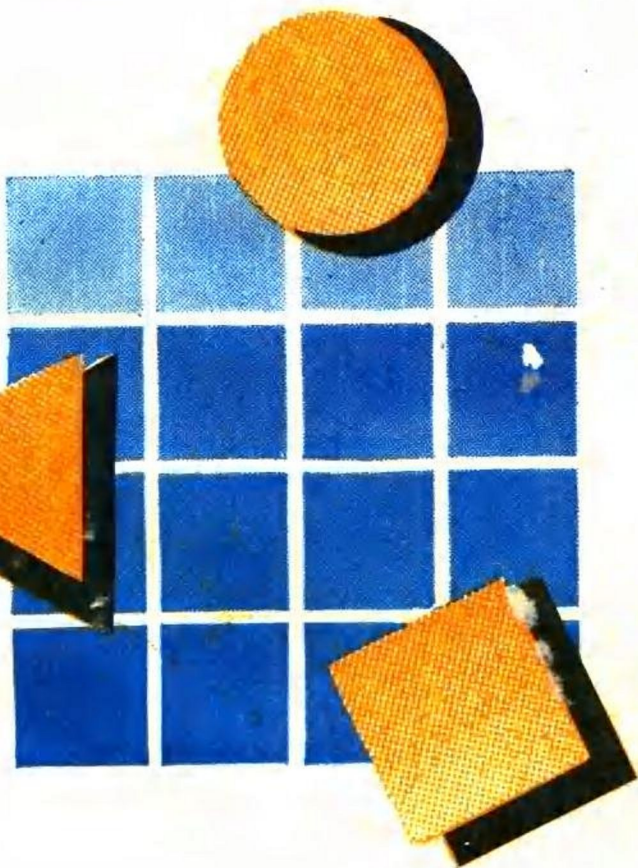


中外合资企业会计

高圣华 主编



上海科学普及出版社

中外合资企业会计

高圣华 主编

上海科学普及出版社

(沪)新登字第305号

责任编辑 倪汉虞

中外合资企业会计

高圣华 主编

上海科学普及出版社出版

(上海曹杨路 500 号 邮政编码200063)

新华书店上海发行所发行 上海长鹰印刷厂印刷

开本 850×1168 1/32 印张 15.875 字数 420000

1993 年 2 月第 1 版 1993 年 2 月第 1 次印刷

印数 1—11000

ISBN 7-5427-0696-9/F·67 定价: 6.40 元

主 编	高圣华	秦长生
副主编	李来熹	叶建泉
	王荣先	陈国华

编写人员

车宗才	王荣先	王宗政	叶春生
叶建泉	李来熹	李智琴	李 强
刘 忠	刘汝银	何新民	申山宏
苏功文	张 萍	张中道	秦长生
高圣华	高云程	夏华官	徐寅春
陈国华	曹欣生	游余祥	霍建民

前 言

兴办中外合资经营企业是我国改革开放利用外资发展外向型经济的重要措施，也是转换企业经营机制的有效途径。近十多年来，通过引进国外先进技术、资金和管理经验创办合资企业的实践表明，其无论在规模上还是在结构上都取得了迅猛的发展，并日益成为我国现代化建设的一种新兴力量。

由于1991年7月1日颁布实施《外商投资企业和外国企业所得税法》，以及包括自1992年7月1日施行新的《外商投资企业财务管理规定和会计制度》在内的一大批法规、制度的修订与完善，都将涉及合资企业现行会计核算的规范。同时，随着合资企业的发展，合资企业面临到期清算，对许多国际惯例和合资会计实践中的经验亟需加以总结，对出现的新情况和新问题亦需加以探讨解决。本书正是为了满足蓬勃发展的合资企业培养精通合资会计专业人才的需要而编写，它是在深入合资企业调查研究和从事合资会计实务与教学经验总结的基础上，以最新的法律法规制度为依据，从阐述中外合资企业的概念、特征和作用入手，概述了建立中外合资企业会计的主要原则与特点及其核算方法，全面系统地介绍了合资企业从创办到解散全过程的核算、中外合资企业会计报表的种类、结构内容与编制方法，以及中方会计核算和合资企业决算审计。在编写过程中，我们本着求新与务实相结合、理论与实践相结合、参照国际惯例与适合中国国情相结合的精神，着眼于对现行法规制度完整准确地阐述，在侧重对基本知识、基本理论、基本技能介绍的基础上，深入探讨目前合资会计工作中遇到的新情况、新问题，力求举例通俗易懂，叙述符合客观实际，强调结构的完整性，内容的新颖性，方法的实用性。

本书由高圣华、秦长生同志任主编，并由高圣华同志总纂定

稿。第1、2、8章由高圣华同志编写，第3章由李来熹、秦长生、王荣先、张中道同志编写，第4章由叶建泉、徐寅春、陈国华、苏功文同志编写，第5、9章及附录由叶建泉同志编写，第6章由秦长生、王荣先、刘汝银、李强同志编写，第7章由曹欣生同志编写，第10章由李来熹、高云程、夏华官同志编写，第11章由李来熹、徐寅春、陈国华同志编写，第12章由秦长生、张萍、叶春生、霍建民同志编写，第13章由申山宏、车宗才同志编写，第14章由李来熹同志编写。

由于我们的水平有限，加之编写时间仓促，书中难免疏忽和错误之处，敬请读者批评指正。

编 者

1992年10月

目 录

第一章 总 论	1
第一节 中外合资企业的概念、性质与特征	1
第二节 我国创办中外合资企业的作用、条件与原则	8
第三节 中外合资企业的设立程序和组织机构	20
第四节 中外合资企业的法律规定与政策优惠	28
第五节 建立中外合资企业会计的指导思想、原则和 特点	34
第二章 中外合资企业会计核算方法	47
第一节 中外合资企业的会计科目	47
第二节 中外合资企业的会计记录	52
第三节 中外合资企业的记帐方法	60
第四节 中外合资企业的记帐程序	64
第三章 投入资本的核算	70
第一节 投入资本的有关概念	70
第二节 合资企业投入资本的记帐依据	73
第三节 投入资本的核算	76
第四章 货币资金及往来款项的核算	84
第一节 外币业务和汇兑损益的核算	84
第二节 货币资金的核算	101
第三节 往来款项的核算	107
第五章 存货的核算	114
第一节 存货的内容及其实际成本构成	114
第二节 存货的计价方法	117
第三节 各种存货的核算	122
第六章 应付工资的核算	142

第一节	合资企业的职工与工资	142
第二节	合资企业工资的核算	145
第七章	长期投资及长期负债的核算	151
第一节	长期投资的性质及其核算方法	151
第二节	长期负债的核算	162
第三节	公司债券的核算	170
第八章	长期资产的核算	183
第一节	长期资产的概念和核算任务	183
第二节	固定资产的核算	186
第三节	在建工程的核算	218
第四节	无形资产的核算	222
第五节	其他资产的核算	226
第九章	成本和费用的核算	230
第一节	合资企业产品成本项目和成本开支范围	230
第二节	成本与费用核算的基本原则与基础工作	234
第三节	生产成本核算的一般程序	236
第四节	产品成本计算方法	245
第五节	标准成本法	263
第十章	销售和利润的核算	271
第一节	销售和利润的管理	271
第二节	销售的核算	281
第三节	产品销售利润和利润总额的核算	292
第四节	利润分配的核算	302
第十一章	合资企业会计报表及其分析	322
第一节	会计报表及其种类	322
第二节	资产负债表及其附表	327
第三节	利润表及其附表	344
第四节	财务状况变动表	361
第五节	合并会计报表与外币报表折算	366
第六节	会计报表的分析	374

第十二章	合资企业的解散与清算	386
第一节	合资企业解散原因与解散清算的一般程序	386
第二节	合资企业解散后剩余财产的分配	388
第三节	合资企业解散清算的会计报表与会计档案处理	402
第十三章	合资企业中方会计核算	404
第一节	中方投资者会计核算概述	404
第二节	中方会计核算	407
第三节	中方会计报表	417
第十四章	中外合资企业的审计工作	425
第一节	中外合资企业审计工作的意义	425
第二节	合资企业审计工作程序、决算审计方法和内容	426
第三节	合资企业所得税审计	434
附录一：	《外商投资企业会计制度》与原《中外合资经营企业会计制度》的比较	461
附录二：	中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法	477
附录三：	中华人民共和国外商投资企业财务管理规定	483

第一章 总 论

自党的十一届三中全会确立推行经济体制改革和对外开放政策以来,我国在参与国际经济大循环,加强基础设施建设和改善投资硬软环境,利用外资发展外向型经济,特别是吸引外商来华投资创办“三资”企业(合资经营企业、合作经营企业以及外商独资企业),引进国外先进技术和管理经验,扩大对外经济交往等方面取得了举世瞩目的进展。《中华人民共和国中外合资经营企业法》等一大批涉外经济法规的相继公布实施,1982年12月第五届全国人民代表大会第五次会议通过并公布施行的《中华人民共和国宪法》,把发展对外经济合作和利用外资作为我国的一项国策载入国家的根本大法,从而为我国发展国际经济合作、外商投资创办合资合作企业提供了法律依据和法律保障。

第一节 中外合资企业的概念、性质与特征

一、中外合资企业的概念

1. 合资企业

“合资企业”这一名词是英文Joint Venture的译意,即经营一种事业共同承担风险的意思。迄今为止,尚未得出一个关于合资企业的非常明确、权威性的、为人们普遍能接受的定义。在传统概念上,一个合资企业是两方或多方为了进行单一的项目而作的合作安排,并且通常在项目完成后就解散。就这个名词在今日商业上的一般用法而言,大体上是在第二次世界大战以后发展起来的。一个合资企业是指一种战略联盟,在这个联盟中,两方或多方将他们的资源和技能合并起来进行经济活动,目的是要从中获取利润。

联合国工业发展组织1968年编的《发展中国家工业合营企业

协议手册》(以下简称手册),把合营企业分为两种基本形式:契约式合营企业与股权式合营企业。前者是目前发展中国家流行的合作企业形式,后者才是指合资企业。其所以把建立在合同基础上各种各样的合营形式广义地包括在内,是基于这样的一种认识,即未建立公司的合资经营也是一种合作关系,不一定要建立按股权形式的具有法人身份的合资企业,它是一种过渡到股权式合资企业的预备阶段。但是,建立在合同基础上的各种合营形式,实际上是联合进行某种经济活动。这种联合经营或者合作经营与合资经营有一些共同之处,如由两个或两个以上合伙者组成一种结构关系,具有定期的或不定期的连续性,共享收益和共同管理企业。但基本不同之处除了组织形式和法律依据外,合资经营是以合伙人提供的资金作为股份,按股份多少分享权益;而合作经营中双方提供的资金、技术、物资等不作为股本投入,企业盈亏及风险按合同规定处理。这种合作经营也可分为合作制造、合作生产、合作销售和合作技术投资等,通常对每一项交易或合作事项都需单独进行协商谈判,订立一个合同,最终也可以将确定的各种合作内容综合形成一个总的合同协议。从合作经营的目的来看,也可以是为转让技术、筹措资金、扩大进出口销售渠道等而进行合作。因此,在利用外资的目的和作用方面,合作经营和合资经营是基本相同的,严格地讲亦是有一定区别的。

美国国际合资公司著名专家伍·费里德曼教授认为,“合资企业”这一概念意味着组织一个由不同国家企业参加的、有自己法人的新公司。这一观点为一些专家所接受,认为合资企业与一般合同基础上的合作是截然不同的。日本的伊藤忠商事对日本的合资企业概念作如下说明:两个或两个以上的当事者互相利用对方的长处及有利条件(如甲方有管理及销售能力,乙方有技术和资金,丙方有廉价劳动力和资金)组成一个利益共同体,既有相互的合作,又有共同的核算,从事社会需要的有竞争性的生产或商业活动,以赚得利润。并且还认为合资企业的主要原则是权利的共享和义务的分担。这样,从合资企业的特征、目的、组织到合资企业

的核算、经营活动和权利义务,对合资企业作了比较全面的说明。

美国的理维斯教授(James M · Livingstone) 在其所著《国际商业与国际企业》一书中述及合资企业的概念为:一个或一个以上的外国合营者与一个国内企业联合起来, 组成一个有法律地位的公司形式,从事商品销售。外国合营者提供技术和资金,当地合营者提供市场知识或商业领域。企业的经营可以为外国合营者所控制,也可以为当地企业或政府所控制。他认为许多国家,特别是发展中国家,吸收外国直接投资的唯一有效途径是促使外国企业与当地私人或国家企业组成合资企业,并认为在社会主义国家里,这一趋向也日益显著。但实行时要采取一些灵活性的措施,才能使西方投资者乐于前来投资。

罗马尼亚的特·约纳什库认为合资公司属于法人范畴,具有法人地位,应具有三个要素:独立自主的组织,独立的资产,符合公共利益的一定目的。联合国工业发展组织《手册》对股权合营企业的说明是“股权合营企业是发展中国家里有外国投资的合营企业的最普遍的形式。股权合营企业偶尔也由两个或两个以上的合营者在现有的公司里参与自有资本,但更多的情况是,组成一个合营各方拥有一定份额的自有资本的新公司。组织新公司的方式可能更为切实可行,因为制订具有所需条款的新的组织文件,比起修改现有结构以适应新的经营方式,往往更为方便。”以上两种概念显然只是片面强调了合资企业的组织形式和经营活动重要的一面,而忽视了建立合资企业合资各方必须共享盈利共担风险并对企业共同经营管理这个关键的另一面。

联合国欧洲经济委员会于1979年出版的《东西方工业合作》一书,对合资经营企业的定义是:合资经营是一种业务关系的形式。它在各种不同程度上包括合伙生产、联合管理和根据共同协商同意的方式,分配利润和分担风险。从法律上讲,合资经营是一种合伙形式,在联合销售、联合服务、联合生产等方面可以单独或综合在一起,合法地组织一个合资经营企业。关于合资经营的组织形式,可以采取合股经营方式或非合股经营方式。前一种方式是要建

立一个单独的法人团体(组成一个混合公司),参加投资各方在这个独立企业的资本中购买股权;后一种方式则不需建立额外的企业——法人团体,而是通过合同建立关系。然而不论采用哪种经营方式,都要分担风险和分享收益。这是合资经营多种方式的共同特点。根据联合国跨国公司委员会近期研究报告,认为合营企业一般可定义为:合营企业是一项契约安排,通过这项安排,两个或两个以上的当事方集中他们的资源,为达到商定的目标,参加一项企业并联合管理企业。此外,合营常常通过契约安排方式建立,以进行具体的活动而不必成立一个独立的组织。看来对合资企业概念的理解,不能仅仅从某一角度片面地加以理解,而应从广义上对其有一个全面的比较完整的认识。

联合国跨国公司委员会最近的研究还指出,合资企业区别于其它组织形式的唯一特点就是“联合控制”。在实践中,一个合资企业的管理往往要视投资人之间的相互了解以及合资企业的安排,或由其中一个投资者所支配或由大家一起来分担,并且合资企业的所有权和控制权之间没有必然的关联。为了战略的理由参与投资的企业,可能同意由一个指定的投资方来发挥支配性的管理控制作用,这并不表示所有其他的投资者都失去了行使控制的权利。按其控制的具体情况不同,合资企业可划分为三种类型:

(1) 统属型的合资企业。即由其中一个投资者具有管理控制职能。

(2) 分担管理的合资企业。即其中的所有投资者都发挥其积极作用。

(3) 独立的合资企业。即其中的投资者都不发挥重大作用。

根据目前发展中国家合资企业的现有资料表明,这些国家合资企业的当地投资者很少是消极的股份持有人,他们都想在管理方面拥有一些发言权。

国际会计准则委员会(简称IASB)在1990年12月发表的IAS31“合资经营中权益的财务报告”中对合资企业亦提供了下列定义:

(1) 合资企业是一项契约安排,由两个或两个以上当事方进

行一项根据契约须受联合控制的经济活动。

(2) 控制是掌握一项经济活动的各项财务和业务政策的权力,以便从中获得利益。

(3) 联合控制是根据契约对某项经济活动进行共同的控制。

按照合资企业安排的性质,合资企业有许多不同的形式和结构,可以区分为以下三种类型:

(1) 联合控制实体。通常分为有限公司实体和非有限公司实体两种形式。前者是法人,拥有资产,承担负债和开支,并以自己的名义取得收入、缔结合同,可以起诉和应诉;后者通常不应视为法人,虽然亦在名义上拥有资产、承担负债和从事商业活动,但是从法律观点看,实体所有人直接和间接地控制公司的资产和负债。

(2) 联合控制经营。在这种情况下不组成独立的实体,而各个经营人以其现有企业的一部分进行一项共同项目,并协调他们的活动。组织结构十分灵活,在某些情况下组成联合的“项目小组”,在另一些情况下则根据需要交托任务。

(3) 联合控制资产。虽然没有独立的实体,可是经营人所提供的资源却集中起来进行一个项目的活动,这个项目由一个管理经营人或一个联合管理小组进行管理。

2. 中外合资企业

我国的合资企业从广义上讲,可分为外引和内联两部分。外引又分为合作经营、合资经营和独资经营;内联又分为松散型、半紧密型和紧密型联营。本书主要研究中外合资经营企业的有关会计问题。

中外合资企业(以下简称合资企业),它是指为了扩大国际经济合作和技术交流,根据中国的法律,经过中国政府有关部门批准,在中国境内,由中国的公司、企业或其他经济组织与外国的公司、企业和其他经济组织或个人,按照平等互利原则,以有限责任公司的形式组成的共同投资、共同经营、共担风险和共享利润的企业。

二、中外合资企业的性质

中外合资企业是依照《中华人民共和国中外合资经营企业法》成立的企业，受中国法律管辖和保护，并接受我国政府的监督和指导。它是一种特殊的经济组织，由社会主义公有制和资本主义私有制两种经济成份混合组成的企业，属于国家资本主义性质。中外合资企业是以市场经济为指导，受国际经济环境演变和国内经济政策法规调整的影响，在我国由计划经济向社会主义市场经济转变的客观环境下发展起来的，这里既有社会主义经济成份，又有资本主义经济成分，不可避免地受到两种不同机制并存产生矛盾与冲突的掣肘，涉及利用两种资源，打开两个市场和学会两套经营管理方法，以及遵循国内法规与参照国际惯例。

中外合资经营企业与国营企业不同，它在中国法律、法规和合营企业协议、合同，章程规定的范围内，有权自主地进行经营管理，各有关部门应给予支持和帮助。合资企业的主管部门除另有规定外，即使是中国合营者的政府主管部门，其对合资企业也只负指导、帮助和监督的责任，是间接的关系，而不是直接的领导关系。

三、中外合资企业的特征

关于合资企业的特征，1979年联合国在南斯拉夫卢布尔雅举行的发展中国家合资企业讨论会上，提出了一个“真正国际合资企业”具有以下六项特征：

- (1) 一个独立组成的公司实体。
- (2) 来自两个或更多国家和地区的投资者。
- (3) 提供资本资产。
- (4) 在一定水平上分担一定程度的经营管理责任。
- (5) 共同分担企业的全部风险。
- (6) 除去通过分享纯收益外，合伙者均不得再从合资企业中取得其他收益。

上述一个合资企业必须根据所在国法律组成一个拥有独立资产的法定实体，被认为是任何一个国家法律对建立一个企业最根本的要求。合资企业要由两个或更多国家和地区的投资者组成，也正是合资企业不同于国内企业之处。

按照《中外合资经营企业法》及其《实施条例》的规定，“合营企业是中国的法人，采用有限责任公司的形式，合资各方对合营企业的责任以各自认缴的出资额为限。”但它与西方国家公开发行股票股份有限公司的特征又不相同，因而结合我国法规政策和我国合资企业的具体情况，中外合资企业的主要特征有以下几点：

(1) 合资企业必须是中国的法人。

中外合资企业是根据中国法律规定、经中国政府批准建立的，受中国法律管辖和保护，是中国的法人。它既是独立于中外双方之外的以自己的名义取得资产、承担债务、签定契约、提出诉讼或被诉的经济实体，同时也是纳税主体，根据《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》(以下简称税法)规定，“中国境内的外商投资企业生产、经营所得和其他所得，依据本法规定缴纳所得税。”

(2) 合资企业的主体是中方的法人和外方的法人或自然人。

所谓合资企业的主体，是指中外合资企业有哪些当事人。一方是中方投资者，当事人只能是法人，包括中国的公司、企业和其他经济组织，但不包括中国的个人；另一方是外商投资者，当事人包括外国的公司、企业和其他经济组织，也包括个人如台胞或外商个人。

(3) 以股权为基础的有限责任公司。

中外合营者按照合同、协议、章程的规定认缴的出资额的总和，构成合营企业的注册资本。在合营企业的注册资本中，外商投资者的出资比例只规定了一般不低于25%的下限，而未规定明确的上限。共同投资体现了合资企业的股权基础，各投资者对企业的债务承担的责任，以各自的出资额为限，公司对债务的责任以其注册资本为限，投资者之间不负连带责任。共同经营是在合营企业最高权力机构董事会下进行自主经营管理。“董事名额的分配由合营各方按照出资比例确定”。对于利润的分享和亏损的承担，均按各自的出资比例确定，各方的权益建立在股权基础上，到目前为止很少向社会发行股票，不采用股份形式。合资企业一般有合营期限

的规定,其注册资本如果转让,必须经投资各方同意。

(4) 中外合资企业必须设在中国境内,包括设在经济特区以及总机构在中国境内在境外设分支机构的合资企业。

(5) 合资企业的利润分配。

中外合资企业的利润分配遵循“先税后分,先提后分,先抵后分,预留后分,股权分配”的原则,即合资企业获得的毛利润,按税法规定缴纳所得税后,扣除合资企业按章程规定提取的三项基金后,净利润按合资各方注册资本的比例分配。但合资企业以前年度如有亏损应先从本年利润中弥补。以前年度亏损未弥补前不得分配利润。合资企业以前年度如有未分配利润,可以与本年可供分配利润一并进行分配,或抵补本年亏损后进行分配。这与西方国家公司法要求把股本和留存收益分开,并从留存收益中分配股利的国际惯例是相同的。

(6) 合资企业争议的解决。

根据《中外合资经营企业法》规定,合资企业在经营过程中“合营各方发生纠纷,董事会不能协商解决时,由中国仲裁机构进行调解或仲裁,也可由合营各方协议在其它仲裁机构仲裁”。中国的涉外仲裁机构是中国国际贸易促进委员会对外经济贸易仲裁委员会,其它仲裁机构可以是被诉一方所在国或第三国的仲裁机构。但在争议解决之前,合营各方应继续履行合同、协议、章程所规定的各项条款。

第二节 我国创办中外合资企业的作用、条件与原则

创办中外合资企业作为利用外资的一种有效方式,具有把吸收外资、引进技术、扩大对外贸易和培养经营管理人才有机结合起来的优点。从我国创办合资企业的实践经验看,合资经营确有其他利用外资方式所不能及的一些作用。但我国是发展中的社会主义国家,兴办合资企业必须适合中国国情,要将其纳入社会主义市场