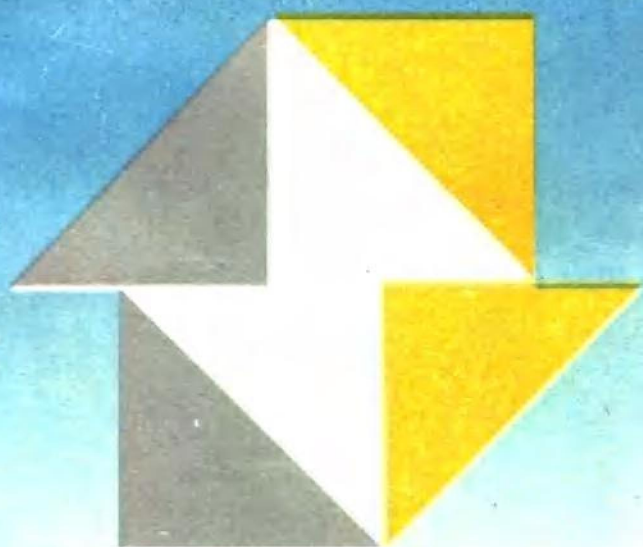


据最新会计制度编写

外贸会计核算

指南

傅自应 编著



中国财政经济出版社

据最新会计制度编写

外贸会计核算指南

傅自应 编著

中国财政经济出版社

(京)新登字 038 号

外贸会计核算指南

傅自应 编著

中国财政经济出版社 出版

(北京东城大佛寺东街 8 号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经销

朝阳区小红门印刷厂印制

850×1168 毫米 1/32 印张: 13 字数: 320 千字

1993 年 6 月第 1 版 1993 年 6 月北京第 1 次印刷

印数: 1—13500 定价: 9.20 元

ISBN 7—5005—2289—4/F·2168

(图书出现质量问题,本社负责调换)

深化
改革
发展
对外贸易

杨纪琬

序

党的十四大提出要建立社会主义的市场经济体系。而建立社会主义市场经济的一个关键问题就是要建立一个与市场经济相适应的、符合国际惯例的经济管理制度，其中包括财务会计制度。为了适应社会主义市场经济的需要，财政部相继颁布的《企业财务通则》、《企业会计准则》和《商品流通企业会计制度》等财务会计法规将于今年七月一日起实施，这标志着我国的财务会计改革已迈出了重要的一步。

长期以来，我国的会计制度和会计核算 是顺应产品经济的模式设计和运作的，而新的会计制度是按照市场经济的要求设计建立的，因此，它不仅标志着我国会计改革在法制建设方面日臻完善，同时也因为新制度的转轨难度大，给新制度的实施和操作也带来了许多困难和问题。傅自应同志编著的《外贸会计核算指南》，按照新制度的要求，主要以实务操作和实务举例为主，全面、系统地介绍了货币资金、结算业务、商品采购与库存、境内外投资业务、进出口业务、其他销售业务、利润和利润分配的具体核算和帐务处理，以及会计报表的具体编报和分析，并且还大量篇幅介绍了新旧制度的差异及新旧帐户的对接和具体转帐，对于广大外贸企业按新制度进行会计核算具有很强的适应性和适用性。无疑，这本书对于外贸企业搞好新旧制度的转轨将起到积极的作用，对于指导广大外贸企业的财会人员按新制度进行会计操作也是十分有益的。同时，也是外贸、财经院校师生教学和学习的较好的参考教材。为此，我十分高兴地将此书推荐给广大读者，以帮助广大外贸企业的财会人员学好新制度，用好新制度，为搞好外贸财会工作，发展我国的对外贸易作出贡献。

刘小虎

1993年4月

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 外贸会计改革的意义.....	(1)
第二节 新制度改革的主要内容.....	(5)
第三节 外贸企业的会计科目.....	(9)
第二章 货币资金的核算	(17)
第一节 现金的核算	(17)
第二节 银行存款的核算	(21)
第三节 其他货币资金的核算	(28)
第四节 外汇存款及额度的核算	(30)
第三章 应收款的核算	(37)
第一节 应收帐款的核算	(37)
第二节 应收外汇帐款的核算	(39)
第三节 坏帐准备的核算	(52)
第四节 应收票据的核算	(59)
第五节 其他应收款及预付帐款的核算	(61)
第四章 存货的核算	(67)
第一节 进口商品采购和库存的核算	(67)
第二节 国产商品采购和库存的核算	(74)
第三节 包装物的核算	(90)

第四节	低值易耗品的核算	(96)
第五节	材料物资的核算	(99)
第五章	固定资产和无形资产的核算	(103)
第一节	固定资产的分类和计价	(103)
第二节	固定资产核算的帐户设置	(106)
第三节	固定资产购建、投资和租赁的核算	(110)
第四节	固定资产折旧的核算	(114)
第五节	固定资产修理、清理和清查的核算	(123)
第六节	无形资产的核算	(129)
第七节	递延资产的核算	(135)
第六章	投资的核算	(137)
第一节	短期投资的核算	(138)
第二节	长期投资的核算	(142)
第三节	境外投资的核算	(150)
第七章	负债的核算	(154)
第一节	负债的分类	(154)
第二节	流动负债的核算	(155)
第三节	长期负债的核算	(171)
第八章	所有者权益的核算	(185)
第一节	资本金的核算	(185)
第二节	资本金的确认与作价	(186)
第三节	实收资本的核算	(188)
第四节	资本公积的核算	(190)
第五节	盈余公积及未分配利润的核算	(194)

第九章 商品销售的核算	(198)
第一节 进口商品销售的核算.....	(198)
第二节 出口商品销售的核算.....	(219)
第三节 其他销售的核算.....	(246)
第十章 费用和税金的核算	(268)
第一节 经营费用的核算.....	(269)
第二节 管理费用的核算.....	(273)
第三节 财务费用的核算.....	(275)
第四节 税金的核算.....	(276)
第十一章 利润和利润分配的核算	(287)
第一节 利润的核算.....	(287)
第二节 利润分配的核算.....	(302)
第十二章 会计报表	(310)
第一节 会计报表的意义和作用.....	(310)
第二节 会计报表的种类与编制要求.....	(312)
第三节 资产负债表的编制.....	(314)
第四节 损益表的编制.....	(325)
第五节 财务状况变动表的编制.....	(338)
第六节 会计报表的分析.....	(345)
第十三章 新制度实施后新旧帐的对接和转帐	(366)
第一节 新旧帐对接转帐的程序.....	(366)
第二节 新旧会计科目的结转.....	(368)
第三节 新旧会计科目对照.....	(372)
第四节 新旧会计制度的主要差异.....	(379)

第一章 绪 论

第一节 外贸会计改革的意义

建国以来，我国根据不同时期经济发展要求，制定了一系列按照所有制性质和企业经营方式划分的企业财会制度，外贸企业会计制度就是其中之一。长期以来，外贸企业会计制度在各个不同的时期，对加强外贸企业财务管理，促进改革开放和经济发展，都发挥了积极的作用。但是，随着对外开放和经济体制改革的深入进行，特别是社会主义市场经济的确立，现行的外贸企业会计制度已不适应客观经济形势发展的需要，暴露了不少弊端，主要表现在以下几个方面：

第一，现行制度不规范，不利于发展外向型经济和扩大对外开放。外贸现行的会计制度是根据产品经济的特点和经济模式建立起来的，与国际惯例之间存在着较大的差距。例如：在财务核算体系上，按照固定资金、流动资金和专项资金三段对应平衡核算，而国际上一般按照资产、负债和投资者权益等类别进行核算；在投资管理上，我国按照投资方式和性质区分为基本建设投资和技术改造投资，而国际上通常按照时间的长短和目的划分为长期投资和短期投资；在坏帐损失处理上，我国企业发生的坏帐损失，通过行政报批，直接计入损益，而国际上大多数国家是根据市场经济发展的要求，建立坏帐准备金制度。在会计报表方面存在的问题更大，即复杂又不规范，随意性较大，不适应会计作为商业语言进行国际交流的要求。我国要发展外向型经济，扩大对外开

放，客观上要求建立一套与国际惯例相适应的外贸企业会计核算体系。

第二，现行外贸企业会计制度没有考虑企业间横向经济联合的需要，不能完全满足横向经济联合的要求。随着市场经济的发育和对外经济交往的增加，外贸企业的多元化、实业化和跨国经营得到了较快的发展，现行外贸企业会计制度在实际执行中出现了不少问题和矛盾。例如：按照现行制度规定，属于以外贸企业为主，吸收其他各方投资企业的投资，按国家对外贸企业实行的财会制度执行；属于由若干个企业单位合并组成的总厂或公司以及由若干个企业单位共同投资兴办的企业，凡有国营外贸企业参预联营投资的，执行国营外贸企业财务制度。这些规定显然不能适应联营企业多种经济成份并存的特点。再如外贸企业集团，其核心企业是一个实行多元化经营的大型外贸专业公司，不仅从事进出口经营，而且从事生产、服务、金融等业务，很难判断其业务性质。随着经济体制改革的深入和市场经济的发展，企业之间的经济关系日趋复杂，专业化水平不断提高，各种形式的横向经济联合将会得到更快地发展，这就要求外贸企业必须执行适用性强、适应不同所有制、不同经营方式的企业财会制度，以满足横向经济联合的需要。

第三，现行外贸企业会计制度带有直接管理企业的色彩，不能适应企业转换经营机制和政府转变职能的要求。我国自实行改革、开放以来，外贸企业的经营自主权不断扩大，但企业的一些财务活动特别是本应由企业自主决定的微观财务活动，国家仍作出了种种限制，有些规定过细、过死，企业作为商品生产经营者的地位并没有充分体现。例如：在折旧制度、生产发展政策等方面均由国家统一规定提取比例和方法，企业不能根据自身的实际情况和生产发展的要求，选择适当的办法；在费用开支范围和标准方面，有些可由企业自主决定、自我控制的标准（如差旅费标

准) 也由政府作出规定; 特别是在资金管理上, 企业除了要从资金占用上划分固定资产、流动资产和专项资产外, 还需从资金来源上划分固定基金、流动基金和专用基金, 这种划分把企业资金统得过死, 以致于“打酱油的钱不能买醋”。这实际上是政府直接管理企业在财务制度上的体现, 严重限制了外贸企业经营自主权。为了提高资金的使用效益, 促进外贸企业转换经营机制和政府转变职能, 切实做到政企分开, 宏观管住、微观搞活, 就必须改革现行的外贸企业财会制度, 赋予企业充分的理财自主权。

第四, 现行外贸企业会计制度没有充分体现资本保全的原则, 难以确保资本的完整, 从而损害了投资者的权益。按照现行外贸企业会计制度规定, 企业提取折旧要冲减资金, 而且折旧基金还要上交能源交通重点建设基金和预算调节基金, 使得投资者投入企业的资金一经使用, 就要减少一部分。同时, 企业固定资产转让、出售、盘盈、盘亏、毁损、报废以及库存物资因国家统一调价而发生的价差, 都要相应增减有关资金。这些做法不利于保护投资者的利益, 因为企业作为投资者之外的法人实体, 投资者对其投资及投资的回收必然有所要求, 而且还应确保其获得的利益与投资者相适应。至于资产的转让、盘盈(亏)、毁损等企业经营中发生的问题, 都应反映在企业经营业绩上, 体现损益, 而不应增减投资者投入企业的资本。而现行企业财会制度没有完全体现资本保全、等价交换、价值补偿等商品经济原则, 既损害了投资者权益, 也在一定程度上造成了外贸企业盈亏不实。

为了贯彻党的十四大精神, 适应市场经济的进一步发育, 我国的会计制度将于1993年7月1日起实施重大改革。外贸企业的专业财会制度将废止, 统一执行商品流通企业的财会制度, 这对于适应企业转换经营机制和政府转变职能的要求, 发展和完善我国社会主义的市场经济, 以及进一步改革开放都具有深远的意义。

第一, 有利于加强国民经济的宏观管理和调控, 有利于建立

适应社会主义市场经济发展需要的经济体制和经济运行机制。由于原外贸会计制度在不同所有制、部门和行业间没有规定统一的共同遵循的会计处理要求，各类企业提供的会计资料缺乏统一性和可比性。会计改革以后，不管企业的性质如何，外贸企业将执行统一的会计制度，这将使所有进出口企业提供的会计信息建立在相互可比的基础上，便于国家综合经济管理部门对会计信息进行分析 and 汇总利用，从而对对外经济贸易的运行情况作出准确的判断和决策。

第二，有利于发展外向型经济，扩大对外开放。随着商品经济的深入发展，我国对外经济交流与合作日益加多，而外贸会计迫切需要同国际会计惯例接轨。而现行的会计核算方法与国际会计惯例差距较大，如按“三段平衡”编制的财务报表国外合作者很难看懂，这样使我国的会计信息不易被国外投资者和金融机构所接受和理解，从而造成外国投资者对我国的会计政策、乃至我国的对外经济政策产生误解，影响了外商投资和利用国外金融资源。随着我国经济的发展，外贸企业已经开始走出国门，走向国际市场，进行跨国经营，这也要求企业必须按照国际会计惯例进行运作。

第三，有利于外贸企业在会计核算上能够自主选择使用更切合实际的会计处理方法，灵活自主地进行会计核算，这对企业转换经营机制，促进企业加强经营管理都具有很大的作用。此外，由于外贸企业不再执行专业性制度，而执行同行业的商品流通企业会计制度，有利于消除因各种会计制度的差异导致的利益分配方面的差异，使外贸企业在同一市场条件下处于平等的地位，在同一起跑线上进行公平的竞争。

第二节 新制度改革的主要内容

外贸企业执行的新的商品流通企业会计制度与原外贸企业会计制度比较，就外贸企业改革的主要内容有以下几个方面：

第一，改固定资金、流动资金和专项资金为资本核算体系。企业的资金不再划分为固定资金、流动资金和专项资金，建立“实收资本”的概念，分别投资人（国家、其他单位和个人）进行核算，以适应投资主体多元化的客观要求。企业的经营者对投资人投入资本的运用有较大的经营自主权，经营者可以统筹安排而不再受国家计划管理、专款专用的限制。在资本核算体系下，会计的等式由原来的“资金占用总额=资金来源总额”改为“资产=负债+所有者权益”。

第二，改革了借款的核算方法。将原来借款按用途分类核算改为按借款期分类核算；将原基建借款、专用借款和流动资金借款改按短期借款和长期借款核算。外贸企业借入的款项无论是用于购买固定资产或是购置流动资产，均按借款期限进行划分，凡是借款期限在一年以下的即为短期借款，一年以上的为长期借款。企业借入的短期借款和长期借款，经营者也可以统筹安排。企业购进固定资产所发生的全部支出，包括借款的利息支出、外币折汇差额、固定资产投资方向税和耕地占用税等，在固定资产尚未交付使用或虽已投入使用但尚未办理竣工决算之前发生，记入有关的固定资产价值之内，不构成固定资产价值的支出，作为“递延资产——开办费”处理，分期摊销。

第三，改革了商品进货费用的核算方法。将原来进货费用入商品进价改为列费用在当期损益处理。企业购进商品所发生的进货运杂费作为当期费用处理，是这次商品流通企业会计制度改革的重要内容之一。这样做可以减少外贸企业的资金占用，增强企

业的后劲，避免企业的短期行为，有利于企业继续经营，体现了稳健性会计原则，也可以理解为工业企业的制造成本法在外贸企业的应用。

第四，建立了库存商品削价损失准备。新制度参照国际惯例中“成本与市价孰低”原则，规定了商品削价损失准备的处理，核算企业对库存商品预计可能发生削价损失而从成本中提取的削价损失准备。在西方国家，存货也是按历史成本（实际成本）为计价基础的。然而，当企业存货的价格下跌低于其成本时，存货就不按历史成本原则而按其低于成本的市价计量，这就是所谓的“成本与市价孰低”原则。

第五，规范了商品销售收入与成本的科目设置，增加了销售折扣与折让的概念。随着市场经济的发展，商业信用的出现，企业商品销售收入和销售成本需要调整的内容增多，外贸企业商品销售可以分收入和成本，分别单独设户进行核算，同时也允许收入与成本合帐进行核算的做法。商品销售折扣，是指企业在赊销和商业信用的情况下，为了推销商品和及早收回销售货款，而给予购货方一定的折扣。销售折扣包括两种形式：即商业折扣和现金折扣。销售折让，是指企业商品发运以后，由于商品的品种、质量不符合购货方要求或其他原因，事后发生的需要给予购货方额外的折让。

第六，重新规定了代销商品业务的核算。由于目前外贸企业代销商品品种多，代销业务规模较大，而且往往与本企业自有的商品在实物形态上难以划分，因此，新制度对于代销商品业务的核算，包括委托其他单位代销的商品和接受其他单位代销的商品，从委托或接受委托到销售的实现都做了详细的规定，以便加强代销商品管理。

第七，改革了费用的核算方法。对于费用核算，新制度中分别设置了“经营费用”、“管理费用”、“财务费用”科目。“经营费

用”比原来的“商品流通费”范围小，只核算企业的商品在流通过程中与商品进、销、存有直接关系的费用，包括进货费用、仓储费用和销售费用等；管理费用专指企业有关部门为组织和管理企业经营活动所发生的费用；财务费用指企业筹集业务经营所需要资金而发生的费用，包括利息支出（减利息收入）以及金融机构手续费等。这样改革有利于明确责任，控制支出，便于考核，也符合国际惯例。

第八，改革了外汇调剂收入的核算。外贸企业发生的外汇调剂收入，作为汇兑损益核算，不再单独作为一个损益科目核算。

第九，改革了对外投资的核算。主要包括几个方面：一是规定了“短期投资”和“长期投资”科目。“短期投资”主要核算现行制度中“有价证券”的内容，因为企业购买的各种有价证券属于投资行为；“长期投资”科目除核算货币资金和实物的长期投资外，还包括企业购买的不可能并不准备随时变现的债券和股票。二是改革了现行投资中先分后税的做法，实行资本核算制度以后，按投资比例分配的是税后利润而不是税前利润。三是对外投资分回的利润作为投资利益核算纳入企业利润总额。分回的税后利润以及不交纳所得税的国库券和特种国债的利息收入纳入企业利润总额后，计算应交所得税时作为剔除调整项目处理。计算出应交所得税之后，这部分投资收益作为税后可供分配利润的组成部分。四是将外贸企业的境外投资纳入基本业务核算。

第十，改革了其他业务收入和其他业务支出的核算。除商品销售业务以外的其他营业性的收支，也可以理解为附营业务收支，如材料物资及包装物销售、固定资产及包装物出租、加工及运输劳务等的收支。其他业务应交纳的营业税等，记入“其他业务支出”科目，不作为商品销售税金核算。如企业其他业务经营规模较大、收入较多，也可以参照相应行业的会计制度，增设有关资产、收入、成本、费用、税金等科目单独核算。营业外收支不属

于其他业务。

第十一，改革了利润分配的核算。新制度对外贸企业利润分配的核算也进行了重大的改革，取消了大量单项留利的有关明细科目，简化和规范了税后利润分配的核算内容，建立了“未分配利润”的概念，要求企业在“利润分配”科目之下设置“应交所得税”、“盈余公积金补亏”、“提取盈余公积金”、“应付利润”、“应交特种基金”、“未分配利润”等明细科目进行核算。企业建立了新的利润分配核算体系之后，原来属于单项留利的有关内容有的要进行调整，如分给其他单位利润、其他单位转来利润等；有的还会暂时存在，如归还基建借款的利润、归还专项借款的利润和少数单项留利等；有的将长期存在，如弥补以前年度亏损的内容。原来属于税后分配的内容也不能立即全部取消，如承包利润清算和财政弥补亏损等，企业应当根据不同情况进行会计处理。

第十二，简化了会计报表。新制度对外贸企业的会计报表进行了大幅度的简化，参照国际会计惯例，规定了三张主表和两张附表。三张主表包括：“资产负债表”、“损益表”、“财务状况变动表”；两张附表包括：“利润分配表”和“商品销售明细表”。三张主表是对外报送的报表，其格式、内容、项目、结构等在行业之间、不同企业之间都是相同的，以便于分析和汇总。在三张主表中，“资产负债表”和“损益表”为月报，“财务状况变动表”为年报。“财务状况变动表”从营运资金的角度，反映企业年度内营运资金的来源和运用情况，以及各项营运资金的增减变动情况。这张表是从国外引进的，企业转换经营机制以后，本表对经营者分析财务状况、调度资金和合理理财将发挥重要作用。

第三节 外贸企业的会计科目

一、一级科目

根据财政部颁发的《商品流通企业会计制度》，结合外贸企业经营和会计核算的特点，新的会计科目表如下：

会 计 科 目 表

顺序号	科目编号	科目名称
一、资产类		
1	101	现金
2	102	银行存款
3	• 103	外汇存款
4	109	其他货币资金
5	111	短期投资
6	121	应收票据
7	122	应收帐款
8	• 123	应收外汇帐款
9	△124	应收出口退税
10	125	坏帐准备
11	126	预付帐款
12	• 127	预付外汇帐款
13	129	其他应收款
14	131	商品采购
15	• 132	待运和发出商品
16	135	(库存商品)
17	• 136	库存进口商品
18	• 137	库存出口商品
19	• 138	其他库存商品
20	141	受托代销商品
21	143	商品进销差价