

# 对生物资产准则的五点质疑

华中师范大学汉口分校  
陈少勇

《企业会计准则第5号——生物资产》(简称“生物资产准则”)有效地规范了与种植业、畜牧养殖业、林业、水产业等农业生产相关的生物资产的确认、计量和披露。但是,由于农业生产的特殊性和复杂性,其会计实务处理难免遇到一些困难,本文拟从五个方面进行简要阐述。

## 一、关于生物资产的分

生物资产准则第二条、第三条对生物资产分类问题进行了规范,但没有提出明确的分类标准,所以建议生物资产准则第二条、第三条适当加入能体现分类标准的文字。其实,生物资产分类标准很简单:生物资产

准则第二条实质上是按生命的形态划分生物资产的,因此只需加入“按生命的形态划分”这几个字即可;至于第三条,则是按持有目的或最终用途划分生物资产的,从作用上说,这是实现会计核算职能的最佳划分标准。

## 二、关于自行培育的种子、种畜等转化为新生物资产的确认和初始计量问题

生物资产准则第二章就生物资产的确认和初始计量进行了规范,但是未涉及将自行培育的种子、种苗、种畜等生物资产(更多的已经变成了农产品)自用于新的生物资产的栽培、营造、繁殖或养殖等的会计确认和计量。我们知道,收获的生物资产或农产品自用,经过栽培、繁殖或养殖,就变成了生产性生物资产或消耗性生物资产,当然也有可能变成公益性生物资产。对于这些资产是按账面价值还是按公允价值进行初始计量,准则没有明确规定,不利于准则使用者做出正确的决策,也不利于同类企业之间会计数据的比较。从配比性原则、可比性原则和一贯性原则等角度考虑,如果将自行培育的种子、种苗、种畜等生物资产或农产品自用于新的生物资产的栽培、营造、繁殖或养殖,这些种子、种苗、种畜等生物资产或农产品有活跃市场的,应按活跃市场的公允价值计量入账;没有活跃市场的,则按估计的现金流入量扣除相关税费后的金额确定。这样处理更能体现新生物资产的真实成本,也更能体现生物资产在生产过程中的实际价值。

## 三、关于天然起源的生物资产的名义金额问题

生物资产准则第十三条规定:“天然起源的生物资产的成本,应当按照名义金额确定。”生物资产准则应用指南明确规定名义金额为1元。同时,为了保证报表使用者了解天然起源生物资产的类别、取得方式和实物数量,生物资产准则第二十七条规定,企业应当在财务报表附注中披露这些信息。不能否

认准则制定者对于天然起源的生物资产的考虑较全面,但是,以1元的名义金额入账,不能有效地反映企业的财务状况和经营成果。所以,天然起源的生物资产,有确凿证据表明企业已经拥有或者控制、有活跃市场、公允价值可以可靠取得的,应按公允价值计量;公允价值不能可靠取得的,则按天然起源的生物资产的未来净现金流量的现值计量。考虑到天然起源的生物资产不是公司日常经营的产物,而是拥有自然资源的结果,应当视同利得计入资本公积,不能计入当期损益,待收获与处置这些天然起源的生物资产时,再计入营业外收支,并结转原计入资本公积的部分。只有当按照上述两种方式都无法计量时,才能按1元的名义金额入账,计入当期损益,并进行相应的披露。

## 四、关于生物资产公允价值能够持续可靠取得的问题

生物资产准则第二十二条规定:“有确凿证据表明生物资产的公允价值能够持续可靠取得的,应当对生物资产采用公允价值计量。”这样规定,有利于反映生物资产在资产负债表日的真实价值,为财务报表使用者提供更加可靠的会计信息。但是,在实际生活中,生物资产的公允价值往往是难以取得的,因为真正进入了活跃市场的,大多已经转变成了农产品,不再属于生物资产,最终产品即农产品的产出价值才是确定生物资产公允价值的依据。由于农业生产受自然环境、农业生产者的市场预期、社会经济状况等各种因素的影响,因此农产品的产量是很难预计的。这样,即使生物资产有活跃的市场,市场价值也是不稳定的,在市场价值不稳定状况下取得的公允价值,就表现出很大的随意性。特别是生产性生物资产,以种畜为例,即使是同一类种畜,也很难判断每一生命个体一窝的产量,而每一窝的质量和产量,才是决定种畜价值的根本。所以生物资产准则不应提倡用公允价值进行计量,相反,用实际成本计量更能体现生物资产的实际投入产出情况。

## 五、关于公益性生物资产兼具消耗性生物资产、生产性生物资产功能的问题

生物资产准则第三条从生物资产的持有目的或最终用途的角度,将生物资产划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。但是,很多生物资产往往不能单纯地被划分为这三类资产中的某一类资产。比如,公益性生物资产是指以防护、环境保护为主要目的的生物资产,包括防风固沙林、水土保持林和水源涵养林等。就拿防风固沙林来说,如果这些防风固沙林是一种果树,每年都能长出很多水果,其显然也具备了生产性生物资产的功能,那么应该将其认定为生产性生物资产还是公益性生物资产呢?对此,生物资产准则没有予以明确规定。从生物资产固有的特点并结合谨慎性原则、实质重于形式原则来看,这些同时具有两种或两种以上功能的生物资产,在对其进行确认和计量时,应尽量归类于流动性较强的项目,因为流动性越强的项目越容易被处置。根据持有目的或最终用途划分的生物资产,按其流动性由强到弱排序应该依次是消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。所以,上述兼具果树功能的防风固沙林,应按生产性生物资产进行确认、计量和披露。○