

中外合资 经营企业会计

苏君 张跃进 汪松 编著

经济科学出版社



中外合资经营企业会计

苏 君 张跃进 汪 松 编著

经 济 科 学 出 版 社

一九九三年·北京

(京)新登字152号

责任编辑：安 远

封面设计：张卫红

版式设计：代小卫

中外合资经营企业会计

苏 君 张跃进 汪 松 编著

*

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

一二〇一工厂印刷

*

787×1092毫米 32开 12印张 266000字

1993年 7月第一版 1993年 7月第一次印刷

印数：00001-10000册

ISBN 7-5058-0573-8/F·464 定价：5.20元

前 言

本书简述了中外合资经营企业从成立时投入资本，到生产经营、分配财务成果，编制会计报表，直至解散清算这一完整过程的会计核算方法。为避免与其他会计教材的重复，本书针对合营企业会计核算的特点进行了重点论述，其他内容则从简。考虑到合营企业在今后发展中可能会遇到的新问题，本书在对合营企业目前广泛使用的会计核算方法进行介绍的同时，也有选择地介绍了一些国际惯例的处理方法。

书中所阐述的会计核算内容，尽可能以国家及有关主管部门颁发的法规、制度和条例为依据，不但介绍了对合营企业会计制度的一系列补充规定或调整，而且将新的中外合资经营企业法和外商投资企业所得税法等对合营企业所做的种种规定，以及最近关税的调整变化都一并写入了教材。与其他同类教材相比，本书反映了经济体制改革中发生的最新变化和有关制度的最新规定。

本书结构严谨，重点突出，且由浅入深，通俗易懂，不仅阐述了合营企业会计核算的基本原理，而且还针对实际业务配有很多业务实例，既适用于作高等院校的教材，也可供各类人员自学或作为会计培训的教材，还可为合营企业会计人员的实际工作提供指导与参考。

本书第一、三、七、十章由张跃进编写；第二、四、五、六、十一章由苏君编写；第八、九、十二章由汪松编写。由

于作者水平所限，加之编写时间紧迫，书中难免有错误与不足之处，敬请读者批评指正。

作 者

一九九二年

目 录

第一章 概论	1
第一节 中外合资经营企业概述	1
第二节 中外合资经营企业会计的特点	8
第三节 会计核算的一般原则	11
第四节 会计科目	14
第五节 会计凭证和会计帐簿	19
第六节 注册会计师的查帐和会计档案	33
第二章 投入资本的核算	35
第一节 投入资本的有关概念	35
第二节 投入资本的核算和验证	39
第三章 货币资金、结算业务和应收款项的核算	51
第一节 货币资金的核算	51
第二节 结算业务和应收款项的核算	56
第三节 外汇的核算	70
第四章 长期负债与流动负债的核算	122
第一节 应付公司债的核算	122
第二节 长期借款的核算	139
第三节 流动负债的核算	150
第五章 长期投资与短期投资的核算	157
第一节 长期投资的核算	157
第二节 短期投资的核算	170
第六章 固定资产和在建工程的核算	174

第一节	合营企业固定资产核算的特点	174
第二节	固定资产增加的核算	177
第三节	固定资产折旧和修理的核算	182
第四节	固定资产减少和盘亏盘盈的核算	196
第五节	固定资产的明细分类核算	201
第六节	固定资产租入的核算	203
第七节	在建工程的核算	208
第七章	无形资产和其他资产的核算	217
第一节	无形资产的核算	217
第二节	其他资产的核算	225
第八章	存货的核算	231
第一节	存货的类别与计价	231
第二节	存货的核算	236
第三节	存货的清查	245
第九章	生产成本与产品销售的核算	250
第一节	生产成本的内容和成本核算的要求	250
第二节	生产成本的核算	254
第三节	产品销售的核算	263
第十章	税金和利润的核算	271
第一节	税金的核算	271
第二节	利润的核算	285
第三节	三项基金使用的核算	293
第十一章	会计报表	296
第一节	会计报表的作用与种类	296
第二节	资产负债表及其附表	301
第三节	利润表及其附表	322
第四节	财务状况变动表	338
第五节	外币计价会计报表和合并会计报表	345
第六节	会计报表的分析	349

第十二章 清算业务的程序与核算	357
第一节 清算业务的程序	357
第二节 清算业务的核算	359

第一章 概 论

第一节 中外合资经营企业概述

一、什么是中外合资经营企业

根据《中华人民共和国中外合资经营企业法》，中华人民共和国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，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共同举办合资经营企业。合资经营，英文书写为Joint venture，意为：为经营一种事业共同承担风险。按照国际流行的概念，合资经营企业通常是指，由两个或两个以上不同国家的投资者共同出资，为联合经营一项业务而在其中一国设立的企业。其特征主要表现为：一个独立的公司实体；来自两个或更多国家的投资者；各自提供一定数额的资本；在一定水平上承担一定程度的经营管理责任；按一定的规定和比例共同分担企业的全部风险；合营者除了分享纯收益外，不得再从合资经营企业中取得其他收益。

中外合资经营企业，是在中国境内由中国公司、企业或其他经济组织同—个或几个外国(或港、澳、台地区)投资者建立的共同投资、共同经营、共负盈亏、共担风险的股权式

联合企业。它实际上是一种按投入资本比例分配利润、分担风险、负有限责任的股权份额有限公司。它一般不发行股票。

二、中外合资经营企业的设立

中外合资经营企业的设立，必须经过中国政府审查批准。按中外合资经营企业法规定，审查批准机关为国家对外经济贸易主管部门。申请审批应按下列程序办理手续：

首先，应由中国合营者按照其隶属关系，向企业主管部门呈报准备同外国合营者举办合营企业的项目建议书和初步可行性研究报告。

项目建议书一般应包括以下内容：合营对象及其资信情况、合营目的、经营范围、生产规模、投资总额、投资方式、产品技术水平、原材料和燃料、动力来源、销售市场、生产和测试设备的来源、经济效果以及合营的基本条件等计划纲要。

可行性研究报告是合资经营各方为举办该合营企业在技术上和经济上的可行性分析及其实施方案。可行性研究报告一般应包括以下几方面内容：

1. 项目概况；
2. 市场研究；
3. 人力物力研究；
4. 技术研究；
5. 财务研究；
6. 管理研究。

项目建议书和可行性研究报告是对合营项目的研究，也是对准备建立的合营企业项目进行审批的资料依据。项目建

议书和初步可行性研究报告，经企业所在地的省、直辖市、自治区人民政府或国务院主管部审查同意，并转报国家对外经济贸易部批准，合营各方才能进一步进行谈判，进行以可行性研究为中心的各项工作。

然后，在上述工作的基础上，合营各方签订协议、合同和章程三个合营企业的基本文件。

协议是指合营各方对设立合营企业的一些要点和原则达成一致意见而订立的文件。它一般包括以下内容：

1. 企业的名称、性质、经营范围；
2. 资本总额和双方投资的比例；
3. 产销安排；
4. 管理机构的组成；
5. 技术引进及其补偿办法；
6. 利润的分配办法。

合同是指合营各方根据协议的原则，经过进一步分析讨论，就合营各方为设立合营企业而产生的相互权利、义务关系达成一致意见而订立的文件。合营企业的合同应包括以下几项主要内容：

1. 合营各方的名称、注册国家、法定地址和法定代表人的姓名、职务、国籍；
2. 合营企业名称、法定地址、宗旨、经营范围和规模；
3. 合营企业的投资总额、注册资本，合营各方的出资额、出资比例、出资方式、出资的缴付期限以及出资额欠缴、转让的规定；
4. 合营各方利润分配和亏损分担的比例；
5. 合营企业董事会的组成、董事名额的分配以及总经

理、副总经理及其他高级管理人员的职责、权限和聘用办法；

6. 采用的主要生产设备、生产技术及其来源；
 7. 原材料购买和产品销售方式，产品在中国境内和境外销售的比例；
 8. 外汇资金收支的安排；
 9. 财务、会计、审计的处理原则；
 10. 有关劳动管理、工资、福利、劳动保险等事项的规定；
 11. 合营企业期限、解散及清算程序；
 12. 违反合同的责任；
 13. 解决合营各方之间争议的方式和程序；
 14. 合同文本采用的文字和合同生效的条件。
- 合营企业合同的附件与合同具有同等的效力。

章程是指按照合同规定的原则，经合营各方一致同意用以规定合营企业的宗旨、组织原则和经营管理方法等事项的文件。合营企业的章程应包括以下几项主要内容：

1. 合营企业名称及法定地址；
2. 合营企业的宗旨、经营范围和合营期限；
3. 合营各方的名称、注册国家、法定地址、法定代表人的姓名、职务、国籍；
4. 合营企业的投资总额，注册资本，合营各方的出资额、出资比例、出资额转让的规定，利润分配和亏损分担的比例；
5. 董事会的组成、职权和议事规则，董事的任期，董事长、副董事长的职责；
6. 管理机构设置，办事规则，总经理、副总经理及

其他高级管理人员的职责和任免方法；

7. 财务、会计、审计制度的原则；

8. 解散和清算；

9. 章程修改的程序。

另外，在章程中还应注明工会的组织及其在企业中的作用、职工的录用和解雇、董事的产生和替换、规章制度的制定等事项。

合营企业的协议、合同和章程，应在审批机构批准后生效，修改亦如此。审批机构和登记管理机构对合营企业合同和章程的执行，负有监督检查的责任。由于合营企业的合同是规定中外合营者的相互权利、义务关系的文件，因此，它的订立、效力、解释、执行及其争议的解决，均应适用中国的法律。在中外合资经营企业中，合同是一个承上启下的文件。协议在先，合同在中，章程在后。协议比较原则，合同较为具体，是协议的具体化。但是，由于协议先于合同签订，在签订合同时由于外界条件等因素的变化，合同可能会与协议产生不一致，这时，应以合同为准。经合营各方同意，合营企业也可以只签订合营合同和章程，而不订立协议。章程是以合同为基础的，合同是章程的先决条件，没有合同，就不可能产生章程。

最后，由中国合营者负责向审批机构报送下列正式文件，申请设立合营企业。这些文件是：

1. 设立合营企业的申请书；

2. 合营各方共同编制的可行性研究报告；

3. 由合营各方授权代表签署的合营企业协议、合同和章程；

4. 由合营各方委派的合营企业董事长、副董事长、董

事人选名单；

5. 中国合营者的企业主管部门和合营企业所在地的省、自治区、直辖市人民政府设立该合营企业签署的意见。

这些文件必须用中文书写，其中2、3、4项文件可同时用合营各方商定的一种外文书写。两种文字书写的文件具有同等效力。

经批准后，申请者凭批准书向合营企业所在地的省、自治区、直辖市的工商行政管理局办理登记手续，由其发给营业执照。从核发营业执照之日起，中外合资经营企业即宣告正式成立。

三、中外合资经营企业的组织机构

(一) 董事会

按中外合资经营企业法规定，合营企业设董事会，其人数组成由合营各方协商，在合同、章程中确定，并由合营各方委派和撤换。董事长和副董事长由合营各方协商确定或由董事会选举产生。中外合营者的一方担任董事长的，由他方担任副董事长。董事会根据平等互利的原则，决定合营企业的重大问题。

董事会的职权是按合营企业章程规定，讨论决定合营企业的一切重大问题：企业发展规划、生产经营活动方案、收支预算、利润分配、劳动工资计划、停业，以及总经理、副总经理、总工程师、总会计师、审计师的任命或聘请及其职权和待遇等。

(二) 经营管理机构

合营企业设经营管理机构，负责企业的日常工作。

1. 总经理。经营管理机构设总经理一人，副总经理若

干人，由合营各方推荐，董事会聘请。总经理是合营企业的最高执行者，其职权是执行董事会各项决议，组织领导合营企业的日常经营管理工作，在董事会授权范围内，对外代表企业谈判、签署文件，对内任免下层人员，行使董事会授予的其他职权。副总经理协助总经理工作，一般多负责管理日常工作，总经理出缺时，代行其职权。

2. 部门经理。合营企业按职能部门设置部门经理。各部门经理负责领导本部门人员，管理日常经营活动，向总经理负责。

3. 工会。合营企业职工有权按照《中华人民共和国工会法》的规定，建立工会组织，开展工会活动。工会有权利代表职工集体与合营企业签订劳动合同，并监督执行。合营企业每月按全企业职工实际工资总额的2%拨交工会经费，工会按国家规定使用此笔经费。

(三) 总会计师和审计师

1. 总会计师。合营企业一般应设置总会计师。总会计师由董事会任免。总会计师的职权一般包括：参与拟定企业的经营决策；审查企业生产、技术、经营和投资方案的经济效益；组织、协调企业各部门制定生产、供应、销售、技术措施、劳动工资、基本建设、财务收支、银行信贷等各种经济计划；监督、检查各项经济计划和经济合同的执行情况；开展经济活动分析，挖掘增产节约潜力，提高企业的经济效益。合营企业的财务、信贷计划和会计报表应由总会计师审阅签章。重大开支项目要经总会计师审查。在总会计师领导下，还应有财会部门经理。在小型企业中，也可以不设置总会计师，但应指定财会部门经理担负总会计师的职责。

2. 审计师。规模较大的合营企业还应设置审计师。审

计师由董事会任免。审计师的职权一般包括：负责审查合营企业及其所属分支机构的各项财务收支、会计帐目和有关资料、凭证，审查其手续是否齐全，记录是否准确，收支是否合理，是否遵守各项财务会计制度的规定，是否实现预期的经济效益。审查中发现的问题应及时向总经理或董事会报告。

第二节 中外合资经营企业会计的特点

中外合资经营企业会计(以下简称合营企业会计)，是适用于所有中外合资经营企业的一种特种会计。根据行业不同，它又可分为工业、商业、交通运输业、饮食服务业和旅游宾馆等各种专业的合资经营企业会计。同国营企业会计相比，合营企业会计的特点主要表现在以下几个方面：

一、资本的特征。合营企业的资金来源主要有两大部分，一部分是合营各方投入的资本，另一部分是流动负债和长期负债。这些资金在使用上不必划分为流动资金和固定资金，它既可以用来购置流动资产，也可以用来购置固定资产。固定资产所计提的折旧，不设折旧基金帐户，也不必专户存储，因此，所计折旧既表示固定资产价值的减少，也表示流动资金来源的增加。

二、投入资本的形式。合营各方投入合营企业的资本，既可以是现金、材料物资、建筑物和机器设备等货币资金和实物，也可以是场地使用权、专有技术、专利权、商标权、版权和其他特许权等无形资产。合营各方投入的资本，必须经过我国政府批准的注册会计师验资后，合营企业才能发给合营各方“出资证明书”作为凭证。

三、利润分配的方法。合营企业的利润总额减去应纳的

所得税，再扣除按规定应计提的储备基金、职工奖励及福利基金、企业发展基金后的差额，即为合营企业可供分配的利润，经董事会确定分配方案后，按合营各方的出资比例进行分配。合营企业以前年度如有未分配的利润，可以与本年可供分配的利润一并进行分配，或抵补本年亏损后进行分配。

四、货币资金和往来款项的核算。由于合营企业的经营活动要与国外发生联系，会发生外币结算，因此，现金、银行存款和应收帐款、应付帐款、其他应收款、其他应付款等帐户，应分别不同货币设帐登记，在此基础上再进行序时或分户核算。

五、外汇兑换损益的核算。合营企业对外币存款、借款和外币往来款项，除应登记实际收付的外币金额外，还应按确定的汇率折合为记帐本位币记帐。由于汇率的不断变化，会发生外汇兑换损益的核算。

六、产品成本的范围。合营企业的生产成本是制造成本，包括直接材料、直接工资和制造费用，不包括销售费用和管理费用。制造费用是指企业的车间和工厂管理部门为组织和管理生产所发生的各项费用。管理费用是指公司管理部门的经费和各项财务费用。

七、职工工资、中方职工的劳动保险、福利费和国家对职工各项补贴的核算。合营企业应根据合营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，以及企业的考勤记录、工时记录、产量记录计算职工工资，计入产品成本、费用。按规定计算的中方职工的劳动保险、福利费用和国家对职工的各项补贴等，也应以工资项目计入成本、费用，并分别划给合营中方和上交国家财政。

八、职工奖励及福利基金的核算。合营企业按合营合同