

第一章 总论

利用外资包括国际信贷、证券投资、直接投资、国际租赁和国际信托等方式，其中直接投资形式是指外国投资者把货币资金或技术设备直接投资于企业，通过生产经营获取利润，其具体方式包括加工装配业务、补偿贸易和举办外商投资企业。举办外商投资企业是引进外资的主要方式。财政部关于《外商投资企业执行新会计制度若干问题的规定》中明确外商投资企业的会计核算适用于依据《企业会计准则》制定的新行业会计制度，但是由于外商投资企业在组织形式、经营业务、经营期限以及经营成果的分配等方面具有不同于一般企业的独特之处，所以外商投资企业的会计基本原则和具体的会计核算方法也具有其自身的特点。本章介绍外商投资企业的基本知识并以《外商投资企业会计制度》为基本依据结合具体会计准则以及西方财务会计惯例，阐述外商投资企业会计核算的基本前提和一般原则，以及外商投资企业的会计要素和会计等式等问题。

第一节 外商投资企业概述

外商投资企业包括中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业 本节概述外商投资企业的基本特征、外商投

在以后的章节中讲述。

一、外商投资企业的特征

(一) 中外合资经营企业

中外合资经营企业是指外国公司、企业和其他经济组织或个人按照平等互利的原则，经中国政府批准，在中华人民共和国境内同中国的公司、企业和其他经济组织共同举办的股权式联合经营企业。

中外合资经营企业具有以下特征：

1. 从组织形式方面看，中外合资经营企业是中国的法人，其组织形式为有限责任公司，即合营各方以各自的出资额为限对企业承担责任，并按出资额的比例分享利润和承担风险及亏损。在合营企业解散清算时，除合营企业的协议、合同、章程另有规定外，合营企业清偿债务后的剩余财产也按照合营各方的出资比例进行分配。

中外合资经营企业合营各方的权利是建立在其出资额所代表的股权基础上的，但是并不完全符合“一股一权”的基本原则，这主要体现在中外合资经营企业组织机构的设立上。

2. 从注册资本方面看，合营企业的注册资本，是指为设立合营企业在登记管理机构登记的资本总额，应为合营各方认缴的资本总和。在中外合资经营企业的注册资本中，外方合营者的出资比例一般不得低于百分之二十五。合营企业各方可以以货币资金投资，也可以用建筑物、厂房、机器设备或其他物料、工业产权、专有技术、场地使用权等作价出资。其中外国合营者作为投资的技术和设备，必须是适合我国需要的先进技术和设备；中国合营者的投资可以包括为合营企业经营期

间提供的场地使用权，如果场地使用权未作为中国合营方投资的一部分合营企业应该向中国政府缴纳使用费。

3. 从组织机构方面看，合营企业设立董事会，董事会是合营企业的最高权利机构决定合营企业的一切重大问题。董事会的人数组成由合营各方协商，在合同、章程中确定，并由合营各方委派和撤换，董事长和副董事长由合营各方协商确定或由董事会选举产生。中外合营者的一方担任董事长的，由他方担任副董事长。董事会根据平等互利的原则，决定合营企业的重大问题。

由此可见，有关合营企业组织机构的设立并不完全符合“一股一权”的原则，而是兼顾合营企业的性质所作的兼顾中外各方权益的安排。合营各方的出资比例在分配董事会的名额时作为参考。

4. 从合营期限方面看，中外合资经营企业具有有限的经营期限。《中外合资经营企业法》规定：“合营企业的合营期限，根据不同行业和项目的具体情况，由合营各方协商决定。投资大、建设周期长、资金利润率低的项目，由外国合营者提供先进技术或尖端技术生产尖端产品的项目，或在国际上有竞争能力的产品的项目，其合营期限可以延长到五十年。经国务院特别批准的可在五十年以上。”

以上说明的是指中外投资者通过谈判申请共同举办的合资企业。除此之外也可以由股份有限公司通过发行人民币特种股票形成中外合资的股份有限公司，前提是发行的人民币特种股票应达到该公司注册资本的百分之二十五。这种方法简化了中外合资经营企业的谈判、审批等手续。

（二）中外合作经营企业

中外合作经营企业是指由外国公司、企业和其他经济组织或个人按照平等互利的原则同中国的公司、企业和其他经济组织在中国境内共同举办的契约式联合经营企业。

中外合作经营企业是契约式的联合经营企业，即不是以股权为基础，而是以合同为基础决定投资各方的权益和风险。它可以是法人，也可以不是法人。合作各方在合同中约定投资条件或合作条件、收益或资产的分配、风险和亏损的承担、经营管理方式、企业终止时的财产归属等问题。

中外合作经营企业具有以下特征：

1. 从组织形式方面看，中外合作经营企业可以依法取得法人资格，也可以不具备法人资格，较为常见的组织形式有以下几种：

（1）合作生产，是指中外合作各方代表以各自的名义，组成联合机构，向工商行政管理机关办理登记手续。联合机构成立以后，以联合机构的名义从事经营管理活动。这种合作形式不成立新的企业。合作生产是中外各方合作者分别利用各自的经营、资源等专长共同生产、销售一种特定的产品，各合作者按比例承担共同发生的费用和分享共同的产品销售收入。

（2）合同企业，是指外方合作者，在我国的工商行政管理部门办理登记手续，作为我国企业的参加者，与我国企业签订合作经营合同。例如外方为我国的某一企业提供先进技术，按合同规定的方法参与企业利润的分配以及承担相应的风险和责任。这种合作形式并不成立新的企业。合作企业可以由合作各方组成联合机构进行经营管理。

（3）法人实体，是指中外合作各方签订合同，向工商行政

管理部门办理注册登记手续，设立独立的法人实体。

关于合作企业的该种形式应注意以下问题：

首先，取得法人资格同样需要满足一定的条件，包括：按照一定的法律程序完成批准手续和登记手续；有自己的名称、组织机构和经营场所；拥有一定数额的资本，能独立从事经营活动；能独立承担民事责任。

其次，在中外合资经营企业中，合营各方以各自的出资额承担有限责任和分享利润，属于有限责任公司。但是合作企业的各合作者所承担的责任往往由合作合同规定，利益的分配也在合同中予以规定，并不一定以出资额为限承担责任，或按出资比例分配收益。所以合作企业并非“有限责任公司”。例如，合同可以规定由某方承担提供技术资料并进行职员的技术培训等责任，但并不把技术作为出资额计算。这样便于灵活处理某些问题，但应在合作合同中详细规定合作各方拥有的权力和应承担的责任。

2. 从注册资本方面看，合作企业的注册资本在有关的规定上与其他企业相同，但是如前所述，合作企业的合作各方的出资额并不成为各方承担责任的唯一依据。注册资本中不包括未经作价的技术或其他资源，所以应在合同中另外规定各方的权利和责任。

3. 从合作条件方面看，中外合作经营企业的合作条件比较灵活，可以采用投资的形式，也可以不采用投资的形式而由各方提供合作条件。投资的形式和提供合作条件的形式也可以有不同的体现，即可以是货币资金、实物资产，也可以是土地使用权、工业产权、专有技术或其他财产权利。

如果采取投资的形式，除货币资金以外的实物资产、各种

权利都需要计价，如果不采取投资的形式而采取提供合作条件的形式，就可以不作价，在合同中规定应提供的合作条件以及由此产生的权力和责任。

4. 从经营成果的分配方面看，中外合作经营企业的各方合作者，应根据合作合同的规定分配企业的收益，或者直接分配企业的产品，承担经营风险和亏损。应注意：

(1) 合作企业的收益分配并不一定按注册资本的比例进行，即使是中外合作者共同投资的合作企业也是如此，而是采取合同规定的形式进行分配，所以分配方法较为灵活。

(2) 合同中可以约定，合作企业在合作期满时其全部资产归中方合作者所有，在这种情况下，收益分配方法可以采用由国外合作者先行收回投资额的方法，即中方合作者在国外合作者收回其投资额之前不参与收益的分配。如果合同约定外国投资者可以在合作企业缴纳所得税之前收回投资时，应经财税机关审查批准。另外外国合作者在合作期内先行收回投资额时，外国合作者仍应按法律的规定和合作企业合同约定对合作企业的债务承担责任。

(3) 采用分配产品而非收益的形式归还国外投资者的投资，往往不是采用投资的形式，一般是国外投资者提供先进技术和先进设备作为合作条件，中方合作者负责生产经营的合作方式，合同约定每年分配一定数量的产品作为国外投资者的报酬。

5. 从组织机构方面看，中外合作经营企业的组织机构的设置取决于合作企业是否独立的法人，作为法人的中外合作经营企业，其最高权力机构是董事会，而非法人的中外合作经营企业则往往设立联合管理机构。

一般中外合作方由一方担任董事会的董事长或联合机构主任的，由他方担任副董事长或副主任。

6. 从合作期限和合作期满合作企业财产的归属方面看，合作企业的合作期限应在合作合同中规定，合作期满中外合作者如同意延长合作期限，应在距合作期满一百八十天内向审查批准机关提出申请，经批准后才能延长合作期限。

合作企业合作期满或提前终止时，应该按照法定程序对企业的资产、债权、债务进行清算，再按照合作合同的规定对剩余财产进行分配。但是如果合同规定合作期满企业移交给中方继续经营的，同时又不存在资不抵债的问题，也可以不进行清算。

（三）外资企业

外资企业是指外国公司、企业和其他经济组织或个人，在中国境内举办的全部资本由外国投资者投资的企业。外资企业在中国境内从事生产经营活动，必须遵守中国的法律、法规，不得损害中国的社会公众利益，同时它的合法经营权益也受中国法律的保护，国家规定了限制和禁止设立外资企业的行业。

外资企业并不包括国外企业，外国企业是指在中国境内设立机构、场所从事生产、经营和虽未设立机构、场所但有来源于中国境内所得的外国公司、企业、和其他经济组织。就税法方面而言，外国企业仅就来源于中国境内的所得纳税，而外商投资企业包括外资企业的总机构设在中国境内，就来源于中国境内、境外的所得纳税。下面说明外资企业的主要特征。

1. 从组织形式方面看，外资企业依据中国的法律依法取得法人资格，其组织形式为有限责任公司。即外国投资者以其

出资额承担有限责任。外资企业经过批准也可以成为其他责任形式，这时对企业的责任适用于中国的有关法律的规定。

2. 从注册资本方面看，外资企业的注册资本可以一次出资，也可以分期出资。分期出资时，最后一期出资额应在签发营业执照之日起的三年内出资。在企业的经营期限内不得减少其注册资本，注册资本的增加、转让，必须经过审查批准机关的批准，并向工商行政管理部门办理变更登记手续。

3. 从经营期限方面看，外资企业的经营期限应由外国投资者申报，经过审查批准机关批准。原定经营期满需要延长经营期限的，应在期满的一百八十天内向审查批准机关申请批准，经过批准后方可延长，经营期满或提前终止时应按法定的程序进行清算。

二、外商投资企业的优惠政策

为了吸引外资，我国对外商投资企业提供了各种各样的优惠政策，这些优惠政策的总体原则是：促进产业结构的合理化，合理引导外商的投资方向，鼓励外商举办采用先进技术、设备，产品全部或大部分出口的外商投资企业。以下简要说明在税收以及其他方面外商投资企业享有的优惠政策。

（一）税收优惠政策

根据我国《外商投资企业和外国企业所得税法》的规定，外商投资企业的税收优惠主要有以下几个方面：

1. 生产性的外商投资企业，而且经营期在十年以上的，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企业所得税，但是属于石油、天然气、稀有金属、贵重金属等开采项目的，由国务院另行规定。外商投资企业实

际经营期不满十年的，应当补缴已免征、减征的企业所得税税款。

从事农业、林业、牧业的外商投资企业和设在经济不发达的边远地区的外商投资企业，除享受前述“二免三减”的优惠外，减免期满后，经企业申请，国务院主管部门批准，在以后的十年内可继续按应纳税额减征 15% 至 30% 的企业所得税。

2. 设在经济特区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，减按 15% 的税率征收企业所得税。

设在沿海经济开放区和经济特区、经济技术开发区所在城市的老市区的生产性外商投资企业，减按 24% 的税率征收企业所得税。

设在沿海经济开放区和经济特区、经济技术开发区所在城市的老市区或者设在国务院规定的其他地区的外商投资企业，属于能源、交通、港口、码头或者国家鼓励的其他项目的，可以减按 15% 的税率征收企业所得税，具体办法由国务院规定。

3. 外商投资企业的外国投资者，将从企业取得的利润直接再投资于该企业，增加注册资本，或者作为资本投资开办其他外商投资企业，经营期不少于五年的，经投资者申请，税务机关批准，退还其再投资部分已缴纳所得税的 40% 税款。国务院另有优惠规定的，依照国务院的规定办理；再投资不满五年撤出的，应当缴回已退的税款。

另外，国务院陆续发布或批准发布了对外商投资企业减税、免税的规定。

（二）其他优惠政策

除税收优惠外，我国还给外商投资企业创造其他很多优

惠条件，包括低廉的场地使用费、提供信贷资金、按照我国的现行价格水平，供应给外商投资企业所需的原材料和能源，另外，我国较低的劳动力费用也为外商投资企业提供了有力的条件等。

三、外商投资企业的外汇管理

我国对外汇实行由国家集中管理、统一经营的方针，管理外汇的机关是国家外汇管理局及其分局，统一经营外汇的专业银行为中国银行。一般情况下企业不能储存外汇，外汇收入必须卖给中国银行，企业所需外汇由中国银行按照国家批准的计划或有关规定卖给。但是对于外商投资企业则采取了不同的管理办法。我国的《外汇管理暂行规定》以及《对侨资企业、外资企业、中外合资经营企业外汇管理施行细则》中对外商投资企业的外汇管理办法作了规定。下面说明其基本要点：

1. 外商投资企业可以在中国银行或经国家批准可以经营外汇的其他银行开立外币存款帐户，由开户银行监督其外汇收付。企业的一切外汇收入，都必须存入其开户银行的外汇存款帐户，一切外汇支出都必须从其外汇存款帐户中支付。

2. 外商投资企业一般应保持外汇收支的平衡。

3. 外商投资企业同我国境内的企业或个人之间的结算，经国家外汇管理总局或其分局核准外，都应当使用人民币。

4. 外商投资企业可以按《中国银行对外商投资企业贷款办法》向中国银行（或其他经营外汇业务的银行）举借外汇贷款，并按所借的这一外币付息还本。企业也可以从国外或港澳地区的银行借入外汇资金。但必须向国家外汇管理局或其分局备案。

5. 外国投资者在履行法律和协议、合同规定的义务后分得的净利润、在经营期满或企业停业时分得的资金以及其他正当收益，可按企业合同规定的货币向中国银行申请从企业的外汇存款户中汇出。外国投资者如果将外汇资本转移到中国境外，应当向国家外汇管理总局或者分局申请，从企业的外汇存款帐户中汇出。

6. 外商投资企业需在国外或港澳地区的银行开立外汇存款帐户，应经国家外汇管理局或其分局批准，并向国家外汇管理局及其分局报告收支情况和提供银行对帐单。

7. 外商投资企业必须在每年 3 月 31 日前向国家外汇管理局或其分局报送上年的资产负债表和上年度利润表及外汇收支报告表，并随附中国注册会计师的查帐报告；每年 12 月 1 日以前报送下年度外汇收支预算表。国家外汇管理局或其分局有权要求企业提供外汇业务的情况并检查其外汇收支情况。

8. 依法停止营业的外商投资企业在中国境内的未了债务、税务事项应当在有关主管部门和国家外汇管理总局或者分局的共同监督下负责按期清理。

第二节 外商投资企业会计核算的基本前提

财务会计的基本前提也称会计的基本假定，是对会计所面临的环境所作的基本假定，是财务会计必须具备的前提条件。会计的基本前提是财务会计的理论基础，财务会计的原则、具体的程序和方法都是建立在会计基本前提的基础之上的。同时 财务报表使用者在利用会计信息时 也是以基本的

会计前提为基础理解和分析会计信息的。所以，会计的基本前提是会计人员提供会计信息和财务报表使用者利用会计信息的基本条件。

根据我国的会计准则，会计的基本前提包括：会计主体、持续经营、会计期间和货币计量。本节以我国的会计准则为基本依据，结合外商投资企业会计制度的规定，着重说明会计的基本前提在外商投资企业的会计核算中的具体运用问题。

一、会计主体假设

会计主体是指会计为之服务的特定单位。根据会计主体假设，会计提供的信息被严格地限制在一个特定的独立的或相对独立的经营单位之内。会计主体假设规定了会计核算的范围，其目的是正确反映特定主体的经营成果和财务状况。

根据会计主体假设，外商投资企业的会计核算的内容应该以企业本身的经营活动为限。不能与其他会计主体的经营活动相混淆，也不能与投资者的经济活动相混淆。

1. 就中外合资经营企业而言，会计核算的范围不应该包括合营各方本身的业务，如合营者借入款项后对合资企业进行投资，对合资企业而言是收到出资额，而借款属于合营者的业务，不应该作为合资企业的借款业务。另外，在中方合营者与外方组建合营企业后不再是一个独立的经济实体的情况下，应该特别注意会计主体假设的正确运用，这时中方合营者仅仅是主观部门的一个转帐单位，必须对分得的利润以及与中方职工的工资、福利有关的事项进行一定的帐务处理。这些帐务处理不属于合营企业的业务，应该与合营企业的帐务处理分开，其银行存款应该与合营企业的银行存款分别处理，因

为它们分别属于不同的会计主体。

2. 中外合作经营企业可以是独立的法人，也可以是非法人。如果是独立的法人，企业的本身就是会计主体，而非法人的合作企业在其联合管理机构内，中方合作者与外方合作者需要保持各自的会计记录，同时对合作各方共有的财产和共同的债务以及合作各方的共同收入和费用应该设置联合帐簿进行会计处理。这样非法人的合作企业也是一个相对独立的会计主体。

3. 对于外资企业而言，明确会计主体假设主要是区分企业的经营活动和投资者的经营活动，业主即外商个人是独立于外资企业的另外一个主体。在会计实务中经常出现外商个人的收支与企业的收支相互混淆的情况，特别是把外商个人的支出作为企业的支出，应该设置“其他往来”帐户核算与外商个人的结算情况，外商向企业支取款项，或者外商为企业垫支款项都应该通过这一帐户核算，而不应该作为企业的收入和费用直接处理。

二、持续经营假设

持续经营假设是指会计主体将按目前的组织形式和既定的经营目标继续经营，从而假定企业即不打算也没有必要进行清算或大幅度地裁减规模。会计上企业的各项资产和负债都是在持续经营的前提下进行确认和计量的，而不是在终止营业、解散和清算的基础上进行确认和计量的。正是基于持续经营假设，假定企业按原定的用途去使用企业的资产，按原定的承诺条件去清偿其债务，才可以采用历史成本原则计价。

外商投资企业的经营期限是有限的，除某些特定的情况

外，一般都应该在合同中约定经营期限。但是外商投资企业一经批准成立，在经营期间，会计核算中还是以企业持续经营为前提，即假定企业不打算进行清算。

三、会计期间假设

会计期间是指把企业持续不断的经营活动人为地划分为相等的阶段，以便及时地提供会计信息。划分会计期间的目的是定期地提供有关企业经营成果和企业财务状况的会计信息，满足财务报表使用者的信息需要，因为报表使用者需要在企业的经营过程中作出各种投资决策和其他经济决策，而不能等到企业经营结束时才作出决策。

会计期间假设要求会计人员定期地提供企业在该期的经营成果和企业在一时点上的财务状况。由于经营活动的连续性，所以关于如何正确地划分分期的经营成果便产生了两种不同的基础，即权责发生制和收付实现制。由于权责发生制更有利于财务报表使用者对企业经营成果的预计，所以分期经营成果的确定一般采用权责发生制原则。

会计分期的基本单位是会计年度，在年度内再划分为季度和月度，与国内企业一样，现行的会计制度要求外商投资企业采用日历年度。在年度中间成立的企业，第一个会计年度应该从成立之日起至当年的 12 月 31 日，第二年起便从每年的 1 月 1 日至 12 月 31 日。

四、货币计量假设

(一) 货币计量假设的一般含义

货币计量假设是指会计核算应该以货币作为计量单位来

度量企业的一切经营活动，并且假定货币本身的价值较为稳定。由于货币计量假设，在会计核算的过程中便无法反映某些对报表使用者有重大影响但不能以货币计量的事项，这些事项通常在财务报表中以其他方式加以揭示。

（二）记帐本位币的确定

对于国内企业而言，以货币计量是指以人民币计量，因为除个别企业外国内企业一般不会发生直接的外币收支业务，只会发生货币兑换业务。但是对于外商投资企业来说，不仅会发生不同货币之间的兑换业务，还会经常发生直接的外币收付业务，同时在编制会计报表时，必须采用相同的计量尺度，不同的货币具有不同的内在价值，所以编制会计报表必须采用一种货币计量而不能采用几种货币计量。这就要求在会计核算中，也必须采用一种货币作为统一的计量尺度，以便在统一的计量尺度上进行会计记录的综合以编制会计报表。

在会计核算中所采用的作为统一计量单位的货币称为记帐本位币。由于外商投资企业是在我国的境内从事生产经营活动，根据有关的法律和法规的规定，向外商投资企业征收各种税金和费用时应该采用人民币进行结算，并且外商投资企业在同国内各企业或个人进行结算时，一般都应该使用人民币进行结算，所以外商投资企业在其生产经营活动中的大量经济业务和财务收支是用人民币进行结算的。基于上述原因，外商投资企业会计制度规定，外商投资企业原则上以人民币作为记帐本位币。

在个别情况下，企业的经营活动大量地使用外币结算，例如以进口的原材料生产的产品全部用于出口的情况，外商投资企业会计制度中规定，在这种情况下可以以某一外币作为

记帐本位币。但是编制的会计报表应折合为人民币表示。

在企业确定了记帐本位币以后，记帐本位币以外的货币就是企业会计核算上的外币。以非记帐本位币直接收付的业务称为会计核算上“外币业务”。对于企业发生的外币业务除正确记录外币的发生额以外，还需要按照一定的汇率折算为记帐本位币反映。

（三）记帐本位币的实质

记帐本位币是企业会计核算中所采用的货币，这是记帐本位币的体现形式。实际上，记帐本位币一旦确定，企业的盈利程度是以记帐本位币为标准进行衡量的，从而记帐本位币也是企业投入资本保持程度的衡量尺度。如果以人民币作为记帐本位币，是在保持了投入资本的人民币金额以后确认企业的利润的，而不管投入资本的外币金额是否得到保持。如果以某一外币作为记帐本位币，企业的利润是在保持了投入资本或期初所有者权益的外币金额以后确认的，而不管投入资本的人民币金额是否得到保持。

在人民币贬值的情况下，以人民币作为记帐本位币相对于外币投入资本而言，会高估企业的利润，从而有可能侵蚀外币投入资本。在人民币升值的情况下与此相反。如果以外币作为记帐本位币情况与此类似。

由于记帐本位币关系到企业资本的保持程度以及企业利润的确定问题，所以，企业一旦选用某一种货币作为记帐本位币以后，不得随意变动。如果外商投资企业的记帐本位币确实有必要变更，应当报经主管财政机关或国务院有关主管部门批准，自新的年度开始时变更，并且应该在变更年度的财务情况说明书中予以说明。

另外，外商投资企业会计制度规定，经营多种货币信贷业务的企业或经营融资租赁业务的企业，也可以根据具体情况，按照人民币和各种有关外币分别记帐。应该注意，这仅仅是一种具体的核算方法，并没有改变关于记帐本位币的有关规定，对于以外币记录的经济业务，最后还是应该折合为记帐本位币记帐。

第三节 外商投资企业会计核算的一般原则

财务会计的一般原则是为了保证财务会计目标的实现所必须遵循的基本观念和规则。会计处理的程序和方法都是建立在财务会计的一般原则的基础之上的。根据我国的会计准则，财务会计的一般原则包括指导会计要素确认和计量的原则以及对会计信息提出基本质量要求的原则两部分的内容。

我国外商投资企业会计制度中规定了外商投资企业会计核算的一般原则，这些原则是外商投资企业会计工作的规范和总要求，并且较为充分地考虑了外商投资企业的特点。本节根据外商投资企业会计制度的规定，结合会计准则说明外商投资企业会计核算的一般原则。

一、指导会计要素确认和计量的原则

我国会计准则中规定的用于指导会计要素确认和计量的会计原则包括权责发生制、配比原则、实际成本原则、划分收益性支出和资本性支出原则以及谨慎原则。