

哈佛大学财务报告公开对我国的启示

单雅迪, 李强(博士生导师), 刘元

【摘要】大力推进高校财务信息公开无疑是我国近几年来的一项重要工作。美国相关实践开展得较早,对其成功经验的借鉴有助于我国相关制度的发展与改进。本文以哈佛大学为例,将中美高校财务信息公开现状进行对比,并对我国高校财务报告的框架、内容等方面制度的建设与完善提出了建议。

【关键词】高等学校; 信息公开; 财务报告; 哈佛大学

【中图分类号】 F234.4

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)14-0032-4

一、引言

2010年4月,教育部根据2008年《中华人民共和国政府信息公开条例》的具体要求正式颁布《高等学校信息公开办法》,为我国高等学校的信息公开制定了一个基本框架。2013年8月教育部针对高校财务信息公开颁布《关于进一步做好高等学校财务信息公开工作的通知》,同年12月财政部在《高等学校会计制度》中规范了财务报表及附注的编制。2015年10月财政部颁布的《政府会计准则——基本准则》再次强调政府决算报告和财务报告的编制,我国高校的财务信息公开工作逐步走向正轨。

我国公立高校会计纳入政府会计体系,新公共管理运动与新公共治理运动推动着政府财务报告向企业财务报告靠拢,政府会计从传统的现金制转向权责发生制已是一种国际趋势。此外,公共受托责任是政府会计与财务报告的基石,高校财务报告应做到公开透明,并体现决策有用等目标。2014年12月财政部颁布《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》(以下简称《方案》),明确提出“逐步建立以权责发生制政府会计核算为基础,以编制和报告政府资产负债表、收入费用表等报表为核心的权责发生制政府综合财务报告制度,提升政府财务管理水平,促进政府会计信息公开”的指导思想,以及“立足中国国情,借鉴国际经验,借鉴我国企业会计改革的成功做法”并“坚持公开透明,便于社会监督”的基本原则。美国高校财务信息公开走在国际前列,其私立大学不纳入政府会计体系而是依照FASB进行财务信息公开并编制财务报告,为我国高校财务信息公开建设提供了可借鉴的成功经验。

鉴于此,本文以哈佛大学为例,通过对比分析国内外高校财务信息公开现状,指出当前我国高校信息公开的不足,并针对我国现在的高校财务信息公开制度,尤其是财务报告

公开主要方式的相关制度提出若干完善建议。

二、哈佛大学财务报告公开情况

1. 哈佛大学财务报告具体内容。美国高校信息公开的主要手段是财务报告,并且拥有统一的规范格式。哈佛大学的财务报告大致包括年度会计报告、资金活动的年度总结、管理公司年度报告、年度捐赠情况总结、年度财务成果分析、校长致辞、对海外董事的汇报信以及补充信息八个部分,其2004~2005学年及2013~2014学年财务报告目录总结见下表1。

(1)财务概览。财务概览首先从整体角度对哈佛大学的基本财务情况、变化及相关重大事项进行介绍,下设财务概况、营业收入、营业费用等模块,其中收入与费用主要是其各个项目的构成与比例等情况,而资产负债表主要反映投资、负债、退休职工福利以及资本支出的重点项目。

(2)财务报表。哈佛大学的财务报表编制较为详细,尤其是对净资产的披露十分具体,包括资产负债表、净资产变动表、捐赠净资产变动表以及现金流量表。财务报告的披露体现了充分性与决策有用性原则,例如其报表将收支、捐赠以及部分资产项目性质分为无限制净资产、暂时限制净资产以及永久限制净资产三类具体披露并加以解释,清楚了,便于报告使用者进行信息获取,也确保了信息的质量。

(3)财务报表附注。财务报表附注是对财务报表数据信息的说明与解释,也是财务分析的其他非财务信息集中反映的地方。哈佛大学报表附注对于金融衍生品、应收应付项目、固定资产等其他财务信息的列示较为全面,非财务信息的细致披露(如职工福利与津贴)也是附注的一项重要内容。

2. 哈佛大学财务报告的特点。

(1)报告整体情况。FASB对财务报告提出了以决策有用性为最高质量、以相关性和可靠性为主要质量特征、以重要性和可比性为次要质量特征的会计信息要求。哈佛大学的财

表1 哈佛大学财务报告项目

报告项目	具体项目	具体内容补充说明
校长致辞		
财务概览	营业收入;营业费用;资产负债表	财务状况、财务变动描述与原因;营业收入、营业费用、资产负债表个别项目概况
哈佛大学管理公司年度报告	捐赠与投资情况;历史背景;报告年度财务情况;组织结构更新;未来展望;资产组合政策与变化	包括年度资产状况、公共和私人投资情况等
独立审计报告		注册会计师审计意见
财务报表	资产负债表;净资产变动表;捐赠净资产变动表;现金流量表	资产、负债、净资产情况;收入、支出、净收入(或净支出)组成情况;将总资金的变动情况与总营业账户的项目结合披露;营业活动、投资活动、筹资活动现金变动情况
财务报表附注	大学组织结构;重要会计政策说明;投资资产和负债的公允价值;净资产变动表;金融衍生品;应收账款;应收票据;承诺的应收款项(捐赠);固定资产;捐赠及经营净资产;拆分利益协议;应付债券和应付票据(利率互换协议);职工福利;学生财政援助;赞助支持;捐赠物;承诺和突发事件;其他收入;其他费用	对报表项目的详细说明与深入披露;报告编制基准、净资产分类、非持续经营活动等;投资资产和负债的公允价值分等级分析;买卖的特权、掉期合同、远期外汇合同、期货合同、交易信用风险等
校长及学校董事		校长及学校董事成员介绍
学校管理层		学校管理层介绍
海外董事(监察委员会)		海外董事(监察委员会)名单

务报告结构相对完善,信息披露充分、客观、真实,各个部分的信息披露也符合FASB等相关制度的要求。例如,在财务成果分析方面,哈佛大学对于其营业收入、营业支出各具体项目的分析较为详细,体现了决策有用性;在捐赠情况总结方面,哈佛大学不仅公开了各院系收到的捐款金额、管理公司对于收到捐款的使用管理职责,还以图表等形式对捐款变化等情况进行了直观展示,提高了报告的可理解性;在管理公司年度报告方面,哈佛大学以图表的形式将最近两个报告年度期末资产组合的具体项目金额及其所占比例进行纵向比较,并配合以详细的描述与分析,体现了可比性。

(2)资产与负债披露情况。资产负债是财务信息的主要组成部分,哈佛大学资产负债表的项目设置全面,财务报告兼顾了不同信息使用者的特点与需求,基本做到了充分披露,体现了投资者保护观下的质量特征。

哈佛大学的资产负债表全面反映了净资产的各个项目,

包括普通经营账户、捐赠资产和拆分利益协议三个方面,每一个科目又分别从限定用途、长期间限定用途和短期间限定用途三个角度细分,将实际提供的净资产信息增加到了九项。另外,无论是财务概览、财务报表还是报表附注均从不同角度对净资产状况以及变动等进行反映,总分结合,以分为主。债务方面,哈佛大学按照对象将其划分为应付账款、投资组合负债、拆分利益协议负债、应付退休金、预收政府贷款等项目,便于债务结构以及偿债能力的分析。此外,报表附注除了公开负债结构与性质、项目金额等信息,还包括重大债务的构成、偿还要求等信息,例如,附注第3、4、12条均对证券借贷和其他与投资相关的负债进行了补充说明,第7条对预收政府贷款做了进一步披露,做到了全面、深入与完整。

(3)其他信息披露情况。其他信息在财务概览、管理公司年报等部分中都有所体现,但是主要集中于财务报表附注中,有如下两个特点:①报表附注项目设置全面,详略得当;②非财务信息的披露提高了报告的系统全面性与可理解性。其他财务信息包括资金的来源、资金使用情况等,非财务信息包括招生与教学信息、学校组织结构与管理层名单、重大事项等,哈佛对于相关的非财务信息披露程度不断加深,报告涵盖范围不断拓宽,更加贴合使用者的需求和社会公众的关注点。

三、我国高等学校信息公开现状及成因

1. 信息公开现状。教育部《高等学校信息公开事项清单》(以下简称《清单》)规定了公开的10类共50项信息,笔者对我国35所985高校财务信息公开情况进行调查发现,绝大部分高校已经完成信息公开的相关工作,具体情况如下:

表2 《清单》大致内容

	公布信息类别 (10类)	具体财务信息 (7项)
内容	基本信息;招生考试信息;财务、资产及收费信息;人事师资信息;教学质量信息;学生管理服务信息;学风建设信息;学位、学科信息;其他	财务、资产管理制度;受捐赠财产的使用与管理情况;校办企业资产、负债、国有资产保值增值等信息;仪器设备、图书、药品等物资设备采购和重大基建工程的招投标;收支预算总表、收入预算表、支出预算表、财政拨款支出预算表;收支决算总表、收入决算表、支出决算表、财政拨款支出决算表;收费项目、收费依据、收费标准及投诉方式

表3 我国985高校信息公开情况

	根据《清单》列示公布	未根据《清单》公布	没有专门公布
数额	15	16	4
比例	42.86%	45.71%	11.43%

2. 信息公开成因。如表3所示,大部分高校完成了信息公开工作,建立了规范的信息门户或者信息公开网,但是公开情况良莠不齐,仍存在以下问题:

(1)制度建设起步较晚,管理有待加强。我国制度建设远

远落后于国外水平,没有形成独立的体系,相关条例、规范较为模糊,也存在一定的漏洞,如会计主体的限定。高校会计目标长期以来一直以控制现金收支为主,采用修正的收付实现制,资产和负债信息不全面,成本、绩效的核算一直处于空白阶段,无论是从会计职能还是受托责任等理论视角看都是不妥帖的。此外,财务信息的公开多以公告等形式进行,由于各责任部门较为零散,相关人员往往身兼数职,公开的及时性无法得到保证,信息的客观性与质量也要打上问号。调查中仍有11%的高校尚未建立自身的信息公开制度,扩大到全国高校这个比例将会进一步提升,而已基本完成信息公开相关建设的高校中,有半数没有按照《清单》进行列示公布,一方面是由于高校的自主性与灵活性,例如同济大学、武汉大学等高校公开信息的列示相比于《清单》更加细致明了,另一方面也是部分高校信息公开工作不够规范、管理薄弱的体现。

(2) 公开信息不全面,缺乏数据的支持。我国公立高校纳入政府会计体系,而现阶段我国政府实行以收付实现制政府会计核算为基础的决算报告制度,无法科学、全面、准确地反映资产负债和成本费用,不利于强化资产管理、降低行政成本、提升运行效率、有效防范财政风险,更难以满足利益相关者对于财务报告的使用需求。部分高校虽然依规建立了各自的信息公开制度并公示信息清单,但公开的信息尤其是财务信息不完整,仅以通知、政策为主,没有做到真正的信息公开。部分高校虽进行信息清单编制,但是网站上并没能找到具体信息,只有公开制度、指南、年报与申请制度。有的高校只对学校概况、师资队伍、教育教学等非财务信息进行了简单公布,甚至缺少相关政策以及信息公开年度报告。

(3) 财务信息公开力度有待提升。公开的信息以学校概况、教学科研、学生工作、师资情况等为主,财务信息占比较低。此外,财务与审计方面也多是以招投标、预决算、管理办法等通知为主,实际执行情况与结果信息较少,部分高校将基建信息作为主要财务信息进行公布,部分高校则基本没有资产使用情况等具体数据,或者只简单公开了资产和财务管理、教育收费、受捐赠财产情况,更有甚者基本没有公布财务信息。

(4) 公开范围与方式影响公开效果。我国尚未对公开范围与方式做出明确规定,许多高校尚未建立信息公开网站,公开事项较为分散、范围受限,社会公众可获得的信息尤其是财务信息有限且获得难度较大,个别高校只有小部分人才培养、教务管理、科研信息向社会公开,财务方面更是只有招投标信息向社会公开。此外,现阶段我国高校信息公开的主要方式有网络、文件、会议与其他方式,不同的公开方式针对不同的对象,因此公开方式在一定程度上决定了公开范围。

四、哈佛大学财务报告公开对我国的启示及建议

《方案》提出力争在2020年前建立具有中国特色的政府会计准则体系和权责发生制政府综合财务报告制度,哈佛大学财务报告的公开经验对我国高校,以及政府财务报告制度

的建立都起到很好的借鉴作用。

1. 哈佛大学财务报告公开经验对我国的启示。

(1) 通过财务报告提高信息公开的规范性。财务报告是财务信息披露的规范化途径,无论是报告的目标、原则,还是报告的内容、编制方法,甚至是报告公开的监督与保障机制、制度都可予以规范,做到全面统一。我国应当根据高校实际内外环境的变化等具体情况及时、有针对性地进行制度、准则的颁布或修订,以便更好地进行财务报告公开的工作和适应经济社会发展的需求。

(2) 重视不同使用者的需求。在过去很长一段时间内,我国财务报告制度将其目标局限在满足政府与其他一些相关管理部门的使用需求。我国可以稍微降低预算情况在报告中所占的比例,提高对整体财务经济情况的披露程度,增加面向社会公众的统计信息与文字描述等,提高报告的信息丰富度与可理解性,从而兼顾不同对象的使用需求。

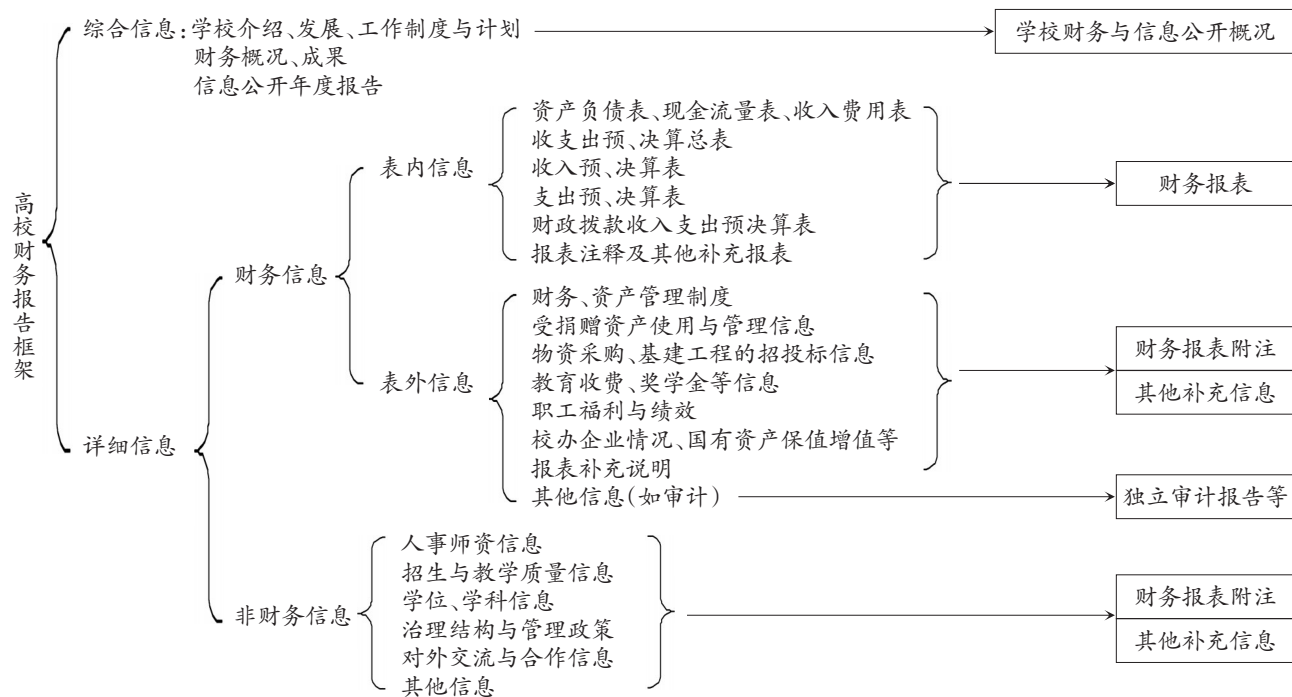
(3) 改进和完善公开的体系与项目。相比于哈佛大学完善的报表体系,无论是我国公开信息的列示、公开的范围与项目,还是公开信息包含的会计报表种类、各报表项目与内容都略显不足。我国可以考虑将现金流量表、独立审计报告等重要内容融入财务报表体系中,将报表中的会计科目设置进行细化,提高信息披露的精确度。此外,可以学习哈佛大学在附注中对报表项目进行专项披露与说明,同时也增加对财务数据或者非财务数据的比较、分析、预测和评价等文字说明。

2. 完善我国高校信息公开制度的建议。

(1) 构建高等学校财务报告的基本框架。财务报告要体现会计核算的职能,信息不对称和不确定性的广泛存在严重影响财务报告的质量,美国著名会计专家保罗B.W.米勒与保罗R.班森提出的财务报告“七宗罪”中“模糊的表达”与“最少限度的报告”两项正是当前我国高校财务报告的通病。因此,高校财务报告应利用报表注释、附注,考虑到社会公众的阅读能力,结合描述性分析将部分内容通俗化,从整体和具体等多个角度对高校经费使用、财务状况、预算管理等信息进行全面详尽的披露。

财务报告是信息使用者获取信息最主要、最直接的方式,应基于受托责任考虑不同使用者的特点,满足各方有效需求:向政府报告预决算执行情况、辅助管理层决策、提升管理绩效并促进管理规范化科学化与民主化、向公众展示高校受托责任的履行情况等。高校财务报告应全面反映财务情况、收支情况、学校概况、基本管理、教学建设和业务情况等信息,财务信息与非财务信息二者不是独立存在的,其内在联系有助于报告使用者进行理解与分析。

另外,财务报告应该提高透明度,满足财务信息的公众性需求,体现监督与约束机制,理想的高校财务报告还应包含审计信息,这正是我国权责发生制政府综合报告的发展方向。



我国高校财务报告框架图

基于上述分析,通过借鉴哈佛大学财务报告框架并结合我国实际情况,笔者提出了我国高校的财务报告框架(见上图),该框架并不是固定的,可结合实际灵活变动。

(2)完善我国高校财务报告的内容与格式。权责发生制政府综合财务报告制度改革是对政府会计规则的重大改革,财务会计与预算会计、财务报告与决算报告适度分离的会计体系建成后,我国高校的财务信息公开工作才会更完善。分别编制“权责发生制的财务报告”和“收付实现制的预算报告”,改进财务报表及报表注释,应至少包括资产负债表、收入费用表和现金流量表,充分利用报表注释补充说明报表难以表达或者无法展现的信息、披露项目的分类与设置、限制条件与质量等,并对部分专业性较强的信息或者较为隐晦的信息进行解释,降低使用者阅读报表的难度,帮助使用者提高信息获取能力。

(3)完善财务报表附注与补充报表。财务报告反映的信息按披露方式大体可以分为两类:表内信息与表外信息;按信息内容也可以分为两类:财务信息与非财务信息。可以借鉴哈佛大学的经验,通过财务报表附注披露人事师资、科研交流、招生教学等非财务信息,补充披露补充财务信息,并对重要项目进行解释并结合项目构成、结构与比例,与上一年度相比项目的变化与原因等具体分析,提高报表的可读性。此外,仅依靠预决算等基本报表并不能满足财务信息披露的完整性,因此可以在附注中增加一定的辅助报表,比如无形资产情况表、学生收费情况表、收费项目与标准表等,各高校还可以根据自身情况增加投资情况表、捐赠物与捐赠资金收入表等。

五、结论

虽然我国高校在信息公开方面取得了较大进步,但实际公开情况有待改善,尤其是财务报告没有形成一定的规范并与现实需求接轨,财务信息公开程度与质量也有待提高。本文在对哈佛大学财务报告的内容与框架具体分析的基础上,结合我国实际与公众对财务信息的使用需求,构建了我国高校财务报告的主体框架,以促进高校信息公开工作的开展。

主要参考文献:

- 姚金菊. 美国高校信息公开研究[J]. 行政法学研究, 2010(4).
- 李建发, 张国清. 国家治理情境下政府财务报告制度改革问题研究[J]. 会计研究, 2015(6).
- 孙光国, 杨金凤. 财务报告质量评价研究: 文献回顾、述评与未来展望[J]. 会计研究, 2012(3).
- 李霞. 新旧高校财务制度比较研究[J]. 财会通讯(综合), 2014(4).
- 张沛. 我国公立高校财务信息披露体系研究[D]. 青岛: 中国海洋大学, 2013.
- 郑继辉, 夏明圣. 高校财务报告研究: 回顾、述评与展望[J]. 会计之友, 2014(25).
- 尚亚楠, 唐明, 丁小丽, 丁时勇. 美国经验对我国高等院校会计信息披露的启示[J]. 会计之友, 2011(6).
- 谢立本, 李华军, 冯汉杰. 我国高校财务信息公开现状及治理对策研究[J]. 会计之友, 2015(11).

作者单位: 中国矿业大学管理学院, 江苏徐州 221116