

# 《外商投资企业会计制度》简介(续)

沈小南

## 五、固定资产折旧的核算

新制度规定,企业固定资产的折旧,一般采用直线法,不宜采用该法的,也可以采用工作量法。固定资产的使用年限确实达不到有关规定确定的最短折旧年限,也可以按短于规定的年限计算折旧。

固定资产的应计折旧一般按照固定资产的原价和分类折旧率计算。不宜采用分类折旧率的,也可以采用个别折旧率。折旧率根据固定资产的原价、估计残值和使用年限计算确定。估计残值不能低于原价的10%。

企业需要加速计算折旧的,一般只限于双倍余额递减法和年数总和法两种。加速折旧的有多种计算方法,但有些方法随意性太大,只有这两种方法与采用直线法时所规定的折旧年限挂钩,因此比较合理。例如,汽车的折旧年限在采用直线法时规定为5年,折旧率20%,如改用双倍余额递减法,则将20%的折旧率加倍为40%,再乘以该固定资产的年初帐面净额,即得出年折旧额。由于固定资产的帐面净额逐期递减,因此,折旧额也逐期递减。如该汽车采用年数总和法计算折旧,则各年的折旧率依次为5/15、4/15、3/15、2/15和1/15。由于折旧率逐期递减,折旧额也随之逐期递减。

企业所采用的折旧方法如与税法规定不一致,又未经税务机关批准,在申报所得税时,应按照税法的规定,调整应纳税所得额。

## 六、应付公司债的核算

发行公司债券是企业一种主要的筹资方式,原制度未对企业发行公司债的问题作出规定,新制度则对这方面的问题作了补充规定。

企业发行公司债,应设置“应付公司债”帐户进行核算。发行的公司债应按照债券的票面价值登记入帐,实际发行收入与面值之间的差额,应另行设置“应付公司债溢价或折价”帐户核算,该帐户的期末余额在资产负债表中作为应付公司债项目的加项或减项反映。实际发行收入中如含有由于债券购买人在起息日以后付款

而支付的应计利息,应将这部分利息金额作为暂收款项,通过“其他应付款”帐户核算。这与前面介绍的企业购入债券按实际支付的款项入帐的办法有所不同,原因是公司债券是企业一种重要的、数额较大、而偿还期又较长的债务,且企业对这笔债务的法定责任是面值及利息,因此在会计帐目和会计报表中有必要将债券面值与应摊销的溢价或折价分别反映。

公司债的利率往往与市场利率有所不同,当票面利率高于市场利率时,一般溢价发行,低于市场利率时,一般折价发行。溢价或折价部分实质上是企业今后多支付或少支付的利息的现值。公司债溢价或折价的摊销方法与前述购入长期债券的溢价或折价摊销方法相同,可以采用直线法,也可以采用实际利率法,摊销数应减少或增加利息支出。

企业委托金融机构等其他单位代理发行公司债所支付的手续费,可直接计入本期财务费用。

## 七、营业收入的核算

关于营业收入的核算,新制度与原制度相比,不同之处在于:

(一)采用分期收款销售方式的企业,可以分期确认营业收入的实现,即可以按照合同约定的收款日期和金额记录营业收入,同时采用比例法相应结转销售成本。

(二)建筑、安装、装配工程和提供劳务,或为其他企业加工、制造大型机械设备、船舶等,持续时间超过一年的企业,可以按完工进度或者完成的工作量确定营业收入的实现。在这种情况下,企业应设置“已转未完工生产成本”帐户,记录已按完工进度或完成的工作量列作营业收入的有关销售成本,待产品、工程全部完工时,再同“产成品”、“生产成本”等帐户相互冲销。在资产负债表中,“已转未完工生产成本”帐户的期末余额应作为存货项目的减项单独反映。

(三)关于销售折扣与折让。企业为了鼓励购买方尽早偿付货款,往往允诺购买方,如果在某一期限内偿付货款,则给予一定的现金折扣,或者购买方在提货后

发现商品质量等与订货合同有出入,但不要求退货,而要求在价款上给予适当的折让。这种现金折扣和折让与商业折扣不同,不能直接从营业收入中扣除。新制度规定,企业应设置“销售折扣与折让”帐户核算现金折扣与折让。企业应按销售收入的总价记录销售收入,在收到货款并按约定给予现金折扣或折让时,按折扣或折让的金额记入“销售折扣与折让”帐户,该帐户的期末余额在利润表中作为营业收入项目的减项反映。

## 八、投入资本的核算

投资人可以以货币出资,也可以以建筑物、机器、设备或其他构料等实物或工业产权、专有技术、场地使用等无形资产作价出资。以现金出资的,应当按照实际存入企业开户银行的金额入帐;以实物和无形资产出资的,应当按照合同、协议或企业申请书和验收清单中所列金额入帐。

投资人投入的资本,如与企业的注册资本所用货币和记帐本位币不一致,首先应当折合为注册货币,以确定投资人实际应当缴付的出资额,然后折合为记帐本位币据以记帐,如果投入的资本与注册资本所用货币不一致,但与记帐本位币一致,则只需折合为注册货币,以确定应当缴付的出资额,记帐时不需再折合。反之,如果投入的资本与注册资本所用货币一致,与记帐本位币不一致,则只需在记帐时折合为记帐本位币,而在投入资本时不需折合为注册货币。

折合注册资本和帐面实收资本所用的汇率,可以是合同约定的国家外汇牌价,也可以是企业收到出资额时的国家外汇牌价。在采用合同约定汇率的情况下,不论投资人投入资本时的国家外汇牌价是多少,实收资本帐户各方比例都不会发生与合同规定比例不一致的情况。在采用收到出资额时的国家外汇牌价的情况下,如果企业的注册货币与记帐本位币币种一致,也不会发生实收资本帐户各方比例与合同规定比例不一致的情况;如果注册货币与记帐本位币币种不一致,则会发生由于投资各方投资时间不同,汇率发生变动,从而引起实收资本帐户各方比例与合同规定比例不一致的情况。为解决这一问题,新制度规定,在这种情况下,实收资本帐户都按照企业第一次收到出资额时的国家外汇牌价折合。投资人如果分期出资,其各期出资都应按照第一期第一次收到出资额时的国家外汇牌价折合。外资企业由于不存在投资各方资本比例变化问题,故一般均按企业收到出资额时的国家外汇牌价折合实收资本帐户。企业无论采用何种外汇汇率折合实收资本帐户,与其相对应的资产帐户都采用收到出资额时(或当月1日)的国家外

汇牌价进行折合。有关资产帐户与实收资本帐户(即借贷方)之间的差额,作为资本折算差额,通过投资人权益类的“资本公积”帐户进行核算。

## 九、资本公积和归还投资的核算

(一)资本公积。资本公积是投资人权益的组成部分,新制度规定,资本公积包括三项内容,设置三个明细帐户进行核算:(1)捐赠公积。企业接受外界现金或实物等捐赠,应计价入帐,同时贷记“资本公积——捐赠公积”帐户,作为投资人权益的增加。(2)资本折算差额。资本折算差额是指前文所述投资人投入资本时,由于有关资产帐户的汇率与实收资本帐户有汇率不同而产生的折合记帐本位币的差额。该帐户在性质上是属于实收资本帐户的调整帐户。(3)资本溢价。资本溢价是指投资人缴付的出资额大于注册资本数的差额,一般在投资人单方投资、各方投资人按不同比例增资或现有投资人以外的投资人参股时发生。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。因此,新投资人或单方增资的投资人要想占到企业注册资本的一定比例,所缴付的资本数额必须高于按此比例计算的资本数额,高出的部分即为资本溢价。

(二)归还投资。中外合作经营企业如合同约定合作期满时,合作企业的全部固定资产归中方合作者所有,按规定,外国合作者在合作期限内可先行回收投资,企业应设置“已归还投资”帐户进行核算。归还投资时,不应直接冲减“实收资本”帐户,而应将归还的投资借记“已归还投资”帐户,贷记“银行存款”等帐户。以利润归还投资时,还应同时借记“未分配利润”帐户,贷记“利润归还投资”帐户。“已归还投资”帐户是“实收资本”帐户的调整帐户,在资产负债表中作为“实收资本”项目的减项单列项目反映。“利润归还投资”帐户反映企业实现的利润没有按股利形式分配,而是用以归还外国合作者的投资,因此,在资产负债表中也应在投资人权益部分单列项目反映。

## 十、清算业务的核算

企业由于经营期届满或由于发生严重亏损而无力继续经营、合资(合作)一方不履行规定义务而致使企业无法继续经营等原因而依照有关法律法规的规定解散、终止时,应当进行清算。

企业在清算过程中,应办理以下各项会计核算工作:

(一)企业清算开始之日,应象正常会计年度终了时那样,结转帐目,计算盈亏,缴纳税金,分派股利等。并

## 财政部、农业部《关于进一步搞好 国营农垦企业的几项财务规定》

**本刊讯：**最近，财政部、农业部以(92)财农字第21号通知，对国营农垦企业作出几项财务规定，主要内容如下：

一、继续完善财务包干办法。各级财政、主管部门要按照财政部、农业部“关于‘八五’期间国营农垦企业财务包干的几项规定”，进一步完善财务包干办法，在核定“八五”期间后三年财务包干指标时，对上交财政利润任务的企业，上交利润指标要相应有所增加，对有亏损补贴的企业，亏损补贴要相应有所减少。对个别自然条件差、经济比较困难的企业，可给予适当照顾。

二、提取技术开发费。对有新产品(指省级以上有关部门确定的新产品)开发任务和具有消化能力的国营农垦企业，在不减少财务包干上交利润或不增加亏损补贴的前提下，按企业隶属关系，经同级主管部门报财政部门审批(中央企业须经财政部驻有关财政厅中企处审查后，经农业部，报财政部审批)，可按不超过销售收入1%的比例提取技术开发费。

企业提取的技术开发费在销售收入中列支，并建立技术开发专用基金，专款专用，年终结余转入下年使用。

企业按规定提取的技术开发费，免征能源交通重点建设基金和国家预算调节基金。

按规定编制报送会计报告。

(二)企业应设置“清算费用”和“清算损失”帐户，核算在清算过程中为进行清算工作而发生的各项费用支出和清算损益。清算费用包括清算委员会成员的酬劳、公告费用、咨询费用、诉讼费用等；清算损益包括清算期间的继续经营损益、财产处理损益以及无法收回的债权和无法归还的债务等。清算损失同清算收益相抵后的净额与清算费用之和或差，为清算净损益。如为清算净收益，应按规定缴纳所得税。

(三)会计年度终了时，如清算工作尚未结束，应编制报送资产负债表和清算损益表。在清算工作全部结束前，每一个会计年度终了时，都应照此办理。

三、补充流动资金。从一九九二年起至一九九六年止，对有消化能力的国营农场和农垦系统直属的国营工业企业，在不减少财务包干上交利润或不增加亏损补贴的前提下，可按销售收入的1%提取补充流动资金。具体审批程序：中央企业由农业部列出企业名单报财政部审批；地方企业由省、市、自治区主管部门列出企业名单报省、市、自治区财政厅(局)审批。

企业提取补充流动资金在销售收入中列支，作增加企业国拨流动资金处理。

财政部、农业部(91)财农字第4号《关于“八五”期间国营农垦企业财务包干的几项财务规定》有关在利润分配中提取补充流动资金的具体规定，同时停止执行。

国营农垦企业除按上述规定补充流动资金外，还要积极从企业留利中补充自有流动资金。

四、加速机器设备折旧。对国营农场的农机专用设备，仍按财政部、农牧、渔业部(87)财农字第442号文制定的《国营农场农机专用设备折旧年限表》规定执行(有关橡胶材加速折旧问题另定)；对农垦系统直属的工业企业的主要机器设备，如确需加速折旧的，应在具有消化能力和不减少财务包干上交利润或不增加亏损补贴的前提下，“八五”期间可在一九八五年四月二十六日

(四)清算终了，应编制自清算开始至清算结束的清算损益表，以反映清算过程中的全部清算费用、清算损益及清算净损益情况。

所谓清算终了，是指所有财产都已处理，所有债权债务均已按规定程序清理完毕。对于有限责任公司来说，按规定，投资人以其认缴的出资额对企业承担有限责任，企业以其全部资产对其债务承担责任，因此，如果清算终了，企业财产不足以清偿全部债务的，未清偿债务应予注销。如果清偿全部债务后仍有剩余财产，应按规定对投资人进行分配，并将对债权人和投资人的分配情况编制财产分配表，与清算损益表一并报送。(完)

(作者单位：财政部会计事务管理司四处)