

最新行业会计实务系列

农业企业会计

刘 瑛◎编著



中国财政经济出版社

最新行业会计实务系列

农业企业会计

刘 瑛 编著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

农业企业会计/刘瑛编著. —北京: 中国财政经济出版社, 2011. 12
(最新行业会计实务系列)

ISBN 978 - 7 - 5095 - 3263 - 8

I. ①农… II. ①刘… III. ①农业企业 - 会计 IV. ①F302. 6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 233008 号

责任编辑: 王文军

责任校对: 徐艳丽

封面设计: 朱江/杨雪

版式设计: 董生平

中国财政经济出版社出版

URL: [http: // www. cfeph. cn](http://www.cfeph.cn)

E - mail: cfeph @ cfeph. cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 22 印张 393 000 字

2012 年 5 月第 1 版 2012 年 5 月北京第 1 次印刷

定价: 39.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 3263 - 8/F · 2762

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 88190744

编写说明

.....

企业“经营有机密，会计要公开”是经济社会的共识，会计手续（过程）及会计结果公开披露，要依会计原则处理，但更重要的是依法、合规操作。会计法规体现一国的会计水平，但它是随着经济发展需要而逐步增添、完善和细化的，会计手段也是随着电子科技进步、随互联网发展而发展的。我们推出的这套面向不同行业企业会计人员的《最新行业会计实务系列》，正是为适应不断变化的经济、法规环境和科技发展，体现新法规、新业务、新视角的三新特征。新法规主要指本系列图书结合税务制度和内部控制制度等新规范；新业务指从过去的大分工分离出来的物业管理、建筑施工、旅游餐饮、农业、金融、物资流通、零售等新兴行业及原有行业更新内容的特点；新视角指改变以往脱离企业会计电脑实操的思路，结合会计电算化的实务进行编写，同时又从内部控制角度统驭全稿。

本系列图书由中国财政经济出版社组织，由首都经济贸易大学会计学院教授董力为博士牵头并统筹协调。编委会成员包括董力为教授、王国生副教授、许群教授、郭阜平副教授、刘瑛副教授、李百兴副教授等。

本系列图书首先推出《物业管理企业会计》、《旅游、餐饮企业会计》、《金融企业会计》、《运输企业会计》、《零售企业会计》、《农业企业会计》、《建筑企业会计》、《制造企业会计》。中国社会主义市场经济日新月异，会计理论、会计实践及会计法规制度建设快速发展。为此，我们也会根据社会和广大读者需要，以后陆续推出本系列其他分册。

《最新行业会计实务系列》编委会

2012年2月

前 言

近年来，我国农业发展及社会主义新农村建设成效显著，农业会计在国家经济发展进程中，发挥着愈来愈重要的作用。由于我国农业企业具有规模不同、组织形式不同、所有制不同的特点，所以我国会计主管部门有针对性地制定了《农业企业会计制度》、《农业企业会计核算办法》、《村集体经济组织会计制度》、《企业会计准则——生物资产》等会计规范，以多层面规范农业企业会计行为。然而，农业企业会计仍为各行业会计中最复杂、应用公允价值难度最大的行业会计之一。为满足农业企业会计人员处理会计实务以及其他学习农业企业会计实务人员的需要，我们编写了这本《农业企业会计》。

本书为《最新行业会计实务系列》之一，除按照该系列统一撰写原则和要求外，把农业企业划分为以农业为主的公司制企业、中小农业企业和家庭农场等类型，并按其不同的业务特点，依据相应的法规具体要求，系统地构架了会计核算体系。对于各类型企业的特殊会计业务，我们有机地结合了《企业会计准则》进行分析，以期提供符合会计信息质量要求的会计确认、计量程序和报告内容。

李西西、穆晨曦、李厦、臧婷婷参加了本书编写，搜集和补充了大量资料、进行了文稿核对及本书图表制作等工作；本书由首都经济贸易大学会计学院董力为教授总审。书中不妥之处，敬请读者不吝指正。

感谢中国财政经济出版社的编辑，感谢参考文献的作者。

编著者

2011年10月

目 录

第一章 农业企业会计概论 /1

第一节 农业企业经营 /1

第二节 农业企业会计核算对象 /4

第三节 农业企业会计核算与框架 /9

第二章 农业企业资金筹集活动的核算 /13

第一节 短期借入资金 /13

第二节 长期借入资金 /14

第三节 投入资本 /19

第四节 留存收益 /25

第三章 农业企业投资的核算 /29

第一节 对外投资的核算 /29

第二节 持有至到期投资 /43

第三节 对内投资的核算 /48

第四章 农业企业经营活动中常规资金往来的核算 /59

第一节 货币资金的核算 /59

第二节 应收及预付款项的核算 /74

第三节 应付款项的核算 /88

第五章 存货类农业资产的核算 /94

第一节 一般存货的基本会计处理 /94

第二节 生物资产的核算 /102

第六章 农业企业生产经营财务成果的核算 /118

- 第一节 营业收入的核算 /118
- 第二节 营业成本的核算 /122
- 第三节 营业税及消费税的核算 /123
- 第四节 资源税等其他流转税的核算 /130
- 第五节 所得税费用的核算 /132
- 第六节 利润及利润分配的核算 /138

第七章 农业企业财务会计报告 /149

- 第一节 财务会计报告概述 /149
- 第二节 资产负债表 /154
- 第三节 利润表 /165
- 第四节 现金流量表 /170
- 第五节 所有者权益变动表 /182
- 第六节 附注 /185

第八章 家庭农场会计的核算 /188

- 第一节 家庭农场会计科目 /188
- 第二节 家庭农场主要经济业务的核算 /190
- 第三节 家庭农场会计报表 /203

第九章 农民专业合作社会计 /206

- 第一节 农民专业合作社会计概要 /206
- 第二节 农民专业合作社主要经济业务的核算 /209
- 第三节 农民专业合作社会计报表 /241

第十章 村集体经济组织会计核算 /248

- 第一节 村集体经济组织会计的特点 /248
- 第二节 村集体经济组织主要经济业务的核算 /251
- 第三节 村集体经济组织会计报表 /279

附录1 企业会计准则第5号——生物资产 /284

附录2 农民专业合作社财务会计制度（试行） /289

附录 3 新型农村合作医疗基金会计制度 /322

附录 4 农垦企业执行《企业会计准则》有关衔接规定 /338

参 考 文 献 /341

农业企业会计概论

农业企业是以农产品为营业对象的企业，但我国大部分从事农业活动的都是小规模、独立的、注重现金的家庭经营式农户或企业，通常不要求他们提供通用财务报表。但是，即使是小规模的农业企业也会寻求外部的资金和补助，尤其是从银行或政府部门获得资金或补助，而这些资金的提供者越来越多地要求企业提供财务报表。此外，缩小国家对经济干预范围的国际趋势、越来越多的跨国上市公司和更多的投资使得农业活动的规模、范围 and 商业化程度都越来越大，这就更加需要以合理、一般以及与国际趋同的会计准则为基础编制会计报表。

第一节 农业企业经营

我国政治、经济发展的大环境中，农业及农业企业的发展引世人瞩目，随其发展的客观实践农业企业也逐渐形成不同类别，并凸显我国农业企业特点。

一、农业及农业企业的发展

农业常规分为种植业、畜牧业、林业、渔业和副业。世界主要农业地域类型，基本上分属畜牧业和种植业。动植物的生长繁殖与自然条件密切相关，因而，动植物（或者是植物种子）以及热量、光照、水、地形、土壤等自然条件成为农业必要的投入。在这些投入的基础上，经过劳动者的劳动（即投入劳动力），农业就可获得产出。随着社会生产力的发展和经济水平的提高，农业生产中，生产资料的投入比重逐渐增加。农业机械替代手工农具，解放了劳动力，提高了劳动生产率；化肥、农药等的投入，可促进农业的产出。在现代农业中，加大科技投入（如培育良种，改进灌溉技术，改良工作方式等），成为提高农业产出的重要手段。

如果农民生产的产品，大多数甚至全部供自己及家庭享用，这样的农业称为自给农业。自给农业的绝大多数主要是为了解决自己及家庭成员的食品消费，同时也生产少量其他产品，如蔬菜等，供日常生活需要。如果是以销售产品为目的来进行农业生产，这样的农业称为商品农业。商品农业都是专业化生产，一般情况下，一个农场只种植一种农作物或者饲养一种畜或禽。如果投入的生产资料或者劳动力较少，扩大土地面积成为增加农业产出的主要手段，这样的农业称为粗放农业。如果投入的生产资料或者劳动力较多，用提高单位面积产量的方法来增加农业的产出，这样的农业称为密集农业。现代世界的农业主要是密集型的。随着现代科技的发展，蔬菜、花卉、养猪、养禽等农业出现了技术和资金密集的工厂化生产、农业产业化趋势，并发展迅速。

近年来在全国蓬勃兴起的农业产业化经营，是推动农产品加工业发展的有效形式，它不仅可以延长农业产业链，提高初级农产品的附加值，增加农民收入，而且有利于农业专业化、社会化、商品化的发展，提高农业的整体效益。企业是发展农业产业化经营的关键。在农业和农村经济结构的战略性调整中，企业担负着开拓市场、技术创新、引导和组织基地生产与农户经营的重任，是推进农业和农村经济结构战略性调整的重要力量。产业化经营的企业与其他工商企业不同，它的兴衰不仅影响企业自身的发展，而且关系到农业增效、农民增收和农村稳定。在我国农业经济组织演进过程中，政府为农业经济组织的变迁创造良好的外部环境。完善农村土地流转制度，依法规范土地流转行为，使农地向种田能手集中；借鉴发达国家的经验，在合作经济组织自产自销、产品加工、社会服务、出口退税、“绿色通道”等方面给予切实的税费优惠；各级农业银行或信用社提供专业合作经济组织生产经营所需贷款。

二、农业企业分类和特点

农业企业是农业生产力水平和商品经济有了较大发展,资本主义生产关系进入农村以后的产物。早在14世纪,英、法等国已出现了最早的资本主义性质的农业企业——租地农场。产业革命以后,各种形式的资本主义农业企业,如家庭农场、合作农场、公司农场、联合农业企业等大量发展,成为农业生产的基本经济单位。中国的农业企业在1949年以前为数很少。中华人民共和国成立以后才迅速发展起来。1979年以后,随着改革开放和农村商品经济的发展,农业企业出现了多种形式。我国政府政策的支持与导向、农业发展的前景,吸引了很多非农业企业以联合、并购、股份合作等不同方式或手段参与农业企业,改变着农业企业组织。

(一) 农业企业分类

1. 按所有制性质不同分类。

(1) 国有农业企业;(2) 集体所有制企业;(3) 股份制企业,特别是股份制企业中上市公司得到迅速发展^①;(4) 联营企业;(5) 私营企业;(6) 中外合资企业;(7) 中外合作经营企业等。

2. 按经营内容不同分类。

(1) 农作物种植企业;(2) 林业企业;(3) 畜牧业企业;(4) 副业企业;(5) 渔业企业;(6) 生产、加工、销售紧密结合的联合企业等。

3. 按会计核算分类。我国会计准则体系中的《企业会计准则第5号准则——生物资产》是有关农业的会计准则,对有关农业会计的处理作了规范性规定与分类。其所指出的生物资产,是指与农业生产相关的有生命的动物和植物,涵盖收获时点的农产品生物资产。这里所称的“农业”,包括种植业、畜牧养殖业、林业和水产业等行业。有生命的动物和植物具有生物转化的能力,这种能力导致生物资产质量或数量发

^① 2010年我国上市股份公司在农业板块有代表性的主要有:600537 海通集团、600559 老白干酒、600540 新赛股份、600251 冠农股份、600311 荣华实业、600844 丹科科技、600093 禾嘉股份、600438 通威股份、600598 北大荒、600127 金健米业、600354 敦煌种业、600371 万向德农、600313 ST中农、600506 香梨股份、000860 顺鑫农业、600737 中粮屯河、600695 ST大江、600359 新农开发、600965 福成五丰、600108 亚盛集团、600180 九发股份、600975 新五丰、600075 新疆天业、600887 伊利股份、600186 莲花味精、000061 农产品、002157 正邦科技、000034 SST深泰、000735 *ST罗牛、002143 高金食品、002173 山下湖、000048 *ST康达、000930 丰原生化、000713 丰乐种业、002041 登海种业、000998 隆平高科、000702 正虹科技、000972 新中基、002124 天邦股份、000876 新希望、000626 如意集团、002200 绿大地、002069 獐子岛、002086 东方海洋、000663 永安林业。

生变化,通常表现为生长、蜕化、生产和繁殖等。生物资产的形态、价值以及产生经济利益的方式,随其出生、成长、衰老、死亡等自然规律和生产经营活动不断变化。企业从事农业生产的目的,主要就是增强生物资产的生物转化能力,最终获得更多的符合市场需要的农产品。

有关农业企业即“生物资产”的准则约束了大部分经营农副产品的企业。但是,从事农副业生产经营的众多其他类型实体,如体制、规模差别很大,行业特征决定不能与一般农业企业一样,从会计科目到财务报告项目都有极强的特殊性(如有的要以执行小企业会计制度为主),我国也设定单独的法规进行核算,如制定了《农民专业合作社财务会计制度》等会计管理与核算办法。为此本稿根据会计核算规律,将农业企业分成如下四种类型:(1)一般农业企业;(2)家庭农场企业;(3)农业合作社;(4)村镇集体经济组织等。

(二) 农业企业的特点

1. 土地是农业生产的重要生产资料,是农业生产的基础。
2. 农业生产具有明显的季节性和地域性,劳动时间与生产时间存在不一致性,生产周期长。
3. 农业生产中部分劳动资料和劳动对象可以相互转化,部分产品可作为生产资料重新投入生产。
4. 种植业和养殖业之间存在相互依赖、相互促进的关系,从而要求经营管理上必须与之相适应,一般都实行一业为主,多种经营,全面发展的经营方针。
5. 农业生产不仅在经营上实行一业为主,多种经营,而且在管理上实行联产承包、统分结合、双层经营的体制。
6. 小规模、家庭式经营往往与管理粗放、财务流程不规范并存,所以会计管理上往往实施上级派遣会计的会计委派制以及集体经济会计代理服务制。

第二节 农业企业会计核算对象

财务会计首先是如实反映企业经济活动内容,农业企业虽然有特殊

性业务活动，但会计核算上与其他行业大体相同。会计的对象是指会计所要核算和监督的内容，即会计所要核算和监督的能以货币表现的各种经济活动。会计对象涉及面广，其具体内容包括社会再生产过程中可以用货币表现的经济活动的各个方面。会计上为了进行分类核算，提供各种分门别类的会计信息资料，客观上对会计对象的具体内容进行适当分类，而会计要素是对会计对象具体内容所进行的最基本分类，是会计对象的基本组成部分。根据我国《会计准则》的规定，将其会计对象的具体内容划分为资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润六项会计要素。农业业务会计是应用于处理企业各种种植、饲养业务的会计，该会计核算和监督的六项会计要素的具体内容如下：

一、资产

资产是指由过去的交易或事项形成并由企业拥有或者控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益。

资产具有如下特点：（1）资产能够给企业带来未来经济利益，即能够给企业带来现金流入的经济资源。资产必须具有交换价值或使用价值。没有交换价值或使用价值、不能给企业带来现金流入的物品，则不作为资产。（2）资产是由企业拥有或者控制的。一般来说，一项财产要作为企业的资产予以确认，对于企业来说要拥有其所有权。对于一些特殊方式形成的资产，企业虽然对其不拥有所有权，但能够实际控制，如融资租入固定资产，按照实质重于形式原则的要求，也应当将其作为企业资产予以确认。（3）资产是由过去交易或事项所产生的。资产必须是现实的而不能是预期的资产，是由于过去已经发生的交易所产生的结果。至于未来交易或事项以及未来发生的交易或事项可能产生的结果，则不属于现在的资产，不得作为资产确认。

资产可以按照不同的标准进行分类。按照流动性来分类，资产可以分为流动资产和非流动资产。所谓资产流动性，是指资产的变现能力。之所以把流动资产在资产中分别开来，是因为用它们来说明企业的短期偿债能力是极为重要的。大多数企业正常的营业周期都在1年以内，因此，流动资产是指可以在1年或者超过1年的一个营业周期内变现或者耗用的资产，包括库存现金、银行存款、交易性金融资产、应收账款、预付账款和存货等。不符合上述条件的均属于非流动资产，包括长期股权投资、持有至到期投资、固定资产、无形资产和其他资产等。一般来说，流动资产所占比重大，说明企业资产的变现能力越强。流动资产中，货币现金、交易性金融资产比重越大，则支付能力越强。

按照有无实物形态对资产进行分类,可以分为有形资产和无形资产。如存货、固定资产等属于有形资产,因为它们具有物质实体;货币资金、应收账款、长期股权投资、持有至到期投资、专利权、商标权等属于无形资产,因为它们都没有实物形态,而是表现为某种法定权利或技术。传统上,通常将无形资产作狭义理解,仅将专利、商标这些不具有物质形态、能够给企业带来超额利润的资产称为无形资产。

二、负债

负债是过去交易或事项中所产生的现存义务,履行该义务会导致经济利益流出企业。

负债具有如下特点:(1) 负债是由于过去交易或事项所引起的企业的现存义务,这种义务需要企业在将来以资产、劳务或其他形式来偿付,从而引起未来经济利益的流出。(2) 负债是企业将来要清偿的经济义务。对于某些已经形成的支付义务,按照权责发生制原则,不论其款项是否实际支付,都要把它作为企业的负债处理。(3) 负债需要在将来通过转移资产或提供劳务予以清偿。在多数情况下,负债要用货币资金进行清偿;在有些情况下,负债也可以用商品和其他资产或者债权人能接受的方式进行清偿。

负债像资产一样,按照流动性可以分为流动负债和非流动负债。流动负债指在1年(含1年)或者超过1年的一个营业周期内偿还的债务,包括短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应付股利、应交税费、其他暂收和应付款项、1年内到期的长期借款等。那些偿还期在1年或者超过1年的一个营业周期以上的非流动负债,通常又称为非流动负债,包括长期借款、应付债券、长期应付款等。

三、所有者权益

所有者权益是指所有者在企业资产中享有的经济利益,其金额为资产减去负债后的余额。所有者权益一般可分为实收资本、资本公积和留存收益(盈余公积和未分配利润等)。

所有者权益相对于负债而言,具有如下特点:(1) 所有者权益不像负债那样需要偿还,它存在于企业的整个寿命周期。只要企业存在,

就有资本金存在。除非发生减资、清算、企业不需要偿还其所有者。(2) 对企业资产的要求权, 债权人的要求权在顺序上先于所有者的要求权。当企业破产或清算时, 只有在先偿还了债权人的债务后, 才能就剩余的财产在所有者之间进行分配。(3) 所有者凭借所有者权益参与利润的分配, 而负债不能参与利润分配, 只能按照预先约定的条件取得利息收入。

所有者权益的这些特点是由于其与负债作为资金来源的主体不同而造成的。这对于正确理解和界定所有者权益有着重要意义。

四、收入

收入是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动所形成的经济利益的总流入。这种总流入表现为资产的增加或债务的清偿。收入不包括为第三方或客户代收的款项。在国际会计准则中, 营业收入和利得均包括在收益概念中。所谓营业收入是指企业在正常营业过程中所产生的收入。而利得则是指在非正常营业过程中获得的利益, 例如变卖非流动资产所产生的收益。

收入是企业持续经营的基本条件, 企业要实现持续经营, 必须从销售商品或者提供劳务等经营活动中取得收入, 以便能补偿经营活动中的消耗, 重新购买商品(或原材料)、支付工资和费用, 从而保证生产经营活动的不间断进行。收入是企业获得利润、实现盈利的前提条件。企业只有取得收入, 并补偿在生产经营活动中已消耗的各种支出, 才能形成利润。从实质上说, 所谓收入就是企业资金运动呈显著变动状态时, 某一期间由于补偿生产和销售产品(或劳务)的资金耗费而获得的资金回报。

按农业企业日常活动的性质, 其收入有两种来源: 一是提供劳务; 二是让渡资产的使用权, 主要表现为提供农副业产成品、加工产品收入、仓储运输收入、劳务收入以及对外贷款、对外投资或者对外出租等取得的收入。

按照获得收入的活动在公司、企业所处的地位, 收入还可以分为主营业务收入和其他业务收入。其中, 主营业务收入是企业为实现经营目标而从事的日常活动中的项目, 可根据企业营业执照上规定的主要业务范围确定, 例如畜牧业企业的主营业务是养殖, 提供牛奶及服务在主营业务内。其他业务收入是主营业务以外的其他日常活动, 如农业企业出租房屋、提供非农业性劳务等。

五、费用

费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动发生的经济利益的流出。通常在利润表中所确认的费用是与当期收入直接联系的费用，称之为收入与费用的配比。费用应该按照权责发生制和配比原则予以确认。

费用有如下特点：（1）费用是企业在销售商品、提供劳务等日常活动中发生的经济利益的流出，像工业企业固定资产清理损失就不是日常发生的经济利益的流出，所以属于损失。（2）费用可能表现为资产的减少，如购买配件支付现金、汽车运营耗用燃料；也可能引起负债的增加，如负担借款利息；还有可能是资产的减少和负债的增加，如购买燃料支付部分现金，同时承担应付债务。（3）费用将引起所有者权益的减少。

费用按照其与收入的关系，可以分为营业成本和期间费用两部分。其中，营业成本是指所销售商品的成本，或者所提供劳务的成本。营业成本按照所销售或提供劳务在企业日常活动中所处的地位可以分为主营业务成本和其他业务成本。期间费用包括管理费用、营业费用和财务费用。管理费用是企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各种费用；营业费用是企业在运营服务、提供劳务等日常活动而发生的除营业成本以外的各项费用以及专设销售机构的各项经费；财务费用是企业筹集生产经营所需资金而发生的费用。

六、利润

利润是企业一定期间内生产经营活动的最终财务成果，它是反映经营成果的最终要素。包括营业利润、投资收益和营业外收支净额等三个项目的总额减去所得税费用之后的余额。

营业利润是企业在提供运输服务、提供劳务等日常活动中产生的利润，为营业收入减去营业成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用和财务费用和资产减值损失，加上公允价值变动收益、投资收益后的金额。利润总额是指营业利润加上补贴收入、营业外收入，减去营业外支出后的金额。其中，补贴收入是指，企业按规定实际收到的补贴收入（包括退还的增值税），或按销量或工作量等和国家规定的补助定额计算，并按期给予的定额补贴。营业外收入是指企业发生的与其生产经营无直接关系的各项收入，如固定资产盘盈、处置固定资产净收益、非货币性交易收益、罚款净收入等；营业外支出是指企业发生的与其生产经营

营无直接关系的各项支出，如固定资产盘亏、处置固定资产净损失、出售无形资产损失、债务重组损失、计提的固定资产减值准备、计提的无形资产减值准备、计提的在建工程减值准备、罚款支出、捐赠支出、非常损失等。净利润是指利润总额减去所得税费用后的金额。

第三节 农业企业会计核算与框架

农业企业会计核算的总体框架可以分为三部分，即一般农业企业共同业务核算部分、一般农业企业特殊业务核算部分及农业企业特殊实体核算部分。

一、一般农业企业共同业务核算

一般企业财务会计部门为实现财务会计目标而进行一系列活动，包括数据的采集、加工、存储和输出四大过程。虽然，农业企业的会计核算较其他行业而言具有诸多特殊之处，但其总体的会计处理流程与一般企业无异，最多有所简化。其会计流程可总结为：经济业务发生→鉴别（编制凭证或分录）→将凭证录入会计软件系统→自动生成会计信息（包括会计报表）（如图 1-1 所示）。

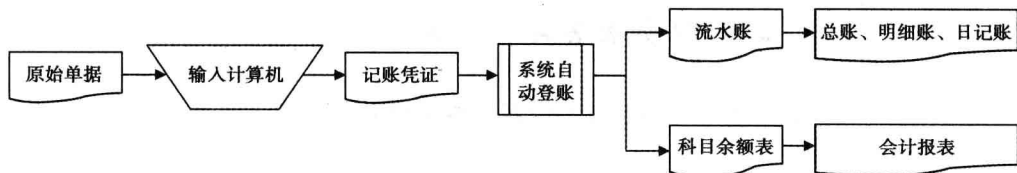


图 1-1 农业企业会计流程图

在上述流程安排下，一般农业企业的共同业务都可依据《企业会计准则》核算，具体包括：

（一）农业企业筹资（活动）的核算

包括短期借款、长期借款、发行债券的核算在内的直接借入资金的