

外商投資企業會計

邵毅平 邱學文
主 編



中國商業出版社

登记证号:(京)073 号

责任编辑:金 贤

叶方同

装帧设计:周友梅

华夏会计审计丛书

※

外商投资企业会计

邵毅平 邱学文

主 编

*

中国商业出版社出版发行

(邮编 100053 北京广安门内报国寺1号)

新华书店总店科技发行所经销

安徽省蚌埠粮校激光照排印刷厂照排

安徽省蚌埠坦克学院印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开本 10.75 印张 280 千字

1993 年 12 月第 1 版 1993 年 12 月第 1 次印刷

印数:00001—05000 定价:8.00 元

ISBN 7-5044-2232-0/F·1411

(版权所有 翻印必究)

携手合作 隆重推出

华夏会计审计丛书

谨以本丛书献给

曾经、正在和将来

献身于华夏会计审计事业的人们

以及关心会计审计发展的朋友们！

《华夏会计审计丛书》顾问

- 理论界：阎金锴 中国人民大学教授
博士生导师
北京会计学会副会长
- 王文彬 上海社会科学院研究员
中国注册会计师协会理事
- 毛伯林 西南财经大学教授
四川省会计学会副会长
- 周舜臣 安徽财贸学院教授
安徽省审计学会副会长
- 阎德玉 中南财经大学教授
- 竹德操 上海财经大学教授
- 李凤鸣 中山大学教授
- 李孝林 重庆商学院教授
- 侯德坤 西南农业大学教授

- 实业界：**邵伯岐 《中国审计》杂志副总编
中国注册会计师协会常务理事
- 李学诗 贵州省审计学会副会长、高级审计师
- 陈辉明 重庆市财政局副局长
- 胡 宾 浙江省审计科学研究所副所长、高级会计师
- 戴 坤 安徽省审计局高级审计师
安徽审计杂志副主编
- 企业界：**刘元行 中国人民建设银行蚌埠市支行行长
- 易家隆 中国人民建设银行岳阳市分行高级经济师、党组书记
- 金云武 安徽亳州古井酒厂
总会计师、高级会计师
- 张树林 蚌埠华辰实业总公司
总经理

《华夏会计审计丛书》编委会

总主编： 周友梅
叶方同 张金虎

主 编：章忠明 林钟高
邓腾江 孙芳城
刘万明 付思福
李凤雏 曾洪波
何文龙 邱学文
周加来 马 创
林国平

编 委：张拥军 武华清
王润成 徐冬梅
王玉坤 刘兆明
傅国锐 刘锦凤
钱海燕 仇祥明
汪春荣 张代文
徐 志 柳传尚

丛书总序

华夏会计审计丛书总主编

周友梅

隆重推出：华夏会计审计丛书（请大家告诉大家）

《经济文汇报》1993年8月4日报道：“《企业财务通则》和《企业会计准则》以及新会计制度的实施，使我国会计审计与国际惯例接轨。为了满足广大财会审计人员的工作需要和参加职称考试，帮助财经院校培养更多的合格人才，企业界、实业界、学术界携手合作，由著名教授、知名专家和企业家人担任顾问，会计审计名流执笔编著的《华夏会计审计丛书》隆重推出。丛书风格清新，闪光点众多，不仅具有学术价值，而且具有重要的实践价值，是广大财会审计人员及企业经营管理人员的理想参考书和高等财经院校的新教材”。这是一套立足现实、回顾历史、面向世界、放眼未来的丛书。

接轨开拓：华夏会计审计丛书（伴您走向新天地）

面对铺天盖地而来的会计审计国际化的滔天巨浪，广大财会审计人员已经面临着知识更新的大“风暴”。会计改革大潮，席卷共和国大地。有人振奋，有人急起直追，均做会计改革的“弄潮儿”。大潮奔腾，泥沙俱下，《华夏会计审计丛书》伴您走向新天地，成为您敢于“弄潮”、迎接“风暴”的指南。

针对我国会计审计接轨、开拓的发展趋势，《华夏会计审计丛书》全面系统地阐述了接轨后的中国会计审计的理论与方法，并对实务处理的操作方法作了深刻论述，融指导性、实用性、开拓性、学术性于一体。本丛书采用了全新的体例设计，能使您弄清其内容和

要点,提高应用会计审计理论与操作的能力。

参与合作:为华夏会计审计腾飞(潇洒走一回)

1993年,是华夏会计审计发展史上的重大转折,标志着华夏会计审计已向世界会计审计现代文明行列的迈进。华夏会计审计正处在腾飞前的一个关键的历史时刻。为此,企业界、实业界、学术界携手合作,推出《华夏会计审计丛书》。广大的财会审工作者以及关心华夏会计审计发展的朋友们,重要的是参与,因为参与便是贡献。在这套具有新时代价值的丛书中,理所当然应有闪烁您思想光芒的篇章,这是您思想精髓的展现;在这套丛书的出版发行中,应有您的鼎力支持,这是您能力与才华的显示。让我们携起手来,潇洒走一回。“千淘万漉虽辛苦,吹尽狂沙始到金。”相信经过大家不断的艰苦努力,华夏会计审计一定能以她的崭新雄姿,迎着从东方升起的太阳,使具有数千年文明历史的华夏会计审计重新复兴和强盛,屹立于世界会计审计之林!

最后,我受丛书编委会委托,要特别感谢学术界的著名教授、实业界的知名专家、企业界的名流企业家担任本丛书的顾问,这套丛书就是在他们关心、支持下问世的。我还要感谢关心、支持《华夏会计审计丛书》出版发行的单位和个人,正是由于他们的支持,丛书才以如此姿态呈现在广大读者的面前。还要感谢我们广大的读者朋友,望读者朋友予以批评指正。读者往往高于作者。阅读本身就是一种再创造,至少可以说是共同创造。

让我们祝愿:《华夏会计审计丛书》在中国的改革大潮中发挥着“思想库”作用。

一九九三年八月於龙子湖畔

前 言

本书根据财政部颁布的《外商投资企业会计制度》和《外商投资企业执行新会计制度若干问题的规定》并参考了《企业会计准则》、《企业财务通则》以及新的行业会计制度编写而成,反映外商投资企业会计核算的最新成果。本书主要介绍了外商投资工业企业会计核算的全过程,结构严谨合理,体系科学完整,理论联系实际,通俗易懂,既可作为财经院校的教科书,又可作为会计业务培训教材,还可作为会计人员的自学读物。

本书由邵毅平、邱学文担任主编,朱康萍、余俊仙担任副主编。参加本书编写的有邱学文(第一章、第九章)、邵毅平(第二章、第五章)、余俊仙(第三章、第四章)、朱康萍(第六章、第十章)、张红英(第七章)、颜如寿(第八章)、郭德贵(第十一章)、钱娟萍(第十二章)。本书最后由主编、副主编总纂定稿。

由于我们水平有限,书中难免有疏忽和错误之处,敬请读者批评指正。

编 者

1993年9月于浙江财经学院

目 录

丛书总序	(1)
前 言	(3)
第一章 外商投资企业会计综述	(1)
第一节 外商投资企业的特点	(1)
第二节 会计核算的基本前提和一般原则	(7)
第三节 外商投资企业的会计核算特点	(11)
第二章 投入资本和资本公积的核算	(20)
第一节 投入资本的核算	(20)
第二节 资本公积的核算	(35)
第三章 国际结算和外币业务的核算	(39)
第一节 国际结算	(39)
第二节 外汇业务核算的基本要求	(52)
第三节 一般外币业务的会计核算	(62)
第四节 外汇调剂业务核算	(71)
第五节 购入外汇额度的核算	(75)
第四章 流动资产和流动负债的核算	(79)
第一节 流动资产的核算	(79)
第二节 流动负债的核算	(99)
第五章 存货的核算	(113)
第一节 存货的分类与计价	(113)
第二节 购入进口材料的核算	(117)
第三节 国内购入材料的核算	(121)
第四节 发出材料的核算	(129)
第五节 包装物、低值易耗品和委托加工材料的核算	(134)

第六节 存货盘存的核算·····	(145)
第七节 存货市价变动的核算·····	(147)
第六章 长期投资和长期负债的核算·····	(149)
第一节 长期投资的核算·····	(149)
第二节 拨付所属企业资金的核算·····	(162)
第三节 长期银行借款的核算·····	(164)
第四节 发行公司债券的核算·····	(167)
第七章 固定资产和在建工程的核算·····	(173)
第一节 固定资产的分类和计价·····	(173)
第二节 固定资产增加的核算·····	(176)
第三节 固定资产减少的核算·····	(181)
第四节 固定资产折旧的核算·····	(183)
第五节 固定资产修理与清查的核算·····	(189)
第六节 在建工程的核算·····	(191)
第八章 无形资产和其他资产的核算·····	(196)
第一节 无形资产的核算·····	(196)
第二节 其他资产的核算·····	(200)
第九章 成本和费用的核算·····	(204)
第一节 成本与费用核算概述·····	(204)
第二节 生产成本的核算原理·····	(210)
第三节 产品成本的计算方法·····	(220)
第十章 销售和利润的核算·····	(246)
第一节 销售的核算·····	(246)
第二节 利润的核算·····	(264)
第三节 利润分配的核算·····	(270)
第十一章 会计报表及其分析·····	(280)
第一节 会计报表概述·····	(280)
第二节 资产负债表的编制·····	(283)

第三节	利润表及其利润分配表的编制.....	(292)
第四节	财务状况变动表的编制.....	(297)
第五节	外币资金情况表的编制.....	(304)
第六节	会计报表的分析.....	(307)
第十二章	解散与清算的核算.....	(314)
第一节	解散与清算的原因与程序.....	(314)
第二节	合同期满产权转让清算的核算.....	(318)
第三节	完全解散清算的核算.....	(322)
第四节	合作企业解散清算的核算.....	(325)

第一章 外商投资企业会计综述

第一节 外商投资企业的特点

我国利用外资的方式包括国际信贷(如政府间信贷、国际金融组织信贷、出口信贷、银行间信贷等)、证券投资和直接投资等。直接投资包括“三来一补”(来料加工、来样加工、来件装配、补偿贸易)业务,开办中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业等。外商投资企业主要是指中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业。

一、中外合资经营企业的特点

中外合资经营企业(简称合营企业,下同),是指中方企业和其他经济组织与外国(包括外国及港澳台地区,下同)的公司、企业集团和其它经济组织或个人,按照平等互利的原则,联合投资共同经营的以股权为基础的责任有限公司。合营企业的特点有以下几个方面:

1. 是中国的法人。举办合营企业必须经中国政府批准,必须遵守中国的法律并受中国法律的保护。比如,所有的合营企业必须遵守中国的宪法、1979年7月颁布的《中华人民共和国合资经营企业法》,以及1991年4月颁布的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》等,并受这些法律的保护。

2. 共同投资。中方的企业、其他经济组织与外方的企业、其他

经济组织或个人举办的合营企业必须按照规定的出资比例(外国投资者的出资比例一般不低于 25% 的下限)认缴出资额,中、外投资各方认缴的出资额的总和构成合营企业的资本总额。

3. 共同经营。合营企业以中、外各方组成的董事会为企业的最高权力机构,董事会在遵守我国有关的法律、法令和有关条例以及合营各方签订的合营协议、合同、章程的条件下独立自主地行使其职责和权力。董事会的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。正副总经理(或正副厂长)由合营各方分别担任。

4. 有限责任。合营企业是以股权为基础的责任有限公司,合营各方对合营企业的责任以各自认缴的出资额为限,按出资额比例分享利润和分担风险及亏损。这种有限责任公司与股份公司并不完全相同。它不采用“一股一票”的办法,很少公开发行股票,不太需要将资本划分为等额的股份;股份不能自由转让,如果要转让必须经合营各方同意;合营期限按不同行业、不同情况作不同的约定,有的行业应当约定合营期限,有的行业可以约定可以不约定。另外,董事长、副董事长与总经理、副总经理的任免等都与股份有限公司有所区别。

5. 经营范围的限定。并非所有的行业都可以设立中外合资经营企业,在中国境内设立的合营企业,应能促进中国经济的发展和提高科学技术水平的提高,有利于社会主义现代化建设,和社会主义市场经济建立。允许设立合营企业的主要行业是:(1)能源开发,建筑

材料工业,化学工业,冶金工业;(2)机械制造业,仪器仪表工业,海上石油开采设备的制造业;(3)电子工业,计算机工业,通讯设备的制造业;(4)轻工业,纺织工业,食品工业,医药和医疗器械工业,包装工业;(5)农业,牧业,养殖业;(6)旅游和服务业。

6. 优惠的待遇。合营企业依照国家有关税收的法律和行政法规的规定,可以享受减税、免税的优惠待遇。1991年4月9日颁布的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》规定:“外商投资企业的企业所得税和外国企业就其在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所的所得应纳的企业所得税,按应纳税的所得额计算,税率为30%,地方所得税,按应纳税的所得额计算,税率为3%”;“设在经济特区的外商投资企业,在经济特区设立机构、场所从事生产、经营的外国企业和设在经济技术开发区的生产性外商投资企业,减按15%的税率征收企业所得税”,“设在沿海经济开放区和经济特区、经济技术开发区所在城市的老市区的生产性外商投资企业,减按24%的税率征收企业所得税”;“设在沿海经济开放区和经济特区、经济技术开发区所在城市的老市区或者设在国务院规定的其他地区的外商投资企业,属于能源、交通、港口、码头或者国家鼓励的其他项目的,可以减按15%的税率征收企业所得税”;“对生产性外商投资企业,经营期应在十年以上的,从开始获利的年度起,第一年和第二年免征企业所得税,第三年至第五年减半征收企业所得税,但是属于石油、天然气、稀有金属、贵重金属等资源开采项目的,由国务院另行规定”。另外对从事农业、林业、牧业的外商投资企业和设在经济不发达的边远地区的外商投资企业还规定了更优厚的减免税待遇。

合营企业除了享受减免税待遇外,还享受比国际市场低得多的场地使用费、劳动力费用、材料和能源的价格等方面的优惠。

7. 设立与登记。设立合营企业应按下列程序办理:

(1)由中国合营者向企业主管部门呈报与外国合营者设立合

营企业的项目建议书和初步可行性研究报告。该建议书与初步可行性研究报告经企业主管部门审查同意并转报对外经济贸易部和受托机构批准后,合营各方才能进行以可行性研究为中心的各项工 作,在此基础上商签合营企业协议、合同、章程。协议是指合营各方对设立合营企业的某些要点和原则达成一致意见而订立的文件。合同是指合营各方为设立合营企业就相互权利、义务关系达成一致意见而订立的文件。章程是指按照合营企业合同规定的原则,经合营各方一致同意,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。

(2)申请设立合营企业,由中国合营者负责向审批机构报送下列正式文件:

- 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、直辖市人民政府对设立该合营企业签署的意见。

(3)审批机构在收到上述正式文件之日起,三个月内决定批准或不批准,申请者应在收到批准证书后一个月内,按《中华人民共和国中外合资经营企业登记管理办法》的规定,凭批准证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,合营企业的营业执照签发日期,即为该合营企业的成立日期。

二、中外合作经营企业的特点

中外合作经营企业(简称合作企业,下同),是指我国的企业或者其他经济组织在中国境内同外国的企业和其他经济组织或者个人,按照平等互利的原则,共同举办的契约式的合营企业,它的特

点有：

1. 既可是中国的法人也可以不是中国的法人。根据 1988 年 4 月颁布的《中华人民共和国中外合作经营企业法》，合作企业符合中国法律关于法人条件的规定的，依法取得中国法人资格。

2. 契约式的投资合作条件，共同经营和有限责任。中外合作者举办合作企业，应在合作企业合同中约定投资或者合作条件、收益或产品的分配、风险和亏损的分担、经营管理方式和合作企业终止时财产的归属等事项。合作企业应当设立董事会或者联合管理机构，依照合作企业合同或者章程的规定，决定合作企业的重大问题。中外合作者的一方担任董事会的董事长、联合管理机构的主任的，由他方担任副董事长、副主任。董事会或者联合管理机构可以决定任命或者聘请总经理负责合作企业的日常经营管理工作。总经理对董事会或者联合管理机构负责。中外合作者在合作企业合同中约定合作期满后合作企业的全部固定资产归中国合作者所有的，可以在合作企业合同中约定外国合作者在合作期限内先行回收投资的办法。合作企业合同约定外国合作者在缴纳所得税前回收投资的，必须向财政税务机关提出申请，由财政税务机关依照有关税收的规定审查批准。外国合作者在合作期限内先行回收投资的，中外合作者应当依照有关法律的规定和合作企业合同的约定对合作企业的债务承担责任。

3. 优惠条件及纳税方式。合作企业享受与合营企业相同的减免税政策及其他优惠政策。不组成企业法人的合作企业，可以由合作各方依照国家有关税收法律、法规分别计算缴纳所得税，也可以由该企业申请，经当地税务机关批准，依照税法统一计算缴纳所得税。

4. 企业设立与登记。申请设立合作企业，应当将中外合作者签订的协议、合同、章程等文件报国务院对外经济贸易部门或者国务院授权的部门和地方政府审查批准。审查批准机关应当自接到申