

谈高校教育成本核算中的几个特殊问题

王如彩 齐行抗

(徐州工业职业技术学院 江苏徐州 221006 中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

【摘要】 高校教育成本的核算在理论方面已基本达成共识,但对某些特殊问题的处理仍存在许多争议。本文就对学生的经济资助、科研费用、固定资产折旧、职工养老保险及职工住房补贴等的核算方法进行述评,并提出相应的处理办法。

【关键词】 高校教育成本 科研费用 养老保险 住房补贴

一、对学生的经济资助的核算

对学生的经济资助即指助学金,包括奖学金、学费减免、困难补助、勤工助学支出、学生物价补贴等。对于助学金是否应计入高校教育成本的问题,目前国内外有两种意见,一部分学者认为不应计入高校教育成本之中,另一部分学者认为应计入高校教育成本之中。持第一种观点的学者认为这些支出相当于高校收入的转移支付,与高校提供教育服务无关,不应计入教育成本。持第二种观点的学者认为虽然经济资助是支付给学生个人的,但也是高校的一种经济利益的流出,在计算高校对学生培养的投入时,应该作为高校教育成本项目进行处理。

笔者认为助学金应计入高校教育成本。由于对学生的经济资助是直接支付给学生本人的,可以很方便地归集到具体的成本对象上,因此可以作为直接费用计入。高等职业技术学院对助学金的处理是按系部进行统计汇总后发放给学生的,因此可以作为系部的直接费用进行处理。

二、科研费用的核算

高校的教学工作与科研工作存在紧密的、互动的关系,科研工作对教学工作有着重大的影响和贡献。高校科研费用计入高校教育成本是极其正确与必要的。

学者们一致认为科研费用应计入高校教育成本,但具体计入的比例,目前还没有定论,存在争议和技术难点。阎达五、王耕(1989)认为,高校的科研消耗不应计入教育成本,对于既从事教学又从事科研的教师的工资性费用,应根据教育部制定的《高校教师工作量试行办法》中教师教学工作量应占全部工作量的2/3左右的规定,2/3计入教育成本,1/3计入科研成本。袁连生(2000)认为,科研消耗的一部分计入教育成本,鉴于这类问题不可能有绝对正确的答案,在理论上讨论清楚后,可由教育部、财政部制定一个将科研消耗转化为教育成本的规定,各高校在进行教育成本计算时按这一规定执行。崔邦焱(2003)在一项问卷调查中采用德尔菲法,确认应将科研消耗的一部分计入高校教育成本,计入的比例为30%。李淑霞(2005)采用统计学中的主成分分析法,以18所重点大学的有关资料为依据,得出结论为:在重点大学中科研支出计入教育

成本的比例应为27.816%。国家发改委、教育部联合下发的《高校教育培养成本监审办法(试行)》规定将科研费用的30%计入教育成本,如能分别计入具体成本项目,则在该项目中直接核减;否则,按科研费用占教育总支出比例的70%相应核减各成本项目支出。

笔者认为应按高校的不同类别进行不同的处理:研究型大学、教学研究型大学、教学型大学科研费用计入高校教育成本的比例应不同,具体情况具体分析;对于高等职业院校科研费用的处理,应将科研费用减去为社会提供科研服务的收入,其余部分应全部计入高校教育成本之中。

三、固定资产折旧的核算

高校的固定资产主要包括房屋建筑物、专用设备、一般设备、文物和陈列品、图书、其他固定资产六大类。关于固定资产折旧的方法,可以借用工业企业固定资产的折旧方法,主要有年限平均法、工作量法、加速折旧法。高校固定资产折旧一般选择年限平均法,《高校教育培养成本监审办法(试行)》规定,固定资产按分类折旧率计提折旧,房屋建筑物按50年、专用设备按8年、一般设备按5年、其他设备均按10年。关于图书折旧问题的处理,《高校教育培养成本监审办法(试行)》中没有说明,可以理解为将其列入其他设备之中,按10年计提折旧。

目前,对于图书是否应该计提折旧的问题尚存在争议。高校图书购置费计入设备费支出,图书也列入固定资产进行管理。一种看法为,图书从整体上讲价值较高,使用年限较长,折旧有助于“熨平”年度之间图书购置费的波动。另一种看法为,由于在会计制度上关于图书折旧的规定是一个空白,折旧年限也很难确定,况且高校图书购置费基本上都是处于稳定上升的状态,波动不大,也反映了教育成本的逐步增加,因此,当年的图书购置费直接计入高校教育成本是简单且准确的。崔邦焱(2006)认为图书不予进行折旧处理,不会对教育成本的准确性产生很大影响,且计算更为简捷。国家税务总局规定图书的折旧年限为5~10年,最低年限为5年。

笔者认为即使是更新速度快的经济类及管理类图书,使用期限也会超过5年,计提折旧更为科学。经济类、管理类图

书的使用期限较短,但文学类、工具类、理工类等其他学科的图书使用期限相对较长,综合起来按10年计提折旧能够真实地反映图书的消耗情况。对具有专门用途的教学科研设备,一般价格昂贵、科技含量高、生命周期短、无形损耗十分严重,应采用加速折旧法计提折旧,电脑等技术更新换代较快的设备也应采用加速折旧法计提折旧。使用不同的折旧方法计算出的各期折旧费用相差很大。高校在进行成本核算时,对固定资产折旧的核算要持谨慎的态度,慎重选择折旧方法,一旦选定,在各期核算时应保持一致,不能随意变动。同时,在有关会计报表中将折旧的计提状况、额度及计提方法等予以特别揭示,以便于不同高校之间的横向比较。

高校后勤资产由于情况比较特殊,在进行固定资产分类及计提折旧时,应特别加以关注。高校后勤管理本应由社会投资实行市场化经营,不挤占教育资源。由于历史原因,高校实际上已经投资购建了一部分后勤设施,如与教育成本直接相关的学生公寓、食堂、浴室等,这些设施的折旧是否计入高校教育成本,如何计入,应区别不同情况分别对待。第一种情况,高校后勤没有实行社会化或没有彻底社会化,后勤资产由高校自身经营管理的,则对后勤资产应该计提折旧,计入高校教育成本。第二种情况,高校后勤虽然已经社会化,但后勤资产只是委托给后勤服务公司进行物业管理,资产产权也没有发生变化的,则进行高校教育成本核算时也应包括这部分资产的折旧。第三种情况,高校后勤资产整体租赁或承包给校内后勤服务公司或校外单位与个人,在核算高校固定资产的折旧时,应扣除那部分资产的租金收入,剩余部分计入高校教育成本,若为负数,则不计入高校教育成本。第四种情况,由社会投资兴建的后勤资产,资产产权不由高校拥有,高校也不核算经营收入(住宿费、饮食服务收入等),其资产折旧亦不能计入高校教育成本。

四、职工养老保险的核算

高校职工养老金问题可以分为两类:一类是已经实施养老金统筹改革的,另外一类是还未实施养老金统筹改革的。实施养老金统筹改革的高校实行的政策也不一样。一种是实行“新人新办法、老人老办法”的过渡政策。对离退休人员,国家和高校继续负担其养老费用;对在岗人员,区分不同身份具体对待。对合同制人员,遵循“社会统筹与个人账户相结合”的原则,养老金由高校和职工共同负担,高校负担相当于职工工资总额一定比例的统筹款,个人负担工资总额一定比例的自筹款,由高校代为交纳养老金费用。对人事代理人员,则直接将相当于工资总额一定比例的统筹款发放给职工本人,由其根据社保处政策自己选择交纳金额,交纳养老金费用。这两类职工退休后,高校不再负担其养老保险费用。对于1998年以前参加工作的老职工,没有参加养老保险的,退休工资将仍由高校继续负担。另一种是实行全员参加养老金统筹改革。对在职人员不区分不同身份,全体职工参加养老金统筹保险。离退休人员的养老金由原单位继续代为发放,用在职人员应缴纳的养老金统筹款减去离退休人员的工资,剩余部分交给社

保处,若为负数,则由社保处将差额部分拨入高校。

对于全员参加养老金统筹改革的高校,高校支付的养老金费用,实质上反映了在在岗人员的养老金与教育教学活动相关,应计入高校教育成本,较好处理。对于实行过渡政策的高校和没有参加养老金统筹改革的高校,当期支出中不完全或者不包含在职职工的养老金,实际上存在对在职职工的隐性负债,在计算高校教育成本时,有两种处理方式:第一种方式是把目前收付实现制方式下的离退休经费作为在职人员将来的养老金费用;第二种方式是比照当地企业统筹保险费用比率进行计算,将没有参加养老保险的在职职工的工资总额按一定比例计入高校教育成本之中。第一种方式的优点是可以简化计算,缺点是不同的高校负担不同,不利于比较各高校的教育成本;第二种方式的优点是更有政策依据,且更能真实反映实际的人员费用。笔者认为采取第二种处理方式更合理。

五、职工住房补贴的核算

离退休人员的住房补贴不计入高校教育成本,在职人员的住房补贴作为高校用人成本的一部分应该计入高校教育成本。在纯粹的公积金制度下,高校每年为职工支付的住房公积金就是这种补贴的具体形式。由于历史原因,在住房改革过程中出现了有的职工享受到了分房福利,有的职工虽然分了房但没有达到标准要“补差”,有的职工没有分到房但得到了货币形式的补助等不同情况。在高校的实际会计核算中,分房福利是不计入经费支出的,发放的货币性补助被一次性计入当期支出,这就产生了高校教育成本核算不准确的问题。

2000年9月6日,财政部发布了《关于企业住房制度改革中有关财务处理问题的通知》,允许企业将按规定为职工缴纳的住房公积金计入成本(费用);按月发给无房老职工和1999年1月1日以后参加工作的新职工的住房补贴资金,计入成本(费用);发给1998年12月31日以前参加工作的无房老职工的一次性住房补贴资金,调整年初未分配利润,并在计算应纳税所得额时予以扣除。

按照国家住房货币化改革的思路,结合《高校教育培养成本监审办法(试行)》的规定,对职工住房补贴的处理方法为:一次性计入住房补贴项目的费用,数额巨大的,要采取按学校教职工平均工作年限的方法分摊;数额较小的,要一次性计入高校教育成本。

主要参考文献

1. 崔邦焱.高等学校学生培养成本计量.北京:高等教育出版社,2006
2. 袁连生.教育成本核算探讨.北京:北京师范大学出版社,2000
3. 夏萍.高校教育成本核算的实践探索.财会月刊(综合),2008;8
4. 王耕.高等全日制学校教育成本计算问题的探讨.会计研究,1988;3
5. 宗文龙,李玉英.高校教育成本核算若干问题研究.财会月刊,2005;17