

中外合资企业会计

杨秋林 主编



北京农业大学出版社

中外合资企业会计

杨秋林 主编

北京农业大学出版社

(京) 第 164 号

中外合资企业会计

杨秋林主编

责任编辑：一丁 封面设计：郑川

*

北京农业大学出版社出版

(北京市海淀区圆明园西路二号)

北京丰华印刷厂印刷

新华书店经销

*

850×1168 毫米 32 开本 10.25 印张 273 千字

1993 年 1 月第 1 版 1993 年 1 月第 1 次印刷

印数：10000

ISBN7-81002-404-3/F·70

定 价：5.80 元

主 编: 杨秋林

副主编: 陈士珍 李 平

编 者: 杨秋林 陈士珍 李 平

徐根凤 陈万金 李正强

俞 勤 陈立英

说 明

为适应我国进一步扩大对外开放形势的需要，财政部制定颁发了“中华人民共和国外商投资企业会计制度”。新制度于1992年7月1日起执行，同时，废止过去发布的有关会计制度。

为满足教学及中外合资企业会计培训的急需，我们编写了这本《中外合资企业会计》。本书系统阐述了中外合资企业会计核算的原则及特点，讲述了中外合资企业的固定资产、在建工程、无形资产、流动资产、长期投资、长期负债、流动负债、投资人权益、生产费用和产品成本、销售、利润、外币业务、企业解散和清算等诸方面的核算问题，以及会计报表的编制和分析。其内容全面体现了新制度的要求，理论与会计实务相结合，适用于经济管理专业、金融专业及财会专业的教学和合资企业会计人员培训使用。

本书由杨秋林教授任主编，陈士珍副教授、李平讲师任副主编。全书共分十一章，杨秋林撰写第1、第11章；李平撰写第2、第4章；徐根凤撰写第3章；陈士珍撰写第5、第10章；李正强撰写第6章；陈万金撰写第7章；陈立英撰写第8章；俞勤撰写第9章。编写人员在写作过程中进行过多次商讨，全部书稿由主编、副主编审阅修改，最后由杨秋林教授总纂定稿。

由于时间仓促，编者水平有限，书中缺点在所难免，热诚欢迎批评指正。

编 者

于北京农业大学

1992年12月

目 录

第一章	概论	(1)
第一节	中外合资经营企业的概念	(1)
第二节	会计基本假设和一般会计原则	(5)
第三节	中外合资企业会计核算的特点	(11)
第四节	中外合资企业会计工作的组织	(15)
第二章	流动资产的核算	(22)
第一节	现金和银行存款的核算	(22)
第二节	有价证券的核算	(26)
第三节	应收帐款和预付货款的核算	(35)
第四节	国际结算方式	(37)
第五节	应收票据及其贴现的核算	(42)
第六节	应收短期贷款、其他应收款和坏帐准备的核算	(46)
第七节	存货的核算	(50)
第三章	固定资产与在建工程的核算	(71)
第一节	固定资产的分类和计价	(71)
第二节	固定资产增加的核算	(74)
第三节	固定资产减少的核算	(79)
第四节	固定资产折旧的核算	(82)
第五节	固定资产修理的核算	(88)
第六节	固定资产租赁的核算	(90)
第七节	固定资产盘盈、盘亏的核算	(94)
第八节	在建工程的核算	(95)
第四章	长期投资、无形资产及其他资产的核算	(102)
第一节	长期投资的核算	(102)
第二节	无形资产的核算	(111)
第三节	其他资产的核算	(114)
第五章	负债业务的核算	(119)
第一节	流动负债的核算	(119)

第二节	长期负债的核算	(128)
第六章	投资人权益的核算	(137)
第一节	实收资本的核算	(137)
第二节	资本公积的核算	(143)
第七章	费用成本的核算	(148)
第一节	费用成本核算的基本要求和一般程序	(148)
第二节	生产费用的分类及成本项目	(153)
第三节	帐户设置及各项费用的归集与分配	(157)
第四节	产品成本计算方法	(175)
第八章	销售、利润及利润分配的核算	(201)
第一节	销售的核算	(201)
第二节	利润的核算	(210)
第三节	利润分配的核算	(215)
第九章	外币业务的核算	(224)
第一节	外汇及外汇管理	(224)
第二节	外币业务的核算	(226)
第三节	外汇调剂业务的核算	(247)
第十章	清算业务的核算	(251)
第一节	合资企业的解散和清算	(251)
第二节	合资企业清算业务的核算	(254)
第十一章	会计报表及其分析	(265)
第一节	会计报表的种类及编报要求	(265)
第二节	资产负债表的编制	(267)
第三节	利润表及利润分配表的编制	(274)
第四节	财务状况变动表的编制	(278)
第五节	外币资金情况表的编制	(284)
第六节	会计报表的分析	(288)
附件：	中华人民共和国外商投资企业会计制度	(295)

第一章 概 论

第一节 中外合资经营企业的概念

我国实行改革开放以来，“三资”企业逐渐发展成为我国经济中的一支重要力量。所谓的“三资”企业即由“中外合资企业”、“中外合作企业”和“外资企业”三类组成。1979年7月1日第五届全国人民代表大会第二次会议通过了“中华人民共和国中外合资经营企业法”；1986年10月1日，发布了“国务院关于鼓励外商投资的规定”；1988年4月13日第七届全国人民代表大会第一次会议通过了“中华人民共和国中外合作经营企业法”；以及改革开放政策实施以来制订颁布的一系列有关的法令、法规和制度，都从法律上明确地确立了“三资”企业在我国经济中的法人地位。随着改革开放政策的深入贯彻落实和我国对外经济关系的大力发展，“三资”企业在我国经济发展中的作用会日趋重要，它对于我国引进外资、引进先进科学技术、引进科学的经营管理，促进我国经济的繁荣昌盛都具有内资企业不可代替的重要作用。

“三资”企业中“中外合资经营企业”和“中外合作经营企业”是我国与外国联合经营企业的两种类型。中方要参与其经营管理。搞好财务管理和会计核算就是其中的重要内容。因此，在深入讨论中外合资企业会计核算之前，对这类企业的概况做初步了解。

一、中外合资经营企业

中外合资经营企业是外国公司、企业和其他经济组织或个人（简称为外国合营者），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（简

称为中国合营者)共同举办的合营企业,简称为中外合资企业。合资经营是英文 Joint Venture 的译意,即“联合起来共同承担风险。”它是股权式的有限责任公司,即中外双方对合营企业投资,按投入资本(注册资本)比例分享利润,分担风险及亏损,并对合营企业负有限责任。这类企业的特点有:

1. 具有法人地位。中外合资企业是由合营的中外各方共同举办的,在我国法律管辖权范围内、经过我国政府批准取得法人地位的经济实体。它既受我国法律的管辖和保护,又必须服从我国政府的管理,遵守我国的法律和法规。

2. 共同投资。合资企业的合营各方应按各方投资协议确定的投资比例实行共同投资,合资各方的认缴的注册资本之和应按规定占投资总额的一定比例,这是合资企业建立的物质基础。投资者的资本如果转让,必须征得合资企业各方的同意。

3. 共同经营。合营各方协商确定共同组成董事会对企业实行经营管理,决定合资企业的一切重大问题,包括企业发展规划、生产经营活动方案、收支预算、利润分配、劳动工资计划、停业、聘任经理、副总经理、总工程师、总会计师、审计师等。合资经营各方通过董事会对企业实行共同经营、共同管理、分担经营管理的责任。

4. 共享利润。企业经营所得净利润,合资各方根据注册资本的比例进行分配。

5. 共担风险。合资企业是有限责任公司,合营各方按注册资本的比例分担企业风险及亏损。

6. 期满清算。合资企业的经营是有期限的,可按不同行业、不同情况,由合营各方商定,一般合营期限为十年至三十年。在合营企业合营期限届满时,对企业的财产、债权、债务要进行全面清查,以其全部资产对其债务承担责任,清偿债务后的剩余财产按照合营各方的出资比例进行分配。清算工作结束后,按规定手续缴销营业执照,合营企业解散。

以上特点贯穿的一条主线,是合资各方认缴的注册资本额,这

是衡量合资各方对企业的贡献及应负责任的依据。

二、中外合作经营企业

中外合作经营企业是外国的企业和其他经济组织或个人（简称外国合作者），按照平等互利的原则，同中华人民共和国的企业或者其他经济组织（简称中国合作者），在中国境内共同举办的合作经营企业，简称为中外合作企业。合作经营是英文 Co-Venture 或 Non-equity joint Venture 的译意，即非股权式的合作承担风险，也可以说是一种契约式的合营企业。合作企业应遵照中华人民共和国有关法律规定，经合作各方协商，在合作合同中约定投资或者合作的条件、收益或者产品的分配、风险及亏损的分担、经营管理的方式、合作企业终止时财产的归属等事项。可以说，这类企业的最大特点是，以上重大经济活动都是以合作双方约定的合同为依据，而不是以出资份额比例为依据。

三、中外合资企业与中外合作企业的区别

合资企业与合作企业从筹资建立到经营管理、利润分配等一系列重大问题上都存在着较大的区别。主要表现在：

1. 投资方面的区别：合资经营企业要求合资各方必须投资。出资的内容包括货币资本、工业产权、专有技术、机器设备、实物、建筑物、场地使用权等。但是，所有投资内容一律须折算为注册币值，从而确认各自的股份，所以合资经营也称为股权式合营。按规定，外国合营者投资比例不得低于 25%。合营各方认缴的出资额之和，是合营企业在验证管理机构登记注册的资本总额，称为注册资本。一般情况下，注册资本在合营期内不得减少。合营一方要向第三者转让其出资额，须经合营他方同意，并经审批机构批准。如在合营期间归还投资人投资，造成注册资本减少，应依照有关法律法规的规定，经过法律程序，并作单独核算反映。

合作经营企业则是要求合作各方以合同的方式约定合营各方提供的合作条件。提供条件的内容可以是现金、实物、土地使用权、工业产权、非专利技术和其他财产权利等。但合作各方提供的合作条件不必折算为注册币值，也没有各方股份比例的概念。只

是合作各方协商以合同约定各方提供的条件，并以此对合作企业的贡献约定利润分享、风险及亏损的分担等办法。所以这种合营企业称为契约式合营企业。一般情况下中方合作者不提供现金，注册资本多数以外国合作者提供的资金为限。

2. 管理方面的区别：合资经营企业必须成立由合资各方组成的董事会，决定企业经营管理的一切重大问题。无论中方投资比例是否超过 50%，董事长均规定由中方担任。

合作经营企业的管理方式则较为灵活，可以成立董事会，也可以不成立董事会，而单独由中方或外方合作者组成管理班子进行经营管理。如广东的小汽车出租合作企业，多由中方管理；而宾馆之类的合作企业，着重引进外方管理经验，则主要由外商管理。

3. 利润分配方面的区别：合资经营企业的利润按合资各方的投资比例分配，无须另行商议。

合作经营企业的利润分配，则应本着平等互利原则，按合作各方提供的条件及对企业的贡献，经过计算和谈判协商确定。一般来说，依据的原则是保本、存息、附利。所谓保本，就是保证外商不亏老本；所谓存息，就是外商投资本金的固定利息存于利润分成中，在确定利润分成比例时将利息因素考虑进去；所谓附利，就是使外商在利润分成中不仅含有利息的因素，还应附有合理的利润。除商定利润分成的形式之外，合作企业还可以商定其他共享利润的办法，如产品分成办法，或收益分配的其他方式。

4. 合营期满后财产处理方面的区别：合资企业合营期满，要经审批成立清算委员会对企业的财产、债权、债务进行全面清理。按有限责任公司的规定，以其全部资产对其债务承担责任。清偿债务后剩余的财产按照合营各方的投资比例进行分配。如果中方欲将企业全部承接下来，应支付外国合资者应得部分的价款。合营企业解散时资产净额（或剩余财产）超过注册资本的增值部分视同利润，应依法缴纳所得税。外国合资者分得的剩余财产超过其出资额的部分，在汇往国外时，应依法缴纳所得税。

合作企业合作期满时的财产归属问题，应按合作时协商约定

的合同中的规定进行处理。一般情况下，在合作期限内的利润分配考虑到了外国合作者的保本、得息和合理分利，外国合作者的投资已在合作期限内先行收回，因此，中外合作企业合作期满解散时，一切固定资产不再作价分配，完全归中方合作者所有。

1992年6月24日中华人民共和国发布了《中华人民共和国外商投资企业会计制度》。该制度适用于在中华人民共和国境内设立的外商投资企业，包括中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业。如上所述，合资企业和合作企业有各自的特点，彼此也有所区别，但在会计核算方面又存在许多相通之处。本书将以中外合资企业为会计主体来讲述有关会计核算问题，中外合作企业及外资企业则应根据自己的特点及要求，在一些具体问题的会计处理上做必要调整。

第二节 会计基本假设和一般会计原则

中外合资企业会计核算从某种意义上讲，应是直接为中外双方投资者提供会计核算资料，为中外双方投资者经营管理好企业提供服务的。因此，中外合资企业会计核算应该体现国际会计准则，以便为中方和外商投资者所共同接受。会计准则应该是会计假设、会计原则以及会计概念的综合构成体，它虽然没有经典的肯定的定义，然而它却是被人们公认的企业会计制定和会计工作所不能违背的。所谓会计假设是对客观情况作合乎事理的假定，它是从事会计工作的前提条件，也是建立会计原则的基础。会计原则是对会计工作的规范和要求，是会计工作中观察和处理会计问题的准绳，它为确定会计方法和会计处理程序、制定会计制度提供了原则基础。有鉴于此，我们在讨论中外合资企业会计核算的许多具体问题之前，概要地讨论一下会计的基本假设和一般会计原则是十分必要的。

一、会计基本假设

1. 会计主体假设：会计主体又称为会计单位、会计实体、会

计个体或记帐主体。会计主体是实行独立核算的企业。中外合资企业是设在中国境内具有独立的资金、进行独立的生产经营活动、实行独立核算、具有法人资格的独立经济实体，是一个会计主体。会计主体假设就是说任何会计工作都是为一个特定的会计主体服务的。中外合资企业会计则是为中外合资企业这一会计主体服务。它反映一个特定合资企业的经济业务和财务状况，而不是反映合资的某一方的经济财务状况。没有会计主体假设，为谁记帐和核算就模糊不清了，就失去了会计工作的基本前提。

2. 持续经营假设：它是假设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正常地进行生产经营活动。只有在这一假设前提下，企业会计才能有条不紊地核算资产和权益，有秩序地清偿债务。不难想象，如果一个企业即将倒闭、终止营业，会计核算工作也必将打破常规，采取非常办法对企业资产、权益、负债进行特别反映。可以说持续经营假设是正常会计工作的又一前提。中外合资企业一经批准成立后，直到它解散和清算前，都必须在持续经营假设前提下进行会计核算。

3. 货币计量假设：这是指应以货币为度量尺度来计量企业一切经济业务活动并假设货币本身代表的价值量稳定不变，即假设货币的购买力不变。按照这一假设，不能以货币计量的经济事项不能纳入会计核算。也只有用货币作为计量尺度才能综合反映中外合资各方的权益。失去这一假设，就失去了统一计量尺度，经济业务活动就无法计量、综合和比较，会计核算也就失去存在条件了。中外合资企业在经济业务活动中不只涉及单一的货币，而是存在多种货币的经济业务，因此，按照货币计量假设，就要确定记帐本位币。本货币是国家法定的货币，如中国的人民币、美国的美元，英国的英镑都是各该国的本位币。会计核算中采用的本位币称为记帐本位币。中外合资企业会计对此应有明确规定，以免核算混乱。

4. 会计期间假设：企业的经济活动是川流不息、永无终止的。为了反映企业的经营情况、计算其财务成果，会计核算工作就必

需假设企业持续不断的经济活动在时间上可以人为地划分为一段段相等的会计期间如月、季、年，并按会计期间来进行核算。没有会计期间假设，就没有按期结帐，无法总结经济活动成果，就不能编制财务会计报表。会计期间假设是保证会计工作及时提供会计信息，为企业经营管理服务的重要前提条件。

二、一般会计原则

总结我国国内企业会计工作的经验，参照国际会计准则，并结合中外合资企业的性质和特点，提出以下各项一般会计原则，中外合资企业会计核算也是必须遵循的。

1. 合法性原则：凡经中华人民共和国批准成立的中外合资企业，受中国法律的管辖和保护。这就是说，一方面中外合资企业的会计核算工作应当遵守中华人民共和国有关的法律和法规。财会工作对企业的各项经济活动是否合法，要如实反映，严格监督。对违反我国法律、法规及合资双方合同、章程的经济业务，财务会计部门有权有责拒绝执行，并应向企业领导反映。另一方面，中外合资企业财务会计人员秉公执法的正义行为受我国法律的保护，任何合资一方或任何个人对会计人员的合法监督予以打击报复的行为，都要受到法律的制裁，从而保证会计核算工作合法性原则的实现。

2. 会计年度采用日历年度：按照会计期间假设，有年度、季度和月份之分。年度的会计期间称为会计年度。中华人民共和国外商投资企业会计制度规定，合资企业的会计年度按照日历年度确定，即自每年1月1日起至12月31日止。遵循这一原则，中外合资企业不论是季节性生产经营企业，还是常年生产经营企业，会计年度一律采用日历年度。

对于在年度中成立的合资企业，应自成立之日起到当年12月31日止为企业第一个会计年度，并在年度会计报表中加以说明。第二年仍应从1月1日起至12月31日止为企业第二个会计年度。

中外合资企业遵循分期核算原则，只在会计年度终了采用帐

结法计算利润；在年度内按月计算利润采用表结法，即帐册上月底不结转利润，而是编制结帐工作底稿，根据工作底稿的数字计算月利润，编制月份报表。

3. 真实性、正确性、完整性和及时性原则：中外合资企业会计核算提供的会计资料必须是真实的、正确的、完整的和及时的。只有这样，才能发挥会计核算在企业经营管理中的参与作用。要做到这一点，企业必须按会计制度规定建立健全会计凭证、会计帐簿和会计报表等各种会计记录，做到记录准确，内容完整。方法正确，手续齐备，符合时限。应尽量避免错帐、漏帐、积压帐目、拖延报帐期限等情况发生，更不能弄虚作假，编造假帐，违反会计工作的基本原则。

4. 按“权责发生制”记帐的原则：按照会计期间假设和分期核算的要求，必然会产生如何确定某会计期间的收入和费用问题。确定收益和费用归属期间的标准有两种：权责发生制和收付实现制。收付实现制以款项的实际收入和支付为基础确定企业本期的收入和费用。凡是本期实际收到的款项，不论其是否应该属于本期的收入，均作为本期收入处理；凡是本期实际支付的款项，不论其是否应该由本期负担，均作为本期费用处理。与此相对照，权责发生制是以收入和费用的应该归属期为基础确定企业本期的收入和费用。凡是应归属本期的收入和费用，不论款项是否在本期收付，都应当作本期的收入和费用处理；凡是不应归属本期的收入和费用，即使款项在本期收付，也不应作为本期的收入和费用处理。很明显，按照“权责发生制”记帐的原则处理企业的经济业务，可以如实反映各期收入和费用的配比关系，明确各项经济业务内含的权利与责任关系，从而明确企业与各有关方面的经济责任。

5. 企业收入和费用的计算相互配合的原则：按照这一原则，企业同一会计期间所取得的收入，以及为获取这些收入而发生的相关成本、费用，应当在同一会计期间登记入帐。相互配比的收入和费用既不应脱节，也不应提前或延后。如果在一个会计期间内只记入已经实现的收入，而未将与其配比的成本费用全部入

帐；或者只记入已经发生的成本和费用，而未将其配比的收入全部入帐；或者将本期实现的收入和与之相配比的成本和费用提前记入上一会计期，或延后记入下一会计期等等处理，都违背收入和费用的计算相互配合的原则，会造成企业本会计期的经营成果虚假不实。实行收入和费用配比的原则的目的，也就在于正确反映企业经营成果和财务成果，正确计算企业的利润或亏损。

6. 按实际成本记帐的原则，或称按历史成本记帐的原则：它是指企业的各项财产，都应按取得或自制该项财产时所发生的实际成本计价入帐。入帐以后，不论该项财产的市价或重置成本有否变动，都应保持原入帐价不变。企业不得自行调整财产的帐面价值。

7. 划分资本支出和收益支出界限的原则：资本支出是指其效益能够体现于两个或两个以上会计年度的支出。按照收入和费用配比原则，这类资本支出不能直接、全部计入本期的费用，而应在体现其收益的若干年中通过计提折旧或摊销的方式将其分期计入费用。收益支出是指其效益只及于本期，完全应由本期收益加以补偿的支出。很明显，这类支出应作为本期的费用入帐。以上两种支出界限不划清，资本支出误作收益支出，就会增加本期成本和费用，少计当期盈利，少缴所得税；反之，如果将收益支出误作资本支出，就会减少本期成本和费用，多计当期盈利、多缴所得税。这两种情况都违反收入费用配比原则、违反会计核算真实性和正确性原则，都是不可取的。

企业会计核算在执行划分资本支出和收益支出界限的原则时，应注意有些支出如企业购买材料发生的支出，既不属资本支出，也不属收益支出。只有当材料被生产经营活动领用消耗时，发生的耗用材料费才作为收益支出入帐。对于此类问题应具体情况作具体处理，不能简单地将某种支出划归资本支出或收益支出，以免引起混乱。

8. 一贯性原则：它是指企业会计核算工作中，对各项经济业务的会计处理方法、各种会计资料特别是报表项目的计算和反映

方法，在不同的会计期必须保持前后一致，不得随意改变。如确有必要改变，应经企业董事会同意并报经当地税务机关备查，在会计报表中详加说明。只有这样，才能保证企业不同时期的会计资料前后具有连贯性，有相同的核算口径，可以相互比较。否则，前后不同时期的会计核算指标的内含和外延不一，会给使用报表的人造成错觉，贻误企业的经营管理工作。

按照一贯性原则，许多的会计处理方法如存货计价方法、资产折旧方法、低值易耗品和无形资产摊销方法、成本计算方法、费用分摊方法、汇兑损益处理方法、记帐本位币确定等等，都应在一经确定后，保持前后一致，严格遵循一贯性原则要求。

9. 采用借贷复式记帐法：借贷复式记帐法是国际通用的会计记帐方法。为了便于外国合资者和外国管理人员理解企业的记帐方法，从而更好地运用会计资料、参与管理，中外合资企业应该采用借贷复式记帐法，而不能采用别的记帐方法如增减记帐法、收付记帐法等。

10. 记帐本位币原则：根据货币计量假设，必须确定核算采用的记帐本位币。中外合资企业是设立在中国境内的合法企业，原则上应采用人民币作为记帐本位币。经过中外合资双方商定，也可以采用某种外币作为记帐本位币，但应该是中国国家外汇管理局公布牌价的外币。记帐本位币一经确定，应遵循一贯性原则保持不变。确有必要变更的，应报经有关部门审批后，并在新的会计年度开始变更，在变更年度的财务情况说明书中加以说明。

根据中外合资企业的特点，采用人民币作为记帐本位币的企业，除用人民币统一记帐外，还要按实际收付和实际计算的外币登记有关帐目；采用外币作为记帐本位币的企业，年度终了除编制记帐本位币的外币会计报表外，还应另行编制折合为人民币的会计报表，以便汇总。

11. 记帐文字规定：会计凭证、会计帐簿和报表等各种会计记录，都必须有文字书写。中外合资企业的特点要求，会计记录应尽量使合资双方都能看懂，以便共同搞好企业的经营管理。因此，