



湖北经济学院学术文库



基于国家文化差异视角的 会计模式研究

JiYu GuoJia WenHua ChaYi ShiJiao De
KuaiJi MoShi YanJiu

邹照菊◎著

湖北长江出版集团
湖北人民出版社



湖北经济学院学术文库



基于国家文化差异视角的 会计模式研究

JiYu GuoJia WenHua ChaYi ShiJiao De
KuaiJi MoShi YanJiu

邹照菊◎著

湖北长江出版集团
湖北人民出版社

鄂新登字 01 号
图书在版编目(CIP)数据

基于国家文化差异视角的会计模式研究/邹照菊著.
武汉:湖北人民出版社,2008.11

ISBN 978 - 7 - 216 - 05785 - 1

I. 基…
II. 邹…
III. 会计—研究
IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 158656 号

基于国家文化差异视角的会计模式研究

邹照菊 著

出版发行: 湖北长江出版集团
湖北人民出版社

地址:武汉市雄楚大街 268 号
邮编:430070

印刷:湖北立龙印务有限公司
开本:787 毫米×1092 毫米 1/16
字数:309 千字

经销:湖北省新华书店
印张:15.75
插页:1

版次:2008 年 11 月第 1 版

印次:2008 年 11 月第 1 次印刷

书号:ISBN 978 - 7 - 216 - 05785 - 1

定价:30.00 元

本社网址:<http://www.hbpp.com.cn>

目 录

第一章 文献综述·····	1
一、会计模式的内涵、要素及分类综述·····	1
(一)会计模式的内涵、要素·····	1
(二)会计模式的分类·····	2
二、文化及相关概念辨析·····	13
(一)文化的代表性定义·····	13
(二)相关文化概念辨析·····	18
(三)本书观点·····	20
三、国家文化理论及其在会计领域的应用研究——宏观文化视角·····	21
(一)国家文化理论·····	21
(二)国家文化对会计模式的影响分析·····	27
四、企业文化理论及其应用研究——微观文化视角·····	29
(一)企业文化起源、内涵及构成要素·····	29
(二)国家文化对企业文化的影响研究·····	31
(三)企业文化对会计模式的影响研究·····	32
五、会计文化理论及其应用研究·····	33
(一)会计文化理论·····	33
(二)国家文化对会计文化的影响研究(理论假设)·····	35
(三)会计文化对会计模式的影响研究·····	39
六、研究的理论基础·····	40
(一)环境决定理论·····	40
(二)制度经济学理论·····	41

第二章 日本文化对会计模式及其发展变迁的影响的路径分析	44
一、日本文化的渊源、国民性及文化特性	44
(一)理解日本文化的三大背景	45
(二)日本文化的源	48
(三)日本民族的国民性	57
(四)运用霍氏理论对日本文化的总结	70
二、日本文化对其会计模式影响的基本路径	72
(一)会计目标	72
(二)会计规范	78
(三)会计核算	80
(四)财务报告和信息披露	84
(五)会计监督	86
三、日本会计模式形成过程中的日本传统文化影响分析	89
(一)会计目标形成过程中的日本传统文化影响分析	90
(二)会计规范形成过程中的日本传统文化影响分析	91
(三)会计核算与财务报告制度形成过程中的日本传统文化影响分析	93
(四)会计监督制度形成过程中的日本传统文化影响分析	94
四、日本会计模式变革时期的日本当代文化影响分析	96
(一)现代日本文化的嬗变及经济社会环境的变化分析	96
(二)日本文化的嬗变对当代会计模式变革的影响分析	100
第三章 美国文化对会计模式及其发展变迁的影响的路径分析	109
一、美国文化的渊源、国民性及文化特性	109
(一)理解美国文化的前提	110
(二)美国文化的渊源	114
(三)美国民族的国民性	121
(四)美国文化的特征	125

(五)运用霍氏理论对美国文化的总结	129
二、美国文化影响美国会计模式的基本路径	130
(一)会计目标	130
(二)会计规范	134
(三)会计核算	138
(四)财务报告和信息披露	140
(五)会计监督	142
三、美国会计模式演变过程中的美国文化影响分析	144
(一)会计目标演变过程中的美国文化影响分析	144
(二)会计规范演变过程中的美国文化影响分析	145
(三)美国财务报告发展的历史演进	155
(四)会计监督演变过程中的美国文化影响分析	162
第四章 中国文化对会计模式及其发展变迁的影响的路径分析	163
一、中国文化的渊源、国民性及文化特性	163
(一)理解中国文化的前提	164
(二)中国传统文化的渊源	170
(三)中国民族性格和基本精神	177
(四)运用霍氏文化理论总结中国文化特征	184
二、中国文化影响中国会计模式的基本路径	185
(一)会计目标	185
(二)会计规范	190
(三)会计核算	192
(四)财务报告和信息披露	194
(五)会计监督	194
三、中国会计模式演变过程中的中国文化影响分析	196
(一)会计目标演变过程中的中国文化影响分析	196
(二)会计制度变迁过程中的中国文化影响分析	199
(三)会计核算和信息披露变革过程中的中国文化影响分析	204

(四)会计监督变迁的中国文化影响分析	208
第五章 会计国际趋同进程中对中国会计模式改革方向的思考	210
一、不同会计模式对会计国际趋同的影响研究	210
(一)四大会计模式的特点分析	211
(二)不同会计模式对会计国际趋同的影响	215
(三)解决途径	218
二、日、美两国文化对其会计模式影响的路径分析及对我国的启示	219
(一)日本文化对其会计模式影响的路径分析对我国会计模式 改革的启示	219
(二)美国文化对其会计模式影响的路径分析对我国会计模式 改革的启示	222
三、基于文化视角对中国会计模式改革方向的若干思考	226
(一)经济转轨时期我国文化特征、经济发展现状和会计模式 改革方向的总体设想	226
(二)对现阶段我国会计模式改革方向的若干思考	230
结论和讨论	236
参考文献	239
后 记	249

第一章 文献综述

一、会计模式的内涵、要素及分类综述

（一）会计模式的内涵、要素

“模式”一般是指事物已定型的示范形式，会计模式即指会计实务与理论的示范形式，是对已定型的会计实务与理论的概括和描述。也即通过运用一些抽象化和定型化的概念，对一定社会环境下会计活动的各种要素按照一定逻辑进行综合描述、反映其各种要素特征和本质联系的有机整体，是对一定社会会计的主要特征所作的综合表述、反映、概括和描述。大而言之，会计模式是对特定国家和地区或国家群体的会计实务体系和概念框架而言的，小而言之，某一会计方法可以有不同的模式，并各有不同的理论架构和概念依据。会计模式的内容相当丰富，一般认为会计模式包括以下要素：会计目标、会计规范（会计准则及其概念框架的制定和实施）、会计核算、财务报告（会计信息披露制度）、会计监督（审计体制和审计准则的制定和实施）、会计管理体制、会计教育体制等。这些要素既相对独立，又相互联系。其中会计目标统领着整个会计模式，是会计模式运行的导向，决定了会计模式的基本特征。而会计规范在会计模式中居于承上启下的位置，它在反映会计模式导向的前提下，对会计管理体制和会计实务进行指导和约束，从而保证会计信息的质量要求。会计管理体制是会计工作得以正常运行的组织保证。人们在描述会计模式的构成要素时并没有很明确的范围，特别是哪些才是区别不同会计模式的不同特征的基本要素，而且在近期可能还不大可能取得高度共识^①。

由于会计模式的内涵如此丰富，而且其所包含的最基本要素目前尚未达成共识，这就为我们的研究带来了困难。基于时间和篇幅的原因，我们的研究不会也不可能做到面面俱到，而是选择会计模式中几个公认比较重要的子模式作为研究路径，即本书将选择会计目标、会计规范、会计核算、会计披露（财务报告）、会计监督这五个会计子模式来进行研究，并以中国、日本、美国这三个国家为例，分别研究中国、日本、美国这三个国家的国家文化分别对它们各自的会计目

^① 常勋：《国际会计研究》，北京：中国金融出版社，2005年版。

标、会计规范、会计核算、会计披露（财务报告）、会计监督等子模式的发展演变的影响。

另外，我们注意到，在国际会计和比较会计的研究中，人们常常交替使用会计模式和会计制度这两个概念。确实，这二者有同一的一面，但也有差异的一面，即会计模式比会计制度更为抽象一些。在本研究中，我们区别地使用这两个概念，即认为会计制度是属于会计规范的范畴，而会计模式代表所有会计活动要素的总和。

（二）会计模式的分类

我们已经知道，会计是环境的产物。每个国家或地区的会计准则和实务都是经济、历史、机构和文化等多方面因素之间复杂地相互作用的结果。而各个国家或地区的经济、历史、文化等方面的差异是必然存在的，所以，全世界的会计有着明显的差异。会计的多样性带来另一个问题——分类，分类是理解和分析国家和地区之间会计差异的基础。分类的目的在于按照各国或地区会计的不同特点对其进行分组，它揭示了组内成员所共有的基本结构框架以及区别于其他各组的显著特征。通过甄别各国会计的相同点和不同点，我们会更好地理解各国会计和认识世界。

分类的意义在于：（1）有利于加强对不同国家会计制度和会计实务的认识和理解，并对其进行深入的分析，了解其基本结构和运行机制^①；（2）某一特定组别内的国家或地区对新情况的反应方式似乎是类似的。这将使一个国家可以从组内其他国家或地区的经验中得益；（3）有助于进行国际会计协调。各组之间的差异是地区间和国际协调化的障碍，为了协调化的成功，有关的团体都必须理解需要克服的这些差别，同时还需要了解各种模式是否随着时间的推移而改变；（4）有助于各国会计准则的制定者在本国会计模式的基础上作出合理的选择。发展中国家或地区通常缺乏制定自己的会计准则所需要的资源，这些国家或地区可以在一个现有的准则体系的基础上去构建它们自己的会计准则，比如中国和某些东欧国家；（5）有利于跨国公司财务报告的使用者决策。当一家公司向不熟悉它所在的国家会计准则的财务报表用户提供报告时，沟通问题就显得尤为严重。这时，公司需要为这类用户提供补充信息。此时，不同国家或地区的会计师之间需要尽量使用同一种语言来沟通^②。

以下是国内外几种比较有代表性的分类：

① 周晓苏：《中国会计模式论》，大连：东北财经大学出版社，2002年版，第6页。

② 参见常勋：《国际会计研究》，北京：中国金融出版社，2005。

1. 会计发展模式的概念性分类^①

该种分类方法是由美国会计学者米勒 (G. G. Mueller) 于 1967 年提出来的, 他强调存在于一个国家的会计模式类型是该国政治、经济和其他环境因素的产物, 这些因素决定了一国的会计体系的性质。所谓会计发展模式的分类, 是指此种分类不是直接根据会计实务的差异, 而是间接依照某一国会计模式在其发展过程中受经济、政治等因素影响的程度, 将全世界范围内的会计模式分为四类:

(1) 宏观经济结构内的会计模式。此种模式是将会计作为协调政府管理宏观经济的手段之一, 是国家实行宏观经济政策的必不可少的附属物。在此种模式下, 企业的经营目标与政府宏观经济目标在根本上是协调的, 企业会计实务是从国家的经济目标中派生出来的, 并为其服务。它基于以下三个命题: 第一, 企业是国民经济的基本单元; 第二, 企业最好通过紧密配合国家经济政策的经营活动来实现自身的目标; 第三, 如果企业紧跟国家的经济政策, 也就是最好地服务于公共利益。为此, 为了提高经济和企业经营的稳定性, 一般都鼓励企业将各年利润平滑化, 折旧率的调整要适应刺激经济增长的需要, 当需要推动某些产业的发展时, 可能允许这些产业尽快注销资本支出, 并且为了鼓励投资而允许建立特种储备, 为了宏观经济的需要而重视增值表、社会责任会计和税务会计等。G. G. Mueller 认为此种会计模式具有如下基本特征: ①各期收益的均衡反映; ②把企业自行建造的固定资产价值、制造自用的资产价值以及商品和原材料库存的增值额, 计入企业收入; ③正式确认新发现的自然资源储存价值; ④为实现国民经济目标而加速厂房设备的折旧和注销; ⑤在企业的收入和支出中列入某些外部项目, 如污染处置费用、修建通往厂区道路的费用等; ⑥对社会影响进行核算; ⑦对人力资源进行核算; ⑧对国家或者地方社区的影响进行核算。这一模式的典型代表国家是瑞典。

(2) 微观经济结构内的会计模式。微观经济结构内的会计模式体现了西方经济学中长期占主导地位的思想——自由的市场经济思想, 会计发端于微观经济原则。这一会计模式依赖于如下四个命题: 第一, 各个企业是经营活动的中心; 第二, 企业的主要目标是生存; 第三, 企业生存的最好策略是经济优化; 第四, 作为企业经济学的一个分支, 会计从经济分析中派生出其概念与应用。该模式的核心会计概念是: 资本保全, 即无论选用何种会计程序和方法, 都应该能够对企业的资本进行真实的计量, 正确区分资本和收益, 以便正确评价企业的经营业绩。资本保全的概念强调三点: 第一, 如果真实资本的基础亏蚀, 企业将不可能生存; 第二, 只要企业专注于经营活动, 企业的永久性投入资本始终是最主要

^① Gerhard G. Mueller (1967), *International Accounting*, Macmillan. 参照 F. D. S. Choi, C. A. Frost, G. R. Meek (2002) *International Accounting*, 4th Edition, p. 47 - 49.

的；第三，有效地区分资本和收益，对于评价和控制企业的经营活动十分必要。由于私营经济在整个国民经济中占主导地位，会计的主要职能就是服务于企业的经济活动。大多数的会计微观经济模式支持者坚信：建立在重置成本基础上的会计计量体系最符合微观经济原理，而且管理的着重点应放在所有的会计报告上。荷兰是这一模式的典型代表。

(3) 独立发展的会计模式。此种模式认为：会计在其发展过程中，应符合企业的需要，会计应主要为商业提供有效率和有效果的服务，不要过多地受到某种宏观或微观经济理论的影响，会计是独立于政治和经济理论而发展的，即将会计视为能够自我发展、自成体系的独立学科，从而构成了会计的自我发展模式。由于现实世界的复杂性和无处不在的不确定性，判断和估计是企业经营活动中不可或缺的部分，成功的企业家培养直观，而逐步测试和修正误差法通常是企业应对经营环境经常变化的惟一方法，企业需从经验和实践中形成自己的概念和方法。如果经营活动是会计的主要服务对象，那么会计的发展也应当遵从相同的发展模式。即它从所服务的经营过程中而不是从其他学科中派生出自己的概念和原则。它的合理性在于建立一套公认的会计准则，而不是构造一套精确的会计概念，由于会计学科不具备完整和严密的概念结构作为理论基础，会计成为一门在判断、测算和误差不断累积的基础上发展起来的独立学科。这样，会计准则和会计原则对企业是否有用，是否经得起商业经营实践的考验从而为大多数企业自愿接受，是这一模式的核心内容。

在采用这种模式的国家中，会计工作的规范通常称为“公认会计准则”，并集中表现在民间会计组织所颁布的一系列“公告”、“说明”之中。在实践中，英美两国是这种会计模式的范例。

(4) 统一型会计模式。此种模式强调国民经济的总体规划和统一的政策，会计被标准化并用作中央政府管理控制的工具。这一点上，它与宏观经济结构下的会计模式是一致的，所不同的是，它特别强调高度统一性，计量、披露和列报上的统一性，使会计信息更易于被政府计划部门、税务当局乃至企业经理人员用来控制各种类型的经营活动。统一性主要表现为三种形式：

第一，行业统一会计模式。它要求同一行业内的所有企业应当采用相同的会计术语和账户分类，各种定义、计量和报表列示要求均是统一的，从而使各企业在会计上保持一致，以便于相关部门进行统一的计划管理。

第二，经济政策统一会计模式。它将统一会计制度寓于有关的法律与行政政策之中，考虑的是国家政策的有效性而不是会计的技术性。

第三，技术化统一会计模式。它是从会计技术的角度统一全国会计科目、会计处理程序、会计方法和会计报告。政府往往利用会计来控制经济活动，会计被用以衡量绩效、分配资金、控制物价、征税、管制各经济部门等等。统一型会计

模式一般常见于政府强烈干预经济计划的国家，而西方国家中，法国实行的会计总方案则是一个突出的实例。

米勒的上述分类具有较强的科学性，几乎容纳了当时全世界存在的所有会计模式，作为一项开创性研究，他所取得的成果可以说是比较严密的，并被称为“可能获得的最佳划分法之一”，并为继而开辟的对于全球会计发展模式的国家组别分类的研究，有一定的指导意义。但这一分类方法仍存在问题，比如：分类的标准主要是间接的，而不是直接按各国会计实务上的差别；四种模式的划分不是完全分开的，而是互有重叠的；采用微观经济结构下的会计模式的只有荷兰一个国家，缺乏普遍性；对发展中国家带有发展特色的会计模式有所忽略等。

2. 全球会计模式的国家组别分类

全球会计模式的分类方式主要有两种：判断性分类和实证性推断分类。这两种方式的分析方法有着实质性差别，但至今它们所得出的结果却是大致相同的。

(1) 判断性分类

1) 米勒创始的国家组别分类^①。对世界各国的会计实务进行判断性分类研究，也是米勒（G. G. Mueller）的贡献。他继 1967 年的概念性分类研究以后，又于 1968 年发表了《美国的公认会计原则与其他各国公认会计原则的对比》一文，开创了全球会计模式的国家组别分类研究。他以公认会计原则为标志，根据主观判断，辨别出 10 组不同的会计实务体系。他把这 10 组与企业经营环境（经济发展状况、商业的复杂程度、政治和社会气候以及法律制度等）的差异相联系，每一组至少在一个重要方面不同于其他各组。

这 10 个组别分别为：①美国/加拿大/荷兰；②英联邦（不包括加拿大）；③德国（当时为联邦德国，下同）/日本；④欧洲大陆（不包括联邦德国、荷兰、斯堪的纳维亚各国）；⑤斯堪的纳维亚各国；⑥以色列/墨西哥；⑦南美洲；⑧近东和远东的发展中国家；⑨非洲（不包括南非）；⑩共产主义国家^②。这一分类曾被各国会计师协会和国际会计师事务所广泛利用。但随着时间的推移，这一分类已显得有些过时。从主观判断的角度而言，可能有如下缺陷：第一，10 个组别的分类，未能凸显不同国家会计实务体系中最基本的共性；第二，尚未形成分层次的或有明确的概念架构的分类观念；第三，从公认会计原则“至少在一个重要方面不同于其他各组”的标志进行判断，可能导致“偏而不全”的偏差。特别是把以色列/墨西哥作为一组，曾受到了质疑。不过，Mueller 的判断分

^① Gerhard G. Mueller (1968), "Accounting Principles Generally Accepted in the United States Versus Those Generally Accepted Elsewhere", *International Journal of Accounting*, Spring 1968, P. 99 - 103.

^② 这是指 Mueller 分类中当时的提法，现在这一类别已不存在了。下同。

类应该是有根据的,因为在20世纪60—70年代这两个国家都经历了严重的通货膨胀,其按货币一般购买力调整历史成本财务报表的公认会计准则,也许正是其不同于其他各组的一个重要方面。

2) 美国会计学会(AAA)的五大“影响区域”划分法^①。美国会计学会(AAA)国际会计工作和教育委员会在1975年—1976年将世界范围内的会计模式区分为5个明显不同的“影响地区”:①英联邦;②法国—西班牙—葡萄牙;③荷兰;④美国;⑤共产主义国家。其结论是建立在不同国家和地区具有不同的历史、文化和影响财务计量和报告原则的社会经济资源的基础之上的。

3) 诺比斯(C. W. Nobes)的分层次分类法^②。Nobes教授认为前述几种分类存在如下缺陷:第一,对分类的对象的定义缺乏精确性;第二,缺乏可以比较统计结果的模式;第三,缺乏可以增加表现各国差异大小的敏锐程度的层次划分;第四,在选择重要的鉴别特征上,缺乏判断。为从一个全面的角度进行会计模式比较,克服只采用单一标志(如企业环境因素或会计实务因素)所造成的缺陷,Nobes创见性地提出了假设性分类,采用分层的结构方式,不仅要表明最终分层的原因,而且要指出不同国家会计体系之间如何相似或不相似。他在考察各国会计实务的基础上,于1983年提出了对世界范围内的会计实务的分类系统,该系统分5个层次。他借用生物学中的术语,把会计模式按纲、亚纲、科、族、种、个5个层次划分开来,并以会计发展过程中互不相同的较为重要的因素作为更详细分类的基础。“纲”指所考察的财务报告实务,在“亚纲”这一层次中,他将世界范围内的财务报告实务区分为以微观为基础和以宏观统一为基础的两类。在第三层“族”中,进一步把以微观为基础的财务报告分为“侧重商业经济学和注重理论”的以及“侧重商业惯例和实用主义”的两类;把以宏观统一为基础的财务报告实务,区分为“根据税制、根据法律”的和“根据经济学理论”的两类。在第四个层次“种”中,又把“起源于英国”的侧重商业惯例和实用主义的财务报告实务,区分为仍受“英国影响”的和受“美国影响”的两类;把根据税制、法律的财务报告实务区分为“根据税制”的和“根据法律”的两类。在第五个层次“个体”中,则列出各国财务报告实务在这个分类系统中的归属。Nobes考虑了14个国家的计量实务,不仅考虑那些属于不同类型的

^① American Accounting Association (1997), “Report of the American Accounting Association Committee on International Accounting Operations and Education”, 1975 ~ 1976, Accounting Review 52 (Supplement, 1977), p. 65 - 101.

^② C. W. Nobes (1983), “A Judgemental International Classification of Financial Reporting Practice”, Journal of Business Finance & Accounting, Spring 1983, p. 1 - 19, Nobes 还对他的分类进行检验并寻求实证支持。

国家，而且还展示出这些种类之间紧密或松散的程度，也即它们之间的“亲疏”关系。例如，澳大利亚会计是属于“英国族”成员，可它与属于受美国影响的加拿大会计则属于同一个“族”；澳大利亚会计最接近英国会计模式，但与同英国几乎是孪生兄弟的爱尔兰会计相比则又稍逊一等。虽然它与接近美国会计的加拿大会计相比，离加拿大会计要远一些，但与属于另一个“族”的荷兰会计相比，则又接近于加拿大会计了；若再向上追溯，与属于以宏观统一为基础这个亚纲的法国模式、德国模式或瑞典模式相比，则又接近于荷兰了，如此等等。并且从第二层“亚纲”至第四层“种”，又系统地标明了各类会计模式的基本特征。根据这个分类系统，在世界范围内，可以说存在着荷兰会计模式、英国会计模式、美国会计模式、法国会计模式、德国会计模式、瑞典会计模式这六种相区别的模式。该分类系统如下（表1-1）：

诺比斯对财务报告实务的分层次分类（1983年）

表1-1

纲	亚纲	族	种	个体
财务报告实务	以微观为基础	侧重商业经济学，注重理论		荷兰
		侧重商业惯例和实用主义，起源于英国	英国影响	新西兰
				澳大利亚
				南非
				爱尔兰
				英国
			美国影响	加拿大
				美国
				日本
				菲律宾
				墨西哥
	以宏观为基础	欧洲大陆：根据税制和法律	根据税制	西班牙
				法国
				比利时
				意大利
			根据法律	德国
				日本
		根据经济学理论		瑞典

资料来源：转引自 C. Nobes 和 R. Parker (2002, 2004), Comparative International Accounting, 第7版 p. 65; 第8版 p. 66。

从这个分类系统图可知，Nobes 所划分的两“类”——微观基础和宏观统一，粗略地讲，分别对应着两种法律体系——普通法和成文法。普通法系国家的

会计有“非法律性的”、“盎格鲁—撒克逊”或“盎格鲁—美利坚”等称谓。在成文法系下，这些国家的会计普遍指的是“法律性的”。其次，Nobes 所划分的四个亚类模式也对应于米勒提出的四个会计发展模式：“侧重商业经济学、注重理论”是微观经济模式；“侧重商业惯例和实用主义”是独立发展模式；“根据税制和法律”是统一型会计模式；“根据经济学理论”是宏观经济模式。

Nobes 提出的这一分层系统，具有一定的概念基础，给人启迪，也是他的一大创举。但他在分类系统中借用生物学中的术语的作法却遭到非议。因为生物学术语的运用隐含着其间具有“进化”概念，而这对描述财务报告实务的发展是不合适的；而且，以国家而不是以企业为目标进行分类研究，也会导致人误解，因为同一国家的企业在特定时期内也可能使用同一种制度，也可能使用几种不同的制度^①。鉴于这些批评，Nobes 在 1998 年改进了上述分类系统，主要是：第一，在研究中主要关注的不再是不同的国家，而是提供财务报告的公司；第二，所分的层次不再借用生物学的术语，而是使用对财务报告实务的分类用语，分为“类”（class）、“属”（family）和“体系”（system），并以举“例”的方式列示不同国家的不同公司的财务报告所属的类别。

4) 格雷（Gray）以文化框架为依据的分类^②。他的分类是建立在荷兰学者霍夫斯蒂德（Hofstede, G. H.）的研究成果基础上的，Hofstede 将全世界不同国家划分为 10 个文化区，Gray 则根据会计与文化的联系，提出了一种判断性分类方法。其主要依据是：第一，会计体系的权威性和强制性特点；第二，会计计量和披露的特点。前者涉及的有：谁在监管会计，是公共部门的法律控制，还是民间机构的行业自律，以及监管规则是有弹性的还是统一的？后者涉及：谨慎性原则有什么意义？财务报告的开放程度有多大？由此，对于前者他以“法律管制——专业导向”和“灵活性——统一性”为主轴，对于后者他以“保密性——透明度”和“乐观主义——保守主义”为主轴，划分了四个象限，把 10 个文化区归入不同的象限，同一象限内的不同文化区之间的会计准则比其他象限内的地区更为接近，不同象限内的文化区之间的距离说明了它们在所使用的会计准则上的接近程度，如下图 1-1 所示：

^① A. D. Roberts (1995), "The Very Idea of Classification in International Accounting", *Accounting Organizations and Society*, 20, P. 7 - 8.

^② S. J. Gray (1988), "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting System Internationally", *Abacus*, 24, no. , 1988, p. 12 - 13.

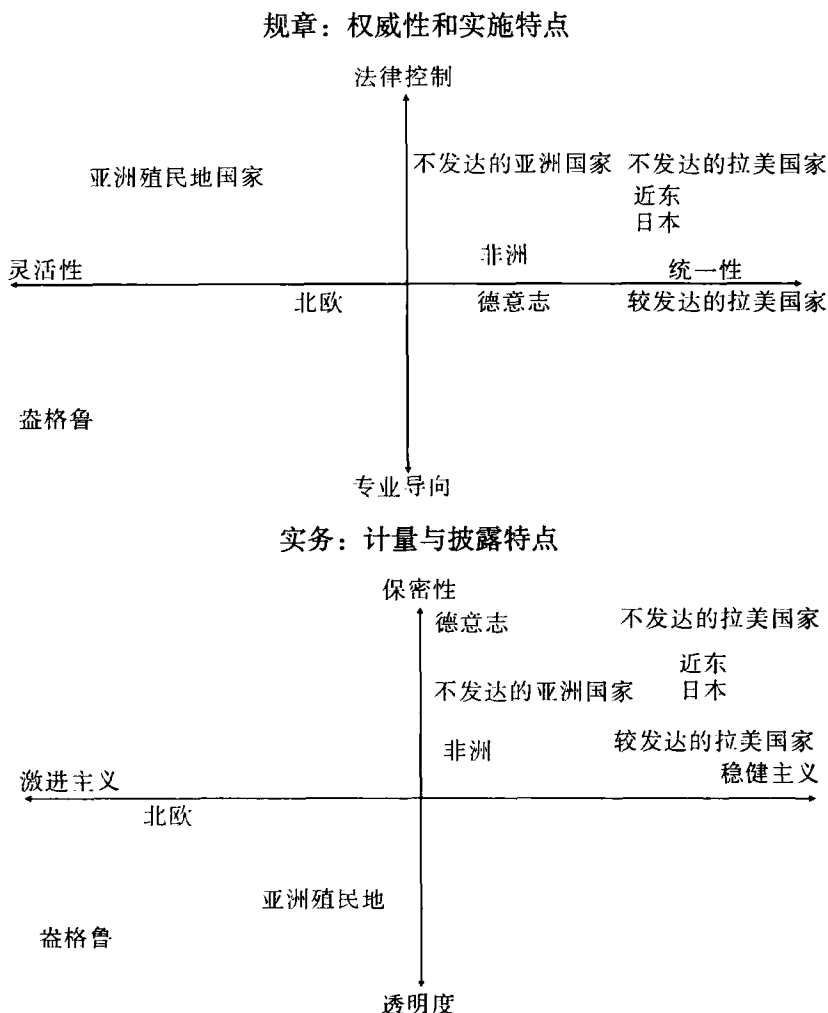


图 1-1 Gray 以文化框架为依据的会计模式分类

资料来源：S. J. Gray (1988), "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting System Internationally", *Abacus*, 24, no. , 1988, p. 12 - 13; 转引自 F. D. S. Choi, C. A. Frost, G. K. Meek (2002), *International Accounting*, 4th Edition, p. 52. (注：图中，“盎格鲁”指英、美及其影响的文化区；“德意志”指德国及其影响的欧洲大陆文化区。)

(2) 实证性推断分类

实证性推断分类即通过分析实际运用的会计准则和报告准则或会计实务来进行分类，是另一种建立会计分类体系的途径。早在 20 世纪 70 年代，一大批研究者运用动因分析法得出了现在会计实务在统计意义上存在“羊群效应”。他们的

研究所采用的会计原则和报告实务方面的数据库是由普华永道会计公司提供的, 共有 1973 年、1975 年和 1979 年三个版本。

1) 福朗克 (W. G. Frank) 的早期研究^①。1979 年, Frank 运用普华永道的数据, 进行了一项重要的早期研究。通过实证性推断区分出 4 个组, 即所谓的“原型或会计模型”: 英联邦 (第一组)、拉丁美洲 (第二组)、欧洲大陆 (第三组)、美国 (第四组)。他还通过分析经济和社会数据来进行分类, 分类的结果几乎相同。这项研究表明, 财务会计和其所处环境因素是相关的, 它支持了相似的环境能够导致相似的会计模式这一假设。

2) 耐尔 (Nair) 和福朗克的后续研究^②。在 1980 年所做的后续研究中, 他们从两个方面拓展了早期研究。其一, 普华永道国际会计公司 1975 年的数据被加入 Frank 的 1973 年的数据中, 这些追加的信息使他们能够考察分组在时间上的稳定性; 其二, 每项数据库都按照会计中的一般划分被分成计量和披露项目。结果发现, 根据 1975 年的数据得出的计量的分组与根据 1973 年的数据得出的计量分组结果几乎是相同的, 但是得出的披露分组和 1973 年数据的分组结果不同, 并且也不同于 1975 年的计量分组结果。他们的研究意味着两层含义: 第一, 关于计量的实务应该和披露分开来。会计的这两个方面受不同因素的影响, 并沿着不同的轨迹发展。第二, 会计计量要比会计披露稳定。不过, 他们的研究也受到批评: 首先, 普华永道公司的数据被指出有错误; 其次, 被指责这项研究混淆了会计实务和会计要求的差别。第三, 研究者所运用的研究方法同等重要地处理计量和披露项目, 而这两者的重要性明显不同, 所以, 在分析中, 次要项目可能干扰主要项目。

3) 杜普尼克 (T. S. Douppnik) 和萨尔特 (S. B. Slater) 的研究^③。1995 年, 他们两人运用从各国专家的披露中获取的数据, 对 50 个国家的会计实务进行了分类。其基础数据涵盖了 1990 年的计量和报告实务这样广泛的范围。他们的统计方法使得他们能够把各国归入越来越细的种类, 他们的研究结果和 Nobes 的等级方法的研究结果相一致。他们得出了 2 个、6 个和 9 个集群的分组。其中, 2 个集群是以“微观基础”和“宏观统一”为基础分组的, 这与 Nobes 的两分法是一致的, 而微观基础组又区分为英国和美国影响组, 这与 Nobes 的研究、Nair

① W. G. Frank (1979), “An Empirical Analysis of International Accounting Principles”, *Journal of Accounting Research*, Autumn 1979, p. 596.

② R. D. Nair and Werner G. Frank (1980), “The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications”, *Accounting Review*, July 1980, p. 426-450.

③ T. S. Douppnik and S. B. Salter (1995), “External Environment, culture, and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development”, *International Journal of Accounting*, 30, No. 3, p. 189-207.