

玉际企业会计

张爱民
朱 叶等编著

GUOJI QIYE KJIAL

HUADONG XUAGONG
XUEYUAN CHUBANSHE
华东化工学院出版社



国际企业会计

张爱民 朱 叶 等编著

017355/33

华东化工学院出版社

内 容 提 要

本书以当今经济生活中大量涌现的国际企业为依托,系统、全面地介绍了与国际企业有关的会计理论和方法。本书共有三篇,第一篇论述了国际企业及其对会计的影响,国际企业会计的定义和范围,以及国际会计的基本理论;第二篇以中外合资经营企业的会计实务为背景,介绍了国际合资企业的会计实务;第三篇综述了国际企业母公司与国外附属公司之间特有的会计问题及其处理方法。

本书的特点是:视角新颖,以国际企业会计为专题;实务与理论并重;符合中国国情;具有长期的指导作用。

本书可作为会计、国际企业管理、国际商务、国际经济、国际金融、国际贸易、企业管理及其他财经类大学生、研究生的教材和参考书;同时也可供“三资”企业、外贸企业、具有涉外业务特别是海外投资的各类企业的管理人员和财会人员阅读参考。

(沪)新登字208号

国际企业会计

Guoji Qiye Kuaiji

张爱民 朱 叶 等编著

华东化工学院出版社出版

(上海市梅陇路130号)

新华书店上海发行所发行

江苏常熟市第四印刷厂印刷

开本850×1168 1/32印张16字数413千字

1992年11月第1版 1992年11月第1次印刷

印数1-5000册

ISBN7-5628-0248-3/F·11 定价9.80元

序 言

十一届三中全会以来，随着党的改革开放政策的不断深入，我国的经济形势发生了可喜的变化，显示了我国要在参与世界经济的大循环中争一席之地的雄心。根据统计资料，1992年上半年我国的对外贸易进出口总值已达到了686.7亿美元，比去年同期增长了20.2%。这半年中，新批准的外商直接投资项目13,052个，协议外资金额 146.77 亿美元，分别比去年增长了 159.59% 和 222.57%。迄今为止，我国已在境外开办了跨国经营企业 1684 家，遍及全世界130多个国家和地区，投资金额33.5亿美元。所有这一切，雄辩地证明了我国正以前所未有的速度大踏步地走向世界。

短短十多年的改革开放政策，带来了丰硕的成果，使我们充分认识到90年代进一步深化经济改革，坚持开放的必要性。不深化改革就没有出路。不深化改革，我国经济发展的第二步战略目标，即在2000年达到小康水平将很难实现。不深化改革，不可能全面达到治理整顿的目标要求。当然，不深化改革难以使我国经济真正走出困境，必错失了从国际形势看的一个经济发展的好时机。小平同志最近的南巡谈话，要全国人民奋起直追，思想再解放一点，胆子再大一点，步子再快一点地把经济工作搞上去，真是切中了要害，振奋人心。

我国涉外经济的不断发展，社会经济环境的急剧变化，会计作为反映经济和参与管理的一种手段，必然会使广大信息使用者对会计信息提出多样化的要求。尤其最近几十年来，会计学科涌现了一些令人瞩目的新的领域，迫切需要会计理论工作者和会计实务工作者加以认真研究、探索和开拓。在这一方面，涉外经营的会计领域尤其引人注目。这些新的会计领域充分体现了会计学科的一些新思想、新成就，也代表了当前会计学术方面的一些新理论，新

发展。只有转变认识,运用现代会计的控制和管理手段,才能在惊心动魄的世界经济竞争的你死我活的剧烈搏斗中,知己知彼,旗开得胜。

国际会计是会计发展的新方向,是当今会计学科最有发展前途的一个新领域。目前,我们所处的时代,不仅经济业务的类型层出不穷,日新月异,科技的进步更是突飞猛进,一日千里。何况,当今世界更是一个依靠信息生存的时代。应该说,国际会计是具有不断开拓、进取的潜力,光明的前途和辉煌的未来的。

《国际企业会计》一书,正是本着这样的开拓、创新、求实、进取精神,在张爱民、朱叶担任主编,朱浩、徐莉、沈鸿良、薛跃、李士恒共七位青年教师的积极探索下,发扬了敢闯敢干的精神,以当前经济生活中大量涌现的国际企业为依托,立足我国国情,系统、全面地介绍了与国际企业有关的会计理论和方法。其中主要编著人员是复旦大学胡文义教授的学生,这些青年学者的学术成就与文义教授的长期富有经验的学术指导和帮助分不开的。文义教授与我同窗多年,离校后又同事了一段时期,他的严谨的治学态度给我印象很深,也深获同学好评。从这本著作中,既可体现青年编者们的扎实的会计功底、敏锐的视野和深邃的洞察力,又通过深入浅出的阐述和细致周到的分析反映了他们独具匠心和卓越的科研能力。

全书经过编者的精心布局分为国际企业会计引论、国际合资企业会计、国外附属公司会计等三大篇。第一篇概述了国际企业会计的一般理论问题、第三篇阐述了国际企业会计的实务问题,第二篇中介绍了国际(中外)合资企业会计,浑然一体,有分有合。环绕跨国经营、国际企业会计这条主线,做到了全面综述与个别介绍相结合。本书在基本内容论述上做到了融资料性、可读性、实用性和有参考价值为一体。所以,既可作高等财经院校的教学用书,又可作国际企业管理、国际金融,国际经济、国际贸易等涉外财经管理类学科的教材和参考用书,藉以拓宽思路、更新知识。当然,也适

合跨国经营或有涉外业务的企业作为实务上借鉴之用。

我相信,《国际企业会计》一书将使广大读者开阔视野,受到一些新的启迪,获得一些新的知识源泉,我衷心希望,参加本书编写的青年教师们能再接再厉,更上一层楼。把教材改革与教学改革结合起来,迎接我国经济蓬勃发展时机的到来。

钱嘉福

目 录

第一篇 国际企业会计引论

第一章 国际企业与国际企业会计	1
第一节 国际企业.....	1
第二节 会计国际化.....	9
第三节 国际企业会计.....	12
第二章 国际会计协调与国际组织	19
第一节 不同的会计模式.....	19
第二节 会计协调的概述.....	27
第三节 会计协调的基本形式和国际组织.....	29
第四节 国际会计准则.....	38

第二篇 国际（中外）合资企业会计

第三章 投入资本	47
第一节 投入资本的概念.....	47
第二节 投资方式和投资计价.....	52
第三节 投入资本的核算.....	59
第四章 货币资金、债权和债务	67
第一节 外汇核算方法.....	67
第二节 货币资金的核算.....	79
第三节 应收应付款的核算.....	82
第四节 应收应付票据的核算.....	85
第五章 存货	91
第一节 存货概述.....	91
第二节 存货数量的确定方法.....	94
第三节 存货的计价方法.....	97

第四节	存货的会计核算	105
第六章	长期负债和长期投资	124
第一节	长期负债的核算	124
第二节	长期投资的核算	136
第三节	拨付附属企业资金的核算	153
第七章	固定资产和无形资产	157
第一节	固定资产概述	157
第二节	固定资产增加的核算	158
第三节	租入固定资产的核算	163
第四节	固定资产折旧和修理的核算	167
第五节	固定资产减少的核算	169
第六节	无形资产的核算	172
第八章	成本、收入和利润	176
第一节	成本与费用的核算	176
第二节	销售的核算	202
第三节	利润和利润分配的核算	216
第九章	会计报表	228
第一节	会计报表的种类和作用	228
第二节	主要会计报表	230
第三节	附表	240
第四节	会计报表分析	249

第三篇 国外附属公司会计

第十章	外币折算	298
第一节	外币折算概述	298
第二节	外币交易的会计处理	302
第三节	外币财务报表的折算	312
第四节	对外币折算的主张	321
第十一章	合并财务报表	337

第一节	财务报表的作用及种类·····	337
第二节	合并财务报表·····	340
第三节	国际企业财务报告揭示·····	359
第十二章	通货膨胀会计·····	366
第一节	通货膨胀与国际企业会计·····	366
第二节	通货膨胀调整的类型·····	368
第三节	通货膨胀下国际企业财务报表的调整方法·····	389
第十三章	国际划拨价格和国际税收·····	396
第一节	国际划拨价格的定价策略·····	396
第二节	划拨价格的制订方法·····	400
第三节	划拨价格的国际间协调·····	406
第四节	国际税收环境·····	409
第五节	国际避税与反避税策略·····	421
第六节	所得税会计和税收国际化的国际会计准则·····	427
第十四章	国际管理会计·····	431
第一节	国际管理会计概述·····	431
第二节	国际投资的决策·····	436
第三节	外汇风险的管理·····	445
第四节	国际企业的控制·····	451
第十五章	国际企业审计·····	455
第一节	各国审计实务·····	455
第二节	国际审计环境中的差异·····	461
第三节	国际企业审计的国际协调·····	466
第十六章	国际企业的组织变动会计·····	477
第一节	国际企业组织变动的类型·····	477
第二节	组织变动的处理程序和会计问题·····	480
第三节	国际企业组织变动的会计处理·····	485

第一篇 国际企业会计引论

第一章 国际企业与国际企业会计

第一节 国际企业

一 国际企业的概念

从19世纪末至今，国际经济交往格局先后发生了两次重大变化，第一次是在19世纪末，由于资本主义国家在国内有利可图的投资市场不足的情况下出现了大量的“过量资本”，资本家便向国外大量输出这些“过剩资本”，使国际经济联系在国际分工和国际商品交换基础上向前推进了一大步，于是国际经济交往中的传统主角——国际贸易让位于资本输出。第二次是第二次世界大战后，资本输出中发生了新的裂变：对外直接投资代替对外间接投资，成为资本输出亦即国际经济交往的主体，1914年资本的国际移动总量的90%是以间接投资形式进行的，也就是说，绝大部分输出资本是中间渠道投向其他国家的。对外间接投资包括在外国的银行存款和购买外国有价证券等形式。现在则不然，主要工业发达国家的垄断组织的资本输出是对外直接投资，也就是说，绝大部分的输出资本直接投入其他国家建设及在其他国家经营的企业的活动中。资本输出中直接投资和间接投资地位的相互转换，是战后对外直接投资快速增长的结果，作为最大资本输出

国的美国,资本输出额从1946年的187亿美元猛增到1977年的3624亿美元,增长19.4倍。而同期的直接投资的增长速度更快。1946年至1977年,美国增长了近20倍;1955年至1976年,联邦德国增长了100多倍,日本的增长速度更是惊人,增长了1000多倍。由于生产国际化的加强和垄断资本的扩张,跨国经营的企业即国际企业成为战后对外直接投资的主体。据联合国统计,在70年代初,美国有250~300家大公司约占美国全部投资的70%;英国165家公司控制了对外直接投资的80%。随着国家资本输出从60年代开始持续下降,作为私人资本输出的国际企业投资稳定增长。因此,通过国际经济交往格局的第二次变化,国际企业成为二次世界大战后世界经济中的突出现象。

国际企业(International Enterprise)还有许多不同的叫法,多国公司(Multinational Corporation)、跨国公司(Transnational Corporation),国际公司(International Corporation)、超国家公司(Supernational Corporation)、世界公司(World Corporation)等。使用频率最多的是多国公司和跨国公司。在西方,这两个词是混用的。但追根究底,这两词仍有区别。“多国公司”最初出现于拉丁美洲一体化文件中,专指那些在安第斯国家组织赞助下,由该组织的成员国共同创办和经营的公司。因此,多国公司的确切意义是复数母公司的国外企业,是各个不同国家母公司的子公司。“跨国公司”是在拉丁美洲代表提出应区别“多国”和“跨国”两词的建议情况下,联合国的经济及社会理事会(即后来的跨国公司中心)于1974年开始统一采用“跨国公司”,此语也就成为联合国的文件用语。但是,跨国公司在联合国和其他学者的定义和分析中显然是指拥有国外子公司的母公司,而没有包括国外子公司。鉴于跨国公司的经营活动是母公司和子公司共同参与的过程,因此,讨论跨国公司的任何经营管理活动都不能离开它们。本书用“国际企业”来称呼跨国公司及其国外分、子公司所构成的企业群体。

于是，对跨国公司及其海外分、子公司的定义是明确国际企业定义的前提。跨国公司是在两个或更多国家里控制有工厂、矿山、销售机构和其他资产的所有企业，或者说拥有两个或两个以上国外分公司和子公司，使其自身及其海外分公司和子公司的资产额、销售额、产量、雇佣人数和利润的分布和变化超出了一个国家的范围的所有公司。国外分公司是指企业在国外营业的部分，如在国外独资开办的公司。国外子公司则是指在母公司有效控制下国外独立的企业，它可以是母公司控制了多数或有时少到25%的有表决权的股份附属企业，也可能是母公司控制的有表决权的股份至少占10%的合伙企业。目前，全世界至少有近80个国家和地区共拥有12,000家作为跨国公司的母公司，分别在160多个国家和地区开办了11万家分、子公司，其中发达国家近10万家，发展中国家8,000多家，原苏联与东欧国家720家。

二 国际企业拓展的方式

跨国公司区别于国内企业的重要标志是在国外从事生产和经营活动。由于跨国公司并不为每一个国外附属机构提供全部资金，所以，跨国公司对它们的控制程度是不一样的。根据跨国公司控制程度的大小，跨国公司进行国际拓展的方式可分为四种形式。

(1) 独资附属公司或分支机构，即独资企业，就是根据东道国的法律建立但全部由母公司独自拥有和管理的实体。

(2) 外资合资企业，即为严格意义上的多国公司，就是若干在某地区经营的外国母公司参加建立和经营的法人实体或合伙企业。

(3) 外资与本地资本的合资企业，是根据当地法律建立并由母公司和当地企业共同拥有的法人实体或合伙企业。

(4) 非股权安排，是指跨国公司不通过股权投资的方法，而通过与东道国企业签订各种合同的方法，部分参与当地生产和经营的一些形式。如“三来一补”（来料加工、来样加工、来件装配

和补偿贸易)就是非股权安排的主要形式。

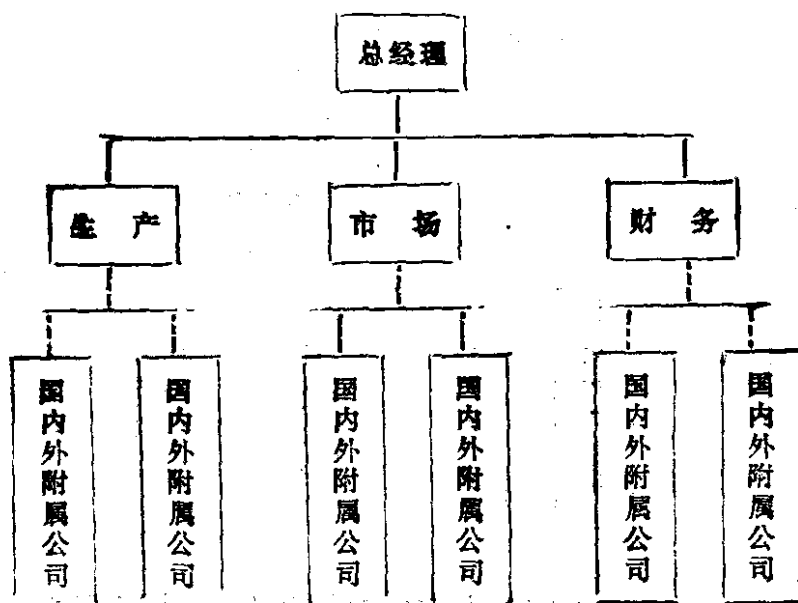
以上四种形式,跨国公司的控制程度依次减弱,二次世界大战以前,发达国家的跨国公司一般采取独资企业的形式进行国际拓展,战后,它们也开始采用合资企业的形式,并且逐渐成为国际拓展的主要形式,而非股权安排是在60年代,许多发展中国家宣布对自然资源实行国有化的情况下,逐步发展起来的。从国际企业的组织来看,前三种形式是其全部海外附属公司形式;从国际企业的经营来看,这四种形式是其主要的内容。

三 国际企业的组织结构

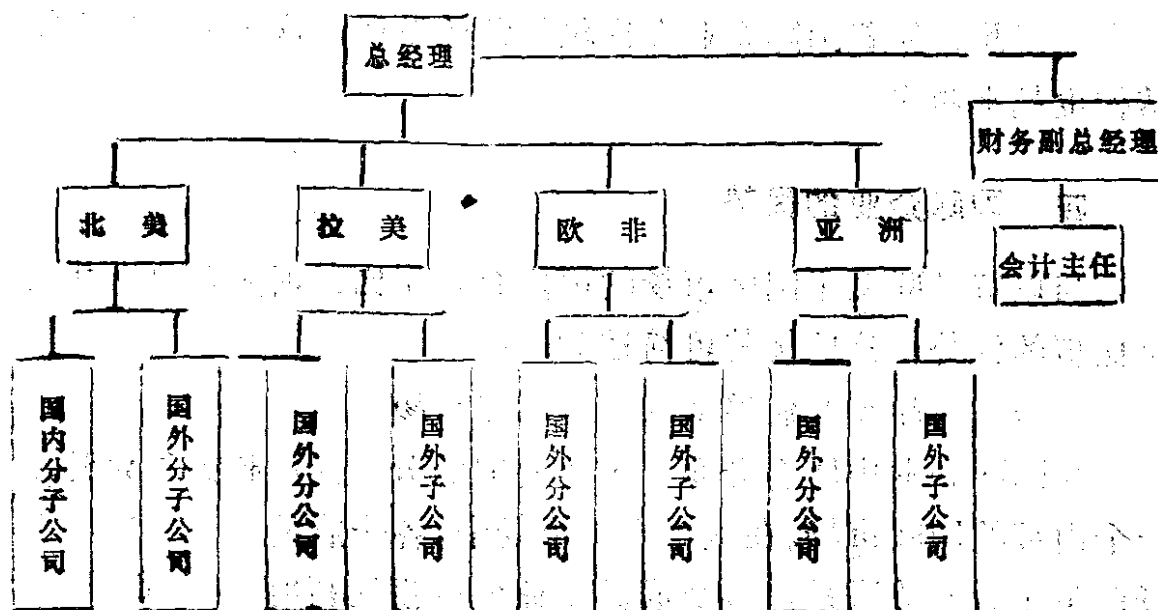
国际企业的组织结构,在历史上经历了一个演变过程,现今,一般可分为两大类:一类是分别以职能、地区或产品单项划分的组织形式;另一类是上述各类单项组合而成的混合形式。

按职能划分的组织结构(见图表1-1),一般分设生产、市场和财务三个部门。在这种结构中,跨国公司负责制订全面目标和策略,各职能部门分别主持本职能的国内外一切事务。这是发达国家国际企业所采用的传统的组织形式。目前采用该组织结构的国际企业极少。按地区划分的组织结构(见图表1-2),是按国家或地区分设部门。在这种结构中,跨国公司负责制定世界战略和控制全球机构,各地区部门分别主持协调本地区的各种产品的生产经营活动和各种职能。这种组织结构适合于在各地区范围内经营同类产品或者稍有差别的产品、营销技能要求并不高、通讯条件较好的国际企业。按产品划分的组织结构(见图表1-3)。可按产品不同类别分设部门,也可以按产品的不同加工程度或不同工序分设部门。在这种结构中,跨国公司负责制定全球总目标和总战略,各产品部门主持协调本产品世界范围的各种经营活动,这种结构适合于经营产品多样化、分销市场不同、产品技术要求高的国际企业。

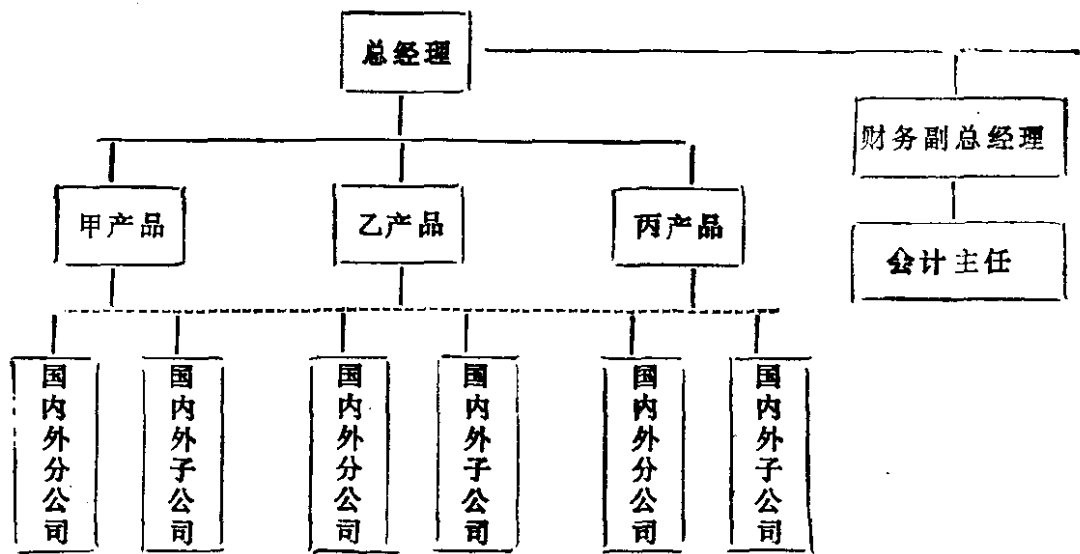
图表 1-1 按职能划分的组织结构



图表 1-2 按地区划分的组织结构(以总部驻在美国的国际企业为例)



图表 1-3 按产品划分的组织结构



按职能、地区或产品划分的组织结构也有其局限性。这就是它不能很好地适应情况越来越复杂的国际企业经营的需要，因为需要按职能、地区或产品分别协调的经营活 动会同时存在于一个国际企业中。因此，采用混合型组织结构的国际企业应运而生。混合型组织结构（见图表1-4）是按几个单项（其中两项、三项或全部）混合分设部门，分别负责协调一部分世界范围的经营活 动。这种结构既弥补了单项组织结构的不足，又照顾了不同经营活 动的特点。因此，随着国际企业多样化经营的发展，这种混合型组织结构也越来越多。

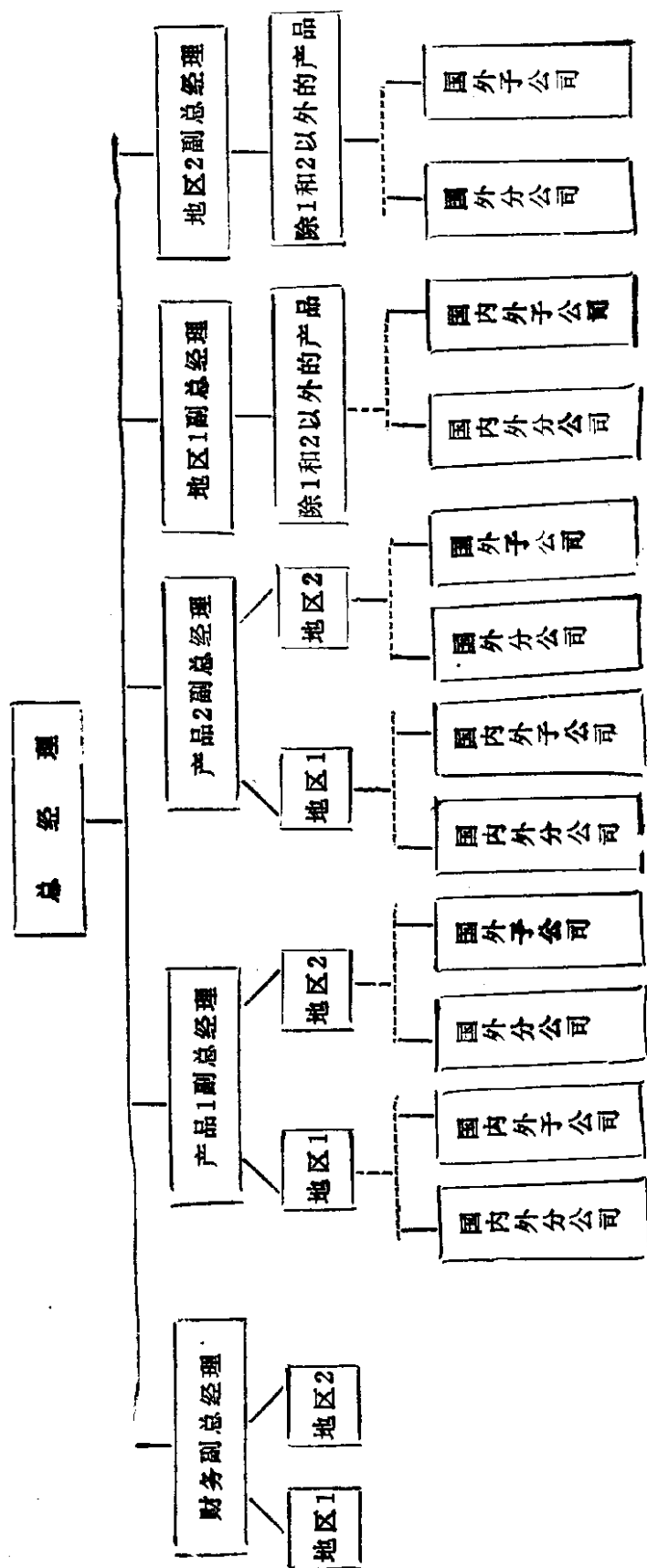
四 国际企业的优势

与以贸易联系于国际市场的国内企业相比，国际企业有其无可比拟的优势，这些优势可简述如下：

（一） 国际企业能够创造一个内部市场

在国际企业中所有分布于世界各地的分支机构共同创造了一个内部的国际市场。在这个内部市场中，各个成员企业与世界市场产生了天然的联系；各个成员企业可以相互利用专门管理技能、独有的营销技巧、技术、专利和商标，并能比直接出售这些

图 表 1-4 混合型组织结构(以总部驻在地区的国际企业为例)



无形资产和能力获得更大的收益；上述优势在促进国际企业内部贸易和经济往来的同时，也促进各个成员企业与国际企业群体以外的国外企业的经济往来。据统计，国际企业的总产值已占资本主义世界总产值的三分之一，它们控制了世界贸易总额的一半，它们的销售额（不包括内部贸易）相应于世界出口额的70%。

（二） 国际企业能够获得规模效益

虽然企业大小并不总会带来规模效益，但规模在某些情况下对某些企业确实是有利的。因为在以石油、铜、铝和重化工业品为代表的标准化产品的生产和经营中，数量因素即规模因素的作用远远大于技术差别和商标差别的作用。换句话说，从事标准化产品经营的企业总会有规模效益。纵观国际企业的实际情况，我们不难发现，它们在多样化经营的同时充分注意标准化产品的开发和经营，总会经营一种或多种标准化产品。反过来讲，如果国际企业从总体上没有规模效益，那么它们今天的庞大规模就不可想象了。

（三） 国际企业能够减少经营风险

在国际化经营过程中，不同地区或不同国家在不同的时间内，资源供应条件、市场容量大小、同业竞争强弱和政局稳定程度会呈现不同情况，产生风险的机会此起彼伏。国际企业通过其多国结构的建立，不仅实现了资源和市场的多元化，而且也减少了在竞争中败北的威胁，因为在尽可能多的国家或地区内设立分、子公司，可以避免竞争者在本企业未设分支机构的国家或地区设置其分、子公司并独占这一国家或地区的市场的情况。

（四） 国际企业能够建立全球信息网

现代企业的竞争，既有是产品的竞争也有技术的竞争，而更重要的是信息的竞争。信息的搜集和处理能力是影响竞争成功与否的重要因素。一个企业掌握了收集和解释世界各地的信息的有效手段，常常就拥有了胜过竞争者的优势。国家企业通过分布于世界各地的分、子公司，构造了一个全球信息网。这全球信息网