

国际会计准则理事会《农业：生产性植物——对〈国际会计准则第 16 号〉和〈国际会计准则第 41 号〉的修改》征求意见稿简介

引言

国际会计准则理事会（IASB）发布本征求意见稿对《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》和《国际会计准则第 41 号——农业》进行修订，以将生产性植物纳入《国际会计准则第 16 号》的范围。

基于生物资产的生物转化通过公允价值计量能得以最好的体现这一原则，《国际会计准则第 41 号》要求所有与农业活动相关的生物资产按其公允价值减去估计销售时费用计量。然而，生物资产中有一类被称为生产性植物，该生产性植物一旦成熟，主体持有其仅仅单独拿来在其生产期内进行种植生产。成熟的生产性植物不再进行重要的生物转化，它们的运作也与制造业相似。因此，本征求意见稿建议生产性植物应同不动产、厂场和设备等按照《国际会计准则第 16 号》进行会计处理，而非按照《国际会计准则第 41 号》进行会计处理。

下一步

国际会计准则理事会将考虑收到的反馈意见，并决定是否继续对《国际会计准则第 16 号》和《国际会计准则第 41 号》的修订。

意见征询

国际会计准则理事会征集对本征求意见稿中所提建议的反馈意见，尤其是关于以下问题的意见。反馈意见应当：

- (1) 回答所述问题；
- (2) 指明反馈意见相关的具体段落；
- (3) 包含清晰的理由；并且
- (4) 如有，包含国际会计准则理事会应当考虑的备选方法。

国际会计准则理事会不要求对本征求意见稿未涉及的《国际会计准则第 16 号》和《国际会计准则第 41 号》内容反馈意见。

反馈意见应当以书面形式在 2013 年 10 月 28 日之前提交。

征求意见的主要问题

问题 1: 修订范围

国际会计准则理事会建议将修订范围限定在生产性植物。建议将生产性植物定义为一种植物，该植物被用于生产或供应农产品，并且预计将在不止一个期间内产生产品，而不打算作为活的植物被出售或作为农产品被收获，但附属残余物的出售除外。

在该建议下，如果主体种植植物既为了生产农产品，也为了将其作为活的植物或农产品出售（附属残余物的出售除外），则必须继续按照《国际会计准则第 41 号》对该植物进行会计处理，即全部按其公允价值减去估计销售时费用计量（例如，为了同时获取木材及果实而培育的树木）。

您是否同意该修订范围？如果不同意，为什么以及您将如何定义该范围？

问题 2：生产性植物成熟之前的会计处理

国际会计准则理事会建议，生产性植物处于生产状态之前（即达到成熟并结果之前），应当按照累计成本来计量。这意味着生产性植物按照自建机械项目同样的方式来进行会计处理。

您是否同意生产性植物成熟之前的会计处理？如果不同意，理由是什么？您有何建议的备选方式？

问题 3：生产性植物成熟之前的会计处理

一些农作物（例如甘蔗）是多年生植物，它们的根一直在土地里，为下一期农作物生长发芽。按照本征求意见稿的建议，如果主体保留这些根以在不止一个期间内产生农产品，那么这些根也符合生产性植物的定义。

国际会计准则理事会认为，在大多数情况下，将这些根单独按照《国际会计准则第 16 号》进行会计处理带来的影响并不重大，因此国际会计准则理事会认为并不需要针对其出台具体指南。

您认为是否需要针对这类多年生植物应用上述建议来出台额外的指南？如果需要，应当制定什么额外指南？理由是什么？

问题 4：生产性植物成熟后的会计处理

国际会计准则理事会建议将生产性植物纳入《国际会计准则第 16 号》的范围。这样，允许主体按照《国际会计准则第 16 号》的规定选择对成熟的生产性植物采用成本模式或重估价模式。所有其他与

农业活动相关的生物资产依旧按照《国际会计准则第 41 号》中的公允价值模式处理。

您是否同意生产性植物应按照《国际会计准则第 16 号》进行会计处理？理由是什么？如果不同意，你有何建议的备选方式？

问题 5: 额外的指南

国际会计准则理事会建议《国际会计准则第 16 号》中的确认和计量规定可无需任何修订地直接应用于生产性植物。

为了应用于生产性植物，《国际会计准则第 16 号》中的规定是否需要额外的指南？如果需要的话，《国际会计准则第 16 号》的哪些现有指南需要加强？理由是什么？

问题 6: 生产性植物的公允价值披露

如果生产性植物按照《国际会计准则第 16 号》的成本模式进行会计处理，您认为生产性植物的以下披露方式是否必需？为什么？

(1) 披露生产性植物的公允价值总额，包括估值技术信息以及使用的关键输入值/假设；或者

(2) 披露用以确定生产性植物公允价值的具有重要意义的输入值，但不需要计量或披露其公允价值。

问题 7: 额外的披露

在对使用者的实地调研中，许多投资者和分析师提到，他们并未使用生产性植物的公允价值信息，而是使用其他信息，例如关于生产能力的披露，包括年龄概况、生产性植物实物量的估计以及农产品的产量。目前，他们获取这些信息主要是通过对分析师的介绍、年报中

管理层提供的额外信息（例如管理层评论）、或者直接从公司获得。

对于生产性植物，除《国际会计准则第 16 号》规定的信息之外，您认为是否有必要提供问题 6 所涵盖内容之外的披露？如果有必要，需要什么披露？理由是什么？

问题 8：过渡性规定

国际会计准则理事会建议，允许主体在应用对《国际会计准则第 16 号》修订的首份财务报表列示的最早可比期间的起初，使用生产性植物项目的公允价值作为其认定成本。该项选择应按照项目逐项使用。国际会计准则理事会也计划允许主体提前采用对《国际会计准则第 16 号》和《国际会计准则第 41 号》的修订。

您是否同意这一过渡性规定建议？如果不同意，理由是什么？您有何建议的备选方案？

问题 9：首次采用者

国际会计准则理事会建议，《国际财务报告准则第 1 号——首次采用国际财务报告准则》中规定的关于不动产、厂场和设备项目的认定成本豁免也同样适用于生产性植物项目。

您是否同意关于首次采用者的这一过渡性规定建议？如果不同意，理由是什么？您有何建议的备选方案？

问题 10：其他意见

关于本征求意见稿的建议，您是否还有其他意见？

对《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》的修改[草案]

在引言部分，修改了第 5 段。新增部分用下划线标出。

范围

5. 本准则规定，主体应将本准则规定的原则运用于生产性植物、以及用来开发或维持以下资产的不动产、厂场和设备项目：（1）生物资产以及（2）矿产权和诸如石油、天然气和类似非再生性资源等矿产储量。

修改了第 3 段、6 段和 27 段，添加了第 22A 段、81H 段至 81I 段。新增部分用下划线标出，删除部分用删除线标出。

范围

3. 本准则不适用于：

（1）根据《国际财务报告准则第 5 号——持有待售的非流动资产和终止经营》被划分为持有待售的不动产、厂场和设备；

（2）与农业活动有关的生物资产，生产性植物除外（参见《国际会计准则第 41 号——农业》）。本准则适用于生产性植物，但不适用于生产性植物产出的产品；

（3）……

……

定义

6. 本准则使用的下列术语，其含义为：

生产性植物，按照《国际会计准则第 41 号——农业》中对其的定义。

确认时的计量

.....

22A. 在生产性植物达到产出产品所必需的地点和状态之前，应按照自建不动产、厂场和设备项目同样的方式进行会计处理。因此，本准则所提及的“建造”应被理解为涵盖生产性植物达到产出产品所必需的地点和状态之前对其进行培育所必需的活动。

.....

重估价模式

37. 某类不动产、厂场和设备是指在主体经营中具有相似性质和用途的一组资产。以下便是不同类别的不动产、厂场和设备的例子：

- (1) 土地；
- (2) 土地和建筑物；
- (3) 机器；
- (4) 轮船；
- (5) 飞机；
- (6) 机动车辆；

(7) 家具和装修;

(8) 办公设备;

(9) 生产性植物。

.....

生效日期和过渡性规定

.....

81H. 《农业：生产性植物》（对《国际会计准则第 16 号》和《国际会计准则第 41 号》的修改）于 [日期] 发布，修改了第 3 段、6 段和 37 段，增加了第 22A 段。主体应对自 [日期] 或以后日期开始的年度期间应用这些段落，并按照《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》对所有生产性植物项目进行追溯调整，第 81I 段规定的除外。允许提前采用。

81I. 主体可以选择在其应用《农业：生产性植物》（对《国际会计准则第 16 号》和《国际会计准则第 41 号》的修改）的首份财务报表中列示的最早期间的期初按照公允价值来计量生产性植物项目，并将其作为当天的认定成本。

对《国际会计准则第 41 号——农业》的修改[草案]

在引言部分，修改了第 1 段、2 段和 5 段。新增部分用下划线标出，删除部分用删除线标出。

引言

1. 《国际会计准则第 41 号》规定了与农业活动相关的会计处理、财务报表的列报和披露，~~这些内容是其他准则所没有涉及的~~。农业活动是主体对将可供出售的活的动物或植物（生物资产）转化为农产品或其他生物资产的生物转化的管理。

2. 《国际会计准则第 41 号》规定了对生物资产在其生长、蜕化、生产和繁殖期间的会计处理，以及对农产品在收获时初始计量的会计处理。本准则要求，以公允价值减估计销售时费用，来计量从初始确认时点到收获时点的所有生物资产，除非公允价值在初始确认时无法可靠计量。但是，《国际会计准则第 41 号》不涉及农产品收获后的处理；例如将葡萄加工成葡萄酒，将羊毛加工成毛线。《国际会计准则第 41 号》也不涉及生产性植物的会计处理。生产性植物应遵循《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》作为不动产、厂场和设备进行会计处理。

... ..

5. 《国际会计准则第 41 号》对与农业活动相关的土地未制定任何新的原则。主体应根据合适的情况相应地遵循《国际会计准则第

16号——~~不动产、厂场和设备~~》，或《国际会计准则第40号——投资性房地产》。《国际会计准则第16号》规定，土地以其成本减所有累计减值损失或重估金额计量。《国际会计准则第40号》规定，作为投资性房地产的土地以其公允价值，或成本减所有累计减值损失计量。附着于土地的属于《国际会计准则第41号》范围的生物资产（例如，~~人工林木材~~种植园中的树木），应独立于土地以其公允价值减去估计销售时费用计量。

修改了第1段至2段、4段至5段、8段、24段、43段和44段。新增了第5A段至5C段以及第62段。新增部分用下划线标出，删除部分用删除线标出。

范围

1. 当以下事项涉及农业活动时，本准则适用于其会计处理：

- (1) 生物资产，生产性植物除外；
- (2) 收获时的农产品；以及
- (3) 本准则第34段至35段涉及的政府补助。

2. 本准则不适用于：

(1) 与农业活动相关的土地（参见《国际会计准则第16号——不动产、厂场和设备》和《国际会计准则第40号——投资性房地产》）；
以及

(2) 与农业活动相关的生产性植物（参见《国际会计准则第16

号》)。然而，本准则适用于这些生产性植物产出的产品；

(3) 与生产性植物相关的政府补助（参见《国际会计准则第 20 号——政府补助的会计和政府援助的披露》）；以及

(24) 与农业活动相关的无形资产（参见《国际会计准则第 38 号——无形资产》）。

.....

4. 下表给出了生物资产、农产品和收获后加工而得的产品例子：

生物资产	农产品	收货后加工而得的产品
绵羊	羊毛	毛线、地毯
人工林	场中的林木	原木、木材
农作物	棉花	棉线、衣服
	收割的甘蔗	食糖
奶牛	牛奶	奶酪
猪	宰杀后的猪	猪肉肠、熏制的火腿
灌木茎烟草植物	叶	茶叶、焙制的烟草
茶树 ^(a)	叶	茶叶
葡萄藤 ^(a)	葡萄	葡萄酒
果树棕榈树 ^(a)	采摘的水果	加工后的水果棕榈油
橡胶树 ^(a)	乳胶液	橡胶制品
<p>(a) 这些生物资产通常都符合生产性植物的定义，都属于《国际会计准则第 16 号》的范围。生产性植物上生长的产品，例如葡萄、茶叶、水果及乳胶液等，属于《国际会计准则第 41 号》的范围。</p>		

定义

有关农业的定义

5. 本准则使用的下列术语，其含义为：

.....

农产品，指主体生物资产的收获品。

生产性植物，指一种植物，该植物：

(1) 被用于生产或供应农产品；

(2) 预计将在不止一个期间内产生产品；并且

(3) 不打算作为活的植物被出售或作为农产品被收获，但附属残余物的出售除外。

生物资产，指活的动物或植物。

.....

5A. 下列不属于生产性植物：

(1) 为了作为农产品收获而培育的植物（例如，作为木材而种植
的树）；

(2) 为了生产或供应农产品而持有的植物，并且该植物打算作
为活的植物被出售或作为农产品被收获，而不作为附属残余物出售
（例如，为了同时获取木材及果实而培育的树）；

(3) 仅仅为了出售而培育的植物（例如，园艺中心出售的植物）；

(4) 一年生农作物（例如，玉米和小麦）；以及

(5) 生产性植物上生长的农产品（例如，葡萄藤上生长的葡萄）。

5B. 当生产性植物不再具备生产农产品的能力时，它们可能被砍伐或当做残余物出售，例如当做柴火使用。这种附属残余物的出售并不妨碍该植物满足生产性植物的定义。

5C. 本准则并不适用于生产性植物。然而，它却适用于生产性植物产出的产品。因此，本准则中所指的“生物资产”同样适用于农产品。

.....

一般定义

8 本准则所使用的下列术语，其含义为：

.....

政府补助，定义见《国际会计准则第 20 号——政府补助的会计和政府援助的披露》。

确认和计量

.....

24. 成本有时可能接近于公允价值，特别是在以下情况中：

(1) 从最初费用发生后，几乎没有发生生物转化（例如，在报告期末前刚刚种植的果树木材种植园的树苗）；或者

(2) 预期生物转化对价格的影响是不重要的（例如，为期 30 年人工种植的松树生产周期中最初几年的生长）。

.....

一般要求

.....

43. 本准则鼓励主体对各组生物资产采用定量说明方式加以披露。如果恰当，~~披露时要区分消耗性生物资产和生产性生物资产，或者成熟生物资产和未成熟生物资产。~~例如，主体可以分组披露成熟和未成熟生产性植物~~消耗性生物资产和生产性生物资产~~的账面金额。主体可以将上述两组牲畜的账面金额进一步按消耗性生物资产和生产性生物资产~~成熟生物资产和未成熟生物资产~~划分（对植物的这种划分能够实现，因为生产性植物可以按照《国际会计准则第 16 号》进行会计处理）。这些划分所提供的信息可能有助于估计未来现金流量的时间。主体应披露作出这种区分的基础。

44. 消耗性生物资产是指将收获为农产品或出售的生物资产。作为消耗性生物资产的牲畜的例子包括：准备用来生产肉品的牲畜以及存栏待售的牲畜、养殖的鱼、玉米和小麦等庄稼、长成后准备作为木材的树木。生产性生物资产是指消耗性生物资产以外的生物资产。例如，产奶的牲畜、葡萄树、果树、保留树干但收获柴薪的树木。生产性生物资产不是农产品，但具备自我生长性持有仅仅为了产生农产品。

.....

生效日期和过渡性规定

62. 《农业：生产性植物》（对《国际会计准则第 16 号》和《国际会计准则第 41 号》的修改于[日期]发布，修改了第 1 段至 2 段、

4 段至 5 段、8 段、24 段、43 段和 44 段，新增了第 5A 段至 5C 段以及第 62 段。主体应按照《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》对自 [日期] 或以后日期开始的年度期间追溯应用这些段落。允许提前采用。

对其他国际财务报告准则的相关修订

《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》

修改了第 54 段。新增部分用下划线标出。

财务状况表应列报的信息

54. 财务状况表至少应包括反映下列金额的单列项目：

(1)

(6) 属于《国际会计准则第 41 号》范围的生物资产；

(7)

《国际会计准则第 17 号——租赁》

修改了第 2 段。新增部分用下划线标出，删除部分用删除线标出。

范围

2.

但是，本准则不作为以下方面的计量基础：

(1) ...

(3) 承租人在融资租赁下持有的属于《国际会计准则第 41 号》范围的生物资产（~~参见《国际会计准则第 41 号——农业》~~）；或者

(4) 出租人在经营租赁下提供的属于《国际会计准则第 41 号》范围的生物资产（~~参见《国际会计准则第 41 号》~~）。

《国际会计准则第 23 号——借款费用》

修改了第 4 段和 7 段。新增部分用下划线标出，删除部分用删除线标出。

范围

.....

4. 不要求主体将本准则应用于可直接归属于购置、建造或生产下列资产的借款费用：

(1) 以公允价值计量的符合条件的资产，例如属于《国际会计准则第 41 号》范围的生物资产；或者

(2)

.....

定义

7. 根据具体情况，下列资产可能是符合条件的资产：

(1)

(5) ~~投资性房地产。~~

(6) 生产性植物。

.....

《国际会计准则第 36 号——资产减值》

修改了第 2 段。新增部分用下划线标出，删除部分用删除线标出。

范围

2. 本准则适用于除下述资产以外的所有资产减值的会计处理：

(1)

(7) 以公允价值减去估计销售时费用计量的、与农业活动有关的属于《国际会计准则第 41 号》范围的生物资产（~~参见《国际会计准则第 41 号》~~）；

(8)