

涉外经济会计

主编 彭玉书 副主编 于首华

中共中央党校

.6

责任编辑 胡建华 严启发
封面设计 焦 才
版式设计 尹 植

图书在版编目(CIP)数据

涉外经济会计/彭玉书主编. -北京:中共中央党校出版社,1996.9

ISBN 7-5035-1489-2

I. 涉… I. 彭… III. 涉外经济-企业管理-会计 IV. F
276.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 17829 号

中共中央党校出版社出版发行

(北京市海淀区大有庄 100 号)

中共中央党校印刷厂印刷 新华书店经销

1996 年 10 月第 1 版 1996 年 11 月第 1 次印刷

开本:787×1092 毫米 1/32 印张:9.75

字数:210 千字 印数:1—12000 册

定价:8.60 元

说 明

为了扩大对外开放,更积极有效地开展对外经济活动,经济管理干部十分有必要熟悉一些涉外经济活动的基本理论和知识。为此,我们请有关专家编写了《涉外经济会计》一书,作为我院有关班次和专业的教材。

本教材对于复式记帐原理与借贷方记帐法的运用,对于外币业务会计、进出口贸易会计、易货贸易会计、融资租赁会计、对外工程承包会计、外商投资企业的资本会计以及会计报表等问题,作了系统的阐述。本书内容充实,专业性、实用性较强,且阐述简明扼要,比较适合干部在职学习。

本书由对外经济贸易大学国际工商管理学院教授彭玉书任主编,于首华任副主编。参加编写的有彭玉书(第一、三、十章)、刘莉琳、王玲(第二章)、管武(第四章)、胡达中(第五章)、卜鹤玮(第六章)、王强(第七章)、于首华(第八、九章)。在本书编写过程中,得到了对外经济贸易大学国际工商管理学院副院长张新民先生以及管武先生、曾勇强先生的积极支持和帮助。在此,我们一并表示谢意。本书编出后,曾在有关班次使用,在吸收有关意见的基础上,由作者对书中的一些章节进行了增删,现予以正式出版。

《涉外经济会计》一书是适应我国改革开放需要,在会计制度和会计教育改革过程中编写的。本教材的体系结构、内容选定和编写方式,都具有一定开创性和探索性。书中难免

有不当之处，请广大教师和学员随时指正，以便进一步修改完善。

中共中央党校出版社

中共中央党校函授学院

1996年9月

目 录

第一章 概 述	1
第一节 会计核算的基本前提和一般原则.....	1
第二节 会计要素准则.....	8
第三节 涉外经济会计的基本内容和特点	14
第二章 复式记帐原理与借贷方记帐法的运用	24
第一节 复式记帐的窗口	24
第二节 帐户及其借方和贷方	28
第三节 借贷方记帐法的运用	34
第三章 外币业务会计	61
第一节 外币业务会计的基本概念	61
第二节 外币业务会计的记帐方式	82
第三节 外币报表换算	95
第四章 出口贸易会计	105
第一节 出口贸易的价格条件、国外费用与国 际结算.....	105
第二节 出口贸易种类与出口贸易的主要程序.....	120
第三节 出口贸易的会计核算.....	127
第五章 进口贸易会计	151
第一节 进口贸易会计概述.....	151
第二节 自营进口业务会计.....	158
第三节 委托代理进口业务会计.....	171
第四节 进口设备业务会计.....	177

第六章 易货贸易会计	184
第一节 易货贸易概述.....	184
第二节 易货贸易的会计核算原则.....	192
第三节 易货贸易的会计核算.....	194
第七章 融资租赁会计	200
第一节 租赁业务概述.....	200
第二节 融资租赁业务的做法.....	207
第三节 融资租赁会计核算基础.....	212
第四节 融资租赁业承租人的会计核算.....	219
第五节 融资租赁出租人的会计核算.....	226
第八章 对外承包工程会计	235
第一节 对外承包工程的意义和内容.....	235
第二节 对外承包业务的招标与投标.....	237
第三节 对外承包业务收入和成本的核算.....	246
第九章 外商投资企业的资本会计	262
第一节 投入资本的一般概念和投资方式.....	262
第二节 投入资本的计价及验证.....	269
第三节 投入资本的核算.....	275
第十章 会计报表	285
第一节 会计报表概述.....	285
第二节 资产负债表.....	288
第三节 损益表.....	298
第四节 会计报表分析.....	301

第一章 概 述

本章首先介绍任何企业会计工作都必须遵循会计核算的基本准则，包括会计核算的基本前提、会计核算的一般原则和会计要素准则。然后概括地介绍涉外经济会计的基本内容及其特点，使读者初步了解企业会计基本准则和涉外经济会计的内容。

第一节 会计核算的基本前提和一般原则

一、会计核算的基本前提

会计核算的基本前提，在西方会计界，一般称为会计基本假定。会计基本假定是会计理论的基础组成部分，是开展会计实务的必要前提。会计假定并不是凭空的想象，而是以客观现象为依据所作的合乎逻辑的推论，是对现代会计基本先决条件的概括，也是会计工作的程序、方法、原则等赖以建立和存在的基础和约束条件。

众所周知，作为一个企业，它必须是一个独立的经济实体，进行连续不断的经营活动，有设定的会计期间，以及用货币计量经济业务。这就形成了下述四个会计基本前提。

（一）会计实体

在组织会计工作之前，首先明确会计为之服务的特定企业或单位，即会计实体。会计实体这个基本前提意味着企业

被视为进行自己经营活动的单独实体。我国《企业会计准则》有这样的规定：“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。”这就是说，会计实体这个基本前提确定了会计工作处理的对象和相应的空间范围。这就要求企业拥有自己的资产，并承担与之相对应的负债与资本；实行自主经营，确认本身发生的收入与费用，实现自负盈亏。

在会计实体基本前提下的核算工作，必须站在本企业的具体立场上观察、判断和记录。必须划清本企业同企业的投资人（即业主）经济活动的界限，划清本企业同与之有经济关系的其他企业经济业务的界限。只有这样，才能保证企业独立显示其财务状况和经营成果。

企业不论其组织方式如何，独资、合伙在会计概念上都作为一个独立于业主之外的会计实体。较大规模的公司所设的分支机构，也可作为会计实体，若干企业组织起来的集团公司当然也是会计实体。

（二）持续经营

作为会计基本前提之一的持续经营，是说明在会计工作中把企业视为有清偿能力的、持续经营下去的会计实体。或者说，企业将以其现在的形式和现有的目标持续经营下去，在可以预见的将来不会面临破产，不会进行清算。

在这一基本前提下，会计处理日常经济业务和编制会计报表所使用的方法才能维持稳定；也只有在这个前提下，企业才能按原定的用途使用它现有的资产，按已承诺的条件去偿还其各种债务。

如果一个企业被宣告破产，就失去了持续经营的前提。很

显然，企业在正常经营过程中，资产按流动性质分为流动资产和固定资产的分类法，以及按历史成本计价的原则，当然也就不能适用，必须改用其他有关分类方法和计价原则。

（三）会计期间

设定会计期间这一前提，是在持续经营的前提下，要了解企业生产经营情况的得失所必然产生的结果。

为了经营管理的需要，适应多方面的要求，企业不能长期不计算经营成果，更不能等待结束其经营活动时才去了解经营情况。因此，必须设定会计期间这一前提，以便定期结算帐目，考核得失，编制报表，向有关方面提供会计信息。

把会计核算工作划分为会计期间，时间通常规定一年为一个会计期间，故称为会计年度。会计年度的设定，各国的情况也有不同，有的采用日历年度，所谓日历年度，是指会计年度开始于1月1日，结束于12月31日。有的采用非日历年度，比如英国的会计年度从每年7月1日开始，至次年6月30日截止；而美国的会计年度是从每年11月1日起，至次年10月31日止；再看日本的会计年度则始于每年的4月1日，终于次年的3月31日。如此等等。我国采用的是日历年度，为了及时提供会计信息，在年度内还可以划定较短的期间，如季度和月份。

（四）货币计量

货币计量这一前提有两层含义：一是会计核算要以货币作为共同计量单位；二是货币的币值不变。即假定货币本身的价值是稳定不变的。

由于货币是一种特殊的商品，它是衡量其他一切商品价值大小的通用尺度，是商品交换的媒介，是清偿债权债务的

支付手段，也是价值储藏的手段。自货币出现以后，人们早已实行以货币为统一计量单位。在会计核算上只能用货币表示的经济业务才能入帐，没有货币作为统一计量单位，对经济业务就无法进行综合计量，既不能计算成本，也不能计算盈亏。

上述货币的价值不变，只是一种假设，实际上货币的价值总在变化，有时升值，有时贬值。传统会计并没有考虑这个问题，这不能不说是一个缺陷。

货币的种类很多，在涉外经济会计中，必然涉及到本币与外币问题。就我国而言，本币就是本国货币 (domestic currency) 的简称，除了本国货币以外，其他国家或地区的货币，例如英镑、美元、德国马克、法国法郎，等等统称为外国货币 (foreign currency)，简称外币。在这里，进一步分清“本币”、“本位币”、“记帐本位币”的概念是必要的，以免相互混淆。“本币”已如上述。“本位币”是“本位货币” (standard money) 的简称，是指一国货币制度规定的标准货币。“本位”是货币制度的一个术语，或者说是货币制度中的一个概念。“本位币”是国家法定的计价、结算的货币单位。在我国就是人民币“元”。企业在会计核算中统一使用的“本位币”，就称为“记帐本位币”。本国企业一般总是用本国的“本位币”作为“记帐本位币”。因此，我国《企业会计准则》规定了“会计核算以人民币为记帐本位币”。《准则》还规定：“业务收支以外币为主的企业，也可以选定某种外币作为记帐本位币”。在涉外经济业务中必然发生如何把外币折合为本币或者把本币折合为外币的问题。容当在第三章“外币业务会计”中详述。

二、会计核算的一般原则

会计核算的一般原则，是在会计核算基本前提的基础上形成的对会计核算工作提出的基本要求，是一般公认的进行会计核算工作的规范。这里所讲的会计核算一般原则也不是一成不变的，一般原则的项目种类及其内涵在各个国家是不一致的。在我国当前的《企业会计准则》中规定的会计核算一般原则有12项，大致可以归纳为两大类。分别介绍如下：

（一）对会计信息质量要求的原则

1. 客观性原则。又称真实性原则，是指会计核算必须以实际发生的经济业务和证明经济业务发生的合法凭证为依据，如实反映企业的财务状况和经营成果，做到内容真实，数字准确，项目完整，资料可靠。

2. 可比性原则。又称统一性原则，是指企业的会计核算应按照国家规定的会计处理方法进行，做到不同企业之间，会计核算资料口径一致，会计信息相互可比，以便信息使用者对企业的财务状况和经营成果进行正确的分析。

3. 相关性原则。又称有用性原则，是指会计核算提供的会计信息必须满足宏观经济管理的需要，满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要，满足企业加强内部经营管理的需要。

会计的目标就是要为有关方面提供会计信息，衡量会计信息质量的标准就在于看它是否对决策有用，而相关性原则在保证会计信息对决策有用方面具有重要意义。

4. 一贯性原则。一贯性原则要求企业会计处理方法前后

各会计期间应当一致，不得随意变更，保证对企业前后各期的会计信息的可比性。同一类经济业务存在着多种不同的处理方法时，企业可以在会计制度允许的范围内，结合自身实际情况选定一种方法，始终一贯地沿用下去，不宜随意变更。如需变更，应将变更原因和情况以及对企业财务状况和经营成果的影响在财务情况说明书中加以说明。

5. 及时性原则。这是指企业的会计核算要讲求时效。首先，要求对企业发生的经济业务应毫不拖延地进行会计处理，凭证编制和帐簿登记一般都要做到日清月结；其次，在会计期间结束以后，保证按照规定的日期编制会计报表向有关方面提供会计信息，以便及时了解企业的财务状况和经营成果。

6. 明晰性原则。这是指会计记录与会计报表都必须简明、清晰，便于理解和利用。这对会计信息的使用者来说是至关重要的，为此要求会计核算工作尽量使会计信息通俗易懂，简单明了。

7. 重要性原则。这是指在会计核算中对经济业务和报表项目应区别其重要程度，采用不同的处理方式。对企业经济活动或会计信息使用者相对重要的项目应分别核算和分项反映，力求准确；对于比较次要的内容，在不影响会计信息真实性的情况下，则可适当简化核算方式，合并反映，做到主次分明，重点突出。

（二）对会计要素确认、计量要求的原则

1. 历史成本原则。历史成本又称实际成本。历史成本原则是指企业的各种财产物资应当按其取得或购建时发生的实际成本计价。财产物资的实际成本一经入帐，一般地说，即

使物价发生变动，也不得调整其帐面价值。日后这些财产物资的消失也按其帐面价值也就是实际成本进行转销。

财产物资按取得时的实际成本计价有三个优点：一是实际成本是在财产物资取得时实际发生的成本支出，数据真实可靠；二是按实际成本计价，有据可查，证明力强；三是实际成本资料容易取得，便于会计核算。

2. 应计制原则。应计制亦称权责发生制，是指以收益和费用的归属期间为准绳来确认会计期间的收益与费用。在应计制原则下，凡应归属于本期的收益与费用，不论其款项是否收入、付出，都作为本期的收益、费用入帐。凡不属于本期的收益与费用，即使其款项已在本期收入、付出，也不应该作为本期的收益与费用处理。

3. 配比原则。这是指企业的收益与其相关的费用、成本应当相互配合加以比较，从而确定当期损益。根据配比原则，当确定某一会计期间已经实现的收益之后，就应确定与该期收益有关的已经发生的费用，这样才能正确确定该会计期间的损益数额。

4. 稳健性原则。又称谨慎性原则，是指企业在会计核算中为提高企业应付市场上经营风险的能力，对资产的估价和收益的确认，应持谨慎态度，反对短期行为，避免高估资产，要确认可能发生的损失，而不预计可能发生的收益，从而保持企业的后劲。

5. 划分收益性支出与资本性支出原则。这是指会计核算应当严格区分收益性支出与资本性支出的界限，以便正确计算企业的当期损益。

收益性支出是指支出的效益只涉及当期的各项支出，因

此这样的支出在发生时即列为费用。资本性支出是指支出的效益涉及到以后会计期间的支出，这类支出在发生时应列为资产，而后在其效益所涉及的会计期间分期转销为费用。

资本性支出如误列为收益性支出，就会低估资产的价值和当期的收益；反之，收益性支出被误列为资本性支出，就会导致资产价值和当期收益的高估，并相应地缩小以后期间的收益。

第二节 会计要素准则

会计要素准则，是指在会计核算中对各项会计要素进行确认、计量、记录和报告应遵循的基本要求和原则性的规定。会计要素是对会计对象按照其经济特征所作的基本分类。在国际会计准则委员会公布的《关于编制和提供财务报表的框架》中认为财务报表的要素有五项，即：资产、负债、产权、收益、费用。并强调指出：“直接关系到财务状况的计量的要素，是资产、负债和产权。”“与利润的计量直接联系的要素是收益和费用。”这里所说的财务报表的要素，也就是会计要素。其中产权一项也叫做所有者权益或者资本。我国的《企业会计准则》把会计要素划分为六类，即：资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润。至于利润应否列入会计基本要素，在我国会计界还存在不同看法。^① 我们赞同“五要素说。”

^① 请参阅张新民、刘钟声著《中国会计热点问题》，中国青年出版社 1996 年版。

一、资 产

资产是企业拥有或者控制的能以货币计量的经济资源，包括各种财产、债权和其他权利。资产是企业生产经营活动的物质基础，种类繁多，按其流动性可分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、递延资产和其他资产。

（一）流动资产

这是指可以在一年或者超过一年的一个营业周期内变现或耗用的资产，包括现金、各种存款、短期投资、应收及预付款项、存货等，现金及各种存款是按实际收入和支出数记帐。

短期投资是指各种能够随时变现、持有时间不超过一年的有价证券以及不超过一年的其他投资。有价证券按取得时的实际成本记帐。

应收及预付款项包括：应收票据、应收帐款、其他应收款、预付货款、待摊费用等。

应收及预付款项按实际发生额记帐。应收帐款应计提坏帐准备；提取的坏帐准备作为应收帐款的备抵项目。

待摊费用按发生额记帐，并分期摊销。

存货是指在经营业务过程中为销售或者耗用而储存的各种物资，包括商品、产成品、半成品、在产品以及各类材料、燃料、包装物、低值易耗品等。各种存货应按取得时的实际成本核算。

（二）长期投资

这是指企业不准备在一年内变现的投资。包括股票投资、债券投资和其他投资。其中，股票投资和其他投资应当根据

不同情况，分别采用成本法或权益法核算。债券投资应当按实际支付的款项记帐，如包含应计利息的，则应把这部分利息单独记帐。溢价或者折价购入的债券，实际支付的价款与面值的差额，应当在债券期内分期摊销。

长期投资应当在会计报表中分项列示。一年内到期的长期投资，应当在流动资产下单独列示有关项目。

（三）固定资产

这是指使用年限在一年以上，单位价值在规定标准以上，并在使用过程中保持原来物质形态的资产，包括房屋及建筑物、机器设备、运输设备、工具器件等等。固定资产按取得时的实际成本记帐。

接受赠予的固定资产按照同类资产的市场价格或者有关凭证确定其固定资产价值。接受时发生的各种费用，也应记入固定资产即取得价值中，融资租入的固定资产应当比照自有固定资产进行核算。

固定资产折旧应当根据固定资产原值、预计净残值、预计使用年限或者预计工作量，采用年限平均折旧法或者工作量法计算。如符合规定条件也可采用加速折旧法，但必须是结合本企业的具体情况而定。

（四）无形资产

这是指企业长期使用而没有实物形态的资产，包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、商誉等。购入的无形资产应按实际取得成本入帐；自行开发的无形资产，则应按开发过程中实际发生的支出数入帐。

无形资产应当在受益期内平均摊销，未摊销金额应在会计报表中列示。

（五）递延资产

这是指不能全部记入当年损益，应该在以后年度内分期摊销的各项费用。包括开办费、租赁固定资产改良支出等。各项递延资产应按规定，依据不同标准和时间平均摊销。未能摊销的余额则应在会计报表中列示。

二、负 债

负债是企业所承担的能以货币计量，需以资产或劳务偿付的债务。负债是企业筹措资金的重要渠道，但它不能归企业永久支配使用，必须按期偿付，所以说它反映了企业与债权人的一种债权债务关系。负债按偿还期的长短分为流动负债和长期负债。偿还期在一年内的负债称为流动负债（又称短期负债），偿还期在一年以上的负债称为长期负债。

（一）流动负债

流动负债是指企业将在一年或者超过一年的一个营业周期内偿还的债务，包括短期借款、应付票据、应付帐款、预收帐款、应付工资、应交税金、应付利润、其他应付款、预提费用等等。

各项流动负债应当按实际发生数额入帐。已发生而数额需要预计确定的，应当合理预计，在实际数额确定后进行调整。如应交税金可以预计，以后实际数额确定后，与原来预计确定的数额有偏差时，可再行调整。

（二）长期负债

长期负债是指偿还期在一年或者超过一年的一个营业周期以上的债务，包括长期借款、应付债券、长期应付款项等。各种长期借款应区分借款性质，并以实际发生的数额入帐。发