

文章编号: 1009 - 2269(2012)04 - 0071 - 04

论建立高校固定资产退出补偿机制*

郭 备

(兰州理工大学 财务处, 甘肃 兰州 730050)

摘要: 论述了政府和高校应当建立固定资产基础管理构架、存量固定资产有序退出和分类补偿构架、部门综合预算支持构架和会计核算构架等四个固定资产退出补偿机制的基本框架, 以实现固定资产的有序退出和分类补偿。

关键词: 固定资产折旧; 固定资产退出补偿机制; 资产状态评价

中图分类号: G647

文献标志码: A

0 引言

一项固定资产一般经历取得、使用和淘汰三个阶段。高校固定资产管理和会计核算与企业相比较的差别主要在使用阶段的资产价值流转的核算, 淘汰阶段的资产的退出补偿机制。企业固定资产退出补偿的常态机制是通过提取固定资产折旧转移和回收资产价值, 通过资产清理和投资预算淘汰和补偿资产, 从而保持生产经营所需要的物质基础条件。高校固定资产同样是开展教育教学、科学研究和服务经济社会的物质基础条件。目前高校的固定资产主要来源于政府预算配置, 退出的途径有无偿调拨、出售、出让、转让、置换、对外捐赠、对外投资、报废、报损等。

由于高校固定资产的所有权和使用权分离, 并且绝大部分资产都是国有资产, 资产退出都需要按照规定的程序和权限报批。实物管理(一般由国有资产管理部)和价值核算(一般由财务部门)分立, 资产管理的重点主要在于资产取得的核算和纪录, 资产的使用状态、使用效能的管理制度和措施不健全, 缺乏考核评价资产损耗程度和管理责任的可靠信息, 固定资产的退出和补偿没有真正实现制度化。

1 高校需要建立固定资产退出补偿机制

高校固定资产规模日趋扩大, 政府部门、社会公众对高校资产使用效能的关注度提高, 高校需要建立以固定资产退出补偿机制为核心的固定资产管理制度, 积极的意义在于:

1) 有助于建立高校固定资产管理工作和使用效能的考评制度、方法。

2) 有助于政府和高校转变固定资产管理方式, 提供有效的资产管理信息。

3) 可以统一不同经济组织之间固定资产会计核算的方法, 使资产信息具有可比性。

1998年事业单位和高校的会计制度都规定, 高校可以从收入中提修购基金专门用于固定资产的维修和更新。但在财务工作实践中高校一般不采用这一方法。主要原因有:

1) 高校会计核算采用政府收支科目后, 固定资产的维修和更新直接列入事业支出。

2) 固定资产维修和更新费用可以申请财政项目资金解决。

3) 按比例从收入中提取缺乏支出依据, 资金规模不能满足实际需求。

* 收稿日期: 2012-02-25

作者简介: 郭 备(1970-), 男, 浙江诸暨人, 会计师。

4) 容易造成支出游离收支预算、虚增支出等管理问题。通过提取修购基金筹集固定资产补偿资金的制度设计,体现了收支配比原则,但因提取比例的资产管理实务依据不足而成为具文。

财政部已公开向社会征求《事业单位会计制度》和《高等学校会计制度》的修订意见。目前这两个制度对固定资产折旧的处理方法存在较大区别,反映出对事业单位固定资产成本是否回收、怎样回收等不同的认识和处理方法,各有利弊,需要统一。

《事业单位会计制度》征求意见稿中规定将固定资产成本一次性列支,固定资产折旧记入“累计折旧”和“固定基金—资产折耗”科目,实行固定资产折旧的事业单位不提取修购基金,相当于设立了“固定资产”和“固定基金”的备抵科目。这种方法和现行财政预、决算体系和会计管理基础契合紧密,能够反映固定资产净价值,便于开展实务工作。但没有从根本上确立折旧核算的作用,不利于开展成本核算。

《高等学校会计制度》征求意见稿中规定将固定资产成本资本化后,通过折旧陆续实现支出,固定资产折旧记入“资产折耗”和“累计折旧”科目,资产折耗列入事业支出。企业的固定资产折旧构成生产成本,实现销售收入回收生产成本,资产的价值在实物形态之间实现流转,高校的固定资产折耗则不能实现这样的价值流转和补偿。不同高校的资产规模、资产配置、资产效能等因素的不同,以及现阶段的资产管理和会计制度支撑不起成本核算归集系统,很难产生令人信服的、具有可比性和管理效用的成本数据。但这种方法符合会计理论和方法,下一步需要公共财政预算为高校“量身定制”资产折旧的补偿机制,许多实务环节仍需要设计,否则,资产折耗列入事业支出的做法难免失于简单。

事业单位会计制度改革引入折旧制度,为解决高校资产预算配置、资产占用效能、资产状态评价和资产收益分享缺乏可靠、科学的依据等问题提供了信息和制度支持。高校固定资产折旧制度的意义和作用应当是建立固定资产退出补偿机制,而不是仅仅满足于核算培养成本^[1]。这一点需要在理

论和实务方面进行研究和探讨。

2 高校固定资产退出补偿机制的基本框架

高校固定资产《事业单位国有资产管理暂行办法》(财政部令第 36 号)提出了资产管理与预算管理结合的管理原则,为事业单位规范管理运行成本,提高资产使用绩效,健全资产管理体制设计了科学的方向。高校要重视和提高固定资产折旧在资产管理和预算管理中的作用,将固定资产管理紧密结合预算管理,发挥会计核算信息在管理工作中的作用。

建立固定资产退出和补偿机制要重点构建和完善四个基本构架。

2.1 完善的固定资产基础管理构架

高校的固定资产是公共资产,需要向政府和公众报告资产的配置、使用和效益情况。资产采购或建造决策前,要根据开展业务活动的实际需要和现有资产存量,资产的适用性和配置标准进行必要的分析和研究,避免重复购置、重复建设以及不合理使用等问题^[2]。高校可以借鉴企业资产管理的模式和方法,按照“功能分类、计量准确、信息全面、责任清晰”的原则,建立和完善高校固定资产基础管理工作构架。资产管理部门要建立资产信息化管理系统,财务部门也要建立固定资产明细账。

功能分类:按照固定资产主要的服务对象和功能用途,按人才培养、科学研究和服务经济社会大项分类配置资产。在大项下根据政府和高校管理的具体需要进行二、三级分类,如人才培养下设研究生、本科生和其他具体学生类别,研究生下还可细分博士研究生、硕士研究生培养等。同时要加强对非经营性资产和经营性资产分类认定和分项管理工作。功能分类将完善目前高校只按实物形态分类的固定资产管理基础,为配置资产、成本核算提供重要的基础依据。

计量准确:固定资产的购置或建造成本要进行全额归集,准确计量历史成本。按照资产的使用年限预设折旧方案,准确计提折旧,掌握资产的动态信息。

信息全面:固定资产的主要技术参数、生产和

购置时间、主要功能用途、经费来源、验收文件、备品配件清单等信息都要录入资产管理系统。同时要做好共享资产使用情况的记录。

责任清晰:完善资产保管、使用和维护等责任制度,资产使用权权属具体,重点管理能够产生现金收益的资产,收益纳入部门预算^[3]。资产管护、资产收益和资产购置预算核定挂钩,组织开展经济责任和资产效能的评价工作。

2.2 存量固定资产有序退出和分类补偿构架

高校存量固定资产规模日益增大,退出的常态方式是报废和报损,多发生在资产集中清理时期,年度资产清查流于形式,许多资产早已不能使用,却得不到及时退出,也有一些资产没有得到有效使用就报废,账面资产反映不出资产的实际状况,非正常报废和报损的管理责任难以查究。政府和高校都可将固定资产折旧信息作为存量固定资产淘汰退出的基本依据,考核资产管理和使用情况,制定固定资产有序退出计划。

市场经济条件下,政府不应也不能补偿高校全部的资产折耗,政府、高校以及其他资产使用者都要承担公共资产折耗的补偿责任。按照成本核算的配比原则,固定资产折旧费应当按服务功能分类归入不同业务成本,由相应的经费来源分类分项补偿。资产折旧的引入将改变公共资产过去“一锅烩”、不精细的资产管理和会计核算的体制机制。公共财政推行的资产管理和预算管理相结合,探索中的高校社会公共服务成本补偿机制,国家科技计划和公益性行业科研项目安排间接费用等,这些都是政府承担资产补偿责任的制度措施。高校要根据固定资产分类折旧信息,完善资产有偿使用制度,确定合理的服务价格,对非公共财政负担的资产折耗和服务收入进行细化核算,建立分渠道补偿机制。

2.3 部门综合预算支持构架

公办高校在中国高等教育占有绝对的规模和质量优势。公共财政领域以提高资源配置效率和使用效率为目标,以预算为中心推行的部门预算、收支两条线、国库集中收付和政府采购等项制度,公共财政管理由单纯价值管理向价值管理、实物管理与责任管理相结合、相统一转变的进程逐步加

快,财政预算资金按效率配置的原则将更加突出,必然要求改革高校预算制度和会计制度,必然重视和加强对存量资产使用效能的监测和评价,建立新的高等教育经费投入机制^[4]。

高校财务、资产等部门要研究分析经费预算与业务活动的关系,业务活动的质量水平与产生成效(成果)的关系,突破单纯的经费收支模式,将支持高校实现发展战略目标的经费投入(投资)策略、经费筹集方案、资产使用补偿的方案、经济责任和效益(效果)的考评方案,以及风险预测和控制方案列入预算总方案,建立能够反映经费投入和效益产出的综合预算体系,使高校能够通过预算实现对财经活动的事先治理和绩效评价。

固定资产在取得、使用和淘汰的三个阶段所发生的购置、运行、维护、清理等支出要纳入高校综合预算,使固定资产实行有序退出和分类补偿机制能够落实到部门预算中,得到有效实施。编列固定资产购置部门预算时,财政专项预算配置增量固定资产,用列支的折旧费更新存量固定资产。财政部门将应由公共财政负担的固定资产折旧计入高校生均综合拨款定额或公用经费拨款定额,高校在相应的拨款或收入中列支固定资产折旧。涉及高校存量资产的建设项目,按折旧情况落实自筹资金的相应责任。

2.4 会计核算支持构架

高校会计核算即将发生由收付实现制向权责发生制的重大转变,固定资产折旧的会计核算首先采用权责发生制。高校会计核算由收付实现制向权责发生制转变,会计核算方法将发生重大变化。固定资产退出与补偿是一个价值和实物流转的过程,贯穿在部门预算执行过程之中,这个过程更需要具体高校微观层面的会计核算数据进行描述和反映。财务部门和会计人员要充分认识到建立固定资产折旧制度重要性,按照“预算过程使计划成为一种明确的管理责任”的理念^[5],借鉴企业固定资产折旧的原则和方法,运用“成本-收益”模式,采用现代电子信息技术,对固定资产的价值核算、分类登记、折旧计提、收益和成本归集分配等管理环节的方法和流程进行系统设计,完善会计核算信息的反馈和共享机制,支持实现固定资产实现有序退出

和分类补偿机制。

高校会计核算支持构架的设计要做好以下几项工作:

1) 做好固定资产购置或建造成本全额归集核算工作。财务部门和会计人员要根据固定资产购置或建造预算,了解和掌握固定资产构件等物理形态,对采购或建造过程中发生的应予资本化的费用支出进行合理、全面的确认和核算,尤其要加强开发研制的仪器设备和购建的房屋建筑物的成本核算,真实、准确、全面地确认固定资产原始价值。参照相关企业会计准则对院校合并、非货币性资产交换、融资租赁、贷款建设等非经常业务取得的固定资产的价值进行确认和核算。

2) 做好固定资产折旧范围界定和折旧方法选择工作。固定资产按功能分类后,财务和资产管理等部门要根据国家有关制度对固定资产折旧范围进行界定。折旧的方法沿用企业的年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。但在选择具体折旧方法时,要充分研究高校非盈利财务模式下资产折旧补偿的方式,细致分析高校不同业务活动的特性,合理确定折旧年限和工作量等折旧,不能简单照搬企业的做法。

3) 做好固定资产折旧分类补偿的会计核算工

作。在适应公共财政预算管理要求的前提下,高校会计系统应遵循简单化的必要原则,在固定资产折旧核算上要注意避免收集与解释折旧信息所花费的成本超过带来的效益即折旧信息无用化的问题。政府承担更新维护责任的公益性教学、科研活动有预算经费补偿保障,所产生的固定资产折旧信息满足资产管理需要即可;需要从资产使用收入中补偿的折旧就要及时按权责发生制进行成本核算,要着重加强经营性资产的折旧管理,以及公益性资产从事非公益性业务的资产折旧的管理。

参考文献:

- [1] 侯新春. 关于建立高校固定资产折旧制度的思考[J]. 实验室研究与探索, 2009(12): 223-242.
- [2] 张青, 李灯强. 部门预算管理与公共资产占用相结合的机制设计[J]. 当代财经, 2008(7): 34-37.
- [3] 安伯琼. 高校固定资产问题分析[J]. 财经纵横, 2012(1): 169.
- [4] 严燕, 许锋. 高校办学效益评价体系的新构想[J]. 高教探索, 2005(6): 16.
- [5] (美) 查尔斯·亨格伦, 格里·桑顿, 威廉·斯特尔顿. 管理会计教程[M]. 许秉岩, 译. 北京: 华夏出版社, 1999.

Discussion of Establish Exit and Compensation Mechanisma of Fixed Asset of Univesity

GUO Bei

(Financial Section, Lanzhou University of Technology, Lanzhou 730050, China)

Abstract: Government and universities should establish the basic management structure of the fixed assets, such as the stock of fixed assets in an orderly exit and classification compensation framework, sector budget support framework, accounting framework and other fixed assets to exit the basic framework of the compensation mechanism, to achieve the fixed assets of an orderly exit compensation and classification.

Key words: depreciation of fixed assets; exit and compensation mechanisms; assets evaluation of the state

(责任编辑: 朱晓燕)