

WAI SHANG TOU ZI
QI YE KUAI JI



外商投资 企业会计

■ 罗新运 主编

■ 西安电子科技大学出版社

序

自我国实行对外开放的方针政策以来,吸收外资、引进技术,扩展对外经济合作的速度、规模和渠道,都有了很大发展。到1991年底,批准设立的外商投资企业已达41271户,现在正以每月一千余户的速度增长。外商投资企业会计伴随着外商来华办企业的形成和发展,已有十多年的历史。它在贯彻国家有关外商投资企业的法律和行政法规,保障外商投资企业及其投资者及各有关方面合法权益,都发挥了积极作用,并且积累了实践经验。但从总体上看,不论是企业会计人员还是财政、税务等有关部门的工作人员的会计业务水平,都还有待于进一步提高。随着我国对外开放的进一步扩大,从事涉外业务的经济管理人员和会计人员也将不断增加。他们都迫切需要学习和掌握外商投资企业会计实务的技术和方法,以便做好投资前的预测和决策,对企业生产经营过程中财产、资金的增减变化、损益的计算和成本、资金的控制,企业的财务状况,会计报表的分析、检查和评价,以利于企业加强和改进经营管理,提高经济效益。正是在这样的情况下,为了适应实际工作需要,罗新运、郭济宁诸同志通力合作,编写了《外商投资企业会计》一书,这是一部为对外开放服务,为贯彻国家财政、税收法律、法规服务,为外商投资企业加强财务管理服务,溶知识性与专业技术性于一体的专著。

《外商投资企业会计》一书本着突出政策性、准确性和针对性的要求,既从我国国情出发,又参照国际会计准则和会计惯例,还紧密结合现行财务会计制度,理论联系实际,内容广泛翔实,实用性很强。在扩大对外开放的九十年代,在外商来华投资办企业

序言作者王选汇,系国家税务局涉外顾问。

正以前所未有的速度大发展的时候，编写这部专著是适时的，它的出版对指导外商投资企业经济管理，促进外商投资企业的发展，提高涉外经济管理人员和财会人员业务水平，具有现实意义，必将受到外商投资企业和会计人员的赞许和欢迎，会计作为经营管理的一种活动，贯穿于企业经济活动的全过程，必须以国家的方针、政策、规章制度为准绳来处理会计事项。但是，事物在发展，认识在提高，规章制度也在不断地调整完善。我相信这部专著的作者，会适应形势的发展和经验的积累，不断地充实，为读者提供新信息、新经验、作出贡献。

王选汇

1992年11月

目 录

序

第一章 概论	1
第一节 外商投资企业概述.....	1
第二节 外商投资企业会计的任务.....	15
第三节 外商投资企业会计核算的特点.....	18
第四节 外商投资企业会计核算与报告的一般原则.....	22
第五节 外商投资企业会计工作组织.....	29
第二章 外商投资企业会计基础	36
第一节 会计方程式和复式记帐原理.....	36
第二节 会计科目和帐户.....	46
第三节 借贷复式记帐法.....	54
第四节 会计凭证.....	63
第五节 帐簿.....	69
第六节 会计核算程序.....	77
第三章 人民币资金、往来结算和有价证券的核算	86
第一节 现金的核算.....	86
第二节 银行存款和转账结算的核算.....	91
第三节 人民币往来结算的核算.....	103
第四节 有价证券的核算.....	111
第四章 外币业务、汇兑损益、外币结算和应收、应付票据的核算	115
第一节 外币业务的概念.....	115
第二节 汇兑损益的核算.....	117
第三节 外币业务的核算.....	121
第四节 外币调剂收支和外汇额度的核算.....	138
第五节 外币结算的核算.....	144

第六节 应收、应付票据的核算	149
第五章 存货的核算	159
第一节 存货的内容和核算要求	159
第二节 存货的计价	163
第三节 按实际成本计价原材料的核算	174
第四节 按计划成本计价原材料的核算	183
第五节 包装物、低值易耗品、委托加工材料 和产成品的核算	193
第六节 存货清查的核算与市价变动的表示	201
第六章 固定资产和在建工程的核算	206
第一节 固定资产的标准分类与计价	206
第二节 固定资产增加的核算	212
第三节 固定资产折旧的核算	219
第四节 固定资产修理的核算	227
第五节 固定资产减少的核算	229
第六节 固定资产清查的核算	234
第七节 固定资产租赁的核算	236
第八节 在建工程的核算	241
第七章 无形资产和其他资产的核算	251
第一节 无形资产的核算	251
第二节 其他资产的核算	262
第八章 长期投资和长期负债的核算	267
第一节 长期投资的核算	267
第二节 拨付所属资金的核算	280
第三节 长期负债的核算	282
第九章 工资的核算	302
第一节 工资总额的组成及工资核算特点	302
第二节 工资的计算与结算	305
第三节 工资的核算	312

第十章 成本、费用的核算	318
第一节 成本、费用核算的原则与要求	318
第二节 成本、费用的核算	328
第三节 成本、费用的归集与分配	331
第四节 生产成本计算方法	360
第五节 标准成本法	378
第十一章 销售、利润及利润分配的核算	396
第一节 销售的核算	396
第二节 利润的核算	422
第三节 利润分配的核算	428
第十二章 投资人权益的核算	439
第一节 投入资本的核算	439
第二节 投资人权益变更的核算	462
第三节 实收资本的验证	467
第十三章 会计报表的编制与分析	473
第一节 会计报表的种类和编制要求	473
第二节 资产负债表及其附表	478
第三节 利润表及其附表	497
第四节 财务状况变动表	517
第五节 合并会计报表	526
第六节 会计报表分析	534
第十四章 解散和清算的核算	547
第一节 解散的分类与解散清算的程序	547
第二节 中外合资企业解散清算的核算	551
第三节 中外合作企业、外资企业解散清算的核算	568
第十五章 外商投资商业企业会计核算	571
第一节 批发商品流转的核算	571
第二节 零售商品流转的核算	592
第三节 商业费用的核算	604

第四节 利润和利润分配的核算.....	610
附录 I 外商投资企业中方投资及收入的单独核算.....	614
附录 I 可行性研究.....	634
后记	

第一章 概 论

第一节 外商投资企业概述

自从把“对外开放、对内搞活经济”作为富国兴帮的一项基本国策以来，外商投资企业如雨后春笋遍布中华大地。截止 1992 年 6 月份，全国已有外商投资企业 68000 个，平均每月又在以一千多个的速度迅猛增长。实践证明，积极利用外资、举办外商投资企业已成为促进我国科学技术进步，扩大对外经济合作和技术交流，提高经济效益和社会效益的理想途径。它对于弥补我国现代化建设奖金不足，引进国外先进技术、促进现有企业技术改造、吸取国外先进的经营管理经验、提高经营管理水平，开拓国际市场、扩大出口数量、改变出口结构，增强创汇能力具有重要意义。

一、外商投资企业的类型和特点

（一）外商投资企业的类型

外商投资企业是指在中国境内设立的中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业。

1. 中外合资经营企业

合资经营企业，英文名为 Joint Venture，原意为两个或两个以上的当事人或企业、经济组织为了共同的利益，联合投资共负盈亏经营某种事业。这种联合投资共负盈亏的事业，可能是一项短期业务，业务完了就分手；也可能是一个长期的经营机构。后者就是合资经营企业。现在，Joint Venture 已专指合资经营企业。

中外合资经营企业（简称中外合资企业，下同）是外国公司、

企业和其他经济组织或个人（以下简称外国合资者），按照平等互利的原则，在中国境内同中国的公司、企业或其他经济组织（以下简称中方合资者）共同投资、共同经营、共担风险、共负盈亏的一种经济组织。

中外合资企业是股权式企业（Equity Joint Venture）。建立具有法人资格的企业进行共同管理，以纳税主体身份向中国缴纳税金，用货币计算中外合资者的投资在企业实收资本中所占的股权比例，并按股权比例分担风险、分享权益、分配税后利润和企业解散清算时剩余的财产，是这类企业的基本特征。

2. 中外合作经营企业

中外合作经营企业（简称中外合作企业，下同）是外国的企业和其他经济组织或个人（以下简称外国合作者），按照平等互利的原则，同中国的企业或其他经济组织（简称中方合作者）在中国境内共同举办的一种经济组织。

中外合作企业是非股权式企业（Non-equity Joint Venture），又称契约式企业（Co-Venture）或合作经营企业。这类企业的基本特点是中外合作者各自以法人身份通过谈判签订的契约（合同或协议）是企业运行的前提条件。契约规定中外合作各方的出资方式，出资额或提供的合作条件，收益或产品的分配，风险、亏损和企业债务的分担，企业经营管理方式以及合作期满终止时企业财产、债务的归属，外国合作者收回投资的办法等。中外合作企业在管理方式上比较灵活、机动：有的由中方经营管理，外方派出有丰富管理经验的人协助；有的由外方负责经营管理，逐渐转为中方负责经营管理。

3. 外资企业

外资企业（Foreign Capital Venture）是指依照中国有关法律在中国境内设立的全部资本由外国投资者投资的企业，不包括外国的企业和其他经济组织在中国境内的分支机构。外资企业的资本全部由外国投资者缴付，企业的经营管理、债务、风险的承担，权

益、盈利的分享，解散清算时财产的处置，均由外国投资者在中国法律许可的范围内自主进行，任何人不得干预。

（二）外商投资企业的特点

外商投资企业的形式虽然各异，但其有如下共同特点：

1. 举办外商投资企业须经我国政府批准，受我国法律管辖和保护

按照我国法律的规定，目前允许举办外商投资企业的行业是：能源开发、冶金、建材、化工工业；机械制造、仪器仪表、海上石油钻探、电子、计算机、通讯设备的制造业；轻纺、食品、医药和医疗器械工业；农、牧、养殖业和旅游、服务业应经过批准的零售商业企业。举办投资企业必须报经我国政府批准，向我国工商行政管理机关注册登记，领取营业执照后开始营业。营业执照的签发日期为企业成立日期。外商投资企业符合中国法律关于法人条件的，依法取得中国法人资格。

外商投资企业一经成立，就受中国法律管辖，外商投资企业的一切活动，都应遵守我国法律、法规的规定。如依照税法的规定办理税务登记，申报和交纳各种税款；依照出资的有关规定，在合同协议订明的出资限期缴清出资额；依照外汇管理条例的规定办理企业的外汇收支；依照劳动管理条例聘用中国职工；按照规定的程序进行利润分配；等等。

我国政府依法保障外商投资企业及其投资人在业经批准的协议、合同、章程中规定的投资、分得的利润和其他合法权益。如企业依法享用业经批准登记的名称和法定地址；企业依法拥有和使用自行取得的资本和财产；在法律、法规和合同、协议、章程规定的范围内，独立自主的进行生产经营活动，依法行使经济权利，履行经济义务；企业的主管部门和各级计划部门，对企业负有指导、帮助和监督的责任，但不得干涉企业正常的生产经营活动，不给企业下达指令性生产计划；国家对中外合资企业和外资企业不实行国有化和征收，在特殊情况下，根据社会公共利益的

需要，对中外合资企业和外资企业依照法律程序实行征收，并给予相应的补偿；企业在供、产、销、人、财、物方面享有充分的自主权；企业可以拒付法律、法规规定之外的各种不合法的摊派、收费和罚款；等等。

2. 有限的责任

外商投资企业的组织形式一般为有限责任公司（外资企业经批准也可以采用其他形式）。其特点是不通过发行股票来筹集资本，由中外投资者按合同、协议规定的出资方式向企业投资。外商投资企业以其全部财产对其债务承担责任。中外投资者对企业承担的责任，以其认缴的出资额为限，不负连带责任，即每个投资者不以自己投资以外的财产去偿还企业的债务，也不承担替他方还债的责任。但在中外投资者尚未缴足应认缴的出资额，企业的财产不足以抵偿其债务时，中外投资者应将其尚未缴足的投资补交足额，以清偿企业的债务。

3. 有限的“生命”

外商投资企业的经营期限，按不同行业、不同情况作出不同约定并报审批机关批准后执行。有的行业的外商投资企业可以约定经营期限，有的行业的外商投资企业可以不约定经营期限。约定经营期限的外商投资企业在经营期满或经批准提前终止合同时，应当予以解散和清算。即使经营期满需要延长经营期限的，应报审批机关同意并办理变更延长登记手续，但仍存在经营期满解散与清算问题。所以，外商投资企业的“生命”是有限的。

4. 优惠的税赋

为了更好地吸引外商投资，引进先进技术，扩大出口创汇，我国政府规定外商投资企业在税赋方面可以享受多种优惠。如外商投资企业所得税率为30%，地方所得税率为3%，两者合计为33%，低于世界上许多工业发展国家和我国的全民所有制企业；新开办的外商投资企业在规定期限内依照税法的规定享受减税和免税；外商将分得的税后利润在我国境内再投资的，可以按国家规

定申请退还已缴纳的部分所得税款；从国外进口用于生产出口产品的各种材料，免征关税和工商统一税；设立在沿海经济特区、经济技术开发区和经济开放区、高新技术开发区的外商投资企业，可享受更优惠的税率；……。另外，各地区在国家规定的基础上，结合本地区的特点，又给外商投资企业一些特殊优惠，如西安市政府规定，除市区繁华地段外，凡投资于产品出口企业、先进技术企业、农牧业、能源、交通及社会公益事业的，可不予征收场地使用费；免征地方所得税、城市房地产税和车船使用牌照税；为外商投资企业提供的水、电、气、运输、设计、咨询、广告服务等收费，与国营企业实行同一标准；这些优惠条件为外国投资者投资和外商企业的发展创造了良好的外部环境。

5. 董事会为企业最高权力机构

外商投资企业应设立董事会（中外合作企业可以不设董事会，但要设立联合管理机构）。董事会成员由中外投资者委派，董事长由中外各方协商确定或由董事会选举产生。中外投资者一方担任董事长的，由他方担任副董事长（外资企业全部由外方担任）。董事长是企业的法定代表，负责主持董事会工作。董事会是企业最高权力机关，讨论决定企业的一切重大问题：如企业发展规划、生产经营活动方案、收支预算、股利分配、劳动工资计划、企业章程的修改、企业的停业解散或其他经济组织的合并、注册资本的增加或转让，企业总经理、副总经理、总工程师、总会计师、审计理由等高级管理人员的任命或聘用及其职权和待遇等等。

（三）不同形式的外商投资企业的区别

外商投资企业虽有以上共同特点，但不同形式的外商投资企业仍有以下不同：

1. 投资方面

中外合资企业：中外投资者必须按合同规定共同投资，出资的方式包括现金、实物、工业产权、专有技术和场地使用权等；各种方式的出资一律要折算为注册的币值，从而确认各自投资在企

业全部资本中所占的股权比例，故称之为股权式企业。注册资本为合资各方认缴的出资额之和。

中外合作企业：中方合作者以提供土地、场地、现成的可利用的厂房、设备、设施、技术、劳务等作为合作条件；外方则以提供资金、先进的设备和技术、材料作为合作条件，但不必折算为注册的币值，没有股权的比例，完全用合同约定。因此，称之为契约式企业。注册资本以中外各方无息提供的资金为限。

外资企业：企业的注册资本全部由外国投资者缴付。出资方式包括外币（指国家外汇管理局公布外汇牌价的货币）、机器设备、工业产权、专有技术或从中国境内举办的其他外商投资企业分得的人民币利润。

2. 管理方面

中外合资企业：按规定成立由中外合资者委派人员组成的董事会，由董事会决定任命或聘任总经理，负责企业的经营管理工作。总经理对董事会负责。

中外合作企业：可以像中外合资企业那样设立董事会或联合管理机构，任命或聘请总经理负责企业的经营管理；也可以由中方或外方合作者单独组织管理班子进行管理，或由一方负责经营管理，他方协助；还可以委托中外合作者同意的其他管理集团进行管理。

外资企业：由外国投资者组成董中会，任命或聘任总经理负责企业的经营管理。

3. 所得税缴纳税后利润分配

中外合资企业：先税后分，税后利润按中外各方投资比例分配，无须另行商议。在整个合营期内，只要投资比例不变，利润分配的比例亦不变。

中外合作企业：具有法人资格企业采用先税后分；不具备法人资格的企业采用先分后税。利润分配体现平等互利原则，一切经过计算和谈判用契约方式规定。所依据的原则是：保本、附利。

保本即是保证外方不蚀老本；附利即是使外方在分得的收益中，不仅含利息，而且应附有合理的利润。

外资企业：缴纳所得税后的利润全部归外国投资者所有，不须分配。

4. 经营期满财产处理

中外合资企业：经清算委员会清算财产后，按中外各方投资比例分配。合资中方如果欲将企业承接下来，还须支付合资外方应得财产的价值。

中外合作企业：鉴于利润分配时已考虑外方合作者的本金、利和合理利润，故经营期满后企业的财产一般不作价归中方合作者所有。

外资企业：清算结束，企业全部财产由外国投资者自行处理。

二、举办外商投资企业应遵循的原则

1. 维护我国主权

举办外商投资企业要无损于我国主权和经济独立，决不允许外商在我国设立危及我国国家安全或可能造成环境污染、生产有害于人民身心健康的产品的企业；决不允许外国投资者借机控制或掌握我国经济命脉；外商只能在我国规定的投资范围、行业内申请举办外资或合资、合作企业；外商投资企业的经营活动要在我国有关部门监督指导下进行，并且不得违反我国颁布的法律、法令、制度、条例的规定。

2. 外商投资企业的合同、协议必须贯彻平等互利的原则

平等互利是我国对外经济贸易一贯奉行的基本原则。平等包括法律上的平等和利益上的平等。法律上的平等是指中外双方要互相尊重对方的主权和愿望，签订的协议、合同、章程不能附带任何不平等条件和不合理要求；中外各方在企业中享受的权利与承担的义务和责任完全平等，任何一方都不得胁迫对方服从自己不

平等的要求。利益上的平等是指中外各方实际投资的价值或提供的条件获得或承担与其相应的损益，即分享利润或分担风险。互利是指合资、合作的条件对中外各方都有利，一方的行为不能损害他方的利益。

根据平等互利的原则，在谈判和签订合同协议的过程中，既要参照国际惯例，又要服从我国法律规定，既不上当受骗，又要使外商有利可图，以便吸引外商来我国投资。同时，对企业的重大问题，如董事会人员的组成与分派、中外各方的出资方式及缴资期限、利润分配、经营期限、纠纷的处理等，均应采用平等协商的方法解决；对中外各方投资的实物、工业产权、专有技术的作价，由中外各方评议商定。

3. 自行解决外汇收支平衡

外资股利、外籍职工的工资、进口材料物资的价款和国外运杂费、专利和技术转让费的支付，都需要外汇，而我国外汇收入有限，满足不了各方面的需要。因此，外商投资企业应当自行解决外汇收支平衡。外商投资企业无法自行解决外汇收支平衡的，应在设立企业申请书中载明并提出如何解决的具体方案；审批机关会同有关部门商得后作出答复。凡在企业申请书中载明自行解决外汇收支平衡的，任何政府部门不负责解决其外汇收支平衡问题。

5. 解决好外商投资企业同本地区民族企业的关系

我国举办外商投资企业的目的，在于吸收国外资金、技术和管理经验，促进我国现有企业的技术改造和经济效益的提高。因此，外商投资企业应重点放在能源勘探与开发以及国民经济中基础设施比较薄弱的部门，使其与国民经济建设配套成龙，促进国民经济的协调发展；同时还应开拓新兴工业，改造现有工业，以便增强国民经济实力。但不能让外商投资企业影响本地区工业的发展，甚至挤垮国内工业。为此，举办外商投资企业必须进行经济、技术上的研究，确定其工艺、技术上的先进性及对国内配套

设施的要求；同时还要注意外商投资技术、设备的先进性和适用性，防止引进不适用的最先进设备、技术或上当受骗引进落后的技术、设备。对于那些不与国内工业争原料、能源、动力供应，又能外汇收支自求平衡，经济效益较好的企业，可以放手批准投资举办；反之则不可草率批准。

三、外商投资企业的设立程序

（一）举办外商投资企业应具备的条件

在中国境内设立外商投资企业，由对外经济贸易部门审查批准后，发给批准证书。凡具备下列条件的，由国务院授权省、自治区、直辖市和计划单列市、经济特区人民政府审查批准后，发给批准证书：①投资总额在国务院规定的投资审批权限以内，需要资金来源已经落实；②不需要国家调拨材料，不影响能源、交通运输、外贸出口配额等全国综合平衡。上述审批机关批准后，仍需报对外经济贸易部门备案。

（二）设立外商投资企业的程序

1. 上报项目建议书（立项）

中外投资者拟在中国境内投资举办中外合资、合作企业或外国投资者拟在中国境内投资举办外资企业，应向拟设立外商投资企业所在地的县级或县级以上地方人民政府报送“项目建议书”。项目建议书的主要内容有：（1）项目名称和宗旨，项目主办单位及负责人；（2）中、外投资者概况，如公司、企业的名称、国籍、地址，企业生产的规模及生产产品的主要品种，财务状况，市场信誉等；（3）拟承办企业的基本情况，如企业的名称，投资规模，企业筹建的时间和进度，拟采用的先进技术和设备，经营期限，生产的主要产品和内外销比例，外汇平衡情况等；（4）初步的可行性分析，经济利益的匡算；（5）向投资地应提供的要求，如用地面积及要求，需要用水、电、煤、煤气或其他能源的条件及数量，对公共设施的要求等。政府按规定权限审批后，用书面形式作出

答复，立项工作即告完成。

2. 进行申报前的各项准备工作

中、外投资者上报的项目建议书报经审批机构批准后，中外投资各方便可进行谈判^①，从事以可行性研究为中心的各项工（可行性研究的内容及举例参见附录 I）。通过谈判，在具体事项取得一致意见后，即可商签企业的协议，合同和章程等正式文件。

协议是指中外各方对设立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条件。当协议作为合同附件时，与合同具有同样的法律效力。

合同是中外投资者为设立外商投资企业就相互权利、义务关系达成一致意见而签订的具有法律效力的文件（契约）。外商投资企业的合同应包括以下内容：

（1）中、外投资者的名称、注册国家、法定地址、法定代表人的姓名、职务、国籍；

（2）外商投资企业的名称、法定地址、宗旨、经营范围和规模；

（3）企业的投资总额、注册资本、中外投资者的出资额、出资方式、出资的缴付期限以及出资额欠缴、转让的规定；

（4）利润分配或亏损分担的比例或方法；

（5）企业董事会或联合管理机构的组成、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或分成比例，产品在中国境内和境外销售比例；

^① 外资企业不需要谈判，也不需要签订协议和合同，但必须制订章程。