



21 世纪会计学系列教材

Accounting Textbook Series
in 21st Century

国际会计 (第五版)

International Accounting

常勋 / 编著

Accounting Textbook Series in 21st Century

21 世纪会计学系列教材

国际会计

International Accounting

(第五版)

常勋 编著

厦门大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际会计/常勋编著. —5 版. —厦门:厦门大学出版社,2006.8
(21 世纪会计学系列教材)
ISBN 7-5615-1789-0

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(2006)第 059203 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门大学 邮编:361005)

<http://www.xmupress.com>

xmup@public.xm.fj.cn

厦门市昕嘉莹印刷有限公司印刷

(地址:厦门市前埔东路 555 号 邮编:361009)

2006 年 8 月第 5 版 2006 年 8 月第 1 次印刷

开本:787×960 1/16 印张:29.25

字数:510 千字 印数:1-6 000 册

定价:35.00 元

如有印装质量问题请与承印厂调换

序

随着经济全球化的汹涌浪潮,会计的国际协调化趋势也越来越强劲,我们必须以崭新的观点,来学习和研究国际会计,来密切地关注国际组织在推动全球会计协调化方面的努力。

我和陈箭深博士曾在 20 世纪 90 年代中期,合著了由厦门大学出版社列入国家“八五”规划重点图书的《国际会计》,现在看来,内容已十分陈旧。根据厦门大学出版社 21 世纪会计系列教材的要求,现重新编写了这本《国际会计》。由于陈箭深博士已离校担任厦门天健华天会计师事务所首席合伙人,工作繁忙,无暇参与重新编写工作,只能由我一人完成任务。

新书现增加为 13 章,篇幅也相应增加了。如果说,1995 年出版的《国际会计》更多地注重描述国际差异,并同时指出国际协调化的发展趋势,那么,现在出版的《国际会计》则是从国际会计协调化的发展来着重描绘国际差异的缩小和弥合“求大同存小异”趋势,这种观点体现在全书各个章节。

从具体内容来说,与 1995 年出版的《国际会计》相比,(1)新增了“比较会计模式”一章。(2)从“国际的会计协调化活动”中,分出了一章专门论述“国际会计准则委员会及国际会计准则”,在世纪之交,国际会计准则委员会的结构体制,已进行了全面重组,如何“重塑其未来”,将是国际会计界密切关注的问题。(3)在很大程度上重写了“企业合并的会计处理”和“合并财务报表的编制”,主要是增加介绍了当前正在启动的重大变革的内容。(4)基本上重写了“期汇



Accounting

交易的会计处理”，根据有关衍生金融工具会计准则制定的最新成果，进行重新表述。改动较小的只是关于物价变动会计和国际税务的阐述。

当前，诸如金融工具会计、外币折算、企业合并与合并财务报表、报告全面收益等等重大会计问题，正面临重大的变革和发展。同时，因特网为我们提供了获取最新信息的机会，知识更新的周期越来越短。而且，在变革的过程中，会计准则要求和现行惯例之间、不同会计准则之间暂时出现的矛盾，几乎是不可避免的，这给本书的编写带来了一定的困难，而“最新”信息的取得，也可能有时间上的不同和有不够完整之处。再加上著者年龄和精力上的限制，新书中一定有不少不足乃至错误之处，诸读者不吝指正。

最后要说明的是，本书使用的外来本语与1995年的《国际会计》相比也有一些改动，以适应当前惯用的译法。

常 勋

2001年6月于厦门大学

第二版说明

在本书出版尚不足两年的时间里,国际会计领域内又有了新的发展。为了补充和更新信息,因而在再版之际,就以下各个部分作了修订,主要有(依章节顺序):

1. 第一章第二节中国“五大”会计师事务所中的安达信已因 2001 年冬以来卷入美国安然等国际知名公司的财务欺诈案,于 2002 年秋宣告破产;有关“五大”会计师事务所经营概况的数据则更新至 2000 年。

2. 第三章第二节补充了对 2002 年 7 月美国发布的《2002 年公众公司会计改革和投资者保护法案》的简要介绍。

3. 第三章第三节补充了英国会计准则委员会(ASB)已初步决定不再制定和发布新准则而只是制定和发布将国际准则运用于英国的相关准则的信息。

4. 第三章第三节补充了关于法国的《会计方案》已一分为二的信息。

5. 第三章第六节补充了关于日本转向主要依靠民间力量制定会计准则,于 2001 年 7 月组建“日本会计准则委员会”(ASBJ),取代只是作为大藏省顾问机构的“企业会计评议会”(BADC)的信息。

6. 第四章第三节补充了关于欧盟决定在 2005 年必须采用国际会计准则的信息。

7. 第四章第六节更新了现已发布的国际审计准则(ISAs)和国际审计实务公告(IAPSs)的目录。

8. 第五章第二节更新了现已发布的国际会计准则(IASs)和常设解释委员会解释(SICs)的目录。

9. 第五章第二节补充了关于证券委员会国际组织(IOSCO)认可核心会计准则的信息。



Accounting

10. 第五章第四节补充了关于重组后的国际会计准则委员会(IASC)的受托管理委员会于 2002 年 4 月批准改写后的《国际财务报告准则前言》的信息。

11. 第五章第四节补充了关于国际会计准则理事会(IASB)在制定国际财务报告准则(IFRS)方面的进展情况的简要介绍。

12. 第八章第二节中“废止权益结合法的趋向”改为“权益结合法的废止”，补充了 FAS 141(和 FAS 142)于 2001 年 6 月发布的信息。

13. 第九章第一节补充了关于“上销交易”的会计处理。

14. 第十章第二节例题中德国马克改为欧元，因自 2002 年 3 月起，欧元已成为欧元区 12 国的唯一法定货币，德国马克已废止。

15. 第十一章第二节增加了金融工具会计准则制订工作还在联合攻关过程中的说明。

16. 第十一章第五节[例 1]中法国法郎改为欧元。

17. 对第 1 版中一些数字和文字错误，经验算和审阅后均予更正。

18. 对第 1 版中一些表格中数字排列不规范之处，已尽可能加以规范。

本书修订工作自 2003 年 2 月开始，至 5 月完成。收集资料的截止期定为 2002 年底，个别数据的截止期为 2003 年 4 月，特此说明。

由于时间紧迫，修订中难免有疏漏乃至差错，请读者给予批评指正。

常 勋

2003 年 5 月 27 日

第三版说明

与第二版的修订情况对比,第三版的修订力度更大,除了内容更新这个主轴外,并且注意到本书的写作质量。

一、更新的主要内容

从第二版于2003年6月出版至今,不过一年的时间,其间,由于1993年11月国际会计师联合会(IFAC)通过了改革方案,设置了新的组织结构,并在《国际审计、鉴证和道德公告,2004》中,对国际审计准则体系进行了调整和对已发布的公告重新进行了编号,这就需要在第三版中对第四章第六节的相应部分进行更新。

更为重要的是国际会计准则理事会(IASB)一年来的工作进展,据此,在第三版中对第六章第二节关于已发布的国际会计准则的有关信息和新发布的第1号和第2号国际财务报告准则(IFRS 1、IFRS 2)进行介绍;尤其是,IASB于2003年12月发布了《改进国际会计准则》项目,对13个IASs进行了改进,其中,改进后IAS 27、IAS 28和IAS 31对本书第八、九章有关企业合并和合并财务报表的内容,改进后IAS 21对第十章外币交易折算,尤其是第十二章外币报表折算的内容影响甚广,这是第三版着力修订之处。

二、本书质量的提高

主要可举出以下几个方面:

1. 首先,是在处理改进后IASs对本书相关内容的更新问题,简单的办法是作一次集中的介绍,我没有选择这个方式,而是按照本书的体例把它们分别补充到相关的章节,而后又作了在较大范围内的一定综述;在修订有关合并财务报表相关章节的过程中,我又感到必须修订第二版中的例题,才能给予读者以清晰的印象,从而把抽象的表述落到实处。为此不惜投入了很多的精力。



Accounting

2. 注意改进了第二版一些章节中在表述顺序和表述方式上的不当和疏漏,如:

(1)第十一章第四节[例1][例2]中对套期效应的表达式中,原来都使用“交易日”(指购销交易日),现改为“结算日”,即期汇合同的结算日,以避免与衍生金融工具交易日的概念混淆。

(2)对第十一章第七节第二分节中的例题的表述顺序作了调整。

(3)第二版中对第十二章第二节“时态法”和第三节“现行汇率法”的例题中的“折算损益”和“累计折算调整额”的验算程序,在正、负号的使用上,运用了不同的概念,这会使读者感到困惑。现在已把它统一到“累计折算调整额的验算程序”中所使用的概念基础上,并在相关的注释中所使用的正、负号的含义作了说明,以便于使用过第二版进行教学的老师们进行讲解。

(4)在不少章节增加了理论表述或是例题,适当地提高本书的深度,培养学生进一步思考的能力,比如,第十一章中对套期活动会计的论述,是补充理论探讨最多的;在第十三章中,增加了所得税征管制度的例题;等等。

(5)在本语的使用上更加严谨。前面已提到的“交易日”、“结算日”问题便是一例;又如,对“原始成本”和“初始成本”概念的使用,把前者界定为“原始交易价格”,后者则是与后续计量相联系的概念。

以上的介绍对第三版的使用,也许有所助益。经过这次较大幅度的修订后,估计下次印刷时不会再作修订,但会对那一时期有关更新的信息写个说明,请读者注意。

最后,要恳切地声明,以上的修订很可能是概而不全的,也很可能有疏漏和滞后;同时,根据原始文献就凭自己的理解来运用,甚至为之编写实例,难免有失偏颇甚至有错,欢迎读者们不吝指正。

常 勋

2004年6月21日

(时年80周岁)

第四版说明

第四版的修订,除了内容更新这个主轴外,更关注质量的提高,力求使概念更加清晰,表述更加恰切,例题更加切合实际,对体系也作了一些调整。

1. 在第一章,更新了有关展示国际会计师事务所规模的统计资料;增加了两本最新版本的权威著作的内容介绍:Choi、Frost 和 Meek 的《国际会计》第四版(2002)和 Nobes 和 Parker 的《比较国际会计》第八版(2004)。

2. 在第二章,在会计惯例的国际比较中,补充应用了 Arcy 和 Ordelheide 2001 年的国际调查资料,特别在分项比较中更新了直至 2004 年的信息。在财务报表的国际比较中,改动不大。

3. 在第三章,在会计模式的国际分类中,增加了 Nobes 1998 年对 1983 年的分层次分类的改进;在分别对美、英、法、德四大会计模式以及日、荷、瑞典的会计实务体系的论述中,在多处补充了更新至近期的资料,也在多处改进和充实了所表述的内容。特别指出的是,增写了以捷克作为东欧转型期国家的代表的会计实务体系的改革。

4. 在第四章,主要是对重要国际会计组织的协调活动的信息进行补充和更新,重点是欧盟和证券委员会国际组织(IOSCO),如补充了对欧盟《第 7 号指令》的介绍以及 IOSCO 在评审认可与 IASC 合作的“国际会计核心准则体系”后的活动情况。对于国际会计师联合会(IFAC)的改革,在第三版中已作了介绍,但因修订时间的匆促,只是简要地增写了改革后的情况(如组织结构),仍然保留了对改革前情况的比较详细的论述,因而这次又进行了重写,只是简略地表述改革前的情况,而比较详细地论述了改革后的情况。此外,对会计职业界地域性国际组织中的欧洲会计师联合会和亚太地区会计师联合会的协调活动,也作了较多的补充。



Accounting

5. 在第五章,主要是对已发布的 IASs 和 IFRSs 以及 SICs 和 IFRICs 目录进行更新(截止期为 2005 年 3 月),对“国际会计核心准则体系”的完成情况进行表述(表 5-1)以及对 IASB 的近期工作成果进行评述。

6. 对第六章和第七章只作了文字表述上的些微改进,鉴于物价变动会计已经淡出,如果在教学中感到修订后的版本内容较以前增加不少,可以将这两章略去不讲。

7. 对第八章和第九章修订不多,值得关注的只是:第三版中 IFRS 3《企业合并》尚未发布,2004 年 3 月已经发布并取代了 IAS 22;原来译为“共同控制”的“joint control”改译为“联合控制”,避免与现在开始比较广泛使用的“common control”(共同控制)概念相混淆。

8. 应读者的要求,增写了第十章“金融工具会计”,这是在第三版第十一章第二节的基础上扩展而成的。根据本科的教学要求,注意掌握了录基础的理论阐述的深度,以及对衍生金融工具的运用,增添了比较详实的例题,目的是使读者尽可能理解在我国基本上还属于空白的这一会计课题,因而具有一定的前瞻性。

9. 相应地,将第三版的第十章、第十一章、第十二章顺延为第十一章、第十二章、第十三章。这三章涉及外币交易和外币报表的折算问题,其中,现在的第十二章“期汇交易的会计处理”实际上就是外汇领域内衍生金融工具的运用。这一章的修订较大,一是改写了“对外币承诺套期保值”一节,改为采用 IAS 39 改进后对“确定承诺”不再作为现金流量套期而根据其性质按公允价值套期处理的规定,用同一个例题说明改进前后的不同会计处理程序(表 12-5),相信读者们从对比中将能更深刻理解公允价值套期与现金流量套期的不同程序和不同会计效应;二是删去了内容比较复杂且不很成熟的“外汇期权合同用于套期保值”这一节(第三版第十一章第六节)。这样做的意图是讲求实际教学效果。至于现在的第十一章“外币交易折算”和第十三章“外币报表折算”,基本上没有作什么修订。

10. 第十四章“国际税务”在第三版中为第十三章,在这次修订中只是对其部分内容进行了充实并改进了表述。

以上介绍对使用过第三版的读者在使用第四版时会有所帮助。而在“第三版说明”中预言的“估计下次印刷时不会再作修订”的愿望则来实现,第四

版在一年后再印时要不要修订为第五版,现在不想再作估计了。

我请求读者不吝指正的请求是真摯的。的确,从网上浏览的信息概而不全,很可能有疏漏,甚或在理解上有偏差。特别是只是根据理论上的阐述来设计实际应用的例题,更难免不很恰当甚至有错。我从使用本书的高校师生们的反馈意见中,受到很大的启迪,但来自实务界的同志们的评论还不多。

最后,要感谢厦门大学出版社编辑部的精心编辑和辛勤劳动。也要指出,现正在英国留学的爱孙常亮为我陆续提供了最新信息,特别是通过电邮打包寄来了 Nobes 和 Parker 的《比较国际会计》2004 年第八版的版本。

常 勋

2005 年 5 月 20 日

于厦门大学

第五版说明

本版也许是历次版本中,对内容更新、修订和充实最多的一次。如果说,前几次版本只是注意补充最新的信息,这次则同时关注到原来的表述与新加内容的协调;前几次修订侧重于收集网上信息,这次则同时着力收集相关的原始文献。由于提早动手,保证了将近半年的时间来收集资料和改写了相关部分,有些地方由于收集到更新的或更详实的资料,改写了三、四次之多。这样,对本书的质量,应该又有进一步的提高。

以下简述各章的修订情况。

1. 在第一章,只是更新了相关的数据资料,对表述的内容没有做实质性的变更。

2. 在第二章,修订之处不多,只是对“会计惯例的分项国际比较”,增补了一些近况;在“国际资本市场对全球财务报表可比性的要求”小节中,补充了欧盟推动 IASB 与美国 FASB 的“短期趋同计划”的信息。

3. 在第三章,对分别阐述各国会计模式或实务体系的各节都有补充,但都不涉及重大的修订。读者应注意的是关于“德国财务报表公告的法律规定”所作的订正,以及有关 IASB 与日本会计准则委员会在准则趋同活动方面的进展。

4. 在第四章,修订之处较多,除在第一节概说中对“趋同化”概念进一步作了较清晰的阐述外,主要是对欧盟、IOSCO 和 IFAC 的协调化活动进行了近期资料的补充,对“国际审计、鉴证公告”的资料更新至 2006 年 3 月,与第四版中的 IASB 于 2004 年初编辑的目录对比,有较大的变动。

5. 第五章是本次修订的重点之一,主要是第三节“国际会计准则与核心准则体系”和第四节“重塑国际会计准则委员会的未来”。对于已发布和仍有效



Accounting

的 IAS/IFRS 及 SIC/IFRIC 目录,更新至 2006 年 3 月;对于新发布的 IFRS、被取代的 IAS 以及已撤销的 SIC、新发布的 IFRIC,值得关注;对于各项准则的修订、改进、废止等日期,则根据《国际财务报告准则 2004》和嗣后的网上信息,作了校订;对于 IASC 全面重组后各机构的活动,增补了 2005 年 3 月至 2006 年 3 月间的许多信息,包括 2005 年冬对各机构的人事更替;IASB 的工作成果也更新至 2006 年 3 月,并且增添了对“当前 IFRS 在全球范围内被采纳的情况”的表述。

6. 第六章和第七章基本上没有什么变动,这是由于物价变动会计现在已经淡出。

7. 第八章至第九章涉及的企业合并和合并财务报表,在本次修订中也改动较多,尽管第四版中对 FAS 141 和 IFRS 3 的发布,FASB 试图对合并政策进行重大变革和 IASB 的近期努力,都有涉及。本次的主要修订有:(1)关于区分控制性投资,具有重大影响的校资以及不具有重大影响的其他投资的持股比例量化界线在会计准则中的逐步淡出;(2)“joint control”恢复“共同控制”的译法,以及“common control”一词未为准则制定机构采用;(3)关于 IFRS 3 中有关负商誉会计处理方法的变革;(4)关于“新起点法”的不同观点;(5)FASB 于 2004 年 8 月发布的《合并财务报表,包括公司中非控制性股权的会计和报告》草案。

8. 第十章是修订最多的一章。主要包括:(1)修订后 IAS 32(2003 年 12 月)对“金融工具定义”的修订;(2)修订后 IAS 39(2003 年 12 月)将第一类金融资产或金融负债从“为交易而持有的”扩展为“以公允价值计量且其变动计入损益”的全融资产或全融负债,由此引发的国际质疑,以及 IASB 于 2005 年 8 月对“公允价值选择权”的限制条件作出的规定;(3)对交易日会计和结算日会计作出明确的诠释;(4)补充了权益性证券不能作为套期工具的说明;(5)根据 2005 年 8 月发布的 IFRS 7 重写了第四节“金融工具在财务报表中的披露”,并与被取代的 IAS 32 的披露部分和 IAS 30 进行必要的对比说明。

9. 第十一章和第十三章基本上没有什么变动,对第十二章只有一处订正,即 IASB 在修订后 IAS 39 中要求对确定承诺按其性质应作为公允价值套期处理,但对外币承诺则规定既可按公允价值套期处理,也可仍按现金流量套期处理。

10. 第十四章基本上没有什么变动。

还需要说明,从本版起,各章都增列了“研讨题”,并准备应读者要求编写本书的《学习指导与练习》。

最后,要感谢厦门天健华天会计事务所信息中心的王伟军、庄伟同志和档案资料室的吴美林同志在修订过程给我的大力帮助,以及在美国留学的孙儿常亮用电邮寄来多份原始资料文献,并提出他对一些问题的理解和观点。对于本版中可能存在的疏漏和差错,则恳请读者批评纠正。

常 勋

2006年6月21日

于厦门大学



目 录

International Accounting

序

第二版说明

第三版说明

第四版说明

第五版说明

第一章 国际会计的形成与发展 (1)

第一节 会计的国际化 (1)

第二节 会计职业界的国际化 (5)

第三节 国际会计的内容和定义 (10)

第二章 会计惯例和财务报表的国际比较 (16)

第一节 重要会计惯例的国际比较 (16)

第二节 财务报表的国际比较 (28)

第三章 比较会计模式 (42)

第一节 会计模式的国际分类 (42)

第二节 美国会计模式 (49)

第三节 英国会计模式 (57)

第四节 法国会计模式 (63)

第五节 德国会计模式 (70)

第六节 日本、荷兰、瑞典的会计实务体系 (75)

第七节 捷克(转型期国家)会计实务体系的特征 (84)

第八节 发展中国家会计实务体系的一般特征 (87)

Accounting

第四章 国际会计协调化活动	(91)
第一节 概说	(91)
第二节 联合国的协调化活动	(95)
第三节 欧洲联盟(其前身欧洲经济共同体)的协调化活动	(98)
第四节 经济合作与发展组织的协调化活动	(109)
第五节 证券委员会国际组织的协调化活动	(110)
第六节 国际会计师联合会及国际审计准则	(114)
第七节 其他国际组织的协调化活动	(125)
第五章 国际会计准则委员会及国际会计准则	(131)
第一节 国际会计准则委员会的努力成果	(131)
第二节 《编报财务报表的框架》	(137)
第三节 国际会计准则与核心准则体系	(147)
第四节 重塑国际会计准则委员会的未来	(160)
第六章 物价变动会计的基本模式	(175)
第一节 历史成本/不变购买力模式	(176)
第二节 现行成本/名义购买力模式	(183)
第三节 对物价变动会计基本模式的评价	(190)
第七章 物价变动会计的国际展望	(197)
第一节 物价变动会计的国际对比	(197)
第二节 美国的按现行成本/不变购买力模式进行部分重新表述的程序	(202)
第三节 英国的现行成本模式	(210)
第四节 巴西高通货膨胀环境下的不变购买力模式	(215)
第八章 企业合并与合营的会计处理	(222)
第一节 企业合并与合营导致的会计问题	(222)
第二节 取得控制权的购买法	(233)
第三节 取得控制权的权益结合法	(243)
第四节 对共同控制实体的比例合并法	(251)
第九章 合并财务报表的编制	(257)
第一节 企业集团合并财务报表的编程序	(257)
第二节 共同控制实体财务报表的合并	(272)
第三节 关于编制合并财务报表的诸问题	(279)