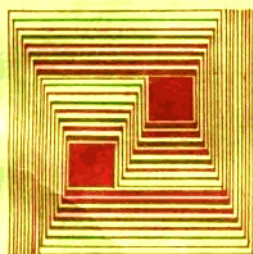


外商投资企业会计

黄 鹏 王大年 唐孝东 编著



苏州大学出版社

序

我国改革开放14年来,外商投资企业逐步发展,方兴未艾。截止1992年底,批准注册的外商投资企业已超过9万家,投资总额达1784.5亿美元。其发展速度和社会经济效益正受到国内外各界人士的高度关注。

现代经济发达国家所拥有资本的优势、科学技术的优势、应变能力强的优势、对外贸易和技术合作的优势,等等,都有许多可供我们学习的东西。国外的资金、技术、人才以及作为有益补充的外资经济、私营经济都应当而且能够为社会主义所利用。实践证明,这样做不会损害社会主义,只会有利于社会主义市场经济的发展。

当前利用外资的方式很多,如国际信贷、证券投资、国际租赁、国际信托和直接投资等。但是,由外商将货币、技术或原材料等直接向企业投资更为有效,并按照我国的产业政策,有重点地积极吸引外商投资。

随着大批外商投资企业投产运行,首当其冲的是财务会计与国际接轨的问题。这个问题虽然直接关系到投资各方的利益。一方面,外商投资企业在我国境内注册登记,必须按照我国的法律、法规核算;另一方面,来自不同国家和地区的投资,由于社会制度、文化背景的差异,必然要求向通行的会计惯例靠拢。本书作者充分认识到这一点,他们抓住我国会计模式转换的有利契机,出版《外商投资企业会计》一书,是适时的,也很有现实意义。

本书是教育工作者和实际工作者合作的结晶。全书的内容分

四个层次逐步展开。首先,简要介绍外商投资企业会计的记帐原理和方法;其次,着重阐述外商投资企业创建时期投入资本的核算;再次,全面阐述外商投资企业生产经营期间各项业务的核算;最后,介绍外商投资企业解散清算的核算。从总体上看,结构严谨、层次清楚、内容丰富、举例详实、文句通畅、深入浅出,是一本有创见的著作。它具有两个显著特点:一是注意将外商投资企业的会计制度与会计的基本原理和方法融为一体;二是注意对照我国企业会计准则和借鉴国际会计准则,使本书既忠于“制度”,又高于“制度”,具有较强的理论性、实用性和适应性。此书既能作为各类财经院校的教材,又可作为外商投资企业和其他各类企业会计人员业务学习的参考书。

邹虎辰

一九九三年八月

前 言

在党的十四大报告中,把“进一步扩大对外开放,更多更好地利用国外资金、资源、技术和管理经验”作为一项关系全局的主要任务。这是从建立我国社会主义市场经济体制的目标要求出发,加快我国现代化进程的一项重大决策。多年的实践证明,直接吸引外商投资,积极兴办“三资”企业,是振兴我国经济的一项重要之举,是我国社会主义经济必要的和有益的补充。但是,面临着蓬勃发展的“三资”企业,现有的会计人员无论是数量,还是素质,都远不能相适应;原有的会计制度也不能完全适应社会主义市场经济的客观要求。为此,我们根据财政部1992年11月发布的《企业会计准则》和《企业财务通则》,1992年6月颁发的《外商投资企业会计制度》和《外商投资企业财务管理规定》,以及1993年6月印发的《外商投资企业执行新会计制度若干问题的规定》,针对外商投资企业特点,借鉴国际会计惯例,编著了《外商投资企业会计》一书。由于财政部93年6月的最新规定,要求外商投资企业中从事房地产开发业务的企业、从事租赁及其他金融业务的企业,以及从事商品流通业务的企业,从1993年7月1日起分别比照《房地产开发企业会计制度》、《金融企业会计制度》和《商品流通企业会计制度》的规定设置会计科目进行核算,所以我们仅以工业企业为对象编著此书。

本书以介绍国际通行的会计等式和会计核算的一般原则为基础,系统、完整地阐述了外商投资企业自出资创建到解散清算会计核算的全过程,并着重就其新特点、新情况、新问题、新变化作了具体剖析。在编写过程中,我们本着以会计准则统管和指导全书的原

则,力求融会计原理、方法和制度为一体;努力使理论联系实际;注意对照外商投资企业会计与国内企业会计异同;并尽量做到结构完整紧凑、内容精当详实、叙述深入浅出、文字简洁明了,以充分体现本书的生命力和适用性。本书能适用于各层次会计人员和各方面业务工作的需要,既可作为各财经院校有关专业的教学用书,干部培训教材,外商投资企业财会人员自学读物;也可作为国内工业企业财会人员的参考读物。

本书由黄鹏、王大年、唐孝东编著,黄鹏担任主编,负责拟订全书编写提纲,并对全部书稿进行修改、总纂。江苏省财政厅会计事务管理处高级会计师、苏州大学财经学院兼职教授邹虎辰处长担任本书主审,并为本书作序;苏州市税务局平江分局钟建华局长对本书提出了许多有益的建议和修改意见,并提供了不少有用的资料;苏州大学出版社对本书的出版给予热情支持和大力帮助,在此一并表示衷心感谢。

由于成书时间仓促,作者水平有限,因此,谬误之处在所难免,欢迎读者不吝指正,以待进一步修改完善。

编著者

1993年8月于苏州大学

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 对外开放 利用外资	(1)
第二节 外商投资企业会计的特点	(8)
第三节 外商投资企业会计核算的基本前提和一般原则	(12)
第二章 外商投资企业会计的记帐原理和方法	(19)
第一节 会计等式	(19)
第二节 会计科目与帐户	(25)
第三节 借贷记帐法	(31)
第四节 会计核算组织程序	(38)
第三章 投入资本的核算	(52)
第一节 外商投资企业的资本构成	(52)
第二节 出资方式及其作价	(55)
第三节 投入资本的核算	(59)
第四节 资本变更的核算	(63)
第四章 外汇业务的核算	(67)
第一节 外汇及其管理	(67)
第二节 国际结算方式	(69)
第三节 外汇汇率的确定和汇兑损益的核算	(81)
第四节 外汇收支兑换业务的核算	(95)
第五节 外汇调剂业务的核算	(116)
第五章 货币资产及往来款项的核算	(124)

第一节	货币资产的核算	(124)
第二节	银行结算方式	(135)
第三节	应收应付票据的核算	(146)
第四节	应收应付款项的核算	(152)
第五节	内部往来款项的核算	(159)
第六章	工资的核算	(167)
第一节	职工的分类和工资总额的构成	(167)
第二节	工资核算的凭证依据和基本规定	(169)
第三节	工资核算的方法	(174)
第七章	存货的核算	(187)
第一节	存货的范围和计价	(187)
第二节	国内购入材料的核算	(189)
第三节	国外购入材料的核算	(201)
第四节	材料发出的核算	(207)
第五节	低值易耗品和包装物的核算	(219)
第六节	存货清查盘点和变现损失准备的核算	(230)
第八章	固定资产和在建工程的核算	(237)
第一节	固定资产的分类和计价	(237)
第二节	固定资产增加和减少的核算	(241)
第三节	固定资产折旧和修理的核算	(247)
第四节	固定资产租赁的核算	(260)
第五节	在建工程的核算	(264)
第九章	无形资产和递延资产的核算	(273)
第一节	无形资产的特性和分类	(273)
第二节	无形资产的计价和摊销	(278)
第三节	无形资产的核算	(238)
第四节	商誉的估价和摊销方法	(287)

第五节	递延资产的核算	(293)
第十章	长期投资和长期负债的核算	(300)
第一节	长期投资的核算	(300)
第二节	拨付所属资金的核算	(308)
第三节	长期负债的核算	(310)
第十一章	成本和费用的核算	(325)
第一节	费用的分类和成本的构成	(325)
第二节	成本费用核算的基本要求和一般程序	(331)
第三节	成本费用的归集与分配	(337)
第四节	生产成本计算的基本方法	(357)
第五节	标准成本制度	(373)
第十二章	销售、利润及其分配的核算	(391)
第一节	销售的核算	(391)
第二节	利润的核算	(402)
第三节	利润分配的核算	(409)
第十三章	会计报表	(422)
第一节	会计报表的作用和种类	(422)
第二节	资产负债表及其附表	(425)
第三节	利润表及其附表	(440)
第四节	财务状况变动表	(453)
第五节	会计报表的合并	(460)
第六节	会计报表的分析	(461)
第十四章	解散与清算的核算	(469)
第一节	解散与清算的原因及方式	(469)
第二节	解散与清算的程序与原则	(470)
第三节	产权转让的清算	(472)
第四节	完全解散的清算	(478)

附录一:外商投资企业与工业企业会计科目对照表	
.....	(482)
附录二:国际会计准则委员会与国际会计准则简介	
.....	(485)
附录三:(一)复利终值表	(498)
(二)复利现值表	(502)
(三)年金终值表	(506)
(四)年金现值表	(510)
附录四:中国人民银行关于进一步改革外汇管理体制的公告	
.....	(514)

第一章 总论

第一节 对外开放 利用外资

一、对外开放是我国的一项基本国策

1978年底,党的十一届三中全会做出了对内搞活经济、对外实行开放的决策。1982年,对外开放作为一项基本国策载入了中国的宪法。1992年10月,把“进一步扩大对外开放”作为一项关系全局的主要任务写入了党的十四大报告。

中国的对外开放,是在坚持“独立自主、自力更生、平等互利、互守信用”的前提下,有选择地利用国外资金、资源、技术和管理经验,其目的是为了扩大国际经济合作和技术交流,为中国的现代化事业服务。邓小平同志多次重申,中国执行的对外开放政策,是不会改变的,是谁也变不了的。即使将来有变化,也只能沿着这个方向变化,越变越成熟,越变越完善。

为了贯彻对外开放政策,我国早从1979年起,就先后试办了深圳、珠海、汕头和厦门四个经济特区,取得了举世瞩目的成就。实践证明,经济特区姓“社”不姓“资”。之后,又相继开放了北起大连、南到北海十四个沿海港口城市,开辟了长江三角洲、珠江三角洲、闽东南三角和环渤海地区四个经济开放区,批准海南建省并成为经济特区,构成了一个由沿海带动内地的多层次、多渠道、全方位、有重点的对外开放的总格局。为了充分发挥沿海地区的优势,国务院决定进一步扩大沿海经济开放区的范围,新划入140个县、市。对外开放不断扩大,两亿人口的沿海地带迅速发展,有力地推动了

全国的改革开放和经济建设。

自1990年我国向全世界宣布中国将开放浦东以来,便意味着九十年代中国改革开放的重点将从珠江流域逐步推进到长江流域。以上海浦东开发开放为龙头,尽快把上海建成国际经济、金融、贸易中心之一,带动长江三角洲和整个长江流域地区乃至全国经济的新飞跃。同时,也意味着中国对外开放的步子迈得更大更快了,中国将随着浦东开发开放成为世界经济的一个新热点,西太平洋经济也将因此出现新的格局。两年来,浦东真的成了外商在华投资环境最好的地区之一。截至1992年9月,浦东已批准外商投资项目180多个,总投资8亿美元。一切有识之士,务必抓住机遇,乘势而上。

进一步扩大对外开放,关键在于进一步解放思想,特别是大胆向资本主义国家学习和借鉴有用的东西,利用资本主义积累的文明成果为发展社会主义经济服务。可以肯定,对外开放这项基本国策必将长期地、坚定不移地坚持下去,必将对中国的现代化建设产生深远的、不可估量的影响。

二、利用外资是振兴经济的高明之举

由于世界经济发展的不平衡性,使得发展中国家税率一般偏低,加之,较低的劳动力和原材料价格,较高的投资报酬率,以及广阔的市场,更促进资本在国际之间的流动。因此,只要我们采取更加灵活的方式,继续完善投资环境,为外商投资经营提供方便的条件和更充分的法律保障,那么吸引外商投资,拓宽利用外资的领域是完全可以办到的。世界各国几乎均有不同类型的外商投资企业和经济特区,它们对发展本国经济,跻身国际市场起到了积极作用。

1992年以来,我国政府进一步扩大对外开放区域,给予新开放地区更多的利用外资的自主权,采取了更加灵活的措施吸引外资。仅1992年1—9月,全国新批准外商直接投资项目27800多

项,比上年同期增加 19500 多个;协议外资 307 亿美元,比上年同期增加 236 亿美元;实际进来外资 61 亿美元,比上年同期增加 35 亿美元。

世界资本市场发展至今已十分广阔,吸收和利用外资的渠道和方式很多。根据当前国内的实际情况,以及深刻总结经验教训和全面分析世界经济走势,党的十四大报告强调进一步利用外商投资,拓宽利用外资的领域。重点是按产业政策,积极吸引外商投资,引导外资主要投向基础设施、基础产业和企业的技术改造,投向资金、技术密集型产业,适当投向金融、商业、旅游、房地产业等领域。

当前利用外资的方式大致有五类,即国际信贷、证券投资、国际租赁、国际信托和直接投资。但由外商将货币、技术或原材料等直接向企业投资更为有效。一般有如下几种形式:

(一)开展“三来一补”业务

所谓“三来”是指来料加工、来样加工和来件装配;所谓“一补”是指补偿贸易,又称往返贸易。

来料加工是指由外商提供全部原材料或部分生产设备,委托我国国内企业按其合同规定的质量、规格进行加工制作,然后由外商提回其产品自行销售,受托人则按商定的标准收取加工费。

来样加工是指按照外商提供的样品或图纸由我国国内企业按其图纸、样品进行生产,产品由委托人包销,受托人收取原材料费、加工费或出口货价。

来件装配是指由外商提供零部件、元器件,必要时提供技术或设备,按照要求进行装配,完工后交委托人自行销售,受托人收取装配工缴费。

补偿贸易是指通过合同的规定,我方以贷款形式向外商购进机器、设备、技术、知识等兴建企业,在双方商定的期限内,逐年以生产的产品或加工劳务偿还贷款本息,双方是国际贸易范畴的买方与卖方关系。作为买方的我国企业可以先利用外资发展生产,作

为卖方的外商可以扩大其销售市场。

(二)举办外商投资企业

与“三来一补”企业相比,外商投资企业具有两个基本特征:一是必须有外商投入一定的资金、技术、设备和人员等,并在我国境内注册登记;二是外商在生产经营过程中分享利益,分担风险。

目前,外商投资企业包括三种形式,即中外合资经营企业(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。习惯上称作“三资”企业,也称作涉外企业。

(1)合营企业,是指外国(或港澳地区)合营者(包括公司、企业和其他经济组织或个人)与中国的公司、企业或其他经济组织,按照《中外合资经营企业法》和《修正案》的规定,经中国政府批准,在中国境内设立的有限责任公司。它是我国引进外资的较好方式。这种方式较多地应用在投资较多,技术性较强,合作时间较长的项目上在国际上称为股权式合营企业。其特点:

①共同投资、共同经营、共负盈亏、共担风险。中外双方经营者按照平等互利原则,共同创办的合营企业,由双方共同投资,用货币为单位精确计算各自的出资比例,按投资比例分担风险,分享利润,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,在经营管理上,中外双方共同经营,共同管理。

②合营企业的资本由合营各方按协议的比例投入,形式有现金、建筑物、机器设备等实物投资;有场地使用权、非专利技术、专利权、商标权、著作权、商誉和其他特许权等无形资产投资。在中方提供场地上也有两种形式:1)由中方作为投资;2)由合营企业向我国政府交纳场地使用费。中外各方的投资比例,由签订的协议、合同确定,外国合营者投资比例一般不低于 25%,合营者的资本如果转让,必须经合营各方同意。

③按投资比例分配利润。合营企业实现的利润总额减去按税法规定应缴的税金及按企业章程规定的应提取储备基金、奖励基

金、企业发展基金以后的余额,为可供分配的利润,根据董事会决议,按投资各方的实际投入资本的比例进行分配。

④期满清算。合营企业的合同期限,由合营各方协商决定。在合同期满或经批准提前终止合同宣告解散进行清算。若清算后中方继续经营,除合同另有规定外,一般可由合营企业中方以一定的形式全部买下外方的投资和权益。

(2)合作企业,是指合作各方依据共同签订的合同,联合实施经营活动。这种合作模式,合作各方的权利和义务不依各自投入资本的多少决定,而是由合作各方签订的合同来规定。这种方式,是在我国对外开放的政策指导下,参照国际上利用外资的通用方式结合中国实际的一个创举。它具有方式灵活、手续简便、期限较短,以及各行各业和大小企业都可以兴办的优点。其特点:

①契约式合作经营。合作企业是在平等互利原则基础上,中外双方合作者在《中外合资经营企业法》规定的方式之外,依照共同签订的合作经营合同规定的合作双方的投资条件、收益分配、风险责任及经营方式的合作经营组织。在法人资格上,中外合作者可设立具有独立的法人资格的合作企业,以该法人的全部财产为限,对债务承担责任,也可设立不具有独立的法人资格的合作企业,由合作各方对企业的债务承担连带责任;在企业管理上,实行董事会领导下的总经理负责制;在管理方式中有由中方负责经营管理,也可由外方派经验丰富的人负责进行协助,更为机动灵活。

②投资方式比较灵活。中方提供建设场地,外方提供建设资金和流动资金,双方投资都不限定比例。各方的投资条件,承担的责任、义务,拥有的权利都在双方商定的合同条款中具体规定。

③合作各方按所得收益分别纳税。合作企业的外方合作者按“外商投资企业和外国企业所得税法”的规定缴纳所得税。中方合作者按内资企业的规定缴纳所得税。

④投资回收和收益分配方式灵活。合作企业不按投资比例分配利润,各年度的投资偿还额和利润分配比例在合同中具体规定。其特点:1)允许外方合作者在合作期满前分期收回其投资;2)合作各方的收益分配,可采用利润分成、产品分成,还可采用分别承包、各负盈亏等办法。

⑤解散与清算简便。合作企业合作期满时,合同中已明确资产和债务归属的,不另行清算。如合作期满,企业的一切财产即可自动归中方所有,并由中方继续经营管理。

(3)外资企业,是指根据《中华人民共和国外资企业法》规定,经我国政府批准在中国境内设立,全部资本由外国投资者投资的企业。这些企业符合中国法律关于法人条件规定的,可依法取得中国法人资格。设立外资企业也是我国引进外资、引进技术的一种重要形式。其特点:

①外商出资。投资方式由投资人决定,资金来源完全由东道国以外的企业或投资人筹集,既可由一方投资,也可由几方投资,并对其投资者直接承担全部风险。

②独立经营。由于外资企业是外商出资,在业务上完全独立经营,不存在企业的经营、分配等方面的权益问题,外资企业的经营管理活动,完全靠批准的章程进行,不受干涉。

③享受税收优惠待遇。外资企业依照国家有关的税收规定可以申请享受减免税的优惠。这些规定,包括外商投资企业和外国企业所得税法,国务院关于经济特区和沿海 14 个港口城市减征、免征企业所得税的规定。

④保障投资回收。外资企业在中国境内投资,获得的利润和其他合法收益,受中国法律保护。获得的合法利润和结束清算、转让后的资金,可以汇往国外。

⑤保障投资所有权。国家对外资企业不实行国有化和征收,在特殊情况下,国家根据公共利益的需要,对外资企业依照法律程序

进行征收时,要给予相应的补偿。

为了适应对外开放的需要,有利于吸引外资,促进外商投资企业的发展,自我国对外开放以来,国家陆续制定了一些减免工商统一税的优惠政策。但是从 1994 年 1 月 1 日起,外商投资企业与国内企业将同步实行增值税、消费税和营业税,以适应社会主义市场经济发展的需要。这样,原来制定的税收优惠是取消还是保留,要按照内外资企业统一政策、统一税利、统一税收优惠的原则处理。即凡内外资企业税收优惠一改的,仍予以保留,凡仅适用于外商投资企业的一律取消。对经济特征、保税区应继续执行工商统一税的有关政策,以保持税收政策的连续性和稳定性。

由于外商投资企业是在平等互利的基础上,利用我方在土地、厂房、原材料、劳动力等方面的便利条件,直接吸收外资、引进技术和管理经验,以促进我国经济的发展和科技水平的提高,增强自力更生能力,有利于加速现代化建设和发展国际经济关系,因此,举办外商投资企业无疑是振兴我国经济的一项高明之举。

随着对外开放政策的贯彻执行,外商投资企业发展的速度越来越快。1992 年,在工商行政管理机关新注册的外商投资企业达 47891 家,创历史最高水平。去年注册的数量是 1991 年注册的 3.9 倍,是前 13 年注册总和的 1.29 倍。截止 1993 年 6 月,全国外商投资企业累计注册 13 万家,开业投资 51699 家,累计协议外资金额 1658.98 亿美元,实际利用外资金额 403.7 亿美元。目前,外商对华投资仍以制造业为主,其次为金融业;中小型规模仍是主要趋势;投资行业主要为电子电器、仪器仪表、机械、汽车、金融、房地产、旅游等;投资形式主要选择合资,其次为独资。已正式开业的企业,多数都获得较好的经济效益,国家涉外税收收入也取得了长足发展。1991 年,共组织涉外税收 70.27 亿元,较 1990 年增长了 42.9%。截止 1993 年 6 月,涉外税收累计完成 406.8 亿人民币元。实践证明,在社会主义市场经济条件下,外商投资企业是我国社会主

义经济必要的和有益的补充。

第二节 外商投资企业会计的特点

财政部于1992年6月发布了《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》，前者对外商投资企业会计核算所应遵循的原则和会计政策等作了总的规定；后者以前者为依据，针对工业企业的特点，对工业企业的会计核算作了具体规定。从1992年7月1日起，这两个会计核算制度已分别取代财政部1985年3月发布的《中外合资经营企业会计制度》和《中外合资经营企业会计科目和会计报表》。与1985年的会计核算制度相比，新发布的制度有两方面的变化和发展：

1、扩大了适用范围。它适用于所有外商投资企业，包括中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业。

2、增加、修订了部分内容。自1985年以来，随着改革的深化和对外开放的扩大，我国的经济形势发生了很大变化，社会经济活动中出现了许多新内容、新问题，原制度中某些规定已不能适应新情况，亟需修订、补充；有关外商投资企业依据的某些基本法律法规（例如企业法、税法）进行了修改，要求会计制度也应作相应的修改。

基于以上情况，现就外商投资企业会计的特点作一简要介绍。

一、外币业务的核算

(1)采用现行汇率。所有与外币业务有关的帐户不论增加还是减少，均采用业务发生时的国家外汇牌价（原则上采用中间价）作为折合汇率；为简化核算，企业也可以采用业务发生当月月初的国家外汇牌价作为折合汇率。其优点是永远反映现时的汇率，缺点是未实现的损益也反映了。在人民币稳定或贬值的情况下，采用现行汇率是比较合理的。