

农业生产性事业单位 财务与会计

主编 宋文平 黄利明

黄河出版社

前 言

为适应改革开放和建立社会主义市场经济体制的需要,规范农业生产性事业单位财务管理和会计核算行为,财政部先后颁发了《国有农牧渔良种场财务会计制度》(暂行)、《国有林场与苗圃财务会计制度》(暂行)、《水利工程管理单位财务会计制度》(暂行),并决定从1995年1月1日起执行。为了更好地贯彻好上述财务会计制度,便于广大财政、农业系统从事农业财务管理工作的同志及在农业生产性事业单位的财会工作人员更直接、更全面地了解掌握三个制度,正确运用三个制度进行财务会计核算,完善财务管理,我们组织编写了《农业生产性事业单位财务与会计》一书,现予正式出版。

本书是结合学习贯彻财政部三个制度,在分别举办全省农牧渔良种场财务会计培训班、国有林场苗圃财务会计培训班以及水利工程管理单位财务会计培训班基础上,参照有关资料编写而成的。编写人员都在财政部门直接从事农业生产性事业单位财务管理,有一定的实践经验和理论知识。该书在编写过程中,得到山东省农业厅、林业厅、水利厅等有关部门财务处的大力支持和帮助;山东经济学院王汉雄教授对书稿进行了审核。在此一并表示

谢意。

该书可作培训教材,也可作为农业生产性事业单位财务会计工作人员以及财政、农业部门从事农业财务管理工作的同志的学习参考书。

将财务和会计融为一体编写书稿,对我们还是一种尝试。由于水平有限,书中难免有疏漏和不当之处,欢迎读者提出宝贵意见。

编 者

1997 年 3 月

目 录

前言	(1)
----------	-------

第一章 总 论

第一节 农业生产性事业单位的概念及其类型	(1)
第二节 农业生产性事业单位的财务管理	(2)
第三节 农业生产性事业单位会计	(7)
第四节 会计假设和会计原则	(9)
第五节 会计要素和会计等式	(13)
第六节 会计核算基本方法	(17)

第二章 货币资金

第一节 货币资金概述	(32)
第二节 现金的核算	(33)
第三节 银行存款的核算	(36)
第四节 其他货币资金的核算	(39)
第五节 外币业务的核算	(41)

第三章 应收及预付款

第一节 应收及预付款的概念和内容	(51)
第二节 应收票据的核算	(52)
第三节 应收帐款及承包结算应收款的核算	(56)
第四节 应收补贴款的核算	(65)

第五节 预付帐款的核算	(66)
第六节 内部往来及其他应收款的核算	(67)

第四章 存 货

第一节 存货的概述	(70)
第二节 存货的计价	(73)
第三节 材料的核算	(81)
第四节 低值易耗品的核算	(94)
第五节 产成品商品的核算	(96)
第六节 商品的核算	(99)
第七节 幼畜及育肥畜的核算	(103)
第八节 存货清查的核算	(107)

第五章 投 资

第一节 投资的概念及分类	(109)
第二节 短期投资	(110)
第三节 长期投资	(113)

第六章 固定资产

第一节 固定资产的分类和计价	(124)
第二节 固定资产增加的核算	(127)
第三节 固定资产折旧	(133)
第四节 固定资产的修理与改良	(140)
第五节 固定资产减少的核算	(143)
第六节 固定资产的租赁	(149)
第七节 产役畜和经济林木	(153)
第八节 固定资产清查	(156)

第七章 无形资产、递延资产及其他资产

- 第一节 无形资产的核算 (159)
- 第二节 递延资产及其他资产的核算 (171)

第八章 流动负债

- 第一节 流动负债的分类和计价 (175)
- 第二节 流动负债的核算 (176)

第九章 长期负债

- 第一节 长期负债的概念和分类 (197)
- 第二节 长期借款 (198)
- 第三节 应付债券 (202)
- 第四节 长期应付款 (207)
- 第五节 专项拨款 (211)
- 第六节 递延税款 (212)

第十章 所有者权益

- 第一节 所有者权益的概述 (217)
- 第二节 实收资本的核算 (221)
- 第三节 资本公积的核算 (227)
- 第四节 盈余公积的核算 (230)
- 第五节 未分配利润的核算 (232)

第十一章 成本费用

- 第一节 成本费用概述 (235)
- 第二节 成本的核算 (245)
- 第三节 期间费用核算 (274)

第十二章 收入

第一节	收入的概述	(283)
第二节	营业收入的核算	(286)
第三节	其他业务收入的核算	(288)
第四节	营业收入的调整	(292)

第十三章 利润及利润分配

第一节	利润的概述	(295)
第二节	利润的核算	(301)
第三节	所得税的核算	(304)
第四节	利润分配的核算	(309)

第十四章 财务报告和财务评价

第一节	财务报告的概述	(316)
第二节	资产负债表	(320)
第三节	损益表	(329)
第四节	财务状况变动表	(333)
第五节	财务分析与评价	(341)

第一章 总 论

第一节 农业生产性事业单位的概念及其类型

一、农业生产性事业单位的概念与性质

农业是国民经济的基础产业,是国民经济其他部门得以独立存在和发展的基础,农业经济的发展规模和速度,直接关系到整个国民经济发展的规模和速度。要促进农业和整个农村经济长期稳定的发展,就必须大力发展农业事业。而农业生产性事业则是农业的主要内容和重要组成部分,它是以促进农业和农村经济发展为目的,运用先进生产技术和手段,进行农业科研和农业新技术的试验推广与应用,提供优良品种以及为农业生产加强经营管理,提高经济效益提供服务的经济管理活动。上述经济活动的承担者,即称为农业生产性事业单位。它与农业服务性事业构成了农业事业。

农业生产性事业是一种介于农业服务性事业(通常称作农业事业)和农业企业之间的一种业务活动,既要承担公益事业发展任务,又要讲求自身经济利益,在经营管理上以发展事业为主,同时开展有偿服务和生产经营活动,进行成本核算,但不以营利为目的。它所从事的经营活动或附属的经济实体是为发展农业生产性事业提供服务或弥补经费不足而进行的经济活动,是微利、侧重社会效益的。所以,农业生产性事业单位从性质上说,仍属事业性质而非企业。

二、农业生产性事业单位的类型

现阶段,农业生产性事业单位一般包括以下几种类型:

1. 培育、繁殖、推广和提供优良品种的单位,如农、牧、渔良种场、林场、苗圃及畜牧配种、冻精站等。

2. 农业科研院所(学校)为进行科学试验而设置的独立核算的经济单位,如为科研、教学试验服务的畜禽、水产(试验)养殖基地,作物、苗木繁育基地,饲料、农药(试验)厂等。

3. 水利工程管理单位。在搞好水利工程设施的维护和管理的前提下,利用自身优势开展有偿服务和多种经营。

4. 农业生产性事业单位举办的各类经济实体。为促进农业事业单位建立自我积累、自我完善、自我发展的运行机制,转变农业事业单位单纯依靠国家拿钱办事业的思想,减轻财政的压力,鼓励单位开展多种经营,广开财源积极创收,达到以事业发展事业的目的。自1991年以来,农业事业单位兴办了一定数量的经济实体,对单位增加收入、弥补事业经费不足,促进事业发展起了一定作用。

第二节 农业生产性事业单位的财务管理

一、财务管理的一般概念及内容

(一)财务管理的概念

财务管理是指人们在有计划有目的地组织社会生产过程中的资金运动和正确处理资金运动所体现的经济关系。单位从事生产经营活动,首先要通过不同的渠道筹措资金,并按一定比例,将这些货币形态的资金分别体现在流动资产或固定资产上,为生产经营做好准备。随着经营活动的进行,企业资金的循环将顺次经过供应、生产与销售三个环节,最终回到货币形态,同时实现资金的增值,并按照有关要求和规定,对资金增值部分进行分配。资金筹措、资金运用与资金分配构成了一个相互作用的有机整体,这就是单位财务资金筹备系统、资金运用系统与资金分配系统的内容。企业财务包含三个相互连接、相互作用的系统。

(二)财务管理的内容

财务管理是指对单位财务所进行的经济管理活动,是单位管理体系的中心内容之一。它是独立于其他各项业务管理,如劳动管理、设备管理、生产管理、销售管理等,并具有综合性质的经济管理活动。在竞争激烈的市场经济中,一个单位能否获得成功,在很大程度上取决于其财务管理是否卓有成效。在现代企业管理体制中,企业财务管理有其存在的客观必然性:一是,在现行企业生产经营过程中的资金运行系统管理的存在是产业财务管理活动的根本原因。二是,资金的稀缺性和边际收益递减律的客观作用是财务管理活动存在的直接客观原因。

财务管理的内容包括以下几个方面:

1. 核定资金系统的管理。应以需要与节约兼顾为核资的基本原则,采用合理的计算方法,确定单位资金和合理需要量。这是进行财务管理的基础,在自有资金不足,需大量筹集借入资金以维持单位生产经营的市场经济中,合理确定资金的需要量,尤其显得重要。

2. 筹集资金系统的管理。这一内容在单位财务管理中占有十分重要的地位。筹集一定数量的资金是开展生产经营的必要前提,随着市场经济的确立和财税及金融体制的改革,单位筹集融通资金的渠道和方式也较原体制下要复杂得多。因此,筹集资金系统功能的发挥显得越来越重要。

3. 运用资金系统的管理。这是单位财务管理中最富于创造性的内容,在运用资金系统的管理中,包括两大内容:一部分是投资效益的评价问题,另一部分是单位资金各项目间的配置问题。配置合理,便能发挥出资金运行的最大效率。否则,便不可避免地发生浪费。

4. 分配资金系统的管理。分配资金系统直接关系到单位的发展。在旧体制下,过多地强调了单位与国家之间的分配关系,而

对单位内部资金收益进行合理的分配却很少涉及。而不少单位不顾长远发展,将单位的税后利润大量地用到消费基金上,资金积累明显不足,削弱了单位发展的后劲。这种倾向应该克服。在资金分配上应兼顾国家、集体、个人之间的利益,既要使单位为国家为社会多做贡献,职工个人得到实惠,又要考虑单位的积累,增强单位发展后劲。

二、财务管理的原则

财务管理的基本原则是,建立健全单位内部财务管理制度,做好财务管理基础工作,如实反映单位财务状况,依法计算和缴纳国家税收,保证投资者权益不受侵犯。为了适应我国社会主义市场经济发展的需要,规范单位的财务行为,有利于公平竞争,加强财务管理和经济核算,财政部制定了企业财务通则。初步建立的以通则、行业财务制度为主体,企事业单位内部财务管理方法为补充的财务制度体系。这是我国财务制度建设的战略措施,不仅对今后的财务管理工作将产生重大而深远的影响,而且对经济体制改革,特别是发展社会主义市场经济具有重要作用。

三、财务管理的基本任务和方法

财务管理的基本任务是做好各项财务收支的计划、控制、核算、分析和考核工作,依法管理筹备资金,有效利用单位各项资产,努力提高经济效益。

财务管理的方法是,为了实现财务管理目标,完成财务管理任务,在进行理财活动时所采用的各种技术和手段。按财务管理的环节划分,有以下几种方法。

1. 财务预测。财务预测是指依照预测学的原理,对各项财务指标所进行的事前估算。依靠科学的预测,可以制订出正确的决策和规划。在现代商品生产经济中,轻视预测必将丧失竞争能力,甚至使企业倒闭。随着数学方法在经济学中的普遍应用,各种定量预测方法受到了人们的重视。在单位各项财务预测中定性预测

法具有定量预测法所不可取代的重要作用。一般情况下,处于从属地位且变化不大的财务指标,比如资金占用额等,均可根据历史资料引申求得。但对那些处于主导地位且受管理策略影响较大的财务指标,比如销售额、产品价格等,单纯用历史数据进行推算便不合适了。

2. 财务决策。所谓财务决策,是指在单位财务管理活动中,为了达到某一目标,从两个以上方案中,经过分析比较,选择某一种最优方案(或手段)的过程。财务决策是单位财务管理工作的决定性环节,是正确行动的指南。作出正确的财务决策应从以下两个方面予以保证:其一,财务决策的作出不应违背财务管理的基本原则,比如在筹资成本极高的情况下,负债经营的决策是不可取的;其二,财务决策应当遵循必要的程序,以保证财务决策的科学性、及时性与准确性。综合而言,进行财务决策应以优化单位财务状况为根本原则,这是由财务管理的任务所决定的。

3. 财务预算。财务预算又称财务计划,是财务预测与财务决策结果的系统化、正规化的表达方式。同时,财务预算又是单位进行财务控制与财务分析的重要依据。因此,财务预算是财务管理系统中的重要中介(沟通)环节。没有财务预算,预测与决策的结果便没有了载体,控制与分析也没有了依据。

财务预算的主要编制方式有:报表编制方式、弹性编制方式、滚动编制方式、零基编制方式等。

4. 财务控制。所谓财务控制,是利用财务信息影响与调节单位的财务活动,使之按预定目标运行的过程。财务控制在财务管理活动中处于一个极为重要的地位,它是实现财务管理根本任务的基本手段。财务计划完整地、系统地反映了财务管理人员对计划年度财务系统运行的要求与期望,但能否达到这一财务目标,则主要取决于财务控制的水平。财务控制得当且有效,则实际运行状况脱离目标的可能性就很小;反之,财务控制不力,甚至没有财

务控制,那么,财务计划功能的发挥便受到了限制。

5. 财务分析。所谓财务分析是根据单位的各种财务报表及其它财务信息评价单位财务状况,并进而改进财务管理工作的活动。在多数情况下,财务报表是财务分析的直接对象,了解单位财务状况是财务分析的直接目的,而改进财务管理工作则是财务分析的根本目的。需要说明的是,财务报表的使用者不同,财务分析的具体目的也会有所不同。

四、做好单位财务管理基础工作要点

1. 做好原始记录。在生产经营活动中,对产品质量、工作量、设备利用、存货的消耗及各项物资财产损益等,都要随时做好原始记录,确保原始记录及时、准确、真实。

2. 建立计量验收制度。单位各项物资进、出和消耗,都要严格经过计量验收,做到手续合法、齐全、计量准确。

3. 加强定额管理。对各项物资消耗定额和工时定额做到科学合理。

4. 做好结合工作。定期或不定期进行财产结算,及时处理各种物资盘盈、盘亏、毁损、报废。做到帐实相符。

五、农业生产性事业单位财务管理形式

目前,我国事业预算管理形式分为全额预算管理、差额预算管理、自收自支和企业化经营四种方式。农业生产性事业单位在财务管理上,根据不同单位,不同条件分别确定了不同的管理形式,总的看,目前主要有两种形式:第一种是以收抵支,定额补贴。第二种是自收自支,自求平衡。

(一)以收抵支、定额补贴

在财政预算管理上实行差额预算管理和自收自支预算管理的农业生产性事业单位,具备一定的生产经营条件的,经同级财政部门 and 主管部门审核批准,可实行以收抵支、定额补贴的形式,即以事业单位自己组织的多种经营及有偿服务收入,按规定范围抵顶

事业支出,再有不足,可由主管部门或财政部门以定项或定额补助的形式给予事业费补助。定项补助就是根据单位业务和收支情况,确定一个或几个支出项目的开支,列入国家预算,由财政拨款;定额补助,就是按照特定的计算基础(如按提供优良品种数量)计算的补助定额。定额补贴可以定一个固定的补贴数额,一定几年,以便单位在几年内有计划地增加收入;也可以分期确定不同数额的定额补贴数,以便单位适时安排农业生产,更好地完成事业任务。

(二)自收自支、自求平衡

对于有经常性稳定性收入来源的农业生产性事业单位,其收入能够维持单位当年支出或以收抵支后仍有节余的,可实行自收自支,自求平衡的方式。实行独立核算,自负盈亏,除政策另有规定外,国家不再拨给事业费,同财政没有预算核拨关系,但可以取得财政预算外资金的支持(如财政支农周转金),仍须接受预算管理和监督。

第三节 农业生产性事业单位会计

农业生产性事业单位会计是对农业生产性事业单位的经济业务、运用货币形式,借助专门的方法和程序,进行核算,实行监督,产生一系列财务信息和其他经济信息,旨在提高经济效益的具有反映和控制职能的活动。

一、农业生产性事业单位会计的特点

会计的一般特点有以下三方面:一是会计核算以货币为计量单位;二是会计核算要以严格的凭证为依据;三是要以会计帐簿的形式进行连续记录。农业生产性事业单位会计除了具有会计的一般特点外,还具有自身的一些特点,这是由农业生产性事业单位的性质和经营管理方式所决定的。

1. 属事业财务的范围、内部实行企业财务管理方法。其事业

性财务范围,是指农业生产性事业单位对国家的财务关系属事业费预算性质,从属于各级事业财政范畴,在国家事业行政财务制度中将生产性事业单位列为差额预算或自收自支管理单位。将给予的生产补贴列入事业支出预算,属事业性补助,在生产性事业单位的内部会计核算方法上则参照企业方式,进行成本核算,讲求经济效益。

2. 农业事业生产,经营项目多、范围广,成本核算工作较复杂。随着商品经济体制的确立,农、林、牧、渔、水利、农机各单位依据各自的优势积极创办经济实体及开展有偿服务活动。包括农、林、牧、渔各业的农产品加工以及为农业生产提供的产前、产中、产后服务活动。其产品有生长的动植物,有农产品的深加工,畜禽药品、饲料、农牧机械等,其开展的有偿服务活动涉及农、工、商、建、运、服等多种行业。为了使单位所办的经济实体以较低投入创造出较高的利益,必须加强成本核算,这就要求财会人员应具备较高的财会知识和全面的会计核算技能。

3. 农业生产是社会再生产与自然再生产相交织的经济活动,其过程受到经济技术状况的制约,同时又受自然条件和季节性影响,生产周期长,比较效益偏低,因而形成生产经营资金周转缓慢和各月生产资金耗费不平衡的特点。农业生产是以有生命的动物和植物作为劳动对象,一方面受其自身的自然生长规律和周围的自然环境制约,另一方面受当时的资金投入状况、生产技术和经营管理水平的影响,要使生产取得最大经济效果,就必须使两种再生产以最优方式相配合。由于动植物的自然再生产周期一般较长,在会计核算中就反映出资金周转比较缓慢;由于农业中的劳动时间和生产时间不一致,使资金投放在时间上不平衡;由于生产费用和产品收入的归属期不易划分,使得费用分配和收入计算的方法较为复杂。

4. 农业生产性事业单位固定资产管理形式多样及其价值分

配较为复杂。首先表现为某些固定资产是有生命的动植物,如各种产畜、役畜及经济林木,它们在成龄投产后的最初几年里,其价值不仅不会因生产而耗损,反而因生长发育而增值。还有的东西如土地等在农业生产中起着基本生产资料的作用,但按规定不计价入帐核算,不计提折旧。还有的固定资产,如农业机械在农业生产中起着重要的作用,但由于受生产的季节性影响,利用率低、闲置时间长,其折旧费、修理费和维护保养费应合理分摊。

5. 农业生产性事业单位具有劳动产品和劳动对象相互转化的特点,反映到会计核算过程中就形成了部分产成品资金直接转化为生产资金或储备资金。农业生产自身所需的生产资料,如种子、饲料、原材料等,有相当大部分需要在自产品中直接提留,畜牧业生产中的幼畜和育肥畜直接转作产役畜,而淘汰的产役畜也可转作育肥畜,这是劳动对象和劳动手段互相转化的典型事例。

二、农业生产性事业单位会计的任务

1. 正确、及时完整地记录和反映;
2. 实行会计监督;
3. 作出预测、决策。

第四节 会计假设和会计原则

一、会计假设

会计假设是对会计领域中某些未被确切认识的事物所做的合乎情理的判断,是准确描述会计工作的前提。一般包括下列四项假设:

1. 会计主体。会计核算应当以单位发生的各项经济业务为对象,记录和反映单位本身的各项生产经营活动。这个假设旨在为规定会计核算空间范围的界定。有了会计主体这个假定,才能使单位的会计信息独立地反映出来,从而使投资人、债权人、单位管理人员以及外界有关人员或单位得到正确的会计信息并据以作

出决策。

2. 持续经营。会计核算应当以单位持续、正常的生产经营活动为前提。这个假设旨在为财产计价和价值摊配等问题提供前提条件。持续经营企业,其资产继续使用,对于今后营业者具有相当价值,所以其资产应按历史成本入帐。固定资产、无形资产等资产价值按预计使用年限摊配。而破产或即将解散的单位,资产要变现清算,所以要按清算价值进行资产的评价,至于资产价值摊配问题也就根本不存在了。这个假设要求在没有实际发生单位清算时,把单位视为持续经营,使单位在资产计价、价值摊配上所使用的会计程序均能保持一定的稳定性。

3. 会计期间。分期假设是把单位持续不断的生产经营活动,分期反映经营活动和总结经营成果。总则规定,会计期间分为年度、季度和月份。年度、季度和月份的起讫日期采用公历日期。这个假设旨在为分期结算帐目和编制会计报表,及时提供会计信息提供前提条件。一个单位的经营活动是持续不断的,只有起点和终点,而在单位财务报告的编制是分期的。这样就导致人为地截取一段持续不断的经济活动,作为整个经济活动的段落,以便编制分期的财务报告。由于会计期间是假定的,在一个会计期间内,单位各项资产和权益的变动,常与现金收入和支出的实际情况不相吻合,于是产生了两种处理经济业务的会计基础,即“收付实现制”和“权责发生制”。

4. 货币计量。即承认货币单位是确认、计量、汇总和传递财务信息的有效手段,是会计使用的计量尺度。同时在货币作为统一计量尺度时假定货币单位的价值是稳定的,否则,前后各期资产、负债、所有者权益的综合、对比,就会失去意义。因此在会计上假设货币价值稳定不变,或虽有波动,也是微不足道的。记帐本位币是会计核算中统一使用的货币币种,原则上各国都用本国的货币作为记帐本位币,我国境内的内资企业和单位应用人民币作为