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 12-2 期（总第 111 期）　　2015 年 12 月 7 日

编者按：本文是在袁连生教授“中小学财务会计改革与教育成本计量理论”专题报告和与会者讨论基础上，由张雪博士整理而成。

教育成本计量与支出功能分类改革的实践

张 雪　袁连生*

教育成本是政府部门、学校、学生和家长以及研究人员都会关注的焦点问题。政府部门需要了解教育成本，以此作为制定拨款标准、学费标准、学生资助标准及财政资金监管的重要依据；对学校管理者而言，核算教育成本是加强学校管理、提高学校资源利用效率的有效工具；对学生及家长而言，教育成本可作为教育投资决策的重要参考依据；对于研究人员来说，教育成本是许多研究工作的基础性数据。现有的统计数据和会计记录数据都无法得到确切的教育成本信息，需要运用会计调整法或者会计核算法，在权责发生制的核算基础上对经费支出按照功能属性进行归集与分配，得到教育教学所消耗的当期费用，然后进一步通过将属于教育教学的费用归集和分配到特定对象或项目上，从而得到相对准确的教育成本信息。

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

目前公办中小学会计采用经济分类科目记录教育支出信息，无法了解教育经费在教育教学各项职能上的配置，不便于计量培养学生的教育成本。在收付实现制的会计核算基础上，学校通过支出功能分类改革可以了解教学、管理等各项职能活动经费支出的总量和结构，在政府会计和综合财务报告制度改革的背景下，公办中小学以权责发生制为基础的支出功能分类改革则可以让学校既能得到各项教育教学职能支出结构信息，又便于教育成本的准确计量。

一、教育成本计量理论

1. 教育成本的相关概念

教育成本的本质是受教育者接受教育服务而耗费的资源价值，它既可以表现为教育资源的购买价格，也可以表现为因资源用于教育所造成的价值损失。因此教育成本既包括以货币支出为表现形式的实支成本，也包括经济学中的“机会成本”。根据以上定义，受教育者个人的教育成本既包括向学校缴纳的学费、住宿费、书本费、文具费、服装费及餐费、交通费等生活差距费[1]，也包括因上学而放弃的收入和资金的收益损失等；学校的教育成本包括用于提供教育服务的人员经费、业务费、公务费、设备购置费、修缮费等，还包括学校的土地、楼房等各种资产的投资收益损失及各种税费优惠减免[2]等。鉴于机会成本难以精确、经济地加以衡量，结合研究的主要目的，本文的教育成本仅指发生在学校层面的实支成本，即表现为以货币支出的形式且在学校会计账簿上有据可查的为提供教育服务而耗费的资源价值。

这里需要特别指出教育支出、教育费用和教育成本三个概念的联系与区别：（1）教育支出，是指流出学校或教育系统的资金或货币，教育支出信息可以直接通过收付实现制会计核算获得；（2）教育费用，是指学校或教育系统提供教育服务所消耗资源的价值，教育费用信息可以通过权责发生制会计获得，也可以在收付实现制会计数据的基础上，通过调整计算获得；（3）教育成本，是指提供某一项或一类教育产品的费用，是对象化的教育费用。教育成本信息需要在教育费用信息的基础上，通过归集和分配过程获得。因此，教育支出是一个现金流的概

[1] “生活差距费”指的是因为接受教育所需要支出的额外的生活费用，不包括每天必须花费的衣食住行费用。

[2] “税费优惠减免”属于教育成本中“机会成本”的范畴，对应文中所提到的“因资源用于教育所造成的价值损失”。

念，在会计账簿上表现为资金在一段时期内的流动数量及方向；教育费用是消耗的价值概念，一般无法从收付实现制为核算基础的会计账簿上直接观察或得出，需要按照权责发生制原则进行数据调整后计算得到；而教育成本是将消耗的价值归集到某一主体上，在得到教育费用的基础上，通过归类得到以不同对象为资源耗费载体的教育费用，需要一个合理分配的过程。

2. 教育成本对象与分类

出于管理或决策的目的，需要了解一项教育活动或事件的成本，这一活动或事件就是教育成本对象。教育成本对象是教育资源耗费的载体，教育成本对象可以是一项活动、一个项目、一个学校、一个班级、一个学生、甚至一个学分，等等。

将社会组织作为成本对象，可以分为家庭教育成本、学校教育成本、社会教育成本；将学校内的组织或活动作为成本对象，可以分为学校成本、学段成本、年级成本、班级成本、学科成本；或者教学成本、科研成本、社会服务成本、管理成本、支持成本等；将学校成本对象扩展至个人，或者将总成本平均到每个学生，得到生均成本或单位成本。

根据教育资源消耗与教育成本对象的关系，可以将教育成本分为直接成本和间接成本两部分：直接成本，是指与成本对象直接相关的、能够经济而又方便地进行追溯的成本；间接成本，是指与成本对象相关但不能经济而又方便地追溯到各个成本对象的成本。间接成本通过成本分配的方法分配给各个成本对象。

3. 教育成本的计量方法

教育成本计量的方法一般有三种：统计调查法、会计调整法和会计核算法。其中，统计调查法主要利用现存的教育经费统计调查资料进行宏观层面的数据分析，这一方法最大的问题是得到的教育成本数据不准确，以收付实现制为基础的教育经费统计指标，包含了一些不属于当期教育成本的内容，比如离退休人员的费用，又缺少一些应该计入教育成本的项目，如在职教职工的退休养老费用等。会计调整法是根据学校教育经费收支的会计记录，经过适当地调整，将教育经费支出数据调整为教育成本数据。这种转换调整的基础是会计核算的成本计量原则，因此可以得到较为准确的教育成本数据。会计核算法是指利用学校会计系统，通过设置、登记账簿，记录教育资源的耗费，计算教育成本。系统准确的学校教

育成本信息（机会成本除外）只能来自会计系统的账簿记录。

由于目前我国公办学校没有进行教育成本核算，计量学校教育成本主要使用的是会计调整法，即根据现有学校以收付实现制为核算基础的会计资料，按照成本核算的会计原则进行数据调整，得到相对准确的教育费用信息，进而计量学校的教育成本信息。将教育经费支出转换为学生培养成本的成本核算会计原则包括以下几个：

（1）权责发生制原则

权责发生制又称为应计制，指会计主体收入和费用成本的确认，均以权利已形成和责任已发生为标准。按照这一标准，对于收入，无论款项是否收到，均以权利形成确定其归属期；对于费用成本，不论款项是否付出，均以支付责任的发生确定其归属期。

（2）配比原则

配比原则又称为收益成本配合原则，要求费用成本与其相关的受益相配合，即将某一会计期间的费用成本或归集于某些对象上的费用成本，要与相关的收入或产出相配合、相比较。配比原则既强调一个会计期间的费用成本与该期间的收入或产出配合比较，又强调一个项目的费用成本与该项目的收入或产出配合比较。前者确定一个时期的成果，后者确定一项产出的成果。

（3）划分收益性支出与资本性支出的原则

这一原则要求合理区分收益性支出与资本性支出。凡是支出的效益仅与本会计年度相关的，应当作为收益性支出，计入本年度的费用成本；凡是支出的效益与几个会计年度相关的，应当作为资本性支出，并在产生效益的几个年度内均衡地摊销，分别计入几个年度的费用成本。收益性支出通常用于人工、材料等经常性项目的支出；资本性支出通常是为取得固定资产、无形资产等长期性资产而发生的支出。这一原则的重要意义在于确定哪些支出应计入当期成本，哪些支出不能计入当期成本。

权责发生制原则、配比原则和划分收益性支出与资本性支出原则是密切相关的，从不同方面规范会计主体正确计算收入和成本，是计量学校教育成本中必须遵循的基本原则。

会计调整法对教育费用的调整、计算和分配大致可以分为以下几个步骤：(1)

按经费的用途进行归集，剥离与培养学生无关的非教育教学费用。例如与当期学生培养无关的对校医院等附属单位的拨款、对校办产业的投资和补助、离退休人员的社会保障费用、企业化管理的后勤部门的经营管理费用等，另外高等院校中的科研经费不完全用于学生教学，因此应部分计入学生培养成本。(2) 区分本期费用与非本期费用和补充计入账外的教育教学费用。按照划分收益性支出与资本性支出的原则，对于本期购置教学用固定资产的支出，应作为固定资产价值的增加，通过计算折旧费将本期消耗的部分计入学生培养成本，对以前购置本期还在使用的教学用固定资产，也要计算本期折旧费，将其计入本期学生培养成本。另外，在职教师的养老费和医疗费等需要补充计入本期的教育教学费用成本当中。(3) 合理分配公共费用。公共费用是指多个成本对象或项目共同消耗而需要合理分配的费用。比如高校主要有教学、科研和社会服务三个功能，因此一些共同使用的教室、实验室等场地设施、行政管理工作及后勤服务工作中所发生的公共费用应在教学、科研和社会服务三个功能间进行合理分配。

可以看出，会计调整法需要按照成本核算会计原则中的配比原则，对与教育教学相关的教育支出数据进行归集，剥离与教育教学无关的费用并补充计入账外的教育教学费用，将属于学生培养的教育教学的收益与成本相配合，然后通过权责发生制为基础的会计数据调整，划分收益性支出与资本性支出来区分本期费用与非本期费用，进而得到当期学生培养的教育成本信息。这一计量方法的重点和难点是将教学与其他功能共同分摊的费用进行合理分配。这种不能直接分配到特定功能或对象的费用又被称为间接成本，间接成本分配的原则包括：(1) 因果关系：根据引起资源使用量的变量分摊费用。如实验室费用在教学和科研中的分配，可以使用时间作为分配标准；上课共用的教室、设备及水电费等公用经费可以按照各类学生的选课学分占选课总学分的比例进行分配。(2) 受益程度：根据成本对象的受益程度分配间接费用。如某高校博士生科研项目劳务报酬是硕士生的两倍，因此分配给博士生培养成本的科研经费也应是硕士生的两倍。(3) 公平或平等：根据各方均能接受的数量或比例分配间接费用。但公平是一抽象的目标，实践中难以操作。(4) 承受能力：根据成本对象的承受能力分配间接费用，如利润高的部门多分摊总部管理费用。但这一标准下的成本信息准确性存在问题。

因此，在决定间接成本分配标准时，主要应考虑因果关系和受益程度这两项

原则，因果关系体现了成本核算会计原则中的配比原则，根据“谁受益、谁分摊”的原则，把受益对象及其所引发的费用成本相配合，来进行间接成本的分配。如果无法精确地划分间接成本的分配比例，可以参考受益对象的受益程度将间接成本进行相对合理地分配。

二、教育成本计量的实践

1. 国际相关经验

美国和英国等国家计量教育成本的主要目的是对财政资金使用进行规范和监管，或者是对政府资助的科研项目间接成本进行补偿，加强资助政策的科学性。科研项目的间接成本主要是用于维持科研活动所必须的设施条件和管理体系，直接影响到高校科研活动的完成质量与良性发展，美国和英国等发达国家不断改革其科研项目资助政策，科学规范科研项目间接成本的计量方法，进而加强科研间接成本的补偿力度。

美国国会创建的成本会计准则委员会（Cost Accounting Standards Board，CASB）制定的成本准则为：凡是与联邦政府有较大采购合同的机构，需要遵循这些准则，以保证采购合同基于准确可靠的成本信息。

美国联邦行政管理和预算局（Office of Management and Budget，OMB）发布了 A-21 通告（Circular A-21：Cost Principles for Educational Institutions），即联邦政府资助高等学校科研项目成本计量准则，主要内容包括成本计量的目的和适用范围、直接成本和间接成本的定义与确认、间接成本的归集和分配方法等，主要目的是使联邦政府负担根据公认会计准则决定的全部成本的公平份额。凡是承担联邦科研项目的高校，在申请项目编制预算时必须按照规定计算全部项目成本，包括直接成本和高校为科研项目提供服务发生的间接成本。在项目批准后，联邦政府将科研项目的直接成本拨付给项目负责人支配，将间接成本拨付给项目负责人所在的高校，用于补偿其对联邦科研项目提供服务和支持的资源消耗。

英国科技局（Office of Science and Technology，OST）和英格兰高等教育拨款委员会（Higher Education Funding Council for England，HEFCE）共同组建的成本与定价联合指导小组（Joint Costing and Pricing Steering Group，JCPSG），制定了在高校强制执行的成本计量准则：Annual Transparent Approach to Costing

（Annual TRAC），Full Economic Costing（TRACFEC）。Annual TRAC 在 2001 年正式生效，是规范高校计算年度教学总成本、科研总成本和其他活动总成本的准则，其主要目的是为高校计算各项活动的年度成本提供指南，便于高校向公众和政府提供准确和透明的年度成本信息，履行公共资金的绩效责任。TRACFEC 在 2005 年正式生效，是规范高校科研项目成本计算的准则。与美国的 Circulars A-21 一样，TRACFEC 最重要的内容是科研项目间接成本的归集和分配方法，主要目的是指导高校财务人员计算政府科研项目的全部经济成本，提高高校科研成本特别是间接成本的补偿水平，保持高校的持续科研能力。

2. 国内相关经验

我国公办学校实行的是以收付实现制为核算基础的事业单位会计准则和财务制度，不要求进行教育成本核算，学校本身也没有进行成本核算的内在动力。目前只有几个文件提及教育成本的概念或以教育成本为参考标准的相关规定。

1996 年，国家教育委员会、国家计划委员会和财政部发布的《普通高级中学收费管理暂行办法》和《高等学校收费管理暂行办法》等学校收费管理文件，规定了学费标准根据年生均教育培养成本的一定比例确定，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、校办产业支出等非正常办学费用支出。两份文件规定了教育培养成本的涵盖范围，把一些非正常办学费用剔除在外，但两份文件并没有明确规定教育培养成本的具体计算方法，比如设备购置费和大修费是否需要计提折旧、教职工人员经费是否需要剔除离退休人员的工资等。

2005 年，国家发改委、教育部、劳动和社会保障部发布的《民办教育收费管理暂行办法》也提到了学校成本的计算口径。其中规定，民办学校学历教育学费标准按照补偿教育成本的原则并适当考虑合理回报的因素制定，教育成本包括人员经费、公务费、业务费、修缮费、固定资产折旧费等学校教育和管理的正常支出，不包括灾害损失、事故等非正常费用支出和校办产业及经营性费用支出。这一文件在民办学校教育成本的规定中提出了固定资产折旧的概念。同年，国家发改委发布的《高等学校教育培养成本监审办法》中，不但提出了教育培养成本的范围，即教育培养成本由人员支出、公用支出、对个人和家庭的补助支出及固定资产折旧四个部分构成，还规范了具体的成本核算原则，即权责发生制原则、相

关性原则和分类核算原则等。

2013 年，财政部和教育部新修订的《高等学校财务制度》中涉及到成本和费用的相关规定更为详细和具体。首先明确了费用是当期的资源消耗，且需要根据权责发生制原则将效益与支出进行配比，然后可在此基础上对费用按用途进行归集，并进行成本核算。《高等学校成本管理办法（试行）（征求意见稿）》中对高校成本核算的内容、方法及分析报告做出了更为详细和具体的规定。

2013 年开始实施的新修订的《中小学校财务制度》，在支出管理部分中提出中小学校可以结合实际，按照教育教学功能细化支出分类。

从以上文件对于教育成本的规定中可以看出，近几年在基本界定教育成本涵盖范围的基础上，教育成本计量的方法逐步地明确和细化，提出了固定资产折旧等权责发生制的核算办法，但大多文件是针对高等学校提出的教育成本核算要求，而对其他教育阶段，特别是义务教育阶段，没有涉及过关于教育成本的规定，仅在 2013 年的《中小学校财务制度》中提出可以按照教育支出的功能进行分类计算教育费用的要求。

三、教育支出功能分类改革

支出经济分类，是按照支出资金的经济性质和具体用途进行分类。这种分类方式可以使每一项支出的具体用途得到全面、清晰地反映，既是细化部门预算的重要条件，同时也是预算单位执行预算和进行会计核算的基础。

支出功能分类，是按照主要职能活动进行的分类。这种分类方式能够清晰地反映各项职能活动支出的总量和结构，清楚地反映各项支出的内容和方向，有利于及时有效地进行支出总量控制和支出结构调整，从而提高各类资金的运行效率，为全面地、多角度地对部门支出进行分析创造了有利条件，是进行预算管理、部门财务管理以及统计分析的重要手段，同时也便于进行国际比较。

目前我国中小学校的教育支出主要采用经济分类科目来归集财务信息，依据购买的要素将教育经费支出分为工资福利支出、商品与服务支出和资本性支出。经济分类科目信息可以清楚地了解教育资金支出的流向，也易于与其他公共服务行业的支出情况进行对比。但按经济分类的教育支出不能反映教育部门内部的详细功能和业务支出信息，也不能对学生培养成本进行科学的计量和测算，不利于教育成本分析和控制，也无法对政府教育支出责任的范围、优先顺序及预算标准

的制定等决策和监管所需信息提供有效的基础支持。

教育支出功能分类改革，即在学校教育经费核算中，维持现有教育支出经济分类不变、会计核算办法不变的基础上，按教育支出功能分类方式新增1个独立平行账套，由会计人员进行核算。由此，使学校经费支出明晰化、科学化，从而为测算教育成本、规范教育经费管理和优化教育经费配置提供基础性的技术支持。

在目前公办学校以收付实现制为核算基础的会计资料中，教育支出功能分类的具体操作办法为对工资福利支出、商品与服务支出和资本性支出等经济分类科目按照其实际用途进行功能分割，根据成本核算的“配比原则”和间接成本分配的“因果关系”或“受益程度”等原则，分别归集到“教学支出”、“管理支出”及“支持性服务支出”等功能科目中。

（1）工资福利支出的科目分割

首先，区分学校内各种人员的工作性质，如专职教师和教辅人员、管理人员和后勤服务人员等，然后将不同工作性质人员的工资福利支出分别归集到“教学支出”、“管理支出”和“支持性服务支出”等功能科目中。对于兼职人员工资福利支出的分割，可根据其工作性质进行课时换算，然后按比例进行分割，如一位既负责教学又参与管理的人员，根据其教学课时数和管理工作的时间，将其工资福利支出按照相应的比例分别计入“教学支出”和“管理支出”功能分类科目中。

（2）商品与服务支出的科目分割

支出经济分类科目中，商品与服务支出包括办公费、印刷费、咨询费、水电费、邮电费、取暖费、交通费、差旅费、维修费、会议费、培训费、劳务费等项目。如果无法直接将商品与服务支出的项目归入到某种特定的功能支出，就需要按照间接成本的分配原则进行科目分割。比如根据间接成本的因果关系分配原则，办公费可根据领用用途分别归集到相应功能科目中，或者按照间接成本的受益程度，根据各职能部门的使用情况进行按比例分割。

（3）资本性支出的科目分割

支出经济分类科目中，资本性支出包括房屋建筑物购建支出、大型修缮支出和大型设备购置。为了更好地体现资本性支出的实际功能，在资本性支出的三大类经济分类科目的下一级设置功能分类科目，以此计算不同功能的资本性支出情

况，并根据支出功能考虑相应资本性支出的折旧年限、确定折旧率。

教育支出功能分类实际上完成了教育成本计量的基础工作，即将教育经费支出中属于教学功能的支出进行归集，将教育经费支出按照不同功能进行科目分割时，按照间接成本的分配标准，对一些共同费用进行合理分配。按照教育成本计量的会计调整法，接下来还需要通过权责发生制原则对会计资料进行数据调整，区分本期和非本期费用以及补充账外属于教育教学的费用，这里就涉及到对社会保障费用与离退休费用进行合理分配的问题。

将教育费用对象确定为学校的各项功能，归集和分配各项费用，然后按照权责发生制原则进行数据调整，就可以得到按功能分类的学校成本信息，如教学成本、管理成本、支持性服务成本等。因此，相比于教育经费经济分类的记账方式，教育支出功能分类不但可以将经费用途得到更直观清晰地记录，而且是教育成本的计量和分析最重要的基础工作。

通过各项功能的费用分析和学生培养成本分析，有利于教育部门及时发现管理中所存在的问题，从而加强财务管理，合理调整教育成本，提高学校的办学效益；有利于科学合理地确定不同教育阶段、不同地区、不同类型学校的预算标准，有助于解决教育经费供给的均衡问题；根据学校各项业务活动的支出情况，有利于明确政府教育支出责任、范围和优先顺序；在加大政府购买服务、鼓励社会力量办学的情况下，准确、科学地反映学校办学成本和各项支出情况，对确定政府购买服务的价格、确定投入者合理回报等政策都具有现实意义。

四、与会代表讨论要点

围绕袁连生教授的报告，陕西省安康市汉滨区文体局李杰科长、四川国际标榜职业学院兰晓荣老师及其他与会代表，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，进行了热烈讨论。讨论包括如下要点：

1. 教育支出功能分类改革中需考虑的问题

（1）实现经济分类与功能分类的科目对接

如何有效地将功能分类与经济分类科目进行对接？在功能分类科目下统一设置经济分类科目可以在一定程度上进行两类科目的联系和对接，但同时又存在设置过于繁杂等问题。这些问题对于会计人员的专业水平和核算工作量都提出了更高的要求。

（2）对某些支出的用途进行合理判断与功能分类

学校中有相当一部分支出不是为教学而发生的，这些支出不能计入教学功能分类。这类支出主要有：用于学生的支出，包括奖学金、助学金、学生食宿等方面的支出和补贴，但如果奖学金是为了吸引高素质学生，会使教学服务的效率得到提高，那么这部分资助应属于与学生培养有关的支出；校办企业要按企业会计核算的要求进行独立核算，学校对校办企业的支出是一种投资行为，不应计入教育成本；与教学无关的附属机构的支出，如附属医院、附属幼儿园等，但如果这些单位的服务对象全部或大部分是教师及其家人，则这些支出又相当于教师的隐性工资，需要根据其服务对象的比例，将为教师及家人服务的部分作为教师工资性支出计入教育功能类别中。

（3）中小学校会计年度问题

现行事业单位会计准则和各级学校会计制度以公历年度作为会计年度，而学校成本信息使用者主要为政府、学校管理者、学生和家长及社会公众，功能分类改革若能按照学校运转规律，以学年为单位做年度预算，学校成本计算和报告的期间确定为一个学年，更有利于反映学校教学年度的真实财务情况，比较符合这些信息使用者对学校成本、学费制定、学校资金使用效率等方面的信息需求。但这样就与我国现行事业单位会计准则和学校会计制度规定不一致。为此，可以要求学校按每月的会计报表，形成 1-12 月的公立年度会计报表上报，以满足政府部门的需要，但同时又存在工作量负担加重等问题。

2. 公立教育部门财务核算体系权责发生制改革中的难点

（1）公办学校的权责发生制改革可借鉴民办学校的经验

收付实现制以现金是否收到或支出为标准，而权责发生制的原则为应属本期的收入和支出，不论款项是否在本期收付，都应当作为本期的收入和支出。因此，如果运用权责发生制来核算教育成本，则在操作性环节中会遇到很多问题。例如，存货如何计价、如何摊销，如何完善低值易耗品库存管理等相关的配套制度等。

近期，根据中央的总体部署，我国部分地区的公办教育部门已经推行了权责发生制综合财务报告试编工作，这为下一步全面推开权责发生制改革打下了基础。就现阶段的工作而言，主要是在财政总决算和部门决算两套独立系统之外，再增加一个权责发生制综合财务报告系统，其中并不改动做账过程，而是在决算

表基础上进行调增调减，再加上一些文字说明。不过，要确保财务报告的准确性，最终还是需要在基础层面按照权责发生制记账。

为了顺利推行此项改革，公办学校可以充分借鉴民办学校的既有经验。以四川国际标榜学院为例，该学校使用的是民办非营利组织会计制度，会计核算基础就是权责发生制，并建立了配套的财务管理制度。包括，对于办公用品等材料实行严格的收挂存制度和签字制度，按领用记录计入该部门费用；维修和维护费用，以实际发生的维修单记录为准，计入申报部门的当期费用之中；固定资产的折旧一般按照直线法每月平均计提；自购的土地计入无形资产，然后逐步摊销转移至生均成本中，等等。

（2）资产的确认和价值计量

按照《政府综合财务报告试编指南》的规定，公办教育系统的资产确认有两个标准：一是该资产有大于50%的可能性被行政事业单位用于提供公共服务或者带来经济利益，二是该资产的成本和价值可以被准确计量。

在现阶段财务报告试编的工作中，固定资产的计量方法一般采用历史成本法，如果没有历史成本可按照重置成本或可变现净值进行计量。由于公共产品和服务的提供不是为了价值的增值，因此历史成本能够满足政府资产信息的需求。使用现值和公允价值计量方法的难度较大，公允价值要求有公允的市场交易价值，而政府拥有或控制的资产缺乏有效的市场交易价值。现行会计一般使用的都是历史成本计量方法，因此使用历史成本法也有利于与现行做法对接。

如果在权责发生制的基础上引入支出功能分类方法，则要求对不同功能的固定资产的支出情况进行分类，进而引入折旧的概念并计入费用当中。公立学校哪些固定资产应计提折旧，如何界定折旧年限，是否可以参考企业关于固定资产计算折旧的最低年限？由于法人财产权和实体产权的分离，该如何对政府投资的固定资产进行管理、折旧与报废等问题，对于确保教育成本核算的精准性至关重要，这都需要在未来的改革实践中进一步探索。

（3）学校的用地及负债

以权责发生制为基础的教育成本计量会涉及到如何对学校土地进行确权、价值评估与会计摊销的问题。由于土地确权改革本身的复杂性以及计量的不确定性，已有学者建议目前可暂不对土地进行确认和计量，但应在报表附注中进行披

露，包括土地的面积及使用状况等，为未来合理利用土地资源提供可靠的信息，也便于在未来条件成熟时将土地按照一定的计量属性进行计量，作为资产列入到资产负债表中。

如何准确核算学校的负债及建立合理清偿机制，也是当前改革的重要问题。在现实中，有些学校的工程总价并没有记账，因此并无法得到确定的数据。为此，建议学校签订合同时应该直接做账，挂应付款科目下，以便于随时知道欠款的数额情况。

3. 民办学校适用权责发生制在实际操作中的管理问题

（1）多种会计制度并行及其规范化

民办学校有三种会计制度可以选择。民办营利性机构一般用企业会计制度，该类机构财务账目核算的监管应以税务局为主；非营利性机构又分为两种，一种是有政府投入的，另一种则为非政府投入的，可以选择中小学校会计制度或民间非营利组织会计制度。此处，一个首要的问题就是民办学校在会计制度选择上的随意性。以民办幼儿园为例，如幼儿园在起步阶段都用中小学校会计制度，因为收付实现制下可将固定资产在当期全部核销，更容易体现亏损并以此要求政府更多的支持。而在固定资产投入少的年份，民办幼儿园又换成非营利组织会计制度，因为按固定资产折旧计算费用的核算方式更加准确。对此，建议民办学校自行选定会计制度后，不得擅自更改，但目前缺乏相应的制度对此类行为加以规范。

（2）政府拨款的账目处理

民办学校在运用权责发生制时遇到的一个突出问题是政府拨款的账目处理。民间非营利组织会计制度的净资产分为限定性净资产和非限定性净资产。中小学校会计制度中区分了事业结余、财政结转和财政结余，这等于区分了财政和非财政资金的结余。实际中出现的问题是，收入可以分清楚财政和非财政部分，但支出在民间非营利组织会计制度中的科目包括业务活动成本、管理费用、筹资费用和其他费用等，并没有要求区分财政或非财政的资金支出，因此核算上无法区分限定性净资产和非限定性净资产。目前实际操作中的一种做法是在业务活动成本科目下再分两大科目，财政部分和非财政部分，但这种做法并没有相应的制度规定。

当然，对于上述问题还可以采取其它做法。比如，部分民办高职得到了国家

高职重点专业建设或者示范高职建设等专项财政拨款，一些学校的会计处理办法是，先将其列入限定性资产。由于政府出资购买的固定资产和学校配套的固定资产都为同一教学项目服务，进而把政府出资购买的固定资产进行解现，然后从限定性资产转列入非限定性资产，再进入到原始积累当中，最后通过累计折旧的形式逐步摊销至生均成本当中。但是，该做法是否妥当也没有一个明确的政策规定。另外，还存在闲置国有资产的处理问题。如某民办学校多年前得到国家的财政补助，用于购置一批计算机进行重点专业建设，因为这些计算机属于限定性资产，被限定用途，即只能为该项目服务。按照电子设备 5 年的折旧年限，这些计算机后来已经闲置，而学校无法报废这类国有资产，但又不知道该如何处理。为此，可考虑按照前述业务活动成本科目的划分办法，将固定资产也分政府和非政府出资购买的，折旧和结余相应也分财政和非财政两部分。

上期回顾

2015 年第 12-1 期（总第 111 期）

公办中小学财务会计制度：历史沿革与改革展望

摘要：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。

《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