完善生物资产准则的若干建议

陈祖友　杨　薇

(河南农开投资基金管理有限责任公司　郑州　450008)

【摘要】这些年来,学术界、实务界关于生物资产研究和讨论的文章层出不穷。本文从生物资产的定义、分类和生物资产的后续计量两个方面,提出了完善生物资产准则的建议。

【关键词】生物资产　会计准则　定义　分类　披露

一、完善生物资产定义的建议

根据《国际会计准则第41号——农业》的规定,生物资产指活的动物或植物,我国《企业会计准则第5号——生物资产》(简称"生物资产准则")借鉴了国际会计准则关于生物资产的定义,将生物资产定义为"与农业生产相关的有生命的动物和植物"。笔者认为,此范围过于狭窄,生物资产应该指"与农业生产相关的有生命的动物、植物和微生物"。

目前,人们日常消费习惯中已默认菌菇属于蔬菜的一种,《企业会计准则第5号——生物资产》第三条已明确规定生长中的蔬菜作物属于消耗性生物资产,而菌菇虽然符合消耗性的定义却缺乏作为生物资产的定义,因为其不属于"有生命的动物和植物"。因此,笔者认为,生物资产的定义范围应扩充,生物资产应该包含"与农业生产相关的有生命的动物、植物和微生物",这样,以食用菌为主营业务的生产企业将食用菌作为生物资产列示才具备准则依据。

二、生物资产和农产品之间转换问题的补充建议

《企业会计准则讲解2010》特别将生物资产和农产品进行了本质的区分,其认为,一旦原有动植物停止其生命活动就不再是"生物资产",因此,应对生物资产和农产品进行本质区分。农产品附着在生物资产上时,作为生物资产的一部分,不需要单独进行会计处理,而当其从生物资产上收获时开始,离开生物资产这一母体,一般具有鲜活、易腐的特点,因此应当区别于工业企业一般意义上的产成品单独核算。基于此,《企业会计准则第5号——生物资产》对收获时点的农产品的会计处理进行了规范,即应当采用规定的方法,从消耗性生物资产或生产性生物资产生产成本中转出,确认为收货时点的农产品的成本;而收获时点之后的农产品的会计处理,应当适用《企业会计准则第1号——存货》。而《国际会计准则第41号——农业》关于收获的定义,指农产品从生物资产上分离,或生物资产的生长过程的结束。

笔者认为,无论是《企业会计准则讲解2010》还是《国际会计准则第41号——农业》,均未考虑以下特殊因素:

首先,某些时候,生物资产被收获、离开了生物资产的母体,不一定就代表其生命活动就此停止而不再符合生物资产的定义。实践中,为了保障终端消费者食用到最新鲜的蔬菜和水果,番茄、香蕉、柿子等未成熟的消耗性生物资产从被采摘、入库、发货之前均属于未成熟的消耗性生物资产,因为其生命活动没有停止,因此,笔者认为,该类蔬菜或水果生产企业不需要在入库时即将上述未成熟的消耗性生物资产的生产成本转出而确认为收货时点的农产品的成本,其仍旧符合生物资产的定义,仍旧是消耗性生物资产,只不过其属于已经入库的消耗性生物资产。针对上述情况,笔者认为,有必要在生物资产和农产品之间设置过渡科目,如针对已从生产性生物资产上分离而生长过程尚未结束的消耗性生物资产可以在消耗性生物资产下设置"待结转为农产品"明细科目,通过该明细科目进行过渡一下,便于进行清晰核算。

其次,实践中存在人为因素而致使消耗性生物资产到可以收获的时点而没有被适时收获,致使其未离开母体即已发生腐烂现象、停止生命活动,不再符合"生物资产"的定义,针对此现象,毫无疑问,应对该资产计提全额资产减值损失,问题是,将其从"消耗性生物资产"生产成本转至"农产品"成本之后再计提资产减值损失呢?还是直接将"消耗性生物资产"计提资产减值损失呢?通常情况下,若转至"农产品",其应该是被采摘且入库的资产,而该资产根本就没有被采摘,因此,笔者倾向直接将此"消耗性生物资产"计提全额资产减值损失的会计处理方法。

三、生物资产分类和披露的补充建议

目前,根据《企业会计准则第5号——生物资产》第三条规定,将生物资产按照生产目的和价值转移方式分类为消耗性生物资产、生产性生物资产、公益性生物资产。《企业会计准则讲解2010》关于生物资产的初始计量的应用中,按照生产性生物资产是否成熟,划分为成熟生产性生物资产和未成熟生产性生物资产。

笔者认为,关于生物资产的分类和披露需要补充如下内容:

第一，企业应当每年年末对成熟生产性生物资产进行重新界定和划分，例如，果树一年以内不能够再生产水果、奶牛一年以内不再具备生产牛犊或产奶的能力，企业应当将一年以内计划处置的成熟生产性生物资产转入“消耗性生物资产”，在“消耗性生物资产”下设置“一年内即将处置的成熟生产性生物资产”明细科目，以恰当反映年末资产负债表关于“流动资产”和“非流动资产”的披露。

第二，将生产性生物资产仅划分为未成熟和成熟，是不够严谨的，没有充分考虑生物资产作为活的动物、植物、微生物，作为生命体，其存在幼年期（或萌芽期）、青年期（或开花期）、成长期（或结果期）、成熟期（或果子成熟期）、衰退期（或凋谢期），企业应根据自身生产性生物资产的特点，按照生产性生物资产的年龄设置三级明细科目，以恰当反映企业生产性生物资产的状况，尤其是以生物资产为主要经营性资产的企业，若按照生物资产的年龄设置了三级明细科目，会计信息报告使用者即可根据企业生物资产的持有状况判断企业的主要经营性资产——生物资产处于哪一个成长阶段、可以判断企业未来业绩的增长点或爆发期会在什么时候等等。

第三，企业会计准则关于生物资产的分类未充分考虑寿命短于一年、但同时满足生产性和消耗性定义的生物资产。根据《企业会计准则第5号——生物资产》第三条规定，生产性生物资产，是指为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等；消耗性生物资产，是指为出售而持有的、或在将来收获为农产品的生物资产，包括生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜等。

而有些活的动物和植物，其从出生、生长、成熟、繁殖、衰退的整个生命周期不超过1年，如家蚕。针对类似家蚕这样的生物资产，既是为产出农产品——蚕丝为目的而持有的生物资产，又是在将来收获为农产品——下一代家蚕的生物资产，即其既符合生产性生物资产的定义，又符合消耗性生物资产的定义。鉴于财务报表上的流动资产通常是企业可以在一年或者超过一年的一个营业周期内变现或者运用的资产，家蚕的生命周期又是短短的40余天，因此，笔者认为，将其作为流动资产列示较为恰当，既然是作为流动资产，就不能反映在“生产性生物资产”项目，因为，现行会计准则下“生产性生物资产”项目在“非流动资产”类别中反映。若作为“流动资产”列示，笔者建议在“消耗性生物资产”项目的明细项目“家蚕”下按照消耗性生物资产所处的年龄阶段或成长阶段进一步设置下一级明细项目，这样就便于会计信息使用者充分、可靠地了解企业消耗性生物资产的信息。

四、完善生产性生物资产折旧计提的建议

1. 完善生产性生物资产折旧计提时点的建议。根据《企业会计准则第5号——生物资产》第十七条和第九条规定，企业对达到预定生产经营目的的生产性生物资产，应当按期计提折旧，并根据用途分别计入相关资产的成本或当期损益，达到预定生产经营目的，是指生产性生物资产进入正常生产期，可以多年连续稳定产出农产品、提供劳务或出租。

笔者认为，上述关于“达到预定生产经营目的”的定义中“多年连续稳定产出农产品”不能囊括果树、奶牛等众多生产性生物资产的生产特点，因为果树、奶牛等生产性生物资产在可生产年度的生产能力可能呈现抛物线状态，每年产量不均匀。另外，该定义也未考虑有些生产性生物资产仅繁殖一次或两次，其不可能“多年”均产出农产品。因此，笔者建议对“达到预定生产经营目的”重新定义为“是指生产性生物资产进入正常生产期，可以正常产出农产品、提供劳务或出租”。

2. 完善生产性生物资产折旧计提方法的建议。虽然企业会计准则规定了生产性生物资产计提折旧的方法有年限平均法、工作量法、产量法等，但在具体应用时企业应当根据生产性生物资产的具体情况，合理选择相应的折旧方法。而在实践中，却存在许多企业对应该采用工作量法和产量法计提折旧的生物资产却采用了年限平均法计提折旧的情况，许多果树、奶牛等生产性生物资产在达到预定生产经营目的之后每年的生产能力可能呈现抛物线趋势，按照产量法计提折旧是较为合理的方法，笔者认为，为了真实、合理地反映企业各个会计期间的经营业绩，有必要对生产性生物资产计提折旧的方法做出引导和指示，提倡以“产量法为主、年限平均法为辅”的生产性生物资产折旧计提方法和应用理念。

3. 完善生物资产后续计量的建议。《企业会计准则第5号——生物资产》第十五条规定，生物资产在郁闭或达到预定生产经营目的后发生的管护、饲养费用等后续支出，应当计入当期损益。笔者认为，对于以种猪、奶牛为主要经营性生物资产的企业来讲，将达到预定生产经营目的后的所有后续支出全部计入当期损益有失欠妥，种猪、奶牛是活的生命体，达到预定生产经营目的之后，其每天仍旧存在饲养费用、管护费用，尤其是占用栅栏、厂房或场地等仍旧需要分摊折旧，如果将其所有的后续支出均计入当期损益，也就是说，生产性生物资产所占用的栅栏、厂房或场地的折旧也要计入当期损益，笔者认为，该会计处理方法会高估该行业的毛利率，既然是厂房的折旧，就应该能够体现在“营业成本”中核算，该种猪、奶牛的后续支出应该计入其产出物即猪仔、鲜奶或小奶牛的成本中，作为产出农产品的初始成本，也就是说，企业自有生产性生物资产产出的农产品也是存在原材料、人工、间接费用等初始成本的，只不过是其自产的成本较外购的成本可能低些而已。总之，生产性生物资产在达到预定生产经营目的之后，其存在的意义和价值就在于其能够产出农产品，那么其达到预定生产经营目的之后的后续支出应该由其产出的农产品负担，作为该农产品的初始成本。这一点上，生物资产与固定资产是截然不同的，因为生物资产是活的生命体。

主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010.北京：人民出版社，2010