

21 世纪会计专业系列教材

国际会计

主 编 周 密
副主编 李立平 彭屹松 杨继平



中南大学出版社

21 世纪会计专业系列教材

国际会计

主 编 周 密
副主编 李立平 彭屹松 杨继平



中南大学出版社

国际会计

主 编 周 密

副主编 李立平 彭屹松 杨继平

☐责任编辑 谭 平

☐出版发行 中南大学出版社

社址:长沙市麓山南路 邮编:410083

发行科电话:0731-8876770

传真:0731-8710482

☐经 销 湖南省新华书店

☐印 装 长沙东印印务有限公司

☐开 本 730×960 1/16 ☐印张 24.75 ☐字数 437 千字

☐版 次 2004 年 6 月第 1 版 ☐2004 年 6 月第 1 次印刷

☐书 号 ISBN 7-81061-871-7/F·101

☐定 价 32.00 元

图书出现印装问题,请与经销商调换

21 世纪会计专业系列教材

编写委员会

- 学术顾问** 李友志(湖南省财政厅厅长)
瞿宝元(湖南省会计学会会长)
- 主 任** 伍中信(湖南大学会计学院院长、博导)
刘冬荣(中南大学商学院博导)
- 副 主 任** 张美霞(湖南省财政厅总会计师)
刘松林(湖南省财政厅会计处处长)
- 委 员**(按姓氏笔画为序)
王建成(湖南科技大学)
王颖梅(湖南财经高等专科学校)
邓永勤(长沙大学)
冯丽霞(长沙理工大学)
伍中信(湖南大学)
朱开悉(南华大学)
刘冬荣(中南大学)
刘爱东(中南大学)
刘证军(株洲工学院)
刘叶云(湖南师范大学)
刘建英(长沙理工大学)
陈宏明(长沙理工大学)
肖 序(中南大学)
李桂兰(湖南农业大学)
阳秋林(南华大学)
周仁仪(湖南商学院)

周 密(湘潭大学)
易伟意(湖南工程学院)
娄炳林(湖南工程学院)
聂 军(湖南财经高等专科学校)
彭平锋(湖南理工学院)
谢诗芬(湖南大学)

出版者的话

进入 21 世纪,随着经济全球化进程的不断加速,我国经济建设进入一个高速发展的时期,这对新世纪会计学教育和会计学研究提出了新的挑战。为了适应新形势对会计学教育的要求,使会计学教材更好地为会计学教学服务,为指导会计实践服务,为培养更多更好的会计人才服务,湖南省会计学会、湖南省中青年成本管理研究会和中南大学出版社共同组织编写了这套“21 世纪会计专业系列教材”。参加这套教材编写工作的单位包括湖南大学、中南大学、湘潭大学、湖南科技大学、长沙理工大学、湖南农业大学、湖南师范大学、南华大学、吉首大学、湖南商学院、湖南工程学院、湖南理工学院、株洲工学院、湖南财经高等专科学校、长沙大学等。经过学会研究,精选出十几位学术水平高、科研能力强,在专业领域具有较大影响的教授分别担任这些教材的主编,并推选出一批优秀的参编人员。

这套教材根据中华人民共和国教育部高等教育司全国高等学校会计专业课程教学的基本要求,紧密结合加入 WTO 后的我国改革开放和市场经济、法制建设及会计学教育改革的实际,瞄准培养新世纪高素质会计人才的目标,力求完整、准确地阐明基本概念、基本原理和基础知识,吸收国内外会计学研究和会计学教育的新成果、新经验,在理论与实践相结合的基础上,达到理论性、实践性和应用性的统一,并且在理论体系和结构上力求有所创新,文字简明流畅,可读性强。本套教材的出版若能对会计学教学与实践的提高有所帮助,我们将感到非常欣慰,同时我们恳切希望全国会计专业的广大教师高度关注和支持这项工作,及时将使用这套教材中遇到的问题和改进意见向各位主编反映,以便我们再接再厉,不断完善教

材的内容，提高教材的学术水平和编校质量。

这套教材在筹划、编写过程中得到湖南省财政厅、湖南省会计学会、湖南省中青年成本管理研究会和有关高校的高度重视和大力支持，参编的各位专家、学者为这套教材的出版付出了大量心血，我们谨致衷心感谢和敬意！

中南大学出版社

前 言

我国加入 WTO 后,跨国公司将更多地进入我国,我国许多企业将随着国际投资、国际融资的大量增加,经营规模的扩大而成长为跨国公司。跨国公司要在国际金融市场融资,其有价证券要在国外证券交易所上市,就必须向国外提供财务报告,以满足现有的及潜在的投资者、债权人对企业财务信息的需求。跨国公司要想其提供的财务信息为用户所理解,首先必须了解国外的会计规范、会计惯例以及国际会计惯例。

国际会计是现代会计的新领域,它大致在 20 世纪 70 年代才成为一门新的会计学科;20 世纪 60 年代美国和西欧开始把国际会计作为一个专题研究,我国 20 世纪 90 年代才开始对国际会计进行研究。编者应湖南省会计学会、中南大学出版社的邀请编写《国际会计》一书。该书在吸取中外国际会计研究专家的理论 and 实务成功经验的基础上,结合自己的教学与研究,力求紧跟国际会计发展的最新趋势。

在本书的编写过程中,湘潭大学商学院院长刘长庚博士、会计系系主任夏云峰博士、湖南大学邓小洋博士对本书内容提出了宝贵意见,在此表示感谢。

该书由周密教授任主编,李立平、杨继平、彭屹松、杨钰、李莉、张彩平参加编写。本书的主要分工如下:

第 1 章 概述	周密
第 2 章 国际比较会计	周密
第 3 章 主要国家会计模式	周密
第 4 章 国际会计协调	周密、杨钰
第 5 章 外币交易会计	李立平
第 6 章 金融工具会计	李立平
第 7 章 外币报表折算	周密
第 8 章 合并财务报表	周密、杨钰
第 9 章 国际分部报告	周密、李莉
第 10 章 物价变动会计	杨继平、张彩平
第 11 章 国际财务报告及其分析	彭屹松
第 12 章 国际税务与国际转让价格	彭屹松

本书是会计学专业的本、专科生教材,也可以作为国际经济、国际贸易、

国际金融等专业的参考教材，内容可以根据教学时数加以选用；对涉外经济、会计、审计方面的理论和实务工作者也具有一定的参考价值。由于时间和水平的限制，本书缺点错误在所难免，恳请专家、学者和广大读者批评指正。

编者

目 录

第1章 概 述	(1)
第1节 国际会计的产生和发展	(1)
第2节 国际会计的定义	(6)
第3节 国际会计的研究领域	(9)
第4节 本教材的内容和结构	(11)
第2章 国际比较会计	(14)
第1节 会计环境	(14)
第2节 会计模式及其国际分类	(20)
第3节 重大会计惯例的国际差异	(33)
第4节 财务报表的国际差异	(42)
第3章 主要国家会计模式	(51)
第1节 美国会计	(51)
第2节 英国会计	(56)
第3节 德国会计	(61)
第4节 法国会计	(66)
第5节 日本会计	(72)
第6节 中国会计	(77)
第4章 国际会计协调	(88)
第1节 国际会计协调的必要性	(88)
第2节 国际政府间组织的协调活动	(91)
第3节 民间会计职业团体的协调活动	(102)
第4节 国际会计准则委员会与国际会计准则	(106)
第5章 外币交易会计	(122)
第1节 外汇及汇率	(122)

第2节 外币交易的会计处理	(128)
第3节 外币长期借款的会计处理	(133)
第4节 国际间有关外币交易的规定	(138)
第6章 金融工具会计	(145)
第1节 金融工具会计原理	(145)
第2节 期汇合同的会计处理	(150)
第3节 套期会计	(156)
第4节 建立我国金融工具会计的设想	(160)
第7章 外币报表折算	(165)
第1节 外币报表折算的原因及其主要的会计问题	(165)
第2节 外币报表折算的基本方法	(166)
第3节 外币报表折算损益的会计处理	(173)
第4节 外币报表折算方法举例	(175)
第5节 世界主要国家外币报表折算会计	(185)
第8章 合并财务报表	(201)
第1节 概 述	(201)
第2节 控股合并的购买法	(210)
第3节 控股合并下期末合并财务报表编制——购买法	(219)
第4节 合营企业的比例合并法	(234)
第5节 合营企业期末合并财务报表的编制——比例合并法	(238)
第6节 关于编制合并财务报表的诸问题	(245)
第9章 国际分部报告	(258)
第1节 分部报告	(258)
第2节 分部报告主要会计问题	(262)
第10章 物价变动会计	(278)
第1节 物价变动会计基本理论	(278)
第2节 历史成本/不变币值计量的模式	(281)
第3节 现行成本/名义币值计量的模式	(289)
第4节 物价变动会计的国际比较	(296)

第 11 章 国际财务报告及其分析	(308)
第 1 节 国际财务报告	(308)
第 2 节 国际财务报告分析	(313)
 第 12 章 国际税务与国际转让价格	(325)
第 1 节 国际税务概论	(325)
第 2 节 各国税制比较	(327)
第 3 节 国际双重课税的避免	(333)
第 4 节 国际避税与反避税	(336)
第 5 节 国际税务计划	(339)
第 6 节 国际转让价格	(341)
 附录 英汉对照会计案例	(350)
参考文献	(379)

第1章 概述

国际会计是现代会计的新领域,它大致在20世纪70年代才成为一门新的会计学科;20世纪60年代美国和西欧开始把国际会计作为一个专题研究,我国90年代才开始对国际会计进行研究。因此,国际会计是一门新兴学科。本章主要考察国际会计的产生和发展、国际会计的定义及其内容。

第1节 国际会计的产生和发展

一、会计的国际化

(一) 现代会计发展的国际性

现代会计的历史发展呈现出明显的国际性,许多国家都在会计的形成和发展中做出了贡献。1494年,卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)的著作《算术、几何与比例概要》(Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita)在威尼斯出版,从理论上开创了现代会计的新纪元。16世纪,意大利的复式记账法首先传入德国、法国、西班牙、葡萄牙和荷兰,并且在这些国家得到了进一步的发展和完善。欧洲大陆的会计方法首先传到英国,后传到美国,之后这些国家将较先进的会计方法传播到世界各地。

18世纪英国的产业革命,促进了生产力的极大发展,对会计提出了新的要求,到19世纪,英国的会计与其经济一样在世界上处于领先地位。随着生产技术的发展,大量生产的大规模企业日益增加,固定资产规模扩大,折旧会计应运而生,并且产生了间接费用和存货的分配方法。同时企业组织的基本形式也从独资企业和合伙转向有限责任公司和股份有限公司,会计必须适应这些新的要求;伴随着公司税赋和个人税赋的增加,产生了新的税务会计制度和程序。英国还是现代审计和职业会计师的发源地。1854年爱丁堡会计师协会被授予了皇家特许证。会计职业团体及其成员从事的审计工作对现代会计的发展产生了积极作用。

进入20世纪以后,美国的经济实力不断增长。尤其是二次世界大战之后,美国的经济取得绝对的优势,美国的会计也相应地取得了主导地位。从此以后,美国的会计理论和会计实务对世界许多国家都产生了重大影响。各种经济

业务的日益复杂和企业管理水平的提高,对会计理论和方法提出了更高的要求,而美国以其经济实力为基础在会计研究方面投入了巨大的人力、物力和财力,使得美国的会计理论和技术水平逐渐地居于世界领先地位,二战以后美国的会计模式逐渐形成并影响很多国家和地区。

由此可见,在长期的历史进程中,会计理论和方法都有国际渗透的趋向,使得各国会计有许多“共同语言”,但会计的国际性并不意味着会计的统一性。各国的会计环境的差异形成了各国不同的会计理论和会计实务。

(二) 市场的国际化

会计的国际化是以企业经营活动的跨越国界为背景的。二次世界大战以后,西方发达国家不仅进一步推进了商品资本和货币资本的国际化,而且大规模地实行了生产资本的国际化。国际贸易和投资的增大带来了研究国际会计领域中各种问题的必要性。例如,当进行海外证券投资时,只要存在浮动汇率制,那么这项投资换成本国货币的多少,就是货币制债权(债务)向本国货币换算的问题。

伴随着国际资本流动而来的是货币资本市场的国际化。国际金融机构,如货币基金组织和世界银行以及国际性的证券交易所等,已成为会计国际化的重要力量。当今,除了各国传统金融市场外,还存在着相当活跃的欧洲债券(Eurobond)、欧洲美元(Eurodollar)、亚洲美元(Asian dollar)等国际货币市场,这些国际金融市场有如下特点:(1)金融市场活动和结构不受任何一国的限制;(2)利用这个市场时,借主之间会有激烈的竞争,但在利用市场方面不受任何限制;(3)美国的证券交易法和欧洲各国的公司法以及法国会计法律要求有起码的信息揭示,但市场不把这种要求作为必要条件。虽然国际金融市场不把信息作为必要条件,但是向国际金融市场融通资金的企业必然关心有用的信息揭示,国际金融机构对于贷款人或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,因此,国际金融市场的发展推动了会计的国际化。

20世纪90年代前后,随着全球的金融自由化浪潮和以市场为主导的金融创新的不断涌现,利用汇率、利率变动中的不确定性,在国内、国际的融资、债权性证券投资和权益性证券投资等领域,多种多样的衍生金融工具对传统会计理论和实务带来了巨大冲击。金融工具特别是衍生金融工具是当前国际会计界关注的热门话题。

(三) 跨国公司的兴起

跨国公司指至少在两个国家进行制造、销售和服务活动的公司。在第一次世界大战与第二次世界大战之间,资本输出日益增加,跨国公司有了进一步发展。二战以后,特别是20世纪50年代末、60年代初,跨国公司有了迅速的发展。

展,主要表现在:首先是主要资本主义国家的对外投资规模迅速扩大,跨国公司及其国外子公司的数量也大大增加;其次是跨国公司的经济实力不断扩大。

跨国公司的出现及发展是国际会计产生和发展的一个重要因素。跨国公司的目标之一就是为了实现资源的有效运用从而使资源在国际间移动。为了了解这种移动是否有效地进行,或者这种移动是否有效益,就必须利用会计信息。同时,由于企业是跨国界的,从而涉及到不同国家的会计问题。在这种情况下,如果各国的会计制度没有多大差别,则问题不大,但实际上,大多数情况下,各国的会计制度是不一样的。由于各国的会计制度不同,跨国公司必然面临一些难题,或者一些矛盾。具体地说,一方面跨国公司为了有效地经营,有必要建立高度集中的经营决策系统,而这种决策所需要的信息应由会计提供,这就要求有协调的、世界性的会计惯例和会计准则;另一方面,跨国公司设在各国的子公司又要采纳各国的会计准则和惯例。因此,要推动国际经济的发展,就必须研究如何解决这个矛盾,如何协调各国的会计准则和惯例。跨国公司面临的主要具体问题包括:(1)如何规定其财务报表的信息内容、数量和质量以及揭示财务信息的方式;(2)如何转换和合并按不同国家通货编制的子公司财务报表;(3)如何理解、分析和评估跨国集团的经营业绩和经济状况;(4)如何建立国际性的规范、统一会计准则和审计准则。这些问题正是国际会计要研究的课题。

二、会计职业的国际化

国际投资和跨国公司的经营活动,必然要求会计职业提供国际性的服务,这是促进会计职业化的主要原因。

(一)一体化的国际性的会计师事务所

国际性的会计师事务所的组织模式是典型的“合伙组织的合伙”,在世界范围内以同一名称经营会计服务。总部设在美国和英国的八大会计师事务所,经过相互间的兼并和兼并其他事务所,改组成六大会计师事务所。1998年,永道国际会计师事务所与普华国际会计师事务所合并,成立了永道—普华(PWC)国际会计师事务所,由六大国际会计师事务所成为五大国际会计师事务所。2002年1月16日,纽约证券交易所取消安然公司股票交易,引起安然公司破产。安达信会计师事务所因涉嫌纵容违规操作,导致解体。五大国际会计师事务所成为四大国际会计师事务所。它们在世界范围内分地区组织合伙组织,再结合成一个集中管理的国际性合伙组织。

这四大会计师事务所是:

(1)安永(Ernst & Young)

(2)毕马威(Klynveld, Peat, Marwick, Goerdeler & Co., KPMG)

(3) 永道—普华 (Coopers & Lybrand - Price - Waterhouse)

(4) 德勤 (Deloitte & Touche Tohmatsu)

尽管这四大会计师事务所在业务经营和管理上有某些差别,但基本上是相似的。专业性的会计、审计和咨询服务都通过精细的内部控制程序和统一的培训计划来取得世界范围内的协调;业务的扩展与委托人的联系都使用同一名称和语言进行;利润则在世界范围内的合伙人之间进行分配。

(二) 会计职业界的国际组织

1904年,会计职业界在圣·路易斯举行了第一次国际会计师(ICA)大会。以后分别在阿姆斯特丹、纽约、伦敦、柏林和巴黎等地举行。从1952年于伦敦举行第六次会议起,就确立了每五年举行一次会议的惯例。大会的程序是:一般性的论文在全体会议上提出,特定技术性问题的国际总结在技术性会议上提出。选派代表参加会议的各国职业会计师协会正式提交会议的本国意见书,则是进行国际性总结的基础。而且,自1962年于纽约举行的第八次会议以来,每次会议都同时举行许多技术问题的小组讨论,这对职业会计师执行和拓展国际性业务提供了很好的交流和协作的机会。1972年于悉尼举行的第十次会议上,决定建立常设技术委员会及秘书处,继续在会议闭幕后进行工作,并且创设了会计职业界国际协调委员会(ACCAP)。1977年在慕尼黑举行的第十一次会议上,正式成立了国际会计师联合会(IFAC)。国际会计师联合会成立后,每五年一次的国际会计师大会,即由它和当次会议东道国的会计职业团体联合举办。

1973年,由澳大利亚、加拿大、法国、前联邦德国、日本、墨西哥、荷兰、英国和爱尔兰、美国等国的16个主要职业会计团体发起,在伦敦成立了国际会计准则委员会,从事国际会计准则的重大工作。现已发展到100多个国家和地区的100多个专业团体。国际会计准则委员会是一个国际性的民间组织。1977年国际会计师联合会成立后,根据双方协商,国际会计准则委员会作为国际会计师联合会的团体会员,仍然负责并有权用它自己的名义制定并公布国际会计准则。而国际审计指导原则,则由国际会计师联合会所属的国际审计惯例委员会(IAPC)制定发布。由此可见,会计职业界不仅有自己的国际组织,而且对国际会计的发展,做出了重大贡献。

三、国际会计观念和理论的传播发展

1904年在美国圣·路易斯召开的第一届国际会计师会议上,已涉及到国际会计方面的问题,它成为国际会计诞生的标志。

1959年,在美国注册会计师协会(AICPA)上,提出和讨论了建立国际会计模式和制定会计准则的重要性、迫切性问题。国际会计理论真正取得突破性进

展则是在 20 世纪六七十年代以后,在这一阶段,涌现出一批又一批论著,它们从不同角度、不同途径探索国际会计的概念和基本框架形式。

1962 年,詹宁斯(Jeunings)把国际会计看成是由各国采用的一套会计和审计准则,并认为它是会计、审计实务予以标准化和规范化的一个重要步骤。

1964 年和 1975 年,美国注册会计师协会分别出版了《二十五个国家的职业会计》、《三十个国家的职业会计》,1979 年,美国会计学会出版的斯洛特的《88 个国际会计问题》,按国家逐一介绍各国职业会计的情况,比较分析了各国的会计准则和惯例。

1968 年,范特尔(Funtle)提出了国际会计的三个主要概念:(1)世界性的会计;(2)对各国的会计方法、准则的研究和说明;(3)母公司与子公司的会计实务。

1971 年,韦里奇(Weirich)认为由于受到不同国家的地理环境以及社会经济、政治和法律的影响,故国际会计应包括一套各国都适应的会计准则和特殊国家特定的会计准则。

1981 年,美国会计学会(AAA)的国际委员会把国际会计的研究范围划分为三个主要领域:一是对各国会计的说明和比较;二是建立国际会计准则;三是分析跨国公司的特殊会计问题。

1984 年,美国学者乔伊(Choi)和米勒(Miller)所著的《国际会计》一书,对国际会计的概念进行了归纳。

1986 年, Samuel Fox 和 Norlin G. Rueschhoff 在其所著的《国际会计原理》一书中也认为国际会计可分为微观和宏观两大类。国际会计可分为微观国际会计、宏观国际会计与宏观和微观混合的国际税收会计。

Steve Lawrence 在 1996 年出版的《国际会计》一书中提出了一个简单的国际会计定义,从“国际”和“会计”两个词进行理解,认为国际会计就是“在跨国基础上提供有用财务信息的过程”。

四、国际会计的发展阶段

综观国际会计发展的重要阶段及主要事件,我们也能体会到国际会计的重点转移过程。国际会计的发展主要经历了三个阶段。

第一阶段是从 1900 年至 1972 年,在此期间的国际会计进展较为缓慢,主要是陆续成立了一些国际性组织,召开了一些学术研讨会。当时的工作虽然没有涉及国际会计理论的实质性内容,但为以后的研究起到了探索和铺垫的作用。这一阶段的标志性事件即是 1904 年在美国举行了首届国际会计师大会(The International Congresses of Accountants),主题是“会计职业团体与环境”。