

# 完善高校固定资产核算的探讨

陈海平 毛倩

(西安科技大学财务处 西安 710054 西安科技大学管理学院 西安 710054)

**【摘要】**高校会计制度改革后,原未计提折旧的固定资产如何核算、新购入固定资产如何操作,以及如何计提固定资产减值?本文针对这些实务问题提出了一套切实可行的“高校固定资产核算”方案。

**【关键词】**高校 固定资产核算 改革方案

## 一、研究背景

随着我国市场经济的发展,社会环境也随之发生重大变化,对于教育经费,国家不可能完全通过财政预算来解决。高校扩张经费来源广泛,银行贷款增多,高校面临不同以往的财务风险。为了进一步规范高等学校的会计行为,以及促进高校加强预算管理、财务管理、资产管理和绩效评价,在2009年财政部拟定了新《高等学校会计制度》(征求意见稿)。其基本理念是在高等学校会计制度中适当引入权责发生制,这对推动我国高校会计制度改革具有重要意义。征求意见稿的主要变化有:为了真实反映资产价值、合理确定教育成本,要求计提固定资产折旧;为了增强信息披露的完整性,将基建财务纳入“大账”核算体系,增设了“在建工程”、“基建工程”两个一级科目。

原《高等学校会计制度》规定,对固定资产只核算账面原值而不计提折旧,而对于固定资产在使用中发生的损耗不予反映,且未设“固定资产清理”科目,只在固定资产出售、报废或毁损时直接冲减“固定资产”和“固定基金”两个科目。

其存在的问题是:第一,净资产不实。由于对房屋和建筑物以及为教学活动服务的教学仪器设备等固定资产不计提折旧,随着使用时间的延长,固定资产的净值与其账面价值的差额越来越大,使资产负债表中的“固定基金”反映的净资产严重不实。第二,教育成本核算数据不真实、不准确。对于高校扩大招生规模、优化资源配置、提高办学效益,教育部门要制定有关收费和投资政策,就首先要对教育成本进行分析,而固定资产折旧费是高校教育成本的主要组成部分。高校对固定资产不计提折旧,就使教育成本不真实,直接影响到教育成本分析,影响到教育部门和高校的正确决策。第三,固定资产有偿使用缺乏依据。高校后勤改革之后,后勤企业要有偿使用学校的固定资产,这就提出了有偿使用的补偿标准问题。如果固定资产不计提折旧,固定资产磨损程度无法体现,有偿使用的补偿标准就难以确定,那么后勤企业的成本核算、学校国有资产的保值增值都将受到影响。

新制度基于权责发生制,取消了“固定基金”和“修购基金”科目,并增设了“累计折旧”和“固定资产清理”两个科目用来分摊固定资产成本及核算转入清理的固定资产价值。

现有的相关文献,大多也提出了高校固定资产不计提折旧而存在的诸多问题,一般给出的解决措施就是增设“累计折旧”和“固定资产清理”科目。但是,对会计制度改革后原未计提折旧的固定资产如何核算,以及新购入固定资产计提折旧如何操作等实务问题没有应对方案。下文拟对此进行详细的探讨研究。

## 二、问题分析及解决方案

高校固定资产种类数目繁多、来源广泛,建立固定资产管理系统,以及在财务处下增设专门的“固定资产审查核算”部门势在必行。具体方案是:

1. 细化固定资产种类:总共分为十一大类,即房屋和建筑物、专用设备、通用设备、仪器仪表、交通运输、电气设备、文化体育用品、图书、文物及陈列品、家具用具及其他类。

2. 针对会计制度改革前未计提折旧的固定资产,固定资产审查核算部门应与其他各部门、各学院商议,将现有固定资产重新分类,利用“固定资产管理系统”划入上述十一大类,并归集在总部资产、各部门、各学院二级明细科目下,由各部门、各学院对其进行估价。对于本单位无法完成的固定资产价值估算工作,可以邀请专业人士协助。以估价作为入账价值,例如某通用设备C,做会计分录如下:

借:固定资产——通用设备——C

    累计折旧 ①

    贷:固定资产——C

各部门、各学院还需配合财务处预估该固定资产的剩余使用年限及合理的折旧方法,在以后期间做会计分录如下:

借:教育费用/科研费用/管理费用等

    贷:累计折旧 ②

在会计制度改革前,高校固定资产业务核算以收付实现制为基础,在购买固定资产时,按其购买成本直接确认为事业

支出,借记“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。购买的固定资产在入账时已经按照收付实现制核算基础全部作为支出,一次性计入了当期费用。

因此在会计制度改革后,对于改革前已经购买的固定资产,就会存在这样的问题:其在购买时已全部计入当期费用,如果按照改革后的会计制度,每期计提折旧,就会多计以后期间学校的费用。但是,高校的“收入费用表”仅仅是反映高校在某一会计期间内开展业务活动取得的收入以及发生的相关费用而已,不同于利润导向型的企业,因此,我们认为该项“会计政策变更”应采用“未来适用法”调整,即将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或事项。也就是说,不调整往期的收入费用表及资产负债表,将“累计折旧①+累计折旧②”的数值填列在变更当期的资产负债表中,将“累计折旧②”对应的“教育费用/科研费用/管理费用等”的数值填列在变更当期的收入费用表中。

3. 针对会计制度改革后新购入的固定资产:需建立完整的固定资产购买审批流程,如下所示:

申购“预计使用年限>1年,单位价值 $\geq 2000$ 元”有形资产→各部门、各学院领导批准→财务处“固定资产审查核算”部门审核,财务处领导批准→总会计师批准→申购人购买→持相关发票,到财务处“固定资产审查核算”部门登记。

即只要申购“预计使用年限>1年,单位价值 $\geq 2000$ 元”有形资产,就必须得到各部门、各学院指定领导的批准。各部门、各学院批准后,还需到财务处“固定资产审查核算”部门进行审核,“固定资产审查核算”部门要切实做好本职工作,认真核查已有固定资产,确保新的申购有其必要性,降低固定资产闲置率。经过“固定资产审查核算”部门审核,认为确有必要购买时,上报财务处领导,最后报总会计师批准,批准通过后,才可购买。

如有条件,“固定资产审查核算”部门应配合各部门、各学院的购置工作,保证购买的固定资产价廉物美,并提醒申购人在购买完成后,及时到“固定资产审查核算”部门办理固定资产登记工作,同时确定合适的折旧年限及折旧方法。

不同类别固定资产应选用不同的折旧方法:对于不动产而言,价值的损耗主要是由于使用或放置的时长所造成,所以采用年限平均法;而对于动产来说,就有多方面因素需要进行考虑,若固定资产使用周期长则可用年限平均法;若固定资产的使用周期不太长则使用工作量法较为合理;若设备更新速度快则使用加速折旧法。另外,对于单位价值大的固定资产,可以按单项固定资产计提折旧;对于单位价值低但使用年限在一年以上的大批同类物资,可按照该类固定资产的分类计提折旧。

4. 在会计期末需对出现减值迹象的固定资产计提减值准备。随着计算技术、新型通讯技术和现代网络技术的迅速发展,技术更新换代日益加快,极有可能导致固定资产的可回收

金额低于其账面价值,因此高校固定资产只有计提减值准备,才能确保净资产的真实性。

计提固定资产减值准备需受实质重于形式原则和谨慎性原则的规范。资产发生减值的判断标准有两种:利用可量化的标准和利用有关人员的判断。对于高校来说,高校不存在通过生产产生未来现金流量的情况,即使是某设备会带来科研收入,也很难预估它会带来的未来现金流。因而在利用可量化的标准来判断固定资产是否减值时,基本是参照该项资产当前的平均市价,即其公允价值进行判断。对于当前无法量化的固定资产,却又出现减值迹象时,就得利用有关人员的判断或相关证据来确定,有可能需要借助专业人员的力量。

高校拥有的固定资产分布范围广、类型和数量多,许多设备、仪器还具有较高的专业性,如果要求会计人员逐项判断其是否发生减值并进行相应的会计处理,工作量相当大,难度也特别高,所以本文认为,应利用“固定资产管理系统”,实行固定资产的状态管理,将所有的固定资产建卡,明确固定资产的保管地点、使用部门和保管人,即各部门、各学院都需要指定专人配合财务处的固定资产核算工作。期末时如果某学院的某项设备出现减值迹象,那么该设备的保管人就需要根据目前的市价或借助专业的力量,确定该设备的减值金额,上报给该学院的固定资产负责人,由该负责人统一汇总后,上报给财务处“固定资产审查核算”部门。

“固定资产审查核算”部门需要加强对各部门、各学院固定资产减值测试的督促工作,定期召开“固定资产负责人”大会,抽查核实部分固定资产,保证固定资产的账面价值确实真实有效。

5. 加强对“固定资产审查核算”部门人员的培训。高校固定资产核算制度的改革,对会计人员提出了更高的要求。会计人员除了掌握会计核算知识外,还得对固定资产的相关知识予以了解,只有具备扎实的知识功底,才能对固定资产折旧、减值以及是否存在闲置等问题给予准确的判断,从而全面保障高校固定资产的核算工作,促进高校健康有序发展。

### 三、总结

本文针对高校会计制度改革后,原未计提折旧的固定资产如何核算,新购入固定资产如何操作,如何计提固定资产减值等实务问题提出一套切实可行的解决方案。本文认为通过加强高校固定资产核算,提高核算人员工作素质,使高校固定资产核算效果不断提升,从而合理确定教育成本,实现高校可持续发展。

### 主要参考文献

1. 段晓萌. 刍议事业单位固定资产核算的有效方法. 财政金融, 2012; 16
2. 啜梦初. 浅议固定资产折旧方法的选用. 中国外资, 2011; 24
3. 温剑颖, 孙慧强. 新会计准则下固定资产减值问题及对策研究. 天津经济, 2012; 6