

基于内涵建设的高等院校内部报告研究

王卫星¹, 孙凌峰², 王一舒¹

(1. 常州大学 商学院, 江苏 常州 213164; 2. 常州大学 财务处, 江苏 常州 213164)

摘要:新会计制度所规定的高校会计报表体系主要反映学校资产负债状况和财务收支情况, 并不能满足内涵发展模式下对会计信息的需求。为了进一步提高高校财务管理水平, 为决策者提供有用的财务信息, 高校可以尝试建立由高校基本情况报告、高校财务运营报告、高校风险评估报告和高校绩效评价报告四个部分组成的内部报告体系。

关键词:高校; 内涵发展; 内部报告; 管理会计

中图分类号: F235

文献标识码: A

文章编号: 2095—042X (2014) 04—0037—05

doi: 10.3969/j.issn.2095—042X.2014.04.008

“十八大”报告明确指出要“推动高等教育内涵式发展”。高等学校内涵建设主要是指高等学校教育质量的提高、学生培养质量的提高以及科研成果数量的增加等。实现高等教育的内涵发展, 需要足够的财务支持, 更需要通过精细化管理, 提高资金的使用效益。新颁布实施的《高等学校会计制度》规定:“高校的财务报表由会计报表及其附注构成”, 其主要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。会计制度规定的报表体系只反映一般的资产负债状况和财务收支情况, 并不能满足内涵发展模式下对会计信息的需求。因此, 分析高校内涵发展对财务信息的需求, 尝试建立基于内涵建设的高校内部财务报告体系, 对于高校管理有着十分重要的现实意义。

一、研究文献综述

(一) 国外文献回顾

在国外, 内部报告研究一直被融于管理会计之中, 并随着管理会计的发展而发展起来。

1. 企业管理会计与内部报告研究文献

管理会计发展之初, 成本报表可以概括为内部报告的最初形式, 主要用于企业内部成本管理与内部经营决策的信息支撑。

在泰罗为代表的科学管理阶段, 管理会计的主要特征是追求效率, 与之相应的内部报告则主要是责任会计报告。H·B·艾尔曼(1950)从控制系统与管理组织或部门管理人员责任结合的角度给出了比较科学的责任会计定义。J·A·希金斯(1952)主张以责任为中心考核企业内部单位, 并设立于之相适应的内部报告制度。

随后科学技术突飞猛进, 企业规模日益庞大, 这一阶段管理会计的主要特征是追求效益, 内部报告则以会计信息的相关性和经济性相结合为目标。

接下来一个时期, 管理会计理论发展缓慢, 管理会计信息相关性遗失。直到卡普兰和约翰逊(1987)所著《相关性遗失——管理会计兴衰史》一书的出版标志着管理会计开始复兴, 使管理会计步入了“作业管理会计”时代。卡普兰认为企业的内部报告应该是一个开放的系统, 要从全面、整体、综合的角度去设计企业的评价和考核标准。Hawkin and David (2004)阐述了责任会计产生财务和非财务信息的观点, 并对责任会计的主要内容进行了界定。

2. 广义政府(公共部门)管理会计与内部报告研究文献

* 收稿日期: 2014-04-28

作者简介:王卫星(1957—), 女, 河南安阳人, 博士, 教授, 主要从事非营利组织财务与会计。

孙凌峰(1979—), 男, 江苏涟水人, 会计师、注册会计师, 主要从事高校财务管理研究。

王一舒(1972—), 女, 北京人, 博士后, 讲师, 主要从事财务成本管理研究。

基金项目:教育部规划基金项目(10YJA630155)。

20 世纪 70 年代以前,各国政府管理会计没有开展系统的研究,零星的实践主要是预算控制,此时内部报告内容主要也是反映预算控制。70—80 年代,政府管理会计的研究步伐加快,在预算改革、成本管理和绩效考核等实践活动上取得了较大的进展,丰富了管理会计理论内容。90 年代后,市场性和公共责任为导向的 NPM 引入,进一步推动了政府(公共部门)管理的创新与发展。

这一时期产生了大量研究文献,关于高校管理会计和内部报告相关文献主要有:John Murphy (1990) 将管理会计技术引入地方高校^[1]。Delano Havard Berry (1991) 认为管理会计技术能提供决策制定和绩效评价信息给管理者。^[2] Susan P. Ravenscroft (1998) 认为管理会计能够强化非营利组织的财务管理,并能服务于利益相关者获得所需信息。作者选择高校为案例进一步研究了成本效益分析和绩效衡量等方法在非营利组织的应用。^[3] Olin L. Adam S (1999) 则通过学校官员对待管理会计技术方法态度的差异说明了管理会计在高校财务管理中的地位;^[4] C. Meyer (2000) 认为最公共部门预算方面的问题需要政府管理会计,并给高校及其他公共部门实体提供了财务管理工具。George Venieris (2004) 以希腊公立高校为研究背景,探讨了管理会计的应用,分析了其影响因素。^[5] Bruce Bublitz (2007) 认为高校面临的经济问题越来越复杂,因此为管理会计的运用提供了机遇。^[6] 当前世界金融危机致使许多西方国家财政困难,政府或地方政府生均拨款不断下降,学费上涨。此时高校的内部报告主要为高校管理决策服务,主要包括反映受托责任、成本效益分析和绩效衡量等内容。

(二) 国内文献回顾

在国内,内部报告的研究对象主要为企业,在理论上形成较系统研究成果,在实践中有一定的应用,而以政府或非营利组织为对象(含高校)的研究还十分鲜见。

1. 企业内部报告的研究

张先治(2003)《会计相关性与会计报告变革》一文具有开创性的意义,构建了企业内部报告的新体系——由资本经营报告、资产经营报告、商品经营报告和生产经营四个部分所组成。^[7] 丁岚(2003)认为内部报告实质是管理控制中的反馈控制,他所构建的内部报告体系沿用了管理会计三个经营中心的模式,重点强调了预算控制的作用。^[8]

王月晗(2006)从效绩评价的视角对内部报告进行了研究。^[9] 邱芳(2007)构建的内部报告体系则围绕成本、利润和投资等中心,重点体现了预测决策与规划控制的作用。^[10] 王玉红(2010)构建的内部报告体系以决策和控制为主线展开。^[11] 董红晔(2011)从战略管理会计的角度,对内部报告体系进行了初步探索。^[12]

学者们不仅从理论上对企业内部报告进行了深入探讨,也从不同角度展开了应用研究。张明华(2007)以宝钢为例探讨了适应大型企业集团的财务分析系统和内部报告模式。^[13] 刘艳艳(2010)以制造业企业业务流程为研究基础,提出了制造业内部报告体系框架。^[14] 陈艳,季侃(2011)则首先分析了现行财务报告缺陷,进而提出未来财务报告要融合内部报告的要素。^[15] 张先治,滕晓东(2011)通过对中石化济南分公司管理层业绩评价内部报告体系的案例分析说明,解决管理层薪酬困局的最好机制就是构建基于管理层激励和业绩评价的内部报告体系。^[16]

2. 高校内部报告的研究

张文娟(2001)从高校内部报表体系的内涵、设计原则、设计内容对高校报表体系设计进行了探讨。^[17] 王丽雅(2003)将高等学校财务评价指标应用于内部会计报表的研究,并强调了内部会计报表在高校的重要作用。^[18] 徐世军(2011)从内部控制角度分析和探讨了为学校管理者提供决策依据的内部会计报表的相关设计问题。^[19] 王卫星、孙凌峰(2012)从内涵发展的视角探讨了高校内部报表体系的构建原则、内容及财务分析指标体系。^[20] 王一舒、王卫星(2012)从利益相关者的角度探讨了高校会计改革的改革。^[21]

(三) 研究文献评述

国内内部报告研究文献主要集中在以企业为研究对象,并且在理论与实践方面都有一定的发展,相对而言,高校管理会计研究主要集中在财务分析和绩效评价方面,高校内部报告体系的研究无论是理论还是实践,都还处于起步阶段。在国外,早期内部报告研究融于管理会计研究之中,学者们将大量其他领域的理论运用到政府管理会计中。高校内部报告研究主要是将一些企业成功应用的管理会计技术方法引入到学校管理中来,在内容上主要是成本分析和绩效平衡等。在国内,企业的内部报告研究成果比较多,构建的体系也比较成熟;学者们较多探讨高校财务分析指标体系和绩效评价问题,少

数几篇文献尝试研究了高校内部财务报告的作用和体系构建设想。这些研究成果都给我们以很好的启示。但是关于高校内部报告体系的构建一方面还不够成熟, 另一方面这些研究都没有体现出当前服务于高校内涵发展主旨的要求。

二、构建内部财务报告的必要性

1. 有利于进一步规范高校财务管理

规范科学的内部报告体系是确保高校财务管理顺利开展的基础, 是确保高校财务公开透明的重要保证, 是提高教学科研资金使用效率的重要方式。

2. 有助于满足高校内部决策的信息需要

会计的目标就在于为决策者提供决策有用的财务信息, 对外报送的财务报告主要是满足上级主管部门和其他管理部门的管理需要; 内部报告则主要是针对学校的内部管理需要所设计的, 构建科学的

内部内部报告体系, 能够为管理层提供更加详细、可靠和有用的信息。

3. 有助于提高高校的经济效益

一个涵盖范围较广泛、功能完善、反应灵敏的内部会计报告体系, 对提高高校的经济效益和长远发展尤为为重要。它不仅能够处理好高校内部各部门及人员之间的关系, 协调一致的完成各项工作, 更能够提高经济活动的效率。

三、基于内涵建设的内部财务报告体系的构成

通过对高校目前发展与管理情况的分析, 基于目前高校内涵发展的信息需求, 可以建立由高校基本情况报告、高校财务运营报告、高校风险评估报告和高校绩效评价报告四个部分组成的内部报告体系。

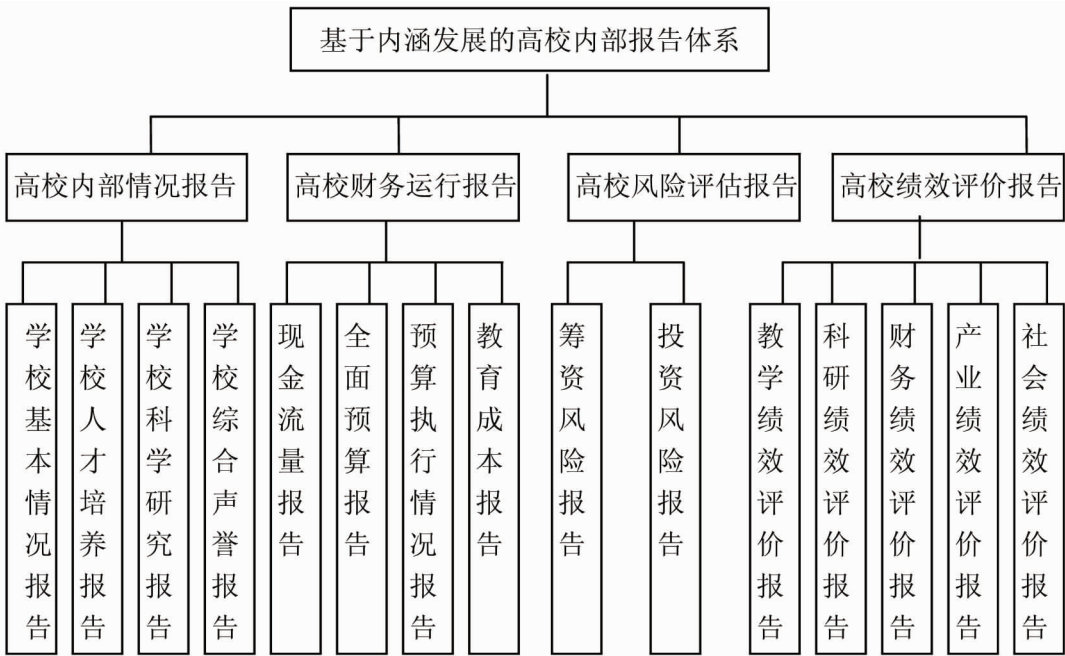


图1 高校内部报告体系结构图

(一) 高校内部情况报告

1. 学校基本情况报告

该报告主要包括专任教师结构、在校学生结构、累计毕业生就业等情况、学校机构、学校科研成果、学校教学成果、学校校舍建筑面积、学校科研经费到款额、学校基建投资到款额及固定资产、学校专业设置情况等内容, 用于准确掌握高校基本情况, 有效开展相关管理及建设工作。

2. 人才培养报告

大学办学质量的评价, 首先是人才培养质量。该报告中应体现高校的人才贡献能力和高校是否拥有优秀的人才孕育环境和成长平台, 包括评价

高校的师资培养和集聚能力指标、高校人才贡献能力指标、高校的人才培养的层次和水平等指标。

3. 科学研究报告

随着我国创新型国家的建设, 科研活动将日益增多, 高等学校科研项目规模也会越来越大。报告中应介绍高校科技成果转化和高新技术产业化的能力, 以及配套资金落实情况、科研预算执行情况、总体目标完成情况等定性和定量评价指标。

4. 综合声誉报告

该报告包括学校的国家声誉和社会声誉等内容。国家声誉主要反映政府的战略决策对高校内涵式发展的重大战略举措和支持力度, 如 2011 计划、

优势学科建设工程等方面。社会声誉反映高校社会知名度、公众美誉度和媒体影响力等方面。

(二) 高校财务运行报告

1. 现金流量报告

现金流量报告是预测高校一定时期(如一个五年计划期)持续运行中的现金流量,是通常意义上的现金流量表和现金预算的必要补充。报告中的现金流量分为教学行政活动、科研学科活动、后勤保障活动、投资筹资活动和基建活动等大类。这样可以清楚地反映若干年长期资金的情况,对高校长期发展提供有效的资金管理。

2. 全面预算报告

全面预算报告是按照“统一领导、资金集中、分级管理、内部核算”的财务管理体制要求,对高校计划目标和资源配置以预算的方式加以量化的报告。报告中主要包括预算管理机构的设置和职能、编制方法、编制流程等内容。

3. 收支预算和执行情况报告

收入预算是高校为开展教学、科研及其他活动,依法通过各种渠道取得的收入计划,包括财政补助收入、事业收入、上级补助收入、其他收入等预算。支出预算指高等学校开展教学、科研及其他活动编制的支出计划。包括基本支出、项目支出以及教学、科研、行政、后勤保障、离退休等支出预算。通过对预算执行进度、执行效果做出科学的分析、评价和预测可以评价学校资金运用方向、结构、规模,确保项目支出的质量,维护项目支出预算的严肃性。^[20]

4. 教育成本报告

高校教育成本是指高等教育过程中,提供教育服务所耗费的各种资源的总价值。它是综合反映教育价值规律和学校管理水平的重要指标,应反映高校人员工资、行政事业费、教学业务费、学生奖助学金、修缮费、科研费、固定资产折旧等项目。

(三) 高校风险评估报告

1. 办学风险报告

办学风险是指高校在办学过程中不确定的危险情况发生的可能性。如果高校社会声誉下降,就有可能带来生源减少或生源质量下降的后果,反映到财务方面是财政拨款和学费收入的下降,进而进一步影响生源,造成恶性循环;如果没有科学的规划,资源利用率低,该做的事情没有足够的资金支撑,也同样会影响学校正常的教学科研工作,进而给学校带来不良影响;学校因管理不善出现比较重

大的事故或失误,更有可能给学校带来负面影响,甚至使学校陷入困境,等等。学校的内部报告也应该充分揭示学校办学过程中的风险,为管理层提供办学风险的信息。

2. 财务风险报告

(1) 筹资风险的反映

高校需要编制财务预警分析指标体系报告,以反映高校现实的财务状况,对潜在的财务风险及连带责任风险进行预警预报。所设计的风险内部报告中除了加强对常规性指标如资产负债率、流动比率、生均贷款额等进行考核外,还需研究以下几项指标:现金比率,该比率反映学校直接偿付流动负债的能力;净资产负债率,该比率是学校财务结构稳健与否的重要标志;本期安全系数,是高校本期资金收支净额与本期需偿还债务之间的比例;资金周转率,该比率反映高校流动资金周转速度和近期正常的支付能力。

(2) 投资风险的反映

当前,高校普遍存在投资兴办或控股或占有部分股权各类经济实体的情况,而这些投资很有可能带来财务风险。因此,报告中应明确校办企业产权关系、组织形式,创办高科技企业中的投入和撤出机制和责任追究制度,以加强投资项目立项、评估、决策、实施、投资处置等环节的控制,避免决策失误。

(四) 高校绩效评价报告

1. 财务绩效指标

财务信息是高校最重要的信息之一,它可以衡量高校的支出范围和资金流向。在财务指标中应重点反映高校经费自筹率、各类经费支出比率、货币资金可供周转天数、到期债务偿还率等。

2. 教学科研绩效指标

教学和科研是高校的主要任务,也是衡量一个高校的基础,是完成高校社会责任的保证。主要的评价指标包括生师比、生均教学设备、内涵建设支出比率、科研收入年增长率、人均科研经费等。

3. 产业绩效指标

校办产业对高校的意义重大,校办产业的收益状况也可以充分地反映高校的效益水平。主要的评价指标包括对校办产业投资收益率、校办产业资本金利润率、校办产业资本增值保值率等。

4. 社会贡献绩效指标

高校社会化服务绩效评价是评价地方性高校服务社会功能的强弱和对社会贡献力的大小。主要的

评价指标包括学生社区活动参与率、招聘单位对毕业生满意率、毕业生就业率、科研成果应用转换率、社会捐赠收入等。

建立一套科学可行的内部财务报告体系,是一项细致、复杂的工作。高校应结合自身实际情况,完善内部报告体系,更好地为高等教育事业的发展服务。

参考文献:

- [1] [美] 托马斯·约翰逊, 罗伯特·卡普兰. 管理会计兴衰史: 相关性的遗失 [M]. 金马工作室, 译. 北京: 清华大学出版社, 2004.
- [2] Delano Havard Berry. A next extension of management accounting and operational auditing in the public sector; a case study of school food service programs in selected local school districts in the commonwealth of Kentucky [D]. The commonwealth of Kentucky, Thesis of Ph D, 1991.
- [3] Susan P Ravenscroft, Susan C Kattelus. Compass state university foundation: managerial accounting issues in a nonprofit entity [J]. Issues in accounting education, 1998 (3): 629—654.
- [4] OlinL Adam S. Anational Study of management accounting practices in higher education administration as perceived by the chief financial officers [D]. A dissertation proposal presented to the faculty of the college of education Ohio university, PHD thesis, 1999.
- [5] George Venieris, SandraCohen. Accounting reform inGreek universities; a slow moving proecess [J]. Financial accountability&management, 2004 (2): 183—204.
- [6] Bruce Bublitz, Susan W Maitin. The incorporation of managerial accounting Concepts into govermental organizations: the case of Public universities [J]. The journal of government financial management, 2007 (4): 56.
- [7] 张先治. 会计相关性与会计报告变革 [J]. 会计研究, 2003 (12): 19—22.
- [8] 丁岚. 内部报告体系的构建—兼论内部报告在预算控制系统中的应用 [D]. 大连: 东北财经大学, 2003.
- [9] 王月晗. 基于内部报告的内部管理业绩评价研究 [D]. 大连: 东北财经大学, 2006.
- [10] 邱芳. 基于管理会计的内部报告体系研究 [D]. 大连: 东北财经大学, 2007.
- [11] 王玉红. 内部报告体系研究: 视角与框架 [J]. 财经问题研究, 2010 (2): 96—101.
- [12] 董红晔. 基于战略管理会计的内部报告体系构建 [J]. 财会月刊, 2011 (5): 12—14.
- [13] 张明华. 大型企业集团财务分析系统和内部报告模式研究 [M]. 2007 年度中国总会计师优秀论文选: 3—29.
- [14] 刘艳艳. 基于价值创造的内部报告体系研究——以制造业企业为例 [D]. 大连: 东北财经大学, 2003.
- [15] 陈艳, 季侃. 内部报告与未来财务报告体系 [J]. 会计论坛, 2011 (1): 44—52.
- [16] 张先治, 滕晓东. 基于管理层激励的业绩评价内部报告体系研究——以中石化济南分公司为例 [J]. 财务与会计: 理财版, 2011 (2): 46—48.
- [17] 张文娟. 对高校内部会计报表体系设计的探讨 [J]. 教育财会研究, 2001 (1): 31—34.
- [18] 王丽雅. 高校内部会计报表体系设计及其基本评价指标的应用 [J]. 大连教育学院学报, 2003 (1): 82—83.
- [19] 徐世军. 事业单位内部会计控制与内部会计报表的设计——以教育事业单位为例 [J]. 中国集体经济, 2011 (12): 155—156.
- [20] 王卫星, 孙凌峰. 高校内部财务报告体系的构建 [J]. 常州大学学报: 社会科学版, 2012 (3): 37—39.
- [21] 王一舒, 王卫星. 论利益相关者共同治理下模式下高校会计报告改革 [J]. 福建论坛, 2012 (11): 39—44.

A Study of Internal Reports of Colleges and Universities based on the Connotation Construction

WANG Wei-xing¹, SUN Ling-feng², WANG Yi-shu¹

(1. School of Business, Changzhou University, Changzhou 213164, China;

2. Finance Department, Changzhou University, Changzhou 213164, China)

Abstract: The system of accounting statement of colleges and universities regulated by the new accounting system reflects the assets, liabilities and financial revenues of universities, which can't meet the demands for accounting information in the mode of connotative development. In order to enhance the university financial management and provide useful financial information for decision makers, colleges and universities can establish the of internal reports composed of the basic information report, the financial projections report, the risk assessment report and the performance evaluation report of colleges and universities.

Key words: college and university; connotative development; internal report; managerial accounting

(责任编辑: 刘志新)