

# 准则5号：生物资产

上海国家会计学院郭永清博士  
2006年

# 准则4号 生物资产

## □ 定义

■ 第二条 生物资产，是指有生命的动物和植物。

■ 第三条 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。

消耗性生物资产，是指为出售而持有的、或在将来收获为农产品的生物资产，包括生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜等。（比照存货）

生产性生物资产，是指为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。（比照固定资产）

公益性生物资产，是指以防护、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。（不提折旧，不提减值，按达到预定生产目的前的支出计入账面金额后，除非死亡、毁损、转换用途等，否则不需处理）

■ 下列各项适用其他相关会计准则：

（一）收获后的农产品，适用《企业会计准则第1号——存货》等。（二）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》。

# 准则4号 生物资产

□ 只适用于收获以前的生物资产：

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	收获后加工而得产品
绵羊	羊毛	毛线 地毯
人工林场中的林木	原木	木料
农作物	棉花	茎果 棉线 衣服 食糖
奶牛	牛奶	乳酪
猪	宰杀后的猪	猪肉 肠 熏制火腿
灌木	茎叶 茶叶	焙制的烟草
葡萄树	鲜葡萄	葡萄酒
果树	采摘的水果	加工后的水果

国际准则适用于：生物资产、收获时的农产品、准则中涉及的政府补助

# 准则4号 生物资产

## □ 科目设置

- 消耗性生物资产
- 生产性生物资产
  - 未成熟生产性生物资产
  - 成熟生产性生物资产
  - 减值准备
- 生产性生物资产累计折旧
- 公益性生物资产

SNAI

# 准则4号 生物资产

## □ 计量（1）

- 第五条 生物资产同时满足下列条件的，才能予以确认：
  - （一）企业因过去的交易或者事项而拥有或者控制该资产；
  - （二）该资产所包含的经济利益或服务潜能很可能流入企业；
  - （三）该资产的成本能够可靠地计量。
- 第六条 企业取得的生物资产，应当按照取得时的成本进行初始计量。
- 第七条 外购生物资产的成本包括购买价款、运输费、保险费、相关税费以及可直接归属于购买该资产的其他支出。
- 借记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“公益性生物资产”科目，贷记“银行存款”等科目

# 准则4号 生物资产

## □ 计量（2）

■ 第八条 自行栽培、营造、繁殖或养殖的消耗性生物资产的成本，应当按照下列规定确定：

（一）自行栽培的大田作物和蔬菜的成本，按照其在收获前耗用的种子、肥料、农药等材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出确定。

（二）自行营造的林木类消耗性生物资产的成本，按照其郁闭前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费及其他管护费等必要支出确定。

（三）自行繁殖的育肥畜的成本，按照其在出售前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出确定。

（四）水产养殖的动物和植物的成本，按照其在出售或入库前耗用的苗种、饲料、肥料等材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出确定。

# 准则4号 生物资产

## 消耗性生物资产的主要账务处理

- （一）外购的消耗性生物资产，按应计入消耗性生物资产成本的金额，借记本科目，贷记“银行存款”、“应付账款”、“应付票据”等科目。
- （二）自行栽培的大田作物和蔬菜，应按收获前发生的必要支出，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。
  - 自行营造的林木类消耗性生物资产，应按郁闭前发生的必要支出，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。
  - 自行繁殖的育肥畜，应按出售前发生的必要支出，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。
  - 水产养殖的动物和植物，应按出售或入库前发生的必要支出，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。
- （三）以其他方式取得的消耗性生物资产，按不同方式下确定的应计入消耗性生物资产成本的金额，借记本科目，贷记有关科目。
- 天然起源的消耗性生物资产，应按名义金额，借记本科目，贷记“营业外收入”科目。
- （四）产畜或役畜淘汰转为育肥畜时，按转群时的账面价值，借记本科目，按已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按其账面余额，贷记“生产性生物资产”科目。已计提减值准备的，还应同时结转已计提的减值准备。
- 育肥畜转为产畜或役畜时，应按其账面余额，借记“生产性生物资产”科目，贷记本科目。已计提跌价准备的，还应同时结转跌价准备。

# 准则4号 生物资产

## □ 消耗性生物资产的主要账务处理

- （五）择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植林木类消耗性生物资产发生的后续支出，借记本科目，贷记“现金”、“银行存款”、“其他应付款”等科目。
- 林木类消耗性生物资产达到郁闭后发生的管护费用等后续支出，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。
- （六）农业生产过程中发生的应归属于消耗性生物资产的费用，按应分配的金额，借记本科目，贷记“农业生产成本”科目。
- （七）消耗性生物资产收获为农产品时，应按其账面余额，借记“库存商品”科目，贷记本科目。已计提跌价准备的，还应同时结转跌价准备。
- （八）出售消耗性生物资产，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”等科目；应按其账面余额，借记“主营业务成本”等科目，贷记本科目。已计提跌价准备的，还应同时结转跌价准备。
- （九）有确凿证据表明消耗性生物资产的公允价值能够持续可靠取得的，应当对消耗性生物资产采用公允价值计量，比照“投资性房地产”科目的相关规定进行处理。

# 准则4号 生物资产

## □ 林木类消耗性生物资产的资本化

### ■ （一）郁闭及郁闭度

- 郁闭通常指林木类消耗性生物资产的郁闭度达0.20 以上（含0.20）。郁闭度是指森林中乔木树冠遮蔽地面的程度，它是反映林分密度的指标，以林地树冠垂直投影面积与林地面积之比表示，完全覆盖地面为1。根据联合国粮农组织规定，郁闭度达0.20 以上（含0.20）的为郁闭林（其中一般以0.20-0.69 为中度郁闭，0.70 以上为密郁闭）；0.20 以下（不含0.20）的为疏林（即未郁闭林）。
- 不同林种、不同林分等对郁闭度指标的要求有所不同，比如，以降低雨水冲刷为主要目标的水土保持林要求郁闭度相对较高；以培育珍贵大径材为主要目标的林木要求郁闭度相对较低。企业应当结合历史经验数据和自身实际情况，确定林木类消耗性生物资产的郁闭度及是否达到郁闭。

# 准则4号 生物资产

## □ 林木类消耗性生物资产的资本化

### ■ （二）消耗性生物资产郁闭前的相关支出应予资本化，郁闭后的相关支出计入当期费用

- 郁闭是判断消耗性生物资产相关支出（包括借款费用）资本化或者费用化的时点。
- 郁闭之前的林木类消耗性生物资产处在培植阶段，需要发生较多的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费相关支出，这些支出应当予以资本化计入林木成本；郁闭之后的林木类消耗性生物资产基本上可以比较稳定地成活，一般只需要发生较少的管护费用，应当计入当期费用。
- 因择伐、间伐或抚育更新性质采伐而进行补植所发生的支出，应予以资本化。

# 准则4号 生物资产

## □ 计量（3）

■ 第九条 自行营造或繁殖的生产性生物资产的成本，应当按照下列规定确定：

（一）自行营造的林木类生产性生物资产的成本，按照其达到预定生产经营目的前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费及其他管护费等必要支出确定。

（二）自行繁殖的产畜和役畜的成本，按照其达到预定生产经营目的（成龄）前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出确定。

达到预定生产经营目的，是指生产性生物资产进入正常生产期，可以多年连续稳定产出农产品、提供劳务或出租。

# 准则4号 生物资产

## □ 生产性生物资产的主要账务处理

- （一）外购的生产性生物资产，按应计入生产性生物资产成本的金额，借记本科目，贷记“银行存款”、“其他应付款”、“应付票据”等科目。
- （二）自行营造的林木类生产性生物资产、自行繁殖的产畜和役畜，应按达到预定生产经营目的前发生的必要支出，借记本科目（未成熟生产性生物资产），贷记“银行存款”等科目。
- （三）以其他方式取得的生产性生物资产，按不同方式下确定的应计入生产性生物资产成本的金额，借记本科目，贷记有关科目。
- 天然起源的生产性生物资产，应按名义金额，借记本科目，贷记“营业外收入”科目。
- （四）育肥畜转为产畜或役畜时，应按其账面余额，借记本科目，贷记“消耗性生物资产”科目。已计提跌价准备的，还应同时结转已计提的跌价准备。
- 产畜或役畜淘汰转为育肥畜时，按转群时的账面价值，借记“消耗性生物资产”科目，按已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按其账面余额，贷记本科目。

# 准则4号 生物资产

## □ 生产性生物资产的主要账务处理

- （五）未成熟生产性生物资产达到预定生产经营目的时，按其账面余额，借记本科目（成熟生产性生物资产），贷记本科目（未成熟生产性生物资产）。未成熟生产性生物资产已计提减值准备的，还应同时结转已计提的减值准备。
- （六）择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植林木类生产性生物资产发生的后续支出，借记本科目，贷记“现金”、“银行存款”、“其他应付款”等科目。
- 林木类生产性生物资产达到预定生产经营目的后发生的管护费用等后续支出，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。
- （七）出售生产性生物资产时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按其账面余额，贷记本科目，按其差额，借记“营业外支出——处置非流动资产损失”科目或贷记“营业外收入——处置非流动资产利得”科目。已计提减值准备的，还应同时结转已计提的减值准备。
- （八）有确凿证据表明生产性生物资产的公允价值能够持续可靠取得的，应当对生产性生物资产采用公允价值计量，比照“投资性房地产”科目的相关规定进行处理。

# 准则4号 生物资产

## □ 计量（4）

■ 第十条 自行营造的公益性生物资产的成本，应当按照其达到郁闭前发生的造林费、抚育费、森林保护费、营林设施费、良种试验费、调查设计费及其他管护费等必要支出确定。

□ （一）外购的公益性生物资产，按应计入公益性生物资产成本的金额，借记本科目，贷记“银行存款”、“其他应付款”、“应付票据”等科目。

□ （二）自行营造的公益性生物资产，应按郁闭前发生的必要支出，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

□ 公益性生物资产使用国家专项拨款营造的，在郁闭时还应同时借记“专项应付款”等科目，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

□ （三）以其他方式取得的公益性生物资产，按不同方式下确定的应计入公益性生物资产成本的金额，借记本科目，贷记有关科目。

天然起源的公益性生物资产，应按名义金额，借记本科目，贷记“营业外收入”科目。

# 准则4号 生物资产

## □ 计量（4）

- （四）消耗性生物资产、生产性生物资产转为公益性生物资产时，应按其账面余额或账面价值，借记本科目，按已计提的生产性生物资产累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按账面余额，贷记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”科目。已计提跌价准备或减值准备的，还应同时结转跌价准备或减值准备。
- （五）择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植林木类公益性生物资产发生的后续支出，借记本科目，贷记“现金”、“银行存款”、“其他应付款”等科目。
- 林木类公益性生物资产郁闭后发生的管护费用等其他后续支出，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。
- （六）有确凿证据表明公益性生物资产的公允价值能够持续可靠取得的，应当对公益性生物资产采用公允价值计量，比照“投资性房地产”科目的相关规定进行处理。

# 准则4号 生物资产

## □ 计量（5）

- 第十一条 应计入生物资产成本的借款费用，按照《企业会计准则第17号——借款费用》的规定处理，消耗性林木类生物资产发生的借款费用，应当在郁闭时停止资本化。
- 第十二条 投资者投入的生物资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。
- 第十三条 天然起源的生物资产的成本，应当按照名义金额确定。
- 第十四条 企业合并取得的生物资产的成本，应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》确定。  
非货币性资产交换取得的生物资产的成本，应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》确定。  
债务重组取得的生物资产的成本，应当按照《企业会计准则第12号——债务重组》确定。

# 光明乳业

## □ 牛只核算

### 1) 幼畜

幼畜，指未分娩的母牛。幼畜成本为小牛出生后耗用的直接材料、直接人工以及饲养费用。直接材料为幼畜实际耗用饲料及初奶；直接人工为直接饲养幼畜的生产工人包括饲养工、清洁工等的薪酬福利；饲养费用核算牧场为饲养牛只发生的各项间接费用，按比例分别计入生奶生产成本和幼畜饲养成本。幼畜列入存货核算。

### 2) 产畜

幼畜平均喂养至约25月龄时产下第一胎，并开始产奶，成为产畜，列入固定资产核算。根据公司在奶牛饲养方面的经验，产畜按6年计提折旧，年折旧率为12%-13.33%。

# 准则4号 生物资产

## □ 后续计量（1）

- 第十五条 企业应当采用成本模式对生物资产进行后续计量，但本准则第二十二条款规定的情况除外。
- 第十六条 因择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植林木类生物资产发生的后续支出，应当计入林木类生物资产的成本。  
生物资产在郁闭或达到预定生产经营目的后发生的管护、饲养费用等后续支出，应当确认为当期费用。
- 第十七条 企业对达到预定生产经营目的的生产性生物资产，应当按期计提折旧，并根据用途分别计入相关资产的成本或当期费用。
- 第十八条 企业应当根据生产性生物资产的性质、使用情况和所包含经济利益的预期消耗方式，合理确定其使用寿命、预计净残值和折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、产量法等。  
生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法一经确定，不得随意变更；但是，符合本准则第二十条规定的除外。

# 准则4号 生物资产

## □ 后续计量（2）

- 第十九条 企业确定生产性生物资产的使用寿命，应当考虑下列因素：
  - （一） 该资产的预计产出能力或实物产量；
  - （二） 该资产的有形损耗，如产畜和役畜衰老、经济林老化等；
  - （三） 该资产的无形损耗，如因新品种的出现而使现有的生产性生物资产的产出能力和产出农产品的质量等方面相对下降、市场需求的变化使生产性生物资产产出的农产品相对过时等。
- 第二十条 企业应当定期对生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。使用寿命或预计净残值的预期数与原先估计数有差异的，或者包含的经济利益预期实现方式有重大改变的，应当作为会计估计变更，按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》处理，调整生产性生物资产的使用寿命或预计净残值或者改变折旧方法。

# 准则4号 生物资产

## □ 后续计量（3）

- 第二十一条 企业至少应当于每年年度终了对消耗性生物资产和生产性生物资产进行检查，有确凿证据表明由于遭受自然灾害、病虫害、动物疫病侵袭或市场需求变化等原因，使消耗性生物资产的可变现净值或生产性生物资产的可收回金额低于其账面价值的，应当按照可变现净值或可收回金额低于账面价值的差额，计提生物资产跌价准备或减值准备，并确认为当期损失。上述可变现净值和可收回金额，应当分别按照《企业会计准则第1号——存货》和《企业会计准则第8号——资产减值》确定。消耗性生物资产减值的影响因素已经消失的，减记金额应当予以恢复，并在原已计提的跌价准备金额内转回，计入当期损益。生产性生物资产减值准备一经计提，不得转回。公益性生物资产不计提减值准备。

# 准则4号 生物资产

## □ 后续计量（3）

### ■ 消耗性和生产性生物资产的减值迹象

□ （一）上述生物资产存在下列情形之一的，通常表明该生物资产可变现净值或可收回金额低于其账面价值：

- 1. 遭受旱灾、水灾、冻灾、台风、冰雹等自然灾害等原因，造成消耗性或生产性生物资产发生实体损坏，影响该资产的进一步生长或生产，从而降低其产生未来经济利益的能力；
- 2. 遭受病虫害或者疯牛病、禽流感、口蹄疫等动物疫病侵袭等原因，造成消耗性或生产性生物资产的市场价格大幅度持续下跌，并且在可预见的将来无回升的希望；
- 3. 因消费者偏好改变而使企业的消耗性或生产性生物资产收获的农产品的市场需求发生变化，导致市场价格逐渐下跌；
- 4. 因企业所处经营环境，如动植物检验检疫标准等发生重大变化，从而对企业产生不利影响，导致消耗性生物资产或生产性生物资产的市场价格逐渐下跌；
- 5. 其他足以证明消耗性或生产性生物资产实质上已经发生减值的情形。

# 准则4号 生物资产

## □ 后续计量（3）

### ■ 消耗性和生产性生物资产的减值迹象

□（二）上述生物资产存在下列情形之一的，通常表明该生物资产的可变现净值或可收回金额为零：

- 1. 因遭受自然灾害、病虫害、动物疫病侵袭等原因，造成死亡或即将死亡、且无转让价值的消耗性或生产性生物资产；
- 2. 动植物检验检疫标准等发生重大改变，禁止转让的消耗性或生产性生物资产，如发生禽流感等动物疫病而禁止转让禽类动物等；
- 3. 其他足以证明已无实用价值和转让价值的消耗性或生产性生物资产。

# 准则4号 生物资产

## □ 后续计量（4）

- 第二十二条 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进行计量。

采用公允价值计量的，应当同时具备下列条件：

- （一） 生物资产所在地有活跃的交易市场；
- （二） 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。

# 准则4号 生物资产

## □ 收获与处置（1）

- 第二十三条 对于消耗性生物资产，应当在收获或出售时，按照其账面价值结转成本。结转成本的方法包括加权平均法、个别计价法、蓄积量比例法、轮伐期年限法等。
- 第二十四条 生产性生物资产收获的农产品成本，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计算确定，并采用加权平均法、个别计价法、蓄积量比例法、轮伐期年限法等方法，将其账面价值结转为农产品成本。  
收获之后的农产品，应当按照《企业会计准则第1号——存货》等进行处理。

# 准则4号 生物资产

## □ 收获与处置（2）

- 第二十五条 生物资产转变用途后的成本应当按照转变用途时的账面价值确定。
- 第二十六条 生物资产出售、盘亏或死亡、毁损时，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的余额计入当期损益。

# 《企业会计准则第5号—生物资产》

## 一、与农业企业会计核算办法比较：

差异	新准则	农业企业会计核算办法
分类	划分为生产性生物资产、消耗性生物资产和公益性生物资产。对生产性资产划分成熟与否。	对生产性资产划分为成熟和未成熟生产性生物资产。
折旧方法	生产性资产的折旧，可用年限平均法、工作量法、产量法等。取消了年数总和法、双倍余额递减法，更符合生物资产的特点。	可采用年限平均法、工作量法、年数总和法、双倍余额递减法等。
成本结转方法	消耗性资产可以采用加权平均法、个别计价法、蓄积量比例法、轮伐期年限法等方法，生产性资产收获农产品时也采用上述方法。	可以采用加权平均法、个别计价法、先进先出法、移动平均法、后进先出法等方法。
会计计量	以历史成本计量为主，但允许企业采用公允价值对生物资产进行后续计量。	只可以使用历史成本。

# 《企业会计准则第5号—生物资产》

差异	新准则	农业企业会计核算办法
跌价和减值准备	消耗性资产计提的跌价准备可以恢复；生产性资产计提的减值不可恢复。	消耗性资产的跌价准备和生产性资产的减值准备均不可恢复。
天然起源的生物资产	以名义金额入账。	无相关规定。
披露内容	新增披露要求： 包括生物资产的数量，作为负债担保物的生物资产的账面价值，以及与生物资产相关的风险情况和管理措施。	没有这些披露内容。

# 《企业会计准则第5号—生物资产》

对企业财务状况的影响：

与2004年财政部《农业企业会计核算办法》相比，变化不大，因此对财务状况影响不大；

公允价值模式将是未来趋势，如果这样，将对财务状况产生较大影响。