

# 改进高校固定资产核算的几点认识

魏春红

(西北工业大学 西安 710072)

**【摘要】**随着新情况、新问题的出现,现行高校固定资产核算方法的局限性日益显现,本文在剖析其局限性的基础上提出了改进措施。

**【关键词】**高校固定资产 效益 核算方法

## 一、现行高校固定资产的核算方法及其局限性

1. 在购进固定资产时,将相关支出直接计入当期费用,按资金来源分别借记“专用基金——修购基金”、“教育事业支出”等科目,贷记“银行存款”等科目,同时借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目。固定资产在使用过程中不按固定资产的原值和使用年限计提折旧。这种核算方法的局限性主要包括以下三个方面:

一是不能满足教育培养成本核算的需要。《高等学校教育培养成本监审办法(试行)》(发改价格[2005]1008号)规定:高校教育培养成本包括人员支出、公用支出、对个人和家庭的

补助支出和固定资产折旧四部分。不难看出,由于高校固定资产不提折旧,核算教育培养成本所需的固定资产折旧数据就无法获取,从而导致教育培养成本的核算不够准确。

二是不能反映固定资产的实际价值。在目前的会计核算方式下,固定资产的有形损耗和无形损耗没有随着损耗而予以抵减,固定资产从入账到报废,报表中反映的始终是入账时的账面价值,导致固定资产账面价值严重背离其实际价值。

三是不利于提高固定资产使用效益。固定资产不提折旧,不核算使用成本,使得高校不重视固定资产的管理,盲目上项目,造成重复建设、重复购置,固定资产使用效益低下。

表4 多变量回归结果

变 量	预期符号	参数估计值	Wald 统计量	P值
IMPOR	-	-13.475	28.991	0.000
IMS	-	-0.581	3.601	0.058
RECE	+	2.083	17.069	0.000
INVE	-	-3.260	19.928	0.000
CFTL	-	-1.972	8.992	0.003
CACL	-	-0.385	2.158	0.142
NWTL	-	-1.670	46.218	0.000
LTDTA	-	-2.842	14.377	0.000
TLTA	-	0.624	12.817	0.000
NIBTS	-	-0.081	11.503	0.001
(Constant)	?	-1.242	19.635	0.000
Chi-square(P值)	904.083(0.000)			
Nagelkerke R <sup>2</sup>	0.375			

从表3、表4可看出非标准无保留审计意见(MAO)与注册会计师对其客户经济依赖性显著负相关,说明注册会计师对于越重要的客户,越倾向于不出具非标准无保留审计意见的审计报告,独立性可能影响注册会计师的审计决策。而非标准无保留审计意见与行业专长显著负相关则表明,越是行业专长会计师事务所,越倾向于不出具非标准无保留审计意见的审计报告,原因在于执业能力强的注册会计师在客户选择方

面存在着巨大优势,可以优先争取到优质客户。MAO与各因变量的相关系数均在0.40以下;各因变量之间,除了CACL与NWTL的相关系数达到0.717之外,其他因变量之间相关系数均在0.40以下。整体而言,自变量之间共线性问题并不严重。从实证研究角度来看,注册会计师诚信度是影响非标准审计意见决策的显著因素,而执业能力不是影响非标准审计意见决策的显著因素。

## 四、结束语

注册会计师审计作为提高上市公司信息披露质量的特定制度安排,对于投资者决策与市场经济的健康发展具有重要意义。注册会计师社会公信力如何,是否诚信,所提供的审计服务能不能满足信息使用者的决策需要至关重要,关系到社会公众对注册会计师行业的信赖程度及注册会计师行业的生存和发展。同时,注册会计师应在向资本市场传达上市公司持续经营能力不确定性信息方面发挥更大的作用,而不是出于盈利目的一味回避执业风险,这应成为行业监管与引导的重点。

## 主要参考文献

1. 蔡春,鲜文铎.会计师事务所行业专长与审计质量相关性的检验.会计研究,2007;6
2. 刘学华,徐荣华.持续经营有重大疑虑审计意见表达方式实证研究.云南财经大学学报,2008;6
3. 余玉苗.行业知识、行业专门化与独立审计风险的控制.审计研究,2004;5

2. 现行高校会计制度将高校这个会计主体人为地划分为两个:一个是高校教育事业会计核算主体,一个是基本建设会计核算主体。对于以国家基本建设拨款和自筹资金(通过“结转自筹基建”科目将资金转入基建账户)进行的固定资产新建、改建和扩建等基本建设项目,全部通过基本建设会计进行核算。基本建设项目所发生的实际成本支出,不作高校支出核算,只有在项目完工并交付使用时才增加固定资产和固定基金。

这种核算方法包括以下局限性:一是基建会计与事业会计分别核算,既不利于高校综合预算的管理,又不利于提高资金的使用效益;二是将自筹基建资金从事业会计核算系统转到基建会计核算系统时,把资金流视为支出,造成了支出虚列;三是基本建设项目周期较长,结转的自筹基建资金从转出至固定资产移交前,事业会计报表无法反映在建工程项目的资产价值,导致高校账面资产不实。

3. 根据规定,高校每年按照事业收入和经营收入的一定比例计提修购基金,用于固定资产的维修和购置。计提修购基金时,借记“教育事业支出”或“经营支出”科目,贷记“专用基金——修购基金”科目。这种核算方法的局限性包括两个方面:一是在提取修购基金时,列支费用的支出没有与固定资产的耗费相联系、相匹配,也不能替代当期固定资产价值的耗费。二是虚增高校净资产。修购基金的提取,导致净资产中既包括固定资产原值,又包含修购基金,从而虚增净资产。

4. 在固定资产报废清理时,按减少固定资产的原始价值直接冲减“固定资产”和“固定基金”科目,固定资产转让或清理所得的收入借记“银行存款”、“材料”等科目,贷记“专用基金——修购基金”科目。这种核算方法不能全面反映固定资产清理过程中的支出、收入以及清理净损益。

5. 对于利用贷款购置或建造的固定资产,在登记固定资产账时,其中不包括支付的贷款利息。这种核算方法致使借款费用不能进行资本化处理,导致这些固定资产的入账价值不够准确。

6. 对固定资产的大修、改良支出,不增加固定资产价值,直接作为维修支出处理。这种核算方法造成固定资产的入账价值与实际价值不相符,也不利于高校固定资产保值增值。

## 二、改进高校固定资产核算的措施

1. 建立固定资产计提折旧制度,废止计提修购基金制度。在固定资产计提折旧制度下,购建固定资产时,直接借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”等科目。要对固定资产计提折旧,首先要调整相关会计科目:一是增设“累计折旧”和“固定资产净值”科目,取消“固定基金”科目;二是在“事业支出”、“经营支出”科目下增设“提取固定资产折旧费”科目进行明细核算。计提折旧时,借记“事业支出(经营支出)——提取固定资产折旧费”科目,贷记“累计折旧”科目。其次是确定折旧方法及折旧年限,这可以参照《高等学校教育培养成本监审办法(试行)》第二十八条、第二十九条的规定执行:设备按分类折旧率(专用设备按8年、一般设备按5年、其他设备均按10年折旧)计提折旧。各年房屋建筑物应提折旧统一按当年房屋建

筑物固定资产总值的2%(50年折旧期)计提。其中:已投入使用但尚未办理竣工结算的房屋建筑物可按暂估价或合同价入账,并计提折旧。

固定资产计提折旧后,购置固定资产的经费来源可以从累计折旧中得到补偿,这样修购基金制度已无存在的意义,应该废止,同时取消“专用基金——修购基金”科目。

2. 统一会计核算体系,将基建会计并入事业会计核算。鉴于基建会计与事业会计分别核算的弊端,建议将基建会计核算体系并入事业会计核算体系,同时在事业会计核算体系中增设“在建工程”和“工程物资”两个一级科目,专门用来核算未完工或已完工但尚未移交的工程项目,基建项目在购建时,借记“在建工程”科目,贷记“银行存款”科目;移交时,借记“固定资产”科目,贷记“在建工程”科目。

对于利用贷款建造的固定资产项目,能分清具体项目的,直接将该项目的贷款利息计入该项目的固定成本。取得贷款时,借记“银行存款”科目,贷记“借入款项”科目;支付利息时,借记“在建工程”科目,贷记“银行存款”科目;支付工程款时,借记“在建工程”科目,贷记“银行存款”科目;项目竣工交付使用时,借记“固定资产”科目,贷记“在建工程”科目。

3. 参照《高等学校教育培养成本监审办法(试行)》第二十三条的规定,将一般性修缮费用按实际发生的费用核算,大修费用(超过该固定资产原值的20%)计入固定资产,按照固定资产预计可使用年限计提折旧。当房屋建筑物完成改造后,基建部门、财务部门和资产管理部门要按照资产移交的程序和方法办理固定资产报增手续。这样既可以保证固定资产的实物价值与账面价值相符,又可以使高校的固定资产保值增值。

4. 增设“固定资产清理”科目,专门核算高校因报废、出售或毁损等原因转入清理的固定资产。固定资产报废时,借记“固定资产清理”(固定资产净值)和“累计折旧”科目,贷记“固定资产”(原值)科目;收到残值收入时,借记“银行存款”科目,贷记“固定资产清理”科目;支付清理费用时,借记“固定资产清理”科目,贷记“银行存款”等科目;清理净收益,借记“固定资产清理”科目,贷记“其他收入”科目;清理净损失,借记“教育事业支出”等科目,贷记“固定资产清理”科目。

这种处理方式可以综合反映固定资产清理过程中的支出、收入以及清理净损益。

### 主要参考文献

1. 高等学校财务制度讲座编写组. 高等学校财务制度讲座. 北京:中国人民大学出版社,1998
2. 肖峻. 高校固定资产核算存在问题及对策. 安徽广播电视大学学报,2005;2
3. 翟福生. 高校固定资产核算体系创新探索. 南都学坛,2009;6
4. 黄军伟. 我国高等学校固定资产核算问题探究. 郑州轻工业学院学报,2009;5
5. 贾明霞. 高等学校固定资产核算中存在的问题及对策. 经济师,2009;10