

W H Z Q Y K J



中外合资企业会计

胡寿龄 高国柱 冀智信

刘秉廷 王 健

河北人民出版社

中外合资企业会计

主编 胡寿龄

副主编 高国柱 冀智信 刘秉廷 王健

河北人民出版社出版发行（石家庄城乡街44号）

装甲兵指挥学院印刷厂印刷

850×1168毫米 1/32 13.5印张 330,000字 1991年9月第1版
1991年9月第1次印刷 印数：1—5,000 定价6.00元

ISBN7—202—01042—9/F·115

顾问

阎存增 张保生 杨许坚 周春发

主 编

胡寿龄

副主编

高国柱

冀智信

刘秉廷

王 健

编 审

(按姓氏笔划为序)

王 健

王力斌

石长海

刘连波

刘秉廷

李桂华

岳海荣

胡寿龄

曾志军

高国柱

崔 顷

程惠贤

靳贺禧

蔡丽俐

冀智信

目 录

第一章 概论

- 一、中外合资经营企业的意义..... (1)
- 二、中外合资经营企业会计方法的基本依据..... (4)
- 三、中外合资经营企业会计核算的一般原则和特点..... (8)
- 四、对中外合资经营企业财会工作的要求..... (11)
- 五、中外合资经营企业借贷复式记帐原理..... (14)

第二章 投入资本的核算

- 一、合营企业的资本..... (28)
- 二、合营企业的资本投入..... (30)
- 三、投入资本的核算..... (35)

第三章 货币资金的核算

- 一、现金的核算..... (42)
- 二、银行存款的核算..... (44)
- 三、外币和汇兑损益的核算..... (50)

第四章 票据和往来结算的核算

- 一、应收票据的核算..... (75)
- 二、应付票据的核算..... (80)
- 三、应收帐款的核算..... (82)
- 四、应付帐款的核算..... (86)

第五章 存货的核算

- 一、存货的概念和计价..... (89)
- 二、存货按实际成本的核算..... (91)
- 三、存货按计划成本的核算..... (99)
- 四、存货的盘点和盘盈、盘亏的处理..... (103)
- 五、包装物和低值易耗品核算的特点..... (105)

第六章 长期投资和长期负债的核算

- 一、长期投资的核算..... (117)
- 二、长期负债的核算..... (129)

第七章 长期资产的核算

- 一、固定资产的核算..... (141)
- 二、无形资产的核算..... (158)
- 三、自建固定资产的核算..... (164)

第八章 工资的核算

- 一、合营企业工资的特点..... (173)
- 二、合营企业工资的核算..... (180)

第九章 成本、费用的核算

- 一、合营企业的成本与费用..... (187)
- 二、生产成本核算的基本程序..... (189)
- 三、生产成本的归集和分配..... (194)
- 四、生产费用在完工产品和在产品之间的分配..... (208)
- 五、产品成本计算方法..... (215)
- 六、合营企业费用核算的特点..... (248)

第十章 销售和利润的核算

- 一、销售收入的核算 (266)
- 二、销售成本的核算 (269)
- 三、销售税金的核算 (270)
- 四、销售费用和管理费用的核算 (273)
- 五、利润的核算 (274)
- 六、企业所得税的计算和缴纳 (277)
- 七、利润分配的核算 (282)

第十一章 会计报表

- 一、合营企业会计报表的作用和种类 (288)
- 二、资产负债表及其附表 (292)
- 三、利润表及其附表 (306)
- 四、财务状况变动表 (322)
- 五、会计报表分析 (330)

第十二章 合营企业解散与清算的核算

- 一、合营企业解散和清算的工作程序 (345)
- 二、合营企业完全解散的核算 (347)
- 三、合营企业由一方继续经营的核算 (352)
- 附录：一、中方财务的核算 (358)
- 附录：二、建立中外合资经营企业的前期准备工作 (375)
- 附录：三、主要凭证、帐簿格式 (414)
- 附录：四、简易的终值表、现值表和年金现值表 (426)
- 编后记 (428)

第一章 概 论

本章研究五个问题：一、中外合资经营企业的意义；二、中外合资经营企业会计方法的 基 本 依 据；三、中外合资经营企业，会计核算的一般原则和特点；四、对中外合资经营企业财会工作的要求；五、中外合资经营企业借贷复式记帐原理。

一、中外合资经营企业的意义

《中外合资经营企业法》指出：为了扩大国际经济合作和技术交流，允许外国公司、企业和其他经济组织或个人（以下简称外商合营者），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、企业或其它经济组织（以下简称中方合营者）共同举办企业。《中外合资经营企业法实施条例》指出：依照《中外合资经营企业法》批准在中国境内设立的中外合资经营企业（以下简称合营企业）是中国的法人，受中国法律的管辖和保护。

由此，中外合资经营企业是由中外方合营者经中国政府批准，在中国境内举办的具有法人地位的共同投资、共同经营、共担风险、共负盈亏的有限责任公司。

党的十一届三中全会以后，我国提出了在国民经济建设上实行对外开放、对内搞活经济的方针，并在这一方针指导下开办了经济特区。这是根据我国建国以来经济建设的历史经验和国际形势发展所制订的一项重要的战略决策。按照这一决策，几年来，我国已在广东省的深圳、珠海、汕头市和福建省的厦门市建立了经济特区，

并在各地兴办了一批中外合资经营企业，中外合作经营企业以及接待了一批客商独资企业。这些经济特区市开办的各类合营企业，对促进我国吸收外国资本参加我国经济建设，对于学习外国有益的先进技术和管理经验，有着很大的意义。八四年秋，中央和国务院决定将厦门经济特区扩大到全厦门岛，同时开放十四个沿海城市和海南岛，实行经济特区的某些特殊政策，扩大它们的权利。这是为了加速我国社会主义现代化建设而采取的又一个重要步骤。党的十二届三中全会决议指出：为了从根本上改变束缚生产力发展的经济体制，必须认真总结我国的历史经验，认真研究我国的实际状况和发展要求，同时必须吸收和借鉴世界各国包括资本主义发达国家的一切反映现代社会生产规律的先进经营管理方法。

闭关自守是不可能实现现代化的。

决议又指出：利用外资、吸引外商来我国举办合资经营企业、合作经营企业和独资企业，也是对我国社会主义经济必要的有益的补充。我们一定要充分利用国内和国外两种资源，开拓国内和国外两个市场，学会组织国内建设和发展对外经济关系两套本领。

十几年来，以中外合资经营企业为骨干的外商投资企业从无到有，蓬勃发展，它弥补了我国建设资金的不足，引进了先进技术、设备和管理，增加了出口创汇，促进了地方经济发展，在国民经济建设中发挥了重要的补充作用。据经贸部门统计，截止到1990年7月底，我国已批准成立的三资企业累计达2.5万多家，其中中外合资经营企业1.4万多家。这些企业分布在能源、交通、冶金、电子、化工、机械、建材、通讯、轻工、纺织、医药、农林牧渔、旅游服务等行业，大多是生产型企业。投资者来自世界各大洲近50个国家和地区，外商协议投资金额近400亿美元，已实际投入近200亿美元。这些外资中有一部分投向我国经济建设的急需项目，如核电站、煤矿、电站锅炉、光纤光缆、通讯设备、港口、高速公路等。这些项目的建成和运营，加强了我国国民经济中某些薄弱环节。许多三资企业的产品，其技术水平和经济效益一般均高于国内同类企

业生产水平，有些新技术和新产品在国内还是首次出现。一部分老企业用厂房、设备作为投资，嫁接国外资金、先进技术和管理经验，很快完成了技术改造和产品的更新换代，并且培养了一大批管理人才。

三资企业的发展，还提供了大量的就业机会，目前已投产开业的三资企业职工人数已超过150万人。

因此，举办中外合资经营企业是中央和国务院的对外开放政策的一个组成部分，是吸收外资学习国外先进生产技术和有益管理经验的重要渠道。因而，努力搞好合资经营企业，不断提高合营企业的经济效益，对发展我国经济具有重要的意义。

中外合资经营企业的特点有四：

（一）组织形式。合营企业属于股权式合营，即各方以议股方式进行投资，或是由合营各方参加一定比例的股份建立的具有法人地位的有限责任公司。而中外合作经营企业则属于契约式合营，即双方当事人通过签订协议，具体规定双方的权利和义务，双方按协议分配产品、销售额或利润。

（二）权利和义务。合营企业各方责任是依双方投资比例确定的，实行共同投资、共同经营、共担风险、共负盈亏。而合作经营企业双方的责任、权利和义务是由中外双方自行协商在合同中加以规定，中方不一定用资金或其他财物投资并计算股权，也不一定按股权分配收益，外方可以在合作期间将折旧基金逐年提走，合作期满后，企业的全部资产和权益可以完全无偿的归中方所有。

（三）投资形式。合营企业各方均可用现金、实物、无形资产等投资形式作为各自的投资额。而合作经营企业一般由中方提供土地、自然资源、劳动力或现有房屋设备，由外方提供资金或技术，主要设备等。

（四）利润分配。合营企业是遵照《中外合资经营企业法》的有关规定进行利润分配的，即税后利润在三项基金后，按各方投资比例分配净利润。而合作经营企业则是合作双方根据双方合作条

件，制定产品分成、收入分成或利润分成比例。

二、中外合资经营企业会计方法的基本依据

合营企业会计方法主要依据有三个方面：我国有关法律、法规、条例等有关规定；我国国营企业会计制度有关规定；国际会计准则和国际惯例。分述如下：

（一）依据我国有关的法律、法规、条例等有关规定。这些规定主要有：1990年4月4日通过的《中外合资经营企业法》和颁布的《实施条例》（1983年9月20日）；1991年4月9日通过的《外商投资企业和外国企业所得税法》和随后颁布的《实施细则》（同年6月30日）；1980年9月10日通过的《个人所得税法》及随后颁布的《实施细则》（80年12月14日）；财政部1981年12月2日“关于中方投资部分若干财务问题的处理意见；财政部关于征收工商统一税的通知以及1986年“国务院关于鼓励外商投资的规定》等等。这些法律、法规和条例决定了合营企业会计方法的主要方面。

（二）我国国营企业会计制度的有关规定。因为合营企业设在我国境内，大量的经济业务和财务收支都发生在我国国内，和国内的经济业务单位关系密切。因此，凡是能够与国营企业会计制度中的核算内容和方法取得一致的或近似之处，应尽量参照国营企业核算办法处理。例如低值易耗品、营业外收入、营业外支出科目的设立，材料按计划成本的核算方法、存货和固定资产的盘亏处理等基本上和国营企业会计制度的规定相符或相似。

（三）国际会计准则和国际惯例。

国际会计准则是西方国家较权威的会计师团体共同确认的处理财务与会计问题的规则。随着世界性经济关系的发展，特别是跨国公司的发展，各国的经济往来和相互依赖程度达到了前所未有的规

模。因而客观上需要有一个公认的会计准则，以协调各个国家的会计政策和会计原则。正是这种前提，1973年英、美、日、法、西德等九个国家的主要会计师团体，联合发起组织了一个国际准则委员会（简称IASS），制订了国际会计准则。此后，这个国际会计准则不断完善、目前已颁布到19号，几乎已涉及到会计工作的各个方面。

外国投资者大都具有一定的财会知识，他们希望合营企业能够建立一个不违背国际会计准则的会计程序，以便他们容易理解并产生信任感。合营企业应当尽量满足投资者各方的正当要求。

根据国际惯例，合营企业采用借贷复式记帐法记帐。

国际会计准则可以分成会计假定和会计原则两大部分。

1. 会计假定

所谓会计假定，是指对会计资料的日常记录、汇集和定期总结、报告等工作所作的逻辑性控制。会计数据是建立在一定的假定这一前提之上的，否则，会计数据既无从产生，也无法解释。国际会计准则认为公认的会计假定是：

①会计实体。从会计来讲，不论企业属于何种形式（独资或合营）都假定一律作为一个独立的实体，即具有独立资格，对它本身拥有的财产、债务负有全责的独立单位。会计实体假定旨在使每一个企业单位同它的所有权拥有者分离，在会计上成为一个独立核算单位。而使它编制的财务报表能够确切地说明它本身的财务状况和经营情况。

②继续经营。继续经营是指在可预见的未来期内，企业将继续经营下去。即在可预见的将来，企业不会破产和清算。因而它所持有的资产，将在正常的经营过程中被耗用和补偿，它所承担的债务，也将在正常的经营过程中偿还。这一假定保证了会计原则建立在非清算基础之上，从而解决财产计价和收益确定等问题。同时，也保证了会计在收集和处理经济信息时能够建立稳定的会计程序，从而提供可资信赖的数据。

③会计期间。既然假定在可预见的未来期内，企业将继续经营下去，财会人员在多数情况下就不可能知道企业于何时结束其业务，也就是不能等到它结束时才编制财务报表。为了满足企业内、外对财会资料的需要，及时提供财务信息，就需要假定将营业期划分成一定的段落，以便编制分期的财务报表。因此，将一个企业的全部经营期间人为地加以划分为一个相等的较短期间，就称为会计期间假定。

会计期间通常是一年，可以是历年，也可以是营业年。根据国际上多数国家现状和我国情况，我国的会计期间采用历年制。

④货币计量与币值不变。以货币作为计量单位来量度一切经济业务是又一个重要的会计假定，货币计量假定要求财务报告的内容，只限于那些用货币来计量的企业经济活动，而不反映其他情况。而币值不变假定是指在以货币为统一计量单位的前提下，对货币购买力的变动不予考虑，也就是在正常的会计程序和基本帐表体系中不考虑币值变动因素。只有这样，才便于对会计所提供数据的有效性，作出合乎逻辑的解释。

当然，随着资本主义世界通货膨胀问题日趋严重，币值不变假定已产生一些严重的问题。为此，国际会计准则委员会已研究了一些补救的办法。

2. 会计原则

会计原则是指企业对外陈报财务状况和经营成果所应共同遵循的准则。如果关于资产、负债、收入和成本的性质或计量，以及关于怎样报出它们的内容没有一套共同信守的准则，则这种报告将不可能得到一致的理解和普遍的信赖。这些会计原则是：

①原始成本，在会计实务中的原始成本是指取得各项资产时所付出的现金或其等价物（包括负债）。也称为历史成本或实际成本。其所以要按原始成本计价主要是由于它是市场上客观存在的成交价格、可以验证，并且其数据较易取得。

②重要性和充分表达。重要性是指核算的精确程度和报表的内

容可视信息的作用而异，对那些可以合理地预期对报表使用者作出决策将会发生重大影响的项目，应列为重点，力求精确，对于不太重要的项目，如果它们在核算上所发生的费用超过它们所能产生的效用，则可以从简。重要性原则可以保证会计资料的记录和反映详细度和精确度保持在一个合理的水平上。

充分表达。充分表达是指对于一切有关会计实体的重要的经济信息，都应在财务报表中进行全面的清楚的表达，而不隐瞒或掩饰任何会影响报表使用者决策的事实。

③一致性。一致性是指各个会计期间所用的会计处理方法要保持一致。如果各个会计期间所用的会计处理方法不同，则各个报告期的财务报表就将难以比较。因此，当发生较大事项的变动使得财务报表包括了新的因素时，必须在报表中对变动的事实加以充分地说明。

④配比。配比是指将某一会计期间的费用和有关的营业收入相配合、比较，以求得企业在该会计期间的盈、损资料。所以，配比是营业收入和所耗用的成本、费用的配比。

合理的配比可以通过区分直接成本（费用）和间接成本（费用）的方法达到。直接成本（费用）可以直接认为取得该项目收入的比较，间接成本（费用）则需要用适当的方法在各项目中分摊。

配比原则是会计期间假定必然产生的要求。

⑤客观性。客观性是指只要有可能，会计记录必须以客观地确定的证据为基础。财务信息客观性的标志是：如果两个以上有资格的人员查证同样的数据时，基本上能得出相同的计量和结论。

除以上会计假定和会计原则外，还有一种“修订性惯例”被国际会计界所公认。主要有：

①行业惯例考虑。行业惯例考虑是指会计原则在具体实施时应考虑到某些行业的特点。例如在长期建筑工程中可以按施工进度确认收入实现等。

②稳健性考虑。稳健性考虑是指对市场商品经济所固有的不

确定性和风险所作的谨慎的反应，以避免高估存货或高估收益带来的后果。

三、中外合资经营企业会计核算的一般原则和特点

（一）合营企业会计核算的一般原则

在《中外合资经营企业会计制度》中规定了十一条《会计核算的一般原则》。这些原则是：

1. 合营企业的会计核算工作必须遵守中华人民共和国法律、法规的有关规定。

2. 合营企业的会计年度自公历每年一月一日至十二月三十一日止。

3. 合营企业采用借贷复式记帐法

4. 合营企业的会计凭证、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，做到手续齐备、内容完整和准确及时。

5. 合营企业的一切自制凭证、帐簿、报表都应当用中文书写，也可以同时用合营各方商定的一种外文书写。

6. 合营企业原则上采用人民币为记帐本位币。经过合营各方商定也可采用某一种外国货币作为记帐本位币。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。

7. 合营企业应根据权责发生制的原则记帐。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。凡是不属于本期的收益与费用，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. 合营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，不应脱离，不应提前或延后。

9. 合营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。

10. 合营企业应划清资本的支出与收益的支出的界限。凡是用增加固定资产和无形资产而发生的各项支出，都是资本的支出。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。

11. 合营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，如有改变的，应在会计报告中加以说明。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。

由以上十一条可以看出：继续营业和会计分期的假定，在第二条中得到了体现，货币计量假定在第六条中得到了体现，一致性原则在第十一条中得到了体现，配比原则在第七、第八、第九条中得到了体现，而所有十一条中，都贯穿了会计实体假定。

（二）中外合资经营企业会计核算主要的特点

合营企业的特点是与国营企业比较而言的。与我国国营企业现行会计核算方法比较，合营企业会计核算有如下特点。

1. 资本及投入资本的形式。前已述及，合营企业是由各方出资组成的股份有限公司，合营企业的初始资金来源是各方投入的资本。各方可以以现金、实物、无形资产等各种方式投资。合营企业根据合同规定向工商管理当局登记注册的资本额叫注册资本。合营企业实际收到的经过注册会计师出具验收资本报告的资本额叫实收资本。除各方投入的资本额以外，合营企业借入的资金也是一项重要来源。

2. 资本和各项负债的使用。合营企业的全部资金来源均可以存在一个银行存款帐户里，可以作任何方面的使用，不必区分固定资金、流动资金以及专用资金。换言之，资金的使用没有界限。

3. 外汇汇兑损益的核算。合营企业经常发生外币的收支，这

些外币均要按国家外汇牌价折合成人民币记帐。但外汇汇率经常发生变动，这就引起汇兑损益，此外，国家挂牌外汇价格同调剂外汇价格之间的差额也会形成汇兑损益。因此，合营企业有较多的外汇换算业务和汇兑损益业务。

4. 产品成本范围。合营企业产品生产成本包括直接材料、直接工资和制造费用三项，销售费用和管理费用只作为当期费用处理，作为利润的扣除而不计入产品成本。因此，合营企业产品成本包括的范围比国营企业较窄。之所以这样做，除考虑到西方国家产品成本范围这一因素之外，主要是因为应考虑产品成本可控问题，便于生产部门加强对成本的控制和考核。

5. 工资核算。合营企业计入产品成本的工资较实发工资为高；合营企业职工实发工资较国营企业为高；合营企业聘有高级管理人员，他们的工资高达每月数千美元，企业应协助税务部门收交个人所得税，合营企业在保证职工福利不低于国营企业标准的前提下，应将计入产品成本的工资额与实发工资额之间的差额上交国家财政。

6. 无形资产和开办费的核算。合资企业普遍存在着无形资产的核算，并定期摊销。中方的土地如不以投资形式入股，还应将场地使用费上交国家财政。合营企业在筹办期间发生的费用，可作为开办费用处理，开业以后分期摊销。

7. 利润的分配。合营企业实行所得税制度，税后利润应先提取储备基金、职工奖励及福利基金及企业发展基金，之后按各方实际投资比例分配。合营企业以土地所有权投资所分得的利润应上交国家财政。合营企业中方分得的利润在交足税率差异后归中方企业分配。

8. 会计科目和会计报表种类。合营企业会计科目一般分为资产、负债、资本、损益四个类别。合营企业主要会计报表是资产负债表、利润表和财务状况变动表三种报表。

9. 解散与清算。合营企业都规定有合营年限、在合同期满或

提前终止合同时就意味着继续经营假定的失效，企业应重新对资产、负债进行估价和清理，编制清算会计报表。

10. 注册会计师查帐。合营企业投入资本时要经中华人民共和国批准的注册会计师查验，年度决算报表要经注册会计师审查并出具证明。所以，对合营企业来说，注册会计师起重要的作用。

在国外，任何一个企业的财务报表资料，如不经过公证会计师审查签署，对外就没有效力，这已成为公认的国际惯例。因为投资人（股票持有者）及债权人从不同利害角度关心企业的财务状况和经营状况，他们需要与企业无利害关系的公正的会计专家作出公证。适应这种客观需要，各国均设有公证会计师组织，拥有大批受过严格训练的经过考核的公证会计师担任上述工作。我国从一九八〇年开始，也陆续建立了会计师事务所，为中外合资经营企业、中外合作经营企业和客商独资企业服务，也兼为国内合资企业服务。

四、对中外合资经营企业财会工作的要求

中外合资经营企业从筹建到开业，要经过一系列的谈判、测算、评估工作，需要财务方面的干练人员自始至终地参与工作。经验和教训证明，上述步骤中任何一个加以忽略，就会造成较大的不良后果。例如，现在有的合营企业开工几年了，仍然挣扎在亏损边缘上就是明证。具体的要求是：

（一）参与合资项目建议书的经营预测工作。在酝酿开办合资企业初期，要提出合资项目建议书，申请设立合资企业。财务人员要认真地对合资项目进行经济预测和分析，在经济效果方面提出初步意见。项目建议书是可行性研究报告的基础。

（二）参与提出可行性研究报告。可行性研究是指对项目的技术先进性和经济合理性进行综合的分析和论证，其目的是保证项目能获得较好的经济效果。对项目进行可行性研究是避免盲目投资、盲目经营的有效措施。财会人员应积极参与经济评估工作，对投资