

编辑寄语

我们在会计学广袤无垠的
大海上追逐浪花
发现了这些
闪耀着理性火花的小小贝壳
经过细细筛选
我们将
那些最具潜质的珠贝
奉献给广大读者
并期待着您的回应

会计学博士论丛

Accounting Doctoral Dissertation Series



张心灵 著

生物资产会计 计量模式研究

Research on Accounting
Measurement
Model of Biological Asset

中国财政经济出版社

会计

计学博士论丛

生物资产会计 计量模式研究

张心灵
著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

生物资产会计计量模式研究 / 张心灵著. —北京: 中国财政经济出版社, 2008. 12

(会计学博士论丛)

ISBN 978-7-5095-0819-0

I. 生… II. 张… III. 农业会计-研究 IV. F302.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 103108 号

责任编辑: 樊清玉 责任校对: 张全录

封面设计: 颜 黎 版式设计: 兰 波

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 10.25 印张 250 000 字

2008 年 12 月第 1 版 2008 年 12 月北京第 1 次印刷

定价: 25.00 元

ISBN 978-7-5095-0819-0/F · 0668

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010-88190744

本书受到以下项目的资助：

1. 国家自然科学基金项目《生物资产价值确认、计量与信息披露研究》（项目批准号：70572080，2006 - 2008）。

2. 内蒙古自治区教育厅高等学校科学研究项目《农业生物资产价值确认与计量研究》。

3. 内蒙古自治区普通高等学校人文社会科学重点研究基地“内蒙古农村牧区发展研究所”项目《生物资产会计理论与实务研究》。



学术界应以总结与探索理论为己任，会计学界也不例外。会计理论研究成果的直接载体应当说是会计学术著作，而最能反映最新会计学术观点的往往是那些中青年学者的论著，会计学博士论文就是其中新鲜的、有活力的、闪耀着思想火花的论著中的一部分。时值今日，我们会计界培养了一批又一批博士生高级专门人才，他们是会计科研的新生力量并成为会计事业发展的希望。他们的创新能力强，成果产出率高，特别是在他们的博士论文中，某些观点如经深化和完善，有可能成为全新的、具有开拓性的，甚至是代表会计领域今后创新研究的学术思想。

本此初衷，中国财政经济出版社会计分社的编辑策划了一套“会计学博士论丛”，将会计学术研究领域中那些具有较高理论水



平和创新意识，能在一定程度上填补会计理论的空白并与现实需要贴近、对实务操作具有指导意义的财务、会计、审计方面的，主要是博士生的理论著作收录进来，旨在宏扬会计学理论，活跃学术氛围，促进会计理论研究向纵深发展。

我考虑这套“会计学博士论丛”的出版，具有以下意义：

一、总结和反映了我国现代会计教育的最新成果

我在 1995 年的一篇文章（《我国会计理论研究的若干认识》）中曾经谈到，综观当今世界，既不存在会计教育落后而会计实务先进的情形，也不存在会计教育先进而会计实务落后的情形，会计教育的变革与会计实践的进步密切相关，而会计理论研究成果也很大程度上是通过会计教育转化为对实践的指导作用的。我们每年都要培养一批博士生，他们是会计教育的较高层次上的受益者，是未来的会计理论研究者，将他们在校的研究成果去粗存精、陆续出版，应当说是能够反映我国现代会计教育的最新成果的。

二、较为系统、全面地反映了当前会计学理论与实务研究发展的全貌

综观我国近年来的会计理论与会计理论建设情况，很难用一句话概括，学术界的评价也褒贬不一，相持不下。现今的会计学术界也是派系林立，各院校之间门户之见颇多，中国财政经济出版社将新近完成的、具有较高理论水准的博士生论文相继出版，可以说是为会计界做了一件好事，使我们不出门便可详细了解最新的会计研究动态和成果。会计是一门有史、有论、有独特的方法与技术且包罗众多分支学科的知识体系，一两本著作，难以道其万一，出一本合集，又难免只见树木、



不见森林，难以窥见会计学的动态发展，这样，出版“会计学博士论丛”不失为良策，可以使我们动态地综观与掌握当前会计学理论与实务研究发展的全貌。

三、能够活跃未来我国的会计理论研究，丰富我国的会计理论

现阶段的在校博士生一般都具有工作或实践经验，他们除具备专业知识外，在相关经济学科知识以及电脑和外语等应用技能方面远比我们那个时代丰富，他们的思想也是非常活跃的。他们在汲取了一系列会计理论研究成果的养分之后，将其充分消化、吸收，有的还能将其发展、创新，提出新的理论观点，在学术界引起争鸣。综观会计发展史，不乏事例。将这批活跃人群的思想、观点整理出版，必将有利于丰富和活跃我国的会计理论研究。

理论是社会需要的产物。我衷心希望这套“会计学博士论丛”中能不断涌现出适应当前社会需要的、推动会计理论研究向纵深发展的著作！

2001年8月9日



摆在读者面前的这本《生物资产会计计量模式研究》学术专著，是张心灵同志在她的博士学位论文基础上修改而成的，也是她主持的国家自然科学基金项目“生物资产价值确认、计量与信息披露”的阶段性成果。

本书主要针对农业投融资过程中涉及的特殊农业资产定价问题而展开研究。由于生物资产性质特殊，具有生物转化功能，其价值处于不断变化之中，生物资产会计计量充满争议，可借鉴的前人研究成果与资料比较少，但该问题在实务中是无法回避的，对农业投融资决策与现代农业经济的发展至关重要，因此本书具有重要的学术价值和现实意义。

本书从国际会计准则对生物资产的定义入手，对生物资产的相关概念进行界定；在



阅读大量文献资料的基础上对资产计量理论发展演变进行了系统阐述,重点分析了生物资产的信息需求及相关会计准则制定的现状,生物资产会计计量的争论焦点及趋向;研究提出生物资产的类型划分、特殊性及其价值变动规律,构造了新的理论框架,得出了生物资产会计计量的理想模式与现实可选模式。

本书在以下方面取得了新的研究进展:第一,指出国际会计准则第41号和我国会计准则生物资产定义的不足;提出了将微生物包括在内的新的生物资产概念;构造了生物资产新的分类方法;第二,在对生物资产价值构成、形成分析的基础上,提出了生物资产“双因素”、“双向”变动规律,得出了公允价值计量模式是生物资产会计计量的理想模式;第三,通过对农业企业进行的抽样调查和生物资产理想计量模式与农业企业实际计量方式之间的差异分析,得出历史成本与公允价值混合计量模式是生物资产计量的一种现实选择;第四,依据生物资产的市场活跃程度及公允价值估价技术,研究得出不同生物资产的不同会计计量模式。

纵观全书,作者依据严谨的理论分析和充实的数据论证了我国生物资产会计计量模式。全书中心突出,结构合理,语言流畅,方法科学,推论严谨,结论成立。本书提出的生物资产会计计量模式等主要创新内容,分别在国家自然科学基金委指定的权威期刊《会计研究》以及CSSCI源刊《财政研究》、《当代财经》等刊物发表。当然,本书对某些问题的研究深度以及由于客观条件限制在现代会计方法的运用等方面也存在不足,但是这并不影响这本著作的内在价值。

张心灵同志本科、硕士学习的是农业经济管理专业,博士学习的是会计学专业,博士论文的写作将两个专业的优势结合起来,加之多年来从事会计学与农业经济学教学与研究工



使她的研究具有扎实的理论基础。同时该同志曾经在许多企业（包括农业企业）做过会计、审计、项目投资咨询等工作，对农业企业做了大量调查研究，具有丰富的实践经验。专业的互补、理论与实际的结合是她完成艰难的博士论文研究工作以及未来进一步深入研究的优势条件。相信张心灵同志今后会继续把握正确的研究方向、保持现有的科学精神和坚韧不拔的态度，一定能在新的台阶上取得更大的成就。

王平心

2008年11月于杭州·下沙·月雅苑



内容摘要

生物资产 (Biological Asset), 《国际会计准则第 41 号——农业》(IAS41) 给予的定义是“活的动物和植物”, 它是从事农业生产活动的家庭、企业和单位最主要的生产资料以及资产的重要组成部分。与非生物资产相比, 生物资产最大的特点是具有生物转化功能, 生物资产价值处于不断变化之中, 这种特殊性导致生物资产价值计量较为困难。生物资产会计无论在国外还是国内, 都是一个充满争议的领域, 也是研究人员较少涉猎的领域。长期以来, 如西班牙学者 Josep M. Argilés 所说: “无论农业多么重要, 但农业历来没有得到会计研究者、实务人员及准则制定者的关注, 现行会计准则没有很好地反映农业企业的特点以及农场主和投资者的信息需求, 在 IAS41 发布之前, 没有任何有关生物资产的会计准则, 生物资产的计



价是困难的也是有争议的”。我国 2006 年颁布的《企业会计准则第 5 号——生物资产》与 IAS41 的实质性差异表现在会计计量模式的不一致，如何选择生物资产计量模式，怎样提供生物资产价值相关可靠、对决策有用的信息，是当前会计领域亟待研究与解决的重要课题，对促进农业会计理论的完善、农业投融资及农业经济的发展具有重要的理论与现实意义。本书针对会计领域这一难点问题即生物资产计量模式展开研究，旨在为会计理论与会计准则的完善、农业企业会计实务操作提供有借鉴价值的理论与方法。本书的主要创新性工作及形成的结论如下：

(1) 重新界定了生物资产概念，并提出生物资产新的分类方法。IAS41 和我国《企业会计准则第 5 号——生物资产》对生物资产的定义均为“活的动物和植物”，这样的定义很宽泛且不完善，既无理论依据，又不利于会计规则的正确制定，不能满足实际工作的需要，因此本书重新界定了生物资产概念，将微生物包括在内。生物资产新的分类方法是借鉴生物学和农业经济理论，依据生物资产产品产出状况，将生物资产分为产出一次完成和产出多次完成两类生物资产，这种分类方法对未来生物资产价值计量有重要意义。

(2) 首次得出生物资产价值变动规律是“双因素”、“双向”变动规律这一结论，由此提出生物资产理想计量模式选择的思路。在对生物资产价值构成、形成分析的基础上，得出生物资产价值双因素双向变动规律。生物资产价值变动由“双因素”（自然因素即数量形态、市场经济因素即单位价值）导致，生物资产价值变动是“双向”的，既有价值增加，又有价值减少。生物资产理想计量模式应当反映价值变动规律，并体现提供决策有用会计信息的计量目的，比较分析后发现公



允价值是生物资产计量的理想模式。

(3) 通过生物资产理想模式与农业企业实际选择之间的差距分析,得出历史成本与公允价值混合模式是生物资产计量的一种现实选择。通过问卷调查研究发现,农业企业认同公允价值的决策有用性,但目前不会选择公允价值计量,多数农业企业不选择公允价值的客观理由是:公允价值波动大,一旦采用会造成不同时期企业经营业绩的较大波动;现实难以操作;财会人员不熟悉;不可靠;不易取得以及没有必要等。外部信息需求差异、企业规模大小、现实条件以及未来趋势等多种因素影响,导致了理想与现实的差异,因此,历史成本与公允价值混合模式成为多方因素权衡与利益均衡的结果。

(4) 得出不同类型生物资产的计量模式选择方案。在生物资产计量模式分类研究的基础上,通过生物资产活跃市场状况及估价技术分析,形成的研究结论是:畜禽资产市场最活跃,市场交易价格信息较易取得,具备应用公允价值计量的条件;林木资产尽管缺乏活跃市场,可以根据生长发育规律,依赖现值模型及其他估价技术取得公允价值,也可以应用公允价值计量;其他缺乏活跃市场、现值与估价技术又难以应用的生物资产,应当采用历史成本计量。



Abstract

The definition of biological asset in International Accounting Standard No. 41 is “living animal and plant”. It also means the main capital goods and the important assets component being engaged in agricultural enterprise, family and unit. Compared with abiological assets, the main characteristic of biological assets is to have biotransformation function. Biological assets value is in endless change, and this particularity makes it very difficult to evaluate the biological assets. The biological asset accounting is a field which full of the dispute both in domestic and international research. It is also a field which has few researchers to step in. As Josep M. Argilés, a Spain scholar, says “In spite of its relative importance in the economy of many countries and its growing interrela-



tionships with other sectors, agriculture has traditionally not received much attention from accounting researchers, practitioners and standard setters, So far there is no standard for biological assets". The essential difference between biological asset accounting standard No. 5, issued in 2006 in our country, and IAS41 is accounting measurement model. It is becoming one of the most important topics and valuable issues on how to choose the measurement model of biological asset, to provide correlated and reliable information for decision making. It has the important theoretical and realistical significance in promoting Agricultural accounting theory, agricultural economy development and agricultural financing and investment. This dissertation system focused on the measurement model of biological asset, which is very difficult. The purpose of this dissertation is to offer a new theory and method for accounting theory, perfect accounting standard and agricultural enterprise accounting practice operation system. The main conclusions of the dissertation are as follows:

First, define the biological asset renewely, and brought forward new biological assets classification method. Biological asset must be definated renewedly. The boundary should include the microorganism. According to IAS41 and "biological assets" accounting standard in our country, Biological asset is "living animal and plant", this definition has too broad meaning and can no longer satisfied the practical option. It not only has no theory basis, but exclude microorganism, it is harmful for the accounting standard constitute correctly, being able to not satisfy the actual work requirements, therefore this dissertation defined the biological asset re-



newly, the concept should include a microorganism.

Second, made the conclusion that biological asset value changes obey the “double factors and bidirectional” change rule, for the first time. And thereout bring forward the route to choose biological asset ideal measurement model. Based on analysis biological assets value composition and form, according to the proposed biological asset measurement principle, this research got a conclusion that the biological asset value changes obey “double factors bidirectional” change rules. That biological assets value changes result in double factors (nature factor or quantity shape, market economic factor or unit value), as well as the value change is bidirectional (increase, reduction)”. According to this rule, biological asset ideal measurement model must reflect change rule and embodies the purpose providing decision – making useful accounting information. Comparatively analysis historical cost and the fair value measurement model, discover the fair value is most ideal model for the biological asset measurement.

Third, through analyzing the gap between ideal biological asset measurement models and real choosing of domestic agricultural enterprises, this dissertation issued the mixed model of the historical cost and the fair value. By using the questionnaire survey, the paper discovered that it is useful for agricultural enterprises using the fair value for decision making. However, they would not use it by now. Most of the agricultural enterprises do not choose the fair value, the objective reasons are: the fair value fluctuates largely. It will affect the achievement of enterprise management, and it may be result the big fluctuation for enterprise’s income when it was adopt;



operates difficultly; it is not familiar to accounts; it is unreliable and not easy to obtain, and so on. There are also many other factors include, the scale of the enterprise, the different external information demand, the reality operation consideration and so on. All these factors caused the differences between ideal and the reality. The mixed model of the historical cost and the fair value is becoming to balance the benefit and factors.

Four, got a conclusion of different measurement models for various biological asset types. Based on the biological asset measurement model classification research, through analyzing the market active function of biological assets and evaluation technique, the conclusions are: the livestock and poultry assets market is active, the market price is relatively easy to obtain, this meets the fair value application requirement; even though the forestry asset lacks of the active market, its fair value can be estimated in many ways: with current value in future cash flow model and other evaluation techniques, with the fair value etc. Other biological assets which were lack of active market and can't estimate its current value and evaluation techniques, should be estimated with the historical cost.