



延边大学“211工程”建设项目系列研究成果

韩国

国际会计研究

han guo guo ji kuai ji yan jiu

沈英著



延边大学出版社

延边大学“211 工程”建设项目

——“东北亚研究与图们江流域开发”系列研究成果

韩国国际会计研究

沈 英 著

延边大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

韩国国际会计研究/沈英 著. —延吉: 延边大学出版社, 2006. 4

ISBN 7-5634-2201-3

I. 韩… II. 沈… III. 国际会计-研究
IV. F811.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 026782 号

韩国国际会计研究

作者: 沈 英

责任编辑: 赵 辉

封面设计: 金胜铉

出版发行: 延边大学出版社

社址: 吉林省延吉市公园路 977 号 邮编: 133002

网址: <http://www.eabook.com> (东亚书城)

E-mail: eabook@eabook.com; eabook@hotmail.com

传真: 0433-2732434

印刷: 长春市永恒印务有限公司

开本: 880 × 1230 毫米 1/32

印张: 13 字数: 320 千字

印数: 1-1000 册

版次: 2006 年 6 月第 1 版

印次: 2006 年 6 月第 1 次

ISBN 7-5634-2201-3/F·198

定价: 32.00 元

前 言

韩国在 1997 年末开始的外汇危机中深切体会到企业集团相关透明会计信息的重要性,加快了完善会计准则的步伐。近几年,在国际会计领域的完善工作更是紧锣密鼓地进行着。

1998 年 4 月 1 日,《合并会计报表基准》和《关于合并会计报表准则》被修订为《合并会计报表准则》,1998 年 11 月 27 日,证券期货委员会制定并公布了《企业集团合并会计报表准则》。为了同企业会计准则和 1999 年 3 月 24 日制定并公布的《企业收购合并等会计处理准则》的内容保持一致,1999 年 12 月 22 日,修订并公布了《企业集团合并会计报表准则》(简称“集团报表准则”)。2000 年 3 月 23 日韩国会计准则委员会在合并会计报表准则中引入了收购法和权益集合法。2004 年 2 月修改并公布了权益法会计(准则 15 号),它是合并会计报表编制的基础。之后又先后在 2004 年 2 月 13 日和 2004 年 6 月 16 日对《合并会计报表准则》进行了进一步修订。这些合并会计实务领域的不断改革和完善,与近几年韩国听政会力求主张把合并会计报表做为主财务报表的意见不谋而合。虽然还有待于进一步完善,但在韩国普及以企业集团为决策对象的合并会计报表已是大势所趋。

随着世界经济相互依赖性的日益增强,财务报表的信息使用者要看懂那些参与国际经营活动的公司的财务报表,势必要了解国际会计。职业会计师要提供国际会计方面的服务,审计师要审核有国际经营活动的公司的财务报表,那就更需要熟悉和研究国际会计所涉及的领域了。可见国际会计对从事国际经营活动的投

资者、财务信息的使用者、职业会计师、审计师等都极为重要。

中国的发展离不开世界,世界的发展也需要中国。随着对外开放政策逐步深入,以及我国加入 WTO,我国参与国际经营活动的步子也在逐步加快。国际会计作为超越国界的经营所涉及的与国外权益有关的会计,必定会在更大程度上引起人们的重视。

中国和韩国是两个重要的贸易伙伴,近几年中韩经济技术交流与合作非常活跃,发展非常迅速,需要了解和掌握韩国国际会计的人也越来越多。在这种形势下,我编写了《韩国国际会计研究》这本书,旨在使读者对国际会计的基础知识和韩国国际会计实务,特别是韩国合并会计实务有一个深入系统的认识。

本书由两部分共八章组成,第一部分为国际会计基础部分(包括第一章~第三章),第二部分为韩国合并会计部分(包括第五章~第八章)。第一章介绍了国际会计概述,第二章介绍了国际会计准则委员会及国际会计准则,第三章介绍了国际合并报表,第四章介绍了东北亚各主要国家会计比较,第五章介绍了韩国合并会计基础,第六章介绍了韩国分割合并会计,第七章介绍了韩国合并会计报表,第八章介绍了韩国企业集团会计报表。

我们相信,了解熟悉国际会计的基本内容,积极参与有关国际会计组织的学术活动,掌握国际会计的新动向,将有助于我们稳定持久地实现对外开放政策,为经济发展添翅加翼,为社会主义现代化建设做出贡献。

沈 英

2006年3月15日

目 录

第一部分 国际会计基础

第一章 国际会计概述	(3)
第一节 国际会计的对象及涵义	(3)
一、国际会计的对象	(3)
二、国际会计的涵义	(6)
第二节 国际会计的产生	(10)
一、国际经济贸易的兴起与发展是导致国际会计产生的重要原因	(12)
二、国际投资和跨国公司的形成与迅速发展是国际会计得以发展的重要推动力量	(12)
三、国际资本市场的建立与发展也对国际会计提出新的需求	(14)
四、经济地区化也是国际会计发展的一个促进因素	(15)
五、会计技术的原因也对国际会计比较和协调产生了某种要求	(16)
六、会计职业界的国际化	(16)
第三节 国际会计的发展历程	(18)
一、1900 年至 1973 年	(20)
二、1973 年至 1989 年	(21)
三、1989 年至现在	(22)
第四节 国际会计的模式	(23)

一、各国会计环境差异	(23)
二、会计模式的分类	(34)
三、会计模式划分的意义与局限性	(36)
第二章 国际会计准则委员会及国际会计准则	(45)
第一节 国际会计协调的动因与阻力	(45)
一、国际会计协调的动因	(45)
二、协调化和标准化的区别与联系	(47)
三、国际会计协调的阻力	(48)
第二节 国际会计协调的过程与形式	(51)
一、国际会计协调的过程	(51)
二、会计准则协调的主要形式	(53)
第三节 致力于国际会计协调的国际组织	(55)
一、政府间组织的协调活动	(55)
二、非政府间组织的协调活动	(60)
第四节 国际会计准则委员会的产生与发展	(61)
一、IASC 的产生	(61)
二、IASC 的发展历程	(62)
三、IASC 的初期立场和努力成果	(65)
四、IASC 与 IOSCO 协作的核心准则体系	(68)
五、改组后的机构与准则制定	(70)
六、IASC 发布的《编报财务报表的框架》主要内容	(82)
第五节 国际会计准则执行情况	(87)
一、国际会计准则执行的方式	(87)
二、国际会计准则实施的总体状况	(88)
三、各主要国家国际会计准则的实施情况	(91)
第三章 国际合并报表	(117)
第一节 企业合并与合并财务报表概述	(118)
一、企业合并及其分类	(118)

二、合并财务报表及其意义	(119)
三、合并财务报表的局限性	(120)
四、企业合并的购买法与权益集合法	(121)
第二节 合并实务的跨国比较	(122)
一、合并理论及合并方法的差异	(123)
二、合并会计方法应用的差异	(127)
三、合并商誉会计处理的比较	(129)
四、合并范围及不合并公司会计处理的比较	(132)
第三节 跨国公司编制合并报表的特殊会计问题	(135)
第四节 合并实务的国际协调化努力	(137)
一、国际会计准则委员会	(138)
二、欧洲联盟	(139)
三、问题与展望	(140)
第五节 我国企业合并会计报表的现状	(141)
第四章 东北亚各主要国家会计比较	(145)
第一节 日本会计	(145)
一、日本会计的总体特征	(146)
二、日本会计的影响因素	(148)
三、企业会计制度与会计准则	(156)
四、主要会计实务综述	(160)
第二节 俄罗斯会计	(167)
一、计划经济下的会计	(168)
二、向市场经济转变所面临的问题	(168)
三、会计实务综述	(170)
第三节 中国会计	(176)
一、改革开放以来中国会计的发展	(177)
二、中国会计法律、法规体系	(178)
三、中国会计职业	(189)

四、中国主要会计实务特征	(190)
五、香港特别行政区会计	(194)
六、台湾地区会计	(203)
第四节 韩国会计	(207)
一、韩国会计总体特征	(207)
二、韩国会计监管与准则制定	(208)
三、韩国会计实务	(209)

第二部分 韩国合并会计

第五章 合并会计基础	(213)
第一节 企业合并的意义和种类	(213)
一、企业合并的意义	(213)
二、企业合并的种类	(214)
第二节 企业合并的会计方法	(219)
一、企业合并的购买法	(219)
二、企业合并的权益集合法	(219)
第三节 合并业务的会计处理	(221)
一、购买法下合并业务的会计处理	(221)
二、权益集合法下合并业务的会计处理	(231)
第六章 分割合并会计	(237)
第一节 企业分割的必要性	(237)
第二节 企业分割的形态	(238)
第三节 分割的会计处理	(241)
一、母公司分割(现物出资分割)方式	(242)
二、股东分割方式	(245)
第四节 分割合并的会计处理	(251)
一、合并公司	(251)

二、分割公司	(251)
第七章 合并会计报表	(254)
第一节 合并会计报表概述	(254)
一、合并会计报表的理论背景	(254)
二、合并主体理论	(258)
三、合并范围	(259)
第二节 股权投资的会计处理方法——权益法	(263)
一、权益法的概念	(263)
二、权益法会计处理	(265)
三、被投资公司权益变动的区别	(275)
四、追加投资时权益法的处理	(277)
五、内部商品交易而产生的未实现内部销售利润	(280)
六、股票投资减值损失	(283)
七、股票投资的处置	(285)
第三节 合并会计报表的编制	(287)
一、合并会计报表的编制基础	(287)
二、取得控股权时的合并	(291)
三、取得控股权一年后的合并	(302)
四、取得控股权二年后的合并	(321)
五、子公司分派现金股利时的合并	(328)
第八章 企业集团会计报表	(334)
第一节 企业集团会计报表的基础概念	(334)
一、企业集团会计报表的意义及目的	(334)
二、企业集团、编报对象企业集团及编报对象联属公司	(335)
三、集团报表的报告主体和编制公司	(340)
四、集团会计报表的编制基准日	(340)
五、集团报表编制的一般原则	(341)

六、集团会计报表的种类及其采用的会计政策	(342)
第二节 集团会计报表的编制	(343)
一、投资项目和资本项目的相互抵销	(343)
二、集合一年后的集团会计报表的编制	(346)
三、集团会计报表与合并会计报表的差异比较	(353)
四、集合二年后的集团会计报表的编制	(355)
第三节 内部交易及内部未实现损益的调整	(363)
一、在库资产(存货)的内部交易	(363)
二、有形资产的内部交易	(367)
三、企业内部债权与债务的会计处理	(369)
附录	(370)
附录 1:企业会计准则——基本准则(2006)	(370)
附录 2:企业会计准则第 2 号——长期股权投资(2006)	(378)
附录 3:企业会计准则第 19 号——外币折算(2006) ...	(383)
附录 4:企业会计准则第 20 号——企业合并(2006) ...	(387)
附录 5:企业会计准则第 33 号——合并财务报表(2006)	(393)
参考文献	(402)

第一部分

国际会计基础

第一章 国际会计概述

第一节 国际会计的对象与涵义

一、国际会计的对象

早在 20 世纪 60 年代,美国各大学就开始对国际会计进行研究,但是对于国际会计对象应包括哪些内容,各大学的学者意见不一。当时对国际会计研究做出重要贡献的主要有美国伊利诺斯大学、纽约大学和华盛顿大学的学者。伊利诺斯大学的学者认为,国际会计研究的目的是找出各国会计差别的影响因素,并对这些影响国家进行分析比较;纽约大学的学者认为,必须以国内会计为基础对涉及国际方面的有关会计问题进行研究;而华盛顿大学的学者则认为,凡涉及到有关国际投资业务的会计问题,无论是与本国相关或不直接相关,都可以作为国际会计问题进行研究。

因此,自 1966 年以来,美国高等院校开设的国际会计课程内容基本有三种类型。伊利诺斯大学着重强调各国会计与社会环境及由其产生的会计的差别。纽约大学则重点研究美国会计中存在的有关国际会计方面的问题。华盛顿大学着重提出会计在国际方

面存在的各种问题。当然,这三所大学研究的内容并不是相互独立的,而是相互交叉的,但又各有侧重。

乔伊和谬勒 1978 年合著的《多国会计导论》列举了 9 个部分的内容:国际会计的类型;外币折算和通货膨胀会计;跨国财务报告和信息的提供;国际会计准则和有关国际会计组织;欧洲经济共同体会计;多国经营活动的理财计划;管理信息系统的控制;多国税务和转让价格;当前问题和今后发展。1984 年,乔伊和谬勒重新调整了国际会计的结构,使之主要包括:会计的国际面;概念的发展;比较会计惯例;外币折算;通货膨胀会计;更多的方法问题;财务报告与揭示;分析外国财务报表;审计;管理会计;转让价格和国际税务;国际准则与国际组织。

Scott 和 Troberg 曾在 1980 年把有关国际会计的内容划分为 88 个问题;1981 年美国会计学会(AAA)的国际委员会对国际会计研究的分类主要有三个领域: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;1970 年和 1981 年,Enthoven 把会计分为宏观会计和微观会计两大类;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。由此可知,国际会计作为一门新的会计学科所涵盖其内容尚处在探索之中,无论是从国内外国际会计的专著和教材还是从有关国际会计的专题研究来看,国际会计的内容都是在发展变化的。在概括上述分类和结合国外最新权威教材的基础上,我们对国际会计内容作了以下分类:

(一)会计准则的国际比较

对不同国家的会计准则进行比较研究是国际会计的基本内容之一,这方面的研究又进一步包括会计模式划分、主要国家会计准则、国际会计准则协调等几个方面。

(二)国际财务会计

有关国际财务会计的专题研究构成了国际会计的另一个重要的组成部分。这方面内容主要是与跨国公司的经营活动和国际贸易相关联的,具体包括外币交易会计和外币报表折算、合并会计报表、国际财务报告、国际税务会计等专题。

(三)国际管理会计

国际管理会计是国际会计必不可少的组成部分。这方面内容也是和跨国经营及资本市场国际化相联系的,具体包括国际转让价格、国际税务、外汇风险管理等专题。

会计准则的国际比较、国际财务会计和国际管理会计既相互联系,又彼此独立,它们共同构成了现行的国际会计体系。

需要说明的是,本书内容仅限于财务会计的范畴,无论是会计模式的国际分类,还是会计准则的国际协调,或是国别会计的比较,都是如此。这是因为,一方面,财务会计理论和实务的发展相对成熟,建立财务会计准则已成为世界范围内各国会计发展的一种普遍选择。但是,由于会计环境的不同,各国建立会计准则的目标、导向乃至方法、方式均存在着或多或少的差异,有些差异甚至直接制约着跨国经营活动,这就需要研究不同的财务会计模式;同时,国际财务会计协调活动也就应运而生。另一方面,管理会计理论及实务的形成和发展相对较晚,而且管理会计理论和方法的运用本身就应该是多元化的,即使是在同一个跨国公司内部,不会有也不应该有预测和决策方法统一性的要求。所以,从人们目前的认识水平和管理会计实践来看,管理会计尚不存在国际比较的前提和基础。

二、国际会计的涵义

在明确了国际会计的内容之后,接下来我们要讨论的是如何根据内容对其下一个准确的定义。

自从国际会计作为一门学科问世以来,人们对于国际会计概念的理解就一直存在着不同的观点。20 世纪 70 年代初,美国会计学学者 T. R. 韦里奇、C. G. 艾弗里和 H. R. 安德森三位教授在《国际会计的不同定义》一文中,将国际会计的概念归纳为:1. 一个世界性体系;2. 一种描述各国现行准则和惯例并提供与此有关信息的方法;3. 母公司和国外子公司之间的会计实务。根据这三个概念,对国际会计可作如下不同的理解。

(一)世界会计(World Accounting)

这个概念将国际会计理解为是可以被世界上所有国家都采纳的一个全球性体系。为此,应该制定一套在世界范围内公认的会计原则,推广可适用于所有国家的会计惯例和准则。显然,这种作为国际会计追求的最高目标是无可厚非的,但从目前各国经济环境和会计实务来看,要建立一个全球性的会计体系,未免过于乐观和理想化。

(二)国际会计(International Accounting)

这一概念将国际会计理解成一种多国会计,认为建立一套世界性的、理想的会计原则是不可能的,国际会计应该包括所有国家的各种会计原则、方法和准则,即,国际会计应该是世界上所有国家会计准则和惯例的集合体。由于各国经济、社会、地理和法律环境的不同,从而造成了各国会计原则上的大的差异。所以,在学习国际会计时应自觉地掌握多种会计原则,了解各国提供会计信息