

最新

农业会计操作 规范与实例全书

《农业会计核算办法》研究组 编写



科大电子出版社

最新农业企业会计操作规范 与实例全书

《农业企业会计核算办法》研究组 编写

(第二卷)

科大电子出版社

(三) 主营业务成本的结转方式

为了遵循收入与费用配比的会计核算原则,主营业务成本与相应的主营业务收入必须在同一会计期间入账。在此前提下,结转主营业务成本的时间可以逐日结转,也可以定期结转。

在结转主营业务成本时,具体的结转方式可以采用分散结转,也可以综合结转。分散结转是按商品品种在各该存货明细账中,分别计算每种已销商品的实际成本,并逐一登记发出金额和结存金额;将同类的各种已销商品成本相加,得出每类已销商品实际成本,再将各类已销商品实际成本相加得出全部已销商品实际成本,并据以编制结转营业成本的会计分录。综合结转又称集中结转,是按商品品种设置的存货明细账中,不计算每种已销商品的实际成本,而是计算其月末结存金额,将各种商品的月末结存金额相加,计算各类和全部商品的月末结存金额。根据“库存商品”科目中所记的月初结存金额,本月收入金额和月末结存金额,倒扣出本月各类和全部已销商品的实际成本,并据以编制结转营业成本的会计分录。

三、主营业务成本的会计核算

根据收入与费用相配比的原则,企业在确定一定时期主营业务收入的同时,必须确定为取得收入而发生的必要的支出。为了准确核算这些支出,企业应设置“主营业务成本”、“主营业务税金及附加”、“分期收款发出商品”、“委托代销商品”、“受托代销商品”、“发出商品”等科目。

“主营业务成本”科目,用来核算企业销售商品提供劳务或让渡资产使用权等的成本,该科目的借方登记销售各种商品、提供的各种劳务等的实际成本,贷方登记销售退回商品成本。期末将该科目余额转入“本年利润”科目结转后该科目无余额。该科目应按主营业务的种类设置明细账。

“分期收款发出商品”科目,专门用于核算分期收款发出商品的实际成本。

商品发出时记入该科目借方;收到发出商品的销售款后,按已收取货款的商品实际成本记入该科目的贷方;其余额表示尚未收到货款的分期收款发出商品的实际成本。

“委托代销商品”科目,专门用于核算委托其他单位代销发出商品的实际成本。商品发出时记入该科目的借方;收到代销清单时,按已售商品的实际成本记入该科目的贷方;其余额表示尚未收到货款的委托代销商品的实际成本。该科目应按受托单位设置明细账。

“受托代销商品”科目,专门用于核算接受其他单位委托代销的商品的接收价。收到代销商品时记入该科目的借方,售出代销商品时记入该科目的贷方;其余额表示尚未售出的代销商品的接收价。该科目应按委托单位设置明细账。

“发出商品”科目,专门用于核算一般销售方式下,已经发出但因不符合收入确认条件而尚未确认销售收入的商品成本。对尚未确认收入的发出商品在发出时记入该科目的借方;待确认收入后,按已实现收入的商品实际成本记入该科目的贷方;其余额表示尚未确认收入的发出商品实际成本。

(一)销售商品根据配比原则,企业应在商品销售收入确认时,确认商品销售成本;商品销售成本金额的计算应按存货发出的计价方法确定。商品销售成本的结转可以在销售实现时进行,也可以统一在月末集中进行

企业销售商品,通常在月份终了,汇总结转已销商品、已提供的各种劳务的实际成本。按结转的实际成本,借记“主营业务成本”科目,贷记“库存商品”等科目。

【例 40】A 公司 10 月末根据“一般商品销售业务商品发出汇总表”结转发出产品的销售成本 150000 元。其会计分录为:

借:主营业务成本	150000
贷:库存商品	150000

【例 41】某企业销售一台大型设备,全部价款 200000 元,不含增值税,分三期收款,按合同规定交付设备的第一期收取 50%的价款,以后两期每期均

收取 25% 的价款, 该设备的成本为 160000 元。其会计分录为:

(1) 发出该设备时

借: 分期收款发出商品	160000
贷: 库存商品	160000

(2) 第一次实现营业收入后确认其营业成本

借: 主营业务成本	80000
贷: 分期收款发出商品	80000

(3) 以后各期收入实现后结转主营业务成本 40000 元。各期均应作如下会计分录:

借: 主营业务成本	40000
贷: 分期收款发出商品	40000

【例 42】A 公司 3 月 10 日向乙企业销售一批商品, 成本为 64000 元, A 公司在销售时已知乙企业资金周转发生暂时困难。A 公司从促销和长远考虑, 认为未来有可能收回货款。10 月 25 日, A 公司得知乙企业经营情况逐渐好转, 经双方交涉, 乙企业承诺近期付款。

3 月 10 日, A 公司不能确认收入, 因此作分录为:

借: 发出商品	64000
贷: 库存商品	64000

10 月 25 日, 乙企业可以确认收入, 同时结转成本。分录为:

借: 主营业务成本	64000
贷: 发出商品	64000

【例 43】2 月 5 日某企业委托百货公司采取收取手续费方式代销商品 500 件, 商品单位成本 50 元, 每件售价 80 元, 该企业按售价的 10% 付给百货公司手续费。月末, 收到百货公司寄来的代销清单, 单内列明该商品已经售出 400 件。企业应作如下会计处理:

(1) 发出委托代销商品时, 分录为:

借: 委托代销商品	25000
-----------	-------

贷:库存商品	25000
--------	-------

(2)月末收到代销清单时确认营业收入,同时确认代销手续费、结转营业成本。分录为:

借:主营业务成本	20000
贷:委托代销商品	20000
借:营业费用	3200
贷:应收账款	3200

此项业务,百货公司有关代销商品成本结转的会计分录为:

(1)收到代销商品时

借:委托代销商品	40000
贷:代销商品款	40000

(2)实际售出商品时,作相反分录转销该记录。因为该项业务的代销商品没有售完,因此应根据已销商品转销。会计分录为:

借:代销商品款	32000
贷:受托代销商品	32000

【例 44】A 企业委托 B 企业销售某商品 100 件,双方协商价为每件 100 元,B 企业实际对外售价为每件 120 元,本月对外销售 80 件。

该项业务,委托方有关代销商品成本的会计处理与上例基本相同,只是不再反映手续费。这里主要介绍受托方的会计处理。

如果 B 企业按进价核算,则会计分录为

(1)收到代销商品时

借:受托代销商品	10000
贷:代销商品款	10000

(2)实际售出商品时给委托方寄代销清单,确认收入,同时结转营业成本。会计分录为:

借:主营业务成本	8000
贷:受托代销商品	8000

借:代销商品款	8000
贷:应付账款	8000

如果 B 企业按售价核算,会计分录为:

(1)收到代销商品时

借:受托代销商品	12000
贷:代销商品款	10000
商品进销差价	2000

(2)实际销售时确认收入同时结转成本:

借:主营业务成本	9600
贷:受托代销商品	9600

同时结转进销差价

借:商品进销差价	1600
贷:主营业务成本	1600

(二)提供劳务的成本结转企业对外提供劳务的收入,可能在劳务完成时确认,也可能按完工比例确认。根据配比原则,企业应在劳务收入确认时确认并结转劳务的成本。劳务成本金额的计算,企业应正确选择成本核算对象,按照成本核算方法进行归集、计算。

1、在劳务完成时确认收入,同时结转成本。

【例 45】甲公司 2004 年 8 月 3 日销售给 B 企业一台设备,销售方负责安装,该设备价款 650000 元,设备成本 520000 元,安装费 32000 元,其中安装材料成本 5000 元,应付工人工资 3900 元,其余为安装收入。则甲公司相应的会计处理为:

(1)销售商品时确认收入,同时结转成本

借:主营业务成本	520000
贷:库存商品	520000

(2)确认安装过程中的劳务成本:

借:劳务成本	8900
--------	------

贷:原材料	5000
应付工资	3900

(3)安装完毕后确认劳务收入,同时结转劳务成本:

借:主营业务成本	8900
贷:劳务成本	8900

2、在采用完工百分比法确认收入时,企业应在年度资产负债表日按提供劳务的完成程度确认相关费用,计算公式为:

本年确认的费用=劳务总成本×本年末止劳务的完成程度-以前年度已确认的费用

【例 46】2003 年 11 月 1 日,甲公司接受一项设备安装任务,安装期 3 个月,合同总收入 240000 元,至年底已预收款项 176000 元,实际发生成本 112000 元,估计还会发生成本 48000 元。该公司的会计处理为:

(1)按实际发生的成本占估计总成本的比例确定劳务的完成程度为:

$$112000 \div (112000 + 48000) = 70\%$$

$$\text{则本年结转成本为: } 160000 \times 70\% = 112000 \text{ 元}$$

(2)在确认收入时结转劳务成本,会计分录为:

借:主营业务成本	112000
贷:劳务成本	112000

(3)在资产负债表日,如果不能可靠的估计所提供劳务的交易结果,则不能按完工百分比法确认收入。这时,企业应按以下办法处理劳务成本:

①如果已经发生的劳务成本预计能够得到补偿,按已经发生的劳务成本结转成本;

②如果已经发生的劳务成本预计全部不能得到补偿,应将已发生的成本确认为当期的费用。

【例 47】2004 年 12 月 1 日,A 公司受托为 B 公司培训一批学员,期限 3 个月,B 公司应支付培训费 30000 元,分三次等额支付,每月末支付一次。A 公司得知 B 公司当年效益不好,经营发生困难,收回培训费没有把握。

该项业务, A 公司不确认收入, 则劳务成本转作当期费用, 会计分录为:

借: 主营业务成本	7000
贷: 银行存款	7000

(三) 建造合同成本的结转

如果建造合同的结果能够可靠地估计, 应在资产负债表日根据完工百分比法确认当期的费用。如果建造合同的结果不能可靠地估计, 而合同成本能够收回的, 合同成本在发生的当期确认为收入; 合同成本不能收回的, 应当在发生时即作为费用。其会计分录为: 借记“主营业务成本”, 贷记“工程施工”等科目。具体核算可以比照完工百分比法下劳务成本结转的核算。

四、主营业务税金及附加

企业取得营业收入的过程也是商品价值实现的过程, 因此, 按照税法规定, 应向国家交纳营业税金及其附加费。包括消费税、营业税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等。“主营业务税金及附加”科目。主要核算企业日常活动应负担的税金及附加。期末将该科目余额转入“本年利润”科目, 结转后一般无余额。

【例 48】A 企业于月底计算的应纳消费税为 15000 元, 营业税为 46000 元, 城建税 8000 元, 教育费附加 1200 元。企业应作如下分录:

借: 主营业务税金及附	70200
贷: 应交税金——应交营业税	46000
——应交消费税	15000
——应交城建税	8000
其他应交款——应交教育费附加	1200

第七节 社会性支出

社会性支出,是指企业承担社会管理服务职能而发生的与企业生产经营活动无关的各项支出。农业企业是社会性支出的承担者,是企业因社会管理服务职能未移交当地政府而发生的支出,社会性支出与企业生产经营活动无关。

一、社会性支出的分类

社会性支出的分类,是按企业承担社会性管理服务的职能单位(或部门)而划分的,也就是社会性支出用于企业的哪些社会性单位(或部门)。社会性支出的分类主要有公检法司支出、武装民兵训练支出、中小学教育支出、公共卫生防疫支出等。

按照各地农业企业的实际情况,还有如下社会性支出:工商物价管理、交通管理、环保管理、土地管理、水资源管理、植物检测检疫、劳改劳教、农机监理、灾害救助、民政、计划生育、安置老残干部、安置归难侨、安置移民、社会保障管理、基本养老保险管理、广播电视、道路建设维护、通讯电网建设、小城镇建设、社区管理等。

二、社会性支出的特点

农业企业社会性支出不仅范围广,开支数额大,而且在会计核算上还有其自身的特点。主要有以下几个方面:

(一)社会性支出在核算上具有企业和事业会计兼容的特点。

企业办社会,社会性支出不仅与企业紧密相连,也是整个国家社会事业的

一部分。在农业企业中,从资金安排到社会性支出差额在企业利润表中列示,都是按企业会计制度的规定进行核算,以便与企业会计制度对接。而社会性支出的具体明细项目则按事业会计核算要求进行划分,以便与事业单位的经费水平相比较。因此,农业企业社会性支出的会计核算具有企业和事业会计核算的双重特点。这是由企业的社会事业的特性所决定的。

(二)社会性支出在管理上仍然是现阶段农业企业的一个组成部分。

社会性支出由农业企业承担,农业企业不仅要为企业自身的生产经营所需而安排支付成本和费用等的资金,不仅要安排为国家和地方政府缴纳各项税费的资金,同时还要安排企业所需支付社会性开支的资金。

(三)社会性支出与企业生产经营开支既有区别又有联系。农业企业的社会性支出最终是计算在企业生产经营利润账内的,是由企业的利润解决的,这必然影响农业企业的生产经营效益问题。

三、社会性支出的确认和计量

(一)社会性支出应按以下原则进行确认和计量:

- 1、该项支出必须符合规定的社会性支出的范围;
- 2、该项支出已经发生;
- 3、该项支出能够可靠地计量;
- 4、按实际发生额计量入账。

(二)社会性支出用于企业购建社会性固定的确认和计量:

- 1、企业购建的社会性固定资产在达到预定可使用状态时进行确认;
- 2、应按该项社会性固定资产的初始入账价值进行计量核算。

(三)使用财政拨款支付除社会性固定资产购建以外的其他社会性支出的确认和计量:

- 1、使用财政拨款支付;
- 2、除社会性固定资产购建以外的其他社会性支出;

3、应按该项支出的实际发生额进行计量核算。

(四)使用除财政拨款以外的其他资金发生

社会性支出的确认和计量:

- 1、是使用财政拨款以外的其他资金;
- 2、该项资金用于社会性支出的正常经费,而不是购置固定资产;
- 3、应按该项支出的实际发生额进行计量核算。

四、社会性支出的核算

(一)会计科目的设置及其核算内容。

设置“社会性支出”一级科目,用于核算企业因承担社会管理服务职能而发生的与企业生产经营活动无关的各项支出。企业应按社会性支出类别或项目设置明细账,进行明细分类核算,具体应按公检法司支出、武装民兵训练支出、中小学教育支出、公共卫生防疫支出等类别设置二级科目,进行明细分类核算。二级科目的设置,在不违反统一会计核算要求的前提下,企业可以根据需要自行设置。“社会性支出”账簿可按支出的明细项设置多栏账,社会性支出明细项目设有工资、职工福利费、社会保障费、公务费、设备购建费、修缮费、业务费、其他费用、基建支出等。

(二)购建社会性固定资产支出的核算

1、应按企业购建社会性固定资产确认和计量的要求进行核算。企业购建的社会性固定资产在达到预定可使用状态时,按该项社会性固定资产的初始入账价值,借记“社会性支出”科目,贷记“社会性固定资产累计折旧”科目。

【例 49】A 农场 3 月份用财政拨款为中学购买 8 台计算机,价值 48000 元,已安装完毕交付使用,会计分录为:

借:社会性支出——中小学教育——设备购置 48000

贷:社会性固定资产累计折旧 48000

2、使用财政拨款支付除社会性固定资产以外的其他社会性支出的核算。

应按使用财政拨款支付除社会性固定资产以外的其他社会性支出的确认和计量要求进行核算。使用财政拨款支付除社会性固定资产购建以外的其他社会性支出时,按实际发生额,借记“社会性支出”科目,贷记“现金”、“银行存款”、“应付工资”等科目;同时,借记“专项应付款”科目,贷记“社会性收入——财政补助收入”科目。

【例 50】A 农场用财政拨款发放中学 3 月份职工工资 36000 会计分录为:

借:社会性支出——中小学教育——工资 36000

贷:现金 36000

借:专项应付款 36000

贷:社会性收入——财政补助收入 36000

3、财政拨款以外的其他资金发生社会性支出的核算。

应按使用除财政拨款以外的其他资金发生社会性支出的确认和计量要求进行核算。即使用除财政拨款以外的其他资金发生社会性支出时,按实际发生额,借记“社会性支出”科目,贷记“现金”、“银行存款”、“应付工资”等科目。

【例 51】A 农场中学 3 月份用事业收入支付业务费 800 元,会计分录为:

借:社会性支出——中小学教育——业务费 800

贷:现金 800

(三)“社会性支出”科目期末结转。

期末,应将“社会性支出”各明细科目的余额转入“本年利润”,借记“本年利润”科目,贷记“社会性支出——×××”。结转后“社会性支出”科目无余额。

【例 52】A 农场 3 月份将上述社会性支出各明细科目余额结转本年利润,

会计分录为：

借：本年利润	84800
贷：社会性支出——中小学教育——设备购置	48000
社会性支出——中小学教育——工资	36000
社会性支出——中小学教育——业务费	800

第十七章 利润及利润分配

利润及利润分配是企业会计核算的重要内容。利润是企业在一定时期内实现的用货币表现的全部经营活动所获得的最终成果。利润分配涉及到与企业有关的各个集团的利益,直接影响到企业今后的发展。

利润及利润分配会计主要包括利润的形成、确定、计算、结转、利润的形成和分配。利润分配顺序和有关规定对会计工作极其重要。

第一节 利润形成

一、利润概述

(一) 利润的概念及特征

1 利润的概念

利润是指企业在一定会计期间实现的全部经营活动的最终成果,包括营业利润、利润总额、和净利润。利润是企业的会计要素之一,对利润进行核算,可以及时反映企业在一定会计期间的经营业绩和获利能力,反映企业的投入产出效果和经济效益,它是衡量和评价一个企业经营活动的综合性指标,有助于企业投资者和债权人据此进行盈利预测,做出正确的决策。从宏观角度来

讲,企业利润是国家财政收入的最终来源,是社会扩大再生产的物质基础,只有企业不断增加利润,整个社会的物质财富才能日益丰富。对企业而言,作为独立的经济实体,应当以自己的经营收入抵补支出,获得利润,利润是企业最终的财务成果,揭示了企业经营管理的水平。追求利润最大化是每个企业的目标。

2 利润的特征

利润是企业在一定时期内实现的用货币表现的经营成果,是收益与成本相减后的余额。如果收入小于相关的成本与费用,则余额表现为亏损。利润为正或负时,必定伴有净资产的增加或减少,但净资产的变动并非都与利润有关。企业所有者在一定会计期间增资或减资及因分配给所有者利润而流入或流出的资产均与利润或亏损无关。

利润有以下特征:

(1)利润是由企业实际发生的经济业务带来的,主要是由销售商品或提供劳务所获得的销售收入扣减为实现收入所需要的成本而得到的。这些经济业务既包括外部交易,也包括内部交易。

(2)利润的确立必须建立在会计分期假设基础上,即代表企业在某一特定的期间内的经营业绩或财务成果。

(3)利润的计算是按照历史成本来计量成本费用的。由于企业的资产要按历史成本来计价,获得利润所消耗资产的成本也反映为历史成本。

(4)利润的确定要遵循收入实现原则。利润是收入与费用配比的结果,收入是影响利润的重要因素之一,必须按照实现原则进行确认和计量。

(二)利润的构成

1 两种不同的利润观

(1)本期营业观

本期营业观认为收益应着重反映企业的经营管理水平,即企业的效率。

它特别强调“本期”和“营业”，认为本期利润中所包括的利润仅应包括本期营业活动所产生的各项成果。前期损益调整以及不属于本期营业活动的收支项目不算入利润，而在利润分配中加以反映。

持本期营业观的理由：计算利润应以评价企业的经营管理水平及预测未来收益流量为目的。就评价企业的经营管理水平，非营业损益并非管理当局决策的产物，是管理当局无法加以控制的，当然不能用来评价企业的经营管理水平，因而不能包括在利润之中。由于强调“本期”，前期损益调整项目也不应列入本期损益。就预测未来收益流量而言，非常损益项目及前期损益调整项目因其不可控，发生也不规则，极难对其加以预测，因而不应列入本期损益之中。只有本期经营活动所获得的成果才能真实地反映企业的经营业绩，有助于评价和预测企业的获利能力，才能使损益在各会计期间和各企业间的比较有意义。

(2) 损益满计观

损益满计观认为企业收益应当反映一定会计期间内除了股利分派和资本交易以外的所有影响所有者权益变化的交易和事项。

持损益满计观的理由：若将某些项目如前期损益调整项目、营业外收支项目排除在本期利润之外，将会为企业管理当局操纵和平滑每年的利润数字提供便利；营业与营业外项目的界限并不是非常分明，不易区分，在一家企业视为营业项目的在另一家企业可能被视为非营业项目，即使在同一企业，某年度归为营业项目的在另一年度也许会划为非营业项目，因此，本期营业观可能会导致不同企业或同一企业不同时期的利润数据缺乏可比性；从长期看，每年企业报告净利润之和应等于企业的全部利润，把前期损益调整项目及营业外项目从每年的利润表中剔除出去，将导致一定期间内净利润的错误表述。

以上两种观点的主要区别在于两者报告利润目标不同。本期营业观强调报告本期的经营成果，并且以此来预测企业未来的经营成果和盈利能力；而损益满计观则认为应以几个会计期的利润数据为依据预测企业的盈利能力。这是因为企业固定资产的使用期限较长，要跨越很多会计期；许多产生利润的经