

CHENGRENZHONGDENGZHUANYE
XUEXIAOTONGBIANJIAOCAI
辽宁人民出版社

主编 傅胜

外商投资企业会计

成人中等专业学校统编教材



(辽)新登字1号

外商投资企业会计

Waishang Touzi Qiye Kuaiji

傅 胜 主编

辽宁人民出版社出版 辽宁省新华书店发行
(沈阳市和平区北一马路108号) 沈阳新华印刷厂印刷

字数: 247,000 开本: 787×1092 1/32 印张: 12 $\frac{1}{4}$

印数: 1—20,000

1993年9月第1版

1993年9月第1次印刷

责任编辑: 朱 枫 责任校对: 刘 涛 陈 越
刘再升

封面设计: 刘冰宇 版式设计: 王珏菲

ISBN 7-205-02721-7/G·428

定价: 6.60 元

成人中专财务会计专业教材 编审委员会

主 任：朱恩田

副主任：郝廷德 夏静文 王大路
李菊芳 陈宗岐 胡晋延
李向阳

委 员：吴德刚 华玉洪 汪彦复
张富娟 苏郁生 单永志
郑永海 徐益健 傅忠显
崔军山 单宝利 李振声
王 冠 王 勇

出 版 说 明

为适应财会制度改革和成人中专实行学分制的需要，进一步提高成人中等专业学校的教学质量，辽宁省教育委员会组织编写了成人中专财会专业系列教材，由辽宁人民出版社出版。

这套教材包括语文、数学、政治经济学、基础会计、统计原理、经济法基础知识、审计基础知识、工业企业会计、商品流通企业会计、外商投资企业会计、财政与信贷、企业财务管理等12门。其中语文和数学作为公共基础课的教材可供各专业选用；其他教材可供企业管理、统计、税务等专业选用。

这套教材以国家财政部最新颁布的《企业财务通则》和《企业会计准则》为基准，注意吸收新知识，总结新经验，在保证组织的系统性和连贯性的同时，力求突出针对性和实用性，便于自学，体现了成人教育的特点。

这套教材是由省内部分具有丰富教学经验和雄厚专业基础的教师编写的，经过省内外有关专家认真审校，最后由辽宁省成人中专财务会计专业教材编审委员会审定。

**成人中专财务会计专业
教材 编 审 委 员 会**

目 录

第一章 概述	(1)
第一节 外商投资企业会计的特点	(1)
第二节 外商投资企业会计核算原则	(10)
第三节 外商投资企业的会计科目、会计凭证、帐簿 和记帐程序	(14)
第四节 外商投资企业会计工作组织	(26)
第二章 流动资产核算 (上)	(30)
第一节 货币资金的核算	(30)
第二节 外汇的核算	(40)
第三节 短期投资的核算	(50)
第四节 应收项目的核算	(52)
第三章 流动资产核算 (下)	(65)
第一节 存货的分类和计价	(65)
第二节 材料的核算	(72)
第三节 低值易耗品、包装物和委托加工材料的核算	(81)

第四节	自制半成品及产成品的核算	(87)
第五节	存货盘存的核算	(90)
第六节	存货计价的调整	(92)
第四章	长期投资的核算	(101)
第一节	长期投资的性质及种类	(101)
第二节	股票投资的核算	(102)
第三节	债券投资的核算	(109)
第四节	其他投资的核算	(113)
第五节	拨付附属企业资金的核算	(117)
第五章	固定资产与在建工程的核算	(123)
第一节	固定资产的计价与分类	(123)
第二节	固定资产增加的核算	(130)
第三节	固定资产减少的核算	(135)
第四节	固定资产折旧和修理的核算	(141)
第五节	在建工程的核算	(148)
第六章	无形资产和其他资产的核算	(156)
第一节	无形资产的核算	(156)
第二节	其他资产的核算	(164)
第七章	流动负债和长期负债的核算	(169)
第一节	流动负债的核算	(169)
第二节	长期负债的核算	(186)

第八章 投入资本的核算	(199)
第一节 外商投资企业资本金的构成及特征	(199)
第二节 投入资本的核算	(204)
第三节 资本变更的核算	(210)
第九章 成本与费用的核算	(217)
第一节 成本与费用的核算原则	(217)
第二节 成本与费用的归集和分配	(223)
第三节 产品成本计算的基本方法	(235)
第四节 标准成本计算	(243)
第五节 定额成本计算	(251)
第十章 收入、利润及其分配的核算	(260)
第一节 收入的核算	(260)
第二节 利润及利润分配的核算	(273)
第十一章 会计报表	(288)
第一节 会计报表的种类、作用和要求	(288)
第二节 资产负债表	(292)
第三节 利润表	(324)
第四节 财务状况变动表	(345)
第五节 会计报表的合并	(357)

第十二章 解散与清算	(366)
第一节 解散与清算程序	(366)
第二节 解散和清算的核算	(368)
后 记	(379)

第一章 概 述

第一节 外商投资企业会计的特点

一、发展外商投资企业的意义

对外开放是我国的既定国策，也是世界各国走向现代化的必由之路。任何一个国家都不可能拥有发展本国经济所需要的全部资源和资金，也不可能完全掌握世界上所有的先进技术，而只能通过互通有无，通过经济合作和技术交流来满足自身发展的需要，增强自力更生的能力。第二次世界大战以后一些国家依靠发展对外贸易、利用外资、引进技术和设备，在较短的时期内实现了经济复兴和繁荣的事实，就充分证明了这一点。我国是发展中国家，更需要借鉴国外经验，积极吸收外资在我国境内兴办外商投资企业。尤其当今世界各资本主义国家企业界的一个共同特点，是资本过剩、设备过剩，为缓解其经济矛盾，急需输出资本，输出设备，这就为我国直接利用外资兴办外商投资企业的可能性。但是，外商来华投资办企业是有条件的，即要在被投资的企业中能够获得较高的资本报酬率，以达到其资本增殖的目的。因此，一切外商来华投资时，首先要进行一系列的可行性研究，以择

优选定其资金投向。我国人口众多，自然资源丰富，能源充足，能为外商投资兴办企业提供廉价的硬环境（如基础设施、场地使用费、劳动力、动力资源等，收费标准都低于其他国家和地区），这就为降低产品成本，取得较好的投资效益提供了基本保证；同时，我国政府还从多方面不断改善外商投资的软环境，除简化审批手续外，还陆续制订、颁发了 200 多项涉外经济法规、条例，并与 26 个国家订了投资保护协定和避免双重征税协定，特别是 1986 年 10 月 11 日我国正式公布“国务院关于鼓励外商投资的规定（简称 22 条）”，不仅使外商来华投资获得多种优惠待遇，而且大大增强了外商来华投资的安全感，从而极大地调动了外商投资的积极性并维护了其合法权益。因此，在坚持平等互利和接受我国管理的原则条件下，外商竞相来华投资举办投资企业者逐年增多，据《金融时报》1991 年 12 月 24 日报道：“截至 1991 年 11 月底，全国累计批准外商投资企业达 40156 家，协议外资 498.6 亿美元，实际利用外资达 223.4 亿美元。外商投资企业 1991 年出口创汇突破 100 亿美元，其产品远销世界 150 多个国家和地区。

十多年来的实践证明，兴办外商投资企业，对加速我国四化建设进程具有十分重要的意义，并已取得辉煌业绩。首先，大量外资的投入对缓解我国建设资金不足的困难起了一定作用；其次，已建成的外商投资企业从不同方面加强了我国经济的薄弱环节。例如，海上石油勘探开发项目、大亚湾核电站、平朔露天煤矿、广深高速公路等能源、交通、原材料工业等项目的建成，对促进我国经济建设的发展起到积极推动

作用；另外，由于外商提供了先进技术和设备，更新了产品，增强了出口创汇能力，同时，利用外商投资者在国际市场上原有的销售网络，扩大了出口量。据不完全统计，1988年一年内外商投资企业产品出口总额达24.6亿美元，1989年1—9月份，出口总额已超过30亿美元；另据海关总署统计，1990年前三个季度全国外商投资企业出口额达50.8亿美元，比去年同期增长57.8%。目前，外商投资企业在全国出口额中所占的比重已由去年同期的8.9%上升到12.3%，对改善我国国际贸易差额起到明显作用；同时，由于大批外商投资企业的建成，不仅为大约200万人创造了就业机会，提高了我国人民的就业率，而且由于外商投资者直接参与企业的经营管理，为我国提供了可资借鉴的管理经验，并在生产经营中培养出了一批懂得举办跨国公司业务的人才，加之由于绝大部分外商投资企业经营效益良好，相应增加了纳税额，这对增加我国财税收入、平衡财政收支都起到了一定作用。所有这些，充分证明积极吸收外资兴办外商投资企业，不仅是当务之急，而且是加速我国经济建设的一项长期国策。

二、外商投资企业的概念

外商投资企业，是指在我国境内设立的中外合资经营企业、中外合作经营企业和外商独资企业的统称。

（一）中外合资经营企业

中外合资经营企业（Joint Ventures Using Chinese and Foreign Investment）简称合营企业，是指外国公司、企业和其他经济组织或个人，按照平等互利的原则，经中国政府批

准，在中华人民共和国境内，同中国的公司、企业或其他经济组织所建立的共同投资、共同经营、共负盈亏、共担风险的股权式合营企业。由于它是社会主义经济成分与资本主义经济成分组成的混合经济实体，所以其性质是国家资本主义。

中外合资经营企业一般具有如下特点：

1. 权益的股权性。合营各方的投资不以股票方式分成份额，而是以参加投资的比例作为各方的股权份额。因此，合营各方系按注册资本比例分享利润和分担风险及亏损。

2. 期限的长期性。外商来华投资的主要目的，在于谋求其资本增殖，如果合营期很短，必将不利于资金效益的发挥，这就很难调动外商来华投资的积极性。因此，合营期限一般定的较长。按《中外合资经营企业法实施条例》第 100 条规定：“一般项目的合营期限原则上为 10 年至 30 年。投资大、建设周期长、资金利润低的项目，合营期限也可以在 30 年以上。”

3. 责任的有限性。按《中外合资经营企业法》第四条规定：“合营企业的形式为有限责任公司。”即合营各方对公司所负的责任，仅以各自认缴的出资额为限，合营各方之间也不负相互连带责任；对整个合营企业来说，也仅以其全部资产对其债务承担责任。

（二）中外合作经营企业

中外合作经营企业 (Contractual Joint Venture Using Chinese and foreign Investment)，简称合作企业，是指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，经中国政府批准，在中华人民共和国境内，同中国的企业或其他

经济组织所举办的共同投资、共担风险的契约式合营企业。目前在我国境内举办的合作企业，基本都属于国家资本主义性质的合作企业。

同中外合资经营企业相比，中外合作经营企业具有如下特点：

1. 在经营方式上，合营企业是股权式企业，按投资比例分享利润和承担风险；而合作企业是契约式企业，合作各方的权、责、利均在合作契约（协议）、合同中逐项明确规定，不按股权分配收益，而是根据契约中约定的投资方式和分配比率进行收益分配和承担风险，方式灵活多样。

2. 在合营期限上，合营企业期限较长，一般定在 10—30 年之间，对某些特殊项目的合营企业，其合营期限可以超过 30 年；而合作经营企业通常都约定较短的合作期限，少则 3—5 年，多则 10—20 年。

3. 在出资方式上，合营企业各方投入的实物、工业产权等一律以货币计价折算为股本；而合作企业各方投入的实物、工业产权和提供的合作条件，不一定用货币计算投资额。此外，合营企业的中方合营者除以场地使用权、厂房、基础设施及部分设备作价投资外，还必须投入较大比重的流动资金；而合作企业的中方合作者主要以上述实物、工业产权和资源、劳务作为投资，一般较少或不投入流动资金。

4. 在法人资格上，一切合营企业都必须是中国法人，受中国法律管辖和保护，其一切活动在遵守中国有关法律、法令和条例规定的前提下，具有起诉权和应诉权；而合作企业则不一定是中国法人，只是符合中国法律关于法人条件规

定的合作企业，才能依法取得中国法人资格。

5. 在投资回收上，合营企业在合营期限内，任何一方均不得以任何名义和方式提前抽回资本，而合作企业的外方合作者一般都可以在合作期满前分次回收其全部投资资本。

6. 在合营期满财产处理上，合营企业解散清算后的净资产按投资比例分配，外国合营者分得的财产由其自主支配，如需转让给中方合营者，则须作为有偿转让另议；而合作企业对终止清算后的财产处理则不同，由于外国合作者在合作期间已回收其全部投资资本，所以，合作终止清算后的净资产，除按契约确定的分配比率分配给外国合作者应得的增殖利润外，企业的全部财产均无条件地移交中方所有，届时将使合作企业转化为中方独资企业。

（三）外商独资企业

外商独资企业，是指国外的企业和其他经济组织或者个人在遵守中国有关法律、法规、不得损害中国的社会公共利益的前提下，在中国境内设立的全部资本由外商投资的企业（不包括国外的企业和其他经济组织设在中国境内的分支机构）。其特点是独自经营、独自承担一切风险。

三、外商投资企业会计的特点

外商投资企业会计同我国企业会计相比较，从形式到内容都有其独到的特点。

（一）核算形式上的特点

1. 记录文字的双重性

外商投资企业是经中国政府批准在中国境内设立的，因

此，一切自制凭证、帐簿、报表都应当用中文书写。但是为了让外国投资者便于了解企业的财务收支状况，看懂会计记录，参与经营管理。故外商投资企业在自制会计凭证、帐簿、报表上同时印好相互对照的中外两种文字，有关重要说明也要用中外两种文字书写。

2. 记帐本位币的灵活性

记帐本位币，是指一个企业在会计核算中统一使用的记帐货币。由于外商投资企业设在中国境内，日常发生的现金收支和其他经济业务主要是用人民币结算。所以，外商投资企业一般应以人民币作为记帐本位币。但鉴于外商投资企业除大量使用人民币进行交易外，还会发生一些涉及外币的经济业务，如外商投资一般是以外币为主；进出口业务要用外币结算；外籍职工的工资及外商分享的股利均需以外币支付等等，因此，外商投资企业在以人民币作为记帐本位币时，除用人民币统一记帐外，还要用实际收付和实际计算的外币登记有关帐目。也就是以人民币记帐同时，又登记其外币金额。

当然，外商投资企业如果在经营管理中感到以人民币作为记帐本位币不便时，也可以采用某种外币（一般应为国家外汇管理局公布牌价的外币）作为记帐本位币。在这种情况下，企业的货币性资产则应以人民币作为辅助记录加以反映。在年度终了时，除了编制外币的会计报表外，还应编制折合人民币的会计报表。

对于经营多种货币信贷业务或者融资租赁业务的外商投资企业，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。

（二）核算内容上的特点

1. 投入资本

投入资本是外商投资企业资金的主要来源。合营各方投入的资本可有多种形式，主要有：货币资金投资；厂房建筑物、机器设备、材料等实物投资；场地使用权、专有技术、专利权、商标权等无形资产投资。合营各方不论采用何种投资方式，都必须经合营双方协商同意。

2. 外汇业务

外商投资企业在其生产经营的各个环节中，都可能同国外发生经济业务往来关系，经常发生外币的收支和结算业务以及不同货币的兑换业务。由于外汇的汇率不是固定不变的，因此，外商投资企业在不同货币折算和兑换时，就有可能发生外汇兑换的损失或收益。对外汇业务和汇兑损益的核算，是外商投资企业会计核算的一个显著特点。

3. 无形资产和开办费

外商投资企业的资产中通常有无形资产和开办费。无形资产可由合营各方投入，也可以由合营企业向其他企业购入。不论以哪种方式取得无形资产，企业都必须从开始使用时起，按规定期限分期摊销。开办费是指外商投资企业在筹建期间所发生的各种费用。开办费一般是在企业开业后分5年摊销。

4. 工资核算

外商投资企业职工工资及职工福利基金，应根据合同规定和董事会讨论决定的工资标准、工资形式、奖励、津贴等制度和企业职工의 考勤记录、工时记录、产量记录等计算，并计入费用和产品成本。计入费用和成本的工资包括三项内容：

一是付给职工的工资，包括中方职工的工资和外籍职工的工资；二是中方职工的劳保、福利费用，应划给合营中方；三是国家对中方职工的补贴，应按国家有关规定上交财政。

5. 利润分配

共同投资、共享利润是合营企业的特点。中外合营企业的利润分配是按合营各方的出资比例进行分配的。合营企业实现的利润总额，在减去按税法规定应缴纳的所得税，以及扣除按合营企业合同、章程所规定的应提取的储备基金、企业发展基金、职工奖励和福利基金后其差额加上合营企业历年积存的未分配利润，即为可供分配利润。可供分配的利润经董事会讨论决定分配方案后，按合营各方的出资比例分配。

6. 解散和清算

外商投资企业在合同期满或提前终止合同时，就存在着解散和清算的问题。如果中外合营企业在合同期满或提前终止合同而由中方继续经营的，除合同另有规定外，一般可以按企业合同期满或终止日的资产负债表所列资本净额作为产权转让依据。如果合同期满或提前终止合同而双方同意不再继续经营，就宣布解散，由清算委员会妥善处理遗留问题。上述两种情况，都应编制清算报告，提出剩余财产分配方案，报经董事会讨论后办理。

7. 验资和查帐

中外合营企业各方所报资本必须经过注册会计师验资。验资属实后出具验资报告，合营企业才能发给投资者出资证明。合营企业的对外会计资料，包括年度会计报表、所得税申请表、外汇收支报告等只有经过注册会计师查帐，并出具