

21世纪会计专业主干课程教材

Foreign-related Business Accounting

企业涉外会计

孙佐军 陈计专 编著

(第四版)



本教材突出“涉外”特性，集中阐述各类企业涉及外币、外汇并通过银行办理结算的涉外经济业务，及其会计核算程序和财务处理方法，是专业会计涉及外币业务的补充，更是企业财务会计内容的补充。



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

21世纪会计专业主干课程教材

Foreign-related Business Accounting

企业涉外会计

孙佐军 陈计专 编著

(第四版)

 **东北财经大学出版社**
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 孙佐军 陈计专 2015

图书在版编目 (CIP) 数据

企业涉外会计 / 孙佐军, 陈计专编著. —4 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2015. 9

(21 世纪会计专业主干课程教材)

ISBN 978-7-5654-2059-7

I. 企… II. ①孙… ②陈… III. 外贸企业会计-高等职业教育-教材
IV. F740.45

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 177939 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连东泰彩印技术开发有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 395 千字 印张: 16 1/2 插页: 1
2015 年 9 月第 4 版 2015 年 9 月第 10 次印刷

责任编辑: 包利华

责任校对: 孙 萍

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

定价: 30.00 元

在市场经济条件下，无严格意义的国内贸易与国际贸易之分，任何类型的企业经申请核准均可取得对外经营权，均可参与涉外经济循环，均可从事国际贸易或非贸易的营销业务活动。企业涉外经济业务活动的内容广泛、特点突出、环节较多、要求很高，但集中体现在对外的一面，涉及外币、外汇、结算、价格、货物、税款、劳务、融资、贷款及外币报表等诸多领域。

本书将一般《财务会计》书中的共性内容作为已知部分不重复涉及，集中叙述各类企业涉及外币、外汇并通过银行办理结算的涉外经济业务，及其实施的会计核算程序和财务处理方法，故名《企业涉外会计》。

本书依其业务性质和知识层次予以适当归集和链接，将概论、外汇、结算、价格等基础理论列在前；出口、进口货物为重点，紧随其次；而进出口货物的纳退税是一宗交易的延续，位列再次；其余企业的涉外会计核算各设专章居后叙述。为体现教材内容的完整性、系统性、知识性和可读性，各章还设计了学习目标、小知识、小思考、补充阅读资料、本章小结和思考题等栏目，供读者学习运用。

本书读者群为应用型本科、高职高专会计专业和涉外经济管理专业学生，以及成人教育、在职培训人员。本书亦可供各类企业涉外业务人员和相关岗位工作人员学习参考。

本书第四版由陈计专进行修订。本书前三版都得到了读者的认可和欢迎，此次的第四版根据2014年新发布及修订的企业会计准则和最近发布的外贸、外汇、海关、税务法规进行了全面修订；为便于读者理解，将上一版的“国外费用与国内成本的核算”移至“出口货物的核算”之前，变为现在的第四章，并更新了相关案例。同时，本书配有电子课件，任课教师可登录东北财经大学出版社网站（www.dufep.cn）下载使用。

由于编制水平有限，本书难免有不当之处，欢迎读者批评指正！

编著者

2015年8月

在市场经济条件下，无严格意义的国内贸易与国际贸易之分，任何类型的企业经申请核准均可取得对外经营权，均可参与涉外经济循环，均可从事国际贸易或非贸易的营销业务活动。企业涉外经济业务活动的内容广泛、特点突出、环节较多、要求很高，但集中体现在对外的一面，涉及外币、外汇、结算、价格、货物、税款、劳务、融资、贷款及外币报表等诸多领域。

本书将一般《财务会计》书中的共性内容作为已知部分不重复涉及，集中叙述各类企业涉及外币、外汇并通过银行办理结算的涉外经济业务，及其实施的会计核算程序和财务处理方法，故名“企业涉外会计”。

本书依其业务性质和知识层次予以适当归集和链接，将概论、外汇、结算、价格等基础理论列在前；出口、进口货物为重点，紧随其次；而进出口货物的纳退税是一宗交易的延续，位列再次；其余企业的涉外会计核算各设专章居后叙述。为体现教材内容的完整性、系统性、知识性和可读性，各章还设计了学习目标、小知识、小思考、补充阅读资料、本章小结和思考题等栏目，供读者学习运用。

本书读者群为应用型本科和高职高专会计专业和涉外经济管理专业学生，以及成人教育、在职培训人员。本书亦可供各类企业涉外业务人员和相关岗位工作人员学习参考。

本书前两版得到了读者的认可和欢迎，连续印刷5次，发行量达数万册。此次的第三版根据新企业会计准则和最近发布的外贸、外汇、海关、税务法规进行了全面修订。其中，1~3、9~13章由孙佐军修订，4~8、14、15章由陈计专修订。本书如有不当，欢迎读者指正。

编者

2011年11月

香露

2012年8月

目 录

第一章 总 论	1
学习目标	1
第一节 涉外会计的发展	1
第二节 企业涉外会计的含义、对象和特点	3
第三节 企业涉外会计的职能	7
本章小结	9
思考题	9
第二章 外汇与汇率	10
学习目标	10
第一节 外汇与汇率概述	10
第二节 汇率与标价	13
第三节 外汇的核算方法	15
第四节 外汇的核算	18
本章小结	29
思考题	29
第三章 贸易术语与结算方式	30
学习目标	30
第一节 贸易术语	30
第二节 国际结算方式	32
第三节 结算方式与核算	39
本章小结	42
思考题	42
第四章 国外费用与国内成本的核算	43
学习目标	43
第一节 国外费用的核算	43
第二节 国内成本的计算和结转	48
本章小结	52
思考题	52
第五章 出口货物的核算	54
学习目标	54
第一节 出口货物概述	54
第二节 流通企业自营出口销售的核算	60
第三节 生产企业自营出口销售的核算	68
第四节 自营出口销售相关链接事项的核算	72

第五节 代理出口销售的核算	79
第六节 委托代销出口销售的核算	83
第七节 援外出口销售的核算	85
本章小结	91
思考题	91
第六章 进口货物的核算	92
学习目标	92
第一节 进口货物概述	92
第二节 自营进口销售的核算	95
第三节 自营进口销售相关链接事项的核算	101
第四节 代理进口销售的核算	103
第五节 易货贸易的核算	106
本章小结	109
思考题	109
第七章 进出口货物纳退税的核算	110
学习目标	110
第一节 进出口货物纳税的核算	110
第二节 我国出口货物免、退税的政策与管理	128
第三节 流通企业出口免、退税的计算与核算	139
第四节 生产企业出口免、抵、退税的计算与核算	142
第五节 出口应退消费税的核算	147
本章小结	149
思考题	150
第八章 加工贸易的核算	151
学习目标	151
第一节 加工贸易概述	151
第二节 进料加工贸易的核算	154
第三节 来料加工贸易的核算	162
本章小结	169
思考题	169
第九章 补偿贸易的核算	171
学习目标	171
第一节 补偿贸易概述	171
第二节 补偿贸易价款的计息和偿还	173
第三节 补偿贸易的核算	175
本章小结	182
思考题	182
第十章 对外承包工程的核算	183
学习目标	183

第一节 对外承包工程概述	183
第二节 对外承包企业会计核算的特点	186
第三节 对外承包工程成本的核算	192
第四节 对外承包工程收入的核算	201
本章小结	205
思考题	206
第十一章 对外劳务合作的核算	207
学习目标	207
第一节 对外劳务合作概述	207
第二节 对外劳务合作的程序	208
第三节 对外劳务合作成本费用的核算	211
第四节 对外劳务合作收入的核算	214
本章小结	216
思考题	216
第十二章 国际旅游服务的核算	217
学习目标	217
第一节 国际旅游服务概述	217
第二节 国际旅游服务外汇收兑	218
第三节 国际旅游服务营业收入的核算	220
第四节 国际旅游服务营业成本的核算	227
本章小结	230
思考题	230
第十三章 短期融资与外汇借款的核算	232
学习目标	232
第一节 短期融资的核算	232
第二节 外汇借款的核算	236
本章小结	240
思考题	240
第十四章 外汇风险及其规避的核算	241
学习目标	241
第一节 外汇风险概述	241
第二节 外汇风险的规避	242
第三节 外汇风险规避的核算	245
本章小结	250
思考题	250
第十五章 外币财务报表的折算	251
学习目标	251
第一节 外币财务报表折算概述	251
第二节 外币财务报表折算方法	253

本章小结	256
思考题	256
主要参考书目	257
1001	外币折算会计
1002	外币折算会计
1003	外币折算会计
1004	外币折算会计
1005	外币折算会计
1006	外币折算会计
1007	外币折算会计
1008	外币折算会计
1009	外币折算会计
1010	外币折算会计
1011	外币折算会计
1012	外币折算会计
1013	外币折算会计
1014	外币折算会计
1015	外币折算会计
1016	外币折算会计
1017	外币折算会计
1018	外币折算会计
1019	外币折算会计
1020	外币折算会计
1021	外币折算会计
1022	外币折算会计
1023	外币折算会计
1024	外币折算会计
1025	外币折算会计
1026	外币折算会计
1027	外币折算会计
1028	外币折算会计
1029	外币折算会计
1030	外币折算会计
1031	外币折算会计
1032	外币折算会计
1033	外币折算会计
1034	外币折算会计
1035	外币折算会计
1036	外币折算会计
1037	外币折算会计
1038	外币折算会计
1039	外币折算会计
1040	外币折算会计
1041	外币折算会计
1042	外币折算会计
1043	外币折算会计
1044	外币折算会计
1045	外币折算会计
1046	外币折算会计
1047	外币折算会计
1048	外币折算会计
1049	外币折算会计
1050	外币折算会计
1051	外币折算会计
1052	外币折算会计
1053	外币折算会计
1054	外币折算会计
1055	外币折算会计
1056	外币折算会计
1057	外币折算会计
1058	外币折算会计
1059	外币折算会计
1060	外币折算会计
1061	外币折算会计
1062	外币折算会计
1063	外币折算会计
1064	外币折算会计
1065	外币折算会计
1066	外币折算会计
1067	外币折算会计
1068	外币折算会计
1069	外币折算会计
1070	外币折算会计
1071	外币折算会计
1072	外币折算会计
1073	外币折算会计
1074	外币折算会计
1075	外币折算会计
1076	外币折算会计
1077	外币折算会计
1078	外币折算会计
1079	外币折算会计
1080	外币折算会计
1081	外币折算会计
1082	外币折算会计
1083	外币折算会计
1084	外币折算会计
1085	外币折算会计
1086	外币折算会计
1087	外币折算会计
1088	外币折算会计
1089	外币折算会计
1090	外币折算会计
1091	外币折算会计
1092	外币折算会计
1093	外币折算会计
1094	外币折算会计
1095	外币折算会计
1096	外币折算会计
1097	外币折算会计
1098	外币折算会计
1099	外币折算会计
1100	外币折算会计

第一章

总 论

学习目标

本章为概论，顾名思义，就是对企业涉外会计基础知识和基本内容的概括性论述，使读者对企业涉外会计建立初步认知。通过本章学习，应当了解新中国成立以来企业涉外经济业务活动的发展壮大过程，涉外企业的管理原则、经营理念以及涉外会计管理体制的转换；明确企业涉外会计的含义及其与企业财务会计的区别和联系；掌握企业涉外会计的核算对象、任务和方法。

第一节 涉外企业会计的发展

党的十一届三中全会制定的“改革开放”伟大战略，开辟了中国特色社会主义道路。30多年来，我国的综合国力有了显著的提高，向全世界展示了一个大国的光辉形象和中华民族的崭新风貌。

当前，我国已成为世界贸易大国，在全世界的贸易排行榜上，1989年为第15位、2006年为第3位、2007年为第2位，至2009年已跃居世界出口第1位，占世界出口的比重为9.6%。2014年2月26日，《大国大时代——中国经济报告会》——二月谈在北京召开，会议主题为“中国外贸量变到质变的拐点出现了吗？”。商务部新闻发言人沈丹阳在报告会中表示，从1978年到2013年的35年间，中国货物进出口总额从206亿美元上升到了41 600多亿美元，增长了201倍，在世界货物贸易的排名从比重从不足1%上升到12%左右。

新中国涉外企业的发展，始于建国初期，创于对外贸易，中间经过长期的闭关锁国，实行过国家高度垄断的对外贸易。党的十一届三中全会开始了“以经济建设为中心，对外开放、对内搞活”的伟大转折，确立了实行社会主义市场经济的伟大战略。党的十六大又发出了“深入改革开放，与时俱进，开拓创新”的伟大号召。

党的十七大第五次会议通过的“关于制定国民经济和社会发展第十二个五年规划建议”的说明中，提出了“十二五”期间实施互利共赢的开放战略，进一步提高对外开放水平。由出口为主向进口和出口并重、由吸收外资为主向吸收外资和对外投资并重、由注重数量向注重质量转变的新阶段，创造我国参与世界合作与竞争的新优势，扩大和深化同各方面的共同利益，以开放促发展、促改革、促创新。

随着我国具有特色的社会主义经济和社会的发展，涉外企业的经营机制、经营理念和管理模式也在与时俱进，不断改革创新，日臻完善。涉外企业的信息系统、会计环境、会计标准和核算原则都在不断发生变化，特别是1993年推行中国会计与国际会计并轨，执行《国际会计准则》，以此为契机，促进了中国经济进一步融入了全球经济大循环，为我国的进出口货物贸易、吸收外资、对外投资、劳务合作、国际旅游以及各个领域的涉外经

济活动开辟了广阔道路。我国涉外经济和企业的发展历程,可概括为以下三个时期:

一、新中国成立后的高度垄断时期

新中国成立至党的十一届三中全会前,我国实行的是计划经济制度,进出口贸易采取垄断制。当时的进出口贸易业务由国家外贸部下属的几大公司(粮油、食品、化工、机械设备、五金矿产、土畜产品、服装等)垄断经营。这个时期的外贸企业与内贸企业泾渭分明、各司其职,与此相适应的会计管理体制也富有高度集中的色彩,国家统收统支、统负盈亏,企业是政府的附属机构,做的是“官买卖”,吃的是“大锅饭”。

二、对外开放的初始时期

自1978年党的十一届三中全会至1988年前后,为适应以经济建设为中心的伟大战略转移和开展“四个现代化”建设的需要,国家的进出口贸易和对外经济合作有了相应发展。国家开始对原来的外贸体制进行改革,扩大了各有关部门、地方和企业外贸经营的权限,除中央主管的商品继续由对外专业公司经营出口外,某些商品经国务院批准可由生产部门自营出口;属于地方管理的商品,凡是有条件的地区,由省、直辖市、自治区经营出口。随后又有了新兴的外商独资企业、中外合资企业、中外合作企业等“三资企业”加入涉外企业行列,开创了由国家垄断经营向有条件的部门、地方或其他行业转移的多头经营涉外和外贸业务的新局面,新兴的涉外和外贸企业蓬勃发展。

这个时期的涉外企业会计管理体制(除“三资企业”和其他所有制企业外),虽然在不同时间对不同部分作了改革,但基本上还是未突破统收统支的旧框子、老模式,企业的自主权和经营积极性尚未得到很好发挥,企业的经济效益观念仍未提到应有的高度,即涉外企业不以盈利最大化为经营目标。

三、中国特色社会主义经济时期

1989年召开党的十三届三中全会,在已取得改革开放成就的基础上,国家对涉外企业开展了两项根本性的改革:一是1988—1990年在外贸企业中普遍推行承包经营责任制,并在轻工、工艺、服务三大外贸行业实行自负盈亏试点;二是从1991年1月1日起,通过调整汇率、统一外汇留成等措施,取消了对外贸企业的出口补贴,创造平等竞争环境,从而在涉外企业的会计管理上开始打破“吃大锅饭”的旧体制。

1993年7月1日起,全国统一执行《企业会计准则》和行业会计制度,开创了我国企业会计与国际会计接轨的新纪元。1994年1月1日实行外汇管理体制改革的,取消了外汇额度管理与外汇内部调剂市场,实行汇率并轨,完善了外汇的结、售汇制度,出台相关的公司法、合同法、证券法以及新的出口退税制度和金融制度,逐步形成和完善了配套法规。2001年我国成为WTO成员国,我国对外经营方针政策、涉外法规制度和国际待遇等方面的提升和改变,为开展和扩大涉外经济活动创造了前所未有的良好环境。

2004年7月1日,新的《中华人民共和国对外贸易法》开始实施,对在中国境内注册的所有内资企业,在进出口经营资格管理方面实行统一政策,放宽对企业注册资本金的要求,凡是取得《中华人民共和国进出口企业资格证书》的企业,可以按照其经营范围,以国家规定的各种贸易方式自由从事进出口业务。

2005年7月21日,中国人民银行宣布,经国务院批准,为建立和完善我国社会主义市场经济体制,充分发挥市场在资源配置中的基础性作用,自2005年7月21日开始实行以市场供求为基础,参考“一篮子货币”进行调节、有管理的浮动汇率制度。自此,人

民币汇率不再盯住单一美元,而是形成了更富有弹性的人民币汇率制度。

近年来,经国务院批准,由财政部、税务总局、商务部、海关总署联合发布并数次调整出口商品退税率的文件,为控制出口速度和规模,缓解我国贸易顺差带来的矛盾,优化出口商品结构,抑制高能耗、高污染、资源性产品出口,促进外贸增长方式转变和进出口贸易平衡,起到了积极的作用,达到了预期的目标。

2011年9月9日,国家外汇管理局、税务总局、海关总署联合发布《关于货物贸易外汇管理制度改革试点的公告》,将进一步促进对外贸易便利化,加强涉外企业的管理,简化外汇结算手续,优化升级出口收汇与退税制度,完善有关部门间信息共享机制。

改革开放以来,我国的涉外企业在国际国内相关法规的规范下,在自主经营、科学管理的原则下,企业涉外会计的环境有了质的变化,日益宽松,日新月异,日臻完善,企业涉外会计为国内外利益相关者提供了真实、及时的信息资料,发挥了应有的积极作用。毋庸置疑,今日中国的企业涉外会计已与世界的“通用商业语言”全面接轨。

综上可知,本书不仅仅涉及原有的经营进出口的外贸企业,还应包含其他新兴的涉外企业,如对外工程承包、对外劳务合作、国际旅游服务、国际书店,以及其他行业的跨国公司、多国集团等涉外企业。然而,面对如此众多而又各具特色的涉外企业,一本教材实难包容。为避免以偏概全,只能以生产企业、流通企业为代表,并就有关服务行业设专章予以叙述。

补充阅读资料 1-1

商务部:2014年中国保持全球第一货物贸易大国地位

据商务部网站消息,海关总署发布统计数据,2014年中国进出口总值43 030.4亿美元,同比增长3.4%。商务部新闻发言人孙继文就媒体关注的进出口增速问题发表谈话表示,2014年,我国外贸保持平稳增长,进出口增速快于世界主要经济体和新兴发展中国家,占全球市场份额稳中有升,继续保持全球第一货物贸易大国地位。

孙继文表示,我国外贸发展的国际环境和国内发展条件已发生重大变化,外贸持续30多年的高速增长的时代一去不复返了,已经进入新常态。观察和评价一个国家的对外贸易增速要在国际大背景下进行国际比较。2015年,我国外贸发展面临的形势依然复杂严峻。面对新形势、新情况、新挑战,我们将按照党中央、国务院的决策部署,统筹考虑和综合运用国际国内两个市场、两种资源、两类规则,主动适应外贸发展新常态,紧紧抓住转变外贸发展方式这一主线,突出创新驱动,完善扩大出口和增加进口政策,努力巩固外贸传统优势,加快培育以技术、品牌、质量、服务为核心的外贸竞争新优势,努力保持外贸平稳增长,继续发挥出口对经济发展的支撑作用,为国民经济和社会发展作出更大贡献。

资料来源 中国新闻网

第二节 企业涉外会计的含义、对象和特点

企业涉外会计,按学科性质,属于专业会计范畴。而专业会计的命名,常规的称谓是用于何种行业即称作何种会计,如工业会计、农业会计、流通会计、银行会计、行政事业

会计等。本书内容不局限于某一特定行业,而是将生产、流通、服务等企业中涉外的经济业务归集而成的一种专业会计。

一、企业涉外会计的含义

企业涉外会计是专业会计的特殊领域,是专业会计的组成部分,是应用于各个行业核算和监督涉外经济业务的会计。具体说,企业涉外会计是在财务会计基础上,对企业涉及外币、外汇的经济业务,按照会计法规、制度和国际惯例,采取复币式核算的一种会计。

企业涉外会计只是企业财务会计的一部分,企业涉外会计的实施融于企业财务会计,同步操作;其与企业财务会计的不同之处是采取复币核算,期末编制会计报告时仍纳入企业统一财务报表。这就是说,企业涉外会计不是在财务会计之外再搞一套凭证、账簿、报表单独核算,而是企业财务会计涉及外币、外汇核算的有关内容,如企业进出口货物、加工贸易、补偿贸易、对外承包工程、劳务出口、国际旅游服务、短期融资、外汇贷款等。

有人说,在现实情况下,人民币不是可兑换货币,外国货币又不许在我国流通,所以才存在外币业务和两种货币间的兑换问题;将来,一旦人民币可以自由兑换,人民币能够作为外汇流通,就不存在复币式核算了,那时企业涉外会计也就不复存在了。这种说法,只看到了人民币成为可兑换货币(或外汇)会给涉外会计带来便捷的一面,而未看到企业涉外会计的全部。可以肯定的是,只要企业发生的经济业务中还存在着两种或两种以上货币的结算关系,在会计核算上还存在着记账本位币与其他货币的不同,乃至在全世界未实行“国际货币”之前,企业涉外会计将被广泛运用,始终是企业财务会计核算中不可或缺的组成部分。

二、企业涉外会计的对象

会计的对象是指会计核算的内容。因此,会计理论中的会计对象,是会计反映和监督的内容;企业会计准则中的资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等会计要素称为会计的内容;专业会计的对象是反映和监督的该行业的资金运动。这些表述虽语言不同,其实质是一致的。按照专业会计的诠释,生产企业的资金运动分为供应过程、生产过程和销售过程,沿着“货币资金→储备资金→生产资金→成品资金→货币资金”的程序,周而复始,循环不已。而每一次循环后取得的“货币资金”的量应大于开始时投入的“货币资金”的量,从而体现生产企业资金运动的成果。因此,生产企业的资金运动是生产企业的会计对象。

而商品流通企业经营的是商品的购入和销售业务,其资金运动分为购进过程和销售过程,沿着“货币资金→商品资金→货币资金”的程序,一次次循环,一次次周转,持续进行,同生产企业的资金运动一样,最后也要实现经济效益。因此,商品流通企业的会计对象是商品流通企业的资金运动。

那么,涉外企业的资金运动是何种类型?由哪些过程组成?现实经济活动中的涉外企业类型比较复杂,所属行业也较多,其中有的属于生产企业的资金运动,有的属于商品流通企业的资金运动。应该指出的是,任何类型、行业的涉外企业的资金运动均与企业的资金运动不同,表现出明显的涉外特点,即在企业资金运动的每个过程中都要进行记账本位币与外币的换算。因此,为了区别涉外会计对象与一般会计对象,也只能将企业经济活动中属于涉外业务的部分作为涉外会计的对象,而不能将企业财务会计的共性内容作为涉外会计的对象。据此界定,涉外会计的对象具体包括:

(1) 资产中以外币表示部分,如生产企业、商品流通企业、服务企业的外汇资产、外汇投资、货物贸易和服务贸易中的外汇债权(应收账款、预付外汇账款)等。

(2) 负债中以外币表示部分,如外汇长期和短期借款、融资外汇借款、货物贸易和服务贸易中的债务(应付账款、预收外汇账款)等。

(3) 所有者权益中以外币表示部分,如外方投入的外汇资本、资本公积、所分得外汇红利转外汇资本等。

(4) 收入中以外币表示部分,如生产企业、商品流通企业、服务企业的出口货物外汇收入、劳务外汇收入、其他营业外汇收入、营业外外汇收入等。

(5) 费用中以外币表示部分,如生产企业、商品流通企业、服务企业以外汇支付的国外运费、保险费、各项佣金、处理违规赔款等。

(6) 利润中以外币表示部分,即上述外币营业收入和其他各种外币收入之和减去上述外币费用之后的外币余额。

为了反映和监督企业涉外经济业务,根据企业会计准则的规定,在不影响会计核算要求和财务报表指标汇总,以及对外提供统一财务报告的前提下,可以按照涉外企业实际情况自行增设、减少或合并相应会计科目。

三、企业涉外会计的特点

由于涉外经济活动与国内经济活动两者存在显著差别,所以涉外企业的经营和管理有其特点。如一项交易涉及两个国家(或地区),一笔款项涉及两种(或两种以上)货币,且各国的法律法规互不相同,从而决定了企业涉外会计的多方面特点。但归结到一点上,主要表现在其对外一个方面。比如“商品价格”这一名词,在国内,众所周知,是指商品的单位价格;然而,在国际贸易中的货物价格,除规定的计量单位和价格外,还包括使用何种货币、在何地交接货物,以及费用风险负担等相关内容。国际贸易中使用的货物价格,称为“价格术语”或“贸易术语”(详见第三章有关内容)。再如,国际贸易中的双方国家(或地区)的货币管理制度不同,有关货物、劳务的款项收付,需要通过双方银行办理结算,方能收入或支出款项。在办理结算过程中,因为汇率的浮动,还会出现“汇兑损益”等,均需采用一定的会计方法予以处理。由此可知,企业涉外会计与一般财务会计相互对照,具有许多特殊之处。

因为涉外经济业务跨出了国门,涉及两个国家(或地区),使用两种(或两种以上)货币,加之我国人民币不能充当外汇使用,不能对外作为支付手段,涉外的一切款项往来(除A类企业的货物贸易外汇外,见第二章外汇管理的规定),一律执行结汇、售汇制度。该制度总的要求是:银行对企业的外汇按收支两条线进行结算,即当企业收入外汇时,将外汇售给外汇银行兑成人民币存入银行;当企业需要支付外汇时,以人民币向外汇银行购买外汇,然后再对外支付。具体结汇、售汇流程如图1-1所示。

从图1-1可见,涉外企业发生的经济业务,都涉及两种货币间的换算,不是以记账本位币换算为外汇,就是以外汇换算为记账本位币,而且是通过银行办理结汇或售汇实现的。显然比国内经济业务活动多出了一个结算环节。由于多出了这个环节,便出现了会计处理中的“四个两次”,即:

(1) 进口货物时,买两次,一买外汇,二买货物,即首先以人民币购买外汇,再以外汇购买货物,即进口为“双买”。

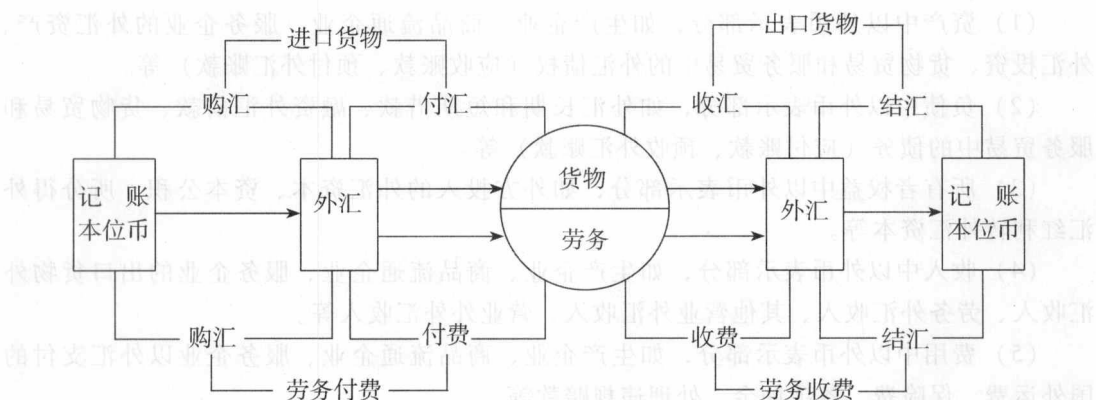


图 1-1 结汇、售汇流程

(2) 出口货物时，卖两次，一卖货物，二卖外汇，即首先卖出货物取得外汇，再将外汇按规定卖给银行，即出口为“双卖”。

(3) 支付外币费用时，付两次，一付人民币，二付外汇，即首先支付人民币购买外汇，再以外汇对外支付费用，即付费为“双付”。

(4) 收取外币费用时，收两次，一收外汇，二收人民币，即首先收取外汇，再将外汇卖给银行收取人民币，即收费为“双收”。

通过全面、正确地在会计处理中反映银行办理结汇、售汇的“双买、双卖、双付、双收”的业务过程，显现了企业涉外会计的以下特点：

- (1) 采取复币式核算，涉外会计既算记账本位币账，又算外汇账。
- (2) 由于汇率波动，涉外会计既算营业损益，又算汇兑损益。
- (3) 为了及时提供信息，涉外会计既算期间损益，又算批次损益。
- (4) 为了满足前三个特点的核算要求，会计涉外的凭证、账簿、报表均为复币格式。

此外，企业涉外会计还有政策性强、手续凭证复杂、考核指标特殊、会计核算方法要适应涉外业务等特点，此处不再一一论述。

关于上述涉外会计的特点，在当前国家逐步放宽外汇管理，准许一部分企业在银行开立外币存款账户，鼓励企业将出口外汇存放国外，特别是大型跨国公司的业务经营涉及多种外币采取“分账制”核算的情况下，还是否存在“双买、双卖、双收、双付”？还有没有“四大特点”？

回答是：随着客观形势发展变化，管理企业的外部（国家的及国际的）法规和措施将会不断改进和简化，而企业的内部管理和控制不能随之放宽或简化，但不排除核算程序的创新和会计处理的科学化。如允许企业在外币收支业务处理中，平时只记外币有关账户（辅以账外登记），期末再以确定的汇率折算为记账本位币，进行试算平衡，编制报表。从期末角度（或计算批次损益角度）看，仍为复币核算，仍明显体现着涉外会计的特点。

抛开形式就本质而论，“双买、双卖、双付、双收”可谓是复币核算的原生态，是采取复算制会计处理的母型，无论涉外会计核算程序和会计处理方法如何创新和演进，都是在此基础上的衍生和时代化。

小思考 1-1

图 1-1 为进出口货物或劳务款项结汇、售汇过程。两端方框中的货币为什么是“记账本位币”而不是“本币”？

根据《企业会计准则第 19 号——外币折算》第四条的规定，企业通常应选择人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业，也可以按照本准则第五条规定选择其中一种货币作为记账本位币，但编报的财务报表应当折算为人民币。故此，两端的货币应为“记账本位币”，以涵盖各种类型企业资金运动的特殊性。

第三节 企业涉外会计的职能

自改革开放之始，我国各种所有制企业通过改章建制推行现代企业管理模式，实施现代化企业管理，建立健全了企业内部管理规章制度，完善了各项管理措施，并针对各类人员建立了岗位责任制。在现代企业中，财务与会计有明确分工，各有专责，但其工作任务和目标是一致的，都是为企业当好家、理好财，对内外及时、正确地提供各种经济信息，为企业取得最佳效益服务。

一、涉外会计的职能

会计的职能一般是指会计应具备的功能，是会计本职的体现。会计最基本的职能是核算（也称反映）和监督。会计的具体职能应包括哪些方面，在会计理论界尚有分歧，总体而言包括反映、控制、分析、预测、提供信息等方面。在实际工作中，结合涉外企业的特点和经营管理的要求，企业涉外会计的职能如下：

1. 建立和完善企业内部经济核算制度

在企业内部实施健全的经济核算制度是现代企业实行科学管理的基础。完善的内部经济核算制度，使各部门、各单位以及每位职工的权、责、利紧密结合，将企业的总体经济责任层层分解、逐级落实、严格考核，同时辅以相关文化教育宣传、精神鼓励、物质奖励，实现企业各项经济业务的良性发展。

2. 改进和健全企业会计信息系统

企业会计信息是企业信息的基础，企业信息大部分来自会计信息系统。涉外企业会计信息系统的改革和完善是市场化管理和竞争的要求。改革的主要目的是充分发挥涉外会计的职能和作用，即在企业经营管理的全过程发挥会计的反映职能、监督职能和参与决策职能，主动向有关方面及时提供信息，满足不同会计信息使用者的需要。

3. 调整和改变会计的服务目标

在现代企业制度下，由于实行了政企分开，国家利用经济杠杆调节经济资源的分配和运行，既给企业提供了公平竞争的环境，又使企业的一些信息成为商业秘密：成本费用水平只能向企业管理者提供，作为决策的依据，不宜对外公开；收益作为企业经营成果，不仅为现有投资者所关心，更是吸引潜在投资者的重要依据。因此，企业会计向有关方面提供信息具有重要意义。

4. 加强信息标准化

企业会计加强和完善会计管理制度的重点是按照“一致性原则”促进会计信息标准化,与国家有关规定一致,与国际相关系统趋同。我国成为WTO成员国后,有义务向国际有关方面提供会计信息。要使会计信息成为国际通用的商业语言,其处理程序和口径应符合国际惯例,以使境内外的投资者及债权人能按同一标准对企业经济实力进行比较、做出评价。

5. 会计信息手段现代化

企业实行现代化管理和参与国际市场竞争,对于提供信息的时效性要求不断增强,会计信息处理手段的现代化乃至组建全国联网的会计信息中心迫在眉睫。由于采取了引进、开发等多种形式,计算机硬件条件已经具备,会计电算化软件也有了极大改进。但是,会计核算与管理操作软件人员的不足制约了企业会计电算化的发展。因此,加速提高会计信息处理手段,培养操作人员是当务之急。

二、涉外会计的方法

企业涉外会计运用的方法,离不开会计基础理论中叙述的一整套会计方法。但是,为了适应经营涉外业务的特点,涉外会计核算除应用一般的会计方法外,还要采用一些特殊方法。

特殊方法之一,有关涉外经济业务的凭证、账簿、报表为复币格式,进行复币式核算,提供人民币和外币双重信息。

特殊方法之二,有关进出口货物(物资材料)和外汇的核算,根据经营特点和管理需要,进行账内与账外核算相结合,如批次损益的核算就是在账外逐笔编表核算的。

特殊方法之三,应用两种核算原则,提供不同信息。例如,进出口销售收入的确认按企业会计准则的确认原则,以发票金额作为销售入账价格;而按涉外企业管理要求,则需将不同的进出口入账价格统一为会计核算价格(出口统一为FOB价,进口统一为CIF价,详见第四、五两章)。

特殊方法之四,为了实现出口货物统一为FOB价格和进口货物统一为CIF价格,发生的国外有关进出口费用不作费用处理,而分别作减少销售收入或增加销售成本处理。

特殊方法之五,涉外业务的原始凭证大量来自境外,且多为电传和报文形式,格式繁多,规格不一,内容包含境内外业务,款项既有外币又涉及人民币,受理单证除正规种类外,还有许多特需单证、票据、核准件等,必须加以分类,妥善保管。

特殊方法之六,为考核涉外企业的经济效益,设置特定指标,如“出口每美元换汇成本”、“进口每美元赚赔额”、“工缴费换汇成本”等。

此外,由于涉外业务的复杂性,一项经济业务涉及方方面面,为了反映的完整性,在记账凭证中常见多借多贷会计分录,或为便于计算采取同借同贷的半红半蓝会计分录。还有为了便于进出口销售成本核算采用按批次计算和结转,有关进出口货物和材料按批次、品名、单价分别建立明细账户,进行分地、分库、分垛保管等。

综上所述,企业涉外会计方法与国内企业的会计方法相比,具有特殊之处,构成了一套完整的涉外会计方法。