

·立信会计丛书·

国际会计

(第四版)

International Accounting
(Fourth Edition)

郝振平 编著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

·立信会计丛书·

国际会计

International Accounting

(Fourth Edition)

(第四版)

郝振平 编著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

国际会计 / 郝振平编著. —4 版. —上海: 立信
会计出版社, 2012. 10
ISBN 978-7-5429-3658-5

I. ①国… II. ①郝… III. ①国际会计 IV.
①F811.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 237226 号

责任编辑 张立年
封面设计 周崇文

国际会计(第四版)

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	常熟市梅李印刷有限公司	
开 本	787 毫米×960 毫米	1/16
印 张	23.75	
字 数	467 千字	
版 次	2012 年 10 月第 4 版	
印 次	2012 年 10 月第 1 次	
印 数	1—3 100	
书 号	ISBN 978-7-5429-3658-5/F	
定 价	38.00 元	

如有印订差错,请与本社联系调换

第四版前言

进入 21 世纪以后的十年中,国际会计领域继续发生着许多重大的变化,因而需要国际会计学科及时得到更新,以反映客观世界的最新发展。国际会计准则委员会完成改组之后,在国际上的影响与日俱增,其制定的国际会计准则和国际财务报告准则被越来越多的国家和地区所采纳;美国创新性地建立了会计监管体制后,对世界各国会计职业的发展产生了重要影响;中国经济的持续强劲增长,使中国在国际经济舞台上的地位越来越重要,在国际资本市场和国际会计领域中的作用越来越大,同时中国企业从事国际经营、发展跨国公司以及到海外证券市场上市证券的步伐也越来越快。这一切发展变化都需要我们对国际会计的有关内容及时进行更新。

本书第四版是在第三版的基础上根据国际会计领域里的最新发展进行的更新。随着会计准则国际趋同的趋势越来越明显,各国的会计实务和会计准则都发生了许多重大的变化,这些都在各个国别的会计环境阐述中得到了反映;国际会计准则委员会改组后国际财务报告准则制定的最新进展情况得到了更新;跨国公司国际经营活动中的新变化和国际金融市场中的新发展也都进行了更新。某些章节也进行了适当的调整和完善。

书中有错谬不当之处,恳请读者批评指正。

郝振平

2012 年 2 月 20 日

于清华大学会计研究所

目 录

第一章 国际会计环境	1
第一节 会计的国际发展	1
第二节 国际会计的概念	3
一、国际会计形成的两个经济背景(3) 二、国际会计的概念(4) 三、国际会计的主要内容(6) 四、国际会计与比较会计(9)	
第三节 各国会计环境的差异及其成因剖析	10
一、各国会计环境的差异(10) 二、成因剖析(11)	
第四节 会计模式的国际分类	18
一、缪勒的开创性工作(18) 二、诺贝斯的分层分类(19) 三、五大会计模式(20)	
第五节 会计环境的分析模式	22
复习思考题	25
参考文献	25
第二章 美洲及大洋洲的会计环境	27
第一节 美国的会计环境	27
一、美国会计模式的形成(27) 二、基本的法律环境(28) 三、会计准则的制定与实施(30) 四、建立财务会计概念框架(33) 五、会计领域里的利益相关者(34)	
第二节 澳大利亚和加拿大的会计环境	38
一、通过公司法来规范公司会计实务(38) 二、会计职业界和会计准则的制定(39)	
第三节 中南美洲国家的会计环境	41
复习思考题	42
参考文献	43
上网查询	43
第三章 欧洲的会计环境	45
第一节 英国的会计环境	45
一、强调“真实与公允反映”(45) 二、通过公司法规范公司财务报告(46) 三、现行公司法	

中的会计规则概览(47) 四、历史悠久的会计职业界(49) 五、会计准则制定机构及其沿革(51)	
第二节 法国的会计环境	55
一、经济概况与法律环境(55) 二、会计总方案(57) 三、会计的管理机构和职业组织(59)	
四、会计实务的几个方面(62)	
第三节 德国的会计环境	63
一、基本法律环境和主要的企业组织形式(63) 二、基本会计制度和会计原则(66) 三、会计准则制定机构的建立及其发展(68) 四、会计职业团体(68) 五、会计实务(69)	
第四节 西欧其他国家的会计环境	72
一、比利时(72) 二、荷兰(73) 三、意大利(74) 四、西班牙(75) 五、瑞典(76) 六、瑞士(76)	
第五节 东欧国家经济转轨时期的会计	77
一、会计法律体系的变革(77) 二、会计规则的主要内容(79)	
复习思考题	82
参考文献	82
上网查询	83
第四章 亚洲及非洲的会计环境	84
第一节 中国的会计环境	84
一、计划经济体制下会计规范体系的建立(84) 二、市场经济建设过程中的会计改革与发展(86) 三、经济体制改革和企业经济类型的多样化发展(88) 四、会计制度与会计准则的现状和未来(92) 五、注册会计师制度的发展沿革(97) 六、对外开放与走向世界(100)	
第二节 日本的会计环境	102
一、由“三法体制”和新公司法构成的会计环境(102) 二、主要的企业组织形式及其治理结构(103) 三、基本会计制度和会计准则(105) 四、会计职业界(108)	
第三节 其他亚洲国家的会计环境	111
第四节 非洲国家的会计环境	114
复习思考题	115
参考文献	115
上网查询	116
第五章 会计准则的国际趋同	117
第一节 国际会计准则趋同的必要性	117
一、协调化、标准化与国际趋同的含义(117) 二、会计准则国际趋同的必要性(118)	
三、会计准则趋同中的主要障碍(119)	

第二节 政府间组织的协调活动	120
一、联合国的会计论坛(120) 二、欧洲联盟的区域性协调(123) 三、经济合作与发展组织的协调活动(131) 四、非洲大陆在努力追赶(132)	
第三节 非政府间组织的协调活动	133
一、国际性工会组织对会计协调形成压力(133) 二、投资者及其相关组织要求可比的财务信息(133) 三、债权人及其相关组织对会计协调的影响(134)	
第四节 民间会计职业团体的趋同成果	134
一、国际会计准则委员会及其国际会计准则(134) 二、国际会计师联合会的影响(143) 三、其他地区性会计职业团体的作用(144)	
复习思考题	144
参考文献	144
上网查询	145
 第六章 国际资本市场和跨国公司	 146
第一节 世界资本市场的一体化	146
一、金融市场及其主要经济功能(146) 二、世界主要资本市场及其上市要求(149)	
第二节 跨国经营的原因及其组织	157
一、跨国经营与直接投资(157) 二、全球化组织及其战略(160)	
第三节 跨国公司组织结构的设置原则和基本类型	162
一、跨国公司组织结构的设置原则(162) 二、基本类型(164) 三、跨国公司组织结构的发展趋势(167)	
第四节 跨国公司的内部控制与风险管理	168
一、内部控制的性质和作用(168) 二、跨国公司内部控制中面临的特殊问题(169) 三、跨国公司内部控制和风险管理的基本要素(170)	
复习思考题	171
参考文献	172
上网查询	172
 第七章 国际财务报告	 173
第一节 国际财务报告的类型及其编报中面临的问题	173
一、财务报告是重要的决策信息载体(173) 二、国际财务报告的类型和内容(175) 三、国际财务报告编报中面临的问题(176)	
第二节 回应国际需求的措施	177
一、跨国公司信息披露的压力和阻力(177) 二、跨国公司对国际需求的回应措施(179)	

三、编报财务报表的框架结构(180)	
第三节 国际财务报表分析的特殊要求	182
一、了解报表提供者所在国的会计环境(182)	
二、了解国际财务报告披露实务(183)	
三、理解各国经营环境中的差异(183)	
第四节 关于双重报告问题的讨论	185
复习思考题	188
参考文献	188
上网查询	189
 第八章 合并报表与分部报告	190
第一节 编报合并财务报表的动因和目的	190
一、反映企业集团的经济实质(190)	
二、促使合并财务报表产生和发展的因素(191)	
三、编报合并财务报表的目的(192)	
第二节 合并财务报表的合并范围与非控股股权	193
一、合并财务报表的合并范围(193)	
二、非控股股权及其对集团概念的影响(195)	
第三节 编报合并财务报表所涉及的方法问题	196
一、企业联合日合并财务报表的编制问题(196)	
二、期末合并财务报表的编制方法(198)	
第四节 合并报表实务的国际发展及其协调	201
一、各国合并报表实务发展概况(201)	
二、中国的企业集团和合并报表实务(202)	
三、合并报表实务的国际协调(204)	
第五节 分部报告	206
一、分部报告是合并报表的必要补充(206)	
二、分部报告规则(207)	
三、分部报告实务(208)	
复习思考题	210
参考文献	211
上网查询	212
 第九章 外币会计	213
第一节 基本概念	213
一、外汇交易和外汇市场(213)	
二、外币折算(214)	
三、汇兑损益(215)	
第二节 外币交易会计	215
一、记录外币经济业务中的两种业务观(215)	
二、期汇交易的会计处理(218)	
三、衍生工具带来的会计问题(222)	
第三节 外币报表折算	224

一、外币报表折算的意义与方法(224)	二、折算损益的披露(229)	三、折算方法的历史回顾(231)	四、单一汇率法还是多种汇率法(232)	五、中国外币报表折算实务(235)
复习思考题	237			
参考文献	238			
上网查询	238			
第十章 通货膨胀会计	239			
第一节 通货膨胀会计的基本理论	239			
一、通货膨胀对财务信息的影响(239)	二、反映通货膨胀影响的主要方式(240)	三、通货膨胀会计的若干概念(241)		
第二节 一般购买力会计模式	243			
一、一般购买力会计模式的调整步骤(243)	二、一般购买力会计模式举例(246)	三、一般购买力会计模式的优点及局限性(250)		
第三节 现行成本会计模式	250			
一、现行成本会计模式的基本概念(250)	二、现行成本会计模式的调整步骤(251)	三、现行成本会计模式举例(253)	四、关于现行成本/不变币值模式的探讨(255)	五、现行成本会计模式的优点及局限性(257)
第四节 各国通货膨胀会计概述	257			
一、各国通货膨胀会计的现状(258)	二、国际组织对通货膨胀会计的主要要求(262)	三、外币报表的通货膨胀调整(262)		
复习思考题	263			
参考文献	264			
第十一章 预算控制和业绩评价	265			
第一节 跨国公司全球化战略	265			
一、全球化战略的含义(265)	二、战略目标的分解(266)	三、战略、计划与业绩评价系统(267)		
第二节 跨国公司的管理信息系统	268			
一、管理信息系统的基本概念和类型(268)	二、系统建立中所考虑的原则(269)			
第三节 跨国公司的计划体系	270			
一、计划体系的前提条件(270)	二、全面计划的设计与组织(271)			
第四节 国际经营活动中的预算	271			
一、预算在国际经营活动中的意义和作用(271)	二、影响预算的主要因素(273)	三、可供选择的预算形式和方法(274)		
第五节 全球经营活动的管理控制	276			

一、管理控制与企业战略(276)	二、管理控制与组织结构(277)	三、管理控制的实务分析(277)
第六节 跨国经营业绩评价	282	
一、常见的业绩评价指标(282)	二、经济增加值指标(283)	三、平衡计分卡绩效管理工具(285)
四、建立跨国公司业绩评价系统应考虑的问题(288)		
复习思考题	289	
参考文献	290	
第十二章 外汇风险管理	291	
第一节 汇率的影响因素及其预测	291	
一、外汇风险管理概述(291)	二、影响汇率的主要因素(292)	三、汇率预测(295)
第二节 外汇风险敞口的计量与控制	297	
一、外汇风险的类别和计量(297)	二、外汇风险的控制(300)	三、中国企业外汇风险管理问题(305)
复习思考题	306	
参考文献	306	
第十三章 国际转移价格	308	
第一节 国际转移价格的意义	308	
一、促进分权经营管理(308)	二、确保资源最佳利用(309)	三、完善公司经营策略(309)
四、实现利润最大化(310)		
第二节 国际转移价格定价系统	310	
一、国际转移价格定价系统的目标(310)	二、国际转移价格定价方法(314)	三、西方发达国家跨国公司国际转移价格定价实务(317)
四、进一步的考虑(320)		
第三节 国际转移价格的总税负分析	320	
一、基本公式(320)	二、税负最小化分析(322)	
第四节 各国政府对跨国公司转移价格的反应	324	
一、跨国公司的策略(324)	二、各国政府的反应(326)	
复习思考题	327	
参考文献	328	
第十四章 国际税务	329	
第一节 税务是与会计密切相关的一个领域	329	
第二节 国际所得税税制	330	

一、传统税制(330) 二、归属税制(331) 三、分率税制(334)	
第三节 避免国际双重征税	334
一、国际双重征税和税收管辖权(334) 二、避免国际双重征税(335)	
第四节 税种和税基的国际对比	338
一、税种与税负(338) 二、税基计算中的国际对比(339) 三、资本利得与年度亏损计税规定的国际对比(340)	
第五节 税收饶让和避税港	340
一、税收饶让(340) 二、避税港(341)	
复习思考题	342
参考文献	342
 第十五章 国际审计	 343
第一节 国际审计的基本概念	343
第二节 国际审计中的主要问题	344
一、环境背景方面的差异(344) 二、各国会计实务差异(344) 三、各国审计实务差异(345)	
第三节 国际会计公司	346
第四节 国际审计准则	349
一、各国审计准则(349) 二、国际审计准则(350) 三、中国审计准则(353)	
第五节 跨国公司审计实务	355
一、跨国公司审计的基本点(355) 二、审计策略(356) 三、审计范围(357) 四、与其他注册会计师的合作(357) 五、对合并报表进行审计(358)	
第六节 跨国公司内部审计与审计委员会	359
复习思考题	360
参考文献	360
上网查询	361

第一章 国际会计环境

会计既具有技术性又具有社会性,会计的技术是在一定的社会环境中产生和发展的,反映着一定社会环境的要求,同时又受一定社会环境所制约。会计不可能脱离一定的社会环境独立存在,会计是社会环境的产物。由于目前世界各国的社会环境纷繁复杂,故各国的会计制度、会计模式、会计实务等呈现出了多样化发展的现状。会计所处的这种社会环境构成了会计环境,包括对会计产生影响、形成制约的政治、经济、法律、文化、教育等各种因素和各个方面。各国不同的会计环境就是国际会计环境,正因为会计是其所处环境的产物,所以从全球角度审视和研究会计问题时就不能不从国际会计环境入手。

从 20 世纪末以来,以信息技术为代表的科技革命正在迅猛发展,由此加速了国际经济结构的调整,从而加快了经济全球化进程。世界经济一体化已经是一种不以人的主观意志为转移的客观趋势和潮流,其实质是市场经济在全球的推广和深化,结果将是资源的配置在世界范围内进行,这是国际会计环境发展的新特点和新趋势。

第一节 会计的国际发展

人类在劳动中创造了会计,在交流中发展了会计。会计的知识和技术几千年来一直在不同的地区和国家积累、进步,又在各地区和国家之间传播、扩散。现代会计的历史发展呈现出明显的国际性,许多国家都在现代会计的形成和发展过程中作出了贡献。

现代会计的新纪元始于 1494 年,其里程碑性的标志是该年意大利人卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)的不朽之作《算术、几何、比及比例概要》(Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita)在威尼斯出版。该书的出版同时也确立了意大利当时在会计方面的世界领先地位。

帕乔利的著作中有专门介绍威尼斯复式记账法的章节,这些章节的归纳和论述为借贷复式记账法在欧洲和世界的传播奠定了基础。一般作者认为复式记账是意大利人的发明,但有的专家则认为马可·波罗(Marco Polo)在中国曾看到复式记账的做法,因此,中国人有可能早于意大利人发明了复式记账法,意大利的复式记账有可能是从中国

传入的^①。

到 16 世纪,意大利复式记账法已逐步传入德国、法国、西班牙、葡萄牙和荷兰,在这些国家中得到了应用并有了进一步的完善和发展。从 16 世纪开始,欧洲的商业中心由地中海沿岸转到了大西洋沿岸。处于这一时期商业中心的荷兰在吸收意大利复式记账法的同时,改进了确定和计算一个会计期间的收入的方法,使会计知识和方法体系增添了新的内容。随着商品经济的发展,荷兰会计发展到了当时世界的领先地位。

意大利复式记账法在意大利周边国家得到了进一步的完善和发展。之后,这些国家在进行国际性经济和贸易活动中又将其较先进的会计方法传播到世界各地。欧洲大陆的会计方法首先传到英国,后又传到美国。荷兰将它的会计传播到印尼,法国则在波利尼西亚和法属非洲领地推行其会计制度;而德国则在北欧、俄国以及后来在日本扩大它的影响。

18 世纪英国的产业革命,促进了生产力的极大发展,对会计的作用提出了新的要求;意大利先进会计方法的引入使适应经济扩张需要的新会计技术和制度的发展成为了可能。到 19 世纪,英国的会计与其经济一样在世界上达到了最先进的水平。随着生产技术的发展,大批大量生产的大规模企业日益增加,固定资产规模扩大,折旧会计应运而生,并且产生了间接费用和存货成本的分配方法。同时,企业组织的基本形式也从独资和合伙转向了有限责任公司和股份公司,适应这些新的需求,英国会计师们创造了相应的会计理论和方法与之相匹配;伴随着公司税赋和个人税赋的增加,产生了新的税务会计制度和程序。

英国还是现代审计和职业会计师的发源地。在苏格兰产生了最早的职业会计师组织,1854 年爱丁堡会计师协会被授予了皇家特许证。会计职业团体及其成员从事的审计工作对现代会计的发展产生了积极的促进作用。

进入 20 世纪,美国的经济实力不断增长。尤其是第二次世界大战以后,美国的经济取得了绝对的优势,美国的会计也相应地在资本主义世界里取得了主导地位。之后,美国的会计理论和实务对世界许多国家都产生了重要的影响。

随着企业管理水平的不断提高和各种经济业务的日益复杂,对会计理论和方法提出了更高的要求,而美国以其经济实力为基础在会计研究方面投入了巨大的人力、物力和财力,使得美国会计理论和技术水平逐渐居于世界领先地位。

20 世纪初,随着十月革命的胜利,在原苏联建立了第一个社会主义国家。苏联在吸收德国、法国等欧洲国家会计方法的基础上逐步建立了计划经济体制条件下的统一会计制度。中国在 1949 年以后基本上接受的是苏联会计模式。东欧许多国家也都是如此。

现代会计的国际发展使得各国会计有了许多“共同语言”,而复式记账法则几乎成为

^① Holzer etc(1984) *International Accounting*, Harper & Row Publishers, pp. 3 and 5.

会计界的“世界语”。但是会计的国际发展造就的各国会计的共性并不意味着各国会计的统一性。由于各国会计环境的差异,形成了形形色色的各国会计实务。会计的国际发展及其所显现的国际性是国际会计得以产生的必要条件,但还不充分,国际会计作为一个独立学科发展还需要有其他条件。

第二节 国际会计的概念

一、国际会计形成的两个经济背景

国际会计作为一个独立学科发展的主导因素是经济方面,为什么国际会计形成于 20 世纪? 人类进入 20 世纪以后,经济领域出现了许多以往不曾有过的重大发展,这些重大发展又促进了其他事物的发展,同时也成为国际会计产生和发展的重要背景。对国际会计的形成具有尤为明显作用的经济背景主要有两个方面:一是国际经营活动的发展,其中主要是跨国公司的发展;二是随着全球金融市场一体化的深入,国际资本市场的形成和扩大。

国际经营活动在很久以前就产生了,最初主要表现为直接的商品交换。16 世纪和 17 世纪在殖民主义扩张过程中,出现了最早的国外投资活动,经济水平较高的国家在各殖民地进行直接投资,最初是掠夺原材料,进而制造产品,最后几乎完全垄断了殖民地的经济贸易。18 世纪和 19 世纪的产业革命促进了资本主义生产力的极大发展。到 19 世纪末、20 世纪初,资本主义进入垄断阶段,在一些发展起来的资本主义国家开始出现大量的“过剩资本”,由此使得资本输出成为普遍的现象。一些大型企业通过对外直接投资,在国外设立了分支机构和子公司。跨国公司开始在国际经营活动中扮演主角。

国际经营活动的发展,提出了许多新的会计问题,这些问题是以往以一个国家为基础建立起来的会计理论和方法所不能解决的。

一个企业在其他国家开展经营活动,首先遇到的一个问题是如何选用适当的会计准则进行会计处理。这里有两种情况:

一种情况是选用资本输出国的会计准则。一个企业在其他国家开展的经营活动按本国的会计准则进行会计处理。这种情况主要反映在一个企业在其他国家建立独资企业,或是经济发达国家在经济落后国家建立分支机构或子公司的经营活动中。

另一种情况是选用资本输入国的会计准则。也就是一个企业在其他国家开展的经营活动按所在国的会计准则进行处理。

无论哪种情况,都因企业的经营活动超出了一个国家的范围,客观上要求对其他国家的会计准则和实务,以及与会计有关的立法情况和企业组织的形式进行研究和比较。

跨国公司的经营活动在多个国家中展开,除整个跨国公司要面对多个国家的会计准则或会计制度的情况外,还会涉及的会计问题有:各个分支机构或子公司在使用不同的

货币单位记账;各国通货膨胀率不同,财务报告的数据与实际的财务状况和经营成果就会有一定的出入;整个跨国公司的财务报表需要合并,如何使合并报表真实反映综合的财务状况和经营成果;等等。这些情况都需要有新的会计理论和方法来加以解决。另外,跨国公司的国际税务、跨国转移价格和跨国财务报告等,也都是跨国经营活动中与会计有关的新问题。

国际资本市场的发展是促使国际会计形成的另一重要经济背景。国际资本市场是国际资本集中和流转的场所。第二次世界大战以后,随着经济发达国家资本输出的扩大,金融市场呈现出全球一体化的发展趋势,即全世界的金融市场统一成为一个国际金融市场,国际资本市场得到了巨大的发展。任何国家的经济实体在寻求融资时不必受限于其国内金融市场,投资者欲进行投资也不必受其国内市场的限制。各国的企业对资本的需求由原来主要由国内资本市场得到满足转向主要依靠国际资本市场的融资。

国际资本市场中主要是长期证券市场的发展对会计提出了新的要求。投资者在长期证券市场上进行的投资一般称为间接投资。投资者在进行投资决策之前,需要了解上市证券企业的各个方面,为此,上市证券的企业必须提供有关的经济信息,其中包括通过财务报告提供各种财务信息,只有如此才能吸引投资者的投资,企业也才能筹集到所需要的资金。但是在国际资本市场上,上市证券的企业分属不同的国家,遵循各种不同的会计准则,因而提供的财务报告各不相同,存在着或大或小的差异,这就给各国投资者对各种财务信息进行对比、分析和据以作出相应的决策带来了不便。因此,客观上要求对各国的会计进行比较研究,以便有关各方了解和掌握这方面的知识,解决国际资本流动中财务信息方面存在的潜在障碍问题。为此,国际会计职业界力图经过努力来协调各国的会计准则,以期有利于国际资本的流动和增强投资者的信心。

国际经营活动和国际资本市场的发展首先促进了国际企业管理、国际金融、国际税务等学科的形成和发展,进而又使国际会计的形成和发展成为必要和可能。国际会计成为一门完整和系统的学科只有四五十年的历史。第二次世界大战以后,随着国际经营活动和国际资本市场的发展,一些会计学者开始观察和研究各国会计实务差异、会计准则制定等国际会计问题;跨国公司在其会计实务中为解决新问题而创造了新的会计方法和技术,于是,各种总结、介绍和探讨国际会计理论和方法问题的文章和专著不断问世、逐步增多。在跨国公司将其业务经营活动扩展到国外的过程中,各国职业会计师进行了广泛的交流,增进了彼此的了解,并且在此基础上对各国会计的协调做了许多工作,由此构成了国际会计形成和发展中不可缺少的一个重要方面。

二、国际会计的概念

美国会计学教授杰哈得·G·缪勒(Gerhard G. Mueller)是国际会计研究的先行者,

他最早在 1967 年出版了专著《国际会计》一书,并首次对世界会计模式进行了划分。20 世纪 70 年代,美国会计学会针对涉及国际经营活动的诸学科中国际会计发展最为落后的状况成立了专门的国际会计委员会对此进行调查研究,该委员会的研究报告发表在《会计评论》1973 年的增刊上,报告阐述了将会计教育扩大到国际经营领域的必要性。由此促进了国际会计作为一门独立的学科纳入大学会计课程体系之中。1980 年美国俄克拉荷马大学的乔治·斯科特与庞特斯·特罗伯哥(George Scott and Pontus Troberg)为美国会计学会进行了一项称为德尔斐评估(Delphi Evaluation)的工作,提出了按重要性顺序排列的 88 个国际会计问题,首次系统地确定和排列出主要的国际会计问题以及评价解决这些问题的恰当研究方法。

20 世纪 80 年代以后,美、英等国有关国际会计问题的专著和教材逐渐增多,这些著作逐步丰富和完善了国际会计的理论和方法,促进了国际会计的进一步发展。

1973 年成立的国际会计准则委员会及其发布的国际会计准则,对国际会计实务产生了重要的影响,也对国际会计的理论建设起了促进作用。另外,许多国际会计公司经常进行有关国际会计问题的调查研究,为国际会计的研究提供了许多有价值的资料。

从国际会计的形成过程可以看到,国际会计的概念是逐步建立起来的,人们不是先有了国际会计的概念再去发展国际会计这一学科,而是在对国际性会计问题探讨和研究的不断积累中渐渐地形成了国际会计的概念。尽管如此,由于不同的研究人员或实务工作者的研究背景或实际经历不同、看问题所站的角度不同,对国际会计就有各种不同的解释和论注,故迄今为止并未形成一个世界会计界公认的国际会计概念。早在 20 世纪国际会计日益发展的 70 年代,美国会计学家威瑞奇(T. R. Weirich)、艾温里(C. G. Avery)和安德森(H. R. Anderson)就已观察到了这种现象,他们将与国际会计有关的认识或观念归纳为三类,并相应提出了三种不同含义的国际会计概念^①:

(一) 世界会计(World Accounting)

在这种概念框架中,国际会计是指世界上所有国家都认可和采纳的一种全球性会计制度,它可以适应于一切国家。为此,需要在世界范围内建立各国公认的会计准则,确立世界范围内的统一会计模式。这种概念可能会是国际会计发展的最终目标。

(二) 国际会计(International Accounting)

在这一概念框架下,国际会计是世界各国不同的会计原则、准则、原理和方法的集合体。它包含着各个国家公认的会计原则,是多原则概念结构,不认为能建立一套全球公认的、完美的会计原则和制度。根据这种概念,人们要分析比较各国的会计差异,探索差异产生和存在的原因,寻求协调各国会计实务的途径。

^① Weirich, T. R., Avery, C. G. and Anderson, H. R., (1971) "International Accounting: Varying Definitions", *International Journal of Accounting*, Fall, pp. 80 - 88.

(三) 国外子公司会计(Accounting for Foreign Subsidiaries)

这种概念概括的是母公司及其国外子公司的会计实务,研究跨国公司国际经营活动中产生的特殊会计问题,如建立有效的信息系统和内部控制制度,国外子公司财务报表的折算和调整等等。

国外子公司会计应该看作是跨国公司会计的同义语。站在跨国公司的角度研究跨国经营活动中出现的各种会计问题,被概括称为跨国公司会计。跨国公司会计是为增进跨国公司国际经营活动和国际资本流动、以跨国公司遇到的特殊会计问题为主要研究对象、以适用于跨国公司的各种会计理论和方法为主要内容而形成的一个会计分支。主要内容包括:国外子公司以外币表示的财务报表如何折算成以母公司报告货币表示的报表,日常会计处理遵循什么会计准则或会计制度,各国会计原则、制度、方法和程序方面存在的差异如何在子公司中进行协调,如何处理各国币值波动的问题,国外子公司的财务报表如何与母公司的报表进行合并,等等。

我们认为,在上述三种不同含义的概念中,第二种概念比较切合实际。第一种概念所指的可以看作是一种理想的国际会计,而不是现实的国际会计,这种目标在短期之内是不可能实现的,这是一种理想主义的观点。第三种概念只能是国际会计中的一个组成部分,而不能用它来取代国际会计的完整概念。国际会计的外延比国外子公司会计或跨国公司会计的外延要更加广泛。

综上所述可见,国际会计是一个集合体,通过对这个集合体的研究,找出各国会计原则、原理和方法方面的差异及其原因,归纳出各国通行的国际惯例,可以有助于协调各国的会计实务,有利于提高跨国公司的经营效率,为发展各国经济服务。因此,国际会计是以会计的国际差异和国际惯例为研究对象,以会计的国际比较分析、跨国公司特有的会计计量、报告和控制问题、国际金融市场对会计的需求以及各种国际性组织对世界范围内会计和财务报告所进行的协调和趋同等为研究内容,将一般目的的、面向本国的会计在广泛的意义上扩展到国际环境中而形成的一门新兴会计学科。

三、国际会计的主要内容

国际会计的主要内容可大体概括为以下几个方面:

(一) 各国会计环境的描述、比较和差异分析

国际会计首先研究各国会计环境现状,即研究各国会计实务、会计观念、会计准则及其制定等,比较各国会计的异同,寻找产生差异的原因。这种研究首先是从一些经济发达国家开始的,如美、英、法、德等。在国别研究的基础上,根据各国会计所表现出的特征的相近性,对各国会计进行分类研究,从而概括出不同的会计模式。

(二) 国际会计协调的组织及其协调活动

各国会计存在的差异给国际经营活动和国际资本流动带来了障碍,为解决国际会计