



财政部推荐

高等院校本科会计学专业教材新系

国际会计

●常 勋 著



高等院校本科
会计学专业
教材新系



东北财经大学出版社
DUFEP Dongbei University of Finance & Economics Press

高等院校本科会计学专业教材新系

F811.2

14

21 世纪新概念教材

财政部推荐

国际会计

常 勋 著

东北财经大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

国际会计/常勋著. —大连: 东北财经大学出版社,
2001.6

(21 世纪新概念教材·高等院校本科会计学专业教材新
系)

ISBN 7-81044-889-7

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 53915 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 4710523

营销部: (0411) 4710525

网 址: <http://www.dufep.com.cn>

读者信箱: dufep@mail.dlptt.ln.cn

东北财经大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本: 787 毫米 × 960 毫米 1/16 字数: 359 千字 印张: 16

印数: 1—6 000 册

2001 年 6 月第 1 版

2001 年 6 月第 1 次印刷

责任编辑: 田世忠

责任校对: 那 欣

封面设计: 钟福建

版式设计: 吴 伟

定价: 19.00 元

“高等院校本科会计学专业教材新系”

编写指导委员会

指导委员会

主任委员

- 葛家澍** 中国会计学会副会长，厦门大学会计系教授、博士生导师、博士后学术联系人
徐政旦 上海财经大学会计学院教授、博士生导师、博士后学术联系人
郭道扬 国务院学位委员会管理学科评议组成员，中南财经政法大学会计学院教授、博士生导师、博士后学术联系人

委 员 (按姓氏笔划排列)

- 于长春** 国家会计学院教授、博士后
于玉林 天津财经学院会计系教授、博士生导师
于增彪 国家会计学院教授、博士，清华大学经济管理学院博士生导师
王立彦 北京大学光华管理学院会计系主任，教授、博士生导师
王庆成 中国人民大学会计系教授
王光远 全国政协委员，福建省审计厅副厅长，教授、博士后，厦门大学会计系博士生导师
孙 铮 上海财经大学校长助理，教授、博士生导师
冯淑萍 中国财务会计准则委员会秘书长，财政部会计司司长，教授
李 爽 中国注册会计师协会副秘书长，教授、中央财经大学会计系博士生导师
汤云为 中国财务会计准则委员会委员，大华会计师事务所董事长，教授、上海财经大学会计学院博士生导师
汤谷良 北京工商大学会计学院院长，教授、博士
朱小平 中国人民大学会计系主任，教授
刘永泽 东北财经大学会计学院院长，教授、博士生导师
刘明辉 东北财经大学津桥商学院院长，教授、博士生导师

- 刘贵生** 湖南大学常务副校长, 教授、博士
- 谷 祺** 东北财经大学会计学院教授、博士生导师
- 吴水澎** 厦门大学副校长, 中国会计教授会会长, 教授、博士生导师
- 陈国辉** 东北财经大学津桥商学院党总支书记, 教授、博士生导师
- 张为国** 中国证监会首席会计师, 中国财务会计准则委员会委员, 教授, 上海财经大学会计学院博士生导师
- 张文贤** 复旦大学管理学院会计系教授、博士生导师
- 张杰明** 暨南大学管理学院副院长, 教授、博士
- 陆正飞** 北京大学光华管理学院会计系副主任, 教授、博士后、博士生导师
- 闵庆全** 北京大学光华管理学院会计系教授、博士生导师
- 杨宗昌** 西安交通大学会计学院会计系教授、博士生导师
- 罗 飞** 中南财经政法大学会计学院院长, 教授、博士生导师
- 欧阳清** 东北财经大学会计学院教授
- 秦荣生** 国家会计学院副院长, 教授, 江西财经大学博士生导师
- 郭复初** 西南财经大学财政研究所副所长, 教授、博士生导师
- 夏德仁** 辽宁省副省长, 国务院学位委员会管理学科评议组成员, 教授, 东北财经大学博士生导师
- 常 勋** 厦门大学会计系教授
- 黄菊波** 财政部财科所教授、博士生导师
- 蔡 春** 西南财经大学会计学院副院长, 教授、博士
- 魏明海** 中山大学管理学院院长, 教授、博士生导师

编写委员会

主任委员

- 王光远** 全国政协委员, 福建省审计厅副厅长, 教授、博士后、厦门大学会计系博士生导师
- 刘明辉** 东北财经大学津桥商学院院长, 教授、博士生导师

委 员 (按姓氏笔划排列)

- 方红星** 东北财经大学出版社副社长, 编辑
- 王 华** 暨南大学出版社社长, 教授、博士
- 王建中** 天津财经学院会计系主任, 教授、博士
- 张天西** 西安交通大学会计学院院长, 教授、博士
- 刘永泽** 东北财经大学会计学院院长, 教授、博士生导师
- 汤谷良** 北京工商大学会计学院院长, 教授、博士

李建发 厦门大学校长助理，副教授、博士
许景行 东北财经大学出版社副社长兼副总编，编审
孟 焰 中央财经大学会计系副主任，教授、博士生导师
杨周南 财政部财科所教授、博士生导师
罗 飞 中南财经政法大学会计学院院长，教授、博士生导师
赵德武 西南财经大学会计学院院长，教授、博士生导师
耿建新 中国人民大学会计系副主任，教授、博士生导师
盖 地 天津财经学院会计系原系主任，教授、博士生导师
常 勋 厦门大学会计系教授

推荐说明

本套教材密切联系会计学科新发展和中外会计新岗位群的实际，在结合我国国情的基础上，充分借鉴发达国家新教材的合理内核，力求与世界先进的教学模式接轨，课程体系较为科学，教材结构较为合理，内容与形式均有创新，符合培养适应 21 世纪需要的“基础扎实、知识面宽、能力强、素质高的高级专门人才”的总体要求。经审定，同意将其作为财政部推荐教材出版，推荐给全国高等院校使用。

财政部教材编审委员会

总序：中国会计教育的回顾与展望

ZONGXU ZHONGGUO KUAJJI JIAOYU DE HUIGU YU ZHANWANG

(一)

20 世纪是会计学术和会计思想大发展的世纪，是会计大师辈出、经典会计作品大量问世的世纪，是会计由“艺术”走向“科学”的世纪；

20 世纪是会计学科大发展的世纪，是会计由信息系统演变成控制系统的世纪，是受托责任会计由弱到强的世纪；

20 世纪是会计制度和会计实务大发展的世纪，是公司会计规范化、注册会计师职业国际化的世纪；

20 世纪更是会计教育和会计人才培养大发展的世纪，是会计系科大分化、大整合的世纪，是会计人从数字奴隶到数字主人的世纪。

发达国家如此，发展中国家同样如此。

20 世纪会计发展揭示一条基本规律：凡经济发达的国家，会计没有不发达的；凡会计不发达的国家，也没有一个是经济发达的。

这条规律同时告诉我们：这个世界既不存在会计教育先进而会计制度、会计实务落后的国家，也不存在会计教育落后而会计制度、会计实务先进的国家。

这条规律还告诉我们：发达的经济工作、科学的管理工作强烈要求先进的会计教育制度和人才培养制度为之服务，而先进的会计教育制度和人才培养制度又反过来进一步促进经济的发展和水平的提高。

20 世纪会计的发展也反复地证明一条历史发展的规律：“天下未乱计先乱，天下欲治计乃治”，这里的“计”指的就是会计。

西方如此，东方如此，中国当然也如此。

看百年中国，会计教育一正规、会计实务一上轨，就会政治清明、官守廉洁、国家昌隆、人民富足；会计教育一紊乱、会计实务一脱轨，就会贪污不治、官守腐败、贿赂风行、国衰民殃。

百年来的大量事实证明：不论是会计学术的发展、会计思想的发展、会计学科的发展，还是会计制度、会计实务的发展，其发达程度都有赖于会计教育和人才培养制度的先进程度，而会计教育的先进程度又取决于会计教育目标的正确定位、会计课程体系和教材体系的完善以及会计教育方法的科学化，这其中尤为重要的是会计本科教材建设的科学化。

(二)

会计历史发展的规律，我们的先辈们很早就有认识。

多年在美国、西班牙、秘鲁从事外交工作，又熟悉商业活动的蔡锡勇，于1905年出版了中国有史以来第一部专门论会计的书——《连环账谱》，破了中国会计的天荒；后来，留学日本并获商学学士学位的谢霖与孟森联合，于1907年出版了《银行簿记学》。这两部书使蔡锡勇、谢霖成为我国会计学术的鼻祖、会计教育的先行者。继蔡锡勇和谢霖之后，徐永祚、潘序伦两位大师又在三四十年代创立了两套教材体系：一套是改良型教材，另一套是引进西方型教材。这两套教材对我国会计教育事业具有重大先行意义，对会计人才培养具有重大贡献。

新中国成立伊始，会计学术界通过对会计阶级性的讨论，掀起了会计教育思想的第一次解放，即顺应计划经济体制的需要，借鉴苏联模式，学习苏联经验，翻译苏联的教材，在中国人民大学试点开设四门会计专业课——会计核算原理、工业会计、工业企业经济活动分析、行业财务管理。正是利用这套教材，我们培养了新中国第一批会计人才。应当说，引进苏联的会计教材，对20世纪50年代我国会计专业的建设起了决定性作用。但我们也不得不承认，苏联会计是按照货币计价、账户、复式记账、成本计算、定期盘存和定期汇总等一套方法来进行的。直到80年代，苏联会计都是这样。就这套做法看，实际上只相当于西方国家的簿记工作，它的目的就是做到账证相符，并以此为基础编写报表；它一贯忽视估价，并错把簿记报表当做真实可信的会计报表；它一贯把企业当做一个生产单位，一个成本中心，忽视对利润的核算和管理。正是由于这套会计方法的局限，才导致我们面临工商企业的一摊烂账，面临会计信息的严重失真。

从1956年开始，我国学者提出了资金运动学说，倡导以资金运动的观点来建立复式记账原理和会计核算原理，于是就有了结合中国实际情况的会计专业教材。如高等财经院校会计教材编写组集体编写的《会计原理》，就较全面地反映了这方面的研究成果。这本教科书从1963年初版，历经三十余年，发行数百万册，培养了一批又一批的会计人才。由厦门大学编写的《会计原理》和中国人民大学编写的《工业会计》、《工业企业经济活动分析》、《工业企业财务管理》等，也都吸收了我国学者的研究成果，为这一时期的会计人才培养和会计实践发展做出了积极的贡献。按照资金运动观点建立的这一教材体系，虽有很多特色，但仍未抓住会计的本质，因而它反映不出会计因时代不同而不断发展演变的特点。其实，记不记账、编不编报告，根本不在于是否有资金流动，而在于资金是自己的还是别人的，在于受托责任。财务会计反映的受托责任主要是财务报告的可信性和财经纪律

的遵守情况；成本管理会计反映的受托责任主要是经济活动的经济性、效率性和效果性。长期地只讲资金活动，不问受托责任，严重削弱了会计在发展社会主义生产力中的作用。

(三)

十一届三中全会以后，伴随着新的会计思想解放运动的展开，会计教育和会计教材建设也进入了一个改革和发展的新阶段。首先是开始将西方大学会计专业教学课程引入我国的会计本科教育，如西方财务会计、西方管理会计、西方审计、会计电算化、国际会计、涉外会计等。

1983年，财政部确定以中南财经大学（原湖北财经学院）和上海财经大学（原上海财经学院）为会计教材改革试点学校，推出两套会计专业教科书。中南财经大学的教改方案以会计学原理、企业会计、企业成本、企业财务、管理会计、审计学为核心课程；上海财经大学的教改方案以基础会计、财务会计、成本会计、管理会计、审计学为核心课程。它们各自的培养目标略有不同，但两套教材都吸收了80年代对会计阶级性、会计本质、会计职能、会计对象、会计原则、会计定义等方面的研究成果，扬弃了陈旧的按行业建立会计学科且知识陈旧的内容，立足改革，勇于创新，在实际教学过程中收到了较好的效果，培养了大批合格的会计人才。

80年代中后期，葛家澍教授和余绪缨教授联合主编一本《会计学》，作为国家教委组织的经济类十门核心主干课程之一，这本教科书将财务会计与管理会计融为一体，并大胆引进了国际会计惯例的有关内容，吸收了当代会计理论研究的最新成果，从而使我国会计教材建设迈上一个新台阶。1988年，中国会计学会成立了会计教育改革研究组，葛家澍教授任组长。该研究组重点研究了我国会计教育的状况，研究了与社会主义市场经济相适应的会计专业培养目标、会计专业设置、会计课程结构与学科体系、会计教材建设、会计师资队伍建设等方面的问题，提出了许多具有指导意义的建议。

1994年，我国部分高校开设了注册会计师专门化，设计了财务会计、高级财务会计、成本管理会计、财务管理、审计、管理咨询等主干课程。也就是在这一时期，各高等院校的会计学院或会计系都对其原先不规范的课程体系进行了改革，形成了以会计学原理、中级财务会计、高级财务会计、成本会计、管理会计、财务管理、审计为核心课程的新体系。1996年，厦门大学和中国人民大学又分别承担了教育部“会计学类系列课程及其教学内容改革研究与实践”课题，他们在完成课题研究报告的同时，又出版了一套会计专业主干课的新教材。

在20世纪的后50年，特别是后20年，我国在会计课程体系、会计教材体系建设上取得了重大进展，也初步实现了由“记账报账型会计”向“计划控制型会计”的转变；但由于在处理建立中国特色会计和向国际会计惯例靠拢这一重大关系上，思想不够解放，认识不够进步，因而对国际范围内的会计改革经验特别是会计教育改革的经验，未能作及时的引进、学习、消化、吸收，因而导致课程体系和教材体系中的内容存有不少严重问题。比如：会计教材内容达不到会计教育目标的要求；会计教材内容缺乏超前性和先进性；会

计教材严重地滞后于轰轰烈烈的会计实践；会计教育仅注重知识的传授，不注重能力的培养；会计教育长期忽视职业道德教育等。所有这些，同发展中国的经济、发展中国的社会生产力要求相去甚远，于是在世纪之交，我们又面临着一个十分迫切的会计思想大解放问题，面临着一个十分迫切的会计现代化、科学化问题。早在 1989 年，著名会计思想家、会计教育学家杨时展教授就指出：“中国会计的现代化，只能顺从于一个惟一的目的，即发展中国的社会主义生产力”，“我们不能不问中国的国情，不问是否为发展中国社会生产力所需，对国外的东西一切照搬。也不能不问对中国是否该用，只要是西方的东西，就从思想上一概排斥、一概反对。中国会计的现代化，首先要求……会计理论界有一个现代化的头脑和紧迫感，有一个明确的生产力意识……排除‘左’的干扰；如果有右的，也要排除右的干扰，大步前进”。话很恳切，也很正确，但一直未引起应有的、足够的注意，十分遗憾。

(四)

就在我们不断地倡导和推进会计教育改革、完善会计教材内容和体系的同时，发达国家正在作力度更大、影响更为深远的会计教育改革。就美国而言，1984 年，美国会计学会成立了未来会计教育改革组；1989 年，成立了会计教育改革委员会，发布了多份委员会立场报告。扬伯翰大学、伊利诺斯大学、密歇根大学、宾夕法尼亚大学、南加州大学、芝加哥大学、斯坦福大学、哈佛大学等知名学府的会计系，也纷纷响应美国会计学会的号召，对面向 21 世纪的会计教育进行了大胆的改革试验，取得了很好的效果。扬伯翰大学会计系从交易循环审计的实践中体会到了这种审计模式的真谛，然后将其移植到会计教育改革中，设计出会计课程新体系，即将以往独立设置的中级会计、成本会计、管理会计、税务会计、审计、会计信息系统等融合成一个综合的 24 学分的核心课程，以培养出具有高度综合能力的会计人才，这里的“高度综合能力”包括：书面表达能力，口头表达能力，良好倾听能力，团队沟通与合作能力，解决冲突的能力，组织和分派工作的能力，解决分散和有序问题的能力，阅读、评论和判断能力，有效利用时间和缓解压力的能力等。扬伯翰大学会计系把 24 学分核心课程分为四个阶段，前 10 周讲授基础原理，之后分成销售与收款、购货与付款、工薪与业绩评价、结转与存货、融资等五个交易循环分别讲授。

伊利诺斯大学会计系坚持认为会计是一个信息系统，因而应当按会计信息的生成、利用及控制来设计会计课程新体系，包括：会计与注册会计师（I）、会计与注册会计师（II）、会计计量及其结果、注册会计师决策、会计组织及其规则、会计控制系统、承诺与鉴证、财务报告准则、税收制度与税收规则、审计准则与审计实务、公营部门会计、国际会计、会计制度设计、简明信息控制系统、管理信息与控制系统、信息控制系统的组织与开发等。

扬伯翰大学和伊利诺伊大学的会计课程体系改革，给我们以一种全新的思路，它更多地强调以信息运行的规律或经济业务的流程来设计课程，强调会计专业课程的逻辑性和内在一致性，强调会计与整个管理和业务工作的融合，强调会计教育改革的科学化和大系统

观。本质上说，它强调会计对受托财务责任与受托管理责任的计量、报告，强调对综合受托责任的计量、报告。不仅大学和学会在推进会计教育改革，而且作为人才需求方的会计师事务所也积极地参与改革，1989年，当时的国际“八大”，就发布了一份《会计教育展望》的研究报告，对会计教育目标、教学内容和教学方式提出了一系列的改革意见。会计人才的供求双方同时关注和参与改革预示着：21世纪会计教育的时代特征将更为明显，会计将会更为主动地去计划和控制企业的发展、社会的发展。

(五)

就我国目前会计课程体系和会计教材体系建设的情况看，其与发达国家的会计课程体系和会计教材体系建设相比有较大的差距，与发展中国社会生产力、发展中国社会主义市场经济、适应经济全球化等要求相比有较大差距，与科教兴国、建立创新机制、培养创新人才的目标相比有较大差距。

有鉴于此，我们在结合中国国情，全面借鉴发达国家，特别是美国20世纪末会计教育、会计课程和会计教材改革先进经验的基础上，组织资深会计学家和著名会计院系知名中青年专家、教授，编写了这套在形式与内容上都有较大更新的本科会计专业21世纪新概念教材。

王光远
2000年1月

前 言

我希望在世纪之交，写出一本能反映强劲的协调化趋向的《国际会计》新教材，这种努力凝结成本书的内容。很可能它是不够成熟的，因为许多问题现在正处于探讨和研究之中，还缺乏定论，更缺乏总结性的文献，在搜集资料过程中使人正有日新月异之感，要吃透这些内容需要一定的时间，但时不可待，即使有些地方理解不深甚或不当，即使在本书出版之时，有些内容又显得滞后了，但毕竟它是有价值的。

这本书偏重于“比较国际财务会计”。其主要原因是，配合当前大学会计专业课程的设置，东北财经大学出版社的这套系列教材，按照筹划的方案：(1) 被称为“国际会计三大难题”（“财务会计三大难题”）的合并财务报表、外币折算、物价变动会计都纳入《高级财务会计》，本书的主要内容，就偏重于主要国家（选定的）会计实务体系（会计模式）的比较和国际财务报告的论述，以及会计实务和财务报告的协调化动态了；(2) “国际管理会计”和“国际审计”都在《管理会计》和《审计》中设专章论述。因此，本书涵盖的内容主要是国际财务会计。对当前最热门的课题“金融工具会计”，则设专章论述，这也是按照这套系列教材的筹划方案安排的。书中也专门论述了“国际税务和转移定价”。

书中不少地方是作者的管见，诸如：(1) 把美英会计模式作为一方、欧洲大陆会计模式作为另一方的对比；(2) 对发展中国家会计实务体系共性的概括；(3) 对“重塑国际会计准则委员会的未来”的展望；(4) 对金融工具会计的理解和论述。书中还会有许多不足之处，诚挚地希望读者们不吝赐教，给予批评指正。

最后，要对财政部会计准则委员会在提供最新资料方面给予的鼎力支持，对会计准则委员会的冯淑萍秘书长，陈毓圭、沈小南副秘书长，特别是对该会秘书处的朱海林处长和于小旺、程晓佳同志对我提供的多方面帮助；对厦门大

学会计系副教授肖华博士和黄海玉博士生为我查询网上最新资料和所做的初步整理工作，也表示衷心的感谢；此外，还要感谢我的学生、美国加州大学 Anderson 分校助理教授张丽博士为我提供的宝贵资料。最后，要特别感谢我的同事——葛家澍教授多年来在互相交流信息和探讨问题中对我的一贯支持。

常勋

2001 年 5 月

目录

MULU

第 1 章 国际会计的形成与发展	1
学习目标	1
1.1 会计的国际化	2
1.2 会计职业界的国际化	8
1.3 国际会计的定义	13
讨论题	16
练习题	17
第 2 章 会计模式通论	18
学习目标	18
2.1 环境因素与会计模式	19
2.2 会计发展模式	23
2.3 全球会计模式的分类	25
讨论题	35
练习题	36
第 3 章 比较会计模式 (上)	37
学习目标	37
3.1 美国会计模式	38
3.2 英国会计模式	45
3.3 法国会计模式	50
3.3 德国会计模式	56
讨论题	61
练习题	62
第 4 章 比较会计模式 (下)	63
学习目标	63
4.1 日本会计实务体系的特征	64

4.2	荷兰会计实务体系的特征	68
4.3	瑞典会计实务体系的特征	72
4.4	发达国家会计实务体系(模式)的综述	73
4.5	捷克会计实务体系的特征	77
4.6	墨西哥会计实务体系的特征	79
4.7	发展中国家会计实务体系的一般特征	82
	讨论题	85
	练习题	86
第5章	国际会计协调化	87
	学习目标	87
5.1	国际会计协调化的含义	88
5.2	致力于国际会计协调化的国际组织	89
5.3	联合国会计与报告国际准则政府间专家工作组的协调化活动	93
5.4	欧洲联盟:推动会计协调化最具成效的区域性国家联盟	95
5.5	经济合作与发展组织关于跨国公司会计和报告的指南	102
5.6	证券委员会国际组织关于跨国上市的国际披露准则	103
5.7	国际会计师联合会及国际审计准则	105
	讨论题	112
	练习题	113
第6章	国际会计准则委员会与国际会计准则	114
	学习目标	114
6.1	三个阶段的发展战略	115
6.2	IASC的初期立场和努力成果	118
6.3	IASC的目标和组织结构	120
6.4	国际会计准则和常设解释委员会解释	122
6.5	关于《编报财务报表的框架》	127
6.6	IASC与IOSCO协作的核心会计准则体系	135
6.7	重塑IASC的未来	138
	讨论题	143
	练习题	143
第7章	金融工具会计	144
	学习目标	144
7.1	关于金融工具会计准则	146
7.2	金融工具和衍生金融工具的定义	149
7.3	突破在表内确认衍生金融工具交易的难关	155

7.4 突破第一关：衍生金融工具蕴含的权利、义务符合资产、负债定义	158
7.5 突破第二关：因衍生金融工具问题对会计确认的再认识	160
7.6 尚待突破的第三关：以公允价值计量所有金融工具	166
7.7 套期活动会计	172
7.8 金融工具在财务报告的披露	175
讨论题	178
练习题	179
第8章 国际财务报表	180
学习目标	180
8.1 三种基本财务报表的国际差异	181
8.2 对外国公司财务报表的披露要求和调整方法	184
8.3 财务业绩报告的改革：列报全面收益	186
8.4 增值表：一种在西欧流行的报表	196
8.5 在财务报告中披露企业的社会责任	197
8.6 合并财务报表实务的重大改革趋向	200
讨论题	205
练习题	205
第9章 国际税务	206
学习目标	206
9.1 国际税务概述	207
9.2 各国税制比较	208
9.3 国际双重课税的避免	218
9.4 国际避税与反避税	220
9.5 国际税务计划	223
9.6 国际转移定价	226
讨论题	231
练习题	231
参考文献	232