

我国高等教育成本研究之难点

刘荣

(漳州师范学院 福建漳州 363000)

【摘要】高等教育成本核算是一项十分复杂的工程,其难点在于教育成本概念的模糊性、教育费用与企业生产成本的差异性、教育费用的弱分解性、教育投入效率的弱可检测性、生均培养成本影响因素的复杂性、教育收费的政治相关性等。笔者就此作一分析。

【关键词】高等教育 成本核算 难点

近年来,我国高等教育高收费成为社会广泛关注的问题,引起了教育行政主管部门的高度重视,理论界和实务工作者对教育成本核算和补偿问题也纷纷展开研究,以期制定出高等教育标准成本,从而完善成本分担机制,同时促进教育资源的管理与利用。笔者作为一名高校财务工作者,也对此问题进行了深入的分析与研究,认为高等教育成本核算是一项十分复杂的工程,其难点主要有以下几个方面。

一、教育成本概念的模糊性

会计学理论中的成本概念是“能予以对象化的费用”,它是将具体产品作为对象,按期间归集的收益性支出。教育经济学界对教育成本的含义也达成了共识,即教育成本是为受教育者提供教育服务而耗费的资源的价值,它既包括以货币形式耗费的资源价值的价值,即实支成本,也包括资源用于教育所造成的机会成本。高校会计实务界则认为,高校学生培养成本是指学校在一定时期内培养一个标准全日制学生所发生的全部耗费。在提供高等教育的过程中,为开展教学、科研及其他活动,发生的人力、物力和财力消耗,归集到培养对象上,即为该对象的培养成本。

以上关于教育成本定义中的机会成本是一个模糊的概念,难以衡量。而对学生培养成本的定义虽符合会计学中的成本定义,但问题在于如何界定培养学生的相关耗费。高校的正常运行费用中,如人员支出、对个人及家庭补助支出、设备购置费以及自筹基建支出、科研支出等众多费用支出中,哪些相关、哪些不相关是模糊的,难以界定。

二、教育费用与企业生产成本的差异性

既然教育成本是一个模糊概念,那么笔者便使用“教育费用”这一概念。教育费用与企业生产成本的基本差异,首先在于会计基本原则不一致:①按现行《高等学校会计制度》的规定,高校会计核算一般采用收付实现制,即收入和费用的确认,均以现金是否收到或支出为标准。而企业生产成本核算则是以权责发生制为基础,即凡是当期已经实现的收入和已经发生的支出,无论款项是否收到和支付,都应作为本期收入和支出处理;凡不属于本期的收入和支出,即使款项已经在本期

收付,也不应作为本期的收入和支出入账。②现行高校财务制度认为,高校开展教学、科研活动所用资产为非经营性资产,不直接为高校带来经济效益,而是被消耗于教学、科研及其他活动中。高校固定资产不计提折旧,当年购置的固定资产全部计入当年的经费支出。而企业则划分收益性支出和资本性支出,固定资产磨损价值以折旧的方式计入产品成本。其次,高等教育费用与企业的生产成本有着本质区别,费用归集分配对象前者是人,后者是物。如果将学生培养成本也比照产品成本分为直接费用与间接费用,那么,学生培养需要分摊的间接费用其复杂性将远超过企业的制造费用。

三、教育费用的弱分解性

教育费用可分为直接费用和间接费用。直接费用指直接用于培养学生的费用,主要包括:①教学、教辅人员的工资、津贴、奖金、社会保障等支出。②学生的助学金、奖学金、医疗费及学生困难补助等。③教学业务费,包括与教学有关的实验材料费、生产实习费、资料讲义费、课程建设费、教学改革费、专业建设费、教学印刷费、教学低值易耗品、体育维持费、教学差旅费、师资建设费、社会实践费、军训费、专家讲座费、教学仪器设备维修费、教学仪器设备购置费等支出。间接费用指为了组织和协调学校正常的教学活动而发生的各项费用,主要包括图书购置费、教学楼修缮费、教学水电费、实验室维修及改造费、人才引进费、教学楼及图书馆的建设费等支出。

要核算学生的培养成本,我们先将学生按不同层次、不同专业、不同年级划分为不同的成本核算对象,再将直接费用直接计入、间接费用分摊计入各成本对象。

归集过程看似简单,实则难乎其难。即使从前述直接费用项目来看,有些费用要计入成本对象,也有相当的难度。问题在于:①专职教师是否要按不同层次、不同专业、不同年级分类,使之与成本核算对象相对应?否则人员支出将无法直接计入成本项目。而教学课程表是随学年动态变化的,教师类别难道也要动态变化吗?这牵涉院、系、人事、财务等各方面数据库的变更。②公共课教师的工资、津贴等人员费用,是否也要按授课的专业、层次和年级的课时数分解为若干成本项目?③每

一位教辅人员的工资、津贴、奖金、社会保障等支出是否也要按相关专业、层次、年级分解?否则,教学人员的直接费用无法直接计入成本项目,也要像公共费用一样按学生数或课时数进行分配。

事实上,直接教学业务费同样面临分解难的问题,如教学仪器设备维修费、教学用品费等也很难细分为哪一个成本项目,还是只能按分配率进行分配。

再来看间接费用,亦即公共费用。要准确地计算培养成本,必须按照一定的标准,将公共费用分配到各成本计算对象。由于高校公共费用类别多、项目杂,不能采用单一标准分配,这就使得公共费用在不同层次、不同专业、不同年级之间摊销显得异常复杂,几乎难以实现。①图书馆的图书购置费如何摊销。其中有各种专业的书籍,也有公共课的参考书,应按怎样的标准分摊。②教学用水电费、实验室维修及改造费、网络通讯费等如何摊销,按学生使用时数还是按学生数分摊。如果按学生使用时数分摊,那么就设专人记录,还要定期报送财务处,工作繁琐,增加了人力成本。③人才引进费,这是一个弹性数字。一些高校为了提高竞争力,不惜花费高代价引进高层次人才,无疑增大了培养成本。如果按引进人才所任教专业分摊,势必会造成不同专业之间、甚至同专业不同年级之间的较大成本差异,从而使得成本核算失去现实意义。④教学楼、实验楼及图书馆的建设支出。从合理性来看,凡是与培养成本相关的建设支出应在折旧期内分摊计入各成本项目。那么,是按实际学生数还是按折算数摊销,抑或按使用时数摊销,这又是一个值得探讨的问题。

四、教育投入效率的弱可检测性

在企业,其利用资产获得利润的效率=税后利润÷总资产,股东账面投资额的盈利能力=税后利润÷股东权益。而对于高校,教育投资的效益是很难用公式准确推算出来的。高校作为教育产品的生产者,其教育活动的最终成果是受教育者知识的增长和劳动能力的提高,是为社会再生产过程不断输送能够从事各种劳动的专门人才。高校作为非营利组织,其最终的发展目标不在于实现经济效益的最大化,而在于实现社会效益的最大化。如实现高校的办学质量、办学水平、社会声望和影响力的最大化等。因为只有实现这些内涵因素的最大化,高校才能不断地提高其核心竞争力,才能拥有充足的生源,才能筹集更多的资源,才能保证持续发展。显然,社会效益很难量化,因为高等教育本身是一个单位成本递增的行业,增加投入与提高效率是高校发展的永恒主题。尽管现阶段投入不足的问题依然存在,但社会对一些高校发展规模不经济问题的关注度却在持续上升,要求高校提高投资效益的呼声也越来越高。探索高等教育投入的绩效评价体系,成为当前高校的一大课题。

五、生均培养成本影响因素的复杂性

政府对高校的投入力度、收费标准、办学规模、办学质量与办学效益对生均培养成本都会产生影响,且各要素之间也相互关联。

1. 政府投入力度。不同的高校,在获得政府财政支持方

面有较大差异,必然影响生均培养成本。“量入为出,自求平衡”的预算编制原则,决定了政府投入与教育成本呈正相关关系。即在不考虑收费标准因素影响的情况下,政府投入大的高校,其支出也大,生均培养成本也相对较高。

2. 收费标准。从理论上讲,学费收入与财政拨款之和应等于学生培养成本。研究生均培养成本,其初衷就是要在政府、学校、学生家长之间寻求一个成本分担的平衡解。若生均拨款不足,就会导致学费占培养成本的比例相对较高,这时就不能简单地认为学费收费标准过高,而应分析是否存在政府投入不足的问题。

3. 办学规模。随着高校办学规模的扩大,新征地、新校区的建成使得高校建设性、发展性债务规模与日俱增,这些债务是要偿还的,必将导致未来培养成本的增加。不同的学校,债务与学费收入的比值是不一样的,其比值大小将直接影响生均培养成本的高低。

4. 办学质量与办学效益。一般情况下,办学规模一定的院校,办学质量越高,生均培养成本越高,而管理水平又与办学质量呈正相关关系。在不考虑其他影响因素的情况下,办学效益与培养成本呈负相关关系,即办学效益高(低)的院校,其培养成本反而相对较低(高)。

六、教育收费的政治相关性

教育收费实际上是一项政治性选择,收多收少并不随市场供求关系的变化而变化。为了实现现代化,增强我国大学在国际上的竞争力,面向21世纪,国家部署实施了“211工程”和“985工程”,旨在重点建设一百所左右的高校和一批重点学科,重点支持部分高校成为世界一流大学和高水平大学。此外,国家还刚性规定高校学费收入必须提取不低于20%的勤工助学基金,用于学生的“奖、贷、勤、助、减、免”。高投入成就高成本。可见,学生培养成本的高低也受国家教育宏观政策的影响。

由上文可看出,目前进行高等教育成本核算的基础还相当薄弱。教育费用的分解、归集,不仅财务部门要细分成本核算项目,而且各院、系在经费使用审批及管理上也要花相当多的时间、精力、人力进行项目登记、分解,这将大大削弱高校的教学重点,严重影响教学质量工程的实施,也背离了通过成本核算达到优化资源配置、合理节约费用、提高办学效益的目的。甚至可以说,分解、核算教学费用,是一件劳民伤财之事,成本核算的现实意义与核算本身的成本相比,有得不偿失之感。如果为了简便,所有费用均采用按学生数进行分配、归集,那么关于教育成本核算的研究价值便荡然无存,因为高校会计现在就能轻松地完成这项任务。

主要参考文献

1. 刘俊芹,李桐.高等教育成本核算的难点及其对策分析.商业经济,2005;12
2. 朱永琴,王兰芳.刍议高等学校教育成本核算体系.浙江工业大学学报(社会科学版),2005;4
3. 葛家澍.中级财务会计(第二版).沈阳:辽宁人民出版社,2006