

国际会计

张美兰 陈 玮 主编



中国科学技术出版社

GUOJIKUAIJI

国际会计

主 编： 张美兰
陈 玮

0348/23

编著者： 张美兰
叶蜀君
项有志
陈 玮
王晓霞

中国科学技术出版社

(京) 新登字 175 号

图书在版编目 (CIP) 数据

国际会计/张美兰, 陈玮主编. —北京: 中国科学技术出版社, 1993

ISBN 7-5046-1077-1

I. 国…

II. ①张… ②陈…

III. 会计: 国际贸易

IV. F715.51

中国科学技术出版社出版

(北京海淀区白石桥路 32 号) 邮政编码: 100081

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经销

北京市海淀区军科印刷厂印刷

※

开本: 850×1168 毫米 1/32 印张: 12 字数: 300 千字

1993 年 10 月第 1 版 1993 年 10 月第 1 次印刷

印数: 1-5 000 册 定价: 9.80 元

内 容 提 要

本书分三大部分，第一部分介绍国际会计的基本概念、内容，国际会计准则和世界上主要国家的会计模式；第二部分介绍外币交易会计、外币财务报表折算会计以及合并财务报表；第三部分介绍外汇风险及其管理、通货膨胀会计、国际税收与跨国公司内部转移价格的制定、国际财务报告及跨国公司经营业绩的评估。本书内容充实，结构完整，实例清楚明了，注重跨国企业会计实务的可操作性。本书可作为高等院校（财经院校）会计专业及相关专业学生的教材，也可作全国各类企业、跨国公司和国家各级经济部门从事会计工作人员的培训教材和学习研究的参考书。

前 言

国际会计是在本世纪 60、70 年代后才逐步形成的一门新兴的会计学科。它主要研究企业或经济实体进行超越国界的经济贸易活动、理财活动而在会计处理和财务报告方面引发的各种会计理论和实务问题。

当今世界,经济的国际化趋势已成为一股不可逆转的潮流,随着我国社会主义市场经济的逐渐发展,企业的国际经营业务和投资活动将会日益频繁。跨国经营企业必将面临诸如外币折算和汇兑损益、外币财务报表的折算、合并以及跨国公司财务报告的编制等会计问题。此外,我国正在进行着恢复《关贸总协定》缔约国地位的努力,这种努力一旦成为现实,我国的经济就将和世界经济全面接轨,国内原各项法规、制度都必须适应新形势的要求。了解世界各国的会计模式,依据国际会计准则、国际通行的会计惯例来处理跨国经营的会计问题是我国的企业走向国际市场的一项十分重要的条件。我们编著的这部《国际会计》正是针对这样的现实而奉献给读者的。

本书共分十章,系统、完整地介绍了国际会计的基本理论及世界各国惯用的会计实务,在充分发挥编著者理论优势的基础上,注重跨国企业会计实务的可操作性,其结构完整、层次分明、文字流畅,适合于不同层次读者的需要。本书第一章、第二章和第六章由湖南大学国际商学院张美兰同志执笔;第三章、第四章、第七章由清华大学叶蜀君同志执笔;第四章、第五章由厦门大学项有志同志执笔;第八章、第九章由厦门大学陈玮同志执笔;第十

章由湖南大学国际商学院王晓霞同志执笔。全书最后由张美兰、陈玮同志负责总撰、定稿。

我们需要特别感谢中国会计学会副会长，我国著名会计学家厦门大学葛家澍教授对本书编写工作给予的关怀和支持，感谢他在百忙之中为本书作序。此外，本书在编写过程中还得到了湖南大学、清华大学、厦门大学等有关领导和教师的支持和指导，出版社的领导和编辑为本书的出版投入了大量辛勤的劳动，在此，谨向他们表达我们由衷的感谢和崇高的敬意。

本书可作为高等院校会计专业及相关专业学生学习和了解国际会计的教材，也可作为各类工业企业、跨国集团公司和国家各级经济部门从事会计工作人员的培训教材和参考书。

最后需要说明的是，由于作者水平和资料收集方面的局限性，本书不可避免地存在许多值得充实和完善的地方，恳请广大专家、读者提出批评指正，以期得到进一步的改进和提高。

编者

1993年4月

序 言

会计是一种国际性的“商业语言”，会计的国际化是当今世界会计发展的必然趋势。如何尽快地提高我国的会计水平，与国际会计惯例“接轨”（基本协调，有的一致，有的接近），这是我们面临的一项艰巨任务。因而，在认真总结我国会计工作经验教训的同时，了解国际会计惯例，广泛引进世界上先进的会计研究成果，并在分析的基础上加以吸收和借鉴，这对于促进会计的国际化 and 进一步扩大我国的对外开放均是十分重要的。

国际会计是为了适应世界经济发展的需要而形成的一门新学科。国际会计是财务会计的发展，它主要研究跨国公司的会计准则、财务报告准则和会计审计制度之间的协调以及企业在跨国经营中所遇到的一些会计处理和财务报告方面的特殊问题。例如，国际会计惯例和世界上主要国家的会计模式、外币交易与外币财务报表的折算、合并财务报表与国际财务报告的编制、国际税收与跨国公司内部转移价格的制定等问题。显然，国际会计不仅包括若干会计理论，而且包括许多重要的，前所未有的、新的会计实务。

随着国际经营、国际投资等各种超越国界的经济活动日益发展，随着我国社会主义市场经济的建立和健全，企业在国际市场上的经营和投资活动越来越频繁，经济形势要求我国的会计工作者必须学习和研究国际会计。针对这样的现实，张美兰、陈玮等同志编写了这本《国际会计》。该书比较完整、系统地介绍了国际会计的基本理论与方法，内容充实、结构完整、层次分明。值得

说明的是：目前学术界对国际会计中许多理论问题的认识并不完全一致，因此要求对国际会计所涉及的问题统一认识尚有一定的难度。本书可贵的是作者没有拘泥于一家之言，而是博众采之长，并在深入研究的基础上加以消化，形成了一个自己的体系。我认为这是一本很有实用价值的教材，它的出版对于进一步研究国际会计、促进我国社会主义市场经济的发展，将起到积极的作用。

中国会计学会副会长
厦 门 大 学 教 授

葛家澍

1993年4月

目 录

第一章 概论

- 第一节 国际会计的概念 (1)
- 第二节 国际会计的基本内容 (7)
- 第三节 国际会计准则 (11)
- 第四节 国际会计的发展情况 (18)
- 第五节 国际会计组织简介 (25)

第二章 国际上的会计模式

- 第一节 会计模式的概念和分类 (36)
- 第二节 英国会计模式 (58)
- 第三节 美国会计模式 (69)
- 第四节 法国会计模式 (80)
- 第五节 日本会计模式 (83)
- 第六节 欧洲经济共同体会计模式 (86)

第三章 外币交易会计

- 第一节 外币交易的折算与兑换 (90)
- 第二节 外汇汇率与汇兑损益 (92)
- 第三节 外币交易会计的基本方法 (96)
- 第四节 非远期外汇合同外币交易的会计处理 (105)
- 第五节 远期外汇合同外币交易的会计处理 (108)

第四章 外币财务报表折算会计

- 第一节 外币财务报表折算的原因及其主要会计问题 (127)
- 第二节 外币财务报表折算的方法 (130)
- 第三节 外币报表折算损益的会计处理方法 (141)
- 第四节 外币财务报表折算方法例析 (143)
- 第五节 各国外币折算会计的差异及国际协调 (152)

第五章 合并财务报表

第一节	企业合并与财务信息的揭示	(160)
第二节	合并财务报表的基本原理和方法	(165)
第三节	合并财务报表的编制	(178)
第四节	合并财务报表编报的国际差异与协调	(201)

第六章 外汇风险及其管理

第一节	外汇的基础知识	(212)
第二节	外汇市场简介	(222)
第三节	外汇风险	(227)
第四节	外汇风险的管理	(231)

第七章 通货膨胀会计

第一节	通货膨胀及其影响	(238)
第二节	通货膨胀会计类型	(241)
第三节	一般购买力水平会计	(247)
第四节	现行成本会计	(256)
第五节	通货膨胀会计的国际展望	(265)

第八章 国际税收与转让价格

第一节	国际税收概述	(272)
第二节	主要发达国家的税收制度	(277)
第三节	国际双重课税的避免	(280)
第四节	国际避税与反避税	(285)
第五节	国际转让价格概述	(292)
第六节	国际转让价格的制订原则和方法	(294)

第九章 国际财务报告

第一节	跨国公司财务报告原因及要求	(302)
第二节	跨国公司财务报告的揭示	(308)
第三节	分部财务报告	(316)
第四节	社会责任报告	(320)

第十章 跨国公司经营的业绩评估

第一节	跨国公司业绩评估系统	(328)
-----	------------------	-------

第二节	跨国公司业绩评价标准	(331)
第三节	跨国公司业绩评估中的会计计量	(343)
第四节	跨国公司业绩评估的几大难点	(349)
附 录	西方主要国家财务报表格式	
一	美国财务报表格式	(355)
二	英国财务报表格式	(358)
三	法国财务报表格式	(361)
四	德国财务报表格式	(364)
五	荷兰财务报表格式	(369)

第一章 概 论

第一节 国际会计的概念

一 国际会计产生的背景

会计作为一种通用的商业语言，从它的产生开始就具有国际性质。对会计史的研究表明，会计的历史在某种性质上就是一部具有国际特色的历史。许多经济发达的国家对于传播这种世界性的语言起了重要作用。在公元 14 世纪到 15 世纪，欧洲的意大利城邦由于航海及商业贸易的发展，会计的发展水平也在世界居于领先地位。“意大利式”的复式簿记流行一时，通过英国及其他欧洲国家，最终传播到世界各地。这种复式簿记的意大利痕迹至今在许多英语国家的财务术语中还可见到。如银行（bank），借（debit），贷（credit），以及日记帐（Journal）等。

随着经济发展中心的变迁，到了 19 世纪，英国的会计又在世界上居于领先地位，伴随着不列颠王国的殖民和经济扩张，英式会计又影响了世界各国，主要是英联邦各国的会计实务。进入本世纪后，美国的经济蓬勃发展，其会计影响也取代了英国的领先地位，这种新的经济形势使美国的会计很快在世界上流传开来。

不过，除了会计技术本身的原因外，促使会计的国际性质日益明显并形成专门的研究领域的原因，还有两个非常重要的经济因素：

（一）国际贸易中跨国公司的出现

从第二次世界大战以后，特别是近几十年来，在国际贸易的

发展中出现了一种新势力，即许多国家的国内企业纷纷走向世界各地，从而形成了生产和经营跨国界的跨国企业组织。据资料显示，自从第二次世界大战以后，国际贸易额和国际投资额一直在迅速地增长，尤其是近 20、30 年来，其增长速度更快。以美国为例，1954 年进出口总值为 253 亿美元，而 1984 年则为 8140 亿美元，30 年来增加了 32 倍，而根据关税和贸易总协定（GATT）所发表的国际贸易年报，1989 年国际贸易总额已达 30 000 亿美元。在国际贸易的发展中，跨国公司形式的直接投资发挥了强大的作用，仅以美国为例，它在美国的直接投资额就占国际投资总额的 48%，在 1981 年达到了 2 270 亿美元。

跨国公司经营会计首先遇到的一个问题就是如何选用适当的会计标准进行会计处理。这里有两种主要情况：一种情况是选用母公司所在国的会计标准。一个企业在其他国家开展的经营按本国的会计标准进行会计处理。这种会计处理基础主要适用于在国外建立独资经营企业或是经济发达国家在经济较为落后的国家建立的分支机构式子公司的经营活动中。另一种情况是选用子公司所在国，即资本输入国的会计标准，也就是一个企业在其他国家开展的经营按所在国的会计标准进行处理。无论哪种情况，都因企业的经营活动超出了一个国家的范围，客观上要求对其他国家的会计规范、标准及实务进行研究和比较。

总之，由于跨国公司的产生和发展，使国际贸易的发展出现了新的势头，产生了与之相关的会计和财务报告问题。了解各国的会计规范和实务，从而为编制和理解跨国公司的财务报告打下基础，这些已成为会计信息使用者非常关注的新课题。

（二）金融市场的国际化

近 20 年来，随着各国企业之间竞争日趋激烈，资本、资源成为企业生产和发展所必不可少的要素，但资源的稀缺和需求量的不断扩大的矛盾使国际间资金信贷市场逐渐完善并发展起来。在国

际金融市场中,主要是证券市场的发展对会计提出了新的要求。为了吸收大量的资金,企业就需要向投资人、债权人展示其会计报表。但由于在国际证券市场上上市的证券分属不同的国家,采用各种不同的会计标准,提供的财务报告也各不相同,这就给各国的投资者和债权人对各种财务报表进行对比、分析和据此以作出相应的决策带来了困难,因而客观上要求对各国的会计进行比较研究,以便找出差距,以解决金融资本的跨国界流动所带来的新问题。

二 国际会计的概念之争

(一) 现存的国际会计概念

作为一门新的会计学科,国际会计的目标、内容及其结构体系到目前还在探讨和研究中,且存在着不同的看法。1971年,T·R·韦里奇、C·G·艾弗里和H·R·安德森三位教授对国际会计的不同定义区分为如下三种不同的概念:(1)世界性的制度;(2)一种描述各国会计准则和实务并提供与此有关的信息的方法;(3)国外子公司和母公司之间的会计实务。按照这三种定义,对国际会计可作如下不同的理解。

1. 世界会计(World accounting)按照这个定义,国际会计被认为是可以为所有国家采纳的世界性制度。应该制定一套世界范围内的公认会计原则,即能在全世界范围内普遍适用的“公认会计原则”(GAAP,就象美国制度的公认会计原则那样)。

2. 国际会计(International accounting)按照第二种定义,国际会计包括所有国家的各种会计原则、方法和准则。因此要求会计人员从这种观点出发,客观地描述世界各国的会计原则、会计准则以及会计程序和会计方法。要研究各国提供的会计信息和传递会计信息的不同手段。各国不同的地理、社会、经济和法律的影响造成了各国的会计原则有很大的差异,特别是会计确认和计

量属性的差异，所以，国际会计也称为“多国会计”。按照这个定义，一般有二种研究方法。

第一，不加评述地描述世界各国会计的主要内容。例如，美国注册会计师协会（AICPA）于1964年编辑出版了《25个国家的专业会计》，1975年再版时又扩充为30个国家。该书描述了不同国家的会计职业、审计和报告准则、会计原则以及财务报表的格式举例，还包括对各国主要企业组织形式的介绍，对于在证券交易所上市交易及手续也加以扼要说明。

第二，比较会计的研究。比较会计可以在两国之间进行研究，也可以在世界各国之间进行比较研究。可以从会计的环境到会计本身——特别是会计制度、原则、准则、程序、方法等各个方面来比较各国的异同。通过比较研究，可将世界上各国会计进行分类和概括，总结出若干个不同的类型或若干个不同的会计模式加以研究。例如，美国P·H·阿伦（Aron）博士把世界各国会计归类为五个主要会计模式。

3. 国外子公司会计（Accounting of foreign subsidiaries）按照第三种定义，国际会计指的是跨国公司（母公司与国外子公司）之间的会计实务。有效的国际财务报告必须要以一个特定的国家或以本国为基准。因此研究的主要问题是：国外子公司的财务报表如何进行折算和调整，采用本国货币为计量单位重新表述，再同母公司的财务报表进行合并。这就会出现不同的会计问题并遵循不同的会计原则。由于国外的子公司一般要按所在国的货币作为会计的计量单位进行记帐，它的财务报表要符合所在国的规定，因此，要比较所在国的会计原则、制度、方法与本国的差异。特别应当研究子公司所在国的税法 and 外汇管理的法规。

除此以外，日本染谷恭次郎教授认为国际会计是指因进行超越国界的经营活动而展开的企业会计。它主要研究企业在国际性的经济活动中所碰到的问题，也应当包括国家之间进行的经济、贸

易等活动，如经济援助、借贷、进出口贸易所发生的会计问题。

在美国会计学家 F·D·S·乔尹 (Choi) 和 G·G·米勒 (Mueller) 合著的《国际会计》书中所提的定义是：国际会计把一般目的、面向本国的会计在最广泛的含义上扩展到：①国际比较分析；②多国经营交易和多国企业经营方式中独特的会计计量和财务报告问题；③国际金融市场的会计需要；④通过政治、组织、职业和准则制定等方面的活动，对世界范围内会计和财务报告的差异所进行的协调。

(二) 对有关概念的评价

分析一下韦里奇他们 3 人的国际会计定义，不难发现，世界会计的提出虽然为我们的国际会计发展指明了方向，但其目标在短期内实现的可能性不大，这一方面是由于世界各国在经济发展水平方向存在的明显差异，另一方面，会计准则的国际化道路上充满了主权、独立等障碍，因而这只是一种遥远无期的理想目标。将国际会计理解为描述各国会计实务差异，把国际会计建立在比较的基础上，虽然为了解各国的会计差别提供了资料，但缺乏针对性。若将国际会计理解为国外子公司的会计，虽然解决了跨国经营中所涉及到的有关会计问题，但范围又显得过于狭窄。

比较起来，染谷恭次郎教授所下的定义较为符合当前的实际，因为国际会计实际上就是因为以跨国公司为典型的国际贸易、借贷等经济因素的出现而引发的。乔伊和米勒教授给下的定义在所有的定义之中显得最为全面。国际会计的研究不仅应当注重跨国经营和筹资活动所引起的会计问题，还应该在研究各国会计异同的基础上为协调各国的会计差异开辟道路。

为此，我们同意以下这个定义：国际会计是会计的一个新领域，它主要研究某个国家的企业或经济单位由于进行超越国界的经济贸易活动、理财活动而在会计处理和财务报告方面引起的特殊问题。国际会计是财务会计的发展，因为它主要涉及各国不同

的会计准则、报告准则和会计审计制度之间的协调。国际会计也涉及管理会计的内容，这主要指管理会计的各种现代化计量和控制方法在跨国企业中的运用。不过，国际会计的主要内容属于财务会计的延伸，而其研究的重点似乎应集中于越来越受人们关注的跨国公司会计准则和财务报告准则。*

需要说明的是，我们这里的国际会计与外国会计、国际收支会计不同。

外国会计是研究外国某个国家或几个国家的会计理论和方法，以便了解该国会计理论和方法特点的一门学科。它属于比较会计学的组成部分，如“美国会计”、“法国会计”、“德国会计”、等等。研究外国会计，一般不涉及本国会计，而国际会计研究的是国与国之间发生经济关系所需进行会计处理和提供财务报告而产生的各类财务问题。这些问题的解决不能按当事国任何一方的会计理论和方法（指会计的原则、准则和制度）来处理，而必须对两国会计制度的差异加以协调，或采取双方共同接受的原则、准则来处理。国际会计的研究不能撇开本国而应当把本国会计的特点及其他国家在会计原则、准则等方面的异同包括在内。

国际收支会计也称国际收支平衡表，它是一种宏观会计。它不是以企业为主体而是以国家为主体，由政府进行核算一年中全部国际交易的记录及汇总，其中包括：进出口的货物，对国外的贷款和借款，旅游者的收入、支出，从国外收到的和向国外支付的利息、股息、运输费用以及黄金的流动量。国际收支会计的核算也用借贷记帐法来记录上述各个项目的流动，重点是反映因此引起的这个国家对外购买力的增减变化，最后应编制国际收支平衡表，总差额则通过“政府储备”项目（包括黄金进口或出口、外汇增加或减少等项目）进行平衡。

* 常勋：国际会计·上海人民出版社 1990年版，第4页。