

# 我国会计准则中 生物资产计量模式的选择

西华大学管理学院 胡德春 西南财经大学 江俐

**【摘要】** 本文在对生物资产的性质、特征进行分析的基础上,分析了我国企业会计准则与国际会计准则有关生物资产计量规定的差异,并阐述了我国现阶段采用历史成本计量模式的必然性。

**【关键词】** 生物资产 计量模式 公允价值 历史成本

## 一、生物资产的概念

我国不仅是一个农业大国,而且是一个在国内消费和出口创汇方面对农业依赖性都很强的国家。随着经济全球化和发展和对外贸易的加强,我国亟待有一个统一且符合国际化要求的规则体系来规范企业有关农业经济活动的会计行为,使我国企业能够顺利走向国际。国际会计准则委员会(IASC)于2001年1月发布了《IAS41:农业》来规范农业经济活动的会计处理、财务报表列报和披露,而我国一直没有相应的规定,因此提出生物资产这一概念并通过企业会计准则的形式规范企业农业项目的会计处理是非常必要的。

我国最新修订颁布的《企业会计准则第5号——生物资产》提出了生物资产的概念,并对生物资产的确认、计量、记录和报告等各方面进行了规范,提出了采用历史成本对生物资产进行计量。《企业会计准则第5号——生物资产》所规定的生物资产是指有生命的动物和植物,与国际会计准则所规定的活的动物或植物的概念完全相同。而我国会计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三大类,并分别就三大类生物资产的定义、包含的内容和相应的会计处理分别进行了规范。而且,我国将公益性生物资产也纳入了生物资产的范畴,并将公益性生物资产定义为以防护、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。之所以将公益性生物资产也界定为生物资产的一类,是因为企业拥有或控制的公益性生物资产虽然不能直接为企业带来经济利益,但具有服务潜能,有助于企业从相关资产中获得经济利益,从而满足了生物资产的确认条件。

## 二、生物资产的特征

作为一种经济资源,生物资产和其他资产一样,都是企业对其进行经营管理从而谋求资金增值的手段,在这一点上,生物资产和其他资产对于企业的意义是相同的。但由于生物资产与其他资产的形式不同,价值转化机理也不一样,因此生物资产还具有其他资产没有的生物特征,其主要表现在以下几个方面:

1.生物转化性和自然增值性。生物资产是活的动物和植物,因此其具有生长、发育、繁殖和衰退的自然规律,它依靠这些自然规律和人类劳动的推动来实现自身的转化,如由一

粒种子长成一棵大树。又由于生物资产是自然再生产与经济再生产相互交织作用的结果,因此生物资产在生长过程中不断增值。

2.生长周期性。生物资产是活的动物和植物,由于它自身的特殊生长规律,其生长都要经历繁殖、成长、成熟、退化、消亡几个阶段,是具备生命周期的资产。不同的生物资产其生命周期也存在差异性:有的生物资产周期很长,如林木长达十几年甚至上百年;有的生物资产周期又很短,如一般的农作物均在一年以内。

3.多样性。不同的生物资产具有各自不同的生长发育特点,而且差异非常明显,如动物和植物就具有完全不同的生长发育规律。

4.地域差异性。动物和植物均依赖于自然环境而存在,各地区自然条件的不同导致了生物资产的地域性,如农作物和森林生长地域的温度、湿度、光照、降水、土壤肥沃程度等自然条件的差异都将影响到它们的生长潜力和未来产品的数量和质量。

5.能够提供副产品。某些生物资产可以提供多种副产品,如奶牛就可提供牛奶这种副产品。但是同一种类的动物或植物提供的副产品在数量和质量上都具有相当大的差异。

6.附着物不可分割性。生物资产作为活的动物或植物,一般具有与其附着物不可分割的特性。如森林、农作物依附于土地,鱼类、海洋生物依附于江河水系等。一旦这些生物资产与其附着物分开,它们将不再属于生物资产的范畴。

7.双重资产特性。生物资产具有流动性生物资产(消耗性生物资产)和长期性生物资产(生产性生物资产和公益性生物资产)的双重特性,并且在一定情况下可以相互转化。例如:当人类以取得肉、皮等产品为目的时,牛、羊等生物资产价值一次性转移,即具有流动性生物资产的性质;当人类以取得毛、乳等产品为目的时,这些牛羊可以反复利用,价值逐步转移,即具有长期性生物资产的性质。但是一般来说,公益性生物资产都具有长期性生物资产的性质,如防风固沙林、水源涵养林等,都具有很长的生长周期和价值回收期。

8.未来经济利益不确定性。生物资产在存续期间上存在很多的不确定性因素,如洪水、飓风等自然灾害对农作物的生长发育以及产出有很大的危害性,动物疾病的发生等也

使得生物资产的未来经济利益具有很大的不确定性和高风险性。

### 三、生物资产计量模式的选择

1.国际会计准则的选择。国际会计准则对于生物资产的确认还特别规定,该资产的公允价值或成本能够可靠地计量。这意味着生物资产或农产品的确认时间可能要早于根据其他准则确认的资产,如对于新生的动物或新收获的农产品,不管其成本是否能可靠计量,只要它们的公允价值能可靠计量,就应立即确认。

对于生物资产,国际会计准则还规定,除了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,生物资产均应按其公允价值减去预计至销售将发生的费用计量。对于从企业生物资产上收获的农产品,则规定应按其公允价值减去预计至销售将发生的费用计量。如果生物资产在初始确认时的市场价格或价值无法确定,并且对于公允价值的其他估计明显不可靠,则生物资产应该按照其成本减去累计折旧和累计减值损失后的价值计量。生物资产的公允价值一旦能够可靠计量,企业应该按照公允价值减去预计至销售将发生的费用计量。而且,这种例外只有在初始确认时才可能存在,企业一旦采用公允价值计量生物资产,即使后来无法可靠地确定公允价值,也应继续采用公允价值计量模式,直至处置该生物资产。

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可选择性,只要公允价值能可靠确定,就只能运用公允价值进行计量。

2.我国会计准则的选择。我国是农业大国,农业基础设施薄弱、资金不足、生产力水平低下,所以农业是入世之后受到冲击最大的行业之一,而且我国又缺乏合适的有关生物资产的会计准则对农业经济活动进行规范。同时,随着经济全球化的发展,农业要引进技术和资金,开展国际合作,需要提供相关的会计信息,以消除国外投资者对我国农业财务报告的误解和怀疑。因此,《企业会计准则第5号——生物资产》的颁布是非常及时的。

《企业会计准则第5号——生物资产》明确规定生物资产应当按照成本进行初始计量,并分别说明了各种生物资产的初始成本如何计算,同时对生物资产后续计量的要求和方法进行了规定。仅在第22条中说明: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。

可以看出,我国对于生物资产的计量采用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。

#### 3.我国选择历史成本计量模式的原因。

(1)我国农业企业数量多,规模小且以家庭经营为主,这类企业通常不要求也没有能力对外提供财务报告。目前我国以农业为主业的上市公司仅40多家,因此目前要求我国生物资产采用公允价值计量模式还不现实。

(2)取得公允价值需要有充分发育的市场,而我国的农

业市场体系尚不健全,产品市场和要素市场都很不发达,农业信息化程度较低,无法确定公允价值,因而不适合采用公允价值计量模式。

(3)我国的资本市场还不规范。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,公允价值的计量才能真正地发挥作用。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。

(4)我国农业企业会计人员专业素质较低,职业判断能力有待提高。要获取高质量的公允价值信息,不仅需要会计人员具有丰富的理论知识与实践经验,还需要会计人员了解其他相关知识。而我国现有的会计人员整体素质不高,这直接影响到其职业判断水平,从而影响到公允价值计量模式的使用效果。

(5)公司治理结构不完善。在我国的一些公司经常出现一人兼任董事与监事的职务,股东大会对高级经理层的约束力名存实亡等现象。因此在使用公允价值计量模式时就容易出现董事会和高级经理人员为了私利而操纵会计数据的情况。

(6)诚信机制尚需建立健全。诚信虽然是道德标准,但是在现今的社会中如果缺乏了诚信,即使会计制度、企业治理结构、资本市场等其他条件都接近完美,也无法阻挡造假行为的发生。中介机构及企业本身的诚信水平和专业水平都有待提高,因此必须建立对诚信负责的机制,明确诚信的评判标准及违背诚信标准应付出的代价。在我国,违背诚信的事件还时有发生,这对公允价值计量模式的运用显然是非常不利的。

(7)在市场上取得资产的公允价值需要付出一定的成本,因此在选择计量模式时不得不考虑成本效益原则。若取得公允价值的成本过高,则企业很可能会转而采用历史成本进行计量。

综上所述,我国在现阶段对生物资产的计量采用历史成本是有其必要性的。但由于公允价值存在的若干优势及对于我国会计准则跟国际趋同的重要意义,我国在最新的会计准则中也明确规定了生物资产可以使用公允价值进行计量的情况。可以说,我国目前对于生物资产的计量是“以历史成本计量为主,公允价值计量为辅”的,只是在现实条件的限制下,公允价值在我国还没有发挥较大的作用,相信随着宏观环境(农业市场体系和资本市场、诚信机制等)和微观环境(公司治理结构、农业从业人员素质)的不断改变,以公允价值计量模式为主来对生物资产进行计量必将发挥其应有的作用。

#### 主要参考文献

- ①张心灵,王平心.生物资产计量模式选择的思考.会计研究,2004;10
- ②林静,吴国栋.生物资产计量问题探讨.商场现代化,2005;12
- ③张运坤,郑少锋,彭林魁.农业企业生物资产账面价值的确定.西北农业大学学报,2005;5