高校固定资产折旧:从“虚提”到“实提”

高 滢

（浙江理工大学计划财务处 杭州 310018）

【摘要】本文从高校固定资产“虚提”折旧的核算方法谈起,思考了高校实现“实提”固定资产折旧核算的困难所在,提出了高校“实提”固定资产折旧核算的方案设计,最后结合某高校的实例比较分析了“虚提”和“实提”固定资产折旧核算的方案。高校会计制度改革势在必行,无论“虚提”还是“实提”高校固定资产折旧,做好各种应对准备,从容面对改革。

【关键词】虚提 实提 固定资产折旧 高校

根据《高等学校会计制度》的规定,高等学校会计核算一般采用收付实现制,但部分经济业务或者事项的核算应当按照本制度的规定采用权责发生制。新制度规定高校会计核算仍以收付实现制为主,“实提”固定资产折旧核算基础是权责发生制,核算基础并不完全一致,于是产生了在收付实现制下能够真实反映高校固定资产价值的核算方法——“虚提”固定资产折旧方法。

一、高校固定资产“虚提”折旧的核算方法

根据修订后的《高等学校会计制度》(自2014年1月1日起施行)的精神,新增成本费用管理等体现高校行业特点的新要求,分别从固定资产的初始计量、计提折旧、后续支出和处置来详细阐述“虚提”固定资产折旧和无形资产摊销。

1. 初始计量。固定资产在取得时,应当按照其实际成本入账。借记“固定资产”(不需安装)或“在建工程”(需要安装)科目,贷记“非流动资产基金——固定资产、在建工程”科目。同时,按照实际支付金额,借记“教育事业支出”等科目,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

安装完工交付使用,借记“固定资产”科目,贷记“非流动资产基金——固定资产”科目;同时,借记“非流动资产基金——在建工程”科目,贷记“在建工程”科目。

2. 计提折旧。按月计提固定资产折旧时,按照实际计提金额,借记“非流动资产基金——固定资产”科目,贷记“累计折旧”科目。

3. 后续支出。为维护固定资产的正常使用而发生的日常修理等后续支出,应当计入当期支出但不计入固定资产成本,借记“教育事业支出”等科目,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

4. 处置。出售、无偿调出、对外捐赠固定资产,转入待处置资产时,按照待处置固定资产的账面价值,借记“待处置资产损溢”科目,按照已计提折旧,借记“累计折旧”科目,按照固定资产的账面余额,贷记“固定资产”科目。实际出售、调出、捐出时,按照处置固定资产对应的非流动资产基金,借记“非流动资产基金——固定资产”科目,贷记“待处置资产损溢”科目。

二、高校“实提”固定资产折旧的困难所在

新《高等学校会计制度》中提出“虚提”折旧的观点,显然是考虑到高校会计制度改革的循序渐进,但究竟是什么原因使高校无法像企业一样对固定资产“实提”折旧呢?本文试着从以下几个方面分析高校“实提”固定资产折旧的困难所在。

1. “实提”固定资产折旧核算基础是权责发生制,而高校会计核算基础还是以收付实现制为主,因此想要实现权责发生制下的“实提”高校固定资产折旧,首先要克服高校会计核算引入权责发生制面临的各种困难。

2. 固定资产的折旧年限与项目建设期、经费使用期限不一致。高校各类学科发展、实验室建设、科学技术研发项目的建设期一般根据实际需要来安排,随着国库集中支付改革的深入,项目经费使用期限与项目建设期有时并不一致,要“实提”固定资产折旧,就要解决项目建设已经完成但固定资产折旧的会计核算仍在继续的矛盾。

3. 对高校原有的项目核算体系提出了挑战。高校会计核算不是单纯的科目核算,还应是建立在项目核算基础上的项目、科目综合核算。将成本、费用、收入管理纳入每个项目核算中,通过项目账的合理设置,可将各课题、部门、工作组、科研项目、责任单位、个人等全部纳入项目管理中,以达到及时、有效地对各项目进行资金控制的目

的。高校项目核算的原理是将项目的收入减去该项目对应的“教育事业支出”等支出科目之和，再减去暂借款，余额表示的是项目在某一时点的结余。要实现“实提”固定资产折旧，在现有的项目核算体系下有点困难。

例1：2013年9月某高校购入机房电脑一批，共20万元。某高校设立高校机房建设经费专项，安排电脑购置费18万元、家具购置费2万元，总共20万元。

某高校购买电脑一批，货到验收后付款18万元，凭对方开具的发票进行账务处理：

借：固定资产（科目核算）　　180 000

　贷：零余额账户用款额度（科目核算）　180 000

2013年9月高校机房建设经费专项虽然支付18万元，但该专项项目余额为20万元。

次月，根据规定对电脑计提折旧：电子设备，为3年，残值为0，按月计提折旧。

借：教育事业支出（项目核算）　　5 000

　贷：累计折旧（项目核算）　　5 000

按上述计算方式，2013年10月高校机房建设经费专项余额为19.5万元，实际项目结余只有2万元。由于固定资产计提折旧年限较长，项目结余无法得到真实反映，可能造成误用结余，项目失去控制。若要“实提”固定资产折旧，需要改变或者优化现有的项目核算体系。

三、高校“实提”固定资产折旧核算的方案设计

高校“实提”固定资产折旧核算需要重新设计与搭建项目核算体系。一般而言，高校的支出项目分为基本支出项目和专项支出项目，通过不同的设置属性或编码规则来区分。根据生均拨款和学费收入安排基本支出项目和部分校立专项支出项目的预算，通过拨付凭证实现项目经费的下达。上级专项拨款的经费设立专项支出项目，实现专款专用、专项核算。为了体现权责发生制原则，延续收付实现制下对项目核算的严格控制，实现项目核算双余额管理。

所谓双余额的项目管理，是指一个项目有两个余额，一个是权责发生制下的项目余额，一个是收付实现制下的可用余额。

权责发生制下的项目余额是将项目的收入减去该项目对应的“教育事业支出”等科目之和后的余额，简称支出类科目累计发生额。用公式表示如下：权责发生制下的项目余额=项目收入-支出类科目累计发生额。

另一可用余额是指将项目的收入减去该项目已支付的金额之后的余额，用公式表示如下：收付实现制下的可用余额=项目收入-支出类科目累计发生额-支付的暂借款-（支付的非流动性资产额度-累计折旧）。

如例1所示，某高校设立高校机房建设经费专项的项目余额和可用余额如表1所示：

表1　某高校项目核算双余额管理的余额表　单位：元

机房建设经费专项	权责发生制下的项目余额	收付实现制下的可用余额
支付18万元购置电脑 2013年9月底	200 000	20 000
计提折旧 2013年10月底	195 000	20 000

其中，高校机房建设经费专项总经费20万元，购置电脑支出18万元，由此可得：

权责发生制下的项目余额=项目收入（20万元）-支出类科目累计发生额（0）=20（万元）

收付实现制下的可用余额=项目收入（20万元）-支出类科目累计发生额（0）-支付的暂借款（0）-支付的非流动性资产额度（18万元）-累计折旧（0）=2（万元）

次月，按月计提折旧，计算出：

权责发生制下的项目余额=项目收入（20万元）-支出类科目累计发生额（0.5万元）=19.5（万元）

收付实现制下的可用余额=项目收入（20万元）-支出类科目累计发生额（0.5万元）-支付的暂借款（0）-［支付的非流动性资产额度（18万元）-累计折旧（0.5万元）］=2（万元）

在实际操作中，项目负责人可支配使用的余额为收付实现制下的可用余额。

对历年尚在使用的固定资产“实提”折旧的会计核算建议调整当年支出。根据《新旧事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定》，对执行新制度前形成的固定资产（不包括新旧转账时转入“存货”的固定资产），应当在2013年度全面核查其原价、截至2013年12月31日的已使用年限、尚可使用年限等，并于2013年12月31日对这些固定资产补提折旧，借记“非流动资产基金——固定资产”科目，贷记“累计折旧”科目，自2014年1月1日起对这些固定资产按照新《事业单位会计制度》的规定按月计提折旧。

若“实提”固定资产折旧，根据上述规定的精神，按照会计政策变更来进行会计处理。

若“实提”固定资产折旧，2013年12月31日对当年及历年固定资产补提折旧的账务处理为：

借：教育事业支出

　贷：累计折旧

借：非流动资产基金——固定资产

　贷：教育事业支出

建议过渡期对当年及历年固定资产补提折旧，调整当年收支，不建议新增“以前年度损益调整”科目来调整。“以前年度损益调整”科目的启用会影响历年的各类项目结余及基金额度，涉及决算报表的调整，建议采用未来适用法进行会计政策变更的调整。

四、案例分析

下面以某高校为例，分别比较两种方式即“虚提”、“实提”固定资产折旧下，过渡期和正式执行期的高校固定资产折旧核算，对准确地进行教育成本的核算、真实反映高校固定资产的实际价值，具有重要的意义。

例2：假设某高校20×2年12月底固定资产累计达197 587.728万元，20×3年全年累计新增固定资产9 123.155万元。新高校会计制度从20×4年1月1日起实施，要求20×3年年底做好新旧会计制度的衔接。

（一）过渡期高校固定资产折旧核算

1. “虚提”固定资产折旧核算。20×3年12月底补提历年的固定资产折旧，不改变现有的项目核算体系，根据新的高校会计制度，新增各类会计科目。据统计，20×3年12月底历年固定资产需计提折旧184 464 951.20元。

借：非流动资产基金——固定资产（科目核算）
184 464 951.20
贷：累计折旧（科目核算） 184 464 951.20

20×3年12月底补提当年的固定资产折旧，当月增加的固定资产需要从次月开始计提折旧。据统计，20×3年12月底当年固定资产需计提折旧8 734 003.73元。

借：非流动资产基金——固定资产（科目核算）
8 734 003.73
贷：累计折旧（科目核算） 8 734 003.73

2. “实提”固定资产折旧核算。20×3年12月底补提历年固定资产折旧，新增“学校统筹历年固定资产计提折旧”项目。改变现有项目核算体系，实现项目核算双余额管理，根据新高校会计制度，新增各类会计科目。据统计，20×3年12月底历年固定资产需提折旧184.464 951.20元。

借：教育事业支出（项目核算） 184 464 951.20
贷：累计折旧（项目核算） 184 464 951.20
借：非流动资产基金——固定资产（科目核算）
184 464 951.20
贷：教育事业支出（项目核算） 184 464 951.20

20×3年12月底补提当年的固定资产折旧，当月增加的固定资产需要从次月开始计提折旧。据统计，20×3年12月底当年固定资产需计提折旧8 734 003.73元。

借：教育事业支出（项目核算） 8 734 003.73
贷：累计折旧（项目核算） 8 734 003.73
借：非流动资产基金——固定资产（科目核算）
8 734 003.73
贷：教育事业支出（项目核算） 8 734 003.73

3. 与原会计制度相比，两种方式对会计报表的影响。过渡期高校固定资产折旧，虽然“虚提”与“实提”核算方式不同，但对报表的影响与原会计制度相比是一致的。

会高校01表《资产负债表》中，资产中非流动资产录入累计折旧期末余额中。与原会计制度相比，固定资产净值调减193 198 954.93元，资产总计调减193 198 954.93元。净资产中非流动资产基金调减193 198 954.93元，净资产合计调减193 198 954.93元，负债和净资产总计调减193 198 954.93元。

会高校02表《收入支出表》的填列与原会计制度相比无变化。会高校02表附表01《支出与成本费用调节表》是为了满足“虚提”固定资产折旧核算下会计报表报告需要而新增的，不适用于“实提”固定资产折旧核算，故下面的阐述仅仅比较“虚提”固定资产折旧核算模式下与原会计制度的不同。表2中，“本期计提折旧和摊销”行的各项目反映高校用于教育、科研、行政管理、后勤保障等各项事业活动的固定资产、无形资产本期计提的累计折旧和累计摊销。各项目应当根据“累计折旧”、“累计摊销”科目下“教育”、“科研”、“行政管理”、“后勤保障”等明细科目期末余额与期初余额差额的合计金额填列。与原会计制度相比，本期计提折旧和摊销调增193 198 954.93元，成本费用金额调增193 198 954.93元。本期计提的折旧额度包含历年购置设备的折旧和摊销额度，这样调增是否合理，还需要进一步研究。

表2　　支出与成本费用调节表

会高校02表附表01

编制单位：　　年　月　　单位：元

成本费用项目 / 成本费用调节	教育	科研	行政管理	后勤保障	离退休
事业支出金额					
减：资本性支出					
加：本期计提折旧和摊销					
成本费用金额					

会高校03表《财政补助收入支出表》的填列与原会计制度相比无变化。

（二）新会计制度执行期的高校固定资产折旧核算

1. “虚提”固定资产折旧核算。20×4年1月购置教学设备240万元，新购各类家具50万元，上级专项购置专业设备500万元。具体信息见表3。

借：教育事业支出（项目核算） 2 400 000
贷：零余额账户用款额度（科目核算） 2 400 000
借：固定资产（科目核算） 2 400 000
贷：非流动资产基金——固定资产（科目核算）
2 400 000
借：教育事业支出（项目核算） 500 000
贷：零余额账户用款额度（科目核算） 500 000
借：固定资产（科目核算） 500 000
贷：非流动资产基金——固定资产（科目核算）
500 000

表 3　某高校20×4年2月固定资产的折旧表　单位:元

	2014年1月发生额				2014年2月计提折旧额			
	合计	教学设备购置项目	家具购置项目	上级专项设备购置项目	合计	教学设备购置项目	家具购置项目	上级专项设备购置项目
固定资产	7 900 000	2 400 000	500 000	5 000 000	111 603.55	42 296.46	8 333.33	60 973.76
仪器仪表	3 854 830	1 200 000		2 654 830	32 123.58	10 000		22 123.58
机电设备	1 352 234			1 352 234	11 268.62			11 268.62
电子设备	2 139 611	1 146 675		992 936	59 433.64	31 852.08		27 581.56
印刷机械	53 325	53 325			444.38	444.38		
家具	500 000		500 000		8 333.33		8 333.33	

借:教育事业支出(项目核算)　5 000 000
　贷:零余额账户用款额度(科目核算)　5 000 000
借:固定资产(科目核算)　5 000 000
　贷:非流动资产基金——固定资产(科目核算)　5 000 000

20×4年2月计提固定资产折旧,残值为0,假设不考虑历年固定资产的折旧。

借:非流动资产基金——固定资产(科目核算)　111 603.55
　贷:累计折旧(科目核算)　111 603.55

2. "实提"固定资产折旧核算。沿用以上数据,20×4年1月购置教学设备240万元,新购各类家具50万元,上级专项购置专业设备500万元。

借:固定资产(项目核算)　2 400 000
　贷:零余额账户用款额度(科目核算)　2 400 000
借:固定资产(项目核算)　500 000
　贷:零余额账户用款额度(科目核算)　500 000
借:固定资产(项目核算)　5 000 000
　贷:零余额账户用款额度(科目核算)　5 000 000

表 4　20×4年1月在项目双余额管理下的项目余额　单位:元

项目名称	年初数	权责发生制下的项目余额	收付实现制下的可用余额
教学设备购置项目	2 400 000	2 400 000	0
家具购置项目	500 000	500 000	0
上级专项设备购置项目	5 000 000	5 000 000	0

20×4年2月计提固定资产折旧,残值为0,假设不考虑历年固定资产的折旧。

借:教育事业支出(项目核算)　42 296.46
　贷:累计折旧(项目核算)　42 296.46
借:教育事业支出(项目核算)　8 333.33
　贷:累计折旧(项目核算)　8 333.33
借:教育事业支出(项目核算)　60 973.76
　贷:累计折旧(项目核算)　60 973.76

表 5　20×4年2月在项目双余额管理下的项目余额　单位:元

项目名称	年初数	权责发生制下的项目余额	收付实现制下的可用余额
教学设备购置项目	2 400 000	2 357 703.54	0
家具购置项目	500 000	491 666.67	0
上级专项设备购置项目	5 000 000	4 939 026.24	0

3. 与原会计制度相比,两种方式对会计报表的影响。新会计制度执行期的高校固定资产折旧核算,"虚提"与"实提" 核算方式不同,对报表的影响与原会计制度相比不尽相同。下面根据会计年度中20×4年2月的数据,研究对月度会计报表的影响。

会高校01 表《资产负债表》中,无论"虚提"与"实提"折旧核算方式,对报表的影响与原会计制度相比是一致的。资产中非流动资产录入累计折旧期末余额中。与原会计制度相比,固定资产净值调减111 603.55元,非流动资产合计调减111 603.55元,资产总计调减111 603.55元。净资产调减111 603.55元,负债和净资产总计调减111 603.55元。

会高校02 表《收入支出表》的填列,"虚提"折旧核算方式下与原会计制度相比无变化。"实提"折旧核算方式下,与原会计制度相比,财政补助支出——事业支出调减4 939 026.24元,非财政补助支出调减2 849 370.21元,本期支出调减7 788 396.45元,本期结转结余调增7 788 396.45元。本期结转结余调增的额度就是"虚提"折旧核算方式下当年新增的"非流动资产基金——固定资产"贷方余额。

会高校02 表附表01《支出与成本费用调节表》中,与原会计制度相比,本期计提折旧和摊销调增111 603.55元,成本费用金额调增111 603.55元。

主要参考文献

1. 林楠.高校会计引入权责发生制的改革与实施研究.太原理工大学硕士学位论文,2011

2. 仲颖佳.建立高校固定资产核算新体系的研究.西华大学硕士学位论文,2011