

# 独立学院会计制度改革初探

蒋斌 刘凯旋

(中南林业科技大学商学院 长沙 410004)

**【摘要】** 本文在分析目前独立学院会计制度存在问题的基础上,认为独立学院不适合采用高等学校会计制度及民间非营利组织会计制度,有必要借鉴企业会计制度模式,并提出了独立学院引入企业会计制度的原则、方法及意义。

**【关键词】** 独立学院 会计制度 方法

2008年4月1日起施行的教育部令第26号文件《独立学院设置与管理办法》(以下简称《办法》)明确指出,独立学院是实施本科以上学历教育的普通高等学校与国家机构以外的社会组织或者个人合作、利用非国家财政性经费举办的实施本科学历教育的高等学校。《办法》同时确立了独立学院的法人地位,举办独立学院属于兴办公益事业,规定举办者可以取得有限定的合理回报。这从政策上明确了独立学院的民办性质,强调了独立学院在法律和制度上的独立地位。从独立学院的投资主体来看,既有母体高校,又有社会其他组织或个人,它的财产组织形式和股份制企业相类似,即将股份制企业的财产组织形式移植到了事业单位,具有投资主体多元化特征。

## 一、独立学院会计制度的选用状况及存在的问题

从目前运作的情况来看,独立学院并不具有真正独立的会计主体地位,加之相关的法律制度规定不明确,造成独立学院会计制度选择存在很大的随意性。例如《办法》第三十九条规定,独立学院应当按照国家有关规定建立财务、会计制度和资产管理制度。根据这一规定,独立学院既可以选择企业会计制度,也可以选择高等学校会计制度,还可以选择民间非营利组织会计制度。这三种会计制度各不相同、各有特点,笔者认为独立学院比较适合采用企业会计制度,但不能完全照搬,而后两种会计制度对独立学院来说都不适用。

目前,国家还没有出台针对独立学院的会计制度,大部分独立学院采用的是高等学校会计制度,而该会计制度针对的是利用国家财政性经费举办的高等学校,不能满足独立学院会计核算的需要,在会计核算方面存在不少问题。如不能真实反映独立学院的产权、收入、支出,无法分清独立学院与母体高校及其他专业学院的利益,导致独立学院与投资各方的产权不清,责、权、利不相称等。

1. 投资者的权益无法得到真实反映。《办法》规定参与举办独立学院的普通高校与社会组织或者个人,应当签订合作办学协议,并明确高校主要利用学校名称、知识产权、管理资源、教育教学资源等参与办学,社会组织或者个人主要利用资金、实物、土地使用权等参与办学。根据《办法》这一规定,独立学院各兴办方具有投资者的身份,因而拥有获得回报的权利。

而现行高等学校会计制度中并未划分和设置反映投资者投入的资本及取得回报的相关会计要素和会计科目,满足不了独立学院会计核算的需要。在实际工作中,须由独立学院自己根据需要来划分会计要素和设置会计科目,使得会计核算不科学、不系统、不规范,会计确认和计量不准确,会计信息失去相关性、可靠性及可比性,从而无法明确投资者按投资比例所享有的资产所有权和收益分配权。

2. 会计处理基础不统一。高等学校会计制度规定,会计核算一般采用收付实现制,但有经营业务性质的,可以采用权责发生制。而权责发生制强调经营支出与经营收入相配比,但高等学校不以营利为目的,国家作为投资者不要求取得回报,高校的主导业务不是经营业务,而是教育事业收入与事业支出业务,而且以收付实现制作为确认收入和支出的依据,收入与支出也不存在配比问题。虽然独立学院的业务和高等学校业务相同,不具有经营业务性质,会计核算反映的结余应该是事业活动结余,即收付实现制下的收支结余,但按《办法》的规定,独立学院的投资者可以从办学结余中取得合理回报,然而会计核算反映的结余并不能代表独立学院真正的办学结余。可见,如何从结余中正确计算出应该给投资者多少合理的回报成了一个难题,它给有关掌权者谋取私利提供了可乘之机。另外,学校作为一个会计核算主体,却同时采用两种会计处理基础,这对于独立学院的会计核算来说也是不合适的。

3. 资产核算不实。按高等学校会计制度规定,固定资产项目只是反映各项固定资产的原值,不考虑固定资产的损耗,即不计提折旧。独立学院固定资产在资产总额中所占比重较大,目前由于不计提折旧,一些学院不但虚增了资产,而且无法准确核算办学成本。根据《办法》规定,普通高等学校投入办学的无形资产应当依法作价计入独立学院的资产,但目前很多独立学院并没有把这部分无形资产作价入账,有些高等学校把取得的某些无形资产一次性计入了事业支出,也不利于高校对该无形资产进行准确计量。

4. 财务会计报告缺乏相关性。高等学校财务会计报告是反映高等学校财务状况和收支情况的书面文件,主要有资产负债表、收入支出表等,是财政部门和上级主管单位了解情

况、掌握政策、指导高等学校预算执行工作的重要资料。随着独立学院投资主体的多元化,独立学院会计报告使用者既包括财政部门 and 上级主管单位,又包括投资者、债权人以及教育服务的有关对象等,依据高等学校会计制度提供的会计信息将远远满足不了其会计报告使用者的需求。

## 二、独立学院会计制度变革的必要性和可行性

1. 独立学院的盈利性决定了其企业特性。《办法》明确指出,独立学院属于公益性事业,不以营利为目的,这是从其社会整体功能的角度来界定的。但是,独立学院有办学结余(即盈利)早已成为事实,因此,应当在客观上承认独立学院的产业属性,承认其“盈利行为”而非“营利目的”的合法性,从而确认独立学院具有公益性与盈利性的双重属性。其公益性体现在独立学院为社会提供高素质的劳动者,促进经济社会的发展;其盈利性是投资者为谋求利益而投资所决定的,体现在投资者为获得“小利”而为社会贡献了“大利”。实践证明,独立学院的盈利行为并不违背教育的公益性质,教育盈利是为了更好地达到教育公益性目的。

2. 投资主体多元化决定了独立学院的组织结构多元化。独立学院是按照民办机制运作的,举办独立学院需要合作者提供所需的各项条件和设施,需要投资者筹措所需的教育发展经费,这些合作者或投资者必须是国家机构以外的社会组织或个人。《办法》明确规定,独立学院必须设立理事会或者董事会,作为独立学院的决策机构。理事会或董事会必须由普通高等学校代表、社会组织或个人代表、独立学院院长、教职工代表等组成。

目前,我国的社会主义市场经济尚处于初级阶段,在市场经济不断深入发展的新形势下,政府提倡和鼓励增强混合所有制经济。投资者举办独立学院是理性投资行为,不是捐资办学,是经过充分论证的市场化运作,是可以获取办学收益的公益性行为。因此,独立学院是一个市场化的经济组织,有别于普通高等学校。

3. 独立学院的运作方式使得引入企业会计制度成为可能。由于独立学院按照民办机制运作,其运作特点类似于企业法人组织,因此,独立学院完全可以引入企业会计制度模式进行会计核算。现代企业会计制度的特征是独立核算、自主经营、自负盈亏、自担风险,并接受市场的调节,在市场竞争中优胜劣汰。同样,在市场经济条件下,独立学院也具备普通经济组织的“生产性”和“盈利性”特征,其活动过程也是一个投入产出的过程,并向社会提供准公共产品,进行劳动交换,在市场中实现其劳动价值。

4. 追求合理回报成为引入企业会计制度的动力。《办法》规定,独立学院在扣除办学成本、预留发展基金以及按照国家有关规定提取其他必需的费用后,出资人可以从办学结余中取得合理回报,这说明“合理回报”得到了法律制度的认可。这一规定明确了独立学院的投资者对独立学院的资产拥有分享投资收益权,所以除了考虑高等教育的公益属性,投资者关注的直接目标是盈利。因为投资者取得的投资回报来源于独立学院的办学结余,即扣除办学成本后的“利润”,因此只有按照

企业会计制度进行会计核算,才能使投资者真正了解独立学院的办学收益情况,才能调动投资者办学的积极性。

5. 国外实践提供了引入企业会计制度的经验。近年来,美国的高等学校在管理上进行了大胆改革,管理权限下移,形成扁平化组织结构,比如实行校本管理、公立学校私营、公立学校重组、全面质量管理等。在我国民办高校中,相当一部分高校在管理理念、管理方法上也在发生改变,比如制订投诉制度、提供质量承诺书、实行教师竞争上岗等,由此也促成了一批成功的民办高校的诞生以及企业会计制度的引入。

## 三、独立学院引入企业会计制度的原则、方法和意义

独立学院引入企业会计制度的原则是:不违反《民办教育促进法》、《社会力量办学条例》以及《独立学院设置与管理办法》等相关的法律和制度;确定以独立学院为会计主体这一立场,符合独立学院属性、特点和会计核算的需要,以及有利于独立学院的可持续发展;不能完全照搬企业会计制度。

独立学院引入企业会计制度的方法包括:严格划分独立学院与母体高校的资产界限,将母体高校资源中被独立学院占用并且只被独立学院“独享”的那部分资源,通过资产评估“过户”到独立学院名下,作为母体高校对独立学院的投资,形成独立学院的资产并由独立学院占有、使用和管理;对母体高校和独立学院“共享”的那部分资源,仍然属于母体高校的资产,当独立学院使用时要向母体高校支付有偿使用费,作为独立学院的办学支出。这样,在会计核算上区分“共享资源”与“独享资源”可以明确母体高校的产权,防止国有资产的流失。区分会计主体与投资主体的性质,是理顺合作者及独立学院之间的经济利益关系的关键所在。

独立学院引入企业会计制度最重要的意义在于能够解决目前困扰独立学院会计核算中存在的一系列问题,具体表现在以下几个方面:企业会计制度对投资者投入的资本及利润分配的会计科目更加明确、清晰,独立学院法人财产权中的财产所有权及收益分配权问题可以得到落实;规定以权责发生制作为独立学院的会计处理基础,能够正确核算其收入、支出及成本费用,使独立学院在同一会计期间的收入、支出及成本费用能够相互匹配,可解决独立学院收入、支出及成本费用不实的问题;可使固定资产计提折旧、无形资产得到摊销,能够真实、完整地反映独立学院的固定资产、无形资产以及整体财务状况和办学成果;由于企业会计制度完整的会计核算体系已被广大的会计信息使用者所熟知,因此便于增强独立学院会计信息的可理解性。

【注】本文系湖南省教育厅科研项目“民办二级学院会计主体问题研究”(项目编号:08C906)的阶段性研究成果。

### 主要参考文献

1. 教育部.2006年全国教育事业统计公报.中国教育报,2007-06-08
2. 李江源.论教育制度变革中的妥协机制和妥协程序.清华大学教育研究,2007;8
3. 徐萍.独立学院的制度安排审议.高教探索,2008;5
4. 劳凯声.面临挑战的教育公益性.教育研究,2003;2