

国际会计与通货膨胀会计

陈今池 沈小凤 编著

中信出版社

内 容 提 要

本书简明扼要、通俗易懂地介绍了国际会计和通货膨胀会计的基本内容。前者包括：国际比较会计和国际标准化会计，国际财务会计和管理会计，国际税务和国际审计；后者包括：通货膨胀会计的社会环境背景和理论依据，几种不同类型的通货膨胀会计，主要工业化国家现行通货膨胀会计制度的比较和评价。

本书可作为经济、贸易、金融等涉外机构和“三资”企业财会人员的教材；对有关研究人员和财经院校的师生也具有较高的参考价值。

(京)新登字067号

国际会计与通货膨胀会计

陈今池 沈小凤 编著

责任编辑：李 德 宝

中 信 出 版 社 出 版 发 行

(北京建国门外大街十九号国际大厦)

交 通 印 刷 厂 印 刷 装 订

新 华 书 店 北 京 发 行 所 经 销

开本：850×1168毫米1/32 印张：10.25 字数：266千字

1992年6月第1版 1992年6月北京第1次印刷

印数： 0001—5000

ISBN 7-80073-043-3/F·24 定价：5.60元

序 言

国际会计和通货膨胀会计是近年来新发展的会计分支。国际会计的主要内容不仅包括对世界各国会计制度的比较和标准化,而且还包括对涉外经济业务帐务处理方法的探讨。其目的是促进各国会计人员的经验交流,和改进各国的涉外会计工作,从而更好地推动国际贸易和国际经济合作的不断发展。

国际通货膨胀会计的主要内容不仅包括对几种不同类型通货膨胀会计的阐述,而且还包括对主要工业化国家现行通货膨胀会计制度的比较研究。其目的是探讨在持续通货膨胀情况下,如何对传统历史成本会计加以改革,从而使会计更好地适应目前社会经济环境的需要。

最近我国虽然已经出版了国际会计教材的译本,但由于内容繁杂,文字亦难于理解;而国际通货膨胀会计则目前尚无译本。因此特编写了这本《国际会计与通货膨胀会计》,其内容力求简明,文字力求通俗易懂。以便于我国财经院校师生和涉外财会人员阅读参考。

全书共包括两部分:第一部分为国际会计,其中包括三个组成部分:即(1)国际比较会计和国际标准化会计;(2)国际财务会计和管理会计;(3)国际税务和国际审计。第二部分为国际通货膨胀会计,其中包括三个组成部分:即(1)通货膨胀会计的社会环境背景和理论依据;(2)几种不同类型的通货膨胀会计;(3)主要工业化国家现行通货膨胀会计制度的比较和评价。由于国际会计和通货膨胀会计的国外教材所包括的内容和侧重点均不相同,试图概括为上述六个组成部分和二十章,我们认为这些内容是我国涉外财会人员所必须掌握的基础知识。

目 录

第一部分 国际会计

第一章 国际会计概论	1
第一节 国际会计产生的经济背景	1
第二节 国际会计的主要内容和作用	6
第二章 会计制度的不同类型	12
第一节 影响会计制度的经济和社会因素	12
第二节 会计制度的分类方法	18
第三章 各国会计制度的不同特点	26
第一节 美国的会计制度	26
第二节 英国的会计制度	30
第三节 加拿大的会计制度	33
第四节 澳大利亚的会计制度	35
第五节 法国的会计制度	37
第六节 德国的会计制度	39
第七节 荷兰的会计制度	41
第八节 日本的会计制度	42
第九节 各国具体会计程序和方法的差别	43
第四章 国际会计的协调和标准化	47
第一节 全球性会计专业团体的协调活动	47
第二节 地区性会计专业团体的协调活动	55
第三节 各国政府间机构的协调活动	57
第五章 外币业务和远期外汇合同会计	64
第一节 外币业务会计的一些基础概念	64
第二节 外币业务的会计帐务处理方法	66
第三节 远期外汇合同会计的一些基础概念	71

第四节	远期外汇合同的会计帐务处理方法	73
第六章	外币折算会计	79
第一节	外币折算会计的一些基础概念	79
第二节	外币折算方法	80
第三节	外币折算损益的会计帐务处理方法	84
第四节	各国外币折算会计制度的比较	86
第七章	合并会计报表	93
第一节	企业合并的几种方式	93
第二节	合并会计报表的编制方法	94
第三节	合并会计报表披露的信息范围	98
第四节	外国会计报表分析	100
第八章	内部划拨价格	111
第一节	内部划拨价格的作用	111
第二节	内部划拨价格的种类	116
第三节	各国内部划拨价格制度的比较	120
第四节	各国政府对内部划拨价格的管制	121
第九章	国际投资分析和外汇风险管理	125
第一节	国际投资分析方法	125
第二节	外汇风险管理方法	132
第十章	国际管理会计信息系统	151
第一节	国际管理会计信息系统的作用和特点	151
第二节	营业和资本预算的编制	159
第三节	国外子公司经营绩效的评价方法	162
第十一章	国际税务	170
第一节	国际税收的纳税人和纳税对象	170
第二节	税收管辖权和国际双重纳税	172
第三节	国际双重纳税的免除方法	173
第四节	各国所得税会计实务的发展趋向	176
第五节	各国税收制度的比较	177
第十二章	国际审计	186
第一节	国际内部审计	186

第二节	国际外部审计	192
第三节	国际审计的协调和标准化	204

第二部分 国际通货膨胀会计

第十三章	国际通货膨胀会计概论	211
第一节	通货膨胀会计产生的经济背景	212
第二节	通货膨胀会计的发展过程	218
第三节	通货膨胀会计的应用情况	222
第十四章	传统历史成本会计	226
第一节	传统历史成本会计的特点和作用	226
第二节	传统历史成本会计的缺点	232
第十五章	通货膨胀会计的基础理论	238
第一节	通货膨胀会计的会计概念	238
第二节	通货膨胀会计的会计原则	244
第十六章	一般物价水平会计	251
第一节	一般物价水平会计的特点和作用	251
第二节	一般物价水平会计的程序和方法	255
第十七章	现时成本会计	266
第一节	现时成本会计的特点和作用	266
第二节	现时成本会计的程序和方法	272
第十八章	变现价值会计	280
第一节	变现价值会计的特点和作用	280
第二节	变现价值会计的程序和方法	287
第十九章	美国、英国、加拿大、澳大利亚通货膨胀 会计制度剖析	292
第一节	美国通货膨胀会计制度	292
第二节	英国通货膨胀会计制度	297
第三节	加拿大通货膨胀会计制度	302
第四节	澳大利亚通货膨胀会计制度	305
第五节	四个英语系工业化国家通货膨胀会计制度的比较	307
第二十章	其他工业化国家通货膨胀会计制度剖析	311

第一节 法国通货膨胀会计制度311

第二节 德国通货膨胀会计制度312

第三节 荷兰通货膨胀会计制度313

第四节 欧洲经济共同体通货膨胀会计制度315

第五节 巴西通货膨胀会计制度315

第六节 国际通货膨胀会计准则316

第七节 通货膨胀会计的发展前景317

第一部分 国际会计

第一章 国际会计概论

国际会计 (international accounting) 是近年来新发展的一个会计分支。它已被认为与财务会计、管理会计、政府会计、税务会计等具有同样重要的地位。其主要内容：一方面是对各国的会计实务进行研究和比较，借以找出它们之间的相同和不同特点，促进各国会计人员的经验的相互交流，协调各国不同的会计制度；另一方面是探讨和设计有关国际业务(外币业务)的具体会计程序和方法，以促使国际贸易和国际经济合作能够顺利进行和发展。

第一节 国际会计产生的经济背景

一、会计的国际性

从会计这门管理科学的历史发展过程，可以看出它所具有的国际性质。会计概念的最早发源地是埃及、巴比伦和中国，早在远古时代，这些地区就已经有了某些重要的会计和审计概念。大多数会计学家认为近代会计的诞生地是意大利。意大利最早应用会计帐簿，最早应用了复式簿记。但有些国际会计学家，例如，霍尔泽 (H.P.Holzer) 认为复式记帐法最早是由马可孛罗 (Marco Polo) 在中国看到，而后传入欧洲的^①。这种说法虽未

① 《International Accounting》，H.P.Holzer，1984，Harper & Row，Publishe Inc.

得到证实，却可以看出会计所具有的国际性，以及我国会计历史在国际上的重要地位。

在此之后的17—18世纪，会计的发展重心转为西班牙、葡萄牙和法国。1673年，法国政府正式规定了会计法，规定企业每两年编制一次资产负债表，以左方为借方、右方为贷方，这是会计标准化的一个最早的先例。但是应该承认，近代会计概念和方法的主要形成乃是在19世纪和20世纪，其经济背景是工业革命，随着英国和美国工业生产的迅速发展，和固定资产的急剧增加，使得英国和美国的成本会计、财务会计，以及审计的理论和实务有了迅速的发展。具体体现为折旧的计算、间接费用的分摊，以及存货的计价方面，均获得很大的进步。

通过以上所述，可以看出会计的国际性和继承性，它可以跨越不同的国家和地区，不断地发展和演变。

二、会计的国家化

所谓会计的国家化 (accounting nationalization) 是指会计理论和实务必然受所在国家政治经济制度的制约，它是会计发展过程的另一个趋向。在会计的历史发展过程中，没有任何两个国家的会计制度和方法是完全相同的。究其原因，是因为会计是一门管理科学，它必然受不同的经济制度的影响。例如，社会主义经济和资本主义经济，高度发达的工业化国家和经济落后的农业国家，币值基本稳定和剧烈通货膨胀的国家，它们所使用的会计程序和方法有相当大的差别。

还应指出，除经济因素以外，还有政治、法律、文化和教育等多方面的因素在影响会计，从而使世界上各个国家的会计方法和实务存在相当大的差别。但最重要的因素是经济因素。例如，在一个工业高度发达的国家中，跨国公司所使用的会计制度必然是相当复杂的，会根本不同于工业落后国家的小型企业的会计制度。

上述会计的国际性和国家化是会计发展过程的不同倾向，随着国际贸易和经济交往的不断发展和进步，会计的国际性必然日益引起重视。

三、国际会计产生的经济背景

假若国际之间的经济交往对企业的业务活动并不重要，那么，各个国家不同的会计实务的长远存在似乎是无关紧要的。但事实并非如此，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。尤其是近二三十年来，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30000亿美元。其中大多数经济发达国家和新兴工业化国家或地区的国际贸易总额占国民生产总值的25%以上。

国际贸易仅不过是国际经济交往的一个方面，除国际贸易外，国际经济交往还包括国际投资，从近20年的情况来看，国际投资亦在大幅度的增长，其增长速度并不低于国际贸易。以美国公司在国外的直接投资额（约占国际投资总额的48%）为例，1966年为520亿美元，1978年为1680亿美元，至1981年则增加到2270亿美元。某些西方国家公司的国外直接投资额，其增长速度要超过美国。例如，日本、德国、荷兰和瑞士等。根据粗略的估算，80年代末期，国际投资总额已超过8000亿美元。

在上述国际贸易和国际投资不断迅速发展的经济背景下，从事企业经营管理，不仅需面向国内，还需面向国外。企业管理人员，包括生产、推销、采购，以及财会人员，都必须不断提高在全球范围内进行经营管理的能力。

国际会计产生的要素主要有以下几个：

1. 进行国际贸易必须首先了解外国公司的信用和财务状况，从而有必要了解外国公司的会计报表和会计制度。

一个国家的出口企业在收到外国购货单位的订单以后，首先需要对外国购货单位的信用状况进行调查，并需要外国购货单位提供会计报表。但这些会计报表并不是国内出口企业所容易了解的，它不仅因为使用的是外国文字，而且更重要的原因是它们所使用的会计方法和程序，本国企业的会计人员并不熟悉。各国会计报表的格式和内容可以说是五花八门，使其他国家的企业主管人员和会计人员阅读起来深感不便。

例如，资产负债表上固定资产的计价，可能是使用原始购置价值或现时重置价值，存货计价则可能是使用进货成本或成本与市价孰低法。损益表上费用的计列亦可能存在相当大的差异。例如，企业有关开发和研制新产品的支出，在会计处理上各个国家有着不同的规定。有的国家把它看作是企业的投资，增列固定资产的价值，有的国家则把它看作企业的本期费用，减少本期收益。这样，即使同一笔业务，也会使不同国家的企业资产负债表和损益表上的金额产生差异。因而，不得不求助于银行或从事国际会计业务服务的公共会计师事务所，要求它们提供这方面的服务。但是，上述机构所提供的服务工作，往往不能作到及时和令人满意，而其服务费用却是非常昂贵的。

2. 进行国际借贷需要比较和协调借出和借入国家的会计制度

近20年来，各个国家企业之间的国际竞争日趋激烈。在这个国际激烈竞争的新时代中，企业为了谋求自身的生存，必须不断加强产品研制和技术改造工作，在这些方面往往需要巨额的资金。在竞争不激烈的环境下，企业通常可以使用自身留存的利润或向当地金融机构获取资金，这主要由于对资金的需求量较小，并未形成资金供应紧张的局面。但在今天，这种资金供应方式并不可行了，只有少数企业能够依靠自身留存的利润或当地金融机构来应付竞争，而大多数企业必须筹借国际资金。而国际会计则对国际借贷活动起重要促进作用。

一个国家的资金借出单位，为了更好地制定投资或借贷决

策，必须对外国借款单位的信用状况进行调查，需要它们提供标准化的会计报表。如果一个企业的会计报表所反映的情况全面详细，并且财务状况健全，它就有可能获得资金；相反，如果一个企业的会计报表所反映的情况不够全面，或没有真实地反映它的财务状况，在这种情况下，它就会失去借到资金的机会。

例如，一个公司若想在纽约股票交易所出售它的股票，必须使它的会计报表格式，符合股票交易所的要求。由于美国是世界上最大的金融市场，美国公司是世界上最大的直接投资者和借贷者，所以，美国公司会计报表被认为是标准的报表，其他国家公司的会计报表格式，均需要与美国跨国公司报表相比较。造成上述情况的另一个原因，是大型公共会计师事务所均设在美国和英国，它们所提出的审计要求，是借款企业会计报表格式和内容应与美国和英国企业一致，而未经过公共会计师事务所审定的会计报表，根本是不可能借到资金的。另外，当一个发展中国家向国际金融机构，例如世界银行筹措借款时，国际金融机构亦往往要求发展中国家有关企业或建设单位提供统一格式和内容的会计报表。

3. 跨国公司业务的发展促使国际会计的发展

近年来跨国公司的业务迅速发展，它们在世界各地均开设有子公司，从事国际性生产和经营活动。据估计，跨国公司的生产总值约占生产总值的三分之一。国外子公司的销售额，已相当于世界出口总额的70%。由此可见，跨国公司的业务活动，已在国际经济业务中占居非常重要的地位。

表1-1列示了世界上最大的500家跨国公司业务活动的发展情况。

跨国公司在外国开设的子公司必须遵循所在国政府规定的税法和会计准则，从而使跨国公司的会计人员有必要了解其他国家的各项税法和会计准则。但由于各国的税务和会计实务均是相当复杂的，要想获得深刻地了解是不容易的，因而需要会计学家从

表 1-1 世界上最大的500家跨国公司的销售额增长情况

销 售 额	1963年		1971年		1979年	
	美国	非美国	美国	非美国	美国	非美国
超过100亿美元	2	0	3	1	20	27
50—99亿美元	1	1	9	3	38	43
30—49亿美元	5	1	14	14	53	53
10—29亿美元	41	13	101	66	108	158
8—9亿美元	16	16	29	19	—	—
6—7亿美元	25	20	51	48	—	—
4—5亿美元	51	43	73	69	—	—
2—3亿美元	127	87	—	—	—	—
低于2亿美元	32	19	—	—	—	—
总 计	300	200	280	220	219	281

资料来源：1981年美国企业家讨论会，《世界上的跨国公司：全球性的挑战》一文。

事国际比较会计的研究。另一方面，从发展中国家的角度来看，亦需要设计一套具有调节性的会计制度，来管理外国在本国的子公司。

综上所述，随着国际贸易和国际投资的迅速发展，任何国家要想发展本国经济，均需要国际贸易和国际投资，但各个国家的不同会计实务已成为国际经济交往的绊脚石，因而比较和协调各国不同的会计制度，已成为国际会计界的一个非常迫切的任务，从而产生了国际会计问题，国际会计学也随之产生和发展。

第二节 国际会计的主要内容和作用

国际会计虽然是近10—20年新发展的一个会计分支，但随着国际贸易和国际投资活动的迅速发展，以及在国际经济和国际金融机构的迫切要求之下，一些经济发达国家，尤其是美国 and 英国等英语系的国际会计教学和研究工作都已经获得很大的进展。它

主要表现在以下两个方面：

1.已有一些大学（主要是美国大学）设立了国际会计学课程。其中被美国会计学会（AAA）国际部确认的国际会计课程，已达四门之多，并且出版了许多不同版本的国际会计教材。

2.已有一些大学设立了国际会计的研究中心。其中包括美国伊利诺斯大学的国际会计教育和研究中心、英国兰开斯特大学的国际会计研究中心、美国华盛顿大学、加利福尼亚州立大学和得克萨斯大学设立的国际会计研究中心。这些研究中心不仅发行有关国际会计的书藉和文章目录，而且还出版了《国际会计教育与研究》杂志，国际会计协会（International Congresses of Accounting）每5年召开一次学术性会议，各个国际会计研究中心亦召开有关国际会计的学术讨论会。

美国会计学会由于重视国际会计的研究，已经于70年代成立了国际会计委员会。根据美国会计学会国际会计委员会的意见，国际会计学主要应包括以下三个方面的内容：一是对各国会计制度的分析和比较，二是研究制定国际会计准则，三是分析跨国公司具体会计问题。这三个方面也可以说是国际会计的三个不同领域，它们所具有的作用是不同的。

一、对各国会计制度进行分析比较，其目的是全面了解各国的会计制度，促进国际经济交往

对各国会计制度进行分析比较是国际会计的一项重要内容。所谓分析比较是一种研究方法，就是将两个或两个以上的事物进行对照，借以确定其不同和相同之处，从而加深对客观事物的认识，掌握它们的本质特征。通过对不同国家会计制度的介绍和比较，就可以了解各国的会计实务是怎样处理的，它们所依据会计基础观念和会计原则是什么。从而使不同语言、不同货币、不同会计术语，不同会计原则和方法所编制的会计报表，在国际间能够相互了解，从而促进国际经济交往。

国际会计的内容，并不仅局限于各国会计制度本身的比较，

而且它还研究分析各国社会经济环境背景对会计所带来的影响，并试图以其社会经济环境为基础，评价各国会计制度的优劣。从而有助于更好地借鉴其他国家的会计工作经验，不断地改进和完善本国的会计工作。

二、分析研究如何协调各国会计制度，以及如何实现国际会计的标准化

国际会计不应仅限于分析比较各国会计的差异。更重要是通过分析比较，[™]找出一个在处理国际性经济业务时，不同国家都能适用和接受的会计制度，或者谋求协调处理国家与国家之间的会计问题。

因此，在进行国际会计研究的过程中，必须采用归纳或概括的方法，设法找出各国会计制度的相同或相似之处。尽管各国的社会经济背景和会计制度各不相同，但是，它们之间仍然存在着一定的共性。采用归纳和概括的方法对于从事国际会计研究是十分重要的，假如仅强调特性和差别，那么就必然会陷入寻找细微差别的无休止的调查工作之中，因而不会得到有益的结果。

由于不同国家的社会经济背景和会计制度存在着一定的共性，因而有可能在各国现行会计制度的基础上进行必要的协调，使会计在现实世界中发挥更大的作用。

例如，目前通货膨胀已经是一个全球性的经济现象，尽管各国面临的通货膨胀的性质有所不同，程度也不一样，但已经经历过通货膨胀国家所制定的实际可行的通货膨胀会计制度，是可供已发生通货膨胀，但尚未实行通货膨胀会计的国家参考的。它们可以借鉴其他国家的会计工作经验，以免在制定陌生的通货膨胀会计程序和方法过程中，少走一些弯路。1981年国际会计准则委员会所公布的第15号国际会计准则《反映价格变动的会计信息》，肯定会对尚未实行通货膨胀会计的国家起一定的指导作用。

应该指出，从事国际会计研究的最高目标，并不是仅局限于协调处理两个国家之间的会计问题，它的最终目标是建立一套适用于全世界范围的会计制度，使全世界所有国家逐步地采用国际标准化会计制度。

目前已经有78个国家和106个会计专业团体参加了国际会计准则委员会，其中除美国、英国、加拿大、澳大利亚、法国、联邦德国、荷兰、日本、墨西哥等9个发起会员国外，以后又有比利时、丹麦、印度、马来西亚、肯尼亚、埃及等60多个联系会员国参加了该组织。随着世界经济联系的进一步发展，以及各国会计制度不断健全和完善，各国之间会计差异将会逐渐缩小，国际会计准则将逐步得到有效地贯彻执行。

三、研究如何建立有效的国际业务会计实务，尤其是跨国公司会计实务

跨国公司是现代经济发展的产物，企业发展成为跨国公司，通常需经历以下五个阶段：

第一个阶段为国内贸易阶段，其特点是没有国际业务，单纯经营国内业务；

第二个阶段为偶然性国际贸易阶段，其特点是国际贸易的偶然和被动发生；

第三个阶段为国际贸易阶段，其特点是积极主动地从事国际贸易，但其活动能力和业务规模均是有限的；

第四个阶段为正规国际贸易阶段，其特点是在企业中设立独立性的国际业务机构，但国内业务仍占主导地位；

第五个阶段为跨国公司阶段，其特点是企业主要是在国际市场上推销产品，并在国际金融市场上筹集所需要的资金。

根据最近调查资料表明，目前世界上最大的100家企业中，跨国公司占居40%。跨国公司的发展使得国家与国家之间购买原料和销售产品的活动大幅度增长，跨国公司的业务活动已在国际

经济活动中占居非常重要的地位。

由于从事国际贸易、国际借贷，以及跨国公司业务经营，都会引起商品和资金超越国界的流转，这首先就要涉及使用外汇的问题，因此会出现会计上的外币业务帐务处理方法和外币折算方法问题，这是国际会计所要探讨的一个重要会计技术问题。

另外，跨国公司总公司为了统一管理和控制整个公司在全世界范围的业务经营，并向国内外的投资者和债权人报告整个公司的财务状况和经营成果，就需要编制以单一货币表示的合并会计报表，其中不仅需要从事外币折算，而且还要涉及国外子公司之间产品内部划拨价格的制定，以及帐务调整等问题。只有正确处理上述会计实务，才能向国际投资人和债权人提供有用的会计信息，使他们能够作出正确的投资和信贷决策。

近年来，有很多国际性机构关心跨国公司会计报表。其中首先，是国际会计准则委员会，它所公布的国际会计准则对跨国公司会计起着规范的作用。其次是联合国跨国公司委员会，它于1975年成立了一个专家小组，专门研究跨国公司的会计准则问题，并于1977年公布了一项研究报告，列示了跨国公司会计报表所必须包括的内容。由于上述权威机构对跨国公司会计的重视，促进了跨国公司会计工作的发展。

以上概括地阐述了国际会计所包括的三部分内容和它们所起的不同作用。这三项内容是：国际比较会计，国际标准化会计和国际业务会计。它们各自反映了国际会计的一个侧面。它们代表着三种不同的研究方法，国际比较会计所采用的是描述法，它是各个国家会计制度的比较；国际标准化会计所采用的是规范法，它试图建立一套各国均可以适用的会计制度；而国际业务会计所采用的是实验法，它是试图研究制定最有效的跨国公司内部会计实务。

尽管上述三种不同方法存在着一定的差别，所涉及的领域亦不同，但应该指出，它们的目标则是一致的。即建立有效的跨国