

大学会计系列教材

国际会计

主 编 刘秀丽

中国商业出版社

GUOJIKUAIJI

大学会计学系列教材

国际会计

第二版

中国审计出版社

GUOJIJIHUIJINGJI

大学会计系列教材

国 际 会 计

主 编 刘秀丽

图书在版编目(CIP)数据

国际会计/刘秀丽主编. - 北京:中国商业出版社,1999.11

ISBN7-5044-3870-7

I.国… II.刘… III.国际会计-高等学校-教材 IV.F
811.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 69966 号

责任编辑:孙启泰

中国商业出版社出版发行

(100053 北京广安门内报国寺1号)

新华书店总店北京发行所经销

北京东华印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开 8.125 印张 208 千字

1999 年 11 月第 1 版 1999 年 11 月第 1 次印刷

定价:9.80 元

* * * *

(如有印装质量问题可更换)

大学会计系列教材编审委员会

顾问 阎达五

教材审定委员会

主 任 侯家龙

委 员 (按姓氏笔划为序)

刘子玉 刘孔庆 武心尧 周 旋

教材编写委员会

主 任 徐国君 罗福凯

委 员 (按姓氏笔划为序)

于卫兵 王 荭 王 舰 王成秋

刘秀丽 刘敬东 孙建强 李 雪

陈 峥 陈世文 张世兴 逢咏梅

房巧玲 姜玉洁 姜宏青 倪均援

徐晓慧 梁云凤

总 序

与我国 1992 年底开始的以中国会计与国际会计惯例接轨为核心的会计改革相配合,我国的许多重点大学都相继编写出版了会计系列教材。这些教材以其全新的内容和结构,取代了建国后使用多年的以前苏联会计模式为主体的会计教材。应该说,这些教材为我国 90 年代会计人才的培养,做出了积极的贡献,至今仍是一般高校会计专业的首选教材。但也应该看到,随着我国会计改革的不断深入以及知识经济时代的到来,会计教育要以社会需求为导向,面向 21 世纪,转变教育思想,更新教育观念,就要制定好新的专业培养方案并配备相应的新的会计教材。为此我们用了半年多的时间,通过教育思想大讨论,探讨本校培养会计人才的目标与培养模式,全面修订了教学计划。在摸索培养特色人才的新定位、新思路、新途径、新方法的过程中,我们发现简单地选用重点大学会计系列教材的传统做法,有较大的不适应性,也无法实现学校的特色培养目标。正是在这样的情势下,我们才鼓足勇气,带着尝试、探索的心态,组织编写了这套会计系列教材。

目前,全国高校在新一轮教育改革中,普遍达成的共识是要注重学生创新思维的培养,推行素质教育,体现“拓宽面向,加强基础、更新内容、系统优化、重视实践、淡化专业、提高素质,减少课时”的思想。我们认为这种改革的总思路是正确的,但有些提法是否值得研究探讨?如“拓宽面向”、“淡化专业”,是否会使学生“样样通,样样松”?无法形成自己的专业特长?在知识飞速发展的今天,要求一个人博学多才、多业精通,是否现实?我们认为,让学生将专业基础打牢实是对的,但仍要区分专业,培训有特长的专门人才。再如“重视实践”、“减少课时”,是否可行?四年的时间毕竟有限,将该学习基本理论与方法的时间,更多地用于实际动手操作技

能的培养,是否会冲击理论水平的提高?大学是否应解决职业培训所要解决的问题?如何与“素质教育”的目标相匹配?减少课时要学生更多的自学,学生是否有足够资料、书籍乃至学习的能力?我们认为,就目前我国实际情况来看,重视实践虽然表面上更适应社会需要,但从社会整体和长远看,则是一种急功近利的行为,必将影响学生的发展潜力和后劲,而且在目前的体制下,师资不可能达到这样的要求。减少课时,在学校图书资料缺乏的情况下,很可能使学生无所事事,白白浪费许多大好时光。

根据我校修订后的教学计划,我们确定这套系列教材由核心课和几门相关专业基础课的教材组成。核心课教材包括《会计学概论》、《簿记》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《管理会计》、《国际会计》、《计算机会计信息系统》、《财务管理》、《财务分析》、《审计学原理》、《注册会计师审计实务》、《管理咨询》等十三门组成,同时结合我系师资力量,还将《财政学》、《税法》、《统计学》作为一部分专业基础课教材,扩展列入系列教材之内。

在教学计划修定及编写教材的过程中,我们反复思考这样两个问题:一是到底各高校的会计学专业是否要按同一规格来培养人才?要不要形成各自的特色?教材规定了基本教学内容,是教学的范本,如果按全国统一的要求,或是以全国会计名校的套路为样板,是否会影响到普通学校的学生既未达到名校名徒培养的规格,又没有形成自己的特色?我们认为,还是应坚持特色办学,结合本校生源的质量和社会需要的实际,来确定本校培养的特色目标和培养方案。这也是我们虽然水平有限,仍坚持一面学习,一面编写这套教材的目的之一。

二是会计学专业学生培养的定位问题。这里也有两个矛盾需要面对:一为国际惯例与现行制度规范的协调。以国际惯例为标准培养学生,学生有了潜力和未来适应性,却又缺乏实际动手操作能力;以现行制度作法为标准培养学生,重视实务操作,则学生又

会因制度改革而使所学知识过时,而两者兼顾好是十分不容易的。我们认为,本科教育应以专业素质与基本技能教育为主,因此应以国际惯例和会计最新发展趋势为依据来培养学生,至于实务操作技能,可通过会计模拟试验和毕业实习来提高,但不是大学应解决的重点。二为规范会计理论与方法和现实社会需要的“变通”、违规的矛盾。社会上不少企业反映不要“书呆子气太重”的学生,意为这种学生太正统、太死板,不能满足现实中非正当的需求。我们认为,从全社会利益和长远发展计,还是应教会学生规范的会计理论与方法,不能为迎合某种不健康的现实需要而降低学生培养的层次。我们的目标正是要通过几代学生的努力,来逐渐改变这种现实。

在教材编写中,我们还考虑了以下几点特色:

1. 尝试编写《会计学科概览》作为第一门会计课程的教材。目前我国大学会计学、理财学专业,几乎无一例外地以《会计学原理》(或称会计基础、基础会计、初级会计学等)作为第一门专业课,这是传统的从培养“三基”入手的教育思路,但是从较长时期的教学实践看,教学效果并不理想。因此,借鉴美国许多大学的会计教育经验,在传统会计课程之前,先行开设一门对会计学科做总体介绍的课,旨在使学生建立对会计专业的学习兴趣,掌握专业学习方法,建立起“大会计”的观念,初步形成职业认同和对未来职业的理想和设计,为后续专业课程的学习做好铺垫。

2. 将《会计学原理》或《基础会计学》等改为《簿记》,恢复其本来面目,使“簿记”讲授重点明确。我们认为,簿记只能是会计学的一个构成部分,会计学的内容,特别是“原理”更加广博、深奥。将簿记理解为会计的基础或是原理,会误导学生降低其对会计的认识,使学生失去对会计深入理解、宽泛学习的热情。

3. 将《中级财务会计》、《财务管理》、《计算机会计信息系统》作为重点讲授的内容,因此教材内容要丰富一些。因为这三门课是

会计专业的核心课程,它决定学生的基本功力。

4.《国际会计》教材讲解国际会计的基本概念、理论、比较会计以及国际性业务的会计处理惯例,同时,让学生熟悉了解国际会计准则。

5.单独编写并开设《财务分析》,提高学生对会计信息分析、利用的能力,应是下一世纪本科教育的一个重点方向。

6.编写并开设《注册会计师审计实务》,是让学生在掌握了审计的基本理论与方法的基础上,进一步了解注册会计师审计的实务操作程序,或是作为会计学专业的一个重要方向,或是对将来从事会计工作有很好的助益。

7.编写并开设《管理咨询》,是让学生了解、掌握有关资产评估、可行性研究、会计与财务制度设计、企业财务诊断、公司组建与证券发行、税务代理与税务咨询等会计相关业务,提高学生的综合素质。

为了便于教学,本系列教材配有学习指导书(含案例),作为辅助教材。

我们深知,按我们目前的师资力量和水平来编写这套系列教材,有些超越我们的人力、教学经验、学识水平所容许的范围,不妥、疏漏,甚至错误之处恐难避免,恳请各位专家同仁、读者不吝指教,以利我们以后对本系列教材不断充实、提高和完善。

青岛海洋大学会计系列教材编写委员会

1999年3月

编写说明

本书是青岛海洋大学会计系列教材之一。在会计学本科专业高年级学生系统学习了基础会计、中级财务会计、成本会计等专业课程的基础上,辅以国际会计准则,可在大学四年级第一学期按每周4到6学时安排教学。同时,本书可作为高等院校国际经济、国际贸易和国际金融等相关专业学习和了解国际会计的教材,也可作为从事涉外经济和会计、审计及跨国集团公司等方面的理论工作者和实务工作者的参考书。

国际会计是随着国际间经济往来、经济合作和世界经济一体化的发展需要而形成的一门新学科,虽然历史并不很长,但发展迅速,并取得了丰富的研究成果。本书在借鉴经典理论和权威观点的基础上,汲取了一些最新的研究成果,在国际会计的基本理论、会计的国际比较、国际财务会计以及会计准则的国际协调等方面作了系统全面的阐释,有助于开阔学生的视野,提高专业水平,启发学生的思维。

本书由刘秀丽任主编,王荭任副主编。主编和副主编共同讨论拟定编写大纲,由主编进行全书的总纂。第一章、第六章和第八章由王荭执笔,第三章、第四章和第六章由刘秀丽执笔,第二章由刘秀丽和王荭共同执笔。

国际会计作为会计学新兴的分支,发展很快,许多问题仍存有争议,因资料和时间限制,本书未能将其尽含于内,甚是遗憾。因学识水平有限,阅历经验不足,书中难免有不当甚至错误之处,恳请读者批评指正。

编者

1999年6月

目 录

第一章 国际会计总论	(1)
第一节 会计与社会环境	(1)
第二节 国际会计的形成	(3)
第三节 国际会计的概念和内容	(8)
第四节 会计模式	(11)
第二章 国际比较会计	(31)
第一节 国际比较会计概述	(31)
第二节 美国会计	(38)
第三节 英国会计	(45)
第四节 德国会计	(50)
第五节 法国会计	(53)
第六节 荷兰会计	(56)
第七节 日本会计	(67)
第三章 外币交易会计	(78)
第一节 外币交易与汇率	(78)
第二节 外币交易的会计处理	(80)
第三节 期汇合同的会计处理	(88)
第四节 外币交易会计的国际概况	(101)
第四章 外币报表折算	(105)
第一节 外币报表折算概述	(105)
第二节 外币报表折算的方法与程序	(107)
第三节 外币报表折算方法的比较与例析	(114)
第四节 外币报表折算的国际概况	(128)
第五章 通货膨胀会计	(136)

第一节	通货膨胀及其对会计的影响·····	(136)
第二节	通货膨胀会计的基础理论和模式·····	(145)
第三节	一般物价水平会计·····	(153)
第四节	现行成本会计·····	(170)
第五节	现行成本/不变币值会计·····	(184)
第六节	通货膨胀会计的国际协调·····	(193)
第六章	国际财务报告 ·····	(195)
第一节	国际财务报告概述·····	(195)
第二节	跨国公司财务信息的披露·····	(198)
第三节	国际分部财务报告·····	(203)
第四节	社会责任的披露·····	(218)
第七章	会计准则的国际协调 ·····	(230)
第一节	会计准则国际协调的必要性·····	(230)
第二节	政府间国际组织的协调活动·····	(233)
第三节	民间会计组织的协调活动·····	(239)
主要参考文献 ·····		(246)

第一章 国际会计总论

国际会计是近年来随着经济的国际化、一体化、自由化与全球化趋势急剧增强和国际经济关系的日趋紧密而发展起来的会计学科新领域。从研究内容上看，国际会计可归属于财务会计。但在研究方法上，国际会计十分注重不同国家间会计体系的比较研究；在研究目的上，更侧重于国际会计准则的协调与统一。由于这一显著特征，使国际会计从传统的财务会计中独立出来，并发展成为会计学的一门分支学科。

第一节 会计与社会环境

会计具有提供经济信息、反映和监督经济业务的职能，因而在经济管理中有重要作用。会计是随着客观经济环境的变化而发展变化的。因为客观经济环境变化了，会计主体的经济活动内容有了新的发展，会计主体内、外部的经济关系也有所变化，所以会计反映和监督的经济业务内容与范围、提供的会计信息均与以前有所不同，由此而导致会计的发展与变革。会计发展的一般历史深刻地反映着这种关系。从会计的全部发展史来看，每一次会计发展的新突破都是顺应经济环境变革的要求、受其促进的结果。因此，我们有必要简单地追溯一下会计的历史。

会计具有悠久的历史，它的奠基可以追溯到公元前 3600 年。折旧概念早在希腊和罗马时期就已产生，如规定城墙每年折旧 $1/80$ 。古代的会计虽然由于生产力的局限进展缓慢，但那时的会

计思想和会计实践也闪耀着灿烂的光辉，是古代文明的重要组成部分。然而，大部分会计历史学家认为现代会计从公元 14 世纪开始，即从复式记帐制度开始。

从 13 世纪到 15 世纪，地中海沿岸某些城市的商业和手工业兴旺发达，经济繁荣，再加上当时书写及数学的发展、货币的广泛使用、企业组织和信用的发展、以及私有财产和私有资本的显著积累，客观上需要通过复式簿记来反映各项经济活动，由此复式簿记应运而生。1494 年，由意大利的数学家卢卡·帕乔利所著的《算术、几何与比例概要》一书问世，为复式簿记奠定了理论基础，标志着现代会计的开始。

到了 16 世纪，随着意大利商业中心地位的转移，同时意大利的复式簿记在西欧也得到了广泛的传播、普及和发展。在 1673 年，法兰西通过了第一个官方的会计法规，要求每两年编制一次资产负债表。在此期间，把会计帐户首次予以人格化，并统一规定帐户的左方为借方，右方为贷方。

会计经历了一段长时期的稳定后，于 19 世纪末 20 世纪初发生了重大变化。推动会计发生剧烈变化的主要动力是工业革命和现代化大生产。企业规模随着科学技术的迅速发展成为现代化大生产，固定资产也随之日益重要，会计必须相应地进行折旧、制造费用分配和存货的核算，于是逐步产生成本会计。这个时期，企业组织的基本方式也从独资和合伙转变为股份公司，股份公司的发展又使工业生产迅速扩大，为了适应这些新的需要，保护投资者的利益，逐步产生了职业会计师和外部审计。

到了 20 世纪，由于科学技术的巨大进步和经济的迅猛发展，会计也有了进一步的发展。第二次世界大战以后，随着对外投资、世界贸易和跨国经营的迅速增长，以及地区经济集团的兴起，使得国际间的经济业务大大增加，这种复杂的经济环境必然给会计理论与实务带来重大影响。在这种情况下，不仅要比较各

国的会计制度及其差别、协调各国的会计准则并制定国际会计准则，而且还要处理跨国公司特有的会计问题。正是为了适应这种客观需要，国际会计才随之产生和发展。

当今，我们正处在 20 世纪末期，即将跨入 21 世纪。这个时期国际经济的显著特征是国际化、一体化、自由化和全球化，国与国经济互动性加强。伴随着经济的迅猛发展，现代技术和信息革命也飞速向前跃进，给人们的各个方面带来了极大的影响。这种形势使得商品市场、资本市场国际化的速度大大加快，外汇交易每天可达一万亿美元。新技术还促进信息和管理网络的形成，打破了信息传递的障碍，世界变得越来越小了。为适应国际经济发展的需要，未来的国际会计将逐渐加快在世界范围的延伸和应用，朝着综合性会计学科的方向发展，注重经验探讨的学术活动与实际应用，不断强化国际会计的协调活动。

从上述会计发展的一般历史我们可以得出以下结论：

首先，会计由客观环境所决定，是随着客观环境的变化而发展变化的；

其次，会计的发展变化，特别是每一次突破性的进步，都对社会经济起到了有利的推动和促进作用；

会计与社会环境之间的这种辩证统一关系是推动会计向前发展的源动力。

第二节 国际会计的形成

国际会计亦有的称跨国公司会计，还有的称为世界会计，它的形成、发展的原因，可以归纳为两方面：一方面是会计本身所具有的国家性与国际性两种性质，这是会计作为一种技术方法和管理工具所固有的特性；另一方面便是会计发展与社会环境变化的关系，在国际经济迅猛发展、经济一体化、自由化趋势日趋增

强的今天，这是国际会计产生与发展的根本性原因。

一、会计的国家性与国际性

会计的国家性是指会计作为一种经济管理活动，它是特定社会环境下的产物，与特定国家的政治、经济、文化等背景密不可分，会计理论与方法明显地体现着国家的特色，不同国家的会计存在着这样那样的差异。

会计的国际性是会计的科学性、技术性 etc 自然属性的体现。会计无论被认为是一个信息处理系统，还是一种经济管理活动，其基本方法和基本原则为世界各国所普遍接受，具有共同性的特点，其原因在于它自身的科学性、技术性。近年来，会计的国际性是指随着国际经济交往的扩展和深化，客观上要求各国在会计事务处理上尽量采用国际上通行的做法，建立标准化、可比性的国际会计。

从会计国家性和国际性的内涵来看，会计的国家性与国际性是一对客观存在的矛盾。国家性在很大程度上阻碍着国际性，国际性又在很大程度上削弱着国家性，其实质性原因是由国际经济的发展与维护国家经济利益之间的矛盾所决定的。会计的国家性与国际性矛盾将长期存在，并继续保持国家性与国际性并存的情况。但是从长远的观点看，会计国际化将是会计发展的总趋势，国家性将服从于国际性，但这是一个漫长的发展变化过程。目前解决该矛盾的可行性办法是，在了解各国会计具体特点的基础上进行分析、比较，求同存异，在保护会计的国家特征的基础上，发展会计的国际协调。

二、国际会计形成的经济原因

由于会计的自然属性而引起的会计国际化，这仅使得国际会计的形成具有内在的可能性，促使国际会计形成与发展的因素，仍然在于其外部环境的变化，由于国际经济业务的发展和国际经济管理的需要以及各国会计制度的差别，产生了国际会计问题，

致使国际会计学也随之产生。

（一）国际贸易的发展与贸易自由化

第二次世界大战以后，国际贸易规模迅速扩大，1992年世界出口总额（按1990年价格计算）占世界国民生产总值的13.5%，而1973年为11.2%，1950年为7%，由此可见，企业对国际市场的依赖程度在不断提高。

为了推动国际贸易的发展，加快贸易自由化的进程，1948年由23个国家签定的关贸总协定正式生效，它标志着世界贸易自由化新阶段的开始。在关贸总协定40多年的历史中，工业发达国家的制成品平均关税从46%左右下降到目前的5%左右，极大地促进了世界贸易的发展，使世界贸易额增长了10倍多。1995年1月1日世界贸易组织宣告成立，这个组织是关贸总协定第8轮乌拉圭回合谈判的结果。世贸组织的建立，使国际贸易自由化更加严格、规范，维护了贸易双方的利益。而进行国际贸易，首先必须了解交易对象的信用和财务状况。由于各国会计准则、会计程序和方法上的差异，再加上语言文字和货币不同，阅读和理解外国企业的会计报表并非易事，甚至困难重重。虽然可求助于从事于国际会计业务的大型会计公司提供相关性服务，但是由于费用昂贵和服务水平难以如愿等原因也不易使人满意。因此，建立一套为各国所接受和熟悉的会计模式，为国际贸易的双方提供易于理解和使用的会计信息成为大势所趋。

（二）国际金融市场的发展与资本国际化

第二次世界大战后，一些国家国内资金匮乏，并急需资金来恢复生产，另一些国家的资金则相对充裕，急需寻求投资的方向。这样，资本的国际流动就产生了，并带动了国际金融市场的形成。为了便利国际融资活动，摆脱货币发行国的有关法律约束，又形成了离岸金融市场。从国际直接投资方面来看，全球直接投资的年流量自1982年以后一路上扬，1985年为533亿美元，