



企业会计准则第5号 生物资产



课程简介

📌 课程主要内容：

📌 生物资产企业会计准则的基本概念、确认与计量、收获与处置、信息披露

📌 课程适宜对象：

企业财务总监、企业会计人员、事务所审计人员



教师简介

王小环

- 博士，上海国家会计学院讲师
- 研究领域：会计与资本市场，公司财务与公司治理，行为金融学。



学习目标

1. 理解生物资产的分类
2. 熟练应用生物资产的确认、初始计量和后续计量
3. 熟练应用生物资产的收获与处置方法
4. 理解生物资产的披露要求



目录CONTENTS

01 | 引入案例

02 | 总则

03 | 确认和初始计量

04 | 后续计量

05 | 收获与处置

06 | 披露

07 | 应用指南





01

引入案例



引入案例

- 獐子岛的扇贝“逃跑”事件——扇贝大规模死亡导致公司业绩瞬间由盈转亏

獐子岛扇贝又跑了？6年“跑”4次，账面价值缩水近四成！深陷资产减值“地雷阵”



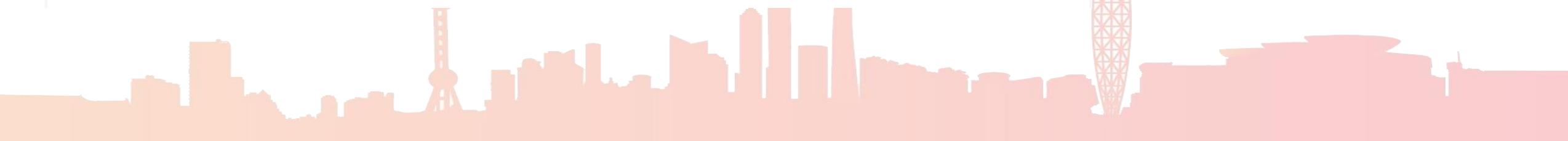
存货跌价准备是獐子岛2021年计提资产减值的“大头”，简单理解就是2021年獐子岛“扇贝又跑了”。据悉，獐子岛本次预计计提资产减值准备3674.43万...
21世纪经济报道 2022-1-21

獐子岛扇贝，世界上智商最高的扇贝



獐子岛扇贝是生是死，是走是留，又是由什么决定的？如此高智商的扇贝，究竟帮了谁又害了谁？012014年扇贝出走，走到了2010年獐子岛扇贝的逃...
星空财富 2022-1-24

金融人士都在看



引入案例

启示：

- 獐子岛不是我国A股第一家由于所经营的是生物资产，无法可靠计量，而引发质疑的公司。早在2002年初，蓝田股份造假就震惊了整个资本市场。
- 农业类企业具有一定的特殊性，尤其是生物资产的计量
- 生物资产是一项特殊、复杂、有生命的资产，其价值随着生长状况和加工程度不断变化





02

总则



总则

- 第一条 为了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，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。
- 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**。
 - （一）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。



总则

(二) 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。

(三) 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。

- 第四条 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》。

- (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》。





03

确认和初始计量



确认和初始计量

- 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生物资产；
 - （二）与该生物资产有关的经济利益或服务潜能很可能流入企业；
 - （三）该生物资产的成本能够可靠地计量。
- 第六条 生物资产应当按照**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、相关税费、运输费、保险费以及可直接归属于购买该资产的其他支出。



确认和初始计量

- 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，包括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。
 - （二）自行营造的林木类消耗性生物资产的成本，包括郁闭前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出。



确认和初始计量

比如养殖的三黄鸡、肉猪等，为了出售而养殖的生产性生物资产

(三) 自行繁殖的育肥畜的成本，包括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。

(四) 水产养殖的动物和植物的成本，包括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。

比如养殖的黄鱼、基围虾等，为了出售而养殖的生产性生物资产



确认和初始计量

- 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，包括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、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出。

（二）自行繁殖的产畜和役畜的成本，包括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。

比如产奶的奶牛，为了生小猪的种猪等

➤ 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。



确认和初始计量

- 第十条 自行营造的公益性生物资产的成本，应当按照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、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出确定。
- 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》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。



确认和初始计量

- 第十二条 投资者投入生物资产的成本，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**确定化。
- 第十四条 非货币性资产交换、债务重组和企业合并取得的生物资产的成本，应当分别按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第12号——债务重组》和《企业会计准则第20号——企业合并》确定。



确认和初始计量

- 第十五条 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**计入当期损益**。





04

后续计量



后续计量

- 第十六条 企业应当按照本准则第十七条至第二十一条的规定对生物资产进行后续计量，但本准则第二十二条规定的除外。
- 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损益。



后续计量

- 第十八条 企业应当根据生产性生物资产的性质、使用情况和有关经济利益的预期实现方式，**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。



后续计量

- 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）该资产的预计有形损耗，如产畜和役畜衰老、经济林老化等；
 - （三）该资产的预计无形损耗，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。



后续计量

- 第二十条 企业至少应当于每年年度终了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，或者有关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。



后续计量

- 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**计入当期损益**。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**，转回的金额计入当期损益。
 - **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**。

后续计量

- 第二十二條 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：
 - （一）生物资产有活跃的交易市场；
 - （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作出合理估计。





05

收获与处置



收获与处置

- 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**。



收获与处置

- 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》处理。



收获与处置

- 第二十五条 生物资产改变用途后的成本，应当按照改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。





06

披露



披露

- 第二十七条 企业应当在附注中披露与生物资产有关的下列信息：
 - (一) 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。
 - (二) 各类消耗性生物资产的跌价准备累计金额，以及各类生产性生物资产的使用寿命、预计净残值、折旧方法、累计折旧和减值准备累计金额。
 - (三) 天然起源生物资产的类别、取得方式和实物数量。
 - (四) 用于担保的生物资产的账面价值。
 - (五) 与生物资产相关的风险情况与管理措施。



披露

- 第二十八条 企业应当在附注中披露与生物资产增减变动有关的下列信息：
 - (一) 因**购买**而增加的生物资产；
 - (二) 因**自行培育**而增加的生物资产；
 - (三) 因**出售**而减少的生物资产；
 - (四) 因**盘亏或死亡、毁损**而减少的生物资产；
 - (五) 计提的**折旧**及计提的**跌价准备或减值准备**；
 - (六) 其他变动。





07

应用指南



生物资产与农产品

- 本准则规范的农业，包括种植业、畜牧养殖业、林业和水产业等。有生命的动物和植物具有生物转化的能力，这种能力导致生物资产质量或数量发生变化，通常表现为生长、蜕化、生产和繁殖等。生物资产的形态、价值以及产生经济利益的方式，随其出生、成长、衰老、死亡等自然规律和生产经营活动的变化而变化。企业从事农业生产的目的，主要是增强生物资产的生物转化能力，最终获得更多的符合市场需要的农产品。



生物资产与农产品

- 农产品与生物资产密不可分，当其附在生物资产上时，构成生物资产的一部分。收获的农产品从生物资产这一母体分离开始，不再具有生命和生物转化能力、或者其生命和生物转化能力受到限制，应当作为存货处理，比如，从用材林中采伐的木材、奶牛产出的牛奶、绵羊产出的羊毛、肉猪宰杀后的猪肉、收获后的蔬菜、从果树上采摘的水果等。



林木类消耗性生物资产

- 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，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。不同林种、不同林分等对郁闭度指标的要求有所不同，比如，生产纤维原料的工业原材料林一般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一般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。各类林木类消耗性生物资产的郁闭度一经确定，不得随意变更。



林木类消耗性生物资产

- 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、调查设计费等相关支出，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、间伐或抚育更新等**生产性采伐而进行补植**所发生的支出，应当予以**资本化**。



消耗性和生产性生物资产的减值迹象

- 根据本准则第二十一条规定，企业至少应当于每年年度终了对消耗性和生产性生物资产进行检查，有确凿证据表明生物资产发生减值的，应当计提消耗性生物资产跌价准备或生产性生物资产减值准备。生物资产存在下列情形之一的，通常表明该生物资产发生了减值：
 - （一）因遭受火灾、旱灾、水灾、冻灾、台风、冰雹等自然灾害，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，从而降低其产生经济利益的能力。
 - （二）因遭受病虫害或动物疫病侵袭，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，并且在可预见的未来无回升的希望。



消耗性和生产性生物资产的减值迹象

(三) 因**消费者偏好改变**而使企业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。

(四) 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，导致消耗性或生产性生物资产的市场价格逐渐下跌。

(五) 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。



天然起源的生物资产

- 天然林等天然起源的生物资产，有确凿证据表明企业能够拥有或者控制时，才能予以确认。企业拥有或控制的天然起源的生物资产，通常并未进行相关的农业生产，如企业从土地、河流湖泊中取得的天然生长的天然林、水生动植物等。根据本准则第十三条规定，企业应当按照名义金额确定天然起源的生物资产的成本，同时计入当期损益，名义金额为1元。



生物资产的后续计量

- 根据本准则规定，生物资产通常按照成本计量，但有确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的除外。采用公允价值计量的生物资产，应当同时满足下列两个条件：

（一）生物资产有活跃的交易市场。活跃的交易市场，是指同时具有下列特征的市场：（1）市场内交易的对象具有同质性；（2）可以随时找到自愿交易的买方和卖方；（3）市场价格的信息是公开的。

（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作出合理估计。同类或类似，是指生物资产的品种相同或类似、质量等级相同或类似、生长时间相同或类似、所处气候和地理环境相同或类似。

课程回顾

- 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
- 生物资产应当按照成本进行初始计量
- 后续计量中，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
- 收获之后的农产品，应当按照《企业会计准则第1号——存货》处理
- 披露的处理中，需要将与生物资产相关的风险情况与管理措施进行披露
- 郁闭的确定



谢谢大家!

