

外商投资企业会计

高等财经专科学校试用教材

傅 胜 主编

中国财政经济出版社



高等财经专科学校试用教材

外商投资企业会计

傅 胜 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

外商投资企业会计/傅胜主编. —北京: 中国财政经济出版社, 1996
高等财经专科学校试用教材

ISBN 7-5005-3004-8

I. 外… II. 傅… III. 合资企业-会计-高等学校-教材
IV. F276.43

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (95) 第 20797 号

中国财政经济出版社出版

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

河北涿州新华印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 7.125 印张 167 000 字

1996 年 1 月第 1 版 1996 年 1 月涿州第 1 次印刷

印数: 1—8030 定价: 8.00 元

ISBN 7-5005-3004-8/F·2833

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

编写说明

《外商投资企业会计》是为了适应我国财务会计制度的改革，满足全国财经高等专科学校的教学急需，由财政部全国财政干部培训中心组织编写的系列教材之一。它通用于专科层次的普通专科和成人专科教育以及各种形式的岗位培训，也可供我国外商投资企业财会人员学习参考。

本书根据我国颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》和外商投资企业会计制度，结合我国会计改革的实践和会计教学经验，遵循高等财经专科教育的基本规律，重点阐明外商投资企业会计的基本理论、基础知识和基本技能。

本书由辽宁财政高等专科学校傅胜主编。全书共分十二章。第一、六、九章由傅胜编写；第二、四、五章由湖北财经高等专科学校张震星编写；第三、八、十章由集美财经高等专科学校陈孔尚编写；第七、十一、十二章由江苏财经高等专科学校吴继勇编写。最后由傅胜对全书进行了修改和总纂。

因作者水平所限，书中不足之处，诚望读者指正。

编 者

1995年8月

目 录

第一章 概述.....	(1)
第一节 外商投资企业会计的特点.....	(1)
第二节 外商投资企业会计核算原则.....	(6)
第三节 外商投资企业会计簿记.....	(10)
第四节 外商投资企业会计工作组织.....	(20)
第二章 外汇的核算.....	(24)
第一节 外汇及外汇结算.....	(24)
第二节 记帐本位币和记帐汇率.....	(29)
第三节 汇兑损益的核算.....	(31)
第三章 投入资本的核算.....	(44)
第一节 投入资本的方式及计价.....	(44)
第二节 投入资本的核算.....	(47)
第三节 资本变更的核算.....	(52)
第四章 流动资产的核算(上)	(55)
第一节 货币资金的核算.....	(55)
第二节 短期投资的核算.....	(58)
第三节 应收款项的核算.....	(61)
第五章 流动资产的核算(下)	(71)
第一节 存货的分类和计价.....	(71)
第二节 材料收发的核算.....	(75)
第三节 自制半成品和产成品的核算.....	(85)

第四节 存货盘存的核算	(87)
第六章 长期投资的核算	(90)
第一节 长期投资的意义及种类	(90)
第二节 股票投资的核算	(91)
第三节 债券投资的核算	(95)
第四节 其他投资的核算	(99)
第五节 拨付附属企业资金的核算	(102)
第七章 长期资产的核算	(104)
第一节 固定资产的核算	(104)
第二节 在建工程的核算	(117)
第三节 无形资产的核算	(120)
第四节 其他资产的核算	(125)
第八章 流动负债和长期负债的核算	(127)
第一节 流动负债的核算	(127)
第二节 长期负债的核算	(133)
第九章 成本与费用的核算	(141)
第一节 费用的分类	(141)
第二节 费用的归集和分配	(144)
第三节 产品制造成本计算方法	(149)
第十章 收入、利润及其分配的核算	(158)
第一节 收入的核算	(158)
第二节 利润总额的核算	(167)
第三节 所得税的核算	(170)
第四节 利润分配的核算	(176)
第十一章 会计报表	(181)
第一节 会计报表的种类、作用和要求	(181)
第二节 资产负债表	(185)

第三节	利润表.....	(197)
第四节	财务状况变动表.....	(201)
第五节	合并会计报表.....	(209)
第十二章	解散与清算的核算.....	(213)
第一节	解散与清算的程序.....	(213)
第二节	解散与清算的核算.....	(215)

第一章 概 述

第一节 外商投资企业会计的特点

一、外商投资企业的特点

所谓外商投资企业，是对在我国境内设立的中外合资经营企业、中外合作经营企业和外商独资企业的统称。

(一) 中外合资经营企业

中外合资经营企业 (Joint Ventures Using Chinese and Foreign Investment) 简称合资企业，是指外国公司、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所建立的共同投资、共同经营、共负盈亏、共担风险的股权式合资企业。

中外合资经营企业一般具有如下特点：

1. 权益的股权性。合资各方的投资不以股票方式分成份额，而是以参加投资的比例作为各方的股权份额。因此，合资各方系按注册资本比例分享利润和分担风险及亏损。

2. 期限的长期性。外商来华投资的主要目的，在于谋求其资本增值，如果合资期很短，必将不利于资金效益的发挥，这就很难调动外商来华投资的积极性。因此，合资期限一般定的较长。按《中外合资经营企业法实施条例》第 100 条规定：“一般项目的合资期限原则上为 10 年至 30 年。投资大、建设周期长、资金利润

低的项目，合资期限也可以在 30 年以上。”

3. 责任的有限性。按《中外合资经营企业法》第四条规定：“合资企业的形式为有限责任公司。”即合资各方对公司所负的责任，仅以各自认缴的出资额为限，合资各方之间也不负相互连带责任；对整个合资企业来说，也仅以其全部资产对其债务承担责任。

（二）中外合作经营企业

中外合作经营企业 (Contractual Joint Venture Using Chinese and foreign Investment)，简称合作企业，是指外国的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，同中国的企业或其他经济组织所举办的共同投资、共担风险的契约式合营企业。

同中外合资经营企业相比，中外合作经营企业具有如下特点：

1. 在经营方式上，合资企业是股权式企业，按投资比例分享利润和承担风险；而合作企业是契约式企业，合作各方的权、责、利均在合作契约（协议）、合同中逐项明确规定，不按股权分配收益，而是根据契约中约定的投资方式和分配比率进行收益分配和承担风险，方式灵活多样。

2. 在合营期限上，合资企业期限较长，一般定在 10—30 年之间，对某些特殊项目的合资企业，其合资期限可以超过 30 年；而合作经营企业通常都约定较短的合作期限，少则 3—5 年，多则 10—20 年。

3. 在出资方式上，合资企业各方投入和实物、工业产权等一律以货币计价折算为股本；而合作企业各方投入的实物、工业产权和提供的合作条件，不一定用货币计算投资额。此外，合资企业的中方合资者除以场地使用权、厂房、基础设施及部分设备作价投资外，还必须投入较大比重的流动资金；而合作企业的中方

合作者主要以上述实物、工业产权和资源劳务作为投资，一般较少或不投入流动资金。

4. 在法人资格上，一切合资企业都必须是中国法人，受中国法律管辖和保护，其一切活动在遵守中国有关法律、法令和条例规定的前提下，具有起诉权和应诉权；而合作企业则不一定是中国法人，只有符合中国法律关于法人条件规定的合作企业，才能依法取得中国法人资格。

5. 在投资回收上，合资企业在合资期限内，任何一方均不得以任何名义和方式提前抽回资本；而合作企业的外方合作者一般都可以在合作期满前分次回收其全部投资资本。

6. 在合营期满财产处理上，合资企业解散清算后的净资产按投资比例分配，外国合资者分得的财产由其自主支配，如需转让给中方合资者，则须作为有偿转让另议；而合作企业对终止清算后的财产处理则不同，由于外国合作者在合作期间已回收其全部投资资本，所以，合作终止清算后的净资产，除按契约确定的分配比率分配给外国合作者应得的增值利润外，企业的全部财产均无条件地移交中方所有，届时亦将使合作企业转化为中方独资企业。

（三）外商独资企业

外商独资企业，是指国外的企业和其他经济组织或者个人在遵守中国有关法律、法规，不得损害中国的社会公共利益的前提下，在中国境内设立的全部资本由外商投资的企业（不包括国外的企业和其他经济组织设在中国境内的分支机构）。其特点是独自经营、独自承担一切风险。

二、外商投资企业会计的特点

外商投资企业会计同我国企业会计相比较，从形式到内容都

有其特点。

（一）核算形式上的特点

1. 记录文字的双重性

外商投资企业是经中国政府批准在中国境内设立的，因此，一切自制凭证、帐簿、报表都应当用中文书写。但是为了让外国投资者便于了解企业的财务收支状况，看懂会计记录，参与经营管理，外商投资企业在自制会计凭证、帐簿、报表上同时印好对照的中外两种文字，有关重要说明也要用中外两种文字书写。

2. 记帐本位币的灵活性

记帐本位币，是指一个企业在会计核算中统一使用的记帐货币。由于外商投资企业设在中国境内，日常发生的现金收支和其他经济业务主要是用人民币结算，所以，外商投资企业一般除以人民币进行交易外，还会发生一些涉及外币的经济业务：如外商投资一般是以外币为主；进出口业务要用外币结算；外籍职工的工资及外商分享的股利均需以外币支付等等。因此，外商投资企业在以人民币作为记帐本位币时，除用人民币统一记帐外，还要用实际收付和实际折算的外币登记有关帐目。也就是以人民币记帐的同时，又登记其外币金额。

当然，外商投资企业如果在经营管理中感到以人民币作为记帐本位币不便时，也可以采用某种外币（一般应为国家外汇管理局公布汇价的外币）作为记帐本位币。在这种情况下，企业的货币性资产则应以人民币作为辅助记录加以反映。在年度终了时，除了编制外币的会计报表外，还应编制外币折合人民币的会计报表。

对于经营多种货币信贷业务或者融资租赁业务的外商投资企业，也可以根据实际需要，按照人民币和各种有关外币分别记帐。

（二）核算内容上的特点

1. 投入资本

投入资本是外商投资企业资金的主要来源。合营各方投入的资本可有多种形式，主要有：货币资金投资、厂房建筑物、机器设备、材料等实物投资；场地使用权、专有技术、专利权、商标权等无形资产投资。合营各方不论采用何种投资方式，都必须经合营双方协商同意。

2. 外汇业务

外商投资企业在其生产经营的各个环节中，都可能同国外发生经济业务往来关系，经常发生外币的收支和结算业务以及不同货币的兑换业务。由于外汇的汇率不是固定不变的，因此，外商投资企业在不同货币之间折算和兑换时，就有可能发生外汇兑换的损失或收益。对外汇业务和汇兑损益的核算，是外商投资企业会计核算的一个显著特点。

3. 工资核算

外商投资企业职工工资及职工福利基金，应根据合同规定和董事会讨论决定的工资标准、工资形式、奖励、津贴等制度和企业职工의 考勤记录、工时记录、产量记录等计算，并计入费用和产品成本。计入费用和成本的工资包括三项内容：一是付给职工的工资，包括中方职工的工资和外籍职工的工资；二是中方职工的劳保、福利费用，应划给合营中方；三是国家对中方职工的补贴，应按国家有关规定上交财政。

4. 利润分配

共同投资、共享利润是合资企业的特点。中外合资企业的利润分配是按合资各方的出资比例进行分配的。合资企业实现的利润总额，在减去按税法规定缴纳的所得税，以及扣除按合资企业合同、章程所规定的应提取的储备基金、企业发展基金、职工奖

励和福利基金后其差额加上合资企业历年积存的未分配利润，即为可供分配利润。可供分配的利润经董事会讨论决定分配方案后，按合资各方的出资比例分配。

5. 解散和清算

外商投资企业在合同期满或提前终止合同时，就存在着解散和清算的问题。如果中外合资企业在合同期满或提前终止合同而由中方继续经营的，除合同另有规定外，一般可以按企业合同期满或终止日的资产负债表所列资本净额作为产权转让依据。如果合同期满或提前终止合同而双方同意不再继续经营，就宣布解散，由清算委员会处理善后问题。上述两种情况，都应编制清算报告，提出剩余财产分配方案，报经董事会讨论后办理。

6. 验资和查帐

中外合资企业各方所报资本必须经过注册会计师验资。验资属实后出具验资报告，合资企业才能发给投资者出资证明。合资企业的对外会计资料，包括年度会计报表、所得税申报表、外汇收支报告等只有经过注册会计师查帐，并出具报告后方才有效。合资企业最终解散和清算也必须由注册会计师审查才能有效。

第二节 外商投资企业会计核算原则

会计核算原则是会计工作的规范，是处理经济业务的准绳。根据《中华人民共和国外商投资企业会计制度》规定，外商投资企业的会计核算应遵循下列原则：

一、合法性原则

外商投资企业是经中国政府批准，设立在中国境内的经济组织，因此，其会计核算工作应当符合中华人民共和国有关法律、法

规、制度的有关规定。企业的一切经济活动和财务收支，都必须在会计记录中充分如实反映，并定期向中国政府有关部门报送会计报表，以便检查、监督其所经营的业务及会计处理是否合法。外商投资企业的会计工作要将合法性原则贯穿于会计核算工作的各个环节和各个方面。

值得注意的是，随着外商投资企业生产经营范围的不断扩大，有些经济业务是否合法，在有关法律、法规和条例的条文中可能没有明文规定，但是如果与我国的有关制度规定、国家批准的计划、企业对外签订的经济合同以及企业内部的管理制度有矛盾、相抵触，也应视同是不符合合法性原则的，应根据具体情况加以处理。

二、分期核算原则

为了取得一定期间的经营成果和财务状况的综合资料，外商投资企业的会计核算应当划分会计期间（月、季、年），分别计算各期的经营成果和期末的财务状况。

外商投资企业的会计年度按照日历年度确定，即自每年1月1日起至12月31日止为一个会计年度。会计年度分季、分月也与日历相同。这同我国的财政预算和计划统计的分期口径是一致的。对在年度中间成立的企业，应自成立之日起算到当年12月31日止为第一个会计年度，第二年应从1月1日起至12月31日止为第二个会计年度。第一年的会计报表应加以说明。

三、真实、准确、完整、及时性原则

外商投资企业的会计核算工作，应当以实际发生的经济业务为依据，做到记录准确、内容完整、方法正确、手续齐备、符合时限。不得弄虚作假，不能错记、少记、漏记和不记帐，也不能

积压帐目，拖延报帐期限。如果帐目不实，造成偷税、漏税或不按税法规定的期限报送纳税申报表和会计报表，税务机关将根据具体情况酌情课以罚金。

四、权责发生制原则

由于会计核算工作是分期进行的，这就会出现某些收入和费用的发生同该项业务款项的收入和支出不在同一会计期间内的现象。为了正确划分并确定各个会计期间的损益，外商投资企业应当根据权责发生制的原则记帐。所谓权责发生制，就是对凡是本期已经实现的收入和已经发生的费用，不论款项是否在本期收付，都应当作为本期的收入和费用入帐；凡是不属于本期的收入和费用，即使款项已在本期收付，也不作为本期的收入和费用处理。在实际工作中，对这些经济业务需要运用应收、预收、应付（或预提费用）、预付（或待摊费用）等帐目处理。

五、收入和费用相配合原则

外商投资企业收入和费用的计算应当相互配合，是指同一会计期间所取得的收入以及与其相关联的成本、费用，应当在同一会计期间同时计算登记入帐，这样才能正确计算各个时期内的经营成果。如果一个会计期间只记入已经实现的收入，而不将其相应的有关成本和费用全部入帐，势必造成这一期间的经营成果虚假不实。因此，收入和费用相配合原则是国际上任何一个企业在核算每一个会计期间内经营成果时所普遍遵循的通则。

六、实际成本核算原则

外商投资企业的财产应当按照实际成本核算。除另有规定者外，企业不得自行调整财产的帐面价值。所谓实际成本，是指企

业在不同时期，通过制造、购买而取得各项资产时所支付的交换价格总额。如存货、厂房、设备等，一般都是在不同时期取得的，都应以取得时的交换价格入帐。不论市场价格有无变化，一般都不调整帐面价值。

七、划分资本支出和收益支出的原则

为了正确确定固定资产的成本，正确核算每个会计期间的经营成果，外商投资企业应当划分资本支出和收益支出的界限。所谓资本支出，是指用于购建固定资产和为取得无形资产而产生的各项支出，其表现形式为企业的固定资产和无形资产的增加，然后再按各受益期转作费用。所谓收益性支出，则是指为了取得当期收益而发生的各项支出，其表现形式为企业的费用增加。由此可见，资本支出和收益支出是两种性质不同的资金运用。如果将资本支出列为收益支出，就会减少固定资产成本，增加本期费用，从而减少当期利润，少交税金；反之，如果将收益支出列为资本支出，必然会虚增固定资产成本，减少当期费用，从而多计当期利润，多交税金。这不仅违反了真实性原则，也是我国税法所不允许的。

八、一致性原则

为便于对前后衔接的各期财务报表进行对比分析，外商投资企业的会计核算方法前后各期应当一致，不得随意变更。如果有必要变更，一般应当自新的会计年度开始时变更，并在变更年度的会计报告中予以说明。否则，势必使前后衔接的各项财务报表的指标失去可比性。

第三节 外商投资企业会计簿记

一、会计科目

外商投资企业会计采用借贷记帐法，其应用的会计科目是以“资产=负债+所有者权益”恒等式为理论基础设置的，一般分为资产、负债、资本和损益四大类。由于外商企业涉及到的行业较多，如工业、旅游业、商业、交通、能源、农牧养殖业等，因此不同行业的企业所使用的会计科目又有所不同，体现着该行业的经营特点。例如，工业企业除按上述分类外，又增加了成本类科目，以加强产品成本的核算。

根据核算的需要，在每大类科目项下，又分成若干小类科目。如工业企业在资产类科目下又分为流动资产、长期资产、固定资产、在建工程、无形资产和其他资产六小类；在负债类科目下又分为流动负债、长期负债两小类；在损益类科目下又分为营业损益和营业外收支两小类。这种分类及顺序与会计报表上的项目排列基本是一致的。它符合国际会计惯例，便于会计人员根据会计科目编制会计报表，也易为外商投资者所理解。

此外，为使会计科目体系科学化，除将全部会计科目进行分类和排列外，还必须进行统一编号。

现以外商投资工业企业为例，列示中华人民共和国财政部1994年10月1日颁布的会计科目表如图表1-1。

二、会计凭证

外商投资企业的会计凭证根据填制程度和用途不同，可以分为原始凭证和记帐凭证两种。