政府会计制度下高校科研经费支出核算问题探析

◎ 文/ 李雄平　任宏云　李迪心

一、问题的提出

随着各国对新技术的追求，高科技人才培养越来越受到重视，政府及相关部门对高校的关注和帮扶程度达到新的高度，高校科研费用的投入和支出金额逐年增加，会计核算风险明显增大。在这一情况下，高校会计核算程序需要更新完善，会计信息质量需要进一步提高。

《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(以下简称《政府会计制度》)于2017年颁布并在2019年开始执行。与《高等学校会计制度》仅要求按照收付实现制不同，《政府会计制度》要求按照权责发生制和收付实现制并存进行会计核算。预算会计和财务会计分离，科研收入和科研支出的核算与未执行《政府会计制度》之前相比将会产生巨大变化，原先的一些会计科目可能会更换或者取消。

目前，高校科研经费表现出来源广、支出杂的特点，在应用过程中产生了一些问题，其中科研支出核算存在问题的重要性和严重性程度较高。另外，由于科研经费核算是政府会计改革中一项较为复杂的业务，年度科研经费是衡量高校科研能力的一个重要指标，因此本文立足新政策实施背景，将科研经费支出的核算作为主要研究对象，探索高校如何在这一背景下更好地实现科研经费支出的核算，并在此基础上提出几点建议。

二、相关文献综述

近年来，国内不少学者对我国高校会计核算进行了研究。其中，对科研经费核算的研究占主流。一部分学者通过分析科研经费核算过程，发现高校在科研经费管理过程中存在一定问题，需要进行制度上的改革；另一部分学者则着力于分析《政府会计制度》的内容，将文件中蕴含的主要内容进行分析，便于相关人员更好地理解；还有一部分学者针对《政府会计制度》的施行，研究如何使其在高校中得到更好应用。

针对科研经费核算存在的问题，从我国高校早期经费核算方式到《政府会计制度》来看，学者主要有以下一些观点：李淑霞和迟慧指出高校科研经费核算存在一定问题，这些问题已经对高校使用科研经费效益产生负面影响，对高校日后发展不利，倡导建立高校科研经费全成本核算制度。贺琳琳认为随着教育体制改革和高等教育事业不断发展，高校科研经费核算中存在缺乏完善的制度、使用效益不高、经费使用与预算不符等一系列问题，需要采取措施对其核算体系进行更新完善。赵琳等发现《高等学校会计制度》实施下，会计核算基础、相关科目设置和成本核算、基建账务处理、财务报表体系均发生变化，但还存在一些问题，例如固定资产、间接成本的核算仍然无法得到很好的解决。钱冰怡发现随着科研投入金额逐渐增加，科研支出被滥用的可能性加大，科研经费支出核算变得更重要，而解决的最优途径是构建科研经费诚信化环境。虞国平等提出从“负面清单”视角界定科研人员使用科研经费的“红线”和“禁区”，表明当前科研经费支出的核算和管理存在很大困难。

针对《政府会计制度》下科研经费支出核算的具体方式，胡爱花对《政府会计制度》实施背景下，高校科研经费管理中科研收入和支出核算模式进行了分析，帮助其更好地在高校中得到应用。白晶在《政府会计制度》的基础上，对科研经费收入支出的全过程进行分析，提出了一系列为保障核算准确性可以采取的措施，以确保进一步规范高校科研经费的管理和核算。廖雷英(2020)通过分析新旧制度下会计核算的区别、新政府会计制度的创新等问题，指出新政府会计制度下科研经费支出中基础建设项目支出的

核算方法。黄艳则在新政府会计政策背景下,列明了关于购入库存物品、科研项目间接费用或管理费用核算方面的原理和会计处理方式。

针对新政策下高校科研经费支出核算更好得到实施,彭景颂通过构建科研经费支出评价体系得出要优化绩效评价体系,以此提高科研经费支出的效率。陈小湖对新时期高校科研经费管理中对科研收入确认、支出核算、权责发生制的应用三方面提出了新的要求,同时指出新时期会计核算的管理制度缺乏、管理理念陈旧等问题。田其认为当前科研经费投入力度加大,科研经费管理逐步规范化,下一步要使科研经费管理更具信息化,利用信息化程度的提高促进会计核算的效率,最终实现"业财融合"。胡泽苇直接给出在新政府会计制度下高校内部审计的五点建议,通过提高内部审计职能的措施,监督科研经费支出核算,使其更具准确性。

学者对科研经费核算问题的研究虽然可以解决一部分科研经费核算问题,但大多数都是针对科研经费管理中存在的问题进行分析和评价,对科研经费支出核算没有太多关注,对支出核算中直接费用和间接费用的确定与计量、研发支出的资本化和费用化等问题没有具体分辨措施及会计确认处理方法。本文将对这一系列问题进行分析,并在分析基础上完善高校科研经费支出核算体系。

三、科研经费支出金额和核算的变革历程

随着我国科研经费投入力度逐年加大,高校科研经费收入相应增加,科研经费管理能力提升迫在眉睫。2019年开始执行的《政府会计制度》在各方面完善了《高等学校会计制度》,对科研经费支出方面的管理更为严格。从国内高校科研经费投入情况来看,每年经费投入额都呈正增长趋势,在《政府会计制度》实施前后,国家对高校科研经费投入明显增长;从政策要求来看,《政府会计制度》实施后,高校科研经费管理的规范性和准确性都上了一个新的台阶。

(一)国内科研经费投资额分析

高校是我国创新人才的温床,是高科技能力提升的重要中间机构,是培养社会主义现代化建设主力军的重要场所。近年来,随着国家对高等教育的重视不断攀升,我国高校科研经费投入的数额逐年增加。2019年《政府会计制度》实行后,国家对高校的科研经费投入大幅上涨,与上年同期相比增幅高达23.2%,金额为1 796.6亿元。科研经费投入在近五年上涨大约800亿元,一方面是由于国家经济水平逐年提高,另一方面是逐年增加的科研经费投资意味着高校可以获得更多资金支持,更多的科研项目有机会被立项,高校的科研经费支出因此呈现逐年增长的态势。

从表1近五年高校科研经费投入额可以看出,2016年以来国家对高校的科研经费投入额越来越多。另外高校除财政收入以外还有其他资金来源渠道,因此高校科研经费收入额的增长幅度可能略高于国家对高校科研经费投入的增长幅度。由于收入和支出之间通常存在正比关系,不难得出高校科研经费支出金额逐年增加,其增长幅度甚至高于表1所示科研经费投入的增长幅度。

表1 2016–2020年高校科研经费投入额 单位:亿元

年份	高校科研经费投入	同比增长/%
2016	1 072.2	7.4
2017	1 266.0	18.1
2018	1 457.9	15.2
2019	1 796.6	232
2020	1 882.5	4.8

数据来源:国家统计局、全国科研经费投入公报。

(二)科研经费支出核算变革的分析

在采用《政府会计制度》之前,国内高校会计核算采用的是《高等学校会计制度》,这一制度以收付实现制确认和计量高校日常活动中的会计信息,期末需要编制预算报表。虽然其在核算方面具有方便、快捷的特点,但是在科研费用支出确认、非流动资产折旧和摊销等方面存在不合理之处。除此之外,仅使用收付实现制作为会计基础进行核算也不利于对高校财务活动的更好管理。《政府会计制度》要求高校实现收付实现制与权责发生制并行的模式,对科研经费支出核算提出了更高的要求。具体表现为:

第一,财务会计确认经营活动所产生的费用时需要严格区分资本化支出和费用化支出,符合资本化支出应当资本化并确认为相关资产;预算会计在会计核算中不需要区分资本化支出和费用化支出,只需要在涉及资金流出时确认为事业支出即可。对科研项目进行过程中所产生的各项间接费用和管理费用,高校的会计人员需要对其进行辨别并按要求记录。第二,固定资产使用期间财务会计以权责发生制为基础需要确认折旧,按月计提折旧并将其计入科研项目的支出费用,确认为业务活动费;预算会计由于没有实际的资金流出不需要进行会计处理。第三,当需要计提间接

费用或者相关科研项目的管理费用时,《政府会计制度》要求财务会计确认预提费用,与此同时,虽然没有实际资金流出,预算会计也需要确定非财政资金结转。

《政府会计制度》下的这些改变既能使高校会计核算体系得到规范,又能使各高校信息可比性得到有效提高,是适应经济发展和国际形势的必要改变。

四、《政府会计制度》下科研经费支出的核算

(一)科研经费支出的核算模式

《政府会计制度》背景下,科研经费支出核算模式发生了改变。权责发生制和收付实现制均被作为会计核算基础纳入会计核算体系,高校会计业务活动内容的核算和会计处理的复杂性大大增加。在高校日常会计核算中,科研费用包括直接费用和间接费用,科研项目的直接费用与项目主要研究内容所发生的便于计算的费用相关,间接费用主要包括不能计入直接费用的相关费用。《政府会计制度》要求在核算科研经费支出时,既要根据权责发生制来做财务会计的会计处理工作,又要根据收付实现制来做预算会计的会计处理工作。这样的科研经费支出核算模式可以在很大程度上提高高校的成本核算能力,通过预算支出和实际支出之间的对比,高校可以分析科研经费投入和支出之间的配比关系,方便高校对科研经费收支情况进行管理,避免滥用科研经费的情况发生。

1.直接费用的核算模式

直接费用大致可以分为购买材料设备支出、支付会议费/差旅费/专家咨询费等支出。对直接费用来说,财务会计通过"业务活动费用——科研业务费用"进行核算,预算会计则通过"预算支出——项目支出"科目进行核算。对为科研项目而购买的价值较大的设备支出和专利技术等,财务会计通过将其计入"固定资产"或者"无形资产"科目,在使用期间通过"累计折旧"或者"累计摊销"科目将其费用化处理,预算会计则会在购入相关资产时仍直接计入"预算支出——项目支出"科目,由于预算会计以收付实现制为基础,在资产的使用期间不进行折旧或者摊销,因此不做会计处理。

2.间接费用的核算模式

间接费用主要包括难以确定实际归属的在科研项目实施过程中所产生的水费、电费、相关管理费用以及研究人员的绩效费用等支出。在核算间接费用时,财务会计运用"单位管理费用"和"预提费用——项目间接费用"两个科目进行核算,预算会计通过"非财政拨款结转——项目间接费用"和"非财政拨款结余——项目间接费用"两个科目进行核算。政府会计制度中还补充了针对特殊情况下发生的间接费用支出,预算会计做出的会计处理与一般间接费用相同,财务会计则需将该支出项目计入"业务活动费用"等其他科目。

(二)《政府会计制度》下科研经费支出的会计处理示例

政府会计制度规定了科研经费支出的会计核算模式,在高校核算科研经费支出时,各项费用均应通过相关会计分录整理,进而汇总转化成决算报表和财务报表。以下几个示例可以看出高校财会人员在进行会计信息处理时所面临的具体情境,便于更好地理解。

对科研经费支出中的直接费用支出,有如下示例:

例1:某高校于6月报销一批用于科研项目的差旅费,报销金额为20 000元。

财务会计的账务处理:

借:业务活动费用——科研业务费用——差旅费 20 000

贷:银行存款 20 000

预算会计的账务处理:

借:事业支出——项目支出——差旅费 20 000

贷:资金结存 20 000

例2:年初,该校购入一台设备,用于某一项目的研究。该设备总额100 000元,已投入使用,但费用尚未付给厂商。

财务会计的账务处理:

借:固定资产 100 000

贷:应付账款 100 000

由于没有资金流出,预算会计此时不做账务处理。

例3:年末发放科研人员劳务费,总金额为200 000元,代扣所得税金额按照总额的20%计算。

财务会计的账务处理:

借:业务活动费——科研业务费用——劳务费 200 000

贷:其他应交税费——应交个人所得税 40 000

银行存款 160 000

借:其他应交税费——应交个人所得税 40 000

贷:银行存款 40 000

预算会计的账务处理:

借:事业支出——科研支出——劳务费 200 000

贷:资金结存——货币资金 160 000

事业支出——财政专项支出(代扣代缴个人所得税) 40 000

借:事业支出——财政专项支出(代扣代缴个人所得税) 40 000

贷:资金结存——货币资金 40 000

例4:某高校购入一台科研设备,用于某国家级科研项目,该设备购入时花费200 000元,折旧年限为10年,残值为0,采用直线法计提折旧。

按照直线法可以计算出各月折旧金额为:200 000/(10×12)=1 667(元)

财务会计的账务处理:

借:业务活动费 1 667

贷:固定资产累计折旧 1 667

由于折旧没有具体资金流出,预算会计此时不做账务处理。

对于科研经费支出中的间接费用支出,有如下示例:

例5:年初,高校需要计提科研项目管理费用,总额为30 000元

财务会计的账务处理:

借:单位管理费用 30 000

贷:预提费用 30 000

预算会计的账务处理:

借:非财政补助结转 30 000

贷:非财政补助结余 30 000

例6:某高校3月电费为200 000元,据推算,某一科研项目耗电量较高,应该承担2 000元电费。

财务会计的账务处理:

借:业务活动费 2 000

贷:预提费用 2 000

预算会计的账务处理:

借:非财政拨款结转 2 000

贷:非财政拨款结余 2 000

五、《政府会计制度》下科研经费支出核算的难点及解决途径

虽然各高校紧随国家政策出台并实施一系列科研经费支出核算的政策与规定,但是科研经费核算仍然面临很多问题。对常规科研支出项目财务会计和预算会计可以通过支出金额直接进行会计处理,将科研经费支出记入报表的相关项目,但是现实情况下还存在少数项目确认和计量不好准确估计的难题。《高等学校会计制度》下高校会计核算是以收付实现制为基础,在资产管理、科研管理、合同管理等方面基础较为薄弱,转变为《政府会计制度》核算支出的过程中难点问题日益突出,因此高校的会计核算工作面临很大的挑战。这一情况使得在政府会计制度改革下,高校科研经费支出核算工作无法顺利进行,阻碍了政府会计制度改革的进程。

(一)固定资产与无形资产的摊销问题

新政策实施之前,高校采用《高等学校会计制度》作为会计核算的标准,这一制度所采用的会计基础为收付实现制,即使有价值较高的资产也不需要在各期费用确认时考虑其影响并做相关处理。《政府会计制度》在收付实现制的基础上采用权责发生制,因此需要对资产在使用期内的折旧、摊销问题进行处理。

无形资产摊销与固定资产折旧的原理基本相同,在实际应用过程中所产生的问题基本一致,为了方便介绍,下面以固定资产折旧为代表对二者所面临的难点和解决途径进行分析。

图1说明了固定资产折旧过程需要解决的三个难点。第一,折旧年限的确定。对固定资产这种价值较高的实物资产,其折旧年限一般可以确定为5—10年。然而,针对科研项目的固定资产而言,其折旧年限往往明显短于一般固定资产的折旧年限,这是由于科研项目本身的特点所决定的。一般而言,科研项目的持续年限不会长于5年,这就导致科研项目中购买固定资产所产生的折旧支出没有完全摊销到各期间,从而对财务会计核算费用产生不利影响,最终影响会计信息质量。第二,折旧方法的确定。现行的固定资产折旧方法主要有年数总和法、年限平均法、双倍余额递减法和工作量法四种。一般情况下,为了方便计算会采用年限平均法来确定固定资产的年折旧额。由于科研项目的特殊性,采用年限平均法每年确定相同数额的资产折旧额不能很好地表现科研项目对该项固定资产的使用情况。第三,余额的处理。科研项目结项之后,固定资产仍会有一定余额,这一部分余额可以继续进行折旧摊销,也可以不进行折旧直接记为固定资产残值。如果继续进行折旧摊销,折旧费用的具体收益对象确定的难度较大;如果不折旧,则固定资产残值金额可能较高,不利于科研费用使用效益的提高。

针对固定资产折旧和无形资产摊销的几个难题,主要有以下解决途径:第一,在固定资产和无形资产购

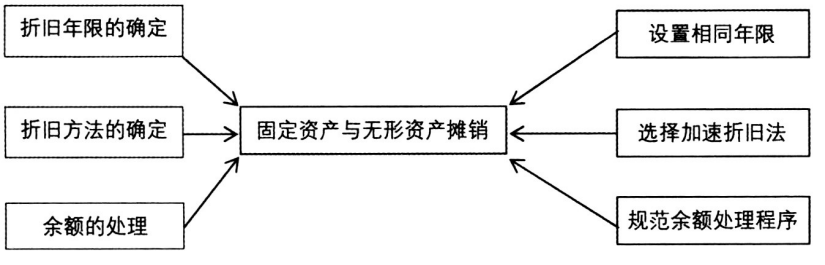

图1 固定资产与无形资产摊销的难点和处理方法

入时就将折旧年限确定为科研项目执行的年限，这就要求相关部门尽快出台规定，使这一做法合理化。第二，如果折旧年限无法缩短到与科研项目执行的年限，高校可以通过改变固定资产和无形资产折旧及摊销方法使折旧和摊销金额与使用情况趋于一致，例如可以采用双倍余额递减法使折旧前期的折旧金额增高，提前将折旧费用摊销到各期。第三，针对余额，高校通过前两种方法将余额尽可能降低，这种情况下还剩余的金额高校财务部门可以制定一套完整的规则，将余额的处理规范化。

(二)研发支出的费用化和资本化问题

政府会计制度下，高校研发支出需要根据其性质进行分类，符合资本化条件的研究开发支出应当资本化，不符合资本化条件的研究开发支出应当在每个期间进行分配。在科研项目的开发阶段所发生的费用可以将这部分费用予以资本化。但是在高校科研项目的经费支出核算过程中，研究阶段和开发阶段的界限不清晰，对不了解项目进程的会计工作人员来说，更是无法准确判定某项研发支出是否符合资本化的条件，这对财务会计进行会计记录造成了很大困扰。“双基础”背景下，财务会计无法将相关费用资本化，可能导致会计信息失真，影响会计核算效果。

针对这个问题，通过以下两条途径进行解决：第一，高校财务部门可以出台与科研经费支出相关的管理办法，并在管理办法中明确列示科研项目开始后一定时间内产生的科研支出全部列入费用，在这段时间之后所产生的科研支出计入资产成本，高校内各科研项目的研发支出核算均按照该办法，使研发支出核算有更具标准化的程序。第二，高校可以在每个科研项目组内培养会计专员，使其成为同时了解会计知识和科研知识的复合型人才，这样就可以更准确、便利地确定研发支出资本化和费用化的分界点。

(三)预算报表与财务报表差额处理的问题

由于财务会计按照支出金额是否属于当期确认入账金额，预算会计按照支出金额是否发生在当期确认入账金额，因此两者之间必定会产生一定差额。一般情况下，该差额是客观存在的，少量在可接受范围内的差额可能是由于预算估计偏差造成的，这种情况下仅需调整下一年的预算编制就可以减少二者之间的差额。但是，如果财务报表与预算报表之间的差距很大，可能存在预算不足或者预算超支的问题。因此在高校会计人员对科研经费支出进行核算时对财务报表和预算报表差额的处理是一个较难解决的问题。一方面，预算报表在编制时根据上年度科研项目中科研经费支出的总额以及对下年科研经费支出总额的预估做的报表，其所依据的基础是收付实现制，准确度低于以权责发生制为基础的财务报表；另一方面，财政收入作为高校主要的资金来源之一，预算报表是财政拨款的依据之一。财务报表的数据与预算报表之间差额过高或者过低都会给高校带来不利影响。如果预算报表的数据远高于财务报表，则当年财政拨款的利用程度不高，会影响高校下一年的财政收入；如果预算报表的数据远低于财务报表，则当年的财政拨款不足以满足当年支出的需求，高校可能会为满足正常运行而增加负债，高校经营压力会大大提高。

针对预算报表与财务报表之间的差额过大这一问题，可以通过以下途径解决：第一，在高校核算科研经费支出时，严格落实监督程序，避免利用科研经费满足个人需求的现象发生。第二，预算会计在日常会计核算过程中，可以通过设置“事业支出”借方负数的方式，对同一个预算会计科目进行对冲，从而使科研经费中预算会计的间接费用或管理费用的金额能够与财务会计一致，提高预算报表的准确性。

高校科研经费支出的科学、准确核算对政府会计制度的实施具有重要意义。高校科研经费作为高校经费来源的重要组成部分，通过财务会计权责发生制与预算会计收付实现制两套账务平行处理后所提供的财务报表，既能反映高校实际资金情况，又能客观真实地反映高校实际资产、负债、净资产及收入费用情况，为政府财政资金管理与绩效考核等提供了可靠的监督与决策依据。高校在新制度执行中还应积极对科研经费支出核算中遇到的问题提出解决方案，颁布与新制度相配套的高校会计运行办法，规范会计人员核算科研经费支出的程序。另外，随着社会信息化水平的提高，信息化和大数据手段逐渐成为优化和规范科研经费支出核算流程的另一条途径。

基金项目：云南省教育会计学会2021年重点项目“‘放管服’背景下我国高校科研经费管理存在问题及对策研究”(JYKJ2021ZD02)。

作者简介：李雄平，云南农业大学一级督导员，正高级会计师，全国会计领军人才，云南省教育会计学会秘书长；任宏云，云南农业大学经济管理学院硕士研究生；李迪心(通讯作者)，东北财经大学。

原载《会计之友》(太原)，2023.22.121～126