

关于农业类上市公司“长期待摊费用”核算的一些思考

中国水稻研究所 赵剑锋 钱 瑛

“长期待摊费用”科目核算内容主要是一部分长期资产，在会计核算中起到特殊的作用。按照会计核算“权责发生制”的原则，一些经济业务通过“长期待摊费用”核算更能客观、真实和完整地反映企业的资产状况。但是作为一项“虚拟”资产，也常常为上市公司利用作为虚增资产，调节利润，粉饰会计报表的工具。著名的蓝田股份（ST生态）（600709）2001年被揭露前就利用“长期待摊费用”作为调节利润的蓄水池。报表附注披露，其核算的业务主要是巨额湖面开发费、种植基地开发费用等，滥用会计估计——摊销年限过长，极大影响公司的净资产的质量。

该文调查分析了深沪两市25家农业类上市公司2003年度的会计报表。农业类上市公司使用“长期待摊费用”核算比较集中，同时也体现其行业特色的经济业务主要是：租赁的土地使用权、农林养殖生产基地建设投资形成的资产、知识产权资产。由于像蓝田股份，康达尔（中科创业），正虹科技这一类的农业类上市公司的负面影响，农业类上市公司年报中通过“长期待摊费用”核算的内容极易误读。农业类上市公司有其经济业务的特殊性，在执行《企业会计制度》后，放弃了原执行的行业会计制度，加之一些新生的经济业务，部分投资形成的资产就通过“长期待摊费用”进行核算。如果不仔细地分析和认真地核查，简单参考反面案例来判断和评价农业类上市公司，就不尽合理。而农业类上市公司如何正确运用“长期待摊费用”核算农业类公司特有的相关经济业务，关系到投资者正确认识和评价公司的投资价值。该文通过对深沪

两市农业类上市公司2003年度年报的调查分析，对核算中的问题提出了一些对策。

一、租赁的土地使用权

农业类上市公司产品需要土地量非常大，自有土地不能满足生产需求是大多数公司面临的问题，较好的解决方法就是通过租赁农村集体土地扩大生产。较多的公司种植、养殖、育林的土地、水面等就是通过向农村集体或其它单位一次性支付租赁费租赁土地使用权。考虑到农业生产的周期性，年限长短不等，租期20年左右的不在少数，有些甚至超过30年。按照我国《农村土地承包法》，一般耕地承包年限定为30年，草地30~50年，林地30~70年，从谨慎性原则考虑，摊销年限也应不超过30年为宜。

《企业会计制度》规定，土地使用权通过“无形资产”核算，摊销年限按照土地使用权证上的年限确定。租赁的土地使用权制度没有明确的规定，绝大多数农业类上市公司通过“长期待摊费用”或“其他长期资产”核算。事实上我国土地所有权不允许买卖，土地所有权只存在国家征用农村集体土地一种所有权权属变更。土地流转通过土地使用权变更实现。因此土地使用权作为一项长期资产，特别是租赁年限较长达到30年左右的，从实质重于形式的原则看，应该通过“无形资产”核算。核算中摊销年限的确定原则应坚持谨慎性，不得滥用会计估计延长摊销年限。一次性支付的土地租赁费可以按照合同约定的年限摊销，没有合同约定的按不超过10年的期限摊销；合同年限约定超过30年的按30年摊销。

二、农林养殖生产基地建设投资形成的资产

农业类上市公司几乎都有投资农林养殖基地建设项目,建设投资数额大,投资期长,形成资产的受益年限也较长,而且资产报废时也几乎没有残值。通过调查显示,14家公司在此类经济业务上有较大的投资规模,如洞庭水殖(600257)截至2003年投资规模达到1900万元。

按照1993年发布的行业企业会计制度,农业类公司的农林养殖基地建设投资:沟渠、田间晒场、水面堤坝建设、山地道路修筑等应该分别计入固定资产或其他长期资产。执行新《企业会计制度》后,这些建设投资形成的资产均通过“长期待摊费用”和“其他长期资产”核算。这些建设性投资业务中部分资产具有“固定资产”的性质,一次性投资大,受益年限长,其价值逐步转移到产品中去。而且一个重要的特点是,其投资具有较强的外部性。兴修的堤坝不仅公司受益,周边的农业生产也受益;山林的道路不仅有利于公司,也有利于当地开展生产、发展经济。这些投资能发挥公共产品的功能。如果这些一概而论,类同“长期待摊费用”中核算的其它内容——固定资产装修费用来分析,容易产生误解,不利于投资者正确认识公司实际情况。

因此,可以考虑农林养殖基地建设投资形成的资产部分可以通过“固定资产”科目核算;确实不能通过“固定资产”核算的,仍在“长期待摊费用”中单独反映。但根据会计核算“谨慎性原则”,对于在自有土地上建设的资产应在预计下次建设期之前的年度内摊销;如无法预计下次建设期的,参考原行业会计制度中规定的年限中取最小值,如道路、堤坝、渠道、晒场等不超过10年内摊销;下次建设到来时尚未摊销部分则一次性计入当期损益。在租赁的土地上进行的投资,在预计下次建设期之前的年限与租赁期规定的年限内摊销;无法预计下次建设期的,按照上述方式进行会计处理。

由于这些基础建设投资具有外部性,如得到政府补助,政府补助不低于尚未摊销余值的,应在收到政府补助时当年一次性转销;政府补助小于尚未

摊销余值的,相应增加当年摊销额。当年的“长期待摊费用”摊销余值为上年摊销余值减当年按原摊销方式确定的摊销额,再减政府专项补助款。

三、知识产权资产

《植物新品种保护条例》施行以来,有大量的作物品种申请了农作物新品种保护,取得相应的品种权。这种品种权属于知识产权的一类,其形成的权利应通过“无形资产”核算。

尽管目前农业类上市公司中,购买品种权或自创品种权的业务反映较少,24家中只有4家反映该项业务,但这类知识产权的交易业务正在逐渐上升。2004年4月湖北省种子公司以签约超过4000万元的协议价,独家买下了中国农科院油料所“希望公司”研制的油菜系列新品种在全国的长期生产、经销权,其中“中油杂2号”达到800万元。《植物新品种保护条例》规定,品种权属于开发单位或个人,而我国农作物新品种绝大多数集中在科研院所,科研院所转让品种权(所有权)受到多方面因素的限制,一般均采用一定年限转让品种开发使用权的方式推广成果。所以农业类上市公司多数获得的是品种独家开发权、品种许可专营权等具有无形资产性质的专有权利进行生产,而拥有这些权利给企业带来的效益与拥有这些所有权发挥的作用是一致的。

可见这些知识产权资产:品种权独家开发权,品种许可专营权纳入“长期待摊费用”核算并不合适。而通过“无形资产”核算具有一定的科学性。通过“无形资产”核算,不仅摊销年限可以在合同约定期限内摊销,没有合同约定的在10年内进行分摊;而且也可以由于出现更优质的农作物新品种,使得现有品种价值下降,而计提相应的减值准备。不会由于通过“长期待摊费用”按年限平均摊销,虚增当期收益。如果上市公司仍通过“长期待摊费用”核算的,则建议出现更优质的农作物新品种时,应在当期全额转销,或做出会计估计变更,缩短摊销年限,以真实、客观反映该项长期资产的实际为企业未来所能产生的现金流入。

(收稿日期:2004-10-17 杭州 310006)