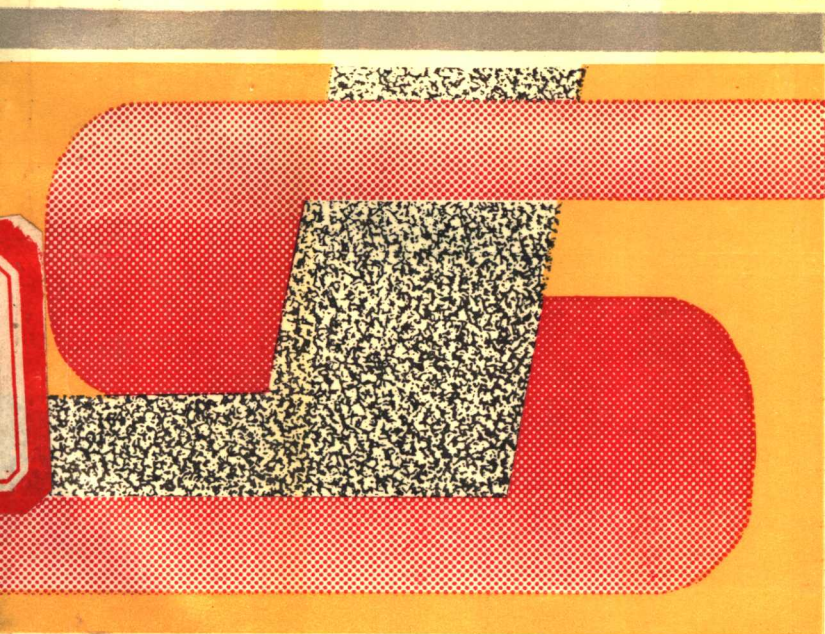


审计干部培训参考教材之四

农业财会制度改革 与审计

——改革与审计专题讲座

李金华 主编



经济科学出版社

审计干部培训参考教材之四

农业财会制度改革与审计

——改革与审计专题讲座

李金华 主编

经济科学出版社

一九九三年·北京

(京)新登字152号

责任编辑：范国鹰 张 红

责任校对：竹 叶

封面设计：卜建晨

版式设计：代小卫

农业财会制度改革与审计

——改革与审计专题讲座

李金华 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

密云双井印刷厂印刷

787×1092毫米 32开 4.75印张 105000字

1993年7月第一版 1993年7月第一次印刷

印数：0001—5000册

ISBN 7-5058-0652-1/F·515 定价：3.60元

主编 李金华

编委 李金华 马怀平 阎国良

出版说明

1992年12月份召开全国审计工作会议之后，各地审计部门按照《审计署关于强化审计监督的意见》的要求，积极开展审计人员的培训工作，不少单位希望审计署培训中心尽快编印审计干部培训教材。为了适应形势的发展，积极配合各地开展的干部培训工作和今后的审计专业职称考试，我们请有关领导同志、专家学者就如何强化审计监督，我国财务、会计制度的改革以及在新形势下如何开展财政、金融、基本建设、企业等方面的审计工作，进行专题讲座。讲座内容将以音像和文字两种方式出版发行。

为什么通过专题讲座的方式指导各地的培训，而不编写系统的培训教材？这主要是考虑，许多新的工作，如我国财务会计制度的改革、进一步强化审计监督、改革和改进一些审计办法等等刚刚开始，我们还缺乏系统的理论研究和一定的实践经验，在这样的情况下，编写教材具有一定的困难。因此采用“专题讲座”这种方式作为编写正规培训教材的一种过渡，并作为审计干部培训的“参考教材”。讲座的内容紧密围绕我国经济体制改革和财务会计制度改革，注意结合审计工作的实际情况，力求做到内容新颖、针对性强、重点突出、具有可操作性。

农业财会制度改革与审计，内容分为两部分。第一部分

由审计署农林文教司的刘万明、孔繁杰同志撰写，主要介绍农业企业资本金和投资人权益的核算与审计，长期投资、长期负债的核算与审计，国有资产、无形资产与递延资产的核算与审计，存货核算的改革与审计，成本和费用、利润及其分配的改革与审计；第二部分由审计署农林文教司阎国良、王华同志撰写，主要介绍在建立我国社会主义市场经济体制的新形势下，农业审计面临的新情况新问题，如何转变观念，改进和强化农业审计工作，并针对当前农业审计工作重点、农业专项资金审计进行专题讲座。全书由张大维、陈家蓉、邓良锐同志总纂，最后由李金华、马怀平同志对全书进行了审核定稿。

由于采用专题讲座的形式，全书在结构、体例、文字等方面要求并不十分严格。我们水平有限，加之编写时间比较仓促，本书有许多不足之处，谨请读者批评指正。

审计署干部培训中心

1993年4月

注：本书已有录像片发行。

目 录

第一部分 农业企业财会制度改革与审计.....	(1)
第一节 概论.....	(1)
第二节 应收款项的核算与审计.....	(6)
第三节 存货核算的改革与审计.....	(13)
第四节 投资核算与审计.....	(17)
第五节 固定资产管理和核算的改革与审计.....	(29)
第六节 流动负债的核算与审计.....	(50)
第七节 无形资产和递延资产的核算与审计.....	(56)
第八节 长期负债的核算与审计.....	(66)
第九节 所有者权益的核算与审计.....	(75)
第十节 成本和费用的核算与审计.....	(82)
第十一节 营业收入、利润及其分配的核算与审计.....	(97)
第二部分 适应改革新形势, 强化农业审计工作.....	(107)
第一节 农业审计面临的新情况新问题.....	(107)
第二节 统一思想、转变观念, 为建立社会主义 市场经济服务.....	(116)
第三节 强化农业资金审计工作, 充分发挥在宏观管理调控 中的作用.....	(125)
第四节 关于重点农业专项资金的审计.....	(135)

第一部分

农业企业财会制度改革与审计

第一节 概论

财政部规定新的农业企业财务会计制度自1993年7月1日起执行。它包括财务制度和会计制度。财务制度共分13章,除了家庭农场财务外,其余各章均按照企业财务通则设计,基本兼容了《财务通则》和《会计准则》的内容,并根据农业企业的特点,加以补充和细化。会计制度只是包括总说明、会计科目、会计报表。

该制度适用于中华人民共和国境内的各类农业企业、具体指种植业、养殖业或以其为依托,农、工、商综合经营,实行独立核算和具有法人地位的农业社会经济组织单位。其中森林工业企业的会计制度执行工业企业的会计制度,但在财务上(诸如利润分配等)执行农业企业的会计制度,具体将由财政部、林业部两部研究细化后以文件形式下发。以上农业企业包括全民所有制、集体所有制、私营、外商投资等各类经济性质的企业,有限责任公司,股份有限公司等各类组织形式的企业。

原农业方面的财务会计制度近十个,有国营农场、森林工业企业、乡镇企业财务会计制度、海洋渔业企业、种子公

司、农工商联合公司财务管理办法、以及实行企业化管理的农业三场、国营林场、苗圃财务会计制度等。

一、新制度较原制度的主要改革内容

新制度旨在适应市场经济需要、逐步与国际会计准则接轨，与原制度相比有着重大变化，主要有：

(一) 建立资本金制度，实行资本保全原则。设立企业必须有法定的资本金，允许企业通过吸收国家投资，法人单位投资，社会个人或内部职工投资，外商投资，根据国家法律、法规的规定发行债券、股票等筹集资本金，改变了现行国有企业比较单一的投资来源。企业筹集的资本金在生产经营期间，除法律、法规规定的外，投资者只能依法转让，不得以任何方式抽走。提取的固定资产折旧资金不再上交主管部门一部分，也不再上交“两金”，固定资产盘亏、盘盈以及遇国家对存货的调价，均不增减资本金。

(二) 明确企业使用的土地、公路、桥梁、堤坝、水库、干渠、机井、水泥晒场等属于固定资产，并对1994年以后新建的固定资产按实际全部支出计价并计提折旧（土地除外），缩短折旧年限，提高折旧水平，企业可以自主选择折旧方法；取消提取大修理基金办法，固定资产的修理费用直接列入生产经营成本和费用；将基本建设纳入生产经营财务统一管理 and 核算。

(三) 由完全成本改为制造成本，只将各项直接支出和相当于生产队、车间这一级为组织管理生产所发生的间接费用计入产品的生产经营成本，而将当期发生的营业费用、管理费用、财务费用直接计入当期损益。

(四) 允许企业在严格保护耕地的前提下，有偿转让土

地使用权。鼓励企业开发利用土地，土地开发费可以分期摊入制造费用或管理费用。

(五) 改变了一些费用的列支办法，允许企业按销售收入的1%计提坏帐准备金；允许企业选择领用和发出存货的计价方法；劳动保险费由营业外开支改为管理费用，允许企业在一定限度内开支业务招待费，将研究开发费用全部计入产品成本，且不再规定研究开发费的比例。

(六) 根据市场经济的需要，明确规定了销售的实现必须以收到销售货款或取得价款的凭据。自产留用的产品视同销售，以市场价计价。

(七) 取消专用基金制度。

(八) 会计的平衡公式由“资金占用=资金来源”改为“资产=负债+所有者权益”；主要会计报表改为资产负债表、损益表、财务状况变动表（现金流量表），改变了财务评价的指标体系。

二、按照新制度规定和市场经济要求，改进对企业的审计工作

这次企业财务会计制度进行了重大改革，除企业财务人员要学习新制度，做好新旧制度的接轨外，审计人员也必须学习新制度，依据新制度及国家建立社会主义市场经济体制的要求，改进和做好农业企业的审计工作。

(一) 关于审计的内容。根据国有企业转换经营机制条例和企业财务制度的规定，对企业审计的内容主要是资产负债、损益的真实性、合法性，并延伸审计企业的内部控制制度和经济效益，为管理者和投资者提供必要的信息，保证国有资产的保值和增值，保护投资人的合法经济利益。同时维

护企业的合法权益，帮助企业树立市场观念、提高经济效益。对企业自主权范围内的事不能干预。

(二) 在审计的方法上实行分层次，抓重点，充分发挥审计体系的作用，发展社会审计，健全企业内部审计。国家审计机关主要审计重点企业和财政补贴较多的企业，对其他可以进行抽审。一般国有企业，非国有企业逐步改由注册审计师、注册会计师审计。同时，企业的自主权扩大了，为使企业健康发展，适应市场经济的需要，企业必须建立自我发展，自我约束机制、建立健全内部审计制度。

(三) 在审计处理上，坚持依法审计和实事求是处理问题的原则，对那些弄虚作假、钻改革空子、严重损害国家利益的问题要严肃查处，对贪污、受贿和严重损失浪费问题不能放过。同时，按照“三个有利于”的原则，具体问题具体分析，做到既严肃国家的财经制度，又促进企业的健康发展。

三、新的会计科目设计和本章讲授说明

新农业企业会计制度按照建立资本金制度的原则和会计要素统一为资本、负债、所有者权益、收入费用、利润的规定以及“资产=负债+所有者权益”会计等式的要求，根据企业的需要和资金运动的特点，将会计科目分为5类。

(一) 资产类。共设20个会计科目。其中根据资产的一般分类和资金的流动性，又进一步分为流动资产类、长期投资类、固定资产类、无形资产类和其他资产类会计科目。

(二) 负债类。共设17个会计科目。它是根据债务期限的长短和负债的构成，分为流动负债和长期负债。流动负债包括短期借款、应付帐款、应付家庭农场款、应付工资、应

交税金、应交包干利润等14个会计科目，长期负债包括长期借款、应付债券、长期应付款等。

(三) 所有者权益类。包括资本类、公积类、未分配利润类3部分。资本类即实收资本科目；公积类包括“资本公积”和“盈余公积”科目；未分配利润类包括“本年利润”和“利润分配”科目。

(四) 成本类会计科目。按生产业别和费用性质划分，设有农业生产成本、工业生产成本、运输成本、施工成本、辅助生产成本和制造费用6个科目。企业可以根据需要，将“农业生产成本”科目分为“农业生产成本”、“林业生产成本”、“畜牧业生产成本”、“渔业生产成本”、“副业生产成本”、“机械作业成本”等科目。

(五) 损益类会计科目。它是根据企业经营损益形成的内容来划分的。设有营业收入、营业成本、营业费用、营业税金及附加其他业务收入、其他业务支出、管理费用、财务费用、投资费用、营业外收入、营业外支出11个会计科目。

与原国营农场会计制度会计科目相比较，主要有以下几个方面的变化：

1. 增加了新的核算内容，从而新设会计科目。主要有“应收票据”、“短期投资”、“坏帐准备”、“在建工程”、“固定资产清理”、“无形资产”、“递延资产”、“应付票据”、“应付债务”、“资本公积”、“盈余公积”等科目。

2. 有些会计科目名称未变，但核算内容发生了变化，如“原材料”、“长期投资”、“固定资产”、“专项应付款”等科目。

(3) 取消和合并了原有的一些会计科目。如取消“待核销基建支出”、“产畜和役畜”、“产役畜摊销”、“固定基金”、“流动基金”、“专项物资”、“专项存款”、“专项工程支出”、“专用基金”等。

另外, 还有些会计科目名称变了, 但核算内容基本没有变。

根据以上情况, 我们对这部分的讲述力求紧扣“改革”二字, 重点讲述农业企业财务会的改革以及对农业企业审计的内容和方法。新内容全面讲, 变化了的对照讲, 没有什么变化的, 一般不讲。同时, 体现较高层次, 理论与实际相结合。力争让同志们尽快熟悉掌握新的企业财务会计制度, 做好新形势下的农业企业审计工作。

第二节 应收款项的核算与审计

企业的流动资产分为三部分: 货币资金(包括短期投资)、应收及预付款项、存货。其中, 应收及预付款项包括: 应收票据、应收帐款、应收家庭农场款、其他应收款、预付货款、待摊费用等。新的农业企业会计制度规定, 企业预付货款等在负债类科目“应付帐款”中核算。本节将就新增核算内容的应收票据和变化较多的应收帐款的核算和审计加以讲述。

一、应收票据的核算与审计

(一) 商业汇票概念

1. 票据的概念

票据是出票人自己承诺或委托付款人在见票时或指定日

期无条件支付一定金额，可以流通转让的有价证券。主要有汇票、本票和支票三大类。最典型的一种是汇票，包括商业汇票和银行汇票，这里所要讲述的是商业汇票。它是由商业信用产生，由收款人或付款人（或承兑申请人）签发、经承兑人承兑，并于到期日向收款人或背书人支付款项的票据。其中根据承兑人的不同，又分为购货单位承兑的商业承兑汇票和由银行承兑的银行承兑汇票。

2. 商业汇票的特性

（1）商业汇票是一种有价证券，它以一定的货币金额表现其价值，代表了财产所有权或债权。

（2）商业汇票以无条件支付一定金额为目的，所谓无条件，是指出票人自己承诺支付或委托付款人支付时，均不得附有任何支付的前提条件。

（3）商业汇票是一种要式证券。它的款式，行为及权利的行使和保全，均按法规具有其必要的形式、程序、手续和效力，不得违反。如商业汇票应当记载下列事项，表明是汇票的文字、无条件支付或委托支付、一定的票据金额、收款人、付款人名称及其开户银行、出票日期、出票人签章、付款日期等。

（4）商业汇票是一种可流通转让的无因证券。

3. 票据行为及票据关系人

商业汇票的发生必须要有票据行为。

（1）出票。出票即票据的签发，是指出票人依据规定在票据上记载有关事项，在票据签章并把它发行的行为。

商业承兑汇票可由收款人出票，付款人承兑，也可以由付款人出票并承兑。银行承兑汇票可以由收款人签发或承兑

申请人签发，但向银行申请承兑必须是承兑申请人。

(2) 承兑。承兑是指票据的支付人接受出票人的付款委托，同意承担支付票据金额的义务，而将此项意思以文字记载于票据上的行为，承兑是汇票独有的票据行为。付款人在汇票上写明“承兑”字样并经签字，确认为汇票的付款责任后，即成为承兑人。

(3) 转让背书。背书指在票据上所作的以转让票据权利或授予他人一定的票据权利为目的的书面行为。背书的记载应作在票据的背面或在粘附于背面的粘单上。票据的收款人或持有人转让票据时，在票据背面签章的人称为背书人、被记录受让票据或接受票据的受让人称为被背书人。我国目前的商业汇票一律采取记名式，都必须经过背书转让。

(4) 票据贴现。商业汇票贴现，是指商业汇票的收款人即持票人在需要资金时，在商业汇票到期前为获得票款，将未到期的商业汇票经过背书后，向银行贴付一定的利息而把商业汇票的债权转让给银行的一种票据转让行为。

(5) 保证。这是指商业汇票的保证人对商业汇票的出票人、背书人、承兑人支付票款的一种信用担保。通常由保证人在汇票或贴单上证明保证的文字、被保证的名称、作成保证的日期和保证人的名称地址，并签章，以增强商业汇票的可靠性，提高信用程度。

(二) 应收票据的核算

为了核算应收票据的取得和回收情况，应设置“应收票据”科目。其借方登记应收票据金额，贷方登记到期收回的票面金额；余额在借方，反映尚未收回的应收票据金额。企业收到应收票据时，借记“应收票据”，贷记“应

收帐款”、“营业收入”等科目；票据到期，收回应收票据的票面金额，借记“银行存款”、贷记“应收票据”科目；如果是带息票据到期，按收到的本息，借记“银行存款”，按票面金额，贷记“应收票据”，按其差额，贷记“财务费用”科目；如商业承兑汇票到期而承兑人无力支付而被退回时，应借记“应收帐款”，贷记“应收票据”科目。

企业持未到期的应收票据向银行贴现时，应按扣除贴现息后的净额，借记“银行存款”科目，按净额与应收票据面额的差额，借记“财务费用”科目，按应收票据的面额，贷记“应收票据”科目；如果应收票据是带息票据，按票面金额，贷记“应收票据”科目，按贴现净额借记“银行存款”科目，按贴现净额与票面金额的差额，借记或贷记“财务费用”科目（贴现净额小于票面金额时，按其差额，借记“财务费用”科目；贴现净额大于票面额时，按其差额，贷记“财务费用”科目）。

已贴现的商业承兑汇票到期，因承兑人的银行帐户不足支付，申请贴现的企业收到银行退回的应收票据和支款通知时，按所付本息借记“应收帐款”科目，贷记“银行存款”科目；如果申请贴现企业的银行存款帐户余额不足支付，银行作逾期贷款处理时，借记“应收帐款”科目，贷记“短期借款”科目。

如果企业的应收票据种类比较多，还应在“应收票据”总帐科目下，按不同的票据种类分别设明细帐，进行明细分类核算。为了便于管理和分析各种票据的具体情况，企业应设置“应收票据登记簿”逐笔记录每一应收票据的种类、号数和出票日期、票面金额、交易合同，付款人、承兑人，背

书人的姓名或单位名称，到期日和利息贴现日期，贴现率和贴现净额，以及收款日期和收回金额等资料。应收票据到期收清票款后。应在“应收票据登记簿”内逐笔注销。

(三) 应收票据的审计

应收票据是企业由销售商品或提供劳务而从外界取得的。因此，应收票据的审计应与销售业务的审计结合进行。其审计步骤、重点为：

1. 核对总分类帐与明细表余额，根据“应收票据登记簿”编制决算日应收票据明细表，并与应收票据帐户记录进行核对，看是否相符。如明细表是在审计之日经实地盘点后编制的，则应对决算日与审计日被查单位持有票据变动情况予以调节。如利用被查单位编制的决算日明细表，则审计人员应选择其中票据详查核实，以确定其正确性和完整性。

2. 盘点库存票据。查核盘点库存票据，注意票据应记事项是否齐全，签章手续是否完备，注意票据的种类、号数、签收日期、到期日、票面金额、合同交易号、付款人姓名或单位名称以及收款日期和金额是否与“应收票据备查簿”相符。盘点票据应与盘点现金及其他有价证券同时进行，并尽可能一次完成。以免被利用以现金顶替票据，或以收到的票款替代挪用的现金。

如被查单位的应收票据交由律师或银行代收，提出贴现或作为抵押品，应发函向有关单位或持有人证实。

3. 检查应收票据的会计处理。到期价值、利息、贴现值和贴现息的计算是否正确。

二、应收帐款的核算与审计

(一) 应收帐款的核算