



□ 王善平

### 一、国际会计:关于国际企业的会计

综观国际会计产生和发展的内因和外因,我们可以得到这样三点启示:第一,资本输出者对会计的特殊需要是决定国际会计特征的基础性力量。一般而言,资本输出者为更好地制订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外子公司整体的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,国际会计不过是对一般会计(处理的业务仅限于本国)理论与实务的逻辑延伸。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计量尺度、以财务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(杨时展,1992)。与现存的会计相比,国际会计的独特性主要体现在:(1)会计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,这一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,即跨国公司以及由跨国公司与东道国或其他国家共同创办的合资经营企业,即多国公司上,从而将一些在海外有直接投资的但规模不大的中小企业排除在外。笔者认为,如果继续坚持这种传统的观念,那么,我们的国际会计主体是不能完整地反映经济全球化和企业国际化的;因而应扩充到国际企业的概念上。在这里,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围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结构的经济组织形式。显然,国际企业涵盖了跨国公司和多国公司。(2)国际会计的确认,主要着眼于会计的再确认,也就是,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报告上做出进一步的判断、分类和综合等。(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,外币报表的折算、编报合并报表的调整与消除、有关国家物价变动对国际财务报告影响的消除、国际融资与投资战略的确定与考评等。(4)国际会计的报告,会受到来自于主要的使用者所要求的会计准则重大差异的严峻挑战。国际企业的财务报告的使用者分布在不同的国家,

目前我国租赁准则的适用性的确很强,但如果能对融资租赁判断的标准,像“最低付款额的大小”和“租赁期的长短”规定得再具体一些,如规定一个明确的百分比,将更加适合我国的国情。笔者这样讲是出于以下三个方面的考虑:(1)前面已经提及,我国会计人员整体的素质还不高,职业判断能力还不强,规定较为具体一些可能操作起来更容易

一些。(2)具体的判断标准会产生更加可比的会计报告。(3)给融资租赁规定一个明确的百分比判断标准,在某些发达的国家比如美国很流行,我们借鉴这一做法,也不会影响我国租赁准则的国际化程度。

(作者单位:东北财经大学会计学院)

责任编辑 袁 庚

习惯着不同的会计准则,为了国际筹资、投资和加强财务管理,会计的国际协调,便成了国际会计的一项必不可少的工作。

简而言之,国际会计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,以国际企业的财务报告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使用者决策的财务报告,并参与国际企业的有关国际经营战略和理财战略的制订、修正等工作的经济控制系统。

## 二、国际会计应为国际企业提供全球战略管理有效信息

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。在确定国际会计的目标时,应遵守如下基本原则:第一,要体现一般会计目标的基本特性。这就是要针对财务报告主要使用者的共同需要,既反映受托经营责任信息,又提供决策有用信息。第二,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。

我们可以这样来描述国际会计的基本目标,即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。其基本涵义包括:

1、国际会计提供的国际财务报告的主要服务对象是国际企业的现实和潜在的股东与债权人等。

2、国际会计提供的国际财务报告的主要内容应是与企业全球战略管理相关的经济信息。在这里,其涵义是十分丰富的。比如,国际财务报告的服务目标瞄准的是国际企业的全球战略管理,不是国际企业的某一部分的生产经营和财务决策的需要,也不是国际企业这一整体在某一或某几个国家的经营战略和理财战略管理;又比如,这里的管理既包括外部使用者的全球投资战略决策,也包括外部使用者对全球范围内的受托经营责任的考评,还包括国际企业的内部战略管理,因为我们的国际会计不仅包括国际财务会计,还包括国际管理会计和国际税务会计。无疑,在这样的目标指引下,国际财务报告既包括历史成本信息也包括非历史成本信息,既包括货币化信息也包括非货币化信息,既包括定量信息也包括定性信息,既包括以某一会计准则为基础的基准信息也包括以其他会计准则为基础的补充信息。

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。如果说,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责任的信息。为此,要研究国际企业的财务报告的使用者是谁,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,使之在保证现有财产安全的前提下,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,对一个国际企业而言,也许此时其财务报告的主要使用者在中国和美国,但彼时却在法国和德国等,从较长的时间看,编制国际财务报告的制度基础、国际财务报告的内容、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报告的主要原因之一是为顺利地国际资本市场上筹集到所需的资金)。这也就是为什么国际会计的“三大难题”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需要而产生与发展。相对于一般企业的内部管理而言,国际企业的内部管理更复杂,对会计信息的利用也更必要、更困难,因为只有通过这些企业的内部管理者努力,才能使国际企业可以动用的经济资源在世界范围内得到优化组合,并使其所有者利益最大化;在决定和实施战略决策时,会受到国际企业诸投资者所在国的法律、行为习惯、企业的组织结构、外汇风险、物价变动和政治风险等因素的影响。因此,国际管理会计的基本目标,就是要通过对国际财务会计信息等有关资料的深加工,来向国际企业的受托经管人提供有助于他们的战略抉择和日常管理的有用信息。与国际财务会计信息相比,这种信息的使用者的需求更直接也更具体,更具针对性,基本上不是某种规定的范式的结果,应帮助国际企业的经管者在全球范围内正确决定或修正国际企业的经营模式、经营规模、经营结构、融资或筹资战略市场营销的构建与开展、外汇风险的转移等。

国际税务会计,是关于国际企业的税收计算、缴纳和筹划的经济控制系统。这样,国际税务会计的目标,一是向国际企业各组成部分所在国税务机关提供其应付与实付税收额等信息,为取得所在国政府的支持;二是向国际企业的内部管理者提供有助于提高国际企业在全世界范围内的税收的理财效益的信息,为国际企业的税务计划服务。

然而,要实现国际财务会计的目标、国际管理会计的目标和国际税务会计的目标,就必须掌握有关国家的会计准则、会计制度与税收制度等,这又有赖于会计的国际比较与

协调的帮助,因此,会计的国际比较与协调的目标是,为国际企业管理揭示有关国家会计准则(或会计制度)、税收制度与本国的有关情况的主要差别。

### 三、国际会计的内容体系:国际企业特殊问题的集合

正如前述,国际会计是关于国际企业的会计,即国际会计是用来反映和处理国际企业的价值运动的特殊问题的。

国际企业价值运动的特殊问题主要表现在:(1)国际企业的各种资产来源于世界各国,也运用于世界各地,国际会计信息经济后果具有全球性特征;(2)国际企业的资本,追求的是世界范围内的利润最大化;(3)国际企业的价值运动会受到来自多种难以预期和控制的风险(如汇率风险、东道国经济政策变动风险、政治风险、战争风险、文化传统风险等)的严重影响。

针对国际企业价值运动的上述特征,国际会计的处理对象——国际企业价值运动信息的特殊问题将表现为如下基本特点:(1)计量单位的多国货币化和统一化。(2)确认、计量和报告标准的多样化与标准化。一方面,国际企业各组成部分在处理其各自会计业务时,应采用所在国的确认、计量和报告准则或制度;另一方面,为反映出国际企业这一整体的经营成果和财务状况及其变动情况,又需依照某种令国际财务报告的主要使用者可接受的会计准则或会计制度来重新确认、计量和报告。(3)计量结果的不确定性较高。虽然一般会计为降低会计计量结果的不确定性,采取了诸如设定会计假设、统一重要的会计政策等措施,但这些措施在国际会计领域受到了空前的挑战,比如,货币计量假设,就面临外汇风险的考验,国际财务报告的编制还要借助其他一些对不确定因素的确定化假设,具有更大的模糊性。

因此,国际会计主要是关于国际企业的价值运动的再确认和再计量的问题:实际上,也就是对国际企业的有关财务报告的转换、调整和战略性利用,是会计的国际比较和协

调、国际财务会计、国际管理会计和国际税务会计的有机组合。

由于国际会计的服务对象是国际性的,会计师在形成财务会计报告时,必须熟悉和运用有关国家和地区的会计准则,有关使用者在使用国际企业提供的财务报告时,有时同样需要熟悉和运用其他国家和地区的会计准则,因此在国际会计中,对有关国家的会计准则进行比较和分析,就必不可少。会计的国际协调是在会计的国际比较的基础上展开的一系列活动。无论是会计的国际比较还是协调,目的在于降低国际企业会计管理的成本,即最大限度地为国际财务会计、国际管理会计和国际税务会计服务。

国际财务会计研究的核心问题,是国际企业的国际筹资而对会计提出的特殊问题,主要包括,(1)功能货币、记账本位币、报告货币的选择;(2)外币交易的折算程序与方法、外汇风险的控制;(3)外币报表折算的方法选择和折算差额的处理;(4)不同国家或地区的不同程度的物价变动对币值不变会计信息的影响的消除;(5)财务报表的国际合并;(6)外币财务报表折算、财务报表合并、物价变动的会计影响消除的相互配搭的矛盾与调和;(7)国际财务报告的设计,以及国际财务会计信息的披露;等等。

国际管理会计,需要从集团的角度、从战略的高度,发展一般企业管理会计,形成国际战略管理会计、国际投资会计、国际筹资会计、国际责任评价会计。

国际税务会计,是实现国际企业全球目标不可或缺的管理手段,从全球范围,特别是从发达国家的情况看,将税务会计从财务会计中分离出来,是一种世界性趋势。国际税务会计的特色就在于它的国际性与战略管理性,应着重研究:(1)应税收益与会计收益差别的国际比较;(2)国际企业的所得税的计算与报告;(3)国际税务节省和战略管理(国际税务会计筹划)。

(作者单位:湖南大学会计学院)

责任编辑 袁蓉丽

#### ·建议·

## 改进国有中小企业 审计付费方式的一点建议

□ 郭志军 谢振莲

国企年报审计问题多多,原因固然是多方面的,但无疑和付费方式不合理有关。由于我们国有企业年报审计的委托人是单位负责人,由他们选择审计本企业的会计师事务所,再由他们出钱付费给注册会计师,这样,当双方出现争执时,由于市场竞争的压力,为了生存,有时注册会计师会背离独立审计准则而迁就单位负责人。按照两权分离的原则,要实现审计的目的,有必要把委托权从经营者手中拿走,还原于所有者。由所有者掌握委托

权,作为审计国有企业年报的委托者,并由所有者决定付费。这对外部财务监督问题远未解决的国有中小企业来说,非常必要。具体设想是:

由所有者的代言人——财政部门或者其它合适的部门选择审计国有企业的会计师事务所,由政府发文要求被审计单位把按物价局制定的收费标准应付的审计费在每年年末上缴给财政,设立专门的银行账户进行存储,审计终了,再把审计费拨付给会计师事务所。在此基础上进一步完善对会计师事务所的监督机制,加强对监督者的再监督,国企年报审计中存在的问题有望逐步得以解决。

(作者单位:河北省财政厅 河北经贸大学)

责任编辑 许太宜