



● 王珞
编著

中外合资经营零售

商业企业会计



北京理工大学出版社

中外合资经营零售商业企业会计

王 珮 编著

北京理工大学出版

(京)新登字 149 号

内 容 简 介

本书是为适应日渐兴起的外商投资我国商业领域的热潮而编写的会计核算专业书,具有填补空白的性质,本书的核算重点放在大型合资零售企业上,既照顾到中外合资经营的特点,同时也考虑了我国今年实施的新会计制度,是合资商业企业会计人员必备的专业书,又是财经院校会计专业师生不可缺的教材和参考书。

中外合资经营零售商业企业会计

王 琍 编著

*

北京理工大学出版社出版发行

各地新华书店经售

秦皇岛市卢龙印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开本 8.75 印张 231 千字

1993 年 12 月第一版 1993 年 12 月第一次印刷

ISBN 7-81013-915-0/F·25

印数:1-5000 册 定价:7.90 元

序

深圳大学管理系青年教师王琰,从深圳大学组建时起,就加入了为特区培养人材的行列。几年来,不仅为特区建设培养出大量的合格会计人员,在教书育人同时,不断观察和思考,对近年出现的中外合资经营商业企业事物,不失时机的写出了这方面的会计核算专著,既有很高的理论性,同时具有很强的可操作性,读了该书后,觉得作者为我国合资领域核算填补了一项空白,因此我接受作者的要求,乐意为该书写上几句话。为了适应改革开放的需要,财务会计人员,应加强理论学习,不断提高自身的业务素质水平。并祝愿我国改革开放事业更加蓬蓬勃勃。

金熙英

一九九三年八月二十一日

前 言

零售商业一直是外商投资的禁区,改革开放十年,外商所能投资的零售商业,仅仅是特区内的特区——沙头角中英街上的日资百货商场“八佰伴”。但这一禁区现正变为外商投资的热点,全国各地的零售商业正面临前所未有的合资热潮,甚至我国零售业的圣堂——王府井商业区的“百货大楼”和“东安市场”也正被外商投资加以重新改造。

伴随着这股巨大的合资潮流,原有的商业企业核算体系已明显的陷入不适应的境地,而新的适合合资经营商业企业的核算体系尚未建立,因此编写本书的目的,是希望能填补这方面的空白。

编写本书时,既考虑了零售商业核算的特点,又照顾了中外合资经营的特性,同时今年实施的我国会计制度新法,也是本书要重点反映的内容,因此本书在很多方面带有摸索性质。愿本书除了能起到填补空白外,更能起到抛砖引玉作用。编著者在此诚恳欢迎各方专家学者及正在从事中外合资商业企业会计工作的同仁提出批评建议,以便再版时补充。

深圳大学管理系

王琰

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 中外合资经营零售商业企业概况及经营特点	(1)
第二节 中外合资经营零售商业企业的会计原则	(5)
第三节 中外合资经营零售商业企业会计制度的特点及会计科目	(13)
第二章 货币资金、往来款项及外币的核算	(18)
第一节 现金及银行存款	(18)
第二节 应收帐款	(30)
第三节 外币业务	(35)
第三章 投入资本的核算	(47)
第一节 投入资本的概况	(47)
第二节 投入资本及增资转资	(50)
第四章 采购业务的核算	(58)
第一节 采购的意义及采购控制	(58)
第二节 境外采购	(60)
第三节 境内采购	(64)
第四节 采购折让及其它业务的核算	(65)
第五章 销售业务的核算	(70)
第一节 销售收入	(70)
第二节 销售其它业务	(73)
第三节 提取坏帐准备	(79)
第六章 存货的核算	(85)

第一节	存货核算的重要性	(85)
第二节	库存商品调价、削价	(88)
第三节	销售成本的计算与结转	(91)
第七章	费用与工资的核算	(97)
第一节	费用	(97)
第二节	工资	(104)
第八章	固定资产的核算	(117)
第一节	固定资产增减变动	(117)
第二节	固定资产折旧	(124)
第三节	租入固定资产	(130)
第九章	材料物资用品的核算	(134)
第一节	包装物	(134)
第二节	低值易耗品及材料物资	(140)
第十章	利润形成和分配的核算	(146)
第一节	利润形成	(146)
第二节	利润分配	(151)
第十一章	无形资产及其它资产的核算	(159)
第一节	无形资产	(159)
第二节	商誉、商标权和开办费	(164)
第十二章	长期投资及长期负债的核算	(172)
第一节	长期投资	(172)
第二节	长期负债	(177)
第十三章	财务报表的编制	(183)
第一节	财务报表的意义和编制要求	(183)
第二节	收益表	(185)

第三节	资产负债表	(188)
第四节	财务状况变动表	(194)
第十四章	分店经营及合并报表	(201)
第一节	分店经营核算形式	(201)
第二节	本店与分店之间往来	(209)
第三节	合并财务报表	(212)
第十五章	现金流量表的编制	(221)
第一节	作用与分类	(221)
第二节	“直接法”编制	(224)
第三节	“间接法”编制	(234)
第十六章	解散与清算的核算	(238)
第一节	概述	(238)
第二节	剩余财产的分配	(240)
第三节	解散与清算的帐务处理及报表编制	(242)
附录一	企业财务通则	(249)
附录二	企业会计准则	(258)
参考文献		(268)

第一章 总 论

第一节 中外合资经营零售商业概况及 经营特点

商业,特别是零售商业,其特点是处在流通的最后环节,联系众多的生产厂家和千千万万的消费者,对社会的安定和人民生活影响极大,因此改革开放十年来,零售商业一直是外商投资的禁区。1992年春夏,我国改革开放迈上一个新台阶,流通领域对外开放,形成空前的外商投资商业的热潮,因此带来了建立中外合资经营零售商业核算体系的必要性和迫切性。

一、中外合资经营零售商业的意义和作用

中外合资经营零售商业是我国利用外资的一种组织形式,是指为扩大我国与外国的经济合作和技术交流,按照平等互利的原则,经我国政府批准,由境外的商业公司、企业和其它经济组织,同中国的商业公司、企业及经济组织共同举办的企业。

中外合资经营零售商业同样有股权式和契约式两种。

股权式合资企业是由合资各方各投资一定比例的股份,共同建立具有法人地位的企业。合资双方共同投资,共同经营,共享利润并共担风险。股权式形式习惯称为“合资企业”。它在法律上具有法人资格,其经济组织形式是有限责任公司。

契约式合营企业,习惯称为“合作企业”,它是建立在合同基础上的合营企业,形式上多样,其共同点是对经营方式、利润分配和 risk 承担均按合同规定办理。

由于股权式合资企业更符合国际经济惯例,其运作方式等具有其固定性及规范性,易于操作。中外合资零售商业企业多采用合资经营的形式,本书以此基础建立核算体系。

中外合资经营零售商业企业,其作用有:

(1)有利于引进国外在零售商业方面的先进管理经验、先进的组织机构形式、先进的经营管理思想。

(2)有利于吸引外资,节约我国经济建设中的宝贵资金,而加快对现有零售商业企业的设备改造、技术改造。

(3)合资零售商业企业按规定可进口一部分国外商品销售。通过这种正常的渠道进口销售,有利于平抑走私进口商品的泛滥,并回笼市场资金。

(4)有利于我国零售商业管理人员提高经营管理水平,免费学习国外先进的商品流通经验。

二、建立中外合资零售商业企业的基本程序

凡准备投资零售商业企业外商,须按规定提出申请,并经审查批准,登记注册后,方能成立中外合资经营零售商业企业。按目前的规定,大致可分为以下三个步骤。

(一)初步协议和提出申请

外商如准备在我国境内投资建立合资零售商业企业,可通过各种途径,与我国的商业公司、企业进行合资意向接触,如双方觉得可行,则可签署投资意向书、备忘录,然后双方各自进行可行性论证,若论证结果双方均认为可行,即可由合资中方向主管部门提出申办合资企业的建议书。

建议书的内容大致有

(1)外商的情况介绍。如公司名称、地址、经营规模、财务状况、市场信誉等。

(2)举办合资企业的理由。

(3)合资企业的经营规模、投资总额和合营年限。

(4)双方出资比例及投资方式。

(5)主要经营方式,外采商品比例及外汇平衡。

当项目建议书批准后,可进行可行性研究的各项具体工作,如

市场调查,考察对方经营状况等。

(二)可行性和报告审批

所谓可行性研究是指对合资企业从技术上和经营上论证是否可行的工作,主要内容有:

1. 基本概况 阐明合资双方的基本情况和合资理由,并系统的反映投资总额,出资比例、引进的技术设备、投入资本的兑换率、合资期限和经营地址的选点等情况。

2. 销售预测 指对合资零售商品销售情况的总预测,其指标是合资企业有无效益及能否兴建的关键。其销售指标要对国内目前零售市场状况、消费水平及未来的发展趋势进行调查测定得到。

3. 经营形式设计 包括合资零售企业地址的选定,场地建设、内部设计、售货形式、服务方式等方面,该部分同样是技术分析的组成部分,其指标两部分应合并使用。

4. 投资总额和注册资本 投资总额是在各项目预计投资和销售预测的基础上估算出的,可应用的常见公式有

①设备投资额=外方设备引进总额+国内投资设备总额

②场地投资工程额= Σ (各项场地工程量 $\times$ 各项工程安装概预算)+(应安装工程量基本工资 $\times$ 间接费用率)

③流动资金投资额=年商品周转资金总额
 $\times$ 预计周转天数/360 天

把上述各项目加总,再加上一定比例的开办费,便是投资总额。根据项目所需要的投资总额,确定注册资本和合资各方的资本投入额。

5. 损益预测 计算损益的前提是确定收入数和成本及支出数,收入数可根据上述第2项测到,成本则根据外采和内采的市场平均价测算,支出数根据公司的规模和基本开支情况测算出。

6. 财务分析 是在销售预测、损益预测前提下,考虑到现金流出和流入的速度,所进行的投资回收期、投资报酬率、年现值收益率和投资收益率等计算,常见公式有

① 投资回收期 = 投资总额 / 年净现金流入量

② 投资报酬 = $\frac{\text{年平均净利} - \text{银行贷款利息}}{\text{投资总额}}$

③ 投资收益率 = $\frac{\text{年平均净利} - \text{银行贷款利息} - \text{年平均折旧额}}{\text{投资总额}}$

④ 净现值收益率 = $\frac{\text{净现金流入的现值} - \text{投资总额的现值}}{\text{投资总额的现值}}$

7. 外汇平衡 中外合资零售商业企业,按规定可外采部分商品进行销售,这样,就有了解决外汇来源和平衡的问题,合资企业如何解决这个问题,也应该反映出来。

8. 社会效益 中外合资零售企业,能够解决当地的就业人数,能带动多少生产企业效益上升,能对当地零售业起到多少推动作用,能否造成环境污染,也需一一列明。

可行性报告对上述几方面加以论证后,就可报送主管部门审批了。

(三)正式申请

项目建议书和可行性报告经各级机构批准后,合资各方可进入正式谈判,当各方意向一致时,便可签署合资企业的协议、合同及章程。

协议是合资各方就建立合资企业时就主要方面和原则达成一致而订立的文件,一般不具备法律效力。合同是根据协议规定的原则,经合资各方同意,签订的表明合资各方之间权利和义务关系的正式契约,是具有法律效力的文件。章程是根据合同的约定,以合资企业的名义就企业内部组织机构和其它各项具体工作制度的规定,是合资企业内部各职能部门及成员应遵守的准则。

合资企业签订了上述协议、合同和章程后,中方合资者应将这些文件及必要的附件,送主管部门审批,经审批后,根据批准文件及上述文件附本到注册所在地工商局办理注册登记,申领营业执照、其核发营业执照之日,为合资企业正式成立之日。

第二节 中外合资经营零售商业企业的 会计原则

中外合资零售商业企业的设立既是遵循了国际通用的惯例,因此就同样要接受国际上通用的会计原则,这些原则,虽然不都是以立法的形式固定下来,但它们都是优良的会计实务处理方法的提炼,代表了相当程度的正确性,规范性,对会计的实施具有约束力,具有普遍的指导意义,因此,对会计原则的理解也就相当必要。

通常的会计原则由会计的基本假设和会计准则两部分组成,会计假设是指会计在一定条件下的适用范围和理论基础,是会计核算工作应具备的基本条件;会计准则是一定期限会计实践的总结,是指导正在施行的会计工作的规范。

会计假设主要有

一、会计主体

会计主体又称会计实体,是指会计为之服务的特定单位。凡是具有经济业务的特定独立实体,都可以,也需要进行独立核算。会计主体可以是一个特定的企业(如股份有限公司、合伙企业或独资企业),可以是一个企业的某一特定的组成部分(如分公司、部门等),也可以是一家通过控股关系在一个统一的决策机构指导下经营的联营公司,还可以是一个具有经济业务的特定的非营利性组织。会计主体所反映的是一个特定主体的经济业务,而不是业主个人的财务活动,也不是其它主体的业务。

作为独立整体的会计主体在经济上是独立的,除了分清会计主体之间的经济关系外,还必须将企业财务活动与企业主、职工个人的财务活动划分清楚。在反映和处理企业的生产经营活动和财务问题时,必须从企业整体出发,即从会计主体角度正确计算经营活动所取得的收益或损失,正确确定资产和对外承担的债务,以提供必要的经济信息。

会计主体不一定是法律主体。具有法人资格的公司是一个特定的经济单位,它同时也是会计主体;独资与合伙企业通常不具有法人资格,它们所有的财产及债务在法律仍视为业主或合伙人的财产与债务,但会计上必须把它们作为独立的会计主体来处理,严格区分企业经营活动与业主或合伙人的财务活动;集团公司由若干具有法人地位的企业组成,但集团公司合并报表时,必须把集团公司视为一个独立的会计整体。

会计主体的假设,可以正确地反映企业所有的财产和对外所负的债务,准确地计算它在经营中所取得的收益和发生的损失,为决策提供有用的信息。

二、持续经营

持续经营是指假设会计主体的经营活动按照现在的形式和目标在可预见的未来时期将继续经营下去,企业不会面临破产清算。在持续经营的情况下,企业将按原定的用途和目标使用现有的经营资源,并按原定的承诺条件清偿各种债务。会计方法正是以会计主体的持续经营假设为依据的。持续经营假设是选择会计方法的出发点。将资产划分为流动资产、长期资产、固定资产、无形资产、递延资产和其它资产并以历史成本为计价基础;将负债划分为流动负债、长期负债;收入和费用的确定采用权责发生制;企业债权债务余额的确定;以及企业偿债能力的计算等等都基于这一假设。只有会计主体发生变化或企业停业清理时,或称这一假设的前提不再存在时,会计方法才不适用这一假设,这时应按资产评估结果或清算价格反映资产负债情况。也就是说,在企业经济状况恶化、无法持续经营的情况下,可以而且也允许不采用持续经营这一假设,而另行作出更合乎情理的其它会计处理。

建立在持续经营基础上、为企业继续经营和未来财务决策服务的财务报表,必须列明其时间范围或时点,表明财务报表的有效范围。

三、会计期间

会计期间是指将企业的存续期间人为的划分若干个相等的时期,分期反映各会计期间的经营情况及结果,并编制各会计期间的财务报告。12个月的会计期间称为一个会计年度,它可以是以1月1日为始点、12月31日为终止的历年制,也可以是以任何一个月份的某一日为起点、以次年对应日的前一日为终止的营业年制(通常以每年企业活动的最低点为会计年度的终了);无论采用历年制,还是采用营业年制,为了将各会计期间的财务报告进行比较,各会计期间的长度必须是相同的(一般以月计算,不必再考虑大月和小月的不同)。大多数采用历年制,会计期间分为年度、季度和月(度)份,季度、月(度)份的起讫日期与公历日期相同。

由于会计期间是人为将连续不断的经济活动主观分段或称人为可中断的一种假设,于是各会计期间的财务报告具有估计性。首先,因商业信用,固定资产使用以及收入和费用的发生等原因,在相对较短的会计期间内,资产、权益、收入和费用的变化与现金收支的变化不会完全相同,于是产生了权责发生制;再者,会计人员应用许多成本分摊法,如:折旧、摊销、坏帐等,将成本及有关支出计入相应的各会计期间内,成本及有关的支出在各会计期间的确定以及方法的选择,要由会计人员采用估计方法进行合理的估计和判断。此外,在某一特定的会计期间,资产和权益的变动往往同现金收支是不吻合的,所以才产生了权责发生制和收付实现制两种可供选择的会计处理方法。

四、币值稳定

币值稳定是指企业的财务报告以货币作为基本计量单位,并假设货币是一种稳定的价值单位。会计在商品经济条件下所使用的共同尺度只能是货币。只有货币单位能为会计计量及会计记录的分类、总括反映,提供其它任何计量单位都难以提供的统一计量

标准。这就决定了会计所反映的是可以用货币计量的经济活动。在财务报告中凡是不能用货币反映的经济事项都不能在会计报告中全面体现,如管理人员的健康状况、商品的质量等等,只能用文字进行补充说明。在使用货币计量时,假设货币的币值相对稳定,以便于各期会计资料的对比,也只有币值不变或币值变动对会计资料的影响很小时,会计报告中的金额加总、比较和分析才会有意义。事实上,币值稳定的假设难以永久保持,当币值变动较大时,应在财务报告中予以说明,如美国财务会计准则委员会和证券交易管理委员会已要求某些大型公司在其财务报告中详细揭示物价水平变动的影响,许多国家已经计量因币值变动而发生的存货变现损失。

会计的基本准则有

一、客观性原则

又称真实性或可查性原则。是指经济主体的一切记录,必须以客观的事实和客观确定的证据为依据。所谓客观确定的证据,主要是指各种经济业务发生时所取得的正式(原始)凭证。如发票、支票、银行对帐单、现金盘点表、商品入库单等。由于它们极少受到主观因素的影响,以此为据进行计价及入帐,将会令人信服并经得起查证。因为以客观确定的证据为依据,对经济业务的计量则不会受到主观意念的支配,即几个合格的会计人员对同一经济业务,依相同的证据进行会计计量,能得到相同的结果,并能以客观凭证为依据对会计计量的结果进行验证。客观性可确保财务资料的可靠性和正确性,由于企业必须考虑本身的经济利益,很可能出现财务资料失真的现象,因此,会计数据必须保持中立的地位。客观性保证了资产价值的真实性,但不能保证费用成本和收入成果的客观性,因为有些会计记录本身是建立在主观估计的基础上,如折旧费、预计坏帐损失,进货价格不同时的商品发出成本,在通货膨胀情况下,现行价格及未来价格比历史交易价格更能反映出企业财务决

策的所需资料,会计报表中的数据若反映未来价格,则必然出现估计的错误。由于这些情况在所难免,只能要求会计人员在现有条件下尽可能遵循客观性原则。

二、一致性原则

又称一贯性原则。是指企业一旦选用了某些符合会计基本准则的会计方法,就应前后一致的采用,以便使得各期财务报表的数据具有可比性。在会计实务工作中,对某些会计事项,常有不同的会计方法可供选择。如对固定资产折旧,有年限平均法(直线法)、工作量法(或产量法)、余额递减法等多种方法,不同的折旧计算法所计算出的各期折旧费用是不同的,若前期使用了直线折旧法,本期采用余额递减的加速折旧法,则必然因前后期所用的方法不同导致本期净收益的递减,若不加以说明,必然给财务资料的使用者造成误解。会计强调一致性原则,能分清财务报表数据差异的具体原因,防止人为弄虚作假的情况发生。当然,一致性原则并不排斥因企业实际需要而改变原有会计方法的行为,只是在进行这种必要变动时,应于变动的当期,在财务报表中以一定的形式予以说明。

总之,会计信息应当做到相互可比,便于分析。会计处理方法前后各期应保持一致,不得随意变动。如有必要变动,应当将变动情况和原因、变动后对企业财务状况和经营成果的影响,在会计报告中说明。

三、可比性原则

可比性原则是指会计指标的计算口径和方法在同类企业和不同时期之间力求一致的基础上,应便于会计指标的比较。一方面应便于同类企业、不同时期之间的指标对比;一方面便于同一时期、不同企业之间的指标对比。可比性原则必须以一致性原则为前提,会计的指标及计算方法改变时,有关会计指标的比较,必须考虑会