

水产企业财务会计

赵鸣骥 郑清智 主编

FINANCIAL ACCOUNTANCY
OF FISHERY ENTERPRISE



经济科学出版社

11570

水产企业财务会计

赵鸣骥 郑清智 主编

FINANCIAL ACCOUNTANCY
OF FISHERY ENTERPRISE



经济科学出版社

责任编辑：莫霓舫 杨 静

责任校对：杨晓莹

版式设计：代小卫

技术编辑：邱 天

图书在版编目 (CIP) 数据

水产企业财务会计 / 赵明骥, 郑清智主编. —北京:

经济科学出版社, 2004. 1

ISBN 7 - 5058 - 3842 - 3

I. 水... II. ①赵... ②郑... III. 渔业 - 农业企业
- 财务会计 IV. F307.426

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 111764 号

水产企业财务会计

赵明骥 郑清智 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

毕诚印刷厂印刷

德利装订厂装订

690×960 16 开 28 印张 480000 字

2004 年 1 月第一版 2004 年 1 月第一次印刷

印数：0001—3500 册

ISBN 7 - 5058 - 3842 - 3/F · 3145 定价：48.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

参加编稿人员

吉艳华	财政部农业司企业处处长
刘新中	农业部渔业局计财处处长
侯士忠	中国水产（集团）总公司财务部经理
李德生	浙江省海洋与渔业厅计财处
山起鹏	上海水产集团总公司计财部经理
孙光国	东北财经大学博士生
杨德利	上海水产大学副教授
谭春兰	上海水产大学副教授
张 昕	北京大学中国经济研究中心（助教）
张三捷	中国水产（集团）总公司财务部副经理
齐小兵	中国水产烟台海洋渔业公司财务处副处长
田 荣	中国水产舟山海洋渔业公司财务处副处长

序

秋天是收获的季节。在这个金色的季节里，中国总会计师协会课题研究又结出新的硕果——《水产企业财务会计》一书和大家见面了。

“水产”古老而又年轻。说她古老，因为她有五千年的历史。人类最早的生产活动与渔业有直接关系，据历史传说，在伏羲氏打鱼狩猎之后，才有神农尝百草产生了种植业，这在我国安阳殷墟的甲骨文和古埃及法老金字塔的壁画中都能得到印证。说她年轻，因为她是朝阳产业，水产品是人类生活必需品，所以几千年来兴盛不衰。新中国成立以后，建立了一批水产企业，特别是改革开放以来，水产企业像雨后春笋般涌现，大大小小的水产企业星罗棋布在中国大地和海域，生产区域扩展到全球各地。

由于我国是大陆国家，历史上重陆轻海，明、清甚至有禁海时期。新中国成立以来，虽然水产业获得了巨大发展，但在财务会计方面比较薄弱，没有具有水产企业特点的财务会计核算办法，实际操作中有的比照工业企业；有的比照商业企业；有的比照旅游企业；有的比照乡镇企业；很难准确反映财务状况，不仅给财务人员带来很大麻烦，而且影响企业家进行财务分析和经营决策。

针对这个课题，赵鸣骥、郑清智等有关同志进行了专题研究，形成了《水产企业财务会计》一书，弥补了这一空白。这本书有一定的权威性、代表性和可操作性。两位主编一位曾是财政部农业司主管农口企业财务的领导；另一位是国家水产企业集团主管财务的副总裁；都是中国总会计师协会常务理事。参加该书编写的有财政部和农业部的有关同志，中央和地方大型水产企业财务负责人，北京大学、上海水产大学财会方面的教授专家和基层从事实际操作的财会人员。现代水产企业具有明显的财务特征，如：变化无常的大自然影响产品的产量和捕捞（养殖）成本；长年性投入、季节性销售，使水产企业资金波动性大；生产周期长，形成企业资本周转缓慢；远洋捕捞全球化、作业零星分散，不仅加大了财务会计核算难度，而且也有汇率风险。《水产企业财务会计》较全面地考虑了这些新特点，不仅有货币资金、存货、投资、固定资产、负债、所有者权益、成本、费用、收入、利润等传统内容，而且还有外币业务、非货币性交易、租赁、债务重组等新的内容，特别是加强了水产企业捕捞成本核算方面的内容，使本书内容不仅丰富充实，而且具有很强的针对性和可操作性。

我相信，《水产企业财务会计》会成为水产企业财务人员、企业家，以及政府部门、水产院校、科研院所有关领导、专家、学者的良师益友，相信读者会从中得到更多的收获。

中国总会计师协会会长：

张佑才
二〇〇三年十月

目 录

第一章 总论 (1)

- 第一节 水产企业财务会计的概念 (1)
- 第二节 水产企业财务会计的特点 (2)
- 第三节 水产企业财务会计核算的基本前提 (3)
- 第四节 水产企业财务会计核算的一般原则 (6)
- 第五节 水产企业财务会计的内容 (12)
- 第六节 水产企业财务会计的目标 (16)

第二章 货币资金及应收项目 (19)

- 第一节 货币资金 (19)
- 第二节 应收项目 (30)

第三章 存货 (46)

- 第一节 存货的概念和种类 (46)
- 第二节 存货的计价和核算 (47)
- 第三节 存货的期末计量 (71)

第四章 投资 (75)

- 第一节 短期投资 (75)
- 第二节 长期投资 (81)

第五章 固定资产 (100)

- 第一节 固定资产概述 (100)
- 第二节 固定资产的取得 (102)
- 第三节 固定资产折旧 (109)
- 第四节 固定资产的后续支出 (115)
- 第五节 固定资产处置与期末计价 (117)

第六章 无形资产及其他资产 (124)

- 第一节 无形资产 (124)
- 第二节 其他资产 (132)

第七章 负债 (134)

- 第一节 负债概述 (134)
- 第二节 流动负债 (135)
- 第三节 长期负债 (149)

第八章 所有者权益 (155)

- 第一节 实收资本 (156)
- 第二节 资本公积 (166)
- 第三节 留存收益 (173)

第九章 海洋捕捞企业成本核算 (177)

- 第一节 海洋捕捞企业成本核算概述 (177)
- 第二节 海洋捕捞企业成本核算 (181)

第十章 水产养殖企业和水产加工企业成本核算 (188)

- 第一节 水产养殖企业成本核算 (188)
- 第二节 水产品加工企业成本核算 (192)

第十一章 收入和利润 (194)

- 第一节 收入 (194)
- 第二节 利润及利润分配 (215)

第十二章 财务会计报告 (223)

- 第一节 财务会计报告概述 (223)
- 第二节 资产负债表 (225)
- 第三节 利润表和利润分配表 (228)
- 第四节 现金流量表 (232)

第十三章 外币业务 (241)

- 第一节 外币业务概述 (242)
- 第二节 外币交易业务 (246)
- 第三节 外币报表折算 (259)

第十四章 所得税会计 (267)

- 第一节 所得税会计概述 (267)
- 第二节 所得税会计处理方法 (271)
- 第三节 所得税 (285)

第十五章 关联方关系及其交易 (289)

- 第一节 关联方关系及其披露 (289)
- 第二节 关联方交易及其披露 (302)
- 第三节 关联方交易的会计处理 (309)

第十六章 非货币性交易 (318)

- 第一节 非货币性交易与货币性交易 (318)
- 第二节 非货币性交易会计处理 (322)

第十七章 合并会计报表 (336)

- 第一节 合并会计报表的概述 (336)
- 第二节 合并会计报表编制的会计政策、原则和程序 (342)
- 第三节 合并资产负债表 (349)
- 第四节 合并利润表和合并利润分配表 (358)
- 第五节 合并现金流量表 (365)
- 第六节 内部应收账款和坏账准备的处理 (369)
- 第七节 内部销售收入及存货中未实现内部销售利润的
处理 (372)
- 第八节 内部固定资产交易的处理 (378)
- 第九节 内部盈余公积的处理 (387)

第十八章 借款费用、租赁和债务重组 (390)

- 第一节 借款费用 (390)
- 第二节 租赁 (399)
- 第三节 债务重组 (414)

第十九章 会计政策、会计估计变更和会计差错更正 (421)

- 第一节 会计政策及其变更 (421)
- 第二节 会计估计及其变更 (430)
- 第三节 会计差错更正 (433)

第一章 总 论

第一节 水产企业财务会计的概念

一、水产企业的概念

水产企业是我国农业企业的重要组成部分。水产企业是指从事水产品的生产、加工、运输、贸易和直接为渔业服务的船舶、网具、机械、物资的生产、贸易，以及渔业基础设施的施工等经济活动的部门。它包括海洋捕捞、水产工业、水产养殖、水产流通和其他水产业等。

二、水产企业财务会计的概念

会计是生产的产物，是随着人类社会生产的进步而产生的，也随着社会经济的不断发展而发展。

会计，开始产生于人类经济活动的计量和记录，仅仅作为生产活动的一种附带职能。随着社会生产力的提高和社会经济的不断发展，会计也逐渐独立出来，成为独立的职能。由于生产关系的变革和生产力的不断发展，会计经历了一个由低级到高级、由简单到复杂、由不完善到逐步完善的过程。在现代市场经济条件下，不但企业内部的经济活动收入、支出、成本、费用的记录、计量、确认、报告和加强管理对水产企业会计提出了更多的要求，而且水产企业外部的相关方面也需要提供及时、真实和完整的会计信息，同时，会计方法、会计职务和会计的理论也随之要求不断发展和完善。

随着社会经济不断地发展，现代会计逐渐产生两大分支：财务会计和管理会计，财务会计侧重于会计的记录职能，其主要目标是为会计信息的

使用者提供及时、准确、全面、系统的会计信息。管理会计侧重于会计的控制职能,通过一系列的会计方法预测、控制和监督企业的经济活动,实现特定的管理目标。

水产企业财务会计,是指以货币为主要计量单位,采用一系列的专门方法,对水产企业的活动进行全面、系统、连续、综合的反映和监督,为会计使用者提供会计信息经济管理活动。

水产企业财务会计作为一种会计信息系统,提供及时、准确、全面的会计信息,同时又作为一种经济管理活动,不仅有助于水产企业内部的经营管理者不断加强经营管理,提高管理水平,实现企业的经济管理目标,而且也有助于水产企业外部的有关方面了解企业的财务状况、经营成果以及偿债与支付能力,以便做出正确的决策。在我国,水产企业的会计信息又是国家对国民经济运行情况进行判断和宏观决策的重要信息来源和依据。

第二节 水产企业财务会计的特点

由于水产企业的生产经营活动及其经营体制、组织管理方式与其他企业不同,因此水产企业财务会计有如下特点:

1. 成本具有不确定性。作为水产企业的主要产品——水产品,一是依靠捕捞,二是依靠养殖,两者都受自然条件变化所制约,自然资源丰富,气候条件适宜,水产品的产量就高,生产成本就低;反之,产量就低,成本就高。

2. 资本周转缓慢。例如水产品养殖企业,包括海水养殖企业和淡水养殖企业,都有育苗、繁殖、培育、投入放养的自身生产过程,生产周期一般在一年至两年甚至两年以上。因此,经营资金占用时间相对较长,资本周转速度缓慢。

3. 流通环节经营资金占用量大。水产品生产季节性强,捕捞(收获)期集中,储藏、运输量大、经营资金占用量大。例如对虾养殖和淡水鱼生产都是春放秋捕、生产期长、收获期短;海水鱼类由于季节性强,捕捞期集中,鲜活水产品市场吞吐量有限,有的需要保鲜冷冻,有的需要加工成干盐制品或其他加工食品,因此在流通、加工环节上占用捕捞企业的经营资金量较大,时间较长。

综上所述,由于水产企业财务会计存在上述特点,这就要求水产企业

的财务会计工作更加注重参与企业预测和经营决策,节约使用资金,提高资金利用率,以经济效益最大化作为理财目标,不断提升水产企业的竞争力。

第三节 水产企业财务会计核算的基本前提

水产企业所处的经济和社会环境是在不断变化的,为了进行会计核算,企业的会计人员必须对不断变化的环境做出正确的判断,并将这些判断作为会计核算的前提条件。水产企业的经营活动作为会计核算对象,具有不确定性,而会计核算的目的就是通过连续系统、全面地确认、计量、记录和报告,为各方面提供有价值的会计信息,为此,就必须对会计核算的对象及其环境加以具体规定,即建立会计核算的基本前提。例如,水产企业的生产经营活动总是连续不断进行的,只有当歇业清算时才能最终准确计算企业的盈利。但是,为了及时计算和反映企业的经营成果,就必须将连续的经营活动人为地分为一定的期间。这种会计期间的划分就是会计核算的一个基本前提。由于这些基本前提是一种主观的判断,又叫做会计假定。会计人员只有明确会计核算的基本前提,才能运用科学的方法对企业的生产经营活动进行正确的记录和反映,以便把握生产经营真实情况,并对经营活动进行管理和控制。

企业财务会计的基本前提包括:会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

一、会计主体

会计主体又称为会计实体、会计个体,是会计工作为其服务的特定对象,其目的是为了确定企业会计核算的具体范围。会计主体作为一个独立的整体,可以有多种不同的组织形式:一人出资单独投资经营的水产企业为独资企业;多人投资共同出资经营的水产企业为合伙企业或合股企业;向广大公众集资,股东以持有被投资水产企业发行的股票作为投资金额,并在这一额度内承担经济责任的水产企业为股份有限公司。

由于会计主体在经济上是独立的,因此应将会计主体之间的经济关系划分清楚,还要将水产企业的经济活动同企业主及企业员工的个人经济活动划分清楚,只有这样,会计才能正确反映一个独立的会计实体的资源和



债务，正确提供反映这一独立实体的经营成果和财务状况。

水产企业的会计核算在进行会计的确认、计量、记录和报告的时候，也要从会计主体这一独立的整体为出发点。例如，总公司与分公司之间、分公司与分公司之间，以及母公司与有控制权的子公司之间的销售收入、利息收入、资金划拨和往来款项应予抵销，只有这样才能为经济决策提供真实、有用的信息。

会计主体不同于法律主体。一般来说，法律主体必须是会计主体，但是会计主体不一定是法律主体。例如，一个水产企业是会计主体，它的分支机构如果能够单独核算，并能独立地提供财务会计报告，也是一个会计主体。因此，会计主体可以是法人，也可以是非法人，可以是水产企业本身，也可以是水产企业的独立核算的分支机构，还可以是水产企业集团。又比如独资企业和合伙企业一般不具有法人资格，他们的资产在法律上视为业主或合伙人的，但在会计核算上应把它们作为独立的会计主体来处理。

二、持续经营

持续经营是指会计处理应当以水产企业持续和正常的生产经营活动为前提，确定会计核算的程序和方法。也就是说，假定会计主体的生产经营活动将永远持续下去，在可以预见的将来不会因破产、解散等原因而不复存在。

按照持续经营这一假定，水产企业的资产将正常地被消耗或出售，它所承担的债务将正常地得以清偿。例如，存货入账价值的基础，也即初始计价的基础是历史成本或实际成本，就是假定企业能够持续经营，资产将被正常地消耗或者出售，它所带来的经济利益能够补偿取得该存货所付出的代价或承担的债务。如果不能持续经营，存货的核算就不能采用历史成本而采用变现价格。再如，建筑物、机器、设备等固定资产，只有在持续经营的前提下才可以在其使用寿命内，按照其价格和使用性能确定采用某一折旧方法计提折旧。

在市场经济条件下，水产企业的竞争愈来愈激烈，每个企业都存在经营失败的风险。但在实际工作中，破产清算的水产企业是少数，绝大多数水产企业是具备持续经营这一前提的。

三、会计分期

水产企业在持续经营的情况下，要计算企业的净收益，反映企业的财务状况和经营成果，只有在企业最终结束它的全部经营业务以后才可以精确地加以计算。但是这在实际中是办不到的。因为水产企业的主管部门、投资者、债权人和其他与企业有利害关系的集团和个人，无不需要水产企业能经常地、定期地提供财务会计报告和有关会计信息，作为他们决策的依据。

会计分期就是将水产企业漫长的持续经营期间人为地截取相等的、较短的一段时期来计量净收益，以便反映这一段时期内的经营成果和期末的财务状况，这种人为的分期就称为会计分期。

会计分期通常是一年，称为会计年度。会计年度可以与日历年度相一致，自公历1月1日起至12月31日止。当然有的国家的会计年度也有与日历年度不相一致的，即根据水产企业的经营情况制定一个起止日期，称为自然营业年度，以7月1日至次年6月30日为会计年度。

人为地划分会计分期以后，必然会产生某些成本为固定资产成本、存货成本在不同会计期间内进行分配和摊销的问题，也产生了权责发生制会计及带来的预收、预付、应收、应付等不属于当期的收益和费用等问题，和如何配比收入和费用，以及如何划分资本支出与收益支出等问题。

四、货币计量

为了使会计在记录、汇总、分析水产企业在生产经营活动中所发生的经营业务，以及编制反映企业财务状况和经营成果的财务会计报告有一个计量的共同尺度，财务会计的又一次基本假设是以稳定的货币这一共同尺度来核算。

只有货币形式才能反映和核算水产企业的生产经营活动的全过程。这是因为货币是商品的一般等价物，是衡量一般商品价值的共同尺度，是交易媒介、价值储藏和债权债务清偿的重要手段。正是在这一假设下，才产生企业取得的各项资产可按取得时的成本入账，在货币计量的基础和前提下，进行成本的分摊和调整。

如果企业的经济业务是多种货币计量并存的情况，就需要确定某一种货币为记账本位币。所谓记账本位币就是指企业有多种货币收支业务的情

况下,企业选定的一种用以记账和编制报表的货币单位。根据《会计法》规定,会计核算以人民币为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的单位,可以选定其中一种货币作为记账本位币,但是编报的财务会计报告应当折算为人民币。这就是说以其他币种计量的资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润都要按规定折算方法折算成记账本位币。

货币计量必须同时假定货币本身的价值是稳定不变的,即使有所变动,应以不足以影响会计计量和会计信息的正确性为宜。所以,在通货膨胀环境下,货币价值的不稳定必然无法避免会计上所提供的信息背离生产经营的实际情况,如果仍按常规方法编制财务会计报告,会计信息就会严重失真,不但不能给决算人提供帮助,反而会引起误解和非议。在这种情况下,就需要采用通货膨胀会计或等值货币会计程序,并且要在财务会计报告中说明其编制基础。

上述会计的基本前提是常规会计程序和方法的适用前提。在这些基本前提与现实基本相符时,常规的程序和方法应当被采用。如果基本前提与现实环境相差甚远,应当采用另外的会计程序和方法来编制报告,此时,报告的使用人要按另外定义来理解和使用这些会计信息。

第四节 水产企业财务会计核算的一般原则

会计核算的一般原则是在会计核算的实践工作中,为了更好地实现会计目标,而总结和制定的一系列会计核算的基本规则,这些基本规则体现了社会经济发展对会计核算的基本要求,是会计核算基本法律的高度概括和总结。我国会计核算的一般原则共有十三项,这些一般原则按照其在会计核算中的作用,可以分为四大类:即体现会计总体性要求的一般原则;体现会计信息质量要求的一般原则;体现会计要素确认和计量方面要求的一般原则和体现会计惯例修订要求的一般原则。

一、体现会计总体性要求的一般原则

(一) 客观性原则

客观性原则,又称为真实性原则,是指会计核算必须以实际发生的经济业务和证明经济业务发生的合法凭证为依据,如实反映财务状况和经营

成果，做到内容真实、数据准确、手续齐全、资料完整。它包括三个方面含义：即真实性、可靠性和可验证性。也就是指会计记录必须以经过审核的、能证明经济业务实际发生的合法凭证为依据，准确反映水产企业的财务情况，并具有可验证性的特征，即对于同一会计核算业务，分别由两个或两个以上的会计人员进行会计处理，得出相同的会计核算结果，并可以相互验证。

客观性原则是对会计核算工作和会计信息的总体性要求。为了保证会计信息真实、可靠、经得起验证，必须要求会计人员坚持实事求是的态度，做到诚实守信，严格按照会计程序办事。从会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他有关会计资料的会计处理过程中，必须认真审查、记录和核算，财务会计报告必须如实反映情况，做到账证、账表、账实之间的相互一致。

（二）实质重于形式原则

所谓实质重于形式是指经济实质重于法律形式，即水产企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计核算，而不应当按照它们的法律形式作为会计核算的依据。实质重于形式的原则主要解决当法律形式与经济实质不一致时的会计处理问题。例如某水产企业将一项固定资产出售给其他单位，出售方已经收到了价款，并且已经办理了有关资产划转手续；同时，交易双方又签订了补充协议，规定出售方待日后某个时间内必须将其出售的该项目固定资产以原出售价格购回。在这项交易中，如果仅仅从固定资产出售这个事项来看，似乎资产所有权上的风险和报酬已经转移给购买方，出售方可以确认出售固定资产的收益，但是，由于补充协议又规定了出售方在未来某个时间内必须购回所出售的固定资产，即该项固定资产的风险和报酬并未真正转移给购买方，因此，从交易的整体上来看，其实质是一次融资行为，而不是一项销售行为。又如，水产企业商品的销售通常都和法律所有权的转移相一致，但是有时所有权已经转移给买方，但卖方仍然享有该商品未来的收益，并承担相应的风险。按照实质重于形式的原则，在这种情况下，该项交易不能作为销售处理。

（三）一贯性原则

一贯性原则是指一个会计主体在不同时期使用的会计程序和方法应当是相同的，即要求会计处理方法、会计核算内容、财务会计报告的指标口径和编制规则在前后各期保持一致，在不同的会计期间要具有连贯性，防