

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。

## 二、林木类消耗性生物资产

(一)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。

(二)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。

## 三、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。

(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。

## 四、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。

## 五、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:

一是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。

二是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。

# 《企业会计准则第6号

# ——无形资产》应用指南

## 一、本准则不规范商誉的处理

本准则第三条规定,无形资产是指企业拥有或控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。

无形资产主要包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权等。

商誉的存在无法与企业自身分离,不具有可辨认性,不在本准则规范。

## 二、研究阶段与开发阶段

本准则将研究开发项目区分为研究阶段与开发阶段。企业应当根据研究与开发的实际情况加以判断。

### (一)研究阶段

研究阶段是探索性的,为进一步开发活动进行资料及相关方面的准备,已进行的研究活动将来是否会转入开发、开发后是否会形成无形资产等均具有较大的不确定性。

比如,意在获取知识而进行的活动,研究成果或其他知识的应用研究、评价和最终选择,材料、设备、产品、工序、系统或服务替代品的研究,新的或经改进的材料、设备、产品、工序、系统或服务的可能替代品的配制、设计、评价和最终选择等,均属于研究活动。

### (二)开发阶段

相对于研究阶段而言,开发阶段应当是已完成研究阶段的工作,在很大程度上具备了形成一项新产品或新技术的基

本条件。比如,生产前或使用前的原型和模型的设计、建造和测试,不具有商业性生产经济规模的试生产设施的设计、建造和运营等,均属于开发活动。

### 三、开发支出的资本化

根据本准则第八条和第九条规定,企业内部研究开发项目研究阶段的支出,应当于发生时计入当期损益;开发阶段的支出,同时满足下列条件的,才能确认为无形资产:

(一)完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。

判断无形资产的开发在技术上是否具有可行性,应当以目前阶段的成果为基础,并提供相关证据和材料,证明企业进行开发所需的技术条件等已经具备,不存在技术上的障碍或其他不确定性。比如,企业已经完成了全部计划、设计和测试活动,这些活动是使资产能够达到设计规划书中的功能、特征和技术所必需的活动,或经过专家鉴定等。

(二)具有完成该无形资产并使用或出售的意图。

企业能够说明其开发无形资产的目的。

(三)无形资产产生经济利益的方式。

无形资产是否能够为企业带来经济利益,应当对运用该无形资产生产产品的市场情况进行可靠预计,以证明所生产的产品存在市场并能够带来经济利益,或能够证明市场上存在对该无形资产的需求。

(四)有足够的技术、财务资源和其他资源支持,以完成该无形资产的开发,并有能力使用或出售该无形资产。

企业能够证明可以取得无形资产开发所需的技术、财务和其他资源,以及获得这些资源的相关计划。企业自有资金不足以提供支持的,应能够证明存在外部其他方面的资金支持,如银行等金融机构声明愿意为该无形资产的开发提供所需资金等。

(五)归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

企业对研究开发的支出应当单独核算,比如,直接发生的研发人员工资、材料费,以及相关设备折旧费等。同时从事多项研究开发活动的,所发生的支出应当按照合理的标准在各项研究开发活动之间进行分配;无法合理分配的,应当计入当期损益。

### 四、估计无形资产使用寿命应当考虑的相关因素

根据本准则第十七条和第十九条规定,使用寿命有限的无形资产应当摊销,使用寿命不确定的无形资产不予摊销。

(一)企业持有的无形资产,通常来源于合同性权利或其他法定权利,且合同规定或法律规定有明确的使用年限。

来源于合同性权利或其他法定权利的无形资产,其使用寿命不应超过合同性权利或其他法定权利的期限;合同性权利或其他法定权利在到期时因续约等延续、且有证据表明企业续约不需要付出大额成本的,续约期应当计入使用寿命。合同或法律没有规定使用寿命的,企业应当综合各方面因素判断,以确定无形资产能为企业带来经济利益的期限。比如,与同行业的情况进行比较、参考历史经验,或聘请相关专家进行论证等。

按照上述方法仍无法合理确定无形资产为企业带来经

济利益期限的,该项无形资产应作为使用寿命不确定的无形资产。

(二)企业确定无形资产使用寿命通常应当考虑的因素。

1.运用该资产生产的产品通常的寿命周期、可获得的类似资产使用寿命的信息;2.技术、工艺等方面的现阶段情况及对未来发展趋势的估计;3.以该资产生产的产品或提供服务的市场需求情况;4.现在或潜在的竞争者预期采取的行动;5.为维持该资产带来经济利益能力的预期维护支出,以及企业预计支付有关支出的能力;6.对该资产控制期限的相关法律规定或类似限制,如特许使用期、租赁期等;7.与企业持有其他资产使用寿命的关联性。

### 五、无形资产的摊销

根据本准则第十七条规定,无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益。某项无形资产包含的经济利益通过所生产的产品或其他资产实现的,其摊销金额应当计入相关资产的成本。

### 六、土地使用权的处理

企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产,但改变土地使用权用途,用于赚取租金或资本增值的,应当将其转为投资性房地产。

自行开发建造厂房等建筑物,相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理。外购土地及建筑物支付的价款应当在建筑物与土地使用权之间进行分配;难以合理分配的,应当全部作为固定资产。

企业(房地产开发)取得土地用于建造对外出售的房屋建筑物,相关的土地使用权账面价值应当计入所建造的房屋建筑物成本。

## 《企业会计准则第7号 ——非货币性资产交换》 应用指南

### 一、非货币性资产交换的认定

非货币性资产交换是指交易双方通过存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换,有时也涉及少量货币性资产(即补价)。认定涉及少量货币性资产的交换为非货币性资产交换,通常以补价占整个资产交换金额的比例低于25%作为参考。

支付的货币性资产占换入资产公允价值(或占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和)的比例,或者收到的货币性资产占换出资产公允价值(或占换入资产公允价值和收到的货币性资产之和)的比例低于25%的,视为非货币性资产交换,适用本准则;高于25%(含25%)的,视为以货币性资产取得非货币性资产,适用其他相关准则。

### 二、商业实质的判断

企业应当遵循实质重于形式的要求判断非货币性资产