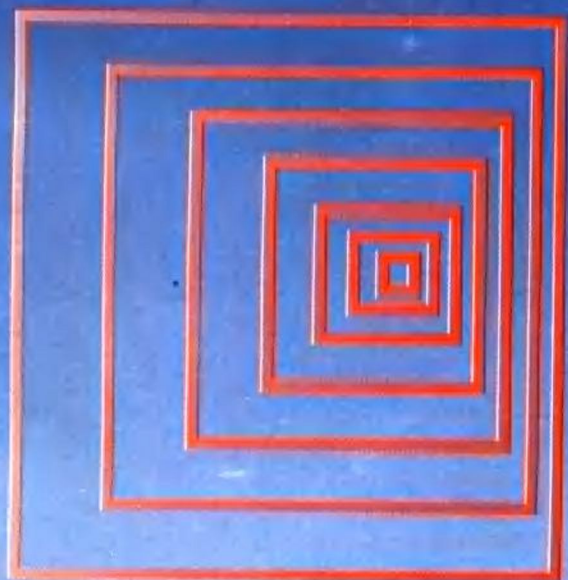


● 陈琦 张学青 编著

对外经济合作企业 会计制度讲解



经济管理出版社

(京)新登字 029 号

责任编辑:林道君

·技术设计:张 马

对外经济合作企业会计制度讲解

陈 琦 张学青 编著

出版: 经济 管 理 出 版 社

(北京市西城区新街口红园胡同 8 号 邮政编码:100035)

发行: 经济管理出版社

印刷: 密云胶印厂

850×1168 毫米 32 开 10.625 印张 265 千字
1993 年 5 月第 1 版 1993 年 5 月北京第 1 次印刷
印数:1—5000 册

ISBN 7—80025—781—9/F·639

定价:9.80 元

宣传新制度，为
发展对外经济合
作企业作出贡献。

楊紀琬

1993年3月

前 言

根据《企业会计准则》，财政部在原《对外承包企业会计制度》、《对外承包企业示范会计科目和会计报表》的基础上，重新制定印发了《对外经济合作企业会计制度》，要求企业自1993年7月1日起执行。为便于主管对外经济合作企业财务会计工作的同志了解、熟悉、掌握《对外经济合作企业会计制度》，我们作为这一行业制度的主要制定者，根据《对外经济合作企业会计制度》的规定，结合企业主要经济业务的实际情况，编写了这本《对外经济合作企业会计制度讲解》，供大家学习、宣传、贯彻执行会计制度时参考。

编 著 者

1993年3月

目 录

第一讲 对外经济合作企业概述	(1)
一、我国对外经济合作企业发展概况	(1)
二、我国对外经济合作企业从事的业务类别 及取得的成效	(3)
三、国际承包市场近况及发展的新特点	(5)
四、对外经济合作企业会计核算的特点	(9)
五、对外经济合作企业应遵循的主要法规制度.....	(11)
第二讲 关于新会计制度的总说明	(13)
一、会计制度与会计准则.....	(13)
二、对外经济合作企业会计制度的建设过程.....	(16)
三、制定新制度的指导思想和原则.....	(17)
四、新制度的适用范围.....	(19)
五、新制度的制定、修订和补充权限	(20)
六、新制度的主要内容.....	(21)
七、执行新制度时的调帐问题.....	(34)
第三讲 对外经济合作企业会计核算的一般原则	(41)
一、客观性原则.....	(42)
二、相关性原则.....	(44)
三、可比性原则.....	(44)
四、一贯性原则.....	(44)
五、及时性原则.....	(45)

六、明晰性原则.....	(45)
七、权责发生制原则.....	(46)
八、收入与费用相互配比原则.....	(47)
九、谨慎原则.....	(47)
十、实际成本核算原则.....	(47)
十一、资本性支出与收益性支出划分原则.....	(48)
十二、重要性原则.....	(49)
第四讲 会计科目	(53)
一、会计科目的分类.....	(53)
二、会计科目的编号.....	(53)
三、会计科目的设置.....	(54)
四、新旧会计科目对照表.....	(56)
第五讲 货币资金和往来款项的核算	(60)
一、货币资金和有价证券的核算.....	(60)
二、应收票据和应付票据的核算.....	(70)
三、结算款项的核算.....	(76)
四、总分包单位之间往来款项的核算.....	(83)
五、企业与内部独立核算单位之间往来款项的核算.....	(85)
六、外币业务和汇兑损益的核算.....	(88)
七、调剂外汇的核算	(107)
第六讲 存货的核算	(109)
一、存货包括的范围	(109)
二、确定存货实物数量的方法	(110)
三、收入和发出存货的核算	(111)
四、存货核算会计科目的设置和使用	(119)
五、存货盘盈、盘亏和毁损的核算.....	(121)
六、实物结算物资的核算	(122)
七、低值易耗品和周转材料的核算	(126)
八、以存货向其他单位投资的核算	(130)

九、对外销售存货的核算	(131)
十、内部调拨存货的核算	(132)
第七讲 长期投资和长期负债的核算	(134)
一、向其他单位投资的核算	(134)
二、拨付所属资金的核算	(138)
三、债券投资的核算	(140)
四、长期借款的核算	(141)
五、应付债券的核算	(147)
六、其他长期负债的核算	(161)
七、负债费用的资本化	(162)
八、股票的核算	(165)
第八讲 固定资产的核算	(170)
一、固定资产的标准	(170)
二、固定资产的分类	(171)
三、固定资产的入帐价值	(171)
四、固定资产折旧的核算	(174)
五、固定资产的明细核算	(182)
六、固定资产盘盈、盘亏和报废清理的核算	(183)
七、固定资产大修理的核算	(184)
八、租入固定资产的核算	(185)
九、购建固定资产的核算	(188)
第九讲 无形资产及递延资产的核算	(197)
一、无形资产的核算	(197)
二、递延资产的核算	(199)
三、其他资产的核算	(201)
第十讲 所有者权益的核算	(202)
一、投入资本的核算	(202)
二、资本公积的核算	(205)
三、盈余公积的核算	(209)

四、未分配利润的核算	(212)
第十一讲 成本和费用的核算	(215)
一、使用的会计科目	(215)
二、成本费用的分类及成本项目的划分	(218)
三、成本核算必须分清的几个界限	(219)
四、经营业务成本的核算	(220)
五、期间费用的核算	(230)
第十二讲 营业收入、利润及利润分配的核算	(235)
一、营业收入的实现	(235)
二、营业收入与有关支出的相互配合	(236)
三、利润的结转、分配和调整	(236)
四、非常规项目利润的结转方法	(240)
五、有关税金的计算和交纳	(242)
六、盈余公积的提取和使用	(243)
第十三讲 企业清算的核算	(244)
一、企业清算的程序	(244)
二、财产的清理由分配	(245)
三、企业清算的会计核算和会计报表	(246)
四、企业清算后会计档案处理	(247)
第十四讲 对外经济合作企业的会计报表	(248)
一、会计报表的种类	(248)
二、会计报表的相互关系	(251)
三、填报会计报表的要求	(253)
四、会计报表的主要内容	(254)
五、汇总会计报表	(274)
六、企业内部管理使用的会计报表	(277)
七、会计报表分析	(291)
第十五讲 会计凭证、会计帐簿及会计档案	(305)
一、会计凭证	(305)

二、会计帐簿	(307)
三、关于凭证、帐簿用外国文字记录的问题.....	(308)
四、凭证、帐簿的具体格式.....	(308)
五、会计档案	(309)
附 录 复利率表.....	(310)

第一讲 对外经济合作企业概述

这一讲,主要向大家介绍我国对外经济合作企业的发展概况、国际承包市场的现状及特点、对外经济合作企业会计核算的特点及应执行的有关法规制度等内容。

一、我国对外经济合作企业发展概况

国际经济合作业务,又称国际承包业务或国际承包市场。它是随着资本主义经济及全球经济一体化的发展而发展起来的。最早进入国际承包市场的是欧美一些国家。到了70年代初期,一些产油输出国家由于石油价格大幅度上涨,外汇收入大量增加,有充裕的资金,兴办国内建设,扩大消费。但是,这些国家虽然资金雄厚,但本国技术力量差,或人力不足,一些建设项目自己不能搞,需要依靠国际上的人力和技术上的帮助,于是就把建设项目发包给外国,由外国承包商来建设。这样,日本、韩国、印度、巴基斯坦等国家的一些承包商纷纷兴起,从而推动了国际承包市场的发展。

我国对外经济合作业务的起步较晚。解放后,我国在国外从事的经济合作项目,主要是对一些第三世界国家进行的经济援助项目。根据两国政府协议,由我国财政每年拿出一定的财力,通过我国的外经部门,无偿地为受援国进行某项经济建设。我国外经部门将这些经援项目交给国内施工企业或其他单位具体承担。经援项目完成后,由承担单位与外经部门进行项目结算,外经部门再与财政进行年终清算。这种经济援助性质的合作项目,同以营利为目的的合作项目有着根本的区别。随着国际和国内政治经济形势的变

化,特别是我国实行改革开放的方针后,在对第三世界国家进行经济援助的同时,我国对外经济合作企业,在面向国际承包市场的激烈竞争中,得到了长足的发展。

自 1979 年国务院批准成立第一批对外承包企业起,十几年来,对外经济合作企业以“守约、保质、薄利、重义”为宗旨,在国家有关部门的支持下,使我国的对外承包业务打入了国际市场,在 100 多个国家和地区设立了分支机构,许多公司的业务有了很大发展。业务门类不断扩大,从承包一般的土建项目、劳务输出,发展到承包公路、桥梁、港湾、铁路、水坝、电站等多种项目;从以提供劳务为主,逐步进入总承包商的地位。合作领域也不断扩大,对外承包企业从工程承包这一建筑行业,发展为包括电子、电力、铸造、服装、针织、油漆、烹调、花卉、农业、木材加工、海洋捕捞、鱼类加工、电容器加工、饮食服务等多种行业。历年来,我国对外经济合作企业在完成合同额、营业额、外汇净收入、利润等方面,取得了一定的经济效益,为今后更好地、更多地开展承包业务打下了良好的基础。为了适应我国对外经济合作企业发展的需要,促进企业在国际市场上不断扩展新的业务领域,于 1992 年将这一“窗口”行业从对外承包企业改称为对外经济合作企业。

改革开放 14 年来,我国利用外资、对外承包工程、劳务合作和在海外举办企业等对外经济技术合作业务全面发展。截至 1992 年 11 月底,我国已在 160 多个国家和地区签订工程承包和劳务合同 32553 项,合同总金额 246 亿美元,营业额 145 亿美元。到 1991 年我国对外承包公司已有 123 家。十几年来,累计对外签订合同成交额 187 亿美元,完成营业额 115 亿美元。其中,1991 年成交额 35 亿美元,完成营业额 20 亿美元,1992 年对外承包劳务成绩创历史最高水平,对外签订承包劳务合同 8300 多项,合同总金额突破 60 亿美元,营业额近 28 亿美元。

二、我国对外经济合作企业从事的业务类别及取得的成效

目前,我国对外经济合作企业(以下简称外经企业)所从事的业务类别主要有:

1. 承包工程。指经过国际招标投标而中标承包的勘察、设计、施工、安装等工作和提供的成套设备。承包工程,尤其是承包全过程的“交钥匙”工程,合同金额大,完成营业额多,利润高,创汇多。但所担风险也大,是我国外经企业的主要经营业务。

2. 劳务合作。指某项承包工程由业主(或发包单位,下同)发包给本国或其他国家的承包商总承包,其中的劳务部分,由承包商再发包给我国外经企业承担。该项工程所需材料、物资及施工机械等,均由发包人提供。这种劳务合作项目,不管工程是否盈利,总包商都要按实际工程量(或时间)和承包合同规定的单价向我国外经企业结算付款。我国外经企业能保证收入,风险较小。因此,我国许多外经企业,在创建初期,大多是以承担劳务合作项目为企业积累资金,打入国际承包市场的。

3. 技术服务。指派遣技术人员和管理人员到国外,为发包人承担地形地貌测绘、资源勘探与普查、项目可行性研究、提供设计文件和技术资料、指导生产、传授技术、开展咨询业务和培训人员等经营活动,并按合同规定向发包人收取技术服务费。这类业务与劳务合作基本相同,结算的方法,可按项目结算,也可按实际工作时间和单价结算,一般没有风险,利润也比劳务合作项目高,但技术服务项目一般需要的人数有限,技术水平要求比劳务合作人员高,属于更高层次的劳务合作。

4. 房地产业务。指在境外开展从征地、规划设计等前期开发直至建筑施工,再到经营销售等一系列商用或民用房屋的承包业务。近年来,许多外经企业根据境外实际情况,开展了房地产业务。有的是企业独立从事这项业务,有的是与当地业主联合经营。这类业务营业额大,利润高,创汇多,有预收款,占用资金少,投资回收

快。

5. 自营(代理)出口业务。指在对外经济合作业务中带动机电等三类物资出口业务为主的外贸业务,以及对苏(现独联体)、对越等国的边境易货贸易。近年来,随着外经企业在国际市场上的发展,结合国外需求,逐渐发展了带动国内设备、物资出口业务,这项业务以投入国内资金换取外汇收入,是创汇的有效途径。

6. 其他业务。随着我国对外开放的进一步扩大,对外经济合作企业也坚持了一业为主、多种经营的方针,不断开拓业务领域,扩大业务范围。外经企业大多都根据自身的特点,在国际市场上从事若干种经济业务,如举办制造业、商品流通、饮食服务等合资合作企业等。

对外经济合作企业虽然以承包工程、劳务合作、技术服务三大主营业务走向国门,但发展至今,随着国际经济形势和承包市场的风云变幻,在业务经营上已呈现出以营利为目的、多层次、全方位的、灵活机动、扬长避短的经营策略和发展局面,力争以中国公路桥梁建设总公司为先导,跻身于国际承包市场的强国之列。

我国开展对外经济合作业务取得了很大成效:

1. 增加外汇收入。对外承包业务是非贸易创汇的主要方式之一,是我国对外经济的第二大窗口(第一是外贸)。从历年来外经企业的经营状况看,创汇额逐年增加,已成为一项十分重要的外汇收入来源。

2. 学习国外的先进技术和管理经验。对外承包企业在国际承包市场的激烈竞争中,经常与发包商和其他国家的承包商打交道。在与他们的接触中,特别是在与各国承包商共同承包项目中,可以学到许多先进技术和管理经验,对我国外经企业及其他行业提高技术水平和管理水平具有一定的作用。

3. 带动国内设备、材料出口,增加新的创汇渠道。外经企业在承包某些工程项目时,可以将我国的机械设备、材料物资带出用于承包项目,等于搞了一部分出口商品,增加了外汇收入。

4. 增加新的就业门路。我国每年在国外从事承包工程、劳务合作和技术服务工作的人员数以万计,对个人来说,可以增加收入,改善经济状况,学到技术,增长知识;对国家来说,可以增加外汇收入,拓宽安置就业的渠道。

5. 促进国内民航、银行、保险、远洋运输、邮电等部门的业务发展,增强我国同其他国家的友谊和合作。

自 1979 年我国对外经济合作事业开创以来,经过社会各方努力,各对外经济合作企业在国际市场上学到了知识,掌握了技术。这一事业的发展促进了我国的对外开放,同时也在经济效益、社会效益等方面取得了一定的成绩。

同时也应看到,目前我国在国际承包市场的占有额只有 2% 左右,即使在占据优势的香港也只占 5% 左右,国际设计咨询业务基本上处于尚待开发阶段。要想在竞争越来越激烈的国际承包市场中继续开拓,必须对当前国际承包市场的发展状况有一个清醒的认识。

三、国际承包市场近况及发展的新特点

国际承包市场与世界经济紧密相关。由于当前各主要经济地区的发展呈现不平衡状况,承包市场也随之出现各不相同的局面。近年来,亚洲地区政局相对稳定,经济繁荣,承包市场也十分活跃,有“世界大工地”之称。1984——1990 年的工程承包额均居各承包市场第一二名。1990 年国际 250 家大承包商在亚洲地区的成交额达 271 亿美元,比上年增长 10.6%。近年来,亚洲地区又出现了“四小龙”追日本、东盟追“四小龙”的新态势。中国、印度、巴基斯坦、越南、老挝、朝鲜、孟加拉等国也纷纷开辟经济开发区、保税区,放宽对外资的限制。所有这一切都预示着亚洲地区承包市场将有新发展。

目前,亚洲地区已掀起一个基础设施建设热潮。如泰国将投资 100 亿美元修建道路等基础设施;香港耗资 180 亿美元修建道路

等基础设施；马来西亚投资 107 亿美元建设新机场及配套工程；新加坡准备建立第三个集装箱终端港等。随着建设热潮的兴起，建材市场将迅速扩大，同时建筑劳力将严重短缺。

1990 年，国际大承包商在欧洲的合同成交额达 305 亿美元，居各承包市场之首。但从 1990 年开始，欧共体经济增长明显下落，1991 年处于衰退之中，独联体和东欧国家经济日益恶化，来自内部的投资明显减少，设备投资增长率前两年为 8.5% 和 4.7%，1991 年仅为 0.4%。由于投资不振，建筑业在经历了连续五年增长后，1991 年开始走下坡路。但西欧各国近十年来的产业结构调整已初见成效，欧共体统一大市场及欧洲经济区的建立，均为经济复苏提供了有利条件，欧洲建筑市场前景仍看好。

进入 90 年代，美国经济进入衰退，首先表现为建筑市场萎缩，房地产业陷入不景气状态。加之加拿大经济也不尽如人意，因而北美建筑市场难以在短期内回升。中东虽受海湾战争影响，多数国家出现财政赤字，资金短缺，但战后重建将逐步使经济和承包业恢复生机。近几年，拉美经济停滞不前，解决外债取得进展，外资流入增多，外商投资的天然气、电力网及港口设施、铁路和公路建设等大型项目使拉美承包市场显露生机。非洲经济基础薄弱，建设基本上依赖国际援助，但每年都有一定的发包额。1988 年之后，国际 250 家大承包商在非洲市场合同额逐年上升，由于世界经济不景气，国际援助相应减少，影响了该地区承包市场的发展，但由于非洲各国差别较大，在某些国家仍可能出现增长局面。

随着世界经济的不断发展和变化，国际承包市场也出现了一些不容忽视的新特点，主要表现在以下几方面：

1. 带资投标和实物支付盛行。由于一些国家资金困难，外汇短缺，同时承包市场近年来现汇项目减少，预付款减少，因而带资承包、延期付款和实物支付的项目增多，并且有进一步发展的趋势。在东南亚、南亚地区，只要是大型项目，一般都要求承包商提供信贷。中东和非洲国家要求带资承包、延期付款、实物支付的承包

方式也日趋普遍。

在建设项目筹资困难的情况下,近几年一种新型的 BOT(建设—经营—转让)建筑承包方式开始在国际上流行起来。这种方式就是由外国承包公司筹资建设,工程完工后再经营一段时间,待收回本息后,再把工程转让给当地政府。这种方式目前在发展中国家很盛行。

此外,不少国家为了减少外汇支出,保护本国利益,纷纷采取保护性政策和措施,扶持本国建筑企业,一方面对外国公司进行各种限制,另一方面给予本国公司各种优惠。

2. 竞争激烈,盈利微薄。由于国际承包市场从高潮迅速滑到谷底,发包项目大大减少,一个项目往往有十几家甚至几十家公司竞标,有的承包商为了不使业务停顿和施工机具闲置,不惜以低于成本的报价冒险投标,然后再以带动材料设备出口获得盈利。

3. 承包公司实行内外并举。由于国际承包市场竞争激烈,难以获利,加上金融市场动荡不定,汇率风险增大,国际承包商逐渐把注意力转向了活跃的国内市场。在国际市场上,国际承包公司当地化已成为一种新趋势,除兼并、收购当地公司外,还采取与当地公司组成合营企业。这种情况在发展中国家较多。

4. 由劳动密集型向技术密集型转化。随着当代科学技术水平的不断提高,大量发包项目也正朝着“高精尖”方向发展,发达国家的海外直接投资纷纷转向高技术等新型行业。这些因素使国际承包商从单纯的土木工程转向以技术工程为主的成套设备的建设工程,这一转变,使国际承包劳务市场对劳务的技术水平要求越来越高,对技术劳务的需要越来越紧迫。

纵观我国外经企业的发展现状,结合国际承包市场的新形势,外经企业在拓展业务中对以下几方面需要加以考虑:

1. 分析市场趋势,制定正确的经营策略。针对当前国际承包市场的发展趋势,从我国实际情况出发,应采取“积极开拓、稳步发展”的方针,在承包力量上,应以对外经济合作企业为窗口和龙头,

同有实力的勘察设计单位、大中型建筑企业或集团性企业结合。在市场选择上,根据当前国际承包市场的特点,以亚洲地区为重点,发展港澳及东南亚地区,调整中东,稳步开拓独联体和东欧市场,发挥地理、文化、技术优势开拓南亚新市场和第三世界市场,在承包一般工程的同时,发挥中国园林古建筑优势,开拓发达国家市场。

2. 多方筹集资金,加快人才培养。我国对外公司主要靠贷款经营,近年来虽获得一些帐面利润,但大多数被在建项目占用,普遍存在资金不足问题。为解决这一问题,除需要国家政策扶持外,各对外公司需要实现经营观念的转变,由业务开展初期单纯追求合同额、营业额,转变为重视利润额和外汇净收入,重视经济核算和经济效益,强化成本控制和资金管理,提高公司自筹资金的能力和用好用活现有资金,同时学会利用国际金融市场筹措资金的技巧,以发行债券、设立境外金融机构、对外提供担保利用外资等多种形式筹集资金,保证业务发展需要;积极参与项目可行性研究,采取 BOT(建设——经营——转让)方式,促进国际融资;采用立项、审核、资金平衡等手段实现资金的统一调度、分级管理;同时重视违约索赔,及时回收工程款和保函,提高资金使用效率。

目前,我国对外经济合作企业与外国承包商的差距集中表现在人才差距上,为改变这一状况,促进对外经济合作事业的更快发展,一方面要多层次、多渠道地培训人才,或从社会上招聘各类经营管理人才,特别是精通国际承包业务的经理人才、高级专业人才和一专多能人才,一方面要从体制上稳定现有骨干人才。

3. 改变“窗口型”经营方式,实行国内、国际一体化。目前我国对外经济合作企业中很大部分是“窗口型”公司,获得项目后交由国内建筑企业实施,报价签约与项目实施脱节,双方都未完全进入市场,责权利关系不明确,经济效益不佳。我们要同国际承包商竞争,就要让企业直接到国际承包市场去,投标报价,直接组织实施项目,掌握国际承包经营知识,实行国内外一体化,自主经营,独立