

·科学论坛·

浅谈科研经费会计改革

——基于国家自然科学基金经费管理的思考

王 琨

(国家自然科学基金委员会财务局, 北京 100085)

[摘要] 在目前对财政性科研经费的管理方式和相应的会计核算模式下, 科研经费投入方的负债状况得不到真实反映, 项目依托单位不能提供真实完整的会计信息, 财政性科研经费的核算在不同部门之间缺乏可比性。通过对以上缺陷的分析, 本文认为需要对财政性科研经费会计核算机制进行改革, 实行预算会计和财务会计的分离, 并引入权责发生制核算基础。

[关键词] 科研经费会计, 收付实现制, 权责发生制

目前, 我国已把加快科技发展放在更加突出的战略地位, 进入了必须更多地依靠科学进步和技术创新推动经济社会发展的历史阶段。《中华人民共和国科技进步法》规定, 国家财政用于科学技术的经费的增长幅度, 应当高于国家财政经常性收入的增长幅度。2006年中央财政安排科技投入716亿元, 比上年增长19.2%。随着财政性科技投入的不断增长, 科研经费管理的重要性也日渐突出。加强科研经费的管理是一项系统工程, 需要从体制、管理等多方面进行梳理、改进, 而会计作为反映经济主体经济活动状况的信息系统, 在其中则发挥着重要的基础性作用。本文拟结合国家自然科学基金经费管理, 对改进我国财政性科研经费会计做一浅显探讨。

1 我国财政性科研经费会计核算的现行模式

2001年12月国务院办公厅转发科技部等部门制定的《关于国家科研计划实施课题制管理的规定》, 明确了今后国家科研计划实施课题制管理。课题制是按照公平竞争、择优支持的原则确立科研课题, 并以课题为中心、以课题组为基本活动单位来进行课题的组织、管理和研究活动的一种科研管理模式^[1]。课题制已成为我国科研项目管理的主要形式, 也是国际上普遍采用的一种有效的研究与开发活动组织形式。课题制下的经费管理以课题(项目)为核算对象, 实行全额预算, 过程控制, 成本核算。在《国家自然科学基金项目管理规定(试行)》中也明确规定“基金项目实行课题制管理”。

目前在我国, 多个部门掌管着财政性科研经费的投向, 也存在多部门对同一科研项目多头投入的状况, 所以科研经费的投入和使用部门之间便呈现一种树状交叉分布。投入方既有政府的科技管理部门、行业行政管理部门(如教育部、卫生部等), 也有政府设立的专职从事科研项目管理的事业单位(如国家自然科学基金委员会、全国哲学社会科学规划办公室等)。而财政性科研经费的投向一般是研究院(所)和高校, 以及部分大型国有企业的科研机构。这些接受方(以下称为“项目依托单位”)在机构的组织形式上以事业单位为主, 其中有: 完全依靠财政全额拨款的“纯”事业单位、兼有财政拨款和经营收入的差额拨款事业单位、实行自收自支企业化管理的事业单位, 可谓形式多样。按照现行有关会计制度的规定, 投入方和项目依托单位的性质决定了它们大都以收付实现制为会计核算基础, 即收入与支出的确认, 以是否收到或付出款项为准, 并采用单位预算会计进行会计核算。

在课题制下, 为了有效实施过程控制, 许多科研项目的主管部门采用在研究期内分年度、分批次拨付科研经费的方式。如国家自然科学基金委员会对面上项目等实行“6:0:4”比例拨款, 即在项目执行前一年(批准立项的当年)拨付60%的资助经费, 在项目执行期的第二年拨付剩余的40%经费; 对国家杰出青年科学基金则实行“4:0:2:2:2”比例拨款, 即资助经费在五年内拨付完毕。

2 当前财政性科研经费核算的缺陷

从财政性科研经费的投入方、项目依托单位角度看,目前的财政性科研经费会计核算模式具有以下弊端:

2.1 投入方及政府的负债得不到真实反映

现行的收付实现制会计核算方式,只有在用资金实际清偿债务时,才能确认为负债,并未提前考虑未来的承诺和其他或有因素;在实际收到资金时才确认为收入,也未考虑未来极有可能流入的经济资源。而科研项目一经批准立项,其未拨付的资金便形成了投入方事实上的负债,这会导致今后几年的巨额资金流出,形成了事实上的隐性负债。但这类信息在投入方的会计报表中无法反映,投入方的财务状况便出现了重要信息缺失;相应的,对报表数据汇总后形成的中央和地方政府的财务状况信息也被扭曲。同时,采用收付实现制核算的项目依托单位也无法在其财务报告中反映未来极有可能取得的资源。仅仅透过这些部门的财政预决算信息,公众无法真实了解它们拥有的资产和承担的负债,这类预算资源分配的重大问题,在收付实现制下被忽视了。由于债务信息被“隐藏”,政府也无法对财政科技投入累计形成的负债合理地制定偿还计划,对未来的各种或有风险也不能做到防患于未然,财政风险无形中加大了。

随着国家经济实力的增强和对基础科学研究重视的提高,国家自然科学基金项目经费的年度预算在以年均约20%的幅度增长,预计2008年将突破50亿元人民币,与此同时在研项目的待拨经费也在增加,已达到40多亿元人民币。由此可以推算,我国科研项目的财政性待拨资金将是一个巨大的数额。但在现行的会计核算模式下,这些信息无法通过会计核算活动表现出来,也就不能在会计报表中得到反映。

2.2 项目依托单位不能提供完整、真实的会计信息

采用收付实现制核算的项目依托单位,按照现行会计核算的规定,在实际收到科研经费时确认收入,在实际支用时确认支出。由于科研经费是按年度、分批次拨付,在项目启动初期,拨付资金包含当年应付和后续年度待付的科研经费,项目依托单位就会有大量的资金流入。而在收付实现制下,应付未付、应收未收的款项均不能做为收支处理,由此在项目启动初期的会计年度终了,会形成大额的资金收支结余;而在项目执行中期的年度则可能因项目

进展需要付出大量资金,入不敷出,造成项目进展年度之间收支结余不平衡。但预算会计一方面无法完整反映其应收未收、应付未付的科研经费,另一方面计算出的收支结余也不能反映其财务状况的真实性。

2.3 从同级财政的角度看,收入、支出被重复计算

投入方在收到财政部门核拨的科研经费时计入收入,拨付时计入支出。项目依托单位则在收到科研经费时计入收入,付现时列作支出。由于各预算部门之间的决算报表未实行类似企业的合并报表,财政总预算会计的决算报表只是将二者简单相加,对发生在同一会计年度的科研经费拨付业务未予以抵消,就产生了收入、支出数据不实,被双重计算的结果。以国家自然科学基金委员会拨付资助经费到教育部某直属高校为例,二者的决算报表均反映其账面真实收入、支出,而财政部门的汇总报表并未反映该资金划拨关系,对于同级财政,这一“内部业务”没有抵消,收入支出均被夸大。

2.4 科研经费核算口径不一致,缺乏可比性

财政性科研经费的投向广,既有事业单位性质的高校、科研院所(所),也有企业的科研机构。由于单一的科研经费来源往往不能满足科研项目的全部需要,目前同一科研项目接受多方资助的现象比较普遍,既有来自于科技主管部门和各行业主管部门下拨的纵向科研经费,也有来自于企业和其他部门的横向科研经费。但是目前企业会计采用权责发生制,预算会计采用收付实现制,这种核算基础的差异,导致不同类型的项目依托单位(企业单位或事业单位)对科研经费的核算方式不同;来源于企业的经费和来源于行政事业单位的经费在先天上就带有核算方式的差异,不仅开支范围和开支标准不同,连收入和支出的确认条件都无法统一。这样,反映科研经费投入和使用状况的会计信息不仅在不同项目依托单位之间失去了可比的核算基础,而且在同一单位内部也不便比较,更为考核经费的使用绩效带来了困难。

不论资金来源于何方,在项目依托单位都按照财务规定统一使用,在“大锅”里“一锅煮”,然而项目依托单位还需要按照各方的要求对同一科研项目设立多个账簿,分别核算不同来源的经费及其使用状况,无异于在煮好的八宝粥里再将各种米分门别类归集起来,这种做法不仅给实务操作造成了困难,由此产生的项目决算报表其真实性、可靠性也有待考究。

3 科研经费会计改革的思考

政府职能的转换、公共财政体制的改革、政府监督的加强等,对财政性科研经费的管理提出了更高的要求。基于财政性科研经费及其会计管理的现状,笔者认为应着重从以下方面改进我国的科研经费会计。

3.1 实行预算会计与财务会计分离

我国《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则》对会计目标的规定可归纳为:提供的会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,适应预算管理和有关方面了解行政、事业单位财务状况及收支结果的需要,以利于单位加强内部财务管理。

笔者认为,我国财政性资金会计核算的目标应包括两个方面的内容:一是提供与预算相关的信息。此类信息用于揭示财政资金使用部门对预算资金的筹集、分配、使用效果等情况,使财政预算接受立法机构和社会各界的广泛监督,从而提高财政的透明度,同时还能够部分地披露这些部门对公共资源管理的受托责任。二是提供财政资金使用部门资金流动过程的财务信息。此类信息向外界具体地反映这些部门受托责任履行情况,帮助它们正确评价自身财务状况和国有资产的运营状况,从而提高财政长期预测、决策的能力。

基于财政性科研经费是财政资金的组成部分,与会计目标相适应,科研经费会计应包括预算会计和财务会计两大内容。其中,预算会计应当反映立法机构批准的预算及相关部门执行该预算的情况和结果,通过对预算及预算收支执行情况进行确认、计量和记录,以加强预算的会计控制功能,并通过预算与实际执行的比较分析,定期向政府、立法机构及其他相关部门报告预算执行情况。财务会计则是以各部门为会计主体,利用一套完整的账户体系对资产、负债、收入、支出以及净资产等会计要素进行确认、记录、核算管理,并向立法机关、监督检查部门、社会公众、捐赠者以及其他相关的信息使用者提供各部门财务状况方面的相关信息。

3.2 会计核算引入权责发生制核算基础

与实行预算会计和财务会计的分离相适应,引

入权责发生制会计核算基础。

收付实现制会计核算基础在传统的预算管理中对控制支出取得了一定的成效,它侧重于对一个财政年度内资金拨付“不超预算”的控制。但是收付实现制会计信息不能全面反映长期债务,只在偿还当期(支付时)予以确认,本期应承担而在未来期间支付的债务及利息无法反映,低估了财政风险。由于收付实现制以资金的实际收到或付出作为收入和支出的确认时点,便使人为改变资金的收付时间,进而控制预算执行情况成为可能。

权责发生制是以权利和责任发生的时间作为标准来核算经济业务,确定当期收入和费用。只要具备取得资金的权利,无论款项是否已经收到,即确认为收入;承担了支付资金的责任,即确认为费用(支出)。由于确认时点相对科学合理,各预算单位为确保预算任务的完成而控制资金收付时间的可能性大大降低了。权责发生制下,各种应收应付事项将从“幕后”走向“台前”:科研经费的拨付部门对在研项目的待拨经费将做为应付款项予以明确列示,避免了隐形负债藏而不露的问题,使会计信息使用者能够及时了解各种风险情况,提高防范风险的能力;项目依托单位则可以将未收到的在研项目后续资金做为应收款项列示在会计报表中,拨付双方的财务状况得到真实、全面的反映,在真正意义上增加了信息的透明度。

3.3 预算会计与财务会计相辅相成构成科研经费会计体系

预算会计是对预算单位所有财力资源进行合理配置的有效载体,用货币形式反映用于控制未来经济活动的财务收支计划及其执行情况。财务会计是财务管理工作的基础,反映科研管理部门及科研单位经济活动的收支情况,对经济活动进行记录。两者相辅相成构成科研经费会计体系,财务会计在预算确定的开支范围和金额框架内反映经济活动;预算会计则以财务会计提供的全面会计信息为基础,综合考虑当前的收支状况和未来的应收、应付事项,据以编制预算、反映预算的执行情况。

参 考 文 献

- [1] 《中外专家论课题制》编委会. 中外专家论课题制. 北京: 中信出版社, 2003. 127.

REFORMATION OF SCIENCE AND RESEARCH FUND'S ACCOUNTING BASED ON THE RECONSIDERATION ABOUT GOVERNMENT OF NATIONAL NATURAL SCIENCE FUNDATION

Wang Kun

(Bureau of Finance, National Natural Science Foundation of China, Beijing 100085)

Abstract Under the pattern that used to account the science and research funds which was invested by the government, the liabilities of investors can't be presented truly, the accepters' financial status can't be presented properly, the accounting among different agencies was less of comparability. From the analysis of the limitation, the paper points that we should reform the accounting of science and research funds by making use of the accrual basis and separating the budget accounting and the financial accounting, in order to strengthen the management of science and research funds.

Key words Accounting of Science and Research Funds, Cash basis, Accrual basis

·资料·信息·

美国立法加强基础研究

2007年8月2日,美国国会众议院通过了《美国竞争法案》(America COMPETES Act),又称《为有意义地促进技术、教育与科学创造机会法案》(America Creating Opportunities to Meaningfully Promote Excellence in Technology, Education, and Science Act)。

《美国竞争法案》对国家科学基金会(NSF)给予高度重视,分为15个部分对NSF提出了具体的规定或要求。主要包括以下几个方面:

一是在保障投入的同时对NSF战略规划提出新要求。法案提出到对NSF的授权拨款到2011财年实现翻番,达到102.34亿美元。同时要求NSF加强战略规划工作,在履行机构职责使命的同时,制定资助的优先领域,适应国家科学发展的关键需求,使资助的研究及相关活动能为物质科学、自然科学、技术、工程和数学的发展做贡献,增进国家的创新与竞争能力。

二是要求新增基金重点强化NSF的教育与人力资源计划。法案要求NSF确保专家持续参与改进小学、中学及高中以后阶段的科学、技术和数学教育。

三是要求NSF拓展两项计划,一是促进竞争性

研究试验计划,定向资助历史上很少得到NSF资助的辖区和州的机构,以提高这些机构的研究能力,从而全面提高美国的竞争力。二是网络基础设施计划,促使研究机构和大学通过参与NSF项目在全国范围内进行全面合作,确保促进竞争性研究的试验性计划(EPSCoR)的参与者能利用宽带,依靠高速网络开展跨地区、跨机构的合作研究。

四是要求NSF新建三项计划,一是建立加强联邦信息和通信技术研究计划,聚焦于如何使全体美国公民能够承担和有效利用先进的通讯服务。二是建立名为“通向实验室科学伙伴关系”的指导性计划,以资助合作伙伴帮助联邦政府分担改善实验室设备及增加仪器的费用,以提高中学的数学、科学、工程学和技术的水平。三是致力于鼓励女性参与的“导师计划”和“辅助学习计划”,为女性配备在工业界工作的导师,帮助她们进入与科学、技术、工程和数学相关的高薪岗位。

五是对NSF相关计划和同行评议制度给予肯定。

(政策局 吴善超 供稿)