

A REFERENCE BOOK

中外合资经营企业会计制度

(试行草案)

讲解提纲

(内部资料 仅供参考)

一九八三年十一月

中外合资经营企业会计制度

(试行草案)讲解提纲

(内部资料注意保存)

前 言

一九八三年七月九日至七月二十日，广东省财政厅在广州市举办了中外合资经营企业会计制度讲习班。全国各地的中外合资经营企业和有合资企业的省、市、自治区财政厅、局以及国务院有关主管部门的同志，也一起参加了讲习班的学习。财政部会计事务管理司派人讲解了《中外合资经营企业会计制度（试行草案）》和《中外合资经营工业企业会计科目和会计报表（试行草案）》。现将讲习班上的《讲解提纲》编印成册，供大家学习和工作参考。

目 录

第一讲 关于中外合资经营企业会计制度的总说明

- (一) 制订本制度的原因和经过..... (1)
- (二) 制订本制度的指导思想和原则..... (2)
- (三) 本制度的适用范围和制订权限..... (3)
- (四) 本制度的主要特点..... (4)
- (五) 中外合资企业从筹建到开业, 财会方面应参与哪些工作..... (6)

第二讲 关于中外合资经营企业会计核算的一般原则

- (一) 合法性..... (8)
- (二) 分期核算..... (8)
- (三) 借贷复式记帐法..... (9)
- (四) 真实性、正确性、完整性和及时性..... (9)
- (五) 会计记录所用的文字..... (9)
- (六) 记帐本位币..... (9)
- (七) 权责发生制..... (10)
- (八) 收益与费用相互配合..... (11)
- (九) 划分资本支出与收益支出..... (11)
- (十) 会计方法前后各期一致..... (11)
- (十一) 依法纳税..... (12)
- (十二) 内部稽核..... (12)

第三讲 关于中外合资经营企业会计核算的主要内容

- (一) 投入资本的核算..... (15)
- (二) 货币资金及往来款项的核算..... (18)
- (三) 存货的核算..... (40)
- (四) 长期投资及长期负债的核算..... (50)
- (五) 固定资产和在建工程的核算..... (55)
- (六) 无形资产和其他资产的核算..... (63)
- (七) 成本和费用的核算..... (65)
- (八) 销售和利润的核算..... (74)
- (九) 解散与清算的核算..... (81)

第四讲 关于中外合资经营企业会计纪录

- (一) 会计科目..... (84)
- (二) 会计凭证和会计帐簿..... (86)
- (三) 会计报表..... (87)

附录一、中外合资经营工业企业会计科目表和会计报表格式 (英文)

附录二、《国际会计准则》简介

第一讲 关于中外合资经营企业会计制度的总说明

为了加强中外合资经营企业（以下简称合资企业）的会计核算工作，提高合资企业会计工作的水平，并在对外经济交往中便于各方面了解我国对合资企业会计工作的要求，更好地做好利用外资的工作，财政部于一九八三年三月一日（83）财会字第8号通知印发了《中外合资经营企业会计制度（试行草案）》。接着，又于一九八三年四月二十八日（83）财会字第14号通知印发了《中外合资经营工业企业会计科目和会计报表（试行草案）》。这两个制度是根据当前我国对外经济形势发展的需要和我们在近几年来，通过调查研究，广泛征求各方面的意见后制定的。

现将制定中外合资经营企业会计制度的主要情况，先作一总说明。

（一）制定本制度的原因和经过

一九七九年七月，五届人大二次会议通过并公布了《中华人民共和国中外合资经营企业法》。一九八〇年九月，五届人大三次会议通过并公布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》。一九八〇年十二月，经国务院批准，财政部公布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法施行细则》。在这同时，国务院还陆续公布了有关合资企业的登记管理、劳动管理、外汇管理等有关条例和规定。近几年来，中外合资企业不断发展，截止到今年五月，我国已批准举办的合资企业共有八十三个（包括经济特区在内），吸收外资一亿四千万美元，还有一些企业正在商谈之中。但是，在目前已经成立的合资企业中，会计制度很不统一。有的使用国营工业企业的会计制度；有的使用外贸、商业或集体企业的会计制度；也有的使用外商提供的会计制度；有的会计核算还很不健全。各方面反映，要加强合资企业的会计工作，国家需要制订一个适合于我国国情的、统一的合资企业会计制度。有了统一的会计制度就能：（1）规定合资企业会计工作上应遵循的原则和要求，使合资企业的会计工作有章可循，并据以制订本企业的会计核算办法，正确开展合资企业的会计工作，加强经营管理。（2）规定合资企业会计核算的主要内容，编报统一会计报表，便于中外投资者和有关部门（包括我国财政、税务、银行、中方企业主管部门）了解合资企业的基本财务状况和提供综合平衡所需要的汇总资料，加强对合资企业的管理和监督。（3）在利用外资、对外谈判时，宣传我国在会计制度方面的规定和要求，进一步沟通情况，推动中外合资企业的开展。（4）有利于培训合资企业的财会人员。

国务院国发（1983）13号批转国家计委、国家经委、外经部《关于对外经济贸易工作中分工意见的通知》中明确规定：“财政部应会同有关部门逐步建立和健全统一的利用外资的财务、会计制度和债务报告制度，加强财务管理和财政监督”。合资企业的会计制度由财政部统一制订或由财政部会同有关主管部门统一制订。

我部从一九七九年底就开始着手制订中外合资企业会计制度工作，大体上经过三个

阶段：

1、一九七九年十一月，草拟了《关于中外合营工业企业财务会计问题的若干规定》，作为初步讨论资料。

2、一九八二年二月，草拟了《中外合营工业企业会计制度的调查提纲》，到广东调查。六月制订了《中外合资经营企业会计制度（征求意见稿）》，印发各地区、各部门并在北京、福建等地召开座谈会，广泛征求意见。

3、一九八三年三月制订了《中外合资经营企业会计制度（试行草案）》和《中外合资经营工业企业会计科目和会计报表（试行草案）》。这里需要说明两点：一是，合资企业会计制度的制订，虽然酝酿和调查时间很长，但正式拿出这两本制度出来，只不过一年多时间。因此，制度中有些方面很可能有不确切之处；二是，为什么叫“试行草案”？主要考虑到《中外合资经营企业法实施条例》尚未公布（注），正在报国务院审批之中，其他利用外资的立法工作还在不断充实、完善，加之我们制订中外合资企业会计制度也还缺乏经验，暂先以“试行草案”的形式印发。试行一段时期后，总结经验，再加以修订，争取早日正式颁发。

（注：这一条例已于一九八三年九月二十日公布）

（二）制订本制度的指导思想和原则

合资企业是按照我国需要建立，有我国股份参加，受我国法律管辖、服从我国政府的领导，投资各方实行共同经营、共担风险、共负盈亏的企业。因此，合资企业的会计制度必须从其特点出发，既不能完全用我国国营企业的会计制度，也不能完全按照外国的会计制度办事。

合资企业会计制度，首先要贯彻我国的有关法律、法规、条例的各项规定，同时也要充分考虑国际会计惯例中可以借鉴的方法，使得外方愿意接受、乐于实行，体现平等互利的原则。另外，制定这个制度也要从合资企业的实际出发，做到通俗易懂、简便可行，便于广大财会人员掌握、运用。我们设计中外合资企业会计制度的指导思想和原则如下：

1、依据我国有关的法律、法规、条例的有关规定。在中外合资经营企业法及实施条例和中外合资经营企业所得税法及施行细则等法规中，都涉及到与会计有关的一些规定，我们制定制度就是以这些法规、条例的有关规定作为依据，目的是使会计制度的规定有法律根据。同时，也是对这些法规中涉及到会计方面的问题加以具体化。在本制度“总则”第一条，我们就明确规定本制度是根据中外合资经营企业法和其他有关法律、法规、条例的规定制定的。在“会计核算的一般原则”第一条，也规定中外合资企业的会计工作必须遵守我国的法律、法规、条例的有关规定。

2、比照我国国营会计制度的有关规定。合资企业设在我国境内，大量的经济业务和财务收支都发生在我国国内，与国内的经济业务单位关系密切，而且合资企业的会计人员又大多从国营企业转过去的。在制订中外合资企业会计制度时，凡是与国营企业会计制度中的核算内容和方法相同的，尽可能取得一致，便于财会人员学习和掌握。

3、参照国际会计准则和国际惯例。中外合资企业是中外双方合资组成的，为了便

于外商了解和熟悉我们的会计制度规定，凡是与国际会计准则和国际会计惯例相同的一些会计核算原则和核算方法，尽量谋求一致。实际上，我国的会计核算原则在相当大的程度上是与国际会计准则和国际会计惯例相同的，当然有些方面也有所不同，还是要按照我们的会计核算原则办事。

4、从合资企业的特点出发，贯彻平等互利的原则，维护投资各方的合法利益。合资企业的基本特点在于“合资”二字，即中外双方共同投资，共同经营，依法纳税和提取三项基金后按各方出资比例分享利润。我们制定会计制度就要体现这一特点，在会计核算上要加强投入资本、成本、利润和利润分配等方面的核算。设置了“实收资本”，“应付股利”，“预交所得税”、“应交税金”等科目。对按规定交纳所得税后，从税后利润中还要提取储备基金、企业发展基金、职工奖励及福利基金，制度中设置了相应的这些基金科目进行核算。

在制度的核算内容中，以及对会计人员履行职责的要求中，都明确规定要正确核算、如实反映和严格监督各项经济业务，维护合资各方的正当权益。比如，合资各方未按规定的期限缴足出资额的，应承担逾期利息，如果因此给合资企业造成其他损失的，还应负赔偿责任。这一条对双方都是适用的。逾期利息和赔偿损失应记入合资企业帐内。

5、适应企业加强经济核算，改善经营管理的需要。合资企业会计制度规定的核算内容和提供的核算资料，要能够如实反映合资企业各项财务收支的真实情况，严格监督合资企业的各项经济活动，以不断加强企业经济核算，改善企业的经营管理，提高企业的经济效益。比如，在制度中规定了：库存现金要逐日盘点；银行存款、往来款项要定期核对；财产物资要加强收发、领退、计量、检验等手续，定期盘点；凭证要经过审核无误才能登帐；要建立内部稽核制度，保证帐帐、帐物相符；要设置总会计师和审计师监督各项收支计划和制度的贯彻执行，积极开展经济活动的分析等等。

6、满足为我国综合平衡工作提供所需资料。我国利用外资工作需要在国家计划指导下有统一的安排。合资企业是根据我国需要、经国家批准设立的，因此，会计制度的规定，要满足上级主管部门、财税部门和国家有关综合部门了解合资企业经营情况以加强对企业进行管理的需要，从而更好地指导和推动全国利用外资工作的正常开展。

（三）本制度的适用范围和制订权限

财政部先后印发了《中外合资经营企业会计制度（试行草案）》和《中外合资经营工业企业会计科目和会计报表（试行草案）》两个制度。第一个制度是总制度，它包括了总则、会计人员和机构、会计核算的一般原则，以及从合资企业成立投入资本直到解散与清算的全过程中会计核算的内容、方法和基本要求。它适用于经批准在中国境内设立的所有中外合资企业，包括工业、交通运输、农牧、文教卫生、商业、饮食服务、旅游宾馆等各行各业。各省、市、自治区财政厅（局）和国务院主管部门，可在财政部制订的统一制度的基础上，结合本地区、本部门的具体情况，作必要的补充，并报财政部备案。合资企业可以根据国家和各地区、各部门的补充规定，制定本企业的会计核算办

法，并报企业主管部门和当地财税部门备案。第二个制度只适用于中外合资经营工业企业。其他行业的会计科目和会计报表由国务院各主管部门比照工业会计科目和会计报表的规定会同财政部来制订。目前，交通运输、饮食服务、旅游宾馆的合资企业发展较快。拟请交通部、商业部、国家旅游总局及早制订本行业的合资企业会计科目和会计报表，会同财政部颁发。

这两个制度也同样适用于在经济特区的合资企业（除特区法律另有外规定者外）。经济特区的有关部门可根据经济特区条例的有关规定对本制度作必要的补充，并报财政部备案。

至于中外合作经营企业的会计制度，由于有关中外合作经营企业的法律尚未公布，我们准备先作些调查研究，另外拟订。在合作企业会计制度没有制订出来以前，合资企业会计制度中，有关会计核算的一般原则以及与合作企业相同的一些共性的核算要求，合作企业也可以参照执行。

中外合资企业会计制度的制订要贯彻统一领导与分级管理相结合的原则。根据国务院有关文件的规定，合资企业会计制度由财政部统一制订。各省、市、自治区财政厅（局）和国务院各部门可以作必要的补充。合资企业可以根据国家和各地区、各部门的补充规定制订本企业的会计核算办法。我们国家是以计划经济为主，在国家统一规定的原则下，做到因地因事制宜的灵活。统一是基础，是首要的，灵活是从属的，只有在统一规定的基础上作到一定的灵活。这在制度的规定中都有所体现。只有这样，才能保证合资企业会计制度正确的贯彻执行。

（四）本制度的主要特点

中外合资企业会计制度与国营企业会计制度相比，有许多共同点，也有不同点。不同点也就是合资企业会计制度的特点，主要有以下几方面：

1、资本的特征。合资企业是由中外各方出资组成的股份有限公司。合资企业的资金来源主要有两大部分，一部分是合资各方投入的资本；另一部分是流动负债和长期银行借款。合资各方投入的资本，在帐上只用一个“实收资本”科目核算，不分固定资金投资和流动资金投资。合资企业的资金既可用于购置固定资产，也可用于购买材料等各种流动资产，实际发生时，都通过“银行存款”科目核算。固定资产所提折旧，一般可以不设“折旧基金”科目，也可以不必专户存储。因此，所提折旧既表示固定资产价值的减少，在未用作固定资产的更新以前，又是企业流动资金的一种来源，可参加企业流动资金的周转。

2、投入资本的形式。合资企业投入资本的形式各种各样。有的以现金投资，有的以建筑物、机器设备、材料物资等实物投资，有的以场地使用权、专有技术、专利权、商标权、版权和其他特许权等无形资产投资。合资各方的投资都必须经过我国政府批准注册会计师的验资。验资属实后，合资企业才能将出资证明书发给合资各方。

3、利润分配的方法。合资企业实现的利润总额先减去按税法规定应缴纳的所得税，再扣除按合资企业章程规定应提取的储备基金、职工奖励及福利基金、企业发展基

金后的差额，即为合资企业可供分配的利润。根据董事会决定的分配方案，按合资各方的投资比例进行分配。

4、外汇兑换损益的核算。合资企业在供、产、销各方面的经济活动都会同国外有一定的联系，经常发生外币的业务收支。合资企业的外币收支要单独记帐。由于外汇汇率每天都在变动，合资企业存在着外汇兑换损益的核算。这也是合资企业货币资金及往来款项核算中的一个重点。

5、产品成本的范围。合资企业产品成本的范围与国营企业有所不同。合资企业的生产成本是制造成本，包括直接材料、直接工资和制造费用，不包括销售费用和管理费用。制造费用是指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。管理费用是指公司管理部门的经费和各项财务费用，是作为当期费用处理，不计入生产成本。制度之所以这样规定，是照顾国际会计惯例，便于与外商打交道。

6、工资、职工奖励及福利基金的核算。合资企业根据董事会讨论决定的工资标准、工资形式、奖励、津贴等制度的规定和企业的考勤记录、工时记录、产量记录计算工资总额，计入产品成本、费用。实际付给职工的工资，通常称职工实得工资（中方职工实得工资一般应按所在地区同行业的国营企业职工实得工资的百分之一百二十至百分之一百五十确定）。计入成本费用的工资与实得工资的差额由合营各方按各自的规定办理。计入成本、费用的中方职工工资、津贴、补贴等高于与中方职工实得的工资和按规定支付的劳保医疗费用后的部分要按规定上交财政。合资企业提取的职工奖励及福利基金必须用于职工的奖励和集体福利，不得挪作他用。这部分基金在会计科目表和资金平衡表中作为流动负债项目单独反映。

7、无形资产和开办费的摊销。合资企业需要引进专有技术和专利权，中方也可以场地使用权作为投资，普遍存在着无形资产的核算。这类无形资产的价值应由合资各方协商确定，从开始使用的年份起按规定期限分期摊销。没有规定使用期限的，可分十年摊销。

合资企业在筹建期间所发生的费用，经各方协商同意，可作为开办费，在开始生产、营业后分期摊销，每年摊销额不得超过百分之二十。

8、会计科目的分类和会计报表的种类。合资企业采用国际通用的借贷复式记帐法。会计科目的分类，不同于国营企业，一般分为资产、负债、资本、损益四类。工业企业还可以增加成本类科目。合资企业会计报表的名称和格式与国营企业的规定也有所不同。有资产负债表、利润表和财务状况变动表三个主表以及有关附表。合资企业的会计科目的分类和会计报表的种类参照国际作法，便于外商熟悉和了解情况，以加强合资企业的经营管理工作。

9、解散与清算。合资企业由各方共同经营，在合资合同期满或者提前终止合同，就存在解散与清算的问题。如果合资企业在合资期满或提前终止合同由中方继续经营的，除合同另有规定者外，一般可按合资企业合同期满或终止日的资产负债表所列资本净额作为产权转让的依据。如果期满或提前终止双方同意不再继续经营，就宣布解散，由清算委员会妥善处理遗留问题。上述两种情况，都应编制清算报告、提出分配剩余财产的方案，报经董事会讨论通过后办理。

10、注册会计师的查帐。合资企业各方投入的资本需要由我国政府批准的注册会计

师进行验资；每年的年度会计报表和全年帐目要聘请我国政府批准的注册会计师进行审查并出具查帐报告。合资企业最后的解散与清算，也要经我国政府批准的注册会计师进行审查并出具证明方为有效。因此，对合资企业来说，注册会计师起重要作用。

(五)中外合资企业从筹建到开业,财会方面应参与哪些工作

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

1、参与合资项目建议书中的经济预测工作。在酝酿开办合资企业初期，要提出合资项目建议书，申请设立合资企业。财会人员要参与项目建议书的工作，要认真、仔细地对合资项目进行预测、分析，包括如何筹措中方投资，如何做到投资少、见效快、收益大，注重在经济效益方面提出初步意见。项目建议书经企业主管部门审查同意并报外资管理部门批准后，才进行可行性研究工作。

2、参与提出可行性研究的报告。可行性研究报告是合资各方为举办合资企业在技术上、经济上的可行性分析及其实施方案。可行性研究报告经上级批准后，要以可行性研究为中心进行一系列工作。财会人员要参与可行性的研究工作，特别是有关经济上的一些指标数据，要财会方面进行测算、分析。财会人员要针对不同条件、不同经济因素影响而提出的不同方案，进行灵敏性分析，包括预测投资利润率、预测投资回收率、预测外汇收支，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，并进行经济和财务分析说明等等。从不同方案中选择和提出经济效益最佳的方案。

3、参与谈判和签订协议、合同、章程。合同中的经济条款很重要，它关系到中外各方将来的经济利益。因此需要有懂得和精通财会业务的干部参加这些文件的拟订，才能正确贯彻平等互利的原则，不致于使我方在经济上遭受损失。外国投资管理委员会

(80)外资委发委字第015号文件《关于中外合资经营企业申请和审批程序的暂行规定》中指出：“中外合资经营项目的审查包括项目建议书、可行性研究以及有关协议、合同和章程，均以国家外资管委会为主，国家计委、建委、财政部、银行及有关部门参加。”

“各省、市、自治区对中外合资经营项目的审查，也应参照上述办法，由省进出口委(办)为主，会同有关单位进行。”国务院国发〔1983〕13号：批转《国家计委、国家经委、对外经济贸易部关于对外经济贸易工作中分工意见的通知》中规定：“利用国外贷款或采取中外合资经营、合作经营、合作开发、补偿贸易方式进行建设的限额以上项目，其项目建议书，可行性研究报告，均由国家计委会同国家经委、对外经济贸易部、财政部、中国银行及有关部委审批”。外国投资管理委员会(80)外资委发委字第014号文件《关于中外合资项目谈判签约的几项规定》中也指出：“为了使谈判顺利进行和达到预期的目的，必须组织精干的谈判班子。这个班子应该既有懂得政策、熟悉业务的领导干部，又有懂得技术，懂得法律，懂得财会的专业干部参加。法律、会计人员参加谈判要相对稳定，以利于他们总结经验”。这些规定都很重要，各地区、各部门要贯彻这些文件精神。各级财政部门 and 财务部门都要积极参加有关的审批工作，并要指派财会人员参与谈判，以当好领导的参谋助手。特别是合同中有不少涉及财会方面的经济条款，诸如合资企业的注册资本、合资各方的出资额、出资比例、出资方式、缴纳期

、转让资本的规定，合资各方利润分配和亏损分担的比例，有关劳动工资福利标准，资企业的解散与清算的会计处理等等，财会人员都要从始至终参与研究为好。

4、向当地税务机关办理税务登记。合资企业拿到批准证书后，先向工商行政管理局办理登记，经核准后，发给营业执照。签发营业执照的日期即为该合资企业的成立日期。然后，合资企业还应向税务机关办理税务登记。这些登记工作，一般也都由财会人员出面办理。便于沟通情况，加强联系。

5、向财政部门办理国家财产的转移手续。合资企业的投资中方，根据批准书将投资的资产拨交给合资企业时，应按照外国投资管理委员会(80)外资委发委字015号文件规定的精神，向财政部门办理国家财产的转移手续并在原国营企业帐上作为冲减国家固定资金和流动资金处理。但不能作为长期投资出帐。在合资企业帐上则作为中方资本投资记帐。

对原有企业未参加投资的其他资产、债权债务以及各项专用基金结余等等，应清理实造册。凡原企业建制继续保留，并有生产经营活动的，由原企业负责清理。清理损益并入原企业决算。凡原企业建制取消，而并入其他企业的，由并入企业负责清理。没有并入其他企业的，应由企业主管部门组织专人进行认真的清理维护，防止发生不应有的损失。

如果以主管部门的资金与外商合办合资企业的，也要向同级财政部门办理资金的转移手续，冲减主管部门的资金。

如果是集体企业与外商合资的，也要向上级主管部门办理财产的转移手续。

6、设置独立的会计机构、选配总会计师和审计师。合资企业要设置独立的会计机构，配备必要的会计人员，这是做好合资企业财会工作的前提。因此，在制度中专门写了“会计机构和人员”一章的内容。规定了总会计师和审计师的职责和权限。明确总会计师和审计师由董事会任免，对董事会负责。根据已开办合资企业的经验，在谈判开始时就要物色选配好总会计师和配备熟悉合资企业业务的会计人员，这一点很重要，这样才能为顺利开展合资企业会计工作打下基础。

7、制定本企业适用的财务会计制度工作章程和核算办法。合资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规程和各项会计核算办法，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。

8、中方财务要单独核算。为了单独反映合资企业中方投资所得和分配交纳情况，对中方财务收支要单独设帐目，在银行另设户头，与合资企业的帐目分开。财政部(81)财企字408号文颁发《关于中外合资经营企业中方投资部分若干财务问题的处理意见》，(82)财会字25号文又印发了《中外合资经营企业中方投资及收入汇总表》的通知，对中方财务(包括场地使用费、中方分得利润、中方职工工资差额)和中方投资及收入汇总会计报表都作了规定。各地区、各部门要按照这两个文件规定精神办理。特别是会计报表要汇总上报财政部，否则国家综合资料就缺少这部份数字。

合资企业的财会工作是一项政策性、业务技术性较强的工作。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资企业的法律、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，这样才能把合资企业的财会工作搞好、搞活。

第二讲 关于中外合资经营企业会计核算的一般原则

在合资企业会计制度中规定了十二条“会计核算的一般原则”。这些原则是初步总结我国国营企业会计工作的实际做法，参照国际会计准则，结合中外合资企业的特点，而提出来的。这些原则也可以说是对中外合资企业会计工作总的要求。在与外商谈判合资企业时，也要根据这些原则。现按制度中规定的会计核算的一般原则的顺序，逐一说明如下。

（一）合法性

中外合资企业是经中国政府批准、设立在中国境内的法人，受到中国法律的保护和约束的。合资企业的会计工作毫无疑问必须遵守中国的法律、法规、条例的有关规定。这在“会计核算的一般原则”第一条就有明确规定。一个企业的各项经济活动和财务收支，都要通过财会部门。它们是否合法，必然要在会计记录中表现出来。因此，财会部门要发挥反映和监督的职能。对于各项经济活动是否合法，一方面要如实反映，另一方面要严格监督。首先，企业会计部门根据会计凭证进行会计记录时，应当查明这项经济业务是否合法，如果某项经济业务是不合法的，会计部门就有责任拒绝执行并向企业领导反映。企业的总会计师更应在这方面把好关口。企业如有这方面的问题，企业的审计师也应该把它查出来。企业会计工作要遵守合法性的原则，要贯穿到会计核算工作的各个环节和各个方面。有些经济业务是否合法，在法律、法规的条文上可能没有明文规定，但如与国家的有关制度的规定、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有矛盾、有抵触的，也应视同是不符合合法性的原则，都应根据具体情况加以处理，如拒绝执行或补办手续等等。

（二）分期核算

企业的经济业务川流不息，企业为了取得一个期间内的经营成果和财务状况的综合资料，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的财务状况。

会计期间一般有年度、季度和月份之分。制度中规定：“合资企业的会计年度采用历年制，自公历每年一月一日起至十二月三十一日止为一个会计年度。会计年度的分季、分月与公历相同”。这同我国的财政预算和计划统计的分期口径也是一致的。

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止作为一个会计年度，计算企业的当年损益。

(三) 借贷复式记账法

目前，无论在国外、国内的会计核算上都要求按复式记账法记账。我国复式记账法主要有：借贷、增减和收付三种方法。这三种方法在不同的行业里广泛地使用着。为了便于外国投资者以及外方管理人员好理解，按照国际上通用的方法，合资企业会计制度中规定：“合资企业采用借贷复式记账法”。

(四) 真实性、正确性、完整性和及时性

任何企业和单位的会计核算都必须做到真实、正确、完整、及时。也可以说这是对会计核算的基本要求，合资企业当然也要做到。因此在制度中规定：“合资企业的会计凭证、会计帐簿、会计报表等各种会计记录，都必须根据实际发生的经济业务进行登记，做到手续齐全、内容完整、准确及时。”合资企业决不能在会计上弄虚作假。帐目上不应发生错帐，或者少记帐、漏记帐、不记帐。也不能积压帐目、拖延报帐期限。如果合资企业帐目不实，造成偷税、漏税的，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。

(五) 会计记录所用的文字

各项会计记录都离不开要用文字和数字书写。从我国国营企业来说，一切会计凭证、会计帐簿、会计报表等各种会计记录都要用中文书写，这是毫无问题。对合资企业来说，情况就有所不同，合资企业的会计记录中，还涉及到外文问题。因为合资企业是经中国政府批准在中国境内设立的，因此制度规定，合资企业的一切自制凭证、帐簿、报表，都应当用中文书写。但是又考虑到合资企业有外方投资者和外方工作人员参加，为了便于外方了解企业的财务收支状况，看懂会计记录，共同搞好经营管理，因此，制度也规定合资企业也可以同时用中外两种文字书写。目前，一些合资企业也正是这样做的，就是在会计自制凭证、帐簿、报表上同时并排、相互对照印好中外两种文字，有关重要说明需要用中外两种文字注释的，也要同时写出两种文字。

(六) 记帐本位币

记帐本位币是指一个企业在会计核算中统一使用的记帐货币。在我国国营企业中，采用人民币作为记帐本位币，这是理所当然的。在中外合资企业中，是用人民币作为记帐本位币还是用外币作为记帐本位币，对这个问题必须明确规定。因为中外合资企业是按中国的法律成立的，是设在中国境内，日常发生的现金收支和其他经济业务，主要是用人民币进行。因此制度规定：“合资企业原则上采用人民币作为记帐本位币”。但是在合资企业中，除了大量使用人民币进行交易外，一般都会发生外币的经济业务，如外国投资者有用外币投资的，进出口业务要用外币结算，在银行中单独开设外汇存款帐户，有

按外币计算的债权债务，要用外币支付外籍职员的工资，用外币支付股利等等。因此在合资企业中，除用人民币统一记帐外，还要用实际收付和实际计算的外币登记有关的帐目。

制度还规定：“经过合资各方商定，也可以采用某一种外国货币作为记帐本位币。”在这种企业中，既要用人民币记录与人民币有关的经济业务，又要用商定的某种外币作为记帐本位币，统一记录企业的全部经济业务。

制度还规定：“对现金、银行存款、银行借款，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，如与记帐本位币不一致时，还应按实际收付的货币记帐”。即在采用以人民币为记帐本位币的企业中，外币的经济业务除用外币登记外，还要按一定汇率折合为人民币记帐。在采用以某种外币作为记帐本位币的企业中，人民币和其他外币的经济业务除用人民币和其他外币分别登记外，还要按一定汇率折合为作为记帐本位币的外币记帐。

中外合资企业也是我国国民经济的一个组成部分，它们的经营成果和财务情况，也要进行全国汇总，因此会计制度还规定，用外币记帐的合资企业，在年度终了时除编制外币的会计报表外，还应另行编制折合为人民币的会计报表，按国家外汇管理局十二月三十一日公布的外汇牌价折合计算。这一点在会计报表中的讲解再作说明。

（七）权责发生制

由于会计核算工作要分期进行，就要产生在同一会计期内，各项收入和费用的发生，同款项的收入和支出不尽一致的情况。例如本月应收的收入，可能在以后月份中收到；本月应付的费用，可能在以后月份中支付；本月收到的预收货款可能在以后月份中发货；本月支付的劳务支出，可能在以后月份中才成为费用等等。这在会计上就产生二种处理方法。一种叫收付实现制，即收入与费用的入帐，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。另一种叫权责发生制，即收入与费用的入帐，应以收入的实现和费用的发生为基础。已经实现的收入，不论款项已否收到，已经发生的费用，不论款项已否支付，都应作为本期的收入和费用记帐。

我国企业和其他国家的企业一样，在会计核算上都采用权责发生制，中外合资企业也应这样办理。因此，合资企业会计制度规定：“凡是本期已经实现的收益和已经发生费用，不论款项是否收付，都应作为本期的收益与费用入帐。凡是不属于本期的收益与费用，即使款项已在本期收付，都不应作为本期的收益与费用处理”。简单地说，就是收益不论是否收到，费用不论是否支付，都要在发生的当月记帐，使企业能够正确反映当期的经营成果。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。例如，产品已经发出，发票已交给买方时，虽未收到买方货款，但商品产品的所有权已经转给买方，按权责发生制的原则，就应作为销售已经实现，记入当月帐内。又如银行借款利息，一般三个月计算一次，企业可在每季第一、二月末预提已经发生的利息支出，记作当月费用。对于预付一年的租金支出，可以分十二个月按月摊入费用，等等。

（八）收益与费用相互配合

收益与费用相互配合，就是讲一个时期内收益与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。这是所有企业一向使用的会计核算原则。在合资企业会计制度中规定：“合资企业收益与费用的计算，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”。如果在一个会计期内只记入已经实现的收入，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，这一期间的经营成果就必然会造成虚假不实。

根据收益与费用相互配合的核算原则，这个月售出的产品，既要登记已经实现的销售收入，又要登记与其相关联的销售成本和销售费用。同样，上月售出的产品，本月退回时，应将已退回或应退回的货款，减少本月的销售收入，记入“产品销售收入”科目的借方，与其有关的销售成本，必须在本月内记入“产品销售成本”科目的贷方，以减少本月的销售成本。

（九）划分资本支出与收益支出

资本支出表现为固定资产或无形资产的增加；而收益支出则是为取得当期收益而发生的一种支出，表现为费用的增加。因此必须划分清楚资本支出与收益支出的界限。合资企业会计制度中规定：“合资企业应划清资本的支出与收益的支出的界限。凡是用于增加固定资产和无形资产而发生的支出，都是资本的支出。凡是为了取得本期收益而发生的各项支出，都是收益的支出”。如果将资本支出列为收益支出，就会减少资产而增加开支，因而少计当期盈利，少交税金；反之，如果将收益支出列为资本支出，又必然会虚增资产而减少开支，多计当期盈利、多交税金。因此，正确划分资本支出与收益支出，非常重要。

这个会计原则同我国国营企业中通常所讲的“营建划分”的原则是一样的。就是把增加固定资产的基建支出与企业经营业务的费用支出划分清楚。前一种支出的目的是为了购建今后需用的固定资产，其价值将以摊提折旧的形式逐渐从以后的营业收入中收回，后一种支出则是为取得本期营业收入而发生的费用支出，应作为本期的费用从营业收入中扣除。至于企业购买材料的支出算什么支出？企业购买材料既不算资本支出，也不算收益支出，只不过是资产形式的转变，对企业当期损益并没有发生直接影响，只有在领用材料时，才作为收益支出，摊入当期成本、费用。

（十）会计方法前后各期一致

合资企业所采用的会计处理方法前后各期必须一致，使各个时期的会计资料有统一

的口径，前后连贯，互相可比。否则，由于会计处理方法的不一致就会造成财务收支计算结果的不一致，使前后衔接的各期财务报表的指标失去了可比性，给利用报表的人造成错觉。

会计处理方法前后要一致的要求，体现在会计核算的各个方面。比如存货的计价方法，制度中规定可采用先进先出、加权平均或移动平均等方法，而每种方法计算出来的结果并不一样。因此，企业一经确定哪一种方法，没有特殊原因就不能任意变动。又如折旧的计算方法、成本计算的方法、费用的分类和分摊方法、汇兑损益的核算方法等等，都应前后各期一致，不要随意变动。如果要变动，有的要经董事会批准；有的还要报经有关机关批准。同时还必须将变动的原因和变动后的影响，在有关报表中加以说明。

（十一）依法纳税

合资企业的所得税法和会计制度都是由国家统一制定的，所以企业的税前利润（也称会计所得）同税法上的计税所得一般是一致的。但是由于企业的实际情况，以及有些灵活规定，又常常会使这两个数字不相一致。制度中规定：“合资企业的会计处理方法，如与中华人民共和国税法的规定有不一致的，在申报所得税时，应按照税法规定办理”。例如税法规定，在计算计税所得额时，对交际应酬费超过纳税年度销售收入千分之三或业务收入千分之十以上的部分，不能作为费用开支，要予以剔除。但企业在实际上如果已经发生超过规定的开支并经董事会批准同意的，在会计上就要如实反映作为费用入帐。这样，会计上的税前利润就与计税所得发生差异，企业在申报所得税时，应按税法的规定调正计税所得额，而帐上的税前利润则不应调整。这种差异在会计上称之为“永久性差异”，因为企业在本年按照税法规定纳税后，不能在以后年度少交所得税，因而无法补偿回来。又例如税法规定了固定资产的折旧年限，企业如要缩短折旧年限或实行加速折旧应报税务机关批准。如果企业采用了加速折旧的方法，而未报经税务机关批准的，企业在申报所得税时，仍应根据税法规定的折旧年限计算折旧，重新计算计税所得。因为，到固定资产折旧完，总的折旧是不变的。开始几年企业所提折旧，比税法规定的多，在申报所得税时，要调整减少；以后几年所提折旧，会比税法规定的少，在申报所得税时，也可按税法规定调整增加。这样，在开始几年计税所得会高于会计上的税前利润，但在以后几年，计税所得会低于会计上的税前利润。将前后几年的数字加总来看，税前利润与计税所得就没有差异，但从短期内同一年度数字来看，其间是有差异的，这种差异叫做时间性差异。

除了以上例子所说的外，如果企业的税前利润与计税所得发生的差异，是由于企业的会计实务处理既违反了会计制度的规定，也违反了税法的规定，在这种情况下，企业除应根据税法的规定调整计税所得额申报所得税外，还应相应地调整会计帐目，以反映正确的税前利润。

（十二）内部稽核

为了保证做好会计工作，制度规定：“企业必须建立内部稽核制度。款项的收付，

财产物资的收发保管、债权债务的发生与清算等各项经济业务，都要明确经济责任，有合法的凭证，并要经过有关人员审核签证。”认真执行内部稽核制度，这是保证会计工作做到如实反映和严格监督的一个重要方面。实行内部稽核制度，也可以简单地说，就是有关人员之间在工作上的互相牵制、互相监督。例如采购员购买的材料，要由仓库收料员验收入库，质量是否完好，发票所开购入数量是否全部收到，都要由收料员开收料单予以证明，所购材料是否与购货合同相符合，发票所开价格是否正确，都要由采购员和采购部门负责人在发票上签章证明，货款计算是否正确、发票手续是否齐全，是否按规定编制付款凭证支付货款、应记的科目是否正确等等，要由会计部门有关人员审核签证，并由会计主管人员批准后才能由出纳人员付款，出纳员签发支票时要有二人以上共同盖章或签字。出纳人员在付款时，对有关凭证也应加以核对，付讫后要取得有关证明，并应在有关付款凭证和附件上加盖付讫图章，如此等等，一环扣一环地互相牵制。这是加强企业管理，做好会计工作的一项重要保证。从过去揭发出来的无数贪污盗窃、违法乱纪的事件中，证明了建立内部稽核制度很有必要，必须引起合资企业会计工作人员足够的重视。

以上十二条会计核算的一般原则，在中外合资企业会计制度中专门作为第三章单独写出。另外，在合资企业的会计核算中还有三项原则性的要求，虽然没有在制度第三章中一起列出，但体现在制度的有关规定中，也一并分别介绍如下：

1 继续营业

继续营业也称持续性，实际上是企业进行会计核算所必须假定的一个前提。它的意思，就是一个企业将会长期地以它现时的形式和现有的目标持续不断地经营下去。要按原定的用途去使用现有的资产，要按现时承诺的条件去清偿它的债务。也就是说一个企业的各项资产、负债都要在继续营业的基础上去进行估价，而不是在终止营业、解散清算的基础上去进行估价的。合资企业一经批准成立后，直到解散与清算之前，都要在继续营业这一假定的前提下进行会计核算，按正常的价格处理一切会计业务。

继续营业的这一假设在国际会计准则中是规定了的，在我国国营企业和中外合资企业也都适用，这是不成问题的。所以在一般情况下，这项假设不需要在制度中作出规定。

2、按历史成本估价

按历史成本估价，也就是通常所说的按实际成本估价。这是国际上通用的一个原则，在合资企业会计制度的有关规定中都是坚持和体现了这个原则。如各种存货应按实际成本记帐；固定资产应按原价登记入帐；无形资产投资按各方协商确定的金额作为原价；购入的无形资产按实际支付的金额作为原价；生产经营所耗用的各项材料按实际耗用数量和帐面单价计算等等。

在这里需要说明的是，制度中规定的按实际成本估价不仅是某批产品的实际成本，也不仅是某次进货的实际成本，而是由已经入帐的各个实际成本历史地形成的帐面实际成本。下面用一个简单例子来说明这个原则。

甲产品上月生产100个另件，实际单位成本为10元，上月售出80个，上月底另件的历史成本就是每个10元。本月又生产100个，实际单位成本每个8.80元，按加权平均法

计算，本月末的另件历史成本为 $(20 \times 10 + 100 \times 8.80) \div (20 \text{个} + 100 \text{个}) = 9 \text{元}$ ，本月售出80个，月末结存40个，本月销售成本为 $80 \times 9 = 720 \text{元}$ ，库存产成品成本为 $40 \times 9 = 360 \text{元}$ 。如用先进先出法记帐，本月月末库存产成品的历史成本每个应为8.80元，而本月销售80个的另件的历史成本为 $(20 \times 10 + 60 \times 8.80) \div 80 = 9.10 \text{元}$ 。

3、重要性、特殊性和充分表达

这条原则的含义，就是讲企业的重要财务会计资料和特殊性的经济资料，如果足以影响报表使用者作出评价或决定的，在企业的财务会计报表中必须作出充分的反映。让使用会计报表资料的单位和个人，可以对企业的经济情况和未来前景作出适当的评价，从而作为制定决策的依据。在我国国营企业的会计报表中，对凡是国家综合平衡工作所必要的会计资料都要求企业在会计报表中按规定逐项填报。

合资企业也应执行这个原则。对于那些预期将会影响报表使用者作出决策的项目，比如，关于各项外币资金，规定要在外币资金情况表中列出按期末汇率折合的人民币金额，并与帐面汇率折合的（也就是帐上所记的）人民币金额相比较，反映出可能发生的汇兑损益。又比如，在存货方面，对于某种存货的可变现净值低于帐面实际成本的，规定要在年度会计报告中列出这些存货的帐面成本价，可变现净值和可能发生的损失。再比如存货计价、成本核算、折旧计算等各种核算方法如果有变动，也应在会计报告中列出，并说明变动的原因。这些规定都体现了重要性、特殊性、充分表达的原则。因为如果这些情况不加以说明，就会给使用报表的单位和个人得不到准确的信息。

以上所述的对会计核算的原则要求，有些可能称不上是原则，有的只是一种假设，但是对合资企业会计核算工作提出这些原则和要求，是必要的。合资企业都要认真执行，只有这样去做，才能保证企业会计核算资料的正确、有用，才能有利于加强企业的经营管理，提高企业的经济效益。