

李 鸣 陆正飞 编著
曹永勤 胡冬梅

国际会计教程

GUO JI KUAI JI JIAO CHENG

南京大学出版社

国际会计教程

李 鸣 陆正飞 编 著
曹永勤 胡冬梅

南 京 大 学 出 版 社

1990·南京

内 容 提 要

本书主要介绍国际会计理论和实务,包括微观国际会计理论、跨国公司会计、企业国际交易的会计处理、国际通货膨胀会计、国际管理会计、国际税收、宏观国际会计、国际审计等内容。

本书可供大专院校会计、经济管理、企业管理等专业作为教材或教学参考书使用,也可作为从事涉外财会工作人员的参考书籍。

国 际 会 计 教 程

李 鸣 陆正飞
曹永勤 胡冬梅 编 著

南京大学出版社出版

(南京大学校内)

江苏省新华书店发行

江苏扬中印刷厂印刷

开本: 850×1168 1/32 印张: 7.625 字数: 197千字

1990年5月第1版

1990年5月第1次印刷

印数: 1—3000

ISBN 7-305-00649-1

F·86

定价: 3.40元

责任编辑 洪 波

导 论

一、国际会计的产生和发展

会计活动渊源于人类的经济活动。早在旧石器时代的中、晚期，在人类的经济活动中就出现了以“结绳记事”等方法进行原始计量与记录的会计活动。以后，随着人类社会的进步，经济的发展，会计逐渐地从作为记录、计算、反映经济活动的一种工具，发展到直接参与经济管理的一门科学。国际会计正是循着会计发展的轨迹，为适应社会经济发展对会计的需要而产生的。

在19世纪末以前，各国之间虽然存在着贸易往来。但是，国际经济活动在整个经济活动中所占的比重较小。各国的国内经济活动是会计进行核算、反映的主要内容。进入20世纪以后，各国经济发展速度加快，国际经济交往日益增多，国际经济活动在整个经济活动中所占的比重不断增大，必然要求会计的领域从国内扩展到国外。特别是跨国公司的出现，促使企业（公司）会计突破国界，针对公司、企业在国际、国内市场上的经济活动进行会计核算和管理。

第二次世界大战以后，伴随着各国经济发展，国际经济活动呈现迅猛发展之势。跨国公司、合营公司、投资公司等公司、公司集团、财团成为国际经济活动中的重要力量。各国官方和民间贸易、融资活动的发展，使各国间的经济联系更加密切。通货膨胀、投资成本、汇率、利率、税收、转移价格等构成国际经济环

境的诸因素，对国际经济合作与交往的发展产生着直接影响。为了协调和促进国际经济合作与交往，国际性或区域性国际经济组织纷纷建立。所有这一切，大大促进了国际会计的发展。国际会计在国际会计标准、国际审计标准、跨国公司财务会计、国际收支会计等方面取得了十分可喜的理论成果和实际应用成果。应该说，自第二次世界大战以后，特别是近一二十年国际经济合作和交往的日益密切和增多，迎来了国际会计迅速发展的新时期。目前，作为会计的一个组成部分的国际会计，其地位越来越重要，受到经济学家、会计学家以及公司、企业经营管理人员等的广泛重视。

在阐明国际会计产生和发展的同时必须说明，相对于“早已”产生的国际会计实践活动而言，国际会计学科的建立只是近一两二十年的事情。从本世纪60年代以后，国际会计理论界才出现对国际会计的理论研究。由于这个时期国际经济合作和交往的发展，对国际会计提出了许多新的要求。因此，国际会计的理论研究很快引起各国经济学家、会计学家的兴趣，尤其是在国际会计理论研究领域里最早起步的西方国家经济学家、会计学家的们，通过大量的研究、探索，取得了令人瞩目的成绩。国际会计作为会计学科中一个分支学科的地位从此被确立。

展望90年代，发达国家之间、发达国家与发展中国家之间、发展中国家之间的国际经济合作与交往将更加密切和增多。建立国际经济新秩序的必要性和现实可能大大增加。相应地，有许多新的国际会计理论问题和实际问题需要人们共同努力加以解决。可以预计，未来将是国际会计得到更快发展的时期。

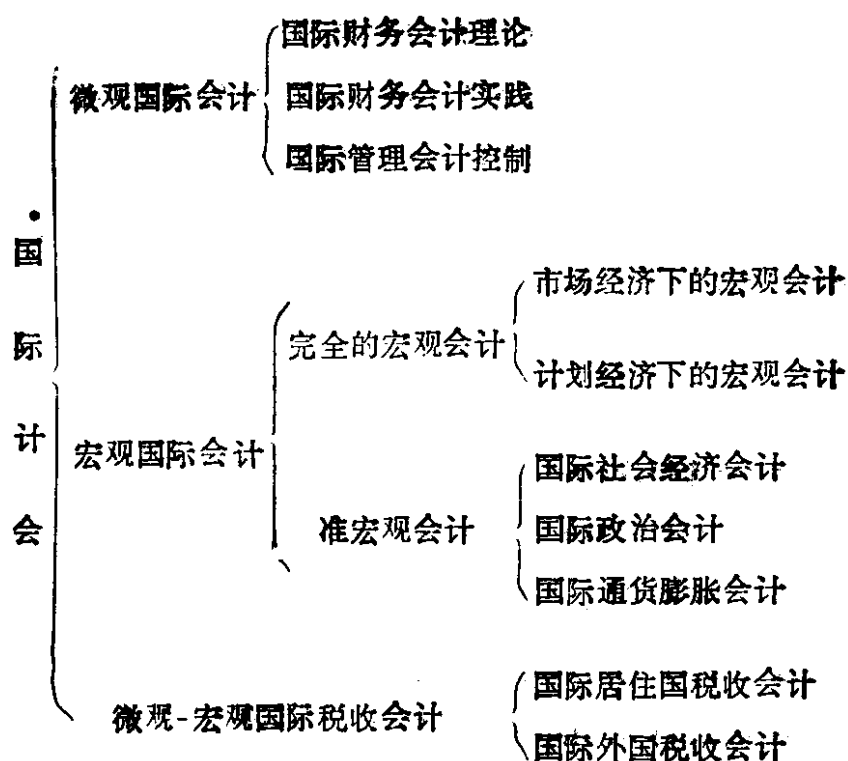
二、国际会计的范畴

作为一门新兴学科的国际会计，世界各国经济学家、会计学

家们对国际会计的范畴问题，认识很不一致。有的认为，国际会计就是跨国公司会计。它以涉及到跨国公司的一系列特殊问题，作为国际会计的研究范畴。如国内母公司对国外子、孙公司的财务报表如何进行折算和调整，以便转换和合并编制国内母公司财务报表问题；如何处理通货膨胀对会计核算的影响问题；如何评估跨国公司的经营业绩和经济状况问题；等等。显然，以此划定国际会计范畴未免过窄，也与目前实际的国际会计活动领域不相适应。

有的认为，国际会计不仅涉及以处理公司、企业国际交易中会计业务和跨国公司财务会计问题为主要内容的微观国际会计，同时，还涉及到以国家、政府部门作为核算单位，参与政府宏观经济管理的宏观国际会计。此外，以社会政治、经济活动为内容，新兴的社会会计、政治会计、国际税收会计等也属于国际会计范畴。这种国际会计研究范畴的划定，可谓面广量大。从目前国际会计学科的研究发展趋势看，虽然在具体范畴划定方面分歧很大，但这种大范围、多层次的国际会计范畴，越来越被更多的人接受。在由萨缪尔·福克斯和诺林·G·鲁斯契夫(Samuel Fox & Norlin G Rueschoff)撰写的“国际会计原理”一书中，把国际会计分为微观国际会计、宏观国际会计、微观-宏观国际税收会计三大层次。比较典型地代表国际会计范畴的一家之说，详见下页简图。

从国际会计的理论研究和实践活动看，这样大范围、多层次的国际会计范畴划定具有一定的客观基础。但是，国际会计毕竟是一门比较年轻的新兴学科。究竟哪些属于其范畴，哪些不属于其范畴，还有待进一步的研究和实践检验。就目前而言，与国际经济活动相适应，以公司、企业跨国经营为主要内容的微观国际会计和以参与政府宏观经济管理为主要内容的宏观国际会计，是国际会计理论和实践方面的重要内容。



三、中国的国际会计

在历史上，以“龙门帐”，“四脚帐”为代表的中式复式簿记与西式复式簿记一样，曾对人类会计发展做出了历史贡献。新中国成立以后，我国会计工作者在建立和发展社会主义会计学科的过程中，对会计学科作了大量的研究，进行了有益的探索。60年代初期，我国独创的增减记帐法就是会计理论工作者和实际部门会计人员在谋求会计发展方面取得的一项成果。但是，由于历史的原因，我国在国际会计理论和实践方面都比较落后。

• «Principles of International Accounting», Educational Division of Lone Star Publishers, Inc, in Texas, 1986年版, 第23页。

1978年以后，随着对外开放，我国对外贸易得到迅速发展，吸引外资工作发展也很快。进入80年代以来，我国与国外各种形式的国际经济合作与交往日益增多。国际经济活动在我国整个国民经济活动中的比重日趋增大，已成为我国社会经济活动中必不可少的一个组成部分，对促进国内经济发展发挥着巨大作用。相应地，国际会计也逐渐被人们所认识。各国会计制度的差异、国际会计标准、国际审计标准、跨国公司财务会计等问题，已成为我国会计学界研究的热门课题。

展望90年代，我国在对外开放、扩大国际经济合作和交往的进程中，在国内企业发展国际交易活动、在境外开办独资企业、合资企业以及进行各种形式的国际投资等方面的活动将不断增多。形成既有外国资本被吸引到我国进行投资，也有我国在国外进行投资的国际经济活动新局面。如果说，80年代在以吸引外资、发展对外贸易为特点的国际经济活动中，我国会计工作者开始认识和研究国际会计的话，那么，在90年代，随着我国在国外投资的增多、国际经济合作和交往的扩大，有大量与此相关的国际会计理论和实践问题需要我国会计工作者去研究和解决。可以相信，未来十年，将是国际会计在我国得到迅速发展、改变我国在国际会计研究方面的落后状况、使我国的国际会计与我国的国际经济活动相适应的新的发展时期。

目 录

导论	(1)
----	-------

第一章 微观国际会计理论

第一节 国际会计标准	(1)
第二节 国际公认会计原则比较	(12)
第三节 国际财务报表	(26)
第四节 国际会计报告	(34)

第二章 跨国公司会计

第一节 跨国公司机构组织	(38)
第二节 跨国公司的货币折算	(42)
第三节 跨国公司的经营会计	(51)
第四节 跨国公司的转让定价	(64)

第三章 企业国际交易的会计处理

第一节 企业国际交易概述	(70)
第二节 外汇记帐方法	(76)
第三节 对外进出口业务会计处理	(80)
第四节 外汇损益的会计处理方法	(84)

第四章 国际通货膨胀会计

第一节 国际通货膨胀会计概述	(89)
----------------	--------

第二节	国际通货膨胀会计方法·····	(96)
第三节	国际经营业务通货膨胀会计·····	(117)
第四节	国际通货膨胀会计现状与发展展望·····	(119)
第五章 国际管理会计		
第一节	企业国际经营中的外汇风险管理·····	(125)
第二节	企业国际间的转移管理·····	(132)
第三节	国外投资决策分析·····	(141)
第六章 国际税收		
第一节	国际税收环境·····	(146)
第二节	公司、企业的国际避税·····	(161)
第三节	政府反避税及其对公司、企业的影响·····	(169)
第七章 宏观国际会计		
第一节	市场经济下的宏观会计·····	(173)
第二节	计划经济下的宏观会计·····	(181)
第八章 国际社会会计		
第一节	社会会计概述·····	(191)
第二节	社会责任会计·····	(194)
第三节	发展会计和行为会计·····	(205)
第九章 国际审计		
第一节	国际审计概述·····	(212)
第二节	国际审计标准·····	(221)
附录	专业词汇英汉对照·····	(229)
参考书目	·····	(232)
后记	·····	(234)

第一章 微观国际会计理论

第一节 国际会计标准

一、国际会计标准的建立

随着国际贸易、国际投资等国际性经济业务的发展，会计成了国际性的商业语言。但是，由于各国会计提供会计信息所依据的公认会计原则，受各国经济、政治、法律、社会等方面特殊环境的影响而各具特征，因此，会计信息缺乏国际范围的可比性。这就给国际经济交往造成了障碍。为了清除这种障碍，就需要在国际范围内建立一套能使各国会计信息具有充分可比性的会计工作规范，即国际会计标准。

建立国际会计标准，首先应该解决以下几个问题：标准的性质是什么？其范围如何？由谁来建立？建立标准应以什么为基本指导？

国际会计标准是一个新的概念，与国际公认会计原则是有区别的。国际公认会计原则是各国公认会计原则的总合，而国际会计标准则是由国际会计职业团体建立，覆盖国际会计理论的各个方面，并能与所有国家的会计业务相适应的一套完整的标准。严格说来，只有当国际会计标准完整地建立起来之后，才有真正的

国际会计，即“全球会计”。到那时候，国际会计理论将是国际会计标准与国际公认会计原则的总合。

建立国际会计标准，理想的状态是形成一套体现全世界特征的会计标准。然而，这事实上是不可能做到的。别的且不谈，世界各国社会经济制度的差异——资本主义与社会主义这两种具有本质差异的两种社会经济制度的存在——便是一个十分显然的障碍。其实，即便是在社会经济制度相同的各国之间，建立一套普遍适用的、体现各国特征的“国际”会计标准，也不是短期内所能实现的。事情很简单，国与国之间的差异总是存在的。以什么为建立标准的基本指导，便是一大难题：理论、实务、伦理、公平、社会需要、还是各国的风俗习惯？一般说来，建立国际会计标准须考虑以下几方面的特征：各国的法律制度、政治体制、经济性质、社会文化、政府控制程度、所有制性质、企业规模、业务的复杂性、货币的稳定性、会计职业状态、会计教育基础等。

上述差异的存在似乎表明，在这些差异尚未消除之前，达成一套适用于世界各国或一部分国家的统一的会计标准总是不可能的。然而，提议有一套统一的会计标准的呼声却越来越高。这就使国际会计标准建立陷于两难境地。

二、国际会计标准建立的途径——统一或协调

面对会计成为国际商业语言而各国公认会计原则又各具特征之现实，对国际会计标准的建立可采取三种态度：灵活多样、统一抑或协调。“灵活多样”将使会计方法对各国、各行业、各企业，以及各种类型的经济业务具有更好的适应性，而且，还有利于促进会计理论的更快发展，并便于为管理提供直接适用的信息。“统一”系指会计标准在全世界范围内的完全一致。“统一”将免去对会计信息理解上的误解，使会计真正成为世界通用的商业语言。“协调”居于“统一”与“灵活多样”之间，但

更偏于“统一”。所以，“协调”也被称为“有条件的统一”。在本世纪70年代之前，各国的会计原则一直是更多地偏于“灵活多样”。然而，到目前为止，各国会计原则已朝“统一”的方向迈进了一大步。考虑到各民族的自尊，避免从“灵活多样”这一极端走向完全“统一”这另一极端，是建立国际会计标准所必须考虑的。“协调”正是在这种考虑支配下所采取的折衷做法。

“协调”的基本涵义是：国际会计标准的统一，不要严重地打乱各国的会计原则，在此前提下，使一些基本的会计标准在国与国之间一致起来。

会计原则的国际化是一个历史的过程。早在本世纪60年代，绝大多数会计专家都赞成会计原则的国际协调，而且已有不少人意识到这种协调是十分重要和迫切的。如果说有什么例外，那么，只有那些将“协调”理解为“标准化”、“统一”或“一致”的人，才对国际会计原则的“协调”表示异议。这是因为，

“统一”虽有其优越之处，但它同时也有着不少缺陷，使之不能得以实现。“统一”的主要缺陷是：过分强调会计工作的簿记方面；抑制会计原则的发展；标准一旦统一便会趋于僵化，从而影响未来必要的变化；会计的僵化会与企业活动的复杂多变相矛盾；阻抑管理会计方法作用的发挥；忽视国与国之间经济、政治的差异要求相互有别的会计原则之事实。“统一”的做法实际上是想用十分简单的办法来解决非常复杂的问题。我们必须清楚地认识到来自实践的“统一”的障碍，只有这样，我们——会计师与会计信息使用者——才不会把“统一”的前景视作为解决国际会计差异带来的问题的万应灵药。实践给这种希望的“统一”带来的障碍，至少有下列几个方面是很难排除的，即：各国的历史背景和传统习惯；各国的经济环境；各国的政治制度。

目前，世界各国建立会计原则的方法是不一致的。这种不一致也是导致各国会计原则差异的一个直接原因。墨守法规的方法、环境决定的方法和原则的方法是各国建立会计原则通常所采

用的三种方法。所谓墨守法规的方法，就是指，会计原则的建立严格地以有关法规为依据，或者，会计原则就寓于有关法规之中。英国和联邦德国是采用这一方法的典型代表。所谓环境决定的方法，就是指会计原则的建立应该以特定的环境为依据。一定的会计原则与一定的环境相适应。这种方法在全世界普遍采用，美国便是其代表。所谓原则的方法，就是要求建立的会计原则应该与一个共同的总体目标协调一致。一般地，就是要求会计原则的建立应该以会计信息使用者需要的总体利益为基础。

事实上，无论会计原则的建立采用何种方法，它总是以一定的会计目标为基本指导的。为了协调国际会计标准，就有必要促使各国建立会计原则所依据的会计目标趋于一致。从这一目的出发，下列会计目标应尽可能作为各国制定会计原则的依据，即：企业对外会计报告的主要服务对象是股东；资产负债表是一张反映投资者委托给管理当局经营使用的各种资源的报表；收益表应该主要地揭示当期产生的收益，并要对诸如严重的物价变动等特殊事项的影响作相应的调整；会计报告编报的基本目标是客观、公正、充分、及时。

总之，国际会计标准的“统一”或“标准化”是难以成为现实的，我们所能做到的只能是在保持各国会计原则特色的同时，进行相互协调，尽可能促进国际会计标准适应各国的共同要求，从而为各国自觉接受和采用。只要国际会计差异尚未完全消除，国际会计标准就不可能成为一套适用于全世界各国的完整的会计标准。因此，我们也就不应该以此为目标。

三、国际会计标准的协调者及其所做的努力

国际会计标准的讨论，早在本世纪初就已开始。然而，国际会计标准的协调活动，则是60年代才开展起来的。这种协调活动，主要是通过一些国际组织进行的。国际会计标准的协调者，既有政府间组织，也有会计职业组织；既有世界性组织，也有地

区域性组织。迄今为止，为国际会计标准的协调作出过或多或少的努力的组织主要有：联合国、经济合作与发展组织、欧洲经济共同体、非洲会计理事会、国际会计标准委员会、国际会计师联合会、国际会计职业协调委员会、美洲会计协会、亚洲和太平洋会计师联合会、⁴¹欧洲财政经济和会计专家联合会、⁴²会计师国际研究社团、国际会计合作委员会，等等。下面分别介绍一下各协调者的简要情况及其为国际会计标准的协调所作的努力。

（一）政府间组织

1. 联合国

联合国协调国际会计标准的活动始于1973年。根据联合国经济与社会理事会的决议，于1973年成立了工作组，专门研究跨国公司对经济发展和国际关系的影响。1974年工作组的报告指出，跨国公司报告的财务资料非常缺乏，且没有多少可比之处，并建议在联合国跨国公司委员会的主持下，成立一个专家小组，制订一种标准化的会计和报告制度。1976年，正式成立了国际会计和报告标准专家工作组。经过两年多的工作，就国际会计和报告标准提出了一些建议。1979年，又成立了国际会计和报告标准特设政府间专家工作组，其任务是进一步研究在联合国的体制范围内拟定一套国际会计标准和报告制度。至1982年，共举行了六次会议。此外，还提出了一项跨国公司在已经提供的财务报表之外再需补充的最低限度标准一览表。表中列示了以下五大方面：在财务报表中公布的信息资料；在跨国公司财务报表中公布的会计政策；关于跨国公司集团成员的财务报表；关于跨国公司分部门（分产品或分地区）的报告；在年度报告中反映的非财务资料。

2. 经济合作与发展组织

经济合作与发展组织由24个西方国家组成。该组织已提出一项与会计有关的跨国公司行为准则，并且要求其各成员国遵循。根据规定，在该组织所属成员国境内营业的企业，至少每年发布一次财务报表和其他有关补充资料。1978年，该组织的国际投资

和跨国公司委员会，设立了会计标准特设工作组，对成员国会计标准进行详细调查研究。

3. 欧洲经济共同体

自60年代末70年代初开始，欧洲经济共同体的一个委员会为达到地区会计协调采取了几个步骤。委员会发布的第4、第7号指令与会计协调直接有关，且取得了一定成效。第4号指令草拟于1971年，1974年修订并重新发表，1978年正式通过。该指令包括12章62条。它是欧洲经济共同体范围内现有的最广泛、最全面的一套会计规则。根据这一指令，年度财务报表必须包括一份资产负债表、一份损益表，以及对财务报表的注释。对财务报表及其注释的首要要求是，对公司的财务状况和经营结果应给予“真实公允的见解”。该项指令还对帐表格式、内容、计价方法等作了规定，并规定成员国应在该指令批准后两年内颁布遵守该指令的法律、条例和行政条款。第7号指令是1976年拟定，1983年6月最后生效的。发布该项指令是对第4号指令的补充，目的是协调合并财务报表的编制工作。该项指令包括6章51条。该项指令要求各国承担从1988年1月1日开始实施的义务，并要求从1990年1月1日开始的财务年度在立法上将这一指令应用于合并财务报表。根据该项指令的要求，编制合并财务报表的条件是，母公司或子公司中有一家是有责任公司，而不受其注册地点影响。要求合并的是拥有控制权力的母公司。母公司对子公司是否具有控制权力，取决于是否具有以下三种情况中的一种或一种以上：掌握多数表决权；可以指定一半以上的董事会成员；有权施加支配性影响。

欧洲经济共同体在地区会计协调方面作出了较大的努力，并且，其成员国都不同程度地采纳了上述指令的要求。尚且不足的是，上述指令的绝大部分条款是关于会计报告的形式而非内容，对“真实公允”亦未作出具体的解释。而且，上述指令并不具有强制性。由于各成员国之间存在着许多难以消除的环境差异，许

多规定并没有真正为各国所采纳并付诸实施。此外，由于关于内部审计的第5号指令被撤销，至今尚没有协调专业审计的规定。

4. 非洲会计理事会

非洲会计理事会成立于1979年6月，现有成员国27个。该组织的目的是促进建立非洲国家会计标准化机构和标准化方面的研究。目前它还处于形成发展阶段。该组织不仅是一个制订会计标准的团体，而且也是一个方便信息交流和管理联络的机构。它所开展的第一项活动就是调查其成员国的会计及会计师的情况。

(二) 民间会计职业组织

1. 国际会计标准委员会

国际会计标准委员会是在国际会计标准的协调方面取得成就最大的一个国际组织。该委员会创建于1973年，发起会员国有澳大利亚、加拿大、日本、墨西哥、荷兰、英国和爱尔兰、美国、法国、联邦德国等九个国家。以后又有孟加拉国、比利时、丹麦、印度、南朝鲜、香港、马来西亚等40多个国家（或地区）加入该组织。到1982年，其成员已遍及50个国家（或地区）。1977年，国际会计标准委员会与国际会计职业协调委员会一同转入国际会计师联合会，但国际会计标准委员会仍然具有制定和公布国际会计标准和发布国际会计问题的讨论文件方面的自主权。

国际会计标准委员会的主要目标是，通过制订国际会计标准，促使目前各国所采用的各种各样的会计标准尽可能协调起来。至1984年，该委员会已制订并公布了24个国际会计标准，即：会计政策的揭示；历史成本制度下存货的估价及其在报表中的反映；合并财务报表；折旧会计；财务报表应提供的资料；会计对价格变动的反应；财务状况变动表；非常项目、前期项目和会计政策的变更；研究和开发活动的会计；意外事项和资产负债表日后发生的事项；建筑合同会计；所得税会计；流动资产与流动负债的表述；按分部编报财务资料；反映物价变动影响的资料；固定资产的会计处理；租赁的会计处理；收入的确认；雇主