

对高校会计制度改革的思考

王红娟

(西北大学经济管理学院 西安 710069)

【摘要】 本文从高校会计制度的缺陷入手,提出改革、完善高校会计制度的目标和思路,并基于此提出了完善成本核算的建议。

【关键词】 高校会计制度 缺陷 成本核算

高校进行成本核算的意义和紧迫性毋庸置疑,但到目前为止,我国大部分高校并未实行真正意义上的成本核算。问题的症结在哪里?该如何解决呢?本文就此展开讨论。

一、高校会计制度的缺陷

1. 会计核算基础问题。现行高校会计制度规定,高校的会计核算一般以收付实现制为基础,但经营性收支业务的核算采用权责发生制。高校教育资源的投入和学生培养进度往往是不同步的,年度间缺乏收入和支出的配比;只将已收部分作为收入处理而对应收未收部分不予反映,这样既不能准确反映高校的应收学费规模,也不利于学费催缴,极易造成学费

流失。因此,高校以收付实现制作为会计核算基础,不能准确提供生均教育成本信息,也不能客观地反映高校的运行成本和运行绩效。

2. 会计科目设置问题。现行高校会计科目的设置不尽合理,不利于高校会计核算的规范发展及会计信息质量的提高,导致高校会计不能如实反映高校的资产状况。如:不设“累计折旧”科目,“固定资产”科目始终反映固定资产的原值,使资产负债表中的资产信息严重失真;以“借入款项”科目核算高校的各种借款,不分别核算长期借款和短期借款,不利于高校管理者了解学校的负债结构,也不利于金融机构评价高校的

体系和高度的专业化水平,为这种柔性生产方式的推行提供了必要条件,因此它将是影响企业区位选择的重要因素。二是由于产品的科技含量日益提高,而科技的变化日新月异,因此产品的生命周期不断缩短,加剧了市场的不可预测性和不稳定性,企业快速的市场反应能力显得至关重要,研发逐步成为一个企业生存和发展的关键。产业集群内企业高度竞争和合作的关系以及与周边辅助机构的有效互动无疑加强了这种创新能力,这也是产业集群对需求方面的积极影响。

2. 集群成本。作为一个复杂的社会生态系统,产业集群的发展也需要保持一定的度,过度的集群将导致产业集群内资源价格的大幅攀升,部分企业的“搭便车”行为会成为产业集群发展中的消极因素。产业集群内企业集聚密度的增加,将导致经济主体对投入品、优质劳动力等基本生产要素的掠夺。基础设施的过度利用以及信息的无偿使用导致的信息封锁、过度合并、过度有力的工会及本地基础设施建设停滞,这些都是产业集群衰落的潜在因素,因为这些因素限制竞争和创新,并延缓生产力的进步。

在需求的消极方面,企业还面临着拥塞成本。产品市场的竞争日益激烈,企业利润下降,会导致产业集群内企业关系恶化,而且可能会出现“柠檬市场”效应,即由于产业集群与顾客之间存在信息不对称而导致低质量产品驱逐高质量产品,从而使集群内企业的产品质量出现持续下降的现象。另外,技术的不连续性以及消费者偏好和品位的改变都会对产业集群产

生消极影响。产业集群内的企业对某项技术的过度依赖会使集群整体走向衰落。

因此,产业集群的积极和消极影响的综合结果将构成集群收益和集群成本,两者间的差距是集群规模变动的诱因。一般而言,在产业集群的发展过程中,初级阶段即集群收益不断上升而成本不断降低的阶段,两者的交点是集群规模的第一次平衡点,收益的上升可能源于资源禀赋。随着产业集群规模的扩充,集群内的企业主动地联合行动,培育起来的新型创新网络以及积极的政府行为促进集群收益的增加,集群外的企业向区内转移,企业集聚密度增加,网络成本上升,当有限的资源无法满足企业的需求时,集群收益开始下降,集群规模将出现第二次平衡点,一旦集群成本大于集群收益,集群成本优势将转变为离心力而阻碍集群规模的扩展。

由于集群成本和集群收益本身的大小也会随产业集群规模的发展而变化,而基于企业主动联合行动的创新能力和积极的政府行为、市场因素的影响、新资源的开发和利用等将可能改变成本和收益各自变化的速率,因此,产业集群应培育良好的竞争合作关系,提高其环境适应能力和创新能力,从而延缓集群的衰落。

主要参考文献

Rui Baptista, Swann P. Do firms in clusters innovate more?. Research Policy, 1998; 27

财务状况。

3. 基本建设会计核算问题。长期以来,高校基本建设会计核算独立于学校财务会计核算之外,学校报出的报表不包含基本建设相关数据。这样的报表,不能反映学校资产、负债和收支情况的全貌。

二、高校会计制度改革的目标和思路

现行高校会计制度已越来越不适应高校发展的需要,其存在的制度性缺陷日益明显,致使成本核算难以顺利实施。我们应以政府收支分类改革为契机,借鉴企业会计和民间非营利组织会计的有效做法,对现行会计制度进行改革和完善,以高校会计信息使用者的需求为导向,为其相关决策提供更加真实、可靠的信息,推动高等教育事业的健康、有序发展。

(一)高校会计制度改革的目标

1. 满足多方信息使用者的需求。由于我国高校以公立性质为主,所以会计制度的设计也主要是为了满足政府的相关需要。随着高校筹资渠道的多元化发展,会有越来越多政府以外的主体与高校发生财务关系,他们也需要了解高校的经营情况。因此,在设计会计制度时,必须考虑这些利益相关者的需求。另外,我国高校会计信息目前还没有实现公开披露,而仅仅是向上级管理部门汇报,这使得其他主体无法获得他们需要的信息。公开披露信息,有利于加强政府、捐赠人、赞助者甚至学生对学校财务状况的监督,提高学校资金的使用效益。

2. 高校会计制度与企业会计准则趋同。美国高校信息披露主体由基金主体转为学校主体,就是为了让更多的人看懂财务报告。目前国际上政府与非营利组织会计在许多方面借用了企业会计的方法,比如以权责发生制替代收付实现制,以费用概念替代支出概念,编制资产负债表、现金流量表等,这都证明了两类会计方法的融合性。高校这种典型的非营利组织的会计制度应与企业会计准则趋同,这既是自身发展的需要,也是与国际惯例接轨的需要。

(二)高校会计制度改革的具体思路

1. 逐步转向权责发生制的会计核算基础。基于上文的分析,笔者建议高校会计核算基础采用修正的收付实现制,并逐步过渡为权责发生制。对某些特定业务可偏重于采用权责发生制基础,从过去以预算收入考核为主向以绩效考核为主转变,客观反映资产、负债的年度变化,同时也能增强高校会计信息的可比性。

2. 增设或调整有关会计科目。

(1)增设“教育成本”科目,反映和监督在培养各类高级专门人才过程中某一阶段的全部耗费。该科目为费用类科目,借方归集某一会计期间的费用,贷方反映成本核算对象转出的实际成本。为配合教育成本的核算,可以考虑将高校会计年度调整为每年的9月1日至次年的8月31日,这样可与教学年度保持一致,以便更准确地核算、分析、考察教育成本性态。

(2)从长远看,非营利组织固定资产应计提折旧。为反映固定资产净值,正确核算高校生均教育成本,并适应基本建设核算纳入高校会计核算体系的需要,可增设“累计折旧”、“在建工程”等科目。

(3)增设“应收学费”科目,用来核算学校按物价部门核准的收费标准向各级各类学生收取的学费或培养费,并按院系、班级组织明细核算,及时反映学费收缴信息。

(4)调整“借入款项”科目。为了便于安排债务偿还事宜及分析偿债能力,“借入款项”科目应按借款归还期限分设“短期借款”和“长期借款”明细科目。

(5)增设“基本建设拨款收入”科目,以核算和监督财政部门拨给学校的基本建设资金。增设“结转基本建设拨款”和“基本建设支出”科目。“结转基本建设拨款”下设“结转自筹基建款”和“结转财政基建款”两个明细科目,用以反映和监督结转到户的用于基本建设的资金。“基本建设支出”科目用以核算和监督学校列入基本建设计划,用国家基本建设资金和单位自筹基本建设资金安排的基本建设所发生的各项支出,为将基本建设资金纳入高校会计统一核算做准备。

三、完善高校成本核算的建议

高校生均教育成本的核算问题日益成为广大利益相关者关注的热点,笔者拟在会计制度改革的基础上提出高校成本核算的相关建议。

1. 确定成本核算项目。高校教育成本也要按成本项目进行核算,高校成本项目应按高校会计制度中国家预算支出目级科目来确定,所以教育成本项目可以分为:工资、补助工资、其他工资、职工福利费、助学金、公务费、业务费、修缮费、其他费用和折旧费。由于高校各院、系专业设置不同,特别是文、理科学学生的培养成本差别很大,为了能准确计算每类学生的培养成本,必须分别按院、系进行成本核算:一方面有利于正确核算不同类学生的教育成本,正确计算生均成本;另一方面也有利于各院、系成为“自我激励、自我约束、自我控制、自我发展”的相对独立的办学实体,提高办学质量,增强办学实力。

2. 归集和分配教育成本费用。在归集和分配费用前,必须正确划分应计入成本和不计入成本的费用界限。根据权责发生制原则,把教育费用划分为应由本期负担的费用和不应由本期负担的费用:对当期虽未发生但确应计入当期成本的费用,通过“预提费用”科目处理;对当期虽然发生但不应计入当期成本的费用,通过“待摊费用”科目处理。各项费用发生后,首先按其用途和发生地点分别归集在校部、管理部门、后勤服务部门和各系各专业项上,然后再细化分配至各专业、各层次学生,核算生均成本。

主要参考文献

1. 袁连生. 教育成本计量探讨. 北京:北京师范大学出版社,2000
2. 朱小平, 宗文龙. 美国高校会计管理与信息披露制度的启示. 预算管理会计,2004;1
3. 刘蓉. 对高校教育成本核算问题的分析与思考. 财会研究,2005;7
4. 代蕊华. 学校固定资产为何难以计提折旧. 教育与经济,2001;3
5. 章新蓉. 浅谈我国民间非营利组织会计的几个问题. 财务与会计,2004;6