

# 浅议农民专业合作社农产品成本核算

李视友

(青岛农业大学经济与管理学院 青岛 266109)

**【摘要】**农民专业合作社农产品成本的核算是合作社财务会计面临的一个新问题,与制造业的产成品成本核算比较,在成本计算对象与方法、成本计算期、成本项目的归集与分配、成本核算手续等方面有其自身的特殊性,因此,本文认为在核算农产品成本时,应当区分为一年即可收获的农产品和多年才可收获的农产品两类分别进行核算,并对其进行了举例。

**【关键词】** 农民专业合作社 农产品成本 成本核算

## 一、相关概念

农民专业合作社的农产品是指生物资产的收获品,是合作社直接从事种植和养殖生产活动的最终劳动成果,其可以直接对外出售,也可以经加工后再出售,因此农产品是属于合作社存货性质的流动资产,而且是属于合作社自行生产的存货。农民专业合作社的农产品按照其生产期限的长短可以分为一年即可收获的农产品和多年才可收获的农产品两类。

农产品并非农业资产,它与生物资产也不是同一概念。生物资产是指有生命的动物和植物,即具有生命力和成长性的生产资料,只有当生物资产有了收获品,才形成合作社的农产品。农民专业合作社的农业资产是指生物资产中的牲畜(禽)资产和林木资产,主要包括幼畜及育肥畜、产役畜、经济林木和非经济林木等。当农业资产的持有目的是为了出售且在一年内即可变现时,它们就属于合作社的流动资产;当农业资产的持有目的是为了长期使用以为合作社提供农产品且其自身变现时间超过一年时,它们就属于合作社的长期资产。所以,合作社的农业资产是具有流动资产与长期资产双重性质的生物资产。

可见,生物资产、农产品、农业资产三者虽然都是农业生产的成果,其外在形态均表现为有生命的动物和植物,但实质上是不同的三个概念,特别在会计处理上还是存在着诸多差异。

## 二、农民专业合作社农产品成本核算的主要特点

1. 成本计算对象与方法:应根据农产品的种类和特点确定。农产品的种类繁多,不同农产品的生长周期、生产特点、管理要求也各不相同,因此,在成本核算中,应从加强成本管理、简化成本计算的角度出发,来确定农产品的成本计算对象与方法。对于大田作物、主要作物及蔬菜应按照品种法单独核算其生产总成本、单位面积成本和单位产量成本;次要作物及蔬菜可以按照分类法或分批法合并核算其生产总成本和单位面积成本。对于牲畜(禽)资产所生产的农产品,如牛奶、禽蛋、肉食等,一般要按照品种法单独核算其总成本以及单位产量成

本。对于林木资产所生产的农产品,如果品、茶叶、油料、药材等,应按照品种法单独核算其总成本、单位面积成本以及单位产量成本。

2. 成本计算期:一般应同农产品的生长周期保持一致。生物资产能够生产出农产品,有的需要几个月,有的则需要十几个月甚至几十个月才能收获农产品。因此,在确定农产品的成本计算期时,应当与其生长周期保持一致,在农产品产出的月份计算成本,且生产成本计算的截止时间应当计算至农产品入库或达到预定可销售状态为止。

3. 成本项目的归集与分配:应考虑合作社的自身特点与管理需要。在计算农产品的成本时,从理论上讲,其成本项目应当包括直接材料费(如生产过程中发生的种子、种苗、肥料、饲料、农药、地膜等)、直接人工费(如直接从事种植和养殖等合作社成员的工资、福利费以及雇用临时人员的劳务报酬等)、其他直接费用(如机械作业费、灌溉费、饲养费、生产经营专用设备的折旧费、修理费等)和间接生产费(包括为组织和管理生产活动所发生的水电费、运输费、差旅费,以及土地承包费、农用基础设施折旧费等)。

在会计实践中,归集上述成本项目时,对于合作社成员投入的人工费用,往往很难准确计量。所以,对于合作社成员投入的人工费用,平时可只记工时,不付报酬,待收获的农产品出售时,再按照各成员出资比例和投入的工时分配所得盈余。另外,按照《制度》的规定,对于合作社幼畜及育肥畜的饲养费用,直接记入“牲畜(禽)资产”的成本中;对于合作社产役畜的饲养费用,则直接记入当期损益(经营支出)。对于合作社的林木资产,在投产或郁闭前发生的培植费用,记入“林木资产”的成本;在投产或郁闭后发生的管护费用,则记入当期损益。可见,按照《制度》的规定,合作社的农业资产在能够生产出农产品之前发生的相关支出,均记入农业资产的成本中,不构成农产品成本;在能够生产出农产品之后发生的相关支出,则又记入了当期损益,也不记入农产品成本中,这显然会导致农产品

成本的核算游离于合作社的会计核算之外。对于合作社发生的一些间接生产费,如土地承包费、农用基础设施折旧费等,往往也很难选用适当的方法分配计入农产品的成本中。所以,实际上会计核算的农产品成本要远低于理论上的农产品成本。

4. 成本核算手续:按照简化原则可以不办理农产品的入库与成本结转。在通常情况下,农产品收获时即可出售,如现场采摘、地头装运等,所以,实务中没有办理农产品入库及出库手续的必要,现行规范中也缺乏这方面的具体规定。特别是对于多年才可收获农产品的牲畜(禽)资产、林木资产等,笔者认为:其在收获农产品时,可以不必办理农产品的入库手续;在出售农产品时,由于其成本已经全部计入当期损益,所以也不必再予结转。

### 三、一年即可收获的农产品成本的核算

如果为一年内即可收获农产品的,比如各种禽类、水产类、蔬菜及农作物等,则农产品的成本按照整个生产期间的全部实际支出确定。收获前发生的各项支出,应按成本核算对象和成本项目分别归集,借记“生产成本”科目,贷记“库存现金”、“银行存款”、“产品物资”、“应付工资”、“成员往来”、“应付款”等科目。收获的农产品入库时,借记“产品物资”科目,贷记“生产成本”科目。期末结转发出农产品的成本时,借记“经营支出”、“委托加工物资”、“委托代销商品”等科目,贷记“产品物资”科目。

例1:某花生种植合作社当年种植50亩花生,共耗用种子费12000元,肥料4600元,农药3400元,地膜4000元,发生人工费6000元,机械作业费5000元。当年共收获花生24000公斤,以每公斤3.5元全部售出,价款已收存银行。假定花生副产品(花生秸)价值为1000元。相关会计处理如下:

(1)收获前发生的各项支出:借:生产成本35000;贷:产品物资24000(12000+4600+3400+4000),应付工资6000,库存现金5000。

(2)收获农产品入库后:借:产品物资——农产品(花生)34000、——农产品(花生秸)1000;贷:生产成本35000。

(3)确认花生销售收入:借:银行存款84000;贷:经营收入84000。

(4)期末结转成本:借:经营支出34000;贷:产品物资——农产品(花生)34000。

花生总成本=生产总成本-副产品价值=(12000+4600+3400+4000+6000+5000)-1000=34000(元)

花生单位面积成本=34000÷50=680(元/亩)

花生单位产量成本=34000÷24000=1.42(元/公斤)

### 四、多年才可收获的农产品成本的核算

如果为多年才可以收获农产品的,比如奶牛等家畜、葡萄等果树,则农产品的成本只有在农业资产投产之后能够明确收获农产品的情况下,发生在该期间的相关支出才能计入该期农产品的成本,否则应当计入经营支出。在农业资产投产之前发生的相关支出,应当计入农业资产的成本。农业资产的总

成本扣除预计残值后的部分应在其正常生产周期内,按照直线法分期摊销,预计净残值率按照农业资产总成本的5%确定。农业资产的摊销金额是构成农产品成本的项目之一。也就是说,这类农产品的成本构成包括两部分:一是每个投产期间的相关支出;二是农业资产的摊销额。期末,合作社如有库存农产品尚未售出,可以根据以下公式计算库存农产品的成本:

本期所产农产品的总成本=本期该资产的饲养或管护费用+本期该资产的成本摊销额;

本期所产农产品的单位成本=本期所产农产品的总成本÷农产品总产量;

库存农产品的成本=库存农产品产量×本期所产农产品的单位成本。

例2:某苹果种植合作社2009年种植苹果50亩,截至2013年投产之前共发生实际支出300000元,其中物料费180000元,以现金支付人工费120000元;2013年投产后共发生实际支出60000元,其中肥料21000元,农药9000元,领用采摘苹果用的箩筐2000元,以现金支付人工费28000元。预计这些苹果树可正常产果10年,预计净残值率为5%。2013年10月开始收获,本年共收获苹果50000公斤。销售苹果20000公斤,每公斤售价6元,价款已全部收存银行。相关会计处理如下:

(1)投产之前的各项支出(培植费用),计入农业资产的成本:借:林木资产——苹果树300000;贷:产品物资——材料等180000,库存现金120000。

(2)投产之后的各项支出(管护费用),计入经营支出:借:经营支出60000;贷:产品物资——材料等32000,库存现金28000。

(3)摊销苹果树的成本:2013年应摊销的金额=300000×(1-5%)÷10=28500(元)。借:经营支出28500;贷:林木资产——经济林木——苹果树28500。

(4)确认苹果销售收入:借:银行存款120000;贷:经营收入120000。

本年所产5万公斤苹果的成本计算如下:

本年苹果总成本=本年林木资产的管护费用+本年度该林木资产的摊销额=60000+28500=88500(元)

本年苹果的单位成本=本年苹果总成本÷本年苹果产量=88500÷50000=1.77(元/公斤)

由于上述苹果的总成本已全部计入“经营支出”科目,所以对于已经销售的2万公斤苹果不需再进行成本结转;对于尚未销售的3万公斤苹果总成本53100元(88500-50000×30000),也只需作账外备查登记即可。

### 主要参考文献

1. 李视友. 农民专业合作社农产品与农业资产会计处理比较. 中国农业会计, 2011; 6

2. 本书编写组. 农民专业合作社财务会计制度(试行)辅导读本. 北京: 中国农业出版社, 2009