

谈农场企业会计核算的若干基本问题

杨西平 任富强

(西藏民族学院 陕西咸阳 712082)

【摘要】 本文以农场企业为对象,在分析新时期农场企业会计核算特点的基础上,从“资源性资产”的计价、“生物资产”的确认与计量、会计信息的披露与报告等方面研究了农场企业会计核算的基本问题。

【关键词】 农场企业 核算 探讨

由于我国地域辽阔,地区间经济发展不平衡,农场企业的生产过程、组织形式和管理体制等与其他行业均存在较大的差异,使得目前农场企业会计核算有其独有的特点,同时也存在着一些亟待解决的基本问题。本文拟研究、分析这些特点并探索解决这些基本问题的途径。

农场企业会计核算具有以下特点:①核算内容的广泛性;②核算体制的复杂性;③核算方法的灵活性;④核算周期的不稳定性;⑤核算对象的不确定性。

一、农场企业资源性资产计价的缺陷及改进建议

1. 农场企业资源性资产计价的缺陷。资源性资产,是指农场企业生产经营活动中所涉及的具有稀缺性和不可移动的人工开发自然生成物,包括土地资源资产、农田水利资源资产、其他农业资源资产等。作为自然生成物的资源性资产的计

想查阅国外文献,发现很多国家也处于定性和简单定量分析阶段,而且研究成果严格保密,即使不保密,我国也很难移植,因为我国的税收环境和税收模式都具有特殊性。

基于以上背景,我们决定创立“税收工程学”这门新学科。税收工程学,就是用工程学的方法,研究税收面临的一系列问题,并提供科学定量的回答。税收政策分析与模拟只是税收工程学研究的内容之一,税收工程学还研究税收预测、税收负担与转嫁、税收管理模式、税收绩效评价、税收博弈效应、电子税务、关税与国际贸易、税收与经济结构调整等一系列重大的税收难题。

“税收工程学”是一门综合性学科,它需要综合运用经济学、税收理论、工程学、计算机理论、法学等方面的知识。当前,我国的税收学研究主要是以文科学生为主,文科学生擅长定性分析和文字描述,而复杂的系统性工程问题不得不运用科学的定量分析技术来解决。所以我们在研究和创立这门新学科的时候,创造性地聘请了多个学科的高级研究人员、专家、教授来组成一支“混合舰队”,共同攻关,将定性分析与定量分析相结合,将理论与实践相结合,将文科与理工科相结合,从而圆满完成了任务。

税收工程学是一门研究复杂而重大的现实问题的学科,

量不同于一般会计学上的资产的计量,由于其具有稀缺性、非交易性等特点,其计量应有一套特殊的方法体系。理论界往往采用收益还原法、成本法、市场价格法、剩余法等基本方法对其进行价值评估,或构建边际机会成本模型和模糊数学模型等对其价值进行计量。此外,对于一些单纯性资源,如土地资源的价格,理论上还可以采用马克思的地租资本化价格法计价,即:土地价格=地租÷利息率。但是,以上提到的评估与计量方法大部分只局限于学术交流阶段,认知程度较低,可操作性不强,这也正是将资源性资产纳入会计核算体系的困难所在。

2. 改进农场企业资源性资产计价的建议。笔者认为,对于资源性资产的初始计量,既要遵循相关的法规,又要从我国国情出发考虑资源性资产的特点。如对于资源性资产中的土

这也是称之为税收工程学而不是税收理论的主要原因。例如,经济学中的帕累托最优理论,它只是一种思想和理念,很难对具体税收政策的制定有明确的指导意义。它与实践之间有很大的空隙,这个巨大的空隙就是由税收工程学来填补的。所以税收工程学是一门贴近税收现实、解决重大实际问题的应用型学科。

税收工程学的创建,得益于研究人员在各自领域所进行的开创性研究,也得益于科技部的支持。税收工程学作为一门学科,不仅研究如何解决国内税收面临的一系列关键问题,而且其分析方法和技术也可以应用于其他国家,就像微积分一样,具有国际通用性。当然,不同的国家要使用不同的特征参数来计算。

【注】 本文得到科技部“村镇消费信贷服务产品设计与风险防控技术研究”课题(编号:2006BAJ07B01)资助。

主要参考文献

1. Starr, R.M. 著.鲁昌,许永国译.一般均衡理论.上海:上海财经大学出版社,2003

2. 道格拉斯·盖尔著.韦森译.一般均衡的策略基础——动态匹配与讨价还价博弈.上海:上海三联书店、上海人民出版社,2004

地,根据我国《土地管理法》的规定:土地使用权可以依法转让、交易。单从这一点来看,土地使用权是存在市场价格的。但法律又明确规定不准非法买卖或者以其他形式非法转让土地,因而土地是不存在所谓真正意义上的自由的市场价格的。那么,对于农场企业通过行政划拨取得的农用地应如何确定其入账价格,才能客观、真实地反映出该宗土地资源资产的价值呢?显然,其计量不能按照土地中介服务机构对土地(使用权)的评估价入账。为了能够较为客观、真实地反映农场企业通过行政划拨取得的农用地的价值,我们不妨这样设想,土地资源资产初始计量的入账价格可参照《土地管理法》和各省、市(自治区)的相关规定来确定。

笔者认为,对于该宗土地资源资产,采用征地时的土地补偿费作为计量的入账价值,既具有可操作性,又具有充分的法律依据。在理论界,这种做法也得到了认可。而对于土地资源资产以外的其他资源性资产,则可按照其建设过程中实际发生的全部支出作为计量的入账价值。对其所占用的农田水利地和养殖水面则按土地资源资产进行确认和计量,这种做法也在一定程度上体现了土地以外其他资源资产自然生成物部分的价值。

二、农场企业生物资产计价存在的问题及对策

“生物资产”是指有生命的动物和植物,该定义与国际会计准则所规定的活的动物或植物的概念完全相同。由于农业生产经营活动是自然再生产和经济再生产相结合的一种生产活动方式,其许多特征决定了农场企业中生物资产的确认和划分具有复杂性和差异性。

如我国2006年颁布的《企业会计准则第5号——生物资产》规定须同时满足下列条件才能确认为生物资产:①企业因过去的交易或者事项而拥有或者控制该资产;②该资产所包含的经济利益或服务能很可能流入企业;③该资产的成本能够可靠地计量。同时,该准则将生物资产划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,包括生长中的大田作物、蔬菜以及存栏待售的牲畜等。生产性生物资产,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,包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。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,包括防风固沙林、水土保持林和水源涵养林等。但对于一些特殊的生物资产,很难对其进行准确计量。如良种场用来进行试验和繁育的农作物新品种的籽种、农场中还没有长大的幼畜,在当期是属于消耗性生物资产,还是作为生产性生物资产进行会计核算?对此该准则中还没有一个具体、详细的规定。

有关部门应针对其行业的具体特点,在会计准则的基础上进一步完善和制定如种植业、林业、畜牧业和渔业等行业具体而又详细的生物资产的确认、划分和计量标准。

三、农场企业会计信息报告与披露存在的问题及对策

1. 农场企业核算存在会计信息失真的问题。

(1)农场的承包经营方式导致农场会计信息失真。农场与承包农户(家庭农场)之间的联系往往只是收取承包费(实物

地租)。在这种相对简单的经营管理体制下,农场本身几乎没有健全的会计核算制度,其会计核算仅限于编制一些简单的统计报表,因而无法提供完整的农产品成本核算资料。

(2)承包农户会计信息失真。承包农户的数量多而分散,自身的会计水平有限,平时不对农业活动进行核算。而农场企业只是大致估计和分析汇总各农户的会计资料,无法提供反映农场企业生产经营活动和农产品生产成本的详细会计核算资料,尤其是某一种农产品的成本核算资料。

(3)农场企业生产经营活动的不确定性削弱了农场生产经营活动的会计计量与记录的可靠性。农场企业生产经营活动受自然条件的影响较大,人类无法预测和预防一些不利自然事项的发生,不能对农产品生产的全过程进行有效的控制和监督,客观上削弱了农场企业生产经营活动的会计计量与记录的可靠性。

(4)激励机制的缺乏导致了会计信息的失真。在自主经营模式下,作为土地承包者的农户占有、支配完成承包任务后剩余的部分成果,因而农业生产经营活动的会计信息质量与各承包户并没有较大的利益关系,激励机制的缺乏进一步导致了会计信息的失真。

2. 提高农场企业会计信息可靠性的对策。笔者建议从实际出发,将农场企业划分为以农业为主的股份有限公司、中小农场企业和家庭农场三种基本类型,对其采用不同的会计核算方法。

(1)以农业为主的股份有限公司会计核算应执行《企业会计准则》。由于农业上市公司一般是由几个与农业有直接或间接关系的分公司所组成的,有的分公司主要从事农产品的粗加工、精加工及运输活动,已经完全脱离农业生产活动,所以,会计核算工作不能“一刀切”,应按各分公司的业务内容进行分类。对凡涉及农业活动的分公司业务,应按农业会计核算办法进行日常的会计处理;对不涉及农业活动的分公司业务,应执行统一的《企业会计准则》。

(2)中小农场企业的会计核算方法。为了规范中小企业的会计核算方法,许多国家都有特殊行业的会计制度。我国中小规模的农场企业可以先执行《小企业会计准则》,待其发展到一定规模后,符合条件的农场企业可逐步转向执行统一的《企业会计准则》。

(3)家庭农场会计核算方法。一般来说,由于家庭农场经营者的文化素质较低,会计知识匮乏,不具备进行精确会计核算的条件。对于这部分经营者来说,可以要求他们将农业活动过程中的各种耗费和损失进行流水账式的记录和反映,从而为农场企业系统的会计核算提供较为详实的原始资料。

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. 宋承先. 西方经济学. 上海: 复旦大学出版社, 2004
3. 朱道华. 农业经济学. 北京: 中国农业出版社, 2005
4. 贺旭玲, 王德春. 农业企业会计核算存在的问题及对策. 中国农业会计, 2004; 4