

新编

粮食企业会计实务

姚瑞坤 武平 编著



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

新编粮食企业会计实务

姚瑞坤 武 平 等编著

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

8812101

© 姚瑞坤 武 平 2006

图书在版编目 (CIP) 数据

新编粮食企业会计实务 / 姚瑞坤, 武平编著. —大连 :
东北财经大学出版社, 2006. 7
ISBN 7-81084-913-1

I. 新… II. ①姚… ②武… III. 粮食企业 - 会计
IV. F717.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 072868 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总 编 室: (0411) 84710523

营 销 部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

廊坊市海翔印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 140mm × 203mm 字数: 320 千字 印张: 12 3/8

印数: 1—5 000 册

2006 年 7 月第 1 版

2006 年 7 月第 1 次印刷

责任编辑: 心 怡

责任校对: 齐 校

封面设计: 李曼丽

版式设计: 钟福建

定价: 28.00 元

前 言

2000年12月29日财政部正式发布《企业会计制度》，粮食企业自2007年1月1日起开始实施。编者根据《中华人民共和国会计法》、《企业会计制度》、《国家粮食局关于粮油有关业务会计处理的规定》（国粮财[2006]85号）以及中央、地方储备粮的有关核算办法，结合当前粮食企业的实际需要，在1999年出版发行的《粮食企业会计实务》的基础上，编著了《新编粮食企业会计实务》。全书对新形势下的粮食企业会计核算业务作了较全面的概括，重点介绍了粮食商业企业、工业企业的核算内容，包括《企业会计制度》中涉及的重点难点问题、粮食企业的商品粮油与储备等政策性粮油的核算，以及企业执行《企业会计制度》如何进行调账的衔接办法，注重实务，操作性强。本书不仅是粮食企业财会人员的必备工具书、继续教育的培训教材，也是粮食企业管理人员、财经类大中专院校在校学生的参考书。参加本书编写的有：

主 编：姚瑞坤、武平；

副 主 编：王玉龙；

编写人员：傅学超、田淑华、路振儒、徐平、张立霄、周康青。

本书在编写、出版、发行中得到了有关部门和人士的关心和支持，在此表示衷心的感谢！由于编写人员的水平有限，加之时间仓促，书中纰漏之处在所难免，恳请读者不吝指正。

电子邮箱：wuping7777@163.com，电话 010-86433183。

编著者

2006年5月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 《企业会计制度》概述	(1)
第二节 会计要素	(8)
第三节 会计核算的一般原则	(11)
第二章 新旧会计制度科目对比及衔接办法	(13)
第一节 新旧会计制度对比情况	(13)
第二节 新旧会计制度科目衔接调账方法	(34)
第三章 货币资金及应收预付项目	(52)
第一节 货币资金的核算	(52)
第二节 应收票据的核算	(72)
第三节 应收账款的核算	(79)
第四节 预付账款和其他应收款的核算	(85)
第四章 借款费用	(86)
第一节 概述	(86)
第二节 借款费用资本化的开始、暂停与停止	(86)
第五章 商品粮油	(92)
第一节 粮油存货的概述	(94)
第二节 商品粮油购进的核算	(99)
第三节 商品粮油销售的核算	(104)
第四节 存货跌价准备的核算	(106)
第五节 代管粮油的核算	(110)
第六节 退耕还林粮食业务的核算	(114)
第七节 商品损耗、损失、溢余的核算	(117)
第八节 非购销企业粮油存货的核算	(124)
第六章 储备粮油的核算	(131)
第一节 储备粮油概述	(131)
第二节 储备粮油购进的核算	(132)

第三节	储备粮油的销售的核算	(138)
第四节	储备粮油轮换的核算	(146)
第五节	储备粮油损失、损耗的核算	(157)
第六节	储备粮油补贴的核算	(158)
第七章	中央储备粮的财会处理	(164)
第一节	资金的处理	(164)
第二节	财政补贴的处理	(166)
第三节	费用(成本)处理	(167)
第四节	盈亏的处理	(168)
第八章	包装物和低值易耗品	(172)
第一节	包装物的核算	(172)
第二节	低值易耗品的核算	(179)
第三节	原材料盘盈、盘亏	(182)
第九章	固定资产	(183)
第一节	概述	(183)
第二节	固定资产取得的核算	(186)
第三节	固定资产的折旧	(192)
第四节	固定资产改扩建和修理的核算	(197)
第五节	固定资产的处置	(199)
第六节	固定资产的清查	(200)
第七节	固定资产减值	(201)
第十章	企业采购与销售的核算	(204)
第一节	物资采购、商品采购概述	(204)
第二节	商品及物资采购成本核算应设置的账户	(205)
第三节	批发和零售企业购进及销售的核算	(208)
第十一章	建造合同	(217)
第一节	概述	(217)
第二节	建造合同收入与成本的核算	(222)
第十二章	长期资产减值	(237)
第一节	长期资产减值概述	(237)

第二节	资产减值损失的确认和计量	(240)
第三节	资产减值损失的转回	(244)
第四节	资产减值损失的披露	(246)
第十三章	主要涉税业务的会计核算	(248)
第一节	增值税的会计处理	(248)
第二节	营业税的会计处理	(259)
第三节	城市维护建设税、土地增值税、房产税、土地使用税、 印花税、车船使用税、契税的会计处理	(260)
第四节	企业所得税和个人所得税的会计处理	(263)
第十四章	债务重组	(268)
第一节	债务重组概述	(268)
第二节	以资产清偿债务的债务重组	(269)
第三节	以债务转为资本的债务重组	(274)
第四节	修改其他债务条件的债务重组方式	(276)
第五节	混合重组方式	(278)
第十五章	所有者权益	(281)
第一节	概述	(281)
第二节	实收资本	(282)
第三节	资本公积	(290)
第四节	留存收益	(294)
第十六章	政策性财务挂账的核算	(299)
第十七章	租赁企业的会计核算	(304)
第一节	租赁概述	(304)
第二节	经营租赁的核算	(306)
第三节	融资租赁的核算	(312)
第四节	售后租回交易的核算	(326)
第十八章	现金流量表	(329)
第一节	现金流量表概述	(329)
第二节	现金流量表的编制方法	(332)
第十九章	粮食托市收购的会计处理	(380)

第一章 总 论

制定《企业会计制度》的目的在于规范企业的会计核算,真实、完整地提供会计信息。制定的主要依据是《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)和《企业财务会计报告条例》。会计要素是对会计对象具体内容所作的分类,它是组成财务会计报表的基本要素。组成资产负债表的会计要素是资产、负债和所有者权益;组成利润表的会计要素是收入、费用和利润;会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。会计核算的一般原则有十三项,包括客观性、相关性、可比性、一贯性、及时性、明晰性、权责发生制、配比、实际成本、划分收益性支出与资本性支出、谨慎性、重要性和实质重于形式等原则。我国会计法规体系由四部分组成,包括会计法、会计行政法规、会计部门规章和地方性会计法规。

第一节 《企业会计制度》概述

一、制定和实施《企业会计制度》的意义

财政部于2000年12月29日正式颁布了《企业会计制度》(以下简称制度)。该制度的制定和实施,是深入贯彻落实《会计法》和《企业财务会计报告条例》的重要举措,是完善我国企业会计核算制度、统一企业会计核算标准、提高企业会计信息质量的有力措施,是我国会计制度改革的重大突破。

制定和实施该制度的意义主要表现在以下几个方面:

(一)制定和实施该制度是完善国家统一的会计制度的迫切需要

国家统一的会计制度应由国务院财政部门制定并公布。第二次修订的《会计法》强调要实行统一的会计制度。在国务院公布的《企业财务会计报告条例》中,再次强调了国家统一的会计制度在企业核算和报告中的地位和作用。

国家统一的会计制度是国务院财政部门根据《会计法》制定的关于会计核算、会计监督、会计机构和会计人员及会计工作管理的制度。它是我国会计法规体系的重要组成部分。其中,有关会计核算的制度,更是直接指导各个单位办理会计业务、实行会计核算的重要规范。

《会计法》的修订和《企业财务会计报告条例》的出台,已经体现了新形势下的一些新要求,例如,《企业财务会计报告条例》对资产、负债等会计要素做出了新的、更为科学的定义。但从我国现行会计核算制度体系的现状看,目前还没有一套针对不同行业、不同经济成分企业的统一的会计核算制度,也没有一套包含对企业会计确认、计量、记录和报告全过程做出具体规定的会计核算制度,以满足《会计法》和《企业财务会计报告条例》的需要。因此,迫切需要对原有的企业会计核算制度进行改革,制定新的《企业会计制度》。

(二)制定和实施该制度是提高会计信息质量的客观要求和基本保证

会计报告是企业经营管理者、企业投资者、企业债权人及政府部门赖以评价企业财务状况、经营成果、现金流量,以及投资和融资决策的直接依据,财务会计报告所提供的信息质量的好坏,直接影响财务会计报告使用者的判断和决策,而会计资料的真实性是保证财务会计报告真实性的前提。众所周知,企业的会计核算,应当根据真实的交易或事项所取得的原始凭据,按照会计核算程序和会计核算原则合理地确认和计量各项会计要素,并记录各项交易或事项对财务状况和经营成果的影响,最终编制出可以对外提供的财务会计报告,或根据管理的需要编制内部财务会计报告。在这一过程中,任何一个环节的差错,都会直接或间接地影响所提供的财务会计报告资料的真实性。随着我国社会主义市场经济的发展;经济体制改革的深化和对外开放的扩大,会计业务处理日益复杂,投资者、债权人和社会公众对会计信息披露的时效、范围、质量的要求越来越高;而会计工作在发展中正面临着一些问题,一些

地方和企业会计工作秩序混乱、管理失控,做假账、会计信息失真等问题比较严重,损害了国家和相关利益主体、乃至社会公众的利益。

而原有的会计核算制度尽管对于规范企业会计核算、提高会计信息质量曾经起到了积极的促进作用,但在执行过程中,也逐渐暴露出一些问题。比较突出的问题有:

1. 分行业的会计制度仅仅规范会计科目和会计报表,而缺乏对会计政策尤其是会计确认、计量、报告方法的规范,导致会计核算沦为简单的“记账”、“报账”;对于一些涉及企业会计政策和会计方法选择的重要问题,由于无章可循,企业便各行其是,各搞一套。另一方面,企业会计准则针对企业会计确认、计量和报告做出了规定,为企业选择会计政策和会计方法提供了法规约束,但对于具体的会计记录(会计科目设置及其运用、账簿设置和记账规则等)没有做出相应的规定,对于如何编制财务会计报告也没有做出详尽、具体的规定,而且大都仅在上市公司范围内执行,不利于企业在实际会计工作中,尤其是在会计记录和报告过程中切实遵循、照章办事,这样势必严重影响会计信息的质量。

2. 《企业会计准则——基本准则》,在一些重大问题上也存在一些不足之处,在客观上造成会计信息严重偏离经济事实。例如,在资产的定义和确认标准中,没有考虑资产作为一种能够带来未来经济利益的资源这个至关重要的经济属性,使一些不符合资产定义或者已经丧失价值的项目都作为资产核算和报告,而资产价值的减损又得不到恰当的反映,最终必然导致会计信息背离经济事实。

3. 现行会计核算制度中,在个别会计政策和会计处理方法的规定上,也有一些容易引发“滥用”行为的漏洞。例如,《企业会计准则——资产重组》中倡导的“公允价值”,就已经被个别上市公司用来在资产重组过程中从事不正当的关联方交易,致使人为地操纵利润,影响证券市场的健康发展。

4. 现行会计核算制度的前瞻性和包容性不够。随着社会主义

市场经济的发展,一些新的业务事项和会计问题层出不穷,企业会计核算制度很难跟上形势发展的步伐,经常修修补补,给企业会计核算工作带来不便。

在上述形势下,如应按原制度执行,企业会计信息的质量必然严重失真,制定和实施该制度,在客观上保证了会计信息质量的可靠性与相关性。

(三)制定和实施《企业会计制度》是对外开放和与国际接轨的现实要求

目前,我国已经加入了国际会计师联合会,成为国际会计准则委员会的成员,企业会计核算制度正面临着与国际会计准则进一步协调的问题。这也是进一步改革现行的企业会计核算制度,制定符合社会主义市场经济内在要求并与国际接轨的企业会计核算制度的重要原因之一。

(四)制定和实施该制度是统一企业会计核算制度的必然趋势

我国现行的属于国家统一的会计制度的组成部分,主要包括企业会计准则和分行业、分经济成分的会计制度。其中,企业会计准则有的在所有企业执行,有的仅限于在上市公司执行;而会计制度也是条块分割的。对于基层企业而言,由于所处的行业和经济成分的不同,实施的会计核算制度也有区别。

由于行业会计制度是分行业、分经济成分分别制定的,忽视了企业会计制度的统一性,在会计方法、会计科目乃至会计报表格式和编制要求方面都存在较大的差异,造成了对于经济性质相同或类似的会计事项,由于行业和经济成分不同,会计处理的方法和结果也可能产生较大的差异,进而导致会计信息口径不一,缺乏可比性,不利于不同行业、不同经济成分的企业之间会计信息的对比与分析。而且,现行的分行业、分经济成分的会计制度都有一个共同的特点,即只对会计科目和会计报表做出了详细规定,并不涉及会计核算的总体要求、一般原则,以及会计确认和计量方面的内容,从而使会计确认、计量与会计记录、报告相脱节,不利于企业会计人员在实际工作中据以办理会计业务、进行会计核算和编制会计

报表。

另外,主管部门也很难为一些新兴行业、“小而特”的行业专门制定相应的会计制度,从而形成行业会计制度缺位和滞后的尴尬局面。也使一些跨行业、跨经济成分经营的企业在日常会计核算和会计报表合并过程中陷入困境。

因此,该制度的制定和实施,满足了不同行业、不同经济成分企业的会计核算和会计报告的需要。

二、《企业会计制度》的制定目的和依据

(一)《企业会计制度》的制定目的

制定《企业会计制度》的目的在于规范企业的会计核算,真实、完整地提供会计信息。

会计信息是反映企业在某一时点上的财务状况和某一期间的经营成果和现金流量的综合价值信息,是会计核算工作的最终产品。它既是评价企业经营管理当局经营业绩的主要指标,也是有关的利益主体(投资者、债权人、政府、职工等)分享在企业内所主张的权益的重要依据。因此,会计信息是否真实、完整,直接关系到国家、企业职工、其他相关法人和自然人的切身利益。只有保证会计信息的真实、完整,才能合理地协调各方利益主体之间的利益关系,维护健康的经济秩序,保证社会主义市场经济建设顺利开展。

会计信息来源于企业的会计核算工作,因此,必须下大力气规范企业的会计核算,从而为形成真实、完整的会计信息提供基础和前提。对企业的会计核算进行规范的主要手段就是制定和实施国家统一的会计制度。

(二)《企业会计制度》的制定依据

制定《企业会计制度》的主要法律依据是《中华人民共和国会计法》和《企业财务会计报告条例》。这主要体现在以下几个方面:

1.《中华人民共和国会计法》第一章“总则”第八条规定:“国家实行统一的会计制度。国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法制定并公布。”财政部就是根据这项法定授权职能来制定

和发布《企业会计制度》的。

2.《中华人民共和国会计法》第二章“会计核算”和第三章“公司、企业会计核算的特别规定”中,对各单位进行会计核算、填制会计凭证、登记会计账簿、编制财务会计报告做出了规定。《企业会计制度》针对企业(含公司),对这些规定进行了明细化和具体化,深入贯彻了这些规定。

3.《企业财务会计报告条例》虽然主要针对的是企业财务会计报告的编制和对外提供,但是它多次提到了企业据以编制财务会计报告的会计核算资料乃至财务会计报告本身都必须符合国家统一的会计制度的规定。

4.《企业会计制度》中对资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等基本会计要素的定义、企业财务会计报告的内容和格式要求等都遵循了《企业财务会计报告条例》的相关规定。

(三)《企业会计制度》的适用范围

《企业会计制度》的适用范围,应该说具有通用性,是一套跨行业、跨经济成分的统一的会计核算制度。除小企业、金融、保险企业之外的所有企业,不论所属的行业和经济成分如何,都在《企业会计制度》的适用范围之内,粮食购销、储存、贸易、加工等企业也不例外。

三、《企业会计制度》的主要内容

《企业会计制度》的内容分为两大部分:

(一)正文部分

《企业会计制度》第一章“总则”规定了《企业会计制度》的制定目的和依据、适用范围、会计核算的基本前提和一般要求以及会计核算的一般原则;第二章“资产”规定了资产的定义和分类,并分别就流动资产、长期投资、固定资产、无形资产和其他资产以及资产减值的定义、确认、计量和记录做出了具体规定;第三章“负债”规定了负债的定义和分类,并分别就流动负债、长期负债的定义、确认、计量和记录做出了具体规定;第四章“所有者权益”规定了所有者权益的定义,并就所有者权益下属的各个项目的定义、确定、

计量等做出了具体规定;第五章“收入”规定了收入的定义和确认原则,并分别就销售商品及提供劳务收入、建造合同收入的定义、确认、计量等做出了具体规定;第六章“成本和费用”就成本和费用的定义、确认、计量等做出了具体规定;第七章“利润及利润分配”就利润和利润分配的定义、利润的形成和分配过程以及所涉及到的相应的会计处理做出了具体规定;第八章“非货币性交易”主要针对非货币性交易的定义和相关的会计处理做出了具体规定;第九章“外币业务”主要针对外币业务的有关会计处理做出了具体规定;第十章“会计调整”规定了会计调整的定义和类型,并分别针对会计政策变更、会计估计变更、会计差错更正和资产负债表日后事项的定义和相关的会计处理做出了具体规定;第十一章“或有事项”规定了或有事项的定义、分类,并分别就或有负债、或有资产的定义、认定、披露等做出了具体规定;第十二章“关联方关系及其交易”主要就关联方关系的定义、认定以及关联方交易的披露等做出了具体规定;第十三章“财务会计报告”就财务会计报告的编制要求、分类、构成、合并和对外提供等做出了具体规定;第十四章“附则”规定了《企业会计制度》的实施时间。

(二)“会计科目和会计报表”部分

《企业会计制度——会计科目和会计报表》包括六个部分。第一部分“总说明”,主要就企业会计科目和会计报表的有关问题做出了总括性或者基本性的规定;第二部分“会计科目名称和编号”,规定了资产类、负债类、所有者权益类、成本类、损益类等五类会计科目的名称和编号;第三部分“会计科目使用说明”,针对第二部分所列示的会计科目的核算内容、使用方法等逐一做出了具体规定;第四部分“会计报表格式”,对资产负债表、利润表、现金流量表及附表的格式做出了规定;第五部分“会计报表编制说明”,详细规定了资产负债表、利润表、现金流量表及附表中各个栏目的填列方法;第六部分“会计报表附注”,对企业会计报表附注所应披露的内容及披露方法做出了具体规定。

第二节 会计要素

会计要素是对会计对象的具体内容所作的分类,它是组成财务报表的基本要素。组成资产负债表的会计要素是资产、负债和所有者权益,组成利润表的会计要素是收入、费用和利润。因此,把会计要素划分为两类:一类是反映财务状况的要素;另一类是反映经营成果的会计要素。

一、反映财务状况的要素

(一) 资产

资产是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。在资产负债表上,资产应按其流动性分类分项列示,包括流动资产、长期投资、固定资产、无形资产及其他资产。其特征如下:

1. 资产从本质上讲是一种经济资源,即可以作为要素投入到生产经营中去。这就把资产同一些已经不能再投入企业作为生产经营要素的耗费项目区分开来。

2. 资产是由过去的交易、事项所形成的。资产的成因是资产存在和计价的基础。未来的、尚未发生的事项的可能后果不能确认。

3. 资产是由企业拥有或控制的。强调权属是会计主体假设的必然要求。在这里,所谓拥有是指该项资产的法定所有权属于本企业;所谓控制是指虽然企业并不拥有该资产的所有权,但是该项资产上的收益和风险已经由本企业承担,如融资租入的固定资产等。把企业虽不拥有、但行使控制权的资产纳入会计核算的范畴,反映了客观的经济实质,是实质重于形式原则的具体体现。

4. 资产应该预期能给企业带来经济利益。强调未来的经济利益流入是资产定义的一大改进,也是对资产作为经济资源这一本质属性的突出强调。按照这个规定,企业的一些已经不能带来未来经济利益流入的项目,如陈旧毁损的实物资产、已经无望收回的债权等,都不能再作为资产来核算和陈报。现在很多企业资产和

利润被虚夸,会计信息失真,潜亏严重,其中很重要的原因之一就是会计核算上没有强调构成资产的这一标准、从而导致许多已经不能带来未来经济利益的项目被列为资产、形成巨额的不良资产,积重难返。实际上,对一些资产项目采用账面价值与可收回金额孰低的原则列报,对存货、应收账款、固定资产、在建工程、无形资产、短期投资、长期投资等资产项目提取减值准备(跌价准备),也是强调资产的这一属性的具体体现。可以说,强调资产的这一属性是这次企业会计制度改革的重重大突破之一,对于挤干企业会计信息中的“水分”,促进企业会计信息真实、完整地反映客观实际情况,具有非常重要的意义。对资产进行科学、合理的分类是进行会计核算和编制财务会计报告的基础。在资产负债表中,资产一般是按照其流动性从强到弱的顺序依次列报的。所谓流动性,指的是周转、变现的能力。

(二) 负债

负债是指过去的交易、事项形成的现实义务,履行该义务预期会导致经济利益流出企业。在资产负债表上,负债应按其流动性分类分项列示,包括流动负债和长期负债。其特征如下:

1. 负债是一项经济责任,或者说是一项义务,它需要企业进行偿还。
2. 清偿负债会导致企业未来经济利益的流出。
3. 负债是企业过去的交易、事项的一种后果。

(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。所有者权益包括实收资本(股本)、资本公积、盈余公积和未分配利润。

二、反映经营成果的要素

(一) 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中形成的经济利益的总流入,包括销售商品收入、劳务收入、利息收入、使用费收入、租金收入、股利收入等,但不包括为第

三方或客户代收的款项。

(二) 费用

费用是与收入相对应而存在的。费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出。成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。费用和成本是两个并行的概念,两者之间既有联系也有区别。成本是按一定对象所归集的费用,是对象化了的费用。生产成本是相对于一定的产品而言所发生的费用,是按照产品品种等成本计算对象当期发生的费用进行归集而形成的。费用是资产的耗费,它与一定的会计期间相联系,而与生产哪一种产品无关,成本与一定种类和数量的产品或商品相联系,而不论发生在哪一个会计期间。

(三) 利润

利润是指企业在一定会计期间的经营成果,它包括营业利润、利润总额和净利润。企业在一定期间的利润大小直接反映出企业在该期间的经济效益。

第三节 会计核算的一般原则

为了规范企业的会计核算行为,提高会计信息质量,《企业会计制度》规定了会计核算的一般原则:

一、会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据,如实反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。

二、企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算,而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据。

三、企业提供的会计信息应当能够反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,以满足会计信息使用者的需要。

四、企业的会计核算方法前后应当保持一致,不得随意变更。如有必要变更,应当将变更的内容和理由、变更的累积影响数,以及累积影响数不能合理确定的理由等,在会计报表附注中予以说明。

五、企业的会计核算应当按照规定的会计处理方法进行,会计