

中外合资合作 企业会计

● 辛晓东 主编

中国审计出版社

中外合资合作企业会计

主 编 辛晓东

中国审计出版社出版发行（北京白石桥路甲4号）

北京市密云县印刷厂印刷

各地新华书店经销

*

开本：850×1168毫米 32开 15.25印张 400千字

1990年6月第1版 1990年6月北京第1次印刷

印数：1—11000册 定价：7.00元

书号 ISBN 7—80064—056—6/F·22

序

早在半个世纪以前，鲁迅就提倡过“拿来主义”。然而，在积弱积贫的半殖民及半封建社会里，实行这一点又谈何容易！只有在社会主义制度下，实行开放、改革政策的今天，我们才能够真正卓有成效地在批判吸收的前提下，引进和消化国外的管理经验、技术和资金，为我所用，为我国的社会主义现代化建设服务。

改革十年来，外商与我国企业的合资合作经营已取得成效，至1989年底，我国已有外商投资企业22000家，中外合作经营企业8000多家。目前，国外资金仍不断涌进，然而，不同国度，不同社会制度间的经济合作，给企业经营管理提出了新的课题；会计，作为企业经营管理的重要组成部分，也面临着选择。

如何选择最优的企业管理机制，建立最适合中外合资合作企业发展的会计制度，已是形势所需。《中外合资合作企业会计》一书，对此作了可贵的探索。

《中外合资合作企业会计》，具有严谨的结构和丰富的内容，本书以大量的财务、税收、外汇等法规、条例和制度以及国际会计标准为依据，把理论与实例相结合，全面系统地介绍了中外合资合作企业会计工作的主要理论和方法。

《中外合资合作企业会计》具有广泛的实用性，它不仅适用于中外合资合作企业财务以及管理人员所需，且是一本可用来培训中外合资合作企业财会、审计人员的实用教材；并可为专家、学者们研究中外合资合作企业会计理论提供有价值的参考，同时，也有助于广大审计工作者对中外合资合作企业审计工作的开展。

我把这本书推荐给大家，是为了使大家能较好地掌握和运用中外合资合作企业的会计制度和核算方法，服务于企业，服务于社会，有效地提高企业经营管理水平，进一步丰富会计理论体系，从而也服务于我国的改革开放的伟大事业。

目 录

第一章 概论	(1)
第一节 中外合资合作企业的形式和特点.....	(1)
第二节 中外合资合作企业会计对象的特点.....	(5)
第三节 中外合资合作企业会计原则.....	(11)
第四节 中外合资合作企业会计职能.....	(14)
第五节 中外合资合作企业会计工作的组织.....	(20)
汉英名词.....	(21)
思考题.....	(24)
第二章 中外合资合作企业会计核算的基础	(25)
第一节 中外合资合作企业会计恒等式和会计科目.....	(25)
第二节 中外合资合作企业会计借贷复式记帐法.....	(36)
第三节 中外合资合作企业会计凭证.....	(43)
第四节 中外合资合作企业会计帐簿.....	(46)
第五节 中外合资合作企业记帐程序.....	(50)
汉英名词.....	(53)
思考题.....	(56)
第三章 中外合资合作企业投资的核算	(57)
第一节 中外合资合作企业资本投入情况.....	(57)
第二节 中外合资合作企业投入资本及变动的核算.....	(60)
第三节 中外合资合作企业长期投资与负债的核算.....	(66)
第四节 中外合资合作公司债券的核算.....	(73)
汉英名词.....	(84)
思考题.....	(88)

习题.....	(88)
第四章 中外合资合作企业货币资金、往来款项 和票据的核算.....	(90)
第一节 中外合资合作企业货币资金的核算.....	(90)
第二节 中外合资合作企业货币资金及往来款项的 核算.....	(93)
第三节 中外合资合作企业外汇管理与外汇记帐法.....	(106)
第四节 中外合资合作企业外币资金及票据的核算.....	(121)
第五节 我国现行制度规定的外汇核算方法.....	(129)
汉英名词.....	(134)
思考题.....	(138)
习题.....	(138)
第五章 中外合资合作企业存货的核算.....	(141)
第一节 中外合资合作企业存货概述.....	(141)
第二节 中外合资合作工业材料核算.....	(149)
第三节 中外合资合作商业企业商品 和非商品物资的核算.....	(168)
第四节 中外合资合作旅游企业物资核算.....	(176)
汉英名词.....	(182)
思考题.....	(184)
习题.....	(184)
第六章 中外合资合作企业固定资产和在建工程的核算	(187)
第一节 中外合资合作企业固定资产的核算.....	(187)
第二节 中外合资合作企业固定资产折旧的核算.....	(197)
第三节 中外合资合作企业固定资产修理 和清理的核算.....	(204)
第四节 中外合资合作企业租入固定资产 和在建工程的核算.....	(211)
汉英名词.....	(220)

思考题.....	(223)
习题.....	(223)
第七章 中外合资合作企业无形资产及其他资产的核算	(227)
第一节 中外合资合作企业技术转让、专有技术 和专利权的核算.....	(227)
第二节 中外合资合作企业商标权的核算.....	(234)
第三节 中外合资合作企业场地使用权的核算.....	(236)
第四节 中外合资合作企业开办费的核算.....	(240)
汉英名词.....	(242)
思考题.....	(243)
习题.....	(243)
第八章 中外合资合作企业成本和费用的核算	(245)
第一节 中外合资合作工业企业生产成本的核算.....	(245)
第二节 中外合资合作商业企业成本费用的核算.....	(286)
第三节 中外合资合作旅游企业成本和费用核算.....	(290)
汉英名词.....	(293)
思考题.....	(296)
习题.....	(296)
第九章 中外合资合作企业的销售核算	(304)
第一节 中外合资合作工业企业销售核算.....	(305)
第二节 中外合资合作商业企业商品销售核算.....	(314)
第三节 中外合资合作旅游企业销售(收支)的核算.....	(320)
汉英名词.....	(328)
思考题.....	(330)
习题.....	(330)
第十章 中外合资合作企业利润的核算	(332)
第一节 中外合资合作企业利润核算.....	(332)
第二节 中外合资合作企业利润分配的核算.....	(336)
第三节 中外合资合作旅游企业利润及分配的核算.....	(343)
汉英名词.....	(348)

思考题.....	(350)
习题.....	(350)
第十一章 中外合资合作企业会计报表	(352)
第一节 中外合资合作企业会计报表的作用和种类.....	(352)
第二节 中外合资合作企业会计报表编制要求.....	(353)
第三节 中外合资合作工业企业年度会计报表编制.....	(380)
第四节 中外合资合作企业会计报表分析.....	(399)
第五节 中外合资合作旅游和商业会计报表.....	(410)
汉英名词.....	(417)
思考题.....	(428)
习题.....	(428)
第十二章 中外合资合作企业解散与清算	(432)
第一节 中外合资合作企业合营期限及其解散.....	(432)
第二节 中外合资合作企业解散和清算的程序.....	(433)
第三节 中外合资合作企业以产权转让方式解散的 会计处理.....	(434)
第四节 中外合资合作企业以完全解散清算方式的 会计处理.....	(441)
第五节 中外合作企业期满的清算.....	(446)
汉英名词.....	(451)
思考题.....	(453)
习题.....	(453)
第十三章 中外合资合作企业中方的会计核算	(456)
第一节 中方独立会计核算的内容和方法.....	(456)
第二节 中方投资的核算.....	(458)
第三节 中方收入的核算.....	(461)
第四节 中方会计报表.....	(471)
思考题.....	(476)
习题.....	(476)

第一章 概 论

第一节 中外合资合作企业的形式和特点

实行对外开放,大力发展外向型经济,既是社会经济发展的必然结果,也是我国现代化建设的客观要求。至1989年底,我国共批准兴办外商直接投资企业2.2万多家,其中:中外合资企业1.2万多家,中外合作经营企业8000多家,这对于加速我国社会经济的发展,具有十分重要的作用。

一、合资经营企业的形式和特点

中外合资经营(股权式合营)企业,是英文专用名词Joint Venture的译意,即“联合起来共同承担风险”。目前我国境内举办的中外合资经营的企业,实际上相当于股权份额有限公司,它是指按投入资本比例,分配利润,分担风险,负有限(注册资本)责任的公司。

概括起来,中外合资经营企业具有以下的特点:

(一) 法人地位。合资者至少要有有一个或一个以上来自不同国家(或港澳台地区)的合资伙伴,同我国的企业(含公司)或其他经济组织,共同举办合资企业。在我国法律管辖权范围内,经过我国政府批准取得法人地位。

(二) 共同投资。举办的合资企业是由中外双方共同投资的。中外各方的投资比例由签订的协议确定。共同投资是合资企业其他特点的基础。合资者的资本如果转让,必须征得合资企业各方的同意。

（三）共同经营。按《合营企业法》规定，组成董事会，实行总经理负责制，由总经理执行董事会各项决议。合资企业的供产销活动，有较大的自主权，企业主管部门和各级计划管理部门不对合资企业下达指令性的生产经营计划。在经营管理上，由合资双方共同经营，共同管理。

（四）共担风险。这里所说的风险，是指合资企业在生产经营过程中可能发生的危险因素。合资双方应当共同努力对可能遭到危险，采取预测和消除的措施，以及在风险发生后采取弥补的措施等。合资双方在共同投资、共同经营的基础上，应按注册资本的比例共同承担已经发生的损失和责任。

（五）共负盈亏。由于合资企业是股份有限公司，合资双方就应承担起相应的责任，并按出资的比例对企业的盈利或亏损进行分摊。

（六）期满清算。新的《合资法》规定：合资经营的期限，可按不同行业、不同情况，作不同的约定。有的行业的合营企业，应当约定合同期限；有的行业的合营企业，可以约定合营期限，也可以不约定合营期限。

在合资合同期满或经批准提前终止合同时，应当予以解散和清算。

（七）资金汇出。国外投资者所分得的利润及其他合法所得，必须是外汇才能汇出。

二、合作经营企业的形式和特点

合作经营企业（即为契约式合营企业），称之Non-equity joint Venture或Co-Venture（合作经营）。它是由中国的企业（含公司）或者其他经济组织与外国企业、其他经济组织或个人在平等互利原则基础上，在中国境内共同举办的经济实体。在由合作各方通过协商签订的合同中，规定外商从其按利润分成、投资利息加利润分成、折旧加利润分成、产品分成等方案中，选择一种，回收投资额，合作期满，合作企业的资产就归中方合作者

所有。在企业管理上，实行董事会领导下的总经理负责制，但在管理方式上更为机动、灵活。有的由中方负责经营管理，外方派出具有丰富的管理实践经验人员进行协助；也有的由外方负责经营管理，逐渐转为中方负责经营管理。

合作经营企业一般由中国合作者提供土地、场地、现有厂房，现成的可利用的设备、设施、技术、劳动力和劳动服务等作为合作条件；而国外合作者则提供资金、先进设备和技术、良种、材料等为合作条件。合作各方的投资者或者提供的合作条件，一般不以货币折算为投资股金，不以合作各方的投资额计股分配利润，合作各方对收益分配或风险、债务的分担，合作各方的权利、义务，企业经营管理方式以及合作期满的结算办法，均应在合作经营企业中明确规定。

解散和清算较为简便。合作期满时，合同中已订明资产和债务归属的，不另行清算。

三、合资企业与合作企业的区别

（一）投资方面

合资经营：合资各方必须投资，出资的内容包括现金、工业产权、专有技术、实物和场地使用权等，并一律折算为注册的币值，从而确认各自的股权，故称之为股权式合营。按规定，外方投资比例不得低于25%，注册资本是合资各方认缴资本的总和，是法定资本。

合作经营：合作各方所提供的条件可以是现金、工业产权、实物和场地使用权等，但不必折算为注册的币值，因而没有可比的量概念，也就没有股份的比例，完全用合同约定，因此，称之为契约式合营企业，一般中方不提供现金，注册资本多数以外方无息提供的资金为限。

（二）管理方面

合资经营：规定成立由合资各方组成的董事会。无论中方投资比例是否超过50%，董事长均规定由中方担任。

合作经营：可以象合资经营一样，成立董事会，也允许根据项目情况不成立董事会，而单独由中方或外方组成管理班子进行经营管理，因此，经营管理方式较灵活。合作企业符合中国法律关于法人条件规定的，依法取得中国法人的合法权益。

（三）利润分配方面

合资经营：按投资比例分配利润，无须另行商议，在整个合营期限内，只要投资比例不变，则利润分成比例亦不变。

合作经营：其利润分成比例体现着平等互利的原则，一定经过计算和谈判确定。所依据的原则：保本、存息、附利。所谓保本，即是保证外方不亏老本。如：加速折旧还本；收入所得先按交足年限还本，再分利润；合作期限内，前期增大外方的分成比例，以缩短还本期。所谓存息，即外商投资本金的固定利息，应存于利润分成中，尽管合作经营的合同条款不允许付息，但确定分成比例时，一定要将利息考虑进去。所谓附利，即是使外方在利润分成中，不仅含利息，且应附有合理的利润。一般在审定利息时，要综合考虑，控制外方一年平均利润为20~25%，最高为30%。合作经营企业还可以采用分成或商定的其他收益分配的方式。

（四）合营期满后财产处理方面

合资经营：经清算委员会清算财产后，按合资各方的投资比例分配。合营期满，中方欲将企业承接下来，还得支付外方所得部分。

合作经营：鉴于利润分配时已考虑外方的本金、利息和合理利润，从事经营活动获取利润的目的已经达到，故中外合作经营企业期满后，规定一切固定资产不作价归中方所有。

（五）政策方面

合资经营：作为投资而进口的设备、仪器、材料等不分行业，关税全免，产品售出部分的进口原材料，也无须缴纳关税；所得税按《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》的规定执行。

合作经营：作为投资而进口的设备、仪器、材料等生产性项目，可免关税，但交通业、饮食业、客货汽车运输、近海渔业捕捞、照相业和其它服务业、维修中心、职业培训等行业，则需按章缴纳关税，企业所得税按《中华人民共和国外国企业所得税法》的规定，即按累进税法计征。

第二节 中外合资合作企业会计对象的特点

一、合资合作企业会计的形成及其发展

我国实行对外开放和对内搞活经济的方针以来，制订了《合资企业法》、《合作企业法》等一系列法规 and 规定，进一步改善了投资环境，各部门都懂得了吸收外商投资是我国经济建设中的一项任务。

我国为了使合资合作企业（又称合营企业）健康发展，并取得预期的效益，曾先后建立了一系列适应吸引外资需要的经营管理制度。其中包括会计制度。合资合作企业会计是适应新形势下对会计工作提出的新要求而发展起来的，它是我国社会主义经济对外开放政策的产物。它在核算中有些内容既不完全同于我国的一般专业会计，又不完全同于西方现行会计，是适应我国国情和我国对外开放政策的特殊需要，同时又根据我国合资合作企业的形式及其特点，为合资合作企业加强经营管理，提供系统资料的一种专业会计。

二、合资合作企业会计制度

要弄清什么是会计制度，首先弄清楚什么是会计惯例、会计假设、会计原则、会计标准、会计制度等。

会计惯例。是指会计实践中的那些在法律上没有明文规定，或者没有形成具体原则和理论，但在会计实践中曾经实行并且已成为习惯通行的做法。

会计假设。是指对会计事务中产生的一种尚未确知的事物，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。如果通过实践，证明这种假设可以信服并被公认，这种假设在理论上就成立了。如会计期间就假定会计结帐是定期进行的。

会计原则。是指观察和处理会计问题的准绳，是进行会计工作应遵循的准则和规范。因此它是确定会计方法、会计处理程序和制订会计标准的基础。

会计标准。是指比较和测定会计对象的数量和价值的标准，是指导会计实践，使会计行动达到一定目标的指针，因此，它是从具体方法上概述的，在特定时间上对会计工作的一致意见和要求。

会计制度。是指根据国家有关法律、法令、政策的规定，在公认的会计原则和会计标准指导下制定的，是进行会计工作必须遵循的具体规定。如会计制度对会计期间，规定合营企业的会计年度自公历每年1月1日起至12月31日止。会计制度和会计标准的根本区别，在于“制度”具有一定的强制性，不象“标准”那样有自己选择或取舍的余地。一般来说，会计原则是通过具体的会计制度来体现的，但并不能说会计制度就是会计原则。

会计惯例、会计假设、会计原则、会计标准、会计制度之间存在着内在的联系。例如合营企业的经济活动从时间上说，是一个连续不断的输入输出流，要对连续不断的输入输出流进行计量、记录和报告，从而提供经营管理方面的信息。不同企业单位有各自不同的记帐惯例。在会计实践中，人们感到月度编制报表，年度进行决算比较合理，因而月末为报告期，年末为决算期的惯例得到了公认，于是关于会计期间的假设就形成了。月度和年度也因此由惯例变成了进行报告和决算的时间标准。会计期间的假设，对会计理论的发展和会计实务的不断完善产生了重大的影响。由于有了会计期间，才产生了本期与非本期的区别；有了本期与非本期的区别，又产生了收付实现制和权责发生制；有了收

付实现制和权责发生制，又建立了不同类型的记帐标准，费用与收益相配合的原则，收入实现的原则，以及由这些原则决定的会计标准也因此而产生。总之，会计假设来源于会计惯例，会计原则建立在会计惯例和会计假设的基础上，会计标准和会计制度又建立在会计原则的基础上，它们之间相互联系的桥梁就在于实践。

三、合资合作企业会计对象的特点

会计对象是指会计作为一项管理活动所要反映、核算、控制和监督的内容。中外合资合作工业企业会计对象与国营工业企业相比较，除了供、产、销经营管理过程有较多的共性以外，由于中外合资合作企业的经济性质和业务的特殊性，就决定了其会计对象有下列特点。

（一）投资方式核算的特点

在一般情况下，国外合营者是以外币现金、先进技术设备、专有技术和专利权等工业产权进行投资的。中方合营者则以厂房、原材料和场地使用权进行投资的。这样一来，合营双方投资，既有现金和房屋及建筑物、机器设备及其他物料等有形资产，又有场地使用权、专有技术及专利权等无形资产。

由于投资方式的多样性，引起了各项投资作价的复杂性。为了维护投资双方合法的经济权益，经我国政府批准的注册会计师验资后，才能由合营企业发给投资各方出资证明书，方为合法。

（二）借入资金来源的特点

中外合营企业经营资金很大一部分是来源于负债。负债按照偿还期限长短不同，除短期银行借款和各种应付款项的流动负债以外，还包括长期银行借款和其他长期借款的长期负债。例如合营企业从毛利润中按规定比例计提的职工奖励及福利基金，是只能用于支付职工奖金和集体福利的支出。在已经提取尚未支用以前，是合营企业对职工的一种负债。

(三) 不区分为固定资金和流动资金

中外合营企业为了加强资本的微观管理，从合理有效地运用资本的角度出发，其资本则不作固定资本和流动资本的划分。其资本既可以用作购买原材料等流动资产，也可以用作购买机器设备等固定资产。在资本周转过程中，当固定资产发生折旧计入成本时，就不象国营企业那样要同时计提等额的折旧基金，也无需专户存储用作更新改造的专用资金来源。其所提的折旧，一方面表示固定资产价值因磨损所发生的减少额，另一方面在尚未更新固定资产之前，便成为合营企业增加资本的一种来源，直接参加生产经营周转。

(四) 产生汇兑损益的特点

中外合营企业因接受国外合营者的投资，向国外采购原材料和外销产品等业务发生时，需要进行外币收支结算。由于外汇的汇率每天都发生变动，当把不同国家货币折合成记帐本位币时，对于合营企业来说，就存在着外汇兑换损益的业务。

(五) 产品成本范围的特点

国营工业企业的产品生产成本，包括直接材料、工人工资和为组织和管理生产而发生的车间经费和企业管理费。

而合营企业的产品生产成本，是指制造成本，它包括直接材料、直接工资和制造费用，其制造费用是指该企业的车间和工厂管理部门为组织和管理生产所发生的各项费用，不包括管理费用。其管理费用是指总公司或总管理部门在经营过程中所发生的经费和利息等财务费用。合营企业的管理费用和销售费用一起，是从本期实现的产品销售毛利中扣除的。

(六) 工资核算的特点

中外合营企业根据董事会决定的工资标准、工资形式和奖励、津贴等制度的规定，按照考勤或产量记录所计算的工资总额，只是计入产品的成本和费用，它与实际支付给职工的实得工资不相等，计入成本和费用的工资与实得工资之间的差额应由合营各方按照各自的规定处理。中方职工计入成本和费用的工资、

津贴等，高于中方职工的实得工资（为国营企业职工实得工资的120~150%）和按照规定支付的劳保医疗费用后的差额部分，应以“中方职工工资差额”项目列入“中方收入财务报表”，作为我国财政收入的一项来源。

（七）无形资产和开办费核算特点

1. 无形资产及其摊销。合营各方投资的专有技术和专利权、场地使用权、以及合营企业购进的专有技术等，都是合营企业的无形资产。其价值应由合营各方协商确定或购进，并以技术转让费和场地使用费的方式，从其开始使用的年份起，按照规定期限分期进行摊销。如果合同中没有规定其使用年限时，应分为十年摊销。

2. 开办费及其摊销。合营企业在筹建期间所发生的各项费用，经合营各方协商确定后，应作为开办费列支。开办费应在合营企业开始生产或营业后分期进行摊销。但每年摊销费用不得超过20%，即不得少于五年。

（八）销售和利润核算的特点

1. 合营企业销售市场的特点。合营企业产品的销售市场分为外销和内销两部分，为争取多出口和多创汇，除了国内急需或需要进口的产品以内销为主以外，其他产品应在合营合同中明确规定外销和内销的比例，做到外汇收支平衡。即应使合营企业主要成为外向型企业。

2. 合营企业产品价格管理的特点。由于合营企业产品销售分为外销和内销两个部分，其产品价格也要相应地分为两类。

（1）出口产品价格。合营企业出口产品价格，应自行制定后报企业主管部门和物价管理部门备案。合营企业一般应按照国际市场价格定价，在出口初期，为使产品打入国际市场，可采取保本薄利原则定价。此外，出口产品也不能实行全球一个价格。为提高国际市场信誉和竞争能力，在定价时还应考虑销售季节、销售地区、销售批量、使用货币、结算方式等因素。

（2）内销产品价格。合营企业的内销产品除经物价管理部

门批准可以参照国际市场价格定价以外，应执行国家规定的价格，实行按质论价，并报企业主管部门和物价管理部门备案。

3. 营业外收支核算的特点。合营企业在计算利润总额时，要加减营业外收支的方法是与国营企业相同的，其区别就在于营业外收支所包括的范围不同。国营企业营业外支出包括退职金、退休金、丧葬费、抚恤金、编外人员生活费、六个月以上病假人员工资、新产品试制损失、治理“三废”支出和职工教育经费等内容，其实质是企业承担财政性开支的支出。合营企业由于是以中外各方共同投资和共负盈亏为特征的，它不可能为我国财政承担上述开支，故在营业外支出中就不包括上述内容。此外，国营企业的流动资金和固定资金是由财政投资的，在发生固定资产和流动资产损失时，经批准后应冲销国家基金。而合营企业是由中外各方共同投资的，在发生向外单位投资所实现的投资收益或投资损失、处理固定资产的收益或损失、固定资产的盘盈或盘亏等生产经营业务以外的收支时，都通过营业外收支来增减利润总额。

（九）所得税核算的特点

所得税是利润分配的主要内容。国营大中型企业所得税税率为55%，而合营企业所得税税率总共为33%，经济特区只缴纳15%。为鼓励国外合营者将分得的利润继续在我国再投资，如果将其所得利润汇出国外时，还要按汇出额缴纳10%的所得税，如果向该合营企业或其他中外合营企业再投资五年以上时，退换再投资部分已纳所得税款的40%。在计算应纳税所得额时，应按税法规定对全年的利润额进行调整。

（十）利润分配核算的特点

国营企业的税后利润应按规定比例提取生产发展基金、新产品试制基金、后备基金、职工福利基金和职工奖励基金等五种基金。而合营企业的税后利润按下列内容进行分配。

1. 经董事会确定的提取比例。提取下列三种基金：职工奖励及福利基金，用于职工奖励和集体福利的开支；企业发展基金