

● 吳 革 編著

简明 国际 会计



煤炭工业出版社

96
F234.4
68
2

简 明 国 际 会 计

吴 革 编著

煤炭工业出版社

(京)新登字 042 号

图书在版编目 (CIP) 数据

简明国际会计/吴革编著. —北京:煤炭工业出版社,
1995. 12

ISBN 7-5020-1268-0

I. 简… II. 吴… III. 会计-基本知识 IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (95) 第 19033 号

简明国际会计

吴 革 编著

责任编辑:向云霞

*

煤炭工业出版社 出版

(北京安定门外和平里北街 21 号)

煤炭工业出版社印刷厂 印刷

新华书店北京发行所 发行

*

开本 $850 \times 1168 \text{mm}^{1/32}$ 印张 $10^{3/4}$

字数 280 千字 印数 1—3,000

1996 年 1 月第 1 版 1996 年 1 月第 1 次印刷

书号 4036 定价 23.80 元

内 容 提 要

本书是以国际会计中的财务会计为重点,吸收了有关当今国际会计理论的权威观点和惯例方法而编写的。全书共设十章,除第一章总论外,其余分为3个部分。第一部分为比较会计,阐述6个有代表性国家的会计制度;第二部分为与跨国公司特定的经济活动有关的财务会计处理,阐述有关外币交易、报表折算、合并报表、物价变动会计、跨国会计报表及分析等有关理论和实务;第三部分为协调会计,阐述各国会计准则的协调问题。在全书的编写过程中,笔者力求反映国际会计理论的最新进展,并努力做到抓住国际会计的主要问题——国际财务会计展开研究,并适当加进了我国学者对有关问题的最新研究成果。

本书可作为高等财经院校会计专业教学的教材,也可作为大专院校国际经济、国际贸易和国际金融等专业的参考教材,还可供各类工业企业、跨国集团公司和国家各级经济部门从事会计工作人员阅读。

序

国际会计是在本世纪 70 年代后期兴起的一门会计学领域的新兴学科。它的内容不仅涉及会计学本身,而且与国际经济、国际金融及投资、国际税收以及跨国公司经营管理都有十分密切的联系。随着国际之间经济交往的日益增多,使得过去仅在一个国家范围内运作的企业会计冲破了国界,向国际范围延伸和扩展,因此国际会计已越来越受到人们的关心与重视,它代表着现代会计的重要发展趋向。

当前,国际会计在整体上尚处在开拓和发展阶段,但对这一学科研究的主要体系大体已经形成。为了适应新形势下对外经济发展的需要和我院会计系列教材的建设,我院会计系吴革同志,花费近两年时间编写了《简明国际会计》一书。阅完全书,我感觉有以下三个特点:

第一,在突出重点的同时,注意内容的全面性。

目前国内已有几种版本国际会计教材,但各自著述的内容和侧重点不尽相同。本书以国际会计中的财务会计为重点,从比较会计、跨国公司会计、协调会计三大部分展开阐述,基本上反映了国际会计中最具代表性的理论和实务,把握住了国际会计的核心内容——会计信息的可比性与国际化。

第二,反映了国际会计发展的最新情况,总结并介绍了国际会计理论和方法的变化及发展动态。

例如:第一章有关会计模式划分理论;第四章有关外币报表折算方法的比较与选择;第八章,有关国际会计报表的分析及发展趋势;第十章有关国际会计协调的思考与展望等。

第三,在编写中,吸收了当今国际会计的公认观点和惯例方法,同时也提出了自己的倾向性观点,实可谓借鉴与创意并举。

例如：在第九章，作者通过建立定量模型，较细致地揭示了国际转让定价与跨国公司税负之间的关系；在第十章，作者提出人们应该通过国际会计互惠以实现国际会计协调。

应该指出，此书将大大地拓展读者看待会计问题的视野和思路，增强他们对不同国家之间会计惯例差异的洞察力。我深信，本书的出版，也将对我院会计系列教材的建设和满足教学的需要，起到它应有的作用。

中国金融学院院长 潘硕健
会计学教授

1995.12.20

前 言

国际会计是本世纪六七十年代以来逐步形成的一门新兴的会计学科。它主要研究企业因进行跨越国界的经营而展开的企业会计,是国内企业会计在国际范围内的延伸和扩展。

当今世界,国际经济一体化是大势所趋。随着我国社会主义市场经济体制的建立与不断完善,如何积极地比较、协调各国的会计制度;如何最大限度地消除各国会计实务的差异;如何恰当地反映跨国业务所涉及的会计问题,是目前我国会计学界亟待解决的课题。另外,我国正在为加入世界贸易组织而努力,一旦这一奋斗目标成为现实,就意味着我国经济将与世界经济全面接轨。国内会计必须适应这一新形势的要求,把握好自己的方向定位,了解世界各国的会计制度,并依据国际会计准则来处理跨国经营的会计问题。笔者编著的这部《简明国际会计》正是针对这样的现实而奉献给读者的。

在本书的写作和出版过程中,笔者参阅了中外专家和学者的著作,并得到中国金融学院院长潘硕健教授、李长江教授的大力支持,在此表示衷心的感谢。

由于笔者水平有限,时间仓促,书中的不足之处,敬请读者批评指正。

作 者

1995年9月

目 录

第一章 国际会计总论	1
第一节 国际会计的产生和发展	1
第二节 国际会计的概念和内容	6
第三节 会计与环境之间的关系	10
第四节 会计模式的划分	16
附 一些主要的国际会计组织、团体的英文缩写	28
第二章 各国的会计制度比较	29
第一节 美国的会计制度	32
第二节 英国的会计制度	38
第三节 德国的会计制度	44
第四节 法国的会计制度	47
第五节 荷兰的会计制度	51
第六节 日本的会计制度	53
第三章 外币交易会计	59
第一节 外币交易与汇率	59
第二节 外币交易会计的基本方法	63
第三节 期汇合同的会计处理	71
第四章 外币报表折算	97
第一节 外币报表折算概述	97
第二节 外币报表折算的会计处理方法	100
第三节 外币报表折算例析	107
第四节 外币折算方法的比较与评价	117
第五节 来自通货膨胀环境报表的折算	127
第五章 合并财务报表	136
第一节 企业合并与合并财务报表	136
第二节 股权取得日时的合并报表	142
第三节 股权取得日后的合并报表	160

第四节 合并报表会计的国际概况与国际协调	175
第六章 物价变动会计	183
第一节 物价变动与物价变动会计	183
第二节 资本保持理论	188
第三节 物价变动会计的基本模式	192
第四节 物价变动会计的国际展望	198
第七章 跨国财务报告和国外分店会计	209
第一节 跨国财务报告	209
第二节 国外经营报告和社会责任报告	216
第三节 国外分店会计	223
第八章 国际会计报表分析及其发展趋势	234
第一节 国际会计报表分析	234
第二节 国际会计报表发展趋势	257
第九章 国际转让定价	267
第一节 国际转让定价的功能	267
第二节 不同交易下转让定价策略	275
第三节 国际转让价格与税负最低化模型	284
第四节 国际转让定价的现行实务	294
第五节 国际转让定价的局限性	300
第十章 国际会计的协调	303
第一节 大趋势——会计的国际协调	303
第二节 国际会计协调的基本理论	310
第三节 协调的主角——国际会计准则委员会	315
第四节 冲突——国际会计协调中的障碍	322
第五节 利益的选择——国际会计互惠	325
第六节 国际会计协调的成就、问题及未来展望	328
主要参考文献	332

第一章 国际会计总论

第二次世界大战以后,特别是本世纪 60 年代以来,国际贸易和国际投资规模迅速扩大,跨国公司的经济活动日益频繁,一些区域性经济集团的出现又使国际经济活动呈现出崭新的特征。在这种情况下,会计学所处的经济环境发生了显著变化,因而,如何积极地比较、协调各国的会计准则与制度,如何消除各国会计实务的差异,加强会计信息的国际可比性,便成为会计学亟待解决的课题。在这种背景下,国际会计(international accounting)便由此应运而生,并成为现代会计学科体系中新的组成部分。

第一节 国际会计的产生和发展

一、国际会计的产生及其根源

从国际的观点看,会计在国际间传播和发展的历史,使会计本身从其开始就具有国际的色彩。现代会计的诞生地是意大利。公元 1494 年意大利数学家卢卡·巴其阿勒(Luca Pacioli)的论著《算术、几何和比例》对复式记帐法的论述,可以说是现代国际上通用的借贷复式记帐法会计的起源。17 至 18 世纪,随着商业中心由意大利转到西班牙、葡萄牙和法国,会计的发展重心也相应发生了转移并且形成了各自的会计特点。18、19 世纪,英国进行工业革命,使英国在世界上的经济地位大大提高,因而成为现代会计的有力传播者。随着英国工业的发展,英国会计的影响不仅遍及北美,而且遍及整个英联邦。与此同时,荷兰发展了它的会计,并传播到印尼,法国为保护其在波利尼西亚和法属非洲领地的利益,在那里推行了法国的会计制度;德国则将它的会计影响扩大到日本、瑞典、俄国。

20 世纪初期,世界经济的迅速增长,使经济生活变得越来越复杂。随着国际分工的加强,世界各国之间逐渐形成密不可分的相互依赖关系,因而,以国际贸易、国际投资、国际生产为表现的企业跨国经营有了明显增长。企业跨国经营所带来的国际资本的流动,向会计提出了新的要求。会计一方面必须要客观地、真实地反映和控制企业资本的国际运动过程及结果,另一方面还必须协调各国会计实务不同给国际经营活动带来的影响。但国际会计真正的产生时期是在二次大战之后。其根源从本质上看是由经济国际化造成的。经济国际化,主要包括资本国际化、贸易国际化和生产国际化 3 个方面。

1. 资本国际化

资本国际化——国际金融市场的形成和国际投资活动和金融活动的日益频繁。

二战以后,一些国家国内资金匮乏,急需资金来恢复生产,另一些国家的资金则相对充裕,急需寻求投入方向。这样,资本的国际间流动带动了国际金融市场的形成。为了便利国际融资活动,又形成了离岸市场,即把某种货币的存放业务放到该货币发行国的境外进行,以摆脱货币发行国的法律约束。从国际投资方面来看,世界对外直接投资总额从 1960 年的 667 亿美元增加到 1980 年的 5515 亿美元。国际投资的流向呈现多元化格局,既有发达国家对发展中国家的投资,也有发展中国家对发达国家的投资,但更为主要的是发达国家间的相互投资。

由于资本的跨国流动,必然会涉及不同货币的交换,这就会在会计上产生外币折算问题,外币折算中因汇率变动出现的外汇风险问题,以及不同货币表示的财务报表合并与揭示等问题。为解决这些问题,就相应产生并不断发展了国际会计。

2. 贸易国际化

贸易国际化——国际贸易规模的扩大以及区域集团化的兴起。表 1—1 列示了第二次世界大战后国际贸易量的发展情况。

第二次世界大战之后的几十年,国际贸易的发展,无论就贸

表 1—1 国际贸易量 (1950~1980)

每年出口额 (单位: 10 亿美元)	1950 年 61	1960 年 128	1970 年 314	1980 年 2002
指数	100	210	515	3282
逐期增长率	0	210%	245%	637%

易量, 还是贸易结构或参与国际贸易的国别范围, 都远远超过过去几百年的发展。随着这样大规模的国际贸易增长, 相应地出现了外币交易、外币折算、外汇风险等问题, 客观上需要建立专门处理国际经济业务的会计, 因此, 国际会计也就随着这种需要的增长而产生和发展。

另外, 某些以大国为中心的区域性集团的兴起和发展, 如欧洲经济共同体 (European Economic Community EEC)、经济合作与发展组织 (OECD) 等, 也客观上要求至少在集团内部的成员国之间, 协调各国的会计制度、准则和方法, 以利于成员国之间国际经济业务的处理。这也将对国际间会计信息的交流和协调产生深远的影响。

3. 生产国际化

生产国际化——跨国公司的形成及其经济发展对世界经济产生的影响日益加深。

跨国公司 (multinational companies) 在本世纪 50 年代以来得到了迅猛的发展。据估计, 世界上最大的 1000 家跨国公司的年产值占全世界经济总产值的 1/4, 当今国外直接投资总额约在 50000 亿美元以上。可见, 跨国公司作为一个整体, 其经济力量是巨大的和不容置疑的。由于跨国公司的经营活动是在不同国度内同时进行, 怎样使其财务信息在数量上和质量上满足经营决策的需要; 怎样把设在各国的子公司所提供的会计信息进行加工和转换, 使其具有可比性; 怎样理解、分析和评估跨国公司的经营业绩和经营状况; 如何协调世界各国不同的会计惯例和会计准则等都成为会计学领域的新问题。

1) 跨国公司的母国根据本国外汇收支情况以及贯彻实施有关财政、金融、税收政策,不仅需要了解母公司本身的业务情况,还要了解其海外业务的情况以及跨国公司总的财务状况与经营成果。例如,英国历来不准跨国公司把在英国活动所得的盈余全用于海外的投资,并规定本国跨国公司海外子公司利润的 $\frac{2}{3}$,必须以股息及各种费用的形式汇回本国;德国则要求跨国公司在筹措西德马克用于海外业务时,必须对海外子公司的资本缴纳 1.5% 的税收;美国政府出于审计的目的,制订有明确的条例,规定当跨国公司的海外业务占其总业务 10% 以上时,应该提供海外业务的财务信息资料,等等。这样,就存在一个比较和协调各国会计制度的问题。

2) 跨国公司所在国政府为了维护本国利益,不仅要求该公司完全执行该国的会计法规,有时也需要提供国外公司的财务信息。例如,各国政府对跨国公司利用子公司进行国际避税都甚感头痛,不少国家有专门的“反避税”规定,甚至仔细检查跨国公司内部转移价格的订价依据,这就需要研究跨国财务报告和 International Transfer Pricing 问题。

3) 对跨国公司本身而言,它们更希望能有统一的会计制度。首先,跨国控制系统需要通过日常渠道对公司集团各个部分的业务情况进行评价;其次,需要从财务效果的角度来评价利润,比较各个子公司的业务状况,了解通货膨胀和汇率波动对利润的影响;再次,需要合并会计报表,以便向股东介绍和解释公司集团的业务情况;最后,借助于一致化的会计报表来进一步判断现存的和未来的国际业务,作出合理的经济决策。因此就需要研究外币交易,外币折算、合并报表、国外分店会计及物价变动会计、跨国财务报告等。

4) 除政府和跨国公司外,对公司财务报表感兴趣的还有股东和债权人,因此就需研究国际会计报表分析及其发展趋势。

综上所述,二次大战后,世界经济的国际化所产生的新的会计问题,实质上就是要求会计具有国际性,并设定了这种国际性

的会计——国际会计研究的主要内容。

此外，国际会计产生的另一外部人为动力则是对会计问题探讨的国际交流，这种活动为国际会计的日臻完善并成为一门新兴会计学科奠定了理论基础。

二、国际会计的发展

国际会计界开展对国际会计的研究大体上分为 3 个阶段。

第一阶段是从本世纪初至 1972 年，这是国际会计学的初步形成阶段。这个阶段的发展特点是不同国家的会计师集会、交流会计信息和经验，着重解决地区性的会计问题，如 1904 年在圣路易斯开始的每隔 4 年举行一次的国际会计师会议。其中引人注目的是美国华盛顿大学以米勒（Gerherd Mueller）为中心的国际会计研究，该大学发刊了《国际商业丛书》。自 1962 年第 1 本《荷兰的会计实务》出版以来，陆续出版了有关瑞典、阿根廷、西德、日本等国会计的研究和介绍的书籍。米勒教授很早就开始专门研究国际会计。1966 年春，美国会计学会（AAA）的国际会计委员会（米勒任主席）提出在大学的会计教学中设置有关《国际会计》的课程和举办《国际会计》的课堂讨论会。1967 年他发表驰名世界的会计名著《国际会计》，这是有关国际会计的一系列著作中最早的文献。

第二阶段是从 1972 年至 70 年代末期，是国际会计学的重大发展阶段。1972 年开始建立了一些研究国际会计战略问题的组织。国际会计师会议的第十次会议在澳大利亚的悉尼召开，主要工作是成立了两个新的国际会计组织，以便有效处理和解决国际会计差异的问题。这两个组织是 1973 年成立的国际会计准则委员会（IASC）和 1977 年成立的国际会计师联合会（IFAC）。联合国经济和社会理事会也在 70 年代指定了一个研究小组，集中研究跨国公司发生的问题，并在 1976 年成立了联合国跨国公司中心。美国会计学会在 1976 年建立了一个国际会计处，研究国际会计上普遍关心的问题。欧洲经济共同体各国为了协调各国会计法规，继 1971 年颁布了第 4 号指令草案后，在 1974 年进行了修订并重新

颁布。这一时期中，成立的新的组织都采取了一定的步骤来解决各国会计实务上的不同和跨国公司影响日益增长后相关联的问题，国际会计致力于解决资本、贸易和生产国际化所带来的一系列问题。

第三阶段是进入 80 年代至今，这是国际会计学发展的新阶段。这一阶段出现了许多需要国际会计研究和开拓的新问题和新领域。诸如国际经营战略规划问题、国际经营决策问题、国际投标招标问题、国际范围内通货膨胀问题等。

第二节 国际会计的概念和内容

一、国际会计的概念

国际会计学作为会计学的一个分支学科，其产生和发展，不是要取代现存的会计理论和实务，而是给会计领域以更多概念上的发展和实务上的有用性。

但是，对国际会计概念的理解迄今仍是众说纷纭，没有共识。

首先，“国际会计”这个名词，目前出现了 4 种互相混用，意义上基本相同的提法：(1) 国际会计 (international accounting)；(2) 跨国会计 (transnational accounting)；(3) 多国会计 (multinational accounting)；(4) 全球会计 (global accounting)。

其次，从实际理解上讲，对于“国际会计”的含义可以归纳为 3 种不同的理解：

(1) 世界会计 (world accounting)。探讨可在世界各国普遍适用的会计模式（包括会计原则与会计方法），其设想是在全世界推广统一的会计模式。

(2) 国际会计 (international accounting)。探讨所有国家的会计原则和方法，并加以比较，以便在国际之间发生的会计问题需要处理时，可以从中找到共同适用，双方都能接受的原则。例如，美国注册会计师协会 (AICPA) 出版过两本书，分国家逐一介绍各国的职业会计；美国的保罗·H·阿伦 (Paul·H·Aron) 在其

所写的《国际会计与财务报告》(International Accounting and Financial Reporting)中,把各国的会计模式区分为5种类型。

(3)国外子公司会计(accounting for foreign subsidiaries)。探讨母公司与其国外子公司之间的特殊会计问题,主要研究解决国外子公司财务报表上的项目应如何按本国货币进行折算与调整,以便编制合并财务报表。

上述3种理解都不能确切地反映国际会计的全部含义。把国际会计理解为“世界会计”是一个理想的目标。当然,人们已向这个目标努力,“国际会计准则”的制定就是一个例证。第二种理解与其说是“国际会计”不如说是“各国会计”或“比较会计”。把国际会计理解为“国外子公司会计”未免把国际会计的范围定得过于狭窄。它最多等同于跨国公司会计。

相对来说,美国会计学家F·D·S·乔伊(choi)和G·G·米勒(Mueller)的看法较为全面。1984年,他们在其合著的《国际会计》一书中从4个方面确定国际会计的范围:

(1)国际比较会计。它比较说明不同的会计实务,以便会计人员了解这些不同会计实务的差别,并能用以评价财务报告的成果。

(2)国际标准会计。它研究制订一个可以为世界各国所公认、并指导其有关实务的会计标准。

(3)国际实务会计。它包括那些由于跨国公司业务经营所需要的特殊会计。

(4)国际协调会计。它出现在世界上一些政治性组织,如联合国或经济合作与发展组织对世界各国财务报告与标准进行的会计协调。

根据上面所包括的范围,他们对国际会计所下的定义为:“国际会计是把一般目的、面向本国的会计在最广泛的含义上扩展到:①会计的国际比较与分析;②跨国公司的国际工商业务及其工商企业形式所特有的会计核算与会计报告的各种问题;③国际金融市场所需的会计问题;④通过政治的、企业的、会计职业组织建

立会计标准的活动，对世界会计和财务报告所进行的协调。^①

目前，笔者认为，乔伊和米勒对国际会计的理解，比较切合实际。但需要强调的是，尽管国际会计不限于研究企业在国际性的经营活动中所碰到的问题，但非常明显，它的重点是指企业因进行超越国界的经营活动而展开的企业会计，是国内企业会计在国际范围的延伸和扩展。其研究对象主要是国际企业经营活动的价值表现，因而本质上是从价值方面对国际企业经营活动的决策、分析、控制、核算。

二、国际会计的内容

由于国际会计的含义尚未统一，其内容当然也不成熟。在 F·D·S 乔伊和 G·G·米勒合著的《多国会计导论》(An Introduction to Multinational Accounting) 一书中，把国际会计涉及的内容归纳为 9 个方面：

(1) 当前世界范围内会计模式的类型。着重研究各国采用的会计模式并加以分类（分组）。

(2) 外国通货的转换和估计到通货膨胀影响对外币的转换。着重研究不同货币单位的折算，它涉及汇率的变动和通货膨胀的影响。

(3) 国际会计准则和有关组织。着重研究目前的国际会计组织（团体）和由国际会计准则委员会制订颁布的一系列“国际会计准则”。

(4) 欧洲经济共同体会计。着重研究欧洲经济共同体成员国之间在会计原则和报告准则方面的协调方案，即所谓“EEC 会计”。

(5) 多国经营活动的理财计划。着重研究跨国公司的理财计划，其中包括对国际之间的“投资报酬率”、“现金流动”、“资本成本”的计量、比较和预测，还包括国际投资风险的预测。

^① Frederick D. S. Choi and Gerhand G. Mueller 《International Accounting》 1984. 9. 18。