

# 新政府会计制度下平行记账的账务处理难点分析

——以科学事业单位为例

● 李 婧 李承玉 刘雪飞 周雪菲

**摘要:**新《政府会计制度》自 2019 年 1 月 1 日起开始实施,原有的“双分录”会计模式被取代,采用“平行记账”模式,不仅财务工作量增加了,账务处理难点也增多了。文章从新政府会计制度平行记账的概念入手,结合科学事业单位的实际案例,分析新政府会计制度下平行记账的账务处理难点。

**关键词:**政府会计 平行记账 账务处理

**中图分类号:**F230 **文献标识码:**A

**文章编号:**1004-4914(2020)07-080-03

## 一、引言

财政部于 2017 年 10 月制定印发的新制度要求行政事业单位在同一会计核算系统中实现财务会计和预算会计的双重功能,也就是说根据业务实质内容,一笔记账凭证中既要有财务会计分录,又要有预算会计分录,即平行记账双体系运行,运行结果既反映政府主体单位的财务状况,又要体现预算执行情况。财务会计采用权责发生制进行核算,以行政事业单位的经济业务或事项为核算对象,提供政府财务会计信息;预算会计采用收付实现制进行核算,以预算收支为主要核算对象,提供预算收、支、余等信息。

## 二、平行记账的概念

“平行记账”是新政府会计制度核算中的一大创新点,即在同一张会计凭证中,既有财务会计凭证又有预算会计凭证。对于哪些业务需要平行记账哪些业务不需要平行记账需要把握两个要点:一是有无现金流的流入流出,二是有无预算收支口径,以上两个条件同时满足时才进行平行记账。除了纳入预算管理的现金收支业务进行平行记账外,还有一些业务也要进行平行记账,比如年末根据非财政拨款结余计提专用基金等。

为了更直观地理解科学事业单位的账务处理,现将具有关联性的收入类、费用类、支出类科目对照如下(见右表)。

## 三、平行记账的账务处理难点分析

### (一)暂付款项和预付款项的账务处理

暂付款项中职工预借的差旅费、应向职工收取的各种垫付款项、可收回的订金和押金等,即属于“其他应收款”科目核算范畴的暂付款项,在支付款项时只做财务会计处理,不做预算会计处理,待报销时按平行记账原则,按照报销的金额做预算会计,借记“科研支出”“行政管理支出”等科目,贷记“资金结存”科目。如果是收取的押金订金等不属于部门预算资金的范畴,只需要做财务会计处理。

**例 1:**某研究所科研人员小王出差回来报销,之前预借差旅费 5000 元,实际支出了 6000 元,多出借款的部分通过银行存款支付。在平行记账的要求下:

借款时财务会计分录为:

借:其他应收款 - 差旅费 5000

贷:银行存款 5000

预算会计不做处理。

报销时财务会计分录为:

借:业务活动费用 6000

贷:其他应收款 - 差旅费 5000

银行存款 1000

同时编制预算会计分录为:

借:科研支出 6000

贷:资金结存 6000

**例 2:**某研究所通过银行收到职工支付的租房押金 2000 元。

借:银行存款 2000

贷:其他应收款 - 租房押金 2000

预算会计不做处理。

退还职工租房押金时,财务会计做相反的会计分录:

借:其他应收款 - 租房押金 2000

贷:银行存款 2000

预算会计不做处理。

序号	财务会计(权责发生制)		预算会计(收付实现制)	
	会计科目	会计科目	会计科目	会计科目
1	财政拨款收入	财政拨款收入	财政预算拨款收入	
2	事业收入	事业收入	事业预算收入	
3	上级补助收入	上级补助收入	上级补助预算收入	
4	附属单位上缴收入	附属单位上缴收入	附属单位上缴预算收入	
5	经营收入	经营收入	经营预算收入	
6	非同级财政拨款收入	非同级财政拨款收入	非同级财政拨款预算收入	
7	投资收益	投资收益	投资预算收益	
8	捐赠收入			
9	利息收入			其他预算收入
10	租金收入			
11	其他收入			
12	短期借款、长期借款		债务预算收入	
1	业务活动费用	业务活动费用	科研支出	
2	单位管理费用	单位管理费用	行政管理支出	
3	经营费用	经营费用	经营支出	
4	费用支出	费用支出	上缴上级支出	
5	所得税费用	所得税费用	非财政拨款结余-累计结余	
6	其他费用	其他费用	其他支出	
7	资产处置费用	资产处置费用		

属于“预付账款”科目核算范畴的预付款项,在支付款项时应平行记账,结算核销时财务会计记账,除补付款项或退回资金外预算会计不记账。

**例 3:**某研究所通过招标从国外进口一套科研设备,2020.1.1 借款合同预付款原币 24.5 万欧元,折合人民币 195 万元,通过银行

支付,2020.3.1设备验收入库,供应商开具发票196万元,同时付差额款1万元。在平行记账的要求下:

借款时财务会计分录为:

借:预付账款-设备采购 1950000

贷:银行存款 1950000

同时编制预算会计分录为:

借:科研支出 1950000

贷:资金结存 1950000

报销时财务会计分录为:

借:固定资产 1960000

贷:预付账款-设备采购 1950000

银行存款 10000

同时编制预算会计分录为:

借:科研支出 10000

贷:资金结存 10000

(二)预收账款确认收入的账务处理

科学事业单位确认合同预收款时,一般是按照合同发生成本及合同完成时间或完成量来确认。新政府会计制度下,科研事业单位年底预收账款确认收入时,可以按照财务会计费用口径确认收入,也可以按预算会计支出口径确认收入。如果是按本年费用发生额确认收入,需要将扣除折旧费用后的业务活动费用期末余额加上固定资产本年发生额及确认。日常收到科研项目经费时,根据经费来源及性质确认预收合同款金额。

例4:Y课题收某高校科研经费10万元。

财务会计分录为:

借:银行存款 100000

贷:预收账款-高校 100000

同时编制预算会计分录为:

借:资金结存 100000

贷:事业预算收入-高校 100000

年底时,根据Y课题的本年费用发生额或支出发生额确认收入。预算会计不做处理。

(三)涉税及代扣代缴业务的账务处理

为便于核算,计提及缴纳税金业务可在预算会计支出明细科目“待处理”下增设相应的明细科目“增值税”“城建税”等,年末结账前,应将“待处理”下增设相应的明细科目“增值税”“城建税”等余额全部转入本科目下相关明细科目。确认收入时,财务会计按照确定的收入金额,借记“银行存款”“应收账款”等科目,贷记“预收账款”或“事业收入”“应交增值税”(销项税额)科目;预算会计按照实际收到的金额,借记“资金结存”科目,贷记“事业预算收入”科目;开具发票时,财务会计借记:“业务活动费用”(销项税额)科目,贷记“应交增值税”,预算会计借记“科研支出”(销项税额)科目,贷记“科研支出—待处理—税金(增值税)”。缴纳税金时,按缴纳税金的金额,财务会计和预算会计做相反的分录。

例5:2020.2.10研究所收到某高校测试费2.85万元,同时开具3%的增值税普通发票。

财务会计分录为:

借:银行存款 28500

贷:事业收入 28500

借:业务活动费用-销项税额 830.1

贷:应交增值税 830.1

同时编制预算会计分录为:

借:资金结存 28500

贷:事业预算收入 28500

借:科研支出-销项税额 830.1

贷:科研支出-待处理-税金(增值税) 830.1

例6:2020.3.10缴纳2月增值税额830.1元。

财务会计分录为:

借:应交增值税 830.1

贷:银行存款 830.1

同时编制预算会计分录为:

借:科研支出-待处理-税金(增值税) 830.1

贷:资金结存 830.1

此操作兼顾了双体系确认收入、费用和预算收支的原则中的实质重于形式原则和重要性原则,科学事业单位的部分业务不通过现金收付,但是其实质可以认为是简化了现金收付环节,本质上形成了现金流动,因此应当将其视为现金收付业务,确认预算收支,减少双体系的差异。

(四)间接费用或管理费的账务处理

财会〔2017〕25号文与财会〔2019〕32号文中规定的计提间接费用时的会计处理有所区别,25号文中计提间接费用财务会计处理的同时,进行预算会计处理,与预算会计收付实现制记账原则不符,因此,笔者认为单位按规定从财政科研项目中提取项目间接费用或管理费的,只做财务会计分录,不做预算会计分录。笔者认为从科研项目中提取项目间接费用或管理费时,按照计提的金额借记“业务活动费用”等科目,贷记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目;预算会计不做处理。使用提取的项目间接费用或管理费时,一种情况是从银行直接支付,按照实际支付的金额借记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目,贷记“银行存款”科目;另一种情况是使用计提的间接经费购置固定资产或无形资产时,借记“固定资产”或“无形资产”,贷记“银行存款”等科目,借记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目,贷记“累计盈余”科目。同时,在预算会计下,借记“科研支出”等明细科目,贷记“资金结存”科目。

例7:根据H项目收入计提间接费用12万元。

财务会计分录为:

借:业务活动费用 120000

贷:预提费用——项目间接费用或管理—H项目 120000

预算会计不做处理。

例8:研究组提交H项目绩效1万元审核表用于工资绩效发放。

财务会计业务处理:

借:预提费用——项目间接费用或管理费—项目H 10000

贷:应付职工薪酬—其他应付职工薪酬—项目绩效 10000

预算会计不做处理。

例9:发放H项目绩效1万元。

财务会计业务处理:

借:应付职工薪酬—其他应付职工薪酬—项目绩效 10000

贷:银行存款 10000

预算会计业务处理:

借:科研支出—项目支出—项目H 10000

贷:资金结存 10000

(五)零余额账户下公务卡核算

为了准确核算预算会计支出科目对应的支出经济分类科目,同时减少公务卡还款时的工作量,建议设置“其他应付款—应付公务卡”及过渡科目“资金结存—应付公务卡”进行核算,待结算公务卡报销时再冲减该科目。由于每周或每月集中偿还公务卡报销额度,因此月底此过渡科目不会产生余额。

例10:某科研人员在财政项目课题下报销仪器维修费5000元,通过刷公务卡方式支付。

报销时,财务会计分录为:

# 房地产企业会计核算问题研究

● 展豪杰

**摘要:**房地产行业作为国民经济的重要组成部分,在不断推动我国经济发展的同时也在城镇化建设中发挥着重要作用。但由于房地产行业的特殊性,如何在房地产开发建设过程中完善会计核算问题,以最低的成本获得最大的利益是房地产企业当下需要解决的问题。文章分析了会计核算工作在房地产企业当中的特殊性,立足会计核算工作在房地产企业开展的重难点,提出了优化会计核算的相关措施。

**关键词:**房地产 企业 会计核算  
**中图分类号:**F285  
**文献标识码:**A  
**文章编号:**1004-4914(2020)07-082-02

## 一、房地产企业经营特点

房地产是支撑我国国民经济发展的重要行业,是我国经济活动中的重要组成部分,它涉及到经营、中介、建设等多个房地产活动。而房地产企业的经营特点是生产周期长、投资风险大,与一般商品经营企业又有所不同,因此房地产企业的会计核算工作与一般企业也有所区别。

首先,由于房地产企业的产品单价往往比其它商品都要高出不少,在销售房地产的产品时,与一般商品所采用的销售方式大为不同。所以,房地产企业的会计核算工作与其它商品销售行业相应的会存在差异。其次,一个企业若要获得较高的经济收益就要降低销售成本,但是

房地产企业的销售成本与企业的经济利益之间并不都是反比关系,不同单位的不同户型所产生的成本不一,那么具体的销售环节也会因此受到影响。在销售成本等多种因素的影响下,房地产企业的销售成本率与其他行业也产生了差异。最后,房地产企业的投资成本一般较高,所承担的投资风险比一般的商品经营企业也要大,房地产企业如果在项目的具体运营过程中遇到风险,其后续的生产和管理势必会受到较大影响。对于房地产企业来说,要提升企业的资金运作能力,就要有效的开展会计核算工作,通过不断提升自身的会计核算能力来保障企业经营过程中的各项活动正常进行,以应对复杂的市场竞争,从而使企业能实现可持续发展。

## 二、房地产企业会计核算的特殊性

### (一)收入确认方面

房地产企业的房产销售收入,是整个企业获得经济利益的直接来源,也体现着企业的经营利润,它不仅能反映企业的整体收益,也在很大程度上影响着房地产企业经营活动的未来发展。依据《新会计准则》对于企业收入的界定,认为凡企业能在经营活动中增加权益并产生不涉及到投入资本的经济利益,可认定为企业的收入。但是房地产企业的特殊性却使得自身的收入确认与准则界定有一定的出入。一方面,部分房地产认为收入确认应该产生在房屋的买卖过程中,即每当开发建筑房屋竣工完

成、验收合格,只要企业与买方开始进行买卖房屋的交易活动,那么企业的销售风险就实现了转移,企业收入在此时就可以进行确认。房地产企业的这种收入确认也意味着一旦房屋验收没有进行或者进行过程中存在问题,收入也就不能进行确认。另一方面,也有部分房地产企业认为,确认收入的必要条件,除了要满足房屋验收合格以及买卖合同签订之外,还要将房屋彻底进行移交,才算实现了风险转移。总之,不同的房地产企业在实际的经营过程中,由于风险与报酬的转移时间点的不同,各自的收入确认就会存在一定的差异。

### (二)成本计量方面

由于房地产企业的经营活动要从前期土地开发一直延续到后期的商品房销售后的服务,任务繁重且过程复杂,因此企业的成本计量就要将经营活动中的众多对象囊括在内。具体而言,一方面,房地产企业的成本计量要包括房屋建造前后期过程中涉及到的一切实际支出。而这一总的成本支出,除了有能从数据记录中获取的房屋竣工实际成本,还有没有完成的公共设施配套成本,对于其它未完成的工作成本,房地产企业在进行成本统计时,只能根据现有的数据进行成本的预估,在这种情况下,房地产的成本计量结果就会存在一定程度地不准确。另一方面,房地产企业的成本计算包括外包的业务,当建筑房屋竣工之后,由于外包业务没及时

借:业务活动费用-维修费 5000  
贷:其他应付款-应付公务卡 5000  
预算会计业务处理:  
借:科研支出-维修费 5000  
贷:资金结存-应付公务卡 5000  
偿还公务卡时,财务会计分录为:  
借:其他应付款-应付公务卡 5000  
贷:银行存款 5000  
预算会计业务处理:  
借:资金结存-应付公务卡 5000  
贷:资金结存 ?5000

## 四、结语

平行记账方法是新政府会计制度改革下财务核算的有效手

段。相对于旧的核算方式,平行记账要求财务人员要树立不断适应改革的思想,更加熟悉会计核算规则,这样才能更全面准确反映科学事业单位的财务信息和预算执行信息,为科学的管理提供数据支持。

### 参考文献:

- [1] 财政部. 政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表. 财会[2017]25号
- [2] 周才荣. 科研单位执行政府会计制度中“平行记账”的难点及建议[J]. 中国农业会计, 2019(11)
- [3] 林钢. 政府会计改革双系统差异辨析(上)[J]. 会计之友, 2016(13)  
(作者单位:中国科学院烟台海岸带研究所 山东烟台 264003)  
[作者简介:李婧,中国科学院烟台海岸带研究所会计师;通讯作者:李承玉。]  
(责编:贾伟)