

高等院校会计与财务管理系列教材



国际会计

(第二版)

王 纯 刘 莹 主编

International Accounting

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际会计/王纯,刘莹主编. —2版. —上海:上海财经大学出版社,
2012.9

(高等院校会计与财务管理系列教材)

ISBN 978-7-5642-1461-6/F·1461

I. 国… II. ①王…②刘… III. 国际会计-高等学校-教材
IV. ①F811.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 186857 号

☐ 责任编辑 徐从双

☐ 封面设计 张克瑶

☐ 责任校对 王 芳

GUOJI KUAIJI

国际会计

(第二版)

王 纯 刘 莹 主编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

启东市人民印刷有限公司印刷装订

2012 年 9 月第 2 版 2012 年 9 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 19.5 印张 499 千字

(练习册 4.75 印张 160 千字)

印数: 4 001—9 000 定价: 43.00 元

(本书含光盘一张, 免费赠送练习册)

第二版前言

改革开放 30 年来,我国资本市场和企业的整体管理水平有了很大的提高,随着商业活动及资本市场持续全球化,商品、服务和资本的国际流动日益增加,人们对跨国财务信息的需求也日益增加,为了在全球环境下充分利用信息进行国际投资和国际贸易决策,必须学习国际会计。

本书的主要读者是会计、金融和国际贸易专业高年级的本科生,希望拓展视野的研究生,以及从事国际会计事务、国际投资和国际商务活动的公司财务管理的有识之士。编写本书的另一个目的是希望能对从事国际投资、国际贸易和涉及国际会计事务的会计人员、管理者和咨询服务者的发展有所裨益。

本书在经济全球化和资本市场一体化的发展进程中管理跨国企业的大环境下阐述国际会计问题,重点阐述国际会计和财务决策的国际商务环境。基于分析和比较不同国家的资本市场与会计环境的互动发展,关注跨国企业的经营战略以及如何将会计应用于经营战略;从跨国从事商务活动的角度,探讨影响不同国家会计准则与实践的影响因素以及这些因素如何影响国际会计准则协调问题。本书的特色之处在于注重比较分析环境对会计准则与实践的影响,重点关注跨国投资、跨国贸易和商务活动中会计信息使用者的需求,即在日益复杂和动态变化的国际商务环境中如何应用和解释信息,从而可在全面理解信息的基础上做出决策。

参与本书编写的人员有:王纯(第一章、第六章、第七章、第十章)、刘莹(第二章、第三章)、刘文国(第四章、第五章)、蒋小敏(第八章)、袁树民(第九章、第十二章)、应小陆(第十一章)。全书由王纯、刘莹担任主编,并负责总纂、修改和定稿。

本书既可作为高校会计专业和其他财经类专业的教学用书,也可作为各行业会计工作者的自学或专业参考用书。

由于编者水平有限,书中缺点在所难免,恭请读者不吝赐教。

与本书相关的 PPT 以及练习册中的习题答案可以与主编王纯老师联系并索取,电子邮箱地址:susanchunwang@gmail.com;也可登陆上海财经大学出版社官网(www.sufep.com)下载使用。

编者

2012 年 7 月于上海

目 录

前言/1

第一章 国际会计概述/1

- 第一节 国际会计的形成和发展/1
- 第二节 国际会计的内容和职能/11
- 第三节 国际会计与国际商务/12
- 第四节 国际会计与环境的互动/15

第二章 全球资本市场一体化与财务报告/20

- 第一节 资本市场及其参与者/20
- 第二节 资本市场与财务报告/26
- 第三节 财务报表的国际差异(全球财务报告体系的分类)/31

第三章 全球财务会计模式的比较/38

- 第一节 全球财务会计模式分类的目的/38
- 第二节 全球财务会计模式比较/41
- 第三节 全球会计面临的挑战和改革面临的国际压力/58

第四章 国际会计准则与全球协调/60

- 第一节 国际会计协调的理论依据/60
- 第二节 会计协调中的国际组织/65
- 第三节 资本市场参与者对协调的努力/81

第五章 外汇市场与外汇会计/84

- 第一节 汇率与外汇市场/84
- 第二节 外币交易会计/95
- 第三节 期汇交易会计/98
- 第四节 外币财务报表折算/108

第六章 物价变动的国际会计/120

- 第一节 通货膨胀对公司的影响/120
- 第二节 物价变动的会计处理方法/123
- 第三节 国际财务报告准则与各国通货膨胀会计规则和实践的比较/130

第七章 全球环境下的财务报告与信息披露/133

- 第一节 全球企业合并、商誉和无形资产会计处理/133
- 第二节 全球分部报告信息披露/151
- 第三节 国际会计准则对分部报告信息披露要求/157
- 第四节 公司财务报告信息披露与发展趋势/160

第八章 国际财务报告分析/168

- 第一节 公司财务报告的跨国使用/168
- 第二节 国际财务报告分析/183
- 第三节 全球比较分析/190
- 第四节 国际财务报告准则与美国公认会计准则的比较/193

第九章 国际管理会计/197

- 第一节 国际管理会计概述/197
- 第二节 国际管理会计研究的范围/199
- 第三节 全面预算管理与业绩评价/201
- 第四节 经济增加值与综合记分卡/209
- 第五节 内部转移定价/216

第十章 国际审计/221

- 第一节 会计和审计职业与资本市场/221
- 第二节 全球审计服务与审计面临的挑战/226
- 第三节 全球会计师事务所与各国审计体制/229
- 第四节 国际审计准则/237

第十一章 国际税收/247

- 第一节 国际税收概论/247
- 第二节 国际重复征税及其减除方法/251
- 第三节 国际避税及其反避税/256
- 第四节 国际税收竞争/261
- 第五节 国际环境下的税务筹划/263

第十二章 跨国公司治理与营运/269

- 第一节 跨国公司与全球战略/269
- 第二节 组织结构与公司治理/281
- 第三节 公司战略、组织结构与会计职能/294
- 第四节 信息技术与跨国公司治理/299

参考文献/304**光盘主要内容及使用说明/306**

第一章

国际会计概述

经济全球化加速了资本市场的全球化进程,全球的会计信息使用者对于会计这一通用的国际商业语言提出了更高的要求。会计的国际化将为国际投资和国际贸易消除技术障碍。本章重点阐述国际会计的形成和发展、内容和职能、国际会计与国际商务以及国际会计与环境的互动发展。通过本章学习,了解国际会计的不同定义以及这些定义所反映的国际会计在不同发展阶段的不同观点,进而更好地理解国际会计的形成与发展过程。

第一节 国际会计的形成和发展

一、国际会计及其发展

回顾会计发展的历史,人们普遍认为 14 世纪出现的复式簿记是一个重要里程碑,被视为现代会计产生的标志,并逐渐被大多数国家所采用。但之后的会计发展进程却较缓慢,直到 20 世纪,以美国等为首的西方国家,其经济不断地向国际渗透与扩张,形成了跨国公司、国际投资和融资的经济格局。这时,为经济与管理提供决策信息的会计就遇到了巨大的挑战,促使会计进入了一次崭新的革命,因为原来的簿记模式已不能满足新形势下国际经济发展的需要。随着资本、劳动力等经济资源在国与国之间世界范围内的流动,形成了国际资本市场与国际金融市场等新兴的会计环境,如此迫切而复杂的国际资本流动势必要求会计的国际化,即会计必须成为“国际商业语言”(international business language),因此,在 20 世纪便产生了“国际会计”这一新兴的学科。

(一)国际会计的概念

1. 国际会计

国际会计(international accounting)内容广阔但研究时间较短,因此,较难有一个确切的定义。美国加州理工大学教授 M. Zafar Iqbal 等认为,国际会计是针对国际间经济业务的会计,是对不同国家会计准则的比较,以及世界范围内会计准则的协调。美国会计学家 Weirich 和 Anderson 则进一步将国际会计细化为三个概念,即跨国公司会计(multinational corporation accounting)、比较会计(comparative accounting)和世界会计(world accounting)。

2. 跨国公司会计

从跨国公司会计视角出发,国际会计被认为主要是为了处理跨国公司母公司与子公司之间的会计问题,其研究领域较为狭窄,应用范围较为单一,只是停留在国际会计产生的直接动因——国际贸易与跨国公司这一点上,而未将其理论全面化和高度化。因此,代表的只是国际

会计发展的初期对各个国家不同的会计模式进行研究和比较,包括各国的会计理论、会计准则、会计实务、会计环境等。

3. 比较会计

相对跨国公司会计而言,比较会计上升到了一定的高度和深度,是由点及面、从具体到抽象的质的飞跃,同时又是承上启下的关键性转折,因为它不仅是对跨国公司会计的扩充与深化,更主要的是为世界会计奠定了坚实的基础。

4. 世界会计

世界会计从全球的角度出发,致力于建设一套世界各国普遍接受的统一和标准的会计模式,这是国际会计的理想和终极奋斗目标,其意义显而易见,它能使会计更好地为世界经济一体化服务。但由于会计受社会环境和经济环境的制约与影响,各个国家的政治、法律、经济及文化背景的巨大差异,使得这一工程必将是艰巨而困难的,只有经历了比较会计这一阶段,通过对各个国家会计情况的分析与对比,才能综合制定出全球统一的会计模式。世界会计是建立在比较会计基础之上的目前及未来国际会计研究的重点。

(二) 国际会计的发展

根据国际会计发展的重要阶段及主要事件以及国际会计重点的转移过程,国际会计的发展主要经历了三个阶段。

第一阶段是1900~1972年。在此期间的国际会计进展较为缓慢,主要是陆续成立了一些国际性的组织,召开一些学术研讨会。当时的工作虽然没有涉及国际会计理论的实质性内容,但为以后的研究起到了探索和铺垫的作用。这一阶段的标志性事件是1904年在美国举行了首届国际会计师大会(The International Congresses of Accountants),主题是“会计职业团体与环境”。此后每四年举行一次,这为以后其他国际会计组织的建立拉开了序幕。

第二阶段是1972~1986年。这一阶段出现了一些世界性的权力机构与民间组织,并开展广泛的活动,将国际会计的研究深入到了具体的方方面面,例如,从跨国公司的会计问题到各国会计差异的比较与协调等,从而梳理成一套初具规模的学科体系。其中,1972年是国际会计的一个重要转折点。1972年,在澳大利亚召开了第10次国际会计师大会,决定成立专门研究国际会计问题的两个组织。因此,1973年出现了国际会计准则委员会(The International Accounting Standard Committee,简称IASB),1977年出现了国际会计师联合会(The International Federation of Accountants,简称IFAC)。它们为日后国际会计的发展做出了很大的贡献,特别是国际会计准则委员会,成为国际会计研究的核心机构。

第三阶段是从1987年至今,这一阶段实现了国际会计认识上的重大飞跃。国际会计准则委员会意识到国际会计的研究不应仅停留在各国会计准则的比较上,而应该为国际资本市场和国际金融市场服务。因此,截至1999年底,IASB共发布了39个国际会计准则,并广泛地征求意见与修订。这一阶段的重要事件是,国际会计准则委员会在自身不断努力的同时,取得了世界性的证券管理机构——证券委员会国际组织(International Organization of Securities Commission,简称IOSCO)的支持。1995年,IASB与IOSCO正式签订了一份关于共同努力制定和运用国际会计准则的协议,确定IASB在1999年底前制定一套通用核心准则,然后经IOSCO批准后,在世界资本市场上作为上市公司编制财务报表的准则。这也就意味着国际会计的研究主导已经从协调化(harmonization)上升到了标准化(standardization),预示着世界会计的大势所趋。

(三) 国际会计的特征

1. 国际会计是关于国际企业的会计

综观国际会计产生和发展的内因和外因,可以得到这样的启示:第一,资本输出者对会计的特殊需要是决定国际会计特征的基础性力量。一般而言,资本输出者为了更好地制定和实施跨国公司的全球战略,主要在如下方面对国际会计提出了一些不同于本国的会计问题:(1)为在海内外筹资或解释和解除受托经济责任,应以哪国的会计准则为标准,恰当地报告本国母公司、海外子公司和海内外母子公司整体获取现金流量顺差的能力、盈利能力和偿债能力的信息等;(2)应怎样对外汇风险实施适度的会计控制;(3)应怎样利用跨国税务的财务效应;(4)应如何确定和评估国际筹资和投资抉择。第二,国际会计不过是对一般会计(处理的业务仅限于本国)理论与实务的逻辑延伸。第三,国际会计应跨国经营控制的需要而产生、发展,并且成为跨国经营控制不可缺少的一部分。因此,国际会计既具有一般会计的一般特性,又具有其独特的性质。这里的“一般性”主要表现在,它仍然要以货币为主要计量尺度、以财务报告为载体来传输对使用者决策有用的会计信息;仍然是一种经济控制系统(杨时展,1992)。与现存的会计相比,国际会计的独特性主要体现在:(1)会计主体是不同于业务仅限于本国或海外的企业,也不同于一般意义上的集团,而是一种集海内外的母公司、子公司于一体的新型集团,这一集团要求其决策者以全球经营战略为目标,着眼于世界范围内生产要素、资源的优化组合和利益最大化。国际会计作为提供决策有用信息的控制系统,应体现出这一特定的要求。人们通常将上述“集团”限定在那种总部设在母国、在海外有许多分支机构或子公司、年营业额在1亿美元以上的大财团,即跨国公司以及由跨国公司与东道国或其他国家共同创办的合资经营企业,即多国公司上,从而将一些在海外有直接投资但规模不大的中小企业排除在外。我们认为,如果继续坚持这种传统的观念,那么,国际会计主体是不能完整地反映经济全球化和企业国际化的,因而应扩充到“国际企业”的概念上。在这里,国际企业不是一般意义上在海外有经营活动的企业,而是一种以全球战略为目标,为实现生产要素和资源在世界范围内的优化组合和利润最大化而进行国际直接投资,并在海外开办从事生产经营的子公司或分支结构的经济组织形式。显然,国际企业涵盖了跨国公司和多国公司。(2)国际会计的确认,主要着眼于会计的再确认,也就是说,为服务于国际企业的全球战略,国际会计应对所有相关公司的经济事项是否反映以及如何反映在国际财务报告上做出进一步的判断、分类和综合等。(3)国际会计的计量,主要不是对国际企业所发生经济业务的初始的货币衡量,而是对国际企业各组成部分报表项目的再计量,这包括外币报表的折算、编报合并报表的调整与消除、有关国家物价变动对国际财务报告影响的消除、国际融资与投资战略的确定与考评等。(4)国际会计的报告受到来自主要使用者所要求的会计准则重大差异的严峻挑战。国际企业财务报告的使用者分布在不同的国家,习惯用不同的会计准则,为了加强国际筹资、投资和财务管理,会计的国际协调便成为国际会计一项必不可少的工作。

总之,国际会计主要是因国际企业经营管理对会计提出的特殊要求而产生,是以货币为主要计量尺度,以国际企业的财务报告主要使用者所在国所认可的会计准则为标准,提供有益于认定国际企业经营者受托经济责任的完成情况和有利于使用者决策的财务报告,并参与国际企业有关国际经营战略和理财战略的制定、修正等工作的经济控制系统。

2. 国际会计应该为国际企业提供全球战略管理有效信息

国际会计的目标,就是人们通过国际会计活动所期望达到的境地。在确定国际会计的目标时,应遵守如下基本原则:第一,要体现一般会计目标的基本特性。这就要针对财务报告主

要使用者的共同需要,既反映受托经营责任信息,又提供决策有用信息。第二,要集中体现国际会计的特点。如果在目标上都不能体现国际会计与一般会计的主要差别,那么在其他方面体现出的某种差别也就没有意义。国际会计的基本目标是提供有助于国际企业财务报告的主要使用者全球战略管理有关的经济信息,其基本含义包括以下几个方面:

(1)国际会计提供的国际财务报告的主要服务对象是国际企业的现实和潜在的股东与债权人等。

(2)国际会计提供的国际财务报告的主要内容应是与全球战略管理相关的经济信息。其含义是十分丰富的。例如,国际财务报告的服务目标瞄准的是国际企业的全球战略管理,不是国际企业某一部分的生产经营和财务决策的需要,也不是国际企业这一整体在某一或某几个国家的经营战略和理财战略管理;又如,这里的“管理”既包括外部使用者的全球投资战略决策,也包括外部使用者对全球范围内的受托经管责任的考评,还包括国际企业的内部战略管理,因为国际会计不仅包括国际财务会计,还包括国际管理会计和国际税务会计。无疑,在这样的目标指引下,国际财务报告既包括历史成本信息,也包括非历史成本信息;既包括货币化信息,也包括非货币化信息;既包括定量信息,也包括定性信息;既包括以某一会计准则为基础的基准信息,也包括以其他会计准则为基础的补充信息。为实现国际会计的基本目标,就需要国际会计具体目标的密切配合。如果说国际会计包括国际财务会计、国际管理会计、国际税务会计和会计的国际比较与协调,那么,国际会计的基本目标将被分解为国际财务会计的目标、国际管理会计的目标、国际税务会计的目标和会计的国际比较与协调的目标。

(3)国际财务会计作为一般财务会计的逻辑延伸,在目标上既有继承也有发展。具体而言,国际财务会计既要向国际企业的主要外部使用者提供有助于他们进行全球投资战略决策的信息,又要提供便于考评国际企业的受托经管责任的信息。为此,要研究国际企业财务报告的使用者是谁,谁是主要的使用者,他们分布在哪里,习惯于何种会计准则或会计制度,他们需要什么,国际财务会计又能提供什么信息。由于国际企业财务报告的外部使用者实质上就是国际投资人或贷款人,因而从全球的角度考虑他们的投资与贷款,使其在保证现有财产安全的前提下提高资本收益率是尤其重要的。然而,他们要面对比本国市场更为复杂多变的社会环境,对一个国际企业而言,也许此时其财务报告的主要使用者在中国和美国,但彼时却在法国和德国等,从较长的时间看,编制国际财务报告的制度基础及国际财务报告的内容、种类、结构与重点等,都将具有某种不确定性,而国际财务报告不可能对此熟视无睹(因为国际企业向外界提供主要使用者所需的国际财务报告的主要原因之一是为了顺利地国际资本市场上筹集到所需的资金)。这也就是为什么国际会计的三大难题集中在国际财务会计中的原因之一。

(4)国际管理会计,主要应国际企业内部经营管理者需要而产生与发展。相对于一般企业的内部管理而言,国际企业的内部管理更复杂,对会计信息的利用也更必要、更困难,因为只有通过这些企业的内部管理者努力,才能使国际企业可以动用的经济资源在世界范围内得到优化组合,并使其所有者利益最大化;在决定和实施战略决策时,会受到国际企业投资者所在国的法律、行为习惯、企业的组织结构、外汇风险、物价变动和政治风险等因素的影响。因此,国际管理会计的基本目标,就是要通过对国际财务会计信息等有关资料的深加工,向国际企业的受托经管人提供有助于他们的战略决策和日常管理的有用信息。与国际财务会计信息相比,这种信息的使用者的需求更直接也更具体,更具针对性,基本上不是某种规定的范式的结果,应帮助国际企业的经营管理者在全球范围内正确决定或修正国际企业的经营模式、经营规模、经营结构、融资或筹资战略、市场营销的构建与开展、外汇风险的转移等。

(5)国际税务会计,是关于国际企业的税收计算、缴纳和筹划的经济控制系统。国际税务会计的目标,一是向国际企业各组成部分所在国税务机关提供其应付与实付税收额等信息,取得所在国政府的支持;二是向国际企业的内部管理者提供有助于提高国际企业在全球范围内税收的理财效益的信息,为国际企业的税务计划服务。

然而,要实现国际财务会计的目标、国际管理会计的目标和国际税务会计的目标,就必须掌握有关国家的会计准则、会计制度与税收制度等,这又有赖于会计的国际比较与协调的帮助,因此,会计的国际比较与协调的目标是,为国际企业管理揭示有关国家会计准则(或会计制度)、税收制度与本国有关情况的主要差别。

二、国际会计的必要性与可行性

(一)国际会计的必要性

1. 适应经济全球化的要求

如前所述,正是 20 世纪经济发展的形式——跨国公司导致了国际会计的产生,之后的国际贸易、国际投资与融资的迅猛扩展,使停留在跨国公司会计与比较会计阶段的国际会计遭遇了巨大的挑战。这是因为,随着国与国之间的超越,各种经济资源互相流动,在世界范围内形成了市场国际化、资本国际化、生产国际化、消费国际化、投资国际化与金融国际化等综合的世界经济一体化的格局。因此,当今及未来的国际会计面临的是以全球化经济为背景的宏观世界会计,其研究对象与目标是整个世界经济的反映。唯其如此,国际会计才能跟上时代的步伐,为国际经济提供决策所需的信息。

2. 作为经济全球化的保障

正如每个国家都有自行制定的会计准则,其目的是为了维护一国之内的经济正常合理地发展,同样,国际会计既是国际经济的产物,又影响国际经济的发展。既然经济全球化大势已定,我们不妨将眼光从国内扩展到国际,站在一个更高、更广的角度来考虑,即要求做到管理的国际化,而其中的会计操作尤为重要,它既是经济信息的表现,又是管理决策的依据。因此,制定与推行规范化的国际会计准则,是经济全球化有序与健康发展的重要保障。

3. 遵循成本效益原则

会计信息的主要作用是为社会各方提供决策依据,如投资者、债权人、债务人、金融机构、往来客户、政府机关等,都要为各自的利益分析财务报表。因此,会计信息本身的可信性与可比性直接影响到方方面面的决策正误。而在经济全球化的大环境之下,国际间的会计准则相互转换,就会产生很大的一笔费用。世界会计对通用国际会计准则的制定与运用,必将大大降低交易成本,推动世界经济的发展。

(二)国际会计的可行性——会计准则的国际化(internationalization of accounting standards)

国际会计的本质是国际会计的重点从“协调化”转向“标准化”,即建立和推行一套世界通用的国际会计准则。目前致力于此的国际组织与机构主要有 4 个:国际会计准则委员会(IASC)、欧盟(European Union)、联合国国际会计和报告准则政府间专家工作组(Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting of United Nations)、经济合作与发展组织(OECD)。其中,国际会计准则委员会成效显著,尤为重要。国际会计准则委员会是在 1973 年成立的,它是各个国家的会计职业团体共同组成的民间性的国际会计准则制定机构,经过 20 多年的努力,得到了世界各大经济组织的广

泛认可与支持。目前,其成员已经发展到包括 104 个国家的 143 个会计职业组织。其中,我国的注册会计师协会(CICPA)也于 1997 年正式加入。2001 年 4 月国际会计准则委员会改组后,简称 IASB。国际会计准则委员会致力于公认国际会计准则的制定,到目前为止,所发布的会计准则有待于证券委员会国际组织(IOSCO)批准后在国际资本市场上的上市公司间推广。

三、国际会计面临的挑战及对策

(一)影响会计国际化的因素分析

会计国际化是为适应国际经济发展的需要,客观上要求世界各国在制定会计政策和处理会计事务时,逐步采用国际通行的会计准则,以达到国际间会计行为的沟通、协调、规范和统一。会计国际化是世界各国为了参与国际经济贸易和进入国际资本市场而把本国会计准则逐步转化为国际会计准则的过程。会计国际化的实质就是会计准则的国际化,会计国际化的结果形成了国际会计准则,这也是我国会计理论界与实务界所提到的与国际准则接轨的真实含义。会计国际化一般要经历三个阶段:一是沟通阶段,即通过与世界各国进行交流,比较各国会计准则的异同,加强对国际会计准则的学习与了解;二是协调阶段,即探求本国会计准则与国际会计准则的异同,消除不必要的分歧,尽量减少与国际会计准则等方面的差异,以增强会计信息的国际可比性和有效性;三是规范和统一阶段,即实行与国际会计准则相同的会计准则,使本国会计融入国际行列。

影响会计准则国际化进程的因素主要有五个方面:一是资本市场的全球化。目前,资本市场愈益向全球化发展,主要表现在跨国上市的增多、跨国兼并增多、跨国交易所联盟。二是跨国公司的发展。跨国公司要求有一个统一的会计准则、统一的报表,供公司决策之用。三是解决国与国之间贸易纠纷的需要。国与国之间的贸易纠纷需要通过仲裁来解决,仲裁的焦点往往是如何对倾销进行界定,界定的一个基本准则在于是否低于成本销售。四是区域经济合作的发展。区域经济合作要求各国在统计宏观经济数据时必须采取统一的计算基础,以增强不同国家数据的可比性。五是亚洲金融危机。亚洲金融危机的发生大大加快了会计准则国际化的进程。缺乏透明度、会计准则和会计师水平不高对经济所产生的负面影响是深远的。

1. 社会环境的制约与影响

会计是社会经济的产物,因而必然受到社会环境的制约与影响。这里的“社会环境”指的是政治与法律、社会文化和教育、科学技术和经济等各项因素。任何一个国家都是经历了漫长的发展历史,形成了独特的社会背景。因此,国际会计要对各不相同的国家实施统一的会计准则与模式,其困难可想而知。

但是,这并不是说消除差异是不可能的。例如,我们可以通过教育与培训,将国际会计准则的意义与作用及其执行灌输到各个国家的会计职业团体,不断强化其意识,然后再逐步推广到实务操作之中。同时,可以借鉴不成文法国家的模式,在世界各国大力推行原则性的国际会计核心准则,而在指导会计实践中的一些具体问题,则可成立一个国际法院进行裁定。

2. 各方利益的碰撞与冲突

国际会计准则的制定与修正,其实质是各国利益的碰撞与冲突过程。国际会计面向整个国际市场,但其准则总会或多或少地有利于某些国家,不利于另外一些国家,因此,推行国际会计的本质是对各国利益的协调。同时,也有专家认为,建立国际会计准则的最大得益者是国际会计公司,因为国际会计准则能使其业务面向全世界,进入国际金融机构及国际资本市场。

事实上,任何一件新生事物的诞生,总会给方方面面带来影响,有正面的,也有负面的。虽

然这些影响本身是难以避免的,但正是不断的碰撞与协调过程促进了事物的进化。国际会计也是如此,有人赞同,有人反对,一般都是出于自身利益的考虑,只有不断地试行与改进,才能将其调整到一个最佳状态。

(二)会计准则国际化的现状

国际会计准则委员会(IASC)一直致力于会计准则的国际协调,其基本目标是:为了公共利益,制定并公布在编制成为审计对象的财务报表时应遵守的会计准则,并推动这些准则在全世界范围内被接受和遵守;为改进和协调与财务报表揭示有关的会计准则和程序而付出最大努力。具体内容包括:第一,制定强有力的准则,以满足国际资本市场与国际工商业界的需求。第二,制定并帮助实施会计准则,以满足发展中国家和新兴的工业化国家对财务报告的需求。第三,进一步提高国家会计要求与国际会计准则之间的兼容性。

经过了近 30 年的努力,IASC 在促进国际会计准则在全世界范围的认可和实施方面取得了令人瞩目的成就。国际会计准则得到了大多数国家准则制定机构的密切关注,并在越来越多国家的会计准则中得以体现。越来越多的跨国公司主动采用国际会计准则编制财务报表,并在会计选择方面逐步向国际会计准则靠拢。国际会计准则得到了全世界大多数证券交易所的承认。2000 年 5 月欧洲委员会宣布,到 2005 年,所有欧盟的上市公司必须采用国际会计准则;在亚太地区,大多数国家也支持 IASC。

中国在推进会计准则国际化、提高财务信息质量方面已经取得了较大的成绩。新修订的《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)已于 2000 年开始实施。证监会也颁布了一系列信息披露的规范,加强了对信息披露的监管。中国的会计法规与核算体系已经形成了以《会计法》为基本大法、以会计准则作为基本业务规范、以会计制度规范作为具体核算行为的一个成熟的会计监管体系。由于中国的会计制度设计从一开始就重视与国际接轨,故目前与国际准则规定相比,在大的框架上差别不大,但与国际通行的会计准则间仍存在一定的差距。中国会计准则委员会 2005 年 11 月与国际会计准则理事会讨论关于中国会计准则(CASs)向国际财务报告准则(IFRSs)的趋同问题。中方表示:趋同是中国准则制定规划的基本目标,在过去一年中,中方已颁布了 21 份准则征求意见稿:基本准则、外币折算、分部报告、财务报表的列报、资产减值、企业合并、合并财务报表、生物资产、石油天然气开采、捐赠和补助、投资性房地产、保险合同、再保险合同、职工薪酬、企业年金、每股收益、所得税、金融工具确认和计量、金融资产转移、套期保值、金融工具列报和披露;还有 2 份准则征求意见稿即将完成,并开始修订现有的 16 份会计准则,由此,中国会计准则将与 IFRSs 趋同。国际会计准则理事会(IASB)代表表示,中国走向趋同 IFRSs 的工作已取得巨大进展,向 IFRSs 趋同是需要时间的,至于如何趋同由中方决定。双方共同认为,未来应以特定方式相互帮助,由于中方的特定情况和环境,就有特殊的情况,其中包括:关联方交易和披露、公允价值计量、在同一控制(common control)下实体的合并等,IASB 同意帮助中方复核和修订征求意见稿、现有准则和实施指南。

随着会计准则的国际趋同,世界上越来越多的国家采用 IFRSs。2005 年,欧盟 25 个成员国、澳大利亚、新西兰、南非和俄罗斯等国约有 15 000 家上市公司均遵循 IFRSs 编制年度财务报表。美国约有 15 000 家在美国证券交易委员会(SEC)注册登记的公司,但采用的是美国公认会计原则(U. S. GAAP)。所以,世界上大多数大型企业是按这两套会计准则体系编制财务报表的。双方准则制定者都同意在确认和计量的规则上走向趋同。

改组后国际会计准则理事会的结构。根据 1999 年 IASC 战略工作组向 IASC 理事会递交的题为《关于重塑国际会计准则委员会未来的建议》(Recommendation on Shaping IASC for

the Future)的报告,IASC基金会将重组为一个非营利的法律实体。2001年2月,基金会在美国 Delaware 州成立,由基金会受托人负责监督。基金会受托人由19名具有不同地域及功能背景的个人组成。为了保持地区间的平衡,首任成员有6名来自北美、6名来自欧洲、4名来自亚太地区、3名来自其他地区。国际会计师联合会(IFAC)推荐19个席位中的5个。基金受托人除任命国际会计准则理事会(IASB)、常设解释委员会(Standing Interpretation Committee)及准则咨询委员会(Standard Advisory Council)成员外,还负责对IASB的效率进行监控、筹集资金、审批IASB预算以及负责修改章程。IASB由14人组成,包括12名专职成员和2名兼职成员,14名成员中有7人负责联络英国、美国、加拿大、澳大利亚和新西兰、德国、法国、日本等国家的准则制定机构。2001年4月,改组后的IASB制定的准则称为国际财务报告准则[IFRS常设解释委员会2001年12月起更名为国际财务报告解释委员会(International Financial Reporting Interpretation Committee, IFRIC)],IFRIC由12名有表决权的成员和1名不具有表决权的主席组成,还有2名官方观察员[欧洲委员会和证券委员会国际组织(IOSCO)]。准则咨询委员会(SAC)2005年10月改组后的成员为40名,其中非洲2名,亚太地区9名,欧洲14名,拉丁美洲3名,中东1名,北美4名,国际组织代表7名,分别来自巴塞尔银行业监管委员会、国际保险监管协会、国际会计师联合会、国际货币基金组织、证券委员会国际组织、联合国贸易和发展委员会以及世界银行。此外,还有3名观察员,分别来自欧洲委员会、日本金融服务机构和美国证券交易委员会。SAC是向理事会和受托人提建议的正式渠道。根据IASC基金会2002年7月修订后的章程,其基本目标是:(1)本着公众的利益,制定一套高质量、易于理解且可实施的全球会计准则,这套准则要求财务报表和其他财务报告中的信息高质量、透明和可比,有助于世界各种资本市场的参与者和使用者进行经济决策;(2)促使这些准则的严格使用和严格运用;(3)制定新兴经济体和中小企业实体编制财务报告需要的会计准则;(4)促使国家会计准则与国际会计准则和国际财务报告准则高质量解决方法的趋同。迄今为止,IASB已公布国际会计准则41项、国际财务报告准则7项,其中有效的IASs为30项,IFRSs为7项。

国际会计准则理事会与美国SEC、IASC和美国财务会计准则委员会(FASB)虽然同时在1973年成立,但是直至20世纪90年代初,FASB才关注IASC。IOSCO为了跨国证券的上市交易,需要一套公认的核心准则,而美国证券交易委员会(SEC)在IOSCO中有重大的发言权。美国SEC认为:若以IAS替代美国GAAP,则国外公司在美国证券市场上市就不需要填写20-F格式协调书,便于进入美国市场。所以,美国SEC就鼓励IASC与IOSCO建立关系。1995年7月,IASC重新开始从事IOSCO提出的40份核心准则(core standards)的工作任务;1996年4月,美国SEC发布了一份“公告”表明:IAS只要满足以下三条,则其与IOSCO合作制度的准则是可以接受的:(1)它必须包括一套核心准则(core standards),构成会计的全面基础;(2)准则必须是高质量的,使投资者能够在公司间和时间跨度上进行比较;(3)准则必须进行严格解释和运用,否则就不能达到可比性和透明度。1998年12月,IASC完成了核心准则计划;2000年5月,IOSCO批准和推荐了其中30份准则。美国SEC在2000年发布了“概念公告”(concept release),就这套核心准则的可接受性进行了评论,评论其是否具有足够的遵从性(compliance)和实施机制,以确保报表编制者能够一致地、严格地应用。SEC的“概念公告”发布5年来,收到许多评议信件,SEC未作肯定、明确的反应。2000年,SEC乐于采用“趋同”(convergence)概念;2003年12月,FASB提议美国准则与IFRSs趋同,SEC公开表示欢迎。

FASB与IASB的关系逐步趋暖。FASB在20世纪90年代就参加IASB非正式会议,然

后成立 G_{4+1} (即美国、英国、加拿大、澳大利亚和新西兰, IASC 作为观察员), 其中 FASB 是积极参与者。FASB 与 IASB 在 2002 年 10 月签订了 Norwalk 协议书, 其中提出了趋同规划, 在许多项目中共同合作, 包括企业合并、收入确认等。双方成立联合议事日程委员会 (Joint Agenda Committee), 目的是协调讨论同一议题的日程表, 每年集会两次。但是, 双方的合作并不是完美的——FASB 是在特定国家法律框架下工作的, IASB 就不是这样; 虽然双方都讲“传统的”GAAP, 但方法上的差异是由长期历史形成的, 不容易消除。FASB 有颁布详细准则的传统和明确的审计指南, 这就容易达到控制和消除不确定性。“安然事件”后, 由于规范准则的滥用, 故更多地着重解释准则以及如何达到目标。但是, SEC 观察到以原则为导向的准则, 在单独运用原则时就减少了可比性。在美国诉讼环境中, 许多公司和审计师不愿意进入在不确定条件下进行职业判断的领域。

IASB 与欧洲委员会、法国、德国、荷兰和英国均是 IASC 的创立成员国。但是, 欧洲委员会在 1990 年前未参与国际准则的制定, 后来才成为 IASB 的观察员。从 20 世纪 60 年代开始, 欧洲委员会制定了其自己的地区协调规则, 1995 年在其政策文件 (policy paper) 中正式向成员国推荐 IAS 的合并财务报表。作为建立单一欧洲金融市场的一部分, 2000 年 6 月欧洲委员会宣布要求在欧盟 (EU) 上市的公司从 2005 年开始采用 IAS, IAS 规则 (IAS regulation) 在 2002 年 6 月得到欧洲部长委员会 (European Council of Ministers) 的具体批准。这样, IFRS 就列入欧盟成文法 (statute law) 中。欧盟是通过一个正式渠道与 IASB 建立关系的, 就是“欧洲财务报告咨询组” (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG), 它于 2001 年成立, 汇集了欧洲代表组织 (European Representative Organization), 其中包括欧洲会计师联合会 (简称 FEE) 和欧洲雇主组织 (简称 UNICE), 然后形成一个小“技术专家组” (technical expert group, TEG), 它对 IASB 建议书进行具体的评议。EFRAG 在欧盟内, 特别是各国准则制定机构对 IASB 建议书、讨论稿和征求意见稿广泛征询意见, 反馈给 IASB。IASB 发布定稿准则后, 欧洲委员会就要求 EFRAG 提供关于有关该准则的报告, 陈述该准则是否符合质量要求和欧洲公司法指令, 然后, 欧洲委员会询问会计法规委员会 (Accounting Regulation Committee, ARC) 是否能签署这份准则。若这份准则符合欧盟法律的全面框架 (overall framework of EU law) 就会签署, 同时欧洲议会 (European Parliament) 有需要时, 也有权进行评议。

EFRAG 和 ARC 签署了 IASB 的现有准则, 但不包括 IAS 32 号和 IAS 39 号准则, 因为对金融工具的准则颇有争议, 特别是在银行界方面, 其他如收入确认、业绩报告和保险合同等问题也引起了不少麻烦。道路是曲折的, 但前途是光明的, 随着世界经济的发展, 全球会计准则趋同的潮流是不可阻挡的。

欧盟各公司在运用 IFRS 后的影响是各不相同的。许多欧洲公司的网页 (web pages) 显示了转为 IFRS 后的复杂性和潜在的混乱状况。复杂性意味着成本。根据对 1000 多家欧洲公司的调查, 英国公司平均遵从成本 (compliance cost) 为 360 000 英镑, 其中最大 500 家公司则为 446 000 英镑, 市值 (market capitalization value) 在 10 亿至 20 亿英镑的公司为 625 000 英镑。实施 IFRS 遇到的困难, 是会计原则的变动意味着利润表或资产负债表的变动。按 2000 年对欧盟公司的调查, 三分之二的调查对象表明采用 IAS 对他们的企业有中度和高度的影响。转为 IFRS 的另一个影响就是对公司法律关系的反应, 公司必须对股东做出适当的披露, 对其变化的影响在附注中作出解释。注册会计师和律师也必须根据 IFRS 要求的附注披露进行复核。公司除了进行适当的股东披露外, 还要重新审核对财务报告关键的法律关系, 改变后的会计准则影响股东协议中的金融契约、筹资合同和其他交易文件。由于会计变动, 在企业环

境中,必须审查重大的逆向变化(adverse change),采用 IFRS 引起的对报告成果不能预计的变化,就可能对债务、权益和租赁融资协议进行重新调整等。

(三) 加快会计国际化进程的对策

1. 健全会计管理体制,实现执业会计国际化。建立与国际惯例相同的会计确认标准以及计量、记录方法和报告体系等,保证所提供的会计信息能够满足国际经贸往来和国际资本市场的需要,使会计组织管理体制与人员管理体制逐渐向国际会计管理体制靠拢。

2. 实现会计政策国际化。认真检查有关的财税政策与制度,在制定会计法规、会计准则和会计制度的过程中,在内容、结构体系、制定方法和程序等方面逐渐向国际会计政策靠拢。会计准则与税收法规分离是会计改革的重要方面。当前尤其需要健全和完善有关的财税政策与制度,制定充分合理的损失准备和税前抵扣制度,及时消化不良资产。

3. 建立并完善与国际惯例接轨的规范体系。目前我国会计的直接规范体系包括《会计法》、企业会计准则和会计制度三个层次。虽然我国已经制定并发布了若干项具体会计准则,但大部分仅限于上市公司应用,其内容与国际会计准则仍有一定差异,不利于国际间企业经营状况的比较分析,也不利于来华投资合作的外方了解中方合作伙伴的经营状况。我国原有的分行业会计制度的存在,又使不同行业的企业可以按不同的制度来提供会计信息(新颁布的《企业会计制度》暂时在股份有限公司范围内执行),这与世界贸易组织(WTO)要求遵守共同的游戏规则、实行国际间的公平竞争的基本原则不相适应。因此,我国必须按照国际惯例,尽快建立统一的以会计准则为核心内容的会计规范体系。

(四) 国际会计的发展趋势

当今证券市场的全球化、投资的国际化特别是跨国公司的发展,要求会计信息具有可比性,实现全球统一。目前有两种思路:一是统一实行由国际会计准则委员会(IASC)制定的会计准则。多数人认为,这是长期目标,目前还不可能。二是协调化。即本国(地区)的会计准则与国际会计准则尽可能协调一致,减少差别或同时披露差别。其思路是:第一,不断完善国际会计准则(IASs)。第二,明确改进项目,增强可比性,如要求基本交易应采取两种基本方法,其他交易只允许有一种替代方法,并要求计算不同方法的差异,披露其信息。第三,制定核心准则(core standards)。核心准则由国际会计准则委员会制定,待国际证券业监管组织(IOSCO)确认通过后才可能被要求在全世界推行。第四,逐步实施统一的国际会计准则。

(五) 信息披露的扩展——提供现时的信息

目前企业披露的三种会计报表(损益表、资产负债表和现金流量表)反映的是上一年度的业绩。报表出来后,往往已失去时效。弥补的方法,一是不仅要披露年度报表,而且要披露季度报表。二是增加披露的信息量。信息既要有财务的,又要有非财务的(如环保责任、职工福利情况、企业的社会责任报告、可持续发展报告等)。报表反映历史数据,投资者需要的现时的信息可通过附注、附表等反映。在国外,虽然正式报表仅三张,但是供投资者参阅的附注、附表可能达四五十页。这些资料不仅包括传统上认为应披露的财务会计资料,而且要反映部分以前被认为是企业管理当局掌握的内部信息,包括重大经营决策的分析资料。总之,要提高企业经营的透明度,为投资者提供尽可能充分的企业现时的信息。

近年来,越来越多的上市公司自愿披露非财务信息报告。根据全球报告倡议组织(Global Reporting Initiative, GRI)的统计资料,从2000年只有44家公司按照国际惯例的GRI指南,自愿披露可持续发展报告(sustainability reports),至2010年,增加到431家公司。各国政府及证券交易委员会已通过制定法律和法规的形式,将可持续发展报告作为强制性披露的非财

务信息报告。这些国家包括芬兰、澳大利亚、奥地利、加拿大、中国、丹麦、法国、德国、希腊、印度尼西亚、意大利、马来西亚、荷兰、挪威、葡萄牙、瑞典和英国。根据 Ioannis Ioannou 和 George Serafeim 的研究成果(强制性披露企业可持续发展报告的经济后果,2011年),强制性披露可持续发展报告对企业社会责任的管理实践有着积极影响:第一,可以增加企业领导的社会责任感;第二,使企业重视可持续发展的优先次序;第三,使管理层重视员工培训的投入;第四,更有利于董事会的有效监管和改进管理方法,提高企业的社会信誉;第五,增强国家执法机制的建设,是实施可持续发展报告的保证。研究结果还表明,可持续发展报告不仅增加透明度,还可以改变企业的行为。其中披露经济可持续增长(economic sustainability growth, ESG)的信息,可以推动公司管理层以企业的各个利益相关团体(资本市场的参与者、企业产品或服务的相关团体、政府部门、企业内部利益相关者)的利益为己任,希望公司执行取得更好的经济可持续增长(ESG)的指标。具有好的经济可持续增长性的指标,能够提供给上市公司竞争优势和较高的经济价值(波特和 Kramer,2011年)。

第二节 国际会计的内容和职能

一、国际会计的内容体系

国际会计的内容体系主要包括:第一,描述各国会计以及各国会计差异存在的因素和条件。如英国、美国、德国和法国,它们在进行殖民统治和直接投资时对其他国家的会计产生了很大的影响。第二,经济的全球化,对于在本国和国外资本市场进行融资、投资的公司来说,会计准则和惯例的统一是一种趋势。第三,国际贸易以及与国际商务活动和跨国公司、全球公司相关的问题,如财务报告、外币财务报告的折算、信息系统、预算和业绩评价、审计和税务等问题。

1. 国际企业特殊问题的集合

国际会计是关于国际企业的会计,即国际会计是用来反映和处理国际企业的价值运动的特殊问题的。国际企业价值运动的特殊问题主要表现在:(1)国际企业的各种资产来源于世界各国,也运用于世界各地,国际会计信息经济后果具有全球性特征;(2)国际企业的资本追求的是世界范围内的利润最大化;(3)国际企业的价值运动会受到多种难以预期和控制的风险(如汇率风险、东道国经济政策变动风险、政治风险、战争风险、文化传统风险等)的严重影响。

2. 国际会计的处理对象

针对国际企业价值运动的特征,国际会计的处理对象——国际企业价值运动信息的特殊问题,将表现为以下基本特点:(1)计量单位的多国货币化和统一化。(2)确认、计量和报告标准的多样化与标准化。一方面,国际企业各组成部分在处理其各自会计业务时,应采用所在国的确认、计量和报告准则或制度;另一方面,为反映出国际企业这一整体的经营成果和财务状况及其变动情况,又需依照某种令国际财务报告的主要使用者可接受的会计准则或会计制度来重新确认、计量和报告。(3)计量结果的不确定性较高。虽然一般会计为降低会计计量结果的不确定性,采取了诸如设定会计假设、统一重要的会计政策等措施,但这些措施在国际会计领域受到了空前的挑战,如货币计量假设就面临外汇风险的考验,国际财务报告的编制还要借助其他一些对不确定因素的确定化假设,具有更大的模糊性。因此,国际会计主要是关于国际企业价值运动的再确认和再计量的问题,实际上也就是对国际企业有关财务报告的转换、调整

和战略性利用,是会计的国际比较和协调及国际财务会计、国际管理会计和国际税务会计的有机组合。由于国际会计的服务对象是国际性的,会计师在形成财务会计报告时,必须熟悉和运用有关国家和地区的会计准则,有关使用者在使用国际企业提供的财务报告时,有时同样需要熟悉和运用其他国家和地区的会计准则,因此在国际会计中,对有关国家的会计准则进行比较和分析,就必不可少。会计的国际协调是在会计的国际比较的基础上展开的一系列活动。无论是会计的国际比较还是协调,目的都在于降低国际企业会计管理的成本,即最大限度地为国际财务会计、国际管理会计和国际税务会计服务。

二、国际会计的职能

1. 国际财务会计

国际财务会计研究的核心问题是国际企业的国际筹资对会计提出的特殊问题,主要包括:(1)功能货币、记账本位币、报告货币的选择;(2)外币交易的折算程序与方法、外汇风险的控制;(3)外币报表折算的方法选择和折算差额处理;(4)不同国家或地区不同程度的物价变动对币值不变会计信息的影响的消除;(5)财务报表的国际合并;(6)外币财务报表折算、财务报表合并、物价变动的会计影响消除的相互配搭的矛盾与调和;(7)国际财务报告的设计,以及国际财务会计信息的披露;等等。

2. 国际管理会计

国际管理会计需要从集团的角度、从战略的高度,发展一般企业管理会计,形成国际战略管理会计、国际投资会计、国际筹资会计、国际责任评价会计。

3. 国际税务会计

国际税务会计是实现国际企业全球目标不可或缺的管理手段。从全球范围特别是从发达国家的情况看,将税务会计从财务会计中分离出来,是一种世界性趋势。国际税务会计的特色就在于它的国际性与战略管理性,应着重研究:(1)应税收益与会计收益差别的国际比较;(2)国际企业所得税的计算与报告;(3)国际税务节省和战略管理(国际税务会计筹划)。

4. 国际审计专题

国际审计专题主要分析跨国公司、全球公司与经营相关的审计问题,如全球会计和审计行业特点、国际会计事务所的组织和审计准则与实务的一致性问题。

第三节 国际会计与国际商务

国际商务活动主要包括国际贸易和对外直接投资两大块,国际商务理论也就力图将国际贸易理论与对外直接投资理论结合起来,以形成一个统一的、相对独立的理论体系,指导国际贸易、对外直接投资、技术转让和跨国公司等国际商务实践活动。

一、传统的国际商务理论

(一)静态传统国际商务理论

1. 静态传统国际商务理论的含义

传统国际商务理论的兴趣是在静态的意义上,取出发展阶段静止的断面,在严格假定的基础上分析贸易形式,从福利角度解释对外贸易产生的利益,它所分析的是已经标准化的商品和初级产品的贸易。假定技术水平不变、生产要素在国际间不能流动,从而各国优势固定不变。