

WAISHANG TOUZI QIYE KUAJI

# 外商投资企业会计

黄元生 主编

中山大学出版社

# 外商投资企业会计

黄元生 主编

中山大学出版社

登记证号(粤)第 11 号

## 外商投资企业会计

黄元生 主编

责任编辑: 蔡浩然 封面设计: 朱鹭华

责任技编: 姚明基 责任校对: 钟永源

\*

中山大学出版社出版发行

广东省新华书店经销

广东韶关新华印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开本 11.875 印张 29.63 万字

1993 年 2 月第 1 版 1995 年 8 月第 4 次印刷

印数: 30001—35000 册

\*

ISBN7-306-00654-1

F·97 定价: 14.60 元

## 内 容 简 介

本书在总结全国特别是广东外商投资企业会计工作经验的基础上，按照国家财政部于1992年7月1日发布实施的《中华人民共和国外商投资企业会计制度》精神编写的。该书理论联系实际，全面、系统地论述了外商投资企业会计的理论和方法，书中附有实例讲述，实用性较强。

# 前 言

1992年,我国外商投资企业发展进入了一个新的历史阶段。一方面,我国形成了一个全方位的对外开放格局,外商投资企业迅速增加;另一方面,有关的法律、法规、制度逐步完善,新的税法、新的会计制度和财务管理规定相继发布实施。本书正是为了适应这种新形势的需要而编写的。

本书以《外商投资企业会计制度》、《外商投资企业财务管理规定》和《外商投资企业所得税法》等法律、制度为依据,在总结我国特别是广东外商投资企业会计工作十多年经验的基础上编写的。本书系统地论述了外商投资企业会计的理论和方法,并在税收的核算和利益关系的处理等方面体现了本书的特色。本书可作为财经院校学生及各类会计培训班学生的教材,也可作为外商投资企业财会人员、管理人员,以及外经管理干部的参考书。

本书由中山大学管理学院的教师及广东省财政厅有关专家集体编写。全书共分十四章。第一章由李学柔、黄元生编写,第二、六、十章由漆江娜编写,第三、四、七、八、十一章由谭劲松编写,第十三章由成欣欣编写,第五、九、十二、十四章由黄元生编写。全书由李学柔、黄元生总纂定稿。

由于我们的水平有限,疏漏和错误在所难免,请读者批评指正。

编 者

1992年11月

# 目 录

|                                   |       |
|-----------------------------------|-------|
| <b>第一章 总 论</b> .....              | ( 1 ) |
| <b>第一节 外商投资企业的形式和特点</b> .....     | ( 1 ) |
| 一、合营企业的特点.....                    | ( 1 ) |
| 二、合作企业的特点.....                    | ( 2 ) |
| 三、独资企业的特点.....                    | ( 3 ) |
| <b>第二节 外商投资企业会计核算的特点</b> .....    | ( 5 ) |
| 一、外商投资企业会计制度的制定.....              | ( 5 ) |
| 二、制定外商投资企业会计制度的指导思想和原则.....       | ( 7 ) |
| 三、外商投资企业会计核算的一般原则.....            | ( 8 ) |
| 四、外商投资企业会计核算的有关规定.....            | (10)  |
| 五、外商投资企业会计科目.....                 | (12)  |
| <b>第三节 外商投资企业财务工作管理有关规定</b> ..... | (15)  |
| 一、财务工作的管理部门和权限.....               | (15)  |
| 二、财务会计机构、人员和制度.....               | (15)  |
| 三、企业财务制度.....                     | (16)  |
| 四、帐簿和会计报告.....                    | (16)  |
| 五、资本验证.....                       | (16)  |
| <b>第二章 外币业务的核算</b> .....          | (18)  |
| <b>第一节 外汇和汇率</b> .....            | (18)  |
| 一、外汇的概念.....                      | (18)  |
| 二、外汇的分类.....                      | (19)  |
| 三、汇率及人民币外汇牌价.....                 | (19)  |
| <b>第二节 外商投资企业的外汇管理</b> .....      | (21)  |

|                                |             |
|--------------------------------|-------------|
| 一、国家对外商投资企业外汇管理的有关规定           | (22)        |
| 二、外商投资企业外汇资金的管理                | (24)        |
| 第三节 外币业务的核算                    | (24)        |
| 一、以牌价汇率为基础的核算                  | (25)        |
| 二、以调剂汇率为基础的核算                  | (31)        |
| 三、筹建期间汇兑损益的核算                  | (34)        |
| 四、外汇额度的核算                      | (36)        |
| 第四节 以外币为记帐本位币时的核算              | (39)        |
| <b>第三章 货币资金、有价证券及应收预付款项的核算</b> | <b>(44)</b> |
| 第一节 现金                         | (44)        |
| 一、现金的内部控制                      | (44)        |
| 二、现金的核算                        | (46)        |
| 三、备用金                          | (47)        |
| 第二节 银行存款                       | (48)        |
| 一、银行结算方式                       | (48)        |
| 二、银行存款收付核算                     | (54)        |
| 三、银行存款往来调节                     | (55)        |
| 第三节 有价证券                       | (56)        |
| 一、有价证券的购入                      | (56)        |
| 二、有价证券的收益                      | (58)        |
| 三、有价证券的售出                      | (58)        |
| 第四节 应收票据                       | (60)        |
| 一、应收票据的性质和种类                   | (60)        |
| 二、应收票据的计价与核算                   | (61)        |
| 三、应收票据的贴现                      | (62)        |
| 四、应计利息收入的调整                    | (66)        |
| 第五节 应收帐款                       | (66)        |

|                                 |      |
|---------------------------------|------|
| 一、应收帐款的日常核算.....                | (66) |
| 二、坏帐的核算.....                    | (67) |
| 第六节 预付款项及其他应收款.....             | (70) |
| 一、预付款项.....                     | (70) |
| 二、其他应收款.....                    | (71) |
| <b>第四章 存货的核算</b> .....          | (73) |
| 第一节 存货核算的一般内容.....              | (73) |
| 一、存货的含义和范围.....                 | (73) |
| 二、存货的计价.....                    | (74) |
| 三、盘存制度.....                     | (76) |
| 四、存货按实际成本核算.....                | (77) |
| 五、存货按计划成本(标准成本)核算.....          | (80) |
| 六、低值易耗品和周转使用的包装物.....           | (81) |
| 七、存货变现损失准备.....                 | (82) |
| 第二节 国外进口商品(材料)的核算.....          | (84) |
| 一、国际贸易的价格条件.....                | (84) |
| 二、进口商品或材料的核算.....               | (84) |
| <b>第五章 长期投资及拨付所属企业的核算</b> ..... | (88) |
| 第一节 长期投资的形式及其特点.....            | (88) |
| 一、长期投资的分类.....                  | (88) |
| 二、出资方式、投资收益及投资回收.....           | (89) |
| 第二节 长期投资的核算.....                | (90) |
| 一、成本法与权益法.....                  | (90) |
| 二、直接投资的核算.....                  | (91) |
| 三、股票投资的核算.....                  | (97) |
| 四、债券投资的核算.....                  | (97) |

|                              |              |
|------------------------------|--------------|
| 第三节 拨付所属企业资金的核算.....         | (100)        |
| 一、以人民币现金和其他资产拨付所属企业的核算....   | (100)        |
| 二、以外币拨付国外分公司的核算.....         | (101)        |
| <b>第六章 固定资产和在建工程的核算.....</b> | <b>(102)</b> |
| 第一节 固定资产及其分类和计价.....         | (102)        |
| 一、固定资产的特点.....               | (102)        |
| 二、固定资产的分类.....               | (102)        |
| 三、固定资产的计价.....               | (104)        |
| 第二节 固定资产增加的核算.....           | (105)        |
| 一、投资各方投入固定资产的核算.....         | (105)        |
| 二、固定资产购进的核算.....             | (106)        |
| 三、接受捐赠固定资产的核算.....           | (107)        |
| 第三节 固定资产折旧的核算.....           | (107)        |
| 一、固定资产折旧的计算方法.....           | (108)        |
| 二、计提折旧的范围及折旧的帐务处理.....       | (114)        |
| 第四节 固定资产修理的核算.....           | (116)        |
| 第五节 固定资产清查和报废清理的核算.....      | (117)        |
| 一、固定资产清查的核算.....             | (117)        |
| 二、固定资产报废清理的核算.....           | (118)        |
| 第六节 固定资产租赁的核算.....           | (120)        |
| 一、经营租赁.....                  | (120)        |
| 二、融资租赁.....                  | (121)        |
| 第七节 在建工程的核算.....             | (124)        |
| 一、自营工程的核算.....               | (125)        |
| 二、出包工程的核算.....               | (127)        |
| <b>第七章 无形资产和其他资产的核算.....</b> | <b>(130)</b> |

|                         |       |
|-------------------------|-------|
| 第一节 无形资产的核算             | (130) |
| 一、工业产权及专有技术的核算          | (131) |
| 二、场地使用权的核算              | (133) |
| 三、其他无形资产                | (134) |
| 第二节 其他资产                | (138) |
| 一、开办费                   | (138) |
| 二、筹建期间汇兑损失              | (139) |
| 三、递延投资损失                | (139) |
| 四、其他递延支出                | (140) |
| <b>第八章 流动负债和长期负债的核算</b> | (142) |
| 第一节 流动负债                | (142) |
| 一、短期借款                  | (142) |
| 二、应付预收款项                | (144) |
| 三、预提费用                  | (146) |
| 四、负债性基金                 | (146) |
| 第二节 长期负债                | (147) |
| 一、长期借款                  | (147) |
| 二、公司债券                  | (149) |
| <b>第九章 投入资本的核算</b>      | (159) |
| 第一节 投入资本的有关规定           | (159) |
| 一、注册资本与投资总额             | (159) |
| 二、合营企业出资的有关规定           | (161) |
| 第二节 出资方式及其作价            | (165) |
| 一、现金出资                  | (165) |
| 二、实物出资                  | (167) |
| 三、场地使用权出资               | (168) |

|                                  |              |
|----------------------------------|--------------|
| 四、其他无形资产出资.....                  | (169)        |
| 第三节 投入资本的核算.....                 | (171)        |
| 一、投入现金的核算.....                   | (172)        |
| 二、投入实物的核算.....                   | (174)        |
| 三、投入无形资产的核算.....                 | (175)        |
| 第四节 特殊业务的处理.....                 | (176)        |
| 一、合作企业提前回收资本的核算.....             | (176)        |
| 二、增资溢价的核算.....                   | (178)        |
| 三、捐赠资本的核算.....                   | (180)        |
| <b>第十章 成本和费用的核算.....</b>         | <b>(182)</b> |
| 第一节 成本的核算.....                   | (182)        |
| 一、外商投资企业成本核算的原则.....             | (182)        |
| 二、外商投资企业的成本项目及其内容.....           | (183)        |
| 三、成本核算的一般程序.....                 | (184)        |
| 四、成本计算方法.....                    | (198)        |
| 第二节 费用的核算.....                   | (214)        |
| 一、销售费用的核算.....                   | (214)        |
| 二、管理费用的核算.....                   | (215)        |
| 三、财务费用的核算.....                   | (216)        |
| 四、外商投资商业企业销售成本和费用的核算.....        | (218)        |
| 第三节 工资的核算.....                   | (220)        |
| 一、合营企业工资管理和核算的特点.....            | (220)        |
| 二、工资的核算.....                     | (221)        |
| <b>第十一章 营业收入、利润及利润分配的核算.....</b> | <b>(226)</b> |
| 第一节 营业收入的核算.....                 | (226)        |
| 一、营业收入概述.....                    | (226)        |

|                          |       |
|--------------------------|-------|
| 二、营业收入的实现·····           | (227) |
| 三、销售折扣、销售退回与销售折让·····    | (229) |
| 四、营业支出·····              | (230) |
| 五、销售业务的核算·····           | (230) |
| 第二节 利润的核算·····           | (238) |
| 一、利润的计算·····             | (238) |
| 二、利润结转·····              | (239) |
| 三、利润算与年终结算例解·····        | (240) |
| 第三节 利润分配的核算·····         | (242) |
| 一、利润分配的内容和程序·····        | (242) |
| 二、三项基金的计提和使用·····        | (243) |
| 三、股利分配·····              | (245) |
| 四、中外合作经营企业利润分配的特殊问题····· | (247) |
| <b>第十二章 税收的核算</b> ·····  | (251) |
| 第一节 外商投资企业的税务管理·····     | (251) |
| 一、税收制度的构成·····           | (252) |
| 二、外商投资企业税收的征收和管理·····    | (253) |
| 三、外商投资企业税收的种类·····       | (255) |
| 第二节 工商统一税·····           | (255) |
| 一、纳税环节·····              | (256) |
| 二、工商统一税的减免优惠·····        | (257) |
| 三、工商统一税计提和交纳的核算·····     | (258) |
| 第三节 企业所得税·····           | (260) |
| 一、企业所得税的基本内容·····        | (260) |
| 二、企业所得税的减免优惠·····        | (261) |
| 三、企业所得税计算和缴纳的有关问题·····   | (263) |
| 四、企业所得税计提和交纳的帐务处理·····   | (268) |

|                    |       |
|--------------------|-------|
| 第四节 房产税、车船使用牌照税和关税 | (269) |
| 一、房产税              | (269) |
| 二、车船使用牌照税          | (271) |
| 三、关税               | (272) |
| 第五节 代扣代缴的税种        | (273) |
| 一、个人所得税            | (274) |
| 二、个人收入调节税          | (276) |
| 三、代扣零售环节营业税        | (277) |
| 四、预提税              | (279) |
| <b>第十三章 会计报表</b>   | (281) |
| 第一节 会计报表概述         | (281) |
| 一、会计报表的意义          | (281) |
| 二、会计报表的种类          | (282) |
| 三、会计报表的编制要求及方法     | (283) |
| 第二节 资产负债表及其附表的编制   | (285) |
| 一、资产负债表            | (285) |
| 二、资产负债表附表的编制       | (290) |
| 第三节 利润表及其附表的编制     | (295) |
| 一、利润表              | (295) |
| 二、利润表附表            | (298) |
| 第四节 财务状况变动表的编制     | (305) |
| 一、财务状况变动表的概念与作用    | (305) |
| 二、财务状况变动表的原理和结构    | (305) |
| 三、财务状况变动表的编制方法     | (306) |
| 第五节 财务情况说明书        | (310) |
| 一、财务情况说明书的概念与作用    | (310) |
| 二、财务情况说明书的内容       | (310) |

|                     |       |
|---------------------|-------|
| 第六节 合并会计报表          | (312) |
| 一、合并会计报表的概念         | (312) |
| 二、合并报表的编制           | (312) |
| 三、编制合并会计报表例解        | (314) |
| 第七节 非人民币报表的换算处理     | (337) |
| <b>第十四章 解散清算的核算</b> | (341) |
| 第一节 解散清算的原因和方式      | (341) |
| 一、解散清算的原因           | (341) |
| 二、解散清算的方式           | (341) |
| 第二节 解散清算的程序         | (344) |
| 一、宣告解散              | (344) |
| 二、组织清算委员会           | (345) |
| 三、清理财产              | (345) |
| 四、编制清算结束日的会计报表      | (345) |
| 五、办理停业手续            | (346) |
| 第三节 解散清算会计核算的特点和方法  | (346) |
| 一、核算的特点             | (346) |
| 二、帐户的设置             | (347) |
| 三、财产估价方法            | (347) |
| 四、财产分配顺序            | (349) |
| 五、合营企业剩余财产分配应注意的问题  | (349) |
| 第四节 合营企业解散清算的核算     | (351) |
| 一、产权转让的核算           | (352) |
| 二、完全解散的核算           | (358) |
| 第五节 合作企业解散清算的核算     | (362) |
| 一、合作企业解散清算的特点       | (362) |
| 二、合作企业剩余财产的处理       | (362) |

# 第一章 总 论

## 第一节 外商投资企业的形式和特点

外商投资企业这一概念，是1986年10月国务院颁布的《国务院关于鼓励外商投资的规定》中首次使用的。在1991年4月，七届人大四次会议通过的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》中，正式定义外商投资企业专指中外合资经营企业（以下简称合营企业）、中外合作经营企业（以下简称合作企业）和外资企业。所以，外商投资企业并不是指所有有外商投资的企业，它不包括“三来一补”企业和其他形式的利用外资项目，也不包括中外合作开发项目。

### 一、合营企业的特点

合营企业是指外国公司、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，共同举办的共同投资、共同经营、共负盈亏的企业。

合营企业有以下主要特点。

1. 必须有中方和外方的投资者参加。中方投资者的身份必须是公司、企业或其他经济组织。它们必须是具有独立的财产，实行独立核算，经合法批准成立并持有工商营业执照，能独立承

担民事责任的经济实体。外方投资者的身份可以是外国公司、企业、其他经济组织或个人。不过目前还没有以个人名义来华举办合营企业的先例。

2. 合营企业是股权式企业。投资各方拥有合营企业股权的比例按出资的比例计算。这种股权通过记录在会计帐上,并发给投资者出资证明书来确认。投资者的股权通过中国注册会计师验资,出具验资报告后,具有法律效力。这种股权式企业不向投资者发放股票。

3. 合营各方共同出资、共同经营、共负盈亏。共同出资表示资本最初来自合营者的出资。企业在批准成立时,规定注册资本、出资比例、出资方式和出资期限。各方按规定出资,不得违反。共同经营表示由合营各方组成董事会,作为企业的最高决策机构,并委任总经理及组成管理机构对企业人、财、物、产、供、销等进行管理。共负盈亏,包括盈利按出资比例分配,亏损按出资比例承担,企业清算时剩余财产按出资比例分配;并且,企业在经营过程中所遇到的各种风险,包括通货膨胀、汇率变动、市场变化等引起的各种损失,都应由投资者共同承担,投资者的一方不得以任何借口,把全部风险转由另一方承担。

## **二、合作企业的特点**

合作企业是指中国的企业或者其他经济组织与外国的企业、其他经济组织或个人在中国境内共同举办的、按合同规定的各方投资条件、收益分配、风险责任和经营方式等进行经营的契约式经济组织。

合作企业有以下主要特点。

1. 合作企业可以是法人式企业,也可以不是法人式企业。如果是法人式企业,需要履行企业法人登记手续,取得法人资格,同时要注意注册资本,限期交足,投资者承担以出资额为限

的有限责任。如果不是法人式企业，规定比较灵活。需要特别指出的是，我国目前与外商进行的合作开发煤炭和海上石油资源开发项目，是根据1982年发布的《中华人民共和国对外合作开采海洋石油资源条例》的规定，经双方签订风险合同方式成立的，它是中外合作经营的一种特殊形式，但不能算合作企业。目前，已成立的合作企业绝大多数为法人式企业。因此，本书以后各章所提到的合作企业，除非特别说明，均仅指法人式合作企业。

2. 合作企业是契约式企业。合作企业与股权式的合营企业不同，它不是按股权比例出资，而是按合同规定出资。并且合作各方的出资方式、收益分配、责任承担、经营管理方式，以及解散清算办法等，均按合作合同规定处理。

3. 合作企业可提前收回投资。合作企业开业后，可用折旧资金和企业利润提前归还资本。合作企业可以在合同中规定，期满解散时全部资产归中方所有。在这种情况下，企业可采取加速折旧法加速提取折旧，用来归还出资，并可将企业经营利润的全部或大部分用作归还外方投资。不过，即使外方资本已全部还清，只要合作期限未满，外方在企业中所拥有的权利和责任不能有任何改变。并且要注意，作为法人式的合作企业，同样是有限责任公司，当经营期间归还资本而使企业资本总额低于注册资本时，表示企业没有足够能力承担其应负担的有限责任。因此，在采用折旧还本时，必须同时商定承担有限责任的措施。

### 三、独资企业的特点

独资企业是指外国的企业、其他经济组织或个人，按照中国法律规定，并经过中国政府批准，在中国境内设立的、全部资本由外方投资、独立经营、独立核算、自负盈亏的企业。

独资企业具有以下主要特点。

1. 外资企业应是中国的法人企业，它必须设在中国境内，