

高等院校“十二五”规划会计学专业系列教材

International Accounting

国际会计

杨 柳 / 主 编 佟爱琴 / 副主编

*A*ccounting

014035908

F234.5-43

07

高等院校“十二五”规划会计学专业系列教材

国际会计

杨柳 主编
佟爱琴 副主编



上海财经大学出版社



北航

C1723272

F234.5-43
07

808230310

“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材

图书在版编目(CIP)数据

国际会计/杨柳主编. —上海:上海财经大学出版社, 2014. 2

(高等院校“十二五”规划会计学专业系列教材)

ISBN 978-7-5642-1818-8/F · 1818

I. ①国… II. ①杨… III. ①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(2014)第 007660 号

主 编 杨 柳
副主编 佟爱琴

- ☐ 丛书策划 王永长
- ☐ 责任编辑 王永长
- ☐ 封面设计 张克瑶
- ☐ 责任校对 赵 伟 卓 妍

GUOJI KUAJJI

国 际 会 计

杨 柳 主 编

佟爱琴 副主编

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

同济大学印刷厂印刷

上海叶大印务发展有限公司装订

2014 年 2 月第 1 版 2014 年 2 月第 1 次印刷

787mm×960mm 1/16 20.5 印张 411 千字

印数: 0 001—4 000 定价: 39.00 元

前言

21 世纪以来全球经济的一个显著特征就是经济活动的日益全球化。从财务报告的角度来看,全球化最重要的两个方面就是国际贸易和对外直接投资,这主要表现为跨国公司的兴起,货币、资本市场和证券市场的国际化等。为了更好地应对日趋复杂和动态变化的国际商务环境,财会人员和管理者必须具备对所涉及的国际财务问题的理解和应用的能力,而且随着全球范围内会计准则的国际趋同,学习国际会计更加必要和迫切。

本书主要阐述国际会计和财务决策的国际商务环境,重点围绕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有所创新和突破。本书的主要特色:第一,新颖性。在 IFRS/IAS 全球广泛应用和我国会计准则国际趋同的背景下,根据最新发展编写而成。此外,重点介绍了 IFRS/IAS 与我国 2006 年发布的新会计准则的主要差异,使读者在掌握 IFRS/IAS 的同时,了解我国新会计准则国际趋同的现状。第二,系统性。全面系统介绍国际会计的理论与方法。第三,通用性。本书通俗易懂,适用面广。既适合作为高等院校经济管理及其他专业学生主修、选修的教材,也可供其他有志人士自学之用。第四,可操作性。为巩固和检测学习成果,各章后面都附有复习思考与练习题,其中业务处理题提供了解题指引,以增强实用性和趣味性。

在本书的整个构思与编写过程中,笔者融入了自己多年的教学积累与研究成果,同时,很多对国际会计理论和实务方法的阐述,也受到诸多教材以及中西方经典会计名著中会计思想的启发与影响。在此,谨向这些作品的作者表达真诚的谢意。

本书由杨柳任主编,佟爱琴任副主编。全书由杨柳拟定大纲及编排目录章节,并撰写第三章、第四章、第五章、第七章、第八章、第九章;佟爱琴撰写第一章、第二章、第六章;张磊撰写第十章;李红霞撰写第十一章。全书由佟爱琴进行修改,最后由杨柳进行总编纂。

虽然我们一直力求将本书编写得富有新意,考虑得尽可能周全,但终因水平有限,难免有不当及疏漏之处,恳请读者朋友多提宝贵意见。

(70)

(75)

为了便于教师教学和学生自学的需要,本书作了主体的开发,即既有教学 PPT 软件,又有练习题与检测参考答案。若有需要或疑问请与作者联系。联系方式:E-mail:yang-liu929@126.com。

杨 柳

2013 年 10 月

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 国际会计的定义和内容	(8)
第二章 会计环境和会计模式	(12)
第一节 会计环境的影响因素	(13)
第二节 国际会计模式的分类	(18)
第三章 国际会计比较	(24)
第一节 美国会计	(25)
第二节 英国会计	(33)
第三节 法国会计	(39)
第四节 德国会计	(47)
第五节 日本会计	(51)
第六节 中国会计	(58)
第四章 国际会计的协调化和趋同化活动	(69)
第一节 概论	(70)
第二节 政府间组织的协调活动	(75)

第三节 非政府间组织的协调活动	(86)
第四节 民间会计职业团体的协调活动	(88)
第五章 外币交易会计	(98)
第一节 外币会计的基本概念	(99)
第二节 外币交易会计的基本程序	(102)
第三节 外币交易会计的记账方法	(107)
第四节 中国外币交易的会计处理	(112)
第五节 期汇合同的会计处理	(119)
第六节 外币交易会计的国际惯例与准则	(123)
第六章 外币报表折算	(128)
第一节 外币报表折算概述	(128)
第二节 现行汇率法	(130)
第三节 区分流动与非流动项目法	(133)
第四节 货币与非货币项目法	(136)
第五节 时态法	(139)
第六节 外币报表折算的国际惯例	(143)
第七章 物价变动会计	(152)
第一节 通货膨胀会计的基本理论	(153)
第二节 通货膨胀会计的基本模式	(157)
第三节 各国物价变动会计	(172)
第八章 企业合并与合并报表的编制	(183)
第一节 企业合并概述	(183)
第二节 股权取得日合并报表的编制	(188)
第三节 合并财务报表的编制	(202)
第四节 关于企业合并一些问题的国际比较	(208)
第九章 国际财务报告及分析	(223)
第一节 国际财务报告概述	(223)
第二节 理解财务报表的国际环境	(227)

第三节 国际分部报告·····	(234)
第四节 社会责任的披露·····	(242)
第十章 国际税务·····	(257)
第一节 概述·····	(257)
第二节 避免国际双重征税·····	(264)
第三节 转让定价避税与反避税·····	(272)
第四节 其他国际避税方式·····	(278)
第五节 国际税收管理·····	(282)
第十一章 公司治理与内部控制·····	(287)
第一节 公司治理概论·····	(287)
第二节 公司治理机制·····	(289)
第三节 公司治理模式的国际比较·····	(297)
第四节 内部控制·····	(307)
参考文献·····	(319)

第一章

国际会计概述

学习目标

1. 理解市场的国际化(特别是货币市场和资本市场的国际化)对国际会计发展的影响。
2. 理解跨国公司的兴起和壮大对推动会计国际化的双面影响。
3. 了解会计世袭遗产的国际性。
4. 理解国际会计的定义,参照会计国际化的发展过程,恰当地评价对国际会计研究的三种观点。

会计被称为国际通用的商业语言。在经济全球化态势下,迫切要求会计语言的规范和统一。会计国际化是经济全球化的必然产物,是市场经济的客观要求。如果会计的核算不统一,势必给不同国家和地区的投资者带来很大的麻烦。无论公司的规模大小,无论你在哪个国家经营业务,都要提供真实、可靠的财务信息,通过财务信息进行财务分析比较。那么,这个信息的传递者就是会计。在可能的条件下,国与国之间的经济信息要尽量地减少差异的不可比性,减少不必要的分歧,通过沟通、协商、规范和统一,达到使大家都能够认可的一致性,这样才能加强信息的可比性。

会计国际化是指国际间会计处理各种经济业务时的趋同化、标准化以及财务信息的可比性和同质性。

第一节 国际会计的形成和发展

世界经济的发展早已打破国界,资本的国际流动、跨国兼并和跨国上市日趋增多;投融资日趋复杂,金融工具层出不穷。会计作为一种通用的语言,也处于一个动态的不断发展的过程中,走向了会计准则的国际趋同。

一、会计的世袭遗产是国际性的

14~15 世纪是现代会计复式记账方法产生和传播的时代。作为现代簿记方法鼻祖的复式记账原理,始于意大利城邦。1494 年,意大利威尼斯的卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)撰写的《算术、几何以及比例概要》(Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioniet Proportionalita),从理论上开创了现代会计的新纪元,同时确立了意大利在会计方面的领先地位。复式记账随后传播到德国、法国和荷兰等国家,又从那里传播到英国。会计从来就是随着商业活动的扩展而传播的。在 17 世纪和 18 世纪,英国进行工业革命,使英国在世界上的经济地位大大提高,欧洲的经济中心从意大利转向英国。作为“日不落帝国”的大英帝国的商船,随同炮舰驶往世界大部分地区,使英国成为会计的国际传播者。英国的会计和审计方法传遍了它当时的殖民地(主要是现在的英联邦各国),而且也传播到美国。与此同时,法国则把会计传播到它的非洲殖民地,荷兰把会计传播到印尼和南非,德国也把会计传往瑞典等北欧国家以及沙皇俄国和日本。

随着大英帝国的衰落和美国经济影响的增长,从第一次世界大战结束开始,特别是在第二次世界大战胜利后,美国确立了它当时在世界经济中的霸主地位,美国会计的影响向世界各地渗透。就我国而言,新中国成立前,“中式簿记”就曾逐步让位于“西式簿记”。西式簿记不仅传播到菲律宾、墨西哥、巴西等发展中国家,在第二次世界大战以后又传播到日本和德国,对现在的英联邦国家也产生程度不等的影响。加拿大因为地缘和对美自由贸易的关系,它的会计几乎与美国亦步亦趋,英国的会计影响只是留下一些残迹。基于商品经济发展的共性,会计一方面在现代的发达国家间互相渗透;另一方面,在殖民时代,它伴随着诸帝国主义国家政治和经济势力的入侵而向其殖民地国家扩散。第二次世界大战以后,尽管民族独立的浪潮摧毁了帝国主义的殖民统治,但其历史影响仍然存在,会计方面也是如此。

应该指出的是,西方会计的发展及其在世界范围内的广泛传播,是与工业革命后现代企业组织和现代市场的发展相关联的。会计作为科学地管理现代企业的手段之一,既为资本家(企业主)谋求最大限度的利润服务,也形成和发展了其较严谨的科学理论和方法体系。

19 世纪是会计史上的重要时期。在现代化大生产的推动下,英美两国的股份公司广

泛地发展起来,为了便于对生产经营活动的管理和控制,产生了成本会计;为了保护投资者的利益,产生了职业会计师和外部审计。

综上所述,现代会计起源于意大利,逐渐发展到欧洲大陆,发展完善于英国,随着经济中心转移至美国,美国在会计理论和实务方面成为当今影响最大的会计体系。因此,会计的世袭遗产是国际化的。在长期的历史进程中,会计的理论和方法都有一种国际间渗透的趋向,这是无可否认的。

二、适应经济全球化的要求

第二次世界大战后全球经济的一个显著特征就是经济活动的日益全球化。这意味着在世界范围内传播的不仅包括商品和劳务,还包括劳动力、技术和理念。很多国家的学者试图设立指数将各国的全球化程度进行量化并排序,其内容包括:科技通信(通过互联网使用来衡量),个人联系度(通过交通、旅游和电话线路繁忙程度等来计量),以及经济融合性(通过国际贸易和外国直接投资等来计量)等。从财务报告的角度来看,全球化最重要的两个方面就是国际贸易和对外直接投资。这主要表现为以下三个方面。

(一) 跨国公司的兴起

随着跨国公司(多国公司)的产生与壮大,跨国经营活动不断增加,新的跨越国境的会计处理问题开始出现,在不断寻求解决方法的实践中,国际会计学框架逐渐形成。

1966年,美国会计学会提出研究国际会计的四个必要性,其中之一就是跨国公司的出现。从此,许多专家学者开始著书立说,不同的国际会计论著中开始出现不同的跨国经营公司的英文称谓,例如,多国企业(Multinational Enterprises)、多国公司(Multinational Corporations)、跨国公司(Transnational Corporations)等。

跨国公司(多国公司)的兴起始于发达国家。一般认为,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,它就可能跨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。根据联合国跨国公司中心1991年7月发表的《世界投资报告》,1983年以来,全球跨国直接投资平均每年增长29%,比世界贸易额的增长幅度高3倍,比世界国民生产总值的增长幅度高4倍。1989年全球跨国直接投资总额达到1 960亿美元,20世纪90年代以来,其增长速度一年比一年快。而且,在世纪之交,又掀起了跨国合并的高潮。据美国JP摩根公司的统计报告,仅1999年前9个月,外国投资者收购美国公司的交易额就达到2 560亿美元。由此可见,跨国公司总体上的经济力量之巨大,早在世纪之交,已是毋庸置疑的了。

联合国贸易与发展会议《2012年世界投资报告》对2011年世界投资状况做出统计。2011年,尽管世界经济出现动荡,但全球FDI流量仍超过了金融危机前的平均值,达到1.5万亿美元,2012年FDI流量约在1.6万亿美元的水平上下长期浮动。展望显示全球

FDI 增势稳健,如果不发生宏观经济动荡,全球外资流量将在 2013 年达到 1.8 万亿美元,2014 年达到 1.9 万亿美元。2011 年,各主要经济组别的 FDI 流入量都有所增长。流入发达国家的 FDI 增长了 21%,达 7 480 亿美元;流入发展中国家的增长 11%,达到创纪录的 6 840 亿美元;转型期经济体上升 25%,达 920 亿美元。发展中经济体和转型期经济体在全球 FDI 总额中分别占 45%和 6%。专家预测,在未来 3 年,发达国家、发展中国家和转型期经济体都将继续保持较高的投资水平。

随着全球产业合并趋势的持续,有关国际兼并与收购的新闻其实每天都在发生。尽管通常把兼并的理由归结为经营协同性或者规模经济,但是,会计在这些巨额的合并中起着十分重要的作用,因为会计数据是公司估价过程的基础,各国会计计量规则的差异可能会导致公司并购评估出现不同的结果。

因此,跨国公司基于其跨国经营、跨国并购和向国际筹资的需要,也成为会计国际化的重要推动力量。但同时也必须指出,由于各个国家经济、政治、社会和文化等背景不同,而且也基于各国当前奉行的从有利于本国经济出发制定的政策,各国的会计理论和实务之间,还存在着不少差异。跨国公司一方面希望通过国际会计协调化来消除这些差异,以便于它们进行全球性的经营管理,另一方面又十分重视利用各国现存的会计差异来谋求财务利益。但无论是哪一方面,都丰富了国际会计的内容,各国会计模式和重要会计方法的比较研究,正是顺应跨国公司的需要和利益而发展起来的。

(二) 市场的国际化,特别是货币、资本市场的国际化

导致公司高管层、投资者、市场监管机构、会计准则制定机构和商学教育机构等对国际会计的兴趣与日俱增的最主要的因素,或许是世界资本市场的国际化。

市场是商品经济的产物。市场的国际化,开端于国际贸易。早期的国际贸易比较简单,规模较小。第二次世界大战以后,国际贸易的规模不断扩大,发达国家的企业除了通过国际贸易将其有形的和无形的商品向海外输出外,其向海外的直接投资也迅速扩大。因为各国企业为经济发展积极寻求资本支持,在国内资本市场得不到满足的情况下,开始逐渐转向国际市场。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,那些在工业现代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和合作,而且也进入向海外直接投资的行列。在发达国家之间,其相互的直接投资和资本流动,也达到相当可观的规模。

伴随国际资本流动而来的是货币市场和资本市场的国际化。最主要国家金融市场监管的放松、金融创新的加速(包括新交易方式和新金融工具的产生)、电子通信技术的迅猛发展,以及国内和世界金融市场的逐步衔接均使国际筹资成为可能。国际金融机构如货币基金组织和世界银行、国际性的商业银行、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、资本市场的国际化在 20 世纪 90 年代更有了蓬勃的发展,不仅是跨国公司,即使是并不在各国范围内进行经营活动的国内公司,也向国际货币、资本市场融通资金。这就意味着,国际货币、资本市场对于贷款人或筹资者应提供在国际间可比且可靠的财务信息的要求,正成为会计国际化的一大动力。

(三) 证券市场全球化

随着国际贸易和对外直接投资的增长,资本市场也在日益全球化。最主要国家金融市场管制的放松(如 1986 年英国伦敦证券交易所的“大爆炸”式改革)、金融创新的加速(包括新交易方式和新金融工具的产生)、电子通信技术的迅猛发展,以及国内和世界金融市场的逐步衔接均使国际筹资成为可能。

准确衡量世界各国股票市场的国际化程度并不容易。一般情况下,衡量的指标有两种:跨国上市公司的数量和为方便国外投资者,该证券市场的上市公司将其年报翻译成外语的程度(即翻译为几种外语)。欧美一些大型的跨国公司一般不止采用一种语言来公布他们的年报,这主要是因为大型的跨国公司需要在美国和英国的市场上融资并交易股票。这也就是为什么英语是最常见的第二报告语言。

各国股票交易的监管机构不仅在本国市场上发挥作用,而且通过其参与的一些国际组织,例如,证券委员会国际组织 IOSCO(International Organization of Securities Commissions)以及各国证券监管委员会在会计规则国际化的过程中日益发挥着重要的作用。在证券国际化趋势下,各国金融监管机构不断加强合作,逐步形成统一的国际金融监管体系。1999 年 11 月 22 日,欧洲委员会公布了一些关于新的资本充足性规定的建议,比巴塞尔资本协议所针对的范围更大,涉及所有的银行和证券公司,该规定试图将真实风险与资本金更紧密地联系起来。最后,是金融监管的国际合作不断加强。西方发达国家产生了“金融稳定论坛”,而且还建立了召开七国首脑及财长一年一度研究和探讨金融问题会议的机制;中、日、韩与东盟每年也召开央行行长、财长会议以讨论地区金融问题。此外,巴塞尔委员会通过协商制定的一系列合作协议和规则,推动了越来越多的国家加入金融监管国际合作的行列中。

三、会计职业界的国际化

国际投资和跨国公司的经营活动,也要求会计职业界提供国际性的服务,这是促使会计职业界国际化的主要原因。

(一) 会计职业界提供国际性服务的三个层次

三个不同的层次标志着会计职业国际化的不同程度。直至现在,规模巨大的国际性的会计师事务所还是屈指可数的,为数众多的以本国为基地,以提供国内服务为主的中小

型的会计师事务所,只是在临时性协作的基础上为它们的本国委托人提供国际性的服务。

1. 最高层次是一体化的国际性会计师事务所(会计公司)

它们的国际组织模式是国际性的典型的“合伙组织”,在世界范围内以同一名称经营会计服务。目前最大的国际会计师事务所大多起源于英美,通过相互间的合并和兼并其他事务所而组成。目前规模较大的会计师事务所,如普华永道(Price Waterhouse Coopers, PWC)、毕马威国际(Klynveld, Peat, Marwick, Goerdeler International, KPMG)、安永国际(Ernst & Young International, EY)、德勤(Deloitte Touche Tohmatsu, DTT)。四大国际会计事务所在业务经营和管理上有某些差别,但基本上是相似的。专业性的会计、审计和咨询服务都通过严格的内部控制程序和统一的培训计划来取得世界范围内的协调;业务的扩展和与委托人的联系都使用同一名称和同一语言进行;利润则在世界范围内的合伙人之间进行分配。

2. 第二层次是建立在“联盟”基础上的兼具国际和国内性质的会计师事务所

当今世界大约有 20 多家这样的国际性会计师事务所。它们以同一名称在国际范围内从事业务经营,但只是在入伙的各国会计师事务所之间“联盟”的基础上经营。入伙的成员之间的财务处理一般都建立在按工作收费的基础上;在专业性的服务上则通常设有一个国际秘书处来推动交流、培训和技术工作。它们在国际上以同一名称和国际性的职业工作标准从事业务活动,而在各自国家内则仍以本国事务所的身份从事业务活动,在本国建立自主的管理机构。因此它兼具国际和国内的双重性质。应该说,这是各国的国内会计师事务所通过联合向国际性事务所发展的比较灵活的方式。但第二层次与第一层次国际会计师事务所间的规模差距还是很大的。

3. 第三个层次是国内性质的会计师事务所为从事国际业务而进行的临时性协作

为数众多的国内性质的会计师事务所(包括合伙开设的和个人开设的)为了对其国内委托人的国外经营机构提供业务服务,往往通过代理协议约请其他国家的会计师事务所进行,作为代理的事务所与它很少具有直接的组织关系,而只是同意在尊重双方的业务要求和质量标准的基础上各自为对方工作。约请的会计师事务所将向当地的委托人收费,并在约定的期限内把按双方约定方式计算的工作费拨付给国外的代理事务所。这种代理关系可能发展为经常性的和相互的,但只是在有业务需要时才逐项签订代理协议。这种代理安排往往是通过国际性的职业界会议来促进的,当然也可能通过双方直接联系。同时,大多数国家的职业会计师协会都设有国际联络委员会,来推动这方面的工作。

我国的会计师事务所也已经在代理协议的基础上受托于或委托外国会计师事务所来处理国际性业务。在国内,还先后建立了 10 多家与国际会计师事务所合作经营的事务所,还有 10 多家在“联盟”基础上成为国际会计师事务所的成员所。

(二) 会计职业界的国际组织

早在 1904 年,会计职业界就在圣路易斯举行了第一次国际会计师大会;从 1952 年于伦敦举行的第六次会议起,更确立了每 5 年举行一次会议的惯例。大会的程序是,一般性的论文在全体会议上提出,特定技术性问题的国际性总结在技术性会议上提出。选派代表参加会议的各国职业会计师协会正式提交会议的本国意见书,则是进行国际性总结的基础。而且,自 1962 年于纽约举行的第八次会议以来,每次会议都同时开展许多技术问题的小组讨论(每组人数不超过 25 人),这对职业会计师执行和拓展国际性业务提供了很好的交流和协调机会。1972 年,于悉尼举行的第十次会议,又决定建立常设技术委员会及秘书处,继续在会议闭幕后进行工作,并且创设了会计职业界国际协调委员会(IC-CAPP)。它就是 1977 年于慕尼黑举行的第十一次会议上创建的国际会计师联合会(IF-AC)的前身。

国际会计师联合会成立后,每 5 年一次的国际会计师大会,即由其与那次会议东道国的会计职业团体联合主办。1973 年,由澳大利亚、加拿大、法国、联邦德国、日本、墨西哥、荷兰、英国、爱尔兰、美国等国的 16 个主要职业会计团体发起,在伦敦成立了国际会计准则委员会(IASC),从事国际会计准则的制定工作。

1977 年,在 ICCAPP 的基础上,很多国家的会计师团体在慕尼黑发起成立了国际会计师联合会(International Federation of Accountants, IFAC)。该联合会的最高领导机构是代表大会和理事会,下属有以下几个地区性机构:亚洲太平洋会计师联合会、欧洲会计师联合会、南北美会计师联合会及西非会计师联合会。国际会计师联合会对发展具有统一准则的、相互协调的国际化会计职业做出了重要的贡献。

国际会计师联合会(IFAC)成立后,根据双方协商,国际会计准则委员会作为国际会计师联合会的团体会员,仍然负责并有权用它自己的名义制定并公布国际会计准则。而国际审计准则,则由国际会计师联合会所属的国际审计实务委员会(IAPC)制定发布,2003 年 IFAC 在机构改革中,将 IAPC 改组为国际审计与鉴证委员会(IAAPC)。

世界会计史进入 20 世纪八九十年代,随着全球经济国际化、金融化和信息化的加剧,无论是美国、英国等发达国家,还是包括中国在内的很多发展中国家,都对国际会计的理论和实务给予了极大的关注。这一方面表现为很多国家的证券管理部门和政府机构积极组织 and 参与有关国际会计的论坛和会议,另一方面表现为有关国际会计问题的专著和教材日益增多,且观点新颖、体系各异。除此之外,以国际会计准则委员会为代表的国际会计专门机构也十分活跃,从而极大地促进和推动了国际会计的进一步发展。

第二节 国际会计的定义和内容

一、国际会计的概念

自从国际会计作为一门学科问世以来,人们对于国际会计概念的理解就一直存在着不同的观点。20世纪70年代初,美国会计学者 T. R. 韦里奇、C. G. 艾弗里和 H. R. 安德森三位教授曾在《国际会计的不同定义》一文中,将国际会计的概念归纳为:(1)一个世界性体系;(2)一种描述各国现行准则和惯例并提供与此有关信息的方法;(3)母公司和国外子公司之间的会计实务。据此,对国际会计可作如下不同的理解。

一是把国际会计理解为世界会计。认为国际会计是建立一套世界范围内公认的会计原则,它是所有国家都能接受的全球制度,是世界性会计。这种公认的会计原则和实务将在所有国家中加以应用和发展。当然,世界会计或世界性会计的概念,是要在世界范围内推广统一的会计模式,这无疑是国际会计的最终理想目标。但是,从目前各国的经济环境和会计实务看,要建立一个全球性的完全相同的会计体系未免过于乐观和理想化。

二是把国际会计理解为多国会计。认为国际会计是对各国会计方法和准则的说明和探讨。国际会计要包括的是所有国家的会计原则、准则和方法的阐述、介绍和比较,以便在处理国际间会计问题时,找到双方都能接受和适用的会计处理方法。这是因为受不同的地理、社会、经济、政治和法律的影响,不可避免地会导致各国会计原则、准则和方法的多样性,要制定一套世界性的、能为各国所接受的会计准则是不可能的。诚然,我们承认各国在会计环境及会计准则方面客观存在的差异,但是,把国际会计仅仅理解为多国会计,这种观点不免消极和被动,不符合国际会计的现状和未来发展趋势。

三是把国际会计理解为国外附属公司会计。认为国际会计仅仅是涉及研究控股公司与附属公司间的特殊会计实务问题,其目的在于取得有用的国际性的合并财务报表的信息。应当看到,国际会计作为会计学中的一门新兴学科,它绝不仅仅局限于跨国公司的会计实务,所以,把国际会计理解为国外附属公司会计的观点也是比较狭隘的。

除上述对国际会计的三种理解外,还有一些学者提出了国际会计概念比较有影响

的观点。日本的染谷恭次郎认为:国际会计是指企业因超越国界的经营活动而展开的企业会计。由于企业在海外从事经营活动和筹措资本的活动不断增加,而且生产、销售、财务等各种活动在跨越两个以上国家内进行的跨国公司蓬勃兴起,过去在一国范围内处理的企业会计,就冲破国界而在国与国之间发展起来,形成了国际会计。他的观点比较狭隘,将国际会计仅限于多国企业经营活动的会计方法,没有概括比较国际会计和国际会计准则

协调的内容。

美国会计教授 F. D. S. 乔伊(F. D. S. Choi)和 G. G. 米勒(G. G. Mueller)对国际会计所下的定义是:国际会计把面向本国、一般目的的会计在广泛意义上扩展到以下领域:(1)国际的比较分析;(2)跨国经营交易和跨国企业经营方式中独特的会计计量和报告问题;(3)国际金融市场的会计需要;(4)通过政治、组织、职业和准则制定等活动,对世界范围内的会计财务报告的差异进行协调。他们的观点比较全面、系统。因为他们强调了对会计和财务报告的差异进行协调,而且提出了政治化国际会计这个概念,也得到了国内外会计学者的普遍认同。

随着我国对国际会计的研究的深入,我国的一些学者也提出了诸多观点。厦门大学常勋教授提出:国际会计主要研究某个国家的企业或经济单位由于进行超越国界的经济贸易活动、理财活动而在会计处理和财务报告方面引起的特殊问题。国际会计是财务会计的发展,因为它主要涉及各国不同的会计准则、报告准则和会计审计制度之间的协调。国际会计也涉及管理会计的内容,这主要是指管理会计的各种现代化计量和控制方法在跨国企业中的运用。该定义将国际会计分为国际财务会计与国际管理会计。

上海财经大学王松年教授认为:国际会计就是超越国界的国际交易和国际经营活动的会计,以及各国会计原则和实务及其制定程序的比较。它包括两个方面:一是比较,要了解各国会计原则是怎样各不相同的,以及为什么会彼此不同;二是讲究实效,要在国际商业中处理企业有关经营活动方面的会计。该定义包括比较国际会计、国际会计准则协调、跨国公司会计。

以上观点的分歧主要在于对国际会计研究的目标和对象认识不同,导致对国际会计研究内容定位不同。

二、国际会计研究的主要内容

综合上述对于国际会计的定义,国际会计所要研究的课题十分广泛,但无论是从国内外国际会计的专著和教材来看,还是从有关国际会计的专题研究来看,国际会计的内容都是在发展变化的。即使是同一作者不同时期的国际会计著作,也同样体现了这方面的变化。从具有代表性的国际会计著作的最新版本来看,国际会计的内容可概括为如下几个方面。

(一)会计准则的国际比较与协调

对有关国家的会计准则进行比较研究是国际会计的基本内容之一。这方面的研究又进一步包括会计模式划分、主要国家会计准则、国家会计准则协调等几个方面。