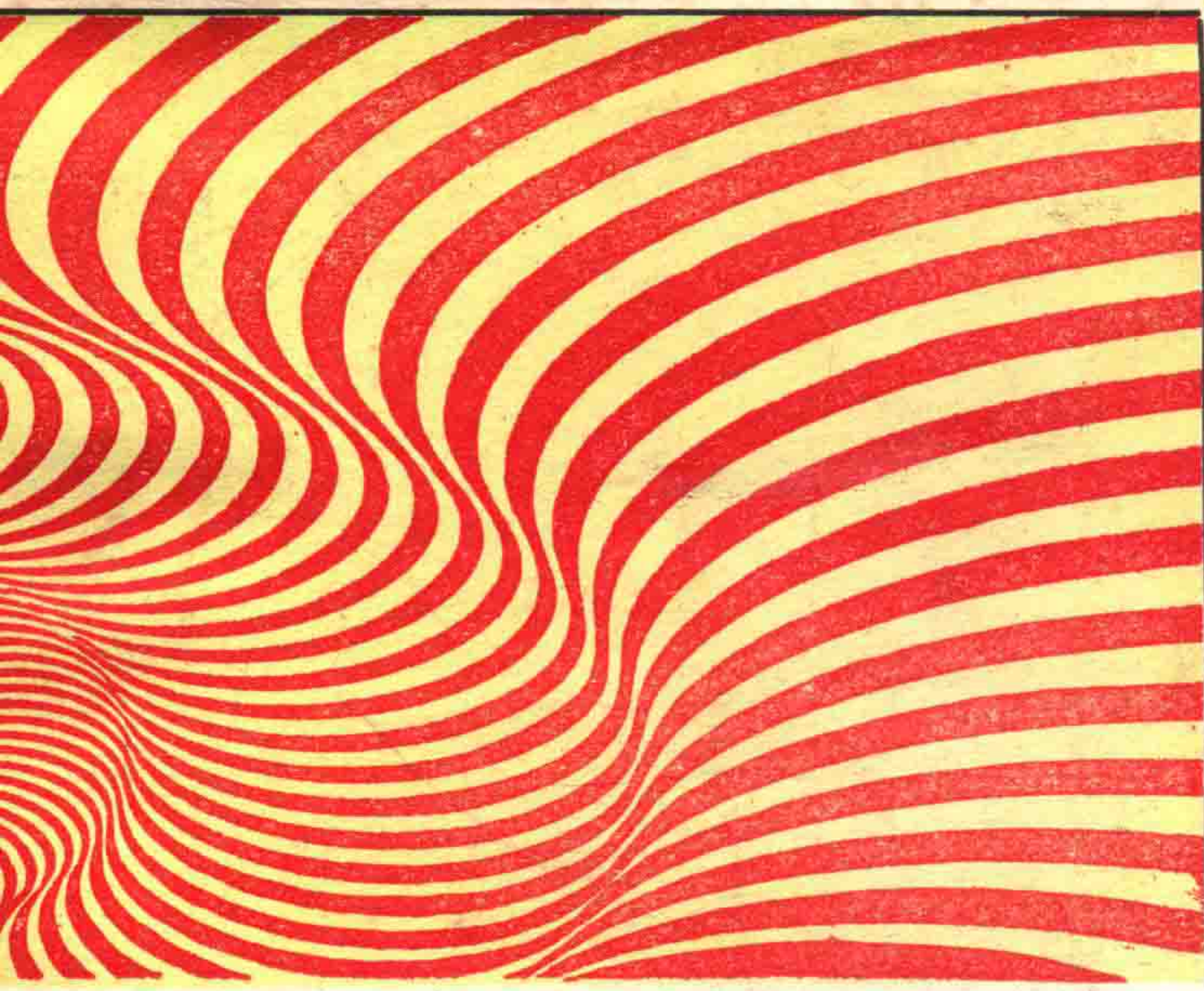


李光臣

编著

中外合资 工业企业 会计学

黑龙江人民出版社



中外合资工业企业会计学

李光臣 编著

黑龙江人民出版社

1989年·哈尔滨

ISBN 7-207-01317-5 定价：3.00元

一九八九年五月

责任编辑：李宪尧

封面设计：徐晓丽

中外合资工业企业会计学

Zhongwai Hezi Gongye Qiye Kuaijixue

李光臣 编著

黑龙江人民出版社出版发行

(哈尔滨市道里地段街179号)

哈尔滨印刷二厂附属厂印刷

开本850×1168毫米1/32 20.5印张

字数：445,000

1989年6月第1版 1989年6月第1次印刷

印数1—5,000

ISBN 7-207-01317-5/F.253 定价：7.00 元

前 言

随着我国经济体制改革的不断深入、对外开放政策的贯彻，利用外资得到了很大的发展。“三资”企业，特别是中外合资企业得到迅速的发展，目前已达万余家。

为了满足中外合资企业会计人员、工业企业会计人员的业务学习以及大专院校会计专业开设这门课程的需要，写出此书。

本书是参照《中华人民共和国中外合资经营企业法》、《中华人民共和国中外合资企业所得税法》、《中华人民共和国中外合资经营企业会计制度》、《中外合资经营工业企业会计科目和会计报表》以及有关法律、法规写出的。

中外合资企业会计，是一门新学科，到目前为止还没有一本中外合资经营工业企业会计学。笔者为了试图写出一本系统地、理论联系的专门论著，特地前往广州、深圳等地考察几十家中外合资企业，进行了广泛地调查，并与这些企业的会计师进行深入的讨论。因此，本书有两个特点：一是系统、全面、理论联系实际，指导实际工作具体；二是自学性强，为了便于学习书后附录了有关文件、制度和报表。

由于笔者水平有限，书中难免有疏忽之处，恳请读者批评指正。

李 光 臣

一九八九年五月

目 录

第一章 总 论

- 第一节 中外合资经营企业的性质与特征..... 2
- 第二节 合资企业会计核算的一般原则..... 6
- 第三节 中外合资企业会计特点..... 9
- 第四节 合资企业筹建中的财会工作..... 12

第二章 会计凭证、会计帐簿和会计科目

- 第一节 会计凭证和会计帐簿..... 17
- 第二节 会计科目..... 26

第三章 投入资本的核算

- 第一节 中外投资概述..... 38
- 第二节 出资方式及计价原则..... 41
- 第三节 投入资本的验证..... 45
- 第四节 投入资本的核算..... 51

第四章 货币资金的核算

- 第一节 现金的核算..... 58
- 第二节 备用金的核算..... 62
- 第三节 银行存款的核算..... 64
- 第四节 外币的核算..... 69
- 第五节 汇兑损益的核算..... 78
- 第六节 国际结算的核算..... 106

第五章 往来款项的核算

第一节	应收帐款和应付帐款的核算	124
第二节	短期银行借款的核算	129
第三节	应收票据和应付票据的核算	132
第四节	其他应收、应付款项的核算	146

第六章 存货的核算

第一节	存货的范围和核算的任务	154
第二节	存货的计价	156
第三节	材料的核算	158
第四节	自制半成品和产成品的核算	195
第五节	存货的清查	202
第六节	存货的市价变动	206

第七章 长期投资和长期负债的核算

第一节	长期投资的核算	208
第二节	长期负债的核算	217

第八章 固定资产、在建工程、无形资产及其他资产的核算

第一节	固定资产核算的任务	235
第二节	固定资产的分类和计价	237
第三节	固定资产增加和减少的核算	241
第四节	固定资产修理的核算	250
第五节	固定资产折旧的核算	253
第六节	租入固定资产的核算	264

第七节	在建工程的核算.....	271
第八节	无形资产的核算.....	280
第九节	其他资产的核算.....	286

第九章 生产成本的核算

第一节	生产成本核算的任务和要求.....	288
第二节	生产成本的核算.....	292
第三节	生产费用在完工产品和在产品之间的分配和归集.....	314
第四节	产品成本计算方法的确定.....	323
第五节	品种法.....	328
第六节	分批法.....	332
第七节	分步法.....	339
第八节	分类法.....	352
第九节	标准成本法.....	358

第十章 销售和利润的核算

第一节	产品销售收入的核算.....	378
第二节	产品销售利润的核算.....	382
第三节	利润总额的核算.....	394
第四节	利润分配的核算.....	406

第十一章 会计报表

第一节	会计报表的作用和种类.....	426
第二节	资产负债表.....	432
第三节	利润表.....	459
第四节	财务状况变动表.....	478
第五节	外币的会计报表折合为人民币会计报表的编制.....	485

第十二章 解散与清算的核算

第一节 合资企业解散与清算的程序..... 488

第二节 剩余财产的分配与核算..... 491

第十三章 合资企业中方会计核算

第一节 中方会计核算的内容、作用和要求..... 514

第二节 主要经济业务的核算..... 516

第三节 中方会计报表..... 529

附录部分

附录一:

中华人民共和国中外合资经营企业法..... 536

附录二:

中华人民共和国中外合资经营企业法实施条例..... 540

附录三:

中华人民共和国中外合资经营企业所得税法..... 563

中华人民共和国中外合资经营企业所得税法及其施行
细则..... 565

附录四:

中华人民共和国中外合资经营企业会计制度..... 577

附录五:

中外合资经营工业企业会计科目名称和编号 (中英文对
照)..... 598

附录六:

中外合资经营工业企业会计报表格式..... 601

第一章 总 论

党的十一届三中全会以来，从我国国情出发，根据“自力更生为主，争取外援为辅”的方针，制定了对外开放政策。1979年7月，全国人民代表大会通过并颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业法》，为我国利用外资、引进技术、同外国投资者合资经营企业提供了法律依据，从而为发展中外经济合作开辟了道路。对外开放已作为我国长期的基本国策，作为加快社会主义现代化建设的战略措施。

几年来，中外合资经营企业发展很快，到1988年底，全国各地开办的合资企业已达8,541家，合资协议金额为98.58亿美元，其中外方实际投入48.94亿美元。这种企业形式，不仅引进了国外的先进技术和科学管理经验，同时又利用了外资，对大力开展对外经济技术合作，促进我国经济的发展和科学技术的进步，加快我国社会主义现代化建设，具有积极的作用。

我国利用外国资金的方式很多，大致可归纳为三种：一是吸收国外直接投资，包括外国独资经营、合资经营、合作经营、合作开发，以及补偿贸易、来料加工等。二是使用国外的各种信贷，包括外国政府和国际金融组织的中、低息贷款、出口信贷（买方信贷、卖方信贷）、民间银行贷款，发行债券和股票以及租赁等。三是各类无偿援助，包括外国政府的、国际组织的、私人的，既有货币形式，也有物资、技术援助形式。这些国际上通用的利用外资的方式，目前我国均已采用。

第一节 中外合资经营企业的性质与特征

中外合资经营企业是按照《中华人民共和国中外合资经营企业法》而建立的企业。它是外国公司、企业和其他经济组织或个人，按照平等互利的原则，经中国政府批准，在中华人民共和国境内，同中国的公司、企业或其他经济组织，共同投资、共同经营管理，并按出资比例分享利润，分担风险和亏损的一种企业。

合资企业究竟是什么性质的企业？这取决于不同国家的经济制度和具体情况，它是根据合资企业组成者的不同经济成分而有差异。资本主义工业发达国家和发展中国家双方的私人企业或政府企业合组的合资企业，当然是资本主义性质。社会主义国家实行生产资料公有制，它们的国营企业之间合组的合资企业是社会主义性质。由社会主义国家和资本主义之间的企业合组的合资企业则属于一种特殊经济形式。列宁把这种企业称之为国家资本主义性质的企业。根据我国“合资法”建立的合资企业之所以具有特殊性质，是因为它是由社会主义公有制和资本主义私有制两种经济成分混合组成的企业。我国宪法规定，我国的社会主义经济制度的基础是生产资料的社会主义公有制，即全民所有制和集体所有制。但宪法也规定允许其他多种经济形式的存在，包括国家资本主义性质的中外合资企业。

按照中外合资经营企业法的规定，设立合资企业须经我国政府批准，向我国的工商行政管理机关注册登记，领取营业执照后方可经营。这样，合资企业成为中国的法人，在我国的法律管辖和保护下，独立地进行经济活动，依法行使其经济权利和承担其经济义务。合资企业的一切活动应遵守中

华人民共和国法律、法令和有关条例规定。我国政府依法保护合资各方在已经批准的合资协议、合同和章程中规定的各项合法权益。

我国“合资法”第四条规定，合资企业的形式为有限责任公司。这与其他国家有所不同，我国合资企业采用公司形式，但不发行股票，不采取股份形式，而是以合资各方参加投资的比例作为股权份额来表示股份的多少，以合资企业出具的投资证明书作为证件。经合资各方同意，资本可以转让。合资各方按注册资本比例分享利润和分担风险及亏损。有限责任合资者对公司债务的责任只以投资额为限。公司最高权力机构为由各方委派的董事组成的董事会。董事长由中方担任，是企业的法定代表人。董事会有权讨论决定合资企业的一切重大问题。

中外合资经营企业是一种特殊形式的经济组织，它具有以下特征：

（1）至少要有两个或两个以上来自不同国家和地区的合资者；

（2）合资各方共同投资，并按股权份额分享利润，分担亏损；

（3）根据合资者签订的协议、合同、章程建立企业的决策和管理机构，共同经营管理企业；

（4）合资企业要有一个经营期限。合资经营期限由各方商定，一般项目原则上为10年至30年。投资大、建设周期长、资金利润率低的项目，也可以在30年以上；

（5）合资企业要有一个共同的、正确的经营目的，体现出平等互利的原则。尽管投资各方有各自的动机，但共同的目的必须建立在促进我国经济发展和履行我国法律的基础上。

为了更进一步理解合资企业的特征，下面分别将合资企业与外资合作经营企业、我国国营企业的区别加以说明。

国际上通常将合营企业分为两类：“股权式合资企业”和“契约式合资企业”。这两种企业虽然都属于合营企业，但两者却是不同的合作形式。为了说明它们之间的区别，现归纳下表（图表1—1）说明。

图表1—1

项 目	合资经营企业	合作经营企业
1、经营方式	股 权 式	契 约 式
2、出资方式	资金、设备、物资作股本	资金、设备不作股本
3、法人资格	必须是中国法人	可以是，也可以不是
4、企业证明	必须持有营业执照	营业执照或登记
5、合营期限	10—50年	5—20年
6、纳税规定	按“中外合资经营企业所得税法”纳税	按“外国企业所得税法”纳税
7、投资可否提前还本	不 可 以	可 以
8、合营期满财产处理	财产清算后，按投资比例分配	全部财产无条件移交中方
9、利润分配和风险承担	按出资比例	按合同规定，灵活多样

合资企业与我国国营企业有很大的区别，它是比国营企业更加独立的商品生产者，生产经营上更多受到市场机制的调节，而国家计划只起辅助作用。

根据《中华人民共和国中外合资经营企业法》和《中华人民共和国中外合资经营企业法实施条例》中的规定，合资企业在各方面比国营企业享有充分的自主权。概括起来有以

下几点；

(1) 合资企业有权在批准的合资企业合同和章程范围内自己制定本企业发展规划和生产经营计划，以备案方式报告企业主管部门，企业主管部门和各级计划部门不向合资企业下达指令性计划。合资企业的供、产、销计划可通过订立各种经济合同组织实施；

(2) 合资企业在批准的经营范围内，有权自主地决定从国外或国内市场购买其所需原材料、燃料、设备、配件等，并具体规定了国内各种物资的供应和购买途径；

(3) 合资企业按照合同所规定的比例，有权在国内外市场出售其产品，并可自主经营出口；

(4) 合资企业作为对外贸易的一个经营单位，可以直接参加国内举办的各种出口商品交易会，可以在国外设立销售网点，也可以委托外国合资者的销售机构或中国的外贸公司代销和经销；

(5) 合资企业可以直接向国内外金融机构筹措资金，用于生产经营活动。并可以在中国银行和经其同意的其他银行开立人民币和外汇帐户，自主存取，自筹自用资金；

(6) 合资企业有权按照有关规定，建立本企业的财务管理及其他经营管理制度，有权决定本企业纳税后的利润分配方案、财务收支和预算；

(7) 在《中外合资企业劳动管理规定》范围内，合资企业可招聘、雇用、解雇职工以及确定本企业工资标准、工资形式、奖励与津贴制度及奖惩职工和排除各种人为因素的干扰；

(8) 合资企业由于业务需要，可以邀请外商来华，也可以派出人员到国外洽谈业务。

第二节 合资企业会计核算的一般原则

在《中外合资经营企业会计制度》中，规定了会计核算的一般原则。这些原则是根据我国企业会计制度，参照国际会计准则，结合合资企业的特点而制定的。它是合资企业组织会计核算的准则。合资企业会计核算的一般原则是：

（1）合法性原则。合资企业是经中国政府批准，设立在中国境内的法人。因此，会计工作必须遵守中国的法律、法规、条例等有关规定。一个企业的各项经济活动和财务收支活动，都反映在会计核算中。各项经济活动是否合法，会计部门一方面要如实反映，另一方面要严格监督，对不合法的的业务和文件应拒绝执行或接受，并及时向总经理反映。总会计师要严格把关，审计师要认真审查，要在会计核算工作中遵循合法性原则。

（2）真实性、正确性、完整性和及时性原则。合资企业会计制度中规定“合资企业的会计凭证、会计帐簿、会计报表等各种会计记录，都必须根据实际发生的经济业务进行登记，做到手续齐全、内容完整、准确及时。”企业决不能在会计上弄虚作假，不应发生错帐，或者少记帐、漏记帐、不记帐。也不能积压帐目，拖延报帐期限。如果合资企业帐目不实，造成偷、漏税的，或者不按税法规定期限报送纳税申报表和会计报表的，税务机关将根据具体情况酌情课以罚金。

（3）记帐法国际通用的原则。目前，无论在国外、国内的会计核算上都要求按复式记帐法记帐。我国目前记帐法有三种，合资企业是中外共同经营的企业，所以其会计制度规定的是国际通用的借贷复式记帐法。

(4) 分期核算原则。要考核企业在一期间的经营成果和财务状况，就必须将企业的经济活动和财务收支过程划分为各个会计期间。合资企业会计制度中规定：“会计年度采用历年制，自公历每年1月1日起至12月31日止为一个会计年度。会计年度的分季、分月与公历相同”。这种划分与我国的财政预算和计划统计的分期口径是一致的。

(5) 会计记录使用文字的原则。合资企业是经中国政府批准在中国境内设立的，因此会计制度规定，企业的一切自制凭证、帐簿、报表，都应当用中文书写；为了便于外方共同经营管理，制度规定，也可以同时用合资各方商定的一种外文书写。目前一些合营企业普遍采用，在自制凭证、帐簿、报表上同时并排、相互对照印上中外两种文字。

(6) 记帐本位币原则。记帐本位币是指一个企业在会计核算中统一使用的记帐货币。

合资企业日常发生的现金收支和其他经济业务，主要是用人民币进行；但是在合资企业中，除了大量使用人民币进行交易外，一般都会发生外币的经济业务，如外国投资者有用外币投资的，进出口业务要有外币结算，在银行单独开设外汇存款帐户，有按外币计算的债权债务，要用外币支付外籍职工的工资，用外币支付股利等等。因此，合资企业会计制度规定：“合资企业原则上采用人民币为记帐本位币。”

“对于现金、银行存款、其他货币款项以及债权、债务、收益和费用等实际收付的货币，如与记帐本位币不一致时，还应按实际收付的货币进行登记。”

制度还规定：“合资各方商定，也可以采用某一种外国货币作为记帐本位币。”在这样的企业中，既要用人民币记录与人民币有关的经济业务，又要用商定的某种外币作为记帐本位币，统一记录企业的全部经济业务。

合资企业是我国国民经济的一个组成部分，它的经营成果和财务状况，也要上报汇总，因此会计制度规定，用外币记帐的合资企业，在年度终了时除编制外币的会计报表外，还要根据国家公布的外汇牌价折合计算为人民币的会计报表。

（7）权责发生制原则

由于会计核算工作是分期进行的，这就可能产生在同一会计期内，某些收入和费用的发生，同款项的收入和支出不尽一致的情况。对于这种情况的处理方法，在会计上有两种，一种是执行权责发生制，一种执行收付实现制。

合资企业和我国企业一样，在会计核算上都采用权责发生制。合资企业会计制度规定：“凡是本期已经实现的收益和已经发生的费用，不论款项是否收付，都应作为本期的收益与费用入帐；凡是不属于本期收益与费用，即使款项已在本期收付，都不应作为本期的收益与费用处理。”

（8）收益与费用相互配合原则。收益与费用相配合，就是在一个会计期间内的收入要和为获得这些收入所发生的成本、费用联在一起计算入帐。这样，才能正确计算出一个会计期间的经营成果。合资企业会计制度规定：“合资企业收益与费用的计算，应当相互配合。一个时期内的各项收入与其相关联的成本、费用，都必须在同一时期内登记入帐，不应脱节，不应提前或延后。”

（9）划分资本支出与收益支出的原则。为了正确计算固定资产和无形资产的支出，正确计算企业的利润，必须划清资本支出与收益支出的界限。合资企业会计制度规定：“凡是用于增加固定资产和无形资产而发生的各项支出，都是资本支出。凡是为了取得本期收益而发生的各项支出，都是收益的支出。”如果将资本支出误作收益支出，就会减少资产

而增加本期的费用支出，从而少计本期利润，少交税金；反之，如果将收益支出误作资本支出，又会虚增资产而减少本期费用支出，从而多计本期利润，多交税金。

这个原则同我国国营企业财务管理和会计核算上所说的“划清固定资产投资与流动资金的界限”是完全一致的。

(10) 实际成本原则。合资企业会计制度规定：“合资企业的各项财产应按实际成本核算，不论市价是否变动，一般不调整帐面价值。”这是国际上通用的原则。合资企业的各种存货应按实际成本记帐；固定资产应按原价登记入帐；无形资产投资按各方协商确定的金额作为原价；购入的无形资产按实际支付的金额作为原价；生产经营所耗用的各项材料按实际耗用数量和帐面单价计算等等。制度中规定的按实际成本核算不仅是某批产品的实际成本，或某次进货的实际成本，它还是由已经入帐的各个实际成本历史地形成的帐面实际成本。

(11) 一致性原则。一致性原则就是合资企业所采用的会计处理方法，前后各期必须一致，不得任意改变，使各个时期的会计资料有统一的口径，前后连贯，互相可比。如有改变的，应经董事会同意和报送当地税务机关备查，并在会计报告中加以说明。

第三节 中外合资企业会计特点

合资企业与国营企业性质不同，因此合资企业经济活动特点决定了合资企业会计具有以下特点：

(1) 资本的特征。合资企业是由中外各方出资组成的股份有限公司。合资企业的资金来源主要有两大部分：一部分是合资各方投入的资本；另一部分是流动负债和长期银行