



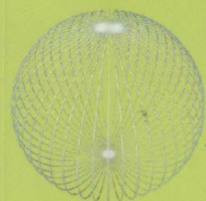
“换代II型”新概念教材

高等院校本科会计学专业教材新系

国际会计

(第三版)

常勋 著



International Accounting



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



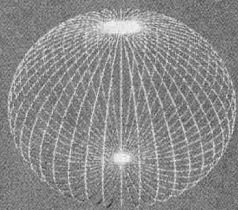
“换代II型”新概念教材

高等院校本科会计学专业教材新系

国际会计

(第三版)

常勋 著



江苏工业学院图书馆
藏书章

International
Accounting

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

C 类册 2005

图书在版编目 (CIP) 数据

国际会计 / 常晓著. — 3 版. — 大连 : 东北财经大学出版社, 2005.8

(21 世纪新概念教材·高等院校本科会计学专业教材系列)

ISBN 7-81044-674-1

I. ①国… II. 常… III. 国际会计—高等学校—教材 IV. F811.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 051275 号

东北财经大学出版社印装

大连市旅顺南路 212 号 邮政编码 116025

邮 政 字 号: 0411-84710513

经 销 部 门: 0411-84710711

网 站 址: <http://www.dcfep.com>

读者信箱: dcfep@mail.sina.com

大连海事大学印刷厂承印, 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm × 230mm 字数: 319 千字 印张: 16.5

印数: 13 000 (30 000 册)

2005 年 8 月第 1 版

2005 年 8 月第 2 版

2005 年 8 月第 1 次印刷

责任编辑: 张悦慧

责任校对: 袁 璇

封面设计: 陈彩虹

版式设计: 孙 娜

定价: 20.00 元

“高等院校本科会计学专业教材新系”

编写指导委员会

指导委员会

主任委员

葛家澍 徐政旦 郭道扬

委 员 (按姓氏笔画排列)

于长春 于玉林 于增彪 王立彦 王庆成 王光远 孙 铮 冯淑萍 李 爽
汤云为 汤谷良 朱小平 刘永泽 刘明辉 刘贵生 谷 祺 吴水澎 陈国辉
张为国 张文贤 张杰明 陆正飞 闵庆全 杨宗昌 罗 飞 欧阳清 秦荣生
郭复初 夏德仁 常 勋 黄菊波 蔡 春 魏明海

编写委员会

主任委员

王光远 刘明辉

委 员 (按姓氏笔画排列)

方红星 王 华 王建中 刘永泽 汤谷良 李建发 许景行 张天西 孟 焰
杨周南 罗 飞 赵德武 耿建新 盖 地 常 勋

总序：中国会计教育的回顾与展望

ZONGXU ZHONGGUO KUAJI JIAOYU DE HUIGU YU ZHANWANG

（一）

20 世纪是会计学术和会计思想大发展的世纪，是会计大师辈出、经典会计作品大量问世的世纪，是会计由“艺术”走向“科学”的世纪；

20 世纪是会计学科大发展的世纪，是会计由信息系统演变成控制系统的世纪，是受托责任会计由弱到强的世纪；

20 世纪是会计制度和会计实务大发展的世纪，是公司会计规范化、注册会计师职业国际化的世纪；

20 世纪更是会计教育和会计人才培养大发展的世纪，是会计系科大分化、大整合的世纪，是会计人从数字奴隶到数字主人的世纪。

发达国家如此，发展中国家同样如此。

20 世纪会计发展揭示一条基本规律：凡经济发达的国家，会计没有不发达的；凡会计不发达的国家，也没有一个是经济发达的。

这条规律同时告诉我们：这个世界既不存在会计教育先进而会计制度、会计实务落后的国家，也不存在会计教育落后而会计制度、会计实务先进的国家。

这条规律还告诉我们：发达的经济工作、科学的管理工作强烈要求先进的会计教育制度和人才培养制度为之服务，而先进的会计教育制度和人才培养制度又反过来进一步促进经济的发展和水平的提高。

20 世纪会计的发展也反复地证明一条历史发展的规律：“天下未乱计先乱，天下欲治计乃治”，这里的“计”指的就是会计。

西方如此，东方如此，中国当然也如此。

看百年中国，会计教育一正规、会计实务一上轨，就会政治清明、官守廉洁、国家昌隆、人民富足；会计教育一紊乱、会计实务一脱轨，就会贪污不治、官守腐败、贿赂风行、国衰民殃。

百年来的大量事实证明：不论是会计学术的发展、会计思想的发展、会计学科的发展，还是会计制度、会计实务的发展，其发达程度都有赖于会计教育和人才培养制度的先进程度，而会计教育的先进程度又取决于会计教育目标的正确定位、会计课程体系和教材体系的完善以及会计教育方法的科学化，这其中尤为重要的是会计本科教材建设的科学化。

(二)

会计历史发展的规律,我们的先辈们很早就有认识。

多年在美国、西班牙、秘鲁从事外交工作,又熟悉商业活动的蔡锡勇,于1905年出版了中国有史以来第一部专门论会计的书——《连环账谱》,破了中国会计的天荒;后来,留学日本并获商科学士学位的谢霖与孟森联合,于1907年出版了《银行簿记学》。这两部书使蔡锡勇、谢霖成为我国会计学术的鼻祖、会计教育的先行者。继蔡锡勇和谢霖之后,徐永祚、潘序伦两位大师又在三四十年代创立了两套教材体系:一套是改良型教材,另一套是引进西方型教材。这两套教材对我国会计教育事业具有重大先行意义,对会计人才培养具有重大贡献。

新中国成立伊始,会计学术界通过对会计阶级性的讨论,掀起了会计教育思想的第一次解放,即顺应计划经济体制的需要,借鉴苏联模式,学习苏联经验,翻译苏联的教材,在中国人民大学试点开设四门会计专业——会计核算原理、工业会计、工业企业经济活动分析、行业财务管理。正是利用这套教材,我们培养了新中国第一批会计人才。应当说,引进苏联的会计教材,对20世纪50年代我国会计专业的建设起了决定性作用。但我们也不得不承认,苏联会计是按照货币计价、账户、复式记账、成本计算、定期盘存和定期汇总等一套方法来进行的。直到80年代,苏联会计都是这样。就这套做法看,实际上只相当于西方国家的簿记工作,它的目的就是做到账证相符,并以此为基础编写报表;它一贯忽视估价,并错把簿记报表当做真实可信的会计报表;它一贯把企业当做一个生产单位,一个成本中心,忽视对利润的核算和管理。正是由于这套会计方法的局限,才导致我们面临工商企业的一摊烂账,面临会计信息的严重失真。

从1956年开始,我国学者提出了资金运动学说,倡导以资金运动的观点来建立复式记账原理和会计核算原理,于是就有了结合中国实际情况的会计专业教材。如高等财经院校会计教材编写组集体编写的《会计原理》,就较全面地反映了这方面的研究成果。这本教科书从1963年初版,历经三十余年,发行数百万册,培养了一批又一批的会计人才。由厦门大学编写的《会计原理》和中国人民大学编写的《工业会计》、《工业企业经济活动分析》、《工业企业财务管理》等,也都吸收了我国学者的研究成果,为这一时期的会计人才培养和会计实践发展做出了积极的贡献。按照资金运动观点建立的这一教材体系,虽有很多特色,但仍未抓住会计的本质,因而它反映不出会计因时代不同而不断发展演变的特点。其实,记不记账、编不编报告,根本不在于是否有资金流动,而在于资金是自己的还是别人的,在于受托责任。财务会计反映的受托责任主要是财务报告的可信性和财经纪律的遵守情况;成本管理会计反映的受托责任主要是经济活动的经济性、效率性和效果性。长期地只讲资金活动,不问受托责任,严重削弱了会计在发展社会主义生产力中的作用。

(三)

十一届三中全会以后,伴随着新的会计思想解放运动的展开,会计教育和会计教材建设也进入了一个改革和发展的新阶段。首先是开始将西方大学会计专业教学课程引入我国的会计本科教育,如西方财务会计、西方管理会计、西方审计、会计电算化、国际会计、涉外会计等。

1983年,财政部确定以中南财经大学(原湖北财经学院)和上海财经大学(原上海财经学院)为会计教材改革试点学校,推出两套会计专业教科书。中南财经大学的教改方案以会计学原理、企业会计、企业成本、企业财务、管理会计、审计学为核心课程;上海财经大学的教改方案以基础会计、财务会计、成本会计、管理会计、审计学为核心课程。它们各自的培养目标略有不同,

但两套教材都吸收了 80 年代对会计阶级性、会计本质、会计职能、会计对象、会计原则、会计定义等方面的研究成果,扬弃了陈旧的按行业建立会计学科且知识陈旧的内容,立足改革,勇于创新,在实际教学过程中收到了较好的效果,培养了大批合格的会计人才。

80 年代中后期,葛家澍教授和余绪缨教授联合主编一本《会计学》,作为国家教委组织的经济类十门核心主干课程之一,这本教科书将财务会计与管理会计融为一体,并大胆引进了国际会计惯例的有关内容,吸收了当代会计理论研究的最新成果,从而使我国会计教材建设迈上一个新台阶。1988 年,中国会计学会成立了会计教育改革研究组,葛家澍教授任组长。该研究组重点研究了我国会计教育的状况,研究了与社会主义市场经济相适应的会计专业培养目标、会计专业设置、会计课程结构与学科体系、会计教材建设、会计师资队伍建设和方面的问题,提出了许多具有指导意义的建议。

1994 年,我国部分高校开设了注册会计师专门化,设计了财务会计、高级财务会计、成本会计、财务管理、审计、管理咨询等主干课程。也就是在这一时期,各高等院校的会计学院或会计系都对其原先不规范的课程体系进行了改革,形成了以会计学原理、中级财务会计、高级财务会计、成本会计、管理会计、财务管理、审计为核心课程的新体系。1996 年,厦门大学和中国人民大学又分别承担了教育部“会计学类系列课程及其教学内容改革研究与实践”课题,他们在完成课题研究报告的同时,又出版了一套会计专业主干课的新教材。

在 20 世纪的后 50 年,特别是后 20 年,我国在会计课程体系、会计教材体系建设上取得了重大进展,也初步实现了由“记账报账型会计”向“计划控制型会计”的转变;但由于在处理建立中国特色会计和向国际会计惯例靠拢这一重大关系上,思想不够解放,认识不够进步,因而对国际范围内的会计改革经验特别是会计教育改革的经验,未能作及时的引进、学习、消化、吸收,因而导致课程体系和教材体系中的内容存有不少严重问题。比如:会计教材内容达不到会计教育目标的要求;会计教材内容缺乏超前性和先进性;会计教材严重地滞后于轰轰烈烈的会计实践;会计教育仅注重知识的传授,不注重能力的培养;会计教育长期忽视职业道德教育等。所有这些,同发展中国的经济、发展中国的社会生产力要求相去甚远,于是在世纪之交,我们又面临着一个十分迫切的会计思想大解放问题,面临着一个十分迫切的会计现代化、科学化问题。早在 1989 年,著名会计思想家、会计教育学家杨时展教授就指出:“中国会计的现代化,只能顺从于一个惟一的目的,即发展中国的社会主义生产力”,“我们不能不问中国的国情,不问是否为发展中国社会生产力所需,对国外的东西一切照搬。也不能不问对中国是否该用,只要是西方的东西,就从思想上一概排斥、一概反对。中国会计的现代化,首先要求……会计理论界有一个现代化的头脑和紧迫感,有一个明确的生产力意识……排除‘左’的干扰;如果有右的,也要排除右的干扰,大步前进”。话很恳切,也很正确,但一直未引起应有的、足够的注意,十分遗憾。

(四)

就在我们不断地倡导和推进会计教育改革、完善会计教材内容和体系的同时,发达国家正在作力度更大、影响更为深远的会计教育改革。就美国而言,1984 年,美国会计学会成立了未来会计教育改革组;1989 年,成立了会计教育改革委员会,发布了多份委员会立场报告。扬伯翰大学、伊利诺斯大学、密歇根大学、宾夕法尼亚大学、南加州大学、芝加哥大学、斯坦福大学、哈佛大学等知名学府的会计系,也纷纷响应美国会计学会的号召,对面向 21 世纪的会计教育进行了大胆的改革试验,取得了很好的效果。扬伯翰大学会计系从交易循环审计的实践中体会到了这种审计模式的真谛,然后将其移植到会计教育改革中,设计出会计课程新体系,即将以往独立设置的中级会

计、成本会计、管理会计、税务会计、审计、会计信息系统等融合成一个综合的 24 学分的核心课程,以培养出具有高度综合能力的会计人才,这里的“高度综合能力”包括:书面表达能力,口头表达能力,良好倾听能力,团队沟通与合作能力,解决冲突的能力,组织和分派工作的能力,解决分散和无序问题的能力,阅读、评论和判断能力,有效利用时间和缓解压力的能力等。扬伯翰大学会计系把 24 学分核心课程分为四个阶段,前 10 周讲授基础原理,之后分成销售与收款、购货与付款、工薪与业绩评价、结转与存货、融资等五个交易循环分别讲授。

伊利诺斯大学会计系坚持认为会计是一个信息系统,因而当按会计信息的生成、利用及控制来设计会计课程新体系,包括:会计与注册会计师(I)、会计与注册会计师(II)、会计计量及其结果、注册会计师决策、会计组织及其规则、会计控制系统、承诺与鉴证、财务报告准则、税收制度与税收规则、审计准则与审计实务、公营部门会计、国际会计、会计制度设计、简明信息控制系统、管理信息与控制系统、信息控制系统的组织与开发等。

扬伯翰大学和伊利诺斯大学的会计课程体系改革,给我们以一种全新的思路,它更多地强调以信息运行的规律或经济业务的流程来设计课程,强调会计专业课程的逻辑性和内在一致性,强调会计与整个管理和业务工作的融合,强调会计教育改革的科学化和大系统观。本质上说,它强调会计对受托财务责任与受托管理责任的计量、报告,强调对综合受托责任的计量、报告。不仅大学和学会在推进会计教育改革,作为人才需求方的会计师事务所也积极地参与改革,1989 年,当时的国际“八大”,就发布了一份《会计教育展望》的研究报告,对会计教育目标、教学内容和教学方式提出了一系列的改革意见。会计人才的供求双方同时关注和参与改革预示着:21 世纪会计教育的时代特征将更为明显,会计将会更为主动地去计划和控制企业的发展、社会的发展。

(五)

就我国会计课程体系和会计教材体系建设的目前情况看,其与发达国家的会计课程体系和会计教材体系建设相比有较大的差距,与发展中国社会生产力、发展中国社会主义市场经济、适应经济全球化等要求相比有较大差距,与科教兴国、建立创新机制、培养创新人才的目标相比有较大差距。因此,下大力气改革会计课程和教材体系是摆在我们面前的一项刻不容缓的重要任务。要做好这项工作,首先必须正视我国与西方发达国家之间在会计课程和教材体系上的差距,大胆地引进、借鉴发达国家的成功经验;另一方面,由于我国与西方发达国家之间在法律结构、经济制度、企业运作实务等方面存在着显著的差异,使得我们只能合理地借鉴西方发达国家的会计课程和教材体系,而不能“依样画葫芦”,完全照搬、照套。

有鉴于此,我们在充分结合中国国情,全面借鉴发达国家,特别是美国 20 世纪末会计教育、会计课程和会计教材改革先进经验的基础上,组织资深会计学家和著名会计院系知名中青年专家、教授,编写了这套在形式与内容上都有较大更新的本科会计专业 21 世纪新概念教材。

应当说明的是:在本套教材创编的后期阶段,适逢财政部对企业会计核算制度进行了重大改革,颁发了通用的《企业会计制度》。为了保证本套教材符合新制度的规定和要求,我们针对其所涉及的相关内容进行了调整和改写,全面反映了新制度的规定内容。

我们殷切地希望这套教材的创编和出版工作,能够对我国的会计教育改革和专业人才培养起到积极的推动作用。这也正是全体创编人员之所以不畏艰辛、大胆探索的初衷和原动力所在。

第三版前言

为了反映本书第二版出版后两年来国际会计的重大发展和变革，更新内容，在第三版的修订和补充中，比较全面地扩展了所关注的领域，因此第三版较第二版对第一版的修订涵盖和更新面更为广泛，在概念的表述上也更为清晰。同时，在体系上也作了一些调整。

本版最重大的增补是增加了第8章“会计惯例的国际比较”，将第二版的第8章和第9章改为第9章和第10章。其目的是使读者对重要的国际惯例和准则要求中的重大差异和协调趋向能从历史的演变上有一个总括的了解。本版内容的更新补充则主要在第5、6、7章，请读者关注。

本版中的系统评述所引用的信息，一般截至2004年年底，个别信息则截至2005年3月。对于书中仍存在的缺点和差错，恳请读者批评指正。

常 勋

2005年4月于厦门大学

第二版前言

本书第一版出版后的这一年多来，正值国际会计准则委员会进行全面重组；美国为应对证券市场和会计市场的诚信危机，对监管机制和准则制定机制进行了结构性的重大调整 and 改革；一些重大会计课题的准则制定工作经历了较大的变革，有了较大的进展，因而需要更新内容。这次的修订偏重于增补，并充分利用了 IASC、IFAC、FASB 等的网上信息。由于时间匆促，有些信息难免疏漏或有差错，为此，我们注意标明了信息的出处和一些数据的截止时间，以便读者查对。大体上说，对 2002 年间的重大变动，已尽可能作了简要的表述，个别信息则截至 2003 年 4 月。此外，对发现的第一版中的疏漏和不足，在第二版中也作了更正。对于书中不妥之处，恳请读者不吝赐教。

常 勋

2003 年 5 月

第一版前言

我希望在世纪之交，写出一本能反映强劲的协调化趋向的《国际会计》新教材，这种努力凝结成本书的内容。很可能它是不够成熟的，因为许多问题现在正处于探讨和研究之中，还缺乏定论，更缺乏总结性的文献，在搜集资料过程中使人真有日新月异之感，要吃透这些内容需要一定的时间，但时不可待，即使有些地方理解不深甚或不当，即使在本书出版之时，有些内容又显得滞后了，但毕竟它是有价值的。

这本书偏重于“比较国际财务会计”。其主要原因是，配合当前大学会计专业课程的设置，东北财经大学出版社出版的这套系列教材，按照筹划的方案：（1）被称为“国际会计三大难题”（“财务会计三大难题”）的合并财务报表、外币折算、物价变动会计都纳入《高级财务会计》，本书的主要内容，就偏重于主要国家（选定的）会计实务体系（会计模式）的比较和国际财务报告的论述，以及会计实务和财务报告的协调化动态了；（2）“国际管理会计”和“国际审计”都在《管理会计》和《审计》中设专章论述。因此，本书涵盖的内容主要是国际财务会计。对当前最热门的课题“金融工具会计”，则设专章论述，这也是按照这套系列教材的筹划方案安排的。书中还专门论述了“国际税务和转移定价”。

书中不少地方是作者的管见，诸如：（1）把美英会计模式作为一方、欧洲大陆会计模式作为另一方的对比；（2）对发展中国家会计实务体系共性的概括；（3）对“重塑国际会计准则委员会的未来”的展望；（4）对金融工具会计的理解和论述。书中还会有许多不足之处，诚挚地希望读者们不吝赐教，给予批评指正。

在这里，首先要对财政部会计准则委员会在提供最新资料方面给予的鼎力支持，对会计准则委员会的冯淑萍秘书长，陈毓圭、沈小南副秘书长，特别是对该会秘书处的朱海林处长和于小旺、程晓佳同志对我提供的多方面帮助，表示衷心的感谢；对厦门大学会计系副教授肖华博士和黄海玉博士为我查询网上最新资料和所做的初步整理工作，也表示衷心的感谢；此外，还要感谢我的学生、美国加州大学 Anderson 分校助理教授张丽博士为我提供了宝贵资料。最后，要特别感谢我的同事——葛家澍教授多年来在互相交流信息和探讨问题中对我的一贯支持。

常 勋

2001 年 5 月

目录

MULU

第1章 国际会计的形成与发展	1
学习目标	1
1.1 会计的国际化	2
1.2 会计职业界的国际化	8
1.3 国际会计的定义	12
讨论题	17
练习题	17
第2章 会计模式通论	18
学习目标	18
2.1 环境因素与会计模式	19
2.2 会计发展模式	22
2.3 全球会计模式的分类	24
2.4 判断性分类	24
2.5 实证性推断分类	30
讨论题	34
练习题	35
第3章 比较会计模式（上）	36
学习目标	36
3.1 美国会计模式	37
3.2 英国会计模式	44
3.3 法国会计模式	49
3.4 德国会计模式	55
讨论题	60
练习题	60
第4章 比较会计模式（下）	61
学习目标	61
4.1 日本会计实务体系的特征	62

4.2	荷兰会计实务体系的特征	66
4.3	瑞典会计实务体系的特征	69
4.4	发达国家会计实务体系(模式)综述	71
4.5	捷克会计实务体系的特征	74
4.6	墨西哥会计实务体系的特征	76
4.7	发展中国家会计实务体系的一般特征	79
	讨论题	81
	练习题	81
第5章	国际会计协调化	83
	学习目标	83
5.1	国际会计协调化的含义	84
5.2	致力于国际会计协调化的六个主要国际组织	86
5.3	联合国会计与报告国际准则政府间专家工作组的协调化活动	86
5.4	欧洲联盟:推动会计协调化最具成效的区域性国家联盟	88
5.5	经济合作与发展组织关于跨国公司会计和报告的指南	97
5.6	证券委员会国际组织关于跨国上市的国际披露准则	98
5.7	国际会计师联合会及国际审计准则	100
5.8	推动国际会计协调化的其他国际组织	108
	讨论题	111
	练习题	111
第6章	国际会计准则委员会与国际会计准则	112
	学习目标	112
6.1	三个阶段的发展战略	113
6.2	IASC的初期立场和努力成果	116
6.3	IASC的目标和组织结构	118
6.4	关于《编报财务报表的框架》	119
6.5	国际会计准则和解释	126
6.6	IASC与IOSCO协作的核心会计准则体系	133
6.7	重塑IASC的未来	136
6.8	IASB在制定国际会计准则方面的进展	139
6.9	对“重塑IASC的未来”的回顾与展望	143
	讨论题	146
	练习题	146
第7章	金融工具会计	147
	学习目标	147
7.1	关于金融工具会计准则	149
7.2	金融工具和衍生金融工具的定义	152
7.3	突破在表内确认衍生金融工具交易的难关	157
7.4	突破第一关:衍生金融工具代表的权利、义务符合资产、	

负债定义	160
7.5 突破第二关：因衍生金融工具问题对会计确认的再认识	161
7.6 尚待突破的第三关：以公允价值计量所有金融工具	165
7.7 期货、期权、互换等交易的会计处理	171
7.8 套期活动会计	177
7.9 金融工具在财务报告中的披露	182
讨论题	185
练习题	185
第8章 会计惯例的国际比较	187
学习目标	187
8.1 会计惯例与会计准则	188
8.2 会计惯例在整体上的国际比较	188
8.3 会计惯例的分项国际比较	192
讨论题	200
练习题	200
第9章 国际财务报表	201
学习目标	201
9.1 三种基本财务报表的国际差异	202
9.2 对外国公司财务报表的披露要求和调整方法	205
9.3 财务业绩报告的改革：列报全面收益	206
9.4 增值表：一种在西欧流行的报表	215
9.5 在财务报告中披露企业的社会责任	216
9.6 合并财务报表实务的重大改革趋向	218
讨论题	223
练习题	223
第10章 国际税务	224
学习目标	224
10.1 国际税务概述	225
10.2 各国税制比较	226
10.3 国际双重课税的避免	234
10.4 国际避税与反避税	237
10.5 国际税务计划	239
10.6 国际转移定价	241
讨论题	246
练习题	246
主要参考文献	247

第1章

国际会计的 形成与发展

学习目标

- 1.1 会计的国际化
- 1.2 会计职业界的国际化
- 1.3 国际会计的定义

讨论题

练习题

学习目标

要求通过本章学习,了解国际会计的形成与发展过程。本章分两个方面加以阐述,即“会计的国际化”与“会计职业界的国际化”。而后讨论了国际会计的不同定义,这些定义正反映了在不同发展阶段的不同观点。

国际会计作为一门独立的会计学科,其形成和发展的过程,正是顺应第二次世界大战以后国际贸易、国际资本流动和国际经济合作强劲发展的要求;顺应跨国公司不断发展壮大的要求。在迈入21世纪的今天,全球经济一体化已成为不可逆转的趋向(尽管尚有迂回曲折),国际会计的发展无疑也将步入一个以协调化(harmonization)为显著特征的新阶段。如果说,20世纪70至80年代,会计的国际化与本国化之间的矛盾,经历了一个相当显著的消长过程,至90年代,随着各类国际组织在会计协调化方面的努力和取得的成就,会计的国际化已经成为时代的强音。

1.1

会计的国际化

一般认为,国际会计成为一门崭新的学科,大致在20世纪70年代;在美国和西欧,把国际会计作为一个专门学科进行研究,也只是60年代的事。因此,从其形成和发展来看,仅有30余年的历史。国际会计学科形成的主要标志,当然是“会计的国际化”,亦即会计实务从一国的范围内,跨越国界而走向国际。

会计(确切地说是企业会计)跨越国界,当然是以企业的经营活动跨越国界为背景的。下面,将从企业所处的市场的国际化加以考察。

1.1.1

市场的国际化,特别是货币、资本市场的国际化

市场是商品经济的产物。市场的国际化,开端于国际贸易。在当代世界,经济发达国家对经济落后国家予取予夺的年代已一去不复返了。发展中国家正努力发展自己的民族工业,从在出口前对原料进行加工的“追加价值”中寻求利益,并从发达国家引进先进设备和技术,以发展本国的新兴工业。但是,发达国家凭借其高精尖技术的优势,凭借其在国际贸易网络中早已拥有的雄厚基础和力量,在世界经济中仍处于主导乃至在某些领域的垄断地位。尽管如此,不同国家在不同领域的相对优势,国际范围内的经济技术合作与交流,毕竟大大地发展了。

第二次世界大战以后,发达国家的企业除通过国际贸易将其有形的和无形的商品向海外输出外,其对外直接投资也迅速扩大,可参见小资料1—1。发展中国家在发展本国经济中面临资金短缺和技术落后的困难,这促使它们在不损害国家主权的前提下吸收和鼓励来自发达国家的投资;而那些在工业现代化方面取得一定成就的发展中国家,也无不走上发展外向型经济的道路,积极参与国际经济技术交流和合作,而且也进入对外直接投资的行列。在发达国家之间的直接投资和资本流动,也达到相当可观的规模。

伴随着国际资本流动而来的是货币市场和资本市场的国际化。国际金融机构,如国际货币基金组织和世界银行、国际性的证券交易所等,已成为推动会计国际化的重要力量。当今,除了各国的传统金融市场外,还存在着相当活跃的欧洲美元、亚洲美元和欧洲货币市场,世界货币市场的发展,使得不仅是跨国公司,即使是国内公司也向国际货币市场融通资金。这就意味着,国际货币市场和资本市场对贷款人或筹资者提出了应提供在国际间可比且可信的财务信息的要求,这已成为会计国际化的一大动力。

金融工具证券化及其创新是当前国际货币市场和资本市场机制的重大发展。^①这对国际会计实务带来重大的新课题，也是一项重大的挑战。21世纪初，国际会计界将如何继续解决这一难题，备受各方关注。

【小资料 1—1】

表 1—1

主要发达国家对外直接投资累计存量占其 GDP 的比重

国家	百分比 (%)	国家	百分比 (%)	国家	百分比 (%)	国家	百分比 (%)
1. 比利时/卢森堡	154	4. 英国	63	7. 加拿大	32	10. 美国	13
2. 瑞士	95	5. 瑞典	54	8. 德国	25	11. 日本	6
3. 荷兰	84	6. 法国	33	9. 意大利	17		

资料来源：UNCTC (2002)；转引自：Nobes&Parker, Comparative International Accounting, 8th Edition (2004), p. 10.

表 1—2 则展示了按照全球五大地区划分的在国际证券交易所上市的（不包括在国内证券市场上市的）公司的股票价值（1995—1999 年）。

表 1—2

在国际证券交易所上市的公司的股票价值^②

单位：百万美元

地区	1995 年	1996 年	1997 年	1998 年	1999 年	总计
北美	11 307	13 759	15 167	22 139	23 963	86 335
欧洲	31 526	49 873	68 180	56 158	82 809	288 546
非洲/中东	1 797	1 612	3 346	2 232	3 174	13 142
亚太地区	12 235	21 687	29 247	19 789	41 219	124 177
拉美	878	5 204	6 353	252	721	13 408
总计	57 725	93 134	122 293	100 570	151 887	525 609

资料来源：Pricewaterhouse Coopers（普华永道），Entering the European Capital Markets: A Guide for Companies and Advisers (London, 2001)；转引自：F. D. S. Choi, C. A. Frost, G. K. Meek, International Accounting, 4th Edition, Prentice Hall (2002).

1. 1. 2

跨国公司的兴起和壮大

跨国公司（multinational corporations，又可译为多国公司）的兴起始于发达国家。当企业通过对国外的直接投资在东道国建立从事生产和（或）经营活动的机构时，它就可能进入跨国公司的行列了。在各国范围内从事经营活动和筹集资本，已成为跨国公司的两大特征。虽然人们在把企业归入跨国公司时，往往还加上“规模”这个标准。被视为跨国公司的企业，世界上早已突破 1 000 家，它们的年销售额每家都超过 2.5 亿美元。跨国公司生产的产品约占全世界生产总值的 1/4，国际贸易中大约有 1/4 的进出口交易额属于跨国公司集团的内部销售，而跨国公司的雇员人数，几乎

^① 关于金融全球化的利与弊不在本书的论述范围。过去 20 年的经验表明，随着金融全球化的发展，国际金融市场一再发生难以预料的动荡，其带来的经济损失更是难以估量。1997 年下半年开始的“亚洲金融风暴”，充分说明了金融全球化也蕴含着巨大的风险，特别是全球金融投机资本的活跃，使人们不能不对金融自由化产生忧虑。如何对国际金融市场上数以万亿计的庞大游资建立有效的监督和约束机制，是国际社会和各国政府面临的重大课题。

^② 经验算，有些纵横总计数与各该栏和行内的数字相加不相符合，但核对原出处就是这样，因此无法更正。