

# 家禽养殖业生物资产会计计量模式探讨

田莹莹 于磊

(河北金融学院会计系 河北保定 071051 河北农业大学商学院 河北保定 071001)

**【摘要】** 本文在分析生物资产特殊性的基础上,指出了应结合生物资产不同类型进行计量,并以家禽养殖业为例进一步探讨生物资产的计量模式。

**【关键词】** 生物资产计量模式 公允价值计量 历史成本计量 家禽养殖

由于农业活动的特殊性,农业会计存在很多复杂的个性化问题,其中生物资产计量模式的选择问题一直是农业会计最具争论的问题。正如原财政部部长助理冯淑萍指出的:农业会计核算有诸多特殊之处,国际会计准则的一些经验,我们可以借鉴,但应当结合我国的实际情况。2006年财政部颁布了新的企业会计准则,其中《企业会计准则第5号——生物资产》把历史成本计量模式作为生物资产的首选计量模式,并对公允价值计量模式的运用做出了严格限制,但会计准则对各个产业(农业、林业、畜牧业、家禽业、渔业等)生物资产如何具体计量并没有做出明确规定。

## 一、生物资产的特殊性

生物资产是指有生命的动物和植物,与其他资产相比,生物资产最大的特点是具有“生物转化”(导致生物资产质量或数量发生变化的生长、蜕变、生产、繁殖的过程)的特性。这一特性决定生物资产在生长过程中不断地自然增值(如小树苗长成参天大树、果树产出果实等),使得生物资产价值的计量更加困难和复杂,其中自然增值部分的价值是生物资产会计计量的难点。

另外,由于生物资产种类繁多,不同种类的生物资产生长、发育、繁殖规律存在巨大差异,如动物和植物就具有完全不同的生长发育规律,不能采用同一会计计量模式。因此,面对种类繁多的生物资产所具有的价值变动规律的差异性,应具体问题具体分析,采用不同的会计计量模式。

## 二、生物资产计量模式

会计计量的主要目标是提供对利益相关者决策有用的信息,因此能否为信息使用者提供决策有用的会计信息及满足会计信息的相关性、可靠性和可比性,是选择计量模式的依据和原则。

**1. 生物资产的理想计量模式。**生物资产具有“生物转化”的特性,能够随着自身的生长发育以及衰退等自然过程,使其价值处于不断变化之中。生物资产的价值变动方向是双向的——有增有减:当生物资产生长、发育、繁殖时,生物资产的价值会自然增值(如雏鸡的生长和成熟);当生物资产的生理机能衰退、死亡时,其价值就会减少。

鉴于生物资产的特殊性,生物资产的理想计量模式应该满足以下要求:①能够反映生物资产的价值变动规律——双向变动(有增有减);②能够反映生物资产的真实价值,为会计信息使用者提供决策相关的信息,并满足会计信息相关性、可靠性和可比性要求。

公允价值体现的是资产现在的市场价格或未来现金流量现值,是市场期望的反映,是一种动态的计量模式。由于生物资产具有“生物转化”的能力,公允价值计量模式能够反映生物资产因生长、发育、繁殖以及蜕化等生命活动引起的价值变动,可见由于生物资产具有“生物转化”的特性,采用公允价值计量模式能够反映出生物资产价值变动的过程以及不同发展阶段的真实价值,是一种理想的计量模式,代表了生物资产计量模式的发展方向。

**2. 生物资产计量模式的现实选择。**对于生物资产计量模式,无论是公允价值模式还是历史成本模式都有其存在的合理性,同时也有理论与实践不符的一面。事实上,生物资产的理想计量模式与现实选择模式并非总是一致的,这也正是理论界和实务界争论的焦点所在。

虽然就我国国情而言,对生物资产采用以历史成本为主、公允价值为辅的计量模式是较为现实的选择,但由于生物资产自然增值的特性使得历史成本计量模式很难客观反映出生物资产的真实价值。

生物资产通过生长、发育、繁殖等过程使其价值处于不断变化中,这样生物资产的价值就不仅仅指人类的各种投入,还含有其自然增值部分的价值。历史成本计量模式只能反映人类在生物资产上的各种投入,而很难正确反映生物资产自然增值部分的价值。

鉴于生物资产千差万别,类型多样,各类生物资产的价值变动规律不同,因此本文认为可以结合不同产业(农业、林业、畜牧业、家禽业、渔业等)情况具体问题具体分析。一般而言,成熟的生物资产市场竞争激烈,其市场价格容易取得,存在活跃的交易市场,可以采用公允价值计量模式;而未成熟的生物资产市场,交易量不多,可验证的市场价格难以取得,可采用历史成本计量模式进行计量。

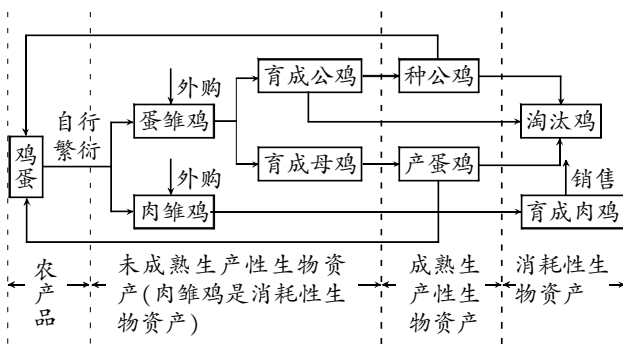
### 三、家禽养殖业生物资产计量模式的选择

**1. 家禽养殖业生物资产的价值变动规律。**家禽是指经过人类长期驯化和培育而成,在家养条件下能正常生存繁衍并能为人类大量提供肉、蛋等产品的鸟类。随着家禽和禽蛋产量增加以及人们生活水平的不断提高,禽肉和禽蛋已经成为普通消费者的日常食物,为促进家禽业的进一步发展,有必要寻找适合家禽类生物资产的会计计量模式。总体而言,家禽依据用途不同可以分为肉用家禽和蛋用家禽两种类型,肉用家禽为消耗性生物资产(为出售而持有的、或在将来收获为农产品的生物资产),蛋用家禽为生产性生物资产(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长期役用)。由于家禽的种类繁多,并且生长过程较为相似,为探讨的方便,本文以鸡为例对家禽类生物资产的生长过程和资产类型进行说明。

鸡作为人类饲养的主要家禽之一,根据利用方式不同,可分为蛋鸡和肉鸡两种类型。对于蛋鸡而言,1日龄雏鸡至开产(通常指0~20周龄)鸡称为后备鸡,后备鸡根据培育的环境条件和营养需求的不同,大致划分为两阶段:幼稚(0~6周龄)和育成鸡(7~20周龄)。

蛋鸡进入产蛋期一般是指21~72周龄,产蛋期可分为产蛋前期、中期、后期:产蛋前期是产蛋率80%以上的时期(多数是21~40周龄,其中26~28周龄达产蛋高峰,产蛋率可达95%左右);产蛋中期和后期的产蛋率为70%~80%和70%以下(多在40~60周龄和66周龄以后),后期母鸡的体重几乎不再增加,而且产蛋率开始下降。

肉鸡的生长速度快,饲养期短,通常肉鸡出壳后经过8周龄饲养体重达2公斤以上就可屠宰出售。家禽类生物资产的生长发育过程及资产类型如下图所示(以鸡为例):



家禽生长发育过程及对应的生物资产类型

从家禽的生长过程可以看到,根据企业持有生物资产的目的不同,可以划分为不同的资产类型:持有肉用家禽的目的是待成熟后将其出售,属于消耗性生物资产;持有蛋用家禽的目的是为了产蛋繁殖,能够重复利用,属于生产性生物资产。另外家禽在生长发育过程中不同生长阶段可以划分为不同类型的资产,并且不同类型资产之间在一定条件下可以相互转化。例如,对于蛋鸡而言,处于生长阶段的蛋鸡(蛋雏鸡和育成鸡)属于未成熟生产性生物资产,而当蛋鸡成熟为产蛋鸡时就转化为成熟生产性生物资产,当产蛋鸡被淘汰后就由成熟生

产性生物资产转化为消耗性生物资产。

**2. 家禽养殖业生物资产的计量模式。**为真实反映生物资产的价值,应结合家禽类生物资产类型(肉用家禽和蛋用家禽)与生长发育阶段采用不同的计量模式。

(1)肉用家禽的会计计量模式。作为消耗性生物资产的肉用家禽,其整个生长周期包括生长期和成熟期两个阶段,在肉用家禽的整个生命周期中,其价值是不断增加的。在生长期,主要表现为个体形态的增长;一旦进入成熟期,企业就可以随时将其出售。

一是生长期。对于肉用鸡而言,生长期是指从肉雏鸡成长为肉成鸡的阶段,一般肉用家禽的生长期比较短,为45~60天。若采用公允价值计量模式,生长期的肉用家禽活跃的交易市场很难找到,如对于鸡而言,虽然我国存在一定的肉雏鸡交易市场,但只是针对刚出生的雏鸡而言的,而生长期的肉雏鸡公允价值很难确定,因此对于生长期的肉用家禽而言,也不适宜采用公允价值计量模式。一般而言,由于肉用家禽生长期比较短,自然增值部分很小,并且在生长期人类的各种投入很容易找到,因此我们可以采用历史成本计量模式。

二是成熟期。当肉用家禽进入成熟期后,企业可以随时将其出售,对于成熟期的肉用家禽来说,一般而言存在公开活跃的市场,因此可以采用公允价值计量模式。例如,对于成熟期的肉鸡而言,由于在我国存在着活跃的交易市场,从而企业可以很容易地从交易市场上获得同类或类似鸡的市场价格及其他相关信息。

(2)蛋用家禽的会计计量模式。蛋用家禽的生命周期分为生长期和成熟期两个阶段,并且各个阶段的价值变动规律不同,因此应结合生长期和成熟期的不同特点来确定蛋用家禽的价值。

一是生长期。对于蛋用鸡而言,生长期指从蛋雏鸡成长为产蛋鸡的阶段,这一阶段蛋用家禽处于未成熟时期,属于未成熟生产性生物资产。企业持有蛋用家禽的目的是使其进入成熟期。生长期虽然不能达到企业持有蛋用家禽的最终目的,但是生长期对于蛋用家禽向成熟期的转化以及成熟期孵化家禽的数量和质量都起着至关重要的作用。因此如何确定生长期蛋用家禽的价值对于企业影响重大。对于生长期蛋用家禽的价值可以采用“历史成本+自然增值”的方法来确定。

对于生长期的蛋用家禽而言:蛋用家禽的价值 $P=$ 人类在蛋用家禽上的各种投入(历史成本) $P_1+$ 蛋用家禽的自然增值 $P_2$ 。

其中,人类在蛋用家禽生长期的投入包括饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。对于蛋用家禽在生长期的自然增值 $P_2$ ,如果已知投入资金 $P_1$ 、投资报酬率 $R$ 、投入资金经过的时间 $t$ ,便可以计算出蛋用家禽的自然增值额。假如资金是在开始时一次性投入,则蛋用家禽的自然增值 $P_2=P_1(1+R)^t-P_1$ 。在现实生活中,资金多为分期投入,假如分 $n$ 期,这样蛋用家禽在生长期的自然增值 $P_2$ 为:

$$P_2 = P_{11}(1+R_1)(1+R_2) \cdots (1+R_t) + P_{12}(1+R_2)(1+R_3) \cdots (1+R_t) + P_{1n}(1+R_n) \cdots (1+R_t) - (P_{11} + P_{12} + \cdots + P_{1n})$$

# 从财务报表分析角度谈会计数据链构建

万红波 倪静洁

(兰州大学管理学院 兰州 730000)

**【摘要】** 财务报表分析有助于报表使用者评价、筛选信息并做出正确的财务决策,然而由于现行财务报表分析方法的固有缺陷致使其不能为报表使用者有效使用。本文在分析当前财务报表分析方法局限性的基础上,对会计数据链的构建进行探析,为广大财务报表使用者提供一个简明、有效的财务报表分析思路与方法。

**【关键词】** 财务报表分析 会计数据链 财务决策

财务报表分析的目的在于通过运用分析工具和技术,从通用财务报表及相关数据中得出有助于报表使用者决策的推论和预测。在不同的决策过程中它扮演着不同的角色:在寻找投资对象时它是有效的审查工具,在考察企业绩效时它是评价工具,在展望企业未来发展前景时它是预测工具。可见,财务报表分析降低了报表使用者对直觉、猜测的依赖程度,减少了决策中的不确定性,报表分析工作的质量直接影响着利益相关者的决策质量。

俗话说,工欲善其事,必先利其器。本文以当前财务报表分析方法存在的问题为切入点,主要目的在于提出一种财务报表分析的新思路——会计数据链的构建。

## 一、当前财务报表分析方法存在的问题

当前财务报表分析方法主要有基本分析方法和综合分析方法两类,这些分析方法除本身存在的固有缺陷(如未考虑企业生命周期、财务战略选择等关键因素)外,在实际应用中也

存在着一定困境。这些都严重制约了财务报表分析工作的高效、有序进行。

### 1. 财务报表分析方法的固有缺陷。

(1)基本分析方法。主要包括:①比率分析法的缺陷包括两个方面:一是该方法仅以报表数据为基础,若报表数据存在瑕疵,分析结果极易误导使用者;二是该方法未能提供判断指标高低的标准,因而其可操作性不强。②趋势分析法的数据来源于不同期间的财务报表,报表数据由于受到会计政策、会计估计变更等因素的影响缺乏可比性。③因素分析法的缺陷在于没有界定各个因素对财务指标的影响程度。

(2)综合分析方法。伴随着企业高科技的引入及其对资金变现能力要求的提高,利益相关者对企业可持续发展能力和现金流的考虑越来越多。在此背景下,重点关注盈利能力的杜邦财务分析体系已不能适应时代要求。而沃尔比重评分法的缺陷在于没有证明其指标选择和指标权重的合理性。

其中: $R_1, R_2, \dots, R_n$  分别为各期的投资报酬率; $P_{11}, P_{12}, \dots, P_{1n}$  分别为各期对蛋鸡的投入,且  $P_1 = P_{11} + P_{12} + \dots + P_{1n}$ 。

对于各期的投入  $P_{11}, P_{12}, \dots, P_{1n}$  可以从账面价值中获得,容易确定,而对投资报酬率  $R_1, R_2, \dots, R_n$  如何确定呢?财政部门可以根据一定的统计数据测定各地区的种植业、林业、畜牧业、渔业四大类的投资回报率,科学地预测一个较长时间内的投资回报率,测定的投资回报率即为生物资产自然增值额计算公式中的  $R$ 。这样在已知投入资金  $P_{11}, P_{12}, \dots, P_{1n}$  与投资报酬率  $R_1, R_2, \dots, R_n$  以及投入资金经过的时间  $t$  的情况下,蛋用家禽的价值  $P$  就可以计算出来了。

二是成熟期。对于蛋用鸡而言,成熟期指从产蛋鸡至淘汰鸡阶段。成熟期的蛋用家禽属于成熟生产性生物资产。成熟期的蛋用家禽通过产蛋能够使其价值增加,给企业带来未来现金流,因此可应用收益净现值来计量其价值。

生物资产会计计量模式的选择一直是理论界和实务界争论的焦点。对于与人民生活息息相关的家禽类生物资产而言,蛋用家禽和肉用家禽有其不同的生长发育阶段和价值变动规

律,应结合家禽类生物资产的类型和生长阶段采用不同的会计计量模式,以促进我国禽业发展。若各家禽养殖企业都采用以上方法和统一的投资报酬率来核算家禽的价值,就可以使各个企业之间的会计信息具有可比性,同时也能克服采用单一历史成本计量模式进行计量与家禽实际价值相差甚远的情况。

### 主要参考文献

1. 张心灵,王平心.生物资产计量模式选择的思考.会计研究,2004;10
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007
3. 许云.解读《国际会计准则第 41 号——农业》中生物资产的确认与计量问题.林业财务与会计,2002;1
4. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
5. 隋艳颖.生猪资产会计计量模式研究.内蒙古农业大学硕士学位论文,2008