

●主 编 郭惠云 刘克敬
●副主编 丁晓东 刘兴云

外商投资企业会计



45

青岛海洋大学出版社

前 言

随着我国经济体制改革的不断深入，对外开放政策的全方位落实，外商投资企业已成为我国企业组织的一个重要组成部分，并呈蓬勃发展的态势。为适应这种变化，我们参照即将颁布的《外商投资企业会计制度》编了这本《外商投资企业会计》。该书可作为高等财经院校有关专业的教材，也可作为外商投资企业财务管理人员的学习用书。

本教材具有务实，求新，通俗等特点。所谓务实，即从我国当前外商投资企业发展的实际情况出发，结合新的外商投资企业会计制度，理论与实践密切配合，满足广大读者学以致用的要求；所谓求新，即侧重研究外商投资企业中不断出现的新的会计理论和实务问题，更新原有合资会计教材的内容，满足财会人员更新知识的需要；所谓通俗，即文字通俗易懂，深入浅出。

本教材由郭惠云、刘克敬主编，丁晓东、刘兴云副主编。全书共分十四章，第一章由王立来执笔，第二、十一章由郭惠云执笔，第三、十、十四章由丁晓东执笔，第四、七章由赵联东执笔，第五章由张涛执笔，第六、九章由刘兴云执笔，第八章由刘百芳执笔，第十二章由李春霞执笔，第十三章由刘清华执笔。

本教材在编写过程中，得到了山东财政学院和山东省外经委培训中心有关领导和老师的帮助和指导，在此，我们谨表谢意。由于外商投资企业会计的理论和方法正处在变化之中，加之我们的水平有限，书中不妥之处在所难免，敬请读者批评指正。

编 者

1992年6月

目 录

第一章 绪 论

- 第一节 我国外商投资企业概况..... (1)
- 第二节 外商投资企业的建立及其组织机构..... (5)
- 第三节 有关外商投资企业的法律、法规及优惠政策
..... (11)
- 第四节 建立外商投资企业会计的原则和任务..... (13)

第二章 外商投资企业会计概论

- 第一节 外商投资企业会计的特点..... (16)
- 第二节 外商投资企业会计的基本假设和一般原则... (25)

第三章 外汇业务的核算

- 第一节 外汇与外汇业务..... (32)
- 第二节 统帐制下外汇业务的核算..... (35)
- 第三节 分帐制下外汇业务的核算..... (44)

第四章 货币资金、有价证券及应收款项的核算

- 第一节 货币资金的核算..... (49)
- 第二节 有价证券的核算..... (54)
- 第三节 应收帐款与应收票据的核算..... (57)

第五章 存货的核算

- 第一节 存货及其计价原则..... (69)
- 第二节 存货的盘存制度与计价方法..... (77)
- 第三节 原材料的核算..... (83)
- 第四节 包装物与低值易耗品的核算..... (92)
- 第五节 自制半成品、产成品和外购商品的核算..... (98)

第六章 长期投资的核算

- 第一节 长期投资概述..... (102)
- 第二节 向其他企业投资的核算..... (104)
- 第三节 股票投资的核算..... (110)
- 第四节 债券投资的核算..... (113)

第七章 固定资产和在建工程的核算

- 第一节 固定资产的分类及其计价..... (120)
- 第二节 固定资产的核算..... (123)
- 第三节 固定资产租赁的核算..... (137)
- 第四节 在建工程的核算..... (141)

第八章 无形资产和其它资产的核算

- 第一节 无形资产的核算..... (148)
- 第二节 其他资产的核算..... (154)

第九章 负债的核算

- 第一节 负债的概述..... (158)
- 第二节 流动负债的核算..... (159)
- 第三节 长期负债的核算..... (165)

第十章 投资人权益的核算

- 第一节 投资人权益的构成..... (175)
- 第二节 投资人权益的核算..... (178)

第十一章 费用和生产成本的核算

- 第一节 费用和成本概述..... (187)
- 第二节 生产成本核算的一般程序..... (193)
- 第三节 产品成本计算方法..... (199)

第十二章 销售和利润的核算

- 第一节 产品销售的核算..... (220)
- 第二节 利润的计算和结转..... (231)
- 第三节 利润分配的核算..... (237)

第十三章 会计报告

第一节	会计报表.....	(245)
第二节	资产负债表及其附表.....	(247)
第三节	利润表及其附表.....	(257)
第四节	财务状况变动表.....	(262)
第五节	会计报表分析和财务情况说明书.....	(265)

第十四章 解散与清算的核算

第一节	解散与清算的程序.....	(274)
第二节	解散与清算的帐务处理.....	(279)

第一章 绪 论

第一节 我国外商投资企业概况

一、我国外商投资企业的产生与发展

党的十一届三中全会制定了改革开放的基本国策，使我国外商投资企业的发展取得了举世瞩目的成就。自1979年公布《中外合资经营企业法》至1991年底，我国已累计批准外商投资企业4万余家，协议外资金额498.6亿美元，实际利用外资金额223.4亿美元。投资者包括来自港、澳、台、美国、欧共体各国、澳大利亚、加拿大等近50个国家和地区。投资形式，基本采取了股权与股份式合资、契约式合作和独资。除此之外，还搞了海洋石油合作开发项目等。投资产业涉及轻工、纺织、服装、食品、医药、电子、机械、化工、冶金、建材、能源、汽车、交通、电讯、水产养殖、种植、房地产、融资租赁和旅游服务等国民经济各个部门和行业，遍及全国所有的省、自治区、直辖市和计划单列市，初步形成了从南到北，从东到西，从经济特区、沿海城市、沿海开放地带到内地这样一个逐步推进的全方位、有重点、多层次梯度发展的开放格局。

引进外资，兴办外商投资企业，已成为我国国民经济发展的一个重要组成部分。目前已建成投产和运营的外商投资企业，大多数技术先进，经营管理方法科学，产品以外销为主，并填补国内一些空白。其产值、上缴涉外税收和解决劳动就业等方面所取得的成果在沿海地区的经济发展中已占有相当重要的地位。因此，从整体上看，这些企业对于增强我国自力更生能力，调整和优化产业结构，促进国民经济持续、稳定、协调发展起到了积极作

用。同时，也成为扩大国际经济技术合作与交流的重要渠道。近几年来，我国外商投资企业的发展呈现出以下特点：

1、生产技术型企业增加，外资投向日趋合理与配套。近几年国家制定了外商投资企业的产业政策，鼓励产品出口、技术先进和有利于改善产业结构与基础设施项目的建设，积极引导外资投向，加强了对非生产性项目和重复建设项目的控制，使外资投向日趋合理与配套，生产技术型项目逐年增加。以上海市为例，1985年生产技术型外商投资企业仅占18%，1989年为50%，1990年达到90%，在1990年9月统计投产的559家生产技术型企业中，产品出口和先进技术型企业占66.3%，其中既有国家急需发展的能源、短线原材料企业，又有代表当今世界先进水平的光纤数字传真、大规模集成电路、新型材料、生物工程、微电子、计算机等高科技企业。

2、出口创汇型企业增多，出口额逐年增加。外商投资企业的迅速发展，在出口创汇方面已成为一支强有力的生力军。根据海关统计，1989年全国外商投资企业的出口额为49亿美元，超过了前四年的总和。1990年达到78.1亿美元，比1989年增长了58.9%，占全国外贸出口的比重也由1989年的9%上升至1990年的12.6%。1991年达到120亿美元，占全国出口额的1/6以上，其产品远销150多个国家和地区。1990年中国外商投资企业协会评选的全国出口创汇200万美元以上和实现税前利润100万元人民币以上的外商投资企业达到383家，其中年创汇额达2000万美元以上的企业有18家（有5家企业创汇逾1亿美元）。如厦门华侨电子企业有限公司1990年工业产值达到13亿元，出口彩电47万台，占生产量的70%以上，产品出口美国、加拿大、英国等三十六个国家和地区，已初步形成了一个国际销售网络。

3、台商投资企业发展迅速。1990年台胞在大陆举办企业1103家，协议金额8.89亿美元，截止到1990年底，台商在大陆投

资办企业达到2000余家。近来，台商投资又出现了由单项投资向成片开发，沿海向内地延伸，由短期投资向中长期投资发展的新趋势，并在珠海、东莞等地开始成片开发“台商工业园区”。海峡两岸这种经济的融合，无疑是祖国和平统一的经济基础。

二、我国外商投资企业的特征

我国外商投资企业是指在我国境内设立的有外商资本投入的企业，主要包括中外合资经营企业、中外合作经营企业及外资企业三种形式，一般统称为“三资企业”。

（一）中外合资经营企业

中外合资经营企业（简称“合资企业”）是由外国公司、企业或其他经济组织或个人与我国公司、企业或其他经济组织，依照我国法律，在我国境内共同投资、共同经营、共享利润、共担风险而设立的有限责任公司。中外合资经营企业具有以下主要特征：

1、由两个或两个以上的外商和中国企业或其他经济组织共同组成的。外方合营者可以是公司、合伙，也可以是个人。

2、合营企业依照中国法律，经中国政府批准在中国境内设立，是中国法人，必须服从中国法律的管辖，并受中国法律的保护。

3、合营企业的法律形式是有限责任公司。企业拥有独立的法人地位，以企业的全部财产作为企业从事经营活动的经济担保，合营各方对企业债务的责任仅以其出资额为限。

4、合营企业是一种“股权式合营企业”，合营各方的出资均折成相应的股份，合营者根据各自出资额在整个注册资本中所占的股权比例对合营企业享受权利和承担义务。

（二）中外合作经营企业

中外合作经营企业（简称“合作企业”）是指由外国公司、企业、其他组织或个人，同中国企业或其他经济组织根据合作经

营企业合同规定的投资或合作条件，在中国境内共同投资而设立的契约式合营企业。与中外合资经营企业相比较，中外合作经营企业有以下主要特征：

1、合作企业是“契约式合营企业”，合作各方根据合作企业合同的规定享受权利和承担义务，而不是根据出资比例。合作各方的出资一般也不必作价和折成具体的股份。

2、合作企业在法律形式上可以是法人，也可以不是法人。根据《中外合作经营企业法》规定，合作企业符合中国法律关于法人条件规定的，依法取得中国法人资格。因此，合作各方可以根据企业项目的特点、生产规模等情况自主选择是否取得法人资格。

3、合作企业的外国合作者可以根据合作企业合同的规定，在合作期限内先期回收投资。

4、合作企业的组织机构一般比较灵活、简便，可以设董事会，也可以只设联合管理机构，或者委托他人进行管理。

从上述合作企业的特征来看，它是一种比较灵活、适应性广、资本回收较快的外商投资企业形式。在旅游饭店、养殖业、石油勘探开发等行业中被广泛采用。

（三）外资企业

外资企业是指依照中国法律在中国境内设立的，其全部资本由外国投资者投资的企业。其主要特征如下：

1、外资企业的全部资本均来自外国投资者。外国投资者包括外国公司、合伙或外国公民。

2、外资企业的投资可以是独资，也可以是几家外国公司、合伙或个人联合投资。外资企业可以是法人，也可以不是法人。符合中国法律关于法人条件规定的外资企业，依法取得法人资格。

3、虽然外资企业的资本来自外国投资者，但它是依照中国

法律设立的，属于中国法人，应受中国法律的保护。因此，它与外国企业在中国境内设立的办事处、代表处等分支机构有所不同。

第二节 外商投资企业的建立 及其组织机构

一、外商投资企业的建立

(一) 中外合资经营企业设立的主要步骤

1、立项。由合资中方向其上级政府主管部门呈报拟与外国合资者设立合营企业的项目建议书。对项目的内容、资金的来源、合作方式、产品销售市场等各方面的设想和条件作出概括性的介绍和建议；经该企业主管部门审查同意之后，转报合资企业的审批机构进行审批，以减少项目选择的盲目性。

2、进行可行性研究。在项目建议书得到合资中方上级主管部门同意并经审批机构批准后，合资各方应对合资项目进行可行性研究，并编制可行性研究报告。可行性研究报告应对项目所涉及的经济、技术、财务等各项因素进行测算和分析，并对设立合资企业的可能性、必要性、盈利性及合法性做出结论，从而为合资各方订立合资企业协议、合同和章程以及合资企业的审批提供依据。可行性研究报告需报请合资中方上级主管机关进行审批。

3、审批。合资各方在项目建议书和可行性研究报告获得批准后，可以谈判并签订合资企业协议、合同和章程，并报送审批机关审批。中外合资经营企业的审批机关是我国对外经济贸易部，批准后颁发证书。对于具备下列条件的合资企业，对外经济贸易部可以委托有关省、自治区、直辖市人民政府或国务院有关部、局进行审批：

(1) 投资总额在国务院规定的金额内，合资中方的资金来

源已落实的；

(2) 不需要国家增拨原材料，不影响燃料、动力、交通运输、外贸出口配额等全国平衡的。

4、登记。合资各方在收到审批机关的批准证书后一个月内，应向有关工商管理机构办理登记手续，领取营业执照。合资企业营业执照的签发日期，即为合资企业成立的日期。

(二) 中外合资经营企业的协议、合同和章程

中外合资经营企业协议是指合资各方对设立合资企业的某些要点和原则达成一致意见而订立的文件。一般在合资各方正式签署合资企业合同之前订立，其主要目的是为合同的谈判、起草以及签订确立一些原则和主要框架，以使合同能够最终顺利得以签订。协议一般包括以下主要内容：合资各方的名称、代表和谈判的经过；合资企业的经营宗旨、经营范围和生产规模；合资企业的投资总额、注册资本、各方出资方式、出资比例及利润分配原则；产品销售方向、内外销比例、原材料来源；采用的设备和技术等等。

中外合资经营企业合同是指合资各方为设立合资企业就相互权利义务关系达成一致意见而订立的文件。它是合资企业赖以设立和从事经营的基础，是对合资各方均具有约束力的法律文件，对于合资企业有着至为重要的意义。

合资企业合同应包括以下内容：

1、合资各方的名称、注册国家、法定地址和法定代表的姓名、职务、国籍；

2、合资企业名称、法定地址、宗旨、经营范围和规模；

3、合资企业的投资总额、注册资本、合资各方的出资额、出资比例、出资方式、出资的缴付期限以及出资额欠缴、转让的规定；

4、合资各方利润的分配和亏损分担的比例；

5、合资企业董事会的组成、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，产品在中国境内和境外销售的比例；

8、外汇资金收支的安排；

9、财务、会计、审计的处理原则；

10、有关劳动管理、工资、福利、劳动保险等事项的规定；

11、合资企业期限、解散清算程序；

12、违反合同的责任；

13、解决合资各方之间的争议的方式和程序；

14、合同文书采用的文字和合同生效的条件。

中外合资经营公司章程是指按照合资企业合同规定的原则，经合资各方一致同意，规定合资企业的宗旨、组织原则和经营管理方法等事项的文件。它是合资企业在经营管理、开展业务过程中处理对内、对外关系的基本依据。与其合同相比较，合资企业章程有以下特点：

首先，合资企业章程主要规定合资企业内部各组织机构之间的分工、权限等内部关系，以及企业与第三人之间的关系，对社会及公众是公开的。合资企业违反章程而给第三人造成损害，第三人有权请求赔偿；而合资企业合同则主要规定合资各方之间相互权利义务的法律文件，一般只对合资各方具有约束力。

其次，合资企业章程主要规定合资企业在设立后经营管理及对外开展业务所应遵循的原则和程序；而合资企业合同则主要规定合资各方为设立合资企业而产生的各项权利和义务，重点在于合资企业的设立。因此，两者的侧重点是不同的。

第三，合资企业章程是在合资企业合同的基础上订立的，应遵守合资企业合同所规定的各项原则，其基本内容不应与合资企业

合同相违背。

合资企业章程的内容主要包括：合资企业名称、法定地址，企业的有限责任性质；合资企业的宗旨、经营范围、规模和合营期限；合资各方的名称、注册国家、法定地址、法定代表人的姓名、职务和国籍；合资企业的投资总额、注册资本、各方的投资比例、投资方式；合资企业股东入股资金或部分出资额转让的规定；企业利润分配和亏损分担的规定；合资一方对企业承担的特殊责任如技术指导、产品返销、原材料供应等；企业董事会的组成，董事人选各方选派名额的确定；董事会的职权，董事会的议事规则，董事的任期和更换，董事长、副董事长的职责；企业管理机构的设置，总经理、副总经理、总工程师、总会计师、总审计师等高级管理人员的任免办法；企业的劳动工资制度；企业经营方针、财务预决算制度，包括企业经营规划的制订、批准和实施，企业财务、会计和审计制度的原则，企业财务预算和决算报告的提出和审定，企业财产处置权力和程序，决定企业盈利分配的程序，企业三项基金提取比例的确定；企业中止和终止，解散之后的财产清算；合资各方自身不能解决争议，提请仲裁机构、仲裁程序、适用法律；章程修改的程序等等。

不论是合同或章程，所有条款都不允许与国家现行法律冲突。例如税法中有关减免税待遇和税率待遇，国家有关进出口管理制度等，只能按国家规定办理，不允许在合同、章程中另行规定。

中外合资经营企业和外资企业的建立可参照上述程序和有关规定。

二、外商投资企业的组织机构

中外合作经营企业的组织机构由董事会及其领导下的经营管理机构组成。

1、董事会

根据中外合资经营企业法及其实施条例，董事会是合资企业的最高权力机构，董事会成员由合资各方根据出资比例协商确定各自委派的董事的比例，各方董事自行委派。董事会成员不得少于3人，大多在7—11人之间，一般为单数。董事会设董事长和副董事长，由合资各方协商确定或由董事会选举产生。董事长可由中方担任，也可由外方担任，但合资一方担任董事长的，由他方担任副董事长。董事长是合资企业的法人代表，对外代表合资企业签订经济合同，开展业务，进行诉讼活动。董事长因故不能履行职责时，应授权副董事长或其他董事代表合资企业或召集并主持董事会。董事会会议每年至少召开一次，并只有在三分之二以上董事出席时方能举行，董事会有权决定合资企业的一切重大问题。如，决定年度生产计划、销售计划以及发展方针；批准年度财务预算、决算和年度会计报表；决定年度利润分配方案；审查并批准总经理提出的年度经营报告；任命和免除总经理、副总经理、总工程师和总会计师，批准由总经理提名的高级职员，决定注册会计师、会计顾问和律师的聘请；确定本公司的组织机构，以及讨论和决定增设或撤销职能部门或分支机构；决定高级职员的工资待遇，并按中国劳动管理部门的规定，制订本公司职工的工资福利制度；通过本公司的劳动合同及各项重要规章制度；以及其它总经理认为需提请董事会决定的问题或由两个以上董事提出的议案等，但对于涉及到合资企业章程的修改、合资企业的中止及解散、合资企业注册资本的增加及转让、合资企业与其他经济组织合并等问题，必须由出席董事会会议的全体董事一致通过方可做出决议。

2、经营管理机构

中外合资经营企业应设立经营管理机构，负责企业的日常经营管理工作。在经营管理机构中，设总经理一人，副总经理若干人，由中外方推荐，董事会聘请，可以是中国公民，也可以是外国公民。

但要求必须懂得中国的政策、法律,能够正确理解和实行我国对企业经营原则所提出的要求;懂得企业经营业务,有组织才能,善于同各方选派的人员合作共事;具有国际市场、金融、经济贸易和法律方面的知识,同时具备勇于创新、积极进取的精神。

总经理的职责是执行董事会会议的各项决议,组织领导合资企业的日常经营管理工作。在董事会授权范围内,总经理对外代表合资企业,对内任免下属人员,行使董事会授予的其他职权。如有权制止下属人员的一切他认为不合理或不需要的行为,对企业日常经营管理工作方面下达的一切指标,企业所有人员都必须无条件地执行,可以对外签署一切业务文件。

总经理、副总经理未经董事会认可,不得在其他企业同时兼任经理职务。总经理、副总经理和其他高级管理人员如有营私舞弊或严重失职行为,经董事会决议可以随时解聘。撤换总经理,须由推荐方提出新的人选,被撤销的和新任命的人员都须经董事会讨论决定,单方面撤换或委任均无法律效力。

企业内部组织管理体系的设制,在具体形式上不搞“一刀切”。总的原则是从实际出发,以提高经济效益为目标,同时借鉴国外的经验。比如,业务部负责制,企业一般只设生产部、财务部、供应部、营销部、技术部、行政部、总经理办公室等“六部一室”,由副总经理和三总师(总工程师、总会计师、总经济师)分别兼任部门经理,不单设部门负责人。管理人员一人多岗、一职多能,力求工作的高效率、经营的高效益。

中外合作经营企业的经营管理机构及管理方式较为灵活,可以选择不同的经营管理模式。如可以设立董事会,有关事项可参照适用合资企业法的有关规定;也可以由合作各方各自选派自己的代表组成联合管理机构,协调合作各方的利益,决定企业的重大问题,对企业的业务实行联合管理。联合管理机构的形式及议事规则,可以由合作各方协商决定。此外,合作企业也可委托合

作一方或合作企业外的第三方对合作企业进行管理。

外资企业在经营管理方面有很大自主权，其内部组织机构的设置、生产计划的制订以及人员的聘任等，不受干涉。但我国政府有权对外资企业的活动依法进行管理和监督，外资企业的经营活动必须遵守中国法律，不得损害中国的社会公共利益。

第三节 有关外商投资企业的法律、法规及优惠政策

一、有关法律、法规

为了保护外国投资者的合法权益，指导外商投资企业依法经营，我国相继制订了400多项有关外商投资的法律、法规、条例和规定，其中1979年7月1日五届人大一次会议通过的《中外合资经营企业法》是我国实行改革开放政策以后第一部外商投资立法，并于1990年4月4日又对其进行了修订；1991年4月9日第七届全国人民代表大会第四次会议通过了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》；此外，还有《中外合作企业法》、《外商独资企业法》、《国务院关于鼓励外商投资的规定》、以及会计制度、外汇管理、技术引进、劳动管理等大量配套法规。这些涉外经济立法为外商来华投资提供了良好的法律环境。

二、有关外商投资企业的优惠政策

我国政府为鼓励外商来华投资，改善我国的投资环境，对外商投资企业制定了各种优惠政策。其中外商投资企业的所得税法尤为突出。

我国外商投资企业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，按应纳税所得额计算，税率为3%。与世界各国相比，这一税率属于中等偏下的水平。同时，我国政府对外商投资企业所得税还规定了一系列优惠措施。

1、经营期在十年以上的生产性外商投资企业，经企业申请，税务机关批准，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。

2、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，在享受“两免三减”的待遇期满后，经企业申请，国务院税务主管部门批准，在以后的十年内可以继续按应纳税额减征15%至30%的企业所得税。

3、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。

4、外商投资企业的外国投资者，将从企业取得的利润直接再投资于该企业，增加注册资本，或者作为资本投资开办其他外商投资企业，经营期不少于五年的，经投资者申请，税务机关批准，退还其再投资部分已缴纳所得税的40%税款。

5、外国投资者从外商投资企业取得的利润，免征所得税；为科学研究、开发能源、发展交通事业、农林牧业生产以及开发重要技术提供专有技术所得的特许权使用费，经国务院税务主管部门批准，可以减按10%的税率征收所得税，其中技术先进或者条件优惠的，可以免征所得税。

6、外商投资企业发生年度亏损，可以用下一纳税年度的所得弥补；下一纳税年度的所得不足弥补的，可以逐年延续弥补，但最长不得超过五年。

7、产品出口企业按照国家规定减免企业所得税期满后，凡当年企业出口产品产值达到当年企业产品产值70%以上的，可按