

新《科学事业单位会计制度》的会计科目变化

晋晓琴(副教授) 丁尚

(华北水利水电大学管理与经济学院 郑州 450046)

【摘要】财政部于2013年底发布了《科学事业单位会计制度》,与原《科学事业单位会计制度》相比,新制度在会计科目方面取得了重大突破,但与《企业会计准则》、新《医院会计制度》相比,仍存在不足之处。本文对新制度会计科目的变化进行了探讨。

【关键词】科学事业单位 会计制度 会计科目

1997年12月16日,财政部和国家科委联合发布了《科学事业单位会计制度》(以下称旧制度),自1998年1月1日起施行,对规范科学事业单位会计核算、服务科学事业单位预算管理和财务管理等发挥了重要作用。但是,随着我国公共财政体制的逐步完善和科技体制改革的不断深入,旧制度已经不能完全适应新形势、新要求。因此,财政部于2013年12月发布了《科学事业单位会计制度》(以下简称新制度),与旧制度相比,新制度对会计科目做了较大幅度的调整,但仍有需要改进的地方。

一、新制度会计科目的变化

1. 新增了七个会计科目。据统计,新制度新增了零余额账户用款额度、财政应返还额度、累计折旧、累计摊销、在建工程五个资产类会计科目以及财政补助结转、非财政补助结转两个净资产类会计科目。

(1)新增“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”科目。新制度增加这两个科目,就是对国库集中收付制度的具体实施,一方面体现了科学事业单位会计制度与事业单位会计制度的协调,另一方面也体现了我国公共财政改革的成果。

(2)“累计折旧”、“累计摊销”科目。新制度要求对固定资产计提折旧、对无形资产计提摊销,这种做法使科学事业单位资产的账面价值与实际价值更加相符,有利于合理确定相关成本,避免资产虚增,提高了会计信息的可靠性,是落实《事业单位会计准则》的具体体现,同时也与《医院会计制度》、《事业单位会计制度》和《企业会计准则》趋同。

(3)增加“在建工程”科目。无论是旧《事业单位会计制度》还是97版的《医院会计制度》都没有对基建项目作出规定,基建项目的会计核算游离于整个事业单位会计核算体系之外,这使得事业单位会计报表反映的信息不

完整,既不利于事业单位对基建项目的财务监督,也不符合我国事业单位预算体制改革的要求。因此,新制度增设“在建工程”科目,将基建会计纳入“大账”,不仅可以满足主管部门的财务管理需要,也强化了全面收支管理,加强了会计信息的完整性。

(4)增加“财政补助结转”、“非财政补助结转”科目,并在“财政补助结转”下设置“基本支出结转”和“项目支出结转”两个明细,这样就可以将财政结余与非财政结余、基本支出与项目支出分别独立核算,使得财政资金和非财政资金、基本支出和项目支出均得到进一步的细化,有利于确保财政资金的专款专用,加强对资金的精细化管理和使用效率。

2. 取消了十四个会计科目。

表1 新制度取消的会计科目

资产类科目	待摊费用
负债类科目	应付社会保障金、预提费用
净资产类科目	拨入款项结余
收入类科目	拨入专款、预算外资金收入
支出类科目	专款支出、所得税、结转自筹基建、经营成本、研究室(车间)费用、管理费用、财务费用、税金及附加

取消“拨入专款”、“拨入款项结余”、“专款支出”科目,这些科目都是用于对专款也即对有指定用途的专项资金的核算,由于我国现行的采购业务是通过财政直接支付或者财政授权支付等国库集中支付方式来完成的,取消了专项资金的实际拨付,同时,“结转自筹基建”、“研究室(车间)费用”也是通过国家直接或者授权支付,因此,也就不再需要这些用于核算专款和自行支出的科目。取消这些科目是对我国国库集中支付制度的适应,同时也可以加强国家对采购资金的监督力度。

3. 将十个会计科目合并为三个。

表2 新制度合并的会计科目

	合并前的会计科目	合并后的会计科目
净资产类	事业结余分配、经营结余	非财政补助结余分配
收入类	技术收入、试制产品收入、学术活动收入、科普活动收入	非科研收入
支出类	技术成本、试制成本、学术成本、科普成本	非科研支出

具体分析如下：

(1)将“事业结余分配”、“经营结余分配”合并为“非财政补助结余分配”科目,用来核算科学事业单位本年度非财政补助结余分配的情况和结果。这样有利于将科学事业单位的财政资金和非财政资金进行分开核算,同时,可以加强对科学事业单位非财政补助资金的管理,确保其非财政补助资金结余分配的合理性和合法性。

(2)将旧制度中“技术收入”、“试制产品收入”、“学术活动收入”、“科普活动收入”四个科目的核算内容并入“非科研收入”科目,作为其明细科目进行核算。

(3)将旧制度中“技术成本”、“试制成本”、“学术成本”、“科普成本”四个科目的核算内容并入“非科研支出”科目,同样作为其明细科目进行核算,这样“非科研收入”和“非科研支出”相对应,明确收入或支出的类属,同时相关收入和支出作为明细核算,既不影响核算的准确性,也可以减少收入和支出的项目,使其不至于冗杂。

4. 将三个会计科目分立为八个会计科目。

表3 新制度分立的会计科目

	分立前的会计科目	分立后的会计科目
资产类	对外投资	短期投资、长期投资
	借入款项	短期借款、长期借款
支出类	事业支出	科研支出、非科研支出、支撑业务支出、行政管理支出、后勤保障支出和离退休支出

具体分析如下：

(1)将“对外投资”科目分立为“短期投资”和“长期投资”两个科目,这有利于管理者对投资活动的管理,进而做出正确的投资决策。

(2)根据偿还时间的长短将“借入款项”科目分立为“短期借款”和“长期借款”两个科目,对借入款项进行分别核算,有利于科学事业单位对其借款进行分别管理,科学反映其偿债能力,为做出正确的经济决策提供依据。

(3)取消“事业支出”科目,将事业支出核算的内容分配到“科研支出”、“非科研支出”、“支撑业务支出”、“行政管理支出”、“后勤保障支出”和“离退休支出”等六个科目中进行核算,更有利于科学事业单位对其支出项目的监

管,规范其支出行为,使支出更加科学、合理。具体来说:①用“支撑业务支出”科目来核算科学事业单位为支撑科研活动发生的各项不能直接计入科研项目支出和非科研项目支出的其他辅助科研业务支出,包括技术平台运行、公用仪器运行维护等综合支出,并在期末结转收支科目之前,按照科学、合理的分摊标准,将本科目分摊转入“科研支出”和“非科研支出”等科目。②用“行政管理支出”、“后勤保障支出”、“离退休支出”科目来核算旧制度中“管理费用”、“事业支出”科目的部分内容,核算更加精确,便于管理层进行收支配比,优化支出结构,完善科学事业单位的收支体系。

5. 改变了十一个会计科目的名称。

表4 新制度中改变名称的会计科目

	旧制度	新制度
资产类	现金	库存现金
	待处理财产损益	待处置资产损益
负债类	应缴预算款	应缴国库款
	应缴税金及附加	应缴税费
	应付工资	应付职工薪酬
	合同预收款	预收账款
净资产类	固定基金	非流动资产基金
	财政补助结存	财政补助结余
收入类	附属单位缴款	附属单位上缴收入
支出类	对附属单位补助	对附属单位补助支出
	科研成本	科研支出

(1)科目名称改变,但核算范围不变。此类会计科目主要有:库存现金、应缴国库款、应缴税费、财政补助结余、附属单位上缴收入、对附属单位补助支出、科研支出。①新制度将旧制度中的“现金”变更为“库存现金”,并对支出现金、收到现金以及职工出差借出现金等多项业务的账务处理进行规定,同时要求对库存现金进行清查,对库存现金盈余与短缺的会计处理做出详细的规定,其处理方法与企业会计准则、新修订的《事业单位会计制度》和《医院会计制度》相一致。②新制度将旧制度中的“应缴税金及附加”变更为“应缴税费”科目。在出售不动产按税法规定计算的应缴税费金额时,旧制度是通过“税金及附加”科目进行核算,新制度是通过“待处置资产损益——处置净收入”科目进行核算,而企业会计准则和医院会计制度通过“应交税费——应交营业税”科目进行核算。

(2)科目名称改变,核算范围扩大。此类会计科目主要有待处置资产损益、应付职工薪酬和非流动资产基金。①将旧制度中的“待处理财产损益”变更为“待处置资产损益”,核算范围也随之扩大。旧制度中的“待处理财产损益”只核算科学事业单位在财产清查过程中查明的各种财产物资的盘盈、盘亏和毁损,而新制度中“待处置资产

损益”不仅核算科学事业单位各种资产的盘亏、报废、毁损,同时还核算待处置资产的出售、出让、转让、对外捐赠、无偿调出以及货币性资产损失核销等,范围大大扩充。②将“应付工资”更名为“应付职工薪酬”,科目名称与新《事业单位会计制度》和企业会计准则一致,核算范围由基本工资、补助工资及其他工资,扩展到基本工资、绩效工资、国家统一规定的津贴补贴、社会保险费、住房公积金等,更加真实地反映了事业单位对其职工的义务,也更加符合会计核算的要求和报表列示的原则。③将“固定基金”更名为“非流动资产基金”,与资产科目中的非流动资产相对应,名称更加准确,同时核算范围也由旧制度中的核算科学事业单位因购入、自制、调入、融资租入(有所有权的)、接受捐赠以及盘盈、盘亏固定资产所形成的基金,扩展到新制度中的核算科学事业单位长期投资、固定资产、在建工程、无形资产等非流动资产占用的金额。并通过长期投资、固定资产、在建工程和无形资产四个明细进行分别核算,可以实现对事业单位长期资产占用资金的真实核算和有效监督,减少国有资产的流失。

6. 会计科目名称未变,但对其账务处理进行了变更。

表5 新制度对账务处理进行变更的会计科目

资产类科目	银行存款、应收票据、应收账款、预付账款、库存材料、科技产品、固定资产、无形资产
负债类科目	应付账款、长期应付款
净资产类科目	事业基金、事业结余
收入类科目	财政补助收入、其他收入

(1)“应收票据”科目。新制度在收到商业汇票的账务处理中考虑了税收因素,改变了商业汇票到期和商业汇票贴现的账务处理,增加了商业汇票背书转让取得物资的账务处理,更加科学、全面。

(2)“应收账款”科目。新制度在发生应收账款时考虑了税收因素,并对无法收回款项的确认条件及账务处理做出明确规定,有利于对应收账款的管理。

(3)“预付账款”科目。新制度对预付账款的主要账务处理做出详细、明确的规定,可参照操作性更强,并对无法收回预付账款的确认条件和账务处理做出了规定,体现了可靠性的信息质量要求。

(4)“库存材料”科目。新制度对库存材料账务处理的变更,重点体现在盘盈和盘亏上。当库存材料盘盈时,旧制度通过“待处理财产损益”科目进行处理,经批准后计入“其他收入”科目,而新制度则是直接计入“其他收入”科目,不通过“待处理财产损益”科目进行;当库存材料盘亏时,旧制度通过“待处理财产损益”科目进行处理,新制度通过“待处置资产损益”科目进行核算,还考虑了进项税额的转出,与新《事业单位会计制度》中“存货”的核算内容与账务处理相同,实现了事业单位内部的统一。

(5)“科技产品”科目。新制度在对外捐赠、无偿调出科技产品时,由旧制度中的通过“事业支出”或者“经营支出”进行核算,变更为通过“待处置资产损益”科目进行核算,在实际捐出时,将“待处置资产损益”转入“其他支出”科目。

(6)“固定资产”科目。在减少固定资产时,旧制度通过“专用基金——修购基金”以及“固定基金”进行核算,而新制度则是通过“待处置资产损益”进行核算,在实际出售时,将“待处置资产损益”转入“非流动资产基金——固定资产”科目;当固定资产盘盈时,旧制度通过“待处理财产损益”科目进行处理,新制度则是同时增加固定资产和“非流动资产基金——固定资产”;当固定资产盘亏时,旧制度通过“待处理财产损益”科目进行处理,经批准后冲减“固定基金”科目,而新制度则是通过“待处置资产损益”科目进行处理,经批准后冲减“非流动资产基金——固定资产”科目。

(7)“无形资产”科目。新制度要求对无形资产计提摊销,提高会计信息的可靠性;在转让无形资产所有权的账务处理中,旧制度直接计入“技术收入”、“其他收入”等科目,而新制度则是先转入“待处置资产损益”科目,批准予以核销后,转入“非流动资产基金——无形资产”科目,并不增加各种收入。

二、新制度会计科目尚有改进余地

虽然新制度对旧制度进行了很大的调整,取得了很大的进步,但是与《企业会计准则》、《医院会计制度》相比,仍存在一些不足之处。

1. “待处置资产损益”的核算有待规范。新制度中“待处置资产损益”核算的是科学事业单位待处置资产的价值及处置损益,即资产的出售、出让、转让、对外捐赠、无偿调出、盘亏、报废、毁损以及货币性资产损失核销等,与《事业单位会计制度》和《高校会计制度》趋同,但资产盘盈被排除在外,直接通过“其他收入”、“非流动资产基金——固定资产”等科目进行核算,不利于管理层对资产的监管,因此也应将盘盈资产纳入其中。同时,“待处置资产损益”的名称比较拗口,不利于会计人员的理解和运用。建议将“待处置资产损益”改名为“待处理财产损益”,向企业会计准则趋同,并通过“固定资产清理”、“其他支出”、“其他收入”或“应缴国库款”等科目核算相关资产的出售、出让、转让、对外捐赠和无偿调出,通过计提“坏账准备”来进行货币性资产损失的核销,使科学事业单位的各种资产核算规范化。

2. 增设减值准备等相关科目。科学事业单位的应收账款、应收票据、其他应收款等有坏账的可能性,而且,科学事业单位的库存材料和科技产品等的账面价值受市场的影响很大,会因为市场的价格波动而发生贬值;固定资

“天猫”卖家收入确认与促销的会计核算

祝 兵

(青岛酒店管理职业技术学院 青岛 266100)

【摘要】“天猫”作为我国最大的网上交易平台之一,与实体店销售相比,促销方式更加多样化。然而,由于部分促销方式的收入确认与会计核算缺乏相应规范,在实务工作中产生了诸多分歧和不便。本文从分析销售收入的确认时点入手,探讨不同促销方式的业务特征,依此确定不同促销方式下的会计核算。

【关键词】收入确认 促销方式 会计核算

一、“天猫”卖家销售收入确认时点的分析

《企业会计准则第14号——收入》规定“销售商品收入同时满足下列条件,才能予以确认:企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制;收入的金额能够可靠地计量;相关的经济利益很可能流入企业;相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量”。毋庸置疑,“天猫”卖家销售收入的

产、无形资产、长期股权投资等账户也会受到不同因素的影响而发生减值。而新制度中却未规定计提减值准备,这样就难以真实地反映资产的现实价值,不利于科学事业单位的资产管理与成本核算。因此,应当增设“坏账准备”、“存货跌价准备”、“固定资产减值准备”、“无形资产减值准备”等备抵账户,同时,应当增设“资产减值损失”科目与备抵账户相对应,在计提减值准备时,借记“资产减值损失”,贷记相关备抵账户。

3. “其他支出”科目的核算内容有待完善。新制度中“其他支出”科目核算包括利息支出、捐赠支出、现金盘亏损失、资产处置损失、接受捐赠(调入)非流动资产发生的税费支出等。其中资产处置损失仅指报经批准核销的应收及预付款项和处置库存材料所产生的支出,而新制度只对转让固定资产、无形资产和长期股权投资产生净收入的情况进行了规定,并没有规定在转让固定资产、无形资产和长期股权投资时产生净损失应当如何处理,因此,建议扩大“其他支出”科目的核算范围,在资产处置损失中加入转让固定资产、无形资产和长期股权投资时产生净损失,一方面使新制度对处置资产的规定更全面,另一方面也使“其他支出”科目核算内容也更完善。

4. “长期投资”科目应增加相应的明细科目。新制度

确认也应当满足上述五项确认条件,关键问题在于收入确认时点的确定。

“天猫”交易平台的交易流程基本包括以下四步:第一步,买家下订单,并将货款与运费划转至“支付宝”;第二步,卖家按照买家的商品需求以及收货地址,向快递公司发出订单;第三步,快递公司把货物送达买家;第四步,买家收到货物后签发支付密令,“支付宝”将相应款项划转至卖家资金账户。

中“长期投资”科目包括债权性投资和股权性投资,而且分别规定了长期股权投资和长期债券投资的账务处理,二者有明显的差别,使用同一个科目进行核算,容易产生混乱和误解。而在《医院会计制度》中也设置了“长期投资”科目,并同时设置“股权投资”和“债权投资”两个明细科目,因此,建议在“长期投资”科目下设置“股权投资”和“债权投资”两个明细科目,使核算更明晰、准确,同时也实现了事业单位会计制度内部的统一。

【注】本文系2013年河南省软科学研究计划项目“对我国政府部门内部控制规范体系的研究”(项目编号:132400410533)和2014年河南省会计领域软科学研究课题“事业单位财务制度与会计制度的协调”(项目编号:[2013]4824)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 财政部. 关于印发《科学事业单位会计制度》的通知. 财会[2013]29号, 2013-12-30
2. 财政部. 科学事业单位会计制度(修订)(征求意见稿). 财办会[2013]35号, 2013-09-03
3. 财政部. 科学事业单位会计制度. 财预字[1997]460号, 1997-12-16
4. 财政部. 医院会计制度. 财会[2010]27号, 2010-12-31