我国生物资产准则与IAS41之比较

张颖萍

(渤海大学 辽宁锦州 121000)

【摘要】本文从准则规范的范围及生物资产的分类、计量、减值、披露等方面,对《企业会计准则第5号——生物资产》与《国际会计准则第41号——农业》进行了比较,以增强对生物资产准则的认识和理解。

【关键词】生物资产 公允价值 会计信息

国际会计准则委员会于2001年2月22日发布了《国际会计准则第41号——农业》(IAS41),提出了生物资产的概念,并提出用公允价值对生物资产进行计量,该准则从2003年1月1日开始执行,对农业企业产生了很大的影响。随着我国对外开放和市场经济的进一步发展,投资农业的国内外企业或其他机构的数量还会大大增加,并且我国的农业生产具有很大的独特性,国际会计准则在我国农业会计领域的实行具有一定局限性。因此,我国在借鉴国际会计准则并考虑本国国情的基础上于2006年2月15日发布了最新的企业会计准则,其中《企业会计准则第5号——生物资产》(简称"生物资产准则")规范了与农业生产相关的生物资产的确认、计量和相关信息的披露,为我国农业企业的会计处理提供了指导。

一、规范范围不同

IAS41规范了农业活动中的生物资产、收获时的农产品和相关的政府补助三方面的内容,其中主要规范的是生物资产的确认、计量和披露。我国生物资产准则规定:收获后的农产品适用《企业会计准则第1号——存货》,与生物资产相关的政府补助适用《企业会计准则第16号——政府补助》。生物资产准则规范的范围仅限于生物资产的会计处理和相关信息的披露。因此,将名称确定为"生物资产",以便更准确地反映准则的内容。

二、生物资产分类不同

IAS41将生物资产分为两部分:消耗性生物资产和生产性生物资产。同时,按生物资产的成长特征又可划分为成熟生产性生物资产和未成熟生产性生物资产。

我国生物资产准则将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。其中,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。我国的生物资产准则将以防护和环境保护为主要目的的生物资产单独归类为公益性生物资产,充分考虑了我国公益性生物资产数量较多、存在国有农场等实际情况,符合我国的国情。

三、生物资产计量模式不同

IAS41与我国生物资产准则的最明显区别就是生物资产的计量模式不同。

IAS41采用公允价值计量模式,明确规定除公允价值无法可靠计量的情况外,在初始确认和各个资产负债表日,生物资产均应按公允价值减去预计至销售将发生的费用计量,并将每期公允价值变动的差额计入当期损益。在公允价值无法确定且其他估计方法明显不可靠以及公允价值能够可靠地计量这一假设对初始确认无法成立的情况下,生物资产应按照其成本减去累计折旧和累计减值损失后的金额计量。IAS41还规定,企业一旦采用公允价值计量模式,即使后来无法可靠地确定公允价值,也应继续使用公允价值,直至处置该生物资产。这样,可以防止在价格下跌时,企业借口不能可靠确定公允价值而中止采用公允价值计量模式。由此可见,在国际会计准则的规定下,企业对生物资产的计量没有选择性,只要公允价值能可靠确定,就只能运用公允价值模式进行计量。

我国生物资产准则规定,生物资产应当按照成本进行初始计量,且规定只有在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,才应当对生物资产采用公允价值计量模式进行计量。采用公允价值计量模式的,应当同时满足下列条件:①生物资产有活跃的交易市场;②能够从交易市场上取得同类或类似生物资产的市场价格及其他相关信息,从而对生物资产的公允价值做出合理估计。可以看出,我国对于生物资产的计量采取的是历史成本计量模式,只有在特殊情况下才采用公允价值计量模式。笔者认为这是符合我国国情的。

1. 我国的交易市场不规范。我国正处于经济体制转轨时期,市场经济发展还不完善,计划经济的影响与市场经济的发展并存,完善的监督机制还没有建立起来。我国的交易市场特别是产权交易市场还不规范,某些领域目前仍缺乏较为规范的公开且活跃的市场,从而造成公允价值计量模式在实际中的运用十分困难。

2. 会计电算化和相关信息技术应用程度不高。要及时、准确地确定公允价值,在传统的手工会计情况下是相当困难的,而我国会计电算化的普及率比较低,据资料显示,目前我国企事业单位的电算化普及率只有30%左右,而且大都是最基本的会计核算软件,各种会计分析、管理软件还很少见。特

别是由于国家整个市场网络还没有完全形成，企业与市场的信息联系仍靠手工处理，这显然不利于会计人员对市场价格和具有相同本质的其他资产市价的及时收集，在这种情况下企业使用公允价值计量模式缺乏应有的技术手段。

3. 会计人员专业素质较低，职业判断能力有待提高。会计人员的素质对会计准则的实施影响很大，它在一定程度上制约着会计信息质量的提高和会计准则中会计方法的运用。就公允价值而言，采用现行市价要求会计人员能够及时收集和应用交易商品的市价、采用估计技术、熟悉理财学方面的知识等；同时，会计人员还应具备一定的计算机技能。但是目前我国会计人员的素质远远达不到这些要求，从而影响了公允价值计量模式的应用效果。

4. 公允价值计量有可能成为企业操纵利润的工具。只有在成熟的资本市场、完整的资产评估准则体系、完善的债务重组法律法规等外部条件的支撑下，公允价值计量才能真正地发挥其作用。否则，企业以公允价值计量的差额作为利得或损失计入损益的处理结果会对企业资产价值的稳定性以及企业的损益带来很大的影响。特别是在上市公司，公允价值计量容易成为企业操纵利润、粉饰财务报表的手段，从而降低会计信息的质量。

5. 公司治理结构不完善。我国公司治理结构不完善，经常出现一人兼任董事会与监事会的职务、股东大会对高级经理层的约束力名存实亡等现象，在使用公允价值计量模式时，很容易出现董事会和高级经理人员为了私利而操纵利润的情况。

6. 信息使用者对公允价值的不理解，无法体现财务报表信息的决策有用性。大多数信息使用者由于缺乏投资经验和基本的财务知识，其投资决策很少依赖于科学的财务报表分析，而且他们对公允价值缺乏了解，有可能不能正确理解采用公允价值计量模式披露的财务报表项目。因此，在生物资产准则中使用公允价值计量模式时应慎重。

7. 我国的农业市场体系尚不健全。目前，我国生物资产和农产品的市场规模小、集中度不够，市场受地域限制和技术手段落后的影响而呈现出相对分散的状况，而活跃市场需要具备的市场交易品是同质的，任何时间均可以正常找到自愿的买者和卖者，价格信息对公众公开，这些条件也是我国所不具备的。因此，市价难以代表整个国家生物资产和农产品大市场的交易价格。若采用现金流量折现法来确定它们的公允价值，由于生物资产和农产品各年产量变化较大，价格也会发生较大波动，预期的现金流量与实际情况也会产生较大出入。

四、减值与跌价准备的处理不同

IAS41规定，按照生物资产公允价值减去预计至销售将发生的费用进行生物资产初始确认产生的利得或损失，以及生物资产公允价值减去预计至销售将发生的费用后的余额变动产生的利得或损失，应包括在其发生期间的净损益之内。如果公允价值无法可靠计量，生物资产按照其成本减去累计折旧和累计减值损失后的金额进行计量。其减值损失类同于固定资产和存货进行确定，即未来可收回金额低于账面价值时，按照两者的差额计提减值准备，但当据以计提减值准备的因素发生变化，使其可收回金额大于其账面价值时，已计提的减值准备可以转回。

我国生物资产准则规定，企业至少应当于每年年度终了对消耗性生物资产和生产性生物资产进行检查。如果有确凿证据表明由于遭受自然灾害、病虫害、动物疫病侵袭或市场需求变化等原因，使消耗性生物资产的可变现净值或生产性生物资产的可收回金额低于其账面价值的，应按照可变现净值或可收回金额低于账面价值的差额计提生物资产跌价准备或减值准备，并计入当期损益。消耗性生物资产减值的影响因素已经消失的，减记金额应当予以恢复，并在原已计提的跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益，生产性生物资产减值准备一经计提不得转回，公益性生物资产不计提减值准备。

五、披露内容不同

IAS41对于生物资产的披露，分不同的情况提出了几种不同的要求。如果开始时可以公允价值可靠地计量生物资产，则企业应对各组生物资产以定量或文字方式做出描述，并披露公允价值可以合理估计的理由，以及企业期初、期末生物资产账面价值的调节表。当企业按照成本减去累计折旧和累计减值损失后的金额计量生物资产时应披露以下内容：对生物资产的描述；公允价值不能够可靠计量的原因；如果可能，公允价值高度可靠所处的估计期间；使用的折旧方法；使用的折旧期限、折旧率以及期初、期末的账面原值和累计折旧。按照成本减去累计折旧和累计减值损失后的金额计量生物资产，如果公允价值在当期变得能够可靠计量时，企业应披露下列信息：对该生物资产的描述；对公允价值变为能够可靠计量的原因的解释及变化的影响。

由于我国不要求在资产负债表中单独列示生物资产信息，其信息全部在附注中披露。要求披露的信息有两大类：

（1）企业应当在附注中披露与生物资产有关的下列信息：生物资产的类别以及各类生物资产的实物数量和账面价值；各类消耗性生物资产的跌价准备累计金额，以及各类生产性生物资产的使用寿命、预计净残值、折旧方法、累计折旧和减值准备累计金额；天然起源生物资产的类别、取得方式和实物数量；用于担保的生物资产的账面价值；与生物资产相关的风险情况和管理措施。

（2）企业还应在附注中披露与生物资产增减变动有关的下列信息：因购买而增加的生物资产；因自行培育而增加的生物资产；因出售而减少的生物资产；因盘亏或死亡、毁损而减少的生物资产；计提的折旧及计提的跌价准备或减值准备；其他变动。

另外，生物资产列报方式也不同。IAS41规定，企业应在资产负债表中单独列示生物资产的账面价值。而生物资产准则未对列报方面做出规定，只要求在附注中披露有关生物资产的信息。

主要参考文献

会计准则委员会等编.最新企业会计准则讲解与运用.上海：立信会计出版社，2006