

林春金 王保利 主编

北京科学技术出版社

外商投资企业

财务会计

(京)新登字 207 号

图书在版编目(CIP)数据

外商投资企业财务会计/林春金,王保利主编. —北京:
北京科学技术出版社,1996

ISBN 7-5304-1805-X/F · 049

I. 外… II. ①林… ②王… III. 中外合资经营-合资
企业-财务会计 IV. F275

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 16585 号

北京科学技术出版社出版

(北京西直门南大街 16 号)

邮政编码:100035

*

各地新华书店经销

三河市科教印刷包装集团印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开本 13.875 印张 360 千字

1996 年 1 月第一版 1996 年 1 月第一次印刷

印数 1—7000 册

定价:18.00 元

前 言

自《企业会计准则》和新会计制度实施以来,我国又进行了一系列的经济体制改革,特别是外贸体制、财税体制和外汇体制改革,对外商投资企业会计的内容产生了较大的影响。为了满足教学的需要,并便于外商投资企业的广大财会工作者全面了解和掌握新内容的会计处理方法,我们特编著了《外商投资企业财务会计》一书。

在本书的编写过程中,我们以《企业会计准则》和最新的会计制度法规为依据,结合外商投资企业的会计实践,力求以通俗易懂的语言,系统地介绍外商投资企业会计核算的全过程,充分地反映外商投资企业的经营特点。为了突出实用性,对一些基本方法作了较详细的介绍,并列举了大量的实例;考虑到教学的需要,对一些基本理论问题也作了较深入的阐述。

参加本书编写的有:林春金、王保利、廖明哲、林貽武、张俊红、陈孔尚、颜清旗、陈凯欣和肖明发同志,由林春金和王保利同志任主编并负责全书的修改、总纂和定稿工作,由廖明哲、林貽武、张俊红同志任副主编。

在本书的编写中,曾得到厦门农信会计师事务所的热情支持,在此特表谢意。

由于我们水平所限,书中可能存在不足之处,敬请广大读者批评指正。

编著者

1995年6月6日

目 录

第一章 概 论	(1)
第一节 外商投资企业.....	(1)
第二节 财务会计的特点及要素.....	(4)
第三节 财务会计的基本前提和一般原则.....	(7)
第四节 外商投资企业会计工作的组织.....	(17)
第二章 货币资金和外币业务	(22)
第一节 货币资金.....	(22)
第二节 转帐结算方式.....	(28)
第三节 外币业务.....	(42)
第三章 应收及预付款项	(61)
第一节 应收帐款.....	(61)
第二节 应收票据.....	(71)
第三节 其他应收款及预付款.....	(79)
第四章 存 货	(82)
第一节 存货的范围和计价.....	(82)
第二节 材料的核算.....	(88)
第三节 低值易耗品和包装物的核算.....	(110)
第四节 自制半成品和产成品的核算.....	(118)
第五节 存货的清查.....	(121)
第六节 存货变现损失的核算.....	(123)
第五章 投 资	(125)
第一节 对外投资的分类及计价.....	(125)
第二节 短期投资.....	(127)
第三节 长期债券投资.....	(132)

第四节	长期股票投资.....	(137)
第五节	拨付所属企业资金.....	(141)
第六章	长期资产.....	(145)
第一节	固定资产的核算.....	(145)
第二节	在建工程的核算.....	(161)
第三节	无形资产的核算.....	(165)
第七章	流动负债.....	(170)
第一节	流动负债的性质、分类及计价	(170)
第二节	流动负债的会计处理.....	(171)
第三节	或有负债.....	(185)
第八章	长期负债.....	(189)
第一节	长期负债的特点、分类及计价	(189)
第二节	长期借款.....	(191)
第三节	应付公司债.....	(197)
第四节	融资租入固定资产应付款.....	(213)
第九章	所有者权益.....	(218)
第一节	所有者权益概述.....	(218)
第二节	外商投资企业的资本构成.....	(220)
第三节	投入资本的作价与验证.....	(225)
第四节	投入资本的核算.....	(233)
第十章	生产成本.....	(243)
第一节	产品生产成本的内容和核算要求.....	(243)
第二节	生产费用的核算程序.....	(247)
第三节	生产成本在完工产品和在产品之间的分配及 成本计算对象的确定.....	(258)
第四节	成本计算的品种法和分批法.....	(264)
第五节	成本计算的分步法.....	(267)
第六节	成本计算的定额法和标准成本法.....	(282)
第十一章	销售和利润.....	(297)

第一节	销售的核算.....	(297)
第二节	利润总额的核算.....	(317)
第三节	所得税的核算.....	(323)
第四节	利润分配的核算.....	(328)
第五节	中外合作经营企业和外资企业利润分配的 核算.....	(346)
第十二章	会计报表.....	(348)
第一节	资产负债表.....	(349)
第二节	利润表.....	(363)
第三节	利润分配表.....	(367)
第四节	财务状况变动表.....	(370)
第五节	会计报表的编报、附注和财务情况说明书	(381)
第十三章	会计报表的分析.....	(386)
第一节	会计报表分析概述.....	(386)
第二节	趋势分析方法.....	(393)
第三节	比率分析法.....	(398)
第十四章	合并会计报表和外币会计报表.....	(404)
第一节	合并会计报表.....	(404)
第二节	外币会计报表.....	(412)
第十五章	解散与清算.....	(418)
第一节	外商投资企业的期限及终止.....	(418)
第二节	解散和清算的程序.....	(419)
第三节	剩余财产的分配.....	(419)
主要参考文献.....		(434)

第一章 概 论

第一节 外商投资企业

外商投资企业是我国实行对外开放政策以来出现的新型企业,它是我国企业系统的重要组成部分,是直接利用外资的重要形式。举办外商投资企业,既引进了外国资金,弥补了国内建设资金的不足,又不致增加国家债务负担;既引进了外国资金,同时又引进国际先进技术、设备和科学管理经验,填补了国内技术空白,发展新的技术领域;既有利于国内老企业的技术改造,又有利于发展技术先进、产品出口的新兴企业,改变产业结构,提高产品质量,增加产品的花色、品种,扩大出口创汇,同时,又培训了国内技术力量和管理人才,为发展对外经济技术交流与合作,提供了有利条件。

一、外商投资企业的性质和特点

外商投资企业依据外商在企业注册资本和资产中所占股份和份额的比例不同,分为中外合资经营企业、中外合作经营企业、外商独资企业。其性质和特点分述如下:

(一)中外合资经营企业

中外合资经营企业(以下简称合资企业)是依照《中华人民共和国中外合资经营企业法》而建立的企业。它是由外国公司、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联合举办的共同投资、共同经营、共负盈亏、共担风险的企业。合资企业是中国的法人,受中国法律的管辖和保护,其经济组织形式为股权式的有限责任公司。合营各方投资不以股票方式分成份额,而是以

合营各方在注册资本中的投资比例作为股权份额,以各自认缴的出资额作为对企业的责任最高限度,合营各方之间不负连带责任,并以各自出资额在注册资本中所占的比例分享利润、分担风险和亏损。合资企业设董事会,董事会为合资企业的最高权力机关,决定合资企业的重大事务,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,由对方担任副董事长。

(二) 中外合作经营企业

中外合作经营企业(以下简称合作企业)是指外国的公司、企业和其他经济组织或个人按照平等互利的原则,根据《中华人民共和国中外合作经营企业法》,经我国政府批准,在我国境内共同举办的各种企业或共同进行经济活动,合作企业是契约式合营企业。合营各方的投资额度、投资方式、各方权利与义务、收益分配、风险和亏损分担、经营管理方式、企业终止时财产的归属、投资收回等,均可经双方协商,由合同规定。投资不按股份计算,收益分配一般采用利润分成或产品分成方式。合作企业符合中国法律关于法人条件规定的,可依法取得法人资格,也可能存在非中国法人的合作企业。国家依法保护合作企业和中外合作者的合法权益,并由有关机关对合作企业实行监督。合作企业组成法人的,成立董事会;不组成法人的,由合作双方组成联合管理机构,中外合作者一方担任董事会的董事长或联合管理机构主任,由对方担任副董事长或副主任。

(三) 外商独资企业

外商独资企业(以下简称外资企业)是指在中国境内设立的全部资本为外国投资者所拥有,并由其单独经营的企业。外资企业必须是独立核算的经济实体,符合中国法律关于法人条件的规定的,可依法取得中国法人资格。

(四) 合资企业、合作企业与外资企业的区别

合资企业、合作企业与外资企业的特点归纳如表 1-1。

表 1-1 合资企业、合作企业与外资企业比较表

项 目	合 资 企 业	合 作 企 业	外 资 企 业
A. 投资方式	股权式合资经营 确认投资比例	契约式合作经营 不确认投资比例	外方全资经营
B. 法律依据	《中外合资经营企业法》及其实施条例	《中外合作经营企业法》	《外资企业法》
C. 法人资格	为中国的法人	为中国的法人或不是	一般是中国的法人
D. 组织形式	设立董事会	设立董事会或联合管理机构	由外方自定
E. 利润分配 和风险负担	按出资比例	按合同的规定	全部由外方负担
F. 期满财产的 归属	按出资比例分配	外方资本先行回收或全部固定资产归中方所有	全部归外方

二、外商投资企业的主要有关法规

(1) 1979 年 7 月 1 日中华人民共和国第五届全国人民代表大会第二次会议通过、中华人民共和国第七届全国人民代表大会第三次会议修正的《中华人民共和国中外合资经营企业法》，以及 1983 年 9 月 20 日国务院发布的《中华人民共和国中外合资经营企业法实施条例》。1988 年 4 月 13 日中华人民共和国第七届全国人民代表大会第一次会议通过的《中华人民共和国中外合作经营企业法》。1986 年 4 月 12 日中华人民共和国第六届全国人民代表大会第四次会议通过的《中华人民共和国外资企业法》。1986 年 10 月 11 日国务院发布的《国务院关于鼓励外商投资的规定》。1982 年 1 月 12 日国务院常务会议通过的《中华人民共和国中外合作开采海洋石油资源条例》等。

(2) 1991 年 4 月 9 日中华人民共和国第七届全国人民代表大会第四次会议通过的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业

所得税法》。1991年6月30日国务院发布的《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》。

(3) 1993年12月29日中华人民共和国第八届全国人民代表大会常务委员会第五次会议通过的《全国人民代表大会常务委员会关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》、《中华人民共和国会计法》、《中华人民共和国公司法》及1994年6月24日国务院发布的《中华人民共和国公司登记管理条例》。

(4) 财政部1992年11月16日发布的《企业会计准则》和《企业财务通则》。财政部(93)财工字第87号《关于外商投资企业执行企业财务通则和分行业的企业财务制度有关问题的通知》；财政部(93)财工字第174号《关于外商投资企业执行新企业财务制度的补充规定》；财政部(94)财工字第42号《关于税制、外汇管理体制改后有关企业财务问题处理的通知》；财政部(93)财会字第83号《关于企业执行新税收条例有关会计处理规定》；财政部(94)财会字第05号《关于外汇管理体制改后企业外币业务会计处理的规定》；国检鉴联(1994)78号国家进出口商品检验局、财政部《外商投资财产鉴定管理办法》；

(5) 1993年10月31日第八届全国人民代表大会常务委员会第四次会议通过的《中华人民共和国注册会计师法》。

第二节 财务会计的特点及要素

一、财务会计及其主要特点

财务会计是现代会计的一个分支，它同管理会计相配合并共同服务于市场经济条件下的现代企业。可定义为：“在市场经济体制下，建立在企业或其他主体范围内的，旨在向企业或主体外部提供以财务信息为主的一个经济信息系统。这个系统把已发生或已

完成的交易与事项中的财务(能用货币表现的)数据作为输入,按照公认会计原则或企业会计准则的规范要求,运用若干普遍接受的会计惯例,通过确认、计量、记录和报告等程序进行加工,把数据转换为有决策和合乎其他目标的有用信息。报告这一程序代表系统的输出,有用信息主要借助于财务报表(会计报表)传递给企业外部的使用者。”

从上述财务会计的定义中,体现了财务会计的主要特点:①从直接的服务对象来看,它主要是为企业外部有关方面提供会计信息,同时也为企业内部管理服务;②从提供信息的时态来看,财务会计主要是提供有关企业过去和现在的经济活动情况及其结果的会计信息;③从提供信息的跨度来看,财务会计主要是定期反映企业作为一个整体的财务状况、经营成果以及财务状况的变动情况。

二、财务会计的要素

财务会计的要素是对会计核算内容的基本分类,是会计报表的基本构成要素。会计界对于要素所包括内容,有的认为是六要素,即资产、负债、业主权益、收入、费用和净损益;有的认为是八要素,即资产、负债、业主权益、收入、费用、净损益、利得、损失;有的认为是十要素,即资产、负债、业主权益、业主投资、业主派得、全面收益、收入、费用、利得、损失。依据我国《企业会计准则》的规定,财务会计的要素为六要素,即资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

(一) 资产

资产是企业拥有或控制,能以货币计量,并能为企业未来经济利益的经济资源。资产按其流动性质可以分为流动资产与非流动资产。流动资产是指可以在一年内或者超过一年的一个营业周期内变现或者耗用的资产,除流动资产以外的其他资产统称为非流动资产,它通常分为长期投资、固定资产、无形资产、递延资产

和其他资产。

(二) 负债

负债是企业所承担的、由于过去的经济活动所形成的、能以货币计量的经济义务。负债按其偿还期的长短可分为流动负债与长期负债。流动负债是指企业将在一年或长于一年的一个营业周期内偿还的债务,长期负债则是指偿还期在一年或长于一年的一个营业周期以上的债务。

(三) 所有者权益

它是指企业所有者对企业净资产的所有权。企业净资产是指全部资产减全部负债后的净额,从数量上看,企业的所有者权益只是某种数学运算的结果,只是一个平衡数。其数额取决于资产和负债的计量,因而不存在专门的计量问题。

(四) 收入

收入是指会计期间内除企业所有者出资以外的经济事项引起的企业经济利益的增加。企业获得收入的表现形式是:由于资产流入企业、资产增值或负债减少而引起所有者权益增加。收入包括营业收入、投资收益和利得。营业收入是指企业由于销售商品、提供劳务等正常的经营活动而获取的收入;投资收益指企业对外投资所获取的投资报酬;利得是指与企业正常经营活动没有直接联系的各项业务所产生的收益。

(五) 费用

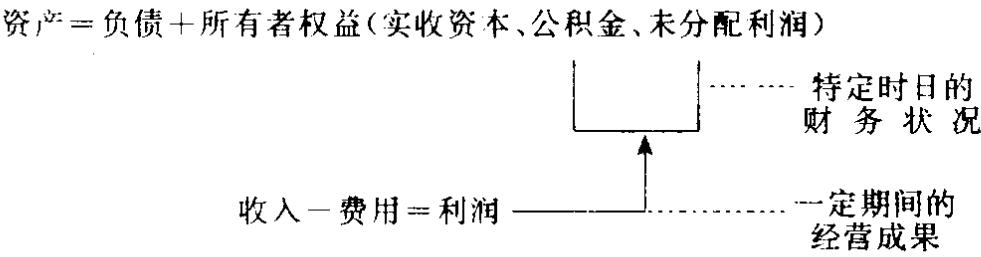
费用是指会计期间内除企业所有者分配以外的经济事项引起的企业经济利益的减少。企业发生费用的表现形式是:由于资产流出企业、资产损耗或负债增加而引起所有者权益减少。费用包括经营费用与损失。前者是指企业在日常经营活动中发生的各项耗费,后者是指与企业正常的经营活动没有直接联系的各项业务所产生的不利后果(引起企业经济利益减少)。

(六) 利润

利润是企业一定期间内全部收入与全部费用相配比的结

果。如果全部收入小于全部费用,则其差额为亏损。由于利润是收入与费用之间的差额,因此,要正确计算一定会计期间内的利润或亏损,必须正确地确认与计量收入和费用。

上述六项要素的相互关系可用下列方式(会计方程式)来表示:



第三节 财务会计的基本前提和一般原则

一、财务会计的基本前提

财务会计的基本前提亦称会计假设,是进行会计工作的前提和制约条件,是对会计资料的日常记录、汇集和定期总结、报告等工作所作的逻辑性规定,它是从会计实践中抽象出来的,其最终的目的是为了保证会计核算资料的有用性、合理性和可靠性。我国《企业会计准则》对“会计假设”作出了四个方面的规定:第一章总则第四条“会计核算应当以企业发生的各项经济业务为对象,记录和反映企业本身的各项生产经营活动”,是指会计主体的假设;第五条“会计核算应当以企业持续、正常的生产经营流动为前提”,是指持续经营的假设;第六条“会计核算应当划分会计期间、分期结算帐目和编制会计报表。会计期间分为年度、季度和月份。年度、季度和月份的起讫日期采用公历日期”。是指会计期间的假设;第七条“会计核算以人民币为记帐本位币,业务收支以外币为主的企业,也可以选定某种外币作为记帐本位币,但编制会计报表应当折

算为人民币反映。境外企业向国内有关部门编报会计报表,应当折算为人民币反映”,是指货币计价的假设。

(一) 会计主体

会计主体是指经济业务应当按照特定的责任单位来识别,规定了会计活动的空间范围是某个拥有一定的经济资源、实行独立核算的经济实体。会计主体可以是一个企业,也可以是一个企业的某一部分(如分公司),也可以是一个企业集团。会计主体不一定是法律主体。会计主体假设要求,一个会计主体不仅要与其他会计主体分开,而且也要独立于所有者之外,会计只能反映和监督某一会计主体的经济活动,而不能反映其他会计主体的经济活动,不能反映所有者的私产和私债。

根据会计主体的假设,会计才能正确地反映企业的所有资产和负债,正确地计算企业的经济效益,明确经济责任和经济权利,从而为决策者提供有用的信息。

会计主体的辨别,有以下三条标准:

第一,拥有独立资金的企业;

第二,进行独立的经济活动;

第三,实行独立的会计报告。

(二) 持续经营

持续经营是指企业(会计主体)将会长期地以它现时的形式并按既定的目标持续不断地经营下去。在持续经营的情况下,企业将按原定的用途去使用现有的经济资源,同时也将按原先承诺的条件去清偿它的债务,这是选择会计方法的出发点。在现代市场经济条件下,作为会计主体的各企业间存在着竞争,企业能否经营下去,经营多长时间,难以预料,但从每个经营者的主观愿望看,都希望企业继续经营下去,希望会计提供有助于企业继续经营的决策信息,而且,既然企业目前尚未破产,就没有理由假设它破产。再者,从外界报表使用者来说,也只关心企业继续经营下去的财务状况和经营成果。因此,持续经营假设的要求是,在企业尚未破产时,

会计应以企业持续经营为前提,反映和监督企业的经济活动,提供企业正常经营情况下的财务状况和经营成果。

持续经营假设的提出,为会计活动的正常进行提供了依据,使一系列会计原则得以建立、使会计程序得以保持相对稳定。如企业的资产,按取得时的成本入帐,虽然后来市价变动,基于继续经营的假设,也就没有必要改按市价入帐,以免导致帐目混乱。又如企业固定资产按使用年限分期提取折旧,固定资产的改良支出和低值易耗品的分期摊销等等,是以持续经营假设为前提的。假定企业停止经营、固定资产就不必再提取折旧。当企业破产时,这一假设就不成立,在上述基础上建立的一系列会计原则和会计程序也就不适用。这时会计要以法律,法令为依据,按照清算原则,如实反映企业清算时财务状况,企业资产不能以帐面上的历史成本为准,而应对不再继续使用的经济资源按清理变现的实际价值计价,即着眼于变现能力和清偿债务能力。这时,债务也不一定能按原先承诺的条件清偿了,按清算时实际变为现金的价值计算,能如实反映企业的剩余财产,提供有助于正确处理各方权益的信息。

(三) 会计期间

会计期间是指把企业连续不断的经营活动过程,划分为各个期间。根据持续经营的假设,作为会计主体的企业的经济活动是持续不断的,而企业经营者和外界决策者随时需要了解企业的财务状况和经营成果,以便进行决策与控制。显然会计不能等到企业结束经营时再结帐。为了及时地满足决策者的需要,会计期间假设要求会计把整个连续不断的经营期间人为地划分许多相等的、较短的期间(即年、季、月),作为会计期间,进行分期核算、定期结帐、定期编制会计报表。

会计期间按不同标准划分,可以分为不同种类。按“历法标准”来分,可以分为“历年”制;按“营业标准”来分,可以分为“营业年”制。“历年”制是按公历起讫时间来确定的,会计年度为公历1月1日至12月31日止。我国企业会计准则规定,会计期间采用

“历年”制。“营业年”制是按企业经营活动的“淡”季作为会计年度的起止期,如有的西方国家会计年度为从7月1日至次年的6月30日,或采用从3月1日至次年的2月底。

(四) 货币计价

货币计价是指以货币为基本计量单位反映会计主体的经济活动。会计计量是会计记录的前提,会计记录又必须经过分类和总括,才能编成反映企业全貌的财务报表。这就是需要一个计量各项经济业务的影响和结果的共同尺度。现代会计是商品经济不断发展的产物,在商品经济条件下,会计所使用的共同尺度只能是货币。只有货币单位才能为会计计量,从而为会计记录提供一个简单而普遍适用的手段,这是其他任何计量单位(例如实物单位、生产能力单位等等)都难以做到的。这样,就决定了会计所提供的主要是企业经营活动中可以用货币计量的信息。

用货币单位作为会计的统一计量手段,又必然引伸出一个实质性的假设,即假定货币本身的价值是稳定不变的(或者其变动是微不足道的)。这在通货膨胀的情况下,受到一定的冲击。目前,西方会计学者为了解决这个问题,提出了一些相应的会计理论与方法,其中的一种方法就是把会计报表中的内容,按一般物价水准编制的“按一般物价水准调整的会计报表”作为补充资料,弥补这一假设的不足。

货币计量与币值稳定假设并不排斥会计有时采用实物计量单位和劳动计量单位,但用实物计量单位和劳动计量只是对用货币计量单位反映的会计信息的补充。

二、财务会计的一般原则

财务会计的一般原则是会计工作的规范,是会计进行日常处理和编制会计报表的依据,是评价会计信息质量的标准。依据《企业会计准则》的规定,财务会计的一般原则包括:

(一) 真实性原则

真实性原则是指会计核算的结果与它所反映的经济对象或事项保持一致。即要求会计核算应当以实际发生的经济业务为依据,如实反映财务状况和经营成果。真实性是会计信息质量特征中的最主要特征,它直接影响会计信息的客观性和可靠性。所谓可靠性是指会计提供的信息必须没有重要差错或偏向,并能如实反映会计主体的财务状况和经营成果。会计的真实性,直接影响其客观性和可靠性,是核算的基础,缺乏真实性,就谈不上客观性和可靠性,会计信息也就毫无意义。真实性、客观性是相互联系,互为因果。

(二) 相关性原则

相关性原则是指会计人员提供的会计信息必须能被决策之用。即要求会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,满足有关各方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。

相关性是会计信息的主要质量特征,如果会计信息与决策无关,那么这一信息也就毫无用处。根据美国财务会计准则委员会(FASB)1980年发表的《论财务会计概念第二辑:会计信息的质量特征》中的论点,会计信息要与经营决策有关,就必须具备两种主要的质量特征:相关性和可靠性。除了受所花费代价的限制和受重要性的限制外,信息的相关性越大,可靠程度越高,就越符合需要,或者说,就越对决策有用。如果这两个特征中的任何一个完全不存在,信息就无用了。要使会计信息具备相关性质量特征,就得使:

(1) 会计信息必须具有预测价值。会计报表的使用者可以根据所提供的信息来预测未来年度企业盈利状况等。

(2) 会计信息必须具有反馈价值。会计信息必须能够反映企业及其下属部门的上期经营成果,并能够根据会计信息的反馈,提出改进企业经营管理的措施。

(3) 会计信息必须具有及时性。在作决策时若不能获得有关的会计信息,那么这种会计信息就缺乏相关性,因为它已失去了影响决策的能力。