

农业企业

新旧会计制度对比及转换指导

02.6

北京航空航天大学出版社

(京)新登字 166 号

内 容 简 介

本书主要是为配合新会计制度的实施,由参加制定新制度的同志编写的。全书分两大部分:第一部分新旧制度对比,包括:新旧制度对比的重大变革;主要经济核算内容的比较;主要会计报表的比较。第二部分新旧制度转换指导,包括:新旧会计科目对比;会计科目转换;编制科目余额表并试算平衡;有关会计报表的编制。最后附有新旧会计科目对照表。

本书主要适用广大农业企业财会人员及主管农业企业的有关部门的工作人员参考。

农业企业新旧会计制度对比及转换指导

NONGYE QIYE XIN JIU KUAI JI ZHI DU DUI BI JI

ZHUAN HUAN ZHI DAO

主 编 郭静宁

责任编辑

北京航空航天大学出版社出版发行

河北省〇五印刷厂印装

787×1092 1/32 印张:4.5 字数:104千字

1993年5月第一版 1993年5月第一次印刷 印数11,000册

ISBN 7-81012-416-1/F·027 定价 3.10元

主 编 郭静宁
副主编 冯淑萍
 付香兰
撰稿人 付香兰
 陈颖杰
 宋全安



前 言

我国的农业企业会计制度进行了重大改革,初步建立了既适合我国国情,又同国际会计惯例接轨的新会计制度体系。这次改革是对我国四十多年来传统会计管理体制和会计核算的重大变革,必将对农业企业转换经营机制,促进改革开放产生深远的影响。

这次农业企业会计制度改革,从根本上改变了企业会计核算模式,从科目分类、科目设置、科目的核算内容以及报表种类、报表结构、报表项目设置及项目所反映的内容,都发生了很大变化。为了便于广大财会人员尽快熟悉和掌握新的会计制度,搞好新旧会计制度的衔接和转换,我们从新旧会计制度对比的角度出发,对新旧制度的会计政策、会计核算方法等进行了详细对比,并侧重考虑企业财会人员的会计实务操作,对如何按新制度的要求结束旧帐并建好新帐,作了示范性、指导性的阐述。

本书力求简明扼要,依据翔实可靠,结构严谨周密,希望能够对农业企业财会人员及有关人员掌握新旧会计制度的衔接、做好调帐工作有所帮助。

由于时间仓促,书中难免存在不足和错误,欢迎读者批评指正。

著 者

1993年5月6日

目 录

前 言

第一部分 新旧会计制度对比

- 一、新旧制度相比的重大变革 (1)
- 二、主要核算内容的比较 (8)
- 三、主要会计报表的比较 (73)

第二部分 新旧会计制度转换指导

- 一、对原制度使用的会计科目进行分类 (79)
- 二、会计科目转换 (81)
- 三、编制科目余额表并试算平衡 (128)
- 四、执行新制度后有关会计报表的编报 (129)
- 附：新旧会计科目对照表 (131)

第一部分 新旧会计制度对比

为了适应社会主义市场经济发展的需要,规范农业企业的会计核算,财政部制定颁发的《农业企业会计制度》将于1993年7月1日起正式实施。新的农业企业会计制度按照《企业会计准则》的要求,对传统的会计管理体制和会计核算进行了重大改革,如改革了会计核算的基本平衡公式,确立了资本保全的核算要求,改完全成本法为制造成本法,改革会计报表体系等等。

新的会计制度体系既结合我国农业企业的实际情况,又与国际惯例相接轨。对企业转换经营机制、促进改革开放将产生重大作用。为帮助大家尽快熟悉和掌握新的农业企业会计制度,拟利用比较分析的方法,就农业企业新旧会计制度的特点,特别是主要经济业务核算方法的变化作一对比分析。

一、新旧制度相比的重大变革

(一)在适用范围上新制度比原制度更具广泛性

我国原来的会计制度都是按照所有制性质,分行业、部门分别制定的。原国营农场会计制度是由财政部、原农牧渔业部

共同制定的,适用于“中央和地方各级农垦主管部门所属独立核算的国营农场以及农场所属的单独核算的工业、商业(供销)、交通运输、建筑安装单位和其他单位”,其他农口部门(如畜牧、水产、华侨、劳改、劳教等部门)所属的国营农场也可参照执行。新制度则适用于所有独立核算的农业企业,包括不同所有制及隶属于各部门、各单位的农业企业以及农业企业所属的单独核算的工业、商品流通业、运输业、建筑业、服务业等单位。同原制度相比,一是不分所有制,无论国有、集体、私营农业企业都适用;二是不分部门,无论是农口部门所属的农业企业还是非农口部门所属的农业企业,都执行本制度,同样,农口部门所属的非农业企业也应该执行相应行业的会计制度;三是新的行业会计制度是按照大行业划分的,农业企业也采用的是大农业的概念,即凡是从事种植、养殖生产实行独立核算的农、林、牧、渔企业都为农业企业;四是新制度同样适用于农业企业所属的单独核算的工业、商品流通业、运输业、建筑业、服务业等单位。

(二)新制度具有明确的设计依据

原制度是在旧的经济体制中形成的,其最大弊端是统得过死,被动地适应国家直接管理企业的需要,缺乏会计本身的独立性、科学性。在传统的计划经济体制下,企业缺乏独立性,只是国家行政的附属物,与此相适应,国家制定会计核算制度也是从政府部门管理经济工作出发,其突出表现就是原制度过多地依赖国家经济政策,成了国家经济政策的被动反映物,而不是按照会计自身的科学体系去能动地反映企业的财务状况和经营成果。

《企业会计准则》的发布标志着我国新的会计制度体系建设翻开了新的一页,《企业会计准则》作为会计核算工作的规范,是制定新制度的根本依据和出发点。《企业会计准则》在我国是由国家政府制定颁布的,属于会计法规,具有法律约束力。《企业会计准则》规定:“制定企业会计制度应当遵循本准则”,这就要求不仅国家制定行业企业会计制度要遵循会计准则,企业制定具体的企业会计制度也必需遵循会计准则。因此,新制度即是按照《企业会计准则》所确定的会计核算的一般原则和会计要素的确认、计量与报告体系并结合农业企业的现状和生产经营特点而制定的。

(三)统一采用借贷复式记帐法

原制度规定采用借贷记帐法记帐,也可以采用增减记帐法记帐,新制度统一按照国际惯例,只采用借贷复式记帐法。

(四)采用“资产=负债+所有者权益”的会计平衡公式,取代原来的“资金占用=资金来源”会计平衡公式

传统的“资金占用=资金来源”会计平衡公式,是建立在计划经济基础上的,与高度集中的经济管遵体制以及企业的地位相适应。资金占用表现的是企业资金的分布存在的形态,即资金滞留在何处,按重要程度划分为固定资产、流动资产和专项资产。资金占用不等于资产,如流动资产中“农场超包干亏损”,实际上是所有者权益的减项,不是企业的一项资产;再如专项资产中“已完专用借款工程支出”,工程完工并已转入固定资产,但由于受到平衡原理的影响,属于虚增了的资产。同样,资金来源表现的是企业资金的形成和取得渠道,即资金从何而来,与资金占用相对应,分为固定资金、流动资金和专

项资金。资金来源也不等于权益,如固定基金中“已完专用借款工程支出”结转数,也是虚增的国家基金;另外,资金来源侧重与资金占用相对应,很难区分资金来源中哪些是负债,哪些是所有者权益,如专用基金中职工福利基金,按其用途一是用于购建集体福利设施,其产权属于所有者,二是用于职工个人一些医疗卫生费用、职工生活困难补助,从属性上讲,为企业的负债,但却不加以区分,统称为职工福利基金。

在“资金占用=资金来源”的核算体系下,另一个缺陷就是无法贯彻资本保全的原则。如用基建借款建造的固定资产计提折旧冲减固定基金,帐务处理为:借记“固定基金”科目,贷记“折旧”科目,同时,借记成本、费用科目,贷记“专用基金——更新改造资金”科目,这样,使企业的固定资产一开始运营,国家基金就少了一块。又如企业的固定资产出售、报废和毁损,减少的固定资产相应冲减固定基金,发生的清理收入、清理费用计入更新改造资金,属于经营造成的收益或损失,却不与企业盈亏挂钩。再如企业按规定用利润归还基建借款,帐务处理为:借记“基建借款”科目,贷记“银行存款”科目,同时,借记“利润分配——归还基建借款的利润”科目,贷记“固定基金”科目。这样处理的结果,相当于用企业实现的利润来追加投资。我们知道,企业实现的利润,除了上交国家的所得税、特种基金,其余为投资者所支配,由投资者决定分走多少,留存多少。我国的《企业法》也明确企业对于国家授权其经营管理的财产拥有占有权、使用权和依法处置权,而无收益分配权,但按现行会计核算规定即是自行代替所有者(国家)来安排利润的去向。

随着经济体制改革的不断深入,投资主体的多元化,国营经济一统天下的局面已经被打破,企业与外界的经济关系变得越来越复杂,会计提供的经济信息要满足各方面利害关系人的需要。如作为企业的所有者和债权人,对企业资产持有不同的权利,他们所关心的是企业的产权结构,偿债能力、获利能力和投资风险,而不是划清固定资金、流动资金和专项资金。因此,新制度统一按照国际惯例,采用“资产=负债+所有者权益”的会计平衡公式。在“资产=负债+所有者权益”的核算体系下,是从企业的主体出发,反映企业本身的资金运动,为与企业利害相关的方方面面提供各种有用的经济信息。

“资产=负债+所有者权益”,或者表示为“资产=权益”,其中资产表示企业拥有或控制的经济资源,由其带来的好处归属企业;权益表示投资者对企业资产可主张的权利,分为债权人权益和所有者权益。在“资产=负债+所有者权益”的核算体系下,不仅能够提示企业拥有的各类经济资源及企业投资者对企业这些经济资源可主张的权利,还能够很好地贯彻资本保全的原则。

在“资产=负债+所有者权益”的核算体系下,一个重要的变化,就是企业的资金占用形态的变化,资金来源不再亦步亦趋地随之变化。如原制度中企业用包干结余资金购置不需安装的固定资产,会计处理既要反映出企业资产构成的变化即银行存款减少,固定资产增加,还要反映按用途划分的资金来源构成的变化即专用基金减少,固定基金增加,需要做两笔帐,即借记“专用基金”科目,贷记“银行存款”科目,同时,借记“面定资产”科目,贷记“固定基金”科目。按照新制度,企业购

置不需安装的固定资产，只反映企业资产构成的变化，即银行存款减少，固定资产增加，会计处理只需作一笔分录就可以了，即借记“固定资产”科目，贷记“银行存款”科目。

企业提取固定资产折旧，提取折旧表示固定资产的减少，这部分损耗的价值相应要转移到成本、费用中去，按照原制度，固定资产的减少，相应的资金来源（固定基金）也要随着减少，成本、费用的增加，减少的固定基金相应要转移到更新改造资金，会计处理为：借记“固定基金”科目，贷记“折旧”科目，同时，借记成本、费用科目，贷记“专用基金——更新改造资金”科目。按照新制度，企业提取固定资产折旧，只反映企业固定资产减少，成本、费用增加，只作一笔分录就可以了，即借记成本费用科目，贷记“累计折旧”科目。

企业偿还用于购建固定资产的基建借款、专用借款等长期借款，按照原制度，需要反映企业借款的减少、银行存款的减少的同时，还要反映用于归还借款的资金来源的变化。如归还基建借款，需要作两笔分录，即借记“基建借款”科目，贷记“银行存款”科目，同时，借记“利润分配——归还基建借款的利润”，贷记“固定基金”科目。按照新制度，只需反映企业长期借款的减少和银行存款的减少，即借记“长期借款”科目，贷记“银行存款”科目就可以了。

再如新制度对于企业由于出售、报废毁损等原因而转入清理的固定资产，不再冲减国家基金。新制度设置了“固定资产清理”科目，核算企业因出售、报废和毁损等原因而转入清理的固定资产净值以及在清理过程中发生的清理费用和清理收入。对于清理净损益，计入当期损益：如属于净收益计入“营

业外收入——处理固定资产收益”；如属于净损失，分别原因计入“营业外支出——非常损失”（属于自然灾害等非常原因造成的损失）或“营业外支出——处理固定资产损失”（属于正常的处理损失）。

（五）贯彻了资本保全的原则

主要表现在：对于固定资产清理和盘盈、盘亏发生的净损失或净收益，不再作增减所有者投入的资金处理，而是计入企业当期损益；对于企业购建固定资产过程中发生的借款利息和外币折合差额，以及发生的耕地占用税、固定资产投资方向调节税，不再采用核销的办法，而是计入固定资产价值；对于企业发生的土地开发费用，也不再采用核销的办法，而是作为递延资产予以摊销，资本保全核算要求的确立，对于真实反映企业经营成果、保障投资者和债权人权益具有重大意义。

（六）改完全成本法为国际通行的制造成本法

原制度采用的是完全成本法，企业发生的全部生产费用全部计入产品成本，这样一方面人为地加大了成本计算的工作量；另一方面，将与企业生产成本没有密切关系的管理费用等计入产品成本，这不符合权责发生制原则和配比原则，不利于对产品成本正确考核。新制度将完全成本法改为制造成本法，对企业的管理费用和财务费用不再分配计入产品成本，而是直接计入当期损益。这样既简化了成本核算，又避免了由于产品积压造成的潜亏因素，使会计核算更加科学合理。

（七）改革了会计报表体系

针对长期以来会计报表通用性差，报表种类、格式、项目分类和指标口径等方而不一致等弊端，新制度对会计报表体

系进行了改革,采用了国际通行的会计报表体系,规定企业必须编制和对外报送资产负债表、损益表和财务状况变动表这三张主要会计报表。这样的会计报表体系不仅大大改变了原体系种类过多、主次不分的缺点,突出了基本报表的地位,而且与国际惯例一致,有利于提供符合国际惯例的会计信息。

二、主要核算内容的比较

(一)外币业务的核算

原制度对于外币业务核算的内容涉及不多,只是在制度的补充规定中规定了对于调进用于进口农药、原材料等所需外汇用人民币支付的外汇价差的核算方法。按规定这部分调进外汇价差应摊入进口农药、原材料等的购进成本。

过去按照我国外汇管理规定,企业不能持有现汇,企业如需外汇可购入外汇额度,以配套人民币买入,办理外币结算。随着对外开放步伐的加快,企业进口业务不断增加,吸引外资到国内进行合资合作经营,国内企业到国外投资办厂,参与国际竞争,同时,外汇市场逐步放开。所有这些,必然越来越多地涉及外币业务的核算。因此,新制度增加了这方面的内容。

新制度规定对于企业发生的外币业务,均应按国家外汇牌价折合为人民币记帐。外币金额折合为人民币时,可按业务发生时的国家外汇牌价作为折合率,也可按业务发生当期期初的国家外汇牌价作为折合率。由于业务发生时采用相同的汇率记帐,因此不论汇率如何变动,在记帐的当时不计汇兑损益,只有在期末,各外币帐户(外币现金、外币存款以及以外币结算的各项债权、债务帐户)的期末余额按照期末国家外汇牌

价折合的人民币金额作为外币帐户的期末人民币余额，与原帐面人民币余额进行比较产生差额时，才作为汇兑损益列入财务费用。但如果是筹建期间发生的汇兑损益，可计入开办费；如果是与购建固定资产直接有关的汇兑损益，在固定资产完工交付使用之前发生的，应计入固定资产造价。

企业在外汇调剂市场买入的外汇，仍按国家外汇牌价折合为人民币记帐，实际支付的价款与国家外汇牌价的差额，单独增设“外汇价差”科目核算。使用调进外汇，其调进外汇价差应分别不同情况处理：（1）用于购买物资或支付费用，调进外汇价差应计入有关物资的取得成本或计入有关费用，借记有关物资、费用科目，贷记“外汇价差”科目。（2）用于偿还债务，如属于在建项目的债务，计入在建工程成本；偿还其他债务，计入财务费用。

关于企业购入外汇额度的会计处理，新制度没有具体规定。企业应比照调进外汇处理：购入外汇额度所支付的人民币，记入“外汇价差”科目，并将买入的外汇额度同时在备查簿中登记。以配套人民币买入时，按国家外汇牌价记帐，借记“银行存款——××外币户”科目，贷记“银行存款——人民币户”科目。使用该项外币，其外汇价差的分摊方法，比照上述调剂外汇进行处理。

[例]某企业采用当月月初的国家外汇牌价作为折合率，当月1日的汇率为1美元兑换5元人民币。本月该企业购入10000个美元的外汇额度，购入1美元外汇额度支付人民币2元。以5000个美元的外汇额度和配套人民币购入5000美元；以购入现汇购进进口材料一批，价款及运杂费4000美元，钱

货两清;以购入现汇偿付短期借款 1000 美元;出让企业 5000 个美元外汇额度,收到人民币 12000 元。该企业原材料采用实际成本核算。帐务处理如下:

①购入外汇额度

借:外汇价差 20000

贷:银行存款(人民币户)20000

②以配套人民币买入现汇

借:银行存款(美元户) $US \$ 5000 \times 5 = ¥ 25000$

贷:银行存款(人民币户) ¥ 25000

③支付进口材料价款及运杂费

借:原材料 $US \$ 4000 \times 5 + 4000 \times 2 = ¥ 28000$

贷:银行存款(美元户) $US \$ 4000 \times 5 = ¥ 20000$

外汇价差 $4000 \times 2 = ¥ 8000$

④偿还短期借款 US \$ 1000

借:短期借款 $US \$ 1000 \times 5 = ¥ 5000$

贷:银行存款 $US \$ 1000 \times 5 = ¥ 5000$

同时:

借:财务费用——汇兑损益 $1000 \times 2 = ¥ 2000$

贷:外汇价差 $1000 \times 2 = ¥ 2000$

⑤出让 5000 个美元外汇额度

借:银行存款(人民币户) 12000

贷:外汇价差 $5000 \times 2 = 10000$

财务费用—汇兑损益 2000

外汇价差

①20000	③8000 ④2000 ⑤10000
--------	--------------------------

出口换汇取得外汇额度,应在备查簿中登记,并在资产负债表上予以注明。卖出外汇额度取得的收入,作为汇兑损益处理。

(二)对外投资的核算

原制度对外投资分为两类,一类是购买有价证券,另一类是对外进行联营投资。

原制度规定企业只能用专用基金购买有价证券,单独设置“有价证券”科目进行核算。有价证券作为企业的专项资产,所带来的收益(利息收入),相应增加专用基金,不作为企业盈亏处理,只是在专项资产和专用基金内部循环,而且由于有价证券的利息收入不计入企业的盈亏,核算上采用了收付实现制的处理办法,即在收回或转让取得利息收入时再记帐,无论持有时间长短,均不预计利息。

企业的联营投资,无论投资期限长短均作为长期投资,通过“长期投资”科目核算(期末在资金平衡表上分别资金来源,在“向其他单位投资转出的固定资金”“向其他单位投资转出的流动资金”“向其他单位投资转出的专用基金”项目中反映),取得的投资收益,不计入利润总额,而是作为利润分配的一个来源;而且,无论投资占被投资企业净资产比重多大,只

是在实际收到投资利润或收回投资时,将投资收益计入“利润分配——其他单位转来的利润”。

新制度将企业的对外投资按投资期限长短分为长期投资和短期投资。企业购入的各种能随时变现、持有时间不超过一年的有价证券以及不超过一年的其他投资作为短期投资,在“短期投资”科目中核算;企业投出的不准备在一年内变现的投资,作为长期投资,在“长期投资”科目中核算。另外,在对外投资的入帐价值、收益的确认、报表的列示方面也与原制度有很大区别。

1. 对外投资的入帐价值

无论短期投资还是长期投资都按取得时的实际成本记帐。购入股票,如在实际支付的价款中包括已宣告发放,但未支取的股利,由于这部分股利可随时支取,则作为一项债权,在“其他应收款”科目中反映,但购入债券中包含的至购买日止的应计利息,由于我国发行的债券都是一次还本付息,这部分应计利息不能随时支取;属于短期债券投资则包含在购置成本中,不予单独反映;属于长期债券投资利息,也不能作为流动资产处理,而是计入“长期投资——应计利息”科目。

2. 对外投资收益的确认

新制度将对外投资取得的收入或发生的损失,单独设置“投资收益”科目反映,并计入企业的利润总额。对于短期投资,由于在一年内即予变现,在出售股票或债券、宣告发放股利或债券到期收回本息时确认投资收益的实现;长期投资一般应按权责发生制的原则确认投资收益,但股票投资和其他投资采用成本法时,与短期投资收益处理相同,即在宣告发放