

概 论

本章从会计的国际发展中说明国际会计是各国会计发展到一定阶段的产物，国际会计的形成需要一定的条件。在阐述国际会计产生的经济背景的基础上解释国际会计的概念并给出其定义。中国改革开放以后，从利用外资开始，中国企业涉及了国际会计问题，随着中国公司进入国际资本市场的实例增多，学习和研究国际会计问题具有了更强的现实意义。

第一节 现代会计的国际发展

一、现代会计的新纪元

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是最早问世的系统地全面阐述借贷复式记账法的文献，它的出版确立了意大利当时在会计方面的世界领先地位。13 世纪至 14 世纪，随着国际贸易的发展，以威尼斯为中心的地中海贸易区形成，从而奠定了借贷复式记账法产生和获得初步发展的经济基础。关于复式记账法的起源有多种说法，但是以借贷复式记账法为特征的意大利起源说有较多的史料予以支持。国际会计界普遍认为，帕乔利的著作作为科学的借贷复式记账法在世界的传播创造了条件、做出了贡献。

美国会计学家利特尔顿（A.C.Littleton）认为复式记账法的产生需要 7 项条件：①阅读与写作的能力；②纸张的普遍运用；③阿拉伯数字的采用；④稳定的币制；⑤公民财产权的普遍化；⑥资本积累的出现及再投资；⑦信用关系的产生和流行。会计史学家们认为，13 世纪的意大利已经具备了这些条件，威尼斯以及热那亚和佛罗伦萨等已经发展成为商业、贸易、金融和制造业的中心城市，由此可以推断，在此进程中在意大利产生和发展了借贷复式记账法。

在帕乔利的著作问世之前，意大利人已经使用和积累了许多当时比较先进的簿记方法。如有一个叫苏卓兄弟的商店将其 1406 年至 1443 年所发生的交易用交互分录方法进行记录，并创立资本账户和损益账户；佛罗伦萨存有较多当时的账簿，早期的账簿主要是债务记录，后来逐渐引进了债权、费用和经营成果的记录；现存的热那亚市政厅簿记被认为是已发现的账簿中具备复式簿记特征最早的会计记录；1430 年以后威尼斯的巴巴锐哥商店第一次使用按字母顺序排列的分类账，并且在以后的年度里对账目开始进行结算；1458 年班里犹托



克述里发表了关于复式分录簿记方法的论文，文中不仅总结了“借”与“贷”的概念，而且讨论了结账和结转损益的问题。

帕乔利曾在佩鲁贾大学、比萨大学和罗马大学任教，并担任过家庭教师和修道院院长，他学识广博，在数学、医学、建筑等诸多领域都颇有造诣。他的《算术、几何、比及比例概要》被称为“数学大全”，共分五部分：代数和算术、代数和算术在商业中的应用、簿记、货币和兑换、纯几何学和应用几何学。其中簿记部分共36章，讲解了借贷复式记账法，此外还讲解了以日记账、分录账和总账构成的账簿体系，并说明了结账的步骤和试算表的编制方法。帕乔利有关簿记的总结和论述在当时的世界范围内确实反映和代表了会计文献和会计实务的最高水平，并且借贷复式记账法目前仍在世界范围内被广泛采用，故将帕乔利著作的问世看作现代会计的开端，得到了世界上大多数国家会计师们的认可。

二、现代会计国际发展脉络

（一）在欧洲大陆的发展

从16世纪开始，欧洲的商业中心逐步由地中海沿岸转到了大西洋沿岸。尼德兰革命时期和之后，资本主义工商业得到了进一步的发展。在此期间，意大利簿记的传入在促进经济发展的同时也带动了地区会计的进步。在意大利复式记账法传入欧洲其他国家之前，这些国家的会计实务已经有了相当的发展。如14世纪初英国人开始对资产负债项目进行分类，1334年以后有分类的直栏记载账页，在账页的左方叙述交易的事实，右方记录交易的金额。差不多在同一时期，德国人赫曼约翰和卫丁博格将1329年至1360年所发生的交易进行详细叙述，著有《14世纪簿记》，不过所用的方法并没有创造性的突破。

16世纪到17世纪，意大利复式记账法逐步传入德国、法国、西班牙、葡萄牙和荷兰，借贷复式记账法在这些国家中得到了应用并有了进一步的完善和发展。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。荷兰人西蒙·斯蒂文（Simon Stevin）于1605年出版了《数学惯例法》，其中第五部分为会计学，他总结了当时的会计实务，主张开展年度财务决算，提出了资产负债表和利润表的萌芽形式。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，并影响到了英国和北欧其他国家。

（二）在英国的发展

意大利先进会计方法传入英国后，为英国工业革命的发展做出了重大贡献，对生产力大发展起到了促进作用，使适应经济发展需要的新会计技术和制度的创新成为可能。到19世纪，英国会计与其经济一样在世界上达到了最先进的水平。工业革命的发展对会计的作用提出了新的要求，随着生产规模和技术水平的提高，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。另外，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有限公司，为适应



这些新发展的需求,英国会计师们创造了相应的会计理论和方法与之相匹配。

英国在会计审计领域中做出了许多开创性贡献,奠定了影响广泛持久的英国会计模式的基础。公司制企业发展以后,英国产生了世界上最早的公司法。公司法一直是公司财务报告的主要法律依据,公司法对公司财务会计和报告做出总括规定,提出基本要求,包括对公司应编制的财务报表种类和报表的格式内容等;会计职业团体对其会员提供各种指南进行指导,以使公司法中有关规定得到遵守;进入20世纪下半叶,由独立的准则制定机构制定会计准则对会计实务进行具体规范,这样英国公司法的执行一直以来在很大程度上要依靠非政府的准则制定机构通过制定具体规则来完成。

英国是现代职业会计制度的发祥地,这种制度目前已扩展到世界上许多国家。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。英国是创造“真实与公允反映”概念的国家,对世界上许多其他国家产生了重要的影响。在英国会计实务中,财务报告应对公司财务状况和经营成果给予“真实与公允反映”的被认为是压倒一切的最高要求。

“真实与公允反映”的一般要求是,公司财务报告必须符合公司法和公认会计惯例的规定,公司如果这样做了,就被认为是“真实与公允反映”了公司的财务状况和经营成果;如果在某些情况下,按照公司法和公认会计惯例的要求编报财务报表不能给予“真实与公允”的反映时,公司可以不按公司法和公认会计惯例的要求去做,但必须在报表附注中解释原因和产生的影响。^①

英国的第一部《公司法》诞生于1844年,以后根据情况的变化和新问题的出现曾多次对公司法进行修订,所以公司法的内容随着社会经济的发展在不断地发展和变化。早在16世纪,英国已经出现了经皇家特许而成立的有限责任公司,但由于当时经营者与所有者是一体的,对财务报表要求不高,财务报表并不显得十分重要。19世纪以后公司法人的出现使公司所有权和管理权出现了分离,财务报表开始重要起来。1844年出台的第一部《公司法》确立了公司的法人地位,同时规定公司要有会计记录,并要编制年度资产负债表,全面、公允地向股东揭示公司的财务状况。

1856年英国将此前颁布过的《公司法》及其各种补充规定进行合并,颁布了合并后的《公司法》。1856年公司法取消了1844年《公司法》中关于会计和审计的强制性条款,代之以适用面更广、选择性更强的会计和审计规范,要求公司从自身利益出发,自觉地公布有关会计信息。

英国《公司法》的发展中不断地出现某年《公司法》的补充规定,然后过若干年合并一次,以此经历过几次发展、合并的过程,每次在会计和审计方面都有一些新的要求。1862年的《公司法》要求股利只能从利润中分配,以达到资本保全和保护债权人利益的目的;1900年《公司法》针对公司管理者与投资者分离的情况,提出进行强制性审计的要求;1908年《公司法》要求公开招股公司将会计记录在注册处备案待查。1929年《公司法》进一步规定公司招股章程中增报对公司利润及股利分配进行审计的审计报告,公司要披露所采用

^① 王德宝,仇林明英. 真实和公允[J]. 会计研究, 1999(1): 41-43.



的基本会计方法，要向股东提供年度利润表（未规定其内容和必须审计）、资产负债表的详细内容、格式以及估价方法，报表编制要“真实和正确”。

1948年《公司法》是合并了以前几年的《公司法》后重新制定的，1967年、1976年、1980年和1981年等四年的《公司法》是对1948年《公司法》的补充和修订。这五部《公司法》都是作为单独的立法存在的，在执行和引用时需要互相参照，多有不便。1985年议会通过新的《公司法》，将上述五部《公司法》加以合并，使之成为一部统一的公司法规。1985年《公司法》多达747节（不包括附则），其中有关会计、审计的规定主要在第7部分中，并按以下顺序排列：①会计记录；②会计报告期；③一般报表格式与内容；④董事会议报告和审计报告的规定；⑤年度报告的提交及其在公司注册机构存档的规定。各公司每年必须向其股东提交资产负债表和利润表，并且控股公司应编报控股公司及其子公司的集团财务报表。《公司法》要求各公司编制的财务报表必须做到“真实与公允”，并任命合格的审计师对财务报表是否“真实与公允”提出报告。

1989年和2006年对1985年《公司法》两度进行补充和修订。1989年《公司法》主要是将欧共体第7、8号指令的要求纳入英国《公司法》，涉及会计和审计的问题主要有两个方面：集团报表和审计人员。1989年《公司法》对集团的界定和控制的概念等方面做出了新的规定；对审计人员的任命、辞职和撤换提出了新的要求。2006年《公司法》补充和修订的内容涉及强化中小企业地位、明确股东在公司治理中的积极作用以及改革公司设立与运营法律制度等多个方面，此次补充和修订旨在服务经济，以保持并继续强化英国的国际竞争力。

（三）在美国的发展

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地居于世界领先地位。

在现代会计的中心从英国转移到美国的过程中，包括被流放的罗杰·马维克（Roger Marwick）和阿瑟·扬（Arthur Young）等会计先驱们都做出了重要贡献。美国一些会计学者的著述为使会计学成为一门独立学科奠定了基础并发挥了重要作用，如佩顿（William Paton）的《会计理论》、加宁（John Canning）的《会计中的经济学》、佩顿和利特尔顿的《公司会计准则绪论》等。可以说20世纪会计上的许多重大成就，基本上都源于美国，比如，财务会计和管理会计的划分，两者形成具有内在联系的现代企业会计信息系统，前者专司对外报告职能、服务于市场（主要是投资人和债权人）对会计信息的需求；后者则加工和提供成本、效益等内部信息，满足企业经营管理者们的需要。再如，“公认会计原则”（generally accepted accounting principles, GAAP）概念的创造以及财务会计准则的制定已



产生全球性影响。

为维护一个完善的资本市场，美国国会授权政府依法规范上市公司应予披露的财务报表和其他财务信息，由此促进了会计准则的制定和发展。为了不断完善会计准则体系，围绕着会计的记录、计量、确认、报告，产生了各种会计理论。20 世纪 70 年代以后，一些会计学者运用多种研究方法、多角度研究分析会计信息的作用，使经验研究和实证研究取得了重要进展与成功，促进会计理论和会计实务迈上了一个新台阶。

第二节 国际会计的概念

一、国际会计形成的经济背景

会计的国际发展是国际会计产生的一个重要条件，但还不是国际会计本身。国际会计作为一个独立学科形成于 20 世纪，发展的主导因素是经济方面。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。

跨国商品交换构成了最初的国际经营活动。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了普遍的现象。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。

企业在国际经营活动中遇到了一些新的会计问题，如货币换算问题，会计以货币为计量尺度进行会计记录和报告，但在跨国交易中会使用不止一种货币，于是产生了外币交易会计问题。因此国际经营活动中提出新的会计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，设立分支机构或子公司，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设立分支机构或子公司开展经营活动，按所在国的会计准则进行会计处理。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。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业绩评价等，也都是跨国经营活动中与会计有关的新问题。

促使国际会计形成的另一重要经济背景是国际资本市场的形成和发展。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，一些经济发达国家的金融市场呈现出了全球一体化的发展趋势，一些超越国家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。越来越多国家的大型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了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、分析和据以做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、国际会计的定义

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 & Pontus Troberg) 为美国会计学会进行了德尔菲评估 (Delphi Evaluation) 的工作, 即通过专家调查的方法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了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到了促进作用。另外, 许多国际会计公司或国际会计师事务所经常进行有关国际会计问题的调研并发布相关的调研报告, 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诠释, 故迄今为止并未形成一个世界会计界公认的国际会计定义。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) 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。

(2) 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, 不认为短期内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。

(3) 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, 如建立有效的会计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。

国外子公司会计应该看作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。

本书认为，在上述三种不同含义的概念中，第二种概念比较切合当前实际。第一种概念所指的可以看作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，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。

第三节 中国企业涉及的国际会计问题

一、利用外资的历程和途径

中国企业涉及国际会计问题是从改革开放以后吸收和利用外资的过程中开始的。吸收和利用外资的一个重要方面是在企业资本结构中引入外国（境外）资本，其中包括两个方面：一是吸引外资直接在中国国内投资举办各类企业；二是中国企业进入国际资本市场筹集资金。

（一）举办外商投资企业

外商投资企业，曾被称为三资企业，包括在我国境内设立的中外合资经营企业、中外合作经营企业和外商独资企业（以下简称外资企业）。这三种企业组织形式是我国吸收外商直接投资的主要形式，外商投资企业在我国大规模的发展是从20世纪70年代末80年代初开始的。

对中国会计发展来说，外商投资企业的发展具有重要意义，因为中国会计改革是从制定外商投资企业会计制度开始的。吸收和利用外资的过程中遇到了外商投资企业采用什么会计制度的问题，为促进吸收和利用外资、有利于外商投资企业的发展，我国在参考国际通行的会计准则的基础上，于20世纪80年代初制定了外商投资企业会计制度，当



时首先制定的是中外合资经营企业会计制度，在该会计制度中首次使用了“实收资本”的会计科目。

在 20 世纪 90 年代，一些符合条件的外商投资企业开始在上海和深圳证券交易所发行人民币特种股票，简称 B 股。它是以人民币标明面值，以外币认购和买卖的在中国境内上市交易的外资股。B 股公司的注册地和上市地都在境内，2001 年以前专供境外投资者（法人或自然人）买卖，2001 年之后，B 股对境内个人居民投资者开放。

可以发行 B 股的公司是准许有外商投资的公司。按照我国的有关法规，当公司股本总数中外资股达到或超过 25% 时，就成为外商投资企业，从而可比单纯的中资股份公司享受更多的政策优惠。B 股资本市场的形成，不仅使境外投资者既可采用直接投资方式进入中国境内（在中国境内举办三资企业），又可采用间接投资方式进入中国境内，而且使境外非企业的国际基金、法人团体和居民个人都有了进入中国经济领域的途径和机会。

在会计方面，含有 B 股的上市公司需要按照中国会计准则和国际会计准则编制两套财务报告，而且两套财务报告要分别聘请国内和国际会计师事务所进行审计。在 B 股公司发展的初期，两套财务报告披露的净利润曾有相当大的差异，随着中国会计准则与国际准则协调与趋同的发展，这种差异在逐渐缩小和消失。

（二）进入国际资本市场

我国股份公司可进入的国际资本市场，在当前的实践中主要集中于中国香港资本市场、美国资本市场、伦敦资本市场和新加坡资本市场等。中国公司在中国香港上市发行的特种股票，简称为 H 股股票；中国公司在纽约上市发行的特种股票，简称为 N 股股票；中国公司在伦敦上市发行的特种股票，简称为 L 股股票；中国公司在新加坡上市发行的特种股票，简称为 S 股股票。

我国股份公司进入国际资本市场的途径，有的公司是借“壳”进入国际资本市场，有的则是直接进入国际资本市场。

借“壳”进入国际资本市场中所谓的“壳”，是在某些国家或地区注册的上市公司，其股票符合国际资本市场所在地有关证券交易的法律法规的规定，允许流通交易。借“壳”上市包括买“壳”上市和造“壳”上市。

买“壳”上市即购买一家已上市公司的大部分或全部股权，取得控股地位，进而注入大量资金重整业务。所收购的公司，一般都是当地不很景气、股价不振的公司，收购这样的公司以后，再通过不断扩展公司规模、创立新的公司形象，在公司稳定发展之后可以增资扩股，最终实现进入该资本市场。

造“壳”上市是中国公司在国际资本市场所在地或所允许的国家或地区，重新注册一家中国公司的控股公司，经过不断的经营和发展，待符合上市条件后，控股公司申请上市。造壳上市的好处是，不需要承担买壳的风险。这种方式的弊端是中国公司需要较大的投资去国外注册一家新公司，并且通过经营达到一定规模，所以公司从注册成立到上市，需要相当一段时间，真正实现进入国际资本市场的时间比较长。



中国公司也可以选择直接进入国际资本市场。中国证券监督管理委员会及其他有关部门对国内企业海外直接上市负有监管责任，即国内企业或国内控股企业必须取得中国证券管理部门的批准。目前，中国证监会采取的是成熟一家、批准一家的鼓励政策。

进入国际资本市场的条件中公司的历史记录（如盈利能力和偿债记录）以及其经营性质是重要的考虑事项。一家公司一经确定可以到国际资本市场上股票，还必须与境外中介机构打交道，包括境外律师事务所、会计师事务所以及其他有关审计事务和证券事务的各种中介机构。其中重要的一个方面是按拟上市地证券交易监管机构要求的会计准则调整按中国会计准则编制的财务报表，提交按所要求会计准则编制的财务报表。

二、中国大陆公司进入资本市场的实例

（一）进入中国香港资本市场

中国大陆公司进入中国香港资本市场的途径既有直接进入的，也有借“壳”进入的。最早进入中国香港资本市场的公司有：北京人民机器厂、青岛啤酒厂、天津渤海化工集团、上海石化总厂、仪征化纤联合公司（江苏）、东方电器集团（四川）、马鞍山钢铁公司（安徽）、广州造船厂、昆明机床厂。这些公司的背景都是大型国有企业，1993年，经国务院批准，实现股份制改组，注册为股份有限公司。这些公司的股票在内地上市的同时，到香港招股，并上市挂牌交易。

再有一部分中国大陆公司进入中国香港资本市场，是通过买“壳”或造“壳”的途径进入的，这样的公司已经有许多案例。这些公司一般都是在香港注册的股份公司；内地中资企业居于绝对控股地位（50%以上）或相对控股地位（30%~50%）。

这样在中国香港，有所谓“中国概念股”或“红筹股”之称，即中资控股的上市公司的股份，通常是中资拥有这些上市公司股权30%以上的股份。这些公司的业务，有些在香港（或集中于香港），有些则集中于内地，还有些两地兼而有之。

（二）进入英美资本市场

北京大唐发电股份有限公司于1997年3月21日成功地在伦敦证券交易所挂牌上市，成为首家在伦敦上市的中国公司。之后中国国际航空股份有限公司于2004年12月15日在中国香港（股票代码0753）和伦敦（交易代码AIRC）成功上市。在伦敦证券交易所主板上市的，除大唐发电股份有限公司和中国国际航空公司外，还有中国石化、江西铜业股份有限公司、沪杭甬高速公路股份有限公司和浙江东南发电股份有限公司等；另有绿龙燃气在内的40多家中国企业在伦敦证券交易所的AIM市场（又称创业板）上市。

美国拥有世界上最大、具有国际影响的证券交易所，其中以纽约证券交易所居首位。从1992年开始，中国公司进入美国证券市场，如上海石化股份有限公司在中国香港上市H股的基础上在美国纽约股票交易所上市。在美国证券市场上市的中国公司已达300多家。



第四节 国际会计的主要内容

一、国际会计的概念与各国会计环境的差异分析

从会计的国际发展中说明国际会计是各国会计发展到一定阶段的产物，国际会计的形成需要一定的条件。国际会计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、国际金融市场和跨国公司

许多新的会计和财务报告问题是由国际金融市场的全球一体化和跨国公司从事国际性经营活动引起和产生的，国际金融市场和跨国公司的发展是理解和研究国际会计问题所必须弄清的基本背景和条件。金融市场正向全球一体化方向演进，全球性竞争使得世界主要金融市场上的参与者能够更有效地参加投融资活动。金融市场健康发展的核心是对投资者进行有效保护，其中重要的措施之一是保证充分的信息披露。跨国公司在多个国家中开展经营活动，遇到的国际会计问题既包括管理会计方面，也包括财务会计方面。

三、各国会计与国际会计

在各国会计规则的形成和发展过程中有各种各样的利益相关者在其中发挥着或大或小的影响和作用，不同的社会群体与会计领域有着直接的关系，造就了各具特色的各国会计实务。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，为解决国际会计差异问题，一些国际性组织开展了各种旨在协调各国会计差异、促使各国会计趋同的活动，如联合国的国际会计和报告政府间专家工作组、国际会计准则委员会等。

国际会计研究会计的国际协调和会计准则国际趋同的必要性及其障碍，各种协调和趋同活动取得的进展及其发展方向等。

四、国际财务报告及其分析

财务报告是重要的决策信息载体，从投资者保护的角度看，跨国公司必须进行充分的信息披露。国际会计准则委员会的“财务报告概念框架”是财务报告国际趋同中的重要理论性文件，该概念框架确定了财务报告背后大家一致认可的概念。跨国公司在不同国家进行直接投资、在国外证券交易所上市证券、从国际金融市场筹集资金等各项活动中，需要向国外的投资者、债权人、政府机构和其他有关各方提供本公司的财务报告，这是实现投



资、融资财务管理目标的必要前提。为保持其证券的正常流通和满足投资者和贷款者的信息需求，还要向有关各方提供年度财务报告。

五、价格变动与公允价值会计

大多数国家的财务报表都是按历史成本原则编制的，即以币值不变为基本假设。随着各国物价变动的加剧，物价变动会计在不同的国家有不同程度的探讨和运用。面对物价变动和通货膨胀，在会计界出现了选用不同计量属性的各种主张，形成了不同的观点或理论，被概括为不同的会计计量模式。在历史成本计量模式的基础上，反映物价变动的有现行成本计量模式、公允价值计量模式等。对于跨国公司来说，母公司和各子公司处于不同程度的通货膨胀经济环境之中，它们分别编制的财务报表反映着不同的货币购买力水平，在编制合并报表时需要将这些财务报表重新计量为反映相同购买力水平的数据，然后再进行合并。当子公司报表中所用货币与母公司的报告货币不一致时，还要对子公司的外币报表进行折算。这样，对于调整通货膨胀和进行外币报表换算孰先孰后的不同，产生了先调整后折算与先折算后调整两种不同的方法。

六、外币业务会计与外币报表折算

外币业务会计是一国的企业与外国企业进行以非记账本位币标价的交易而产生的会计问题。外币报表折算是在由许多公司组成的企业集团需要把各下属公司以不同货币表示的财务报表折算成以同一货币表示的财务报表，以便编制集团合并财务报表、反映整个集团的财务状况和经营成果时运用的会计程序。折算方法有单一汇率法和多种汇率法，多种汇率法中又有流动非流动法、货币非货币法和时态法等。由于汇率的变动，折算过程中往往要产生折算损益。多种折算方法的存在和折算损益的不同处理，会直接影响各公司之间财务信息的可比性，因而经常出现折算后财务报表对折算前财务报表歪曲反映的情况。为解决这一问题，美国首先提出了职能货币的概念，以此对国外子公司的经营活动进行划分，并根据不同性质的经营活动采取不同的折算方法。

七、国际审计与会计监管

国际审计是审计活动向国际化方向发展的结果。由跨国经营活动而导致一些审计活动从一个国家逐渐扩展到多个国家，审计过程和结果涉及多个国家有关方面的利益，具有国际影响，由此产生了国际审计。跨国公司审计包括外部审计和内部审计两个方面。跨国公司的外部审计涉及跨国公司选择外部审计师的问题，即是选择一个大型国际会计师事务所对整个跨国公司进行审计还是在不同的国家选择不同的会计师事务所进行审计。内部审计既要配合外部审计，也要补充外部审计。内部审计要按照外部审计的要求进行准备；同时对外部审计未审的机构和内容进行审计，因为外部审计一般采用抽样审计；内部审计还要



实施一些专门的审计，如经营审计、效益审计等。

八、跨国公司的内部控制、预算管理与外汇风险控制

跨国公司全球范围内的管理控制旨在执行公司战略、保证公司战略目标实现，管理控制系统中越来越重要的内容是内部控制框架的构建和有效运行。预算是企业总体战略计划的具体化，是控制未来经营活动的财务计划，它用具体的数量指标将总体战略计划分解为可以在实际中运行的标准和目标。跨国公司母公司及其子公司在生产经营活动中往往使用多种货币，而当一种货币的变动引起母公司货币价值变动时，这种货币所反映的资产、负债或收益等用母公司的货币进行衡量就会“暴露”在汇率变动的风险之中。外汇风险管理的基本策略包括进攻性管理和防御性管理。

九、跨国转移价格和国际税务

国际转移价格的制定有两种基本的方式，一是以成本为基础，二是以市价为基础。跨国公司在确定转移价格定价策略时一般要考虑所得税、关税、进出口限制、子公司的竞争力及其形象、通货膨胀率、外汇管制、当地合伙人和雇员的利益以及政治的稳定性等因素。跨国公司通过操纵转移价格达到公司利润最大化的做法使各国政府认识到必须采取措施加以限制，因而许多国家的政府通过立法来规定对跨国公司转移价格的监督和管制。跨国公司为了谋求税后利润最大化，就要设法谋求全球税赋最小化，因此跨国经营需要具备国际税务方面的知识。各国税法税制有着很大的差异，跨国公司在国际税务管理中需要了解其他国家的税收制度，进行税务规划，合理避税，实现最大利润。

十、跨国公司业绩评价

跨国公司战略目标的实现，要在管理控制和具体实施的基础上通过业绩评价来进行考核和总结。跨国公司与一般国内企业一样有常用的传统业绩评价指标，从国际范围来看也有较流行的跨国公司业绩评价系统，包括杜邦财务分析与业绩评价系统、经济增加值业绩评价系统和平衡计分卡业绩评价系统。跨国公司业绩评价指标设置中有一些需要特别关注的问题。

复习思考题

1. 现代会计开端的主要标志是什么？为什么？
2. 简述现代会计的国际发展历程。
3. 国际会计形成和发展的两个经济背景是什么？
4. 国际经营活动的发展提出了哪些新会计问题？



5. 国际金融市场的发展提出了哪些新会计问题？
6. 简述国际会计的概念及其形成过程。
7. 中国企业是如何开始涉及国际会计问题的？
8. 简述国际会计的主要内容。

本章参考文献

- [1] 刘中文. 谁是借贷记账法的发明者[J]. 财务与会计, 2011 (1).
- [2] 文硕. 西方会计史(上)[M]. 北京: 中国商业出版社, 1987.
- [3] Weirich T R, Avery C G, Anderson H R. International Accounting: Varying Definitions[J]. International Journal of Accounting, 1971, Fall.
- [4] Choi F D S, Mueller G G. An Introduction to Multinational Accounting[M]. Prentice-Hall Inc., 1978.
- [5] Choi F D S, Meek G K. International Accounting[M]. 7th ed. Pearson Prentice Hall, 2011.
- [6] Holzer H P. International Accounting[M]. Harper & Row Publishers, Inc., 1984.
- [7] Nobes C W, Parker R H. Issues in Multinational Accounting[M]. Philip Allan Publishers Limited, 1988.
- [8] Nobes C W, Parker R H. Comparative International Accounting[M]. 14th ed. Pearson, 2020.
- [9] Radebaugh L H, Gray S J, Black E L. International Accounting and Multinational Enterprises[M]. 6th ed. China Machine Press, 2007.
- [10] Seidler L J, Choi F D S. "Technical Issues in International Accounting" in Multinational Accounting—A Research Framework for the Eighties[M]. UMI Research Press, 1981.



即测即练

自
学
自
测



扫
描
此
码