

高校动植物类资产会计处理与管理研究

张玲玲¹ 马 勇¹ 张 璇² 胡泽睿³

1. 哈尔滨师范大学, 中国·黑龙江 哈尔滨 150025

2. 内蒙古牙克石农村商业银行股份有限公司, 中国·内蒙古 牙克石 022150

3. 绥化学院, 中国·黑龙江 绥化 152000

【摘 要】本文探讨高校动植物类资产的会计处理与管理问题。明确动植物类资产的定义与分类, 分析其在教学科研、校园环境及经济价值方面的重要性。详细阐述动植物类资产的确认计量方法、会计处理流程及价值变动趋势。针对当前管理中存在的问题, 提出建立专门评估体系、完善管理制度、加强专业团队建设等改进建议, 旨在提升高校动植物类资产的管理水平, 为高校资产管理决策提供科学依据。

【关键词】高校资产; 动植物类资产; 确认计量; 初始计量; 后续计量

【基金项目】中国教育会计学会2023年面上研究课题资助项目“高校动植物类资产的确认、初始计量及后续计量的研究”(项目编号: JYKJ2023-068 MS)

1 高校动植物类资产的定义与分类

高校动植物类资产是高校资产管理中一种独特的资产形式, 属于生物资产范畴。根据《企业会计准则第5号——生物资产》的定义, 生物资产是指有生命的动物和植物。在高校资产管理体系中, 动植物类资产具有其特殊性, 需要进行专门的确认、计量和管理。

1.1 动植物类资产的分类

高校动植物类资产可分为三类:

1. 消耗性生物资产。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、用材林以及存栏待售的牲畜等。在高校中, 主要包括用于教学实验用的小型动物、实验农场中的农作物等。

2. 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。高校中可能包括用于长期科研观察的动植物、校园内具有经济价值的树木等。

3. 公益性生物资产。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。高校中主要指校园内的绿化植物、景观树木等。

1.2 高校动植物类资产的特点

1. 生命周期性。动植物类资产具有生长、成熟、衰老的自然生命周期, 其价值随时间变化。

2. 自我增值性。在适当条件下, 动植物类资产可以通过生长、繁殖等方式实现自我增值。

3. 管理复杂性。需要专业的养护和管理, 涉及农学、生物学等专业知识。

4. 价值评估难度大。由于生物特性和生长环境的差异, 其价值评估较为复杂。

2 高校动植物类资产管理的重要性

1. 教学科研价值。许多动植物类资产是高校教学和科研活动的重要载体, 直接服务于生物学、农学、林学等学科的教学和研究。

2. 校园环境价值。公益性生物资产对改善校园环境、提升校园文化品位具有重要作用。

3. 经济价值。部分动植物类资产具有经济价值, 可以为高校创造一定的经济效益。

4. 资产精细化管理需求。动植物类资产的管理涉及到高校资产精细化管理水平的提升, 对提高会计信息质量、为高校资产管理和决策提供科学依据具有重要意义。

5. 财务规范要求。随着政府会计制度改革的推进, 高校需要对包括动植物类资产在内的各类资产进行规范化管理, 以满足财务报告和资产管理的要求。

3 高校动植物类资产的确认计量方法

3.1 确认条件

高校动植物类资产作为一种特殊的生物资产, 需同时满足以下条件才能予以确认。

1. 控制权条件。高校因过去的交易或事项而拥有或控制该生物资产。

2. 经济利益流入。与该生物资产有关的经济利益或服务潜能很可能流入高校。

3. 成本可靠计量。该生物资产的成本能够可靠地计量。

3.2 初始计量方法

高校动植物类资产的初始计量应当按照成本进行, 根据获取方式不同, 具体计量方法如下。

1. 外购生物资产

成本涵盖购买价款、在购买过程中支付的相关税费、运输费用、保险费用以及其他能够直接归属于使该资产达到预定可使用状态所发生的支出。

2. 自行培育的生物资产

(1) 消耗性生物资产

大田作物和蔬菜类生物资产的初始计量,应当包含收获环节之前使用的种子、农药等物资材料成本,人工耗费,以及其他间接费用。林木类生物资产的初始计量,要计入在林木达到郁闭程度之前造林、抚育等作业成本,以及营林设施建设等必要支出。育肥畜类生物资产的初始计量,则需涵盖为实现教学科研目的而在育肥过程中发生的饲料费用、人工成本,以及其他间接费用。

(2) 生产性生物资产

林木类生物资产的初始计量,应当包括在达成预定教学科研用途之前所发生的造林工程费用、抚育养护费用等必要支出项目。产畜和役畜类生物资产的初始计量,应将在实现预定教学科研目标过程中所耗用的饲料费用、人工成本,以及其他间接费用。

3. 特殊获取方式

(1) 投资者投入高校的动植物类资产的初始计量应该按投资合同或协议约定价值计量,但合同或协议约定价值不公允的除外。(2) 天然起源的生物资产应该按照名义金额确定。(3) 非货币性资产交换、债务重组和企业合并取得的动植物类资产分别按照相关会计准则确定。

3.3 后续计量方法选择

高校动植物类资产后续计量主要有两种模式即成本模式和公允价值模式。

1. 成本模式

(1) 消耗性生物资产按照成本进行后续计量,不计提折旧。(2) 生产性生物资产应遵循相关准则按期计提折旧。在达到预定教学和科研使用目的后的后续支出,需根据支出性质和用途,分别确认为相关资产成本的增加,或计入当期业务费用。(3) 公益性生物资产一般不计提折旧。

2. 公允价值模式

当动植物类资产有活跃的交易市场且市场价格信息透明应采用公允价值计量,期末公允价值变动应于当期列支。

3. 折旧方法选择

高校应当结合生产性生物资产的自然属性、经济属性以及实际使用情况,运用专业判断合理确定其使用寿命、预计净残值,并选择符合资产经济利益预期消耗方式的折旧方法。折旧方法一经确定,应保持一贯性原则,不得随意变更。

4. 后续支出处理

(1) 择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植林木类生物资产发生的后续支出,应资本化计入生物资产成本。

(2) 生物资产在郁闭或达到预定教学科研目的后发生的管护、饲养费用等后续支出,应计入业务活动费用。

4 高校动植物类资产的会计处理流程

4.1 购置与初始确认阶段

1. 外购动植物类资产

按照应计入生物资产成本,借记“生物资产”科目,贷记“银行存款”等科目。

2. 自行培育动植物类资产

消耗性生物资产按照收获前发生的必要支出计量,生产性生物资产按照达到预定教学科研目的前发生的必要支出计量。借记“生物资产”科目,贷记“银行存款”等科目。

3. 天然起源的生物资产

按名义金额确认。借记“生物资产”科目,贷记“其他收入”科目。

4.2 成长与使用阶段

1. 消耗性生物资产后续支出

择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植的后续支出应借记“消耗性生物资产”,贷记“银行存款”等科目。

2. 生产性生物资产后续支出

择伐、间伐或抚育更新等生产性采伐而补植的后续支出应借记“生物资产”,贷记“银行存款”等科目。

3. 折旧计提

生产性生物资产达到预定教学科研目的后,应按期计提折旧。

会计处理。借记“业务活动费用”,贷记“生物资产累计折旧”。

2019年以前购置的资产。借记“非流动资产基金”,贷记“固定资产累计折旧”。

2019年之后购置的资产。借记“业务活动费用”,贷记“固定资产累计折旧”。

4.3 转换与处置阶段

1. 生物资产类别转换

育肥畜转为产畜或役畜应借记“生产性生物资产”,贷记“消耗性生物资产”。

产畜或役畜淘汰转为育肥畜应借记“消耗性生物资产”,借记“生产性生物资产累计折旧”,贷记“生产性生物资产”。

2. 消耗性生物资产收获或出售

收获为教学科研用农产品应借记“农产品”,贷记“消耗性生物资产”。

出售应借记“银行存款”等,贷记相关收入科目,根据相关规定上缴财政。

3. 生产性生物资产的处置

借记“银行存款”和“生产性生物资产累计折旧”,贷记“生产性生物资产”,差额列支出或其他收入。

4.4 报废阶段

借记“银行存款”和“生物资产累计折旧”等科目,贷记“生物资产”科目。差额,借记“业务活动费用”或贷记“国有资产处置收入”科目。

5 高校动植物类资产的价值变动趋势分析

5.1 价值变动趋势

1. 生命周期影响。动植物类资产价值呈现明显的生命周

期特征,从初始获取到成熟期价值增长,而后进入衰退期价值下降。生产性生物资产在达到预定教学科研目的前价值持续增加,达到成熟期后开始计提折旧,价值逐渐下降。

2. 资产类型差异。不同类型的动植物资产价值变动趋势各异,消耗性生物资产价值随生长增加,收获或出售时结转成本。生产性生物资产成熟后计提折旧,价值逐渐下降。公益性生物资产价值相对稳定,主要体现在环境效益方面。

3. 后续支出影响。择伐、间伐或抚育更新性质的后续支出会增加资产价值,而日常管护费用则计入当期损益,不影响资产账面价值。

5.2 价值变动影响因素

1. 自然因素

(1) 生长环境。温度、湿度、光照等自然条件直接影响动植物生长状况。(2) 病虫害。可能导致资产价值突然下降。(3) 自然灾害。干旱、洪涝等自然灾害可能造成资产损失。

2. 管理因素

(1) 养护质量。专业的养护管理可延长资产使用寿命,提高价值。(2) 资产更新。及时更新老化资产可维持整体资产价值水平。(3) 管理制度。完善的报废评估制度可防止资产流失。

3. 会计政策因素

(1) 计量方法选择。成本模式与公允价值模式对资产价值反映差异明显。(2) 折旧政策。不同折旧方法和年限对账面价值变动影响显著。(3) 政府会计制度改革。2019年实施的政府会计制度改革要求对固定资产计提折旧,改变了以往不计提折旧导致账面价值虚高的情况。

4. 使用价值变化

(1) 教学科研需求。随着教学科研方向变化,某些动植物资产使用价值可能增减。(2) 技术更新。新技术可能提高或降低某些动植物资产的使用价值。

5. 市场因素

(1) 市场价格波动。对于有活跃交易市场的动植物资产,市场价格波动直接影响其公允价值。

(2) 供需关系。稀有或特殊用途的动植物资产因供需关系变化可能价值大幅波动。

6 高校动植物类资产的管理建议

6.1 确认与计量问题

高校动植物类资产的确认与计量缺乏系统性研究,导致资产价值评估不准确。

1. 建立专门的动植物资产评估体系。针对不同类型的动植物资产,制定差异化的评估标准,充分考虑资产的实际使用价值。

2. 明确计量方法选择标准。当生物资产有活跃的交易市场且市场价格信息透明时,可采用公允价值计量;其他情况下采用成本计量模式。

6.2 管理制度不完善

高校动植物类资产管理制度不健全,导致管理混乱。

1. 完善报废管理制度。建立严格的报废评估制度,对大型资产报废应请专家评估,按评估价值竞标发售;对其他报废资产的处置,应由第三方在场公证。

2. 明晰产权关系。对高校有关部门所占用且具有投资属性的动植物类资产,应遵循相关会计准则,以资产评估机构出具的评估价值作为入账依据,将其作为投资项目进行账务处理。

6.3 资产重复购买与利用率低下

动植物类资产购买渠道多元化导致缺乏统筹规划,造成资源浪费。

1. 加强动植物类资产招标采购管理。高校国资处应专门设立招投标管理部门,负责制定招标采购计划、审核供应商资质、组织招标活动以及监督采购合同的执行等工作。规范高校动植物类资产的采购流程,提高资金使用效率,确保采购质量。

2. 建立资产共享机制。构建校内动植物资产信息共享平台,促进资源共享和高效利用。

6.4 信息系统彼此独立

高校中信息系统彼此独立导致数据冗余、重复工作和信息安全风险增加。

1. 构建统一的财务管理与资产管理信息平台。将财务数据和资产信息集中管理,实现数据共享和互通,提升工作效率和信息准确性。

2. 加强资产管理的校级网络建设。整合现有系统,消除信息孤岛。

6.5 专业管理人才缺乏

动植物类资产管理需要专业知识,但高校常缺乏相关人才。

1. 加强专业团队建设。培养或引进具备农学、生物学等专业背景的资产管理人才。

2. 开展定期培训。对资产管理人员进行专业知识和技能培训,提升管理水平。

参考文献:

[1] 财政部.企业会计准则第5号—生物资产[S].北京:财政部,2016.

[2] 聂万芝.农业企业生物资产的会计核算研究[J].财会学习,2019,(29):92+94.

作者简介:

张玲玲,哈尔滨师范大学财务处高级会计师,研究方向:财务会计与审计、财务管理;

马勇,哈尔滨师范大学财务处信息科科长,高级会计师,研究方向:会计管理、会计电算化;

张璇,内蒙古牙克石农村商业银行股份有限公司会计师,研究方向:财务管理、内部控制;

胡泽睿,绥化学院本科在校生。