

ZHONGWAIHEYI NGQIYEKUAJI

ZHONGWAIHEYI NGQIYEKUAJI ZHONGWAIHEYI NGQIYEKUAJI

ZHONGWAIHEYI NGQIYEKUAJI

ZHONGWAIHEYI NG
QIYEKUAJI

ZHONGWAI

HEYI NG

QIYEKUAJI

中外合营企业 会计

ZHONGWAIHEYI NGQIYEKUAJI
ZHONGWAIHEYI NGQIYEKUAJI

郭茂祥 王熙治 编著

ZHONGWAIHEYI NGQIYEKUAJI

ZHONGWAIHEYI NGQIYEKUAJI

中外合营企业会计

郭茂祥 王熙洽 编著

中国财政经济出版社

中外合营企业会计

郭茂祥 王熙治 编著

*

中国财政经济出版社出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

北京密云双井印刷厂印刷

*

850×1168毫米 32开 12.75 印张 5插页 302 000字

1989年12月第1版 1989年12月北京第1次印刷

印数: 1— 7600 定价: 5.85元

ISBN 7-5005-0716-X/F·0665

编写说明

为适应中外合营企业财会人员和合营企业管理部门在职干部培训和业务学习需要,我们依据《中外合资经营企业会计制度》、《中外合资经营企业会计科目和会计报表》及有关法规要求,结合合营企业实际情况,编写了这本《中外合营企业会计》。本书着重介绍合营企业会计的基本理论、基本知识和基本技能,并对合营企业财会人员必须具备的有关合营企业常识和会计基础知识作概括性的介绍。

在编写过程中,承蒙福建、广东有关合营企业和部门的大力支持,提供资料,介绍情况,并多次在合营企业财会人员培训班试用,在此一并致以诚挚的谢忱。

限于水平,不妥之处,请予指正。

编 者

1988年11月

目 录

第一章 概论	(1)
第一节 中外合营企业概述.....	(1)
第二节 中外合营企业会计工作的特点.....	(8)
第二章 合营企业的会计记录与会计程序	(14)
第一节 基本会计报表.....	(14)
第二节 合营企业会计科目.....	(17)
第三节 合营企业会计凭证和帐簿.....	(21)
第四节 合营企业会计程序.....	(27)
第五节 借贷记帐法.....	(35)
第三章 合营企业货币资金和往来款项的核算	(45)
第一节 现金的控制和核算.....	(45)
第二节 银行存款和结算业务的核算.....	(49)
第三节 外汇及支付.....	(56)
第四节 不同货币的核算方法.....	(62)
第五节 往来款项的核算.....	(85)
第四章 投入资本的核算	(101)
第一节 合营企业的投资及投资方式.....	(101)
第二节 投入资本的核算.....	(105)
第三节 借入资本的核算.....	(112)
第五章 合营企业存货的核算	(125)
第一节 存货的分类与计价.....	(125)

第二节	材料存货核算的几个基本问题.....	(129)
第三节	国内材料采购的核算.....	(135)
第四节	从国外购入进口材料的核算.....	(151)
第五节	材料发出的核算.....	(161)
第六节	包装物的核算.....	(167)
第七节	低值易耗品的核算.....	(176)
第八节	材料存货清查的核算.....	(180)
第六章	合营企业应付工资的核算.....	(185)
第一节	合营企业职工来源及分类.....	(186)
第二节	合营企业职工工资.....	(188)
第三节	合营企业应付工资的结算和分配的核算.....	(191)
第七章	长期资产的核算.....	(202)
第一节	固定资产及其分类、计价.....	(203)
第二节	固定资产增减变动的核算.....	(207)
第三节	固定资产折旧和修理的核算.....	(229)
第四节	在建工程的核算.....	(238)
第五节	无形资产和其他资产的核算.....	(243)
第八章	制造费用和生产成本的核算.....	(248)
第一节	生产成本核算概述.....	(248)
第二节	生产费用的汇集.....	(254)
第三节	生产成本的结转.....	(261)
第四节	生产费用的分配.....	(269)
第五节	产品成本计算方法.....	(276)
第六节	标准成本法.....	(289)
第九章	产成品和销售的核算.....	(298)
第一节	产成品的核算.....	(299)
第二节	销售的核算.....	(305)

第十章 合营企业利润（或亏损）和利润分配的核算	(324)
第一节 合营企业利润的组成和结算方法	(325)
第二节 利润形成和亏损发生的核算	(328)
第三节 利润分配的核算	(334)
第十一章 合营企业会计报表	(345)
第一节 合营企业会计报表及其编制要求	(345)
第二节 资产负债表及其附表的编制	(348)
第三节 利润表及其附表的编制	(362)
第四节 财务状况变动表的编制	(373)
第十二章 合营企业解散与财务清算的核算	(381)
第一节 合营企业解散与财务清算的程序	(381)
第二节 合营企业解散时财务清算的核算	(385)
附录 合营企业中方会计核算	(388)
第一节 中方单独核算	(388)
第二节 中方会计核算及举例	(391)

第一章 概 论

党的十一届三中全会，从我国国情出发，根据“自力更生为主，争取外援为辅”的方针，制定了对外开放政策，这是我国新时期的一项长期不变的政策。发展对外经济关系利用外资是社会发展的必然趋势。党的十二大进一步把实行对外开放、扩大对外经济技术交流，确定为我国经济工作中的一条重要战略方针。1982年第五届全国人民代表大会第五次会议通过的《中华人民共和国宪法》把发展对外经济合作和利用外资作为我国的一项国策载入国家的根本大法，并先后颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业法》和《中华人民共和国中外合作经营企业法》，为发展中外合营企业开拓了道路，提供了法律依据。

第一节 中外合营企业概述

一、中外合营企业

中外合营企业(以下简称合营企业)是外国的公司、企业和其它经济组织或个人，按照平等互利的原则，在中国境内与中国的公司、企业或其他经济组织共同兴办的企业组织。它是国际经济关系中资金和技术交流的一种形式，通过合营企业可以利用国外资金解决我国资金(特别是外汇)和生产设备的不足，可以引进国外的先进技术，加速我国企业的技术改造；可以吸收国外先进经

营管理经验，加速技术管理人才的培训；可以扩大国际销售市场，发展出口贸易，提高我国产品在国际市场上的竞争能力，增加外汇收入；可以扩大国内的就业机会。举办中外合营企业是利用外资、引进先进技术，引进科学管理，改善企业经营管理，提高经济效益的一种有效形式。

中外合营企业有中外合资经营企业和中外合作经营企业两种形式。

（一）中外合资经营企业

中外合资经营企业是一种股权式的合营企业。目前我国和发展中国家较为普遍。合资经营企业要以货币计算投资的股权比例，在国外，有的称为合资企业。在合资企业中以其股权比例分享利润，分担风险，对共同建立具有法人地位的企业进行共同管理，并作为一个纳税对象向东道主国缴纳税金，税后利润再按股权比例进行分配。在合营期满解散时，企业在清偿债务之后所剩余的财产按双方的出资比例（即股权）进行分配。

（二）中外合作经营企业

中外合作经营企业是一种契约式的合营企业，或称为外股权式的合营企业。在国外有的称为合伙或人合企业。合作双方各自以法人身份通过契约进行合作，而不需要组织法人地位的企业。合作经营企业双方的投资不以货币计算股权比例，而是以契约提出合作条件，一切按照契约规定进行。在我国，合作经营企业仍要注册登记，取得法人资格，其盈亏、风险、期满解散财产分配均不按股权比例进行，而以契约规定办理。合作经营企业期满解散后财产一般归东道主国（即中方）所有。

二、中外合营企业的特点

中外合营企业（包括中外合资经营企业和中外合作经营企

业)，具有以下特点：

(一) 有一个或更多的来自国外的合营者，与中国的合营者共同出资，经中国政府批准，在中国工商行政管理部门注册登记，取得法人资格。

(二) 根据合营者签订的协议、合同、章程，建立决策和管理机构，共同管理或授权委托某方管理企业。

(三) 合营各方可以商定一个合营期限，在合营期限内按股权比例或契约规定共担风险、分享利润、分担亏损、共负盈亏。

(四) 应有一个共同的经营目的。投资各方虽有各自的合营动机，但共同的经营目的必须建立在促进我国经济发展和履行我国法律的基础上。

综上所述，中外合营企业的特点，可概括为：共同出资、共同经营、共担风险、共负盈亏。

三、中外合营企业的性质和组织形式

中外合营企业是一种特殊的经济组织，它一般是由社会主义公有制和资本主义私有制两种经济成分混合组成的企业，属于国家资本主义性质。在社会主义制度下，尽管合营企业的外方是资本家，使得合营企业具有资本主义性质，但它是为无产阶级国家所承认和监督的一种资本主义，是在国家计划指导下进行经营活动，其经营目标是使整个国民经济得到全面的发展，是无产阶级国家“能够加以限制，能规定其活动范围的资本主义”。中外合营企业实行国家资本主义，其目的是为了能通过利用外资、引进先进技术为我国社会主义现代化建设服务。

中外合营企业的组织形式是有限责任公司。第一，中外各方合营者对公司债务所负的责任，是以其出资额为限；第二，公司对债务所负的责任，以其注册资本为限；第三，中外各方合营者

之间，互不负连带责任，通俗地说，每个合营者不以自己投资以外的财产去偿还公司的债务；作为合营企业也只以企业自身的财产偿还债务，各个合营者相互不承担替对方还债的责任。作为合营企业的债主不得索取企业投资者投资以外的财产。这种组织形式便于筹集资本，最易于为国际合营者接受。

四、举办合营企业的原则及合营双方应具备的条件

在我国境内举办合营企业，必须遵守我国颁布的各项法律、法令、制度、条例的规定。合营企业的协议、合同、章程要服从我国的法律规定，经我国政府批准，其经营活动要在我国有关部门指导监督下进行。举办合营企业要无损于我国国家主权和经济独立，要严禁外商在国内设立有害于人民身心健康的企业和事业，对污染环境的产品要严禁生产。合营双方要相互尊重对方的主权和愿望，同外商签订协议、合同、章程，要坚持平等互利原则，不能附带任何不平等的条件和不合理的要求，双方要“重合同，守信用”。对于我国急需、技术先进能带动全行业技术改造，经济效益特别好的项目可以优先，或采取特别优惠的办法。

中外双方的合营者应具备一定的条件。作为中方合营者必须是已经在政府工商行政管理部门正式注册登记，取得法人资格；有为实行该项合营所需的资金、场地或能从有关部门取得拨款或借款；有为实行该项合营所需要的技术人员、工人和管理人员，或能招聘到有关人员。作为外方合营者也必须是在某一国家或地区正式登记注册，取得正式法人地位；有进行该项合营所必需的资金或以他的信誉能筹集到所必需的资金；有进行该项合营所必须由他提供的技术人员和经营管理人员，当然，其中最重要的是资金。

五、中外合营企业的申请、审批和登记

举办合营企业必须经过中国政府批准，其申请程序如下：

(一) 上报“项目建议书”建议书的内容主要包括：(1) 准备合营各方的一般情况，如合营各方的确切名称，厂长、总经理、董事长姓名，企业总机构所在地，及各方营业执照副本。(2) 合营项目的具体业务情况，为开办工厂计划生产什么产品，生产规模，产供销情况，拟引进的先进技术或设备。(3) 初步的可行性分析，初步商定的投资额、出资比例和出资方式，经济利益的初步匡算。(4) 合营的地点等。

(二) 上报“可行性研究报告”可行性研究报告要反映合营项目的可行性研究及合营各方的入股分析。具体分析合营项目在技术上的可行性和经济上的合理性，预测、计算投资利润率、投资回收期、外汇收支平衡、利润及分配等，并对技术、经济、市场、供应、人才等关键因素进行分析，提供准确数据。

“项目建议书”和“可行性研究报告”报经国家主管外国投资部门审查批准后，方可进行谈判，签署合同、章程等正式文件。

(三) 向国家主管外国投资部门正式申请。

举办合营企业必须向国家主管外国投资部门正式申请，并报送下列正式文件：(1) 合营企业申请书（包括合营各方的法人证件）；(2) 已经批复的项目建议书和可行性研究报告；(3) 合营企业的正、副董事长，正、副经理人选及协商情况；(4) 合营的合同、章程；(5) 有关部门签置意见。

合营合同是根据合营各方共同签字认可的合资协议。在合同签订之前，合营各方要经过认真谈判，对建立合营企业的某些原则性问题，达成一致意见，并订立若干正式的或非正式的协议，这

些协议是签定合同的基础。但是，在正式签订的合同生效后，以前的协议如果与合同内容相抵触时，均以合同为准，作为合同附件并在合同中声明。

合营章程，是为合营企业开办、终止、建立组织、进行管理等方面制订的具有法律效力的文件。章程与合同的内容各有侧重，章程必须以合同为准，两者可以重复，但不能相互矛盾。合同侧重于阐明合营各方共同投资的目标和投资各方的责任和权利；章程侧重于阐明企业的经营与管理方面的问题，两者的原则条款必须一致，不能冲突。由此可见，合营协议、合同、章程是合营企业法定的三个文件。

正式申请批准以后，合营企业应及时向工商行政管理部门办理注册登记，提交以下证件：（1）国家主管外国投资部门批准书；（2）合营的协议、合同、章程的中、外文副本；（3）外方合营者营业执照副本或其他文件；（4）以中、外文填写的登记表。

注册登记取得营业执照后，就可开业，并持营业执照向银行开户，并向当地税务部门办理纳税登记。中方合营者应向财政部门办理资财转销手续。

六、财会人员在中外合营企业筹办到开业阶段中应做的工作

财会工作是企业经营管理的一个重要组成部分。中外合营企业从筹建一开始，就要把财会工作放到应有的地位，许多工作需要财会方面参加和办理。

（一）参与合营项目建议书的经济预测工作：包括如何筹措中方投资，如何做到投资少、见效快、效益大，在经济效益方面提出初步意见。

（二）参与提出可行性研究报告：特别是有关经济指标数据的预算、分析，包括预测投资利润率、投资回收率、外汇收支、

按各项预测数编制外汇收支平衡表、资产负债表、主要产品成本表、费用预算表、利润表、利润分配表，以及经济和财务分析说明等等，从不同方案中提出经济效益的最佳方案。

(三) 参与谈判和签订协议、合同、章程，特别是合同中涉及财会方面的经济条款，如合营企业的注册资本、合营各方的出资额、出资比例、出资方式、缴纳期限、转让资本的规定，以及合营各方利润分配和亏损的分担比例、有关劳动工资福利标准、合营企业解散与清算的会计处理，等等。

(四) 向当地税务机关办理税务登记。

(五) 向财政部门办理国家财产的转移手续。合营企业投资的中方，根据批准书将投资的资产拨交给合营企业时，应按规定向财政部门办理国家财产的转移手续，在合营企业帐上则作为中方资本投资记帐。如果集体企业与外商合资，也要向上级主管部门办理财产转移手续。

(六) 设置独立的会计机构，配备必要的会计人员。

(七) 制定本企业适用的财务会计制度、工作章程和核算方法。

合营企业应尽快根据财政部颁发的会计制度和其他有关规定，制定出适合本企业的财务会计制度、工作章程和各项会计核算方法，以及财会部门内部的办事细则，明确会计人员的职责分工，实行岗位责任制。

合营企业的财会工作是一项政策性、业务技术较强的工作。财会人员不仅要精通中外会计业务知识，还要熟悉我国政府颁布的有关合营企业的法律、法规和有关国际经济贸易知识，最好还要掌握与本职工作有关的一门外国语，便于审查和了解外来的凭证、单据、增强对外打交道的本领，这样才能把合营企业的财会工作做好、搞活。

第二节 中外合营企业会计工作的特点

一、中外合营企业会计核算的一般原则

每项工作都应有其指导的原则，并为其工作目的服务。中外合营企业会计工作也应有其指导原则，以指导、统一其会计工作。中外合营企业会计工作的一般原则，应首先考虑我国会计工作的实际情况，并参照国际会计准则。

(一) 会计个体原则（又称会计主体原则）

会计个体是指任何控制经济资源，须对此资源负责的法律或经济个体。会计个体原则是指会计资料的登记和编制应按会计个体进行。中外合营企业作为一个法人，也是一个会计个体，根据会计个体原则中外合营企业的会计资料就应以合营企业为会计个体来登记和编制。其会计资料不得包括投资各方在合营企业投资以外的其他资产、收支及其他经济业务。

(二) 持续经营原则

持续经营原则就是作为会计个体的合营企业，在不具有足够证明该企业已面临倒闭、解散之前，将长期地按照现在的形式和合同规定的目标连续地经营下去，其资产将按原定的用途去使用，其负债也会如期偿还。这是会计工作的一个很重要的原则。如果假定企业随时停业，即将清算，企业的资产就得按清理的价格计价，对其负债能否清偿也要提出疑问。

(三) 合法性原则

中外合营企业作为中国境内的法人，受到中国法律的保护和约束。其会计工作必须遵守中国的法律、法规、条例的有关规定。企业的一切经济活动和财务收支的合法性，都要在会计记录

中表现出来。会计工作应发挥其职能，对各项经济活动和财务收支的合法性要严加监督，如实反映，把合法性原则贯穿到会计核算的各个环节和各个方面。

所谓合法，就是符合中国的法律、法令、规章、条例；还包括符合国家有关制度、国家批准的计划、企业对外签订的经济合同、企业内部的管理制度等等。

(四) 分期核算原则

合营企业的经济业务是持续的，企业为了取得一个期间的财务状况和经营成果的综合资料，就必须将企业的经济活动和财务收支过程划分为各个会计期间，分别计算各期的经营成果和期末财务状况。

会计期间通常是一年，也可按季度、月份划分。我国有关制度中规定合营企业的会计年度自公历每年一月一日起至十二月三十一日止，这同我国的财政预算和计划统计的分期口径是一致的。

对在年度中间成立的企业，应自成立之月算起到当年十二月三十一日止为第一个会计年度，第二年仍应从一月一日起至十二月三十一日止为一个会计年度。第一年的会计报表中，应加以注明。对季节性生产的企业，在会计上也要从一月一日起至十二月三十一日止作为一个会计年度，计算企业的当年损益。

(五) 权责发生制原则

会计工作要分期核算，就会产生同一会计时期内，各项收入和费用的发生，同款项的收入和支出不尽一致。这就产生了收付实现制和权责发生制。收付实现制，即收入和费用的入帐，应以款项的收付为基础，未收到的收入，未支付的费用，不作为收入和费用入帐。权责发生制，即收入和费用的入帐，应以收入的实现和费用的发生为基础，已实现的收入，不论款项是否收到，已经发生的费用，不论款项是否支付，都应作为本期的收入和费用

记帐。

合营企业会计制度规定，合营企业会计核算采用权责发生制。在实际工作中，企业可以采用应收、应付、待摊、预提等方法正确记录收入的实现和费用的发生。

（六）收益和费用相互配合原则

收益和费用相互配合，就是在一个时期内收益和同时期内各项收入有关的成本、费用都要一起计算入帐，做到相互配合。这样，才能正确计算出一个时期内的经营成果。我国有关制度规定：“合营企业收益和费用的计算，应当相互配合。一个时期内的各项收入与其相关联的成本、费用，都必须在同一时期内登记入帐，不应脱节，不应提前或延后。”如果在一个时期内只记入已实现的收入，而不将已经发生的有关费用和成本全部记入，或者只记入已经发生的成本和费用，而不将已实现的有关收入全部记入，这一时期的经营成果就必然会造成虚假不实。

（七）真实性、正确性、完整性和及时性原则

中外合营企业的会计核算，必须做到真实、正确、完整、及时，在会计核算上不能弄虚作假，帐目上不应发生错帐，或者少记、漏记、不记，也不能积压帐目、拖延报帐期限。如果合营企业帐目不实，造成偷税、漏税，或者不按税法规定的期限报送纳税申报表和会计报表的，税务机关将根据具体情况酌情课以罚金。

（八）重要性、特殊性、一贯性和充分表达原则

这些原则要求合营企业的会计核算对重要的、特殊的经济业务和项目，应在报表中加以反映。为了让使用会计报表的单位或个人，可以对企业经济情况和未来前景作出评价和决策，会计核算要尽可能充分地反映有关信息和资料，包括提供数字资料、核算方法等有关的说明。在采用会计处理方法时，前后各期必须保持