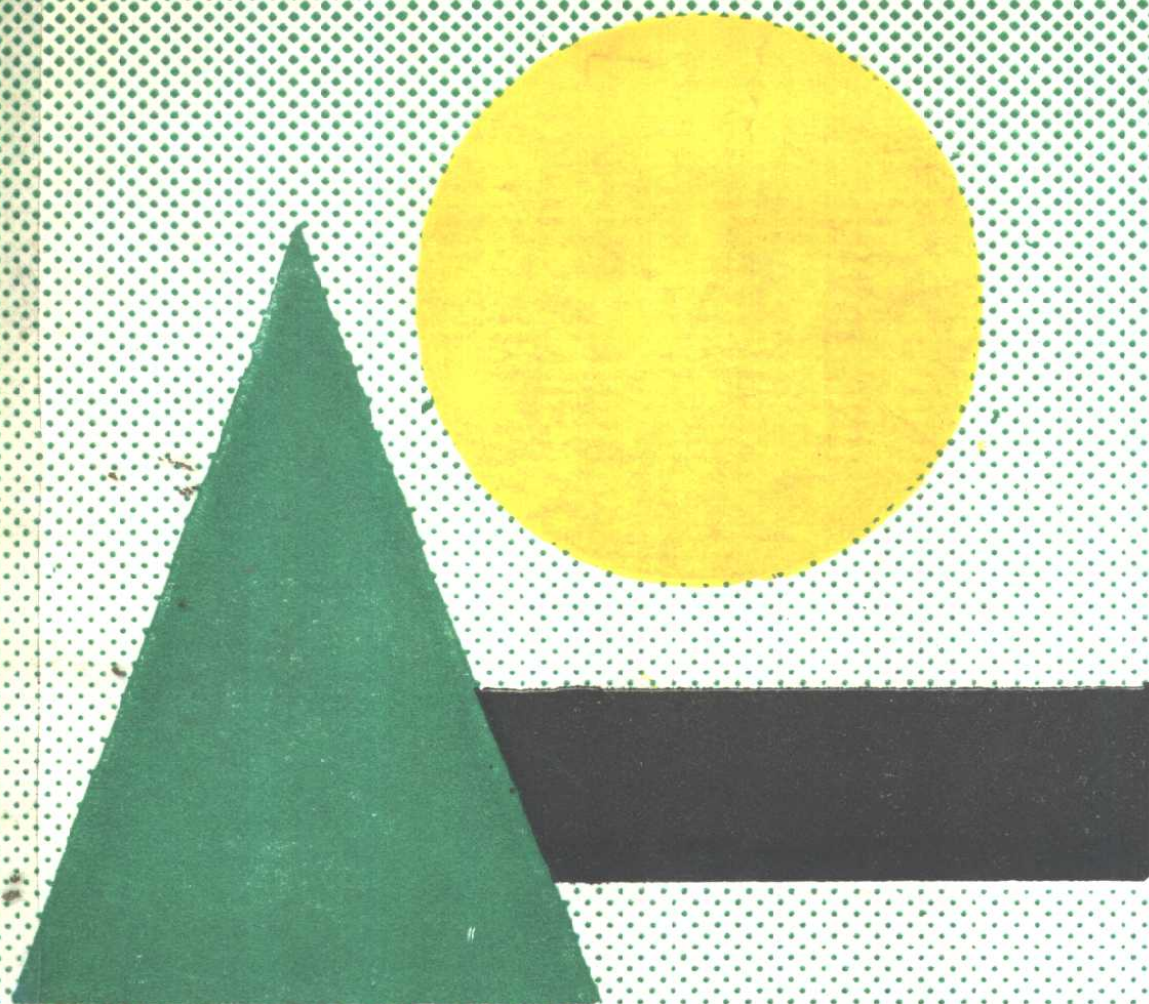


中外合资经营企业

会计核算

经济日报出版社



045678 045678

中外合资经营企业会计核算

李大诚 编著

經濟日報出版社

128836

中外合资经营企业会计核算

李大诚 编著

经济日报出版社出版发行

北京市仰山印刷厂印刷

850×1168毫米 32开本 14.625印张 360千字

1989年7月第1版 1989年7月第1次印刷

印数1—10000册 定价5.20元

ISBN 7-80036-141-1/F·85

前 言

本书是为适应我国对外开放形势下中外合资经营企业不断发展和社会上学习中外合资企业会计的需要,从满足中外合资经营企业会计工作的实际需要和培养应用型人才出发,为开设《中外合资经营企业会计》课程编写的教材。

本书注重实用性,紧密结合财政部制定的《中外合资经营企业会计制度》和《中外合资经营工业企业会计科目和会计报表》,并参照国家旅游局制定的《中外合资经营旅游企业会计科目和会计报表》的规定,以合资工业企业为主,兼顾合资商业服务企业,全面系统地介绍了中外合资企业从资本投入到解散清算全部经济业务的会计核算,讲述了制度规定的合资工业企业全部会计科目和旅游企业绝大部分会计科目的使用及合资工业企业全部会计报表的编制,并编入了《中外合资经营企业外币业务会计处理的补充规定》、银行结算办法等最新内容。本书在编写中注意对中外合资企业特有的会计业务进行详细阐述,对中外合资企业会计制度所涉及的与国营企业会计核算相同的内容,介绍尽量从简,以避免与其他专业会计书籍重复;在文字的叙述和举例上还注意了读者自学的需要。因此,本书不仅可供大中专院校作为中外合资经营企业会计课程教材,亦可作为中外合资企业财会人员和涉外企业经济管理人员的业务学习资料。

本书出版前承蒙财政部会计事务管理司鞠新华同志提出了一些修改意见,谨在此表示衷心的感谢。在本书的编写过程中还得到北京财贸学院肖朝庆教授、季尚义、关孝元、马友民、姚丽琳、童海川等副教授的很大帮助,在此一并致谢。

由于时间仓促和编者水平所限，书中错漏之处在所难免，欢迎读者不吝指正。

编著者

1989.5.17

目 录

前言

第一章 总论	(1)
第一节 中外合资经营企业会计核算的一般原则	(1)
第二节 中外合资经营企业会计核算的内容和任务	(10)
第三节 中外合资经营企业的会计机构和人员	(16)
第二章 货币资金、结算业务和短期银行借款的核算	(19)
第一节 货币资金的核算	(19)
第二节 结算业务的核算	(31)
第三节 外汇业务和汇兑损益的核算	(69)
第四节 短期银行借款的核算	(118)
第三章 存货的核算	(124)
第一节 存货的分类、计价和核算任务	(124)
第二节 原材料和委托加工材料的核算	(127)
第三节 包装物和低值易耗品的核算	(162)
第四节 自制半成品和产成品的核算	(180)
第五节 外购商品的核算	(183)
第六节 存货清查的核算	(191)
第四章 存货销售和劳务供应的核算	(196)
第一节 存货销售和劳务供应的核算任务	(196)
第二节 存货销售和劳务供应收入的核算	(198)
第三节 存货销售和劳务供应成本的计算和结转	(203)
第五章 固定资产和在建工程的核算	(214)
第一节 固定资产和在建工程的核算任务	(214)
第二节 固定资产的分类、计价及其核算的科目设置	(216)

第三节	固定资产折旧的核算	(219)
第四节	固定资产收进、退出和盘点的核算	(223)
第五节	固定资产租入和修理的核算	(233)
第六节	固定资产的明细核算	(241)
第七节	在建工程的核算	(245)
第六章	长期投资和长期负债的核算	(255)
第一节	长期投资和长期负债的意义及其核算任务	(255)
第二节	长期投资的核算	(256)
第三节	长期负债的核算	(262)
第七章	无形资产及其他资产的核算	(270)
第一节	无形资产及其他资产的核算任务	(270)
第二节	无形资产的核算	(272)
第三节	其他资产的核算	(277)
第八章	生产成本和费用的核算	(281)
第一节	生产成本和费用的核算任务	(281)
第二节	工业企业生产成本和费用的核算	(284)
第三节	商业和旅游服务企业成本费用的核算	(306)
第九章	税金 的核算	(311)
第一节	合营企业的税务工作和税金的核算任务	(311)
第二节	税金计提和解缴的核算	(319)
第三节	其他税务的核算	(337)
第十章	财务成果的核算	(341)
第一节	合营企业的财务成果及其核算任务	(341)
第二节	财务成果形成的核算	(343)
第三节	财务成果分配的核算	(348)
第十一章	会计报表	(359)
第一节	会计报表的作用、种类和编制要求	(359)
第二节	资产负债表及其附表	(364)

第三节	利润表及其附表·····	(392)
第四节	财务状况变动表·····	(411)
第五节	外币计价会计报表和合并会计报表·····	(419)
第六节	会计报表间的指标勾稽关系和财务情况说明书 ·····	(427)
第十二章	合营企业解散与清算的核算 ·····	(433)
第一节	合营企业解散与清算的核算任务·····	(433)
第二节	合营企业清算的核算·····	(437)
第三节	合营企业解散清算的会计报表·····	(446)
附录	中外合资经营工业企业会计科目(中英文对照)·····	(457)

第一章 总 论

第一节 中外合资经营企业

会计核算的一般原则

中外合营经营企业（以下简称合营企业）是为扩大国际经济合作和科学技术交流，吸收国外资金，由一个或一个以上的外国合作者按照平等互利的原则，经中国政府批准在中国境内同中国企业共同出资举办的企业。建立合营企业是我国实行对外开放政策，接受外商投资的一种重要方式。它对吸收外国投资，弥补我国建设资金的不足，引进国外先进科学技术和管理经验，培训我国科技和经济管理人才，促进我国生产发展和提高经济技术管理水平，以及利用外商销售渠道开拓国际市场创收更多外汇，加速我国四化进程，都有着十分重要的意义。

由于参加合营的各方属于不同的国家和不同的社会制度，因此参加合营所追求的目标也不一致。我国倡导企业进行合资经营的目的是为了利用外国的资金、技术、市场和管理经验，引进现代化设备和先进技术，提高劳动生产率，发展生产，积累资金，促进国民经济高速发展，加快我国的四化建设。而外方投资者参加合营的目的则主要是为了扩大海外市场，利用我国的廉价劳动力和丰富的自然资源，以求得更多的投资利润。参加合营各方的目的虽不尽相同，但为达到各自的目的，各方都需要合营企业不断发展，希望在不断经营的过程中获得更多的经济效益。同时由于合营各方负有共同经营、共负盈亏、共担风险的责任，因此它

们都注重对合营企业的管理，都需要在管理企业的经济活动中充分利用会计这一经济信息系统，充分发挥会计在管理企业经济活动中的重要职能作用。

因为参加合营各方所属国家和社会政治制度不同，经济基础和经济规律不同，经营管理要求不同，因此在会计核算的许多方面亦有所不同。我国的会计核算工作实行“集中领导，分级管理”的原则，要求各单位的会计核算工作执行由财政部或有关主管部门制定的统一会计制度。鉴于中外合营企业是按照我国需要，经中国政府批准按照中国有关法律规定建立的企业，是一个拥有独立资产的法定实体，作为中国的法人，它的一切活动应当遵守中华人民共和国的法律、法令和有关条例的规定，受到中国法律的管辖。同时它吸收有我国的投资，构成我国各类企业的一个组成部分，因此中外合营企业的会计核算工作也要执行我国财政部制定的统一会计制度。但是，中外合营企业吸收有外方投资，具有由投资各方实行共同经营、共负盈亏、共担风险的特点，为此，财政部在制订统一的《中外合资经营企业会计制度》时，必须充分考虑这一特点，使合营企业的会计核算在遵守我国有关法律、法规和条例的前提下，体现平等互利的原则，做到既符合我国会计核算原则的要求，适应我国国民经济计划管理的需要，又符合国际会计准则和国际会计惯例，满足外方人员参加经营管理的需要，为外方投资者所接受。这一思想在财政部制定的《中外合资经营企业会计制度》，特别是在制度规定的会计核算的一般原则中得到了全面、集中、充分的体现。

会计核算原则是会计工作必须遵照执行的准则。中外合营企业会计核算的一般原则包括以下内容：

第一条 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。

本条规定合营企业会计核算必须要遵守“合法性”原则。“合

法性”原则是合营企业会计核算的首要原则。因为中外合资经营企业是根据我国需要，在我国境内建立的具有独立法人地位的企业，受我国的法律管辖和保护，因此必须尊重我国的主权和利益，遵守我国的法律。为此，要求合营企业的会计核算必须依照中华人民共和国法律、法规的有关规定，对企业的经济活动进行反映和监督，保证企业的各项经济活动和会计工作遵照有关法律、法规、条例的规定进行。

涉及中外合营企业的法律主要有：《中外合资经营企业法》及其实施条例、《中外合资经营企业所得税法》及其实施细则、《中华人民共和国外汇管理暂行条例》、《对侨资企业、外资企业、中外合资经营企业外汇管理施行细则》、《中华人民共和国个人所得税法》及其实施细则、《中外合资经营企业劳动管理规定》以及有关中外合资经营企业工商统一税、关税、城市房地产税暂行条例和车船使用牌照税暂行条例缴纳的规定等，合营企业必须认真执行。对于中华人民共和国财政部发布实行的《中华人民共和国中外合资经营企业会计制度》，经中国政府主管部门批准的合资经营的协议、合同、章程，合营企业根据中国法律对外签订的经济合同，也应具有法律效力，不得违背。合营企业财会部门对于企业违反以上法规的经济活动要拒绝执行，并向企业领导和有关主管部门反映；对发现的违法活动要坚决采取措施，制止纠正。

第二条 合营企业的会计年度自公历每年一月一日起至十二月三十一日止。

本条规定中外合营企业会计核算使用中国企业、事业、单位会计核算通用的公历年度。会计核算要划分会计年度是以“继续经营”为前提的。所谓“继续经营”是国际会计准则之一，它表示一个企业会长期地以它现时的形式和现有的目标，持续不断地经营下去。会计核算的一个重要目的是考核企业的经营成果，但是对于“继续经营”企业的经营成果不能等到企业经济活动最终结

束时再进行计算。因此就需要把企业持续不断的经营活动划分为若干个相等的时期，以对比各个期间的收支，确定经营成果，考核经济效益，加强企业管理。对于人为划分的这些相等时期，称为会计期间。一般说来，各国企业都是把一个年度作为一个会计期间，对此又称会计年度。各国企业的会计年度不少与其本国的财政年度起讫日期一致，但财政年度的起止日期各国不尽相同。我国和许多国家以公历年度作为财政年度，英国是以本年4月1日至次年3月31日作为一个财政年度，美国是以本年10月1日至次年9月30日作为一个财政年度，还有的国家是以7月1日至次年6月30日作为一个财政年度，等等。中外合资经营企业虽然经营时间有一定期限，但在一经批准成立之日起直至合同规定截止日期止的经营期间，符合“继续经营”准则。由于合营企业是在中国境内的经济实体，构成我国国民经济的重要组成部分，我国有关主管部门要对各个中外合营企业的经营成果和财务状况进行全国汇总，要从经济政策上正确处理国家和企业的关系，要对企业所得按一定年度和规定办法征收所得税或进行减免，与企业办理年度所得税申报表和会计报表的送审、所得税缴纳的结算，等等。为便于对中外合营企业进行统一管理，就要求合营企业的会计核算执行我国普遍实行的公历会计年度。

第三条 合营企业采用借贷复式记帐法。

本条规定合营企业会计核算采用借贷记帐法。历来会计核算的记帐方法有单式和复式两类。由于复式记帐法的科学性，目前已为国内外广泛采用。国外普遍采用借贷复式记帐法，而我国则通行借贷、增减和收付三种复式记帐方法。本原则明确规定借贷复式记帐法为合营企业的记帐方法，因为，借贷复式记帐法在我国有广泛的基础和悠久的历史，又便于外国投资者和管理人员理解、掌握和运用，便于外方人员了解企业经营状况，参加经营管理，有利于吸收和运用国外电算管理的先进技术和知识，提高企

业管理水平。规定本原则也意味着合营企业不能采用增减或收付复式记帐法，当然更不能使用单式记帐法。

第四条 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，准确及时。

本条规定合营企业的会计核算资料必须做到真实、完整、准确、及时。提供经济信息，进行企业管理，是会计的重要职能。要使会计核算提供的信息能有效地用于企业管理，作为监督、考核企业经济活动以及进行经济决策、预测的可靠依据，就要求提供的会计核算资料做到真实、完整、准确、及时。这一原则是对我国一切单位会计核算的基本要求，自然也包括对合营企业会计核算的要求。如果企业提供的会计核算资料违背这一原则，企业管理人员利用这些信息必将导致错误的结论和预测，对于合营各方的主管部门和各个会计报表的使用者借助它来了解和监督企业的经营活动和财务状况，也就失去意义；企业依据这些资料计税还会影响到税款的正确缴纳和税法的认真遵守；依据这些资料进行股利和各项基金的分配，也会影响到投资各方和广大职工的权益，影响到合同协议的正确贯彻执行。有的企业为了自身利益在会计核算上弄虚作假，伪造帐目，偷税、漏税，则更是严重的违法行为。由此可见，贯彻本原则对于保证“合法性”原则的正确贯彻，也有着直接的不可忽视的作用。

第五条 合营企业的一切自制凭证、帐簿、报表都必须用中文书写，也可以同时用合营各方商定的一种外文书写。

本条规定中外合营企业会计记录要以中文作为第一表述文字。任何会计资料均需通过一定文字表述，本原则规定合营企业的一切自制凭证、帐簿、会计报表都必须用中文书写，这是因为中外合营企业是建立在中国领土上的合资企业，它要向中国政府和有关主管部门报送会计报表，接受中国政府有关部门对合营企

业会计资料的检查和对企业经营活动的监督，使用中文作为合营企业自制会计资料的第一表述文字，有利于这些工作的进行，同时也是对企业所在国主权的尊重，这是一个不容忽视的原则性问题。

但是本原则还规定，对于企业的一切自制凭证、帐簿、报表“也可以同时用合营各方商定的一种外文书写”。这样就有利于外方投资者和管理人员阅读会计资料，了解企业的资金和财务收支状况，参加日常经营管理活动，共同搞好企业管理；同时，也方便外方投资者的母公司对会计核算资料的合并汇总。这一规定也体现了对外方投资者的尊重，符合平等互利原则。

第六条 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。

本条是对合营企业记帐本位币的规定。记帐本位币是指企业在会计核算中用以反映经济业务所统一使用的记帐货币。本原则规定合营企业原则上要使用人民币作为记帐本位币，因为，中外合营企业是建立在中国境内有中方投资的企业，由于企业设在中国境内，大量经济活动在中国境内开展，按照中国外汇管理局的规定，对国内企业或个人的结算除特殊规定者外，均使用人民币，因而合营企业的大量经济业务都通过人民币进行。为了记帐工作的方便，原则上应以人民币为记帐本位币。

但是该原则还规定，经过合营各方协商，也可采用某一种外国货币作为记帐本位币。这是因为中外合营企业除大量使用人民币开展经营活动外，还会发生相当数量的外币经济业务，如投资者用外币投资，材料的进口和产品的出口，与外商债权债务的结算，外籍职工的工资发放，外方投资者股利的分配，外币存款与借款的结算和利息的支付，特别是一些外向型企业的外币经济业务所占比重还相当大，为了便于业务的开展和核算工作的进行，采用外币为记帐本位币会更加方便，所以可以采用一种外国货币

作为记帐本位币的原则也被肯定下来。不过使用哪一种外币作为记帐本位币，必须在合营各方签订的协议合同和章程中明确规定。

使用人民币或某一种外国货币作为记帐本位币决不排除同时使用其他货币记帐。本原则还规定：“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。”这样，才能保证对使用非记帐本位币进行的经济活动如实反映，便于进行事后查证和有效监督。对于使用外国货币作为记帐本位币的合营企业的年度会计报表，还要同时编制为用年终汇率或全年平均汇率折算为人民币计价的会计报表，以便中国政府有关主管部门进行全国汇总。

第七条 合营企业应根据权责发生制的原则记帐。

本条要求合营企业的收益和费用按权责发生制原则记帐。任何企业在经营过程中都会发生各种收益和费用。对于确定各个会计期间的收益和费用的方法历来有两种：一种是权责发生制，一种是收付实现制。“权责发生制”是按照收益和费用是否已在本期发生作为标准，确定本期收益和费用的一种方法。采用这种方法，“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和费用入帐。凡是不属于本期的收益和费用，即使款项已在本期收付，都不应作为本期的收益和费用处理。”“收付实现制”是以收益是否实际收到和费用是否已经付出为标准来确定本期收益和费用的一种方法。采用这种方法，凡在本期内实际收到的一切收益和付出的一切费用，不论其是否属于本期，均作为本期收益和费用处理。以权责发生制原则确定本期收益和费用，可以将某一会计期间为取得一定收益的耗费与所得到的收益相互比较，保证提供资料的真实、正确、完整，从而可以科学地确定财务成果，考核企业在某一会计期间的经济效

益，因此是国际上通用的会计准则，在我国企业会计核算中亦广泛采用。在中外合营企业会计核算中确定这一原则符合国际惯例，既科学，又能为合营各方接受。

第八条 合营企业收益与费用的计算，应当相互配合。

本条要求合营企业财务成果的计算要使收益和费用相互配合。企业一定会计期间的财务成果是该期间全部收支相抵的结果，主要是该会计期间收益和成本费用相抵的结果。该会计期间的费用是获得该期间收益而耗费的经济力量；该期间的收益则表示耗费一定经济力量所取得的经济成就。只有将一定会计期间的收益和费用相互配合、比较，才能科学地确定某一会计期间企业业务经营的经济效果，恰当地检验企业工作的效能。不然，就会造成企业财务成果核算的虚假不实，违背会计核算“真实、完整、准确、及时”的原则。同时，只有贯彻相互配合的原则，做到“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”，才能真正体现贯彻“权责发生制”的记帐原则。

第九条 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。

本条要求合营企业按实际成本对企业各项财产计价。即按取得某项财产所实际支付的全部费用计价，这是在国际上通用的一种做法，也是我国通行的财产计价方法。为此，要求合营企业对存货按实际成本记帐，对固定资产按原价入帐，生产经营所耗用的各种材料按记帐单价和实际耗用数量计算记帐。合营企业不采用西方企业对存货所实行的按帐面实际成本(又称历史成本)与可变净值(即可以变卖而净取得的价值)两者孰低的方法估价，因为这是西方资本主义会计为适应其社会经济通货膨胀使各项财产偏离历史成本而采用的计价方法。由于我国实行计划指导下的市场经济，不存在西方资本主义国家的经济条件。因此对财产成本

核算不采用后一种做法。

第十条 合营企业应划清资本的支出和收益的支出的界限。

本条规定合营企业对各项支出应划清资产购建和收益支出的界限。资本支出是指企业购建固定资产和无形资产的支出,其支出的效益涉及到两个或两个以上的会计年度,支出时要作企业固定资产或无形资产的增加;在其后使用的受益会计年度中,将其损耗的价值分期摊入企业费用。收益支出是为取得当期收益,即为取得本会计年度收益的支出,支出后将作为本期费用的开支。划清两种支出的界限就是要把企业为今后较长时期业务经营提供物质基础购建固定资产和无形资产的支出与企业为当期开展业务经营获得收益而发生的支出划分清楚。资本支出的价值将在今后几个会计年度为业务经营服务的过程中,逐期转入费用从企业收益中陆续得到补偿;而收益的支出则应作为本期费用,从当期收益中得到补偿。混淆了二者界限就会影响到各期财务成果的正确计算,从而影响到企业所得税的正确计缴和利润的正确分配,影响到正确处理国家、企业和职工三者的利益。因此,正确划分资本支出和收益支出的界限与正确贯彻“合法性”、“权责发生制”及“收益与费用计算的配比”诸原则都有着重要的关系。

第十一条 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。

本条规定合营企业的会计核算方法要前后各期一致。“一致性”是国际会计准则的主要内容之一,也是我国会计核算一贯遵循的原则。所以要对合营企业的会计核算规定这一原则,还因为《中外合资经营企业会计制度》中对同一经济内容的核算,如存货的计价方法、折旧的计算方法、成本的计算方法、费用的分类和分摊方法,允许合营企业有一定的选择自由,因此规定“前后各期必须一致”的原则,就可以使各个时期的会计资料口径统一,财