

会计理论新体系探索(二)

——比较会计概论

魏明海 主编



会计理论新体系探索(二)
——比较会计概论

魏明海 主 编

C12344/25

中山大学出版社

· 广州 ·

版权专有 翻印必究

图书在版编目(CIP)数据

会计理论新体系探索(二)——比较会计概论/魏明海主编. —广州:中山大学出版社,1995.7

ISBN 7-306-00920-6

I. 会… II. 魏… III. ①会计学②会计理论新体系 IV. F2

中山大学出版社出版发行

(广州市新港西路 135 号)

中山大学印刷厂印刷 广东省新华书店经销

850×1168 毫米 32 开本 9.25 印张 23 万字

1995 年 7 月第 1 版 1995 年 7 月第 1 次印刷

印数:1—1000 册 定价:13.00 元

前 言

《比较会计概论》是《会计理论新体系探索》中的一个分册。本书从 1989 年开始写作,1993 年 5 月定稿。

《比较会计概论》主要比较分析了世界主要国家现代会计理论与实务的形成、现状和发展。其取材的时间范围大致是本世纪 40 年代至 1990 年的资料。由于这一课题的研究需翻译、查找和掌握大量的资料,进行较复杂的对比分析,因此工作量较大,花了不少时间。

《比较会计概论》正是在我的多位学术界朋友的协助及共同努力下完成的。其中,刘峰博士撰写了第四、五和十二章;胡玉明博士撰写了第六、七、九、十一章;任永平硕士撰写了第十章。这些学术界的朋友不计名利地协助我完成这一课题,对于他们所付出的辛勤劳动,我表示衷心的感谢!并谨以本书献给刘峰博士、胡玉明博士和任永平硕士,献给许许多多曾帮助过我的学术界的朋友们!

魏明海

1993 年 9 月 9 日

目 录

第一章 比较会计的产生与发展	(1)
一、比较研究的思想与方法.....	(1)
二、比较研究法在经济学和管理学中的应用.....	(2)
三、会计领域应用比较研究法的两种类型.....	(8)
四、比较会计的形成过程	(10)
第二章 比较会计概念、形成基础和对象的认定	(15)
一、比较会计的概念	(15)
二、比较会计的形成基础	(16)
三、比较会计的对象	(31)
第三章 比较会计的内容和方法	(33)
一、比较会计的内容	(33)
二、比较会计的研究方法	(38)
第四章 会计分支	(42)
一、会计科学发展的动因	(42)
二、商品经济环境下会计的分支	(45)
三、计划经济环境下会计的分支	(51)
四、会计学科的未来发展趋势	(56)
第五章 会计规范	(58)
一、会计规范及其种类	(58)
二、不同类型会计规范产生和发展的比较	(63)
三、会计规范的再分类和进一步比较	(68)
第六章 国内财务报告	(81)
一、会计方程式比较	(81)

二、资产负债表与资金平衡表	(87)
三、收益表或利润表	(97)
四、成本报表	(110)
五、财务状况变动表	(112)
六、社会责任会计报告	(120)
七、充分揭示原则应用的国际比较	(129)
第七章 合并报表与国际财务报告	(136)
一、合并报表与国际财务报告的产生	(136)
二、提供集团报表惯例的国际比较	(137)
三、长期股权投资会计处理的国际比较	(139)
四、合并报表采用程度的国际比较	(141)
五、公司集团概念运用的国际比较	(143)
六、合并报表编制方法的国际比较	(145)
七、合并报表法律规定的国际比较	(149)
第八章 会计计量属性与单位	(151)
一、会计计量属性、单位和模式	(151)
二、主要国家和地区对会计计量属性和单位的选择	(152)
三、影响各国对会计计量属性和单位选择差别的主要因素	(160)
第九章 准备金与稳健原则	(165)
一、准备金与稳健原则的涵义	(165)
二、稳健原则应用中的准备金计提会计实务	(165)
三、准备金与稳健原则在各国应用的比较分析	(172)
第十章 决策与控制会计	(182)
一、决策与控制会计的概念和内容	(182)
二、发展中控制会计的差异	(184)
三、发展中决策会计的差异	(194)
四、决策与控制会计展望	(199)

第十一章 操作手段	(202)
一、主要国家会计电算化现状和分析.....	(202)
二、会计电算化的前景.....	(208)
第十二章 会计职业	(210)
一、会计职业的界定.....	(210)
二、会计职业发展道路的类型.....	(212)
三、决定不同会计职业发展道路的因素.....	(223)
第十三章 会计理论	(229)
一、会计理论的涵义及其比较的说明.....	(229)
二、会计理论结构的比较.....	(230)
三、会计理论研究的比较.....	(250)
四、会计理论效用的比较.....	(252)
第十四章 会计模式划分	(254)
一、会计模式及其划分的意义.....	(254)
二、已有会计模式划分方法.....	(255)
三、以会计文化为标准划分会计模式.....	(261)
四、会计模式的地区化趋势.....	(273)
第十五章 正在走向世界的中国会计	(275)
一、80年代末开始的中国会计改革的背景和历程.....	(275)
二、中国企业会计准则的基本内容.....	(278)
三、正农渐与国际会计惯例接轨的中国企业 会计准则.....	(281)
四、加速改革和走向世界的中国会计.....	(284)

第一章 比较会计的产生与发展

比较会计是一个新的研究领域，更是改革开放条件下我国会计改革或变革企求从中得到养份和佐证的沃土。下面，先考察一下比较会计产生和发展的过程：

一、比较研究的思想与方法

比较研究是一种古老的科学发现的基本逻辑方法，它最初应用于自然科学领域。然而，比较作为科学研究的一种重要手段和基本方法，目前却已广泛地应用到科学研究的各个领域，成为一种科学研究的思维方式或思想。

什么是比较呢？牛津辞典的定义是：“为了一定的目的，而确定或指出两个或多个事物间的相似性与不同性的逻辑方法。”韦伯斯特辞典指出：“比较是将一事物与它事物相比，以确定它们的一致性与非一致性、相似性与差异性的方法。”我国上海辞书出版社1977年出版的《辞海》也指出：“比较是确定同异关系的思维过程和方法……只有在对各个事物的内部矛盾的各个方面进行比较后，才能把握事物间的内在联系，认识事物的本质。”

为什么可以进行比较呢？主要是由事物的矛盾运动决定的。我们知道，矛盾运动的基本形态是不平衡，事物间的不同性、不一致性、差异性是的普遍存在的，这就为开展比较研究提供了可能。但是，矛盾运动的平衡状态也是客观存在的。毛泽东同志指出：

“所谓平衡，就是矛盾的暂时的相对的统一。”^①它对事物的存在和发展具有重要的意义。正如恩格斯所说：“物体相对静止的可能性，暂时的平衡状态的可能性，是物质分化的根本条件，因而也是生命的根本条件。”^②需要进一步说明的是：平衡即协调，意味着有规律可循，这必然要求人们认识事物间的一致性、相似性，从而有可能揭示事物的发展规律。因此我们说，矛盾运动的平衡的规律性不仅是开展比较研究的前提，而且还赋予比较研究普遍的意义。对于比较研究的方法，马克思、恩格斯、列宁等人都给予充分的肯定。马克思和恩格斯在《德意志意识形态》一书中指出：“比较解剖学、比较植物学、比较语言学……正是由于比较和确定了被比较对象之间的差别而获得了巨大的成就，在这些科学中比较具有普遍意义。”^③列宁也曾指出：“把各个国家的政治经济的发展情况加以比较，把各个国家的马克思主义纲领也加以比较，从马克思主义观点看来，具有极大的意义。”^④

如何进行比较研究呢？首先要在大量的理论和实务中发现问题，并选出最有比较意义的主题；其次要汇集有关资料，进行整理、对比、分析；第三要提出同异关系的假设，并通过相同点、相异点及同异结合的比较或类比研究，解释、检验所提同异关系的假设；最后根据经检验后的同异关系假设，进行归类或建立模式，从而揭示某些带有规律性的内容。

二、比较研究法在经济学和管理学中的应用

任何理论和科学的发展都离不开比较研究的方法，但这里所

① 《毛泽东选集》第5卷，第375页。

② 《马克思恩格斯全集》第3卷，第563页。

③ 《马克思恩格斯全集》第3卷，第453页。

④ 《列宁选集》第2卷，第517页。

说的比较研究法在经济学和管理学中的应用主要是指比较经济学、比较管理学的创立。由于会计是经济管理的重要组成部分，会计学是经济管理学科的一个门类，因而，简要地考察比较经济学和比较管理学的历史，对于我们研究比较会计具有重要的参考借鉴价值。

（一）比较经济学

应用比较研究的方法探讨经济理论问题，源远流长。马克思主义的经济学历来都重视比较研究的方法。马克思的《资本论》在不少地方用对比分析的方法来研究资本主义经济制度和社会主义经济制度的特点。马克思采用比较方法，一方面是为了揭露在拜物教形式掩盖下的资本主义生产关系的真面目，揭示资本主义生产关系的不可调和的矛盾和将被社会主义代替的历史必然性；另一方面也是为了说明一些经济规律的范畴在什么程度内产生于资本主义制度的特殊形式，又在什么程度内为一切社会大生产所共有，从而为研究社会主义经济的运行规律和具体形式提供某些启迪。因此，马克思列宁主义的经典作家总是一方面深刻地揭露资本主义制度的腐朽性和资本主义经济理论的庸俗性，另一方面又告诫人们要认真研究反映社会化大生产的现代资产阶级的经济学，批判地吸收对社会主义有益的知识。列宁曾经说过：“睁开眼睛看资产阶级科学，注意它，利用它，批判地对待它，而不要‘一味闭起眼睛’。”^①

然而，在经济学领域里应用比较研究的方法探讨经济问题并逐渐地使比较经济学成为一门独立的学科，则是在本世纪 30 年代才发生的事了。1937 年，英国经济学家 A·C·皮古的《社会主义与资本主义比较》一书问世，开了比较经济学之先河。次年，美国经济学家明确提出了比较经济学的概念。在 40 年代，比较经济

^① 《列宁全集》第 3 卷，第 581 页。

学逐渐由单纯的两种经济制度的对比研究转为对不同类型的国家或地区的比较研究，尤其是对发展中国家经济发展现状和政策的系统分析。尔后，又由宏观经济的比较研究具体深入到微观经济的比较研究。总之，比较经济学是从经济发展的整体出发，结合经济制度演变过程和各个国家的特点，揭示经济运行的同异关系及规律性的新学科。

需要指出：西方经济学家建立的比较经济学就目前情况看，主要是以“比较经济体制”为代表的。比较经济体制是现代资产阶级经济学的一个重要分支，在美国等西方国家各大学经济学专业中普遍开设了这门课程。对经济体制进行比较的传统的方法，是按三大主义——资本主义、社会主义和共产主义建立经济模式。最初对这种方法的信奉，是政治和社会的意识形态冲突的产物。强调经济体制的意识形态内容所造成的重要后果，是把重点放在所有制关系上，把它看作区别经济体制的关键因素。但就近 50 年间，出现所谓“对资本主义的可塑性选择”，经济模式也由于实际存在的政治和经济条件的变化而发展了。比较经济体制的研究学者们开始介绍同一主干的各类变种。资本主义已被细分为“竞争的”、“财政的”、“调节的”和“福利的”资本主义；社会主义也已被细分为“自由的”、“命令的”和“市场的”社会主义。更加意味深长的是，研究比较经济体制的主旨也发生了变化。鉴于这些变化，比较经济体制的研究必须从决策结构、信息结构和动力结构三个方面集中于下列问题：（1）经济体制的选择对经济活动效率的影响。许多经济理论试图给厂商、消费者或其他集团提供指导，使他们知道如何决定资源在不同产品的生产中的分配，产品在个人之间的分配等。显然，经济体制本身——无论是计划的、市场的或者它们二者的某种结合——是影响这些决策的关键因素之一。（2）经济体制本身在经济发展和增长中的作用。经济学家对于私营企业的市场经济在多大程度上促进增长，或者这种增长在多大

程度上具有固有的周期，一向表现出学术上的兴趣。但是，对于日益增多的第三世界国家来说，这些问题已经成为实际和迫切的问题，这些国家急于实现经济增长，把经济体制本身看作一个变数。(3) 各种经济的和政治的体制与人类福利之间的关系。经济体制本质上是达到某些基本的社会目标（诸如自由、平等、民主、生态保持和全体居民的一定物质生活标准）。虽然这些目标是不能进行估价的，但是，社会经济关系和各种因素之间的权衡，特别是经济体制本身在把个人作用转化为社会总目标中的作用，则是可以阐明的。^①

西方的经济学家为什么要研究比较经济体制？他们是抱着何种目的去研究比较经济体制的呢？关于这个问题，至少可以从三个方面来看：(1) 比较经济体制的研究，除了对上述问题“作出基本的理论分析外，还帮助我们了解和我们共居在这个小小星球上的各国的经济体制，使我们更深刻地认识自己的体制，并且使我们看到各种分析技术和体制上的假定的局限性，从而使我们更完善地掌握各种工具。”^② 西方经济学家公开承认的这个目的和意义，应当说并不是最主要的。这是因为，了解和认知各个国家的经济体制本身不是最终目的，更准确地说应当仅仅是一种手段而已。(2) 西方经济学家在开展比较经济体制研究时总是站在资产阶级立场上，抹杀社会主义经济体制与资本主义经济体制的根本区别，否认社会主义公有制与资本主义私有制的根本区别，千方百计地美化资本主义制度和丑化社会主义制度。就这点来说，他们甚至不及在他们之前的 A·C·皮古的勇气，从而决定了其研究成果更富有欺骗性。(3) 根据以上两点，西方经济学家研究比较

① 埃冈·纽伯格、威廉·达菲等：《比较经济体制——从决策角度进行的比较》，商务印书馆 1984 年版，第 5—7 页。

② 同上第 7 页。

经济体制的最终目的在于为塑造的社会行为提供一种经济体制模式，这种模式就是被他们美化了的资本主义的经济体制。

尽管如此，西方比较经济体制的研究成果仍有一些值得我们注意的地方。例如，在经济体制中，他们已注意到了决策、信息、动力这三者之间的协调；决策权的划分要考虑信息、决策与动力之间，责、权、利之间要有一致性；上级和下级之间，各个经济单位之间，要通过经济信息的传输和对经济信息作出的正确反馈，才能协调地行动，产生良好的经济效益等。

（二）比较管理学

比较管理学既是管理学的一个分支，又是比较经济学的一个分支。一般认为，美国管理学家F·哈比森和A·梅耶斯1959年出版的《工业世界中的管理：国际分析》一书是比较管理学的奠基著作。但第一部以比较管理学命名的著作却是由理查德·N·法默和巴里·M·里奇曼在1965年才出版的《比较管理学与经济学增长》。在国外，比较管理学的发展大致经历了两个阶段：第一阶段，从50年代末期到70年代中期的初创和理论探讨阶段。比较管理学主要形成于美国。在这一阶段，比较管理学的研究重心是集中在理论建设方面，探讨了诸如比较管理学的对象、范围、任务、作用、方法以及体系的确立、概念的阐述、教学与科研的开展等问题。第二阶段，从70年代中期开始的国际化和实践应用阶段。在这个阶段，比较管理学的研究由美国逐渐扩散到日本、前联邦德国、南韩、新加坡、法国、英国、匈牙利等欧、亚国家，呈国际化发展趋势。同时，比较管理学的研究重心也由理论探讨转向注重管理实践的比较。进入80年代，美国管理学界推出的四大畅销书即《日本的管理艺术》、《Z理论——美国企业如何迎接日本的挑战》、《寻找优势》和《企业文化》，均是注重实践应用的比较管理学研究成果。

比较管理学是一个分析、比较不同经济体制，不同国家的企

业之间的经济、文化、政治等方面的同异情况对管理的影响，以及管理基本原理的可转移性的专门研究领域。纵观目前各种比较管理学著作的体系，大致可以归纳成三种：（1）比较体系（或称分国别体系）。所谓比较体系，就是将比较管理学所需要比较研究的几个对象国按顺序排列，分别加以论述，并阐明它们相互间的同异、影响与联系。这是一种较常见的体系结构。它注重于综合地比较研究几个不同社会经济制度的国家或经济发展程度不同的国家的企业管理的发展、现状与特点。例如，《工业世界中的管理：国际分析》一书就是按此体系展开的。这部著作将印度、埃及、智利、以色列、法国、意大利、日本、前联邦德国、瑞典、英国、前苏联和美国 12 个比较国分成 12 章，分别以各个国家的企业管理为本章的研究对象。（2）分论体系。分论体系是按照比较管理学所要研究的主要问题顺序加以排列，并分别从理论上加以阐释。它基本上是由比较管理学的基本理论、主要理论及其结构三大部分组成。例如，J·博德温 1970 年出版的《比较管理学：教学、培训与科研》一书就是采用这样的结构体系。该书由以下八部分组成：导言；比较管理学的理论结构；比较管理学的研究程序、目标、主题、方法与结论；培训大纲；管理行为的案例研究；比较管理学的前提建立与其他的方法论问题；比较展望中的管理背景与态度；管理者的态度与行为的比较。（3）分类体系。所谓分类体系，就是按管理过程的各个要素分别说明各国企业管理理论与实践在该要素中的同异关系，阐释联系和影响，并突出不同国家在该要素方面的主要特点。例如，法默和里奇曼 1980 年出版的《国际管理》一书就采用了这种结构体系。该书首先将管理过程的关键要素确定为计划工作与创新；控制；组织；人员配备；指挥、领导和激励；销售；生产与采购；研究与发展；财务；公共与外商关系，然后分别考察不同国家的教育制约因素（如文化水平、对教育的态度）、社会制约因素（如对工业管理者与工业管理的看法、

等级结构与个人流动性)、政治与法律因素(如相关的法律规定、政治稳定性)、经济因素(如一般的经济结构、财政政策)、对管理过程关键因素的影响、作用以及由此形成的同异关系和规律性内容。^①

现在回过头来看一看,促成比较管理学产生、推动比较管理学发展的原因何在呢?我们认为主要表现在:从50年代开始,资本主义国家跨国公司的加速发展,社会主义国家阵营的出现,管理流派的增多,以及国际技术经济协作和竞争的加强,都对管理提出了新的要求,迫切需要与上述变化相适应的管理理论和方法。就目前的情况看,西方管理学家研究比较管理学较之比较经济技术方法等共性的内容增加了,政治倾向和意识形态的成分淡化了。这一方面说明,社会主义管理理论的发展可以直接从西方的比较管理学中吸取养份,并创立自己的比较管理学,另一方面又告诫人们,对西方的比较管理学仍应给予足够的警惕。

三、会计领域应用比较研究法的两种类型

前面我们讨论比较研究法在经济学和管理学中的应用,主要是从创立比较经济学和比较管理学的角度进行的。但如果要科学地认识比较会计或创立比较会计学,则必须科学区分会计领域应用比较研究法的两种类型。事情非常明显,在会计领域中,比较研究法并不是比较会计的专利品,它的应用历史、范围要比比较会计悠久得多、广阔得多。

比较研究法作为一种科学的逻辑思维和研究方法,可以为每一个研究会计理论与实务的人所采用,也的确应用于每一个会计理论与实务研究方面。但是,作为一般性地研究会计理论与实务的比较研究法与作为创立比较会计或比较会计学的比较研究法却

^① 杨海涛:《比较管理学导论》,江西人民出版社1988年版,第87—89页。

有很大的不同。主要表现是：(1) 目的不同。前者应用比较研究法的主要目的在于了解、认知，最多加上借鉴、吸收、利用。会计历史发展中，最早发源于 14、15 世纪的意大利沿地中海城市，后流行于德国、法国和苏格兰，从苏格兰再流传到英国，以至整个世界的复式簿记，就是运用这种比较研究法的结果。在我国，西式簿记及借贷记帐法为什么比中式簿记及收付记帐法流行，同样也是人们在分析、比较中得出的必然结果。后者运用比较研究法的目的除了了解、认知、借鉴、吸收、利用外，还有提倡、对外扩展的目的。例如，资产阶级会计学家在比较资本主义国家的会计模式与社会主义国家的会计模式时，往往带有将其会计模式扩展到社会主义国家的目的。(2) 方式不同。前者纵向比较居多，会计史学即比较多地采用纵向比较的方式。此外，外国会计理论或实务（如美国的会计理论与实务，英国的会计理论与实务）也经常采用纵向比较的方式。实际上，马克思在论述簿记费用的变化时也采用过这种比较方式。他说，“生产过程越是按社会的规模进行，越是失去纯粹个人的性质，作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要；因此，簿记对资本主义生产，比对手工业和农民的分散生产更必要，对公有生产，比对资本主义更为必要。但是，簿记的费用随着生产的积聚而减少，簿记越是转化为社会的簿记，这种费用也就越少。”^① 后者横向比较居多，即使涉及一定的时间跨度，也主要是从动态的观点进行横向比较的。(3) 范围和程度不同。前者的比较可能只局限于某一国家的内部或两个甚至多个国家的个别会计理论与实务问题；后者的比较则一定要跨出国门，全面地、系统地进行多个国家的会计理论与实务的比较。(4) 态度不同。前者的比较态度中往往含有较多的主观成份，是带着有色眼镜看其他国家的会计理论与实务，或把本国的会计理

^① 《马克思恩格斯全集》第 24 卷，第 152 页。

论与实务作为参照标准来评价其他国家的会计；后者的比较则含有较多的客观成份，在比较不同国家的会计理论与实务时，它主要是从世界范围内的角度出发，用更高的综合视野来研究，讲求先客观地认识，再比较清楚。

还需要明确：尽管比较会计或比较会计学是以比较研究法为根本方法，或主要运用比较研究法作为与其他领域或学科区分的最直观的标准，但比较会计研究中还可以采用其他的方法，区分比较会计学与其他学科的更精确标准应当是学科的对象。正如毛泽东同志指出的：“科学研究的区分，就是根据科学对象所具有的特殊矛盾性。因此，对于某一现象领域所特有的某一种矛盾的研究，就构成某一门科学的对象。”基于此，后面我们还会具体讨论比较会计的研究方法和比较会计学的对象问题。

四、比较会计的形成过程

根据以上对作为创立比较会计的比较研究法的逐步认识，我们认为，比较会计目前仍处于创立阶段。作为一门独立学科的比较会计，尚是呼之未出的新领域。但事情的另一方面是，比较会计的确正在形成过程之中。关于这个过程，可以粗略地划分成下面三个阶段：

第一阶段，从本世纪初到 60 年代，会计领域中比较观念的逐渐形成和通过会议形式开展交流比较的阶段。1904 年在美国圣路易斯召开的第一次国际会计师会议（International Congress of Accountants），以及随后每隔五年分别在阿姆斯特丹、纽约、伦敦、柏林和巴黎召开的会议，为会计领域的经验交流和比较，提供了良好的场所。1949 年在波多黎各的圣胡安举行的第一次泛美会计师学会，以及随后每隔三年举行一次的会议；1951 年 11 月在法国成立的欧洲财政经济会计专家联合会（UEC）；1957 年在菲律宾马尼拉举行的第一次亚太地区会计师大会等，在 70 年代之前都主要地