

《高等学校会计制度》解读及完善建议

陈叶珍 徐丹琦

(台州职业技术学院 浙江台州 318000)

【摘要】 本文以会计确认、计量、记录和报告这一完整的理论体系为指导,全面解读 2009 年 8 月财政部发布的《高等学校会计制度》(征求意见稿),并针对相应的会计核算环节提出进一步完善的具体建议。

【关键词】 高等学校会计制度 会计确认基础 教育成本核算

一、《高等学校会计制度》(征求意见稿)解读

1. 确认基础改革是关键。会计确认基础由“一般采用收付实现制”改为“采用修正的权责发生制”,这是本次制度改革的关键所在。新中国成立以来,我国高校会计制度经历了数度改革,但确认基础始终未变,一直采用收付实现制。这是因为我国高校会计制度一直处于预算会计制度体系内,而在预算会计领域,收付实现制曾长期受到推崇,因为它容易理解、操作简单,且便于反映预算执行的结果,能满足预算管理需要。但是,随着我国经济体制和高等教育制度改革的不断深入,高校会计环境发生了巨大的变化,在收付实现制确认基础框架下所产生的会计信息已无法满足多元化的信息需求,其缺陷暴露无遗。例如:不能全面反映高校的财务收支及资产负

债情况;无法提供学生培养成本信息;无法提供高校绩效考评信息;无法满足会计信息国际交流需要等。从这个意义上讲,高校会计制度几乎所有的缺陷都源于收付实现制这一“瓶颈”。因此,用修正的权责发生制取代收付实现制是高校会计的必然选择。

此次确认基础改革具体体现在以下几个方面:①会计要素由资产、负债、净资产、收入、支出变更为资产、负债、净资产、收入、费用,突出“费用”要素;②资产方面,要求计提固定资产折旧和无形资产摊销;③负债方面,借入款项区分为短期借款和长期借款,确认应付设备款和应付工程款等;④费用方面,明确了长期借款费用的资本化和费用化处理要求,并按教学、科研、后勤、行政等责任中心归集成本费用。

齐全,然后评价内部控制运行的有效性,最后综合得出企业内部控制是否有效的鉴证意见。企业管理层在评价内部控制以及注册会计师在进行内部控制审计时基本上都是遵照美国公共公司会计监督委员会(PCAOB)在 2004 年发布的第 2 号审计准则《与财务报表审计相衔接的基于财务报告的内部控制审计》执行的,采用的基本上都是这种思路。在我国的研究中,比较前沿的内部控制评价方法——层次分析评价法也大都基于这个原理来设计的。风险基础评价法以风险为导向,通过对企业内部环境的了解,识别出企业目标实现过程中可能存在的风险,进而评价企业应对相关风险的内部控制是否健全、运行是否有效,最后得出内部控制是否有效的结论。美国证券交易委员会和公共公司会计监督委员会于 2007 年 6 月分别发布的管理层报告内部控制的指南和内部控制审计准则都采用了这一思路。

2. 内部控制评价方法的发展趋势。风险基础评价法充分利用风险评估来衡量企业的主要风险,将内部控制评价的有限资源充分利用到关键控制点上,既提高了评价的效率、效果,又体现了风险导向的管理理念。相对于详细评价法,风险基础评价法的优越性很明显,所以国际上基本上都趋向于采用风险基础评价法。

鉴于风险基础评价法对评价主体的要求很高,需要评价

主体做出更多的职业判断,笔者认为我国在采用风险基础评价法时不应操之过急。具体实务中,可以考虑采用详细评价和风险基础评价相结合的方式。管理层和内部审计部门可以采用风险基础评价法来把握企业内部控制评价的总体思路和方法,这样既有利于企业培育风险管理文化又可以提高评价的效率。企业职工可以考虑更多地采用详细评价法,同时企业应为之建立具体的评价标准,这样做的好处有两点:详细评价能使员工对企业的内部控制进行全方位的评价,不漏掉任何一个内部控制缺陷;同时实时将运营系统与内部控制评价标准进行比较,还能够促使员工对内部控制进行持续评价。

主要参考文献

1. 陈汉文等.企业内部控制的有效性及其评价方法.审计研究,2008;3
2. 周勤业.美国内部控制信息披露的发展及其借鉴.会计研究,2005;2
3. 杨有红.内部控制评价的目的与内容.首席财务官,2009;2
4. 赵运钗.内部审计开展内部控制评价的思考.经济论坛,2007;18
5. 韩洪灵等.内部控制监督要素之应用性发展——基于风险导向的理论模型及其借鉴.会计研究,2009;8

2. 计量和记录改革是保障。

(1)两账合一是一必然。长期以来,我国高校会计核算实行事业会计与基建会计分设两账的方式进行,前者执行高校会计制度,后者执行基本建设会计制度,而且自成体系,使得高校内部形成两个会计主体,而任何一个会计主体都只是反映高校经济活动的一个方面,这种做法违背了“会计核算反映会计主体的整体经济活动”这一基本要求。此次改革将基建会计纳入“大账”统一核算,实现了两账合一,使得高校成为一个完整的会计主体。用一套账完整地记录和反映学校的全部经济活动,便于各利益相关方正确使用高校的会计信息。

(2)科目设置更科学。会计科目是会计记录的工具和基础,会计科目的设置是否科学将直接影响会计信息的质量。征求意见稿在科目设置上更加科学,具体体现在:一是新增了与公共财政改革相关的会计核算科目。例如:与国库集中收付制度改革相配套,增设了“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”科目;适应非税收入“收支两条线”管理的要求,将“应缴财政专户款”科目改为“应缴非税收入”科目,同时增设了“财政返还教育收入”科目;与部门预算和政府收支分类制度改革相配套,在收入、费用类科目及预算会计科目中,要求按照基本支出和项目支出并分别按功能和经济支出分类逐级设置明细科目;与国有资产产权管理制度配套,将“对校办产业投资”、“其他对外投资”科目统一为“长期股权投资”和“长期股权投资”科目。二是因将基建会计纳入“大账”统一核算而取消了“结转自筹基建”科目,增设了“在建工程”、“基建工程”科目及配套的二级科目。三是收支科目设置更加科学。收支会计科目名称更加对应,内容更加配比;整合了原“其他收入”科目中核算的投资收益、利息收入、固定资产出租收入和“附属单位缴款”科目核算内容,统一在“其他业务收入”科目中核算,将“其他收入”科目核算内容定义为捐赠收入和资产盘盈利得等;取消了“经营收入”科目,增设了“后勤收入”科目。四是因修正的权责发生制要求而设置了“累计折旧”、“累计摊销”、“资产折耗”等会计科目。五是精简了净资产类科目。取消了“固定基金”科目,原先的“事业基金”、“事业结余”、“经营结余”及“结余分配”科目的核算内容均调整至“本期盈余”和“累积盈余”科目中核算。六是平行设置预算会计科目。在征求意见稿中,平行设计了“预算收入”、“预算支出”、“本年结余”和“累积结余”四个一级预算会计科目。这一设计主要是为了能通过“平行记录”达到“在一个账套内既能提供权责发生制下的财务会计信息又能提供收付实现制下的预算收支信息”这样“一举两得”的效果。

(3)平行记录有创新。在我国目前部门预算仍采用收付实现制核算基础编制的前提下,通过平行设置财务会计科目与预算会计科目,并设计“平行记录法”和“期末调整法”两种备选记录方法,以达到上述“一举两得”的取数效果,这是本次制度改革在会计记录方面的一大创新。

(4)收支结转更合理。现行制度对收入、支出类科目的本期发生额不予结转,待到年末时一次性结转至“事业结余”科目(如果是经营性收支,则结转至“经营结余”科目)。征求意见

稿对收支科目结转有了新规定:所有收入类科目当期发生额全部结转到“本期盈余”科目的贷方,所有费用类科目当期发生额全部结转到“本期盈余”科目的借方。经过上述结转后,还应将“本期盈余”科目的期末余额结转到“累积盈余”科目。这种结转方式更加合理,既体现了清晰的结转思路,也便于月度资产负债表中相关项目的取数。

3. 财务报告改革是目标。财务报告改革的总体目标是满足多元化的信息需求,这一改革提高了信息质量。具体表现在以下方面:

(1)改进了资产负债表。一是改进了月报格式。目前,我国高校资产负债表(月报)的格式是“资产+支出=负债+净资产+收入”,将静态要素(资产、负债和净资产)和动态要素(收入、支出)集中在一张报表中予以反映,这既令人费解也不符合国际惯例,给报表分析和国际交流等带来很大的不便。征求意见稿摒弃了这种“科目余额式”的报表格式,采用了与年报相同的“资产=负债+净资产”格式,既能清晰地揭示高校的财务状况,也使财务报表便于理解与分析利用。二是表内项目的排列更加科学。例如,资产项目按流动性分为流动资产、对外投资、固定资产和无形资产等,负债项目区分为流动负债和非流动负债。

(2)变“收入支出表”为“收入费用表”。采用“收入-费用=本期盈余”的等式设置报表格式,收入按资金来源分类,费用按责任中心和经济用途划分为教学费用、科研费用、其他业务费用、后勤费用和管理费用等,有利于进行成本核算和控制。

(3)完善了财务报告体系。财务报告体系由资产负债表、收入费用表、预算收支表、基建投资表和报表附注构成,以综合反映高校的财务状况、收入费用情况、预算执行情况、基建投资状况等会计信息,提高了财务报告信息含量,便于信息使用者利用报表附注充分理解表内和表外信息,从而更好地做出决策。

二、进一步深化高校会计制度改革的建议

1. 扩大权责发生制使用范围。从理论上讲,会计核算基础有收付实现制、权责发生制以及这两种核算基础的变体——修正的收付实现制和修正的权责发生制。张国生、赵建勇(2005)认为:在某种特定的环境中,最合适的会计基础取决于主体的特征、性质及报告的类型和目的,同时,也取决于构建和维持必要的财务信息制度的成本和效益。征求意见稿采用“修正的权责发生制”,但究竟修正到什么程度,是值得我们深入思考的。笔者认为,要正确核算教育成本、更加全面地反映高校的受托责任和绩效评价信息,需要进一步扩大权责发生制的使用范围,即原则上采用权责发生制核算基础,对某些特定业务如政府拨款、捐赠收入和奖励支出、赞助支出等则采用收付实现制核算。为此,笔者建议对学费、住宿费也采用权责发生制核算,具体做法是:扩大“应收账款”科目的核算范围,增设“应收账款——学费(住宿费)”明细科目用于核算应向学生收取的学费(住宿费),并分院系、班级进行明细核算。每学年开学时,根据经相关部门确认的应收学费(住宿费)数据,借记“应收账款——学费(住宿费)”科目,贷记“应缴非税

收入”科目;学生缴纳学费、住宿费时,借记“银行存款”或“库存现金”科目,贷记“应收账款——学费(住宿费)”科目;收取的学费(住宿费)上缴财政专户时,借记“应缴非税收入”科目,贷记“银行存款”科目。通过对“应收学费(住宿费)”这项债权的明细核算,可以从账簿到报表全面记录和反映学生的欠费情况,真实反映学校的资产状况,并有利于及时催缴学生欠费。另外,建议增设“待摊费用”、“预提费用”和“长期待摊费用”等科目,用以核算支付期和归属期不一致的费用项目。

2. 完善教育成本核算。

(1)制定《高等学校教育培养成本核算办法》(以下简称《核算办法》)。2005年国家发改委颁发了《高等学校教育培养成本监审办法(试行)》(以下简称《监审办法》),从监督审查的角度对高校教育培养成本作了规范。高校要加强成本核算,必须制定与此相衔接的《核算办法》,并要单独以部门法规的形式颁发(陈建平,2009)。《核算办法》应明确高校教育成本的概念、成本核算对象、成本核算原则、成本核算期、成本开支范围、成本核算程序和间接费用的分配方法等,只有这样才能为准确核算高校实际教育成本提供制度保障,也才能使政府职能部门对高校教育培养成本的监审建立在规范的成本核算基础上。

(2)完善费用类科目的设置。建议将费用类科目名称中的“支出”改为“费用”,以便与“费用”要素相对应,如“教学费用”、“科研费用”、“其他业务费用”、“后勤费用”、“行政费用”;增加“奖助费用”科目(同时在“收入费用表”中增加“奖助费用”项目),用于核算学生奖学金、助学金以及其他对学生的保障性支出(征求意见稿对学生奖助支出没有明确设置科目核算,也未指出在哪个科目核算,笔者认为不妥,因为随着我国高校学生资助政策的完善,这一支出的数额将非常可观,应该进行单独核算);取消“资产折耗”科目,计提的资产折耗直接记入相关费用类科目,使费用类科目能完整反映各职能中心的成本费用,便于成本分析取数;资产折耗费用的明细核算可通过“累计折旧”和“累计摊销”科目实现。另外,建议在费用的核算中,将“不构成教育成本的费用项目”单列,以便于教育成本报表的取数。

3. 完善财务报告体系。

(1)补充教育成本计算表。建议在报表体系中增加教育成本计算表(区分学校层面和院系层面)。下面以学校层面为例,说明教育成本计算表的格式(见右表)及填列方法;院系层面的报表数据可按相关科目的院系明细数据和合理的分配标准(如课时数、学分数、学生人数和教师人数等)分配到各院系的数据分析填列。

填列方法:“院系教育成本”是指以高校各个院系为核算主体所归集的教育成本,应根据“教学费用”科目本期借方发生额分析填列,具体包括人员经费、公用经费和教学资产折耗;“常规科研成本”指高校与培养学生有关的科研费用部分,可参照《监审办法》按科研总费用的30%计入;“学生奖助成本”应根据“奖助费用”科目本期借方发生额分析填列;“其他业务成本”应根据“其他业务费用”科目本期借方发生额分析

填列,其中对附属单位补助、未纳入“收支两条线”管理的培训支出、合作办学支出等应予以剔除;“后勤服务成本”应根据“后勤费用”科目本期借方发生额分析填列,其中属于有偿服务性的费用不应计入;“行政管理成本”应根据“行政费用”科目本期借方发生额分析填列,其中有财政补贴部分的离退休人员支出不应计入;“其他成本”应根据“财务费用”、“其他费用”和“以前年度盈余调整”科目本期借方发生额分析计算填列,其中捐赠支出、赔偿支出以及其他非正常损失等不应计入;“标准学生数”可按《监审办法》相关规定折算。

教育成本计算表(学校层面)

20××年		单位:元
项 目	本年数	上年数
一、院系教育成本		
其中:人员经费		
公用经费		
教学资产折耗		
加:常规科研成本		
学生奖助成本		
其他业务成本		
后勤服务成本		
行政管理成本		
其他成本		
二、学校教育成本		
三、标准学生数		
四、生均教育成本		

(2)增设现金流量表。随着高校投融资活动的多样化,特别是负债经营的普遍存在以及国库集中支付制度的实施,高校对现金流管理的要求将越来越高,不仅要求现金流在时间上具有连续性(也就是资金链不能断裂),还要求现金流在项目上也具有匹配性(因为国库集中支付制度一般规定不同项目有不同的资金来源,项目之间互相融通的余地比以前大大减小)。为此,高校应编制现金流量表,准确反映一定时期现金及现金等价物(实行国库集中支付的高校应将“零余额账户用款额度”计算在内)流入、流出和结余情况,便于有效调度资金,防范财务风险,也便于银行等利益相关者分析高校的偿债能力、支付能力和抵御风险的能力。

【注】本文系浙江省财政厅研究项目“多元信息需求下的高校会计制度改革研究”(项目编号:ZC1021)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 乔春华.《高等学校会计制度》设计若干问题的探讨.教育财会研究,2009;12
2. 张国生,赵建勇.政府和 nonprofit 组织会计的环境、特征与预算会计改革.财经论丛,2005;1
3. 财政部.关于印发《高等学校会计制度》(征求意见稿)的通知.财会便[2009]62号,2009-08-12
4. 发改委.关于印发《高等学校教育培养成本监审办法(试行)》的通知.发改价格[2005]1008号,2005-06-08