

最新会计丛书

国际会计学

● 主编 王善平 ●



中国经济出版社

国际会计学

王善平 主编

中国经济出版社

责任编辑:张新安

封面设计:高书精

国 际 会 计 学

主 编 王善平

中国经济出版社出版发行

(北京市百万庄北街3号)

(邮政编码:100037)

各地新华书店经销

金融管理干部学院印刷厂印刷

850×1168毫米 1/32 15.25印张 386千字

1997年4月第一版 1997年4月第一次印刷

印数:1—5000册

ISBN7—5017—3617—0/F·2614

定价:21.20元

●编写说明●

《国际会计学》，是 20 世纪 80 年代才真正兴起的会计学新分支，是应各国管理国际企业之需诞生的。它以主要研究国际企业的价值管理为任务，旨在为国际企业的有关利益主体提供对决策有用的信息。

随着我国改革开放的深入发展，我国也逐步形成了一批有影响的国际企业，如何从会计上管理好它们，是摆在《国际会计学》面前的重要而又现实的任务。为了较好地完成这一任务，我们在编著本书时，始终贯彻了如下思想：

1. 准确地、全面地、系统地、简练地阐述有关国际会计学的基本概念、基本理论与基本方法。

2. 依照人们的认识规律与国际会计学的内在逻辑结构，安排、编撰国际会计学的内容。

3. 本着服务于我国国际企业的现在

与未来会计管理之需,在务实中求新。我们摒弃了在过去曾很实用但现已过时的内容,吸纳了新近出现的或必将在未来会计实务中出现的重要的国际会计理论与方法,从而,在本书中,特别加强了对外币业务会计、外币报表折算与合并财务报告与国际会计学的基本理论的编撰。

4. 对学术界有争议的问题,既介绍主流观点,也阐述我们的见解,以扩充读者的知识面与研究的素材。

5. 用一条“红线”贯穿于全书的每一章,重塑国际会计学的完整形象。其实,国际会计学与其他会计学科一样,也是依照一定的理论结构而形成的一个有形体,其中贯穿于本书的“红线”就是国际会计的基本目标,为了完成国际会计的基本目标,必须有待于会计的国际比较与协调、国际财务会计、国际管理会计与国际税务会计的努力,这样,就基本上决定了本书的基本框架:国际会计学的基本理论(即第一章)、会计的国际比较与协调(即第二、三章)、国际财务会计(即第四、五、六、七、八章)、国际税务会计(即第九章)与国

际管理会计(即第十章)。

本书既可作为会计学专业的硕士生、本科生与专科生的教材或参考读物,也适应于高等财经院校其他经济管理专业的学生和所有有志于会计学研究与应用的人们。

本书由王善平任主编,草拟全书提纲,并对全部初稿进行增删和总纂。由杨修发副教授编撰第十章,王善平副教授编撰第一、四、五、六、七章,龙文敏讲师编撰第二、三、八章,沈海详讲师编撰第九章。在本书的编撰过程中,得到了湖南财经学院财会系广大教师的关心与支持,参阅了国内外许多重要文献与资料,特此一并表示衷心感谢。

由于我们的水平有限,书中之错,敬请批评指正,以便重印修订时更正。

编写者

一九九七年四月

目 录

MULU

编写说明

第一章 国际会计的概念结构

..... (1)

第一节 国际会计的产生与发展..... (2)

第二节 国际会计的研究对象与基本内容..... (8)

第三节 国际会计的基本目标与基本功能 (12)

第四节 国际会计信息的质量特征 (17)

第二章 国际比较会计

..... (27)

第一节 国际比较会计概述 (28)

第二节 美国会计模式 (42)

第三节 英国会计模式 (53)

第四节 欧共体会计模式 (66)

第五节 德国会计模式 (76)

第六节 法国会计模式 (81)

第七节 荷兰会计模式 (90)

第八节 日本会计模式	(96)
------------------	------

第三章 会计的国际协调

.....	(107)
-------	-------

第一节 会计的国际协调的涵义与基本假设.....	(109)
第二节 会计的国际协调的组织及其活动.....	(116)
第三节 国际会计准则委员会与国际会计准则.....	(135)
第四节 证券管理机关国际组织及其活动.....	(149)

第四章 外币交易会计

.....	(152)
-------	-------

第一节 外币折算与外币兑换.....	(154)
第二节 处理外币交易的基本程序与方法.....	(168)
第三节 期汇合同的会计处理.....	(176)
第四节 外汇期货、期权交易的会计处理	(190)

第五章 外币财务报表的折算

.....	(199)
-------	-------

第一节 外币财务报表折算概述.....	(201)
第二节 外币财务报表折算的方法与程序.....	(205)
第三节 关于时态法与现行汇率法的例解.....	(216)
第四节 国际会计准则委员会对外币财务报表折算的规定	(225)
第五节 外币财务报表折算的其他基本问题.....	(228)

第六章 物价变动会计

..... (238)

第一节 物价变动与币值不变会计..... (240)

第二节 物价变动会计的基本理论..... (246)

第三节 一般购买力会计模式..... (253)

第四节 现行价值会计模式..... (264)

第五节 现行成本/一般购买力会计模式 (274)

第六节 物价变动会计的国际展望..... (277)

第七章 合并财务报表

..... (288)

第一节 合并财务报表概述..... (290)

第二节 编制合并财务报表的主要目标..... (300)

第三节 股权取得日合并财务报表的编制..... (303)

第四节 股权取得日后合并财务报表的编制..... (317)

第五节 关于合并财务报表的其他重要问题..... (349)

第八章 跨国财务报告

..... (363)

第一节 跨国财务报告..... (364)

第二节 外国公司的财务报告..... (379)

第三节 社会责任的揭示..... (393)

第九章 国际转移价格与税务

..... (401)

第一节 国际转移价格与国际税务..... (402)

第二节 国际转移价格的制订..... (404)

第三节 国际税务及其处理方法..... (416)

第四节 国际避税与反避税..... (430)

第十章 国际管理会计

..... (439)

第一节 国际经营战略规划会计..... (440)

第二节 国际筹资会计..... (444)

第三节 国际投资会计..... (454)

第四节 外汇风险管理..... (459)

第五节 国际责任会计..... (466)

主要参考书目与文献

..... ()

●第一章●

国际会计的概念结构

学习提要及目标

本章阐述了国际会计学的基本概念及其相互关系,通过学习本章,读者了解国际会计的基本特征,掌握国际会计的研究对象与基本目标,理解国际会计产生与发展的原因,以便对国际会计学有一个框架性认识。

二次世界大战以后,作为国际性企业的跨国公司得到了蓬勃发展,现代会计也随之从一个国家走向世界,产生了现代会计中的新分支——国际会计。作为一个崭新的会计分支,“并不谋求取代现存的会计理论与实务,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实用性,来‘延伸’现有的领域。”^① 国际会计是现代会计的合乎逻辑的新发展。只有到了廿世纪 60 年代才开始有会计学者在会计刊物上发表论文,探讨国际会计,近三十年来,人们对国际会计的定义、对象、目标等基本理论问题展开了广泛的讨论,但众说纷纭,莫衷一是。本章试图从学科的系统性、科学性与实用性出发,探讨国际会计的产生与发展、基本目标、研究对象与基本特征等。

第一节 国际会计的产生与发展

一、国际会计的定义

虽然在近三十年来,人们对国际会计予以高度重视,也进行了许多有益的探讨,但对国际会计究竟是什么,迄今为止,仍没有一个严格的公认的统一定义,其原因是多方面的,首先会计理论界对国际会计的研究仍主要处在对所观察的现象进行分析比较阶段,对国际会计的本质与一般规律的认识还不够深刻、统一;其次,确切地说,国际会计本身并不是一个严格独立的学科,其涉及的范围与其它学科有不同程度的重叠,是一种交叉边缘性学科。

尽管如此,但有一点是十分确定的,那就是国际会计是现代会计学的新分支,就象经济与国际经济、法律与国际法一样,是会计

^① (美)D·S·乔伊 G·米勒著 常助等译《国际会计》,立信会计图书用品社,1988 年版,第 20 页。

向国际范围合乎逻辑的延伸与拓展。

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)在《国际会计杂志》(International Accounting)1971年秋季号刊载的《国际会计:不同的定义》一文中对国际会计提出了三种不同的概念:(1)一个全球体系;(2)一种描述各国现行准则和实务并提出与此有关的信息的方法;(3)母公司和国外子公司之间的会计实务。依照上述三个概念,可以对国际会计作不同的理解:

(一)世界会计(World Accounting) 这依据上述“全球体系”概念所下的简括定义。也就是说,国际会计应当探讨能在全世界范围普遍适用的原则、程序与方法,显然,这十分困难,至少在相当长的时期内难以实现。正如第一任国际会计准则委员会主席亨利·本森(Herry Benson)在1976年荷兰会计师协会的一次年会上所说的:“从国内准则到国际准则的距离,看来似乎是短的,但存在严重的‘鸿沟’。每个国家的人们都偏爱他们自己的方法,好象他们偏好自己国家的食物、酒和风俗习惯一样。一种更可怕的阻碍是各国政府不愿意放弃他们的主权,没有一个国家愿意把自己有决定的事情让给别人。”^①因此,世界会计作为为国际会计奋斗的理想目标,或许有讨论的价值。

(二)国际会计(International Accounting) 这是依照以上第二概念所下的定义。按照这个定义,国际会计也叫“多国会计”(Multinational Accounting),承认世界各国在会计理论、会计准则和技术方法上存在不同程度的差异,在解决好国际间的会计问题时,不能将自己奉行的原则、准则强加给对方,应力求求同存异、互惠互利。因此,作为涉及国际领域的会计,应当尽可能详尽地分门别类地研究各国现实的会计理论、会计原则、会计准则、会计程序

^① Choi, Mueller, "An Introduction to Multinational Accounting", 1978.

与会计方法,特别是,要密切关注各国在会计确认与会计计量上的“差异”。不难看出,这个定义所述的国际会计最多是国际比较会计。

(三)国外子公司会计(Accounting of Foreign Subsidiaries)

按照这一定义,国际会计主要研究:跨国公司的国外子公司的财务报表,如何折算,以及如何同国内母公司怎样合并等会计问题。这一定义将国际会计的范围说得太窄了。

显然,上述有关国际会计的三个定义均不能确切地反映国际会计的全部含义。相对而言,美国国际会计学家上 F·D·S·乔伊和 G·G·米勒在他们合著的《国际会计》一书中给出的定义较为全面:“国际会计把一般目的的、面向本国的会计在最广泛的含意上扩展到:(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、职业和准则制订等方面的活动,对世界范围内会计与财务报告的差异所进行的协调。”

依照人们认识世界的一般规律与习惯,要定义一个新事物,不仅应揭示它与其它相关事物的联系,而且要突出该新事物的特殊性。为此,我们不妨这样来定义国际会计:

国际会计是现代会计的新分支,尽管它也涉及到管理会计的内容,但主要内容属于财务会计的国际延伸,主要研究国际企业由于进行超越国界的经贸活动、理财活动而引起的特殊会计问题,会计的国际比较与协调是国际会计不可或缺的手段与内容,跨国公司所面临的外币报表折算与合并财务报告等特殊问题是国际会计的核心内容。在这里,国际企业不是一般意义上的在国外有经济活动的企业,而是一种以全球经营战略为目标,为实现生产要素和资源在世界范围内的优化组合及利润最优化而进行国际直接投资并在国外开办从事生产经营的子公司或分支机构的经济组织形式。显然,跨国公司是一种典型的国际企业。

乍一看,国际会计似乎类似于外国会计、国际收支会计,其实,它们有着很大差别。

外国会计,主要以国外某个或某几个国家的会计理论、方法为研究对象,一般不涉及本国会计问题,国际会计则是研究国与国之间发生的经济关系对会计提出的确认与计量及报告问题,显然依靠当事国的任何一方的会计理论与方法来处理这些问题是无济于事的,也就是说,国际会计需要会计的国际比较与协调,不能撇开本国会计。

国际收支会计,也叫国际收支平衡会计,是一种宏观会计。其会计主体是国家而不是企业,应重点反映因一国的进出口货物、对国外借款与贷款、旅游者的收入与支出、从国外收到的和向国外支付的利息与股息及黄金流动等,而引起的该国对外购买力的增减变化,最后应编制国际收支平衡表。由此看来,国际收支会计既不同于国际会计也不同于外国会计。

二、国际会计产生与发展的原因

任何事物的产生与发展都是相关内因与外因共同作用的结果,国际会计的产生也不例外。

就国际会计产生的内因而言,有如下两个因素:

一是会计技术的国际共享性。一般地,管理会计是纯技术性的,对任何国家的任何利益主体的效用都是无差别的,生来就是国际共享的。然而,财务会计的技术本身是没有国界的,是否选用这些技术,会受到它们是否对该国有利的影响,如果有利,则为该国采用,否则,将被拒之“门”外。也许正在这种意义上,人们敬称会计是“国际共同商业语言”。相反地,如果会计技术不具有国际共享性,会计的国际协调与国际会计就只能是一个梦想。

二是财务会计信息的投资导向性。现代财务会计信息主要来源于现代财务报告,现代财务报告又是根据现代资本输出者的共

同需求来设计的,目的就在于能通过现代财务报告反映出受托经营者的受托经济责任,可靠地、相关地、完整地揭示企业财产所有者的资本保值与增殖情况,以便企业的资本输出者作出有效决策。如果财务会计信息不具有投资导向性,会计就不会从一国走向世界,也就不会产生为解决因国际企业跨国经营与投资而带来的特殊会计问题的国际会计。

就国际会计产生的外因而言,主要有这样两个因素:

第一,跨国公司,特别是资本输出的产生与发展。跨国公司是垄断资本主义高度发展的产物。19世纪末、20世纪初已产生了第一代国际化垄断组织。现代跨国公司是第一代国际化垄断组织发展的结果。然而,二次世界大战以后,跨国公司得到迅速发展,并因此对会计的国际化提出了强烈要求,同样也强烈要求建立一套用来处理因现代跨国公司跨国经营而引起的特殊会计问题的专门理论与方法。这是因为,在二次大战以后,不仅资本输出取代了商品输出而成为了垄断资本主义的基本特征,而且资本输出更多地采用企业形式(如直接在国外开办工厂、矿山、银行等)而不是借贷形式,这样,在资本输出前,资本输出者要充分分析资本输入方及其相关者的财务会计信息,以便决定资本投资的方向、数量等;在资本输出后,资本输出者要跟踪监控资本投资的实际运用效果,这就必然要求对国外企业进行必要的会计反映与监督,然而,这就会遇到许多本国会计不能解决的会计问题,如编制合并财务报告前的外币财务报表折算问题、通货膨胀对财务会计信息的影响及其消除问题,以及它们间的交互影响问题等,从而,客观上,对国际会计的产生提出了强烈需求。

第二,各国对国际合作的积极参与和支持。二次大战之后,国际会计才得到充分、迅猛发展与此密切相关。“发展经济”、“平等互利”与“和平共处”是我们这个时代的主题曲,为各国经济的国际化创造了前所未有的条件,从而,也对财务会计的国际化问题提出了

更广、更深的要求,各国在引进与输出资本的同时,加深了双方在各方面的深入了解,为会计的国际比较与协调创造了某种良机,各国政府为了更好地发展本国经济也会主动地或被动地修订自己的会计准则、会计制度等,以便尽可能地使自己的会计准则、会计制度向国际会计惯例靠拢。不难想象,如果没有各国政府对国际合作的积极参与与支持,资本输出就不会有这样顺利、这样广泛,当然,也就不会有国际会计的迅猛发展与完善。

三、国际会计发展简史

回顾会计界对国际会计的研究历程,国际会计的发展大体分为以下三个阶段:

第一阶段,国际会计的初步形成阶段 即 20 世纪初至 1972 年。这一阶段的主要特点是,不同国家的会计师会集在一起,交流会计信息与会计实践经验,着重解决地区性会计问题。例如,1904 年在圣路易斯举行第一次国际会计师会议,以后每隔四年举行一次。1949 年第一次北美、南美和中美洲国家间会计会议在波多黎各的圣胡安举行,以后每三年举行一次,会议集中讨论西半球会计发展问题。1951 年 11 月在法国成立了欧洲经济与财务人员联盟(UEC),其成员包括奥地利、比利时、法国、联邦德国、卢森堡、荷兰、葡萄牙、西班牙、瑞士等十二个职业会计协会,该联盟每三年举行一次会议以讨论欧洲的会计问题。1957 年在马尼拉召开了第一次远东会计师会议(1976 年改名为“亚洲太平洋地区会计师会议(CAPA)),会议集中讨论的是亚太地区的特殊会计问题,该会议每三年举行一次。1966 年美国注册会计师协会(AICPA)与墨西哥、加拿大等其他类似组织和国际援助机构,共同组建了国际会计合作委员会(ICAC),目的在于促进发展中国家会计的发展。

第二阶段,从 1972 年到 20 世纪 70 年代末 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