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

2016 年第 7-5 期（总第 119 期）　　2016 年 5 月 25 日

高校财务报告的主体与范围

王守军*

多年来，我国高等学校会计制度和财务制度都未清晰地说明一个学校财务报告主体的边界或范围。本文试图厘清高等学校会计核算主体、组成单位、相关机构以及无关机构几个概念之间的关系，并对各类机构的相关信息如何在高校财务报告中进行披露加以探讨，希望对我国高等学校会计制度修订工作有所裨益。

一、高校财务报告主体界定问题的国内外现状

高校财务报告应当完整反映高校的会计信息，然而我国的《事业单位财务准则》、《事业单位会计制度》、《高等学校财务制度》、《高等学校会计制度》中都没有关于财务报告范围的表述，也没有关于会计主体的论述。关于高校财务报告的范围和主体边界始终是一个悬而未决的问题，它切实地影响着事业单位的会计核算和财务报告，对会计信息的完整性和准确性、对事业单位受托责任的考察具有重要的影响。

国外高校的财务年报会对年报主体范围和报告的主体内容进行界定与说明，

* 作者简介：王守军，清华大学校长助理、高级会计师。

如哈佛大学的财务年报（FINANCIAL REPORTS）负责披露学校的会计信息，其中的财务报表是合并报表，包含了部分附属单位的数据，比如负责管理基金的哈佛管理公司；剑桥大学在其财务年报（ANNIAL REPORT AND ACCOUNTS）中说明了合并报表的基础和合并后的财务报告及附注，规定财务报告内容包括大学及其附属机构的信息，如盖茨剑桥信托基金和其他信托基金等，但合并报表不包括学生会和研究生会等独立机构的账目，因为学校在其中没有财务利益也不控制其政策决定；牛津大学的财务年报（FINANCIAL STATEMENTS）中也说明了财务报告的范围，如财务报告合并了大学和所属机构的账目，但不包括牛津大学出版社的账目等。

我国数量众多的高校都是在结构和功能上十分复杂的组织。高校除了包括从事人才培养和科学研究的基本职能外，还有图书馆、信息网络等学术支持体系，有为教学科研和师生员工提供服务的行政体系和后勤体系，有承担着教育和科研职能的分校、研究院，有附属中小学和附属医院，有基金会和校友会，还有学校投资和控制的产业体系等。高校举办、管理或投资的单位，有些是独立的事业单位法人，有些是独立的社会团体法人，有些是独立的企业法人，有些是独立核算的非法人实体；有些单位从事着与高校职能相同、相近或相关的业务，也有的承担着与高校职能完全不同的业务，但接受学校领导。这些单位有一个共同的特征，即都受到高校一定程度的控制和影响，高校对这些单位通过各种方式实施管理。目前并不是所有这些单位都将财务收支和财务状况反映在高校的财务报表上。

由于高等学校职能的多样性和体系的复杂性，造成了会计核算主体与财务报告主体的分离，即除了在高校会计主体内核算的会计信息，还有一些财务信息是在其他会计主体中进行核算的。对于这些独立机构会计信息，高校这个会计主体中并未包含它们，也未通过合并报表或报表附注的方式将其财务信息反映到学校财务报表中。这些财务信息是否需要在高校这个报告主体进行披露以及如何披露，就成为需要研究的问题。因此，我们需要更加清晰地划分高等学校财务报告的范围和边界，即对于一个包含了各种业务、多种附属单位的高校而言，需要回答以下四个具体问题：

1. 哪些业务必须在高校会计主体的范围内进行核算和报告？

2. 哪些业务可以不在高等学校会计主体中核算，但需要通过合并报表方式

进行报告？

3. 哪些业务可以不通过高等学校会计主体核算且不进行合并报表，但需要在报表附注或说明中予以披露？

4. 哪些业务的财务信息可以不予反映和披露？

二、高校财务报告主体范围界定的几种标准和主要方法

关于高校财务报告主体范围的界定标准，目前主要有法人主体、财政关系和责任范围三种标准。

所谓法人主体的标准，就是认为高校财务报告的范围仅限于高校这一法人主体的经济行为，法人主体之外的经济业务不予反映。根据这种观点，高等学校的财务报告主体与会计核算主体是一致的，财务报告的范围就是会计核算的内容。作为法人主体标准的典型例子是教育部所要求的决算报表——《财基表》，其范围就是高校这个事业法人的范围，而将其他法人实体的业务排除在外。

所谓财政关系的标准，就是认为高校财务报告的范围应该是高校主体加上与高校有财政经费领报关系的组成单位。按照这种标准，高校财务报告的范围除了高校会计核算主体之外，还包括了其他的法律主体，这些法律主体由于接受了高校转拨的财政经费而成为高校问责链条中的一个环节。财政关系标准的代表是财政部要求的部门决算——《财决表》，其范围除了高校法人，还包括了通过高校进行财政拨款的附属学校和附属医院等单位。

所谓责任范围的标准，其基本观点为只要在高校管理职责范围内的、并且负有最终会计责任的活动，不管是否在高校法人实体内、也不管是否存在财政拨款关系，都应以各种形式反映到高校财务报告范围之内。

可以看出，上述三种标准所对应的高校财务报告范围，是从法人主体逐步向外扩展的逻辑关系。

对于高校财务报告的主体范围问题，我们主张采用责任范围的标准，即在确定高校财务报告范围时，所考虑的关键原因应该是高校的管理责任。高等学校单位通过行政管理、董事会或理事会、干部管理、财务管理等方式，直接或间接地对所属独立法人单位和独立非法人单位实施计划、组织、协调、控制和决策等活动。由于管理的权利是与责任相对应的，高等学校所管理的范围就是其应该承担

责任的范围，而承担责任的范围就是高等学校反映财务信息的范围。如果财务信息并不在高等学校这一会计核算主体中产生，则需要通过合并报表、报表附注等方式补充相应的财务信息。因此，我们主张高校财务报告报表的范围应该是管理所及并且责任所及的范围，管理责任的边界就是高校财务报告的边界。

如何具体地确定高校的管理责任边界？面对一个单位或机构，我们选取以下五个指标对其是否属于高校财务报告的范围进行判断：法人地位、组织宗旨、财政领报、管理指派和重大影响、会计责任。

1. 法人地位：相对于自然人而言，法人是具有民事权利能力和民事行为能力，依法独立享有民事权利和承担民事义务的组织，是社会组织在法律上的人格化。

2. 组织宗旨：所谓组织宗旨，是指规定组织去执行或打算执行的活动，以及现在的或期望的组织类型。这里需要区分以营利为目的的组织和不以营利为目的的组织。前者是企业，后者为非营利机构或单位。

3. 财政领报：财政经费领报，是对预算单位而言的。按照我国预算管理体制，预算单位分为一级预算单位，二级预算单位和基层预算单位。下一级预算单位对上一级预算单位而言，就是经费领报关系，因为下一级预算单位得到上一级预算单位的拨款，还需按期报告经费的使用情况。

4. 管理指派和重大影响：指高校向单位派出全部或者部分管理人员，并且高校可以控制其决策或对其决策施加重大影响。

5. 会计责任：会计责任是指管理当局对其所编制和提供的会计报表所应承担的责任。会计责任的基本内容包括：建立、健全内部控制制度；保护资产的安全和完整；保证提交审计的会计资料真实、合法和完整。

要判断一个单位是否应纳入高校财务报告的范围之内，可以按照以下步骤进行判断：

第一步：是否为独立法人？这一指标如果“否”，表明单位是高校的内部机构；如果“是”，表明单位是独立于高校的另外的法律主体。如果是独立法人，进行下一步的判断。

第二步：是否以营利为目的的企业？如果是企业法人，则按照对外投资进行核算。如果不是企业法人，而是事业单位法人或社会团体法人，则进行第三步判断。

第三步：是否与高校存在财政领报关系？如果存在财政领报关系，则是高校的组成单位，应该纳入高校的财务报告范围。如果不存在财政领报关系，则进行下一步判断。

第四步：是否存在管理指派和重大影响或者最终会计责任？如果“是”，则该单位属于高校财务报告的相关机构。如果“否”，则该单位不属于高校的相关机构。

第五步：对于与高校无关的机构，学校财务报告不予反映。

三、高校各类单位的分类及其在财务报告中的信息披露方式

第一类：高校内部机构。这类单位除了包括所有校内教学、科研、行政管理、学术支撑单位以外，还应该包括：

1. 非独立法人的后勤部门；

2. 非独立法人的基金会、校友会；

3. 非独立法人的附属学校、医院。

这些单位同时满足上述五条标准：不是独立法人、非营利、存在财政领拨关系、高校指派其管理层、高校承担最终会计责任。

第二类：高校组成单位。高校组成单位应该包括以下几类：

1. 具有法人地位的、非营利的后勤部门；

2. 具有法人地位的、具有财政领拨关系的附属学校、附属医院；

3. 具有法人地位的、学校控制并负有最终会计责任的研究院、分校。

这些单位除了是法人实体外，满足其他四条标准，即非营利、存在财政领拨关系、高校指派其管理层、高校承担起最终会计责任。

第三类：高校相关机构。此类机构包括以下几类：

1. 具有法人地位、有管理指派但是与大学之间不具有财政领拨关系、大学也不负最终会计责任的独立学院；

2. 具有法人地位、有管理指派但是与大学之间不具有财政领拨关系、大学也不负最终会计责任的附属医院；

3. 具有法人地位、有管理指派但是与大学之间不具有财政领拨关系、大学也不负最终会计责任的基金会、校友会；

4. 具有法人地位、有管理指派但是与大学之间不具有财政领拨关系、大学也不负最终会计责任的企业。

这些单位的共同点是：独立法人实体、高校指派其管理层。但是，这些单位中既有营利性的也有非营利性的。这些单位与高校之间不存在财政领拨关系、高校也不最终承担会计责任。

第四类：无关机构。在这里应该注意，无关机构是在财务报告意义上而言的，一个机构不属于高校财务报告的相关机构，并不一定与高校没有经济关系，比如学校的工会，是以学校教职工为成员的群众组织，是独立的社会团体法人，有独立的财务机构和财务人员，虽然其治理机构的管理层中的很多成员来自学校，但其是通过法定程序选举产生的。工会经费是由高校按照法律要求提取并转付的，与学校之间不存在财政领拨关系、学校也不承担最终责任，因此，它并不属于高校财务报告范围。

就与高校财务报告的关系而言，高校对于内部机构、组成单位、相关机构、无关机构等四种不同性质的单位，可以采取以下四种处理方式：

1. 主体核算

高校内部的所有教学科研单位（学院、系、所、中心、实验室）、学术支持单位（图书馆、信息中心等）、行政管理（部、处、科、室）、后勤服务单位（餐饮、修缮、运行维护、物业、接待等）、不具独立法人性质的附属学校（幼儿园、小学、中学）、不具独立法人性质的医疗机构（医院、诊所、卫生所）等等，其资产、负债、净资产、收入和支出（费用）都应该在高等学校这个会计主体中进行核算。至于在实际工作过程中，出于内部划分经济责任等目的，一些单位的经济活动是在独立的会计账套内核算的，这些会计资料和会计信息也都应该属于高校这个“大主体”。

2. 合并报表

高校与组成单位之间的经济活动的反映，原则上应该通过合并财务报表的方式进行。合并财务报表至少应该包括资产负债表、收入表、支出（费用）表等主要的财务报表，以完整反映高校及其组成单位之间的业务活动和经济运行的成果，进一步向利益相关者说明高校履行管理职责的情况。在财务报告附注中，还应该说明合并财务报表的内容、方法、期间等。在必要的情况下，需要对高校主体与

组成单位的财务报告数据分别列示，以便让会计信息使用者清楚高校自身的情况和组成单位的情况，做出正确的判断。

3. 报表附注

由于高校的相关单位可能与学校在业务活动和经济活动中存在各种各样的联系，这些交易或事项虽然高校不一定承担会计责任，但还是需要向利益相关者和报表使用者进行说明。一般情况下，需要说明的主要内容有：相关机构的名称、性质、主要业务、资产负债状况、经营情况、与高校之间的主要关系、与高校之间重大的经济往来，等等。

4. 不予披露

对于无关的机构，高校财务报告对其情况可以选择不予披露。但是，如果高校与某个财务报表意义上的无关机构之间发生的交易或事项，其数额和性质足以构成重大影响的，高校可以在财务报告中予以说明或披露。

主体核算、合并报表、报表附注、不予披露这四种处理方式，是按照由内而外、由近及远、由重到轻的规则进行逐层划分。在上述分类中，对于高校投资企业的反映较为特殊。高校企业作为高校相关机构，其运行和发展情况应该在财务报告的报表附注部分（特别是结合高校的对外投资科目）予以说明，但同时在高等学校会计主体中，将对外投资以历史成本法进行核算。

四、总结及政策建议

综上所述，以流程图的方式将确定高校财务报告边界范围的过程进行总结（如图 1 所示）：

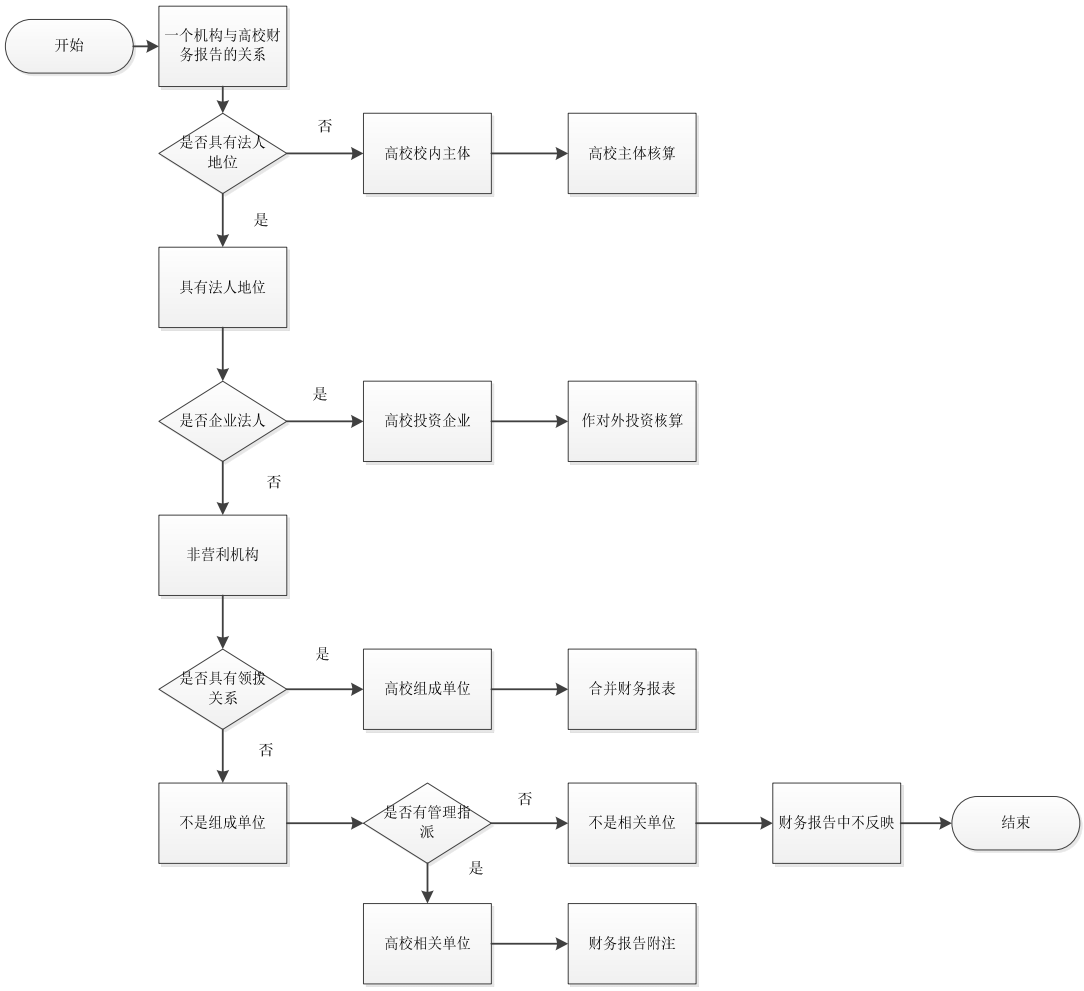


图 1 确认高校财务报告边界范围流程图

按照以上流程，可将学校的各个单位进行分类并对其财务信息进行分类处理：

1. 学校内部的非独立法人且非营利性质的院（系、所、中心）、后勤单位、附属中小学、附属医院、基金会、校友会等等内部机构，在学校会计主体内核算，并在高校财务报告中报告这些单位的财务信息。

2. 学校投资并控制的企业，原则上应该以对外投资的方式在学校会计核算主体中记录对其投资和回报情况，不合并财务报表，但在报告附注中进行说明。

3. 学校独立法人的后勤单位、附属中小学、附属医院，如果是组成单位，则应该进行合并报表；如果是相关机构，其财务状况和信息则应在财务报告附注中予以说明。

4. 基金会、校友会等社会团体法人，服务于学校教育和研究，不存在财政领拨关系，但如果学校指派管理层并且高校要承担最终责任，则应该在高校财务报告附注中予以说明。

5. 工会属独立社会团体法人，对于其收入支出和资产有独立的法律进行规范，不在学校主体内核算、不进行合并报表、不进行补充披露。如果由学校财务部门代管账目的，不能计入学校收支和资产。

6. 对于独立法人的学院和研究院，如果存在财政领拨关系则属于组成单位，应进行合并报表处理；如果不存在财政领拨关系，但是如果学校指派管理层并且高校要承担最终责任，则属于相关机构，应在高校财务报告说明中予以披露；如果学校不指派其管理层也不必承担最终责任，则属于无关机构。

按照上述分析，高校财务报告范围如下图（图 2）所示，高校财务报告的主体和范围为灰色部分，按照颜色由深至浅的顺序，分别以主体核算、合并报表、报表附注等方式予以财务信息的处理和披露：

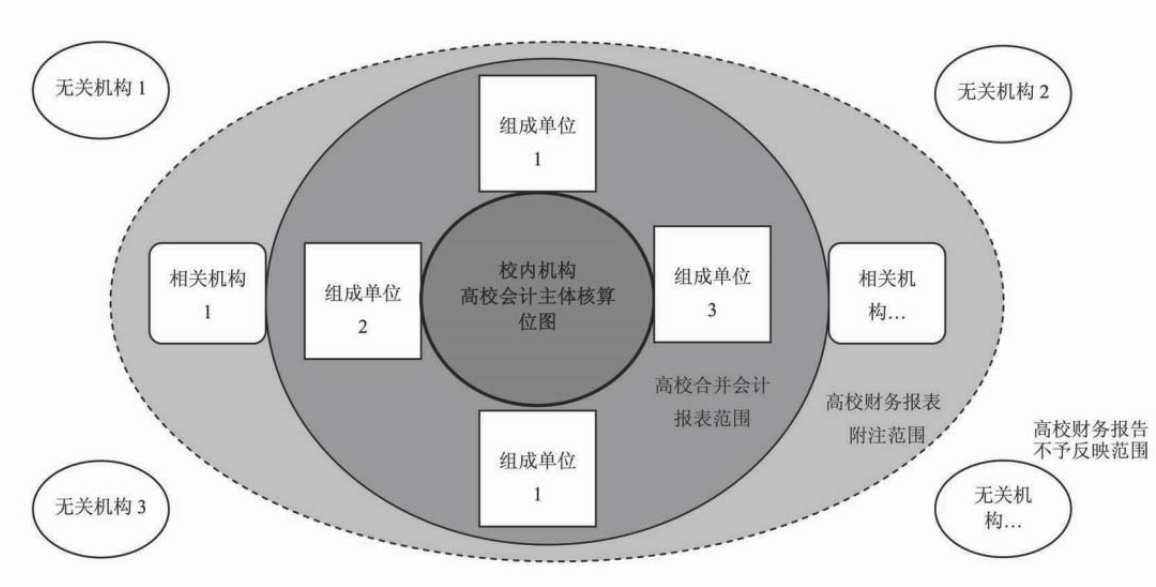


图 2 高校财务报告范围示意图

如上分析，本文对高校财务报告主体范围的界定提出以下政策建议：

1．高等学校财务报告范围应该按照责任范围进行确定，即财务报告范围应包括高校可能承担管理责任的所有单位和机构，包括会计主体中核算的部门和单位，也包括组成单位、相关机构。

2.《高等学校会计制度》中增加关于高校财务报告的范围（高校主体、组成单位、相关机构和无关机构的定义）、财务报告的内容、财务报告的方式等条款。

3.《高等学校财务制度》中增加关于高校附属业务和附属单位的财务监督管理责任、信息披露责任的条款。

上期回顾

2016 年第 7-4 期（总第 118 期）

高校科研项目成本归集以及高校科研项目资助政策

摘要：本文通过将发达国家和我国科研项目的成本归集和科研项目资助政策进行对比分析，为建立适合我国高校的科研项目完全成本计算模型及资助政策提出相应的政策建议。

《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