

# 生物资产确认条件反思

——基于獐子岛系列事件的案例分析

李煜婷, 张卫民(教授)

**【摘要】** 2014年底,獐子岛“百万亩扇贝绝收”事件一出,舆论一片哗然。2015年8月,獐子岛又因为一次突如其来的大风灾害而再度成为资本市场关注的焦点。獐子岛系列事件促使我们警醒和思考:身处自然灾害频发的高风险养殖环境,獐子岛能否对其消耗性生物资产的成本和价值进行可靠的计量?这直接关系到獐子岛消耗性生物资产的确认条件是否成立。针对上述问题,应该从会计视角入手,重点关注獐子岛消耗性生物资产的后续计量和盘点过程,就其实物量无法准确确定、成本无法可靠计量对其生物资产确认条件提出质疑,结合企业会计准则中生物资产的确认条件,对獐子岛消耗性生物资产进行正确定位,并指出生物资产会计准则的未来修订方向。

**【关键词】** 生物资产; 确认条件; CAS 5; 獐子岛事件

**【中图分类号】** F230

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)22-0072-3

## 一、案例介绍

### (一)“獐子岛系列事件”概况

2014年10月30日晚间,獐子岛集团股份有限公司(简称“獐子岛”)发布公告称,因遭遇异常冷水团,部分海域的底播虾夷扇贝遭遇绝收。根据公司秋季对底播虾夷扇贝存量抽检结果,105.64万亩海域的底播虾夷扇贝存货因亩产过低被放弃本轮采捕,43.02万亩海域的底播虾夷扇贝存货被计提跌价准备,全部计入2014年第三季度,这使得公司前三季利润亏损8.12亿元,同比下滑幅度高达1389%。而在遭遇“扇贝劫”后不到一年,獐子岛于2015年8月初又发布公告称其主要养殖基地之一的长海县獐子岛镇发生大风气象灾害,这使得众多投资者担心“扇贝又被大风吹跑”。2016年年初,獐子岛“冷水团事件”遭2000人实名举报质疑其真实性。

### (二)案例企业生物资产类型及核算情况

1. 獐子岛生物资产类型。獐子岛的生物资产全部为消耗性生物资产。由獐子岛2013年年报可知,其存货账面价值合计26.84亿元,占资产总额的50.38%,是资产的主要构成部分。消耗性生物资产账面价值21.29亿元,占存货总额的79.32%,其中底播虾夷扇贝账面价值占消耗性生物资产总额的83.38%。“扇贝劫”后的2014年年报和2015半年报显示消耗性生物资产依旧是獐子岛的核心资产。獐子岛消耗性生物资产分为水产育苗(虾夷扇贝苗、海参苗等)和水产养殖虾夷扇贝、海参、鲍鱼、海胆等(分为浮筏养殖、底播养殖和围堰养殖三种形式)。

2. 獐子岛生物资产的核算情况。《企业会计准则第5号

——生物资产》(CAS 5)将消耗性生物资产的计量分为初始计量和后续计量。

(1)初始计量。CAS 5规定消耗性生物资产应当按照历史成本进行初始计量。根据消耗性生物资产获取方式的不同(分为外购、自行养殖和投资者投入三种),其成本所包含的项目也会有所不同。獐子岛消耗性生物资产属于自行养殖的水产品,其初始成本构成主要包括种苗费、海域使用金、浮筏摊销、工资性薪酬等。

(2)后续计量。消耗性生物资产的后续计量主要包括后续支出的计量与跌价准备的计提。消耗性生物资产的后续支出主要包括为了维护或提高生物资产的使用效能所发生的管护费用、饲养费用等。CAS 5规定生物资产后续支出应当予以费用化,计入当期损益。跌价准备的计提是指在对消耗性生物资产进行年度检查时,有确凿证据表明消耗性生物资产的可变现净值低于其账面价值的,企业应当按照两者的差额计提生物资产跌价准备,并计入当期损益。由于生物资产高度依赖自然环境,灾害频发使得其未来经济利益有很大的不确定性,生物资产发生减值的可能性相对较大,因此,计提跌价准备是消耗性生物资产进行后续计量的关键所在,也是难点所在。

根据獐子岛年报信息,獐子岛的消耗性生物资产2011年及2012年均未计提跌价准备;2013年计提2408655.60元跌价准备;2014年计提311246141.34元跌价准备,转销287340590.01元消耗性生物资产跌价准备;2015上半年转销649985.82元消耗性生物资产跌价准备。判断消耗性生物资

产是否需要计提跌价准备的首要任务便是确认其可变现净值。根据《企业会计准则第1号——存货》对可变现净值的说明,可变现净值可通过市场销售价格和消耗性生物资产实物量来确定。目前水产品市场发展较为成熟,市场销售价格相对透明,较易获知,准确性也相对较高。

然而,水产品这类消耗性生物资产由于其具有生长期较短、多数在深海中、高度依赖自然环境、生产过程不易持续监控、不可控性强等特点,其实物量难以准确估算。正因为如此,獐子岛消耗性生物资产的可变现净值确定的难点便在于其实物量的估算,这也是其后续计量的关键所在。

3. 獐子岛生物资产的盘点。獐子岛根据其消耗性生物资产的种类分别采取不同的盘点方式,具体如下表所示:

獐子岛消耗性生物资产的盘点方式

消耗性生物资产具体类别	盘点方式	抽点比例
网箱养殖产品及浮筏养殖鲍鱼	全面盘点	100%
浮筏养殖虾夷扇贝、海胆等在产品	多点随机抽取浮筏盘点	10%
当年底播虾夷扇贝	不盘点	0%
上年底播虾夷扇贝(水深不超过20米)	人工采捕盘点	0.3%
上年底播虾夷扇贝(水深超过20米)	拖网采捕盘点	1%
底播鲍鱼和海参等	人工采捕盘点	0.3%

其中,当年底播虾夷扇贝根据实投数量估计总数,因为如果进行盘点可能会造成幼苗受伤或死亡等不必要的损失。水深超过20米的养殖海域占公司目前养殖海域的90%以上,对该深水海域的底播虾夷扇贝采用拖网采捕的盘点方式,在不同的养殖区块随机选取多个样本点(每100亩抽点1亩,抽点比例为不低于1%)。

## 二、案例分析

### (一)对獐子岛生物资产期末盘点过程的分析

从獐子岛消耗性生物资产的盘点过程可以看出,獐子岛消耗性生物资产盘点的主要难点在于养殖区域水深超过20米的底播虾夷扇贝的盘点。而獐子岛底播虾夷扇贝的账面价值占消耗性生物资产总额的80%以上,且獐子岛大部分的养殖海域都集中在水深超过20米的养殖区域,因此下文主要针对养殖区域水深超过20米的底播虾夷扇贝的盘点过程进行分析。

獐子岛对养殖区域水深超过20米的底播虾夷扇贝采用的采捕船只拖网盘点方式是符合其行业需要以及当前技术发展现状的。尽管如此,在对养殖区域水深超过20米的底播虾夷扇贝进行盘点的过程中仍存在许多问题,具体阐述如下:

1. 底播虾夷扇贝不可直接观测。由于养殖区域水深超过20米,不再适宜采用潜水员作业方法,底播虾夷扇贝数量及其生长情况均不可见,这是首要问题。虽然可以采取采捕船

结合视频拍摄的方法,但这只能具体观察少量虾夷扇贝(抽样样本)的生长情况,视频拍摄也只是停留在对虾夷扇贝最表面的观察,并不能细致地了解其具体的数量和质量。不可见性带来许多问题,如实物量确定难度大、账实不符可能性大、虾夷扇贝质量不明、养殖过程比较被动、受自然因素影响大、可控性低、风险防范能力差等,这直接影响到虾夷扇贝后续计量的可操作性,直接关系到其成本是否能够可靠地计量。獐子岛“扇贝劫”突如其来,也正是因为底播虾夷扇贝不可见,无法提前预防风险。

2. 底播虾夷扇贝抽样盘点的抽样比例确定不合理。确定抽样比例既要考虑到抽样精度,也要考虑到抽样成本,但二者不可兼顾。獐子岛对养殖区域水深超过20米的底播虾夷扇贝的盘点抽样比例的规定是不低于1%,这个抽样比例是否合理?抽样1%的成本是多少?仅仅按1%的样本量去估计总体实物量是否能达到抽样精度的要求?獐子岛能否接受适当提高抽样比例带来的成本增加?为了控制成本,獐子岛能接受的最高抽样比例是多少?獐子岛对于这些信息均没有进行具体的披露,我们不得而知。

从定性的角度来看,獐子岛对养殖区域水深超过20米的底播虾夷扇贝的盘点成本主要包括拖网船只成本、拖网成本、人工成本(包括拖网船长及船员成本),由于船只本身就归属獐子岛所有,且盘点过程并不涉及其他大额支出,人工成本是其盘点过程的主要成本。由此推测獐子岛相应地扩大抽样比例,给其盘点带来的成本增加应该是可以接受的。但怎样的抽样比例才是最适宜的,这个问题还需要结合獐子岛自身情况以及其内部数据来进行研究,由于篇幅限制和资料难以获取,本文在此不再展开论述。笔者想强调的是,对于像底播虾夷扇贝这类特殊生物资产,由于其盘点难度大,公司对抽样盘点程序重视度不够,不愿花费更多人力物力成本,恰当抽样比例的确定也相对较困难,这必将影响到这类生物资产实物量的确定,进而影响其成本核算的可靠计量。

### (二)对獐子岛生物资产确认条件的讨论

1. 生物资产确认的三个条件。獐子岛生物资产的成本能否可靠计量,直接影响了其作为生物资产的确认条件是否成立。CAS 5规定生物资产同时满足下列三个条件的,才能予以确认:

(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。这一条件要求企业从法律和实质两方面拥有或控制生物资产,自然界中无明确归属权的生物资源不属于生物资产范畴。另外,该生物资产必须是现实存在的,而不是未来预期拥有的生物资产。

(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。该生物资产包含的经济利益未来可能直接转化为企业的现金流,也可能间接地为企业带来其他层面的利益。

(3)该生物资产的成本能够可靠地计量。这一条件是指

## □ 案例分析

企业确认入账的生物资产的成本或价值能直接或间接地以货币或非货币的形式计量。如果企业确认入账的生物资产的成本或价值能被可靠并且准确地计量,并同时满足生物资产确认的其他条件的,可确认为生物资产;否则,企业不能确认为生物资产。

2. 针对上述三个条件的具体分析。企业的生物资产通常都是自身控制或者拥有的,第一个条件容易满足。农牧场的牛羊、林木类等生物资产一旦为企业所拥有或控制通常都能为企业带来经济利益。但由于生物资产的成长过程不为人所控制,极度依赖自然环境,受极端天气、瘟疫等自然灾害影响严重,因此其未来经济利益可能为零,甚至为负。獐子岛“扇贝劫”事件正是因自然灾害导致8亿元扇贝死亡,其拥有的生物资产不仅没有为獐子岛带来经济利益,反而造成其严重的损失。这就提醒我们对于生物资产的经济利益流入这一确认条件必须谨慎对待。

更为重要的是,由于生物资产本身的特殊性致使其价值计量变得非常复杂,其成本是否能够可靠计量这一确认条件受到了诸多质疑,獐子岛养殖区域水深超过20米的底播虾夷扇贝便是最好的例子。如前文分析,由于底播虾夷扇贝生长于海底,分布海域广泛,且其实物量和生长过程不可见,这些特殊性给其实物量的盘点带来了许多难以解决的问题。实物量无法确定必然导致这类生物资产的后续成本无法可靠地计量,直接导致这类生物资产的确认受到质疑。

本文通过对獐子岛系列事件进行分析,提出一个观点:像獐子岛底播虾夷扇贝这类实物量无法确定、后续成本无法可靠计量的生物资产,事实上没有完全满足CAS 5所规定的生物资产的三个确认条件,并不能将其归类于生物资产进行核算。目前CAS 5关于生物资产确认条件的规定也过于笼统,对“成本可靠计量”这一标准没有给出详细解释和规范,对此企业具有主观上的可操纵性。

### (三) 思考与启示

蔡好东、张孝友(2006)通过对CAS 5与《国际会计准则第41号——农业》进行比较分析,指出两个准则都强调了生物资产作为一种特殊资产,其资产的属性和本质内涵仍然是会计确认时应考虑的重要因素;同时强调“成本可靠计量这一条件是关于生物资产确认中操作层面的基本要求”。对于某些特殊的生物资产,如果其成本和价值不能可靠地计量,就无法在会计账簿中进行记录和反映,也不能在资产负债表中列报和披露,从而无法为决策者和投资者提供准确的、可靠的会计信息,甚至会给企业带来更高的风险和更大的操作空间。

生物资产实物量能够确定是生物资产成本或价值计量的首要条件。然而,由于生物资产具有生物转化性和自然增值性,同时又高度依赖自然环境,承受着特有的自然风险,其数量和质量都可能随着生长周期发生巨大的变化。尤其对一

些生长环境较为特殊的生物资产,它们的实物量的确定更受技术条件和盘点成本双方面的限制。技术条件不成熟、盘点成本过高导致这类特殊生物资产的实物量无法准确地确定,成本无法可靠地计量。严格来说,不论是从生物资产确认条件的理论层面,还是从企业的实际操作层面来看,会计上不应将其纳入生物资产的范畴。

虽然CAS 5规范了农林牧渔业企业生物资产的确认、计量和披露规则,为提高这些企业会计信息质量提供了保障。就生物资产的确认条件而言,CAS 5首先在总则中对生物资产做了定义和分类,随后规定了生物资产的三个确认条件,其内容与资产的本质与内涵相符。但生物资产不同于一般资产,其特殊性增加了成本计量的难度与不确定性,某些生物资产甚至不能相对可靠地确定实物量,抑或确定实物量的成本过高,不符合成本效益原则,而无法可靠地计量成本,不能确认为生物资产。但现行CAS 5和应用指南都未对这类生物资产的确认起到实质性的约束作用,企业在实际操作中仍将这类资源视为生物资产,且并未致力于提高其成本计量的可靠性,也未进一步地披露其特殊性和高风险性,从而导致投资者对企业会计信息的误解。獐子岛系列事件引发的震荡便是最好的例证。

由此,笔者认为,在未来修订CAS 5及其应用指南的过程中可以考虑以下两点:①进一步规范生物资产的三个确认条件,具体包括细化成本是否可靠计量的衡量标准、增加生物资产确认的限制性条款。②要求企业披露其满足生物资产确认条件的信息,如是否为企业所控制、如何确保成本可靠计量等。此外,企业还应披露生物资产具体类别以及其所面临的风险,尤其是潜在的巨灾风险。

### 主要参考文献:

财政部. 企业会计准则[M]. 北京:经济科学出版社, 2006.

财政部. 企业会计准则讲解[M]. 北京:人民出版社, 2008.

陈金珍. 关于生物资产会计准则的探讨[D]. 厦门:厦门大学, 2007.

蔡好东,张孝友. 我国生物资产准则与IAS41的比较与思考[J]. 会计研究, 2006(11).

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).

王乐锦,蔡好东. 生物资产增值信息披露的逻辑:会计信息质量视角[J]. 会计研究, 2008(3).

胡海川,张心灵,范文娟. 生物资产评估体系构建研究[J]. 财会通讯, 2013(1).

作者单位:北京林业大学经济管理学院,北京 100083