

高等专科学校金融类教材

中外合资 经营企业会计

《中外合资经营企业会计》编写组

西南财经大学出版社

(川)新登字 017 号

责任编辑：廖中新

封面设计：穆志坚

中外合资经营企业会计

《中外合资经营企业会计》编写组

西南财经大学出版社出版 (成都市光华村)
西南财经大学出版社发行 四川省安县印刷厂印刷

850×1168毫米 1/32 印张13.5625 字数320千字
1993年7月第一版 1993年7月第一次印刷
印数：1—8000册

书号：ISBN7—81017—565—3/F·440

定价：8.00元

编写说明

本书是为了适应高等专科学校金融类专业的教学需要，并依照《中外合资经营企业会计》教学大纲的要求而编写的教材，也可供银行干部培训和业余学习之用。

中外合资经营企业会计从1983年起由于对外开放的需要就已向国际会计转轨。随着社会主义市场经济体制的确定，我国会计业务相应进行了全面深刻的根本变革。

本书的体系完全按照《企业会计准则》和1992年财政部制定的《外商投资企业会计制度》关于会计要素的理论和系统编写的。全书共十二章，主要介绍了中外合营企业的特征和会计的基本理论，按照资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大要素介绍中外合营企业会计核算及会计报表编制等业务。最后介绍了合营企业解散与清算的核算。

本书由李翠芬同志任主编，并对全书进行了总纂。

编写人员和分工：李翠芬（编写第1、2、11章），钱明杰（编写第3、5、7章），陈文照（编写第4、6、10章），李善美（编写第8、9、12章）。

本书由张德明、蒋季成同志审稿。

现经我们审定，本书可以做为教材出版。各单位在使用过程中有何意见和建议，请函告中国人民银行教育司教材处。

中国金融教材工作委员会

1993年5月15日

目 录

第一章 绪 论	(1)
第一节 中外合资经营企业的特征与作用.....	(1)
第二节 会计核算的前提条件和一般原则.....	(5)
第三节 会计要素和会计等式.....	(11)
第四节 中外合资经营企业的会计工作组织及会计 科目表.....	(13)
第五节 中外合资经营企业筹建期间的会计工作.....	(18)
第二章 外币业务的核算	(21)
第一节 外币业务的有关概念.....	(21)
第二节 外币业务的帐务处理.....	(23)
第三章 货币资金、有价证券及应收款项的核算	(41)
第一节 货币资金的核算.....	(41)
第二节 有价证券的核算.....	(50)
第三节 应收帐款的核算.....	(57)
第四节 应收票据的核算.....	(60)
第五节 坏帐损失的核算.....	(70)
第四章 存货的核算	(75)
第一节 存货的内容及其成本构成.....	(75)

第二节	存贷的核算	(85)
第三节	存贷的清查	(104)
第五章	长期投资的核算	(110)
第一节	长期投资的基本概念	(110)
第二节	长期投资核算的基本内容和方法	(113)
第三节	债券投资的核算	(122)
第四节	拨付所属单位资金的核算	(139)
第六章	固定资产和无形资产的核算	(142)
第一节	固定资产和在建工程的核算	(142)
第二节	无形资产和其他资产的核算	(172)
第七章	流动负债和长期负债的核算	(181)
第一节	流动负债的核算	(181)
第二节	长期负债的核算	(187)
第八章	投资人权益的核算	(200)
第一节	实收资本与资本公积的核算	(200)
第二节	其他投资人权益的核算	(215)
第九章	生产成本的核算	(221)
第一节	生产费用的分类	(221)
第二节	生产成本核算的要求	(224)
第三节	生产成本的核算	(226)
第四节	成本计算方法	(260)

第十章 销售和利润的核算	(293)
第一节 产品销售的核算.....	(293)
第二节 销售费用、管理费用和财务费用的核算.....	(302)
第三节 利润的核算.....	(308)
第四节 利润分配的核算.....	(312)
第十一章 会计报表	(326)
第一节 合营企业会计报表的作用和种类.....	(326)
第二节 资产负债表及其附表.....	(329)
第三节 利润表及其附表.....	(342)
第四节 财务状况变动表.....	(352)
第五节 会计报表分析.....	(366)
第十二章 合营企业的解散与清算	(396)
第一节 合营企业解散与清算的一般程序.....	(396)
第二节 解散与清算的核算.....	(398)

第一章 绪 论

在国际经济关系日益发展的大趋势下，在我国经济体制改革和对外开放政策进一步深入的大背景下，我国的外商投资企业正把握时机以强劲的势头成批涌现。因此，加强外商投资企业的会计工作，完善中外合资经营企业的会计核算理论与方法，对企业的正常经营与发展愈显重要，本章基于这一前提着重讨论中外合资经营企业的特点和作用；会计核算的前提条件和一般原则；会计要素和会计等式以及会计工作组织等内容。

第一节 中外合资经营企业的特征与作用

一、中外合资经营企业的特征

中外合资经营企业是外商投资企业的一种。外商投资企业主要有三种形式，包括中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业。外资企业是指依法在中国境内设立的全部资本由国外投资者投资，没有中方参加投资的企业。外资企业符合中国法律关于法人条件规定的依法取得中国法人资格。中外合作经营企业（以下简称合作企业）是指外国企业和经济组织或个人在中国境内与中国的企业或其他经济组织（中方合作者）按合同约定的合作条件举办的企业（又称契约式合营企业）。企业的投资、管理方式、收益或产品的分配，风险和亏损的分担，以及合作企业终

止时财产的归属等，全都通过合同加以确定。合作企业是否取得法人资格，视其是否符合中国法律关于法人条件的规定为准，并且合同约定合作期满时全部固定资产归中国合作者所有的，可在合同中约定外国合作者在合作期限内回收其投资。中外合资经营企业（以下简称合营企业）是由外国公司、企业和其他经济组织或个人，经中国政府批准，在中国境内同中国的公司、企业或其他经济组织，按照一定的投资比例共同举办的具有法人资格的有限责任公司。合营企业受中国法律的管辖和保护。由合营各方共同经营并按投资比例共负盈亏，共担风险。由于合营企业是由中外各方以认股方式共同投资组成的，所以属于股权式合营企业。它与契约式的合作经营企业显然不同，除组织形式不同外，主要尚有以下区别：

（一）根据《中外合资经营企业法实施条例》规定，合营企业在合营期内不得减少其注册资本。而合作企业的外方可以在符合规定的条件下在合作期内抽回其投资。

（二）合营企业是中国法人，并依法交纳所得税，而合作企业要视是否符合法人条件而定，不符合法人条件的不组成法人，由合作各方依照国家有关税收法规分别计算缴纳所得税。如由合作企业统一计算缴纳所得税须由合作企业申请并经当地税务机关批准方可。

（三）合营企业各方的权利和义务按投资比例确定，合作企业各方的权利和义务则由合作各方议定，通过签定合同确定。

二、建立中外合资经营企业的原则

（一）维护国家主权和经济独立

合营企业必须遵守中国的法律、法规不得损害中国的社会主义公共利益，对于有损国家主权、违反中国法律、不符合中国国民经济发展要求的，造成环境污染的，以及签订的协议、合同、

章程显属不公平、损害合营一方权益的都不允许与外商合营。例如，从国家利益出发，国家主要通信业务不与外商举办合营企业。

(二) 讲求经济效益，避免盲目引进

合营企业法实施条例规定，合营企业应注重经济效益，符合下列一项或数项要求：

1. 采用先进技术设备和科学管理方法，能增加产品品种，提高产品质量和产量，节约能源和材料；
2. 有利于企业技术改造，能做到投资少、见效快、收益大；
3. 能扩大产品出口以合理的代价增加外汇收入；
4. 能培训技术人员和经营管理人员。

(三) 坚持平等互利的原则，保证中外合营者的正当权益

中国政府依法保护合营者在合营企业的投资，应分得的利润和其他合法权益，这是建立合营企业的重要前提之一，否则企业的生命力就不会持久。

(四) 实行适度的优惠政策

为了鼓励外商投资，国家在投资、税收等方面制定了一系列优惠政策，并不断完善投资环境，为激励外商投资的积极性起到了很大的作用。例如在原有税法优惠条件的基础上，1986年国务院又公布了《关于鼓励外商投资的规定》给产品出口企业和先进技术企业以更大的优惠待遇，引起了外商的普遍重视和欢迎。随着改革开放步伐进一步加快，沿江、沿边地区也都结合各自的情况制定了相应的优惠政策，形成了沿海、沿江、沿边地区全方位开放的新格局。

三、合资经营企业的作用

(一) 吸收外资弥补我国建设资金的不足

举办合营企业，外方合营者直接进行投资（投入货币、实

物、无形资产)可以吸收占资本总额25%以上的外资,节省国家资金。因为外商投入合营企业需要的实物或无形资产,相应避免了购入这些资产的现汇支付,节约外汇支出。

(二)有利于引进先进适用的科学技术和管理办法

举办合营企业,可通过外方合营者引进先进技术。外方出于本身利益的考虑,一般对技术的适用性、可靠性及其不断改进比较关注,一般还负责传授技术培训职工,有利于引进技术及早期形成生产力发挥应有的经济效益。同时,通过与外方合营者共同经营企业,便于吸取和学习外方管理现代化企业的经验和科学管理方法,迅速提高职工的技术和管理水平。有的合营企业为实现合同规定的元器件逐步国产化,合营各方共同选择和认定配套厂,协助配套企业解决工艺及管理问题,结果带动和提高了国内其他企业的技术和管理水平。

(三)有利于开拓国际市场

我国鼓励合营企业产品出口外销,并对出口产品占70%以上的企业给予税收等方面的优惠待遇。合营企业可利用外方合营者的销售渠道,协助企业的产品出口创汇。同时要随时了解国际市场变化和技术发展情况,及时调整企业的经营方针和策略,从而加强企业在国际市场的竞争力。

(四)增加我国人员的就业机会

合资经营企业的开办,必然需要大量的劳动力,而我国又具有过剩的劳动力资源,需要寻找出路,通过开办合资企业,两者就可自然结合。从而在一定程度上增加了我国人员的就业机会。

在我国举办合营企业,对外方合作者来说,可享受我国对外商投资企业的优惠政策,减少关税负担,利用我国资源(尤其对资源不丰富国家的外商有较大吸引力)和支付较低的工资,从而降低成本,获取丰厚的利润。

事实证明,只要认真贯彻平等互惠的原则不断改善投资环

境，合营企业定能得到稳妥积极的发展，这种发展高潮已经到来。

第二节 会计核算的前提条件和一般原则

一、会计核算的前提条件

会计核算（财务会计）通过编制报表为关注企业经营活动的报表使用者提供所需的信息。因此，会计报表必须按照通用的方法和要求进行编制，也就是说要按照共同遵守的规范编制报表，以保证对会计报表的质量要求。西方国家制定会计原则的基础和依据通常称会计假设，他们认为在会计领域里存在某些未被确切认识或目前还无法验证的事物，比如在决定建立企业时，往往不能确知企业将来会不会破产以及什么时候可能破产等问题。为了正常进行会计工作，并建立起一套共同遵守的会计工作规范，就需要以正常的情况为前提，作出合理的判断和假设。会计假设主要有会计主体、持续经营、分期核算、货币计量及币值稳定等项。

我国〈企业会计准则〉将这一概念称作“会计核算的前提”，对我国会计界来说，这种表述比之“会计假定”更能直达其意和易于理解。现对会计核算的前提分项简述如下：

（一）会计主体

主体会计是指会计所服务的特定单位，一般实行独立核算的单位即为会计主体。某一会计主体的资产与负债不得与其他会计主体的资产与负债混淆。也不得与企业所有者的资产与负债混淆，否则会计人员对经济业务就无法进行正确核算和处理。中外合营企业实行独立核算，是会计主体。

另外，会计主体不得与法人混淆：不具备中国法律规定的法人条件的企业或单位，虽不是法人企业，但只要实施独立核算就

是会计主体。如实行独立核算的分公司，不具备法人资格的中外合作企业、私营企业等。当然既是法人又实行独立核算的企业兼有法律主体和会计主体的性质。

（二）持续经营

持续经营是假定企业在可以预见的将来不会停业或破产。企业将按照预定的目标和期限持续、正常地进行生产经营活动，并按要求完成预定计划，履行合同，承担责任。这一假定是将资产和负债分为流动的和非流动的以及对资产和负债的确认、计量和记录等规定的理论依据，是正常经营情况下会计理论建立的基础。例如固定资产须按使用期限计提折旧就是从持续经营的观点规定的，当企业面临清理时，负债要清偿，资产要估价处理，既无所谓长期短期之分，也就无需对固定资产计提折旧，建立在持续经营假设上的会计理论和方法也就不再适用。

（三）分期核算

企业的经营期虽然是连续不断地进行的。但为了及时向国家及企业内外的会计报表使用者提供会计信息，评价企业经营情况，以利于预测和决策，决不能等到企业停业时最后算总帐。因此，必须划分会计期间，按年度、季度和月份编报会计报表。我国规定从公历1月1日起至12月31日止，为一个会计年度。划分会计期间是配比原则和权责发生制记帐基础的理论依据。企业的整个经营期若不划分期间提供会计信息，则所有应收、应付、预收、预付等事项，便无从产生。

（四）货币计量及币值稳定

货币是交易的媒介，是进行确认、计量和核算的价值尺度和手段，是综合反映企业资产、负债、所有者权益以及收入、费用、利润等的统一计量单位。所以会计的日常核算和报表的编制以统一的货币即记帐本位币来反映。合营企业的记帐本位币可以是人民币也可以是合营各方同意的某种人民币以外的货币（一般

应为国家外汇管理局公布牌价的货币)。

货币作为一种计量尺度有其本身的价值，并且其价值往往随着通货膨胀及其他相关条件的影响而变动。然而为了便于分析、比较和评价企业前后各期的获利能力及偿债能力等情况为了便于会计记录的查证，在会计上则假定币值稳定不变。当物价变化较小时，这一假设具有普遍意义，被认为是合理的。然而，当物价变化幅度较大且带有持续性时，早期的会计数据便会表现时过境迁与现实脱节的现象，这一问题已成为国际会计界多年来试图完善解决的课题之一。

二、会计核算的一般原则

会计核算的一般原则，就是对会计核算的一般要求。包括对会计信息的质量要求及对会计事项的确认、计量和报告原则。我国《企业会计准则》对一般原则规定了十二条，具体有：真实性原则、有用性原则、可比性原则、一贯性原则、及时性原则、明晰性原则、权责发生制原则、配比原则、谨慎原则、实际成本原则、划分收益性支出与资本性支出原则及全面反映与重要性原则。现分项简述如下：

(一) 真实性原则：是指会计核算必须以实际发生的经济业务及证明经济业务的合法凭证为依据，如实反映企业的财务状况和经营成果，做到内容真实、数字准确、项目完整、手续完备。不允许凭任何人的主观意愿无根据地进行会计处理，更不允许任何歪曲和粉饰会计事项的行为。

(二) 有用性原则：又称相关性原则。是指会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求，满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要，满足企业加强内部经营管理的需要。这是会计目标的要求，会计信息必须对评估过去，预测未来具有确认和预测价值，并能满足上述三个层次的需要，才有意义。

(三)可比性原则：是指会计核算应当按照规定的处理方法进行。会计指标应当口径一致，相互可比。否则既不能满足国家宏观经济管理的需要，也不利于企业之间的评比考察。

(四)一贯性原则：是指企业的会计处理方法前后各期应当一致，不得随意变更。当同一经济业务有两种以上允许选择的会计处理方法时，企业可以选用适合本企业的方法。一经选定，前后各期应当一贯采用，否则会不利于前后各期会计指标的比较和分析。但当客观情况发生了变化，改变会计核算方法会更加合理，更能正确反映企业的财务状况和经营成果时，应当自新的年度开始之际变更，并在变更年度的会计报告中将变更原因、变更后对企业财务状况和经营成果的影响加以说明。

(五)及时性原则：是指会计核算应当及时进行。会计事项的处理必须符合时限，不得延后或提前，否则必会失去会计信息的时限效用。在瞬息万变的市场经济中，滞后的信息只能成为明日黄花。

(六)明晰性原则：是指会计记录和会计报表应当清晰明了，便于理解和利用。会计科目的设置要能科学地反映经济业务的特性，帐务处理要清晰合理、易懂，报表的内容及各项目的设置要能真正起到应起的作用。明晰性原则也是会计目标对会计核算的质量要求。

(七)权责发生制原则：是指会计核算应当以权责发生制为基础，即凡是本期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，不论款项是否在本期收付，都应作为本期收入和费用处理；凡是不属于本期的收入和费用，即使款项已在本期收付，也不应作为本期的收入和费用处理。例如企业8月份发生的修理费用在9月份付款，该项费用仍应记入8月份的有关费用中，同时记入“应付帐款”科目。同理其他一些应收、应付、预收、预付款项，也都应按配比原则的要求和权责发生制记帐基础进行处理，以求正

确计算损益并正确反映资产、负债和所有者权益。在国际上，企业普遍采用权责发生制记帐。

(八) 配比原则：是指一个会计期间内的各项营业收入应与为取得这些收入而发生的成本、费用记入同一会计期间进行比较，计算损益。与营业有关的成本、费用包括销售成本、销售费用、管理费用和财务费用。通常可以直接与某种产品或商品的销售收入相配比求出产品销售利润。例如企业在某会计期间共生产甲产品100件，每件成本100元，共计10000元。该期发生管理费用、销售费用和财务费用共计500元，同期出售该种产品80件，每件售价120元，则该种产品的销售利润为：

$$80 \times 120 - 80 \times 100 - 500 = 1100$$

即80件产成品的销售收入9600元，只能与已售80件产成品的成本8000元相比来计算销售损益，而不能与该期生产的100件产成品的成本10000元相比来计算销售损益，因库存20件的甲产品并未出售，当然不会产生销售收入。配比原则建立在会计分期核算的基础上，并与权责发生制相联系。

(九) 谨慎原则：是指对某些经济业务的不确定因素的处理，应当持审慎态度，合理核算可能发生的费用和损失，从而合理反映企业的财务状况和经营成果。谨慎原则要求对一定情况下的经济业务，有不同会计处理方法可供选用时，应选择反映企业的财务状况和经营成果较差的方法，具体说就是选择使企业的收益和资产价值较低的方案。例如对可能收不回来的应收款项，在发生坏帐之前，预先提取坏帐损失准备的做法就体现了谨慎原则的实施，这是在市场经济下，企业分散风险，提高应付风险能力所采取的会计对策。

谨慎原则与一贯性原则及实际成本原则相抵触，因此，我国对此项原则采取有限制或有条件的应用态度。

(十) 实际成本原则：又称历史成本原则，是指企业的各项

财产物资应当按取得时的实际成本计价。资产的实际成本是实际发生或实际成交的价格，并有凭据可查，具有客观性，易为有关各方所接受。但在通货膨胀条件下，实际成本原则已逐渐显露其不符合要求甚至影响正确计算损益的缺陷，导致会计信息的可靠性与适用性产生了矛盾。为了协调和缩小这种矛盾，国际会计界提出了种种方法反映价格变动的影响。如一般购买力法、现行成本法或两种方法的结合（见国际会计准则15），但对这一问题至今尚无一致的意见，还需要进一步进行试验和探讨。我国《企业会计准则》规定，物价变动时，除国家另有规定者外，不得调整各项财产物资的帐面价值。其他国家也多采用实际成本原则。

（十一）划分收益性支出与资本性支出原则：凡支出的效益仅与一个会计年度相关的，应当作为收益性支出；凡支出的效益与几个会计年度相关的，应当作为资本性支出。收益性支出列作当期成本、费用，资本性支出形成固定资产、无形资产或长期递延费用等。混淆收益性支出与资本性支出，必然造成损益及资产价值失真。例如购置价值10000元的设备一台，记入当期费用，结果固定资产少计10000元，当期费用多计10000元，影响利润少计10000元。

（十二）全面反映与重要性原则：是指企业的财务报告应当全面反映企业的经营情况，对于重要的经济业务应当单独反映。

全面反映是指对企业的经济业务不能有遗漏、隐瞒或掩饰，要做全面反映。不仅要对本期已经发生的经济业务予以反映和说明，还应将资产负债表日以后，报表报出之前所发生的重大会计事项如筹资和投资等活动，在财务说明书中作必要的说明。但全面反映并非事无巨细一律同样对待，而要分清轻重，对重要的经济业务，分项反映，并在会计报告中重点说明。所谓重要的经济业务是指那些影响决策的会计事项和指标。一般决定于金额的大小和业务的性质。如与主营业务有关的应收帐款、应付帐款等，

应单独反映。其他非主营业务发生的应收款项和应付款项，则综合列入“其他应收款”和“其他应付款”等项目。

第三节 会计要素和会计等式

会计要素是会计核算对象的具体化，企业的会计对象是会计主体的经济业务。将经济业务按经济特征及其共性加以归并，可分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六类。它们也是构成会计报表的要素。其中前三项构成资产负债表，反映企业在一定日期的财务状况。后三项构成利润表，反映企业在一定期间的财务成果。

资产负债表各要素之间的关系可用计算式表示如下：

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$$

这一等式是对会计主体的资产及对资产所具有权利的基本表述。等号右方的“负债和所有者权益”分别代表对等号左方“资产”的不同权利。负债表示债权人对资产有要求偿还的权利；所有者权益则表示对净资产的所有权。净资产是全部资产减全部负债的净额，可用等式表示为：

$$\text{资产} - \text{负债} = \text{所有者权益}$$

根据这一原理中外合营企业资产负债表的会计等式为：

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{投资人权益}$$

资产是企业所拥有或控制、能以货币计量的经济资源，包括各种财产、债权和其他权利。财产包括货币和实物资产，债权包括应收帐款和其他应收款项等，其他权利多指无形资产等。资产按其流动性分为流动资产和非流动资产，非流动资产包括长期投资、固定资产、在建工程、无形资产和一年以上的递延费用等。资产按实际成本计价。

负债是指企业所承担的能以货币计量并将以资产或劳务偿付