

高等院校会计学专业规划教材

# International Accounting

# 国际会计

---

## (第二版)

主 编 吴 革



对外经济贸易大学出版社

University of International Business and Economics Press

高等院校会计学专业规划教材

# 国际会计

(第二版)

主编 吴 革

对外经济贸易大学出版社  
中国·北京

**图书在版编目 (CIP) 数据**

国际会计 / 吴革主编. —2 版. —北京: 对外经济贸易大学出版社, 2012  
高等院校会计学专业规划教材  
ISBN 978-7-5663-0406-3

I. ①国… II. ①吴… III. ①国际会计 - 高等学校 - 教材 IV. ①F811.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 170664 号

© 2012 年 对外经济贸易大学出版社出版发行

版权所有 翻印必究

**国际会计 (第二版)**

吴 革 主编

责任编辑: 郭华良 汪 洋 冯小莉

---

对外经济贸易大学出版社  
北京市朝阳区惠新东街 10 号 邮政编码: 100029  
邮购电话: 010-64492338 发行部电话: 010-64492342  
网址: <http://www.uibep.com> E-mail: [uibep@126.com](mailto:uibep@126.com)

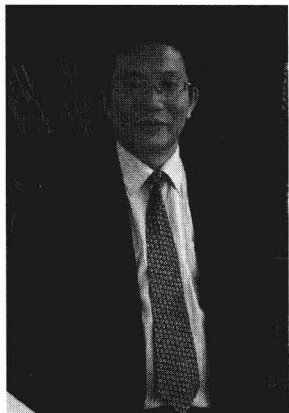
---

山东省沂南县汇丰印刷有限公司印装 新华书店北京发行所发行  
成品尺寸: 185mm × 230mm 12.75 印张 256 千字  
2012 年 8 月北京第 2 版 2012 年 8 月第 1 次印刷

---

ISBN 978-7-5663-0406-3  
印数: 0 001 - 3 000 册 定价: 23.00 元

## 作者简介



吴革，男，1967年生，江苏南京人，经济学博士，会计学教授，博士生导师。中国金融会计学会第四届理事会常务理事，中国会计学会财务成本分会第六届、第七届理事会理事，现任对外经济贸易大学国际商学院会计学系主任。主要研究领域：成本与管理会计、国际会计等。在《会计研究》、《南开管理评论》、《审计研究》等管理学和会计学学术期刊发表论文数十篇。出版专著有《国际会计》、《现代管理会计》、《国际会计产权制度研究》、《财务报告粉饰手法的识别与防范》、《财务报告陷阱》、《跨越财务报告陷阱》、《中国会计国际化》、《财务迷城》和《成本与管理会计》等。

## 第二版说明

国际会计的研究是国内外会计界近年来讨论较多的一个问题。随着经济全球化进程的加快和国际资本市场的日益发展,会计的国际化已是大势所趋,成为世界各国不可避免的现实问题。回顾我国会计改革以及会计准则建设的历史,会计的国际化一直是我国会计改革的一个中心议题,从基本准则的颁布到各项具体准则的发布和修订都体现了与国际会计准则的协调与趋同,这对我国的会计改革和发展有着深远的影响。到目前为止,无论是中国的准则制定机构、理论界还是国际会计准则理事会都认为中国的会计准则基本实现了与国际会计准则的趋同。

自本书第一版出版7年以后,国际会计领域又有了许多重大的发展,本书正是在这一背景下修订再版的,此次修订编者注意收集了学生和教师的反馈意见,希望不断加以完善,尽可能符合学生学习特点和知识层次的要求。第二版主要特点如下:(1)针对目前国际会计发展的现实,篇幅上作大幅调整,内容上有增有减。形式上由原来的十六章减至十章,去掉了国际管理会计,凸现了在国际趋同背景下国际财务会计研究的意义。(2)反映了国际会计核心内容和最新发展,拓宽学生的视野。比如增加了国际协调会计中美国会计的国际趋同与中国会计的国际趋同内容。(3)力求逻辑严密,概念准确,内容清晰,阐述简明扼要,通俗易懂,便于自学,全书文字大幅减少。

具体而言,第二版就以下各个部分作了修订,依章节顺序分别为:

1. 第一章第二节增加了伊克彼、麦尔科和伊利马拉夫的国际会计定义,把世界会计师大会概况的数据更新至2010年,在国际会计协调阶段增加了国际会计趋同阶段;第一章第三节增加了乔伊(Choi)和米勒(Mueller)的《跨国会计概要:论文选集》中的观点,更新了表1-3、表1-4、表1-5的数据,最后增加了常用的国际会计组织、团体与术语的英文缩写。

2. 第二章第一节增加了会计国际化环境原理;第二章第三节增加了基于制度安排的会计模式分类法。

3. 第三章第一节补充了美国的高质量会计准则观点;第三章第二节把英国的财务报告检查专门小组(Financial Reporting Review Panel, FRRP)翻译改为现在更为通用的财务报告审议会,补充了近年英国会计的国际化进展;第三章第三节补充了近年法国会计的国际化进展;第三章第四节补充了近年德国会计的国际化进展;第三章第六节补充了近年日本会计的国际化进展。

4. 第四章第四节补充介绍了主要西方国家有关外币交易会计与衍生金融工具会计的准则、惯例以及国际会计准则。

5. 第五章第四节补充介绍了 IAS21 《外币汇率变动影响的会计》的改进项目及变化影响。

6. 第六章第四节补充介绍了第 22 号国际会计准则、第 27 号国际会计准则近年的主要变化。

7. 第七章第二节补充介绍了英国 SAP16 的废止，IAS15 的废止。

8. 第八章把原书的第九章和第十章合并为一章，名为：国际会计惯例与报表比较。重新改写了第八章第二节国际会计惯例比较；第八章第三节补充了国际会计准则理事会（IASB）第 1 号国际会计准则（IAS1）《财务报表的列报》的改进项目对财务报表的影响。

9. 第九章第一节补充介绍了会计形式协调和实质协调、披露协调和计量协调，提出了“协调→趋同→等效→统一”的会计国际化过程；第九章第二节把会计和报告的国际准则政府间专家工作组历次会议概况的数据更新至 2011 年；第九章第三节补充介绍了欧盟接受国际会计准则决议出台后所作的努力与协调；第九章第四节补充介绍了经济合作与发展组织（OECD）、国际证券组织委员会（IOSCO）近年对于会计国际协调化所做的努力；第九章第五节全新增加了美国的国际会计协调。

10. 第十章第一节更新了已发布的国际会计准则生效与废止情况；第十章第二节更新了核心准则计划的完成情况，更新补充了国际会计准则委员会所取得的成就；第十章第三节更新补充了 IASB 的组织结构，补充了 IASB 发布的国际财务报告准则（IFRS）与国际财务报告解释公告；第十章第四节全新增加了中国会计准则的国际趋同。

全书共十章，其中第一至第四章由对外经济贸易大学国际商学院吴革撰写；第五章由对外经济贸易大学国际商学院吴革、刘慧龙撰写；第六章由对外经济贸易大学国际商学院吴革、黄权撰写；第七章由大唐高鸿数据网络技术股份有限公司丁明锋撰写；第八章由对外经济贸易大学国际商学院张亚东撰写；第九章由大唐国际发电股份有限公司徐宏瑞撰写；第十章由对外经济贸易大学国际商学院吴革、李松撰写。

本书可作为高等财经院校、管理院校和商学院有关专业的学生学习“国际会计”的教材，非常适用于普通高等院校管理类专业、经济类专业、MBA 专业及 MPAcc 专业的“国际会计”课程教材，也可作为广大经济管理干部自学或进修“国际会计”课程的参考用书。

吴 革

2012 年 5 月于对外经济贸易大学

# 第一版序

经济全球化，特别是资本市场和金融市场的全球化是当今世界经济发展的一个重要趋势。与之相应的是，过去仅在一个国家范围内运作的企业会计冲破了国界，向国际范围延伸和扩展，因此国际会计已越来越受到人们的关心与重视，它代表着现代会计的重要发展趋向，是会计领域内公认的专门分支之一。随着我国加入 WTO，国际交往和国际经营活动的不断加深和拓宽，国际会计担负了反映跨国经营并为其更好服务的任务。这门学科已越来越受到人们的重视。笔者编著的这部《国际会计》正是基于这样的现实而奉献给读者的。

本书以国际会计中最具代表性的财务会计作为重点介绍对象，分别从国际比较会计、国际财务会计、国际协调会计和国际管理会计四大部分展开阐述，同时结合大量的案例分析，试图将理论与实践并重。本书具有以下几个特点：

## 一、博采众长，重点突出

国际会计是一门涉及面广、内容复杂的会计学分支。目前国内外已有多种版本的国际会计教材，但各自著述的内容和侧重点不尽相同。本书以国际财务会计为重点，保留了国际会计最经典的核心内容，以最小公倍数吸收了各类教材内容，基本上反映了国际会计中最具代表性的理论和实务，把握住了国际会计的核心内容——会计信息的可比性与国际化，并注意了与高级财务会计的区别。

## 二、结构简明，通俗易懂

在内容安排上，既考虑到各部分之间的内在联系，又本着由浅入深的原则将全部内容分为四篇，脉络清晰、结构简明。在编写体系方面，不仅运用了大量的图表和实例，而且在每章末都附有颇具特色的案例，富有启发性的思考练习题，正文中附有相关国际会计实务。分析和表述力求做到深入浅出。为了突出正文的简明性，每章末还给出了补充阅读资料，以供读者进一步深入学习和研究。

## 三、内容丰富，知识新颖

本书资料翔实，例证丰富，无论在资料归集、背景分析还是概念更新等方面都颇具特色。除注意继承国内外学者在此领域中的科学见解和已达到的成就外，力求在可能的范围内有所创新和发展，在基本理论方面有作者的管见和倾向性观点。作者在写作过程中特别重视搜集近年来国际会计领域的最新材料和信息，如欧盟会计的协调、购买法与权益法的存废和国际会计准则理事会（IASB）的进展，从而使本书能充分反映出时代

跳动的脉搏。

全书共十六章，其中第一至第九章由对外经济贸易大学工商管理学院吴革撰写；第十章由对外经济贸易大学工商管理学院张亚东撰写；第十一章由天津理工大学张越撰写；第十二章由对外经济贸易大学工商管理学院吴革、王懿撰写；第十三章由对外经济贸易大学工商管理学院吴革、熊燕撰写；第十四章由对外经济贸易大学工商管理学院吴革、牛志鹏撰写；第十五章由对外经济贸易大学工商管理学院吴革、王欣撰写；第十六章由对外经济贸易大学工商管理学院吴革、孟显仕撰写。最后由吴革进行整体调整和修改。在本书的编写过程中，我们参考了大量国内外学者的著作、教材及文章，在此表示诚挚谢意。主要参考书目列于书后。

由于正处在知识经济变革时代，虽然在本书的撰写过程中，作者尽量融进了最新的资料和信息，但是第一手的外文资料依然不足，信息或跟不上各国会计最新的进展。由于本书涉及范围很广，受时间、资料 and 水平的限制，书中错误和不当之处，恳请读者、专家批评指正，以便今后修改和补充。

作 者

2005 年 3 月于对外经济贸易大学

# 目 录

## Contents

---

### 第一篇 国际比较会计

|                                    |      |
|------------------------------------|------|
| 第一章 国际会计总论 .....                   | (3)  |
| 第一节 会计的国际化 .....                   | (3)  |
| 第二节 国际会计的概念和历史发展 .....             | (5)  |
| 第三节 国际会计的内容 .....                  | (12) |
| 第四节 会计职业界的国际化 .....                | (16) |
| 第二章 国际会计环境与会计模式 .....              | (21) |
| 第一节 环境因素与会计模式的生成 .....             | (21) |
| 第二节 文化因素与会计模式的关系 .....             | (25) |
| 第三节 会计模式分类与比较 .....                | (29) |
| 第三章 重要国家的会计制度 .....                | (39) |
| 第一节 美国会计制度——竞争市场经济会计模式 .....       | (39) |
| 第二节 英国会计制度 .....                   | (43) |
| 第三节 法国会计制度——有计划的资本主义市场经济会计模式 ..... | (47) |
| 第四节 德国会计制度——社会市场经济会计模式 .....       | (50) |
| 第五节 荷兰会计制度——17 世纪标准资本主义国家 .....    | (52) |
| 第六节 日本会计制度——政府主导型市场经济会计模式 .....    | (55) |

### 第二篇 国际财务会计

|                       |      |
|-----------------------|------|
| 第四章 外币交易会计 .....      | (61) |
| 第一节 外币交易会计的基本概念 ..... | (61) |

|                                     |              |
|-------------------------------------|--------------|
| 第二节 外币交易会计的基本方法 .....               | (64)         |
| 第三节 期汇合同交易的会计处理 .....               | (70)         |
| 第四节 金融工具会计准则的国际比较 .....             | (73)         |
| <b>第五章 外币报表折算 .....</b>             | <b>(77)</b>  |
| 第一节 外币报表折算概述 .....                  | (77)         |
| 第二节 外币报表折算的会计处理方法 .....             | (78)         |
| 第三节 外币报表折算例析 .....                  | (82)         |
| 第四节 外币折算方法的比较与评价 .....              | (92)         |
| <b>第六章 合并财务报表 .....</b>             | <b>(99)</b>  |
| 第一节 企业合并与合并财务报表 .....               | (99)         |
| 第二节 合并财务报表的国际差异比较 .....             | (102)        |
| 第三节 跨国公司编制合并报表的特殊会计问题 .....         | (106)        |
| 第四节 合并财务报表的国际协调——合并报表会计国际化的实践 ..... | (110)        |
| <b>第七章 国际通货膨胀会计 .....</b>           | <b>(115)</b> |
| 第一节 通货膨胀会计的基本模式 .....               | (115)        |
| 第二节 通货膨胀会计的国际比较与协调 .....            | (121)        |
| 第三节 来自通货膨胀环境报表的折算 .....             | (125)        |
| <b>第八章 国际会计惯例与报表比较 .....</b>        | <b>(133)</b> |
| 第一节 国际财务报告的类型与披露 .....              | (133)        |
| 第二节 国际会计惯例比较 .....                  | (136)        |
| 第三节 财务报表的国际比较 .....                 | (143)        |

### 第三篇 国际协调会计

|                                 |              |
|---------------------------------|--------------|
| <b>第九章 国际会计协调化 .....</b>        | <b>(151)</b> |
| 第一节 会计国际化进程 .....               | (151)        |
| 第二节 联合国的国际会计协调 .....            | (155)        |
| 第三节 欧盟的国际会计协调 .....             | (159)        |
| 第四节 经合组织与国际证券组织委员会的国际会计协调 ..... | (162)        |

|                            |       |
|----------------------------|-------|
| 第五节 美国的国际会计协调 .....        | (164) |
| 第十章 国际会计准则委员会与国际会计准则 ..... | (169) |
| 第一节 IASC 概述 .....          | (169) |
| 第二节 IASC 各阶段的发展战略 .....    | (175) |
| 第三节 IASB 的战略重塑 .....       | (180) |
| 第四节 中国会计准则的国际趋同 .....      | (186) |
| 本书主要参考文献 .....             | (190) |

# 第一篇



## 国际比较会计



# 第一章

## 国际会计总论

### 本章学习目标

1. 了解国际会计的形成和发展路径；
2. 掌握国际会计的概念和内容；
3. 熟悉会计职业界的国际化历程。

第二次世界大战以后，特别是 20 世纪 60 年代以来，国际贸易和国际投资规模迅速扩大，跨国公司的经济活动日益频繁，一些区域性经济集团的出现又使国际经济活动呈现出崭新的特征。在这种情况下，会计学所处的经济环境发生了显著变化，如何积极地比较、协调各国的会计准则与制度，消除各国会计实务的差异，加强会计信息的国际可比性，成为会计学亟待解决的课题。同时，从国际的视角理解会计，对于那些希望从事跨国商务和投资活动的人而言，也是至关重要的。在这种背景下，国际会计（International Accounting）应运而生，并成为现代会计学科体系中新的重要组成部分。

### 第一节 会计的国际化

会计国际化是随着国际经济的发展而逐渐被人们重视的。我们按历史发展进程，从以下四个方面来考察。

#### 一、现代会计在国际间的传播

1494 年意大利数学家卢卡·巴其阿勒（Luca Pacioli）的不朽论著《算术、几何和比例》是最早系统论述复式簿记的经典著作，被认为是现代会计的新纪元。复式记账

法在意大利产生之后，向北传播，体现了会计的国际化层面。荷兰的英平于 1547 年出版的《新教程》一书，是从意大利语翻译成荷兰语，从荷兰语译成法语，再从法语转译成英语的。17 至 18 世纪，随着商业中心由意大利转到西班牙、葡萄牙和法国，会计的发展重心也相应发生了转移并且形成了各自的会计特点。英国的工业革命，使英国在世界上的经济地位大大提高，因而成为现代会计的有力传播者。英国对复式记账法的贡献主要在于工业革命扩展了复式记账法的内容，将簿记发展为会计。英国没有独享现代会计成果，而是随着“日不落大英帝国”的商船，将其传输到各殖民地，也包括后来居上的美国。

随着美国经济的迅速发展，现代会计的中心也从伦敦转移到纽约。20 世纪会计上的重大成就，基本上都发源于美国。这些成就主要包括：（1）为维护一个完善的资本市场，从传统的企业会计中分离出来、专司对外报告职能的财务会计，其主要任务是编报财务报告；（2）制定了财务会计准则，并逐步为实行市场经济的其他国家和地区所效仿；（3）为适应大工业企业内部科学管理的需要，产生了现代管理会计。

## 二、市场的国际化

市场的国际化首先表现为国际贸易与国际经济往来日益扩大，各国经济运行方式共同趋向市场经济，国际组织（如联合国和世界银行）对于各国经济运行的统筹和指导，以及区域组织（如欧盟和经济合作发展组织）的经济一体化进程。在此背景下，一个国家很难依靠自身孤立的资源和市场生存。各国的国际经济贸易，促进了经济资源和财富在全球市场的流通与配置，而这些资源与财富的主要记录表现为财务会计数据，其载体是财务会计报告，遵循的是各国的财务会计和报告准则。经济的全球化带动了会计的国际化，一个国家的会计产品日益被多个国家使用。S·阿潘与 H·瑞德堡在《国际会计与跨国公司》一书中写道：“当国际贸易速度的加快以及地区经济集团大量和复杂地发展时，会计方法的多样化已成为国际经济发展的障碍。”要解决上述这些国际贸易问题，客观上需要建立专门处理国际经济业务的会计，国际会计也就随着这种需求的增长而产生和发展。

## 三、资本的国际化

公司在本国以外寻求资本，投资者也试图在国际上分散投资风险。他们都会面临会计计量、披露和审计的国别差异问题。国际金融机构如货币基金组织和世界银行、国际性的商业银行、国际性的证券交易所等已成为推动会计国际化的重要力量。当今，除了各国的传统金融市场外，还存在着相当活跃的欧洲美元、亚洲美元和欧洲货币市场。世界货币市场和资本市场的国际化在 20 世纪 90 年代有了更为蓬勃的发展，不仅是跨国公

司，即使是不在多国范围内进行经营活动的国内公司，也向国际货币市场和资本市场融通资金。国际资本市场的发展，是否需要一套各国都能够接受的公认会计准则？由什么样的机构制定和应用一套具有可比性的国际会计准则，以此来规范上市公司财务报表编制？由于各国会计环境的差异，这样的准则是否能被各国资本市场所接受？为解决这些问题，国际会计相应产生并不断发展。

#### 四、企业经营国际化

跨国公司的形成及其经济发展对世界经济产生的影响日益加深。至今，上规模的跨国公司，世界上超过 2 000 家，其年销售额每家都超过 2.5 亿美元。跨国公司生成的产品约占全世界生产总值的 1/4，国际贸易中大约有 1/4 的进出口交易额属于跨国公司集团的内部销售，而跨国公司的雇员人数，几乎相当于发达国家全部就业机会的 1/4。对跨国公司而言，会计准则的协调和趋同更为重要。投资评价、业绩评估及其他利用会计信息进行决策的诸多方面都将从协调和趋同中受益。而且跨国公司还将发现其会计人员的跨国调动及合并报表的编制都将变得更容易。最重要的是，如果会计准则协调和趋同能够促进信息可比和增强投资者信心的话，市场流动性将随之增加，进而降低资本成本。事实上，跨国公司最早也最多地感知到会计准则国际差异所带来的不便，一直是会计准则国际协调和趋同的主要支持者和受益者。

综上所述，二次大战后，世界经济的国际化所产生的新会计问题，实质上就是要求会计具有国际性，并设定了这种国际性的会计——国际会计研究的主要内容，国际会计在经济全球化进程中扮演着十分重要的角色。现在，最令人感兴趣的会计问题大多源于国际角度。跨国交易、跨国公司的爆炸性增长和在国际市场上寻求资本的企业的急剧增加，已经使国际会计问题成为国际商务人士所面对的现实问题。

## 第二节 国际会计的概念和历史发展

国际会计学作为会计学的一个新分支学科，其产生和发展，并不是要取代现存的会计理论和实务，或是重新确定会计的基本延伸方向，而是顺应经济发展日益国际化的趋势，给会计领域更多概念上的发展和实务上的有用性。国际会计的概念没有改变会计学科内的任何基本性质，人们一般是把它看成会计论题的扩展和会计传统边缘的延伸。国际会计的概念是逐步建立起来的，人们不是先有了国际会计概念再去发展国际会计这一学科，而是在对国际会计问题探讨和研究的不断积累中逐渐地形成了国际会计概念。

## 一、国际会计的概念

### （一）国际会计早期的三种理解

早期人们对于国际会计的含义可以归为三种不同的理解：

#### 1. 乐观主义的世界会计（World Accounting）

这种观点从全球的角度出发，致力于建立一套世界各国普遍接受的统一和标准的会计模式，并在全世界加以推广、应用。换言之，国际会计就是世界统一会计，全球会计。这一观点的实质是把国际会计作为一种统一的会计模式，包括一套统一认可的会计概念框架，一套普遍接受并使用的会计准则和一套财务报告体系，其中最重要的是一套完善的国际会计准则，适用于一切国家。这是国际会计的终极理想和奋斗目标，其意义是显而易见的，即能使会计更好地为世界经济一体化服务。撇开政治、经济因素不谈，仅社会文化背景的差异一项就可略知建立全球统一会计模式的难度有多大。

#### 2. 悲观主义的国别会计（International Accounting）

按照这种观点，要制订一套世界性的、完整的、能为各国接受的会计准则是不可能的。国际会计是通过比较、协调和处理各国会计制度、会计准则和方法的差异，以寻求国际业务中双方都能适用和接受的会计模式，国际会计是各国会计制度、会计准则和方法的比较、协调和汇集。因此应该探讨所有国家的会计原则和方法，并加以比较，以便在国际之间发生的会计问题需要处理时，可以从中找到共同适用，双方都能接受的准则、方法、程序和原则。例如美国注册会计师协会（AICPA）出版过两本书——《25个国家中的职业会计》（1964年）、《30个国家中的职业会计》（1979年），分国家逐一介绍各国的职业会计；美国的保罗·H·阿伦（Paul. H. Aron）在其所写的《国际会计与财务报告》（International Accounting and Financial Reporting）中，把各国的会计模式区分为5种类型，可以将其作为代表。换言之，国际会计主要是国际比较会计。

#### 3. 实用主义的跨国公司与国外子公司会计（Accounting for Foreign Subsidiaries）

这种观点认为，国际会计就是协调和处理跨国公司母公司与子公司之间会计制度、会计准则和方法差异，以寻求一种合理地正确地反映和控制跨国公司的经营活动的会计模式。国际会计研究的课题几乎均与跨国公司经营活动的要求有关，即使是带有宏观性质的各国会计模式的研究，也是跨国经营所要求的。因此，应该探讨母公司与其国外子公司之间的特殊会计问题，主要研究解决国外子公司财务报表上的项目应如何按本国货币进行折算与调整，以便编制合并财务报表。换言之，国际会计的核心在于国外子公司财务报表的国际披露实务上，其研究领域较为狭窄，应用范围较为单一。

以上三种观点，美国会计学家 T. R. 韦里奇（Wairich）、C. G. 艾弗里（Avery）和 H. R. 安德森（Anderson）在《国际会计的不同定义》一文中概括为：（1）一个全球体