

南京大学中德经济法研究所法学丛书

第1辑

美国和

○〔德〕爱里克·松尼曼 编

○南京大学中德经济法研究所 译

德国的经济与

经济法

MEIGUO

HE

DEGUO

DE

JINGJI

YU

JINGJI

FA

法律出版社



南京大学中德经济法研究所法学丛书 第1辑

美国和德国的经济与经济法

〔德〕爱里克·松尼曼 编

南京大学中德经济法研究所 译

法 律 出 版 社

(京)新登字080号

Erik Sonnemann (Hrsg.)
Rechnungslegung, Prüfung, Wirtschaftsrecht
und Steuern in den USA
Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler
GmbH, Wiesbaden 1989

美国和德国的经济与经济法

〔德〕爱里克·松尼曼 编

南京大学中德经济法研究所 译

法律出版社出版

(北京宣武区广内登莱胡同17号)

新华书店经销

外文印刷厂印刷

850×1168毫米 32开本 8.75印张 200,000字

1991年10月第一版 1991年10月第一次印刷

印数0,001—2,500

ISBN 7-5036-0998-2/D·782

定价5.70元

本书的出版得到KPMG Peat Marwick China 公司的资助
Gedruckt mit Unterstützung der KPMG Peat
Marwick China

译者前言

《美国和德国的经济与经济法》原名《美国的会计、审计、经济法与税收》(Rechnungslegung, Prüfung, Wirtschaftsrecht und Steuern in den USA)。全书共收论文13篇,分为四大章,分别介绍了美国在会计、审计、经济法和税制方面的理论基础、实践和最新发展动态,并将美国的情况同德国和欧洲共同体的情况进行了深入的比较分析。经原书编者和出版社的同意,我们这里选择了其中10篇论文译成中文,并将书名定为《美国和德国的经济与经济法》,作为南京大学中德经济法研究所法学丛书第一辑出版。

本书由南京大学中德经济法研究所的教师和研究生集体翻译。具体做法是每人负责翻译书中的一篇或数篇文章。邵建东同志校阅了王成义、吴思宁、陈峻和高基生同志的译文,并统阅了全书内容。

译者对原海德堡大学法律系教授、现任日内瓦大学法律系教授魏民侠先生(Prof. Dr. Michael R. Will)表示衷心的感谢,是他将德文原版书赠送给了我。译者也深深地感谢原书编者松尼曼先生(Erik Sonnemann)以及Dr. Th. Gabler出版社友好地同意我们免费地使用原书的版权。此外,中德经济法研究所德方副所长施图肯先生(Dr. Bernd-Uwe Stucken)为本书的翻译出版花费了许多精力,他帮助译者解答了不少疑难问题;南京大学法律系主任、中德经济法研究所所长丁邦开副教授积极地支持了译者的工作,在此一并表示感谢。

由于译者水平有限,译文中舛误不妥之处在所难免,希望专家、同行不吝指正赐教。

译者

一九九一年五月于南京大学

目 录

译者前言

论外国会计原则的重要性.....康拉德·W·库宾 (1)

美国的会计制度

——机构和理论基础.....爱里克·松尼曼 (15)

美国的审计制度.....汉斯·哈佛曼 (53)

美国法律制度导论.....彼得·赫尔佐克 (75)

美国公司法.....盖哈德·劳乐 (117)

美国反托拉斯法的现状和发展趋势

——一个德国卡特尔法应用者之我见

.....库尔特·马尔克特 (145)

美国的产品责任法与欧洲的产品责任法

.....汉斯·克劳迪乌斯·塔什纳 (177)

德国和美国税务关系的现状.....赫尔穆特·德巴廷 (201)

美国的税制改革能否成为德国的榜样?

.....约翰·威廉·嘉东 (217)

外国人在美国设立企业和参与取得企业的纳税问题

.....希尔德格特·德莱丝希 (241)

论外国会计原则的重要性

康拉德·W 库宾·

邵建东 译

• Prof.Dr.Konrad W. Kubin, Ph.D.,CPA, 美国弗吉尼亚工学院和州立大学(布莱克斯堡)教授。

一、引 言

二、外国会计原则的重要性

三、外国会计原则的重要程度

四、小 结

一、引言

本文讨论的问题是：德国的企业主、会计师、经济学学生为什么要研究外国的会计规范。或许有人会认为，对于年度会计结算应适用主权原则，即有关会计结算的规定只适用于本国国内，因此它们对于其他国家的会计人员而言是无足轻重的。

这种观点没有充分认识到〔会计规范的〕法律效力及其重要性之间的区别。举例说，虽然巴西有关编制扣除通货膨胀因素的资产负债表的规定只在巴西国内具有法律拘束力，但是巴西以外的外国人能够从这些规定中获得启发，因此它们还是相当重要的。本文的目的就是要说明外国有关规定及其发展前景对本国会计事业的重要性，分析外国以及国际上各种规范对国内会计事业产生影响的程度。简单一点说，本文即讨论外国会计规范的重要性这一事实及其程度。

二、外国会计原则的重要性

我们可以从会计事业的历史发展、当前存在的问题以及未来的发展前景三个角度来说明外国会计原则的重要性。

只要粗略地浏览一下会计制度的历史，就可以发现世界上有许多国家对会计事业的发展作出了贡献。挖掘出土的粘土记录板表明，苏美尔人在五千年前就已经掌握了工资会计、仓储会计和金钱会计的基础。今天我们所采用的复式记帐法是由意大利人发明的。德意志的商人大大地发展了复式记帐法，因此除了意大利式簿记

法，有人认为还有一种德意志式簿记法。荷兰人改进了定期计算收益的方法，法国人将商业簿记原则适用于国家财政，英格兰人和苏格兰人首创了现代审计方法。在现代，美国人发展了计算机计帐法，另外在评估方法和公布方法方面也取得了难以数计的进步。这一切都对欧洲共同体内会计制度的协调产生了很大的影响。

由此可见，世界上不同国家和民族对会计事业的发展都作出了贡献。因此，会计专业人员如果想探究其职业的根源并把握其职业的本质，不研究本国的以及外国的历史资料是不行的。

从事会计业务的会计师以及跨国公司的管理人员也必须熟悉外国的会计原则。因为一来外国的财务数据对企业决策有重大影响，二来本国的会计制度可能有缺漏，三来必须对不确定的会计概念作解释。

首先，了解外国会计原则有利于企业作出正确的国际性的经营决策。我们可以从经济交往的不断国际化这一事实中认清这一点。表一显示，世界各国的出口总值从1965年的1,860亿美元，增加到1987年的24,000亿美元。虽然80年代初期出口总额有所下降，但是出口业务在这20多年间还是增加了十多倍。

与国际贸易统计表相比，跨国公司的崛起更加引人注目。跨国公司的外国子公司的营业额一项就比世界上所有国家的外贸总额还要大。1978年，美国通用汽车公司的内部营业额超过了世界上除22个最大的国家以外所有国家的国民生产总值。如果在内部营业额与国民生产总值之间进行一下比较，那么通用汽车公司的经济能力大于奥地利、丹麦、阿根廷或匈牙利，它是希腊或保加利亚的2倍，是以色列、新西兰或智利的4倍多。

由于各国区分直接投资和纯粹的证券投资的方法不同，获取数据的频率和方式也不同，评估方法更各异，因此对于世界范围内在国外的直接投资没有特别精确的数据。据经济合作与发展组织(OECD)估计，1976年底全世界直接投资的帐面价值达2872亿美元，三个最大的投资国是美国、英国和德意志联邦共和国，分别为

表一：最大的出口国以及世界出口发展情况，1965—1987；单位：百万美元。

	1965	1970	1975	1980	1982	1984	1986	1987
德意志联邦共和国**	17,892	34,228	90,176	192,930	176,428	169,784	242,411	293,844
美国	27,189	43,246	108,113	220,786	212,275	217,888	217,336	252,863
日本	8,452	19,319	55,840	129,812	138,911	170,132	209,153	229,224
法国	10,051	17,935	52,227	111,114	92,629	93,276	119,430	143,401
英国	13,722	19,430	43,417	110,140	97,075	94,508	107,013	131,133
意大利	7,200	13,206	34,995	77,659	73,479	73,303	97,835	110,373
加拿大	8,109	16,246	32,682	65,123	68,496	86,817	86,725	94,402
荷兰	6,393	11,774	35,099	73,952	66,322	65,881	80,555	92,882
苏联	8,175	12,800	33,316	76,449	86,912	91,649	97,336	92,778
比利时和卢森堡	6,394	11,600	28,804	64,664	52,364	51,699	68,876	84,186
所有其他国家	72,823	114,129	362,391	873,936	779,755	789,544	789,330	905,914
全世界	186,400	313,913	877,060	1,996,565	1,844,646	1,904,481	2,116,000	2,431,000

*国家的顺序根据1987年的出口价值排列。

** 不包括出口到德意志民主共和国和柏林（东）的商品（1984年共计74.06亿马克）。

资料来源：1970—1984：联合国：1984年国际贸易统计年鉴，第一卷，纽约联合国，1986年，第34—41页；

1965：联合国：国际贸易统计年鉴1970—1971，纽约：联合国，1973年，第××—××V11页，1986—1987：费舍尔世界年鉴1989年，第890页。全世界的数字取其整数。

1,372亿美元, 321亿美元和199 亿美元。1986 年底, 德意志联邦共和国的直接投资额已达到 1493 亿美元, 美国则为 2596 亿美元。

即使是一个门外汉也知道, 要控制和监督这些投资业务, 就必须弄清楚跨国公司所在的有关国家的评估规定和收益计算方法。不了解这些, 外国子公司以及贸易伙伴的财务结算表和其他财务数据就容易出现差错, 结果会使管理部门作出可能产生严重损失的不合理决策。

其次, 了解外国会计原则对编制跨国公司总结算表具有重要意义。不了解外国的会计方法, 就无法编制公司的总结算表。在对各种不同的货币进行换算之前, 必须首先保证外国子公司编制具体结算表时所采用的会计原则, 与编制公司总结算表时所采用的相一致。

再次, 外国会计原则有助于填补国内会计原则方面的缺陷。如果一国没有对某些会计问题作调整, 那么该国的企业及其会计师就必须借助外国的有关规定。在德国会计师协会公布1973年第1号行业鉴定之前, 德国的会计师主要参照了美国关于金融租赁合同的会计原则。新近修订的《德国商法典》没有关于货币换算的规定, 因此《会计师手册》详细地列举了英国、荷兰和美国的货币换算方法。德国的资合公司应该从《德国商法典》第246条第2款^[1]的一般规范中推导出一种义务, 即公司为了对本公司的财产状况、财务状况和收益状况获得一个符合实际关系的形象, 必须在法律规定存在缺陷的情况下参考国际的和国外的有关原则和规范。

最后, 解释不确定的会计概念也需要了解外国会计原则。有些国家主要通过立法手段规定会计原则, 如德意志联邦共和国; 而有些国家则主要通过私人的专业联合组织制定公认的会计原则, 如美国。不管在哪一类国家, 有时都会遇到解释不确定的概念这个问题。国际的和外国的会计原则有助于进行这种解释。

从未来发展的角度来看, 外国的会计原则以及会计职业的发展对于本国也具有很重要的意义。

首先，在任何一种充满活力的职业中，有解决现在问题的实际工作者，也有研究该职业的历史以把握其本质的学者，还有开发未来的战略家或先锋分子。这类革新者的任务是努力及时地认清本职业的发展趋势，并将这种趋势导入人们所希望的轨道，使本职业承担起未来的职责。美国会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)几年以前设立了一个委员会，提出了100多个未来的问题，对其中14个主要问题进行了分析，并提出了答案建议(见表二)。由于表二中所概括的发展(即如会计业务的不断计算机化；过去会计职业由男人垄断，现在妇女崛起，担任领导职务)，许多是各国所共有的，因此革新者必须对外国出现的发展趋势进行深入的研究。

表二：美国会计职业以及美国会计师协会的主要问题

-
1. 会计公司提供的服务和产品的扩展
 2. 会计职业内部竞争方式和程度的变化
 3. 经济普遍计算机化和自动化
 4. 向会计师提起的诉讼以及会计师的法律责任
 5. 会计职业不断专业化
 6. 因(并非必要的或过于详细的)会计原则而负担过重
 7. 会计职业自我调整的意义和目标
 8. 妇女崛起，担任领导职务
 9. 会计师提供的服务的质量的改进
 10. 广泛的联邦税制改革
 11. 美国会计师协会成员和潜在成员的构成的变化
 12. 独立性、正直性和客观性
 13. 美国会计师开业许可规定和行使职业规定的不同
 14. 美国会计师协会的任务和目标
-

资料来源：美国会计师协会：美国会计职业和美国会计师协会的主要问题——美国会计师协会未来问题委员会的报告——纽约：美国会计师协会，1984年。

其次，革新者在探讨上述本职业面临的问题以外，还要研究会计师和审计师将来会面临的或可能会面临的专业问题。这类专业问题即如：公布预测和社会资产负债表是否合理？如何具体执行？如何通过扣除通货膨胀因素或公布现值来改善已经发表的财务报表的决策功能。从国际的角度出发来讨论这些问题，可以获取宝贵的经验，使会计事业趋向准预防性的协调，可以避免精神上和物质上的重复劳动，不致于去探求那些其他国家的同行已经找到了的解决方法。当然，要使这样的讨论取得效果，必须要有能力及时地认清国际上正在形成的会计问题，并不断地去了解其他国家在本职业方面的发展情况。

最后，革新者们还应以会计事业的国际协调为己任，以使紧缺的投资资本达到最佳的全球分配，避免资本在一国国内达到不太佳的分配。为了达到这个目标，首先必须了解各国间会计制度的差异及其原因。仅仅具备本国的有关知识以及职业观是远远不够的

三、外国会计原则的重要程度

上面我讨论了外国会计原则在八个适用范围里的重要性。现在我来分析一下这些原则的重要程度，即外国和国际各种原则产生影响的规模以及顺序。由于在研究外国会计原则对填补国内缺漏和解释不确定的会计概念的意义时有时会涉及法律规范，因此我把这两个方面同其他六个方面分别开来讨论。

外国的和国际的会计原则在填补国内会计方面的缺陷和解释不确定的会计概念方面所产生的影响，与下列诸因素有关：

1. 外国或国际会计规范同本国会计的目的和目标是否一致；
2. 外国或国际会计规范是否同类比适用的国内规定一致；
3. 外国或国际会计规范的明确性（调整力）；
4. 颁布这些规范的原因；
5. 外国的法院判例阐明这些规范、外国的学术界通说发展这

些规范的情况（法律发展）

6. 这些规范在国外的适用范围

在美国，如要适用美国以外国家的会计规范，首先必须研究考虑适用的规范同财务会计准则委员会(Financial Accounting Standards Board, FASB)的《财务会计理论说明》(Statements of Financial Accounting Concepts)是否一致。《理论说明》为美国会计原则规定了纲领性条件，它是美国“财务会计准则说明”(Statements of Financial Accounting Standards)演绎发展的理论基础。《德国商法典》第264条第2款规定了“诚实信用的原则”(true and fair view)的一般规范。从这条规范中可以看出，适用外国会计规范时，同样必须考察这些规范是否符合德国编制财务报表的目标。

正如莱弗森(Leffson)^[2]着重指出的那样，由于国际会计标准(International Accounting Standards, IAS)即国际会计标准委员会提出的会计建议的意义模糊，因此它们作为适用渊源的重要性受到大大削弱。这种反比关系同样适用于欧洲共同体的会计指令以及外国的会计原则。如果一项会计原则只是作为妥协物制定的，则原则中包含的选择权越多，概念越可作出不同的解释，该原则对于其他国家用来填补国内会计缺漏以及解释不确定的会计概念的意义也就越小。

至于国际会计标准、欧洲共同体会计指令抑或外国会计规范是否应作为优先适用的渊源，在回答这个问题时，除了要考虑上面列举的6个因素外，还要看本国会计原则的产生方式。据此可区分以立法方式产生的会计规范以及由职业专业组织制定的会计规范。

在那些会计规范由私人的职业组织制定的国家里，国际会计标准对于填补缺陷和解释概念的意义原则上应大于外国的会计规范和实践。如果这些国家自动接受国际会计标准，将它们作为本国的“公认会计原则”，那么国际会计标准不但是国际规范，而且同时还是该国的本国规范，其意义不言而喻。