浅析农村义务教育学校固定资产的核算及其维护、更新

马承希

（河南三门峡市卢氏县木桐乡中心学校　河南三门峡　472244）

【摘要】本文从改进固定资产核算及披露方式、建立资本性资产基金两个方面，以财务会计为工具，对农村义务教育学校固定资产的维护、更新以及经费保障问题进行了探讨。

【关键词】农村义务教育　固定资产　核算　维护　更新

固定资产维护、更新经费保障是农村义务教育经费保障机制的重要组成部分，良好的经费保障机制可以促进农村义务教育的健康发展，促进教育公平，对农村义务教育发展具有重要意义。笔者拟对该问题作一探讨。

一、农村义务教育学校固定资产核算的改进

（一）固定资产核算存在的问题

农村义务教育学校执行的是《中小学会计制度》，主要采用的是收付实现制，固定资产不提取折旧，账面价值反映的是购建时的原始成本，既不反映折旧后的净值，也不反映现时价值，不能为决策部门提供固定资产维护、更新所需的相关、可靠信息，不符合决策有用性原则。

（二）固定资产核算的改进

1. 建立固定资产折旧制度。改进固定资产核算，提取固定资产折旧，目的是为决策者提供有用的会计信息，为固定资产重置提供资金保障。农村义务教育学校的收入主要来自政府拨款，提取折旧时可以同时增加折旧费用和累计折旧，并且记录一项应收政府的债权和政府契约收入。

固定资产的折旧方法，一般采用直线法，即年限平均法，将固定资产原价扣除预计净残值后的金额在预计使用年限内平均分摊。固定资产应当按月计提折旧，当月增加当月不提，从下月起计提；当月减少，当月照提，从下月起不提。固定资产提足折旧后，不论能否继续使用，均不再计提；提前报废的固定资产，也不再补提。所有在用的固定资产都提取折旧，不需用的固定资产及土地不提取折旧，处于更新改造期间的固定资产不提取折旧。

农村义务教育学校的固定资产实质上是作为所有者的政府和其他捐赠者对学校的投入，他们并不需要取得回报，是一种资本性投资，一经投入就构成了学校的一项限定性净资产。为了规范会计核算，笔者建议：

（1）在基本支出“商品服务支出”科目下增设“折旧费用”明细科目，核算提取的固定资产折旧费用；增设“累计折旧”和“在建工程”科目，取消“专用基金——修购基金”和“待结转自筹基建”科目，将基建会计与财务会计合并核算。

（2）在流动资产“应收及暂付款”科目下增设“应收政府固定资产折旧款”、“应收政府固定资产损失款”等明细科目，记录学校应收政府未来应投入的固定资产折旧及固定资产报废损失补偿资金。

（3）取消“事业支出”和“财政补助收入”下的“项目支出”明细科目，使其仅仅反映维持学校每个年度正常运转的收入和支出；将“固定基金”科目改为“投资于资本性资产（或基金）”科目，下设“国家投资”、“其他投资”明细科目，发生的固定资产建造、购置费用记入“在建工程”、“固定资产”及“投资于资本性资产（或基金）”科目。收入类增设“政府契约收入”科目，核算政府应拨付学校的固定资产折旧资金等。

（4）在发生了出售、从使用中退出、火灾或其他意外事故导致的破坏、主要部分的替换、其他原因导致的偷窃或损失、其他可能的变化等使固定资产价值减少的清理事项时，应将固定资产转出，通过“固定资产”、“累计折旧”等科目的账务处理来反映。固定资产清理的收入、损失应分别上交国家或由国家承担，可在“其他商品服务支出”下设“固定资产处置损失”和“应交财政专户款”下设“固定资产残值及变价收入”明细科目，分别核算因各种原因处置固定资产而发生的处置损失及应上交财政专户的收入。

（5）发生固定资产更新改造支出，应将固定资产账面余额转入“在建工程”，更新改造费应计入固定资产成本，并将被替换部分的账面价值扣除。

2. 改进固定资产的披露模式。农村义务教育学校的固定资产数额仅仅在年度会计决算报表中披露，缺乏及时性和可靠性，远远不能满足管理和决策的需要。笔者建议在月度报表、年度报表中增加一张单独反映固定资产变动的报表，披露每一类固定资产期初余额、增加和减少情况、期末余额、折旧额和净值，该报表应详细披露每一类固定资产预计使用年限、已使用年限、原价、净值。如可分 5 年以下、5 年以上 10 年以下、10 年以上 15 年以下、15 年以上 20 年以下、20 年以上等予以披露。学校统计数据也应提供分类折旧信息，将年度统计数据与会计数据相衔接，以利于上级主管部门决策。

二、建立农村义务教育学校资本性资产基金，保障固定资产的维护、更新

（一）建立农村义务教育学校资本性资产基金的必要性

2005年12月我国政府发布《国务院关于深化农村义务教育经费保障机制改革的通知》，旨在建立农村义务教育阶段中小学校舍维修改造长效机制，采取类似计提折旧的方法，将校舍维修改造全面纳入公共财政保障范围。但该机制主要以财政预算为筹资方式，筹资范围小，筹资规模小，难以满足农村义务教育学校校舍普遍简陋、陈旧而面临更新改造的需要。

因此，笔者建议建立一种专门基金即农村义务教育学校资本性资产基金。建立这种基金的目的是为学校固定资产维护和重置提供经费保障。政府应本着为公民负责的态度，广泛地筹集义务教育资本性资产基金，严格按规定用途使用，充分发挥各种监督工具的作用，使该特定资源用于特定的义务教育项目，不断促进义务教育的发展。

（二）农村义务教育学校资本性资产基金的筹集

农村义务教育学校资本性资产基金是一种循环资金，可以描述为："筹资——基金——投资——再筹资——基金——再投资"这样一种周而复始的资金循环。

1. 筹资。农村义务教育作为一项社会公共事业，理所当然由政府来负责筹集义务教育资金。政府应从多方面来筹集资金，不断满足农村义务教育学校固定资产的维护、更新及事业发展的需要。政府可通过以下渠道筹集农村义务教育资金：

（1）将农村义务教育纳入财政预算。政府应当依据学校当年应计提的固定资产年折旧额，及固定资产年初累计计提的折旧额与物价指数调整额进行固定资产折旧经费预算。财政预算的折旧经费应足额拨入学校资本性资产基金账户。

（2）动用教育费附加。征收教育费附加的目的是筹集教育资金，改善基础教育，加快我国教育事业的发展。教育费附加是一种流转税附加，来源有保障，且自2005年10月1日起，教育费附加率已提高到3%，应将依照流转税征收的教育费附加全部或部分转入基金，统筹用于固定资产维护、更新。

（3）发行福利彩票筹资。国务院发展研究中心的报告表明，到2010年我国彩票发行的潜在规模将达到846亿元。这说明我国彩票市场的潜力极大，用于教育投资的潜力也很大。应积极发行福利彩票，这将为农村义务教育学校固定资产维护、更新筹集一笔十分可观的经费。

（4）动员社会各界对农村义务教育捐赠。大力鼓励提倡企业、社会团体、慈善机构和公民个人对农村义务教育学校的捐赠，捐赠是教育经费的一种补充来源。

（5）发行国债筹资。随着我国资本市场的蓬勃发展，中央政府可通过资本市场发行专项农村义务教育国债，用于农村义务教育学校固定资产维护、更新。

（6）资本性资产基金投资净收益。允许将结余的基金用于购买国债等稳定收益项目投资，不断增加基金价值。

2. 基金。将筹集到的资金划入农村义务教育学校资本性资产项目——基金账户，形成资本性资产基金。

3. 投资。除前述筹资渠道的创收性投资之外，这里的投资是指依据固定资产维护、更新及农村义务教育发展需要，使用农村义务教育学校资本性资产基金对学校固定资产进行维护、更新等投资。

（三）农村义务教育学校资本性资产基金的核算与管理

1. 农村义务教育学校是资本性资产基金的会计主体。学校应设立一套资本性资产基金账户，将发生的基金收支业务，按会计制度规定进行正常核算，年度终了编制报表，如实反映资本性资产基金的运作情况。

2. 农村义务教育学校资本性资产基金应由县级财政部门主管。县级财政部门应设立"农村义务教育资本性资产基金"平衡账户，采用修正的权责发生制计量基础（收入应当在其可使用或取得收入的权利确定和可计量的会计期间予以确认，支出应当在基金负债发生时并可计量且与拨款授权一致时的会计期间予以确认），专门核算对农村义务教育学校固定资产维护、更新的经济资源的流入和流出，谨慎地计划和控制维护、更新支出，使得实际支出不超过计划。

3. 设置资本性资产基金报表。应设置资本性资产基金的资产负债表和净资产变动表（见表1、表2，其中表1设期初数、期末数两栏，本文省略期初数；表2设本月数、本年累计数两栏，本文省略本月数）。资产负债表反映会计期末义务教育资本性资产基金财务状况，净资产变动表反映某一会计期间基金收入、支出及运营结果。

表1　　农村义务教育资本性资产基金资产负债表

编制单位：　　2008年12月31日　　单位：元

资　产	行次	期末数1	期末数2	负债和净资产	行次	期末数1	期末数2
资　产：				负　债：			
货币资金		300 000	1 700 000	应付资本性资产维护费			
				应付资本性资产更新改造费			
应收利息				应付资本性资产保证金			
				保留支出储备			1 400 000
应收及暂付款							
债券投资							
其他投资							
其他资产							
				负债合计			1 400 000
				净资产：			
				资本性资产基金余额		300 000	300 000
资产总计		300 000	1 700 000	负债和净资产总计		300 000	1 700 000

表2　农村义务教育资本性资产基金净资产变动表

编制单位：　　2008年12月31日　　单位：元

项　　目	行次	本年累计数1	本年累计数2
一、期初净资产			
二、本期收入		5 700 000	5 700 000
1.存款利息收入			
2.财政预算收入		4 200 000	4 200 000
其中：中央预算		2 000 000	2 000 000
省级预算		1 500 000	1 500 000
县级预算		700 000	700 000
3.教育附加投入		1 500 000	1 500 000
4.教育彩票公益金投入			
5.社会捐赠收入			
6.中央国债资金转入			
7.基金投资净收益			
8.固定资产处置收入、净收益			
三、本期支出		5 400 000	5 400 000
1.义务教育固定资产维护费		500 000	500 000
其中：房屋及建筑物		500 000	500 000
通用设备			
专用设备			
电气设备			
电子产品及通讯设备			
仪器仪表及其他设备			
文艺体育设备			
图书文物及陈列品			
家具用具及其他			
2.义务教育固定资产更新改造费		4 900 000	3 500 000
其中：房屋及建筑物		4 900 000	3 500 000
通用设备			
专用设备			
电气设备			
电子产品及通讯设备			
仪器仪表及其他设备			
文艺体育设备			
图书文物及陈列品			
家具用具及其他			
3.保留支出			1 400 000
四、期末净资产			
资本性资产基金余额		300 000	300 000

4. 应用举例。某县农村义务教育学校固定资产总额为140 000 000元，假设考虑物价上涨因素后采用3%的综合折旧率，则其2008年一年应计提的折旧为4 200 000元。投入资金包括：中央预算2 000 000元，省级预算1 500 000元，县级预算700 000元，教育费附加投入1 500 000元。上述资金统一纳入资本性资产基金账户，有关会计业务处理如下：

（1）2008年3月20日收到批复预算时的会计处理：借：应收及暂付款5 700 000元；贷：财政预算收入——中央预算2 000 000元、——省级预算1 500 000元、——县级预算700 000元，教育费附加1 500 000元。

（2）2008年6月25日实际收到以上拨款（分批拨付分笔记录）时的账务处理为：借：银行存款5 700 000元；贷：应收及暂付款5 700 000元。

（3）本年度签订校舍维护合同费用总额为500 000元，账务处理为：借：保留支出500 000元；贷：保留支出储备（负债类）500 000元。校舍维护完工请求付款：借：保留支出储备500 000元；贷：保留支出500 000元。借：义务教育固定资产维护费500 000元；贷：应付资本性资产维护款500 000元。

取得相关发票账单并支付维护费时的账务处理：借：应付资本性资产维护费500 000元；贷：银行存款500 000元。

（4）本年度签订房屋改造合同的总金额为4 900 000元，账务处理为：借：保留支出4 900 000元；贷：保留支出储备4 900 000元。

（5）根据完工进度，承包商请求付款3 500 000元，账务处理为：借：保留支出储备3 500 000元；贷：保留支出3 500 000元。借：义务教育固定资产更新改造费3 500 000元；贷：应付资本性资产更新改造费3 500 000元。取得相关发票账单并支付更新改造费用的账务处理为：借：应付资本性资产维护费3 500 000元；贷：银行存款3 500 000元。

（6）年末完工，承包商请求支付剩余工程款1 400 000元，需预留10%的保证金，账务处理为：借：保留支出储备1 400 000元；贷：保留支出1 400 000元。借：义务教育固定资产更新改造费1 400 000元；贷：应付资本性资产更新改造费1 400 000元。

（7）留存10%的保证金并支付余款的账务处理为：借：应付资本性资产更新改造费1 400 000元；贷：银行存款1 260 000元，应付保证金140 000元。

（8）假设剩余工程款1 400 000元系本年未完工应在下年度付款，则年末结转后保留支出科目无余额，下年初保留支出重建，此时的账务处理为：借：保留支出1 400 000元；贷：资本性资产基金余额1 400 000元。

请求付款、付款并预留保证金的核算同上。

（9）根据上述业务，2008年末编制的不涉及跨年度付款和涉及跨年度付款两种情况的报表如表1、表2所示。

多渠道筹集农村义务教育固定资产维护、更新资金，建立农村义务教育资本性资产基金，并规范其会计核算，有利于保障农村义务教育可持续、健康地发展，有利于更好地为公民提供优质义务教育，促进国民素质不断提高。

主要参考文献

1. 厄尔·R.威尔逊，苏珊·C.卡特鲁斯，里昂·E.海著.荆新等译.政府与非营利组织会计.北京：中国人民大学出版社，2004

2. 张丽媛.农村义务教育经费保障机制研究.经济与管理，2006；5