高校如何编制合并财务报表

陈丽羽　陈　强

（黄冈师范学院　湖北黄冈　438000）

【摘要】高校财务报表是反映高校财务状况的书面文件，无论是高校决策者还是银行、政府的相关部门都要求高校报送合并财务报表，以便了解学校的整体财务状况。本文分析了高校合并财务报表的特点，指出了合并范围，并结合当前实际情况对其编制程序进行了探讨。

【关键词】高校　合并财务报表　编制

《高等学校财务制度》规定，规模较大的学校实行统一领导、分级管理的财务管理体制，事业单位有关基本建设投资的会计核算，按有关规定执行，不执行本制度。根据规定，高校的财务处是学校的一级财务机构，高校内后勤集团、校办企业等因工作需要而设置的财务机构是学校的二级财务机构，现行高校会计核算体系下基建财务与事业财务分开核算，通过各自的渠道分别上报财务报表。在这种“统一领导、分级管理”的财务管理体制下，我国高校财务报表包括校级财务报表、后勤财务报表、校办企业财务报表和基本建设财务报表，它们各自反映高校经济活动的一部分，这与国家财政体制改革相悖。

一方面，高校决策者要了解学校综合财力、评价财务风险和资金使用效果，需要掌握全面、完整的财务信息；另一方面，随着高校的扩招和办学规模的不断扩大，高校利用银行贷款进行教学硬件设备、基础设施、修缮工程的投资，银行和政府有关部门需要正确评价高校财务风险和投资效果。这些都不可避免地要求高校编制合并财务报表。

一、我国高校合并财务报表的特点

与一般财务报表相比，合并财务报表有以下不同：

1. 编制的基础不同。一般财务报表反映的是校级或二级单位本级会计主体的财务状况；高校合并财务报表全面、完整地反映学校的整体财务状况，有利于报表使用者从整体上了解学校预算执行情况、债务情况以及全面掌握学校资金的动态，从而提高财务信息的客观性、相关性和可比性。

2. 信息的使用者不同。高校合并财务报表的主要使用者是学校的决策者、政府相关部门和银行；一般财务报表的使用者主要是校级和二级单位的利益相关者。

3. 编制的方法不同。一般财务报表是由校级和二级财务部门根据日常核算的会计账簿按照固有的方法和程序编制的；高校合并财务报表由校级财务部门编制，是在一般财务报表的基础上运用合并财务报表的编制方法完成的。

二、我国高校合并财务报表的合并范围

合并财务报表的编制首先要正确确定合并范围，这直接影响着报表提供信息的准确性和有用性。我国企业会计准则规定合并财务报表的合并范围应该按实质重于形式原则以“控制”为基础加以确定，鉴于此，笔者认为高校合并财务报表的合并范围应该包括学校能对其实施完全控制的所有独立核算单位。一是必须是独立核算、独立编制财务报表的二级单位。如果二级单位没有实行独立核算，而是已经包含在校级财务核算之中，则不存在合并问题。二是高校能对其实施完全控制的单位。如果高校对二级单位的人事、财务等方面拥有控制权，对其收益拥有分配权，那么应考虑将该二级单位纳入合并范围；如果高校仅仅是参与二级单位较低层次的教学事务、日常管理，不具有重大事项的决策控制权，则二级单位不应该纳入合并范围。如目前的二级学院（分校或独立学院），学校没有对其实施完全控制，因此二级学院应排除在合并范围之外。

根据以上判断，笔者认为应纳入高校合并财务报表合并范围的有：

1. 校级财务报表。高校财务处代表高校对学校一级的收入、支出进行核算，执行《高等学校会计制度》，编制学校一级的财务报表。校级财务报表是合并财务报表的基表。

2. 各校区的财务报表。大多数高校存在一所高校多个校区的情况，为了便于校区日常活动的开展和管理，通常各个校区均设有财务管理部门，配备专门的会计人员，同样执行《高等学校会计制度》，并按时向高校财务处报送本校区财务报表。

3. 基本建设财务报表。高校的基本建设项目的核算在执行《高等学校会计制度》之外还执行《基本建设单位会计制度》，单独核算基本建设投资，核算内容为基建项目的资金来源及其运用。

4. 后勤集团财务报表。后勤集团是高校后勤社会化改革后形成的独立核算单位，一般按《企业会计制度》进行会计核算，根据学校需要编制财务报表并报送学校。

5. 校办企业财务报表。高校校办企业通常组建成产业集团，产业集团拥有或控制多家企业，这些企业或由学校全资投入成立，或由学校与社会企业共同出资组建。企业根据《企业会计制度》组织会计核算工作，根据学校需要编制财务报表并报送学校。

三、我国高校合并财务报表的编制

1. 合并财务报表编制的前期准备事项。

(1)统一财务报表核算口径。合并财务报表应按高校会计制度编制。现实中,高校内部经济成分多元化,既有执行高校会计制度的单位,又有执行企业会计制度的单位,在编制合并财务报表前要按高校会计制度对个别财务报表进行调整。对与高校执行相同会计制度的二级单位,如分校区,可直接利用二级单位财务报表进行合并;二级单位与高校执行的会计制度不一致的,如后勤集团、校办企业,要通过不同会计制度的会计科目转换来编制合并财务报表。

(2)做好校内各级核算单位之间往来账清理工作。根据高校会计制度,高校年终结算前对财政部门、上级单位和所属各单位之间的全年预算数以及应上交、拨补的款项等都应按规定逐笔进行清理结算。为了准确反映各项收支数额,实行分级管理、分级核算的高校对所属二级单位的拨款截至12月25日,逾期一般不再下拨。高校财务处对二级核算单位的经费拨入、拨出要逐笔核对,对应收及暂付款、应付及暂存款科目认真清理,做好各级核算单位之间往来款项的对账工作,为编制高校合并财务报表抵销分录提供准确依据。

(3)制定高校二级单位财务报表合并办法。为使高校会计信息真实、完整,作为学校一级财务机构的高校财务处对二级单位财务报表的编制要加强指导和管理,同时在现行相关会计制度的框架下,制定高校合并财务报表编制的具体办法,使二级单位的会计核算口径与校本级财务核算口径基本一致。办法的主要内容包括:纳入合并范围的二级单位范围、合并内容、合并程序、主要核算体制等。

2. 合并财务报表的编制方法。

(1)根据高校财务报表格式编制合并工作底稿。将纳入合并范围的财务报表的各项目数据过入合并工作底稿中,将数据进行加总,计算出各项目的合计数。高校不计提坏账准备,应收账款应按减去坏账准备后的净额编入合并财务报表;高校会计制度对固定资产不计提折旧,固定资产应按计提折旧后的净额编入合并财务报表。

(2)编制调整抵销分录。将纳入合并范围的财务报表各项目的加总数中重复的因素予以抵销。此步骤是将学校与二级单位、二级单位相互之间发生的经济业务进行抵销处理,是合并财务报表编制步骤中十分重要的一步。

(3)计算合并财务报表各项目的合并数。即在各项目加总数据的基础上,根据调整、抵销分录分别汇总财务报表中的资产项目、负债项目、净资产项目、收入项目和支出项目的合并数。

(4)根据合并工作底稿中计算出来的各报表项目的合并数编制正式的合并财务报表。

3. 内部事项的抵销处理。

(1)内部债权债务的结算。高校内部的债权债务通常包括学校和二级单位之间的应收应付款、借入借出款等项目。高校将暂时闲置不用的款项借给后勤集团、校办企业使用,以扶持其发展,从整个高校的角度来看,这些只是资金的内部运动,既不增加高校的资产,也不增加其负债。因此,在编制合并财务报表时应将这部分债权债务项目予以抵销。

编制应收应付款项抵销分录时,按照内部发生的应收应付款项金额,校本级财务机构、后勤集团等二级财务机构的账务处理和合并会计分录如下:①校本级财务机构。借:应收及暂付款;贷:银行存款。②后勤集团、校办企业等二级财务机构。借:银行存款 ;贷: 应付及暂存款。合并会计分录:借:应付及暂存款;贷:应收及暂付款。

编制借入借出款项抵销分录:借:借入款;贷:借出款。

(2)对二级单位的投资。高校对后勤集团、校办企业进行投资时,一方面反映为"对校办产业投资"、"其他对外投资"增加,另一方面反映为"对校办产业投资"、"其他对外投资"以外的其他资产减少。从高校整体来看,这种投资实际上相当于学校将资产拨付给下属核算单位,并不引起整个高校资产、负债和所有者权益的增减变动。编制合并财务报表时应当在高校与二级单位财务报表数据简单汇总的基础上,将高校对二级单位投资项目与二级单位净资产项目予以抵销。抵销时作如下处理:借:事业基金;贷:对校办产业投资,其他对外投资。

(3)后勤集团、校办企业返还工资项目。后勤集团、校办企业人员工资一般由高校发放,由二级单位年终结算时返还。按制度规定,高校发放工资时计入支出,收到二级单位返还工资款时,计入事业基金。对于整个高校来说,编制合并财务报表时应对返还的工资额进行抵销。抵销分录如下:借:事业基金;贷:后勤支出,其他支出。

(4)基本建设项目。高校将事业经费与基本建设经费分开核算,设事业会计与基建会计两套账,分别执行《高等学校会计制度》和《基本建设单位会计制度》,编制合并财务报表时应将基本建设财务报表的银行存款并入事业财务报表中,将从学校借入的基建资金与事业财务报表中的应收及暂付款抵销,在合并财务报表中增设"在建工程"、"应付工程款"以及"基本建设拨款"项目,经合并调整可全面反映事业会计、基建会计财务信息。

(5)对二级单位的拨款补助。对二级单位的拨款补助通常是高校对后勤集团、校办企业提供服务的经费拨款。对整个高校来说,内部经费的拨入、拨付并不会影响学校经费拨款的金额,因此在编制合并财务报表时,应将内部经费的拨入、拨付进行抵销处理。校本级财务机构、后勤集团等二级财务机构的账务处理及合并会计分录如下:①校本级财务机构。借:对附属单位补助;贷:银行存款。②后勤集团、校办企业等二级财务机构收入的处理。借:银行存款 ;贷:上级补助收入。合并会计分录:借:上级补助收入;贷:对附属单位补助。

主要参考文献

1. 财政部,教育部.高等学校会计制度.北京:中国财政经济出版社,1998

2. 朱靖娟. 试论高校事业财务与基建财务的合并核算.中国农业会计,2008;6