

BIJIAOKUAIJIBIJIAOKUAIJI

BIJIAOKUAIJIBIJIAOKUAIJI

比较会计

陆正飞 著



南京大学出版社

Comparison of Accounting

序 言

随着国际经济的发展，会计国际化已成为当代会计发展中的一种重要趋势。会计国际化要求各国的会计实务按照国际公认的统一标准进行操作，以达到会计信息国际共享的目的。然而，作为一种社会现象，会计与其所处的社会环境有着相当密切的联系，每个国家的会计都植根于本国的土壤，深受本国历史、文化、政治、经济、法律等诸多因素的影响，因而各国的会计在不同程度上都具有各自的特性，即所谓会计的国家化。国际化和国家化并存是世界各国会计发展中一个显著的特点，两者各有其产生的客观基础；但是不难看出，会计的国际化和国家化是矛盾的：国家化阻碍着国际化，国际化削弱着国家化。进入70年代以来，各国会计界的许多有识之士都在积极寻求对策，尽可能使上述矛盾软化，其中应用的重要方法之一就是广泛开展“比较会计”的研究。

比较，是研究事物异同及其成因并据以协调其相互关系的一种科学方法，为各个学科所广泛采用。比较会计的研究就是运用比较的方法对各国会计的异同及其成因进行分析研究，在求同存异的基础上协调各国的会计理论与实务。此项研究工作的开展在发达国家虽已有多年，但成果并不显著，我国开展比较会计的研究则处于初始阶段，成果甚少，且多为外国模式的翻版。我的学生陆正飞同志在攻读硕士学位期间，就注意到了这一课题的重要性，并进行了比较系统的基础研究。此后，他持续钻研，经过近三年的努力，写成了这本题名为《比较会计》的专著。作为一种尝试，本书无论在内容上和结构安排上都会有许多不足之处，尽管

如此,据我看来本书的特点和优点还是比较明显的,表现在:(1)重视基础研究,对会计环境作了较为全面、深入的剖析;(2)以会计目标作为主要标志划分世界会计模式,并对各种理论模式的典型实践模式逐一作了研究;(3)既有一般比较,又有中美具体比较,使读者可以从比较中得到启迪;(4)以国际会计协调和中国的会计改革与发展为归宿,使比较会计研究的目的更为明确。

世界各国会计的发展与变革是永恒的,比较会计的研究将是一项长期的任务。我相信,本书作者在这个领域所付出的辛勤劳动和取得的初步成果,将会得到社会的承认。当然,我和作者怀有同样心情,恳切希望广大读者多为本书提出宝贵意见,以共同推进我国比较会计的研究工作。

中国人民大学教授、博士生导师
中国会计学会副会长 阎达五

1991年12月

目 录

导论	(1)
----	-------

第一篇 会计环境研究

第一章 研究会计环境的重要性	(7)
第一节 什么是会计环境	(7)
第二节 研究会计环境的重要性	(8)
第二章 社会环境与会计	(10)
第一节 社会文化环境与会计	(10)
第二节 人口环境与会计	(21)
第三节 政法环境与会计	(24)
第三章 自然、技术环境与会计	(31)
第一节 自然环境与会计	(31)
第二节 技术环境与会计	(33)
第四章 经济环境与会计	(36)
第一节 经济与会计的基本关系	(36)
第二节 经济对会计影响的纵向考察	(39)
第三节 经济对会计影响的横向比较	(46)

第二篇 当代典型会计模式比较研究

第五章 会计模式的分类方法研究	(71)
第一节 会计模式分类的意义	(71)

第二节	会计模式分类的方法	(77)
第三节	会计模式分类方法研究	(96)
第六章	美国模式：股东导向会计模式	(105)
第一节	会计目标与会计政策	(105)
第二节	会计准则制订的组织管理与程序	(111)
第三节	评价与展望	(117)
第七章	英国模式：投资人导向会计模式	(124)
第一节	会计目标与会计政策	(124)
第二节	会计准则制订的组织管理与程序	(137)
第三节	评价与展望	(137)
第八章	日、荷模式：微观(企业)导向会计模式	(143)
第一节	日本会计的基本特点	(143)
第二节	日本的会计法规与会计准则	(149)
第三节	日本会计评价与发展动向	(154)
第四节	荷兰的会计	(159)
第九章	法、德模式：税收导向会计模式	(166)
第一节	法国的会计	(166)
第二节	德国的会计	(176)
第十章	瑞典模式：宏观导向会计模式	(188)
第一节	会计目标与会计政策	(188)
第二节	瑞典会计动向与评价	(190)
第十一章	中国模式：计划经济导向会计模式	(193)
第一节	会计目标与会计政策	(193)
第二节	会计与财务报告的法规制度约束	(199)
第三节	十年会计改革与发展评价	(215)

第三篇 中美会计比较研究

第十二章	会计目标比较	(225)
-------------	---------------	---------

第一节	美国会计目标理论与实践	(225)
第二节	中国会计目标理论与实践	(235)
第三节	中美会计目标比较及启示	(243)
第十三章	财务报告与会计确认及计量的比较	(248)
第一节	财务报告的一般比较	(248)
第二节	财务状况报表比较	(255)
第三节	经营成果报表比较	(270)
第十四章	会计工作组织与管理体制比较	(277)
第一节	会计工作组织体制比较	(277)
第二节	会计管理体制比较	(283)

第四篇 国际会计协调与中国会计改革和发展

第十五章	国际会计协调	(291)
第一节	国际会计协调的意义与现状	(291)
第二节	国际会计协调的矛盾与冲突	(304)
第三节	国际会计协调的原则与思路	(309)
第十六章	中国会计的改革与发展	(318)
第一节	中国会计改革与发展的指导思想：中国特色与国际化	(318)
第二节	中国会计改革与发展的目标模式	(327)
第三节	中国会计改革与发展的主要内容	(335)

导 论

比较会计学是会计学科体系中居于较高层次的一门分支学科，是适应企业经营国际化，特别是跨国公司的发展而产生的。在西方会计界，比较会计研究的基本动因，是为了解决企业国际经营，特别是跨国公司经营中所遇到的会计问题，即如何阅读别国企业的财务报表、如何解决子公司与母公司之间由于会计制度的差异而带来的诸多不一致问题，等等。西方比较会计研究的基本目的，是想通过各国之间，特别是各主要资本主义国家之间会计制度(原则)差异的比较，及差异产生之原因的分析，寻求协调各国会计制度的途径，并最终建立起完善的国际会计准则，从而使会计真正成为世界通用的“国际商业语言”。出于上述目的，西方比较会计研究通常采用的方法是：一方面，对几个主要资本主义国家的会计制度(原则)进行典型分析，发现其基本特征，并对其不同于其他国家的特殊之处，作更为具体的形成原因分析，以说明其形成的客观背景，从而为寻求国际之间会计制度协调的途径打下基础；另一方面，将覆盖范围更广的诸多国家，按其会计制度(原则)的主要方面进行分群归类，从而抽象出世界会计的几大模式。可见，西方比较会计研究方法的最大特点就是，以协调国际会计制度(原则)为目标。这是由其研究的基本目的所决定的。

虽然，西方会计学界较少单独提及“比较会计”或“比较会计学”这类概念。但是，这并不意味着“比较会计”研究还没有受到人们的足够重视。事实上，由于其研究的目的是为了解决国际会计中的难题，所以，比较会计通常作为“国际会计”的一个组成部

分。日本会计学家桑谷恭次郎在其所著的《现代会计概念》一书中写道：“研究世界各国企业会计法令、原则和审计标准，现在显得特别重要。故此，进行研究比较各国会计的比较会计学，在国际会计中已占据了重要地位”。^①

我国对比较会计的研究起步较迟，基本上是从80年代中期开始的。至今为止，我国会计界在这方面所取得的成果尚不很显著，主要地限于与个别西方国家，特别是与美国的比较，在此基础上分析差异产生的原因。之所以进展不大，原因可归于下述两大方面：其一是，研究目的尚不明确；其二是，研究范围过于狭窄。

首先，我国研究比较会计究竟是为了什么？是不是与西方会计界的研究目的完全一样呢？这一点至今未能明确，因而就导致了研究重心和研究方向的模糊不清，也造成了一定程度上的盲目性。笔者认为，从长远来看，为了适应企业经营国际化和跨国公司发展之趋势，一些基本的会计准则应该在全世界范围内得以协调。就这一意义上讲，我们对比较会计的研究应该与西方会计界的研究有共同之处。然而，这毕竟是长久之事。就目前及未来较长时期来说，我国对比较会计的研究，应该更多地直接从我国经济改革与开放的实际需要出发，使我国的会计工作能在改革开放形势下发挥应有的作用。由此出发，目前及未来较长时期内，应该将如何改革我国现行的会计体系以适应经济改革和对外开放的需要，作为比较会计研究的主要出发点和归宿。国际会计协调的研究则相对居于次要地位。

其次，基于以上所述的研究目的，我国比较会计研究的范围也就不应该仅仅局限于分析差异及其产生原因，而应该全面、具体且系统地研究以下三大方面的问题：第一，要全面地分析影响

^①《财经译丛》1982年第4期。

会计发展的环境因素，为合理解释和正确认识不同国家之间会计理论(思想)和会计实践(制度或原则)的现状及其差异，以及同一国家不同历史时期的会计差异提供基本的理论指导；第二，要从理论到实践具体分析中国与西方具有代表意义的资本主义国家的会计特征，并作出评价与分析；第三，要在前面两个部分研究的基础上，总结社会经济发展与会计的作用与反作用关系，并从这一角度分析我国现行会计理论和会计实践存在的问题，进而提出会计改革的基本思路及建设性意见。

第一篇 会计环境研究

任何事物总是与一定的环境条件相联系而产生、存在和发展的，会计也不例外。之所以不同时期、不同国家乃至不同领域的会计有着不同的特征，归根结蒂都是因为影响会计的环境因素不尽相同。影响会计的环境因素不仅有社会的，而且有自然的；不仅有宏观的，而且有微观的。比较会计研究的首要任务，就是要揭示会计与环境的关系。本篇着重分析社会文化、自然技术、政治法律和经济环境对会计的影响。

1870

1871

1872

1873

1874

1875

1876

1877

1878

1879

1880

1881

1882

1883

1884

1885

1886

1887

1888

1889

1890

1891

1892

1893

1894

1895

1896

1897

1898

1899

1900

1901

1902

1903

1904

1905

1906

1907

1908

1909

1910

1911

1912

1913

1914

1915

1916

1917

1918

1919

1920

1921

1922

1923

1924

1925

1926

1927

1928

1929

1930

1931

1932

1933

1934

1935

1936

1937

1938

1939

1940

1941

1942

1943

1944

1945

1946

1947

1948

1949

1950

1951

1952

1953

1954

1955

1956

1957

1958

1959

1960

1961

1962

1963

1964

1965

1966

1967

1968

1969

1970

1971

1972

1973

1974

1975

1976

1977

1978

1979

1980

1981

1982

1983

1984

1985

1986

1987

1988

1989

1990

1991

1992

1993

1994

1995

1996

1997

1998

1999

2000

2001

2002

2003

2004

2005

2006

2007

2008

2009

2010

2011

2012

2013

2014

2015

2016

2017

2018

2019

2020

2021

2022

2023

2024

2025

2026

2027

2028

2029

2030

2031

2032

2033

2034

2035

2036

2037

2038

2039

2040

2041

2042

2043

2044

2045

2046

2047

2048

2049

2050

2051

2052

2053

2054

2055

2056

2057

2058

2059

2060

2061

2062

2063

2064

2065

2066

2067

2068

2069

2070

2071

2072

2073

2074

2075

2076

2077

2078

2079

2080

2081

2082

2083

2084

2085

2086

2087

2088

2089

2090

2091

2092

2093

2094

2095

2096

2097

2098

2099

2100

第一章 研究会计环境的重要性

第一节 什么是会计环境

从系统论的观点来看，所谓环境，就是指被研究系统之外的、对被研究系统有影响作用的一切系统的总和。显然，环境具有相对性，即是说，某一系统的环境，往往又以其它系统为环境。

人类的社会实践活动，总是在一定的环境条件下进行的。会计是人类的一项重要的实践活动，自然也是在一定的环境中进行的。如果把整个会计工作看作为一个系统。那么，会计系统以外的并对会计系统有影响作用的一切系统的总和，便构成了会计环境。会计的发展变化，是其环境作用的结果。同时，会计也会反作用于环境。

会计环境有宏观、微观环境之分，但这种区分只能是相对的。为了讨论方便起见，我们把企业以外对会计系统有影响作用的系统，称为会计的宏观环境，把企业及其内部对会计系统有影响作用的系统，称为会计的微观环境。这样，会计的宏观环境主要有：社会环境（包括文化、政治、法律及人口等）、经济环境、技术环境及自然环境等；会计的微观环境主要有企业类型环境、企业组织及管理体制环境等。基于我们研究比较会计的目的，会计的宏观环境将作为分析的重点。

第二节 研究会计环境的重要性

辩证唯物主义和历史唯物主义告诉我们，世界是由相互联系的事物组成的，正是事物之间的相互作用、相互影响，促进了世界的发展与变化。作为人类的一种社会实践活动的会计，其发展变化正是会计环境作用的结果。没有社会及社会的发展，也就没有会计及会计的发展。同样道理，作为研究这种人类实践活动的会计科学，其理论和方法的发展变化，也是各种环境作用的结果。所以，研究会计环境具有重要意义。

首先，通过对会计环境的系统研究，可以使我们正确、全面地认识会计发展的历史规律，认识会计发展的基本趋势和经历的波折。会计的发展受多种因素的影响，是各种环境因素综合作用的结果；同时，在这些环境因素之中，某些因素起着主导作用。正因如此，会计发展变化具有两面性，即一方面呈现出基本的发展趋势，具有一定的规律性，另一方面又呈现出曲折前进的特征。只有认识了这些问题，才能对会计发展的历史作出正确的、历史的评价，也才能对各国会计发展的状况有个清楚的认识和合理的解释，也才有可能对会计发展的未来趋势作出合理的推断。

其次，通过对会计环境的系统研究，可以使我们正确地认识会计实践活动的环境特征，有助于我们的会计工作更好地适应环境，并促进环境朝有利于人类目标的方向发展。会计总是在一定环境条件下进行的实践活动，只有首先适应了环境，才能有生命力。当环境条件发生了变化，会计就必须作出相应的变化。这样，会计才有其自身的发展。也只有这样，会计才能通过自身的活动，反作用于环境，从而为推动社会的进步起积极作用。

再次，通过对会计环境的系统研究，可以推动会计理论研究

的更快发展。会计理论研究的目的，不应仅限于正确地反映会计实践，更重要的是为了以正确的理论指导实践。没有人类的会计实践，固然就没有会计理论；然而，会计实践如果缺乏正确理论的指导，那将是盲目的。所以，会计环境的系统研究，应该作为一个重要的会计理论课题，同时，这一问题的研究，又必将推动整个会计理论研究朝着真正与实践相结合的方向发展。会计是一种社会历史现象，它的发展变化，决不是简单的几个因素或某一个特定因素作用的结果，而是社会文化、政治、法律、经济、技术、自然以及微观领域的诸多因素共同作用的结果。经济环境固然是会计环境中最重要的部分，它从根本上决定着会计发展的方向，但它毕竟不是会计环境的全部。会计环境的其他方面，也直接或间接地影响会计。否则，相同(或类似)经济环境下的会计，也就应该一样(或类似)了。然而，现实生活中的会计却是千差万别、变化多端的。所以，进行会计理论研究，特别是比较会计研究，必须密切注意各种会计环境及其变化。这样，才能既把握会计的本质，又能认识那些微妙的变化和细小的差别。

最后，通过对会计环境的系统研究，可以为建设具有中国特色的社会主义会计理论体系，寻求会计改革的方案提供基本的指导。目前，我国会计理论界在如何建立具有中国特色的社会主义会计理论体系和会计改革思路还存在许多分歧。存在分歧是正常的，但在这些基本问题上长期得不到基本一致的认识，恐怕也是于事无益的。这种分歧的长期存在，关键还在于研究和认识会计这一客观事物的方法存在差异。有的过多地强调会计的历史继承性，有的则过多地强调会计的社会性。顾此失彼的研究方法，总是难免失之偏颇，不切实际。而通过系统地研究会计环境，或许有助于克服这种认识事物的片面性，从而为在基本会计问题上取得共识打下基础。

第二章 社会环境与会计

第一节 社会文化环境与会计

人类之所以异于一般动物，首先在于人类通过生产劳动，以自身创造出的生产工具为手段改造自然，过着一般动物所没有的物质生活；其次，还在于人们在物质生活的基础上，创造了精神财富，过着人类所特有的精神生活。人类生活的精神方面，就构成了社会文化。

社会文化包括教育、科学、文学、艺术、新闻出版、广播电视、卫生体育、群众性的娱乐活动、世界观、理想、信念、道德、习俗、传统思维方式，以及同社会制度相适应的权利义务观念、组织纪律观念、价值观念、劳动态度，等等。社会文化的产生和发展，以人类的物质生活为基础，但它也不是消极被动的。自从人类诞生以来，人类所特有的精神文化，一直是影响社会发展的重要因素。精神文化对物质文明的反作用，不仅表现在间接的方面：通过维护和发展生产关系，促进物质生产的发展；而且还表现在直接的方面：成为影响和激发人们生产积极性的精神力量。这是因为，作为社会化的人，他的实践活动，不同于普通动物的一个根本点，就在于受着思想意识的支配。这就决定了精神文化不能不对人类的实践活动产生重要的影响。

作为人类的一项社会实践活动，会计必然会受社会文化的影

响。但是，社会文化的各个方面，对会计的影响程度则是不尽相同的。有的具有直接的影响，有的则可能只有间接的影响；有的影响较明显，有的则可能是微乎其微的。所以，下面仅择其要者加以说明。

一、教育

人类活动是受人的思想意识所支配的有目的的活动。自从有了人类，就有了教育，只是其内容、形式在人类不同的发展历史阶段具有一定差别而已。从一定意义上说，教育主要是人类文化的传授。在人类社会初期，文化积累尚不多，教育的方式较为简单——“师傅带徒弟”，教育的内容较狭窄——简单的、为生存而必须掌握的有关知识。随着人类社会的发展，社会文化积累日益丰富。因而，人类文化的传授，就逐渐发展成了一项专门的事业——教育。而且，由于教育内容的不断扩张，就要求教育的形式必须丰富多彩，从而就形成了目前所存在的许多学科门类、专业，以及各种层次、各种方式的教育。

在人类文化积累相当丰富，教育内容和方式复杂多样的今天，教育已明显区分为基础教育和专业教育。这首先是因为，作为社会化的人，必须与社会上复杂纷纭的事物和各具特征的人打交道，这就要求人们必须掌握一些人类的共同性知识，即基础知识，因而就需要接受共同性教育，即基础教育。其次是因为，知识的无限性和人的生命的有限性，决定了一个人不可能涉足社会的每一个领域，也不可能掌握人类所有的文化遗产。所以，就必须在接受基础教育、掌握基础知识的基础上，接受专业教育、掌握专业知识。只有掌握了专业知识，才能胜任工作。所有这一切，都取决于社会教育的发展状况。

同其他任何工作一样，会计工作的从事者也必须在掌握基础知识的同时，掌握一定的会计专业知识。会计工作质量的高低优