



“十二五”高等教育
财经管理类规划教材

国际会计

GAOJI KUAJI

孙文刚◎主 编

韩明圆 张 敏◎副主编

- ▶ 理论与实务相结合，注重对学生举一反三能力的训练。
- ▶ 专业性与通用性相统一，不仅可供财经管理类专业学生使用，也可供其他专业及相关人员自学使用。
- ▶ 知识性与专业性共享注重系统性和全面性的同时，突出专业性和新颖性，追踪国际会计新趋势与新动向，在学习中充满乐趣。



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

013047662

F811.2-43
08



“十二五”高等教育
财经管理类规划教材

国际会计

GAOJI KUAJI

孙文刚◎主 编

韩明圆 张 敏◎副主编



北航

C1654752



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

• 北 京 •

F811.2-43
08

200740810

图书在版编目 (CIP) 数据

国际会计/孙文刚主编

北京: 中国经济出版社, 2013. 6

(“十二五”高等教育规划教材)

ISBN 978-7-5136-1631-7

I. ①国… II. ①孙… III. ①国际会计—高等成人教育—教材 IV. ①F811.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 116869 号

国 际 会 计

GUOJI HUIJING

责任编辑 伏建全

责任审读 霍宏涛

责任印制 张江虹

封面设计 任燕飞设计工作室

主 编 孙文刚
副主编 陈 琳 周 琳

出版发行 中国经济出版社

印 刷 者 北京市人民文学印刷厂

经 销 者 各地新华书店

开 本 787mm × 1092mm 1/16

印 张 18.25

字 数 386 千字

版 次 2013 年 6 月第 1 版

印 次 2013 年 6 月第 1 次

书 号 ISBN 978-7-5136-1631-7/G · 1779

定 价 34.00 元

中国经济出版社 网址 www.economyph.com 社址 北京市西城区百万庄北街 3 号 邮编 100037

本版图书如存在印装质量问题, 请与本社发行中心联系调换 (联系电话: 010-68319116)

版权所有 盗版必究 (举报电话: 010-68359418 010-68319282)

国家版权局反盗版举报中心 (举报电话: 12390) 服务热线: 010-68344225 88386794

前 言

自14世纪,复式簿记,被视为现代会计产生的重要里程碑,逐渐地被大多数国家接受以后,各国由于文化、经济、法律和政治等会计环境的差异,导致的在会计管理框架以及会计实务处理诸多方面的分化越发严重。到20世纪,伴随国际资本的渗透与扩张形成了跨国公司、国际投融资经济格局的形成,为经济与管理提供决策信息的会计开始遇到巨大的挑战。随着全球资本化的到来,原有各国各行其是的簿记模式已不能满足新形势下国际经济发展的需要。如此迫切而复杂的国际问题势必要求会计的国际化,即会计必须成为“国际商业语言”,在此背景之下,在20世纪70年代最终产生了国际会计这一新兴的学科。

国际会计的重点是进行国别比较,并在此基础上,通过各国会计的相互影响以及政治和职业组织的活动,寻求各国会计逐渐走向协调可比化的路径。目的是在可能的范围内,尽量减少财务会计实务处理差异,提高财务信息在全球范围内的可比一致性。本书所安排的内容为国际会计基础性课题,包括:会计模式的比较研究、主要国家会计惯例的比较,参与国际会计协调化活动的主要组织,重点介绍了国际会计委员会的发展以及取得的主要成果;另外,介绍了传统国际会计三大难题:外币交易、合并报表、通货膨胀会计等问题,并就跨国公司遇到的披露问题,以及国际税收和国际转让价格进行了汇编和总结。

作为一本会计专业教材,在本书编写过程中,大量参照了前辈以及同行的研究成果,力求全面基础,力争将相关权威研究成果引入教学,将介绍与评价相结合,理论和实务相联系。鉴于资料和编者水平有限,书中难免存有不当之处,望读者、同行斧正。

编著者

2013年5月

目 录

第一章 国际会计概述	1
第一节 国际会计的形成和发展	1
第二节 国际会计的概念	4
【复习思考题】	6
第二章 会计模式	8
第一节 会计环境	8
第二节 会计模式	17
【复习思考题】	24
第三章 比较会计模式	27
第一节 美国会计	27
第二节 英国会计	45
第三节 法国会计	57
第四节 德国会计	66
第五节 日本会计	74
第六节 荷兰会计	84
第七节 中国会计	87
【复习思考题】	100
第四章 会计准则的国际协调	103
第一节 国际会计协调化和趋同化的含义与意义	103
第二节 致力于国际会计协调化的重要组织	107
【复习思考题】	142
第五章 外币交易会计	144
第一节 外币、外币交易及汇率	144

第二节 外币交易会计处理的基本方法	148
第三节 期汇合同的会计处理	151
第四节 外币交易会计处理方法的国际比较	159
【复习思考题】	162
第六章 外币财务报表的折算	165
第一节 外币财务报表折算的必要性及主要会计问题	165
第二节 外币财务报表折算方法概述	166
第三节 外币财务报表折算方法例解	172
第四节 外币财务报表折算的国际比较	175
【复习思考题】	181
第七章 合并财务报表	182
第一节 企业合并与合并会计方法	182
第二节 合并财务报表概述	185
第三节 合并财务报表的编制程序	191
第四节 编制合并财务报表的不同惯例	198
【复习思考题】	206
第八章 物价变动会计	207
第一节 物价变动对会计的影响	207
第二节 物价变动会计模式	209
第三节 对历史成本财务报表重新表述的程序	211
第四节 物价变动会计在各国的发展状况	222
第五节 物价变动会计的主要问题	228
【复习思考题】	230
第九章 跨国财务报告	233
第一节 跨国公司所面临的财务报告揭示问题	233
第二节 跨国财务报告的调整	235
第三节 基础报表的国际差异	238
第四节 增值表	242
第五节 社会责任报告	244
【复习思考题】	247
第十章 国际税收和国际转让价格	249

第一节 国际税收的税种和各国税制的差异	249
第二节 国际双重征税的避免	254
第三节 国际避税和反避税	256
第四节 国际转让价格	265
【复习思考题】	271
参考文献	273
习题参考答案	274

第一章 国际会计概述

【教学目的和要求】 通过本章学习,要了解会计国际化的发展趋势,理解关于国际会计概念的不同表述实际上反映了在不同发展阶段的不同观点。

【内容简介】 国际会计是随着外在环境的变化而逐渐出现的。作为一门独立的会计学科,国际会计是在“二战”后,随着跨国公司的发展和资本的跨国流动以及国际组织的推动使得会计的国际化进一步深入发展而形成的。伴随着外部环境的发展,会计学者在不同时期对国际会计的概念以及包括的内容做了不同的阐述。

第一节 国际会计的形成和发展

凡是跨越国界的事物,我们都可以前面加上一个词,即“国际”,比如,国际贸易、国际金融、国际经济法、国际组织等。当会计跨越了国界时,我们便称为国际会计。所以国际会计形成的主要标志,就是会计的国际化,即会计从一国范围内,跨越国界而走向国际。但是,国际会计作为一门独立的会计学科,是在“二战”结束之后,随着跨国公司的发展和资本的跨国流动以及国际组织的推动使得会计的国际化进一步深入发展而形成的。

一、会计世袭遗产的国际性

会计世袭遗产的国际性是会计国际化的历史基础。早在 12、13 世纪,复式簿记已在意大利的威尼斯、佛罗伦萨、热那亚这三个贸易比较繁荣的沿海城市出现。由于意大利的海上贸易比较繁荣,随着意大利商人的经商活动跨越国界,复式簿记也随之传播到德国、法国、荷兰、英国等国家。1492 年,卢卡帕乔利写了《算术、几何、比及比例概要》,对流行于威尼斯的复式簿记进行了总结。这本书被翻译成各国文字,传播到世界各国。现在会计上所使用的记账方法依然是当时产生的复式记账。

会计从来就是随着商业活动的扩展而传播的。在 17 世纪和 18 世纪,作为“日不落”帝国的大英帝国的商船随同炮舰驶往世界大部分地区,使英国成为会计的国际传播者。英国的会计和审计方法传遍了当时的殖民地,而且也传播到美国。与此同时,法国则把会计传播到它的非洲殖民地,荷兰则把会计传播到印度尼西亚和南非,德国

也把会计传往瑞典等北欧国家以及沙皇俄国和日本。

随着英国的衰落和美国经济影响的增长,从第一次世界大战结束开始,特别是第二次世界大战胜利之后,美国确定了它在世界经济中的霸主地位,美国会计的影响向世界各地渗透。在我国,鸦片战争之后,中式会计逐步让位于以美国会计为主的西式会计。美国会计不仅传播到菲律宾、墨西哥、巴西等发展中国家,在“二战”之后,又传播到战败的德国和日本,而且对现在的英联邦国家也产生了程度不等的影响。加拿大因为地缘和对美自由贸易的关系,它的会计几乎与美国的会计完全一样。

从历史的观点来看,西方会计的发展及其在世界范围内的广泛传播,是与工业革命后现代企业组织和现代市场的发展相关联的。

由此可见,在长期的历史进程中,会计的理论和方法都有一种国际渗透的趋向。

二、跨国公司

跨国公司,又可译为多国公司(Multi-national Enterprise),顾名思义,就是一个公司的生产经营活动跨越了国界。当企业通过对国外直接投资在东道国建立从事生产或经营活动的机构时,它就进入了跨国公司的行列。所以,跨国公司可以泛指那些在两个或两个以上国家生产商品或提供劳务的企业。跨国公司的特点是母公司拥有的子公司处于不同的国家、不同的法律制度和不同的经济环境之中。

(一) 跨国公司的兴起与发展

跨国公司的起源可以追溯到14世纪的意大利,当时的一些商行(仅仅从事商品交换)都在国外设有分店。从16世纪后期开始,特许的贸易公司成为跨国公司,比如英国的东印度公司,这些公司的目标是获取在本国无法获取的自然资源。现代跨国公司始于1870—1914年,当时欧洲人和欧洲的投资大规模地输出到其他地方。第二次世界大战以后,特别是20世纪50年代末60年代初,跨国公司有了迅速发展,主要表现在:首先,主要资本主义国家的对外投资规模迅速扩大,跨国公司及其国外子公司的数目大大增加。其次,跨国公司的投资规模和经济实力不断扩大。跨国公司投资的部门,除了传统的采掘业外,日益向新兴技术发展快的制造业扩展;除了向亚、非、拉发展中国家投资外,发达资本主义国家之间的相互投资也大大增加。国际资本的流向发生了明显的变化,重点流向了西欧和美国。另外,西方各国把对外投资的重点放在制造业的同时,对第三产业特别是金融信贷业的投资也迅速增加。

20世纪60年代晚期到70年代,跨国公司对外直接投资即到国外建立从事生产经营活动的机构达到高潮。20世纪80年代至今,跨国公司进入真正的国际化阶段,大大推动了全球经济的一体化。联合国跨国公司中心统计,1968年全球共有7276家跨国公司,它们在全世界的分支机构、子孙公司总计27.3万家;到1988年,全球跨国公司总数已增至2万家,它们的子孙公司则达100万家,分布于世界160多个国家和地区。1996年,全球跨国公司的总数又将近翻了一番。

(二) 跨国公司对会计的影响

跨国公司在经济全球化过程中起着关键性作用,相应地,在会计技术的国际传播

方面也扮演了非常重要的角色。跨国公司的主要特征是在多国范围内从事生产经营活动和筹集资本,基于其跨国经营和向国际筹资的需要,跨国公司也成为会计国际化的重要推动力量。

1. 产生了要了解其他国家会计准则、会计制度的愿望

因为各个国家的经济、政治、社会、文化背景不同,从而各个国家的会计准则、会计制度和会计实务也存在差异,由此影响到跨国公司的收益及披露。各跨国公司都希望趋利避害,通过了解和利用各个国家会计之间的差异来谋求财务利益。

2. 产生了协调统一的愿望

跨国公司的生产经营活动在不同国家开展,母公司不仅要根据母国的财政、金融、税收等方面的要求,了解母公司本身的业务情况,还要了解在国外各子公司的业务情况及财务状况,从而进行业绩考核和评价。跨国公司的股东和长期债权人希望获得整个公司统一的财务状况和经营业绩,以便确切了解公司。这些都需要编制合并会计报表,因此需要调整,而调整不是无代价的,是有成本的。

3. 产生了新的会计业务

跨国企业的存在给许多领域增添了新的内容。比如,跨国公司的经营活动导致的一个独特的会计问题是它(作为母公司)对国外子公司的财务报表的合并,以及为合并目的而对国外子公司的外币报表进行折算;在世界各国物价变动趋向差别悬殊的情况下,跨国公司在合并遍布许多国家的国外子公司的财务报表时,需要调整物价变动对国际财务报表合并的影响;各国税制、税法的差异已成为跨国公司十分关注的利害关系重大的问题,它可能给跨国公司带来巨额的财务利益,也可能使它遭受巨额的财务损失;还有国际审计等新问题。

三、资本市场国际化

第二次世界大战以后,随着经济发达国家资本输出的扩大,资本市场呈现出了全球一体化的发展趋势,即全世界的资本市场统一成为一个国际资本市场,任何国家的经济实体在寻求融资时不必受限于其国内资本市场,投资者进行投资也不必受其国内市场的限制。各国的企业对资本的需求由原来主要从国内资本市场得到满足转向了主要依靠国际资本的融资。

近年来,国际资本市场得到了巨大发展,国际资本流动的规模和速度都大大增加。资本市场的国际化,使得不仅是跨国公司,而且国内公司也通过国际资本市场融通资金。比如,2010年,中国企业包括两岸三地145家企业在全球资本市场上市融通资金503.13亿美元,有34家中国内地公司在美国纽约证券交易所(22家)和纳斯达克(12家)上市,融资37.3亿美元。

资本市场的国际化,产生了会计国际协调统一的愿望。因为资本市场的国际化形成了国外的投资者和债权人等信息使用者,企业需要按照上市所在地即资金筹集地的会计准则来编制会计报表或调整会计报表,这带来两个问题:一是非常难;二是成本高,需要投入巨大的人力、物力、财力和精力,反过来又影响资本市场的发展。而且不

同国家的会计准则存在差异,会使编制的报表结果差异非常大,也会影响到信息使用者的利益和资本市场的发展。所以,协调统一各个国家的会计差异,在节省会计报表的编制成本,为编制会计报表带来方便的同时,还能够提高会计信息的有用性、可比性。

四、国际组织的推动

随着经济的全球化以及各国政府间的经济、技术合作的发展,许多国际组织,包括国际性政府间机构、区域性国家联盟、官方机构国际组织以及会计职业界的民间国际组织或专设机构对会计协调、会计趋同的要求与日俱增。这些组织在不同领域和不同程度上积极的协调会计差异,努力促进会计的国际趋同,成为推动会计国际化的重要力量。

第二节 国际会计的概念

一、国际会计的概念

从国际会计的形成过程中可以看到,国际会计的概念是逐步建立起来的。人们不是先有了国际会计的概念再去发展国际会计这一学科,而是在对国际性会计问题进行探讨和研究的不断积累中逐渐地形成了国际会计的概念。纵观国际会计学家在不同时期对国际会计所下的定义,就能充分地反映出他们之间的不同观点,及其受会计国际化进程的影响。

(一)国际会计学家在早期对国际会计所下的定义

一开始,国际会计学家对国际会计的研究和发展就有着两种截然不同的观点:

一种观点强调会计的国别差异,只是把国际会计限定为对各国会计理论和实务的比较分析,他们缺乏远见,不认为国别会计可能向国际协调化方向发展。

另一种观点则显示了学者们对开拓国际会计研究领域的抱负、热忱和较高的期望,认为国际会计应该向“世界会计”的方向发展。

比如,1967年,科拉里奇(Kollaritsch)和马霍(Mabon)认为国际会计就是对所有国家的会计原则、方法和准则进行研究和分析。

1968年,齐默尔曼(Zimmerman)认为国际会计是最高层次的抽象,在于打破国界,发展世界性的会计理论,并在任何一个国家的会计中加以应用。

(二)20世纪70年代国际会计研究中的三种不同观点

在20世纪70年代,有关国际会计的著作和其他文献,无论是在质量还是在数量上,都标志着它已成为一门独立的会计学科了。

1. 乐观主义者的“世界会计”观点

按照这一观点,国际会计被认为是可以为世界上所有国家采纳的全球体系,应该

制定一套在世界范围内一致应用的公认会计准则。这样,跨国公司遵循这套准则编制财务报表,就是世界各国都通用的报表。但是,在 20 世纪 70 年代,世界上会计惯例的国际分歧,使得很难在协调的基础上产生这样一套理想的国际会计准则。国际会计准则委员会也达不到这样的权威。因此,这在当时是一个可望而不可即的目标。

2. 悲观主义者的“国别会计”观点

按照这种观点,各国会计的差异是因不同的经济、政治、社会、法律、文化、地理等环境而形成的,是不大可能协调一致的。因此,国际会计应该是世界上所有国家的会计准则和惯例的集合体,要制定一套世界性的完整的能为各国接受的会计准则是不可能的。

把国际会计的研究停留在国别会计的基础上是缺乏活力的。对各国会计准则和惯例的差异也不能以静止的观点来看待。在当今世界的国际资本流动和国际经济技术合作不断发展、世界经济正走向一体化的情况下,原来相异的环境因素也会逐步趋同,各国的会计准则和惯例的差异会从对立走向协调。所以,我们并不是否定国别会计的比较研究价值,只是认为应该持动态的观点和发展的观点,从存异趋同中探索国际会计协调化的有效途径,这才是既不盲目乐观也不消极悲观的实事求是的研究态度。

3. 实务主义者把国际会计视为跨国公司(母公司)与国外子公司会计的观点

这种观点认为,国际会计研究的课题几乎无不与跨国公司经营活动的要求有关,即使是带有宏观会计性质的各国会计模式的研究,也是跨国经营所要求的。

这一说法有一定的道理。但是,各国会计模式的研究不能完全归属于跨国公司会计的范畴。跨国公司经营所要求的,不局限于跨国公司与子公司之间的会计实务,还涉及法律问题、金融问题、税务问题等。所以,不能从跨国公司经营所要求的来界定国际会计。

(三)20 世纪 80 年代至 90 年代国际会计学家对国际会计所下的定义

从 20 世纪 80 年代至 90 年代,随着经济全球化的进程,特别是国际融资和投资活动的活跃,同时,也通过各种类型的国际组织的努力,国际会计协调化的趋向在不同程度上冲淡了国别差异,人们对国际会计协调化也形成了新的观念,世界会计与国别会计的观念对立逐步淡化。

美国学者 F. D. S 崔(Choi)和 G. G. 缪勒(Mueller)在《国际会计》中所下的定义也许是最全面的。他们认为,国际会计把本国导向的通用会计最广义地扩展到:(1)国际比较分析;(2)跨国经营交易和跨国企业经营方式下独特的会计计量和报告问题;(3)国际金融市场的会计需求;(4)通过政治的、组织的、职业界的,以及准则制定等方面的活动,对世界范围内会计和财务报告的差异进行的协调。

崔、缪勒的定义被广泛运用,它反映了 20 世纪 80 年代至 90 年代国际会计发展的趋向:(1)在国别会计基础上的国际比较分析仍是国际会计的主要内容,同时,世界范围内对会计和财务报告差异的协调化努力,使协调化在国际会计中占有十分重要的地位;(2)协调化来自两个方面的需求,即国际金融市场以及跨国经营活动。

M. Z. 伊克彼 (Iqbal)、T. U. 麦尔科 (Melcher) 和 A. A 伊利马拉夫 (Elmallah) 在《国际会计:全球观》中所下的定义:国际性交易的会计,不同国家会计原则的比较,以及世界范围内不同会计准则的协调化。

这个定义的特点是直截了当,十分简洁,但相当全面,也更突出了国际会计协调化。

二、国际会计的主要内容

纵观已出版的国际会计著作,可将国际会计的研究领域归纳为三个方面:

(一)国际会计诸问题研究

1. 报告与披露:跨国公司联营与合并、外币报表折算、物价变动会计、跨国公司财务报告与披露、互联网财务报告、报表分析等。

2. 国际管理会计:跨国公司计划和控制、业绩评估、国际风险管理、国际税收和国际转让价格等。

3. 国际审计

跨国公司的产生、国际资本市场的发展以及国际会计事务所的推动,逐渐出现了国际审计,包括各国审计准则和规则的协调,以及建立在一套或多套审计规则基础上的对跨国公司财务信息的审计事务等内容。

另外,在 20 世纪 90 年代以后,随着全球的金融自由化和金融工具创新,利用市场价格、利率、汇率等因素变动的不确定性,在国际投资和融资领域,多种多样的衍生金融工具引发的会计处理问题,对传统的会计概念和实务带来巨大的冲击,这是国际和各国会计准则制定机构在世纪之交有所突破但尚未解决的难题。

(二)会计模式的分类和比较研究

1. 会计模式比较:在比较和分析各国会计实务的基本特征的基础上,根据各国会计所表现出的特征的相近性,把它们概括分类为若干会计模式。

2. 各国会计比较:比较各国会计的异同,寻找产生差异的原因。

(三)国际会计协调化和趋同化

为解决各国会计存在的差异,一些国际性组织或为此专门成立的国际性组织开展了各种旨在协调各国会计差异、促使各国会计趋同的活动。国际会计协调的必要性、各种协调和趋同活动取得的进展及其发展方向也是国际的重要内容。

【复习思考题】

1. 思考国际会计产生发展的原因。
2. 为什么说在长期的历史进程中,会计的理论和方法都有一种国际渗透的趋向。
3. 跨国公司在会计国际化过程中发挥了什么样的作用?
4. 资本市场国际化如何推动会计的国际化?

5. 国际组织在推动会计的国际化方面如何发挥作用?
6. 国际会计定义有哪几种观点? 谈谈你自己的看法?

习题

1. 跨国公司是否在百分之百地推动会计国际化? 说明你的观点。
2. 哪些特定会计方法具有国际性质?
3. 为什么说会计学家对国际会计所下的定义反映了会计国际化进程的影响。
4. 通过对国内出版的有关国际教材的浏览, 比较它们的内容和各自的特点。

第二章 会计模式

【教学目的和要求】 通过本章学习,要掌握影响会计发展的主要环境因素以及各种会计模式的划分。

【内容简介】 一国的经济、政治、社会、法律、地理、文化等环境都会对会计产生影响,了解会计环境差异有助于认识和理解一国的会计实务和行为。根据其基本的共同特征,可以将不同国家和地区的会计实务体系划分为不同的会计模式。对会计模式的划分和研究有助于增进对别国会计的了解和促进会计的国际协调。

第一节 会计环境

一、研究会计环境的意义

会计总是处在一定的环境之中,并在一定的环境中得到不断发展。人们普遍认为,会计的内容在很大程度上取决于其所处的外部环境。正是由于各国的经济、政治、社会、法律、地理、文化等环境的不同,才会形成各具特色的国别会计。了解会计环境差异的意义体现在:

(一)有助于吸取别国的经验教训

当学习和吸收别国的会计理论和方法时,除了要掌握这种理论和方法本身之外,更要理解这种理论和方法产生与应用的环境条件。只有真正理解了应用条件,才能避免生搬硬套、有效吸收别国的经验和教训。例如,一个从未经历过严重通货膨胀的国家是不会一下子开发出与通货膨胀有关的会计程序与方法的,而当这样的国家出现严重通货膨胀的时候,考察其他国家的通货膨胀形成的原因及其会计理论和方法就是十分必要的了。显然,一个国家的解决办法对于另一个国家来说不一定可行,因为不同国家通货膨胀的性质和表现可能是不同的,但是如果弄清了其他国家通货膨胀的原因和表现形式,并分析出有可借鉴之处,那么就可以针对性地吸收、引进其他国家的通货膨胀会计模式,从而可大大缩短本国找到有效对付通货膨胀办法的时间,减少搜寻最佳通货膨胀会计模式的耗费。

(二)有助于增进国际投资和国际经营活动的发展

国际投资融资的增加和国际经营活动的扩展客观上要求增进对各国不同会计制度的比较和了解。当一个公司对国外公司的财务报表进行分析以便作出投资决策、筹资决策或经营决策时,首先遇到的一个问题是:报表是用不同的语言编写的、以不同的货币为单位、使用不同的名词术语、在本国语言中找不到对应的词汇,或对应的词汇与原文表达着不同的意思、不同公司报表中披露的信息的数量和种类也不一致等。若财务分析人员不熟悉某国的会计环境和会计制度,则该国公司的财务报表会变得毫无意义。

(三)有助于促进会计的国际协调

协调的基础是理解,在理解的基础上增进交流,才会促进会计的国际协调。比如,从文化差异方面进行分析,当了解了产生会计差异的文化差异和文化背景后,对某些看起来是不合理的经营活动和会计实务,就不再会觉得这些行为和实务是不合理的或不合逻辑的。

二、影响会计的主要环境因素

(一)法律因素

法律规范人们(包括法人)的行为。法律制度决定着人们与所在地区法律之间的相互作用和关系。目前世界上有两种法律体系:成文法系(又称为大陆法系、罗马法系)和不成文法系(又称为英美法系、判例法系)。成文法与不成文法的区分,是以法律的制定程序与形式为标准。

1. 成文法,是由有立法权的国家机关制定或认可,并以内容严谨的法律条文(以规范性文件的形式)作为表现形式。

成文法的优点是内容比较具体、明确,容易施行;体系比较完整周密;成文法系针对一定事物预先规范,让人民能知所遵循,不致动辄触法;易于制定新法或修正、废止旧法。

在成文法国家,政府一般借助于法律手段对经济活动进行全面干预,企业自主权较小,会计严格受政府管制,会计原则、会计方法都体现在法律法规之中。会计制度是法律法规的组成部分,会计准则的制定严格遵守法律程序,一般以法律形式颁布,具有强制性、统一性。

2. 不成文法,是指不具有法律条文形式,但国家认可其具有法律效力的法。例如习惯、法理、判例等,都属于不成文法。它的特色在于不用经由立法机构依立法程序制定,也不必经国家按一定程序公布,仅须在它具有法律效力时,由国家加以认可或采用。

不成文法,起源于英国。英国古代审判案件,是根据一个地方约定俗成的习惯来判断,然后这些判决结果成为以后类似案件的审判的重要参考依据。这些习惯逐渐成了制约人们行为的一种规范,成为另一种法律逐渐流传下来。

不成文法的特点是遵循先例,而且可以创造先例,使法律适应变化了的社会生活的现实需要。所以不成文法国家,不像成文法国家那样由政府机关制定比较详细的具体会计制度加以遵守,而是大多由民间组织制定,会计制度从来都不是法律、法规的组成部分。会计处理程序、方法具有较大的自由,会计人员可以充分发挥职业判断,会计具有适应性、创造型。

(二)政治因素

一个国家的政治思想和政治制度对该国的会计一般都有着间接的影响,有时政治事件和政治变革还会对会计产生直接的影响。一个国家政治方向的改变会影响会计的发展方向。

会计还受两国甚至更多个国家之间政治关系的影响。比如,在政治上,两国间的政治关系比较好,那么,各个领域的合作、交往就频繁,会计的交流也会增多,这样,会计就可以相互借鉴,相同的地方会越来越多。比如,前已述及,在历史上,会计观念和技术通过征服、贸易和其他类似力量得以传播。15世纪源于意大利的复式簿记,随后传遍了整个欧洲。英国殖民主义把会计师和会计概念输出到整个大英帝国。美国在第二次世界大战之后,把美国式的会计立法模式移植到日本。东欧国家正在根据欧洲联盟的法规改造自己的会计。

(三)经济因素

1. 经济发展水平

会计的发展水平与经济的发展水平相一致。因为经济的发展直接影响到企业在特定的经济中所进行的交易的类型,影响会计实践领域的宽窄、理论研究的深浅、规范体系的完善等。在一个以农牧业为主的国家中,不可能有发达的财务会计实务;在高度工业化的国家中,生产过程和经济业务相对比较复杂,相应地提出了更高水平的会计理论和会计实务。

比如,成本会计的出现、对固定资产计提折旧是和工业革命后使得固定资产在生产中所占比重不断上升密切相关的;股份公司的大量出现,使得会计出现了一些新的内容,比如,定期编制、披露会计报表,对报表进行审计等。

再比如,发达的证券市场,要求会计信息披露充分、及时,而且决定了会计服务对象主要是广大投资者和债权人;处于发展初期的证券市场,对会计信息披露要求较弱,会计目标主要确定为政府及其有关部门服务。

2. 经济体制

经济体制不同,对会计的要求也会有所不同。在计划经济体制下,会计主要为执行国家计划服务,各级会计组织要将核算结果逐级上报,为中央政府的国民经济计划的编制和实施提供资料,反映各类计划的执行和完成情况。在市场经济体制下,会计主要为企业和其他经济主体服务,为他们作出各种决策提供相应的会计信息。

3. 企业资金来源

资金来源的不同对会计也有影响。比如,在德国、法国或意大利这样的国家,资金