

国际会计概论

杨绍纯 编著



南开大学出版社

国际会计概论

杨绍纯 编著

南开大学出版社

国际会计概论

杨绍纯 编著

南开大学出版社出版

(天津八里台南开大学校内)

新华书店天津发行所发行

天津牛家牌印刷厂印刷

1988年12月第1版 1989年6月第2次印刷

开本: 850×1168 1/32 印张: 9 5

字数: 234千 印数: 2,501—6,500

ISBN7-310-00151-6/F·22 定价: 2.05元

前 言

国际会计是国际上近一二十年会计学领域里出现的一门新兴学科，它的内容不仅涉及会计核算技术的本身，而且与国际经济、国际金融、国际税收以及跨国公司经营管理都有十分密切的联系。自从党的十一届三中全会我国实行对外经济开放政策以来，我国与世界各国经济交往日益频繁，外商纷纷来我国进行投资与转让技术，同时我们也要到国外开展经营，在海外投资开办企业。在对外经济发展的新形势下，国际会计也越来越受到财政、贸易、金融界、财务会计界以及其它有关人士的注视，同时财经院校的学生也迫切需要掌握这一方面的知识。为此，对国际会计进行研究已成为当前刻不容缓的任务。

国外自六七十年代以来，已有国际会计的论著，虽然各本著述内容和侧重点不同，但对这一学科研究的主要体系大体形成。为了适应新形势下对外经济发展的需要，填补我国会计学科中的这一空缺，编者不揣浅陋，在教学实践中反复增补修改，编写这本概论。

本书是国际会计问题概论性的读物，是作为高等财经院校国际经济、国际金融和会计专业的教材而编写的，但亦可作为从事涉外经济和会计工作者研究参考之用。本书综合发达资本主义国家会计的论著，介绍当前发达工业国已形成的国际会计理论与实务，内容包括主要资本主义国家会计、跨国公司合并财务报表、外币交易与外币换算、跨国公司划拨价格、通货膨胀会计、国际税收和纳税影响会计、财务报表的表述、以及国际会计的协调

等。由于目前所能得到的中外有关参考图书资料有限，并且限于水平，因此虽竭尽全力力求使本书内容充实和完善，但在编写方法和内容上难免存在一些缺点和错误，恳请读者、专家批评指正，以便今后修改和补充。

编 者

一九八七年十月

目 录

第一章	国际会计的形成及其研究对象	(1)
第一节	国际会计的形成	(1)
第二节	国际会计研究的内容	(6)
第二章	国际会计的发展模式	(11)
第一节	社会环境对会计的影响	(11)
第二节	国际会计发展模式	(19)
第三章	主要资本主义国家会计制度	(35)
第一节	英国会计	(35)
第二节	澳大利亚会计	(42)
第三节	加拿大会计	(47)
第四节	美国会计	(52)
第五节	法国会计	(57)
第六节	德意志联邦共和国会计	(61)
第七节	荷兰会计	(68)
第八节	日本会计	(73)
第四章	合并财务报表	(84)
第一节	企业合并与合并财务报表	(84)
第二节	合并财务报表的编制方法	(88)
第三节	合并财务报表编报的国际概况	(115)
第五章	有关外国货币业务的会计	(130)
第一节	外币交易与外币换算	(130)
第二节	外币交易的会计	(132)
第三节	外币换算的会计	(145)

第四节	外币报表换算的国际趋向	(157)
第六章	通货膨胀会计	(170)
第一节	通货膨胀与跨国公司会计	(170)
第二节	通货膨胀条件下财务报表的调整方法	(172)
第三节	通货膨胀会计的国际动向	(181)
第七章	国际划拨价格	(192)
第一节	跨国公司划拨价格定价策略	(192)
第二节	国际划拨价格的定价方法和实务	(199)
第三节	对划拨价格的管理	(207)
第八章	跨国公司的国际税收	(211)
第一节	国际税收与会计	(211)
第二节	国际税收的税种、征税对象和税收管辖权	(212)
第三节	国际双重征税的免除	(217)
第四节	国际避税地	(220)
第五节	国际税收的税制与税负	(224)
第六节	纳税影响会计与公司所得税的国际会计准则	(233)
第九章	跨国财务报告与表述	(250)
第一节	跨国财务报告	(250)
第二节	跨国公司财务报告与表述实务	(257)
第十章	国际会计标准的协调	(269)
第一节	国际会计标准协调的必要	(269)
第二节	国际会计协调活动的概况	(271)
第三节	联合国跨国公司中心协调国际会计与报告标准的活动	(277)
第四节	国际会计标准委员会协调国际会计标准的活动	(280)
第五节	欧洲经济共同体协调成员国会计与报告的活动	(285)
第六节	国际会计标准协调的成果与障碍	(293)

第一章 国际会计的形成及其研究对象

第一节 国际会计的形成

近20多年来,随着科学技术的进步和国际工商业的发展、随着跨国公司的不断扩大和国际投资的迅速增长,世界各国在资源、市场、技术、贸易、资金、生产、投资等方面不断扩大相互交往、相互投资。在这样一个国际经济不断发展的新形势下,会计和会计工作,无论在理论与实务方面,或是在国际经营管理方面,都增加了许多与纯属国内业务不同的课题,这就是说在国际领域内对会计提出了新的要求。

过去,国际领域的会计没有引起人们更多的注意。二三十年以前,世界各国会计学术界与职业界,还没有把国际会计看成是所需要的一门学科,而是仅仅把它和一般的会计理论与实务一样对待。然而,现在情况则不同了。自本世纪60年代以来,随着国际经济、文化和技术交流的扩大,各国会计学者、投资者和企业管理人员需要更多的了解外国财务报告,他们对会计在国际间的运用有了新的要求,就国际领域的会计问题,提出了多方面的论述。其内容除对进出口业务所涉及的会计问题,还有对在国外开设分店和子公司等国际经营活动有关会计的研究,对各国会计制度、会计标准的调查研究,对各国会计的比较研究,对国际会计标准协调进行的尝试性研究等等。除此之外,各个国际经济组织的一些世界性及地区性较大的国际会计团体和会计公司,相继建立国际会计研究机构,这些机构提供了大量研究文献资料或调查报

告，使得国际会计研究活动十分活跃。在这些研究活动的基础上，逐步发展形成了国际会计这一会计学的分支学科。

国际会计 (International Accounting)，亦有的称跨国会计 (Multinational Accounting 或 Transnational Accounting)，还有的称为世界会计 (Global Accounting 或 World Accounting)，它的形成、发展的原因，概括起来可以从四个方面加以说明：

一、历史的发展

会计很早就在国际间传播与发展。自从1494年意大利数学家卢卡·帕却奥里 (Luca Pacioli) 的论著系统地介绍了“威尼斯簿记法”以后，借贷复式记帐法相继在世界各国传播，并得到各国会计学者在理论上和技术上的不断发展和完善。

意大利式的簿记传入德国以后，使当时德国汉萨同盟的商人在经营管理上得到很大的帮助；荷兰的企业家利用它改进了计算一个会计期收入的方法；法国人又把它运用于政府的计划与核算工作中去。复式簿记法传到英国以后，更得到了引人注目的发展。

十七、十八世纪，英国进行工业革命，使英国在世界上的经济地位大大提高，因而成为会计这门学科的有力传播者。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；法国为保护它在波利尼西亚和法属非洲领地，在那里推行了法国的会计制度；而德国将它的会计影响扩大到日本、瑞典以及沙皇俄国。

20世纪开头的50年，美国的经济实力不断增长，工商业管理所遇到的各种复杂会计事务，相应地促进了对会计理论与实务的研究。第二次世界大战以后，随着美国经济的扩张，美国会计的影响几乎遍及许多资本主义国家，特别是西德和日本。同时，在巴

西、以色列、墨西哥、菲律宾、瑞典、中国台湾等地区以及欧洲经济共同体的会计和北欧五国公司法中，也可见到美国会计的影响。

从会计在国际间传播发展的历史过程可以看到，会计从复式记帐法开始时就已经进入了国际领域，并在世界各国间相互传播、影响和发展。

然而，各个国家的会计是随着经济的发展而发展。各个国家的会计标准大都是依各国的法律所确定或载入各国会计规章之中，它们具有每个国家各自的特点。但是也应看到，会计和法律一样，一方面需要发展本国的各种会计制度，制定出本国的会计标准和法规，同时它还要为各种经济组织日益增多的国际间的经济业务需要服务。所以，会计从历史传统上看是具有国际性的。尽管在不同时期一些国家发展了它们具有本国家本民族特点的会计，但是，会计本身所具有的国际传统，对于当代这一学科的国际化发展，提供了良好的客观条件。

二、跨国公司的发展是国际会计形成的一个重要原因

第二次世界大战以后，跨国公司有了迅速发展，规模越来越大，范围越来越广，直到现在依然保持着不断扩大并向全世界扩展的趋势。据联合国跨国公司中心1978年公布的资料，1977年世界主要资本主义国家共有跨国公司10727家，年销售额在25亿美元以上的公司约有1000个。又据统计，世界上最大的500家跨国工业公司，1963年总部设在美国的有300家，设在其它各国的有200家，每家公司销售额大都低于10亿美元；而到1979年，总部设在美国的大公司减少到219家，而设在美国以外的大公司增至231家，各家销售额都高于10亿美元，其中有47家销售额都在100亿美元以上。国外学者估计，1978年主要资本主义国家跨国公司的生产总值按市场价格计算，约占资本主义世界生产总值的1/3，国

外子公司和分公司的销售额相当于世界出口总额的70%，它们的流动资金，1979年为2000亿美元，超过了所有资本主义国家的正式外汇储备额。上举各项数字说明跨国公司已成为国际经济关系中的一股强大势力。

跨国公司在外国开设附属公司或子公司，它们在整体上形成了一个庞大的国际公司集团。为了从世界各国有利的资源条件中得到利益，掌握与控制整个公司的经营，根据国外子公司各方面的经营条件，把握住各种有利的经营机会，它们在国际范围内建立了一种高度集中的经营管理决策体系，以便根据国际投资条件，生产条件和销售分配条件，展开各种可行性研究和对各种风险的估计，进行世界性的布署。为此，需要掌握包括决策过程中所需各方面的会计信息，建立控制与评价国外子公司的管理制度和合并母公司与国外子公司经营成果的财务报告制度。这就必然要遇到各个国家与其母国不同的各种会计标准与实务。跨国公司发生国际间的经济业务，就必定要接受各个国家的会计标准与实务，克服现有各国会计制度上差别的障碍，使各个国家的不同会计标准与规章，通过业务的交往相互联系起来。这样跨国公司一方面在它的高度集中决策过程中，力求协调世界各国现行的不同会计标准与实务，另一方面，从跨国公司的角度也希望他们的东道国能够适当地放宽其严格的国家性一面，以利于发展国际间所能接受的会计标准。正是为了适应这种国际经济发展的要求，在会计理论与实务的发展过程中，逐渐形成了国际会计。

三、货币资本市场国际化也促进了国际会计的发展

第二次世界大战以后，资本主义世界对外直接投资迅速增长。根据联合国跨国公司中心的统计，1967年，主要资本主义国家对外直接投资为1,141亿美元，到1978年达到3,693亿美元，12年内增长223%。战后，从40年代后期的美元短缺，到70年代初期转

而出现的美元过剩，改变了国际货币金融体系的常规。近年世界传统资本市场上新的投资基金严重缺乏，而激起了新的重要国际货币市场的发展。目前，在传统国际市场之外，欧洲美元、亚洲美元和欧洲货币市场的发展极其活跃。同时，近年第三世界非石油生产国外债巨额增加，1973年石油冲击的前夕，非石油输出的发展中国家外债总额（包括长、短期的公共和私营部门的债务）还不到1000亿美元，而到1982年末，外债总额增至5300亿美元。国际货币信用与资本投资的扩大，促进了国际货币市场的空前发展，形成与扩大了世界货币资本市场的国际化。国际货币资本的这一发展，反过来增加了对有足够信誉和可供比较的财务信息的需要，以支持和满足这些资本市场的业务要求。因此，国际货币资本市场的发展，也促进了国际会计的发展。

四、对某些特殊会计问题的研讨，发展充实了国际会计的内容

国际贸易、跨国公司经营、国际投资以及国际货币资本市场的交易，都会引起商品与资金流动超越各国的国界，首先就要涉及使用外汇的问题。一个国家可以利用某一国的货币向另一个国家支付业务费用，也可以用向该国投资所取得的收入来偿付应向该国支付的各种费用。而无论采取哪种方法进行支付，都必定要涉及两个国家或更多国家之间的货币计算，因此出现会计上的外币换算问题。这是会计国际化所必然要涉及的一个会计技术问题。

跨国公司母公司如何对国外附属公司和子公司的财务报表进行合并，则是会计国际化要解决的另一个会计问题。跨国公司在外国都设有子公司，为了全面汇总反映整个公司的财务状况，就需要将母公司与各子公司的财务报表进行合并。但是，哪些应该合并？哪些不应该合并？合并的方法应该如何考虑？同时，由于各子公司所在国与母国的货币购买力不同，报表进行合并的基础金额是否应按货币购买力进行调整？如何调整？在报表合并时，

对于子公司的报表，是先进行外币换算，然后再按照物价水平进行调整，还是先按当地物价水平调整报表，然后再进行外币换算？这些不同程序所得到的会计结果是截然不同的。究竟应该采取哪种程序，这也是国际会计所涉及的一个特殊的会计问题。

再者，为满足外国投资者或报表使用者的需要，是否应将依据某一国家的会计标准和程序编制的财务报表，再按照另一国的会计标准和程序重新编制，以便使外国读者能够正确理解会计报表原来所具有的本质关系和意义，这也是国际会计所需要回答的问题。

国际间的贸易、投资和工商业经济活动的扩大发展带来了一系列需要从国际角度加以研究的特殊会计问题。这些问题奠定和充实了国际会计的内容，促进了国际会计的发展。

综上所述，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。跨国公司与国际资本市场的发展扩大，带来了对会计和会计工作新的需要和要求，使会计理论与实务在国际间经营活动的运用中，产生了许多单纯国内经营所没有的各种特殊会计问题，对这些问题的研究和解决，奠定了国际会计的发展基础，因而也充实了国际会计的内容，在会计学的领域中，经过若干年的发展，逐步形成了国际会计这样一门会计分支学科。

第二节 国际会计研究的内容

国际会计是本世纪60至70年代以来逐渐形成的一门新兴的会计学分支学科。国际会计的研究对象究竟是什么呢？这里首先提出两个观点。

对于任何一门科学的研究，一般是在观察、分类、比较、分析的基础上，归纳其一般的特征，总结出它的规律，确定其基本

概念，然后形成理论学说。依照这样的科学观念，国际会计作为一个特定的领域和课题，目前还仅处于对所观察到的现象进行比较和分析的阶段，也就是说，对于国际会计，目前阶段还谈不到什么“基本理论”或学说。当前对于国际会计的研究，大都就国际会计的现状与实际业务展开的。

对于国际会计的另一观点就是：国际会计只能看作是会计学的一个分支学科，就象经济和国际经济、法律和国际法一样。因此，不能把国际会计与现实的会计基本理论和实务对立起来，也不是用它的某些理论原则来取代现实的会计基本原理和实务，而是要把它置于会计学的整体之中，并通过国际会计的某些理论原则与实际应用来丰富和发展现有的会计学。美国注册会计师协会前主席切尔克维奇（Chelkovich）说过：“会计是企业的语言，如果能通过更为一致的会计与报告标准为国际工商业的需要服务，它就会成为国际的语言”。因此可以说，国际会计是应用会计的基本原理为国际工商业服务的需要而产生的。

那么，在以“为国际工商业的需要服务”这一观点为前提，怎样看待国际会计的研究内容呢？

早在1971年美国会计学者韦瑞奇（Weirich）、艾弗里（Avery）和安德森（Anderson）三位教授共同在《国际会计杂志》上，从三个方面对国际会计提出其研究内容，并分别提出其名称，确定其范围：

一、世界会计（World Accounting）这一概念的基本精神是，把国际会计作为一种永久性的制度，并适用于一切国家。为此，必须建立一个为世界范围所公认的会计标准，虽然这方面的理论和实务还会发展，但是，它应为所有的国家采用。这样的一种概念可以看作是国际会计的最终目标。

二、国际会计（International Accounting）。这一概念的基本点是，国际会计包括世界各国各种不同的会计原则、会计方

法和会计标准,每个国家都建立自己的公认会计原则,把各个国家的会计原则、方法和会计标准集合起来,就是国际会计体系。这一概念并不要求建立永久或完整的国际公认的会计标准,认为各国间的差别是由于地理、社会、经济、政治与法律的影响而产生的。这样,在研究和运用国际会计时,就要求会计人员不仅了解世界上某一国家或地区的会计,而且需具备对多种会计观念的理解。

三、国外子公司的会计(Accounting for Foreign Subsidiaries),亦即跨国公司会计。这一概念主要认为,国际会计指的是跨国公司母公司与它的国外子公司的会计实务。考查一个跨国公司的经营情况,需要看它是否具有良好的、有效率的国际财务报告。一般情况是,一家跨国公司所发生的会计事项及其编制财务报告所应遵循的会计原则,都要依这家跨国公司设在哪个国家就按照哪个国家的会计原则编制财务报告。这里会计人员所遇到的主要业务问题是如何对子公司财务报告进行合并、调整和换算的问题。

韦瑞奇等人的上述概念,从国际会计的目标、现状与实务方面,提供所需研究的范围,说明了国际会计的性质和研究的各个方面,但他们这一早期的概念,没有对国际会计的对象提出完整的定义。

国际会计是一个没有严格界限的名称。由于它在国际范围内具有多方面的会计内容,美国会计学者乔伊和缪勒(D.S. Choi, G.G. Mueller)合著《国际会计》一书中就从四个方面确定国际会计的范围:

一、比较国际会计。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;

二、国际会计标准的建立。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;

三、经营性的国际会计。包括那些由于跨国公司业务经营所需要的特殊会计；

四、政治性的国际会计。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：“国际会计是把以国家为目标的会计按最概括的意义扩大为(1)会计的国际比较与分析；(2)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；(3)国际金融市场所需的会计问题以及(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

日本学者吉田宽和隅田一豊编著的《国际会计概论》一书的序言中写道：“国际会计是以各国会计制度相互联系的问题为对象。为此，国际会计的研究，要以各国会计、比较会计为前提，对各国会计的国际协调、国际范围的会计管理、国际社会上企业责任方面的会计方法、以及从国际角度对财务会计、管理会计和社会会计所进行的研究。”^②这段文字概括说明了国际会计的研究对象，并指出国际会计的中心是研究各国会计制度相互联系的问题，提出了国际会计所包括的主要内容。

会计作为一门学科，它的理论与方法是随着经济环境的变化而改变，并为适应管理的需要而不断发展的。跨国公司与国际投资的发展扩大是国际会计得以发展的客观基础。因此，国际会计的应用主要是要为国际货币资金市场服务、为世界范围的企业经营服务，同时也为政府的国际政治与经济活动以及制定政策服务。国际会计所涉及的跨国公司、外币换算、国际税收、国际货币资金市场以及通货膨胀等问题，增加了会计学科的新内容，使国际会计成为具有与单纯国内的会计不同并与国际经济、国际货币与金融、国际税收等有关学科密切相联系的一种会计学分支学科。同

时，国际会计标准的制订，国际和地区的会计制度与标准的协调；又使国际会计不仅反映微观经济，而且进入宏观经济领域，不仅在经济领域，而且在政治领域，在发展国际经济新秩序的斗争中，发挥会计的作用。

综上所述，对于国际会计的研究内容，我们可以说，国际会计是会计学的一个分支学科，它是以会计学的理论原则为基础，以各国会计制度、会计标准相互联系的问题为对象，其内容包括对各国会计标准及其比较的研究，对跨国公司中母公司与国外子公司间会计的研究，对各国会计制度与标准的国际协调的研究，以及从国际的角度对财务会计、管理会计和其它有关方面会计问题所进行的研究。

① Frederick D.S.Choi and Gerhard G.Mueller 《International Accounting》1984.p.18

② 吉田宽、隅田一暨编著《国际会计概论》第一页，日本税务经理协会1982年。