

我国生物资产准则与 IAS41 的比较

重庆工学院 孙芳城(教授) 唐洋

会计准则的国际协同可以提高会计信息的可比性,因此我国会计准则同国际会计准则接轨已是必然趋势。考虑到我国经济发展所处的阶段及发展水平,财政部根据《企业会计准则——基本准则》制定了《企业会计准则第 5 号——生物资产》(以下简称新准则),于 2006 年 2 月 15 日发布,2007 年 1 月 1 日起在上市公司范围内施行。笔者认为有必要将其与国际会计准则的相关规定进行比较,以便对新准则有进一步的了解,从而更深刻地理解生物资产准则的内涵。

我国的新准则主要由总则、确认和初始计量、后续计量、收获与处置及披露组成,而《国际会计准则第 41 号——农业》(以下简称 IAS41)主要由目标、范围、定义、确认和计量、政府补助、列报、生效日期和过渡性规定等组成。

新准则总则部分第一条指出,为了规范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,根据《企业会计准则——基本准则》,制定本准则。然后在第四条采用排除的方式列举了不属于该准则的几种情形,这相当于 IAS41 中的规范范围部分。IAS41 明确指出,制定该项准则的目的是规范农业活动的会计处理、会计报表列报和披露。其指向性非常明确,然而在新准则中没有指明目的,如果突出该准则制

带来的弊端,新的执业准则采取会计科目编号原理进行编号。新的执业准则编号为四位数,第一位数代表大类,第二数代表小类,第三、第四位数代表细类。

三、审计模式的改变

旧的审计模式为制度基础审计,其准则都是围绕制度基础审计进行的。审计风险的模型为:审计风险=固有风险×控制风险×检查风险,其中固有风险和控制风险注册会计师不能改变,只能评估或评价。从理论上讲该模型并无不妥,但实务操作难度很大。其审计程序一般为:①了解内部控制制度;②执行控制测试;③执行实质性测试。其中,第一类程序和第三类程序在每次会计报表审计时都必须执行,而第二类程序可以选择执行。

新审计准则体现的是风险导向审计。在新的审计准则中,审计风险取决于重大错报风险和检查风险,审计风险是两者的综合风险,即:审计风险=重大错报风险×检查风险。改变后的审计风险模型让注册会计师从更高的层次上把握重大错报风险,它要求注册会计师必须了解被审计单位及其环境(包括内部控制),以充分识别和评估会计报表重大错报风险,并针对评估的重大错报风险设计和实施控制测试与实质性测试程序。

定的目的就更能体现其指导性,在这方面我国的准则建设稍显不足。

一、生物资产准则内容的比较

1. 准则规范范围的比较。新准则不涉及收获后的农产品、与生物资产相关的政府补助。IAS41 主要规范生物资产和农产品的确认与计量、与农业活动有关的政府补助的处理以及有关列报与披露要求,并指出其不适用与农业活动相关的土地、无形资产。对于作为企业生物资产收获物的农产品,IAS41 只适用于作为企业生物资产收获物的农产品在收获时的核算,该时点之后适用国际会计准则存货准则和其他国际会计准则。因此,IAS41 不涉及收获后农产品的加工,例如将种植的葡萄加工成葡萄酒。相比较而言,IAS41 规定的范围更清楚,而我国新准则规定的范围则较为狭窄。

2. 生物资产确认标准的比较。新准则规定生物资产同时满足下列条件的,才能予以确认:①企业因过去的交易或者事项而拥有或者控制该生物资产;②与该生物资产有关的经济利益或服务潜能很可能流入企业;③该生物资产的成本能够可靠地计量。而 IAS41 则规定企业只有满足以下情况才能确认生物资产:①企业因过去交易的结果而控制该资产;②与该

具体来说,新审计准则的重大变化主要体现在以下五个方面:

1. 注册会计师应加强对被审计单位及其环境的了解。注册会计师实施程序是为了更广泛和更深入地了解被审计单位及其环境的各个方面,包括了解内部控制。

2. 为了实现评估重大错报风险目的所实施的审计程序称为风险评估程序,新审计准则要求注册会计师在审计的所有阶段实施风险评估程序。注册会计师应当将识别的风险与认定层次可能发生错报的领域联系起来,实施更为严格的风险评估程序,而不能直接将风险设定为高水平。

3. 注册会计师应当将识别和评估的风险与实施的审计程序挂钩。在设计 and 实施进一步审计程序(控制测试和实质性测试)时,注册会计师应当将审计程序的性质、时间和范围与识别、评估的风险相联系。

4. 注册会计师应针对重大的各类交易、账户余额、列报和披露实施实质性测试程序。无论评估的重大错报风险的结果如何,注册会计师均应当针对重大的各类交易、账户余额、列报和披露实施实质性测试程序。

5. 注册会计师应将识别、评估和应对风险的关键程序形成审计工作记录,以保证执业质量,明确执业责任。○

资产相关的经济利益很可能流入企业;③该资产的公允价值或成本能够可靠地计量。从以上的确认条件可以看出,新准则和IAS41的三条确认标准实际上是资产的确认标准,也就是说新准则通过生物资产确认标准的方法弥补了我国生物资产准则中关于生物资产定义的不足,这样既保证了生物资产定义理论上的完整性,又符合我国会计人员的习惯,增强了会计准则的可操作性。

3.生物资产计量模式的比较。新准则的初始计量和后续计量均采用历史成本计量模式,但对于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。采用公允价值计量的,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。而IAS41要求除生物资产的初始计量不能用公允价值可靠计量外,一律采用公允价值计量。而且规定,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。这样可以有效防止在价格下跌时,企业借口公允价值不能可靠确定而中止采用公允价值计量模式现象的发生。

4.生物资产分类的比较。新准则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,将生物资产分为三大类:消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。IAS41将生物资产划分为消耗性生物资产、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。

5.生物资产减值与跌价准备处理的比较。新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,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,应当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。导致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。但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。

而IAS41对于按照公允价值减去预计至销售时将发生的费用对生物资产的初始确认时产生的利得或损失,以及因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,规定应纳入其发生期间的净损益中。如果公允价值无法可靠确定,生物资产按照其成本减去累计折旧和累计减值损失计量。其减值损失的确定类似于固定资产和存货,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,但当导致生物资产减值的因素发生变化,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。

二、生物资产披露内容的比较

对于生物资产的披露,IAS41要求披露的内容比较多。根据IAS41的要求,企业应当披露当期由于初始确认生物资产和农产品产生的利得和损失总额,以及生物资产的公允价值减去预计至销售将发生的费用的变化产生的利得和损失总额。IAS41规定披露可以采用文字叙述方式或者定量说明。IAS41规定,如果企业没有通过其他渠道披露,会计报表应当说明以下事项:涉及每组生物资产的活动的性质;期末各组生物资产和本期内农产品产出的非财务计量或实物数量的估计。对与农业活动相关的政府补助,IAS41规定企业应披露以下事项:在会计报表中确认的政府补助的性质和概述;未履行的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。

而新准则指出企业应当在附注中披露与生物资产有关的下列信息:①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;②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;③天然起源生物资产的类别、取得方式和实物数量;④用于担保的生物资产的账面价值;⑤与生物资产相关的风险情况与管理措施。并且,企业应当在附注中披露与生物资产增减变动有关的下列信息:①因购买而增加的生物资产;②因自行培育而增加的生物资产;③因出售而减少的生物资产;④因盘亏或死亡、毁损而减少的生物资产;⑤计提的折旧及计提的跌价准备或减值准备;⑥其他变动。

IAS41要求披露的内容比新准则要求的更宽泛,如要求企业对所有权受到限制的生物资产的账面金额及所有权受到限制的情况,以及作为负债担保被抵押的生物资产的账面金额;因开发或购买生物资产而承担的义务;与农业活动相关的财务风险的管理战略等进行披露。IAS41规定,政府补助事项中要求在会计报表中确认的政府补助的性质与范围;与政府补助相关联的未履行条件和其他或有事项以及预计政府补助水平的重大减少进行披露。这些是新准则中不作要求的事项,但要求披露生物资产期末价值总额及各类生物资产的价值。

经过以上比较可以发现,新准则与IAS41有很多相似的地方,但也存在着差异,这些不同之处是符合我国国情的。在现阶段,我国市场经济的发展并不成熟,如果不从我国实际出发,盲目与国际接轨,将会出现难以预料的后果。因此,我们要正确处理会计准则的国际化与国家化之间的关系,在会计准则建设的过程中,应当注重从我国国情出发,充分借鉴国际惯例,尊重市场经济的规律,遵循人类的认识规律,倾听来自各方的意见,逐步规范会计准则的制定程序,制定出科学、先进并且适用的会计准则,提高会计报表质量,实现规范会计工作和市场秩序的目标。○