

ZHONGWAIHEZI
QIYEKUAISHI

中外合资经营 企业会计

李成章 唐本佑 罗 飞 编

东北财经大学出版社

DONGBEICAIJINGDAXUE

CHUBANSHE

中 外 合 资 经 营 企 业 会 计

李成章 唐本佑 罗 飞 编

东北财经大学出版社

中外合资经营企业会计

李成章 唐本佑 罗 飞 编

东北财经大学出版社出版 (大连黑石礁)
辽宁省新华书店发行 朝阳新华印刷厂印刷

开本: $787 \times 1092^{1/32}$ 印张: $13^{1/8}$ 字数: 283 000
1989年9月第1版 1991年5月第4次印刷

责任编辑: 李春明

印数: 68 001—75 000

ISBN 7-81005-276-4/F·202 定价: 3.90元

出版社登记证: (辽) 第10号

前 言

本教材专为中央电大财务会计专业编写，亦可供中外合资经营企业和中外合作经营企业会计人员学习参考。

教材内容的安排，曾使我们颇费脑筋。我们终于决定：按照资产负债表的结构，依资产、负债和资本的次序来组织。这样的顺序，方便学习；这三大块内容，能满足各类合营企业基本业务需要。至于生产成本和销售，我们则设专章来写，以解决合营工业企业的核算问题；对于外汇和税务，又专门抽了出来，想集中解决好中外合资经营企业比较特殊的问题。合营企业正在发生和今后可能发生的业务和问题，在写作中我们给予了充分的注意，并根据现行制度的精神和会计基本原理，提出了看法，多少有点超越制度的规定。

本教材由李成章、唐本佑和罗飞三位同志共同编写。李成章同志编写第一章、第五章、第七章、第八章、第十六章；唐本佑同志编写第二章、第三章、第四章、第六章、第九章、第十二章、第十三章、第十四章、第十五章；罗飞同志编写第十章、第十一章。李成章同志为本书主编。

在教材编写过程中，我们参阅了其他的同类教材，从中受益不少。

由于水平所限，加之调查不够，教材中肯定存在很多错误，敬希同志们指正。

编者

1988年10月

于中南财经大学

目 录

第一章	中外合资经营企业会计概述·····	1
第二章	货币资金与应收项目·····	12
第三章	存货·····	28
第四章	长期投资与短期投资·····	68
第五章	固定资产与在建工程·····	80
第六章	无形资产与其他资产·····	103
第七章	流动负债·····	122
第八章	长期负债·····	130
第九章	资本·····	144
第十章	生产成本·····	158
第十一章	销售和收益·····	233
第十二章	外汇和应交税项·····	245
第十三章	会计报表·····	302
第十四章	会计报表分析·····	352
第十五章	总公司与附属公司·····	373
第十六章	合营企业的解散与清算·····	402

第一章 中外合资经营企业会计概述

第一节 中外合资经营企业

我国实行改革，开放政策以来，中外合资经营企业在沿海地区，特别是经济特区雨后春笋般地发展起来。在多种引进外资的经济形式中，这种形式最为常见，异常活跃。由于这类企业将中方和外方的经济利益捆在一起，共同担负风险，共同分享利益，很能受中外双方合营者接受；又由于对于这种形式经济，我国政府较早地制定了有关的法规，因此深得外方投资者欢迎。

究竟什么是中外合资经营企业呢？这是指外国公司、企业、集团、其他经济组织或个人在我国境内同我国的公司、企业集团或其他经济组织共同举办的合营企业。这类企业，合营双方实行“四共”：共同投资，共同经营，共担风险，共负盈亏。这类企业报经中华人民共和国投资管理委员会或由它指定的地方有关部门批准，向工商行政管理局注册登记，领取营业执照，是具有法人地位的有限责任公司。

《中外合资经营企业法》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。各合营者对企业的债务承担的责任，以各自的出资额为限，实行有限责任。

《中外合资经营企业法实施条例》规定，设立合营企业要按下列程序办理：

“（一）由中国合营者向企业主管部门呈报拟与外国合营者设立合营企业的项目建议书和初步可行性研究报告。该建议书与初步可行性研究报告，经企业主管部门审查同意并转审批机构批准后，合营各方面才能进行以可行性研究为中心的各项工作，在此基础上商签合营企业协议、合同、章程。

（二）申请设立合营企业，由中国合资者负责向审批机构报送下列正式文件：

- （1）设立合营企业的申请书；
- （2）合营各方共同编制的可行性研究报告；
- （3）由合营各方授权代表签署的合营企业协议、合同和章程；

（4）由合营各方委派的合营企业董事长、副董事长董事人选名单；

（5）中国合营者的企业主管部门和合资企业所在地的省、自治区、直辖市人民政府设立该合营企业签署的意见。”

“申请者应在收到批准证书后一个月内，按《中华人民共和国中外合资经营企业登记管理办法》的规定，凭批准证书向合营企业所在地的省、自治区、直辖市工商行政管理局办理登记手续。合营企业的营业执照签发日期，即为该合营企业的成立日期。”

董事会是中外合资经营企业的最高权力机构，它有权

讨论决定企业的一切重大问题：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，以及总经理、副总经理、总工程师、总会计师、审计师的任命或聘请及其职权和待遇等。企业主管部门和各级计划管理部门不对合营企业下达指令性生产经营计划。

《中外合资经营企业法》还规定：“中国政府依法保护外国合营者按照经中国政府批准的协议、合同、章程在合营企业的投资，应分得的利润和其他合法权益。

合营企业的一切活动应遵守中华人民共和国法律、法令和有关条例规定。”

为了鼓励外商在我国内投资，为了引进国外的先进技术和管理经验，各经济特区以及各地都根据本地的具体情况制定3各种优惠的政策，中外合资经营企业必将在我国得到迅速的发展。

第二节 中外合资经营企业会计

会计是经济管理的工具，因为各国的会计有许多共同的东西从这个意义上讲，会计不分国界。但是，各国的会计又是在特定的国度内实施的，因而它不得受各国的制度、法律和具体的经济环境的约束，因而会计又有它的个性，各国会计有自己的特点。中外合资经营企业会计，由于它服务对象性质，决定了它要满足企业的要求，从会计的目标，会计原则到会计制度，都必须兼有各国的东西，具有一定的综合性。它既不纯粹是我国国内的，又不纯粹是国外的，在一定意义和范围上说，它应更多地具有国际会计的特点。

一、合资企业会计的目标

会计有自己的目标，十分明确：提供有用的经济信息。这种看法，在西方普遍地被接受，并认为，会计工作的组织，使用的会计方法，甚至理论的研究都受会计目标的约束和指导。

什么是有用的经济信息呢？能供人们进行经济决策的经济信息，才是有用的。在企业的经营过程中，发生大量的经济业务，并都进行了详细的记录，但是，这种没加工过资料是零乱的，原始的和粗糙的，这种信息不能满足管理上的需要。因此，就需要会计，通过记录、分类、摘要的方法，对这些资料进行整理、加工，并最后形成为大家共同接受的会计信息，供决策者使用。

信息要有用，并使人们利用它来决策不犯错误，可靠性是必要的前提条件。要使会计信息可靠，会计的原始资料必须真实，记录必须正确，会计方法必须科学，同时，会计人员编制出来的会计信息必须经过审计。

那么，究竟谁需要这种经济信息呢？中外合资经营企业的合作者需要，企业以外的与企业发生关系的决策者需要，政府的有关部门需要。合营双方合办企业在很大程度上，其直接目的是为了赚取利润，没有利润，没有效益，合作是难以进行的。有利润，对双方有更好的效益，会推进双方进一步合作。合营者会根据会计提供的信息决定自己未来的行动。前景乐观，会追加资本，扩展业务；前景暗淡，可能就此止步，消极合作，或者散伙。企业以外的直接有关人，如银行，财务发展公司，各种信贷部门也要通过会计信息决定自己的行动，如借款或不借款等。政府部门，如税务机关也

需要会计信息，检查其是否执引国家的有关政策、法令，并以这种信息为依据执行国家的规定。

合营企业会计要明确自己的目标，及时、准确地提供有用经济信息。

会计还有一个很重要的目标，就是对企业的经济进行监督管理。在企业管理工作中，会计的监督是一项重要的工作。企业的每一经济行为几乎都要涉及货币的收支，都会在会计部门得到反映。会计的监督是全面的综合性的监督。合理的、合法的，通行；违法乱纪的，卡住。给企业带来效益的，支持；挥霍浪费，损害企业经济利益的，抵制。会计人员在执行自己的职责时，以有关的法律、政策、法令作为依据，划清是非界限，进行经济监督，有助于企业健康地发展。合营企业相对于我国的国营企业来说，具有一定的特殊性，或者说在资金的使用及其他的经济行为方面有较大的灵活性，但是不可忘记，企业的经济行为要受我国法律的约束，同时也得接受企业最高权力机构董事会的监督。会计的管理监督也应是合营会计的一大目标。

综合起来说，提供有用的经济信息和执行监督管理是合营企业会计两大目标或者是两大作用。

二、合营企业会计的特点

前面提到，由于合营企业会计服务的对象的经济性质，决定了它具有一定的综合性，它既要体现中国自己的特色，又要反映出一定的国际性，同时又要要有适合于各种复杂情况和环境的灵活性，这就是合营企业会计的特点。

1. 具有更多的中国特色。中外合资经营企业是在我国国内举办的，它必然要受我国法律、政策的限制。为促进中

外合资经营企业的发展，我国制定了许多法规、政策。这些法规、政策对会计政策、会计制度的制定产生很大的影响，会计自然属于中国的，具有更多的中国特色。同时还应看到，中外合资经营企业的业务，除了个别的以外，绝大多数企业的业务都在国内发生，都同国内的国营企业和国家有关部门打交道，大部分的会计其方法同我国目前运用的相一致。

2. 具有一定的国际性。因为中外合资经营企业涉及到外国企业、商人，他们需要从国际惯例及国外的角度去理解会计信息，因此也需要按照国际惯例和公认的会计原则去提供会计信息。所以，在《合营企业会计制度》中，规定了许多属于国际惯例和国际会计准则的东西，使合营企业会计在一定程度上体现其国际性。其会计制度的规定，它所体现的精神有许多是各国共通的东西。

3. 具有更大范围的灵活性。我国的国营企业会计是十分严格的，在执行制度方面灵活性受到了很大的限制。但是，中外合资经营企业却有点不同，会计的对象十分复杂，合营者来自不同的国家，合营的方式大不相同，投资的形式也多种多样，因此，在合营企业会计制度的制定和执行中，允许有较大的灵活，企业可以在不违背法律、政策的前提下，根据董事会的意志从事内容广阔的经济活动。中外合资经营企业会计人员如何将原则性和灵活巧妙地结合起来，这是摆在他们面前的一大任务。

第三节 合营企业会计中体现的一般会计原则

中外合资经营企业会计具有以上的这些特点，因此，就有必要更多地了解国际上共同接受的会计原则。这些会计原则大多在合营企业会计制度中已经体现出来了，这里是从理论上加以阐述，以便对它们有较深刻的了解，并结合实际加以灵活运用。

会计原则是指在实施会计过程中必须遵循的基本准则。会计原则不是立法，但对会计的实施有约束力，具有普遍的指导意义。

在西方国家，会计原则往往作为会计理论的一个重要组成部分来研究。实际上，会计原则是优良的会计实务处理方法的提炼和上升，它也不是一成不变的，它会随着经济环境的变化而有所改变。这里谈到的是一般的会计原则。

1. 会计个体 这个往往称为会计个体假定。是指会计核算的范围而言。就会计工作而论，认为凡是有经济业务的地方，都可以实施会计。但是，会计的实施是具体的，它必须解决一个前提条件：会计记录和会计报表反映的范围，亦即会计主体或会计个体问题。只有明确了这一个会计主体，才能准确地记录它的资产、负债和资本。中外合资经营企业会计，是以这个企业作为会计个体的，它记录和反映的仅以这个个体的经济活动为限，对合营者各方的经济活动一概不管。这种做法本身是贯彻了会计个体这个一般会计原则的。

2. 继续经营 这个原则认为，会计个体在今后将按原

来的预想继续经营下去。在这样的假定和会计原则指导下，资产按原来规定的用途使用，它们按照原来的成本记录，费用照样分期摊配，未来的负债将按现时允诺的条件去清偿。没有这个假定和原则，会计工作是很难实施的。中外合资经营企业的生命是有限的，其会计工作是建立在它的生命结束之前是会照原来的预想继续经营基础之上的。

3. **货币计量** 这也是个假定或原则。它认为，货币能对企业的经济活动进行综合的全面的计量。因为货币是个计量尺度，所以又认为或假定记帐的货币的币值相对不变。中外合资经营企业采取的是以人民币为记帐本位币，这是一般的做法；特殊的做法，是以约定的某种外币为记帐本位币，亦不违背货币计量这一基本会计原则。

4. **原始成本** 原始成本也称为历史成本或取得成本，是指取得资产时所付出的代价。对于资产，这个原则要求按照原始成本来记录，而不能按现时价值或未来价值来反映。对于负债，因为负债是由于取得资产引起的，资产按原始成本记录，自然负债也是按原始成本计量。而资本实际上是资产和负债的差数，所以资本也是按原始成本计量。中外合资经营企业会计始终体现了这个原则的要求。

5. **会计分期** 为了计算企业的盈亏，反映企业的财务状况，就必须在企业的经营长河中人为地把它截成一段一段相等的期间，然后确定这期间的收入以及为取得收入而付出的代价，这种人为地分期称为会计分期。中外合资经营企业采取日历年度为会计年度。由于有了会计分期，接着就出现了两种会计基础：应计制（权责发生制）和现金收付实现制。合营企业采取应计制，即企业的收入和费用的确定以会计

期间内是否发生作为标准。

6. 配比 指营业收入和为取得营业收入白花费的力量的对比，即收入和费用的对比。对比后的差额称为净收益。企业的营业收入确定之后，要严格地确定为取得营业收入而付出的代价有一定困难，因为有的付出同收入直接有关，有的间接有关，所以，会计上通常将费用划分为直接费用和间接费用，前者采取直接转销，后者采取按一定的标准进行分配。合营企业的会计同样是采取了这个原则进行成本的计算以及收入与费用的配比。

7. 营业收入确定 营业收入的获得有一个彼此相联系的形成过程，在会计处理上必须确定一个时点作为收入的确定点。营业收入确定假定或者原则认为，企业要以产品已经出售或者劳务已经提供作为营业收入的确定时点。因为这个时间，交易已经形成，价格双方认可，商品的所有权已经转移，而且为会计上处理营业收入提供了可靠的依据。合营企业的会计贯彻了这个原则。

上面提到的这些原则，在更多场合也称为会计假定，它们是实施会计工作的前提。中外合资经营企业会计始终贯穿和体现了这些一般原则的精神。

第四节 合营企业使用的会计科目

$\text{资产} = \text{负债} + \text{资本}$ ，这是一个会计恒等式。会计在某种意义上讲是一门分类的科学，根据管理的需要，它将会计对象分为不同的类别加以记录、反映和分析使用。会计科目则是会计对象的具体化，因而会计科目首先可划分为资产、负

债和资本三大类。在经营过程中，随之而来发生了资金的运动变化，因而产生了收入、费用和成本，会计也要反映这种变化动态及其财务成果，相应地也设置了成本类和损益类科目。这两类最终通过转销而归入资本这一大类。

所以，现行的中外合资经营企业会计科目也分五大类：资产、负债、资本、成本和损益。以下是会计科目表：

会计科目名称和编号

科目编号	科目名称	科目编号	科目名称
	1. 资产类	1441	委托加工材料
	11—14. 流动资产	1451	自制半成品
1101	现金	1461	产成品
1111	银行存款		15. 长期投资
1121	应收票据	1501	长期投资
1131	应收帐款	1511	拨付所属资金
1141	预交所得税		16. 固定资产
1151	预付货款	1601	固定资产
1161	内部往来	1611	累计折旧
1171	其他应收款		17. 在建工程
1201	待摊费用	1701	在建工程
1301	材料采购		18. 无形资产
1401	原材料		及其他资产
1411	包装物	1801	场地使用权
1421	低值易耗品	1811	专有技术及专利权
1431	材料成本差异	1821	其他无形资产

续表

科目编号	科目名称	科目编号	科目名称
1821	开办费	3201	储备基金
	2. 负债类	3211	企业发展基金
	21. 流动负债	3301	本年利润
2101	短期银行借款	3311	未分配利润
2111	应付票据		4. 成本类
2121	应付帐款	4101	生产成本
2131	应付工资	4201	制造费用
2141	应交税金		5. 损益类
2151	应付股利		51—52. 营业损益
2161	预收货款	5101	产品销售收入
2171	其他应付款	5111	产品销售税金
2181	预提费用	5121	产品销售成本
2191	职工奖励及福利基 金	5131	销售费用
	22. 长期负债	5141	管理费用
2201	长期银行借款	5201	其他业务利润
2211	其他长期借款		55—56. 营业外收 支
	3. 资本类	5501	营业外收入
3101	实收资本	5601	营业外支出
3111	公司拨入资金		

第二章 货币资金与应收项目

合营企业的货币资金（现金、银行存款）及应收项目，既涉及到人民币业务，也涉及到外币业务，本章着重讲述货币资金及应收项目的有关人民币方面的业务核算。如涉及到外币业务，也只作一般性阐述，有关合营企业外币资金的管理与核算，将在第十二章作专门论述。

第一节 现 金

一、现金及其管理

合营企业的现金包括库存现金和外汇兑换券。外汇兑换券是由中国银行发行的。外币不能在中国境内流通和使用，因此，入境者需将其携带的外币向中国银行兑换“外汇兑换券”，以便在中国境内使用。按规定，1元外币兑换换券等于1元人民币，是相互等值的。但外汇兑换券可以兑换外汇，而人民币不能兑换外汇。因此，除特殊情况外，合营企业一般不包括外币。

合营企业现金管理按中国人民银行关于现金管理和计算办法各项规定和国家外汇管理的有关规定执行。