# 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 5 期（总第 104 期）　　2015 年 4 月 14 日**

编者按：早在2011年，北京大学中国教育财政科学研究所就与浙江省财政厅合作开展了教育支出功能分类改革。为了推广浙江省改革试点经验，探索中西部地区义务教育支出功能分类改革的方法和途径，从2015年开始，根据有关部门的要求，我们将试点范围扩大到云南建水县、陕西安康市、河北辛集市和湖北恩施市。从本期简报开始，我们将陆续推出试点工作的进展状况。

## 义务教育支出功能分类改革课题启动暨培训班总结

**赵俊婷***

为推广浙江省教育支出功能分类改革试点经验，探索中西部地区义务教育支出功能分类改革的方法和途径，2015 年 1 月 26 日，由教育部财务司、北京大学中国教育财政科学研究所主办，浙江省财政厅、教育厅、绍兴市柯桥区财政局、教育体育局承办的“义务教育支出功能分类改革课题启动暨培训班”在绍兴市柯桥区召开。来自湖北恩施市、河北辛集市、陕西安康市汉滨区、云南红河州建水县、四川国际标榜学院的代表参加了本次培训活动。议程包括两个部分：课题启动仪式和培训活动。

* 作者简介：赵俊婷，北京大学中国教育财政科学研究所博士后。

## 一、课题启动仪式概况

在课题启动仪式上，绍兴市柯桥区祝静芝副区长、教育部财务司韩冬升处长、浙江省财政厅金慧群副厅长、浙江省教育厅张应敏副处长、北京大学中国教育财政科学研究所所长王蓉教授等分别作重要讲话。出席课题启动仪式的领导嘉宾还有：浙江省财政厅教科文金涛处长、柯桥区财政局喻光耀局长、徐利忠副局长、预算局倪永亮局长等；柯桥教育体育局何其洪局长、黄伟祥副局长等；河北教育厅饶之庆主任科员、湖北教育厅黄宗武主任科员、陕西省教育厅韩俊主任科员、云南省教育厅李竹贤主任科员等；河北省辛集市教育局王苏耀局长，湖北恩施市教育局杨昌福局长、陕西省安康市汉滨区教育体育局纪委书记丁宝琴、云南红河州建水县师明旭局长等；以及浙江省支出分类改革的试点县区，包括龙游县、舟山定海区、湖州、嘉兴财政局、教育局的领导以及湖州师范学院财务处的领导等。

教育部财务司韩冬升处长指出，自2006年开始实施农村义务教育保障机制改革，实行了分项目按比例分担的经费保障机制，义务教育从“人民办”到“政府办”，全面纳入了公共财政保障，具有里程碑的意义。但我们也遇到了新问题，公用经费逐渐增长，但成本支出却不清晰。随着城镇化的发展，农村学校出现了空巢，县城学校出现大班额现象。这些新的问题需要寻求新的解决办法，本课题就是要改变支出核算的方式，把义务教育支出情况弄清楚，从而优化义务教育支出结构，保障义务教育生均投入的均衡性。针对 2015 年即将在中西部四个试点地区开展义务教育支出功能分类改革的课题，韩处长提出了具体的要求。县（区）教育局局长要全面负责，副局长负责组织协调，财务科科长负责贯彻落实，四个试点地区所在省教育厅有关处室负责统筹协调，着力做好课题，推动义务教育经费科学化精细化管理。

浙江省财政厅金慧群厅长对各位嘉宾来到绍兴表示欢迎，对财政部、教育部对浙江省教育支出分类改革工作的肯定表示感谢，同时也对浙江省的试点县市表示感谢。他指出本课题在政府科学理财、规范教育财政资金的管理、提高教育资金投入效益方面，尤其在经济运行的新常态下意义重大。浙江省教育厅计财处副处长张应敏在讲话中，对北京大学中国教育财政科学研究所、浙江省财政厅以及浙江省改革试点县市对教育工作的支持表示感谢，并表示浙江省教育厅财务处将为本课题做好统筹协调工作。最后，北京大学中国教育财政科学研究所所长王蓉教授结合中央教育财政投入加大、重要政策陆续出台的背景，介绍了本课题的研究内容、在浙江的试点情况以及所取得的成绩。

随后，来自中西部试点地区所在省教育厅的代表依次发言，对近年来各省推动基础教育发展的工作做了简要汇报。湖北省教育厅黄宗武同志提到，湖北省在推进义务教育发展方面坚持省级统筹，切实加强农村教师队伍建设。例如，不断创新教师补充机制，启动了农村教师资助行动计划，农村义务教育教师特岗计划被教育部推广，并在2012年出台创新农村中小学教师队伍建设机制意见，建立“国标、省考、县聘、校用”的农村义务教育教师的补充新机制；不断完善教师待遇保障机制，先后实施了农村义务教育骨干教师补助制度，乡村教师生活补助制度，在全国率先启动农村教师周转房建设；不断完善教师培训机制，实施了农村教师素质提高工程，省财政每年安排四千万元免费集中培训农村教师两万余名。

陕西省教育厅韩俊同志提到，陕西省的教育发展得到了省委省政府以及财政厅的大力支持，2012-2013 年教育经费总投入稳步增长，积极促进教育均衡发展、提高中小学公用经费补助标准、实行学前一年免费教育、推进中小学体育场建设项目等政策。

云南省教育厅李竹贤同志在发言中阐述了云南教育发展中存在的困难：第一，义务教育保障经费管理办法已经不适应现在形势的发展需要，主要体现在开支范围太笼统，束缚了校长的正常管理。另外，随着营养改善计划的实施，如何把寄宿生生活补助资金和营养改善计划资金整合，需要出台新的管理办法和措施。第二，由于没有建立经费报告制度以及更完善的经费监管体系，地方教育经费投入的进一步增长乏力。

四个试点地区所在省教育厅的代表一致表示响应教育部的号召，为课题的开展提供充分的保障。随后，王蓉教授与中西部四个试点地区的教育局长签订了课题合作协议。

## 二、专题发言

### （一）黄斌教授的专题发言

南京财经大学公共财政研究中心主任黄斌教授作了《政府间财政转移支付和我国地方义务教育财政支出》的报告。他指出，上世纪九十年代我国义务教育发展主要面临两个问题，第一是财政投入不足的问题；第二是地区间教育财政投入差距问题。

黄教授指出，义务教育财政转移支付的增加起到了多方面的积极作用。例如，农村地区中小学校教师工资待遇、办学条件得到明显改善，生均经费大幅度提升，城乡生均经费差异不断缩减。但同时也存在一些问题，主要包括：（1）转移支付偏重于保障目标，调节地区间投入差距的能力不足。以保障义务教育中小学校基本投入和正常运转为主要目标，虽有益于实现不同地区之间在基本投入水平上的横向公平，但这只

是一种低水平公平。虽然改革后县级地方生均支出水平普遍增高，但教育支出“贫困”县的增长速度低于教育支出“富裕”县，由此导致大量的县聚集在中低水平的区域，无法进一步向中等水平聚拢。

（2）转移支付政策未充分考虑地方财政的行为反应，对地方激励不足，中央的财政补贴挤出了地方的教育支出。

（3）转移支付的政策设计缺乏科学性，补助公式需进一步完善。第一，专项转移支付扭曲了地方政府的教育投资决策。例如，校舍基建的专项资助会鼓励地方为“圈钱”而仓促立项，忽视合理和长远的校舍布局规划。同时，采取行政强制的资金配套方法不科学，配套任务成为地方的财政负担。第二，教育“一般性”转移支付也存在一些问题。例如，未充分考虑地区之间教育经费的实际购买能力差异（如物价、自然条件等因素的差异）。更为科学的办法应该是，先测算为实现一定的教育产出应达到的生均投入标准，再将该标准与地方实际的教育财政能力相比，测算出地方教育投入缺口，最后通过转移支付补足缺口。

黄教授提出的政策建议包括：（1）构建一个相对更高层次的政策目标——以教育教学效果作为投入的目标——即落实投入充足性原则。具体做法是，首先测算中小学生均投入基本标准，然后在此基础上构建县一级的教育成本质量体系。但是，现有的教育财政统计按照经济分类来进行，没有办法精确地测算出教育成本。例如，学生资助和离退休人员工资应该从成本中分离，但现有的数据做不到此点。由于现有的统计方法很难体现教育的真实成本，造成了教育支出的低效性。如果基于这种低效支出的历史信息来制定投入标准，就等于强化了原有支出的低效。现在的预算是增量预算，如果去年的支出基数与结构本身就是低效的，那么在此基础之上的增量也就没有效果。此外，如果没有按照支出功能分类的统计数据，财政部门很难进行对支出项目的绩效评价。归结到底，一般性转移支付的政策设计必须要基于一个科学的生均投入标准体系，而这需要以支出功能分类改革为基础。按照上述思路对一般性转移支付政策进行调整的同时，可考虑将一些用于保持横向公平但与投入充足性无关的中央补助（例如，对贫困家庭学生生活补贴）转变为单独的专项转移支付。

（2）进一步扩大“以奖代补”转移支付的资金规模，增强其规范性，使之成为一种体制化和经常化的激励性转移支付工具。为避免两极分化的局面，激励性转移支付应设置一定的受资助门槛，聚焦教育落后地区。

（3）以“纵向公平”为原则明确专项转移支付功能。进一步压缩学校基建专项转移支付项目数量和资金规模；取消或降低对县级政府专项资金的强制性配套要求，综

合考虑地方财力、教育支出压力和教育投入努力水平合理设定配套比例；加大对贫困家庭学生和具有特殊教育需求学生的资助力度，并实施直补；保障流动儿童权益；改变教育专项资金的监管方式，由原先以监管教育投入为主转变为以监管教育产出和教育质量为主，严格监管专项资金的到位情况，建立事后教育产出的评估和跟踪评价、问责体系。

## （二）虞劲松处长的专题发言

浙江省财政厅教科文处的虞劲松副处长发表了题为《为什么要改革教育支出分类》的专题报告，报告内容主要包括以下几方面：

### 1．论证教育经费投入的充足性需要数据统计的支撑

（1）用财政性教育经费支出占 GDP 比例的 4%来衡量经费充足性，只能适用于全国的水平，而分省核定教育经费支出占 GDP 的比例缺乏横向可比性。另外，为了实现教育经费占 GDP 的 4%，国家出台了从土地收益计提教育经费的办法。但是，越发达的城市土地出让金就越多，而发达城市的基础教育投入已经相对充足，因此这个办法会加剧地区之间的不平衡。

（2）财政部、教育部也采用分省核定教育财政支出占公共财政支出的比例的办法。不过，这个方式具有阶段性，因为若干年内教育是投入重点，若干年后可能其他领域是重点。例如，2015 年的支出重点应该是社会保障。

（3）采取教育经费的“三个增长”的办法也面临一些实际问题。首先，教育经费支出增幅要高于财政经常性收入增幅忽视了经济规律。当经济下滑、财政收入往下走的时候该怎么办？其次，生均经费逐年增长的办法过于粗放，导致了为了花钱而花钱，没到报废年限的设备资产也要报废。其结果是，一些学校购买了大量的教育信息化设备，真正用到教学上多少并不可知，而在其它地方，大量的农村学校连信息化教室都没有。此外，“三个增长”与教师薪酬的管理体制存在冲突。教师待遇一定应该随着经济社会的发展而提高，但是绩效工资制度出台以后确实是几年没动了，地方政府也无权调整，这造成了矛盾。

### 2．经费统计和资金使用的有效性难以判断

目前，教育部门对外公布的一个重点指标是生均公共预算安排的事业费支出。这个指标的统计口径仅限于公共财政预算的支出，地区之间其实不可比，因为各地区的财税收入结构是不一样的，从基金预算中开支的教育经费没有被包含进去；仅仅依据教育部门的支出统计，遗漏了财政部门直接支出的教育经费；包含了转移支付的经费，

导致了地区间的不可比。

财政部门的计算口径是,生均拨款=地方公共财政预算限定科目投入数/学生人数。这个口径同样存在问题：由于仅限公共财政预算的限定科目，所以是不完整的；同样包括了转移支付，所以是不可比的。并且，教育部门和财政部门的数据来源存在共性问题，均是未经审计的统计数据而非核算数据，不够规范。

**3．现行经济分类核算体系已经无法满足管理工作的需要**

现行教育支出分类分为功能分类和经济分类。功能分类是总会计核算的基础，例如，在类中包括教育，款中有普通教育，项中有小学教育。而经济分类是单位会计核算基础，例如，类中有工资福利支出，款中有基本工资。会计科目设置是以经济分类为基础的，这在实际操作上已经遇到了诸多问题。具体来说，（1）不能真实地反应办学成本，因为有大量的非成本类支出包含在其中。

（2）不能体现行业差异，例如教育和卫生之间的行业差异。即便在教育行业内部，也不能体现出各级各类教育的差异。例如，学前教育强调保教结合，保育排在教育前面；普通教育中，既有统一教学大纲的内容，还有特色教育。在职业教育中，除了理论教育，还有实践教育；高等教育所涵盖的内容就更加丰富了。现在的经济分类核算体系没法体现这些差异。

（3）同类教育中不能体现学校之间的差异：学校规模的差异和教师群体的内部结构差异会直接影响办学成本；不同学生群体的实际学习水平存在明显差异，相应的投入也就不一样。这些问题都无法通过现有的经济分类核算体系反应出来，由此也就不能为我们准确地提供教育成本的信息。这对制定预算标准、落实保障责任、加强经费管理造成了负面影响。

虞处长指出，自 2013 年 1 月 1 日起实施的《中小学校财务制度》第二十五条中的最后一段话具有重要意义，即：“中小学校可以结合实际，在上述支出分类的基础上，进一步按照教育教学功能细化支出分类。”对于财政部门、教育主管部门、学校来说，这一新规定为下一步的核算体系改革带来了契机。

## 三、浙江省的试点经验介绍

### （一）中职学校教育经费支出分类改革试点汇报

嘉兴市技师学院计财处李建文副处长、湖州市教育局计财处卢晓洁副处长介绍了本市中职学校教育经费支出功能分类改革试点的工作进展。根据浙江省财政厅、教育厅、人力资源和社会保障厅《关于印发浙江省中等职业学校生均经费标准指导意见的

通知》（浙财教[2011]371 号）精神，试点工作于 2012 年启动，嘉兴市选取了 2 所市属公办中等职业学校（嘉兴技师学院、嘉兴市建筑工业学校），湖州市选取了 3 所中职学校（浙江信息工程学校、湖州艺术与设计学校、湖州市现代农业技术学校）。

**1．前期准备**

在教育局、财政局和试点学校的共同参与下，嘉兴和湖州的试点工作正式启动。嘉兴的做法是，在市财政局、教育局指导下，由各试点学校和市预算会计核算教育分中心相互配合、共同完成。相关单位在试点前期进行了多次讨论，对报表、科目、核算拆分原则等形成了初步方案。

试点学校也做了大量的准备工作。例如，湖州市的试点学校专门召开相关部门人员会议，会议确定了如下事项：将学校所有人员分专业确定拆分比例；召开全体教师会议，宣传中职分类改革试点工作，在具体报销过程中，要求全体教师配合财务人员，做好费用分专业拆分前期工作；要求分管领导签字把关，对于各项费用由经办人员写清用途，并注明各项开支属于哪个专业。

在准备工作就绪之后，出台相关文件。例如，湖州市于 2013 年出台了《湖州市属中职学校教育支出分类试行办法》。

**2．实施过程**

**（1）开发软件并在独立核算平台上实施**

嘉兴市的试点工作一开始是在市级行政事业单位统一的财政综合平台上的会计核算财务系统中进行的，但从 2013 年开始改在独立核算平台上实施。湖州通过政府采购，由用友公司开发了一套中职分类核算的软件。软件设计人员包括软件公司人员、中职学校会计人员、财政局和教育局人员。该软件先在一所学校试用，待技术成熟后，再推广至其它两所学校。

**（2）软件分割和人工分割相结合**

湖州中职教育软件运行的基本模式是，通过与用友财务软件相对接，点击凭证列表生成事业支出中的每张凭证，按照功能分类的科目录入相关数据，，然后下推结报单，通过设置的拆分模版（根据经济内容设置支出科目，根据师生人数比例设置不同的专业拆分系数等）生成明细结报单，同时也产生了教育支出分类的明细账。但对于一些不能利用软件自动拆分的科目，还是需要财会人员人工分割。

**（3）核算方法**

**科目设置。**具体支出科目设置参照省财政厅义教、中职教育支出分类科目设置方案，设置三级科目，其中包括 8 个一级科目，29 个二级科目，并在二级科目下根据中

职学校实际需要设置若干三级科目。8个一级科目分别是:“学校教学”、“学校管理”、“支持性服务”、“非教学服务”、“设备购置和建筑物建造”、“学生资助”、“其他人员支出”、“其他支出”。在具体核算过程中，试点要求将学校的各项支出全部分解到以上各个科目的明细科目中去，科目之间相互不交叉、支出在统计分析时不重复。

**专业划分。**由于中职教育的特性，不同专业的办学成本是中职学校关注的重点，因此将科目拆分到专业层次是支出分类改革的核心。例如，嘉兴根据国家教育部中等职业教育专业目录，结合试点学校实际专业设置情况，设置了以下五个专业类别，包括“土木水利类”、“加工制造类”、“信息技术类”、“财经商贸类”、“旅游服务类”。

**公用经费。**湖州和嘉兴的做法是，将项目拆分到专业，不能直接明确到专业的，再分摊到学校管理科目中。其中:（1）各专业办学的直接费用：根据原始凭证中明确列支的专业类别，按照支出的实际用途，可以直接按专业类别分类;（2）综合性公用支出：日常发生的水电费、校车费用等无法直接分配的费用，按照各专业系部的教师数、学生数及使用面积等进行拆分，并根据实际使用者和用途进行拆分列支到“学校管理”科目或“支持性服务”科目中。湖州对个别特殊专业，由于班级学生人数少，在拆分过程中重新修订了拆分原则，按照班级比例进行拆分。

**设备购置和建筑物建造。**基本的原则是，设备购置、建筑物建造、学生资助、其他人员支出（主要是退休人员费用）不列入生均培养成本。嘉兴的理由是，把基建等固定资产一次性投入拆分到生均将导致培养成本过高，与学校的常规经费投入不配比，因此对基本建设以及专业设备以外的固定资产投入没有拆分；二是离退休人员费用、上缴上级支出和社会培训支出等与学生管理培养无关，因此也未拆分。湖州的理由是：这些因素不反映学生日常生均培养成本，故在经费分析过程中单独考虑。

同时，嘉兴代表指出，试点学校在上述费用中还做了更为精确的划分，对于能直接按专业大类归类的支出须直接列入相应专业支出中，其中包括专业设备投入、学生除国家助学金外的校内奖助学金、合作办学支出等。

**工资福利支出。**分类核算的原则是：对中职学校中不同性质的员工进行区分，根据所从事岗位形成一个人员性经费分类的专业核算比例。

嘉兴:（1）专业教师：按照不同的专业类别，在“学校统一教学—学校统一教学—教师工资福利支出”科目下分专业核算;（2）文化课教师按照教师全年授课量，根据在不同专业授课比值，计算出在不同专业中的费用;（3）行政兼课教师与系部管理岗位兼课教师：按照每位教师总工作量及周课时数，测算出该类教师在教师岗位和教辅岗位的系数比值。根据测算，行政兼课教师的该比值为 3： 7，系部管理岗位兼课

教师的比值为 5: 5；（4）行政管理人员：通常情况下，该类人员的工作仅涉及“学校管理”及“支持性服务”科目，所以主要以这两个科目的所占工作量计算比例。在确定以上人员经费比例之后，编制人员经费比例分割表，把工资按照比例划分，生成按照功能分类的工资汇总表，加上所属专业的维度的信息后，可以看到每个专业的工资汇总，工资结报单以及公积金社保结报单。

湖州：（1）对于在职行政、在职专业教师、后勤人员、教辅人员、外聘专业教师及外聘员工等，根据其所从事岗位，制作人员经费分类分专业核算比例（系数）统计表，作为人员经费的拆分模版。教师任课情况在中途若有变化，人员拆分模板要进行重新修改。(2)对于退休人员的支出：基本上是按照学生数拆分，列“其他人员支出”。（3）社会保险缴费的拆分：按前述的人员经费分类分专业核算比例（系数）统计表，形成一个汇总的分科目分专业的拆分系数，作为拆分模版。

**3．取得的成绩和不足**

**（1）改革的积极意义**

首先，通过中职教育支出功能分类改革试点，获取了中职学校不同专业类别的办学成本数据，为财政部门和教育部门制定生均经费标准提供了参考依据。例如，湖州通过功能分类改革所获取的数据信息，出台了《湖州市本级中等职业学校生均公用经费定额标准》，并在此基础上形成了新的中职财政拨款机制，即：人均经费按教职工人均标准定额，日常公用经费按生均公用经费标准，项目经费按可能财力安排。新的拨款机制充分考虑了中职学校在办学规模、专业设置、教学质量、教学特色等方面的差异。嘉兴制定了中职学校差别化生均财政拨款标准，具体而言，考虑到嘉兴产业政策的导向和专业发展的需要，例如扶持加工制造类专业等因素，财政局按照专业差异设置了三类生均经费标准，专业分类为加工制造业类、信息技术和土木水利工程类、财经商贸类和旅游服务类。

其次，随着试点工作的推进，各试点学校逐渐从刚开始的被动实施，变为主动进取，发生了质的变化。改革试点推动了中职学校财务精细化管理，强化了中职学校成本管理意识，提升了中职学校财务管理水平。

最后，改革试点有利于合理调整中职学校布局和专业结构，加强学校专业设置和建设，提高学校的办学效益。根据试点所获取的数据，学校可以明确各专业的实际办学成本，并以此进行相关招生就业决策。例如，嘉兴建筑工业学校根据功能分类核算结果，决定从 2013 年停止该校信息技术专业的招生。

**（2）存在的问题**

第一，试点的工作量较大。即使有软件的支撑，但财务人员工作量还是增加了不少。其中，既有精细化管理中必须增加的部分，还有一部分是因为目前开发的专门软件还不是很完善，要不断地根据经济内容设置不同的拆分模版。例如，每个教师的出差、培训都要分专业，拆分时再按专业进行归类计算。

第二，科目列支还需要进一步细化完善，经办人签字的经济用途还须详细列明。例如：办公费、印刷费等拆分，由于经办人、领导签字的内容不够明确，导致无法正确列入“学校教学”还是“学校管理”；从事教育科研的教师培训费究竟是放入“教师发展”科目，还是“教育科研”科目，也不容易确定；一次性投入固定资本在使用年限内合理分配直接影响生均经费的投入。其它一次性的专项，如会议、活动的拆分原则也需要进一步明确，使得学校之间的支出具有横向可比性；另外，合作办学、上缴分成等科目列在其它开支中，其拆分的合理性需要进一步探讨。因此，必须对教育支出分类科目的列支进行细化完善，最好能制定统一的《科目列支指导手册》，便于财务人员实际操作。

第三，中职生均成本分析是否要包括上级财政给中职学校的专项经费，需要一个明确的指导思路。近年来，中职专项经费投入力度较大，已经成为推动中职教育发展必不可少的财力保障。但是，专项经费每年安排的专业不同，对分专业的生均成本影响较大。如果包括中职专项经费，肯定会引起不同年份的中职生均成本大起大落。如果不包括中职专项经费，又会引起中职生均成本的核算不够全面。

第四，对于数据的深度挖掘不足。通过职业教育支出功能分类改革获得的数据具有宝贵的价值，但是往往只从试点学校的实际需要来利用数据，数据的潜在价值还需要通过各级行政部门以及研究机构共同努力进行深度挖掘。

## （二）义务教育支出功能分类改革试点汇报

柯桥区教育体育局计财科丁华萍科长、舟山市定海区财政局行政事业科赵静科长分别对本区义务教育支出功能分类改革情况做了发言。具体内容总结如下：

**1．前期工作**

**试点规模选取：选取中型规模的试点**

定海区义务教育阶段公办学校共33所。2011年，参加试点的学校共19所，其中城区学校9所，农村10所学校。2013年1月起，在全区全面铺开，试点扩大到本区所有中小学校，并延伸到了1所高中，1所幼儿园。

柯桥区（原绍兴县）的义务教育阶段共有公办学校 82 所，其中初中 19 所，小学 63 所。2011 年，确定全县义教段教育支出（功能）分类实施对象共 44 所，其中 23 所小学，21 所初中。

**其它准备工作**

柯桥于 2010 年 11 月确定了改革试点运行工作的基本模式；12 月，制定实施意见，召开工作布置会议。在试点初期，召开两次试点工作阶段性通报交流会议、两次问题梳理讨论整改会议。为了及时发现试点工作存在的问题，全区 65 名基层财务人员进行了分类业务考试，通过考试发现薄弱环节，对考试不理想的会计人员进行补习、补考。

定海的试点工作分成了两个阶段：第一阶段是 2011 年 1 月—2011 年 12 月；第二阶段是 2013 年至今。在第一阶段的准备工作中，为了贯彻支出分类“一致性”的原则，定海进行了模拟分类，编制了指导手册。

**2．实施的要点**

定海在第一阶段，采取了一套帐的办法，把支出分类科目作为部门的一个类别，然后嵌入到“金财”系统里。与此同时，设计了试点单位信息表，将各学校主要信息，如各类人员情况数（包括明细情况，主要用于划分支出类别），各类校舍面积情况（主要用于确定水电费摊销比例）等，提前进行了确认，避免各学校在教育支出拆分时的随意性，确保数据准确。对一些可以提前预见的支出类型，明确的开支分类，进一步完善了开支分类说明。在实施工作中，采用分片负责制度，确定了各片组长，及时汇总和解决教育支出分类改革过程中出现的问题。

在第二阶段，定海转而采取两套账的办法，进一步调整部分经常性经济业务支出核算的分割口径，确定了统一的复核人员，并根据学校凭证审核情况，编写了《常用经济业务教育支出分类核算汇总说明》，作为各学校教育支出分类的指导手册。

柯桥根据试点工作的相关要求，设立了独立的会计科目和支出报表。在账务处理上，根据平行账套数据共享、一致原则，收入、往来款、支出等业务均对应事业支出账套中相关对应的数据，两者数据、科目保持一致；严格保证两账套的记账凭证号同步对应。试点单位所有业务的原始凭据都在事业支出账套中，教育支出功能分类账套中相关“收入、往来业务”以事业支出账套中的“原始凭证复印件（或记账凭证）”作原始凭证；教育支出功能分类账套中相关“支出业务”以“教育支出分类分割单”做原始凭证。

### 3．实施过程中的科目分割

支出科目分割的方法依支出的性质而定。以柯桥为例，对于明确支出用途和去向的（依据库存管理制度和科室物品领用记录），采用直接归类法；对于人员经费及社保费用、公积金等采用人员工种分类法；对于水费，按照各部门科室人员比例分类法；电费、维修费根据各部门办公面积确定分割比例来拆分。

#### （1）公用经费

定海和柯桥在公用经费的科目分割方法上基本相似。以柯桥为例，公用经费的分割主要是通过三张分割表来实现：水费、电费、邮电通讯费分割表，办公、差旅、培训、维修等费用分割表，设备购置分割表。

#### （2）人员性经费

定海和柯桥都对义务教育阶段学校的各种人员进行了分类，并通过相应的分割方法来对工资福利支出进行拆分。例如：定海对学校中的在编人员身兼数职的，将其工作时间折算成课时并计算出比例，然后进行分类核算；柯桥要求所有的学校管理人员都必须上课，并确定了统一的标准，将按照职务系数核算的部分列入学校管理下面对应的科目，其余部分列入教学科目。

当然，人员性支出的性质比较复杂，需要采取多种分割方法。例如，柯桥是通过四张分割表来实施分割工作：在编教师统发工资分割表、在编教师绩效工资分割表、临代人员经费分割表、在编教师、临代人员社保经费分割表。

#### （3）设备购置和建筑物建造支出

对于设备购置和建筑物建造的支出，定海和柯桥均认为，应将此作为专项形式纳入分析系统，而不适合作为常规性生均成本来分析。例如，赵静指出，由于设备购置和建筑物建造支出具有一次性支出、多年得益的特点，因此建议在分析义务教育阶段学生培养成本时，该因素不被纳入常规学生培养成本分析中，而作为项目因素标注“专项安排”，从而避免了成本差异性问题，也比较符合现行财政预算的安排习惯。

### 4．取得的成绩和存在的困难

#### （1）取得的成绩

定海通过试点数据分析得出，在支出结构上，本区教育支出大约有五分之一用在非教学方面。其中，小学非教学支出占比高于中学，这是由于小学的离退休人员支出占比高于中学；在生均培养成本方面，初中生均培养成本是小学培养成本的 144%，这是由于中小学师生比不同造成的。

柯桥通过试点改革得出：（1）初中学生的生均培养成本约是小学生的生均培养成

本的 1.22 倍；（2）山区、平原、城区三类学校的支出水平差异明显；（3）相同类别中，学校规模效应比较明显。总体上来讲，学校支出与学生数成反比例关系。

总的来说， 定海通过支出功能分类改革，对义务教育阶段学校的支出结构、支出水平、生均公用经费、教师绩效考评作了量化分析。基于分析结果，定海建议，结合学校特点，基于校园规模水平、学校人数设定相应的公用参数，整合使用现有的公用经费和专项经费，使财政补助更趋合理。

柯桥区通过改革，使得各个学校各个环节的资金使用管理更为清楚，学校从中体会到了成本核算的益处，从被动执行制度转变到自觉运用制度。例如，柯桥推动了学校低值易耗品管理制度的落实，学校在低值易耗品管理工作方面呈现出积极、主动的可喜变化，学校的低值易耗品经费支出水平呈现可控、降低的趋势。

**（2）存在的困难**

总体来看，试点存在的困难主要存在于两个方面：科目拆分的复杂性问题、核算工作量增加。

例如，定海在试点中发现，支出用途判断在实操中比较复杂，消耗类材料支出分类核算成难点。由于学校的会计制度普遍采用的是收付实现制，因此要求各种费用支出在入账的第一时间就按照教育功能用途进行拆分，是存在难度的；各学校目前都没有建立详细的消耗品领用制度，为消耗品支出的功能拆分造成了困难；人员支出结构复杂，影响了分类数据的可比性和准确性：一是学校各类人员组成性质复杂，教职工配置比例不一，直接影响到支出分类数据的可比性；二是教师借入、借出情况普遍，核算中存在信息缺失，需要对数据进行二次修正。

**5．建议**

为进一步推进浙江省改革试点，丁华萍和赵静提出了多条建议：应进一步完善科目设置，更科学、客观地拆分数据，确保财务数据信息质量的客观性；探索更便捷地对人员经费和公用经费进行核算和取数的办法；加快与现行财政国库集中支付体系和中小学会计制度的衔接。例如，根据中小学校会计制度的要求，需要区分财政补助支出和非财政补助支出。而如要在改革试点的新核算体系中实现此点，需要进行科目的修订或者采用其他的辅助核算方法；适当在财务支出中引入成本折旧核算；通过科目调整或者辅助核算方法，增强对专项资金的跟踪和管理；加强支出分类改革研究成果的应用，等等。

同时，对即将进行试点的中西部地区，她们也提出了中肯的建议：（1）要充分重视前期工作。确定实施对象，实施手段的选择，制定工作进度时间表。在实施前应召

开至少一次以上讨论会，认真核定基础数据，初期可以集中进行分类核算，重视复核关。（2）要提高学校各层面的认知度，要得到包括校长、学校老师、行政管理人员等在内的学校各相关人员的充分重视。（3）要加强教育和财政部门的配合，无论是财政牵头还是教育牵头，这项改革的成果两家都是受益者。

针对支出功能分类改革的操作方法以及应用的问题，柯桥区教体局原计财科科长胡华东提出了自己的看法：（1）在简化支出功能分类操作时，可以用软件与现有的支付体系对接。现有的国库集中支付可以自动转换生成凭证，在凭证生成的过程中，若能把面积、学生数、各专业教师数、管理人员人数、教辅人员人数、教学一线人员人数等一些基础数据录入，在报表中可以直接将分割表体现出来。（2）功能分类改革促使中小学财务管理更为科学。例如，对中小学基建的投入以专项为主，在日常公用经费的使用上采取日常公用经费补助标准与日常公用经费专项相结合的策略，这样可以解决小规模学校的日常运转问题。再如，在固定资产的管理上，从功能分类数据中发现，多媒体设备的更换不科学，后来规定对于多媒体设备达到报废年限时，依据师生比作为依据添补。

## 四、中西部试点地区的收获和计划

### （一）收获

在听取了浙江省试点地区关于中等职业教育以及义务教育支出功能分类改革的经验介绍后，培训班成员还到柯桥区教育体育局的核算中心进行了实地学习，参观柯桥区实验中学和实验小学，听取两所学校的校长介绍办学情况，并通过上机操作进一步了解掌握教育支出功能分类的会计知识。大家表示，本次培训活动有效促进了中西部试点地区中小学会计人员的业务能力，为 2015 年实施义务教育支出功能分类改革奠定了坚实的基础。

在培训会议上，恩施市教育局计财科傅祖恩科长、汉滨区教育局计财科李杰科长、辛集市教育局计财科石志俭科长、建水县教育局师明旭局长分别提出了本县市的课题实施初步计划。随后，浙江省试点县与中西部试点地区结成了一对一的互助团队，并与北京大学中国教育财政科学研究所的专家以及参会的其它财政专家共同组成了教育支出功能分类改革课题团队。各试点县市建立了 QQ 群以共享资源与经验，即时讨论改革过程中的新发现、困难，并提出解决方案。

### （二）有待解决的问题

在培训会议上，中西部各试点地区的参会代表也提出了一些疑问和存在的困难。

**1．试点学校的数量与课题经费投入**

从浙江省的情况来看，试点县在初始阶段一般选取了大约一半的义务教育阶段学校进行改革。在中西部地区的试点改革计划中，各县市选取试点学校的数量不一致，部分地区决定采取全面铺开的形式，另外一些地区则准备随机抽取部分学校。对于准备全面铺开试点的地区，无疑需要更多经费的支持。

**2．软件的购置与开发**

使用的软件不一致。例如，浙江省的国库集中支付软件为“金财”软件，而柯桥的账务核算软件为新中大软件，这导致工作量增大及数据核对难度加大。中西部试点地区本身也拥有自己的软件，它们对软件的使用并未达成一致，那么很可能由于软件的不一致导致结果不一致，因此要对不同软件得出的核算结果进行比对分析。

总体而言，软件有利于减轻财会人员的负担、避免主观性、提高效率。对于中西部地区来说，希望政府部门能对本课题中软件的购买以及后续开发给予经费支持。

**3．科目拆分**

经过会议讨论，各试点县市在浙江经验的基础上，可以根据本地的实际情况，分别编制支出功能分类改革的操作细则，并开发软件以便进行科目的自动拆分。在允许各试点县市在科目拆分方面存在一定差异的同时，需要协调好拆分的一致性问题，以确保数据的跨地区可比性。

**4．数据分析**

浙江省中职和义务教育的支出分类改革所得到的数据尚未得到充分利用。虽然各试点地区都根据各自的需要对数据进行了分析，也得出了一些初步的结论，但是进一步的研究还需要站在更宏观、更深入的角度来进行。为此，北大中国教育财政科学研究所需要组建专家团队，与浙江省试点地区以及中西部试点地区共同对教育支出功能分类改革数据进行深度挖掘。

## 上期回顾

2015 年第 4-2 期（总第 103 期）

**公立高校经费投入机制的国际比较**

如何通过经费投入机制改革等方式增加公立大学自主权、鼓励大学间竞争和特色发展、加强问责，从而提高公立大学办学质量和国际竞争力，是世界上许多国家都面临的挑战。为了给我国中央高校经费投入机制改革提供借鉴，我们对美国、英国、德国、法国、澳大利亚、日本、印度和香港等国家和地区的公立高校经费投入机制进行了案例研究，翻译了相关研究报告，对有关情况进行了综述。

《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　　**电子信箱：**newspaper@ciefr.pku.edu.cn

**责任编辑：**黄春寒　　**电　　话：**010-6275-8593　　**传　　真：**010-6275-6183

**地　　址：**北京市海淀区颐和园路 5 号　　**微信公众号：**中国教育财政

北京大学教育学院楼 409 室（100871）