



21世纪高等院校会计学专业精品系列(案例)教材

21SHIJI
GAODENG YUANXIAO
KUAIJIXUE ZHUANYE
JINGPIN XILIE(ANLI)
JIAOCAI

国际会计学

——解读国际会计准则

理论·实务·案例·习题

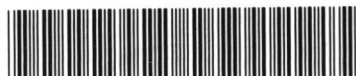
刘仲文 / 编著



首都经济贸易大学出版社

CAPITAL UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS PRESS

21世纪高等院校会计学专业精品系列(案例)教材



郑州大学 *04010307129R*

国际会计学

—解读国际会计准则

理论·实务·案例·习题

刘仲文 编著

F234.5-43
L737



21SHIJI GAODENG YUANXIAO
KUALIXUE ZHUANYE
JINGPIN LIE(ANLI) JIAOCAI

F234.5-43
L737

首都经济贸易大学出版社
· 北 京 ·

2002.01/04

图书在版编目(CIP)数据

国际会计学:解读国际会计准则/刘仲文编著. —北京:首都经济贸易大学出版社,2005.1

[21 世纪高等院校会计学专业精品系列(案例)教材]

ISBN 7-5638-1054-4

I. 国… II. 刘… 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(2004)第 071360 号

国际会计学——解读国际会计准则

刘仲文 编著

出版发行 首都经济贸易大学出版社

地 址 北京市朝阳区红庙(邮编 100026)

电 话 (010)65976483 65065761 65071505(传真)

E-mail publish @ cueb. edu. cn

经 销 全国新华书店

照 排 首都经济贸易大学出版社激光照排服务部

印 刷 北京泰锐印刷有限责任公司

开 本 787 毫米×980 毫米 1/16

字 数 811 千字

印 张 42.25

版 次 2005 年 1 月第 1 版第 1 次印刷

印 数 1~4 000

书 号 ISBN 7-5638-1054-4/F·595

定 价 51.00 元

图书印装若有质量问题,本社负责调换

版权所有 侵权必究

丛书总序

新世纪的会计教学面临着新的挑战,特别是我国加入 WTO(世界贸易组织)以后,情况更加严峻。我国普通高校本科会计学专业肩负着为各条战线输送会计专业人才的重要任务,在新的形势下,只有不断地进行教学改革,用最新的专业知识武装学生,努力从各个方面提高教学水平,才能培养出符合时代需要的会计人才。在教学改革中,教学内容的改革是关键,而教学内容的改革又主要体现在教材的改革和建设上。我国目前各高等院校会计学专业所使用的教材,尽管存在着版本众多、内容和结构有所差别、各校可选择的空间较大等特点,但仍有继续进一步改革之必要。这是因为:第一,目前各校所使用的教材,大都编写于上个世纪末期,而这几年会计所处的环境发生了很大变化,新的会计理念和新的会计处理方法不断出现,再加上电子计算机、网络技术和电子商务的不断发展,原有的会计教材内容需要不断更新。第二,随着会计理论与会计实践的发展,人们对会计的认识也在不断深化,对于原有教材的有些内容也需要在新的认识基础上重新解读,使学生能够在更宽广的视野和更高的层次上掌握会计这门专业知识。第三,原有各种版本的会计专业教材虽然在内容上略有不同,但总体而言却是小异大同,各种版本存在着雷同化倾向。其实,具有创新性、突破性、与我国实际情况结合紧密的可选的素材很多,但从目前看来版本不同的教材却难以起到相互补充的作用。第四,现有教材在体系结构上大多采取教材、案例、习题相分离的编排形式,而且有的教材根本没有案例,这给教学工作带来诸多不便,需要加以改进。

基于上述情况,由首都经济贸易大学出版社牵头,我们共同组织策划、出版了这套定名为《21 世纪高等院校会计学专业精品系列(案例)教材》的丛书,邀请在相关领域的教学、科研方面有突出成果的国内知名高等院校和研究机构的学者、教授参与编写。这套丛书基本上涵盖了大学本科会计学专业的核心课程。我们在策划这套教材时,从新世纪面临剧烈竞争的客观环境出发,本着“不断改革、与时俱进”的精神,经过深入研究、多方研讨,确立了这套教材的总体设计方案。其基本思路是:在充分继承我国原有教材良好的编写风格(包括内容、结构、体例以及行文)的基础上,尽可能吸收近年来国内外会计研究的新成果和实践中的新创造,力争处理好会计国际化与国家化的关系,努力编写出一套既体现国际会计通行惯例又符合中国国情的理论性、操作性并重的新教材。在内容编写上,我们要求作者应根据各门课程发展的新动向,尽可能吸取最新研究和实

践成果,努力扩大信息量,强化可读性,使教材内容具有较强的科学性、先进性和适用性。在案例的选材上,作者力争采用第一线的调查材料,追踪实践中出现的新问题,使案例真正成为联系理论与实践的纽带。在结构安排上,本书各章均采取了内容提示、专业知识论述、案例展示和思考题、习题并列的方式,以方便教、学双方的使用。据我们了解,目前国内所使用的会计本科专业教材将专业知识讲述和案例展示结合在一起进行编排的情况尚不多见,这种安排可以说是本套教材的一大特点。

本丛书的编写,我们邀请了中国人民大学、复旦大学、厦门大学、南京大学、中南财经政法大学、上海财经大学、东北财经大学、西南财经大学、天津财经学院、首都经济贸易大学、国家会计学院等著名院校以及财政部财政科学研究所的学者、教授参与,对他们们的热情支持表示深切的谢意。首都经济贸易大学出版社为我们编写本丛书提供了良好的条件,我代表全体作者向他们表示衷心的感谢!



2002.8.8 于中国人民大学

前 言

本书是作者多年从事国际会计学教学研究的积累,其写作历时3年,现在终于交付印刷,与读者见面了。本书力图按照21世纪精品教材的编写思路,系统完整地阐述和揭示国际会计学的基本理论、基本知识和基本技术方法,结合实际引用著名跨国企业案例,吸收国际会计最新研究成果,将国际会计知识和内容准确、连贯地表述出来,力求全书的科学性、先进性和适用性。全书资料来源于国际、国内权威性论著,并在各引用位置标明其出处。同时,全书各章配有跨国企业案例、思考题与练习题。

本书分四个部分共16章。第一部分为国际比较会计研究(第1~4章)。其中包括:第1章国际会计概论,讨论国际会计的产生和发展等基本问题;第2章国际会计环境和国际会计模式比较研究,讨论会计环境对会计模式的影响;第3章主要国家会计环境与会计特色(上),主要介绍以美国、英国、澳大利亚、加拿大为代表的由民间会计职业团体制定会计准则的会计模式;第4章主要国家会计环境与会计特色(下),主要介绍以法国、德国、日本为代表的由政府制定统一会计准则的会计模式。

第二部分为财务会计标准的国际协调(第5~6章)。其中包括:第5章财务会计报告标准的国际协调,主要介绍政府机构和民间职业会计组织进行国际财务会计报告准则协调活动的概况;第6章跨国企业编报财务报告的内容框架,主要介绍国际财务会计标准的历史结果与基本要求,如编报财务报表的框架、国际会计准则1:财务报表的列报、国际财务报告准则第1号:初次采用国际财务报告准则。

第三部分为跨国企业经营的会计处理与财务报告国际准则的应用(第7~14章)。其中包括:第7章跨国企业合并会计,主要介绍国际会计准则22:企业合并的会计处理;第8章跨国企业合并财务报告问题,跨国企业合并报表的合并理论和国际会计准则27:合并财务报表及对子公司投资会计,国际会计准则28:对联营企业投资的会计处理;第9章跨国企业外币业务会计,主要介绍国际会计准则21:外币交易的会计处理,国际会计准则39:期汇合同的会计处理;第10章跨国企业外币报表折算,主要介绍国际会计准则21:外币报表折算的现行汇率法和外币报表折算的时态法;第11章跨国企业租赁会计,主要介绍国际会计准则17:对融资租赁和经营租赁会计处理方法;第12章跨国企业所得税会计,主要讨论国际会计准则12:资产负债表债务法的会计处理;第

13 章跨国企业分部财务报告及披露,主要讨论国际会计准则 14:分部报告的应用;第 14 章跨国企业通货膨胀会计问题。

第四部分为国际管理会计研究(第 15~16 章)。其中包括:第 15 章跨国企业与国际管理会计,主要讨论跨国企业的管理控制系统,跨国企业的战略规划和资本预算,以及跨国企业的预算管理和业绩评价;第 16 章跨国企业国际转移价格,主要讨论国际转移价格影响因素及方法。

本书具有以下特点:

一、本书整体编写思路系统、完整,力求将理论与实践相结合。本书从介绍世界各主要国家会计生成的历史背景、社会经济环境及其对会计模式的影响开始,论证各国会计模式形成的历史原因;同时介绍世界会计标准协调的艰难历程;最后对跨国企业经营出现的主要会计问题,根据国际会计准则提出可供跨国企业参考的国际会计处理原则与方法等进行操作指导。

二、本书通过对主要国家社会经济历史环境分析,说明各国会计模式产生的深层原因。作者参考了 7 个主要国家的通史,如美国通史、英国通史、法国通史、德国通史、加拿大通史等,力图从其历史尤其是社会经济历史中,挖掘其会计模式产生的更加深层的原因;同时论证在借鉴国外经验时,要了解其各种会计处理产生的原因,不能盲目照搬。

三、本书突出介绍国际会计准则理事会等进行国际会计准则协调的组织机构工作的最新动态。作者因进行国际会计准则研究的需要,一直在跟踪国际会计准则理事会网站最新报道。因此,本书主要介绍近期国际会计准则理事会的工作计划、工作进展、工作成果等,以求将目前国际会计准则协调的最新情况介绍给读者;同时作者一直在跟踪国际会计准则协调的其他有关组织机构的网站,在本书中也介绍了这些组织机构的动态,并将其网址介绍给读者,便于读者自己上网查询。

四、本书与其他国际会计书籍最大的不同之处是详细解读了国际会计准则的应用技术。本书针对国际会计的主要热点问题,重点讨论了以下国际会计准则的应用:“编报财务报表的框架”、IAS1“财务报表的列报”、IAS12“所得税”、IAS14“分部报告”、IAS17“租赁”、IAS21“汇率变动的影响”、IAS22“企业合并”、IAS27“合并财务报表和对子公司投资会计”、IAS28“对联营企业投资会计”等,对于解读国际会计准则,指导跨国企业应用国际会计准则具有较强的实践意义。

五、本书还将视野扩展到国际管理会计范围,并不局限于财务会计的内容。这种处理对于丰富国际会计的内容,对于发展国际管理会计理论,对于跨国企业制定经营战略,进行公司治理,有一定的理论意义和现实指导意义。

六、本书各章配有典型的跨国企业实际案例,突出案例教学方法。这些案例摘自著名的国际会计书籍、国际会计刊物或其他国际会计资料。案例包括世界著名的宝洁公

司(Procter & Gamble Company - P&G)、瑞典沃尔沃(Volvo)公司、韩国大字公司、美国可口可乐公司(Coca-Cola)、德国宝马公司(BMW)、美国通用(GE)公司等。案例将本书使用者引入一种特定的国际经营环境,指导使用者思考各种跨国经营财务管理、会计处理、财务报告等问题,有助于使用者在其现在和未来的工作环境中遇到类似问题时,借鉴国际案例中类似问题的处理经验。

七、除了案例以外,每章配有供讨论的思考题,检验本书使用者是否掌握该章内容;每章还配有练习题,检验本书使用者是否可以进行相应的国际会计业务处理。

本书适用于大专院校财经管理专业、科研机构的管理学尤其是会计学和财务管理专业的研究人员、教师、学生使用;同时也适用于跨国企业各类财会管理人员,尤其是财会部门的高级经理以及经营管理部门的高级经理使用;还适用于对国际会计感兴趣的各类人员使用。

本书由首都经济贸易大学会计学院副院长刘仲文教授编著。刘仲文教授撰写第1~8、第10~14章(其中刘仲文教授的硕士研究生苗建敏协助整理第4章第4节、第10章书稿;硕士研究生曾峥协助整理第11章书稿;硕士研究生赵文萍协助整理第12章书稿;硕士研究生张中波协助整理第13章书稿;硕士研究生孙智华撰写14章部分书稿);周小莹副教授撰写第9章,许江波副教授撰写第15~16章。

本书是继作者《中外合资经营企业会计》、《人力资源会计》、《会计理论与会计准则问题研究》专著之后,在首都经济贸易大学出版社出版的第四本专著。在本书出版之际,我深深地感谢首都经济贸易大学各级领导和首都经济贸易大学出版社对本人研究成果一如既往的支持。我还要感谢编辑乔剑同志对本书的出版所给予的大力支持;感谢首都经济贸易大学会计学院领导、教师对本书出版给予的支持,特别感谢本人的硕士研究生对本书出版所作出的贡献;同时感谢我的家庭,为本书出版给予的理解和大力支持。

最后,非常希望听到读者对本书提出的宝贵意见和建议,希望我们在推进国际会计研究的道路上,携手并肩、共同进步。

刘仲文

2004年7月29日于首都经济贸易大学 博宁宿舍

目 录

第一章 国际会计概论

第一节 国际会计的产生和发展	3
第二节 国际会计的定义和内容	12
第三节 国际会计研究目标、方法和指导思想	21
案例 1-1 宝洁公司(Procter & Gamble Company - P & G)	23
思考题	25

第二章 国际会计环境和国际会计模式比较研究

第一节 国际比较会计研究目的、内容和方法	29
第二节 会计环境及对会计的影响	31
第三节 国际会计模式研究	41
案例 2-1 会计分类过时了吗?	54
案例 2-2 博大公司	55
思考题与练习题	56

第三章 主要国家会计环境与会计特色(上)

第一节 美国会计	61
第二节 英国会计	93
第三节 澳大利亚会计	122
第四节 加拿大会计	141
案例 3-1 非美国公司财务报表调整结果分析	159
思考题与练习题	176

第四章 主要国家会计环境与会计特色(下)

第一节 法国会计	181
----------	-----

第二节 德国会计	219
第三节 日本会计	243
案例 4-1 戴姆勒—奔驰(Daimler - Benz)公司	271
思考题与练习题	274

第五章 财务会计报告标准的国际协调

第一节 财务会计报告国际标准协调概念及其意义	279
第二节 财务会计报告准则政府间国际协调活动概况	284
第三节 财务会计报告准则民间会计职业组织的国际协调	312
案例 5-1 沃尔沃(瑞典)公司	326
案例 5-2 对韩国会计信息质量的质疑——大宇公司案例分析	333
思考题与练习题	335

第六章 跨国企业编报财务报告的内容框架——国际会计准则 1

第一节 跨国企业编报财务报告内容框架协调的历史沿革	343
第二节 编报财务报表的框架	353
第三节 国际会计准则 1:财务报表的列报	361
第四节 国际财务报告准则 1:初次采用国际财务报告准则	368
案例 6-1 会计信息质量分析——尼肯化学有限公司	371
思考题与练习题	387

第七章 跨国企业合并会计——国际会计准则 22

第一节 跨国企业合并的概念和方式	391
第二节 企业合并的会计处理方法	393
第三节 应用国际会计准则进行企业合并的会计处理	398
案例 7-1 史密斯克林—毕昌公司(SmithKline Beecham) (英国)	404
思考题与练习题	408

第八章 跨国企业合并财务报告问题——国际会计准则 27、28

第一节 跨国企业合并财务报表的合并理论	415
第二节 对三种合并理论的分析评价	419
第三节 国际会计准则 27:合并财务报表及对子公司投资会计	423

第四节 国际会计准则 28:对联营企业投资的会计处理	437
案例 8-1 美国 HB 公司	444
思考题与练习题	450

第九章 跨国企业外币业务会计——国际会计准则 21、39

第一节 外币基本概念	457
第二节 国际会计准则 21:外币交易的会计处理	460
第三节 国际会计准则 39:期汇合同的会计处理	466
案例 9-1 瑞德克国际公司(RadCo International)	472
思考题与练习题	474

第十章 跨国企业外币报表折算——国际会计准则 21

第一节 国外经营的分类及外币报表折算目标	479
第二节 外币报表折算方法	480
第三节 国际会计准则 21:外币报表折算的现行汇率法	484
第四节 国际会计准则 21:外币报表折算的时态法	492
案例 10-1 可口可乐公司(美国)	501
思考题与练习题	502

第十一章 跨国企业租赁会计——国际会计准则 17

第一节 租赁及其分类	507
第二节 经营租赁会计核算	511
第三节 承租人融资租赁会计核算	512
第四节 出租人融资租赁会计核算	519
第五节 售后租回交易	521
案例 11-1 威克公司	524
案例 11-2 Able 有限责任公司	525
案例 11-3 东方君逸公司	525
思考题与练习题	526

第十二章 跨国企业所得税会计——国际会计准则 12

第一节 纳税影响会计的基础	533
---------------	-----

第二节 递延所得税资产和递延所得税负债	536
第三节 其他暂时性差异和豁免	538
第四节 计量	541
案例 12-1 强强建筑有限公司	546
案例 12-2 JI 投资股份有限公司	546
案例 12-3 纳税损失公司	548
思考题与练习题	549

第十三章 跨国企业分部财务报告及披露——国际会计准则 14

第一节 跨国企业分部财务报告的概况	555
第二节 国际会计准则 14:分部报告的内容	557
第三节 各国关于跨国企业分部报告信息披露规定的比较	564
案例 13-1 宝马(BMW)公司(德国)	568
思考题与练习题	569

第十四章 跨国企业通货膨胀会计问题

第一节 通货膨胀及其对跨国企业会计的影响	575
第二节 通货膨胀会计理论的发展过程	578
第三节 通货膨胀会计的会计处理基本理论	579
第四节 通货膨胀会计在各国的发展状况	583
案例 14-1 BP Amoco 公司	589
案例 14-2 Kashmir 公司	593
思考题与练习题	595

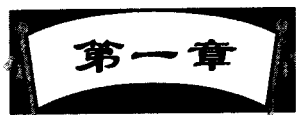
第十五章 跨国企业与国际管理会计

第一节 跨国企业的管理控制系统与国际管理会计	601
第二节 跨国企业的战略规划和资本预算	604
第三节 跨国企业的预算管理和业绩评价	613
案例 15-1 美国 GE 公司的全球业绩评价系统	632
思考题与练习题	634

第十六章 跨国企业国际转移价格

第一节 国际转移价格的意义	639
---------------	-----

第二节 国际转移价格影响因素分析	641
第三节 国际转移价格定价方法	645
第四节 各国政府的反应和公平价格的确定	653
案例 16-1 桦林户外设备公司的内部转移定价	659
思考题与练习题	660



国际会计概论



本章要点

本章主要讨论国际会计产生的背景、动因和发展前景;讨论国际会计的各种概念和内容、研究目标、方法和指导思想等;总括介绍国际会计的一般知识。



第一节 国际会计的产生和发展

纵观世界会计历史发展的过程,可以观察到会计概念、方法、程序明显地带有不同国家的特色,呈现出会计的国际性(Accounting Internationalization)。尤其是在现代会计的发展过程中,许多国家的会计学者都为它的形成和完善作出了贡献。

一、国际会计产生的背景

会计记录的历史可以追溯到公元前 3600 多年^①,当时希腊、古罗马文化中有这样的记载:墙按照每年 1/80 折旧。我国的夏商时代和西方的古埃及、古巴比伦时代,也都有会计、审计概念和方法的记载。但是那时的会计还算不上是现代会计,只是会计的雏形。无论西方国家还是中国会计学者都比较公认的观点是现代会计起源于 14 世纪的复式记账方法。在 14 世纪意大利的佛罗伦萨(Florence),那里的贷金业主创造了借贷记账法,之后不断传播并被使用到热纳亚(Genoa)商人的账簿中。历史学家在意大利热纳亚发现了 1340 年完整的借贷记账法记录^②,然后在威尼斯(Venice)该记账法逐步完善最终成书。

14~15 世纪是现代会计复式记账方法产生和传播的时代。1494 年,意大利威尼斯的圣芳济会修道士(Franciscan)卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)撰写的具有里程碑性的不朽之作——《算术、几何、比及比例概要》(Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioniet Proportionalita)在威尼斯出版^③,从理论上开创了现代会计的新纪元,同时也确立了意大利当时在会计方面的领先地位。帕乔利的著作虽然不是会计专门的著作,但其中有专门介绍威尼斯复式记账法的章节,为借贷复式记账法在欧洲和世界的传播奠定了基础。西方国家会计界称卢卡·帕乔利为“会计之父”。

一般认为复式记账是意大利人的发明,但国外有的会计专家则认为马可·波罗(Marco Polo)在中国曾看到复式记账的做法。因此,意大利的复式记账有可能是从中

① Lee H. Radebaugh:《International Accounting and Multinational Enterprises》Third Edition 1993, p2.

② Lee H. Radebaugh:《International Accounting and Multinational Enterprises》Third Edition 1993, p2.

③ Lee H. Radebaugh:《International Accounting and Multinational Enterprises》Third Edition 1993, p2.



国传入的(参见霍尔兹 Holzer 等;《国际会计 International Accounting》,第 3~5 页, Harper & Row Publishers,1984)^①。

16 世纪,意大利复式记账法首先传入德国、法国、西班牙、葡萄牙和荷兰,并且在这些国家中得到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。荷兰在吸收意大利复式记账法的同时,改进了计算和确定一个会计期间收入的方法。随着商品经济的发展,荷兰会计发展到了当时世界的领先水平。

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后,较先进的会计方法通过欧洲大陆传播到英国,又传到美国直至世界各地。

随着一些国家领土的扩张,比较先进的会计方法传播更加广泛,例如荷兰将它的会计技术传播到印尼,法国在波利尼西亚和法属非洲领地推行其会计制度,德国则在北欧、俄国以及后来在日本扩大它的影响等等。^②

17~18 世纪之后,开始出现会计期间的概念,当时年度末要求编制调节表。随着商业重心的转移,会计在不断发展。1673 年,法国公布了第一个有关会计的法典,要求公司每两年公布一次资产负债表。这一期间也出现了账户的拟人化学说和账户左边为贷方,账户右边为借方的标准化方法。

19 世纪,随着工业革命的发展,企业生产规模不断扩大,固定资产不断增加,需要新的会计技术方法。客观经济环境的变化,直接促进了会计学的发展。19 世纪英国处于工业革命的领先地位,其会计技术的发展与其经济一样在世界上处于领先地位。英国的折旧会计应运而生,并且产生了成本会计,以解决间接费用和存货成本的分配。随着市场经济的发展,企业组织形式发生了很大变化,从独资经营与合伙经营,转向有限责任公司和股份公司,公司会计开始发展。随着公司和个人税赋的增加,产生了新的所得税法,导致人们寻找恰当的会计制度和程序。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,1854 年爱丁堡会计师协会被授予皇家特许证。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,可见 18~19 世纪英国会计理论和实务对于完善财务会计理论作出了重大贡献。

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,美国的经济在世界上占据了绝对的优势,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。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

^① Holzer ect.:《International Accounting》,Harper & Row Publishers,1984,p3~5.

^② F.D.S. 乔伊,G.G. 米勒著,常勋等译:《国际会计》,立信会计图书用品社,1988 年版,第 10 页。