中国教育财政

怀仁怀朴　唯真唯实

北京大学中国教育财政科学研究所

2015 年第 12-1 期（总第 111 期）　　2015 年 12 月 7 日

编者按：2015 年 7 月 16-17 日，由北京大学中国教育财政科学研究所主办，云南省红河州建水县教育局协办的“中小学财务会计改革与教育成本计量研究暨教育支出功能分类改革研讨会”在云南省建水县召开。会议邀请了著名学校财务会计专家、教育经济学家袁连生教授做“中小学财务会计改革与教育成本计量理论”的专题报告；并且，与会代表结合国务院关于政府会计制度改革的政策精神，针对权责发生制和教育支出功能分类方法在学校财务核算实践中存在的若干问题进行了深入的研讨。

我们整理了相关会议发言与讨论，分三期简报予以编发，与各位同仁分享，以促进相关的讨论与交流。

本文是在袁连生教授专题报告基础上，由张雪博士整理而成。

公办中小学财务会计制度：历史沿革与改革展望

袁连生　张 雪*

公办中小学的财务制度和会计制度主要是依据我国事业单位的财务和会计相关规章制度并结合中小学校的财务管理和会计核算的特点进行制定的。改革开放以来，随着我国事业单位财务制度和会计制度的改革，公办中小学财务会计制度也进行了三次改革和调整，在即将全面开展的政府权责发生制会计改革

* 作者简介：袁连生，北京师范大学工商管理学院教授；张雪，云南师范大学高等教育与区域发展研究院讲师。

的背景下，公办中小学又即将面临另一次更大幅度的财务会计制度改革。本文首先对中小学财务会计制度的历史沿革进行了梳理，然后对以权责发生制为基础的政府财务报告制度和政府会计准则改革及中小学校财务会计制度未来面临的改革趋势进行了概述。

一、改革开放以来的三次改革

1. 1988 年的改革

1988 年，财政部制定并发布的《事业行政单位预算会计制度》取代了 1966 年发布的《行政事业单位会计制度》，其中将事业行政单位分为三类：全额预算管理单位、差额预算管理单位和自收自支预算管理单位，反映了改革开放后事业行政单位收入来源多元化、财政预算外资金大幅度增加的现实情况。但这种会计制度的主要目标是为政府进行预算管理提供信息，因此只要求事业行政单位编制资金活动情况表和经费支出明细表，并没有提出编制资产负债表的要求。

公办学校作为事业单位，遵循这一会计制度。

2. 1998 年的改革

1996 年，财政部发布经国务院批准的《事业单位财务规则》，从 1997 年开始实施。《事业单位财务规则》将事业单位财务管理规则与行政（政府）单位的财务管理规则加以分离，对原有的管理制度进行了较大的改革。财政部、国家教委根据《事业单位财务规则》和有关法规并结合各类公办学校的特点，制定了《中小学校财务制度》和《高等学校财务制度》，从 1997 年 1 月 1 日起在全国公办中小学和高校实施。《中小学校财务制度》对公办中小学校财务管理体制、预算管理、收入管理、支出管理、结余及分配、专用基金管理、资产管理、负债管理，以及财务清算、财务报告和分析、财务监督进行了规范。

1997 年，财政部颁布了《事业单位会计准则（试行）》和《事业单位会计制度》，并于 1998 年开始在全国实行，1988 年的《事业行政单位预算会计制度》同时废止。

1998 年，财政部和教育部根据《事业单位财务规则》、《事业单位会计准则（试行）》、《事业单位会计制度》和《中小学校财务制度》，结合公办中小学校会计核算的特点，制定颁布了我国第一部《中小学校会计制度（试行）》，并于

当年1月1日起在全国实行。《中小学校会计制度（试行）》规定了学校会计的任务、原则、核算基础、记账方法和会计报表的格式、内容，确立了学校会计核算的新模式，对全面真实地提供学校的财务信息、提高学校财务管理水平具有重要的意义。这次会计改革的主要内容有：

（1）明确会计主体：会计核算和报表覆盖的主体是学校自身的教学、科研和社会服务资金，学校所属独立核算、自负盈亏的校办产业不纳入学校核算。

（2）全部资金纳入统一核算：取消预算内外资金分别核算的要求，按照“收入按来源、支出按用途”的原则对学校收入和支出重新分类，除基建经费外全部统一纳入核算范围，比较真实、全面地反映学校的收支状况。

（3）确立新的会计要素与平衡公式：改革前，采用资金来源、资金运用和资金结存3大类会计要素，平衡公式为：资金来源-资金运用=资金结存。改革后，会计要素为资产、负债、净资产、收入和支出，会计平衡公式为“资产-负债=净资产”。新的会计制度改变了过去没有将资产、负债和净资产作为会计要素的做法，能提供更加全面的学校财务状况信息，有利于加强资产管理、分析和控制财务风险。

（4）完善核算基础：规定学校会计核算基础是收付实现制，但经营性收支业务和实行内部成本核算的勤工俭学收支采用权责发生制。学校事业活动收支和经营活动收支采用不同的核算基础，有利于对经营活动进行成本核算。

（5）改变记账方法：改变过去的资金收付记账法，规定学校采用借贷记账法记账，与企业记账方法和国际通用记账方法接轨，有利于会计信息的交流和会计人员的流动。

（6）规范会计报表：规定学校编制和提供的会计报表包括资产负债表、收入支出表、附表（基本数字表）及收支情况说明书等。

3. 2013年的改革

随着公共财政体制的完善及《国家中长期教育改革与发展规划纲要（2010-2020）》的实施，包括学校在内的行政事业单位财务管理的制度环境发生了很大的变化，如实行了部门预算、国库集中支付、政府采购、非税收入管理、政府收支分类等大量改革，财务管理的内容、规则和信息需求发生了很大的变化，原有的财务制度和会计制度已不能适应各方面的要求，需要进行修订。

2012 年，财政部根据财务会计制度环境和业务内容的变化，修订了《事业单位财务规则》、《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》，并于 2013 年开始实施。同年，财政部和教育部对 1997 年制定的《中小学校财务制度》进行了修订，修订后的制度在 2013 年开始实施。新的《中小学校财务制度》有以下几个方面的变化，对各级学校的会计核算和会计信息等方面提出了新的要求：

（1）完善了预算管理制度。对预算编制的依据、原则、程序和预算调整等提出了更加具体的要求，重点增加了决算管理的有关规定。

（2）调整了收入和支出分类与口径。根据政府收支科目改革的要求，将财政补助收入规定为从同级财政部门取得的各类财政拨款。

（3）增加了收支管理的内容。适应公共财政改革的要求，增加了国库集中支付、政府采购、支出绩效和票据管理等内容。

（4）完善结转和结余管理的规定。分别明确了财政拨款和非财政拨款结转和结余资金的管理和使用。

（5）强化资产管理。调整了固定资产分类和价值标准；要求学校严格控制对外投资；不得使用财政拨款及其结余进行对外投资；出租、出借资产，应当按照国家有关规定经主管部门审核同意后报同级财政部门审批；投资收益及出租、出借收入，应纳入学校预算进行统一核算和统一管理。

（6）建立健全财务风险控制机制。要求高等学校规范和加强借入款项管理，严格执行审批程序，不得违反规定举借债务和提供担保。严禁义务教育阶段学校举借债务。

（7）完善财务监督制度。要求学校对财务运行的全过程实施监督，形成事前监督、事中监督、事后监督相结合，日常监督与专项监督相结合的监督机制；建立健全内部控制制度、经济责任制度、财务信息披露制度等监督制度；自觉依法接受主管部门和财政、审计部门的监督。

2013 年，财政部修订颁布了《中小学校会计制度》，对公办学校会计制度进行了进一步的改革，并于 2014 年开始实施。这次改革的主要内容有以下两个方面：

（1）大幅度调整和增加会计科目：如用“短期投资”和“长期投资”取代“对勤工俭学项目投资”和“其他对外投资”；取消了“事业基金”中的“一般

基金”和“投资基金”；增设了“在建工程”、“财政补助结转”、“财政补助结余”等科目。

（2）改革了会计报表的格式与内容：除资产负债表和收入支出表外，增设了财政补助收入支出表；资产负债表和收入支出表中的项目有很大调整。

二、即将到来的改革

1. 改革的背景——政府权责发生制会计改革

从 1989 年新西兰政府开始实行政府会计权责发生制改革以来，越来越多的西方发达国家政府会计采用了权责发生制作为核算基础，并形成了权责发生制基础上的政府综合财务报告制度。传统的政府会计以收付实现制为核算基础，主要是为了满足政府管理部门对预算过程的控制，监督预算收支执行的合法性。而随着社会经济的发展和政府管理与评价模式的改变，西方发达国家开始着力于进行以权责发生制为基础的政府会计改革，主要原因有以下几个方面：

首先，始于上世纪初期的经济危机对政府会计改革具有直接且重要的影响。政府如何节约运营成本、提高运营的效率与绩效成为了公众关注的焦点，为刺激经济复苏发行的政府债券也需要通过会计系统提供债券评级依据并防范政府偿债风险，经济萧条时期的财务管理和绩效评价等因素共同驱动了西方发达国家政府会计的改革。

其次，全球经济一体化的趋势促使各国政府提供具有国际可比性的政府会计信息，而国际性金融危机的出现使得各国政府开始重视提高政府财务信息的质量和透明度，以保证财政的可持续发展能力。

另外，以结果和产出管理为基本特征的新公共管理理念的盛行，敦促各国政府不断提高政府管理水平，加强公共受托责任的绩效评价，提供全面的财务信息和业绩信息以满足政府管理部门、政府各职能部门及广大公众等不同信息使用者的信息需求，并为国家长期的财政决策、债务风险及运行绩效等方面提供更为全面准确的数据支持。

传统的政府会计系统是以收付实现制为基础的预算会计，主要以预算资金运动为对象，仅仅反映了预算及其执行情况的状况，而在反映政府的绩效情况和相关公共受托责任等信息方面具有一定的局限性。在收付实现制基础下，政府的部分债务被隐藏，从而政府的负债情况得不到全面准确地记录和反映，致

使政府的财政风险增加；收付实现制以现金实际收付作为确认时点，往往会造成由于刻意减少当期支出而导致的年终结余不实等现象；在收付实现制基础上编制的财务报表不能客观、全面地反映政府的财务活动，也无法真实、完整地反映政府的受托责任，不利于绩效管理和考核，不能满足政府管理当局、政府部门及政府会计信息使用者的需求。

权责发生制也称为应计制，不同于收付实现制只以交易或事项的实际收付作为确认和计量标准，权责发生制对于凡是当期实际已经发生的收入和费用，无论款项是否实际收付，都应确认为当期的收入和费用，要求一定会计期间内发生的收入和费用要能相配比，进而能够提供更准确全面的成本信息。在权责发生制基础下，由于收入和费用的确认时间与现金实际收付之间存在差异，资本化的资产和负债因此产生，将政府会计的对象扩展到整个预算资金运动的连续过程及政府活动累积的结果上，从而更能真实地反映会计主体的财务状况。相对于收付实现制基础上的财务报告，以权责发生制为基础的政府财务报告可以更加全面、真实地反映政府的财务状况、运行绩效和受托责任，更有利于公众和其他信息使用者的决策和问责。

从 20 世纪 80 年代初开始，由新西兰率先发起，澳大利亚、英国、加拿大、美国等西方国家先后进行了政府会计和预算改革，改革的核心内容是在政府预算编制和政府会计核算中逐步引入权责发生制。经历了 20 多年的改革和实践，许多国家已经基本建立了以权责发生制为主要核算基础的政府会计体系，为政府绩效评价制度提供了技术基础，有力地推动了政府公共管理改革，加强了对政府资产的管理和监督，建立起了全面有效的政府财务报告制度。其中，新西兰、澳大利亚、英国和加拿大等国家改革得比较彻底，实行完全的权责发生制，在所有的政府会计科目上都采用权责发生制进行核算，资产要予以资本化，固定资产要计提折旧。美国、英国、加拿大和澳大利亚等国家根据国际公共部门会计准则委员会确定的政府会计目标，分别结合本国实际情况制定了各自的政府财务报告目标，但其核心内容基本相似，都要求提供权责发生制基础下的政府财务状况和政府运营情况的信息。另外，法国政府还在其中央政府会计准则中提出进行成本计量以提供管理决策有用信息的政府会计目标。以权责发生制为基础的政府财务报告一般包括资产负债表、运营报表和现金流量表三

个财务报表，另外还包括财务报表附注、会计政策说明及其他必要补充信息等内容。

我国现行的预算会计制度体系中，总预算会计、行政单位会计和事业单位会计（除经营性业务之外）都采用基于收付实现制的核算基础，政府财务报告制度实行以收付实现制政府会计核算为基础的决算报告制度，主要反映政府年度预算执行情况的结果，对准确反映预算收支情况、加强预算管理和监督发挥了作用，但无法科学、全面、准确地反映政府资产负债和成本费用，不利于强化政府资产管理、降低行政成本、提升运行效率、有效防范财政风险，提供的财务信息远远不能满足政府自身、公众和其他利益相关者的需要。最典型的是地方政府债务的信息，中央政府无法确切掌握。由于收付实现制只反映当期实际的还本付息数，不能计提利息支出，政府的负债无法反映应由本期负担、以后年度偿付的利息数，一些地方政府为企业提供担保等事项形成的或有负债也没有予以充分披露，从而无法真实地反映政府财务状况，夸大了政府可支配的财政资源，不利于政府防范财政风险，为财政经济的持续良好地运行带来隐患。

为了建立现代财政制度、促进财政长期可持续发展和推进国家治理现代化，2013 年 11 月，《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中提出要建立权责发生制政府综合财务报告制度，正式拉开了政府权责发生制会计改革的序幕。2014 年 12 月，国务院批转财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》，提出了改革的任务和步骤。

改革任务主要有以下四个方面：

（1）建立健全政府会计核算体系。推进财务会计与预算会计适度分离并相互衔接，在完善预算会计功能基础上，增强政府财务会计功能，夯实政府财务报告核算基础，为中长期财政发展、宏观调控和政府信用评级服务。

（2）建立健全政府财务报告体系。政府财务报告主要包括政府部门财务报告和政府综合财务报告。政府部门编制部门财务报告，反映本部门的财务状况和运行情况；财政部门编制政府综合财务报告，反映政府整体的财务状况、运行情况和财政中长期可持续性。

（3）建立健全政府财务报告审计和公开机制。政府综合财务报告和部门财

务报告按规定接受审计。审计后的政府综合财务报告与审计报告依法报本级人民代表大会常务委员会备案，并按规定向社会公开。

（4）建立健全政府财务报告分析应用体系。以政府财务报告反映的信息为基础，采用科学方法，系统分析政府的财务状况、运行成本和财政中长期可持续发展水平。充分利用政府财务报告反映的信息，识别和管理财政风险，更好地加强政府预算、资产和绩效管理，并将政府财务状况作为评价政府受托责任履行情况的重要指标。

改革步骤分为以下三个阶段：

（1）2014-2015 年

①组建政府会计准则委员会。

②修订发布财政总预算会计制度。

③制定发布政府会计基本准则。

④研究起草政府会计相关具体准则及应用指南。

⑤制定发布政府财务报告编制办法和操作指南。

（2）2016-2017 年

①制定发布政府会计相关具体准则及应用指南。

②开展政府财务报告编制试点。

③研究建立政府综合财务报告分析指标体系。

（3）2018-2020 年

①制定发布政府会计相关具体准则及应用指南，基本建成具有中国特色的政府会计准则体系。

②完善行政事业单位财务制度和会计制度、财政总预算会计制度等。

③对政府财务报告编制试点情况进行评估，适时修订政府财务报告编制办法和操作指南。

④全面开展政府财务报告编制工作。

⑤研究推行政府成本会计。

⑥建立健全政府财务报告分析应用体系。

⑦制定发布政府财务报告审计制度、公开制度。

2014 年 12 月，财政部公布的《政府会计准则——基本准则（征求意见

稿)》[1]指出，准则的适用范围为各级政府、各部门（含直属单位，下同）、各单位（以下统称政府）；还说明了政府会计体系与核算基础，即政府会计由财务会计和预算会计构成，财务会计应当采用权责发生制，预算会计一般采用收付实现制，预算会计中实行权责发生制的特定事项应当符合国务院的规定；明确了政府财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

2. 改革展望——公办中小学会计改革趋势

（1）公办学校将适用《政府会计准则》

《政府会计准则—基本准则（征求意见稿)》第二条（适用范围）指出，本准则适用于各级政府、各部门（含直属单位，下同）、各单位（以下统称政府）。政府编制部门报表和合并报表时，公办学校财务报表需要合并到教育部门报表中，进而合并到政府综合财务报表中。如果公办学校不适用政府会计准则，合并基础将有所不同。

因此，公办学校会计准则的适用经历了这样的一个过程：1998 年前，适用政府会计准则（《行政事业单位会计制度》)；1997 年以来，与政府会计适度分离，适用《事业单位会计准则》及相关制度；2020 年后，又将适用于新的《政府会计准则》。

（2）公办学校会计改革的主要内容

①会计改革的核心内容：会计核算基础由收付实现制转变为权责发生制。

②会计要素的变化：由过去的资产、负债、净资产、收入和支出转变为资产、负债、净资产、收入和费用，费用将取代支出成为新的会计要素，费用的分类将取代支出的分类。

③会计核算的改革：费用的核算将是核算的主要内容。

《政府会计准则—基本准则（征求意见稿)》中关于费用的相关规定如下所示：

第三十八条（费用定义） 费用是指报告期内导致政府净资产减少的服务潜能或经济利益流出金额。

第三十九条（费用确认） 费用的确认应当同时满足以下条件：（一）与费用相关的服务潜能或者经济利益很可能流出政府；（二）服务潜能或者经济利益

[1] 《政府会计准则——基本准则》已于 2015 年 10 月 23 日公布，自 2017 年 1 月 1 日起施行。

流出会导致政府资产减少或者负债增加；（三）流出金额能够可靠地计量。

第四十条（费用列示） 符合费用定义和费用确认条件的项目，应当列入收入费用表。

需要特别指出的是，国务院于2015年1月发布了《关于机关事业单位工作人员养老保险制度改革的决定》，决定从2014年10月开始，建立独立于机关事业单位之外、资金来源多渠道、保障方式多层次、管理服务社会化的养老保险体系，对包括教师在内的机关事业单位人员实行新的养老保险制度。新的教师养老保险制度的核心是基本养老保险制度与职业年金制度。由此可见，养老费用将是学校薪酬费用的重要内容。

④在费用核算的基础上，有可能进行学校成本的核算：

《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》中有研究推行政府成本会计的内容，如第六条中提到财务报告的目标是向财务报告使用者提供与政府财务状况、运行情况（含运行成本）和现金流量等有关的信息；

《政府会计准则——基本准则（征求意见稿》中，也有几个地方涉及提供运行成本的内容，如第五十三条中指出，收入费用表是指反映政府在一定会计期间运行情况和运行成本的报表。

⑤财务报告目标及内容的调整：

《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》第六条规定，政府应当编制财务报告和决算报告。财务报告的目标是向财务报告使用者提供与政府财务状况、运行情况（含运行成本）和现金流量等有关的信息，反映政府偿债能力和受托责任履行情况，有助于财务报告使用者做出决策或进行监督和管理。政府财务报告使用者包括债权人、政府自身和其他利益相关者。

国际公共部门会计准则委员会（IPSAS）提出，公共部门的会计目标是提供给使用者有用的信息，有助于其做出经济决策和对公共部门进行问责。财务会计信息的使用者是资源的提供者和服务的接受者以及他们的代表（立法机构及成员）。

因此，公办学校将需要提供财务报告，财务会计信息的使用者将由内部利益相关者为主转为内外部利益相关者并重，兼顾教育部门内部控制和国家层面宏观管理的需要，以及公众等外部信息使用者的多重需求。

⑥会计报表改革：

《政府会计准则——基本准则（征求意见稿》中相关规定如下所示：

第四十九条（财务报告定义和内容） 财务报告是反映政府某一特定日期的财务状况和某一会计期间的运行情况和现金流量等信息的文件。

第五十一条（财务报表） 财务报表是对政府财务状况、运行情况和现金流量等信息的结构性表述。

财务报告应当包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。财务报表包括会计报表和附注。会计报表至少应当包括资产负债表、收入费用表、现金流量表等报表。政府根据相关规定应当编制合并财务报表。

新的报表将是资产负债表、收入费用表、现金流量表，后两个报表将取代收入支出表和财政补助收入支出表，报表的种类、内容和格式将发生重大变化。

⑦对学校会计信息质量将提出更高的要求：

《政府会计准则—基本准则（征求意见稿)》中对会计信息质量的要求为：可靠性、全面性、及时性、可比性、相关性、实质重于形式、可理解性。

三、结语

改革开放以来，中小学财务会计制度经历了三次改革，主要以事业单位财务会计制度为基础，结合中小学校的特点，形成了2013年修订完成且现今仍适用的《中小学校财务制度》和《中小学校会计制度》。而随着公共财政体制的变革和即将到来的权责发生制政府财务报告制度改革和政府会计改革，公办中小学校的财务会计制度又将面临一次较大幅度的改革，这次改革将使公办学校的会计核算基础、会计要素、会计核算内容、会计报表的格式及会计信息质量都发生很大的变化，通过编制反映学校资产、负债、费用和成本的财务报告，以利于政府相关部门的经济决策并对学校运行绩效进行有效的管理和监督，满足不同财务会计信息使用者的需求。

上期回顾

2015 年第 11 期（总第 110 期）

如何建立兼顾公平与效率的教育财政体制机制？

摘要：本文概括了 2005 年以来我国教育财政政策的演进，分析了这一轮教育财政体制机制的政策调整对教育公平或效率目标的达成的影响，指出我国的 A 字型教育系统需进一步改善，财政性、非财政性教育投入“一条腿粗、一条腿细”的局面需要扭转，并对此提出了政策建议。

《中国教育财政》由北京大学中国教育财政科学研究所主办；旨在反映本所最新的学术科研活动；相关内容仅体现作者本人观点，并不必然代表本所的立场。

文章内容仅供参考，如需转载须事先征得本研究所同意。

本期印发：1800 份

下载网址：http://ciefr.pku.edu.cn

主办单位：北京大学中国教育财政科学研究所

责任编辑：毕建宏　黄春寒

电　　话：010-6275-9700

地　　址：北京市海淀区颐和园路 5 号

北京大学教育学院楼 413 室（100871）

电子信箱：newspaper@ciefr.pku.edu.cn

传　　真：010-6275-6183

微信公众号：中国教育财政