

林春金 王保利 主编

外商投资 企业会计



中国经济出版社

外商投资企业会计

林春金 王保利 主编

①

中国经济出版社

(京)新登字079号

内 容 提 要

本书根据最新颁布的《外商投资企业和外国企业所得税法》和《外商投资企业会计制度》《外商投资企业财务管理规定》，以及遵循外商投资企业会计准则，并结合实际情况编写而成，它将中外合资经营企业、中外合作经营企业和外商独资经营企业的会计核算有机地融为一体，较全面、详细地阐述了其会计核算的基本理论、基本技能和基本方法。它既可以作为有关人员的会计工作手册，又可以作为会计人员业务培训和大专院校财会专业学习的教材。

责任编辑：栾建民

封面设计：李至云

外商投资企业会计

林春金 王保利 主编

中国经济出版社出版发行

(北京市百万庄北街3号)

(邮政编码：100037)

各地新华书店经销

北京飞达印刷厂印刷

850×1168毫米 1/32 13.75印张 插页：1 352千字

1993年4月第1版 1993年4月第1次印刷

印数：1—15000

ISBN 7-5017-1821-0/F·1218

定价：8.50元

目 录

第一章 概 论	(1)
第一节 外商投资企业的性质和特点	(1)
第二节 外商投资企业会计的对象	(4)
第三节 外商投资企业会计核算的原则和特点	(8)
第四节 外商投资企业会计工作的组织	(17)
第二章 外汇业务的核算	(25)
第一节 外汇及外汇管理	(25)
第二节 以人民币为记帐本位币的外汇业务核算	(37)
第三节 以外币为记帐本位币的外汇业务核算	(51)
第三章 投入资本的核算	(54)
第一节 外商投资企业的资本构成	(54)
第二节 投入资本的作价与验证	(59)
第三节 投入资本的核算	(67)
第四章 货币资金和结算业务的核算	(77)
第一节 货币资金的核算	(77)
第二节 国内转帐结算	(84)
第三节 国际结算方式	(94)
第四节 往来款项的核算	(99)
第五章 存货的核算	(113)
第一节 存货的范围和计价	(113)
第二节 材料的核算	(119)
第三节 低值易耗品和包装物的核算	(142)
第四节 自制半成品和产成品的核算	(149)
第五节 存货的清查	(151)
第六节 存货变现损失的核算	(154)
第六章 长期投资及长期负债的核算	(156)

第一节	长期投资的核算	(156)
第二节	拨付所属企业资金的核算	(162)
第三节	长期负债的核算	(165)
第四节	公司债券的核算	(172)
第七章	长期资产的核算	(178)
第一节	固定资产的核算	(178)
第二节	在建工程的核算	(195)
第三节	无形资产的核算	(200)
第八章	工资的核算	(206)
第一节	职工的招用及分类	(206)
第二节	工资的组成内容	(208)
第三节	工资结算和分配的核算	(210)
第九章	生产成本的核算	(217)
第一节	产品生产成本的内容和成本核算的基本要求	(217)
第二节	生产费用的核算程序	(222)
第三节	生产成本在完工产品和在产品之间的分配及 成本计算对象的确定	(233)
第四节	成本计算的品种法和分批法	(239)
第五节	成本计算的分步法	(242)
第六节	成本计算的定额法和标准成本法	(257)
第十章	销售和利润的核算	(272)
第一节	销售的核算	(272)
第二节	利润的核算	(291)
第三节	中外合资经营企业利润分配的核算	(298)
第四节	中外合作经营企业和外资企业利润分配的核算	(318)
第十一章	会计报表的编制	(321)
第一节	资产负债表类及其编制	(321)
第二节	利润表类及其编制	(338)
第三节	财务状况变动表及其编制	(350)
第四节	会计报表的编报和财务情况说明书的编写	(358)
第十二章	会计报表的分析	(382)

第一节	会计报表分析概述	(382)
第二节	趋势分析方法	(389)
第三节	比率分析方法	(393)
第十三章	合并会计报表和外币会计报表	(402)
第一节	合并会计报表	(402)
第二节	外币会计报表	(411)
第十四章	解散与清算	(417)
第一节	外商投资企业的期限与终止	(417)
第二节	解散和清算的程序	(418)
第三节	剩余财产的分配	(420)

第一章 概 论

第一节 外商投资企业的性质和特点

外商投资企业是我国实行对外开放政策以来出现的新型企业，它是我国企业系统的重要组成部分，是直接利用外资的重要形式。举办外商投资企业，既引进了外国资金，弥补了国内建设资金的不足，又不致增加国家债务负担；既引进了外国资金，同时又引进国际先进技术、设备和科学管理经验，填补了国内技术空白，发展新的技术领域；既有利于国内老企业的技术改造，又有利于发展技术先进、产品出口的新兴企业，改变产业结构，提高产品质量，增加产品的花色、品种，扩大出口创汇，同时，又培训了国内技术力量和管理人才，为发展对外经济技术交流与合作，提供了有利条件。

一、外商投资企业的性质和特点

外商投资企业依据外商在企业注册资本和资产中所占股份和份额的比例不同，分为中外合资经营企业、中外合作经营企业、外商独资企业。其性质和特点分述如下：

（一）中外合资经营企业

中外合资经营企业（以下简称合资企业）是依照《中华人民共和国中外合资经营企业法》而建立的企业。它是由外国公司、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联合举办的共同投资、共同经营、共负盈亏、共担风险的企

业。合资企业是中国的法人，受中国法律的管辖和保护；其经济组织形式为股权式的有限责任公司。合营各方投资不以股票方式分成份额，而是以合营各方在注册资本中的投资比例作为股权份额，以各自认缴的出资额作为对企业的责任最高限度，合营各方之间不负连带责任，并以各自出资额在注册资本中所占的比例分享利润、分担风险和亏损。合资企业设董事会，董事会为合资企业的最高权力机关，决定合资企业的重大事务，董事长和副董事长由合营各方协商确定或由董事会选举产生，中外合营者一方担任董事长的，由对方担任副董事长。

（二）中外合作经营企业

中外合作经营企业（以下简称合作企业）是指外国的公司、企业和其他经济组织或个人按照平等互利的原则，根据《中华人民共和国中外合作经营企业法》，经我国政府批准，在我国境内共同举办各种企业或共同进行经济活动，合作企业是契约式合营企业，合营各方的投资额度、投资方式、各方权利与义务、收益分配、风险和亏损分担、经营管理方式、企业终业时财产的归属、投资的收回等，均可经双方协商，由合同规定。投资不按股份计算，收益分配一般采取利润分成或产品分成方式。合作企业符合中国法律关于法人条件规定的，可依法取得法人资格，也可能存在非中国法人的合作企业。国家依法保护合作企业和中外合作者的合法权益，并由有关机关依法对合作企业实行监督。合作企业组成法人的，成立董事会；不组成法人的，由合作双方组成联合管理机构，中外合作者一方担任董事会的董事长或联合管理机构主任，由对方担任副董事长或副主任。

（三）外商独资企业

外商独资企业（以下简称外资企业）是指在中国境内设立的全部资本为外国投资者所拥有，并由其单独经营的企业。外资企业必须是独立核算的经济实体，符合中国法律关于法人条件的规定的，可依法取得中国法人资格。

(四) 合资企业、合作企业与外资企业的区别

合资企业、合作企业与外资企业的特点归纳如表 1-1。

表 1-1 合资企业、合作企业与外资企业比较表

项 目	合 资 企 业	合 作 企 业	外 资 企 业
A. 投资方式	股权式合资经营 确认投资比例	契约式合作经营 不确认投资比例	外方全资经营
B. 法律依据	《中外合资经营企业法》及其实施条例	《中外合作经营企业法》	《外资企业法》
C. 法人资格	为中国的法人	为中国的法人或不是	一般是中国的法人
D. 组织形式	设立董事会	设立董事会或联合管理机构	由外方自定
E. 利润分配和 risk 负担	按出资比例	按合同的规定	全部由外方负担
F. 期满财产的归属	按出资比例分配	外方资本先行回收 或全部固定资产归中方所有	全部归外方

二、外商投资企业的主要有关法律

(一) 1979 年 7 月 1 日第五届全国人民代表大会第二次会议通过、第七届全国人大三次会议修正的《中华人民共和国中外合资经营企业法》，以及 1983 年 9 月 20 日国务院发布的《中华人民共和国中外合资经营企业法实施条例》。1988 年 4 月 13 日第七届全国人大第一次会议通过的《中华人民共和国中外合作经营企业法》。1986 年 4 月 12 日第六届全国人大第四次会议通过的《中华人民共和国外资企业法》。1986 年 10 月 11 日国务院发布的《国务院关于鼓励外商投资的规定》。1982 年 1 月 12 日国务院常务会议通过的《中华人民共和国中外合作开采海洋石油资源条例》等。

(二) 1991 年 4 月 9 日第七届全国人大第四次会议通过的

《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》。1991年6月30日国务院发布的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》。

(三) 1992年6月24日财政部发布的《中华人民共和国外商投资企业会计制度》。

(四) 1992年5月25日财政部发布的《外商投资企业工业企业会计科目和会计报表》。

(五) 1992年6月24日财政部发布的《中华人民共和国外商投资企业财务管理规定》。

第二节 外商投资企业会计的对象

会计对象是指会计作为一项管理活动所要核算和监督的内容。会计所提供的信息,是企业在生产经营活动中可以用货币计量的经济业务的增减变化及其结果。

一、会计方程式

外商企业的会计方程式是,资产=负债+投资人权益。式中资产是指货币表现的企业一切物质资料,它包括房屋、建筑物、设备等具有实物特征的资产,也包括有价证券、货币资金以及以权利形态出现的应收帐款、票据,对未来服务的预付款、版权、专利权等。负债是企业必须在将来一定时间用货币或服务进行清偿的债务。投资人权益是投资人各方所共同拥有的资产同欠人的债务之间的差额,等于企业的净资产,具体表现为投资者各方投入的资本、经营过程中的公共积累。由于外商投资企业在生产经营过程中,为了赚取所得,要耗费各种资产。在会计上把其在生产经营过程中为获得收入所耗费的资产的成本称为费用。企业通过销售产品,进行投资活动或提供劳务的所得,在会计上称为收入。比较收入和费用,可确认企业一定经营期间的经营成果。

在 外 商 投 资 企 业 生 产 经 营 活 动 中，所 发 生 的 大 部 分 经 济 业 务 是 同 企 业 收 入 和 费 用 相 关 的，因 为 外 商 投 资 企 业 的 所 有 经 济 活 动 均 是 以 盈 利 为 目 的 的，而 要 获 得 盈 利，即 有 收 入 大 于 费 用 的 经 营 结 果，收 入 大 于 费 用 的 差 额 将 导 致 资 产 和 投 资 者 权 益 的 增 加。反 之，则 会 使 资 产 和 投 资 者 权 益 的 减 少。因 此，在 实 际 工 作 中，常 将 其 方 程 式 扩 展 为：资 产 = 负 债 + 投 资 人 权 益 + (收 入 - 费 用)

在 上 述 会 计 方 程 扩 展 式 中，收 入 和 费 用 是 编 制 利 润 表 的 数 据 资 料，同 时 收 入 与 费 用 的 差 额 又 是 资 产 负 债 表 中 投 资 者 权 益 的 初 始 量 影 响 值，最 后，产 生 静 态 数 据 的 资 产、负 债、投 资 者 权 益 又 是 编 制 资 产 负 债 表 的 资 料 来 源，他 们 之 间 的 关 系 例 释 如 图 表 1-1。

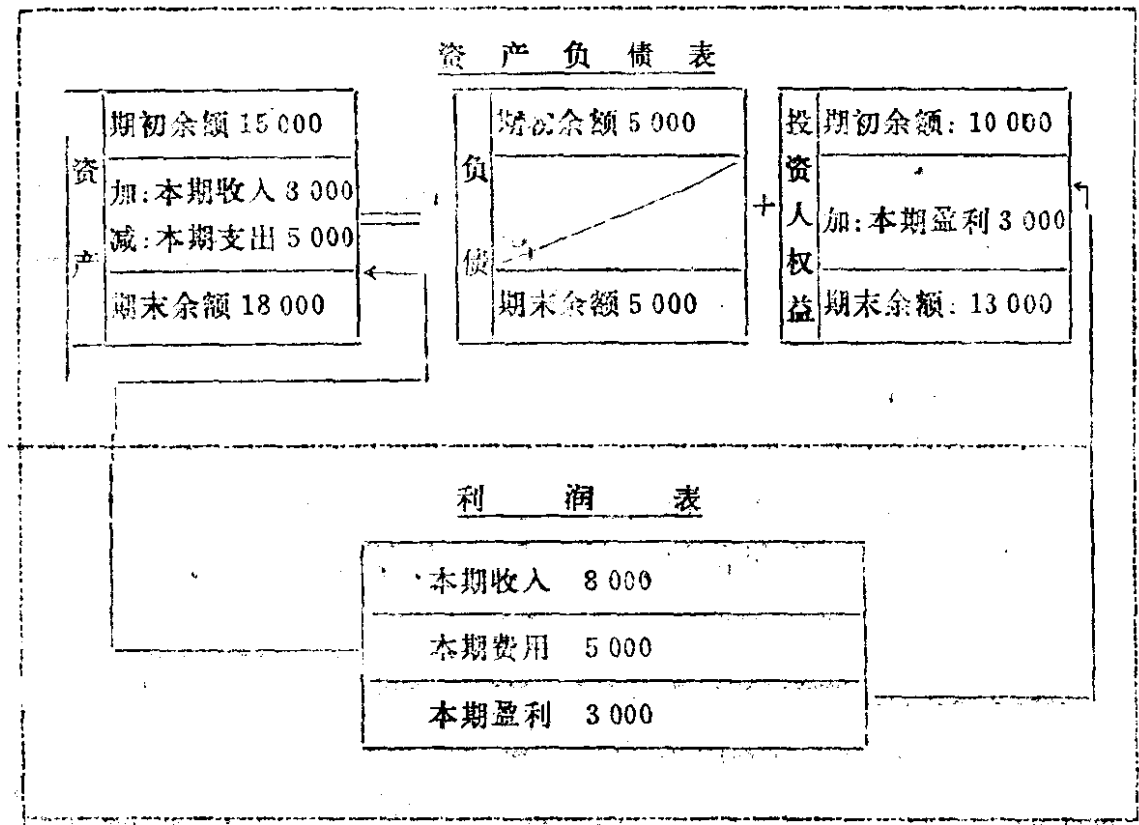


图 1-1

二、会计的基本要素

尽管会计所包括的内容和范围甚为广泛，但会计的基本要素不外乎是资产、负债、合营者权益、收入、费用、净收益以及经济业务等项目，会计人员掌握了这些会计基本要素的确切含义，就可以在极其庞杂的会计业务中，通过分类和汇总，将大量的数据缩减为少量，比较重要而又有相互联系的项目，然后加以合理地安排，就可以编制出简明的会计报表。

（一）经济业务

经济业务称会计事项，是指应由会计来处理的每一次经济活动或每一个经济事项发出的信息。它包括企业与外部所发生的各种交易，以及企业内部的各种会计事项，如资产的内部转移，原材料的耗用以及费用的分摊等。

（二）资产

资产是企业由过去发生的经济业务，由企业实际支配或有权支配的经营资金。按照资产在合资企业中的不同占用形态，可以分为流动资产、长期投资、固定资产、在建工程、无形资产及其他资产。具体包括内容如图 1-2。

（三）负债

负债是由企业过去的经济业务发生而现在需要企业在未来承担付出经营资金的责任。在合资企业中，按照负债的时间长短，可分为流动负债和长期负债。具体组成内容如图 1-3。

（四）投资人权益

外商提高企业的投资人权益，包括实收资本，资本分积，储备基金、企业发展基金和未分配利润等，具体见图 1-4。

（五）收入是指企业在一定时期由于销售商品或提供劳务而流入企业的资产或抵消的企业债务。它不仅包括企业从事的主要经营活动，即产品和劳务收入，还包括非营业性的收益。

（六）费用是指企业为了获得营业收入而发生耗费，它表现为

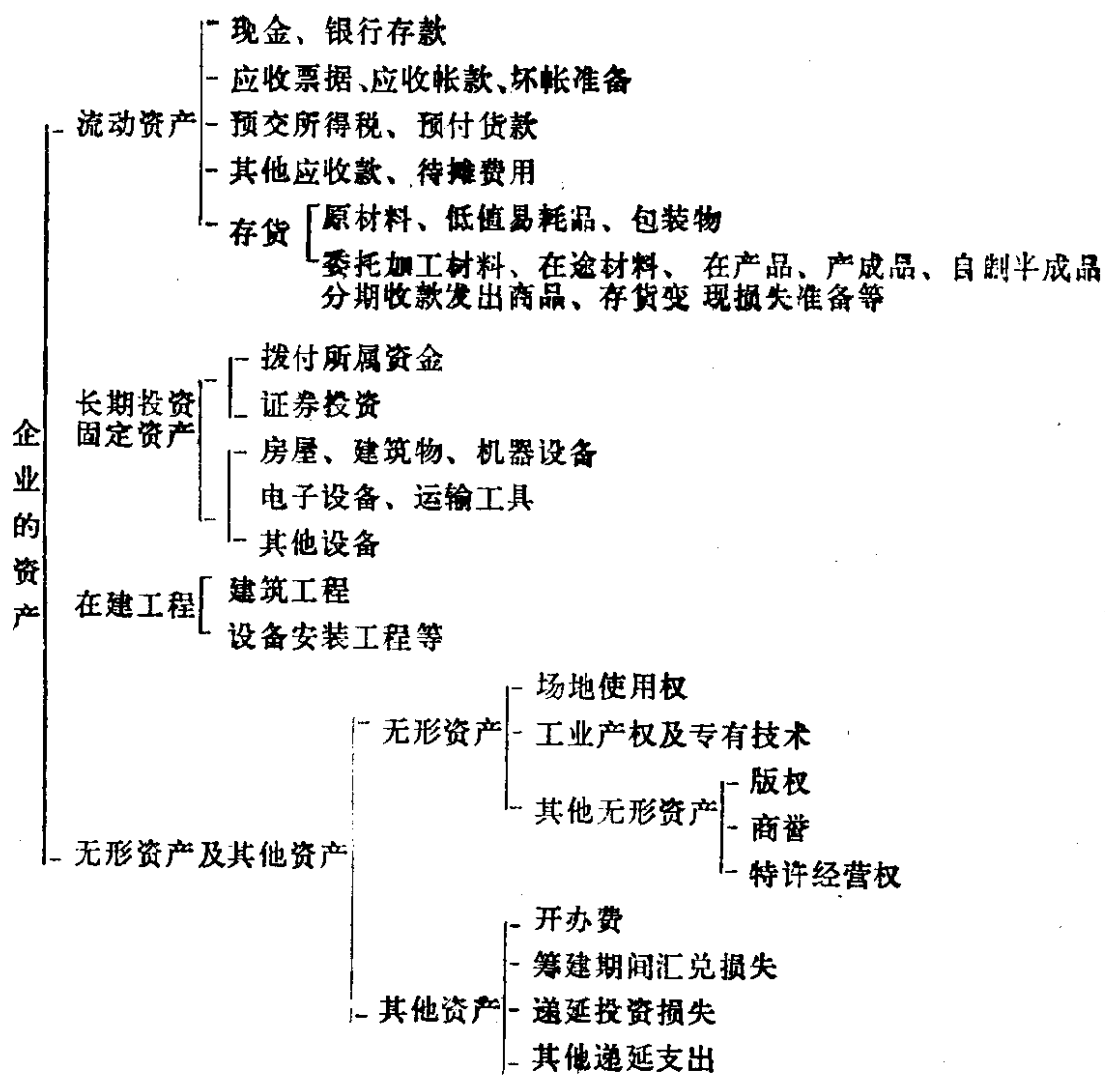


图 1-2

企业资产的减少，或企业负债的增加。

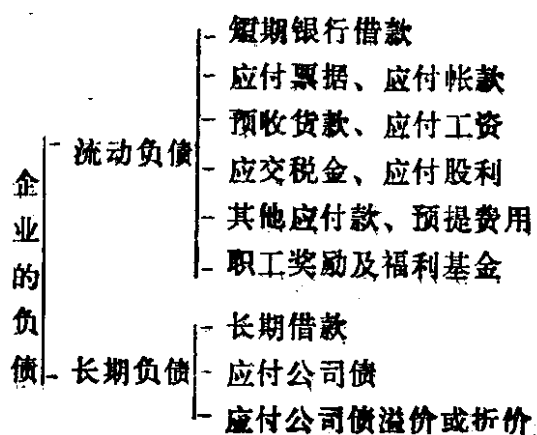


图 1-3

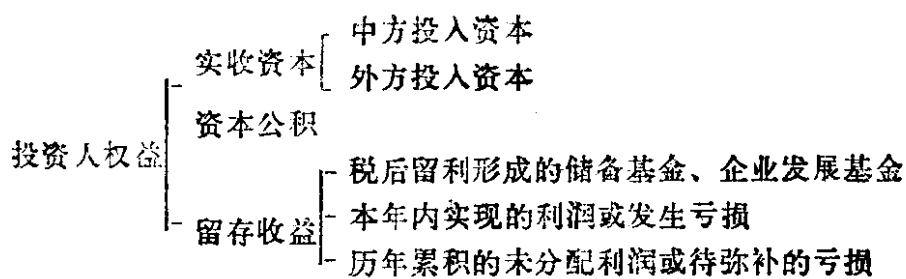


图 1-4

(七) 净收益是指以一定时期的营业收入减除费用后的余额。在外商投资企业中，有关收入、费用、净收益及其利润分配可用如图1-5说明之。

产 品 销 售 收 入	产品销售成本				
	产品销售税金				
	产 品 销 售 毛 利	销售费用			
		管理费用			
		财务费用			
		产品销售利润	利 润 总 额	所得税	
				税后利润	储备基金、企业发展基金 职工奖励及福利基金
	其他业务收支净额 (其他业务收入减其他业务支出)				
	营业外收支净额(营业外收入减营业外支出)				
					可供分配利润
					中方股利
					外方股利
					未分配利润

图 1-5

第三节 外商投资企业会计核算的原则和特点

一、外商投资企业会计核算的原则

外商投资企业会计核算的原则是外商投资企业会计在执行其

核算和监督职能时所应遵循的规则，是用来指导外商投资企业会计实践，以便更好完成外商投资企业会计任务的准则。西方会计中有所谓的“国际会计惯例”、“会议会计原则”等，对会计核算上某些重要问题规定了统一的处理办法。在财政部1992年6月24日颁布的《外商投资企业会计制度》中，根据我国制定的《企业会计准则第1号——基本准则(草案)》，对外商投资企业会计核算作了原则的规定。在这里，我们按会计制度规定的会计核算原则，逐一加以简要的说明。

(一) 合法性原则

外商投资企业是经中国政府批准，设立在中国境内的企业，是中国的法人。因此一方面企业享有受中国法律的保护和管辖权，另一方面也必须遵守中国有关法律、法规和制度的规定。也就是说，外商投资企业的一切经济活动和财务收支必须依法办事，企业的各项经济活动和财务收支，其结果都要在会计记录中反映出来，对于这些经济活动和财务收支是否合法，财务部门必须从检查原始凭证开始进行严格的审核，对于不合法的事项，财会部门应严格把关，并向企业领导反映。而且，贯彻合法性原则不仅仅体现在对已公布的法律、法规中有关规定的遵守，还应贯穿到会计核算工作的各个环节和各个方面。譬如有的经济活动是否合法可能在法律、法规条文中未作明确规定，但与国家批准的计划、企业对外签订的合同、企业内部管理制度相违背，对此财会部门亦应根据具体情况加以处理，或者拒绝办理，或者要求补办手续等等。

另外，合法性原则的遵守，对于会计核算工作的本身也是一个基本要求。例如，在申报所得税时，应对企业的会计处理方法与税法规定有不一致的地方加以调整，正确计算出应税所得额。如果企业在纳税时没有主动进行调整，而被税务机关查出，则属于违背了合法性原则。又如企业在进行日常会计处理时，应遵守《外商投资企业会计制度》的各种规定，这也体现了会计核算工作

本身对合法性原则的遵守情况。

(二) 分期核算原则

所谓分期核算原则是指要把外商投资企业的经济活动和财务收支过程划分为相等的时距(即会计期间),以便定期地把会计记录综合概括为会计报表,以揭示企业在这段期间的经营成果和期末的财务状况。会计分期核算原则的成立有一个前提假设,这就是企业的经济活动和财务收支会持续不断地进行下去。由于假定企业总是继续经营,在继续经营的过程中,什么时候才能提供经营活动的信息,是不能等待到企业营业终了的时候,因为那是一个遥遥无期的将来。为了及时充分地发挥会计的反映和监督控制作用,更好地为加强企业管理提供信息,必须把持续经营的时间“长河”,人为地分成若干“间隔”或“片断”,分期反映合资经营企业的经营活动和总结经营成果。

会计期间通常是按年分期的,年度内再划分为季度和月度,外商投资企业会计制度规定,外商投资企业的会计年度自公历每年1月1日起至12月31日止,会计年度的分季、分月也与公历相同,也就是说,外商投资企业的会计年度、季度、月度,采用日历年度、季度、月度。必须指出,在年度中间成立的外商投资企业,其第一个会计年度将从成立之日算起到当年12月31日。第二年就从第二年的1月1日延续到12月31日,以后年份以此类推,在第一年的会计报表中,一般应对采用的会计年度起止日期加以注明。

有的外商希望能按他们本国的总公司所采用的会计年度分期,以便总公司编制合并公司报表,对此应作解释,说明由于外商投资企业设在我国境内,还是应按我国的会计分期(即日历年度)计算成本、利润、编制报表。

(三) 借贷复式记帐原则

复式记帐法是国内外会计核算所通用的记帐方法。在复式记帐法下,由于采用的记帐符号不同,又可分为不同的几种记帐方

法，每种方法都有其不同的记帐规则。目前我国在不同行业采用的复式记帐方法有借贷记帐法、增减记帐法和收付记帐法。但目前国际上通用的是借贷复式记帐法。为了便于外国投资者及外方管理人员理解，外商投资企业会计制度规定，外商投资企业采用借贷复式记帐法。

（四）真实性、准确性、完整性和及时性原则

真实、完整、准确和及时是对会计核算工作的基本要求，任何企业和单位都不例外，外商投资企业更要做到。因此，在《外商投资企业会计制度》第六条指出：“外商投资企业的会计核算工作应当以实际发生的经济业务为依据，做到记录准确、内容完整、方法正确、手续齐备、符合时限。”外商投资企业决不能在会计上弄虚作假，不应发生错帐，或者少记帐，漏记帐。也不能积压帐目、拖延报帐期限。其实，真实性、准确性、完整性和及时性与合法性原则关系十分密切，譬如会计上弄虚作假、帐目不实以及由此造成的偷税、漏税，一方面违背了合法性原则，另一方面必然影响会计核算的真实、准确、完整和及时性。

（五）中文书写为主的原则

任何会计记录既要有数量表示，也要有文字上的说明。究竟采用什么文字书写，对国营企业和外商投资企业是不同的。对国营企业来说，由于一切会计凭证、会计帐簿、会计报表的制作者和使用者的都是中国人，所以，只用中文书写是毫无疑问的。但对外商投资企业来说，由于企业有外方投资者和外方人员参加，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，外商投资企业的一切自制凭证、帐簿、报表，也可以用双方商定的一种外文书写。但是，无论是否用外文书写，都必须是在中文书写的前提下进行的，也就是说，外商投资企业的一切自制凭证、帐簿、报表必须首先用中文书写，在此前提下，应按外方的要求，可以同时用双方商定的某种外文书写。

（六）货币计量原则