

高校教育成本核算的实践探索

夏萍

(新乡学院 河南新乡 453003)

【摘要】 本文借鉴企业产品成本核算的方法并结合高校自身特点,探讨了我国高校教育成本核算的一般程序,并对其中的重点问题作了进一步说明。

【关键词】 高校 教育成本 成本核算

高校教育成本的核算是制定政府拨款标准和收费标准的重要依据,是优化资源配置、提高办学质量的有效管理手段。本文探讨了我国高校教育成本核算的一般程序,并对其进行了具体说明。

一、高校教育成本核算的一般程序

(一)高校教育成本项目设置

将高校教育成本按照经济用途划分,可得到具体的成本项目,它反映了高校教育成本的构成情况。我国按照《高等学校会计制度》规定的教育事业支出项目核算高校教育成本。“教育事业支出”项目包括工资、补助工资、其他工资、职工福利费、社会保障费、助学金、公务费、业务费、设备购置费、修缮费和其他费用等11项。这一做法混淆了教育成本和教育事业支出两个概念。袁连生将“教育成本”项目设置为工资、公务费、业务费、修缮费、折旧费等5项。笔者认为,这种“教育成本”项目设置比较科学、合理。考虑到与教育成本核算账务处理的结合,笔者将高校“教育成本”项目设置为直接人工费用、直接教学费用、教学辅助费用、行政管理费用等4项。下面分别予以说明。

1. 直接人工费用。直接人工费用是指教学单位授课教师的工资、津贴、奖金、福利费、医疗费、住房补贴等经费支出和用于学生的奖学金、助学金、勤工助学基金、困难补助、物价补贴等。费用中能明确受益对象的,可以直接计入教育成本;几个受益对象共同受益的,分配计入各受益对象成本。

2. 直接教学费用。直接教学费用是指直接用于培养学生的各种费用,主要包括教学业务费、水电费、差旅费、资料讲义费、固定资产折旧费和修缮费等公用经费支出,以及学生活动费、实验费、实习费和与学生有关的其他费用等。科研经费中教育、教学研究项目的经费支出也应直接计入教育成本。

3. 教学辅助费用。教学辅助费用属于间接教育费用,反映高校教学部门、图书馆、计算机中心等为管理和组织教学而发生的各项费用,包括教辅人员工资、津贴、奖金等经费和办公费、邮电费、交通费、差旅费、培训费、维修费、固定资产折旧费、图书资料购置费等日常公用经费支出。

4. 行政管理费用。行政管理费用是指学校行政管理部门

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,包括人员工资、津贴、奖金等经费支出和办公费、差旅费、水电煤气费、固定资产折旧费、修缮费、物业管理费、招待费、会议费、交通费等日常公用经费支出。但不应包括学校下属的拥有独立法人资格的校办产业人员的支出和已经取得独立法人资格的学校后勤产业人员的支出。

(二)高校教育成本核算的账户设置

《高等学校会计制度》要求高校会计核算采用收付实现制,并在会计科目的设置上与政府预算收支科目保持一定的对应关系,以准确反映国家预算中教育经费支出的情况。然而,高校要进行教育成本核算,就要按权责发生制原则设置会计科目和进行教育费用的归集与分配。显然,两种会计原则存在冲突,并影响到具体会计科目的设置和相关账务处理。

如何协调两者的关系,笔者认为应采取总账及明细账双轨制的账务处理方法,并依此设置教育成本核算的相关账户。一方面,按《高等学校会计制度》的要求,与政府预算收支科目保持一定的对应关系,在收付实现制的基础上进行收支核算,以满足国家宏观管理的需要。另一方面,按教育成本核算的要求,在权责发生制的原则下正确计算教育成本以满足高校微观管理的需要。这一设计的具体思路是:在涉及教育成本的核算时,总账及明细账都采用权责发生制与收付实现制并存的双轨制,其余业务的核算仍遵循《高等学校会计制度》,按收付实现制原则核算。

1. “高校教育成本”账户。该账户用来反映和监督在培养各类高级专门人才过程中某一阶段的全部耗费,即确定相关成本核算对象的实际费用的账户,属于成本类账户。在“高校教育成本”账户下按在校生、毕业生设“在校生”、“毕业生”两个二级账户。日常通过“高校教育成本——在校生”账户核算,借方反映在校教育成本的增加,贷方表示因在校生减少(包括学生毕业、转学、辍学等)而导致的成本结转,期末余额表示依然在校的学生成本。期末通过“高校教育成本——毕业生”账户核算,该账户用来反映毕业生的培养成本,借方登记从“高校教育成本——在校生”账户贷方转入的毕业生教育成本,贷方表示毕业生离校转销的教育成本。该账户应按成本计

算对象进行明细核算,按成本项目开设专栏或专行。

2. “教学辅助费用”账户。该账户是用来反映和监督高校教学部门、图书馆、计算机中心等为管理和组织教学活动而发生的各项费用,属于费用类账户。该账户的借方发生额归集相关部门组织和协调教学活动而发生的各项间接费用,贷方发生额为按一定标准分配转入“高校教育成本”账户的金额,结转后该账户无余额。该账户应按发生地点设明细账,按费用项目开设专栏或专行。费用项目包括工资性支出、福利费、公务费、业务费、固定资产折旧费、修缮费等,以及科研支出。

3. “行政管理费用”账户。该账户用来反映和监督高校行政管理部门为完成行政管理任务所发生的各类费用开支,属于费用类账户。该账户的借方发生额归集高校行政管理部门为管理和组织教学活动而发生的各项间接费用,贷方发生额为按一定标准分配转入“高校教育成本”账户的金额,结转后该账户无余额。该账户应按费用项目进行明细核算。费用项目包括人员工资、福利费、公务费、业务费、固定资产折旧费、修缮费,以及给离退休人员的补助费等。

4. “累计折旧”账户。该账户用来反映和监督固定资产转移到高校教育成本中去的累计价值。该账户的借方反映减少固定资产的折旧转销额,贷方反映折旧的计提数额。计提折旧时,借记“高校教育成本”、“教学辅助费用”、“行政管理费用”等科目,贷记“累计折旧”科目。固定资产报废时,借记“固定资产清理”、“累计折旧”科目,贷记“固定资产”科目。

5. “待摊费用”账户。该账户主要是核算已经支出但要在本期和以后各期分摊的分摊期限在一年以内的各项费用。例如,预付保险费、报纸杂志费等时,借记“待摊费用”科目,贷记“银行存款”、“现金”等科目。分期摊销时,借记“高校教育成本”、“教学辅助费用”、“行政管理费用”等科目,贷记“待摊费用”科目。

6. “预提费用”账户。该账户主要核算按规定从费用成本中预提但尚未实际支付的各项费用。例如,预提租金、借款利息、修理费等时,借记“高校教育成本”、“教学辅助费用”、“行政管理费用”等科目,贷记“预提费用”科目。实际支付时,借记“预提费用”科目,贷记“银行存款”、“现金”等科目。

(三)高校教育成本核算实行“双轨制”

采用权责发生制与收付实现制并存的双轨制方法进行核算,并不是核算高校会计内容的全部,而仅仅是其中的一部分,仅涉及教育成本业务的内容。所谓“双轨制”,就是根据同一原始凭证登记两套账,一方面按收付实现制原则记入教育事业支出总账和明细账;另一方面按权责发生制记入教育成本和其他集合分配账户的总账和明细账。

(四)高校教育成本核算的流程

1. 费用归集。严格审核教学过程中发生的费用,将所发生的费用归集到有关成本费用账户,对于直接人工费用、直接教学费用,有明确受益对象的直接记入“高校教育成本——在校生”科目,几个受益对象共同耗用的分配记入“高校教育成本——在校生”科目。间接费用的分配标准可选择课时数、学生数、教学设备运转时数等。但要注意,所选择的分配标准应

与分配对象密切相关。

2. 分配标准。对于教学辅助费用、行政管理费用先在“教学辅助费用”、“行政管理费用”科目的借方归集。期末对于“教学辅助费用”、“行政管理费用”科目及其明细账的各项费用,按照受益对象,以一定的分配标准进行分配。如果选择学生数作为分配标准,则:费用分配率=某教学单位或科类(层次)学生人数÷全校学生人数。

由于一所高校涵盖了各层次、各专业的学生,为了简化手续,我们在进行成本核算时,将所有不同层次、不同专业的学生以一定的系数进行折合,并以折合后的数为基准数进行计算。参照《高等学校教育培养成本监审办法(试行)》的规定(以下简称《办法》),各类学生折算为标准学生的权数为:本科生、专科生、攻读第二学士学位的学生、在职人员攻读博士和硕士学位的、高等职业技术教育学生、成人脱产班学生、预科生、进修生为1,博士生为2,硕士生为1.5,来华留学生为3,函授、网络教育生为0.1,夜大等其他学生均为0.3。

学年末采用适当分配方法,将各项成本费用在在校生和毕业生之间进行分配,以确定在校生成本和毕业生成本。费用分配率可以按下列公式计算:费用分配率=待分配费用÷(∑各年级在校生人数×折算系数+毕业生人数)。其中:折算系数是指将在校生人数折合成毕业生人数的系数,一年级学生人数的折算系数为0.25(1/4),二年级学生人数的折算系数为0.5(2/4),三年级学生人数的折算系数为0.75(3/4)。毕业生总教育成本=毕业生人数×费用分配率,毕业生人均成本=毕业生总教育成本÷毕业生人数,在校生总教育成本=总教育成本-毕业生总教育成本。

二、关于教育成本核算的几点说明

1. 人员费用的列支及审核。参照《办法》的规定,在职教职工总数不足定编的按实际人数列支,突破单位定编人数的则按定编人数列支。在具体操作时,笔者认为应在总成本费用中按超编数、教职工人均人员费用支出水平相应核减总成本,即按在职人员工资除以现有的在职教职工总数,得到现有在职教职工工资人均水平,再用超编或超比例的教职工人数乘以人均工资水平,得到核减的人员工资。行政管理人员人数原则上控制在事业编制教职工人数的12%~15%,高于15%则按超比例行政管理人员数、教职工人均人员费用水平核减支出,低于12%不核增支出。

2. 招待费的审核。参照《办法》规定的招待费审核标准,地方管理的高校为“当年公用支出总额(扣除招待费和维修费)的2%”,中央(部门)管理的高校为“当年公用支出总额(扣除招待费和维修费)的1%”。超出的要进行核减,未突破的不核增。

3. 奖学金、助学金是否计入教育成本的问题。奖学金、助学金等是为了保证那些贫困学生顺利完成学业、稳定学校的教学工作而耗费的开支,如果贫困学生没有奖学金、助学金和各种补贴,就无法顺利完成学业。学生流失,学校的教学工作也就无法稳定进行,并且还会带来其他的不利影响。奖学金、助学金实际上是为了培养学生而耗费的成本,应计入高校教

育成本。需要说明的是,这里的奖学金不包括从银行取得的国家助学贷款和以单位或个人捐赠、赞助形式设立的专项奖学金。

4. 科研支出如何计入教育成本的问题。科研是高等教育的重要社会职能之一,它和教学一起构成高校的两个重要支撑。科研活动不仅直接服务于社会,而且可以提升高校的教学水平。科研支出是否计入高校教育成本,要视不同的情况区别对待:

(1)高校为教学改革而设立的校内教学改革科研项目所发生的支出,由于和人才培养直接相关,应当全部计入高校教育成本。

(2)高校为鼓励和支持科研,对有关科研项目进行的配套资助与奖励所发生的支出,可视为高校对社会的一种直接贡献,也应计入高校教育成本。

(3)高校承接课题所发生的支出。因为每个课题都有相应的课题经费来源,能做到单项课题收支平衡,而且这种课题研究人才培养不是直接相关而是间接相关,因此不计入高校教育成本。

(4)高校承接的某些横向课题,在研究过程中要消耗学校的材料及人工,挤占了教育支出,学校不仅不能将其开支计入高等教育成本,而且应从课题经费中计提一部分上交学校,用于补偿高校教育成本。

5. 离退休人员保障支出如何计入教育成本的问题。离退休人员保障支出包括离退休人员生活费、福利费、活动费、医药费等。由于我国高校还未建立养老统筹制度,教职工工资中不包含养老金。离退休职工的退休金基本上由财政单独拨款,大多数学校还对退休人员补助一部分,以弥补国家拨款的不足。按照成本计量的要求,离退休人员保障支出不宜计入当期教育成本。因为离退休人员已不从事教学和管理工作的费用开支并不是培养当期学生发生的支出。

另外,各校离退休人员占教职工总人数的比例不同,老校负担重,新校负担轻。如果将这项费用计入成本,难以进行横向比较。若实行了社会养老保险制度,则不存在此问题。但目前处于新旧会计准则的过渡时期,在财政拨款不足的情况下,有一部分离退休人员经费还要由学校承担。从成本补偿的角度来说,需要将此部分支出计入高校教育成本,以反映教育活动支出的情况。

6. 固定资产折旧费如何计入教育成本的问题。

(1)折旧方法的确定。按现行高校财务制度,高等教育财务支出中不包含固定资产折旧。为了真实地核算高等教育成本,必须采用一定的方法计提固定资产折旧。根据我国目前的情况,高等教育成本计量中采用直线法计提折旧,即按固定资产使用年限平均计算各年折旧。折旧年限的确定,可参照《办

法》的规定:房屋建筑物五十年、专用设备八年、一般设备五年,其他设备十年。将《高等学校会计制度》单列的图书、交通工具列入其他设备。

(2)后勤资产折旧问题。由于历史原因,高校投资购建了相当一部分后勤设施,如学生公寓、食堂等,这些设施本应由社会投资实行市场化经营,不挤占教育投资。这部分资产的折旧是否计入高等教育成本,也要区别不同情况分别对待。第一种情况,高校后勤没有社会化或没有彻底社会化,后勤资产由学校自身经营管理的,则对后勤资产按原值计提折旧,计入高等教育成本。第二种情况,高校后勤虽已社会化,但后勤资产只是委托给学校后勤集团进行管理,资产产权没有发生变化,则高校教育成本中也应包括这部分资产的折旧费。第三种情况,后勤资产已经整体租赁或承包给学校后勤集团或校外单位与个人,在计算高等教育成本的折旧费时,应扣除那部分租金收入,即:年折旧费=后勤资产原值×折旧率-年租赁收入。第四种情况,由社会投资兴建的后勤资产,资产产权不由学校拥有,完全按市场开发的原则,学校也不计算经营收入(包括住宿费、餐饮服务收入等)。因此,其资产折旧费不能计入高校教育成本。

7. 后勤服务成本如何计入教育成本的问题。高校后勤服务是高等教育发展的重要条件。近年来,通过后勤社会化改革,引进社会资金扩建后勤设施,高校后勤服务成本是否计入高校教育成本和如何计入高校教育成本的问题变得复杂起来。第一种情况,后勤没有实行社会化,由学校自建后勤集团,其服务收入(包括住宿费、餐饮服务收入等)作为学校收入的一部分。按照配比原则,后勤服务成本是高等教育成本的一部分,以其实际发生的成本作为高等教育成本。第二种情况,对某些后勤单位如绿化部门、车队、物业管理等部门等实行内部承包,则计入高等教育成本的只是学校按内部合同支付给承包单位的承包款,其服务成本不能计入高等教育成本。第三种情况,由社会投资兴建的后勤设施(主要是学生公寓、食堂、超市等),完全实施市场化运作,与学校没有直接的财务关系,其收入(包括住宿费、餐饮服务收入等)和成本也不能计入学校收入和成本。

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. 财政部,教育部.高等学校会计制度.北京:中国财政经济出版社,1998
3. 杜万新.谈高等教育成本与成本分摊.教育财会研究,2005;4
4. 刘凤,王建中,李彤等.高等教育成本分担与教育公平.商业时代,2006;7