

农业企业会计 核算办法及讲解

中华人民共和国财政部
中华人民共和国农业部
国家林业局

暨南大学出版社
中国·广州

《农业企业会计核算办法及讲解》
编委会及编写人员名单

主任委员：龚菊芳

副主任委员：杨秋林摇张象至摇吉艳华摇张摇国

委摇摇摇员：(以姓氏笔画为序)

田治威摇吕红频摇朱崇明摇刘治钦

许乃荣摇孙宝成摇李红霞摇张文林

胡绍森摇梁摇光摇康金华摇谭占龙

主摇摇摇编：杨秋林

副摇主摇编：张摇国摇张象至摇吉艳华摇许乃荣

刘治钦

编写人员：(以姓氏笔画为序)

王富炜摇石晓燕摇田治威摇付建强

吉艳华摇朱崇明摇刘治钦摇冷摇冰

杨摇柳摇杨秋林摇张摇国摇张象至

张广泰摇保振波摇徐兆权摇康金华

崔华清摇谢玉铭

财政部关于印发 《农业企业会计核算办法》的通知

财会〔~~2004~~〕~~11~~号

国务院有关部委、有关直属机构，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财务局，有关中央管理企业：

为规范农业企业会计核算，提高农业企业会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》、《企业财务会计报告条例》、《企业会计制度》以及国家有关法律、法规，结合农业企业的实际情况，我部制定了《农业企业会计核算办法——生物资产和农产品》和《农业企业会计核算办法——社会性收支》，现予印发，于~~2004~~年~~1~~月~~1~~日起在已执行《企业会计制度》的各农业企业执行。农业企业在执行《企业会计制度》和本办法时，不再执行~~1992~~年颁布的《农业企业会计制度》。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：~~1~~农业企业会计核算办法——生物资产和农产品
~~2~~农业企业会计核算办法——社会性收支

中华人民共和国财政部
二〇〇四年四月二十二日

主题词：企业会计核算办法通知
财政部办公厅 印发



前 言

为了适应我国市场经济的发展、农业企业改革的深化以及会计标准国际化的新形势，在遵循《企业会计制度》对不同行业、不同企业共性业务的会计处理规定的前提下，规范农业企业生物资产、农产品以及社会性收支的会计核算和相关信息的披露，从 2005 年下半年起，农业部和财政部组织黑龙江省农垦总局、广东省农垦总局、海南省农垦总局、新疆生产建设兵团财务局、天津市农垦总公司、江苏农垦事业管理办公室、中国农业大学经济管理学院、北京林业大学经济管理学院、黑龙江八一农垦大学经贸学院、财政部会计司、财政部农业司、国家林业总局发展计划与资金管理司、农业部农垦局等单位，采取领导、专家和实务工作者三结合的方法，展开调查研究，制定了《农业企业会计核算办法——生物资产和农产品》、《农业企业会计核算办法——社会性收支》两项农业企业会计专业核算办法。

在上述核算办法的调研起草过程中，全国各大垦区农场积极参与，并在黑龙江垦区试行，广泛征求各方意见，反复修改，现由财政部发布实施。这是完善我国企业会计制度体系、提高农业企业会计信息质量的又一重大举措。

为了更好地推动《企业会计制度》、《农业企业会计核算办法——生物资产和农产品》和《农业企业会计核算办法——社会性收支》（以下简称“新制度”、“核算办法”）的实施，我们编写了这本《农业企业会计核算办法及讲解》。

讲解内容共分三部分：第一部分，讲解《农业企业会计核算办法——生物资产和农产品》；第二部分，讲解《农业企业会计核算办法——社会性收支》；第三部分，收录了执行新制度和核算办法相关的制度规定，包括《工业企业执行 企业会计制度 有关问题衔接规定》。



《农业企业会计核算办法 ——生物资产和农产品》讲解

一、概 论

(一) 本办法制定的背景与依据

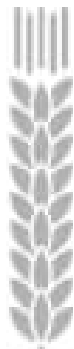
1. 本办法制定的背景

《农业企业会计核算办法——生物资产和农产品》的制定背景情况，主要体现在两方面：国内会计改革的要求和国际会计准则的新发展。

(员) 我国会计改革目标——会计标准体系的构建和完善，要求制定农业企业会计专业核算办法作为《企业会计制度》的重要补充。

从我国会计改革的目标来看，我国会计标准体系构架是要通过改革，建立起既符合中国国情，又与国际惯例相协调的，由政府会计、非营利组织会计和企业会计三大部分组成的中国会计标准体系（财政部部长助理冯淑萍，《中国经济时报》，~~1999年12月10日~~）。从企业会计准则体系构架考虑，是要通过改革，建立起我国企业会计标准的三个层次：一是企业会计准则；二是企业会计制度；三是若干会计暂行规定及专业核算办法。会计暂行规定及专业核算办法是针对某些特定业务和特殊行业（如石油天然气、农业、交通运输、旅游业、房地产开发等）的特点所作出的会计规范。由此可见，从我国会计改革的总体构想看，农业专业会计核算办法是我国会计构架的有机组成部分，不可或缺。制定农业专业会计核算办法，是我国会计改革深化的要求。

(圆) 《国际会计准则第 1 号——农业》的发布，成为我国制定农



业会计专业核算办法的国际背景，推动了我们尽快制定既与国际会计惯例协调，又结合我国实际情况的农业会计专业核算办法。

国际会计准则理事会于 2001 年发布了《国际会计准则第 1 号——农业》。第 1 号国际会计准则将与农业活动有关的资产分为生物资产、农产品和收获后加工而得的产品三类；对于收获后加工而得的产品，由于不包括在农业活动的定义之内，因而适用于存货和其他相关准则。农产品是生物资产的收获品，生物资产则指活的动物或植物。这样的分类揭示了生物资产是有生命的资产的本质特征，改变了行业会计制度将与农业活动有关的资产分为固定资产和流动资产两大类的传统划分方法，是我们在制定农业会计核算办法时应该借鉴的资产分类方法。但是，第 1 号国际会计准则强调对于生物资产应按公允价值计量，对于生物资产公允价值变动所产生的损失和利得，计入当期损益。如果生物资产的公允价值无法可靠地计量，那么生物资产应当以成本为基础进行计量。对于农产品则都应当按照收获时的公允价值进行计量。在我国市场经济尚未健全和规范、生物资产和农产品还没有普遍形成活跃市场的情况下，按公允价值计价的条件暂不具备。在此背景下，参照国际会计准则并从我国市场经济发展的现状出发，按照《企业会计制度》的有关规定，制定既与国际会计惯例协调，又结合我国实际情况的农业会计专业核算办法就显得十分必要。

《农业会计专业核算办法》制定之初，对其内容框架表述形式曾有过两种思路：一是考虑到农业活动的复杂性，按大农业的业别分别制定种植业、畜牧养殖业、林业、渔业等各业的具体核算办法，各业再细分，则种植业还可以就粮食、经济作物、一年生、多年生作物等类别制定更具体的作物核算办法，其他各业亦然；还可以根据农业固定资产的特点再分别制定经济林木、产畜役畜等具体核算办法，即形成一个系列的农业会计专业核算办法。二是借鉴《国际会计准则第 1 号——农业》，在《企业会计制度》的指导下，将《企业会计制度》

未能反映的农业会计特殊问题如生物资产问题、农产品问题、家庭农场核算问题、土地资产问题等归拢在一起，制定一个规范农业企业会计处理的核算办法。很显然，前一种思路过于庞杂烦琐，难以操作；后一种思路又过于笼统粗糙，难以将许多农业企业的特殊经济业务反映清楚。在这种背景下，参照《国际会计准则第15号——农业》，针对最能反映农业企业特点的生物资产和农产品制定相关专业核算办法，抓住了农业企业会计核算中最主要的特殊问题，其他特殊问题在条件成熟后再进行考虑，这就为尽快制定出台既与国际会计惯例协调，又结合我国实际情况的农业会计专业核算办法提供了可能。

■ 办法制定的依据

(员) 《农业企业会计核算办法——生物资产和农产品》作为《企业会计制度》的重要补充，是附属于后者的。因此，本办法制定的最主要、最直接的依据，首先是《中华人民共和国会计法》、《企业会计制度》、《企业财务会计报告条例》及相关法律法规。本办法完全服从上述法律法规和制度的规定，在它们的指导下，阐述农业企业生物资产和农产品的核算问题。

(圆) 制定本办法的另一重要依据是农业企业所拥有的生物资产和农产品本身的特点。农业活动中的劳动对象是活的动物和植物，它们是有生命的生物资产：一部分生物资产如产畜役畜、经济林木等，具有生产手段的特点，被称为生产性生物资产。另一部分是消耗性生物资产，是指将收获为农产品或为出售而持有的生物资产，如种植的庄稼（小麦、玉米等）、用材林、存栏待售的牲畜、养殖的鱼等。对于生物资产的核算是农业会计核算的特殊问题，它们的确认和计量有着许多的特殊性；同时，生产性生物资产和消耗性生物资产之间存在相互转化的关系，如产畜、役畜被淘汰转化为育肥畜，幼畜成长转化为产畜等，这些情况更增加了核算的复杂性。农业生产活动的重要内容就是生物资产的转化、收获、管理等活动，这种活动的确认和计量以及与之相关的成本计算，都与工商企业有很大的差别，显示出农业核



算的特点。依据这些特点，有针对性地制定农业企业生物资产和农产品的核算办法是十分必要的。

(獠) 本办法的制定从农业企业的实际情况出发，反映了农业企业在经济改革中的特点。随着我国社会主义市场经济的发展，国有农场中的家庭农场和“龙头企业（公司）加农户”经营组织方式中的农户，已日益成为农业企业中农业活动的经营主体。国有农场在让渡土地使用权、作价转让（或租赁）部分生产性生物资产和承担统一交纳社保统筹金义务的同时，获取了对家庭农场收取利、费（或称租金和社保统筹金）的权利，而这一权利一般是通过签订经济合同由家庭农场上交承包款或以农产品抵顶承包款来体现的（即国有农场的农产品有一部分是企业生物资产的收获品，一部分是履行合同由家庭农场上交的）。龙头企业在提供种子（种苗）、技术、设备或其他有偿服务的同时，也获取了按合同约定的价格向农户收购农产品的权利。国有农场在加快产业化进程中也会产生角色定位的转变：有条件的国有农场可能发展为龙头企业；条件不具备的农场可能只成为龙头企业的基地。以上这种通过经济合同体现的以农产品为联结纽带的各种形式的农业企业与家庭农场（农户）经济往来关系的事项以及此后合同的履行结果，直接影响到农业企业的收入、费用、利润和应收、应付款项的变化，影响到农业企业本身的经济利益。因此，结合我国的实际情况，对这种农业企业与家庭农场（农户）经济往来事项的会计处理、列报和披露加以规范，就成为本办法不可缺少的重要组成部分。

(源) 本办法的制定还依据了现行《农业企业财务会计制度》。本办法对历史采取扬弃的态度，保留其合理部分，摈弃其不合时宜的部分，而不是全盘否定。

制定本办法，对现行《农业企业财务会计制度》中一些能体现农业活动特点或符合我国农业实际情况的规定继续保留。如对主要农产品的成本计算期，在保留了原财务会计制度和有关补充规定的同时，进行了一定程度上的修改和完善；对广大农业财会工作者已熟悉的畜

群实行分群核算所采用的“幼畜及育肥畜”科目仍予保留；对家庭农场承包经营所使用的“待转家庭农场上交款”也予保留，但本办法根据改革过程中强调的“先费后利”的原则，对有关的账务处理顺序作了相应的修改。

（二）本办法的适用范围和核算对象

■ 本办法适用范围

本办法第（二）条规定：“中华人民共和国境内农业企业的生物资产和农产品的会计核算和相关信息的披露，执行本办法。”明确了本办法的适用范围。

（员）中华人民共和国境内农业企业是指所有农业企业，不分其所有制性质是国有农业企业、集体所有农业企业、民营农业企业，还是外资或合资合作农业企业，只要是在中华人民共和国境内，都应执行本办法。

（圆）本办法是对《企业会计制度》的补充。因此，所有农业企业必须是在执行《企业会计制度》的同时执行本办法。也就是说，如果暂时因某种原因而未执行《企业会计制度》的农业企业，也暂时不能执行本办法。

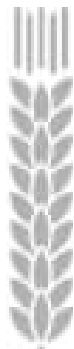
关于家庭农场的会计核算问题，有关部门将另行研究制定办法。

■ 本办法核算对象

本办法第（二）条至第（六）条，明确了本办法的核算对象，并对核算对象的相关概念进行了定义（详细内容见本讲解的以下部分）。总体上说，本办法规定的核算对象有两个：

（员）农业企业的生物资产，是指农业活动所涉及的活的动物或植物。包括生产性生物资产和消耗性生物资产。

（圆）农业企业的农产品，是指生物资产的收获品。包括种植业产品、畜牧养殖业产品、水产品和林产品。



（三）本办法实施的意义

本办法是对《企业会计制度》的重要补充，有利于构建我国会计标准完整体系

如前所述，我国会计改革的目标，是要通过改革，建立起既符合中国国情，又与国际惯例相协调的，由政府会计、非营利组织会计和企业会计三大部分组成的中国会计标准体系。在这个体系中，企业会计标准包含三个层次：企业会计准则、企业会计制度和若干会计暂行规定及专业核算办法。农业会计专业核算办法正是这一体系的有机组成部分，不可或缺。本办法的核算内容是农业专业会计核算中最主要的内容。因此，本办法的出台和付诸实施，不仅是农业企业会计改革中的大事，也是在我国会计改革深化过程中，为构建我国会计标准完整体系增添的一项重要内容。

本办法的实施有助于真实反映农业企业的实际情况

我国农业企业会计核算自1998年1月1日起至今，执行财政部制定的《农业企业财务会计制度》。该制度套用工商企业财务会计制度，对农业企业在农业活动中涉及的有生命的动物和植物资产，如产畜役畜、多年生橡胶林等作为一种一般性的“固定资产”进行核算；对农业企业中农业活动生产的产品作为一般性的“产成品”进行核算。这种处理方法忽视了农业生产过程是自然再生产和经济再生产相互交替而又统一的重要特性，忽视了农产品具有鲜活性的特点，没有真实反映农业企业的实际情况。1995年发布的《国际会计准则第1号——农业》，将与农业活动有关的资产分为生物资产、农产品和收获后加工而得的产品三类，是会计核算理论的重大突破，并具有重要实际指导意义。本办法借鉴国际会计准则，明确农业企业在农业活动中生物资产和农产品的核算，对于真实反映农业企业的实际情况有着重要意义。

本办法的实施有利于我国会计核算与国际会计准则相协调

我国正式加入WTO，标志着我国的国际交往进入一个新时期，

我们的许多行为将遵循国际规则并受到国际的关注。会计报告作为国际商业语言在国际贸易交往中起着不可替代的重要作用。因此，在《国际会计准则第 1 号——农业》于 1996 年发布后，我国及时作出反应，研究制定相关办法，这是十分必要的，有利于我国会计核算与国际会计准则相协调，从而推动我国的国际贸易和国际交往健康发展。

（四）本办法增设的会计科目

为了做好农业企业的生物资产和农产品的核算工作，必须增设有关的会计科目，本办法在补充会计科目部分作出了明确规定。

（一）增设会计科目的原则

（一）遵循《企业会计制度》的规定，不与《企业会计制度》中已有的会计科目相重复。

（二）满足对生物资产和农产品进行核算的需要。不仅要设置与生物资产和农产品核算直接有关的会计科目，如“生产性生物资产”、“农产品”、“幼畜及育肥畜”、“生物性在建工程”、“消耗性林木资产”、“公益林”等科目，还要设置与生物资产和农产品核算间接有关的会计科目，如“应收家庭农场款”、“应付家庭农场款”、“待转家庭农场上交款”、“公益林基金”、“农业生产成本”等科目。

（三）反映农业企业的复杂性。一级会计科目统一设置，二级会计科目可在不违反统一会计核算要求的前提下，由企业根据需要自行设置。

（二）增设的会计科目

本办法增设的会计科目如表 1 所示。



表 1 新增的会计科目

资产类			
一级科目		二级科目	
科目编号	科目名称	科目编号	科目名称
1101	应收家庭农场款		
1102	农产品		
1103	幼畜及育肥畜		
1104	存货跌价准备		
		110401	幼畜及育肥畜跌价准备
		110402	其他消耗性生物资产跌价准备
		110403	农产品跌价准备
1105	生产性生物资产		
1106	生产性生物资产累计折旧		
1107	生产性生物资产减值准备		
1108	生物性在建工程		
1109	生物性在建工程减值准备		
1110	消耗性林木资产		
1111	消耗性林木资产跌价准备		
1112	公益林		

负债类			
一级科目		二级科目	
科目编号	科目名称	科目编号	科目名称
2101	应付家庭农场款		
2102	待转家庭农场上交款		
2103	专项应付款		
		210301	国家拨款
		210302	育林基金

(续上表)

所有者权益类			
一级科目		二级科目	
科目编号	科目名称	科目编号	科目名称
1601	公益林基金		
		160101	国家拨款
		160102	育林基金

成本类			
一级科目		二级科目	
科目编号	科目名称	科目编号	科目名称
1301	农业生产成本		

二、生物资产的核算

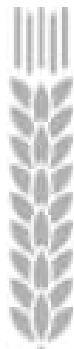
(一) 生物资产的概念与分类

1. 农业活动

本办法所称农业活动，是指农业企业对将生物资产转化为农产品或其他生物资产的生物转化的管理。这里的农业包括种植业、畜牧养殖业、林业和水产业等具体行业。

农业活动是一项管理活动，是对某一活动或过程的管理。管理的对象有两个：一个是将生物资产转化为农产品的活动，另一个是除转化为农产品的生物资产以外的其他生物资产的生物转化过程。

将生物资产转化为农产品的活动，是指通过消耗性生物资产的生长和收获而获得农产品的活动过程，以及利用生产性生物资产产出农产品的活动过程。例如，种植业作物的生长和收获而获得稻谷、小麦



等农产品的活动过程；畜牧养殖业的饲养和收获而获得仔猪、肉猪、肉鸡、鸡蛋、牛奶等畜产品的活动过程；林业中用材林的生长和管护而获得林产品等活动过程；水产业中的养殖而获得水产品（种鱼养殖除外）等活动过程，都属于将生物资产转化为农产品的活动。

其他生物资产的生物转化过程，是指除转化为农产品的生物资产以外的生物资产的生长和管理，例如经济林木在有生产能力之前的生长和管理、奶牛在第一次产奶前的饲养、役畜的饲养等管理活动。

以上所指农业活动都存在以下共同特点：

（员）转化的能力。动物和植物能够进行生物转化。

（圆）转化的管理。通过增强或者至少是稳定转化发生所必需的条件，能够促成生物转化的发生，如营养、湿度、温度、土壤肥力和光照等。这种管理使农业活动与其他活动区分开来。例如，从未经管理的资源中收获的活动，如海洋渔业和原始森林的采伐等活动，并不是农业活动。

（猿）转化的计量。对生物转化带来的质量（遗传价值、密度、成熟期、脂肪层、纤维强度）变化和数量（产果量、重量、立方米、纤维的长度或直径）变化的计量和监控成为管理的日常职能。

肆 陆生物转化

生物转化是指导致生物资产质量或数量发生变化的生长、蜕化、生产、繁殖的过程。

生长是指动物或植物体积、重量的增加或质量的提高；蜕化是指动物或植物产出量的减少或质量的退化；生产是指动物或植物本身产出农产品；繁殖是指产生新的动物或植物。例如，农作物从种植开始到收获前的过程就属于生长，奶牛产奶能力的不断下降就属于蜕化，蛋鸡产蛋、奶牛产奶就属于生产，奶牛产牛犊、母猪生小猪就属于繁殖。

肆 陆生物资产

本办法所称生物资产，是农业活动所涉及的活的动物或植物。例

如企业种植的农作物、果树、橡胶树，养殖的奶牛、养殖的鱼、养殖的蛋鸡和肉鸡，企业营造的消耗性林木等。

一、消耗性生物资产

本办法所称消耗性生物资产，是指将收获为农产品或为出售而持有的生物资产，它们都是有生命的劳动对象。如种植业的玉米和小麦等庄稼、林业中的长成后准备作为原木的树木、畜牧养殖业中存栏待售的牲畜和准备用来生产肉品的牲畜、水产业中养殖的鱼等。

值得注意的是，不能把消耗性生物资产全部当作是流动资产。消耗性资产中的大部分属于流动资产，但也有的消耗性生物资产不属于流动资产。比如生长期很长的用材林，其生长期可以达到十多年甚至几十年，将其视为流动资产显然是不合适的。因此，本办法将消耗性林木资产作为一项长期资产在资产负债表中单独进行列报和披露。

二、生产性生物资产

生产性生物资产是指消耗性生物资产以外的生物资产，例如，产奶的牲畜、产畜和役畜、种畜、葡萄树、果树、保留树干但收获柴薪的树木、母树林、剑麻等。生产性生物资产具备自我生长性，属于有生命的劳动手段。

与消耗性生物资产相比较，生产性生物资产最大的不同点在于其持有目的。消耗性生物资产持有的目的是为了出售（如用材林）或者是即将收获为农产品（如小麦、玉米、大豆等农作物），而生产性生物资产持有的目的则是为了在生产经营中长期地、反复地使用，利用其进行繁殖（如产畜、种畜）或者不断产出农产品（如果树、橡胶树、奶牛），或者是长期役用（如役畜）。

有些生物资产同时具有生产性和消耗性特点，企业应根据生产经营的主要目的将其划分为生产性生物资产或消耗性生物资产进行核算和管理。例如蛋鸡，农业企业按原制度并没有当作固定资产进行管理，在实施《企业会计制度》和本办法之后，企业可根据生产经营的主要目的及其管理需要将其确定为消耗性生物资产或者生产性生物资



产进行管理和核算。

本办法规定，对于暂时无法区分生产性和消耗性特点的生物资产，企业应作为消耗性生物资产进行核算和管理，等到能够明确划分为生产性生物资产或消耗性生物资产时，再将生产性生物资产转出，单独进行核算和管理。例如，企业在将来可能将猪全部出售，也可能将其中的一头或几头留用作为种猪。在这种情况下，企业应当按照本办法的规定，先将仔猪全部当作消耗性生物资产进行管理和核算，待确定用途后，再转群分别。

本办法还规定，企业所拥有的公益林视同消耗性生物资产单独进行核算和管理。企业原先营造的是用材林，但在砍伐之前国家有关部门将其确定为公益林，不允许企业进行砍伐，且仍由企业进行管理。在这种情况下，该林木资产虽然不再符合消耗性生物资产的定义，但按规定企业应当继续将转为公益林的这部分用材林当作消耗性生物资产进行管理。

成熟生产性生物资产

成熟生产性生物资产是指那些进入正常生产期，可以多年连续收获产品或连续提供劳务（服务）的生产性生物资产。

对于正常生产期的确定，不同地区的农业企业，不同的生产性生物资产可能并不一致。农业企业可根据具体情况进行判断。例如海南橡胶园，同林段内，离地 1.5 米处，树围 10 厘米以上的芽接胶树，占林段总株数的 50% 以上时，该橡胶园就属于成熟生产性生物资产。

未成熟生产性生物资产

未成熟生产性生物资产是指那些已经明确将来要作为生产性生物资产使用，但是尚未进入正常生产期，还不能够多年连续生产产品或连续提供劳务（服务）的生产性生物资产。例如尚未开始挂果的果树、未开始产奶的奶牛等。

未成熟生产性生物资产将来的用途是已经确定的，这是将一项生物资产作为未成熟生产性生物资产进行管理的前提条件。如果一项生