

DISAN
CHANYE

第三产业 中外合营企业 会计

1991年10月第1版

卓文燕 主编

江西出版社



序 言

赵紫阳总理曾指出：“在中国今后的四化建设中，资金仍是一个很大的制约因素”，“希望外国公司积极来中国投资，兴办中外合资企业、合作企业和外资企业”。要建设，就得有资金，资金从哪里来？在目前我国经济还很落后，不可能有大量资金投资于建设的情况下，积极有效地利用外资来补充国内资金的不足，是一条加速我国社会主义建设的重要途径。1986年10月，国务院为了鼓励外国投资者在我国境内举办中外合资企业、合作企业和外资企业而制定的《关于鼓励外商投资的规定》中明确指出：要为外国投资者改善其投资环境，保障其经营管理的自主权，支持其按照国际通行的办法管理企业，并对出口创汇企业和先进技术企业给予特别优惠。这些规定都是积极有效地吸收外资，引进先进技术的必要措施。

值此敞开国门，面向世界，引进国外先进技术，兴办中外合资企业的新形势下，积极开展中外合资企业的会计学术研究，大力培养中外合资企业的会计人才，正成为我们教学和业务部门的当务之急。安徽财贸学院会计学系和福建省财政厅外经处应有关部门、单位、企业的要求，由卓文燕同志主编了这本《第三产业中外台营企业会计》，以应急需。

本书着重阐明中外合资企业会计的基本理论和方法，集

中阐述商品购销、饮食服务业、旅游业、租赁业、总分店、中方财务核算,以及会计与分析、财务计划等。经过审阅深感本书内容丰富、材料新颖、中外兼收、博采众长,是当前我国中外合资第三产业会计第一本比较好的专著。它可作为财经院校有关专业的教材,也可作为中外合营企业,尤其是中外合营第三产业财会人员的学习参考。

本书的出版问世,对我国改革、开放、搞活战略决策的实现,对我国中外合资第三产业会计制度的建立和健全,以及对促进国际经济贸易交流,都有重要的现实意义。为此,特作此序,以资推荐。

钱培钧

于上海财经大学会计学系

1986年12月

编 著 说 明

作为我国会计学学科体系重要组成部分的第三产业中外合营企业会计，目前尚缺乏充分的探讨。为更好地开展这一学术领域的研究，满足第三产业合营企业会计工作的需要，在广泛参考各类资料并进行了必要的调查研究的基础上，我们编著了本书。

本书的编写过程，遵循了科学性与实用性相结合、理论与方法相统一的原则，并注意兼顾了第三产业各行业的不同需要。为充分突出中外合营企业会计核算的特点，在保持学科体系基本完整的前提下，对部分与国内一般第三产业会计核算基本相同的内容，作了适当的舍弃。

本书由卓文燕副教授主编。王木森同志就全书的内容、体系、编写要求提出许多建设性的意见。参加本书各章具体编写工作的有：苏剑云（第一、十六章）、张衡（第二、四章）、卓文燕（第三、九、十五章）、王德礼（第五、六、八、十、十一、十二、十三、十四章）、陈东（第七章）。陈冬生同志曾参与本书第八章部分内容初稿的编写。

本书的编写，得到了福建省财政厅外经处及福建省许多中外合营企业的大力支持与帮助。我们在此表示深切的谢意。

本书在体系编排与内容观点上，有些新的尝试和见解。
倘有不当之处，敬请大家指正。

编著者

1987年1月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 第三产业中外合营企业的意义与特点	(1)
第二节 第三产业中外合营企业会计核算的主要特点与一般原则	(10)
第二章 资产与权益的核算 (一)	(20)
第一节 投入资本的核算	(20)
第二节 长期投资与长期负债的核算	(35)
第三节 解散与清算的核算	(47)
第三章 资产与权益的核算 (二)	(61)
第一节 固定资产的核算	(61)
第二节 在建工程的核算	(67)
第三节 固定资产折旧的核算	(78)
第四节 固定资产修理、清查的核算	(85)
第五节 无形资产与其他资产的核算	(88)
第四章 资产与权益的核算 (三)	(98)
第一节 货币资金的核算	(98)
第二节 银行借款的核算	(105)
第三节 结算资产与结算负债的核算	(110)

第五章 国际结算与外汇业务的核算	(121)
第一节 国际结算方式	(121)
第二节 外汇业务的双重记录	(127)
第三节 汇兑损益的核算	(139)
第六章 存货的核算	(155)
第一节 存货核算的几个基本问题	(155)
第二节 存货发出成本的核算	(163)
第三节 存货的盘点及其结果的处理	(170)
第四节 存货核算的其他问题	(178)
第七章 商品购销的核算	(189)
第一节 商品购进的核算	(189)
第二节 商品销售的核算	(198)
第三节 商品购销特殊业务的核算	(207)
第八章 饮食服务业的核算	(218)
第一节 饮食业的核算	(218)
第二节 照相、洗染、理发业的核算	(229)
第九章 旅游企业的核算	(241)
第一节 旅游企业会计核算的特点	(241)
第二节 营业成本和费用的核算	(244)
第三节 营业收入的核算	(250)
第四节 同业往来的核算	(257)
第十章 租赁业的核算	(259)

第一节	经营租赁的核算	(259)
第二节	融资租赁的核算	(267)
第十一章	费用和利前税的核算	(283)
第一节	费用的核算	(283)
第二节	利前税的核算	(297)
第十二章	损益计算与利润分配的核算	(303)
第一节	损益计算	(303)
第二节	利润分配的核算	(312)
第十三章	财务会计报表	(331)
第一节	资产负债表及其附表的编制方法	(331)
第二节	利润表及其附表的编制方法	(350)
第三节	财务状况变动表的编制方法	(365)
第四节	财务报表的分析	(372)
第十四章	分店会计核算	(379)
第一节	分店会计核算的基本类型与核算 方法	(379)
第二节	总分店往来的会计核算	(384)
第三节	合并报表	(393)
第十五章	财务计划	(403)
第一节	财务预测的意义与方法	(403)
第二节	财务计划的内容与编制方法	(410)
第三节	财务计划管理业绩的考核	(415)
第十六章	合营企业中方会计核算及报 表	(426)

第一节	中方投资与投资利润的核算	(426)
第二节	中方职工劳务费的核算	(431)
第三节	中方专用基金和其他业务的核算	(436)
第四节	中方会计报表	(443)

第一章 总 论

第一节 第三产业中外合营企业的意义与特点

一、第三产业中外合营企业的意义

中外合营企业是我国一种特殊形式的经济组织。它是在我国新的历史条件下，根据我国的法律，由外国的公司、企业和其它经济组织或个人与我国的公司、企业或其它经济组织在我国境内所建立的共同投资、共同经营、共负盈亏、共担风险的联合企业。

中外合营企业是目前我国利用外资的一种主要形式。自我国实行对外开放政策以来，先后制订颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业法》等一系列涉外经济法规，为外国投资者在我国举办中外合营企业创造了有利条件。

近几年来，中外合资经营企业发展很快，至1985年底止，全国共批准举办中外合营企业6600多个，吸收外资几十亿美元，对弥补我国建设资金不足，引进外国先进技术和经营管理方法，加速我国经济建设，起了积极的作用。

目前，世界各国国民经济的计划与统计通常划分为三个产业，第一产业指直接取之于自然界的农业，包括林业、牧业、渔业等；第二产业指工业，包括采掘业、加工制造业；

建筑业等；第三产业指除第一、第二产业以外的其他各业。第三产业包括的行业多、范围广，根据我国的实际情况，第三产业具体可分为四个层次。第一层次指流通部门，包括交通运输业、商业及饮食业、邮电通讯业、物资供销和仓储业等；第二层次指为生产和生活服务的部门，包括金融保险业、旅游业、房地产业、居民服务业、咨询信息服务业和各类技术服务业等；第三层次指为提高科学文化水平和居民素质服务的部门，包括教育、文化、广播电视、科学研究、卫生、体育和社会福利事业等；第四层次指为社会公共需要服务的部门，包括国家党政机关、社会团体、军队和警察等。

近几年来，我国第三产业中吸收国外直接投资、举办中外合营企业，主要是分布在商业、旅游业、运输业、居民服务业和教育、文化、娱乐等公共事业。在第三产业中举办中外合营企业，对我国社会与经济的发展具有积极的意义。

（一）利用国外资金，增加国内投资

由于历史和社会的原因，长期以来，我国第三产业产值占国民生产总值（GNP）的比重较低，1978年只达22%，远远低于国际上中等收入国家平均的50%以上和低收入国家平均的30%以上的水平。这种不合理的产业结构，与国民经济发展很不相称。近几年来，我国逐年提高了对第三产业基本建设投资的比重，但是，国家投资资金毕竟有一定的限度。因此，除了在国内多形式、多渠道地广泛筹集各种资金外，通过举办中外合营企业、吸收国外资金，是一种弥补国内建设资金不足，发展第三产业的有效途径。目前，第三产业中利用国外资金的比重与整个国民经济吸收外资的比重相

比较，有不断增长的趋势，中外合营企业对第三产业的发展有积极的促进作用。

（二）引进先进设备，提高经济效益

第三产业对社会产生的效益有反映在企业本身通过服务获得的经济收入上的直接效益，也有体现在对社会产生的公共利益和综合经济效益上的间接效益。第三产业一般通过直接效益自我补偿以求生存和发展。由于我国第三产业的经营手段比较落后，企业获取的直接效益的水平较低，因此也限制了第三产业的进一步发展。这几年的实践证明，通过举办中外合营企业，引进了国外先进的技术设备，如旅游服务设施、交通运输工具以及商业、金融、通讯、信息等经营手段，增强了企业的经营和竞争能力，提高了企业的经营效益。

（三）吸取先进经验，改善经营管理

中外合营企业由中外双方共同经营，一般外方合营者都派遣管理人员参与企业的经营管理，有的还帮助企业培训经营或管理人员。不少第三产业的中外合营企业，吸取了国外先进的经营管理经验，改革了企业内部管理体制，改变了原来经营服务项目单一、服务质量差的状况，加强了职工的岗位责任制和企业的经济核算，加速了资金周转，降低了营业成本，同参与合营前的原企业相比较，明显地提高了企业的经营管理水平和经济效益。

（四）扩大社会就业，培训专门人才

商业、服务业、旅游、交通运输业等第三产业是吸取社会劳动就业的重要领域。近几年来，我国重视挖掘第三产业

在劳动力就业方面的巨大潜力，使许多城乡富余劳动力转向服务领域。目前估计有八千五百万劳动力就业于第三产业，占全社会就业人数的17%左右。第三产业中外合营企业的发展，为社会富余劳动力提供了就业机会。另外，合营企业的外方合营者，有些规模较大、技术水平较高的企业，一般具有为本企业培训技术力量的培训中心等条件，往往也可为合营企业提供培训技术、管理和经营人员的机会。

二、第三产业中外合营企业的特点

第三产业中外合营的企业是中外投资者共同举办的一种经济组织，既有社会主义的经济成分，又有资本主义的经济成分。因此，属于国家资本主义性质，与我国社会主义的第三产业相比较，具有以下显著的特点：

（一）组织机构

第三产业中外合营企业的最高权力机构是董事会。董事会成员由合营各方委派，其中董事长由中方合营者委派，副董事长由外方合营者委派。董事会有权按合营企业章程规定、讨论决定合营企业发展规划、经营活动、收支预算、利润分配、劳动工资、职员的聘任及其职权和待遇等重大问题。董事会下设总经理和副总经理，负责执行董事会的各项决议和组织领导合营企业的日常经营管理工作。总经理和副总经理由董事会聘请，可由中国公民担任，也可由外国公民担任。从我国现阶段看，中外合营企业与国内其它企业相比较，具有更大的自主权。企业经营管理中的重大问题，可以依据我国的法律规定，本着“平等互利”和“协商一致”的原则，由董事会协商作出中外合营者都能接受的决定。

(二)投入资本

第三产业中外合营企业为有限责任公司，在设立之前必须确定其资本总额，以明确债权人的权利以及企业的信用和所负的责任。企业经过注册登记后的资本为注册资本亦即各方出资之和，非依法定程序不能变更，它是企业对外债务所负责任的基础和限度。中外双方可以用货币和厂房、建筑物、机器设备等有形资产以及工业产权、专有技术、场地使用权等无形资产折价出资，但外方合营者的出资比例一般不能低于注册资本的25%。注册资本与企业借入资金之和构成投资总额。为了防止合营企业一开始就负债过重，承担过大的风险，我国又补充规定，投资总额在300万美元以下的，注册资本一般应与投资总额一致；投资总额超过300万美元的可适当放宽，但也不能超过规定的额度。

(三)购销经营

第三产业中外合营企业需要购进的原材料、辅助材料、燃料、设备、家具用品等，在国内必须按照我国的物资管理办法进行采购；也可以由合营企业自筹外汇，直接在国际市场上购买。合营企业在我国购置办公和生活用品，可按需要量购买，不受限制。在国内除了采购外贸企业经营的进出口商品需以外币支付外，其余皆可以人民币支付。合营企业经销商品和提供服务，除了直接出口贸易和对国外提供服务以及经国家外汇管理部门批准外，都应人民币计价、结算。合营企业的经营活动计划，由企业自行制订，董事会批准执行，报企业主管部门备案。企业主管部门和各级计划管理部门，不能对合营企业下达指令性的经营计划；但对合营企业

负指导、帮助和监督的责任。

(四)劳动管理

第三产业中外合营企业的劳动管理，执行我国《中外合资经营企业劳动管理规定》。合营企业董事会有权决定本企业的劳动工资计划。合营企业可以公开招聘职工，通过考试，择优录用；也有权解雇职工。合营企业实行劳动合同制，劳动合同由合营企业与企业工会组织集体签订，也可以同职工个别签订。企业与职工及至总经理、总会计师、总工程师等，均应履行权利和义务。职工的工作任务、时间、假期、纪律、工资、奖惩、劳动保护、保险、福利等问题，通过订立劳动合同加以规定。

(五)税务管理

根据我国有关税务法规规定，第三产业中外合营企业应缴纳的税款主要有五种，即：中外合资经营企业所得税、个人所得税、工商统一税、城市房地产税和车船使用牌照税。其中：①中外合资经营企业所得税，是对我国境内的中外合营企业的生产经营所得和其它所得征收的一种税，采用固定税率，按年计征，分季预缴；外方合资者将分得利润汇出国外时，按汇出额征收10%的所得税。为了鼓励外来投资、所得税在低税率的基础上，我国还从宽给予减税和免税照顾；②个人所得税，是对居住在我国境内的个人取得的所得和来源于我国的个人所得征收的一种税，分为两类，一类是对工资、薪金所得等有经常稳定的收入来源，采用超额累进税率按月计征；另一类是对劳动报酬、特许权使用费、利息、红利、财产租赁所得以及财政部确定征税的其它所得，

采用固定税率按次计征；③工商统一税，是对一切从事工商业经营的单位和个人，就其产品或业务收入征收的一种税，按不同产品和行业分类，共有42个税率。合营企业缴纳工商统一税而不缴纳工商税，因为《工商统一税条例（草案）》是经全国人大常委会批准公布的，对外具有法律效力，为了放宽政策，鼓励投资，1983年财政部规定对合营企业实行从低征收的优惠，即工商统一税税率凡是高于工商税现行税率的，可采用减税的办法减低到同工商税现行税率相同的水平征收。此外，合营企业还可依法申请减免工商统一税；④城市房地产税，是对房产所有人、土地占有人的房、地产，按照折余价值或租金征收的一种税，采用固定税率，按年计征。目前，因为合营企业已按规定缴纳土地使用费，所以我国对合营企业只征收城市房产税，不征地产税；⑤车船使用牌照税，是对企业、事业单位和个人使用的车辆征收的一种税，采用按艘或按载重吨位定额按季征收。目前，只对合营企业及外国人使用的机动车船征税，非机动车船停征。另外，合营企业进出口商品，还应依法缴纳进出口关税和工商统一税。

（六）财务会计

第三产业中外合营企业的财务与会计核算，执行我国中外合资经营企业会计制度。中外合资经营企业会计制度，以我国国营会计制度为基础，从中外合营企业的具体情况出发，参考了国际会计准则和惯例，作出了适应合营企业经济核算与经营管理要求的规定。如合营企业原则上采用人民币为记帐本位币，但经合营各方商定，也可以采用某一种外国

货币为记帐本位币；合营企业设置“汇兑损益”会计科目，以核算企业经营活动中因汇率的差异而发生的汇兑损益；合营企业一般不允许采用资本主义会计中普遍运用的“稳健原则”，以如实地反映企业财务与经营情况；合营企业的年度会计报表，清算会计报表和出资证明书等会计文件，应经中国政府注册的会计师验证和出具证明方为有效。《中外合资经营企业所得税法》也对固定资产计价，折旧和有关费用列支等财务会计问题作了规定。合营企业还应根据国家统一的会计制度和有关规定，结合企业的具体情况，制定本企业内部财务管理和会计核算制度。

(七) 外汇管理

第三产业中外合营企业通常涉及到外汇帐户的开设、外汇贷款的取得、外币的计价与结算、外汇的汇出以及外汇收支的平衡等问题。根据我国对合营企业外汇管理的有关规定，合营企业应在我国境内的中国银行或经批准的其它银行开设外汇存款帐户和人民币存款帐户，经批准也可在外国或港澳地区开设外汇存款帐户；合营企业可以向中国银行申请流动资金、固定资产和结算资金的外汇贷款，也可经批准直接向外国或港澳地区的银行或企业借入外汇资金；合营企业在国内提供劳务或销售商品，经准许可以外汇券计价和结算，销售或购入进出口商品，或与中国建筑单位签订建筑合同，经批准可以外币计价和结算；合营企业外方投资者分得的净利润，企业解散清算后分得剩余资本，以及外方职工的工资和其它正当收益，可依法汇出国外；合营企业的外汇收支一般应保持平衡，经批准后允许采用推销国内产品出口，