

外商投资企业会计

主编 李成章 副主编 罗飞



外商投资企业会计

主 编 李成章
副主编 罗 飞

武 汉 大 学 出 版 社

(鄂)新登字 09 号

外商投资企业会计

◎主 编 李成章

副主编 罗 飞

武汉大学出版社出版发行

(430072 武昌 珞珈山)

湖北省京山县印刷厂印刷

850×1168 1/32 12.375 印张 313 千字

1993 年 12 月第 1 版 1993 年 12 月第 2 次印刷

印数:10001—30000

ISBN 7-307-01697-4/F·336

定价:8.50 元

前 言

本教材主要是为中央广播电视大学财务会计专业学员编写的,也可作为高等财经院校有关课程教材,以及供外商投资企业会计人员业务学习参考。

教材的主要内容,大体上按照会计核算要素项目顺序,亦即资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润的顺序来安排。这些内容一般可以满足外商投资企业基本业务的需要。对于生产成本部分,则设专章来写,以解决工业企业的核算问题;对于应缴税项,考虑到外商投资企业的实际情况,又设了一章单独来写;对于外商投资企业将来可能发生的业务,在教材中我们给予了充分的注意,并根据企业会计准则及国际会计惯例,提出了参考意见。

本教材由李成章、罗飞、熊源珍和张矛四位同志共同编写。李成章同志担任主编,罗飞同志担任副主编。第一、四、五、六、九、十七、十八章由李成章撰写;第二、十、十一、十二、十三、十四、十六章由罗飞撰写;第七、八章由熊源珍撰写;第三、十五章由张矛撰写。

在教材编写过程中,湖北广播电视大学给予了大力的支持,侯文铿、王盛祥、孔祥祯、裘宗舜、刘昌汉、王文彬、常勋等教授专家提出了十分宝贵的意见,在此表示深深的谢意。

由于水平所限,加上时间仓促,教材中错漏肯定不少,敬希读者不吝指正。

编者

1993年2月于武汉

目 录

第一章 概 论.....	1
第一节 外商投资企业.....	1
第二节 外商投资企业财务管理规定.....	4
第三节 外商投资企业会计.....	7
第四节 外商投资企业会计科目	13
第二章 货币资金与外币业务	17
第一节 现金与银行存款	17
第二节 结算方式	23
第三节 外币业务核算	30
第三章 应收项目和有价证券	47
第一节 应收项目的发生	47
第二节 应收票据	48
第三节 应收帐款	55
第四节 预付款项	58
第五节 其他应收款	59
第六节 有价证券	61
第四章 存 货	65
第一节 存货会计的方法和一般程序	65
第二节 原材料存货	75

第三节	包装物和低值易耗品存货	83
第四节	存货的其他问题	86
第五章	长期投资	89
第一节	长期投资业务	89
第二节	长期投资的投入	90
第三节	投资收益	93
第四节	公司债券投资折价和溢价的摊销	98
第五节	长期投资在资产负债表上的列示	103
第六章	固定资产与在建工程	104
第一节	固定资产的特点及其内容	104
第二节	固定资产的计价	106
第三节	固定资产的取得	108
第四节	固定资产折旧	115
第五节	固定资产的处置	123
第六节	在建工程	125
第七章	无形资产及其他资产	131
第一节	无形资产的分类与内容	131
第二节	场地使用权的核算	143
第三节	工业产权及专有技术的核算	144
第四节	其他无形资产	147
第五节	其他资产	148
第八章	流动负债	155
第一节	流动负债的概念、内容及记录原则	155
第二节	短期借款	157
第三节	应付票据	163

第四节	应付帐款.....	168
第五节	应付工资.....	173
第六节	预收货款其他应付款的核算.....	180
第九章	长期负债.....	183
第一节	长期负债及其种类.....	183
第二节	长期借款.....	184
第三节	公司债券.....	187
第十章	所有者权益.....	197
第一节	投入资本的有关概念和内容.....	197
第二节	出资方式及资本验证.....	200
第三节	投入资本的核算.....	203
第四节	资本公积、储备基金、企业发展基金.....	208
第五节	资本变更的核算.....	209
第十一章	生产成本.....	212
第一节	成本与费用.....	212
第二节	生产成本核算的基本程序与成本计算方法.....	218
第三节	成本核算举例——简单法、分类法.....	224
第四节	标准成本法.....	238
第十二章	销 售.....	259
第一节	销售收入确定.....	259
第二节	销售收入的核算.....	261
第三节	销售成本、销售费用、管理费用和财务费用 的核算.....	267
第四节	代销业务.....	271

第十三章	利 润	274
第一节	利润总额的内容和计算.....	274
第二节	利润的结算.....	276
第三节	利润的分配.....	278
第十四章	应缴税项	285
第一节	所得税.....	285
第二节	工商统一税、城市房地产税、车船使用牌照税.....	291
第十五章	会计报表	295
第一节	会计报表概述.....	295
第二节	资产负债表的编制.....	297
第三节	利润表的编制.....	314
第四节	财务状况变动表的编制.....	331
第五节	会计报表编制的其他事项.....	339
第十六章	分支机构会计与汇总会计报表	345
第一节	分支机构及其会计的特点.....	345
第二节	附属企业往来.....	347
第三节	公司与附属企业的会计报表汇总.....	351
第四节	不同记帐本位币会计报表的汇总.....	358
第十七章	会计报表分析	360
第一节	会计报表分析的方法.....	360
第二节	企业盈利能力分析.....	364
第三节	偿债能力分析.....	366
第四节	企业经营业绩分析.....	368
第十八章	企业清算	370

第一节	外商投资企业的清算.....	370
第二节	清算的帐务处理.....	372
第三节	剩余财产的分配.....	376
第四节	企业提前解散的清算.....	377

附录

一、复利终值表	381
二、复利现值表	382
三、年金终值表	383
四、年金现值表	384
五、预付年金现值表	385

第一章 概 论

本章主要阐述外商投资企业的性质、有关法规、外商投资企业会计目标、会计核算原则以及使用的会计科目。

第一节 外商投资企业

我国正处于社会主义建设事业发展的新时期，这个时期最鲜明的特点是改革、开放。

十几年来，我们首先创立了一些经济特区，开放沿海城市，而后逐步扩大开放地区，从而形成了一个全面开放的格局。从境外，我们引进了资金、设备、资源、技术、人才及先进的管理方法，有力地促进了我国的经济改革和社会主义建设。

党的十四大指出，要加快改革开放和现代化建设的步伐；要更多更好地利用国外资金、资源、技术和管理经验；要拓宽利用外资的领域；要采取更加灵活的方式，完善投资环境，为外商投资经营提供更方便的条件和更充分的法律保障；要按照产业政策，积极吸引外商投资，引导外资主要投向金融、商业、旅游、房地产等领域；要合理布局经济技术开发区和高技术产业开发区，并认真办好。在这些政策的指引下，外商投资企业必然得到更大的发展，我们同国外的经济合作有着十分灿烂的前程。

外商投资企业是指在中华人民共和国境内设立的外商投资的企业，具体包括中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业。

中外合资经营企业，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，合营双方实行共同投资、共同经营、共担风险、共负盈亏。它是具有法人地位的有限责任公司。

1979年7月，我国颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业法》^①，这是管理中外合资经营企业的最主要法规。这法令规定，在中外合资企业的注册资本中，外国合营者的投资比例一般不低于25%。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，由中国合营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

^① 《中华人民共和国中外合资经营企业法》于1990年4月4日第七届全国人民代表大会第三次会议《关于修改〈中华人民共和国中外合资经营企业法〉的规定》修正。

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。”

中外合作经营企业则与中外合资经营企业不同，它是指外国公司、企业和其他经济组织或个人依据中国法律，在中国境内，同中国的公司、企业或其它经济组织共同举办的经济实体。它是契约式的合营企业，而不是以股权为基础的契约式的经济组织。合作企业可以是具有法人资格的企业，也可以是不具有法人资格的企业。合作经营企业是契约式的合营，合作各方的权利义务均在合作经营企业合同中规定。合作各方的投资或者参与合作条件可以不用货币折算投资股金，可以不分股东的股权比例，合作各方对收益的分配或对风险、债务的分担，企业经营管理方式以及结业清算办法，由合作各方在合同中规定。在合作企业合同规定的—定期间，可以允许外国合作者分得较大比例的利润或产品，或者以合作各方商定的其它方式，使其在合作企业的投资优先得到补偿。合作期满后，财产归中方所有。

外资企业则是指外国的企业，其他经济组织或个人在中国境内设立的全部资本为外国投资的、独立核算的企业。企业的经营活动（包括产、供、销各个方面）由外国投资者自行决定，其产品全部或大部分外销出口。企业应纳所得税按《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》办理。

第二节 外商投资企业财务管理规定

会计的具体实施，受到财务管理规定的制约。因此，在全面阐述外商投资企业会计之前，首先介绍外商投资企业财务管理的主要规定。

我国发布了《企业财务通则》，这是企业从事财务活动必须统一遵循的行为准则，是整个财务制度体系中最基本的法规，它适用于我国境内的所有企业。

对于外商投资企业，1992年财政部颁布了《中华人民共和国外商投资企业财务管理规定》（以下简称为《规定》）。它对企业的财务会计机构、人员和制度、资本管理、资产管理、成本费用管理、收入和利润及其分配的管理、清算期间的管理和法律责任作了全面的规定，是外商投资企业财务工作的指南。

下面扼要地介绍其中重要的和有特点的财务管理规定。

一、财务工作的管理

外商投资企业的财务工作由财政部统一管理。企业的财务活动，必须遵守中国的有关法律、法规，并接受财政机关的检查和监督。

二、会计机构和制度

企业财务会计机构的具体设置，由董事会（或联合管理机构）依照健全、有效的原则确定。

企业根据中国有关法律、法规和《规定》，结合企业具体情况，制定企业的财务制度，包括财务收支、财产管理、成本费用管理、开支标准与审批程序、外币资金管理以及内部控制、稽核等项制度。

企业按财政部规定的格式、内容和时限，定期向主管财政机关或中央企业主管部门、当地税务机关报送会计报表和财务情况说明书。其中年度报表和清算报表应附有中国注册会计师的查帐报告。

三、资本的管理

外国投资人以现金出资或提供合作条件的，应是外汇；但其中从中国境内举办的其它外商投资企业分得的人民币利润也可作为资本出资或合作条件。

外资企业无形资产的作价金额不得超过其注册资本额的20%。

合营企业投资人的出资比例，按规定的外汇牌价折算确定后，不因汇率的改变而改变。

验资工作在出资或提供合作条件后60天内完成。

合营企业和外资企业在经营期内，投资人不得以任何名义和方式抽回其注册资本。

企业的资本公积包括：投资人缴付的出资额大于注册资本的差额；因有关资产帐户与实收资本帐户所采用的折合汇率不同而产生的折合记帐本位币差额；接受捐赠的收入等。

四、资产的管理

企业固定资产折旧一般采用直线法或者工作量法。需要采用其它折旧方法或者改变现有折旧方法的，须依法履行报批手续。

无形资产在计价时，须备有相关详细资料，包括所有权证书

的复制件，作价的计算根据和标准等，其中专有技术、经营特许权和商誉的计价，应经有权认证的机构或中国注册会计师评估确认。

五、成本、费用的管理

关于坏帐准备问题，按规定从事信贷、租赁等业务的企业，在依法履行报批手续后，可于年度终了，按照应收帐款、应收票据等应收款项或者放款的年末余额，计提不超过 3% 的坏帐准备。

关于交际应酬费问题，对于不同的行业的限额作了不同的规定。

关于差旅费等标准问题，按规定，企业的差旅费、误餐补助费、董事会费等项费用的标准和管理办法，由董事会作出合理的规定，报主管财政机关或中央企业主管部门备案。

六、利润的分配

企业缴纳所得税后的利润按下列顺序分配：

- (一) 支付各项赔偿金、违约金、滞纳金、罚息、罚款；
- (二) 弥补以前年度亏损；
- (三) 提取储备基金、企业发展基金和职工奖励及福利基金；
- (四) 向投资人分配利润。

企业的储备基金、企业发展基金和职工奖励及福利基金的提取比例由董事会确定。

七、清算期间的管理

清算程序、原则和清算委员会人选，由董事会提出。

企业在清算完结前，除拨付清算所必需的费用外，不得以任何方式处置企业财产。

企业结余的职工奖励及福利基金、中方职工住房补助基金和用这两项基金购置的各项财产、设施，不作为企业的财产进行清

算。

八、法律责任

主管财政机关和中央企业主管部门有权对外商投资企业执行《规定》的情况进行检查。对违反《规定》的，除限期纠正外，给予书面警告，或者予以通报。

从总的方面来看，在对外商投资企业财务管理方面，规定必须遵守中国的法律，必须接受财政部门及主管部门的管理，但是企业的最高权力机构董事会有很大的权力。在财务管理问题上，外商投资企业有较大的自主权，有很大的灵活性。

第三节 外商投资企业会计

一、外商投资企业会计目标

会计是一种商业语言。这就是说，会计通过独特的方法，将企业的经济业务活动进行记录、分类、汇总，最后以会计报告的形式，向会计报表的读者传递企业的财务状况及财务结果。会计是一种语言，用来表达企业的重要财务情况。这种对会计的形象概括，说明了会计的一个重要目标是：提供有用的经济信息。

会计目标的研究，对会计工作有重要的意义。

在经济决策中，信息是决策的前提和基础。企业发生了大量的经济活动，对这些业务，都进行了详细的记录。但是，没有经过独特方法加工处理的数据，还不能直接为决策者所使用。因为这些资料分散、零乱、原始和粗糙。要使它们变为有用的决策信息，使社会公众和信息需要者理解和接受，就需要采取会计的方法，将这些资料进行加工、整理，将庞杂的各种信息资料分门别类，压缩成为要害性的会计信息，提供给决策者及信息需要者。

对于外商投资企业来说，合资经营企业的投资人需要会计信

息，合作者需要会计信息，与企业有密切关系的决策者需要会计信息，政府的有关部门及管理部门也需要。投资人、合作者需要通过会计信息了解企业的经营结果，考虑其结果的分配以及对企业未来投资或其他行为的决策。前景乐观，会追加资本，扩展业务，扩大合作范围；前景暗淡，可能就此止步，消极合作，或者干脆关闭。企业以外的有关方面，如银行、财务发展公司、其他各种信贷部门也要依据会计信息了解企业的获利能力、偿债能力，以决定自己的行动。政府的有关部门及机构，需要通过会计信息，检查企业是否执行国家的有关政策、法令，并据以采取相应的措施。

有用的信息必须是可靠的信息。只有完整、真实的信息，才能为正确的决策打下基础。会计人员必须认真地验证经济业务活动的真实性，正确地进行记录，运用正确的方法，提供可靠的信息。

会计还有另一个重要的目标或者任务，那就是对企业进行监督管理。这种监督大体包括两个方面。一方面，通过监督保护企业财产安全，提高企业的经济效益。企业的经济活动涉及货币的收付，财产物资的进出和耗用，债权债务的发生。会计是一种全面的综合监督，要保护企业的财产不受侵犯，要使企业能以较少的耗费取得较大的经济效益，要使财务活动符合企业既定的政策。另一方面，通过监督，使企业的经济活动及财务行为符合国家法律。外商投资企业是在我国国内举办的，国家的法令、政策保护、促进企业的发展，同时企业也必须尽自己的责任，遵循中国的法令、政策，使企业的行为合理、合法，使它们得以健康发展。

提供有用的经济信息和执行监督管理应当是外商投资企业会计的两大目标。

二、外商投资企业会计核算原则

我们国家正在努力建立社会主义市场经济。由于市场经济的