

生猪养殖会计核算浅析

蔡云涛

(湖北省粮油食品进出口(集团)公司 武汉 430022)

【摘要】近年来,我国生猪规模化养殖比率不断上升,生猪养殖的会计核算如何做到更加准确和规范化非常重要。本文根据《企业会计准则第5号——生物资产》的规定,对规模化生猪养殖的会计核算进行了探讨,以供生猪养殖企业参考。

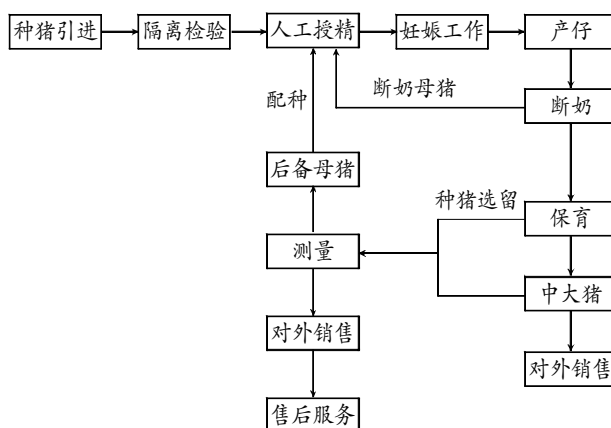
【关键词】生猪养殖 会计核算

生猪养殖分为散养模式和规模化养殖模式。生猪养殖的模式不同,其会计核算方法也不一样,本文主要结合我国《企业会计准则第5号——生物资产》(CAS5)的规定,对规模化养殖生猪企业的会计核算进行探讨。

一、生猪养殖的特点及主要流程

与标准化的工业产品不同,生猪养殖没有固定的生产流程模式,这就造成了生猪养殖阶段性成本的结转没有明确的行业标准。

目前比较普遍的做法是将猪群分为:仔猪、保育猪、中猪、大猪、后备猪、成年公猪、成年母猪和残次猪,生猪的生产流程可以大致用右图表示。



四、总结

假设方法 I 代表现行连环替代分析,方法 II 代表ABC算术平均改进方法,方法 III 代表LMDI平均改进方法,分别将上述三类方法计算结果进行两两对比,观察各类计算方法之间的相对偏差,其综合结果见表8。

表8 改进前后各类方法计算相对偏差表

	影响因素	方法 I - II	方法 I - III	方法 II - III
例一	产量	38.33%	38.79%	0.33%
	单耗	5.56%	4.02%	-1.46%
	价格	-23.15%	-22.89%	0.33%
例二	销售利润率	12.94%	13.09%	0.13%
	总资产周转率	-3.3%	-3.15%	0.16%
	权益乘数	-13.66%	-13.87%	-0.24%

综合以上计算分析得到如下结论:

1. 改进前后的连环替代法计算结果相对误差较大,例如产量影响因素误差38.79%,价格误差-23.15%,这种误差还会随 Δa 、 Δb 、 Δc 变化幅度与方向发生波动。

2. 当变动影响因素很多时运用现行连环替代分析误差将会更大,改进后两种方法的计算结果相差很小。

3. ABC算术平均与LMDI对数平均两种改进方法从分析计算的原理来看,前者相对简单清晰,提供的信息更丰富,而且还可以分别计算单因素、双因素以及三因素影响的具体数值;而LMDI对数平均方法原理复杂,理解困难,且仅得到一个综合数值。如果 Δa 、 Δb 、 Δc 之间变化程度相差很大,计算结果的准确性会降低,这时可以将算术平均改进为比例分配法,然而LMDI对数平均无法随之变动,可见ABC算术平均改进法的灵活性较好。

4. 传统连环替代分析中的“连环替代”仅仅体现在表象上,而计算结果却是“粗放”的,其表达式排列杂乱无章,交叉影响残差分布严重“失衡”,而ABC算术平均与LMDI对数平均两种方法分析结果与因素排序无关,而且其结果表达式呈现一定的“连环替代”,有效地将多因素交叉影响在各变动动因指标之间进行合理配比,提供了计算分析的精度,为财务管理精细化提供了有力的分析工具。

主要参考文献

- 熊学文,熊尚鹏.连环替代法的修正及数学推导.商丘师范学院学报,2003;2
- 汪慧玲,顾玲俐.因素分析法的局限性及其微积分修正.统计与决策,2006;4

二、会计计量模式的选择

根据CAS5的规定,生猪资产按其用途不同被划分为生产性生物资产和消耗性生物资产,一般来说,用于生产的种猪属于生产性生物资产,用于销售的商品猪则属于消耗性生物资产。但也有特殊情况:内部留种或外购的生产性种猪有可能达不到育种标准而转为商品猪,准备出售的商品猪达到内部留种的标准而转为生产性种猪,即生产性生物资产和消耗性生物资产在一定条件下会相互转化。

CAS5规定了生物资产的初始计量采用历史成本计量方法,而在生物资产的后续计量中,规定有确凿证据表明生物资产的公允价值能够持续可靠取得的,应当对生物资产采用公允价值计量。由于生猪的品种和品质存在较大差异,同时由于市场发育程度还不高,目前缺乏公开的活跃交易市场对其价值作出合理估计,所以笔者倾向于采用历史成本计量模式对生猪资产进行后续计量。

三、生猪养殖会计核算的探讨

1. 生产性种猪的会计核算。

(1)生产性种猪的初始计量。外购种猪的初始成本包括购买价款、相关税费、运输费、保险费以及可直接归属于购买资产的其他支出。外购种猪在达到预定生产经营目的前,相关的饲料费、人工费和应分摊的间接费用计入生产性生物资产的成本。如果发生种猪淘汰,则将前期计入生产性生物资产的成本转入消耗性生物资产。种猪发生死亡时,则直接通过固定资产清理科目来核算。

内部留用的种猪,如果一开始就被指定为后备种猪,则其初始成本包括生产种猪折旧的分摊、生产种猪当期发生费用的分摊、后备种猪当期发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用。在达到预定生产经营目的前,相关的饲料费、人工费和应分摊的间接费用计入生产性生物资产的成本。在生猪的养殖过程中,后备种猪的选择一般是从保育猪和中大猪群中选取的,这就要求从猪群中正确分配后备种猪的成本,然后将相关的消耗性生物资产成本转入生产性生物资产。

(2)生产性种猪的后续计量。一般情况下,达到预定生产经营目的后的种猪可以使用3~5年,由于种猪的质量是一个猪群生产效率高低的主要因素,所以普遍提倡加快种猪群的更新换代,我们通常按3~4年期限采用平均折旧法计提折旧,残值率为10%~30%。种猪的折旧、饲料费、人工费、药品和应分摊的间接费用由仔猪承担,转入“消耗性生物资产——仔猪”科目核算。在少数情况下,也有对生产母猪按产仔窝数或活仔数进行计提折旧。在生产效率高的情况下,母猪胎平活仔数为11头。生产效率低的情况下,胎平活仔数可能只有7头,这会造成种猪的折旧相对少计提,生猪养殖企业会计利润被高估。

根据CAS5规定,每年年终应对生产性种猪资产进行检查,有确凿证据表明种猪资产的可收回金额低于其账面价值的,应当计提资产减值准备,生产性种猪资产减值准备一经计提,不得转回。

2. 商品猪的会计核算。规模化养殖企业一般采取分群核算模式,通常可将猪群分为仔猪、保育猪、中猪和大猪四个阶段按月核算成本,仔猪转到保育猪栏后,其转出成本由“消耗性生物资产——仔猪”转入“消耗性生物资产——保育猪”,后面的转栏依次类推,最后转入“消耗性生物资产——大猪”。

为了归集各阶段生猪生产费用,应在“生产成本”和“制造费用”科目下设置饲料费、人工费、药品费等二级科目,二级科目下则设置仔猪、保育猪、中猪和大猪四个三级科目。

仔猪成本核算方法:种猪的折旧和饲养成本由仔猪承担,每月月底对仔猪期末存栏重量进行估重。计算公式如下:

单位仔猪成本=(仔猪期初存栏成本+当期计提的种猪折旧+种猪和仔猪当期发生的成本费用)/(仔猪期末存栏重量+仔猪本期转出重量)

仔猪期末存栏成本=仔猪期末存栏重量×单位仔猪成本

仔猪本期转出成本=仔猪本期转出重量×单位仔猪成本

其他生猪成本核算方法:每阶段生猪都应按照实际发生的成本费用进行归集,期末(月末)将该阶段所归集的全部成本费用在期末存栏和当期结转之间进行分配。计算公式:

该阶段生猪单位成本=(期初存栏成本+上阶段转入成本+本期本阶段发生费用)/(期末存栏重量+本期转出重量)

期末存栏成本=期末存栏重量×该阶段生猪单位成本

本期转出成本=本期转出重量×该阶段生猪单位成本

由于日常会计核算中的存栏重量属于估算重量,应于每半年或年底对猪场存栏生猪进行盘点称重,并根据实际存栏重量对成本进行必要调整。

根据CAS5的规定,每年年终应对商品猪资产进行检查,有确凿证据表明该资产的可收回金额低于其账面价值的,应当计提资产减值准备,以后若减值因素消失,应当予以恢复。

四、生猪养殖会计核算中应该注意的几个问题

1. 增设一些必要的三级科目。可以在“消耗性生物资产——仔猪”的科目下增设:种猪折旧、种猪费用成本、死亡仔猪转入费用成本(可以按照死亡仔猪实际发生成本或上月单位仔猪成本估计)。通过这样分明细核算,可以对生产性种猪的胎平活仔率和饲料消耗有一个很好的统计,也能对仔猪死亡的成本较准确地进行计量。同样可以在保育猪、中猪、大猪的科目下增设死亡猪、残次猪等科目。

2. 准确计算生猪各阶段的料肉比。各阶段生猪当期纯增重指标是准确计算料肉比,反映生猪管理水平的基础性财务指标。各阶段生猪纯增重按以下公式计算:

当期转出重量+期末存栏重量-当期转进重量-期初存栏重量

如果生猪某个生产阶段出现了非正常死亡现象,还应剔除非正常死亡对饲料成本耗用的影响,从而更准确地将各期料肉比指标进行对比。

主要参考文献

徐忠.试论生猪养殖成本核算.中国农业会计,2011;11