

外贸企业会计学

(第三版)

傅自应 编著



A0968836

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

外贸企业会计学/傅自应编著. —3 版. —北京: 中国财政经济出版社, 2001.12

ISBN 7-5005-5415-X

I. 外… II. 傅… III. 对外贸易—商业会计
IV. F715.51

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 085368 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@cec.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京印刷三厂印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 20.125 印张 478 000 字

2002 年 1 月第 1 版 2002 年 1 月北京第 1 次印刷

印数: 1—8 060 定价: 36.00 元

ISBN 7-5005-5415-X/F·4795

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

目 录

第一章 对外贸易会计概论	(1)
第一节 对外贸易会计的意义.....	(1)
第二节 外贸企业会计核算制度体系.....	(2)
第三节 企业会计的基本假设.....	(4)
第四节 企业会计的一般原则.....	(8)
第五节 对外贸易会计对象与会计要素.....	(17)
第六节 对外贸易会计科目.....	(22)
第二章 货币资金	(30)
第一节 货币资金概述.....	(30)
第二节 现金的核算.....	(32)
第三节 银行存款的核算.....	(36)
第四节 其他货币资金核算.....	(43)
第三章 应收及预付款的核算	(46)
第一节 应收账款概述.....	(46)
第二节 应收国内账款的核算内容.....	(47)
第三节 应收外汇账款的核算.....	(51)
第四节 应收票据的核算.....	(64)
第五节 预付及其他应收款的核算.....	(68)
第六节 坏账准备与坏账损失的核算.....	(70)
第四章 存货	(75)
第一节 存货概述.....	(75)

第二节	出口商品采购与库存的核算·····	(79)
第三节	进口商品采购与库存的核算·····	(93)
第四节	包装物的核算·····	(101)
第五节	存货跌价准备的核算·····	(102)
第六节	存货清查的核算·····	(104)
第五章	投资 ·····	(107)
第一节	投资概述·····	(107)
第二节	短期投资的核算·····	(109)
第三节	长期股权投资的核算·····	(117)
第四节	长期债权投资·····	(125)
第五节	长期投资减值和投资划转·····	(132)
第六节	境外投资的核算·····	(136)
第六章	固定资产及其他长期资产的核算 ·····	(156)
第一节	固定资产概述·····	(156)
第二节	固定资产的分类和计价·····	(158)
第三节	固定资产账户的设置·····	(161)
第四节	固定资产增减变动的核算·····	(164)
第五节	固定资产折旧的核算·····	(174)
第六节	固定资产修理的核算·····	(180)
第七节	固定资产清理的核算·····	(183)
第八节	无形资产与其他资产的核算·····	(187)
第九节	固定资产、无形资产减值准备的核算·····	(195)
第七章	流动负债的核算 ·····	(199)
第一节	流动负债概述·····	(199)
第二节	流动负债的核算·····	(201)
第八章	长期负债的核算 ·····	(222)
第一节	长期负债概述·····	(222)

第二节	长期债券的核算·····	(223)
第三节	其他长期负债的核算·····	(230)
第四节	债务重组的核算·····	(237)
第五节	借款费用的核算·····	(256)
第九章	外币业务的核算·····	(263)
第一节	外汇及汇率的概念·····	(263)
第二节	外汇账户及外币收支的核算·····	(266)
第三节	汇兑损益的核算·····	(274)
第四节	外汇借款的核算·····	(280)
第十章	出口贸易的核算·····	(284)
第一节	出口贸易概述·····	(284)
第二节	自营出口销售的核算·····	(288)
第三节	代理出口销售的核算·····	(305)
第四节	代销国外商品销售的核算·····	(310)
第五节	加工补偿出口销售的核算·····	(313)
第六节	援外出口销售的核算·····	(321)
第十一章	进口贸易的核算·····	(325)
第一节	进口贸易概述·····	(325)
第二节	进口贸易核算的任务·····	(328)
第三节	自营进口销售的核算·····	(329)
第四节	代理进口销售的核算·····	(335)
第五节	进料加工贸易的核算·····	(339)
第六节	易货贸易的核算·····	(342)
第十二章	费用的核算·····	(346)
第一节	费用概述·····	(346)
第二节	费用的核算·····	(354)
第三节	费用的分摊·····	(358)

第十三章 税金及出口退税的核算	(361)
第一节 税金及出口退税概述.....	(361)
第二节 增值税和消费税的核算.....	(364)
第三节 出口退税的核算.....	(377)
第四节 其他税金的核算.....	(383)
第十四章 利润和利润分配的核算	(389)
第一节 利润的核算.....	(389)
第二节 所得税的核算.....	(393)
第三节 利润分配的核算.....	(413)
第十五章 所有者权益的核算	(419)
第一节 所有者权益概述.....	(419)
第二节 实收资本的核算.....	(422)
第三节 资本公积的核算.....	(427)
第四节 盈余公积及未分配利润的核算.....	(431)
第十六章 会计报表	(434)
第一节 会计报表概述.....	(434)
第二节 资产负债表.....	(440)
第三节 利润表及利润分配表.....	(453)
第四节 现金流量表.....	(462)
第五节 资产负债表日后事项.....	(499)
第六节 会计报表附注和财务报告说明书.....	(512)
第十七章 合并会计报表	(527)
第一节 合并会计报表概述.....	(527)
第二节 内部投资业务的合并与抵销.....	(532)
第三节 内部债权与债务项目的抵销.....	(540)
第四节 内部购销及收益项目的抵销.....	(544)
第五节 内部计提盈余公积的抵销.....	(553)

第六节 合并现金流量表·····	(555)
第七节 外币会计报表折算·····	(555)
第十八章 会计报表的分析·····	(563)
第一节 会计报表分析的目的与方法·····	(563)
第二节 会计报表分析的主要指标·····	(564)
第三节 外贸进出口商品销售盈亏分析·····	(581)
第四节 会计报表分析的局限性·····	(594)
第十九章 内部管理报表·····	(596)
第一节 内部管理报表概述·····	(596)
第二节 出口主要商品成本分析表·····	(598)
第三节 进口主要商品成本分析表·····	(602)
第四节 外贸企业财务指标月报表·····	(605)
第二十章 企业清算·····	(608)
第一节 企业清算概述·····	(608)
第二节 企业清算的核算·····	(612)
后 记·····	(633)

第一章 对外贸易会计概论

第一节 对外贸易会计的意义

对外贸易会计是应用于外贸企业的专业会计。其基本职能是对对外贸易企业的经济活动进行核算与监督。

长期以来，我国会计按适用的专业部门，分成工业会计、农业会计、商业会计、基本建设会计、预算会计、对外贸易会计等。对外贸易会计是作为一门独立的专业会计而存在的。从1993年7月1日起，我国的会计制度进行了前所未有的重大变革，开始实施《企业会计准则》、《企业财务通则》以及财政部发布的各大行业财务制度与会计制度，其中，对外贸易企业按照财政部发布的《商品流通企业财务制度》和《商品流通企业会计制度》来组织自己的财务活动和会计活动。之后，财政部又陆续发布了若干具体会计准则，包括《现金流量表》、《收入》、《建造合同》、《投资》、《会计政策、会计估计变更和会计差错更正》、《资产负债表日后事项》、《债务重组》、《关联方关系及其交易的披露》、《非货币性交易》、《借款费用》、《租赁》、《无形资产》、《或有事项》，而且，在未来的几年中还将继续发布并组织实施其他具体会计准则。从2001年起又开始实施新的《企业会计制度》。在这种形势下，一些同志对外贸会计的独立性便产生了疑问。他们认为，既然外贸企业与商业企业一样，都要按照《商品流通企

业会计制度》的规定从事会计工作，而且，今后还将统一按照具体会计准则和《企业会计制度》从事会计工作，那么，对外贸易会计的特殊性问题也就不复存在了。

我们认为，以外贸企业与其他商品流通企业如商业企业一起执行《商品流通企业会计制度》或具体会计准则、《企业会计制度》这一点来否定对外贸易会计的特殊性和独立性是不妥当的。大家知道，一门学科的特殊性通常是由这门学科研究对象的特殊性、概念的特殊性以及方法的特殊性等诸方面来决定的。我们在本章稍后及本书以后各章的内容中可以看到，与一般商品流通企业如商业企业相比，无论从外贸会计对象（即外贸企业的资金运动）、外贸会计的一些概念，还是外贸会计方法等诸方面均具有较大的特殊性。据此，我们认为，对外贸易会计在改革后仍具有特殊性。

我们强调外贸会计的特殊性并不是主张要在《商品流通企业会计制度》和具体会计准则、《企业会计制度》之外重新建立一套外贸企业会计制度，而只是要说明，在外贸企业按照《商品流通企业会计制度》和具体会计准则、《企业会计制度》组织会计活动的同时，更应结合外贸会计的特点研究新问题，更好地贯彻和实施《商品流通企业会计制度》和具体会计准则、《企业会计制度》。

第二节 外贸企业会计 核算制度体系

我国的会计核算制度体系的形成经历了一个漫长的过程。从建国初期建立的以分行业企业会计制度为标志，确立了会计制度

在制定会计核算体系中的地位。几十年来,企业会计制度已经深入人心,在企业的会计工作中起着举足轻重的作用。随着我国社会主义市场经济的不断发展,全方位、宽领域、多层次的对外开放格局的逐步形成,特别是面对加入 WTO 的新形势,建立既符合我国国情,又能适应会计国际化发展方向的企业会计核算制度体系,变得更为迫切。

1999 年 10 月 31 日全国人大常委会重新修订并通过了新的《会计法》,规定国家实行统一的会计制度,而国家统一的会计核算制度是其中重要的组成部分。作为《会计法》的配套法规——《企业财务会计报告条例》于 2000 年 6 月 21 日由国务院发布,要求企业提供真实、完整的会计信息,同时,对 1992 年发布的《企业会计准则》中有关会计要素作了重新定义。按照重新定义后的会计要素,原来分行业的会计制度有许多内容是与其不一致的,必须进行改革和完善。这些都为建立我国崭新的会计核算制度体系提供了法律保障。

从改革的方向看,我国的会计核算制度体系将打破行业、所有制界限,集财务会计为一体,包括会计要素的确认、计量、记录和报告全过程的国家统一的会计核算标准,并分为三个层次:

第一层次是按照企业性质和规模,分别建立《企业会计制度》、《金融保险企业会计制度》和《小企业会计制度》。金融保险企业和小企业由于各自有其特殊性,与一般企业的会计核算存在较大的差异,需要分别单独制定会计制度,除此之外的其他企业,由于共性业务较多,应制定统一的企业会计制度,以增强不同行业、不同所有制企业之间会计信息的可比性、可靠性和透明度。

第二层次是在第一层次的基础上,分别建立操作性较强的有关会计科目的设置、具体账务处理和财务会计报告的编制及对外

提供办法，进而形成会计报表格式、会计报表附注披露格式等。

第三层次是在上述两个层次的基础上，对于各行业企业专业性较强的会计核算，以专业会计核算办法的形式发布。由于不同行业，企业核算主要区别在成本构成不同，相应的收入核算也不相同，因此有必要通过专业会计核算办法来加以解决。

本书的形成，就是全面贯彻了上述三个层次，将三个层次前后衔接、连于一线，以第三层次为核心，突出外贸业务的专业特点，兼顾第一、二层次，形成易于会计人员接受、学习、掌握的全新的外贸会计学。

第三节 企业会计的基本假设

一般认为，会计假设是指会计机构和会计人员对那些未经确认或无法正面论证的经济业务或会计事项，根据客观的正常情况或变化趋势所作出的合乎情理的判断。

长期以来，我国会计界对会计假设的概念一直存有疑义，认为从“会计假设”一词所包含的内容与会计工作的实际两方面看，称为“假设”有些名不符实。因而会计假设一词从概念到内容只是出现在某些教科书中或学术论文中，但在我国的会计法规中并未作出明确、具体的规定。1992年11月30日财政部发布的《企业会计准则》，将国际上公认的四个基本会计假设，即会计主体假设、持续经营假设、会计分期假设和货币计量假设写入了总则，但仍未出现“会计假设”字样，在有关介绍《企业会计准则》的文献中也未将上述四个会计假设称为“会计假设”，而将其称为“会计核算的基本前提”。

下面我们分别介绍基本会计假设的含义及其对会计的影响。

一、会计主体假设

会计主体假设的基本含义是指每个企业的经济业务必须与企业的所有者和其他经济组织分开。会计主体假设规定了会计处理与财务报告的空间范围，也限定了企业会计活动范围。有了会计主体假设，会计处理的经济业务和财务报告才可以按特定的主体来识别。我国《企业会计准则》对会计主体假设的表述是：“会计核算应当以企业发生的各项经济业务为对象，记录和反映企业本身的各项生产经营活动。”

需要说明的是，企业会计主体并不一定是法律主体或法人。法律主体或法人是指在政府部门注册登记、有独立的财产、能够承担民事责任的法律实体，它强调企业与各方面的经济法律关系。而会计主体则强调企业的会计活动的空间范围，它是按照正确处理所有者等其他经济组织与企业本身的经济关系的要求而设立的。从会计实践上看，会计主体与法律主体或法人经济出现差异。比如，在我国，在企业集团内部，独立核算的母子公司均是法律主体，但从企业集团整体来讲，本身并不是法律实体。从会计的角度来看，为了全面反映企业集团的经营活动和财务成果，就应将企业集团作为一个会计主体来对待，编制合并财务报表。又比如，在西方，独资企业和合伙企业不是法律主体，但从会计的角度仍可将独资企业和合伙企业作为会计主体并组织其会计活动。此外，我国企业实行的内部银行及内部承包制，对企业内部划分的各“责任单位”，均可作为会计主体来看待，但这些单位就可能不是法律主体。

会计主体假设的作用除了是限定企业会计活动的空间范围以外，对其他方面还有重大影响。比如，对会计概念的影响，要求基本的会计概念具有鲜明的会计主体性。这是会计学概念区别于

其他经济学科概念的本质区别。又如，对企业会计行为的影响，要求企业会计行为的出发点应站在企业主体的立场而不是企业以外的立场。明确会计主体假设对会计的重要意义，对制定会计政策、评价企业会计行为具有重要意义。

二、持续经营假设

持续经营假设的基本含义是，企业会计方法的选择应以企业在可预见的未来将以它现实的形式并按既定的目标持续不断地经营下去为假设。通俗地讲，就是企业在可预见的将来不会面临破产、清算。对此，从企业会计准则的表述是“会计核算应当以企业持续，正常的生产经营活动为前提”。

在这里，企业在可预见的将来保持持续经营并不意味着企业会永久存在，而是指企业能存在足够长的时间，使企业能按其既定的目标开展其经营活动、按已有的承诺去偿清其债务。

持续经营假设对企业会计方法的选择奠定了基础。主要表现在：一是资产以其取得时的历史成本计价，而不按其立即进入解散、清算状态的现行市价计价；二是对固定资产折旧、无形资产摊销等问题的处理，均是假设企业在折旧年限或摊销期内会持续经营；三是企业偿债能力的评价与分析也是基于企业在会计报告期后仍能持续经营为假设；四是正是由于考虑的持续经营假设，才有了会计上除固定资产折旧与无形资产摊销以外其他权责发生制方法的选择（如坏账的备抵法、销售收入的确认等）等等。

不仅如此，持续经营假设还要求当传统方法可能危及企业的“持续经营”时企业的会计活动能够选择对企业“持续经营”有利的方法。比如，当市场上存在通货膨胀的条件下，当简单的价值补偿已不能维持其实物替换的“持续经营”时，就需要研究通货膨胀对持续经营的不利影响，并力求在会计方法上予以消除。

又如，在通货膨胀条件下，存货计价采用后进先出法比较有利于“持续经营”。

三、会计分期假设

会计分期假设的含义是，企业在持续经营过程中所发生的各种经济业务可以归属于人为地划分的各个期间。这种因会计的需要而划分的期间称为会计期间，会计期间通常按月、季和年来划分。

会计分期假设是持续经营假设的必然结果。由于我们假设企业会在可预见的将来保持其持续经营状态，这就存在着在持续经营的过程中，什么时候向与企业有利害关系的各方提供财务报告的问题。在会计实践上，绝不可能等到企业的全部经营活动完结以后才向外界提供财务报告。为了使财务报告的使用者能定期、及时地了解企业的财务状况和经营成果，会计上就应把其持续经营的经济活动人为地进行划分，使其归属于各不相同的会计期间，并进行会计处理及财务报告的编制。

以年度划分的会计期间，称为会计年度。会计年度既可与日历年度相一致，又可与日历年度不一致。我国规定以日历年度作为企业的会计年度，即以公历1月1日起至12月31日止为一个会计年度。在以季度和月份作为会计期间时，其起讫日期也采用公历日期。

会计分期假设除了为企业进行会计处理计算损益和编制财务报告限定了时间区域外，对会计的概念也有一定的影响。由于受会计分期假设的影响，许多会计概念具有鲜明的“时期”特性。比如，利润总额、收入、费用等均带有鲜明的时期特色。此外，会计分期假设与持续经营假设一起，构成了权责发生制原则的理论基础。

四、货币计量假设

货币计量假设的基本含义是，只有能用货币反映的经济活动，才能纳入到会计系统中来。这意味着，第一，会计所计量和反映的，只是企业能用货币计量的方面；第二，不同实物形态的资产需用货币作为统一计量单位，才能据以进行会计处理，揭示企业的财务状况。

货币计量假设使得企业对大量复杂的经济业务进行统一汇总、计量成为可能。

我们认为，货币计量假设既是会计的一个优点，也使会计具有一定的局限性。比如，在货币计量假设背后，实际上隐含着币值不变的假设。这是因为，对不同时间点的货币金额进行汇总，必须以在不同时间点上的货币等值为前提。否则，不同时间点货币量的简单汇总就会失去意义。但是，在现实生活中，通货膨胀会经常发生，如何解决币值变化对会计的影响，已成为会计界面临的一大难题。又如，前已述及，会计所揭示的只是企业的货币方面。而企业的财务状况除了与会计上所揭示的货币方面有关外，还与其非货币方面的许多因素有关。这些非货币性因素有：企业的经济前景；企业在同行业中所处的地位；企业产品的市场占有率；企业产品的市场满足程度；企业的职员对企业的忠诚程度以及企业管理者的能力等等。许多有识之士认为，市场经济越发展，对企业财务状况的评估越要关注其非货币因素。

第四节 企业会计的一般原则

会计原则是从会计实践中逐渐发展起来的、被公认为公正、

妥善和有用的系统化的惯例，是会计人员据以辨认、计量和记录经济业务、提供财务报告的指南。

财政部发布的《企业会计准则》以及《企业会计制度》中对我国企业会计应遵循的基本会计原则作了规定。现分述如下：

一、客观性原则

《企业会计准则》对客观性原则的表述是：“会计核算应当以实际发生的经济业务为依据，如实反映财务状况和经营成果”。

我们认为，客观性原则有两层含义：一是可验证性，二是会计人员对某些会计事项的估计合理。

可验证性是指企业的会计处理应当尽量以实际发生的业务为基础，以取得的业务凭证为依据。这样，就能保证企业的会计处理，从填制记账凭证、登记账簿到编制会计报表等过程都有可靠的凭证为依据，也能保证会计上的账证、账账、账表和账实之间的相互一致。

在会计实务上，除了上述能够取得记载业务发生情况凭证的业务以外，还有一些业务虽已发生，但其金额需要靠会计人员的职业估计才能确定的业务。对这类业务的处理，就很难要求其达到数据准确性。这些业务有：固定资产和无形资产、递延资产的摊销、坏账损失的预先估计、制造费用在完工产品和产成品的分摊、或有损失的估计等等。很明显，这些“业务”在各个会计期间都会发生，但其金额大小不同的会计人员可能会估计出不同的结果。对这些问题的估计，我们只能要求会计人员的处理能尽量合理。因此，美国会计界比较有代表性的见解认为，财务信息客观性的标志是：“如果两个以上有资格的人员查证同样的数据时，