

GUOJI 国际会计 KUALIJI

彭及时 晏金发 阎洪钰 编著



武汉大学出版社

国 际 会 计

彭及时

晏金发

阎洪钰

武汉大学出版社

1990·武汉

409891

社会统计

武汉大学 社会科学 出版社

国际会计

彭及时 晏金发 阎洪钰

*

武汉大学出版社出版发行

(武昌 珞珈山)

新时代印刷厂印刷

*

787×1092毫米 1/32 11印张 插页2 246千字

1990年1月第1版 1990年4月第1次印刷

印数：1—2500

ISBN 7-307-00213-4/F·134

定价：3.60元

前 言

党的十一届三中全会以来，随着对外开放政策的深入贯彻，我国与世界各国的经济联系和交往日益发展。这种新的形势要求我国的会计工作者，特别是那些在涉外部门和涉外企业工作的会计工作者，不仅要熟悉国内会计，而且应该了解或掌握国际会计。开展国际会计知识的宣传和学习，是对外开放的需要，是使涉外经济业务顺利进行和不断扩展的需要。

现在，一些高等财经院校及综合大学的财经专业已经开设了或正准备开出《国际会计》课程。为了适应高校本科、专科教学的需要，为了适应会计工作者业余学习，更新知识的需要，我们经过两年的努力，编写了这本《国际会计》。由于《国际会计》涉及的知识领域极其广泛，而我们的水平有限，加之资料缺乏，编写时间仓促，因此，书中缺点、错误在所难免。敬请专家、读者批评指正。

本书由武汉大学经济学院彭及时、晏金发和阎洪钰合著。全书共十一章，彭及时写第一、十章，晏金发写第七、八、九、十一章。阎洪钰写第二、三、四、五、六章。全书由彭及时总纂。中南财经大学边恭甫教授审阅全书并提出了宝贵意见，谨此表示感谢！

一九八九年九月

编 者

目 录

第一章	导 论	(1)
第一节	国际会计产生的背景	(1)
第二节	国际会计的意义和内容	(5)
第二章	通货膨胀会计	(14)
第一节	通货膨胀及其对传统财务会计观点的冲击	(14)
第二节	通货膨胀会计的涵义和主要内容	(21)
第三节	一般购买力会计	(27)
第四节	现行成本会计	(44)
第三章	外汇世界	(62)
第一节	外汇及汇率	(62)
第二节	外汇汇率制度	(76)
第三节	外汇的国际合作	(78)
第四章	外币折算	(85)
第一节	外币折算的必要性和复杂性	(85)
第二节	对外币交易的处理	(91)
第三节	远期合同的利用	(95)
第四节	财务报表的折算	(111)
第五节	各国折算会计比较	(142)
第五章	外汇风险管理	(150)
第一节	外汇风险管理的目标	(150)
第二节	外汇风险管理的过程	(152)
第三节	外汇风险管理实务	(172)
第六章	转移价格	(180)

第一节	国际价格和定价理论·····	(180)
第二节	公司内部转移价格·····	(184)
第三节	各国转移定价原则比较·····	(190)
第七章	国际经营中的税收问题·····	(199)
第一节	税收制度的基本内容·····	(199)
第二节	与国际经营有关的税收问题·····	(208)
第三节	我国的涉外税制·····	(228)
第八章	国际审计·····	(234)
第一节	国际审计的产生和主要内容·····	(234)
第二节	跨国公司内部审计·····	(238)
第三节	国际会计师事务所的审计技术方法·····	(240)
第四节	各国审计的比较·····	(243)
第五节	审计的国际协调·····	(250)
第六节	国际审计的发展趋势·····	(259)
第九章	会计模式·····	(262)
第一节	会计与环境·····	(262)
第二节	会计模式·····	(275)
第十章	国际会计协调·····	(289)
第一节	国际会计协调的意义和艰巨性·····	(289)
第二节	国际会计协调组织·····	(293)
第三节	国际会计准则·····	(301)
第十一章	多国会计·····	(310)
第一节	美国财务会计原则的发展·····	(310)
第二节	英国会计·····	(318)
第三节	英联邦国家会计·····	(323)
第四节	法国会计·····	(328)
第五节	西德会计·····	(331)
第六节	日本会计·····	(333)

第一章 导 论

第二次世界大战以后，随着世界各国经济的迅速发展，国际贸易，国际投资与日俱增，拥有巨大经济实力的跨国公司蓬勃兴起，各国的经济联系日益密切。在这样的历史条件下，为了适应国际经济合作和交往不断发展的需要，会计学产生了一门新的分支——国际会计。

第一节 国际会计产生的背景

一、国际贸易的发展

当某国需要一种本国没有和稀少的资源和产品，而这种资源和产品在另一国家有剩余时，双方便产生进行商品贸易的要求，在彼此达成协议的情况下，国际间的贸易便成为现实。这种现象的出现可追溯到公元前 300 年，那时国际贸易处于萌芽阶段。

此后，国际贸易经过二千多年的发展，在各国经济中的地位越来越重要。特别是第二次世界大战后，世界经济迅速发展，国际贸易随之迅猛增长。美国 1981 年的进出口贸易额已接近 5,000 亿美元。其中，出口总额为 2,350 亿美元，进口总额为 2,620 亿美元；大多数欧洲国家和新兴的工业化国家，国际贸易也成为经济生活中的重要内容（通常超过国民生产总值的 25%）。国际贸易如此频繁，数额如此巨大，以致当今

世界上不存在孤立的市场。各国的经济活动息息相关。国际贸易成为加强各国经济联系的重要纽带。

会计是为经济活动服务的，客观经济环境的变化必然对会计提出新的要求，必然要相应地产生新的会计制度以适应经济业务变化的需要。国际贸易出现后，与之有关的会计问题就相应地出现了。例如，国家之间进行交易时，款项是以哪国货币支付？汇率怎样变化？付款条件如何？由于定单批准时间和付款时间的差异，汇率发生变化而产生的外汇损益有多少？这些损益会计上如何处理？在进行国际贸易时，还需要办理国际货运和国际保险，关税申报等十分复杂的手续。所有这些都需要具有专门知识和技术的会计师、律师、高级职员来处理。就会计师讲，他们必须熟练掌握国际会计知识。

二、投资和金融市场的国际化

早期的国际经济活动主要是国际贸易。后来，国际贸易不象以前那样通行无阻了，特别是第二次世界大战后，有些国家为了保护本国民族工业，采取贸易保护政策，设置贸易壁垒，妨碍各国间的贸易发展。同时，各主要资本主义国家经济高速发展，出现剩余资本，为了寻求更有利的投资场所，获得高额利润，便输出资本，出现了国际投资。到六、七十年代，国际投资已达到相当规模，海外直接投资和间接投资均迅速增加，许多国家资本互相渗透。例如，美国1966年的海外投资为520亿美元，1976年的海外投资为1 700亿美元，增长了两倍多。与此同时，外国向美国的投资由1966年的90亿美元上升到1978年的410亿美元。1979年，外国投资者在美国新增加的投资达150多亿美元。1980年又增加了近100亿美元。英国、日本、加拿大、西德、荷兰等发达国家是美国的

主要投资者，约占各国在美投资总额的80%，此外也有一些发展中国家在美国投资。

现在，世界上有四大金融中心：美国的纽约、英国的伦敦，日本的东京，西德的法兰克福。此外还有一些较小的金融中心如法国巴黎、新加坡、香港等。各金融中心为吸收存款而展开激烈竞争，竞争结果是资本成本下降，促进了资本在世界范围流动。资本在世界各国自由流动，对会计人员提出了新要求，要求他们不仅熟悉国内会计，而且应懂得国际会计。投资者作投资决策，需要有可靠、及时的信息资料，需要了解被投资对象的财务情况。会计人员如果不懂国际会计知识，就不可能为投资者提供良好的会计服务。

三、跨国公司的出现

由于二次世界大战后，各国普遍采取贸易保护政策。一些发达国家国内大公司为了寻求更广大的市场，更多的原材料，更高的生产效率，更先进的生产技术，就在国外申请执照，在当地建公司，生产所需要的产品及产品的某个部分。从而出现了跨国公司。近数十年，跨国公司迅速发展。现在，世界上约有1 000家跨国公司，每一家的年销售总额都超过2.5亿美元。跨国公司生产的产品约占全世界总产量的四分之一。其财富和影响极为巨大，在当今的国际经济生活中，它已成为世界经济交换的主要形式和渠道。跨国公司的出现，促使会计的内容发生很大的变化。因为一个公司要成为跨国公司，其会计业务必须国际化。

1. 企业国际化后，会计业务就产生了外币折算问题。

公司的跨国经济活动涉及到各国货币之间的折算问题。1971年前，“布雷顿森林会议协议”规定，世界各国实行以

美元为中心的固定汇率制，这时进行国际贸易和国际投资，外币折算相当简单，各国通货之间的换算只需乘以一个固定常数即可。1971年以后，以美元为中心的固定汇率制度崩溃，国际货币基金组织允许采用浮动汇率制，此后外币折算便复杂化了。由于汇率变化会产生外汇利得或外汇损失，因此，如何折算货币，如何处理外汇利得或外汇损失，就成为会计急待解决的问题。

2. 编制合并会计报表的问题。

每届会计年度结束，跨国公司都要编制公司范围的合并财务会计报表，以便了解公司的财务状况及经营成果，据以对今后的经营活动作预测和决策。在编制全公司合并财务报表时，由于子公司分布于不同国家，不同国家遵循不同的会计原则、会计惯例和会计方法，不同国家使用不同的货币，不同的货币有不同的通货膨胀率，而且是采取不同的方法调整通货膨胀的影响。这就有必要对子公司所在各国的会计体系进行调整，将子公司所在国的货币折算为母公司编制财务报表所使用的货币，以编制整个公司的资产负债表及收益表。

3. 公司若要在国际市场投资，就要能读懂外国公司的财务报表，还要了解国外的立法、税务及对经济业务的会计处理方法。

4. 许多跨国公司以借贷、发行股票和证券等方式筹集资本，这就需要了解外国市场的利率和汇率现状及它们的变化趋势，以便于选择有利的筹资方式和货币。同时，还必须了解国内和国外对这些业务的会计处理。

四、会计的技术问题本身就带有国际性质

财务会计中的重要问题——记录、计量、确认等都明显地

带有国际性，即大多数国家采用基本相同的方法。例如绝大多数国家都是采用复式记帐法，以权责发生制为会计核算基础。又如，会计的计量问题，长期以来，很多国家都是将历史成本作为计量属性。至于第二次世界大战后，有些国家（如英、美及拉美国家）有时采用现行成本、重置成本、现行价值、现行价格等计量属性取代原始成本计量属性，是因为近几十年来资本主义国家发生持续通货膨胀所引起的。

五、会计历史是国际化的历史

从会计发展历史看，最初的复式记帐原理就是打破国界在世界范围推广的。复式记帐起源于意大利，十四世纪，意大利威尼斯的一位修道士卢基·巴基阿勒所著的《算术、几何及比例概要》一书中，有两章讲述复式记帐；随着各国间贸易往来密切，复式记帐原理相继传播到德国、法国、英国、美国、日本以及世界各国。各国结合本国的具体情况不断丰富其内容，使复式记帐法在不同的国家各有其特点，但这种记帐方法的基本原理并没有改变。

从国际会计产生的上述背景中可以看出：国际会计之所以被当作新领域来研究，并得到较广泛的运用，是因为六十年代以来，国际贸易、国际金融、跨国公司发展到很高程度；传统会计碰到了许多有待解决的、复杂的国际经济业务方面的问题。

第二节 国际会计的意义和内容

一、国际会计的意义

国际会计是研究会计国际方面的问题。它既包括了财务

会计中涉及国际方面的会计问题，也包括管理会计中那些涉及国际方面的会计问题。世界各国把国际会计作为专门领域进行研究还只是近二十余年的事情。1964年美国注册会计师协会出版第一本国际会计方面的专著《各国比较会计》。1966年该协会成立“会计师国际研究组”，专门研究国际会计问题。同时，英国、加拿大也成立了类似的组织研究此问题。1973年成立了国际会计准则委员会，并于1975年公布了第一条国际会计准则。此后，对国际会计的研究不断深入，它逐渐发展为会计学的一门新分支。但由于实践不充分和研究的时间短，这门学科尚不成熟。它的定义、内容、结构体系等尚未形成统一意见，就连“国际会计”这一名词也存在着分歧，有人主张称为“世界会计”或“全球会计”。

1. 英国会计学家J·M·詹姆士和A·G·庇帕总结许多会计学家意见后，将国际会计分为四个领域：

(1) 历史方面：指各国之间会计思想的传播。

(2) 全球会计：指协调以便各国会计揭示和会计计量方法达到一致。

(3) 比较会计：也有人称为“国际会计体系”，指描述和比较世界各国的会计惯例，以便会计人员了解这些差别，并估计出他们对财务报表的作用。

(4) 母公司及国外子公司会计：指母公司和国外子公司的会计实务。包括母公司、子公司对经济业务的处理，外币折算，设置分部帐户，主要报表和二级报表的编制等。

詹姆士和庇帕只是指出了国际会计的广阔范围，还不能称之为定义。

2. 日本会计学家对国际会计的定义是：“指由于要进行超越国界的经济活动而展开的企业会计”。即国际会计主要

研究企业在国际性经济活动中碰到的会计问题。这个定义比较精炼，比较切合当今实际。

3、美国会计学家T·R·韦里奇、G·G·艾弗里和H·R·安德森合写的《国际会计多样化的定义》一文中，就国际会计的三类趋向分别为它命名并下了定义。

(1) 国际会计是世界会计，应该制定一套世界公认会计准则，逐步推广。

(2) 国际会计应该是一种描述现实的会计，它介绍各个国家的会计惯例和提供会计信息的办法。

(3) 国际会计应该是母公司与国外子公司之间的会计实务。

从上述三类概念出发，对国际会计有三种不同的理解：

(1) 世界会计。国际会计应探讨在世界范围内可以普遍适用的会计原则、会计程序和会计方法。即在全世界范围内要有一个“公认会计原则”用于指导各国会计实务。因此国际会计也可称为全球会计。

这种想法的实现将是十分困难的，只能作为一个很遥远的目标。因为：第一，各国存在不同的社会制度，即使社会制度相同的国家，由于政治、历史、经济等因素不同也会使各国会计产生重大的差别。第二，会计原则、会计程序、会计方法的制订及运用，一定程度上要服从一国的经济财政政策，要服从经济信息使用者的需要，且这些会计原则、程序、方法受一国主权甚至企业主权的限制，要他们放弃主权，接受另一种会计原则、会计程序、会计方法，至少在今后相当一段时间内是相当困难的。

(2) 国际会计。这第二大类概念包含描述性的探讨，它承认各国在会计原则、会计程序、会计方法上存在的重大差

别，并客观地描述各国的不同会计原则、会计程序、会计方法。在描述各国会计实务的差别时，有两个问题特别重要。

第一，会计的确认问题：

会计的确认包括许多内容，不同国家各有特点。例如：关于会计的确认基础，大多数国家采用“权责发生制”，但也有少数国家实行“收付实现制”，这两种确认基础所得出的结果大不一样，应如实反映。

第二，会计的计量问题：

会计的计量问题包括计量属性（或特征）及计量单位。会计的计量属性分为按历史成本计量，按重置成本计量，按现行成本计量，按售价计量等。按不同属性计量，会出现不同的会计结果，即使同一种计量属性，在具体处理中也会有差别。例如按历史成本计量时，折旧和存货的处理方法不同，也会出现不同的结果。对这些差别要如实反映，只有反映了差别，才能比较差别，在碰到问题时，求同存异，协调解决。

按照第二类概念对国际会计下的定义，仅仅是描述各国的会计实务，还没有上升为理论。

（3）国外子公司会计。这第三大类概念认为国际会计主要是研究母公司与其子公司之间的会计问题。包括编制财务报表时如何计算，如何调整以及如何编制合并报表等一系列的会计技术问题。

第三类定义将国际会计的范围看得狭窄，不大合适。

4. 我国著名会计学家葛家澍教授将国际会计定义为：国际会计是现代会计的新领域，主要是研究一个国家的企业或一个国家的经济单位由于进行超越国界的经济贸易、理财活动，在会计处理与财务报告方面引起的特殊问题。这个定义较确切，把对国际会计概念的研究向前推进了一步。

二、国际会计的主要内容

由于国际会计的涵义尚未趋于统一，以致对国际会计的内容也莫衷一是。1965年科拉里奇和马霍认为国际会计就是对所有国家的会计原则、方法和准则的研究和分析。1968年范特尔提出了国际会计的三个主要概念，一是世界会计；二是对各国会计方法和准则的说明和探讨，三是控股公司和国外附属公司的会计实务。后来乔依和米勒在合著的《多国会计导论》一书中将国际会计涉及的内容归纳为九个方面：

(1) 当前世界范围内会计模式的类型。研究多国采用的会计模型并加以分类，实际上就是多国会计的比较。

(2) 外国通货的转换和估计到通货膨胀对外币转换的影响。研究不同货币单位的换算，通货膨胀对汇率变动的影响。

(3) 国际会计准则和有关组织。研究目前的国际会计组织和由国际会计准则委员会制定颁布的“国际会计准则”。

(4) 欧洲经济共同体会计。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。

(5) 多国经营活动中的理财计划。研究跨国公司的财务管理及如何在国际金融市场筹集资金，运用资金。对于在外国投资的“投资报酬率”、“现金流动”、“资本成本”等进行计量、比较和预测，研究对国际投资风险的管理。

(6) 多国税务和转移价格。研究跨国公司的税务和跨国公司各分支机构(作为利润中心)货物调拨(加工和销售)时，转移价格的制定，不同国家税收体系等问题。

(7) 管理信息系统和控制。研究跨国公司内部的管理

会计和管理审计。

(8) 跨国财务报告和提供。研究跨国公司应提供的各种财务报告。

(9) 其他。研究发展中国家的会计、公共部门会计、国际收支表等。

从财务会计的观点看，应着重研究第(1)、(2)、(3)、(4)、(8)这五个方面的内容。(1)、(2)、(3)、(4)在以后各章讨论。这里简述第八方面的内容。目前国际上一般将跨国公司应提供的财务报告分为三种类型：

(1) 国际合并报表：指跨国公司向股东及第三者提供的财务报告。是将跨国公司作为一个“会计主体”来合并反映其某一时日的财务状况及其某段时期的经营成果。

跨国公司是超大型企业，在编制合并财务报表中会遇到一系列复杂的问题。如外币折算问题，通货膨胀的调整问题，跨国公司的内部调整(抵消)问题，国际合并报表的综合程度很高。

跨国公司在编制国际合并财务报表时，应根据什么样的会计原则。子公司作为独立法人，在编制子公司报表时，是根据子公司所在国的会计准则或会计制度。现在子公司要与母公司合并起来编制财务报表，编制时究竟按什么会计原则或会计制度最佳，是个很难解决的问题。有的学者认为，编制合并财务报表时，要用母公司的会计准则和会计制度作为标准，这种说法看起来似乎很有道理，仔细想来却不尽然。因为跨国公司的大多数股东不在母公司所在国而在子公司所在国，将按母公司会计原则编制的财务报告提交给股东，显然不大合适。还有学者认为，跨国公司提供的合并报告应编制两种：第一种是原始的合并财务报告，这种报告以母公司通

货为计量单位，按母公司所在国的会计准则编制，按母公司所在国的审计准则进行审计。第二种是根据不同国家的需要分别编制。这种财务报表不仅要符合于需要国家的财务会计准则，还要转换为需要国家的货币，而且，财务报告最好还要用需要国家的文字，请需要国家的审计机关按该国的审计准则进行审计。只有这样，才能满足不同国家的不同需要。但是，这样做起来，工作量和费用都很大。因此，目前尚未进入实施阶段。

(2) 向国际金融组织提供的财务报告

主要是向国际货币基金组织和世界银行提供财务报告。

因为跨国公司经常要筹措资金，不可避免地会和这两大金融组织发生资金往来关系。向这两大金融组织提供财务报告有助于对方了解情况，便于融通资金。

跨国公司还可能向地区性金融组织提供财务报告。如亚洲开发银行，美洲银行等。

这种财务报告除非金融组织提出特殊要求，一般与向投资者提供的财务报告一致。

(3) 向所在国企业的证券管理机构提供财务报告。例如美国宪法规定，全美企业的证券管理由证券交易委员会执行。该委员会规定：美国企业的证券要公开上市买卖，就必须向证券交易委员会申请，申请时应提供专门的申请报告，此后每个季度，都要按证券交易委员会的要求提出财务报告。

三、需要严格区分的几个概念

1. 国际会计不同于外国会计

外国会计是研究某个国家的会计理论、会计方法和会计原则的。并不把本国的会计理论、会计方法、会计原则放在其