

第一章 总 论

一、基本内容

(一) 外商投资企业的一般概述

1. 直接投资和间接投资

(1) 直接投资

包括合资经营、合作经营、外商独资。

(2) 间接投资

包括政府间信贷、国际金融机构信贷、出口信贷、银行间信贷、国际债券投资、国际租赁和国际信托等。

2. 外商投资企业的概念

由一个或几个外国公司、企业和其他经济组织或个人，遵循平等互利原则，经中国政府批准，在中国境内建立的联合企业。

3. 企业的性质

(1) 从经济性质上看，是社会主义的国家资本主义性质的企业；

(2) 从组织上看，是有限责任公司；

(3) 从法律上看，是我国一个独立的经济法人，有起诉和应诉权。

4. 合资企业与合作企业的区别如下表

项 目	中外合资企业	中外合作企业
投资条件	外商以认股方式对我国企业进行投资，或合资各方按一定投资比例联合投资。	由合同确定。
权利、义务	有限责任公司，投资各方按投资比例分享利润、承担风险、共负盈亏。	经营管理、红利分配、风险承担，均由合同规定。
投资方式	可以是现金、实物、厂房和设备、工业产权等。	中方提供土地、自然资源、厂房设备等，不拿或少拿现金；外商主要提供现金、设备和物资等。
适用范围	合营时间长、投资数额大、技术要求高的大中型企业。	合营时间短、投资数额小、技术要求低的中小型企业。
合营期满的处理	合营期满要进行解散和清算，剩余财产按投资比例分配。	合营期满，财产无条件归我方，不存在解散和清算问题（合同有规定的除外）。
资本收回方式	在继续经营期间，投资人不得以任何名义和方式撤回注册资本。	合作企业合同中约定，外国投资者可在合作期限内先行收回投资，但必须按有关规定和合同约定，对合作企业的债务承担责任，外国投资者在税前回收投资，须报经主管财政税务机关批准。

(二) 外商投资企业的特点和作用

1. 外商投资企业的特点

(1) 共同投资；(2) 共同经营；(3) 共负盈亏；(4) 独立自主；(5) 有限生命。

2. 外商投资企业的作用

(1) 可以引进先进技术，提高产品质量和企业的经济效益；

(2) 有利于管理人才的培养和企业素质的提高；

(3) 可以利用外商外销渠道，扩大产品出口，增加外汇收入；

(4) 可以既不增加国家的债务负担，又节约外汇支出。

(三) 外商投资企业会计核算的内容和任务

1. 内容

(1) 会计核算内容的客观依据：会计核算的内容，取决于企业生产经营的特点，并受企业经营管理的要求所制约。

(2) 具体内容见《外商投资企业会计》即教材第 8 页。

2. 任务

(1) 概念

会计核算的任务是指对会计核算内容进行核算、监督所要达到的目的和要求

(2) 客观依据

取决于会计核算的内容特点和经营管理要求。

(3) 具体任务

参与经济预测和合同的签订，促进筹建工作的顺利完成。

a. 参与合营项目的经济预测；

b. 参与提出可行性研究报告；

c. 参与谈判、签订协议、合同和起草章程；

- d. 向工商行政管理部门申请注册登记；
- e. 向当地税务部门办理税务登记；
- f. 向财政部门办理国家财产的转移手续。

反映和监督企业的经济活动，提高企业的经济效益。

贯彻执行有关法律、法规和经济合同，维护合营各方的正当权益。

(四) 外商投资企业会计核算的原则和特点

1. 会计核算原则

它是指会计在行使职权和行使监督的职能时所应遵循的规矩，它是用以指导会计实践以便更好地完成会计任务的准绳。

2. 会计核算原则的内容

(1) 合法性原则

它是指外商投资企业会计工作不仅要遵守中国的法律、法规、条例的有关规定，同时应与有关制度、计划、合同和内部管理制度相一致，如有矛盾会计部门应拒绝执行或要求补办手续。

(2) 真实性、正确性、完整性和及时性原则

它要求会计资料要做到情况真实，数字正确，内容完整，编报及时，不得弄虚作假。

(3) 继续经营、分期核算原则

继续经营：它是指外商投资企业在合同期满之前，仍以现有的形式和目标继续经营下去，资产将按原定用途使用，负债将会得到偿还。

分期核算：为便于检查预算和财务计划的执行情况，便于考核经营成果，一般把企业连续不断的生产经营业务财务收支过程，划分为各个阶段，称为会计期间，如年、季、月。我国合营企业会计年度规定为每年 1 月 1 日至 12 月 31 日。

(4) 实际成本核算原则

它是指企业的资产和负债均以经济业务发生时的实际收支和付出的货币数量作为记帐价值，又称为历史成本原则。

(5) 权责发生制记帐原则

它是指本期已经实现的收益和已发生的费用，无论款项是否收付，都应作为本期收益和费用入帐。否则，就不应作为本期收益和费用支出处理。其目的在于正确计算和考核各个会计期间的经营成果。

(6) 收益与费用相配合原则

它是指一个会计期间的各项收入和相关费用，必须在同一时间登记入帐，做到收益与费用相配合，不应脱节，不应提前或延后。其目的在于正确核算各会计期间的经营成果。

(7) 划清资本支出与收益支出的原则

资本支出是指用于增加固定资产和无形资产而发生的各项支出。

收益支出是指为了取得本期收益而发生的各项支出。

为了正确确定投资支出，正确计算企业盈利，所以要严格划分资本支出和收益支出的界限。

(8) 会计处理方法前后期一致原则

为使各会计期间资料有统一口径，前后连贯，互相可比，并使前后期衔接，以免报表失去可比性而给使用报表的人造成错觉，所以处理方法前后期必须一致，如有变动要经批准，并说明变动原因和影响程度。

(9) 其他原则

记帐原则：借贷记帐法。

② 记帐本位币：人民币为记帐本位币。

外商投资企业会计核算的特点（见教材第 15 页—21 页表 1-1。）

(五) 外商投资企业会计的组织

1. 设置会计机构

会计机构要根据生产规模大小、业务繁简和管理工作的要求来设置。

2. 配备会计人员

大中型企业必须设置总会计师，建立以总会计师为首的经济责任制，协助总经理负责领导企业的财务会计和经济核算工作。必要时还可设置副总会计师，协助总会计师做好财务会计工作。

3. 制订和执行会计制度

(1) 概念

会计制度是组织和从事会计工作时必须遵守的规范和准则。

(2) 内容

会计科目：它是归类反映各项经济业务，以及填制会计报表的重要依据。

a. 资产是指外商投资企业拥有的或者控制的能以货币计量的经济资源。它可以是货币的和非货币的、有形的和无形的，等等。

通常又往往把资产分为流动资产和非流动资产两大类。流动资产是指现金和可变现的其他资产和物质，如存货、应收帐款等；非流动资产，包括固定资产、在建工程、长期投资、无形资产等，其目的在于反映一个企业的短期偿债能力。

b. 负债是指企业所承担的能以货币计量需以资产或劳务偿付的债务，包括流动负债和长期负债，流动负债是指将在一年或者超过一年的一个营业周期内偿还债务。它与流动资产之间有着直接联系。长期负债是指偿还期在一年以上或者超过一年的一个营业周期以上的债务，包括长期借款、应付公司债、应付公司债溢价或折价等。

c. 投资人权益是指企业投资人对企业净资产的所有权，包括实收资本、资本公积、储备基金、企业发展基金和未分配利润等。

d. 损益是指营业收入减除各类费用后的差额损益科目按其营业收入和费用是否有直接关系，又可划分为营业内收支和营业外收支两大类。

e. 成本费用是指外商投资工业企业为生产产品而发生的生产成本和制造费用两个科目

② 会计凭证：是记录经济业务，明确经济责任的书面证明，是登记帐簿所必不可少的依据

帐簿：是对经济业务进行分类和序时记录的簿籍，是积累和储存经济活动情况的数据库。

(3) 会计报表

它是总括反映企业经济活动情况和经营成果的报告文件。它主要包括：

资产负债表；

利润表；

财务状况变动表，及其他附表。

二、应熟悉的名词

(1) 会计核算原则

(2) 合法性原则

(3) 继续经营

(4) 会计期间

(5) 历史成本原则

(6) 权责发生制原则

(7) 收益与费用相配合原则

- (8) 资本支出
- (9) 收益支出
- (10) 前后期一致原则
- (11) 会计科目
- (12) 资产
- (13) 负债
- (14) 权益
- (15) 损益
- (16) 成本
- (17) 凭证
- (18) 帐簿
- (19) 会计报表
- (20) 会计制度

第二章 投入资本的核算

一、基本内容

(一) 投入资本核算的任务

1. 举办外商投资企业的程序

(1) 在酝酿开办初期，要按有关规定由投资中方向企业主管部门申请，并提出投资项目建议书。

(2) 投资项目建议书经企业主管部门批准后，进行可行性研究。

(3) 可行性研究报告经批准后，即可开展一系列筹备工作，并在此基础上，由投资各方进行谈判，签订协议、合同，起草章程。

2. 有关概念和相互关系

(1) 协议

它是投资各方经过初步谈判对投资的某些原则和要点取得一致意见后而签订的初步文件，是双方签订合同的基础。

(2) 合同

它是投资各方对相应的权利和义务所达成一致意见后签订的、具有法律效力的契约。外商投资企业尤为重要。

(3) 章程

它是根据合同规定的原则，经投资各方同意，规定外商投资企业的宗旨、组织原则、经营管理方法等，并且以外商投资企业

的名义向外公布的文件

(4) 相互关系

合同是承上启下的文件，协议在前，合同在中，章程在后；协议比较原则，合同比较具体，合同是协议的具体化，合同也是制订章程的基础。

3. 资本的筹措

(1) 有关专业术语

投资总额：“注册资本”和“借入资本”的总和。

注册资本：它是设立外商投资企业时，投资各方认缴的，在工商行政管理局登记的资本总额。

实收资本：是指投资各方实际缴纳的资本。

出资比例：指投资企业的注册资本中，外商的“投资比例”一般不低于 25%。

缴资期限：外商投资企业各方认缴的出资额必须在合同规定的时间内缴足；逾期未缴，或未缴足时，必须支付延迟利息；如造成损失，必须负赔偿责任。

⑥ 资本结构：包括两方面的内容：一是中资和外资的比例关系，外资至少不得低于 25%，最高无限额；二是“注册资本”和“借入资本”以及与投资总额关系的规定：

a. 投资总额在 300 万美元以下（含 300 万美元）的注册资本至少应占投资总额的 7/10；

b. 投资总额在 300 万美元以上至 1 000 万美元（含 1 000 万美元）的，其“注册资本”至少应占投资总额的 1/2，其中投资总额在 420 万美元以下的，注册资本不得低于 210 万美元；

c. 投资总额在 1 000 万美元以上至 3 000 万美元（含 3 000 万美元）的，其“注册资本”至少应占投资总额的 2/5，其中投资总额在 1 250 万美元以下的，注册资本不得低于 500 万美元。

⑦ “实收资本”与“注册资本”的关系：如合营各方能一次

缴足认缴的资本，则实收资本 = 注册资本；如分期缴纳的，则开始营业时，实收资本 < 注册资本。

（二）出资方式 and 计价原则

1. 出资方式

（1）现金

包括人民币和外币。

（2）实物

包括厂房、建筑物、机器设备和材料物资。

（3）无形资产及其他资产

包括：专有技术及专利权、商标权、版权、其他特许权及场地使用权等。

（4）有关规定

有形资产作价作为投资时，必须符合以下要求：

- a. 为外商投资企业生产经营所必须的；
- b. 我国不能生产或虽能生产但价格过高，或在技术性能和供应时间上不能保证需要的；
- c. 作价不得高于同类设备或其他材料物资当时的国际市场价格。

无形资产作价作为投资时，必须符合以下要求：

- a. 能用以生产我国急需的新产品或适销对路的出口产品；
- b. 能明显改善现有产品的性能、质量，提高生产效率；
- c. 能显著节约原材料、能源和其他物资的；
- d. 以工业产权和专有技术及专利权作投资的，必须按规定提供有关资料；
- e. 按国际惯例，技术资料所占投资比例不得超过 15%—30%。

2. 计价原则

外商投资企业的投资作价，应以投资各方协商确定的价值为依据

(1) 现金

外商投入外币，以中国银行当日家外汇管理局公布的外汇汇价，折合人民币

中国投资者以人民币作为投资的，如需要折合为外币的也应按缴款当日国家外汇管理局公布的外汇汇价计算。

外商投入非约定的外币，应先按国家外汇管理局公布的外汇汇价计算或约定外币，然后再折算成记帐本位币。

(2) 实物投资的计价

根据公平合理的原则，由投资各方协商定价。

(3) 无形及其他资产投资的计价

按协议、合同规定的金额作为原价，购入无形资产、按实际支付的金额作为原价、并从开始使用的年份起，按规定的使用期限，分月摊销；没有规定使用年限的，要分 10 年摊完。

(4) 场地使用权投资的计价

先按场地面积每年每平方米使用费标准和用地面积计算出每年应交场地使用费数额，然后再按合同规定的经营期限一次预交计算；如合同未规定合营期限，按 15 年一次预交计算。

计算公式如下：

$$\begin{aligned} & \text{场地使用权原价} \\ & = \text{每年每平方米使用费} \times \text{用地面积} \times \text{使用年限} \end{aligned}$$

(三) 投入资本的核算方法

投入资本帐户的设置

(1) 设置总分类帐户

实收资本帐户，其特点如下：

借方	实收资本（权益类帐户）	贷方
②实际资本减少数		①实际收到各方投入资本
		余额 = ① - ② = 实收资本总额

（2）设置明细帐户

“实收资本”帐户应按投资者户名设置明细帐户，并应在帐户上端，注明企业“注册资本”总额和投资者的出资比例。如果是外币，就要在帐户上同时注明外币的实收资本总额和折合成人民币的金额、在“实收资本”中所记录的记帐本位币金额，以后不论汇率如何变动，均不作调整。

（四）资本公积和归还投资的核算

1. 资本公积的核算

资本公积是投资者权益的重要组成部分，它包括以下三个内容：

（1）捐赠公积

企业接受外界现金或实物等捐赠，应计价入帐，作为投资者权益的增加。

（2）资本折价差额

它是指投资者投入资本时，由于有关资产帐户的汇率与“实收资本”科目的汇率不同而产生的折合记帐本位币的差额，它是“实收资本”的调整科目。

（3）资本溢价

资本溢价是指投资者缴付的出资额大于注册资本的差额。一般在投资者单方增资，各方投资者按不同比例增资或现有投资者以外的投资者参股时发生。发生的原因一般是由于企业帐面上有内部积累，或企业盈利前景较好、商誉好等。因而，新投资者或

本，必须根据公平合理的原则，按协商确定的价格和标准进行验资，以保护各方的正当权益，防止日后发生纠纷。

2. 验资的主要内容

- (1) 注册资本和缴纳期限；
- (2) 投入资本的作价；
- (3) 投入资本的实用价值；
- (4) 投入资本的完整性；
- (5) 投入资本验资的证明。

3. 验资人员的素质

(1) 政治素质

品行端正、秉公办事，认真负责，严于执法。

(2) 业务素质

熟悉西方财务会计、管理会计、涉外财务会计、国有（集体）企业财务会计以及了解西方市场行情、管理知识和法律常识，掌握一门外语等。

二、应熟悉的名词

- (1) 协议
- (2) 合同
- (3) 章程
- (4) 投资总额
- (5) 资本结构
- (6) 出资比例
- (7) 缴资期限
- (8) 注册资本
- (9) 实收资本
- (10) 验资

三、分录、计算题实例

(1) 现金投资的帐务处理

中方以现金人民币 150 000 元向外商投资企业投资，则会计分录如下：

借：银行存款（人民币户） 150 000
 贷：实收资本——中方投资 150 000

外商从中国银行汇来美元 100 000 元作为投资，当天外汇汇价 1:4.70，折合人民币 470 000 元，则会计分录如下：

借：银行存款（美元户） US\$：100 000/¥470 000
 贷：实收资本——外方投资 US\$：100 000/¥470 000

(2) 实物投资的帐务处理

中方以新厂房一幢作为向外商投资企业投资，建造过程中发生的实际支出为 3 000 000 元，经验收完毕，则其会计分录如下：

借：固定资产——房屋及建筑物 3 000 000
 贷：实收资本——中方投资 3 000 000

上例若为旧厂房，假定重置完全价值为 200 000 元，已使用 6 年，尚可使用 10 年，经验收完毕，则会计分录是：

借：固定资产——房屋及建筑物 200 000
 贷：实收资本——中方投资 125 000
 累计折旧 75 000

外商以价值 250 000 美元原材料一批，向外商投资企业投资，经验收入库，则会计分录如下：

借：原材料——原料及主要材料
 US\$：250 000/¥1 175 000
 贷：实收资本——外方投资

US\$: 250 000/ ¥1 175 000

(3) 无形资产及其他资产投资的帐务处理

外商以专有技术和专利权向合营企业投资，经协商定价为 300 000 元，并经企业技术主管人员签证，认为外商所提供的资料完整无讹，则会计分录如下：

借：专有技术及专利权 300 000
 贷：实收资本——外方投资 300 000

投资中方以场地使用权向外商投资企业投资，经协商确定原价 350 000 元，则会计分录如下：

借：场地使用权 350 000 元
 贷：实收资本——中方投资 350 000 元

外商以商标权 170 000 元，向外商投资企业投资，经技术主管人员和有关部门签证，外商所提供资料完整无讹，则会计分录如下：

借：其他无形资产 170 000
 贷：实收资本——外方投资 170 000

未分配利润转作投资 400 000 元，则会计分录如下：

借：未分配利润 400 000
 贷：实收资本——中方投资 $252\ 613\ (400\ 000 \times \frac{3\ 625\ 000}{5\ 740\ 000})$
 实收资本——外方投资 $147\ 387\ (400\ 000 \times \frac{2\ 115\ 000}{5\ 740\ 000})$

(4) 对应关系图示如下页所示。

四、作业题

(1) 投资外方以现金投资，接中国银行通知外方已汇入 100 000 美元，当日汇率 1:4.70，折合人民币 470 000 元。

(2) 投资外方以购入的原材料一批向外商投资企业投资，经