

公认信息披露框架下 高校教育成本核算改进研究

杜 驰(博士)

(南昌航空大学经济管理学院 南昌 330063)

【摘要】 由于公共制度及准则体系的欠缺,我国高校未能在公认信息披露框架约束下有效进行教育成本的确认与计量,信息披露也不够充分。这限制了高校有效参与市场竞争以拓宽外部资源配置渠道的能力。因此,需要对源自市场领域的方法论进行修正与创新,以构建符合高校组织属性及运行规律的公共制度与准则体系。

【关键词】 公认信息 披露框架 高校教育成本

一、引言

对高校教育成本进行确认、计量与披露,具有重大现实意义。其深层动因是国家已经普遍将发展高等教育作为公共政策的重要组成部分,并促使高校从传统象牙之塔迅速转型为能够有效掌控自身资源的现代组织。由于以快速扩张为主线的高等教育发展没有伴随公共资金投入的同步推进,使得面向市场拓宽高校外部资源配置渠道变得极其重要,这一转化给高等教育带来了深刻变革,“在世界范围内,高等教育正由公共部门日益趋于市场

化,以市场为目标的高等教育体制改革将不可避免。”

经济领域市场主体有效运行需以完备的制度安排为前提,其中,财务信息公开披露制度是关键性的制度安排之一。其主要作用在于:为现有及潜在投资者、债权人、政府监管部门、客户及社会公众提供客观、可比的财务运营及成本、利润信息,以避免各方由于信息不对称而对经济运行作出误判或者投资决策失误。尽管各类市场主体所处行业、自身规模、产权结构千差万别,但是公认会计准则(GAAP)的存在,消弭了不同主体间的巨大差异,使其选

如果商誉可抵扣暂时性差异能够在企业正常经营过程中转回,且在未期间能够取得足够的应纳税所得额用以利用该可抵扣暂时性差异,那么不管该暂时性差异是由商誉初始确认产生、还是由后续确认产生,均应确认与此相关的递延所得税资产,同时确认递延所得税收益。

具体到不同的纳税环境,商誉暂时性差异是否确认相关的递延所得税负债或递延所得税资产,则应进行具体分析。

我国《企业所得税法实施条例》第六十七条规定:外购商誉的支出,在企业整体转让或者清算时准予扣除。也就是说,我国税法不允许商誉在企业正常经营过程中摊销并扣除,只在终止经营(即非持续经营)的条件下才允许扣除。因此在我国,商誉暂时性差异在企业持续经营的条件下无法转回,也就不应确认与此相关的递延所得税负债或递延所得税资产。

在国际会计准则的举例中所说的纳税环境下(比如某些税收管辖区域的税法允许商誉每年以一定的比率进行纳税扣除),商誉暂时性差异在企业正常经营过程中可

以转回,那么对于应纳税暂时性差异,应确认递延所得税负债以及递延所得税费用;对于可抵扣暂时性差异,如果未来很可能获得用来抵扣该暂时性差异的应税利润,则应确认相关的递延所得税资产及递延所得税收益。

主要参考文献

1. IASB. 国际财务报告准则 2008. 北京:中国财政经济出版社, 2008
2. 财政部. 企业会计准则——应用指南 2006. 北京:中国财政经济出版社, 2008
3. 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解 2010. 北京:人民出版社, 2010
4. 国务院. 企业所得税法实施条例. 国务院令 第 512 号, 2007-12-06
5. 财政部, 国家税务总局. 关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知. 财税[2009]59号, 2009-04-30
6. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京:经济科学出版社, 2006
7. 孙红梅. 如何理解暂时性差异的产生与流向. 财会月刊, 2012; 7

用广为认同的会计政策和会计处理方法,并基于统一的信息披露框架,对外充分披露其资金运营及成本利润等指标。这一信息披露制度成为现代市场经济运行的重要基石。但是对高校教育成本进行确认与计量存在很大困难,而且信息披露框架亦不健全。高校是从事学术研究及人才培养的公共组织,与市场存在一定距离,虽然也要面向市场进行资源配置,但其产出相对模糊,尤其所培养的人才不是物化的产品。为此,以经济组织迁移过来的成本效益指标来对高校组织绩效进行评价,在方法论上存在不足,有必要进行修正与创新,以构建符合高校组织属性的公认信息披露框架,并有效规范高校教育成本的确认与计量。

二、高校教育成本确认与计量的困局

我国高校作为公共预算约束下的事业法人,尚未真正进行教育成本确认与计量。《高等学校财务制度》(财教[2012]488号)和《高等学校会计制度》(财会[2013]30号)这两项制度,是经广泛讨论并反复修改后颁布实施的,相比修订前,这两项新制度尽管对加强教育成本核算有专门表述,但其制度框架和具体安排仍未突破预算会计的范畴,重点是对高校的事业支出重新进行分类和细化,意在更清晰地反映其支出结构。这离全面反映高校教育成本并按公认信息披露框架进行披露,还有很大差距,制度的缺失使得实务工作亦缺乏规范的工作指引。近年来相关部门围绕教育成本核算这一主题颁布了数个文件,但是这些文件在概念界定、核算原则及具体方法等方面存在极大差异,完全不具备可比性,反映出教育成本确认与计量领域的现实困局。

1.《高等学校教育培养成本监审办法(试行)》(以下简称《监审办法》)。该办法由国家发展与改革委员会于2005年颁布,其核心内容是界定了“生均培养成本”的概念及其构成,规定培养成本由人员支出、公用支出、对个人和家庭的补助支出、固定资产折旧等四部分构成。《监审办法》对生均培养成本的界定、确认与计量,不是考虑高校自身实际成本核算的需要,而是用于向社会各界公开成本信息以确定学费收取标准,从而为受教育者合理分担教育成本提供依据。这一成本不是严格意义上个别化的实际成本,其本质是价格主管部门按专业大类确认的基准定价成本。

如2014年2月,宁夏公布了本区成本调查监审局根据《监审办法》对宁夏大学等4所公立高校生均培养成本的监审情况。数据显示:生均培养成本从2005~2007年的1.51万元上涨到2010~2012年的2.026万元,涨幅为34.17%。为此,从2014年秋季起新生年度学费将进行调整,具体为:文史类拟由2600元调整为4200元;理工农类拟由2800元调整为4600元;医学类拟由3000元调整

为5500元;艺术类拟由6500元调整为8700元。调整后不同专业大类均保证了生均学费占生均培养成本的比例不超过25%这一国家硬性规定。可以看出,类似宁夏依据《监审办法》对高校专业按大类所核定的培养成本,口径非常粗糙,而且没有体现区域内不同高校及具体专业之间培养成本的实际差异,其作用主要是为本省区高校按专业大类确定学费标准提供一个向社会公开的基准依据。

2.《普通高等学校学生标准培养成本计算办法(初稿)》(以下简称《计算办法》)。该办法由教育部于2007年颁布,其核心内容是提出了“学生标准培养成本”的概念及其构成,规定学生标准培养成本由标准教职工人员成本、标准学生资助成本、标准日常教学维持成本、标准土地和固定资产使用成本等四部分构成,与《监审办法》的规定相比,虽然两者所规定的成本构成项目均为四项,但具体内容则完全不同。《计算办法》所界定的学生标准培养成本及其确认与计量,是供高校向政府行政主管部门报送年度财务数据使用,目的在于为高校自身获取教育公共财政拨款提供参考依据。

蒋玉珉(2009)依据《计算办法》测算了安徽师范大学的“学生标准培养成本”,具体如下:①标准教职工人员成本。人均工资福利以6万元计,教师数依据3万人标准招生规模,按18:1生师比确定标准数,管理人员与教师按4:6确定标准数,两类人员标准成本合计1.4亿元。离退休人员据实1121人,年成本约7000万元。三者合计为2.1亿元,除以学生人数3万人,得出年生均标准教职工人员成本为7000元。②标准学生资助成本。涵盖国家统一规定按学费比例提取的各类奖学金、助学金、物价补贴、勤工助学基金、医疗费用补助,年生均为1237元。③标准日常教学维持成本。按教育部本科教学工作水平评估合格的要求,四项经费年生均为1018元。此外,其他管理经费全校年生均700元。两项合计为1718元。④标准土地和固定资产使用成本。具体项目均按教育部本科教学工作水平评估合格标准测算,其中:土地成本支出按生均54m²计,每生每年约需347元;建筑物按生均14m²要求,每生每年建筑物折旧费用为926元;教学仪器设备更新费用,按年生均5000元,折旧10年,每年约需898元;图书资料费用按生均100册,每本按30元计,标准使用年限为5年,年生均约600元。

蒋玉珉的研究结论认为,“该校年生均培养成本为12725元,合计办学费用每年约为3.8亿元,而该校全年财政总收入约为2.6亿元,缺口为1.2亿元”。可以看出,该校标准培养成本没有剔除离退休人员的费用支出等与学生培养没有直接关系的开支,另外,标准成本各构成项目及所属明细也主要是依据教育部本科教学工作水平评估合

格这一标准来匡算,与实际情况有较大偏离。此外,“标准土地和固定资产使用成本”项目下的“土地成本”、“仪器设备成本”等明细,其成本是经一次性购置后逐年计提折旧(或摊销)予以确认的,正常使用后并不需要每年再支付现金成本,所以所谓的资金缺口为1.2亿元并不是真实的现金流量缺口。该标准培养成本核算数据,是学校出于最大化获取财政预算经费拨付的目的而向上级主管部门报送的,其成本构成项目计量以教育部本科教学水平评估的刚性规定为标准,同时未剔除与学生培养没有直接关系的离退休人员经费等开支,一定程度上具有高估自身培养成本、凸显财政困难的倾向,其标准培养成本并不“标准”,一定程度上有失客观公允。

3. 《关于报送有关调查数据的通知》(财教便函[2008]28号)(以下简称《通知》)。该通知由教育部于2008年印发,要求所属41所部属高校按期报送生均基本支出分学科情况统计表,并提供了计算学生培养成本的具体方法。《通知》以学校上报的财务决算报表数据为依据,以支出总额扣除科研、创收等无关费用后,即得出学生培养成本总额。再以学校上报的学生人数为基础,将本科生、硕士研究生和博士研究生按照1:1.5:2的折算比例折算为标准学生数。最后,分学科大类计算得出生均培养成本。

可以看出,《通知》并没有如上述的《监审办法》和《计算办法》一样明确生均培养成本的具体构成项目,而是以各校上报的财务决算数据为依据,从总支出中扣除与学生培养没有直接关系的科研、创收等支出后倒推出学生培养成本,从方法论上看,与前述两个办法均采用四个成本项目正向相加的成本核算思路完全相反。

刘经纬(2009)按照《通知》所明确的方法,就对外经济贸易大学的生均培养成本进行了确认与计量,计算得出该校2008年度生均培养成本:外语类为26 085元,非外语类为23 238元。问题在于,《通知》针对的是教育部部属高校,这类高校不仅数量很少,且各校的财政基础远比一般地方院校要好,通过依据财务决算支出数据扣除科研、创收等项目费用倒推得出培养成本的方法,适用面窄,而且这类高校成本数据与地方院校相比会高出不少,所以这一成本确认与计量方法是一种大致的匡算法,不是依据成本项目正向加成而进行的准确计量。

三、高校信息披露制度的缺失

从财务信息公开披露的角度看,我国高校在这方面的制度建设处于缺失状态,不能对高校教育成本确认与计量形成约束。由于所编制的财务报告主要是向政府财政及教育主管部门报送,适用面窄,信息不完备,尤其没有对成本费用类等体现资源配置效益的财务信息进行公允披露,远未满足社会各界利益相关方充分获悉相关信

息的迫切需要,进而限制了高校适应市场有效参与竞争以拓宽外部资源配置渠道的可行性。

目前实施的《高等学校财务制度》在1997年《高等学校财务制度》的基础上进行了相应修订,但是两者的框架体系基本保持了一致,最主要的变化是增设了第十章“成本费用管理”,以体现高校进行成本费用核算的重要性。这一章的第六十二条规定,“高等学校应当根据实际需要,逐步细化成本核算,开展学校、院系和专业的教育总成本和生均成本等核算工作。高等学校成本核算实施细则由国务院财政部门会同教育主管部门制定。实行内部成本费用管理的高等学校,应当建立成本费用与相关支出的核对机制,以及成本费用分析报告制度”。但是,这一原则性规定,并未在2014年1月1日开始实施的《高等学校会计制度》中得到切实体现。具体表现在:

1. 会计要素的划分不能适应成本费用核算的需要。《高等学校会计制度》规定,高校会计要素包括资产、负债、净资产、收入和支出等五项。与企业相比较,企业会计准则明确规定会计要素为资产、负债、净资产、收入、费用、利润等六项,其中“费用”包括成本(对象化的费用)以及“销售费用、管理费用、财务费用”等期间费用,成本核算的过程,其实就是对费用进行归集与分配,并和收入进行配比的对象化过程。但是《高等学校会计制度》五项会计要素的划分,仅是笼统规定了“支出”这一要素,并没有清楚厘定支出与成本、费用的概念边界,更无法与产出进行相应配比,从而未能对高校教育成本的核算搭建基本的要素框架。

2. 没有设置相应的成本费用类科目进行成本核算。《高等学校会计制度》将“事业支出”科目拆分为“教育事业支出”、“科研事业支出”、“行政管理支出”、“后勤保障支出”和“离退休支出”等五个一级会计科目,以更清晰地反映支出类别,这虽然为成本费用的核算提供了一定的财务信息渠道,但由于没有设置相应的成本费用类会计科目,亦没有就教育成本的具体构成项目予以明确,上述按类别归集的支出首先如何剔除与人才培养没有直接关系的部分,再扣减不宜直接对象化的期间费用,最后将与人才培养有关的费用予以对象化,以对实际成本进行确认与计量的过程,无法真正开展。此外,尽管新引入了固定资产“累计折旧”、无形资产“累计摊销”等科目,但并未就折旧与摊销设置对应的成本费用类科目,这样计提的折旧与摊销,实际上是“虚提”,其意图只是更公允地反映长期资产的净值,而未能充分考虑核算教育成本与费用的现实需要。

3. 财务报告框架没有体现对成本费用信息的公允披露。《高等学校会计制度》规定高校编制的财务报告应当包括会计报表及其附注,其中会计报表包括资产负债表、

收入支出表和财政补助收入支出表。比照《企业会计准则》,“损益表”可以对各类成本费用项目进行清晰披露,并与对应的收入相比,此外,“现金流量表”还就三类收支净额的成因进行了完整披露,以更全面反映资金周转与运营情况。而《高等学校会计制度》所规定的财务报告披露框架体系,显然没有体现对成本费用类信息的披露要求,由于没有编报成本费用类的综合财务报告,为此,《高等学校财务制度》第六十二条所明确的“应当建立成本费用与相关支出的核对机制”这一规定,缺乏付诸实施的基础和前提。

四、改进建议

针对上文所分析的高校教育成本确认、计量与披露方面的不足,应在学习借鉴国外成熟制度建设的基础上,结合我国具体国情,在准则体系建构与信息披露框架等方面进行完善与创新。

1. 尽快制定颁布会计准则体系,构建符合高校特性的成本核算制度。对高校教育成本确认、计量与披露予以规范的可行的专业准则,应在会计基本假设与信息质量要求的基本原则等方面达成共识。普遍适用于企业的“会计主体、持续经营、会计分期、货币计量”等会计基本假设,以及“可比性、一贯性、谨慎性”等信息质量要求的基本原则,应结合高校的组织属性进行修正与创新,并体现对我国高等教育发展实际情况的有效回应。

例如:①就“会计主体”这一基本假设,由于高校的教学、科研、社会服务等职能边界较为模糊,庞杂的学术支持、行政、后勤、研究院所、基金会、校友会、社团组织、附属学校和医院,甚至学校投资控制的经营实体等内部组织结构相对松散,如何清晰厘定高校教育成本确认、计量的边界和范围,并通过合适的框架进行信息披露较难明确。②不少高校在长期的办学实践中形成了具有很高声誉的文化价值传统,但是难以比照企业以“商誉”等形式通过“货币计量”予以确认。③同一地区斥巨资购置新校区的高校与仅依托原有校区办学的高校,前者取得土地使用权的支出在资本化以后,后续逐年摊销过程中对教育成本确认与计量的影响,是否符合可比性原则。④某一年度为应对教育部本科教学评估或申报博士点的巨额专项支出,扭曲了当年的成本信息,如何遵循一贯性原则。⑤在较长时期就业压力很大的背景下,就业率明显偏离均值的高校,表明产出了大量不被社会认可的“次品”,能否比照企业计提“存货跌价准备”计入“资产减值损失”作类似处理,以体现谨慎性原则。诸如此类实际问题都需要通过准则体系及制度框架的完备来达成共识并作出有效回应。

2. 统一高校教育成本确认与计量的方法论基础。就教育成本核算的方法论而言,应解决以下几方面问题:一

是明确成本确认与计量的具体方法。当前实践中所采用的匡算法、会计调整法、作业成本法以及不同方法之间适度结合的成本核算方法,没有形成被广为接受且容易操作的方法体系。二是成本构成项目的统一。这直接涉及教育成本核算的边界与范围,比照企业权责发生制的思路:凡是本期成本应负担的费用均应计入当期成本,凡不属于本期应负担的费用则应剔除,但会计核算中剔除哪些与学生培养无关的费用,并将与人才培养相关的支出完整纳入成本核算范围争议很大,诸如科研经费项目支出、公共行政支出等是否计入成本,依据什么方法计入,都需要达成共识。三是共同费用的处理。共同费用是指不能直接计入成本核算对象的间接费用以及期间费用,前一部分费用依据什么标准在不同专业与类别学生之间进行分摊,后一部分费用如何体现对教育成本的影响,亦需要达成共识。为此,对高校教育成本确认与计量的方法论基础进行统一,是亟待解决的问题。

3. 完善高校财务报告体系及信息披露制度。由于高校财务报告目前主要是向政府行政部门报送,未形成向社会披露财务信息的惯例与制度,所以高校教育成本信息属外界难以知悉的“暗箱”,有限的个别信息披露也零散、随意,缺乏可比性,严重滞后于社会各界对成本费用信息公允、系统披露的迫切需要。现行《高等学校会计制度》所规定报送的财务报告,并未涵盖教育成本费用方面的报告。为此,有必要增加“教育成本确认与计量报表”,就人才培养的直接成本、归集分摊的间接成本、不宜分摊的期间费用等项目分明细进行充分披露。同时,为兼顾满足高校预算会计以及财务会计两方面的需要,可以收付实现制为基础编制收入支出表和财政补助收入支出表等财务报告向政府行政部门报送,以权责发生制为基础编制成本确认与计量等财务报告向社会公开披露,从而充分满足政府、企业、行业、受教育者、教育投资者等各利益相关方全面获悉高校财务信息的需要,实现信息披露框架公允、相关、可比的目的。

【注】本文系全国教育规划教育部青年专项课题“高等教育参与欠发达地区发展型社会变迁的可行性研究”(编号:EIA100423)的研究成果。

主要参考文献

1. 弗兰克·纽曼著.李沁译.高等教育的未来:浮言、现实与市场风险.北京:北京大学出版社,2012
2. 蒋玉珉.中国公办高校资源配置问题的案例研究.教育研究,2009;1
3. 美国联邦会计准则顾问委员会.美国联邦政府财务会计概念与准则公告.北京:人民出版社,2004
4. 王志成.我国高校教育成本核算探析.财会月刊,2007;11