



21 世纪会计学系列教材

Accounting Textbook Series
in 21st Century

国际会计 (第四版)

International Accounting

常勋 / 编著



厦门大学出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

Accounting Textbook Series in 21st Century

21 世纪会计学系列教材

国际会计

International Accounting

(第四版)

常勋 编著

厦大图书馆惠存

常勋

2006.12.

厦门大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际会计/常勋编著. —4 版. —厦门:厦门大学出版社,2005.7
(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(2005)第 051117 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

厦门市新嘉莹彩色印刷有限公司印刷

(地址:厦门市前埔东路 555 号 邮编:361009)

2001 年 9 月第 1 版

2005 年 7 月第四版 2005 年 7 月第 4 次印刷

开本:787×960 1/16 印张:25.75

字数:475 千字 印数:15 500-21 500 册

定价:30.00 元

如有印装质量问题请与承印厂调换

序

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



Accounting

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,请读者不吝指正。

最后要说明的是,本书使用的外来术语与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内,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. 第一章第二节中国际“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骗案,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。

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。



Accounting

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。

常勤

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。

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:



Accounting

国际
会计

(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,并在相关的注释中对所使用的正、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)在术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。特别要指出的是,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。

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,注意掌握了最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”的愿望则未能实现,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挚的。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

第四版说明

期中论文。

www.iasb.org

www.fasb.org

(exposure documents) - conceptual framework project

(comment letters) - conceptual framework project

有关财务会计概念公告改革二阶段进展一讨论。

DP - Discussion paper.

ED - Exposure Draft.

差异。

目 录

International Accounting

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	(14)
第一节 重要会计惯例的国际比较	(14)
第二节 财务报表的国际比较	(25)
第三章 比较会计模式	(37)
第一节 会计模式的国际分类	(37)
第二节 美国会计模式	(44)
第三节 英国会计模式	(51)
第四节 法国会计模式	(57)
第五节 德国会计模式	(63)
第六节 日本、荷兰、瑞典的会计实务体系	(67)
第七节 捷克(转型期国家)会计实务体系的特征	(75)
第八节 发展中国家会计实务体系的一般特征	(79)
第四章 国际会计协调化活动	(81)
第一节 概说	(81)
第二节 联合国的协调化活动	(85)
第三节 欧洲经济共同体(现欧洲联盟)的协调化活动	(87)
第四节 经济合作与发展组织的协调化活动	(97)
第五节 证券委员会国际组织的协调化活动	(98)
第六节 国际会计师联合会及国际审计准则.....	(101)
第七节 其他国际组织的协调化活动.....	(111)

第五章	国际会计准则委员会及国际会计准则	(115)
第一节	国际会计准则委员会的努力成果	(115)
第二节	《编报财务报表的框架》	(121)
第三节	国际会计准则与核心准则体系	(130)
第四节	重塑国际会计准则委员会的未来	(142)
第六章	物价变动会计的基本模式	(152)
第一节	历史成本/不变购买力模式	(153)
第二节	现行成本/名义购买力模式	(160)
第三节	对物价变动会计基本模式的评价	(166)
第七章	物价变动会计的国际展望	(172)
第一节	物价变动会计的国际对比	(172)
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	(177)
第三节	英国的现行成本模式	(184)
第四节	巴西高通货膨胀环境下的不变购买力模式	(189)
第八章	企业合并与合营的会计处理	(195)
第一节	企业合并与合营导致的会计问题	(195)
第二节	取得控制股权的购买法	(204)
第三节	取得控制股权的权益结合法	(213)
第四节	对联合控制实体的比例合并法	(220)
第九章	合并财务报表的编制	(226)
第一节	企业集团合并财务报表的编制程序	(226)
第二节	联合控制实体财务报表的合并	(240)
第三节	关于编制合并财务报表的诸问题	(247)
第十章	金融工具会计	(260)
第一节	衍生金融工具的确认和计量	(260)
第二节	期货、期权、互换交易的会计处理	(269)
第三节	套期活动会计	(277)
第四节	金融工具在财务报表中的披露	(282)
第十一章	外币交易折算	(286)
第一节	外汇市场与汇率	(286)
第二节	外币交易会计的基本程序	(290)
第三节	应否确认未实现的汇兑损益	(295)
第四节	外币交易会计的国际惯例与准则	(301)
第十二章	期汇交易的会计处理	(304)

第一节	期汇市场与远期汇率·····	(304)
第二节	对外币交易套期保值·····	(307)
第三节	对外币承诺套期保值·····	(314)
第四节	对外币投资净额套期保值·····	(317)
第五节	外汇期货合同用于投机牟利·····	(321)
第十三章	外币报表折算·····	(327)
第一节	区分流动与非流动项目法·····	(327)
第二节	区分货币性与非货币性项目法·····	(333)
第三节	时态法·····	(338)
第四节	现行汇率法·····	(345)
第五节	时态法和现行汇率法剖析·····	(352)
第六节	尚未解决的难题·····	(360)
第十四章	国际税务·····	(368)
第一节	国际税务概论·····	(368)
第二节	各国税制比较·····	(370)
第三节	国际双重课税的避免·····	(377)
第四节	国际避税与反避税·····	(381)
第五节	国际税务计划·····	(384)
第六节	国际转让价格·····	(386)
主要参考书目及文献·····		(393)

第一章

国际会计的形成与发展

论者一般认为,国际会计成为一门新的会计学科,大致在20世纪70年代;把国际会计作为一个专题进行研究,在美国和西欧也只是20世纪60年代的事。所以,国际会计是现代会计的一个崭新的领域,其形成与发展,仅有30余年的历史。本章将分节考察“会计国际化”和“会计职业国际化”的历程,最后,则试图为国际会计下一个比较确切的定义。

第一节 会计的国际化

会计(确切地说是企业会计)跨越国界,当然是以企业的经营活动跨越国界为背景的。我们将就历史发展的进程,从以下四个方面来考察。

一、会计的世袭遗产就是国际性的

早在14—15世纪,意大利商人的经商活动就跨越国界了。作为现代簿记方法鼻祖的复式记账原理,始于意大利城邦,而后传播到德国、法国和荷兰等国家,又从那里传播到英国。会计从来就是随着商业活动的扩展而传播的。在17世纪和18世纪,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),而且也传播到美国。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沙皇俄国和日本。

随着英帝国的衰落和美国经济影响的增长,从第一次世界大战结束开始,特别是在第二次世界大战胜利后,美国确立了它当时在世界经济中的霸主地位,美国会计的影响向世界各地渗透。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。美国会计不仅传播到菲律宾、墨西哥、巴西等发展中国家,在二战以后又传播到战败的日本和德国,对现在的英联邦国家



Accounting

国
际
会
计

也产生程度不等的影响。加拿大因为地缘和对美自由贸易的关系,它的会计几乎与美国亦步亦趋,英国的会计影响只是留下一些残迹。

还应该指出的是,西方会计的发展及其在世界范围内的广泛传播,是与工业革命后现代企业组织和现代市场的发展相关联的。会计作为科学地管理现代企业的手段之一,既为资本家(企业主)谋求最大限度的利润服务,也形成和发展了其较严谨的科学理论和方法体系。基于商品经济发展的共性,会计一方面在现代的发达国家间互相渗透;另一方面,在殖民时代,它伴随着诸帝国主义国家政治和经济势力的入侵而向其殖民地国家扩散。二战以后,尽管民族独立的浪潮摧毁了帝国主义的殖民统治,但其历史影响仍然存在,会计方面也是如此。

由此可见,会计的世袭遗产是国际化的。在长期的历史进程中,会计的理论和方法都有一种国际间渗透的趋向,这是无可否认的。

二、市场的国际化,特别是货币、资本市场的国际化

市场是商品经济的产物。市场的国际化,开端于国际贸易。早在殖民时代,“洋货”就堵塞了经济落后国家发展其民族经济的道路,使后者沦为经济发达国家的原料和劳动力的供应地,这种局面至今尚未彻底改观。在当代世界,经济发达国家通过国际贸易对经济落后国家予取予夺的年代虽然一去不复返了,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”中谋求利益,并从发达国家引进先进设备与技术,以发展本国的新兴工业。但是,发达国家凭借其高科技的优势,凭借其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,但国际范围内的经济技术合作与交流毕竟大大地发展了。

二战以后,发达国家的企业除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;那些在工业现代化方面取得一定成就的发展中国家,无不走上发展外向型经济的道路,积极参与国际经济技术的交流和合作,而且也进入向海外直接投资的行列。即使在发达国家之间,其相互的直接投资和资本流动,也达到相当可观的规模。

伴随国际资本流动而来的是货币市场和资本市场的国际化。国际金融机构如货币基金组织和世界银行、国际性的商业银行、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、资本市场的国际化在 20 世纪 90 年代更有了蓬勃的发展,不仅是跨国公司,即使是并不在多