创新高校固定资产折旧核算之我见

吴 赛

(南京林业大学 南京 210037)

【摘要】本文从固定资产购置时被一次性费用化处理的视角切入,提出以费用摊销代替计提折旧的新思路,并结合具体案例进行分析,以期在最大限度维持高校现有财务报表科目体系和核算原则的同时,解决因计提折旧产生的问题。

【关键词】高校 固定资产 折旧 摊销

现行高校财务报表科目体系主要是基于政府公共财政的要求设置的,与社会公众的认识存在差异,未考虑高校与市场日益融合后其他利益相关者的需求。高校固定资产折旧问题是近年来众多学者纷纷研究的热点话题,“高校固定资产要不要提折旧、怎么提、为什么提”已成为高校国有资产研究中的一个重要命题。

一、研究综述

金希萍提出取消“固定基金”和“专用基金——修购基金”科目,增设“累计折旧”、“固定资产清理”科目。购入时,借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”科目;计提折旧时,借记“事业支出”等科目,贷记“累计折旧”科目;对外投资时,借记“固定资产清理”、“累计折旧”科目,贷记“固定资产”科目。其阐明了折旧费用化的途径,但未说明固定资产购入时经费的来源问题。仝乃礼提出设置“累计折旧”、“固定基金”、“更新和购置基金”等科目,提出了更新资金的来源问题和折旧费用化方案,但未说明“更新和购置基金”与“固定基金”之间的关系以及折旧时为何要冲减“固定基金”。郜林平、张军毅提出在“事业支出”科目下增设“折旧费用”子科目和“累计折旧”子科目,以解决固定资产更新资金的来源问题,但对补提折旧和“固定基金”科目的去留未作进一步说明。

综合各位专家和学者的观点,笔者认为在高校引入权责发生制时应首先解决以下四个方面的问题:①固定资产计提折旧和减值成本摊销问题;②固定资产更新资金来源问题;③“教育(科研)事业支出”和“固定基金”科目去留问题;④固定资产净值体现问题。

那么究竟有没有一种既能维持现有财务报表科目体系和核算原则,又能满足各方利益相关者需要,同时能解决上述问题的方法存在呢?笔者将基于这一思考进行创新探讨并提出相关建议。

二、观点阐述

1. 思路。现行体制下高校购置固定资产时:借记“教育(科研)事业支出”科目,贷记“银行存款”科目;同时借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目。既然从折旧入手可能会存在各种各样的问题,那么是否可以换个视角思考问题,以便既能解决问题,又能最大限度地维持现有财务报表科目体系和核算原则呢?

笔者认为,高校固定资产在购置时一次性予以费用化,全额记入“教育(科研)事业支出”科目,虚减了当年的事业基金,因此可以通过费用的摊销来代替折旧达到相同的目的。基于这一思路,笔者提出以下观点:以“教育(科研)事业支出”科目为切入点,在“教育(科研)事业支出”科目下增设“摊销”子科目,以摊销法代替折旧法,利用“固定基金”的中介作用将列入当年事业基金的费用逐年分摊转移至“专用基金——修购基金”科目中,从而完成固定资产更新资金的积累,达到与计提折旧一样的效果。

2. 分析。

(1)强调实质重于形式。笔者认为折旧是在权责发生制视角下提出的,既然高校账务核算是基于收付实现制的就不必拘泥于形式。就本质而言,计提折旧和费用摊销都是一种成本费用的分期摊销,其区别只是先后顺序存在差异而已,并不影响摊销的本质。

(2)保留“固定基金”科目以解决无法体现固定资产净值的困扰。摊销法下,“固定基金”科目得以保留,其作为“教育(科研)事业支出”科目和“专用基金——修购基金”科目之间的转换器和收集器,将购置时为解决经费来源问题而全额计入到“教育(科研)事业支出”中的固定资产价值以摊销方式逐年收集到“专用基金——修购基金”科目中,使“专用基金——修购基金”科目成为固定资产更新资金的集中场所。同时,摊销法下“固定基金”科目贷方余额与固定资产净值始终保持着一一对应的关系,解决了无法体现高校固定资产净值的困扰,“固定基金”科目通过逐步的分年摊销完成使命,余额最终归集为零。

(3)保留“教育(科研)事业支出”科目。笔者认为,核算原则差异导致人们从不同的角度去理解“教育(科研)事业支出”科目的功能和内涵,在高校环境下,“教育(科研)事业支出”科目仅仅反映了经费支出来源问题和平衡报表所需。在高校现有账务处理上固定资产一次性计入费用说明了“教育(科研)事业支出”科目并不是真正意义上的费用类科目,它只是从政

府收支分类角度出发,反映了政府财政资金的投入方向,利于政府财政资金预决算统计，并没有全面顾及高校和其他报表使用者的视角。笔者尝试通过摊销法来丰富其内涵,使其既能符合政府部门的预决算需要，又能便于其他外部报表使用者以熟悉的视角来阅读、理解报表所蕴涵的相关信息。

(4)固定资产减值问题得以解决。固定资产减值问题是基于谨慎性原则提出的，在高校现有体制下购置固定资产时一次性将其费用化,已充分体现了一种最大程度的谨慎性,在摊销法下发现减值,只需停止摊销即可解决减值问题,待减值恢复后,再进行摊销,解决了账面价值与实物价值一致性的问题。

(5)实现了“事业基金”科目到“专用基金——修购基金”科目之间的转化。笔者认为“教育(科研)事业支出”在购置时通过事业结余转入到事业基金中,而“固定基金”与“事业基金”一样也是净资产项目,摊销法使他们之间此消彼长,互相转化，符合固定资产在使用过程中因成本转移而导致价值逐年降低的本质。从本质上来看,摊销法是对固定资产在购置时一次性计入“教育(科研)事业支出”科目、不提折旧的一种修正,通过“固定基金”的转换作用完成固定资产从购置到结束(全生命周期)中“教育(科研)事业支出”的分摊到固定资产更新资金的收集任务,即“事业基金”到“专用基金——修购基金”的转移过程。

3. 核算说明。

(1)购置时,借记“教育(科研)事业支出”科目,贷记“银行存款”科目;同时借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目。从上述核算分录可以看出,一方面是“教育(科研)事业支出”的增加(最终体现为事业基金的虚减);另一方面为了应对支出虚增,通过增加“固定基金”的方法,一增一减总和为零,就报表整体而言仍然是真实的,符合高校全额拨款下的核算需要。

(2)分摊时,借记“固定基金”科目,贷记“教育(科研)事业支出——摊销”科目。笔者设计此笔分录是为了解决固定资产一次性计入费用分期摊销的问题,类似于折旧计提,同时对冲为解决“教育(科研)事业支出”一次性计入而虚增的“固定基金”问题,“固定基金”和“教育(科研)事业支出”通过摊销逐渐回归本相。

(3)出租时,借记“银行存款”科目,贷记“其他收入”科目。

(4)对外投资时,借记“对外投资”科目,贷记“事业基金——投资基金”科目;同时借记“固定基金”(未摊销完的贷方余额转入)、“专用基金——修购基金”科目(等同于折旧的累积数),贷记“固定资产”科目。

(5)提前报废时,借记“固定基金”(未摊销完的贷方余额转入)、“专用基金——修购基金”(等同于折旧的累积数)科目,贷记“固定资产”科目。清理费用支出,借记“专用基金——修购基金”科目,贷记“银行存款”科目;残值收入,借记“银行存款”科目,贷记“专用基金——修购基金”科目。

(6)正常报废时,借记“专用基金——修购基金”(等同于折旧的累积数)科目,贷记“固定资产”(原值)科目,残值收入和清理费用处理同上。

三、案例演示

例:2004 年 12 月 20 日某高校购入办公用 A 设备一台,价值 10 000 元;设备经验收合格于当月正常投入使用,款项已用自有资金付清,设备预计使用寿命为 5 年。A 设备假设有以下三种处置方案：①2008 年 12 月 20 日,A 设备因无法继续使用经财政和主管部门批准办理了相关报废处理，残值 500 元,清理费用支出 200 元;②A 设备于 2008 年 12 月经有关部门批准对外投资,作价 5 000 元,财务部门进行了相关账务处理;③设备一直使用至 2009 年 12 月 20 日正常报废,未发生残值和相关清理费用。请就上述案例进行相关会计分录的编制。

1. 高校现行处理方法。设备购入时,借:教育事业支出 10 000 元;贷:银行存款 10 000 元。借:固定资产 10 000 元;贷:固定基金 10 000 元。

提前报废时,借:固定基金 10 000 元;贷:固定资产 10 000 元。借:专用基金——修购基金 200 元;贷:银行存款 200 元。借:银行存款 500 元;贷:专用基金——修购基金 500 元。

对外投资时,借:对外投资 5 000 元;贷:事业基金——投资基金 5 000 元。借:固定基金 10 000 元;贷:固定资产 10 000 元。

正常报废时,借:固定基金 10 000 元;贷:固定资产 10 000 元。

2. 分年摊销法下的处理。设备购入时,借:教育事业支出 10 000 元;贷:银行存款 10 000 元。借:固定资产 10 000 元;贷:固定基金 10 000 元。

每年摊销时,借:固定基金 2 000 元;贷:教育事业支出——摊销 2 000 元。

提前报废时,借:固定基金(未摊销完的贷方余额转入)2 000 元,专用基金——修购基金(等同于折旧的累积数)8 000 元;贷:固定资产 10 000 元。借:专用基金——修购基金 200 元;贷:银行存款 200 元。借:银行存款 500 元;贷:专用基金——修购基金 500 元。

对外投资时,借:对外投资 5 000 元;贷:事业基金——投资基金 5 000 元。借：固定基金（未摊销完的贷方余额转入)2 000 元,专用基金——修购基金(等同于折旧的累积数)8 000 元;贷:固定资产 10 000 元。

正常报废时,借:固定基金(未摊销完的贷方余额转入)0,专用基金——修购基金(等同于折旧的累积数)10 000 元;贷:固定资产(原值)10 000 元。

主要参考文献

1. 金希萍.对我国固定资产核算的几点看法.当代经济,2006;6

2. 仝乃礼.对我国高校固定资产折旧问题的思考.西安邮电学院学报,2006;6

3. 司森.事业单位固定资产是否应该计提折旧.中国财经报,2007-06-29