

高等专科学校金融类“九五”规划重点教材

外商投资企业会计

主 编 李善美 肖光红

副主编 王杰华 李富英



西南财经大学出版社

责任编辑:许奎琦

封面设计:梁建成 袁野

书 名:外商投资企业会计

主 编:李善美 肖光红 副主编:王杰华 李富英

出版者:西南财经大学出版社

(四川省成都市光华村西南财经大学内)

邮编:610074 电话:(028)7301785

印 刷:郫县科技书刊印刷厂

发 行:西南财经大学出版社

全 国 新 华 书 店 经 销

开 本:850×1168 1/32

印 张:15.875

字 数:400千字

版 次:1998年2月第1版

印 次:1998年2月第1次印刷

印 数:4000册

定 价:23.50元

ISBN 7-81055-261-9/F·201

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社发行部调换。
 2. 版权所有,翻印必究。
-

编 审 说 明

根据国家教委关于各部委要负责对口专业教材建设的规定,全国普通高校(本科、专科)金融类各专业的教材建设由中国人民银行归口管理。

中国人民银行根据国家教委的要求和全国高等专科学校的实际需要,制定了高等专科学校金融类“九五”重点建设教材规划。

《外商投资企业会计》是根据规划制定的教学大纲编写的,可供高校教学和干部培训以及自学之用。

1993年,财政部发布了《外商投资企业会计制度》和《企业会计准则》,按照制度法规中关于会计要素的理论和体系编写了《中外合资经营企业会计》,它初步体现了与国际会计接轨,对深化社会主义市场经济体制的改革,吸引外商投资起到了推动作用。近年来,财务会计制度、税收制度、外汇管理体制等一系列新法规陆续出台,我们对原书的相关内容作了重大修改,对投资一章进行了结构上的调整,增加了现金流量表的内容。同时,为了促进外商投资企业集团的发展,规范外商投资企业集团编制合并会计报表,本书增加了合并会计报表一章,对合并会计报表的理论以及实务操作作了较为详细的阐述,并将教材易名为《外商投资企业会计》。经过修改后的本书,内容比过去更加完整、丰富,结构比过去更加合理,是学习外商投资企业会计各类人员的一本实用教材。

本书由李善美、肖光红主编,王杰华、李富英副主编,全书由李善美总纂。

本书由中央财政金融大学李翠芬副教授审稿。

编写分工：

上海金融高等专科学校 李善美副教授 编写第一、二章，

长春金融高等专科学校 韩国薇讲师 编写第三、四、六章，

保定金融高等专科学校 王杰华副教授 编写第五、七章，

上海金融高等专科学校 俞江萍讲师 编写第八、九章，

长春金融高等专科学校 李富英副教授 编写第十、十三章，

广州金融高等专科学校 肖光红副教授 编写第十一、十二章，

现在我们审定，本书可以作为教材出版，各单位在使用中如有何意见和建议，请函告中国人民银行教育司教材处。

中国人民银行
中国金融教材工作委员会

1997年9月2日

目 录

第一章	绪 论	(1)
第一节	外商投资企业的特征与作用.....	(1)
第二节	会计核算的前提条件和一般原则.....	(6)
第三节	会计要素和会计等式	(12)
第四节	外商投资企业的设立及会计工作组织	(14)
第二章	外币业务的核算	(24)
第一节	外币业务的有关概念	(24)
第二节	外币业务的会计处理	(26)
第三章	货币资金及应收款项的核算	(44)
第一节	货币资金的核算	(44)
第二节	应收帐款的核算	(53)
第三节	应收票据的核算	(56)
第四节	坏帐损失的核算	(65)
第四章	存货的核算	(71)
第一节	存货的范围、分类及其成本构成.....	(71)
第二节	存货的核算	(82)
第三节	存货的清查.....	(100)
第三章	投资的核算	(106)
第一节	投资概述.....	(106)

第二节	有价证券的核算	(108)
第三节	长期投资的核算	(113)
第四节	拨付所属企业资金的核算	(130)
第六章	固定资产和无形资产的核算	(133)
第一节	固定资产和在建工程的核算	(133)
第二节	无形资产和其他资产的核算	(165)
第七章	流动负债和长期负债的核算	(175)
第一节	流动负债的核算	(175)
第二节	长期负债的核算	(188)
第八章	所有者权益的核算	(210)
第一节	实收资本与资本公积的核算	(210)
第二节	留存收益的核算	(226)
第九章	费用与成本的核算	(230)
第一节	费用概述	(230)
第二节	生产成本核算的要求	(234)
第三节	生产成本的核算	(237)
第四节	成本计算方法	(271)
第十章	收入与利润的核算	(304)
第一节	收入的核算	(304)
第二节	利润的核算	(318)
第三节	所得税	(323)

第四节	利润分配的核算	(332)
-----	---------	-------

第十一章 会计报表 (338)

第一节	会计报表概述	(338)
第二节	资产负债表及其附表	(343)
第三节	利润表及其附表	(366)
第四节	财务状况变动表	(381)
第五节	现金流量表	(399)
第六节	会计报表分析	(416)

第十二章 合并会计报表 (427)

第一节	合并会计报表概述	(427)
第二节	外币会计报表的编制	(432)
第三节	股权取得日合并报表的编制	(437)
第四节	取得股权并经营合并会计报表的编制	(441)

第十三章 解散和清算的核算 (470)

第一节	解散和清算的概述	(470)
第二节	解散和清算的办法	(475)
第三节	解散清算的会计处理	(479)

附表:1.	复利终值系数表(FVIF表)	(492)
2.	复利现值系数表(PVIF表)	(495)
3.	年金现值系数表(PVIFA表)	(498)

第一章

绪 论

在国际经济日益发展的大趋势下,我国经济体制改革不断深入,对外开放不断扩大,外商投资企业正把握时机以强劲的势头成批涌现。因此,加强外商投资企业的会计工作,完善外商投资企业会计核算的理论和方法,对企业的正常经营与健康发展愈显重要。

第一节 外商投资企业的特征与作用

一、外商投资企业的特征

外商投资企业一般包括四种形式,即中外合资经营企业、中外合作经营企业、外资企业和外商投资股份有限公司。

中外合资经营企业亦称股权式合营企业。它是由外国公司、企业和其他经济组织或个人同中国的公司、企业或其他经济组织在中国境内共同投资举办的企业。它的特点是合营各方共同投资、共同经营,按各方的出资比例共担风险、共负盈亏,是具有法人资格的有限责任公司。

中外合作经营企业亦称契约式合营企业。它是由外国公司、企业和其他经济组织或个人同中国的公司、企业或其他经济组织在中国境内共同投资或提供合作条件举办的企业。它的特点是：中外各方的投资一般不折算成出资比例，其投资或者提供合作条件、收益或者产品的分配、风险和亏损的分担、经营管理的方式和合作企业终止时财产的归属等事项，都是在合作各方签订的合作企业合同确定。合作经营企业是否具有法人资格，视其是否符合中国法律关于法人条件的规定而确定。股权式的合营企业与契约式的合作经营企业，除组织形式不同外，主要有以下区别：

(一)根据《中外合资经营企业法实施条例》规定，合营企业在合营期内不得减少注册资本。而合作企业在合作合同中约定合作期满后，全部资产归中方合作者所有的则外方合作者可以在合作期内先行回收其投资。

(二)合营企业是中国的法人，并依法交纳所得税。合作企业要视是否符合法人条件而定，不组成企业法人的中外合作企业，由合作各方依照国家有关税收法规分别计算缴纳所得税。如由合作企业统一计算缴纳所得税，须由合作企业申请并经当地税务机关批准方可。

(三)合营企业各方的权利和义务按出资比例确定。外国合营者的出资比例一般不得低于合营企业注册资本的 25%。合作企业各方的权利和义务则由合作各方约定，在签订的合同中确定。

外资企业即外商独资经营企业，是由外国的公司、企业、其他经济组织或者个人，依照中国法律在中国境内设立的全部资本由外国投资者投入的，具有中国法人资格的企业。企业的经营管理、利润和风险等全部由外国投资者独自承担。

为进一步扩大国际经济技术合作和交流，引进外资，促进社会主义市场经济的发展，1995 年根据我国有关规定，外国的公司、企业和其他经济组织或个人，按照平等互利的原则，可与中国的公

司、企业或其他经济组织在中国境内,共同举办外商投资股份有限公司。它的特点是公司的全部资本由等额股份构成,股东以其所认购的股份对公司承担责任,公司以全部财产对公司债务承担责任,中外股东共同持有公司股份,外国股东购买并持有股份占公司注册资本 25% 以上,是具有法人资格的企业。

二、建立外商投资企业的原则

(一)维护国家主权和经济独立

外商投资企业必须遵守中国的法律法规,不得损害中国的社会公共利益。对于有损国家主权、违反中国法律、不符合中国国民经济发展要求的,造成环境污染的,以及签订的协议、合同、章程显属不公平、损害合资一方权益的项目都不允许与外商合资举办企业。例如,从国家利益出发,国家主要通信业务不与外商举办合营企业,在交通运输、房地产、信托投资等行业限制设立外资企业。

(二)讲求经济效益,避免盲目引进

我国在吸收外商投资中,要讲求实效,注重经济效益。如合营企业应符合下列一项或数项要求:

1. 采用先进技术设备和科学管理方法,能增加产品品种,提高产品质量和产量,节约能源和材料;
2. 有利于企业技术改造,能做到投资少,见效快,收益大;
3. 能扩大产品出口以合理的代价增加外汇收入;
4. 能培训技术人员和经营管理人员。

外资企业法也规定,设立的外资企业必须有助于中国国民经济的发展,并且采用先进技术和设备,或者产品全部出口或大部分出口。

(三)坚持平等互利,保证中外投资者的正当权益

举办外商投资企业,平等互利表现为:一方面,我们吸收和利用外国资金的同时,获得技术、管理、信息、市场等方面的利益,从

而加速四个现代化建设;另一方面,外资也“利用”我们,通过投资达到他们利润等方面的利益。我国关于外商投资的法律、法规确立了投资各方法律地位平等、权利义务平衡,从而保证了中外投资者的正当权益,使外商投资企业得以持久稳步地发展。

(四)实行适度的优惠政策

为了鼓励外商投资,国家在投资、税收的减免期、土地使用费等方面制定了一系列优惠政策,对投资现有企业改造,产品能够弥补国内生产能力不足和扩大出口的项目也都给予适度优惠。这些政策和措施对不断改善投资环境吸引更多的外商投资,提高外商投资项目的档次和水平起到了很大作用。随着改革开放步伐进一步加快,沿海、沿江、沿边地区以及内陆开放城市也都结合各自的情况制定了相应的优惠政策,形成了全方位、多层次、有重点对外开放的新格局。

三、外商投资企业的作用

(一)吸引和利用外资弥补我国建设资金的不足

我国是一个发展中的社会主义国家,资金短缺是制约我国经济迅速发展的一个重要因素。举办外商投资企业,特别是举办合资经营企业和合作企业,中方可以用厂房、设备、土地使用权和少量货币资金作为资本投入,提高了本国资金利用效率;外方用外汇资金投入,或直接投入外商投资企业所需的实物或无形资产,也相应解决为引进这些技术设备的外汇来源,节约了外汇支出。改革开放以来,外资的大规模投入有利于弥补国内建设资金的不足,为经济的高速增长作出了贡献。

(二)有利于引进先进实用的科学技术和管理方法

举办外商投资企业,外商直接投资带来了一批先进实用的技术。外方出于自身利益的考虑,一般对技术的适用性、可靠性和先进性加以较多的关注,还负责传授技术培训职工,有利于将引进技

术及早形成生产力,发挥应有的经济效益。同时,外商投资不仅带来资金和技术,也带来国外先进的生产管理、质量管理、销售和售后服务管理、人才管理、财务管理等一系列管理方法,使企业管理水平和劳动生产率大幅度提高。外商投资企业不仅本身引进先进技术和方法,而且通过市场竞争、商业往来和人员交流,对国内其他相关企业提高技术,推广国外先进管理经验产生示范效应和扩散效应。

(三)有利于开拓国际市场

外商投资企业和国际经济有着天然的联系,凭借来华投资外商在国际市场供销渠道、技术开发、市场等有利条件,带动了外商投资企业及国内配套企业产品的出口。由于国家实行鼓励出口的政策,对出口产品占70%以上的企业给予税收等方面的优惠待遇,使外商投资企业及时调整企业的经营方针和策略,提高出口产品的加工深度和档次,从而增强在国际市场的竞争力。

(四)增加财政收入,创造就业机会

大量的外商投资企业的举办和开业,为国家增加了财政收入来源。近年来,我国源于外商投资企业的涉外税收逐年大幅度增长,一些沿海城市的外商投资企业上缴的税费已成为该地方财政收入的重要来源。

外商投资企业的发展,给我国充裕的劳动力提供了大量新的就业机会,加上为外商投资配套或提供服务的企业和单位,创造的就业机会就更多。随着外商投资兴办的技术密集型项目的增多,还有力推动我国科技进步和劳动者素质的提高。

实践证明,举办外商投资企业,最根本的目的是增强了我国的经济实力。但不可否认,外商来我国投资总是为了追求最大限度的利润,不可避免地会带来一些消极影响。对此,我们必须正确地认识这个问题,“多吸收外资,外方固然得益,最后必然还是我们自

已得益^①。”归根到底是在中国形成了生产能力。只要我们认真贯彻平等互利的原则,在吸收外资的过程中加强精神文明建设,就能保证利用外资工作沿着正确的方向发展。

第二节 会计核算的前提条件和一般原则

一、会计核算的基本前提

会计核算(财务会计)通过编制会计报表为关注企业经营活动的会计信息使用者提供所需的信息。因此,会计报表必须按照通用的方法和要求进行编制,也就是说要按照共同遵守的规范编制报表,以保证对会计信息的质量要求。西方国家制定会计原则的基础和依据通常称为会计假设,他们认为在会计领域里存在某些未被确切认识或目前还无法验证的事物,比如在决定设立企业时,往往不能确知企业将来会不会破产以及什么时候可能破产等问题。为了正常进行会计核算,并建立起一套共同遵守的会计核算工作规范,就需要以正常的情况为前提,作出合理的判断和假设。人们在长期的会计实践中,逐步认识和总结形成会计核算的前提条件,主要包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

(一)会计主体

会计主体是指会计为之服务的特定单位或组织。会计主体主要规定会计核算的空间范围,它要求会计核算应当区分自身的经济活动与其他企业单位的经济活动;区分企业的经济活动与企业投资者的经济活动。企业的会计记录和会计报表涉及的只是企业主体的活动,即不核算反映企业投资者或所有者的经济活动,也不核算反映其他企业或其他经济主体的经济活动。企业的会计核算

^① 《邓小平文选》第3卷,313页。

只核算企业范围的经济活动,这样才能正确反映会计主体的资产、负债和所有者权益的情况,才能正确提供反映企业财务状况和经营成果的会计报表,企业的投资者、债权人才能从会计记录和会计报表中得到有用的会计信息。

会计主体不得与法律主体混淆。一般说来,法律主体必然是会计主体,而会计主体不一定是法律主体,如实行独立核算的分公司,不具备法人资格的中外合作企业是会计主体而非独立法人。当然既是法人又实行独立核算的企业,就兼有法律主体和会计主体性质。

(二)持续经营

持续经营是指企业或会计主体的生产经营活动将无期限地持续下去,也就是说,在可以预见的未来,企业不会进行清算、解散、倒闭。企业将按照既定的目标持续、正常地进行生产经营活动,并按会计核算所采用的一切公认的会计处理方法对企业的资产和负债加以确认、计量和报告。例如,企业对它所使用的固定资产应当按历史成本记帐,在使用期内连续使用的,按其价值和使用期限确定采用某一折旧方法计提折旧费用;企业所负担的债务,如长期借款才可以按照规定的条件供还。如果在清算的情况下,资产就不能运用历史成本原则,而必然按照实际变现的价值来计算,固定资产也无需计提折旧;负债则无所谓长期短期之分,而且必须按照资产变现后的实际偿付能力来清供。

(三)会计分期

会计分期是将企业连续不断的生产经营活动分割为一定的期间,据以结算帐目,编制会计报表,从而及时提供有关财务状况和经营成果的会计信息,以及时满足企业内部加强经营管理及其他有关方面进行决策的需要。通常人为地将持续不断川流不息的经营活动划分为若干个相等的会计期间,如按年度、季度和月份编制会计报表。我国规定从公历1月1日起至12月31日止为一个会

计年度。划分会计期间对确定会计核算程序和方法极为重要,是配比原则和权责发生制记帐基础的理论依据。例如,采用权责发生制,对于一些收入和费用需要在本期和以后会计期间进行分配,确定其归属的会计期间,为此,会计处理上的预收、预付、应收、应付等方法便应运而生。

(四)货币计量

货币是交易的媒介,是进行确认、计量和核算的价值尺度和手段,是综合反映企业资产、负债、所有者权益、收入、费用及利润的统一计量单位。会计核算以货币计量,使会计核算的对象——企业的生产经营活动统一地表现为货币资金运动,所以会计的日常核算和报表的编制应以统一的货币即记帐本位币来反映。在我国,规定会计核算以人民币作为记帐本位币,外商投资企业也可选定某种人民币以外的货币作为记帐本位币。

货币作为一种计量尺度有其本身的价值,其价值往往会随着通货膨胀及其他相关条件的影响发生变动。然而为了便于分析、比较和评价企业前后各期的获利能力及偿债能力等情况,为了便于会计记录的查证,在会计上则假设货币价值不变,币值是稳定的。当币值稳定或相对稳定时,这一假设具有普遍意义。然而,当物价变动幅度较大且带有持续性时,早期的会计数据便会表现时过境迁与现实相脱节现象。某些国家某一时期出现的恶性通货膨胀,对货币计量的假设进行了冲击,针对这种情况,有的国家已采用通货膨胀会计,但货币计量仍然是会计核算的基本前提。

二、会计核算的一般原则

会计核算的一般原则,就是对会计核算的基本要求,包括总体性要求、对会计信息质量要求及对会计事项确认、计量和报告方面的要求。我国《企业会计准则》规定的会计核算的一般原则具体包含客观性原则、可比性原则、相关性原则、一贯性原则、及时性原

则、明晰性原则、权责发生制原则、配比原则、谨慎原则、历史成本原则、划分收益性支出和资本性支出原则和重要性原则等十二项,现分述如下:

(一)客观性原则。是指会计核算必须以实际发生的经济业务及证明经济业务的合法凭证为依据,如实反映企业的财务状况和经营成果,做到内容真实、数字准确、项目完整、资料可靠。客观性原则要求在会计核算的各个阶段必须符合会计真实性的要求,会计事项的确认必须以实际经济活动为依据;会计的计量、记录和报告不得伪造;会计报告必须如实反映,不得掩饰等。

(二)可比性原则。是指会计核算必须符合国家的统一规定,会计核算资料应当口径一致,相互可比。否则既不能满足国家宏观经济管理和调控的需要,也不利于企业之间会计核算资料和数据比较、分析和汇总。

(三)相关性原则。是指会计核算信息必须满足宏观经济管理的需要,满足各有关方面了解企业财务状况和经营成果的需要,满足企业加强内部经营管理的需要。会计的目标是为有关方面提供有用的会计信息,以充分发挥会计信息的作用。会计的相关性原则就是要求企业在搜集、处理、传递会计信息的过程中充分考虑与企业有利害关系的各方对会计信息的需要的不同特点,确保企业内外各有关方面对会计信息的相关需要。

(四)一贯性原则。是指企业采用的会计处理方法和程序前后各期必须一致,不得随意变更。在会计核算中坚持一贯性原则,有利于提高会计信息的使用价值;同时,可以制约和防止会计主体通过会计处理方法和程序的变更,在会计核算上弄虚作假、粉饰会计报表资料。一贯性原则并不否认企业在必要时所采用的会计处理方法和程序所作的适当变更。当企业的客观情况发生重大变化时,企业可选择更能客观真实反映企业财务状况和经营成果的会计处理方法和程序,但要求在变更年度的会计报告中将变更原因、

变更的影响等加以说明。

(五)及时性原则。是指会计核算工作必须及时进行,以便会计信息的及时利用。会计信息的使用价值不仅要求其真实可靠,而且必须保持时效,及时将信息提供给使用者,特别是在瞬息万变的市场经济中,滞后的信息只能成为明日黄花。及时性原则有三方面要求,一是要及时搜集会计信息;二是要及时对会计信息进行加工处理;三是及时传递会计信息。

(六)明晰性原则。是指会计记录和会计信息必须清晰简明,便于理解和利用。会计科目的设置要能科学地反映经济业务的特征,帐务处理要清晰、合理、准确,会计信息要简明、易懂,能简单地反映企业财务状况和经营成果。随着我国改革开放的不断深化和扩大,会计信息的使用者不仅包括企业内部管理部门、上级主管部门、国家有关职能部门,而且还包括社会上的以及境外的广大会计信息使用者。这在客观上对会计信息的简明和通俗易懂提出了越来越高的要求。

(七)权责发生制原则。是指凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,不论款项是否在当期收付,都应作为当期的收入和费用处理;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已经在当期收付,也不应作为当期的收入和费用。权责发生制原则主要是从时间上确定会计确认的基础,其核心在于根据权责关系的实际发生和影响期间来确认收入和费用。根据权责发生制进行收入与成本费用的核算,能够更加真实、准确反映特定会计期间的财务状况和经营成果。

(八)配比原则。是指一个会计期间的营业收入和与其相对应的成本、费用应当相互配合,即要求一个会计期间的各项收入与其相关联的成本、费用在同一会计期间内进行确认、计量。企业的经营成果是对经营收入与经营成本费用进行配合比较的结果。只有坚持配比原则,使各会计期间的各项收入与相关的成本费用在同