

《行政单位会计制度》(2013)的新设科目

张雪芬 陈宇霞

(苏州大学东吴商学院 江苏苏州 215021 江苏省靖江市财政局 江苏靖江 214504)

【摘要】财政部于2013年12月25日公布了新的《行政单位会计制度》,其与1998版制度相比,新设了许多科目。本文就新设科目的新旧转账及具体财务处理进行了详细的介绍,并将其与事业单位会计中相同(或相似)科目的处理方法进行了简单比较,以便读者能更好地掌握新制度的相关内容。

【关键词】行政单位会计制度 新科目 新旧转账

为进一步规范行政单位的会计核算,提高会计信息质量,财政部对98版《行政单位会计制度》(简称“原制度”)进行了修订,并于2013年12月25日公布了新修订的《行政单位会计制度》(简称“新制度”),要求自2014年1月1日起施行。本文就新设科目的新旧转账及具体财务处理进行了详细的介绍,并将其与事业单位会计中相同(或相似)科目的处理方法进行了简单比较。

一、资产类新设科目及其使用方法

新制度将原制度中的资产科目进行细分,将原“暂付款”科目拆分为“应收账款”、“预付账款”、“其他应收款”科目。新增了“无形资产”、“累计摊销”、“累计折旧”、“在建工程”等科目,计提折旧和摊销无形资产时冲减相关资产基金,在真实反映资产价值的同时,也为下一步核算行政成本奠定了基础,解决了基建会计信息未在“大账”上反映的问题。新增了行政单位直接负责管理的为社会提供公共服务的“政府储备物资”、“公共基础设施”科目的核算方法,与行政单位自用资产相区分,单独核算为社会提供公共服务的资产情况。

1. “应收账款”、“预付账款”、“其他应收款”科目。“应收账款”科目核算因出租资产、出售物资等应收取的款项。“预付账款”科目核算按购货、服务合同规定预付给供应单位(或个人)的款项。“其他应收款”科目核算除应收账款、预付账款以外的其他各项应收及暂付款项。

新旧转账时,应对原账中“暂付款”科目的余额进行分析,将符合上述三个新科目核算条件的余额分别转入新账中对应科目;同时,按转入“预付账款”科目的金额,将相应的“结余”科目余额转入新账中“资产基金——预付款项”科目,还应注意应将原账中“有价证券”科目余额转入新账中“其他应收款”科目。

“应收账款”科目的核算与事业单位“应收账款”科目

的核算不同的是,行政单位收到商业汇票时也通过本科目核算,而事业单位通过“应收票据”科目核算。“预付账款”科目核算时应注意的是行政单位依据合同规定支付的定金,也通过“预付账款”科目核算;而支付可收回的订金,应通过“其他应收款”科目核算。除应收账款、预付账款以外的其他各项应收及暂付款项在“其他应收款”科目核算。

这三个科目的共同点是:逾期三年或以上、有确凿证据表明确实无法收回的应收账款、预付账款(也确实无法收到所购物资和服务)、其他应收款,按规定报经批准后予以核销,核销时均通过“待处理财产损益”科目核算(事业单位通过“待处理资产损益”科目核算)。核销的应收账款、预付账款、其他应收款都应在备查簿中保留登记。

2. “存货”科目。该科目核算行政单位在开展业务活动及其他活动中为耗用而储存的各种物资,包括材料、燃料、包装物和低值易耗品及未达到固定资产标准的家具、用具、装具等的实际成本。

新旧转账时,应对原账中“库存材料”科目的余额进行分析,将属于存货的余额转入“存货”科目,同时,按转入“存货”科目的金额,将相应的“结余”科目余额转入新账中“资产基金——存货”科目。此外,原账中一部分作为固定资产核算、但未达到新制度固定资产确认标准的实物资产,应将相应余额转入新账中“存货”科目。同时,将原账相应的“固定基金”科目余额转入新账中“资产基金——存货”科目。对于已领用出库的,还应按其成本,在新账中借记“资产基金——存货”科目,贷记“存货”科目。

“存货”科目核算时需要注意的是:行政单位接受委托人指定受赠人的转赠物资,不通过“存货”科目核算,应通过“受托代理资产”科目核算;随买随用的零星办公用品等,可以在购进时直接列支,不通过“存货”科目核算。

3. “政府储备物资”、“公共基础设施”科目。新制度增设了“政府储备物资”、“公共基础设施”科目,单独核算为社会提供公共服务的资产情况,与行政单位自用资产分开核算。事业单位会计中没有此类科目。“政府储备物资”科目核算行政单位直接储存管理的各项政府应急或救灾储备物资等。“公共基础设施”科目核算由行政单位占有并直接负责维护管理、供社会公众使用的工程性公共基础设施资产,包括城市交通设施、公共照明设施、环保设施、防灾设施、健身设施、广场及公共构筑物等其他公共设施。

新旧转账时,应对原账中“库存材料”科目的余额进行分析,将属于政府储备物资的余额转入“政府储备物资”科目,同时,按转入“政府储备物资”科目的金额,将相应的“结余”科目余额转入新账中“资产基金——政府储备物资”科目。并应将2013年12月31日前未入账的政府储备物资记入新账的“政府储备物资”科目中。

原账“固定资产”科目余额中属于公共基础设施的,应将相应余额转入新账“公共基础设施”科目中,同时,将相应的“固定基金”科目余额转入新账中“资产基金——公共基础设施”科目。并应将2013年12月31日前未入账的公共基础设施记入新账。

“政府储备物资”科目的核算应注意:负责采购并拥有储备物资调拨权力的行政单位(简称“采购单位”)将政府储备物资交由其他行政单位(简称“代储单位”)代为储存的,由采购单位通过“政府储备物资”科目核算政府储备物资,代储单位将受托代储的政府储备物资作为“受托代理资产”核算。

“公共基础设施”科目核算时注意以下两类资产不通过该科目核算:①与公共基础设施配套使用的修理设备、工具器具、车辆等动产,应作为管理公共基础设施的行政单位的“固定资产”核算。②与公共基础设施配套、供行政单位在公共基础设施管理中自行使用的房屋构筑物等,能够与公共基础设施分开核算的,应作为行政单位的“固定资产”核算。

4. “受托代理资产”科目。该科目核算行政单位接受委托方委托管理的各项资产,包括受托指定转赠的物资、受托储存管理的物资等。

在新旧制度转换时,应将2013年12月31日前未入账的受托代理资产记入新账。登记新账时,按确定的受托代理资产成本,借记“受托代理资产”等科目,贷记“受托代理负债”科目。

“受托代理资产”科目核算时应注意,如果收到受托代理资产为现金和银行存款的,不通过“受托代理资产”科目核算,应当通过“库存现金”、“银行存款”科目进行核算。事业单位会计中没有此科目,此科目的核算理念与民

间非营利组织会计中的“受托代理资产”科目的核算理念基本相同。

5. “在建工程”科目。该科目核算行政单位已经发生必要支出,但尚未完工交付使用的各种建筑(包括新建、改建、扩建、修缮等)、设备安装工程和信息系统建设工程的实际成本。其中:关于基本建设,在该科目下设“基建工程”明细科目核算由基建账并入的在建工程成本。

并账有两个时间节点:①新旧制度转换时的并账。将2013年12月31日基建账中相关科目余额按《新旧行政单位会计制度有关衔接问题的处理规定》并入“大账”。②执行新制度后,每月并账。行政单位的基本建设投资应按国家有关规定单独建账、单独核算,同时按新制度的规定至少按月根据基建账中相关科目的发生额,在“大账”中按新制度的要求对基本建设相关业务进行会计核算。

6. “累计折旧”科目。该科目核算行政单位对固定资产、公共基础设施计提的累计折旧。但“对下列固定资产不计提折旧:文物及陈列品;图书、档案;动植物;以名义金额入账的固定资产;境外行政单位持有的能够与房屋及构筑物区分、拥有所有权的土地。”行政单位一般应当采用年限平均法或工作量法计提固定资产、公共基础设施折旧。

主要账务处理是:①按月计提固定资产、公共基础设施折旧时,按应计提折旧金额,借记“资产基金——固定资产、公共基础设施”科目,贷记“累计折旧”科目。②处置固定资产、公共基础设施时,按所处置固定资产、公共基础设施的账面价值,借记“待处理财产损益”科目(出售、置换换出、报废、毁损、盘亏)或“资产基金——固定资产、公共基础设施”科目(无偿调出、对外捐赠),按固定资产、公共基础设施已提折旧,借记“累计折旧”科目,按固定资产、公共基础设施的账面余额,贷记“固定资产”、“公共基础设施”科目。在具体操作时,还涉及各种固定资产的具体使用年限等问题,因此,“行政单位对固定资产、公共基础设施计提折旧事宜由财政部另行规定。”

7. “无形资产”及“累计摊销”科目。新制度设置了“无形资产”和“累计摊销”两科目,分别核算无形资产的原价和计提的累计摊销。行政单位的无形资产包括著作权、土地使用权、专利权、非专利技术等。购入的不构成相关硬件不可缺少组成部分的软件,应作为无形资产核算。

在新旧制度转换时,应将2013年12月31日前未入账的无形资产记入新账。登记新账时,按确定的无形资产成本,借记“无形资产”科目,贷记“资产基金——无形资产”科目。对于原账“固定资产”科目余额中属于无形资产的,应将相应余额转入新账中“无形资产”科目,同时,将相应的“固定基金”科目余额转入新账中“资产基金——无形资产”科目。

行政单位应按新制度的规定对无形资产进行摊销,但以名义金额计量的无形资产除外。各单位应当全面核查2013年12月31日前取得的无形资产的成本、截至2013年12月31日的已使用年限及尚可使用年限等,并对无形资产按新制度的规定补提摊销。执行新制度后,对无形资产用年限平均法在使用寿命内按月计提无形资产摊销时:按应计提摊销金额,借记“资产基金——无形资产”科目,贷记“累计摊销”科目。但非大批量购入、单价小于1 000元的无形资产,可以在购买的当期,一次将成本全部摊销。

8. “待处理财产损益”。该科目核算行政单位待处理财产的价值及财产处理损益。行政单位财产的处理包括资产的出售、报废、毁损、盘盈、盘亏以及货币性资产损失核销等。事业单位会计制度中设置了“待处置资产损益”科目,核算事业单位资产的处置,其主要包括资产的出售、出让、转让、对外捐赠、无偿调出、盘亏、报废、毁损以及货币性资产损失核销等。

两者除了名称略有不同外,账务处理思路基本是一样的,但两者之间最大的区别在于“资产的盘盈”和“对外捐赠、无偿调出”的处理。事业单位盘盈资产不通过“待处置资产损益”科目核算,而行政单位会计盘盈资产时,也要通过“待处理财产损益”科目核算。行政单位会计中将资产“对外捐赠、无偿调出”时,不通过“待处理财产损益”科目核算,而是直接借记“资产基金”科目,而事业单位会计中此项业务要通过“待处置资产损益”科目核算。

二、负债类新设科目及其使用方法

新制度将原负债科目进行细分,将原“暂存款”科目细分为“应缴税费”、“应付账款”、“长期应付款”、“其他应付款”、“应付政府补贴款”、“受托代理负债”等科目,将“应缴预算款”、“应缴财政专户款”两科目合并成“应缴财政专户款”科目。

1. “应缴财政专户款”科目。该科目核算行政单位取得的按规定应当上缴财政的款项,包括罚没收入、行政事业性收费、政府性基金、国有资产处置和出租收入等。因此,其核算内容涵盖了原账中“应缴预算款”、“应缴财政专户款”科目的核算内容。新旧转账时,应将原账中“应缴预算款”、“应缴财政专户款”科目的余额转入新账中“应缴财政专户款”科目。而事业单位会计中相关内容在“应缴国库款”、“应缴财政专户款”两个科目中核算。

2. “应缴税费”科目。该科目核算行政单位按税法等相关规定应缴纳的各种税费,包括营业税、城市维护建设税、教育费附加、房产税、车船税、城镇土地使用税等。代扣代缴的个人所得税,也通过本科目核算。原制度中没有此科目,相关税费在“暂存款”科目核算。因此转账时,应对原账中“暂存款”科目的余额进行分析,将应由新制度

“应缴税费”科目核算的内容,转入新账“应缴税费”科目。

需要注意的是:①因资产处置等发生营业税、城市维护建设税、教育费附加等缴纳义务的,按税法等规定计算出的应缴税费,借记“待处理财产损益”科目,贷记“应缴税费”科目;②因出租资产等发生营业税、城市维护建设税、教育费附加等缴纳义务的,按税法等规定计算的应缴税费金额,借记“应缴财政专户款”等科目,贷记“应缴税费”科目。而事业单位因出售不动产而发生营业税、城市维护建设税、教育费附加等缴纳义务的,按税法等规定计算的应缴税费,借记“待处置资产损益”科目,贷记“应缴税费”科目;如果事业单位发生其他业务事项涉及上述纳税义务的,借记“事业支出”、“经营支出”等有关支出科目,贷记“应缴税费”科目。

3. “应付职工薪酬”科目。该科目核算行政单位按照有关规定应付给职工及为职工支付的各种薪酬,包括基本工资、奖金、国家统一规定的津贴补贴、社会保险费、住房公积金等。其核算内容涵盖了原账中“应付工资(离退休费)”、“应付地方(部门)津贴补贴”、“应付其他个人收入”三个科目的核算内容。新旧转账时,应将原账中“应付工资(离退休费)”、“应付地方(部门)津贴补贴”、“应付其他个人收入”科目的余额转入新账中“应付职工薪酬”科目。另外,“应付职工薪酬”科目核算内容还包括应付的社会保险费和住房公积金等。

新旧转账时,应对原账中“暂存款”科目的余额进行分析,将应付的社会保险费和住房公积金等转入新账的“应付职工薪酬”科目。该科目的核算方法与事业单位的“应付职工薪酬”科目基本相同。

4. “应付账款”、“长期应付款”科目。“应付账款”科目核算因购买物资或服务、工程建设等而应付的偿还期限在1年以内(含1年)的款项。“长期应付款”科目核算发生的偿还期限超过1年(不含1年)的应付款项,如跨年度分期付款购入固定资产的价款等。

在新旧制度转换时,应当将2013年12月31日前未入账的应付账款、长期应付款分别记入新账。登记新账时,按确定的应付账款金额,借记“待偿债净资产”科目,贷记“应付账款”科目;按确定的长期应付款金额,借记“待偿债净资产”科目,贷记“长期应付款”科目。

如果原来已将属于新制度下“应付账款”、“长期应付款”科目的内容,记入了“暂存款”科目,那么,新旧转账时,应对原账“暂存款”科目的余额进行分析,将属于新制度下“应付账款”、“长期应付款”的内容分别转入新账的“应付账款”、“长期应付款”科目。同时,还应按转入“应付账款”、“长期应付款”科目余额的合计数,在新账中借记“待偿债净资产”科目,贷记“财政拨款结转”、“财政拨款结余”或“其他资金结转结余”科目。

行政单位会计中涉及应付账款、长期应付款业务的,账务处理都采用双分录形式,而事业单位会计不采用双分录形式。

5. “其他应付款”科目。该科目核算行政单位除应缴财政款、应缴税费、应付职工薪酬、应付政府补贴款、应付账款以外的其他各项偿还期在1年以内(含1年)的应付及暂存款项,如收取的押金、保证金、未纳入行政单位预算管理的转拨资金、代扣代缴职工社会保险费和住房公积金等。

新旧转账时,应对原账“暂存款”科目的余额进行分析,将属于新制度下“其他应付款”科目的内容转入新账“其他应付款”科目。

6. “应付政府补贴款”科目。该科目核算负责发放政府补贴的行政单位,按规定应支付给政府补贴接受者的各种政府补贴款。新旧转账时,应对原账“暂存款”科目的余额进行分析,将属于新制度下“应付政府补贴款”科目的内容转入新账“应付政府补贴款”科目。

7. “受托代理负债”科目。该科目核算行政单位接受委托,取得受托管理资产时形成的负债。新旧转账时,应对原账“暂存款”科目的余额进行分析,将属于新制度下“受托代理负债”科目的内容转入新账的“受托代理负债”科目。事业单位会计中没有该科目,其与民间非营利组织会计中的“受托代理负债”科目的核算方法基本相同。

三、净资产类新设科目及其使用方法

新制度将“结余”进行细分,分为“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“其他资金结转结余”;增设“资产基金”和“待偿债净资产”科目,主要反映非货币性资产和部分负债变动对净资产的影响。

1. “财政拨款结转”、“财政拨款结余”和“其他资金结转结余”科目。“财政拨款结转”科目核算行政单位滚存的财政拨款结转资金,包括基本支出结转、项目支出结转。“财政拨款结余”科目核算行政单位滚存的财政拨款项目支出结余资金。“其他资金结转结余”科目核算除财政拨款收支以外的其他各项收支相抵后剩余的滚存资金。

新旧转账时,应对原账中“结余”科目的余额(扣除转入新账中“资产基金——预付款项、存货、政府储备物资”科目金额)进行分析:对属于新制度下财政拨款结转的余额转入新账中“财政拨款结转”科目;对属于新制度下财政拨款结余的余额转入新账中“财政拨款结余”科目;将剩余余额转入新账中“其他资金结转结余”科目。

事业单位会计中相似的科目为“财政补助结转”、“财政补助结余”和“事业结余”科目。两者核算中不同的地方是:事业单位对“事业结余”可以进行分配,因此,年末将“事业结余”科目余额转入“非财政补助结余分配”科目,而行政单位不涉及分配问题。

2. “资产基金”科目。该科目核算行政单位的非货币性资产在净资产中占用的金额。该科目下设“预付款项”、“存货”、“固定资产”、“在建工程”、“无形资产”、“政府储备物资”、“公共基础设施”等明细科目,进行明细核算。

新旧转账时,应参照原账中“固定资产”科目的转账规定,相应地将原账中“固定基金”科目的余额,分别转入新账中“资产基金——存货/固定资产/无形资产/公共基础设施”科目。还应对原账中“结余”科目的余额进行分析,将属于新账中“预付款项”、“存货”、“政府储备物资”科目的金额转入新账中“资产基金——预付款项/存货/政府储备物资”科目。

事业单位会计中与行政单位“资产基金”相似的科目是“非流动资产基金”科目。事业单位会计只在核算非流动资产业务时采用双分录形式,没有对流动资产业务采用双分录形式。而在行政单位会计中,“在原制度仅对固定资产核算采用‘双分录’的基础上,进一步扩大了‘双分录’的应用范围,以实现会计核算目标”。例如,对流动资产中的“预付账款、存货”业务,也采用双分录形式进行核算。

行政单位在发生预付账款,取得存货、固定资产、在建工程、无形资产、政府储备物资、公共基础设施时,增加“资产基金”。一般在以下几种情况下冲减“资产基金”:①收到预付账款购买的物资或服务时;②领用和发出存货、政府储备物资时;③计提固定资产折旧、公共基础设施折旧、无形资产摊销时;④无偿调出、对外捐赠存货、固定资产、无形资产、政府储备物资、公共基础设施时;⑤处置资产报经批准予以核销时等。

3. “待偿债净资产”科目。待偿债净资产是指行政单位因发生应付账款和长期应付款而相应需要在净资产中冲减的金额,这是一个全新的概念。该科目与“应付账款”、“长期应付款”两科目对应,新旧转账时应注意。

“待偿债净资产”科目的具体账务处理为:①发生应付账款、长期应付款时,按实际发生的金额,借记“待偿债净资产”科目,贷记“应付账款”、“长期应付款”等科目;②偿付应付账款、长期应付款时,按实际偿付的金额,先将上述①中的分录反方向冲销,同时,按实际支付的金额,借记“经费支出”科目,贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目;③因债权人原因,核销确实无法支付的应付账款、长期应付款时,按报经批准核销的金额,将上述①中的分录反方向冲销即可。

主要参考文献

1. 财政部.行政单位会计制度.财库[2013]218号,2013-12-18
2. 财政部.关于印发《新旧行政单位会计制度有关衔接问题的处理规定》的通知.财库[2013]219号,2013-12-25