

# 中国与马来西亚生物资产会计准则比较

王晓莹

(广西财经学院 南宁 530003)

**【摘要】** 本文比较了我国生物资产会计准则与马来西亚农业会计准则在准则适用范围、确认与计量、披露要求等方面的差异,指出差异的根源在于我国对生物资产主要是采用历史成本计量,而马来西亚主要是采用公允价值计量。

**【关键词】** 会计准则 生物资产 历史成本计量 公允价值计量

中国和马来西亚贸易基础良好,马来西亚是中国在东盟各国中最大的贸易伙伴,而中国现在是马来西亚第二大贸易伙伴。随着2010年1月1日中国-东盟自由贸易区正式启动,中国与马来西亚之间近90%商品的进出口关税降至零,这为两国开展农业方面的双边贸易与合作提供了更多机遇。会计是一种国际通用的商业语言,是经济信息交流的重要手段。对比分析中马两国与农业相关的具体会计准则,对促进两国农业贸易与合作具有现实意义。本文通过比较我国现行《企业会计准则第5号——生物资产》(CAS5)与马来西亚2007年开始采用的《财务会计报告准则第141号——农业》(FRS141),分析两国在准则适用范围、确认与计量、披露要求等方面的差异。

## 一、CAS5与FRS141的比较

1. 准则框架结构的比较。FRS141的正文包括“目标”、“范围”、“定义”、“确认和计量”、“政府补助”、“披露”、“生效日期和过渡性规定”共59条。CAS5共分为5章,分别为“总则”、“确认和初始计量”、“后续计量”、“收获与处置”、“披露”。

2. 准则目标和适用范围的比较。CAS5指出准则的目标是“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”,FRS141则将目标阐述为“规范与农业活动相关的会计处理和披露”。可见,CAS5强调的是“生物资产”,FRS141强调的是“农业活动”。从适用范围上看,FRS141规范的会计处理,除了CAS5涉及的生物资产以外,还包括“收获时的农产品”以及一些满足特定条件的“政府补助”。

CAS5第三条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;FRS141则在正文第44段和第45段(披露部分的内容)将生物资产分为消耗性生物资产和生产性生物资产,或分为成熟生物资产和未成熟生物资产。

CAS5和FRS141对消耗性生物资产的定义基本相同,但是对生产性生物资产的定义存在差异。CAS5将生产性生物资产定义为“为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产”;而FRS141对生产性生物资产的定义则比较宽泛,是指消耗性生物资产以外的生物资产。也就是说,FRS141所定义的生产性生物资产其实包括了CAS5中的生产性和公益性生物资产两类。FRS141这种分类方法与国际会计准则

(IAS41)的分类保持了一致。CAS5分类方法不同的原因可能在于:一是公益性生物资产不能直接给企业带来未来经济利益,因此尽管它和生产性生物资产都在一定程度上具有固定资产的特征,仍需单独核算;二是我国会计准则对生物资产一般采用历史成本计量,生产性生物资产需要计提折旧,而公益性生物资产无需计提折旧,因此应该与生产性生物资产分开核算。IAS41与FRS141对生物资产普遍采用的是公允价值计量,因此无论是生产性还是公益性生物资产都不涉及计提折旧的问题,将两者概括为一类是可行的。笔者认为,FRS141将生物资产划分为成熟生物资产和未成熟生物资产是一种辅助的分类方法,主要是在披露的时候能够提供更为明晰的信息,增强信息的有用性。

3. 生物资产在会计确认方面的比较。CAS5和FRS141在生物资产会计确认方面存在两点主要差异。第一个差异是CAS5引入了“服务潜能”概念,而FRS141并不涉及。主要原因是我国的生物资产分类中的公益性生物资产并不能直接给企业带来经济利益流入,它的作用是帮助企业从其他相关资产中获得经济利益。第二个差异是CAS5要求将“该生物资产的成本能够可靠计量”作为确认条件,而FRS141的确认要求是“该资产的公允价值或成本能够可靠地计量”。

4. 生物资产在计量方面的比较。我国对生物资产主要是采用历史成本计量,而马来西亚主要是采用公允价值计量。

(1)初始计量方面。CAS5第六条明确规定:“生物资产应当按照成本进行初始计量。”FRS141则在第12段中要求:“除了公允价值无法可靠计量的情况外,在初始确认和各个报告期末,生物资产均应按其公允价值减去估计销售费用计量”。针对“在对生物资产进行初始确认时,无法取得其市场价格或价值,并且公允价值的其他估计方法明显不可靠”的情况,FRS141第30段规定:“生物资产应当按照其成本减去累计折旧和累计减值损失计量”,但在第31段强调,按照这种方法计量,“只在初始确认”时采用。第15段指出:“将生物资产或农产品按照重要特征进行分组有助于生物资产或农产品公允价值的确定。”第16段则认为:“在确定公允价值时,合同价格并非一定是相关的,生物资产或农产品的公允价值并不因合同

的存在而调整。”第18段是针对不存在活跃市场时主体如何根据情况使用一种或多种方法确定公允价值;第20段说明在“无法取得生物资产在当前状况下的市场价格或价值,主体应使用该资产的预期现金净流量按当前市场确定的税前利率折现后的现值,确定公允价值”等。可以看出,采用公允价值计量会对会计人员提出较高的要求,其职业判断能力有待加强。

(2)后续计量方面。FRS141没有专门讲述后续计量,但其第12段要求,在各个报告期末,会计人员都应该按照当前的公允价值减去估计销售费用重新确定生物资产的账面价值,“因生物资产公允价值减去估计销售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损益中”。即会计人员在各个报告期末不用对生物资产计提折旧和减值损失,主要是确定公允价值的变动损益,并反映在当期损益中。

CAS5专门讲述了后续计量,主要明确了对生产性生物资产计提折旧、对消耗性和生产性生物资产计提跌价准备或减值准备的相关问题,这些内容是与在初始计量阶段采用历史成本计量方式相适应的。此外,CAS5第二十二条对生物资产采用公允价值计量作出了规定,即应同时满足下列条件: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作出合理估计。但这一规定没有详细说明如何确定公允价值,实用效果大打折扣。

5. 对收获与处置生物资产时会计处理的比较分析。FRS141中没有专门讲述生物资产和农产品的收获与处置问题,但是仍然遵循公允价值计量的一贯思路。其正文第13段指出:“从主体生物资产上收获的农产品应按其收获时的公允价值减去估计销售费用计量”;第29段指出:“由于收获农产品而对其进行初始确认可能会产生利得或损失”。这些规定与CAS5是截然不同的,CAS5规定:“对于消耗性生物资产,应当在收获或出售时,按照账面价值结转成本”;“生产性生物资产收获的农产品,按照产出或采收过程中发生的材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出确定”。

6. 披露要求的比较。CAS5关于披露的要求共计两条,第一条要求企业应当在附注中披露与生物资产有关的信息,如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等,第二条要求企业应当在附注中披露与生物资产增减变动有关的信息,包括因购买或自行培育而增加的生物资产,因出售、盘亏或死亡、毁损而减少的生物资产。

相较而言,FRS141对披露的要求更为详细,分为一般要求和公允价值不能够可靠计量时的补充披露要求两种情况。披露要求当中的一些条款与CAS5相似,比如第41~43段中要求“对各组生物资产分别加以说明”,此“说明”可以采用“文字叙述方式或者定量说明方式”,将生物资产划分为消耗性生物资产和生产性生物资产分组披露,也可以进一步划分为成熟生物资产和未成熟生物资产加以披露,“主体应披露作出这种区分的基础”。

虽然两个准则在披露要求方面存在一些相似的条款,但实质上差异很大,FRS141当中一些对披露的要求是CAS5完

全不涉及的,这些内容主要与公允价值计量有关。例如,FRS141要求披露“由于初始确认生物资产和农产品产生的利得和损失总额,以及因生物资产公允价值变动产生的利得和损失”,披露“当期内收获的农产品在收获时确定的公允价值减估计销售费用时的金额”,鼓励主体按照“实物变动”和“市场价格变动”的原因分组披露生物资产公允价值变动金额。如果生物资产的公允价值不能够可靠计量,按照FRS141的要求就需要披露公允价值不能够可靠计量的原因、公允价值可能处于的估计范围、使用的折旧方法、折旧率、累计折旧、减值损失等。

7. 政府补助的处理规定比较。FRS141第34~38段阐述了与生物资产相关的政府补助问题,其基本原则是:如果生物资产是以公允价值计量,那么只有当政府补助已经较为确定时,才能确定为当期收益;如果生物资产是按成本计量,政府补助的相关问题则采用FRS120(政府补助的会计和政府援助的披露)的规定。CAS5则在第四条规定: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》。第16号准则是不区分公允价值计量和成本计量的,它将政府补助分为与资产相关和与收益相关的政府补助,无论是何种类型政府补助,都要求在符合“企业能够满足政府补助所附条件”并且“企业能够收到政府补助”的条件下,才能予以确认。

## 二、小结

1. FRS141是马来西亚会计准则与国际会计准则全面趋同的产物。FRS141和IAS41都要求对生物资产与农产品采用公允价值计量,而公允价值的采用对市场的成熟程度、会计人员的职业判断能力要求较高,FRS141在马来西亚的实施过程中究竟效果如何是值得关注的问题。由于当前缺乏该准则实施情况的相关资料,不便于作出实施效果的判断,但可以看出马来西亚会计准则向国际会计准则趋同的决心。

2. CAS5兼顾了国际惯例与我国实际情况。在考虑了农业企业的现实状况和会计人员知识水平的情况下,CAS5的制定并没有与国际会计准则完全一致。例如,CAS5明确要求生物资产按照成本进行初始计量,这种计量方法的优点在于数据取得比较可靠,相比以公允价值计量生物资产更加便于会计人员掌握实施。此外,为提高准则的可操作性,CAS5对一些具体方法描述比较充分,如详细说明了生物资产各种取得方式下的成本内容,说明了在收获消耗性生物资产和生产性生物资产时可供选择的结转成本的具体方法,说明了生物资产类别转变时如何确定账面价值等。这些规定可能是基于对农业企业基层会计人员水平的考虑,客观上有助于减少准则实施过程中的模糊性。当然,CAS5也说明了在满足某些条件下,可以对生物资产采用公允价值计量,这也为日后与国际惯例的趋同奠定了基础。

## 主要参考文献

1. 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
2. 周红,王建新,张铁铸.国际会计准则.大连:东北财经大学出版社,2008