

# “一带一路”倡议下中俄会计准则比较与等效研究

李诗 黄世忠 蹇薇 陈朝琳 蒋艳虹 刘派羽

**摘要：**尽管“一带一路”沿线的大多数国家声称其会计准则与国际财务报告准则(IFRS)趋同，但实际上仍存在重大差异。本文选择俄罗斯作为准则等效的研究起点，通过翻译校对俄财政部发布的24号会计准则、俄罗斯会计政策与内部会计等共计11万余字的俄文法规，从国际化路径、制定模式、准则差异等角度详细对比了中俄准则的异同之处，最后借鉴欧盟会计准则等效的经验，提出渐进式的双边等效建议。

**关键词：**中俄会计准则；趋同；等效

**中图分类号：**F234 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)16-0032-03

## 一、引言

作为我国重要的对外开放战略，“一带一路”倡议为我国进一步融入国际经济提供了千载难逢的重大历史机遇，但我国“走出去”参与“一带一路”建设的企业也面临着不少困难与挑战。其中，“一带一路”沿线国家企业会计准则的差异，降低了会计信息的可比性和透明度，增大了国际贸易、跨国投资和资金融通的成本和风险。为了促进我国与“一带一路”沿线国家的国际贸易、跨国投资和资金融通，必须高度重视我国与“一带一路”沿线国家之间的会计准则趋同与等效问题。中俄两国作为G20和“金砖五国”成员，在诸多领域有广泛的利益交集，因此本文通过

分析中俄两国准则的重大差异，为实现中俄会计准则的等效提出政策建议，并希望为我国与“一带一路”沿线国家的准则等效积累经验，提供借鉴。

## 二、中俄会计准则比较

### (一) 国际化路径比较

1. 等效的通行途径是与IFRS趋同。2007年12月，欧盟议会投票通过了“关于第三国公认会计原则等效认定的条例”，其中对等效的定义，强调的是会计准则经济后果的等效，其允许和承认不同准则之间不影响投资者决策的差异。2008年，欧盟证监会据此发表了对美日中加韩印6个国家的等效认定结论。

会计准则的等效主要有四种实现方式，其中不少国家采用的是以IFRS

为标杆，考虑本国现状，进行取舍的方式。此外，欧盟认定等效的首要条件是第三国公认会计准则与欧盟执行的IAS/IFRS实质趋同。换言之，欧盟的等效经历两个过程：首先同IFRS趋同，然后根据各国的具体情况进行等效，前者是后者的基础。欧盟的做法值得我国在实现会计准则等效的过程中借鉴。

2. 中俄会计准则国际化策略及成效比较。虽然我国的会计规范在改革开放以前借鉴前苏联会计制度，但经过最近20年的发展，中国企业会计准则(CAS)已与IFRS实质趋同。目前仅在长期资产减值的转回、关联方的认定和共同控制下的企业合并上与IFRS存在较大差异，其余准则在内容上与IFRS并无二致。图1列示了按照CAS与按照

**作者简介：**李诗，厦门国家会计学院副教授，财务会计与审计研究所副所长，硕士生导师；黄世忠，厦门国家会计学院院长，教授，博士生导师；蹇薇，厦门国家会计学院副教授，教研中心副主任，硕士生导师；陈朝琳，厦门国家会计学院副教授，财务会计与审计研究所副所长，硕士生导师；蒋艳虹，厦门国家会计学院讲师，政府综合财务报告研究中心副主任，硕士生导师；刘派羽，厦门国家会计学院硕士研究生。

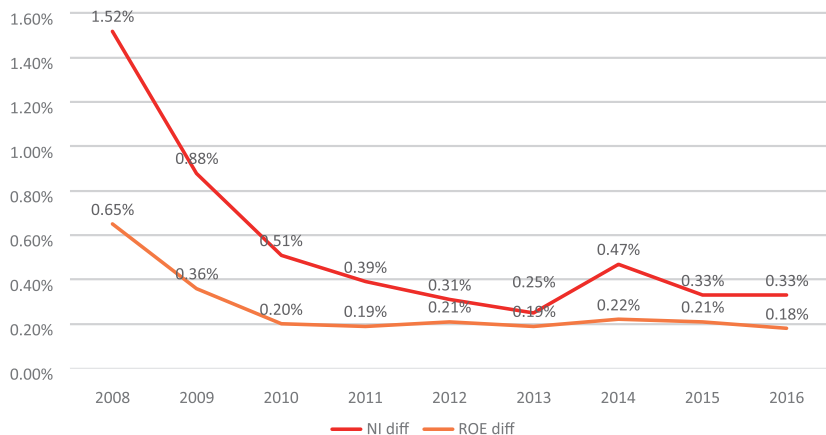


图1 AH股会计准则差异(根据财政部相关研究整理)

IFRS编制的财务报表对净利润(NI)和净资产收益率(ROE)的差异程度。

俄罗斯在苏联解体前,采用计划经济体制下整齐划一的会计制度。1991年,俄联邦成立,在市场经济体制下开始会计制度改革。1992年,俄财政部颁布《会计制度改革计划》,希望在2000年建立一个适应发展需要的新型会计核算体系,明确提出与IFRS趋同的要求。俄罗斯引进IFRS的标志性年度是2002年,当年7月,俄政府宣布2004年1月1日起所有银行按照IFRS编制财务报表。2003年1月,俄要求所有上市公司除其子公司外,从2004年开始按照IFRS编制合并财务报表。根据2010年颁布的《俄罗斯联邦法律“合并财务报表”》的规定,合并财务报表的编制应遵守IFRS,并且该法律要求信贷机构、保险等八类公司须采用IFRS编制合并财务报表,债券上市的主体也应自2014年开始编制、报送和披露合并财务报表。虽然俄罗斯一直致力于推动其会计准则与IFRS的趋同,但迄今为止,俄财政部发布且有效的24号会计准则只是部分吸收了IFRS的确认原则和计量基础,远未完成1992年提出的改革计划及发展目标。其境内众多的实体,甚至上市公司的子公司仍是按照

俄罗斯会计准则(RAS)编制财务报告。

### (二) 制定模式的比较

从制定机构角度看,中俄两国均采用政府制定的模式。CAS由财政部负责;而RAS由两个不同部门负责,中央银行制定适用于银行和其他信用机构的会计准则,其他会计准则由财政部制定。此外,俄财政部还设立了会计准则委员会(ASC)进行联邦和行业准则草案的专业研究。

从制定程序来看,两国都是在政府主导下进行的。CAS的制定过程分为立项、起草、征求意见稿、草案和送审稿四个阶段,而RAS分为提案、公开讨论、考察、审核和发布五个阶段,即由非国有会计监管机构向财政部提交准则的制定草案,并在财政部指定的网站上公布;接着提案者要开展公开讨论,讨论时间不少于三个月;然后将草案和讨论意见递交ASC进行审查,ASC在2个月内就审查结果做出答复;接下来由ASC将文件递交财政部审批,如果不符合联邦法律的要求,提案将被拒绝;最后将审核通过的提案正式发布。与中国相比,俄罗斯允许非政府机构提交会计准则制定草案的做法较为开放和开明。

从制定导向上来看,会计准则制定

分为具有自主裁量特点的原则导向以及具有强制性的规则导向。为了与IFRS趋同,CAS采纳了原则导向,而RAS则体现了计划经济的特征,更加偏向于规则导向。

### (三) 准则差异比较

1. 会计准则体系的差异。中俄会计准则体系的显著差异体现在财务报告概念框架上。俄罗斯缺少一个系统、全面的财务报告概念框架,会计目标、报表要素、信息质量特征等散见于会计法规或者会计准则中。概念框架的缺失导致俄罗斯的准则体系层次不清,影响了其会计准则制定的统一性、连续性和专业性。我国则完全不同。

2. 收益确定观的差异。为了与IFRS趋同,我国在会计准则的制定中采用了资产负债观。尽管俄罗斯也致力于与IFRS的趋同,但其采用的是收入费用观,表现为会计准则重视对成本费用的核算,专门制定了对成本费用账务处理进行规范的会计准则,即《RAS第10号——企业费用》。在收益确定上,俄罗斯也没有引入“综合收益”的概念,仅仅按照收入费用来确定收益。

### 3. 重大差异比较。

(1) 计量属性与公允价值的应用。RAS计量属性比较单一,主要采用历史成本法,没有引入公允价值的概念。我国则对公允价值的概念、实务操作、披露要求等都做出了明确规定。正因为RAS中并未明确提及公允价值这一概念,因此,不少学者认为RAS中没有类似公允价值的要求,但我们不完全认同这种观点。我们发现在俄罗斯一些会计准则的计量要求中,要求采用类似于公允价值的计量属性。例如,《RAS第19号——投资核算》要求,“按规定确定市场价格的投资,在报告年度末的会计报表中通过调整以前报告期的计价以现行市场价格反映。企业可以每月或者每季度进行该调整”。可见,RAS

虽然没有出现“公允价值”这个术语，但在一定条件下要求采用能体现公允价值概念的计量方法，只是对应用的范围、条件缺乏系统的规定。

(2) 固定资产。对比分析发现，两国准则在固定资产的确认范围、折旧计提、价格重估等方面存在重大差异。RAS将役畜、肉畜、产畜、多年生林木等生物资产归属于固定资产，我国则将上述内容列入生物资产准则规范，与IFRS保持一致；RAS允许对固定资产重估增值，CAS则不允许；在折旧计提上，我国是在扣除净残值的基础上计算折旧额，俄罗斯则假定固定资产的净残值为零。

(3) 无形资产。首先，对于自创商誉是否可以确认为无形资产，RAS规定，只要自创商誉满足无形资产会计核算的七个条件，就可归入此类，可见其确认条件较为宽松；CAS则不允许将自创商誉确认为无形资产。其次，对无形资产减值转回的规定不同。RAS第14号第21条规定“由于重新评估致使无形资产增值时，增值额计入单位的追加资本（资本公积）。无形资产增值的额度相当于以前会计年度所进行的减值额度，资产减值被作为其他费用转入当期损益，而增值作为其他收入计入当期损益”，即允许无形资产减值转回，但CAS不允许。最后，对商誉后续计量的规定存在差异。RAS要求对商誉进行摊销，RAS第14号第44条规定“商誉折旧期限为20年（但不得长于企业经营活动期限），正商誉按照直线法计提折旧”；CAS不允许对商誉进行摊销，必须进行减值测试。

(4) 收入与终止经营。第一，RAS区分销售商品、提供劳务和建造合同的收入确认方法，CAS则不按业务类别区分收入确认方法；第二，RAS要求将收入按其性质、收款条件和经营活动划分为日常活动业务收入和其他业务收入，而CAS并没有提及类似的收入分类方法；第三，RAS关于合同收入的确认以风险

报酬转移为标志，CAS则以商品或服务的控制权转移为标志。收入准则上的重大差异反映的是我国近年与IFRS趋同的结果，类似的差异还出现在我国2017年发布的“终止经营”等相关准则中。在这一准则中，CAS将终止经营与持续经营的财务信息分别列报，而RAS不要求在财务报表中单独分类。

(5) 企业所得税。两者在所得税费用核算原理上有所不同。RAS对所得税费用核算采用的是损益表债务法，CAS采用的是资产负债表债务法。

(6) 借款和贷款费用。RAS要求使用平均利率法，CAS采用的是实际利率法。

(7) 关联方。两国在关联方交易和关联方的认定范围上存在一些差异。RAS将关联方定义为“能够影响编制报表企业的经营活动的法人和（或者）自然人，或者编制报表企业能够影响法人和（或者）自然人的经营活动的（关联方）：法人和（或）自然人与编制会计报表的企业按俄罗斯联邦法律规定属于合并方；作为个体企业登记的法人和（或）自然人与编制会计报表的企业参与联合经营；编制会计报表的企业与为该企业员工或者其他系编制报表企业关联方的企业利益运营的非国有退休基金”。CAS则规定了十类自然人或法人构成企业的关联方。可见，与RAS相比，CAS对关联方的认定范围更广，对关联方交易的规定更加明确。

### 三、促进中俄会计准则等效与互认的建议

2005年，中国财政部代表团访问俄罗斯财政部和ASC，双方表达了加强中俄会计合作的愿望。2017年，财政部会计司与金砖国家起草了会计准则制定机构联合声明，中俄等效被正式提上议事日程。

按照欧盟的做法，实现中俄准则等

效的前提是两国都与IFRS趋同。目前中国已实现与IFRS的趋同，但RAS与IFRS仍存在较大差异。因此我们认为，现有的准则等效方式或许并不符合中俄短期的共同利益，突变式的准则等效成本高、收益小，短期内实现中俄准则等效并不现实。而“一带一路”倡议的推进迫在眉睫，因此，必须提出一种有助于加快推进“一带一路”建设，具有创新性的中俄准则等效方式。

按照欧盟关于等效的定义，等效的关键不是与哪个标准趋同，而是投资者是否能根据两套不同的准则做出相似的决策。如果两套准则差异很大，投资者不能做出相似的投资决策，如何解决两套不同准则差异过大的问题呢？对于中俄来说，我们认为最好的办法是参照IFRS针对每一类经济活动所对应的相关会计准则进行对话协商、发布政策指令，确保不影响投资决策。这样在重大合作领域，投资者根据这些政策性指令能做出相似的投资决策，使得中俄在部分经济领域等效，从而促进“一带一路”倡议下重点经济合作领域的快速发展，而这反过来又促进其他领域的准则等效，进而实现全方位的等效。

综上，我们认为中俄等效是一个动态的过程，会随着中俄经贸投资的不断增加、经济金融合作的全面深入、资本市场的不断发展而渐变，是一个相对开放的渐进的系统。■

责任编辑 刘霖

### 主要参考文献

- [1] 财政部会计司赴俄罗斯考察团. 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] 邵崇林. 俄罗斯会计准则发展历程研究[J]. 绿色财会, 2016, (6): 43-46.