

高等院校会计专业方向选修课教材

GUOJI KUAJI

国际会计

王建新 编著



上海财经大学出版社

高等院校会计专业方向选修课教材

国际会计

王建新 编著

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际会计/王建新编著. —上海:上海财经大学出版社, 2004. 5
高等院校会计专业方向选修课教材
ISBN 7-81098-081-5/F·074

I. 国… II. 王… 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 022936 号

☐ 责任编辑 江 玉
☐ 封面设计 优典工作室

GUOJI KUAIJI 国 际 会 计

王建新 编著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海崇明裕安印刷厂印刷装订

2004 年 5 月第 1 版 2004 年 5 月第 1 次印刷

890mm×1240mm 1/32 21.375 印张 615 千字

印数: 0 001—4 000 定价: 38.00 元

目

录

第一编 国际会计环境

第一章 国际会计概述/3

第一节 经济全球化与国际会计的产生/3

第二节 国际会计的发展/11

第三节 国际会计的内容和概念/16

第二编 国际会计比较与协调

第二章 会计模式的国际分类/27

第一节 各国会计环境差异/27

第二节 会计模式的分类/37

第三节 会计模式划分的意义与环境分析/44

第三章 国际比较会计(上)/52

第一节 英国会计/53

第二节 美国会计/73

第三节 德国会计/102

第四节 法国会计/123

第五节 荷兰会计/142

- 第六节 日本会计/150
- 第七节 主要发达国家会计综述/172

第四章 国际比较会计(下)/180

- 第一节 澳大利亚、加拿大和新加坡/181
- 第二节 丹麦、挪威和瑞典/192
- 第三节 韩国、意大利和西班牙/196
- 第四节 东欧、中欧转型国家会计/201
- 第五节 中国/209
- 第六节 发展中国家会计的一般特征/241

第五章 国际会计协调/247

- 第一节 国际会计协调的动因与标志/248
- 第二节 国际会计协调的阻力和障碍/252
- 第三节 致力于国际会计协调的国际组织/254
- 第四节 国际会计协调的过程与形式/259
- 第五节 欧盟(EU)会计区域协调/263

第六章 国际会计准则概述/273

- 第一节 国际会计准则委员会及国际会计准则/274
- 第二节 改组后的国际会计准则委员会/293
- 第三节 中国会计准则与国际会计准则的比较/307

第三编 国际财务会计

第七章 国际财务报告/317

- 第一节 财务报告中的主要国际差异/319
- 第二节 报告差异的国际披露/324

第三节 跨国公司回应国际需求的措施/329

第四节 国际财务报告的新趋势/334

第八章 合并报表与分部报告/346

第一节 合并报表/347

第二节 分部报告/372

第九章 国际财务报表分析/385

第一节 财务报告国际差异的原因/386

第二节 财务报告分析的基础和常用方法/391

第三节 国际财务报表分析运用/398

第十章 外币会计/404

第一节 外币会计概述/405

第二节 外币交易会计/412

第三节 外币会计报表折算/418

第十一章 衍生金融工具会计/437

第一节 关于金融工具会计准则/438

第二节 衍生金融工具的概念/444

第三节 企业广泛使用金融工具的原因、目的与风险/446

第四节 衍生金融工具对财务的冲击及披露/451

第五节 衍生金融工具的种类与监管/457

第六节 我国衍生金融工具的发展现状/469

第四编 国际管理会计

第十二章 跨国公司的预算与控制/479

第一节 跨国公司及其管理信息系统/479

- 第二节 跨国公司的预算/482
- 第三节 跨国公司的管理控制/490

第十三章 国际转移定价与税收筹划/508

- 第一节 跨国公司转移价格管理概述/509
- 第二节 国际转移价格定价系统/516
- 第三节 国际避税和反避税/531
- 第四节 跨国公司对国际双重征税的避免/549
- 第五节 国际税收筹划/557

第十四章 跨国公司的业绩评价/565

- 第一节 跨国公司业绩评价系统概述/566
- 第二节 跨国公司业绩评价指标/580
- 第三节 综合绩效评价制度/588

第十五章 外汇风险管理/603

- 第一节 跨国公司外汇风险概述/603
- 第二节 经济风险的计量与管理/610
- 第三节 交易风险的计量与管理/617
- 第四节 折算风险的计量与管理/629

第十六章 国际审计/638

- 第一节 国际审计的概念及产生动因/639
- 第二节 国际审计准则/643
- 第三节 国际审计过程/648
- 第四节 跨国公司审计实务/655
- 第五节 国际会计师事务所/663

参考文献/671

第一编 国际会计环境

第一章 国际会计概述

- 学习目标
 1. 经济全球化与国际会计的产生
 2. 国际会计的发展
 3. 国际会计的内容和概念
- 本章总结
- 核心概念
- 思考与练习
- 自测题
- 补充阅读资料
- 可利用的网址

学习目标

通过本章学习,读者要了解国际会计发展的历程;熟悉国际会计的研究范畴和内容;掌握国际会计的概念的内涵和外延;并认识到经济全球化对国际会计的产生和发展的影响,以及国际会计本身又是随着全球经济的发展而不断丰富和完善的。

第一节 经济全球化与国际会计的产生

会计作为一种通用的商业语言,从它的产生一开始就具有国际性质。正像美国著名会计学家 F. D. 乔伊(Choi)和 G. G. 缪勒(Mueller)

所指出的那样,“会计的历史是一种国际性的历史”。借贷记账法产生以来会计的发展历史完全可以说明这一点:作为现代会计的基本技术的借贷记账法产生于 13、14 世纪的意大利;此后,大约是在 16 世纪,借贷记账法逐步被传播到荷兰、英国以及欧洲其他地方;在 17 世纪和 18 世纪,欧洲的经济中心从意大利转向英国,在 18 世纪后期英国发生了工业革命,从此之后,会计理论与技术在英国得到了迅速的发展,诸如折旧会计、成本会计、审计等开始产生和发展起来。而且,作为“日不落国”的大英帝国的商船,随同炮舰驶往世界大部分地区,使英国成为会计的国际传播者,英语也就成为世界性的会计语言。英国的会计和审计方法传遍了它当时的殖民地(主要是现在的英联邦各国),也传播到美国;与此同时,法国则把会计传播到它的非洲殖民地;荷兰把会计传播到印尼和南非;德国也把会计传往瑞典等北欧国家以及俄国和日本。

到了 20 世纪中叶,随着英国的衰落和美国经济的增长,美国确立它在世界经济中的霸主地位,其会计准则、管理会计、会计电算化等都得到迅速的发展,其会计影响也取代了英国的领先地位而向世界各地渗透。美国会计不仅传播到菲律宾、墨西哥、巴西等发展中国家,在第二次世界大战以后又传播到战败的日本和德国,而且对现在的英联邦国家也产生了程度不等的影响。加拿大因为地缘和对美自由贸易的关系,其会计几乎与美国亦步亦趋,这样,英国的会计影响只是留下了一些残迹。就我国而论,在旧中国时代,“中式簿记”就逐步让位于以美国会计为主的“西式簿记”了。

由此可知,许多国家都曾经向国外输出过会计理论与方法;反过来说,也有许多国家从其他国家输入过会计理论与方法。可以看出,会计的进步与发展凝聚了各国人民共同的聪明才智,会计的进步与发展是各国共同努力的结果,会计的发展史就是一部国际发展的历史。

美国会计学会(AAA)的国际会计委员会 1966 年关于国际会计产生原因的归纳广为流传,至今仍为各种著作所引用。该委员会认为,之所以研究国际会计,其必要性来自于四个方面:国际间贸易与投资的增大;跨国公司的出现;经济地区化的推进;各国间财务的交流以及会计

问题探讨方面的国际交流。美国著名会计学家乔伊和谬勒认为,会计的国际化是由四个关键因素促成的:多国企业的经营活动;货币资本市场的国际化;一些会计方法问题的国际性质;历史上的先例。英国著名会计学家克里斯托弗·诺比斯(Christopher Nobers)教授和罗伯特·帕克(Robert Parker)教授认为,至少有四个原因可以说明为什么比较国际会计的研究是至关重要的,这些原因可称作历史原因、跨国原因、比较原因和协调化原因。

我们认为,上述几种经典说法都很有代表性。下面我们按照这一思路从以下几个方面详细介绍。

一、国际经济贸易的兴起与发展是导致国际会计产生的一个重要原因

市场的国际化,开端于国际贸易。在当代世界,经济发达国家对经济落后国家予取予夺的年代已一去不复返了。发展中国家正努力发展自己的民族工业,从在出口前对原料进行加工的“追加价值”中寻求利益,并从发达国家引进先进设备、技术,以发展本国的新兴工业。但是,发达国家凭借其高精尖技术的优势、在国际贸易网络中早已拥有的雄厚基础和力量,在世界经济中仍处于主导乃至垄断地位。尽管如此,国际范围内的经济技术合作与交流毕竟大大地发展了。

早期的国际经贸比较简单,规模较小,对会计和报告也没有太多的要求。自从进入 20 世纪以来,国际间的经济贸易得到了迅速的发展,许多企业积极参与国际性的贸易活动,主动争取国外客户,业务量急增,甚至有些企业到国外办厂。在这种背景下,进出口方面的会计技术、国际直接投资会计、货币汇兑与换算、联合报表与合并报表的要求都成为直接的和现实的问题,于是,会计开始走出纯粹国内的眼光而考虑国际性的问题。人们开始注意国家间会计的异同,注意研究开发新的会计技术以解决国际问题。国际会计开始从理论上和实践上引起人们的重视。

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

第二次世界大战以后,发达国家的企业除了通过国际贸易将其有形的和无形的商品向海外输出外,其向海外的直接投资也迅速扩大。发展中国家在发展本国经济中面临资金短缺和技术落后的困难,这促使它们在不损害国家主权的前提下吸收和鼓励来自发达国家的投资;而那些在工业现代化方面取得一定成就的发展中国家,也无不走上发展外向型经济的道路,积极参与国际经济技术交流和合作,而且也进入向海外直接投资的行列。在发达国家之间的直接投资和资本流动,也达到相当可观的规模。

跨国公司(multinational corporations,多国公司)的兴起始于发达国家。当企业通过对国外的直接投资在东道国建立从事生产和(或)经营活动的机构时,它就可能进入跨国公司的行列了。在多国范围内从事经营活动和筹集资本,已成为跨国公司的两大特征。虽然人们在把企业归入跨国公司时,往往还加上“规模”这个标准。被视为跨国公司的企业,世界上早已突破1 000家,它们的年销售额每家都超过2.5亿美元。跨国公司生产的产品约占全世界生产总值的11%,国际贸易中大约有1/4的进出口交易额属于跨国公司集团的内部销售,而跨国公司的雇员人数几乎相当于发达国家全部就业机会的11%。20世纪80年代以来,全球跨国直接投资平均每年增长29%左右,比世界贸易额的增长幅度高3倍,比世界国民生产总值的增长幅度高4倍。20世纪90年代初全球跨国直接投资总额已达到19万亿美元。跨国公司经济力量之巨大,由此可见。

跨国公司基于其跨国经营和向国际筹资的需要,成为会计国际化的重要推动力量。一般来说,与自身的业务相联系,跨国公司国际商品、劳务和资本的流动形成了固定的机制。原来一般企业的国际间经贸所产生的对会计的要求,在跨国公司中得到了进一步的深化。跨国公司对于各国会计差异比较的要求和对于各国间会计协调的要求程度

之深,是历史上任何一种形式的企业都不曾有过的。而且,跨国公司对于国际会计的要求已经不单单是财务会计上的协调,它还要求在管理会计等领域能够适应跨国经营的需要而有所进步。事实上,我们从国际会计的发展进程中完全能够看到,许多国家和国际组织(如联合国等)最初的国际会计协调的动力都是来自于跨国公司对跨国公司管理的需要。跨国公司一方面希望通过国际会计协调化来缩小这些差异,以便于它进行全球性的经营管理;但另一方面,又十分重视利用各国现存的会计差异来谋求财务利益。但无论是哪一方面,都丰富了国际会计的内容。各国会计模式和重要会计方法的比较研究,正是顺应跨国公司的需要和利益而发展起来的。

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

伴随着国际资本流动而来的是货币、资本市场的国际化。国际金融机构,如货币基金组织和世界银行、国际性的证券交易所等,已成为推动会计国际化的重要力量。当今,除了各国的传统金融市场外,还存在着相当活跃的欧洲美元、亚洲美元和欧洲货币市场,世界货币市场的发展,使得不仅是跨国公司,即使是国内公司也向国际货币市场融通资金。这就意味着国际货币、资本市场对贷款人或筹资者提出了应提供在国际间可比且可靠的财务信息的要求,这已成为会计国际化的一大动力。

上世纪特别是第二次世界大战以来,企业跨国筹资、投资业务急增,一种国际性的资本市场已经初步建立起来,许多国家越来越多的企业开始参与到国际资本市场中去(参见表 1-1)。例如,根据 1989 年的统计,英国就有 106 家公司在国外上市,这种情况在许多国家都是存在的,例如,我国近年来就有数家公司在纽约、伦敦和中国香港等的证券交易所上市。

表 1-1 世界资本市场上国际筹资活动情况 单位:10 亿美元

	1993 年	1994 年	1995 年	1996 年	1997 年
A. 证券和已承诺贷款额度					
债券	481.0	428.6	467.3	708.8	831.6
股票	40.7	45.0	41.0	57.7	85.1
联合银行贷款*	136.7	236.2	370.2	345.2	390.4
其他债务额度	8.2	4.9	3.8	4.5	2.7
小计	666.6	714.7	882.3	1 116.2	1 309.8
B. 非承诺借款额度					
欧洲商业票据	38.4	30.8	55.9	81.3	48.5
中期欧洲票据	113.6	222.1	346.1	374.1	411.0
小计	152.0	252.9	402.0	455.4	459.5
总计(A+B)	818.6	967.6	1 284.3	1 571.6	1 769.3

* 联合银行贷款就是由几家银行向借款人提供资金。欧洲商业票据是在货币单位权限外发行,中期票据是公司债券工具,是由发行代理人持续向投资人发行的票据。

资料来源:OECD,金融市场趋势 69(1998 年 2 月),巴黎,1998。

跨国的筹资和跨国的投资对于会计信息国际协调的需要是毫无疑问的,没有可相互理解的会计信息,国际资本市场将无从谈起。许多公司需要按照上市地或者其他形式的投资者的所在地的语言和会计规则编制财务报告。一份对欧洲从事跨国业务的 42 家公司(1989 年度)调查表明,在被调查的 42 家公司中,使用 2 种语言报告的有 25 家,使用 3 种语言报告的有 9 家,使用 4 种语言报告的有 6 家,使用 5 种语言报告的有 1 家,使用 6 种语言报告的有 1 家;换一个角度看就这些公司报告所使用的外国语言来看,使用英语的有 42 家,使用法语的有 12 家,使用德语的有 6 家,使用西班牙语的有 4 家,使用意大利语的有 2 家,使用葡萄牙语的有 1 家,使用瑞典语的有 1 家。为了保证会计工作能够帮助国际资本市场的正常运转,许多国家和国际组织都正在作出各种努力来保证跨国筹资与投资的信息需要。如何通过会计和报告技术

的改善来满足国际资本市场的需要也成为国际会计的一项重要任务。

近 20 年来,随着各国企业之间竞争的日趋激烈,资本成为企业生产和发展必不可少的要素,但资源的稀缺和需求不断扩大的矛盾使国际间资金信贷市场逐渐完善并发展起来,与此有关的会计问题也迫切需要得到研究解决。例如,一家公司想在纽约股票交易所出售其股票,必须使它的会计报表格式符合股票交易所的要求。由于美国是世界上最大的金融市场,美国公司是世界上最大的直接投资者和借贷者,所以,美国公司财务报表被认为是标准报表,其他国家公司的会计报表格式均需要与美国跨国公司报表相比较。而且,大型公共会计师事务所均设在美国和英国,未经过公共会计师事务所审计的会计报表,根本是不可能借到资金的,因而客观上要求对各国的会计进行比较研究,以便找出差异,以解决金融资本的跨国流动所带来的新问题。

四、经济地区化,或者说国家间经济集团的兴起也是国际会计发展的一个促进因素

从欧洲经济共同体(欧盟)开始,到经济合作与发展组织、东南亚国家联盟、北美经济区的建立,经济地区化方兴未艾。经济地区化必然导致对区域内会计协调的新的要求。欧洲经济共同体的发展历程已经充分说明了这一点。伴随着欧洲经济的一体化,欧共体颁布了一系列涉及会计和报告的指令,这对于欧共体内部会计协调产生了巨大的影响。近年来,经济地区化产生了相互交叉的迹象,这种相互交叉,将会更多地需要国际会计协调,并且必然导致更大范围的协调。许多地区化的经济合作组织事实上也已经成立了某种形式的国际会计组织或机构。

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

会计本身是一项技术性很强的工作,它的基本精神和方法应该能够在世界范围内得到推广和应用。从个别会计技术方法来看,由于国际经贸和跨国经营,引发了许多问题需要开发新的技术方法,例如,关于合并的技术,关于外币折算的技术,等等。从合并、汇编、相互理解的

角度来看,国家之间会计和报告技术的相互的比较、协调也是必需的。会计技术的国际化越来越成为一种趋势。

六、会计职业界的国际化

国际融资、投资活动和跨国公司的经营活动必然要求会计职业界提供国际性的服务,这是促使会计职业国际化的主要推动力。会计职业的国际化也促进了国际会计的发展。许多的会计师事务所成为国际范围内从业的事务所。这些国际会计公司跨国执业,自然需要了解各国的会计惯例,需要对各国的会计惯例进行比较,并从执业的角度来促动国际会计协调,而且,由于国际会计公司较多地参与跨国公司的审计和咨询服务,因而也在不断地推动跨国公司会计实务的不断发展。

直至现在,规模巨大的国际性的会计师事务所还是屈指可数的,为数众多的以本国为基地、以提供国内服务为主的中小型的会计师事务所,只是在临时性协作的基础上为它们的本国委托人提供国际性的服务。下面介绍的三个不同层次标志着会计职业国际化的不同程度。

(一)最高层次是一体化的国际性会计师事务所

它们的组织模式是国际性的典型的“合伙组织”,在世界范围内以同一名称经营会计服务。当前最大的国际会计师事务所都是起源于英美的,经过相互间的兼并和兼并其他事务所而成。表 1—2 列示了国际四大会计师事务所的名称和起源国。

表 1—2 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
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(Pricewaterhouse Coopers)	英、美