

生产性生物资产会计核算问题及改进会计从业资格考试 PDF
转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/588/2021_2022__E7_94_9F_E4_BA_A7_E6_80_A7_E7_c42_588647.htm

生物资产是指与农业生产相关的有生命的(即活的)动物和植物。生物资产包括消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。2006年新颁布的《生物资产准则》中规定的消耗性生物资产和公益性生物资产账务处理比较简单，现仅探讨生产性生物资产的相关问题。

一、生产性生物资产与固定资产的比较

(一)生产性生物资产与固定资产的相同点二者均能够在生产经营中长期、反复使用，能够多年连续为企业创造价值，在使用过程中后续支出(维护性支出)较少，创造价值不以牺牲自身形态为代价等等。由于生产性生物资产与固定资产类似，所以账务处理与固定资产相似，如界定停止资本化时点、计提折旧等。

(二)生产性生物资产与固定资产的区别由于生物资产是活的，具有天然增值能力，而固定资产是死的，不具有自身增值潜能，所以两者差别较大，主要有以下几方面：

(1)价值与生命周期。固定资产投产后，其价值随着生命周期的延续呈逐年下降趋势。生产性生物资产的价值随生命周期的延长呈缓慢增长、快速增长、趋于稳定和下降趋势。

(2)产能与生命周期。固定资产投产后，其产能随着生命周期的延续呈逐年递减趋势。生产性生物资产的产能随生命周期的延长呈零产能、增长、稳定、下降趋势。

(3)后续支出与生命周期。固定资产后续支出随生命周期的延续呈现递增趋势。生产性生物资产的后续支出与固定资产相反，呈下降趋势。由分析可知，生产性生物资产与固定资产有相同之处，即都能在较长

时间内为企业反复创造价值，所以，可参考固定资产的相关政策对生产性生物资产进行账务处理。但是，二者在生命周期内，其自身价值量、产能以及后续支出等方面又存在巨大差别，因此完全参考固定资产政策处理生产性生物资产与事实不符，必须结合生产性生物资产自身特性研制适合的会计政策。

二、现行生产性生物资产存在的问题

(一)成熟与未成熟生产性生物资产的界定不严格

生产性生物资产达到预计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。据此，把生产性生物资产分为成熟生产性生物资产和未成熟生产性生物资产。所谓未成熟生产性生物资产是指(企业会计准则讲解)尚未达到预定生产经营目的，还不能够多年连续、稳定产出农产品、提供劳务或出租的生产性生物资产，如尚未开始挂果的果树，尚未开始产奶的奶牛等。但生产性生物资产是活的动物和植物，简单将其划分为成熟与未成熟，是固定资产准则的体现，没有考虑生物资产是活的动物、植物，其生命周期包括生长期、成长期、成熟期和衰退期，这是固定资产所没有的，所以，参照固定资产准则界定生产性生物资产的成熟与未成熟时点不够严格，脱离了生物资产生命周期的实际情况。

(二)生产性生物资产的折旧与收益不匹配

《生物资产准则》规定，成本模式计量的成熟生产性生物资产应计提折旧，目的是实现生物资产成本的补偿，实现产能与成本的匹配，正确计算其净收益。事实上，生产性生物资产的产能从成长期开始呈现上升趋势，成熟期趋于稳定，衰退期开始下降，其成长期即有产能，但《生物资产准则》规定不计提折旧，且相关支出予以资本化，没有折旧等成本。成熟生产性生物

资产计提的折旧仅与成熟后的产能匹配，不考虑成熟前成长期的产能，致使成熟后的折旧等成本增加，收益下降，与事实不相符，违背配比原则。

三、生产性生物资产有关问题的改进建议

(一)重新界定“达到预计生产经营目的”生产性生物资产达到预计生产经营目的是指生产性生物资产进入正常生产期，可以产出农产品、提供劳务或出租。该定义与现行《生物资产准则》定义的区别在于不再强调“多年连续稳定产出农产品、提供劳务或出租”，原因是果树开始挂果、奶牛开始产奶、役畜开始服役已达到生产经营的目的。至于生物资产“多年连续稳定产出农产品、提供劳务或出租”是生物资产生命周期中的特殊阶段(最佳阶段)，不能说生物资产投有达到最佳产能阶段就不能生产或服役，就没有到达生产经营目的。所以，笔者认为生产性生物资产开始收获或服役阶段，即生命周期中的成长期即达到生产经营目的。如此界定会计操作简单，易于理解把握，减少了职业判断，增强了会计核算的可操作性。

(二)实现生产性生物资产的“三项”明细核算目前；生产性生物资产设置“生产性生物资产成熟生产性生物资产”和“生产性生物资产未成熟生产性生物资产”两明细账进行核算，这与现行成熟、未成熟生产性生物资产的界定匹配，但与生产性生物资产的生命周期不符，与生物资产生长实际不符。因此，在重新界定“达到预计生产经营目的”的基础上，建议对生产性生物资产设置“生产性生物资产生长期生物资产”、“生产性生物资产成长期生物资产”和“生产性生物资产成熟期生物资产”三明细账进行核算。由于生产性生物资产的成熟期与衰退期的特征与固定资产类似，故把成熟期与衰退期合并，统一在“生产性生物

资产—成熟期生物资产”核算，这样实现了生产性生物资产的明细核算与生命周期各阶段相匹配。

(三)改进成本模式核算的生产性生物资产的折旧政策。第一，生产性生物资产从成长期开始计提折旧。这样改进保证了成长期、成熟期及衰退期产能与折旧成本的匹配。而且，由于生产性生物资产自身特征的变化(比如，果树开始挂果等)，成长期时点界定容易，开始计提折旧时点确定简便，易于操作。第二，生产性生物资产成长期折旧与支出资本化并行。处于生长期的生物资产为满足自身生长投入较大，这部分投入一是满足生物资产自身生长、价值增值的要求，二是满足生物资产实现其产能的需要。在这两中需求中，前者大于后者。而且这期间价值升值较快，所以，这期间的投入，能够分清上述两类投入的，分别确认为生产性生物资产的增值成本和生产性生物资产的产能成本或期间费用等。不能分清两类投入的，依据重要性原则，全部作为生产性生物资产的增值成本。生产性生物资产的增值成本，不仅能增加生产性生物资产的自身价值，而且能延长生产性生物资产的使用寿命，满足资产支出资本化的条件，所以应予以资本化，增加生产性生物资产账面价值。第三，生产性生物资产进入成熟期后支出停止资本化。生产性生物资产进入成熟期，其自身价值趋于稳定，其后的支出主要是维持生物资产实现其产能的需要，属维护性支出。该支出由于不再增加生物资产自身价值，所以不进行资本化处理，即不确认为生产性生物资产的增值成本，而应费用化处理，记入期间费用或作为当期产能的成本。为此，需要在全国范围内统一界定不同生产性生物资产的成长期年限，以防范企业通过任意缩短或延长生产性生物资产的成长期

人为调节利润。第四，生产性生物资产成长期折旧的计算。由于生产性生物资产成长期支出资本化，其账面价值在不断增加，这就为成长期生产性生物资产折旧计算增加了困难。鉴于成长期生产性生物资产账面价值的增加和产能的增加，建议其折旧采用年限平均法或产能(量)法或其它更适合的方法，方法一经选定，不得随意变更。且不论使用哪种方法，其预计使用年限或预计总产能(量)均自成长期开始。由于成长期折旧与支出资本化并行，所以，成长期折旧按选定的方法，分年度计算折旧额。以年限平均法为例：100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问

www.100test.com