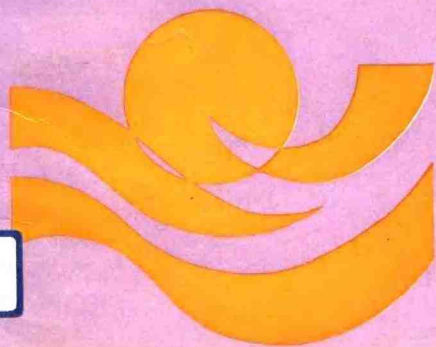


三资企业会计

石 珉 编著 王文元 主审

辽宁人民出版社



三资企业会计
Sanzi Qiye Kuaji
石琨 编著

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104号) 沈阳市第一印刷厂印刷

字数:310,000 开本:787×1092 1/32 印张:13 $\frac{5}{8}$ 插页:2
印数:1—7,000

1992年6月第1版 1992年6月第1次印刷

责任编辑:朱静波 谭燕 责任校对:刘 涛
封面设计:尤 珠 版式设计:王书非

ISBN 7-205-02153-7 I·I·153

登记号:(辽)新登字1号 定价:6.50元

前 言

随着我国对外开放政策深入贯彻，国家从多方面改善投资环境，国外投资者竞相来华投资创办“三资企业”（中外合营经营企业，简称合营企业。中外合作经营企业，简称合作企业和外资企业）。1987年底全国批准成立的“三资企业”项目共有10,008个，到了1990年底猛增到29,000多个，在短短的三年内纯增2.9倍。另据不完全统计，截至1991年11月底在已批准成立的40,156个“三资企业”项目中，合同投资总额为498.6亿美元，实际投入资本223.4亿美元，这对我国引进技术装备、增加出口贸易、缓解当前外汇资金不足的困难起到重要作用。实践证明，积极发展“三资企业”，不仅是我国当前直接利用外资的一条有效途径，而且也是我国对外开放政策的一个重要组成部分，必将呈现更为广阔的发展前景。

从境内“三资企业”的结构来看，合作企业和外资企业的发展速度也很快。在1987年底批准成立的10,008个“三资企业”项目中，合营企业为4,631个，占三资企业总数的46.27%，而合作企业却为5,193个占51.89%；1988年7月底在批准成立的12,588个“三资企业”项目中，合营企业为6,321个，占50.21%，合作企业5,972个，占47.44%。由此可见，合作企业与合营企业的项目总数不相上下，是“三资企业”结构中的两个重要组成部分。从外资企业发展来看，

也在逐年增长,且增幅很大。1986年6月底全国批准成立的外资企业项目才有13个,1987年底增至184个,到了1991年全年又批准外资企业2795个,从而逐渐改变了三资企业的结构比重。从当前情况来看,我国外汇管理部门、开户银行、财政税务机关、工商行政管理部门的工作人员需要全面了解“三资企业”的资金运动及其核算情况,以便对其进行监督、管理,“三资企业”的在职人员则更需熟悉本行业资金核算的理论与实务,以提高其会计工作水平并强化企业管理,高等院校有关专业的学生也要掌握有关三资企业会计的理论与实务,以拓宽其专业知识,为将来投身于涉外企业创造有利条件,如此等等。上述情况充分说明只研究中外合资经营企业会计已不能适应形势发展的需要,只有对三资企业会计理论与实务进行全面的对比分析、研究,才能满足各有关方面的需求。

本书共分六章,章末列有复习思考题及部分应用练习题,供读者复习、练习参考。本书可供高等院校的金融和国际金融、国际贸易、国际经济合作、国际会计,以及企业管理、财政税收、会计等专业作为专业课教材,也可供上述各专业的在职干部作为业务自学教材和工作参考书。

本书在编写过程中,承蒙原辽宁大学经济管理学院院长、现任辽宁省人民政府副省长王文元教授给予具体指导,并承担本书校阅和审定工作;并蒙财政部鞠新华、交通部许如清、广东省发展银行陈懋嵩、中国银行深圳分行严泽林、中国银行广州分行汪铮科、天津市会计师事务所关天骥,以及辽宁大学刘杰等领导和专家对本书的编写,给予大力支持和协助,谨此一并致谢。

在我国编著此书尚属首次,许多问题都具有探索性质,由

于作者水平有限，编写时间仓促，缺点和错误在所难免，恳
请各位同行专家和广大读者给予批评指正。

石 琨

1991年4月于天津财经学院

目 录

第一章 导论.....	1
第一节 三资企业会计基本概念.....	1
第二节 三资企业的会计记录.....	6
第二章 三资企业会计的基础理论	25
第一节 采用权责发生制作为记帐基础	25
第二节 采用复式借贷记帐法	28
第三节 三资企业会计遵循的原则	30
第四节 会计方程式	38
第三章 中外合资经营企业会计	44
第一节 概述	44
第二节 投入资本的核算	52
第三节 货币资金的核算	68
第四节 应收款项和应付款项的核算.....	102
第五节 长期投资及长期负债的核算.....	122
第六节 长期资产的核算.....	155
第七节 存货的核算.....	191
第八节 合营企业成本、费用的核算.....	219
第九节 合营企业销售和利润核算.....	239
第十节 合营企业的解散与清算.....	273

第四章 中外合作经营企业会计	313
第一节 中外合作经营企业概念.....	313
第二节 合作企业的性质和特点.....	314
第三节 合作企业的投资方式.....	317
第四节 合作企业的组织机构.....	319
第五节 合作企业的会计核算.....	321
第六节 合作企业的会计报表.....	328
第七节 合作企业的合作期限和终止.....	329
第八节 合作开发、合作生产.....	331
第五章 外资企业会计	339
第一节 概述.....	339
第二节 外资企业会计的基本规定.....	341
第三节 外资企业投入资本核算.....	343
第四节 对外资企业的外汇管理.....	344
第五节 外资企业的资产核算.....	345
第六节 外资企业的负债核算.....	348
第七节 成本、费用和利润的核算.....	349
第八节 外资企业会计报表.....	353
第九节 外资企业经营期限和终止清算.....	354
第六章 三资企业的会计报表	357
第一节 会计报表的意义及作用.....	357
第二节 三资企业的资产负债表.....	358
第三节 三资企业的利润表.....	364
第四节 三资企业的财务状况变动表.....	369
第五节 三资企业资产负债表和利润表的	

附表	381
第六节 三资企业的合并会计报表	388
第七节 三资企业的财务情况说明书	399
附录：	
中华人民共和国中外合资经营企业法	402
中外合资经营企业合营各方出资的若干规定	406
中华人民共和国中外合作经营企业法	409
中华人民共和国外资企业法	414
国务院关于鼓励外商投资的规定	417
关于外商投资企业外汇抵押人民币贷款的 暂行办法	421
对侨资企业、外资企业、中外合资经营企业 外汇管理施行细则	423

第一章 导 论

第一节 三资企业会计基本概念

党的十一届三中全会以来，根据党中央提出的“要充分利用国内和国外两种资源，开拓国内和国外两个市场，学会组织国内建设和发展对外经济关系两套本领”的方针，积极发展国内外三资企业，已成为对外开放的基本国策中的一个重要组成部分。

一、吸收国外投资的三资企业

吸收国外投资在我国境内兴办的三资企业，系指中外合资经营企业（以下简称合营企业）、中外合作经营企业（以下简称合作企业）和外商独资企业（以下简称外资企业）。其共同点都是外商投资企业，其不同点是外商投入资本（含资产和无形资产）在企业资本总额中所占比重不同，一般说来，外商在合营企业和合作企业中投资比例的下限一般不低于25%，其上限虽无明文规定，但通常掌握在50%左右；如果企业的全部资本均系外商投入，则为外资企业。

吸收外商直接投资在境内举办三资企业与通过各种渠道向外国政府、银行或其他金融机构筹借资金以及发行国际债券等间接利用外资方式相比较，它不仅不会造成东道国对外

债务的负担，而且在利用外资的时效方面具有相对的持久性和稳定性的优点，且因外商投资者对其投入的资本不向被投资企业计收利息，而是从企业的经营利润中取得报酬，所以，外商投资者对其投资企业经营效益的好坏，势必给予必要的关注与资助，从而使引进外资的一方能在直接吸收外资的过程中，同时吸收外商投资者提供的先进技术、设备和管理方法，有利于增强本国生产能力和提高企业的经营管理水平。因此，当今世界各国在利用外资发展本国经济中，一般都把直接吸收外商投资列为主要渠道。我国是发展中国家，当然也需借鉴国外经验，积极吸收外商投资在我国境内兴办三资企业。

当今世界各资本主义国家和地区企业界的一个共同特点，就是资本过剩、设备过剩，为了缓解其经济矛盾，急需输出资本、输出设备，这是我国直接利用外资兴办三资企业的可能性，但外商来华投资办企业是有条件的，这个条件就是外商要在被投资的企业中能够获取较高的资本报酬率，以达到其资本增值的目的。因此，一切外商在向国外投资时，首先都要进行一系列的可行性研究，以择优选定其资金投向。中国人口众多，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、为取得较好的投资效益提供基本保证；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 个国家签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三资企业者逐年增多，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40,156家，协议外资498.6亿美元，实际利用外资达223.4亿美元。”“三资”企业1991年出口创汇突破100亿美元，其产品远销世界150个国家和地区。展望未来，吸收外商在我国境内直接投资兴办三资企业，不仅方兴未艾，而且随着对外开放政策的深入贯彻执行，必将呈现更为广阔的前景。

十多年来的实践证明，吸收外商来华直接投资兴办三资企业，对加速我国四化建设进程具有十分重要意义，并已取得辉煌业绩。首先表现在已批准的25,220多个三资企业合同总额中，外商申请投入金额370亿美元，已实际投资170亿美元，这对缓解我国建设资金不足的困难起一定作用；其次，已建成的外商投资企业能从不同方面加强经济的薄弱环节。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，在引进外资兴办三资企业中，始终贯彻“两头在外”的方针，由于外商提供了先进技术、设备，更新了产品，增强了出口能力，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年一年内三资企业产品出口总额多达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年前三个季度全国三资企业出口额达50.8亿美元，比去年同期增长57.8%。目

前，三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；同时由于大批三资企业的建成，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一批懂得举办跨国公司业务的人才，加之由于绝大部分三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商来华直接投资兴办三资企业，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、向海外投资的三资企业

为了发展国际经济合作，资金必须有进有出，既要积极吸收国外投资者在我国境内直接投资兴办各种三资企业，又要适当运用自有资金和通过间接利用外资渠道借入的国外资金转手投资于海外。几年来，我国已批准中国国际信托投资公司(CITIC)等一些企业集团和经济组织在五大洲79个国家和地区与国外公司、经济组织或个人联合举办中外合资经营企业、中外合作经营企业以及中方独资经营企业526个，合同总投资额多达19亿美元，其中中国投资7.2亿美元，占投资总额的37.9%。这些投资海外的三资企业，从地区分布上看，以设在港澳地区为最多，其次，大多分布在美国、泰国、澳大利亚、日本、加拿大、科威特、德国、新加坡等国；从投资项目上看，主要集中在工业生产和资源开发项目上，如炼铅、橡胶、纺织印染、木材、纸浆、远洋捕捞、铁矿、黄金开采等。目前已开业或已投产的海外三资企业已有376个，

占海外三资企业项目总数的 71.48%，其中 90% 以上的企业经营效益良好，这对发展我国对外贸易、缓解国内资金不足将起到积极作用。

三、三资企业的发展趋向

直接吸收国外投资在中国境内兴办三资企业，属于资本输入，是直接利用外资的有效方式，而向海外投资举办三资企业，则是我国外汇资金的输出。二者资金流向虽然有所不同，但殊途同归，均可借助外资达到我国投资者资本增值的目的，并可从中吸收外方投资者提供的先进技术、设备和企业管理经验。因此，从理论上讲，为了更好地进行国际经济合作与交流，二者应该并重，但因当前我国尚处在全而发展经济阶段，外汇资金不是过剩而是不足。因此，在发展国内、外三资企业中应该有所侧重，从总体规划上讲，应以吸收外商来华直接投资兴办三资企业为主，以适当向海外投资举办三资企业为辅，二者相辅相成，既能发展国际经济合作，又能缓解我国建设资金不足的暂时困难。所以，本书只论述设在中国境内的三资企业会计理论与实务。

在国内兴办三资企业，也有个逐步完善的过程。为了达到调整结构、协调发展的目的，从其发展趋向来看，已呈现如下特点：即是从沿海城市逐渐扩展到内地——先从深圳、珠海、汕头、厦门四个经济特区开始试办三资企业，取得经验后进而推广到沿海 14 个经济开发区和海南省，据新华社 1989 年 11 月 4 日报道：截至 1989 年 9 月底，我国沿海城市外商投资企业总数已达 9,200 多个，比 1988 年同期增长 40%，约占全国三资企业总数的 45% 强。外商投资企业越集中，同业竞争越激烈，因此，不少外商的资金投向已从沿海

城市逐渐转向内地各省、市，现在东北、西北、华北、西南、中南地区各省（市）业已建成的三资企业少则几十家，多则几百家，已在全国范围内初步形成兴办三资企业的网络。由于内地资源丰富、投资硬环境的收费标准更低，外商转向内地兴办三资企业还会逐年上升。

四、三资企业会计

三资企业会计，是以货币（含本币和外币）为主要计量单位，遵循有关法律、条例、制度，参照国际会计惯例，以权责发生制为记帐基础，采用借贷复式记帐法填制会计凭证、登记帐簿、编制会计报表，系统、连续地记录、分类、汇总各项经济业务活动并解释其结果；通过对会计资料的分析，预测发展前景，参与经营决策，用以反映、监督、促进和能动地管理三资企业资金运动的会计。它既是加强三资企业管理的基础工作，又是三资企业管理的重要组成部分。

第二节 三资企业的会计记录

三资企业的各种会计凭证、会计帐簿和会计报表都是企业的会计记录，而会计科目则是进行会计记录的基础工具。各种会计记录以及会计核算所依据的有关协议、合同、章程、董事会决议、投资估价清单、验资证明、会计师查帐报告及签订的长期经济合同等都是三资企业的会计档案，应在企业所在地妥善保管，不得丢失损坏。其中一般会计档案，如会计凭证、会计帐簿和会计报表至少保存 15 年，保存期满需要销毁时，应抄具清单，报经董事会、主管部门和税务机关同意，至于会计核算所依据的有关协议、合同等重要会计档案，则

须长期保存，以备日后查考。

一、三资企业会计科目

三资企业会计科目，是将企业的全部资金（含财产）按照不同的经济特征和业务内容进行概括分类的标志，它是反映和监督资金运动的一种专门方法，又是体现政策、考核计划、指导业务和监督财务的重要工具。

三资企业的会计科目，是组织三资企业会计核算的基础，它是设置帐户、填制会计凭证、编制会计报表的依据，在电子计算机核算系统中设计程序时，也必须以会计科目作为分类的依据；由于会计科目是以不同的经济特征和业务内容进行分类，所以，通过全部会计科目所提供的系统化核算资料，便可以从不同侧面总括反映三资企业资金运动的全貌；各个会计科目所规定的科目性质和使用范围，是对有关经济活动进行控制的标准，同时，通过各个会计科目所提供的核算资料，又是对三资企业各类资金活动进行监督、分析，进而为筹集资金、调度资金以及为进行正确的经营决策、编制计划、考核经营情况、加强经济核算和为强化企业目标管理提供必要的依据。

（一）会计科目分类。现代化企业管理的内容很复杂，为了正确进行会计核算，为便于分析、研究各类经济业务活动所反映的会计资料更具有使用价值，以充分发挥三资企业会计在生产经营中的能动地管理职能作用，必须对大量的会计科目进行科学的分类，用以明确揭示每个会计科目的性质、作用和使用范围，以便对三资企业的财务状况及经营结果作出正确的评价与比较，提高企业管理水平。

三资企业会计科目一般分为：资产、负债、资本和损益

四大类。三资企业涉及的行业很多，有工业、旅游业、商业、交通、能源、农牧养殖业等，不同行业的三资企业使用的会计科目可以有所不同，以反映各该行业的经营特点。例如，工业企业除按上述分类外，还可增加成本类科目，以加强产品成本的核算；其次，每大类科目项下还可根据核算需要，再分若干小类，以工业企业为例，在资产类科目下可分为：流动资产、长期资产、固定资产、在建工程、无形资产及其他资产五小类，在负债类科目下又可分为：流动负债和长期负债两小类，在损益类科目下也可分为：营业损益和营业外收支两小类。又如旅游企业会计，除按上述分类外，在每类大类科目下分设总分类帐科目，总分类帐科目下再设一级科目和二级科目。例如，在损益类大类科目下分设“营业损益”和“营业外收支”两个总分类帐科目，在“营业损益”总分类帐科目下又分设“营业收入”、“营业税金”、“营业支出”、“管理费用”四个一级科目，又在各一级科目下分设若干二级科目，例如，在“营业收入”一级科目下分设：“客房部收入”、“餐饮部收入”、“商品销售收入”、“车队收入”、“娱乐收入”、“美容中心收入”、“洗涤收入”等二级科目，以进行专项核算；又如在“营业外收支”总分类帐科目下分设“营业外收入”和“营业外支出”两个一级科目，又在各一级科目下增设若干个二级科目，例如在“营业外支出”一级科目下分设：“投资损失”、“处理固定资产损失”、“固定资产盘亏”、“坏帐损失”、“罚款支出”、“捐赠支出”、“非常损失”、“以前年度损失”等几个二级科目，等等。

参照国际会计惯例，三资企业的会计科目分类必须与会计报表上的项目排列相一致，以便会计人员根据会计科目编制会计报表，也易为外商投资者所理解。

(二) 会计科目的编号。国际上任何一个企业、单位在会计核算中,为了使科目体系科学化,除将全部会计科目进行恰当的分类和排列外,还必须进行统一编号,这是会计设计中的一项重要内容。所谓会计科目编号,就是按照会计科目所反映特定经济内容的内在联系,采用数字、文字或文字与数字相结合的编号代表各个会计科目所属类别及在其中的位置,以便识别会计科目的性质,以保证会计记录的准确性并提高工作效率,同时也为采用电子计算机处理会计资料提供必要的条件。

三资企业会计一般都采用“数字编号法”(Numerical System)。其中第一位数字代表科目大类(或称总类,以下同),如“1”代表资产类,“2”代表负债类,“3”代表资本类,“4”代表成本类,“5”代表损益类(旅游企业以“4”代表损益类);四位数字中的第二位数字代表大类科目下的小类,如“11”代表流动资产,“15”代表长期投资,“16”代表固定资产,“17”代表在建工程,“18”代表无形资产及其他资产,“21”代表流动负债,“22”代表长期负债;四位数字中第三、四两位数代表各小类科目下的一级科目顺序号,例如在小类科目“18 无形资产及其他资产”下分设以下几个一级科目:1801 场地使用权、1811 专有技术及专利权、1821 其他无形资产、1831 开办费等。如设置二级科目,采用二位数编号,连同所属一级科目编号四位数共为六位数编号。例如,一级科目“3101 实收资本”下分设两个二级科目:“310101 中方资本”、“310102 外方资本”等。

三资企业会计随着企业经营业务的内容逐渐增多,客观需要增设一些新的会计科目以反映新增业务的经济特征,因此在设计会计科目编号时,在某些会计科目之间,必须留有