

高校科研经费核算的几个实务问题

潘恒飞 黄海英

(石河子大学计财处 新疆石河子 832002 新疆生产建设兵团直属事业单位会计核算中心 乌鲁木齐 830002)

【摘要】笔者通过对以往科研经费会计核算中科研协作费划拨、科研项目自创无形资产、科研项目中材料费回收、科研项目支出差错更正的会计处理方法的深入分析,提出了更稳妥的会计处理方法,旨在使科研经费的会计核算更加精细,会计信息更加准确,会计核算质量显著提高。

【关键词】科研经费核算 科研协作费 自创无形资产 材料费回收

随着国家科教兴国战略的实施,国家对高校基础科研经费拨款逐年增加,高校科研经费大幅度增长,科技竞争实力明显增强,科研经费收入已成为高校继国家财政拨款、学费住宿收入之后第三大收入来源。为加强高校科研经费管理,各高校根据国家有关部、委制定的各项科研经费管理使用办法,先后制定了本校科研经费使用和财务管理具体办法,科研经费使用和财务管理逐步走向完善。笔者通过多年在高校会计核算岗位的工作实践,对高校科研经费会计核算中常见的几项会计处理业务进行分析,并提出相应处理办法。

一、高校科研经费会计核算中科研协作费的划拨问题

随着科研经费的增长,高校为充分发挥区域优势、科技优势、人才优势,陆续出台了鼓励高校开展多种形式的国内、国际科学合作研究的措施,科研合作研究规模逐年扩大,形式多样,科研协作费用逐年递增,尤其以校际之间、校企之间的合作最为突出。随之而来的科研协作费的划转日趋频繁,现实中对高校科研协作费用的会计处理存在两个问题:

1. 把国家各部委拨入的含科研协作单位协作费的子课题经费全额并入项目主要负责人单位科研事业收入,从全社会来看虚增了科研事业收入,虚增的金额就是科研协作费。

现实中,国家各部委的科研项目经费是全额拨给项目主持单位的,然后由主持单位按科研合同再拨给各协作单位。根据《教育部、财政部关于进一步加强高校科研经费管理的若干意见》(教财[2005]11号)第二条规定:必须将科研经费纳入学校财务部门统一管理。高校取得的各类科研经费,不论其资金来源渠道,均为学校收入,必须全部纳入学校财务部门统一管理、集中核算,确保科研经费专款专用。按此规定高校收到国家各部委下拨的科研经费时应全额作“432 科研事业收入”处理。

《教育部、财政部关于加强中央部门所属高校科研经费管理若干意见》(教财[2012]7号)对科研协作费的划拨审核作了具体要求,科研项目的外拨经费支出应当以合同为依据、协

作单位是公司、企业的,审核付款单位营业执照、组织机构代码证、税务登记证、资质证书等相关资料,按合同条款办理;协作单位是高校、科研院所、社会团体等公益性组织的,要审核其组织机构代码证等相关资料。并没有说不能划转,也没有说财务划转业务的会计处理方法。

对于科研协作费,财务通常的做法是根据科研合作合同及对方单位开来的中央行政事业单位资金往来收款收据、资金到账证明(高校间签署同意使用资金到账证明协议的)或企业单位开具的发票经项目主持人和单位领导审批同意,财务拨出科研协作费,作会计分录:借:531 科研事业支出——科研协作费;贷:102 银行存款。

科研协作费作项目主持单位费用处理,使科研事业收入与科研事业支出配比,单从拨出单位看,也未尝不可,但从拨出、拨入单位双方面看,拨入单位也按教财[2005]11号文件于收到科研项目主持单位拨来的科研协作费时,全额作“432 科研事业收入”处理,这就虚增了科研事业收入,虚增的科研事业收入就是划拨的科研协作费金额,也就是科研协作费在拨出单位和拨入单位都作收入处理。仅两个单位间科研协作费虚增的金额并不大,就全国而言科研协作费的虚增就不是一个小数字了。并且划拨的科研协作费数额越大、划转的次数越多、划转的链节越长,科研事业收入放大得越大。另外科研协作费作为主持单位科研事业收入,对于科研工作量按到账经费考核与岗位津贴挂钩的项目负责人来说,虚增了科研工作量,多发了岗位津贴。

正确的会计处理方法是:拨出单位在处理科研协作费拨出业务时,按科研协作合同和行政事业单位资金往来收据、资金到账证明或发票作冲减“432 科研事业收入”调账处理,会计分录为:贷:432 科研事业收入(红字);贷:102 银行存款(蓝字)。

2. 科研协作费在拨入方高校立项时科研项目性质发生改变,由纵向科研经费转变为横向科研经费。

按石河子大学课题经费管理办法,科研经费按来源渠道不同,分为纵向科研经费、横向科研经费、校内自筹科研经费三大类。横向科研经费主要指由地方有关部门企事业单位和社会团体出资投入的项目经费,也包括从(境)外取得的外汇科研收入。按此定义,高校之间的科研协作经费立项为横向科研经费并未违反规定。现各高校对不同性质的科研经费都制定了不同的经费管理办法,对不同性质的科研经费支出内容限制差别很大,尤其是纵向经费与横向经费,所以各高校科技部门和财务部门在科研协作费划拨立项时一定要看总合同,从源头上判断是纵向科研经费还是横向科研经费,从而“对等”立项,避免同一课题协作双方支出标准不统一,影响结题和验收。

二、高校科研经费形成的自创无形资产的会计处理

修改后的《事业单位财务规则》(财政部令 2012 年第 68 号)第四十三条:无形资产是指不具有实物形态而能为使用者提供某种权利的资产,包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、商誉及其他财产权利……事业单位取得无形资产发生的支出,应当计入事业支出。《高等学校财务制度》(财教学[1997]280号)第三十五条也有同样的论述。《高等学校会计制度》(财教学[1998]105号)中对无形资产的购入、转让、投资、摊销的具体会计业务处理作了详细的讲解,唯独自创无形资产的会计处理,“两个制度一个准则”都没有讲到。

新的《高等学校财务制度》(财教[2012]488号)第四十六条首次提到“自行开发以及其他方式取得的无形资产应当合理计价、及时入账”。即肯定自创形式产生的无形资产是存在的、合法的,取消了商誉不可辨认的无形资产。但四十六条最后一句话“高等学校取得无形资产而发生的支出,计入事业支出”没有变。也许是对这句话理解有误,我校财务会计一般都将各学院报销的专利费发票全部作科研事业支出处理了,会计分录为:借:531 科研事业支出——专利费(或专利代理费);贷:102 银行存款。故截至 2012 年底我校财务无形资产科目余额是零。

据统计,2012 年我校取得各项科研经费总收入已达 1.5 亿元,发明专利申请数 41 项,授权批准数 36 项,历年累计专利拥有数 76 项;实用新型申请数 16 项,授权批准数 16 项,历年累计拥有数 54 项;知识产权出售合同金额 80 万元,当年实际收入 65 万元。这些都是大学自创取得的无形资产和无形资产转让取得的收入。有的工科学院还把科研发明专利作为科研项目结题验收条件之一。

无形资产收入很高,但账面无无形资产却是零,存在巨大反差的原因是,我们没有理解《事业单位财务规则》第四十三条和现行《高等学校财务制度》第三十五条中“……事业单位取得的无形资产发生的支出,应当计入事业支出”中“取得”的真正含义,以及《高等学校会计制度》中“购入”无形资产和“自创取得”无形资产概念的不同。自创取得无形资产到现在为止也没有找到统一的会计处理方法。

《企业会计准则第 6 号——无形资产》对自创无形资产的确认是,研究费用作费用化处理,开发费用资本化处理。参照这种处理方法,事业单位自创取得无形资产前研究费用计入事业支出,开发到完成之间的费用资本化处理。这样企事业单位对自创无形资产的会计处理就统一了。结合实际工作,笔者认为各学院拿国家知识产权局专利收费收据上所载明“专利费”的票据申请财务付款时,财务都应该做增加无形资产处理,会计分录为:借:105 无形资产——发明专利费;贷:102 银行存款。

如果专利申请成功,国家知识产权局开具的专利收费收据的代理费、申请费、文印费等和专利费合计计入自创无形资产的价值。现行《高等学校财务制度》第四十七条:高等学校对无形资产在其使用期限内采用年限平均法进行摊销……无形资产摊销不计入高等学校。财务应根据专利发明人提供的书面合同上载明的专利权使用年限或国家知识产权局规定的此类发明专利的使用年限确定摊销期限,都有规定的,按两者孰短的原则确定摊销期限,按年平均摊销。会计分录:借:累计摊销;贷:105 无形资产——发明专利。

笔者认为,无形资产体现高校科技竞争实力和知名度,高校应重视无形资产的管理,指定专门机构负责无形资产的确认、登记验收,财务部门负责款项支付、无形资产摊销等会计业务处理,对高校科研成果形成的专利权、产权、著作权、非专利技术及其转让收入进行重点管理。

三、科研项目中材料费回收的会计处理

在我校,动物科技学院、机电学院等工科学院的科研项目中存在大量残余实验材料出售取得收入的会计处理问题,财务对此也没有统一的处理方法。有的将纵向课题的科研实验材料回收后的收入转作横向课题立项,仍归项目负责人支配,作会计分录:借:102 银行存款;贷:432 科研事业收入。再经预算分配到横向科研项目上。

笔者认为这样处理欠妥当,一是这样处理虚增了本单位科研收入。因为科研项目经费到账时财务已经做过一次科研事业收入确认,材料残值回收再做收入处理就是重复确认。二是科研项目材料残值收入再重新立项,等于又增加了新的科研项目,虚增了科研项目绩效考核人的科研工作量、科研津贴,对岗位工资与科研工作量挂钩的单位和个人来说,每月的岗位工资都多发了(一年一考核,一考核一年不变)。比较妥当的会计处理办法应为,将回收的科研项目材料残值收入冲减原项目的材料费支出。作调账会计分录:借:102 银行存款;借:531 科研事业支出——材料费(红字)。使原科研项目材料费减少,增加项目购买材料经费;若致使科研项目经费有结余,按项目结题余额使用办法处理。

四、用预算调整科目更正科研经费会计核算差错

为配合高校科研经费实行项目预算管理,高校财务大多使用了预算会计科目,主要设置了“601 预算收入”、“602 预算分配”、“603 预算结余”三个一级预算科目及根据项目经费核

基于实物资本保全观的通货膨胀会计

李国兰 李佳芮

(重庆理工大学会计学院 重庆 401320)

【摘要】 日益严重的通货膨胀给财务资本保全观下的传统财务会计带来了挑战。本文通过分析通货膨胀给传统会计管理的影响,提出了如何将基于财务资本保全观下编制的会计报表调整为实务资本保全观下的会计处理的建议。

【关键词】 通货膨胀 资本保全 会计处理

资本保全理论分为财务资本保全和实物资本保全,传统的会计理论体系建立在财务资本保全下,在物价稳定时,财务资本和实物资本基本一致,坚持历史成本下的财务资本保全便能使企业的损益计量真实可靠,保证维持现有的生产力。但在物价变动显著时,财务资本和实物资本相背离,继续在财务资本保全观下进行会计计量,就不能提供真实可靠的会计信息。新颁布的会计准则规定,固定资产可以采用加速折旧法并且规范了资产减值损失,这在一定程度上可以部分消除通货膨胀带来的影响,但不能全部消除。因此,在通货膨胀日益加剧的今天,通货膨胀会计的处理方法便很具有研究价值。

算的需要分别在三个一级预算科目下相应设置了若干明细科目,其中在“602 预算分配”科目下设立了“内部预算指标调整”明细科目即“602010 预算分配——内部预算指标调整”科目,专门用于预算部门调整预算分配指标,不是会计核算部门用于调整核算错账的,更不是会计在传统会计核算差错划线更正法、红字更正法、补充更正法之外,又增加了一种会计差错调整方法。

用“602010 预算分配——内部预算指标调整”(简称602010)科目调整科研经费核算差错的两种常见错误形式:

1. 用602010科目更正科研经费支出入错部门的情况。

例1:应由农学院代码0265王老师、科研项目代码1100131项目支出的材料费10000元误入动物科技学院代码0266张老师、科研项目代码1100131项目支出材料费10000元。

会计作调整分录:借:602010——0266——1100131——100000元;借:602010——0265——1100131——10000元。

正确的调整分录:借:53100200109 科研事业支出——材料费0266——1100131——10000元;借:53100200109 科研事业支出——材料费0265——1100131——10000元。

2. 用602010科目更正科研经费支出入错部门和项目的情况。

例2:承上例,10000元材料费误入动物科技学院代码

一、通货膨胀下财务资本保全观的缺陷

1. 会计信息失真。在传统会计计量模式下,企业按照历史成本原则计量,在通货膨胀下,各个时期的单位货币所表示的购买力不同,不同时期的货币缺乏一致性和可比性,以此来反映企业的各经济业务就不能客观。

2. 实物资本无法保全。传统会计计量模式是财务资本保全观,收益是以货币表示的净资产的增加,它是以币值不变假设和历史成本计价原则为前提,进行收入与费用的配比。但在通货膨胀下,产品成本仍按取得或构建时的成本计价,由于物价已上涨,会计核算时计提的成本费用等就无法补偿生产过

0266 刘老师科研项目代码2100113项目。

会计作调整分录:借:602010——0266——2100113——10000元;借:602010——0265——1100131——10000元。

正确的调整分录为:借:53100200109 科研事业支出——材料费0266——2100113——10000元;借:53100200109 科研事业支出——材料费0265——1100131——10000元。

用602010科目更正科研经费支出的会计核算差错,虽然科研项目调整后余额相同,但就单个科研项目看,科研项目支出性质改变,实际发生的费用支出变为预算调整数了,“531 科研事业支出”明细科目反映的信息不准确,不利于科研项目的成本核算,故不能用602010科目代替会计核算科目更正科研经费支出差错。

主要参考文献

1. 教育部,财政部.关于进一步加强高校科研经费管理的若干意见.教财[2005]11号,2005-06-26
2. 财政部.事业单位财务规则.财政部令2012年第68号,2012-02-07
3. 财政部.教育部关于印发《高等学校财务制度》的通知.财教[2012]488号,2013-01-31
4. 贺志东.企业会计准则操作实务.北京:电子工业出版社,2009