

对生物资产准则的进一步完善

卢登琴

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

【摘要】 生物资产是农业企业的一项重要资产,本文主要是针对生物资产准则中存在的问题进行分析,并提出相应的改进方法,以期使会计工作者通过本文更好地掌握生物资产会计准则,指导会计实践操作。

【关键词】 生物资产 消耗性生物资产 生产性生物资产 公益性生物资产

我国《企业会计准则第5号——生物资产》(以下简称准则)规定,生物资产是指与农业生产相关的有生命的动物和植物,它们在一定条件下能够通过生长、退化、生产、繁殖在数量上和质量上发生改变,具有生物转化的能力。我国生物资源种类繁多,主要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。消耗性生物资产,是指为出售而持有的或者在将来收获为农产品的生物资产,其确认、计量和披露与存货的处理原则有一定的相似性;生产性生物资产是指为产出农产品、提供劳务或者出租等目的而持有的生物资产,其处理原则与固定资产相似;公益性资产是指以改善大自然环境为主要目的的生物资产,其处理原则与无形资产相似。但是,生物资产具有自身繁衍的能力,在进行实际处理时,往往与存货、固定资产和无形资产的处理存在较大差别,在实际处理过程中还存在较多的问题。

一、生物资产准则在实际运用中所暴露的问题

(一)消耗性生物资产

1. 历史成本计量方法准确度不高。消耗性生物资产作为一种普遍的生物资产,作为人们主要的劳动对象,主要包括生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及待出栏的牲畜和水产养殖品等。持有它们的目的主要是作为农产品存储或者销售,在一定程度上具有存货的特征。准则规定,对于这部分生物资产往往是以历史成本方法计量,除有可靠的证据表明可以获取相关生物资产的市场价值的可以用公允价值计量外。

我国是一个农业大国,生物资产种类繁多,持有生物资产的个体又相对较多。对于这些零星的个体来说,个体与个体之间缺乏交流,不能形成一个相对封闭的生物资产交易市场,因此,采用历史成本的计量方法能够较公允价值计量更能够反应出生物资产的价值。但是,生物资产具有自身的特性,即具有自我增值的特点,在生长的过程中的数量和质量都有变化。用历史成本法计量不能准确地反映该类生物资产的数量和质量,不能准确地反映生物资产的价值。

2. 准则没有明确说明消耗性生物资产收获作为农产品

后的处理。新的生物资产准则强调,对于消耗性生物资产来说,一旦生物资产脱离了其生长载体,被收获为农产品之后,就不再计入生物资产行列内。企业或者个体持有消耗性生物资产的目的就是为了销售或者自用,这类资产相当于存货,但是对用于销售目的农产品,如刚收割的小麦、玉米等,往往在出售之前,需先对它们晒干,在这期间还要对这些农产品进行人工筛选处理,而且有可能因为市场供需关系变化以及其他政策的出台,导致小麦、玉米和水稻等即使有市场但不能及时卖出去,这期间会发生相应的保管费、人工费以及其他间接处理费用,这些费用该计入什么地方,生物资产准则没有明确说明。

3. 准则对消耗性生物资产计提折旧、减值规定不全。生物资产准则规定,企业至少每年年度终了对消耗性生物资产进行检查,有可靠证据表明消耗性生物资产发生减值的,应当计提减值准备。消耗性生物资产如果遇到自然灾害,以及因禽流感等动物病疫侵袭,市场需求小、消费者个人喜好不同、企业的经营环境恶化等不确定因素一旦发生,消耗性生物资产的价值不会达到预期的效果发生减值便应计提减值准备。作为天然的用材林及水产品来说,用历史成本法计量不能真正地反映出这些生物资产的数量和质量;若用公允价值计量也不能准确核算出生物资产的数量。面对具有公共性质的天然生物资产,如果它们遭遇自然灾害和不利的人文因素影响,发生实体上的损失之后,资产价值也会大大降低,那么这种资产发生减值后要不要计提,如果对这些资产计提减值准备又该如何处理呢。

(二)生产性生物资产

1. 生产性生物资产被划分为成熟与未成熟生物性资产的界定不科学。生产性生物资产指为产出农产品的资产,将生产性生物资产简单地划分为成熟与未成熟的生物资产,没有达到预期的生产经营目的,没有考虑生产性生物资产自身的特点,即它是具有生命力的。

在成长过程中,生产性生物资产有一个既成长又生产成

熟的过程,这些是固定资产没有的特征。生产性生物资产是发展和变化的,因此,单纯地划分为成熟与未成熟的生物资产显然是不符合生物资产的生命周期的。

2. 生产性生物资产的折旧不合理,与生物资产的成长形态、生产周期不相符。生产性生物资产具有生长期、成长期、成熟期和衰退期,在这些期间,不能单纯地用一种折旧方法。生产性生物资产在合理的生长和成长的过程中,随着自身的成长可能不需进行折旧,在成熟期产出农产品,可能在一段相当长的时间内,每年的产出能力差不多,而且自身的消耗也比较均于平衡,但生产期结束之后,随着时间的推移以及生产性生物资产自身的生长情况,生产性生物资产会加快自己的衰老过程,自身价值加速减值。

(三)公益性生物资产

1. 公益性生物资产的价值可能被低估。公益性生物资产是指为了改善大自然环境为主要目的的生物资产。公益性生物资产在自身的不断生长过程中,起到防风固沙、保持水土、净化空气质量等作用。人们较多采用历史成本来反应公益性生物资产的价值。但是,对于天然的公益性生物资产处理方法是名义价值1元来计量,低估其实际价值。以公益性生林木资产为例,林木资产在为人们不断提供社会、环境和经济效益的同时,还为大量的动物提供栖息场所,达到整个生物链的平衡性。这种在公益性生物资产中成长的其他的生物资产又被人们直接或间接利用,产生巨大的综合效益。因此,以名义价值来反映天然的公益性生物资产是不科学的。

2. 准则对公益性生物资产计提减值准备不科学。根据准则规定,公益性生物资产在经营期间是否发生了减值现象,我们都不需要计提减值准备。但是,公益性生物资产在进行培育种子、试苗过程中会因各种原因不能成活;还有公益性生物资产在成长过程中也许会受到干旱、水灾、火灾、冰雹等自然灾害的侵袭,一旦这些公益性生物资产遭到实体上的损害,它们的环境保护能力,为社会提供的社会效益和生态效益的能力就会明显下降,公益性生物资产无论是从实际有形体还是提供的服务潜能都会大大受损,因此,此时公益性生物资产就发生明显减值。在这种情况下,对公益性生物资产进行计提减值准备能够更符合客观性原则和历史成本计量原则。

(四)兼具有其他功能的生物资产

准则按照持有生物资产的目的或者最终用途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。但是很多生物资产则兼具有其他生物资产的特点。公益性生物资产主要是指那些用于环境保护的生物资产,起到防风固沙,保持水土,调节气候的作用。如果这些公益性生物资产是水果树。在成长期间还没有结果时,可以说它就是属于公益性生物资产,但是要是这些果树开始长满果子,而且还带来经济收益,此时这些果树就具有了生产性生物资产的功能。

(五)生物资产的信息披露

1. 企业财务报表披露的随意性比较大。下表是上海和深

圳交易所上市的公司中,从事培育牲畜、栽种农作物以及林业种植业等43家,披露情况见下表。

生物资产信息披露表

披露情况	披露种类	披露公司个数	披露结果
资产负债表披露	消耗性生物资产	1	2.33%
	生产性生物资产	21	48.84%
	公益性生物资产	1	2.33%
	存货	20	46.51%
	固定资产	2	4.65%
报表附注披露	生物资产核算方法	21	48.84%
	存货及跌价准备	18	41.86%
	生物资产减值准备	21	48.84%

由表可知,在43家的上市公司中,只有一家公司对消耗性生物资产进行披露,以及一家公司对公益性生物资产进行披露,各占总数公司的2.33%。对生产性生物资产披露的公司不到一半,由此可以看出生物资产的资产负债表内的披露不够充分、较随意、不够严谨。这样会因为资产负债表的不完整性造成会计信息使用者作出错误的判断,从而给其带来损失。

2. 公司报表附注披露不详细。由于生物资产是一种特殊的资产,其生长的过程中会受各种自然因素和社会因素的影响。公司在进行报表附注披露时,应该在财务说明书中说明生物资产的类别及价值、生长的自然条件状况、生物资产的更新以及天然生物资产的取得及实际数量和质量等。在上述的生物资产信息披露表中,报表附注披露只涉及生物资产核算方法、存货跌价准备和生物资产减值准备三项,在报表的附注中还应该对生物资产自身的转化能力和增值能力编制资产价值变动表和生物资产自然增值变动表,以及反应企业报告期生物资产自然增值账面价值的异动情况。

二、对生物资产准则相关规定的改进

(一)消耗性生物资产

1. 历史成本计量法和公允价值计量法结合。历史成本计量法是通过过去的交易真实的记录来反应企业的资产价值的。为了更好地反映出消耗性生物资产的价值,我们应该采取“以历史成本计量法为主,通过抽样调查再估值的公允价值计量为辅”的计量模式来确认和计量消耗性生物资产的真实价值。而这一做法基本符合IAS 41要求的在市场条件不允许的情况下不采用市场价,而其他情况都采用市场价计量。这样,无论是人工栽培的还是天然起源的消耗性生物资产都可以纳入到资产确认中来,由此也打破了生物资产只局限于人工栽培的,而忽略天然起源的生物资产的局面,将天然起源的生物资产囊括其中,这样就更显得资产确认的合理与科学。

2. 归类整理消耗性生物资产收作农产品后发生的费用。消耗性生物资产收获作为农产品后,一种作为生物资产标本存储起来,比如克隆羊标本;一种作为存货销售,比如小麦;另

一种用来加工成另一种农产品,作为存货以待出售或者用于其他用途。针对这几种情况,笔者建议:若作为动植物标本的农产品,期间发生的处理费用应计入“管理费用”科目,因为这期间的支出是管理活动,是一个长期的保护管理过程。若作为农产品销售出去的,期间发生的费用,如小麦、水稻需晒干之后才能出售,此时发生的人工费用、其他间接费用等应作为“销售费用”的一部分来处理,它的目的是为了直接销售才发生的费用。

3. 合理计提消耗性生物资产折旧、减值准备。无论是外购的还是自行营造、培养的消耗性生物资产,都会发生直接人工费用、直接材料费以及其他间接费用,这些费用都应该作为消耗性生物资产的成本。消耗性生物资产采用历史成本法进行折旧,针对这些情况的处理建议为:若是外购的消耗性生物资产,应该用平均年限法进行折旧,对期间发生相关费用进行摊销。若是自行营造、培养的消耗性生物资产,就以工作量法对消耗性生物资产进行折旧,将相关的费用摊销到消耗性生物资产成本。

由于天然的消耗性生物资产无法从历史成本计量和公允价值得出一个相对的价值量,就没有相对准确的方法进行折旧处理,就可以参照ISA 41。但是,如果有确凿证据表明既不能获得消耗性生物资产的历史成本,又不能获得公允价值,而消耗性生物资产确实发生减值的,可以通过估值的方法确定资产减值损失,计提减值准备。

(二)生产性生物资产

1. 重新界定生产性生物资产的分类标准。生产性生物资产有一个生长、成长到成熟的过程,只有达到了预定的生产经营目的,即生产性生物资产能够产出时,才发挥真正的为人们服务、创造价值的功能。至于生物资产准则规定“可以多年提供产出,为人们创造价值”,这只是生产性生物资产发挥自身作用的最佳时期,其实有些生物资产在成长期就已达到预定的生产经营目的,即可有投入与产出关系。

在进行重新界定生产性生物资产之后,生产性生物资产就可以划分为生长期生产性生物资产、成长期生产性生物资产和成熟期生产性生物资产以及衰退期生产性生物资产四大类,这样实现了生产性生物资产的生产明细核算与生物资产的生长周期相匹配,更具有实质性的效果,如此分类生产性生物资产的归类处理也简单明了。

2. 改进生物资产在进行重分类之后的折旧政策。由于生产性生物资产进行重分类之后,具体成长形态为生长期、成长期和衰退期。生产性生物资产具有固定资产的功能,能够在达到预定的经营目的时产出农产品、提供劳务或者出租。因此应该对生产性生物资产计提折旧,但从什么时候、以何种计提方法对生产性生物资产计提折旧呢?笔者认为:生物资产在成长期就有服务的潜能,因此可以从生物资产的成长期开始计提折旧。在成长期和成熟期,生物资产处于保值和增值的阶段,服务期间,每年消耗自身的能量比较均匀,可采用平均年限法

对生产性生物资产计提折旧,处理简便。生物资产在成熟期之后,产出价值就会越来越小,可以选用加速折旧中的双倍余额递减法对生物资产进行加速折旧。这样的做法符合生物资产的自然生理特征,不会因生物资产的成熟与不成熟造成折旧少提或者多提以及不合理的提法,显得更科学合理。

(三)公益性生物资产

1. 合理计量公益性生物资产价值。公益性生物资产不具有商品化性质,但是它所服务的潜能远不比能够商品化的资产差,由于其产生的作用没有直接体现出来,往往被低估。因此我们可以采用估值的方法以及公益性生物资产对环境的改善程度进行估值,确保公益性生物资产价值不被低估,这样才能在制定生物资产准则时体现科学性和先进性。

2. 修改公益性生物资产关于减值部分的规定。生物资产准则规定公益性生物资产不准计提资产减值准备,笔者认为这一规定有悖常理和客观事实,所以建议将生物资产准则规定少许修改:除发生自然灾害等实质性破坏导致公益性生物资产发生实体损坏,影响其防护、环境保护等目的,服务潜能下降的,对公益性生物资产计提减值准备。这样做的目的有利于符合《企业会计准则第8号——资产减值》中关于资产减值的相关规定,同时也符合人们的主观思维。

(四)兼具其他功能的生物资产

按照实质重于形式原则分类。由于公益性的生物资产同时具有生产性生物资产的功能,所以准则方面没有做出明确的规定到底地计入哪一种生物资产,笔者认为将这类生物资产分为公益性资产较为不妥。按照生物资产固有的特点以及实质重于形式原则,对于这类具有两种功能的生物资产,应根据它们的流动性强弱来进行判断该计入哪类生物资产。显然,生产性生物资产的流动性要比公益性生物资产强,且在短期内生产性生物资产的服务潜能要比公益性生物资产高,此时的生产性生物资产也具有防护、保护环境、保持水土和调节气候等能力,也能提供生态效益,因此应将这类生物资产划分为生产性生物资产,并对其确认、计量和披露。

(五)生物资产信息披露

1. 确保生物资产信息披露的固定性。针对公司对生物资产披露存在的随意性问题,笔者认为应从以下两方面进行加强:增加生物资产的分类标准的信息,生物资产的类别不同则经济属性和带来的收益就会不同;增加生物资产的确认、计量和有关收益的确认计量以及减值准备计提所采用的会计政策和会计估计的内容。

2. 加强生物资产信息披露的完整性。对于政府在生物资产相关方面的投入也应该进行披露。增加生物资产收益的情况,生物资产不同于其他资产,它有一个自我保值、增值的过程,应该披露这一部分,让会计信息的使用者对生物资产得情况有更清楚的了解。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006