

主 审 / 于玉林 吉田 宽

中日会计模式 比较研究

主 编 / 田昆儒 昆 诚一



经济科学出版社

中国会计学会资助项目

中日会计模式比较研究

(中文版)

主 审 于玉林
吉田 宽
主 编 田昆儒
昆 诚一

经济科学出版社

责任编辑：周秀霞

责任校对：王苗苗

版式设计：周国强

技术编辑：王世伟

中日会计模式比较研究（中文版）

主审 于玉林 吉田 宽

主编 田昆儒 昆 诚一

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

北京天宇星印刷厂印刷

河北三佳集团装订厂装订

880×1230 32 开 13.5 印张 360000 字

2002 年 3 月第一版 2002 年 3 月第一次印刷

印数：0001—3000 册

ISBN 7-5058-2855-X/F·2224 定价：23.20 元

（图书出现印装问题，本社负责调换）

（版权所有 翻印必究）

主 审 序

随着中日文化交流的发展，中日在会计学术交流方面也日益增长。为了加强中日有关会计的交流，以便促进中日经济、文化交流的发展，天津财经学院会计学系、天津财经学院现代会计研究所于玉林教授、田昆儒教授，同日本国九州产业大学经营学部吉田宽教授、昆诚一教授，共同商定《中日会计模式比较研究》课题并开展研究。此课题列入天津财经学院会计重点学科研究项目，经中国会计学会批准立项，并得到中国会计学会资助。

为了开展《中日会计模式比较研究》，天津财经学院现代会计研究所成立了课题组，由于玉林教授和田昆儒教授负责组织一批研究人员，进行调查、搜集资料和研究工作。此项研究在全球经济一体化的进程中，具有重要的意义：一方面，研究成果有助于中方深入了解日本国会计，为中国建立与市场经济相适应的会计改革提供借鉴；另一方面，也将为赴华投资的日本国企业和其他人士提供有关中国会计的参考文献。

《中日会计模式比较研究》的基本要求是：从中日的实际出发，研究适应建立市场经济体制的会计理论与方法的问题；面向世界，研究国际会计领域会计问题对中日会计的影响，以便向国际会计协调；对每一个问题要进行深入的研究，了解和把握其特点，分析其影响因素和发展变化的规律。

对中日会计模式进行比较研究，目的在于促进共同发展。通过

比较，便于认识事物的本质，找出共同点和差异点，分析其发展变化的规律和影响因素；通过比较，便于全面分析，据以综合评价和正确判断，以取得正确的认识；通过比较，便于鉴别差异，选择优良，促进会计的发展。

《中日会计模式比较研究》课题得到双方学校领导的大力支持，特别是得到中国会计学会和日本国九州产业大学经营学部吉田宽、昆诚一教授的大力支持，以及其他同仁的热心帮助，在此表示衷心地感谢。

中方主审 天津财经学院会计学系 于玉林 教授
天津财经学院现代会计研究所

2001年12月10日

主 编 序

本书为“中日会计模式比较研究”课题的研究成果。该课题中国方面的承担者为天津财经学院会计学系及天津财经学院现代会计研究所所长于玉林教授和我本人（天津财经学院会计学系教授、天津财经学院现代会计研究所副所长）；日本方面的承担者为九州产业大学经营学部吉田宽教授和昆诚一教授。根据中日双方的合作协议，研究成果将分别在中国和日本出版。该书是“中日会计比较研究”课题研究成果的中文版（日文版已由日本税务经理协会出版社于2001年3月正式出版）。

在该书的編集过程中，中日双方的編集者通过多次直接会面和无数次的书信、电话、电子邮件等形式进行观点的交流和内容上的协调。中日双方在课题研究过程中，对編集内容进行了广泛而深入的调查研究。1997年我本人利用出国进修的机会，对日本三菱商事株式会社进行了访谈；1999年3月，中方课题组于玉林教授和我本人对日本福岡德勤会计师事务所、福岡香椎税务局、野田武辉税理士事务所等进行了调研，取得了非常宝贵的第一手材料。

2000年，日方课题组吉田宽教授、昆诚一教授等4人对天津市会计学会、天津证券公司、天津松德会计师事务所、天津武清开发区税务局等单位进行了调查，使日方课题组成员对中国会计有了直接的了解。此外，我们对上述单位及相关人员给予的支持和帮助也深表感谢。

中日双方在广泛调查、深入研究、相互尊重的基础上，历时4

年将“中日会计模式比较研究”课题顺利完成。该书作为其研究成果的体现之一，现编辑出版，它不仅代表了课题组同仁对会计学研究的执著，也代表着中日会计学者对比较会计研究的热爱，更代表着中国会计日益走向世界的一种趋势。本书对中日两国会计人员相互了解对方国家的会计将发挥一定的作用。

这里需要说明的是，我们在编集该书过程中，充分尊重了每位作者的写作原稿，对一些原稿虽然进行了删节或修改，但基本上保持了原作者的写作风格。特别是对日本方面承担者所提供的原稿，除一少部分的内容外，我们没有对其进行太多的修改，包括体例方面，我们也力求保持作者的原有风格。

本书共分9章，各章均由3节构成。每章第一节（中国会计）和第三节（中日比较会计）由中方研究者执笔；第二节（日本会计）由日方研究人员执笔。由于篇幅的原因，有些章节在出版时进行了压缩，请各位研究者给予谅解。

本书第二节（日本会计）的翻译除第三章和第七章外均由胡征（天津财经学院经贸外语系讲师）独立担任。日本方面的徐阳（日本九州产业大学经营学科博士生）和陈琦（神戸商科大学经营学科博士生）也在该书编集和课题研究中给予了大力支持，在此表示感谢。

该课题在研究和成书过程中，还得到了多方的资助和关照，使课题组成员深为感动，在该成果付梓之际，向您们的支持表示最由衷的敬意和感谢。他们是：中国会计学会、天津财经学院会计学系、天津财经学院现代会计研究所。此外，在本书的成稿之际，邢军同志担任了大量的校对工作，在此也表示感谢。

本书的出版还要由衷地感谢经济科学出版社吕萍老师和经济科学出版社给予的支持和帮助。

中方编集者代表 天津财经学院教授 田昆儒
南开大学工商管理学博士后
2001年12月10日



照片左起

日本・九州产业大学经营学部 昆 诚一 教授

日本・九州产业大学经营学部 吉田 宽 教授

中国・天津财经学院会计学系 于玉林 教授

中国・天津财经学院会计学系 田昆儒 教授

目 录

第一章 绪论.....	(1)
第一节 中国会计模式.....	(1)
第二节 日本会计模式	(19)
第三节 中日会计模式的比较	(29)
第二章 比较会计研究的方法	(37)
第一节 中国比较会计的研究方法	(37)
第二节 日本比较会计的研究方法	(54)
第三节 中日比较会计研究方法的比较	(72)
第三章 会计制度与会计准则	(83)
第一节 中国的会计制度与会计准则	(83)
第二节 日本的会计制度与会计准则.....	(102)
第三节 中日会计制度与会计准则的比较.....	(130)

第四章	审计制度与审计准则	(138)
第一节	中国的审计制度与审计准则.....	(138)
第二节	日本的审计制度与审计准则.....	(155)
第三节	中日审计制度与审计准则的比较.....	(161)
第五章	经营管理与效绩评价	(177)
第一节	中国企业的经营管理与效绩评价.....	(177)
第二节	日本的经营管理和业绩管理会计.....	(200)
第三节	中日管理会计的比较.....	(217)
第六章	企业税制与税务会计	(222)
第一节	中国税制与税务会计.....	(222)
第二节	日本税制与税务会计.....	(242)
第三节	中日税务会计的比较.....	(254)
第七章	成本会计	(264)
第一节	中国的成本会计.....	(264)
第二节	日本的成本会计与经营组织.....	(273)
第三节	中日成本会计的比较.....	(289)
第八章	会计电算化体系	(296)
第一节	中国的会计电算化体系.....	(296)
第二节	日本的会计电算化体系.....	(313)

第三节 中日会计电算化的比较·····	(323)
第九章 市场经济与会计 ·····	(329)
第一节 中国社会主义市场经济与会计·····	(329)
第二节 日本的市场经济与会计·····	(347)
第三节 中日市场经济与会计的比较·····	(359)
附录：	
中日常用会计语汇·····	(366)
《中日会计模式比较研究》(中文版)执笔者·····	(415)
主审和主编简介·····	(418)

第一章 绪 论

第一节 中国会计模式

一、会计模式的概念与意义

(一) 会计模式的概念

模式是指“某种事物的标准形式或使人可以照着做的标准样式”(《现代汉语词典》)。会计模式是指“在特定的时间和空间条件下,由会计管理体制、会计原则、会计制度以及由此决定会计方法、程序、组织机构所构成的有机整体”(《经济大辞典会计卷》)。“会计模式是指在特定社会条件下会计信息系统运行的特征”(《会计辞海》)。会计模式是指“为实现会计目标,由各种要素构成的具有特定功能的会计工作标准形态”(《现代会计百科辞典》)。会计模式是一种标准形态,是各种要素最佳组合的体现。我们探讨的会计模式,是对客观存在的会计事物采用抽象方法进行的模拟。它是舍去会计事物的具体内容,抽象为一般的标准形态。因此,会计模式是指为实现一定会计目标,由各种要素构成的,具有特定功能的会计的标准形态。这里:(1)会计模式具有一定目标;(2)会计模式是由各种要素组成的;(3)会计模式具有特定的功能;(4)会计模式是一种标准形态。

会计模式的基本特征是：(1) 目标性：会计模式的运行，具有明确的应完成的任务和达到的要求。会计模式要有一定的运行目标。如企业会计模式，要以提高经济效益为目标。(2) 规范性：会计模式的运行为实现其目标而对会计行为进行规范。会计模式的规范性，才具有对会计给予指导的普遍意义。(3) 计量性：会计模式的运行，其构成部分的内容能以货币进行计量。(4) 稳定性：会计模式构成的会计核算体系、会计管理体系和会计组织体系，相互联系、联系制约和相互作用而形成的一个整体，能在较长时期以其基本功能运行。(5) 相对性：会计模式的具体形态及其内容、结构和功能具有一定差异并随条件不同而发生变化。(6) 适应性：会计模式的基本的内容、结构和功能，能随着客观条件的变化而进行相应的调整并正常运行。(7) 国际性：会计模式的建立适应了国际的经济、贸易和技术的发展和借鉴国际会计准则和有关国际通行规则。它的运行，能依据有关法规和规章制度，正确处理在国际流通中发生的各种会计事项，促进国际经济的发展。

(二) 会计模式的意义

在会计领域，会计模式具有重要的意义：

认识会计事物发展变化的规律。通过建立会计模式，认识会计事物在一定条件下的形态、结构、功能、特征和规律，及其发展变化的内部和外部的因素，运用这些因素促进事物的发展变化。这使得实际存在的复杂的会计事物，由于采用建立模式的抽象，变得简单明了，易于理解。

提出会计改革的要求。以会计模式的标准形态，对照实际会计工作，肯定符合会计模式要求的方面，找出不符合会计模式要求的内容，并分析其原因、影响，相应提出在宏观上、微观上应进行会计改革的要求，以促进会计事业的发展。

指导会计实践。以会计模式的标准形态，可作为对会计实践的指导。建立的标准化会计模式，可以规范会计事物发展的过程、过

程中的行为及过程运行机制。以会计模式的标准形态对照实际会计工作，对符合会计模式要求的方面，要不断地充实和完善；对不符合会计模式要求的内容，分析其原因、影响，并相应采取措施改进。依据影响会计模式发展变化的因素在未来时期可能发生的变化，预测会计模式所反映客观事物在未来时期的发展，采取相应措施，对现实事物的发展施加影响，以便发挥会计在现代化建设中的作用。

二、中国会计模式的演变

中国会计模式的形成，经历了一个漫长的时期。

（一）中国古代、近代会计

早在原始社会初期，生产比较简单，人们对生产的耗费与成果关心，是通过头脑的记忆或一定方式的记载，如绘图记事、刻画记事和结绳记事等。到了原始社会的中期，第一次社会大分工，畜牧业和农业的分开，生产发展到了有剩余产品，有了物物交换，人们关心有多少剩余产品，剩余产品怎样分配和怎样交换，同时也找到以牛、羊、兽皮、贝壳为货币进行交换，从而促进了对其计算和管理。到了原始社会的末期，第二次社会大分工，手工业和农业分开，生产有了进一步发展，有了商品生产，交换扩大，并形成以某种商品（如麻布、上衣、茶叶等）为“一般等价物”进行交换；人们对生产的耗费与成果的关心，从生产过程中一种必要的附带工作，逐步形成成为一种专门的工作，有专门的人员对其进行核算和管理。正如马克思对印度古代历史的研究，发现原始社会末期，在远古的印度公社中，已经有“一个记账员，在登记农业账目，登记和记录与此有关的一切事项”。^①

到了奴隶社会，由于生产力的发展，奴隶主对奴隶的残酷剥

^① 马克思：《资本论》第1卷，人民出版社1975年版，第396页。

削，使简单的会计计算和会计管理工作有了进一步的发展，并在一定阶段产生了奴隶制国家的政府会计。远在公元前两千多年，中国奴隶社会形成，殷周时代就是奴隶主国家。在周朝，设有“司会”，其职能是：“掌国之官府、郊野、县都之百物财用。凡在书契版图者之贰，以逆群吏之治，而听其会计”^①。“司会”主管会计，为计官之长。这里，“听其会计”是中国最早（战国时代——公元前404～前221年）出现“会计”两字连用。“会，计也”；“计，会也”。“会”和“计”可以通用，都有汇总计算的意思。清代焦循《孟子正义》：“零星算之为计，总合算之为会”。

到了封建社会，生产力有了新的发展，为适应地主阶级通过地租、捐税和高利贷对农民进行残酷剥削的需要，会计也有了相应的发展。中国战国时期（公元前475年）进入了封建社会，生产力有了发展，已有黄金白银为货币。在鲁国的孔子，“尝为委吏矣，曰‘会计当而已矣’”^②。表明他在做管理仓库的小官时，要求会计做到“当”——计算要正确，收支要平衡，管理要适宜。西汉（公元前206～公元25年）有“钱谷账”，分设“钱出入簿”、“谷出入簿”。唐元和二年（公元807年），李吉甫撰《元和国计簿》十卷，大和元年（公元827年），韦处厚作《大和国计》二十卷，是中国最早的会计专著。唐宪宗元和元年（公元806年），有“飞钱”——具有纸币性质，类似汇票。宋朝的收支登记在“会计录”上，如景德四年（公元1007年），三司使丁谓主编《景德会计录》六卷。宋神宗熙宁七年（公元1075年）“诏置三司会计司”。宋高宗（公元1127～1162年），在太府寺中专设有“审计司”，掌管查账的工作。这是中国专设会计、审计机构的创始。宋代“四柱”式会计方法（旧管+新收-开除=实在）的运用，使中国中式会计达到比较科学、系统、完善的地步。北宋淳化五年（公元994年），已运用“四柱”式会计方

① 《周礼·天官·司会》。

② 《孟子·万章下》。

法（英国在 1855 年才用法案形式固定下列公式：上期结存 + 本期收入 - 本期支出 = 本期结存）。北宋时期已出现“交子”——纸币的开始。明朝末年，商界有人把“官厅会计”的账簿格式及登记方法改为适应商界的“龙门账”。鸦片战争前的清朝，在较大的工场手工业中，已专设“账房”，设置账簿，考核费用、成本与利润。

（二）中国现代会计

1. 建立新中国的会计。中华人民共和国的成立，标志着建立社会主义会计的开始。在国民经济恢复时期（1949~1952 年）和国民经济发展第一个五年计划时期（1953~1957），从总体讲，是要在旧中国半封建、半殖民地经济的基础上，建立社会主义经济，统一国家的财政经济工作。与此相适应，中国政府有关部门依据革命根据地会计工作的经验，借鉴苏联社会主义建设中会计工作的模式，结合经济发展的需要，经过几年的努力，建立了与国家财政制度相适应的会计核算制度体系，统一了国家机关、事业单位的会计核算工作；适应国营企业的建立（革命根据地的公营企业，没收的官僚资本主义企业，管制、征用、收购的一些外国在华企业，私营工商企业转为国营企业）和发展，建立了国营企业会计制度。

在这一时期，建立的新中国会计即社会主义会计，其特点是：（1）政府主导型，在国家有关部门的领导下，先后制定了有关会计核算和管理方面的会计制度，使中国逐步建立起社会主义会计体系。（2）集中统一，由国家有关部门集中组织领导全国会计工作，制定统一的行业 and 所有制形式的会计制度，建立统一管理的会计机构和配备相应的会计人员。（3）全面学习苏联模式，为了适应这种高度集权化的经济体制，在会计上引进了苏联会计模式——统一会计制度。（4）适应经济发展，苏联会计模式的引入是对旧中国会计理论、制度、方法的变革，这是中国历史上第一次全面而彻底的变革。这次改革在当时历史条件下，对于全国范围内统一会计方法、建立会计秩序、提供会计信息、培养会计人才等方面起了积极的作

用。向苏联学习而建立中国的社会主义会计，虽有全盘照搬的缺点，但基本上还是适应了当时经济恢复和发展的需要。但到了 20 世纪 50 年代后期就发现这种模式并不完全符合中国国情。

2. 在挫折中奋进。1958~1977 年间，是中国会计工作从挫折中得到恢复的时期。

1958 年的“大跃进”，对会计工作进行改革，冲破了一些束缚，但在“大破大立”、“先破后立”的影响下，有的单位出现“门框账”、“脑袋账”、“无账会计”，使会计工作遭到重大挫折。

1961 年开始对国民经济实行“调整、巩固、充实、提高”的方针。随着国民经济的恢复和发展，会计工作也进行了一系列的恢复和整顿。1961 年，财政部与国家计委发出《关于加强国营企业成本管理工作的联合通知》，财政部制定《国营企业会计核算工作规程（草案）》，1962 年财政部与中国人民银行总行联合召开全国会计工作会议，1963 年国务院发布《会计人员职权试行条例》，1964 年财政部提出《企业会计工作改革纲要（试行草案）》，1965 年财政部召开全国预算会计工作会议。从会计工作的挫折中到会计工作的恢复和整顿，也使会计工作得到发展。反映这一时期会计工作的恢复、整顿和发展成果的会计学也得到发展。如《会计原理》^①、《工业会计核算》^②、《商业会计》（修订本）^③。这些会计著作的会计理论与会计方法，反映了中国会计学界研究的成果，更符合中国的实际情况。

1966 年开始的“文化大革命”，使会计工作遭到空前的破坏。执行规章制度被斥为资产阶级的“管、卡、压”，散布“制度无用”；企业讲求盈利被诬为资本主义的“利润挂帅”，散布“核算无

① 高等财经院校会计教材编写组：《会计原理》，中国财经出版社 1963 年版。

② 中国人民大学财政贸易系会计教研室：《工业会计核算》，中国人民大学出版社 1963 年版。

③ 高等商业学校经营管理类教材选编组：《商业会计》，中国财经出版社 1964 年版。