

# 固定资产折旧及财务会计明细账设置探析

## —基于事业单位在新会计制度下

曹丽 雷晓葵 李明珠 王艺多 张谦

四川省农业科学院

DOI:10.12238/ej.v8i4.2492

**[摘要]** 政府会计制度的实施对行政事业单位固定资产折旧及明细账设置提出了新要求,而在固定资产折旧及明细账设置过程中也遇到了一些问题。本文从固定资产折旧及明细账设置的意义、常见固定资产折旧核算方法、财务会计明细账设置等进行分析,对固定资产折旧核算方法及财务会计明细账设置提出了相关建议。固定资产按成本核算对象进行项目明细核算,资产管理软件按照六大类资产及成本核算对象提供相应折旧数据,更能发挥固定资产折旧数据作用。

**[关键词]** 政府会计制度; 固定资产; 固定资产折旧; 明细账设置

**中图分类号:** F810.6 **文献标识码:** A

### Analysis on the Depreciation of Fixed Assets and the Setting of Financial Accounting Details—Based on the New Accounting System of Public Institutions

Li Cao Xiaokui Lei Mingzhu Li Yiduo Wang Qian Zhang

Sichuan Academy of Agricultural Sciences

**[Abstract]** The implementation of the government accounting system has put forward new requirements for the depreciation of fixed assets and the setting of sub-ledgers of administrative institutions, and some problems have been encountered in the process of depreciation of fixed assets and the setting of sub-accounts. This paper analyzes the significance of depreciation of fixed assets and the setting of sub-ledgers, common accounting methods for depreciation of fixed assets, and setting up of financial accounting sub-ledgers, and puts forward relevant suggestions for the accounting methods for depreciation of fixed assets and the setting of financial accounting sub-ledgers. Fixed assets are accounted for in detail according to the cost accounting object, and the asset management software provides corresponding depreciation data according to the six categories of assets and cost accounting objects, which can play a more important role in the depreciation data of fixed assets.

**[Key words]** government accounting system; Fixed asset; depreciation of fixed assets; Subsidiary ledger settings

### 引言

为贯彻落实党的十八届三中全会关于“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”及国务院批转的财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》(国发〔2014〕63号)精神,建立全面反映政府资产负债、收入费用、运行成本、现金流量等财务信息的权责发生制政府综合财务报告制度,财政部相继发布了《政府会计制度—行政事业单位会计科目和报表》《政府会计准则第3号—固定资产》《政府会计准则第3号—固定资产》应用指南等。这些文件中明确指出,政府会计主体应当对固定资产计提折旧,并对固定资产折旧范围、折旧方法、折旧年限及固定

资产计提折旧的账务处理进行了说明;同时这些文件对财务会计应当设置的明细账也进行了简单要求。2019年执行政府会计制度以来,新旧制度衔接稳步推进,但在政府会计制度执行中也遇到了一些困难和疑惑,固定资产如何进行折旧更符合单位管理需要、财务会计如何设置明细账既能满足需要又能简便高效。

### 1 固定资产计提折旧及明细账设置的意义

(1) 固定资产计提折旧有利于真实准确的反映固定资产价值、为领导决策提供依据。长期以来,行政事业单位均不计提固定资产折旧,按照历史成本计量固定资产价值,而固定资产从取

表1 固定资产、折旧费用不设置项目明细账

时 点	财务会计
购置固定资产时	借: 固定资产—设备 6 贷: 财政拨款收入—X项目 6
2021年7-12月计提固定资产折旧时	借: 业务活动费用—固定资产折旧费 0.3 贷: 固定资产累计折旧—设备 0.3
发生材料费开支时	借: 业务活动费用—商品和服务费用—专用材料费—X项目 4 贷: 财政拨款收入—X项目 4
年底结账时	借: 财政拨款收入—X项目 10 贷: 业务活动费用—固定资产折旧费 0.3 业务活动费用—商品和服务费用—专用材料费—X项目 4 累计盈余—X项目 6 累计盈余—非项目盈余 -0.3

表2 固定资产、折旧费用设置项目辅助核算

时 点	财务会计
购置固定资产时	借: 固定资产—设备—X项目 6 贷: 财政拨款收入—X项目 6
2021年7-12月计提固定资产折旧时	借: 业务活动费用—固定资产折旧费—X项目 0.3 贷: 固定资产累计折旧—设备 0.3
发生材料费开支时	借: 业务活动费用—商品和服务费用—专用材料费—X项目 4 贷: 财政拨款收入—X项目 4
年底结账时	借: 财政拨款收入—X项目 10 贷: 业务活动费用—固定资产折旧费—X项目 0.3 业务活动费用—商品和服务费用—专用材料费—X项目 4 累计盈余—X项目 5.7

得开始,在使用过程中会逐渐产生实物上的有形磨损和时间上的无形损耗,使用时间越长其价值损耗越大。但是,在原有计量方式下,没有对固定资产在使用过程中的价值损耗进行评估和整理,形成的固定资产价值报表不能真实和准确的反映出固定资产的价值,无法准确判断固定资产持续提供服务的能力,进而影响领导对固定资产的判断决策。

(2) 固定资产计提折旧能反映单位运行成本、促进国有资产保值增值。固定资产折旧额体现的其实就是固定资产的使用成本,作为单位运行成本的组成部分,进行固定资产折旧有利于成本控制,实现实物管理与价值管理相结合,推动固定资产管理科学化、规范化,提升固定资产管理水平,提高固定资产使用效率,促进国有资产保值增值。

(3) 设置明细账有助于提升数据统计效率、满足各方财务数

据需求。根据单位性质、职能职责及实际需求等设置明细账,增加了财务数据的统计维度,便于从相关维度高效地提供所需财务数据,而不是一个数据一个数据地进行加加减减,满足成本核算、报表填报、管理层决策等需求,提升财务工作效率,提高财务管理水平和能力。

(4) 设置明细账便于监管经费使用、提高经费使用效益。如设置项目明细账便于监管专项经费是否专款专用,部门明细账便于进行同一部门不同年度间及不同部门同一年度经费使用情况比较、以分析不合理经费支出以及经费支出增加减少原因,进而提升经费使用效益。

## 2 科学事业单位常见固定资产折旧核算方法现状、优点、缺点

由于目前未有关于计提固定资产折旧所遇到问题的解答指

表3 财务会计中固定资产、收入、费用均未设置项目核算

时点	财务会计
购置固定资产时	借: 固定资产—设备 60,000 贷: 财政拨款收入 60,000
2021年7-12月计提固定资产折旧时	借: 业务活动费用—固定资产折旧费 3,000 贷: 固定资产累计折旧—设备 3,000
发生材料费开支时	借: 业务活动费用—商品和服务费用—专用材料费 40,000 贷: 财政拨款收入 40,000
年底结账时	借: 财政拨款收入 100,000 贷: 业务活动费用—固定资产折旧费 3,000 业务活动费用—商品和服务费用—专用材料费 40,000 累计盈余 57,000

南、成本核算要求尚未明确等,各单位结合自身情况采用的折旧核算方法不尽相同。本文以科学事业单位为例,通过向相关科学事业单位发放调查问卷的方式,总结归纳了科学事业单位采用的几种常见固定资产折旧核算方法。科学事业单位的特点是项目经费相对较多,经费来源渠道不一。现对几种常见固定资产折旧核算方法的优缺点进行分析。

2.1 相关说明

为了简化核算,不计提“专用基金”。财务会计结账时省略收入、费用结转“本期盈余”;“本期盈余”结转“本年盈余分配”;“本年盈余分配”结转“累计盈余”步骤。直接将收入、费用结转“累计盈余”。

2.2 实例中不考虑预算会计账务处理

业务举例:A单位为某科学事业单位,该单位于2021年7月用同级财政拨款X项目经费购入1台检测专用设备6.00万元(该设备折旧期为10年),2021年底该项目发生材料费4.00万元。

优点:

(1)操作简便。此种方法不分项目进行折旧,仅按六大类计提折旧,折旧数据可以从资产系统直接获取,折旧分录简单。

(2)符合《政府会计制度》权责发生制要求。

缺点:

(1)“累计盈余-项目盈余”将一直存在项目余额,随着时间的推移,“累计盈余-项目盈余”科目所挂项目将越来越多。

(2)目前成本核算要求尚未明确,此种方法存在未来不利于成本核算需求的可能性。

优点:

(1)“累计盈余-项目盈余”将不会一直存在项目余额。

(2)符合《政府会计制度》权责发生制要求。

缺点:

(1)项目折旧额的获取十分困难。由于目前几乎未有资产系统能按项目提供折旧额(如一个固定资产由几个项目出资,系统无法进行折旧),只能利用现有的折旧额进行人工分析计算,在项目较多的情况下,工作量巨大,获取折旧额十分困难。

(2)财务会计逐年累积项目越来越多。一个固定资产往往需经过多年才能完成折旧,这样逐年累积的项目将会越来越多,不便于单位进行项目管理,降低单位财务工作效率和财务管理水平。

优点:同方法一操作简便且符合《政府会计制度》权责发生制要求。

缺点:目前成本核算要求尚未明确,此种方法存在未来不利于成本核算需求的可能性。

3 固定资产折旧账务核算方法的建议

固定资产形成的资金来源有财政拨款、非财政拨款、单位创收等,一项固定资产可能有多个资金来源形成,即上述所说“一个固定资产可能有几个项目出资来源形成”。同时,一个固定资产也可能为多个项目服务。假定某单位获得财政拨款x项目资金、y项目资金。不考虑预算会计,财务会计核算过程如下:

将上述分录以T型账如下

3.1 项目绩效分析

(1)累计盈余-y项目110中的32是为x项目做的贡献,包括:提供资金30、B设备提供服务产生的折旧2,二者合计32,它属于y项目的绩效,应当从x项目的绩效中扣除后计入y项目,分录见上表。

如y项目不为x项目做任何贡献,则“累计盈余-y项目”的余额为:115-6-6-25=78,该78就是“累计盈余-y项目”账户余额110减去贡献32后的金额。

表 4 固定资产折旧账务核算建议

		x 项目	y 项目
2022 年用项目资金购固定资产		购 x 项目专用设备 A, 支付 80, 其中 30 的资金由 y 项目提供 借: 固定资产-设备 A 80 贷: 财政拨款收入-x 项目 50 财政拨款收入-y 项目 30	购 y 项目专用设备 B, 支付 60 借: 固定资产-设备 B 60 贷: 财政拨款收入-y 项目 60
材料费用		借: 业务活动费用-x 项目 20 贷: 财政拨款收入-x 项目 20	借: 业务活动费用-y 项目 25 贷: 财政拨款收入-y 项目 25
专用设备使用 10 年, 计提 2022 年折旧, 这是关键点, 见以下“3. 固定资产折旧管理和核算方法”		借: 业务活动费用-x 项目-固定资产折旧费 8 贷: 固定资产累计折旧-A 设备 8 包含占用 y 资金形成 A 设备的折旧	B 设备本年为 x 项目提供服务 2 借: 业务活动费用-x 项目-固定资产折旧费 2 业务活动费用-y 项目-固定资产折旧费 4 贷: 固定资产累计折旧-B 设备 6
2022 年年底结账	结转收入	借: 财政拨款收入-x 项目 70 贷: 累计盈余-x 项目 70	借: 财政拨款收入-y 项目 115 贷: 累计盈余-y 项目 115
	结转项目之间的资金支持	借: 累计盈余-x 项目 30 贷: 累计盈余-y 项目 30 类似于 x 项目将资金资助还给 y 项目	以左边的分录为记账依据, 这笔分录可以在发生资助的当时就编制, 以单位内部资金调拨记录为记账原始依据。
	结转本年项目的成本费用	借: 累计盈余-x 项目 28 贷: 业务活动费用-x 项目-固定资产折旧费 8 业务活动费用-x 项目-材料费 20	借: 累计盈余-y 项目 29 贷: 业务活动费用-y 项目-固定资产折旧费 4 业务活动费用-x 项目-材料费 25 借: 累计盈余-x 项目 2 贷: 业务活动费用-x 项目-固定资产折旧费 2
2022 年年底结账, 年内计提折旧分录略		借: 累计盈余-x 项目 8 贷: 业务活动费用-x 项目-固定资产折旧费 8 包含占用 y 资金形成 A 设备的折旧	借: 累计盈余-y 项目 6 贷: 业务活动费用-y 项目-固定资产折旧费 6 B 设备本年没有为 x 项目提供服务

累计盈余-x项目		累计盈余-y项目	
固定资产折旧费(含y资金) 8	财政拨款收入 70	固定资产折旧费 4	财政拨款收入 115
材料费 20		材料费 25	资助x项目资金 30
归还y项目资金 30			
固定资产折旧费(y设备提供) 2		固定资产折旧费 6	
固定资产折旧费(含y资金) 8			
合计 68	合计 70	合计 35	合计 145
结转至非项目盈余 2	余额 2	结转至非项目盈余 110	余额 110

(2)x项目接受了y项目资金资助30和接受B设备服务产生的折旧2,这32不属于x项目的绩效,从x项目绩效中扣除后计入y项目。如果x项目没有接受上述资助和服务,x项目的绩效应当为70-8-8-20=34,从中扣除资金资助30和接受固定资服务的折旧2以后的绩效为:34-32=2,即“累计盈余-x项目”账户的余额2。

(3)“累计盈余-非项目盈余”余额的含义是这一资金已经不受项目约束,可以看做是单位里的自由资金。需要注意,不是指“自有”是“自由”,这里的“自由”是指这一资金已经与任何项目都没有关系的资金。

### 3.2 固定资产折旧管理和核算方法

(1) 固定资产不必按项目进行明细核算,按《政府会计准则第3号——固定资产》以及固定资产应用指南的规定对固定资产分门别类进行明细核算。不管是什么资金形成的固定资产,也不管这一固定资产的资金来自于哪个项目,都是单位的固定资产。他们既可以为本项目提供服务、也可以为其他项目或者不属于项目管理的日常运营提供服务。鉴于此,固定资产没必要按项目进行明细核算。上述表格的分录中,对固定资产是按设备分类核算的,没有按项目进行核算。

(2) 固定资产折旧还是按准则制度规定的六大分类从资产系统直接提取。

(3) 从资产系统提取固定资产折旧后,在费用系统设置一个固定资产按服务对象进行分配的程序。为解决这一问题,单位应当有一套固定资产管理使用的制度,要求对每一台固定资产的使用做好原始记录,包括固定资产服务的对象、服务起始时间,等等。

(4) 费用系统中的分配程序应当明确固定资产折旧的分配依据及分配标准。如假定以不同植物为项目单位,如蔬菜项目、水果项目等。将大棚、滴灌、架子作为三项固定资产,大棚和架子可以按种植面积将大棚折旧分摊到蔬菜、水果等项目,滴灌可以按不同植物浇水的时间分配滴灌的折旧,等等。

上述的第(3)和第(4)点是解决问题的关键,需要单位做好各项固定资产管理的基础性工作,这有助于提高单位固定资产的管理水平。如果以这一思路处理固定资产折旧,就消除了上述方法二中提到的“项目折旧额的获取十分困难。由于目前几乎没有资产系统能按项目提供折旧额(如一个固定资产由几个项目出资,系统无法进行折旧)”的困难了。因为固定资产的折旧还是在资产系统中按准则规定的分类进行提取,而不是按项目进行提取。但是,在费用系统中设置一个根据固定资产使用原始记录按一定方法进行折旧费用分配并计入相关服务对象的程序。

### 4 财务会计明细账设置分析

由于目前尚未有关于财务会计明细账设置的指导指南,在《政府会计制度》实施过程中,担心无法为下一步的成本核算或会计改革等提供相关数据,进行明细账设置时觉得设置越细越好,财务会计往往同时设有项目、部门、支出经济分类、支出功能分类、资金性质、往来等明细核算,在增加工作量的同时也为会计核算带来了困难(如:固定资产核算、计提间接费核算等),本文将结合综合财报填报要求等对支出经济分类、支出功能分类、项目明细核算进行分析。

#### 4.1 支出经济分类和支出功能分类明细核算

部分单位在进行财务会计科目设置时,固定资产、在建工程、费用等科目设置了支出经济分类和支出功能分类明细核算。支出经济分类是按各项支出的经济性质和具体用途来进行分类,反映了各项支出的具体用途。支出功能分类是按职能来进行分类,反映将该类支出用于了公共事业的哪一大方面。依托财务会计填报的财务会计报告主要反映单位财务状况、运行情况等会计信息;依托预算会计填报的决算报告主要反映单位所有预算收支和结余执行结果及绩效等情况。仅预算会计设置支出经济分类和支出功能分类核算便能满足各方需要,且资金性质辅助核算和支出功能分类辅助核算作用雷同,财务会计在设置资金

性质明细核算的同时设置支出功能分类辅助核算就显得重复和多余。

#### 4.2项目明细核算

《政府会计制度—行政事业单位会计科目和报表》中指出业务活动费用、单位管理费用等应当按照项目进行明细核算,因此在进行财务会计科目设置时,对收入、费用等科目均按单位预算项目进行明细核算,制度所说项目应指成本核算对象而非预算项目,按成本核算对象设置项目明细核算方能为下一步成本核算奠定基础,更能体现财务会计主要是反映单位财务状况、运行情况等的作用,如同企业按照产品类别进行明细核算、归集成本。固定资产按成本核算对象进行项目明细核算,资产管理软件按照六大类资产及成本核算对象提供相应折旧数据,更能发挥固定资产折旧数据作用。

明细账设置应结合单位需求及综合财报需要等进行设置,并不是越细越好,减少不必要的明细账设置。

#### [基金项目]

2020年四川省财政厅会计科研项目:政府会计制度下科研事业单位的账务设置与核算,编号2020-sckjkt-010。

#### [参考文献]

[1]黄竟成.解析政府会计准则和政府会计制度的特点及意义[J].财会学习,2019(14):152.

[2]李楠.对新会计制度下高校固定资产折旧问题的几点探讨[J].现代营销,2019(6):174-175.

[3]程锐.新政府会计准则下科研院所固定资产折旧方法探析[J].财会学习,2019(16):123,125.

[4]何维兴,李太书.政府会计制度下高校固定资产折旧问题探析[J].财务与金融,2020(4):20-23.

[5]廖四维.我国政府会计实施平行记账建议与反思[J].经济师,2021(2):64-65.

[6]李莉.新政府会计制度视角下高校固定资产折旧分析[J].河北企业,2021(3):106-108.

[7]邹润玲.高校执行固定资产“实提”折旧的实践探讨[J].现代营销(经营版),2021,(04):68-69.

[8]黄胜华.新会计制度下事业单位固定资产计提折旧的影响探讨[J].投资与创业,2021,32(5):66-68.

[9]李武.科学事业单位在《政府会计准则》下计提固定资产折旧核算方法研究[J].会计师,2021(14):84-86.

[10]蒋权权.政府会计制度下行政事业单位固定资产计提折旧探讨[J].行政事业资产与财务,2021(9):76-77.

#### 作者简介:

曹丽(1988—),女,汉族,四川内江市人,本科,四川省农业科学院,会计。