



当代财经文库



中西会计 比较研究

刘兴云○著
西南财经大学出版社



当代财经文库



中西会计 比较研究

刘兴云○著

西南财经大学出版社



责任编辑:邓康霖

封面设计:穆志坚

书 名:中西会计比较研究

刘兴云 著

出版者:西南财经大学出版社

(四川省成都市光华村西南财经大学内)

邮编:610074 电话:(028)7301785

排 版:西南财经大学出版社照排部

印 刷:西南财经大学印刷厂

发 行:西南财经大学出版社

四 川 省 新 华 书 店 经 销

开 本:850×1168mm 1/32

印 张:8

字 数:180千字

版 次:1996年7月第1版

印 次:1997年5月第2次印刷

印 数:2001——4500册

定 价:11.50元

ISBN 7-81055-064-0/F·44

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社发行部调换。
2. 版权所有,翻印必究。

《当代财经文库》总序

世界正在走向 21 世纪。在这世纪之交,人们可以看见,不可抑阻的生产力,正在带来一场人类社会各个方面的全面而深入的变化。变革的浪潮势不可挡,而科技革命充当了这场革命的先导,社会经济结构、政治体制、人们的社会关系、生活方式以及思想观念都处在不可避免的自我调整和革命变革之中。

中国正在走向 21 世纪。在“九五”和走向 2010 年的新时期,中国将实现经济体制的根本性转换,建立起社会主义市场经济体制,同时将进行增长方式的根本性转换,使国民经济转到集约型的轨道。这是一场社会主义发展过程中史无前例的历史性变革,它将极大地解放生产力,大大完善中国的社会主义制度,增强经济的活力。在改革中焕发出新鲜活力的、社会主义的中国,昂首阔步地跨入 21 世纪,这是当代的最重大的历史事件,这一事件将给整个世界的发展带来深刻影响。

我国社会主义经济的发展与改革,直接推动了财经领域学术研究的繁荣和发展。近年来,理论经济学,以及金融、财政、税收、工商管理等部门经济学,在马克思主义和小平同志有中国特色的社会主义理论的指引下,一方面吸收国外现代经济学研究的有益成果,一方面紧密结合中国社会经济发展和改革的实际,推出了一大批优秀的成果。这些财经领域的研究成果,推动了我国财经科学的建设。为了推进两个根本性转换,促进我国社会主义现代化,我们需要进一步加强财经科学的研究,建立起社会主义的中

国经济科学,因此,不仅需要提倡科学研究,奖励优秀学术成果,而且需要采取措施,解决学术专著出版困难的问题。西南财经大学出版社从1985年开始,以学校设立的学术专著出版补贴基金推出一批学术专著,把一些反映财经研究最新成果,有较高学术价值的著作奉献给广大读者,特别是从事财经领域科学研究的专业理论工作者和研究生,扩大了这些成果的社会影响。

从今年开始,西南财经大学出版社决定继续依托于校学术专著出版补贴基金,以《当代财经文库》的形式,每年推出一批财经学术研究专著。《当代财经文库》将以提高出版质量,多出适应时代需要的精品为主旨,同时,力求在版面设计、装帧、排版、印刷等各方面都更加规范化、统一化。

根据国家哲学社会科学研究“九五”(1996—2000)规划,社会科学研究的指导思想是:以马克思列宁主义、毛泽东思想和邓小平建设有中国特色社会主义理论为指导,坚持党的基本路线和基本方针,坚持理论联系实际,坚持重在建设,坚持“百花齐放、百家争鸣”,以建设有中国特色社会主义的重大理论问题和实践问题为主攻方向,重点加强对“九五”期间与21世纪初叶我国国民经济和社会发展以及改革开放、社会主义精神文明建设中重大问题的研究,在继续加强应用研究的同时,重视和提高基础研究。加快发展新兴边缘交叉学科研究和跨学科综合研究,进一步发展和繁荣哲学社会科学,更好地为经济发展和社会全面进步服务。为建设有中国特色社会主义服务。这既是财经领域社科研究的指导思想,也应该成为《当代财经文库》出版的指导思想。

《当代财经文库》是旨在推出财经研究学术专著的一套丛书,它的特点是:(1)重视理论经济学的研究;(2)推动财经领域各部门经济学学科的理论研究和应用研究;(3)提倡有创新意义的经济学各学科交叉研究和边缘学科研究;(4)支持中青年学者的科学研究。

西南财经大学出版社推出《当代财经文库》是一件大好事,对广大读者来说,它有助于扩大视野,了解当代国内外财经科学的最新发展趋势,增强经济理论的素养和分析问题的能力。

在《文库》出版之际,谨致以最美好的祝愿。

刘诗白

1996年5月于成都

内容提要

改革开放的十几年来,中国会计界一直在认真审视和研究中国会计与世界各国会计之间的相同点与不同之处,并以此为基础来探寻中国会计改革的方向和出路。作为这种努力的必然产物,中国的《企业会计准则》(基本准则)由财政部于1992年11月30日正式颁布,此后,财政部又按照准则的精神重新制定了一系列的行业会计制度,从而使中国的传统会计发生了根本性的变革。出于适应社会主义市场经济体制和国际交流与合作的需要,改革后的中国会计与国际会计惯例(传统称其为西方会计)在众多领域实现了协调一致。这是中国会计的一大进步,同时也是中国会计对世界会计的一大贡献。但是,仔细观察和对比,我们不难发现,中国会计与西方会计(其外延包括国际会计准则和西方国家特别是市场经济成熟度较高的主要发达国家的会计)之间依然存在着诸多差异,它们中间有些是合理的和必然的,有些则是不妥当的。我们认为,在欢呼此次号称中国会计“第三次革命”的改革之后,对差异进行分析,合理的部分作出科学的诠释,不合理的部分找出问题和进一步改革的方向,实为中国会计深化改革和进一步走向成熟

之必需。正是基于这种考虑,笔者才选择了《中西会计比较研究》这一题目作为研究课题并形成此书。

本书全部内容共分十一章。第一章对中西会计比较的一些基本理论问题做了探讨和分析;在此基础上,通过第二至第九共八个部分对中西会计之间的差异作了较全面的比较和分析——在比较时我们总是试图挖掘存在差异的原因并对许多问题尝试着评价其合理性;在第十章里,笔者就研究比较会计所不能忽略的两个基本问题——会计模式和国际会计惯例做了探讨;最后,我们在第十一章中对会计的国家差异与国际化这一基本命题及其在中国具体情况即会计的中国特色与国际化问题简要地谈了笔者自己的看法。

在本书开篇第一章里,笔者着重尝试着解决了四个基本的理论问题:中西会计比较研究的意义、对象、方法和基本原理。我们认为,研究中西会计比较问题同时具有理论意义和现实意义:它可以帮助我们整体上把握世界会计的格局,了解各国(包括中西)会计的共同点和不同点并作出解释,为我们的会计改革事业和建立社会主义市场经济会计模式提供指导,而且,也弥补了过去会计比较研究中不考虑中国情况的一大不足。为方便后面的内容展开,笔者接着界定了中西会计比较研究的对象。笔者认为,以当今中国现行的会计理论与实务与西方的主潮流(以发达国家为代表)相比较是极有意义的,而且,考虑到我们的今日之需要,笔者更侧重中西之间的差异来作比较分析。关于中西会计比较研究的方法,我们认为,以比较法为主,适当兼及其它方法是唯一可行的。在本章最后,我们以较大的篇幅分析了中西会计比较研究的基本

原理——会计与其所处的环境因素之间的关系。

会计是全人类共同的财富,属于现代会计科学的基本理论和方法可以为世界各国所使用;但是,会计又必然受其所存在的环境的制约。这已为大量事实和诸多会计学家的辛勤研究所证明。会计与所处的环境因素之间的关系极为密切,以致于成为国际会计学、比较会计学等新型学科的逻辑起点。我们认为,能够对会计产生影响的环境因素很多,它们主要是经济因素(主要体现在经济体制、国家之间经济联系的程序与机制、经济发展水平、资本市场、通货膨胀、经济资源、国家利益等)、法律因素、政治因素(主要体现在社会制度、民主程度与体制、一个国家内部左中右的势力结构与执政党的主张以及工人阶级和工会力量的强弱、国家间的政治联系与政治组织等)、社会文化因素(如保守程度、重商主义或轻商主义的倾向、进取精神与竞争意识、民族主义倾向与排外情绪、崇尚个人自由主义或者是纪律与集体主义、是否强调权距、地区性文化圈、国家间的文化交流等)、教育因素、历史传统因素、科技因素、会计主体(会计所为之服务的单位)因素、会计学的相关学科因素等等。这些因素对会计的影响或者重些或者轻些,其影响方式或者是直接的或者是间接的,但它们总会影响着一个国家的会计理论与实务的基本模式。这是我们在第一部分里阐述中西会计比较的基本原理时所表达的基本思想。

会计理论模式是我们比较的第一个问题。由于中国社会主义市场经济会计理论体系尚未完全定型,因而比较的难度相对是比较大的。我们尝试着从以下几个方面做了比较和分析:(1)从总体上观察,中西之间存在两个明显的差异:一是关于什么是会计理论

的认识存有较大的差异,虽然大家对会计理论的作用在理解上是基本一致的;二是在会计理论体系(结构)上认识不同,最明显的是,中国会计理论体系较之西方多了对会计职能和会计对象的研究。我们认为,这两点差异的存在是正常的,形成这种差异的根本原因在于中西不同的文化背景和由此而导致的研究人员的不同的研究方法和研究习惯。有理由认为,西方关于会计本质和会计目标的论述已经隐含了会计职能的问题,关于会计假设、会计要素的描述则解决了会计对象问题。(2)对会计本质的认识在中西之间也是存在差异的,就目前来看,西方基本是以信息论为主体(同时也有其它几种观点),我国则主要是两种观点:管理活动论、信息系统论。中西之间甚至在一国内部对同一问题形成了几种不同的说法,这显然属于认识上的问题;而且,各自不能驳倒对方,说明各自的认识都有些需要进一步论证的地方。无论如何,这种不一致并不是坏事,它将更有助于我们探求真理,从而最终找到一个关于会计本质的真正科学的解释。(3)会计监督职能。我们一向坚持会计具有监督职能,这是有理论依据和法律依据的,也的确是讲得通和行得通的;至于西方很少这样讲,我们以为,他们的许多作法和说法中(特别是会计信息的质量特征)也隐含了类似的内容,无非人家没那么明确地讲就是了。(4)会计目标上中西之间基本是一致的,无非中国更偏重国家,而美国更注重投资者,国际会计准则委员会更注意一般意义上的描述,此皆系环境所致。(5)我们目前流行的会计核算前提一说是西方会计假设的一种简单化理解,似有些不妥。(6)中国界定的六个会计要素是基本合理的,国外的其它说法也有他们的原因和合理性。(7)我们的会计原则与

西方大致相仿,但在谨慎原则上应用稍浅一些,且未将实质重于形式、效益与成本权衡等予以明确,似应补上。(8)会计理论研究上,我们有很大的差距,应尽快改进我们的不足。

会计管理体制和企业会计运行机制是我们比较的第二个内容。在会计管理体制上,我们将中国与主要西方国家做了对比,并认为基本差异是合理和正常的,但也有一些需要改进的地方:进一步简化政府的会计管理工作,充分发挥会计学术与职业团体的作用,建立健全会计自律性组织,等等。在企业会计的运行机制上,我们认为最主要的差异在于会计机构的设立方式上,而且笔者以为西方的会计与财务分设的方式是值得借鉴的。

严格地讲,会计规范体系也属于会计管理体制的范畴,但是,由于内容较多,我们是把它作为一个单独问题来加以比较的。首先,我们从总体上将中西之间做了比较,认为所存在的差异主要是不同国家的环境因素所致的,并指出,我国的会计制度虽然最终要退出历史舞台,但在近期还是应该保留,而且我们今后应更注重职业道德建设;然后,我们以较大的篇幅比较了会计准则。我们对中西之间会计准则的制订机构与性质、制订程序、层次结构、表述方式与内容、会计准则与税法的关系等做了对比,并提出了自己的看法;最后,笔者就国际会计准则与中国会计准则之间的关系问题做了一定的探讨,我们认为,我国应加强与国际会计准则委员会的交流与合作,中国会计准则应尽可能与国际会计准则协调甚或一致。

企业会计的监督体系与注册会计师制度是我们比较的第四个问题。世界各国的会计监督体系在大的格局上是基本类似的,都有法律性监督、行政性监督、社会性监督三个基本的层次,但是,各

具体层次上还是有较大差异的。笔者以为,原因主要在于环境因素。我们的基本作法是合理的,借鉴国外的经验,我们需要作一定的改进:将一部分政府监督转移给注册会计师承担,加强注册会计师队伍建设,加强执法力度,强化责任意识,完善自我监督机制。鉴于注册会计师的重要地位,我们以较大的篇幅比较了中外的注册会计师制度包括职业组织、资格认定与注册、会计师事务所、独立审计准则等问题,并在其中谈了我们对差异与如何借鉴国外经验的认识。

会计处理程序、方法与手段是很少有人比较的一个问题,我们在此做了一次尝试。在这一方面,中西之间的差异主要体现在:一是日常帐务处理与方法,二是内部牵制与内部控制制度的应用程度,三是会计电算化。第一个差异基本是合理的,系习惯和历史使然;第二个问题上我们似有差距,应该学习国外的经验,作进一步的改进;第三个差异也是一种差距,需要我们的长期努力才能赶上发达国家的水平。

会计教育是我们比较的第六项内容。笔者首先论述了会计职业界对会计教育的需要,在此基础上,对中西之间在会计界对会计教育的参与、会计教育的培养目标与课程设置、会计教师等方面做了比较。在这一部分里,笔者尤其介绍了美国等正在进行的会计教育改革。总体上看,我国的会计教育与发达国家相比是有一定差距的,我们的教育界、会计界、乃至政府必须对此给予足够的重视,并认真借鉴国外的作法,以期能打好我们进一步提高我国会计工作水平的基础。

企业会计是会计的重心之所在,因而,我们以相对较大的篇幅

分财务报告、财务会计中的主要处理方法、财务会计的新兴领域、成本管理会计四个部分做了比较。在财务报告部分里,我们将主要发达国家的财务报告与我国的现行财务报告体系进行对比,并介绍了国外财务报告上的新发展和新成果,然后谈了我们的一些看法:中国的财务报告体系是基本可行的,但也应在作进一步的改进,诸如努力使现有报告更科学些、尽快实现现金流量表对财务状况变动表的替代、逐步增加增值表、预测财务报告等新型报告等等。在财务会计中的主要处理方法一部分里,我们按照著名的乔伊——巴维希“世界十国财务会计惯例中的分歧”表格中所列内容与中国的情况做了比较,实际上,除谨慎原则的应用程度上存有一定差距外,我们已经在相当广泛的领域里实现了与国际惯例的协调一致。在财务会计的新兴领域部分里,我们主要介绍了国外在财务会计上形成的一些新兴分支和领域,然后尝试着分析了应用于中国的可能性。最后,我们比较了成本与管理会计,在这一方面,我们较之西方发达国家是有一定差距的,笔者以为,许多国家成立专门的成本管理会计组织、举办管理会计师资格考试、制订成本会计准则以及建立成本管理会计的概念结构、管理会计的创新与应用等的作法是很值得我们借鉴的。

预算会计是我们比较的第八项内容。国外与我们的预算会计相对应的部分被称为政府与非营利组织会计,在这一领域,中西之间是有极大的差异的。我们在本章中共总结了称谓、与企业会计的关系、会计目标、会计要素、会计恒等式、会计主体、财务报告、财务分析、收支结计基础、资本维护、记帐方法、对预算的核算、管理会计的应用等十四个方面的差异。在了解了西方政府与非营利组

织会计的情况特别是将其与中国比较之后,再联系我们今日之环境,我们的强烈感受是,我国的预算会计已经到了非改不可的程度了。在此基础上,我们阐述了对预算会计改革——包括理论与实务两个方面的改革,并且提出,同企业会计改革的作法相类似,预算会计改革也应以准则制订作为整个改革的重点和契机。企业会计改革的成功昭示我们,在一个不太长的时期里完成我国的预算会计改革也是完全可能的。

在第十章里,笔者以较大的篇幅讨论了研究会计比较问题不可回避的两个问题:会计模式与国际会计惯例。首先,笔者对国内外对会计模式所作的分类做了简要的介绍,在此基础上,笔者谈了自己就会计模式问题以及如何借鉴国外会计模式的几点看法;然后,笔者就我国会计界近来一直用的较多的国际会计惯例一说做了探讨,笔者认为,真正的国际会计惯例应该是已经现实运行了一个历史时期并为大多数国家所普遍接受的和新兴但代表着世界会计发展主潮流的会计理论与实务,具体的对象就是以国际会计准则为主并兼及发达国家会计准则(主要是国际会计准则尚未涉及)会计准则体系和概念结构体系。

在本书的最后一部分里,我们作总结式的考虑,先从一般(国际)意义上然后具体到中国谈了我们对会计的国家差异与国际化的看法。我们有充足的理由相信,会计的国家差异是客观存在的,任何国家都不例外;与此同时,会计的国际化努力也是必要的和可能的;那么,会计的国际协调也就势在必行。置身于中国的情况之中,我们应有这样的结论:第一,要树立两种正确的态度,正确地对待国家差异(和中国特色问题),正确地对待国际化(和国际惯例、

国际协调);第二,我们要积极尤其是主动地参与会计的国际协调,注重创造条件实现双向协调,力求避免制造新的差异,鼓励企业在需要时推行双轨制,逐步提高我国的国际会计教育水平。

目 录

1. 中西会计比较研究综述.....	(1)
1.1 中西会计比较研究的意义	(2)
1.2 中西会计比较研究的对象	(4)
1.3 中西会计比较研究的基本原理:会计与环境因素之间的关系	(6)
2. 会计理论模式	(18)
2.1 总体上的观察	(18)
2.2 会计的本质	(22)
2.3 会计的监督职能	(26)
2.4 会计目标	(27)
2.5 会计假设	(30)
2.6 会计要素	(31)
2.7 会计原则	(37)
2.8 会计理论研究	(40)

3. 会计管理体制与企业会计运行机制	(54)
3.1 会计管理体制	(54)
3.2 企业会计运行机制	(60)
4. 会计规范体系	(64)
4.1 总体情况	(64)
4.2 会计准则	(71)
5. 企业会计的监督体系与注册会计师制度	(90)
5.1 国家和社会对企业会计的监督体系	(90)
5.2 注册会计师制度	(94)
6. 会计处理程序、方法与手段	(109)
6.1 会计处理程序与方法	(109)
6.2 内部牵制与内部控制制度的应用	(111)
6.3 会计电算化	(116)
6.4 代理记账	(118)
7. 会计教育	(121)
7.1 会计职业界对会计教育的需要	(121)
7.2 会计界对会计教育的参与	(123)
7.3 培养目标与课程内容设置	(125)
7.4 课程中的一个特殊问题:第一门会计课程	(130)
7.5 会计教育与教师	(132)