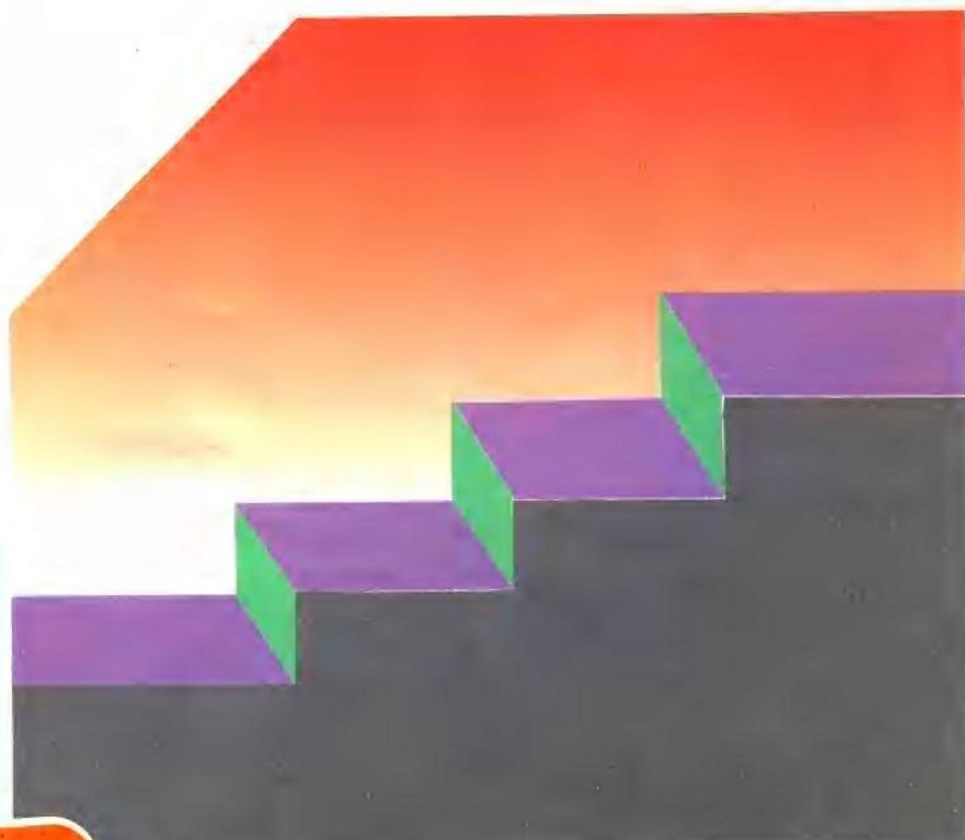


利用外资丛书

中外合资经营 企业的验资与审计

第二版

钱锺 张克 编著



信出版社



中财 80016185

利用外资丛书 12367/10

中外合资经营企业的 验资与审计

第 二 版

钱 铨 张 克 编著

中央财经大学图书馆藏书章

总 号

书 号



436699

中 信 出 版 社

图书在版编目 (CIP) 数据

中外合资经营企业的验资与审计/钱镭, 张克编著. —
2 版. —北京: 中信出版社, 1995. 9

ISBN 7-80073-104-9

I. 中… II. ①钱… ②张… III. 中外合资经营-合资企
业-财务管理 IV. F276. 43

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (95) 第 13118 号

利用外资丛书

中外合资经营企业的验资与审计

(第二版)

编著者 钱 镭 张 克
责任编辑 李旭涛
责任监制 吴怀苏
出版者 中信出版社 (北京朝阳区新源南
路 6 号京城大厦 邮编 100004)
承印者 北京第二新华印刷厂
发行者 中信出版社
经销者 新华书店北京发行所

开本 850×1168mm 1/32

印张 8.5

字数 203 千字

版次 1995 年 9 月第 2 版

印次 1995 年 9 月第 3 次印刷

书号 ISBN 7-80073-104-9/F·77

印数 10501 — 13500

定价 13.50 元

版权所有·翻印必究

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。

此书不仅适用于会计师事务所和合营企业的财务工作人员，也可供国有企业财务人员、大专院校有关专业师生、审计和税务等部门有关人员参考。

编 者 的 话

为了进一步配合我国改革开放、利用外资工作，我们于 1989 年开始组织编写《利用外资丛书》，由中国国际信托投资公司中信出版社出版。

编辑出版《利用外资丛书》的宗旨是系统地介绍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、效益分析、财务会计、审计、验资等具体业务方面进行详尽的介绍。《丛书》的特点是理论结合实务，操作性强。

该套《丛书》已先后出版了：《利用外资与发展外向型经济》、《中国利用外资的几种模式和主要程序》、《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》和《利用外资统计实务》。今后，还将陆续组织编写出版其它有关书籍。

我们希望此套《丛书》的出版，对宣传我国对外开放政策及利用外资的具体业务能够发挥一定的作用，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、业务人员充实、完善此套《丛书》提出宝贵意见。

《利用外资丛书》编辑部

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、发展经济的重要组成部分。

随着中外合资经营企业的迅猛发展,加强对中外合资经营企业的管理及提供财务公证专业服务就显得日益重要。根据中国有关法律以及国际惯例,中外合资经营企业须由注册会计师在投资和经营的各个环节上提供专业服务,以满足各方面不同的需求。为此,笔者以对注册会计师业务的了解和参加中外合资经营企业验资、审计和清算工作的实践,谨写一些概念和体会,供读者参阅。限于水平,漏误欠妥之处尚祈惠赐指正。

作 者

1991年5月初版

1994年7月再版

目 录

第一章 概 述	1
第一节 中外合资经营企业的特征	2
第二节 外商投资企业会计制度的特点	3
第三节 中外合资经营企业会计核算的原则	5
第四节 中外合资经营企业与中外合作经营企业的区别	8
第二章 中外合资经营企业的注册资本验证	11
第一节 验资概述.....	11
第二节 验资准备.....	14
第三节 验资工作的基本原则.....	16
第四节 注册资本.....	18
第五节 注册资本的验证.....	25
第六节 工作底稿和验资报告.....	31
第七节 验资工作中应注意的一些事项.....	40
第三章 中外外合资经营企业的审计	44
第一节 审计的原则和依据.....	44
第二节 审计的对象及内容.....	47
第三节 合营企业会计报表.....	48
第四节 接受委托和审计约定书.....	63
第五节 内部控制评价.....	64
第六节 审计规划.....	67
第七节 工作底稿.....	69
第八节 审计实施.....	99
第九节 审计报告	122

第四章 中外合资经营企业的解散与清算	130
第一节 合营企业解散的原因及类型	130
第二节 合营企业解散和清算的程序	131
第三节 清算委员会	133
第四节 资产、债权、债务清查	134
第五节 清算资产负债表的编制	134
第六节 剩余财产的分配和处理	136
第七节 解散后财务报表及会计档案处理	138
附录	139
1. 中华人民共和国中外合资经营企业法	139
2. 中华人民共和国中外合资经营企业法实施条例	142
3. 中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法	165
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	172
5. 中华人民共和国外商投资企业会计制度	198
6. 会计科目名称和编号与会计报表格式	225
7. 中华人民共和国中外合资经营企业财务管理规定	233
8. 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	236
9. 中外合资经营企业合营各方出资的若干规定	238
10. 国际会计准则	241

第一章 概 述

随着我国改革开放政策的深入贯彻，利用外资、举办外商投资企业自 70 年代末以来取得了有目共睹的巨大进展，尤其是近年来，其发展趋势更是锐不可挡。目前外商投资企业已成为我国引进外资的极为重要的组成部分。大量外商投资企业的建立，不但为我国引进了先进的技术、产品和管理，带动了我国其他各类企业的竞争和发展，而且外商投资企业本身也日渐成为中国经济发展中的一支重要经济力量。

在我国境内设立的外商投资企业，目前主要有三种类型：

一、中外合资经营企业

中外合资经营企业一般是中方投资者和外国投资者共同投资组建、并按其投资比例共担风险、共同经营、共享利益的股权式合营企业。

二、中外合作经营企业

中外合作经营企业通常是由中国合作者提供土地、自然资源、劳动力以及房屋设施等，由外国合作者提供资金、技术或主要设备等，在平等互利的原则下，合作兴办的企业。合作各方的责任、权利、义务通过协议、合同加以规定，是一种契约式的合营企业。

三、外资企业

外资企业是指全部资本由外国投资者投入的企业。外资企业与外国企业不同，外资企业是在中国注册的中国法人，而外国企业不是中国法人。

中外合资经营企业目前是三资企业的主流，且法规、制度、经

营管理相对来说也更为完备、正规。因此，本文以下将主要论述中外合资经营企业的有关情况及注册会计师工作。

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：

（1）合营企业至少有 1 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。

（2）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。

（3）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 25%。

（4）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。

（5）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。

（6）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。

(7) 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。

(8) 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。

(9) 合营企业宣告解散后的财产依法进行清算。

第二节 外商投资企业会计制度的特点

按照中国对外商投资企业的有关法律规定，外商投资企业必须建立完备的财务会计制度，这是由于：

1. 合营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。

2. 合营企业股东的需要

合营企业的股东要了解企业的经营状况和获得的收益或亏损情况，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。

3. 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，要求如实反映企业的营业状况和收益或亏损金额。

4. 合营企业进行社会经济交往的需要

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具备偿还贷款的能力，再决定是否放贷。其他一些商业活动诸如贸易、投标、联营等也需要了解企业的财务状况，如果没有健全的财务会计制度是不能满足这些方面的要求的。

外商投资企业虽然是我国的企业法人，但是由于有国际资本的参与，毕竟又不完全类同国内各种企业，因此，其会计制度在制定时所遵循的原则也不尽相同，其特点为：

一、以我国有关外商投资企业的法律、规定为依据

外商投资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。

外商投资企业会计制度适用于在中华人民共和国境内设立的中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业。

二、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，以及便于与国际会计制度接轨，凡是与国际会计准则和国际会计惯例类同的一些会计核算原则和方法，尽量求得一致。

三、吸纳部分我国国内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会计制度中的核算内容和方法相同的，尽可能取得一致。

四、充分考虑外商投资企业的特点

外商投资企业因在设立、经营、利益分配、适用税法等方面都与国内企业有所不同，因而在制定会计制度时应充分考虑其特殊性。比如，中外合资经营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。外商投资企业会计制度则体现了上述特点，并对各个环节作出了相应的规定。

第三节 中外合资经营企业会计核算的原则

合营企业会计核算的原则是总结合营企业会计工作的实际做法，参照国际会计准则，按照国际惯例并结合合营企业的特点而规定的，是对合营企业会计工作总的要求。

合营企业会计核算的原则是：

一、合法性

合营企业是经中国政府批准，设立在中国境内的法人，受中国法律的管辖和保护。因此，合营企业的会计工作必须遵守中国的法律、法规的有关规定。

合营企业的各项经济活动和财务收支要遵循合法性的原则。如与国家有关制度的规定、国家批准的计划、合营企业对外签订的经济合同、合营企业内部的管理制度等有矛盾、抵触的，视同违背合法性的原则。

合营企业的会计工作应对企业的各项经济活动和财务收支的合法性进行监督，如实反映企业财务状况，把合法性原则贯穿到会计核算的各个环节和各个方面。

二、真实性、正确性、完整性和及时性

合营企业的会计凭证、会计帐簿、会计报表等各种会计记录，都必须根据实际发生的经济业务进行登记，做到手续齐备、内容完整、准确及时。即要求会计资料情况真实、数字正确、内容完整、编报及时。

三、一致性

合营企业所采用的会计处理方法前后各期必须一致，各个时期的会计资料要口径统一，前后连贯、具有可比性。前后衔接的各项财务报表应用统一的原则编制。

合营企业采用借贷复式记帐法，必须用中文书写或同时用商定的外文书写。原则上以人民币为记帐本位币，也可采用一种外币作为记帐本位币。

四、分期核算

为了取得一个期间内的财务状况和经济效益的综合资料，会计核算工作必须将企业经济活动和财务收支过程划分为各个会计期间，分别计算各期的经济效益和期末的财务状况。

合营企业的会计年度是由国家法令统一规定的，采用公历年制，自公历每年1月1日起至12月31日止为一个会计年度。

对在会计年度中间成立的企业，可从实际财务收支活动的日期算起，而结帐时间必须是当年的12月31日。这样，第一个会计年度的时间就不足12个月，在第一年的会计报表中，应加以注明。如果涉及国家税收减免等方面问题，不满1年的年度应按一个会计年度计算或按国家税务部门的规定合并到次年计算。从第二个会计年度起，起止的时间就应完全和规定的会计年度相一致。

五、权责发生制

权责发生制指两个法人或自然人之间，一旦签订经济合同或发生经济行为，债权人的权利和债务人的责任即具有法律效力，并受到法律的监督和保护，不论实物商品或货币是否从债权人手中转移到债务人手中，转出方和转入方都必须立即登记入帐，并确认为实际的支出和收入，以反映当期的经营状况，国家据此收缴或减去各方在这笔交易中的税款。

权责发生制的会计核算方法是：凡属于会计核算当期（如1月、1季度、1年）的收益和费用，不论其款项已经在当期内收到和付出，都要作为当期收益和费用处理，凡不属于当期的费用，即便其款项在当期内收到和付出，也不作为当期收益和费用处理。

由于会计核算工作是分期进行的，这样就会出现有些收入和

费用的发生,与该款项的收入和支出不在同一会计期间内的情况。为了正确划分各个会计期间的损益,会计核算需要实行权责发生制。收入与费用的入帐,应以收入的实现和费用的发生为标准,已实现的收入或已发生的费用,不论款项是否收到或支出,都应作为本期的收入和费用记帐。

六、收益与费用相配合

一个会计期间的收入要与为获得收入所发生的有关成本和费用同时计算入帐。成本的结转必须以收入的实现为依据。成本的计算口径必须与收入的计算口径相一致,不能只计算收入不计算成本,或者只计算成本不计算收入。这样,收益与费用相配合才能正确如实地计算各个时期内的经营成果。

七、划分资本支出与收益支出

资本支出表现为固定资产或无形资产的增加。资本支出当期并不全部转作费用,与当期收益不配比,可使多个会计期获益。

收益支出表现为费用的增加,是为取得当期收益而发生的支出。收益支出当期全部转作费用,与当期收益配比,只供本会计期获益。

资本支出如误为收益支出,则表现为资产减少,本期净收益减少,以后各期净收益增加。

收益支出如误为资本支出,则表现为资产增加,本期净收益增加,以后各期净收益减少。

因此,资本支出和收益支出不能混淆,应正确划分。

八、按实际成本核算

按实际成本核算是国际上通用的一个原则,各项固定资产均按原价登记入帐;无形资产投资按合营各方商定的金额作为原价;购入的无形资产按实际支付的金额作为原价;各种存货均按实际成本记帐。

九、继续经营

继续经营是合营企业进行会计核算所必须假定的一个前提。合营企业经批准成立后，直到解散与清算之前，都要在继续经营这一假定的前提下按正常的价格处理一切会计业务，其资产将按原定的用途去使用，其负债也应如期偿还。这是会计工作的一个重要的原则。

十、重要性、特殊性和充分表达

合营企业的会计核算要求应对重要的、特殊的经济业务和项目在报表中加以反映。为了让使用报表的单位或个人，对企业财务状况和前景作出评价和决策，会计核算要尽可能充分地反映有关信息和资料，并作必要的说明。这一原则的意义在于，如果企业的重要财务会计资料和特殊的财务资料，足以影响报表使用者的判断和决策，企业的财务报表则必须予以充分反映。

第四节 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，与合营企业主要的区别表现在：

一、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投资，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。

二、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、工业产权等可不作为股本投入。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。

三、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。

四、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，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，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相对较短，除一些房地产类项目外，很少有超过 20 年的。

五、回收资本

合营企业的合营各方在合营期内不得收回其投资本金，注册资本在合营期内不得减少。在合营期内投资者回收投资，主要通过每年的纯利润分配。

合作企业合作各方如在合同中约定合作期期满时，合作企业的全部固定资产归中国合作者所有的，可以在合同中约定外国合作者在合同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，如：