

# 农业类上市公司生物资产披露实证分析

赖惠明

(北京东城区职工大学财经系, 北京 100125)

**【摘要】** 本文以我国 64 家农业上市公司 2014 年半年度财务报告为基础, 从其生物资产的计量属性、会计报表列报以及附注信息披露状况等方面进行描述性统计分析, 对农业上市公司生物资产披露的透明度进行考察, 以期望为我国农业会计准则的完善与改进农业上市公司生物资产的披露提供实证依据。

**【关键词】** 农业上市公司; 生物资产; 会计透明度; 农业会计准则

2014 年 10 月 30 日, 獐子岛集团股份有限公司公告称, 因遭遇异常的冷水团灾难对扇贝等消耗性生物资产核销及计提巨额存货跌价准备, 这一事件被称为獐子岛“黑天鹅”事件。由此引发了对我国农业上市公司生物资产披露问题的广泛关注。本文以我国 63 家农业上市公司 2014 年半年度财务报告为基础, 从其生物资产的计量属性、会计报表列报以及附注信息披露等方面进行描述性统计分析, 对农业上市公司生物资产列报的透明度进行考察, 以期望为我国农业会计准则的完善与改进农业上市公司生物资产的披露提供实证依据。

## 一、农业上市公司生物资产的确认情况

根据深、沪证券交易所行业类别划分, 截至 2014 年

6 月 30 日, 我国共有农业上市公司 63 家, 其中, 深圳证券交易所 42 家, 上海证券交易所 21 家, 根据这 63 家上市公司 2014 年半年度财务报告, 编制农业上市公司生物资产确认及分类统计如表 1 所示。

从表 1 可以看出, 在这 63 家公司中, 未确认生物资产的共计 17 家, 占全部样本的 26.98%, 明确确认各类生物资产的共计 46 家, 占全部样本的 73.02%, 其中, 生产性生物资产、消耗性生物资产和公益性生物资产的确认比例分别为 55.56%、68.25% 和 4.76%。

在细分行业中, 林业类上市公司确认生物资产的比例最高, 达到了 100%, 饲料类次之, 其余依次为农业综合类、渔业类和种植业类。

出”的项目, 对基建项目月度并账的所有的支出科目(“教育事业支出”、“科研事业支出”、“行政管理支出”、“后勤保障支出”、“经营支出”)都实行项目核算, 按“项目支出”、“财政补助支出”和“非财政专项资金支出”等层级进行明细核算, 以此确定基建项目资金结转的相关支出。其次, 设置“自筹基建收入”和“基建财政拨款”两个项目, 按基建项目资金来源确定使用的收入项目, 如新一年的自筹基建年度资金计划 3 000 万元的来源分别为教育事业收入 1 500 万元及其他收入 1 500 万元, 那么在当年实现的收入中, 教育事业收入及其他收入项目支出中“自筹基建收入”项目各 1 500 万元, 而基建项目收到的财政拨款, 则在“财政补助收入”科目实行项目核算形成“基建财政拨款”的项目收入数。最后, 期末通过定义结转凭证读取“自筹基建收入”项目的收入数与“基建项目支出”的非财政专项资金支出数形成“非财政补助结转”余额、读取“基建财政拨款”项目的收入数与“基建项目支出”的财政专项资金支出数形成“财政补助结转”余额。

需要注意的是, 由于“大账”中基建并账业务是以收

付实现制为核算基础, 而基建账套自身业务的发生是以权责发生制为核算基础, 当基建账出现“在建工程”的形成包含“应付工程款”或“其他应付款”的情况时, 按新旧制度衔接规定, “大账”中尚未支付的基建款项不作为支出, “大账”的支出数会剔除“应付工程款”或“其他应付款”相应的金额, 最终会出现两套账关于基建项目的资金结转数是不相等的情况。

综上所述, 关于基建并账业务的处理尚属于新生物, 其相应的处理方法和方式仅靠新旧制度衔接规定的指导是远远不够的, 不同学校处理思路、核算软件的不同都会导致不同的处理结果, 本文就笔者在日常业务处理及经验交流过程中所遇到的问题及解决的对策展开了研究和探讨, 期望对高校的基建并账实务工作有所帮助。

## 主要参考文献

财政部. 高等学校会计制度. 财会[2013]30号, 2013-12-30.

财政部. 新旧高等学校会计制度有关衔接问题的处理规定. 财会[2014]3号, 2014-01-23.

**表 1 农业上市公司生物资产确认及分类统计分析表**

细分行业	总数	比重	不确认生物资产		确认生产性生物资产		确认消耗性生物资产		确认公益性生物资产	
			总数	比重	总数	比重	总数	比重	总数	比重
林业	6	10%	0	0	3	50%	5	83.33%	2	33.33%
农业综合	23	37%	4	17.39%	18	78.26%	18	78.26%	0	0
饲料	13	21%	2	17.09%	11	84.62%	11	84.62%	1	7.69%
渔业	9	14%	2	22.22%	2	22.22%	7	77.78%	0	0
种植业	12	18%	9	75%	1	8.33%	2	16.67%	0	0
合计	63	100%	17	26.98%	35	55.56%	43	68.25%	3	4.76%

资料来源:根据巨潮资讯网发布的上市公司2014年半年度财务报告整理,下同。

农业上市公司不确认生物资产的原因,或是公司的主营业务不涉及生物资产,如农产品的主要业务为农产品批发市场的开发与运营、大禹节水的主要业务为节水灌溉工程、中水渔业的主要业务为海洋捕捞等;或是公司的主营业务为经营农产品,如大多数种植业上市公司的主营业务为农作物种子研发、繁育、推广和服务,而农作物种子作为收获的农产品,当它与生物资产母体分离时,不再具有生命特征,在会计上作为存货而不是生物资产进行核算。

此外,同时确认生产性生物资产与消耗性生物资产的农业类上市公司有30家,占全部确认生物资产公司样本的65.22%,同时确认生产性生物资产、消耗性生物资产与公益性生物资产的农业类上市公司有3家,占全部确认生物资产公司样本的6.52%。

**二、生物资产计量属性及会计报表列报方式**

**1. 生物资产的计量属性实证分析。**根据《企业会计准则第5号——生物资产》(简称“生物资产准则”)的规定,我国生物资产应当按照历史成本进行计量,如果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计量。采用公允价值计量的,应当同时满足下列条件:一是生物资产有活跃的交易市场;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。

根据确认生物资产的46家农业上市公司的2014年半年度财务报告,编制生物资产确认属性统计分析表如表2所示。

**表 2 农业上市公司生物资产确认属性统计分析**

项目	历史成本		公允价值	
	数量	比重	数量	比重
公司数量	46	100%	0	0%

从表2可以看出,全部样本采用历史成本的计量属性。造成这一现象的原因主要有以下两个方面:一是我国

会计准则对何为“活跃的市场交易”未做具有可操作性的界定,在实务中,农业上市公司要提供“确凿证据”去证明该市场交易为“活跃交易市场”,难度较大。二是农业上市公司的自身选择:一则获取与使用公允价值须付出相关成本,二则农产品市场价格波动幅度一般较为剧烈,如采取公允价值计量,会导致农业上市公司不同会计期间的损益动荡起伏,会对企业形象与发展造成不利影响。因此,综合以上因素,农业上市公司一致选择历史成本作为生物资产的计量属性。

**2. 生物资产会计报表列报方式实证分析。**生物资产的披露方式统计一览表如表3

所示。

**表 3 农业上市公司生物资产披露方式一览表**

项目	资产负债表	会计报表附注	
		单独项目列示	作为子项目列示
生产性生物资产	√	√	×
消耗性生物资产	×	×	作为“存货”子项目
公益性生物资产	×	×	作为“其他流动资产”子项目

生物资产准则只对生物资产在会计报表附注中的披露进行规范,而2014年新修订的《企业会计准则第30号——财务报表列报》规定,资产负债表应单独列示生物资产。但是,由于修订后的《企业会计准则第30号——财务报表列报》未对生物资产的单独列示方式做出具体规定,上市公司在会计报表中仍是采用了原来的列示方式,即:生产性生物资产作为单独的项目列示、消耗性生物资产与存货项目合并列示、公益性生物资产与其他流动资产项目合并列示,消耗性生物资产与公益性生物资产仅在报表附注中对总额进行说明。在此模式下,消耗性生物资产与公益性生物资产价值变动与风险状况将无法得到及时反映。

而与此相对的是,如表4所示,消耗性生物资产作为农业上市公司的重要资产组成部分,占存货项目的较大比重,特别是在林业类、农业综合类和渔业类上市公司中,所占存货比重分别达到了77.14%、30.95%、58.80%,从金额上说,已经达到了重要性的标准,而如此重要的资产项目不在会计报表单独列示,不能不说是与重要性原则相违背的。

**表 4 消耗性生物资产占存货比重统计分析表**

项目	林业类	农业综合类	饲料类	渔业	种植类
消耗性生物资产占存货百分比	77.14%	30.95%	5.94%	58.80%	0.15%

**三、农业上市公司附注中消耗性生物资产披露情况**

对于消耗性生物资产,生物资产准则要求在附注中

披露以下信息:①各类消耗性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;③与消耗性生物资产相关的风险情况与管理措施;④与生物资产增减变动有关信息。

2014年上半年度,确认消耗性生物资产的农业上市公司有43家,其消耗性生物资产披露情况统计分析见表5。

表5 消耗性生物资产披露情况统计分析表

内部明细分组披露		跌价准备累计金额披露		风险情况与管理措施披露		增减变动金额披露		成本构成披露			
总数	比重	总数	比重	总数	比重	总数	比重	文字说明		数量说明	
								总数	比重	总数	比重
4	9.3%	11	25.58%	0	0	43	100%	17	39.53%	0	0

从表5可以看出,43家拥有消耗性生物资产的农业上市公司中,只有大康牧业、福成五丰、正虹科技与壹桥海参等四家公司对其拥有的消耗性生物资产进行了内部明细资产分组列示,占样本总数的9.3%,但是,福成五丰仅说明了消耗性生物资产各明细分组的实物数量,而剩下三家公司仅说明了消耗性生物资产各明细分组的账面价值,均未能满足准则披露各类消耗性生物资产的实物数量和账面价值的要求。

在消耗性生物资产跌价准备累计金额披露方面,有11家农业上市公司本期存在跌价准备累计金额,占样本总数的25.58%,而其中,对计提跌价准备依据进行披露的,只有6家公司,占全样本总数的13.92%。

农业上市公司对消耗性生物资产增减变动金额披露的执行情况较好,达到了100%,但仅有少数几个公司对其变动原因进行了说明。

农业上市公司对消耗性生物资产风险情况与管理措施披露的执行情况最不令人满意,尽管农业企业属于高风险行业,但无一家公司对生物资产的风险与管理进行披露。会计准则未对风险和措施的详细内容及披露方式进行具体规范而使上市公司进行选择性的忽略,应是主要原因之一。

从以上分析来看,农业上市公司执行生物资产会计准则的情况不容乐观。

此外,我国农业上市公司生物资产全部采用了历史成本计量属性,但只有17家公司对消耗性生物资产的成本构成在附注中进行了文字说明,占全部样本数的39.53%,无一家公司对消耗性生物资产的成本构成进行了数量说明,这使消耗性生物资产账面价值的透明度大大降低。生物资产准则未对生物资产成本构成披露做出规范应是主要原因。

#### 四、农业上市公司附注中生产性生物资产披露情况

对于生产性生物资产,生物资产准则要求在附注中

披露以下信息:①各类生产性生物资产的实物数量和账面价值;②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与生产性生物资产相关的风险情况与管理措施;④与生物资产增减变动有关信息。

2014年上半年度,确认生产性生物资产的农业上市公司有36家,其生产性生物资产披露情况统计分析见表6。

表6 生产性生物资产披露情况统计分析表

累计折旧披露		折旧政策披露		风险情况与管理措施披露		计提减值准备披露		内部明细分组披露			
总数	比重	总数	比重	总数	比重	总数	比重	行业内明细分组		成熟/未成熟	
								总数	比重	总数	比重
7	19.44%	31	86.11%	2	5.56%	2	5.56%	15	41.67%	6	16.67%

从表6可以看出,有31家农业上市公司在附注中对其采用的生产性生物资产的折旧政策进行披露,占样本总数的86.11%,执行情况相对较好。然而,尽管准则进行了明确规定披露累计折旧金额,但只有7家公司进行了披露,仅占样本总数的19.44%。

在生产性生物资产计提减值准备累计金额披露方面,只有益生股份和新农开发两家上市公司当期确认减值准备,仅占样本总数的5.56%,准则执行情况不佳。

在生产性生物资产风险情况与管理措施披露方面,只有罗牛山和雏鹰农牧两家上市公司在附注中予以披露,仅占样本总数的5.56%。

在生产性生物资产的内部明细分组披露方面,除武昌鱼外,剩下35家上市公司均进行了分行业框架下的披露,占样本总数的97.22%,其中,进一步进行行业内明细分组披露的企业有15家,占全部总数的41.67%,进一步进行成熟与未成熟分类的企业有5家,占样本总数的16.67%。

从以上分析可知,农业类上市公司在生产性生物资产披露方面,与生物资产准则的要求相去甚远。

综上所述,我国农业上市公司的财务报告中,有关生物资产的披露是不规范、不充分、不透明的,与其所属的农业行业所特有的高风险属性不甚相符,严重影响了投资者对公司的资产状况及盈利水平做出正确的判断,这也是农业上市公司频发类似獐子岛“黑天鹅”事件的根本原因之一。我国应从完善生物资产准则与加强对上市公司执行准则情况监管两个根本途径上进行改进,以充分保护投资者的利益与促进农业上市公司的良性发展。

#### 主要参考文献

吴虹雁,李蓉,顾义军.农业上市公司生物资产确认与计量经济后果分析[J].中国农业大学学报(社会科学版),2014(2).