

徐文彬 主编

中国财政经济出版社

高等财经专科学校试用教材

# 中外合资经营企业会计

高等财经专科学校试用教材

# 中外合资经营企业会计

— 徐文彬 主编

中国财政经济出版社

高等财经专科学校试用教材

**中外合资经营企业会计**

徐文彬 主编

\*

中国财政经济出版社出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

通县西定安印刷厂印装

\*

850×1168毫米 32开 11.75印张 277 000字  
1991年3月第1版 1991年3月北京第1次印刷

印数: 1—13 000 定价: 3.25元

ISBN 7-5005-1225-7/F·1152(课)

## 编 审 说 明

本书是全国财经类通用教材。经审阅，我们同意作为高等财经专科学校试用教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

**财政部教材编审委员会**

1990年9月

## 前 言

本书是为高等财经专科学校《中外合资经营企业会计》课程编写的教材，也供在职干部培训和自学之用。

高等财经专科学校培养的学生，应当是具有一定理论修养的从事实际工作的应用型人才。根据这样的培养目标，本书在论述有关基本理论的基础上，着重说明各种具体实务的处理方法，并对各种方法的优缺点及运用范围加以分析比较，以培养学生的动手能力和分析问题的能力。

本书各章内容，一般都是根据我国现行会计制度编写的。由于我国现行的中外合资经营企业会计制度，是根据我国国营企业的会计制度参照国际上通用的会计原则和会计惯例制定的，因此在不少问题上与国外的会计处理方法，既有相同之处，又有不同之处，遇到这些问题，本书在说明我国规定的处理方法的同时，也适当介绍一些国外的处理方法，以开扩学生的思路。

我国中外合资经营企业会计核算的内容和方法，特别是产品成本计算的程序和方法，有许多是与国营企业相同或是基本相同的。在教材编写中一般可以采取两种不同的处理办法，一种办法是在《中外合资经营企业会计》中只说明合营企业与国营企业不相同的核算内容与方法，对于合营企业与国营企业基本相同的核算内容与方法，均予删节；另一种办法是为了保持教材的系统性与完整性，将中外合资经营企业会计核算中与国营企业相同的内容全部纳入教材。我们认为，这两种处理办法各有长处，也各有短处。采用前一种办法，固然可以精简教材内容，突出中外合资经

营企业会计的特点，但使用本教材的读者与学生，必须预先修习国营工业会计，这就给教材的使用带来了局限性，而且教材内容的前后连贯也要受到影响，难于保持教材的系统性。采用后一种办法，教材的系统性与完整性，固然有了保证，但对已经学过国营工业会计的学生和已经熟悉国营工业会计的读者来说，对一些两者完全是简单重复的内容，总不免有累赘之感。在中外合资经营企业会计的编写中，如何处理好这方面的矛盾，需要经过一定时间的探索与实践。在本书的编写中，我们企图吸收上述两种办法的长处，避免其短处。具体地说，就是在保持本书独立体系的前提下，对合营企业与国营企业完全相同的而且也易于为学生和读者理解、掌握的内容，尽量加以精简。我们所以要采取这样的办法，主要是出于两方面的考虑。第一，我们认为，从我国目前情况来说，中外合资经营企业会计，毕竟还是一门相对独立的学科，应当有它自己的体系，教材的内容也应当保持体系的完整性。第二，对于合营企业与国营企业基本相同的内容，在教学过程中可以由教师、读者，根据具体情况灵活掌握，例如，合营企业的产品成本计算方法与国营企业是基本相同的，对于已经学过国营工业会计的学生，教师可以提纲挈领地作简单讲授，甚至可以不讲。

本书是根据《1988—1990年财政部统编教材补充规划》编写的，由徐文彬主编，负责制定编写提纲，并对全书进行修改总纂。参加编写的有徐文彬（第一、四、五、七、八、九、十一章）、郭茂祥（第三、十、十二、十三章）和周正云（第二、第六章及附录一）

对于本书的缺点甚至错误，恳请读者批评、指正。

编 者

1990年4月

# 目 录

|                               |        |
|-------------------------------|--------|
| <b>第一章 绪论</b> .....           | ( 1 )  |
| 第一节 中外合资经营企业及其特点.....         | ( 1 )  |
| 第二节 中外合资经营企业的申请、设立及其审批程序..... | ( 8 )  |
| 第三节 中外合资经营企业会计核算的一般原则.....    | ( 10 ) |
| 第四节 中外合资经营企业会计工作的组织.....      | ( 14 ) |
| 第五节 中外合资经营企业会计核算的主要内容.....    | ( 18 ) |
| <b>第二章 投入资本</b> .....         | ( 22 ) |
| 第一节 投资方式及投入资本的验证.....         | ( 22 ) |
| 第二节 投入资本的核算.....              | ( 26 ) |
| <b>第三章 货币资金及外币</b> .....      | ( 31 ) |
| 第一节 现金及银行存款的核算.....           | ( 31 ) |
| 第二节 外汇的核算.....                | ( 35 ) |
| <b>第四章 往来款项及票据</b> .....      | ( 76 ) |
| 第一节 往来款项的核算.....              | ( 76 ) |
| 第二节 票据的种类及其签发、承兑与付款的程序.....   | ( 82 ) |
| 第三节 短期银行借款的核算.....            | ( 85 ) |
| 第四节 国际结算的主要方式.....            | ( 86 ) |
| 第五节 应收、应付票据的核算.....           | ( 91 ) |
| <b>第五章 固定资产</b> .....         | ( 98 ) |
| 第一节 固定资产的分类和计价.....           | ( 98 ) |

DA274/05

|            |                       |              |
|------------|-----------------------|--------------|
| 第二节        | 固定资产增加的核算             | (100)        |
| 第三节        | 固定资产折旧的核算             | (104)        |
| 第四节        | 固定资产租赁的核算             | (110)        |
| 第五节        | 固定资产盘盈、盘亏及清理的核算       | (115)        |
| 第六节        | 在建工程的核算               | (117)        |
| 第七节        | 无形资产的种类和核算            | (121)        |
| <b>第六章</b> | <b>长期投资和长期负债</b>      | <b>(126)</b> |
| 第一节        | 长期投资的核算               | (126)        |
| 第二节        | 长期负债的核算               | (131)        |
| <b>第七章</b> | <b>存货</b>             | <b>(140)</b> |
| 第一节        | 存货的分类和计价              | (140)        |
| 第二节        | 工业企业材料的核算             | (145)        |
| 第三节        | 低值易耗品、包装物和委托加工材料的核算   | (156)        |
| 第四节        | 工业企业自制半成品及产成品的核算      | (165)        |
| 第五节        | 存货的盘点清查               | (166)        |
| 第六节        | 存货计价的调整               | (168)        |
| <b>第八章</b> | <b>职工工资</b>           | <b>(171)</b> |
| 第一节        | 职工工资的组成内容             | (171)        |
| 第二节        | 中方职工工资的核算             | (172)        |
| 第三节        | 外方职工工资的核算             | (174)        |
| <b>第九章</b> | <b>生产成本</b>           | <b>(176)</b> |
| 第一节        | 生产成本核算的基本要求和程序        | (176)        |
| 第二节        | 生产成本核算的帐户设置及生产费用的归集分配 | (183)        |
| 第三节        | 产品成本计算的基本方法           | (197)        |
| 第四节        | 定额成本法与标准成本制度          | (222)        |



|                                    |       |
|------------------------------------|-------|
| <b>第十章 销售和利润</b> .....             | (233) |
| 第一节 销售的核算.....                     | (233) |
| 第二节 利润的核算.....                     | (242) |
| 第三节 利润分配的核算.....                   | (248) |
| <b>第十一章 会计报表</b> .....             | (259) |
| 第一节 会计报表的种类及报送程序.....              | (259) |
| 第二节 资产负债表及其附表的编制.....              | (261) |
| 第三节 利润表及其附表的编制.....                | (275) |
| 第四节 财务状况变动表的编制.....                | (288) |
| 第五节 会计报表的汇总和各种会计报表之间的<br>勾稽关系..... | (292) |
| 第六节 会计报表的分析.....                   | (295) |
| <b>第十二章 合营企业的解散与清算</b> .....       | (303) |
| 第一节 合营企业解散与清算的程序.....              | (303) |
| 第二节 合营企业解散与清算的核算.....              | (306) |
| <b>第十三章 旅游及饮食服务的核算</b> .....       | (316) |
| 第一节 旅游业务的核算.....                   | (316) |
| 第二节 饮食业务的核算.....                   | (322) |
| 第三节 住宿业务和出租业务的核算.....              | (335) |
| 第四节 其他服务项目的核算.....                 | (339) |
| 第五节 服务费用的核算.....                   | (344) |
| <b>附录一：中外合营企业中方的单独核算</b> .....     | (349) |
| <b>附录二：本书部分名词中英文对照</b> .....       | (357) |

# 第一章 绪 论

## 第一节 中外合资经营企业及其特点

中外合资经营企业的会计工作，与我国其他企业的会计工作相比，具有许多不同的特点。这些特点的产生，是由中外合资经营企业本身的特点所决定的，因此在阐述中外合资经营企业会计的内容、方法以前，必须先说明中外合资经营企业的特点。

### 一、国际经济合作的发展和中外合资经营企业的产生

本世纪60年代以来，在世界经济和各国经济关系中出现了一股国际经济合作的新潮流。这股新潮流的出现，并不是偶然的现象，而是当代科学技术革命和新兴产业发展的必然趋势。在第二次世界大战以后，特别是60年代以来，世界上发生了以电子计算机、航天工业、人工智能等为代表的新的科技革命。新的科技革命对社会生产的推动，远远超过以往的产业革命和工业革命，以往的产业革命和工业革命，主要是以机器来代替人的体力劳动，而新的科技革命则是以机器来代替人的一部分脑力劳动。在新的科技革命的有力推动下，不仅世界范围内的经济发展达到了空前的深度和广度，出现了新兴产业，而且强化了世界各国在经济上的相互渗透和相互依赖。当今世界上任何一个国家，不论其资源如何丰富、科学技术如何先进、国内市场如何广大，都不可能孤立地发展现代化的产品生产和产品销售。因此，尽管世界各国在

经济上存在着各种各样的矛盾，但是发展国际间的经济合作终将  
成为不可阻挡的时代潮流。

国际经济合作的实质是国际间各种生产要素的配合和合作，  
即各国的企业之间以其占优势的生产要素，包括资源、技术、劳  
动力、土地、设备和管理方法等，进行某种形式的合作，并根据  
一定的协议或合同，共享合作的利益，分担经济上的风险。由于  
世界各国的经济政策和对国际间经济合作的具体要求并不完全相  
同，因此国际间的经济合作存在许多不同的形式，比较普遍的合  
作形式主要有股权制的合资经营企业，按合同进行的合作经营企  
业，补偿贸易，承包工程和劳务合作，由银行融通资金的租赁贸  
易，来料加工、来件装配等各种形式的加工装配业，技术转让和  
国际咨询，等等。随着国际经济合作的不断发展，合作的形式也  
正呈现着多样化的趋势。但是，不论采用哪一种形式，其目的都  
是为了发挥自己的优势，引人之长、补己之短。

我国自1978年党的十一届三中全会以后，改革了长期来闭关  
自守的经济模式，把对外开放作为一项基本国策，在扩大对外经  
济合作方面取得了重大成就。我国对外经济合作同样采用着多种  
形式，中外合资经营企业是其中采用比较广泛的一种形式。我国  
举办中外合资企业的历史，可以追溯到50年代，当时我国曾与苏  
联、波兰等国举办过为数甚少的合营企业，但是由于当时我国的  
经济基本上还是处于闭关自守的状态，因此这些合营企业的性质  
与现在的中外合资经营企业有着明显的区别。1979年7月，我国  
制定公布了《中华人民共和国合资经营企业法》，开始按照国际上  
通用的形式，广泛地与不同社会制度国家的企业、经济组织和个人  
共同举办合营企业。这是我国对外经济合作史上的一个新的突  
破。

在我国举办的中外合资经营企业，虽然历史还很短，但在国

民经济的发展中已经显示出明显的作用。大多数中外合资经营企业，都不同程度地引进了先进的技术和经营管理方法，加快了我国企业的技术改造，促进了产品的升级换代。我国的一些企业，通过与外方合营，还增强了出口创汇能力，扩大了出口创汇渠道，从而增强了我国的外汇支付能力。此外，在经济上取得成果的同时，中外合资经营企业还为我国培养了不少生产技术和经营管理人才。以上几方面的情况，充分证明举办中外合资经营企业的基本方针、基本政策是完全正确的。

## 二、我国中外合资经营企业的经济性质与组织形式

我国大多数中外合资经营企业的经济性质，从生产资料所有制来说属于国家资本主义性质，这是我国有关法律的规定所决定的。《中华人民共和国中外合资经营企业法》（以下简称《合营法》）第一条规定：“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，共同举办合营企业”。按照这一规定，外国合营者可以与中国的企业、经济组织举办合营企业，不能与中国的私人举办合营企业。而中国的企业、经济组织（除私人企业外），都是全民所有制或集体所有制的，是属于社会主义性质的。我国社会主义的企业与外国合营者共同出资经营的企业，就其生产资料的所有制来说，无疑是属于国家资本主义性质的。我国合营企业的这种性质，决定了它除了营利目的以外，还必须是能够促进我国经济的发展和科学技术水平的提高，有利于社会主义现代化建设，同时它也必须接受中国合营者政府主管部门的指导、帮助和监督。

我国中外合资经营企业的组织形式，按照《中外合资经营企

业法实施条例》(以下简称《实施条例》)的规定,属于有限责任公司。有限责任公司是目前国际普遍采用的一种形式。所谓有限责任,就是企业投资者对企业所负的经济责任仅以它的出资额,即各自以认缴的出资额为限,互相不负连带责任。企业对债权人的责任也以它的注册资本为限。有限责任公司的投资者,不经其他投资者的同意不能随意转让其投资。《实施条例》规定:“合营一方如向第三者转让其全部或部分出资额,须经合营他方同意,并经审批机构批准”。公司形式的企业,其最高权力机构是董事会。《实施条例》规定:“董事会是合营企业的最高权力机构,决定合营企业的重大问题”。合营企业是中国的法人,受中国法律的管辖与保护,董事长是企业的法定代表,董事长不能履行职责时,应授权副董事长或其他董事代表合营企业。在董事会的领导下,合营企业应设立经营管理机构,组织领导企业的日常经营管理工作。经营管理机构的总经理和副总经理由董事会决定并聘请。总经理应执行董事会的各项决议,不能违反。总经理在董事会的授权范围内,对外代表企业,对内任免下属人员,并行使董事会授予的其他职权。

### 三、中外合资经营企业的主要特点

在我国境内设立的中外合资经营企业,由于其性质不同于我国的国营企业和集体所有制企业,加上我国对外国合营者的优惠政策,因此在其经营管理、经济地位等各方面具有不同于我国其他企业的特点,这些特点主要表现在以下几个方面。

(一) 在遵守我国法律和法规的前提下,享有充分的经营自主权

中外合资经营企业与我国其他企业相比,在经营管理方面具有更大的自主权。合营企业的经营方针、经营目标,企业的供、

产、销和财务活动都由企业按合营协议、合同、章程自行决定，国家对合营企业不下达指令性计划。合营企业可以自行向国外进口机器设备及原材料，也可以自行出口其产品，可以自行向外国银行筹集资金。合营企业职工的雇用、解雇和辞职，生产和工作任务，工资和奖惩、工作时间和假期，劳动保险和生活福利，劳动保护，劳动纪律等事项，都可以通过劳动合同加以规定，一经批准，即可据以执行，不受其他方面的约束。此外，合营企业在中国购置办公、生活用品，可以自行决定，不象其他企业那样，要受到我国“集团购买”办法的限制。从以上几方面可以看出，合营企业比之我国的其他企业，在经营管理方面具有充分的自主权。

## （二）合营企业可以用工业产权、专有技术、场地使用权等作为投资

合营企业除了以货币、建筑物、厂房、机器设备、其他物料等财产实物作为投资以外，还可以用工业产权、专有技术、商标权、版权、场地使用权等无形资产作为投资。这些非实物投资，一经协商作价，即与其他实物财产一样作为合营者的出资额，同样可以据以分配利润。我国其他企业的投资，都是以货币、厂房、建筑物、机器设备等实物财产来计算的。以工业产权、专有技术、商标权、版权、场地使用权等无形资产作为投资，是合营企业特有的。

## （三）出资额是确定合营各方权利和义务的基础

合营企业中，合营各方的出资额，是确定其权利和义务的主要基础。合营企业利润的分配，亏损与风险的分担，以及解散结算后剩余财产的分配，也都是按合营各方出资额的比例来计算的。而且合营企业的最高权力机构董事会的董事名额不是由政府主管部门决定，而是参照各方出资额的比例协商确定的。这就意

意味着出资额也是企业权力分配的基础。在我国的其他企业中，掌握企业权力的领导人员是由政府主管部门按国家的人事制度招聘或任命的，企业的利润是按照兼顾国家、集体、个人三者利益的原则来分配的。合营企业以出资额作为合营各方权力和利益分配的基础，是由合营企业的性质所决定的，与我国其他企业有着显著的区别。

#### （四）有明确的经营期限

中外合资经营企业一般都在协议、合同、章程中规定合营的期限，这是国际上合资经营企业的一种惯例，即所谓“有限生命”。我国《合营法实施细则》规定：“合营企业的合营期限，根据不同行业和项目的具体情况，由合营各方协商决定。一般项目的合营期限为十年至三十年。投资大、建设周期长、资金利润率低的项目，由外国合营者提供先进技术或关键技术生产尖端产品的项目，或在国际上有竞争能力的产品的项目，其合营期限可以延长到五十年。经国务院特别批准的可在五十年以上”。合营企业合营期限届满以后，如合营者无意延长，即应解散清算。这也是合营企业区别于我国其他企业的一个特点。

#### （五）在税收负担上享受较多的优惠待遇

根据我国有关法令的规定，中外合资经营企业在税收负担上，较之我国其他企业，享有较多的优惠待遇。在所得税、关税、工商税方面的负担，比我国一般企业为低，免税条件也比我国一般企业为宽。在开办的最初几年，可以免征、减征所得税。开办初期，纳税确有困难的还可以减征或免征工商税。为了落实对合营企业的税收政策，我国还专门制订了《中外合资经营企业所得税法》及其《施行细则》，其中许多规定都宽于我国国营企业和集体企业适用的所得税法。我国给予合营企业税收负担上的优惠待遇，是吸引外资以加快我国现代化建设的需要，也是贯彻改

革开放总方针的一个具体措施。

#### (六) 合营各方之间争议可以采用独特的仲裁方法

在合营企业中，合营各方在解释或履行协议、合同、章程时发生争议，如经协商或调解无效，合营者任何一方除了可以向中国的人民法院起诉或根据仲裁协议提请中国国际贸易促进委员会对外经济贸易仲裁委员会仲裁以外，还可以提请被诉一方所在国或第三国的仲裁机构仲裁。这种解决争议的仲裁方法在我国只有合营企业可以采用，其他企业是不能采用的。

以上是中外合资经营企业区别于我国其他企业的重要特点。我国与外国共同经营的企业，除了采用合资经营的形式以外，还有合作经营的企业。这种企业从性质上说也是一种合营企业，因此大体上也具有合资经营企业的特点。与合资经营企业不同的是合作经营企业是一种“契约式合营企业”。而合资经营企业是一种“股权式合营企业”。在“契约式合营企业”中，合作各方的权利义务不是按出资额即股权来确定，而是通过签订合同来规定。中外合作各方的所得，应分别按各自适用的所得税法来纳税。外国合作方的所得应按《外国企业所得税法》缴纳。合作经营期限届满以后，企业的财产一般也无偿移交给中方。除此以外，合作经营企业的特点，基本上与合资经营企业相同。

我国的合资经营或合作经营企业，除了与外国企业、经济组织或个人共同举办的以外，还有与香港、澳门、台湾的企业、经济组织或个人共同举办的。这些企业可以参照执行有关中外合资经营企业的法律和法规，因此一般也具有中外合资经营企业的特点。



## 第二节 中外合资经营企业的申请、 设立及其审批程序

中外合资经营企业的申请、报经审批的过程，往往要涉及到许多财务会计问题，因此在具体阐述中外合资企业会计之前还需要简单说明中外合资经营企业的设立及审批程序。

国际间举办合资经营企业是国际经济合作中具有综合性合作的形式，它与商品买卖不同，商品买卖只是一种互通有无的贸易合作，而举办合营企业是一种共同经营、共担风险的资本合作，而且是一种比较长期的合作。东道国为了维护自己的主权和利益，都要通过制定法律来规定设立合营企业的程序审批手续。按照我国《合营法》及其《实施细则》的规定，在我国境内设立合营企业，必须按以下程序办理：

一、经合营各方初步洽商明确合营意向后，由中国合营者向企业主管部门呈报项目建议书与初步可行性研究报告。项目建议书的内容一般应包括合营对象、合营目的、经营范围、生产规模、投资总额、投资方式、引进先进技术和进口设备、经济效益等。可行性研究报告是对准备举办的合营企业在技术上经济上的是否有利和是否可行进行预测分析和提出实施方案。主要内容包括国内外市场对该企业产品需求的预测、原材料和燃料的供应情况、建厂条件与选址方案、工程项目、环境保护和“三废”治理情况、企业组织劳动定员和人员培训的安排、项目实施进度、投资估算和资金筹措方式、财务经济效益和社会效益分析等。

项目建议书和初步可行性报告，按规定的审批权限经批准以后，即“立项”以后，合营各方可以进一步对初步可行性报告进行详细研究，提出具体方案。