

新会计准则学习笔记第五章 PDF转换可能丢失图片或格式，
建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/274/2021_2022__E6_96_B0_E4_BC_9A_E8_AE_A1_E5_c67_274255.htm

第五章 生物资产 我国是一个农业大国，并且是一个在国内消费和出口创收方面对农业依赖性都很强的国家。随着经济全球化的发展和对外贸易的加强，我国急待有一个统一且符合国际化要求的规则体系来规范我们的企业农业经济活动的会计行为，以便使我国的企业能够顺利走向国际。如我国对外投资的农业企业需要对外提供会计报表，又如国内的农业企业要吸引外资也需要对外提供会计报表，这都要求我国的准则体系要对生物资产这一块有个明确的规范。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范。因此，在此时提出生物资产这一概念，并通过企业会计准则的形式规范了企业农业项目的会计处理是非常必要的。

一、生物资产的概念 我国《企业会计准则第5号生物资产》规定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、包含内容和相应的会计处理分别进行了规范。其中有特色的是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获得经济利益，从而满足生物资产确认的条件。

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得手段，而使收回投资时的资金大于原始投入，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，因此生物资产不但具有一般资产的特征，且基于它具有动植物的自然再生产和经济再生产相互交织的特点，生物资产还具有与其他资产不同的生物特征，其主要表现在以下几个方面：

- 1、生物资产具有生物转化性和自然增值性。生物资产是活的动物和植物，因此其自身具有生长、发育、繁殖和衰退的自然规律，它依靠这些自然规律和人的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地自然增值。
- 2、生物资产具有生长周期性。生物资产是活的动物和植物，由于其自身的特殊生长规律，其生长都要经历从繁育、成长、成熟、蜕化、消亡等几个阶段，即是具备生命周期的资产。并且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，在一年以内。
- 3、生物资产具有多样性。不同的生物资产具有各自的生长、发育特点，而且差异非常明显，如植物和动物就具有完全不同的生长发育规律。
- 4、生物资产的生长具有地域差异性。动物和植物均依赖于自然环境而存在，不同地区自然条件导致了生物资产的

地域性。如农作物和森林资产是在地球的某一地理位置上生长，因而附属于该地域的温度、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农作物和森林的生长潜力和未来产品的数量、质量上。因此，不同地域的生物资产呈现出地域差异性。

5、某些生物资产具有提供副产品的特性。某些生物资产可以提供多种农副产品，如奶牛就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、质量上都具有相当大的差异。

6、某些生物资产具有附着物不可分割性。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、农作物依附着土地，鱼类、海洋生物依附着江河水系等。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，如生物资产的收获和死亡。

7、生物资产具有双重资产特性。生物资产具有流动性资产(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。如牛、羊等生物资产在人类以取得肉、皮等产品为目的时，这些牛羊只能利用一次，价值一次性地转移，即具有流动性资产的性质；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，即具有长期性资产的性质；但是一般来说，公益性资产都具有长期性资产的性质，如防风固沙林、水源涵养林等，都是具有很长的生长周期和价值回收期。

8、生物资产具有未来经济利益不确定的特性。生物资产在存续期间存在很多不确定因素，如农作物受自然条件的制约，特别是洪水、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，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。

、高风险性。三、生物资产计量模式的选择 (一)国际会计准则的选择 国际会计准则对于生物资产的确认条件除了与其他资产确认相同的两个条件外，还特别的规定"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，IAS41要求立即确认。对于生物资产，IAS41第12段规定，除了在第30段所述的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。从企业生物资产上收获的农产品，IAS41第13段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去定，并且公允价值的其他估计明显不可靠，生物资产应该按照其成本减去累计折旧和累计减值损失计量。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。且这种例外只有在初始确认时才可能存在，企业一旦使用公允价值模式计量生物资产，即使它后来将无法可靠地确定公允价值，它也应继续使用公允价值模式，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。(二)我国会计准则的选择 我国是农业大国，但农业基础设施薄弱，资金不足，生产力水平低下，农业是入世之后收到冲击最大的行业之一，但我国又缺乏合适的生物资产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，以消除外国投资者对我国农业财务报表的误解和怀疑。因此，适时建立适合我国国情的生物资产会计准则是非常必要的。我国在2005年下半年发布了新会计准则的征求意见稿，并于2006年2月对外正式发布了最新的38项企业会计准则且要求从2007年1月1日起在上市公司实施。在这最新的38项准则中就包括了生物资产的会计准则。我国最新《企业会计准则第5号生物资产》在第六条中明确规定：生物资产应当按照成本进行初始计量，并在第七条至第十五条分别说明了各种生物资产的初始成本如何计算。在第十七条至第二十一条中，对生物资产后续计量的要求和方法进行了规定。仅在第二十二条中说明：“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取的是历史成本的计量模式，只有在特殊情况下才采用公允价值的计量模式。(三)我国选择历史成本计量模式的原因 运用历史成本计量模式下提供的财务信息是过去发生的，具有很强的可靠性，但是随着客观环境的变化，这些信息可能与现实不符，即相关性较弱。而公允价值计量模式下提供的财务信息正好弥补了其相关性不足的缺陷，但同时由于在计量的过程中存在估计、判断，因此又降低了会计信息的可靠性。我国最新的会计准则中对于生物资产的计量仍然采用历史成本的计量模式，而仅在特定条件下才采用公允价值的计量模式。其原因是：1、我国农

业企业总体上看是数量多，规模小，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。而目前我国以农业为主业的农业类上市公司仅40多家。因此，目前我国生物资产的计量采用公允价值模式还不现实。

2、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，不适合采用公允价值计量模式。取得公允价值需要有充分发育的市场。农业市场体系不完善，从农业产品市场和要素市场取得有用的信息还比较困难，因而无法确定公允价值。所以我国目前直接采用公允价值作为生物资产的计量模式还不合时宜。

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支撑下，公允价值的计量才能真正发挥其作用。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，容易成为企业操纵利润、粉饰会计数据的手段，从而降低会计信息的质量。

4、我国农业从业人员专业素质较低，职业判断能力有待提高。公允价值的计量需要会计人员具有高超的职业判断能力。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会计理论与实践素养，还需要会计人员了解评估金融、资本市场等相关知识。而在我国现有的会计从业人员中，其整体素质不高将直接影响职业判断水平，从而制约公允价值模式的使用效果。

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，这就造成了董事会和高级财务经理对会计工作的实际控制权，而会计

信息具有对董事会和高级经理人员能力、业绩、道德水平监督和评价的功用。因此，在使用公允价值计量模式时就很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、诚信机制的建立尚需完善。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达到完美，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成本。而在我国，诚信机制的建立还在不断完善之中，违背诚信的事件还时有发生，这对公允价值模式的运用是非常不利的。

7、在市场上取得资产的公允价值是需要付出一定的成本的，因此，在选择计量模式的时候不得不考虑成本与效益的原则。若取得公允价值的成本过高，则企业很可能会放弃采用公允价值而采用历史成本。综合以上几点，我国在现阶段对生物资产的计量采用历史成本模式是有其必要性的。但由于公允价值的若干优势，以及其对于我国准则跟国际趋同的重要意义，我国在最新的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的完善、诚信机制的建立等)和微观条件(公司治理结构的完善、农业从业人员素质的提高等)的不断完善，以公允价值模式为主来对生物资产进行计量必将发挥出其应有的作用。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com