

# 生物资产会计新问题探讨

向成荣

(杨凌科元克隆股份有限公司 陕西杨凌 712100)

**【摘要】** 本文对生物资产进行了重新分类,分析了生物资产会计核算面临的新问题,探索了生物资产的考核标准,从而进一步阐明了生物资产的会计特性,以期为现代综合农业企业生物资产的会计核算提供借鉴。

**【关键词】** 生物资产重新分类 会计核算 构想

按照现行会计准则的规定,生物资产是指有生命的动物和植物,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。笔者认为,这种分类方法在实践中不能全面反映生物资产的本质。

## 一、生物资产的重新分类

1. 动态生物资产和静态生物资产概念的提出。生物资产按其本身的固有特性,可分为动态生物资产和静态生物资产。动态生物资产是指资产本身具备相对物理活动性特征的有生命资产,具备宏观原始客观能动性,比如牲畜等动物;静态生物资产是指资产本身不具备相对物理活动性特征的有生命资产,不具备宏观原始客观能动性,如农林果木等植物资产。

2. 动态生物资产和静态生物资产的差异。动态生物资产和静态生物资产本身相对独立,差异明显,但是两者的产出物(子代)存在差异,也存在共性。一般情况下,动态生物资产其产出物可能是动态生物资产,也可能是静态生物资产,而静态生物资产其产出物必然是静态资产。比如,种鸡是动态生物资产,其产出物鸡蛋在孵化之前是相对静态的,属静态生物资产;在孵化成小鸡后,静态生物资产转变成动态生物资产。再如,种牛是动态生物资产,其产出物牛犊(子代)是动态生物资产。但随着现代科技的进步,良种种牛所生产的胚胎,也作为商品在市场中交换。作为交换的“胚胎”本身不具备原始能动性,符合一般工业产品的特性,然而其市场价值却取决于“有生命”这一特性,所以符合生物资产定义,应属于静态生物资产范围。胚胎经过孕育后,其又由静态生物资产转化为动态生物资产。

## 3. 生物资产重新分类的意义。

其一,将生物资产划分为动态生物资产和静态生物资产后,能更好地帮助我们认识生物资产的本质。由于生物资产本身具备转化性和增值性特点,同一生物资产品种总是在不停地变化着其资产属性。例如养殖中生物资产从幼畜到育成畜再到成龄畜,作物种植中由一粒种子到幼苗再到成熟收获,苗木种植由种子到苗圃再到成林等,都存在一个动态变化和自然增值的过程。尤其是随着现代生物技术的发展,生物资产转化性这一特点将表现得更为突出,例如由一枚生物胚胎培育

成一个生物个体(幼仔)等,胚胎和幼仔都是以“生命”为特征的生物资产,且具备同质性,但胚胎和幼仔又存在着明显的属性差异。所以,将生物资产分类为动态生物资产和静态生物资产,能够更好地反映生物资产的本质。

其二,将生物资产划分为动态生物资产和静态生物资产,能更好地满足管理需要。随着土地流转政策的出台以及顺应循环经济发展的需要,现代综合农业必将蓬勃发展。尤其是既从事活体养殖业,又从事农作物种子培育及园林苗木等种植业的综合型农业企业,单从现行会计准则的生产性生物资产和消耗性生物资产进行归类,已无法满足管理者对生物资产价值信息评判的需要,管理者更多地关心的是动态资产和静态资产的价值,即所谓“能动”的和“不能动”的生物资产的价值,而并非“生产性”和“消耗性”。对于管理者来说,一项生物资产不管其是否为“生产性”和“消耗性”的,只要其不再具备投资价值,就只能对其进行处置。所以,将生物资产分类为动态生物资产和静态生物资产,能够更好地为管理服务。

其三,将生物资产划分为动态生物资产和静态生物资产,能够更好地服务于数理统计。随着社会经济的发展和政府决策的需要,各项统计数据越来越重要,不但要求数据准确、及时,而且要求简便、直观、易懂。我国的农业统计基本是按照种植业、养殖业等原始特性进行指标设置,然后分类汇总统计。按照现行会计准则的生产性生物资产和消耗性生物资产的归类,势必导致在进行统计指标填报时,不得不进行重分类和数据分割,这样必然导致统计数据出错率增加,复核工作难度大、不直观,甚至出现会计数据和统计数据相差甚远等现象,最终影响管理部门的决策。

## 二、生物资产会计核算面临的新问题

1. 资产属性的多重性。同一生物资产,根据其自身特性,或者出于管理、决策的需要,可以将其划归流动资产范畴,也可以将其划归固定资产范畴,甚至可以划归无形资产范畴(长期待摊)。同一生物资产,在培育成幼龄前或者正处于幼龄或育龄阶段时,应归属流动资产范畴,按照存货的有关规定进行核算。例如种牛、种羊在培育成幼仔以前的胚胎、冻精以及在培育过程中发生的各项培育费用分别作为库存产品和在产品

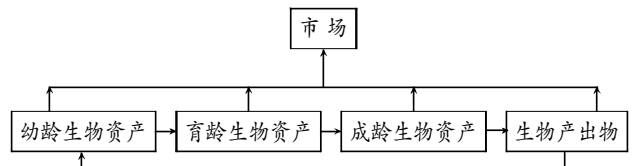
核算。当进入成龄阶段,归属哪一种资产范畴,完全取决于管理或决策需要,如果管理者是将其作为种子资源使用,利用其繁育或培育新一代生物资产,无论其是否已经投产,都应划归固定资产范畴核算(即生产性生物资产),并按照一定的方法计提折旧;如果管理者将其作为商品对外销售,这时的成龄生物资产具备消耗性生物资产和生产性生物资产双重特征;如果管理者将其作为名贵生物品用于展览观赏,或者作为生物标本使用,应将其划归无形资产范畴核算(长期待摊费用),并在合理年限内摊销。例如杨凌科元克隆股份有限公司科研人员自主研发的克隆羊、克隆牛、转基因牛羊等,既非消耗性生物资产,也非生产性生物资产,更非公益性生物资产,因为它本身既不用来出售,也不用来生产,更不具有公益性,只为人类生物医学研究提供方法或手段。

2. 资产属性的多变性。由于生物资产“生命价值”这一固有生理特征,决定了生物资产具有多变性,即使是按上述方法对生物资产进行了不同的属性划分,也存在可变性。例如:由幼龄畜转为生产畜的生产性生物资产,在生产完成之后,又转为消耗性生物资产,即由固定资产范畴变为流动资产范畴。同时,由于生物资产的终身市场性特征(一生的每个育龄阶段均可面向市场销售),也使决策者对生物资产的存留存在随意性,从而导致其属性的多重变化。例如种牛、种羊的培育,如果市场价格活跃,在幼龄阶段就可以销售,如果市场疲软,就培育其成龄,然后销售或自繁。

3. 资产减值的不确定。现行会计准则对资产可能面临的减值风险进行了有效的规避,并制定了详细的减值操作方法,其会计处理方法也随资产范畴不同而有所区别。但生物资产同其他资产相比面临的减值风险除政策、法律、经营、市场等减值因素外,还面临的主要减值风险因素是疫病和虫害。通常情况下,疫病和虫害对生物资产的减值是毁灭性的,如牛羊养殖面临的口蹄疫等瘟疫,植物种植面临的虫害等等。然而,疫病和虫害本身除具备毁灭性外,还具备不可预见性和难控性。在一个会计核算日或会计报告日,很难就疫病和虫害的是否发作做出合理预测,更重要的是疫病和虫害的发作通常不以管理者的意志为转移,这就决定了生物资产减值具备极大的不确定性。同时,现行会计准则对生物资产减值规定了不同的会计处理方法,生产性生物资产一旦发生减值就不能转回,而消耗性生物资产减值后是有可能转回的。但生物资产本身的多重性和多变性,极有可能导致决策者为了粉饰会计报表而对生物资产进行重新归类,从而导致同一生物资产既可能按生产性生物资产进行减值处理,又可能按消耗性生物资产进行减值处理,也可能两者兼而有之,这也导致生物资产减值在制度上的不确定性。

更为重要的是,现代生物技术的应用,加剧了生物资产减值的不确定性。例如,现代种牛、种猪等养殖业所使用的冷冻胚胎、冷冻精液等,其正常保存环境是零下 196 摄氏度,在常温下只能存活 3~5 秒,稍有不慎,就会导致价值不菲的生物资产(冷冻胚胎、冷冻精液)在瞬间化为乌有,而这种减值因素更具不确定性。

4. 会计核算的特殊性。会计是服务于生产要素的,通常情况下,会计核算流程是伴随生产流程的变化而变化的。生物资产生产过程的特殊性,决定了生物资产会计核算的特殊性。生物资产从前期种子资源到幼龄、育龄到成龄再到产出物,其生产过程具有循环性和市场性,决定其会计核算应立足生产、兼顾市场,统一协调。一般生物资产会计核算流程如下:



在上述流程中,既要考虑各个环节的生产制造成本,为下一环节继续培育生物资产奠定成本核算基础,又要考虑各个环节的市场性。每个环节随时都有销售的可能,从而终止某一批次或某一个体的后续成本计量,但整个流程是一个相对完整的循环往复过程。

### 三、与生物资产相关的税收问题

我国税收框架设计以流通为出发点,分别对生产环节和流通环节计征不同的税收税种,例如对流通环节征收的产品税(增值税)和对生产环节征收的固定资产税是不同的。生物资产除了粮食、花卉、蔬菜等一部分生物资产,相当一部分生物资产在一个生命周期内各个阶段均可以对外销售,但问题是不同育龄阶段应归属不同的资产范畴,不同资产范畴对应不同的税收政策,这样就导致同一生物资产面临多种税收政策的局面。比如现代的种牛、种猪、种羊养殖企业等,可以在幼龄阶段销售,也可以在育龄阶段销售,也可以在成龄阶段销售。在幼龄、育龄阶段对外销售,按照流转税政策申报增值税,期末按销售额计算增值额,然后免税申报;而对于成龄阶段销售(产后种畜销售),要求按照固定资产销售申报营业税,这样导致同一生物资产在不同育龄阶段面临不同税收问题。

随着现代养殖业及城市园林的发展,这一问题已蔓延到种植业、苗圃花卉产业。原始意义的农业种植业,大多以“农产品”为收获对象,然后将农产品面向市场销售。由于现代养殖业对青饲料的需要,导致很多农作物在收获“农产品”前,就可以面向市场销售。比如,现代奶牛养殖所需的玉米青贮饲料,已拒绝了原始意义的以秸秆为主的秸秆青贮饲料,也拒绝了以玉米成品为原料的精饲料,专门需要处于腊熟期(农作物处于成熟期的 60%~70%)的全株带棒饲料,这种既非“农作物”又非“农产品”的二维产品(即非秸秆、非粮食),同样面临上述问题。

### 四、思考和建议

1. 完善法规制度建设。细化准则,统一政策,统一税制。对生物资产特别是动态生物资产的会计处理规则进行细化,按照生产动态转群特点分群核算;对生物资产的减值政策进行统一,例如统一规定生物资产一旦发生减值均不能转回;考虑到疫病和虫害的不确定性,建议在会计期末对生物资产按账面价值提取一定比例的风险准备,然后再按照现行减值政

策进行处理,这样可有效预防疫病对生物资产的毁灭性打击;对税收进行统一,避免相互矛盾。

2. 完善会计科目设置。设置“幼龄及育龄生物资产”科目,核算消耗性生物资产的初始价值,幼龄、育龄阶段转入价值以及生产性生物资产因自身生理阶段或决策者管理需要转入的价值。本科目可以下设“动态生物资产”、“静态生物资产”二级科目,分别核算动态资产、静态资产的价值(这一点对既从事养殖业又从事种植业的现代综合农业企业尤为实用)。本会计科目归财务报表“存货”大类核算,或在“存货”大类下单独填写。

(1)设“成龄生物资产”科目,核算生产性生物资产价值及育龄后转入成龄价值,本科目类似固定资产科目。同时设置“动态生物资产”、“静态生物资产”二级科目,并按照一定方法计提折旧和跌价准备。

(2)设“生物产出物”科目,核算生物资产的产出物(子代或农产品),本科目下设“动态生物产出物”、“静态生物产出物”二级科目分别核算动态生物资产和静态生物资产所生产的子代或农产品,本会计科目归财务报表“存货”类核算。

(3)设“生物资产生产成本”科目,核算生物资产在生产过程中的直接人工消耗、饲料费、肥料消耗、苗木种子消耗及其他应计入的各种物料消耗等,本科目最终应采用一定的方法分配转入“生物产出物”和“幼龄及育龄生物资产”科目。

(4)设“培育费用”科目,核算企业经营过程中为组织和管埋生物资产所发生的培育、防疫、卫生、水电、物料、修理及不能计入直接成本的厂房、圈舍、园林折旧等间接费用和间接劳务支出,本科目按照费用项目设置专栏,期末采用一定的分配方法,分配转入“生物资产生产成本”科目,期末无余额。

3. 完善考核指标。由于生物资产本身所具有的特殊性,决定其会计核算考核指标不同于其他资产考核方法,生物资产考核指标除了常规的考核方法(如存货周转率、资产成新率等),还应做好如下指标的考核工作,主要是培育期指标、周转期指标、产出期指标、淘汰期指标、繁殖率指标等。

(1)培育期指标。培育期是指生物资产在达到既定经济价值或社会功效前所经历的生长发育阶段。无论是静态生物资产还是动态生物资产,都面临由幼龄到育龄再到成龄的培育过程。同时,无论生物资产在哪个阶段发挥经济效用,在其投向市场或发挥社会功效前都有培育过程,例如种子资源的培育、防护林的培育等。一般来说,生物资产都有其自身的自然培育期,但随着人类科学技术的应用,在某些领域可以人为干预生物资产的培育期,例如现代生物技术的应用,可以使动物快速繁育,其实质是对自然培育期的加快或终止。从经济效益角度考虑,本指标越小越好,即生物资产的培育期越短,同等条件下附加在培育阶段的成本就越小,带来的经济效益就越高。涉及生物资产的企业,应当根据自身经营范围和实际情况,健全培育期指标考核制度,明确指标波动范围,对于超过

考核范围的生物资产,应当分析原因、找出问题所在并进行必要的处理。

(2)周转期(产出间隔期)指标。生物资产区别于其他资产的另外一个特点就是产出过程的周期性,例如农作物按季收获、牲畜定期产仔。周转期是指生物资产从提供一批生物产出物开始到下一批同质生物产出物顺利获得的整个期间,也叫产出间隔期,例如牲畜的胎间距、牧草的茬间距、苗木的移栽间隔期、蔬菜的下果间隔期等。周转期指标应当越小越好,同一生物资产其周转期越短,说明同等条件下其产出效率越高,产能越大。特别是随着现代生物技术的应用,打破了生物本身的周期规律,导致生物资产的周转期可以人为控制。例如,通过调节动物激素水平,从而调控胎间距;再如,通过调节大棚内温度、光照、湿度等,从而控制蔬菜下果间隔期等。涉及生物资产的单位,应当结合实际,制定恰当的周转期,以提高生物资产的产出效率。

(3)产出期指标。产出期是指生物资产达到预期可使用状态,能够提供生物产出物或能够发挥社会效益的整个期间,例如奶牛的泌乳期、种猪的繁殖期、果园的产果期、花卉的观赏期、防护林的固沙期等。一般情况下,本指标越大越好,同等条件下,同一生物资产的产出期越长,在其满足一次性投资后所带来的效益应当越大。本指标应当有其合理范围,不能一味追求产出期的无限延长,因为生物资产的共性往往是随着产出期的延长,其产能或社会效用逐渐减弱,如高龄产畜的产仔率和产仔质量会下降,再如防护林老龄化会逐渐失去防护功能等。因此企业应结合实际,制定合理的产出期,一旦在产出期的变动投入成本大于其生物产出物的价值,或者在产出期的变动成本投入超过其本身所带来的社会功效,就应当对其进行处置。

(4)淘汰期指标。淘汰期是指生物资产不能够提供生物产出物和社会价值,或虽能提供生物产出物和社会价值,但所提供的价值小于为换取本项价值而发生的变动投入成本。如活体动物的淘汰屠宰期、果林的砍伐期、观赏林的换林期、防护林的更换期等。本指标应当越小越好,一项生物资产一旦决定对其进行淘汰,应当在很短的期间内处置清理完毕。但现实却不尽如人意,由于人们普遍的“惜命”心理,往往对于决定淘汰的生物资产不作处置或处置不及时,导致大量不良生物资产长期存在,这就提示管理者应当健全生物资产的淘汰管理制度,量化淘汰期考核指标,一旦超过规定的淘汰期,就应对其进行刚性淘汰。

总之,通过对生物资产进行重新分类,分析生物资产会计核算面临的新问题,探索生物资产考核标准,进一步了解生物资产的会计特性,进而全面、准确地了解生物资产本质,可以为现代综合农业生物资产的会计核算提供服务。

#### 主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006