

刘仲文 主编



中外合资经营企业会计

43

中外合资经营企业会计

刘仲文 主编

北京经济学院出版社出版

(北京市朝阳区红庙)

北京市通县永乐印刷厂印刷

新华书店北京发行所发行

850×1168毫米 32开本 10.75 印张 288 千字

1991年 2 月第1版 1991年 2 月第1版第1次印刷

印数: 00 001—3500

ISBN 7-5638-0193-6/F·94

定价: 4.80元

前 言

中外合资经营企业是改革开放以后出现的新的经济实体。开办中外合资经营企业是发展对外经济技术交流与合作,搞活国内经济,加快我国四个现代化建设的重要方面。随着中外合资经营企业的蓬勃发展,财经院校的学生以及中外合资经营企业领导干部、经济管理干部、在职财会工作者和广大自学读者,迫切希望了解和掌握中外合资经营企业会计的内容和核算方法,本书正是为了适应这种需要而编写的,适合作大专院校教材。

本书围绕中外合资经营企业的各种经济业务活动,较详细地介绍了中外合资经营企业会计核算的内容。在编写过程中注意由浅入深,通俗易懂,重点突出,力求文字简洁明了。同时注意突出中外合资经营企业与国营企业的不同之处,避免过多的抽象理论论述。为了便于学习,每章之后附有复习思考题和习题。为了便于进行货币时间价值的计算,书后附有关于货币时间价值的简介及复本利系数表。

本书由刘仲文主编,负责拟定全书编写提纲,并对全部初稿进行修改、补充和总纂。全书共分十四章,第一、七、八、九、十章及附录由刘仲文执笔,第四、六章由孙为民执笔,第二、三、十一章由郭榛执笔,第五、十二、十三、十四章由徐兴恩执笔。本书由北京经济学院财会系沈小凤副教授主审,并做了重要修改。

在出版和编写过程中得到北京经济学院财会系王又庄教授和财会系主任曹冈副教授的大力帮助,北京经济学院讲师杨庆英还为我们提供了必要的文件资料,在此一并致谢。

由于我们水平有限,书中难免存在缺点和不足之处,希望广大读者不吝批评指教。

编者

1990年8月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 中外合资经营企业的概况.....	(1)
第二节 中外合资经营企业会计制度的特点.....	(5)
第三节 中外合资经营企业会计原则.....	(7)
第二章 会计等式、会计科目、记帐方法	(12)
第一节 会计等式.....	(12)
第二节 会计科目与帐户.....	(16)
第三节 借贷记帐法.....	(22)
第三章 会计凭证、帐簿、记帐程序	(29)
第一节 会计凭证.....	(29)
第二节 帐簿和记帐程序.....	(30)
第四章 货币资金及往来款项的核算	(45)
第一节 现金的核算.....	(45)
第二节 银行存款的核算.....	(48)
第三节 外币业务的核算.....	(53)
第四节 应收应付业务的核算.....	(70)
第五节 其他往来业务的核算.....	(73)
第五章 投入资本的核算	(82)
第一节 投入资本的概况.....	(82)
第二节 投入资本的核算.....	(84)
第六章 存货的核算	(94)
第一节 存货的范围及计价.....	(94)
第二节 原材料增减变动的核算.....	(96)

第三节	进口材料的核算·····	(111)
第四节	包装物及低值易耗品的核算·····	(120)
第五节	存货盘盈盘亏的核算·····	(123)
第七章	工资的核算·····	(130)
第一节	合营企业职工的分类和工资总额的组成··	(130)
第二节	合营企业工资核算的特点和使用的凭证··	(132)
第三节	合营企业工资的总分类核算·····	(134)
第八章	固定资产的核算·····	(149)
第一节	固定资产增减变动的核算·····	(149)
第二节	固定资产折旧的核算·····	(157)
第三节	租入固定资产的核算·····	(164)
第四节	在建工程的核算·····	(168)
第九章	无形资产和其他资产的核算·····	(176)
第一节	无形资产的核算·····	(176)
第二节	其他资产的核算·····	(183)
第十章	长期投资和长期负债的核算·····	(187)
第一节	长期投资的核算·····	(187)
第二节	长期负债的核算·····	(192)
第十一章	成本及费用核算·····	(201)
第一节	成本核算的一般程序·····	(201)
第二节	生产费用的归集和分配·····	(203)
第三节	辅助生产费用的归集和分配·····	(212)
第四节	制造费用的归集和分配·····	(217)
第五节	在产品成本计算·····	(219)
第六节	成本计算的各种方法·····	(223)
第七节	标准成本法应用举例·····	(232)
第十二章	产成品、销售和利润核算·····	(245)
第一节	产成品的核算·····	(245)
第二节	销售核算·····	(247)

第三节	利润核算·····	(255)
第四节	利润分配的核算·····	(258)
第五节	三项基金和未分配利润的核算·····	(263)
第十三章	会计报表及会计报表合并·····	(268)
第一节	概 述·····	(268)
第二节	资产负债表·····	(270)
第三节	利润表·····	(290)
第四节	财务状况变动表·····	(302)
第五节	合并会计报表·····	(307)
第十四章	解散与清算的核算·····	(313)
第一节	概 述·····	(313)
第二节	剩余财产的分配·····	(315)
第三节	解散与清算的帐务处理及报表编制·····	(317)
附录：	货币的时间价值和复本利系数表的应用·····	(324)
参考书目	·····	(336)

第一章 总 论

第一节 中外合资经营企业的概况

中外合资经营企业（以下简称合营企业）是以中国合营者为一方，以外国合营者为另一方，在平等互利的原则下，在中国境内，按照中国有关法律、法规组成合资经营的有限责任性质的公司组织。中方的合营者，可以是公司、企业或其他经济组织。外方的合营者，可以是公司、合伙组织或个人。

合营企业的经济性质比较复杂。中方合营者是社会主义性质的国营或集体公司、企业或其他经济组织，外方合营者是资本主义性质的公司、合伙组织或个人。因此，中外合资经营企业具有国家资本主义的经济性质，并且具有不同于我国国营企业的许多特点。

一、中外合资经营企业的特点

中外合资经营企业的主要特点有以下五个方面。

（一）合营企业是具有法人资格的经济实体，其形式为有限责任公司。合营企业须经过中华人民共和国对外经济贸易主管部门审查批准，在中华人民共和国工商行政管理主管部门注册登记，取得法人资格。合营企业各方所负的责任，以各自认缴的出资额为限。因此，它是一种出资比例股权式的有限责任公司。

（二）合营企业的投资者必须来自两个或两个以上的国家或地区，其资本必须由合营各方提供，而不是通过发行股票筹集资本。合营企业各方按合同规定的注册资本的比例出资，其中外国投资者的出资比例不得低于注册资本的25%。

(三) 合营各方应参与管理, 分担经营管理责任。合营企业根据合营各方签定的合营协议、合同、章程建立决策和管理机构, 共同管理或授权委托某方管理企业, 分担经营责任。合营企业的最高权力机构为董事会。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。合营企业有独立的经营权, 在人、财、物和产、供、销方面享有充分的自主权。

(四) 合营各方分担企业全部风险。合营企业在生产经营过程中可能有财务风险、汇率风险、投资风险、生产风险、销售风险等等, 投资者应按注册资本的比例共同分担企业的全部风险。

(五) 合营企业各方共享企业纯利润, 除此而外合营各方不得从企业取得其他收益。其纯利润分别由投资各方按注册资本的比例分享。

综上所述合营企业的主要特点是: 经济法人, 责任有限, 跨国联营, 共同出资, 共同经营, 共担风险, 共负盈亏。

举办合营企业是我国对外开放政策的一个重要的组成部分, 是在新的历史条件下, 借助国外资金和先进技术及管理方法, 加快发展我国经济和民族工业, 使社会主义现代化建设得到更加迅速发展的一项重要措施。对我国经济建设已经起到积极的作用。

二、中外合资经营企业的作用

(一) 开办合营企业有利于引进国外先进的科学技术和装备, 有利于解决我国建设资金不足的矛盾。

(二) 开办合营企业有利于吸收国外先进的经营管理经验 (尤其是成本管理经验和质量管理经验), 以提高经济效益, 促进我国国民经济的发展。

(三) 开办合营企业通过学习国外管理人员的管理方法和经验, 学习国外新技术, 可以加快培训我国的技术人才和管理干部。

(四) 开办合营企业可以扩大商品出口, 改变出口商品的结构, 增加外汇收入, 同时通过国际销售渠道, 获得国际市场信息

和资料。

(五) 开办合营企业可以扩大国内劳动就业范围，充分利用我国现有的房屋设备、财产物资。

三、中外合资经营企业的举办程序

(一) 机会研究。合营各方有意向进行合作，应拟定时间进行第一轮谈判。谈判的内容是进行机会研究。机会研究的任务主要是鉴别投资机会，以便确定投资方向。机会研究又分为一般机会研究和项目机会研究两个步骤。通过研究，提出“合营项目建议书”，其内容主要包括：合营对象及合营者基本情况，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、原材料来源、燃料动力来源、生产设备来源、销售市场、生产效果以及合营的基本条件等计划纲要。该立项建议书，送主管部门审查，同时报送中华人民共和国对外经济贸易部审查批准，方可进行可行性研究。

(二) 可行性研究。投资项目的可行性研究是论证该项目是否可以执行的研究工作。它是指在一个项目新建、改建或扩建之前，从技术、经济、财务上对其进行全面的、系统的综合研究，同时从法律、环境保护、公众安全以及它对整个国民经济的影响等各个角度，作出科学的论证与评价，为决策提供可靠的依据和建议。可行性研究可分为两个步骤：初步可行性研究和最终可行性研究。

初步可行性研究是对项目设想进行初步的计算。初步可行性研究的任务是：判断投资机会是否确有希望，确定是否需要进行最终可行性研究，弄清合营项目的关键方面是否需要进行深入调查。

最终可行性研究是对项目设想进行的详细的最终的计算。通过论证，寻求在一定条件下完成同样经营目标而投资最省、成本最低的最佳方案，为决策提供依据。最终可行性研究报告之后要附有对该项目的全面评价及建议的评价报告。最终可行性研究报

告连同评价报告要报送企业主管单位，由企业主管单位委托第三方审核可行性研究报告后，再报送中华人民共和国对外经济贸易部审查批准。

（三）签订协议、合同及制订企业章程。可行性研究报告经企业主管单位及国家对外经济贸易部签署意见并批复后，双方进行第三轮谈判。谈判的主要内容是签定协议、合同以及企业章程，拟定企业董事会成员名单。经合营各方签字的正式文件，连同设立合营企业申请书，最终可行性报告，企业主管单位和合营企业所在地的省、自治区、直辖市人民政府对设立该合营企业签署的意见一起，由中方合营者向中华人民共和国对外经济贸易部报送审批。

（四）颁发批准书。正式文件经中华人民共和国对外经济贸易部批准后，发给批准证书。

（五）注册登记，领取营业执照。合营企业收到批准书后，一个月内应由中方合营者持批准书，向合营企业所在地的省、自治区、直辖市工商行政管理局办理登记手续，领取营业执照。合营企业的营业执照签发日期，即为该企业的成立日期。

（六）中方财产移交。合营企业收到批准证书后，中方合营者应持批准书和国有资产管理部門批准的资产评估机构签发的资产确认书，向财政部门办理国有资产的移交手续。

四、财会人员在合营企业举办过程中的工作

（一）参与机会研究，参与合营项目的经济预测工作，对投资项目的经济效益提出意见。

（二）参与制定可行性研究报告，计算有关经济指标的数据，并对其作出分析，包括预测投资利润率，投资回收率，外汇收支情况，以及用预测数据编制各种财务报表，分析各种方案的经济效益，寻找最佳方案。

（三）参与谈判和签订协议、合同、制订章程，特别是有关财会方面的经济条款，如合营企业的注册资本、各方出资额、出

资比例、出资方式、缴款期限、转让资本的规定、合营各方负担的盈亏比例、职工工资福利标准以及企业解散和清算的会计处理等。

(四) 向当地税务机关办理税务登记。

(五) 向财政部门办理财产转移手续。

(六) 设立独立的会计机构，配备必要的财会人员，选择总会计师和审计师。

(七) 制定本企业的财会制度、工作章程和核算方法。

第二节 中外合资经营企业会计制度的特点

中外合资经营企业的会计工作应遵照中国制定的合营企业会计制度行事。合营企业的会计制度，是以中国有关法律和法规为依据，借鉴国际会计标准和国际会计惯例，比照国营企业有关会计制度，考虑合营企业内部管理的需要，为满足合营各方和有关部门对会计资料的需要而制定的。合营企业会计制度与国营企业会计制度相比较有以下特点。

一、合营企业会计制度的一些名词概念与国营企业不同。合营企业会计制度在满足双方权益的条件下，某些概念采用了变通的提法。比如：资本概念，它是由合营企业的国家资本主义性质决定的。合营企业将双方投资总和称为资本。将合营企业在中国工商行政管理部门登记的资本总额称为注册资本。将合营企业按合同规定从合营各方实际收到的资本称为实收资本。

二、合营企业会计制度规定的投资形式比国营企业多。合营企业除了可用有形资产作为投资外，还可用无形资产作为投资。比如：以专有技术和专利权、商标权、版权、场地使用权和其他特许权等等作为投资。

三、合营企业会计制度规定的记帐文字与国营企业不同。合营企业是由中外双方投资，并由合营各方派工作人员进行工作，

因而制度规定记帐不能只用中文书写，也要用外文书写，以便外方投资者阅读和审查。

四、合营企业会计制度规定的记帐本位币与国营企业有所不同。所谓记帐本位币是指企业在会计核算中统一使用的记帐货币。合营企业会计制度规定，合营企业原则上采用人民币作记帐本位币，但经合营各方协商也可采用某种外币作记帐本位币。但对现金、银行存款等货币往来业务则要求使用两种货币记帐。

五、合营企业会计制度规定的会计科目名称和分类与国营企业不同。合营企业会计科目有实收资本，汇兑损益，在建工程等国营企业没有的会计科目。合营企业会计科目分类（以合营工业企业为例）分为资产、负债、资本、损益、成本五类。

六、合营企业会计制度规定的一些核算方法和范围与国营企业不同。比如：合营企业成本核算范围与国营企业不同；其投入资本核算不象国营企业按用途分类；利润分配方法也不同于国营企业。

七、合营企业会计制度规定了一些新的经济核算内容，国营企业则没有类似内容。比如：外汇兑换损益的核算、企业解散与清算的核算和无形资产中的开办费核算等等。

八、合营企业会计制度规定的会计报表名称、格式和种类与国营企业有所不同。虽然合营企业也有三种主要的会计报表，但名称不同，格式也不同。比如：合营企业的资产负债表，相当于国营企业的资金平衡表，但其格式与资金平衡表不同。资产负债表不象资金平衡表按生产能力为主排序，把固定资产列在首位，而是按企业偿债能力大小为序排列，把现金排在首位。而且合营企业还有一些国营企业没有的附表，比如：存货表、在建工程表和外币资金情况表等等。

九、合营企业会计制度规定的会计原则与国营企业有所不同。例如稳健性原则。虽然这条原则没有明文列入合营企业的会计制度，但为了如实反映可能发生的损失情况，规定了一些变通

办法。比如：对存货涨跌，帐面不作调整，但在会计报表上可列出实际成本、可变现价值以及可能的损益情况。这种作法类似于成本与市价孰低的稳健原则。再比如对固定资产的核算，规定经批准，某些企业可以采用快速折旧。这种作法也符合稳健性原则。

十、合营企业会计制度规定企业财务状况认可办法与国营企业不同。合营企业会计制度规定了注册会计师查帐制度，即合营企业各方投入资本要由我国注册会计师验资批准；年度会计报表和全年帐目，要由我国注册会计师进行审查，并出具查帐报告；合营期满后的解散和清算，也要由我国政府批准的注册会计师进行审查，并出具验资证明。而国营企业至今还没有注册会计师查帐制度。

第三节 中外合资经营企业会计原则

会计原则是进行会计工作应遵循的规范和准则。中外合资经营企业进行会计工作所应遵循的规范和准则，首先应符合我国的实际情况，并相应考虑国际会计标准和国际会计惯例。目前中外合资经营企业的会计原则主要有以下几方面的内容。

一、会计主体原则

会计主体是指具有独立资金，进行独立活动，实行独立决算的单位。因此会计主体又称会计单位、会计个体。确定会计主体，就是规定会计工作的范围，其目的就是为了划清每个会计主体的经济责任、经济权力和经济利益。一般来说，一个具有独立资金，进行独立活动，实行独立决算的单位就是一个会计主体。会计主体原则是指会计资料的收集、汇总应按会计主体进行。中外合资经营企业是设立在中国境内的会计主体。根据会计主体原则，其会计核算资料应按合营企业为会计主体来收集和汇总。其会计资料不得包括投资各方在合营企业投资以外的其他资产、收

支及其他经济业务。

二、连续经营原则

连续经营原则是指会计主体的经营活动将无限期地经营下去。就是说，在可以预见的未来，企业不会面临倒闭、解散和进行清算，将长期按现在的形式和合同规定的目标连续经营下去。因而它所持有的资产将按原定的用途使用，它所承担的债务将如期归还。

三、会计期间原则

会计期间原则，又称分期核算原则，是指为了取得一定时期内企业财务状况和经营成果的综合资料，而把企业的经济活动和财务收入过程划分为若干个会计期间，分期计算企业各期经营成果和期末财务状况。

合营企业的会计期间以年度为单位，即从公历每年1月1日起至12月31日止。每个会计年度内又划分12个月度，按月编报资产负债表和利润表。对于季节性生产的企业，会计期间也要从1月1日起至12月31日止。

四、货币度量原则

货币度量原则是指以货币作为计量单位来度量企业的一切经济业务。它表明会计记录的内容和财务报表所陈报的内容，只限于那些能用货币来计量的企业经济活动，而不反映其他情况。合营企业会计计量单位除采用人民币外，还可以采用某一种外国货币。

西方国家的货币度量原则还附带有币值稳定的假设。合营企业在执行此原则时，不强调币值稳定。

五、收入和费用的确认原则

收入和费用的确认原则是指会计核算上确认收入和费用的归属期和发生期应采用收付实现制或权责发生制。

收付实现制是指凡是本期实际获得的收入和实际支出的费用，不论其是否属于本期，均作为本期的收入和费用处理；反

之，凡是本期未收到的收入和未支付的费用，均不作为本期的收入和费用处理。

权责发生制是指凡是应属于本期的收入和费用，不论其款项是否收到或付出，都做为本期的收入和费用处理。反之，凡是不属于本期的收入和费用，即使款项已在本期收到或付出，也不应作为本期的收入和费用处理。

合营企业会计制度规定，合营企业会计核算采用权责发生制。

六、收益和费用的配比原则

收益和费用配比原则是确定某一会计期间净收益所使用的原则。它是指某一会计期间的各项收入和与其相关联的成本、费用，都必须在同一期内登记入帐，不应提前或拖后。这样登记的收入和费用才有可比性，才能用来计算本期的净收益，否则就会造成企业经营成果虚假不实。

七、合法性原则

合法性原则是指企业的会计工作必须遵守中国的法律、法令、规章、条例等有关规定。合营企业是中国境内的法人，受到中国法律的保护和约束。其会计工作当然要遵守中国的法律、法令、规章、条例的有关规定。同时要使合法性原则贯穿到会计核算工作的各个环节和方面，以加强会计的监督作用。

八、真实性、正确性、完整性和及时性原则

这项原则是指任何会计主体的会计核算都必须做到真实、正确、完整、及时。所谓真实是指会计核算必须根据实际发生的经济业务如实登记，决不能弄虚作假。所谓正确是指会计核算方法正确，计算正确，不应发生错误。所谓完整是指会计核算的全部业务都要登记入帐，不能少记或漏记帐目，少报或漏报数据资料。所谓及时是指会计核算要按规定期限结帐、编制报表和交纳税金等，而不应积压帐目，拖延报帐期限。

九、一致性和全面性原则

一致性原则是要求各会计主体对会计事项处理时采取一贯相同的原则、方法和程序，以便保证会计资料的可比性。也就是说相同指标的内涵、计算口径和方法应前后一致，否则指标前期与后期对比就没有任何价值。合营企业会计制度要求各企业采用的会计处理方法，前后期必须一致，不得任意改变。

全面性原则是要求企业提供的会计报表力求全面反映企业的财务状况。因此该原则又叫充分表达原则。也就是说有些不属于会计核算必须提供的资料，只要有助于会计报表的使用者了解企业财务状况，也可以在规定的报表之外补充说明。

十、例外性原则

例外性原则是指在上述原则之外，考虑到经济活动的复杂情况，可以采用例外原则，又叫灵活性原则。例外性原则包括重要性原则和稳健原则。

重要性原则要求会计核算处理重要的会计事项，不重要的事项可以不予反映或灵活处理，以避免费力又无收益的劳动。

稳健性原则是指遇到不能确定的事项，应谨慎从事，对预计会发生的损失应计算入帐，而对可能发生的收益则不予计入。采用稳健原则，估价资产时宁低勿高，估价收益时宁少勿多，以避免国际交易时可能存在的不确定性。合营企业会计核算不提倡例外原则，但又适当地考虑这一原则。

复习思考题

(一) 名词解释

1. 中外合资经营企业
2. 可行性研究
3. 会计制度
4. 注册资本
5. 实收资本

6. 会计原则
7. 会计主体
8. 收付实现制
9. 权责发生制
10. 记帐本位币

(二) 问答题

1. 合营企业成立的目的是什么?
2. 合营企业的作用是什么?
3. 合营企业的经济性质是什么?
4. 合营企业会计制度有什么特点?
5. 为什么要确定会计主体?
6. 合营企业会计期间是如何确定的?
7. 权责发生制和收付实现制有何区别?
8. 为什么收益和费用要互相配比?
9. 合营企业如何遵守合法性原则?
10. 会计核算方法前后不一致会产生什么后果?