

我国民办高校会计制度研究

朱一鸥 朱 荧

(上海杉达学院财务处 上海 201209 上海杉达学院商学院 上海 201209)

【摘要】我国民办高校开办至今已有二十余年,但民办高校会计制度方面的问题多年来一直存在。本文通过比较及分析部分已经建立并开始试行的地方民办高校会计制度与《高等学校会计制度》的异同,以反映中国民办高校会计制度建设及发展的现状。

【关键词】民办高校 高等学校会计制度 高校会计核算

一、引言

我国民办高校开办至今已有二十余年,根据2012年全国教育事业发展统计公报显示:2012年普通高等学校共2442所,其中民办高校707所(含独立学院303所),占普通高等学校的29%。可见,民办高校已经成为中国高等教育的重要组成部分,与公办高校一同承担起人才培养、科学研究和社会服务的任务。《国家中长期教育改革和发展规划纲要(2010~2020年)》也明确提出要大力支持民办教育。民办教育是教育事业发展的重要增长点和促进教育改革的重要力量。

然而,民办高校会计制度的问题多年来一直未被解决,各民办高校采用的会计制度均有不同,据王耀忠调查,目前中国民办高校采用的会计制度主要包括:《事业单位会计制度》、《高等学校会计制度》、《民间非营利组织会计制度》、《企业会计制度》、《旅游、饮食服务业企业会计制度》以及自创的会计制度。近年来,政府部门及学者逐渐开始关注和重视民办高校会计核算的问题,通过课题调研、地方试点等多种手段来尝试建立民办高校会计制度和规范民办高校会计核算。张爱民提出可以通过先建立地方行业性会计规章来过渡,最终建立起全国行业性会计制度。虽然目前全国还没有出台统一的民办高校会计制度,但部分地方已经尝试自己制定的地方性行业会计规章并开始试行。本文通过比较及分析部分已经建立并开始试行的地方民办高校会计制度与《高等学校会计制度》的异同,来反映中国民办高校会计制度建设及发展的现状。

二、民办高校会计制度制定依据

我国部分地方民办高校采用的会计制度如表所示。可以看出,部分地方教育和财政行政部门主要通过三种方式来制定当地的民办高校会计制度。

	民办高校采用的会计制度	制定依据
上海市	《上海市民办高等学校会计核算办法(试行)》	《会计法》 《民办教育促进法》 《民间非营利组织会计制度》 《高等学校会计制度》
江苏省	《江苏省民办高等学校会计制度(试行)》	《会计法》 《事业单位会计准则(试行)》 《股份有限公司会计制度》
云南省	《事业单位会计制度》 《民间非营利组织会计制度》 《企业会计制度》	
重庆市	《民间非营利组织会计制度》	
广州市	《企业会计制度》 《小企业会计制度》 《民间非营利组织会计制度》	
温州市	《非营利性民办学校会计核算办法(试行)》	《会计法》 《事业单位会计制度》

一是采用《民间非营利组织会计制度》。例如:《重庆市民办学校财务管理办法(试行)》第三条规定:民办学校执行《民间非营利组织会计制度》。

二是建构在某种会计制度之上,吸取其他会计制度某些核算方法,从而形成地方特有的民办高校会计制度。例如:《上海市民办高等学校会计核算办法(试行)》主要建构在《民间非营利组织会计制度》和《高等学校会计制度》之上;《江苏省民办高等学校会计制度(试行)》和温州市的《非营利性民办学校会计核算办法(试行)》主要建构在《事业单位会计制度》之上。

三是进行分类管理,对不同类型的民办高校采用不同的会计制度。例如:《广州市民办学校财务会计管理规定》第三条规定:“出资人不要求取得合理回报的民办学校应执行《民间非营利组织会计制度》;出资人要求取得合理回报、对外不筹集资金且规模较小的民办学校可选

择执行《小企业会计制度》;其他出资人要求取得合理回报的民办学校应执行《企业会计制度》。”

其实,从费用科目对比可以看出民办高校会计制度是建构在何种会计制度上的。《上海市民办高等学校会计核算办法(试行)》费用类科目包括:业务活动成本、管理费用、筹资费用和其他费用,说明其主要建构在《民间非营利组织会计制度》之上;《江苏省民办高等学校会计制度(试行)》费用类科目包括:教育事业支出、经营支出和其他支出,温州市《非营利性民办学校会计核算办法(试行)》费用类科目包括:事业支出、其他支出和上缴上级支出,说明这两个地方的民办高校会计制度主要建构在《事业单位会计制度》之上;《广州市民办学校财务会计管理规定》费用类科目包括:主营业务成本、主营业务税金及附加、管理费用、财务费用、其他业务支出和营业外支出,说明其主要建构在《企业会计制度》之上。

三、民办高校会计核算遵循的原则

上述民办高校会计制度(包括建构在《事业单位会计制度》上形成的民办高校会计制度)都要求民办高校会计核算遵循以持续经营为前提,以权责发生制为核算基础,遵循真实性、有用性、实质重于形式、相关性、一致性、可比性、及时性、清晰性、配比性、实际成本、划分收益性支出与资本性支出、谨慎性、重要性的核算原则。

以权责发生制为核算基础的民办高校会计制度与适用于公办高校的一般采用收付实现制的《高等学校会计制度》形成了鲜明的对比。通过权责发生制的会计核算能够更真实地反映民办高校资产状况及核算办学成本。

四、民办高校会计制度与《高等学校会计制度》对比

1. 资产核算。

(1)资产期末减值测试。《上海市民办高等学校会计核算办法(试行)》第十五条提出:民办高校固定资产、无形资产等资产,如果在报告期末发生了重大减值,也应当计提减值准备,确认减值损失,并计入当期费用。《高等学校会计制度》对期末的资产无需进行减值测试。

(2)对长期股权投资分别采用成本法或权益法核算。《上海市民办高等学校会计核算办法(试行)》第二十七条提出:长期股权投资应当区别不同情况,分别采用成本法或者权益法核算。

《高等学校会计制度》对长期股权投资(长期投资科目)一律采用成本法进行会计核算。

(3)固定资产会计处理不同。上海市、江苏省、广州市、温州市四个地方民办高校会计制度核算固定资产按照实际支出的买价或调拨价、包装费、运杂费和安装费等记账,均直接借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”等相关科目。《高等学校会计制度》则借记“教育事业支出——设备购置支出”等相关科目,贷记“银行存款”等相关科

目,同时借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目。

在固定资产折旧方面,上海市、江苏省、广州市、温州市四个地方民办高校会计制度对固定资产都提出需要计提累计折旧。《高等学校会计制度》亦要求计提固定资产折旧,一般采用年限平均法。

(4)无形资产摊销。上海市、江苏省、广州市、温州市四个地方民办高校会计制度对无形资产都提出需要进行摊销。《高等学校会计制度》要求采用年限平均法对无形资产进行摊销,计提无形资产摊销不考虑预计净残值。

(5)基建工程会计处理不同。上海市、江苏省、广州市、温州市四个地方民办高校会计制度在发生基建支出时,直接借记“在建工程”科目,贷记“银行存款”等相关科目。基建工程完工转增固定资产时,借记“固定资产”科目,贷记“在建工程”科目。

《高等学校会计制度》核算基建工程,通过“结转自筹基建”科目,转出结转基建时,借记“结转自筹基建”科目,贷记“银行存款”等相关科目。基建工程完工转增固定资产时,借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目,无需对结转自筹基建进行账务处理。

(6)冠名权核算。温州市《非营利性民办学校会计核算办法(试行)》会计科目说明中第1601号科目无形资产提出:本科目核算学校为开展业务、出租给他人或为管理目的而持有的且没有实物形态的非货币性长期资产,包括冠名权、商标权、著作权、土地使用权等。

此处所提出的对冠名权的核算也是《高等学校会计制度》所没有的。

2. 关于出资人回报的负债核算。民办高校设置了“应付回报”科目用于反映出资人的合理回报。温州市《非营利性民办学校会计核算办法(试行)》会计科目说明第2301号科目“应付回报”提出:本科目核算学校根据决策机构(理事会、董事会或者类似决策机构,下同)的决议,提取并应支付给出资人的回报。“合理回报”是民办高校特有的情况,《民办教育促进法》第七章第五十一条提出:民办学校在扣除办学成本、预留发展基金以及按照国家有关规定提取其他的必需的费用后,出资人可以从办学结余中取得合理回报。

公办高校由国家出资,不存在出资人取得合理回报的情况,《高等学校会计制度》不存在对出资人合理回报的核算分录。

3. 净资产核算。

(1)要反映民办高校出资人出资金额。《上海市民办高等学校会计核算办法(试行)》设置了“开办基金”科目,江苏省、广州市和温州市三个地方民办高校会计制度设置了“实收资本”科目来核算民办高校出资人的出资金额。《高等学校会计制度》净资产不设置此类科目。

(2)提出设置“发展基金”科目来核算民办高校通过计提等形式积累的用于学校发展的资金。《民办教育促进法实施条例》第三十七条提出:在每个会计年度结束时,捐资举办的民办学校和出资人不要求取得合理回报的民办学校应当从年度净资产增加额中、出资人要求取得合理回报的民办学校应当从年度净收益中,按不低于年度净资产增加额或者净收益的25%的比例提取发展基金,用于学校的建设、维护和教学设备的添置、更新等。上海市、江苏省、广州市、温州市四个地方民办高校会计制度都设置了发展基金科目。

《高等学校会计制度》净资产不设置此类科目。

(3)提出设置“风险保证金”科目来核算民办高校通过计提等形式积累的风险保证金,用于学校发生意外事故的处理。上海市、广州市、温州市三个地方的民办高校会计制度都设置了“风险保证金”科目。《高等学校会计制度》净资产不设置此类科目。

(4)提出民办高校净资产按是否受到限制分为限定性净资产和非限定性净资产。《上海市民办高等学校会计核算办法(试行)》第五十四条提出:如果资产或者资产所产生的经济利益(如资产的投资收益和利息等)的使用受到资产提供者或者国家有关法律和行政法规所设置的时间限制或(和)用途限制,则由此形成的净资产即为限定性净资产;国家有关法律和行政法规对净资产的使用直接设置限制的,该受限制的净资产亦为限定性净资产;除此之外的其他净资产,即为非限定性净资产。

《高等学校会计制度》净资产无此分类。

4. 学费、住宿费收入核算。《上海市民办高等学校会计核算办法(试行)》对学费和住宿费收入采用权责发生制进行核算,学费和住宿费收到后先记入“预收账款”科目,再按月分摊予以确认收入。

《高等学校会计制度》对学费和住宿费收入采用收付实现制予以确认。

5. 财务报告对比。上海市、江苏省、广州市、温州市四个地方民办高校会计制度都要求以权责发生制为核算基础,均提出编制现金流量表用以反映现金流入与流出。

《高等学校会计制度》采用的是收付实现制为核算基础,收入和支出即表现为现金流入与流出,不另外编制现金流量表。

五、我国民办高校会计制度建设思考

1. 现有的高等学校、民间非营利组织和企业会计制度不能完全适用于民办高校。虽然现有的《高等学校会计制度》能较好反映民办高校的教育经济行为,但其核算基础为收付实现制,只有部分经济业务或者事项的核算按制度规定采用权责发生制,无法核算清楚民办高校的办学成本,也不能反映民办高校出资人出资情况,对出资人

取得合理回报无法进行核算。

《民间非营利组织会计制度》虽然采用了权责发生制进行会计核算,但对出资人取得合理回报无法进行核算,也不能反映民办高校举办者出资情况,无法较好反映民办高校特有的教育经济行为。

《企业会计制度》也采用了权责发生制进行会计核算,对出资人取得合理回报能够进行会计处理,也能反映出民办高校出资人的出资情况,但其同《民间非营利组织会计制度》一样无法反映民办高校特有的教育经济行为。

2. 目前试行的地方民办高校会计制度填补了制度空白,在一定程度上起到了规范核算的作用。如要求按权责发生制进行会计核算,更合理地反映收入和培养成本,体现在资产期末减值测试、固定资产和基建工程入账会计处理、固定资产计提折旧、无形资产摊销、冠名权核算、学费和住宿费预收后按月分摊确认收入。重新设定净资产类科目,更清晰地反映和核算净资产,体现在反映出出资人出资金额、计提发展基金和风险保证金保障学校发展、对净资产按限定性和非限定性进行分类。要求编制现金流量表,更好地反映民办高校业务活动、投资活动和筹资活动对学校现金流入和流出的影响。

3. 应当建立全国统一的民办高校会计制度。虽然民办高校会计制度已经进入到建立地方行业性会计规章的过渡阶段,但是由于各个地方民办高校会计制度均是建构在某种会计制度之上,吸取其他会计制度某些核算方法,从而形成地方特有的民办高校会计制度,会计科目设置上存在较大差异,会计核算上也不尽相同,因此要进行横向比较甚为困难。《国家中长期教育改革和发展规划纲要(2010~2020年)》第四十四条明确提出:积极探索营利性和非营利性民办学校分类管理。依法建立民办学校财务、会计和资产管理制度。因此,应尽快建立全国统一的民办高校会计制度。

【注】本文受上海市民办高校骨干教师科研项目“中美民办(私立)高校会计制度比较研究”资助。

主要参考文献

1. 王耀忠,王红卫,薛楠.我国民办高校会计核算现状调研与问题分析.河北师范大学学报(教育科学版),2012;2
2. 张爱民.中国公办和民办高校会计制度改革研究.新会计,2009;9
3. 财政部.关于印发《民间非营利组织会计制度》的通知.财会[2004]7号,2004-08-18
4. 财政部.关于印发《事业单位会计制度》的通知.财会[2012]22号,2012-12-19
5. 财政部.关于印发《高等学校会计制度》的通知.财会[2013]30号,2013-12-30