

生物资产计量、折旧与披露问题浅探

孔莉 虞莉娟

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067 重庆工商大学财政金融学院 重庆 400067)

【摘要】本文分析了我国《企业会计准则第5号——生物资产》(简称“生物资产准则”)在确定计量属性、计提折旧方法、信息披露等方面存在的不足,提出了采用综合计量模式、两阶段折旧方法、强化信息披露内容等改进建议。

【关键词】生物资产准则 计量属性 计提折旧 信息披露

一、生物资产的计量属性问题

1. 生物资产准则规定采用的计量属性的优缺点。我国生物资产的计量主要以历史成本计量为基础,公允价值是辅助性的计量方法。

(1)采用历史成本计量的优点在于可以保证会计信息的可靠性和可验证性,提高可信度且日常核算较为简单。其缺点是只能反映生物资产企业经营结果的价值变化,不能充分反映生物资产自身的特性。不同来源的生物资产计量可能存在较大的差异,但它们能够产生的未来利益却是相同或类似的,因此由生物资产自身特性带来的变化不能在财务报表中得到

记录为:借:递延所得税资产 8.262 7;贷:递延所得税负债 7.405 3,所得税费用 0.857 4。

(3)以后 18 年里,固定资产的账面价值和计税基础逐年减少,递延所得税负债逐年转回。预计负债的账面价值逐年增加,而其计税基础每年都为 0,即递延所得税资产账面余额逐年增加。到 2027 年年末时,递延所得税负债的账面余额= $(631.18-600) \times 1 \div 20 \times 25\% = 0.389 8$ (万元),递延所得税资产的账面余额= $[31.18 \times (P/F, 6\%, 19) - 0] \times 25\% = 31.18 \times 3.025 6 \times 25\% = 23.584 6$ (万元)。

2028 年年末进行弃置时,递延所得税负债的账面余额为 0,递延所得税资产的账面余额也为 0,假定无其他暂时性差异,2028 年应纳税所得额为 1 000 万元,则 2028 年年末的分录为:借:递延所得税负债 0.389 8,所得税费用 273.194 8;贷:递延所得税资产 23.584 6,应交税费——应交所得税 250。

三、固定资产修理费用的所得税处理

《企业所得税法》规定:固定资产修理支出可在发生当期直接扣除;大修理支出,按照固定资产尚可使用的年限分期摊销。大修理支出,是指同时符合下列条件的支出:修理支出达到取得固定资产时计税基础 50%以上;修理后固定资产的使用年限延长 2 年以上。一般来说,对于税法中规定的大修理支出,会计上是应予以资本化的,否则企业将是不理性的。也就是说,因这部分支出而增加的固定资产的金额,其账面价值和计税基础是相等的。但是,对于会计上予以资本化但金额却少

反映,缺乏相关性。

(2)采用公允价值计量的优点在于能够更好地反映因生物转化而引起的生物资产价值的变化,并且能更好地计量企业预期的未来经济,及时反映企业的财务状况和经营成果,使生物资产计量在体现未来经济利益时更相关、更具可比性、更容易理解。其缺点是市场价格经常发生变化,每个资产负债表日财务人员都需要确认公允价值,工作量较大。

2. 生物资产计量模式的改进。由于我国市场经济发育不完善,农业企业总体上数量多、规模小,农产品市场体系尚不健全,农业信息化程度较低,使得生物资产计量不适合大规模

于取得固定资产时计税基础的 50%的支出,税法却将其作为修理支出在发生当期直接扣除,这样处理使固定资产的账面价值和计税基础之间产生了差异。

例 3:甲企业有一台生产用机器设备,取得成本(即取得时的计税基础)为 20 万元。2008 年 12 月份发生 2 万元的修理支出,该支出符合资本化条件。已知该固定资产原预计使用 10 年,已提 5 年折旧,修理完后,账面价值为 12 万元,尚可使用 8 年。修理前和修理后均采用直线法计提折旧,预计净残值均为 0。所得税税率为 25%。

(1)2008 年年末。该固定资产的账面价值=12(万元),固定资产的计税基础= $20 - (20 \div 10 \times 5) = 10$ (万元),由该固定资产形成的递延所得税负债的账面余额= $(12 - 10) \times 25\% = 0.5$ (万元)。相关分录为:借:所得税费用 0.5;贷:递延所得税负债 0.5。

(2)从 2009 年开始。每年年初的应纳税暂时性差异=期初账面价值(x)-期初计税基础(y),每年年末的应纳税暂时性差异= $(x - 12/8) - (y - 10/8) = x - y - 0.25$,每年减少的应纳税暂时性差异= $(x - y) - (x - y - 0.25) = 0.25$ (万元),每年减少的递延所得税负债= $0.25 \times 25\% = 0.062 5$ (万元)。相关分录为:借:递延所得税负债 0.062 5;贷:所得税费用 0.062 5。

主要参考文献

曾艳芳.固定资产弃置费用的原理及核算.财会月刊(会计),2008;10

无限制地采用公允价值模式, 而应结合历史成本等计量属性探索新的计量模式。

笔者认为, 根据生物资产的特点可采用综合计量模式, 即对不同的生物资产根据其所处的具体阶段采用不同的计量方法, 在报表内以历史成本计量为主, 谨慎引入公允价值计量, 并在报表外的补充资料中披露生物资产公允价值及计算方法等。

具体处理方法如下: ①对于消耗性生物资产, 即一年生、价值一次转移到农产品中, 可以根据其形成过程中的实际成本作为价值计量的基础, 即采用历史成本计量。②对于生产性生物资产, 在初始取得和后续支出时采用历史成本计量, 在资产负债表日按“成本与市价孰低”原则对按历史成本计量的资产价值进行修正; 在收获与处置阶段, 由于生产性生物资产的生产经营周期长, 自然生长、蜕变、生产、繁育过程都会影响其价值变化, 加上较长的时间跨度内物价指数也会发生明显变化, 历史成本较难取得, 建议采用公允价值计量, 将公允价值与历史成本两种计量属性产生的差异计入当期损益, 并在利润表中单独列示已实现损益和未实现损益。③对于公益性生物资产, 其主要目的是防护、保护环境, 注重社会效益、生态效益, 与市场的关联度不高, 因此可以采用历史成本计量模式。④当生物资产持有目的发生改变时(例如消耗性生物资产与生产性生物资产相互转化), 由于消耗性生物资产与生产性生物资产即使在同一生命周期的同一时点上, 其价值也是不同的, 这时采用历史成本计量可能会导致企业经营者的短期经营行为, 因此应当采用公允价值计量。

二、生产性生物资产折旧计提问题

生物资产准则规定, 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。生产性生物资产可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、产量法等。生物资产准则未明确说明是否可以采用双倍余额递减法。

生产性生物资产与其他资产的形式不同, 它具有动植物的自然再生产和经济再生产相互交织的生命周期特点, 其价值转化机理也不一样, 一般资产计提折旧的方法对于生产性生物资产并不完全适合。以生产性生物资产中的经济林为例, 从经济林的整个生命周期看, 通常包括培植期、产果期, 直至最终被淘汰处置。在培植期, 经济林并不能为企业带来任何形式的经济利益流入; 当经济林进入产果期时, 企业才收获产品, 创造经济利益; 随着经济林的生长, 产果率必然会下降, 这时经济林为企业带来的经济利益会相应降低。如果以一般资产计提折旧的方法对生产性生物资产计提折旧, 将不能准确地反映生产性生物资产的这一生命周期特征, 提供的信息是缺乏相关性的。

笔者认为, 基于生产性生物资产的生命周期特点, 对生产性生物资产的计提折旧应采用前期直线法和后期加速折旧法相结合的两阶段折旧方法。计提折旧是因为资产会发生有形损耗和无形损耗, 有形损耗是可以估计的, 而无形损耗具有不确定性通常难以准确估量。根据生产性生物资产具有一般资

产共性的特点, 某些生产性生物资产也可能因为无形损耗被提前淘汰, 或某些生产性生物资产因其产品产出率明显下降而被提前淘汰, 或某些生产性生物资产因新品种的竞争替代而不再被市场接受。因此, 在生产性生物资产的整个生命周期内都采用直线法是与生产性生物资产所产生的经济利益流入的规律相违背的。只有在生产性生物资产的生长后期也就是能够带来经济利益流入的时期采用加速折旧法, 才能充分反映其创造经济利益的过程, 为会计信息使用者的决策提供相关、及时的信息。

三、生物资产的披露问题

生物资产准则中关于生物资产披露方面的要求目前主要是从生物资产的类别、各类生物资产的实物数量和账面价值、折旧、减值准备及生物资产增减变动等方面在报表附注中进行列示。显然, 该披露的信息还不够充分和详细, 还未对生物资产的分类标准、生物资产的性质、地理气候环境、生物资产收益信息等重要信息披露做出要求。另外, 关于农业活动风险和会计政策方面的披露也不全面, 这必将降低生物资产信息的决策相关性, 无法抑制管理当局在会计信息披露中的机会主义行为, 利益相关者无法对管理当局进行监督和控制。

笔者认为应从以下四个方面改进生物资产会计信息的披露: ①增加对有关生物资产具体情况的说明, 如生物资产大规模更新, 特别是生物技术的进步引起的生物资产更新; 生物资产分类标准的信息; 生物资产因自然增值而很可能带来收益的信息; 获得政府补助的情况, 未履行与政府补助相关联的条件或其他或有事项, 预计的政府补助的重大减少等。②在资产负债表上单独列示生物资产的账面价值, 并在附注中编制生物资产明细表, 反映各类生物资产在会计报告期内数量、价值的变化情况; 在利润表中反映生物资产收益对企业总的经营成果形成的影响; 在现金流量表中反映生物资产的形成、经营以及处置过程中对企业现金流量的影响。③细化与生物资产相关的风险信息披露: 所有权受到限制的生物资产账面金额以及所有权受到限制的情况, 作为抵押品的生物资产的账面金额; 因开发或购买生物资产而承担义务的金额; 根据气候、病虫害和其他自然灾害等自然条件的影响、规模、性质或发生频率, 披露收入和费用相关项目的性质和金额; 与农业活动相关的财务风险的管理战略等。④加强对公益性生物资产的披露: 天然的公益性生物资产账面价值小, 但使用价值大, 某些人工培植的公益性生物资产可能账面价值大, 使用价值小。因此, 披露公益性生物资产使用价值的意义更大, 可披露公益性生物资产的面积、生命周期、防护或保护环境、休闲娱乐等使用价值。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解 2006. 北京: 人民出版社, 2007
2. 财政部. 企业会计准则——应用指南 2006. 北京: 中国财政经济出版社, 2006
3. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006