

高校收入分类核算与结转

何文兵(高级会计师)

(江苏师范大学计划财务处 江苏徐州 221116)

【摘要】高校收入是完成事业计划和教学、科研任务的财力保证。本文根据2013年底发布的《高等学校会计制度》，阐述了高校收入的主要内容和分类、高校收入的确认和计量、高校收入的结转，旨在规范高校收入的会计核算，提高会计信息质量，促进高校可持续发展。

【关键词】高等学校会计制度 收入 会计核算 财政补助

高校收入是高校开展教学、科研及其辅助活动依法取得的非偿还性资金，是高校完成事业计划和教学、科研任务的财力保证，是高校综合经济实力的体现。新《高等学校会计制度》(财会[2013]30号)(以下简称“新制度”)的颁布实施，对规范高校收入的会计核算具有指导作用。

一、高校收入的主要内容与分类

(一)高校收入的主要内容

根据新制度规定，高校收入包括财政补助收入、教育

事业收入、科研事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入和其他收入。

1. 财政补助收入是指高校按照部门预算隶属关系从同级财政部门取得的补助款项，包括基本支出补助和项目支出补助。基本支出补助是高校用于维持正常运行和完成日常教学工作任务所需要的补助经费，它按照一定拨款依据计算核拨，无特定用途限制；项目支出补助是高校在基本经费以外完成特定任务所需要的补助，具有特

①期末计提时，借：销售费用；贷：预计负债。②实际发生退换货快递费时，借：预计负债；贷：银行存款。

对于刚成立的企业或者是不太规范的中小B2C企业来说，可以简化处理，在实际发生退换货快递费时，做以下会计分录：借：销售费用；贷：银行存款。

B2C企业如果没有取得合适的运输发票，可以无票入账，到年底时再进行纳税调整。也可以要求客户在退换货时必须将快递公司的发票随同货物一并寄送，如果是这样的话，B2C企业将可以把这部分运输费用在税前列支到销售费用中去。但是，这样可能会导致客户和快递公司发生“共谋”现象，客户可能会让快递公司多提供运输发票，这时对于B2C企业来说，其运输费用必然迅速增加，甚至无法控制。不过，一般情况下快递费用金额相对比较小，企业从整体上可以调整和控制。

四、运输费对毛利率的影响如何处理

对B2C企业来说，快递费用应该并入主营业务收入核算，但从管理会计角度讲，将运费并入产品销售收入核算，间接提高了B2C企业商品的销售价格，而向快递公司结算支付的快递费用实际上在销售费用核算，显然，将快递费用直接并入主营业务收入核算不恰当。再者，单个产品的毛利率会随着客户运费的多少而变化，不利于进

行产品管理。那么，如何解决这一问题呢？

笔者认为，为了解决核算企业毛利率问题，财务人员在核算运输费用时可在主营业务收入中设置“快递费”明细账来单独核算运输费，从而与产品的核算相区别。这样，在分析企业毛利率时可以通过“主营业务收入——快递费”找到运输费的发生额，从而就可以通过主营业务收入明细账来剔除快递费对企业毛利率的直接影响。

以前文的例子来说，销售时不考虑增值税的情况下的会计处理为：借：银行存款或现金200；贷：主营业务收入——售价185，主营业务收入——快递费15。

根据《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税[2013]106号)的规定，销售时考虑增值税情况下的会计处理为：①当快递公司为小规模纳税人时的增值税税率为3%，借：销售费用9.71，应交税费——应交增值税(进项税额)0.29；贷：银行存款10。②当快递公司为一般纳税人时的增值税税率为6%(收派服务采用6%税率)，借：销售费用9.43，应交税费——应交增值税(进项税额)0.57；贷：银行存款10。

主要参考文献

黄蕴洁.B2C电子商务企业收入模式及成本分析.湖南税务高等专科学校学报,2006;11

定用途限制。

2. 教育事业收入是高校开展教学及其辅助活动取得的收入,包括通过学历和非学历教育向学生个人或者单位收取的学费、住宿费、委托培养费、考试考务费、培训费和其他教育事业收入。它是一种有偿收入,以发挥人才培养职能、提供教育服务为前提,是高校在教学及其辅助等业务活动中通过收费等方式取得的,收费项目需要经当地物价管理部门审核或备案。

3. 科研事业收入是高校开展科研及其辅助活动取得的收入,包括通过承接科研项目、开展科研协作、转化科研成果、进行科技咨询等取得的收入。它是一种有偿收入,依托高校人才和高尖端专业设备等优势,为社会提供产品或劳务为前提,是高校在科学研究等业务活动中按照合同协议向委托方收费等方式取得的。

4. 上级补助收入是指高校从主管部门和上级单位取得的非财政补助收入。上级补助收入不是高校的经常性收入,不同于财政补助收入,并非来源于财政部门,也不是财政部门安排的财政预算资金,而是由主管部门或上级单位拨入的非财政性资金。

5. 附属单位上缴收入是指高校附属独立核算单位按照有关规定上缴的收入。主要包括校办企业上缴利润,附属医院、中小学等独立核算单位上缴的收入等。

6. 经营收入是指高校开展教学、科研及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动取得的收入,通常须同时具备以下特征:一是高校开展经营活动取得的收入,如开展对外服务活动,将闲置的设备、场地、房屋等出租出借取得的收入;二是非独立核算的经营活动取得的收入,是由不具有独立法人地位的校内部门、单位,利用闲置资产等开展社会服务活动获得的,其收入全部纳入学校财务处或二级财务机构作为收入核算。

7. 其他收入是指高校财政补助收入、教育事业收入、科研事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入和经营收入以外的各项收入,包括投资收益、银行存款利息收入、捐赠收入、现金盘盈收入、存货盘盈收入、收回已核销应收及预付款项、无法偿付的应付及预收款项等。

(二) 高校收入的分类

1. 按资金性质划分,高校的收入可分为财政补助收入和非财政补助收入。财政补助收入来源于政府预算财政资金,是政府按预算安排给予高校的补助,是高校办学经费来源的主渠道。非财政补助收入来源于除政府预算安排以外的资金,包括学校提供服务或商品取得的收入、接受社会捐赠收入、主管部门或非同级财政部门拨付的补助收入、对外投资收益等。

2. 按资金用途划分,高校的收入可分为专项资金收入和非专项资金收入。专项资金收入是指高校获取的具

有专门用途的资金,一般收到款项时已指定项目和用途,高校应当按照专款专用要求,严格使用。非专项资金收入是指高校获取的没有限定用途的资金,使用灵活。

3. 按收入是否纳税,高校的收入可分为非税收入和应税收入。①高校的非税收入是指高校获取的除政府预算财政资金以外,依法利用国有资产提供准公共服务并用于满足社会准公共服务需要的财政资金,是政府财政收入的重要组成部分,是政府参与国民收入分配和再分配的一种形式。按照建立健全公共财政体制的要求,高校非税收入范围包括:政府预算财政资金、事业性收费、主管部门或非同级财政部门拨付的补助收入以及政府资金产生的利息收入等。②高校应税收入是指高校获取的经营服务性收入,按经营业务类型的不同,高校应税收入分为服务收入、销售收入、租赁收入和其他经营收入。

二、高校收入的确认与计量

会计确认和计量是会计核算职能的基础环节,是进行会计记录和会计报告的前提。通过会计确认和计量可以判定哪些经济业务纳入会计核算,哪些经济业务不纳入经济核算。高校收入的确认是指将高校实现的收入与收入要素联系起来加以认定的过程。高校收入确认的条件:第一,高校拥有或者能够控制的非偿还性资金;第二,流入的非偿还性资金导致高校资产的增加;第三,流入的非偿还性资金能够可靠计量。新制度规定:“高等学校会计核算一般采用收付实现制,但部分经济业务或者事项的核算应当按照本制度的规定采用权责发生制。”为此,高校应区别不同收入分别进行确认和计量。

对于“财政补助收入”,由于财政国库管理制度改革,所有财政性资金都纳入国库单一账户体系管理,高校按照批准的年度部门预算和月度用款计划申请取得财政拨款。在财政直接支付方式下,高校收到国库支付执行机构委托代理银行转来的“财政直接支付入账通知书”时,即可确认和计量财政补助收入。在财政授权支付方式下,高校在收到代理银行转来的“授权支付到账通知书”时,即可确认和计量财政补助收入。在财政实拨资金方式下,高校收到开户银行转来的“收款通知书”,款项实际到账时,即可确认和计量财政补助收入。

对于“教育事业收入和科研事业收入”,应区分财政专户返还收入和其他事业收入。①财政专户返还收入是采用财政专户返还方式管理的事业收入。在这种管理方式下,高校取得的各项事业性收入不能立即安排支出,需要上缴同级财政部门设立的财政资金专户,只有经过审批取得从财政专户核拨的指标或款项时,方可确认和计量事业收入。②其他事业收入是未采用财政专户返还方式管理的其他事业收入,高校在收到此类收入时,即可确认和计量事业收入。

对于“上级补助收入”,高校应按收付实现制基础确认,按实际收到的数额计量,即依据开户银行转来的“收款通知书”进行确认和计量。

对于“附属单位上缴收入”,高校应按收付实现制基础确认,按实际收到的数额计量,即依据开户银行转来的“收款通知书”进行确认和计量。

对于“经营收入”,作为一种有偿收入,以提供服务或商品为前提,是高校在经营活动中通过收费方式取得的,其确认条件:一是经营收入是高校在专业业务活动及辅助活动之外取得的收入;二是经营收入是高校非独立核算单位取得的收入。根据新制度规定,经营收入以权责发生制为基础确认,高校在已提供服务或商品并收讫价款或者取得收款凭据时,按照收到或应收的金额确认经营收入。

对于“其他收入”,高校应按收付实现制基础确认,按实际收到的数额计量,即依据开户银行转来的“收款通知书”进行确认和计量。

三、高校收入的结转(余)

新制度下,高校结转(余)类净资产包括“财政补助结转”、“财政补助结余”、“非财政补助结转”、“事业结余”、“经营结余”和“非财政补助结余分配”等六个会计科目,并为结转(余)设计了科学的账务处理流程,结转思路清楚。会计期末,为了编制会计报表,应当将各收入、支出类会计科目分别转到财政补助结转和非财政补助结转中。

财政补助结转是需要结转到下一会计期间按原用途继续使用的财政补助资金,包括基本支出结转和项目支出结转。基本支出结转是高校一定会计期间财政基本补助收入与财政基本补助支出的差额,高校基本经费收支应当在会计期末进行结转。项目支出结转是高校一定会计期间财政项目补助收入与财政项目补助支出的差额,高校的项目经费收支应当在会计期末进行结转,年度终了,应当对项目的执行情况进行分析,结转符合财政补助结余性质的项目金额。财政补助结转资金一般结转下一会计期间继续使用,或按照同级财政部门的规定处理。

财政补助结余亦称项目支出结余,是高校已经完成预算工作目标的项目当年剩余的财政补助资金。年度终了,高校应当对财政补助项目执行情况进行分析,将已经完成预算工作目标或因故终止的项目当年剩余的财政补助资金,从“财政补助结转——项目支出结转”账户转到“财政补助结余”账户。财政补助结余平时不需要核算,只在年末进行处理。高校年度结余的财政补助资金,不参与高校的结余分配、不转入事业基金,不结转到下年继续使用,应统筹用于编制以后年度部门预算,或按规定上缴,或注销资金额度,或经批准转为其他用途。

非财政补助结转是高校财政补助资金以外的各专项

资金收支相抵后的差额。非财政补助结转资金有两个特点,一是它属于非财政补助资金,二是它属于专项资金。高校除财政补助收入外,还存在一些非财政资金收入,如上级补助收入、教育事业收入、科研事业收入、附属单位上缴收入、其他收入。非财政资金收入包括专项资金收入和非专项资金收入,专项资金收入必须按规定用途使用,用于专项事业支出或其他支出。形成的非财政补助结转资金,按照规定结转下一年度继续使用。高校的非财政补助结转,应当在会计期末进行处理;年度终了,需要对项目的执行情况进行分析,剩余资金按项目要求处理。高校的非财政补助结转资金,应区分未完成项目和已经完成项目。未完成项目的结转资金结转下一年度继续使用,已完成项目的剩余资金按项目规定处理,或缴回原专项资金拨款单位,或转入事业基金留归学校使用。

非财政补助结余是指高校除财政补助收支以外的各非专项资金收入与各非专项资金支出相抵后的余额。非财政拨款结余可以按照国家有关规定提取职工福利基金,剩余部分转为事业基金用于弥补以后年度学校收支差额。非财政补助结余包括事业结余和经营结余。事业结余是高校一定期间事业类收入与支出相抵后的余额,反映学校专业业务的收支平衡情况。高校的非财政补助收入、非财政专项资金收支和经营收支不转入事业结余,其他各项收支应当转入事业结余中。事业结余一般在会计期末进行结转。事业结余是非财政补助性质的结余,年度终了,应当将本年度累计形成的事业结余转入非财政补助结余分配。经营结余是高校一定期间经营收入与支出相抵后的余额,反映高校经营业务的成果。高校开展经营业务所取得的经营收入和发生的经营支出,应当转入经营结余中,以核算经营业务的成果。经营业务的盈利在弥补以前年度亏损后,应转入非财政补助结余分配,经营业务的亏损,留待以后年度的经营盈利弥补。

非财政补助结余分配,主要是对高校的年度事业结余(或亏损)和经营结余(不包括亏损)。财政补助形成的结余资金不得转入分配,各项结转资金也不得进行分配。

主要参考文献

1. 财政部.关于印发《高等学校会计制度》的通知.财会[2013]30号,2013-12-30
2. 乔春华.《事业单位会计准则》与《事业单位财务规则》研究——以高等学校为例.南京:南京大学出版社,2010
3. 戚艳霞.高等学校会计制度(征求意见稿)的特点分析.财会月刊,2009;12
4. 陈叶珍,徐丹琦.《高等学校会计制度》解读及完善建议.财会月刊,2010;33
5. 张辅娥.《事业单位会计制度》执行中的一些思考.财会月刊,2013;10