

项目间接费会计处理方法探讨

钞天虎

摘要：为正确计算事业成本、方便相关专题报表编制并简化项目间接费沉淀资金的使用管理，本文结合高校会计实务，从分析项目间接费的组成内容、支出特点及其核算任务入手，在回顾项目间接费会计处理方法变迁的基础上，针对《政府会计制度》及其配套规定存在问题，基于双基并行会计模式的运作机理和电算化条件下的明细核算组织方式，提出在“业务活动费用”下增设“间接费”、在“科研支出”下增设“间接费支出”的会计处理思路。

关键词：事业成本计算；专题报表编制；项目间接费；会计制度完善
中图分类号：F235.1 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021) 17-0056-04

项目间接费或管理费（以下简称项目间接费），是对项目预算中所列示的间接费用或管理费用的统称。就高等学校、科研院所等事业单位而言，项目间接费主要是指科研项目间接费。为正确计算相关事业成本、方便相关专题报表编制并简化项目间接费沉淀资金的使用管理，本文结合高校会计实务，针对《政府会计制度》（以下简称《制度》）及其配套规定存在的问题，探讨项目间接费的

会计处理方法。

一、项目间接费的组成内容及其核算任务

从《财政部 科技部关于调整国家科技计划和公益性行业科研专项经费管理办法若干规定的通知》（财教[2011]434号）及相关财政专项经费管理办法来看，项目间接费的组成内容主要包括：（1）因使用项目承担单位已有仪器设备和房屋设施而给予项目承担单位的资产耗费补偿；（2）因增加承担单位水电气暖和管理方面的消耗而给予项目承担单位的日常运行费用补偿；（3）为补偿课题组成员的体力和脑力消耗并激发其科研热情而给予的补助和奖励。因项目间接费多采用计提方式，并且就来自于企业或其他社会组织的所谓横向科研项目而言，项目间接费计提比率的确定还有学校“品牌”价值等方面的考量，故而项目间接费的组成内容中还可能事实上包含部分“科研毛利”。

从其组成内容来看，允许在专项经费中以计提方式列支的项目间接费，均是会计核算上或不能遵从现金收付制确认基础，或不能按照“专款专用”原则组织核算的间接性支出。如用于补偿承担单位现有仪器设备及房屋设施损耗方面的支出，就因相关资产购置支出

在项目实施前已经发生、相关维修维护支出的发生时间和金额无法预知而不能按照现金收付制进行会计确认；而用于补偿承担单位水电气暖和管理消耗方面的支出，则因不能或难以针对受益对象单独计量而无法或没有必要按照“专款专用”原则组织会计核算。项目间接性支出的上述特点，决定了有关项目间接费的会计处理，主要涉及下述三项核算任务：一是满足专题报表的编制需要，即在相关支出不能按照现金收付制进行会计确认并按“专款专用”原则组织核算的情况下，通过何种方法解决现金收付制下的专题报表编制问题；二是揭示项目间接费沉淀资金使用限制的解除情况，即在列支方式满足专题报表编制的情况下，通过何种方式将由此产生的沉淀资金由限定性用途改为非限定性用途；三是归集和分配相关间接耗费，即在需要计算相关事业成本的情况下，通过何种方法解决相关间接费用的归集和分配问题。从我国公共部门会计制度演化的视角来看，唯有《制度》涉及前述第三项核算任务。

二、项目间接费会计处理方法回顾

《制度》实施前，有关项目间接费的

基金项目：山东省教育会计学会2019年度科研课题“高等学校双系统会计核算体系研究”（sdjk2019010）

作者简介：钞天虎，中国海洋大学财务处高级会计师。

会计处理,在制度层面上仅限于项目间接费的计提,并先后出现过两种不同形式的会计处理:一是《高等学校会计制度(试行)》(以下简称《98高校制度》)中的借记“科研事业支出”科目,贷记“事业基金——一般基金”科目;二是《高等学校会计制度》(以下简称《13高校制度》)中的借记“科研事业支出”科目,贷记“事业基金——项目间接费及间接费”科目。因《13高校制度》中的“事业基金”之下并存有“项目间接费及间接费”和“一般基金”两个明细科目,并且前者的发生额应于年末全部转入后者,故而上述两种处理方法并无本质上的不同。因“科研事业支出”借方发生额减少净资产而“事业基金”贷方发生额增加净资产,故而通过计列支出,即将权责发生制下的计提程序引入到所谓的预算会计,有关项目间接费会计处理的前两项核算任务便可同时得以完成。即通过借记的“科研事业支出”满足专题报表的编制需要;通过贷记的“事业基金”和随“科研事业支出”结转而减少的“科研经费拨款”(《98高校制度》)或“财政补助结转”“非财政补助结转”“事业结余”(《13高校制度》),揭示项目间接费沉淀资金使用限制上的解除。

《13高校制度》之所以要在“事业基金”下专设一个“项目间接费及间接费”而非直接计入其下的“一般基金”,无非是为了更清晰地反映科研收入对单位增量耗费的补偿情况;至于为何要将“科研事业支出”的发生额分别转入“财政补助结转”“非财政补助结转”和“事业结余”,则是因为《事业单位财务规则2012》对收支相抵意义上的结余,又有了“结转”和“结余”之分,即要按照收入来源、性质和使用上的限制,将收支相抵意义上的结余,具体分为“财政补助结转”“非财政补助结转”和“事业结余”。

三、《制度》及其配套规定中的会计处理及其存在的问题

按《制度》规定,(1)计提项目间接费时,应按平行记账要求借记“单位管理费用”科目,贷记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目;借记“非财政拨款结转——项目间接费用或管理费”科目,贷记“非财政拨款结余——项目间接费用或管理费”科目;(2)使用项目间接费时,平行记账,借记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目,贷记“银行存款”或“库存现金”科目;借记“事业支出”等科目,贷记“资金结存”科目。针对财政科研专项并考虑到可能涉及的国库集中支付,《政府会计准则制度解释第2号》(以下简称《解释2》)又有如下规定:(1)从财政科研项目中提取项目间接费时,应借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目,贷记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目,且不做预算会计处理。(2)将计提的项目间接费从单位零余额账户划转至实有资金账户时,应借记“银行存款(财政拨款资金)”科目,贷记“零余额账户用款额度”科目;同时在预算会计中借记“资金结存——货币资金(财政拨款资金)”科目,贷记“资金结存——零余额账户用款额度”科目。(3)使用项目间接费用时,若不涉及固定资产或无形资产购置,应借记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目,贷记“银行存款(财政拨款资金)”“零余额账户用款额度”“财政拨款收入”等科目;同时在预算会计中借记“事业支出(财政拨款支出)”科目,贷记“资金结存”“财政拨款预算收入”科目;当使用项目间接费购置固定资产或无形资产时,应将前述的财务会计分录改为借记“固定资产”或“无形资产”科目,贷记“银行存款(财政拨款资金)”或“零余额账户用款额度”“财政拨款收入”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。

结合项目间接费的核算任务和双基并行会计模式的运作机理来看,《制度》及《解释2》就项目间接费给出的会计处理,主要存在以下问题:

1.背离计提项目间接费的经济实质
双基并行会计模式下,计提项目间接费的经济实质,就其财务会计处理而言,是从成本补偿角度将单位发生的不能直接计入各个成本计算对象的科研间接费用,通过计列方式计入各个科研项目并借此“回笼”已垫付的资金;就其预算会计处理而言,则是通过“虚拟”支出以满足相关专题报表的编制需要并借以解除相关沉淀资金的使用限制。因这一过程既无资源耗费,又无付款义务发生——无明确的债权人,故而计提项目间接费的财务会计处理,既不应增加费用,亦不涉及负债的确认。然而《制度》却给出了同时增加费用和负债的会计处理。姑且不论“预提费用”早已退出历史舞台,仅就费用的增加而言,在将计提项目间接费与固定资产折旧和无形资产摊销的会计处理通盘考虑时,《制度》给出的会计处理就会虚增费用并因此而扭曲相关事业成本的计算。

2.模糊“业务活动费用”与“单位管理费用”的核算边界

有关行政事业单位运行费用的核算,《制度》按其用途分别设有“业务活动费用”和“单位管理费用”两个费用类科目。因高校的科研活动属于业务活动而非行政管理活动,故而计提项目间接费的财务会计处理,在费用类会计科目使用方面,就只能是“业务活动费用”而非“单位管理费用”。然而《制度》给出的会计处理,却是记入了“单位管理费用”;《解释2》给出的会计处理,虽允许记入“业务活动费用”,但对记入“单位管理费用”或“业务活动费用”的具体情形,却并不明确。

3. 缺失专项经费层面上的支出确认
“项目化”预算管理以及与之配合的“专款专用”核算原则,使会计核算主体有了“组织主体”和“基金主体”之分,进而也使现金收付有了组织层面上的现金收付和基金层面上的现金收付之别。计提项目间接费虽无“组织主体”意义上的现金收付,但却有“基金主体”意义上的现金收付,即有科研专项经费层面上的资金流出和关联经费层面上的资金流入,并且“基金主体”层面上的支出确认,还将成为相关专题报表的编制依据。故而计提项目间接费的预算会计处理,就既不应有所缺失,亦不应绕过支出类科目而直接在结余类科目间对转。然而《制度》中的会计处理却是绕过了相关支出科目,《解释2》中的会计处理却是缺失相关预算会计分录。

4. 引发实务操作冲突

为方便“事业支出”的明细核算并简化项目间接费沉淀资金的支付流程,《解释2》为“银行存款”单设了“财政拨款资金”,并将其核算内容限定为从单位零余额账户划转而来的项目间接费资金。当“银行存款”有了“财政拨款资金”这一明细核算之后,逻辑上就应有一个“非财政拨款资金”或其他名称的同级科目与之匹配。如此一来,以实拨资金方式取得的财政拨款,亦应在明细科目或辅助核算项目层面上记入“银行存款”之下的“财政拨款资金”,然而《制度》给出的相关会计处理,却是在总账科目层面上直接记入“银行存款”。

5. 增加会计核算和资金管理难度

科研经费来源渠道和资金性质的不同,即既有来自于同级政府财政部门、同级政府非财政部门、非同级政府财政部门和非同级政府非财政部门的财政性拨款,亦有来自于企业或其他社会组织的非财政性资金;科研经费支付方式的不同,既有国库直接支付,又有国库授权支付,还有单位自行支付;以及不同

科研项目跨越时间长短和经费拨付进度等方面的不同,决定了汇聚于“预提费用”中的项目间接费,若要在使用时按《解释2》做成贷记“银行存款(财政拨款资金)”“零余额账户用款额度”“财政拨款收入”科目的会计处理,“预提费用”之下将出现较为复杂的明细核算,这无疑将增加会计核算和相关预算资金管理的难度。

四、项目间接费会计处理方法改进

为正确计算相关事业成本、方便相关专题报表编制并简化项目间接费沉淀资金的使用管理,有关项目间接费的会计处理,可按下述思路进行完善。

1. 计提项目间接费的会计处理

事业单位按照固定比率计提项目间接费,与企业按照年度计划分配率分配制造费用,有着完全相同的目的,即将“厂部/车间”发生的间接性费用,按事先确定的分配(计提)率计入各个“成本计算对象”。由此,计提项目间接费的财务会计处理,就应比照企业制造费用的分配进行相关制度设计,将间接费用在“归集部门”和“成本计算对象”之间进行结转。因归集和分配制造费用的会计处理,除在总账科目层面上专设“制造费用”(这种账务组织方法可减少会计科目级次)之外,还可将其置于“生产成本”之下,故而用以归集和分配项目间接费的会计科目,在信息化条件下便可在“业务活动费用”之下单设“间接费”明细科目。又因计提项目间接费有“基金主体”层面上的现金流入流出,并且“基金主体”层面上的支出还将成为相关专题报表的编制依据,故而计提项目间接费的预算会计处理,便可通过为“科研支出”单设“间接费支出”明细科目而在“专项经费”和“项目间接费”之间进行对转。具体会计处理如下:

(1) 不涉及国库集中支付的会计处

理。在“会计科目+经费项目”这一基于信息技术应用的明细核算组织方式下,假定科研专项的项目码为A,项目间接费的项目码为B(可在学校、院系、科研处和课题组层面上分为B1、B2、B3和B4),那么在不涉及国库集中支付的情况下,计提项目间接费的会计处理,可改做如下平行分录(相关明细核算略):

借:业务活动费用……间接费(A)
贷:业务活动费用……间接费(B)
借:科研支出……间接费支出(A)
贷:科研支出……间接费支出(B)

因负数可改变账户发生额的记录方向,即将贷方发生额以“红字”转为借方发生额,故而上述平行分录还可改为:

借:业务活动费用……间接费(A) +
借:业务活动费用……间接费(B) -
借:科研支出……间接费支出(A) +
借:科研支出……间接费支出(B) -

从上述会计处理中不难看出,与“科研专项A”相关联的“业务活动费用……间接费”和“科研支出……间接费支出”,可分别满足相关事业成本计算和专题报表编制的需要;而与“项目间接费B”相关联的“业务活动费用……间接费”和“科研支出……间接费支出”(期末转入“非财政拨款结余”),则能消除因采用计列方法而在“科研专项A”上虚增的费用并解除项目间接费沉淀资金的使用限制。

(2) 涉及国库集中支付的会计处理。
当科研专项经费采用国库集中支付时,为简化相关财政资金管理以及与之相关的会计核算,计提项目间接费时,还应同步改变项目间接费沉淀资金的支付方式,即将国库集中支付改为单位自行支付。其中,国库授权支付方式下,将项目间接费沉淀资金由单位零余额账户划转至单位实有资金账户时,还应同步做如下平行分录:

借:银行存款

表1 使用学校项目间接费的会计处理

序号	业务事项 / 摘要	财务会计分录	预算会计分录
1	分配应由科研业务负担的电费	借：单位管理费用……电费(X) - 借：业务活动费用……电费(B1) +	借：教学支出……电费(X) - 借：科研支出……电费(B1) +
2	使用学校间接费购置固定资产	借：固定资产 贷：银行存款	借：科研支出……其他资本支出(B1) 贷：资金结存
3	计提科研用固定资产折旧	借：业务活动费用……折旧费(B1) 贷：固定资产累计折旧	空

表2 使用非校级项目间接费的会计处理

序号	业务事项 / 摘要	财务会计分录	预算会计分录
1	院系使用项目间接费报销办公用品	借：业务活动费用……办公费(B2) 贷：银行存款	借：科研支出……办公费(B2) 贷：资金结存
2	科技处使用项目间接费报销会议费	借：业务活动费用……会议费(B3) 贷：银行存款	借：科研支出……会议费(B3) 贷：资金结存
3	课题组划转人事处科研绩效	借：业务活动费用……间接费(B4) + 借：业务活动费用……绩效奖励(M) -	借：科研支出……间接费(B4) + 借：科研支出……绩效奖励(M) -
4	人事处发放科研绩效	借：业务活动费用……绩效奖励(M) 贷：银行存款	借：科研支出……绩效奖励(M) 贷：资金结存

贷：零余额账户用款额度
借：资金结存——货币资金
贷：资金结存——
零余额账户用款额度
国库直接支付方式下，将项目间接费沉淀资金由直接支付改为自行支付时，应同步做如下财务会计分录：
借：银行存款
贷：财政拨款收入
借：资金结存——货币资金
贷：财政拨款预算收入

2. 使用项目间接费的会计处理

从事业成本计算的角度来看，《制度》中的“业务活动费用”及其所属明细科目，大多兼有“直接费用”和“间接费用”两种性质，故而使用项目间接费的会计处理，应在“项目间接费”层面上归集相关费用，并在有现金流出的情况下，在“项目间接费”层面确认相关支出。以实务中常见的分权管理模式为例，相关会计处理如下：

(1) 学校项目间接费的会计处理。
学校项目间接费，是指分权管理模式下专门用于补偿校级增量间接耗费的项目间接费份额。因学校层面上的间接耗费

很难在各个成本计算对象层面上进行区分，并且其发生额在多大程度上能由科研专项补偿存在很大的不确定性，故而该部分项目间接费应由学校统筹使用，并在确认应由学校间接费负担的相关费用时，通过冲抵关联经费层面上的费用发生额进行经费置换；与此同时，在有现金流出的情况下，通过“学校项目间接费”层面上的支出确认，反映可由学校支配的项目间接费沉淀资金的实际使用情况。以分配电费（假定学校预算经费的项目码为X，实际发生时全部记入财务会计中的“单位管理费用”和预算会计中的“教学支出”）、购置固定资产和计提科研用固定资产折旧为例，使用学校项目间接费（假定项目码为B1）的相关会计处理见表1。

(2) 非校级项目间接费的会计处理。
非校级项目间接费，是指分权管理模式专门用于补偿院系、科研管理部门和课题组增量间接耗费的项目间接费份额。因院系、科研主管部门和课题组发生的相关费用既不能在发生时按受益对象进行区分，又不能在报账时切实做到“专款专用”（出于报账方便，经费混用

不可避免），故而由院系、科研管理部门和课题组统筹使用的项目间接费，应于实际发生时在相关项目间接费层面上进行费用归集和支出确认。假定“院系项目间接费”“科研处项目间接费”和“课题组项目间接费”的项目码分别为B2、B3、B4，“学校科研绩效归集经费”的项目码为M，使用非校级项目间接费的相关会计处理见表2。

3. 年末清理校级项目间接费的会计处理

按照前述会计处理方法，与“学校项目间接费B1”相关联的费用类科目，其借方“蓝字”发生额，均为按费用性质归集的当期实际发生的项目间接费；而借方“红字”发生额（这里不考虑差错更正）或贷方“蓝字”发生额，则为通过计提方式已由各科研项目负担的项目间接费。若年末有借方“蓝字”净额，表明当年计提的项目间接费不足以弥补当年实际发生的项目间接费；而年末有借方“红字”或贷方“蓝字”净额，则表明当年计提的项目间接费超过了当年实际发生的项目间接费。因项目间接费的分配不应超过其实际发生额，并且已由各成本计算对象负担的超量计提额将随期末结转而减少当期盈余，故而与“学校项目间接费B1”相关联的费用类科目的借方“红字”或贷方“蓝字”净额，应视为部分“科研毛利”并于年末进行清理。因该“科研毛利”在“成本计算对象”层面上减少当期盈余的同时，又在“学校项目间接费B1”层面上增加了当期盈余，并且所增加的盈余既可看作是对以前年度因项目间接费计提不足而对累计盈余的修正，亦可用于弥补以后年度项目间接费方面的资金亏空，故而年末清理该“科研毛利”时，应将其直接转入“累计盈余”，即：借记“业务活动费用……间接费(B1)”科目，贷记“累计盈余(B1)”科目。

责任编辑 武献杰