

权责发生制在高校财务核算中的应用及建议

王少康 卫雅琦

一、权责发生制在收入中的应用

高校的收入主要包括财政拨款收入、事业收入、非同级财政拨款收入等。目前仅对“事业收入”中的科研相关收入要求使用权责发生制，而“财政拨款收入”“非同级财政拨款收入”及“事业收入”中的其他收入仍维持收付实现制的确认方法，在收到银行到账通知单时全额计入收入，这种做法将导致拨款到账当月收入大幅度增加，其他月份收入较之大幅度减少，导致财务月报表数据没有可比性，数据记录缺乏真实完整性。

(一) 财政拨款收入

针对财政拨款收入核算，笔者建议按资金使用期间平均计算每月收入，并分月确认收入。以财政授权支付拨款为例，账务处理如下：

1. 零余额账户收到拨款A元时，按资金使用期间平均计算每月收入B元。财务会计，借记“零余额账户用款额度”A，贷记“财政拨款收入”B、“预收账款”A-B；预算会计，借记“资金结存——零余额账户用款额度”A，贷记“财政拨款预算收入”A。

2. 以后月份。财务会计，借记“预收账款”B，贷记“财政拨款收入”B；预算会计不进行账务处理。

(二) 事业收入

1. 采用财政专户返还管理的事业收入。建议在收到财政返还时，预算会计收付实现制全额计入收入A元，

而财务会计应按受益期间平均确认收入B元，收到财政专户返还款项A元时：财务会计，借记“银行存款”等A，贷记“事业收入”B、“预收账款”A-B；预算会计，借记“资金结存——货币资金”A，贷记“事业预算收入”A。

2. 采用预收款方式确认的事业收入指高校因开展科研及其辅助活动从非同级政府财政部门取得的经费拨款，包括通过承接科研项目、开展科研协作、进行技术咨询等取得的收入。目前高校普遍采用发生成本法确认科研收入，即按照累计实际发生的合同成本（费用类科目、固定资产、无形资产借方发生额之和）占合同预计总成本的比例来确认收入。建议对于横向科研等经费使用时间没有限制的，使用以支定收方法简化处理，而对于纵向科研等明确经费使用期限的科研项目，除非合同约定了收入确认方式，或者单位合同管理完善，能准确测算出项目工作量完成情况之外，建议在使用期限内按月平均确认收入。

二、权责发生制在“预提费用”中的应用

《企业会计准则》和《小企业会计准则》已取消“预提费用”和“摊销费用”科目，原“待摊费用”业务通过“其他应收款”科目核算，原“预提费用”业务通过“其他应付款”科目核算。“预提费用”在企业主要用于预提租金，而在现实中租金一般是提前支付，通

过“预付账款”科目核算，如果确实有后付租金的交易，在“其他应付款”下面设明细科目进行核算。《政府会计制度》中仍旧保留了“预提费用”，这与高校等科研单位的特殊业务有关。

(一) 纵向科研项目计提项目间接费或管理费

计提项目间接费或管理费广泛应用于高校科研管理中，高校科研经费核算采用“科目+项目”模式，设置“预提费用”科目主要用于科研主项目向间接费子项目划转经费时进行账务处理，解决项目间划转经费重复计入收入的问题。如果没有“预提费用”科目，计提时只能通过一方减少收入（或增加支出）、另一方增加收入来进行账务处理，因此“预提费用”作为“负债类”而非“费用类”科目在科研经费核算中发挥着重要作用。

(二) 繁荣计划项目计提项目间接费或管理费

按照《关于进一步完善中央财政科技和教育资金预算执行管理有关事宜的通知》（财库[2018]96号）要求，为提高预算执行效率，允许部分科研项目和教育资金（包括高等学校哲学社会科学繁荣计划专项中的间接费用等）从本单位零余额账户向本单位或本部门其他预算单位实有资金账户划转。从账务处理可看出，从繁荣计划专项资金提取间接费，从零余额账户转入学校实有资金账户，同时预算会计计提间接费，从“财政拨款结转”科

目转入“财政拨款结余”科目。按照规定,财政拨款结余无批复文件不能由高校自主分配和使用,这和间接费用由学校统筹安排使用的本质相冲突。因此,建议间接经费转入单位实有资金账户后,按照实质重于形式原则,放入“非财政拨款结余”使用,账务处理如下:财务会计,借记“银行存款”,贷记“零余额账户用户额度”;借记“业务活动费用”,贷记“预提费用——项目间接费用或管理费”;借记“资金结存——货币资金”,贷记“资金结存——零余额账户用款额度”。预算会计借记“财政拨款结转——项目间接费用或管理费”,贷记“非财政拨款结转——项目间接费用”。

三、权责发生制在“科研项目转拨经费”中的应用

按照《国家重点研发计划资金管理办法》(财科教[2016]113号)要求,重点研发科研任务目前拨款方式是项目资金全部拨付给牵头单位,再由牵头单位外拨课题承担单位,对于项目牵头单位统一收到的科研项目经费,属于本单位承担的课题经费计入收入,属于课题承担单位的经费应计入项目牵头单位的往来科目。课题承担单位向课题参与单位拨付资金的账务处理为:财务会计,借记“业务活动费用——外拨经费”,贷记“银行存款”;预算会计,借记“事业支出——外拨经费”,贷记“资金结存——货币资金”。

课题承担单位向项目参与单位拨付资金时,有的单位可以开具正规发票或财政票据,这类单位可以按上面所示列支处理;有的单位没办法开具发票,以内部收据来入账,建议这部分拨款冲减预收账款,同时冲减事业预算收入,具体处理如下:财务会计,借记“预收账款”,贷记“银行存款”;

预算会计,借记“事业预算收入——科研事业预算收入”,贷记“资金结存——货币资金金额”。

四、权责发生制在“内部交易”中的应用

(一) 内部测试化验加工

按照《国务院关于国家重大科研基础设施和大型科研仪器向社会开放的意见》(国发[2014]70号)的要求,鼓励科研及高校科研设备共享。如科研A项目划转本单位测试中心测试费,账务处理为测试中心确认收入,实际上多数高校的测试中心设有实施独立核算,无法提供发票,校内测试转账,从学校层面并没有实质性的现金流动,且A项目已纳入学校预算,测试中心确认收入从单位层面看存在重复计收入的问题。因此建议对于非独立法人的测试中心在收到校内测试转账时进行以下账务处理(可根据单位核算需要设置明细科目):财务会计,借记“业务活动费用”A项目,贷记“累计盈余”测试中心;预算会计,借记“事业支出——科研支出”A项目,贷记“非财政拨款结转”测试中心。

(二) 内部“资产占用费”结转

《教育部关于印发〈教育部直属高等学校国有资产管理暂行办法〉的通知》(教财[2012]6号)规定:“高校对外投资收益以及利用国有资产出租、出借和科研成果形成的无形资产等取得的收入应当纳入学校预算,统一核算,统一管理。”高校经批准利用国有资产出租、出借取得的租金收入通过“其他收入”科目核算。高校内部交易还有一部分是项目实施过程中占用学校资源缴纳的资产占用费,如水费、电费、房租等,单位有独立的水电费核算项目,水电费一般是单位统一对外支付后,再进行内部结算,内部项目结转时红字冲支出。如A项目内部

结转水电费金额C到学校水电费总项目B,账务处理如下:财务会计,借记“业务活动费等”A项目C,借记“单位管理费用”B项目C(红字);预算会计,借记“事业支出”A项目C,借记“事业支出”B项目C(红字)。

很多高校在“其他收入”“其他预算收入”“累计盈余”“非财政拨款结转”下均设置了“资产占用费”明细科目,用于核算国有资产出租出借取得的收入,不区分内部转账和外部缴纳,收取缴纳的资产占用费均在“其他收入——资产占用费”科目核算,年底结转到“累计盈余——资产占用费”及“非财政拨款结转——资产占用费”。

同为资产占用费,按照税法规定,外单位缴纳时开具了发票的,应确认收入,而内部转账不开发票不应确认收入,如A项目科研租用了学校房屋,缴纳资产占用费,若计入“其他收入——资产占用费”,存在重复计入收入的问题,因为A项目已纳入学校部门核算。资产占用费和水电费的不同之处在于:一个是累计增加,一个是累计减少,因此按水电费一样核减支出也不合理,资产占用费最终会纳入学校预算管理统筹安排。为避免重复计入收入,建议内部结转时直接在“累计盈余——资产占用费”“非财政拨款结转——资产占用费”科目核算,收到资产占用费时,在结转类科目核算,学校统筹使用时通过校内预算下达,这样就避免了重复计入收入的问题,具体账务处理如下:财务会计,借记“业务活动费(单位管理费用)”A项目,贷记“累计盈余——资产占用费”;预算会计,借记“业务活动费(单位管理费用)”A项目,贷记“非财政拨款结转——资产占用费”。

(作者单位:中国财政科学研究院

中国矿业大学(北京)财务处)

责任编辑 李斐然