

国际会计

〔美〕弗雷德里克D.S.乔伊 著
格哈特 G. 米勒 著
常 勋 陆祖汶等 译

立信会计图书用品社

国际会计

〔美〕弗雷德里克D.S.乔伊 著
格哈特 G. 米勒
常 勋 陆祖汶等 译

立信会计图书用品社

(沪)新登字304号

International Accounting

Frederick D.S. Choi

Gerhard G. Mueller

Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs,

New Jersey U.S.A. 1984

责任编辑：吴冠群

封面设计：金 俊

国 际 会 计

〔美〕弗雷德里克 D.S. 乔伊 著

格 哈 特 G. 米 勒

常 勋 陆祖汶等 译

立信会计图书用品社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

新华书店经销

立信会计常熟市印刷联营厂印刷

开本 850×1169 毫米 1/32 印张 16.5 插页 2 字数 404,000

1990 年 3 月第 1 版 1992 年 11 月第 3 次印刷

印数 13,001—16,000

ISBN 7-5429-0031-5/F·0031

定价：9.10 元

译者的话

国际会计是在七十年代才正式形成的新学科。目前，散见于西方杂志和专门出版物中的文献资料虽然越来越丰富，但全面而系统地阐述国际会计的教科书和专门著作并不多。本书编著者弗雷德里克·D.S.乔伊和格哈特·G.米勒是美国两位著名的国际会计学家，也是两位多产作家。其第一部系统地论述国际会计的著作于1978年问世，即《多国公司会计导论》；1979年，他们主编的《多国公司会计基础(文献选集)》(共四册)出版，1981年，F.D.S.乔伊主编的《多国公司会计：八十年代的研究结构》出版，两书辑入的文献资料所涉及的范围都非常广泛；本书是乔伊和米勒在《多国公司会计导论》的基础上，以新的体系和研究成果编写的新著，于1984年出版，并以《国际会计》作为书名。这是现有关于国际会计的专门论著中较新的版本。

参加翻译的同志有：常勋(第1、3、4、5、8章)；陆祖汶(第9、10、11、12章)；葛方雯(第2章)；曹士久(第6章)；陈箭深(第7章)。第2、6、7章的初译稿先经常勋同志审订，最后，由常勋同志统校了全书。每章末原列有主要参考资料、讨论题、练习题和案例，均从略未译。由于译者水平有限，译文中一定有不少不当和差错之处，特别是有些专用术语、专门机构或组织的名称、文献资料题目，很可能译得不恰切。谨就正于读者们，请多多批评指正。

译本的出版，要深切感谢郭森麒教授和王澹如教授的热情支持和帮助。

最后，在本书翻译过程中，厦门大学经济学院中心资料室外文书刊库的潘天顺和吴荫东同志为我们查阅工具书刊提供便利，

会计系的苏新龙同志帮助我们誉正部分译稿，也在此表示我们的谢意。

常 勋 （厦门大学）

陆祖汶 （对外经济贸易大学）

1986年5月1日

编 著 者 序 言

国际会计当然不会不受到所谓“信息爆炸”的影响，所谓“信息爆炸”，已经充斥文明社会了。个别的信息往往在刊印或存储之前就已过时。我们力求把1978年出版的本书前身*无论在资料或主题方面都修订得能反映最新的发展。这一版本的90%以上的内容都是新的了。

六年以前，我们曾断言：国际会计已进入成熟阶段，现在，这一领域已从青少年成长为年轻的成年人，某些早期的冲动，已经让位于认真的学术研究了。那些令人激动的问题，例如制定国际会计准则和审计准则、在本期经营成果中确认外币折算损益、现在虽然仍被认为是重要的，但在更为广阔的国际会计领域中，则已成为最普通的组成部分。这些问题吸引了研究工作的注意力，并且从属于事实上正在不断发展的企业决策和政府决策。

这本书具有会计根基。它是从会计的观点编写的，而不是从法律的、社会经济的、或者多国企业的观点编写的。在编写本书时，总是为学生着想，在各章末均配有讨论题、练习题和案例。我们力求写得浅显易懂，并使用实例和数字例解来提高学习效率。作为我们目标的读者对象是：本科高年级学生和攻读硕士学位的研究生，还有职业会计师以及多国企业和国际机构中的财务经理。对大学本科生来说，既可以单独学习本书，也可以从收集的阅读材料中得到有益的帮助。对研究生来说，以研究为基础的当前文献将是有效的辅助读物。这类文献都列在每章末的主要参考资料目录中。

*《多国公司会计导论》(*An Introduction To Multinational Accounting*)。

本书的范围是由主要的国际主题构成的。如果增加一些篇幅，有许多问题和(或)课题领域可能论述得更全面些。这些课题如：国际收支会计；在东欧那样的中央集权经济体制下的会计与控制；发展中国家的特殊会计问题；国际比较会计教育和经验模式。国际会计领域内的这些专门问题，最好通过当前定期刊物中的文献或不定期的大量专门著作来探讨。

作为教科书，应该吸取许多不同的资料来源以及范围广泛的概念和惯例。在这方面，我们的工作也不例外。越来越多的学者正专门从事国际会计的研究，他们的著作使本书受益匪浅，我们在第12章中举出的所有国际机构和组织的出版物也是如此。在我们的学生中，有许多把新观念带进了课堂讨论中，并且在他们提交的学年论文中激发了新的思维模式。对所有这些，我们共表谢忱。

我们要特别感谢下述各位：伊利诺斯大学(厄巴纳—香潘)的M.H.贝里教授、加利福尼亚州立理工大学(波莫纳)的F.D.尤因教授，圣克罗斯学院的M.J.费伦教授对本书前身都作了评论，提出许多宝贵的建议，我们在新书中大都采纳了。芝加哥州立大学的R.S.格普塔教授阅读了我们的手稿，并提出了全面的有益提示和建议。我们所以能写出较好的作品，是和以上各位的贡献分不开的。对他们的盛情帮助，在此深表感谢。

还有不少人在我们完成手稿的过程中给了有力的帮助，特别是纽约大学的N.坎塞利里女士和华盛顿大学的G.罗布尔多女士。再者，在本书编写过程中，出版者也对我们给予鼓励，在未能按期交稿时耐心等待，并提供许多帮助和指点。我们对为本书出版作出贡献的全体人员，都表示诚挚的谢意。

尽管我们力求避免差错，但象这样一类的研究项目，错误是难以避免的。作为编著者，我们应该对手稿在判断、转达他人的意见，或实际写作中的任何差错，承担全部责任。亟诚希望能收

到有机会使用本书的人士的批评。

F.D.S. 乔伊 纽约大学(纽约)

G.G. 米勒 华盛顿大学(西雅图)

目 录

第一章 会计的国际面	1
会计的国际化	5
会计职业国际化	11
国际会计的概念	20
第二章 概念的发展	23
概念化的方法	30
比较发展模式	47
方法论附言	62
第三章 比较会计惯例	65
会计惯例的世界图景	65
对经营决策的影响	68
现有分歧的综合表述	72
选取的十国会计惯例体系的概述	77
第四章 外币折算	103
折算的原因	103
术语	105
问题所在	105
外币交易	109
外币折算	118
折算会计的争论	137

第52号财务会计准则的特征.....	140
争论仍在继续.....	153
美国以外的折算方法和惯例.....	158
第五章 通货膨胀会计	166
对付通货膨胀.....	166
通货膨胀调整的类型.....	169
通货膨胀会计的国际展望.....	173
有问题的领域.....	192
第六章 更多的方法问题	208
第七章 财务报告与揭示	245
计量与揭示.....	245
公司揭示的演进.....	247
管制性的揭示要求.....	252
特种报告.....	258
多重揭示.....	259
国外经营的揭示.....	269
社会责任的揭示.....	277
结论.....	286
附录.....	289
第八章 分析外国财务报表	299
第九章 审计	319
国际审计环境.....	321
世界范围内的协调.....	331

关键性的问题	339
内部审计	349
第十章 管理会计	356
国外投资分析	357
外汇风险管理	369
管理信息系统与控制	386
国外经营成绩评价	402
第十一章 转让价格和国际税务	429
多国公司转让价格的制订	429
国际税务	446
选取的各国税则的比较说明	468
第十二章 国际准则与国际组织	471
政治性活动场所	477
民间的职业性活动	491
致力于地区性业务的组织	503
赞助性的活动	509

第一章 会计的国际面

本书书名的第一个词是“国际”。这个词从报纸的头条标题和早晨新闻中使我们触目惊心。它已经成为杂志中主要文章的共同特色以及旅游业的主要靠山。政治家则在不同情况下利用这个词来支持或指斥当代的任何政治问题。对某些人来说，它会激起恐惧、孤弱以至绝望的感觉；另一些人则从中更多地看到未来的希望。关于以国际为主题的文献在数量上如此众多，以至任何企图对之进行概述的尝试，在一开始就注定要失败。因此，我们只是随意地选引四段简短的论述，来确立本书的背景。

经济上的互相依存

迪利奥蒂-哈斯金斯-塞尔斯会计师事务所在题为“公司理财所面临的不断变动的世界”一文中，对当代商业的国际方面，提出了它的观点：

全球性的竞争已被称为“新的比赛”和“次经济学”。鉴于各国力求加速它的发展，开明的公司管理当局越来越把国内及海外市场视为单一市场的组成部分。富有创新精神的公司正很快地提高它们在全球范围内进行战略性管理的能力，它们的总经理们和财务主管们采用了能够预见不断变动的竞争和管制环境的多国经营战略和理财方针。

由于日益扩大的相互依存的全球经济代替了在性质上截然不同的各国经济，国家和个别企业不再能享有互相隔绝的繁荣或自给自足。在今后的二十年内，它们甚至在全球性的资源、市场、理财、生产、潜在能力、经济和政治网络中会变得更加紧密地联系在一起。各国政府将会直接或间接地参与在内，以帮助本国的工商业进行竞争。

发达国家和发展中国家将变得更加互相依赖。在发达国家中，经济发展的趋势早已从重工业转向高级技术和知识密集型工业。

发展中国家则正在从出口前对原料进行加工的“追加价值”中谋求利益。它们正在提高从工业化国家向其国内经济转让技术的速度，以便把它们的资源和廉价劳动力转化为资本。发展中国家正与它们的贸易伙伴密切合作，这将使双方获得互惠的市场。它们拒绝接受发达国家正在淘汰的工业，而相反地正在鼓励本国新兴工业的发展。（《邓氏商业评论》1982年6月号）

这一新的世界范围内的经济相互依存的价值如何呢？现在密执安大学任教的著名经济学家保尔·W·麦克拉肯教授最近在《华尔街日报》上评论了国际贸易的利益，以下是他的意见摘录：

大体上说，战后的自由和开放贸易与金融体制表现得不错。在过去三十年里，世界产出量中找到跨越国界的市场的比重迅速上升。的确，在这三十年中的大部分时间内，国际贸易量的增长率几乎是世界产出量增长率的两倍；提供的经济福利也增长两倍；实际收入增长得更快，因为各国都从代价高昂的自给自足转向它们具有相对优势的领域。对通货膨胀的趋势有所制约，这是因为，成本超出现行价格或听任产品发展落后的市场，正是吸引进口货物的市场。

这样的自由体制在美国同样奏效。在八十年代初，我们的产品产出量（国民生产总值减去劳务产值）中，出口的比例达到20%，七十年代初只是10%。而且这些在其他国家找到市场的美国产品不仅是谷物。在过去十年中，出口的加工产品在国民生产总值的产品出产量中所占的比例也增长两倍。这样，与只是前几年相比，美国就更加受到世界经济的影响并依附于世界经济。这种相互依存关系的发展超过了我们对这些问题的想象。

由于多国公司（MNCs）〔也称为多国企业（MNEs）或跨国公司（TNCs）〕已成为当代世界经济扩展中最主要的旗手，它们往往同时既受赞誉又遭谴责。Y.G.乔克西提供了第三世界的看法：

多国公司，就象一个好坏混杂之物，已经证明部分地是好的，

它们为发达国家提供了许多利益,它们本应该为第三世界做得更多些。尽管如此,它们在追求其经济目标时在不该做和该做的方面所犯的**错误**,还不致令人恼怒到要它们全部滚蛋的地步。多国公司是能够在克服穷国的**贫困和经济呆滞**方面发挥有效作用的。只要它们**真诚地履行已经作出的诺言**,就能赢得穷国的**认可和信赖**。它们应该在研究和开发的才能方面表现得更为广泛并付诸实施;在这方面,更有效和更经常的**平等交换是十分必要的**。(“对多国公司的评价”,印度《Lok Udyog》杂志1978年7月号)

这对个别企业又意味着什么呢?据报道,有的银行因收不回国外贷款而破产,失业的产业工人因为它们的工作被“出口”到其他国家而愤愤不平。但与此相反,这里有一则关于一所地方性会计师事务所的新闻:

从多方面看,“盖勒和盖勒”是会计师职业界中所谓的地方性事务所。它的二十名雇员(其中包括四名合伙人)在曼哈顿中区的一所不显眼的办公室中经营业务,它就处在几家最大的会计师事务所的全国总部附近。

但是,就在那里,它与其他小事务所相类似的面貌结束了。

“盖勒和盖勒”的将近40%的业务是对国际顾客的。这家事务所是总部设在伦敦的“杰弗里斯·亨利”国际性会计事务所的十八家成员之一。“杰弗里斯·亨利”是13个国家中的中小会计师事务所的合伙组织。虽然,比较小的会计师事务所组成这样的国际性联合一般被认为是新兴现象,但“杰弗里斯·亨利”开始非正式经营却早在将近二十年之前。(“一家地方性事务所的全球性前景”,《会计杂志》1980年11月号)

这样,我们就对八十年代的国际商业作了一次浏览。习惯上,还应该引用有关国际贸易量和国外直接投资额等详细的统计资料,以强调经济上互相依存的这一论点。有关国际收支差额的资料可以用作进一步的证据,还可以引证世界上最大的公司的国际业务在营业总额中所占的比重。由于这些资料很容易取得,我

们就不打算在这里再次引证了。

会计的专门化

“会计”是本书书名的第二个词。当会计的领域和会计职业界已趋成熟时，它们的经历与其他职业领域如法律和医学有许多类似之处。特别令人注目的是看来不可避免地需要专门化。法律和医学早已具备了完善地建立起来的专门化(如民法、刑法和国际法；妇科、外科和泌尿科)，会计的经公认的专门化则是在近几年来发展而成的，并且将在二十世纪接近结束之时，日臻完善。

也许，1975年可以作为充分承认会计各分支领域的基准年份。在这以前，会计所包含的一切都被认为是“一般目的”的。从大专院校的高等教学计划到职业考试(即注册执业会计师“统一”考试)，以及对外公布的财务报表的编制，都是如此。“公认会计原则”被认为对财务信息的所有使用者都有效(这些使用者包括银行、政府的管制机构和政策制定者、企业管理当局、股东以及工会)。职业的会计师事务所所提供的税务和管理咨询服务，被认为是机构内部的专长，而不需要许多外部的专门培训，更不需要公开授与证书。

当前，会计的专门化是已成事实。在美国，分开的职业考试正在认可注册执业会计师、注册内部审计师、注册管理会计师和特许财务分析者。在西德，如果执业审计师证书的持有者在提供审计服务方面的收入达不到其职业收入的一半，就要吊销执业审计师证书。在英联邦的某些国家，管理咨询业务划归由特许会计师事务所创设的(但分开经营的)单独的职业服务公司来进行。

在联合王国，年度报告通常是与董事报告和对职工的报告分开公布的。在美国，美国注册执业会计师协会(AICPA)现在已按照(1)为遵循证券交易委员会(SEC)申报和报告要求的客户服务的事务所以及(2)为股份不公开发行的客户服务的其他事务所，分开设立会员资格部门。财务会计准则委员会(FASB)已经为股份不公开发行的公司免除了某些财务会计要求(如分部会计)。多

国企业所面临的报告要求，有许多是不适用于国内企业的。

国际会计(或多国会计、跨国会计)是会计领域内已经公认的专门分支之一。它与政府会计、税务会计、审计、管理会计、行为会计和财务信息系统等专门分支并列。

会计的国际化

会计的国际化是由四个关键因素促成的：

1. 多国企业的经营活动；
2. 货币资本市场的国际化；
3. 一些会计方法问题的国际性质；
4. 历史上的先例。

多国企业的经营活动

从组织上的现象来看，多国公司已经扎下根了。取决于人们的计量标准，世界上大约有1,000家公司可以归类为多国性的，它们的年销售总额每一家都超过2.5亿美元。同样地，根据人们的计量标尺，多国公司生产的产品约占全世界经济总产量的四分之一。再重复一下前面的论点：有些人鄙视多国企业，认为它们的崛起是由于超越了大多数国家的法律，进行国际经济剥削，以及玩弄权术。另一些人则把多国公司赞誉为高效率的经济引擎，把知识和技术转移到许多国家的传输者，并且也是经济和社会发展的重要力量。但是无论人们的看法如何，多国企业作为一个总体，其经济力量是巨大的和不容置疑的、认真的学术性研究，象哈佛大学的R.弗农教授所进行的那样，都支持“多国企业已扎下根了”的观点。它们的相对增长率最大的时期，可能是在五十和六十年代，但它们的总的实力则从未减退。

要附带说明的是，我们注意到：总部设在美国境外的多国公司，其增长速度要比设在美国的更快。表 1-1 展示了这一趋向。

多国企业是具有高度适应力的组织。它们不断地在世界范围内转移资源。要不是拥有非常可靠的财务信息，从而使仔细地分析投资机会和持续地控制可取得资源的调度成为可能，这样的转移是不可能按照有效果和有效率的方式来完成。

除了分析经济机会和控制多国经营以外，多国企业必须以某种方式对过多的各国现有会计规章进行调节。例如，会计的社会观点将认为：由于不同国家的社会经济环境要求不同类型的管理决策，因而也要求不同的会计制度和程序。比如说，象中华人民共和国那样的中央集权经济对会计的要求，当然不同于自由市场经济或者有管制的市场经济对会计的要求。

表1-1

世界上最大的500家工业公司
按销售额划分的公司数

销售额(百万美元)	1963年		1971年		1979年	
	美 国	非美国	美 国	非美国	美 国	非美国
超过\$10,000	2	0	3	1	20	27
\$5,000——\$9,999	1	1	9	3	38	43
\$3,000——\$4,999	5	1	14	14	53	53
\$1,000——\$2,999	41	13	101	66	108	158
\$ 800——\$999	16	16	29	19	—	—
\$ 600——\$799	25	20	51	48	—	—
\$ 400——\$599	51	43	73	69	—	—
\$ 200——\$399	127	87	—	—	—	—
低于\$200	32	19	—	—	—	—
总 计	300	200	280	220	219	281

资料来源：企业家讨论会(美国)：《世界上的多国公司：全球性的挑战》，1981年。
此表根据“多国公司的‘迁居’”改制，原载《纪事(约瑟·安德森公司)》1981年，第40卷，第1期，第8页。

同样地，发展中国家条件下的会计职能与高度发达国家中的会计职能也不相同。多国企业如果要从世界范围内的最优资源配置模式中获得真实的利益，它必须以某种方式越过各国现存的会