

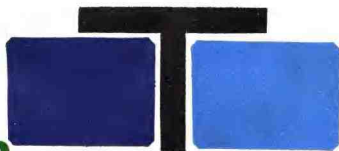
最新

• 谢国新 储一昀 总主编

企业会计丛书 第四辑

跨国企业会计

顾中宪 达世华 编著



航空工业出版社

内 容 提 要

本书是在我国会计制度进行重大改革、并与国际惯例接轨之际,向广大会计人员奉献的一本实用读物。

本书以《企业财务通则》、《企业会计准则》及新颁布的大行业财务制度、会计制度为依据,结合国际会计惯例,详细介绍了跨国企业内部往来业务、外币交易与折算、转让价格制度、会计报表的折算与合并等各种特殊会计业务的处理原理与方法,并介绍了国际税收与会计准则的国际间协调等相关知识。并结合具体情况,模拟列举了各种实际例子及解答,便于读者理解与应用。

本书可供各种所有制形式、各个行业的企业会计人员作为会计业务处理的实用指导手册。又可作为财会、审计、经济与管理干部培训教材与自学读物,也可供各类中、高等院校财会、审计、管理等经济专业师生参考使用。

图书在版编目(CIP)数据

企业会计丛书 第四辑/谢国新,储一昀总主编. —北京:
航空工业出版社,1995.5

ISBN 7-80046-742-2

I. 企… II. ①谢…②储… III. 企业管理-会计-丛书
IV. F275.2-51

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 01266 号

航空工业出版社出版发行

(北京市安定门外小关东里 14 号 100029)

北京医科大学印刷厂印制 全国各地新华书店经售

1996 年 1 月第 1 版

1996 年 1 月第 1 次印刷

开本:787×1092 1/32

印张:6

字数:134 千字

印数:1—3000

定价:42.00 元

本册定价:6.00 元

序

《企业会计准则》的颁布实施是我国会计管理体制的一项重大改革。它与同时颁布的《企业财务通则》，对于我国建立社会主义市场经济体系、扩大对外开放、以及加速与国际会计惯例接轨，均具有十分重要的意义。也正是由于这一重大改革，广大会计实务工作者和理论研究者都存在一个知识更新的迫切需要。

在这一改革之际，很高兴地看到由谢国新、储一昀两位年轻学者主编的《企业会计丛书》的正式出版。纵观这套丛书，我感觉到有几个显著的特色：一是内容上的新颖性，丛书以《企业财务通则》、《企业会计准则》及新近颁布的大行业财务制度、会计制度为编写依据，同时结合了国际会计惯例进行阐述，反映了现代会计的先进理论和方法；二是体系上的独创性，丛书突破了过去以行业会计为线条的编写方法，而是以企业会计的业务内容为编写主线，并兼顾各种行业会计的特点，使整套丛书具有较为系统全面的涵盖面，能够适应在今后企业经营活动多面性和综合性情况下，进行会计管理的需要；三是写法上的务实性，丛书编写注重切合企业的会计实务，强调可操作性，将理论阐述融于实际业务处理的说明之中，叙述精炼，行文流畅；四是出版时间上的及时性，丛书的出版弥补了目前有关会计改革的读物奇缺的状况，使读者能及时地学到新的会计方法，以适应开展工作的需要。因此，这套丛书不失为广大会计实务工作者的良好读物。

爰为之序，并乐于向会计工作者推荐。

韩政卫

前 言

我国的会计制度正进行着一场重大改革。《企业会计准则》的颁布与实施迈出了这一改革奠基性的第一步。而大行业会计制度的出台,则为会计制度改革的顺利进行提供了过渡阶段的保障。会计制度改革的目标是要建立跨所有制、跨行业、跨经营方式、跨国内外的,并包括基本准则和应用会计准则在内的会计准则体系。

会计制度改革对于广大会计实务工作者和理论研究者来讲,既是一个时机,同时也是一种挑战。会计制度作为经济领域的国际通用“语言”,其重要意义在改革开放的我国已越来越为人们所重视。而另一方面,会计人员正面临着与国际会计惯例接轨的客观要求,否则将难以适应会计制度改革的迫切需要。

也正是这一重大改革,以往出版的众多有关企业会计的教材、书籍,由于是根据原有的会计制度,按所有制按行业而编写的,随着准则的出台和施行,已失去其实用价值。全国几百万会计实务工作者亟需新的会计读物,各类中高等院校经济类专业,尤其是会计专业的学生也亟需新的会计教材。相对来说,前者显得尤为迫切重要。

就此,我们组织编写了这套《企业会计丛书》。这一丛书,以会计制度改革的目标模式为依托,突破了以所有制、以行业为界限的编写思路,而是以企业会计的业务类型为基础进行分册编写。同时既兼顾不同行业的特点,又能适应越来越多的企业跨行业经营的需要。整套丛书共分五辑,各辑之间相对独

立,自成体系。在内容安排上由初级向高级递进。以常用业务为主要内容,辅以其他业务的介绍,以满足经济发展的要求。每辑丛中,各册以企业会计的业务内容为划分界限,使之与《企业会计准则》以及应用会计准则的体系相呼应。在编写方法上,以实务操作为主要重点,力求通俗易懂,避免教材式的抽象,将理论融于实际应用之中。并按各类会计业务的具体情况,配以各种实际例子的说明,体现其可操作性。

会计改革为我国改革开放,走向世界迈出了可喜的一步。我们认为,目前更为重要的是宣传普及会计准则,使广大会计人员理解、接受,并运用于实际工作之中。这是一项意义重大而又十分艰巨的工程,它关系到会计制度改革目标的顺利实现。我们希望《企业会计丛书》的编写出版,能为这一项工程的圆满完成贡献出我们的一份力量。

在本丛书的编写过程中,我国著名的会计、审计学家、博士生导师徐政旦教授为我们提供了许多建设性的宝贵意见和指导,并在百忙之中为丛书作序推荐,在此我们谨表衷心的感谢。同时感谢上海财经大学校长、博士生导师汤云为教授对本丛书的大力支持和关心。对参加这套丛书编写的人员,以及为编写工作提供帮助的许多热心朋友,为这套丛书出版发行作了大量工作的航空教育图书服务中心的李德英、张德云、王战航等老师,表示我们的真挚的谢意。

谢国新 储一昀

目 录

序

前言

1 概述	(1)
1.1 跨国企业的环境	(1)
1.2 跨国企业组织	(4)
1.3 跨国企业会计信息系统	(7)
2 会计制度	(17)
2.1 独立核算制度	(17)
2.2 分级核算制度	(21)
2.3 非独立核算制度	(25)
2.4 制度的选择	(29)
3 往来业务处理	(31)
3.1 往来业务种类	(31)
3.2 往来业务内容及会计处理	(32)
3.3 往来业务的帐簿及报表设置	(42)
4 外币交易与外币折算	(51)
4.1 外币交易	(51)
4.2 外币折算	(62)
5 转让价格	(72)
5.1 定价要考虑的因素	(72)
5.2 定价的方法	(76)
5.3 转让价格规定的变化	(84)

6 国际税收	(87)
6.1 国际税收和跨国企业会计	(87)
6.2 国际税收环境	(95)
6.3 避免国际双重课税	(110)
6.4 国际避税和反避税	(122)
7 会计报表	(131)
7.1 会计报表的外币折算	(132)
7.2 内部往来业务的销帐及合并报表	(134)
8 会计标准的国际协调	(143)
8.1 会计标准国际协调的必要性和艰巨性	(143)
8.2 会计标准国际协调的有关组织	(148)
8.3 国际会计准则	(157)
后记	(183)
编者简介	(184)

1

概述

随着国门的进一步打开,外商不断地涌进中国这块资源丰富、人力廉价、市场广大的土地经商开厂。与此同时,具有远见卓识的中国人也正大踏步地向更广阔的世界市场迈进,用中国的产品,中国人的智慧去攻克去占领异国他乡的市场。仅以上海为例,几乎每三天就有一家企业在国外开办实业贸易公司。据统计,上海的跨国企业已分布在五大洲的 50 多个国家和地区,所涉及的行业有工业、商业、金融、农业、外贸等十多个。我国跨国办企业的热潮正方兴未艾。这些跨国公司的特点是独资多,生产型多,以国内大中型企业集团为主体,向发展中国家进军,在竞争中充分利用信息、技术、产品及人才等优势,注重生产型项目的发展,采用国内生产主零件,到国外加工组装的方法占领市场。跨国企业具有国际市场第一手最新信息的优势,从而能在占领国际市场的同时,有关的投资信息又及时反馈到国内总公司,促进了国内的生产技术的更新换代。充分体现出时间就是效率,信息就是金钱的这一现代竞争特征。

1.1 跨国企业的环境

国界对于全球性跨国企业而言,已失去了意义。由于全球经济的发展,跨国企业所处的环境也发生了很大的变化。跨国企业的成员都希望打败企业的竞争对手,分享世界市场上的获利机会,与此同时分担资源成本及经营风险。一个全球性的跨国企业通常由数个不同国籍的公司所组成,其经营所涉及的范围也相当广泛,尤其是多种经营的跨国集团,可从半导体

零件到航天飞机的生产,从高能量饲料合成到通讯广播,从服装营销到金融贸易等等。跨国企业着眼于全球经济的发展,在世界范围内寻求低廉资源和高利市场,从而牟取最大的跨国企业整体利益。全球性经济下的跨国企业忽视自然的国界,但并不意味着放弃各自国家的利益,相反,它开拓出比地方经济更多的就业机会,财政收入和营销市场。跨国企业给全球经济的发展,政治、社会环境的变化带来了不可估量的影响。跨国企业在发展生产,深化现代化管理的同时,对减缓全球的通货膨胀,削弱地方保护主义,回避政府税制壁垒如关税、进口限制等方面的规定都起了很大的作用。

(1) 跨国企业面临的是全球性的经济竞争,要在这种竞争中始终保持优势,取得主动权,就得按全球性战略来调动以下四个竞争要素:

① 跨国企业所在国的先天条件。要投资于国外,首先要对所投资国的自然资源,产销市场,政治金融,社会风貌等各种状况了解清楚,并将原有的条件化为跨国公司所拥有的独特的优势。

例如,饮料,对于一个人口众多的国家来说,市场是相当广阔的,美国可口可乐公司和百事可乐公司在中国投资取得的成功,就是分析了中国人对饮料的爱好、口味、饮茶文化背景及经济承受能力后所作的投资决策。将“晶晶亮、透心凉”的雪碧替代了中国人喝惯了的大碗茶。以清凉卫生的街头饮料速制机替代了传统的茶杯与茶壶,利用中国人口众多这一先天条件,开辟了西方饮料市场的新天地。

② 需求。对于一个致力于打开国际市场的跨国企业来说,掌握消费者的实际需求和对产品的质量及品位的期望,以及开拓潜在的需求量是至关重要的。因此,跨国企业都拥有一

支相当强大的促销队伍。在积极推销本企业产品的同时,及时反馈市场需求信息,调整产品生产结构和市场布局,运用多种促销手段巩固占领的市场,开拓新的领域。

③ 支持相关的工业发展,使供应商都能为企业服务。跨国企业的发展轨迹是从某一专业生产经营开始进而开展到所相关的领域,以后涉及面就越来越广,使某一产品的生产从设计、加工、组装、销售形成一条龙。

④ 从全球性的战略高度来投资企业,组织机构,敢于向最强的竞争对手挑战,这也是跨国企业立足世界的要诀。通常跨国企业要面对各类竞争对手。有同行业的,有地方企业的,还有政府机构的。因此,竞争的环境相当复杂。只有以跨国企业总公司整体利益为先,从全球性战略出发组织和管理企业,才可能击败各类竞争对手而立于不败之地。

总而言之,跨国企业要取得成功,只有不断地克服高额的人工成本和有限的自然资源所带来的困难,不断地提高产品品质和改进产品结构;不断地击败地方上众多的凶险的竞争对手;以及不依赖于政府的种种优惠,只有这样,跨国企业才能兴旺持久地发展壮大。

(2) 跨国企业的壮大削弱了国家政府对货币和经济政策的控制力,尤其是影响了政府制定地方性政策的能力,这意味着存在丧失政府主权的潜在危险。

例如,日本和其他国家的投资者拥有数亿元美国公债,使得美国政府所作的连续的联邦赤字财政预算政策得以进行。如果某一天,这些外国投资者考虑到本国或国际的发展,决定不再购买这些债券,美国联邦准备局就必须采取上调利息率的相应措施,以增加这些债券的吸引力。而提高利息率将减缓经济发展。因为高利率压抑了一大批企业的借款需求。人们

不愿开展或购买需要借款的项目。项目少了,企业的产量削减了,投资压缩了,降低了工薪。这样随后的必是经济衰退,接着是美国企业股票下跌,再发展下去便是经济崩溃。因此,跨国企业在经济上的渗透,势必导致政府管理国内经济的自治能力下降,在此情况下,政府迫于经济发展的形势,不得不以全球性经济的角度来修正国内或地方上的经济政策。

(3) 跨国企业经济发展的一大障碍是种族主义的偏见和世界上对少数民族的征服意识。

在某种意义上国家是滋生狭隘种族主义和文化歧视的温床。狭隘的种族主义意识不但排斥本国的社会低层阶级,更多的是排斥一切外来文化和经济。这对跨国企业在异国他乡的发展带来了很大的困难。

1.2 跨国企业组织

跨国企业根据自身所处的特定的经济环境、地理位置及经营管理方针,形成了各自不尽相同的组织形式。一般可从以下三个方面分为各种类别。

1.2.1. 按投资比例分类

跨国企业在国外的投资可以是独资的形式创立分公司,也可以是与国外或国内另一企业合资的形式建立分公司。还可以参股的形式直接渗入到国外企业中去。

独资的跨国企业在投资规模,经营范围,营销手段及资金调度等方面,均有独立的自主权。在符合投资企业所在国的政策规定条件下,能灵活地调用一切有效手段来达到跨国企业最大的整体利益。当投资企业当地的政策变化,或突发战事,自然灾害等情况发生时,能迅速地采取应急措施,如抽调资金,转移产品等,将公司损失降至最低。

在海外投资有控股权的跨国分公司又称控股子公司。一

般情况下,跨国公司要拥有其国外分公司 50%以上具有表决权的普通股份,才可成为有较大经营控制权的控股公司。控股公司可以根据经济发展形势,及时作出有利于发展的战略决策。诸如改变产品结构,转移市场,调整价格体系,确定分配方案等等。

跨国企业在国外投资的非控股公司,在经营自主权方面就比较弱,通常要受到控股公司的制约。尤其是与投资企业所在国的企业合资时,更会受到当地控股公司的各种条件约束,在营销决策,分配方案确定等方面都比较被动,不利于跨国公司实行统一调度和管理。

1.2.2. 按生产经营程序分类

跨国企业在国外投资办公司,大都是利用当地廉价的劳力,优惠的税收,广阔的市场等这些有利条件。因此,许多生产型的跨国公司往往将产品生产程序分成几段,分别在两个或更多的国家地区中生产或装配。

例如,甲产品上的 1# 零件加工较为精细,可在掌握尖端技术水平的国家中生产;2# 零件需手工作业,可在人工成本低廉的国家进行;3# 零件的原料要求较高,可在产出国进行加工等等,然后可再选择税收优惠或有其他优惠条件的地方组装成整机上市。如图 1.1 所示。

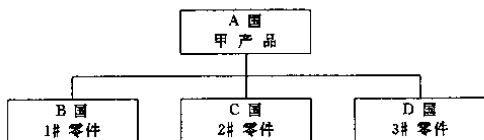


图 1.1 跨国企业产品生产图之一

或者将B国加工的1#零件和C国加工的2#零件运送至D国加工成3#部件再交A国组装成甲产品出售。如图1.2所示。

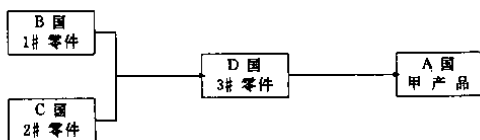


图 1.2 跨国企业产品生产图之二

又如，风靡世界的可口可乐饮料，在人口稠密地区的销路较好，可口可乐公司就在人口众多的地区建厂加工可口可乐饮料。通常，将在美国总公司配制好的可口可乐原浆出口到子公司，由子公司利用当地水源稀释加工后装瓶销售。这样，既保证了可口可乐的原有风味，又降低了运输成本，加工成本，缩短了生产销售周期，加速了营销资金的周转。如图1.3所示。

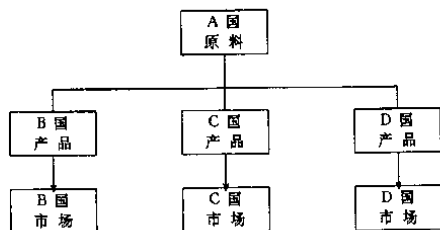


图 1.3 跨国企业产品生产图之三

1.2.3 按营销范围分类

跨国企业可按分公司的地域位置作横向的营销组织形

式,也可按公司的职能分工作纵向的组织形式。

跨国企业为了打开产品的销路,往往将世界市场划分为几大区域,由各区域子公司组织管理本区产品的生产销售。在这种组织形式下,总公司负责制定总体发展规划与战略决策。每个区的子公司负责实施总体规划的相关部分。子公司有制定本区营销计划,安排产品生产销售及行政管理等方面的自主权。总公司考核分公司的经营业绩,并将分公司业绩纳入总公司的总体效益中。如图 1.4 所示。

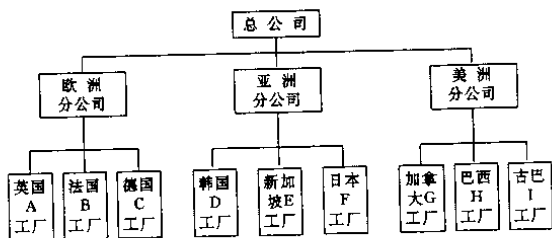


图 1.4 跨国企业结构之一

跨国企业如果是一个多种经营的集团性企业,公司的组织还可按纵向的职能进行分工。例如,在 A 国的分公司着重于产品的设计,B 国的分公司从事产品的制造,C 国分公司则负责推销。跨国企业总部所在地还设立财务金融机构,筹措资金,计划调度,使各国的分公司能顺利地相互配合,联成一体。见图 1.5。

1.3 跨国企业会计信息系统

对于一个以全球经济为经营前景的跨国企业来说,它的一整套会计信息系统也必须具备全球性经济的特征,唯有如

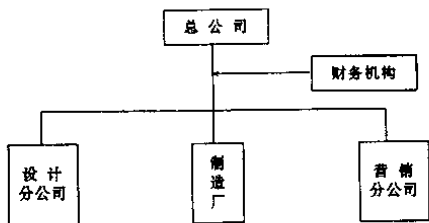


图 1.5 跨国企业结构之二

此,才能全面地,正确地反映出跨国企业总体的经营状况。同时,不同组织类型的跨国企业对会计信息的要求,会计信息的组织,以及会计信息的使用者都具有一定的特殊性。在这里,限于篇幅,不能一一论述,只能对跨国公司会计信息要求,及具有普遍性的会计信息系统组织作一粗浅的论述。

1.3.1 跨国企业会计信息要求

跨国企业处于全球性经济环境之中,它的管理方法和组织要求体现全球性经济的种种特征,它所提供的会计信息必须满足不同的使用者的要求。跨国企业的经营状况、财务成果及发展趋势等,均为跨国企业的各国投资者和潜在的投资者所关心;跨国企业的内部控制、业绩考核、部门间的协调、资金筹措等又为企业管理阶层所关心;而跨国企业的税务,会计准则的贯彻又为各国的社会监督部门和政府机构所关心。不同的信息使用者,不同的地域位置,不同的社会文化背景,给会计信息的收集、传递提出了更高的要求。跨国企业的各国分公司所能提供的会计信息只能是局部的、带有所在国当地的信息特征。因此,一套能全面地、系统地、正确地反映出跨国企业整体经营状况的会计信息系统必须要具备以下三个特征。

(1) 统一性

跨国企业要求分布于世界各国的分公司所提供的会计信息具有统一的计量标准。统一的报表格式，统一的文字，统一的项目分类。这一统一的会计信息系统使总公司在汇总、分析、控制、评价各分公司的经营效益时具有可比性和可操作性。从而提高跨国企业总体管理的水平。

各国分公司所在国的经济环境不同，历史背景不同，文化习惯不同，税制法规不同，使得各自遵循的会计准则，会计模式也不相同。例如，美国的会计模式立足于保护债权人、投资者的利益的。企业所遵循的是美国的公允会计原则，以历史成本作为资产计价的依据；法国的会计模式是从纳税的角度出发，制定了相应的资产计量、收益确定等各方面的会计原则；而北欧国家实行的会计模式又是以维护公司利益为目的的。在这一会计模式下，允许企业在合法的范围内，从企业的利益出发，充分运用企业的自由，最低限度地对外提供会计信息，编制会计报告。

运用以上三种不同的会计模式所编制出的各国分公司的财务会计报告就会出现一些偏差。如美国公司的会计报告在资产计量，收益揭示方面就会采用对投资者有利的方法；法国公司的报告又会过于稳健，尽可能增加费用，压低存货，减少当期收益；而北欧公司的报告则不能充分、全面地反映企业的财务状况。为此，跨国企业总部必须制订一套统一口径，统一计量，统一格式的会计报表及报告。各国分公司按总公司的会计信息要求，在上报前，先对当地获取的会计信息进行调整，与总公司的会计模式相接轨，使得所提供的会计信息具有可比性和进一步汇总加工使用的可能性，经总公司汇总后，合并财务报表和内部管理报表能最大限度地体现出跨国企业总体的、真实的经济状况和经营成果。

(2) 及时性

跨国企业要在竞争中立于不败之地,并能不断地强大,很重要的一点就是要及时收集处理各种会计信息。尤其是生产一体化的跨国企业,更需要及时掌握设在异国他乡的子公司的生产成本、产品需求、销售价格、进出口关税及外币的汇兑比率等各类经营要素的变化情况,并对各种变化及时采取相应的变更措施。

会计信息的归集与处理要做到及时、迅速,关键是下面四个方面:

① 减少传递环节。跨国企业的会计组织体系会随着其业务种类的增加、经营地盘的扩大而越来越复杂,层次越来越多。因此,一个信息从最初获得者传递到最终使用者要经过不少环节。会计信息在每个环节上逗留、加工、后经传递到达最终使用者手里,往往需要很长时间,而且失真,甚至面目全非。

在一个生产一体化的跨国企业里,公司要求各生产环节的子公司能密切配合,及时掌握生产各环节的运行情况,作好相互间的协调。例如,一个生产经营汽车的跨国企业,车身、引擎、轮胎分别在 A、B、C 三个国家中的分公司中的生产,然后运至 D 国的分公司装配并销售。A、B、C、D 中任何一个国家中的分公司生产中出了例外情况,都会影响到整个跨国企业的汽车经营。为此,跨国企业必须及时掌握 A、B、C、D 四个国家中的分公司的生产情况,一旦出现例外情况,可马上采取相应措施,以减少半成品的积压或短缺,保证资金的正常运转。但若该跨国企业管理层次很多,一个基本的生产成本信息非得层层过关才能传到最终的使用者手里,那必然会因信息传递缓慢而加重例外情况所造成的损失。例如,生产轮胎的 C 国的分公司由于橡胶这一原材料价格上涨,造成轮胎的单位