

立信会计丛书

Lixin Kuaiji Congshu

WAISHANG TOUZI QIYE KUAJI

外商投资企业会计

(新版)

李海波 主编



立信会计出版社

Lixin Kuaiji Chubanshe

• 立信会计丛书 •

外商投资企业会计

WAISHANG TOUZI QIYE KUAJI

(新版)

李海波 主编

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

外商投资企业会计/李海波主编. —2版. —上海:立信会计出版社,1999.8

ISBN 7-5429-0677-1

I. 外… II. 李… III. 中外合资经营-三资企业-会计 IV. F276.43

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 31268 号

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号 邮政编码 200233)

出版人 陈惠丽

新华书店经销

立信会计常熟市印刷联营厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 10.75 插页 2 字数 262 000

1999 年 8 月第 1 版 1999 年 8 月第 1 次印刷

印数 1—10 000 定价: 18.00 元

前 言

随着 21 世纪的到来,我国改革开放事业进一步扩大,外商投资企业不断发展,为了规范外商投资企业会计核算工作,满足各类院校、职业技术教育和财会培训的需要,受中国会计学会、全国成人高校财会研究会、上海经济书店、立信会计出版社等有关同志的委托,按照《企业会计准则》、《企业财务通则》以及财政部最新颁布的有关财务会计制度、具体会计准则的规定,吸收了近年来财会研究的新成果,编著了《外商投资企业会计》(新版)一书。

本书由我国会计学专家、全国专科人才培养工作委员会副主任、立信会计高等专科学校校长李海波教授担任主编。参加本书撰写的人员有:会计学专家李海波、余名、蒋瑛,以及朱本华、张永芳、李俊、赵一心、陈勇、吴健。

本书可作为普通和成人院校、各类职业技术学院的教科书,也可作为广大财会实际工作者以及各类管理人员自学、培训、进修和提高业务水平的读物。

本书在撰写过程中曾得到国家教育部、国家财政部、全国立信会计事业协作会、全国成人高校财会研究会等有关同志的大力支持,在此表示衷心的感谢!

本书难免存在疏漏和不足之处,恳请广大读者批评指正。

李海波工作室

CD163/22

目 录

第一章 概论	1
第一节 外商投资企业的性质、特征和作用	1
第二节 外商投资企业会计制度的特点和任务	6
第三节 外商投资企业的会计原则	9
第四节 外商投资企业的会计科目和会计报表	11
第五节 外商投资企业的财会组织机构和档案管理	15
复习思考题	19
第二章 投入资本的核算	21
第一节 投入资本的涵义和特点	21
第二节 出资的方式及计价	23
第三节 投入资本的核算方法	26
复习思考题	33
第三章 货币资金和外汇收支业务的核算	35
第一节 货币资金的核算	35
第二节 外汇收支的核算	42
复习思考题	59
第四章 支付结算方式和应收款项的核算	61
第一节 支付结算方式和核算	61
第二节 应收票据的核算	73

第三节 应收、预付帐款及其他应收款的核算·····	80
复习思考题·····	87
第五章 存货的核算·····	88
第一节 存货的分类和计价·····	88
第二节 原材料的核算·····	93
第三节 包装物及低值易耗品的核算·····	105
第四节 存货变现损失的核算·····	111
复习思考题·····	114
第六章 对外投资的核算·····	115
第一节 投资的涵义和分类·····	115
第二节 短期投资的核算·····	116
第三节 长期投资的核算·····	120
第四节 拨付所属资金的核算·····	129
复习思考题·····	131
第七章 固定资产、无形资产及其他资产的核算·····	133
第一节 固定资产的分类和计价·····	133
第二节 固定资产增加及在建工程的核算·····	136
第三节 固定资产折旧及修理的核算·····	143
第四节 固定资产减少的核算·····	150
第五节 固定资产租赁的核算·····	154
第六节 无形资产及其他资产的核算·····	159
复习思考题·····	166
第八章 流动负债和长期负债的核算·····	168
第一节 流动负债的核算·····	168

第二节 长期负债的核算·····	181
复习思考题·····	188
第九章 产品生产成本的核算·····	189
第一节 产品生产成本核算的基本原则·····	189
第二节 生产过程的核算·····	193
第三节 产品成本计算方法·····	200
复习思考题·····	218
第十章 销售业务的核算·····	220
第一节 销售业务的内容·····	220
第二节 产品销售业务的核算·····	222
第三节 其他销售业务的核算·····	235
复习思考题·····	239
第十一章 利润及利润分配的核算·····	240
第一节 利润的核算·····	240
第二节 所得税的核算·····	245
第三节 利润分配的核算·····	250
复习思考题·····	253
第十二章 资产负债表和利润表·····	255
第一节 资产负债表及其附表·····	255
第二节 利润表及其附表·····	271
复习思考题·····	284
第十三章 现金流量表及合并会计报表·····	286
第一节 现金流量表·····	286

第二节 合并会计报表.....	302
复习思考题.....	310
第十四章 解散与清算.....	311
第一节 解散与清算的基本程序和方法.....	311
第二节 解散与清算的核算.....	314
复习思考题.....	331
附表一 复利现值系数表.....	333
附表二 年金现值系数表.....	334

第一章 概 论

第一节 外商投资企业的性质、特征和作用

外商投资企业是指境外公司、企业和其他经济组织或个人(包括香港、澳门和台湾地区的投资者),经我国政府批准,在我国境内举办的吸收外商投资的企业。举办外商投资企业是我国对外开放的一项基本国策,随着投资环境的不断改善,我国外商投资企业已有了很大发展。据统计,到1998年末,我国已累计吸收外商投资2600多亿美元,连续五年成为吸收外商直接投资最多的发展中国家。这对于弥补我国建设资金的不足、引进技术、扩大出口和发展我国经济,具有重要的作用。

一、外商投资企业的性质和特点

(一)具有多种组织形式和不同的所有制性质,有利于适应不同的筹资渠道

外商投资企业主要包括中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业,分别以《中外合资经营企业法》(1979年颁布,1990年修订)、《中外合作经营企业法》(1988年颁布)和《外资企业法》(1986年颁布)为法律依据,并确定了它们的性质和内容。

1. 中外合资经营企业(简称合营企业)是境外投资者与我国合营者按照平等互利的原则在我国境内举办的具有法人地位的股份制企业,是合营各方按照投资比例共同投资、共同经营、共享利润、共担风险的股权式合营企业。

2. 中外合作经营企业(简称合作企业)是境外投资者与我国合作者以合作合同为基础所举办的契约式合作企业。合作各方对投资的方式、合作的条件、收益或产品的分配、风险或亏损的分担等都可以根据约定的合同执行。它可以依法取得法人资格,也可能存在非中国法人的合作企业。

3. 外资企业是指企业全部资本由境外投资者投资的企业,由外商独立经营和管理,自行确定组织形式,自负盈亏、自行分配利润。凡符合中国法律关于法人条件规定的,可依法取得中国法人资格。

(二) 有自主经营和科学管理的权利,投入资金受到法律保护,有利于引进技术、扩大新产品

为了适应社会主义市场经济的需要,扩大对外经济合作和技术交流,我国政府按照我国的国情和国际惯例,制订了特定的法律和法规,不断促进科学技术和现代化生产的发展。外商投资企业依法享有自主经营和科学管理的权利,例如有权决定本企业的发展规划、生产经营计划和劳动工资计划;有权从国内、国际市场直接购买原材料、设备等及出售自己的产品;有权建立本企业的财务管理、劳动管理制度,决定利润分配方案和财务收支预决算;有权采取措施进行生产技术的革新和改造等。国家还规定保护投资人的合法权利,给予外商投资人有自主管理的权利。例如,投资人投入资金受到法律保护,投资人应得的利润和外籍职工的正当收入均可依法汇往国外,并规定对产品出口企业和先进技术企业给予比一般企业更优惠的条件,促使企业扩大投资、引进技术,并从事新产品开发。

(三) 实行外商投资优惠政策,为外国投资者创造良好的投资环境

为了更好地吸收外资,我国政府曾先后制订了《关于鼓励外商投资的规定》和《外商投资企业和外国企业所得税法》,从法律上规

定外商投资企业的优惠条件。除了税收优惠和减免政策以外,还在产品进出口管理、银行信贷资金投放、场地使用、土地开发等方面给予各种优惠。主要包括:

1. 税收优惠。外商投资企业的所得税率一般为 30%,加上地方所得税率 3%,合计为 33%,这在当时是低于我国国营企业的标准的,而且在不同地区、不同产业更享有不同的税收优惠。例如在经济特区内开办的外商投资企业和设在经济技术开发区的生产性外商投资企业,对其所得一律减按 15% 的税率征收所得税,而对其所在城市是老市区的生产性外商投资企业,则减按 24% 税率征税;对生产性外商投资企业经营期在 10 年以上的,从开始获利的年度起,第一年和第二年免征所得税,第三年至第五年减半征收;对投资在农、林、牧等利润低和在经济不发达的边远地区的企业,还可以在以后的 10 年内继续减征 15%~30% 的所得税;对需要鼓励 and 发展的企业,如对产品出口企业、先进技术企业、合资建设港口码头企业可根据不同条件给予更多的优惠。外国投资者分得的利润直接再投资于该企业的,经营期不少于 5 年的,可退还其再投资部分已纳所得税款的 40%;如果将分得的利润汇出境外,可免缴汇出额所得税。

2. 其他优惠政策。

(1) 产品出口企业和先进技术企业的场地使用费,除大城市市区繁华地段外,开发费和使用费综合计收的地区的收费标准为每年每平方米 5~20 元;一次性计收或企业自行开发的最高为每年每平方米 3 元,地方人民政府可以酌情在一定期限内免收,企业应按所在地政府的规定交费。

(2) 合营企业按国家规定支付中方职工劳动保险、医疗费用以及国家对职工的各项补贴,但对于经考核确认的产品出口企业和先进技术企业,可免缴国家物价等项补贴。其中住房补贴留给企业,作为中方职工住房补助基金,用于补贴修建、购置中方职

工住房。

(3) 为企业提供信贷资金。中国银行和其他经批准的银行对外商投资企业提供固定资产贷款、流动资金贷款、现汇抵押贷款、备用贷款。贷款货币分为人民币贷款和外币贷款两种。对产品出口企业和先进技术企业所需资金,优先给予贷放。

(四) 经济效益和社会效益同时并重,提高外商投资企业的成效

外商投资企业的经济效益是指企业是否有投资效益;社会效益是指投资是否有利于我国的经济建设。总体来看,两者应该是一致的,但由于立场不同,中外各方或者企业与国家之间往往会发生一些矛盾,需要认真加以解决。针对这一情况,我国在吸收外商投资政策中,明确规定了鼓励和限制的措施,十分强调实行“有所引进、有所抵制”的方针。对出口企业和先进技术企业给予优惠待遇;对不适宜的行业加以限制;并规定了聘请注册会计师验资和查帐等措施,以保证财务状况的可靠性。国家还规定以平等互利原则,从法律上维护投资者的权益,使企业有法可依,有利可得,并坚持正确的经营方向。

二、举办外商投资企业的作用

改革开放以来,我国努力贯彻实施利用外资政策,不断改善投资环境,使外商投资企业得到了很大的发展,在我国经济建设中起着积极的作用,主要表现在以下几个方面:

(一) 通过利用外资,弥补了我国建设资金的不足,扩大了投资范围和生产能力

随着外商投资企业的增加,境外投入资金迅速增加,生产范围不断扩大,有力地补充了我国建设资金的不足。据统计,从1979年到1998年,我国共批准设立的外资企业32.47万家,合同外资金额为5725亿元,实际使用外资总额为2674亿元,投资的地域分布

在东部沿海地区和中西部内陆地区,投资行业涉及到石油、煤炭、交通、通讯、冶金、机械、电子、化工、建材、轻工、纺织、医药等国民经济各个领域,并开拓了一些新的经济增长点和高新技术项目,不仅使我国能够直接利用外资为我国经济建设服务,而且直接扩大我国生产范围和生产能力。

(二) 利用外资吸收国外先进技术和经营管理经验

很多外商投资企业是利用技术优势向我国进行投资的,投资者从其本身利益出发,也愿意提供先进的技术,并迅速形成生产力。改革开放以来,我国通过外资带动了 12 万家企业的技术改造,引进了大量先进技术和设备,促进我国的技术改造和技术进步。如中德合营的大众汽车公司,建立以来,积极促进零配件的国产化,1998 年已达到 92.89%,促进了我国汽车工业的发展。除此以外,外商投资企业中的中方人员与外方人员共同管理企业,通过培训、出国进修和共同研究,培养出一大批技术和管理人员,为提高我国技术水平和管理水平发挥了积极作用。

(三) 扩大了出口创汇,增加了国家财政收入

外商投资企业很多是以出口为主的,投资者可以利用其销售渠道,使产品进入国际市场,扩大出口创汇。据统计,1996 年外商投资企业的出口额已占全国出口总额的 40%左右,上交税收 700 亿元,占整个工商税收的 10%,在一些沿海城市,外商投资企业上交的税、费,已成为地方财政收入的重要来源。

(四) 创造了就业机会,扩充了就业门路

我国劳动力相对过剩,一部分待业人员需要寻找出路,外商投资企业的发展,为就业开辟了新的途径。据统计,截至 1996 年,外商投资企业就业职工达到 1 700 多万人,如加上为其加工或服务的职工,就业的人数就更多,因此为创造就业机会、拓宽就业门路建立了良好条件。

(五) 促进我国发展对外经济关系,优化产业结构

近年来我国吸收的境外投资来自 170 多个国家和地区，投资面广，有利于促进我国对外贸易和经济合作，同时也优化了我国出口产品结构，提高了产品的加工深度和档次，增强了国际竞争力量。为使外资更多参与我国经济建设，我国政府将进一步完善有关法律和政策，鼓励外商更多地投资于现有企业的技术改造和技术创新，投资于农业综合开发、基础设施、基础工业和中西部地区的项目，对优化我国的产业结构，促进我国经济体制改革有重要意义。

第二节 外商投资企业会计制度的特点和任务

《外商投资企业会计制度》是 1992 年 6 月由我国财政部在 1985 年发布的《中外合资经营企业会计制度》基础上修改制订的。修订后的会计制度适用范围更加广泛，内容更接近于国际惯例。1992 年 12 月，财政部发表了《企业会计准则》，按规定适用于中华人民共和国境内的所有企业，于是对外商投资企业会计制度又作了适当修改，除了外商投资企业的特点和管理需要的部分以外，两者已基本接近，但《外商投资企业会计制度》仍作为独立制度执行。

一、外商投资企业会计制度的特点

（一）尽可能与国际惯例接轨，易为外商投资企业所应用

我国执行会计准则以后，新会计制度与《外商投资企业会计制度》都按照国际惯例采用“资产=负债+所有者权益”的会计恒等公式，并根据这个公式编制资产负债表。原外商投资企业中的“投资人权益”科目改为“所有者权益”，使两者结合起来。但原《外商投资企业及外国企业所得税法》及其他涉及外商投资企业财务管理方面的规定，在国家对这些法律、法规修改以前，仍按原规定执行，原规定境外投资者必须使用外汇及出资人投资比例不因汇率变化

而改变的办法不作改变,使境外投资者易于理解和接受,也符合于我国的实际情况。

(二) 体现资本保全原则,保护所有者权益

制度反映投资者的权益,保证投入资本不作任何抵减,投资比例不作任意改变。境外投资者所分得的利润和其他正当收益可以申请汇出境外,要求体现资本保全的原则,以保护所有者的权益。

(三) 外汇管理有专门规定,外汇收支原则上应自求平衡

外商投资企业外汇收支比较频繁,国家对其外汇管理有严格的管理制度,并要求原则上保持外汇收支平衡。如外商投资企业的外汇应在我国境内的中国银行或经批准的其他银行开立帐户,企业的一切外汇收入和正常的业务支出,应从其外汇存款户中收支,实行企业的外汇自创、自留和自用,力争收支平衡。

(四) 贯彻公平合理的原则,正确处理国家和企业、中方和外方的相互关系

外商投资企业在经济性质、投资构成以及经营方式等方面都与国有企业不同,制度尽量贯彻了公平合理的原则,尽可能地去尊重企业的自主权,保护其合法的经营权利和投资利益。但外商投资企业也应依法经营,严格按照合同办事,履行自觉接受政府管理和监督的义务。因此制度积极支持企业的发展,同时也提出监督管理和制止不正当的经营行为。对外方人员,国家要求中方人员虚心学习、互相支持,但对涉及重大问题时,应依法根据合同和章程,本着平等互利原则,力争维护国家、企业和职工的利益,保证企业的顺利健康发展。

二、外商投资企业的会计任务

会计的任务是根据会计的职能和作用而决定的,它取决于会计对象的特点和经济管理的要求。根据我国《会计法》规定,国家对会计工作的要求是“发挥会计工作在维护社会主义市场经济秩序、

加强经济管理、提高经济效益中的作用。”“会计机构、会计人员的主要职责是进行会计核算、实行会计监督；拟订本单位办理会计事务的具体办法；参与拟订经济计划、业务计划；考核、分析、预算财务计划的执行情况；办理其他会计事务。”外商投资企业牵涉到国际关系，许多新兴行业尚在发展之中，制度建设仍是一项重要任务，现从以下五个方面加以补充说明：

1. 加强会计核算，使会计制度既适合行业特点，又尽可能地符合国际惯例。企业除了切实贯彻《外商投资企业会计制度》和国家有关规定外，应重点加强四个方面的核算工作：

(1) 建立内部管理制度，使会计工作有准绳和依据。当前外商投资企业中只有工业企业的会计制度比较全面，其他有关行业需参照国有企业大行业制度执行，因此，需要及时建立内部制度。

(2) 健全外币收支业务的管理办法，促进出口创汇，保证收支平衡。

(3) 加强成本管理制度，力求降低成本、扩大效益。

(4) 制定会计工作基本规范，加强会计基础工作。提高会计工作水平。

2. 加强会计监督，保证企业坚持正确的经营方向。维护国家的利益；尊重企业的自主权，保护投资者的权益；保护企业财产安全，保证企业帐帐相符、帐实相符，防止浪费和损失；保证如实缴纳税款，防止非法避税和逃税。

3. 提高会计人员素质。外商投资企业的中方干部和财会人员不仅应有较高的业务水平，善于学习先进经验，提高效率，而且要有较高的道德品质，坚持原则，廉洁奉公。

4. 以提高经济效益为原则，依靠技术、依靠管理，扎扎实实做好各项工作。要提高投资效益，扩大出口创汇，促使提高产品质量，以吸引更多的外资，发展我国的经济建设。

5. 为企业负责人、投资者和有关部门提供切实可靠的会计信

息。企业会计报告及经过审计的会计报表,是经济决策和经济管理的依据。

第三节 外商投资企业的会计原则

会计原则是会计工作的规范和要求,我国《外商投资企业会计制度》规定了八条会计核算原则,主要是:

1. 合法性。这是指会计核算工作应当符合我国有关法律、法规和外商投资企业会计制度的规定。

2. 会计期间。这是指企业的会计年度按照日历年度确定。

3. 客观性。这是指会计核算工作应当以实际发生的经济业务为依据,做到记录准确、内容完整、方法正确、手续齐备、符合时限。

4. 权责发生制。凡是本期已经实现的收入和已经发生的费用,不论款项是否在本期收付,都应当作为本期的收入和费用入帐;凡是不属于本期的收入和费用,即使款项已在本期收付,也不应作为本期的收入和费用处理。

5. 配比原则。收入和费用的计算应当相互配合,同一会计期间所取得的收入及其相关联的成本、费用,应当在同一会计期间登记入帐。

6. 实际成本。企业的财产应当按照实际成本核算。除另有规定者外,企业不得自行调整财产的帐面价值。

7. 划分资本支出和收益支出的界限。支出的效益及于一个会计年度以上(不含一个),应当作为资本支出;支出效益仅及于本会计年度的,应当作为收益支出。

8. 一贯性。会计核算方法,前后各期应当一致,不得随意变更,否则应自年度开始时变更并于会计报告中予以说明。

《外商投资企业会计制度》公布后,《企业会计准则》相继公布,《企业会计准则》在总则中提出了四项基本前提和两项规定,并提