

新编外商投资企业会计

主编：黄玉国 胡丕华

辽宁大学出版社

编写说明

为了加强外商投资企业的会计核算与会计管理,提高外商投资企业会计工作人员的业务素质,我们编写了《新编外商投资企业会计》,本书具有以下特点:

1. 随着对外开放形势的深入发展,外商投资企业的行业已不局限于工业,财政部于1993年颁布了外商投资工业和旅游业两个行业的会计科目与会计报表。为此,本书以工业为主,增加一章专门介绍外商投资旅游企业会计,以适应旅游部门的工作需要。

2. 考虑到外商投资企业的进出口贸易较多,本书对国际贸易价格术语及结算办法作了简要介绍。

3. 自1993年7月以来,我国进行了会计制度改革,由于外商投资企业会计制度是于1992年颁发的,财政部对外商投资企业贯彻《企业财务通则》及《企业会计准则》作了补充规定,本书包括了这些内容。

4. 由于旅游业的会计核算同其他行业的差别较大,本书对美国纽约出版的国际通用的旅游业统一会计制度作了简要介绍。

5. 目前各类会计书籍门类甚多,对诸如材料核算和成本核算等内容均有详细的论述。本书侧重讲述外商投资企业会计核算的特点,对一般共性的知识只作简要叙述,以避免文字冗长累赘,也便于具有一般会计知识的会计工作人员在较短的时间内掌握外商投资企业会计核算的特点。

本书可作为外商投资企业财务会计工作人员的学习资料,也可作为学校和培训部门的教材。

参加本书编写的有（按姓氏笔划为序）：

卫 力 杜 军 张 燕 杨相文 苗沈愿
陈秋光 胡丕华 胡 颖 黄玉国。

全书由杨相文统稿。

因受水平限制，本书必有错差疏漏及不当之处，尚请读者不吝批评指正。

沈阳会计师事务所

目 录

第一章 概 论

- 第一节 外商投资企业的性质和特征..... (1)
- 第二节 外商投资企业会计制度及会计核算
的一般原则..... (2)
- 第三节 涉外经济法规对会计工作的要求..... (6)

第二章 流动资产的核算

- 第一节 货币资金的核算..... (8)
- 第二节 短期投资的核算 (19)
- 第三节 应收款项的核算 (25)
- 第四节 预付款项的核算 (38)
- 第五节 存货的核算 (41)

第三章 长期投资的核算

- 第一节 长期投资的分类 (54)
- 第二节 直接投资与股票投资的核算 (56)
- 第三节 债券投资的核算 (61)

第四章 固定资产与在建工程的核算

- 第一节 固定资产的核算 (67)
- 第二节 在建工程的核算 (89)

第五章 无形资产和其他资产的核算

- 第一节 无形资产的核算 (96)
- 第二节 其他资产的核算 (103)

第六章 负债的核算

- 第一节 流动负债的核算 (105)
- 第二节 长期负债的核算 (118)

第七章 所有者权益的核算

- 第一节 实收资本的核算 (122)
- 第二节 资本公积的核算 (133)
- 第三节 留存收益的核算 (134)

第八章 成本和费用的核算

- 第一节 成本、费用的开支范围 (137)
- 第二节 产品成本计算方法及成本核算
的一般程序 (142)
- 第三节 生产成本的归集和分配 (147)
- 第四节 生产费用在完工产品和在产品之间
的分配 (162)
- 第五节 成本计算方法 (166)

第九章 收入的核算

- 第一节 销售收入的实现 (178)
- 第二节 销售核算的一般程序 (180)
- 第三节 销售折扣和折让的核算 (184)

第四节	分期收款销售的核算·····	(186)
第五节	按完工进度或完成工作量确定销售 的核算·····	(189)
第十章 利润和利润分配的核算		
第一节	利润总额的核算·····	(191)
第二节	利润分配的核算·····	(196)
第三节	所得税会计简介·····	(204)
第十一章 会计报表		
第一节	会计报表的种类·····	(209)
第二节	三种主要会计报表及有关附表 的编制方法·····	(210)
第十二章 外币业务		
第一节	外币业务的核算·····	(227)
第二节	外币报表的换算·····	(232)
第十三章 外商投资旅游企业的核算		
第一节	美国《酒店统一会计制度》简介·····	(237)
第二节	我国现行外商投资旅游企业会计制度·····	(247)
第十四章 解散与清算		
第一节	涉外经济法规关于解散与清算的规定·····	(253)
第二节	清算的会计核算方法·····	(254)

第一章 概 论

第一节 外商投资企业的性质和特征

自党的十一届三中全会确定实行开放政策以来，我国各地的外商投资企业蓬勃发展，对吸引外资弥补经济建设资金的不足，引进先进技术和先进管理经验，增强我国综合国力起到了重要的作用。

外商投资企业包括中外合资经营企业（以下简称合营企业）、中外合作经营企业（以下简称合作企业）及外资企业三种类型。

合营企业与合作企业虽都有中外各方的投资人，但在投资方式、组织形式及利润分配等方面均有所不同。合营企业为股权式合营企业，即按投资人注册资本的比例分配利润和分担风险。其组织形式为有限责任公司。外国合营者的投资比例不得低于注册资本的 25%，合营公司必须是中国的企业法人，应设置董事会。投资人的资本投入后在经营期间不得抽回。合作企业则为契约式合营企业，即按契约（合同）约定分配利润和分担风险。它可以是中国的企业法人，承担有限责任并设置董事会；也可以不是企业法人，设置管理机构，由合同约定合作各方或一方对债务承担无限责任。合作企业的外方合作者可先行收回投资，合作期满后全部固定资产归中方所有。外资企业的组织形式为有限责任公司，经批准也可以为其他责任形式，其资本由外商独自投入，在经营期内不得抽回资本。

第二节 外商投资企业会计制度及会计核算的一般原则

一、外商投资企业的会计制度

设在中国境内的外商投资企业从一开始就按同国际惯例接轨的会计制度组织会计核算，因此，尽管我国于1993年7月1日起实行会计改革，贯彻执行《企业财务通则》与《企业会计准则》，但外商投资企业依然以财政部于1992年6月颁布的《中华人民共和国外商投资企业会计制度》为现行会计制度。只是财政部对外商投资企业贯彻新的企业财务制度和会计制度颁布了补充规定。此外，财政部还同时颁发了《外商投资工业企业会计科目和会计报表》，作为工业和旅游企业会计核算的指南。至于外商投资的其他行业，财政部的意见是可参照各行业的新会计制度贯彻执行。

《外商投资企业会计制度》共分14章82条。该制度在下列的几个主要方面同会计改革中出台的《企业会计准则》的规定和要求基本是一致的。

（一）以“资产=负债+投资人权益”为会计等式。

由于外商投资企业有外国投资人，为使他们看懂会计核算资料，所以没有使用过我们传统的会计等式，为此，1993年7月1日的会计改革没有要求外商投资企业进行会计科目对接的工作。

（二）体现资本金保全的原则

尽管中外合作企业的外方合作者可以依法先行抽回其投入资本，但合营企业与外资企业不得在经营期间抽回资本。而且同会计改革前的传统作法不一样，固定资产折旧不再冲减资本金，固定资产的盘亏与毁损也不再直接冲减资本金了。

（三）采用制造成本法计算产品成本，将管理费用列作期间费

用。

(四) 所确定的会计核算原则同《企业会计准则》所确定的一般会计原则基本是一致的。

二、会计核算原则

《外商投资企业会计制度》第二章规定了 8 项会计核算原则，即合法性、划分会计期间、正确性、权责发生制、收入与费用配合(配比)、实际成本、划分资本支出与收益支出以及一致性原则。这些原则同会计改革中所制订的 12 项基本原则基本上是一致的，其主要内容如下：

(一) 合法性原则：由于外商投资企业设在中国境内，必须受中国法制的管辖，会计核算工作应当符合中华人民共和国有关法律、法规和会计制度的规定。比如虽然外商投资企业会计制度并没有规定谨慎性原则，但《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第 25 条规定：“从事信贷、租赁等业务的企业，可以根据实际需要，报经当地税务机关批准，逐年按年末放款余额，或者年末应收帐款、应收票据等应收款项的余额，计提不超过百分之三的坏帐准备。”这条规定局限于信贷和租赁行业，但由于在会计改革中出台的新企业财务制度规定企业可按应收款项余额提取 3%至 5%的坏帐准备，为此财政部又作出补充规定，非租赁和信贷业务的其他外商投资企业可按新财务制度的规定计提坏帐准备。

(二) 分期核算原则：划分会计期间是一种会计假设，因为企业的生产和经营活动不可能因为要计算盈亏而中止，因此只能人为地划分会计期间，即按月份、季度和年度分别计算并反映各期的经营成果和财务状况。

按年划分会计期间称为会计年度，由于会计期间是一种假设，因此各国对会计年度起讫日期的规定并不一致，有的使用日历年

度，即每年1月1日至12月31日；有的则以存货最低点月份为会计年度的截止日期，如每年4月1日至次年3月31日。我国采用的是日历年度。

（三）正确性原则：会计信息要供国家宏观调控，投资人决策以及企业内部管理用，因此会计资料的真实可靠，反映客观实际就成了一项重要的原则了。

（四）权责发生制原则，又称作“应计制”，同收付实现制（又称作现金制）相对。即以收入的实现和费用的发生作为确认收入和费用的会计基础，而不是以现金的收付作为确认的基础。会计改革前，我国工业企业采用托收承付结算方式销售货物的采用收付实现制，其他经济业务都采用权责发生制。外商投资企业为与国际惯例接轨，一直是采用权责发生制原则的。

（五）收入与费用配合（配比）原则：指一个会计期间的收入应与同该收入相关联的成本、费用在同一会计期间登记入帐。贯彻这一原则是为了确保盈亏计算真实可靠，它也是体现权责发生制的确立原则的，比如我们不能以预收货款作为收入，就是由于尚未发生制造产品的成本、费用，因而不可能实现收入。

（六）实际成本原则，又称为历史成本原则，是指企业的各项财产均应按实际（历史）成本计算。在一般情况下，企业无权调整实际成本。这也是一项国际上普遍采用的原则。其目的主要是为了真实地反映企业财产的存量和价值。但是这一原则往往是可以变通的。1991年度我国颁布了《国有资产评估和管理办法》，规定国有企业在遇有组建中外合营企业等产权变动的情况时其投入的资产价值应重新评估。新企业会计制度规定其他单位投资转入的固定资产，以评估确认的价值记帐。从表面上看，这一规定与实际成本原则不符。但实质上这一规定正是为了体现资产在产权变动时的实际价值，以便维护投资人的合法权益。有些资本主义国家为了贯彻谨慎性原则，对存货计价采用“成本与市价孰低”原

则，其目的也是为了使存货价值求实，同实际成本原则的初衷没有根本的抵触。外商投资企业虽不允许采用“成本与市价孰低”的原则，但可以在年度终了对残次、陈旧、冷背等原因需要降价处理的产成品等存货提取存货变现损失准备。

（七）划分资本支出与收益支出的原则：会计改革后，企业可以根据自己的决策购建属于资本支出性质的长期资产或支付需在一个以上会计年度摊销的递延性支出，但却不能将这些支出计入当期成本、费用。划分两类不同性质支出的目的在于正确界定流动资产与长期资产，正确计算成本和盈亏。比如固定资产的价值是要通过折旧的方法用一年以上的时间分期计入产品成本的，若一次计入产品成本，不仅违反配比原则，成本、费用计算不实，而且影响资产存量价值不实。

企业在实际工作中往往会遇到某些支出从理论上讲属于资本支出，但由于支出金额过少或由于难于划分摊销期限。此时，即应根据“重要性”会计原则将某些不重要的资本支出列作收益支出。例如按新企业会计制度的规定，凡使用年限在一年以上的生产用设备及工、器具均应列作固定资产，但对于搬子、钳子之类的工具就只能列作低值易耗品，在领用时作一次摊销的收益性支出了。又如研究试验费支出同今后生产发展的资本支出有关，但往往由于划分不清那些是资本支出，一般都一次列支为费用了。

（八）一致性原则：企业有一些经济业务是可以选用不同的会计方法处理的。比如存货发出的计价可选用先进先出、加权平均、专认或后进先出等方法；固定资产折旧可选用直线法、工作量法或加速折旧法。企业选用某种方法后就不得任意变动。保持会计核算方法前后一致的主要目的是使会计核算资料具有可比性，便于进行比较分析；同时也可以防止利用会计方法人为地调增或调减盈亏数额。

企业必须改变核算方法时，应按规定申请批准（如改用加速

折旧法须经当地税务机关批准，改变存货计价方法应经过企业董事会批准），并在会计报表中予以披露。

外商投资企业会计制度规定了以上 8 项会计原则，但《企业会计准则》中规定的谨慎性、相关性、及时性以及重要性原则，外商投资企业理应贯彻执行。

第三节 涉外经济法规对会计工作的要求

《中华人民共和国中外合资经营企业法实施条例》第 11 章“财务与会计”对外商投资企业的会计工作提出了要求，除应遵守的会计原则已在前面阐述外，还应搞好以下工作：

一、根据中国有关法律和财务会计制度的规定，结合企业具体情况制定企业自身的财务会计制度，报当地财政部门 and 税务机关备案。

二、合营企业应设总会计师，协助总经理负责主持企业的财务会计工作。必要时，可设副总会计师。

三、大、中型合营企业应设审计师负责审查、稽核合营企业的财务收支和会计帐目，向董事会，总经理提出报告。

四、用借贷记帐法记帐。一切自制凭证、帐簿、报表必须用中文书写，也可以同时用合营各方商定的一种外文书写。

五、合营企业原则上采用人民币为记帐本位币。经合营各方商定，也可以采用某一种外国货币为记帐本位币。

六、合营企业的帐目，除按记帐本位币记录外，对于现金、银行存款、其他货币款项以及债权债务、收益和费用等，如与记帐本位币不一致时，还应按实际收付的货币记帐。

以外国货币记帐的合营企业，除编制外币的会计报表外，还

应另编折合人民币的会计报表。

因汇率差异而发生的汇兑损益，原来规定以实现数为准，作为本年损益列帐。记帐汇率变动，有关外币各帐户的帐面余额均不作调整。现行的企业财务制度则规定，各外币帐户的汇率应按月根据国家牌价进行调整。

七、合营企业税后利润的分配原则如下：

(一) 提取储备基金，职工奖励及福利基金、企业发展基金，提取比率由董事会确定。

(二) 储备基金除用于弥补合营企业亏损外，经审批机构批准也可用于本企业增加资本，扩大生产。

(三) 提取三项基金后的可分配利润，如董事会确定分配，应按合营各方出资比例进行分配。

以前年度的亏损未弥补前不得分配利润。以前年度未分配的利润，可并入本年度的利润分配。

八、合营企业应向合营各方、当地税务机关、企业主管部门和同级财政部门报送季度和年度会计报表。年度会计报表应抄报原审批机构。

九、合营企业的下列文件、证件、报表，应经中国注册会计师验证和出具证明，方为有效。

(一) 合营各方的出资证明书（以物料、场地使用权、工业产权、专有技术出资的，应包括合营各方签字同意的财产估价清算及其协议文件）。

(二) 合营企业的年度会计报表。

(三) 合营企业清算的会计报表。

由于外商投资企业会计制度是在会计改革颁发“两则”之前公布的，为便于外商投资企业更好地贯彻实施新财务制度，1993年12月23日财政部颁发了《外商投资企业执行新企业财务制度的补充规定》，本教材将在以后各章有关内容中介绍这一规定。

第二章 流动资产的核算

流动资产是指可以在一年或者超过一年的一个营业周期内变现或者耗用的资产。企业的流动资产一般包括货币资金（现金、银行存款）、短期投资（有价证券）、应收款项（应收票据、应收帐款、其他应收款等）、预付款项（预付货款、预付定金、预交所得税、待摊费用）和存货等。

这里所讲的超过一年的一个营业周期是指从投入材料和人工到取得收入的时间超过一年，如大型机械，船舶制造往往一年以上才能完成。之所以按超过一年的一个营业周期作为划分流动资产的依据，是因为这些企业是按营业周期筹集资金和安排资金的，大部分流动资产从投入到收回超过一年，如果以一年为标准，使得企业将本来用于生产周转的流动资金都划归长期资产，这显然是不合理的。所以，对确定流动资产的期限，一般经营周期小于一年的按一年计算，大于一年的按实际经营周期计算。

企业流动资产是以流动性划分的，而流动性是以资产循环周转的时间确定的，它具体反映企业资产的变现和支付能力。这样确定企业的流动资产有以下好处：可以向债权人提供与其贷款安全性有关信息。根据流动资产变现能力的顺序分析偿还债务的能力，以满足债权人的信贷决策需要；可以借以计算流动比率，速动比率及应收帐款周转率等反映企业偿债能力和资金周转速度的指标，提供企业经营成果和动态分析财务状况的信息，并有助于报表使用者预测企业未来的现金流动。

根据上述流动资产确定的原则，为了准确地划分流动资产与长期资产，如果某一次流动资产（如应收帐款）偶而发生一笔一年以上才能收回的款项，核算时仍应通过流动资产类的“应收帐款”科目，但在编制年末资产负债表时，应将该笔收款在长期投资类下单独列示。与此相反，对于在一年或一个营业周期内能够收回的长期投资项目，则应在年末资产负债表中流动资产类下单独列示。

第一节 货币资金的核算

货币资金是指企业存在于货币形态中的资金，它是企业中流动性最强的资产。可以随时用于购买财产物资、劳务、偿还债务等，具有流通手段和支付手段，是企业经营活动中不可缺少的资产。

货币资金包括库存现金和银行存款，以及他人或外单位交来的支票、银行本票、银行汇票、旅行支票等即期票据，由于即期票据可以立即存入银行，故将即期票据视作银行存款核算。货币资金包括人民币和外币（外汇兑换券根据国家汇率并执政策将逐步收回不复存在了）。外币是外商投资企业货币资金的一个重要组成部分，本教材单设第十二章“外币业务”讲授。

一、现金的核算

现金亦称库存现金，是企业流动最快的一种流动资产，也最容易被贪污、侵占，因此必须加强对现金的监督管理，建立健全完善的内部控制制度。

现金内部控制制度的主要内容一般包括：①建立现金事项的会计日常处理规程；②实行管理现金的合理分工，出纳人员不得兼管稽核，会计档案保管和收入费用、债权、债务帐目的登记工

作；③所有现金收入一般应于当日送存银行；④超过规定现金使用限额的支出，不得用现金支付。

库存现金的帐务处理。为了加强现金的管理，除了办理收付款凭证手续，还要设置现金科目，以便核算和监督现金的收付和结算情况。“现金”科目的借方登记企业收入的现金，贷方登记付出的现金，余额在借方，表示企业一定日期的库存现金结存数。企业应设置现金日记帐，核算现金的收、支、存，按照“日清月结”的程序，根据收款或付款凭证，按照业务发生顺序，逐日逐笔进行登记，并结出余额。有多种货币的，还应按不同货币分别设置明细帐登记。现金日记帐的帐面结存数，应逐日与实际库存数核对相符。

根据现金内部控制制度的要求，每日收入的现金都存入银行，超过限额的付款应通过转帐或支票，但实际上日常经营中常常发生许多零星费用，需要支付现金，例如购买文具、纸张、邮票、零星旅差费等开支，为了方便起见，企业可以采用备用金制度。备用金制度一般有两种：定额备用金制度和非定额备用金制度。

定额备用金制度是指事先财会部门根据使用备用金部门日常零星开支的需要，核定一个备用金定额，由使用部门一次领出，以后随时按实际报销数，由库存现金或银行存款补充定额。核定的备用金定额，可以根据需要加以调整。采用备用金制度的企业，根据《外商投资工业企业会计科目和会计报表》的规定，可以增设“备用金”科目。借方应登记预付给各单位的备用金定额数，贷方登记核减的备用金额，余款应当等于核定的备用金定额。举例说明如下：

(1) 企业销售部门实行备用金定额，核定备用金定额为 800 元。财会部门开出现金支票一次拨付，分录如下：

借：备用金	800 元
贷：银行存款—人民币	800 元

(2) 销售部门报销旅差费等计 400 元, 经财会部门审核后报销, 并支付现金补充定额。分录如下:

借: 销售费用	400 元
贷: 现金	400 元

(3) 调整增加销售部门备用金定额 100 元, 以现金拨给, 分录如下:

借: 备用金	100 元
贷: 现金	100 元

采用非定额备用金制度的外商投资企业, 可以通过“其他应收款”科目核定零星支用或企业内部各车间, 各部门周转使用备用金。支付备用金时, 借记“其他应收款—备用金科目, 贷记“银行存款”科目, 报销时, 借记“有关费用”科目, 贷记“其他应收款”科目。

二、银行存款的核算:

外商投资企业应在中国境内的银行开立人民币银行存款帐户和外币银行存款帐户, 对于外汇收支业务, 必须按照《中华人民共和国外汇管理暂行条例》的有关规定办理。

(一) 我国对外商投资企业外汇收支业务的要求。

1. 银行存款帐户的开立, 应在我国境内的中国银行或国家外汇管理局或其分局批准的其他银行开立人民币存款和外汇存款帐户, 由开户行监督、收付, 如需在外国境内或港澳地区开立银行存款帐户的, 必须向国家外汇管理局或其分局申请批准, 并须于每季度终了后 30 天内, 向外汇管理局报告外汇存款帐户的收付情况。

2. 外商投资企业的一切外汇收入必须存入其外汇存款户, 其正常的外汇支出, 可以从外汇存款户中支付。

3. 报送报表, 应于每年 4 月 30 日前, 随同报送上年末的资