

第五章 固定资产

一、总体要求

《企业会计准则第4号——固定资产》规范了固定资产的确认、计量和相关信息的披露。固定资产是企业赖以生存的物质基础，是企业产生效益的源泉，关系到企业的运营与发展。科学管理和正确核算固定资产，有利于促进企业正确评估固定资产的整体情况，提高资产使用效率，降低生产成本，保护固定资产的安全完整，实现资产的保值增值，增强企业的综合竞争实力。

固定资产应当按照成本进行初始计量。外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。

企业应对所有的固定资产计提折旧，但是，已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外。固定资产使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等，符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本。固定资产处于处置状态或预期通过使用或处置不能产生经济利益，应当予以终止确认。企业应当在报表附注中披露与固定资产有关的信息。

企业持有的作为投资性房地产的建筑物、生物资产，不适用本章，应分别按照第四章投资性房地产、第六章生物资产进行会计处理。

二、应设置的相关会计科目和主要账务处理

企业对固定资产的会计处理，一般需要设置下列会计科目。

(一) “固定资产”

1. 本科目核算企业持有的固定资产原价。

建造承包商的临时设施，以及企业购置计算机硬件所附带的、未单独计价

的软件，也通过本科目核算。

2. 本科目可按固定资产类别和项目进行明细核算。

3. 固定资产的主要账务处理。

(1) 企业购入不需要安装的固定资产，按应计入固定资产成本的金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

购入需要安装的固定资产，先记入“在建工程”科目，达到预定可使用状态时再转入本科目。

购入固定资产超过正常信用条件延期支付价款、实质上具有融资性质的，按应付购买价款的现值，借记本科目或“在建工程”科目，按应支付的金额，贷记“长期应付款”科目，按其差额，借记“未确认融资费用”科目。

(2) 自行建造达到预定可使用状态的固定资产，借记本科目，贷记“在建工程”科目。

已达到预定可使用状态、但尚未办理竣工决算手续的固定资产，应按估计价值入账，待确定实际成本后再进行调整。

(3) 固定资产存在弃置义务的，应在取得固定资产时，按预计弃置费用的现值，借记本科目，贷记“预计负债”科目。在该项固定资产的使用寿命内，计算确定各期应负担的利息费用，借记“财务费用”科目，贷记“预计负债”科目。

(4) 固定资产划分为持有待售类别时，按该项固定资产的账面价值，借记“持有待售资产”科目，按已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按其账面原价，贷记本科目。已计提减值准备的，还应同时结转已计提的减值准备。

(5) 出售、转让未划分为持有待售类别的固定资产时，按该项固定资产的账面价值，借记“固定资产清理”科目，按已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按其账面原价，贷记本科目。已计提减值准备的，还应同时结转已计提的减值准备。

(6) 固定资产发生报废、毁损时，按该项固定资产的账面价值，借记“固定资产清理”科目，按已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按其账面原价，贷记本科目。已计提减值准备的，还应同时结转已计提的减值准备。

4. 本科目期末借方余额，反映企业固定资产的原价。

(二) “累计折旧”

1. 本科目核算企业固定资产的累计折旧。

2. 本科目可按固定资产的类别或项目进行明细核算。

3. 按期(月)计提固定资产的折旧,借记“制造费用”、“销售费用”、“管理费用”、“研发支出”、“其他业务成本”等科目,贷记本科目。处置固定资产还应同时结转已计提的累计折旧。

4. 本科目期末贷方余额,反映企业固定资产的累计折旧额。

(三) “固定资产减值准备”

1. 本科目核算企业固定资产的减值准备。

2. 本科目可按固定资产项目进行明细核算。

3. 固定资产减值准备的主要账务处理。

资产负债表日,固定资产发生减值的,按应减记的金额,借记“资产减值损失”科目,贷记本科目。处置固定资产还应同时结转已计提的减值准备。

4. 本科目期末贷方余额,反映企业已计提但尚未转销的固定资产减值准备。

(四) “在建工程”

1. 本科目核算企业基建、更新改造等在建工程发生的支出。

在建工程发生减值的,可以单独设置“在建工程减值准备”科目,比照“固定资产减值准备”科目进行处理。

2. 本科目可按“建筑工程”、“安装工程”、“在安装设备”、“待摊支出”以及单项工程等进行明细核算。

3. 企业将在建工程发生的管理费、征地费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费及应负担的税费等,借记本科目(待摊支出),贷记“银行存款”等科目。

4. 企业发包的在建工程,应按合理估计的发包工程进度和合同规定结算的进度款,借记本科目,贷记“银行存款”、“预付账款”等科目。将设备交付建造承包商建造安装时,借记本科目(在安装设备),贷记“工程物资”科目。

工程完成时,按合同规定补付的工程款,借记本科目,贷记“银行存款”科目。

5. 企业自营在建工程的主要账务处理。

(1) 自营的在建工程领用工程物资、原材料或库存商品的,借记本科目,贷记“工程物资”、“原材料”、“库存商品”等科目。采用计划成本核算的,应同时结转应分摊的成本差异。涉及增值税的,还应进行相应的处理。

在建工程应负担的职工薪酬,借记本科目,贷记“应付职工薪酬”科目。

辅助生产部门为工程提供的水、电、设备安装、修理、运输等劳务,借记

本科目，贷记“生产成本——辅助生产成本”等科目。

在建工程发生的借款费用满足借款费用资本化条件的，借记本科目，贷记“长期借款”、“应付债券”等科目。

(2) 在建工程达到预定可使用状态时，应计算分配待摊支出，借记本科目（××工程），贷记本科目（待摊支出）；结转在建工程成本，借记“固定资产”等科目，贷记本科目（××工程）。

在建工程完工已领出的剩余物资应办理退库手续，借记“工程物资”科目，贷记本科目。

(3) 建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失，借记本科目，贷记“工程物资”科目；盘盈的工程物资或处置净收益做相反的会计分录。

由于自然灾害等原因造成的在建工程报废或毁损，减去残料价值和过失人或保险公司等赔款后的净损失，借记“营业外支出——非流动资产毁损报废损失”科目，贷记本科目（建筑工程、安装工程等）。

6. 本科目的期末借方余额，反映企业尚未达到预定可使用状态的在建工程的成本。

（五）“工程物资”

1. 本科目核算企业为在建工程准备的各种物资的成本，包括工程用材料、尚未安装的设备以及为生产准备的工器具等。

2. 本科目可按“专用材料”、“专用设备”、“工器具”等进行明细核算。

工程物资发生减值的，可以单独设置“工程物资减值准备”科目，比照“固定资产减值准备”科目进行处理。

3. 工程物资的主要账务处理。

(1) 购入为工程准备的物资，借记本科目，贷记“银行存款”、“其他应付款”等科目。

(2) 领用工程物资，借记“在建工程”科目，贷记本科目。工程完工后将领出的剩余物资退库时做相反的会计分录。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

(3) 工程完工后剩余的工程物资转作本企业存货的，借记“原材料”等科目，贷记本科目。

4. 本科目期末借方余额，反映企业为在建工程准备的各种物资的成本。

（六）“固定资产清理”

1. 本科目核算企业因出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、

债务重组等原因转出的固定资产价值以及在清理过程中发生的费用等。

2. 本科目可按被清理的固定资产项目进行明细核算。

3. 固定资产清理的主要账务处理。

(1) 企业因出售、转让未划分为持有待售类别的固定资产，以及报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等转出的固定资产，按该项固定资产的账面价值，借记本科目，按已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按其账面原价，贷记“固定资产”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

(2) 清理过程中应支付的相关税费及其他费用，借记本科目，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目。收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等，借记“银行存款”、“原材料”等科目，贷记本科目、“应交税费”等科目。应由保险公司或过失人赔偿的损失，借记“其他应收款”等科目，贷记本科目。

(3) 固定资产清理完成后，属于生产经营期间正常的出售、转让所产生的损失，借记“资产处置损益”科目，贷记本科目；属于因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理所产生的损失，借记“营业外支出——非流动资产毁损报废损失”科目，贷记本科目。如为贷方余额，借记本科目，贷记“资产处置损益”或“营业外收入”科目。

4. 本科目期末借方余额，反映企业尚未清理完毕的固定资产清理净损失。

三、固定资产的确认

(一) 固定资产的特征

固定资产是指同时具有下列特征的有形资产：(1) 为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；(2) 使用寿命超过一个会计年度。从固定资产的定义看，固定资产具有下列三个特征：

第一，固定资产是为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有。企业持有固定资产的目的是为了生产商品、提供劳务、出租或经营管理，这意味着，企业持有的固定资产是企业的劳动工具或手段，而不是直接用于出售的产品。其中“出租”的固定资产，是指用于出租的机器设备类固定资产，不包括出租的建筑物，其中，以经营租赁方式出租的建筑物属于企业的投资性房地产，不属于固定资产。

第二，固定资产使用寿命超过一个会计年度。固定资产的使用寿命，是指

企业使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。通常情况下，固定资产的使用寿命是指使用固定资产的预计期间，如自用房屋建筑物的使用寿命或使用年限。某些机器设备或运输设备等固定资产，其使用寿命往往以该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量来表示，例如，发电设备按其预计发电量估计使用寿命，汽车或飞机等按其预计行驶里程估计使用寿命。固定资产使用寿命超过一个会计年度，意味着固定资产属于长期资产，随着使用和磨损，通过计提折旧方式逐渐减少账面价值。对固定资产计提折旧，是对固定资产进行后续计量的重要内容。固定资产计提减值准备也属于后续计量，相关内容见第九章资产减值。

第三，固定资产为有形资产。固定资产具有实物特征，这一特征将固定资产与无形资产区别开。有些无形资产可能同时符合固定资产的其他特征，如无形资产为生产商品、提供劳务而持有，使用寿命超过一个会计年度，但是，由于其没有实物形态，所以不属于固定资产。工业企业所持有的工具、用具、备品备件、维修设备等资产，施工企业所持有的模板、挡板、架料等周转材料，以及地质勘探企业所持有的管材等资产，尽管该类资产具有固定资产的某些特征，如使用期限超过一年，也能够带来经济利益，但由于数量多，单价低，考虑到成本效益原则，在实务中通常确认为存货。但符合固定资产定义和确认条件的，比如企业（民用航空运输）的高价周转件等，应当确认为固定资产。对于构成固定资产的各组成部分，如果各自具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提供经济利益，适用不同折旧率或折旧方法的，该各组成部分实际上是以独立的方式为企业提供经济利益，因此，企业应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。例如，飞机的引擎，如果其与飞机机身具有不同的使用寿命，适用不同折旧率或折旧方法，则企业应当将其确认为单项固定资产。企业由于安全或环保的要求购入设备等，虽然不能直接给企业带来未来经济利益，但有助于企业从其他相关资产的使用获得未来经济利益，也应确认为固定资产。

（二）固定资产的确认

企业确认固定资产需要符合固定资产的上述定义，同时还需要同时满足下列确认条件：

1. 与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业；
2. 该固定资产的成本能够可靠地计量。

同时，与固定资产有关的后续支出，符合固定资产确认条件的，应当计入

固定资产成本；不符合固定资产确认条件的，应当在发生时按照受益对象计入当期损益或计入相关资产的成本。

四、固定资产的初始计量

(一) 外购固定资产

企业外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

外购固定资产是否达到预定可使用状态，需要根据具体情况进行分析判断。如果购入不需安装的固定资产，购入后即可发挥作用，因此，购入后即可达到预定可使用状态。如果购入需安装的固定资产，只有安装调试后达到设计要求或合同规定的标准，该项固定资产才可发挥作用，达到预定可使用状态。

在实际工作中，企业可能以一笔款项购入多项没有单独标价的资产。如果这些资产均符合固定资产的定义，并满足固定资产的确认条件，则应将各项资产单独确认为固定资产，并按各项固定资产公允价值的比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。如果以一笔款项购入的多项资产中还包括固定资产以外的其他资产，也应按类似的方法予以处理。

【例 5-1】 甲公司为一家制造企业。2×22 年 4 月 1 日，为降低采购成本，向乙公司一次购入三套不同型号且具有不同生产能力的 A、B 和 C 三种设备。甲公司为该批设备共支付货款 7 800 000 元，增值税进项税额 1 014 000 元（假设按税法规定可以抵扣），包装费 42 000 元，全部以银行存款支付；假定 A、B 和 C 设备分别满足固定资产的定义及其确认条件，公允价值分别为 2 926 000 元、3 594 800 元和 1 839 200 元；甲公司实际支付的货款等于计税价格，不考虑其他相关税费。

甲公司的会计处理如下：

(1) 确定应计入固定资产成本的金额，包括购买价款、包装费等，即：

$$7\,800\,000 + 42\,000 = 7\,842\,000 \text{ (元)}$$

(2) 确定设备 A、B 和 C 的价值分配比例。

A 设备应分配的固定资产价值比例为：

$$2\,926\,000 / (2\,926\,000 + 3\,594\,800 + 1\,839\,200) = 35\%$$

B 设备应分配的固定资产价值比例为：

$$3\,594\,800 / (2\,926\,000 + 3\,594\,800 + 1\,839\,200) = 43\%$$

C 设备应分配的固定资产价值比例为：

$$1\ 839\ 200 / (2\ 926\ 000 + 3\ 594\ 800 + 1\ 839\ 200) = 22\%$$

(3) 确定 A、B 和 C 设备各自的成本。

$$A \text{ 设备的成本} = 7\ 842\ 000 \times 35\% = 2\ 744\ 700 \text{ (元)}$$

$$B \text{ 设备的成本} = 7\ 842\ 000 \times 43\% = 3\ 372\ 060 \text{ (元)}$$

$$C \text{ 设备的成本} = 7\ 842\ 000 \times 22\% = 1\ 725\ 240 \text{ (元)}$$

(4) 进行如下账务处理：

借：固定资产——A	2 744 700
——B	3 372 060
——C	1 725 240
应交税费——应交增值税（进项税额）	1 014 000
贷：银行存款	8 856 000

企业购买固定资产通常在正常信用条件期限内付款，但也会发生超过正常信用条件购买固定资产的经济业务事项，如采用分期付款购买资产，且在合同中规定的付款期限比较长，超过了正常信用条件。在这种情况下，该类购货合同实质上具有融资性质，购入资产的成本不能以各期付款额之和确定，而应以各期付款额的现值之和确定。购入固定资产时，按购买价款的现值，借记“固定资产”或“在建工程”科目；按应支付的金额，贷记“长期应付款”科目；按其差额，借记“未确认融资费用”科目。固定资产购买价款的现值，应当按照各期支付的购买价款选择恰当的折现率进行折现后的金额加以确定。折现率是反映当前市场货币时间价值和延期付款债务特定风险的利率。该折现率实质上是供货企业的必要报酬率。各期实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，符合第十七章借款费用中规定的资本化条件的，应当通过在建工程计入固定资产成本，其余部分应当在信用期间内确认为财务费用，计入当期损益。

【例 5-2】2×18 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订一项购货合同，甲公司从乙公司购入一台需要安装的大型机器设备。合同约定，甲公司采用分期付款支付方式支付价款。该设备价款共计 900 000 元，首期款项 150 000 元于 2×18 年 1 月 1 日支付，其余款项在 2×18 年至 2×22 年的 5 年期间平均支付，每年的付款日期为当年 12 月 31 日。

2×18 年 1 月 1 日，设备如期运抵甲公司并开始安装，发生运杂费和相关税费 160 000 元（不含增值税），已用银行存款付讫。2×18 年 12 月 31 日，设备达到预定可使用状态，发生安装费 40 000 元，已用银行存款付讫。

甲公司按照合同约定用银行存款如期支付了款项。假定折现率为 5%。

(1) 购买价款的现值为：

$$150\,000 + 150\,000 \times (P/A, 5\%, 5) = 150\,000 + 150\,000 \times 4.3295 = 799\,425$$

(元)

2×18 年 1 月 1 日甲公司的账务处理如下：

借：在建工程	799 425
未确认融资费用	100 575
贷：长期应付款	900 000
借：长期应付款	150 000
贷：银行存款	150 000
借：在建工程	160 000
贷：银行存款	160 000

(2) 确定信用期间未确认融资费用的分摊额，见表 5-1。

表 5-1 甲公司未确认融资费用分摊表
2×18 年 1 月 1 日 单位：元

日期	分期付款额	确认的融资费用	应付本金减少额	应付本金余额
①	②	③ = 期初⑤ × 5%	④ = ② - ③	期末⑤ = 期初⑤ - ④
2×18.1.1				649 425*
2×18.12.31	150 000	32 471.25	117 528.75	531 896.25
2×19.12.31	150 000	26 594.81	123 405.19	408 491.06
2×20.12.31	150 000	20 424.55	129 575.45	278 915.62
2×21.12.31	150 000	13 945.78	136 054.22	142 861.40
2×22.12.31	150 000	7 138.61**	142 861.39	0
合计	750 000	100 575	649 425	

649 425* = 799 425 - 150 000;

尾数调整：7 138.61** = 100 575 - 32 471.25 - 26 594.81 - 20 424.55 - 13 945.78

(3) 2×18 年 1 月 1 日至 2×18 年 12 月 31 日为设备的安装期间，未确认融资费用的分摊额符合资本化条件，计入固定资产成本。

2×18 年 12 月 31 日甲公司的账务处理如下：

借：在建工程	32 471.25
贷：未确认融资费用	32 471.25

借：长期应付款	150 000
贷：银行存款	150 000
借：在建工程	40 000
贷：银行存款	40 000
借：固定资产	1 031 896.25
贷：在建工程	1 031 896.25

固定资产的成本为： $799\,425 + 160\,000 + 32\,471.25 + 40\,000 = 1\,031\,896.25$

(元)

(4) 2×19年1月1日至2×22年12月31日，设备已经达到预定可使用状态，未确认融资费用的分摊额不再符合资本化条件，应计入当期损益。

2×19年12月31日：

借：财务费用	26 594.81
贷：未确认融资费用	26 594.81
借：长期应付款	150 000
贷：银行存款	150 000

2×20年12月31日：

借：财务费用	20 424.55
贷：未确认融资费用	20 424.55
借：长期应付款	150 000
贷：银行存款	150 000

2×21年12月31日：

借：财务费用	13 945.78
贷：未确认融资费用	13 945.78
借：长期应付款	150 000
贷：银行存款	150 000

2×22年12月31日：

借：财务费用	7 138.61
贷：未确认融资费用	7 138.61
借：长期应付款	150 000
贷：银行存款	150 000

(二) 自行建造固定资产

企业自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所

发生的必要支出构成,包括工程用物资成本、人工成本、缴纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。测试固定资产可否正常运转而发生的支出属于固定资产达到预定可使用状态前的必要支出,应当计入该固定资产成本。测试固定资产可否正常运转,指评估该固定资产的技术和物理性能是否达到生产产品、提供服务、对外出租或用于管理等标准的活动,不包括评估固定资产的财务业绩。

企业将固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品对外销售(以下简称试运行销售)的,应当按照第十五章收入、第二章存货等相关内容,对试运行销售相关的收入和成本分别进行会计处理,计入当期损益,不应将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本。试运行产出的有关产品或副产品在对外销售前,符合存货确认条件的应当确认为存货,符合其他有关资产确认条件的应当确认为相关资产。固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品,包括测试固定资产可否正常运转时产出的样品等情形。

企业自行建造固定资产包括自营建造和出包建造两种方式。无论采用何种方式,所建工程都应当按照实际发生的支出确定其工程成本。

1. 自营方式建造固定资产。

企业以自营方式建造固定资产,是指企业自行组织工程物资采购、自行组织施工人员进行工程施工完成固定资产建造。实务中,企业较少采用自营方式建造固定资产,多数情况下采用出包方式。企业如有以自营方式建造固定资产,其成本应当按照直接材料、直接人工、直接机械施工费等计量。

企业为建造固定资产准备的各种物资应当按照实际支付的买价、运输费、保险费等相关税费作为实际成本,并按照各种专项物资的种类进行明细核算。工程完工后,剩余的工程物资转为本企业存货的,按其实际成本或计划成本进行结转。建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损,减去残料价值以及保险公司、过失人等赔款后的净损失,计入所建工程项目的成本;盘盈的工程物资或处置净收益,冲减所建工程项目的成本。工程完工后发生的工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损,计入当期营业外收支。

建造固定资产领用工程物资、原材料或库存商品,应按其实际成本转入所建工程项目的成本。自营方式建造固定资产应负担的职工薪酬、辅助生产部门为之提供的水、电、修理、运输等劳务,以及其他必要支出等也应计入所建工程成本。

符合资本化条件,应计入所建造固定资产成本的借款费用按照第十七章借

款费用的有关规定进行会计处理。

企业以自营方式建造固定资产，发生的工程成本应通过“在建工程”科目核算，工程完工达到预定可使用状态时，从“在建工程”科目转入“固定资产”科目。

企业按照国家规定提取的安全生产费，应当计入相关产品的成本或当期损益，同时记入“专项储备”科目。企业使用提取的安全生产费时，属于费用性支出的，直接冲减专项储备。企业使用提取的安全生产费形成固定资产的，应当通过“在建工程”科目归集所发生的支出，待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产；同时，按照形成固定资产的成本冲减专项储备，并确认相同金额的累计折旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。“专项储备”科目期末余额在资产负债表所有者权益项下的“专项储备”项目反映。企业提取的维简费等其他具有类似性质的费用，比照上述规定处理。

【例 5-3】 2×22 年 1 月 1 日，某企业准备自行建造一座仓库。假定不考虑增值税，有关资料如下：

(1) 1 月 8 日购入工程物资一批，价款为 351 000 元，款项以银行存款支付。

(2) 2 月 3 日领用生产用原材料一批，价值为 37 440 元。

(3) 1 月 8 日至 6 月 30 日，工程先后领用工程物资 272 500 元。

(4) 6 月 30 日对工程物资进行清查，发现工程物资减少 48 000 元，经调查属保管员过失造成，根据企业管理规定，保管员应赔偿 30 000 元。剩余工程物资转入企业原材料，该原材料的计划成本为 27 000 元。

(5) 工程建设期间辅助生产车间为工程提供有关的劳务支出为 35 000 元。

(6) 工程建设期间发生工程人员职工薪酬 65 800 元。

(7) 6 月 30 日，完工并交付使用。

账务处理如下：

(1) 购入工程物资。

借：工程物资	351 000
贷：银行存款	351 000

(2) 领用原材料。

借：在建工程——仓库	37 440
贷：原材料	37 440

(3) 工程领用物资。

借：在建工程——仓库	272 500
贷：工程物资	272 500

(4) ①建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失。

借：在建工程——仓库	18 000
其他应收款	30 000
贷：工程物资	48 000

②剩余工程物资的实际成本 = 351 000 - 272 500 - 48 000 = 30 500 (元)，计划成本为 27 000 元。

借：原材料	27 000
材料成本差异	3 500
贷：工程物资	30 500

(5) 辅助生产车间为工程提供劳务支出。

借：在建工程——仓库	35 000
贷：生产成本——辅助生产成本	35 000

(6) 计提工程人员职工薪酬。

借：在建工程——仓库	65 800
贷：应付职工薪酬	65 800

(7) 工程完工交付，固定资产的入账价值 = 37 440 + 272 500 + 18 000 + 35 000 + 65 800 = 428 740 (元)。

借：固定资产——仓库	428 740
贷：在建工程——仓库	428 740

2. 出包方式建造固定资产。

采用出包方式建造固定资产，企业要与建造承包商签订建造合同，企业是建造合同的甲方，负责筹集资金和组织管理工程建设，通常称为建设单位，建造承包商是建造合同的乙方，负责建筑安装工程施工任务。企业的新建、改建、扩建等建设项目，常采用出包方式。一个建设项目通常由若干项工程构成，如新建一个火电厂包括建造发电车间、冷却塔、安装发电设备等，新建的火电厂即为建设项目，建造的发电车间、冷却塔、安装发电设备均为单项工程。

(1) 出包工程的成本构成。

企业以出包方式建造固定资产，其成本由建造该项固定资产达到预定可使

用状态前所发生的必要支出构成，包括发生的建筑工程支出、安装工程支出以及需分摊计入各固定资产价值的待摊支出。

①建筑工程、安装工程支出。由于建筑工程、安装工程采用出包方式发包给建造承包商承建，因此，工程的具体支出，如人工费、材料费、机械使用费等由建造承包商核算。对于发包企业而言，建筑工程支出、安装工程支出是构成在建工程成本的重要内容，发包企业按照合同规定的结算方式和工程进度定期与建造承包商办理工程价款结算，结算的工程价款计入在建工程成本。

②待摊支出。待摊支出是指在建设期间发生的，不能直接计入某项固定资产价值、而应由所建造固定资产共同负担的相关费用，包括为建造工程发生的管理费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费、应负担的税金、符合资本化条件的借款费用、建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失，以及负荷联合试车费等。企业为建造固定资产通过出让方式取得土地使用权而支付的土地出让金不计入在建工程成本，应确认为无形资产（土地使用权）。

（2）出包工程的账务处理。

出包方式下，“在建工程”科目主要是企业与建造承包商办理工程价款的结算科目，企业支付给建造承包商的工程价款作为工程成本通过“在建工程”科目核算。企业应按合理估计的工程进度和合同规定结算的进度款，借记“在建工程——建筑工程（××工程）”、“在建工程——安装工程（××工程）”科目，贷记“银行存款”、“预付账款”等科目。工程完成时，按合同规定补付的工程款，借记“在建工程”科目，贷记“银行存款”等科目。企业将需安装设备运抵现场安装时，借记“在建工程——在安装设备（××设备）”科目，贷记“工程物资——××设备”科目；企业为建造固定资产发生的待摊支出，借记“在建工程——待摊支出”科目，贷记“银行存款”、“应付职工薪酬”、“长期借款”等科目。

在建工程达到预定可使用状态时，首先计算分配待摊支出，待摊支出的分配率可按下列公式计算：

$$\text{待摊支出分配率} = \frac{\text{累计发生的待摊支出}}{(\text{建筑工程支出} + \text{安装工程支出} + \text{在安装设备支出})} \times 100\%$$

××工程应分配的待摊支出 = (××工程的建筑工程支出 + ××安装工程支出 + ××在安装设备支出) × 待摊支出分配率

其次，计算确定已完工的固定资产成本：

房屋、建筑物等固定资产成本 = 建筑工程支出 + 应分摊的待摊支出

需要安装设备的成本 = 设备成本 + 为设备安装发生的基础、支座等建筑工程支出 + 安装工程支出 + 应分摊的待摊支出

然后，进行相应的会计处理，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程——建筑工程”、“在建工程——安装工程”等科目。

【例 5-4】 甲公司经当地有关部门批准，新建一个火电厂。建造的火电厂由 3 项工程组成，包括建造发电车间、冷却塔以及安装发电设备。2×21 年 2 月 1 日，甲公司与乙公司签订合同，将该项目出包给乙公司承建。根据双方签订的合同，建造发电车间的价款为 5 000 000 元，建造冷却塔的价款为 3 000 000 元，安装发电设备需支付安装费用 500 000 元。建造期间发生的有关事项如下（假定不考虑相关税费）：

(1) 2×21 年 2 月 10 日，甲公司按合同约定向乙公司预付 10% 备料款 800 000 元，其中发电车间 500 000 元，冷却塔 300 000 元。

(2) 2×21 年 8 月 2 日，建造发电车间和冷却塔的工程进度达到 50%，甲公司与乙公司办理工程价款结算 4 000 000 元，其中发电车间 2 500 000 元，冷却塔 1 500 000 元。甲公司抵扣了预付备料款后，将余款用银行存款付讫。

(3) 2×21 年 10 月 8 日，甲公司购入需安装的发电设备，价款总计 3 500 000 元，已用银行存款付讫。

(4) 2×22 年 3 月 10 日，建筑工程主体已完工，甲公司与乙公司办理工程价款结算 4 000 000 元，其中，发电车间 2 500 000 元，冷却塔 1 500 000 元。甲公司向乙公司开具了一张期限 3 个月的商业票据。

(5) 2×22 年 4 月 1 日，甲公司将发电设备运抵现场，交乙公司安装。

(6) 2×22 年 5 月 10 日，发电设备安装到位，甲公司与乙公司办理设备安装价款结算 500 000 元，款项已支付。

(7) 工程项目发生管理费、可行性研究费、公证费、监理费共计 300 000 元，已用银行存款付讫。

(8) 2×22 年 6 月 1 日，工程项目各项指标达到设计要求。

甲公司的账务处理如下：

(1) 2×21 年 2 月 10 日，预付备料款。

借：预付账款	800 000
贷：银行存款	800 000

(2) 2×21年8月2日, 办理建筑工程价款结算。

借: 在建工程——建筑工程 (冷却塔)	1 500 000
——建筑工程 (发电车间)	2 500 000
贷: 银行存款	3 200 000
预付账款	800 000

(3) 2×21年10月8日, 购入发电设备。

借: 工程物资——发电设备	3 500 000
贷: 银行存款	3 500 000

(4) 2×22年3月10日, 办理建筑工程价款结算。

借: 在建工程——建筑工程 (冷却塔)	1 500 000
——建筑工程 (发电车间)	2 500 000
贷: 应付票据	4 000 000

(5) 2×22年4月1日, 将发电设备交乙公司安装。

借: 在建工程——在安装设备 (发电设备)	3 500 000
贷: 工程物资——发电设备	3 500 000

(6) 2×22年5月10日, 办理安装工程价款结算。

借: 在建工程——安装工程 (发电设备)	500 000
贷: 银行存款	500 000

(7) 支付工程发生的管理费、可行性研究费、公证费、监理费。

借: 在建工程——待摊支出	300 000
贷: 银行存款	300 000

(8) 结转在建工程。

计算分配待摊支出:

$$\text{待摊支出分配率} = 300\,000 \div (5\,000\,000 + 3\,000\,000 + 500\,000 + 3\,500\,000) \times 100\% = 300\,000 \div 12\,000\,000 \times 100\% = 2.5\%$$

$$\text{发电车间应分配的待摊支出} = 5\,000\,000 \times 2.5\% = 125\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{冷却塔应分配的待摊支出} = 3\,000\,000 \times 2.5\% = 75\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{发电设备应分配的待摊支出} = 3\,500\,000 \times 2.5\% + 500\,000 \times 2.5\% = 87\,500 + 12\,500 = 100\,000 \text{ (元)}$$

结转待摊支出:

借: 在建工程——建筑工程 (发电车间)	125 000
——建筑工程 (冷却塔)	75 000

——安装工程 (发电设备)	12 500
——在安装设备 (发电设备)	87 500
贷: 在建工程——待摊支出	300 000
计算已完工的固定资产的成本:	
发电车间的成本 = 5 000 000 + 125 000 = 5 125 000 (元)	
冷却塔的成本 = 3 000 000 + 75 000 = 3 075 000 (元)	
发电设备的成本 = (3 500 000 + 500 000) + 100 000 = 4 100 000 (元)	
借: 固定资产——发电车间	5 125 000
——冷却塔	3 075 000
——发电设备	4 100 000
贷: 在建工程——建筑工程 (发电车间)	5 125 000
——建筑工程 (冷却塔)	3 075 000
——安装工程 (发电设备)	512 500
——在安装设备 (发电设备)	3 587 500

(三) 投资者投入固定资产

接受固定资产投资的企业,在办理了固定资产移交手续之后,应按投资合同或协议约定的价值加上应支付的相关税费作为固定资产的入账价值,但合同或协议约定价值不公允的除外。在投资合同或协议约定价值不公允的情况下,按照该项固定资产的公允价值作为入账价值,固定资产的公允价值与投资合同或协议约定的价值之间的差额计入资本公积。

(四) 存在弃置义务的固定资产

对于特殊行业的特定固定资产,确定其初始入账成本时,还应考虑弃置费用。弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定,企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出。弃置费用的金额与其现值比较,通常相差较大,需要考虑货币时间价值,对于这些特殊行业的特定固定资产,企业应当根据第十四章或有事项,按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。弃置费用形成的预计负债在确认后,在固定资产的使用寿命内按照预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用应计入财务费用。

由于技术进步、法律要求或市场环境变化等原因,特定固定资产的履行弃置义务可能发生支出金额、预计弃置时点、折现率等变动而引起的预计负债变动,应按照以下原则调整该固定资产的成本:(1)对于预计负债的减少,以

该固定资产账面价值为限扣减固定资产成本。如果预计负债的减少额超过该固定资产账面价值，超出部分确认为当期损益。(2) 对于预计负债的增加，增加该固定资产的成本。按照上述原则调整的固定资产，在资产剩余使用年限内计提折旧。一旦该固定资产的使用寿命结束，预计负债的所有后续变动应在发生时确认为损益。

需要注意的是，一般工商企业的固定资产发生的报废清理费用不属于弃置费用，应当在发生时作为固定资产处置费用处理。油气资产的弃置费用，应当按照第二十八章石油天然气开采有关规定进行会计处理。

【例 5-5】经国家审批，某企业计划建造一个项目，其主体设备将会对当地的生态环境产生一定的影响。根据法律法规规定，企业应在该项设备使用期满后将其拆除，并对造成的污染进行整治。2×22 年 1 月 1 日，该项设备建造完成并交付使用，建造成本共 80 000 000 元。预计使用寿命 10 年，预计弃置费用为 1 000 000 元。假定折现率（即为实际利率）为 5%。假定根据有关规定，在确定其成本时应考虑弃置费用。

(1) 计算已完工的固定资产的成本。

2×22 年 1 月 1 日，弃置费用的现值 = $1\,000\,000 \times (P/F, 5\%, 10) = 1\,000\,000 \times 0.6139 = 613\,900$ (元)

固定资产入账价值 = $80\,000\,000 + 613\,900 = 80\,613\,900$ (元)

借：固定资产	80 613 900
贷：在建工程	80 000 000
预计负债	613 900

(2) 计算第 1~10 年应负担的利息金额，如表 5-2 所示。

表 5-2 应负担的利息金额计算表

2×22 年 1 月 1 日

单位：元

日期	应负担的利息金额	当期确认的预计负债	累计确认的预计负债
①	② = 期初④ × 5%	③	期末④ = ③ + 期初④
2×22 年 1 月 1 日		613 900	613 900
第 1 年	30 695	30 695	644 595
第 2 年	32 229.75	32 229.75	676 824.75
第 3 年	33 841.24	33 841.24	710 665.99

续表

日期	应负担的利息金额	当期确认的预计负债	累计确认的预计负债
第4年	35 533.30	35 533.30	746 199.29
第5年	37 309.96	37 309.96	783 509.25
第6年	39 175.46	39 175.46	822 684.71
第7年	41 134.24	41 134.24	863 818.95
第8年	43 190.95	43 190.95	907 009.90
第9年	45 350.49	45 350.49	952 360.39
第10年	47 639.61	47 639.61	1 000 000

第1年应负担的利息。

借：财务费用 30 695
 贷：预计负债 30 695

第2~10年应负担的利息金额如表5-2所示，账务处理同上。

(3) 假定第10年末实际发生弃置费用1 000 000元。

借：预计负债 1 000 000
 贷：银行存款 1 000 000

五、固定资产的后续计量

固定资产的后续计量主要包括固定资产折旧的计提、减值损失的确定，以及后续支出的计量。其中，固定资产的减值应当按照第九章资产减值的有关规定进行会计处理。

(一) 固定资产折旧

1. 计提折旧的固定资产范围。

企业应对所有的固定资产计提折旧，但是，已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外。

在确定计提折旧的范围时还应注意下列几点：

(1) 固定资产应当按月计提折旧。固定资产应自达到预定可使用状态时开始计提折旧，终止确认时或划分为持有待售非流动资产时停止计提折旧。为了简化核算，本章仍沿用了实务中的做法：当月增加的固定资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月仍计提折旧，从下月起

不计提折旧。

(2) 固定资产提足折旧后,不论能否继续使用,均不再计提折旧,提前报废的固定资产也不再补提折旧。提足折旧是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。应计折旧额,是指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额。已计提减值准备的固定资产,还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。

(3) 已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产,应当按照估计价值确定其成本,并计提折旧;待办理竣工决算后再按实际成本调整原来的暂估价值,但不需要调整原已计提的折旧额。

2. 固定资产折旧方法。

企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式合理选择折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。企业选用不同的固定资产折旧方法,将影响固定资产使用寿命期间内不同时期的折旧费用,因此,固定资产的折旧方法一经确定,不得随意变更。

企业选择固定资产折旧方法时,应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式作出决定。由于收入可能受到投入、生产过程、销售等因素的影响,这些因素与固定资产有关经济利益的预期消耗方式无关,因此,企业不应以包括使用固定资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行折旧。

(1) 年限平均法。

年限平均法又称直线法,是指将固定资产的应计折旧额均衡地分摊到固定资产预计使用寿命内的一种方法。采用这种方法计算的每期折旧额均相等。计算公式如下:

$$\text{年折旧率} = (1 - \text{预计净残值率}) \div \text{预计使用寿命 (年)} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

$$\text{月折旧额} = \text{固定资产原价} \times \text{月折旧率}$$

(2) 工作量法。

工作量法,是根据实际工作量计算每期应提折旧额的一种方法。计算公式如下:

$$\text{单位工作量折旧额} = \text{固定资产原价} \times (1 - \text{预计净残值率}) \div \text{预计总工作量}$$

$$\text{某项固定资产月折旧额} = \text{该项固定资产当月工作量} \times \text{单位工作量折旧额}$$

(3) 双倍余额递减法。

双倍余额递减法，是指在不考虑固定资产预计净残值的情况下，根据每期期初固定资产原价减去累计折旧后的金额和双倍的直线法折旧率计算固定资产折旧的一种方法。应用这种方法计算折旧额时，由于每年年初固定资产净值没有扣除预计净残值，所以在计算固定资产折旧额时，应在其折旧年限到期前两年内，将固定资产净值扣除预计净残值后的余额平均摊销。计算公式如下：

$$\text{年折旧率} = 2 \div \text{预计使用寿命 (年)} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

$$\text{月折旧额} = \text{每月月初固定资产账面净值} \times \text{月折旧率}$$

(4) 年数总和法。

年数总和法，又称年限合计法，是指将固定资产的原价减去预计净残值后的余额，乘以一个以固定资产尚可使用寿命为分子、以预计使用寿命逐年数字之和为分母的逐年递减的分数计算每年的折旧额。计算公式如下：

$$\text{年折旧率} = \text{尚可使用年限} \div \text{预计使用寿命的年数总和} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

$$\text{月折旧额} = (\text{固定资产原价} - \text{预计净残值}) \times \text{月折旧率}$$

固定资产应当按月计提折旧，计提的折旧应通过“累计折旧”科目核算，并根据用途计入相关资产的成本或者当期损益。例如，企业自行建造固定资产过程中使用的固定资产，计提的折旧应计入在建工程成本；基本生产车间所使用的固定资产，计提的折旧应计入制造费用；管理部门所使用的固定资产，计提的折旧应计入管理费用；销售部门所使用的固定资产，计提的折旧应计入销售费用；经营租出的固定资产，计提的折旧应计入其他业务成本。

3. 固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的复核。

在固定资产使用过程中，其所处的经济环境、技术环境以及其他环境有可能对固定资产使用寿命和预计净残值产生较大影响。例如，固定资产使用强度比正常情况大大加强，致使固定资产使用寿命大大缩短；替代该项固定资产的新产品的出现致使其实际使用寿命缩短，预计净残值减少等。为真实反映固定资产为企业提供经济利益的期间及每期实际的资产消耗，企业至少应当于每年年度终了，对固定资产使用寿命和预计净残值进行复核。如有确凿证据表明：固定资产使用寿命预计数与原先估计数有差异，应当调整固定资产使用寿命；固定资产预计净残值预计数与原先估计数有差异，应当调整预计净残值。

固定资产使用过程中所处经济环境、技术环境以及其他环境的变化也可能致使与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式发生重大改变,企业也应相应改变固定资产折旧方法。例如,某采掘企业各期产量相对稳定,原来采用年限平均法计提折旧。年度复核中发现,由于该企业使用了先进技术,产量大幅增加,可采储量逐年减少,该项固定资产给企业带来经济利益的预期消耗方式已发生重大改变,需要将年限平均法改为产量法。

企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式等实际情况合理确定固定资产折旧方法、预计净残值和使用寿命,除有确凿证据表明经济利益的预期消耗方式发生了重大变化,或者取得了新的信息、积累了更多的经验,能够更准确地反映企业的财务状况和经营成果,否则不得随意变更。

固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应作为会计估计变更,按照第二十九章会计政策、会计估计变更和差错更正的有关规定进行会计处理。

(二) 固定资产的后续支出

固定资产的后续支出是指固定资产使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。后续支出的处理原则为:符合资产确认条件的,应当计入资产成本,同时将被替换部分的账面价值扣除;不符合资产确认条件的,应当计入当期损益。

1. 资本化的后续支出。

固定资产发生可资本化的后续支出时,企业一般应将该固定资产的原价、已计提的累计折旧和减值准备转销,将固定资产的账面价值转入在建工程,并停止计提折旧。发生的后续支出,通过“在建工程”科目核算。在固定资产发生的后续支出完工并达到预定可使用状态时,再从在建工程转为固定资产,并按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

【例 5-6】 甲公司是一家从事印刷业的企业,有关资料如下:

(1) 2×19 年 12 月,该公司自行建成了一条印刷生产线,建造成本为 568 000 元;采用年限平均法计提折旧;预计净残值率为固定资产原价的 3%,预计使用年限为 6 年。

(2) 2×22 年 1 月 1 日,由于生产的产品适销对路,现有生产线的生产能力已难以满足公司生产发展的需要,但若新建生产线成本过高,周期过长,于是,公司决定对现有生产线进行改扩建,以提高其生产能力。假定该生产线未

发生减值。

(3) 2×22年1月1日至3月31日,经过三个月的改扩建,完成了对这条印刷生产线的改扩建工程,共发生支出268 900元,全部以银行存款支付。

(4) 该生产线改扩建工程达到预定可使用状态后,大大提高了生产能力,预计将其使用年限延长了4年,即预计使用年限为10年。假定改扩建后的生产线的预计净残值率为改扩建后固定资产账面价值的3%;折旧方法仍为年限平均法。

(5) 为简化计算过程,整个过程不考虑其他相关税费;公司按年度计提固定资产折旧。

本例中,印刷生产线改扩建后生产能力将大大提高,能够为企业带来更多的经济利益,改扩建的支出金额也能可靠计量,因此该后续支出符合固定资产的确认条件,应计入固定资产的成本。有关的会计处理如下:

(1) 2×20年1月1日至2×21年12月31日两年间,即,固定资产后续支出发生前,该条生产线的应计折旧额 $=568\ 000 \times (1 - 3\%) = 550\ 960$ (元)。

年折旧额 $=550\ 960 \div 6 = 91\ 826.67$ (元)

各年计提固定资产折旧的会计分录为:

借: 制造费用	91 826.67
贷: 累计折旧	91 826.67

(2) 2×22年1月1日,固定资产的账面价值 $=568\ 000 - (91\ 826.67 \times 2) = 384\ 346.66$ (元)。

固定资产转入改扩建:

借: 在建工程	384 346.66
累计折旧	183 653.34
贷: 固定资产	568 000

(3) 2×22年1月1日至3月31日,发生改扩建工程支出:

借: 在建工程	268 900
贷: 银行存款	268 900

(4) 2×22年3月31日,生产线改扩建工程达到预定可使用状态,固定资产的入账价值 $=384\ 346.66 + 268\ 900 = 653\ 246.66$ (元)。

借: 固定资产	653 246.66
贷: 在建工程	653 246.66

(5) 转为固定资产后,按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法

计提折旧。

$$\text{应计折旧额} = 653\,246.66 \times (1 - 3\%) = 633\,649.26 \text{ (元)}$$

$$\text{月折旧额} = 633\,649.26 \div (7 \times 12 + 9) = 6\,813.43 \text{ (元)}$$

$$\text{年折旧额} = 6\,813.43 \times 12 = 81\,761.16 \text{ (元)}$$

$$2 \times 22 \text{ 年应计提的折旧额} = 6\,813.43 \times 9 = 61\,320.87 \text{ (元)}$$

会计分录为：

借：制造费用	61 320.87
贷：累计折旧	61 320.87

企业发生的一些固定资产后续支出可能涉及替换原固定资产的某组成部分，当发生的后续支出符合固定资产确认条件时，应将其计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除。这样可以避免将替换部分的成本和被替换部分的成本同时计入固定资产成本，导致固定资产成本重复计算。企业对固定资产进行定期检查发生的大修理费用，有确凿证据表明符合资产确认条件的部分，可以计入资产成本，不符合资产的确认条件的应当费用化，计入当期损益。

2. 费用化的后续支出。

与固定资产有关的修理费用等后续支出，不符合固定资产确认条件的，应当根据不同情况分别在发生时按照受益对象计入当期损益或计入相关资产的成本。

一般情况下，固定资产投入使用之后，由于固定资产磨损、各组成部分耐用程度不同，可能导致固定资产的局部损坏，为了维护固定资产的正常运转和使用，充分发挥其使用效能，企业将对固定资产进行必要的维护。不符合固定资产资本化后续支出条件的固定资产日常修理费用，在发生时应当按照受益对象计入当期损益或计入相关资产的成本。与存货的生产和加工相关的固定资产日常修理费用按照第二章存货规定的存货成本确定原则进行处理，行政管理部门、企业专设的销售机构等发生的固定资产日常修理费用按照功能分类计入管理费用或销售费用。固定资产更新改造支出不满足资产确认条件的，在发生时直接计入当期损益。

六、固定资产的处置

（一）固定资产终止确认的条件

固定资产满足下列条件之一的，应当予以终止确认：

1. 该固定资产处于处置状态。固定资产处置包括将固定资产划分为持

有待售类别，以及固定资产的出售、转让、报废或毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等。处于处置状态的固定资产不再用于生产商品、提供劳务、出租或经营管理，因此，不再符合固定资产的定义，应予终止确认。

2. 该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。固定资产的确认条件之一是“与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业”，如果一项固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益，就不再符合固定资产的定义和确认条件，应予终止确认。

（二）固定资产处置的账务处理

企业出售、转让划分为持有待售类别的固定资产或处置组，按照第四十二章持有待售的非流动资产、处置组和终止经营的有关规定进行会计处理。

企业出售、转让未划分为持有待售类别的固定资产，以及报废固定资产或发生固定资产毁损，一般通过“固定资产清理”科目进行核算，将处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。企业因出售、报废或毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等处置固定资产，其会计处理一般经过下列几个步骤：

第一，固定资产转入清理。固定资产转入清理时，按固定资产账面价值，借记“固定资产清理”科目，按已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按已计提的减值准备，借记“固定资产减值准备”科目，按固定资产账面余额，贷记“固定资产”科目。

第二，发生的清理费用。固定资产清理过程中发生的有关费用以及应支付的相关税费，借记“固定资产清理”科目，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目。

第三，出售收入和残料等的处理。企业收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等，应冲减清理支出。按实际收到的出售价款以及残料变价收入等，借记“银行存款”、“原材料”等科目，贷记“固定资产清理”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

第四，保险赔偿的处理。企业计算或收到的应由保险公司或过失人赔偿的损失，应冲减清理支出，借记“其他应收款”、“银行存款”等科目，贷记“固定资产清理”科目。

第五，清理净损益的处理。固定资产清理完成后的净损失，属于生产经营期间正常的出售、转让所产生的损失，借记“资产处置损益”科目，贷记

“固定资产清理”科目；属于因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理所产生的损失，借记“营业外支出——非流动资产毁损报废损失”科目，贷记“固定资产清理”科目。固定资产清理完成后的净收益，借记“固定资产清理”科目，贷记“资产处置损益”或“营业外收入”科目。

【例 5-7】 甲公司为增值税一般纳税人，2×22 年 12 月 30 日出售一座建筑物（2×18 年 6 月 1 日自建完工），原价为 2 000 000 元，已计提折旧 1 500 000 元，未计提减值准备，实际出售价格为 1 200 000 元，增值税率为 9%，增值税额为 108 000 元，款项已存入银行。有关的会计处理如下：

（1）将出售固定资产转入清理时：

借：固定资产清理	500 000
累计折旧	1 500 000
贷：固定资产	2 000 000

（2）收回出售固定资产取得价款时：

借：银行存款	1 308 000
贷：固定资产清理	1 200 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	108 000

（3）结转出售固定资产实现的利得时：

借：固定资产清理	700 000
贷：资产处置损益	700 000

在本例中，固定资产清理完毕时，“固定资产清理”科目为贷方余额 700 000 元（1 200 000 - 500 000），属于处置净收益，应结转至“资产处置损益”科目的贷方，结转后“固定资产清理”科目无余额。

（三）固定资产的盘盈盘亏

固定资产是一种单位价值较高、使用期限较长的有形资产，因此，对于管理规范的企业而言，盘盈、盘亏的固定资产较为少见。企业应当健全制度，加强管理，定期或者至少于每年年末对固定资产进行清查盘点，以保证固定资产核算的真实性和完整性。如果清查中发现固定资产的损溢应及时查明原因，在期末结账前处理完毕。

企业在财产清查中盘亏的固定资产，通过“待处理财产损溢——待处理固定资产损溢”科目核算，盘亏造成的损失，通过“营业外支出——盘亏损失”科目核算，应当计入当期损益。

企业在财产清查中盘盈的固定资产，作为前期差错处理。盘盈的固定资产通过“以前年度损益调整”科目核算。

七、列示与披露

（一）列示

企业应当在资产负债表中单独列示固定资产。资产负债表中的“固定资产”项目，反映资产负债表日企业固定资产的期末账面价值和企业尚未清理完毕的固定资产清理净损益。该项目应根据“固定资产”科目的期末余额，减去“累计折旧”、“固定资产减值准备”科目的期末余额后的金额，以及“固定资产清理”科目的期末余额填列。

资产负债表中的“在建工程”项目，反映资产负债表日企业尚未达到预定可使用状态在建工程的期末账面价值和企业为在建工程准备的各种物资的期末账面价值。该项目应根据“在建工程”科目的期末余额，减去“在建工程减值准备”科目的期末余额后的金额，以及“工程物资”科目的期末余额，减去“工程物资减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

（二）披露

企业应当在附注中披露与固定资产有关的下列信息：（1）固定资产的确认条件、分类、计量基础和折旧方法；（2）各类固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧率；（3）各类固定资产的期初和期末原价、累计折旧额及固定资产减值准备累计金额；（4）当期确认的折旧费用；（5）对固定资产所有权的限制及其金额和用于担保的固定资产账面价值；（6）准备处置的固定资产名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和预计处置时间等。

八、衔接规定

根据《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》的规定，在首次执行日，对于满足预计负债条件且该日之前尚未计入固定资产成本的弃置费用，应当按其现值增加该项固定资产的成本，同时确认相应负债，并将应补提的折旧调整期初留存收益。

首次执行日之前购买的固定资产在超过正常信用条件的期限内延期付款、实质上具有融资性质的，首次执行日之前已计提的折旧，不再追溯调整。在首次执行日，企业应当以尚未支付的款项与其现值之间的差额，减少固定资产的

账面价值，同时确认为未确认融资费用。首次执行日后，企业应当以调整后的固定资产账面价值作为认定成本并以此为基础计提折旧，未确认融资费用应当在剩余付款期限内采用实际利率法进行摊销。

在首次执行日，企业对于此前按照国家规定提取的安全生产费，尚未按照本章安全生产费有关规定进行会计处理的，应当进行追溯调整。

首次执行日后，企业新发生的固定资产业务应当按照本章进行会计处理。

第六章 生物资产

一、总体要求

《企业会计准则第5号——生物资产》规范了与农业生产相关的生物资产的确认、计量和相关信息披露要求。生物资产，是指有生命的（即活的）动物和植物。生物资产与企业的存货、固定资产等一般资产不同，其具有特殊的自然增值属性，因此导致其在会计确认、计量和相关信息披露等方面的特殊性。尤其是对于农业企业而言，生物资产通常是其资产的重要组成部分，对生物资产进行正确的确认、计量和相关信息披露，将有助于如实反映企业的财务状况和经营成果。

生物资产通常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类。生物资产应当按照成本进行初始计量。后续计量通常应当采用历史成本，但有确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的除外。其中，采用成本模式计量的情况下，消耗性生物资产按成本减累计跌价准备计量；未成熟的生产性生物资产按成本减累计减值准备计量，成熟的生产性生物资产按成本减累计折旧及累计减值准备计量；公益性生物资产按成本计量。企业应当在附注中披露与生物资产有关的信息。

企业收获后的农产品、与生物资产相关的政府补助，不适用本章，应分别按照第二章存货、第十六章政府补助进行会计处理。

二、应设置的相关会计科目和主要账务处理

企业对生物资产的会计处理，一般需要设置下列会计科目。

（一）“消耗性生物资产”

1. 本科目核算企业（农业）持有的消耗性生物资产的价值。

消耗性生物资产发生减值的，可以单独设置“消耗性生物资产跌价准备”科目，比照“存货跌价准备”科目进行处理。

2. 本科目可按消耗性生物资产的种类、群别等进行明细核算。

3. 消耗性生物资产的主要账务处理。

(1) 外购的消耗性生物资产，按应计入消耗性生物资产成本的金额，借记本科目，贷记“银行存款”、“应付账款”、“应付票据”等科目。

(2) 自行栽培的大田作物和蔬菜，应按收获前发生的必要支出，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

自行营造的林木类消耗性生物资产，应按郁闭前发生的必要支出，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

自行繁殖的育肥畜、水产养殖的动植物，应按出售前发生的必要支出，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

(3) 取得天然起源的消耗性生物资产，应按名义金额，借记本科目，贷记“营业外收入”科目。

(4) 产畜或役畜淘汰转为育肥畜的，按转群时的账面价值，借记本科目，按已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按其账面余额，贷记“生产性生物资产”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

育肥畜转为产畜或役畜的，应按其账面余额，借记“生产性生物资产”科目，贷记本科目。已计提跌价准备的，还应同时结转跌价准备。

(5) 择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植林木类消耗性生物资产发生的后续支出，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

林木类消耗性生物资产达到郁闭后发生的管护费用等后续支出，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

(6) 农业生产过程中发生的应归属于消耗性生物资产的费用，按应分配的金额，借记本科目，贷记“农业生产成本”科目。

(7) 消耗性生物资产收获为农产品时，应按其账面余额，借记“农产品”科目，贷记本科目。已计提跌价准备的，还应同时结转跌价准备。

(8) 出售消耗性生物资产，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”等科目。按其账面余额，借记“主营业务成本”等科目，贷记本科目。已计提跌价准备的，还应同时结转跌价准备。

4. 本科目期末借方余额，反映企业消耗性生物资产的实际成本。

(二) “生产性生物资产”

1. 本科目核算企业（农业）持有的生产性生物资产价值。

2. 本科目可按“未成熟生产性生物资产”和“成熟生产性生物资产”，分别以生物资产的种类、群别、所属部门等进行明细核算。

生产性生物资产发生减值的，可以单独设置“生产性生物资产减值准备”科目，比照“固定资产减值准备”科目进行处理。

3. 生产性生物资产的主要账务处理。

(1) 企业外购的生产性生物资产，按应计入生产性生物资产成本的金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

(2) 自行营造的林木类生产性生物资产、自行繁殖的产畜和役畜，应按达到预定生产经营目的前发生的必要支出，借记本科目（未成熟生产性生物资产），贷记“银行存款”等科目。

(3) 天然起源的生产性生物资产，应按名义金额，借记本科目，贷记“营业外收入”科目。

(4) 育肥畜转为产畜或役畜，应按其账面余额，借记本科目，贷记“消耗性生物资产”科目。已计提跌价准备的，还应同时结转跌价准备。

产畜或役畜淘汰转为育肥畜，按转群时的账面价值，借记“消耗性生物资产”科目，按已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按其账面余额，贷记本科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

(5) 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，借记本科目（成熟生产性生物资产），贷记本科目（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。

(6) 择伐、间伐或抚育更新等生产性采伐而补植林木类生产性生物资产发生的后续支出，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

生产性生物资产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，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

(7) 处置生产性生物资产，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按其账面余额，贷记本科目，按其差额，借记或贷记“资产处置损益”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

4. 本科目期末借方余额，反映企业生产性生物资产的账面余额。

(三) “生产性生物资产累计折旧”

1. 本科目核算企业（农业）成熟生产性生物资产的累计折旧。

2. 本科目可按生产性生物资产的种类、群别、所属部门等进行明细核算。

3. 企业按期（月）计提成熟生产性生物资产的折旧，借记“农业生产成本”、“其他业务成本”等科目，贷记本科目。处置生产性生物资产还应同时结转生产性生物资产累计折旧。

4. 本科目期末贷方余额，反映企业成熟生产性生物资产的累计折旧额。

（四）“公益性生物资产”

1. 本科目核算企业（农业）持有的公益性生物资产的价值。

2. 本科目可按公益性生物资产的种类或项目进行明细核算。

3. 公益性生物资产的主要账务处理。

（1）企业外购的公益性生物资产，按应计入公益性生物资产成本的金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

（2）自行营造的公益性生物资产，应按郁闭前发生的必要支出，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

（3）天然起源的公益性生物资产，应按名义金额，借记本科目，贷记“营业外收入”科目。

（4）消耗性生物资产、生产性生物资产转为公益性生物资产的，应按其账面余额或账面价值，借记本科目，按已计提的生产性生物资产累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按其账面余额，贷记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”等科目。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。

（5）择伐、间伐或抚育更新等生产性采伐而补植林木类公益性生物资产发生的后续支出，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。林木类公益性生物资产郁闭后发生的管护费用等其他后续支出，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

4. 本科目期末借方余额，反映企业公益性生物资产的账面余额。

三、生物资产的确认

（一）生物资产的特征

1. 生物资产是有生命的动物或植物。

有生命的动物和植物具有能够进行生物转化的能力。生物转化，指导致生物资产质量或数量发生变化的生长、蜕化、生产和繁殖的过程。其中，生长是指动物或植物体积、重量的增加或者质量的提高，例如农作物从种植开始到收获前的过程；蜕化是指动物或植物产出量的减少或质量的退化，例如奶牛产奶

能力的不断下降；生产是指动物或植物本身产出农产品，例如蛋鸡产蛋、奶牛产奶、果树产水果等；繁殖是指产生新的动物或植物，例如奶牛产牛犊、母猪生仔猪等。

这种生物转化能力是其他资产（如存货、固定资产、无形资产等）所不具有的，也正是生物资产的特性。生物资产的形态、价值以及产生经济利益的方式，都会随着自身的出生、成长、衰老、死亡等自然规律和生产经营活动不断变化，尽管其在所处生命周期中的不同阶段而具有类似于不同资产类别（存货或固定资产）的特点。但是其会计处理与存货、固定资产等常规资产有所不同，因此有必要对生物资产的确认、计量和披露等会计处理进行单独规范，以更准确地反映企业的生物资产信息。

将生物资产定义为“有生命的动物和植物”，意味着一旦原有动植物停止其生命活动就不再是“生物资产”。这一界限对生物资产和农产品进行了本质的区分。农产品与生物资产密不可分，当其附着在生物资产上时，作为生物资产的一部分，不需要单独进行会计处理，而当其从生物资产上收获时开始，离开生物资产这一母体，一般具有鲜活、易腐的特点，因此应当区别于工业企业一般意义上的产成品单独核算。基于此，本章对收获时点的农产品的会计处理进行了规范，即应当采用规定的方法，从消耗性生物资产或生产性生物资产生产成本中转出，确认为收获时点的农产品的成本；而收获时点之后的农产品，应当按照第二章存货进行会计处理。

2. 生物资产与农业生产密切相关。

本章所称“农业”是广义的范畴，包括种植业、畜牧养殖业、林业和水产业等行业。企业从事农业生产就是要增强生物转化能力，最终获得更多的符合市场需要的农产品。例如，种植业作物的生长和收获而获得稻谷、小麦等农产品的活动过程；畜牧养殖业试验和收获而获得仔猪、肉猪、鸡蛋、牛奶等畜产品的活动过程；林业中用材林的生产和管理获得林产品、经济林木的生产和管理获得水果等的活动过程；水产业中的养殖获得水产品等活动过程，都属于将生物资产转化为农产品的活动。

农业生产与收获时点的农产品密切相关，但必须与对收获后的农产品进行加工的活动（以下简称加工活动）严格区分。农业生产活动针对的是有生命的生物资产，而加工活动针对的是收获后的农产品，例如将绵羊产出的羊毛加工成毛毯、将收获的甘蔗加工成蔗糖、将奶牛产出的牛奶加工成奶酪、将从果树采摘的水果加工成水果罐头、将用材林采伐下的木材用于盖厂房等。因此，

加工活动并不包含在本章所指的农业生产范畴之内。

（二）生物资产的分类

生物资产通常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。

1. 消耗性生物资产。

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。消耗性生物资产是劳动对象，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。消耗性生物资产通常是一次性消耗并终止其服务能力或未来经济利益，因此在一定程度上具有存货的特征，应当作为存货在资产负债表中列报。

2. 生产性生物资产。

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。生产性生物资产具备自我生长性，能够在持续的基础上予以消耗并在未来的一段时间内保持其服务能力或未来经济利益，属于劳动手段，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。

与消耗性生物资产相比，生产性生物资产的最大不同在于，生产性生物资产具有能够在生产经营中长期、反复使用，从而不断产出农产品或者是长期役用的特征。消耗性生物资产收获农产品之后，该资产就不复存在；而生产性生物资产产出农产品之后，该资产仍然保留，并可以在未来期间继续产出农产品。因此，通常认为生产性生物资产在一定程度上具有固定资产的特征，例如果树每年产出水果、奶牛每年产奶等。

一般而言，生产性生物资产通常需要生长到一定阶段才开始具备生产的能力。根据其是否具备生产能力（即是否达到预定生产经营目的），可以对生产性生物资产进行进一步的划分。所谓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。由此，生产性生物资产可以划分为未成熟和成熟两类，前者指尚未达到预定生产经营目的、还不能够多年连续稳定产出农产品、提供劳务或出租的生产性生物资产，例如尚未开始挂果的果树、尚未开始产奶的奶牛等，后者则指已经达到预定生产经营目的的生产性生物资产。

3. 公益性生物资产。

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。

公益性生物资产与消耗性生物资产和生产性生物资产有本质不同。后两者的目的是为了直接给企业带来经济利益，而公益性生物资产主要是出于防护、环境保护等目的，尽管其不能直接给企业带来经济利益，但具有服务潜能，有助于企业从相关资产获得经济利益，如防风固沙林和水土保持林能带来防风固沙、保持水土的效能，风景林具有美化环境、休息游览的效能等，因此应当确认为生物资产，并且应当单独核算。

（三）生物资产的确认

企业确认生物资产既需要符合生物资产的定义，还需要同时满足下列确认条件：

1. 企业因过去的交易或者事项而拥有或者控制该生物资产；
2. 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；
3. 该生物资产的成本能够可靠地计量。

四、生物资产的初始计量

生物资产应当按照成本进行初始计量。

（一）外购的生物资产

无论是消耗性生物资产、生产性生物资产还是公益性生物资产，外购的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。其中，可直接归属于购买该资产的其他支出包括场地整理费、装卸费、栽植费、专业人员服务费等。

企业外购的生物资产，按应计入生物资产成本的金额，借记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”或“公益性生物资产”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”、“应付票据”等科目。

企业以一笔款项一次性购入多项生物资产时，购买过程中发生的相关税费、运输费、保险费等可直接归属于购买该资产的其他支出，应当按照各项生物资产的价款比例进行分配，分别确定各项生物资产的成本。

【例 6-1】2×22 年 2 月，甲农业企业从市场上一次性购买了 6 头种牛、15 头种猪和 600 头猪苗，单价分别为 4 000 元、1 400 元和 250 元，支付的价款共计 195 000 元，此外，发生的运输费为 4 500 元，保险费为 3 000 元，装卸费为 2 250 元，款项全部以银行存款支付。假定不考虑相关税费等因素。

有关计算如下：

- （1）确定应分摊的运输费、保险费和装卸费。

分摊比例 = $(4\ 500 + 3\ 000 + 2\ 250) \div 195\ 000 = 5\%$

因此, 6 头种牛应分摊: $6 \times 4\ 000 \times 5\% = 1\ 200$ (元)

15 头种猪应分摊: $15 \times 1\ 400 \times 5\% = 1\ 050$ (元)

600 头猪苗应分摊: $600 \times 250 \times 5\% = 7\ 500$ (元)

(2) 确定种牛、种猪和猪苗的入账价值。

6 头种牛的入账价值: $6 \times 4\ 000 + 1\ 200 = 25\ 200$ (元)

15 头种猪的入账价值: $15 \times 1\ 400 + 1\ 050 = 22\ 050$ (元)

600 头猪苗的入账价值: $600 \times 250 + 7\ 500 = 157\ 500$ (元)

甲农业企业的账务处理如下:

借: 生产性生物资产——种牛	25 200
——种猪	22 050
消耗性生物资产——猪苗	157 500
贷: 银行存款	204 750

对于以融资租赁方式租入生物资产的, 承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值。

(二) 自行繁殖、营造的生物资产

企业自行营造的生物资产, 应当按照不同的种类核算, 分别按照消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产确定其取得的成本, 并分别借记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”或“公益性生物资产”科目, 贷记“银行存款”等科目。

1. 自行繁殖、营造的消耗性生物资产。

对自行繁殖、营造的消耗性生物资产而言, 其成本确定的一般原则是按照自行繁殖或营造(即培育)过程中发生的必要支出确定, 既包括直接材料、直接人工、其他直接费, 也包括应分摊的间接费用。

(1) 不同种类消耗性生物资产的成本构成。

①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。

②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。

③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。

④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。

【例 6-2】甲企业 2×22 年 3 月使用一台拖拉机翻耕土地 100 公顷用于小麦和玉米的种植，其中 60 公顷种植玉米、40 公顷种植小麦。该拖拉机原值为 60 300 元，预计净残值为 300 元，按照工作量法计提折旧，预计可以翻耕土地 6 000 公顷。

有关计算如下：

3 月应当计提的拖拉机折旧 = $(60\,300 - 300) \div 6\,000 \times 100 = 1\,000$ (元)

玉米应当分配的机械作业费 = $1\,000 \div (60 + 40) \times 60 = 600$ (元)

小麦应当分配的机械作业费 = $1\,000 \div (60 + 40) \times 40 = 400$ (元)

甲企业的账务处理如下：

借：消耗性生物资产——玉米	600
——小麦	400
贷：累计折旧	1 000

(2) 林木类消耗性生物资产成本确定的特殊问题。

①郁闭及郁闭度的概念。

郁闭是林木类消耗性生物资产成本确定中的一个重要界限。郁闭为林学概念，通常是指一块林地上的林木的树干、树冠生长达到一定标准，林木成活率和保持率达到一定的技术规程要求。郁闭通常指林木类消耗性资产的郁闭度达 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，以十分数表示，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 ~ 0.70（不含 0.70）为中度郁闭，0.70 以上（含 0.70）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，生产纤维原料的工业原材料林一般要求郁闭度相对较高；而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。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。

②林木类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）资本化或者是费用化的时点。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，这些支出应予以资本化计入成本；郁闭之后的林木类消耗性生物资产进入稳定的生长期，基本上可以比较稳定地成活，主要依靠林木本身的自然生长，一般只需要发生较少的管护费用，从重要性和谨慎性考虑应当计入当期费用。

2. 自行繁殖、营造的生产性生物资产。

对自行繁殖、营造的生产性生物资产而言，如企业自己繁育的奶牛、种猪，自行营造的橡胶树、果树、茶树等，其成本确定的一般原则是按照其达到预定生产经营目的前发生的必要支出确定，包括直接材料、直接人工、其他直接费用和应分摊的间接费用。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；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。达到预定生产经营目的是区分生产性生物资产成熟和未成熟的分界点，同时也是判断其相关费用停止资本化的时点，是区分其是否具备生产能力、从而是否计提折旧的分界点。企业应当根据具体情况结合正常生产期的确定，对生产性生物资产是否达到预定生产经营目的进行判断。例如，一般就海南橡胶园而言，同林段内离地 100 厘米处、树围 50 厘米以上的芽接胶树，占林段总株数的 50% 以上时，该橡胶园就属于进入正常生产期，即达到预定生产经营目的。

生产性生物资产在达到预定生产经营目的之前发生的必要支出在“生产性生物资产——未成熟生产性生物资产”科目归集，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，借记“生产性生物资产——成熟生产性生物资产”科目，贷记“生产性生物资产——未成熟生产性生物资产”科目，未成熟生产性生物资产已计提减值准备的，还应同时结转已计提的减值准备。

【例 6-3】甲企业自 2×20 年开始自行营造 100 公顷橡胶树，当年发生种苗费 189 000 元，平整土地和定植所需的机械折旧费 55 500 元，定植当年抚育发生肥料及农药费 250 500 元、人工工资等 450 000 元。该橡胶树从定植后至 2×22 年达到正常生产期之前共发生管护费用 2 415 000 元，以银行存款支付。

甲企业的账务处理如下：

借：生产性生物资产——未成熟生产性生物资产（橡胶树）

945 000

贷：原材料——种苗	189 000
——肥料及农药	250 500
应付职工薪酬	450 000
累计折旧	55 500
借：生产性生物资产——未成熟生产性生物资产（橡胶树）	2 415 000
贷：银行存款	2 415 000
因此，该 100 公顷橡胶树的成本为：	
$189\,000 + 55\,500 + 250\,500 + 450\,000 + 2\,415\,000 = 3\,360\,000$ （元）	
借：生产性生物资产——成熟生产性生物资产（橡胶树）	3 360 000
贷：生产性生物资产——未成熟生产性生物资产（橡胶树）	3 360 000

生产性生物资产在达到预定生产经营目的之前，其用途一般是已经确定的，如尚未开始挂果的果树、未开始产奶的奶牛等；但是，如果其未来用途不确定，应当作为消耗性生物资产核算和管理，待确定用途后，再按照用途转换进行处理。

3. 自行营造的公益性生物资产。

对自行营造的公益性生物资产而言，其成本确定的一般原则是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。

（三）天然起源的生物资产

天然林等天然起源的生物资产，仅在企业有确凿证据表明能够拥有或者控制该生物资产时，才能予以确认。

天然起源的生物资产公允价值通常无法可靠地取得，应按名义金额（即人民币 1 元）确定生物资产的成本，同时计入当期损益，即借记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”或“公益性生物资产”科目，贷记“营业外收入”科目。

（四）生物资产相关的后续支出

1. 生物资产郁闭或达到预定生产经营目的之后的管护费用。

生物资产在郁闭或达到预定生产经营目的之前，经过培植或饲养，其价值能够继续增加，因此，饲养、管护费用应资本化计入生物资产成本；而生物资

产在郁闭或达到预定生产经营目的后，为了维护或提高其使用效能，需要对其进行管护、饲养等，但此时的生物资产能够产出农产品，带来现实的经济利益，因此，所发生的这类后续支出应当予以费用化，计入当期损益。借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

管护费用指为了维持郁闭后的消耗性林木资产或公益性生物资产的正常存在或为了维持已经达到预定生产经营目的的成熟生产性生物资产进行正常生产而发生的有关费用，例如为果树剪枝发生的费用、为果树灭虫发生的人工和药物费用、对产奶奶牛的饲养管理费用等。

2. 林木类生物资产补植。

在林木类生物资产的生长过程中，为了使其更好地生长，往往需要进行择伐、间伐或抚育更新性质采伐（这些采伐并不影响林木的郁闭状态），并且在采伐之后进行相应的补植。上述情况下发生的后续支出，应当予以资本化，计入林木类生物资产的成本。借记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”或“公益性生物资产”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“其他应付款”等科目。

【例 6-4】 2×22 年 5 月，甲林业有限责任公司对某用材林择伐补植，应支付人员工资 15 000 元，领用材料 20 000 元。

甲公司的账务处理如下：

借：消耗性生物资产——用材林	35 000
贷：应付职工薪酬	15 000
原材料	20 000

【例 6-5】 甲林业有限责任公司下属的乙林班统一组织培植管护一片森林，2×22 年 3 月，发生森林管护费用共计 40 000 元，其中人员工资 20 000 元，尚未支付；使用库存肥料 16 000 元；管护设备折旧 4 000 元。管护总面积为 5 000 公顷，其中，作为用材林的杨树林共计 4 000 公顷，已郁闭的占 75%，其余的尚未郁闭；作为水土保持林的马尾松共计 1 000 公顷，全部已郁闭。假定管护费用按照森林面积比例进行分配。

有关计算如下：

未郁闭杨树林应分配共同费用的比例 = $4\,000 \times (1 - 75\%) \div 5\,000 = 0.2$

已郁闭杨树林应分配共同费用的比例 = $4\,000 \times 75\% \div 5\,000 = 0.6$

已郁闭马尾松应分配共同费用的比例 = $1\,000 \div 5\,000 = 0.2$

未郁闭杨树林应分配的共同费用 = $40\,000 \times 0.2 = 8\,000$ （元）

已郁闭杨树林应分配的共同费用 = 40 000 × 0.6 = 24 000 (元)

已郁闭马尾松应分配的共同费用 = 40 000 × 0.2 = 8 000 (元)

甲公司的账务处理如下:

借: 消耗性生物资产——用材林 (杨树)	8 000
管理费用	32 000
贷: 应付职工薪酬	20 000
原材料	16 000
累计折旧	4 000

五、生物资产的后续计量

(一) 采用成本模式计量生物资产

在我国,处于不同生长阶段的各类生物资产的公允价值一般难以取得,因此,通常应当采用历史成本对生物资产进行后续计量,但有确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的除外。

生物资产采用历史成本进行计量的情况下,消耗性生物资产按成本减累计跌价准备计量;未成熟的生产性生物资产按成本减累计减值准备计量,成熟的生产性生物资产按成本减累计折旧及累计减值准备计量;公益性生物资产按成本计量。

1. 成熟生产性生物资产折旧的计提。

成熟的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。因此,应当按期计提折旧,以与其给企业带来的经济利益流入相配比。例如,已经开始挂果的苹果树的折旧额与从苹果树上采摘的苹果取得的收入相配比,役牛每期的折旧额与其犁地为企业带来的经济利益流入相配比等。

生产性生物资产的折旧,指在生产性生物资产的使用寿命内,按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊。其中,应计折旧额指应当计提折旧的生产性生物资产的原价扣除预计净残值后的余额;如果已经计提减值准备,还应当扣除已计提的生产性生物资产减值准备累计金额。预计净残值指预计生产性生物资产使用寿命结束时,在处置过程中所发生的处置收入扣除处置费用后的余额。

(1) 需要计提折旧的生产性生物资产的范围。

对于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,一旦提

足折旧，不论能否继续使用，均不再计提折旧。需要注意的是，出租人以经营租赁方式租出的生产性生物资产，应当计提折旧，承租人相应不应计提折旧；出租人以融资租赁租出的生产性生物资产，不应计提折旧，承租人应采用与自有应折旧资产相一致的折旧政策计提折旧。

(2) 预计生产性生物资产的使用寿命。

企业确定生产性生物资产的使用寿命，应当考虑下列因素：①该资产的预计产出能力或实物产量；②该资产的预计有形损耗，如产畜和役畜衰老、经济林老化等；③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。

在实务中，企业应在考虑这些因素的基础上，结合不同生产性生物资产的具体情况作出判断，例如，在考虑林木类生产性生物资产的使用寿命时，可以考虑诸如温度、湿度和降水量等生物特征、灌溉特征、嫁接和修剪程序、植物的种类和分类、植物的株间距、所使用初生主根的类型、采摘或收割的方法、所生产产品的预计市场需求等。在相同的环境下，同样的生产性生物资产的预计使用寿命应该基本相同。

(3) 生产性生物资产的折旧方法。

企业可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、产量法等。在具体运用时，企业应当根据生产性生物资产的具体情况，合理选择相应的折旧方法。

(4) 合理确定生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法。

企业应当结合本企业的具体情况，根据生产性生物资产的类别，制定适合本企业的生产性生物资产目录、分类方法。对于达到预定经营目的的生产性生物资产，还应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，合理确定生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法，作为进行生产性生物资产核算的依据。

企业制定的生产性生物资产目录、分类方法、预计使用寿命、预计净残值、折旧方法等，应当编制成册，并按照管理权限，经股东大会或董事会，或经理（场长）会议或类似机构批准，按照法律、行政法规的规定报送有关各方备案，同时备置于企业所在地，以供投资者等有关各方查阅。企业已经确定并对外报送，或备置于企业所在地的有关生产性生物资产目录、分类方法、预计净残值、预计使用寿命、折旧方法等，一经确定不得随意变更，如

需变更，应仍然按照上述程序，经批准后报送有关各方备案，并在报表附注中予以说明。

此外，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。如果生产性生物资产的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消耗方式有重大改变的，企业应当作为会计估计变更，按照第二十九章会计政策、会计估计变更和差错更正进行会计处理，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。

(5) 生产性生物资产计提折旧的账务处理。

企业应当按期对达到预定生产经营目的的生产性生物资产计提折旧，并根据受益对象分别计入将收获的农产品成本、劳务成本、出租费用等。对成熟生产性生物资产按期计提折旧时，借记“农业生产成本”、“其他业务成本”等科目，贷记“生产性生物资产累计折旧”科目。

2. 生物资产减值。

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，有确凿证据表明上述生物资产发生减值的，应当计提生物资产减值准备。企业首先应当注意消耗性生物资产和生产性生物资产是否发生减值迹象，如有减值迹象，在此基础上计算确定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。

(1) 判断消耗性生物资产和生产性生物资产减值的主要迹象。

消耗性生物资产和生产性生物资产的减值采取易于判断的方式，即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的情况下，上述生物资产才可能存在减值迹象。具体来说，消耗性生物资产和生产性生物资产存在下列情形之一的，通常表明可变现净值或可收回金额低于其账面价值：

①因遭受火灾、旱灾、水灾、冻灾、台风、冰雹等自然灾害，造成消耗性生物资产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因遭受病虫害或者疯牛病、禽流感、口蹄疫等动物疫病侵袭，造成消耗性生物资产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的消耗性生物资产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。与工业产品不同，一般情况下技术进步不会对生物资产的价值产生明显的影响。

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生物资产或生产性生物资产实质上已经发生减值的情形。

(2) 计提减值准备。

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成本或账面价值时，企业应当按照可变现净值或可收回金额低于成本或账面价值的差额，计提生物资产减值准备，借记“资产减值损失”科目，贷记“存货跌价准备——消耗性生物资产”或“生产性生物资产减值准备”科目。

消耗性生物资产的可变现净值是指在日常活动中，消耗性生物资产的估计售价减去至出售时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额，其确定应当遵循第二章存货的有关要求。生产性生物资产的可收回金额根据其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两者之间较高者确定，应当遵循第九章资产减值的有关要求。

【例 6-6】甲农业企业种植玉米 150 公顷，已发生成本 330 000 元。2×22 年 7 月遭受冰雹，致使玉米严重受灾，期末玉米的可变现净值估计为 300 000 元。

甲企业的账务处理如下：

借：资产减值损失	30 000 (330 000 - 300 000)
贷：存货跌价准备——消耗性生物资产（玉米）	30 000 (330 000 - 300 000)

【例 6-7】2×17 年 8 月，甲企业的橡胶园曾遭受过一次台风袭击，12 月 31 日甲企业对橡胶园进行检查时认为可能发生减值。该橡胶园公允价值减去处置费用后的净额为 1 200 000 元，尚可使用 5 年，预计在未来 5 年内产生的现金净流量分别为 400 000 元、360 000 元、320 000 元、250 000 元、200 000 元（其中 2×22 年的现金流量已经考虑使用寿命结束时进行处置的现金净流量）。在考虑有关风险的基础上，甲企业决定采用 5% 的折现率。该橡胶园 2×17 年 12 月 31 日的账面价值为 1 500 000 元，以前年度没有计提减值准备。有关计算过程见表 6-1。

表 6-1 甲企业生物资产未来现金流量现值计算表

年度	预计未来现金流量 (元)	折现率 (%)	折现系数	现值 (元)
2 × 18	400 000	5	0.9524	380 960
2 × 19	360 000	5	0.9070	326 520
2 × 20	320 000	5	0.8638	276 416
2 × 21	250 000	5	0.8227	205 675
2 × 22	200 000	5	0.7835	156 700
合计				1 346 271

未来现金流量现值 1 346 271 元 > 公允价值减去处置费用后的净额 1 200 000 元, 因此该橡胶园的可收回金额为 1 346 271 元, 应计提的减值准备 = 1 500 000 - 1 346 271 = 153 729 (元)。

甲企业的账务处理如下:

借: 资产减值损失	153 729
贷: 生产性生物资产减值准备——橡胶	153 729

(3) 已确认的消耗性生物资产跌价损失的转回。

企业在每年年度终了对消耗性生物资产进行检查时, 如果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, 并在原已计提的减值准备金额内转回, 转回的金额计入当期损益, 借记“存货跌价准备——消耗性生物资产”科目, 贷记“资产减值损失”科目。根据第九章资产减值的规定, 生产性生物资产减值准备一经计提, 不得转回。

3. 公益性生物资产不计提减值准备。

对于公益性生物资产而言, 由于其持有目的与消耗性生物资产和生产性生物资产有本质不同, 主要是出于防护、环境保护等特殊公益性目的, 具有非经营性的特点, 因此, 公益性生物资产不计提减值准备。

(二) 采用公允价值模式计量生物资产

1. 采用公允价值计量的条件。

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。对于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:

(1) 生物资产有活跃的交易市场, 即该生物资产能够在交易市场中直接交易。

活跃的交易市场，是指同时具有下列特征的市场：①市场内交易的对象具有同质性；②可随时找到自愿交易的买方和卖方；③市场价格信息是公开的。

(2) 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。这一规定表明，企业能够客观而非主观随意地使用公允价值。

此外，对于不存在活跃交易市场的生物资产，采用下列一种或多种方法，有确凿证据表明确定的公允价值是可靠的，也可以采用公允价值计量：

①从交易日至资产负债表日经济环境未发生重大变化的情况下，最近期的市场交易价格；

②对资产差别进行调整的类似资产的市场价格；

③行业基准，比如以亩表示的果园价值、千克肉品表示的牲畜价格等；

④以使用该项生物资产的预期净现金流量按以当前市场利率为基础确定的折现率计算出的现值（应当反映市场参与者预期该资产在其最相关市场产生的净现金流量）作为该资产当前的公允价值。

2. 公允价值模式下的会计处理。

在公允价值模式下，企业不再对生物资产计提折旧和计提减值准备，应当按照资产负债表日生物资产的公允价值减去出售费用后的净额计量，各期变动计入当期损益。一般情况下，企业对生物资产的计量模式一经确定，不得随意变更。已采用公允价值模式计量的生物资产，不得从公允价值模式转为成本模式。

六、生物资产的收获与处置

（一）生物资产的收获

收获，指消耗性生物资产生长过程的结束，如收割小麦、采伐用材林等，以及农产品从生产性生物资产上分离，如从苹果树上采摘下苹果、奶牛产出牛奶、绵羊产出羊毛等。

1. 收获农产品成本核算的一般要求。

农产品按照所处行业，一般可以分为种植业产品（如小麦、水稻、玉米、棉花、糖料、烟叶等）、畜牧养殖业产品（如牛奶、羊毛、肉类、禽蛋等）、林产品（如苗木、原木、水果等）和水产品（如鱼、虾、贝类等）。企业应当

按照成本核算对象（消耗性生物资产、生产性生物资产、公益性生物资产和农产品）和成本项目等设置明细账，进行明细分类核算。

从收获农产品成本核算的截止时点看，由于种植业产品和林产品一般具有季节性强、生产周期长、经济再生产与自然再生产相交织的特点，种植业产品和林产品成本计算期因不同产品的特点而异。因此，企业在确定收获农产品的成本时，应特别注意成本计算的截止时点，而在收获时点之后的农产品应当适用第二章存货。按照成本与可变现净值孰低计量。例如，粮豆的成本算至入库或能够销售；棉花算至皮棉；纤维作物、香料作物、人参、啤酒花等算至纤维等初级产品；草成本算至干草；不入库的鲜活产品算至销售；入库的鲜活产品算至入库；年底尚未脱粒的作物，其产品成本算至预提脱粒费用等。再如，育苗的成本算至出圃；采割阶段，林木采伐算至原木产品；橡胶算至加工成干胶或浓缩胶乳；茶的成本算至各种毛茶；水果等其他收获活动算至产品能够销售等。

2. 收获农产品的会计处理。

(1) 消耗性生物资产收获农产品。

从消耗性生物资产上收获农产品后，消耗性生物资产自身完全转为农产品而不复存在，如肉猪宰杀后的猪肉、收获后的蔬菜、用材林采伐后的木材等，企业应当将收获时点消耗性生物资产的账面价值结转为农产品的成本。借记“农产品”科目，贷记“消耗性生物资产”科目，已计提跌价准备的，还应同时结转跌价准备，借记“存货跌价准备——消耗性生物资产”科目；对于不通过入库直接销售的鲜活产品等，按实际成本，借记“主营业务成本”科目，贷记“消耗性生物资产”科目。

【例 6-8】甲种植企业 2×22 年 6 月入库小麦 20 吨，成本为 12 000 元。

甲企业的账务处理如下：

借：农产品——小麦	12 000
贷：消耗性生物资产——小麦	12 000

(2) 生产性生物资产收获农产品。

生产性生物资产具备自我生长性，能够在生产经营中长期、反复使用，从而不断产出农产品。从生产性生物资产上收获农产品后，生产性生物资产这一母体仍然存在，如奶牛产出牛奶、从果树上采摘下水果等。农业生产过程中发生的各项生产费用，按照经济用途可以分为直接材料、直接人工等直接费用以及间接费用，企业应当区别处理：

①农产品收获过程中发生的直接材料、直接人工等直接费用，直接计入相关成本核算对象，借记“农业生产成本——农产品”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“原材料”、“应付职工薪酬”、“生产性生物资产累计折旧”等科目。

②农产品收获过程中发生的间接费用，如材料费、人工费、生产性生物资产的折旧费等应分摊的共同费用，应当在生产成本归集，借记“农业生产成本——共同费用”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“原材料”、“应付职工薪酬”、“生产性生物资产累计折旧”等科目；在会计期末按一定的分配标准，分配计入有关的成本核算对象，借记“农业生产成本——农产品”科目，贷记“农业生产成本——共同费用”科目。

实务中，常用的间接费用分配方法通常以直接费用或直接人工为基础，直接费用比例法以生物资产或农产品相关的直接费用为分配标准，直接人工比例法以直接从事生产的工人工资为分配标准，其公式为：

$$\text{间接费用分配率} = \text{间接费用总额} \div \text{分配标准（即直接费用总额或直接人工总额）} \times 100\%$$

$$\text{某项生物资产或农产品应分配的间接费用额} = \text{该项资产相关的直接费用或直接人工} \times \text{间接费用分配率}$$

除此之外，还可以直接材料、生产工时等为基础进行分配，企业可以根据实际情况加以选用。例如，蔬菜的温床费用分配计算公式如下：

$$\text{蔬菜应分配的温床（温室）费用} = [\text{温床（温室）费用总额} \div \text{实际使用的格日（平方米日）总数}] \times \text{该种蔬菜占用的格日（平方米日）数}$$

其中，温床格日数是指某种蔬菜占用温床格数和温床生产日数的乘积，温室平方米日数是指某种蔬菜占用位的平方米数和温室生长日数的乘积。

【例6-9】甲农场利用温床培育丝瓜、西红柿两种秧苗，温床费用为3 200元，其中丝瓜占用温床40格，生长期为30天；西红柿占用温床10格，生长期为40天。秧苗育成移至温室栽培后，发生温室费用15 200元，其中丝瓜占用温室1 000平方米，生长期为70天；西红柿占用温室1 500平方米，生长期为80天。两种蔬菜发生的直接生产费用为3 000元，其中丝瓜1 360元，西红柿1 640元。应负担的间接费用共计4 500元，采用直接费用比例法分配。丝瓜和西红柿两种蔬菜的产量分别为38 000千克和29 000千克。

有关计算如下：

丝瓜应分配的温床费用 = $3\ 200 \div (40 \times 30 + 10 \times 40) \times 40 \times 30 = 2\ 400$ (元)

丝瓜应分配的温室费用 = $15\ 200 \div (1\ 000 \times 70 + 1\ 500 \times 80) \times 1\ 000 \times 70 = 5\ 600$ (元)

丝瓜应分配的间接费用 = $4\ 500 \div (1\ 360 + 1\ 640) \times 1\ 360 = 2\ 040$ (元)

西红柿应分配的温床费用 = $3\ 200 \div (40 \times 30 + 10 \times 40) \times 10 \times 40 = 800$ (元)

西红柿应分配的温室费用 = $15\ 200 \div (1\ 000 \times 70 + 1\ 500 \times 80) \times 1\ 500 \times 80 = 9\ 600$ (元)

西红柿应分配的间接费用 = $4\ 500 \div (1\ 360 + 1\ 640) \times 1\ 640 = 2\ 460$ (元)

3. 成本结转方法。

在收获时点,企业应当将该时点归属于某农产品生产成本的账面价值结转为农产品的成本,借记“农产品”科目,贷记“农业生产成本——农产品”科目。具体的成本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。企业可以根据实际情况选用合适的成本结转方法,但是一经确定,不得随意变更。

【例 6-10】甲畜牧养殖企业 2×22 年 5 月末养殖的肉猪账面余额为 24 000 元,共计 40 头;6 月 6 日花费 7 000 元新购入一批肉猪养殖,共计 10 头;6 月 30 日屠宰并出售肉猪 20 头,支付屠宰费用 100 元,出售取得价款 16 000 元;6 月份共发生饲养费用 500 元(其中,应付专职饲养员工资 300 元,饲料 200 元)。甲企业采用移动加权平均法结转成本。

甲企业的账务处理如下:

平均单位成本 = $(24\ 000 + 7\ 000 + 500) \div (40 + 10) = 630$ (元)

出售肉猪的成本 = $630 \times 20 = 12\ 600$ (元)

借: 消耗性生物资产——肉猪	7 000
贷: 银行存款	7 000
借: 消耗性生物资产——肉猪	500
贷: 应付职工薪酬	300
原材料	200
借: 农产品——猪肉	12 700
贷: 消耗性生物资产——肉猪	12 600
库存现金	100
借: 库存现金	16 000

贷：主营业务收入	16 000
借：主营业务成本	12 700
贷：农产品——猪肉	12 700

蓄积量比例法、轮伐期年限法、折耗率法是林业中通常使用的方法，具有林业的特殊性。

(1) 蓄积量比例法。

在蓄积量比例法下，以达到经济成熟可供采伐的林木为“完工”标志，将包括已成熟和未成熟的所有林木按照完工程度（林龄、林木培育程度、费用发生程度等）折算为达到经济成熟可供采伐的林木总体蓄积量，然后，按照当期采伐林木的蓄积量占折算的林木总体蓄积量的比例，确定应该结转的林木资产成本。该方法主要适用于择伐方式和林木资产由于择伐更新使其价值处于不断变动的情况下。计算公式如下：

$$\text{某期应结转的林木资产成本} = \left(\frac{\text{当期采伐林木的蓄积量}}{\text{林木总体蓄积量}} \right) \times \text{期初林木资产账面总值}$$

(2) 轮伐期年限法。

在轮伐期年限法下，将林木原始价值按照可持续经营的要求，在其轮伐期的年份内平均摊销，并结转林木资产成本。其中，轮伐期，是指将一块地面上的林木均衡分批、轮流采伐一次所需要的时间（通常以年为单位计算）。计算公式如下：

$$\text{某期应结转的林木资产成本} = \text{林木资产原值} \div \text{轮伐期}$$

(3) 折耗率法。

折耗率法也是林业上常用的方法之一。该方法按照采伐林木所消耗林木蓄积量占到采伐为止预计该地区、该树种可能达到的总蓄积量摊销、结转所采伐林木资产成本。计算公式如下：

$$\text{采伐的林木应摊销的林木资产价值} = \text{折耗率} \times \text{所采伐林木的蓄积量}$$

$$\text{折耗率} = \text{林木资产总价值} \div \text{到采伐为止预计的总蓄积量}$$

其中的折耗率应分树种、地区分别测算；林木资产总价值是指该地区、该树种的营造林历史成本总和；预计总蓄积量是指到采伐为止预计该地区、该树种可能达到的总蓄积量。

(二) 生物资产的处置

1. 生物资产出售。

消耗性生物资产出售时，企业应按实际收到的金额，借记“银行存款”

等科目，贷记“主营业务收入”等科目；应按其账面余额，借记“主营业务成本”等科目，贷记“消耗性生物资产”等科目，已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。生产性生物资产出售时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按其账面余额，贷记“生产性生物资产”科目，按其差额，借记或贷记“资产处置损益”科目，已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

【例 6-11】 甲畜牧养殖企业于 2×22 年 1 月将育成的 40 头仔猪出售给乙食品加工厂，价款总额为 20 000 元，货款尚未收到。出售时仔猪的账面余额为 12 000 元，未计提跌价准备。

甲企业的账务处理如下：

借：应收账款——乙食品加工厂	20 000
贷：主营业务收入	20 000
借：主营业务成本	12 000
贷：消耗性生物资产——育肥猪	12 000

此外，企业出售、转让划分为持有待售类别的生物资产，应当按照第四十二章持有待售的非流动资产、处置组和终止经营进行会计处理。

2. 生物资产盘亏或死亡、毁损。

生物资产盘亏或死亡、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先记入“待处理财产损溢”科目，待查明原因后，根据企业的管理权限，经股东大会、董事会、经理（场长）会议或类似机构批准后，在期末结账前处理完毕。生物资产因盘亏或死亡、毁损造成的损失，在减去过失人或者保险公司等的赔款和残余价值之后，计入当期管理费用；属于自然灾害等非常损失的，计入营业外支出。

【例 6-12】 甲企业于 2×22 年 8 月 4 日丢失三头种牛，账面原值为 11 600 元，已经计提折旧 600 元；经查实，饲养员赵五负有一定管理责任，应赔偿 3 000 元。

甲企业的账务处理如下：

借：待处理财产损溢	11 000
生产性生物资产累计折旧	600
贷：生产性生物资产——种牛	11 600
借：其他应收款——赵五	3 000
管理费用	8 000

贷：待处理财产损溢

11 000

3. 生物资产转换。

生物资产改变用途后，应将转出生物资产的账面价值作为转入资产的实际成本。通常包括如下情况：

(1) 产畜或役畜淘汰转为育肥畜、或者林木类生产性生物资产转为林木类消耗性生物资产时，按转群或转变用途时的账面价值，借记“消耗性生物资产”科目，按已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按其账面余额，贷记“生产性生物资产”科目。已计提减值准备的，还应同时结转已计提的减值准备。

育肥畜转为产畜或役畜、或者林木类消耗性生物资产转为林木类生产性生物资产时，应按其账面余额，借记“生产性生物资产”科目，贷记“消耗性生物资产”科目。计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

【例 6-13】 2×22 年 4 月，甲企业自行繁殖的 200 头种猪转为育肥猪，此批种猪的账面原价为 500 000 元，已经计提的累计折旧为 200 000 元，已经计提的资产减值准备为 30 000 元。

甲企业的账务处理如下：

借：消耗性生物资产——育肥猪	270 000
生产性生物资产累计折旧	200 000
生产性生物资产减值准备	30 000
贷：生产性生物资产——成熟生产性生物资产（种猪）	500 000

(2) 消耗性生物资产、生产性生物资产转为公益性生物资产时，应当按照第二章存货、第九章资产减值等规定，考虑其是否发生减值，发生减值时，应当首先计提减值准备，并以计提减值准备后的账面价值作为公益性生物资产的入账价值。转换时，应按其扣除减值准备后的账面价值，借记“公益性生物资产”科目，按已计提的生产性生物资产累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按已计提的减值准备，借记“存货跌价准备”、“生产性生物资产减值准备”科目，按账面余额，贷记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”科目。

【例 6-14】 2×22 年 7 月，由于区域生态环境的需要，甲林业有限责任公司的 12 公顷造纸原料林（杨树）被划为防风固沙林，仍由公司负责管理，该林的账面余额为 80 000 元，已经计提的跌价准备为 4 000 元。此时该林的可变现净值估计为 70 000 元。

甲企业的账务处理如下：

借：资产减值损失——消耗性生物资产（造纸原料林）	
	6 000 (80 000 - 70 000 - 4 000)
贷：存货跌价准备——消耗性生物资产（造纸原料林）	6 000
借：公益性生物资产——防风固沙林（杨树）	70 000
存货跌价准备——消耗性生物资产（造纸原料林）	
	10 000 (6 000 + 4 000)
贷：消耗性生物资产——造纸原料林（杨树）	80 000

公益性生物资产转为消耗性生物资产或生产性生物资产时，应按其账面余额，借记“消耗性生物资产”或“生产性生物资产”科目，贷记“公益性生物资产”科目。

【例 6-15】2×22 年 9 月，甲林业有限责任公司根据所属区域的林业发展规划和相关政策调整，将以马尾松为主的 800 公顷防风固沙林，全部转为以采脂为目的的商品林，该马尾松的账面价值为 2 000 000 元。其中，已经具备采脂条件的为 600 公顷，账面价值为 1 600 000 元，其余的尚不具备采脂条件。2×22 年 11 月，甲公司根据国家政策规定，将乙林班 100 公顷作为防风固沙林的杨树转为作为造纸原料的商品林，该杨树的账面余额为 180 000 元。

甲企业的账务处理如下：

2×22 年 9 月	
借：生产性生物资产——成熟生产性生物资产（马尾松）	
	1 600 000
——未成熟生产性生物资产（马尾松）	
	400 000
贷：公益性生物资产——防风固沙林（马尾松）	2 000 000
2×22 年 11 月	
借：消耗性生物资产——造纸原料林（杨树）	180 000
贷：公益性生物资产——防风固沙林（杨树）	180 000

七、列示与披露

（一）列示

1. 消耗性生物资产应当在资产负债表“存货”项目中列示，根据“消耗性生物资产”科目的期末余额，减去“消耗性生物资产跌价准备”科目的期

末余额后的金额填列。采用公允价值计量的消耗性生物资产，应根据“消耗性生物资产”科目的期末余额填列。

2. 生产性生物资产应当在资产负债表“生产性生物资产”项目中单独列示。该项目反映资产负债表日企业生产性生物资产的期末账面价值，应根据“生产性生物资产”科目的期末余额，减去“生产性生物资产累计折旧”和“生产性生物资产减值准备”科目的期末余额后的金额填列。采用公允价值计量的生产性生物资产，应根据“生产性生物资产”科目的期末余额填列。

3. 公益性生物资产应当在资产负债表“其他非流动资产”项目中列示，根据“公益性生物资产”科目的期末余额填列。

（二）披露

企业应当在附注中披露与生物资产有关的下列信息：（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）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；（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）生物资产相关的风险情况与管理措施。

同时，企业还应当在附注中披露与生物资产增减变动有关的信息，包括：（1）因购买而增加的生物资产；（2）因自行培育而增加的生物资产；（3）因出售而减少的生物资产；（4）因盘亏或死亡、毁损而减少的生物资产；（5）计提的折旧及计提的跌价准备或减值准备；（6）其他变动等。

八、衔接规定

根据《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》的规定，企业在首次执行日之前发生的生物资产有关业务不应追溯调整。符合公益性生物资产定义和确认条件的生物资产应当在首次执行日重新分类为“公益性生物资产”，但以服务于生产经营、给企业带来经济利益为主要目的，同时有助于环境保护的农田防护林（包括经济林木），应当分类为生产性生物资产进行会计处理。

首次执行日之后发生的生物资产有关业务，企业应当按照本章进行会计处理。