

# 高校生均培养成本核算之我见

张瑜东

(广东技术师范学院 广州 510400)

**【摘要】**我国高校收费“乱”的原因之一是收费标准核定的重要依据——生均培养成本的计算方法不够明确。本文认为高校日常运行成本不宜作为收费标准核定的依据,并探讨了高校生均培养成本的核算方法。

**【关键词】**高校 生均培养成本 核算

## 一、高校日常运行成本不宜作为收费标准核定的依据

1. 高校日常运行成本内涵不清、外延不明确。高校行政主管部门未能明确界定高校日常运行成本的内涵,没有公布其核定范围和标准。在高校对学生收费早期,高校以教学为主,办学层次和办学规模基本不变,其他事业尚未全面发展,此时以高校的付现成本来测算高校日常运行成本比较简便,且能相对准确地反映高校的教育培养成本。然而,高等教育从“精英教育”发展到“大众教育”的今天,如果仍然将高校日常运行成本替代生均培养成本作为收费的依据,就显得不合时宜了。

(1) 维持高校正常运转的事业多样化,研究生比例增加。在80年代末90年代初,教育事业在高校中占主要地位,其他如科研、离退休、校办产业和附属单位等非教育事业的比重较小,研究生教育的比重也比较小,因此在当时,日常运行成本指标还能较为准确地反映高校支付的教育成本。然而近年来,高校各项事业比重发生了很大的变化,高校研究生人数占全校学生人数的比例大幅度提高,个别高校研究生招生人数接近甚至超过本专科生招生人数,非教育事业比重也迅速增大,而再沿用该指标已经不能准确地反映高校为本专科生支付的教育成本。

(2) 不同高校之间采用类似指标、类似的计算方式和相同的分摊比例,忽视了不同高校之间的个体差异。由于各高校之间教育事业与非教育事业之间的比例差异较大,所处地理位置、办学水平等因素不同,所以不同高校应采取不同的计算方式和分摊比例。这些不同因素如何体现日常运行成本计算方式和分摊比例的差异,目前我国尚无成熟、有效的识别机制。由于不同高校之间的以上差异难以辨识、量化,最终博弈的结果必然导致高校收费标准在全国范围内的趋同。

2. 高校和财政部门在客观上存在高估日常运行成本的动机。高校收入来源于财政拨款、学费收入和其他收入。高校作为一个利益主体,必然存在高估日常运行成本以增加学费收入的主观动机,日常业务中也有加大各项目支出的倾向。财政部门在现有分级预算管理制度下,受本级预算收入的硬

约束,客观上也存在加大高校收费比例从而减轻本级财政负担的动机。而作为学费缴纳者的学生家长具有约束高校日常运行成本的客观需求,但是在核定高校日常运行成本时却没有知情权和发言权,约束因素基本不能发挥作用。高校收费透明度差引起社会猜疑,以致将其定性为乱收费,其中学生家长缺乏知情权和发言权是其中的一个重要原因。

## 二、高校生均培养成本的核算

1. 高校生均培养成本的涵义。高等教育不能产业化,并不意味着高等教育不需要成本意识。一般而言,高等教育总成本由学校成本(培养成本)和学生成本两部分构成,学生成本不属于本文探讨的范围。高校培养成本通常是按学年计算的,可分为年培养总成本和年生均培养成本(简称“生均培养成本”)。年培养总成本是高校直接和间接用于培养学生的费用,包括付现成本和非付现成本,其中是由国家财政拨款、学生缴纳的学费和其他收入予以补偿。生均培养成本是指高校为培养一名合格的专业人才所耗费的能以货币计量的物化劳动和活劳动的价值,其计算公式为:

$$\text{生均培养成本} = \text{年培养总成本} / \text{该学年在校学生人数}$$

可见,生均培养成本的核定取决于年培养总成本及该学年在校学生人数的准确计算。

### 2. 年培养总成本的确认与计量。

(1) 培养成本计算对象。高校培养成本计算对象是各类本专科生和研究生,其分类标准不同,具体种类也不同。按学历层次可分为专科生、本科生、硕士研究生和博士研究生;按学制可分为全日制学生和非全日制学生;按是否有学历可分为学历教育生和非学历教育生;按学习手段可分为面授生、函授生和网络生;按学科可分为文、理、工、农、医、管理等。因此,高校培养成本计算对象可以按不同分类方式进一步细化。本文主要探讨全日制学历教育生的培养成本。

(2) 培养成本计算期假设。高校组织教学及收取学费均是按学年进行的,将高校培养成本计算期定为学年,即从每年的8月1日起至次年的7月31日止是比较恰当的。因为我国高校一般从每年的8月份开始招生,7月份毕业生离校。

(3) 培养成本核算基础。高校培养成本核算应以权责发

生制为基础,确认各个会计期间的成本受益情况,确认真实的人才培养成本。值得说明的是,高校成本核算使用的权责发生制并不是真正意义上的权责发生制,因为高校并不需要核算与成本相对应的收入和利润。

高校培养成本核算还应遵循配比原则。配比原则是指费用支出应与受益对象相比,如为某一专业特设的实验室等支出,应计入某一专业的培养成本之中。

#### (4) 培养成本核算的一般程序。

首先,划分应计入培养成本的支出与不应计入培养成本的支出。一方面,高校应遵循《事业单位会计制度》和《高等学校会计制度》,编制事业单位会计报表,满足教育主管部门及财政部门对高校会计核算的要求;另一方面,将全部支出划分为计入培养成本的支出与不应计入培养成本的支出,计入培养成本的支出应单独设立账户计算,不应计入培养成本的支出需单独进行归集,计算培养成本时不应考虑。

其次,划分应计入本学年培养成本的支出与不应计入本学年培养成本的支出。不应计入本学年培养成本的支出主要包括基建支出及相关借款利息支出、固定资产购置费,以及受益期超过一个学年需要进行待摊或预提处理的支出,这类支出应按一定方式转换为由本学年负担的成本。据有关资料显示,个别高校基建贷款达数亿元,年利息支出上千万。高校基建支出应在工程完工后按照受益期和受益对象进行费用分配,在建项目无法使用,当然不能在支出时计入当年培养成本。对高校用于基建的借款利息支出,也不能计入当年培养成本。其中,对建造学生宿舍的费用中属于建成后通过收取住宿费补偿的部分,不能再通过培养成本来补偿。固定资产购置费应通过设立“固定资产”科目进行反映,再以折旧费方式分学年计入培养成本。但是,对于高校近年来在大力更新改造固定资产过程中发生的资本性支出,造成不能在当年补偿的资金缺口,应区别各种固定资产实际用途,分别由财政、学生和高校负担。需要进行待摊或预提处理的支出是指应由本学年和以后各学年共同负担的支出,如支付的较长时期的租赁费或预提的设备维修费等。其中,应由本学年负担的部分,计入本学年的培养成本;应由以后学年负担的部分,通过设立“待摊费用”科目进行反映。需要进行预提处理的支出是指以前学年已经通过“预提费用”科目预先计入培养成本而在本学年实际发生的支出,如本学年支付的应计入以前学年培养成本的利息费、设备维修费等。

再次,划分成本计算对象的支出。费用按成本计入方式可分为直接成本和间接成本。直接成本是指能直接计入成本计算对象的各项费用,主要有学生费用和教学费用。学生费用是指高校直接用于学生事务的各项开支,如学生的奖学金、实习及实验费、文体活动费、医疗费、对贫困学生的减免款等。教学费用是指高校为培养学生在教学过程中发生的各项费用开支,包括教学人员费用和教学业务费用。教学人员费用具体包括教学及教辅人员的工资及附加费、社会保障费、教学差旅费、师资培训费等;教学业务费用包括实验室的维护费、教学设备购置费、修缮费以及教学用固定资产的折

旧费、专业阅览室的杂志费等。需要强调的是,很多教学人员还承担了科研、行政、党务、产业等任务,部分时间用于非教学相关业务,其人工费用也应按其负担的教学和非教学相关工作的一定标准和比例进行分摊,不能全部计入直接成本。间接成本是指需要按一定的比例和标准分配到培养成本计算对象中去的间接用于培养学生的费用,主要包括部分行政管理支出、部分科研支出、教学辅助支出(学校的图书馆、计算中心、分析测试中心等为支持教学而发生的支出)和部分财务费用等。

最后,学年末计算年培养总成本与年生均培养成本。我国高校会计制度并未明确要求必须进行培养成本核算,考虑到与现行高校会计制度的衔接,可增设“培养成本”总分类科目,用以归集各项办学费用。最终根据“培养成本”科目借方累计数计算出年培养总成本,再根据相关资料计算出年生均培养成本。

此外,高校教学人员、教学用资产对外服务收入应冲减培养成本。如教学大楼用于办培训班、考场、成人教育等取得的收入,可以考虑直接冲减培养成本;在该收入用于校内事业时,再根据其用途确定是否将其计入培养成本。高校培养成本核算的一般程序见表1:

表1 培养成本核算的一般程序

应计入培养成本的支出				不应计入培养成本的支出
应计入本学年培养成本的支出		不应计入本学年培养成本的支出		由预算、其他收入补偿的支出
直接成本		间接成本		
学生费用	教学费用	部分行政管理、科研等支出		
固定资产购置费、需要进行待摊或预提处理的支出				

3. 学年在校学生人数折算。由于在校学生学历层次不同,不同学历层次的学生人数不能直接相加。可以本科生为标准将其约当系数定为1,其他约当系数可根据各高校的实际情况进行估算,折算出各学历层次学生的约当人数。其计算方法参见表2:

表2 某高校某学年在校学生人数计算表

学历层次	实际人数	约当系数	约当人数
专科生	2 000	0.9	1 800
本科生	6 000	1.0	6 000
硕士研究生	2 000	2.0	4 000
博士研究生	200	4.0	800
合计			12 600

正确核定生均培养成本仅仅只是治理高校乱收费的必要前提,要从根本上消除高校乱收费的现象,还必须解决财政投入不足的问题,更需要精简高校行政机构,减少冗员,把居高不下的高校运行成本降下来。

#### 主要参考文献

1. 贺南轩.成本会计学.北京:中国财政经济出版社,1995
2. 林钢,武雷.论高等教育成本的确定与计量.高等教育财务,2006;6