

# 涉外企业会计

徐淑莲 主编

SHEWAI  
QIYE KUAIJI



中国商业出版社

7-275  
105

# 涉外企业会计

徐淑莲 主编

中国商业出版社

责任编辑：胡连福

## 涉外企业会计

徐淑莲主编

中国商业出版社出版发行  
嵯县供销社印刷厂印刷

开本850×1186毫米 1/32 10.375印张 270千字

1991年8月第1版 1991年8月第1次印刷

印数1—2500册 定价5.20元

ISBN 7—5044—1244—9/F.731

# 前 言

我国目前举办的涉外企业有“三资”企业（即中外合资经营企业、中外合作经营企业和外商独资经营企业）和开展“三来一补”业务（即来料加工、来样加工、来件装配和补偿贸易）的企业。目前出版的会计教科书，主要是中外合资经营企业会计，而包括各种形式的涉外企业会计的教科书并不多见。

本书全面地介绍了中外合资经营企业、中外合作经营企业会计核算和“三来一补”业务会计核算，而对外商独资经营企业会计核算未予介绍，书名暂定为《涉外企业会计》。在内容的编排上，以独具特色的中外合资经营企业会计为中心，对中外合作经营企业会计介绍其与中外合资经营企业不同之处，省去其相同之处。有“三来一补”业务的企业多致是二轻集体企业，执行原来的会计制度，本书着重介绍其与“三来一补”有关的核算业务。学习本书要求具备会计原理和工业会计等基础知识并熟悉我国有关涉外的政策法规。

参加本书编写的有：费中新（第一、二章）、赵卫群（第三、四、十章）、刘晖（第五章）、陈引（第六、十三章）、徐金仙（第七、十二章）、徐淑莲（第八、十四章及附录）、黎海祥（第九、十一章）。徐淑莲任主编，并对全书进行总纂和最后审定，赵卫群协助主编对第五、六、七、十二章进行过审阅修改。

编写涉外企业会计，在我们还是初次尝试，由于参考资料不足，再加调查研究不够，时间仓促，定有很多疏漏甚至错误或不实际之处，敬请读者批评指正。

编 者

1991年5月

# 目 录

( 101 )	.....	章六第
( 100 )	.....	章六第
( 108 )	.....	章一第
( 111 )	.....	章二第
( 117 )	.....	章三第
( 1 )	<b>第一章 中外合资经营企业的经济性质、特征与组织</b> .....	( 1 )
( 153 )	<b>第一节 中外合资经营企业的经济性质、特征与组</b>	
( 158 )	<b>织机构</b> .....	( 1 )
( 181 )	<b>第二节 中外合资经营企业筹建中的会计工作</b> .....	( 4 )
( 14 )	<b>第二章 中外合资经营企业会计的一般规定</b> .....	( 14 )
( 138 )	<b>第一节 合营企业会计的主要特点</b> .....	( 14 )
( 149 )	<b>第二节 合营企业会计核算的一般原则</b> .....	( 18 )
( 146 )	<b>第三节 合营企业的会计科目</b> .....	( 22 )
( 184 )	<b>第四节 合营企业的会计凭证、会计帐簿与帐务处</b>	
( 181 )	<b>理程序</b> .....	( 27 )
( 32 )	<b>第三章 投入资本的核算</b> .....	( 32 )
( 171 )	<b>第一节 合营企业的投资方式及作价</b> .....	( 32 )
( 183 )	<b>第二节 投入资本的核算</b> .....	( 37 )
( 188 )	<b>第三节 投入资本的验证</b> .....	( 40 )
( 42 )	<b>第四章 货币资金往来款项及汇兑损益的核算</b> .....	( 42 )
( 500 )	<b>第一节 货币资金的核算</b> .....	( 42 )
( 502 )	<b>第二节 往来款项的核算</b> .....	( 46 )
( 510 )	<b>第三节 外汇及汇兑损益的核算</b> .....	( 55 )
( 78 )	<b>第五章 存货的核算</b> .....	( 78 )
( 536 )	<b>第一节 存货范围与入帐价值</b> .....	( 78 )
( 539 )	<b>第二节 购入进口材料的核算</b> .....	( 81 )
( 551 )	<b>第三节 国内购入材料的核算</b> .....	( 87 )
( 585 )	<b>第四节 材料发出的核算</b> .....	( 90 )
( 585 )	<b>第五节 包装物、低值易耗品的核算</b> .....	( 98 )

第六节	存货的盘点与市价变动的核算	( 104 )
第六章	长期资产的核算	( 109 )
第一节	固定资产的分类及计价	( 109 )
第二节	固定资产增减变动的核算	( 111 )
第三节	固定资产折旧和修理的核算	( 117 )
( I ) 第四节	租入固定资产的核算	( 122 )
第五节	在建工程的核算	( 125 )
( I ) 第六节	无形资产与其它资产的核算	( 126 )
第七章	长期投资和长期负债的核算	( 131 )
( M ) 第一节	长期负债的核算	( 131 )
( M ) 第二节	长期投资的核算	( 138 )
第八章	成本和费用的核算	( 146 )
( SS ) 第一节	成本费用核算概述	( 146 )
第二节	生产费用的汇集和分配	( 154 )
( TS ) 第三节	生产成本计算的方法	( 161 )
第九章	销售和利润的核算	( 171 )
( SS ) 第一节	销售的核算	( 171 )
( TS ) 第二节	利润的核算	( 183 )
第十章	会计报表	( 198 )
( SA ) 第一节	会计报表的种类和编制要求	( 198 )
( SA ) 第二节	资产负债表	( 200 )
( SA ) 第三节	利润表和利润分配表	( 206 )
( SA ) 第四节	财务状况变动表	( 210 )
第十一章	中外合资经营企业的解散与清算	( 235 )
( SA ) 第一节	合营企业解散与清算的程序	( 236 )
( 18 ) 第二节	合营企业解散与清算的核算	( 239 )
第十二章	中方会计核算	( 251 )
( 00 ) 第一节	中方独立的会计核算的内容	( 251 )
( 80 ) 第二节	中方独立的会计核算	( 252 )

<b>第三节</b>	<b>中方会计报表的内容及编制</b> ·····	( 261 )
<b>第十三章</b>	<b>中外合作经营企业的会计核算</b> ·····	( 276 )
<b>第一节</b>	<b>中外合作企业的性质和特点</b> ·····	( 276 )
<b>第二节</b>	<b>中外合作企业的会计核算的一般规定</b> ·····	( 277 )
<b>第三节</b>	<b>中外合作企业特有的会计事项的核算</b> ·····	( 280 )
<b>第十四章</b>	<b>对外加工装配和补偿贸易会计核算</b> ·····	( 291 )
<b>第一节</b>	<b>“三来一补”工业会计的特点和内容</b> ·····	( 291 )
<b>第二节</b>	<b>外汇结算</b> ·····	( 295 )
<b>第三节</b>	<b>引进固定资产、材料和借贷资金的核算</b> ·····	( 299 )
<b>第四节</b>	<b>成本核算</b> ·····	( 304 )
<b>第五节</b>	<b>销售和利润的核算</b> ·····	( 310 )
<b>第六节</b>	<b>会计报表</b> ·····	( 314 )
<b>附录</b>	<b>中、英主要词汇对照</b> ·····	( 320 )

# 第一章 中外合资经营企业的经济性质、特征与组织

自党的十一届三中全会确定了实行对外开放政策，大力发展对外经济关系以来，我国在自力更生的基础上，积极发展同世界各国平等互利的经济合作，努力采用世界先进技术和设备，积极利用外资，加速了我国社会主义现代化的进程。在对外开放过程中，发展了多种对外经济合作方式，其中包括举办中外合资经营企业。

在中外合资经营企业的筹建、经营、解散的全过程中，会计管理承担着重要的任务，起着十分重要的作用。在阐述中外合资经营企业会计核算之前，有必要阐明中外合资经营企业的经济性质和特征，它是国家制定中外合资经营企业一系列政策、制度（包括会计制度）的客观依据。此外，作为全书的开始，在进入经营阶段的会计核算阐述之前，本章还详尽地介绍了其筹建中的会计工作。

## 第一节 中外合资经营企业的经济性质、特征与组织机构

中外合资经营企业（简称合营企业），是由外国的公司、企业、其他经济组织或个人，同中国的公司、企业或其他经济组织，根据《中华人民共和国中外合资经营企业法》，遵照平等互利的原则而建立起来的独立经营的经济实体。中外合资经营企业具有国家资本主义性质，即既有社会主义的经济性质，又有资本主义的经济性质，或者说，是一种在社会

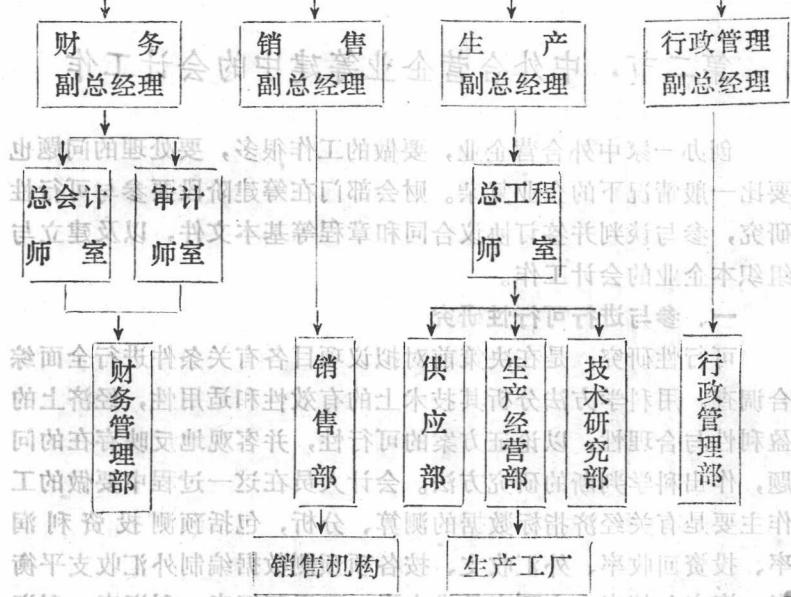


主义条件下，受到我国政府限制、监督，并规定其活动范围的资本主义经济成份。在社会主义制度下，尽管合营企业的外方是资本家，使得合营企业具有资本主义性质，但它是为无产阶级国家所承认和监督的一种资本主义，是在国家计划指导下进行经营活动，其经营目标是使整个国民经济得到全面的发展，是无产阶级国家“能够加以限制，能规定其活动范围的资本主义”。中外合资经营企业实行国家资本主义，其目的是为了通过利用外资，引进先进技术为我国社会主义现代化建设服务。

中外合营企业有别于其他外商投资企业（中外合作经营企业、外资企业等），具有其一定的特征。概括起来，体现在以下几个方面：一是一个由中外双方投资建立的经济实体，它以货币计算投资的股权比例。合营各方以现金、实物和工业产权投资，按规定外国合营者出资比例不少于25%；二是有一个在协商一致原则上签订的、并经政府批准的合营合同，在中国工商行政管理部门注册登记，取得法人资格；三是中外投资双方共同参与企业的经营管理，在经营管理上特别重视经济效益；四是投资双方按其出资比例分享利润、分担风险及亏损。基于以上特征，显示出合营企业是一个共同投资、共同经营、共担风险、共负盈亏的经济实体，表现为双方平行的法律关系，在经济利益上是一致的，这于一般借贷、贸易等对抗性的经济关系不同。

中外合营企业的形式是有限责任公司。第一，中外各方合营者对公司债务所负的责任，是以其出资额为限；第二，公司对债务所负的责任，以其注册资本为限；第三，中外各方合营者之间，互不负连带责任。通俗地说，每个合营者不以自己投资以外的财产去偿还公司的债务，作为合营企业也只以企业自身的财产偿还债务，各个合营者相互不承担替对方还债的责任。作为合营企业的债主不得索取企业投资者投资以外的财产。这种法律形式便于筹集资本，最易于为国际合营者接受。合营企业的组织形式，是采用董事会领导下的总经理负责制。其组织结构一般可如下图

所示：董 业全营合由照强总隔除照委着商业金营合。非工股登  
 舟非工照管营登常日业业全营合故而并重登总隔味国登总。新  
 金函付良人志育具国奔最上增去业金营合代中，公渡土登  
 的总照希登从，照非义主本资，管失取隔官袍从；业  
 友发后公升清理直主厨且，气发派



董事会是合营企业的最高权利机构，决定合营企业的一切重大问题。董事会设董事长一人，副董事长一人或二人，董事若干人。董事会人员的名额由合营各方按出资比例协商确定，一般不得少于三人。根据中外合资经营企业法规定，合营企业董事长应由中国合营者委派，副董事长由外国合营者委派。董事的任期为四年，期满后经合营各方委派可继续连任。

中外合营企业经营管理机构设置总经理一人，副总经理若干人。总经理是合营企业经营方面的最高执行者，副总经理协助总

经理工作。合营企业的总经理和副总经理由合营企业董事会聘请。总经理和副总经理共同对合营企业的日常经营管理工作负责。

综上所述，中外合营企业在法律上是我国具有法人身份的企业；从所有制形式看，是属于国家资本主义性质；从经济组织的形式看，是属于有限责任公司形式。

## 第二节 中外合营企业筹建中的会计工作

创办一家中外合营企业，要做的工作很多，要处理的问题也要比一般情况下的企业复杂。财会部门在筹建阶段要参与可行性研究，参与谈判并签订协议合同和章程等基本文件，以及建立与组织本企业的会计工作。

### 一、参与进行可行性研究

可行性研究，是在决策前对拟议项目各有关条件进行全面综合调查，用科学方法分析其技术上的有效性和适用性，经济上的盈利性与合理性，以论证方案的可行性，并客观地反映存在的问题，作出科学判断的研究方法。会计人员在这一过程中要做的工作主要是有关经济指标数据的测算、分析，包括预测投资利润率、投资回收期、外汇收支、按各项预测数据编制外汇收支平衡表、资产负债表、主要产品成本表、费用预算表、利润表、利润分配表，以及经济和财务分析说明等等，从不同方案中提出经济效益最佳的方案。正如上述，可行性研究包括技术和经济两个方面。技术方面的可行性研究，主要是对合营企业引进的技术或设备论证其是否可行，这就是说，既要论证引进的技术或设备是否符合我国国民经济发展的需要，又要论证引进的技术或设备是否具有先进性、适用性和有效性。经济方面的可行性研究，主要是指通过各种预测，从经济效益上论证合营项目是否可行。这是会计必须参与的

一个重要方面。这里所说的经济效益，需要从直接的和间接的两个方面来看。前者是指合营企业交纳的各种税金及合营中方获取的股利等。后者是指合营企业建成投产后，为本地区、本行业带来的生产发展和经济繁荣。在这些方面，会计工作可以从预测投资回收期的长短、投资利润的高低、外汇收支平衡等角度入手。

合营企业的可行性研究，除了论证技术和经济两方面是否可行外，还需进一步论述：（1）物资供应的可行性。如原材料、燃料、动力是在中国购买还是国外购买、价格是否合理、供应是否得到保证等，都要逐一落实。要防止外方在物资供应环节上首先卡我们脖子，对合营企业施加压力。（2）产品销售的可行性。合营企业生产的产品原则上应大部分外销，只有代替以前大量进口的产品或者国计民生中迫切需要的产品，才在国内销售。这方面的可行性研究，既包括产品销路，又包括可达到的销售量和销售价格。（3）地理条件和防止环境污染的可行性。它包括厂址选择是否合理，交通运输条件是否优越，建厂地区的经济力量是否雄厚，社会基础设施是否齐备，“三废”处理是否有保证等。

会计工作在参与可行性研究时，首先要进行项目财务测算。这方面，应遵循以下一些准则：第一，中外合营企业固定资产计价和固定资产折旧，应分别按一定的方式进行处理。比如，单价在人民币800元以下，所用期限较短的物品，可以按实际使用数列为费用；而企业的主要设备，单价在800元以下的，仍应作为固定资产核算。又如，固定资产的折旧，一般采用直线法平均计算，系按照固定资产原价、估计残值10%和使用年限计算确定。再如，无形资产的处理方式为：（1）作为投资的无形资产，可按合同规定，从开始年份起，分期摊销；（2）属于作价买进的，按实际支付的金额，从开始使用的年份起，分期摊销。规定使用年限的，按规定期限摊销；未规定使用年限的，可分10年摊销。

第二，在合营项目可行性研究中，为了要进行敏感性分析和保本点分析，生产费用一般划分为变动费用与固定费用。变动费用，系指随产量变化而变化的费用，一般包括：直接材料、直接工资和直接费用。固定费用，系指不随产量变化而变化的费用，主要包括：管理人员工资、折旧、维修费、保险费、利息、招待费、董事会费等。

第三，现金流量（在项目建设期和经营期中现金流入量和流出量）需进行分年计算，它反映项目全期的资金运转情况。项目财务估算，需编制现金流量表，合营项目的现金流量表，一般包括下列内容：

（1）现金流出：厂房、设备、开办费、归还借款。

（2）现金流入：折旧、残值、开办费摊销、可分配利润、储备基金、发展基金、银行借款。

（3）现金流入量与流出量差额为净流量，各年累计，为总现金净流量，反映项目的财务效益。为将时间因素考虑在内，可按一年的折现率算为现值，现金流量净现值可作为衡量投资效果的重要指标。

其次要进行财务效益分析。可行性研究所进行的一系列工作，最终将通过财务效益分析具体反映。这种反映，不只是停留在概念和定义上，而是要通过详细运算，求出定量分析的结果。财务效益分析的基本目标是验证合营项目在财务（经济）上是否可行，主要从以下几个方面衡量：

（1）项目的盈利能力。通常用下列指标反映：①项目正常年度的利润率；②项目经营全期的收益额和收益率；③投资回收期。

（2）借款偿还能力。在计算投资回收期的同时，并应测算借款偿还期，偿还期的测算应包括两个方面，其一是合营企业的借款，其二是中方出资额中向银行借贷的部分。

（3）外汇收支平衡能力。合营项目在经营期中，外汇收

支必须自行取得平衡，具有一定外汇平衡能力的项目，始能长期保持正常运转。在经营中，各种客观因素的变动都会影响项目的盈利水平，使企业面临一定风险。我们必须事先分析由于各种客观的不确定因素的变动，对项目效益的影响程度。

合营企业财务效益分析，可采取不同的测算方法，一般有简单法（又称静态法）和现值法（又称动态法）两种。

前者是一种简便的估算方法，用于预测资本收益率或投资收益率。其公式为：

简单投资收益率 =  $(\text{年净利润} + \text{折旧} + \text{利息}) / \text{投资总额}$

简单资本收益率 =  $(\text{年净利润} + \text{折旧}) / \text{注册资本}$

它也用于投资回收期的预测。这种方法的优点在于容易计算，缺点是不重视项目的全期经营情况或收益率。

现值法是将货币随时间的推移而发生的增殖因素考虑在内计算出指标的方法。一般此法用于下列合营项目指标的财务效益分析。

①净现值：即整个合营期内，每年现金净流量，按拟定的贴现率贴现到项目完成时而得出的金额，将全期历年净现值相加，求得总净现值；

②净现值率：即净现值与投资总额现值的比率；

③内部收益率：即合营项目收入的现值等于投资的现值，而净现值等于零时的比率。

最后要进行经济效益分析。上述财务效益分析，是从企业角度出发，以自身利益为目标的评价方法，它的基本衡量标准是企业的利润，在测算中都以帐面价格或国内市场价格为依据。它分析的面比较窄，只限于项目本身直接的、以货币衡量的效益，属于“定量分析”范畴。经济效益分析，是以国家整体利益为目标的评价方法，它的基本衡量标准是项目的“纯收入”，即“净产值”扣除“工资”后的余额，大体上相当于项目的利润与税金

总和。它在测算中要对一些不合理的帐面价格或市场价格进行适当调整，使能比较正确地反映国民经济为项目付出的代价以及项目对国民经济所作的贡献。这种调整后的价格，称为“影子价格”。经济效益分析的面比较广，包括整个国民经济和社会的影响，除了要估算以货币形式表现的直接效益外，还应分析衡量一些间接的，不能以货币度量的一些影响。这样，它除了进行定量分析外，还要进行一些“定性分析”。

1. 经济效益分析应掌握的原则

(1) 关于影子价格的确定。我国现行价格，大多背离价值，也不反映需求，与国外同类产品价格更有较大差异。因此，按现行价格计算投入产出往往失真，甚至导致错误结论，尤其是中外合营项目，部分原材料需进口，部分产品外销，与国际市场关联更大，因而更有必要予以调整。以国际市场价格为基础的影子价格就是调整的好方法。影子价格，是根据机会成本确定的。所谓机会成本就是把物资和人力资源用于该项目而使其它方面由于缺乏这种资源而受到的损失。影子价格代表在最优计划下，单位资源所产生的收益增量。它比较正确地反映社会平均劳动量的消耗和资源稀缺程度。正确计算影子价格一般较困难，因而我们可以经过分析的国际市场价格为基础，调整经济效益分析中投入和产出的价格。

(2) 关于汇率的确定。经济效益分析中使用的汇率，理论上讲也应使用“影子汇率”，即两国货币实际购买力的比率，但影子汇率计算较为困难，并涉及许多复杂因素，我们可暂用外汇调剂市场现行汇率计算。

(3) 关于基本衡量标准。在经济效益分析中，基本衡量标准应该是项目的“纯收入”。一般说来，“纯收入”大体上等于项目获得的利益和缴纳税金的总和。国营企业的纯收入，即企业利润与国家税金收入，可全部作为对国家的贡献，而中外合营企业中，外方分享的利润，对我国国民经济的发展无关，应从项目

总利润中除去。不过，利润汇出时缴纳的所得税，应计入纯收入。

2. 经济效益分析的方法  
(1) 简单分析方法：是在可行性研究阶段初期对初步研究的备选项目的经济效益分析。在分析中，不考虑货币的时间价值，一般也不调整价格，主要测算三个指标：

① 投资纯收入率。其公式为：

$$\text{投资纯收入率} = \frac{\text{正常年度纯收入} - \text{外方分得利润}}{\text{投资总额} - \text{外方出资额}}$$

其中：纯收入 = 利润 + 税金 + 利息

② 投资创汇率：系按项目净创汇额占中方出资额的比率计算，亦可按项目净创汇额加上节汇额（替代进口产品节约的外汇金额）占中方出资额的比率计算。

③ 项目社会经济效益系数：即根据产量计算其总值并除以中方出资额，即为项目的社会经济效益系数。

(2) 综合分析法：是对项目进行较全面的综合经济分析，即对项目整个时期各年“累计纯收入净现值”的计算和分析。其计算方法，与财务效益分析中计算累计利润净现值的方法类似，但有以下几点差别：

① 项目的产出与投入的价格，要参照国际市场价格予以调整。

② 纯收入中应包括税金和企业列入成本而从国家角度看属于转移性质的支出，如利息。国家如对企业有补贴，应将补贴数额从纯收入中除去。

③ 计算纯收入净现值时所用的贴现率，称为“经济贴现率”，是一种资本的机会成本。我们可以参考当时一般资金市场情况加以确定，一般应较财务贴现率高。财务贴现率在10%时，经济贴现率应在12%左右。

二、参加谈判和签订协议、合同和章程等基本文件



在筹办中外合资经营企业过程中，通过可行性研究这一决策活动后，会计人员就应参与合营各方协商签订合营企业协议、合同和章程等工作，尤其要对合同中涉及财务与会计方面的经济条款，如合营企业的注册资本、合营各方的出资额、出资比例、出资方式、缴纳期限、转让资本的规定、以及合营各方利润分配和亏损的分担比例、有关劳动工资福利标准、合营企业解散与清算的会计处理等等，更应发挥自己的参谋咨询作用。

合营企业协议，是指合营各方对设立合营企业的某些要点和原则达成一致意见而订立的文件。协议一般不具有法律效力，它只是为制定具有法律效力的合同而必备的先决条件。当协议作为合同的附件时，则协议与合同具有同样的效力。合资双方在签订协议以后，双方应对具体的细节问题进行细致的调整研究。在经济和技术方面作出详细的可行性分析，并通过与合营外方反复的协商、谈判后，才签订合同。

协议大致可分两类：①初步协议，即合营项目会谈进入成熟阶段，对一些原则和要点已达成一致意见，在此基础上，订立协议作为拟订合同的依据。这种协议，或称为“原则性协议”，有的内容较全面，亦称谓“总协议”。②附属协议，就是对合营项目中一些较重要和复杂的事项，如产品销售、技术转让、技术培训、设备采购等，合同中仅确定原则，具体细节另订专项协议，作为合同附件，是合同不可分割的组成部分，与合同具有同等效力。

合营企业合同，系合营各方为设立合营企业就相互的权利、义务关系达成一致意见而订立的文件。它是根据协议规定的原则，经合营各方详细调查研究和反复协商讨论后，在取得双方一致意见的基础上签订的正式契约，它具有法律效力，是三个基本文件中最主要的文件。

合营企业签订的合同，主要应包括以下一些内容：

①合营各方名称、注册国家、法定地址和法定代表人的姓