

外贸会计实务

王秀丽 / 编著



对外经济贸易大学出版社

外贸会计实务

王秀丽 编 著

对外经济贸易大学出版社

(京)新登字 182 号

图书在版编目(CIP)数据

外贸会计实务/王秀丽编著. —北京:对外经济贸易大学出版社,
1999. 10

ISBN 7-81000-920-6

I. 外… II. 王… III. 对外贸易-商业会计 N. F715. 51

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 26569 号

© 1999 年 对外经济贸易大学出版社出版发行

版权所有 翻印必究

外 贸 会 计 实 务

王秀丽 编著

责任编辑: 张梦秋

对外经济贸易大学出版社
北京惠新东街 12 号 邮政编码:100029

北京飞达印刷厂印刷 新华书店北京发行所发行
开本: 850×1168 1/32 19.625 印张 509 千字
1999 年 8 月北京第 1 版 2001 年 2 月北京第 2 次印刷

ISBN 7-81000-920-6/F·365

印数: 5001-10000 册 定价: 30.00 元

前 言

会计是一门实践性很强的经济学科,它与社会经济体制和经济环境密切相关。近年来,我国对外贸易事业飞速发展,财税体制、外汇管理体制、外贸体制、财务体制、会计体制均发生了重大的变化,多项法律、法规相继出台。特别是近期财政部遵循国际惯例,按照一题一则的方式陆续公布了一系列专题性会计准则,以具体会计准则来规范企业会计实践,实行全面的准则化管理,从而将放弃分行业、分经营方式、分所有制的统一会计制度的办法,以适应企业多元化发展的要求。这一切给外贸会计教学和外贸会计工作提出了新的要求。为解决目前外贸会计教材内容陈旧的问题,适应新形势对外贸会计教学与实践的要求,我们编写了这本书。

考虑到外贸会计的专业特点和会计教学的实际需要,以求一书多用,满足不同读者的要求,我们在该书的编写过程中将理论的阐述和实际操作有机地结合。同时,考虑到我国财会改革与发展的总趋势是日益与国际惯例靠拢,本书在编写过程中既立足于我国现行会计制度,又适度联系国际会计实践,对国际上早已盛行、我国会计改革正在面临的某些题材,也作了适当阐述。

本书具有以下特点:

第一,密切联系现行财务、会计的有关规定,其中涉及了财政部至今颁布的收入准则、投资准则、现金流量表准则等若干项专题会计准则的有关内容,力求反映中国会计体制改革的最新动态,以适应外贸会计教学与实践的需要。

第二,对一些会计基本理论问题,如会计确认与计量、权责发生制原则等,作了更进一步的探讨,使其在理论上更具新意和更有

深度。

第三,本书涉及了外贸企业会计实务中的多方面内容,特别对操作难度较大的所得税会计、企业集团合并会计报表、1998年正式开始要求企业编制的现金流量表,以及国营企业股份制改造的会计处理等问题均做了较为深入的介绍,对指导外贸企业会计实践具有一定的参考价值。

限于作者水平,书中不足之处在所难免,恳请读者批评指正,以待日后修改和完善。

编 者

1998年12月

目 录

第一章 外贸会计概述	(1)
第一节 外贸会计的意义.....	(1)
第二节 中国企业财务会计制度的改革及对企业会计 行为的影响.....	(2)
第三节 企业会计的基本假设.....	(6)
第四节 企业会计的一般原则	(10)
第五节 会计要素与会计等式	(22)
第六节 外贸企业会计科目	(28)
第七节 会计循环概述	(32)
第二章 货币资金及结算业务的核算	(34)
第一节 人民币货币资金的管理和核算	(34)
第二节 国内结算业务的核算	(47)
第三节 外汇业务的管理和核算	(61)
第四节 国际贸易的价格条件和国际结算方式	(89)
第三章 出口商品采购、储存及加工的核算	(101)
第一节 出口商品采购概述及核算.....	(101)
第二节 存货的管理与核算.....	(122)
第三节 出口商品挑选整理及加工的核算.....	(136)
第四章 出口商品销售的核算	(145)
第一节 出口业务概述.....	(145)

第二节	自营出口销售的核算·····	(149)
第三节	代理出口业务的核算·····	(169)
第五章	进口业务的核算·····	(175)
第一节	进口业务概述·····	(175)
第二节	自营进口业务购销的核算·····	(179)
第三节	代理进口业务的核算·····	(186)
第四节	国家调拨进口业务的核算·····	(193)
第六章	其他业务的核算·····	(199)
第一节	易货贸易业务的核算·····	(199)
第二节	加工补偿出口销售的核算·····	(206)
第三节	进料加工业务的核算·····	(212)
第四节	代销国外商品的核算·····	(217)
第五节	援外出口销售的核算·····	(221)
第六节	内销业务的核算·····	(225)
第七章	固定资产的核算·····	(232)
第一节	固定资产的概述·····	(232)
第二节	固定资产增减的核算·····	(237)
第三节	固定资产折旧的核算·····	(247)
第四节	固定资产修理的核算·····	(255)
第五节	固定资产盘点和清理的核算·····	(258)
第八章	企业投资的核算·····	(265)
第一节	投资的概述·····	(265)
第二节	短期投资的核算·····	(268)
第三节	长期股权投资的核算·····	(275)
第四节	长期债权投资的核算·····	(288)

第九章 长期负债	(298)
第一节 长期负债概述.....	(298)
第二节 借款费用的处理.....	(300)
第三节 公司债券的核算.....	(303)
第四节 其他长期负债的核算.....	(317)
第十章 所有者权益的核算	(331)
第一节 所有者权益概述.....	(331)
第二节 实收资本的核算.....	(335)
第三节 资本公积的核算.....	(346)
第四节 留存收益的核算.....	(354)
第十一章 费用和税金的核算	(359)
第一节 费用的概述.....	(359)
第二节 费用的核算.....	(365)
第三节 税金的概述.....	(372)
第四节 税金的核算.....	(394)
第五节 出口货物退税核算.....	(408)
第六节 企业所得税的核算.....	(424)
第十二章 财务成果形成和处理的核算	(458)
第一节 财务成果形成的核算.....	(458)
第二节 财务成果处理的核算.....	(465)
第十三章 会计报告及其分析	(471)
第一节 会计报告的概述.....	(471)
第二节 资产负债表的编制.....	(476)
第三节 利润表的编制.....	(486)

第四节	现金流量表的编制·····	(490)
第五节	其他财务报表的编制·····	(548)
第六节	财务报表的分析·····	(552)
第十四章	合并会计报表的编制·····	(566)
第一节	合并会计报表概述·····	(566)
第二节	合并会计报表编制时内部交易事项的抵销·····	(577)
第三节	合并会计报表综合举例·····	(598)
第四节	合并现金流量表·····	(612)

第一章 外贸会计概述

学习目的和要求：

了解外贸会计的特殊性；掌握会计确认与计量的基本内容；理解并掌握会计基本假设与一般原则，以及会计要素及会计等式等有关内容；了解会计循环的基本步骤；熟悉外贸企业的会计科目。

第一节 外贸会计的意义

对外贸易会计简称外贸会计，是应用于外贸企业或其他企业外贸交易的一种专业会计。

众所周知，对外贸易工作在我国国民经济中占有重要地位。从我国目前的情况看，对外贸易经济合作部所属的进出口公司、在我国境内开办的外商投资企业以及其他行业有进出口经营权的企业均从事外贸交易。对上述企业外贸交易的会计处理，既涉及进出口商品的流转活动，也涉及内贸业务较少涉及的外汇债权债务的管理、结汇的会计处理、出口退税等问题。这些内容其会计处理的特殊性决定了外贸会计的特殊性。

具体来说，外贸会计的特殊性，主要表现在下列几方面：

第一，既有记帐本位币——人民币的核算，又有外币的核算

按照我国《企业会计准则》的有关规定，我国境内的企业应以人民币为记帐本位币。这就是说，企业经济业务在会计系统中的处理，所体现的价值量为人民币。就外贸企业而言，由于其进出口业务涉及到国内、国外两个市场，在经济交往中又广泛涉及外币业务（如以外币表示的债权债务、收入、费用等），因而在外贸企业的会

计系统中既要以对非人民币表示的业务统一换算为人民币进行处理,又要保持原币种所表现的数量关系。因此,对外币业务的核算,形成了外贸会计的一个重要特性。

第二,汇兑损益的确定,将直接影响企业经营成果的会计表现

由于汇率处于经常变化之中,因而在不同时间点确认的外币与人民币的数量核算中必然出现等量外币的变化引起不等量人民币变化的情况,这就产生了汇兑损益问题。对汇兑损益的处理,将直接影响外贸企业经营成果的会计表现。

第三,核算出口退税,体现国家政策

我国按照国际惯例,为鼓励出口,实行了出口退税的政策。对外贸易企业而言,出口退税直接影响其出口效益。因此,正确核算出口退税,是外贸会计的又一特色。

第四,同时考核人民币与外币的经济效益

外贸企业的进出口活动,其目的就是要通过进出口而提高企业经济效益,为国家创汇。因此,外贸会计既要考核以人民币计量的进出口盈亏,又要从人民币与外币的对比角度考核进出口效益(如出口换汇成本、进口每美元赔赚额等)。

就我国外贸会计的制约制度而言,在1993年7月1日以前,企业一直执行外经贸部制定的《对外贸易企业统一会计制度》。从1993年7月1日起,我国废除了按行业、所有制等划分而制定的旧的会计制度体系,实行了《企业会计准则》及与《企业会计准则》相适应的新的一套行业会计制度。其中,外贸会计受《商品流通企业会计制度》的制约。

第二节 中国企业财务会计制度的改革及 对企业会计行为的影响

我国从1993年7月1日起,对财务会计制度体系进行了重大调整。具体地说,此次改革分两步走:第一步,从1993年7月1日

起实施《企业会计准则》。同时,为解决企业的具体操作问题,财政部又陆续出台了十余部以《企业会计准则》为基础的行业会计制度。第二步,则是陆续出台《专题会计准则》,以建成我国的与国际会计惯例相协调、指导企业财务会计活动的会计准则体系。本教材将介绍至今颁布实施的全部专题会计准则的具体内容。

一、企业会计准则的核心内容——对会计报表要素的确认、计量与报告

从世界上已经建立会计准则的国家(如英、美等国)及《国际会计准则》的内容看,其核心是规范企业对外编制的财务报表各项目的确认、计量与报告。我国的会计准则也不例外,其核心问题仍然是会计报表项目的确认、计量和报告。

(一)会计确认

在这里,会计确认是指对企业财务报表中各项目进行质的规定性的确认过程。它一般涉及三方面的内容:

1. 确认某一经济业务是否计入特定会计主体的会计系统。一般而言,某一特定经济业务是否应计入特定会计主体的会计系统,主要取决于该业务是否因特定会计主体的行为所引起,是否引起了特定会计主体的会计要素(如资产、费用、负债、资本、收入等)的变化。凡是因特定会计主体的行为所引起,并使其会计要素发生变化的业务,均应计入相应会计主体的会计系统。

2. 确认计入特定会计主体的经济业务,引起了哪些会计要素项目的变化,应计入哪些会计帐户。计入企业会计系统的业务,必然涉及到各会计要素或某一会计要素内部各项的增减变化。而合乎一般会计惯例地将这种变化予以项目化确认,将直接导致企业财务状况的外在变化。例如,某项支出,如计入期间费用,则会使费用要素增加,直接导致当期利润的减少;而如将其计入某项资产的成本,则只有该资产被耗用时,有关支出才转化为费用。

3. 确认计入特定企业会计系统中特定项目(帐户)的计入时

间。会计的分期假设一方面使会计的主要概念具有鲜明的时期特性(如收入、费用等),另一方面又使合理地确认计入会计系统的时间显得十分重要。例如,某些收入和某些或有事项的确认时间的把握等,均会对企业财务状况的揭示与披露产生十分重要的影响。关于会计要素的确认时间,应主要遵循权责发生制原则、配比原则、收入实现原则、稳健原则等(有关内容将详述于后)。

(二)会计计量

会计计量是指对企业财务报表中各项目进行数量化处理的过程。前面论及的会计确认,解决了企业会计系统内各要素项目的定性问题。这里的会计计量,则是对已定性的各项目进行量化处理。会计的计量问题,主要涉及两个方面:

1. 对特定项目的计量范围,即某特定会计要素项目的数量界限的划分问题。显然,这种划分以会计确认为前提。例如,固定资产的成本构成,仅从资产的一般定义中是不能进行会计处理的,而应根据专题会计准则对固定资产成本构成的规定进行处理。

2. 对各会计要素数量变化的计量方法。前面的计量范围问题,主要解决会计要素项目的增加数量的处理问题。而各会计要素项目的价值变化(尤其指减少),则需要采用一定的具体方法来解决。例如,对企业所耗用固定资产的价值减少(即折旧)的计算,在会计上可采用多种方法来解决。而任何一种方法,均有其合理性,但又很难做到“唯一正确”。因此,恰当地选用适用的会计方法,是财务会计的核心内容。

(三)会计报告

在这里,会计报告是指会计机构经过确认、计量等会计环节后,对企业外部展示其财务状况和经营成果的过程(通常所说的会计报告则指企业所提供的反映财务状况和经营成果的一整套资料,包括会计报表、报表附注等内容),包括对外提供的报告内容的选择、组合及具体内容。

我们知道,企业的信息使用者有企业的业主(所有者)、债权

人、债务人、供应商、政府管理部门、社会公众等,每一组信息使用者均关注企业的不同的财务状况侧面。例如,企业的短期债权人一般仅关心企业的短期偿债能力(现金支付能力);长期债权人则对短时间企业的现金支付能力并不十分关心,而对企业未来的现金流量状况十分关注。因此,如何最大限度地满足不同信息使用者的要求,是企业财务会计需考虑的重要内容。

就对外提供的报告内容而言,企业同样是有所作为的。例如,各个会计报表的内容详略程度,一般认为企业是可以自我安排的。例如,在资产负债表上,企业可以仅列示一项固定资产净值,而在附注中详细列明各项目固定资产的构成及累计折旧等资料;企业也可以在报表内具体列明各项固定资产的原值、累计折旧、净值等资料。这就是说,这项对外提供信息结构安排的“权力”,应属于企业。企业应考虑自身财务状况,信息使用者的要求及有关法规的要求决定对外提供的报告的结构与内容。

二、我国企业会计改革对企业会计行为的影响

从现在的情况看,我国企业会计改革的目标是要建立一套与建立我国社会主义市场经济相适应、与国际会计惯例相协调的约束企业财务会计行为的会计准则体系,包括基本会计准则和专题会计准则。从前面我们对会计准则的核心内容——确认、计量和报告内容的讨论,我们看到:不论是确认、计量,还是报告,在准则约束下,企业均应“依准则办事”。同时,上述诸方面内容,又经常体现会计中“职业判断”灵魂内容,也即,弹性化选择将成为企业财务会计经常遇到的问题。因此,会计改革后,对企业会计行为(对会计要素进行确认、计量及对外编报报告等行为)的影响至少有下列诸方面:

首先,企业可以结合自身特点,合理地选择与自己相适应的会计方法。例如,在进行固定资产折旧处理时,企业可结合自己对固定资产的使用情况及固定资产本身的特点选择折旧年限、折旧方

法,以确定折旧额。这种结合自身特点,所确定的会计信息,将有更高的可信度。

其次,企业有可能利用会计方法的可选择性这一特点,人为地对会计信息进行操纵,以达到对外提供的会计信息的外在表现有利于企业经营者的特定目的。例如,目前我国公布的评价企业经济效益的指标中,有相当一部分是以利润为基础计算的。因此,为了表现业绩,有些企业往往选用使利润高估的会计方法。

我们在这里强调会计改革对企业会计行为的影响,目的在于强化读者对会计信息弹性化的认识,更好地利用会计信息。

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。财政部发布的《企业会计准则》,将国际上公认的4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4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作为法律主体的法人。作为法律主体的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及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,会计主体与作为法律主体的法人经常出现差异。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人,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人。

会计主体假设的作用除了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,《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。持续经营假设为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;四是正是由于考虑到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(如坏帐的备抵法、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”;等等。

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,会计期间通常是按月、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