

我国高校教育成本核算方法探讨

查道林(教授) 马晓霞 朱明

(中国地质大学管理学院 武汉 430074)

【摘要】 本文通过对统计调查法、会计调整法和会计核算法这三种成本核算方法进行比较,提出在我国现行高校会计制度下采用会计调整法进行教育成本核算较为可行,并分析了高校教育成本核算的具体过程。

【关键词】 教育成本 会计调整法 人员支出

西方国家早在20世纪60年代初就产生了利用成本核算手段建立教育成本信息系统的思想。高校属于非营利组织,而非营利组织是不计算盈亏、不核算成本的,因此高校的这种特性使教育成本核算理论和实践的发展受到了限制,教育成本核算一直停留在理论探讨阶段,实际应用很少。

一、我国高校教育成本核算方法的比较

要对高校的教育成本进行准确核算,以满足各类信息使用者的要求,就要选择合适的教育成本核算方法。现阶段,理论研究和高校实际工作中主要运用以下三种核算方法:

1. 统计调查法。统计调查法是指利用现有的教育经费统计资料或抽样调查结果,经过适当调整而获取教育成本数据的方法。目前,教育成本研究中的教育成本数据基本上是通过这类方法得到的。这一方法的优点主要有:①可以用很低的成本在很短的时间内获得教育成本数据;②可以利用过去的统计调查资料建立数学模型,通过教育成本函数估计特定时期和特定项目的教育成本;③能通过经济统计资料估算出教育的机会成本。统计调整法最大的缺点在于得到的教育成本数据不准确、不系统。统计调查法主要是将教育经费作为统计指标,但教育经费包含了一些不属于教育成本的内容,并且缺少一些应该计入教育成本的项目。

2. 会计调整法。会计调整法是指利用高校已有的关于教育经费支出的会计记录,经过调整转换,将教育经费支出数据转换成教育成本数据的一种方法。现行高校会计制度规定,高校会计核算一般应采用收付实现制。而科学的成本核算是建立在权责发生制基础上的,采用收付实现制将直接影响教育成本核算的准确性。会计调整法的运用以权责发生制为基础,其核心是要制定统一的调整规则,但是目前对于如何制定统一的调整规则以及应由哪个部门制定等问题尚未形成统一认识。因此,会计调整法在目前高校的会计核算中仍未得到普遍实行和推广。利用现有会计资料计算出的教育成本是一种估算成本,其准确度不高。从教育成本信息需求角度来讲,教育成本核算的目的主要是为各级政府确定学费和拨款额度、学生或家长了解教育成本以及为高校实行内部成本控制提供依据;从计算成本角度考虑,如果要求计算结果准确,计算成本

就会增加,效率就会降低。

3. 会计核算法。会计核算法是指利用会计系统,通过设置、登记账簿来记录教育资源的耗费,从而计算教育成本的一种方法。会计核算法对高校成本核算制度的要求较高,计算出的结果比较精确,但工作量很大。如果要运用会计核算法,就要对现行高校会计制度进行改革,建立以权责发生制为基础的会计核算制度,而改革高校成本核算制度,必须由政府制定一系列的核算规则。维泽(1962)指出,成本核算系统是教育管理的有效工具,它能降低教育成本、提高效益。利用现代技术,建立有效的教育成本核算系统是可能的。虽然高校的非营利组织性质阻碍了教育成本核算的理论探讨和实践的发展,但由于以政府部门为主(包括公立学校)的非营利组织耗资巨大,美、英等国从20世纪60年代以后逐渐重视政府部门的成本核算问题。美国于1984年成立了政府会计准则委员会,负责制定政府及非营利组织的会计准则。该委员会提出,包括高校在内的政府部门应提供成本信息。

要核算教育成本就必须遵循权责发生制原则。为了能在收付实现制的基础上反映预算教育经费支出情况的同时,又能根据权责发生制进行成本核算,就要选择一种合适的高校教育成本核算方法。目前有以下两种方法可供选择:一种是双轨制,即同时采用两种会计制度进行核算,分别反映教育成本和经费预算的执行情况;另一种是单轨制,即改革高校会计制度,规定高校采用权责发生制作为记账基础,并将成本核算作为高校会计核算的一部分。

二、我国高校教育成本核算方法选择——会计调整法

在我国没有出台高校教育成本核算的有关制度和方法的情况下,需要构建一套与现行预算会计制度相衔接、规范统一、可操作性强的高校教育成本核算模式。笔者认为,采用会计调整法是进行教育成本核算的首选。因为采用会计调整法的成本较低,而且在短时间内就可以得到教育成本数据。在会计调整法下,高校既能按目前高校会计制度要求核算,与政府预算收支科目保持一致,也能根据相关资料按权责发生制的要求对会计资料进行调整、转换、补充。现阶段采用会计调整法将为高校会计制度改革打下基础,并能为高校教育成本会

计核算制度的建立创造条件。

1. 采用会计调整法应遵循的原则。主要包括:①成本核算的基本原则。只有运用权责发生制原则、配比原则以及区分资本性支出和收益性支出的原则,才能准确计算出教育成本。②重要性原则。尽管构成高校教育成本的要素很多,但每个要素所占的比重和对成本管理所产生的影响具有很大差异。在教育成本核算的过程中,不必对每个成本构成要素都核算得十分准确,只需按照重要性原则的核算要求,将成本中比重较大的要素作为重点项目单独反映并力求准确,而对于比重较小的次要内容,可以采取简便核算方法甚至可以忽略不计。③成本效益原则。采用会计调整法核算的教育成本是一种估算的成本,不可能十分准确,因此没必要过分追求精确,否则计算成本就会加大,效率就会降低。

2. 采用会计调整法应调整的主要内容。主要包括:①准确地剔除与成本无关的费用。凡是与学生培养无关的费用都不能计入成本,如对附属中小学、校医院等附属单位的拨款,对校办企业的投资和补助,上缴上级单位的款项,社会化管理的后勤部门的经营管理费用。②正确划分资本性支出和收益性支出。进一步分析各项支出科目的总账、明细账,对资本性支出与收益性支出进行区分,将收益性支出一次性计入当期成本;对于资本性支出如固定资产购置支出、固定资产大修理费用等不计入当期成本。③全面准确地计算固定资产折旧。按权责发生制原则与持续经营假设进行分期确认和分摊固定资产成本。将固定资产支出作为资本性支出,不能将当年的固定资产建造费用与购置费用全部计入当期成本。应采用折旧的方法,将当年损耗的固定资产价值计入当期成本,并在收益对象之间进行分配。

三、高校教育成本的核算过程

1. 成本项目的确定。根据我国现行会计制度对教育支出的科目进行划分,按成本项目设计原则,可将高校教育成本项目设置为人员支出、日常公用支出、固定资产折旧三项。具体内容如下:

(1)人员支出。主要包括:①工资性支出,即高校为培养学生所发生的工资、补助、各种津贴、奖金、职工福利费、社会保障费、购房补贴、人才引进费等。②学生事务支出,即用于学生事务的各类费用开支,如奖学金、助学金、特困补助、学费减免、学生医疗费以及学生活动费等费用。人员支出不包括实行产业化和社会化的后勤部门管理人员的工资性支出。

(2)日常公用支出。指高校教学部门的支出、与教学和科研有关的各项支出以及行政管理部门和部分不宜实行社会化的后勤服务部门所发生的各项支出。主要包括:①公务费,如高校用于教学和管理方面的日常支出,具体包括办公费、通讯费、水电费、交通费、差旅费、物业管理费、租赁费、会议费、职工培训费、日常维修费等。②业务费,如高校为完成教学任务所发生的消耗性费用和购置教学设施发生的费用;教学和实验用物资材料等低值易耗品购置费、体育用品购置费、材料测试加工费、资料版面费、教材编审费、招生费、军训费、实习费、毕业设计费等费用。

(3)固定资产折旧。其是教育成本的重要组成部分。现行的会计制度及账簿记录无法反映固定资产的新旧程度和已损耗价值。为了进行教育成本核算,需要对现有的固定资产价值进行评估,确定各项固定资产的剩余使用寿命或折旧年限,以便计算应计提的折旧费。高校的固定资产主要包括房屋和其他建筑物、附属设施、专用设备、一般设备、文物和陈列品、图书资料以及其他固定资产。

2. 核算程序。主要包括以下步骤:

(1)搜集所需的会计资料。主要包括:①学校基本情况。包括系(院)、专业数、学生总人数及其结构、教职工总人数及其结构、固定资产总额及其结构等。②高校收入情况。包括财政补助收入及其结构、上级补助收入、事业收入及其结构、经营收入、附属单位缴款、基建拨款等。③高校支出情况。包括教职工工资总额及其结构、福利费、助学金、公务费、业务费、设备购置费、维修费、基建支出及其结构。

(2)调整、转换与计算教育经费支出,并分配到相应的成本项目中。①人员支出。根据教学部门、辅助部门、行政管理部门、未实行社会化的后勤服务部门的总账、明细账,可以计算得到所需的数据。人员支出中工资性支出包括基本工资、津贴、奖金、其他工资收入及福利费、住房公积金和住房补贴等。②离退休职工的退休金的发放基本上依靠财政单独拨款。在进行实际成本计算时,应按实际发生的支出列入高等教育成本。③学生事务支出。包括学生奖学金、助学金和学生医疗费、学生活动费等。④日常公用支出,包括公务费和业务费两类。将设备购置费、大型修缮费计入固定资产账面价值,小型修缮费可直接计入日常公用支出。⑤固定资产折旧。由于高校会计记录中没有关于折旧费的记载,只有关于固定资产原值和每年的设备购置费的数据,按权责发生制原则,设备购置费不能计入当年的教育成本,只能计入当年使用的固定资产的折旧费。因此,要根据高校使用的固定资产原值和预计使用年限,计算应计入本期教育成本的折旧费。高校可以参考《企业会计制度》的规定来确定各类固定资产的使用年限:房屋为30年,专用设备为8年,一般设备为5年,图书为10年。按《企业会计制度》的规定,图书不作为固定资产,应在购买时计入当期费用。但目前高校已将图书作为固定资产,将其使用年限定为10年,其他类固定资产使用年限也为10年。高校固定资产中还有少量文物,但所占比重很小,并且国家对文物的折旧没有具体规定,因此暂不计提折旧。

(3)计算教育成本并编制教育成本表。通过归集和分配教学费用,将当期教育产品负担的费用汇总到各教育成本科目(或成本计算单)上,计算教育成本。

【注】本文系教育部人文社会科学研究项目“高校收费定价的实证研究”(项目编号:2006366)的部分研究成果。

主要参考文献

1. 袁连生.教育成本计量探讨.北京:北京师范大学出版社,2000
2. 崔邦炎.高等学校学生培养成本计量.北京:高等教育出版社,2006