



老会计-用心传递温度

考点8 消耗性生物资产

消耗性生物资产	
(一) 消耗性生物资产的确认与计量	
生物资产，是指农业活动所涉及的活的动物或植物。生物资产分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。本部分介绍消耗性生物资产的会计处理。	
消耗性生物资产，是指企业(农、林、牧、渔业)生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜等。如玉米和小麦等庄稼、用材林、存栏待售的牲畜、养殖的鱼等。	
消耗性生物资产的成本确定	<p>企业自行栽培、营造、繁殖或养殖的消耗性生物资产的成本，应当按照下列规定确定：</p> <p>(1) 自行栽培的大田作物和蔬菜的成本包括：在收获前耗用的种子、肥料、农药等材料费、人工费和应分摊的间接费用。</p> <p>(2) 自行营造的林木类消耗性生物资产的成本包括：郁闭前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用。</p> <p>(3) 自行繁殖的育肥畜的成本包括：出售前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用。</p> <p>(4) 水产养殖的动物和植物的成本包括：在出售或入库前耗用的苗种、饲料、肥料等材料费、人工费和应分摊的间接费用。</p>
主要会计科目设置	<p>“消耗性生物资产”科目，借方登记消耗性生物资产的增加金额，贷方登记销售消耗性生物资产的减少金额，期末借方余额，反映企业(农、林、牧、渔业)消耗性生物资产的实际成本。</p> <p>“农产品”科目核算企业(农、林、牧、渔业)消耗性生物资产收获的农产品。</p>
(二) 消耗性生物资产的账务处理	
<p>1. 外购</p> <p>借：消耗性生物资产</p> <p>贷：银行存款、应付账款等</p> <p>2. 消耗性生物资产收获为农产品时</p> <p>借：农产品</p> <p>贷：消耗性生物资产</p>	
<p>【提示】企业至少应当于每年年度终了对消耗性生物资产进行检查，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低于账面价值的差额，计提生物资产跌价准备，并计入当期损益。</p> <p>消耗性生物资产减值的影响因素已经消失的，减记金额应当予以恢复，并在原已计提的跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。</p>	

【例 3-71】甲公司作为一家林业有限责任公司，其下属森林班统一组织培植管护一片森林。2020年3月，发生森林管护费用共计40 000元，其中，本月应付人员薪酬20 000元，领用库存肥料16 000元，管护设备折旧4 000元。管护总面积为5000公顷，其中，作为用材林的杨树林共计4000公顷，已郁闭的占80%，其余的尚未郁闭。作为水土保持林的马尾松共计1000公顷。全部已郁闭。管护费用按照森林面积比例分配：

计算过程如下：

未郁闭杨树林应分配共同费用的比例=4 000 × (1 - 80%) ÷ 5 000 = 0.16



老会计-用心传递温度

已郁闭杨树林应分配共同费用的比例= $4\ 000 \times 80\% \div 5\ 000 = 0.64$

已郁闭马尾松应分配共同费用的比例= $1\ 000 \div 5\ 000 = 0.2$

未郁闭杨树林应分配的共同费用= $40\ 000 \times 0.16 = 6\ 400$ (元)

已郁闭杨树林应分配的共同费用= $40\ 000 \times 0.64 = 25\ 600$ (元)

已郁闭马尾松应分配的共同费用= $40\ 000 \times 0.2 = 8\ 000$ (元)

甲公司应编制如下会计分录:

借: 消耗性生物资产——用材林 (杨树林)	6400	
管理费用	33 600	
贷: 应付职工薪酬		20 000
原材料		16 000
累计折旧		4 000

考点9 存货清查

存货清查

存货清查是指通过对存货的实地盘点,确定存货的实有数量,并与账面结存数核对,从而确定存货实存数与账面结存数是否相符的一种专门方法。

(二) 存货盘盈

清查时:

借: 库存商品或原材料	
贷: 待处理财产损溢	

处理时:

借: 待处理财产损溢	
贷: 管理费用	

【例 3-72】甲公司在财产清查中盘盈 J 材料 1 000 千克,实际单位成本 60 元,经查属于材料收发计量方面的错误。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 批准处理前:

借: 原材料	60 000
贷: 待处理财产损溢	60 000

(2) 批准处理后:

借: 待处理财产损溢	60 000
贷: 管理费用	60 000

(三) 存货盘亏及毁损的账务处理

1. 清查时:

借: 待处理财产损溢	
贷: 库存商品或原材料	
应交税费——应交增值税 (进项税额转出)	

【要点提示】

(1) 因非正常原因 (管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质) 导致的存货盘亏或毁损,按规定不能抵扣的增值税进项税额,应当予以转出。

(2) 因为意外灾害导致的存货盘亏或毁损,增值税进项税额可以抵扣的,不需转出。



老会计-用心传递温度

2. 处理时:

借: 原材料 (回收残料价值)
 其他应收款 (应收的赔偿)
 管理费用 (计量收发差错、一般经营损耗以及管理不善造成存货盘亏)
 营业外支出 (自然灾害等非常原因造成)
 贷: 待处理财产损溢

【例 3-73】甲公司在财产清查中发现毁损 L 材料 300 千克, 实际成本为 30 000 元, 相关增值税专用发票上注明的增值税税额为 3 900 元。经查属于材料保管员的过失造成的, 按规定由其个人赔偿 20 000 元。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 批准处理前:

借: 待处理财产损溢 33900
 贷: 原材料 30 000
 应交税费——应交增值税 (进项税额转出) 3900

(2) 批准处理后:

①由过失人赔款部分:

借: 其他应收款 20 000
 贷: 待处理财产损溢 20 000

②材料毁损净损失:

借: 管理费用 13 900
 贷: 待处理财产损溢 13 900

【例 3-74】甲公司为增值税一般纳税人, 因台风造成一批库存材料毁损, 实际成本为 70 000 元, 相关增值税专用发票上注明的增值税税额为 9 100 元。根据保险合同约定, 应由保险公司赔偿 50 000 元。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 批准处理前:

借: 待处理财产损溢 70 000
 贷: 原材料 70 000

(2) 批准处理后:

借: 其他应收款 50 000
 营业外支出——非常损失 20 000
 贷: 待处理财产损溢 70 000

【提示】小企业存货发生毁损, 按取得的处置收入、可收回的责任人赔偿和保险赔款, 扣除其成本、相关税费后的净额, 应当计入营业外支出或营业外收入。发生的存货盘盈, 按实现的收益计入营业外收入; 发生的存货盘亏损失应当计入营业外支出。

【例题·判断题】材料盘亏净损失属于一般经营损失的部分, 应记入“营业外支出”科目。
() (2020 年·1 分)

【答案】×

【解析】扣除残料价值和应由保险公司、过失人赔款后的净损失, 属于一般经营损失的部分, 记入“管理费用”科目, 属于非常损失的部分, 记入“营业外支出”科目。