

# 走向21 世纪的现代

国际会计 • 陆正飞  
社会会计 • 韩传模  
社会责任会计 • 宋献中  
人力资源会计 • 文善恩  
环境会计 • 吴丽雅  
现金流量会计 • 郑石桥等  
物价变动会计 • 罗飞  
计算机会计信息系统 • 王福胜  
ZOUXIANGERSHIYISHIJI  
DEXIANDAIKUAIJI

中

# 会计



刘明辉 主编  
东北财经大学出版社



# 走向 21 世纪的 现代会计(中)

刘明辉 主编

东北财经大学出版社

# 目 录

|                   |     |
|-------------------|-----|
| <b>国际会计</b>       | 陆正飞 |
| 第1章 国际会计的产生与发展    | 3   |
| 第2章 国际会计的目标与内容    | 7   |
| 第3章 国际比较会计        | 11  |
| 第4章 国际会计协调与国际会计准则 | 27  |
| 第5章 跨国公司会计        | 36  |
| <b>社会会计</b>       | 韩传模 |
| 第1章 社会会计概论        | 43  |
| 第2章 经济循环过程会计      | 58  |
| 第3章 国民收入会计        | 78  |
| 第4章 投入产出会计        | 87  |
| 第5章 资金流量会计        | 97  |
| 第6章 国际收支会计        | 110 |
| 第7章 国民资产负债会计      | 115 |
| <b>社会责任会计</b>     | 宋献中 |
| 第1章 社会责任会计的产生与发展  | 123 |
| 第2章 社会责任会计的目标与内容  |     |
| 第3章 社会责任会计的理论结构   | 151 |
| 第4章 社会责任会计的计量方法   | 171 |
| <b>人力资源会计</b>     | 文善恩 |
| 第1章 人力资源会计导论      | 184 |

|                  |                  |      |
|------------------|------------------|------|
| 第 2 章            | 人力资源投资会计         | 196  |
| 第 3 章            | 人力资源价值的计量        | 211  |
| <b>环境会计</b>      |                  | 吴丽雅  |
| 第 1 章            | 国外环境会计简介         | 232  |
| 第 2 章            | 绿色会计理论的兴起与发展     | 235  |
| 第 3 章            | 在我国建立绿色会计的设想     | 245  |
| 第 4 章            | 绿色报告             | 262  |
| <b>现金流量会计</b>    |                  | 郑石桥等 |
| 第 1 章            | 现金流量会计导论         | 269  |
| 第 2 章            | 经营活动的现金流量        | 305  |
| 第 3 章            | 投资活动的现金流量        | 327  |
| <b>物价变动会计</b>    |                  | 罗 飞  |
| 第 1 章            | 物价变动会计概论         | 341  |
| 第 2 章            | 不变币值会计           | 355  |
| 第 3 章            | 现行成本会计           | 368  |
| 第 4 章            | 现行成本/不变币值会计      | 377  |
| <b>计算机会计信息系统</b> |                  | 王福胜  |
| 第 1 章            | 计算机会计信息系统的含义与特征  | 388  |
| 第 2 章            | 计算机会计信息系统的产生和发展  | 402  |
| 第 3 章            | 会计信息系统的开发方法和实施程序 | 419  |
| 第 4 章            | 会计信息系统的发展前景      | 437  |

# 国际会计

陆正飞



## 第1章 国际会计的产生与发展

国际会计是现代会计的一个新领域。19世纪末之前,各国之间虽已有贸易往来,但国际经济活动在整个经济活动中所占比重甚微。进入20世纪之后,国际经济交往日益增多,尤其是第二次世界大战以后,国际经济活动呈现出迅猛发展之势。国际经济交往的发展,必然要求会计领域由国内扩展到国际。推动国际会计产生和发展的因素,概括起来主要有四个方面,分述如下:

### 1.1 会计的“国际化”要求与 “国家化”趋势的矛盾

从某种意义上说,会计很早就具有了“国际化”的特征。自从15世纪复式簿记首先在意大利商业城市创立之后,复式簿记的理论和方法随着国际交往而广为传播,并先后为法、德、荷、西、葡、英、美、日等资本主义国家运用于企业经营管理之中。其后,英、法等老牌资本主义国家又通过其殖民体系,将其会计制度传播、移植到各殖民地附属国。当代美国经济的扩张,也使其会计思想和会计方法对世界许多国家会计的发展产生了巨大的影响。所以,会计在国际间传播的历史过程证明,会计本身是具有国际性的。每一个国家会计的发展过程,都在一定程度上有着“国际化”的意味。然而,我们也应看到,各国在参与国际经济活动的同时,都在按其自身的期望发展本国经济。各国会计在其发展过程中,大都依据本国经济

发展的要求及本国法律规定等,建立和发展本国适用的会计标准。这就决定了会计的“国家化”趋势是现代会计的又一重要特征。正是这种“国际化”要求和“国家化”趋势的矛盾,构成了国际会计产生的最基本、最直接的原因。

### 1.2 大规模的资本输出和 资本市场的国际化

资本输出和资本市场国际化的发展,提出了对可供决策使用的国际财务会计信息的要求。广泛意义上的国际经济交往可以追溯到资本主义经济制度产生之前;现代意义上的国际经济交往,则是资本主义经济发展的产物。当国内市场不能满足资本家赚取高额利润需要时,国际贸易——商品输出——便发展起来了。然而,国际间的商品贸易还不足以导致对会计“国际化”的强烈要求。只是到了资本输出成为国际经济交往的一种新的、更高级的形式之后,会计“国际化”的呼声才日益强烈。因为,无论资本输出采取直接投资还是间接投资方式,输出资本的一方都需要了解吸收资本的一方的资本运用情况、实际获利能力等,以作出有关的决策。吸收资本的一方所提供的财务会计信息是否能为资本输出方理解,则取决于会计与财务报告编制所依据的“准则”与输出方本国的“准则”的相近程度。特别是随着资本市场的国际化,国际资本的流量和流向已不再仅取决于最初的资本输出者和最终的资本使用者。所以,资本市场本身的业务发展,也对会计信息的国际可比性提出了要求。

### 1.3 跨国公司的产生与发展

第二次世界大战之后,随着资本主义世界生产和资本的高度集中以及垄断资本的对外扩张,跨国公司迅速发展起来。跨国公司是以本国为基地,通过对外(国际)直接投资,在其他国家或地区建立子公司或分支机构,从事国际化的生产经营业务的国际垄断组织。据联合国有关机构 1993 年的统计,世界上共有 3 500 家跨国公司,分布在全球的附属公司(含子公司)共有 17 万家。世界 600 家最大跨国公司在世界工农业产品的附加价值中占了 1/5。可见,跨国公司业已成为世界经济生活中的一支强大力量。由于跨国公司无论采取什么样的组织体制和组织形式,都必须从公司的整体利益出发制订内部管理制度,做出资源转移和经营决策。因此,就需要取得十分可靠的财务信息。这就要求跨国公司克服各子公司东道国会计标准与母国会计标准的差异所造成的障碍。跨国公司总是希望其子公司的东道国提供更多的“便利”,而东道国的会计标准客观上又具有其本国特征。所以,跨国公司的发展强烈要求会计“国际化”,以彻底解决财务会计信息取得、分析和应用上遇到的种种麻烦。

### 1.4 一些特殊会计问题的国际协调

货币折算、合并财务报表和通货膨胀会计,被国际会计界公认为当今国际会计的“三大难题”。跨国公司也罢,非跨国公司也罢,只要以一定方式参与国际经济活动,就有可能遇到这“三大难题”的部分或全部。这些特殊会计问题的国际差异,较之一般会计问题更为突出。同样,其所造成的“语言”上的障碍显然也大于其他会计差异所致的“语言”障碍。所以,如何在这些方面取得国际协调,是

国际会计界普遍关注和研讨的课题。

## 第2章 国际会计的目标与内容

约自20世纪60年代起,美国和西欧会计界开始把国际会计作为一个专题加以探讨。因此,作为现代会计学的一个新的分支学科,国际会计学科的建立仅是近20年左右的事。国际会计的目标、内容及结构体系尚不成熟。

### 2.1 早期的概念

早在1972年,美国会计学家T. R. 韦里奇(Weirich)、C. G. 艾弗里(Avery)和H. R. 安德森(Anderson)三名教授在发表于《国际会计杂志》上的《国际会计的不同定义》一文中,就国际会计提出了三种不同的概念定义:世界会计(World Accounting)、国际会计(International Accounting)和国外子公司会计(Accounting of Foreign Subsidiaries)。

#### 2.1.1 世界会计

按照这个定义,国际会计应当探讨适用于全世界范围内一切国家的会计原则、程序和方法。按照这种概念,国际会计的最终目标就是要建立一套为世界所公认的会计标准。显然,真正实现这样的目标将是十分遥远的事。

#### 2.1.2 国际会计

按照这个定义,国际会计包括世界各国各种不同的会计理论、会计原则、会计标准和会计方法。这种概念并不要求建立国际公认

的会计标准,承认各国会计间的差异的客观存在。认为,国际会计就是要从这种现实出发,客观地描述各国的会计原则和会计标准,以及会计程序与方法;要研究各国提供会计信息和传递会计信息的手段;要研究各国会计确认与计量的差异,以期求同存异。正是由于这些特征,这种定义所称的国际会计也叫多国会计(Multinational Accounting)。

按照这种概念定义,国际会计的研究方法大体上有这样两种:

(1)各国会计特征的描述,不加任何评论。

(2)比较研究各国会计原则、标准、制度、程序及方法等方面的差异,以及造成这些差异的会计环境差异。

### 2.1.3 国外子公司会计

按照这个定义,国际会计就是指跨国公司会计,亦即跨国公司的母公司与其国外子公司之间的有关会计问题。由于跨国公司的国外子公司一般须以所在国的货币作为记帐本位币,其日常会计处理也要遵循所在国的会计原则、标准和制度,财务报表编制同样须符合所在国的有关规定。所以,跨国公司会计的主要内容,就是如何对国外子公司的财务报表进行折算调整,用本国货币为计量单位予以重新表述,然后再与母公司的财务报表进行合并。

## 2.2 乔伊和米勒的观点

美国会计学家 F. D. S. 乔伊(Choi)和 G. G. 米勒(Mueller)合著的《国际会计》一书,给国际会计下了这样的定义:“国际会计是把面向本国的会计按最广泛的意义扩展到:①会计的国际比较分析;②跨国公司特有的会计计量与报告问题;③国际金融市场对会计的要求;④通过政治的、企业的、会计职业组织制定会计标准等方面的活动,对世界范围内会计和财务报告的差异所进行的协调。”由这一定义可见,国际会计的范畴包括以下四个方面:

(1)比较国际会计。旨在比较说明不同的会计实务,以便会计人员了解这些差异,并能在此基础上理解别国财务报告。

(2)国际会计标准的建立。研究一套能为世界各国所公认,并指导有关会计实务的会计标准。

(3)经营性的国际会计。即那些由于跨国公司业务经营所需的特殊会计问题。

(4)政治性的国际会计。世界上的一些政治性组织,如联合国、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。

## 2.3 国际会计的内容

国际会计的研究内容取决于国际会计定义。由于人们对国际会计的定义有不同观点,对国际会计研究的内容也就有着不尽相同的看法。

乔伊和米勒 1978 年合著的《多国会计导论》(An Introduction to Multinational Accounting)列举了九个部分的内容,包括:

(1)国际会计模式。即把目前世界各国会计实务按其特征加以归类和分组,形成若干模式。

(2)外币折算和通货膨胀会计。包括外币折算会计的不同方法论、通货膨胀影响的确认,以及国外子公司报表的合并。

(3)跨国财务报告与揭示。包括:

1)国际合并财务报表。指跨国公司向其股东和第三者提供的财务报表。这种报表的主要特点有两点:①其所揭示的信息具有很高的综合程度。②编制合并财务报表所遵循的原则要充分予以揭示,否则,遍布世界的读者将难以理解编制报表所遵循的会计基础,易于引起误解。

2)向国际投资者提供的多样化财务报告。包括:①基本财务报

表,即按照母公司所在国的公认会计原则,并运用该国文字和货币编制。这种财务报表要由独立的审计师按照所在国的公认会计原则和公认审计准则进行审计,写出审计报告。②辅助财务报表。这是为适应其他国家与该公司有利害关系的公众之需而编制的。这种报表应具有以下一种或几种特征:a.必须附有外国的财务报告准则;b.财务报表须折算为外国货币计量;c.财务报表应当用外国文字表述;d.要有独立的审计报告。

3)专门报告。指为特殊用途编制的财务报告。这种报告主要向有关国际金融机构提供。这种专门报告须突出三点:①明确提出报告的主体。②财务报告所应用的准则。③跨国公司的过去、现在和将来,特别是未来的经济、财务规划和预测。

4)国际会计准则和有关国际会计组织。

5)欧洲经济共同体会计。欧洲经济共同体在协调各成员国会计方面的努力是以共同体委员会协调公司法的重要计划开始的。欧洲经济共同体委员会颁布了一系列有关会计的指令。欧洲经济共同体会计的最终目标是统一各成员国的会计原则与准则。

6)多国经营活动的财务管理。

7)多国经营活动的管理控制。

8)多国税务与转让价格。

9)其他——当前问题和今后的发展。包括社会责任会计、发展会计、国际收支会计等。

## 第3章 国际比较会计

国际比较会计,就是运用比较的方法,对各国会计的异同及其成因进行分析研究。国际比较会计研究的目的包括两个方面:①通过观察、分析其他国家(特别是工业化国家)过去和现在的会计实务,寻求改进本国会计的途径。②发现各国会计差异,分析其成因,在求同存异的基础上实现会计的国际协调。

### 3.1 会计模式及其分类意义

#### 3.1.1 会计模式的涵义

会计模式是会计实践活动的标准形式,是根据人们所观察到的会计的特征所进行的描述。会计模式并不直接描述会计的本质,但通过对会计特征的描述,能间接反映出会计的本质。

会计模式所描述的会计实务,事实上都体现一定的会计思想、原则,并服从于特定的目标——会计信息使用者的利益要求。会计模式所包含的特征是多元的,主要有:会计的指导思想、会计目标、会计信息的质量要求、会计原则、会计标准及制度、会计程序与方法、会计管理体制及会计组织等。会计模式的划分,就是要以某种特征(基本特征)作为依据和标志,将世界会计归纳为几个类别。

#### 3.1.2 会计模式分类的意义

划分世界会计模式是国际比较会计研究的起点。会计模式分类的意义在于:

(1)有助于认识更多国家会计实务的基本特征。每个国家的会计实务,都有着十分丰富的内容,且处于经常的发展变化之中。所以,任何人想完全掌握所有国家的会计实务及其变化,是难以做到的。通过世界范围会计模式的分类,就能帮助人们更方便地认识和掌握更多国家会计实务的基本特征。

(2)有助于进行国际会计比较。如果只是个别地、分散地就一些具体的会计实务进行国际比较,就不可能得出总体的比较结果。而通过世界范围内会计模式的分类,就有助于从会计模式所描述的基本特征角度,比较不同模式之间会计实务的差异及其产生原因。

(3)有助于推进会计的国际协调。通过会计模式的国际比较,就能舍弃掉各国会计实务上的细微差异,着重分析会计模式所描述的若干特征的国际差异。这样就容易做到求同存异,而不是强求一律。

(4)有助于目标会计模式的选择和制定。选择和制定目标会计模式,是一国会计改革成败之关键。世界范围内会计模式的分类,可帮助人们更好地认识一定会计模式与环境条件的依存关系。借助会计模式的分类研究,有助于一国在把握未来环境特征的基础上,选择和制定出比较适合于未来环境的目标会计模式。

### 3.2 会计模式的分类方法

会计模式分类方法的差别,取决于分类所依据的标志——会计模式特征——之选择。国际、国内会计学界关于会计模式的分类,较有代表性的做法概括有以下几种:

#### 3.2.1 会计发展方法分类法

这是美国会计学家米勒教授提出的一种分类方法。他将世界会计划分四大模式:宏观经济模式(如瑞典会计)、微观经济模式

(如荷兰会计)、独立学科模式(如美国会计)、统一会计模式(如前苏联会计)。

### 3.2.2 主观规定分类法

这也是米勒教授提出的分类方法,试图对上述第一种分类方法作进一步的改进。他利用下述四个变量作为分类基础:(1)经济发展的阶段;(2)企业经营复杂程度的阶段;(3)政治方向的影响;(4)对专门一套法律的依赖程度。他据此四个变量,采用一种综合判断方法,把世界各国归于10个具有不同企业环境的集团(组):美国、加拿大、荷兰;英联邦国家(加拿大除外);德国、日本;欧洲大陆(不包括德国、荷兰及斯堪的纳维亚国家);斯堪的纳维亚国家;以色列、墨西哥;南非;近东和远东的发展中国家;非洲国家(南非除外);共产主义国家。这种分类并不具体论述每一组的会计实务,但据称,每一组至少在一个重要的方面不同于其他各组,而每组及其会计实务之间则有着一种必然的相互联系。

### 3.2.3 统计分析分类法

继米勒教授所作的上述分类之后,H. M. Aba Jbarah 采用8个经济变量,将全球会计划分为8个集团(组)。这8个经济变量是:(1)人均国民收入;(2)个人消费支出占国民生产总值的百分比;(3)总资本占国民生产总值的百分比;(4)出口净额占国民生产总值的百分比;(5)农业产值占国内生产总值的百分比;(6)按要素费用表示的实际国内产值的增长率;(7)汇率的变动情况;(8)消费物价指数的变动情况。按这8个经济变量分类结果如表1。

### 3.2.4 会计实务与标准分类法

Watt、Hammer 和 Burge 三人根据45个国家公布的资料,按其与美国企业的类似程度进行分类。这项研究的一部分是按“审计要求”进行分类的;另一部分是按“公正报告的概率”进行分类的。结果如表2、3。