

高校固定资产核算会计制度之变化

彭 华

(攀枝花学院 四川攀枝花 617000)

【摘要】 本文对《高等学校会计制度》(征求意见稿)与《高等学校会计制度》(试行)中关于固定资产的核算内容进行了比较和分析,以为实务工作者提供参考。

【关键词】 高等学校会计制度 固定资产核算

随着高等教育改革、政府收支类财政改革和高校资金筹措的多元化发展,1998年颁布实施的《高等学校会计制度》(试行)(简称“旧制度”)已不能适应改革发展的需要,为此财政部对旧制度进行了全面修订,拟定了新的《高等学校会计制度》(征求意见稿)(简称“新制度”),本文就新旧制度关于固定资产核算内容的变化进行比较和分析。

一、会计核算制度基础和账户设置上的变化

1. 会计核算制度基础的变化。旧制度规定高校的会计核算一般采用收付实现制,经营性收支业务的核算采用权责发生制。收付实现制科目设置少,记录方式简单、易掌握。但是不

式不恰当,这是因为:①只要与商品所有权相关的风险和报酬发生转移,销售企业就拥有了收取增值税税额的权利,购买企业实质上已经具备了支付增值税税额的义务,符合金融资产(负债)的确认条件。②《增值税暂行条例实施细则》第三十八条第(三)项的规定是为了减轻纳税人的财务负担,将纳税时间进行了合理的递延,并没有否定销售方应收税款的权利与购货方应承担的支付税款的义务。如合同收款日,因债务人财务困难债权人与债务人进行债务重组时,按现行增值税法规定,债权人不能因给予债务人让步而减少相应的销项税额。

因此,购销双方确认应收应付商品价款时应当考虑相关的增值税税额,销售单位应将增值税税额确认为一项负债,即递延增值税销项税额,购货单位应将增值税税额确认为一项资产,即递延增值税进项税额,否则,将导致资产负债表同时低估或高估资产、高估或低估负债。

按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定,既然将融资性商品交易相关的增值税确认为一项递延增值税,销售单位就应当确认与之相关的融资费用,购货单位就应当确认与之相关的融资收益。

四、举例分析

例:20×1年1月1日,A公司销售给B公司W2型机械设备一台,购销合同规定总价款为1000万元,增值税款为170万元,付款期限为五年,B公司于每年年末支付234万元

能反映事业活动中的应付未付债务,不能正确进行成本和费用的核算,不能准确提供教育成本信息,也不能客观地反映高校运行成本和运行绩效。

新制度以权责发生制为基础。权责发生制的核算过程比较复杂,需要运用应计、应付、待摊、预提等账务处理手段,并通过相应的会计账户加以归类反映。但其能够揭示收入与费用之间的因果关系,准确地反映高校特定会计期间的财务状况、高校运行成本和运行绩效,是国际公认的会计核算一般原则。

2. 会计账户设置上的变化。由于旧制度采用收付实现

(价税合计)。假定A、B两公司确定的折现率为8%。

1. A公司的会计处理。应确认的商品销售收入=200×(P/A,8%,5)=200×3.9927=798.5(万元),长期应收款的现值=234×(P/A,8%,5)=234×3.9927=934.3(万元),未实现融资收益(应收B公司款)=1170-934.3=235.7(万元),应确认的递延销项税税额的现值=34×(P/A,8%,5)=34×3.9927=135.8(万元),未确认融资费用(递延销项税)=170-135.8=34.2(万元)。会计分录为:借:长期应收款——B公司1170,未确认融资费用(递延销项税)34.2;贷:主营业务收入798.5,应交税费——递延增值税销项税额170,未实现融资收益(应收B公司款)235.7。

2. B公司的会计处理。假定B公司将W2型机械设备作固定资产使用,无其他费用发生。固定资产的初始成本:200×(P/A,8%,5)=200×3.9927=798.5(万元),长期应付款的现值:234×(P/A,8%,5)=234×3.9927=934.3(万元),未确认融资费用(应付A公司款):1170-934.3=235.7(万元),递延进项税税额的现值:34×(P/A,8%,5)=34×3.9927=135.8(万元),未实现融资收益(递延进项税):170-135.8=34.2(万元)。会计分录为:借:固定资产798.5,应交税费——递延增值税进项税额170,未确认融资费用(应付A公司款)235.7;贷:长期应付款——A公司1170,未实现融资收益(递延进项税)34.2。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006

制,因此高校固定资产通过“固定资产”和“固定基金”两个会计账户核算,不设置“累计折旧”账户。始终用“固定资产”账户反映固定资产的原值,以账面原值核算固定基金。固定基金作为固定资产的资金来源,不能随着固定资产的耗费反映固定资产的真实价值和实际使用状况,虚增了净资产。

新制度取消了“固定基金”账户,增设了“累计折旧”、“累计摊销”、“固定资产清理”、“待处理财产损益”、“文物文化资产”、“在建工程”、“基建工程”等账户,能够反映固定资产净值,尚未完工的对在建工程发生的实际支出,高校拥有的固定资产所占用的资金以及高校清理固定资产的净损益。因此,新制度中关于固定资产账户核算的规定更加合理。

二、固定资产折旧上的变化

旧制度中对固定资产不计提折旧,这一方面在购建固定资产时虚增了事业成本,另一方面人为降低了取得相应收入的成本,虚增了资产,且不能真正体现会计核算的配比原则。因此,旧制度中的方法无法反映固定资产的实际净值,不能在费用和成本中反映资产的耗费,以致固定资产账面价值与实际价值相背离;固定资产数据无法反映固定资产的新旧程度,使得高校固定资产价值虚高,高校管理层不能根据实际需要更新和重置,最终影响高校的发展。

新制度规定采用年限平均法按月对固定资产计提折旧(文物文化资产除外),在固定资产的预计使用寿命内系统地分摊固定资产的成本。高校提取固定资产折旧是符合权责发生制原则的,尽管固定资产在本期尚未毁损,不必更新,但其一部分价值已在本期消耗,因此要将这部分价值以折旧的形式提取出来,计入本期费用。通过计提固定资产折旧,合理地计算分摊固定资产在整个使用期内各期应承担的费用,能够客观地反映高校固定资产的新旧程度及固定资产的占用情况,增强了会计信息的可比性。

三、取得固定资产入账上的变化

固定资产的入账价值因取得渠道不同,确定入账价值的方法也不同。

1. 外购的固定资产。旧制度规定外购的固定资产按照支付的买价、包装费、运杂费和安装费等记账;新制度规定其成本包括实际支付的购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。新制度在外购的固定资产入账价值中增加了相关税费和专业人员服务费,范围更广、更全面。

2. 自行建造的固定资产。旧制度规定自行建造的固定资产,按照建造过程中实际发生的全部支出作为入账价值;新制度规定其成本由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。新制度给自行建造固定资产的入账价值增加了一个限制条件,即规定其成本是由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成,而不是由建造过程中实际发生的全部支出构成。这一规定主要是为了防止人为地调节固定资产价值。

3. 在原有固定资产基础上进行改建、扩建的固定资产。

旧制度规定按照原有固定资产账面原价,减去改建、扩建过程中的变价收入,加上改建、扩建发生的支出入账;新制度规定按照改建、扩建发生的支出减去改建、扩建过程中的变价收入后的净增加值入账,这能更准确地反映改建、扩建后的固定资产的价值。

4. 接受捐赠、无偿调入的固定资产。旧制度规定接受捐赠的固定资产入账价值比照同类市场价格或有关凭据入账,无偿调入的固定资产入账价值则按照调拨价及包装费、运杂费、安装费等入账;新制度将接受捐赠、无偿调入的固定资产入账价值进行了统一,均是比照同类或类似资产的市场价格或有关凭据注明的金额加上相关税费确定,能更真实地反映接受捐赠、无偿调入的固定资产的实际成本。

5. 盘盈固定资产。旧制度规定盘盈固定资产按照重置完全价值入账,即按现行市价重新购建某项固定资产所需支付的金额入账,重置完全价值的特点是可以比较真实地反映固定资产的现时价值。一般情况下重置完全价值视同原值。新制度规定盘盈固定资产按比照同类或类似资产的市场价格确定入账价值,并确认为当期收入,即根据同类或类似资产市场价减去该项资产的新旧程度估计的价值损耗后的余额入账。

四、盘盈、盘亏固定资产处理上的变化

旧制度规定,对盘盈、盘亏的固定资产,由单位负责人批准,通过增减“固定资产”、“固定基金”科目核算,不能综合反映固定资产盘盈、盘亏的净损益。而新制度规定对于发生的固定资产盘亏、盘盈,通过“待处理财产损益”、“累计折旧”等科目进行账务处理。待查明原因,写出书面报告,根据高校固定资产管理权限,按规定报经批准后,在期末结账时处理。未经批准只能挂账,避免人为地造成固定资产的虚增或流失。对于盘盈的固定资产,按比照同类或类似资产市场价格确定的价值计入当期其他收入;对于盘亏的固定资产,按照固定资产账面价值减去过失人或保险公司赔款和残料价值后的余额计入当期其他费用,综合反映固定资产盘盈、盘亏的净损益。

五、固定资产清理方面的变化

旧制度对固定资产因出售、报废或发生毁损时,直接冲减“固定资产”和“固定基金”科目,取得的价款或变价收入直接记入“专用基金——修购基金”科目,不能综合反映固定资产清理中的收入、支出及清理后的净损益。新制度取消了“固定基金”科目,增设了“固定资产清理”科目。“固定资产清理”科目用来核算因出售、报废或发生毁损时转入清理的固定资产(包括文物文化资产)价值及其清理过程中所发生的清理费用和清理收入等。通过“固定资产清理”科目,收入记入“应缴非税收入”科目,费用记入“其他费用”科目。固定资产清理科目期末余额反映尚未清理完毕的固定资产(包括文物文化资产)的价值以及清理净收入(清理收入-清理费用),综合反映固定资产清理中的收入、支出及清理后的净损益。

主要参考文献

财政部,教育部.关于印发《高等学校会计制度》(征求意见稿)的通知.财会便[2009]62号,2009-08-14