

理財叢書

中外合營企業會計

上册

甘堯 謝玉明 編著

出版社

理财丛书

中外合营企业会计

罗甘尧 谢玉明 编著

1035538

海天出版社

粤新登字10号

责任编辑 龚继兰

装帧设计 陈敏宜

中外合营企业会计

罗甘尧 谢玉明 编著

海天出版社出版

(中国·深圳)

广东省新华书店发行 华南印刷厂印刷

开本787mm×1092mm 1/32印张12.125 字数338000 印数5000

1991年10月第1版 1991年10月第1次印刷

ISBN 7—80542—382—2/F·74

定 价：上、下册共12.30元

前 言

我国实行改革开放以来，中外合资经营企业获得了蓬勃发展。作为企业管理的一个重要组成部分，加强合资企业财务会计管理，日益显得重要。事实证明，没有合资企业财会管理的“高水平”，谋求合资企业的“高效益”是难以想象的。在长达十年的合资企业财会管理的工作实践中，实收资本、资产折旧、存货计价、物价变动、外汇核算和汇兑损益等方面，不同程度地出现了一些新情况和疑难问题。这些新情况和疑难问题，不仅需要从理论上加以研究解决，而且更需要总结实际经验，结合国家颁发的《中华人民共和国中外合资经营企业会计制度》，有的放矢地提出实际工作当中财会事务的处理方法，为广大财会工作人员当好参谋，为高等院校师生提供新教材，从而为提高全国范围的合资企业财会管理水平作出贡献。

基于以上认识，本书就有关问题，理论联系实际，不回避矛盾，由浅入深，结合《中外合资经营企业会计制度》侧重实务，系统地展开论述；有的篇章在旧的管理基础上加以完善提高，如“实收资本核算”；有的篇章在新的改革基础上加以创造深化，如“外汇价差备抵”。既可温故知新，巩固提高，又能由此及彼，引向深入——这是全书的特色和新意所在。

本书的第一章至第六章由高级会计师、深圳市会计学会副秘书长、深圳市理财会计培训中心主任罗甘尧编撰；第七章至第十六章由高级会计师、深圳市建设银行房地产开发公

司总会计师谢玉明编撰。为便于读者对照复习，加深理解，本书各章均附有思考题，并将另行出版《题解》。

为求本书再版时补正，更趋完善，欢迎广大读者不吝赐教。

编 者

1991年6月

目 录

第一章 导 论

- 第一节 中外合营企业概述..... 1
- 第二节 中外合营企业会计的职能..... 6
- 第三节 中外合营企业会计的特点..... 9

第二章 会计一般原理

- 第一节 会计的概念.....14
- 第二节 会计管理的基本原则.....18
- 第三节 会计管理的主要手段.....21
- 第四节 会计假设与会计惯例.....27
- 第五节 会计核算原理.....37

第三章 会计核算的一般原则

- 第一节 合法性和真实性.....73
- 第二节 记帐本位币、中文书写与借贷复式记帐.....78
- 第三节 权责发生制原则和配合原则.....79
- 第四节 区分资本支出与收益支出的原则.....82
- 第五节 历史成本原则与一致性原则.....86

第四章 投入资本的管理与核算

- 第一节 会计科目的设置.....90
- 第二节 现金投资的管理与核算.....92
- 第三节 实物投资的管理与核算.....94
- 第四节 无形资产投资.....98
- 第五节 投资结算与管理.....101

第五章	货币资产与负债的管理和核算	
第一节	概念及基本要求·····	108
第二节	货币时间价值·····	110
第三节	现金、存款的管理与核算·····	115
第四节	债权债务的管理与核算·····	120
第六章	外汇的管理与核算	
第一节	外汇的概念及管理的一般要求·····	142
第二节	统帐制核算·····	145
第三节	外汇价差备抵法·····	156
第四节	分帐制核算·····	173
第七章	存货的管理与核算	
第一节	存货的概念·····	189
第二节	存货实际成本·····	191
第三节	存货市价变动·····	194
第四节	存货盘点·····	196
第五节	存货科目的设置·····	199
第六节	存货“永续盘存制”·····	206
第八章	长期投资与公司债券的管理和核算	
第一节	长期投资管理·····	213
第二节	长期投资核算·····	216
第三节	外币长期投资·····	220
第四节	拨付所属资金管理·····	222
第五节	拨付所属资金核算·····	226
第六节	公司债券的管理与核算·····	229
第九章	固定资产的管理与核算	
第一节	固定资产标准、分类和记帐价值·····	233
第二节	投资增加固定资产·····	237

第三节	购进、自制增加固定资产.....	240
第四节	出售、转移、报废固定资产.....	243
第五节	盘盈盘亏固定资产.....	246
第六节	固定资产折旧管理.....	248
第七节	固定资产折旧的核算.....	250
第八节	固定资产修理和租赁.....	255
第十章	在建工程的管理与核算	
第一节	基本建设资金管理.....	258
第二节	基本建设资金核算.....	262
第三节	出包工程管理.....	266
第四节	出包工程核算.....	269
第十一章	无形资产与递延费用的管理和核算	
第一节	场地使用权.....	276
第二节	专有技术及专利权.....	279
第三节	开办费.....	282
第四节	长期递延费用.....	285
第十二章	成本与费用的管理和核算	
第一节	成本和费用开支范围.....	289
第二节	生产成本帐户体系.....	298
第三节	生产成本核算程序.....	302
第四节	生产成本计算方法.....	308
第五节	生产成本计算方法实例.....	313
第十三章	产成品、销售和利润的管理与核算	
第一节	产成品管理.....	323
第二节	产成品核算.....	326
第三节	销售管理.....	332
第四节	销售核算.....	336

第五节	利润管理.....	341
第六节	利润结算.....	343
第十四章	利润分配的管理与核算	
第一节	利润分配三段式.....	353
第二节	计缴所得税.....	355
第三节	计提“三项基金”.....	360
第四节	分配股利.....	364
第十五章	综合会计报表	
第一节	资产负债表.....	369
第二节	利润表.....	379
第三节	财务状况变动表.....	386
第十六章	企业解散与清算的会计处理	
第一节	解散与清算管理.....	400
第二节	解散与清算原理及核算.....	405
第三节	解散与清算会计报表.....	413
附录一	中外合资企业会计科目说明	422
附录二	有关外汇核算的新规定	472

第一章 导 论

第一节 中外合营企业概述

中外合营企业及其财务活动和资金运动，是中外合营企业会计工作的对象。对于已经或准备从事中外合营企业会计工作的人员来说，了解中外合营企业的性质、特点、作用和前景，以及国家鼓励举办这类企业的目的、理论和政策，对于正确处理中外合营企业内外部财务关系，认识会计工作的意义，摆正会计工作的位置，增强工作的使命感、责任心和自信心，均具有十分重要的意义。

（一）中外合营企业的概念

中外合营企业是中外合资经营企业和中外合作经营企业的统称。中外合资经营企业简称“中外合资企业”，是指经中国政府批准，外国合营者在中国境内同中国的公司企业或其他经济组织共同投资举办的合营企业。1979年7月1日，我国第五届全国人民代表大会第二次会议通过的《中华人民共和国中外合资经营企业法》，是中外合资企业的成立依据和法律保障，也是中外合资企业的行为准则。目前，中外合资企业是我国对外开放，吸收外国资本和科学技术最重要的经济组织形式之一。据统计，截止至1990年9月，我国共有“三资企业”（中外合资、合作企业和外资企业）25,883家，其中中外合资企业占56%，中外合作企业占34%。中外合作

企业是“中外合作经营企业”的简称，是指经中国政府批准，外国合作者在中国境内同中国的企业或其他经济组织以投资或其他合作条件联合举办的合营企业。1988年4月13日第七届全国人民代表大会第一次会议通过的《中华人民共和国中外合作经营企业法》，是中外合作企业的成立依据、法律保障和行为准则。

中外合资、合作经营企业在性质上，以及国家对它们的方针和政策方面都是基本一致的。我国在理论上通常认为，中外合营企业同时带有国家资本主义性质和部分社会主义性质，是我国社会主义国民经济的组成部分，是国家开展对外经济合作和技术交流的重要经济组织形式，是我国现代化建设中不可缺少的力量。须知，在通过、施行中外合资经营企业法时，我国国内企业尚无企业法可遵循，由此可见国家对中外合营企业关注的程度。以最高权力机关通过的法律将中外合营企业规定下来，足见在我国兴办中外合营企业不是权宜之计，而是有着长远、慎重的战略目的和深层的理论思考。有关的企业法施行以后，我国政府对中外合营企业一贯采取支持、鼓励的政策。对于高科技企业、有利于调整我国国民经济结构的企业和有利于国计民生的企业，我国政府更是采取欢迎和扶持的态度。我国政府在依照法律对中外合营企业进行管理和征税时，一方面考虑国际惯例，同时考虑我国的特点。同国内企业相比，中外合营企业在纳税方面，在进出口贸易、外汇管制和各种资源的利用方面，享受着不少优惠待遇，而且有充分的自主经营权。例如，中外合营企业从开始获利的年度起，可以享受在第一、二年免纳所得税，第三年至第五年减半纳税的优惠，而且所得税率为30%。在经济特区举办的中外合营企业，还可在此基础上获得减半纳税

的照顾。而在内地的国营、集体企业，一般没有减免税照顾，而且所得税率高达55%（小型企业略低些）。在外汇管制方面，中外合营企业的外汇收支可以自求平衡和自收自支，而国内企业的外汇收入大部分要上交国家，留下的那部分支取时要服从管理部门的严格管理。在用人制度、工资制度等方面，中外合营企业可以自主，不受国家计划控制。对于中外合营企业在生产经营过程中的违章、违法行为，我国政府一贯根据情节轻重，分别采取说服教育、令其纠正和依法惩处的态度。上述鼓励、优惠和监督、管理并重的态度，正是我国对中外合营企业基本的方针和政策。

中外合资和合作经营企业在形式方面，主要有如下几点差别：

（1）中外合资企业以共同投资的形式合营，合作企业除以投资为条件进行合作外，还可以其他条件进行合作，如专有技术、场地使用权、资源供应及产品销售责任等。而合资企业在以上述条件进行合营时，通常要折合为投资额，即折算为投资。

（2）合资企业的形式为有限责任公司，合作企业不一定采取有限责任公司的形式。厂、矿、店、馆等均可以成为合作经营企业，其责任可以是有限的，也可以是无限的。

（3）合资企业的管理机构是董事会，中外双方一方担任董事长，另一方担任副董事长；合作企业的管理机构可以是董事会，也可以是联合管理机构，一方担任董事长、联合管理机构主任时，另一方担任副董事长、副主任。

（4）在分享利润和分担风险方面，合资企业以投资额的比例进行分配，合作企业以协议的方式对此作出规定。

（5）合资企业的资产归合资各方共同所有，统一清偿。

合作企业的各方投入资产有的可以保留专属权，有的可以以收回折旧和分配利润的方式在统一清偿前收回，包括提前收回投入的货币资金。合作企业各方收回资产、撤销合作条件的方式，要在成立协议中作出规定。有的合作企业规定，合作期满后，合作企业的财产全部归中方合作者所有。

总的说来，中外合资企业在经营与管理方面比较规范，合作经营企业则比较灵活。合资企业一般规模较大，合作企业规模较小。

（二）中外合营企业的作用

首先，兴办中外合营企业有利于引进国外的先进技术。我国的科学技术虽有不少项目在国际上处于领先地位，但总的说来还比较落后。要建设现代化国家，没有高度发达的现代科学技术是根本不行的。举办中外合资企业，外方以先进技术和先进设备进行投资，不需要我国垫本，就能在直接提高我国劳动生产率的同时，将先进技术传给我国，这对我国当然是有利的。

其次，有利于引进外国的各种生产资源。引进外国资本实际上就是引进国外资源，就是引进机器设备、原材料等。引进外资有借贷和吸收投资两种形式。借入外资是要归还并付息的，对我国来说存在一定风险，对外方来说利息率不如利润率高，除政府间、国际上援助性贷款外，一般商业性贷款不易获得。而外国到我国投资，实行利润共享、风险共担，就有利于调动合营双方的积极性。实践证明，这是引进外国各种生产要素的较好形式。

第三，有利于我国产业结构的调整，发挥市场的作用。长时期以来，我国搞的是计划经济，国民经济经常处于失衡状态，一些短缺的部门缺口很大，如能源、交通、农业等基

础产业比较薄弱。中外合营企业主要由市场调节。举办中外合营企业，有利于发挥市场调节的作用，使产业的发展重点向薄弱的部门转移，这就有利于我国产业结构的调整。

第四，有利于我们学习国外的管理经验。建国以来，我国经济建设几经曲折，其中有管理问题，包括宏观管理和微观管理问题。举办中外合营企业，主要能使我们学习微观管理即企业管理经验，同时，也有利于宏观管理方面的改革。目前，我国企业的管理素质很低，极大地影响着企业经济效益的发挥。如果掌握国外企业先进的管理经验，就能大大提高我国的劳动生产率。

第五，有利于扩大我国对外经济技术合作和贸易往来。当代经济发展已经证明，要实现经济的现代化，必须扩大国际间的经济技术交流，发展对外贸易，一方面尽量利用国外的先进技术，另一方面通过对外贸易调剂资源，优化资源结合，在经济体制改革之前，即中外合营企业出现之前，我国的对外贸易和对外经济技术交流的路子很窄，这方面的业务仅由一二个部门管理。改革开放以后，我国的对外贸易持续高速增长，这里也有中外合营企业的功绩。中外合营企业绝大多数参与进出口业务，它们联系面广，路子宽，信息灵，判断准，手段活，效率高，因而是我国参与国际经济技术交流的生力军。

中外合营企业在我国的积极作用还有很多方面，例如，它有利于深化我国经济体制的改革，有利于扩大就业，有利于充分利用国内各种资源，有利于对外文化交流，提高我们民族的素质，等等。

综上所述，中外合营企业是我国改革开放的产物，鼓励和支持兴办中外合营企业，也是我国的重要国策。中外合

营企业对于促进我国经济的发展和现代化建设，具有十分重要的作用。因而，中外合营企业在我国有着广阔的发展前景。

第二节 中外合营企业会计的职能

中外合营企业会计是指依照国家有关制度，适用于中外合营企业的会计。它以货币为计量单位，按照既定准则，对中外合营企业的财务活动、资金运动和财务成果进行全面、系统、及时、充分的预测、计划、控制、调节、监督、记录、计算、总结和反映、分析，并按一定规则向投资人及有关方面报告企业经理人员完成受托责任的情况，为提高企业的经济效益服务。和其他专门会计一样，中外合营企业会计同样是一个管理系统（行为系统）、财务信息系统、财务控制系统和方法技术系统。

中外合营企业作为一种现代企业，必须借助于科学管理手段，会计在其中的地位和作用是十分重要的。无数事实说明，要提高经济效益不抓管理不行，抓管理不抓会计工作不行。由于会计工作涉及到各方面的利益关系，同时涉及到责任和权力关系，而这正是管理所赖以存在的手段。因此，会计事实上处于中外合营企业管理的中心，是整个企业管理的“神经中枢”。现代会计的一个重要特征，就是其职能从传统的财务会计——事后的核算和反映向事前计划和事中控制扩展，其在管理方面的作用日益突出。中外合营企业会计应当是现代企业会计，也应当是管理、控制并反映受托责任完成情况的财务信息系统。但从我国的实际情况看，真正称得

上现代会计的中外合营企业会计组织并不多，相当多的企业基本上停留在财务会计阶段。有少数企业甚至财务会计也没有搞好。因此，了解中外合营企业会计的职能，对于增强财务人员的管理观念具有重要的意义。

中外合营企业会计的职能，有与一般会计相同之处，也有其特殊之处。其主要方面简述如下：

第一，收集各种财务信息，包括各种涉外的财务信息，并加以整理和分析，对企业的财务活动和财务状况进行预测和计划，并向管理部门提供有关采购、生产、销售方面的信息和分析，参与企业生产经营决策和计划的制订。

第二，按照国家的法规和企业的制度、计划等，并结合情况变化，对企业的财务活动和财务状况进行控制，及时地向生产、经营和管理部门反映情况，提供意见和建议，并按照制度，本着增产节耗、增收节支、合法经营的原则，努力降低成本、扩大销售、提高经济效益。在职权范围内，通过对财务的控制实现对企业生产经营过程的控制。

第三，以记帐本位币为统一的尺度，对企业的资金运动进行记录、计量和计算，正确核算企业的资本、资产、负债和收入、成本、费用与利润，定期向投资者、债权人及其他有关方面报告企业的财务状况和生产经营成果，满足各方面的要求。

第四，对企业资金的筹集和使用进行管理。要求各投资方根据协议及时交足投资，积极以借贷、债券或集股、发行股票的方式等筹措资金，及时收回债权，避免坏帐损失。对企业的资金，包括资产，在内部进行合理的调度，并实施使用责任制度。对财产的保管、使用进行管理，避免财产损失，提高利用率，为提高经济效益服务。

第五，制订并贯彻不悖于国家法律的各种企业财务会计制度，包括责任会计制度。

第六，站在客观、公正、公允的立场，正确反映并处理中外双方合营者的利益关系。财务人员在处理这方面的问题时，要以国家法律和合营协议为依据，一定要做到客观公正。决不能为了自身一方的利益有意歪曲会计信息。客观公正的标准就是依法按制度办事。有些与利益有关的制度可能不尽合理，对此只能通过协商修订制度进行解决，会计无权与某方合伙擅自处理。对于协议中未有规定的与各方利益有关的会计事务，会计应本着公允的原则慎重处理。较大的问题应多方征求意见，必要时要提交董事会议定。合营企业常有因为利益关系处理不当而散伙的，其中会计没有做到客观、公正和公允也是一个重要原因，这是会计没有发挥应有职能的表现。

第七，从事企业外币资产（外币存款、外币债权债务）的经营业务，力求增加收益，减少损失。这不仅是我国企业会计中中外合营企业会计特有的职能，也是现代会计对会计职能的一种扩展。会计在一开始主要是反映、总结，后来在保持反映、总结职能的同时，主要职能变为管理、控制。现在又加了一个经营职能。当然，这种经营职能以外币为特定对象，而且要与企业实际的生产经营过程和财务过程相结合，并不是会计的基本职能。但是应当承认，这种经营确实是中外合营企业会计的职能之一。中外合营企业的外币经营业务，是指会计在对境外办理结算时，要选择有利于维护企业权益的结算方式和所接受的货币种类。在存款方面要注意保存硬货币，在借款时要注意借入软货币，并要注意外汇市场行情，适时地进行币种之间的兑换与收支。采取套期、掉期