

上海财经大学丛书

中外合资经营企业会计

石人瑾 林宝瓌 主编

立信会计图书用品社

责任编辑：秦文君

封面设计：金俊

上海财经大学丛书

中外合资经营企业会计

石人瑾 林宝瓌 主编

立信会计图书用品社出版发行

(上海中山西路2280号)

新华书店经销

立信会计常熟市印刷联营厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 14.125 插页 2 字数 347,000

1990年8月第1版 1990年9月第2次印刷

印数 10,001—31,000

ISBN7-5429-0069-2/F·0069

定价：5.00元

前 言

在党的对外开放政策的指引下,近年来,中外合资经营企业有了迅速的发展。无论是合资企业本身,还是合资企业主管部门和财政、银行、税务等部门,都亟需一批精通合资企业会计的人材。但是,中外合资经营企业在我国还是新事物,现有这方面人材远远满足不了需要。因此,加速对这方面人员的培训就显得十分必要了。

本书系统和全面地阐述了中外合资经营企业会计的理论和方法,并适当地介绍了合资企业会计人员应该掌握的有关中外合资经营企业的基本知识。它可用作高等财经院校会计专业或其他财经专业开设合资企业会计课程的教材,也可作为各类经济干部培训班开设涉外会计和合资企业会计专业课程用的教材;对会计教师、自学会计专业人员和和其他经济管理干部,也有参考作用。

全书共分十七章,各章都附有复习思考题和习题。第一、六章由石人瑾编写,第四章、附录一由徐逸星编写,第二章由奚晓敏编写,第三、九、十一章由管一民编写,第五章由孙铮编写,第七章由林世怡编写,第八章由戴继雄编写,第十章由张鸣编写,第十二、十三章由林宝瓌编写,第十四、十五章由顾中宪编写,第十六章由徐建新编写,第十七章由周勤业编写。全书由石人瑾、林宝瓌总纂和定稿。

由于我们水平有限,疏漏和错误之处在所难免,恳请读者批评、指正。

编 者

1989年12月

目 录

第一章 概论	1
第一节 中外合资经营企业的意义和作用.....	1
第二节 有关中外合资经营企业的法律和优惠政策.....	6
第三节 建立中外合资经营企业的程序.....	8
第四节 中外合资经营企业的组织机构.....	13
第五节 建立合资企业会计的指导思想.....	17
第六节 合资企业会计的原则和主要特点.....	19
复习思考题.....	33
 第二章 外汇记帐方法	34
第一节 外汇收支的几种记帐方法.....	34
第二节 汇率变化后资产计价的调整.....	52
第三节 外汇调入和调出.....	56
第四节 外汇资金收支报表.....	59
复习思考题.....	63
习题.....	63
 第三章 投入资本的核算	66
第一节 投入资本的概念.....	66
第二节 投资方式和投资计价.....	69
第三节 投入资本的会计处理.....	74
复习思考题.....	78
习题.....	78

第四章 货币资金、应收应付帐款及票据的核算	80
第一节 货币资金的核算	80
第二节 应收、应付帐款的核算	86
第三节 应收、应付票据的核算	88
复习思考题	93
习题	94
第五章 存货的核算	96
第一节 存货及其计价原则	96
第二节 实地盘存制和永续盘存制	99
第三节 存货的计价方法	102
第四节 存货的会计处理	111
复习思考题	119
习题	119
第六章 应付工资的核算	124
第一节 合资企业的劳动与工资	124
第二节 工资的核算	127
复习思考题	130
习题	130
第七章 固定资产和无形资产的核算	131
第一节 固定资产和无形资产的概念	131
第二节 固定资产的核算	134
第三节 无形资产的核算	147
复习思考题	151
习题	151
第八章 长期投资的核算	153

第一节	长期投资的概念	153
第二节	长期投资核算的内容和方法	154
第三节	长期投资在资产负债表上的列示	158
第四节	购置公司债券的长期投资	164
复习思考题	.....	167
习题	.....	167
第九章	长期负债的核算	169
第一节	长期负债的概念	169
第二节	长期银行借款的核算	170
第三节	发行公司债券的核算	176
复习思考题	.....	180
习题	.....	180
第十章	生产费用和产品成本的核算	182
第一节	产品成本项目和成本开支范围	182
第二节	生产费用的汇总程序	185
第三节	产品成本计算的分批法和分步法	188
第四节	标准成本计算	197
复习思考题	.....	207
习题	.....	207
第十一章	销售和利润的核算	211
第一节	产品销售的核算	211
第二节	利润和利润分配的核算	217
复习思考题	.....	226
习题	.....	226
第十二章	自营出口销售的核算	229

第一节	自营出口销售的程序	229
第二节	出口产品计价方式和结算手续	230
第三节	自营出口销售的会计处理	239
复习思考题	.....	243
习题	.....	243
第十三章	会计报表及其分析	245
第一节	会计报表的意义和种类	245
第二节	资产负债表	247
第三节	利润表	263
第四节	财务状况变动表	277
第五节	会计报表的分析	286
复习思考题	.....	296
习题	.....	296
第十四章	解散和清算的核算	299
第一节	解散和清算的概念	299
第二节	各项资产负债清算的办法	301
第三节	解散清算的会计处理	306
复习思考题	.....	318
习题	.....	319
第十五章	总分支机构的往来和合并报表	321
第一节	总分支机构往来的核算	321
第二节	内部结算价格	324
第三节	合并报表的编制	325
复习思考题	.....	333
习题	.....	334

第十六章	目标成本的确定和总预算的编制	337
第一节	目标成本的确定	337
第二节	总预算的编制程序	348
第三节	总预算的编制方法	353
复习思考题		372
习题		373
第十七章	内部控制和内部审计	376
第一节	内部控制和内部审计的意义和作用	376
第二节	内部控制的方法	378
第三节	内部审计的方法	381
第四节	内部专题审计	393
复习思考题		401
习题		402
附录一	中外合资经营企业的可行性研究	404
附录二	中华人民共和国中外合资经营企业法	440

第一章 概 论

第一节 中外合资经营企业的意义和作用

一、合资企业的意义

自从党的十一届三中全会确定了对外实行开放政策，大力发展对外经济关系以来，我国对外经济工作已成为四化建设的一个重要战略问题。在多种对外经济合作方式中，举办中外合资经营企业，是我国近年来利用外资、引进技术和学习外国经营管理经验的一个重要途径。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》（以下简称《中外合资经营企业法》），为我国和外国投资者提供了举办中外合资经营企业的法律依据，从而为我国与国外的经济合作开拓了道路。

中外合资经营企业，英文名为Joint Venture，意即共同承担风险经营某种事业。它有广义、狭义两种解释。从广义来讲，它包括两种基本形式：股权式合营企业和契约式合营企业。前者简称为合资企业，后者为合作企业。从狭义来讲，即合资企业。目前所称中外合资经营企业，一般专指合资企业而言。

股权式合营企业是由合营各方参加一定比例的股份，共同建立具有法人地位的企业；合营各方在一定水平上分担一定程度的经营管理责任；所获得的利润按照合营各方出资的比例进行分配；如有风险，也由合营各方共同承担。简言之，它是共同投资，共同经营，共享利润，共担风险。

契约式合营企业不是以股权为基础，而是以合同为基础举办的企业，它可以是法人，也可以不是法人，它由合作各方分别投

资，所获得利润不是按投资比例，而是按合同规定进行分配；合作经营的风险，也按合同规定由各方不同程度地承担。简言之，它是分别投资，共同经营，按合同分别确定利润和分别承担风险。

本书研究的对象是中外合资经营企业，即合资企业。根据我国《中外合资经营企业法》，它是为了扩大我国与国际经济合作和技术交流，由外国公司、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举办的企业。

上述定义包含下列几层意思。

1. 建立中外合资经营企业的目的是为了扩大国际经济合作和技术交流 具体地说，举办合资企业：（1）有利于引进先进的科学技术。由于历史原因，我国的科学技术水平，落后于西方发达国家。有选择地引进外国的先进科学技术成果，是为了发展我国经济和科学技术。引进技术可以通过各种不同的途径，如购置专有技术和专利权，或通过国际技术交流、技术考察活动等取得无偿的技术转让等。但通过举办合资企业来引进技术，由于外国投资者对应用有关技术所取得的成果有共同的利益关系，所以有利于引进技术的迅速上马和顺利投产；（2）是吸收外资的一种较好的方式。吸收外资有各种方式，如外国政府贷款，国际货币基金组织和世界银行贷款，国外商业银行贷款，在国外发行债券等。借款一般期限较短，要付利息。举办合资企业吸收外资，不仅时间长，而且没有利息负担。虽然要分配利润，但首先要有利润才能分配。如果企业能获得利润，对于我们国家来说，也是有利的。总之，目前一切国家的生产和消费都已世界性了，闭关自守是不能实现现代化的。举办合资企业的目的，就是利用外资和应该属于全人类的先进技术来加快建设我国的四化。

2. 合资企业的主体是中方的法人和外方的法人及自然

人 所谓合资企业的主体，是指中外合资经营企业有哪些当事人。从外方来说，包括外国的公司、企业；外国的其他经济组织；外国的个人。从中方来说，当事人只能是法人，即中国的公司、企业和其他经济组织（如社、队、事业单位附属的企业等）。但中国的个人未被规定可作为合资企业的投资者。

3. 举办合资企业必须贯彻平等互利的原则 平等互利是我国对外经济贸易一贯奉行的基本原则。平等包括法律上的平等和利益上的平等。法律上的平等是指合资双方都是平等的法人或自然人。利益上的平等，即根据投资的实际价值获得或承担与其投资比例相等的损益，体现了中外合资者按其实际出资比例分得利润或承担风险的精神。互利是指合营的条件要对合营双方都有利，协议、合同和章程的每一条都必须体现这一原则；在合营期间，一方的行为不能损害另一方的利益；对中方而言，合营条款以不损害中国主权为前提，对外方而言，合法权益如外方的投资、应分得的利润和其他合法利益，都必须得到保障。

为了贯彻平等互利原则，合资企业许多重大问题都采取平等协商的方法来解决。如董事会处理重大问题，由合资各方根据平等互利原则协商决定；对以实物、工业产权等进行投资时的价格，由合资各方评议商定；其他如利润分配、合资企业合同期限和合资各方的纠纷等问题，也都采用平等协商的方法来解决。

4. 举办合资企业必须经中国政府批准 维护国家主权，是我国立法的根本原则。我国对于申请举办合资企业有具体的规定和要求。批准，主要是审查申请是否符合规定和要求。目前允许设立合资企业的主要行业是：（1）能源开发，建筑材料工业，化学工业，冶金工业；（2）机械制造工业，仪器仪表工业，海上石油开采设备的制造业；（3）电子工业，计算机工业，通讯设备的制造业；（4）轻工业，纺织工业，食品工业，医药和医疗器械工业，包装工业；（5）农业，牧业，养殖业；（6）旅游和服务业。

申请设立合资企业应注重经济效益，符合下列一项或数项要求：(1) 采用先进技术和科学管理方法，能增加产品品种，提高产品的质量和产量，节约能源和材料；(2) 有利于企业的技术改造，能做到投资少，见效快，收益大；(3) 能扩大产品出口，增加外汇收入；(4) 能培训技术人员和经营管理人员。

申请设立合资企业有下列情况之一的，不予批准：(1) 有损中国主权的；(2) 违反中国法律的；(3) 不符合中国国民经济发展要求的；(4) 造成环境污染的；(5) 所签订的协议、合同、章程显属不公平，损害合资一方权益的。

经批准建立的合资企业即属中国法人，受中国法律的管辖和保护。

5. 合资企业必须设立在中华人民共和国境内 我们这里所讲的合资企业，是指中外双方合资在中国境内设立的企业。中外双方合资在国外建立合资企业，不属于本书研究范围。当然，在中国境内设立的合资企业，并不排斥可以在国外设立分支机构。

6. 合资企业的形式是有限责任公司 一般讲，有限责任公司的性质是指每个投资者对公司所负的责任以其投资额为限，公司对债务的责任以其注册资本为限，投资者之间不负连带责任。

二、合资企业的作用

合资企业作为利用外资、引进技术的一种方式，具有把吸收外资、引进技术、扩大对外销售和培训管理人才有机地结合起来优点。它在我国四化建设中起着重要的作用。主要表现在：

1. 合资企业有利于发展外向型经济 由于目前国际市场竞争剧烈，加上我国缺乏在世界各地的销售机构和维修网点，产品较难进入国际市场。举办合资企业，往往可通过外商负责一部分产品出口来换取外汇，这样，就可以利用外商销售渠道，使产品打进国际市场，使我国与国际经济的发展以及世界市场的变化

发生密切的联系。这就能间接地使我国有关行业适应国际市场的变化，对世界技术和管理科学的发展，销售市场的开拓等错综复杂的变化作出迅速的反应。

2. 举办合资企业可以节省我国四化建设的资金和 外汇

我国四化建设需要大量的资金和外汇，一定时期资金和外汇的来源总是有限的，而要办的事情又很多，往往满足不了需要。举办合资企业，我国可以用厂房、设备、土地和少量资金作为资本投入，吸收外方投资，特别是外方用外汇资金投入，或直接投入技术设备，可以解决引进这些技术设备的外汇来源问题。

3. 举办合资企业可以使引进技术迅速发挥作用，并且能带动一批工业的发展 我国四化建设需要引进国外的先进科学技术。单纯的技术贸易，外方对技术应用的结果不承担直接责任；合资企业则不同，外方由于本身的利益关系，一般愿意提供既先进又适用的技术，并且能在设备安装、技术指导等方面积极协助，使引进技术很快形成生产力。一个产品上马，除了主要技术或设备引进外，还需要许多配套协作厂，从而能带动这些企业的发展。我国与联邦德国合资经营的上海大众汽车公司，就是一个很好的典范。

4. 合资企业往往能取得较高的经济效益，可以为国家提供较多的税利 由于合资企业的产品比较先进，企业管理又有一套比较科学的方法，因此，经济效益往往比较高。虽然外商收益较一般贷款利息为多，但我方除利润外，国家还有各种税收收入。如果一个合资企业中外双方各半投资的话，所获利润，我国实际得益将近三分之二。

5. 有利于培养和提高我国科技人员和管理人员的水平 合资企业在引进先进技术的同时，又一并引进科学管理经验。通过合资企业的培训，出国学习，共同搞科研、搞管理，有利于我国科技和管理人员水平的迅速提高。

实践证明，举办中外合资经营企业是我国与国际间进行技术交流、经济合作的较好形式，对发展我国社会主义经济建设有着积极的作用。但是，我们也必须看到，外商与我们合资总是为了追求最大限度的利润。为了达到这一目的，他们有时会不择手段，弄虚作假。对此，我们应当保持清醒的头脑，在谈判和共事中，必须谨慎从事，坚持平等互利的原则，防止吃亏上当。因此，我们既要最大限度地利用外国的资金和技术，同时也要防止由此可能产生的消极影响。

第二节 有关中外合资经营企业的法律和优惠政策

一、有关的法律

举办中外合资经营企业的主要法律依据是第五届全国人大二次会议通过，并于第七届全国人大三次会议修正的《中华人民共和国中外合资经营企业法》，以及国务院发布的《中华人民共和国中外合资经营企业法实施条例》。合资经营企业法及其实施条例指出了合资的目的，合资企业的性质和经营范围，合资企业的批准程序，资本的构成内容，企业的组织形式，利润的分配原则，应交所得税和优惠条件，以及合资企业的解散清算等，概括了设立合资企业的各个方面的问题，为中外合资经营企业提供了法律依据。

与《中外合资经营企业法》配套的，还有：《中外合资经营企业登记管理办法》，《中外合资经营企业劳动管理规定》，《中外合资经营企业所得税法》及其施行细则，《中外合资经营企业会计制度》，《对外资企业、外资企业、中外合资经营企业外汇管理施行细则》等。这些法规和制度都对合资企业各个方面的问题作出了更具体的说明。

还有一些法令法规，虽然不是直接针对合资企业的，但其中有关规定同样适用于合资企业。如《关于鼓励外商投资的规定》，《关于外商投资企业用人自主权和职工工资、保险福利费用的规定》，《对外商投资企业履行产品出口合同所需进口料件管理办法》，《关于外商投资企业外汇抵押人民币贷款的暂行办法》，《关于外商投资企业购置国内产品解决外汇收支平衡的办法》，《关于外商投资企业申领进出口许可证的实施办法》，《个人所得税法》，《工商统一税条例(试行)》，《涉外经济合同法》，《专利法》，《商标法》等等，这里不一一列举。

合资企业管理人员必须了解、熟悉和掌握上述这些法令法规，使企业在政策、法令许可范围内，充分发挥其积极作用。这些法令法规也是会计人员核算的依据。

二、合资企业的优惠条件

为了更好地吸引外商投资，引进先进技术，提高产品质量，扩大出口创汇，发展国民经济，我国政府对外商投资设立中外合资经营企业给予各种优惠条件。

我国中外合资经营企业的所得税税率为30%，另按应纳税所得额附征10%的地方所得税。两者合计为33%。不仅低于我国国营企业，也低于世界上许多工业发达国家。

对于新办的合资企业，合营期在10年以上的，经企业申请，税务机关批准，从开始获利的年度起，第一年和第二年免征所得税，第三年至第五年减半征收所得税。

对农业、林业等利润较低的合资企业和在经济不发达地区开办的合资企业，按上述规定免税、减税期满后，经我国财政部批准，还可以在以后的10年内继续减征所得税15%~30%。

产品出口企业按照国家规定减免企业所得税期满后，当年企业出口产品达到当年企业产品产值70%以上的，可按照现行税率减半缴纳企业所得税。

外国合資者將分得的淨利潤用於中國境內再投資時，期限不少於5年的，經合資者申請，稅務機關批准，退還投資部分已納所得稅稅款的40%。如果外國投資者再投資舉辦的是產品出口企業或先進技術企業，則可全部退還再投資部分已繳納的企業所得稅稅款。

外國合資者可將其從企業分得的利潤，在繳納10%所得稅後，匯出境外。但產品出口企業和先進技術企業的外國合資者，將其從企業分得的利潤匯出境外時，免繳匯出額的所得稅。

對於外籍職工或港澳職工的工資和其他正当收益，依法納稅後，減去在中國境內使用的花費，其剩餘部分可以申請全部匯出。

除了上述一般性規定外，國家還對深圳、珠海、廈門、汕頭四個經濟特區和大連、上海、廣州等十四個港口城市，給予特殊的優惠。

此外，各地方在國家規定的基礎上，又結合本地區的特點，給予合資企業一些特殊優惠。

總之，這些優惠條件，為外國投資者創造了良好的投資環境，外國投資者在中國舉辦合資企業是十分有利的。這幾年合資企業迅速發展，充分證明了我國優惠政策的有效性。

第三節 建立中外合資經營企業的程序

凡是申請建立中外合資經營企業，在我國規定的外資投資方向範圍內，並在符合建立合資企業的基本要求情況下，可以按照規定的程序提出申請。經批准、登記後，中外合資經營企業即可正式成立。建立中外合資經營企業的程序如下：

一、初步協議和提出申請

外國投資者如果有意在中華人民共和國境內與中國公司、企

业或其他经济组织共同举办中外合资经营企业，可以通过各种渠道如广交会、各地投资洽谈会、各种民间组织、咨询机构等寻找合资对象；也可以委托中国国际信托投资公司，有关省、直辖市、自治区的信托投资公司，或者有关政府部门介绍合资对象。

中国投资者和外国投资者通过直接接触，进行初步交谈后，如果双方都感到合资对方比较合适，都有进行合资经营的诚意，则双方可以签订备忘录和意向书。

这里的备忘录是指投资双方初步谈判时的会议记录或会议纪要。它既包括双方一致的意见，也包括双方的分歧；它既可以是程序性的非实质性问题，也可以是实质性问题。备忘录不具有法律效力。

意向书是表示投资双方进行谈判的意向，说明双方投资的方向和投资的大致规模等。

中国合资者与外国合资者签订备忘录和意向书后，中国合资者应按其隶属关系，向企业主管部门呈报拟与外国合资者设立中外合资经营企业的项目建议书和初步可行性研究报告。项目建议书和初步可行性研究报告是中国合资者对合资项目进行初步研究后，呈报合资企业审批机构的最初申请文件。

项目建议书包括的主要内容有：(1) 项目名称，项目的主办单位及负责人；(2) 外国投资者的概况，如公司、企业的名称、国籍、地址，企业生产的规模，生产的主要产品，财务状况，市场信誉等；(3) 承办企业的基本情况；(4) 合资企业的投资规模（即注册资本），双方投资比例及投资方式等；(5) 合资企业的生产规模，投资总额和合营的年限；(6) 经营的内容，生产的主要产品和内外销的比例，外汇平衡情况等；(7) 与该外国投资者合营的理由等。

初步可行性研究报告将在本书附录中专门介绍。

中国合资者的主管部门对报送上来的项目建议书和初步可行