

新行政单位会计制度下的固定资产核算

廖 芹 夏 艳

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

【摘要】 财政部于2013年颁布修订后的《行政单位会计制度》，自2014年1月1日起实施。新《行政单位会计制度》在旧制度基础上进行了较大变动。本文通过对比新旧政策阐明新制度在固定资产核算方面的改进之处，同时指出新制度存在的问题，进而提出改进建议。

【关键词】 行政单位 固定资产 账务处理

财政部2013年发布了新的《行政单位会计制度》(财库[2013]218号)，作为对旧《行政单位会计制度》(财预字[1998]49号)的修订。新制度不仅对会计科目进行了相关修改，同时对特殊经济业务和事项允许采用权责发生制进行核算，使得我国行政单位会计不仅能反映行政单位预算执行情况，同时也能反映行政单位的财务状况。本文将着重对新旧制度中有关固定资产的核算问题进行分析，并总结新制度改进之处及仍存在的纰漏，进而提出相

但有些行政单位可能由于经济困难或领导重视程度不够，还没有实行会计电算化，而是采用落后的手工记账方法进行记账，不利于有效开展工作。

2. 对会计人员业务水平提出了更高的要求，分层次培训会计人员是有力保证。由于制度的原因，行政单位会计人员学习积极性不高，因为工资和职务晋升与专业技术职称不挂钩。单位负责人对财务人员重视程度不够，部分财务人员甚至是临时指派的，对财务专业知识知之甚少，财务管理工作因此受到了影响。

会计人员的知识构成和个人素质是做好财务管理工作的关键。当前，新会计制度的颁布和实施无疑是对财务人员能力的巨大考验，对于财会专业基础薄弱的会计人员来说，很难领会新会计制度的思想，“双分录”核算方法对会计人员的业务水平提出了更高的要求。

提高会计人员的业务水平和整体素质最基本的手段就是要加强基础知识和法律规范的学习。财政部门要创造机会对高层次人员进行研究性培养。要充分发挥高层次会计人员的作用，可以考虑采取以点带面的方式，让高层次财务人员去划片或分类培训层次偏低的财务人员，以达到顺利完成工作和提高整体素质的目的。

3. 单靠“双分录”核算不能确保单位负债信息的准确

关的解决方案。

一、新旧制度中固定资产核算差异

新制度在固定资产核算上较旧制度而言，主要有以下改进：

1. 新增“待处理财产损益”科目，从而清晰地反映了上报及审批过程。

其一，旧制度中对出售、置换换出、报废、损毁、盘亏固定资产相关会计处理为：借记“固定基金”科目，贷记

性，结合内部控制制度才是有效途径。单靠“双分录”会计核算方法不能确保单位负债信息的准确性，比如行政单位管理人员在外面签单欠账，如果不及时回单位做挂账处理，财务人员很难做到及时准确地反映单位负债，也就不能准确反映单位的财务状况。这就是说，再好的会计核算方法也不能保证负债信息的准确性，只有结合有效的内部控制制度对单位进行严格管理，才能确保单位负债信息的准确性。

内部控制制度是适合本单位内部进行自我激励约束的财务管理制度。要切实履行职责，认真做好各类支出的审核把关工作，督促职工及时报账；要创新财务管理方法，建立健全一套科学的财务工作计划和控制方案。总之，“双分录”核算方法结合严明的内部控制制度体系是确保财务信息准确及时的有效途径。

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. 张雪芬, 陈宇霞. 《行政单位会计制度》(2013)的新设科目. 财会月刊, 2014; 5
3. 施晓凤. 行政事业单位会计实务. 北京: 化学工业出版社, 2010

“固定资产”科目。而新制度中,按照固定资产账面价值,借记“待处理财产损益”科目,按已计提折旧金额借记“累计折旧”科目,按固定资产的账面原值贷记“固定资产”科目。实现或批准时,借记“资产基金”科目,贷记“待处理财产损益”科目。

其二,对于盘盈固定资产的情况,旧制度中按重置价值,借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目。新制度中借记“固定资产”科目,贷记“待处理财产损益”科目。报经批准后借记“待处理财产损益”科目,贷记“资产基金”科目。

2. 增加了对自行繁育的动植物的核算,规范了行政单位自行繁育动植物相应的账务处理。自行繁育动植物在旧制度中未曾提及,新制度将其纳入“固定资产”科目进行核算,并明确规定了相关账务处理流程。在动植物未成熟前,应借记“固定资产(未成熟动植物)”科目,贷记“资产基金——固定资产”科目,相关成本及费用等借记“经费支出”科目,贷记“财政拨款收入”等科目。在动植物达到可使用状态时,借记“固定资产(成熟动植物)”科目,贷记“固定资产(未成熟动植物)”科目。

3. 增加了“固定资产”科目的备抵科目——“累计折旧”,从而使报表能真实反映固定资产价值。旧制度中未对固定资产计提过折旧,使得固定资产价值在未核销前一直以历史成本进行计量,导致固定资产账面价值被高估。新制度引入了“累计折旧”科目,并且在计提折旧时直接冲减相关净资产,兼顾了行政单位预算管理和财务管理的需求。相关账务处理为,借记“资产基金——固定资产”科目,贷记“累计折旧”科目。

4. 增加了固定资产分期付款或扣留质量保证金的账务处理,完善了固定资产的核算内容。此部分为新制度中新增内容,在取得固定资产时,按照固定资产成本,借记“在建工程”或“固定资产”科目,贷记“资产基金——固定资产、在建工程”科目;按已实际支付的价款,借记“经费支出”科目,贷记“财政拨款收入”等科目;按应付未付的款项或扣留的质量保证金等金额,借记“待偿债净资产”科目,贷记“应付账款”或“长期应付款”科目。

二、新制度存在的问题及改进建议

1. 无偿调出、对外捐赠固定资产未通过“待处理财产损益”科目进行核算。无偿调出、对外捐赠固定资产也需要经过报案和审批程序,所以也应通过“待处理财产损益”科目进行过渡。一方面,这样处理可以反映整个审批流程;另一方面,也使得固定资产的处置核算具有一致性,通过“待处理财产损益”科目即可了解本期固定资产处置情况。

2. 自行繁育的动植物不应纳入“固定资产”科目进行核算。自行繁育的动植物虽然某些方面符合固定资产的

特征,但其与固定资产有明显差异。如自行繁育的动植物有明显的生命周期且会在成长过程中不断升值,而固定资产在使用期限内只会不断减值;另外,自行繁育的动植物在成长过程中会由于自身或外界原因而死亡,这也是固定资产所不具有的特征。

建议单独设置“生产性生物资产”核算自行繁育的动植物,并且采用“双分录”核算。购入需要繁育的动植物时,按照购入成本,借记“生产性生物资产(未成熟动植物)”科目,贷记“资产基金——生产性生物资产”科目;支付金额仍按照新制度进行处理。发生繁育费用时,同时增加“生产性生物资产(未成熟动植物)”及“资产基金——生产性生物资产”科目金额。动植物达到可使用状态后,应借记“生产性生物资产(成熟动植物)”科目,贷记“生产性生物资产(未成熟动植物)”科目。此外,应当对当期增加的成熟生产性生物资产计提折旧,借记“资产基金——生产性生物资产”科目,贷记“累计折旧”科目。

3. 应增加“固定资产减值准备”作为固定资产备抵账户。行政单位部分固定资产不计提折旧,并且新制度对固定资产折旧年限尚未进行统一规定。对于行政单位中的高新技术设备,由于更新换代较快,采用上述规定政策未必能客观地反映资产价值。因此,应增加“固定资产减值准备”科目,以更真实地体现资产价值。行政单位应在期末对固定资产进行检查,如有减值情况,其相应账务处理为:借记“资产基金——固定资产”科目,贷记“固定资产减值准备”科目。

4. 固定资产分期付款及扣留质量保证金账务处理存在缺陷。新制度对于分期付款购入固定资产或扣留质量保证金时“按照确定的固定资产成本”记入“固定资产”科目,笔者认为该处理方法欠妥。分期付款购入固定资产具有融资性质,直接以本期及未来各期应支付的金额入账会导致固定资产价值被高估,因此建议按照各期支付价款的现值确认固定资产入账金额。

此外,扣留质量保证金的账务处理应分情况而论。当取得的固定资产购置发票为全额发票时,固定资产价值应按发票金额进行确认;当取得的固定资产购置发票为扣除质量保证金金额时,则按照扣除质量保证金金额进行核算,待固定资产质量没有问题、支付扣除的质量保证金时,再将质量保证金金额加入固定资产中,此种方法下固定资产入账价值与发票金额相一致,并且不会高估资产价值。

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.新旧行政单位会计制度有关衔接问题的处理规定.财库[2013]219号,2013-12-25