

· 会计研究前沿丛书 ·

国际会计前沿

GUO JI KUAI JI QIAN YAN

王松年 主 编

薛文君

顾兆峰 副主编

戴继雄

 上海财经大学出版社

会计研究前沿丛书

教育部、上海市“九五”重点规划图书项目

国际会计前沿

王松年 主 编

薛文君

顾兆峰 副主编

戴继雄

上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际会计前沿/王松年主编. —上海:上海财经大学出版社, 2001. 8
(会计研究前沿丛书)

ISBN 7-81049-618-2/F · 526

I. 国… II. 王… III. 国际会计 IV. F811.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 052408 号

- ☐ 责任编辑 王联合
- ☐ 封面设计 优典工作室
- ☐ 版式设计 朱静怡

GUOJI KUAIJI QIANYAN

国际会计前沿

王松年 主编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮件: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海市崇明晨光印刷厂印刷装订

2001 年 8 月第 1 版 2001 年 8 月第 1 次印刷

787mm×960mm 1/16 38 印张 702 千字

印数: 0 001—5 000 定价: 60.00 元

前 言

会计是应用经济学的一个分支,其产生与发展离不开一定的社会环境。近一个世纪以来,尤其是第二次世界大战之后,由于国际贸易的大量增加、国际资本市场的形成以及跨国公司的不断涌现,经济日益趋向全球化。会计作为一种国际通用的商业语言,也不再局限于一国范围之内反映和监督某一经济主体的财务状况、经营成果和现金流量,而是跨越国界,就国际间的经济交易活动进行反映和监督,在更大的范围内提供财务信息,国际会计应运而生。这一划时代的变化给会计理论和实务带来了深远的影响,很多会计学者自此纷纷地对国际会计这一新兴会计领域进行研究和探索。

在改革开放的今天,我国对外经济贸易往来取得了长足的进展。随着国际投资、国际融资活动的大量增加,许多国内企业经营规模不断扩大,从而跨出国门,走向世界,积极参与国际市场竞争;同时,在国家大力引进外资的政策引导下,外商独资企业、中外合资企业以及中外合作企业的设立呈逐年快速增长的势头,在我国经济生活中开始发挥重要的作用。为此,了解世界各国的会计情况、有关的国际会计和审计惯例以及会计国际协调化的动态和前景,掌握跨国公司特有的会计实务和管理信息系统运作的规律,不仅对我国会计和审计准则的制定、会计制度的建设具有重要的现实意义,而且对我国企业的迅速发展壮大、增强国际竞争能力同样也具有不可忽视的作用。

必须承认,国际会计是一门很复杂的学科,要建立一个科学的理论体系尚须付出艰苦的努力。本书是我多年的教学心得并在比较研究的基础上,对国际会计理论与实务研究所作的尝试。

编写历时数载,参阅尽量多的、尽可能新的国内外文献资料,力求完善,使全书内容翔实新颖,结构严谨合理,注重理论性、可读性与可操作性相结合。

当前,有关国际会计的文献不断涌现,为使国际会计与时俱进,本书中增加了新的专题,如互联网上的财务报告、衍生金融工具会计等;其他一些新的内容也融合在相关专题中;对于尚属讨论中的议题,如 IASC、FASB 或 G4+1(2001 年 2 月已解散)的暂定稿或征求意见稿,在各专题末作为附件列示,以供参考。为了使读者对各专题有更深入的理解,“学”与“思”相结合,各专题后都附有案例。本书编写过程中,参考了大量的国内外文献,也引用了我与钱嘉福教授 1991 年编著的《国际会计教程》中的一些内容。特将一些重要的参考文献以黑体列示,以示区别,读者可自行查阅。

本书的编写,先后进行了反复讨论,并几经易稿,力求减少错误。参加的人员有:王松年、戴继雄、薛文君、顾兆峰、沈颖玲、刘英雁和方慧。这里,还要特别感谢我国台湾的卓敏枝博士和香港地区的庄利铭博士。几年来,他们不断为我在台湾、香港订阅刊物,购买最新出版的书籍,使本书能够紧跟国际会计发展的最新趋势。

本书由王松年任主编。薛文君、顾兆峰、戴继雄为副主编,副主编协助主编进行全书的总纂、修改和定稿。本书编写成员分工如下:

总 论	王松年	戴继雄	
专题一:会计环境和会计模式	薛文君	王松年	
专题二:比较国际会计	薛文君	戴继雄	王松年
专题三:会计准则的国际协调	薛文君	王松年	
专题四:跨国公司的联营与合并	薛文君	王松年	
专题五:外币财务报告的折算	薛文君	刘 威	王松年
专题六:物价变动会计	顾兆峰	王松年	
专题七:衍生金融工具会计	薛文君	王松年	
专题八:跨国财务报告的披露	薛文君	司胜华	王松年
专题九:互联网上的财务报告	沈颖玲	王松年	
专题十:国际财务报告分析	薛文君	王松年	
专题十一:跨国公司的计划与控制	顾兆峰	王松年	
专题十二:跨国公司的业绩评估	顾兆峰	戴继雄	王松年
专题十三:国际税收和国际转让价格	顾兆峰	王 辉	王松年
专题十四:国际审计	顾兆峰	邓小洋	张美红 王松年

各专题中的案例分别由顾兆峰、沈颖玲、刘英雁和方慧编写,并由王松年、顾兆峰修改、定稿。

本书是为会计专业研究生课程的教学需要而编写的,是上海财经大学会计学院研究生系列教材之一,但也可作为大专院校国际会计专业的教学用书以及作为国际经济、国际贸易和国际金融等专业的参考教材,内容可根据教学时数加以选用;对涉外经济和会计、审计方面的理论工作者和实务工作者也具有一定的参考价值。本书在体系、结构、内容安排方面均不够成熟,缺点错误在所难免,恳请专家、学者和广大读者不吝批评指正。

王松年
2001年4月

目 录

前 言/1

总 论/1

一、经济全球化和国际会计/1

二、国际会计的基本概念/9

三、国际会计的历史发展/13

四、本书各专题的说明/17

思考题/19

参考文献/20

比较与协调

专题一 会计环境和会计模式/23

一、各国财务会计差异原因剖析/23

二、民族文化特性与会计的内在联系/27

三、会计模式的划分及比较/34

小结/41

思考题/41

参考文献/42

专题二 比较国际会计/44

一、盎格鲁—萨克逊会计/45

二、北欧会计/56

三、日耳曼会计/61

四、拉丁会计/66

五、亚洲会计/71

六、中国会计/76

小结/80

思考题/80

参考文献/81

【案例 2.1】 瑞典会计委员会/83

【案例 2.2】 British Airways Plc/89

【案例 2.3】 Daimler-Benz/93

附 2.1 各国会计规范与 IAS 的比较/96

专题三 会计准则的国际协调/105

一、会计信息的可比性要求协调化/105

二、政府间国际组织的会计协调化活动/109

三、民间会计职业组织的会计协调活动/121

四、国际会计协调化的阻力和障碍/126

五、中国会计的协调前景/128

小结/128

思考题/128

参考文献/129

【案例 3.1】 不同国际报告实务对财务报告的影响/131

【案例 3.2】 会计和报告政策的协调化/133

报告与披露

专题四 跨国公司的联营与合并/139

一、企业合并与合并财务报表/140

二、合并实务的国际比较 /142

三、企业合并的购买法与权益集合法/148

四、合并商誉会计处理的比较/149

五、合并范围及不合并公司会计处理的比较/151

六、跨国公司编制合并报表的特殊会计问题/153

七、国际协调化努力/155

八、中国企业合并会计报表的现状/158

小结/160

思考题/160

参考文献/161

【案例 4.1】 DAL/162

附 4.1 FASB《企业合并和无形资产》的 ED 中对商誉的处理规定(部分摘要)/166

附 4.2 论合营企业中权益的财务报告/168

附 4.3 论改进财务业绩报告/174

附 4.4 G4+1 建议的财务业绩报告格式/181

附 4.5 IASC 建议的财务业绩报告格式/182

专题五 外币财务报表的折算/183

一、外币财务报表折算概述/183

二、外币财务报表折算方法/184

三、美国外币折算规范/188

四、外币财务报表折算方法示例/196

五、其他国家或组织外币折算规范/201

六、对各国外币折算会计准则的简单评述/205

小结/206

思考题/206

参考文献/206

【案例 5.1】 Yarmouth Woolens/208

专题六 物价变动会计/215

一、物价变动对会计的影响/215

二、一般购买力会计模式和现行成本会计模式/221

三、物价变动会计中的一些问题/229

四、物价变动会计的国际动向/233

小结/247

思考题/248

参考文献/248

【案例 6.1】 British Petroleum/250

专题七 衍生金融工具会计/252

一、衍生金融工具的含义、功用与风险/253

二、衍生金融工具的种类/257

三、衍生金融工具对财务会计的冲击及重构/261

四、衍生金融工具的会计处理/268

五、世界各国对衍生金融工具的监管/286

六、中国衍生金融工具发展现状/287

小结/292

思考题/292

参考文献/292

【案例 7.1】 Friendly Chemicals Corp. /294

专题八 跨国财务报告的披露/302

一、总述/302

二、关于披露的一些意见/307

三、分部披露/308

四、报告的频率和时效性/314

五、社会责任披露/325

小结/326

思考题/326

参考文献/326

【案例 8.1】 Cadbury Schweppes/329

【案例 8.2】 Hi-Plex/333

专题九 互联网上的财务报告/338

一、信息技术创新与网络财务报告的兴起/338

二、网络技术的分类及其在网络财务报告中的运用/343

三、网络财务报告的现状分析/352

四、目前技术水平下网络财务报告行为准则的制定/361

五、未来网络财务报告准则的制定背景/366

六、网络财务报告准则的制定/373

小结/376

思考题/378

参考文献/378

【案例 9.1】 Intel/379

专题十 跨国财务报告分析/384

一、财务报告分析概况/384

二、国际环境中的财务报告/387

三、跨国财务报告分析和各国会计差异/391

四、世界范围会计原则的重大差异/393

五、跨国公司对跨国财务报告的做法/398

六、美国与英国会计差异的影响:一种定量分析/400

七、收益计量的全球化/405

八、一种比较全球分析/408

九、影响计量差异的因素/409

小结/410

思考题/411

参考文献/411

【案例 10.1】 Hansons/413

国际管理会计

专题十一 跨国公司的计划与控制/425

一、跨国公司概述/425

二、跨国公司的计划/432

三、跨国公司的管理控制/441

四、跨国公司的外汇风险管理/449

小结/455

思考题/456

参考文献/457

【案例 11.1】 Whycave International/458

专题十二 跨国公司的业绩评估/460

- 一、跨国公司业绩评估系统概述/460
- 二、跨国公司业绩评估指标/465
- 三、跨国公司业绩评估中应注意的问题/471
- 四、跨国公司业绩评估的国际比较/477
- 五、跨国公司业绩评估的未来发展趋势/478
- 小结/479
- 思考题/479
- 参考文献/480
- 【案例 12.1】 Global Telecom/481

专题十三 国际税收和国际转让价格/483

- 一、国际税收的税种和各国税制的差别/484
- 二、跨国公司对国际双重征税的避免/489
- 三、国际避税和反避税/495
- 四、减税鼓励/500
- 五、国际税务计划/502
- 六、国际转让价格及其经济影响/505
- 七、国际转让价格的目标及影响因素/508
- 八、国际转让价格的制定步骤和方法/513
- 九、国际转让价格的制约因素/520
- 小结/524
- 思考题/524
- 参考文献/525
- 【案例 13.1】 Alagon Industries/527
- 【案例 13.2】 Uplift International/529

国际审计

专题十四 国际审计/533

- 一、国际审计的概念及产生动因/533
- 二、各国审计的比较/536

三、审计的国际协调/555
四、国际审计过程/559
五、国际会计师事务所/565
六、国际审计面临的若干难题/570
小结/575
思考题/575
参考文献/576
【案例 14.1】 BCE(贝尔加拿大企业)/577

附录一	英汉词汇对照表/581
-----	-------------

附录二	相关机构网址/588
-----	------------

总 论

经济全球化和万维网(World Wide Web)的发展,资本的国际流动,金融工具层出不穷,投资融资日趋复杂,跨国公司已从早期的“寻求资源型”向“寻求市场型”和“寻求效率型”转变。面对 21 世纪经济环境的急速变化,国际会计面临着不少新的课题,并处于一个动态的、不断发展的过程中。所以,要研究国际会计,就要了解经济全球化,了解跨国公司和证券市场的发展与国际会计的关系,从全球经济发展中探索国际会计发展的脉搏和今后发展的趋势。

一、经济全球化和国际会计

综观会计发展史,可以说是一个与世界经济发展相结合并具有浓厚国际色彩的过程。中世纪后期,由于意大利国际商业的发展,政府需要从商业交易中征税,从而导致 1492 年在威尼斯创立了意大利式的复式簿记。复式簿记方法先传播到德国、法国和英国,然后又传播到了世界各地。意大利复式簿记延续至今的一个结果,就是英语中的许多会计和财务术语均起源于意大利语,如银行(bank)、资本(capital)、现金(cash)、借方(debit)、贷方(credit)、页码(folio)、定额备用金(imprest)和日记账(journal)等。

在 17~18 世纪,随着经济的发展,商业逐步走向国际化,相应的会计问题也更为复杂了。大英帝国为了英国商业的利益,以及适应在殖民地中管理和控制企业,对企业的会计记录进行复核和验证的需要,19 世纪 60~70 年代先后在苏格兰

和英格兰成立了职业会计师组织^①。英语也就成为世界性的会计语言。当前最大的国际会计师事务所大都是起源于英、美国家的,表1列示了国际“五大”会计师事务所的名称和起源国。

表1 全球规模最大的国际会计师事务所(1999年)

事务所名称	主要起源国
安达信 (Arthur Andersen)	美
德勤 (Deloitte Touche Tohmatsu)	英、美、加拿大、日本
安永 (Ernst & Young)	美、英
毕马威 (KPMG)	荷兰、英、美、德
普华永道 (PricewaterhouseCoopers)	英、美

英国从意大利输入了复式簿记,把会计职业界组织输出到世界各地,并把“真实与公允”的概念首先输出到英联邦,后又输出至欧盟成员国。美国则把管理会计的概念和实务在工业化国家中广泛传播和运用。

第二次世界大战前,英国会计在说英语的国家中一直处于主导地位,法国、德国会计则在比利时、日本、瑞士和瑞典等成文法国家里影响深远,荷兰会计则影响到印尼和南非。第二次世界大战后,美国会计通过美国对发展中国家的所谓“经济援助”、跨国公司、海外投资及美式教育等方式成为世界会计领域的“领头羊”。20世纪90年代初,通讯和计算机技术迅速发展,现在通过WWW可以非常快速地取得国际财务信息了。

(一) 跨国公司的发展

跨国公司,概括地说,就是在两个或更多的国家中生产产品或提供劳务的公司。跨国公司的发展主要是在第二次世界大战以后,并大大地促进了世界贸易的增长。14世纪的Gallerani公司和Sieneese商行在伦敦设有分店,其所保存的账册为我们提供了一份最早的保存复式记录的实例(Nobes,1982)。从16世纪后期开始,英、荷、法的东印度公司是“寻求资源型”跨国公司最早期的例证。第一次世界大战前夕,国外直接投资累计的股本额,按其数量大小排列,是英、美、德、法和荷兰。第二次世界大战中,欧洲国家的经济重要性相对削弱,而美国的经济地位则大大增强了。第二次世界大战后,美国则成为世界最大的国外直接投资的输出国。后来,欧洲的跨国公司重新取得了其相对的重要性。美国和欧

^① 苏格兰特许会计师协会(Institute of Chartered Accountants of Scotland)1854年成立。英格兰和威尔士特许会计师协会(Institute of Chartered Accountants in England and Wales)1870年成立。

洲的跨国公司又都受到日本跨国公司的挑战。现在,所有这些国家相互进行国外直接投资,既是输出国,又是输入国,存在着相互依存的关系。表 2 显示了 1914~1997 年国外直接投资累计股本额估计数的百分比份额。

表 2 1914~1997 年国外直接投资累计股本额估计数的百分比份额

	1914(%)	1938(%)	1980(%)	1990(%)	1997(%)
英国	45	40	15	13	12
美国	14	28	40	26	26
德国	14	1	8	9	9
法国	11	9	4	6	6
荷兰	5	10	8	6	6
其他西欧国家	5	3	10	16	17
日本	—	—	7	12	8
其他	<u>6</u>	<u>9</u>	<u>8</u>	<u>12</u>	<u>16</u>
	100	100	100	100	100

资料来源: Dunning (1992)、UNCTC (1993,1998)。

跨国公司因具有相对优势的交易成本和政府政策的鼓励而蓬勃发展起来。19 世纪的跨国公司主要是“寻求资源型”。进入 20 世纪后,跨国公司就转变为“寻求市场型”,其在国外设立附属公司的主要职能是生产产品,在所在地市场销售。其他跨国公司则是“寻求效率型”,即每一个附属公司是在较广的生产领域中或在特定生产产品的个别阶段中专门生产其中一部分,以提高生产效率。制造型的跨国公司也设立附属公司,可专于贸易或推销,或提供劳务,如保险、银行或金融。有些跨国公司如银行或“五大”会计师事务所,则在全球范围内提供劳务。技术的改良和发展,导致了专于信息转化的海外附属公司的建立。

生产商品和提供劳务的国际化程度在不同国家和行业中是存在着差异的。美国是世界上海外生产绝对值最大的国家,但从美国经济规模来说,其海外生产比欧洲国家就相对次要了。表 3 列示的是 1990 年几个主要发达国家国外直接投资占 GDP 的百分比。

表 3 1990 年主要发达国家国外直接投资占 GDP 的百分比

国 别	%
荷兰	35
瑞士	29
英国	25
瑞典	22
加拿大	13
德国	10
法国	10
美国	8
日本	7
意大利	5

资料来源: Dunning (1993).

再从行业观点看,全球海外生产分布排列情况是电子、石油、汽车、化学以及食品和饮料。如表 4 所示。

表 4 1992 年全球最大 50 家跨国公司(按国外资产排列)在主要行业中的份额

行 业	%
电子和计算机	11
石油	10
汽车	8
化学	6
食品和饮料	5
其他	10
	50

资料来源: Jones(1996) PP. 316—317。

在跨国公司发展的同时,国际筹资活动也蓬勃发展,在 1993~1997 年间基本增长了 1 倍,国际股票发行也大大增长了。表 5 列示了世界资本市场国际筹资活动情况,表 6 列示了 1998 年 12 月 31 日世界上主要证券交易所的情况。表 7 列示了世界八大证券交易所国外上市公司数。