

国际会计

International Accounting

郝振平 编著



立信会计出版社

国际会计

International Accounting

第二版



立信会计出版社

立信会计丛书

国际会计

GUOJI KUAIRI

郝振平 编著

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际会计/郝振平编著. —上海:立信会计出版社,
2001.2

(立信会计丛书)

ISBN 7-5429-0834-0

I. 国… II. 郝… III. 国际会计 IV. F811.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 05240 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050×215 (021)64391885(传真) (021)64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200233
E-mail	lxaph@sh163c.sta.net.cn
出 版 人	陈惠丽

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	890×1240 毫米 1/32
印 张	15.75
插 页	2
字 数	412 千字
版 次	2001 年 2 月第 1 版
印 次	2001 年 2 月第 1 次
印 数	3 000
书 号	ISBN 7-5429-0834-0/F·0769
定 价	27.20 元

如有印订差错 请与本社联系

前 言

国际会计是一门新兴的学科,形成时间不长,但发展却很快。很多国家的会计学者对这一新兴会计领域的研究和探索作出了贡献。经过各国专家和研究人员的不懈努力,使得国际会计的内容和体系日臻成熟。国际会计已经成为许多国家大学会计系的一门重要课程。作为会计学的一个分支,国际会计越来越引起各国实务界和学术界的重视,使其在增强全球会计界的相互了解和交流、促进会计的国际协调以及有助于跨国公司解决国际性难题等方面,发挥了重要作用。

第二次世界大战之后,尤其是 20 世纪 60 年代以后,国际投资、国际贸易和跨国经营迅速增长,世界经济的发展超越国界、呈现出全球一体化的趋势,经济生活国际化的程度越来越高。国际经济的发展,使得会计赖以依存的客观环境发生了巨大的变化,从而对会计的理论与实务产生了前所未有的影响。为了使会计更好地为发展各国经济和世界经济服务,需要研究和比较各国会计准则和会计实务、概括国际公认的会计原则和制定国际会计准则,以此来协调各国会计实务,促进国际资本的流动和国际经济的发展。这就成为国际会计日益走向成熟的重要条件。

改革开放的中国正在走向世界。在改革开放中,中国会计也在与国际会计惯例进行协调,正在融入国际会计之中。经过十几年的引进和吸收,中国会计界对有关国际会计方面的理论和实务已经有了比较成熟的理解和认识,需要进行总结和提高,同时对国际性会计问题也需要进行深层次的探讨和研究。本书正是在这样的基础上编写的。

张立年先生的热情鼓励和大力支持是本书动笔开写的重要动因。在本书的编写过程中,曾赴德研修的寇德广教授为作者提供了大量有

关德国会计环境的第一手资料和相关网址,并就有关问题向作者进行了解释说明。硕士研究生林薇和张旭阳协助作者编辑、整理了大量的中、外文资料。在此向他们表示衷心的感谢。

书中有错谬不当之处,恳请读者批评指正。

郝振平

2001年2月20日

于清华大学会计研究所

目 录

第一章 国际会计环境	1
第一节 会计的国际发展.....	1
第二节 国际会计的概念.....	4
一、国际会计形成的两个经济背景(4) 二、国际会计的概念(6) 三、 国际会计的主要内容(9) 四、国际会计与比较会计(12)	
第三节 各国会计环境的差异及其成因剖析	14
一、各国会计环境的差异(14) 二、成因剖析(16)	
第四节 会计模式的国际分类	25
一、缪勒的开创性工作(25) 二、诺贝斯的分层分类(27) 三、五大 会计模式(28)	
第五节 会计环境的分析模式	31
参考文献	34
第二章 欧洲的会计环境	36
第一节 英国的会计环境	36
一、强调“真实与公允反映”(36) 二、通过公司法规范公司财务报告 (37) 三、现行公司法中的会计规则概览(40) 四、历史悠久的会计 职业界(42) 五、会计准则制定机构及其沿革(44) 六、会计实务的 主要特征(48)	
第二节 法国的会计环境	49
一、经济概况与法律环境(49) 二、会计总方案(52) 三、会计的管 理机构和职业组织(57) 四、会计实务的几个方面(60)	
第三节 德国的会计环境	63
一、基本法律环境和主要的企业组织形式(63) 二、基本会计制度和	

会计原则(68) 三、职业会计团体(70) 四、会计实务(71)	
第四节 西欧其他国家的会计环境	76
一、比利时(76) 二、荷兰(77) 三、意大利(78) 四、西班牙(79)	
五、瑞典(80) 六、瑞士(81)	
第五节 东欧国家经济转轨时期的会计	82
一、会计法律体系的变革(82) 二、会计规则的主要内容(84)	
参考文献	88
上网查询	89
 第三章 美洲及大洋洲的会计环境	91
第一节 美国的会计环境	91
一、美国会计模式的形成(91) 二、基本的会计环境(92) 三、会计	
准则的制定与实施(95) 四、建立财务会计概念框架(99) 五、会计	
实务的某些特征(101) 六、会计领域里的利益相关者(105)	
第二节 澳大利亚和加拿大的会计环境	110
一、通过公司法来规范公司会计实务(110) 二、会计职业界和会计准	
则的制定(111)	
第三节 中南美国家的会计环境	115
参考文献	116
上网查询	117
 第四章 亚洲及非洲的会计环境	119
第一节 中国的会计环境	119
一、计划经济体制下会计规范体系的建立(120) 二、市场经济建设过	
程中的会计改革与发展(122) 三、经济体制改革和企业经济类型的	
多样化发展(125) 四、会计制度与会计准则的现状和未来(133)	
五、注册会计师制度的发展沿革(142) 六、对外开放与走向世界	
(147)	
第二节 日本的会计环境	149

一、由“三法体制”构成的会计环境(149)	二、主要的企业组织形式及其治理结构(151)	三、基本会计制度和会计准则(153)	四、会计职业界(161)
第三节 其他亚洲国家的会计环境	165		
第四节 非洲国家的会计环境	169		
参考文献	170		
上网查询	171		
第五章 会计的国际协调	173		
第一节 国际会计协调的必要性	173		
一、协调化与标准化的涵义(173)	二、国际协调的必要性(174)	三、国际协调中的主要障碍(176)	
第二节 政府间组织的协调活动	177		
一、联合国的会计论坛(177)	二、欧洲联盟的区域性协调(181)	三、经济合作与发展组织的协调活动(191)	四、非洲大陆在努力追赶(193)
第三节 非政府间组织的协调活动	194		
一、国际性工会组织对会计协调形成压力(194)	二、投资者及其相关组织要求可比的财务信息(194)	三、债权人及其相关组织对会计协调的影响(195)	
第四节 民间会计职业团体的协调活动	196		
一、国际会计准则委员会及其国际会计准则(196)	二、国际会计师联合会的影响(205)	三、其他地区性会计职业团体(206)	
参考文献	206		
上网查询	207		
第六章 国际资本市场和跨国公司	209		
第一节 世界资本市场的一体化	209		
一、金融市场及其主要经济功能(209)	二、世界主要资本市场及其上		

市要求(213)	
第二节 跨国经营的原因及其组织	223
一、跨国经营与直接投资(223) 二、全球化组织及其战略(226)	
第三节 跨国公司组织结构的设置原则和基本类型	230
一、跨国公司组织结构的设置原则(230) 二、基本类型(233)	
第四节 跨国公司的内部控制	237
一、内部控制的性质和作用(237) 二、跨国公司内部控制中面临的特殊问题(238) 三、跨国公司内部控制的基本要素和主要内容(239)	
参考文献	241
上网查询	242
第七章 国际财务报告	243
第一节 财务报告的概念和地位	243
一、财务报告的概念(243) 二、财务报告的地位(245)	
第二节 国际财务报告的类型及其编报中面临的问题	247
一、国际财务报告的类型和内容(247) 二、国际财务报告编报中面临的问题(249)	
第三节 跨国公司回应国际需求的措施	251
一、跨国公司信息披露的压力和阻力(251) 二、跨国公司回应国际需求的措施(253)	
第四节 国际财务报表分析的特殊要求	255
一、了解报表提供者所在国的会计环境(256) 二、了解国际财务报告披露实务(256) 三、理解各国经营环境中的差异(257)	
第五节 关于双重报告问题的讨论	259
参考文献	263
上网查询	264
第八章 合并报表与分部报告	266
第一节 编报合并财务报表的动因和目的	266

一、反映企业集团的经济实质(266)	二、促使合并财务报表产生和发展的因素(267)	三、编报合并财务报表的目的(269)
第二节 合并财务报表的合并范围与少数股权	271	
一、合并财务报表的合并范围(271)	二、少数股权及其对集团概念的影响(274)	
第三节 编报合并财务报表所涉及的方法问题	275	
一、企业联合日合并财务报表的编制问题(275)	二、期末合并财务报表的编制方法(278)	
第四节 合并报表实务的国际发展及其协调	282	
一、各国合并报表实务发展概况(282)	二、中国的企业集团和合并报表实务(284)	三、合并报表实务的国际协调(287)
第五节 分部报告	290	
一、分部报告是合并报表的必要补充(290)	二、分部报告规则(290)	三、分部报告实务(292)
参考文献	295	
上网查询	296	
第九章 外币会计	297	
第一节 基本概念	297	
一、外汇交易和外汇市场(297)	二、外币折算(301)	三、汇兑损益(301)
第二节 外币交易会计	302	
一、记录外币经济业务中的两种业务观(302)	二、期汇交易的会计处理(306)	三、衍生工具带来的会计问题(311)
第三节 外币报表折算	315	
一、外币报表折算的意义与方法(315)	二、折算损益的披露(321)	三、折算方法的历史回顾(324)
四、单一汇率法还是多种汇率法(325)	五、中国外币报表折算实务(329)	
参考文献	332	

上网查询.....	333
第十章 通货膨胀会计.....	334
第一节 通货膨胀会计的基本理论.....	334
一、通货膨胀对财务信息的影响(334) 二、反映通货膨胀影响的主要方式(336) 三、通货膨胀会计的若干概念(337)	
第二节 一般购买力会计模式.....	340
一、一般购买力会计模式的调整步骤(340) 二、一般购买力会计模式举例(344) 三、一般购买力会计模式的优点及局限性(348)	
第三节 现行成本会计模式.....	349
一、现行成本会计模式的基本概念(349) 二、现行成本会计模式的调整步骤(350) 三、现行成本会计模式举例(352) 四、关于现行成本/不变币值模式的探讨(355) 五、现行成本会计模式的优点及局限性(357)	
第四节 各国通货膨胀会计概述.....	358
一、各国通货膨胀会计的现状(358) 二、国际组织对通货膨胀会计的主要要求(364) 三、外币报表的通货膨胀调整(365)	
参考文献.....	367
第十一章 预算控制和业绩评价.....	368
第一节 跨国公司的管理信息系统.....	368
一、基本概念(368) 二、基本类型(369) 三、基本原则(370)	
第二节 国际经营活动中的预算.....	371
一、预算在国际经营活动中的意义和作用(371) 二、影响预算的主要因素(373) 三、可供选择的预算形式和方法(374)	
第三节 筹资渠道与资金成本.....	379
一、筹资渠道(379) 二、资金成本(381)	
第四节 全球经营活动的管理控制.....	382
一、全球管理控制的复杂性(383) 二、管理控制的步骤(384) 三、	

管理控制的内容(387)	
第五节 跨国经营业绩评价	389
一、业绩评价的指标(389)	
二、建立跨国公司业绩评价系统应考虑的问题(390)	
参考文献	393
 第十二章 外汇风险管理	394
第一节 汇率的影响因素及其预测	394
一、影响汇率的主要因素(394)	
二、汇率预测(400)	
第二节 外汇风险暴露的计量与控制	402
一、外汇风险的概念与分类(402)	
二、交易暴露的计量与控制(403)	
三、经济暴露的计量与控制(410)	
四、折算暴露的计量与控制(415)	
参考文献	417
 第十三章 国际转移价格	418
第一节 国际转移价格的意义	418
一、促进分权经营管理(418)	
二、确保资源最佳利用(419)	
三、完善公司经营策略(420)	
四、实现利润最大化(420)	
第二节 国际转移价格定价系统	421
一、国际转移价格定价系统的目标(421)	
二、国际转移价格定价方法(427)	
三、西方发达国家跨国公司国际转移价格定价实务(432)	
四、进一步的考虑(434)	
第三节 国际转移价格的总税负分析	435
一、基本公式(435)	
二、税负最小化分析(438)	
第四节 各国政府对跨国公司转移价格的反应	441
一、跨国公司的策略(441)	
二、各国政府的反应(444)	
参考文献	445
 第十四章 国际税务	447

第一节 税务是与会计密切相关的一个领域.....	447
第二节 国际所得税税制.....	449
一、传统税制(449) 二、归属税制(450) 三、分率税制(453)	
第三节 避免国际双重征税.....	453
一、国际双重征税和税收管辖权(453) 二、避免国际双重征税(455)	
第四节 税种和税基的国际对比.....	459
一、税种与税负(459) 二、税基计算中的国际对比(460) 三、资本利得与年度亏损计税规定的国际对比(461)	
第五节 税收饶让和避税港.....	462
一、税收饶让(462) 二、避税港(464)	
参考文献.....	465
第十五章 国际审计	466
第一节 国际审计的基本概念.....	466
第二节 国际审计中的主要问题.....	467
一、环境背景方面的差异(467) 二、各国会计实务差异(468) 三、各国审计实务差异(469)	
第三节 国际会计公司.....	470
第四节 国际审计准则.....	474
一、各国审计准则(474) 二、国际审计准则(475) 三、中国审计准则(478)	
第五节 跨国公司审计实务.....	480
一、跨国公司审计的基本点(480) 二、关于审计循环(481) 三、集团审计(482) 四、审计策略(483) 五、审计范围(484) 六、与其他注册会计师的合作(485) 七、对合并报表进行审计(486)	
第六节 跨国公司内部审计与审计委员会.....	487
参考文献.....	490
上网查询.....	490

第一章 国际会计环境

会计既具有技术性又具有社会性,会计的技术是在一定的社会环境中产生和发展的,反映着一定社会环境的要求,同时又受一定社会环境所制约。会计不可能脱离一定的社会环境独立存在,会计是社会环境的产物。由于目前世界各国的社会环境纷繁复杂,故各国的会计制度、会计模式、会计实务等呈现出了多样化发展的现状。会计所处的这种社会环境构成了会计环境,包括对会计产生影响、形成制约的政治、经济、法律、文化、教育等各种因素和各个方面。各国不同的会计环境就是国际会计环境,正因为会计是其所处环境的产物,所以,从全球角度审视和研究会计问题时就不能不从国际会计环境入手。

从20世纪末以来,以信息技术为代表的科技革命正在迅猛发展,由此加速了国际经济结构的调整,从而加快了经济全球化进程。世界经济一体化已经是一种不以人的主观意志为转移的客观趋势和潮流,其实质是市场经济在全球的推广和深化,结果将是资源的配置在世界范围内进行,这是国际会计环境发展的新特点和新趋势。

第一节 会计的国际发展

人类在劳动中创造了会计,在交流中发展了会计。会计的知识和技术几千年来一直在不同的地区和国家积累、进步,又在各地区和国家之间传播、扩散。现代会计的历史发展呈现出明显的国际性,许多国家都在现代会计的形成和发展过程中作出了贡献。

现代会计的新纪元始于1494年,其里程碑性的标志是该年意大利

人卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)的不朽之作《算术、几何、比及比例概要》(Summa de Arithmetica, Geometria, Proportion et Proportionalita)在威尼斯出版。该书的出版同时也确立了意大利当时在会计方面的世界领先地位。

帕乔利的著作中有专门介绍威尼斯复式记账法的章节,这些章节的归纳和论述为借贷复式记账法在欧洲和世界的传播奠定了基础。一般作者认为复式记账是意大利人的发明,但有的专家则认为马可·波罗(Marco Polo)在中国曾看到复式记账的做法,因此,中国人有可能早于意大利人发明了复式记账法,意大利的复式记账有可能是从中国传入的^①。

到16世纪,意大利复式记账法已逐步传入德国、法国、西班牙、葡萄牙和荷兰,在这些国家中得到了应用并有了进一步的完善和发展。从16世纪开始,欧洲的商业中心由地中海沿岸转到了大西洋沿岸。处于这一时期商业中心的荷兰在吸收意大利复式记账法的同时,改进了确定和计算一个会计期间的收入的方法,使会计知识和方法体系增添了新的内容。随着商品经济的发展,荷兰会计发展到了当时世界的领先地位。

意大利复式记账法在意大利周边国家得到了进一步的完善和发展。之后,这些国家在进行国际性经济和贸易活动中又将其较先进的会计方法传播到世界各地。欧洲大陆的会计方法首先传到英国,后又传到美国。荷兰将它的会计传播到印尼,法国则在波利尼西亚和法属非洲领地推行其会计制度;而德国则在北欧、俄国以及后来在日本扩大它的影响。

18世纪英国的产业革命,促进了生产力的极大发展,对会计的作用提出了新的要求;意大利先进会计方法的引入使适应经济扩张需要的新会计技术和制度的发展成为了可能。到19世纪,英国的会计与其

^① Holzer etc(1984) *International Accounting*, Harper & Row Publishers, pp. 3 and 5.

经济一样在世界上达到了最先进的水平。随着生产技术的发展,大批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和合伙转向了有限责任公司和股份公司,适应这些新的需求,英国会计师们创造了相应的会计理论和方法与之相匹配;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。在苏格兰产生了最早的职业会计师组织,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的促进作用。

进入20世纪,美国的经济实力不断增长。尤其是第二次世界大战以后,美国的经济取得了绝对的优势,美国的会计也相应地在资本主义世界里取得了主导地位。之后,美国的会计理论和实务对世界许多国家都产生了重要的影响。

随着企业管理水平的不断提高和各种经济业务的日益复杂,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,使得美国会计理论和技术水平逐渐地居于了世界领先地位。

20世纪初,随着十月革命的胜利,在原苏联建立了第一个社会主义国家。苏联在吸收德国、法国等欧洲会计方法的基础上逐步建立了计划经济体制条件下的统一会计制度。中国在1949年以后基本上接受的是苏联会计模式。东欧许多国家也都是如此。

现代会计的国际发展使得各国会计有了许多“共同语言”,而复式记账法则几乎成为了会计界的“世界语”。但是,会计的国际发展造就的各国会计的共性并不意味着各国会计的统一性。由于各国会计环境的差异,形成了形形色色的各国会计实务。会计的国际发展及其所显现出的国际性是国际会计得以产生的必要条件,但还不充分,国际会计作为一个独立学科发展还需要有其他条件。