



南海出版公司

外商投资企业会计

肖邦卫 王建辉 主编





中财 B0010080

外商投资企业会计

主 编 肖邦卫 王建辉

副 主 编 (按姓氏笔划)

周红缨 张其镇

赵恒伯 温彩秀

参编人员 (按姓氏笔划)

陈丽华 陈美华

涂海颖 黄 林

CD342/02

中央财经金融学院图书馆藏书章

总 号 424155

书 号 F235.5/300

南海出版公司

1994·海口

琼新登字 01 号

22135A

外商投资企业会计

主 编 肖邦卫 王建辉

责任编辑 任在齐
封面设计 杨 林

南海出版公司出版发行
新华书店经销
海南狮龙照排制版有限公司排版
北京计量印刷厂印刷

787×1092 毫米 32 开 8 印张 170 千字
1994 年 1 月第 1 版 1994 年 1 月第 1 次印刷
印数: 1—5000 册

ISBN 7—80570—644—1/F·40

定价: 5.50 元

前 言

在党的对外开放政策的指引下，外商投资企业在我国有了很大的发展。随着我国加入关贸总协定的进程加快，我国的经济将加速向世界开放，外商投资企业在我国将会得到更大的发展，对外商投资企业会计人员的需求将增多。我国曾于1985年正式颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业会计制度》，对于中外合作经营企业和外资企业可比照执行。因此，编写、出版的也大多是中外合资经营企业会计的教材。1992年财政部颁布了《中华人民共和国外商投资企业会计制度》，明确并统一了中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业的会计核算方法。我们编写本书，就是为了能适应中外合资经营企业、中外合作经营企业及外资企业等不同类型的外商投资企业的需要。

本书依据外商投资企业会计制度，系统和全面地阐述了外商投资企业会计的理论和方法。为了能适应不同对象的需要，我们对教材在内容上保持了系统性和完整性。但对于企业所具有的共同性的核算方法，因在一般的会计教材中叙述较详尽，本书尽可能简略，以避免过多的重复。在实际教学中，可根据情况灵活掌握。

本书由肖邦卫（江南财经管理干部学院副教授）、王建辉

(江南财经管理干部学院讲师)主编。王建辉拟定全书的编写提纲。肖邦卫对全书进行修改、总纂。副主编由温彩秀、赵恒伯、张其镇、周红缨担任。本书的第一、十一章由肖邦卫执笔,第二、四章由周红缨执笔,第三、五、六章由王建辉执笔,第七、八章由张其镇执笔,第九、十二章由赵恒伯执笔,第十三章由温彩秀执笔,第十章由陈丽华、黄林、张其镇执笔,第十四章由陈美华、涂海颖、赵恒伯执笔。由于新的《外商投资企业会计制度》还处在补充和完善的阶段,加之编者水平所限,书中的疏漏、错误之处在所难免。因此,恳请各位读者批评指正。

编 者

1993年8月

目 录

第一章 概论	(1)
第一节 外商投资企业及其特点	(1)
第二节 会计核算的原则和会计要素	(5)
第三节 外商投资企业的会计核算组织	(11)
第二章 外币业务的核算	(14)
第一节 外币业务核算的基本方法	(14)
第二节 外币业务的核算方法	(16)
第三节 外汇调剂业务的核算	(22)
第三章 投入资本的核算	(25)
第一节 投入资本的概念	(25)
第二节 投资方式和投资计价	(27)
第三节 验资证明	(32)
第四节 投入资本的核算	(33)
第四章 货币资金、商业帐款和票据的核算	(39)
第一节 货币资金的核算	(39)
第二节 应收应付帐款的核算	(47)
第三节 应收应付票据的核算	(51)
第五章 存货的核算	(57)
第一节 存货的种类与计价	(57)
第二节 原材料按计划成本进行收入和发出的核算	(61)
第三节 原材料按实际成本进行收入和发出的核算	(69)

第四节	包装物的核算	(77)
第五节	低值易耗品的核算	(80)
第六章	应付工资的核算	(84)
第一节	工资核算的意义和内容	(84)
第二节	工资的核算	(86)
第七章	长期投资和长期负债的核算	(91)
第一节	长期投资的核算	(91)
第二节	长期负债的核算	(100)
第三节	公司债券的核算	(104)
第八章	固定资产及无形资产的核算	(109)
第一节	固定资产的分类与计价	(109)
第二节	固定资产购建及在建工程的核算	(111)
第三节	固定资产折旧的核算	(115)
第四节	固定资产清理、清查的核算	(121)
第五节	无形资产及其他资产的核算	(124)
第九章	生产成本的核算	(128)
第一节	产品成本核算的意义和原则	(128)
第二节	生产费用的分类、归集与分配	(130)
第三节	生产费用在完工产品和在产品之间的 归集与分配	(135)
第四节	成本计算的品种法	(136)
第五节	产品成本计算的分批法	(142)
第六节	成本计算的分步法	(146)
第十章	销售的核算	(154)
第一节	销售核算的意义和任务	(154)
第二节	产品销售业务的核算	(157)
第三节	其他销售业务的核算	(163)

第十一章	利润及其利润分配的核算	(166)
第一节	利润的核算.....	(166)
第二节	利润分配的核算.....	(170)
第十二章	会计报表	(180)
第一节	资产负债表及其附表.....	(180)
第二节	利润表及其附表.....	(191)
第三节	财务状况变动表.....	(204)
第十三章	会计报表的分析	(213)
第一节	会计报表分析的意义.....	(213)
第二节	趋势分析法.....	(214)
第三节	比率分析法.....	(220)
第十四章	外商投资企业解散和清算的核算	(229)
第一节	解散原因及程序.....	(229)
第二节	各项资产负债清算的办法.....	(231)
第三节	解散清算的核算.....	(234)
附录		(241)
	外商投资工业企业会计科目英汉对照.....	(241)
	外商投资企业执行新会计制度 若干问题的规定.....	(244)

第一章 概 论

第一节 外商投资企业及其特点

在当今世界上,经济发展已达到了空前的深度和广度。任何一个国家都不能囿于本国的范围孤立地发展现代化的产品生产和销售。因此,尽管世界各国在政治、社会制度、经济等各方面存在着许多矛盾,发展国际间的经济合作终将成为不可阻挡的世界潮流。

我国自党的十一届三中全会以后,改革了长期以来闭关自守的经济模式,把对外开放作为一项基本的国策。为了扩大对外经济合作,我国自1979年开始,先后颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业法》(以下简称《合资经营法》)、《中华人民共和国中外合作经营企业法》(以下简称《合作经营法》)和《中华人民共和国外资企业法》(以下简称《外资法》)。在我国举办的外商投资企业,已在国民经济的发展中显示出明显的作用:引进了先进的技术和经营管理方法,加快了我国企业的技术改造,促进了产品的升级换代;增强了出口创汇能力,扩大了出口创汇渠道,增强了我国的外汇支付能力;为我国培养了不少生产技术和经营管理人才。实践证明,外商投资企业的发展,已成为发展我国国民经济的一支重要辅助力量。

我国的外商投资企业有三种不同的组织形式:中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业。因此,外商投资

企业又称为三资企业。

一、中外合资经营企业

中外合资经营企业（以下简称合营企业），是按照《合资经营法》的规定，由中方和外商共同投资，并经我国政府批准，在我国境内创设和经营的企业。

合营企业属于有限责任公司。所谓有限责任，就是企业投资者对企业所负的经济责任仅以它的投资额，即各自以认缴的出资额为限，并按出资额的比例分享利润和分担风险及亏损。在企业解散清算时，一般按出资比例分配剩余资产。在组建合营企业时，各方认缴的出资额应达到企业的注册资本，也可根据合同和章程的规定分期缴入。对于外方合营者的出资比例，规定一般不能低于 25%。合营一方如向第三者转让其全部或部分出资额，须经合营他方同意，并经审批机构批准。

合营企业是中国的法人，受中国法律的管辖和保护。合营企业的最高权力机构是董事会。董事会的人数组成由合营各方协商，在合同、章程中加以规定，并由合营各方委派和撤换。董事名额的分配可以参照合营各方的出资比例，但不一定按照出资比例。董事会将根据平等互利的原则，决定企业重大的问题。对董事会做上述特殊规定，主要是为了更好地兼顾中、外各方的权益。

《合资经营法》规定，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，由他方担任副董事长。在董事会的领导下，合营企业应设立经营管理机构，组织领导企业的日常经营管理工作。经营管理机构的总经理和副总经理由董事会决定并聘请。总经理在董事会的授权范围，对外代表企业，对内进行管理，执行董事

会的各项决议。

根据《合资经营法》规定，有的行业的合营企业，应当约定合营期限；有的行业的合营企业，可以约定合营期限，也可以不约定合营期限。对于约定合营期限的合营企业，当合营期届满而合营各方同意，可以要求延长，但审查批准机关可以批准或不批准。如果期限届满不能延长时，应按产权转让或完全解散的程序办理清算。

合营企业应按照我国的有关法规计算和缴纳所得税。对合营企业实行的是固定的比例税率，即所得税率为应纳税所得额的 30%，另按应纳税所得额附征 10% 的地方所得税。在某些指定的地区设立合营企业，还可以享受更优惠的税率。例如，在经济特区的合营企业可按 15% 的税率，在经济开发区所在城市的老市区的生产性外商投资企业可按 24% 的税率。

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），是以合作各方洽商签订的合作合同为基础创设的。合营企业是股权式的，合作企业是契约式的，二者有很大的不同。合作企业合作各方的权利义务不是按出资额即股权来确定，而是通过签订合同来规定。也就是说，合作各方的投资方式或合作条件、收益或产品的分配、风险和亏损的分担、经营管理的方式以及合作企业终止时财产的归属等等，都可以在合同中加以规定。因此，“有限责任”难以适用于合作企业。

合作企业可能不具备中国法人资格，但如果符合中国法律关于法人条件规定的，也可依法取得法人资格。国家依法保护合作企业和中外合作者的合法权益。合作企业的最高权力机构可以是董事会，也可以是合作各方组成的联合管理机构。董事长（或联合管理机构主任）和副董事长（或联合管

理机构副主任) 应由中外合作者分别担任。合作者各方要转让其在合作企业合同中的全部或部分权利、义务的, 必须经其他各方同意, 并报有关机关审批。合作企业的经营成果, 可以采取收益分配或产品分配的方式, 但分配方案应在合作企业合同中明确规定。合作企业应在合同中订明合作期限。期限届满需要延长, 应向审查批准机关提出申请, 审查批准机关可以批准或不批准。如果终止解散, 应按产权转让或完全解散的清算程序办理清算。

具有法人资格的合作企业是纳税主体, 应该按照“税后分利”的原则缴纳所得税。对于不具有法人资格的合作企业, 可由合作各方按照“先分后税”的原则, 依照国家有关税收法律、法规分别计算缴纳所得税(这时, 合作企业不是纳税主体); 也可以由该企业申请, 经当地税务机关批准, 成为纳税主体, 按照“税后分利”原则计算缴纳所得税。

三、外资企业

外资企业是指全部资本都由外国投资者投资的企业。创设外资企业, 必须有利于我国国民经济的发展, 采用先进的技术和设备, 或者产品全部出口或大部分出口, 并且必须遵守我国的法律、法规, 不得损害中国的社会公共利益。国家依法保护外资企业的合法权益。

外资企业符合中国法律关于法人条件规定的, 可以依法取得中国法人资格。外资企业的经营期限由外国投资者申报。期满需要延长的, 应提前向审查批准机关提出申请。审查批准机关可以批准或不批准。如果期满终止解散, 应按法定程序进行清算。

外资企业是纳税主体。外资企业所得税的计算和缴纳、享受的所得税优惠待遇, 与合营企业基本相同。

第二节 会计核算的原则和会计要素

一、会计核算的原则

会计核算原则是指进行会计核算工作的规矩。外商投资企业会计核算的原则，一般有以下几个方面：

（一）合法性原则

合法性原则是指外商投资企业的会计核算工作必须遵守中华人民共和国法律、法规的有关规定。此外，对于合法性的理解，不能仅限于遵守国家颁布的有关法律、法规，还应包括遵守国家批准的计划、企业对外签订的经济合同和企业内部订立的经营管理制度。

（二）完整、真实、及时性原则

完整、真实、及时性原则，要求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。

（三）权责发生制原则

采用“权责发生制”原则，要求在会计核算时，凡是本期已经实现的收入和已经发生的费用，不论款项是否在本期收付，都应当作为本期的收入和费用入帐；凡是不属于本期的收入和费用，即使款项已在本期收付，也不应作为本期的收入和费用处理。采用这样的原则，目的是要按照权利与责任的发生反映各项经济业务，从而明确企业与各有关方面的经济责任。

（四）一致性原则

一致性原则要求外商投资企业的会计核算方法，前后各期应当一致，不得随意变更。如果有必要变更，一般应当自

新的会计年度开始时变更。并在变更年度的会计报告中予以说明。

(五) 历史成本原则

历史成本原则要求外商投资企业的财产应当按照实际成本核算。在入帐以后，不论该项财产的市价是否变动，一般不调整帐面价值。

(六) 配比原则

配比原则要求外商投资企业收入和费用的计算应当相互配合。同一会计期间所取得的收入以及与其相关联的成本、费用，应当在同一会计期间登记入帐。

(七) 划分收益支出与资本支出原则

外商投资企业应当划分资本支出和收益支出的界限。支出的效益及于一个以上（不含一个）会计年度的，应当作为资本支出；支出的效益仅及于本会计年度的，应当作为收益支出。

二、会计要素

会计要素是对会计所反映、监督的内容，按其经济特征分类所形成的最基本的项目。我国新颁布的《企业会计准则》规定，会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等六项。

(一) 资产

资产是企业所拥有或控制的，并能为企业带来经济效益的经济资源。资产一般按流动性分为流动资产和非流动资产两大类。

1. 流动资产。流动资产是指能在一年内或长于一年的一个营业周期内变现或被耗用的资产。它主要包括以下项目：

(1) 现金及银行存款。

(2) 能随时变现的有价证券。

(3) 应收及预付款项。如应收帐款、应收票据、其他应收款、预付货款等。

(4) 存货。如各类材料、商品、在产品、半成品、产成品等。

2. 非流动资产。这是指不能在一年内或长于一年的一个营业周期内变现或被耗用的资产。它包括以下的项目：

(1) 长期投资。这是指不能在一年内变现的投资。如股票投资、债券投资等。

(2) 固定资产。这是指使用年限在一年以上，单位价值在规定标准以上，在使用过程中保持原有物质形态的资产。如房屋、机器设备、运输工具等。

(3) 在建工程。这是指为购建固定资产或对固定资产进行更新改造而发生，尚未转作固定资产的支出。

(4) 无形资产。这是指企业长期使用但是没有实物形态的资产。如场地使用权、工业产权及专有技术、商誉等。

(5) 其他资产。如开办费、筹建期间汇兑损失等。

(二) 负债

负债是指企业所承担的，并将以资产或劳务偿付的经济义务。负债一般也按流动性分为流动负债和长期负债。

流动负债是指将在一年内或长于一年的一个营业周期内偿还的债务。它包括以下的具体项目：

(1) 短期借款。

(2) 各项应付及预收款项。如应付票据、应付帐款、应付工资、应交税金、预收货款、其他应付款、预提费用等。

(3) 职工奖励及福利基金。

(三) 所有者权益

所有者权益是指企业所有者对企业净资产所享有的权力。企业净资产等于企业总资产减负债后的余额。企业所有者就是企业的投资者，所以，在外商投资企业，所有者权益又称为投资人权益。所有者权益包括以下具体项目：

1. 实收资本。这是指投资人实际投入的资本总额。
2. 资本公积。这是指由于资本溢价、财产捐赠、资本折算差额而形成的投资人权益。
3. 储备基金和企业发展基金。这是指企业按照规定从税后利润中提取的有专门用途的两种基金。
4. 本年利润。这是指企业从年初至本期末止累计实现的利润。
5. 未分配利润。这是指企业尚未分配的利润。

资产、负债、所有者权益这三个会计要素构成了“资产负债表”的内容，并且存在以下的关系：

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益} \quad (1)$$

(四) 收入

收入是指企业通过销售商品或提供劳务而流入企业的新的资产。外商投资企业的收入，包括主营业务收入和其他业务收入。

企业应按实现原则确认收入。具体地说，应于产品或者商品已经发出，工程已经交付，服务或者劳务已经提供，价款已经收讫或者已经取得收取价款的权利时，确定营业收入。

(五) 费用

费用是企业在生产经营过程中为获得营业收入而发生的各项耗费。费用分为计入成本的费用和直接计入营业损益的费用。

计入成本的费用是指按成本核算对象归集的各种费用，

包括直接材料、直接人工、制造费用等。

直接计入营业损益的费用是指不计入有关成本核算对象，而直接计入当期营业损益的费用，主要包括销售费用、管理费用和财务费用。

(六) 利润

利润是指企业在一定时期内生产经营的财务成果。外商投资企业的利润，包括营业利润和营业外收支净额。

收入、费用、利润三个会计要素构成了“利润表”的内容，它们之间存在着以下的关系：

$$\text{利润} = \text{收入} - \text{费用} \quad (2)$$

综合反映六个会计要素之间的关系，可用下面的会计等式表示：

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益} + (\text{收入} - \text{费用}) \quad (3)$$

三、会计科目

六个会计要素只是将会计所要反映和监督的内容进行了最基本的分类。由于每一个会计要素所包含的内容仍然很多，有必要再进一步分类，以便能更加详细、系统地反映经济活动的每一个方面。因此，必须设置会计科目。

外商投资企业的会计科目，按其所属的会计要素，可分为资产、负债、投资人权益和损益四大类。前三类科目分别反映所对应的资产、负债、投资人权益会计要素；损益类科目综合反映收入、费用、利润三个会计要素。损益类科目，也可分为收益类和费用类科目；工业企业亦可增加成本类科目。表 1-1 列出了 1992 年颁布的《外商投资工业企业会计科目和会计报表》所规定应设置的会计科目及其分类。