

国际会计

李孟顺 王翠香 丁荣进 主编

科学文献出版社

国际会计

主 编 李孟顺 王翠春 丁荣进

编写者 (按姓氏笔画为序)

丁荣进 万晓文 王翠春

冯 民 李孟顺 孟凡利

余燕玲 林庆华 原所荣

曹彦栋 黄兆良 曾鹭坚

17339/08

科学技术文献出版社

(京)新登字 130 号

责任编辑/ 葆 莹

策划编辑/ 张秀宝

责任校对/ 陈悦楼

责任出版/ 全 未

图书在版编目(CIP)数据

国际会计/李孟顺等主编. - 北京:科学技术文献出版社,1998.4

ISBN 7-5023-3014-3

I . 国… II . 李… III . 国际会计 IV . F811.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98) 第 04255 号

出 版 者/ 科学技术文献出版社

地 址/ 北京市复兴路 15 号(中央电视台西侧)/ 100038

发 行 者/ 新华书店北京发行所

印 刷 者/ 北京金特印刷厂

版 (印) 次/ 1998 年 3 月第 1 版,1998 年 3 月第 1 次印刷

开 本/ 787×1092 32 开

字 数/ 348 千字

印 张/ 16.125

印 数/ 1—3000 册

定 价/ 23.00 元

© 版权所有 违法必究

(购买本社图书,凡字迹不清、缺页、倒页、脱页者本社发行部负责调换)

发行部电话/(010)68514035 总编室电话/(010)68515544-2935

社长室电话/(010)68515037

前 言

随着世界经济的不断融合,会计越来越趋向国际化,相互交流、学习与借鉴已成为各国会计界的一种较为普遍的选择。我国进行的会计改革也早已明确肯定了这一选择的重要意义,了解其他国家的会计惯例,吸收各国会计中的长处,是我国会计改革的重要原则,也是进行国际经济交往的必要条件。本书的目的,就是为学习和研究各国会计惯例,以及有关人员处理国际经济交往中的会计问题,提供有益的帮助。

国际会计作为会计学的一门新学科,还没有最终形成统一的结构体系。根据国内外已有的论著,国际会计的内容一般包括财务会计方面的(比较和实务)、审计方面的(比较和实务)及管理会计方面的,而都以财务会计方面的内容为主。本书所安排的内容都是构成国际会计学科的基础性课题,包括:导致各国会计存在差异及促使国际会计产生的环境;国际间主要会计模式、主要国家会计惯例的比较和会计的国际协调问题;国际会计中最主要也是争论最多的外币折算、合并报表及通货膨胀会计问题;跨国财务报告的揭示问题以及国际管理会计和国际审计的基本问题。

在编写本书的过程中,我们力图站在学习者和研究者的角度安排内容和展开论述,并力求做到介绍与评价相结合,理论与实务相结合。本书可作为会计学专业、国际经济、国际贸易和国际金融等专业的教材或参考教材,也可作为会计学专业研究生以及有关理论工作者和实际工作者的参考读物。

限于资料和水平,书中不当之处,望读者批评指正。

编 著 者

1997 年 11 月

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 国际会计的产生与发展	(1)
第二节 国际会计的概念.....	(6)
第三节 国际会计的内容	(12)
第四节 学习和研究国际会计的意义	(18)
第二章 会计模式的划分	(24)
第一节 会计与环境因素之间的关系	(24)
第二节 世界范围内的会计模式划分	(37)
第三章 主要国家的会计实务	(57)
第一节 导 言	(57)
第二节 美国会计	(65)
第三节 英国会计	(97)
第四节 法国会计.....	(111)
第五节 德国会计.....	(122)
第六节 日本会计.....	(134)
第七节 荷兰会计.....	(146)
第四章 国际会计协调	(157)
第一节 国际会计协调的必要性与形式.....	(157)
第二节 政府间国际组织及其协调活动.....	(164)
第三节 民间国际组织及其协调活动.....	(170)
第四节 国际会计准则委员会与国际会计准则...	(178)

第五节	中国在国际会计协调方面的努力·····	(204)
第六节	关于国际会计惯例·····	(213)
第五章	外币交易会计·····	(223)
第一节	外币、外币交易及汇率·····	(223)
第二节	外币交易会计处理的基本方法·····	(230)
第三节	期汇合同的会计处理·····	(234)
第四节	外币交易会计处理方法的国际比较·····	(249)
第六章	外币财务报表的折算·····	(253)
第一节	外币财务报表折算的必要性及主要会计 问题·····	(253)
第二节	外币财务报表折算方法概述·····	(255)
第三节	外币财务报表折算方法例解·····	(267)
第四节	外币财务报表折算的国际比较·····	(274)
第七章	合并财务报表·····	(285)
第一节	企业合并与合并会计方法·····	(285)
第二节	合并财务报表概述·····	(292)
第三节	合并财务报表的编制程序·····	(303)
第四节	编制合并财务报表的不同惯例·····	(316)
第八章	物价变动会计·····	(333)
第一节	物价变动对会计的影响·····	(333)
第二节	物价变动会计模式·····	(336)
第三节	对历史成本财务报表重新表述的程序···	(339)
第四节	物价变动会计在各国的发展状况·····	(356)
第五节	物价变动会计的主要问题·····	(374)
第九章	跨国财务报告·····	(380)
第一节	跨国公司所面临的财务报告揭示问题···	(380)

第二节	跨国财务报告的调整·····	(384)
第三节	国外经营揭示——分部财务报告·····	(390)
第四节	社会责任揭示·····	(398)
第十章	国际转让价格和国际税收·····	(408)
第一节	制定国际转让价格应考虑的因素·····	(408)
第二节	国际转让价格制定的方法·····	(414)
第三节	国际税务环境·····	(420)
第四节	国际避税和反避税及国际税务计划·····	(432)
第十一章	国际管理会计·····	(436)
第一节	国际投资分析·····	(437)
第二节	外汇风险管理·····	(445)
第三节	国际管理会计信息系统·····	(461)
第十二章	国际审计·····	(477)
第一节	国际内部审计·····	(477)
第二节	国际外部审计·····	(483)
第三节	国际审计协调·····	(498)

第一章 绪 论

第一节 国际会计的产生与发展

会计与其所处的经济、社会环境具有密切的联系。一定的环境因素决定了相应的会计的基本框架。在本世纪之前,虽然有些国家也已经从事了一些国际贸易,但是,规模很小,在企业营销和整个国民经济中所占的份额非常小,因而当时的会计主要是面对国内的生产经营业务的。进入本世纪后,国际经济贸易有了一定的发展,人们开始意识到了了解他国会计实务和进行国家之间会计和报告协调的必要性。正是这种需要,导致了 1904 年在圣路易斯召开的第一次国际会计师会议,开始进行国际间的会计交流和协调,并初步显露了建立统一的国际会计标准的意向。但是,当时的国际经济交往毕竟还是低层次的,因而并未引起人们太多的注意。

二战之后,国际经济贸易得到了迅速的发展,许多国家之间的经济联系得到了大大的加强,一些跨国公司也开始产生并不断发展,于是,会计惯例的国家之间比较和国际协调开始引起各界的广泛注意,一些专门致力于国际会计协调的全球性和地区性会计组织不断成立,国际会计开始成为理论界和实务界共同关心的问题。

进入 70 年代之后,国际会计的研究开始出现热潮。人们

不断通过各种会议来加强国家间的了解和协调,一些国际会计研究机构不断成立,甚至于专门考虑制定国际会计准则的组织也得以建立。国际会计方面的读物不断面世,国际会计开始作为一门课程在大学里讲授。就目前看来,虽然人们对国际会计的概念和内容体系上尚有不同的认识,但是,大家在这样一个问题上的认识是一致的,那就是:无论是从理论上看还是从实务上看,国际会计越来越重要,已经成为现代会计学科的一个重要分支和现代会计实务中的一个重要领域。

那么,究竟是什么原因导致国际会计产生并迅速得以发展的呢?

美国会计学会(AAA)的国际会计委员会 1966 年关于国际会计产生原因的归纳广为流传,至今仍为各种著述所引用。该委员会认为,之所以研究国际会计,其必要性来自于四个方面:国际间贸易与投资的增大,跨国公司的出现,经济地区化的推进和各国间财务的交流以及会计问题探讨方面的国际交流。

英国著名会计学家克里斯托弗·诺比斯(Christopher Nobes)教授和罗伯特·帕克(Robert Parker)教授认为,至少有四个原因可以说明为什么比较国际会计的研究是至关重要的。这些原因可称作历史原因、跨国原因、比较原因和协调化原因。

美国著名会计学家 F. D. 乔伊(纽约大学教授)和 G. G. 米勒(华盛顿大学教授)认为,会计的国际化是由四个关键因素促成的:多国企业的经营活动,货币资本市场的国际化,一些会计方法问题的国际性质,历史上的先例。

我们认为,上述几种经典式的说法都是很有意义的。下

面我们基本按照这样的思路作一简要的解释。

正像 F. D. 乔伊和 G. G. 米勒所指出的那样,“会计的历史是一种国际性的历史”。从借贷记帐法产生以来会计的发展历史完全可以说明这一点。作为现代会计的基本技术的借贷记帐法产生于十三四世纪的意大利;此后,大约是在十六世纪,借贷记帐法逐步被传播到荷兰、英国以及欧洲其它地方;在十七八世纪,欧洲的经济中心从意大利转向英国,英国并在十八世纪后期发生了工业革命,从此之后,会计理论与技术在英国得到了迅速的发展,诸如折旧会计、成本会计、审计等开始产生和发展起来,而且,伴随着英国的殖民扩张,许多会计思想和技术也传播到世界的其它地方;进入本世纪之后,特别是二战之后,世界经济发展的中心转移到美国,会计发展的中心也相应由英国转移到美国,会计准则、管理会计、会计电算化等都得到迅速的发展,并逐步传播到世界上的其它国家。许多国家都曾经向国外输出过会计理论与方法,反过来看,也有许多国家都从其它国家输入过会计理论和方法。可以看出,会计的进步与发展凝聚了各国人民共同的聪明才智,会计的进步与发展是各国共同努力的结果,会计的发展史就是一种国际发展的历史。

国际经济贸易的兴起与逐步发展是导致国际会计产生的一个重要原因。早期的国际经贸比较简单,规模较小,对会计和报告也没有太多的要求。自从进入本世纪以来,国际间的经济贸易得到了迅速的发展,许多企业积极参与国际性的贸易活动,主动争取国外客户,业务量急增,甚至有些企业到国外办厂。在这种背景下,进出口方面的会计技术、国际直接投资会计、货币汇兑与换算、联合报表与合并报表的要求都成为

直接的和现实的问题,于是,会计开始走出纯粹国内的眼光而考虑国际性的问题。人们开始注意国家间会计的异同,开始注意研究开发新的会计技术以解决国际问题。国际会计开始从理论上和实践上引起人们的重视。

跨国公司的形成和迅速发展是国际会计得以发展的重要的推动力量。作为国际经贸迅速发展的产物是跨国公司的迅速兴起和发展壮大。跨国公司是指在两个或两个以上的国家内从事生产经营和其它业务的企业。一般说来,与自身的业务相联系,跨国公司都建立了自己的全球性战略目标,对于国际商品、劳务和资本的流动形成了固定的机制。原来一般企业的国际间经贸所产生的对会计的要求,在跨国公司中得到了进一步的深化。跨国公司对于各国会计差异比较的要求和对于各国间会计协调的要求程度之深,是历史上任何一种形式的企业都不曾有过的。而且,跨国公司对于国际会计的要求已经不单单是财务会计上的协调,它还要求在管理会计等领域能够适应跨国经营的需要而有所进步。跨国公司对于国际会计的要求之强烈,以至于现有的国际会计著作大都以进乎半数的篇幅来讨论跨国公司所直接面临的会计技术和报告问题。事实上,我们从国际会计的发展进程中完全能够看到,许多国家和国际组织(如联合国等)最初的国际会计协调的动力都是来自于跨国公司对跨国公司管理的需要。

国际资本市场的建立与发展也对国际会计提出了要求。本世纪以来特别是二战以来,企业跨国筹资、投资业务急增,一种国际性的资本市场已经初步建立起来,越来越多的国家的企业开始参与到国际资本市场中去。例如,根据 1989 年的统计,英国就有 106 家公司在国外上市,这种情况在许多国家

都是存在的,例如,我国近年来就有许多公司在纽约、伦敦的证券交易所上市。跨国的筹资和跨国的投资对于会计信息的国际协调的需要是毫无疑问的,没有可相互理解的会计信息,国际资本市场将无从谈起。许多公司需要按照上市地或者其它形式的投资者的所在地的语言和会计规则编制财务报告。一份对欧洲从事跨国业务的 42 家公司(1989 年度)的调查说,在被调查的 42 家公司中,使用 2 种语言报告的有 25 家,使用 3 种语言报告的有 9 家,使用 4 种语言报告的有 6 家,使用 5 种语言报告的有 1 家,使用 6 种语言报告的有 1 家;换一个角度看就这些公司报告所使用的外国语言(以本国语言报告是当然的)来看,使用英语的有 42 家,使用法语的有 12 家,使用德语的有 6 家,使用西班牙语的有 4 家,使用意大利语的有 2 家,使用葡萄牙语的有 1 家,使用瑞典语的有 1 家。为了保证会计工作能够帮助国际资本市场的正常运转,许多国家和国际组织都正在作出各种努力来保证跨国筹资与投资的信息需要。如何通过会计和报告技术的改善来满足国际资本市场的需要也成为会计特别是国际会计的一项重要任务。

经济地区化,或者说国家间经济集团的兴起也是国际会计发展的一个促动因素。从欧洲经济共同体(欧盟)开始,到经济合作与发展组织,到东南亚国家联盟,到北美经济区的建立,经济地区化方兴未艾。经济地区化必然导致对区域内会计协调的新的要求。欧洲经济共同体的发展历程已经充分说明了这一点。伴随着欧洲经济的一体化,欧共体颁布了一系列涉及会计和报告的指令,这对于欧共体内部会计协调产生了巨大的影响。近年来,经济地区化产生了相互交叉的迹象,这种相互交叉,将会更多地需要国际会计协调,并且必然导致

更大范围的协调,而且,也自然是有助于会计的国际协调的。许多地区化的经济合作组织事实上也已经成立了某种形式上的国际会计组织或机构。

会计技术上的原因也对国际会计比较和协调产生了某种要求。会计本身是一项技术性很强的工作,它的基本精神和方法应该能够在世界范围内得到推广和应用。从个别会计技术方法来看,由于国际经贸和跨国经营,引发了许多问题需要开发新的技术方法,例如,关于合并的技术,关于外币折算的技术等等。从合并、汇编、相互理解的角度来看,国家之间会计和报告技术的相互的比较、协调也是必需的。会计技术的国际化越来越成为一种趋势。

会计职业的国际化也促进了国际会计的发展。许多的会计师事务所成为国际范围内从业的事务所。这些国际会计公司跨国执业,自然需要了解各国的会计惯例,需要对各国的会计惯例进行比较,并从执业的角度来促动国际会计协调,而且,由于国际会计公司较多地参与跨国公司的审计和咨询服务,因而也在不断地推动跨国公司会计实务的不断发展。

第二节 国际会计的概念

由于国际会计作为现代会计的一个分支的历史不长,因此人们对国际会计的概念理解上还是有一些差别的。在本节里,我们对几种比较权威的解释作一介绍。

一、韦里奇、艾弗里和安得森的解释

美国会计学家 T. R. 韦里奇(Weirich)、C. G. 艾弗里(Avery)、H. R. 安得森(Anderson)三位教授在发表于《国际会计

杂志》1971年秋季号上的一篇名为《国际会计的不同定义》的文章中,就国际会计提出了三种不同的定义:一个全球体系,即世界会计;一种描述各国现行准则和实务并提供与此有关的信息的方法,即国际会计;母公司和国外子公司之间的会计实务,即国外子公司会计。

1. 世界会计(World Accounting)。按照这个定义,国际会计应当探讨使用于世界范围内一切国家的会计原则、程序和方法。那么,国际会计的最终目标就是要建立一套为世界公认的会计标准。在这个意义上看,国际会计也可称为全球会计(Global Accounting)。

建立一套全球统一的会计规则自然是一种非常理想的事情,但是,鉴于各国不同的经济、社会、历史、文化等环境因素,鉴于各国传统会计实务的影响,鉴于许多国家的政府和会计职业组织不愿意放弃自己的主权,因此,要想实现这样的目标将是一件非常遥远几乎是不可能的事情。

2. 国际会计(International Accounting)。按照这个定义,国际会计应该包括世界范围内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准则,而是承认各国间差异的客观存在。这种定义方式认为,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准则、会计程序和方法,研究各国提供会计信息和传递会计信息的不同手段,研究各国会计确认、计量和报告的差异以期求同存异。正是由于这些特征,这种定义方式又被称为多国会计(Multinational Accounting)。

按照这种定义方式,国际会计大体上有两种研究方法:第一,分别描述世界各国的会计的主要内容,美国注册会计师协

会 1964 年出版的《25 个国家的职业会计》就是这样一个例子;第二,比较会计研究,即对各国会计进行从环境到自身技术方法的异同比较,许多会计学家已经按照这样的思路对世界上的一些主要国家的会计实务进行对比并形成了若干会计模式的划分。我们认为,对各国会计惯例进行总结和描述,对比各自的异同,并分析其原因,是一件很有意义的事情。但是,国际会计决不应仅仅停留在这一步骤上,它还应该解决更进一步的问题。

3. 国外子公司会计(Accounting of Foreign Subsidiaries)。按照这个定义,国际会计就是跨国公司会计,也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,财务报表编制同样要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。

跨国公司的兴起和发展是国际会计得以产生和发展的重要的推动力量,因此,国际会计对于跨国公司中的会计问题进行研究并尝试着解决是必要的,但是,我们认为,国际会计也不应该仅仅是研究跨国公司中的会计技术问题。只研究它们在折算、汇兑、汇编和合并中的技术,实际上并没有从根本上解决问题。

二、乔伊和米勒的解释

美国著名会计学家 F. D. 乔伊(Choi)和 G. G. 米勒(Mueller)在 1984 年出版的《国际会计》一书中对国际会计下

了一个定义。在讲述自己的定义之前,两位教授首先谈了他们对国际会计的基本认识。他们认为,把国际会计置于整个会计学科的内容之中是最有益的,它并不谋求取代现存的会计理论和实务,更确切地说,它力图通过给予整个会计领域更多的概念上的精确性和实务上的可用性来延伸现有的领域。依照这样的理解,两位教授对国际会计下定义说,国际会计是把一般目的的、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进行协调。

按照这样的定义,两位教授认为,国际会计的内容应该分为四类:(1)比较国际会计,参照 C. W. 诺比斯(Nobes)和 R. H. 帕克(Parker)教授使用的方法(这种方法已经体现在他们合著的《比较国际会计》一书中);(2)准则化国际会计,如主要体现在国际会计准则委员会的工作中;(3)经营性国际会计,包括多国公司经营活动对会计的特定要求;(4)政治化国际会计,如起源于联合国(UN)以及经济合作与发展组织(OECD)那样的世界性政治组织的会计协调。

我们认为,乔伊和米勒的定义把国际会计定性为传统会计的有效扩展,解释上比较全面地涉及了目前国际会计的内容。这种解释显然优于前面所谈到的几种定义的。

三、其它的一些解释

除上述两种流传较广的国际会计定义外,我们还能见到其它一些较为著名的西方学者对国际会计所做的一些不同的解释。例如:

E. L. 科勒(Kohler)在《会计辞典》中把国际会计解释为从事跨越国界的活动或在本国以外的国家维持经营的组织的会计。他认为,国际会计必须包括了解所有国家的会计实务、国与国之间在实务上的不同以及在不同国家联属组织的会计实务。

齐默尔曼(Zimmerman)认为国际会计就是最高层次的会计的抽象,目的在于打破国界,发展世界性的会计理论,在任何一个国家的会计中加以应用。

科拉里奇(Kollaritsch)和马霍(Mahon)认为,国际会计就是对所有国家的会计原则、方法和准则进行研究和分析等等。

恩索文(Enthoven)曾经把会计划分为宏观会计和微观会计两大类。宏观会计中包括国民(经济)会计,微观会计中包括企业会计和政府会计,每一分类中可再分为控制(包括审计)部分和报告部分。每一部分中都可以分为国内和国际两个层次。根据恩索文的观点,国际会计不是作为会计的一个分支,而是作为会计的一个层次和横断面部分。

日本染谷恭次郎教授对国际会计的定义也是大家经常引用的一种说法。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而展开的企业会计,它主要是研究企业在国际性的经济活动中所碰到的会计问题,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。

另一位著名日本学者吉田宽教授在一本名为《国际会计概论》的著作中对国际会计也作了一个解释。他认为,国际会计是以各国会计制度相互联系的问题为对象的,为此,国际会计的研究要以各国会计、比较会计为前提,对各国会计的协