

政府会计制度下 医院科研经费核算探讨

王坤■

摘要：2019年开始，按照《政府会计制度》要求，医院科研项目经费核算需要采用权责发生制核算财务会计，采用收付实现制核算预算会计。本文就科研项目经费信息化管理及会计核算中的一些特点难点进行梳理：科研项目的特点要求医院运用智能化信息化手段进行管理，以提高资金管理效率；在账务核算方面，从《政府会计制度》衔接时科研项目结转结余的衔接方式，到科研项目日常收入、支出的核算方式，以及项目经费结转结余的查询途径等方面，都需要找到适宜的核算方法，既满足制度要求，又提高核算效率。

关键词：科研经费；信息化；政府会计制度；收支管理；预提费用

中图分类号：R197.32 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)03-0059-03

为适应权责发生制政府综合财务报告制度改革需要，规范行政事业单位会计核算，提高会计信息质量，2017年10月，财政部制定了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会[2017]25号，下文简称新制度）。2018年2月，财政部印发了《<政府会计制

度——行政事业单位会计科目和报表>与<行政单位会计制度>和<事业单位会计制度>有关衔接问题处理规定的通知》（财会[2018]3号）。2018年8月，财政部印发了《医院执行<政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表>的补充规定和衔接规定的通知》（财会[2018]24号），医院不再执行《医院会计制度》（财会[2010]27号，下文简称原制度），改为执行政府会计制度及其补充规定和衔接规定。

一、信息化条件下科研经费管理的应用设想

近年来，国务院等部门陆续出台《关于优化科研管理提升科研绩效若干措施的通知》《关于抓好赋予科研机构 and 人员更大自主权有关文件贯彻落实工作的通知》，北京市也相应印发《北京市深化市级财政科技计划（专项、基金等）管理改革实施方案》《关于抓好赋予科研机构 and 人员更大自主权有关文件贯彻落实工作的工作方案》等文件，要求加强对科技计划（专项、基金等）的统筹协调，优化整合资源，提高资金使用效益。强调项目承担单位应该切实履行在科技计划（专项、基金等）的项目申请、组织实施、验收和资金使用等方面的管理职责，健

全内部控制和监管体系，建立常态化的经费支出自查自纠机制，加强支撑服务条件建设，不断提高对科研人员的服务水平。

公立医院大多都追求医、教、研、防协同发展，承担了大量科研任务，以临床研究带动整体医学水平的提升。医院的科研项目收支和结余在医院整体收支结余中虽然所占比例不高，但项目数量多、经费来源广、支出用途繁杂、收支纳入部门预算管理范畴，而且科研项目预算管理要求和审计又极为严格。新制度实行“双功能”“双基础”和“双报告”，即在同一账套下对纳入部门预算管理的科研项目的收支核算应按新制度要求进行“平行记账”。要想做好科研经费的管理和核算工作，落实“放管服”政策，充分激发科研人员创新活力，切实减轻科研人员负担，简化流程、规范管理、提高诚信意识，同时又严格履行科研制度、财务制度相关审批要求，提高科研资金管理效率，除了需要财务人员熟悉财务制度，保证账务核算的准确性，更需要信息化软件予以支撑，以便简化流程提高效率。

一个好的科研管理系统应当具备合同管理和预算管理功能，从项目的立项申报和批复开始，项目申报的合同

作者简介：王坤，首都医科大学附属北京同仁医院，第一批北京市卫生健康行业经济管理领军人才。

金额、各项预算明细金额、项目周期等合同信息，全部应该记录在科研管理系统中。项目批复后赋予科研人员一定的项目经费管理调整自主权，将科研项目预算实行分类管理及调整，符合规定允许调剂的预算，直接在科研系统中操作调整。科研项目经费的支出，由科研人员在科研系统中提出支出申请，相关人员在在线完成逐级授权审批。科研人员可以随时从系统中查询项目经费的使用明细及剩余额度。发票、合同等附件能够直接将电子文档上传至系统内进行在线审核和存档，提高审核效率和查找效率，有效规避风险；同时将差旅费、会议费、培训费等费用控制标准内嵌至系统中，科研人员在提交支出申请时，系统预先判断费用是否超标；支持使用智能手机、平板电脑等终端操作，打破传统的办公空间的限制，提高办公效率。

财务核算逐渐趋向信息化，科研管理系统的预算明细科目应当与财务系统中的会计科目逐一对应，当发生某笔预算支出时，能够自动对应会计凭证的费用和支出科目。当收到外拨经费时，科研系统中增加相应预算额度，同时财务系统中完成出纳收款单、会计凭证的智能生成。科研项目支出时，科研人员在系统中提交相应的支出申请，明确具体项目、预算名目、用途金额等信息，逐级审批后，由出纳执行付款任务后将此笔支出记录提交财务核算系统，财务核算系统根据科研系统中的项目、预算、用途、金额等信息，自动生成会计凭证。

二、科研经费核算中的难点问题探讨

按照政府会计制度“双功能”“双基础”“双报告”的要求，对科研项目经费的收支按照权责发生制和收付实现制的模式进行平行记账。以下对科研经费在制度衔接及平行记账中的一些难点问题

进行探讨。

(一) 医院会计制度与政府会计制度衔接过程中科研项目余额的衔接方式

原制度中科研项目经费的余额在“科教项目结转(余)”科目核算，衔接时，财务会计部分，应将原账的“科教项目结转(余)”科目余额转入新账的“累计盈余——科教盈余”科目。同时，将原账“待冲基金——待冲科教项目基金”科目余额转入新账的“累计盈余——科教盈余”科目。“待冲基金”科目余额结转是难点，衔接时，要在资产清查的基础上，梳理科教项目资金购置的固定资产、无形资产、在建工程等资产情况，这些资产净值即为“待冲基金”科目余额，按项目分别转入“累计盈余——科教盈余”科目。

“科教项目结转(余)”科目的结转，采用的是未来适用法，即原制度中对科研项目收入支出按照收付实现制方式核算，形成的结余在“科教项目结转(余)”科目反映。新制度中财务会计采用权责发生制方式核算，衔接时将原制度余额直接转入新制度科目中，并不追溯调整以前期间已确认的收入和支出。

财务会计部分，应对原账的“科教项目结转(余)”科目余额进行逐项分析，加上已经计入支出尚未支付的非财政补助专项资金金额，减去已经支付尚未计入支出的非财政专项资金金额，计入新账“非财政拨款结转”科目。即以原账“科教项目结转(余)”科目为起点，通过属于非财政专项资金性质的往来款项的加减调整，形成新账“非财政拨款结转”科目。

(二) 收到科研项目经费的核算

新制度下，医院在收到外单位拨付的科研项目经费时，财务会计的核算不能直接确认收入，应按照国家实际收到的金额，计入“预收账款”或“应收账款”科目，并按照权责发生制原则以合同完成进度确认科教收入。根据业

务实质，选择适当的方法，合理确定合同完成进度，例如用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例，或者已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例，或者已经完成的时间占合同期限的比例或者实际测定的完工进度等方式。

采用预收款方式核算时，按实际收到的金额，财务会计确认“预收账款”，预算会计确认“事业预算收入”；按合同完成进度确认收入时，财务会计冲销“预收账款”，确认“事业收入”，不涉及预算会计。采用应收款方式核算时，按合同完成进度计算本期应收的款项，财务会计确认“应收账款”，确认“事业收入”，不涉及预算会计；实际收到款项时，财务会计冲销“应收账款”，预算会计确认“事业预算收入”。

财务会计下科教收入的确认方法成为实务工作中的难点，通常比较简洁直观的方式是按照累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例，即“以支定收”。如果单位的科研项目数量较多，手工完成工作量会比较繁琐，现在很多财务核算软件已经具备此项自动结转功能，即软件自动梳理当期各科研项目发生了多少支出，按照各项目支出的金额相应确认对应项目的科研收入，并能自动生成转账凭证。

随之而来的另一个难点是，科研项目的结余在新旧衔接时采用的是未来适用法，并未追溯调整以前期间已确认的科研项目收入，在2019年及其以后期间，按照“以支定收”确认科研收入时，无法区分哪些支出对应的收入是新旧衔接前已确认过收入，哪些支出对应的收入应该在当期确认收入。因此，建议对于2019年新立项的科研项目，在信息系统中予以标识，每月根据支出确定相应的收入。对于新旧衔接前已立项的科研项目，再区分两种情况，一种是2019年以后没有新增拨款的，由于在新旧衔接

前已确认过收入,2019年以后不再确认收入;另一种是2019年以后有新增拨款的,可以按照“先进先出”原则,默认先发生的支出对应的收入为新旧衔接前已确认的收入,待确认的收入额度全部支出完毕后,后续发生的支出再按照“以支定收”原则确认收入。

“以支定收”原则确认科研项目收入的弊端是容易出现项目超支情况,若某个科研项目支出超出合同预算金额,同时确认的收入也会超出合同预算金额,会造成实际执行与合同预算不一致情况。为避免此种现象,需要财务软件或者科研系统、预算系统有预算报警功能,将项目的合同预算金额录入系统后,所有支出额度全部控制在预算额度内,超过预算额度的支出会被预警提示,从而避免预算超支情况。

收入确认的几个难点在手工核算模式下成为工作量难以操作的阻碍,但若有良好的信息系统予以支撑,能够区分项目的建立时间是在2019年以前还是在2019年之后;对于2019年以前建立的项目,以前年度有拨款,2019年以后还有新增拨款的,能够按照“先进先出”原则确认支出顺序;能够设立预算超支报警功能,那么上述这些难点便可迎刃而解。

(三) 支出科研项目经费的核算

新制度中,费用科目与支出科目的总账科目和一级明细科目均较为简洁,不同经费性质的费用和支出主要通过项目辅助核算的方式来进行明细核算。科研项目经费的支出与原制度相比也有较大变化,主要体现在财务会计的代扣税费、物资或固定资产的出入库、管理费的计提和使用等方面。

1. 劳务费支出的核算

科研项目经费支出劳务费时,财务会计按照应发金额确认“业务活动费用”,同时按照实发金额确认“银行存款”,按照代扣代缴的个税金额确认“其

他应交税费”;预算会计按照实发金额确认“事业支出——非财政专项资金支出”和“资金结存”,待医院次月向税务机关做纳税申报时再将代扣代缴的个税金额确认“事业支出”和“资金结存”。

按此种核算方式,预算会计的核算较为繁琐,因为医院每月向税务机关做纳税申报时,代缴的个人所得税涉及到医院职工的薪资奖金、不同经费项目发放劳务费时代扣代缴的个税等多种情况,如将这些金额按不同项目一一区分,工作量很大。因此,一种比较简易的操作方式是在发放劳务费时,预算会计按应发金额确认“事业支出——非财政专项资金支出”(科研项目),同时按照代扣代缴的个税金额红字确认“事业支出——其他资金支出”(其他资金项目);待次月向税务机关做纳税申报时再将代扣代缴的个税金额确认“事业支出——其他资金支出”(其他资金项目)。这样做的优点有:一是上缴个税时不需要再区分不同项目,全部计入其他资金项目即可,简化纳税申报工作量;二是从预算支出中查询某项目支出情况时,支出金额更完整,更能真实反映项目的预算支出情况,避免因项目实际已经支出,只是代扣个税的时间差异而造成的预算支出不完整。

2. 项目间接费用或管理费的核算

科研项目按规定计提项目间接费用或管理费时,按照提取的金额财务会计确认“单位管理费用”和“预提费用”科目,预算会计增加“非财政拨款结余”,冲减“非财政拨款结转”科目。实际使用计提的项目间接费用或管理费时,按照实际支付的金额财务会计冲减“预提费用”科目,不涉及预算会计。

由于项目间接费用或管理费在计提后计入“预提费用”科目,使用时冲销此科目,发生的支出不再按照具体的经济性质和具体用途进行明细核算,由此生成的财务信息,在披露上表现出的缺

陷为:使用预提费用发生的支出,全部反映在一个科目,无法体现实际的支出内容,尤其是涉及人员经费、“三公”经费等特殊支出项的统计会导致数据不完整,影响财务信息的可利用性和可比性。因此建议细化预提费用的支出核算,在“预提费用”科目下再按支出经济分类设置明细科目或者通过建立辅助账、备查簿等形式,在使用计提的项目间接费用或管理费时,按照实际支出用途进行相应辅助账的登记和备查。

(四) 科研项目经费的明细查询

从项目收支结余明细账角度来看,财务会计体系下的项目收支由于按照权责发生制原则确认,项目收入根据合同完成进度确认,项目费用中购买固定资产无形资产的金额会在多个会计期间逐渐折旧和摊销,因此,财务会计体系下的项目收支结余情况并不能完整反映项目资金的收支结余情况。

预算会计体系下的项目收支按照收付实现制原则确认,在代扣个税等业务按照上述建议的简化方式核算后,预算项目明细账能更真实完整地反映项目的预算收支结余情况。预算会计主要服务于国家和单位预算管理,预算会计明细账可以作为项目预算执行、决算以及对外接受审计的主要依据。

责任编辑 武献杰

主要参考文献

[1] 刘信余,安楠,王晓飞等.公立医院施行《政府会计制度》的有关问题探讨[J].中国卫生经济,2019,(2).

[2] 白维,何朗瑜,王舒洋.《医院会计制度》与《政府会计制度》明细对比及应对建议[J].中国总会计师,2019,(2).