



中财 R0064560

跨国经营企业会计与财务

黄慧馨 编著

中央财经大学图书馆藏书章

登录号 445233

分类号 F276.7/49

CD120/22

企业管理出版社

图书在版编目(CIP)数据

跨国经营企业会计与财务/黄慧馨编著. —北京:企业管理出版社,
1995.9

ISBN 7-80001-553-X

I. 跨… II. 黄… III. ①跨国公司—会计②跨国公司—财务管理
IV. F276.7

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 15088 号

跨国经营企业会计与财务

黄慧馨 编著

企业管理出版社

(地址:北京市海淀区紫竹院南路 17 号 100044)

*

新华书店北京发行所发行

商学院印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开 9.25 印张 230 千字

1995 年 8 月第 1 版 1995 年 8 月第 1 次印刷

印数:5000 册

定价:13.50 元

ISBN 7-80001-553-X/F·551

北京大学财务与会计丛书编审委员会

顾 问 厉以宁 刘鸿儒 项怀诚

总 编 闵庆全 曹凤岐

副 总 编 王立彦 刘 力

特邀编委(以姓氏笔划为序)

丁学东 财政部工交财务司

王加春 中国资产评估协会

孙宝厚 国家审计署外资运用审计司

陈毓圭 财政部会计司

郑 莉 国家国有资产管理局企业司

骆小元 中国注册会计师协会

北京大学编委(以姓氏笔划为序)

王立彦 王彦国 刘 力 刘才星

李 华 李 琦 闵庆全 张 兰

曹凤岐 黄慧馨

总 序

厉以宁 闵庆全

在北京大学工商管理学院成立之际推出“北京大学财务与会计丛书”，是我院教材建设的一件大事，也是一件好事。我们很高兴为这部丛书写序。

一、北京大学为什么要办应用经济学专业

在经济学和管理学领域，北京大学历来以基础理论学科和思想史学科见长。随着经济体制改革的发展和深入，随着社会主义市场经济体制的建立和完善，对应用型经济建设人才的需求越来越强烈，市场对人才素质和人才专业能力的要求也越来越高，与这种变化相适应，我们在人才培养方向上进行了相应调整。

在本科生方面。1980年经济学系设置了国民经济计划与管理专业。1985年，经济学系改建为经济学院，以原国民经济计划与管理专业为基础组建经济管理系，并增设了企业管理专业。1989年，经济管理系增设财务学专业。1993年，经济管理系与我校管理科学中心联合，创建北京大学工商管理学院，又增设了会计学专业。硕士研究生方面，在最初仅有国民经济计划与管理一个硕士点的基础上，先后增设了企业管理和统计学硕士点和工商管理硕士(MBA)点。

追溯北京大学经济管理学科专业的发展过程，可以清楚地看出广大教师为适应我国经济发展的人才需要所做的努力。目前，我们在坚持培养高层次科学研究人才和高等院校教师人才的同时，更为重视经济建设应用型人才的培养，努力把北京大学工商管理学院办成一个符合社会经济发展需要，能够为社会提供大批优秀管理人才和建设人才的学院。这套“北京大学财务与会计丛书”，就是我们为培养上述人才而在教材建设方面所做的努力之一。

二、企业家素质与人才培养

长期以来,我国的大多数企业,特别是国有企业,是在一种非正常的环境中生存的。比如,正常的商业信用遭到破坏,连环债见怪不怪;又比如,企业之间不能在公平的、机会均等的条件下展开竞争,实行优胜劣汰;等等。但值得注意的是,除去那些从非正常条件下获得好处的企业外,同样在非常不利的生存条件下,却有一些企业能够盈利,能够发展壮大。这在很大程度上应归功于一些具有很高素质的优秀企业家的管理这些企业。一般来说,企业家素质是一个与国情联系在一起的问题,因为企业家离不开其生存的特定的社会环境和经济环境。我们很难把不同国情的国家的企业家放在一起作简单的对比。但我们也必须承认,企业家素质是有其普遍的、共同性的内容的。

企业家素质可以区分为规范的和非规范的两个方面。规范的方面是指知识和技能性的内容,非规范的方面是指对“非正常社会环境”的适应和应付能力。这样看,就可以在培养企业家问题上避免两种极端看法——或者认为企业家非经过管理学院培养不可,或者认为企业家是不可能由管理学院培养出来的。

应该说,大学(学院)举办管理类专业,对管理人才的培养是侧重于企业家素质的规范化方面,帮助其掌握必要的知识和技能(当然,即使是对规范化内容的教育,也必须与实践紧密联系,并不断更新)。至于企业家素质中的非规范化的一面,即适应“非正常环境”,甚至“超非正常条件”的能力,是在企业管理实践中锻炼出来的。

从目前来看,对于在由计划经济向市场经济转轨过程中的中国企业家来说,懂得甚至精通现代企业财务管理和会计核算的基本内容和方法,是其必须具备的最基本的管理素质。因此,加强这方面的教育和培训,是造就中国现代企业家的一个重要方面。

三、建设现代企业制度与财务会计制度改革

深化中国经济改革的关键是企业改革。企业改革的目标模式是建立现代企业制度。现代企业制度的核心是产权明晰的股份企业,这已为世界许多国家的实践所证明。在我国,实行以公有制为主的股

份制,是企业改革的正确选择。

股份制是企业的一种经营形式和财产组织形式,也称为企业的公司形式。由于股份公司本质上是一种财产共有制的企业组织形式,它对财务会计就有着特殊的要求。会计帐表对企业财务状况和经营业绩的描述,必须能充分、及时、准确地反映出企业的盈亏状态,必须有效地保护各类投资者的利益。这种与现代企业制度相适应的财务会计制度就是现在国际上能用的,以资本金制度为核心的现代财务会计制度。根据这一制度,企业用于生产经营的全部资产被明确地区分为两个不同的来源。一个是企业所有者对企业的资金投入,这些资金投入构成企业的资本金。所有者据此获得投资收益。另一个是债权人对企业的资金投入,这些资金投入构成企业的负债,是债权人利益的体现。债权人据此取得债权收益,并在期满时收回本金。

对企业法人来讲,资本金是其赖以自主经营、自负盈亏的本钱,没有资本金的企业,就谈不上自主经营、自负盈亏。对债权人来讲,债务人的资本金是其债权得以实现的保障。对企业所有者来说,资本金是其对企业资金投入的表现形式和利益反映。可以说,没有以资本金制度为核心的现代财务会计制度,就不会有现代股份制企业的蓬勃发展,更不会有现代企业制度的建立与完善。

长期以来,我国的国有企业是按照计划经济体制的要求建立的,其生产经营和管理模式都与计划经济紧密联系在一起。没有国有企业就没有计划经济体制,而没有计划经济体制也就没有国有企业。国有企业的基本特征是政企不分,产权不明,不自主经营,不自负盈亏。它们既缺乏自我约束机制,又缺乏自我成长的能力。而与这种计划经济体制下国有企业经营方式相适应的财务会计制度,就是不设立资本金制度,不区分资金提供者不同身份的传统的财务会计制度。依据这种财务会计制度,企业根本无法实现真正意义上的自负盈亏。

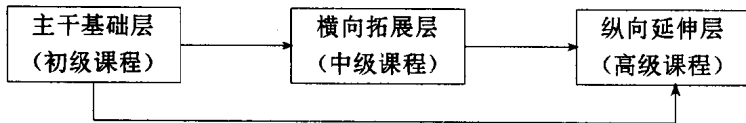
1993年7月1日起,我国新的《企业会计准则》和《企业财务通则》,以及新的大行业企业会计制度和财务制度开始施行。这是我国财务会计模式40多年来最为深刻的一次变革,是适应于社会主义市

场经济和现代企业制度的一次会计革命。通过这次会计变革,我国的企业会计模式走上了国际化的道路,为进一步深化改革和进一步走向国际经济大环境创造了重要的基础条件。

四、建立本套丛书的基本设想

建立本套财务与会计丛书的基本指导思想有以下几点:第一,遵循国际惯例,借鉴吸收发达国家同类教科书的长处,结合中国国情和实践,兼顾超前性和实用性;第二,建立一个完整的教科书体系,主要适用于大学本科生和研究生,也可以适当简化后适用于专修科。第三,由于每一本教科书都是独立的,都要有该书的完整体系,因而相关内容的教科书之间就难免会存在程度不等的重复。对此的处理办法是,在讲课中协调好各门课程的衔接关系,减少课程之间的重复。

本套丛书的结构可以用“两个系列”和“三个层次”来概括。两个系列是指:(1)会计学系列;(2)财务学系列。三个层次是指:(1)主干基础层,包括各系列主要基础课程的教科书;(2)横向拓展层,包括各实务性课程的教科书;(3)纵向延伸层,这层是适用于培养研究生的理论性高级课程教科书。上述丛书结构可以用一个框图示意为:



北京大学的财务学专业和会计学专业创办于我国改革开放和财务会计变革的大好时机,是在一个新的起点上起步,这是我们的优势。但这同时也表明我们在财务、会计领域的教学和科研基础还比较薄弱。因此,我们今后将十分重视与企业界、实务界及国内外兄弟院校开展交流,为我国财务、会计教育和科研作出我们应有的贡献。

为了把建设“北京大学财务与会计丛书”这项工作高质量地完成,我们特意聘请了若干位校外专家学者作为顾问和特邀编委。对于校外专家学者的支持,在这里表示诚挚的谢意。

1993年11月

目 录

第一章 导论	(1)
第一节 国际会计概述	(1)
一、国际会计的形成与发展	(1)
二、国际会计的研究对象与内容	(4)
第二节 跨国经营企业与跨国公司	(5)
一、跨国经营企业的海外经营形式	(5)
二、跨国公司	(7)
第三节 跨国公司的经营与管理	(11)
一、跨国公司的经营环境.....	(11)
二、跨国公司的经营管理.....	(13)
三、跨国公司的会计与财务.....	(14)
第二章 外币业务的核算	(17)
第一节 世界外汇市场	(17)
一、外汇市场和汇率.....	(17)
二、世界汇率制度的发展.....	(19)
三、现货市场与期货市场.....	(21)
四、远期外汇交易与期货交易的比较.....	(26)
五、套汇.....	(27)
第二节 外币业务及其会计处理方法	(28)
一、外币业务的概念和分类.....	(28)
二、外币业务的处理方法.....	(30)
第三节 对外币业务进行保值的会计处理	(37)
一、远期合同的成本和保值的一般程序.....	(38)
二、外币业务进行保值的会计处理.....	(39)
第三章 外币财务报表的换算	(50)
第一节 外币财务报表的换算方法	(51)

一、单一汇率法	(51)
二、复合汇率法	(51)
三、几种方法的比较	(54)
四、不同的换算方法对财务报表的影响	(55)
第二节 外币财务报表的换算程序	(57)
一、换算程序与职能货币的决定	(57)
二、外币财务报表的换算程序	(60)
第三节 汇兑损益的处理	(66)
一、汇兑损益的种类	(66)
二、汇兑损益的处理	(68)
第四章 通货膨胀会计	(70)
第一节 通货膨胀及其影响	(70)
第二节 通货膨胀会计的一般理论	(72)
一、总物价水平的变动与个别物价水平的变动及其 衡量	(72)
二、通货膨胀会计的几种理论模式	(73)
第三节 通货膨胀会计的程序与实例	(80)
一、历史成本——不变币值会计模式的程序与实例	(80)
二、现行成本——名义货币会计模式的程序与实例	(88)
三、现行成本——不变币值会计模式的程序与实例	(96)
四、现行销售价格会计模式的程序与实例	(100)
第五章 财务报表的合并与揭示	(107)
第一节 跨国公司与企业合并	(107)
一、企业合并的原因	(107)
二、企业合并及其形式	(108)
第二节 合并财务报表的范围和目的	(110)
一、合并财务报表的范围	(110)
二、合并财务报表的目的和局限性	(112)
第三节 企业合并的会计处理方法和程序	(113)

一、企业合并的会计处理方法	(113)
二、企业合并的会计处理实例	(115)
第四节 合并财务报表的编制	(118)
一、合并财务报表的编制程序	(118)
二、合并财务报表的编制实务	(118)
第五节 合并财务报表的其他问题	(131)
一、重现换算法	(132)
二、换算重现法	(133)
第六节 财务报告的揭示	(133)
一、财务报告揭示的必要性	(133)
二、影响财务报告揭示的主要因素	(136)
三、财务报告揭示的主要内容	(138)
第六章 国际税收	(141)
第一节 国际税收的基本概念	(141)
一、领土原则和世界原则	(142)
二、国际税收中的重复征税	(142)
三、解决重复征税的几种方法	(143)
四、纳税递延原则、公平原则和中性原则	(145)
第二节 影响跨国公司税收的因素	(147)
一、有关国家的税收制度、法令和规定	(147)
二、税收条约	(153)
三、跨国公司的经营目的	(155)
第三节 跨国公司的税收行为	(155)
一、利用有关税法、税规	(155)
二、利用避税港	(156)
三、纳税抵免原则的使用	(157)
四、其他	(162)
第四节 政府的有关反避税措施	(163)
一、加强国际税务申报制度	(163)

二、加强税务调查和税务审计	(164)
三、制订严格的反逃税、避税的法规	(164)
四、建立国际联盟或经济利益集团	(167)
第七章 跨国公司的内部转移价格	(169)
第一节 转移价格对跨国公司的影响	(169)
一、影响利润水平	(169)
二、影响业绩评估	(171)
三、影响资金配置与流动	(171)
四、改变跨国公司的经营风险	(172)
五、其他	(172)
第二节 确定转移价格应考虑的因素	(172)
一、公司内部的因素	(172)
二、公司外部的因素	(174)
第三节 制定转移价格的方法、方式和程序	(176)
一、转移价格制定的方法	(177)
二、转移价格的制定方式	(182)
三、转移价格的制定程序	(184)
四、转移价格制定实务	(185)
五、跨国公司操纵转移价格的限制	(188)
第八章 外汇风险管理	(191)
第一节 外汇风险的分类及其产生	(192)
一、交易风险	(192)
二、换算风险	(192)
三、经济风险	(193)
第二节 外汇风险管理的目的与程序	(194)
一、外汇风险管理的目的	(194)
二、外汇风险管理的程序	(196)
第三节 外汇风险管理的方法与实例	(203)
一、公司不采取任何措施	(203)

二、选择货币成交法	(204)
三、提前和滞后收、付款法.....	(205)
四、特殊的贸易方法	(206)
五、平行贷款,背靠背贷款和互换货币.....	(206)
六、远期外汇买卖、期货交易.....	(207)
七、短期借贷	(209)
八、利用外汇期权市场	(209)
九、货币保值、投保货币险.....	(212)
十、实例	(213)
第九章 对外直接投资及其财务评估	(218)
第一节 对外直接投资概述	(218)
一、对外直接投资的历史发展	(218)
二、战后对外直接投资增长的原因	(220)
第二节 对外直接投资理论概述	(222)
一、垄断优势理论	(223)
二、产品周期理论	(226)
三、内部化理论	(227)
四、国际生产的折衷理论	(230)
第三节 对外直接投资的可行性分析	(233)
一、环境风险的评估	(234)
二、市场、技术及经济合理性的评估.....	(236)
第四节 对外直接投资的财务效益评估	(239)
一、货币的时间价值	(240)
二、直接投资的现金流量	(242)
三、直接投资财务效益评估的方法	(243)
第十章 国际审计	(249)
第一节 国际审计的内容与特征	(249)
一、审计的内容与范围	(250)
二、国际审计的特征	(251)

第二节 国际审计标准.....	(252)
一、审计的独立性	(252)
二、审计师的资格	(253)
三、有关证据收集方面的标准	(253)
四、审计结果的公布	(254)
五、审计标准的实施	(255)
第三节 国际审计实务及其组织方式.....	(256)
一、国际审计实务	(256)
二、国际审计的组织方式	(258)
第四节 跨国公司的内部审计.....	(261)
一、跨国公司的内部审计概述	(261)
二、跨国公司内部审计与外部审计的联系	(262)
附 中华人民共和国政府和大不列颠及北爱尔兰联合王国 政府关于对所得和财产收益相互避免双重征税和防止偷 漏税的协定.....	(264)

第一章 导 论

第一节 国际会计概述

一、国际会计的形成与发展

国际会计是现代会计的一个分支,是世界范围内经济活动日益国际化的产物。

从历史的角度来看,会计从一开始就具有国际化的趋向。1494年,意大利数学家卢卡·帕西奥里始创了“威尼斯簿记法”之后,借贷记帐法就开始在世界各国传播。也就是说,会计从复式记帐法开始就进入了国际领域,在世界各国之间进行传播和发展。从这个意义上讲,国际会计与现代会计一样具有悠久的历史。

(一)国际会计在近代得以发展的原因

第二次世界大战以后,随着国际经济、文化和技术交流的扩大,国际贸易和国际投资的急剧增加,各国会计学者、投资者和企业管理人员需要更多地了解外国的财务报告,对会计在国际间的运用提出了新的要求,从而促进了国际会计的发展。

近代国际会计的发展,主要有以下几方面的原因:

1. 跨国公司的发展。跨国公司在国际经济中占有举足轻重的地位,目前,全世界总产出中,几乎有1/4是跨国公司生产出来的。

随着跨国公司的出现和发展,在会计领域相应产生了一些新的问题:①由于跨国公司是在不同的国家中进行经营的,对于在不同国家领土上经营的母、子公司之间的业务往来的核算和财务报表的合并问题,就要求作出一定的规定,制定相应的规则;②由于跨国公司常会发生大量的国际经济业务,对这些业务的会计处理,也是会计领域的一个新课题。③跨国公司需要不断对海外进行直接投资,或转换

投资形式和投资方向,以实现它在全世界的最优资源配置模式。这就要求跨国公司要有高度集中的决策管理体系,而这样的决策体系必须有经过比较、协调的各国财务信息来支持。这些问题,客观上都要求会计研究应当进入一个更广阔的国际领域。

2. 货币资本市场的国际化。第二次世界大战以后的“美元荒”促进了美国企业大规模的国际投资;25年后的“美元过剩”又增加了美国在国外的支出,加上美国当时国内的预算赤字,最终触发了世界金融体系的改组;同时,由于企业生产的不断发展,只依靠国内资本市场已不能满足公司筹集资金的需要。世界范围内投资资金的短缺,使国际货币资本市场得到迅速发展。而国际货币资本市场的迅速发展,则要求向这些市场的交易和经营提供大量的财务信息。国际会计的发展因此获得了巨大的推动力。

3. 国际商业活动的发展和地区性经济利益集团的兴起。各国之间贸易往来的不断增加,国际商业活动的不断发展,促进了巨额商品和资本在各国之间的自由流动。这些国际经济活动的发展,客观上产生了建立一套国际性的通用的会计语言,以更好地满足交易各方交流财务信息的要求。

另外,由于某些地区性的经济利益集团的出现(如欧洲经济共同体),也要求至少在集团内部的成员国之间协调它们的会计制度和办法,使成员国之间的经济活动和业务往来能按照统一的方法和标准进行核算和比较。

4. 对国际经济业务中的特殊会计处理。对国际经济业务中的某些问题,需要进行一些特殊的会计处理,对这些特殊问题的会计处理也构成国际会计的一个组成部分。这些问题的提出,对国际会计的发展,起到了一定的推动作用。比如,国际贸易、跨国公司的经营等都会涉及两种或两种以上的不同货币,这就会在会计上产生不同币种之间的换算问题;母、子公司的合并财务报表,以及对财务报表的一般购买力的调整,都牵涉到不同国家的会计制度和实务如何进行协调,以及不同国家的通货膨胀水平如何在会计报表上进行反映的问题。

(二)国际会计发展的三个阶段

第一阶段是本世纪初至 1972 年。这一阶段,有关国际会计的活动主要是采取地区性会计师集会和会议的形式,讨论交流会计信息和经验,解决地区性的会计问题,但没有在减少各国会计实务的明显差别方面作出努力。主要活动包括:1904 年在圣路易斯举行了第一次国际会计师会议,以后每隔 5 年分别在阿姆斯特丹、纽约、伦敦、柏林和巴黎举行会议;1949 年在波多黎各的圣胡安举行了第一次泛美会计会议,以后每 3 年举行一次,讨论西半球的会计发展问题;1951 年 11 月,在法国建立了欧洲会计经济和财务专家联盟,成员包括多个国家的 12 个职业会计协会,该联盟每 3 年举行一次会议,以讨论欧洲的会计问题;1957 年,在马尼拉召开了第一次的亚洲太平洋会计师会议,以后每 3 年举行一次会议,集中讨论亚洲太平洋地区的会计问题;60 年代初,美国会计学会建立了一个委员会,专门研究国际会计问题,1966 年建立了会计师国际研究小组,从事于发布有关英国、美国和加拿大的会计和审计问题的比较研究。

第二阶段是 1972 年至 70 年代末期,这是国际会计的重大发展阶段。1972 年通常被认为是国际会计得到重大发展的分界点,在这一年,国际会计师会议的第十次会议在悉尼召开,决定成立两个新的组织以处理和解决国际会计的差异问题,这就是 1973 年成立的国际会计准则委员会和 1977 年成立的国际会计师联合会。

在这一时期,联合国经济和社会理事会指定了一个研究小组,集中研究跨国公司发展的有关问题,并于 1976 年建立了联合国跨国公司委员会;欧共体的国家为了协调各成员国的会计法规,在颁布了第四号指令草案后,于 1974 年作了重新修订,并于 1978 年被批准实施。

这一阶段的特点是:各个新的组织都采取了一定的步骤来解决各国会计实务上的不同和跨国公司日益发展后所出现的新问题。

第三阶段是 80 年代至今。这一时期,出现了许多需要国际会计加以研究和开拓的新问题和新领域,如通货膨胀情况下的外币财务

报表合并问题,外汇风险管理问题,外币换算问题等等。

虽然国际会计经过以上三个发展阶段,已经初步形成了自己的体系和内容,但至今尚不成熟。有关国际会计的概念框架尚未完全形成,即有关国际会计的目标、概念、原则、准则等尚未形成统一意见,其内容也在随着经济实践的发展而不断增加。

二、国际会计的研究对象与内容

总的来看,国际会计的研究对象是由于跨国公司的出现和跨国经营行为的增加而产生的一些新的会计问题和要求。它的内容主要包括三个方面:

(一)跨国经营业务的会计与财务

国际会计的首要任务是要解决国际经济业务中涉及的有关会计与财务方面的问题。由于这在跨国公司中是一个至关重要的问题,而且又频繁地发生,其中有相当大的一部分是有关母公司与国外子公司之间经济往来的会计处理问题,所以,它也被称为跨国公司会计。

跨国公司会计包括的内容很多,既包括有关业务的会计处理内容,又包括有关财务管理的内容。前者如外币交易的处理,外币换算会计,企业合并财务报表,通货膨胀会计等;后者如国际税收,转移价格以及对外投资的评估等等。

(二)比较会计

由于世界各国的政治、经济、法律、文化及地理环境各不相同,使各国的会计制度和会计方法也各不相同,同时,由于国际经济往来的不断增加,在客观上就产生了一种要求,即对各国不同的会计制度和方法进行描述和比较,使会计师和有关人员能够了解它们的差异从而能了解它们对财务报表的影响,以使他们从财务报表中得到正确的信息,作出正确的决策。这些内容,就是国际会计中比较会计部分的研究内容。

(三)世界会计

世界会计,其字面的含义是建立一套能被世界各国所接受、采纳的会计制度和会计实务方法。但是,要将这样一套世界会计制度付诸