

高等职业院校教育成本核算方法述评

齐行抗 李强

(中国矿业大学 江苏徐州 221106)

【摘要】 高等教育成本核算方法体现高等教育成本的研究方向。本文就几种主要的高等教育成本核算方法进行了述评,认为采用会计调整法为目前最现实的选择。

【关键词】 高等职业院校 教育成本 数理统计法 会计法 会计调整法

高等教育成本核算方法的选择是高等教育成本研究的一个重要分歧点,不同的核算方法体现高等教育成本不同的研究方向,对其进行梳理与归纳能从整体上把握高等教育成本研究的动向,也是进一步研究高等教育成本的必然选择。

一、高等教育成本核算方法

概括起来,高等教育成本核算方法可以分为两大类:数理统计法和会计法。

(一)数理统计法

国外采用数理统计法核算教育成本的研究多与成本分析联系在一起,纯粹研究教育成本核算的文献很少。Coombs和Hallak(1987)所做的教育成本分析,是利用数理统计法对统计调查获得的教育经费及相关资料做简单的分类和计算,然后进行算术处理,从而得出相应的教育成本。

我国用数理统计法核算教育成本的研究不多。韩宗礼(1988)是我国较早关注和计算教育成本的学者。他利用统计数据对全国及部分地区的学生和高校教育成本进行过计算,并在计算时考虑到了固定资产折旧和固定资产占用资金的机会成本问题。朱学义(2005)核算出一个1999年本科毕业的22岁的大学生全部的教育成本为23.4万元(含机会成本)。成刚(2006)采用二次成本函数模型,使用事业支出度量总成本,选取教育部直属的68所院校的资料进行研究,得出2001~2004年分学科教育成本。

笔者认为,数理统计法的最大好处是利用统计资料建立数学模型,可以用很低的成本在很短的时间内得到教育成本数据,还可以估算出教育的机会成本。这一方法的弱点是所得到的教育成本数据不准确,作为统计指标的教育经费,包含了一些不属于教育成本的内容,又缺失一些应该计入教育成本的项目。

(二)会计法

会计法主要包括:会计核算法、会计调整法、作业成本法。

1. 会计核算法。这是指利用会计系统,通过设置科目、登记账簿、记录教育资源耗费来计算教育成本的方法。在该方法下,根据会计科目设置和账务处理方法的不同,具体有两种思路:一是双轨制核算;二是单轨制核算。

(1)双轨制核算。王耕(1988)提出:在同一会计主体内,同时采用两种会计原则、两套会计制度进行双轨制核算,分别反映教育成本和经费预算的执行情况。日常按权责发生制原则组织明细分类核算,期末(或定期)根据收付实现制原则,通过调整表编制进行必要的账户调整,使总账与明细账在现行制度下保持一致。袁连生(2000)在此基础上进行了改进,提出了总账、明细账双轨制核算的设计思路,即在涉及教育成本的会计核算上,总账和明细账都采用权责发生制与收付实现制,其余业务的核算仍遵循现行《事业单位会计准则》和《高等学校会计制度》。按这一设计,除按现行会计制度的要求设置会计科目外,为核算教育成本,还需增设一些总账科目和相应明细科目,如“教育成本”、“公共费用”、“累计折旧”、“待摊费用”、“预提费用”等科目。由于按双轨制核算思路,仅涉及教育成本的业务才采用权责发生制,而教育成本与现行会计制度中的“教育事业支出”科目的核算密切相关,为减少工作量,可将教育成本核算与教育事业支出核算结合起来。对于大多数支出业务,根据相同的原始凭证,一方面按收付实现制原则记入“教育事业支出”总账及相关明细账,另一方面记入“教育成本”或其他成本总账及明细账。到学年末,将公共费用按合理的标准分配到各教育成本对象,并使全年应计入教育成本的费用在“教育成本”总账和明细账上反映。通过结算“教育成本”总账和明细账,就可以计算出各种教育产品的成本。

双轨制核算解决了现行会计制度收付实现制与成本核算所要求的权责发生制之间的矛盾。但存在以下主要问题:①部分教育成本科目的记账凭证只登记借方金额,不登记贷方金额,属于“单式记账”或“三式记账”,不符合常规记账方法;②只核算教育成本而不核算院校的损益,导致“教育成本”账户的余额无法结转,无法真实、完整地反映院校的财务状况;③只在学年末分配结转教育成本,成本核算与会计分期不一致,无法做到对各单位成本进行及时管理和控制,导致成本核算与管理相分离。

(2)单轨制核算。对于教育成本核算还有一种改革性的思路,就是修改《事业单位会计准则》和《高等学校会计制度》,明确规定高校采用权责发生制作为记账基础,建立教育成本核

算制度,将成本核算作为院校会计核算的一部分。按这一思路,高校会计核算向企业会计核算大大靠近,会计科目设置、会计事项的账务处理、会计报表设计都会与现行高校会计制度的规定有较大差异。高校的各项经济业务按权责发生制原则进行日常核算,费用支出在“教育成本”等科目进行账务处理,便可以实行完整的教育成本核算。

实行单轨制核算,建立教育成本核算制度,是提供系统准确的高校教育成本信息的最佳办法。但是单轨制核算要求修改《事业单位会计准则》和《高等学校会计制度》,目前情况下条件还不成熟。

2. 会计调整法。这是利用现有的财会资料与非财会资料,按照成本会计的要求进行数据转换调整、计量教育成本的方法。国外利用高校现有会计资料调整计算学生教育成本的研究成果很少。20世纪90年代后我国有一些学者尝试用会计调整的方法计算学生教育成本。曹方、谢玉英(1994)根据高校会计数据计算过广西大学1980~1993年全日制本科学生的教育成本。虽然他们没有考虑科研支出、学生资助以及我国特有的教职工福利费用等问题,但教育成本中包含了固定资产的折旧费。崔邦焱(2006)在现有的会计制度框架下,采用会计调整法对四所高校2002年本科生和研究生的教育成本进行了核算,得出由付现成本、固定资产折旧、影子成本三个部分构成的教育成本。这种教育成本核算涉及固定资产折旧、福利费用调整、科研经费等公共费用分配、不同层次学生费用分配等复杂问题的处理。

在我国目前情况下,不改变《事业单位会计准则》和《高等学校会计制度》,通过对现有的会计资料进行调整来核算高等教育成本的会计调整法是一种比较简便、可行的方法。从理论上讲,既然能核算出不同层次高校学生的教育成本,也就应该能够核算出同一层次、不同专业学生的教育成本。

3. 作业成本法。这是一种通过对所有作业活动进行追踪动态反映,核算作业成本、评价作业业绩和资源的利用情况的成本计算和管理方法。

我国学者对作业成本法在高校教育成本核算中的应用也进行了初步的探索。唐恒书、任晓平(2004)认为运用作业成本法计算教育成本非常必要,并初步提出了用作业成本法核算教育成本的设想。朱小平、林钢、宗文龙(2004)及王博(2006)、龙力钢(2006)等学者提出将高校作业分为主要作业和支持作业,并将支持作业成本按照成本动因分配到直接作业,将直接成本与支持作业总成本分配到成本对象。吴赛英(2006)进一步将资源分为13项、资源动因分为7项,将各项资源耗费分配计入本作业中心,计算出各作业中心的作业动因分配率,将作业分配至不同专业、不同级别、不同层次的学生身上,核算出教育成本。

笔者认为,虽然学者们对运用作业成本法进行高等教育成本核算作了大量的理论探索,但在现行会计制度以及目前

的管理水平下,多数作业成本动因的数据都难以获得,若运用作业成本法,将消耗大量的人力和物力,反而使核算成本加大,不符合成本效益原则。若作业成本动因选择较少,又失去了作业成本法的优势。

二、总结

笔者通过对已有相关文献的研究发现:对教育成本核算的研究多数只是立足于理论的探讨,只有崔邦焱计算过几所综合性大学的年生均教育成本,牟伟计算出一所中等职业院校的教育成本,关于高等职业院校教育成本的核算目前还是空白。虽然部分学者尝试着对教育成本进行核算,但比较笼统,难以提供分院系和专业的教育成本的信息,尤其是关于同一层次不同专业的年生均教育成本信息。从决策需要的角度来看,院系成本和专业成本是非常有价值的成本信息,缺少院系成本和专业成本信息会大大降低教育成本信息的使用价值。另外,有些学者设计的教育成本核算方法体系要么过于简单,要么过于复杂,可操作性不强,应用价值不高。

从几种教育成本核算方法的比较来看,数理统计法的好处是可以低成本短时间内核算出教育成本的数据,但准确性低,成本数据使用价值低。单轨制核算是进行教育成本核算最好的方法,通过建立高等职业院校成本核算制度,可以获得系统准确的教育成本信息。但高等职业院校成本核算制度的建立有赖于非营利组织会计的整体改革,且建立成本核算制度本身会增加管理成本,因此在近期内还难以推行。双轨制核算最大的缺点是“三式记账”,不符合会计记账规则,且实施成本高。作业成本法在理论上能较好地解决共同性费用的分配问题,能够核算出院系成本与专业成本,且核算出的数据准确性高,但作业成本法对各项管理工作要求高,需要使用大量的成本动因,在当前高校还没有建立教育成本核算制度的情况下,多数成本动因可获得性较差,故该法应用价值较低。会计调整法则基于准确系统的会计资料,按照成本核算原则对会计数据进行必要的修正,因此得到的数据相对来说比较准确。采用会计调整法核算出的教育成本信息基本能为政府制定学费标准和经费拨款提供依据,帮助学生家长了解教育成本信息、做出教育投资决策,为高校管理部门提供管理和决策服务。因此,选择会计调整法核算高等职业院校教育成本是较为现实的选择。

主要参考文献

1. 袁连生.教育成本核算探讨.北京:北京师范大学出版社,2000
2. 崔邦焱.高等学校教育成本计量.北京:高等教育出版社,2006
3. 王耕.高等全日制院校教育成本计算问题的探讨.会计研究,1988;3
4. 成刚.我国高等教育学科成本的核算研究.南开经济研究,2006;5