

政府会计制度下 行政事业单位折旧辨析

习永凯 肖刚 喻凯 李黎

2019年起实施的政府会计制度将行政事业单位固定资产虚提折旧改为实提折旧，将折旧计入当期费用，以利于会计主体进行成本核算。但计入费用的折旧在当期并没有对应的收入补偿，不符合收入费用配比原则。与企业会计主体固定资产损耗先于收入补偿不同，政府会计主体与固定资产购建相对应的资本性收入的确认先于固定资产损耗即折旧的计提。

一、行政事业单位固定资产折旧及其与企业折旧计提差异

财政部2016年7月印发《政府会计准则第3号——固定资产》，2017年2月印发《政府会计准则第3号——固定资产》应用指南，2017年10月印发《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》。三个文件对行政事业单位固定资产的核算进行了定义

和规范，改变了之前行政事业单位固定资产“虚提折旧”的方法，即只计提固定资产折旧冲减非流动资产基金，而不计入当期支出的做法。《政府会计制度》规定，按月计提固定资产折旧时，按照应计提折旧金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”“经营费用”“加工物品”“在建工程”等科目。政府会计制度的这项改革是以权责发生制为基础，与原会计制度相比，实现了政府会计主体成本费用的计量。

政府会计准则与企业会计准则对固定资产折旧处理的差异主要有以下六点：一是企业固定资产折旧方法的选择与企业经济利益的预期实现相关联，而行政事业单位折旧方法简单，并且没有与经济利益相关联。《企业会计准则第4号——固定资产》规定，企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资

产折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。《政府会计准则第3号——固定资产》规定，政府会计主体一般应当采用年限平均法或者工作量法计提固定资产折旧。即政府会计中没有明确折旧方法的选择与固定资产有关的经济利益的预期实现方式的联系。二是企业固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额是其计提折旧的总额，而行政事业单位计提折旧不考虑预计净残值，对全部固定资产原价计提折旧。三是企业折旧方法较多，而行政事业单位只采用年限平均法、工作量法两种方法计提折旧。四是企业至少应当于每年年度终了，对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。与固定资产有关的经济利益预期实现方式有重大改变的，应当改变固定资产折旧方法。而政府会

工具；资金交易类工具种类繁多，需根据账户类型、业务特征和交易特征进行分类计价。对于特殊的交易，FTP需要进行一笔一定。在确定各产品FTP基准收益率后，可根据产品属性进行一定的调整，如流动性调整、应急流动性调整、政策性调整等。

(二) FTP管理会计体系实施效果

中航工业财务公司运用FTP结果，针对不同的管理目的制定运用方

案。如在外部分定价体系中引入FTP机制，则精细化计量资金成本成为FTP关注的重点；如需要提升风险管理能力，则FTP剥离集中利率风险的作用将最大化，司库部门可根据FTP进行业务引导，以实现风险的自然对冲；基于FTP定价结果，对现有的投资、信贷、结算、分公司等机构和业务模块进行分析评价，提出业务发展建议，落实FTP在公司的经济效益；在

绩效考核时，一方面满足公平、公允的原则，即以市场价格为基准进行考核；另一方面考核时剥离利率风险，使得客户经理与业务部门专注于自身业务的开展营销，专注服务于成员单位，并以此为数据基础，提供差异化服务。

(作者单位：中航工业集团财务有限责任公司)

责任编辑 刘霖

计却没有相应的规定。五是不计提折旧的固定资产不同。政府会计对文物和陈列品、动植物、图书、档案、单独计价入账的土地、以名义金额计量的固定资产不计提折旧。企业会计准则仅规定单独计价入账的土地不计提折旧。六是计提折旧时点不一致。政府会计准则规定,当月增加的固定资产,当月开始计提折旧;当月减少的固定资产,当月不再计提折旧。企业会计准则规定均从下月开始。

二、政府会计与企业会计折旧计提差异的原因

一是企业一般遵循收入费用配比原则,即会计主体的经济活动会带来一定的收入,也必然要发生相应的费用。企业会计准则规定,企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式,合理选择固定资产折旧方法,但有关经济利益的预期实现方式并不完全对应于企业的收入。财政部2017年6月发布的《企业会计准则解释第10号——关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法》指出,企业在按照第4号准则的规定选择固定资产折旧方法时,应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式作出决定。由于收入可能受到投入、生产过程、销售等因素的影响,这些因素与固定资产有关经济利益的预期消耗方式无关,因此,企业不应以包括使用固定资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行折旧。但企业固定资产折旧无疑与其产生的经济利益相配比,而大部分政府会计主体收入与固定资产折旧并不直接关联,因此其折旧计提也就不能与收入相配比。

二是两个会计主体折旧费用作用不同。从理论上分析,企业固定资产

循环全过程,包括固定资产投入、使用,经过计提折旧形成折旧基金,到固定资产报废、清理、重新购回新固定资产的业务活动过程。其中折旧处于旧资产使用磨损、新资产购置过程的关键环节,是维持生产持续的关键因素。因此固定资产折旧不仅是企业资本投入的回收,更主要的是企业再生产过程中固定资产更新的保证。使用固定资产的现时成本对折旧进行调整,使固定资产更新基金得到保障,能够达到资本保全的目标。由此可见固定资产折旧对于企业再生产的重要性。但对于一般的政府会计主体而言,其收入可分为资本性收入和非资本性收入。资本性收入用于固定资产等长期资产的购置,而非资本性收入用于经常性运转的业务消耗。资本性收入与年度固定资产折旧没有直接联系,多是依据长期资产更新需求安排的专项资金。

三是两个会计主体对于折旧费用的关注度不同,主要表现为折旧年限的确定。政府会计主体对固定资产折旧的提取,主要是为了满足“客观反映政府运行成本”的需要,而对基于成本运行的最终结果——本期盈余并不关注。企业折旧政策的选择既考虑补偿损耗、企业扩张和纳税延期的要求,又能满足维护和提高企业的市场价值的要求。企业当期折旧增加可以减少当期税费,增加现金流量;当期折旧减少可以增加企业账面利润,提升企业价值。因此企业对于固定资产折旧方法的选择、折旧年限的确定及预计净残值等影响折旧费用计量的因素均非常重视。

三、行政事业单位固定资产计量的选择

从折旧理论来看,折旧本质上是

的一种估价方法。这种估价可以使每期的折旧费用与当期的收入相比,随后通过收入中获得的补偿实现长期资本的保全,通过资产的更新保持生产的持续。对于政府会计主体,折旧既没有与当期收入相比,也没有相应的收入补偿来实现资产的更新。2019年开始实施的新政府会计制度中,通过计提固定资产折旧,计入当期费用,从而使政府运行成本更易于计量。但由于折旧提取并没有形成资产更新基金,没有资金积累保证资产更新和持续运营,即提取的折旧费用不能从当期收入获得补偿,因此行政事业单位固定资产折旧并没有实现真正意义上的实提。在固定资产使用长期过程中,其重置成本往往与历史成本形成较大差异,提取的折旧费用仅仅是固定资产历史成本的简单分摊,难以客观反应政府的现时运行成本。因此,从资产更新和费用计量两个角度来看,政府会计主体固定资产折旧的计提都不是真正意义上的实提,与原会计制度中的虚提并没有太大差别。

新政府会计制度下行政事业单位固定资产折旧的计提及费用化,目的是为了加强政府会计主体资产负债管理,客观反映政府运行成本,和企业相比,不涉及选择折旧政策时对利润、税收、现金流量、企业价值等多方面的权衡。基于相对单纯的会计目标,政府会计主体应该可以在固定资产计量及折旧政策方面有更多的选择,以实现会计信息更加可靠相关。从计量属性来看,资产可以使用历史成本、重置成本、可变现净值、公允价值、未来现金流量的现值等来计量。□

(李黎为通讯作者)

(作者单位:河北师范大学 财政部办公厅 武汉市委办公厅)

责任编辑 武献杰