

农业企业 财务会计制度讲解

财政部农业财务司 编

东北财经大学出版社

(辽)新登字 10 号

农业企业财务会计制度讲解

财政部农业财务司 编

东北财经大学出版社出版发行(大连黑石礁)

大兴京南印刷厂印刷

开本:787×1092 1/32 印张:14 5/8 字数:300000

1993 年 3 月第 1 版 1993 年 3 月第 1 次印刷

印数:1—150000

ISBN 7—81005—729—4/F·547 定价:10.00 元

前 言

为适应我国改革开放和发展社会主义市场经济的需要,经国务院批准,财政部制定发布了《企业财务通则》和《企业会计准则》及《农业企业财务会计制度》等分行业的制度,并决定在1993年7月1日起执行。为了更好地贯彻和执行《农业企业财务会计制度》,我们组织编写了《农业企业财务会计制度讲解》一书,并正式予以出版。

该书是在财政部举办的中央部门和省(包括自治区、直辖市及计划单列市)一级培训班讲课的基础上,对新制度的主要内容作了比较系统的讲解,其中对新增加的或发生变动的内容结合农业的实际情况和特点,作了重点的讲解。对新旧制度衔接的调帐问题,书中所述仅是倾向性意见,具体调帐时应以财政部颁发的正式文件为准。另外,根据培训班学员提出的问题,编写了“问题解答”,还附录了“主要会计事项分录举例”。

本书既可作为培训教材,也可作为农业企业财会人员、主管农业企业的财政工作者、农业部门工作人员以及有关大专院校师生的学习用书。

由于时间仓促,书中难免有错误和疏漏之处,请读者提出宝贵意见。

财政部农业财务司

1993年3月

目 录

第一部分	农业企业财务会计制度总说明.....	(1)
第一章	制定新制度的指导思想和原则.....	(1)
第二章	新制度的重大改革和体现农业企业特点 的主要内容.....	(7)
第二部分	《农业企业财务制度》讲解	(15)
第一章	总 则	(15)
第二章	资金筹集	(24)
第三章	流动资产	(39)
第四章	固定资产	(51)
第五章	无形资产、递延资产和其他资产.....	(62)
第六章	对外投资	(71)
第七章	成本和费用	(79)
第八章	营业收入、利润及其分配.....	(93)
第九章	外币业务.....	(106)
第十章	家庭农场财务.....	(111)
第十一章	企业清算.....	(116)
第十二章	财务报告与财务评价.....	(124)
第十三章	附 则.....	(133)
第三部分	《农业企业会计科目》讲解.....	(134)
第一章	会计科目说明.....	(134)
第二章	资产类会计科目.....	(137)

第三章	负债类会计科目	(195)
第四章	所有者权益类会计科目	(217)
第五章	成本类会计科目	(229)
第六章	损益类会计科目	(236)
第七章	家庭农场会计科目	(253)
附录:	主要会计事项分录举例	(258)
第四部分	《农业企业会计报表》讲解	(350)
第一章	会计报表说明	(350)
第二章	资金类会计报表	(360)
第三章	损益类会计报表	(395)
第四章	成本类会计报表	(416)
第五部分	新旧制度衔接的调帐问题	(422)
第六部分	问题解答	(445)

第一部分 农业企业财务会计 制度总说明

为满足各地贯彻执行《农业企业财务制度》、《农业企业会计制度》(以下简称新制度)的要求和适应基层培训财会人员的需要,我们组织编写了《农业企业财务会计制度讲解》,供各地在宣讲新制度时参考。

新制度是根据《企业财务通则》、《企业会计准则》的总体要求和农业企业的经营特点,参照工业企业财务会计制度有关共性的规定而制定的。本讲解材料则着重从新制度的主要内容、改革要点、新老制度如何衔接以及执行中需要注意哪些问题等几个方面,对新制度进行较为系统和简明扼要的讲解与阐述。

第一章 制定新制度的指导思想和原则

一、制定新制度的目的和总体要求

(一)制定新制度的目的是为了适应、服务和促进经济体制改革的需要。党的十四大明确提出了我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。这就给企业的财务会计

工作提出了新的要求，即财务会计工作必须适应经济体制改革的需要，适应政府转变职能、企业转换经营机制的需要；同时，财务会计工作要服务于市场经济关于要明晰企业产权关系，保护多元化投资主体的合法权益，关于要保护公平竞争，促进企业优化资源的合理配置，提高经济效益，与国际会计惯例接轨等要求。而我国现行的财务会计制度已不能适应市场经济发展的需要。主要表现在：不同行业、不同类型的企业财会制度不统一，不利于企业的公平竞争；未考虑到投资主体多元化和经济联合的需要，与国际惯例差距较大；没有体现资本保全的原则，不利于保护投资者和债权人的利益；带有国家直接管理企业的色彩，不利于企业转换经营机制和政府转变职能；会计核算过于复杂，统得过多，管得过死，不利于宏观决策和横向比较，不利于对外开放和发展外向型经济的需要。尽管农业企业特别是国有农业企业原有的财务会计制度比较适应农业部门不同类型的企业的需要，但仍不能满足市场经济发展和对外开放的要求。因此，迫切需要对原制度进行全面的改革，从而使财务会计制度更好地促进和加快我国经济体制改革的步伐。

（二）制定新制度要符合“改革财务会计制度，建立一套比较规范的财务会计制度法规体系”的要求。

财政部为适应经济体制改革的需要，提出了要对现行的财务会计制度进行重大改革，逐步建立一套比较规范的财会制度法规体系的要求，这就是要建立以“通则”和“准则”为统帅，以行业财务会计制度为主体，以企业内部财务管理办法为补充的新的财会法规体系。

《企业财务通则》、《企业会计准则》从范围上讲是面向全社会的，适用于所有企业。从法律效力上看，它属于行政法规，已经国务院批准，以部长令形式公布；从性质上讲，它是企业财务会计活动所必须遵循的原则，也是国家进行财务会计管理，制定财务会计制度的依据。它在我国新的财务会计体系中处于统帅的地位。

行业财务会计制度，是在《企业财务通则》和《企业会计准则》统帅下，根据不同行业的特点而制定的具体财务会计制度。它对《企业财务通则》和《企业会计准则》中未具体规定的问题，进一步作出规范，把《企业财务通则》和《企业会计准则》与行业财务会计制度融为一体。

目前，财政部已分工业、运输、商品流通、金融、邮电、农业、旅游和饮食服务、施工和房地产开发、电影和新闻出版、对外经济合作等十个行业制定了财务会计制度。其主要特点为：

一是十个行业的财务会计制度都有一个共同遵循的原则，即“通则”和“准则”。

二是新的行业制度在大行业上进行了划分，比原先几十个行业制度系统、简明、科学、规范。

三是新的行业制度都保持了完整的财务会计体系。如从资金筹集开始直至利润分配，所有内容都集中在一个制度中。

企业内部财务管理办法，是行业制度的补充，它是根据企业转换经营机制、扩大经营自主权的需要，由企业自行制定的，如，企业内部的差旅费标准、折旧年限在行业制度规定弹性区间内的具体确定等。

农业企业财务会计制度的制定，在服从于上述总目的和总体要求的同时，也要注意农业企业的经营特点和 1986 年制定的《国营农场财务会计制度》已具备了较为完整的行业财务会计体系的基础，以新的工业企业财务会计制度为蓝本，对农业企业的财会体系，进行具体的阐述和规范。

二、制定新制度的指导思想和原则

（一）以《企业财务通则》和《企业会计准则》为依据，对农业企业的财务管理和会计核算作出较为具体的原则规定。

《企业财务通则》和《企业会计准则》是我国整个企业财务会计制度中最基本的法规，是各类企业从事财务会计活动、实行财务监督和会计核算工作所必须遵循的原则和规定。因此，新制度既要与《企业财务通则》和《企业会计准则》中已经明确的原则和规定保持一致，又要避免重复；而对《企业财务通则》和《企业会计准则》没有具体规定的问题，作出具体的、可操作的原则性规定。

例如：《企业财务通则》中对流动资产的概念作了规范性的论述，而在新制度中，对这个概念就不再重复了。但对存货的计价，则结合农业企业的特点，对留用的种子、饲料及工业原材料等如何计价，则作出具体的规定。又如，对坏帐损失的概念，《企业财务通则》中已经作出规定，新制度也不再重复论述了。但对农业企业提取坏帐准备金的比例，则进行了具体的规定。再如，“准则”中对财务报告只规定了资产负债、损益和利润分配、财务状况变动等几张主要报表，而

新制度不仅对资产负债表补充了有关存货、折旧等 4 张附表，而且对损益表，补充了建安工程成本等 8 张附表，这就既体现农业企业综合经营的特点，又满足了报表使用者的需要。

(二) 充分体现农业企业的特点和管理上的需要，既有共性又有自己的特性。

1986 年颁发的《国营农场财务会计制度》(以下简称原制度)，是适用于全国农口各部门所属的农场、林场、牧场、渔场的。这些国有企业大多以种养业为主，开展了多种经营。为适应生产经营的需要，该制度对于农工商综合经营、分业核算，生产和基建的统一核算等方面已有了一定的体现。这次新的制度，着重在原制度已有的基础上，根据《企业财务通则》和《企业会计准则》的要求，进一步完善和提高。

一是新制度是按照多种经营、分级、分业核算的思想来设计的，比其他行业的财务会计制度增加了一个层次。

二是在分配体制核算方面，采用新老制度兼容的办法。既保留了现行财务包干体制下的包干补贴、包干上交等核算内容，又采用了税利分流体制下的上交所得税的内容，两种分配体制在同一制度中出现。

三是根据管理上的需要，增加了一些新的核算内容。如土地开发费的核算，土地使用权转让的核算，以及内部往来的核算等。

四是根据农业企业受自然灾害影响较大的特点，建立农业保险机制。因遭受特大自然灾害而发生的财务损失，应用投保的保险赔偿金补偿或由企业按有关规定列支。

(三) 保持新制度与原制度的连续性和稳定性，注意新老

制度的衔接一致。

这次制定的新制度，对原制度中已经有的、实践证明又是行之有效的规定，都在新制度中予以肯定和保留。

1. 保留了分业核算的制度

原制度针对农业企业农工商综合经营的特点，规定了要进行分业管理和核算的要求。这次制定新制度过程中，大家围绕是继续维护分业核算办法，还是突出农业，其他行业都放在多种经营一个项目反映的问题进行了讨论。多数同志认为，分业核算制度符合农业企业的特点，有利于调动农业企业内部各行业、各单位的积极性，有利于分析和考核企业各业的经济效益和提高经营管理水平。因此，不仅应予保留，还要进一步完善和发展。同时，随着“两高一优”农业的进一步发展，二、三产业的比重逐步增大。所以，在新制度中又增加了服务业这个新的行业核算，使农业企业由原来的五业核算，增加为六业核算。

2. 保留了企业与所属单位财务承包关系的有关规定

原制度中规定了企业与所属单位的财务关系，即企业对所属的各种类型的农业承包经营单位，包括家庭农场在内，实行“自主经营，单独核算，定额上交，自负盈亏”的办法；规定了所属的各类农业承包单位应认真履行承包合同，完成上交任务，合理分配收益；规定了对企业所属的工业、商品流通业、建筑业等实行“自主经营，单独核算，计算盈亏，定额上交”的办法。实践证明，农业企业与所属单位的经营承包关系与利益分配，符合农业企业实际情况，有利于责、权、利结合，因而能充分调动农业企业及所属单位的积极性。所

以在新制度总则中，除具体地规定了农业企业财务管理的基本原则、任务和方法外，还在新制度中规定了完善内部经营承包制的内容，将企业与所属单位承包关系论述保留了下来。

3. 保留了“家庭农场财务”一章

家庭农场是农业企业的基层生产经营单位，家庭农场的财务收支活动构成了农业企业财务的一大特点。实践证明，在原制度中单独设置家庭农场财务一章，明确了家庭农场与企业的财务关系，家庭农场经营成果的计算方法，使家庭农场财务有章可循，对提高家庭农场理财观念和提高经济效益都起到了极为重要的作用。

对于在新制度中，是否把家庭农场财务这一章单设，也有不同的看法。有的同志认为，家庭农场是农业企业内部承包单位，其他行业也有类似的情况，家庭农场财务应当由农业企业自行规定。我们考虑，农业企业内部办的家庭农场不同于非农业企业内部的承包单位，它完全是自主经营、自负盈亏的基层生产经营单位，它的资产基本来源于自身的积累，所有权属于自己，核算管理与企业是分开的，工资也只是“档案工资”，再加上家庭农场的经营水平和管理素质参差不齐，仍需要有一个统一的财务制度来规定。因而，在新制度中仍然保留了这一章。

第二章 新制度的重大改革和体现 农业企业特点的主要内容

这次财政部颁发的《企业财务通则》、《企业会计准则》是

我国财务会计制度改革的重大举措，也是模式性的转换。《农业企业财务会计制度》以《企业财务通则》、《企业会计准则》为依据，以《工业企业财务会计制度》为蓝本，既吸收了原制度可行的内容，又充分体现农业企业的特点，是适应农业企业深化改革的需要。从《农业企业财务制度》的内容来看，新制度 81 条中，有 54 条和工业企业财务制度是一致的，有 27 条是自己特点的内容。在《农业企业会计制度》中，有三分之一科目是新增加的。为了使大家对新制度的财务会计改革内容有一个概括的了解，这里将新制度的重大改革以及体现农业企业特点的内容简要介绍如下：

一、建立资本金制度，充分体现资本保全和完整的原则

建立资本金制度，是我国资金管理体制的重大改革，是向国际惯例靠拢的重大措施。过去我们一直把资本视为是资本主义特有的经济范畴，但实际上资本是商品经济高度发达的产物，是企业从事生产经营活动的基本条件。是企业筹集或投入经营活动的本钱。我国是生产资料公有制为主体的国家，显然资本体现的社会经济体系与资本主义国家有本质的区别，但它始终寓于社会主义再生产过程的运动之中，并不断实现资本的增值，这是客观存在的事实。由于我国没有建立资本金保全制度，原制度中也就没有体现资本保全和完整。诸如企业在计提折旧时冲减国家基金，固定资产盘盈、盘亏、报废等净损失调整固定资金等。使投资者投入企业的资金在周转和循环中不能保值和增值，损害了投资者的权益。

所谓资本金制度，就是国家围绕资本金筹集管理和核算

以及所有者的责、权、利等所作的法律规定。所谓资本金是企业 在工商行政管理部门登记的注册资金。

关于资本金的构成、筹集方式及其管理等,《企业财务通则》均作出了明确的规定。设立资本金制度后,对原制度作出了相应的改革。一是企业提取折旧,盘亏、盘盈固定资产和材料价差的净损失,不再增减资本金,二是企业资产不再按资金来源划分固定基金、流动基金、专用基金,并取消专户存储的办法,允许企业灵活有效地统筹运用资金,从而明确了企业产权关系,保护投资者权益,并解决了企业的潜亏问题。

新制度除遵循《企业财务通则》的有关规定外,主要对以下两个方面作了具体的规定:

一是将乡、村、镇的集体资本金列入法人资本金范畴。

在新制度设计初期,企业资本金按投资主体划分为国家资本金、法人资本金、个人资本金、外商资本金外,还增加了一项乡、村、镇集体资本金。在制度讨论中,大家争议较大。一种意见认为:集体单位不具有法人地位,法人资本金难以包括,而集体积累是农业企业资本筹集的重要组成部分,宜单列为好。另一种意见认为:大多数乡、村、镇集体单位具有法人地位,集体积累形成的资本金可以在法人资本金中包括。如果单列一项既易和法人资本金重复,又与《企业财务通则》划分的办法不一致。经反复研究后,仍决定将集体资本金并入法人资本金之中。其法人资本金的概念是这样界定的:法人资本金为其他法人单位(包括乡、村、镇集体资本金),以其依法可以支配的资产投入企业所形成的资本金。

二是对农业企业的负债作了统一规范。其中，在流动负债中，反映农业企业特点的有四个项目，它们分别是：应付家庭农场款、待转家庭农场上交款、专项应付款、应交包干利润。

二、采用了国际通行的会计核算一般原则和会计平衡公式

《企业会计准则》共有十章，66条，主要包括会计假设与会计核算的一般原则、会计要素（资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润）的计量确认原则、财务报告与会计报表。

一是，在总结了我国40多年会计核算实践经验的基础上，规定了我国会计核算应当遵循的12条一般原则，包括：客观性原则、相关性原则、可比性（统一性）原则、一致性原则、及时性原则、明晰性原则、权责发生制原则、配比原则、谨慎性原则、收益性支出与资产性支出划分原则、重要性原则等12个项目，这些原则均在农业企业的会计核算中得到了较好的体现。如在农业企业建立坏帐准备金制度，就体现了会计的谨慎性原则。鉴于农业企业受自然灾害影响较大的因素，农业企业按年末应收帐款余额的1%计提坏帐准备金，高于工商企业3—5%提取坏帐准备金的比例。

二是，采用了国际通用的 $\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$ 的会计平衡公式，取代了原制度的 $\text{资金来源} = \text{资金占用的平衡公式}$ 。这样做，一方面既有利于我国会计向国际会计惯例靠拢，与国际会计接轨，另一方面，可以清晰的表明，企业的全部资产要么是属于所有者的，要么是属于债权人的，企业的产权关系十分明确。有利于反映企业的资产、负债情况以及合

理确定企业的负债率。

三、改革固定资产折旧制度，促进企业技术进步

企业固定资产折旧政策既是财务管理的重要内容，也是国家产业政策的重要组成部分，是调节宏观经济的一个有力杠杆。随着市场经济的发展，企业经营机制的转换，现行的折旧水平和折旧政策与企业技术进步和经济形势的发展有较大的差距。为此，《企业财务通则》对折旧作了较大的改革，新制度也具体地规范了农业企业的折旧内容。

（一）改革折旧方法，在一定范围实行加速折旧的方法

新制度规定，固定资产折旧方法一般采用年限法和工作量法，经财政部批准的技术进步较快的企业，其机器设备可以采用双倍余额递减法或者年数总和法计提折旧。企业可根据实际情况选择具体的折旧方法和折旧年限，在开始实行年度前报主管财政机关备案。

（二）改进折旧分类方法，简化折旧分类

原制度将固定资产划分为生产用固定资产、非生产用固定资产、租出固定资产和未使用固定资产五大类，其中，生产用固定资产又分为 11 个小类。新制度将固定资产主要划分为房屋、建筑物等以及其他与生产经营有关的和不属生产经营设备的两大类。

（三）适当提高折旧水平，制定固定资产折旧年限的弹性区间

新制度在现行规定的折旧年限基础上，平均加速 20%—30%，提高了折旧水平，并对每类固定资产折旧年限规定了

一个最高年限和最低年限，允许企业在国家规定的折旧年限区间内具体确定每类固定资产的折旧年限。为了避免企业把折旧当成调节利润的手段，并发挥折旧的固有功能，企业折旧方法和折旧年限一经确定，不得随意变更。

四、实行制造成本法，改革有关成本管理制度

（一）实行制造成本法。制造成本法是目前世界各国普遍采用的一种方法。其特点是把企业全部成本费用划分为制造成本和期间费用两个部分，企业成本核算到制造成本为止，企业的期间费用直接体现当期损益。新的农业企业财务制度对农业企业的生产成本（制造成本）和期间费用的划分、计算期以及核算新范围都作了较为明确的规定。具体规定详见成本费用一章的论述。

（二）取消提取大修理基金的规定。原制度中规定的提取大修理基金，存在两方面的缺陷：一方面企业大、中修理很难界定清楚，实际执行中企业往往把大修理费和中修理费用计入成本；另一方面不少企业又把大修理基金用于技术改造，把大修理基金与折旧基金等同使用。新制度为了解决这一问题，又适应建立资本金制度的要求，对企业发生的固定资产修理费用作了如下规定：企业发生的固定资产修理费用，计入当期成本费用。修理费用不均衡、数额较大的，可以采用分期摊销或者预提的办法。

（三）对成本、费用开支范围作了相应的调整，新制度中规定，劳动保险费用计入成本费用，企业奖金逐步纳入成本，同时也明确规定企业为业务经营的合理需要而支付业务招待