

生物资产折旧的三种新方法

向成荣(高级会计师)

(杨凌科元克隆股份有限公司 陕西杨凌 721200 西安交通大学管理学院 西安 710049)

【摘要】 由于生物资产的特殊性,现有折旧方法很难体现其特性,本文结合生物资产自身特点提出了平均寿命法、平均胎次(茬次)法和淘汰率法三种新方法,并阐述了相应概念和优缺点,目的是为生物资产的核算适应现代农业发展的新要求提供更多适合自身特点的方法选择。

【关键词】 生物资产 折旧 新方法

按照现行企业会计准则的规定,生物资产是指有生命的动物和植物,分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产三大类。对于生物资产的折旧问题,企业会计准则规定,企业应当根据生产性生物资产的性质、使用情况和有关经济利益的预期实现方式,合理确定其使用寿命、预计净残值和折旧方法。究竟怎样合理确定折旧方法呢?企业会计准则只是列举了年限平均法、工作量法、产量法三种方法,至于其他方法只是用“等”字带过,由此,为其他折旧方法的研究提供了政策空间。

由于生物资产有其自身特性,例如生命特性等,而且往往这些特性在本质上区别于其他非生物资产,这就势必导致以非生物资产为基础所提出的上述三种折旧方法存在很大局限性,利用上述方法很难反映生物资产的特性,给涉及生物资产经营的企业带来诸多不便。本文结合生产实际,提出以下三种新折旧方法,以供探讨。

一、平均寿命法

1. 平均寿命法概念。平均寿命法是指以生物资产的平均寿命为资产折旧期限进行折旧的一种方法。该方法下,各期折旧额=应当折旧资产价值÷资产平均寿命。

其中,资产平均寿命可以按照行业数据确认,也可以根据生物资产自身特点确认。无论是静态生物资产还是动态生物资产,其平均寿命的确认并不困难。

2. 平均寿命法与年限平均法的区别。平均寿命法不同于年限平均法,年限平均法的出发点是资产的可使用期限而非资产寿命期限。对于非生物资产来说,区分资产可使用期限和寿命期限意义不大,但是,对于生物资产来说,其寿命期限必然大于其可使用期限,区分其不同期限是否有意义,取决于生物资产所有者或管理者的不同认知,有些人认为非常有意义,因为在管理过程中投入了大量情感因素。例如:在动物养殖中,特别是小批量珍惜

名贵动物养殖者表现尤为明显。

笔者曾经调查过几家珍稀名贵动物养殖机构,如白孔雀、凤尾鸽等禽类养殖以及赤鹿、矮马、短角牛等动物养殖,其中有些动物已超过育龄、没有任何生产能力,但管理者还是将其长期饲养;再如观赏性动物养殖、观赏性植物栽培等也存在类似情况。也就是说有相当多的生物资产出于管理者的认知差异,其可使用期虽已届满,但寿命期还在继续,还在为资产所有者奉献有形的或无形的价值,这些现象证实了孙加丽(2012)的观点:采用年限平均法不能最恰当地反映生物资产预期经济利益的实现方式,为了更合理地分摊资产价值,客观上为平均寿命法的提出奠定了基础。

3. 平均寿命法的优缺点。平均寿命法计算简便、易操作,但其适用面窄,对于追求产量型的生物资产持有人,其产出和摊销配比性差。该方法对于小批量珍惜名贵动物养殖、观赏性动物养殖以及观赏性树木栽培等企业更具使用价值。

4. 平均寿命法案例。笔者曾经接触杨凌农业示范区一家奶牛养殖小区,其性质为农业合作社,具备法人资格,由于奶牛养殖免征所得税,该合作社采用平均寿命法进行折旧并得到税务等主管部门的默许。

该合作社有奶牛400头左右,截至2013年12月31日有泌乳奶牛243头,平均每头泌乳奶牛账面价值19 540元,预计残值按3%确认,该合作社认为奶牛平均寿命为9年,则该合作社2014年1月份生物资产折旧额=243×19 540×(1-3%)÷9÷12=42 646(元)。

二、平均胎次(茬次)法

1. 平均胎次(茬次)法的概念。平均胎次(茬次)法是指以生物资产整个生产期的最佳平均产仔胎次或最佳平均收获茬次为折旧期限进行折旧的一种方法。该方法下,

各期折旧额=应当折旧资产价值÷平均胎次(茬次)。

生物资产的最佳平均胎次(茬次)可以根据不同生物资产的生产特性具体确认,一般按经济效益最优胎次(茬次)确认,即在整個生物资产寿命周期内产能大于生产投入阶段的平均胎次(茬次)。衰退期由于产能下降,往往实行人工主动淘汰,其产能不计入平均胎次(茬次)。随着现代农业以及集约化农业的发展,最佳胎次(茬次)思维越来越被人们所重视,如规模化养殖中,奶牛最佳平均产**4~6胎**,肉羊最佳平均产**8~10胎**等,西北地区牧草最佳平均收割**15~20茬**次,西北地区桃树、矮化苹果树平均采摘果**10~12茬**等等。

平均胎次(茬次)法下,由于生物资产生产特点差异,导致胎间距或茬间距有可能大于或者小于一个自然会计年度,如果简单计算势必导致折旧期限被人为缩短或人为延伸。例如,奶牛平均寿命**8~10年**,以最佳平均产胎次数为**4~6次**计算,简单使用本方法相当于缩短了折旧期限,而奶山羊的平均寿命为**6~8年**,最佳产胎次数为**10~12次**(两年三胎),相当于延长了折旧期限。再如,苜蓿草在平均成活期**8~10年**内可以收割**15~20茬**,如果简单使用该数据也等同于延长了折旧期限,这显然是不合理的。为了实现生物资产产出与折旧期间的配比,在使用平均胎次(茬次)法进行折旧时,应当以产胎次数或收割茬次为时间分割点,即同一批生物资产在一个会计年度产胎一次就折旧一次,产胎两次就折旧两次,或者收割一茬就折旧一次,收割两茬就折旧两次等以此类推,未产胎或未收割期间不提折旧,这样就解决了上述延长或缩短折旧期限问题,使折旧期和生命期保持基本一致。

2. 平均胎次(茬次)法与产量法的区别。产量法是依据资产使用所能生产的产品或劳务数量为出发点进行折旧的一种方法。产量法需要对资产在寿命期内的总产量或提供的总劳务进行合理估算,也需要对资产的寿命进行合理估计,产量法的假设前提是在总产量一定的情况下各期产量具备连续性,当期减少的产量能在以后各期得到补齐,所以各期折旧费随着产量的变动而变动。

但问题是,在生物资产中,由于产量和生物资产的生命特征息息相关,当期减少的产量未必能够在以后各期得到补齐,并且大部分生物资产的产量具有滞后性和非连续性,这必然使利用产量法计提折旧无法操作。例如,种畜养殖行业由于受到孕期周期限制,其产量在数月后才能确认,而且产量不具备连续性。再如牧草种植、农作物培植等,在收获后需要晾晒、长期干燥以及受保管方式限制等,往往在数月后或跨年度以后才能得知产量(等待完全销售以后),可见产量法在生物资产中的使用存在局限性。

平均胎次(茬次)法以产胎次数或收割茬次为出发

点,只要“胎次”或“茬次”这一现象出现就进行折旧,虽然不能详尽体现同产量之间的配比关系,但更符合生物资产的特性,更趋于谨慎。例如,对于动物养殖中经常出现的死胎、早产、流产等(甚至是群体性的),显然以产量计算是毫无意义的,而且由此损失的产量是不能在以后各期得到补偿的(种畜年龄自然老化所致)。牧草种植、果园种植等照样存在此类问题。所以,客观上为平均胎次(茬次)法奠定了合理的基础。

3. 平均胎次(茬次)法优缺点。平均胎次(茬次)法计算简便,容易操作,符合生物资产生产特点,特别适用于大批量、科技化操作使生物资产生产流程同步化的生产企业,也适用于茬次清晰的农作物生产企业、牧草种植企业以及果业园林。正常情况下,一年中胎次(茬次)越多,其产量相应越高,所以本方法基本能够体现与产量的配比关系,而且比产量法易操作。

4. 平均胎次(茬次)法应用案例。例如,杨凌科元克隆股份有限公司在羊的饲养中采用同期发情处理技术使各批次羊的繁殖趋于一致,这样导致一批羊在有些年份同时产一胎,在有些年份同时产两胎,而且由于人工技术导致产胎批次可以提前明确预知(但产量无法预知,因受精差异影响,有的羊一胎产一只,有的羊一胎产多只),公司经过讨论采用平均胎次(茬次)法计提折旧,每逢产一胎年份折旧一次,每逢产两胎年份就折旧两次,既操作简单,又符合生物资产生产实际,能够实现销售与费用的配比。

再如,笔者曾经调查甘肃玉门一家自**20世纪90年代**末期开始种植牧草的企业,种植优质苜蓿草**5000**多亩,第一年播种,第三年起可以连续收割六七年大约**18**茬左右,产量受气候、降雨量等因素影响明显,当雨量充沛时每年可以收割三四茬,在降雨量稀少年份只能保证收割**1**茬或**2**茬。同时,为了保证品质质量,每一茬收割必须在**5~10**天内完成。由于牧草收割的茬次特征,导致牧草销售也出现明显的“茬次”特征:有些月份没有收入,有些月份收入巨大。该公司财务人员苦恼于按现有的折旧方法无法体现收入和成本费用的配比关系,从而造成各月业绩异常波动的假象,给企业带来融资等诸多不便。在共同讨论中,该企业财务人员也认为,如果能够按照收割茬次进行折旧摊销,就能够实现收入和折旧摊销的合理配比,将有效改变其财务信息质量。

三、淘汰率法

1. 淘汰率法的概念。淘汰率法是指以生物资产的恰当淘汰率或行业淘汰率作为资产折旧率进而计算资产折旧的一种折旧方法。在淘汰率法下,各期折旧额=应当折旧资产价值×淘汰率。

淘汰是指为了维护生物资产合理规模、结构和产能

而进行的主动或被动的资产处置行为。淘汰率是指在一个会计周期内生物资产处置量占生物资产总量的比率,可以是价值概念,也可以是数量概念,更广泛的做法是依据生物资产不同培育期计算各期淘汰率指标,例如培育期淘汰率、成熟期淘汰率等。淘汰率是生物资产经常遇到的概念,特别是动物养殖行业使用得更为广泛,也有人将之称为更新率、替换率或者新老交替率等,在森林采伐行业叫采伐率或间伐率,在果业栽培(特别是大棚果业)、牧草种植中称为倒茬率,其本质都是人为进行的资产处置行为,也有企业统一称为淘汰率。

随着规模经济以及现代农业经济的发展,淘汰率指标越来越被农产品生产者所重视,而且为了追求经济利益常常采用主动淘汰的方式。被动淘汰往往是由于疾病或病虫害或者年龄老化等原因而引起的资产处置行为,而主动淘汰更多考虑资产经济属性,任何因素导致生物资产在“经济”属性上不再适宜,就人为进行资产处置,从而保证资产处于相对产能最佳状态。例如,某奶牛养殖企业为了保持生产性生物资产一直处于1 000头规模群体,考虑新生牛犊增量因素,经过测算每年必须主动淘汰25%。也就是说,淘汰率如果低于25%,有可能导致群体爆棚无法生产;淘汰率如果高于25%,可能导致群体规模下降达不到产能最佳。正是基于此,淘汰率体现了资产更新状况,所以可以作为折旧率进行折旧处理。

2. 淘汰率法的优缺点。淘汰率法的优点是操作简单,没有太多复杂的计算,易懂易行,只要淘汰率确定,每期资产折旧额以应计折旧资产价值乘以淘汰率便可确认。在淘汰率法下只要淘汰率指标制定合理,就能够体现资产的更替状态,适用于主动淘汰、计划性较强的生物资产管理企业,特别适用于各期产量相对平稳的奶牛养殖、奶羊养殖、蛋鸡养殖等行业。淘汰率法的缺点是折旧与产量的配比性差。

3. 淘汰率法案例。笔者曾接触秦岭深处一家承包国有林场经营权的企业,其承包了一处一万多亩的毛竹林,合同规定,承包期限30年,承包方一次性付清前期承包费300万元,后期每隔五年上浮2%,合同约定每年间伐不超过20%,严禁连片砍伐,否则发包方有权随时收回承包权。合同同时规定,允许承包方对现有空留山地合理利用,种植果树等其他作物,合同期满,其产权归发包方所有。

该企业财务人员将首次承包费资本化,视同购买30年生物资产——毛竹的入账价值,归入了“生产性生物资产”科目进行核算。但是,在选择折旧方法上和企业负责人发生了分歧,财务人员认为应按30年期限以直线法计提折旧,每年折旧10万元,而企业负责人认为合同约定每年可以间伐20%,应当按间伐率进行折旧,每年折旧60万

元,理由是每隔5年要上调2%的承包费,而且后期变动因素无法预知,最主要的问题是,就算可以承包30年,但经过测算,在合同后期5年中新生的毛竹并不归自己所有,所以应该加快折旧速度。

从上述分歧可以看出,对资产回收动因不同,可能会选择不同的折旧方法。虽然企业负责人的想法在现行制度下付诸实践有障碍,但并不影响新方法的研究,况且在本案例中,如果采用淘汰率法(即企业负责人认为的20%间伐率),既有其合理性,又能在可预见的未来期间体现折旧与产量的配比关系。

四、结论

综上,本文在现有折旧方法下,结合生物资产自身特点总结出了平均寿命法、平均胎次(茬次)法和淘汰率法三种生物资产折旧新方法。三种新方法各有侧重,各有利弊,目的是适应农业的不断进步对生物资产核算的发展要求,为农业现代化、公司化发展提供更多适合自身特点的折旧方法选择。

虽然《企业会计准则第5号——生物资产》中规定,企业可以采用适合自身特点的折旧方法,但不同的折旧方法直接影响企业利润,从而影响企业所得税。基于我国目前的税法体系,上述新的生物资产折旧方法也面临税收限制问题。在现行《企业所得税法实施条例》中采用列举的方式进行了免税和减税的规定,但是在生产性生物资产折旧方法上明确规定采用直线法计提的折旧准予扣除(《企业所得税法实施条例》第63条),其他方法下的折旧额是否能够税前扣除没有明确规定,在实践中取决于各地税务执法人员的自由裁量和执法环境。所以如何推广符合生物资产特性的新折旧方法,一方面需要理论结合实践进行不断创新,另一方面也需要法律制度的跟进和完善。

主要参考文献

1. 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
2. 向成荣. 生物资产会计新问题探讨. 财会月刊, 2010; 10
3. 孙加丽. 生物资产准则实施效果研究. 天津商业大学硕士论文, 2012; 5
4. 国务院. 企业所得税法实施条例. 国务院令 512号, 2007- 12- 06
5. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
6. 孔莉, 虞莉娟. 生物资产、折旧与披露问题浅探. 财会月刊, 2010; 2
7. 童亮. 生产性生物资产的会计计量与税务处理差异分析. 财会月刊, 2010; 8