

# 会计原则在农业企业会计中的运用

上海立信长江会计师事务所新疆分所 丁剑辉 新疆石河子广播电视大学 徐璐璐

自然生物的生长特点使得农业显著不同于其他行业,因而农业企业会计在众多行业会计中显得尤其特殊。鉴于原制度在执行过程中出现的诸多问题,2004年4月财政部印发了《农业企业会计核算办法》(以下简称《核算办法》),同时不再执行1993年颁布的《农业企业会计制度》。但笔者在实务中发现,一些农业企业会计核算中非常重要的问题在《核算办法》里没有做出明确规定。根据实务工作经验,笔者提出可以按照经济业务的性质以会计原则为指导处理以下问题。

## 一、家庭农场承包制下利润的核算

1.承包户上交利润的确认。与《农业企业会计制度》相比,《核算办法》根据我国农业经济发展现状增加了一些会计科目。农村承包制关系下涉及的科目内容描述如下:①“应收家庭农场款”科目核算企业应收、暂付家庭农场的各种款项,如企业应向家庭农场收取的劳动保险费、福利费、管理费、利润、代购农用生产资料款等。②“待转家庭农场上交款”科目核算企业待结转的应收家庭农场款,如家庭农场上交的劳动保险费、福利费、管理费、利润等。③“应付家庭农场款”科目核算企业应付、暂收家庭农场的各种款项,如企业收购家庭农场产品尚未结算的款项、代存家庭农场的其他收入等。④“家庭农场实际上交利润”科目反映家庭农场实际上交的利润净额。基本会计核算处理模式如下所示:

(1)年初与承包户签订承包合同,假定上交任务为1000元,其中:劳动保险费、福利费、管理费各为100元,利润为700元。借:应收家庭农场款1000元;贷:待转家庭农场上交款1000元。

(2)年中代垫费用、生产生活资料款假定为1000元。借:应收家庭农场款1000元;贷:现金1000元。

(3)年末收购农产品并同时收到承包户上交承包任务和欠费、欠款3000元。借:农产品(或现金)3000元;贷:应收家庭农场款2000元,现金1000元。

(4)年末结算。借:待转家庭农场上交款1000元;贷:其他应付款100元,应付福利费100元,管理费用100元,家庭农场实际上交利润700元。

而在实际核算工作中,由于利润一般是到年末才能确认,因此有些企业提出,将根据合同估算出的应上交利润平均到12个月分别记入“家庭农场实际上交利润”科目,这样使得全年收入显示均衡并能够与各项费用相比。笔者认为,这种做法忽略了会计期间假设和收入确认原则,并且违背了谨慎性原则。

虽然一年的四季是一个完整的农业生产期,但农作物年度生长周期不同,在不考虑农产品收购、加工时间的前提下,公历年度作为会计年度才是合适的。农产品的收入通常要到生产季节结束、收购价格确定后才能确认。更重要的是,农产品在产出后至被收购前,天气、病虫害、技术等因素都极大地影响到产品成果的确定,同时为保证劳动成果的实现而投入的各项费用也无法按月份完整估算。

2.承包户期末实际上交量结算顺序的损益影响。在期末结算时还有一个问题也非常值得思考:承包户年末上交现金或农产品时,双方并不会明确上交的是应上交任务、抵作应分摊费用(农业保险费、绿化、抗灾等有关费用)还是偿还企业代垫的生产生活资料费用。而上交量会出现如下情况:①承包户实际上交量等于应上交任务、应分摊费用和企业代垫生产生活资料费用之和;②承包户实际上交量大于应上交任务、应分摊费用和企业代垫生产生活资料费用之和;③承包户实际上交量仅大于应上交任务;④承包户实际上交量小于应上交任务。第一种情况下,当年按规定核算处理即可,但后三种情况下,核算顺序的不同对企业利润的影响极大,结果差异明显。这是因为上交任务要转入损益类科目“家庭农场实际上交利润”中核算,而企业代垫生产生活资料费用只是在资产类科目“应收家庭农场款”中核算。应分摊费用在实际操作中有作为往来挂账的,也有作为费用待期末冲减的。做法不同,对损益的影响也就不同。

在《核算办法》中,对“待转家庭农场上交款”的结算给出了先费后利原则,也就是先结算劳动保险费、福利费、管理费后结算利润,但对于达不到应上交量的承包户则并没有明确规定在整个应收家庭农场款项中的先后清偿顺序。

例:某承包户与企业签订上交1000元任务的承包合同,生产中由企业代垫1000元生产生活资料费用,而该承包户年末只产出了1000元棉花,全部由该企业收购,无其他可上交资产。那么,这1000元是先冲减应收代垫费用还是先转入损益类科目“家庭农场实际上交利润”呢?

由于两者的界限并不清晰,在收成不好的年度,企业会根据年度利润有意识地调节结算顺序,达到操纵利润的目的。在实务中,笔者查看了许多农业类上市公司的会计报表,发现“应收家庭农场款”科目金额巨大、账龄超过一年的情况比比皆是,而非上市公司的资产质量比不上上市公司,其金额与账龄更让人震惊。企业的这种认定实际上是将风险、潜亏因素先转入“应收家庭农场款”科目,使其成为一个利润调节“蓄水池”性质的科目。

核算方法一是先计入利润,再冲减应收代垫费用,这是目前企业通常采用的方法。理由是:代垫生产生活资料费用是借贷行为,承包户欠交的款项可以通过以后年度收回或通过计提的坏账准备来弥补,但已实现的利润不能推迟到下一年度确认。笔者认为,这种做法虽然是建立在充分认定与交易相关的经济利益能够流入企业的前提下的,但与农业生产受天气、病虫害、技术等因素制约的实际情况相违背。

核算方法二是先冲减应收代垫费用,再计入利润。这种方法比较符合谨慎性原则,歉收年度无收成,因此也不确认利润。但若上例中的承包户连续几年歉收,本年度收成不仅能弥补以前年度未上交任务,而且能保证本年度上交任务,这时前几年的利润便一次性地在本年度实现了,则这又违背了权责发生制原则。

核算方法三是根据近几年承包户的欠款收回的平均比例,计算本年度应上交任务、应分摊费用及代垫生产生活资料费用的确认比例,分别记入“家庭农场实际上交利润”科目和冲减“应收家庭农场款”科目。如上例,根据历年资料,承包户上交量能完成应上交任务的比例一般为60%,那么年末可转入“家庭农场实际上交利润”科目的金额为600元,其余暂不从“待转家庭农场上交款”科目中转出。笔者认为,这种方法较为妥善,符合收入确认的条件及谨慎性原则。

究其根源,造成上述问题的主要原因是我国现有农业经济还处于初级发展阶段,农业企业不像集体所有制的农村合作社那样,其社员(农民)是完全自主独立的经济个体。农业企业从国家获取国有土地使用权,企业是土地的经营管理者。建立在此基础上的承包制会出现以下几种情况:第一,承包者完全独立于企业,与企业只有租赁土地的租赁关系。这种关系简单明了,企业在土地上获得的只是租赁收入。第二,承包是一种企业内部运行机制,是激励农工主动、积极地完成农业劳作的方式。种植品种、种植方式、农工的劳作及农产品的收购都在企业的控制下,也主要由企业承担天灾人祸造成的风险。农产品的总收入还是属于企业,农产品成本中包含了农工上交任务,企业看似收取了上交任务作为农工租赁土地的费用,但实质上是企业从农工种植土地的总收入中分出一块收益抵作农工的工资、福利费、劳保统筹等。第三种情况则是指介于前两者之间的过渡情况。

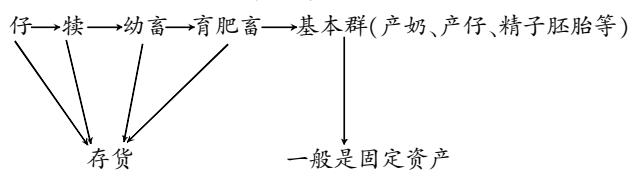
我国农业企业应属于第二种和第三种情况,“家庭农场实际上交利润”科目不能简单地按期计算租地收入,只有这样才有了上述会计核算方法的探讨。如农业企业真正转化为第一种情况,还将引起税务的变化。企业收购农工生产的农产品,其关系应是两个经济实体间的买卖关系,因此企业不应享有农业生产者免交增值税的税收优惠,也就不应计提农工的工资、福利费、劳保统筹等,进行所得税汇缴时应将这些费用全部扣除。而现在的农业企业在税收原理上都不是以第一种情况来解释自己的经营行为的。

## 二、畜牧业畜禽生长阶段饲养费用的结转与分配

在《核算办法》及其附件《农业企业会计核算办法——生物资产和农产品》中对畜牧业会计核算做了较详细的规定,将核算方法分为分群法与混群法。实行分群(所谓分群不是指公母分群,而是按畜禽生长阶段分为不同群体)核算的企

业,其幼畜(禽)或育肥畜(禽)的饲养费用在“农业生产成本”科目核算,畜禽自身实际成本在“幼畜及育肥畜”科目核算。而在混群核算下,“农业生产成本”科目包括实际成本和饲养费用。混群饲养在明细科目的设置上较粗,在核算方法上可以参照分群饲养的核算方法。

畜禽生长变化过程(群体)一般如下:



畜禽生长的多阶段性使其提供的产品呈多样化,不仅提供肉,还会产奶、产仔,提供精子胚胎。这也增加了会计核算的难度,尤其是饲养费用的结转与分配更显复杂。采用分群法已是大势所趋,所以笔者主要对分群法下饲养费用的结转与分配进行分析。

首先,饲养费用在期末存栏与转入下一环节的畜禽量间如何分配是农业企业会计核算中的一个难点。《核算办法》中规定:尚不具备生产能力(处于存货类科目中)时发生的耗料、费用计入农业生产成本,月末按畜禽重量变化计算单位成本,在存栏与转入下一环节的畜禽量间分配。这在实务中就要求企业每月末把存栏中的猪、牛等一一称重。由于技术原因,这项工作的工作量和成本均较大,很多企业无法按重量计算单位成本,因此这些企业难以按《核算办法》的要求操作并进行账务处理。

另外,在《核算办法》中,奶牛与其他畜类的核算方法没有区别,但奶牛的产品(奶)生产量与奶牛自身重量不存在等比关系,照搬《核算办法》是不切实际的。

其次,在奶牛产仔时期,饲养费用在产出的产成品(奶)与生出的幼畜(犊)之间如何分配在《核算办法》中也没有具体规定。不过,通过分析《核算办法》中描述“农业生产成本”时的原文“本科目核算农业活动过程中发生的各项生产费用。农业活动过程中发生的各项生产费用,应按种植业、畜牧养殖业、水产业和林业分别确定成本核算对象和成本项目,进行费用的归集和分配”,可以理解饲养费用的基本核算原则是“按实际成本分群结算,期末再分配”。根据此原则,具体问题即可具体分析,为使会计核算记录结果最大程度地符合实际情况而做的突破是允许的。

因饲养费用相关数据比较容易取得,如何更合理地确定单位成本分配基础则显得更为重要。

实际账务处理时,要遵循实质重于形式原则,分配基础应根据畜禽的最终用途来确定。例如,以肉为主要产品的畜禽,以畜禽重量为分配基础是正确的,但在各月末,可根据平均畜龄简易估算存栏重量,在年末或年中实施过磅称重,根据此数据校正全年会计报表。而以奶、仔为主要产品的畜禽,在成熟前应以畜禽的发育成熟度为分配基础(成熟度的确认标准可以参照科技统计数据或历年统计数据进行专业制定),成熟后就可以用产出产品的量作为分配基础。当奶牛产仔与产奶同时发生时,分析产仔量对产奶量的影响,将仔折算成奶的重量再分配。○