

行政单位会计“双分录”的意义及运用

刘繁荣(高级会计师)

(内蒙古包头市团委 内蒙古包头 014030)

【摘要】新修订的《行政单位会计制度》的颁布实施是一项重大变革,创新在于通过扩大“双分录”核算范围,达到既反映行政单位财务状况,又反映预算执行情况的目的,弥补了原会计制度的不足。“双分录”在新制度中起到了穿针引线、全面兼顾的作用。文章通过解读新会计制度的指导思想,分析了采用“双分录”核算方法的积极意义、具体账务处理及运用中存在的问题。

【关键词】双分录 行政单位会计制度 预算管理

为了满足行政单位财务管理的需要,新修订的《行政单位会计制度》(以下简称“新会计制度”)于2014年1月1日起在行政单位正式实施,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,了解新会计制度将会带来哪些变化以及对财务状况产生怎样的影响显得尤为重要。新会计制度下会计要素依然是资产、负债、净资产、收入、费用。作为反映单位财务状况非常重要的会计要素——资产、负债和净资产的会计核算是否准确,直接决定了单位财务信息的准确性。“双分录”扩大核算范围有效地解决了这一问题,在会计核算中起到了顾此及彼、穿针引线的作用。将会计各个要素始终贯穿在一起,达到既反映行政单位财务状况,又反映预算执行情况的目的。

一、“双分录”核算方法的积极意义

1. 满足了预算管理和财务管理的双重需求。原行政单位会计制度在核算方面主要侧重于反映单位预算收支信息,而对财务状况方面的信息反映不足。比如,负债的发生在单位账簿上没有反映,这种核算方法不能够准确反映单位的财务状况。

新会计制度明确了行政单位会计核算目标:向会计信息使用者提供与行政单位财务状况、预算执行情况等有关的会计信息,反映行政单位受托责任的履行情况,有助于会计信息使用者管理、决策、监督。这就要求行政单位会计核算要满足预算管理和财务管理的双重需求。“双分录”核算方法做到了既反映行政单位预算执行情况,也反映行政单位财务状况,弥补了原会计制度的不足,满足了预算管理和财务管理的双重需求。

2. 符合会计信息质量要求,将收付实现制和权责发生制巧妙结合。新会计制度对会计信息提出了六个质量

要求,即:可靠性、相关性、全面性、及时性、可比性、可理解性。收付实现制具有可靠性,而权责发生制具有相关性。权责发生制是分析该项费用的发生是与哪项业务相关,只要二者具有相关性,就应当进行会计核算,准确描述并记录会计业务发生的内容和数据。

我国企业会计的核算基础是权责发生制,而我国行政单位预算编制基础是收付实现制,实际收支也只有基于收付实现制进行确认和报告,才能与预算形成有效对比,准确反映预算执行情况。“双分录”会计核算方法将收付实现制和权责发生制巧妙结合,实现了行政单位会计核算目标,符合会计信息质量要求。这也是行政单位采用“双分录”进行会计核算的一个创新点。

3. 统一了决算口径,给会计信息使用者提供了准确的信息。行政单位原会计制度在部门决算和财政决算方面,做不到口径一致,还会虚增单位结余资金。在新会计制度“双分录”核算方法下,发生预付款业务时,借记“其他应收款——某公司(或其他)”科目,贷记“银行存款”科目;同时确认预付账款增加,借记“预付账款”科目,贷记“资产基金——预付账款”科目。无论发票是否取得,一定需在净资产的“资产基金——预付账款”科目中反映该笔预付账款在净资产中占用的金额,而不反映在净资产的财政结转结余中,即在净资产中增设不同的明细科目“资产基金”、“财政结转”、“财政结余”,并采用“双分录”核算方法,将不同业务记入不同明细科目中,就不会虚增结余。因此,采用“双分录”核算方法进行会计处理,统一了部门决算和财政决算口径,能为会计信息使用者提供更准确的信息。

4. 体现了负债相应需在净资产中冲减的金额,便于管理者决策。“应付账款”、“长期应付款”在新会计制度中

属于负债类要素的新增科目,原会计制度即使发生了负债,也不进行会计核算,只有在偿还负债当期才确认支出。会计报表中也没有负债的数据记录,不能够准确反映单位的财务状况,给会计信息使用者提供了不真实的数据,不利于决策者提出决策意见,不利于加强管理。

新会计制度明确提出对行政单位的部分负债要用“双分录”核算方法进行会计核算。即在负债发生时,不仅要确认当期的费用,还要确认负债,在“应付账款”(或者“长期应付款”)增加的同时,需在净资产的“待偿债净资产——应付账款”科目中确认发生应付账款而相应需在净资产中冲减的金额,真实反映了单位净资产实有资金。这样既符合会计信息质量要求的及时性、相关性,又能够准确反映单位的财务状况。

二、“双分录”的运用

1. 为进一步完善净资产核算,新会计制度新增了会计科目,在准确反映资产、负债信息的同时也准确地反映了净资产核算的价值。新会计制度在净资产核算中增设了“资产基金”和“待偿债净资产”科目。原会计制度只对固定资产采用“双分录”核算,“固定基金”只是固定资产的对应科目。新会计制度将“固定基金”科目改为“资产基金”科目,是非货币性资产的对应科目。“待偿债净资产”科目是“应付账款”和“长期应付款”的对应科目。负债发生时不仅确认负债增加,还要确认负债在净资产中扣除的金额,即借记“待偿债净资产”科目,贷记“应付账款”或“长期应付款”科目。这样在准确反映资产、负债价值的同时,也准确地反映了净资产的价值。

2. 扩大了对资产进行“双分录”核算的范围,这是由会计的核算目标决定的。新会计制度扩大了“双分录”的核算范围,即:“固定资产”、“在建工程”、“无形资产”、“存货”、“预付款项”、“政府储备物资”、“公共基础设施”(这七个科目)是“资产基金”对应的明细科目,也就是说资产类要素中这七个科目发生业务时要进行“双分录”核算。

例1:行政单位将一台价值为50万元的固定资产进行改扩建,支付改扩建费用12万元,收到改扩建过程中残值收入1万元,该固定资产改扩建后投入使用。

账务处理如下:

改扩建时,借:在建工程50万元;贷:资产基金——在建工程50万元。同时,借:资产基金——固定资产50万元;贷:固定资产50万元。

付改扩建款时,借:经费支出12万元;贷:银行存款12万元。同时,借:在建工程12万元;贷:资产基金——在建工程12万元。

收到残值时,冲减经费支出;若已经跨年度,冲减财政结转或结余,借:银行存款1万元;贷:经费支出(财政结转或结余)1万元。同时,借:资产基金——在建工程1万

元;贷:在建工程1万元。

工程完工时,借:固定资产61万元;贷:资产基金——固定资产61万元。同时,借:资产基金——在建工程61万元;贷:在建工程61万元。

需要说明的是,自行建造的已交付使用但尚未办理竣工决算手续的固定资产,按照估计价值入账,待确定实际成本以后再进行调整。

3. 部分负债采用“双分录”核算是新会计制度又一创新。负债能否准确核算直接影响净资产的核算水平,这也是“待偿债净资产”这一科目增加的目的。“待偿债净资产”的两个明细科目是“应付账款”和“长期应付款”,负债类科目中只要这两个会计科目发生业务时就要用“双分录”核算,就是为了在真实反映单位负债的同时不影响预算执行情况的准确反映。

如果不采用“双分录”核算,就会面临“两难”:反映了单位负债,就无法准确反映单位预算执行情况;准确反映了预算执行情况,就无法反映单位负债,也就是不能准确反映单位的财务状况,从而使行政单位的会计核算目标无法实现。下面举例说明负债(“应付账款”或“长期应付款”)的“双分录”核算处理:

例2:购入机器一台,价款20万元,首付18万元,扣留质量保证金2万元。

账务处理如下:

购入时,借:经费支出18万元;贷:银行存款(或零余额账户用款额度)18万元。同时,借:固定资产20万元;贷:资产基金——固定资产20万元。

需要说明的是,扣留的质量保证金,原制度下不做账务处理,新会计制度下为了准确反映行政单位资产、负债情况,需要做“双分录”进行账务处理。分录如下:借:待偿债净资产2万元;贷:应付账款或长期应付款2万元。

质量保证期已过补付余款:借:经费支出2万元;贷:银行存款(零余额账户用款额度)2万元。同时,借:应付账款或长期应付款2万元;贷:待偿债净资产2万元。

三、“双分录”在会计核算中的问题研究

1. 增加了会计人员的工作量,可通过采用会计电算化方法记账解决。从上面两个账务处理案例不难看出,新会计制度下“双分录”核算方法加大了会计人员的工作量。原会计制度只要求对固定资产进行“双分录”核算,记账方法相对比较简单,新会计制度对所有非货币性资产和部分负债都要求采用“双分录”核算,核算范围的扩大无疑使行政单位财务人员的工作量增大了不少。但是在会计信息化水平日益提高的今天,会计人员的工作量可以通过采用会计电算化记账的方法予以减轻。

目前,部分行政单位已经采用会计电算化方法记账,有利于缓解“双分录”核算方法带来的记账繁琐的困难,

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