

新编财务会计系列丛书

李明军 李孝全等 编著

涉外会计

SHE WAI KUAI JI

中国商业出版社

内容摘要

本书主要介绍《外商投资企业会计》、《外汇银行会计》和《境外会计》的基本理论、原则及核算方法。全书包括涉外会计的特点、资本投入、外币业务、国际结算、资产、负债、投资人权益、成本费用及利润、会计报表、解散清算、进出口外汇业务、联行往来业务及境外会计核算等内容。并附有《外商投资企业会计制度》等有关最新法规条例,具有较强的实用性和保存价值。

登记证号:(京)073

责任编辑:张森忠 良 言

封面设计:赵全喜

新编财务会计系列丛书

涉外会计

李明军 李孝全等 编著

*

中国商业出版社出版发行

(北京宣武区广安门内报国寺1号)

邮政编码:100053

新华书店总店科技发行所经销

山东省汶上新华印刷厂印刷

*

787×1092毫米 32开本 10印张 210千字

1993年12月第1版 1993年12月第1次印刷

印数:1—5000册 定价:6.00元

ISBN7-5044-2135-9/F·1342

前 言

我国社会主义市场经济体制的确立和发展外向型经济总体战略的实施,加之我国改革开放、利用外资、跨国经营各有关方针政策、法律法规的配套出台,使我国的“三资”、外贸、境外等涉外企业呈蓬勃发展之势。为顺利实现我国会计制度与国际会计准则并轨,满足各财经类院校涉外会计专业的教学需要,更好地为涉外企业的生产经营活动服务,我们特组织专门从事涉外会计教学研究的部分老师和在涉外企业从事多年财会实务的工作人员,结合现行政策、新颁涉外企业会计制度和涉外企业会计工作的特点,经过认真讨论,仔细研究,共同编著了《涉外会计》一书。

本书在编著过程中,主要依据《中华人民共和国外商投资企业会计制度》、《外商投资工业企业会计科目和会计报表》、《中国人民银行关于改革外汇管理体制的公告》和《全国人大常委会关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》,参考了有关专家学者的论著,并吸取其精华,对涉外企业会计核算的基本特点、基本理论、基本原则及核算方法作了系统的阐述,使本书具有政策及时、内容新颖、结构完整、实用性强等特点,是各财经类院校开设涉外会计课程的理想教科书,也可作为广大涉外企业财会人员的培训用书。

本书主要编著者是李明军、李孝全和张新元三位同志。各章执笔者如下:绪论(张新元),第一章(李孝全),第二章(李孝全),第三章(张新元),第四章(张献东),第五章(王奇),第六章(陈伯能、蒋杨英),第七章(李明军),第八章(李明军),第九

章(李明军),第十章(刘丽娟),第十一章(李明军)。全书写成后由李明军、李孝全两位同志总纂定稿。本书在编著过程中,得到许多专家学者及社会各界的大力支技和帮助,在此一并表示感谢。

由于时间仓促,加之作者水平有限,书中可能存在某些欠妥或不足之处,敬请各位同仁和广大读者不吝赐教。

编著者

一九九三年十二月

目 录

绪 论	(1)
第一节 对外开放和利用外资	(1)
第二节 涉外经营和涉外会计	(5)
第三节 涉外会计的基本假设和一般会计原则	(9)
第四节 国际结算	(13)

外商投资企业会计

第一章 概论	(20)
第一节 外商投资企业概述	(20)
第二节 外商投资企业的会计记录	(23)
第二章 投入资本的核算	(37)
第一节 投资方式及其作价	(37)
第二节 投入资本的核算	(38)
第三章 外币业务的核算	(43)
第一节 外汇业务概述	(43)
第二节 汇兑损益的核算	(55)
第四章 资产的核算	(62)
第一节 流动资产	(62)
第二节 固定资产	(79)
第三节 无形资产及其他资产	(88)
第五章 负债和投资人权益	(91)
第一节 流动负债	(91)
第二节 长期负债	(97)

第三节	投资人权益	(103)
第六章	成本和费用	(109)
第一节	生产成本和期间费用概述	(109)
第二节	成本费用的归集和分配	(114)
第三节	成本费用在完工产品和在产品之间的分配	(123)
第四节	产品成本的计算方法	(129)
第五节	期间费用的核算	(142)
第七章	收入、利润及利润分配	(146)
第一节	收入的核算	(146)
第二节	利润形成的核算	(165)
第三节	利润分配的核算	(169)
第八章	会计报表	(180)
第一节	资产负债表及其附表	(181)
第二节	利润表及其附表	(207)
第三节	财务状况变动表	(229)
第四节	财务情况说明书	(238)
第九章	外商投资企业的解散与清算	(244)
第一节	解散清算的种类和程序	(244)
第二节	外商投资企业产权转让的清算	(247)
第三节	外商投资企业完全解散清算的核算	(253)

外汇银行会计

第十章	外汇银行会计	(256)
第一节	概述	(256)
第二节	联行往来与国外代理行往来	(259)
第三节	出口业务的核算	(263)

第四节	进口业务的核算.....	(267)
第五节	外汇存贷业务的核算.....	(271)
第六节	外汇汇款业务的核算.....	(280)

境外企业会计

第十一章	境外企业会计.....	(283)
第一节	境外企业会计的特点.....	(283)
第二节	境外企业会计核算程序.....	(284)
第三节	境外会计主要核算分录.....	(288)
第四节	境外企业向国内报送的主要会计报 表.....	(293)
附 录		(295)
附录一	中华人民共和国外商投资企业 所得税法.....	(295)
附录二	中华人民共和国外商投资企业 会计制度.....	(301)
附录三	全国人大常委会关于外商投资企业 和外国企业适用增值税、消费税、 营业税等税收暂行条例的决定.....	(321)

绪 论

第一节 对外开放和利用外资

一、对外开放

1978年12月召开的党的十一届三中全会,制定了对外开放政策,明确地向全党提出了大力发展对外经济关系问题。1984年12月党的十二届三中全会,又提出了“一定要充分利用国内和国外两种资源,开拓国内和国际两个市场,学会组织国内建设和发展对外关系两套本领”。这是党中央在新的历史条件下,总结国内外经验,为加速我国现代化建设提出的一项卓有远见的战略决策。

早在1840年,马克思恩、格斯就在《共产党宣言》中告诫:由于资本主义的发展,开拓了世界市场,过去那种地方的和民族的自给自足的闭关自守的状态,已被各民族的各方面的相互往来所代替,一切国家的生产和消费都已成了世界性的了。

在当代国际经济环境和历史条件下,任何一个国家都不可能置身于国际环境之外孤立地发展。绝大多数国家都把对外开放放在极重要的位置。如日本和西德,他们从战争废墟上重建了自己的国家,一方面发挥自己的技术特长,另一方面充分利用国际经济关系的有利条件,最终建成了一个经济大国。瑞士在地理上是一个弹丸之地,靠旅游、金融市场和出口精密仪器成为小康之国。南美的巴西,依靠国际投资和外债,成为居世界第八位的工业国。亚洲的新加坡、韩国等国家经济上的飞跃,都与它们把对外开放放在重要地位有关。历史证明,世界上没有一个国家能在锁国方针下实现现代化的,更何况我

国是在“底子薄、人口多、耕地少”这个特定的社会条件下搞现代化建设，面临着建设资金匮乏，技术和管理水平落后，自然资源和人力资源的优势难以发挥等诸多不利条件，如果我们关门搞建设，我们的长处就不能得到发挥，短处得不到弥补。因此，我国必须坚定不移地实行对外开放。只有对外开放，才能有效地利用国内和国外两种资源，开拓国内和国外两个市场，学会组织国内建设和发展对外经济关系两套本领，博采天下之长为我所用，以加快我国社会主义现代化建设进程。我国对外开放发展总趋势是：从南到北，从东到西，从沿海到内地逐步发展。对外开放设想所走的步骤是：第一步兴办经济特区，第二步开放沿海城市，第三步开辟沿海经济开放区。

中国改革开放的总设计师邓小平曾说：中国要实行大开放。1992年，这一战略构思开始实现。一个包括经济特区、开放城市、经济开发区在内的多层次、多渠道、全方位对外开放态势，已从沿海向沿江、沿边及内陆地区推进。目前，经国务院批准的开放城市已达300多个。

党的十四大明确指出：进一步扩大对外开放，更多更好地利用国外资金、资源、技术和管理经验。具体来讲应做好以下工作：

第一，扩大开放区域，形成多层次、多渠道、全方位开放的格局。扩大开放沿边地区，加快内陆省、自治区对外开放的步伐。以上海浦东开发开放为龙头，进一步开放长江沿岸城市，尽快把上海建成国际经济、金融、贸易中心之一，带动长江三角洲和整个长江流域地区经济的新飞跃。加速广东、福建、海南、环渤海湾地区的开放和开发。力争经过二十年的努力，使广东及其他有条件的地方成为我国基本实现现代化的地区。

第二，采取更加灵活的方式，引导外资主要投向基础设施、基础产业和企业的技术改造，投向资金、技术密集型产业，适当投向金融、商业、旅游、房地产等领域。经济技术开发区和

高新技术产业开发区的建设,要合理布局,认真办好。

第三,进一步开拓国际市场,促进对外贸易多元化,发展外向型经济。扩大出口贸易,改善出口商品结构,提高出口商品的质量和档次,同时适当增加进口,更多地利用国外资源和引进先进技术。深化外贸体制改革,尽快建立适应社会主义市场经济发展的、符合国际贸易规范的新型外贸体制,将外贸企业推向市场。赋予有条件的企业、科技单位以外贸自营权。积极扩大我国企业对外投资和跨国经营。

二、利用外资

所谓利用外资,是指借用外国的资金进行经济建设和从事对外经济活动。利用外资可弥补我国建设资金的不足,加强国民经济薄弱环节的建设,以加快企业的技术改造,提高企业技术水平。利用外资有利于扩大和推动外贸出口,增强创汇能力,有利于取得综合的经济效益。

自1979年公布《中华人民共和国中外合资经营企业法》以来,在我国创办的合资企业发展很快。据统计,至1991年底,我国累计批准的外商投资企业达41348家,协议投资金额513.9亿美元,实际投资228.1亿美元。其中生产性项目占90%以上,资金比重为61%;投资者来自美国、日本、加拿大、台湾及港澳等近50个国家和地区。在这些投资国家和地区中,港澳居首位,约占六成,美国次之,占一、二成多,日本第三。投资行业涉及国民经济各个部门,其中机械、电子工业分别占17.8%和14.7%,技术先进型和产品出口型项目增多,在中国大型外商投资企业中尤以轻纺、服装、电子电器、食品、卷烟企业占相当大的比例。投资范围遍布全国,初步形成了一个从沿海到内地、由点到面的利用外资格局。截止到1991年上半年,从国内合资企业地区分布看,广东第一,达14297家,福建第二,达3748家,辽宁第三,达1139家,江苏第四,达1112家,上海第五,达942家,北京第六,达830家。不仅

项目增加,投资数量增多,投资规模也从中小型为主转向大项目,出现了不少投资规模超1 000万美元和3 000万美元,甚至1亿美元以上的大型合资项目。从合资期限看,大多以中期(15年)为主,也出现了像中日合资南通海盟有限公司这样的无限期合资企业。现已在税务部门登记注册的25 000余家合资企业,已建成投产和运行的企业近17 000余家,绝大部分经营效益情况良好。特别是近两年来我国采取一系列扩大开放的政策,致力于投资环境的改善,吸引了大量的外商投资,使外商投资发展势头十分可观。

随着外商投资领域扩大,第三产业首当其冲,成为1992年外商投资热点。上海第一百货商店与日本八佰伴有限公司共同投资1.2亿美元,在浦东兴建“新世纪商厦”,成为我国第一家中外合资商业零售企业。北京东安集团公司与香港新鸿基地产发展有限公司达成协议,将投资3亿美元,改建东安市场。1992年6至10月,境外投资者在北京“挂上号”的商业设施、房地产开发项目投资已达110亿元人民币。福建外商投资第三产业的签约项目已达658项,98亿美元。到1992年7月份,外国银行驻华各大金融机构已有270多家。世界上规模最大的保险公司——美国国际集团(AIG)获准在上海开业。福建与日本合资兴建投资20亿美元的福州至厦门的高速铁路项目,已进入前期准备阶段,成为我国第一条中外合资修建的铁路。

据海关资料,1992年我国进出口贸易总额达到1656.3亿美元。今年前3个季度,新注册登记的外商投资企业27 112户,投资总额510亿美元,相当于13年总和的一半。目前我国外商投资企业已达63 855户,投产运营的已近3万家,已成为国民经济的重要组成部分,随着外商投资企业的发展,其为国家提供的财政收入占整个国家财政收入的比重越来越大,在社会经济发展中的作用也日益重要。

第二节 涉外经营和涉外会计

一、涉外经营

涉外经营企业一般包括外商投资企业、“三来一补”企业、进出口企业和境外企业等。由于各自企业的性质不同,因此具有各自的特点,下面分别加以叙述。

(一)外商投资企业

外商投资企业是指由我国投资者和外国投资者共同出资或单独由外国投资者出资,经我国政府批准设立在我国境内的有限责任公司。它包括中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业。

1. 中外合资经营企业

中外合资经营企业是一种股权式有限责任公司,具有法人地位。它由投资各方商定并在合同中严格明确各方出资比例,按规定外商投资比例一般应不低于注册资本总额的25%。合资者可以用货币、实物、工业产权(包括商标、专利权等)、专有技术、场地使用权等折价作为投资。

2. 中外合作经营企业

中外合作经营企业是一种契约式的合营企业。它由合作各方协商并签订合同,明确规定各方权责、义务和利益分配。投资方式可以有资金、技术、设备等,也可以用原材料、劳务等合作,它可以组成法人,也可以不组成法人。

3. 外资企业

外资企业是指在我国境内设立的全部资本由外国投资者投入的有限责任公司,外资企业具有中国法人资格。

(二)“三来一补”企业

“三来一补”企业是指以来料加工、来样生产、来件装配和补偿贸易等经济合作形式而成立的企业。

1. 来料加工

来料加工企业是指由外商向我方企业提供原材料和辅助材料,在必要时也可根据协议提供机器设备、专用工具和仪器、仪表,我方企业根据外商的要求,按质、按量、按规格型号和式样,负责加工生产外商所需要的产品,此产品按照契约或协议,只收取一定比例或数量的加工费用。一般来说,在来料加工业务中,原材料的供应方就是产品的承受方。

2. 来样生产

来样生产是指由外商提供生产的设计式样、型号、规格、花色、品种等,由我国企业根据对方的要求,利用自己的设备和原材料辅助、材料等,生产出产品,供给外商使用或销售,外商按照合同或协议的具体规定标准,付给一定的加工费用。

3. 来件装配

来件装配是指我国的企业根据外商提供的备件、部件、仪器、仪表以及安装设备等必需的组成部分,按照图纸或模型的技术要求,由我方进行装配,把装配完工的产品交由外商出售或使用,外商根据协议规定的条件,付给一定的装配费用。

4. 补偿贸易

补偿贸易是指国外企业向国内企业提供机器设备和专有技术,提供服务和培训技术人员等,国内企业不使用现汇购买外国的设备或技术,而是用购买的设备和技术等生产的产品来还款。如果企业引进的设备、技术投产后,直接生产的产品来偿还的叫直接偿还,不用直接生产的产品来偿还,则叫间接偿还。间接偿还的商品产品,是由双方共同商定的,因此亦称为商业性贸易。

(三)进出口企业

是指我国专门从事进出口商品流通的对外贸易企业和国家授权直接从事经营进出口产品的生产企业。

二、涉外会计的内容及特点

涉外企业由于其本身的经营形式不同,因而其会计也有着自己的特点。下面以外商投资企业为例简要叙述如下:

(一)记帐与帐簿

1. 记帐方法

外商投资企业采用借贷复式记帐方法。

2. 记帐本位币

外商投资企业可以以人民币作为记帐本位币,也可以以某种外币作为记帐本位币。记帐本位币一经确定,不得随意变更。如果有必要变更,应当报经财政主管部门或国务院有关主管部门批准,自新的会计年度开始时变更,并在变更年度财务情况说明书中予以说明。

经营多种货币信贷业务或者融资租赁业务的企业,也可以根据实际需要,按照人民币和各种有关外币分别记帐。

3. 记帐文字

外商投资企业的记帐文字为中文,或者同时为中文和某种外文。

4. 会计凭证

外商投资企业每发生一笔经济业务,都应当取得或者填制原始凭证,各种原始凭证必须内容真实、完整,手续齐备,数字准确。原始凭证经审核无误,才能据以填制记帐凭证。

5. 会计帐簿

外商投资企业应当设置日记帐、总分类帐和明细分类帐三种主要帐簿以及各种必要的辅助性帐簿。各种帐簿应当根据审核无误的原始凭证、记帐凭证或者凭证汇总表等登记,做到登记及时,内容完整,数字准确,摘要清楚。

由合作各方分别纳税的中外合作经营企业,对于合作各方共有的财产和债务以及共同的收入和费用,应当设置联合帐簿,合作各方还应设置各自的有关帐簿。

6. 电子计算机记帐

外商投资企业采用电子计算机记帐,其软件应当满足会计制度的要求,具备操作人员识别功能和安全、保密功能。并经财政主管部门组织评审合格或者认可。由磁性或者其他介质存储的各种会计数据和资料,都是重要的会计记录,必须留在中国境内,妥善保管,应有备份,并定期打印成书面形式保存。

(二)涉外企业会计核算的特点

涉外企业形式不同,有着各自不同特点。下面以外商投资企业为对象简述会计核算上的特点:

1. 投入资本方式的多样性

外商投资企业的投资方式可以是现金投资,也可以是实物投资和无形资产投资,还可以是场地使用权投资。除场地使用权投资是中方独有的方式外,其他投资方式各方均可采用,但不论采取何种投资方式,必须由双方协商一致,经我国政府批准的注册会计师验资后,才能由合资企业发给投资各方出资证明书方为合法。

2. 工资核算的特点

外商投资企业职工的工资无统一标准,是根据企业董事会决定的工资标准、工资形式、奖励津贴等制度计算应付的职工工资。按照规定应付中方职工的退休养老、失业保险、住房补助等基金,保险福利费以及国家对中方职工的物价等项补贴,也都计为应付工资内容,并全部计入企业的产品生产成本和有关费用。很明显,计入成本和费用的工资额是不相等的。中方职工计入成本和费用的工资高于实得工资额的部分,应按规定有的划拨给中方,有的上交国家财政。

3. 利润分配核算的特点

外商投资企业实现的利润总额减去按税法规定应交纳所得税后的余额,按董事会确定的比例,从税后利润提取企业储

备基金、企业发展基金和职工奖励及福利基金的差额,为可供分配的利润。经董事会确定按照各方的出资比例,以股利或合同约定的比例进行利润分配,体现了中方、外方、企业和职工四方的经济关系。

4. 解散和清算是外商投资企业会计核算的一个显著特点

与国内企业相比较,任何一个外商投资企业都有其筹建成立到期满解散的生命期,也就必然存在期满解散与清算的问题。它既是妥善处理企业各方利益的善后问题,又是继续新的合作的基础。会计核算对这些重大经济活动都必须反映清楚,并在清算开始和终了编报有关的资产负债表、结算损益表、财产分配表等特殊的会计报表。

以上从四个方面简述了外商投资企业会计核算的主要特点。由于涉外企业本身的性质和特点不同,其会计核算的特点也有许多不同之处。这些将在以后各章中加以介绍。

第三节 涉外会计的基本假设 和一般会计原则

会计假设是指对会计事务中产生的一些尚未确知的事物,根据客观正常情况或者发展趋势所作的合乎规律的假设,是会计核算的前提条件,也是建立会计原则的基础。会计的一般原则是进行会计核算工作的规范,是会计核算工作中从事会计帐务处理,编制会计报表时所依据的一般规则和准绳。

一、会计基本假设

(一) 会计主体假设

会计主体又称会计单位或记帐主体,是指具有独立的资金,进行独立的生产经营活动,实行独立核算的法人单位。它

为会计工作规定了活动的空间范围。任何一个企业都是一个独立的经济实体,都是会计主体。会计主体假设就是说任何会计工作都是为一个特定的会计主体服务的。

(二) 持续经营假设

是指在正常的情况下,会计主体的生产经营活动将按照既定的目标持续不断的经营下去,在可以预见的将来,不会面临破产和清算,这就为会计的正常活动作出了时间的规定。因此,企业要按原定的用途去使用现有资产,按现时承诺条件去清偿它的债务,企业的各项资产和负债都立足在持续经营基础上进行计量,而不是在终止营业、解散清算的基础上进行估价。亦即企业一经批准成立,直接到它解散和清算,都在持续经营的前提下对经济活动进行核算和监督,按照正常计价处理一切会计业务,并向有关各方提供信息。

(三) 会计期间假设

是指在会计主体无限期持续经营的基础上,人为地规定会计信息的提供期限。它是对持续经营的必要补充。为了定期反映企业的经营成果和财务状况,向有关各方提供信息,企业不能等到结束其经营活动时才去进行结算和编制财务报告,因此会计核算应当划分会计期间,人为地把持续不断的企业生产经营活动划分为较短的经营期间。会计期间通常为一年,称为会计年度。会计年度一般按照公历年度确定,即自每年1月1日起至12月31日止。为了及时提供信息,在年度内还可以划分为若干较短的期间,如季度和月份。

(四) 货币计量假设

是指会计提供的信息主要是以货币(即记帐本位币)为计量尺度。由于会计提供的信息主要是定量信息,在商品经济条件下,一切商品只有转变为货币,它的价值才能实现。这就决定了会计在提供数量化信息时主要应当以货币作为计量单位,以货币作为记量单位包含着币值稳定的条件,只有这样,