

消耗性生物资产成本核算

——以养猪场为例

刘品呈 涂申清

(武汉理工大学经济学院 武汉 430072 黄冈职业技术学院 湖北黄冈 438002)

【摘要】 《企业会计准则第5号——生物资产》对农业生产相关生物资产的确认、计量和信息披露进行了规范,养猪场在应用准则时,“消耗性生物资产”科目与“农业生产成本”科目核算内容难以区分,本文认为将“消耗性生物资产”科目当作成本计算类会计科目来运用,同时设置一个“共同费用”来核算间接费用,即可完成养猪场的成本核算业务。这样既可以不使用“农业生产成本”科目,又能简化核算程序,提供清晰明了的成本信息。本文对此进行了举例说明。

【关键词】 生物资产 成本核算 混群核算 分群核算

一、养猪场消耗性生物资产成本核算存在的问题

1. “消耗性生物资产”科目和“农业生产成本”科目的核算内容很难区分。《最新企业会计准则讲解与运用》(以下简称“讲解和运用”)认为,消耗性生物资产核算时应设置“幼畜和育肥畜”科目和“农业生产成本”科目,“幼畜和育肥畜”科目核算实行分群核算的幼畜和育肥畜的实际成本,而“农业生产成本”用于核算企业农业生产活动过程中发生的各种费用,包括实行混群核算过程中的幼畜和育肥畜的实际成本和饲养费用及实行分群核算的幼畜和育肥畜的饲养费。很明显,“讲解和运用”中不单独设置“消耗性生物资产”科目,“幼畜和育肥畜”科目不能片面地理解为就是“消耗性生物资产”科目,也不能将“幼畜和育肥畜”科目连同“农业生产成本”科目一起理解为“消耗性生物资产”科目。

此外,在“讲解与运用”中“农业生产成本”科目在实行分群核算时只核算“饲养费用”,而将“饲养费用”与“实际成本”割裂开来理解,容易引起误解。其实,把这里的饲养费用理解为“公共饲养费用”更为准确。

2. “消耗性生物资产”科目的性质到底属于资产类还是成本计算类科目,准则中并没有明确的规定。准则第三条规定,消耗性生物资产是指为出售而持有的或在将来收获为农产品的生物资产,包括生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜等。

依据该定义,无论是幼畜还是育肥畜,消耗性生物资产一般被理解为一种农产品,属于产品范畴。将其理解为一种农产品是可以的,但这种农产品能自我成长,在成长过程中具有需要投入的特点,因而从成本核算的角度看,将“消耗性生物资产”作为一种成本计算类会计科目来理解更容易掌握。既然准则中对“消耗性生物资产”是资产类还是成本计算类科目没有明确规定,在运用上就有了一定的灵活性。

二、养猪场消耗性生物资产成本核算的会计科目设置

对于养猪场来说,可以不使用“农业生产成本”会计科目,而设置“消耗性生物资产”和“共同费用”这两个会计科目来完成其成本核算。

“消耗性生物资产”科目是核算企业(农业)持有的消耗性生物资产的实际成本。实行混群核算时,其明细科目按混群(或品种、批次)设置明细账,每一明细账下又设置外购成本、直接材料费、直接人工费、共同费用等成本项目。实行分群核算时,按分群(仔猪和育肥猪,各猪场还可以根据需要进行细分,如分为大肥猪、中肥猪、小肥猪、保育仔猪、产房仔猪等)设置明细账,每一明细账下又根据需要设置外购成本、直接材料费、直接人工费、折旧费用、共同费用等成本项目。这样,无论是外购费用还是自行繁殖费用、幼畜还是育肥畜、分群核算还是混群核算,凡是可以直接归属于某群的直接成本,均直接记入该群的“消耗性生物资产”科目下的直接费用项目中,如“外购成本”、“直接材料费”、“直接人工费”等科目。其期末余额构成资产负债表中“存货”的一部分。

对于不能直接记入某混群或分群的间接费用,则设置一个“共同费用”科目来核算。平时先归集所发生的公共饲养费用,月末或季末再按一定标准分配记入“消耗性生物资产”科目。

这样设置会计科目,类似于制造业成本核算时的会计科目设置,“消耗性生物资产”科目类似于“生产成本”科目,“共同费用”科目类似于“制造费用”科目,很容易理解和掌握。

生猪销售时,直接将与之相应群种的“消耗性生物资产”成本转入“主营业务成本”即可。

三、养猪场消耗性生物资产成本核算举例

(一)混群核算示例

某养猪场不自行繁殖幼仔猪,每次从其他养猪场购入仔猪,养成育肥猪对外销售后,再购进下一批仔猪进行饲养,这

样该养猪场就可以实行混群(分批)成本核算:

1. 在3月份发生的业务费用核算。

(1)3月份购入3000头幼仔猪,以银行存款支付60万元,则:

借:消耗性生物资产——第××批——外购成本 600 000
贷:银行存款 600 000

(2)3月份领用东北玉米、豆粕、麸皮、奶粉、小猪料等饲料费用,价值10万元,则:

借:消耗性生物资产——第××批——直接材料费 100 000
贷:原材料 100 000

(3)3月份支付养猪人员工资、社保费等20000元,则:

借:消耗性生物资产——第××批——人工费用 20 000
贷:应付职工薪酬 20 000

(4)3月份以银行存款支付养猪场借款利息、水电费、消毒费、防疫费及其他维护费用30000元。

借:消耗性生物资产——第××批——共同费用 30 000
贷:银行存款 30 000

(5)3月份计提折旧费用50000元。

借:消耗性生物资产——第××批——折旧费用(或共同费用) 50 000
贷:累计折旧 50 000

2. 在4~8月发生的各项消耗性生物资产成本的核算可以参照上述办法进行。

3. 假设9月初该批猪出栏,全部销售出去(包括淘汰猪),收到销售款280万元,存入银行。“消耗性生物资产”科目中归集的成本合计为210万元,则:

借:银行存款 2 800 000
贷:主营业务收入 2 800 000
借:主营业务成本 2 100 000
贷:消耗性生物资产——第××批 2 100 000

由于是一批一批的饲养和销售,因此共同费用无需归集和分配,直接记入该消耗性生物资产的成本之中。

假设该养猪场同时存在几个批次的猪群,则上述第1点中的(3)、(4)、(5)各业务可以先借记“共同费用”科目,在月末按一定标准分配(编制分配表)记入各群(批次)成本中时,再借记“消耗性生物资产——第××批——共同费用”科目,贷记“共同费用”科目。

(二)分群核算示例

某养猪场实行分群成本核算,该养殖场按照准则将全部生猪分成生产性生物资产和消耗性生物资产,生产性生物资产划分为生产母猪、公猪、后备猪三种,消耗性生物资产分为大肥猪(60kg以上)、中肥猪(35kg至60kg)、小肥猪(25kg至35kg)、保育仔猪(7kg至25kg)、产房仔猪(出生至7kg)等五大群种。对于养猪场来说,生产性生物资产也可以设置“生产性生物资产”科目,在其下也可按照需要,参照“消耗性生物资产”科目设置明细科目进行核算。

为了方便起见,本文将消耗性生物资产划分为产房仔猪、保育仔猪、育肥猪三类,并在“消耗性生物资产”账户下设置这三个明细账户。每一明细账下又根据需要设置外购成本、材料费、人工费、折旧费、共同费用等成本项目。假设该养殖场每月末进行出栏转群。

1. 直接材料费的核算。该养殖场的直接材料费为饲料,包括原始饲料和成品料,原始饲料经过加工成为成品料,成品料又分为保育料、哺乳料、公猪料、小猪料、中猪料、大猪料、怀孕料等。各群种耗用的饲料大部分能够在领用时分清,并在期末时编制饲料分配表,登记各分群猪的材料费。如果确实无法分清哪一群种领用的饲料,也可先记入“共同费用”科目:

3月份该养猪场根据成品饲料分配表做如下分录:

借:消耗性生物资产——产房仔猪——材料费 50 000
——保育仔猪——材料费 200 000
——育肥猪——材料费 400 000
贷:库存材料——成品料 650 000

对于领用的成品料,养猪场根据需要可以按成品料的种类编制分配表,分别进行材料费用分配的核算。

2. 人工费用的核算。养殖场根据具体情况,将所有养殖人员(包括管理人员、技术人员、工人)的工资薪酬按照合理标准,在期末时全部分配进入各分群的成本之中。

3月份该养猪场根据本月成品饲料分配表做如下分录:

借:消耗性生物资产——产房仔猪——人工费 10 000
——保育仔猪——人工费 20 000
——育肥猪——人工费 50 000
贷:应付职工薪酬 80 000

3. 折旧费用。养殖场根据具体情况,按月编制折旧费用分配表进行账务处理。3月份该养猪场根据本月折旧费用分配做如下分录:

借:消耗性生物资产——产房仔猪——折旧费 10 000
——保育仔猪——折旧费 10 000
——育肥猪——折旧费 80 000
贷:累计折旧 100 000

4. 共同费用。先归集共同费用。3月份以银行存款支付养猪场借款利息、水电费、消毒费、防疫费及其他维护费用30000元。

借:共同费用 30 000
贷:银行存款 30 000

再分配共同费用:

借:消耗性生物资产——产房仔猪——共同费用 2 000
——保育仔猪——共同费用 2 000
——育肥猪——共同费用 23 000
生产性生物资产——公猪——共同费用 1 000
——生产母猪——共同费用 1 000
——后备母猪——共同费用 1 000
贷:共同费用 30 000

交通运输企业“营改增”的 会计处理与纳税申报

董 晴 刘建勇(博士)

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

【摘要】2012年1月1日开始试点行业由征收营业税改征增值税。对此,本文通过具体例子解释了营业税改征增值税后在进项税额、销项税额、出口退税、应税服务中止或折让退还增值税额等四个方面的具体账务处理,并具体说明了营业税改征增值税后纳税申报表的填列。

【关键词】营业税改征增值税 会计处理 纳税申报

一、引言

营业税改征增值税的试点行业包括交通运输业和部分现代服务业。部分现代服务业具体包括研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、有形动产租赁服务、鉴证咨询服务。

营业税改征增值税的税收政策改革,要求试点企业对其会计核算作出相应的调整,如改变适用的税率、计税基础、计税方式和税款的计算以及调整相应的涉税会计分录等。试点企业必须遵循新的税制政策,调整企业的涉税账务处理,特别是增值税进项税额、销项税额以及应纳增值税额的计算处理。由营业税改征增值税,试点企业的纳税申报也发生了变化,企

业必须根据试点增值税纳税申报有关事项公告的具体要求进行申报纳税。

本文以交通运输企业为例,通过四个方面进行例解营业税改征增值税的具体会计处理,并具体说明营业税改征增值税纳税申报表的填列。

二、营业税改征增值税的会计处理

(一)进项税额的会计处理

例 1:A 公司是北京的一家交通运输企业,以前缴纳营业税,改征增值税后属于一般纳税人,适用的增值税税率为 11%。2012 年 10 月 A 公司签订了一项商品运输合同,合同金额 2 220 000(含税)元,当月全部收回,发生的联运支出 666 000

5. 出栏转群。

(1)产房仔猪本月 1 000 头转栏为保育仔猪,根据转群产房仔猪占全部产房仔猪的比例结转相应的成本(材料费、人工费、折旧费及共同费用)。

借:消耗性生物资产——保育仔猪——材料费 25 000
——人工费 5 000
——折旧费 5 000
——共同费用 1 000

贷:消耗性生物资产——产房仔猪——材料费 25 000
——人工费 5 000
——折旧费 5 000
——共同费用 1 000

(2)保育仔猪本月 1 200 头转栏为育肥猪,根据转群保育仔猪占全部保育仔猪的比例结转相应的成本。

借:消耗性生物资产——育肥猪——材料费 120 000
——人工费 12 000
——折旧费 6 000
——共同费用 1 200

贷:消耗性生物资产——保育仔猪——材料费 120 000
——人工费 12 000
——折旧费 6 000
——共同费用 1 200

6. 出栏销售。3 月该养殖场出栏销售 1 400 头育肥猪(包括淘汰猪),收到销售款 280 万元,存入银行。

借:银行存款 2 800 000
贷:主营业务收入 2 800 000

同时,按照出栏销售育肥猪(包括淘汰猪)占全部育肥猪(包括淘汰猪)的比例结转出栏销售育肥猪的成本 180 万元:

借:主营业务成本 1 800 000
贷:消耗性生物资产——育肥猪——材料费 1 200 000

——人工费 300 000
——折旧费 250 000
——共同费用 50 000

主要参考文献

最新企业会计准则讲解与运用编写组.最新企业会计准则讲解与运用.上海:立信会计出版社,2006