

# 刍议高校会计制度科目设计之不足

黄宁 张李杰

(河海大学 南京 210098)

**【摘要】**《高等学校会计制度》(征求意见稿)在核算资产负债等静态信息的设计上可圈可点,但其动态科目设计依然存在缺憾。为此,本文主要就《高等学校会计制度》(征求意见稿)动态科目设计存在的不足加以分析。

**【关键词】** 高校会计制度 动态科目设计 会计信息质量

高校会计是对高校经济业务的反映,不仅要体现在静态时点上,而且要体现在动态时段中。财政部新颁布的《〈高等学校会计制度〉(征求意见稿)》(简称“高校新会计制度”)着力改革不合理的核算基础、增强对资产负债等科目的功能设计,无疑可以打造出更为精准的静态时点会计信息,但是在对动态过程的反映上,其科目设计依然没有解决经济业务反映不便捷、不清晰等问题。

## 一、经济业务反映不清晰,缺乏系统性

反映是会计的基本职能,必须明确,高校会计应该反映的对象是高校的经济业务。按照业务内容可以将高校的经济业务划分为三大块,即教学业务、科研业务和其他业务,其中教学和科研是高校的主要经济业务。然而,高校新会计制度的会计科目设计没有从系统的角度看待高校的经济业务,依然纠结在资金的拨付使用上。在会计核算系统中看不到“教学收入”这样显见的字眼,一级收入科目的设置也不以经济活动内容来划分,而偏向以资金的来源渠道划分。例如,“财政拨款”科目反映的是学校从财政部门获得的经费数,其中包含了教学、科研和其他非基建项目的多种用途财政补助,其更多的意味是描述学校与国家的依存关系,并不是学校功能性业务的反映。再比如“科研业务收入”科目的真实内涵是学校取得的非财政补助的科研经费,并非学校全部科研活动收入。因此,高校新会计制度的收支科目设计不能及时、准确、便捷、完整地反映高校经济业务的动态过程,在会计基本职能的有效实现上大打折扣。

## 二、收支科目不配比,缺乏实用性

高校新会计制度仍没有解决收入支出的配比问题,收入类科目主要以资金来源渠道为标准进行划分,而支出类科目的划分标准却是学校的各项业务内容。理论上,如果设置“教育经费拨款”的一级收入科目来反映财政拨款,就应有类似“教育经费拨款支出”的一级支出科目来反映经费使用情况,同时还要有相应的预算类科目来反映经费结余情况。但是高校新会计制度中往往一个收入科目可以对应几个支出科目,资金使用情况相当不明晰。

不配比的科目设计带来的是会计信息披露的不全面、不

准确、不便捷,使其公共资源性减弱,更让会计管理陷入尴尬。实务中,要想反映教学、科研的全貌,就必须从各个账户中挖数据拼凑,由于各个时期、各个学校的核算口径不一致,使得很多统计报表数据不具有可比性。

## 三、科目设置思路保守,缺乏开拓性

与现行高校会计制度相比,高校新会计制度考虑了教育成本核算的公共需求,把固定资产折旧纳入高校会计核算体系,使得高校会计核算基础从收付实现制向权责发生制又迈进了一步。但是,无论是学校经济业务的发展,还是高校会计自身的发展,都要求高校会计不再是一个“孤岛”,统一会计制度将意味着高校与其他会计主体在经济社会中角色的并重,全面实现以权责发生制为核算基础是高校会计发展的必然趋势,因此设计新的会计制度时应着力促成其转型。

目前高校新会计制度中收支科目的设计依然强调非营利组织特色,回避投入与产出的关联,收入与支出账户的设计与企业会计的损益类科目交集甚少,更无一一对应的可比性。一个显而易见的问题已经体现在税务等公共信息的提供上,如企业所得税申报要求提供的信息,完全脱胎于企业会计报表,使得高校在申报时必须各显神通,自由发挥太多。

## 四、与其他类科目关联考虑不够,缺乏协调性

国家与高校之间是投资者与受托者的关系,高校负责培养为社会所用的人才产品,只是国家的这种投资不以盈利为目的,且具有长期性和规律性。因此,高校会计必须反映这种“连绵不断”的“投入”。预算会计无疑是最好的履行者,然而在以往的会计实务中,预算会计其强大的反映与控制功能未能得到有效发挥。高校新会计制度虽然将预算科目作为收支类科目的平行科目进行了一番改革,但从其简单的说明中难看出更多的创新与实用性,尤其是用期末平行结转收支以反映预算执行的做法,滞后于经济业务,无法有效解决预算中“重编制轻执行”的“弱控”问题。

## 五、科目分类标准多重,名称模糊,缺乏逻辑性

高校新会计制度中收入一级科目存在划分标准多重的问题,比如收入类的一级科目划分就有两个标准:一是按资金来源渠道划分,如编号40、41、42开头的科目属于财政性资金收

# 企业内部控制时间管理问题探讨

王锁军<sup>1</sup> 高 檠(教授)<sup>2</sup> 董 晓<sup>2</sup>

(1.河北路桥集团有限公司 石家庄 050021 2.石家庄经济学院 石家庄 050031)

**【摘要】** 业务及事项处理系统化、流程化是企业内部控制的关键所在,但是企业对于各个环节之间的处理时限和时间节点却往往不能准确把握,其根本原因在于缺乏“时间管理”理念和相关控制要素。本文归纳了企业内在时间管理方面存在的缺陷及其成因,并阐述了时间管理理念在企业内部控制中的具体应用。

**【关键词】** 内部控制 时间管理 实际应用

在内部控制制度设计过程中,流程的重要性已经引起企业的高度重视,同时在各部门、各岗位之间的职责、权限划分等方面,无论从纵向还是从横向上一般都比较明确。但是,这些只是在空间概念上的界限划分,在具体业务或事项处理过程中,企业内部控制制度在时限和时间节点设置上往往表现为不完善、不衔接或不规范。解决这一问题的根本措施,就是在内部控制制度设计及执行中引入“时间管理”理念和控制要素,弥补时间概念上的缺憾,进而实现内部控制在时间和空间上的全面覆盖。

## 一、内部控制在时间管理方面的缺陷及其成因

1. 控制流程普遍缺少时限设计。企业现有的内部控制流程一般都明确了各部门、各岗位和各个环节的控制内容、权

入,编号 43 开头的属于非财政性资金收入;二是按照经济活动分类,比如 43 开头的四个收入一级科目,就是按照科研、教辅、后勤、其他等分类。而对费用类科目的分类则是按照部门标准,核算教学部门、科研部门、业务辅助部门、行政部门、后勤部门的直接费用,同时又把可以归属到各个部门的固定资产折旧作为间接费用,和财务费用、其他费用并列放在一个层面上单独核算。

因为会计制度执行具有长期性,会计科目名称就应该具有很强的逻辑性,其概念的内涵与外延、概念与概念之间的关系等都应该经得起推敲。而高校新会计制度中,一级科目的名称出现内涵不一致、名称之间外延交叉、关系混乱等逻辑错误,比如收入类的 4002“基建拨款”与“财政拨款”同属一级科目,属于并列关系,而实质上基建拨款属于财政拨款的一种类型,两者是从属关系,不能并列。

标准多重、名称模糊的内容因为设计逻辑性欠缺,造成各个科目之间内容的相互交叉,如 4301“科研业务收入”科目核算的并不是全部的科研经费,仅包含俗称的横向科研经费,而纵向科研经费收入则分散在财政性资金拨款各个账户中。

## 六、科目设置简单,缺乏前瞻性

会计科目设计不仅要解决现实的会计核算问题,更要反

限、职责以及执行不到位的惩罚措施等,但是对时限问题却少有述及。

例如:在采购过程中由于没有明确验收时限,导致货物已经到达,验收环节不能及时跟进,出现领用或出售在先、验收在后的情况;有的把不同批次到货的验收工作合并或混淆,甚至发生整批货物已经全部领用或售出、验收工作却没有完成的现象。一旦工程、产品或售出商品等出现质量问题时却无法向前追溯,将使企业在经济和信誉等方面蒙受不必要的甚至难以估量的损失。

2. 各个环节之间没有明确时间节点。各部门、各岗位和各个环节之间的界面之一就是时间节点问题,这一问题不明确,就会导致管控上的拖沓、推诿和扯皮,导致由于时间拖延

映这些数字下面隐含的各种经济关系及其重要程度,所以会计信息不仅要反映现时状况,更要考虑未来,要为经济关系的发展预留可反映的空间。

高校新会计制度中,将高校取得的投资收益、附属单位缴款、固定资产出租收入、未纳入收支两条线管理的培训收入、合作办学收入等作为非主要业务纳入“其他业务收入”项目中核算,而将捐赠收入、资产盘盈利得、确实无法支付的应付款项等纳入“其他收入”项目中核算。

根据《国家中长期教育改革和发展规划纲要(2010~2020年)》精神,国家与社会共同办学是大学教育不可逆转的发展趋势,特别是一些综合性大学的合作办学收入、捐赠收入和校产投资收益数目可观,但在高校新会计制度中都被作为二级账户核算。而对于财政拨款却设置了三个一级科目,凸显的是学校与国家之间的经济关系,强调的是国家办学的主体地位,而对社会办学却没有给予足够的重视,缺乏发展的眼光。

**【注】** 本文受 2010 年度江苏省高校哲学社会科学基金项目“高校责任会计研究”(项目编号:2010SJA630004)资助。

## 主要参考文献

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