

ZXFKJ

中西方会计 比较研究

BJYJ

梁 杰 戴忠茂 编著
刘 春 曾范文



NORTHEASTERN UNIVERSITY PRESS

东北大学出版社



3 0076 3943 2

96
F230
311
2

引言

社会主义市场经济的确立和发展为中国会计理论和方法的社发展和完善创造了良好的机遇和条件。当今时代已成为会计理论和方法大发展的黄金时代,改革开放这一基本国策不容改变。中国已建立了社会主义市场经济新体制,新体制的建立就要求会计顺其需要而发展。会计改革首先应制定中国会计准则,中国会计准则制定就应该兼顾考虑我国国情,并尽可能遵循国际会计惯例,吸收世界各国会计准则中合理的、先进的部分,洋为中用。

诚然,我们已目睹了中国会计改革几年来所取得的令世人瞩目的成就,每年都有新政策和制度出台,但整个会计准则体系的完整改革尚未完成,这种波及中国经济方方面面如此巨大的变革引起了各方的关注,中国的会计改革向何处去?如何使之更加完善,已成为人们关注的热点。但就中西方会计理论和方法进行系统的比较和分析,目前尚处于初级阶段。本著作就是立足于从中西方会计准则、中西方会计核算方法的相同、相似和相异之处入手,进行中西方会计的比较分析,并力图更好地吸收各国会计的长处,兼收并蓄,注意取舍;在认真探索和研究的基础上,结合中国的实际情况,加以甄别,择善而从,为进一步发展和完善我国会计核算规范体系寻求理论支持。

改革开放,敞开国门,客观上就要求我国的会计信息能为国内外投资者、债权人及相关利益集团所接受和理解,而改革前的会计制度却不能满足上述要求。因而,我国应借鉴西方会计中科学、合理的部分,不断地向国际会计惯例靠拢,并尽可能与国际会计惯例接轨,使我国的会计惯例是国际上的习惯做法,为多数国家所接受。



239943

我国这次会计改革在大胆借鉴国际会计惯例方面迈出了十分可喜的一步,体现了改革后的经济环境对会计核算的基本要求。借鉴国际会计惯例主要是源于我国市场经济与西方市场经济存在许多共性;宏观经济对会计核算的要求也有一些共同的地方,因而有必要借鉴国际会计惯例。但这并不意味着盲目照搬照抄西方会计的做法,而是吸收其适合我国国情的方面,摒弃其不利之处。

目前,我国的会计改革仍在紧锣密鼓地进行中,虽然已取得了阶段性的成果,但我国的会计准则及核算方法体系还不够完善,应随着会计改革的不断进行而使之更加趋于合理、完善,使之更好地为我国的经济建设服务。为此,我们选择了中西方会计比较研究这一课题,课题中代表性成果之一是《中西方会计比较研究》专著,专著主要分为两大部分:

上篇,是中西方会计准则比较,即以中国企业会计准则和西方主要国家会计准则作以比较;

下篇,是中西方会计核算方法比较。

众所周知,现代会计具有两大分支,即财务会计和管理会计,财务会计主要是为企业外部的相关利益集团提供会计信息,也叫对外报告会计;而管理会计则是为企业内部管理者提供经济决策所需的会计信息,又叫对内报告会计。本著作主要就中西方在财务会计理论及实务方面的异同进行比较分析,旨在规范我国的财务会计理论和方法,使企业所提供的会计信息能更丰富、更及时,更好地满足广大信息使用者的需要,不但能为企业外部利益关系集团提供会计信息,而且也为企业的内部管理者提供会计信息。

本著作着重于中西方财务会计理论和方法的研究,此书的诞生只要能对我国的会计改革有点滴的借鉴,将是我们莫大的欣慰,恳请广大同仁赐教。

编著者

1995年4月

目 录

引 言

上篇 中西方会计准则比较

1 会计准则的产生与发展

- 1.1 会计发展的环境因素 (3)
- 1.2 会计的国家化和会计国际化 (15)
- 1.3 会计准则的产生和发展 (24)

2 会计准则的国际协调与国际会计准则

- 2.1 会计准则国际协调的意义 (31)
- 2.2 政府间国际组织及民间会计职业组织对会计
 准则的协调活动 (34)
- 2.3 国际会计准则委员会的目标与程序 (43)
- 2.4 国际会计准则的主要内容 (52)

3 西方主要国家会计准则简介

- 3.1 美国会计准则简介 (81)
 - 3.2 加大会计准则简介 (95)
 - 3.3 英国会计准则简介 (102)
 - 3.4 澳大利亚会计准则简介 (110)
-

3.5 法国会计简介	(115)
3.6 德国会计简介	(121)
3.7 日本会计简介	(132)

4 中国会计准则

4.1 中国改革开放呼唤会计准则	(141)
4.2 建立中国会计准则的原则	(143)
4.3 中国会计准则的制定过程	(150)
4.4 中国会计准则的模式和结构	(152)
4.5 中国企业会计准则的内容和已初步完成的具体准则	(156)

5 中西会计准则的比较

5.1 会计准则的性质比较	(168)
5.2 会计准则的目的比较	(173)
5.3 会计准则的模式比较	(176)
5.4 会计核算前提的比较	(180)
5.5 会计核算一般原则比较	(185)
5.6 会计要素的比较	(204)
5.7 财务报告比较	(217)

下篇 中西方会计核算方法比较

6 现金和应收款项

6.1 现金的核算	(225)
6.2 应收帐款的核算	(231)
6.3 应收票据的核算	(237)

7 存货

7.1 存货的概念及其分类	(244)
---------------------	-------

7.2	存货数量的确定及入帐价值	(248)
7.3	存货的计价方法	(256)
7.4	存货的帐务处理	(264)

8 投资

8.1	投资的性质及其分类	(272)
8.2	短期投资的核算	(276)
8.3	长期投资的核算	(282)

9 固定资产

9.1	固定资产的分类及计价	(298)
9.2	固定资产取得的核算	(303)
9.3	固定资产折旧的核算	(309)
9.4	固定资产修理及最后处置的核算	(322)

10 无形资产及递延资产

10.1	无形资产的性质与种类	(330)
10.2	无形资产的核算	(335)
10.3	递延资产和其他资产	(342)

11 流动负债

11.1	流动负债的性质与种类	(347)
11.2	流动负债的核算	(348)

12 长期负债

12.1	长期负债的性质与种类	(373)
12.2	长期借款的核算	(375)
12.3	公司债券的核算	(380)
12.4	其他长期负债的核算	(392)

13 所有者权益	
13.1 所有者权益的性质与构成	(395)
13.2 我国企业所有者权益的核算	(400)
13.3 独资企业的所有者权益	(405)
13.4 合伙企业的所有者权益	(407)
13.5 股份公司的所有者权益	(422)
14 收入、费用和利润	
14.1 收入的核算	(429)
14.2 费用的确认	(442)
14.3 利润和利润分配的核算	(450)
15 财务报表	
15.1 资产负债表	(463)
15.2 损益表	(476)
15.3 财务状况变动表	(483)
后记	(501)
主要参考文献	(502)

上篇

中西方会计准则比较

1

会计准则的产生与发展

1.1 会计发展的环境因素

一、会计环境的意义和概念

会计是全人类的共同财富,在人类社会发展的历史长河中,伴随着经济发展、社会进步,许多国家乃至民族都为会计进步与发展作出了卓越的贡献。会计理论、会计方法与技术也越来越多地被世界各国所采用,但各国在采用会计理论、方法与技术时仍存在很大差别,这使得更多的人认识到会计受其存在环境的制约。由于会计环境对会计发展的显著性影响,使得会计环境的研究在世界各国普遍受到重视,我国正在进行史无前例的会计

改革,随着会计改革的不断深化,对会计环境问题的研究也正在逐步深入。郭道扬教授在其《会计环境论》一文中,对会计环境所下的定义是:“与会计产生、发展密切相关,并决定会计思想、会计理论、会计组织、会计法制,以及会计工作发展水平的客观历史条件及特殊情况”。从上述所表达定义中我们不难看出,会计环境不仅决定着会计过去的发展状况、现在的发展水平,也决定着会计未来的发展前景。会计受其环境制约的事实已被众多会计学家的研究成果所验证。人们越来越认识到会计与环境之间的关系是极为密切的,以至于成为比较会计学、国际会计学等一系列新兴学科研究的起点。

会计作为一门社会科学,其发展自然离不开具体的社会环境,每一个国家、地区都是根据自己特定的社会环境制定出适合本国需要的会计制度。因此,不同社会环境的国家必将产生不同的会计制度。目前,中国正在进行政治、经济体制全方位的改革,会计的不断改革、发展和完善也是形势所趋。因此,深入研究影响会计发展进程中各种环境因素,对于促进我国会计工作走向国际化是大有裨益的。

中国会计学会近几年来一直在致力于对“会计环境问题”的研究,其意义不外是:通过对会计环境问题的研究,才能真正了解一个国家、地区所具有的特定会计环境,才能进一步认识各国会计模式及各国会计所具有的本质特征,才能更好地借鉴别国经验,发展我国的会计理论与会计实务水平。只有充分了解和认识会计环境对会计发展的影响及其作用方式,才能从中国的具体国情出发,指导中国这场历史性的、伟大的会计改革,以防止会计改革误入歧途。只有深刻地认识和理解会计环境对会计发展的影响及制约作用,才能透彻地理解中国会计的过去和现在,才能正确估计和评估我国会计发展的历史进程。

二、会计环境的特征

会计环境的特征可以概括为以下几方面;

(一) 区域性和国际性

区域性和国际性特征主要是从空间角度所进行的划分。由于不同国家、地区在自然条件、经济结构、政治法律制度、教育、文化、生产力发展水平等多方面存在着差异和不平衡,这样在空间上就必然会表现出区域性的特征。然而,尽管各国会计环境具有较大差异,但各国彼此间并不是完全孤立和封闭的,而是相互联系的,特别是伴随全球经济一体化和世界市场的开放,为满足世界资本市场和国际商业社会的需求,各类国际性组织机构正在努力协调各个国家和地区的会计环境,通过相互联系沟通而逐渐形成世界范围的会计环境,即在空间上表现为会计环境的国际性特征。正是由于会计环境这种空间上所具有的区域性和国际性,从而使各国的会计理论和实务既表现出一定的国家特色,又具有向国际惯例靠拢的世界共性特点。

(二) 延续性和阶段性

延续性和阶段性特征主要是从时间角度所进行的划分。作为影响会计环境的诸因素,即政治、法律、社会经济、文化、生产力、习俗、道德等都是随着历史的发展而发展的。今天的会计环境继承和发展了昨天的会计环境,未来的会计环境又将是今天会计环境的进一步演变和发展,因而会计环境具有明显的历史延续性。由于会计环境具有着历史延续性的特征,因而又使其会计环境系统的诸因素,即政治、经济、文化、法律、道德、习俗等不可能超越其所处的历史阶段,在不同的历史阶段上,会计环境各要素都不可避免的会打上“时代”的烙印,因而会计环境又具有鲜明的历史阶段性特征。恰恰是会计环境这种在时间上的延续性和阶段性,才使会计理论与会计实务既表现为历史继承性的痕迹,又富有当代的特色。

(三) 制约性和被推进性

制约性和被推进性特征主要是从功能角度所进行的划分。由

于会计本身受其会计环境所制约,因而任何国家、任何历史阶段上的会计理论与实务都必须适应于其所处的会计环境,也就是说会计与会计环境这两个系统每时每刻都在物质、能量与信息上进行连续不断的交换,才能保持其平衡和发展,因而会计环境对会计系统具有强烈的制约性特征。但是,会计并不是消极地、被动地适应于会计环境,接受会计环境的制约,而是通过自身的活动和发展变化,反作用于会计环境。特别是对阻碍或不利于会计系统发展变化的因素,必然会推动其改善,以求得一个良好的时空环境条件。因而会计环境又具有被其所制约的会计系统所推动的特征。恰恰是会计环境对会计系统的这种功能上的制约性和被推进性,才使得会计理论与实务既有适应会计环境,又有促进会计环境不断改善的特点。

三 会计环境因素对会计发展的影响

影响会计发展的因素不胜枚举,有政治法律因素、经济因素、社会因素、文化教育因素、科学技术因素等等,现简述如下:

(一)政治法律因素

影响会计发展的政治法律因素主要是指某一国家的政治制度、政治体制以及与之配套的法律体系和财经政策,它们对会计发展的影响广泛而深刻。首先从政治因素来看,一个国家的政治制度、政治倾向和所处的政治环境,包括战争状态、政治结盟关系及其变化,以及殖民地与宗主国间传统关系的影响等,都可能对会计的模式、指导原则以及具体制度和程序产生影响。而这些政治因素对会计的影响,有些也是通过法律、法规加以体现的。政治因素对会计的影响作用比较特殊,它具有波动性。在第一次世界大战之后到 70 年代末的以政治为主的社会里,政治对会计的影响是相当大的。进入 80 年代,经济社会开始占有主流,政治对会计的影响开始减弱。对会计产生影响的政治因素主要有:第一,社会制

度,即资本主义制度还是社会主义制度。第二,在资本主义社会里,左中右的势力结构与执政党的主张,工人阶级和工会力量的强弱。第三,民主程度,它们对会计的影响主要体现在会计接受政府指导的程度,会计的服务对象,对会计内容的要求等方面。例如,在某些国家左派政党执政或工人力量强大的国家,会计工作对福利、社会责任、雇员及公众利益的关注。此外,国家间的政治组织也会对会计产生一定的影响,欧共体即为典型一例,联合国也尝试着对会计施加自己的影响。值得一提的是,各国政治因素的影响并不是静止不变的,在社会总体或某些方面出现剧烈变动的情况下,会计受政治因素的影响往往会更加明显,更加突出。

从法律上看,现代社会日益成为法制社会,法律对社会各方面都产生着深刻的影响,会计自然也不例外。从某种程度上讲,法律对会计的影响甚至可能超过经济因素。法律因素决定着一个国家的会计实务形成的全部特征,以至于国家间不消除法律差异便无法消除会计差异。

法律对各国会计的影响程度、影响方式上存在着差异,其主要是由于各国采用法律体系不同。在西方国家,主要分为两大法律体系,一种是以英美等国为代表的普通法律体系,也称为美英法体系;另一类是欧州大陆法系,也称为大陆法体系。美英法体系,以少量的成文法为基础,由法庭加以解释,并建立大量的判例法作为补充。判例法的目的在于为具体案例提供答案,而不是制定面向未来的一般规则。大陆法体系则在法律中制定有详细的规则。现将实行不同法系的西方国家列示于表 1-1。

从法律对会计的影响来看,实行大陆法体系的国家,会计原则和会计制度受法律的影响既广泛又深刻。关于企业会计和财务报告的规定往往直接列为公司法或商法的组成部分。在公司法中,不仅规定了企业应该如何从事业务经营的法制,而且还规定了会计工作应遵循的准则以及应采用的会计程序和方法。这种依据国家立法建立的会计实务通常称为立法会计。比如德国的会计制度就

表 1-1 西方法律体系

英美法体系	大陆法体系	英美法体系	大陆法体系
英国	意大利	澳大利亚	荷兰
爱尔兰	法国	新西兰	葡萄牙
加拿大	西班牙		日本(商法)

是典型的立法会计，而法国和日本的会计制度也不同程度属于立法会计。相反地，在实行英美法体系的国家，情况就显然不同。这些国家的会计原则和制度，一般不是通过立法作出具体规定，即使某些法律涉及对会计的要求，通常也只是一些原则性的规定，详细而具体的会计准则，一般是由会计职业团体或各有关立法联合组成的专门机构主持制定的。比如美国的会计制度就是由一个民间会计团体——财务会计准则委员会制定的，该委员会只是在政府机构证券交易管理委员会的监督之下工作，并不直接隶属于美国政府。美国会计制度具有较大的代表性，它不仅代表着北美国家，还在一定程度上代表英语系国家。两种法律体系下产生的会计制度各具优缺点，实行大陆法体系的国家其会计主要强调企业会计程序和方法的一致性，但有时不太适应于每个企业的特殊情况；实行英美法体系的国家其会计虽能更好地适应经济环境和企业经营状况的变化，但在执行上不如法规要求严格。总之，法律制度对会计发展的影响是非常直接的，不同的法律制度会造就不同的会计制度。

(二) 经济因素

经济因素是影响会计发展的核心因素，它不但直接对会计产生着极其重要的，有时甚至是决定性的影响，而且还通过它对政治、法律、文化教育等其它环境因素的影响来间接地对会计产生影响。下面从几个方面加以说明：

1、经济发展水平

马克思曾精辟地指出：“经济越发展、会计越重要”，这一点已

被实践所证实。经济发展水平与经营管理水平是相互依存、相互促进的。从会计发展历史角度看,随着世界上经济发展中心的更替,古代、近代和现代会计的发展center也经历了从文明古国到意大利、英国、美国的转换过程。这说明经济发展水平直接影响,甚至决定着会计的发达程度。发达国家的经济发展水平较高,与之相匹配的经济管理水平亦高。而会计是经济管理的重要组成部分(分支)之一,因而也就决定了发达国家的会计发展水平在世界上同样处于领先地位,包括财务会计与管理会计的理论与实务。

2、经济体制

一个国家的经济体制构成的基本因素——所有制、调节机制(计划经济或市场经济)和企业组织形式等对会计应用的影响是至关重要的。例如,在以公有制为主导的社会中,国家始终是重要的投资主体,满足政府宏观经济管理对财务信息的需要是会计的主要目标之一,维护国有资产的安全、完整,并实现其保值、增值是会计的一项重要任务;反之,在以私有制为主体的社会里,会计的目标主要是为私人投资者提供投资决策所需的财务信息,以维护私人投资者的经济利益。例如,在集中统一的计划经济下,会计制度高度统一,会计的服务对象主要是政府;而在自由的市场经济下,会计主体拥有相当广泛的自主权,会计服务的对象则为与企业相关联的各利益关系(集团),特别是所有者和债权人。

3、经济政策

经济政策主要是政府根据经济形势的发展变化,为干预经济而制定的各项调整措施与规定。主要体现在财政、税收、金融、价格等方面。这些政策将直接影响反映其内容的方式与方法,因而亦必然会影响会计的方法理论。

4、社会经济结构的特点

由于诸种条件的影响,各国经济的结构和发展的重点也有所不同。有的国家侧重于发展农业、牧业、矿产和石油输出;有的国家则侧重于发展加工制造业,但原材料和市场等主要依靠国外;还

有的国家具有农工商及其它产业均比较发达的经济结构。经济结构的这种差异对会计的内容和要求都将会产生影响。例如,对以石油生产或矿产的采掘为主的国家,在固定资产的折旧、递耗资产的摊销以及研究与开发费用的核算上都必然给予极大的重视。

5、企业组织形式与资本来源的特点

不同的组织形式,要求有不同的会计核算内容和方式与之相适应。如在我国,普通的制造业企业、股份制企业 and 外商投资企业,就分别遵循具有一定差异的会计制度。另外,资本主义企业虽然具有相同的性质,但其组织形式和资金来源并不完全相同。例如,在法国、德国、意大利等欧洲大陆国家中,企业的资本则大量由银行和政府部门提供。在这些国家中,政府或银行成为企业的最大股东,对公司的董事会起着控制的作用。银行除作为股东之外,也同时提供借贷资本而成为主要的债权人,还有就是家庭出资经营的小型业也占有相当的比重。因而,在这些国家中,由于政府或银行很容易直接获得投资决策所需的财务信息,所以,政府及社会公众对会计信息的揭示程度要求较低;相反,美国公司资本来源于广泛的社会投资者,分散的投资者为了维护自身的利益,为投资决策提供所需信息,必然要求会计对公司的对外报告充分揭示;同时,对揭示的内容,则强调公允性和客观性。

6、国际间的经济联系情况

国际间的经济联系也是促进会计发展的又一个重要因素。任何一个国家经济的发展必然会促进对外经济贸易关系的不断增长;国际经济贸易活动的开展,还会对会计提出一些特殊的要求,以满足决策和管理的需要。会计的国际化是当今会计界所极力追求的目标之一,而一统化的经济和政治制度的发展必然会促进一统化会计制度的形成。

国际会计职业界近年来一直致力于国际会计标准方面的协调工作,然而各国采用统一标准的速度却一直很缓慢,赶不上国际商