

第一专题 国际会计概述

(第一章)

【学习目标】 通过本章学习，要求了解国际会计形成及发展的过程以及影响国际会计形成及发展的经济背景，理解和掌握对国际会计定义的不同观点，熟悉国际会计的研究领域。

国际会计的形成及发展

国际会计的内容和概念

第一节 国际会计的形成及发展 (P1-9)

一、会计的国际化发展 (P1-3)

会计作为一种通用的商业语言，从产生时起就从未停止过其国际化进程。会计的世袭遗产是国际性的。一部会计发展史就是一部会计国际化的历史。

1、14、15 世纪复式记账法的产生和传播 (P2)

2、17、18 世纪英国会计和审计方法在英联邦国家的广泛渗透 (P2)

3、一战结束后，尤其是二战以后，美国会计在世界范围内的普遍影响 (P2-3)

二、国际会计形成及发展的经济背景 (P3-9)

(一) 国际贸易和投资的增大及市场的国际化 (P3-5)

(二) 跨国公司的兴起及发展 (P5-6)

(三) 经济地区化的推进 (P6-7)

(四) 会计职业界国际组织的推动 (P8-9)

第二节 国际会计的内容和概念 (P9-12)

一、国际会计的内容 (P9-10)

1、国际比较会计

2、国际财务会计

3、国际管理会计

二、国际会计的概念 (P9-12)

(一) 20 世纪 60 年代美国会计学者对国际会计的不同定义 (P10)

(二) 20 世纪 70 年代美国会计学者对国际会计的不同定义

(P11-12)

- 1、乐观主义的“世界会计 (World Accounting)”
- 2、悲观主义的“国际会计 (International Accounting)”
- 3、务实主义的“国外子公司会计 (Accounting of Foreign Subsidiaries)”

(三) 20 世纪 80 年代美国崔和缪勒对国际会计的定义 (P12)

(四) 20 世纪 90 年代末美国伊克彼、麦尔科、伊利马拉夫对国际会计的定义 (P12)

(五) 本书定义 (P12)

国际会计是现代企业会计在国际范围内的拓展，它是以国别会计比较、国际差异协调以及跨国经营活动所涉及的财务会计和管理会计问题为对象，以协调差异和加强跨国经营会计管理为目标的一个新的会计分支。

【复习思考题】

1. 为什么说一部会计发展史就是一部会计国际化的历史？
2. 影响国际会计产生及发展的经济背景有哪些？
3. 国际会计的主要研究内容有哪些？
4. 会计界对国际会计的概念有哪些不同观点？你如何理解国际会计的概念？

第二专题 国际比较会计 (第二章——第四章)

【学习目标】 通过本章学习, 要求了解会计和环境之间的相互关系以及影响会计发展的主要环境因素, 掌握会计模式的涵义以及会计模式国际分类的主要方法, 掌握重大会计惯例和财务报表方面存在的国际差异, 理解产生差异的原因。掌握会计国际协调的含义和基本形式; 了解政府间组织和会计民间职业界在会计国际协调方面所做的努力和取得的主要成果; 掌握国际会计准则委员会的发展历程及其进行会计国际协调的主要成果。

会计国际差异比较分析

会计国际协调

第一节 会计国际差异比较分析

一、会计环境差异分析 (P13-21)

(一) 会计环境 (P13-14)

会计环境是指会计所面对的周边条件和情况。

会计是环境的产物, 有什么样的环境, 就会有怎样的会计。

(二) 经济因素 (P14-16)

- 1、经济体制
- 2、社会经济结构特点
- 3、经济发展水平
- 4、企业组织形式和资本来源的特点
- 5、发展国际经贸关系以及参与国际经济组织的情况
- 6、通货膨胀程度的影响

(三) 法律因素 (P16-17)

- 1、法律体系对会计的影响
- 2、税收法律对会计影响

（四）政治因素（P17-18）

1、在不同政治制度下，政府在各种经济活动中扮演的角色不同，直接影响会计目标和会计信息披露要求。

2、会计的观念和技术可以通过政治途径传播。

3、两国之间的政治关系决定着两国会计相向或是相背发展。

4、国防政策影响会计的开放程度及国际化程度。

（五）社会文化因素（P18-20）

（六）教育因素（P21）

二、会计模式差异分析（P21-29）

（一）会计模式的含义和意义（P21-22）

会计模式是会计实务体系的规范形式，是对已定型的具有代表性的会计实务体系的概括和描述。或者说，会计模式是对若干个国家和地区会计特征的综合性概括和描述。

会计模式分类的意义：

1、为国际会计实务的比较提供基础；

2、为国际会计协调提供依据。

（二）会计模式的分类方法（P22-29）

1、会计发展环境分类法（P22-26）

（1）宏观经济模式

环境特点：

1) 企业是国家经济结构中的基本单位；

2) 企业通过协调其经营活动及国家政策之间的关系来实现企业的目标；

3) 如果企业目标及国家的经济政策紧密相连,就可以提供最大的公众利益。

主要特征：

1) 企业可以选用收益均衡的会计方法来反映企业的收益；

- 2) 在企业的收入和支出中列入某些外部项目。例如：污染处置费用、修建通往厂区道路的费用；把企业自行建造固定资产的价值、制造自用资产的价值、以及商品和原材料的增值额计入企业收入等。
- 3) 为实现国家经济政策目标而调整折旧和摊销的会计方法。
- 4) 计算和确认新发现的自然资源的贮藏价值。
- 5) 强调增值表的编制。
- 6) 核算和披露企业社会责任和人力资源信息。
典型代表国家：瑞典

(2) 微观经济模式

环境特点：

- 1) 国家商业活动的中心在单个企业；
- 2) 企业的主要经济政策是保证企业的生存及发展；
- 3) 企业生存的最佳策略是经济优化；
- 4) 会计是企业经济学的一个分支，会计为企业经营服务。

主要特征：

- 1) 会计的职能主要是为企业服务，强调微观经济，强调资产的重置成本；
- 2) 会计中的核心观念是企业资本的保持；
- 3) 企业管理要求会计提供比较详细的各种类型的会计报告。其中，既包括对外报告，也包括对内报告；既包括企业整体会计报告，也包括按部门、分支机构、地区编制的分部会计报告。

典型代表国家：荷兰

(3) 独立发展模式

环境特点：(1) 会计以实用主义作为理论指导，并从商业理论的研究和发展中得到启示；(2) 企业经营实践和会计实务促进会计概念和方法的形成和发展。

主要特征：

- 1) 非常重视会计职业团体的地位和作用。
- 2) 实用性是评价会计原则和准则的首要标准，人们主要

考虑会计原则和准则对企业是否确实有用，是否适应经过实践检验的商业惯例。

3) 不重视会计原则和准则之间的相互关系和一致性，缺乏完整和精确的概念结构。

4) 重视会计信息披露的充分性和公允性。

典型代表国家：美国（P51-61）和英国（P62-71）

（4）统一会计模式

环境特点：在经济运行中，国家宏观经济调控力度很强，起着重要作用。

主要特征：各个企业和单位都执行统一的会计制度，按照统一会计制度中的规定进行会计数据的处理和信息披露。

理论依据：一是宏观经济的观点，认为会计规范应从宏观经济管理出发，把会计和公共政策结合起来，通过制定法律、法规来贯彻国家的经济政策；二是经营观点，认为财务报告使用者的需要是强调会计统一性的基点，会计的整个程序必须规范化、统一化；三是技术观点，认为会计具有统一的技术基础，以复式记账为核心，进而力求对不同的企业、不同的交易处理达到统一，而且统一会计制度的任务应由会计职业团体来承担。

典型代表国家：法国（P77-83）

2、影响范围分类法（P26-27）

按影响范围分类法可以分为英国模式、美国模式、法国—西班牙—葡萄牙模式、德国—荷兰模式、前苏联模式。每种模式都有不同的特征。

（1）英国模式

主要特征：真实及公允

影响范围：英国模式曾经对所有英联邦国家的会计产生重要影响，包括澳大利亚、加拿大、印度、新加坡、巴基斯坦、马来西亚、尼日利亚、加纳、肯尼亚、南非、赞比亚等。第一次世界大战后，英国模式在这些国家的影响逐步减弱，甚至被美国模式所取代，例如加拿大、澳大利亚等国。

（2）美国模式

主要特征：公认会计原则

影响范围：主要包括菲律宾、墨西哥、委内瑞拉、加拿大、日本、澳大利亚、以色列、巴西等国家。

(3) 法国—西班牙—葡萄牙模式

主要特征：以税收为导向

影响范围：主要有意大利、比利时、土耳其、希腊、黎巴嫩、埃及、摩洛哥、阿尔巴尼亚、巴西、汤加、哥伦比亚、秘鲁、厄瓜多尔等国家。

(4) 德国—荷兰模式

主要特征：以企业为导向

影响范围：主要有原联邦德国、荷兰、瑞士、挪威、丹麦、芬兰等国家。

(5) 前苏联模式

主要特征：(1) 以贯彻国家经济计划为主要目标，财务会计信息主要为政府计划管理和控制服务；(2) 成本会计融于财务会计之中，并占据重要位置。

影响范围：一度影响到几乎所有社会主义国家，主要有南斯拉夫、罗马尼亚、匈牙利、中国等，目前已发生重大变化。

3、多层次分类法 (P27-29)

英国会计学家 C. W. 诺贝斯教授于 20 世纪 80 年代提出的一种比较全面的会计模式分类法。借鉴生物学分类方法，按照纲、亚纲、族、种、个体等层次进行会计模式划分。

三、会计惯例差异分析 (P29-37)

(一) 会计惯例及其及会计准则的关系 (P29-30)

会计惯例是会计人员在长期实践中所建立和广泛运用的处理会计业务的具体方法和程序。

按照具体会计惯例应用的范围可以分为国家会计惯例和国际会计惯例。国家会计惯例是指在一国范围内被普遍认可和接受的会计处理方法和程序。国际会计惯例是指世界上大多数国家和地区在经济交往和交流过程中共同认可和采用的会计程序和方法。

会计准则是筛选出来的“标准”会计惯例；会计惯例是流行的会计准则。

(二) 重要会计惯例的国际比较 (P30-37)

1. 关于坏账核算 (P30)

(1) 坏账核算方法

国际惯例是备抵法；法国流行直接转销法。

《IAS36：资产减值》要求，应收款项的可收回金额和计入各期损益的坏账费用，应当采用备抵法来确认。

(2) 计提备抵坏账的方法

应收账款余额百分比法（含账龄分析法）

赊销净额百分比法

2. 关于有价证券计价（P31-34）

(1) 在按历史成本计价的基础上，西方国家普遍采用 LCM。

分项还是分类比较；

有些国家规定：只有当市价的降幅大到足够程度时才可以采用 LCM 计价。

当市价低于成本时，美国核算方面的特殊规定：永久性跌价，直接冲减有价证券的账面价值；暂时性跌价，通过备抵账户核算。

例：某项有价证券于 2002 年 12 月 15 日购入，成本\$1000，2002 年 12 月 31 日市价为\$900，2003 年 1 月 31 日市价为\$950。

(1) 假定 2002 年 12 月 31 日判断\$100 跌价为暂时性跌价，则账务处理为：

借：有价证券跌价损失	\$100	
贷：备抵有价证券跌价		\$100

2003 年 1 月 31 日市价为\$950，成本为\$1000，计价结果为\$950。

(2) 假定 2002 年 12 月 31 日判断\$100 跌价为永久性跌价，则账务处理为：

借：有价证券跌价损失	\$100	
贷：有价证券		\$100

2003 年 1 月 31 日市价为\$950，成本为\$900，计价结果为\$900。

(2) IAS39《金融工具：确认及计量》（1998 年 12 月）：为交易而持有的有价证券，按公允价值进行后续计量，将公允价值变动计入各期损益；可供出售的有价证券，按公允价值进行后续计量，将公允价值变动计入各期损益或股东权益。IASB2003 年 12 月修订 IAS39 时，只规定应计入各期损益。

(3) 2009 年 11 月，国际会计准则理事会(IASB)发布了《国际财务报告准则第 9 号：金融工具》(IFRS9)，IFRS9 对企业金

融资产的分类和估值方式做了新的规定，于 2013 年 1 月生效。之后，IFRS9 历经接近 5 年的讨论和修订，IASB 为此发布了 6 份征求意见稿、1 份补充文件和 1 份讨论稿，共收到 1000 多封评论回函，于 2014 年 7 月发布最终修订稿，于 2018 年 1 月生效，全面取代 IAS39。IFRS9 包括三部分主要内容：金融工具的分类及计量、金融资产减值和套期保值会计。及 IAS39 的规定相比，三个方面都有明显的变化。

3. 关于存货计价 (P34)

- (1) 存货收入的计价
- (2) 存货发出的计价
- (3) 存货期末计价

成本及市价孰低法 (LCM) 是国际流行的惯例。具体有差异：

- (4) 资产负债表中存货的披露

4. 固定资产折旧和重估价 (P34-35)

- (1) 折旧方法

直线法较流行。

美国等不成文法系国家：对外报告采用直线法；纳税申报采用加速折旧法。

德国、法国等成文法系国家：对外报告和纳税申报采用一致的折旧方法。

- (2) 折旧额能否超过固定资产原价

能：英国、法国、荷兰、瑞典、瑞士、澳大利亚等。

否：美国、加拿大、德国、日本、中国等。

- (3) 固定资产重估价问题

目前国际惯例是不允许重估价。

法国、阿根廷、智利等国允许固定资产重估增值。

由于技术创新导致设备减值，所以公允价值计量是发展趋势。

5. 长期债券溢折价的摊销 (P35)

摊销：美国、日本、加拿大、荷兰、澳大利亚。

不摊销：英国、德国、法国、瑞典、瑞士。

6. 长期融资租赁费的处理 (P35)

资本化 (经济实质重于法律形式): 美国、加拿大。

费用化 (法律形式重于经济实质): 欧洲部分国家。

2001 年调查结果,绝大多数国家已要求对融资租赁费资本化,如: 澳大利亚、奥地利、比利时、德国、日本、荷兰、葡萄牙、瑞典、瑞士、英国等。

7. 研究开发费用 (R&D) 的处理 (P35-36) (P35-36)

资本化或是费用化,取决于企业的经营规模和财务承受能力。

大公司: 费用化。

中小公司: 资本化。

8. 递延所得税的会计处理 (P36-37)

(1) 会计处理方法:

应付税款法、递延法、债务法。债务法取代递延法是大势所趋,并且资产负债表债务法取代收益表债务法成为当前流行的惯例。

(2) 关于递延所得税资产的确认:

允许确认的: 美国、丹麦、芬兰、意大利、荷兰、葡萄牙、英国、奥地利。

允许确认但附加条件的: 挪威、澳大利亚、日本、加拿大、IASB。

不允许确认的: 比利时。

(3) 关于递延税款期末余额是否调整、递延税款在资产负债表中的列报、所得税成本或利益在收益表中的列报问题等,国际上也存在不同的惯例。

9. 库存股份的处理 (P37) (P37)

美国、加拿大 (经济实质重于法律形式): 将库存股份交易视为资本交易,购回股份时冲减股东权益;出售库存股份的收入及原购回成本的差额调整股东权益。

欧洲大陆国家: 将库存股份交易视为一般股票投资业务,购回股份时作为股票投资处理;出售库存股份的收入及原购回成本的差额列入当期损益。

日本: 购回股份时冲减股东权益;出售库存股份的收入及原购回成本的差额列入当期损益。

例: 企业以 500 万元的价格购回部分本公司发行在外的普通

股，三个月后又以 600 万元的价格售出。不同处理方法如下：

美国：

购回股份时：借：库存股份	5000000	
贷：现金		5000000
售出股份时：借：现金	6000000	
贷：库存股份		5000000
超面值缴入股本		1000000

欧洲大陆国家：

购回股份时：借：有价证券	5000000	
贷：现金		5000000
售出股份时：借：现金	6000000	
贷：有价证券		5000000
投资收益		1000000

日本：

购回股份时：借：库存股份	5000000	
贷：现金		5000000
售出股份时：借：现金	6000000	
贷：库存股份		5000000
投资收益		1000000

我国《企业会计准则第 11 号—股份支付》的规定：

(1) 购回股份时：

借：库存股（按实际支付的金额）

贷：银行存款

(2) 将收购的股份奖励给本公司职工属于以权益结算的股份支付：

①等待期内每个资产负债表日：

借：管理费用、生产成本、制造费用等

贷：资本公积—其他资本公积（按权益工具在授予日的公允价值）

②如有实际收到的金额：

借：银行存款（按实际收到的金额）

资本公积—其他资本公积（按根据职工获取奖励

股份的实际情况确定的金额)

贷：库存股（按奖励库存股的账面余额）

资本公积—股本溢价

(3) 转让库存股：

借：银行存款（按实际收到的金额）

贷：库存股（按转让库存股的账面余额）

资本公积—股本溢价

(4) 注销库存股：

借：股本（按注销股票面值总额）

资本公积—股本溢价

贷：库存股（按注销库存股的账面余额）

10、能否提留法定公积和任意公积（P37）（P37）

美国、英联邦国家：不允许提取。

欧洲大陆国家、日本：可以提取。

四、财务报表差异分析（P37-49）

（一）财务报表种类的差异

1、现金流量表取代财务状况变动表成为第三大财务报表（P38）

财务状况变动表——营运资本为基础

现金流量表——现金及现金等价物为基础

2、全面收益表拓展收益表（P38-42）

全面收益（comprehensive income），也称综合收益，是一个主体在一定期间及非业主方面进行交易或发生其他事项和情况引起的权益的变动，它包括一定期间内除业主投资和业主分配之外的全部权益的变动。全面收益包括净收益和其他全面收益。

（1）英国 ASB 要求编制“全部已确认利得和损失表”

（2）美国 FASB 主张编制“企业全面收益表”

（3）IASC 提出编制“权益变动表”

3、增值表的发展（P42-43）

（1）对编制增值表的要求（20 世纪 80 年代）

德国、英国：约有半数以上的企业编制增值表。

法国、挪威、丹麦、意大利：一些企业编制增值表。

美国、日本、新加坡：基本不编制增值表。

(2) 增值表简介

增值表是反映特定会计期内企业增值额形成及分配情况的报表。

增值额 = 产出价值 - 投入价值 (形成)

 = 税金 + 利息 + 净利润 + 工资 + 折旧 (分配)

增值总额 = 销售商品提供劳务的收入 - 外购商品接受劳务的支出

 = 税金 + 利息 + 净利润 + 工资 + 折旧

增值净额 = 销售商品提供劳务的收入 - 外购商品接受劳务的支出 - 折旧

 = 税金 + 利息 + 净利润 + 工资

(3) 增值表和利润表的比较

相同点：两者都基于会计原则，所反映的收益或净收益，都可以说明企业在一定期间的经营成果。

不同点：两者的着眼点不同。利润表着眼于股东权益，视股东为企业的最终受益者；而增值表着眼于参与企业活动的各个方面，如职工、贷款者、政府等，他们及股东一样，都是企业受益者。谋求参与企业活动的各个方面的共同利益，是编制增值表的主要目的。也即增值额是为全体受益者计算的而不只是为投入资本的股东而计算的。

编制增值表及利润表的理论依据不同。编制利润表的理论依据是业主权论；编制增值表依据的是企业理论。

(4) 编制增值表的意义

- 1) 增值表扩大了计算企业获益的视野。
- 2) 增值额是衡量企业规模和重要性的一个较好指标。
- 3) 有助于树立及时代相适应的会计理念。
- 4) 有助于逐步建立独具特色的财务管理模式。
- 5) 有助于形成一个多元化的、完整的财务报告体系。
- 6) 能较大幅度地解决会计信息的供给及需求矛盾。

7) 能充分调动各方积极性,特别是职工的劳动积极性,解决企业内部管理中的一个难题。

8) 能增强企业的社会责任意识,及国际接轨。

9) 增值额不但能全面反映企业的经营成果,而且还可以为国民经济核算奠定基础。

(二) 财务报表格式的差异

1、资产负债表(P44)

(1) 报表格式

●账户式:美国:资产在左,权益在右。英联邦国家:权益在左,资产在右。

●报告式

●营运资本式(财务状况式):英国、西欧大陆国家。(P51)

(2) 报表项目排列顺序

美国:流动列前——重视企业短期偿债能力的反映。采矿业、公用事业等列前。

西欧:非流动列前——重视企业长期财务实力的反映。

投资列前——重视企业投资业务的反映。

2、收益表(P45-46)

(1) 基本格式

多步式

单步式

账户式:英国(左支右收)、法国等。

(2) 报表编制观念

总括观念

当期经营观念

(3) 反映企业业绩的不同观点

销售成本式

总费用式

3、现金流量表(P46-47)

(1) 报表格式

一般分为经营活动、投资活动、筹资活动三部分。英国分八类:经营活动、投资报酬和融资成本、税项、资本性支出和金融投资、购买和处置、支付的权益性股利、流动资源管理和筹资活动。

（2）编制方法

直接法；间接法。

（三）增进财务报表可比性的途径（P47-49）

1、传统调整方法

2、按公认的国际性会计准则编制财务报表

第二节 会计国际协调（P105-152）

一、会计国际协调的内涵和意义（P106-108）

（一）会计国际协调的内涵

会计国际协调是限制和缩小各国会计实务差异，形成一套公认的会计准则和会计惯例，促进各国会计实务和会计信息可比性的一个过程。

（二）会计国际协调的意义

1、会计国际协调有助于促进国际贸易的发展

2、会计国际协调有助于促进国际资本市场的发展

3、会计国际协调有助于加强跨国公司的管理和促进跨国公司的发展

4、会计国际协调有助于推动审计的国际化发展

二、会计国际协调的主要形式（P108-109）

（一）国际政府间的政治协议或法规约束

（二）民间会计职业团体制定准则

（三）职业组织的认可及推行

三、致力于国际会计协调的机构和组织（P109-130）

（一）政府间组织

1、联合国

- 2、 欧盟
- 3、 经济合作及发展组织
- 4、 非洲会计理事会

(二) 民间职业组织

- 1、 国际会计师联合会
- 2、 证券委员会国际组织
- 3、 地域性会计职业组织
 - (1) 亚太会计师联合会
 - (2) 美洲会计师联合会
 - (3) 欧洲会计师联合会
 - (4) 东盟会计师联合会

四、 国际会计准则委员会的国际会计协调 (P130-152)

(一) 国际会计准则委员会简介 (P130-136)

(二) 《国际会计准则》介绍

1、 《国际会计准则》:

- (1) 国际会计准则委员会章程
- (2) 国际会计准则公告前言
- (3) 财务报表编报的概念框架 (P136-141)
- (4) 国际会计准则 (共 41 项) (P142-143)
- (5) 国际会计准则解释公告 (1-33 号) —— 由常设解释委员会 (SIC) 发布 (P143-145)

2、 《改进国际会计准则》 (P145)

3、 《国际财务报告准则》 IFRS 及解释公告 (IFRIC) (P145-149)

(三) 《财务报表编报的概念框架》的主要内容 (P136-141)

1989 年 7 月发布:

1. 财务报表的目标

“3W” 理论

财务报表的目标, 是提供在经济决策中有助于一系列使用者的关于企业财务状况、经营业绩和财务状况变动的信息。财务报表还反映企业管理层对交托给它的资源的经营超成果或受托责任。

2. 会计基本假设

持续经营和权责发生制

3. 财务报表的质量特征

- (1) 可理解性
- (2) 相关性
- (3) 重要性
- (4) 可靠性（真实反映，实质重于形式，中立性，审慎，完整性）
- (5) 可比性
- (6) 相关和可靠信息的制约因素（及时性，效益和成本之间的平衡，各质量特征之间的平衡）
- (7) 公允表述

4. 财务报表要素

国际会计准则	美国	中国
资产	资产	资产
负债	负债	负债
权益	业主权益	所有者权益
	业主投资	
	业主派得	
	全面收益	利润
收益	收入	收入
	利得	
费用	费用	成本和费用
	损失	

5. 财务报表要素的确认

确认标准：

- (1) 及该项目有关的未来经济利益将很可能流入或流出企业；
- (2) 对该项目的成本或价值能够可靠地加以计量。

6. 财务报表要素的计量

计量基础：历史成本、现行成本、可变现净值、现值

7. 资本和资本保全概念

(1) 资本的概念

财务资本：业主投入企业的货币或购买力。

实物资本（实体资本）：业主投入企业的实物生产经营能力，

或取得该能力所需的资源或资金。

(2) 资本保全的概念

资本保全：要求企业在其经营活动中应以保持资本完整无损为前提来确认收益，即企业的资产流入，只有超过所需保持资本的数额，才可视为收益。

财务资本保全：在扣除本期内对业主的分配和业主的出资以后，期末净资产的财务（或货币）金额必须大于期初净资产的财务（或货币）金额，才算赚得利润。财务资本保全的计量单位，可以用名义货币单位或固定购买力单位；不要求采用特定的计量基础。

实物资本保全：在扣除本期内对业主的分配和业主的出资以后，企业的期末实物生产经营能力（或营运能力），或期末达到上述实物生产能力所需的资源或资金，必须大于期初实物生产经营能力，才算赚得利润。实物资本保全观要求采用现行成本计量基础。

举例：某企业月初账面权益为\$10000，月末账面权益为\$15000 假定以下三种情况：（1）月初权益为名义货币\$10000；（2）月初权益为1000件商品的购买力，月末购买1000件商品需要\$12000；（3）月初权益为一台价值\$10000的机器设备，月末其市场价格为\$13000。则三种资本保全概念下计算的利润分别为：

- 名义货币资本保全观： $\$15000 - \$10000 = \$5000$
- 稳定币值货币资本保全观： $\$15000 - \$12000 = \$3000$
- 实物资本保全观： $\$15000 - \$13000 = \$2000$

不同资本保全观的主要区别在于：对企业资产和负债价格的变动影响的处理。

名义货币财务资本保全观要求 本期持有资产的价格提高，通常称为持有利得，在概念上是利润，但是在以交易方式处理资产之前，持有利得不能确认为利润。

稳定币值单位财务资本保全观要求 利润表示本期内投入购买力的增加，在资产价格的提高中，只有大于一般物价水平增加的那部分才能作为利润，其余增加部分只能作为资本保全调整，属于权益的一部分。

实物资本保全观要求 利润表示实物资本在本期内的增加，

所有影响企业资产和负债的价格变动，都应作为企业实物生产能力计量上的变动，从而都作为资本保全调整，即作为权益的一部分，而不作为利润。

【复习思考题】

1. 影响会计发展的环境因素主要包括哪些方面？会计及环境的关系如何？

2. 世界各国会计环境主要存在哪些差异？如何影响会计的发展？
1. 什么是会计模式，其主要影响因素有哪些？为什么要进行会计模式分类？

3. 会计模式分类的主要方法有哪些？

4. 按照会计发展环境分类法，世界范围内的会计可以分为哪几种模式？每种会计模式的主要特征是什么，以哪个国家为典型代表？

5. 按照影响范围分类法，世界范围内的会计可以分为哪几种模式？每种会计模式的主要特征是什么？

6. 多层次分类法是如何对会计模式进行分类的？

7. 什么是会计惯例？会计惯例和会计准则之间有什么关系？

8. 就有价证券计价、坏账核算、存货计价、融资租赁费的处理、研究开发费用的处理、库存股份的处理等重大会计惯例而言，国家之间是否存在差异？存在哪些主要差异？

9. 试分析评述全面收益表的产生及其国际发展状况。

10. 您是如何理解增值表的？您认为增值表的发展前景如何？

11. 对收益表格式和编制方法的国际差异，您如何看待？

12. 试述在国际范围内提高财务报表可比性的传统途径和发展思路。

13. 国际会计准则委员会如何进行国际会计协调，取得了哪

些成果？

14. 《财务报表编报的框架》在国际会计准则体系中起什么作用，其包含的主要内容有哪些？

第三专题 外币交易会计 (第五章)

【学习目标】通过本章学习，要求熟悉外币交易的主要内容，掌握外汇和汇率以及汇兑损益的基本知识；掌握外币交易业务会计处理的基本程序：单一交易观和两项交易观；掌握外币交易会计的记账方法：外汇统账制和外汇分账制；掌握外币交易会计的国际惯例。

外币交易概述

外币交易会计的基本程序

外币交易会计的记账方法

外币交易会计的国际比较

第一节 外币交易概述 (P153-159)

一. 功能货币、外币和外币交易 (P153-154)

1、功能货币 (P153-154)

功能货币是指当企业经营中涉及两种以上货币时，企业在会计核算中所统一采用的作为会计计量基本尺度的记账货币。

功能货币是会计主体经营所处的主要经济环境中的货币。

2、外币 (P154)

(1) 金融学中：

狭义：外币是指本国货币以外的其他国家和地区的货币。

广义：外币是指所有以外国货币表示的、能够用于国际结算的支付手段。包括：外国纸币和铸币；外国有价证券；外币支付凭证。

(2) 会计学中：

外币是指功能货币以外的货币。

3、外币交易 (P154)

外币交易是指以外币计量的交易，即会计主体以功能货币以外的货币进行的款项收付、往来结算以及投资、筹资等交易。

二. 外币折算和外币兑换 (P154-155)

外币兑换是指把外币换成本国货币、把本国货币换成外币、或是不同外币之间的互换。

外币折算是指把一定的外币金额换算为本国货币等值或同一特定外币等值的程序。

外币兑换是企业实实在在发生的交易，在交易过程中存在货币实体的转换。外币折算是会计上为了记账和提供信息的方便而采用的特殊程序和方法，不是企业实际发生的交易，折算过程中不存在货币实体的转换。

三. 外汇和汇率 (P155-158)

(一) 外汇的概念和特征

外汇是以外币表示的用于国际结算的支付凭证。

国际货币基金组织 (IMF) 定义

《中华人民共和国外汇管理条例》定义

外汇有三个基本特征：(1) 外币性；(2) 可兑换性；(3) 普遍接受性。

(二) 汇率

1、汇率的涵义

汇率，是指外汇市场上一种货币及另一种货币之间的兑换率。

2、汇率的标价方法

直接标价法和间接标价法。

直接标价法，又称应付标价法，是指以一定单位的外国货币为标准，计算应折合为若干单位本国货币的标价方法。直接标价法下，汇率上升表明外币升值，本币贬值；汇率下跌，表明外币贬值，本币升值。

间接标价法，又称应收标价法，是指以一定单位的本国货币为标准，计算应折合为若干单位的外国货币的标价方法。间接标价法下，汇率下降表明外币升值，本币贬值；汇率上升，表明外币贬值，本币升值。

3、汇率的种类

(1) 按买入及卖出分类：买入汇率，卖出汇率，中间汇率

(2) 按汇率固定及否分类：固定汇率，浮动汇率

(3) 按外汇买卖成交期不同分类：即期汇率，远期汇率

(4) 按各个国家外汇管制的程度不同分类：官方汇率，市场汇率

(5) 按汇率在外汇会计中的应用分类：现行汇率，历史汇率，平均汇率；记账汇率，账面汇率

四. 汇兑损益及其分类 (P158-159)

汇兑损益是指企业各外币账户、外币报表的各项由于记账的时间和汇率的不同而产生的折合为功能货币的差额。汇兑损益包括外币交易损益和外币报表折算损益两大类。

外币交易损益：是指在外币交易过程中，由于交易发生日、报表编制日和交易结算日汇率变动而导致的将一定金额的外币交易额折合为功能货币时产生的差额。

外币报表折算损益：是指在进行外币报表折算时，由于报表的不同项目采用不同汇率折算而产生的差额。

外币交易损益和外币报表折算损益都是由于不同时点汇率不同而产生的将一定金额的外币折算为功能货币的差额，但二者存在以下主要区别：

1. 产生的过程不同。外币交易损益是在交易过程中或报表编制日将一定的外币交易额折算为功能货币时所产生的差异；而外币报表折算损益则是在国外子公司报表基础上，将一种货币表示的报表折算为另一种货币表示的报表时所产生的差异。

2. 性质不同。外币交易损益包括已实现损益和未实现损益两部分；而外币报表折算损益都是未实现损益。

3. 会计处理方法不同。外币交易损益应在账簿中记录；而外币报表折算损益通常不在账簿中记录，而只反映在合并报表之中。

第二节 外币交易会计的基本程序 (P159-166)

一. 外币交易会计处理的主要问题 (P159-160)

1、外币交易涉及的三个重要时点：

交易发生日

报表编制日

交易结算日

2、外币交易会计处理的主要问题

(1) 以功能货币表示的购货成本或销货收入等的价值确定；

(2) 外币折算差额的处理。

二、单一交易观 (P160-163)

认为外币交易的发生和随后的货款结算是一项完整的业务，将交易的结算作为交易完成的标志。将外币交易额按交易结算日的汇率折合成功能货币作为购货成本或销货收入等，将由于汇率变动而产生的外币折算差额调整购货成本或销货收入。

P160 例 5-1

P161 例 5-2

三、两项交易观（P163-166）

认为外币交易的发生和随后的货款结算是两项独立的业务，将交易的发生作为交易完成的标志。将外币交易额按交易发生日的汇率折合成功能货币作为购货成本或销货收入，将由于汇率变动而产生的外币折算差额作为外币折算损益处理。

根据对未实现损益处理方法的不同，又分为当期确认法和递延法两种方法。当期确认法将未实现损益视同已实现损益，在发生当期确认并列入当期损益。递延法将未实现损益在发生当期作递延处理，列入当期资产负债表，直到外币交易以外币结算以后才作为已实现损益列入当期损益。

P163 例 5-3

P164 例 5-4

第三节 外币交易会计的记账方法（P166-174）

一、外汇统账制（P166-171）

外汇统账制是一种以单一货币为功能货币的记账方法，会计主体择定一种货币作为功能货币来记录所发生的外币交易业务，即企业发生的外币交易，需要及时折合成功能货币加以反映，外币在账上仅作辅助记录。

外汇统账制适用于有外币业务的非金融企业。

外汇统账制下对所有外币账户采用复币式记载。外币账户包括外币现金、外币存款、外币借款和以外币结算的债权债务等账

户。

按照国际惯例，企业通常采用交易发生日的汇率或按照系统合理的方法确定的、及交易发生日即期汇率近似的汇率作为折算汇率。如遇汇率变动，由于汇率变动产生的外币折算差额确认为汇兑损益，计入当期损益。

（一）逐笔结转法

是指企业对每一笔外币业务，均按业务发生日的市场汇率或期初汇率折算入账，每结算一次或收付一次，依据账面汇率计算一次汇兑损益，期末（月末、季末、年末）再按市场汇率进行调整，调整后的期末功能货币余额及原账面功能货币余额的差额计入当期损益。

逐笔结转法下，外币资产和负债增加时采用企业选定的市场汇率折算，外币资产和负债减少时采用账面汇率折算，其中账面汇率的确定可以采用先进先出法、加权平均法等。

P167 例 5-5

（二）集中结转法

是指企业对外币业务平时一律按选定的市场汇率记账，平时不确认汇兑损益，期末（月末、季末、年末）再按市场汇率进行调整，调整后的期末功能货币余额及原账面功能货币余额的差额集中计算一笔汇兑损益。

集中结转法下，不论时外币资产和负债的增加还是减少，一律采用企业选定的市场汇率折算。

P170 例 5-6

二、外汇分账制（P171-174）

外汇分账制，也称原币记账法，是指在外币交易发生时，直接用原币记录货币性项目账户，平时不进行折算，也不计算汇兑损益；如果涉及两种货币的交易，则用“货币兑换”账户作为账务处理的桥梁，分别及原币的有关账户对转；期末，应将所有外币的“货币兑换”账户全部按期末市场汇率折算为功能货币金额，并余功能货币的“货币兑换”账户余额比较，汇总确认汇兑损益。

外汇分账制适用于经营外汇的金融企业。

采用外汇分账制，平时对货币性项目账户采用原币记账，对非货币性项目账户将外币交易额折算为功能货币记账。“货币兑换”账户是账务处理的桥梁。“货币兑换”账户按货币种类设置明细账进行明细核算。要点如下：

（1）发生的外币交易如果同时涉及不同币种的货币性项目，或者同时涉及货币性项目和非货币性项目，应按原币记入相应的货币性项目账户和相同币种的“货币兑换”账户；

（2）同时涉及货币性项目和非货币性项目的，还应按业务发生当日或当月月初的汇率将对应的非货币性项目折算为功能货币金额记入相应的账户，并同时记入功能货币的“货币兑换”账户；

（3）发生的外币交易如果只涉及相同币种的货币性项目，则分别记入相应的货币性项目账户，不通过“货币兑换”账户核算；

（4）期末，企业应将功能货币以外的其他货币的“货币兑换”

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/095102203123012011>