

新会计制度实用指南

西南财经大学出版社

7



# 新编对外经济 合作企业会计

主 编 赵德武 彭韶兵  
副主编 焦 薇 宋 浩 卿志立

# 新会计制度实用指南

编 委 会

总顾问 李达昌

主 编 黄工乐 廖冬冰 毛伯林

副主编 刘子牛 黄 友 蔡 春 李国盛

赵德武 千庆坦 赵泽松

# 总 序

党的第十四次全国代表大会，确定了我国经济体制改革的目标，要建立社会主义市场经济体制。作为经济管理重要组成部分和国际通用商业语言的会计，必须紧紧朝着这个目标去完善自己的理论、程序和方法，转变产品经济模式下的报帐型会计为经营型会计，着实地为发展社会主义市场经济服务。

在建设有中国特色的社会主义理论的指导下，经济体制改革推动着会计管理的改革，特别是1992年11月16日经国务院批准，由财政部刘仲藜部长于11月30日以第4号、5号部长令颁布《企业财务通则》、《企业会计准则》以后，中国的新会计核算模式（即会计准则→大行业会计制度），已基本上与国际会计准则靠拢并接轨，这对于加强国民经济宏观管理和调控，对于扩大对外开放和中国会计走向世界，对于深化企业改革和转换经营机制，以及正确界定企业产权、保护国家在内的所有者权益，都具有十分重要的意义。

随着会计模式的转换，全国范围内正在掀起一场学习、掌握《准则》、《通则》和大行业会计制度的热潮，各个部门、各个地方正在积极筹办规模空前、形式多样的各种培训班和研讨班，这套经四川省财政厅指定为培训教材的《新会计制度实用指南》正是适应这一客观需要和财会人员对新知识的渴求而组织编写和出版的。它具有以下两大特点：

(1) 立足于“新”。它是以中国会计走向世界、与国际会计准则接轨这个主导思想指引下,以新出台的《准则》、《通则》和大行业会计制度为依据而编写的。编写、出版这套丛书的目的,就是要用最新颁发的《准则》、《通则》和大行业会计制度为依据来规范会计行为,要求企业今年7月1日按照新制度规定正确地结束旧帐、开立新帐,井井有条,不错不乱,顺利实现新旧制度的转换与接轨,从而确保会计信息的质量,使之对企业和投资者的决策有用,对国家宏观调控有用。

(2) 立足于“实用”。这套书针对今年7月1日旧帐向新帐转换、旧核算模式向新核算模式转换过程中,广大财会工作者掌握“两则”的精神实质和贯彻执行新会计制度的客观需要,具有重实际、重实务、重实用的特点。

为了保证《丛书》质量,从编写、审定到出版,自始至终都是在四川省财政厅和四川省会计学会的重视、关心、主持下进行的。由四川省财政厅、西南财经大学、四川省财贸行政干部管理学院、四川省财政学校、四川省商业专科学校、成都市财贸干校等单位的会计教授、副教授、高级讲师、高级会计师等专家及实际工作者集体创作而成。

为了保证这套书的质量还专门成立了由李达昌、黄工乐、廖冬冰、毛伯林、刘子牛、黄友、蔡春、李国盛、赵德武、干庆坦、赵泽松等11人组成的编委。该书编委会由省财政厅厅长李达昌同志任总顾问,副厅长黄工乐、廖冬冰同志及西南财经大学教授毛伯林同志任主编,刘子牛、黄友、蔡春、李国盛、赵德武、干庆坦、赵泽松任副主编。《丛书》编委会从制定方案、设计体系、组织力量和严格把关等方面做了

许多复杂细致的工作。希望能把这套书出得好一些，受到读者的喜爱。

《新会计制度实用指南》由八本著作组成，主要有：  
（1）《新会计制度实用手册》；（2）《新编工业企业会计》；（3）《新编商品流通企业会计》；（4）《新编施工企业会计》；（5）《新编旅游饮食服务企业会计》；  
（6）《新编房地产开发企业会计》；（7）《新编对外经济合作企业会计》等。

这套书付梓前的全部书稿，均经四川省财政厅审查定稿后，交西南财经大学出版社负责编辑出版。

《新会计制度实用指南》为了适应社会和广大财会工作者渴望学习的心情和满足会计培训工作对新教材的需要，我们将以最快速度，以四、五、六三个月为期，陆续将这套书全部出齐。希望这套书面世之后，能够得到财会工作者、经济工作者和广大读者的欢迎，能够在更新会计知识、贯彻新会计制度、加强会计管理和提高经济和社会效益等方面真正有所裨益。

《新会计制度实用指南》编委会

一九九三年五月

## 前 言

随着社会主义市场经济的确立和发展,中国企业财务会计的理论与实务正在经历一场深刻的历史性变革。《企业财务通则》、《企业会计准则》的出台和实施,不仅从根本上打破了传统财会模式,而且向人们展示了市场经济体制下财会模式的基本框架。财会制度的这场历史性变革首先将中国广大财会人员推向了知识更新的前沿。实践已经并将进一步证明,惟知识更新才能适应改革、适应发展。然而,知识更新并非一朝一夕可以完成,特别是这场既深刻又广泛的变革,使知识更新的任务变得更为艰巨,但对于广大财会人员而言,现实的选择还在于脚踏实地地掌握财会新制度知识,并将这些知识运用于自己的实际工作中。

对外经济合作企业会计以其独有的特征成为众多行业会计中的一颗璀璨明珠。与原对外承包企业会计相比,对外经济合作企业会计不仅适用范围更为广泛、核算内容更为充实,而且在核算的基础、科目的分类、帐户的设置、核算的核心、核算的方法及报表的体系等方面都进行了重大改革。所有这些改革,必将促使对外经济合作企业会计核算工作更加科学、规范,更加符合国际惯例,由此而提供的会计信息必将更为有用。这对于我国市场经济和对外经济的发展无疑具有重要意义。

本书由西南财经大学会计系赵德武、彭韶兵任主编,由

焦薇、宋浩、卿志立三位同志任副主编，各章的具体分工是：第一章赵德武，第二章焦薇，第三章植锦蓉，第四章李晓玲，第五章彭韶兵，第六、七章张薇，第八、九章宋浩，第十、十一章卿志立，第十二章王善平，第十三章谢昆仑。在完成各章初稿之后，由赵德武、彭韶兵对初稿进行了修改、总纂和定稿。

在本书的写作和出版过程中，首先得到了中国会计学会常务理事、中国金融会计学会常务理事、西南财经大学会计系毛伯林教授的大力关心和支持，得到了西南财经大学出版社和四川省财政厅会计事务管理处的支持，在此一并表示感谢。由于时间仓促，尤其是水平有限，书中可能存在着许多不足之处，尚请读者指正。

**编著者**

1993年6月于光华园

# 目 录

## 前言

|                                  |       |
|----------------------------------|-------|
| <b>第一章 对外经济合作企业会计的概念结构</b> ..... | ( 1 ) |
| 第一节 会计核算的目标.....                 | ( 1 ) |
| 第二节 会计假设与一般原则.....               | ( 5 ) |
| 第三节 会计要素与会计报表.....               | (12)  |
| 第四节 对外经济合作企业会计制度的特点.....         | (21)  |
| <b>第二章 外汇业务</b> .....            | (34)  |
| 第一节 外汇管理.....                    | (34)  |
| 第二节 汇兑损益及其核算.....                | (43)  |
| 第三节 外汇调剂及其核算.....                | (54)  |
| <b>第三章 流动资产 (上)</b> .....        | (67)  |
| 第一节 货币资金的核算.....                 | (67)  |
| 第二节 应收款的核算.....                  | (86)  |
| 第三节 有价证券和应收票据的核算.....            | (93)  |
| 第四节 坏帐准备和待摊费用的核算.....            | (102) |
| <b>第四章 流动资产 (下)</b> .....        | (108) |
| 第一节 存货的分类和计价.....                | (108) |

|            |                       |              |
|------------|-----------------------|--------------|
| 第二节        | 材料物资的核算               | (118)        |
| 第三节        | 周转材料和低值易耗品的核算         | (128)        |
| 第四节        | 存货清查的核算               | (134)        |
| <b>第五章</b> | <b>长期投资</b>           | <b>(136)</b> |
| 第一节        | 长期投资及其种类              | (136)        |
| 第二节        | 股票投资及其核算              | (142)        |
| 第三节        | 债券投资及其核算              | (150)        |
| 第四节        | 其他投资及其核算              | (163)        |
| 第五节        | 长期投资在报表中的列示           | (168)        |
| <b>第六章</b> | <b>固定资产</b>           | <b>(173)</b> |
| 第一节        | 固定资产的分类与计价            | (173)        |
| 第二节        | 固定资产增减的核算             | (180)        |
| 第三节        | 固定资产折旧的核算             | (193)        |
| 第四节        | 固定资产修理的核算             | (202)        |
| 第五节        | 固定资产清理与清查的核算          | (206)        |
| <b>第七章</b> | <b>无形资产、递延资产和其他资产</b> | <b>(213)</b> |
| 第一节        | 无形资产的核算               | (213)        |
| 第二节        | 递延资产和其他资产的核算          | (226)        |
| <b>第八章</b> | <b>流动负债与长期负债</b>      | <b>(233)</b> |
| 第一节        | 负债的特点与分类              | (233)        |
| 第二节        | 流动负债的核算               | (235)        |
| 第三节        | 长期负债的核算               | (265)        |

|                               |       |
|-------------------------------|-------|
| <b>第九章 所有者权益</b> .....        | (279) |
| 第一节 所有者权益的性质和内容.....          | (279) |
| 第二节 所有者权益的核算.....             | (280) |
| <b>第十章 成本与费用</b> .....        | (298) |
| 第一节 成本与费用的内容.....             | (298) |
| 第二节 成本费用核算的基本要求.....          | (302) |
| 第三节 成本费用核算的帐户和程序.....         | (303) |
| 第四节 生产成本计算的基本方法.....          | (328) |
| <b>第十一章 营业收入、利润及其分配</b> ..... | (338) |
| 第一节 营业收入的核算.....              | (338) |
| 第二节 利润总额的核算.....              | (352) |
| 第三节 利润分配的核算.....              | (358) |
| <b>第十二章 财务报告</b> .....        | (364) |
| 第一节 财务报表概述.....               | (364) |
| 第二节 资产负债表.....                | (371) |
| 第三节 损益表及其附表.....              | (387) |
| 第四节 财务状况变动表.....              | (400) |
| 第五节 关于合并财务报表的两个问题.....        | (412) |
| <b>第十三章 对外经济合作企业清算</b> .....  | (416) |
| 第一节 清算概述.....                 | (416) |
| 第二节 产权转让清算的核算.....            | (423) |
| 第三节 完全解散清算的核算.....            | (429) |

# 第一章 对外经济合作企业 会计的概念结构

现代会计既是一种管理活动，又是一个信息系统。对外经济合作企业会计是现代会计理论与方法在对外经济合作企业中的具体体现和应用。作为部门专业会计，它是用一系列概念所组成的结构体系，这就是：围绕着会计目标，以会计假设为前提，遵循会计核算的一般原则，对会计要素进行确认、计量和记录，据以编制财务报告。在这一概念结构中，会计目标是会计核算追求的境界，会计假设和一般原则是会计核算的行为规范，会计要素是会计核算对象的具体分类，财务报告是会计核算终结。本章主要阐述这一概念结构中各个组成要素及其相互关系，并将考察对外经济合作企业会计制度的主要特点。

## 第一节 会计核算的目标

### 一、对外经济合作企业的特点

对外经济合作企业是指在中华人民共和国注册，经批准在境外从事工程承包、劳务合作、技术服务、房地产开发等业务的企业，它与其他行业相比，具有如下特点：

1. 境外业务。对外经济合作企业的业务主要发生在境

外，企业不仅要谋求较好的经济效益，而且还承担着为国家创造外汇的任务。

2. 双重约束。对外经济合作企业的生产经营活动不仅要遵守我国有关政策、法令和规定，并接受财政、审计、税务、劳动、外汇管理、海关、工商等行政部门的监督和指导，而且还要遵守业务所在国或地区的有关法律法规。

3. 经营难度大，由于国际政治风云和经济形势变幻莫测，对外经济合作企业面临着大的风险和不确定性。政治风险、战争风险和汇率风险等等对企业的生产经营活动影响很大，从而使企业的经营难度也很大。

4. 业务广泛，经营灵活。对外经济合作企业除了可以承包工程、劳务合作和技术服务外，还可以经营商品的进出口、房地产开发以及举办境外企业等，经营方式灵活，业务范围广泛。

根据对外经济合作企业的特点和经营管理要求，对外经济合作企业必须加强会计所特有的一套确认、计量、记录和报告的方法体系，反映和控制企业生产经营活动，提供有关企业财务状况和经营成果的会计信息，满足有关各方面和国家宏观管理部门决策的需要，满足企业加强企业内部经营管理的需要。

## 二、对外经济合作企业会计的目标

对外经济合作企业会计追求怎样的目标呢？所谓会计目标，是指会计系统运行期望达到的目的或境界，是会计系统运行的出发点和归宿点。它决定着会计处理的整个过程。对外经济合作企业会计目标由基本目标和具体目标两个层次构

成。<sup>①</sup>

就其基本目标而言，主要是提高经济效益。会计作为一种重要的管理活动，始终将提高经济效益作为自己追求的基本目标。它通过运用一套特有的方法体系，如实反映企业经济情况，控制经济过程，分析经济活动，预测经济前景，参与经济决策，最终提高经济效益。会计行为过程实际上是提高经济效益的过程。会计的基本目标体现了一切经济管理的共同目标，这一目标的实现需要一切经济管理工作的共同努力。

就其具体目标来看，主要是为会计信息使用者提供有用的会计信息。会计作为一个信息系统，输入系统的数据，经过加工、转换和传输，输出系统的信息，输出的信息必须具有有用性，以满足信息使用者的需要，帮助他们进行决策。具体目标反映了会计系统的特性，体现了会计管理的特征。具体目标既受基本目标的制约又是基本目标得以实现的基础。围绕着具体目标，对外经济合作企业会计应致力于解决以下问题：

1. 会计信息的提供者是谁。会计信息的提供者有个体和群体之分。从个体看，会计信息的提供者是单个的会计人员；从群体看，则是一个有机的会计组织。因此，为了保证会计具体目标的实现，对外经济合作企业必须配备必要的会计人员，提高会计人员的素质，设置单独的会计机构，实现会计组织的科学化和高效化。

---

<sup>①</sup>赵德武：《论会计研究起点的重新选择》载《会计研究》1991年第1期。对外经济合作企业会计是一种部门财务会计，其基本目标应侧重提高经济效益，其具体目标应侧重提供信息。

2. 提供哪些会计信息。会计信息的揭示具有两个最基本的原则，一是信息的数量和详尽程度要与信息的用途相关；二是重要信息必须充分表达。按照这两个原则，对外经济合作会计提供的信息至少应包括以下内容：企业拥有的资源、企业偿还债务的能力、企业承担的债务、投资者在企业拥有的权益、企业财务状况的全貌、企业的营业收入和营业成本、企业的利润及其分配、企业将来的财务走向和盈利前景，等等，也就是说，不仅要反映企业的财务状况，而且要反映企业的经营成果。

3. 会计信息的使用者是谁。会计信息的使用者主要解决会计信息流向何处。对外经济合作会计的信息使用者包括企业内部管理当局和企业外部的投资者、债权人、主管财税机关等等。

4. 会计信息作何用途。会计信息的使用者对会计信息既有共同的需要又有不同的要求。决策类型的差异使得各个信息使用者的要求各有所侧重，同一信息对于不同的使用者也有不同的用途。银行在考虑是否对企业贷款时，它所关心的是企业资产的流动性，而长期债权人则着眼于企业的获利能力和经营效率，所有者关注的是企业的获利能力和经营趋势，至于企业管理当局则要关心财务状况和经营成果的一切方面，既要保证企业具有偿还债务的能力，又要替投资者赢得更多的利润。因此，会计信息的提供者应尽量提供信息使用者共同需要的信息，并通过一定方式提供特殊信息，以使他们各取所需。

5. 会计信息应符合哪些质量特征。会计信息的质量特征，是指哪些能加以识别和规定的、使会计信息有用的标

志。会计信息的质量特征是多样的和多层次的。不同的信息使用者，他们对会计信息的质量要求也不尽相同，有的强调可靠性，有的强调相关性，有的强调客观性，有的强调及时性。但是，会计信息的质量特征首先应该是“有用”。因为有用的会计信息才能帮助人们选择最优方案，作出最佳决策。我国《企业会计准则》提出了客观性、有用性、可比性、一致性、及时性、全面性等会计信息的质量规范，对外经济合作企业会计必须予以贯彻。

6. 提供信息的方式是什么？会计信息要借助于会计的一整套方法；对会计数据进行整理、加工、转换，才能从会计信息系统中输出。因此，会计信息的提供方式首先是一套确认、计量、记录和报告的方法体系，同时还表现为承担会计信息的“物质载体”——凭证、帐簿和报表，此外还包括处理会计信息的一系列手段，如电算化。在这个意义上，正确选择会计方法，严密组织凭证、帐簿和报表，采用先进的会计信息处理手段，是实现会计具体目标进而实现基本目标的重要途径。

## 第二节 会计假设与一般原则

为了实现会计核算的目标，必须建立一套科学的会计规范。我国的会计规范主要是由基本准则和具体准则所构成的会计准则体系。会计基本准则包括会计核算的前提、一般原则、会计要素准则和会计报告准则；会计具体准则主要是对基本经济业务和特殊行业的会计核算处理所作出的具体规定。在会计准则体系中，会计假设和一般原则处于极为重要

的位置，会计假设是作为会计核算的前提条件而存在，一般原则则是会计核算的基本行为规范，根据会计假设可以推导出一般原则，在一般原则的指导下开展会计工作。

### 一、会计核算的基本前提：会计假设

会计假设是会计核算的基本前提。所谓会计假设是指对会计领域中尚未确知的事项所作出的合乎事理的推断。会计假设不是凭空想象、主观臆造的，而是由会计的客观经济环境所决定的。一种会计核算方法在一定条件下可以得出一种结果，而在另一种条件下就可能得出完全不同的结果。因此，会计核算工作必须在一个统一的前提条件下进行，《企业会计准则》中规定了国际公认的四项会计假设，即会计主体、持续经营、会计分期、货币计量。

(一) 会计主体假设。会计主体假设主要解决会计核算的对象和范围是什么。只有明确了这个先决条件，会计核算才能进行。《企业会计准则》第四条规定：“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”，这意味着：会计主体是独立核算的经济实体，会计必须站在会计主体的立场上并代表会计主体的利益进行核算，它要求把所有者或经营者独立于会计主体之外，把所有者或经营者的财务收支与会计主体的财务收支严格区分开来并分别核算，只有这样，才能确切地反映企业财务状况和经营成果，提供真实可靠的会计信息。

(二) 持续经营假设。持续经营假设就是假定会计主体的生产经营活动将按照目前的组织形式、经营宗旨和经营方向持续正常地经营下去，不会进行清算、结束营业。只有在

持续经营前提下,企业会计政策以及会计信息的搜集、处理才能保持稳定,才能实施公认会计原则;会计才能按历史成本与帐面价值合理地进行计算;企业才有可能沿着既定的目标进行生产经营活动,从而会计也才有可能对企业拥有的固定资产分期计提折旧,对债权债务进行索求和清偿。如果企业确实已无法进行持续经营,才能够清算终止,这时,资产只能按清算时实际可变现价值计算,负债只能按资产变现后的实际偿还能力清偿,这便是清算会计。因此,持续经营假设是相对于清算会计而言的,并不意味着企业经营将实际永久地维持下去,但只要能够确定在可预见的将来不至于破产清算,就可以假设企业将是持续经营的,从而按照常规的会计方法进行核算。

(三) 会计分期假设。会计分期假设是在持续经营假设的基础上产生的。持续经营假设企业的生产经营活动在相当长的时期内将持续正常地经营下去,这就为分期进行收入与其相关的成本相配比、分期确定生产经营成果以及分期编制会计报表带来了困难,因此,为了满足即期管理的需要,必须把持续的生产经营活动过程划分为若干个相等的期间,分期结算帐目和编制会计报表,及时捕获信息。我国会计期间分为年度、季度和月份。年度、季度和月份起讫日期采取公历日期。会计分期假设的存在产生了本期与非本期的问题,因此在会计上出现了“应收”、“应付”、“预收”、“预付”、“预提”、“待摊”等特殊的会计处理程序和方法。

(四) 货币计量假设。在市场经济条件下,一切经济活动都表现为货币形式,作为对经济活动进行反映和控制的会计,也必须采用货币形式进行计量,这就是货币计量假设。