



编者按：随着对外开放政策的贯彻实施，有必要了解中外企业会计的相同和不同之处以及涉及国际业务的具体会计程序和方法，借以更好地开展国际贸易和经济交往活动。有鉴于此，从本期起，本刊将分期刊登陈今池和孙昌湘同志共同编写的《国际会计知识讲座》。

第一讲 国际会计概述

陈今池 孙昌湘

国际会计 (international accounting) 是近年来新发展的一个会计分支。它已被认为与财务会计、管理会计、政府会计、税务会计等具有同样重要的地位。其主要内容：一方面是对各国的会计实务进行研究和比较，借以找出它们之间的相同和不同特点，促进各国会计人员的经验的相互交流，协调各国不同的会计制度；另一方面是探讨和设计有关国际业务（外币业务）的具体会计程序和方法，以促使国际贸易和国际经济合作能够顺利进行和发展。

本讲包括国际会计产生的经济背景、国际会计的主要内容和作用等三部分内容。

一、国际会计产生的经济背景

1. 会计的国际性

从会计这门管理技术的历史发展过程，可以看出它所具有的国际性质。会计概念的最早发源地是埃及、巴比伦和中国，早在远古时代，这些地区就已经有了某些重要的会计和审计概念。大多数会计学家认为现代会计的诞生地是意大利，意大利最早应用复式簿记，最早应用了会计帐簿。但有些西方会计学家，例如霍尔泽 (H.P. Holzer) 认为复式记帐法最早是由马可李罗 (Marco Polo) 在中国看到，而后传入欧洲的。这种说法虽未得到证实，却可以看出会计所具有的国际性，以及我国会计历史在国际上的重要

地位。

在此之后的十七、十八世纪，会计的发展重心转为西班牙、葡萄牙和法国。1673年，法国政府正式规定了会计法，规定企业每两年编制一次资产负债表，以左方作为借方，右方作为贷方，这是会计标准化的一个最早的先例。但是应该承认，近代会计概念和方法的主要形式乃是在十九和二十世纪，其经济背景是工业革命。随着英国和美国工业生产的迅速发展和固定资产的急剧增加，英国和美国的成本会计、财务会计以及审计的理论和实务有了迅速的发展，具体体现为折旧的计算、间接费用的分摊以及存货的计价均获得了很大的进步。

通过以上所述，可以看出会计的国际性和继承性，它可以跨越不同的国家和地区，不断地发展演变。

2. 会计的国家化

在会计发展过程中的另一个趋向，是会计的国家化 (accounting nationalization)，这是指会计原则和方法必然受到所在国家政治经济制度的制约。在会计的历史发展过程中，没有任何两个国家的会计制度和实务是完全相同的。究其原因，是因为会计是一门管理科学，它必然受不同的经济制度的影响。例如，社会主义经济和资本主义经济，高度发达的工

业化国家和经济落后的农业国家，币值基本稳定和剧烈通货膨胀的国家，它们所使用的会计程序和方法有相当大的差别。

还应当指出，除上述经济因素以外，还有政治、文化和教育等多方面的因素在影响会计，从而使世界上各个国家的会计方法和实务存在着相当大的差别。但最重要的因素是经济因素。

3. 国际会计产生的经济背景

自从第二次世界大战以后，国际贸易额和国际投资额一直在迅速地增长。尤其是近二三十年来，其增长速度更快。以美国为例，1954年进出口总值为253亿美元，而1984年则为8140亿美元，30年间增加了32倍。根据关税和贸易总协定（GATT）所发表的国际贸易年报，1989年国际贸易总额已达30000亿美元。其中大多数经济发达国家和新兴工业化国家的国际贸易总额占国民生产总值的25%以上。

伴随着国际贸易的迅速发展，国际间的投资亦在迅速发展。据估计，八十年代末期的国际间的投资总额已超过8000亿美元。无论是经济发达国家还是发展中国家的企业，都需要从国际金融市场筹集资金。

在上述国际贸易和国际投资不断迅速发展的经济背景下，从事企业经营管理，不仅需面向国内，还需面向国外。企业管理人员，包括生产、推销、采购以及财务会计人员，都必须不断提高在全球范围内进行经营管理的能力。

国际会计产生的要素有以下几个：

（1）进行国际贸易必须首先了解外国公司的信用和财务状况，从而有必要了解外国公司的会计报表和会计制度。

一个国家的出口企业单位在收到外国购货单位的订单以后，首先需要对外国购货单位的信用状况进行调查，并需要外国购货单位提供会计报表。但这些会计报表并不是国内出口企业所容易了解的，这不仅因为使用的是外国文字，更重要的原因是它们所使用的会计方法和程序，本国企业的财会人员并不熟悉。各国会计报表的格式和内容可以说是五花八门，使其他国家的企业主管人员和财会人员阅读起来深感不便。例如，资产负债表上固定资产的计价，可能是使用原始购置价值或现时重置价值，存货计价则可能是使用进货成本或成本与市价孰低法；收益表上费用的计列亦可能存在相当大的差异。这样，即使是同一笔经济业务，也会使不同国家的企业会计报表金额产生差异。因而，往往不得不求助于银行或会计师事务所，要求它们提供这方面的服务。但是，上述机构所提供

的服务工作，往往不能做到及时和令人满意，而其服务费用却是非常昂贵的。

（2）进行国际借贷需要比较和协调借出和借入国家的会计制度。

近年来，由于企业之间的国际竞争日趋激烈，企业为了谋求自身的生存，必须不断加强新产品研制和技术改造工作，在这些方面往往需要巨额的资金。只有较少企业能够依靠自身留存的利润，或本地的金融机构来应付国际竞争，大多数企业必须筹措国际资金。而国际会计则对国际借贷活动起重要促进作用。

一个国家的资金贷出单位，为了更好地制定投资或借贷决策，必须对外国借款单位的信用状况进行调查，需要它们提供标准化的会计报表。如果一个企业的会计报表所反映的情况全面详细，并且财务状况良好，它就有可能获得资金；相反，如果一个企业的会计报表所反映的情况不够全面，或没有真实地反映它的财务状况，在这种情况下，它就会失去借到资金的机会。

由于美国是世界上最大的金融市场，美国公司是世界上最大的直接投资者和借贷者。所以，美国公司会计报表通常被认为是标准的会计报表，其他国家公司会计报表的格式和内容，均需要与美国公司会计报表相比较。造成上述情况的另一个原因，是大型公共会计师事务所均设在美国和英国，它们所提出的审计要求是借款企业会计报表格式和内容必须与美国和英国相一致。而未经过大型公共会计师事务所审定的会计报表，是根本不可能借到资金的。另外，如果发展中国家企业向国际金融机构，例如世界银行筹措借款，国际金融机构亦往往要求有关企业或建设单位提供统一格式和内容的会计报表。

（3）大型跨国公司业务的迅速发展促进国际会计的发展。

近年来，跨国公司的业务在迅速发展。它们在世界各地均开设有子公司，从事国际性生产和经营活动。据估计，跨国公司的生产总值已占全世界生产总值的四分之一。国外子公司的销售额，已相当于世界出口总额的70%。由此可见，跨国公司的业务活动，已在国际业务中占居非常重要的地位。

跨国公司在外国开设的子公司必须遵循所在国政府规定的税法和会计准则，从而使跨国公司的会计人员有必要了解其他国家的税法和会计准则。但由于各国的税务和会计实务均是相当复杂的，要想获得深刻的了解是不容易的，因而需要从事国际比较会计的研究。另一方面，从发展中国家的角度来看，亦需要设

计一套具有调节性的会计制度,来管理外国在本国的子公司。

综上所述,随着国际贸易和国际投资的迅速发展,任何国家要想发展本国经济,均需要不断扩大国际贸易和参与国际金融市场的活动,从而产生了国际会计问题,国际会计学也随之产生和发展。

二、国际会计的内容和作用

国际会计虽然是最近一二十年新发展的一个会计分支,但随着国际经济活动的迅速发展,以及在国际经济机构和国际金融机构的迫切要求之下,西方国家的国际会计教学和研究均已取得很大的进展,主要表现在以下两个方面:

(1) 已有一些大学(主要是美国和英国)设立了国际会计学课程。其中被美国会计学会(AAA)国际部确认的国际会计学课程,已达四门之多,并且出版了许多不同版本的国际会计教材。

(2) 已有一些大学设立了国际会计研究中心。其中包括美国伊利诺斯大学的国际会计教育和研究中心,英国兰开斯特大学的国际会计研究中心,美国华盛顿大学、加利福尼亚州立大学和得克萨斯大学设立的国际会计研究中心等。这些研究中心不仅发行有关国际会计的书籍,而且还出版了《国际会计教育与研究》杂志。国际会计协会每五年召开一次学术性会议,各个国际会计研究中心亦召开有关国际会计的学术讨论会。

美国会计学会重视国际会计的研究,已经于七十年代成立了国际会计委员会。该委员会认为,国际会计学主要应包括以下三个方面的内容:一是对各国会计制度的分析和比较;二是研究设计国际会计准则;三是建立涉及国际业务的会计实务,尤其是跨国公司的会计实务。这三个方面也可以说是国际会计的三个不同领域,它们所具有的作用是不同的,兹分别阐述如下:

(1) 对各国会计制度进行分析比较。其目的是通过了解各国的会计制度,促进国际经济交往。

对各国会计制度进行分析比较,是国际会计的一项重要内容。所谓分析比较,是一种研究方法,就是将两个或两个以上的事物进行对照,借以确定其不同和相同之处,从而加深对客观事物的认识,掌握它们的本质特征。通过对不同国家会计制度的分析比较,就可以了解各国的会计实务是怎样处理的,它们所依据的会计原则是什么,使得用不同语言、不同货币、不同会计术语、不同会计原则和方法所编制的会计报表,在国际间能够相互了解,从而促进国际经济交

往。

国际会计的内容,并不仅仅局限于各国会计制度本身的比较,它还研究分析各国社会经济环境特点对会计所带来的影响,并试图以其社会经济环境为基础,评价各国会计制度的优劣。从而有助于更好地借鉴其他国家的会计工作经验,借以不断地改进和完善本国的会计工作。

(2) 研究如何协调各国会计制度以及如何实现国际会计的标准化。

国际会计不仅仅局限于分析比较各国会计的差异,更重要的是要通过分析比较,找出一个在处理国际性经济业务时,不同国家都能够适用和接受的会计制度,或者谋求协调处理国家与国家之间的会计问题。因此,在进行国际会计研究的过程中,必须采用归纳或概括的方法,设法找出各国会计制度的相同或相似之处。尽管各国的社会经济背景和会计制度各不相同,但是,它们之间仍然存在着一定的共性。采用归纳和概括的方法从事国际会计研究是十分重要的,假如仅强调特性和差别,那么就必然会陷入寻找细微差别的无休止的调查工作之中,因而不会得到有益的结果。

由于不同国家的社会经济背景和会计制度存在着一定的共性,因而有可能在各国现行会计制度的基础上进行必要的协调,使会计在现实世界中发挥更大的作用。例如,目前通货膨胀已经是一个全球性的经济现象。尽管各国面临的通货膨胀的性质有所不同,程度也不一样,但已经经历过通货膨胀的国家所制定的实际可行的通货膨胀会计制度,是可供已发生通货膨胀,但尚未实行通货膨胀会计的国家参考的。这些国家可以借鉴其他国家的会计工作经验,这样在制定陌生的通货膨胀会计程序和方法过程中,就会少走一些弯路。国际会计委员会所公布的第六项国际会计准则《会计对价格变动的反映》,肯定会对未实行通货膨胀会计的国家起一定的指导作用。

(3) 研究如何建立有效的国际业务会计实务,尤其是跨国公司会计实务。

从事国际贸易、国际借贷以及跨国公司业务经营,都会引起商品和资金超越各国国界的流动,这首先就要涉及使用外汇的问题,因此会出现会计上的外币业务和外币折算问题。这是国际会计所要探讨的一个重要会计技术问题。

另外,跨国公司总公司为了统一管理和控制整个公司在全世界范围的业务经营,并向国内外的投资者和债权人报告整个公司的财务状况和经营成果,就需

要编制以单一货币表示的合并会计报表。其中不仅需要从事外币折算,而且还要涉及国外子公司产品划拨价格的制定,以及帐务调整等问题。只有正确处理上述会计实务,才能向国际投资者和债权人提供有用的会计信息,使他们能够作出正确的投资和信贷决策。

以上概括地阐述了国际会计所包括的三部分内容,和它们所起的不同作用。这三项内容亦可以分别称为:国际比较会计、国际标准化会计和国际业务会计。它们各自反映了国际会计的一个侧面。另外,它们也代表着三种不同的研究方法:国际比较会计所采

用的是描述法,它是各个国家会计制度的比较;国际标准化会计所采用的是规范法,它试图建立一套各国均适用的会计制度;而国际业务会计所采用的是实用法,它是试图制定最有效的国际业务的会计实务。尽管这三种不同方法存在着一定的差别,所涉及的领域亦不同,但应该指出,它们的目标则是一致的。即建立有效的国际业务会计实务是国际会计的近期目标,比较和协调国家之间的会计制度是国际会计的中期目标,而建立一套各国均能适用的会计制度则是国际会计的长远目标。



要正确理解和执行 《会计法》第十九条

朱志祥

在今日会计界,有人对《会计法》第十九条持不同意见,有的言辞尖锐,甚至说第十九条是为单位行政领导人违法乱纪行为开的绿灯,建议修改。我则认为不然。现就就谈点个人浅见。

《会计法》第十九条规定:“会计机构、会计人员对违反国家统一的财政制度、财务制度规定的收支,不予办理。会计机构、会计人员认为是违反国家统一的财政制度、财务制度规定的收支,单位行政领导人坚持办理的,会计机构、会计人员可以执行,但同时必须向上级主管单位行政领导人提出书面报告,请求处理,并报审计机关。上级主管单位行政领导人在接到会计机构、会计人员的报告之日起一个月内,必须作出处理决定。会计人员不向上级主管单位行政领导人提出报告的,也负有责任。”该条款中有两层意思:第一,在财政制度、财务制度已作了明确具体规定的情况下,对于明显是违反国家统一的财政制度、财务制度的收支,会计机构、会计人员“不予办理”,哪怕是单位领导坚持要办理的,都应拒绝执行,这是会计机构和会计人员实行会计监督、保护国家财产的应尽职责。如果会计人员对明显是违反财经纪律的事情予以办理,那么他就是失职,就是明知故犯,甚至是对人民的犯罪。第二,对会计机构、会计人员“认为是”违反财经制度的收支的处理则作了原则性和灵活性相结合的规定,即单位行政领导人坚持办理的,

可以执行,但必须同时向上级主管单位行政领导人提出书面报告。在这里我们要特别注意一下“认为是”这三个字,因为这是指在财政制度、财务制度没有明确具体规定的情况下,财会人员的一种个人理解,而我们的财会人员水平有高有低,政策水平也不尽一致。所以在这种情况下,处理这类问题时《会计法》第十九条作出了“可以执行”的规定,但强调在执行的同时,必须向上级主管单位行政领导人提出书面报告,只有这样才能解脱法律责任,而上级主管单位行政领导人对会计人员的报告必须及时处理,时限是一个月,并且不是一般地提出处理意见,而是“必须作出处理决定”。所以,我认为《会计法》第十九条在对待会计人员“认为是”违反财经制度的问题处理上既稳妥谨慎又切实可行,灵活性与原则性相结合,是适应当前改革开放形势需要的。

