

高校教育成本核算若干问题研究

中国人民大学 宗文龙 长春金融高等专科学校 李玉英

收付实现制到权责发生制的转换奠定了我国高校教育成本核算的基础。但在我国经济体制从计划向市场转轨的过程中,高校存在着一些带有浓厚历史痕迹的问题。这些问题使我国高校教育成本的核算变得复杂起来,构成若干具有中国特点的难题。

一、职工养老保险问题

在养老金制度改革的过程中,我国采用了“新人新办法、老人老办法”的过渡政策。对离退休人员,国家和高校继续负担其养老费用;对目前在岗的职工,遵循“社会统筹与个人账户相结合”的原则,养老金由高校和职工共同负担。从目前的情况看,部分经济发达地区的高校已经实行了“社会统筹与个人账户相结合”的养老保险模式,如上海、北京等,但还有相当一部分高校没有执行新的政策。这就为高校教育成本的核算带来问题。

概括而言,高校养老金问题可以分为两类:①有的高校已经实施养老金统筹改革,另外一些高校还未实施;②在已经实行“社会统筹与个人账户相结合”的养老保险模式的高校,离退休人员采用旧政策,在岗人员采用新政策。

那么,该如何使当期教育成本正确地反映实际的职工工资成本呢?

公司的独立董事。这样的限制在律师代理业务中已经有所体现,而且取得了良好的效果。

三、独立董事的职责问题

《指导意见》对独立董事的任职条件、独立性、提名和选举、作用以及对何种重大事项发表独立意见、上市公司应当为其提供的必要条件等问题做出了规定。但对独立董事的职责却未做出明确规定。有人认为,可将上述发表独立意见的事项作为其职责。

笔者认为,这些事项如提名和任免董事、聘任与解聘高管人员、审查关联方的资金往来以及阻止损害中小股东利益的行为等可视为独立董事的一般职责,而具体职责很不明确,例如,独立董事中的会计专业人员,其具体职责是什么?能否在公布年报前查阅有关会计资料?因为许多问题是无法在会计报表中反映出来的,所以仅仅根据年报只能做出大致的判断。而根据这种大致的判断就予以签字认可,具有很大的风险性,日后一旦查出公司年报存在虚假揭露,则独立董事难脱干系,需负连带法律责任。可见,由于《指导意见》未对独立董事的具体职责加以明确,可能成为独立董事发挥正常作用的一大制约因素,这不能不说是《指导意见》的一大缺陷。

第一,对于离退休人员,无论是已经实行统筹改革的高校还是未实行统筹改革的高校,从目前来看都是采用老办法,由国家 and 高校各负担一部分养老金,高校支付的这部分费用与其教育活动无关,不应包含在教育成本中。

第二,对于在岗人员的养老金费用,则要区别是否实行统筹改革。已经实行统筹改革的高校,其支付的统筹保险应该属于教育成本的内容,但严格地说,这其中仍存在所采用的费用比率是否完全反映了实际成本的问题,只不过忽略不计罢了;还没有实行统筹改革的高校,是本文要重点讨论的对象,对于这部分高校,应该比照当地企业统筹保险费用比率计算实际的工薪费用。

目前,企业养老保险一般实行单位和个人统筹的办法,单位负担相当于职工工资总额20%的统筹款,个人负担工资额8%的部分。实际发放时,缴费年限未满15年的,可以按照上一年度职工平均工资的20%领取基本养老金;缴费年限超过15年的,每增加一年就提高一定的养老金系数,但最高不超过30%。同时,个人每月从其个人账户上领取的养老金为在职期间累计缴纳的个人账户余额除以120。比照企业的缴费标准,没有实行统筹改革的高校,在计算实际的工薪费用时,可以采用将职工工资总额的20%计入教育成本的做法。

四、独立董事的责任追究问题

现行的独立董事制度并没有对独立董事的责任追究特别是没有对独立董事怠于行使职权的责任追究做出专门规定。在《指导意见》中只规定“独立董事连续三次不亲自出席董事会会议的,由董事会提请股东大会予以撤换”,而对其严重失职(其对职责的规定也不明确)如何进行责任追究未做出具体规定。这无疑是独立董事制度设计的一大缺陷。该缺陷的存在不仅意味着独立董事在违法、违规时得不到应有的“罪当其过”的惩罚,同时也意味着独立董事不必为自己的碌碌无为而付出任何代价。这无疑不利于上市公司的规范运作。

鉴于此,笔者认为,针对独立董事责任追究的问题专设一章“法律责任”做出规定是十分必要的。同时,在规定的同时还应该特别强调,独立董事如因怠于行使职权造成严重后果的,除了应该承担相应的赔偿责任外,还将被终身取消担任独立董事的资格。这样的“紧箍咒”一上身,独立董事就无法再作“花瓶董事”或“太平董事”了。

以上问题,建议在修订后的《公司法》、《证券法》和《指导意见》中做出明确规定,以促进我国独立董事制度的完善。□

当然,实际选择的费用比率也可以比照当地企业实际养老保险比率,例如,北京按照20%计缴企业养老保险,上海则是22.5%。虽然各地经济发展水平和实际负担能力存在差异,但总的来说差别不大。

二、职工住房补贴问题

职工实际工薪包括直接工资和间接福利;直接工资通常包括基本工资、奖金、津贴等;间接福利包括带薪休假、医疗保险、社会保险等。过去,我国实行国家高福利政策,住房实行分配制度,按照职工的职务、职称级别等进行实物分房,这种福利并不纳入职工的工薪范畴。

从理论上讲,高校应对对职工的住房补贴计入教育成本中,在纯粹的公积金制度下,高校每年为职工支付的住房公积金就是这种补贴的具体表现形式。但由于历史的原因,在住房改革的过程中,出现了有的职工享受到了福利分房,有的职工虽然分了房但没有达到标准还需要“补差”,有的职工没有分到房但得到了货币形式的补助等不同情况。在高校的实际会计核算中,福利分房是不计入成本的,发放的货币性补助被一次性计入当期支出,这就产生了教育成本核算不准确的问题。从实质上看,福利分房和货币性补助都是对职工历史上低收入的补偿,在计算年度教育成本时应采用“摊销”的方式平均分配。实际操作中存在的问题是如何确认福利房的价值,无论是原始的造价还是扣除折旧后的净值,都无法反映房屋的实际价值,采用重置价值是最科学的方法,但评估的标准又难以认定。

2000年9月,财政部发布了《关于企业住房制度改革中有关财务处理问题的通知》,允许企业将按规定为职工缴纳的住房公积金计入成本(费用);按月发给无房老职工和1999年1月1日以后参加工作的新职工的住房补贴资金,计入成本(费用);发给1998年12月31日以前参加工作的无房老职工的一次性住房补贴资金,调整年初未分配利润,并在计算应纳税所得额时予以扣除。借鉴企业住房改革的做法,高校在确认教育成本中的住房福利费用时,将为职工缴纳的住房公积金、按月发给无房老职工和1999年1月1日以后参加工作的新职工的住房补贴资金,计入成本;对于已经享受福利分房的职工,可以参照无房户的补助金额计入成本。

三、科研经费问题

在核算教育成本时,如何将属于教育活动受益的科研成本从总科研成本中剥离出来?

从技术层面看,可以借鉴某些管理手段测算这个比例,比如特尔菲法(或称专家意见法),即通过邀请一部分见识广博、学有专长的专家,对未来发展趋势做出创造性的设想,以谋求较科学的解决办法。特尔菲法是美国兰德公司在上世纪50年代提出的一种定性分析方法,适用于历史资料不足、数据不够充分、预测模型的主观判断程度大等预测情形。其具体做法是通过一组专家问卷,反复征询后得出预测结论。其特点是各专家背靠背,互不见面,采取匿名方式,有效避免迷信权威。

预测步骤如下:第一,确定预测问题,选择专家组。选择的专家要有代表性,一般为40~50人,当然也有少到4人、多到900多人的情况。第二,向专家提出相关的研究专题,请专家分

别发表意见。第三,主持人把意见综合整理后,再反馈给每位专家。整理问卷主要是计算出中位数,并指出两个中间四分位数的范围,然后将整理结果连同专家自己第一轮的问卷复印件,附在第二轮的问卷上,询问专家在看到统计结果后是否改变自己的看法。如果专家的预测值在两个四分位数以外,但专家又不打算改变自己的看法,则请该专家说明自己的理由。第四,收回第二轮的问卷,计算第二轮的中位数和两个中间四分位数,然后将整理结果连同上次不同意见专家的理由一起再反馈给各位专家。如此反复,直到大多数的意见都趋近于中位数,或意见分歧明朗化为止。

特尔菲法不但可以估算科研支出中属于教育成本的比例,还可以用来测算科研支出用于不同层次学生的比重。国家教育部门可以统一测定一个比率,作为实际教育成本核算时的参考。

四、专项资金的处理问题

高校教育经费拨款包括“中央教育经费拨款”和“地方教育经费拨款”,“面向21世纪教育振兴行动计划”和“211工程”等中央专项经费拨款在某些高校资金来源中占有很大的比例。这类专项资金规模大、用途明确、单独核算、单独报表。这类专项拨款的目的性很强,以扶持一批高校向世界一流大学迈进为目标,资金的用途多是建设重点学科、基础设施和公共服务体系等。“面向21世纪教育振兴行动计划”和“211工程”的资金分期投入,按照目前的核算方法,这部分资金单独核算,没有被包括在教育成本的核算范围中。

根据《高等学校收费管理暂行办法》的规定,教育培养成本包括公务费、业务费、设备购置费、修缮费、教职工人员经费等正常办学费用支出,不包括灾害损失、事故损失、校办产业支出等非正常办学费用支出。这里的教育培养成本指的是“日常运行成本”,项目支出从其设立的初衷来看虽然不是以维持日常支出为目标,但这部分费用客观上的确提高了高校的教育水平,所以也应以一定的方式计入教育成本中。

从性质上讲,项目资金和高校其他形式的拨款应该属于一类情况,在实际使用时应该按照用途和受益期间分配计入教育成本。在实际处理时,首先区分费用与教育活动有关还是无关,然后按照应计制原则划分资本性支出和收益性支出,最后划定应当属于本期的教育成本项目。专项支出与基本事业支出一样,按照资金性质可以分为人员支出、公用支出、对个人和家庭的补助支出;同时,还可以按用途分为教学、科研、业务辅助、行政管理、后勤、学生事务、离退休人员和其他支出。在核算过程中,可以参照日常成本的核算标准,在专项支出发生时计入教学、科研等项目中,和基本事业支出一同分配。例如,“面向21世纪教育振兴行动计划”支出包括学科建设支出、师资队伍建设和教学基础设施建设支出、公共服务体系建设支出、公共基础设施维修支出。在这些支出中,学科建设支出、师资队伍建设和教学基础设施建设支出应该属于教学支出,其中如果有明确指定的科研项目,则将其列为科研支出,否则均视为教学支出;公共服务、公共设施的建设与维护支出则要具体视项目的用途而定,例如,出版社建设等就属于经营活动,图书馆、体育馆建设等属于教学辅助活动,学生宿舍建设归类为后勤服务等。□