



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

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

## 国际贸易与投资书系

### § 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

计划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，符合社会主义市场经济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，国务院通过调整和改革汇率机制，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

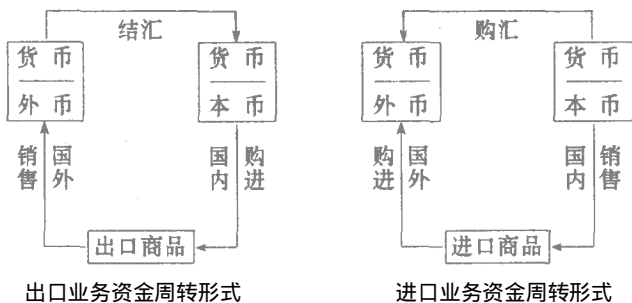
外贸企业会计，是一种外向型商品流通企业会计，具有较强的政策性和专业性。在进出口业务的经营活动中，外贸企业具有两个特点：(1) 面临国内市场和国际市场的两种不同价格体系。在国内市场上，它涉及本国的价格体系。在这个领域内，客观上起作用的是社会主义经济规律和商品经济的一般规律。在国际市场上，其价格体系是在长期竞争中形成的，是以商品的国际价值为基础的一种体系，它是国际商品变化的客观依据。在这个领域中，客观上起作用的除了商品经济的一般规律外，还必须适应世界市场起作用的客观经济规律的要求。由于我国进出口商品的价格必须按国际市场价格定价，并随之波动，所以在不同时期，进出口同样数量和质量的商品，由于价格的变化，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

无形资产和递延资产等若干类别。

## （二）负债

企业可以通过信贷或商业信用等方式从金融机构、其他企业或个人取得资产，这部份资产的提供者称为债权人。债权人与企业，只存在债权债务关系，无权参与企业的经营管理，但是企业必须按照预先确定的利率到期归还债权人的本金，并支付利息。会计上把企业承担的、能以货币计量的、需以资产或劳务偿还的债务，称之为负债。它是债权人对企业资产的要求权。负债按偿还期限，又可分为流动负债和长期负债两大类。

## （三）所有者权益

按照法律规定，投资者以其可支配的财产投入企业，一方面这些资产不得任意撤走，另一方面他们对企业资产就必然拥有某种可以主张的权利；这种权利与债权人的权利不同，他仅仅是对企业净资产具有要求权。企业净资产在数量上等于资产总额减去负债总额后的余额，它体现了企业资产的产权关系；谁对企业资产拥有这种权益，谁就是企业的所有者。会计上把企业投资人对企业净资产的要求权称为所有者权益。在股份制企业中又称为股东权益。在会计核算上具体划分为实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润。

## （四）收入

这里所指的收入，主要是指营业收入，即企业在销售商品或提供劳务等生产经营活动中所取得的各项收入（包括主营业务收入和其他业务收入）。

主营业务收入是指企业从事商品流通活动所取得的各种收入，包括自营进口、出口、加工补偿出口、易货贸易进口、出口和内销等销售收入以及代购代销收入。

其他业务收入主要包括作价加工销售、包装物料销售等收入、

无形资产转让收入和固定资产出租收入等。

#### (五) 费用

费用是指企业在经营活动中发生的与经营活动有关的支出。包括商业进价成本和为经营商品或提供劳务而发生的经营费用、管理费用和财务费用。

#### (六) 利润

利润亦称损益。它是企业在一定时间的经营成果。它是由营业利润、投资净收益和营业外收支净额三个项目构成。

六大要素之间的关系可以用公式表示如下：

$$\begin{array}{l} \text{收入} - \text{费用} = \text{利润} \\ \text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益} \end{array} \quad \left. \begin{array}{l} \text{—————} \\ \text{—————} \end{array} \right\} \text{未分配前}$$

当会计期末利润按规定分配完毕后，会计要素之间的关系又表现为：

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$$

### § 1.2.2 会计科目的设置

外贸企业在经营活动中，必然发生大量的经济业务，引起资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等会计要素发生增减变动。为了进一步归类反映会计要素的具体类别，向会计信息的使用者提供对决策有用的财务状况和经营成果等财务信息，就必须设置会计科目。

会计科目是对会计要素所包括的项目，按经济内容所作的归类。为了对会计要素进行分类核算，就必须设置会计科目。从原则上讲，有一个会计要素，就应设置一类会计科目；有一个会计要素的具体项目，就应设置一个会计科目。但是，为了满足经济管理对

会计信息的需要，在会计科目的设置上又具有一定的灵活性。一般应按照以下原则对会计要素项目分类设置会计科目。

1. 一致性原则。会计科目的设置要能够提供口径一致的核算资料，保证会计主体在各个会计期间和不同会计主体间的会计数据的可比性，以满足国民经济综合平衡对会计指标的需求及国家宏观调控、管理的要求。

2. 全面性原则。会计科目的设置要能够全面、系统地反映会计要素的全部内容，既不允许遗漏，又不允许重复，以满足各类会计信息的使用者对企业会计信息的需求。

3. 严密性原则。会计科目的设置要科学、严密，科目的名称，应当含义明确、通俗易懂；各科目所反映的经济内容，要有明确的界限，以分别提供不同的指标。同时对会计科目还要固定编码、规定使用方法，以适应会计电算化的需要。

4. 灵活性原则。会计科目的设置应当符合企业经营管理的具体情况，体现会计主体的性质和特点。

财政部颁发的《商品流通企业会计制度》就是遵循上述原则，在对会计要素按经济内容归类的基础上，结合国家对宏观经济管理的要求和商品流通企业的经营特点，制定了商品流通企业的会计科目。商品流通企业的会计科目共分为四大类，即资产类、负债类、所有者权益和损益类。它是商品流通企业对会计要素进行分类核算的标志。

外贸企业在设置会计科目时，应依据商品流通企业会计制度，同时充分考虑其业务经营的特色，决定增设或简化会计科目。外贸企业的会计科目表如图表 1—2 所示。

图表 1 2

会计科目表

| 科目编号 | 科目名称     |
|------|----------|
|      | 一、资产类    |
| 101  | 现金       |
| 102  | 银行存款     |
| 103  | 外汇存款     |
| 109  | 其他货币资金   |
| 111  | 短期投资     |
| 121  | 应收票据     |
| 122  | 应收帐款     |
| 123  | 应收外汇帐款   |
| 124  | 应收出口退税   |
| 125  | 坏帐准备     |
| 126  | 预付帐款     |
| 127  | 预付外汇帐款   |
| 128  | 应收补贴款    |
| 129  | 其他应收款    |
| 131  | 商品采购     |
| 135  | 库存商品     |
| 141  | 受托代销商品   |
| 143  | 商品进销差价   |
| 144  | 商品削价准备   |
| 145  | 加工商品     |
| 147  | 出租商品     |
| 149  | 分期收款发出商品 |
| 151  | 材料物资     |
| 155  | 包装物      |
| 157  | 低值易耗品    |
| 159  | 待摊费用     |
| 161  | 长期投资     |
| 165  | 特准储备物资   |
| 171  | 固定资产     |
| 175  | 累计折旧     |
| 176  | 固定资产清理   |

| 科目编号 | 科目名称     |
|------|----------|
| 179  | 在建工程     |
| 181  | 无形资产     |
| 185  | 递延资产     |
| 191  | 待处理财产损益  |
|      | 二、负债类    |
| 201  | 短期借款     |
| 202  | 短期外汇借款   |
| 203  | 应付票据     |
| 204  | 应付帐款     |
| 205  | 应付外汇帐款   |
| 206  | 预收帐款     |
| 207  | 预收外汇帐款   |
| 209  | 代销商品款    |
| 211  | 其他应付款    |
| 215  | 应付工资     |
| 216  | 应付福利费    |
| 221  | 应交税金     |
| 225  | 应付利润     |
| 229  | 其他应交款    |
| 231  | 预提费用     |
| 245  | 特准储备资金   |
| 251  | 长期借款     |
| 252  | 长期外汇借款   |
| 261  | 应付债券     |
| 262  | 递延收益     |
| 270  | 递延税款     |
| 271  | 长期应付款    |
| 272  | 住房周转金    |
|      | 三、所有者权益类 |
| 301  | 实收资本     |
| 311  | 资本公积     |
| 313  | 盈余公积     |
| 321  | 本年利润     |

| 科目编号 | 科目名称              |
|------|-------------------|
| 322  | 利润分配              |
|      | 四、损益类             |
| 501  | 商品销售收入            |
| 507  | 销售折扣与折让           |
| 511  | 商品销售成本            |
| 517  | 经营费用              |
| 521  | 商品销售税金及附加         |
| 531  | 代购代销收入            |
| 541  | 其他业务收入            |
| 542  | 补贴收入              |
| 545  | 其他业务支出            |
| 550  | 所得税               |
| 551  | 管理费用              |
| 555  | 财务费用              |
| 557  | 汇兑损益              |
| 560  | 以前年度损益调整          |
| 561  | 投资收益              |
| 571  | 营业外收入             |
| 575  | 营业外支出             |
| 581  | 转出(入)易货贸易盈亏       |
| 585  | 转出(入)机电产品出口信贷销售盈亏 |
|      | 五、表外科目            |
| 601  | 外汇收入              |
| 602  | 外汇支出              |
| 603  | 代管物资              |
| 604  | 外商来料              |
| 605  | 拨出来料              |

本书为了突出进出口经营业务的特点，在会计科目的设置上将在商品销售收入和商品销售成本科目下，把按进出口业务类别设置的明细科目一律上升为一级会计科目，即设置自营出口销售收入、自营进口销售收入、易货销售收入、自营出口销售成本、自营

进口销售成本、易货销售成本等科目。在明细核算中，则采用简化的办法将“收入”和“成本”合并为“自营出口销售”、“自营进口销售”等明细科目，进行明细核算。

### § 1.2.3 会计帐户

会计科目的设置将会计要素所反映的经济内容进行了归类。但是如何将经济业务所引起的会计要素各个具体类别的变化连续不断地记录下来，并集中反映它们在一定时期内的变动情况及其结果，这就必须借助于会计帐户。

会计帐户是依据会计科目设置对会计要素的具体类别分类进行核算和监督，提供动态和静态指标的工具。会计帐户就如一个信息存储系统，它把需要输入的会计信息经过分析，然后分门别类地记入不同的帐户，并加工整理形成系统化的资料，以满足管理上的不同要求。

会计科目是设置会计帐户的名称，并且对会计帐户的核算内容，从理论上进行了规范。因此，企业应按会计制度规定的会计科目表设置帐户，有一个会计科目，就设置一个帐户，并按会计科目规定的内容进行核算，以便提供口径一致的会计信息。

## § 1.3 企业会计准则

建立以《企业会计准则》为核心的会计核算规范体系，使之既适应社会主义市场经济的要求，又能较好地与国际会计惯例协调，这是我国会计制度改革的目标。我国的企业会计准则是经国务院批准、由财政部颁布实施的，它是我国会计法规的重要组成部分，

又是进行会计工作的规范和评价会计工作质量的准绳，它对企业的会计核算具有普遍的约束力。企业会计准则按其所起的作用和具体内容，又可划分为基本准则和具体准则两个层次。

### § 1.3.1 基本会计准则

我国目前颁布实施的企业会计准则，人们称之为基本准则。它是企业会计准则的第一个层次。它主要是对会计核算的基本内容作出了原则性的规定，对会计工作具有普遍的指导意义。基本准则由三个部分组成。

（一）会计核算的基本假设。它是对会计领域中未确定的事项，根据客观情况或者发展趋势所作的合乎事理的推断和假定。它是会计核算必须具备的前提条件，也是建立会计准则的基础。会计假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量等内容。

（二）会计核算的一般原则。《企业会计准则》在借鉴参考国际会计经验和总结我国会计核算的实践经验的基础上，将我国会计核算的一般原则归纳为客观性原则、相关性原则、可比性原则、一贯性原则、及时性原则、明晰性原则、权责发生制原则、配比性原则、谨慎性原则、历史成本原则、划分收益性支出和资本性支出原则、重要性原则。这些原则有的反映会计信息质量的要求，有的反映会计要素的确认和计量要求，它们从不同的方面对我国会计核算工作提出了具体要求，并为会计要素原则的建立和会计具体准则的制定提供了指导思想和理论依据。

（三）会计要素和财务报告原则。它包括对资产、负债、所有者权益、收入、费用及利润等会计要素的确认、计量和报告所作的基本规定以及对财务报告的功能、体系、基本内容和编制要求所作的基本规定。