

《企业会计准则第 5 号——生物资产》解释

为了便于本准则的应用和操作，现就以下问题作出解释：（1）生物资产的范围；（2）林木类消耗性生物资产的资本化；（3）消耗性和生产性生物资产的减值迹象；（4）天然起源的生物资产成本；（5）生物资产的后续计量。

一、生物资产是指与农业生产相关的有生命的动物和植物，其中涵盖收获时点的农产品

本准则所称“农业”，包括种植业、畜牧养殖业、林业和水产业等行业。

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不断变化。企业从事农业生产的目的，就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。

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。根据本准则第二十三、二十四条规定，收获时点的农产品的成本，应当采用规定的方法，从消耗性或生产性生物资产生产成本中转出，确认为收获时农产品的成本。

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，应当作为存货处理，如奶牛产出的牛奶、绵羊产出的羊毛、肉猪宰杀后的猪肉、收获后的蔬菜、果树采摘的水果，等等。

二、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。

（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。

三、消耗性和生产性生物资产的减值迹象

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，有确凿证据表明上述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。

（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。

(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。

四、天然起源的生物资产成本，应当按照名义金额确定

天然林等天然起源的生物资产，在企业有确凿证据表明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，主要通过政府补助的方式取得，如政府向企业直接无偿划拨天然林等；或者政府向企业无偿划拨土地、河流湖泊，企业间接取得天然生长的天然林、水生动植物等。

根据本准则第十五条规定，天然起源的生物资产的公允价值无法可靠地取得，应当按照名义金额确定该生物资产的成本，同时计入当期损益，名义金额为 1 人民币元。

五、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

本准则第二十二规定，采用公允价值计量的生物资产，应当同

时满足两个条件：

一是生物资产有活跃的交易市场，该生物资产能够在交易市场中直接交易。

活跃的交易市场，是指同时具有以下特征的市场：（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科学合理的估计。

同类或类似的生物资产，是指品种相同、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的有生命的动物和植物。