

生物资产减值会计核算例解

谷亚芹

(邯郸市职工大学 河北邯郸 056001)

【摘要】 本文首先分析了消耗性生物资产、生产性生物资产在资产减值准备会计处理方面的差异,然后介绍了不同类生物资产相互之间转换时已计提减值准备的会计处理。

【关键词】 生物资产 减值准备 会计处理

生物资产是指有生命的动物和植物,具体包括消耗性生物资产、生产性生物资产、公益性生物资产三类。《企业会计准则第5号——生物资产》规定,公益性生物资产不计提减值准备,消耗性生物资产的减值准备适用《企业会计准则第1号——存货》的规定,生产性生物资产的减值准备适用《企业会计准则第8号——资产减值》的规定。

一、消耗性生物资产和生产性生物资产减值迹象的判断

根据《企业会计准则第5号——生物资产》的规定,企业至少应当于每年年度终了对生产性生物资产和消耗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,应当计提生产性生物资产减值准备和消耗性生物资产跌价准备。

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资产减值:①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。②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。③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。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。

二、消耗性生物资产减值的会计处理

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。企业至少应当于每年年度终了对消耗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(疯牛病、口蹄疫、禽流感等)侵袭或市场需求发生变化等原因,使消耗性生物资产的可变现净值低于账面价值的,应当按照《企业会计准则第1号——存货》确定的可变现净值低于账面价值的差额,借记“资产减值损失”科目,贷记“消耗性生物资产跌价准备”科目。消耗性生物资产的减值影响因素已经消失而使其价值得以恢复的,应按恢复增加的

数额,借记“消耗性生物资产跌价准备”科目,贷记“资产减值损失”科目,但其冲减的跌价准备金额应当以原已计提的跌价准备金额为限。

例1:某农业上市公司的已郁闭成林的造纸原料林实际成本为4 000 000元。2007年度,由于遭受病虫害侵袭,该公司预计其可变现净值为3 600 000元,假定该用材林以前年度未计提跌价准备,2008年病虫害得到根本控制,该用材林预计可变现净值为3 800 000元。

该公司的会计处理如下:2007年预计其可变现净值为3 600 000元,小于实际成本4 000 000元,故计提跌价准备400 000元。借:资产减值损失 400 000元;贷:消耗性生物资产跌价准备 400 000元。

2008年影响消耗性生物资产的减值因素已经消失,预计其可变现净值为3 800 000元,大于其账面价值3 600 000元,故恢复增加的价值200 000元。借:消耗性生物资产跌价准备 200 000元;贷:资产减值损失 200 000元。

三、生产性生物资产减值的会计处理

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。根据生产性生物资产所处的不同阶段,可将生产性生物资产分为成熟生产性生物资产和未成熟生产性生物资产。成熟生产性生物资产是指那些进入正常生产期,可以多年连续收获产品或连续提供劳务(服务)的生产性生物资产。未成熟生产性生物资产是指那些已经明确将来要作为生产性生物资产使用,但是尚未进入正常生产期,还不能够多年连续生产产品或连续提供劳务(服务)的生产性生物资产,如尚未开始挂果的果树、尚未开始产奶的奶牛等。企业至少应当于每年年度终了对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《企业会计准则第8号——资产减值》确定的可收回金额低于账面价值的差额,借记“资产减值损失”科目,贷记“生产性生物资产减值准备”科目。生产性生物资产减值准备一经计提,不得转回。

(一)成熟生产性生物资产减值的会计处理

例2:某农业上市公司培育的经济林20公顷在2004年底已经达到成熟状态。该经济林2004年12月31日的账面价值为1200000元,未计提减值准备。2005年5月遭遇病虫害,2005年12月31日进行检查,发现其发生了减值,该经济林的公允价值为1020000元,可归属于该经济林的处置费用为20000元。该经济林预计尚可使用4年,其在未来三年每年年末产生的现金流量分别为350000元、300000元、250000元,第四年产生的现金流量以及使用寿命结束时处置形成的现金流量合计为200000元。假设该公司在考虑相关因素的基础上决定采用6%的折现率,计算该生产性生物资产应计提的减值准备并做出相应的会计分录。又假设资产的公允价值为1300000元,处置费用为20000元,其他条件不变,问该生产性生物资产是否应计提减值准备。

1. 计算确定资产的可收回金额。首先计算确定资产的公允价值减去处置费用后的净额,然后计算确定资产预计未来现金流量的现值,最后比较资产的公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量的现值,取较高者作为资产的可收回金额。

公允价值减去处置费用后的净额=1020000-20000=1000000(元)。预计未来现金流量的现值=350000×(1+6%)⁻¹+300000×(1+6%)⁻²+250000×(1+6%)⁻³+200000×(1+6%)⁻⁴=965510(元)。因为预计未来现金流量的现值965510元小于公允价值减去处置费用后的净额1000000元,所以,该经济林的可收回金额为1000000元。

2. 比较资产的可收回金额与资产账面价值的大小。当资产的可收回金额低于账面价值时,则应计提减值准备。资产的可收回金额1000000元低于账面价值1200000元,差额200000元即为提取的资产减值准备。借:资产减值损失200000元;贷:生产性生物资产减值准备——成熟生产性生物资产减值准备200000元。

假设资产的公允价值为1300000元,处置费用为20000元,公允价值减去处置费用后的净额=1300000-20000=1280000(元),大于资产的账面价值。根据《企业会计准则第8号——资产减值》第七条的规定:资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值,只要有一项超过了资产的账面价值,就表明资产没有发生减值,不需再估计另一项金额。因此,不需要计提资产减值准备。

(二)未成熟生产性生物资产减值的会计处理

例3:某农业上市公司2001年自行营造培育橡胶林50公顷,当年发生种苗费200000元,平整土地和定植所需的机械作业费为150000元,定植及定植当年抚管的肥料及农药费150000元,人员工资及间接费用280000元;定植后还需抚管7年,该橡胶林才可达到成熟生产性生物资产状态,定植后每年仍需支出70000元。2005年7月遭遇台风,2005年12月31日进行检查,发现橡胶林发生了减值。该橡胶林达到成熟状态后预计未来五年每年年末产生的现金流量分别为

200000元、230000元、260000元、290000元、320000元,2005年末该橡胶林的公允价值为650000元,可归属于该经济林的处置费用为20000元。假设该公司在考虑相关因素的基础上决定采用6%的折现率,计算2005年末未成熟生产性生物资产应计提的减值准备并做出相应的会计分录。

1. 计算确定资产的可收回金额。公允价值减去处置费用后的净额=650000-20000=630000(元)。预计未来现金流量的现值=-70000×[1-(1+6%)⁻⁷]/6%+200000×(1+6%)⁻¹+230000×(1+6%)⁻²+260000×(1+6%)⁻³+290000×(1+6%)⁻⁴+320000×(1+6%)⁻⁵=689753(元)。因为预计未来现金流量的现值689753元大于公允价值减去处置费用后的净额630000元,所以,该经济林的可收回金额为689753元。

2. 比较资产的可收回金额与资产账面价值的大小。该橡胶林的账面价值=200000+150000+150000+280000=780000(元)。当资产的可收回金额低于账面价值时,则应计提减值准备。资产的可收回金额689753元低于账面价值780000元,差额90247元即为提取的资产减值准备。借:资产减值损失90247元;贷:生产性生物资产减值准备——未成熟生产性生物资产减值准备90247元。

四、生物资产之间相互转换时已计提减值准备的会计处理

1. 未成熟生产性生物资产转为成熟生产性生物资产时。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:生产性生物资产——成熟生产性生物资产;贷: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,还应同时结转减值准备,借:生产性生物资产减值准备——未成熟生产性生物资产减值准备;贷:生产性生物资产减值准备——成熟生产性生物资产减值准备。

2. 消耗性生物资产转为生产性生物资产时。按其账面余额,借:生产性生物资产——成熟生产性生物资产;贷:消耗性生物资产。已计提跌价准备的,还应同时结转跌价准备,借:消耗性生物资产跌价准备;贷:生产性生物资产减值准备——成熟生产性生物资产减值准备。

3. 生产性生物资产转为消耗性生物资产时。按其账面价值,借:消耗性生物资产,按已计提的累计折旧,借:累计折旧——生产性生物资产;按其账面余额,贷:生产性生物资产——成熟生产性生物资产。已计提减值准备的,还应同时结转减值准备,借:生产性生物资产减值准备——成熟生产性生物资产减值准备;贷:消耗性生物资产跌价准备。

4. 消耗性生物资产、生产性生物资产转为公益性生物资产时。按其账面余额或账面价值,借:公益性生物资产,按已计提的生产性生物资产累计折旧,借:累计折旧——生产性生物资产;按其账面余额,贷:消耗性生物资产,生产性生物资产。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。

主要参考文献

财政部,农业部,国家林业局.农业企业会计核算办法及讲解.广州:暨南大学出版社,2004