

# 《企业会计准则第5号——生物资产》解析

河南农业综合开发公司 陈祖友

## 一、新准则的主要特色

《企业会计准则第5号——生物资产》与《国际会计准则第41号——农业》的基本思想和内容是一致的,但考虑到我国经济和会计所处的发展水平,在生物资产的分类、公允价值的选择使用、跌价准备的转回、信息披露等方面又保持了部分“中国特色”。该准则的主要特色有以下几个方面:

1.划分了生物资产的类别。根据生物资产本身的特性和用途,将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三大类,并分别进行了定义,规定了确认、计量等相应的会计处理。没有再按其成熟程度分为成熟性生物资产和非成熟性生物资产。

2.界定了公益性生物资产的确认标准。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。企业拥有或控制的公益性生物资产,虽然不能直接为企业带来经济利益,但其具有服务潜能,有助于企业从相关资产中获得经济利益,应当确认为生物资产。

3.明确了生物资产的计量模式。关于生物资产的计量,我国是有选择地使用公允价值。这实际上是成本模式优于公允价值模式的原则。

4.规范了生物资产减值的会计处理。生物资产减值的会计处理,没有采用《企业会计准则第8号——资产减值》中有关减值迹象的判断等进行减值测试的方法,这主要是考虑到生物资产与其他资产相比具有显著的特点,即生物资产本身具有自我修复性,有时短暂的减值可能会通过以后的自我生长而得以恢复其价值,特别是生长周期较长的林木资产。因此,对生物资产减值的会计处理采取了较为简化的方式,即只有在有确凿证据表明生物资产遭受自然灾害、病虫害、动物疫病侵袭或市场需求变化等,导致其成本高于可收回金额或可变现净值时,才计提减值准备或跌价准备。

5.规定了生物资产的列报内容。企业应当在附注中披露:①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;②与生产性生物资产折旧相关的信息,生物资产的跌价准备、减值准备累计金额;③天然起源生物资产的类别、取得方式和实物数量;④用于担保的生物资产的账面价值;⑤与生物资产相关的风险情况与管理措施;⑥与生物资产增减变动有关的信息。

## 二、新准则的主要内容及重点

### (一)新准则的主要内容

新准则分总则、确认和初始计量、后续计量、收获与处

置、披露共五章二十八条。“总则”一章的主要内容包括:新准则制定的依据、定义、分类及其定义、非新准则规范范围的界定等。“确认和初始计量”一章的主要内容包括:生物资产的确认条件,初始计量采取的计量属性,各类别生物资产不同获取方式的初始成本计量应包含的主要内容及处理原则。“后续计量”一章的主要内容包括:后续计量采取的计量属性,后续支出费用的内容及处理,生产性生物资产折旧的计提方法及需要考虑的主要因素,减值与跌价准备的计提与处理。“收获与处置”一章的主要内容包括:消耗性生物资产、收获的农产品的成本结转方法及结转标准,生产性生物资产的转换及生物资产终极处置的会计处理。“披露”一章规定了应在附注中披露的主要信息。

### (二)理解新准则需掌握的重点

1.生物资产的定义与分类。生物资产是企业因过去的交易或者事项而拥有或者控制、所包含的经济利益或服务潜能很可能流入企业、成本能够可靠计量的有生命的动物和植物。生物资产与农业活动紧密联系,如饲养的畜禽、种植的果树、养殖的水产品等。

生物资产按照其持有目的分为三类,即消耗性生物资产、生产性生物资产、公益性生物资产。生物资产的分类体现出管理者的意图,对于拥有或控制生物资产的企业而言,不同类别的生物资产可随着管理者持有意图的变化而转变。

生物资产与农产品不同,生物资产的收获品是农产品。农产品是工业企业的在产品或产成品,其核算适用于《企业会计准则第1号——存货》。

### 2.生物资产的计量。

(1)计量属性。生物资产的初始计量与后续计量所采用的计量属性有所不同,初始计量采用历史成本模式,后续计量应当采用历史成本模式。但在第二十二条作了明确规定: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。同时,对公允价值的取得进行了限定,即采用公允价值计量的,应当同时具备下列条件:一是生物资产所在地有活跃的交易市场;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做出合理估计。

(2)计量时间。生物资产的成本费用的归集有时间的限定: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。由于生物资产的取得方式和种类千差万别,所以按取得的方式不同,初始计量的时间范围也有差别。

(3)生物资产的取得方式决定了归集成本的主要内容。生



# 不同账龄的应收款项数额认定法简介

福建省华龙集团饲料有限公司 林力进

现行教科书介绍的应收款项账龄分析法过于抽象,使得会计工作者产生不同的理解,因此其往往被作为调控收益水平的工具。笔者总结出一种应收款项账龄分析方法,不仅简便易行,而且能够避免被曲解,现介绍如下。

## 一、有关概念

账龄分析的起点为账龄计算日。以账龄计算日为终点按照账龄时段跨度向前推算至上个账龄时段的起点称为账龄时段,一般按月数或年数划定账龄时段跨度。由于本时段的起点承接上个时段的终点,因此本时段的起点一般以账龄的截止日表示。

根据账龄时段跨度的不同,确定各账龄截止日可分为两种情况:以月数作为账龄时段跨度时,账龄截止日=1+账龄计算日-账龄时段跨度的最小月数;以年数作为账龄时段跨度时,账龄截止日=账龄计算日-账龄时段跨度最小年数。

## 二、认定原则

认定不同账龄的应收款项数额就是判定应收款项余额分属于哪个账龄时段。认定遵循“先发生先收回”原则,即无论是单笔应收款项,还是多笔应收款项,后期的还款应当认定为对最早期应收款项的收回,如果还有剩余才认定为对次早期应收款项的收回。

## 三、操作方法

1.划定账龄时段。一般情况下,划定账龄时段要考虑会计

物质资产的取得方式包括:①外购;②自行栽培、营造、繁殖或养殖;③投资者投入;④天然起源;⑤企业合并;⑥非货币性资产交换;⑦债务重组等。取得方式不同,成本的内容也不同,在取得之前发生的应直接或间接归集到成本中的必要支出均应列入初始计量的范围,包括应资本化的借款费用。达到预期生产经营目的之后的生物资产为维持其生产经营目的而发生的后续支出,主要是补植费、饲养费、折旧费、减值(跌价)准备等,除补植费资本化外,其他费用应直接计入当期损益。

3.减值准备与跌价准备的计提与处理。时间要求为:为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。判断证据为: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变化等原因。判断标准与数额为:消耗性生物资产的可变现净值或生产性生物资产的可回收金额低于其账面价值,将两者的差额确定为跌价或减值准备金额。处理为:计入当期损益;减值准备不能转回,跌价准备在减值的因素消失后,可以将原来计提的跌价准备

制度的规定和企业管理层的要求,通常可以参照本企业信用政策规定的还款期限的整数倍来确定。

2.设计账龄分析表。账龄由短期至长期从左到右排列在上方表头,债权人账户从上到下排列在左边表头,并标注每个账龄的计算日和顺序号。

3.划定各时段的区间。建议在明细账资料上、在各账龄截止日的下方划一红线,便于分辨各账龄所属区间和观察比较。

4.依顺序号,认定不同账龄的应收款项数额。认定方法是“抓小放大”,即首先计算各账龄所属区间的累计借方发生额,然后与相应账龄截止日的余额进行比较。如果余额小于或等于累计借方发生额,可以认定余额就是该账龄的应收款项数额。反之,如果余额大于或等于累计借方发生额,可以认定累计借方发生额就是该账龄的应收款项数额。因为该账龄时段发生的还款额较大时,不仅可以还清前期的应收款项,而且归还了本期应收款项的一部分,这时才会出现该账龄截止日的余额小于或等于相应区间的累计借方发生额的情况。相反,该账龄时段发生的还款额较小或没有时,不仅不足于或正好还清前期的应收款项,更不可能归还本期应收款项,这时才会出现该账龄截止日的余额大于或等于相应区间的累计借方发生额的情况。

在认定不同账龄的应收款项数额时,必须满足下列条件:账龄计算日的应收款项的余额=Σ已经认定账龄的应  
金额转回;公益性生物资产不计提减值准备。

4.成本结转。企业在收获或出售消耗性生物资产或农产品时均按账面价值进行成本结转,主要的结转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。考虑到生物资产的特点,未采用先进先出法、后进先出法和移动平均法等成本结转方法。收获的农产品应按《企业会计准则第1号——存货》进行处理。生物资产转变用途后的成本按其转变用途时的账面成本确定,出售、盘亏或死亡、毁损时,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。

5.信息披露。企业在附注中应当披露的与生物资产相关的信息主要包括生物资产的类别、数量、账面价值、折旧的相关因素、减值(跌价)准备、负债担保物、增减变化情况等。除此之外,由于生物资产的特殊性,受自然环境因素影响较大,企业除管理风险外,还需对自然风险进行防范,特别是与生物资产紧密相关的自然灾害、疫病、疫情等。因此,要求企业对与生物资产相关的风险情况与管理措施进行披露,这是其他资产信息披露中不作要求的。○