



21
century

Accounting Textbook Series in 21 Century

21 世纪会计学系列教材

国际会计

International Accounting

常勋 编著

厦门大学出版社

Accounting Textbook Series in 21 Century

21 世纪会计学系列教材

国 际 会 计

International Accounting

常 勋 编著

厦门大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际会计/常勋编著. —厦门:厦门大学出版社, 2001. 9

(21 世纪会计系列教材)

ISBN 7-5615-1789-0

I. 国… II. 常… 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(2001)第 053709 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门大学 邮编:361005)

<http://www.xmupress.com>

[xmup @ public. xm. fj. cn](mailto:xmup@public.xm.fj.cn)

厦门市新嘉莹彩色印刷有限公司印刷

(地址:厦门市莲前北路 77 号 邮编:361009)

2001 年 9 月第 1 版 2001 年 9 月第 1 次印刷

开本:787×1092 1/18 印张:18.5

字数:388 千字 印数:1-5 000 册

定价:28.00 元

如有印装质量问题请与承印厂调换

序

随着经济全球化的汹涌浪潮,会计的国际协调化趋势也越来越强劲,我们必须以崭新的观点,来学习和研究国际会计,来密切地关注国际组织在推动全球会计协调化方面的努力。

我和陈箭深博士曾在 20 世纪 90 年代中期,合著了由厦门大学出版社列入国家“八五”规划重点图书的《国际会计》,现在看来,内容已十分陈旧。根据厦门大学出版社 21 世纪会计系列教材的要求,现重新编写了这本《国际会计》。由于陈箭深博士已离校担任厦门天健华天会计师事务所首席合伙人,工作繁忙,无暇参与重新编写工作,只能由我一人完成任务。

新书现增加为 13 章,篇幅也相应增加了。如果说,1995 年出版的《国际会计》更多地注重描述国际差异,并同时指出国际协调化的发展趋势,那么,现在出版的《国际会计》则是从国际会计协调化的发展来着重描绘国际差异的缩小和弥合(求大同存小异)趋势,这种观点体现在全书各个章节。

从具体内容来说,与 1995 年出版的《国际会计》相比,(1)新增了“比较会计模式”一章。(2)从“国际的会计协调化活动”中,分出了一章专门论述“国际会计准则委员会及国际会计准则”一章,在世纪之交,国际会计准则委员会的结构体制,已进行了全面重组,如何“重塑其未来”,将是国际会计界密切关注的问题。(3)在很大程度上重写了“企业合并的会计处理”和“合并财务报表的编制”,主要是增加介绍了当前正在启动的重大变革的内容;(4)基本上重写了“期汇

交易的会计处理”，根据有关衍生金融工具会计准则制定的最新成果，进行重新表述。改动较小的只是关于物价变动会计和国际税务的阐述。

当前，诸如金融工具会计、外币折算、企业合并与合并财务报表、报告全面收益等等重大会计问题，正面临重大的变革和发展。同时，因特网为我们提供了获取最新信息的机会，知识更新的周期越来越短。而且，在变革的过程中，会计准则要求和现行惯例之间、不同会计准则之间暂时出现的矛盾，几乎是不可避免的，这给本书的编写带来了一定的困难，而“最新”信息的取得，也可能有时间上的不同和有不够完整之处。再加上著者年龄和精力上的限制，新书中一定有不少不足乃至错误之处，请读者不吝指正。

最后要说明的是，本书使用的外来术语与1995年的《国际会计》相比也有一些改动，以适应当前惯用的译法。

常 勋

2001年6月于厦门大学

目 录

第一章 国际会计的形成与发展	(1)
第一节 会计的国际化.....	(1)
第二节 会计职业界的国际化.....	(4)
第三节 国际会计的内容和定义.....	(9)
第二章 会计惯例和财务报表的国际比较	(13)
第一节 重要会计惯例的国际比较	(13)
第二节 财务报表的国际比较	(21)
第三章 比较会计模式	(32)
第一节 会计模式的国际分类	(32)
第二节 美国会计模式	(37)
第三节 英国会计模式	(41)
第四节 法国会计模式	(46)
第五节 德国会计模式	(51)
第六节 日本、荷兰、瑞典的会计实务体系	(55)
第七节 发展中国家会计实务体系的一般特征	(62)
第四章 国际会计协调化活动	(65)
第一节 概说	(65)
第二节 联合国的协调化活动	(68)
第三节 欧洲经济共同体(现欧洲联盟)的协调化活动	(70)
第四节 经济合作与发展组织的协调化活动	(78)
第五节 证券委员会国际组织的协调化活动	(79)
第六节 国际会计师联合会及国际审计准则	(81)
第七节 其他国际组织的协调化活动	(88)
第五章 国际会计准则委员会及国际会计准则	(91)
第一节 国际会计准则委员会的努力成果	(91)
第二节 国际会计准则与核心准则体系	(97)
第三节 《编报财务报表的框架》.....	(104)
第四节 重塑国际会计准则委员会的未来.....	(113)

第六章 物价变动会计的基本模式	(119)
第一节 历史成本/不变购买力模式	(120)
第二节 现行成本/名义购买力模式	(126)
第三节 对物价变动会计基本模式的评价.....	(132)
第七章 物价变动会计的国际展望	(138)
第一节 物价变动会计的国际对比.....	(138)
第二节 美国的按现行成本/不变购买力模式进行 部分重新表述的程序.....	(142)
第三节 英国的现行成本模式.....	(149)
第四节 巴西高通货膨胀环境下的不变购买力模式.....	(154)
第八章 企业合并与合营的会计处理	(160)
第一节 企业合并与合营导致的会计问题.....	(160)
第二节 取得控制股权的购买法.....	(168)
第三节 取得控制股权的权益结合法.....	(174)
第四节 对共同控制实体的比例合并法.....	(181)
第九章 合并财务报表的编制	(187)
第一节 企业集团合并财务报表的编制程序.....	(187)
第二节 共同控制实体财务报表的合并.....	(199)
第三节 关于编制合并财务报表的诸问题.....	(204)
第十章 外币交易折算	(215)
第一节 外汇市场与汇率.....	(215)
第二节 外币交易会计的基本程序.....	(219)
第三节 应否确认未实现的汇兑损益.....	(224)
第四节 外币交易会计的国际惯例与准则.....	(227)
第十一章 期汇交易的会计处理	(233)
第一节 期汇市场与远期汇率.....	(233)
第二节 衍生金融工具的确认与计量.....	(237)
第三节 对外币交易套期保值.....	(245)
第四节 对外币承诺套期保值.....	(250)
第五节 对外币投资净额套期保值.....	(254)
第六节 外汇期权合同用于套期保值.....	(257)
第七节 外汇期货合同用于投机牟利.....	(262)
第十二章 外币报表折算	(268)
第一节 区分流动与非流动项目法.....	(268)
第二节 区分货币性与非货币性项目法.....	(274)

第三节	时态法.....	(279)
第四节	现行汇率法.....	(285)
第五节	时态法和现行汇率法剖析.....	(292)
第六节	尚未解决的难题.....	(298)
第十三章	国际税务	(306)
第一节	国际税务概论.....	(306)
第二节	各国税制比较.....	(308)
第三节	国际双重课税的避免.....	(314)
第四节	国际避税与反避税.....	(317)
第五节	国际税务计划.....	(320)
第六节	国际转让价格.....	(322)

第一章 国际会计的形成与发展

论者一般认为,国际会计成为一门新的会计学科,大致在 20 世纪 70 年代;把国际会计作为一个专题进行研究,在美国和西欧也只是 20 世纪 60 年代的事。所以,国际会计是现代会计的一个崭新的领域,其形成与发展,仅有 30 余年的历史。本章将分节考察“会计国际化”和“会计职业国际化”的历程,最后,则试图为国际会计下一个比较确切的定义。

第一节 会计的国际化

会计(确切地说是企业会计)跨越国界,当然是以企业的经营活动跨越国界为背景的。我们将就历史发展的进程,从以下四个方面来考察。

一、会计的世袭遗产就是国际性的

早在 14—15 世纪,意大利商人的经商活动就跨越国界了。作为现代簿记方法鼻祖的复式记账原理,始于意大利城邦,而后传播到德国、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,作为“日不落国”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。旧中国时代,“中式簿记”就逐步让位于以美国会计为主的“西式簿记”了。美国会计不仅传播到菲律宾、墨西哥、巴西等发展中国家,在二战以后又传播到战败的日本和德国,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。

还应该指出的是,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,也形成和发展了其严谨的科学理论和方法体系。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。二战以后,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。

由此可见,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、市场的国际化,特别是货币、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。早在殖民时代,“洋货”就堵塞了经济落后国家发展其民族经济的道路,使后者沦为经济发达国家的原料和劳动力的供应地,这种局面至今尚未彻底改观。在当代世界,经济发达国家通过国际贸易对经济落后国家予取予夺的年代虽然一去不复返了,发展中国家正努力发展自己的民族工业,从在出口前对原料进行加工的“追加价值”中觅求利益,并从发达国家引进先进设备与技术,以发展本国的新兴工业。但是,发达国家凭借其高科技的优势,凭借其在国际贸易网络中早已拥有的雄厚基础和力量,在世界经济中仍处于主导乃至垄断地位,而国际范围内的经济技术合作与交流毕竟大大地发展了。

二战以后,发达国家的企业除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迅速扩大。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。即使在发达国家之间,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。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,即使是并不在多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、跨国公司的兴起

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。在多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。但是,人们在把企业归入跨国公司时,往往还加上“规模”这个标准。被视为跨国公司的企业,世界上已远超过 1 000 家,它们的年销售额每家都超过 2.5 亿美元。跨国公司生产的产品约占全世界生产总值的 1/4,国际贸易中大约有 1/4 的进出口交易额属于跨国公司集团的内部销售,而跨国公司的雇员人数,几乎相当于发达国家全部就业机会的 1/4。又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,从 1997 年至 2000 年,在世纪之交,又掀起了跨国合并的高潮。据美国 JP 摩根公司的统计报道,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。^① 由此可见,跨国公司总体上的经济力量之巨大,已是无可置疑的了。

人们对跨国公司贬褒不一。它是发达国家向发展中国家进行经济榨取的工具体,还是帮助发展中国家发展本国经济的“天使”呢?笔者认为,不能从这样两个极端来评价跨国公司。笔者赞同“养鸡取蛋”这样一个形象的比喻,垄断资本家是不会不“榨取”高额利润的,并且总是希望源源不断地“取蛋”的;但既然“养鸡取蛋”的“工场”设在东道国,也就会给这些发展中国家带来解决一部分就业机会和带动当地工业和经济发展的机遇。在当代世界的国际直接投资中,发达国家之间也出现凭借各自的产业优势相互渗透的局面:一方面形成“你中有我,我中有你”的依存关系,另一方面也激发了相互间的矛盾与斗争(日本与美国间的经济战就是突出的例子)。当然更不用说发展中国家与发达国家之间(南北之间)的矛盾与斗争了。经济比较发达的国家总是把劳动密集型的“夕阳工业”和造成环境污染的“祸害工业”转移到发展中国家;发展中国家则希望从吸收外资中扩大本国资本的积累和引进先进的技术与装备,发展知识和技术密集型的高科技工业,并且要求跨国公司在治理环境污染等方面履行其社会责任。这种矛盾也反映到国际会计协调化中南北双方作为跨国公司的母国和东道国的不同利益和立场中来。

跨国公司基于其跨国经营和向国际筹资的需要,也成为会计国际化的重

^① 见美国《华尔街日报》,1999 年 10 月 25 日。

要推动力量。但这里也必须指出,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,但另一方面,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。

四、特定会计方法的国际性质

以上述及的国际贸易、国际投资、国际货币资本市场中的交易和对筹资者的财务报告要求,以及跨国公司的国际经营活动,都涉及外国通货的使用和转换。把外币交易和外币报表的折算引进会计领域,是会计国际化带来的一个独特问题。

跨国公司的经营活动导致的另一个独特的会计问题是,它(作为母公司)对外国子公司和合营公司的财务报表的合并。为合并目的而对国外子公司和合营公司的外币(往往是当地货币)报表进行折算,在方法上又显然与国际财务报表的合并要求密切相关。

与国际财务报表合并有关的另一个问题是:在世界各国的物价变动趋向差别如此悬殊的情况下,在合并遍布许多国家的国外子公司和合营公司的财务报表时,应该如何调整物价变动对国际财务报表合并的影响。

国际财务报表的合并与外币报表的折算、国际物价变动影响的调整,已成为国际会计研究中相互联系和制约、既需协调一致但又存在矛盾的两难课题,论者常把它们列举为国际会计的“三大课题”或“三大难题”。毫无疑问,它们将构成国际会计这一新学科的重要内容。

另一个几乎同样重要的内容是国际税务会计。国际税务和各国税制、税法的差别,早已成为跨国公司十分关注的利害攸关的重大问题。它既可能给跨国公司带来巨额的财务利益,也可能使它遭受巨额的财务损失。

第二节 会计职业界的国际化

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

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。

(一)最高层次是一体化的国际性会计师事务所

它们的国际组织模式是国际性的典型的“合伙组织的合伙”,在世界范围内以同一名称经营会计服务。总部设在美国和英国的八大会计师事务所,经过相互间的合并和兼并其他事务所,改组成现在的五大会计师事务所。它们在世界范围内分地区(例如欧洲、北美、南美、远东和南太平洋、近东和非洲等)组织合伙组织,再结合成一个集中管理的国际合伙组织。

这五大会计师事务所是:

1. 普华—永道(Price Waterhouse Coopers, PwC)①
2. 安永(Ernst & Young)
3. 毕马威(Klynveld, Peat, Marwick, Goerdeler & Co., KPMG)
4. 德勤(Deloitte & Touche)
5. 安达信(Arthur Anderson & Co.)

尽管这五大会计师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精细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。通过表1-1引用的数据,可以看出这五大会计师事务所在世界范围内的业务活动,已经达到十分可观的规模。

表 1-1 五大国际性会计师事务所概况(1999 年)②

名 称	业务收入 (百万美元)	合伙人	专业人员	机构	遍布国家、地区
1. 普华—永道	17 595	8 858	113 051	881	150
2. 安永	12 400	6 500	67 800	675	124
3. 毕马威	12 200	7 090	72 900	821	151
4. 德勤	10 600	5 608	60 790	695	130
5. 安达信	7 300	3 472	51 377	385	缺

① 普华与永道两大国际会计师事务所的合并是在 1997 年 10 月宣布的,在此之前为六大会计师事务所。

② 根据《国际会计公告》发布的数据。转引自《中国注册会计师》2000 年第 12 期。

(二)第二个层次是建立在“联盟”基础上的兼具国际和国内性质的会计师事务所

当今世界上大约有 20 多家这样的国际性会计师事务所,例如柏德豪(BDO)、均富(Grant Thornton)、罗申美国国际(RSM International)、浩华国际(Horwath International)等。它们也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的身份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联合向国际性事务所发展的比较灵活的方式。

(三)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系统关系,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 11 家与国际会计师事务所合作经营的事务所,还有几家在“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,更确立了每五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,每次会议都同时举行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(ICCAB),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(IFAC)的前身。

国际会计师联合会成立后,每五年一次的国际会计师大会,即由它和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、前联邦德国、日本、墨西哥、荷兰、英国和爱尔兰、美国等国的 16 个主要会计团体发起,在伦敦成立了国际会计准则委员会,从事国际会计准则的制定工作。1977 年国际会计师联合会成立后,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。

综上所述,足以说明会计职业界不仅有自己的国际组织,而且对国际会计的发展,作出了重大的贡献。

三、会计职业国际化的阻力

然而,会计职业的国际化也面临着阻力,使它的进展落后于会计领域的国际化。究其原因,主要是各国对会计师职业执照要求的规章大相径庭,使会计师职业执照的国际认可障碍重重,而且也阻碍了职业会计师人才的国际流动。

发给职业会计师执照是各国司法管辖范围的主权。在涉及取得执照的必要学历条件、有否把后续教育作为更换执照的条件、可否有不同类型的执照以及职业考试等方面,各国都存在着很大的差异。

(一)取得执照的必要学历条件

对职业会计师学历的要求,国际上分歧十分显著。在美国的 53 个司法管辖区内,几乎全部都要求学士学位(一般规定为从立案的学院或大学获得的学士学位,有的则规定为主修会计学的学士);在德国(前联邦德国),则需要有从大学获得的高级研究生学位;在英国和荷兰,进入会计职业界有两条途径:(1)大学教育,或(2)在职培训加上通过全国职业协会开设的夜校课程或其他教育要求;在其他一些国家,则只要求高中毕业结合严格的职业培训和通过当地职业协会举办的业余课程学习。

(二)有否把后续教育作为更换执照的条件

各国的差别很大,既有在规定必须通过后续教育定期更换执照的同时,严格到规定每年必须完成的正式教育的最低时数,甚至还直接规定会计和审计

课程的时数的,也有根本无需进行后续教育的,在这种情况下,会计职业执照无异于是终身性质的,根本没有定期更换执照的任何要求。

(三)可否有不同类型的执照

美国的许多司法管辖区为几种不同类型职业会计师颁发执照,例如“注册纳税申报编制人”,这就发生了不明确的情况,即能否认定他就是“注册会计师”;再如,有些司法管辖区除发给“注册会计师”的执照外,还就会计职业的专门任务发给副执照(如审计、税务、管理、咨询)。不同执照的并存当然也会阻挠国际相互认可。

(四)职业考试

除上述的学历要求和对专门业务的认可外,颁发职业执照通常需要包括一些条件,如:通过统一的职业考试;遵从行业协会制定的职业道德规范;以及最低年龄、国籍、在已取得执照的注册会计师监督下从事会计职业的年限等。除了在职业道德规范方面呈现出国际协调的趋势(国际会计师联合会也已制定公布了有关的职业道德标准)外,各国职业考试的结构和要求还存在着一定的差别。例如,有些国家的职业考试是一次连续完成的,有些国家则分为中间考试和最终考试。考试的范围和性质虽然相当类似,但侧重点则各具特色。例如,在美国,会计理论的比重较高;前联邦德国的考试强调需要应用的法律和规章;瑞士的最终考试的重点,则是冗长的审计和财务分析案例。再有,有些国家规定只有本国籍的公民才有取得职业执照的资格,在这种情况下,外国人当然不能参加职业考试了。

我国已从1991年起举行全国统一的注册会计师考试。目前,报考者的条件是:(1)具有大专或大专以上学历,(2)具有会计、审计、统计、经济中级或中级以上专业技术职称。考试及格者需在会计师事务所工作两年后才能取得注册会计师执业证书。自1994年起,我国已允许港、澳、台居民以及外国籍公民(该国法律允许中国公民参加该国注册会计师考试)参加我国注册会计师统一考试。

概述以上的情况,对读者理解会计职业国际化的展望,也许是有帮助的。为了逐步排除上述障碍,就会计师的职业教育和颁发职业执照的标准寻求国际协调,国际会计师联合会在1995年6月发表了关于“会计职业资格认可”的理事会政策声明^①,从教育、考试和经验三个方面,为职业资格的國際认可确立“评价原则”,以帮助正在为资格相互认可进行谈判的国家,作出有根据的

^① 可参阅“Recognition of Professional Accountancy Qualifications” Statement of Policy of Council,载 IFAC *Handbook of Technical Pronouncements of Ethics and Auditing*, 2000.

“程度对等”的决策,但几年来尚未取得明显的成果。

第三节 国际会计的内容和定义

会计领域的国际化和会计职业的国际化进程,界定并发展了国际会计这门新学科的内容,从前两节的叙述中已可略见其端倪。

一、国际会计的内容

为了便于阐述,我们先引述近年出版的具有代表性的两本国际会计著作的分章目录:

(一)F. D. S. 崔、C. A. 福罗斯特、G. K. 米克:《国际会计》(1999 年第三版)

- | | |
|------------|---------------|
| 1. 导论 | 7. 物价变动会计 |
| 2. 发展与分类 | 8. 国际会计协调 |
| 3. 比较会计(上) | 9. 国际财务报表分析 |
| 4. 比较会计(下) | 10. 管理会计与控制 |
| 5. 报告和披露 | 11. 金融风险管理 |
| 6. 外币折算 | 12. 国际税务和转让定价 |

(二)M. Z. 伊克彼、J. U. 麦尔科、A. A. 伊利马拉夫:《国际会计:全球观》(1997 年版)

- | | |
|-----------------|-----------------------|
| 1. 国际会计导论 | 8. 管理会计问题:战略计划与控制 |
| 2. 会计准则国际化 | 9. 预算、产品成本计算与外汇风险管理 |
| 3. 财务报告披露 | 10. 转让定价和国际税务 |
| 4. 特定国家中会计准则的制定 | 11. 国际财务报表分析 |
| 5. 物价变动会计 | 12. 全球经营的审计问题 |
| 6. 外币 | 13. 发展中国家:正在形成的世界经济秩序 |
| 7. 特定报告问题 | 14. 东欧国家 |

这两本著作都展示了国际会计丰富和广泛的内容,但各具特色。第一本著作以会计方法和财务报告的国际比较和分析为主体,对会计模式的比较分析在第二章至第四章中概略地叙述,第十章至第十二章论述了国际管理会计。这本书及其第二版(由 F. D. S. 崔、G. G. 米勒合著)在理论上的深度是受到读者的普遍赞许的。伊克彼等的著作着重描述了不同国家的会计模式;论述了主要的会计方法和财务报告问题,诸如物价变动会计(第五章),外币折算(第六章),合并财务报表、无形资产和租赁会计(第七章)等;还以较多的篇幅,阐述了国际管理会计。如果对这两本著作进行综合考察,可以归纳出如下的几个特征: