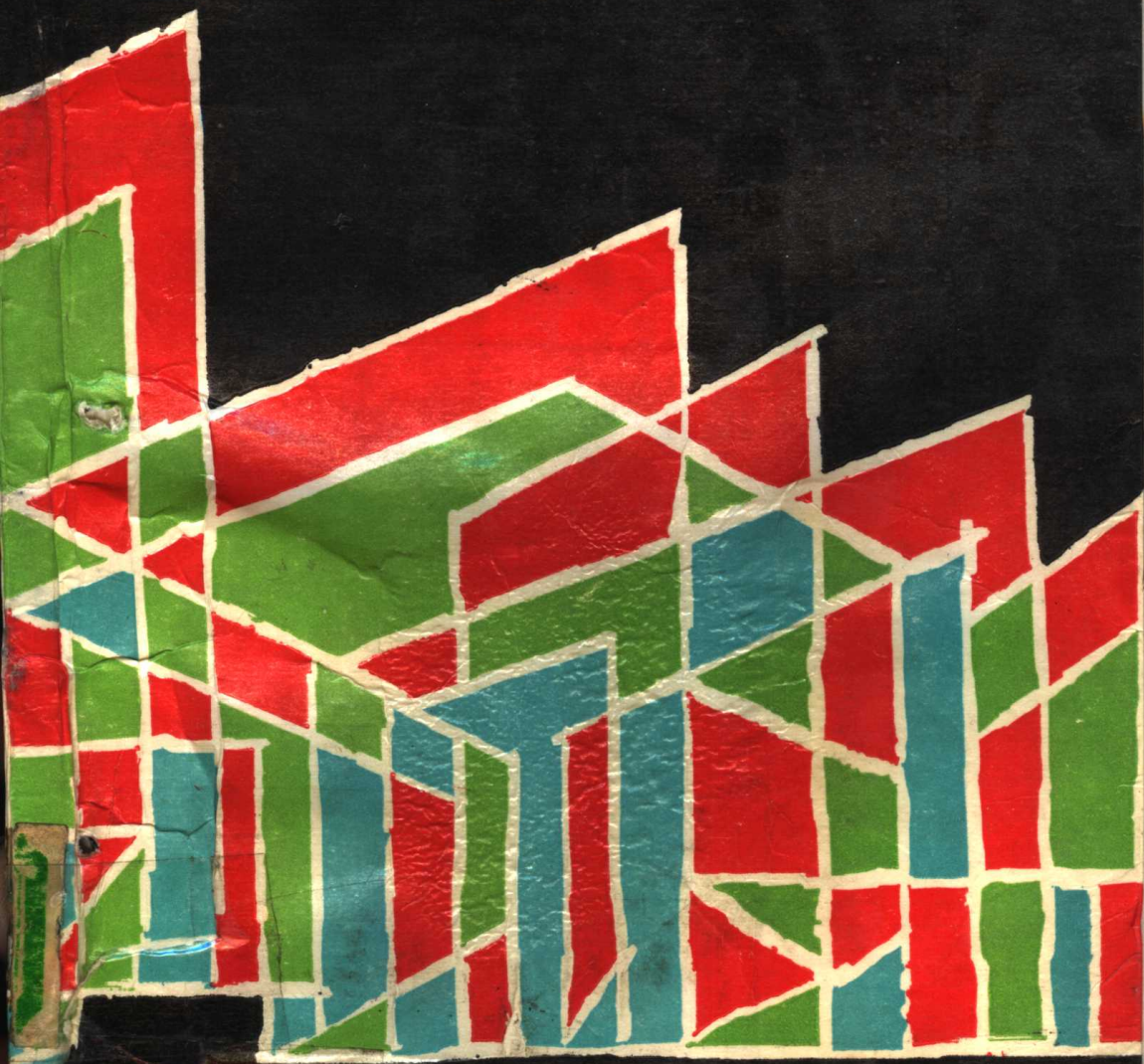


国际会计

● 王德升 白肇鲁 阎金锴 主编



中国审计出版社

国际会计

主编 王德升 白肇鲁 阎金鐸

中国审计出版社

《京》新登字043号

国 际 会 计

王得升 白肇鲁 阎金铎 主编

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲4号)

北京市密云县印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

*

850×1168毫米 32开 16.375印张 400千字

1992年9月第一版 1992年9月北京第一次印刷

印数1—6000 定价10.00元

ISBN 7—80064—165—1/F·97

前 言

同世界上其他事物一样，会计也有其发生、发展和变化的过程。二次大战以来，会计发生了划时代的变化。当然，事物的发展变化不是无条件的，而是有条件的。会计的发展，首先是受客观环境的影响，其次则取决于它本身的属性。从客观环境来说，50年代以来世界各国经济迅速向前发展，科学技术也取得了重大进步。与此同时，国际间经济往来和经济合作急剧增加，呈现出经济全球化的趋势。这就要求会计进一步突破国界，向全世界延伸，为发展国际经济服务。从会计本身来说，它是人类创造的一种文明成果，在历史上它曾经为不同的社会服务过。今天，它正在为发展各国经济和世界经济服务。各国的会计尽管还存在着某些差异，但共性很多。这种共性就是国际性。随着商品经济的大发展和经济的全球化，会计的这种共性必然会越来越突出。会计在社会经济生活中的地位也变得越来越重要，它正在逐步成为国际上使用的“商务语言”（business language）。正是基于上述两方面的原因——客观环境和自身特点，国际会计才得以产生和发展。国际会计是会计学的一个分支，它的出现大大丰富和发展了会计科学，使会计科学这一百花园中增添了一枝奇葩。

到今天，国际会计这门科学虽然只有几十年的历史，但它发展很快。很多国家都在发展国际会计教育，很多学者联系实际开展这方面的理论研究，并发表了大量的科研成果，民间和官方的国际会计组织纷纷成立，这一切都对协调各国会计，推动国际会计的进一步发展起到了促进作用。

我国在国际会计研究方面起步较晚，大体上是从80年代开始

的，但发展较为迅速。我们认为，在我国社会主义初级阶段，研究和学习国际会计，是发展社会主义市场经济的需要，是进一步深化改革、扩大开放的需要。

当今的世界是开放的世界。在开放的大潮下，包括会计学科在内的很多学科都必须面向世界，走向世界。只有这样才有助于推进国际合作和国际交流。我们研究和学习国际会计的目的在于了解和掌握世界各国的会计情况、有关的国际惯例和跨国公司特有的会计实务，以提高涉外经济管理能力和涉外经营管理水平。

我们在编写本书的过程中，力求用马克思主义的观点分析和研究问题，并努力做到比较全面地论述各国会计和国际会计有关的问题，同时也适当地论述我国会计的现实情况。毫无疑问，屹立于世界东方的大国——中国应该在国际会计中占据其应有的地位。

本书是适应深化改革开放需要而编写的，它可作为国际会计专业教学的教材，也可作为大专院校国际经济、国际贸易和国际金融等专业的参考教材，还可作为涉外经济和会计、审计方面的理论工作者和实际工作者的参考读物。

全书共十一章，第一、四、十章由王德升编写；第二、三章由白肇鲁编写；第五、六章由阎金锬、钟伯江编写；第七、八、九章由周镇编写；第十一章由温坤编写。

本书在编写过程中，参阅了中外专家和学者的大量著作，并得到中国人民大学会计系、国际会计教研室以及中国审计出版社的大力支持。在此我们一并表示衷心的感谢。

由于我们的水平有限，书中难免有不当之处，切望读者指正。

编者

1992年3月

编著者（按姓氏笔划为序）

王德升 钟伯江

白肇鲁 阎金鐔

周 镇 温 坤

12.9 记

目 录

第一章 国际会计总论	(1)
第一节 环境的变化与会计.....	(1)
第二节 研究国际会计的必要性.....	(5)
第三节 国际会计的概念.....	(16)
第四节 国际会计的研究领域.....	(21)
第五节 研究国际会计的指导思想.....	(27)
第二章 国际比较会计(上)	(29)
第一节 国际比较会计研究的目的.....	(29)
第二节 国际比较会计研究的内容和方法.....	(32)
第三节 经济、政治和法律等因素对会计的影响.....	(40)
第四节 会计模式的比较研究.....	(50)
第三章 国际比较会计(下)	(71)
第一节 美国会计.....	(71)
第二节 英国会计.....	(97)
第三节 澳大利亚会计.....	(114)
第四节 加拿大会计.....	(122)
第五节 荷兰会计.....	(132)
第六节 法国会计.....	(140)
第七节 日本会计.....	(158)
第八节 中国会计.....	(179)
第四章 会计准则的国际协调	(189)
第一节 会计准则国际协调的意义.....	(189)

第二节	政府间国际组织及其对会计准则的协调活动	(192)
第三节	民间会计职业组织及其对会计准则的协调活动	(210)
第四节	证券管理者国际组织及其活动	(223)
第五章	外币会计——外币交易会计	(230)
第一节	总 述	(230)
第二节	外汇及汇率	(232)
第三节	外币交易的会计处理	(236)
第四节	期汇合同的会计处理	(245)
第五节	国际会计准则委员会及一些国家有关外币交易会计的规定	(253)
第六章	外币会计——外币报表折算会计	(264)
第一节	为什么要进行外币报表折算	(264)
第二节	外币报表折算的基本方法	(265)
第三节	外币报表折算损益的会计处理	(271)
第四节	外币报表折算方法例释	(273)
第五节	西方一些国家外币报表折算会计准则简介	(286)
第六节	国际会计准则委员会关于外币报表折算的规定	(292)
第七章	通货膨胀会计	(295)
第一节	通货膨胀及其对会计的影响	(295)
第二节	通货膨胀会计的处理方法	(297)
第三节	通货膨胀会计在各国的发展现状	(318)
第四节	通货膨胀会计的国际协调	(333)
第八章	国际转让价格和国际税务	(339)
第一节	国际转让价格的意义	(339)

第二节	影响转让价格制定的各种因素	(340)
第三节	制定转让价格的方法	(346)
第四节	国际转让价格中几个特殊问题	(350)
第五节	国际税收概述	(353)
第六节	国际双重征税的避免	(361)
第七节	国际避税和反避税	(367)
第八节	国际税务计划	(372)
第九章	财务报告的揭示	(375)
第一节	总 述	(375)
第二节	外国公司财务报告的揭示	(381)
第三节	国外经营的揭示	(386)
第四节	社会责任的揭示	(393)
第十章	国际审计	(403)
第一节	审计的意义	(403)
第二节	国际审计环境	(406)
第三节	审计标准	(440)
第四节	国际会计师事务所	(452)
第五节	内部审计	(459)
第十一章	国际管理会计	(468)
第一节	跨国公司的投资分析	(469)
第二节	外汇风险管理	(477)
第三节	会计信息系统	(487)
第四节	跨国公司的业绩评价	(498)

第一章 国际会计总论

第一节 环境的变化与会计

会计具有提供经济信息、反映和监督经济业务的职能，因而在经济管理中有重要作用。会计是随着客观环境的变化而发展变化的。过去的会计领域只限于一国范围内，反映和监督某一单位的经济业务，提供有关的经济信息。到本世纪六十年代前后，会计的领域有所扩展，它已不限于一国范围，而是超越国界，就国际间的经济活动进行反映和监督，在更大的范围内提供经济信息。由一国会计发展为国际会计，这是一个划时代的变化。但是这种变化不是凭空出现的，而是有其深厚的历史根源的。因此，有必要简要地追溯一下会计的历史。

会计具有悠久的历史，它的奠基可以追溯到公元前3000多年前，即我国的夏商时代和西方的古埃及和古巴比伦时代。古代的会计虽然由于生产力的局限进展缓慢，但那时的会计思想和会计实践也闪耀着灿烂的光辉，是古代文明的重要组成部分。正象英国会计史学家沃尔夫（A·H·Woolf）所指出的那样：“会计的历史就是文明的历史，会计总是同文明的进步携手前进的。”我国伟大的思想家、教育家孔子在2000多年前就对会计有过精辟的论述。他说：“会计当而已矣”。这里说的“当”是正当、适当、正确的意思。还有，我国从战国时期起至隋唐时期止，一直实行一种“上计制度”^①，这是一种行之有效的财政会计检查制

^①王朝统治者检查地方财政经济情况和地方官政绩的一种制度。

度。在宋代，又创造了一种称为“四柱清册”^①的会计方法。在古希腊时期有分类核算法，古埃及时期又有会计报告和财产清查的方法。上面讲的这一切，都是古代会计发展史上的伟大成就。

历史进入十四世纪，迎来了文艺复兴时代。文艺复兴是西方历史上的伟大时代。正象恩格斯所指出的那样：“这是一次人类从来没有经历过的最伟大的、进步的变革，是一个需要巨人而且产生巨人——在思维能力、热情和性格方面，在多才多艺和学识渊博方面的巨人的时代。”^②文艺复兴时期确实产生了一批巨人，如但丁、薄伽丘、达·芬奇、拉斐尔和米开朗基罗等。除此之外，还有一位巨人，即意大利的科学家、数学家卢卡·帕乔利（Luca·Pacioli）。1494年，帕乔利发表了的天才著作《关于算术、几何、比和比例概要》（《Summa de Arithmetica Geometria, Proportione et Proportionatita》）。这是一部数学著作，其中有相当的篇章是论述复式簿记的。西方学者称这本书的发行是会计史上的里程碑。帕乔利的书所以起了如此巨大的作用，这是与当时的历史环境分不开的。文艺复兴时期既是文化大发展的时期，也是科学技术大进步、经济大繁荣的时期。正是由于对外贸易、商业和金融业的发展，客观上需要通过簿记来反映各项经济业务，所以复式簿记才应运而生了。

复式簿记于十六世纪在西欧得到了普及，先是在荷兰，后又传入英国，随后又传到法国和德国。到了十七、十八世纪，荷、英、法、德等国又将它们的会计向其他国家传播。当然，各国在学习复式记帐法时，并没有全盘照搬，而是有所发展，有所创新。

①一种会计方程式，四柱指旧管、新收、开除和实在。旧管是期初余额，新收是本期收入，开除是本期支出，实在是期末余额。——编者。

②《马克思恩格斯选集》第8卷，第445页。

意大利复式簿记法在各国的传播和推广充分说明会计是具有国际性的。

意大利复式记帐法有以下几个基本特征：

(一) 会计的主要目标在于为业主提供所需要的信息。帕乔利曾说过：“簿记的目的在于向商人及时提供有关资产和负债的信息。”由于只为商人服务，所以他们的帐目是保密的，并且没有关于揭示的准确性或统一标准的外来压力。

(二) 反映业主的所有私人事务和营业事务。帕乔利曾说过：“财产清单应包括现金、贵重物品、衣服、家用物品以及业主拥有的其他财产。”

(三) 缺乏会计期间与继续经营的概念。在十五、十六世纪，大多数合伙经营都是属于短期的，或者至少是在特定的贸易目的达到后就停止营业的。因此，利润只是在合伙事业结束后才予以计算。在没有定期计算利润的情况下，不需要应计项目和递延项目。

(四) 缺乏单一而稳定的货币单位。在中世纪存在着许多货币单位的情况下，复式簿记虽是可能的，但应用起来很麻烦。^①

从上述情况来看，十六世纪以前不存在会计假设的概念，即既没有会计实体、会计期间的概念，也没有继续经营的概念。

在十七、十八世纪，欧洲的经济中心从意大利转向英、法等国。在此期间英国的东印度公司和哈德逊湾公司相继设立并有了一定的发展。在十八世纪初期涌起证券投机的巨浪，然而设立股份公司遭受法律禁止。十八世纪后期又发生了工业革命。此外英国围绕加拿大问题与法国开战，美国取得独立战争的胜利，法国暴发了资产阶级大革命。尽管这个时期重大事件层出不穷，但会计的发展却是缓慢的。

^①引自《会计理论》〔美〕埃尔德·S·亨德里克森著，王澹如等译，立信会计图书用品社1989年版。

十九世纪是会计史上的重要时期。推动会计发展的主要动力是工业革命和现代化大生产。这个时期英美两国的股份公司广泛发展起来，股份公司的发展又使工业生产迅速扩大。同时，一些投资者手中保存的证券也显著增加了。由于对生产活动管理控制的必要性，逐步产生了成本会计。为了保护投资者的利益，逐步产生了职业会计师和外部审计。

到了二十世纪，由于科学技术的巨大进步和经济的迅猛发展，会计也有了进一步的发展。第二次世界大战以后，特别是六十年代开始，随着国际投资、国际贸易和跨国经营的迅速增长以及地区经济集团的出现，使得国际间的经济业务大大增加。这种复杂的经济环境必然给会计理论与实务带来重大影响。在这种情况下，不仅需要说明和比较各国的会计准则，制定国际会计准则，而且需要处理跨国公司特有的会计问题。正是为了适应这种客观需要，国际会计才应运而生。

应该指出，二十世纪以后，特别是二次大战以后，美国在许多主要的科学技术领域取得了突破性的进展，并在此基础上推动了整个经济的发展。同时，美国重视经济管理，在管理理论和方法以及会计理论和方法的研究方面颇有成就。这也是促使美国经济迅速发展的重要原因。目前，在西方世界美国会计具有强大的影响。可以说，十八、十九世纪英国的会计走在前面，很多国家都向英国学习，美国也向英国学习，可是到了二十世纪美国的会计超过了英国，居于领先地位，在世界范围内发挥着自己的作用。

我们在研究会计与客观环境的关系时，应坚持辩证的观点。一方面，要承认客观环境决定会计的发展；另一方面，要明确会计不是完全消极被动的，它可以反作用于客观环境。会计一经建立就有力地促进了经济和政治的发展。《中华人民共和国会计法》第一条就强调了会计在维护国家财政制度和财务制度，保护

社会主义公共财产，加强经济管理和提高经济效益方面的作用。欧洲共同体的一系列关于会计方面的指令对促进欧共体的统一也起一定的作用。德国学者W·卓木贝鲁特甚至说，如果没有复式簿记，资本主义是不可想象的。这些都说明会计对客观环境是具有促进作用的。

综上所述，可以得出以下两点结论：

（一）会计由客观环境所决定，是随着客观环境的变化而发展变化的。

（二）必须全面地认识会计。一方面各国由于政治、经济、法律、社会和文化传统的不同，因此会计是有差异的；另一方面，各国的会计又具有共性。这是由于会计所反映和控制的经济过程，在各国之间是有共性的。现代会计都要遵循商品经济和社会化大生产的规律。会计的共性就是国际性。这一点从意大利复式记帐法的传播中，从英、美会计对其他国家会计的影响中可以得到证明。“会计的历史是一种国际性的历史。”^①乔伊和缪勒两教授对会计历史的这种概括，可以说是十分中肯的。

（三）会计的发展与经济、政治的发展密切相关，会计对经济和政治来说具有反作用。

第二节 研究国际会计的必要性

美国会计学会(American Accounting Association, AAA)的国际会计委员会1966年提出了研究国际会计必要性的四个方面，即国际间交易及投资的增大，跨国公司的出现，经济地区化(economic regionalization)的推进和各国间财务的交流以及

^①Choi and Mueller, "International Accounting", Prentice-Hall, 1984, P. 9

会计问题探讨方面的国际交流^①。上面讲的四个方面是1966年提出的，迄今又经历了二十多个春秋。在此期间，国际间的交易以及投资进一步增大了，跨国公司的数量也以飞跃的速度增加了，还有参加经济地区化各国的协作体制更加强化了。这种动向更加快了会计国际化的速度，也促进了国际会计研究方面的交流。作为这种交流的研究成果已有很多问世了。

美国会计学会提出的四个方面对当前研究国际会计来说仍具有现实意义。但应该说已不能局限于上述四个方面了。六十年代以后，国际经济发生了急剧的变化。这种变化对研究国际会计的必要性来说增加了一些新的因素。其中最重要的就是国际金融市场的形成和发展。下面就一些重要因素略加说明。

一、国际间交易及投资的增大

第二次大战以后，西方发达国家不仅进一步推进了商品资本和货币资本的国际化，而且大规模地实行了生产资本的国际化。战前，在这些国家中生产资本的输出为数有限，而且主要集中在发展中国家。战后，生产资本的输出在全部资本输出中的比重逐渐加大，并取得了决定性的地位。同时，生产资本的输出重点已由发展中国家转移到发达国家。这是战后资本国际化的独特现象。

从交易方面来看，1980年世界国民生产的18%是在国外市场销售的，而1965年这一份额仅占9%^②。世界对外直接投资总额从1960年的667亿美元增加到1980年的5515亿美元和1986年的7755亿美元。^③80年代初世界国民生产大约20%是在国外进行

^①参见AAA, "International Dimensions on Accounting in the Curriculum: a Recommendation by the Committee on International Accounting", 1966.

^②参阅富乡主编：《当代世界政治经济基本问题》，世界经济出版社，1989年，第115页。

^③约翰·斯托普福德等著：《跨国公司：公司状况和全球趋势》，1983年英文版，第5页；《人民日报》1988年1月29日。

的。^①近几年,有些公司把国内生产转移到国外,利用那里的廉价劳动力和市场,自己负责推销国外商品。

党的十一届三中全会以后,我国实行改革开放政策,经济步入新的历史发展时期,对外经济往来空前活跃起来。首先,在对外贸易方面,我国与180多个国家和地区建立了联系。1990年,我国对外贸易总额达到1154亿美元,比1978年提高4.6倍。其次,在利用外资方面,1979年以来,我国利用外资迅速发展。到1991年上半年,除了借用近490亿美元的国际资本外,还实际吸收外商直接投资近240亿美元,批准外商投资企业3.4万余家,已投产运营的1.6万余家。第三,在海外投资方面,1982年以前,我国在海外举办企业只有43家,总投资额仅0.8亿美元。而到1991年上半年,我国已在港澳、澳大利亚、日本、加拿大、德国、新加坡、毛里求斯等94个国家和地区兴建非贸易性质的合资、合作和独资经营企业886家,总投资额达24.4亿美元,其中我方投资10.5亿美元,占43%。第四,对外承包劳务合作方面,截至1991年上半年,我国已同139个国家和地区签订合同1.9万个,合同总金额达164.2亿美元,累计派出劳务人员41.4万人次^②。

国际投资的增大带来了研究国际会计领域中各种问题的必要性。例如,当进行海外证券投资时,只要存在浮动汇率制,那么这项投资额换成本国货币应该是多少,也就是说外币债权(债务)向本国货币换算的问题,就是人们关心的重要问题。

二、国际金融市场的形成和发展

过去企业所需资金一般只靠国内供应。但是当国内缺乏必要的资金时,那就必须依靠外资了。第二次大战以后,一些国家为了

^①联合国跨国公司研究中心:《世界发展中的跨国公司》,1983年英文版,第4页。

^②参阅1991年9月23日《中国统计信息报》。

恢复经济都曾大规模引进外资。同样,我国为了加快社会主义现代化建设也需要引进外资。

当前,虽说资本的国际移动是比较自由的,但它还要受当地市场规则、惯例和政府规章法令的约束。为了摆脱这种约束和管辖,许多投资者就采取了下述对策,即把某一特定货币的存放业务,移到该货币发行国的境外进行。例如,在欧洲经营美元的存放款和债券买卖市场,就可以不受美国金融法规的约束。国际间把它称为离岸市场(Offshore market)。这种离岸市场就是目前国际金融市场的最重要的部分。目前,这种金融市场有欧洲债券(Eurobond)、欧洲美元(Eurodollar)、亚洲美元(Asiadollar)等。这些国际金融市场的特点是:

1. 金融市场的活动和结构不受任何一国的限制;
2. 利用这个市场时,借主之间会有激烈的竞争,但在利用市场方面不受任何限制;
3. 美国的证券交易法以及欧洲各国的公司法和法规要求有起码的信息揭示,但市场不把这种要求作为必要条件。

虽然国际金融市场不把信息作为必要条件,但是参加市场的企业必然要关心有用的信息揭示。正象缪勒所指出的:“用来证明这些市场交易和经营情况的有可比性和可信性的财务信息将发挥越来越大的作用。”^①总之,国际金融市场的发展也是研究国际会计的一个重要因素。

三、跨国公司的出现

使得国际会计产生和发展的第三个因素是跨国公司的出现。跨国公司(Transnational Corporations),也叫多国企业(Multinational Enterprises; MEN),还叫国际公司(International Corporations)。这些不同的名称都是用来表示其“多国

^①Choi and Mueller, "International Accounting" Prentice-Hall, 1984, P. 7