

粮食企业执行《企业会计制度》

有关粮油业务 会计核算讲解



国家粮食局财务司 编



海洋出版社

粮食企业执行《企业会计制度》

有关粮油业务 会计核算讲解

国家粮食局财务司 编

海洋出版社

2006 年 · 北京

图书在版编目(CIP)数据

有关粮油业务会计核算讲解/国家粮食局财务司编.
—北京:海洋出版社,2006.8
ISBN 7-5027-6632-4

I. 有… II. 国… III. 粮食企业—会计
IV. F407.826.72

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 092635 号

责任编辑:杨传霞 刘丽霞
责任印制:刘志恒

海洋出版社 出版发行

<http://www.oceanpress.com.cn>

(100081 北京市海淀区大慧寺路 8 号)

北京中铁建印刷厂印刷 新华书店北京发行所经销

2006 年 8 月第 1 版 2006 年 8 月北京第 1 次印刷

开本:787 mm×1092 mm 1/16 印张:18.25

字数:350 千字 定价:32.00 元

发行部:62147016 邮购部:68038093 总编室:62114335

海洋版图书印、装错误可随时退换

编 委 会

主 任 (主 编): 任正晓

副主任 (副主编): 邓亦武

编委会成员 (按姓氏笔画排序):

马三九	方建超	王耀鹏	王森宇	王树琴	白文德
石 超	朱传碧	朱文川	朱郭其	朱雄伟	农有洲
匡小松	许 雷	迟心水	刘 洪	刘洪芳	毕金元
陈光华	陈群华	陈瑛瑛	陆建华	汪昌荣	张小娟
张 春	张琼娥	国玉文	罗文娟	杨光荣	杨家胜
赵文先	赵 强	高惠茹	钱万杰	商树英	宿丙军
董世富	韩华雄	谢毅文	靳小泉	廖廷球	

前 言

自 1992 年国家实行会计制度改革以来,国有粮食企业一直执行《商品流通企业会计制度》。尽管 2000 年财政部颁布了《企业会计制度》,但由于我国当时未全面放开粮食收购价格和收购市场,国有粮食企业改革滞后,政企不分,产权制度单一,大部分国有粮食企业暂缓执行新的会计制度。随着近几年粮食流通体制改革步伐加快,特别是 2004 年全国放开粮食收购价格和收购市场后,各地进一步加大了国有粮食企业改革力度,企业已逐步成为自主经营、自负盈亏的市场主体。为了进一步促进国有粮食企业转换经营机制,规范企业会计核算,改善和加强企业管理,目前国有粮食企业实行新的《企业会计制度》很有必要,且条件成熟。考虑到我国粮食企业的特点,国家粮食局经商财政部,对粮食企业执行《企业会计制度》所涉及的一些特殊业务的会计核算进行了必要补充,制定了《关于粮油有关业务会计处理的规定》(以下简称《规定》),2007 年 1 月 1 日起执行。

为配合粮食企业执行《企业会计制度》和《关于粮油有关业务会计处理的规定》,国家粮食局财务司组织编写了《粮食企业执行〈企业会计制度〉有关粮油业务会计核算讲解》(以下简称《讲解》)。全书共分三部分。第一部分详细讲解结束旧账建立新账的处理方法,新旧会计制度在科目设置和会计核算上存在的差异,使读者能够更好地掌握新制度、新规定,搞好新旧会计制度的衔接与转换。第二部分结合粮食业务特点和相关财务政策规定,对粮油有关特殊性业务的会计核算进行了详细讲解,为粮食财会人员做好粮食企业会计核算提供了操作指南。第三部分以附录的形式收录了《企业会计制度》和《关于粮油有关业务会计处理的规定》,以利于财会人员对照学习。《讲解》充分体现了粮食企业的特点,不仅对粮油有关业务的会计核算进行了详细讲解,而且对粮油有关业务的财务规定作了具体介绍,是广大粮食财会人员学习和掌握《企业会计制度》和《规定》,规范粮食企业会计核算,提高财会管理水平的参考书目,也是培训广大粮食财会人员的教材。

在本书即将出版之际,我们衷心感谢财政部会计司对粮食会计工作的热情指导和大力支持,感谢各省、自治区、直辖市粮食局财会处给予的大力帮助。同时,我们也希望本书的出版能够对广大粮食财会人员的学习、培训和实际工作起到积极的指导作用。

参加本书编写的有（按章节顺序）：罗文娟（第一章、第二章）、王吉富（第三章）、赵文先、刘萍、范宇晖（第四章）、冯伟（第五章）、范宇辉、罗文娟（第六章）、赵文先（第七章）、王耀鹏（第八章）、王吉富、马明（第九章）。全书由国家粮食局财务司司长邓亦武博士负责总纂。财政部会计司王宏博士、江西省工业贸易职业技术学院徐兰娇副教授、山东省商务职业学院吕秀娥副教授对本书的编纂提出了宝贵意见。由于编写时间比较仓促，编者水平有限，书中有不足之处，敬请广大读者批评指正。

编者

2006 年 8 月 1 日

目 录

第一部分 新旧会计制度的衔接与转换

第一章 结束旧账建立新账的步骤和方法	(1)
第二章 新旧会计科目的对照与衔接	(3)
第一节 资产类科目的对照与衔接	(3)
第二节 负债类科目的对照与衔接	(26)
第三节 所有者权益类科目的对照与衔接	(29)
第四节 损益类科目的对照与衔接	(31)
第三章 新旧会计报表的衔接	(44)

第二部分 有关粮油业务的会计核算

第四章 商品粮油的核算	(51)
第一节 市场调控粮油的核算	(51)
第二节 企业自营粮油的核算	(72)
第三节 商品粮油损耗、损失的核算	(75)
第四节 其他粮油业务的核算	(81)
第五章 储备粮油的核算	(94)
第一节 储备粮油业务概述	(94)
第二节 储备粮油购进的核算	(95)
第三节 储备粮油销售的核算	(99)
第四节 储备粮油轮换的核算	(101)
第五节 储备粮油储存的核算	(111)
第六章 粮油补贴业务的核算	(115)
第一节 粮油补贴业务概述	(115)
第二节 粮油补贴的种类	(118)
第三节 粮油补贴业务的核算	(120)

第七章 粮食财务挂账的核算	(125)
第一节 粮食财务挂账概述	(125)
第二节 粮食财务挂账的处理	(125)
第三节 粮食财务挂账业务的核算	(133)
第八章 粮食企业改组、改制业务的核算	(138)
第一节 粮食企业改组、改制业务概述	(138)
第二节 粮食企业改组、改制的有关财务规定	(139)
第三节 粮食企业改组、改制的会计核算	(148)
第四节 粮食企业破产的核算	(160)
第九章 财务会计报告	(165)
第一节 财务会计报告概述	(165)
第二节 粮食企业会计报表格式及编制说明	(167)
第三节 粮食企业会计报表报送	(182)
第四节 粮食企业财务分析	(213)
附录	(220)
参考文献	(290)

第一部分 新旧会计制度的 衔接与转换

第一章 结束旧账建立新账的步骤和方法

自2007年1月1日起,我国粮食企业都要执行《企业会计制度》和《关于粮油有关业务会计处理的规定》。结束旧账、建立新账是企业执行新制度的起点,粮食企业应高度重视,扎实分步做好调账工作。

第一步,按规定做好财产清查,及时进行账务处理

财产清查的主要目的是清查企业执行新制度前的各项资产损溢和对企业执行新制度时预计的各项资产损溢。具体清产核资的主要内容有:(1) 应收应付款项的清理。应收应付款项主要包括应收应付账款、预收预付账款、其他应收应付款等。有的国有企业应收款项数额大、挂账时间长,需要全面清理,查清呆坏账损失金额以及应付款项因债权人死亡等情形无法支付而形成的收益;(2) 固定资产的清理。由于固定资产种类多,企业应组织固定资产管理人员和专业技术人员或聘请资产评估中介机构进行全面清理,查清应报废的、技术落后或闲置不用、需要报损和减值的固定资产。(3) 存货清理。存货包括原材料、包装物、低值易耗品、委托加工材料、自制半成品、在产品、库存商品和发出商品等项目。对清查出的企业在执行新制度前已发生的尚未处理的资产报废、毁损、盘亏等损失,计入“待处理财产损溢——执行新制度前损失”科目。对企业执行新制度时,按照《企业会计制度》有关资产减值的规定,对应收款项、存货、短期投资、长期股权投资、固定资产、在建工程及无形资产等预计的减值损失,计入“待处理财产损溢——执行新制度预计损失”科目。待报经相关部门或单位批准后,按净资产的承受能力在“利润分配”、“盈余公积”、“资本公积”等科目内依次冲减(详细核算情况见资产类科目转换介绍)。企业财产清查后,编制期末科目余额表、资产负债表、利润及利润分配表、补贴明细表和费用明细表等其他相关报表。

第二步，编制本企业带有金额的新旧科目对照表

企业应根据新的《企业会计制度》和《关于粮油有关业务会计处理的规定》，编制新旧会计科目对照表，并按其进行转账。企业在编制会计科目表时，在不违背会计核算基本要求、不影响会计报表指标汇总和对外提供统一的财务会计报告的前提下，可以根据本企业实际情况和管理要求，自行增设、减少或合并某些明细会计科目。

第三步，根据新旧科目对照表将旧账科目余额转入新账

结转新账时，企业可以不编制记账凭证，只将带有金额的新旧科目对照表作为转账依据。将原科目中有余额账户的余额，包括总账科目余额和有关明细科目的余额数字直接登记在新账的有关账户，形成新账有关账户的余额；损益类、成本费用类账户在结束旧账时应全部结平转入“本年利润”科目，不必结转新账。

第四步，按照新制度规定结束旧账建立新账以后，编制新账科目余额表

在新的科目余额表中，资产类科目的借方余额合计应等于负债类及所有者权益类科目的贷方余额合计。若不相等，必须查明原因，直到平衡为止。至此，新账才算真正建立起来，完成了新旧制度账户的转换。

第二章 新旧会计科目的对照与衔接

第一节 资产类科目的对照与衔接

一、货币资金类科目

(一) 现金

新制度设置了“现金”科目，核算内容与旧制度基本相同。调账时，直接将“现金”科目的余额转入新账。

新制度规定，企业内部实行报账制核算，内部周转使用的周转金，在“其他应收款”科目或单独设置“备用金”科目核算，不在本科目核算。单独设置“备用金”科目的企业，由财务部门拨付给内部单位周转金时，借记“备用金”科目，贷记本科目或“银行存款”科目。从备用金中支付零星支出，内部单位应根据有关支出凭单，定期编制备用金报销清单，财务部门根据报销清单，定期补足备用金，借记“管理费用”等科目，贷记本科目或“银行存款”科目。除了增加或减少拨入的备用金外，使用或报销有关备用金支出时，不再通过“备用金”科目核算。

【例2-1】某粮食购销公司下设甲粮食购销站，内部实行报账制核算。购销公司月初拨付甲购销粮站备用金50 000元，甲购销粮站购买办公用品支付5 000元，发放保管人员工资6 000元，购置计算机1台支付30 000元，月底甲购销粮站凭报销清单到购销公司补足备用金。有关账务处理如下：

(1) 粮食购销公司的账务处理：

① 购销公司月初拨付备用金：

借：其他应收款（或备用金）	50 000
贷：现金	50 000

② 月底报销补足备用金：

借：管理费用——办公费	5 000
营业费用——人员工资	6 000
固定资产	30 000
贷：现金	41 000

(2) 甲购销站的账务处理:

① 甲购销站月初收到备用金时登记备查账簿:

借: 现金	50 000
贷: 其他应付款 (或备用金)	50 000

② 购买办公用品、计算机款, 支付保管人员工资, 登记备查账簿:

借: 其他应付款 (或备用金)	5 000
其他应付款 (或备用金)	6 000
其他应付款 (或备用金)	30 000
贷: 现金	41 000

③ 月底报销补足备用金:

借: 现金	41 000
贷: 其他应付款 (或备用金)	41 000

(二) 银行存款

新制度设置了“银行存款”科目, 核算内容与旧制度基本相同, 直接将“银行存款”科目的余额转入新账。

新制度规定, 企业应当定期对银行存款进行检查, 如果有确凿证据表明存在银行或其他金融机构的款项已经不能完全收回, 如吸收存款的单位宣告破产等, 企业应将不能收回的银行存款, 计入当期损益, 借记“营业外支出”科目, 贷记本科目。

有外币存款的企业, 应在“银行存款”科目下设明细科目, 分别核算人民币和各种外币。期末, 各种外币按汇率折合人民币, 由此产生的汇兑损益, 区分不同情况处理:

1. 筹建期间发生的汇兑损益, 计入长期待摊费用;
2. 与购建固定资产有关的外币借款产生的汇兑损益, 按借款费用原则处理;
3. 除上述情况外, 汇兑损益计入当期财务费用。

【例 2-2】某企业年初将销售货款 1 000 000 元人民币存在当地农村信用社, 年底该信用社宣告破产, 其破产财产不足以支付职工工资及破产清算费用, 该企业的 1 000 000 元人民币存款全部无法收回。有关账务处理如下:

① 企业将货款存入信用社:

借: 银行存款 (××信用社)	1 000 000
贷: 应收账款	1 000 000

② 信用社破产，存款无法收回时：

借：营业外支出

1 000 000

贷：银行存款

1 000 000

(三) 其他货币资金

新制度设置了“其他货币资金”科目，核算内容与旧制度基本相同。调账时，直接将“其他货币资金”科目余额转入新账。

对纳入国库支付改革范围的企业，财政部门授权其支付的政策性补贴资金，企业应在“其他货币资金”科目下增设“零余额账户用款额度”明细科目核算。企业根据财政部门下发的《财政授权支付额度通知单》确定的政策性补贴金额及种类，借记本科目（零余额账户用款额度），贷记“应收补贴款”、“其他应付款——××补贴款”等科目。实际签发支付指令通知代理银行支付款项时，借记“应收补贴款”、“其他应付款——××补贴款”等科目，贷记本科目（零余额账户用款额度）。

新制度规定，企业应加强对其他货币资金的管理，对于逾期尚未办理结算的银行汇票、银行本票等，应按规定及时转回，借记“银行存款”科目，贷记本科目。企业应正确区分存出投资款和短期投资。存出投资款是指企业已存入证券公司，但尚未进行短期投资的现金。企业向证券公司划出资金时，借记本科目（存出投资款），贷记“银行存款”科目。购买股票、债券时，借记“短期投资”科目，贷记本科目（存出投资款）。

[例 2-3] 2007 年 2 月 10 日某企业准备进行股票投资，向某证券公司存入资金 900 000 元，2 月 20 日购买某上市公司股票 20 000 股，每股 40 元，支付相关税费 1 000 元，该股票准备随时出售。有关账务处理如下：

① 企业向证券公司存入款项：

借：其他货币资金——存出投资款

900 000

贷：银行存款

900 000

② 购买上市公司股票：

借：短期投资——股票投资

801 000

贷：其他货币资金——存出投资款

801 000

二、投资类科目

(一) 短期投资

新旧会计制度都设置了“短期投资”科目，但核算内容不同。调账时，企业应对短期投资科目的期末余额进行分析，将购入时已到付息期但尚未收

到的债券利息，转入“应收利息”科目，借记“应收利息”科目，贷记“短期投资”科目；将属于委托贷款的部分，转入“委托贷款”科目，借记“委托贷款”科目，贷记“短期投资”科目；其他余额转入新账“短期投资”科目。

新旧会计制度关于对短期投资核算的差异：

1. 短期投资成本的确定

以货币资金购入的短期投资：新旧制度均规定，按实际支付的全部价款包括税金和手续费等相关费用，作为投资成本。

以非现金方式取得的短期投资，核算却不相同：

(1) 企业接受债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的短期投资，或以应收债权换入的短期投资。新制度规定，企业应按照应收债权的账面价值加上应支付的相关税费和企业支付给债务人的补价，作为短期投资成本。如债务人支付补价，企业按应收债权的账面价值减去补价，加上应支付的相关税费作为短期投资成本。

(2) 以非货币性交易换入的短期投资。新制度规定，企业应按照换出资产的账面价值加上应支付的相关税费和补价，作为短期投资成本。如企业收到补价，应按照换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费，减去补价后的余额确定短期投资成本。

2. 企业短期投资时，实际支付的价款中含已宣告但尚未领取的现金股利，或已到付息期但尚未领取的债券利息。新旧制度均规定不计入短期投资实际成本，应单独核算。核算方法不同：

旧制度规定，按应领取的股利等，借记“其他应收款”科目，贷记“银行存款”等科目。

新制度规定，按应领取的股利，借记“应收股利”科目，按应收取的债券利息，借记“应收利息”科目，贷记“银行存款”等科目。

3. 企业在短期投资期间收到被投资单位发放的股利或利息等收益

旧制度规定，企业收到发放的债券利息和股利，借记“银行存款”等科目，贷记“投资收益”科目。

新制度规定，企业收到被投资单位发放的现金股利或利息等收益时，借记“银行存款”等科目，贷记本科目（股票、债券、基金）；在持有股票期间所获得的股票股利，不作账务处理，但应在备查账簿中登记所增加的股份。

4. 出售短期投资

旧制度规定，企业出售股票和债券时按照实际收到的金额，借记“银行

存款”科目，按照实际成本，贷记本科目，按未支取的股利，贷记“其他应收款”科目，按其差额，借记或贷记“投资收益”科目。

新制度规定，企业出售股票、债券、基金等，按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按已计提的跌价准备，借记“短期投资跌价准备”科目，按照出售短期投资的实际成本，贷记本科目，按未领取的现金股利、利息，贷记“应收股利”、“应收利息”科目，按其差额，借记或贷记“投资收益”科目。

5. 短期投资的期末计价。旧制度规定，期末短期投资按成本计价。新制度规定，期末短期投资按成本与市价孰低计价，当短期投资成本高于市价时，单独设置“短期投资跌价准备”科目，作为“短期投资”的备抵科目。

[例2-4] 2006年7月15日，某企业以存入天地证券公司资金账户的存款购入A公司股票50 000股，作为短期投资，每股价格10元，其中0.5元为已宣告但尚未领取的现金股利。支付相关税费1 000元。2006年8月10日，该企业收到A公司支付的现金股利存入证券公司的资金账户。2006年12月31日A公司股票市价为470 000元，2007年5月20日该公司将持有A公司股票全部出售，每股售价10元，扣除相关税费1 000元后款项已存入企业天地证券公司资金账户。相关账务处理如下：

① 计算投资成本：

投资成本 = $50\,000 \times 10 - 50\,000 \times 0.5 + 1\,000 = 476\,000$ （元）

② 2006年7月15日，购入股票：

借：短期投资——股票投资（A公司）	476 000
应收股利——A公司	25 000
贷：其他货币资金——存出投资款	501 000

③ 2006年8月10日，收到现金股利：

借：其他货币资金——存出投资款	25 000
贷：应收股利——A公司	25 000

④ 2006年12月31日，确定执行新制度预计损失：

执行新制度预计损失 = $476\,000 - 470\,000 = 6\,000$ （元）

借：待处理财产损益——执行新制度预计损失	6 000
贷：短期投资跌价准备	6 000

⑤ 2007年5月20日出售A公司股票：

借：其他货币资金——存出投资款	499 000
-----------------	---------

短期投资跌价准备	6 000
贷：短期投资——股票投资（A 公司）	476 000
投资收益——股票投资收益	29 000

（二）长期投资

《企业会计制度》没有设置“长期投资”科目，但设置了“长期股权投资”和“长期债权投资”科目。企业投出的期限在一年以上（不含一年）各种股权性质的投资，包括购入的股票和其他股权投资，通过“长期股权投资”科目核算；企业购入的在一年内（不含一年）不能变现或不准备随时变现的债券和其他债券投资，通过“长期债权投资”科目核算。调账时，企业应对“长期投资”科目的余额进行分析，将属于长期股权投资的部分转入“长期股权投资”科目，借记“长期股权投资”科目，贷记“长期投资”科目；将属于长期债权投资的部分转入“长期债权投资”科目，借记“长期债权投资”科目，贷记“长期投资”科目；将属于委托贷款的部分转入“委托贷款”科目，借记“委托贷款”，贷记“长期投资”科目。

新旧会计制度核算差异如下。

1. 长期投资成本的确定。以货币资金购入的长期投资。新旧制度均规定，按实际支付的全部价款包括税金和手续费等相关费用，作为投资成本。以非现金方式取得的长期投资，新旧制度核算却不相同。

（1）企业接受债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的长期投资，或以应收债权换入的长期投资。新制度规定，企业应按照应收债权的账面价值加上应支付的相关税费和补价，作为投资成本。如企业收到债务人支付的补价，企业则按照应收债权的账面价值减去补价，加上应支付的相关税费作为投资成本。

（2）以非货币性交易换入的长期投资。新制度规定，企业应按照换出资产的账面价值加上应支付的相关税费和补价，作为初始投资成本。如企业收到补价，则应按照换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费，减去补价后的余额作为投资成本。

2. 企业长期投资时，实际支付的价款中含已宣告但尚未领取的现金股利，或已到付息期但尚未领取的债券利息。新旧制度均规定不计入长期投资初始实际成本，应单独核算，但核算科目不同。

旧制度规定，按应领取的股利，借记“其他应收款”科目，按应收取的债券利息借记“长期投资——应计利息”科目，贷记“银行存款”等科目。

新制度规定，按应领取的股利、利息等，借记“应收股利”或“应收利

息”科目，贷记“银行存款”等科目。

3. 长期股权投资采用成本法核算

旧制度规定，对股票投资采用成本法核算，企业收到发放的股利时，借记“银行存款”等科目，贷记“投资收益”科目。

新制度规定，企业持有股权期间，被投资单位宣告发放的现金股利或利润，应确认为当期投资收益（确认收益的数额仅限于被投资单位在接受投资后产生的累积净利润分配额），借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目；超过部分，作为投资成本收回，冲减账面价值，借记“银行存款”科目，贷记“长期股权投资”科目。

[例2-5] 2006年10月15日，某企业以银行存款购入B公司普通股股票50 000股，占B公司5%的股权，每股价格10元，准备长期持有。2006年12月31日，B公司股票市价为490 000元，2007年6月10日，B公司宣告分派现金股利，每股0.5元，2006年B公司每股收益0.4元。2007年7月5日，该企业收到B公司发放的现金股利25 000元，相关账务处理如下：

① 2006年10月15日，购入股票：

借：长期股权投资——股票投资（A公司）	500 000
贷：银行存款	500 000

② 2006年12月31日，确定执行新制度预计损失：

执行新制度预计损失 = $500\,000 - 490\,000 = 10\,000$ （元）

借：待处理财产损溢——执行新制度预计损失	10 000
贷：长期投资减值准备	10 000

③ 2007年6月10日，B公司宣告分派现金股利：

借：应收股利——B公司	25 000
贷：投资收益——股票投资收益	20 000
长期股权投资——股票投资（A公司）	5 000

④ 2007年7月5日，收到B公司发放的现金股利：

借：银行存款	25 000
贷：应收股利——B公司	25 000

4. 长期股权投资采用权益法核算

旧制度规定，企业应根据对被投资企业的持股比例，计算在被投资企业所有者权益增加额中，企业应享有的权益增加部分，借记本科目（股票投资），贷记“投资收益”科目。被投资企业的所有者权益减少，企业则作相反分录。分得现金股利时，企业借记“银行存款”等科目，贷记本科目（股票