



21 世纪会计学系列教材
Accounting Textbook Series
in 21st Century

《国际会计》(第五版)

学习指导与练习

常勋 / 编著



厦门大学出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

Accounting Textbook Series in 21st Century

21 世纪会计学系列教材

《国际会计》(第五版) **学习指导与练习**

常 勋 编著

厦门大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

《国际会计》(第五版)学习指导与练习/常勋编著. —厦门:厦门大学出版社,
2007.2

(21 世纪会计学系列教材)

ISBN 978-7-5615-2689-7

I. 国… II. 常… III. 国际会计-高等学校-教学参考资料 IV. F811.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 144522 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门大学 邮编:361005)

<http://www.xmupress.com>

xmup@public.xm.fj.cn

厦门昕嘉莹印刷有限公司印刷

(地址:厦门市前埔东路 555 号 邮编:361009)

2007 年 2 月第 1 版 2007 年 2 月第 1 次印刷

开本:787×960 1/16 印张:12

字数:210 千字 印数:1-5 000 册

定价:18.00 元

如有印装质量问题请与承印厂调换



应广大读者要求,为《国际会计》第五版编写了这本《学习指导与练习》,针对各章撰写了“教学目的与要求”,“教学要点、重点与难点”,以及“解题指引”。供教师组织教学和读者自学时参考。

之所以撰写“解题指引”而不是“习题解答”,是鉴于教材中各章的讨论题和练习题中,大都留有供学生独立思考的空间,不强求有“标准”答案,教师、学生和其他读者可以根据自己的理解,发表自己的观点。当然,对于演算性的练习题,“解题指引”也就是“习题解答”了。

因教材中已列有主要参考文献,本书不再列示。

本书中的疏漏、不当乃至错误之处,请不吝批评、指正。

常 勋

2006 年 10 月

关于修订作业题的专门说明

《国际会计》第五版第一次印刷版本(2006年8月)中的作业题,大都是从《国际会计》的原著英文版本中的习题移植过来的,当时并未进行演算。这次,在编写这本《学习指导与练习》时才发现,有的作业题的命题存在这样或那样的问题,因此,分别进行了修订和改进。请在使用教材第五版时以这本《学习指导与练习》中的命题(及解答)为准。这次在教材第五版进行第二次印刷时,教材中的命题,已根据本书进行改正。

(一)第六章“物价变动会计的基本模式”的作业题6-1和6-2,在演算时都发现教材中的原题设定的财务报表中的数据不相匹配,因此作了全面的修订,改为利用教材中[例1]所给的数据和资料,并改设了汇率数据。

(二)第七章“物价变动会计的国际展望”的作业题6-1中所给的比较财务报表中的数据不变,其他资料中:(1)漏给了“货币性营运资本”的数据;(2)关于“非货币性资产重估价盈余及现行成本准备”的数据有多给的(也许英文版作者是故意多给,留给答题者选择的),现在把不需应用的数据删掉,留下的数据作了些改动,使答案更合乎情理。

(三)第八章“企业合并与合营的会计处理”的作业题8-3简化了习作要求,因而删去了一些所给资料。

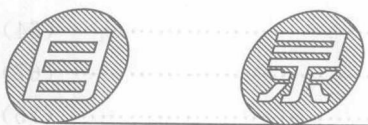
(四)第九章“合并财务报表的编制”的作业题:(1)9-1中调整了试算表中“存货”和“对子公司股权投资”两个项目的余额,使得表内数据相互匹配;(2)重新对9-3命题,以简化习作要求。

(五)第十二章“期汇交易的会计处理”的作业题,补充了题12-6,将原来的题12-6改为题12-7。

(六)第十三章“外币报表的折算”的作业题13-1、13-2和13-3,可以不加改变。作者之所以做出这样的改变,是想使读者通过实际习作的结果,更能理解汇率变动对外币报表折算的影响。

(七)第十四章“国际税务”补充了作业题14-1、14-2、14-3和14-4。

2006年12月



前 言

关于修订作业题的专门说明

第一章 国际会计的形成与发展	(1)
教学目的与要求	(1)
教学要点、重点与难点	(2)
解题指引	(5)
第二章 会计惯例和财务报表的国际比较	(8)
教学目的与要求	(8)
教学要点、重点与难点	(9)
解题指引	(13)
第三章 比较会计模式	(19)
教学目的与要求	(19)
教学要点、重点与难点	(20)
解题指引	(34)
第四章 国际会计协调化活动	(39)
教学目的与要求	(39)
教学要点、重点与难点	(40)
解题指引	(45)
第五章 国际会计准则委员会及国际会计准则	(49)
教学目的与要求	(49)



教学要点、重点与难点	(50)
解题指引	(60)
第六章 物价变动会计的基本模式	(64)
教学目的与要求	(64)
教学要点、重点与难点	(64)
解题指引	(67)
第七章 物价变动会计的国际展望	(75)
教学目的与要求	(75)
教学要点、重点与难点	(75)
解题指引	(78)
第八章 企业合并与合营的会计处理	(91)
教学目的与要求	(91)
教学要点、重点与难点	(92)
解题指引	(95)
第九章 合并财务报表的编制	(106)
教学目的与要求	(106)
教学要点、重点与难点	(107)
解题指引	(109)
第十章 金融工具会计	(124)
教学目的与要求	(124)
教学要点、重点与难点	(125)
解题指引	(132)
第十一章 外币交易折算	(140)
教学目的与要求	(140)
教学要点、重点与难点	(140)
解题指引	(141)
第十二章 期汇交易的会计处理	(147)
教学目的与要求	(147)
教学要点、重点与难点	(148)
解题指引	(149)
第十三章 外币报表折算	(156)
教学目的与要求	(156)

教学要点、重点与难点	(157)
解题指引	(159)
第十四章 国际税务	(174)
教学目的与要求	(174)
教学要点、重点与难点	(175)
解题指引	(178)



第 1 章

国际会计的形成与发展

教学目的与要求

一、教学目的

通过本章教学,使学生能较全面和系统地了解国际会计形成和发展为一门独立的会计学科的过程,包括会计的国际化 and 会计职业界的国际化过程。在此基础上,进一步探讨国际会计的定义,充分理解这些定义正反映了在国际会计的不同发展阶段学者们的不同观点。

二、学习要求

1. 比较深入地理解市场的国际化、特别是货币市场和资本市场的国际化对国际会计发展的影响。
2. 充分理解跨国公司的兴起和壮大对推动会计国际化的双面影响。
3. 了解会计世袭遗产的国际性。
4. 了解特定会计方法的国际性质。
5. 从国际融资、投资活动和跨国公司经营活动要求会计职业界提供国际性服务的角度,理解会计职业界国际化的进程。
6. 就国际会计学家在 20 世纪 60 年代、70 年代至 90 年代对国际会计所下的定义,深刻理解对国际会计研究的三种观点:“世界会计”观点、“国别会计”观点、“跨国公司与国外子公司会计”观点。并且,参照会计国际化的发展过程,恰当地评价这三种观点。



教学要点、重点与难点

一、教学要点

(一)怎样理解会计国际化

1. 会计国际化主要是指会计实务从一国的范围内,跨越国界而走向国际,由此引发的会计的国际协调化(国际会计协调化)问题。

2. 会计(确切地说是企业会计)跨越国界,其背景是企业的经营活动跨越国界。应该从这里切入,来研究会计国际化的推动力量。

(二)市场国际化、特别是货币市场和资本市场的国际化,是会计国际化的最主要的推动力量

1. 市场的国际化,开端于国际贸易。

2. 二战以后,除了国际贸易外,国际投资与融资活动也迅速发展,随着国际资本流动而来的,是货币市场和资本市场的国际化。

3. 国际货币市场和资本市场对融资者和筹资者提出的应提供在国际间可比且可靠的财务信息的要求,成为推动国际会计协调化的最主要的力量。

(三)跨国公司的兴起和壮大对会计国际化的双面影响

1. 跨国公司基于其跨国经营和向国际筹融资的需要,希望能通过国际会计协调化来缩小国别差异,以便于它进行全球性的经营管理。

2. 跨国公司十分重视利用各国现存的会计差异来谋取财务利益,成为研究国际会计“国别会计观点”的支持者。可以说,各国会计模式和重要会计方法的比较研究,正是顺应跨国公司的需要和利益发展起来的。但这也反映出跨国公司对会计国际化的双重态度。

(四)会计世袭遗产的国际性

1. 会计世袭遗产的国际性是会计国际化的历史基础。

2. 会计从来就是随着商业活动的扩展而传播的。在中世纪,殖民帝国把它的会计传播到它的殖民地;西方会计在世界范围内的广泛传播,是与工业革命后现代企业组织和现代市场的发展相关联的;二战后美国确立了它在世界经济中的霸主地位,美国会计的影响遍及世界各地。可以说,在长期的历史进程中,会计始终保持着一种国际渗透的趋向。



(五) 特定会计方法的国际性

1. 外币折算、国际财务报表的合并、国际物价变动影响的调整,早已成为国际会计研究中互相联系和制约、既需协调一致但又存在矛盾的“三大难题”。

2. 在国际(和国内)融资和投资领域的金融工具创新、特别是衍生工具创新中引发的会计处理问题,给传统的会计概念和实务带来巨大的冲击,这是在世纪之交虽有所突破但远未解决的新难题。

3. 国际税务会计也是跨国公司十分关注的利害攸关的问题,它具有国际管理会计的性质。此外,国际管理会计和国际审计也被认为是国际会计可能涵盖的领域,且两者都有向独立会计学科发展的趋向。

(六) 会计的国际化与国家化

1. 随着经济全球化的发展,会计的国际化是大势所趋,但我们仍然不能忽视它与会计国家化的矛盾。

2. 国际会计界一向有两种观点:(1)会计是一种国际商业语言,不应保持国家特色;(2)由于会计行为在一定程度上体现了国家的意志,它扎根于各国的政治、经济、思想、文化等社会因素中,会计的国家特色是无法磨灭的,随着经济全球化的发展,最多只能“求大同,存小异”。

3. 会计国际化今后的发展,是否将通过(2)这样的“务实”观点,逐步实现(1)树立的目标呢?这是很值得探讨的。

(七) 会计职业界的国际化

1. 国际融资、投资活动和跨国公司的经营活动必然要求会计职业界提供国际性的服务,这是促使会计职业国际化的主要动力。

2. 会计职业国际化的三个层次,标志着不同的国际化程度:

(1)最高层次是通过“合伙组织的合伙”这种形式,在世界范围内以同一名称经营会计服务的一体化的巨型所。目前只有国际“四大”。

(2)第二层次是建立在“联盟”基础上的、在国际上以同一名称经营会计服务的国际所,但入伙的成员在其国内仍以本国事务所的身份从事经营活动。目前在世界上约有 20 多家,其前 4 名与“四大”的年营业收入额相比不过是后者的约 1/8 至 1/7。

(3)第三层次是国内性质的会计师事务所为从事国际业务而进行的临时性协作。

3. 简略介绍会计职业界的国际组织。主要是介绍国际会计师大会与国际会计师联合会,国际会计师联合会(及其所属的国际审计实务委员会,现已改组为国际审计与鉴证准则委员会)与国际会计准则委员会之间的关系。



4. 会计职业国际化的进展落后于会计国际化,其主要阻力来自各国对会计师职业资格的认可存在着多方面的较大的差异,而这方面的国际协调则进展不大。

(八) 国际会计的定义

1. 会计国际化(和会计职业国际化)的进程,界定并发展了国际会计的定义和这门学科的内容。国际会计学家在不同时期对国际会计所下的定义,充分反映了他们之间的不同观点及其受会计国际化进程的影响。

2. 根据教材中援引的科拉里奇和马霍的定义及齐默曼等的定义,说明 20 世纪 60 年代的“国别会计”观点和抽象的“世界会计”观点,前者正是国际会计协调化的趋向在当时尚不明朗的反映;后者只是反映了学者们对开拓国际会计研究的抱负、热忱和较高的期望。

3. 根据教材中较为详细的阐述,更为明确地剖析“世界会计”观点、“国别会计”观点、“跨国公司在国外子公司会计”观点这三种并立的观点,并尽可能联系 20 世纪 70 年代的环境背景进行说明。

4. 联系 20 世纪 80 年代至 90 年代国际会计协调化的发展趋势,说明书中援引的崔和缪勒的定义及伊克彼、麦尔科和伊利马拉夫的定义。

5. 结合国际会计研究领域的三个方面,简要对比国内外一些《国际会计》教材及本书的主要内容。

二、教学重点

教学要点中的第(二)、(三)、(八)为本章教学重点。

三、教学难点

恰如其分地剖析和评价会计的国际化与国家化之间的矛盾,并与稍后讲述国际会计定义中的“世界会计”观点与“国别会计”观点相呼应,是本章的教学难点。两者的说明均需持动态和发展的观点,需要阐明的实际上是国际会计赖以发展的环境演变问题,正是经济全球化与各国的国家利益之间的矛盾的生长以及各国的历史、文化传统与当代国际文化交流的相互作用和碰撞,打造了“世界会计”和“国别会计”这两种对立的观点,也正是经济全球化和不同思想意识的交融,推动了两种观点可能融合的趋势。



解题指引

研讨题

1-1 为什么说,市场国际化、特别是货币市场和资本市场的国际化是会计国际化的主要推动力?

国际贸易和国际经济技术合作,促使会计成为一种国际商业语言;特别是国际货币市场和资本市场的兴起,向进入市场的融资者和筹资者提出了应提供在国际间可比且可靠的财务信息的要求,即国际财务报告趋同化的要求,更成为会计国际化的主要推动力。

1-2 跨国公司是否在百分之百地推动会计国际化? 说明你的观点。

不是。跨国公司对推动会计国际化有其两面性,一方面,基于其跨国经营和国际融资的需要,希望通过会计国际化来缩小和协调国别差异;而另一方面,又十分重视利用各国现存的会计差异来谋取财务利益。但后者也推动了各国会计模式和重要会计方法的国际比较研究。

(注意:“会计国际化”大体上与会计的国际协调化概念一致,而与国际会计研究中的“国别会计”观点对立。)

1-3 会计随商业活动的扩展而传播,你同意吗? 从历史发展的进程谈谈你的看法。

同意。可主要就前殖民帝国的会计向其原殖民地传播,工业革命后西方会计的发展及在世界范围内的广泛传播,以及二战以后美国会计的影响在一定程度上主宰着世界各地的会计发展等历史事实,加以讨论。

1-4 哪些国际会计方法具有国际性质?

把外币交易和外币报表的折算引入会计领域,是会计国际化带来的独特问题,由此引发了跨国企业合并和国际合并财务报表与外币折算相互关联和制约的问题,以及各国的物价变动影响在国际合并财务报表中如何处理和调整的问题,这些问题从20世纪70年代以来,就成为国际会计研究中既需协调一致但又矛盾重重的“三大难题”。在世纪之交,金融工具、特别是衍生工具的创新引发的会计处理问题,给传统的会计概念和实务带来巨大的冲击,成为各国会计准则机构联合攻关、仍未妥善解决的难题;此外,国际税务会计也是值得关注的课题。



1-5 你对会计国际化和国家化之间的矛盾及其消长有何看法?

会计国际化和国家化的矛盾实际上反映了经济全球化与各国的国家利益之间的矛盾及其消长过程。可以认为,会计扎根于各国的政治、经济、思想、文化等社会因素之中,会计的国家特色是无法完全磨灭的,会计国际化只能是一个缩小和协调国别差异的过程,并将随着经济全球化的步伐逐步前进,最终也只能是“求大同、存小异”,绝对意义上的“世界会计”始终只能是一个目标。这与国际货币市场和资本市场对会计国际化的要求——国际财务报告的趋同化,最终达到来自世界各地的财务报告的信息完全可比,也许属于不同的命题。不同学者对会计国际化与国家化的看法各有偏好,则是完全可以理解的。在组织讨论中,可以鼓励学生发表有差别乃至相反的观点。

1-6 为什么说会计国际化是促使会计职业国际化的主要推动力? 它的进展又为什么落后于会计国际化的发展? 或者,你不同意“落后”的说法。

这只是一般的习惯说法。实际上是:国际融资、投资活动和跨国公司的经营活动一方面推动了会计国际化,另一方面也必然要求会计职业界提供国际性服务,从而推动了会计职业国际化。

会计职业国际化之所以落后于会计国际化的发展,其主要阻力来自各国对会计师职业资格的认可存在着多方面(如学历要求、考试要求、后续教育要求、颁发执业证书要求等等)的较大差异。

关于“不同意”的说法,主要有:

- (1)会计职业界已建立了强有力的国际组织。
- (2)从技术的角度上说,国际审计准则的制定及各国审计准则的协调,其进展超越了国际会计准则。

值得探讨的问题是:

- (1)国际性会计师事务所在业务经营中的垄断趋势及实力悬殊,对会计职业国际化形成的影响。
- (2)各国会计市场的准入对会计职业国际化的影响问题。

1-7 你对国际会计师联合会关于“会计职业资格认可”的理事会政策声明有何评论? 你认为在近期内(比如说5年内)能实现会计职业资格的的国际认可吗?

这个政策声明从教育、考试和经验三个方面,为职业资格的的国际认可确立“评价原则”,这是其具有积极作用的一面,但“评价原则”只是为了帮助正在为相互认可进行谈判的国家,作出有根据的“程度对等”的决策。看来,在近期内,会计职业资格的的国际认可,还难以超越“双边谈判”的方式和“程度对等”的



原则。

1-8 为什么说,会计学家们对国际会计所下的定义反映了会计国际化和会计职业国际化进程的影响?

在 20 世纪 60 年代,国际会计协调化的趋向尚不明朗,以致有些会计学者,如科拉里奇和马霍明确地把国际会计定义为对各国会计理论和实务的分析、对比和研究;有些有远见的学家,如齐默曼教授等则把国际会计定义为应该打破国界,发展为世界性的会计理论和实务研究,但也只是抽象地表达了他们对开拓国际会计研究的抱负、热忱和期望。

70 年代初,会计学家韦里奇、艾弗里和安德森曾把国际会计的定义概括为三种观点:(1)一个全球体系;(2)一个描述各国现行准则和惯例和提供与此相关信息的方法;(3)母公司和国外子公司之间的会计实务。在 20 世纪 70 至 80 年代,国际会计的发展,正是处在会计的国别差异显著而协调化工作则初有成效的趋势下,会计职业界国际组织的活动也日益彰显,特别是国际会计准则的制定和影响;另一方面跨国公司的兴起和壮大,也对解决国际经营活动中的会计实务问题,提出了较为迫切的要求。

20 世纪 80 至 90 年代,随着国际会计协调化的强劲发展,在国别会计的研究中,不少学者也从静态的观点,改持动态的观点,为存异趋同探索国际会计协调化的有效途径。这才出现了如会计学家崔和缪勒的把国际会计的研究内容进行全面概括的定义,以至伊克彼、麦尔科和伊利马拉夫的十分简洁、直截了当的定义,而两者都明确地突出了会计的国际协调化。

1-9 你倾向于把国际会计定义为全球会计还是国别会计?

鼓励学生各抒己见,而后基本上肯定:

- (1)全球会计应该是最终目标;
- (2)国际财务报告趋同化已是国际货币市场和资本市场发展的现实需求;
- (3)会计的国别差异可能是难以完全磨灭的,但“求大同,存小异”则是必然的发展趋势;
- (4)为此,应该变以静态的观点研究国别会计为动态的观点。

1-10 你赞成把国际会计等同于跨国公司与国外子公司之间的会计实务吗?

不能完全等同。虽然国际会计研究的课题几乎都与跨国公司经营活动的要求有关,但即使是跨国公司要求的国别会计的研究,也发展成为世界会计模式的研究,而且带有宏观会计的性质,远远突破了跨国公司与国外子公司之间的会计实务研究的范畴;此外,这种实务主义的观点也有损于国际会计领域的理论研究。



2



会计惯例和财务报表 的国际比较

教学目的与要求

一、教学目的

1. 在明确会计惯例与会计准则的关联和区别的基础上,从整体和分项两方面对主要国际惯例进行国际比较,了解其国际差异和国际协调的演进过程。

(本章论述的主要国际惯例中不包括教材中设专章论述的“物价变动会计”、“企业合并和合并财务报表”、“外币交易和外币报表折算”以及“金融工具会计”)

2. 除了了解资产负债表、收益表及现金流量表等传统报表在形式上和使用的术语等方面的国际差异及变革情况外,还要关注国际财务报表发展的新动向,如增值表和对社会责任的披露。

3. 在了解对外国公司财务报表的披露要求和传统调整方法后,要充分关注国际资本市场对全球财务报表可比性要求的新动向。

二、学习要求

1. 对会计惯例与会计准则的关联和区别,可作进一步的探讨。

2. 深入掌握“资产和负债的确认和计量”以及“业主权益与分期收益的确定”两个方面的国际比较和演变。

3. 根据教材中介绍的 1982 年和 2001 年的两项国际调查,关注教材中列举的 11 项会计方法的国际差异和国际协调趋向。

4. 一般地了解国际资本市场对外国公司财务报表的披露要求和传统调整方法的演变过程后,深入理解国际资本市场为什么支持全球化的统一国际会计准则的立场。



教学要点、重点与难点

一、教学要点

(一)怎样理解会计惯例与会计准则的关联和区别

一般地说,会计准则是筛选出来的“标准”会计惯例,会计惯例是当时流行的会计准则。

在筛选时是着重考虑遵循财务会计概念框架的规范,还是着重考虑执行会计准则导致的经济后果,是一个值得深入探讨的问题。

(二)在资产和负债的确认方面国际差异的突出例证

1. 在资产的确认方面:①无形资产的确认(以商誉和专利权为例证)以及②经济实质与法律形式孰重(以长期融资租赁和库存股份为例证),也许是最突出的问题。

2. 在负债的确认方面:①所得税会计(对暂记性差异是采用递延法还是负债法)、②养老金会计(是否以保险统计为基础预计养老金负债)以及③负债蕴含的不确定性,也许是最突出的问题。

(三)在资产和负债的计量方面能否建立单一的公允价值计量模式

这是一个既定的目标,但在公允价值的计量可靠性问题没有妥善解决之前,还只能采用公允价值与历史成本并用的混合计量模式。

(四)妥善处理讲解“会计惯例的分项国际比较与协调趋同”问题

要掌握讲解的“度”,不宜涉猎过深,也不宜对教材内容平铺直叙(这样会枯燥乏味)。建议要求在学生浏览的基础上,重点地讲授需要关注的问题,如:

1. 存货计价中的“后进先出法”的存废;
2. 有价证券计价中运用“成本与市价孰低”原则时以“分项或投资组合”为基础的国际差异;
3. 固定资产折旧中折旧额能否超过原价的国际差异以及是否允许重估价的问题;
4. 长期融资租赁是否资本化的国际差异的协调趋同过程;
5. 研究开发支出中基础研究成本、应用研究成本和开发成本是否费用化问题的国际差异;
6. 递延所得税会计处理方法的演变及国际差异;