

国际贸易与投资书系

外贸企业会计

主编 ◆ 焦薇 副主编 ◆ 宋浩



西南财经大学出版社

责任编辑:张明星

封面设计:杨 怡

书 名:外贸企业会计

主 编:焦 薇 副主编:宋 浩

出版者:西南财经大学出版社

(四川省成都市光华村西南财经大学内)

邮编:610074 电话:(028)7301785

排 版:西南财经大学出版社照排部

印 刷:郫县红光印刷厂

发 行:西南财经大学出版社

四川省新华书店经销

开 本:850×1168mm 1/32

印 张:16.0625

字 数:403千字

版 次:1997年1月第1版

印 次:1997年1月第1次印刷

印 数:8000册

定 价:19.80元

ISBN7-81055-129-9/F·101

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社发行部调换。
2. 版板所有,翻印必究。



我们正处在一个各国经济频繁交往、相互渗透又相互依存的时代。现代交通通讯工具的飞速发展,为商品、服务和资本的国际流动创造了更加便利的条件。在这样的条件和环境中,人们越来越关注超越自己国界所进行的商品和服务的交换活动,关注外国金融资产的介入对本国经济所产生的深刻影响。在许多国家,愈来愈多的公司企业被外国投资者部分或全部控股。各国间资本的频繁流动成为国际贸易发展和世界经济增长的重要机制。遍及全球的科学技术革命促使新的产业群不断产生。以部门内分工为标志的新国际分工已经或者正在改变国际生产和分配的格局。经济国际化和全球化成为近二、三十年来世界经济发展明显的、不可逆转的趋势,并且推动了世界经济作为一个整体不断地向前发展。

实行对外开放是我国长期坚持的基本国策,并且被实践证明是完全正确的,是有利于我国经济加速增长的。我国的对外经济贸易交易日益频繁,我国经济正在与世界经济进一步融合,企业作为我国经济的基本组织单位也越来越必须面对国内外两个市场的严重挑战。

国际贸易与国际投资是国际经济联系的两种基本形式。为了适应新的国际国内经济形势的要求,需要进一步

深化对国际经济贸易与投资问题的研究。为此,我们经过周密策划,决定约请对国际贸易与投资问题的某个方面有较深研究功底的专家学者主持撰写《国际贸易与国际投资系列著作》。在写作中,坚持理论与实践相结合的原则,注重理论性,偏重务实性,尽可能地吸取当今国内外最新研究成果和信息资料。使这套读物能成为对理论研究和实践工作有较高参照价值的著作。

第一批出版的著作有:《国际贸易概论》、《国际结算》、《国际营销学》、《外贸企业会计》、《涉外企业管理》。

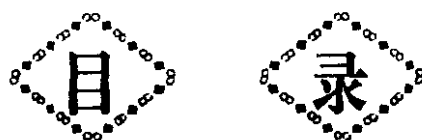
第二批出版的著作有:《国际贸易实务》、《国际投资学》、《对外贸易英语》、《金融衍生工具与国际投资》、《海关与海关管理》。

如有需要,我们还将出版第三批或第四批。

编委会

1996. 9. 20

目 录



§ 前 言

§ 1 概论

- § 1.1 我国对外贸易与会计 (3)
- § 1.2 外贸企业会计科目的设置 (9)
- § 1.3 企业会计准则 (16)

§ 2 货币资金与结算业务

- § 2.1 货币资金的核算 (21)
- § 2.2 国内结算业务 (32)
- § 2.3 国际结算业务 (41)
- § 2.4 应收款项的核算 (55)

§ 3 外汇业务

- § 3.1 外汇业务概述 (71)
- § 3.2 外汇管理 (76)

外贸企业会计

§ 3.3 外汇帐款结算的核算 (86)

§ 3.4 汇兑损益的核算 (89)

§ 4 出口商品采购、加工和储存的核算

§ 4.1 出口商品采购的核算 (93)

§ 4.2 出口商品加工的核算 (105)

§ 4.3 出口商品储存的核算 (111)

§ 4.4 材料物资、包装物和低值易耗品的核算 (124)

§ 5 对外投资

§ 5.1 短期投资的核算 (137)

§ 5.2 长期投资的核算 (144)

§ 6 固定资产、无形资产和递延资产

§ 6.1 固定资产概述 (163)

§ 6.2 固定资产取得的核算 (173)

§ 6.3 固定资产折旧和修理的核算 (181)

§ 6.4 固定资产处置和清查的核算 (189)

§ 6.5 无形资产和递延资产的核算 (194)

§ 7 负债

§ 7.1 负债概述 (205)

§ 7.2 流动负债 (207)

目 录

§ 7.3 长期负债	(219)
------------	-------

§ 8 出口贸易的核算

§ 8.1 出口贸易概述	(239)
§ 8.2 自营出口销售的核算	(249)
§ 8.3 代理出口销售的核算	(260)
§ 8.4 出口退税的管理和核算	(267)

§ 9 进口贸易的核算

§ 9.1 进口贸易概述	(286)
§ 9.2 进口商品采购的核算	(293)
§ 9.3 自营进口销售的核算	(301)
§ 9.4 代理进口销售的核算	(307)

§ 10 其他贸易的核算

§ 10.1 易货贸易的核算	(316)
§ 10.2 加工和补偿贸易的核算	(323)
§ 10.3 代销国外商品的核算	(330)

§ 11 内销业务的核算

§ 11.1 内销业务概述	(334)
§ 11.2 批发业务的核算	(336)
§ 11.3 零售业务的核算	(344)

§ 12 费用、税金和利润

§ 12.1	费用的核算	(351)
§ 12.2	税金的核算	(361)
§ 12.3	利润及其分配的核算	(381)
§ 12.4	所得税的核算	(390)

§ 13 资本和公积金

§ 13.1	资本金制度与资本金计价	(400)
§ 13.2	投入资本的核算	(404)
§ 13.3	资本公积金	(409)
§ 13.4	盈余公积金	(413)

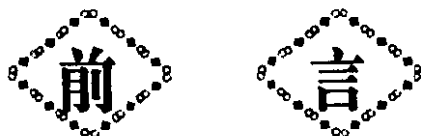
§ 14 会计报表及其分析

§ 14.1	资产负债表	(417)
§ 14.2	损益表及其附表	(429)
§ 14.3	财务状况变动表	(443)
§ 14.4	会计报表分析	(452)

§ 15 合并会计报表

§ 15.1	合并会计报表概述	(462)
§ 15.2	外币报表折算	(479)
§ 15.3	企业集团内部会计事项的抵销	(485)

前 言



自 1992 年财政部颁布了《企业会计准则》和《企业财务通则》以来,我国的会计工作已初步实现了核算模式的转换和与国际惯例相协调,有效地保证和促进了经济建设和改革开放。为了适应社会主义市场经济发展的要求,国家又于 1994 年相继出台了财税、金融、投资、外汇和外贸体制等改革措施,并要求从 1997 年 1 月 1 日起,对具备条件的企业,开始实施具体会计准则。这一系列的改革措施,其内容之多、规模之大、力度之强、影响之广,真可谓史无前例。它不仅使对外贸易体制面临新的转折,而且也使外贸企业会计的内容发生了根本性的变化。为了适应对外贸易工作的客观要求和外贸会计教学的需要,我们编写了这本《外贸企业会计》。

本书是以两则及新税制和新外汇管理体制为依据,力求贯穿具体会计准则的基本思路,既详细地介绍了会计六大要素的基本帐务处理,又突出了外贸业务的会计核算特点。同时,对操作难度较大的所得税会计和合并报表也作了专章介绍,因而本书不仅具有较强的适应性、新颖性和完整性,而且对有关专业的师生和外贸企业的财会人员,亦有较大的实用价值和参考价值。

本书是集体智慧的结晶。第一、五、八、九、十章由焦薇执笔;第二章由吴学斌执笔,第三、十四、十五章由宋浩执笔,第四、十一章由唐国琼执笔,第六章由王进辉执笔,第七章由于晓谦执笔,第十

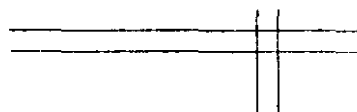
外贸企业会计

二章由余海宗执笔,第十三章由向显湖执笔。由焦薇同志担任主编,并负责全书的总纂、修改和定稿工作。

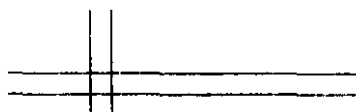
由于改革步伐日新月异,理论与实际存在距离,再加上时间仓促,水平有限,缺点错误在所难免,敬请读者不吝赐教。

编 者

1996年7月于光华园



§ 1 概 论



§ 1.1 我国对外贸易与会计

§ 1.1.1 我国对外贸易与会计

对外贸易(Foreign Trade)是指一个国家(或地区)同别的国家(或地区)进行商品交换的活动。由于它由商品进口和出口两个部份所构成,所以又称之为进出口贸易(import and export Trade)。

我国的对外贸易具有十分悠久的历史。公元前 119 年西汉张骞出使西域,打通了自长安、经新疆到伊朗、西亚、大秦(罗马)等地的商旅要道——“丝绸之路”,促进了我国同西亚、欧洲人民的友谊

和经济文化交流；公元七世纪以来，唐政府鼓励各国商人来华贸易，华夏民族的造纸、丝织及手工艺等技术先后传到非洲与欧洲诸国；特别是公元 15 世纪郑和七下西洋之后，不仅使我国对外贸易的范围得到了扩大，而且还使原来的陆路运输变成了水陆两路并驾齐驱的贸易网络，这就进一步促进了我国与欧、亚、非各国的经济贸易往来与文化交流。

在旧中国，大部份对外贸易为封建买办、官僚资本家和外国“洋行”所控制，国民经济停滞不前，对外贸易处于十分落后的地位。全国解放后，对外贸易的性质发生了根本性的变化，建立了社会主义的对外贸易体制。

我国对外贸易不仅是整个国民经济的一个重要组成部份，而且也是联系我国与世界各国之间经济贸易关系的一个纽带和桥梁。通过出口贸易为国家创造必须的外汇，也为国家提供了积累资金的来源；通过进口贸易换回我国四化建设所必须的原材料、机器设备，引进先进技术，可以提高我国的劳动生产率促进国民经济的发展。特别是十一届三中全会确立了对外开放的基本方针以来，我国的对外贸易在国民经济中的地位和作用日益显著。十多年来，进出口贸易的比重日益增长，进出口商品的结构和贸易平衡状况有了明显地改变，对外贸易领域也有了进一步地扩大。贸易方式也开始向多样化发展，除了直接贸易外，转口贸易、边境贸易也有了大幅度地增长。三来一补和合作、合资经营也已成为我国对外经贸工作的重点内容。总之一句话，改革开放推动了我国国民经济和对外贸易的飞速发展。

但是我国的对外贸易体制是在产品经济和单一计划经济基础上产生和发展起来的。贸易对象主要是原苏联、东欧等社会主义国家，贸易形式主要是在单一计划经济基础上的政府之间的记帐贸易。这种以垄断贸易为主要特点的外贸体制以及与之相适应的会

计核算模式,在高度集中的计划管理体制下是起过重要作用的。但是,随着经济体制改革的深入,建立一个适应国际贸易规范,符合社会主义市场体制要求的新型外贸管理体制已成为必然趋势。因此,原来的外贸体制已越来越不适应在新形势下的对外贸易和国民经济发展的需要。鉴此,改革势在必行。

1987年后在对我国原有外贸体制进行了某些局部改革的基础上,国务院对外贸体制进行了三次重大的改革。第一次是1988年~1990年,在外贸企中普遍推行以出口创汇、出口成本和盈亏总额三项指标为内容的承包经营责任制,并对轻工、工艺、服装三个外贸行业实行了自负盈亏的试点。这些措施初步改变了吃“大锅饭”的局面,调动了外贸企业的积极性。第二次重大改革是1991年1月1日起,国务院通过调整 and 改革汇率机制,统一外汇留成,创造相对平等竞争的环境,取消外汇企业的出口补贴,促使外贸企业走上自负盈亏、自主经营、自我约束的道路。在这种情况下,企业要求生存、图发展,就必须进一步改善经营管理,增强效益观念,加速资金周转、降低出口成本,这就对会计提出了更高的要求。特别是1992年财政部颁布的《企业会计准则》和《企业财务通则》,规范了我国境内企业的财务行为,统一了企业的会计核算标准,初步实现了会计核算模式的转换和与国际会计惯例相协调,有效地保证和促进了经济建设和改革开放。第三次重大改革是从1994年1月1日起,财税、金融、投资、外汇等改革措施相继出台,其中外汇管理体制的变革,对外贸企业影响最大。按照新外汇管理体制的要求,我国将建立一个以市场供求关系为基础的、单一的、有管理的人民币浮动汇率制度,取消了外汇留成和上缴制度并实行银行结汇制和售汇制。这些措施的实施,直接影响到外贸企业的会计核算和经营成果的确定。紧接着从1995年起,我国又进行了现代企业制度改革的试点。中国机械进出口总公司等外贸企业也列入了全国

100 家试点企业的名单。建立现代企业制度就是要按照市场经济的要求,重新塑造国有企业在社会主义市场经济中的主导地位,完成国有企业由计划经营向市场经营的转变,建立具有法人资格的独立自主经营、自负盈亏的经营实体。按市场经济的要求运作的目的,就是要增强企业的竞争活力,提高企业的经济效益。企业要想达到最佳的经济效益,就必须进一步加强财务会计管理。在外贸企业为提高经济效益的管理活动中,具有独特作用的会计比以往任何时候都更为重要。

由此可见,在外贸体制变革的每一个阶段无不与财务会计紧密联系。几十年的实践证明:发展和繁荣对外贸易事业,离不开对外贸易会计;对外经济贸易越发展、越繁荣,对外贸易会计工作就越重要。

§ 1.1.2 对外贸易会计的特点

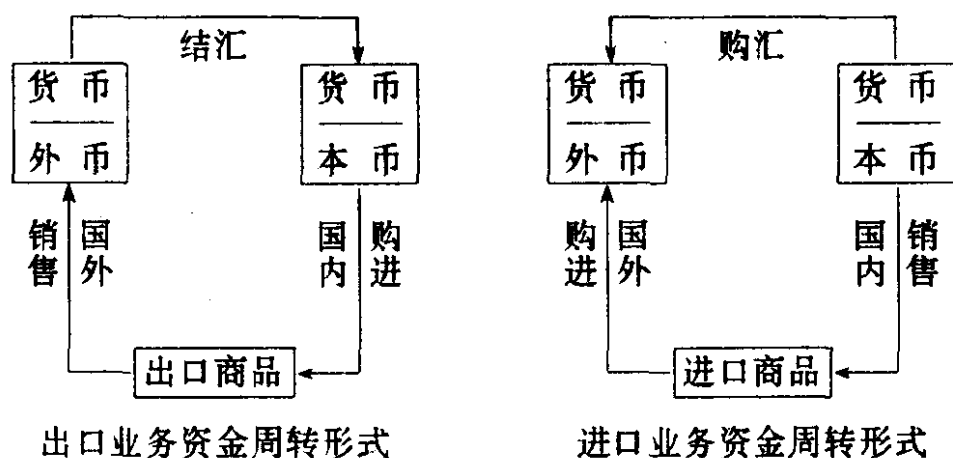
外贸企业会计,是一种外向型商品流通企业会计,具有较强的政策性和专业性。在进出口业务的经营活动中,外贸企业具有两个特点:(1)面临国内市场和国际市场的两种不同价格体系。在国内市场上,它涉及本国的价格体系。在这个领域内,客观上起作用的是社会主义经济规律和商品经济的一般规律。在国际市场上,其价格体系是在长期竞争中形成的,是以商品的国际价值为基础的一种体系,它是国际商品变化的客观依据。在这个领域中,客观上起作用的除了商品经济的一般规律外,还必须适应世界市场起作用的客观经济规律的要求。由于我国进出口商品的价格必须按国际市场价格定价,并随之波动,所以在不同时期,进出口同样数量和质量的商品,由于价格的变化,外汇收入和支出也往往有很大的差别。(2)由于国内市场与国际市场所使用的货币不同,所以外贸企

业必须使用多种不同的货币进行计价,并且通过货币兑换才能了结贸易双方的债权、债务。此外,在外贸业务中还必然涉及到各种交易条件和国际贸易惯例以及国际金融、国际运输、保险、税务、法律等方面的问题,因而对外贸易的会计处理也比较复杂,对外贸易业务经营的特点决定了对外贸易会计的特点。

(一) 外贸企业的资金周转呈现两种对称的形式

以货币资金形态开始通过购买环节,转化为商品资金形态,再通过销售环节,又回到货币资金形态,即“货币资金——商品资金——货币资金”,就是商品流通企业资金周转的特点。外贸企业也属于商品流通的范畴。在进出口业务中,由于进口业务和出口业务是相辅相成的,因而资金的周转也相应地分为进口业务资金周转和出口业务资金周转两种形式。

图表 1—1



在出口业务过程中,外贸企业用人民币购进出口商品到国外销售,通过国际汇兑取得外汇收入,并按当日银行买入价折合为人民币;在进口业务过程中,企业持有效凭证到银行购汇,将人民币按银行卖出价兑换成外币,从国外购进商品,再到国内销售取得人民币货款。前者实际上是一个卖商品、卖外汇的过程,后者实际上是一个买外汇、买商品的过程。进出口业务资金周转的形式如图表

1—1 所示。

(二) 进、出口销售和外汇收支的帐务处理是外贸会计核算的主要内容

进口和出口是外贸企业的主要业务,也是外贸会计核算的主要对象。在进出口贸易中,必然会发生大量的外汇收支、结汇和购汇业务,因此就必然要对大量的进、出口的销售收入、成本、税金和费用等进行记录、确认和计量。特别是出口销售后,还要按规定办理出口退税,才能最终确定销售损益。这些业务就构成了外贸会计核算的主要内容。为了反映外贸业务的特点,在会计核算中所使用的凭证、帐簿等,通常设计为复币格式,同时用人民币和外币两种货币进行记录。

(三) 按外币和人民币核算进出口贸易的经济效益。在进出口业务中,由于资金周转的起点和终点都不是同一货币,因此对外贸易会计既要核算人民币盈亏额,又要从外币角度考核经济效益。出口业务的目的,就是用国内商品去换取外汇,所以应力求以较低的人民币成本去换取尽可能多的外汇。进口业务的目的,就是用外汇进口物资、设备,以满足国内的需要,所以应力求进口的物资比国内生产花费较少的社会劳动,使每单位外汇进口获得更多的利润。故此,外贸会计除了核算商品流通企业的一般经济指标外,还应结合外贸业务的特点,增设出口成本换汇率、进口每美元赔赚额等指标,以全面考核外贸企业的经济效益。

§ 1.2 外贸企业会计科目的设置

§ 1.2.1 会计要素及其内容

外贸企业经营过程中的价值运动,是外贸会计反映和控制的对象。将价值运动的内容具体化(即按经济特征进行分类),则称为会计要素。它是构成会计客体的必要因素。会计要素具体划分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大类。

(一) 资产

资产是指企业拥有或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。作为企业的资产应当具有以下三个特点:(1)资产是由特定主体拥有或控制的,但不一定是会计主体所有。例如融资租入的固定资产,在租赁期内并不为企业所有,但企业根据租赁合同有权使用它进行产品生产,为企业带来经济效益。(2)资产必须能以货币计量。货币计量是会计核算的特点。如果一项资源不能以货币计量,虽然它也有助于企业的经营活动,但也不能列为企业的资产(如人力资源等)。(3)资产的实质是经济资源,它能为企业提供未来的经济效益。资产是通过过去或现在的交易活动取得的、能够为企业未来提供经济效益。如果一项资产不能够提供未来的经济利益,那么它就不能再作为资产,而应作为损失或费用处理。如失去使用价值的机器设备、无法销售的存货、无法收回的应收帐款等,均应将其从帐面上予以转销。

资产按其是否具有实物形态,又可分为无形资产和有形资产两大类;按其流动性,又可以分为流动资产、对外投资、固定资产、