

农业投资项目经济评价中生物资产处理问题探讨

——基于生物资产准则规定

张晓川 郭晓

(西南大学经济管理学院 重庆 400715)

【摘要】目前,我国农业投资项目经济评价中存在一个重大缺陷,即未考虑生物资产对项目评价方法和结论所产生的影响,这不利于保证农业投资项目经济评价的客观性和准确性。本文从农业投资项目经济评价工作实践出发,结合我国《企业会计准则第5号——生物资产》的规定,对生物资产分类、自制生物资产成本估算以及生产性生物资产折旧估算问题进行了探讨,并针对实践中存在的一些问题提出了改进建议。

【关键词】农业投资项目 经济评价 生物资产

生物资产是农业投资项目区别于一般工业投资项目的重要特征之一。在大多数农业投资项目中,都会涉及生物资产如农作物的种植、林木果树的栽培和畜禽的饲养等的经济评价问题。生物资产作为项目收益的来源,其估价是否合理、处理是否恰当,直接关系到项目决策前的可行性和项目评估的科学性和准确性,进而影响对项目的决策。然而长期以来,农业投资项目的经济评价未考虑到生物资产的特殊性,仍然沿用一般工业项目经济评价的方法与参数体系,在生物资产的会计处理方面未作特别的规定,导致项目现金流量计算经常出现偏差,影响决策指标的准确性。

《企业会计准则第5号——生物资产》(CAS5)对生物资产会计处理作出了明确的规定,为农业投资项目生物资产的经济评价提供了理论依据。本文据此对农业投资项目经济评价中有关生物资产的会计处理问题谈些看法。

一、农业投资项目经济评价中生物资产处理存在的问题

1. 尚未将生物资产准确地进行区分。农业投资项目涉及的生物资产既包括类似果树、奶牛、种畜等可供多年使用的资产,又包括大田作物、生猪等在一个生产周期结束时销售的资产,还包括防风固沙林、水土保持和水源涵养林等。CAS5第三条规定:生物资产分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。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;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;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。可见,CAS5对于不同类型生物资产的概念和处理方法都有明确的规范。消耗性生物资产的处理方法类似于流动资产的处理方法,而生产性生物资产的处理方法类似于固定资产的处理方法。但是目前在农业投资项目的经济评价中,对消耗性生物资产和生产性生物资产的区分及其处理均不规范:

一种情况是,将消耗性生物资产当作生产性生物资产的固定资产处理,列入建设投资,采取与建筑物、机器设备等相

同的方法来进行确认、计价和核算,按类似固定资产的会计处理方法计提折旧。例如,在绿化苗木培育项目中,一些本应作为消耗性生物资产的苗木,需要经过较长时间栽培才能达到出售条件,但将其作为投资项目,因其生长时间较长而被当作生产性生物资产处理。在这种处理方式下,消耗性生物资产的成本被计入投资额,导致投资额增加。而按照固定资产逐年计提折旧的方法处理,又会影响成本效益的估算。

另一种情况则是,将生产性生物资产当作流动资产处理,如将购进种畜的费用等计入经营期间的成本,这种费用化的处理,既减少了投资额,又增加了当期成本。

上述两种情况都违背了CAS5关于生物资产的会计核算原则,导致投资项目现金流量在时间序列上的分布发生变动,影响投资项目决策指标计算的准确性。

2. 缺乏自制生物资产的成本估算。自制生物资产是指农业生产者自行栽培、营造、繁殖或养殖的生物资产。目前在农业投资项目的经济评价中,为减少工作量,多数农业投资项目可行性研究报告对自制生物资产的成本不做明细测算,而是直接用同类生物资产的市场价格来代替。在自制生物资产种类较多的情况下,为避免在不同生物资产之间分摊期间费用的繁琐,一些项目评估报告直接将自制生物资产的生产成本计入项目的总成本,完全省去了对单位产品生产成本的估算。例如,在蔬菜种植与加工项目中,对于作为加工环节原材料的蔬菜直接按市场价值估价,省略了对蔬菜种植成本的估算;或将蔬菜生产所投入的物质资料和人工费等直接纳入项目的总成本集中测算。这种一揽子测算出来的成本显然是不准确的,不利于项目方案的设计和比较选择,如在上述蔬菜种植与加工项目中,投资者可以选择“公司+农户”的组织形式收购农户种植的蔬菜,也可以自建生产基地解决原料问题,而成本高低是对两者作出选择的重要参考因素。

没有自制生物资产成本的正确估算,也就无法与外购生物资产成本进行比较,这样,对于投资项目是否应当建立生产

基地、应该采取何种产业化经营的组织形式等问题,都难以解决,从而影响到投资项目方案的设计和选择。

3. 对生产性生物资产的折旧计算过于简单。生物资产与其他资产的一个显著不同特点就是它有生命,而生产性生物资产更具有动植物的自然再生产和经济再生产相互交织的生命周期特点,其价值转化机理也不一样,一般资产计提折旧的方法对于生产性生物资产并不完全适合。

目前,在农业投资项目的经济评价中,对于生产性生物资产的折旧一般都采用年限平均法,然而不同生物资产折旧残值率和折旧年限是不相同的,对它们采用统一的残值率和年限不利于保证投资项目评价的准确性和项目之间的可比性。例如奶牛,从实际情况来看,其折旧年限3~8年不等,残值率5%~30%不等。这种差异本身是出于对不同品种奶牛生产性能的考虑,但客观上也给评价者提供了广阔的操作空间,使其能够对投资项目各年的折旧额随意调整。

普遍使用年限平均法,虽然操作简便,但其计提的折旧与生产性生物资产的价值变动并不完全一致。生产性生物资产的价值与其生产能力密切相关,而生产性生物资产的生产能力具有寿命期内中间高、两头低的规律,也就是说,生产性生物资产寿命中期价值损耗快,寿命初期和晚期损耗慢。在年限平均法下,各期计提的折旧金额相等,价值损耗自始至终保持相同的速率,这并不能反映生产性生物资产价值变动的实际情况,导致资产的账面价值与实际价值产生差异。同时,不恰当的折旧金额也会通过影响成本进而影响所得税的金额,最终作用于项目的现金流量,导致现金流量发生改变。

二、改进生物资产处理方法建议

生物资产会计处理的准确性对农业投资项目的准确评价意义重大。为了科学地评价农业投资项目中生物资产的价值,本文对生物资产的会计处理提出以下改进建议:

1. 准确区分生物资产的类型。生物资产类型能否准确地区分,对于估算农业投资项目投资额及经营成本等指标具有非常重要的影响。而如何区分消耗性生物资产和生产性生物资产,应根据CAS5的相关规定,以该资产在项目中的使用方式和项目本身的经营目的作为判断标准。

(1)根据生物资产在项目中是否可以反复使用区分消耗性生物资产和生产性生物资产。消耗性生物资产只有一个生产周期,农产品收获之后就不复存在。而生产性生物资产能够在生产经营中长期、反复产生价值,不断产出农产品或者是长期役用,且其本身并不因使用而消失。

消耗性生物资产通常是一次性消耗并终止其服务能力或不再产生未来经济利益,从而在一定程度上表现出存货的特征,属于劳动对象。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继续产生未来经济利益,属于劳动手段。例如肉畜、蔬菜、大田作物、用材林等,它们一旦收获或出售,都不能在项目中继续存在,因而属于消耗性生物资产。而种畜、果树等,在其提供产品的过程中本身长期存在,可以在多个生产周期内保持生产能力,不断提供产品,因而属于生产性生物资产。

(2)根据项目本身的经营目的区分消耗性生物资产和生产性生物资产。例如果树、种畜,在专门销售果树种苗、种畜的项目中,它们属于消耗性生物资产;但在生产水果、育肥畜的项目中,它们属于生产性生物资产。

另外,需要特别注意的是,有些生物资产可能同时具有消耗性生物资产和生产性生物资产的特征。例如,中药材厚朴一般需要15年左右方能采伐取皮,而在达到采伐条件之前,其树叶和种子也可以产生经济效益。这样,相对于树叶和种子,厚朴树是生产性生物资产,而相对于厚朴皮,厚朴树则是消耗性生物资产。考虑到厚朴种植以取皮为目的,笔者认为将之按消耗性生物资产处理较为适宜。

2. 加强自制生物资产的成本估算。CAS5第二章对自行栽培、营造、繁殖或养殖的消耗性生物资产和自行营造或繁殖的生产性生物资产成本的确认和计量作出了规定,对这类项目进行经济评价时,可以结合项目方案设计,依照CAS5的相关规定对自制生物资产的成本进行估算,与外购生物资产的成本进行比较分析,以作为投资项目的决策依据。

3. 合理确定生产性生物资产折旧方法。CAS5规定,生产性生物资产的折旧方法包括年限平均法、工作量法、产量法等。年限平均法直接按照生物资产的使用年限平均计算折旧;工作量法一般按照成熟生产性生物资产所能提供的工作量平均计算折旧额;产量法则按照生物资产提供的农产品产量或新的生物资产的数量来提取折旧。

由于农业投资项目涉及的生产性生物资产各年的产量水平通常都能从技术专家处得到资料,因而可以根据生物资产提供的农产品产量或新的生物资产的数量来提取折旧,相对于年限平均法和工作量法而言,产量更能体现生物资产自身的生长发育规律。一般来看,生物资产成熟期提供的产量多,其提取的折旧相应较多,这也符合成本收益配比原则。可见产量法更适合用于生物资产计提折旧。但对于某些生物资产使用寿命较长的项目,例如果树栽培,通常进入盛果期后各年产量相对稳定,而果树寿命期又远大于项目经济评价的计算期,所以在评价中使用年限平均法也是可行的。

三、结束语

生物资产的多样性和再生产特性决定了在农业投资项目经济评价中生物资产不能与一般资产完全一致,准确地分类、估算成本以及计算折旧,对于保证项目经济评价的准确性意义重大。因此,项目评价人员学习和借鉴CAS5的有关规定,对于提高项目经济评价质量是十分必要的。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 孔莉,虞莉娟.生物资产计量、折旧与披露问题浅探.财会月刊,2010;1
3. 郁仲平.生产性生物资产初始计量的探讨.中国农业会计,2010;3
4. 范文娟.我国生物资产价值评估方法研究.内蒙古农业大学博士论文集,2010