

第一章 国际会计总论

第二次世界大战以后，特别是本世纪 60 年代以来，国际贸易和国际投资规模迅速扩大，跨国公司的经济活动日益频繁，一些区域性经济集团的出现又使国际经济活动呈现出崭新的特征。在这种情况下，会计学所处的经济环境发生了显著变化，因而，如何积极地比较、协调各国的会计准则与制度，如何消除各国会计实务的差异，加强会计信息的国际可比性，便成为会计学亟待解决的课题。在这种背景下，国际会计（international accounting）便由此应运而生，并成为现代会计学科体系中新的重要组成部分。

第一节 国际会计的产生和发展

一、国际会计的产生及其根源

从国际的观点看，会计在国际间传播和发展的历史，使会计本身从其开始就具有国际的色彩。现代会计的诞生地是意大利。公元 1494 年意大利数学家卢卡·巴其阿勒（Luca Pacioli）的论著《算术、几何和比例》对复式记帐法的论述，可以说是现代国际上通用的借贷复式记帐法会计的起源。17 至 18 世纪随着商业中心由意大利转到西班牙、葡萄牙和法国，会计的发展重心也相应发生了转移并且形成了各自的会计特点。18、19 世纪，英国进行工业革命，使英国在世界上的经济地位大大提高，因而成为现代会计的有力传播者。随着英国工业的发展，英国会计的影响不仅遍及北美，而且遍及整个英联邦。与此同时，荷兰发展了它的会计，并传播到印尼，法国为保护其在波利尼西亚和法属非洲领地的利益，在那里推行了法国的会计制度；德国则将它的会计影响扩大到日本、瑞典、俄国。

20 世纪初期，世界经济的迅速增长，使经济生活变得越来越复杂。随着国际分工的加强，世界各国之间逐渐形成密不可分的相互依赖关系，因而，以国际贸易、国际投资、国际生产为表现的企业跨国经营有了明显增长。企业跨国经营所带来的国际资本的流动，向会计提出了新的要求。会计一方面必须要客观地、真实地反映和控制企业资本的国际运动过程及结果，另一方面还必须协调各国会计实务不同给国际经营活动带来的影响。但国际会计真正的产生时期是在二次大战之后。其根源从本质上看是由经济国际化造成的。经济国际化，主要包括资本国际化、贸易国际化和生产国际化 3 个方面。

1. 资本国际化

资本国际化——国际金融市场的形成和国际投资活动和金融活动的日益频繁。

二战以后，一些国家国内资金匮乏，急需资金来恢复生产，另一些国家的资金则相对充裕，急需寻求投入方向。这样，资本的国际间流动带动了国际金融市场的形成。为了便利国际融资活动，又形成了离岸市场，即把某种货币的存放业务放到该货币发行国的境外进行，以摆脱货币发行国的法律约束。从国际投资方面来看，世界对外直接投资总额从 1960 年的 667 亿美元增加到 1980 年的 5515 亿美元。国际投资的流向呈现多元化格局，既有发达国家对发展中国家的投资，也有发展中国家对发达国家的投资，但更为主要的是发达国家间的相互投资。

由于资本的跨国流动，必然会涉及不同货币的交换，这就会在会计上产生外币折算问题，外币折算中因汇率变动出现的外汇风险问题，以及不同货币表示的财务报表合并与揭示等问题。为解决这些问题，就相应产生并不断发展了国际会计。

2. 贸易国际化

贸易国际化——国际贸易规模的扩大以及区域集团化的兴起。表 1-1 列示了第二次世界大战后国际贸易量的发展情况。

第二次世界大战之后的几十年，国际贸易的发展，无论就贸

表 1-1 国际贸易量 (1950~1980)

每年出口额 (单位: 10亿美元)	1950年	1960年	1970年	1980年
指数	100	210	515	3282
逐期增长率	0	210%	245%	637%

易量, 还是贸易结构或参与国际贸易的国别范围, 都远远超过过去几百年的发展。随着这样大规模的国际贸易增长, 相应地出现了外币交易、外币折算、外汇风险等问题, 客观上需要建立专门处理国际经济业务的会计, 因此, 国际会计也就随着这种需要的增长而产生和发展。

另外, 某些以大国为中心的区域性集团的兴起和发展, 如欧洲经济共同体 (European Economic Community EEC)、经济合作与发展组织 (OECD) 等, 也客观上要求至少在集团内部的成员国之间, 协调各国的会计制度、准则和方法, 以利于成员国之间国际经济业务的处理。这也将对国际间会计信息的交流和协调产生深远的影响。

3. 生产国际化

生产国际化——跨国公司的形成及其经济发展对世界经济产生的影响日益加深。

跨国公司 (multinational companies) 在本世纪 50 年代以来得到了迅猛的发展。据估计, 世界上最大的 1000 家跨国公司的年产值占全世界经济总产值的 1/4。当今国外直接投资总额约在 50000 亿美元以上。可见, 跨国公司作为一个整体, 其经济力量是巨大的和不容置疑的。由于跨国公司的经营活动是在不同国度内同时进行, 怎样使其财务信息在数量上和质量上满足经营决策的需要。怎样把设在各国的子公司所提供的会计信息进行加工和转换, 使其具有可比性; 怎样理解、分析和评估跨国公司的经营业绩和经营状况; 如何协调世界各国不同的会计惯例和会计准则等都成为会计学领域的新问题。

1) 跨国公司的母国根据本国外汇收支情况以及贯彻实施有关财政、金融、税收政策,不仅需要了解母公司本身的业务情况,还要了解其海外业务的情况以及跨国公司总的财务状况与经营成果。例如,英国历来不准跨国公司把在英国活动所得的盈余全用于海外的投资,并规定本国跨国公司海外子公司利润的 $\frac{2}{3}$ 必须以股息及各种费用的形式汇回本国;德国则要求跨国公司在筹措西德马克用于海外业务时,必须对海外子公司的资本缴纳 1.5% 的税收;美国政府出于审计的目的,制订有明确的条例,规定当跨国公司的海外业务占其总业务 10% 以上时,应该提供海外业务的财务信息资料,等等。这样,就存在一个比较和协调各国会计制度的问题。

2) 跨国公司所在国政府为了维护本国利益,不仅要求该公司完全执行该国的会计法规,有时也需要提供国外公司的财务信息。例如,各国政府对跨国公司利用子公司进行国际避税都甚感头痛,不少国家有专门的“反避税”规定,甚至仔细检查跨国公司内部转移价格的订价依据,这就需要研究跨国财务报告和 International 转让价格问题。

3) 对跨国公司本身而言,它们更希望能有统一的会计制度。首先,跨国控制系统需要通过日常渠道对公司集团各个部分的业务情况进行评价;其次,需要从财务效果的角度来评价利润,比较各个子公司的业务状况,了解通货膨胀和汇率波动对利润的影响;再次,需要合并会计报表,以便向股东介绍和解释公司集团的业务情况;最后,借助于一致化的会计报表来进一步判断现存的和未来的国际业务,作出合理的经济决策。因此就需要研究外币交易、外币折算、合并报表、国外分店会计及物价变动会计、跨国财务报告等。

4) 除政府和跨国公司外,对公司财务报表感兴趣的还有股东和债权人,因此就需研究国际会计报表分析及其发展趋势。

综上所述,二次大战后,世界经济的国际化所产生的新的会计问题,实质上就是要求会计具有国际性,并设定了这种国际性

的会计——国际会计研究的主要内容。

此外，国际会计产生的另一外部人为动力则是对会计问题探讨的国际交流，这种活动为国际会计的日臻完善并成为一门新兴会计学学科奠定了理论基础。

二、国际会计的发展

国际会计界开展对国际会计的研究大体上分为 3 个阶段。

第一阶段是从本世纪初至 1972 年 这是国际会计学的初步形成阶段。这个阶段的发展特点是不同国家的会计师集会、交流会计信息和经验，着重解决地区性的会计问题，如 1904 年在圣路易斯开始的每隔 4 年举行一次的国际会计师会议。其中引人注目的是美国华盛顿大学以米勒（Gerherd Mueller）为中心的国际会计研究，该大学发刊了《国际商业丛书》。自 1962 年第 1 本《荷兰的会计实务》出版以来 陆续出版了有关瑞典、阿根廷、西德、日本等国会计的研究和介绍的书籍。米勒教授很早就开始专门研究国际会计。1966 年春，美国会计学会（AAA）的国际会计委员会（米勒任主席 提出在大学的会计教学中设置有关《国际会计》的课程和举办《国际会计》的课堂讨论会。1967 年他发表驰名世界的会计名著《国际会计》 这是有关国际会计的一系列著作中最早的文獻。

第二阶段是从 1972 年至 70 年代末期，是国际会计学的重大发展阶段。1972 年开始建立了一些研究国际会计战略问题的组织。国际会计师会议的第十次会议在澳大利亚的悉尼召开，主要工作是成立了两个新的国际会计组织，以便有效处理和解决国际会计差异的问题。这两个组织是 1973 年成立的国际会计准则委员会（IASC）和 1977 年成立的国际会计师联合会（IFAC）。联合国经济和社会理事会也在 70 年代指定了一个研究小组，集中研究跨国公司发生的问题，并在 1976 年成立了联合国跨国公司中心。美国会计学会在 1976 年建立了一个国际会计处，研究国际会计上普遍关心的问题。欧洲经济共同体各国为了协调各国会计法规，继 1971 年颁布了第 4 号指令草案后，在 1974 年进行了修订并重新

颁布。这一时期中，成立的新的组织都采取了一定的步骤来解决各国会计实务上的不同和跨国公司影响日益增长后相关联的问题，国际会计致力于解决资本、贸易和生产国际化所带来的一系列问题。

第三阶段是进入 80 年代至今，这是国际会计学发展的新阶段。这一阶段出现了许多需要国际会计学研究和开拓的新问题和新领域。诸如国际经营战略规划问题、国际经营决策问题、国际投标招标问题、国际范围内通货膨胀问题等。

第二节 国际会计的概念和内容

一、国际会计的概念

国际会计学作为会计学的一个分支学科，其产生和发展，不是要取代现存的会计理论和实务，而是给会计领域以更多概念上的发展和实务上的有用性。

但是，对国际会计概念的理解迄今仍是众说纷纭，没有共识。

首先“国际会计”这个名词，目前出现了 4 种互相混用，意义上基本相同的提法：(1) 国际会计 (international accounting)；(2) 跨国会计 (transnational accounting)；(3) 多国会计 (multinational accounting)；(4) 全球会计 (global accounting)。

其次，从实际理解上讲，对于“国际会计”的含义可以归纳为 3 种不同的理解：

(1) 世界会计 (world accounting)。探讨可在世界各国普遍适用的会计模式 (包括会计原则与会计方法) 其设想是在全世界推广统一的会计模式。

(2) 国际会计 (international accounting)。探讨所有国家的会计原则和方法，并加以比较，以便在国际之间发生的会计问题需要处理时，可以从中找到共同适用，双方都能接受的原则。例如，美国注册会计师协会 (AICPA) 出版过两本书，分国家逐一介绍各国的职业会计；美国的保罗·H·阿伦 (Paul·H·Aron) 在其

所写的《国际会计与财务报告》(International Accounting and Financial Reporting)中,把各国的会计模式区分为 5 种类型。

(3) 国外子公司会计 (accounting for foreign subsidiaries)。探讨母公司与其国外子公司之间的特殊会计问题,主要研究解决国外子公司财务报表上的项目应如何按本国货币进行折算与调整,以便编制合并财务报表。

上述 3 种理解都不能确切地反映国际会计的全部含义。把国际会计理解为“世界会计”是一个理想的目标。当然,人们已向这个目标努力,“国际会计准则”的制定就是一个例证。第二种理解与其说是“国际会计”不如说是“各国会计”或“比较会计”。把国际会计理解为“国外子公司会计”未免把国际会计的范围定得过于狭窄。它最多等同于跨国公司会计。

相对来说,美国会计学家 F·D·S·乔伊(Choi)和 G·G·米勒(Mueller)的看法较为全面。1984 年,他们在其合著的《国际会计》一书中从 4 个方面确定国际会计的范围:

(1) 国际比较会计。它比较说明不同的会计实务,以便会计人员了解这些不同会计实务的差别,并能用以评价财务报告的成果。

(2) 国际标准会计。它研究制订一个可以为世界各国所公认并指导其有关实务的会计标准。

(3) 国际实务会计。它包括那些由于跨国公司业务经营所需要的特殊会计。

(4) 国际协调会计。它出现在世界上一些政治性组织,如联合国或经济合作与发展组织对世界各国财务报告与标准进行的会计协调。

根据上面所包括的范围他们对国际会计所下的定义为:“国际会计是把一般目的、面向本国的会计在最广泛的含义上扩展到: 会计的国际比较与分析; 跨国公司的国际工商业务及其工商企业形式所特有的会计核算与会计报告的各种问题; 国际金融市场所需的会计问题; ④通过政治的、企业的、会计职业组织建

立会计标准的活动，对世界会计和财务报告所进行的协调。^①

目前，笔者认为，乔伊和米勒对国际会计的理解，比较切合实际。但需要强调的是，尽管国际会计不限于研究企业在国际性的经营活动中所碰到的问题，但非常明显，它的重点是指企业因进行超越国界的经营活动而展开的企业会计，是国内企业会计在国际范围的延伸和扩展。其研究对象主要是国际企业经营活动的价值表现，因而本质上是从价值方面对国际企业经营活动的决策、分析、控制、核算。

二、国际会计的内容

由于国际会计的含义尚未统一，其内容当然也不成熟。在 F·D·S 乔伊和 G·G·米勒合著的《多国会计导论》(An Introduction to Multinational Accounting)一书中，把国际会计涉及的内容归纳为 9 个方面：

(1) 当前世界范围内会计模式的类型。着重研究各国采用的会计模式并加以分类(分组)。

(2) 外国通货的转换和估计到通货膨胀影响对外币的转换。着重研究不同货币单位的折算，它涉及汇率的变动和通货膨胀的影响。

(3) 国际会计准则和有关组织。着重研究目前的国际会计组织(团体)和由国际会计准则委员会制订颁布的一系列“国际会计准则”。

(4) 欧洲经济共同体会计。着重研究欧洲经济共同体成员国之间在会计原则和报告准则方面的协调方案，即所谓“EEC 会计”。

(5) 多国经营活动的理财计划。着重研究跨国公司的理财计划，其中包括对国际之间的“投资报酬率”、“现金流动”、“资本成本”的计量、比较和预测，还包括国际投资风险的预测。

^① Frederick D. S. Choi and Gerhand G. Mueller 《International Accounting》 1984. 9. 18。

(6) 多国税务和转让价格。着重研究跨国公司的税务和跨国公司各分支机构作为利润中心货物调拨加工和销售时转让价格的制定。

(7) 管理信息系统和控制。着重研究跨国公司内部管理会计和管理审计。

(8) 跨国财务报告和提供。着重研究跨国公司应提供的各种用途的财务报告。

(9) 其它。研究国际会计中不属于以上问题的其他问题,如发展中国家的会计、公共部门会计,国际收支会计等等。

以上这许多方面,把财务会计、管理会计和公司财务管理都包括进去了。如此理解国际会计,其所研究的内容十分复杂,涉及面也非常广泛。

1984年,乔伊和米勒重新调整了国际会计结构,主要包括以下内容: ①会计的国际面; ②概念的发展; ③比较会计惯例; ④外币折算; ⑤通货膨胀会计; ⑥更多的方法问题; ⑦财务报告与揭示; ⑧分析国际会计报表; ⑨审计; ⑩管理会计; ⑪转让价格和国际税务; ⑫国际准则与国际组织。

国内有的学者^①提出国际会计学的内容应主要包括以下几个方面: ①经济发展与会计学; ②国际合资企业会计; ③比较国际政府会计; ④比较国际股票市场的发展; ⑤全球合作制定股票交易法规; ⑥国际财务报表分析; ⑦国际金融市场和跨国公司的财务信息揭示; ⑧国际财务报告比较; ⑨制定会计准则的国际比较; ⑩国际会计准则协调; ⑪国际会计制度分类; ⑫国际税收比较; ⑬国际会计师职业和审计; ⑭国际会计教育比较; ⑮跨国公司管理控制系统。

笔者认为,国际会计主要是财务会计的延伸,因为它主要涉及各国不同会计准则、报告准则之间的比较、协调和与跨国公司特定的经济活动有关的特定经济业务的财务会计处理。据此,国

际会计的基本内容应是：

(1) 国际会计的形成、发展、概念以及主要会计模式和环境与会计的关系。

(2) 各国会计制度比较。

(3) 外币交易会计。

(4) 外币报表折算。

(5) 合并财务报表。

(6) 物价变动会计。

(7) 跨国财务报告及国外分店会计。

(8) 国际会计报表分析及其发展趋势。

(9) 国际转让价格。

(10) 国际会计的协调。

以上这些内容，将在本书分章进行探讨。其中外币报表折算、合并财务报表、物价变动会计号称国际会计的 3 大难题。

第三节 会计与环境之间的关系

会计是一门社会科学，它的建立和发展离不开社会环境。社会环境包括每个国家的社会制度、政治、经济、法律、文化教育以及地理位置等诸多方面。它们均对各国会计理论和实务产生不同程度的影响。而会计既然是在特定的社会中产生的，它也必然服务于特定的社会，即会计必须不断适应社会变革的需要，并且在社会变革中起作用。每个国家制订的会计理论、方法，一般均符合各自特定的社会环境。

因此，会计的发展一方面为社会环境所制约，另一方面对社会环境也产生一定的影响。归纳起来，会计受环境影响的因素为以下几个方面：经济因素，主要有经济发达程度、企业所有制的性质、企业资金的来源状况等；政治体制；法律体制；社会文化传统的影响等。各种环境因素总是对会计产生着或轻或重的影响。正是这种会计与环境因素之间的关系，导致了会计的国家差异和会计的国际化要求。

一、中美会计文化模式比较

文化环境对会计理论和实务的影响十分明显，因此对各国会计模式的研究必须考虑不同会计模式所处的不同文化环境。从人类学的角度看，无论在何种社会制度的文化环境中，人们都要面对一些共同的文化问题。而不同社会对待这些问题有各自不同的方法，即使对待同样的问题也有各自的偏好。这方面的差异被称为“文化环境因素的不同形态”。概括说来，这些问题是：人与自然的关系；关于时间的取向；关于人之本性的信念；活动取向；⑤人与人之间的关系。

1. 人与自然的关系

人与自然的关系，反映了一个社会中的人们与其周围的自然世界和超自然物的关系中，是如何摆置自己的地位的。这一关系主要有两种类型：一种是“臣服型”，认为一切都是命中注定。过去多数的中国人属于这一类型。所谓“谋事在人，成事在天”即是明证。与之相反，另一种可称为“主宰型”，即强调主观能动性，所谓“人定胜天”。多数美国人大体可归为这一类型。中国人与美国人用不同方式处理人与自然的关系，其结果是从以下两方面对各自的会计产生影响。

1) 对会计属性的不同认识

在美国的文化环境中，会计被认为是人类征服自然的工具之一，突出强调会计的自然属性。美国的会计学者认为，会计仅仅是可以提供人们所需的数据资料的一种技术手段或一种信息系统，人们只需探讨如何对这种技术做出合理的解释并使之不断完善即可。这样的结果是：一方面使许多会计方法的选择自然代表了占统治地位的“资”方意志；另一方面又容许存在多样化的会计方法。而在中国的会计理论研究中，会计属性问题是有争论的。改革开放前，会计的社会属性被突出地强调，因而导致对西方会计理论的排斥。现在我们则强调会计的双重属性，会计的自然属性使得人们不断为自己的会计方法寻求合理的解释，社会属性则要求会计理论的研究、会计方法的采用必须适合已设定的我国社

会主义市场经济的要求。

2) 对会计目标设置的不同认识

在美国，企业会计人员往往会雄心勃勃地确立自己工作的目标。其中既包括对外的财务会计目标，还包括供内部决策使用的管理会计目标。这一设置不仅明确了会计人员的工作方向，同时也反映着美国文化中那种“主宰自然”的深刻信念。他们认为只要把足够的时间、人力、物力倾注于一项目标，它就一定能实现。相比起来，在主张从属于自然的中国文化环境中，企业的会计目标则较少采用精确的定量设置，而是采用定性方式来表达，且会计人员在设定目标的过程中作用较弱。即使在新颁布的《企业会计准则》中，仍未明确区分财务会计与管理会计的目标。

2. 关于时间取向

时间取向，特指人们对新事物的反应。如果一个人对待新挑战时的反应是回顾过去别人如何对待这类问题，那么其时间取向是面向过去型的；如果他主要考虑的是该项行动与当前直接联系的结果，那么其时间取向是面向现在型的；如果他首先关心的是这一行动的长远后果，那么可称之为面向未来型的时间取向。

很显然，中美文化环境中的时间取向观有很大不同。多数的中国人更倾向于面向过去，多数的美国人则倾向于迎接未来。受这一观念影响较大的会计工作，就是企业的预算编制问题。有一项考察某著名的跨国公司执行统一预算制度的研究，充分表明了其在中国的子公司与美国的母公司在做法上的差异。这套预算制度制定了大量程序、规章、进度和限期等指标，要求其在世界各地的子公司统一执行。中国的子公司在执行中，十分注重计划情况和完成业绩要求，对于在新的会计年度新的变动因素则不重视。同时，在中国的会计人员看来，只有真正的会计业务发生后的结果才是真实的，预算制度只是可以敷衍的一项工作。相反，美国的母公司则将预算看成是真实而必要的，在制定预算中考察了诸多将来可能出现的新情况，并自信在未来有能力利用这一会计工作。因此，在美国的管理会计教科书中，十分强调长期投资决策

和进行全面预算，将会计从反映过去拓展到规划未来。

3. 关于人之本性的信念

人之本性是指人到底是性本善 还是性本恶 或兼而有之。在基督教的原教旨主义观念中，性恶论占了优势。世俗的基督徒倾向于人性是中性的，善恶兼有。而中国、阿拉伯等东方宗教，则明确认为：“人之初，性本善”。

人性观对会计的影响，主要表现在审计监控方面。性恶论者及中性论者出于对人性的怀疑，特别主张严密的审查监控。因此，美国的审计业十分发达。在美国企业中，有十分健全的内部审计制度，他们把职员的遵规守矩归因于这种监控制度的存在，而非出于人固有的善良本性。相比之下，在性善论的文化氛围中，中国的企业过去没有设立内部审计机构进行自我约束，没有认识到这一制度对增加经济效益、提高工作效率的作用。就是近几年，也只是按政府有关规定，勉强设立内部审计机构，其审计的范围只局限于财务会计方面，并由财务部门主管领导，基本没有效益审计和业务审计的内容。在这两种不同的监控制度下，审计的地位显然差别巨大。在美国企业中，其审计负责人地位远远高于我国，许多公司的内部审计师至少由副总经理主要负责，由总经理领导或由董事会的审计委员会领导的也为数不少。在中国，多数企业的内部审计则由总会计师负责。

4. 活动取向

活动取向指人喜欢以什么作为活动的焦点。这一取向有两种类型：一种是自在型。其特点是具有纯朴、自然的自发性，并受一定思维的节制。另一种是自为型，即普罗米修斯（希腊神话中造力之神）型。普罗米修斯从奥林匹斯盗来了火种供人类使用，因此受到被缚于崖面上受神鹰啄食的惩罚。但他并不甘心，而是不断地奋力挣脱锁链，当每一次将至成功时，又被加以新的锁链，普罗米修斯处在永远的奋斗中。

中美会计受活动取向影响的方面有以下两方面。

1) 会计核算的侧重点不同

在自为型取向占统治地位的美国，工作及其相关活动被人们视为存在的焦点。许多著名的会计学家如佩顿、利特尔顿等强调：收益是会计核算的中心，也是企业一定时期的成果；费用则是企业为之付出的努力。其实质在于，收益表现了企业管理人员的工作成果，是衡量企业管理人员有效利用投入资本的一个重要指标，即无功就是过。损益表是美国企业最重要的报表之一。在以自在型取向为主的中国社会中，会计核算的侧重点在于成本。企业的许多决策标准和奖惩标准以感情为基础，而非以业绩为标准。因为重成本，所以工业会计一直在长时期中处于整个会计体系的主导地位。考核评价企业管理人员，不注重他创造了多少效益，而看他的成本开支是否符合规定，付出的努力是不是足够大。

2) 会计核算的灵活性不同

在美国，立法机构国会对会计问题极少关注，它通常是依靠证券交易委员会(SEC)来维护公众利益的。对公司会计处理，SEC所扮演的角色只是提供一个大致框架，具体的会计准则是由民间会计专业团体财务会计准则委员会(FASB)制定。FASB设定了“真实和公允”(true and fair view)的原则作为会计核算的最终依归。会计人员如因依照某会计准则而无法使财务报表真实和公允地反映公司财务状况，则应该不采用该会计准则。为达到真实和公允，会计核算特别依赖会计人员的独立专业判断能力。因此美国会计强调会计核算的灵活处理，依赖法律的程度小，因而会计专业水平高，会计准则只是提供原则性的指导，会计人员需依据个别的情况，运用个人专业判断选择最适合的会计方法，这就反映出了自为型的文化特征。中国在会计规范体系方面，会计人员普遍认同由国家制定的会计制度。自在型会计文化，比较适宜通过立法，由政府会计核算加以管制。这点说明了中国几十年来沿用的会计规范体系，由人民代表大会通过的会计法，国务院颁发的会计核算法规和财政部颁布的行业会计制度互相组成一套体制，这就从一个侧面反映出了自在型文化的特征。

5. 人们之间的关系

人与人之间的关系可分为两种类型，即以个人为核心的个人主义价值观和以群体为核心的集体主义价值观。美国是典型的个人主义类型，其国人崇尚自我价值的实现；中国是典型的群体文化观，一个家族、一个群体价值的实现和利益的维护是主要的，每一个成员都需要为此尽自己的努力，并从中得到益处。

人与人之间以何种关系存在对中美会计产生的影响主要有以下两个方面。

1) 政府对会计的干预程度

在美国，会计专业团体规模很大，会员众多，会计人员对会计实务的处理享有较大的自由权，他们比较注重会计理论的发展，并以此指导会计实务。政府一般都不制订专门的法规和制度，而是通过其它立法间接地对会计施加影响，会计规范与国家的法律关系松散；财务会计与税务会计分离程度较为显著。相反，在中国，会计实务具有高度的统一性和严肃性，会计实务是根据国家立法进行的；财务会计与税务会计基本一致；会计人员所应用的会计原则一般都体现于政府的法规之中。

2) 对会计主体认识上的差异

众所周知，企业之所以要有会计工作，就是为了对属于它的收入、费用、资产及债权、债务关系进行计量。如果没有一个明确的会计主体，这种核算必然是混乱不清的。在美国个人主义盛行的文化环境下，对会计主体假设十分看重，这是出于对个体行为的认可。而在群体价值观环境下的中国会计中，则并不看重这一点。不要说在过去，企业不是独立的主体，即使至今，企业变成真正独立的经济实体的改革仍然相当艰难。这导致企业自我价值的实现不受重视，企业充其量只是一个会计核算单位，其在资金的收付与损益的核算上并不具有真正的独立性。但是，从另一方面看，长期以来形成的群体观念，也会使企业在会计工作中尽量以大局为重，这无疑又有利于整体目标的实现。

第四节 会计模式的划分

一、不同会计模式的形成

在国际会计中，对不同国家或地区之间的不同的会计模式进行比较，是一项重要的内容。只有熟悉了不同国家和地区有关会计的立法，原则、制度、惯例等内容，了解了各种会计模式的主要特征及其差别，才能够较好地解决企业跨国经营中所遇到的各种各样的会计问题，从而为实现国际间会计模式的协调问题提供理论和实践的依据。因此，会计模式的国际比较研究，是进一步钻研国际会计的出发点。

所谓“会计模式”(accounting models)就是用一些抽象化和典型化的概念，对一定社会会计的主要特征所做的综合表述与反映。客观地说，由于各个国家的社会、政治、经济环境各异，因而，各国均有符合其客观环境的会计模式。在许多国家，甚至往往因其所处的经济、社会阶段不同，在不同时期也有不同的会计模式。因而，我们有必要在进行细致的比较之前探讨为什么会存在多种多样的会计模式这一问题。

会计学由国内会计发展到国际会计，不是凭空出现的，这一点在第一节中已论述过，而会计的不同模式，则正是在这种不断发展变化的客观环境中，由于各国、各地区经济发展程度、社会政治制度、历史文化传统等的差异所造成的。导致会计模式差异的因素具体说来，有以下几个方面：

1. 法律因素

西方国家的法律在法学上一般将其分为两类：英美法系和大陆法系。实行英美法系的国家除英、美两国外，还有一些原英国殖民地，现为英联邦成员的国家，如加拿大、爱尔兰、澳大利亚、新西兰等国。其特点是：法律中以少量的成文法为基础，而以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。实行大陆法系的国家中，其法律中则制定有详细的规则。实行大陆法系的国家主要是法国、德国

等欧洲大陆国家以及日本等国家。

法律对会计的影响是广泛而且深刻的。在实行大陆法系的国家中，政府对企业有较多的干预，企业的财务会计与税务会计紧密结合，其结果便是关于企业会计和财务报告的规定，是公司法或商法必不可少的组成部分。例如，德国（特指原联邦德国，下同）的会计模式则深受税法的影响，其税务会计与财务会计是统一的，除税法外，对会计影响较大的法律还有始于 1897 年的《商法》、1965 年的《公司法》和 1969 年的《公告法》等。而影响着法国会计模式的法律主要有《商法》、公司立法和全国统一会计制度。长期以来，财务报告的帐面利润的计量规章与应税收益的计量规章差别不大，纳税一直是编制和公布财务报表的主要原因之一。在实行判例法系的英美两国，这种影响则皆然不同。美国的立法机构——国会则极少直接干预会计问题，它通常依靠由总统任命的证券委员会来维护公众的利益。证券交易委员会享有准司法权，可以独立制定规章，自其成立以来，已就会计问题颁布了大量文告 例如《会计系列文告》(Accounting Series Releases)以及《专职会计公报》(Staff Accounting Bulletin)等 尽管如此，证券交易委员会对于制订会计准则依然只起监督作用，真正制订会计准则的则是一个民间机构——财务会计准则委员会 (FASB)。在英国，民间的会计职业界的“标准会计惯例公告”(SSAP) 和官方的“公司法”都对会计管理起重要作用，公告具有强制性，用以对公司法中关于财务报表的形式和内容的补充说明。但同时 英国的税法对会计模式的影响则微乎其微。

由上述分析可见，法律体系的不同，使得财务会计与税务会计产生了不同，并使得会计的灵活性、会计职业界的力量等在各国间都产生了较为明显的差异。

2. 政治因素

法律并非影响会计模式的唯一因素。法律是政治的反映。一个国家的政治制度、政治倾向及其所处的政治环境等，都可能对会计的模式、指导原则乃至具体制度和程序产生影响。例如，在