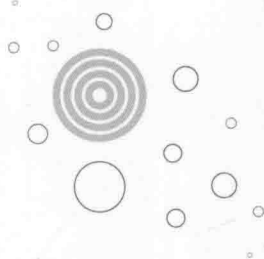


新世纪会计学专业精品教材



INTERNATIONAL ACCOUNTING

国际会计学

(第二版)

王善平 唐红 周兰 朱忆琳 编著

新世纪会计学专业精品教材

INTERNATIONAL
ACCOUNTING



国际会计学

(第二版)

王善平 唐红 周兰 朱忆琳 编著

图书在版编目 (CIP) 数据

国际会计学/王善平等编著. —2版. —大连:东北财经大学出版社, 2016.8

(新世纪会计学专业精品教材)

ISBN 978-7-5654-2426-7

I. 国… II. 王… 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 (2016) 第 185130 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街217号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连永盛印业有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 366千字 印张: 18.25 插页: 1

2016年8月第2版

2016年8月第2次印刷

责任编辑: 李智慧

责任校对: 何 力

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

定价: 30.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

第二版前言

本教材自2013年出版以来，国际经济形势和国内外会计准则与实践都发生了很大变化，因此我们对相关内容做了一些修改，特别是第2章的2.3和第3章3.2、3.3，以及第7章的7.3，我们主要依据国内外会计准则及其制定机构的变化进行了大幅修改。其中，第2、3章的修改初稿由浙江财经大学会计学院的朱忆琳女士完成，第7章的修改初稿由湖南大学会计系副教授周兰博士完成。本人作为主编，对全部章节进行了全面的梳理、订正和总纂。

对于本书存在的疏漏和不足，欢迎诸位读者提出批评和建议！

王善平

2016年6月于湖南师范大学

2008年美国次贷危机引发的全球性经济危机，进一步加深了人们对经济全球化的认识。经济全球化必然要求资本流动全球化和作为经营管理工具的会计走向国际趋同，会计处理的业务不再局限于本国业务，需要面对复杂的国际环境和崭新的国际会计业务。

国际会计曾经在20世纪80年代非常火热，经过30余年的发展，日趋成熟。虽然我是在最热的时候接触国际会计，并一直担任国际会计课程的本科生和硕士生教学，也在20世纪90年代出版过《国际会计学》教材和《国际会计研究》专著，但自东北财经大学出版社李智慧老师嘱咐我写一本国际会计的教材一年多来，由于杂事缠身，再加上我国会计准则、国际会计准则、美国等国家的会计准则变化很大，所以书稿一直拖到现在，好在东北财经大学出版社智慧女士特别体谅，一方面给了我做好此书的自由，另一方面也给了我拖沓的空间。尽管如此，作为一个快年过半百的人，不好无为，不过心虽如此，但结果如何，时待读者评说，也乐意接受读者的批评！

本书以我在20世纪90年代提出“国际会计是关于国际企业特殊问题的会计”的观点为指导，构建内容体系，进而认为国际会计应该由会计的国际比较与趋同、国际财务会计、国际管理会计和国际税务会计四部分组成，特别是后三个部分紧扣国际企业战略管理与日常管理对会计的特殊需要来组织和阐述相关内容，使本书更实用。同时，读过我在西南财经大学出版社出版的《国际会计研究》和在中国经济出版社出版的《国际会计学》教材的读者，会发现本书同时继承了这两部书的优点和框架，还将国际会计准则、中美等国的会计准则的最新内容，以及其他相关学术研究与实践的近期成果融入其中。因此本书比较适合作为会计学专业的硕士研究生、本科生学习国际会计的专业教材，也是国际企业管理工作者的有价值的参考读物。

本书由我构建框架，并编著了第1至6章，湖南财政经济学院会计系唐红教授编著了第7至9章。我指导的湖南大学的硕士研究生谢妙、金妍希、周怡、丰冠华、王晶晶、赵艳娥、张平、王鑫娟做了大量的资料收集与整理工作，我指导的湖南师范大学的硕士研究生帮我做了细致的校对工作，最后我对本部书稿进行了总纂。

感谢对本书有贡献的人们！
期待读者的意见和建议！

王善平

2013年1月于长沙市岳麓山下

目 录

第1章 国际会计的概念框架	1
1.1 国际会计究竟是什么	1
1.2 国际会计的目标	5
1.3 国际会计的内容体系	10
1.4 国际会计与会计国际化	14
第2章 国际比较会计	19
2.1 研究国际比较会计的基本方法	19
2.2 会计模式及其分类	21
2.3 重要国家与地区的会计模式及其特征	30
第3章 会计的国际趋同	76
3.1 会计国际趋同的认识与发展	76
3.2 会计国际趋同的动力与障碍	79
3.3 推动会计国际趋同发展的主体	83
第4章 外币交易会计	110
4.1 会计学中的货币	110
4.2 即期外币交易会计	114
4.3 远期外币交易会计	127
第5章 外币会计报表折算	148
5.1 外币会计报表折算概述	148
5.2 折算外币会计报表的基本方法	150
5.3 折算外币会计报表的基本程序	158
第6章 国际物价变动会计	161
6.1 物价变动的会计学问题	161
6.2 物价变动的基础理论	163
6.3 一般购买力会计	170
6.4 现行价值会计	177
6.5 物价变动会计的国际性难题	182
第7章 国际合并财务报告	185
7.1 合并财务报告概述	185
7.2 合并财务报告：性质与目标	189

7.3 控制：合并财务报告的概念依据	193
7.4 编制合并财务报告的基本原理	197
7.5 股权取得日的合并报表的编制	205
7.6 股权取得日后的合并报表的编制	213
7.7 合并财务报告中的国际性难题	224
第8章 国际管理会计	226
8.1 国际管理会计概述	226
8.2 国际战略管理会计	228
8.3 国际筹资会计	232
8.4 国际投资决策会计	237
8.5 国际责任会计	243
第9章 国际税务会计	249
9.1 税务会计：若干基本理论问题辨析	249
9.2 应税收益的国际差别	259
9.3 国际税务利益的利用问题	266
主要参考文献	278
关键概念一览表	283

学习目的与要求

通过学习本章,应了解国际会计的产生与发展的原因;熟悉国际会计的特点、内容体系、与会计国际化的区别和联系;掌握国际会计目标及对其内容体系的影响。



教学重点与难点

国际会计目标及对其内容体系的影响。

从实践中提炼有关具体现象的实质和特征,进而形成一系列概念,是理解和掌握事物的钥匙。认识国际会计也不例外,国际会计的概念框架,就是关于国际会计的定义、目标、对象和内容体系等基础理论要素及其相互关系的总和。要阐述清楚它确实很困难,却又非常重要。本章欲通过对有关国际会计的概念及其相互关系的现有认识的系统剖析,进而也阐述我们的一些见解,以帮助读者更好地认识与运用国际会计,服务于我国的改革开放和企业的国际化经营。

1.1 国际会计究竟是什么

1.1.1 常见的认识

国际会计是第二次世界大战以后,应跨国公司的海外扩张,国际贸易的日益频繁和资本投资的日趋国际化对会计的特殊需要而逐步发展起来的。至于它究竟是什么,可谓仁者见仁,智者见智,至今仍无定论。

1971年,T.R.韦里奇(Weirich)、C.G.艾夫里(Avery)和H.R.安德森(Anderson)在《国际会计杂志(秋季号)》上发表了题为《国际会计:不同的定义》的论文,文中指出,国际会计包括三种不同的概念:(1)世界性的制度;(2)一种旨在描述或收集各国会计方法和会计准则的方法;(3)母公司和国外子公司的会计实务。依照这些概念,他们进一步依次推出了“世界会计论”、“多国会计论”和“国外子公司会计论”。

1) 世界会计论

世界会计论认为国际会计是可以为所有国家采纳的世界性制度，应制定一套世界范围内公认的会计准则、会计惯例。换言之，国际会计是世界统一的会计，全球会计。人们从欧盟统一，经济国际化日益加强，国际会计准则被越来越多的国家特别是一些经济强国日益认同，似乎看到了这种观点成为事实的某种曙光。事实上，如果将这作为国际会计的奋斗目标，是有价值的；但如果将它作为国际会计的一种客观描述，或许太理想化了。因为要使世界上每个国家都遵守统一的会计准则，几乎是不可能的。先避开影响各国采用的会计准则的重要因素——经济制度、经济发展水平、对外开放程度、文化与法律上的差异不说，只讲各国的自我利益保护，就会使会计准则的世界统一一筹莫展。没有哪一个主权国家将自己能决定的事情让别人来左右。表面上看，会计准则是用来规范会计工作的，但实际上，会计准则却在规范着不同利益主体间的利益分配。正如英国会计学家J.D.卡迪在《联合王国的准则》中所说的：“审计师希望的是能维护他们的声誉和收入的准则，而不是那种足以使他们与希望避开这一问题的客户发生冲突的准则；产业界的会计师之所以希望有准则，是为了能迫使非会计主管去改进会计方法，但他们喜欢的却是能掩盖其公司内部可能出现的灾难的‘盾牌’；证券交易所希望准则能保证证券交易所的声誉，但又不希望在执行准则时过于严格……”

2) 多国会计论

多国会计论认为要制定出一整套世界性的、完整的会计准则是不现实的；国际会计不过是有关各国会计准则、方法和程序的集合；它可以采用收集或比较的方法来完成对各国会计准则、方法和程序的集结。

其实，这种观点下的国际会计是典型的国际比较会计。从实际效果上看，没有对各国会计准则的收集和比较，会计就无法满足企业的国际经营对会计的特殊需要，因而，国际比较会计是国际会计不可缺少的一部分。

3) 国外子公司会计论

国外子公司会计论认为国际会计是伴随着母公司海外业务的发展而逐步发展起来的，国际会计是关于母公司及其子公司的会计实务；有效的国际财务会计报告应以一个特定的会计准则为标准，编制那种能综合反映母公司及其子公司的经营成果、财务状况及其变化情况的会计报告，与经营仅限于一国的会计相比，国际会计的核心问题是如何把国外子公司（含国外分支机构）的会计报表纳入母公司的财务会计报告体系内，实现有效的财务会计报告的国际陈报。

这种主张的主要缺陷是将国际会计的一部分——国外子公司会计视为国际会计的全部。随着国际资本市场的发展和“地球村”的逐步形成，任何有跨国经营业务的大企业，不能只关注本国的母公司或海外的子公司，而应以母、子公司的整体理念和全球战略来指导生产经营，这样，在会计上，只关注本国的或者海外子公司所在东道国的会计信息需求者的需要，都是不全面的，从而，会计的国际比较、协

调、趋同，是国际会计不可或缺的有机组成部分。此外，国际会计不应仅将海外子公司报表的折算、合并作为自己的主要实务，至少还应将消除会计信息的物价变动影响、跨国投资与融资管理，以及跨国税务的会计策略等业务，也纳入实务范畴。

此外，F.D.S. 乔伊和 G.G. 米勒认为，应从如下 4 方面来认识国际会计：（1）比较国际会计；（2）准则化国际会计（主要反映在国际会计准则的工作中）；（3）经营性国际会计（包括多国公司经营活动对会计的特定要求）；（4）政治化国际会计（为协调各国会计重要差异而努力的世界性政治组织的会计协调活动）。可见，F.D.S. 乔伊和 G.G. 米勒已经前进了一大步，在他们的眼中，国际会计是用来阐述由于跨国经营活动而引起的特定会计问题的，它必须研究各国会计（特别是会计准则）的差异与国际协调，以及由多国经营而引发的特定的会计计量与报告问题。

1.1.2 国际会计再认识：关于国际企业特殊问题的会计

综上所述，国际会计既不是世界会计，也不是多国会计、国外子公司会计。但是，世界会计论、多国会计论和国外子公司会计论，都有某种合理的成分，为我们进一步正确认识国际会计奠定了基础。

我们认为，要正确认识国际会计，需要从国际会计的产生与发展的成因、与其他会计的关系、应重点解决的问题等方面来展开。

国际会计的产生和发展是内因与外因共同作用的结果。其内因主要有：（1）会计技术的国际共享性。一般地，管理会计是纯技术性的，对任何国家的任何利益主体的效应都是无差别的，生来就是国际共享的。然而，财务会计的技术本身并没有国界，但是否选用这些技术，会受到它们是否对该国的主要利益集团有利的限制，若有利，则为该国采用；否则，将被拒之于国门之外。也许正是在这一意义上，人们将会计敬称为“国际共同商业语言”。（2）财务会计信息的投资导向性。现代财务会计信息主要来源于现代财务会计报告，而现代财务会计报告又主要是根据现代资本输出者对会计信息的基本需求来设计的，反映出受托经营者的受托经济责任（stewardship responsibility）的完成情况，以便为资本输出者作出有效决策提供有用信息。

其外因主要有：（1）跨国公司，特别是资本输出的产生与发展。19 世纪末 20 世纪初就已经产生了第一代国际化的垄断组织，第二次世界大战以后，跨国公司得到了迅速发展，不仅资本输出取代了商品输出而成为垄断资本主义的基本特征，而且资本输出更多地采用了企业形式而不是借贷形式，这样，在资本输出之前，资本输出者要充分分析资本输入方及其相关者的财务会计信息，以便决定投放资本的方向、数量和时间；在资本输出以后，资本投放者要跟踪监控已投放的资本的实际运营效果和发展趋势，这就必然要求对国外企业进行必要的会计控制，从而会遇到国内会计不会遇到的特殊会计问题，如编制跨国公司合并报表之前的外币会计报表的折算问题、不同国家的物价变动对财务会计信息的影响与消除问题，以及交互影响

问题，国际税务的恰当安排问题，国际金融风险的规避与利用问题等，进而强烈要求建立一套用来处理这些特殊会计问题的专门理论与方法。(2) 各国对国际合作的积极参与和支持。第二次世界大战以后，“发展经济”、“平等互利”和“和平共处”成为时代的主旋律，在这种主旋律下，各国（无论是发达国家还是发展中国家）的经济合作达到了前所未有的水平，在引进和输出资本的过程中，加深了在各方面的了解，为会计的国际协调乃至趋同创造了良机；同时，各国从维护本国利益出发，为更好地适应他国资本的输入和本国资本的输出，也主动地或被动地修正自己的会计准则、努力与国际会计惯例靠拢，这显然为国际会计的迅猛发展注入了各国统治者或国家的意志。

纵观国际会计产生和发展的内因与外因，我们至少可以得到以下三点启示：第一，资本输出者对会计的特殊需要是决定国际会计特质的基础性力量。一般而言，资本输出者为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业务仅限于本国的会计问题：(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，国际会计不过是一般会计（处理的业务仅限于本国）理论与实务的逻辑延伸。显而易见，F.D.S. 乔伊和 G.G. 米勒主张“把国际会计置于整个会计学科的内容之中”是有益的，“它并不谋求现存的会计理论和实务”，是很有见地的。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。

这样，国际会计仍然是会计大家庭的一员，既具有一般会计的一般特性，又具有其独特的性质，这种一般性主要表现在：它仍然要以货币为主要量度、以财务会计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。

与国内会计相比，国际会计的独特性主要体现在：(1) 国际会计的主体，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，这种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和资源的优化组合和利益最大化。国际会计作为提供对决策有用信息的控制系统，应体现出这一特定的要求。人们通常将这一集团限定在那种总部设在一个母国、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（transnational corporation），以及由跨国公司与东道国或其他国家共同主办的合资经营企业，称为多国公司（multinational corporation），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国际会计的主体之外，这是不能完整地反映世界经济一体化和企业国际化的，因而国际会计主体应从跨国公司扩充到国际企业。总而言之，国际企业不是一般意义上的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

国内的优化组合和利润最大化而进行国际直接投资,并在海外开办了从事生产经营的子公司或分支机构的经济组织。(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应反映以及如何反映在国际财务会计报告上作出进一步的判断、分类和综合等,国际会计没有必要对国际企业的经济事项进行初次确认。(3)国际会计的计量,主要不是对国际企业所发生的经济业务的初始的货币衡量,而主要是对国际企业各组成部分的报表项目的再计量,这就是外币会计报表的折算、编报合并报表时的调整、有关国家物价变动对国际财务会计报告影响的消除、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。国际企业的财务会计报告使用者分布在不同的国家,习惯着不同的会计准则,为加强国际筹资、投资的管理,会计的国际协调与趋同,也成了国际会计的一项必不可少的工作。

如果我们将国际会计理解为一项工作,那么,它就是通过提供具有全球观念的会计信息,来参与有关国际企业的国际经营战略和理财战略的制定、修正、实施与评估的国际性企业管理活动,因此,于晓镭博士在他的专著《跨国经营与国际会计》中提出,“国际会计具有预测国际经营前景,参与国际经营战略及规划的制定”、“参与国际经营决策”、“控制国际经营过程、监督国际经营活动”和“考核国际经营成果”的功能。

如果我们将国际会计理解为一门学科,那么,它就是将一般目的的、面向本国的会计在最广泛的含义上扩展到面向全球的、服务于国际企业经营管理的的新学科。应该说,这一新学科主要是关于国际企业经济管理对会计(特别是财务会计)提出的特殊要求的能动反映。

简而言之,国际会计是会计学的新领域,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,按国际企业的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管理者受托经济责任的完成情况和有利于资源提供者管理决策的财务会计报告,并参与国际企业的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。

1.2 国际会计的目标

国际会计并不谋求取代现存的会计,在包括目标在内的许多方面,国际会计既有特殊性,也有一般性。

1.2.1 会计基本目标:决策有用学派与经管责任学派的论争

会计目标是在一定历史环境条件下,人们通过会计实践活动而期望达到的境地或结果,主要是指人们编制财务会计报告的目标(俗称财务会计报告的目标)。表面上,会计的目标是主观性很强的东西,但实质上,脱离客观实际的期望是不能实

现的。

20世纪各国会计的研究史表明：20世纪50年代以前，人们对会计目标的研究是肤浅的、零星的；60年代将会计理论研究的逻辑起点从会计假设转移到会计目标上来了；70年代以来，普遍采用了以会计目标为起点，研究会计的理论框架，并就会计目标形成了“决策有用学派”和“经管责任学派”。

经管责任学派的主要代表人物是美国会计学家井尻雄士（Yuji Ijiri）、厄里思特·J.帕罗科（Ernest J.Parlock）等。该学派的主要观点是：（1）会计应恰当反映资源受托者的受托经管责任及其完成情况；（2）会计人员应从客观的立场上参与到委托—受托责任关系中，不是“仆从”，而是“主人”；（3）强调会计系统整体的有用性而不仅是会计报表的有用性；（4）强调在提供会计信息时，应有所取舍，但这种取舍应限定在有关组织规则和法律允许的范围内；（5）强调会计信息的可靠性基于相关性，偏爱历史成本计量模式和会计信息的精确性。

决策有用学派的代表人物是罗伯特·N.安东尼（Robert N.Anthony）、罗伯特·T.斯普罗斯（Robert T.Sprouse）等，他们的主张得到了美国会计学会（AAA）和财务会计准则委员会（FASB）的强力支持。该学派认为：（1）会计目标就是为其使用者提供决策有用的数量化的信息；（2）信息使用者是会计的中心，会计人员不过是提供有用会计信息的“仆从”；（3）会计的生命在于财务会计报告本身对使用者决策的有用性；（4）由于使用者各不相同，因而，为提高会计信息的有用性，强调提供的信息多多益善；（5）强调会计信息的相关性基于可靠性，偏爱非历史成本计量模式（如现行价值模式、公允价值模式等），允许会计信息有一定的模糊性。

乍一看，这两大学派确实水火不容。其实，在人类进入信息时代以来，既有融合的必要，也有融合的可能。

尽管在当今学术界，受托经管责任的内涵尚不统一，但是，在如下方面已有了几乎一致的认识：（1）受托经管责任的制度基础是“两权分离”制度；（2）受托经管责任的基本内涵包括受托财务责任与受托社会责任，其中，受托财务责任又包括受托财产保管责任、受托财产增值责任和保持受托财产变现能力责任等，并成为现代会计计量、记录和报告的主要任务，受托社会责任也越来越受到人们的关注。可见，将“受托经管责任”作为会计的目标是有其历史渊源的。事实上，经管责任学派的思想早在会计产生之初就已产生，而成熟于公司制度盛行之后。只要“两权分离”制度还存在、还在发挥作用，那么，财务会计报告就应恰当地反映受托经营者的受托经管责任的完成情况。因为财产经管者有义务提供这种信息，同时，财产委托者也不可能不考察其托付的财产的保值、增值与变现能力等，就随意地决定其资本的投资方向，或决定是否续聘现在的受托经管人员。诱发1929—1933年的世界经济大危机的重要原因之一，就是解释、解除企业的“受托经管责任”不规范、不严格，因此唤醒了会计理论界和实务界的警觉，并使美国着手研究、颁发旨在规范认定受托经管责任的会计程序、会计原则或会计准则。如果会计的目标不包括对受

托经管责任的认定的话,那么,各国会计准则的制定与修正就不会如此这般的复杂和艰辛。

当然,我们说认定受托经管责任是会计的目标,并不意味着提供决策有用信息就不是会计的目标,事实上,后者成为会计的目标也有其特定的历史经济背景和理论基础。

就其历史经济背景而言,大约在20世纪60年代前后,证券市场日益发达、健全,企业的兼并、联营等得到了大力发展,投资前的有效预测和抉择必不可少,于是,财务会计报告应提供有用信息的呼声与实践就应运而生了。

就其理论基础而言,信息论、控制论、系统论等得到了广泛应用,也为决策有用学派提供了强有力的方法论支持。在20世纪70年代,由于人们(特别是AICPA、FASB)的努力,学者把对会计概念结构(concept framework)的研究基本上导入了“目标导向”的轨道。然而,在决策有用学派诞生后,既没有组织或机构声称应用决策有用学派替代经管责任学派,也没有事实表明应由决策有用学派取代经管责任学派。

进一步的分析发现,“两派”有着共同的理论前提:利益驱动机制是推动人类社会向前发展的永恒机制。无论是财产的受托人,还是财产的委托人,保护自身权益不受侵害是人们的一种本能,这样,对财产的委托者而言,认定受托者的受托经管责任,只是保护自身权益的第一步,而紧随其后的是进行有效的经济决策和是否续聘经管者的决策。换言之,委托者首先必须依据历史成本信息(这正是“经管责任学派”所强调的)认定现在的受托者是否完成了受托经管责任,判断目前企业经营与财务状况是否良好,然后,再依据现行价值信息(这恰好是“决策有用学派”所要求的)进行管理决策。

决策有用学派与经管责任学派一样,都是特定历史条件的产物。在“两权分离”制度不断完善时,“两派”的共存与互补,也将是历史的又一种必然选择。这是因为:(1)利益驱动是市场经济社会共有的运行机制,这种机制将自发地启动人们对自身利益的维护,从而在企业中自觉地嵌入了某些约束机制,如股东大会制度、定期呈报财务会计报告制度和对经营管理人员实行非终身聘用制度等。(2)所有者与经管者总存在着潜在利益冲突。这种矛盾自受托关系存在之日起就业已存在,并包含这样两个含义:一是所有者与经管者无根本利益冲突;二是在受托经管期间,因信息不对称和信息不完全,可能发生“逆向选择”和“道德风险”,必然要求独立的第三方(注册会计师)提供专业的鉴证服务。

在利益驱动机制和潜在利益冲突假设发生作用的条件下,一方面人们在投资决策之前,对有关财产投放的科学性、有效性等进行决断;另一方面在投资以后,又要对委托财产的运营情况进行考察,以便决定新的投资方向、抑或是否继续聘用现有的经管人员。显然,前者恰好是决策有用学派所期望的,而后者恰好是经管责任学派所期望的。我们所处的这个时代并没有赋予“两派”相互替代的任务,却赋予

了它们互相配合的使命，并为此提供了更为良好的社会经济环境。

“两派”分歧的焦点最终外化为计量属性的选择和计量信息真实性的论辩。现代信息技术的飞速发展和广泛应用，为低成本、高效率地在同一报表上既反映面向受托经管责任的历史成本信息，又反映面向决策有用的现行价值信息，提供了技术支持。资本市场的成熟和日益扩展，又提高了会计计量的真实性和相关性。

融合“两派”具有必要性，其主要理由在于：（1）“两派”的基本内涵一致，相互融合更有益于全面、科学地认识会计的一般目标。很难想象，投资者在不考察受托经管责任的完成情况的情况下，就决定是否继续投资，或是否继续聘用现有的受托经管人员。而目前的经营和财务决策又是形成新一轮受托经管责任的前提或基础。受托经管责任信息，虽然在本质上是面向过去的，与决策这种面向未来的行为是不甚相干的，但现在是过去的将来，而将来又是对现在的自然的逻辑延伸。因此，“人们在强调财务会计报告信息必须对‘决策有用’的同时，也强调‘决策有用’作为财务会计报告的目标……不应排斥经管责任目标”。（2）“两派”各有优劣，相互补充更有益于会计学科和会计实务的发展。要正确反映受托经管责任，就必须采用历史成本，强调可信性与一致性；而要对决策有用，则更多地应具有面向未来的属性，必须强调相关性，在计量属性上应采用非历史成本属性，如现行成本、现行市价、现值等一些代表未来情况的且很难估计其偏离实际的“度”。在本原的意义上，两者是矛盾的，但令人高兴的是，它们的优劣正好相反，为扬长避短，将它们融合起来，显然是合乎逻辑的选择。

至此，我们不妨这样来描述会计的一般目标：为现在的和潜在的使用者提供受托经管责任和决策有用信息，简称为“有效管理信息论”。

1.2.2 国际会计的基本目标

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。之所以要研究国际会计目标，是因为：（1）国际会计是一种人造系统，而只要有人参与的活动，就有特定的目标。（2）虽然现代会计理论的研究方法很多，如归纳法、演绎法、实证法、事项法和社会学方法等，但演绎法仍有着不可替代的作用，在这一方法下，只要命题设计合理，推证逻辑严密，那么，就可以得出一些有用的结论，比如，FASB应用演绎法得出的一系列财务会计概念公告（SFAC）和财务会计准则公告（SFAS）就是成功的典范，学术界称这种研究为规范研究。（3）将国际会计的目标作为国际会计理论研究的逻辑起点，有利于构建一种结构严谨、体系合理的国际会计理论体系，在国际会计基本目标的正确导向下，国际会计理论研究，将依照国际会计信息使用者的需要来规划国际会计的内容，国际财务会计报告的种类、结构和内容等，并使它们具有发展性，从而使国际会计永葆青春。

在确定国际会计的目标时，应遵循如下基本原则：（1）要体现会计的一般目标的基本特性，就要针对财务会计报告主要使用者的共同需要，既反映受托经管责任

信息,又提供决策有用信息。(2)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。

总而言之,国际会计的基本目标就是要提供有助于国际企业的主要使用者全球战略管理有关的经济信息,现简称为“全球战略管理有效信息论”。显然,“全球战略管理有效信息论”是对“有效管理信息论”的国际扩展。其具体含义包括:国际会计提供的国际财务会计报告的主要服务对象是国际企业的主要利益主体。该主体主要包括国际企业的现实和潜在的股东与债权人,以及国际企业各组成部分所在地的政府等。之所以将国际企业各组成部分所在地的政府也列入国际会计信息的主要使用者,是由于没有一个政府会放弃对外来的和本国的国际企业的生产经营和投资、融资等重要活动的监管。

1.2.3 国际会计的具体目标

为实现国际会计的基本目标,就需要国际会计的具体目标的密切配合。若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、趋同的话,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、趋同的目标。

国际财务会计的目标,是关于国际会计对外的目标。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抉择的信息,又要提供便于考评国际企业的受托经营人的受托经管责任的信息。为此,要研究国际企业的财务会计报告的使用者是谁,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。由于国际企业财务会计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,争取在保证现有财产的安全性的前提下,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,因此,对一个国际企业而言,也许此时其财务会计报告的主要使用者在中国和美国,但彼时却在法国和日本等,从较长的时间来看,编制国际财务会计报告的制度基础、国际财务会计报告的内容、种类、结构与重点等,都将具有某种不确定性,而国际财务会计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会计报告的主要原因之一是顺利地国际资本市场上筹集到所需的资金)。这也就是国际会计的“三大难题”(外币会计报表折算、国际报表合并、消除国际物价变动的会计影响)集中在国际财务会计中的原因之一。

国际管理会计主要应国际企业的内部经营管理者的管理需要而产生与发展,这些经营管理者受托于国际企业的所有者,国际企业的所有者投入到国际企业的资本的保值与增值,基本上取决于这些受托经营者的经营业绩,而受托经营者为完成国