

国际会计

(第二版)

International Accounting

刘松青◎编著



中国财政经济出版社

国际会计

(第二版)

刘松青 编著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

国际会计/刘松青编著. —2 版. —北京: 中国财政经济出版社, 2015. 8
ISBN 978 - 7 - 5095 - 6311 - 3

I. ①国… II. ①刘… III. ①国际会计 IV. ①F811.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 163165 号

责任编辑: 张若丹

责任校对: 徐艳丽

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88190406 北京财经书店电话: 010 - 64033436、84041336

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 960 毫米 16 开 24.5 印张 460 000 字

2015 年 8 月第 2 版 2015 年 8 月北京第 1 次印刷

定价: 54.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6311 - 3/F · 5087

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报电话: 010 - 88190492, QQ: 634579818

第二版前言

本书自 2011 年 8 月第一版出版以来,作为高等院校会计专业和其他财经类各专业的教学用书,为学生打开了会计学习通向国际的一扇窗,对学生拓宽会计学习视野、了解会计国际化发展动态、学习国际会计的原理和方法、熟悉跨国公司跨国经营中遇到的会计问题,起到了一定的积极作用。这也实现了本书出版的初衷。

本书此次修订,是在国际会计发展不断推进、中国会计国际化进程进一步深入的背景下进行的。本书第一版出版以后,国际会计准则理事会陆续发布了国家财务报告准则 IFRS 10《合并财务报表》、IFRS 11《合营安排》、IFRS 12《中其他主体中的权益的披露》、IFRS 13《公允价值计量》、IFRS 14《监管递延账户》和 IFRS 15《源于客户合同的收入》,以及国际财务报告准则解释公告 IFRIC20《地表采矿生产阶段的剥采成本》和 IFRIC21《税费》;修订了国际会计准则 IAS19《雇员福利》,重新发布了 IAS27《单独财务报表》、IAS28《在联营企业和合营企业的投资》和 IFRS9《金融工具》。同时,我国会计国际化发展和国际协同的进程也在不断推进,2006 年新的企业会计准则体系发布之后,根据会计国际发展动态和我国企业会计准则实施中的问题,陆续发布了企业会计准则解释第 1~6 号,不断对准则进行完善和改进。2014 年是我国会计准则改革的重要一年,财政部修订了《企业会计准则——基本准则》《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》,发布了《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》《企业会计准则第 40 号——合营安排》和《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》。

针对这些变化,本书此次修订,重点对第二章“会计国际差异比较分析”、

第三章“比较会计模式”、第四章“会计国际协调”和第七章“合并财务报表”的内容作了大量修改。此外，还对本书其余章节的内容进行了更新、补充和完善，力求信息更及时、内容更精准，以便更好地服务于教学。

感谢中国财政经济出版社有关编审人员的支持和帮助！

由于作者水平有限，加之编写时间仓促，书中仍难免有疏漏和不当之处，恳请读者批评指正。

刘松青

2015年6月



前言

21 世纪,随着全球经济一体化和资本市场全球化的发展,商品、服务和资本的国际流动日渐加剧,作为“商业语言”的会计在经济生活中的作用越来越重要,人们对国际化会计信息的需求也日益增加。在经济全球化和会计国际协调发展发展的环境中,国际会计相关知识已成为会计信息使用者的必备知识。

本书系统地阐述了国际会计的原理、知识和方法,全书共分为四大部分,包括十二章内容。第一部分为导论,即第一章,介绍国际会计形成与发展的背景,阐述国际会计的内容和概念。第二部分为国际比较会计,包括第二章至第四章的内容,在比较分析会计环境、会计模式、会计惯例和财务报告差异的基础上,介绍了一些典型国家会计模式的特征,并对国际会计协调问题进行分析。第三部分为国际财务会计,包括第五章至第八章的内容,涉及外币交易会计、外币报表折算、合并财务报表和国际财务报告问题。第四部分为国际管理会计,包括第九章至第十二章的内容,涉及外汇风险管理、预算控制与业绩评价、国际转移价格和国际税务问题。

本书理论与实务并重,对一些比较复杂的问题和抽象的概念辅以实例解释,力求深入浅出,通俗易懂。本书力求给读者以启迪,尽量做到条理清晰、内容丰富、示例恰当、文字准确。本书既可作为高等院校会计专业和其他财经类专业的教学用书,也可作为广大会计理论工作者进行学术研究和涉外会计工作者进行实务操作的参考用书。

在本书编写过程中,参考了大量中外著作、论文和国际会计文献,并得到了中国财政经济出版社的大力支持,在此一并表示感谢!

由于作者水平有限,编写时间仓促,书中缺点和错误在所难免,恳请读者批评指正。

刘松青

2011 年 4 月

目 录

第一章 国际会计概述	(1)
第一节 国际会计的形成与发展	(1)
第二节 国际会计的内容和概念	(9)
第二章 会计国际差异比较分析	(13)
第一节 会计环境差异分析	(13)
第二节 会计模式差异分析	(21)
第三节 会计惯例差异分析	(29)
第四节 财务报表差异分析	(37)
第三章 比较会计模式	(51)
第一节 美国会计模式	(51)
第二节 英国会计模式	(62)
第三节 德国会计模式	(71)
第四节 法国会计模式	(77)
第五节 日本会计模式	(84)
第六节 中国会计模式	(91)
第四章 会计国际协调	(105)
第一节 会计国际协调概述	(105)
第二节 政府间组织的会计国际协调	(109)
第三节 民间职业组织的会计国际协调	(122)
第四节 国际会计准则委员会的会计国际协调	(130)

第五章 外币交易会计	(153)
第一节 外币交易概述.....	(153)
第二节 外币交易会计的基本程序.....	(159)
第三节 外币交易会计的记账方法.....	(166)
第四节 外币交易会计的国际比较.....	(174)
第六章 外币报表折算	(177)
第一节 外币报表折算概述.....	(177)
第二节 现行汇率法.....	(180)
第三节 流动与非流动项目法.....	(185)
第四节 货币性与非货币性项目法.....	(189)
第五节 时态法.....	(194)
第六节 外币报表折算的国际比较.....	(198)
第七章 合并财务报表	(208)
第一节 合并财务报表概述.....	(208)
第二节 股权取得日合并财务报表的编制.....	(224)
第三节 股权取得日后合并财务报表的编制.....	(239)
第四节 合并财务报表的国际比较.....	(250)
第八章 国际财务报告	(257)
第一节 国际财务报告的编制.....	(257)
第二节 国际财务报告分析.....	(266)
第九章 外汇风险管理	(270)
第一节 外汇风险管理概述.....	(270)
第二节 外汇风险管理的策略与方法.....	(278)
第三节 外汇风险的计量与管理.....	(283)
第十章 预算控制与业绩评价	(289)

第一节 跨国公司全球化战略·····	(289)
第二节 跨国经营活动预算与管理控制·····	(297)
第三节 跨国经营业绩评价·····	(311)
第十一章 国际转移价格·····	(322)
第一节 国际转移价格的概念和意义·····	(322)
第二节 国际转移价格的影响因素·····	(326)
第三节 国际转移价格制定方法·····	(330)
第四节 各国政府对国际转移价格的应对·····	(333)
第十二章 国际税务·····	(340)
第一节 国际税务的概念和原则·····	(340)
第二节 各国税制的比较·····	(342)
第三节 国际重复征税的避免·····	(351)
第四节 国际税收筹划·····	(365)
第五节 国际反避税·····	(373)
本书主要参考文献·····	(377)

第一章

国际会计概述

【学习目标】 通过本章学习,要求了解国际会计形成与发展的过程以及影响国际会计形成与发展的经济背景;理解和掌握对国际会计定义的不同观点;熟悉国际会计的研究领域。

◇ 国际会计的形成与发展

◇ 国际会计的内容和概念

国际会计作为专题研究始于 20 世纪 60 年代初。1962 年 9 月,在纽约召开的第八次国际会计师大会上,首次就各国会计准则的协调问题进行讨论。同期,在华盛顿大学商学院,以缪勒(Gerhard G. Mueller)教授为代表的一些会计学者对国际会计的多个专题进行了研究。20 世纪 70 年代,国际会计发展成为一门新的独立的会计学科。作为现代会计的一个崭新的领域,时至今日,国际会计的内涵和内容、理论和方法都还处于不断探索之中。

第一节 国际会计的形成与发展

一、会计的国际化发展

会计是一门古老的学科,其历史源远流长,甚至可以追溯到人类的史前时期。在古代中国、印度、巴比伦、埃及、希腊以及其他古老的国度里,其会计发展就经历过人类社会的原始计量和记录时代。会计又是一门年轻的学科,几千年来,会计发展日新月异。伴随人类社会的发展,生产的发展和管理要求的提高不断推动会计理论和方法的发展,以适应环境变化 and 发展的要求。可以说,会计学科是人类文明的重要创造,会计发展史灿烂辉煌。

如果从国际会计的视角重新审视几千年的会计发展史,我们可以发现,尽管会计是环境的产物,各国的会计理论和方法都是在一定的社会环境中产生和发展起来的,受到各国政治、经济、法律、文化、教育、社会等多方面因素的综合影

响，从而表现出与其他国家会计相区别的特征。然而，作为一种通用的商业语言，会计技术和方法几千年来一直在各个国家和地区之间传播和交流，尤其现代会计发展呈现出明显的国际化特征。纵观数千年的会计发展史，可以看出，会计从产生时起就从未停止过其国际化的进程，一部会计发展史就是一部会计国际化的历史。

早在公元 14 至 15 世纪，当世界上大部分国家和地区还处在自给自足的自然经济时代，在商业经济繁荣发展的意大利，商人们就开始了跨国经商活动，这使得当时流行的单式记账法无法满足经济管理的信总需求。1494 年，意大利数学家卢卡·帕乔利（Luca Pacioli）在他的数学专著《算术、几何、比及比例概要》一书中提出了复式记账法，奠定了现代会计发展的基础，开辟了会计发展的新纪元。到 16 世纪，复式记账法已逐步传入德国、法国、荷兰、西班牙、葡萄牙等国家，随后又从那里传播到英国，并在这些国家得以发展和完善。之后，在国际商贸活动中，这些国家又将其先进的会计理论和方法传播到世界各地。

18 世纪英国工业革命是一场以机器生产取代手工劳动，以社会化大生产取代家庭作坊式小生产的生产与科技革命。它不仅促进了生产力的极大发展，而且彻底改变了人类社会的生产技术方式和生产组织方式，也给会计发展提出了新的要求，从而对会计和审计发展产生了全面而深远的影响。一方面，首先，机器的出现大大提高了企业的劳动生产率，企业规模不断扩大，固定资产规模也随之扩大，折旧会计等应运而生，大大丰富了财务会计的内容。其次，生产规模的扩大、劳动生产率的提高都给企业管理提出了更高的要求，因此，在新的管理学思想影响下，标准成本制度等会计方法出现，奠定了现代管理会计发展的基础。另一方面，工业革命后社会化大生产的发展催生了一种新的企业组织形式，即公司制。与独资企业和合伙企业不同，公司制企业所有权与经营权分离，股东只对企业承担有限责任。适应这些新的变化和信总需求，英国会计师们创造了新的会计理论和方法。并且，基于两权分离环境下对会计信息鉴证服务的需求，英国还成为现代审计和注册会计师职业的发源地，1854 年苏格兰的爱丁堡会计师协会被授予皇家许可证，成为世界上最早的职业会计师组织。当时，“日不落帝国”的商船，随同大英帝国的炮舰驶往世界上很多地区，把英国先进的会计审计理论和方法传播到所有英联邦国家，而且也传播到美国。与此同时，荷兰会计传播到印度尼西亚，法国会计传播到波利尼西亚和法属非洲领地，德国会计则在北欧、俄国广泛传播，后来还影响到日本会计的发展。

进入 20 世纪以后，美国经济实力不断增长，尤其是在第二次世界大战以后，美国逐步确立了它在世界经济中的霸主地位。随着美国经济业务的日趋复杂和企业经济管理水平的不断提高，美国在会计学科研究方面也有巨大的投入，从而使

其会计理论和技术水平大大提高,并居于世界领先地位。美国会计在世界范围内产生了普遍影响,不仅传播到菲律宾、墨西哥、巴西等发展中国家,还在第二次世界大战后传播到日本和德国,对英联邦国家的会计也产生不同程度的影响,不少英联邦国家的会计逐步由英国模式转向美国模式。在中国,20世纪初期传统的“中式簿记”就开始逐渐让位于以美国会计为代表的“西式簿记”;而我国始于20世纪70年代末的会计改革,也在很大程度上受到美国会计的影响。

当今世界,国际贸易迅猛发展,跨国公司在世界经济舞台上扮演着越来越重要的角色,经济全球化已是世界经济发展不可逆转的客观趋势和潮流。世界经济一体化发展,资源在国家间的流动,都使得会计国际协调发展成为必然。

二、国际会计形成与发展的经济背景

会计技术和方法的发展受到客观环境的制约和影响,会计理论研究亦然。如前所述,会计实务的国际化发展由来已久,而国际会计的理论研究只是最近50余年的事情。那么,为什么国际会计在20世纪60年代的美国作为专题研究应运而生?之后又是什么力量推动其逐步发展成为一个完整的会计学科并不断完善?美国会计学会(American Accounting Association, AAA)下属的国际会计委员会曾于1966年提出了研究国际会计的四个经济背景,即国际贸易及投资的增大,跨国公司的兴起,经济地区化的推进,以及国家间财务、会计的交流。^①这些不仅是会计国际化发展赖以存在的重要环境基础,也是国际会计学科产生的重要经济背景。当前,世界经济发展较之50多年前有很大变化,会计环境也日趋复杂。但在经济全球化的今天,上述四个方面,依然是推动国际会计发展的重要经济背景。

(一) 国际贸易和投资的增大及资本市场的国际化

市场的国际化发端于国际贸易。国际贸易属于历史范畴,其产生必须具备两个前提条件:一是有可供交换的剩余产品;二是国家或政治实体的形成。社会生产力的发展和社会分工的扩展,是国际贸易产生和发展的基础。在奴隶社会和封建社会,由于自然经济占统治地位和交通条件的限制,国际贸易的范围和规模均很有限,尚未形成统一的世界市场。国际贸易真正具有世界性质,是在资本主义生产方式确立起来之后。在资本主义生产方式下,国际贸易额急剧扩大,国际贸易活动遍及全球,贸易商品种类日益增多,国际贸易越来越成为影响世界经济发展的一个重要因素。第二次世界大战以后,国际贸易的发展大致可分为三个阶

^① AAA, “International Dimensions on Accounting in the Curriculum; a Recommendation by the Committee on International Accounting”, 1996.

段。第一阶段是第二次世界大战以后至 1973 年，与这一时期世界经济迅速增长相适应，国际贸易迅猛发展。1948 ~ 1973 年，世界出口量年均增长率达 7.8%，大大超过 1913 ~ 1948 年世界出口量年均增长率 0.5% 的水平，而且超过了同期世界工业生产 6.1% 的年均增长率；1950 ~ 1973 年的 24 年间，国际贸易额从 607 亿美元增至 5 740 亿美元，增长了近 8.5 倍，年均增长 10.3%。第二阶段是 1973 年至 20 世纪 80 年代中期，国际贸易由迅猛发展转向缓慢发展乃至停滞阶段。从 70 年代初开始，主要资本主义国家进入了长达 10 多年的“滞胀”阶段，到 80 年代初，出现了严重的经济衰退。从 1973 年到 1981 年，国际贸易平均增长率较第一阶段下降了一半多，只有 3.6%；1981 年国际贸易陷入零增长，1982 年出现负增长。第三阶段是 20 世纪 80 年代中期到现在，国际贸易增长速度回升并再次迅速发展。1983 年以后，随着西方国家经济的回升，国际贸易增长率有较大提高，1983 ~ 1989 年国际贸易年均增长率提高至 6.2%。进入 90 年代后，国际贸易的增长速度加快，1990 ~ 1995 年国际贸易年均增长率达 10% 左右，但 1996 年降至 6.7%，1997 年再降为 3.5%，1998 年因受亚洲金融危机的严重影响，国际贸易再度出现负增长，国际贸易额由 1997 年的 69 027 亿美元降为 68 401 亿美元。1999 年，随着亚洲国家经济的复苏，国际贸易逐步回升。2000 年，世界商品出口额比 1999 年增长了 12.9%，突破了 6 万亿美元。但由于受到信息技术产业急剧降温等的影响，2001 年的世界商品出口额比 2000 年减少了 4%，服务出口额仅比 2000 年微增 0.45%。但自 2002 年开始，国际贸易出现上升势头，2002 年、2003 年和 2004 年世界商品出口额分别比上年增长 5%、17% 和 21%，世界商业服务出口额分别比上年增长 7%、14% 和 18%。从国际贸易的发展趋势可以看出，世界各国在经济贸易领域的相互依存度越来越高，而对外贸易在各国经济发展中的地位也越来越重要。

伴随发达国家商品出口贸易的发展，其向海外的直接投资也迅速扩大。20 世纪 50 年代国际直接投资年均增长率为 4.3%，60 年代上升为 5.3%。1983 年以来，全球跨国直接投资年均增长 29%，比世界贸易额的增长速度高 3 倍，比世界 GDP 的增长速度高 4 倍。发达国家向发展中国家的直接投资，既可以为本国企业赚取丰厚的利润，又可以解决发展中国家在发展经济过程中面临的资金短缺和技术落后的困难。此外，那些在工业现代化方面取得一定成就的发展中国家，也都走上发展外向型经济的道路，积极参与国际经济技术交流与合作，进入向海外直接投资的行列。与此同时，发达国家相互之间的直接投资和资本流动，也达到相当规模。

国际贸易和海外投资的发展导致了货币市场和资本市场的国际化。同时，由于主要国家金融市场的自由化、金融创新以及电子信息技术的巨大进步，大量资

本在国家间流动，导致了资本市场的全球化。

国际贸易和海外投资的参与各方，出于维护自身经济利益和经济决策的目的，需要了解对方的财务状况、经营业绩、经济实力和资信水平等。而各国会计准则的差异会阻断双方信息的沟通，成为国际贸易和海外投资的障碍。这就必然促使从事国际贸易和投资的经济主体越来越多地关注别国的财务信息和会计方法，以及贸易伙伴或合作方所在国家的政治、经济、法律、税收、会计等方面的政策和规章制度，研究国家之间会计准则的差异，探究差异存在的原因并寻求协调和消除差异的途径，从而推动会计国际化的进程。

货币市场和资本市场的国际化，使得不仅是跨国公司，还有很多非跨国公司也到国际资本市场上融通资金。由于各国会计准则的差异，使得不同国家企业的会计信息不可比、不透明。筹资人要向出资人提供易于理解的财务报告，就必须将其遵循本国会计准则编制的财务报告按照上市地或出资人所在国的会计准则进行调整。国家之间的会计准则差异越大，调整幅度就越大，其筹资成本也就越高。因此，为降低其筹资成本，筹资人必然期望缩小国家之间会计准则的差异，并推动会计准则的国际趋同。

（二）跨国公司的兴起与发展

跨国公司（Multinational Corporation or Enterprises, MNC 或 MNE）^① 最早出现在发达国家，其兴起和国际化发展是 20 世纪后半叶最重要的经济现象之一。跨国公司向国外扩张的基本动机是获取利润。早期的跨国公司，如东印度公司、英国石油公司、美孚石油公司等，其主要目的是到国外掠夺资源。第二次世界大战以后，在 20 世纪 50 至 60 年代，美、英等国发展起现代意义的跨国公司。

人们对跨国公司褒贬不一，有人把它比作是发达国家帮助发展中国家发展经济的天使，也有人把它说成是发达国家榨取发展中国家人民血汗的工具。但无论

^① 1986 年联合国秘书处给跨国公司下的定义：跨国公司系指在两国或更多国家之间组成的公营、私营或混合所有制的企业实体，不论此等实体的法律形式或活动领域如何；该企业在一个决策体系下进行经营，通过一个或一个以上的决策中心使企业内部协调一致的政策和共同的战略得以实现；该企业中各个实体通过所有权或其他方式结合在一起，从而其中的一个或多个实体得以对其他实体的活动施以有效的影响，特别是与别的实体分享知识、资源和责任。

20 世纪 80 年代以后，学术界对于衡量跨国公司有三大标准：一是结构标准，是指以企业从事生产经营活动跨越的地理区域和企业的资产所有权作为衡量跨国公司经营的标准和尺度。目前普遍使用的权威性标准是国际货币基金组织提出的，规定跨国公司控制境外企业所有权的合理比例应不低于 25%。二是经营业绩标准，是指跨国公司在海外的资产、利润、销售额、产值和雇员人数等必须在整个企业业务中达到一定的比例。西方学者普遍认为跨国公司国外业务份额应达到全部业务的 25% 以上。三是行为特征标准，是指跨国公司应实施全球化经营战略，公司最高决策应从公司整体利益出发，以全球范围内利润最大化为目标，而不是局限于某地区市场的盈亏得失。

褒贬，跨国公司对当今世界经济发展的重要意义不容忽视。据美国《华尔街日报》1999年10月25日报道：“规模”标准^①以上跨国公司已远远超过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占全世界生产总值的1/4，国际贸易中有大约1/4的进出口交易额是跨国公司的内部销售，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。

跨国公司的基本特征在于其在国外拥有对企业资产的控制权和企业经营的决策权。与单国企业相比，现代跨国公司大多具有以下特征：^②

- (1) 跨国公司具有全球性战略目标和高度集中统一的中央决策系统；
- (2) 对外直接投资是跨国公司最主要的活动形式；
- (3) 跨国公司采取灵活多样的经营策略；
- (4) 跨国公司具有强大的技术创新能力；
- (5) 跨国公司具有较大的经营风险。

跨国公司的上述特征决定了其对国际会计发展的全面影响。首先，跨国公司设在各国的子公司必须遵循东道国的会计准则编制财务报告；同时，跨国公司高度集中的经营政策决定了，为了考核评价企业经营情况和提高经营管理效率，跨国公司需要了解公司整体及各个子公司的财务状况和经营业绩，这就要求各子公司提供统一可比的会计信息，因此要求各国的会计准则和会计惯例能够得到协调甚至统一。出于自身利益的考虑，跨国公司必然会成为推动会计国际化的重要力量。其次，在跨国公司的会计实务中，还会遇到诸如国外子公司外币报表折算、物价变动调整、跨国合并财务报表的编制、国际财务报告、跨国经营业绩评价、国际转移定价、国际税务等具体会计问题，对这些问题的研究和探索，必将不断丰富和发展国际会计理论和实务的内容。

（三）经济地区化的推进

从20世纪50至60年代起，世界经济呈现区域化发展的态势。20世纪90年代以来，随着跨国公司 and 国际贸易的发展，全球经济一体化程度进一步提高，各国经济发展相互影响程度日益加深。伴随着全球经济一体化进程的发展，区域经济集团和区域经济组织的作用也不断加强。目前世界上各种类型的区域经济集团已达100多个，几乎所有国家和地区都不同程度地参与其中，欧盟（European Union, EU）、亚太经济合作组织（Asia Pacific Economic Cooperation, APEC）、经济合作与发展组织（The Organization Economic Cooperation and Development,

^① 联合国贸发会议在1993年的一份文件中认为，跨国公司年销售额应在10亿美元以上，即所谓10亿美元俱乐部（Billion Dollar Club）。

^② 杨国亮：《跨国公司经营与管理》，中国人民大学出版社2008年版，第4～5页。

OECD)、北美自由贸易区 (North America Free Trade Agreement, NAFTA) 等都是国际上影响很大的区域经济组织,也在世界经济舞台上扮演着至关重要的角色。

区域经济集团的发展和经济地区化的推进,对国际会计的发展有重要的推动作用。在一定区域内发展经济合作必须十分重视会计交流与协同发展,因为只有按照共同的标准反映经济活动,才能保证会计信息披露的透明度、可比性和一致性,才能保障区域内资本市场的健康有序运行,以及国家之间经济合作的顺利进行。

欧盟的会计趋同发展是经济地区化发展推动会计国际化的典型例证。欧盟的前身欧共体 (European Communities, EC) 形成于 1965 年,1993 年改称欧盟,总部设在布鲁塞尔,现有 28 个成员国。1999 年 1 月 1 日欧元启动。随着欧元的正式启用,欧洲统一大市场逐渐建立,欧盟也开始建立统一的会计信息市场。1989 年欧盟以观察员的身份加入国际会计准则委员会 (IASB) 理事会;1999 年欧盟宣布在缺少欧洲指令的情况下允许欧洲公司采用国际会计准则;2000 年 6 月欧盟在其呈送给欧洲议会和欧盟部长理事会的《欧洲财务报告战略:未来发展》中,要求所有在欧盟国家证券市场上市的 7 000 多家上市公司在 2005 年之前必须采用国际会计准则编制财务报告,并同时提议欧盟建立认可国际会计准则的双层机制。2001 年 6 月,作为采纳国际会计准则认可机制的组成部分,欧盟成立了欧洲财务报告咨询组。2001 年 3 月,欧洲议会通过了欧盟委员会采纳国际会计准则的议案,要求欧盟的上市公司最迟于 2005 年 1 月 1 日开始遵循国际会计准则编制合并财务报表。2002 年 5 月,作为对上述议案的补充,欧盟委员会又提出一项全面修改欧盟会计指令的草案,以有助于促进欧盟建立统一的金融市场。2002 年 6 月,欧盟正式决定上市公司采用国际会计准则。2003 年 1 月,欧洲议会批准了经过修订的欧盟会计指令 (第四号和第七号公司法指令)。同年 5 月,欧盟部长理事会又通过了修订的会计指令,该指令补充了 2002 年通过的国际会计准则规章,它要求所有欧盟上市公司自 2005 年起采用国际会计准则,并允许成员国将此要求扩展到所有公司。2003 年 7 月 16 日,除《IAS32 金融工具:披露和列报》和《IAS39 金融工具:确认和计量》及其相关的解释公告以外,会计监管委员会通过投票的方式一致认可了其余所有的国际会计准则 (IAS1 除外) 及其解释公告,并建议欧盟委员会加以认可。2003 年 9 月,欧盟委员会通过了一项法规,对会计监管委员会的建议正式认可和采纳。^①

^① 郝振平、卢彬彬:“欧盟会计趋同的措施及其借鉴意义”,《现代审计与经济》,2006 年第 3 期。

（四）会计职业界国际组织的推动

早在 20 世纪 60 年代，会计职业界就对国际会计给予了极大的关注。美国注册会计师协会（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA）于 1964 年出版了《25 国职业会计》，美国全国会计师协会（National Accountants Association, NAA）也于 1966 年发表了第 36 号调查报告书《管理会计在海外业务中的一些问题》。在欧洲大陆，随着欧洲经济合作组织（Organization of European Economic Cooperation, OEEC）的成立，西欧各国对彼此的会计实务也给予了前所未有的关注。1951 年，欧洲 12 个国家会计师代表在巴黎成立了欧洲会计师联合会（Fédération des Experts Comptables Européens, FEE）。

1966 年，由英格兰和威尔士特许会计师协会发起，联合美国和加拿大的会计师协会共同组成会计师国际研讨组（Accountants International Study Group, AISG），该研讨组主要是对英国、加拿大和美国的会计、审计问题进行比较研究，并发表研究报告。1968 年研讨组发表了第一份研究报告，题为《三国对存货的会计和审计方法》。同年，美国注册会计师协会与加拿大、墨西哥等国家合作，创立了国际会计合作委员会，旨在帮助和促进发展中国家会计事业的发展。

1904 年，会计职业界在圣路易斯召开了第一次国际会计师大会，并于 1952 年在伦敦举行的第六次会议上，确立了每五年举行一次会议的惯例。1972 年在悉尼举行的第十次会议，成立了会计职业国际协调委员会（International Co-ordination Committee for Accountancy Profession, ICCAP），其职责主要包括：确定世界会计师大会的主办方，并协调参与组织大会的各个成员；与各成员保持经常性的联系；对地区性会计师协会的发展进行监督和帮助，等等。它就是 1977 年成立的国际会计师联合会（International Federation of Accountants, IFAC）的前身。

1973 年 6 月，由来自澳大利亚、加拿大、法国、前联邦德国、日本、墨西哥、荷兰、英国和美国等九个国家的 16 个主要职业会计师团体发起，在英国伦敦成立了国际会计准则委员会（International Accounting Standards Committee, IASC）。该委员会的目标是：制定强有力的准则以满足国际资本市场与国际工商业界的需求；制定并帮助实施会计准则，以满足发展中国家和新兴的工业化国家对财务报告的需求；进一步提高国家会计要求与国际会计准则之间的兼容性。国际会计准则委员会及其发布的国际会计准则，既对国际会计实务发展产生了重要影响，也对国际会计理论建设起到了积极的推动作用。

1977 年 10 月，在原会计职业国际协调委员会的基础上，国际会计师联合会在德国慕尼黑成立。联合会的宗旨是以统一的标准发展和提高世界范围的会计职业，促进国际范围内的会计协调。其任务是：决定国际会计师大会的主办国；保持与参加国际会计师大会的各国的联系；促进国际和地区会计机构的发展和信息