外国资料

苏联现代会计发展简况

行北 译 阳升连 校

苏联现代会计制度是在17～18世纪伴随沙皇君主政体的全面建立而从国外引进的。当时，彼得大帝建立了一支庞大的、训练有素的陆军和海军，由于缺乏足够的专门人才对必要的经济资源进行管理和控制，因而对维持这支庞大的武装力量难以提供足够的财力支持。于是，为了建立必要的控制，沙皇政府决定建立并采用现代会计制度。

1722年，沙皇政府最大的一个部门——海军部，制定并颁发了一系列舰队后方勤务的规章制度。在这些规定中，部分条款涉及到要求采用复式簿记等有关会计方面的内容。这个时期，是当时俄国第一次大规模地引进西方复式会计时期。1740年，沙皇政府颁布了企业破产条例，在这个条例中，要求通常的商业簿记保持“简洁、真实、准确”，并要求企业年终进行结帐和编制资产负债表，以便政府加强对破产清偿事务的管理。遗憾的是，当时的政府并未严格实施这些商业法规。

当时，沙俄政府所提出和采用的许多会计原则，都是受国外尤其是德国影响的结果。在18～19世纪，俄国出版的会计书籍，大多是译自用德文写的会计著作，或是译自翻译成德文后的外国译作。俄文的借方、贷方、余额、资产负债表、簿记等名词都是从德文借鉴而来的。

19世纪80年代，来自西欧的大量的资本被投资于俄国的企业界。外国公司对开办在俄国的一些附属公司，通常都要求采用本国习用的会计程序及方法，并倾向使用本国的语言表述，尽量不用俄文。出于税收上的考虑，从1900年开始，俄国财政部要求外国公司提供其驻俄分支机构的年末报表及资产负债表的俄文译本。与此同时，俄国的许多部门也要求采用复式簿记制度，这一切对俄国大型企业实行现代簿记实务起到了促进作用。到1916年，由政府开办的冶金及采矿企业、几乎所有的大型私人企业，以及其他的政府机构，都已有效地建立了复式簿记系统。

尽管如此，复式会计并未在商人阶层中广泛流行。因为一些较小的商人害怕准确的会计信息会被君主政权及地方贵族统治者用于税收征管上，从而加重自身的税负。由于这个原故，当时因业主死后继承者无法准确确定债权的数额而招致破产的商号比比皆是。忽视保持准确的财务记录，是俄国商业发展中最明显的失策。由于当时商业市场很不成熟，大量的商业贸易是通过易货进行的，直到19世纪末大部分商人仍是往返各地的行商，极少涉及贸易信贷问题。而幸存的贸易公司也大都归单个业主拥有并由其经营。因而当时确实没有多大必要对交易作详细的会计记录。不过，这种思想却妨碍了当时俄国会计职业的进一步发展。直到19世纪末和20世纪初，这一会计职业才真正发展起来。

1917年10月之后，伴随着十月革命所带来的巨大变化，苏联大部分企业当时所采用的旧的会计制度已

不尽相同。会计准则的外延有比会计制度窄的方面，如会计准则主要涉及如何确认、计量和报告各项经济活动对某一会计实体财务状况和经营成果的影响，而与会计人员的职责、会计档案的保管等并无关系。会计准则的外延也有比会计制度宽的方面，如会计准则较多涉及划分形成资产的支出和从当期收入中扣抵的支出之类计量问题，而这些内容在会计制度中只有具体业务处理的规定。

长期以来，我国会计实务主要受统一会计制度的制约，会计准则散见于这些制度之中，而未形成一个系统地加以论述的文件。随着经济体制改革的深入开展，有必要认真研究，逐步制定适用面较广的会计准则，同时改造现行会计制度的结构，把会计制度的制定权逐步下放给企业。

中国财政杂志社

失去了生存的条件。在后来的肃反以及苏维埃社会主义共和国联盟创立时期，会计人员也被认为与资本主义相联系而受到批评。遗憾的是，出于这个原故，当时苏维埃有一大批有真才实学的会计专家离开了自己的国家。

革命胜利后不久，由于试图把会计制度建立在"劳动计量"的基础上，而不是以货币作为计量单位，苏维埃为建立新的会计规则的第一次努力受到了挫折。因为在经济不很发达的情况下，把会计建立在劳动计量基础上还不现实。直到1921年，实行了新经济政策，苏联新的会计制度才在全国得以建立。

20年代中、后期，苏联会计专家根据列宁关于吸收资本主义的最新研究成果的思想，为采用西方会计原则做出了富有决定性的努力。1923年9月8日，苏联人民代表大会作出决定，要求除较小的商业和手工业以外的所有苏联企业，都得建立复式会计制度。也就在这时，苏联最高国民经济委员会被要求负责领导全国的会计工作。1925年，这个委员会颁布了一份全国性的会计科目表，用以指导不同交易类别的帐务处理。

1926年，苏联国家商业委员会提出了一套在全国范围内使用的标准会计制度。这套制度对复写凭证、再版报表、明细分类帐和统制帐户的格式作了统一规定。当时苏联正处于第一次社会主义工业化建设时期，建立标准的会计制度对实行中央计划和管理是必要的，因为它能为政府提供实行经济计划和管理所必需的资料。另外，苏联当时严重缺乏簿记及会计人员，实行会计制度标准化，从某种意义上说，可以使这种新的会计制度尽快推开。

前面所述的苏联20年代的富有成效的努力，是将全国各地的工人，包括会计人员都组织了起来。第一个会计人员组织（ORU）是1924年5月在莫斯科成立的，由于政治觉悟被认为是入会的一个重要条件，因此，只有在其分支机构享有5年以上会员资格的人，才有可能被正式接纳入会。类似的会计组织当时在全国的其他地方也成立了不少。这些ORU组织在1931年合并成立了全苏社会主义会计自治协会（VOSU）。1924年，苏联还成立了职业会计组织——全国会计专家协会（IGBE），并赋予它检查企事业单位及有关机构帐目的职责。但加入该会的条件要求比较高，其会员也被分成两个级别：候选会员和正式会员。候选会员在成为正式会员之前，一般要求在正式会员指导下工作两年以上。

30年代初期，苏联会计界就会计理论问题展开了激烈的争论。争论的焦点是关于全国标准会计制度到底应该建立在历史成本基础上还是标准成本基础上。直到1934年的春天这场争论才告结束。因为此时苏联颁布了一系列的会计法规，这些法规的一项基本要求是采用历史成本会计。从此，历史成本会计构成了苏联会计原则的基础，并一直沿用至今，几乎没有变动。在此后长达20年的时间里，连与采用历史成本法相对立的各种观点，在所有会计读物中都消失了。

1929～1952年间，苏联会计的发展实际上处于一种停止状态，会计人员的职责被减少到仅局限于簿记活动。其主要原因是该时期政治及经济的不稳定。1931年，苏联会计师协会被解散，1936年，全苏社会主义会计自治协会也被正式废除，苏联与西方会计界的接触因而不得不终止。此后。对世界上一些较重要的会计发展变化，苏联会计人员很难及时了解。但在此期间，苏联统一的会计原则在政府的干预下，被在全国所有经济组织中予以推行，几乎所有的工业企业都采用了标准（统一）会计制度。

在后来很长的一段时期里，由于政府对会计工作没有给予足够的重视，会计的发展仍然比较缓慢。重建会计协会的计划也被一再推迟。这种情况直到1968年才有所好转。在科学与技术协会所属的一个技术专家保护组织直接领导下，全苏会计人员又被重新组织起来了。另外，为了促进全国会计工作的开展，还成立了一个由财政部、国家统计局和一些政府部门的会计主管机构负责人组成的常设机构，以组织、协调有关会计工作。这些努力，使苏联会计得到了长足的发展。但相对西方国家而言，苏联会计人员的地位并未因此从根本上得到提高。会计人员工作时间长（按苏联工厂通常规定的时间），工资待遇较低（工资及其他津贴极少高于其他工人），加之工作平淡、琐碎，使会计工作的吸引力大为降低。1979年苏联国家计委公布的一份报告提到，每年只有大约100名高级会计人员在商业部所属的企业中工作，而实际则需要400～500人。

还要述及的是，苏联企业会计多年来形成了自己的特色。即把企业会计人员分成三个级别，最高级别为总会计师，其所掌握的权限在企业中居第三位（在厂长和总工程师之后），这个地位要略高于西方企业的会计长；仅次于总会计师的是会计员，较低级别的是资料索引员和计算机操作员。较高级别的会计人员，都是从较低级别中逐步得到晋升的。

（译自《国际会计学刊》9卷1期马克·I·莱鲍的《苏联会计》一文）

中国财政杂志社