

中外合资 经营企业的验资与审计

钱 翎 张 克 编著

外资丛书

中 信 出 版 社

利用外资丛书

中外合资经营企业的 验资与审计

钱 铨 张 克 编著

中 信 出 版 社

内 容 提 要

本书详细介绍了中外合资经营企业的财务公证工作。全书就合营企业的验资、审计、清算等环节的业务，根据中国政府的规定，外国投资者的习惯做法以及国际惯例进行了介绍，着重于基本概念和实际运用的叙述。

此书不仅对合营企业的财会工作人员有一定参考价值，也可供国营企业财会人员、大专院校有关专业师生、审计和税务等部门有关人员参考。

(京)新登字067号

利用外资丛书

中外合资经营企业的验资与审计

钱 镛 张 克 编著

责任编辑：季 红

中 信 出 版 社 出 版 发 行

(北京建国门外大街十九号国际大厦)

交 通 出 版 社 印 刷 厂 印 刷 装 订

新 华 书 店 北 京 发 行 所 经 销

开本：850×1168毫米 1/32 印张：7 字数：188 千字

1991年12月第1版 1991年12月北京第1次印刷

印数：0001—4500

ISBN 7-80073-014-X/F·14 定价：4.00元

编 者 的 话

为了进一步配合我国利用外资工作，我们组织编写了《利用外资丛书》，由中国国际信托投资公司（集团）中信出版社出版。

《利用外资丛书》系统地介绍了有关中国利用外资的理论，法律依据，方针政策和基本程序，并从利用外资工作的各个方面分别阐述有关方针、政策、法规、具体业务知识和实际作法。还以丰富的案例，在法律、可行性研究、财会审计、验资等具体业务方面进行详尽的介绍和指导。该套《丛书》的特点是理论性与实务性相结合。

《利用外资丛书》首批包括：《利用外资与发展外向型经济》、《中外合资经营项目的投资效益分析》、《中外合作经营企业》，《利用外资的法律与实务》、《中外合资经营企业的验资与审计》、《外商投资项目可行性研究》等分册。

今后，还将陆续组织编写出版其它分册。

希望此套《丛书》的出版，对宣传中国对外开放政策及利用外资的具体业务，能够对广大读者有一定的参考价值。

我们诚恳地期望有关领导、业务人员为充实、完善此套《丛书》提出宝贵意见。

《利用外资丛书》编委会

1989年11月

《利用外资丛书》编委会及编辑

编委会主任委员

徐世伟 中信贸易公司总经理

编委会委员

初保泰 对外经济贸易部外资司副司长

赫 炬 国家计划委员会国外资金利用司处长

曹远征 国家经济体制改革委员会国外经济体制司处长

总编辑

王明慧 中信出版社社长兼总编辑

责任编辑

季 红 中信出版社编辑

前 言

我国实行对外开放政策以来，对国外的经济交往日益频繁，国际经济技术交流与合作也逐步扩大。吸收外资、举办外商投资企业，已成为我国对外开放的重要组成部分。

随着中外合资经营企业的日益增多，加强中外合资企业的财务公证工作就显得更重要。根据中国政府的规定，外国投资者的习惯做法以及国际惯例，必须由注册会计师在投资和经营的各个环节上提供服务，为此，以笔者学有所得和参加中外合资经营企业验资审计和清算工作的实践，谨写一些体会，供读者参阅。但由于水平有限，漏误欠妥之处在所难免，尚祈惠赐指正。

钱 锵 张 克

1991年5月

目 录

第一章	概述	1
第一节	中外合资经营企业的特征	1
第二节	制订中外合资经营企业会计制度的原则	2
第三节	中外合资经营企业会计制度的主要特点	4
第四节	中外合资经营企业会计核算的原则	10
第二章	中外合资经营企业的验资	14
第一节	验资工作的意义	14
第二节	验资工作的基本原则	15
第三节	验资工作的主要依据	16
第四节	资本验证方法	17
第五节	验资工作中应注意的一些事项	26
第三章	中外合资经营企业的审计	31
第一节	审计工作的意义	31
第二节	审计工作的基本原则	31
第三节	审计工作的主要依据	33
第四节	审计工作的内容	34
第五节	合营企业会计报表	34
第六节	审计步骤和方法	44
第七节	年度会计报表的审查	48
第八节	审计工作中应注意的一些事项	61
第九节	审计报告	63
第四章	中外合资经营企业的解散与清算	66
第一节	合营企业解散的原因及类型	66
第二节	合营企业解散和清算的程序	67
第三节	清算委员会	68
第四节	资产、债权、债务清查	69

第五节 清算资产负债表的编制	70
第六节 剩余财产的分配和处理	71
第七节 解散后财务报表及会计档案处理	72
附录	73
1. 中华人民共和国中外合资经营企业法	73
2. 中华人民共和国中外合资经营企业法实施条例	76
3. 中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法	97
4. 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	103
5. 中华人民共和国中外合资经营企业会计制度	128
6. 关于中外合资经营企业转存外币存款不计算汇兑损益的通知	147
7. 关于中外合资经营企业在年度财务情况说明书中补充说明若干 情况的通知	147
8. 关于中外合资经营企业合营各方外币现金投资折合人民币汇率 问题的通知	150
9. 对贯彻《中外合资经营企业外币业务会计处理的补充规定》 中几个问题的答复	151
10. 中外合资经营企业外币业务会计处理的补充规定	152
11. 中华人民共和国外汇管理暂行条例	153
12. 对侨资企业、外资企业、中外合资经营企业外汇管理施行细则	159
13. 中华人民共和国中外合资经营企业劳动管理规定	163
14. 中华人民共和国中外合资经营企业财务管理规定	165
附：财政部关于对《中外合资经营企业财务管理规定》的 补充规定	168
15. 国家工商行政管理局关于中外合资经营企业注册资本与投资 总额比例的暂行规定	169
附：国家工商行政管理局企业登记司关于《国家工商行政管 理局关于中外合资经营企业注册资本与投资总额比例的 暂行规定》第五条解释的复函	170
16. 中外合资经营企业合营各方出资的若干规定	171
17. 国际会计准则	174
18. 中外合资经营企业会计科目和会计报表格式	194

18.1	会计科目名称和编号	194
18.2	会计报表格式	195
18.3	资产负债表	196
18.4	存货表	198
18.5	固定资产及累计折旧表	199
18.6	外币资金情况表	200
18.7	利润表	202
18.8	在建工程表	204
18.9	无形资产及其他资产表	205
18.10	利润分配表	206
18.11	产品生产成本及销售成本表	207
18.12	主要产品生产成本、销售收入及销售成本表	208
18.13	制造费用明细表	209
18.14	销售费用明细表	210
18.15	管理费用明细表	211
18.16	营业外收支明细表	212
18.17	财务情况说明书补充资料表	213
18.18	财务状况变动表	215

第一章 概 述

第一节 中外合资经营企业的特征

中外合资经营企业（以下简称合营企业），是指在中华人民共和国境内，经中国政府批准，按照平等互利的原则，由外国公司、企业和其他经济组织或个人同中国的公司、企业或其他经济组织共同投资举办的企业。

合营企业亦称为股权式的合营企业，是一种特殊形式的经济组织，是中国的法人，必须遵守中国法律和法令及有关规定，并受中国法律的管辖和保护。

合营企业的特征为：

一、合营企业至少有一个以上来自国外（包括香港、澳门、台湾地区）的合营者，与中国的合营者共同出资组建，经中国工商管理部门登记为独立法人。

二、合营企业是合营各方共同投资，共同经营、共同承担风险、共同担负盈亏的企业。

三、根据《中华人民共和国中外合资经营企业法》第四条规定，在合营企业的注册资本中，外国合营者的投资比例一般不低于百分之二十五。

四、合营各方可以货币出资，也可以实物、工业产权、专有技术等作价出资，中方还可以以场地使用权作价出资。

五、根据中国有关法律规定，合营各方按注册资本投资比例分享利润，分担亏损，注册资本在合营期内不得减少，合营期限可长至50年或更长。

六、合营企业对外以其全部财产为限承担债务，合营各方各

自以其在注册资本中的投资额为限承担债务。

七、合营企业的董事会，为合营企业的最高权力机构。合营各方对企业共同管理，实行董事会领导下的总经理负责制。

八、合营企业要参照国际惯例，按国际上通行的习惯做法经营管理企业。

九、合营企业宣告解散后的财产依法进行清算。

第二节 制订中外合资经营企业 会计制度的原则

根据中国法律规定，中外合资经营企业必须建立完备的财务会计制度，这是由于：

（一）企业自身经营管理的需要

没有健全的财务会计制度，就无法了解企业经营的盈亏状况，不能根据财务收支状况改进企业的经营管理工作。

（二）企业股东的需要

合营企业的股东要了解企业的经营状况和可能获得的收益或企业亏损情况，合营企业的总经理要定期向董事会报告企业的财务收支情况和资产负债情况。

（三）主管部门的需要

合营企业的上级主管部门为了了解合营企业的实际经营状况，要求合营企业如实反映自己的营业金额和收益金额。

（四）企业进行社会经济交往的需要

合营企业向银行申请贷款时，银行在贷款之前，要了解企业经营状况和资产负债情况，以便根据借贷人是否有能力偿还贷款的能力，决定是否放贷、社会信贷和贸易等经营活动方面的要求，如果没有健全的财务会计制度也是不能满足的。

根据国家法律规定，中外合资经营企业制定的财务会计制度，必须报当地的财政部门和税务机关备案。

合营企业会计制度必须从合营的特点出发，应体现和贯彻我

国有关法律、法规的规定；体现平等互利的原则。既不能完全用我国国营企业的会计制度，也不能照搬外国的会计惯例。

制订《中外合资经营企业会计制度》的原则是：

一、根据我国有关法律、法规的规定

合营企业会计制度是根据《中华人民共和国中外合资经营企业法》、《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》等有关法律、法规的规定制订的。

《中华人民共和国中外合资经营企业法实施条例》、《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法施行细则》、《中华人民共和国外汇管理暂行条例》、《国家外汇管理局对侨资企业、外资企业、中外合资经营企业外汇管理施行细则》以及《中外合资经营企业劳动管理规定》等有关会计工作的规定也是制订合营企业会计制度的依据。

合营企业会计制度适用于在中华人民共和国境内设立的所有合营企业。

二、参照我国国营企业会计制度的有关规定

合营企业设立在中华人民共和国境内，其经济业务和财务收支大多发生在我国国内，与我国的国营企业和其他单位间的帐务往来频繁，因此，合营企业与国营企业的会计核算应尽量取得一致，会计人员也易于掌握。

三、参照国际会计准则和国际会计惯例

为了便于外国合营者了解和熟悉国内合营企业会计制度的规定，凡是与国际会计准则和国际会计惯例相类同的一些会计核算原则和方法，尽量谋求一致。对那些不同的方面，则坚持按我国的会计核算原则办理。

四、从合营企业的特点出发

中外合资经营企业的基本特点是中外合资，即中外合营各方共同投资，共同经营，共同承担风险，共同担负盈亏。依法纳税和提取三项基金后按各方出资比例分享利润。

合营企业的会计制度体现了上述特点，并规定会计核算内容要如实反映合营企业各项财务收支的真实情况，以加强经济核算，改善经营管理，提高经济效益。

第三节 中外合资经营企业会计制度的主要特点

一、中外合资经营企业与中外合作经营企业的区别

中外合作经营企业(以下简称合作企业)是中外合作者为了扩大经济合作和技术交流,按平等互利的原则,在中国境内共同举办的合作企业。合作企业的会计制度暂参照合资企业会计制度执行。

合营企业与合作企业的主要区别是:

1.企业的组成原则

合营企业是股权式合营企业,是由合营各方参加一定比例的股份,共同建立具有法人地位的企业。合营各方的收益分配、风险和债务分担以及清算时剩余财产分配的比例与各方出资的比例相一致。

合作企业是契约式合营企业,不采取股权形式,是由合作各方通过签订的合同,具体规定各方的权利和义务。一般不与各方出资比例直接相联系。

2.出资方式

合营企业的合营各方所提供的资金、实物、工业产权等均作为股本。合营各方按投资比例分享收益,分担风险和亏损。外方合营者的出资比例一般不得低于25%。

合作企业的合作各方所提供的资金、实物、工业产权等都不作为股本投入。合作各方按合同的约定,分配收益,承担风险和亏损。对外方合作者的出资比例没有法定要求,一般中方大于外方合作者。

3.法人资格

合营企业必须是中国法人。

合作企业如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。

4. 合营期限

合营企业的合营期限按不同的行业，不同情况，作不同的约定。合营期限一般为10年至50年或更长。

合作企业的合营期限由中外合作者共同商定，合作期限长短不限，一般较合营企业为短。因合作企业是契约式企业，一切权益与义务均由合同规定，而合同很难预见到较长一段时间内的条件变化，因而这类企业合营期一般相对较短，很少有超过20年的。

5. 回收资本

合营企业在合营期内不得收回其投资本金，只能从盈利中回收，在合营期内投资者回收投资，主要通过每年的纯利润分配。注册资本在合营期内不得减少。

合作企业在合同中合作双方约定合作期满时，合作企业的全部固定资产归中国合作者所有的，可在合同中约定外国合作者在合作期限内先行回收投资的办法。合作经营的投资回收较为灵活：（1）允许在经营收入中收回投资，投资回收后，各方仍按合同对社会承担经济责任；（2）可以提取折旧费回收投资；（3）可以从利润中划出一定比例回收投资。

6. 清算时财产处理

合营企业在合营期满财产清算后，合营各方按投资比例分配剩余财产。合作经营企业中外商的投资在合作期内资本提前回收，因此合作企业在合营期满后或根据合同规定将全部财产无偿转让给中方合作者，或财产按事先约定的比例进行分配。

7. 利润分配和风险承担

合营企业的合营各方按出资比例分配利润和承担风险。中外合作各方以现金分配利润。

合作经营企业建立合作经营实体，没有企业注册资本，股东也没有股权比例。收益分配方式写在合作经营合同中，合作企业

的合作各方按合作合同规定分配利润和承担风险。

8. 组织机构

合资经营企业的最高权力机构是董事会，企业经营管理实行董事会领导下的总经理负责制。合作经营企业设立董事会或者联合管理机构管理方式比较灵活：（1）可以实行联合管理，建立联合管理委员会。（2）中外双方可以委托其中的一方进行管理。（3）委托第三方进行管理。

二、中外合资经营企业与国营企业会计制度的区别

合营企业是我国经济与外国经济的特殊联合体，是比国营企业更加独立的商品生产者，比国营企业具有更大的灵活性，在人、财、物、供、产、销等方面享有较充分的自主权。

合营企业会计制度与国营企业会计制度相比有共同点，也有不同点，其不同点即合营企业会计制度的特点。主要有以下几点：

1. 资本

合营企业的合营各方投入的资本，以“实收资本”科目核算，不分固定资金和流动资金投资，既可用于购置固定资产，也可用于购买材料等各种流动资产。

国营企业由国家拨入用以购建固定资产的资金以“固定基金”科目核算；国家拨入供长期周转用的流动资金以“流动基金”科目核算。固定资金与流动资金分别使用。

2. 固定资产折旧

合营企业固定资产根据“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”第三十五条规定确定折旧率后所计折旧，以“累计折旧”科目核算，既表示固定资产价值的减少，又可参加企业流动资金的周转。合营企业一般不提取大修理基金，发生的大修理支出，可直接记入有关的费用科目。

国营企业固定资产按核定的折旧率提取折旧，留给企业作为更新改造基金。上述基金按规定缴纳能源交通重点建设基金和预算调节基金后，余数专户存储，供设备更新和技术改造之用。另

外，固定资产要按规定提取大修理基金，亦专户存储，供固定资产大修理之用。

3. 投入资本的形式

合营企业投入资本的形式，有以现金、建筑物、机器设备、材料物资等实物投资；有以场地使用权、专有技术、专利权、商标权、版权和其他特许权等无形资产投资。

国营企业以现金或实物作价作为国家拨入固定基金或流动基金。

4. 利润分配

合营企业实现的利润总额减应交纳的所得税，再扣除章程规定应提取的储备基金、职工奖励及福利基金、企业发展基金后的余额，即为合营企业可供合营各方按投资比例分配的利润。

《中华人民共和国中外合资经营企业法》规定：“合营企业获得的毛利润，按中华人民共和国税法规定缴纳合营企业所得税后，扣除合营企业章程规定的储备基金、职工奖励及福利基金、企业发展基金，净利润根据合营各方注册资本的比例进行分配。”

《中华人民共和国中外合资经营企业会计制度》规定：“合营企业以前年度如有亏损，应先从本年利润中弥补。以前年度的亏损未弥补前，不得分配利润。合营企业以前年度如有未分配的利润，可以与本年可供分配的利润一并进行分配，或抵补本年亏损后进行分配。”这两项规定与国际惯例、西方国家公司法是基本相一致的。

国营企业的利润，根据财政部利改税试行办法的有关规定缴纳所得税，税后留利尚须按规定缴纳能源交通重点建设基金和预算调节基金，余数作为各项专用基金，专款专用。

5. 外汇兑换损益

合营企业经常发生外币的业务收支，《中华人民共和国外汇管理暂行条例》第二十二条规定：“侨资企业、外资企业、中外合资经营企业的一切外汇收入，都必须存入中国银行；一切外汇

支出，从其外汇存款帐户中支付。”这样，合营企业既有人民币存款，也有外币存款；应收、应付的往来帐款既有按人民币结算的，也有按外币结算的；不同货币的结算则必须折合成记帐本位币进行核算。

合营企业以人民币为本位币的，在外币存款、外币借款和以外币结算的往来款项增加时，按记帐汇率折合为人民币记帐；减少时，按帐面汇率折合为人民币记帐。因汇率不同而发生的折合为人民币的差额，作为外汇兑换损益处理。

国营企业在处理外汇收支业务时，按《中华人民共和国外汇管理暂行条例》中规定，不得以外汇收入抵作外汇支出，必须以收入的外汇卖给中国银行，需用时按批准的外汇额度向中国银行购买。外汇的买、卖都是实际发生的经济业务。在结算外币往来款项时因汇率变动而发生的外汇兑换损益，作营业外损益处理。

近几年来，国家外汇管理部门几次调整了人民币对美元的汇率。这样一来，使部分合营企业受到较大的影响，如果按调整后的汇率折算当期汇兑损益，则部分企业势必发生虚盈或虚亏现象。为解决这一问题，财政部颁布了“财字(87)101号文”规定，由于汇率变动造成的汇兑损益，可征得当地税务部门同意后，分五年予以摊销。

6. 产品的成本

合营企业的生产成本是制造成本，包括直接材料、直接工资和制造费用，不包括销售费用和管理费用。制造费用是指企业的车间和工厂管理部门为组织和管理生产所发生的各项费用。管理费用是指公司管理部门的经费和各项财务费用。

国营企业的生产成本是指企业进行商品产品生产所发生的实际工厂成本，包括直接材料、燃料和动力费用，直接工资、车间经费及企业管理费，不包括销售费用。车间经费是指管理和组织车间生产所发生的费用。企业管理费是指企业为管理和组织全厂生产所发生的各项费用。