

徐经长 杜胜利 陈轲 编著

国际会计学



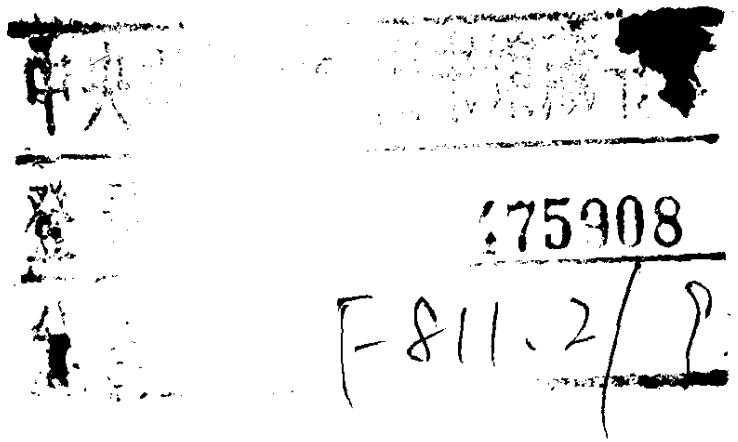
中国人民大学出版社



国际会计学

徐经长 杜胜利 陈轲 编著

1997-12



中国人民大学出版社

175908

图书在版编目 (CIP) 数据

国际会计学/徐经长等编著.

北京: 中国人民大学出版社, 1999

ISBN 7-300-03216-8/F·967

I. 国…

II. 徐…

III. 国际会计

IV. F811.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 30368 号

国际会计学

徐经长 杜胜利 陈轲 编著

出版发行: 中国人民大学出版社

(北京海淀路 157 号 邮编 100080)

发行部: 62514146 门市部: 62511369

总编室: 62511242 出版部: 62511239

E-mail: rendafx@263.net

经 销: 新华书店

印 刷: 中国人民大学印刷厂

开本: 850×1168 毫米 1/32 印张: 16.5

1999 年 9 月第 1 版 1999 年 9 月第 1 次印刷

字数: 395 000

定价: 23.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

序

从某种意义上说，会计是环境的产物。20世纪60年代以来，正是在国际贸易不断增大、跨国公司日益兴起的经济环境下，国际会计作为现代会计的一个新的分支应运而生。从那时到现在，国际会计经历了一个由专题研究到独立学科的发展过程，与此相联系，作为会计学发展的一个新领域，国际会计学也步入了各大专院校的课堂。今天，伴随着知识经济爆发性地向全球扩张，如何结合世界经济发展的最新动向研究国际会计的理论和实务，已成为各国会计理论工作者面临的又一项重大课题。

应当看到，国际会计产生的根源在于会计国家化和国际化的矛盾。所谓国家化，是指会计作为一种经济管理活动，它是与特定环境下的社会制度、经济体制、文化素养和生产力发展水平紧密相连的，会计的理论和方法明显地体现着国家的特点；所谓国际化，是指随着跨国公司的壮大和国际经济的发展，客观上要求各国在其会计事务处理中尽量采用国际上通行的做法，一方面促使会计所提供的信息可以满足国际经济管理的需要，另一方面又促使各国会计在其履行对内管理职能时尽可能采用一些先进的方法。很明显，会计的国家化和国际化是矛盾的，它们在很多方面是互相排斥的，可以说国家化在很大程度上阻碍着国际化，国际化又在很大程度上削弱着国家化，而国家化和国际化又深刻地扎根于政治、经济、思想、文化等诸社会因素之中，因而这种矛盾

将长期存在。也正因为如此，世界各国关于国际会计的研究正方兴未艾。

党的十一届三中全会以来，随着改革、开放的深入和社会主义市场经济的发展，我国在国际合作和国际交流方面取得了长足的进步，一个开放的中国正在走向世界。与此相联系，国际会计的研究和教学在我国也得到了广泛的重视。为了适应会计教学的需要，青年学者、博士徐经长、杜胜利和陈轲共同撰写了这本《国际会计学》。从体系和内容上看，该书可以分为国际比较会计、国际财务会计和国际管理会计三个部分，在国际比较会计部分，该书既全面、准确地介绍了当今各主要国家的会计理论和会计实务，又基于最新的会计文献对国际会计协调进行了论述和分析；在国际财务会计部分，该书没有局限于对外币会计、物价变动会计、合并会计报表和国际财务报告这四个专题的方法性介绍，而是注重从国际会计的角度，对每一个领域中国际会计惯例的形成和发展作了颇为深刻的阐述；在国际管理会计部分，该书立足于会计管理与国际会计的结合，对国际转移定价、国际税务筹划、外汇风险管理、金融工具运用和经营业绩评价等问题进行了深入而又颇具新意的分析和研究。

全书结构合理、取材新颖、论述全面，是会计、金融、贸易等专业进行国际会计教学的一本很好的教材。因此，我乐于将该书推荐给广大会计同仁。

阎达五

1999年6月

前言

在人类即将跨入 21 世纪的时候，世界经济迎来了一个以全球化、信息化和市场化为主要特征的知识经济时代。知识经济不同于以土地和劳动力为基础的农业经济，也不同于以大量的矿物能源和矿藏原料冶炼、加工、制造为基础的工业经济，知识经济是以不断创新的知识和对这种知识的创造性应用为主要基础而发展起来的，人们从知识经济中所得到的不仅仅是市场和物质资源，更重要的是得到了头脑、知识和智慧。如果说从农业经济向工业经济的转变是世界经济的一次质的飞跃，那么，从工业经济向知识经济的过渡则是世界经济乃至人类社会的又一场深刻革命。

经济越发展，会计越重要。在知识经济爆发性地向全球扩张的过程中，作为世界经济通用语言的会计必将备受人们的关注。一方面，会计作为一种“商业语言”，它已成为人们在全球范围内从事任何一项经济活动的前提和基础，建立国际会计惯例早已成为人们的共识；另一方面，由于受到政治、经济、文化和法律等因素的影响，不同国家的会计又都无不打上了自己国家的烙印，这种会计的国家特征又在一定程度上阻碍了会计这种国际语言的交流。事实上，自从跨国公司这种企业组织形式出现之后，会计的国家特征和国际会计惯例就在既相互排斥又相互吸纳的矛盾过程中交替发展着，并使得世界会计在国际化和国家化这两大

潮流的推动下不断前进。随着知识经济的到来和全球经济一体化进程的加剧，会计国际化和国家化的矛盾不但不会消除，反而会因为一些经济发达国家过分强调会计的国家特征甚至漠视国际会计惯例而引发一些新的问题，这便给当今国际会计的研究提出了很多新的挑战。从某种意义上说，正是上述经济背景和我们对未来会计发展的总体判断构成了本书写作的根本动机。

本书立足于当今国际会计研究的三个主要领域即国际比较会计、国际财务会计和国际管理会计，既强调对这些领域中国际会计理论和方法的系统介绍，又力求在每一个领域都有所创新和突破。在国际比较会计部分，本书系统地阐述了当今各主要国家会计理论和会计实务的基本特征和最新发展，并对会计模式的划分和国际会计协调进行了透析和展望；在国际财务会计部分，本书着重论及外币会计、物价变动会计、合并会计报表和国际财务报告等四个财务会计的分支，由于这四个分支实际上是传统财务会计在国际会计领域的拓展和延伸，所以，我们在论述的过程中尤其注重基本原理、基本方法和国际会计惯例的结合；在国际管理会计部分，本书主要论及国际转移定价、国际税务筹划、外汇风险管理、金融工具运用和经营业绩评价五个专题，这部分论述始终贯彻了会计管理和国际会计相结合这一中心思想，从而大大丰富了国际会计的内容。

全书共分为十三章，第一、二、三、七、八章由徐经长博士撰写；第四、五、六章由陈轲博士撰写；第九、十、十一、十二、十三章由杜胜利博士后撰写。徐经长博士对全书进行了总纂。在本书的编写过程中，我们参阅了大量中外著作和最新国际会计文献，并得到了中国人民大学出版社的大力支持，在此一并表示感谢。

本书是为满足会计教学的需要而编写的，可作为大专院校会

计、金融、贸易等专业会计教学的教材，也可作为广大会计理论工作者进行学术研究和涉外会计人员进行实务操作的参考用书。由于我们水平有限，书中的缺点和错误在所难免，恳请读者朋友多提宝贵意见，以便将来再版时修正。

作 者

1999年6月

目录

第一章 总论	1
第一节 国际会计的形成和发展.....	1
第二节 国际会计的内容和概念.....	8
第三节 国际会计的目标和功能	13
第二章 会计模式和国际会计协调	19
第一节 会计模式的国际分类	19
第二节 政府间组织的国际会计协调	30
第三节 国际会计准则委员会的国际协调	41
第四节 民间组织的国际会计协调	51
第三章 国际比较会计	56
第一节 美国会计	56
第二节 英国会计	74
第三节 法国会计	85
第四节 荷兰会计	95
第五节 日本会计.....	104
第六节 中国会计.....	115
第四章 外币交易会计	127

第一节	外币和外币交易	127
第二节	外币交易会计的基本程序	134
第三节	外币交易会计的记账方法	142
第四节	期汇合同的会计处理	149
第五节	外币交易会计的国际惯例	162
第五章	外币报表折算	165
第一节	外币报表折算概述	165
第二节	现行汇率法	168
第三节	流动与非流动项目法	173
第四节	货币性与非货币性项目法	177
第五节	时态法	181
第六节	外币报表折算的国际惯例	186
第六章	物价变动会计	197
第一节	物价变动及其对会计的影响	197
第二节	物价变动会计的理论结构	207
第三节	历史成本/一般购买力会计模式	215
第四节	现行成本/名义购买力会计模式	229
第五节	物价变动会计在各国的发展现状	239
第七章	合并会计报表	250
第一节	合并会计报表概述	250
第二节	合并会计报表的编制	260
第三节	国际会计准则对合并会计报表的规定	271
第八章	国际财务报告	278

第一节	国际财务报告概述	278
第二节	外国公司财务报告	281
第三节	国际分部报告	285
第四节	社会责任的披露	292
第九章	国际转移定价	299
第一节	国际转移定价的功能、作用和目的	299
第二节	国际转移定价的影响因素	305
第三节	国际转移定价方法	313
第四节	国际转移定价策略	320
第五节	政府对国际转移价格的管制	324
第六节	特殊国际转移定价	326
第七节	国际转移定价的目标及制定程序	329
第十章	国际税务筹划	334
第一节	国际避税产生的原因	335
第二节	国际避税方式	340
第三节	国际避税地避税	351
第四节	国际双重征税的避免	356
第五节	滥用税收协定避税	365
第六节	国际税收（避税）计划	374
第七节	国际反避税措施	375
第十一章	外汇风险管理	378
第一节	外汇交易	379
第二节	外汇风险的类型	383
第三节	外汇风险管理的目标和步骤	385

第四节	外汇风险管理方法.....	391
第十二章	金融工具运用	399
第一节	企业广泛使用金融工具的原因和目的.....	399
第二节	金融工具的特点.....	404
第三节	跨国公司使用的金融工具.....	421
第四节	套期保值.....	424
第五节	金融工具的内部控制.....	435
第十三章	经营业绩评价	443
第一节	业绩评价的沿革.....	444
第二节	业绩评价系统的确立.....	463
第三节	业绩评价指标计量.....	471
第四节	评价标准的确定.....	495
第五节	业绩综合评价与影响因素.....	499
第六节	绩效报告的编制.....	511

第一章 总论

第一节 国际会计的形成和发展

从世界范围看，把国际会计作为一个专题进行研究大致始于20世纪60年代，而国际会计由专题研究发展成为一门独立的学科则要更晚一些。所以，人们通常把国际会计看作是现代会计的一个新的分支，其涵盖的内容及与这些内容相适应的理论和方法都还处在探索之中。

然而，会计作为一种通用的商业语言，它自产生时起就未曾停止过其国际化进程。从14、15世纪复式簿记的产生和传播，到17、18世纪英国会计和审计方法在英联邦国家的广泛渗透，直至当今社会美国会计在世界范围内的普遍影响，我们基本上可以看出：一部会计史就是一部会计国际化的历史，会计的世袭遗产就具有明显的国际性质。既然如此，为什么人们对国际会计的系统研究却只有短短几十年的历史呢？这就要从影响会计的环境因素说起了。

众所周知，会计作为一项经济管理工作，无论是在哪个国家，也无无论是在哪个时期，它都要受制于那个国家和那个时期特定的环境因素，尤其是经济环境。很难想像，如果一个国家还处

在产品经济时代，而它的会计方法却是和市场经济相适应的；同样难以想像的是，如果一个国家实行的是闭关锁国的外交政策和经济政策，而它的会计方法却具有国际性质。因此，会计是随着客观环境的变化而发展变化的。

会计受制于客观环境尤其是经济环境，这个道理既适用于会计方法，又适用于会计理论。一方面，一种会计方法的产生和传播乃至传播范围的大小，取决于当时的社会经济环境；另一方面，人们是否站在理论的高度去总结某一种会计方法乃至某一个领域的会计实践，同样取决于当时的社会经济环境。就国际会计而言，会计界直到 20 世纪 60 年代才着手研究这一领域的某些特殊问题，这和当时的经济环境是密切相关的。美国会计学会 (American Accounting Association, AAA) 下属的国际会计委员会曾于 1966 年提出了研究国际会计的四个经济背景，即国际贸易及投资的增大、跨国公司的出现、经济地区化的推进和国际间财务、会计的交流。^① 由此可以看出，人们有意识地研究国际会计并非出于某种偶然，而会计的国际化过程作为一种客观现象，则要大大早于人们对于国际会计的理论研究。本节所要阐述的国际会计的产生和发展，主要是就 20 世纪 60 年代以来人们开始系统地研究国际会计并进而发展成为一门独立的学科而言的。

20 世纪六七十年代，直接推动国际会计产生的经济背景可归纳为以下两个方面。

一、国际贸易的增大及市场的国际化

市场的国际化发端于国际贸易 (international trade)。国际贸

^① AAA: "International Dimensions on Accounting in the Curriculum: a Recommendation by the Committee on International Accounting", 1966.

易既是一种经济现象，又是一种历史现象，它是人类社会发展到一定阶段的必然产物。若我们把考察的时间段推进到第二次世界大战以后，则国际贸易大体上可分为三个阶段：第一阶段是从第二次世界大战结束至1973年，这一阶段是国际贸易高速发展阶段；第二阶段是从1973年至1985年，这一阶段是国际贸易由迅速发展转向缓慢发展甚至停滞阶段；第三阶段是从80年代后半期至现在，这一阶段是国际贸易发展速度的回升阶段。正是在上述的第一个阶段，国际贸易的迅速发展和市场的国际化，为国际会计的产生创造了条件。据统计，在这一阶段上，世界贸易额一直在高速增长。1950年世界贸易额为571亿美元，1973年增至5242亿美元，23年间增长8.2倍，年均增长10.1%。不仅如此，世界贸易值在世界国民生产总值中所占比重以及各国对外贸易值在各国国民生产总值中所占比重均在不断提高。1950年世界贸易值占世界国民生产总值的比重为5.5%，1973年升至11.5%。同期美国的出口贸易值在其国民生产总值中的比重由3.6%升至5.5%；原联邦德国的出口贸易值在其国民生产总值的比重由8.5%升至19.4%。^①一些发展中国家和地区的出口值占其国民生产总值的比重也在不断提高。由此可见，对外贸易在各国经济中的地位日益重要，同时各国在经济贸易领域的相互依存性也不断加强。

伴随着发达国家对外贸易额的急剧增加，其向海外的直接投资也迅速扩大，国际货币资本市场逐步形成。据统计，50年代国际直接投资年均增长率为4.3%，到了60年代，这一比率上

^① 参见张作乾主编：《国际贸易》，237页，广州，中山大学出版社，1995。

升为 5.3%。^① 发达国家和很多在工业化方面取得一定成就的发展中国家，无不走上发展外向型经济的道路，积极参与国际经济技术的交流与合作。与国际直接投资的迅速增长相适应，不仅跨国公司，而且很多仅在一国范围内从事经营活动的国内公司，也纷纷走向国际货币资本市场筹集资金。

国际贸易的增加、国际投资的扩大及国际金融市场的形成和发展，客观上使得从事国际贸易和投资的经济主体越来越多地关注别国的财务信息和会计方法，从而大大加快了会计国际化的进程，促进了国际会计研究方面的合作和交流。

二、跨国公司的兴起

随着发达国家对外直接投资的增加，作为从事对外直接投资主体的跨国公司（transnational corporations）应运而生了。虽然跨国经营的企业，可以从不同角度界定它的定义和特征，但其最基本的特征是在国外拥有对企业资产的控制权和企业经营的决策权。

跨国公司的兴起和国际化是 20 世纪后半叶最重要的经济现象之一。跨国公司向国外扩张的基本动机是获取利润，而向国外扩张获取利润的途径是多种多样的。最早期的跨国公司如 19 世纪英国、荷兰、法国殖民主义者经营的东印度公司及其他贸易公司，其主要目的是到国外掠夺资源。20 世纪早期的英国石油公司、美孚石油公司，已具有现代跨国公司的特征，但也是为了获取和控制主要能源石油。第二次世界大战以后，美国、英国等国在五六十年代发展起现代意义的跨国公司。这个投资潮流起初是

^① 参见陈建梁主编：《跨国公司投资管理》，49 页，上海，复旦大学出版社，1995。

单向流动，从美国流向西欧。60年代西欧经济复兴，出现了对美国反向投资。不久，美国、日本、西欧的跨国公司为维持在本国和国外的低成本竞争优势，纷纷到海外寻找投资点，掀起了到东亚、东南亚、拉美地区设置生产线或装配线的投资热。

兴起于20世纪五六十年代的现代跨国公司，大多具有以下经营特征：

1. 有众多的子公司或国外分支机构，组成一个包容贸易、投资、金融与信息的组织网络，在国际上从事贸易、技术转让、多样化生产和销售等的综合经营。

2. 具有庞大的经营规模，通过全球经营获得规模经济效益。

3. 拥有某种程度垄断的企业，依靠专有技术、产品差异化、寡头划分市场和大量广告宣传来维持垄断地位。

4. 有全球性战略目标和高度集中的中央决策系统。

跨国公司的上述特征，决定了在其经营活动中必然面临着一系列新的会计问题。一方面，跨国公司设在各国的子公司必须要采纳所在国的会计准则和会计惯例；另一方面，跨国公司高度集中的经营政策，又要求各国的会计准则和会计惯例能够得到协调甚至统一。不仅如此，在跨国公司的会计实务中，还会遇到子公司的外币报表折算、物价变动调整、合并会计报表、国际财务报告、跨国经营业绩评价等诸多具体的会计问题。而研究和解决这些问题，正是六七十年代推动国际会计产生和发展的重要力量。

总之，20世纪六七十年代，在国际贸易增大、市场的国际化和跨国公司兴起等经济因素的作用下，会计由一般目的的、面向本国的核算和监督行为在广泛的意义上扩展到国际环境中，并进而形成了专门的会计学科——国际会计。会计由一国会计发展为国际会计，这是一个划时代的变化。

由于经济地位的决定性作用，美国成为国际会计研究的导先