



“十三五”普通高等教育本科规划教材

国际会计

程明娥 王玉法 主 编

杨合锋 王 鑫 副主编



中国电力出版社
CHINA ELECTRIC POWER PRESS



“十三五”普通高等教育本科规划教材

国际会计

主 编	程明娥	王玉法	
副主编	杨合锋	王 鑫	
编 写	王素萍	田月红	曾 平
	王千红	罗斌元	
主 审	刘 迪		



中国电力出版社
CHINA ELECTRIC POWER PRESS

内 容 提 要

本书为“十三五”普通高等教育本科规划教材,系统全面地介绍了国际会计学相关知识,主要内容包括国际会计环境,美、英、法、德、日等各国会计模式比较,会计准则的国际协调,会计准则的国际趋同,国际会计准则,国际财务报告,物价变动会计的基本模式,合并财务报表的编制,衍生金融工具会计,外币交易折算,期汇交易的会计处理,外币报表折算,国际税务和国际审计等。

全书体现了会计专业教学的严谨态度及务实精神,体现会计国际化人才在专业基础学习过程中应有的积累,体现最科学、最规范的会计专业知识的掌握要求。具有时代性、先进性、系统性、严谨性,突出实用性、科学性,并注重理论和实际的联系。

本书主要作为普通高等院校会计相关专业教材,也适用于跨国企业各类财会管理人员,尤其是财会部门的高级经理以及经营管理部门的高级经理,还适用于对国际会计感兴趣的其他人员。

图书在版编目(CIP)数据

国际会计/程明娥,王玉法主编. —北京:中国电力出版社, 2015. 8

“十三五”普通高等教育本科规划教材

ISBN 978-7-5123-8121-6

I. ①国… II. ①程… ②王… 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 (2015) 第 176133 号

中国电力出版社出版、发行

(北京市东城区北京站西街 19 号 100005 <http://www.cepp.sgcc.com.cn>)

北京市同江印刷厂印刷

各地新华书店经售

*

2015 年 8 月第一版 2015 年 8 月北京第一次印刷

787 毫米×1092 毫米 16 开本 24 印张 586 千字

定价 50.00 元

敬告读者

本书封底贴有防伪标签,刮开涂层可查询真伪
本书如有印装质量问题,我社发行部负责退换

版 权 专 有 翻 印 必 究

前言

国际会计是西方企业会计的新发展。它是第二次世界大战以后,随着跨国公司的蓬勃发展,国际贸易的日益频繁和资本投资的日趋国际化而产生并日益发展起来的。它的最终目标是建立一套适用于全世界的会计原则和方法,实现各国会计的标准化。国际会计一般被认为是会计的一个新的分支、新的领域。对国际会计的研究并不在于取代目前业已存在的会计思想和会计实务,而是顺应经济全球化趋势,在目前的领域里,使会计具有更大的有用性和精确性。国际会计既包括财务会计中涉及国际方面的会计问题,也包括管理会计和审计中涉及国际方面的会计问题,国际会计的研究领域应该是解决会计所引起的国际性问题。

本书系统全面地介绍了国际会计学相关知识,适用于高校会计专业师生以及会计理论研究者使用,也适用于跨国企业各类财会管理人员,尤其是财会部门的高级经理以及经营管理部门的高级经理。还适用于对国际会计感兴趣的其他人员。

本书由河南理工大学程明娥、王玉法主编,杨合锋、王鑫担任副主编。全书撰写分工如下:第一章、第二章由程明娥撰写;第十章由王玉法撰写;第九章由杨合锋撰写;第三章、第四章由王鑫撰写;第五章、第六章由王素萍撰写;第七章、第八章由田月红撰写;第十一章、第十三章由曾平撰写;第十二章、第十四章由王千红撰写;第十五章、第十六章由罗斌元撰写。最后由程明娥、王素萍对全书进行统稿。

在本书的编写过程中,我们力求体现出会计专业教学的严谨态度及务实精神,体现会计国际化人才在专业基础学习过程中应有的积累,体现最科学、最规范的会计专业知识的掌握要求。在编写中讲求教材的时代性、先进性、系统性、严谨性,突出实用性、科学性,并注重理论和实际的联系。在编写过程中我们得到了河南理工大学经济管理学院院长、博士生导师曾旗教授及有关领导、专家的大力支持和帮助,并且参考了诸多相关教材和会计领域的最新研究成果,在此表示由衷地感谢!由于我们水平有限,书中难免存在不足之处,恳请读者批评指正。

编者

2015年6月

目 录

前言	
第一章 概论	1
第一节 会计的国际化	1
第二节 国际会计的概念和历史发展	6
第三节 国际会计的内容	16
第四节 会计职业的国际化	19
本章小结	22
复习思考题	22
第二章 国际会计环境	23
第一节 国际会计形成的经济背景	23
第二节 各国会计环境的差异及其成因剖析	25
第三节 会计模式的国际分类	31
第四节 会计环境的分析模式	34
本章小结	36
复习思考题	36
第三章 会计模式比较(上)	37
第一节 美国会计模式	37
第二节 英国会计模式	43
第三节 法国会计模式	47
第四节 德国会计模式	51
本章小结	53
复习思考题	54
第四章 会计模式比较(下)	55
第一节 日本会计模式	55
第二节 荷兰会计模式	57
第三节 瑞典会计模式	59
第四节 发达国家会计模式综述	60
第五节 发展中国家会计模式介绍	66
本章小结	68
复习思考题	68
第五章 会计准则的国际协调	69
第一节 会计准则国际协调的意义	69
第二节 政府间国际组织及其对会计准则的协调活动	73

第三节 民间会计职业组织及其会计准则协调活动	79
第四节 证券监管委员会国际组织及其活动	87
本章小结	89
复习思考题	90
第六章 会计准则的国际趋同	91
第一节 国际会计准则趋同的必要性	91
第二节 中国会计准则	95
第三节 会计准则趋同的路径	103
本章小结	110
复习思考题	111
第七章 国际会计准则	112
第一节 国际会计准则委员会	112
第二节 国际会计准则的形成	120
第三节 国际会计准则框架体系	127
本章小结	133
复习思考题	133
第八章 国际财务报告	135
第一节 概述	135
第二节 编报财务报告的框架	137
第三节 首次采用国际财务报告准则	144
第四节 国际财务报告的编制	151
本章小结	164
复习思考题	165
第九章 物价变动会计的基本模式	166
第一节 物价变动会计	166
第二节 一般物价水平会计	168
第三节 现行成本会计	179
第四节 物价变动会计的其他问题	188
本章小结	193
复习思考题	193
第十章 合并财务报表的编制	195
第一节 企业合并概述	195
第二节 合并财务报表的作用及特点	197
第三节 合并财务报表编制的抵销分录	205
第四节 合并利润表	215
第五节 合并现金流量表	223
第六节 合并所有者权益变动表	227
本章小结	229
复习思考题	229

第十一章 衍生金融工具会计	231
第一节 衍生金融工具概述	231
第二节 衍生金融工具的确认和计量	234
第三节 金融远期、期货、期权、互换(掉期)交易的会计处理	238
第四节 套期活动会计	253
第五节 金融工具在财务报表中的披露	257
本章小结	259
复习思考题	259
第十二章 外币交易折算	261
第一节 外汇市场与汇率	261
第二节 外币交易会计的基本程序	263
第三节 应否确认未实现的汇兑损益	268
第四节 外币交易会计的国际惯例与准则	271
本章小结	273
复习思考题	273
第十三章 期汇交易的会计处理	275
第一节 期汇市场与远期汇率	275
第二节 对外币交易套期保值	276
第三节 对外币约定套期保值	278
第四节 对外币投资净额套期保值	279
第五节 外汇期货合同用于投机牟利	280
本章小结	282
复习思考题	282
第十四章 外币报表折算	283
第一节 区分流动与非流动项目法	283
第二节 区分货币性与非货币性项目法	288
第三节 时态法	292
第四节 现行汇率法	297
第五节 时态法和现行汇率法剖析	302
第六节 尚未解决的难题	308
本章小结	312
复习思考题	313
第十五章 国际税务	314
第一节 国际税务概述	314
第二节 各国税制比较	318
第三节 国际双重课税的避免	321
第四节 国际避税与反避税	326
第五节 国际税务筹划	337
第六节 国际转移定价	339

本章小结.....	343
复习思考题.....	344
第十六章 国际审计.....	345
第一节 国际审计概述.....	345
第二节 国际审计准则.....	349
第三节 国际比较审计.....	358
本章小结.....	372
复习思考题.....	373
参考文献.....	375

第一章 概 论



学习目标

国际会计一般被认为是会计的一个新的分支、新的领域。对国际会计的研究并不在于取代目前业已存在的会计思想和会计实务,而是顺应经济全球化的趋势,在目前的领域里,使会计具有更大的有用性和精确性。国际会计既包括财务会计中涉及国际方面的会计问题,也包括管理会计和审计中那些涉及国际方面的会计问题。国际会计的研究应该旨在解决会计所引起的国际性问题。通过本章学习,学生应了解国际会计的形成和发展路径;掌握国际会计的概念和内容;熟悉会计职业界的国际化历程。

会计世界,自远古结绳记事到复式借贷记账法,一直到统一会计制度、会计准则,几千年的会计文明史,谱写了在伴随生产力发展过程中会计民族化和国际化相互交融的历史篇章。第二次世界大战以后,特别是20世纪60年代以来,国际贸易和国际投资规模迅速扩大,跨国公司的经济活动日益频繁,一些区域性经济集团的出现又使国际经济活动呈现出崭新的特征。在这种情况下,会计学所处的经济环境发生了显著变化,如何积极地比较、协调各国的会计准则与制度,消除各国会计实务的差异,加强会计信息的国际可比性,成为会计学亟待解决的课题。同时,从国际的视角理解会计,对于那些希望从事跨国商务和投资活动的人而言,也是至关重要的。在这种背景下,国际会计应运而生,并成为现代会计学科体系的重要组成部分。

第一节 会计的国际化

一、会计国际化的含义

会计领域中的国际化行为,会计界常简称为会计国际化,是指由于国际经济发展的需要,客观上要求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惯例,以达到国际间会计行为的相互沟通、协调、规范和统一,亦即采用国际上公认的会计原则和方法来处理 and 报告本国的经济业务。

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的学科进行研究,也只是20世纪60年代的事。因此,从其形成和发展来看,仅有40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。

会计国际化是随着国际经济的发展而逐渐被人们重视的。要了解国际会计,就要了解会计国际化的路径、发展的内在动因和外在动力。

二、会计国际化的路径

从国际的观点看,会计在国际间传播和发展的历史,使会计从其产生开始就具有国际化

色彩,许多国家为现代会计的形成和发展作出了贡献。

(一) 复式记账在意大利的诞生

自人类进入文明社会以来,直到15世纪,一直是单式簿记占统治地位的时代。会计史上具有里程碑意义的事件是复式记账法的出现,在中世纪欧洲的意大利,由于十字军东征,地中海沿岸城市成为世界贸易的中心,借贷业、商业和手工业十分发达,为复式记账法的诞生提供了条件。1494年,意大利数学家卢卡·帕乔利的不朽论著《算术、几何、比及比例概要》是最早系统论述复式簿记的经典著作,开辟了现代会计的新纪元。欧洲历史上,十字军东征客观上促进了东西方文化的融合。作为这种融合结果的一部分,复式记账法产生了。可以说,复式记账法的形成,不能归之于某一个人或某几个人,甚至某个国家,它是各国文化相互交流、融合的产物。直言之,复式记账法本身就是国际化的产物。意大利复式记账法延续至今的一个结果,就是英语中的许多会计和财务术语均起源于意大利语,如银行(Bank)、资本(Capital)、现金(Cash)、借方(Debit)、贷方(Credit)、页码(Folio)和日记账(Journal)等。

(二) 现代簿记在欧洲的传播

随着复式簿记的问世,借助独特的记录与计量系统,会计作为一种技术活动逐渐摆脱了其依附地位,成为一项独立的实践活动。复式记账法在意大利产生之后,又向北传播,再次体现会计的国际化层面。荷兰的简·英平·克里斯托弗尔于1547年出版的《新教程》一书,是从意大利语翻译成荷兰语,从荷兰语译成法语,再从法语转译成英语的。这大致反映了当时复式记账方法在各国间传播的历史过程。17~18世纪,随着商业中心由意大利转移到西班牙、葡萄牙和法国,会计的发展重心也相应发生了转移,并且形成了各自的会计特点。

工业革命使英国在世界上的经济地位大大提高,因而成为现代会计的有力传播者。英国对复式记账法的贡献:①因为工业革命而扩展了复式记账法的内容,将簿记发展为会计;②股份有限公司这一企业组织形式的特点是经营权和所有权相分离,它要求会计既要为企业经营者服务,又要为企业所有者服务,保护股东的合法权益,这意味着会计服务对象的扩大。于是,具有社会监督和服务职能的审计从会计中分离出来,成为一种独立职业。英国最早建立了现代意义的会计职业组织,19世纪60~70年代先后在苏格兰和英格兰成立了会计职业组织。目前世界最大的国际会计师事务所大都起源于英国和美国。

(三) 现代会计在国际间的传播

英国没有独享现代会计成果,而是将其传输到各殖民地,也包括后来居上的美国。随着美国经济的迅速发展,现代会计的中心也从伦敦转移到纽约,20世纪会计学的重大成就,基本上发源于美国。这些成就主要包括:①为维护完善的资本市场,从传统的企业会计中分离出来、专门对外报告职能的财务会计,其主要任务是编报财务报告;②制定了财务会计准则,并逐步为实行市场经济的其他国家(地区)所效仿;③为适应大工业企业内部科学管理的需要,产生了现代管理会计。在管理会计产生数十年后,又相继出现了国民经济会计、社会责任会计、人力资源会计和电脑会计,这些新的会计分支的产生和发展,同样经历了国际化历程。20世纪90年代,通信和计算机技术迅猛发展,现在通过互联网就可以非常快速地获取国际会计信息了。

三、会计国际化的内在动因

辩证唯物主义认为,外因是变化的条件,内因是变化的根据,事物发展的根本原因在于

事物的内部,在于事物的内在矛盾运动。同其他事物一样,会计产生、发展和进步的历史就是会计自身内在矛盾运动的历史。由上分析可知,以下三点具有共性的会计方法和原则构成了会计国际化的内在动因。

(一) 资本计量的功效

会计是市场经济的基础性构件,其功效就是资本的度量衡,用以度量资本运动的健康状况及其成果。在世界贸易的飞速发展与资本全球流动所引致的经济全球化进程中,实际上包含着两个标准的全球化:一是商品技术标准的全球化(典型的代表是国际标准化组织制定的ISO9000系列标准);二是资本技术标准的全球化。对许多企业而言,其产品的技术标准非常先进,可以通行国际市场;但其财务报表不是按国际通行的资本技术标准编制和分析的,而是遵循本地区、本国的会计准则,因而根本无法进行跨境融资。这就引起了资本技术标准即资本计量标准的全球化问题。作为资本计量标准的会计逐渐走向全球化,是资本运动从较小范围的经济合作秩序扩展到全球范围时的必然要求。资本计量的标准化程度总与资本流动的范围相一致,当资本要在全球范围内自由流动时,会计的资本计量功效内在地决定了会计也必须全球化。从这一意义上看,会计的发展史就是一部资本计量标准不断协调化、标准化的历史,会计世袭遗产的国际性深刻地映射了这一结论,会计理论与方法从来就是随着贸易活动、资本运动和生产活动的扩展而传播的。

(二) 会计学科的技术性

会计是一门技术性很强的应用性学科。因为会计是用货币单位来衡量价值的,在按汇率做相应的调整后,会计被视为世界通用的商业语言。正是由于会计有很强的技术性,使其拥有天然的国际化的本性。在会计方法中,不论记录、确认,还是计量和报告均早已突破了国界。例如,在记录方面,作为复式记账法理论基础的会计恒等式是各国共同遵守的信条,会计信息的基本质量特征,如可靠性、相关性、可比性等,任何一个国家都不能否认;在确认方面,会计确认和计量的基本原则,如权责发生制、历史成本原则等,也都是世界各国普遍接受和认可的原则。这一切都说明,会计中的一些基本原理、原则和方法可以为所有国家所采用。

(三) 财务会计信息投资导向性

会计信息来源于财务报告,而财务报告又是根据投资者对会计信息的基本需求来设计的。决策者在进行投资决策时,总是在认真分析被投资者的财务报告等信息之后才能作出有关特定资源的流向与流量的优化选择。另外,被投资者之所以要如实地向投资者提供有关信息,是因为他们必须向投资者解释其“受托经济责任”的完成情况,以取得投资者的信任与支持,保持他们现有的投资,并期望投资者能追加投资;同时,也向潜在的投资者展示预期投资收益,以引入新的投资资本,进一步扩大企业的规模。因此,会计信息本身就内含着投资的导向功能。如果会计信息不具有投资导向性,投资者也就不会需要财务报告,会计也就不会跨出国界,走向世界。在资本市场范围逐步扩大、跨国筹资与投资日益频繁的时代,会计信息的投资导向功能就更需要具备国际性。要使这种投资导向功能顺利地发挥应有的作用,就必须缩小甚至消除用来规范会计工作、指导生成会计信息的会计准则或会计制度的国家差异。

会计国际化的内在动因是国际会计产生的必要条件,但还不够充分,国际会计作为一个独立学科,其发展还需要外部动力。

四、会计国际化的外部动力

20 世纪中期,世界经济的迅速增长,使经济生活变得越来越复杂,促进了国际经济结构的调整,加速了经济全球化进程。随着国际分工的加强,世界各国逐渐形成了密不可分的依赖关系,因而,以国际贸易、国际投资、国际生产为表现的企业跨国经营有了明显增长。这是国际会计环境发展的新特点和新趋势,可以说国际会计真正的产生时期是在第二次世界大战之后,其外部动力从本质上看是由经济国际化造成的。这里经济国际化,主要包括资本国际化、贸易国际化和企业经营国际化三个方面。

(一) 资本国际化

1. 资本国际化的表现

资本国际化主要表现在以下四个方面。

(1) 国际筹资活动的增长。第二次世界大战以后,一些国家国内资金匮乏,急需资金来恢复生产,另一些国家的资金则相对充裕,急需寻求投往方向。这样,资本的国际间流动带动了国际金融市场的形成。为了便利国际融资活动,又形成了离岸市场,即把某种货币的存放业务放到该货币发行国的境外进行,以摆脱货币发行国的法律约束。

(2) 国际投资活动的增长。从国际投资方面来看,世界对外直接投资总额从 1960 年的 667 亿美元增长到 1980 年的 5 515 亿美元。国际投资的流向呈现多元化格局,既有发达国家对发展中国家的投资,也有发展中国家对发达国家的投资,但更为主要的是发达国家间的相互投资。在全球化的相互投资的时代,特别是发展中国家,不是限制外资,而是为吸引外资而提出许多优惠政策,竞相完善投资环境,健全法律和行政制度。结果是国家的作用和机能发生了变化,变成了“对外竞争的国家”。

(3) 跨国上市的增多。这主要表现为世界各大证券交易所已拥有越来越多的外国上市公司。在纳斯达克上市的公司中有约 10% 为外国公司,在纽约交易所上市的公司中有约 1/6 为外国公司。按照 1998 年年底的情况,在伦敦证券交易所的股票市价总额中,有 70% 来自于非英国公司;德国法兰克福证券交易所上市公司中,有 80% 来自于 60 多个国家的非德国公司;在美国证券交易委员会登记的 1 300 家上市公司中,有 1 000 多家为外国公司;在多伦多证券交易所,有 58 家外国公司上市。

(4) 跨国兼并的增多。近年来发生的重大兼并案有戴姆勒-奔驰公司与克莱斯勒公司合并、雷诺公司与日产公司合并、德意志银行和美国信孚银行合并、英国沃达丰通讯与德国曼内斯曼公司合并,以及法国电信与英国橙移动电话公司合并等。仅在 1999 年,全球企业购并总金额就猛增至 3.31 万亿美元,超过了 1990~1995 年的并购总额之和。国际性资本市场的繁荣与发展,使很多典型的国内企业也开始带有国际业务的性质,如到国外资本市场出售证券或债券以获取必要的资金。

2. 资本国际化对会计带来的影响

资本的跨国流动对国际会计带来的影响表现在以下几个方面。

(1) 为在海内外筹资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的获取现金流量的能力、盈利能力和偿债能力的信息等?

(2) 由于在国际金融市场上融资,金融工具重要性日益凸现,面对金融风险的肆虐,提高防范风险的能力是各国会计面临的共同课题,为此就要研究制订金融工具的会计准则。

(3) 如何确定和评估国际筹资和投资抉择?

(4) 国际资本市场的发展,是否需要一套各国能够接受的公认会计准则?应由怎样的机构制定一套具有可比性的国际会计准则,以此来规范上市公司财务报表编制?由于各国会计环境的差异,这样的准则是否能被各国资本市场所接受?

国际会计就在解决这些问题的过程中产生并不断发展。

(二) 贸易国际化

1. 贸易国际化的表现

贸易国际化主要表现在以下几个方面。

(1) 国际贸易规模的扩大。国际间贸易数额的急剧增加是促进会计国际化的一个主要原因。第二次世界大战之后的几十年,国际贸易的发展,无论是贸易量还是贸易结构或参与国际贸易的国家范围,都远远超过了过去几百年。从国际贸易看,大多数欧洲国家和新兴的工业化国家的国际贸易额通常超过国内生产总值的 25%。国际贸易如此频繁,数额如此巨大,以致当今世界不再存在孤立的市场,各国的经济活动息息相关,国际贸易成为各国经济联系的重要纽带。

(2) 区域集团化的兴起。当前经济发展的一个新潮流是区域性经济一体化和集团化,这也是推动会计准则国际化的一个重要原因。由于区域性经济一体化和集团化是与政治力量结合在一起的,因而协调国与国之间的会计准则最有可能在那些经济一体化的集团内率先取得成功。这是因为政治上的统一必然推动经济上的统一。

(3) 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。界定倾销的一个基本准绳在于是否低于成本销售。什么是成本?如何衡量成本,尤其是人工成本?当企业采用国际通用的会计准则时,这些问题才比较好回答。

2. 贸易国际化对会计的影响

贸易的国际化给会计带来了以下问题。

(1) 为了了解经营所在国的财务会计准则和税法,需要对财务会计准则及其制订方法加以比较和研究。如果某笔贸易很重要,就可能需要调查外国贸易伙伴的商业信誉,在某些情况下,这可以很容易地通过查找商业服务机构提供的借贷信誉而得到,但有时候,唯一可获得的信息就是潜在贸易伙伴的财务报表。

(2) 应怎样对外汇风险实施适度的会计控制和管理。

(3) 应怎样利用跨国税务的财务效应,例如开展国际贸易的企业常常遭受征收“反倾销税”、“反补贴税”的困扰,有时候还需要合法避税、做好税务计划。

(4) 在国际贸易中,产品在最终市场中的成本受到多种复杂因素的影响,成本会计因而具有了国际化的操作色彩。

李·H. 拉德鲍等在《国际会计与跨国公司》一书中写道:“当国际贸易速度的加快以及地区经济集团大量和复杂地发展时,会计方法的多样化已成为国际经济发展的障碍。”

上述这些国际贸易问题的解决,客观上需要建立专门处理国际经济业务的会计,为此,国际会计也就随着这种需要的增长而产生和发展。

(三) 企业经营国际化

企业经营国际化——跨国公司的形成与发展对世界经济产生的影响日益加深。

1. 跨国公司的特点

跨国公司又称多国公司或国际公司。这些不同的名称都是用来表示其“多国性”，用以区别那些只在一个国家内经营的“单国性”公司。其特点包括：①资源配置国际化；②分工、交易内部化；③生产、管理一体化；④产品、市场多样化。

据联合国有关机构统计，迄今全球跨国公司已达 6.5 万家，它们的子公司约 80 万家。这些跨国公司的产值已占全球总产值的 1/3 以上，跨国直接投资已占全球跨国直接投资的 90%，跨国公司内部和相互贸易已占世界贸易的 60% 以上，控制世界新技术和知识产权的 70% 以上，使以国家为主体的世界经济逐步向以跨国公司为主体的世界经济转化。特别是一些巨型跨国公司的实力比中等国家还强。可见，跨国公司作为一个整体，其经济力量的巨大已不容置疑。由于跨国公司的经营活动是在不同国度内同时进行的，它需要同时执行不同的会计规范标准，这就使得会计问题变得甚为复杂。

2. 生产经营国际化对会计的影响

随着跨国公司的大量涌现，各国的会计必将出现对内、对外的会计问题，主要表现在以下几个方面。

(1) 跨国公司的母国根据本国外汇收支情况以及贯彻实施有关财政、金融、税收政策，不仅需要了解母公司本身的业务情况，还要了解其海外业务的情况以及跨国公司总的财务状况与经营成果。

(2) 跨国公司所在国政府为了维护本国利益，不仅要求该公司完全执行该国的会计法规，有时也需要提供国外公司的财务信息。

(3) 对跨国公司本身而言，财务报告应用的语言由一种发展为多种，打上了多种文化的烙印；财务会计提供的信息不再局限于某一公司而要求有所扩展，因而需要合并会计报表、分部报告；公司的经济业务不再采用单一货币进行计量，这带来了会计计量和报告方面的外币折算和外国子公司业绩评价问题；由于公司经营活动跨越了国界，导致各国财务报告在世界范围内缺乏可比性。

(4) 跨国公司的股东和债权人为维护自身利益，也希望跨国公司能提供整体经营绩效和财务状况的信息资料，因此就需研究国际会计报表分析及其发展趋势。

为尽可能地消除跨国公司之间会计处理上的差异，使跨国公司会计趋向某种程度的国际协调，势必要求会计的国际化，即会计必须成为“国际商业语言”，因而 20 世纪产生了国际会计这一新兴的学科。

综上所述，第二次世界大战后，世界经济的国际化产生了新的会计问题，实质上就是要求会计具有国际性，并设定了这种国际性的会计——国际会计的主要研究内容，国际会计在经济全球化进程中扮演着十分重要的角色。现在，最令人感兴趣的会计问题大多源于国际角度。跨国交易、跨国公司的爆炸性增长和在国际市场上寻求资本的企业的急剧增加，已经使国际会计成为国际商务活动的现实问题。

第二节 国际会计的概念和历史发展

一、国际会计的基本概念

国际会计一般被认为是会计的一个新的分支，是会计的一个新的领域。对国际会计的研

究并不在于取代目前业已存在的会计思想和会计实务,而是顺应经济全球化的趋势,在目前的领域内,使会计具有更大的有用性和精确性。当然,国际会计既包括财务会计中涉及国际方面的会计问题,也包括管理会计和审计中涉及国际方面的会计问题,国际会计的研究应该解决会计所引起的国际性问题。

国际会计的迅速发展还只是近二三十年的事,以下3种对于国际会计概念的理解,众说纷纭,莫衷一是。

(一) 国际会计的早期三种理解

早期人们对于国际会计含义的理解可以归纳为以下3种。

(1) 乐观主义的世界会计 (Optimism World Accounting)。这种观点从全球的角度出发,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,并在全世界加以推广、应用。换言之,国际会计就是世界统一会计,全球会计。这一观点的实质是把国际会计作为一种统一的会计模式,包括一套统一认可的会计概念框架、一套普遍接受并使用的会计准则和一套财务报告体系,其中最重要的是一套完善的国际会计准则,并适用于一切国家。这是国际会计的理想和终极奋斗目标,其意义是显而易见的。它能使会计更好地为世界经济一体化而服务。撇开政治、经济因素不谈,仅社会文化背景的差异一项就可略知建立全球统一会计模式的难度有多大。

(2) 悲观主义的国别会计 (International Accounting)。按照这种观点,要制定一套世界性的完整的能为各国接受的会计准则是不可能的,国际会计是通过比较、协调和处理各国会计制度、会计准则和方法的差异,以寻求处理国际业务时双方都能适用和接受的会计模式,即国际会计是各国会计制度、会计准则和方法的比较、协调和汇集。因此,应该探讨所有国家的会计原则和方法,并加以比较,以便在国际之间发生的会计问题需要处理时,可以从中找到共同适用、双方都能接受的准则、方法、程序和原则。例如,美国注册会计师协会 (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) 出版过两本书——《25个国家中的职业会计》(1964年)、《30个国家中的职业会计》(1979年),书中分国家逐一介绍各国的职业会计;美国的保罗·H. 阿伦在其所写的《国际会计与财务报告》中,把各国的会计模式区分为5种类型,可以作为代表。换言之,国际会计主要是国际比较会计。

(3) 实用主义的跨国公司与国外子公司会计。这种观点认为,国际会计就是协调和处理跨国公司母公司与子公司之间会计制度、会计准则和方法差异以寻求合理、正确地反映和控制跨国公司的经营活动的会计模式。国际会计研究的课题几乎无不与跨国公司经营活动的要求有关,即使是带有宏观性质的各国会计模式的研究,也是跨国经营所要求的。因此,应该探讨母公司与其国外子公司之间的特殊会计问题,主要研究解决国外子公司财务报表上的项目应如何按本国货币进行折算与调整,以便编制合并财务报表。换言之,国际会计的核心在于国外子公司财务报表的国际披露实务,其研究领域较为狭窄,应用范围较为单一。

以上3种观点,美国会计学家 T. R. 韦里奇、C. G. 艾弗里和 H. R. 安德森在《国际会计的不同定义》一文中概括为:①一个全球体系;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。上述3种理解都不能确切地反映国际会计的全部含义。把国际会计理解为“世界会计”是一个理想的目标,但不是现实意义上的国际会计。当然,人们已向这个目标努力,国际会计准则的制定就是一个例证。第二种理解与其说是国际会计不如说是各国会计或比较会计,而国际会计与比较会计是两个根本

不同的学科,它们的研究对象、本质和特征是不同的。比较会计是一门探索和研究世界若干国家普遍适用的会计模式的学科,在会计学科体系中,相对于会计史对会计进行纵向研究,它属于对会计进行横向研究的理论性学科。第三种理解把国际会计理解为国外子公司会计,未免把国际会计的范围定得过于狭窄,它最多等同于跨国公司会计。

(二) 国际会计的另外理解

1962年,詹母斯认为要有一套国际公认的会计和审计准则,而通过国际会计是把会计和审计实务予以标准化和规范化的一个重要步骤。1965年,卡勒斯与马法认为国际会计就是对所有国家的会计原则、方法和准则进行研究和分析,而穆勒认为国际会计阐述的是不同国家会计之间的相互关系。1968年,齐默曼等认为国际会计是最高层次会计的抽象,在于打破国界,发展世界性的会计理论,在任何一个国家的会计中加以应用。1968年,范特爾提出了国际会计的3个基本概念。1971年,韦里奇·艾弗里和安德森在《国际会计杂志》上也做了同样性质的论述。这3个基本概念对国际会计做了3种不同的理解,具体如下。

(1) 把国际会计理解为世界会计。这种理解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的目标。

(2) 把国际会计理解为多国会计。这种理解认为国际会计是对各国会计方法和准则的说明和探讨。国际会计包括对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,不同的地理、社会、经济、政治和法律,不可避免地会导致各国会计原则、准则和方法的多样性。

(3) 把国际会计理解为国外附属公司会计。这种理解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的会计实务问题,目的在于为了取得有用的国际性的合并财务报表的信息。

日本学者染谷恭次郎认为,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。

乔伊和穆勒在1992年的《国际会计(第2版)》一书中对国际会计下的定义是:国际会计是把面向本国、一般目的的会计在广泛的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和财务报告的差异进行协调。

埃里克·L. 科勒在《会计词典》中把国际会计解释为从事跨越国界活动或在本国以外的国家维持经营而组织的会计。他认为,国际会计必须包括了解所有国家的会计实务、国与国之间在实务上的不同以及在不同国家联属组织的会计实务。

韦里奇则认为,国际会计包括的是一套所有国家的会计准则以及特定国家的不同的会计准则。这是因为,会计受到不同国家的地理、社会、经济、政治和法律的影响。

斯科特和托尔贝格曾在1980年归纳了与国际会计有关的88个问题,根据它们的重要性做了如下分类:①汇率和外币折算问题;②国际会计师教育问题;③国际会计准则;④国际

审计问题；⑤会计报告和披露；⑥国际业务活动中的通货膨胀会计；⑦国际信息和控制制度问题；⑧国际税务会计。

1981年，美国会计学会（American Accounting Association, AAA）的国际会计委员会对国际会计研究的分类主要有3个领域：一是对各国会计的说明和比较；二是建立国际会计准则；三是分析跨国公司的特殊会计问题。

1970年和1981年，恩索文把会计分为宏观会计和微观会计两大类。宏观会计包括国民（经济）会计，微观会计包括企业会计和政府会计，每一分类中可再分为控制（包括审计）部分和报告部分。根据恩索文的观点，国际会计不是作为会计的一个分支，而是作为会计的一个层次和横断面部分。

1986年，塞缪尔·福克斯和诺林·G. 卢瑟霍夫在其所著的《国际会计原理》一书中也认为国际会计可分为微观和宏观两大类。可是，由于政府的影响，微观、宏观会计是相互密切联系和缠绕在一起的。例如，税收会计既涉及微观，又涉及宏观，是微观宏观混合会计。社会会计、政治会计和通货膨胀会计则属于准宏观会计。微观会计主要与企业的利润动机有关，而宏观会计则与政府大众的利益有关，准宏观会计就是寻求利润的企业自动地与宏观方面的公共福利和公益联系起来。所谓微观与宏观混合会计，就是企业的活动中部分是微观的，部分是宏观的，如税收会计。税收的微观方面是对企业的财务营业收益有重大影响；税收的宏观方面，就是政府关心企业的营业收益。因为企业是会计的目标，这就是微观的；但从政府的税收角度来说，企业受到政府的控制，这就是宏观了。

史蒂夫·劳伦斯在1996年出版的《国际会计》一书中提出了一个简单的国际会计定义。他从“国际”和“会计”两个词进行理解。所谓国际，就是“涉及两个或更多国家和民族”；所谓会计，就是“记录、分析和呈报信息的过程，并使产生的信息价值最大化”。所以，国际会计就是“在跨国基础上提供有用财务信息的过程”。

乔伊、弗罗斯特和米克在1999年《国际会计（第3版）》一书中对1992年第2版的定义进行了修正，提出“会计是应用经济学的一个分支，它为信息使用者提供了关于企业和财务交易的信息。国际会计有其特殊性，因为它提供的是有关跨国公司国外业务和交易的信息，而信息的使用者是除了报告实体外，还有其他居地的有关人员”。他们又提出：“会计包括三个方面：计量、披露和审计。计量是确认、分类和数量化经济活动和交易的过程；披露是会计信息传递给使用者的过程。问题是披露什么？何时披露？以什么方式披露？披露给谁？这些问题就是披露的核心。当然，披露问题包括了会计信息的内部使用者和外部使用者。审计就是专业会计职业界（审计人员）检查和验证公司财务和控制体系的恰当性以及财务记录的准确性的过程。”

显然，国际会计在跨国基础上涉及国外业务和交易的计量、披露和审计问题，因而更为复杂。

综上所述，我们既不能把国际会计理解为理想的世界会计，也不应是多国会计，更不应该局限于国外附属公司会计。应该看到，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（包括计量、披露和审计），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，即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，即在国际商业中处理企业有关经营活动方面的会计。

国际会计之所以日益被人们重视，是因为它对从事国际经营活动的投资者、财务信息的使用者、职业会计师、审计师等都极为重要。从事国际经营、参与国外投资的企业固然要了