

自2019年1月1日起，行政事业单位按政府会计制度要求进行会计核算工作。“双功能、双基础、双报告”的核算模式是政府会计制度改革的核心内容。“双功能”要求实现核算资产、负债、净资产、收入和费用五个要素的财务会计功能与核算预算收入、预算支出与预算结余三个要素的预算会计功能。“双基础”要求在日常核算中编制以权责发生制为基础的财务会计分录与以收付实现制为基础的预算会计分录。“双报告”要求在年末按照财务会计信息编制政府综合财务报告和按照预算会计信息编制部门决算报告。财务会计采用权责发生制原则核算成本费用，反映单位财务状况、运行情况；预算会计采用收付实现制原则核算收入支出，反映单位预算收支执行情况。二者适度分离又相互衔接，通过“双分录”搭建的桥梁连接在一起。政府会计制度的实施对于基层财务人员来说是巨大的挑战，出现了一系列核算难点。

现仅以中国农业科学院棉花研究所（以下简称棉花所）为例，探讨政府会计制度在基层单位实务中的会计核算。

一、“差异项”的应用

权责发生制与收付实现制“双基础”，造成了财务会计与预算会计的差异项。

（一）由于收支确认时点不同造成暂时性差异。

1. 按照税务机关要求，增值税及附加、个人所得税缴纳，为本期缴纳上期税额，期末产生差异。
2. 跨期公务卡还款，确认支出时点不同，期末产生差异。
3. 应收款项、预付款项、预收款项、应付款项收入支出确认时点不同，期末产生差异。

以上差异为暂时性差异，下个会计期间会消除上个会计期间产生的差异。

（二）由于收支类型不同产生的差异。

1. 为构建固定资产等的资本性支出。

购入固定资产时，财务会计确认固定资产，预算会计确认事业支出，产生差异。

2. 计提的固定资产折旧费用。

计提固定资产折旧费用不涉及预算内现金收支业务，预算会计不做处理。《政府会计准则第3号——固定资产》要求固定资产按月计提折旧，无残值，按计提折旧金额计入资产使用部门当期费用。固定资产折旧期内，产生了时间性差异，当固定资产折旧计提完毕后，该差异消失。科研仪器设备是棉花所固定资产的重要内容，且具有种类多、金额高、数量大、更新速度快的特点，给资产管理带来了很大难度。

在项目验收过程中，以预算会计记录为准，仅涉及项目执行期内计提的固定资产折旧，比如XXX项目执行期为三年，项目中购入设备折旧期为五年，项目结题时仍产生差异。

棉花所在期初科目设置时，将各项差异作为辅助项进行核算，期末可直接提取差异项金额进行报表填列。

二、“待处理”事项的应用

棉花所在事业支出中增设了“预付待处理”科目，用于核算差异项中的因收支确认时点不同造成的暂时性差异，包括公务卡业务、增值税个税业务、预付款业务等。

通过“预付待处理”科目，在公务卡购入货物时，财务会计确认业务活动费用，预算会计确认事业支出，同时“预付待处理”科目贷方冲销事业支出；财务批量还款公务卡时，再将“预付待处理”科目金额冲减。这种会计处理方式，让财务会计与预算会计有了更明确的对应关系，财务会计与预算会计支出一致，差异在“预付待处理”科目中体现。预付待处理经济分类采用虚拟经济分类科目，减轻了查询原来业务支出经济分类的工作量。暂时性差异是否处理完毕，我们只要关注“预付待处理”科目余额就可以，避免出现漏记和错记，有利于项目验收审计时查询原始凭证支出与凭证附件支出的对应。

预算会计采用收付实现制，增设了“预付待处理”科目，能够准确地核算出项目预算执行进度，满足提供预算收支信息的要求，减轻财务核对差异项的工作量。

三、科研经费收入的处理

政府会计制度整合了各行业的事业单位会计制度，形成了统一的政府会计制度。棉花所作为科学事业单位，在执行政府会计制度时，有其自身的特点，即合作项目款收入。

棉花所按照拨款来源单位以及科研项目来设置辅助明细账，财务会计核算成本，预算会计核算项目收支。

取得拨款时，财务会计确认预收账款，预算会计确认事业预算收入；项目支出时，财务会计确认业务活动费用，预算会计确认事业支出。财务会计与预算会计收入确认时点不同造成差异。在实务工作中，预算会计在取得拨款时即全额确认收入；财务会计则是按照当期所发生费用的金额于期末结转时确认事业收入。待项目执行完毕结题时，财务会计确认的事业收入方与预算会计确认的事业预算收入相等。

根据《关于印发科学事业单位执行的补充规定和衔接规定的通知》（财会〔2018〕23号）文件要求，财务会计应根据业务实质，以合同完成进度确认事业收入，具体可采用成本比率法、工作量法、时间比率法、实际测定法等。成本比率法在发生成本时可以确认事业收入；时间比率法按项目执行年限可以定期确认事业收入；工作量法和实际测定法应由项目管理人员配合，定期上报合同执行进度来确认事业收入。政府会计制度的施行，体现了财政资金注重成本效益原则的导向性，要求提供更准确的成本信息。现行主流的成本比率法、时间比率法仅能提供会计核算上的成本，而工作量法和实际测定法又需要大量人力物力来进行核算。

结语：政府会计制度改革是当前财务工作的重点与难点。通过“差异项”辅助核算、“预付待处理”等科目能够解决财务会计费用与预算会计支出不匹配的问题。基层财务人员要转变观念，从收付实现制过渡到权责发生制，树立成本效益理念，减少资源浪费，提高财政资金使用效益。在实务工作中，希望财政部门出具详细的指导意见，指导基层单位会计处理，防止产生差错，造成核算不准确。

声明：转载此文是出于传递更多信息之目的。若有来源标注错误或侵犯了您的合法权益，请作者持权属证明与本网联系，我们将及时更正、删除，谢谢。