

诺比斯与帕克的《比较国际会计》



浙江万里学院 李成艾 中南财经政法大学 蔡传里 许家林(博士生导师)

克里斯托弗·诺比斯是英国著名的会计学家,在会计教育、会计理论研究和会计实务方面都卓有成就,并对英国会计准则的建设与发展做出了重要贡献。罗伯特·帕克也是英国著名的会计教育学家,曾在英国、澳大利亚多所大学和专门研究机构从事会计教学与研究。帕克教授在学术研究上追求实用性,他所发表的众多著作内容严谨且条理清晰,对指导会计职业界和在校学生具有极高的价值。他最擅长的研究领域是19世纪的盎格鲁—撒克逊会计史和国际会计。帕克教授善于把那些线条模糊的会计历史问题按学术要求予以整理和分类,从而形成其个人的会计历史观和具有普及意义的会计文献。共同的研究兴趣和各自的长处使诺比斯与帕克两位学者积极联手,合力完成了《比较国际会计》一书。该书涉及的范围极广,对各国财务报告进行了比较分析,对四大国际会计难题进行了探讨,并对相关领域如审计、税法和管理会计等进行了介绍,为我们全面理解会计的国际协调和其他国家的会计惯例提供了很好的基础。本文试对这一著作进行简要的介绍和评述。

一、研究内容:全面系统但欠深入

该书内容丰富、结构合理,共分为四篇二十一章,所涉及的范围极为广泛,并注重以财务报告作为描述的中心。

第一篇国际会计的环境是比较国际财务报告的综述。在第一章导论中,从历史原因、跨国原因、比较原因及协调化原因等方面说明进行比较会计研究的必要性,以总起全书。第二章和第三章通过对不同国家的实际情况进行比较,分别对国际差异的产生原因和主要表现进行分析。在第四章中,对不同国家进行分类,便于后面的比较研究。第五章则进一步讨论会计国际协调化的目的和进展。

第二篇国别研究是对英、美等代表性国家的财务报告模式和惯例进行研究。研究的内容包括影响会计理论和实务的法律法规、公司治理结构、会计原则和政策以及合并会计、外币折算等特殊问题。第二篇的国别研究不仅是比较会计研究的重要内容,为读者提供了大量知识性信息,而且从某种意义上说,本篇通过不断地对相关背景、关系和解释进行检验,为第一、三、四篇提供了原始素材,使这三篇的比较分析有理有据。通过本篇分析,作者认为《公司法》和职业会计师一直是影响英国公司财务报告的重要因素,英国《公司法》强调了真实性和公允性原则,而为了表达真实与公允的观点,会计报表遵循会计准则是必要的,因此英国公司会计政策在一定程度上是由《公司法》和会计准则决定的。在美国,证券交易委员会监督民间机构制定会计准则。美国审计报告更多地依

据权威性文献,而不是真实和公允的观点。荷兰的财务报告也主要受《公司法》和会计职业界的直接影响,荷兰《公司法》也强调真实与公允的观点,年度报告委员会通过发布公告对财务报告产生相当大的影响。法国财务报告的核心规范是《会计总方案》,它规定了适用该法的所有实体的会计事项,是法国培训会计人员和披露会计信息的基础性文件。法国职业会计团体的影响较小,但政府通过多种方式保留了其影响。德国的会计比较保守,其会计原则来源于《商法》、《股份公司法》、《股份不公开公司法》、《税法》和企业的会计实践。《税法》对公司会计报表编制的影响很大,会计职业界对会计准则的制定影响很小,会计准则委员会制定的准则可能遭到法院的否决。日本政府通过《商法》、《证券交易法》和《税法》对会计造成极大影响,会计职业界对财务报告的影响相当微弱。作者把其他九个重要国家分为三组:第一组(澳大利亚、加拿大和新加坡)的财务报告大体上采用盎格鲁—撒克逊模式;第二组(丹麦、挪威和瑞典)采用欧洲大陆模式,后来已在不同时期向盎格鲁—撒克逊模式靠拢;第三组(意大利、韩国和西班牙)依旧采用欧洲大陆模式,政府通过《商法》或《民法》制定的基本会计方法对会计实务产生重大影响。另外,作者还特别说明了中欧、东欧和我国的财务报告,以此进一步说明政治经济变化对会计准则和惯例的影响。

第三篇国际会计专题是在第二篇全面介绍各国会计的基础上缩小范围,突出重点,对财务报告的四个重要具体问题进行了广泛的检验和比较。首先是合并理论,作者通过比较分析发现不同国家在合并会计领域都自成一体,理论和实务中都存在着实质性差异,这些差异主要表现在以下方面:合并财务报表的应用程度,合并中的集团概念,当前公司所公布的信息,合并方法,合并商誉的处理。其次是外币折算,作者主要分析了会计报表的折算问题,主要是对折算汇率的选用以及折算差额的处理进行了探讨。然后是分部报告,作者主要讨论了英、美等国家和组织对分部信息披露的规则和分部信息的有用性。最后是通货膨胀会计,作者分析了当前国际通货膨胀会计的发展状况,并对未来的可能发展做出了预测。

第四篇分析与管理专题是对会计报表分析、审计、所得税、管理会计等相关问题进行介绍。作者分析指出,国际会计报表分析是以会计报表信息为基础,但分析师还需要了解公司当地经营环境、当地法律和惯例等对会计报表相关信息的影响。审计作为一项国际化问题进行讨论,主要也是研究审计的发展、审计国际化的过程和发展状况。公司所得税对一些国家的财务会计实践起着重要作用,各国公司所得税在税基和

税收制度上存在重大差异。税基因各国对折旧、资本收益等处理的不同而不同;而税收制度的差异主要在于对股利的处理不同。各国税负存在的差异使跨国公司力图通过全球资本和利润转移来降低税收总额,所以有必要进行税收制度协调,但进展缓慢。在全球化的经济环境下,由于各国经营环境、法规、公司所得税等存在差异,国际管理会计变得越来越重要,但也面临着四个主要挑战,这四个挑战主要受各国文化差异和各国经营者采用不同货币的影响。

综观上述内容,作者首先分析了国际会计环境,指出比较会计研究、国际会计协调的重要性,为后面的内容作铺垫,接着对各国会计处理进行了详细介绍和比较分析。在此基础上,对公认的四大国际会计难题进行了专门阐述,最后还介绍了与会计相关的一些其他问题,这些内容为读者勾画出了一副完整的比较国际会计理论体系。从中我们可以看出,本书的最大特色就是对各国的实际情况(比如国别研究)和不同学者的观点(比如国际会计专题中关于外币折算方法的争论)进行了介绍和总结,但这也是本书的一个不足之处,即过于偏重知识内容的介绍,评述性内容较少,研究的深度不够。

二、研究方法:灵活运用且博采众长

广泛运用比较研究的方法,是此书的一个显著特色。与书名一致,此书广泛采用纵横结合的比较研究方法(其中横向比较——国别比较是主要的),这一方法贯穿于此书的整个体系,在第二、三篇尤为突出。这种比较研究不仅使得此书条理清晰,更有助于前后内容的勾稽和连贯。

第一篇中比较研究的运用主要体现在国际差异的原因分析和差异内容的介绍上,通过对不同国家的文化环境、法律体系、公司治理结构、税收等因素进行比较,解释产生差异的原因,并从公允性、稳健性、计价基础、合并、会计报表格式和披露等方面对不同国家的差异加以说明。第二篇是比较研究的集中体现,既有国别的比较,也有一个国家前后时期的比较。在阐述某个特定国家某一具体问题,往往与其他国家的情况进行比较说明。比如在介绍美国的财务报告时,提到由美国注册会计师协会规定的标准审计报告格式与英国的非常相似,但更多地依据权威性文献,而不是真实和公允的观点。在介绍荷兰的财务报告时,首先指出荷兰会计与英国会计有许多相似之处,均在很大程度上受《公司法》和会计职业界的影响。纵向比较主要体现在一个国家会计规范和会计实务的沿革上。比如英国《公司法》的修订及其对英国会计披露、报告和计量的影响,法国《会计总方案》的修订及其对法国财务报告的深远影响。本书第三篇也大量运用了比较研究,既有不同国家的比较,也有不同观点的比较。如合并理论中,解释集团公司的含义时,将英、美、德、法、荷几个国家进行对比。在外币折算中,介绍折算方法时对不同学者的研究成果进行比较。第四篇在介绍四个相关问题时也用了比较研究,如在公司所得税的分类和协调中比较各国税收差异。

充分吸收和利用各类学科知识以及不同学者的经验,是本书编撰中的另一个特色。由于比较国际会计是一门涉及面广、内容非常复杂的会计学分支,因此,该书在介绍会计学知识时,充分借鉴和吸收了法学、史学、管理学、财务学、税收学以及自然科学等方面的理论和知识,以增强说服力和可理

解性。在国别研究中,对英国的《公司法》、法国的《商法》进行了详细介绍;对英、美、法等国的会计准则发展历程进行了阐述。在第四篇公司所得税的分类和协调中主要介绍了税收学知识,管理会计运用了大量管理学知识。

此外,为了更好地达到预期的编著目的,主编在写作队伍的组织方面也颇具匠心。从作者的名单中我们可以看到,本书作者由多国著名学者组成。前已提及,诺比斯教授和帕克教授都是著名的会计教育学家,有着丰富的理论和实践经验,研究兴趣都在国际会计方面。其他作者也都拥有着不凡的跨国执教或在重要岗位供职的丰富阅历。在本书的撰写过程中,尽可能利用熟知当地情况的学者的经验,这可以从各章的合著者以及致谢的对象反映出来。例如,关于北美这一章原来的合著者是一位英国教授,他曾任美国财务会计准则委员会助理研究主任,本书通过他对美国会计的理解来解释美国会计并将其介绍给英国读者。修订本中这一部分的撰写者之一也曾在美国的几所大学任教。这似乎是最有可能突出差异,避免因为过于熟悉而遗漏一些重要特征的最佳方法。同样,英国的财务报告这一章出自曾在澳大利亚多处就职的英国教授之手;法国会计是由一位近年在法国任教和从事研究的澳大利亚教授撰写的;而德国会计的合著者是曾在英国任教的德国教授。在本书中,这些学者发挥了博采众长的功效。

三、应用价值:指导研究并兼顾教学需要

此书是一部比较国际会计的经典著作,也是该领域中最有影响、最具权威性的教科书之一。该书自1981年初版后,在欧洲、美洲以及其他国家广为流传,被许多著名大学选作教材。此书系统、全面地介绍了比较国际会计的一般性内容、重点难点问题和相关领域知识,为读者提供了大量知识性信息,为后人进行比较会计研究提供了体系和内容参考,也为国际会计协调和会计实务提供了依据。它内容丰富、观点明确、浅显易懂、条理清晰,书中在介绍理论知识的同时,结合大量的图表、实例,增强了内容的可理解性,学生可以清晰地把握各国会计状况和差异、国际会计重大问题和会计相关问题。从该书的组织体系来看,也具有鲜明的教科书的特点。该书每一章的结构安排为:引言、具体内容、小结、其他(包括参考文献、后续读物、可利用的网址、问题和附录)。引言串起全章,让学生首先对本章内容有一个初步了解,然后有条理地介绍本章具体内容,最后对本章进行总结,在正文后面附有大量国际会计领域的最新研究文献、可利用的网址以及后续读物,以方便学生自行查证,对所学内容进行更深入的了解。书中所附的思考题是教科书的一个明显特征,学生通过自测可了解对所学知识的掌握程度。作者在该书的前言中提到修订过的教师手册也已出版,它包括一些数据处理问题和多项选择问题,该手册提供了这些问题以及该书课后练习的参考答案,可见作者的写作目的也主要是作为教科书之用。

《比较国际会计》初版问世于1981年,为了反映国际会计的一系列重大变化和最新发展,作者不断对其内容进行提炼、更新和修改,截至2002年已修订、补充了6次。该书第6版经潘琰等译为中文后,2002年由东北财经大学出版社纳入“三友会计名著译丛”公开发行,并被收入中国财政经济出版社2004年1月出版的《西方会计学名著导读》一书之中。□