。对这类审计人员,既不要求检查企业财务报告是否遵循了公认会计原则,也不要求证实企业财务披露的情况是否适当。

第二种类型的审计人员,即企业会计人员,他们服务于企业内部,并向总会计师报告工作。所有涉及到会计结论的问题,总会计师都得向上级机关报告。

而对企业理事会,总会计师仅只报告一些非财务性的问题。在苏联,由于会计具有双重职责,企业会计人员往往被要求承担起内部审计的职能。这与美国的内部审计师有些相类似。美国企业的内部审计师,一般向董事会(业主代理人)下的审计委员会报告工作,而苏联会计人员同样要向政府(人民代理人)报告。不可否认的是,苏联企业的总会计师对企业所有会计事项和会计报表进行审查,是一种很有效的控制方法。

(译自美:《国际会计学刊》9卷1期马克·I·莱鲍的《苏联会计》一文)