

会计理论探索丛书

KUAIJI LILUN

TANSUO CONGSHU

比较会计研究

李孝林 邓腾江 孙芳城 张国康 刘斌 著

西南财经大学出版社

会计理论探索丛书

KUAIJI LILUN
TANSUO CONGSHU

比较会计研究

李孝林 邓腾江 孙芳城 张国康 刘斌 著

117354/21

F230/22p

西南财经大学出版社

(川)新登字 017 号

责任编辑:曾召友 张明星

书 名:比较会计研究

作 者:李孝林 邓腾江 孙芳城 张国康 刘 斌

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)7763785

排 版:西南财经大学出版社照排部

印刷者:绵竹教育印刷厂

发行者: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:10.5

字 数:240千字

版 次:1995年3月第1版

印 次:1995年3月第1次印刷

印 数:3000册

定 价:10.50元

ISBN7—81017—894—6/F·737

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

《会计理论探索丛书》编委会

主 编:杨纪琬 娄尔行 葛家澍 阎达五
常务副主编:毛伯林 任祖贵 张天性
副 主 编:丁平准 王俊生 石成岳 吴水澎
李学柔 杨宗昌

《会计理论探索丛书》序

会计与经济总是紧密地联系在一起。经济离不了会计,会计离不开经济。经济越发展,管理越需要,会计越重要。

“发展——改革——发展”是会计实践、会计理论不断前进、不断深化、不断完善的客观规律。没有发展的客观要求,就不会产生发展的愿望,也就不会形成发展的意识;改革既受发展要求、发展愿望、发展意识的驱使,又是实现发展目标的永恒动力,没有会计的改革,就根本不会有会计的发展。

党的十一届三中全会以来的10年,是充满生机、活力的10年,10年的改革,会计事业取得了丰硕成果。这些成就,有待于我们去总结、去反映。随着改革开放的迅猛发展,新情况、新事物、新问题层出不穷,也急待我们去探索、研究,去作出科学回答,这也是摆在我们面前的光荣而艰巨的任务。

本《丛书》的编著出版,正是通过对现实问题的研究,通过对会计基本理论、业务理论的探索,通过“双百”方针的着力贯彻,会计学术的活跃与繁荣,为贯彻、实现中国会计学会的科研规划,为建立具有中国特色的、以提高经济效益为中心的会计理论、方法体系,起到一点添砖加瓦的作用。

《会计理论探索丛书》是融合会计学术、会计知识、会计经验为一体,汇集不同学派、不同观点、不同主张的会计理论系列专著。只要是确有见地、言之成理,有助于繁荣社会主义会计学术、强化社会主义会计管理并符合《丛书》宗旨和条件的,经过编委会审查认

可均可纳入《会计理论探索丛书》。

这块会计学术园地,是属于我们会计界的广大作者和读者的,是属于我国会计实际工作者、会计理论工作者、会计教育工作者和不同层次的会计后备军的。我们殷切地希望我国会计界的同志、朋友们,都来认真地关心她!用我们集体的智慧和力量,通过辛勤耕耘和科学管理,让她孕育出许许多多群众喜爱、社会欢迎、经得起实践检验的优秀成果。

祝愿这套《会计理论探索丛书》能够为我国的社会主义建设服务!祝愿这套丛书能够给会计学术宝库不断地增添佳品!祝愿这套丛书经久不衰,与世长存,永葆青春!

《会计理论探索丛书》编委会

序 言

发展是改革的动因。改革是发展的动力。“发展——改革——发展”是会计发展的客观规律。党的十一届三中全会以来的十多年间,中国的经济体制改革、中国的会计改革,都是遵循着这一规律以史无前例的迅猛速度向前发展,特别是1993年和1994年更是如此。人们把这两年誉称为“会计改革年”是完全可以理解的。

以“两则”、“两制”的颁发实施为标志,宣告中国的会计改革已经进入了一个新的发展时期。也就是说在邓小平同志的南巡重要讲话和党的十四大精神的鼓舞下,会计工作者更加彻底地解放思想、转变观念、破旧立新,从理论到实务、从微观到宏观冲破种种禁锢,迎着市场经济体制的呼唤,以史无前例的胆识、气魄和首创精神,推动着中国的会计改革向深度、广度进军,推动着中国会计走向世界与国际会计惯例接轨,从而带来了会计思想的特别活跃、会计事业的迅猛发展、会计学术的空前繁荣,以及会计形象的更新并重放光华。

在会计学术的空前繁荣中,即将出版的这本《比较会计研究》也和《会计理论探索丛书》中《财务分析改革探索》、《会计研究方法论》等九本专著一样,一定会给这个锦绣灿烂的百花园地,贡献出自己特有的姿彩和芬芳。

《比较会计研究》的作者李孝林、邓腾江、孙芳城等同志,是改革较早的重庆地区会计科研的一支生力军和会计学术带头人,他们的这个课题虽然是在近期突击完成的,但是他们从事比较会计

研究和应用比较会计进行教学实践的时间却相当早(实际上从80年代初期就已经开始),就其功力之深,绝非一朝一夕能够办得到的。

科学的“比较方法”,是通过把性质相同或相关的事物进行对比,反映和测定出它们之间的联系和差异,从而更加深刻地揭示事物之间的共同性和特殊性的一种最有效的方法。我们应用这种科学的方法:通过“纵比”,即特定事物各个发展阶段相比,我们就可以揭示出该事物此阶段与彼阶段之间的矛盾,使我们清楚地认识该事物各个阶段的共同点和不同点,以便从事物发展的“线”上去更深刻地认识事物;通过“横比”,即以此事物与彼事物相比,我们就能够揭示出此事物与彼事物的矛盾,使我们清楚地认识诸事物间的共同点和不同点,以便从多种事物的“面”上去更深刻地认识事物。前者旨在揭示现实与历史的矛盾;后者旨在揭示现实事物之间的矛盾。只要我们正确地应用这种科学的比较方法,坚持比较中的一纵一横、一“线”一“面”、一历史一现实的辩证统一,我们就可以全面、深刻地认识事物,从而防止出现认识上的肤浅、片面和狭隘性以及因肤浅、片面、狭隘所导致的行动上的盲目性。马克思不仅经常使用这种科学的比较方法,而且高度赞誉这种方法是“理解现象的钥匙”。

本书的作者把这种科学的方法娴熟地、成功地运用在会计研究和会计教学之中,这次他们又把自己长期研究的学术成果、长期教学实践积累的心得体会与他们的现实研究成果有机结合并汇集成书,这确实是一次创新和成功的尝试,是一次积极响应中国会计学会号召,按照“八五”科研规划从事“国际会计”比较研究的具体行动。从这个意义上讲,这本专著的出版,确是难能可贵的。

这本著作在充分论述了建立比较会计必要性的基础上,着重对会计模式、会计要素、特殊经济业务和会计报告等内容作了专章比较研究。作者在比较中立足于中国的现实,通过中国与外国之

间、国内各行业之间的对比,揭示存在着的各种联系和区别,从而让读者更加深刻地认识中外会计之间、国内各行业会计之间存在着的共同点(共性或一般规律)和不同点(特殊性或特殊规律),这将会给广大的读者以深化认识事物的成功引导和有益启迪。

还值得在这里提说的是:这本著作对“会计要素”、“特殊经济业务”等内容进一步展开,分别用六章(从第三章至第八章)、五章(从第九章至第十三章)的最大篇幅作了更加深入具体的讲述,这就让读者的认识进一步向深入、详尽和具体方向发展,这也是作者独具匠心的地方。

另外,这本著作体系严谨、内容丰富、资料翔实、论述有力,特别是在理论与实践、宏观与微观、广化与深化的有机结合,以及有针对性地对过去和现实中的许多模糊认识和错误观点,都以作者的鲜明态度一一作出了科学的、有说服力的回答,这也是值得肯定、提倡和有必要介绍给读者的。

《比较会计研究》的作者请我负责主审本书并为之撰写《序言》,我乐意地接受这个任务。在这本专著即将付梓时,我谨向读者推荐,希望这本体系新颖、内容丰富、论述深刻的创新佳作,能够得到广大读者的喜爱!能够产生较好的社会效益和经济效益!

毛伯林

1994年9月第十个教师节于西南财大

前 言

目前,全国正在掀起又一次会计改革的高潮,为了适应会计改革和会计教育改革的需要,我们组织撰写了《比较会计研究》这本书。

一、建立《比较会计学》的必要性

80年代,我们开始进行比较会计研究,后在本科高年级开课讲授。通过十来年的研究和实践,我们认为建立《比较会计学》十分迫切。

(一) 会计国际化的需要

工业革命和现代化大生产推动着社会经济的迅速发展,尤其是第二次世界大战后,经济发展,一日千里。国际联系,日益紧密。由于国际贸易迅速发展的需要,国际间资本流动迅速发展的需要,跨国公司迅速发展的需要,促进本国经济、会计发展的需要,加之会计具有国际化的本性,以提高会计信息可比性为特征的会计国际化,已成为会计发展的必然趋势。会计国际化主要表现为各国会计处理方法的标准化、规范化和在一定程度上的趋同化。既包括一国会计的标准化,还包括地区性和国际间会计的趋同化、规范化等等,会计国际化是发展趋势,会计国家化是历史现实。两者是矛盾的统一,统一于科学化。为此,必须首先对各国会计进行比较研究,分析异同,认识其优缺点和适用性,取长补短,才能推广或创建标准的、科学的核算方法。

(二) 深化会计改革的需要

会计改革的总体目标是建立社会主义市场经济的新的会计模式。作为会计改革的基本原则之一,《会计改革纲要(试行)》第7条规定:“会计改革要认真总结建国以来以及现实工作中的基本经验,……并不断有所创造和发展;对国际上科学的会计理论和方法,则必须结合中国的实际加以借鉴,做到洋为中用。”这就必须对国内各行业会计进行比较研究,对外国会计进行比较研究,并把两者结合起来,取长补短,才能“不断有所创造和发展”。

(三) 完善会计学科体系的需要

许多学科都建立了自己的比较科学,如比较史学、比较法学、比较文学、比较政治学等等,在经济科学方面也有比较经济学、比较经济体制学、比较管理学、比较财政学、比较审计学等等。马克思在《德意志意识形态》中指出:“比较解剖学、比较植物学、比较语言学等等科学,……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,在这些学科中比较具有普遍意义。”众多学科的实践证明了比较研究对学科发展的重大意义。1992年4月,中国会计学会第4届理事会通过的“八五”期间会计科研规划要求研究“中外会计之比较”,研究建立“通用会计学”。现行会计学科体系的各学科,都是按内容、按行业进行纵深研究,从横向进行深入研究的比较会计学尚属空白,亟待建立。

(四) 会计教育改革的需要

会计学专业本科一般都按行业开设多门会计学,它们都强调完整,自成体系。虽然各有特征,也有许多重复之处。譬如:总论、货币资金、固定资产、流动资产、供应、销售、生产费用或流通费用、会计报表等等,各门会计课程都讲,各唱各的调,有不少重复。针对会计课程平行开设的弊病,在学好会计基础和财务会计、成本会计的基础上,增开比较会计学,深入了解国内外主要的核算和管理方法的异同,优缺点及其产生原因和对策,必然有利于提高教学水平。

现代社会发展速,竞争激烈,经济竞争是科学技术的竞争,是管理水平的竞争,归根结蒂,是人才的竞争。高水平的管理人才是促进经济发展,提高经济效益的重要保证。人才需有能力,而能力又是以思维为基础的。不善于思维,很难成为高级人才。教学的任务在于培养学生的智力和能力,培养思维品质是发展智力与能力的突破口。爱因斯坦说:“学习知识要善于思考、思考、再思考,我就是靠这个学习方法成为科学家的。”实际情况一般是追求统一答案,只知其一,不知其二,显然不利于思维能力的培养。开设比较会计学等横向比较课程,抓住共性和特点,进行比较分析,针对异同,探索原因,弄清优缺点和适用范围,寻根究底,发现问题,为研究改善之道,提出新设想、新方案,不仅有利于融会贯通、掌握基本理论,还有利于思考力、创造力的培养。

国家教委 1993 年颁布的普通高校专业目录,首次将比较会计学作为会计学专业本科的主要专业课程。我们认为会计专科和成人教育也有必要增开这门课程。

在会计界有建立国际会计与建立比较会计两种意见。两门子学科内容交叉,各有侧重,譬如会计制度的国际比较既是比较会计的主要内容,也是国际会计的重要内容。从深化会计改革的角度看,比较会计更有利于联系实际,促进改革,提高实际工作水平;从会计教育的角度看,比较会计更有利于开拓思路,培养分析能力,克服专业会计低层次重复的通病。

二、本书特色

比较会计,是会计学科的新分支,国内还是首次与读者见面。本书只是就比较会计领域的一些重要问题进行研究,在内容的安排等方面,有一些设想,形成本书的特色。

(一) 会计要素与特殊经济业务结合

在体系上,国际会计都按国别对主要国家会计准则的特色进行介绍,或称国别会计。这样不利于同类经济业务的横向比较。本

书在第二章会计模式比较的基础上,第三章至第八章分别按照会计要素对国际上不同的确认、计量、记录标准与方法进行横向比较。第九章至第十三章对特殊经济业务的不同核算与管理方法进行横向比较,第十四章对会计报告进行比较,把国别会计融汇于各章中,以便深入分析,明确关键,取长补短,有所前进。

比较时以我国为主,既着重中外会计比较,也注意国内不同行业、不同方法的比较。

本书比较只限于财务会计。

(二) 宏观与微观结合

会计准则有基本准则与具体准则之分,比较的内容也有宏观与微观之分。本书试图兼顾这两个方面,在会计模式比较的基础上,逐步深化,通过准则比较,深入到会计制度和具体业务中去。从而克服国际会计目前一般偏重于宏观方面的比较而忽视微观比较的缺陷。可给人一种有血有肉之感。

高等院校会计教学中经常听到一种提法:“不能跟着制度跑”。从讲法基本理论的角度看,这种提法很有意义。制度往往几年变一次,有时下个文件就变了,的确无法“跟”。但是某种制度的规定,代表某行业的统计表一作法,必有其道理。从横向看,对同类业务的处理各行业可能有差异;从纵向看,先后可能有变化。如能抓住重点,深入分析这些差异和变化的原因、优劣,岂不更好!既然现行制度代表当前实际工作的一般作法,以会计制度作为比较的基础,必将使比较会计的教学和研究,就更加理论联系实际。我们并不主张理论研究和教学,必须与现行制度亦步亦趋;但是我们坚信如对它们的差异,进行深入分析,讲清原因,这对于会计研究和会计教学,正确处理理论与实际的结合以及纠正理论脱离实际的倾向,确实是非常必要的。

(三) 广化与深化结合

比较会计学是高级会计课程,和其先行课(会计基础、财务会

计、成本会计)比较,应当具有广化和深化的特点。广化是就横向而言,应扩大到中外各类企业会计的可比方面,而以中外比较为主。深化是就纵深而言,同类经济业务,通过横向比较,揭露矛盾,深入分析,抓住特点,比较优劣,追根溯源,探索改进之道。没有广化,就不容易深化;没有深化,必然形成现象罗列,低层次重复,近几年的研究和教学实践,深切地体会到这是一项艰巨的工作,严肃的科学研究。即以存货而言,其成本构成有7种不同的选择,成本计算方法有15种之多。比较异同,会给人以新的启示;深入研究,每一章都有好些问题,可以分别写出有份量的论文,这方面正在继续努力。只有整体研究与专题研究相结合,并以专题研究为基本,扎扎实实地写出一批有一定质量的论文,才能更好地提高比较会计学的学术水平。

对本书的出版,中国会计学会《会计理论探索丛书》编委会给予巨大的支持和帮助。丛书主编葛家澍教授、常务副主编毛伯林教授、副主编吴水澎教授等亲自审阅提纲,提供宝贵的意见。毛伯林教授在百忙之中主审了全部书稿并惠颂序言。我们表示最衷心感谢。

本书由中国商业会计学会理事兼学术委员、重庆商学院教授李孝林、重庆工业管理学院副院长、副教授邓腾江总体设计,重庆工业管理学院会计系主任、副教授孙芳城总纂定稿。各章的具体分工是:第1、10、12章由邓腾江撰稿;第2、5、9章由孙芳城撰稿,第3、4、15章由李孝林撰稿;第6、7、14章由重庆大学工商管理学院副教授刘斌撰稿;第8、11、13章由张国康撰稿。

由于我们的水平和资料所限,不当之处,敬请批评指正。

著者

一九九四年八月于山城

目 录

序

前言

第一章 导论

- 一、三化并存：中国会计的时代特征..... (1)
- 二、行业化与国家化：会计的行业比较..... (5)
- 三、国家化与国际化：会计的国际比较 (11)
- 四、比较会计研究的基本框架..... (24)

第二章 会计模式比较

- 一、会计目标与会计模式..... (27)
- 二、会计模式比较..... (34)

第三章 资产确认、计量、记录比较

- 一、概论..... (51)
- 二、流动资产——存货比较..... (60)
- 三、流动资产——非存货比较..... (85)
- 四、长期资产比较..... (92)

第四章 负债确认、计量、记录比较

- 一、负债的确认与计量 (109)
- 二、负债专题比较 (111)

第五章 所有者权益确认、计量、记录比较

- 一、所有者权益概念比较 (117)
- 二、企业组织形式与所有者权益会计 (124)

三、资本制度的国际比较	(133)
第六章 收入确认、计量、记录比较	
一、收入概念比较	(140)
二、收入确认比较	(143)
三、收入计量比较	(149)
四、收入记录比较	(151)
第七章 费用确认、计量、记录比较	
一、费用概念比较	(156)
二、费用的确认、计量比较	(160)
三、费用记录比较	(163)
第八章 财务成果确认、计量、记录比较	
一、财务成果形成比较	(168)
二、利润分配比较	(174)
第九章 外币业务会计比较	
一、外币业务会计处理方法比较	(182)
二、远期外汇合同会计处理方法比较	(188)
三、外币折算会计处理方法比较	(195)
第十章 租赁会计比较	
一、租赁会计产生的环境	(205)
二、租赁的分类	(210)
三、承租人会计处理比较	(213)
四、出租人的会计处理比较	(215)
第十一章 退休金会计比较	
一、退休金会计产生环境	(217)
二、退休金会计的国际比较	(222)
三、退休金计划的会计报告比较	(235)
第十二章 所得税会计比较	
一、所得税会计的产生环境	(239)

二、各国计税基础的比较	(240)
三、各国税务制度的比较	(244)
四、所得税会计处理方法比较	(247)
第十三章 通货膨胀会计比较	
一、通货膨胀与国际企业会计	(255)
二、通货膨胀调整类型比较	(266)
三、通货膨胀下跨国财务报表调整方法比较	(277)
第十四章 财务报告比较	
一、影响财务报告的基本因素比较	(284)
二、基本报表比较	(289)
三、合并报表比较	(295)
四、财务报告的其它内容比较	(298)
第十五章 会计发展国际化	
一、会计国际化发展大趋势	(301)
二、会计国际化的矛盾与前景	(309)