

# 家禽养殖企业采取 禽流感防护措施的会计处理

苑靖 唐俐(教授)

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

**【摘要】**从3月开始,H7N9禽流感病毒袭击了我国上海、江苏等地,各地规模性家禽养殖企业在预防疫情蔓延的同时,也应该进行准确和规范的会计核算。本文就我国《企业会计准则》的相关规定,对禽流感病毒来袭时规模性家禽养殖企业如何进行会计处理进行了探讨。

**【关键词】**禽流感 家禽养殖企业 会计处理

H7N9型禽流感于2013年3月底在上海和安徽两地被率先发现。禽流感爆发期间各地先后关闭了活禽交易市场,并积极地采取了预防控制措施。对于一些规模化家禽养殖企业来说,这期间,除了采取严格的预防措施外怎样进行正确的会计核算也是一个必要问题。本文探讨了在禽流感疫情期间,规模化的家禽养殖企业对于一些经济业务应如何进行会计处理。

## 一、家禽养殖企业采取的防护措施

1. 养殖场实行封闭管理。在流感来袭期间,各大养殖场

加强了饲养管理工作,实行了封闭式管理,并且建立了健全的符合动物卫生的饲养管理制度,注重环境和卫生,从而切断病毒的传播途径。

2. 强化消毒、经常性检疫。企业重点做好场和舍出入口的消毒、场所消毒、用具消毒和动物群的定期消毒,并采购预防H7N9病毒的疫苗给家禽群注射。

3. 尸体无害化处理。染病的动物尸体不能随意丢弃,要在专业技术人员的指导下到指定的屠宰场进行无害化处理。

40-200-100-168.2=191.8(万元)。

方案四:A公司为非农业生产者,是增值税一般纳税人,采取“公司+农户”模式,与B农户签订委托种植和养殖合同,向B农户提供树苗、农药化肥、仔猪、饲料、兽药及疫苗等,B农户将成熟的苹果与生猪交付A公司,A公司直接销售。A公司提供树苗、农药化肥等价值150万元,收购苹果价(扣除提供的树苗、农药化肥等)250万元,上门收购运费20万元,支付工资20万元,销售收入600万元;提供仔猪、饲料、兽药及疫苗等价值900万元,收购生猪价(扣除提供的仔猪、饲料、兽药及疫苗等)500万元,上门收购运费20万元,支付工资20万元,销售收入1600万元。按规定,A公司可以免征企业所得税,自2013年4月1日后,还可以免征销售生猪的增值税,因收购苹果树苗不属畜禽饲养,需要按规定缴纳销售苹果的增值税。A公司增值税为: $600 \times 17\% - 250 \times 13\% - 20 \times 7\% = 68.1$ (万元),企业所得税为零,税后收益为: $(600 + 1600) - (150 + 250 + 20 + 20 + 900 + 500 + 20 + 20 + 68.1) = 251.9$ (万元)。

比较上述方案,方案四中A公司采取“公司+农户”模式,虽需缴纳销售苹果的增值税,但不需缴纳销售生猪的增值税,收益最高;方案一中,A公司为农业生产者,虽税额为零,但需要支付场地费和更高的工资,收益稍低于方案四;方案三中,A公司收购苹果和生猪进行初加工后再销售,可以免征企业

所得税;方案二中,A公司收购后直接销售,不能享受免征企业所得税的优惠;B农户的收益均相同。

可见,如果综合方案一与方案四的优势,即A公司既作为农业生产者,又采取“公司+农户”模式与B农户合作,不仅可免征销售生猪的增值税和全部企业所得税,而且企业规模可扩大一倍,收益达到501.9万元。

## 三、建议

在税收筹划和选择企业模式的过程中,以下四点值得注意:①现行税收政策尚未明确规定如何认定为自行生产者,这给公司带来了筹划机会。公司应尽量使自己符合农业生产者的条件,以享受减免增值税和企业所得税优惠。②现行税收政策只对“公司+农户”模式的畜禽养殖免征增值税,企业可在市场条件及财务状况允许的情况下,考虑转向畜禽养殖。③农户须严格履行合同,面临着很大的养殖风险,这在一定程度上影响了农户的参与积极性。政府需要出台相关的农户小额资金扶持政策,进一步降低“公司+农户”模式的综合经营风险。④农户可以发展为农户组,更多地代表农户的利益。公司与农户应利益共享,风险共担,建立长久的合作机制。

**【注】**本文系2012年国家科技支撑计划课题“中央税收收入征管政策执行效果联网审计预警分析研究及审计应用”(课题编号:2012BAH08B01)的阶段性成果。

4. 其他防控措施。将疑似传染病的动物进行隔离,派专人管理;对患病动物停留过的地方和污染的环境、用具等进行严格消毒。

## 二、相关防护措施的会计处理探讨

1. 疫情来袭时,生物资产跌价准备或减值准备的计提。《企业会计准则第5号——生物资产》中第二十一条规定,有确凿证据表明由于遭受自然灾害、病虫害、动物疫病侵袭或市场需求变化等原因,使生产性生物资产的可回收金额或消耗性生物资产的可变现净值低于其账面价值的,应当按照可变现净值或者可回收金额低于账面价值的差额,计提生物资产跌价准备或减值准备,并计入当期损益。

例1:2013年3月28日,A养鸡场一批种鸡(未进入正常的生产期)的账面价值为2万元,待出售的肉鸡的账面价值为2.5万元,但由于H7N9型禽流感疫情的出现,市场价格下跌,预计种鸡的可变现净值为1万元,肉鸡的可回收金额为1.5万元,由此计提消耗性生物资产跌价准备1万元,生产性生物资产减值准备1万元。

账务处理:借:消耗性生物资产跌价准备10 000;贷:资产减值损失10 000。借:生产性生物资产减值准备10 000;贷:资产减值损失10 000。

2. 疫情防控期间发生的费用。在流感疫情来袭期间,企业因采取防护措施所发生的大量费用,如疫苗费、消毒费、检疫费、防护设施费以及其他费用,是否应该记入生物资产的成本,准则在这方面并没有给出明确的规定。

有些人认为,给生物资产注射预防疫苗所产生的疫苗费用如果是在消耗性生物资产出售前或者生产性生物资产达到预定生产经营目的前发生的,应该记入该项生物资产的成本进行分摊。

但是笔者建议,为了防止家禽类的市场价格在疫情解除之后出现“暴涨”现象,所以在疫情防控期间,企业应该将发生的疫苗费用进行归类,分为专门预防该疫情的疫苗费和其他日常疫苗费:①在企业的消耗性生物资产出售前或者生产性生物资产达到预定生产经营目的前发生的专门预防H7N9病毒的疫苗费用不记入资产的成本,即不进行资本化处理,应该费用化处理,记入期间费用,但是为了能对专门预防H7N9病毒的疫苗费用能够有一个很好的统计,应该分明细核算,可以在“管理费用”的科目下增设:H7N9疫苗费。而其他日常疫苗费用要记入资产的成本。②生物资产在郁闭或达到预定生产经营目的后发生的疫苗费用应当记入当期损益。

例2:2013年3月25日,全国部分地区开始出现H7N9禽流感疫情,A养鸡场厂立刻采取了防护措施,对一批种鸡(未进入正常的生产期)和待出售的肉鸡分别注射了H7N9病毒疫苗和日常防护病毒疫苗,发生H7N9疫苗费用为2万元和1.5万元,日常防护病毒疫苗费用为1万元和0.5万元。款项已通过银行支付完成。

账务处理:借:消耗性生物资产——肉鸡——成本5 000,

生产性生物资产——种鸡——成本10 000,管理费用——H7N9疫苗费35 000;贷:银行存款50 000。

3. 企业因防控疫情需要对生物资产进行无害化处理的会计处理。《企业会计准则第5号——生物资产》第二十六条规定,在生物资产出售、盘亏或死亡、毁损时,应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的余额计入当期损益。由于禽流感属于不可抗力因素,所以当家禽养殖企业将生产性生物资产或者消耗性生物资产进行无害化处理时,对企业所造成的损失应在减去保险公司的赔款之后,记入营业外支出。

例3:2013年4月13日,A养鸡场接到将活禽进行扑杀并无害化处理的指令,A养鸡场将其种鸡(未进入正常的生产期)进行了扑杀,运输到定点屠宰场进行了无害化处理,该批种鸡账面价值为2万元,已计提折旧1万元,当天已上报该企业入保的保险公司,获得理赔款0.8万元,款项还未到账。

账务处理:借:待处理财产损益10 000,生产性生物资产累计折旧10 000;贷:生产性生物资产——种鸡——成本20 000。借:其他应收款——B保险公司8 000,营业外支出2 000;贷:待处理财产损益10 000。

4. 政府给予企业补贴的会计处理。为了避免禽类价格在疫情解除过后出现大幅度地上涨,即“暴跌暴涨”现象,政府方面对家禽类养殖企业给予了必要的财政补贴。虽然就目前为止政府还未出台正式的具体相关补助政策,但是受疫情影响较大的一些地区已实施了相关的补助政策,如上海市明确表示将不低于市场价格的50%对企业进行补偿。

家禽类养殖企业获得的政府补助基本上都是与收益相关的政府补助,《企业会计准则第16号——政府补助》规定:①当政府补偿企业已发生的相关费用和损失时,直接记入当期营业外收入。②当政府补偿企业以后期间的损失和费用时,在取得时确认为递延收益,并在以后确认相关费用期间分期摊销记入当期损益。

例4:A养鸡场2013年3月28日向当地政府申请防H7N9禽流感病毒的费用补助,政府给予企业已发生的H7N9疫苗费用的80%进行补助(同日到账)。政府为防止疫情严重,给予企业4月份活鸡捕杀无害化处理补贴5万元,4月1日收到账款,4月13日,A养鸡场所处地区疫情严重,政府下令将活禽捕杀,并进行无害化处理。账务处理如下:

3月28日,A养鸡场收到政府补贴:借:银行存款28 000(35 000×80%);贷:营业外收入28 000。同时确认应收的政府补贴:借:其他应收款50 000;贷:递延收益50 000。

4月1日,A养鸡场收到政府补贴款:借:银行存款50 000;贷:其他应收款50 000。

4月13日,将无害化处理费用的补贴记入当期损益:借:递延收益50 000;贷:营业外收入50 000。

### 主要参考文献

1. 蔡云涛.生猪养殖会计核算浅析.财会月刊,2013;1
2. 卢登琴.对生物资产准则的进一步完善.财会月刊,2013;1