

普通高等教育机电类规划教材

工业涉外会计

杭州电子工业学院 任建平 主编

机械工业出版社

普通高等教育机电类规划教材

工业涉外会计

主编 杭州电子工业学院 任建平
主审 中国人民大学 阎金铎
协编 王泽霞 杨文忠 陈素素



机械工业出版社



931805

前 言

本书是为适应全国高等工科院校工业财务、工业会计和其他经济管理类专业本科教学的需要,根据全国高等工科大学工业管理工程专业教学指导委员会审定的《工业会计专业指导性教学计划》和教学大纲编写的,经机械电子工业部报请国家教委批准列入“八五”教材出版规划,由机械工业出版社出版。

随着我国改革、开放的深入发展和经济法规与会计制度的不断完善,国家新颁布了《外商投资企业所得税法》和实施细则,1992年6月财政部又新颁布了《外商投资企业会计制度》和《外商投资工业企业会计科目和会计报表》,要求于1992年7月1日起施行。这些法规的颁布,对涉外会计有较大的影响。显然,社会上以前出版的各种教材、著作,已不能满足新形势下的教学和工作要求了。我们在学习这些新颁法规的基础上,依据这些新法规,立足于工业部门,在书中对各类涉外会计做了比较全面系统的阐述。与一般《中外合资经营企业会计》、《涉外会计》等教材相比,本书具有更为全面和系统的特点。本书的主要内容包括:中外合资工业企业会计、中外合作工业企业会计、“三来一补”业务会计、有外贸自主权的工业企业进出口业务会计。同时,将中外合资工业企业的中方会计作为附录做了比较系统的阐述。

本书第一、二、三、九、十五章由杭州电子工业学院任建平编写;第四、五、十、十二、十三章由王泽霞编写;第十一、十四章及附录由陈素素编写;第六、七、八章由北京机械工业学院杨文忠编写。全书由任建平教授担任主编,中国人民大学阎金铎教授担任主审。

北京机械工业学院徐光武教授、王佩琦教授,沈阳工业大学程之奇教授,吉林工业大学赵恩武教授等参加了1992年10月在杭州召开的审稿会,对本书初稿提供了许多宝贵的修改意见,在此深表感谢。由于编者水平所限,疏漏错误之处在所难免,欢迎读者批评指正。

编 者

1992年10月

目 录

第一篇 利用外资和工业涉外会计的特征、原则与工作组织

第一章 利用外资和工业涉外企业	1	和工作组织	10
第一节 外资和我国利用外资的原则	1	第一节 工业涉外会计的特征	10
第二节 我国利用外资的方式	2	第二节 工业涉外会计的一般原则	11
第三节 工业涉外企业	5	第三节 会计科目、凭证和帐簿	14
复习思考题	9	第四节 会计核算程序	19
第二章 工业涉外会计的特征、原则		复习思考题	21

第二篇 中外合资经营工业企业会计

第三章 投入资本的核算	23	第二节 材料购入的核算	66
第一节 中外合资经营工业企业的资本	23	第三节 材料发出的核算	73
第二节 投入资本的核算	27	第四节 库存材料的明细核算	75
第三节 投入资本的验证	30	第五节 包装物和低值易耗品的核算	77
复习思考题	30	第六节 在产品、自制半成品和产成品存货的核算	80
练习题	30	复习思考题	83
第四章 货币资金和外汇收支的核算	31	练习题	83
第一节 货币资金的核算	31	第七章 长期投资和长期负债的核算	84
第二节 外汇、汇率和外汇的国际结算	33	第一节 长期投资的核算	84
第三节 外币收支的核算	37	第二节 拨付所属资金的核算	90
第四节 调剂外汇和外汇额度的核算	43	第三节 长期银行借款的核算	91
复习思考题	47	第四节 发行公司债券的核算	97
练习题	47	复习思考题	98
第五章 有价证券和应收、应付款项的核算	49	练习题	98
第一节 有价证券和结算票据	49	第八章 固定资产和无形资产的核算	100
第二节 有价证券的核算	50	第一节 固定资产增减的核算	100
第三节 应收和应付票据的核算	53	第二节 固定资产折旧和修理的核算	104
第四节 应收、应付帐款和坏帐损失的核算	56	第三节 在建工程的核算	106
第五节 内部往来的核算	59	第四节 无形资产和其他资产的核算	109
复习思考题	62	复习思考题	111
练习题	63	练习题	111
第六章 存货的核算	64	第九章 生产成本的核算	113
第一节 存货的内容与实际成本	64	第一节 中外合资经营工业企业的成本和费用	113

第二节 生产成本的核算程序	116	第一节 中外合资工业企业会计报表的 作用和种类	158
第三节 产品生产成本的计算分批法、分 步法和分类法	122	第二节 资产负债表及其附表	159
第四节 产品生产成本的计算的标准成本法	131	第三节 利润表及其附表	170
复习思考题	137	第四节 财务状况变动表	181
练习题	138	复习思考题	186
第十章 销售和利润的核算	141	练习题	186
第一节 销售的核算	141	第十二章 企业解散和清算的核算	191
第二节 利润的核算	146	第一节 企业解散和清算的原因和程序	191
第三节 利润分配的核算	150	第二节 合同期满产权转让清算的核算	192
复习思考题	156	第三节 企业完全解散清算的核算	198
练习题	156	复习思考题	201
第十一章 会计报表	158	练习题	201

第三篇 其他工业企业的涉外会计

第十三章 中外合作经营工业企业会计	205	第二节 来料加工装配业务的核算	216
第一节 中外合作经营工业企业会计核 算的特征	205	第三节 补偿贸易业务的核算	221
第二节 资本的核算	206	复习思考题	223
第三节 利润分配的核算	209	练习题	223
第四节 合作期满清算的核算	211	第十五章 国有工业企业的对外贸易会计	224
复习思考题	214	第一节 工业企业对外贸易会计的特征	224
练习题	214	第二节 工业企业进口材料和设备的核算	224
第十四章 工业企业“三来一补”业务 会计的核算	215	第三节 工业企业产品出口销售的核算	229
第一节 工业企业“三来一补”业务会计 核算的特征	215	复习思考题	234
		练习题	234

附录 中外合资经营企业的中方会计

附录 A 中方会计核算的内容和帐户	235	附录 C 中方会计报表	241
附录 B 中方经济业务的核算	237		

参考文献

第一篇 利用外资和工业涉外会计的特征、原则与工作组织

第一章 利用外资和工业涉外企业

第一节 外资和我国利用外资的原则

外资是指来自本国以外的资金或资本。利用外资是指利用国外的资金和资本发展本国经济，以弥补本国建设资金的不足。外资包括现金和以货币计量的设备等实物资金以及属于资本范畴的专利、专有技术等资金。

可利用的外资范围很广泛，概括起来有以下三类：

(1) 国外资本。即由外国和港、澳、台地区的企业、其他经济组织或个人直接投资兴办中外合资经营企业、中外合作经营企业、外资企业或经营对外加工装配、补偿贸易、租赁、信托投资等业务。

(2) 国外资金。包括国际金融机构、外国银行、外国政府给予的贷款，在国外发行债券、股票筹集的资金，本国银行吸收的国外存款，在国际贸易中以记帐外汇方式融通的资金。

(3) 国外经济援助。包括外国政府和国际机构提供的援助、援助性贷款和赠与。

党的十一届三中全会以来，在以经济建设为中心、坚持四项基本原则、坚持改革开放的基本路线指引下，我国实行了领域广阔的经济对外开放，各种形式的利用外资活动也随之日益活跃。为实行经济对外开放，国家制定了一系列的经济法规和制度，采取了一系列经济政策和管理办法。例如，建立经济特区，对外商投资企业和外商实行各种优惠；开放沿海和内地城市，扩大利用外资环境，鼓励外商来中国投资经营等等。由于国家实行了经济对外开放，各个部门、地区和企业同国外的经济合作与交往也随之更加频繁。在党的十四大以后，我国的利用外资活动，将随着我国改革与开放的进一步深化得到更快的发展，将会吸收更多的国外资金和资本为我国的社会主义经济建设服务。

我国利用外资必须遵循以下各项基本原则：

1. 自力更生为主、争取外资为辅的原则

我国利用外资，要坚持自力更生为主、争取外资为辅的原则。这就是说，我国所需的建设资金，应主要靠自己积累，在此基础上利用外资，以弥补建设资金的不足。因此，在利用外资时，要充分考虑自己的主导力量、消化能力和偿还能力，防止以后遭受经济损失。

2. 独立自主、平等互利的原则

我国利用外资，要坚持独立自主、平等互利的原则。即在政治上要维护国家的主权和尊严，要使外国投资者在严格遵守我国法律和规定的原则下进行投资或经营；在经济上要平等互利，确保中外双方的合法收益，在此基础上享受我国规定的优惠条件。这就要求在谈判、签

订的协议、合同、章程中，在经营管理中，都要体现独立自主、平等互利的原则。

3. 重视综合平衡，与整个国民经济发展相协调的原则

我国利用外资活动，应该服从于经济建设的需要，应与国民经济有计划按比例地发展相协调。因此，对利用外资的投向和规模，特别是对比较重大的利用外资项目，必须根据国民经济的战略发展规划，进行慎重的研究和抉择。这就要求对比较重大的利用外资项目，要从宏观和微观的角度进行全面的可行性研究，对产品品种、产品质量、产品市场、技术水平、原材料和动力与设备供应、劳动力、外汇收支、经济效益等重要问题进行综合平衡，以防由于资金投向不当或生产要素供求不平衡，造成产业结构失调或影响项目投产以及投产后经济效益不佳等问题。

4. 精打细算、讲求经济效益的原则

我国利用外资，必须讲求经济效益。这就必须对利用外资项目进行技术的和经济的可行性研究，认真精打细算，权衡利弊，根据技术先进和经济效益高的原则进行决策，以取得良好的经济效益。

5. 加强调查研究，做到知彼知己，实行恰当优惠的原则

我国的利用外资，要加强调查研究，掌握国内外的技术信息、经济信息、金融信息、财政与税收政策等，如国内外的技术水平、商品市场、金融市场、外汇汇率和贷款利率的变化趋势以及财政和税收政策等，并对这些信息进行分析，做到知彼知己。在此基础上按我国的法律、法规和有关政策，在减免税收、征收场地使用费、提供信贷资金、价格、劳动工资、收益分配等方面，给外国投资者以恰当的优惠，以吸引较多的国外资金。

第二节 我国利用外资的方式

可供我国选择的利用外资方式有很多，归纳起来有直接投资、国际信贷、国际债券和国际租赁等几种。选择什么方式，要进行可行性研究，在分析各种方式优缺点的基础上，扬长避短，作出决策。

一、直接投资方式

1. 中外合资经营

中外合资经营是股权式的合营，是根据我国《中外合资经营企业法》的规定，由外国公司、企业、其他经济组织或个人，按照平等互利的原则，在中国境内同中国的公司、企业或其他经济组织联合投资，举办合资企业的一种利用外资方式。合资企业的特点是：中外双方共同投资、共同经营、共担风险、共负盈亏。合资企业是中国的法人，受中国法律的管辖和保护。合资企业的组织形式为有限责任公司。合资企业由双方组成的董事会进行管理，享有充分的经营自主权，并可享受我国法律规定的各种减免税和其他优惠待遇。

2. 中外合作经营

中外合作经营是契约式（或合同式）的合营。在这种合营方式下，中外双方合作不以股权为基础，合作各方的投资方式或合作条件、收益或产品的分配、风险和亏损的承担、经营管理方式以及合作期满后的财产归属等事项，均可由合作各方在签订的合同中加以规定。它是一种比较灵活的直接投资方式。

3. 加工、装配

加工、装配包括来料加工、来件装配和来样生产，简称“三来”，是一种由外商提供原材料或零件（有的也提供机器设备），委托我国企业加工或装配为成品交给外商销售，加工装配企业仅收取加工费的利用外资方式。

4. 补偿贸易

补偿贸易是一种由外国企业向我国企业提供机器设备、专利、专有技术、服务和培训人员等，或在我国创办企业，待项目竣工投产后，即以所生产的产品或商定的其他产品，清偿货款或代价的利用外资方式。

5. 外商独资经营

外商独资经营是一种由外商在我国境内按照我国外资企业法的规定举办企业的利用外资方式。我国允许外国企业、其他经济组织和个人在我国境内举办外资企业，并保护其合法权益。这类企业符合中国法律关于法人条件的规定者，可以依法取得中国的法人资格，并依法受中国政府的管辖，向中国政府纳税。

二、国际信贷方式

国际信贷方式是指向国外各种金融机构和银行举借各种贷款的利用外资方式。从投资者的角度来说，国际信贷属于间接投资方式。采用国际信贷方式可从下列各种渠道举借贷款。

1. 国际金融机构信贷

国际金融机构信贷，主要有国际货币基金组织、世界银行、国际金融公司、国际开发协会等机构的信贷。

国际货币基金组织（International Monetary Fund）：主要向会员国贷款。其贷款业务有普通贷款、出口波动补偿贷款、石油贷款等。其中普通贷款的期限为3~5年，利率也较一般银行信贷低，年利率为4%~6%。

世界银行（World Bank），即国际复兴开发银行：主要向成员国政府或由政府担保的企业提供中长期贷款。这种贷款用于资助特定的基础工程项目。对非项目性贷款，除可提供进口物资和设备所需外汇外，还可提供用于成员国因遭受自然灾害而继续维持其经济发展所需的款项。贷款期限一般为7年，最长可达30年。利率也较一般银行低，为固定利率，但可作定期调整。

国际金融公司（International Finance Corporation）：是世界银行的所属机构，专门向成员国的私营企业贷款或投资。其贷款、投资的对象，以制造业、加工业及采掘业为主，期限一般为7~15年。贷款无需政府担保，利率较世界银行高。

国际开发协会（International Development Association）：也是世界银行的附属机构，专门对国民生产总值较低的发展中国家进行条件较宽的长期无息贷款。贷款期限可长达50年，头10年可不还本。

2. 政府贷款

这是一种政府间带有援助性质的贷款。一般利率较低，年利率为2%~3%。期限长，可达20~30年。这种贷款一般都要限定用途，如用于进口设备或特定的开发项目等。

3. 国际商业银行信贷

这种贷款一般为自由外汇贷款，贷款的用途不受限制。利用这种方式可以较快地筹集到较大数额的资金。但是这种贷款的利率高，财务费用也大。利率一般按伦敦银行同业拆放利率或大商业银行贷款的优惠浮动利率计算，每3个月或6个月调整一次。

4. 出口信贷

这种信贷是西方国家为扩大本国产品的出口,增强国际竞争能力,由政府对本国银行给予利息补贴,由银行对本国出口商或外国进口商所提供的贷款,贷款利率较低。

出口信贷有卖方信贷和买方信贷之分。卖方信贷是出口商所在地银行向出口商即卖方所提供的贷款。出口商利用所借贷款,代进口商垫付货款,允许进口商分期偿还。采用卖方信贷方式,在商品成交时,出口商一般要求进口商在订货时先付合同金额15%左右的现金,其余85%左右的货款可分期偿付,即于交货或设备投产使用后,每半年偿还一次。出口商收到还款后,即归还贷款银行。买方信贷是出口商所在地银行向进口商即买方所提供的贷款。具体做法有两种:一种是出口商所在地银行直接向进口商提供贷款,进口商向出口商购买商品的货款用现汇方式结算;另一种是由出口商所在地银行向进口商所在地银行提供贷款,然后由进口商利用这项贷款用现汇与出口商结算货款。买方信贷一般限于用来购买出口商的设备,贷款额也是合同金额的85%左右;其余15%为定金,买方要用现金支付。贷款通常在交货或设备投入使用后每半年还本付息一次。

5. 银行间信贷

一般称银行信贷,即一国银行向外国银行所举借的贷款,属国际间银行同业之间的信贷。从利用外资的角度来说,借款国银行为支持本国建设,进口成套设备或其他用途,从外国银行借入资金加以利用,也属利用外资的一种方式。举借银行信贷,在借款时可以指定用途,也可以不指定用途,由借款银行自由运用。这种信贷的利息按市场利率计算,较出口信贷高。我国通过中国银行和中国国际信托投资公司等机构吸收的外汇存款和用其他方式筹集的资金,也具有银行信贷的性质。

三、国际债券方式

国际债券方式是一种在外国金融市场上发行中长期债券以筹集资金的利用外资方式。国际债券按发行人的不同有政府债券和公司债券之分;按债券的性质不同有外国债券和欧洲债券之分。外国债券也称传统的国际债券,是指一国政府、公司、企业、银行和其他金融机构,在外国的债券市场上以该国货币面值发行的债券。如中国国际信托投资公司在日本发行的日元面值的债券便是这种债券。欧洲债券是指一国政府、公司、企业、银行和其他金融机构,同时在两个或更多外国的债券市场上以欧洲货币(又称境外货币)^①面值发行的债券。

四、国际租赁方式

国际租赁是一种新型的利用外资方式,主要是设备融资租赁。其作法是:承租人选择设备,由出租人购买后租给承租人使用,并收取租金;租赁期满后,承租人可以用低价购买该设备,取得所有权。这种利用外资方式既可融资,同时又可引进技术设备。其主要特点是:承租人只要从融资租赁设备所产生的收入中分期支付租金和利息,便可取得机器设备的使用权,不必先筹资后购买设备;租赁期满后,承租人只需付一笔小额转让费便可取得该设备的所有权,租赁期一般为3~5年,也有长达10年以上的;租金和利率预先固定,在租赁期内平均支付;出租人可以享受税务优惠,承租人在申报所得税时,可将租金和利息列为费用,从应纳税所得额中扣除。

^① 指货币发行国境以外的银行所吸收的该种货币存款,包括:欧洲美元、欧洲日元、欧洲德国马克、欧洲法国法郎、欧洲瑞士法郎等。

第三节 工业涉外企业

工业涉外企业是指我国参与国际经济活动的工业企业。主要包括中外合资经营工业企业（简称合资工业企业）、中外合作经营工业企业（简称合作工业企业）、加工装配和补偿贸易工业企业（简称“三来一补”工业企业）和拥有对外贸易经营自主权的工业企业。

一、中外合资经营工业企业

中外合资经营工业企业是根据我国的法律由国外的企业、其他经济组织或个人，同我国的企业或其他经济组织，经我国政府批准，在我国境内共同举办的工业企业。其主要经营管理特征如下。

1. 合资工业企业的设立

我国《中外合资经营企业法实施条例》第四条规定：“申请设立的合营企业应注重经济效益，符合下列一项或数项要求：①采用先进技术和科学管理方法，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，增加外汇收入；④能培训技术人员和经营管理人员。”

2. 协议和合同

“协议”和“合同”，都是为达到一定经济目的，明确相互的权利义务关系，由两个或两个以上的当事人所签订的契约。但协议的中文含义属于初步文件，而合同则属于最终文件。《中外合资经营企业法实施条例》指出：“合营企业的协议，是指合营各方对设立合营企业的某些要点和原则达成一致意见而订立的文件。合营企业合同，是指合营各方为设立合营企业就相互权利、义务关系达成一致意见而订立的文件。”“合营企业协议与合营企业合同有抵触时，以合营企业合同为准。”因此，按我国的要求，一般先签订协议，然后再签订正式合同。但条例也指出：“经合营各方同意，也可以不订立合营企业协议而只订立合营企业合同、章程。”由此可见，协议是合同的雏形，它反映“某些要求和原则”，内容较合同简单，而合同的重点则在于确立“相互权利、义务关系”。

合资企业合同应包括下列主要内容：

- (1) 合营各方的名称、注册国家、法定地址和法定代表的姓名、职务、国籍；
- (2) 合营企业名称、法定地址、宗旨、经营范围和规模；
- (3) 合营企业的投资总额、注册资本，合营各方的出资额、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) 合营各方利润分配和亏损分担的比例；
- (5) 合营企业董事会的组成、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、解散及清算程序；

- (12) 违反合同的责任；
- (13) 解决合营各方之间争议的方式和程序；
- (14) 合同文本采用的文字和合同生效的条件。

除上述 14 项内容外，对合同中的重要问题还应用附件的方式作更详细的规定。合同的附件与合同具有同等效力。

3. 章程

合资企业的章程是合同的最重要的附件，也是申请设立合资企业时必备的文件之一。其主要内容有：

- (1) 企业名称及法定地址；
- (2) 企业的宗旨、经营范围和合营期限；
- (3) 合营各方的名称、注册国家、法定地址、法定代表的姓名、职务、国籍；
- (4) 企业的投资总额，注册资本，合营各方的出资额、出资比例、出资额转让的规定，利润分配和亏损分担的比例；
- (5) 董事会的组成、职权和议事规则，董事的任期，董事长、副董事长的职责；
- (6) 管理机构的设置，办事规则，总经理、副总经理及其他高级管理人员的职责和任免方法；
- (7) 财务、会计、审计制度的原则；
- (8) 解散和清算；
- (9) 章程修改的程序。

4. 合资工业企业管理组织的特点

合资工业企业的管理组织具有以下特点：

- (1) 企业的最高层管理组织结构。既有西方通常采用的董事会、总经理组织，又有我国企业的党和工会等组织。董事会是企业的最高权力机构，决定企业的一切重大问题。
- (2) 实行董事会领导下的总经理负责制。董事由合营各方委派，董事长和副董事长由合营各方协商确定或由董事会选举产生。中外合营者一方担任董事长的，他方担任副董事长。
- (3) 经营管理机构。设总经理 1 人，副总经理若干人，负责企业的日常经营管理工作。总经理和副总经理由董事会聘请。
- (4) 总经理。总经理执行董事会会议的各项决议，组织领导企业的日常经营管理工作，对外代表企业。

二、中外合作经营工业企业

合作工业企业是指由中国的企业或其他经济组织同外国的企业、其他经济组织或个人在中国境内共同举办的一种契约式（或合同式）的合营工业企业。与合资工业企业相比，同是中外双方在中国境内依照中国法律所设立的合营企业，在企业经营管理等方面基本相同，但由于两者的合营方式不同，又有若干不同之处。表现在：

1. 投资方式不同

中外合作者的投资或者提供的合作条件，按法律规定虽可与合资经营企业相同，但在实务中，合作经营企业的投资大部分或全部由外国合作者提供，中国合作者一般仅以场地或现有设备作为合作条件，而且可以不作价折成股权，也可以不收取租金或计价摊入产品成本。投资是否折算为注册资本和是否计算出资比例，均可由合作各方协商确定。

2. 收益分配不同

合作经营企业所获收益,并不一定按各方出资比例分配,一般是按事先商定的比例分配。合作初期外国合作者的分成比例可以大一些,以后逐年增大中方合作者的分成比例,也可以直接分配产品。

3. 纳税方式不同

按我国有关税法规定,不组成企业法人的合作经营企业,可以由合作各方分别计算缴纳所得税,也可以由企业申请当地税务机关批准,统一计算缴纳所得税。不过,在实务中一般采取“先分后税”的方式,即对企业所得利润先按商定的比例分配,然后再根据中方和外方分得的利润,各自按不同的规定计算缴纳所得税或享受减、免税的优惠待遇。当然,经过批准也可实行“先税后分”,即由企业统一计算缴纳所得税后,再分配利润。

4. 承担风险不同

合作经营企业风险和亏损的分担,应由中外合作者事先在合作合同中明确规定。由外国合作者投入全部资本的,中国合作者一般不承担经营风险,发生亏损,不负债务责任。但是,经批准,外国合作者在合作期限内先行回收投资的,中外合作者应当依照有关法律的规定和合作企业合同的约定,对合作企业的债务承担责任。

5. 组织管理方式不同

合作经营工业企业可以设立董事会,也可以不设董事会而设立联合管理机构,依照合作企业合同或者章程的规定,决定企业的重大问题。

6. 投资回收方式不同

合作工业企业按我国《中外合作经营企业法》第二十二条的规定,“中外合作者在合作企业合同中约定合作期满时合作企业的全部固定资产归中国合作者所有的,可以在合作企业合同中约定外国合作者在合作期限内先行回收投资的办法。”外方先行回收投资的方式一般有:

(1) 用设备的折旧费分期回收。即在合作企业合同中约定设备的折旧年限,然后每年从提取的折旧费中偿还外国合作者当年应回收的投资。为尽快地回收投资,常采用加速折旧的方法计提折旧费。

(2) 用合作经营企业的利润逐年回收。即按照合作企业合同中约定的还本年限,从企业所获利润中逐年回收部分投资。

(3) 用增加外国合作者利润分成比例的方式回收。即在合作企业合同中约定,用加大外国合作者利润分成比例的方式逐年偿还外方的投资。在考虑外国合作者的利润分成比例时,要考虑投资回收额、利润额、投资利息等因素。

7. 合作期满剩余财产的处理方式不同

合作工业企业合作期满清算后的剩余财产,一般按合作企业合同的约定,无偿归中国合作者所有

三、“三来一补”工业企业

“三来一补”是国际经济合作中来料加工、来件装配、来样生产和补偿贸易方式的简称。在我国也是利用外资的一种重要方式。我国开展“三来一补”涉外经济业务的工业企业比较普遍,在国有工业企业、集体所有制工业企业、乡镇工业企业以及中外合资经营工业企业中都有不少企业兼营或者专营“三来一补”经济业务的。

1. 来料加工、来件装配的常见方式

在国际上常见的来料加工、来件装配方式有下列几种：

(1) 由外商提供原材料和辅助材料，由我国加工单位按照对方规定的质量标准 and 规格加工成产品，交付对方，由对方支付加工费给我国加工单位。提供原材料的方式一般有：①加工产品所需全部原材料和辅助材料，均由外商提供；②加工产品所需部分原材料由外商提供，另一部分原材料和辅助材料由加工单位在国内采购；③外商除提供全部或部分原材料和辅助材料外，还提供关键生产设备和工模具等。

(2) 由外商提供零部件、元器件，有的还提供有关技术、设备或生产线，由我国加工单位加工装配成产品，交付对方，由对方支付加工费给我国加工单位。外商提供零部件、元器件有三种不同形式：

1) SKD (Semi Knock Down) 半分解的零件装配，我国通常称为组装件装配。采用这种形式时，由外商将零件以部件的形式提供给我国加工单位，由加工单位将部件总装成产品。

2) CKD (Complete Knock Down) 全分解的零件装配，我国通常称为散件装配。采用这种形式时，由外商将零件以散装的形式提供给我国的加工单位，加工单位将散装零件组装为部件，再总装成产品。

3) PKD (Partial Knock Down) 购入部分零部件的装配生产。即外商仅向我国加工单位提供部分关键性零部件，其他零部件则由我国加工单位自制或在国内采购，然后组装成产品。

2. 补偿贸易及对外商货(价)款的补偿方式

补偿贸易方式是一种外商向我国工业企业提供机器设备、专利、专有技术、服务和人员培训等，我国企业用所生产的产品补偿其货款或价款的利用外资方式。这种方式并不是简单的物物交换，而是对双方提供的实物分别计价结算，结算时一般均按产品的国际市场价格计价。补偿贸易中对外商货(价)款的补偿，国际上通常有下列三种方式：

(1) 直接补偿。即以企业用补偿贸易项目所出产的产品或开发的资源进行计价补偿。

(2) 间接补偿。即用补偿贸易项目引进的设备所生产的产品，换取外汇进行补偿。

(3) 综合补偿。即以企业所生产的其他产品进行计价补偿。

四、拥有对外贸易经营自主权的工业企业

建国以来，我国对外贸易的经营管理体制一直由国家的对外贸易部门集中统一经营管理。其主要特点是：以行政管理为主，高度集权，统一计划，统一对外。

党的十一届三中全会以来，在改革、开放的方针、政策指引下，国家对外贸经营管理体制进行了多次改革。改革的要点是：

(1) 政企分开，扩大外贸企业经营自主权。政企分开之后，对外经济贸易部对各类外贸企业运用行政和经济手段进行统一领导和归口管理，并最大限度地减少对企业的行政干预，给企业以充分的经营自主权，使企业实行独立核算、自负盈亏，成为经济实体。

(2) 实行工贸结合与技贸结合。扩大外贸企业经营自主权以后，进一步使外贸企业与生产企业、科技单位结合，发展各种形式的工贸结合和技贸结合企业，广泛地开展进出口业务，更好地为企业进行技术改造和引进先进技术服务。

(3) 实行进出口代理制，改进外贸经营管理。进口经营原则上全部实行代理制，由用户自负盈亏。除主要成套项目由指定的专业公司统一经营外，绝大多数商品均可由用户根据外贸公司的经营范围进行选择，自由委托；有外贸经营权的生产企业也可以自行进口。出口经营基本上实行代理制，除关系到国计民生和国际竞争较强的大宗出口商品，原则上由各类外

贸专业总公司经营外，其他商品均由地方分公司、口岸分公司、有外贸经营权的公司和大的生产企业经营。

(4) 改革外贸计划体制和外贸财务体制。适当缩小指令性计划的范围，扩大指导性计划和市场调节的范围。在外贸财务体制上，使企业独立核算、自负盈亏，实行利改税或经营承包责任制。

随着我国改革开放的进一步深化和国有工业企业经营机制的转变，国有企业将普遍拥有对外贸易的经营自主权，自主地自营进出口业务。

复 习 思 考 题

1. 说明我国为什么要实行对外经济开放？对外开放与独立自主、自力更生的关系如何？
2. 什么是“外资”？我国利用外资应该遵循哪些主要原则？
3. 什么是直接投资方式？主要的直接投资方式各有哪些特点？
4. 世界性的国际金融机构有哪些？这些机构的信贷有哪些特点？
5. 说明国际商业银行信贷的特点。
6. 什么是出口信贷？分析买方信贷和卖方信贷对买卖双方的利弊。
7. 什么是国际债券和欧洲债券？各有哪些主要特点？
8. 什么是国际租赁方式？国际租赁有什么特点？
9. 说明中外合资经营工业企业协议、合同和章程的异同及其主要内容。
10. 说明中外合作经营工业企业与中外合资经营工业企业的不同点。
11. 说明加工装配业务有哪些来料（件）方式，补偿贸易中补偿外商货（价）款有哪些方式。
12. 简述我国对外贸易经营管理体制和出口基地企业、扩大外贸经营自主权企业和一般出口企业的经营特点。

第二章 工业涉外会计的特征、原则和工作组织

第一节 工业涉外会计的特征

本章主要根据我国《外商投资企业会计制度》阐述中外合资、合作工业企业会计的特征、原则和工作组织，其他工业涉外企业可以参照办理。

我国工业涉外会计的原则和方法，既不能沿用我国国有工业企业会计制度的原则和方法，也不能全盘照搬外国的会计惯例，而应根据外商投资工业企业经营管理的具体特点，体现我国涉外法律、法规的有关规定和国家对涉外会计的要求，同时适当参照国际上的会计惯例来规定工业涉外会计的原则和方法。因此，工业涉外会计与我国国有工业企业会计和西方企业会计相比，具有如下几项特征。

1. 工业涉外会计必须遵守我国涉外法律、法规的有关规定，体现中国特色

工业涉外企业必须按照我国中外合资经营企业法、中外合作经营企业法、外商投资企业和外国企业所得税法以及外商投资企业会计制度等的规定组织会计工作。同时其他有关法规，例如外汇管理条例，对侨资、外资、台资企业外汇管理施行细则，中外合资经营企业劳动管理规定等法规中与会计工作有关的规定，也都是这类企业进行会计工作的依据。此外，由于这类工业企业设在我国境内，其在经济活动中必然有很多经济业务如物资供应、销售产品、承受服务、支付费用以及交纳税款等等，要与我国的国有企业、其他企业和单位发生往来关系。因此，在这些方面的会计核算方法，应与国有工业企业尽量一致。所以，工业涉外企业会计必须具有中国特色，体现中国特色。

2. 工业涉外会计应当尽量反映国际会计准则和国际会计惯例，体现一定的国际性

有国外投资特别是西方企业和个人投资的企业，一般由中外双方共同经营管理。为使国外的投资人、债权人、经营管理人员了解和熟悉涉外企业会计的内容，凡能与国际会计准则和国际会计惯例协调一致的，应尽量求得一致。例如资本核算、无形资产、折旧方法、成本计算方法、财务报表的名称和编制方法等，应尽量采用国际上通用的方法，使工业涉外企业会计体现一定的国际性。

3. 工业涉外会计要从中外合资或合作经营的特点出发，具有一定的灵活性

工业涉外企业的经济业务，与我国国有工业企业及西方企业相比，有不少独特之处。例如，企业资金的来源渠道为中外双方的投资、企业的国内外借款、企业的再投资等等，中外双方的出资方式有人民币、外汇、各种实物、各种无形资产等多种方式；在利润分配、各项基金提取以及资本归还、解散清算等方面，也都有独特的作法等等。这就决定了其会计计量、作价、核算方法等必须从企业的经济业务特点出发，与涉外企业的特点相适应。此外，这类企业的董事会对企业的发展规划、生产经营活动、财务收支预算、利润分配、各种基金提取以及再投资等重大问题具有决定权。因此，这类企业在会计上必须具有较大的灵活性。

第二节 工业涉外会计的一般原则

会计原则是指导会计实践的规范，是对经济业务进行会计处理和核算所必须遵循的基本准则。会计原则一般是根据会计的目的，按照优良的会计惯例，总结提炼而成的。在国际上，对于会计原则，有的国家是在法律、法规中加以规定，有的国家虽然不以立法形式规定，但会计原则对会计实践具有约束力和强制性。会计原则一旦确定，一般在一定时期内保持稳定。但会计原则也不是一成不变的，往往要随着法律的修改和经济环境的变化而改变。

我国工业涉外企业的会计原则，在我国《外商投资企业会计制度》中有所规定，具有法律效力，企业必须遵守。会计原则的体系一般可概括为会计的基本假设、会计核算的一般原则和记帐的基本规定。

一、会计的基本假设

会计的基本假设，是指对会计中的尚未确知的事务，根据客观的正常情况或发展趋势，所作的合乎情理的判断和假定，是赖以进行会计核算的前提条件。中外合资、合作工业企业的会计，是在下列基本假设条件下进行的。

1. 会计主体假设

会计主体假设是指判断会计事务的立场和进行会计核算的空间范围。中外合资、合作工业企业是中外双方投资人共同投资、共同经营的独立经济实体。它独立于投资人和经营者，是一个特定的经济核算单位。在组织形式上，它是有限责任公司，在中国具有法人资格。因此，判断会计事务的立场是合营企业本身，既不是投资人也不是经营者；进行会计核算和编制会计报表所涉及的空间范围，以企业本身的经济活动为限，既不包括中方投资人的经济活动，也不包括外方投资人以及经营者个人的经济活动。因此，中外合资、合作工业企业是会计主体。企业拥有独立的资金，在银行单独开立帐户，单独设立会计报表向企业内部、外部有关部门和有关方面提供财务信息。

2. 持续经营假设

持续经营假设是指会计主体的生产经营活动，将长期按目前的形式、经营宗旨和目标继续下去，不会终止。任何一个企业都要谋求最大限度的经济效益，但要想取得经济效益，首先必须以其本身持续存在为先决条件，在存在的基础上持续不断地进行经营活动，求得发展。因此，持续经营假设便成为会计核算的另一个基础条件。

中外合资、合作工业企业虽然规定有生命周期，合营期限有15年、20年或更长一些时间，但在它的生命周期内，对资产和负债都是在持续经营假设的基础上进行计价，并按正常的价格对经济业务进行会计处理的。

3. 会计分期（期间）假设

会计分期（期间）假设，是由持续经营假设派生出来的同属于时间范围的假设。在持续经营假设条件下，为了定期计算会计主体的生产经营成果和编制会计报表，向企业的经营者、投资人、债权人、主管部门、税务部门以及其他与企业有利害关系的团体和个人提供会计信息，而人为地划分会计期间（如月、季、年），计算短期的盈亏，编制短期的会计报表，以反映经营成果和财务状况。这就是会计分期（期间）假设。

中外合资、合作工业企业的会计分期，按我国的会计惯例，采取日历年度为会计年度；并

按日历分为月度和季度。在国际上有的国家并不按日历年度划分会计年度,如日本的会计年度为自4月1日起至次年3月31日止。与这类国家的投资者合资经营时,也应按照我国的规定进行会计分期。

4. 货币计量假设

货币计量假设也称货币计价假设,是指对作为会计对象的资产、负债、资本、收入、费用等,都以货币为综合计量单位进行货币计价。货币计量就是对异质的资产、负债和资本以货币为媒介进行同质化。货币计量假设与持续经营假设具有密切的关系。由于企业是持续经营的,所以一旦形成货币计价,所记录的货币额,一方面要继续记录,也就是按照历史成本原则继续记录,另一方面要保持币值基本稳定不变。这样,便又从货币计量假设中派生出了币值稳定不变假设。也就是说,货币计量要在币值稳定不变的前提条件下进行。在严重通货膨胀的环境下,货币大幅度贬值,货币购买力下降,以币值稳定不变假设和历史成本为基础的会计信息,就会背离实际经营状况,就会使所计算的盈亏和财产状况失实。因此,在这种情况下,还要采用物价变动会计模式进行补充核算或编制补充会计报表。

中外合资、合作工业企业可以以人民币为记帐本位币,由合营各方商定,也可以采用某一种外国货币作为记帐本位币。对于现金、银行存款、其他货币款项以及债权、债务、收益和费用等实际收付的货币,如果与记帐本位币不一致者,除按记帐本位币记帐外,还应按实际收付的货币进行记录。记帐本位币一经确定,企业的会计记录、经营成果和财务状况,都必须以这种货币为计量的尺度,不能随意变更。

二、会计核算的一般原则

会计核算的一般原则是在会计基本假设的基础上形成的,是会计原则体系的核心组成部分。在国际上会计原则有许多种分类方法。按设定目的的不同划分,有一般公认会计原则和方向性会计原则。前者设定的目的是把现行会计实践比较忠实地反映出来,使之体系化,再用来指导会计实践;后者是在批判现行会计实践缺陷的基础上,提出理想的指导性方向,试图改革会计实践,从而成为将来的一般公认会计原则。按构思基础的不同划分,有以制度为构思基础的会计原则和以信息论为构思基础的会计原则。前者是具有会计制度性质的会计原则,是为调节企业与企业内部外部利害关系者的利害关系,克服会计实践中的混乱状况,建立会计秩序而构思的会计原则;后者认为会计系统是对会计信息的利用者提供会计信息的系统,因而按这种构思基础形成的会计原则,着眼于满足信息利用者对会计信息的需求。按规范性的不同划分,有指导规范性的会计原则和实践规范性的会计原则。前者是从长远的观点考虑保持会计规范的会计原则;后者是从当前的短期要求出发制定的规范会计实践的会计原则。

中外合资、合作工业企业的会计核算一般原则,可认为是从各种不同的角度综合考虑制定的。它既有使会计核算体系化,用来指导会计实践的目的,又有改革会计实践的目的;它的构思基础侧重于制度化,使会计原则成为会计制度的重要组成部分;并具有指导规范性和实践规范性。

中外合资、合作工业企业在会计核算中所应遵循的一般原则如下:

1. 合法性

设在中国境内的合资、合作工业企业是中国的法人,受中国法律的管辖和保护。企业的一切经济活动和财务收支以及会计核算都必须遵守我国的法律、法规和有关规定。因此,企