

# 我国高校教育成本核算探析

王志成

(中国人民大学 北京 100872)

**【摘要】** 高校学费的收取是以高校教育成本为依据的,但是目前高校教育成本概念的界定及其计算还没有统一的标准。本文分析了高校教育成本核算中存在的问题,并提出了一些解决办法。

**【关键词】** 高校教育成本 核算 问题

我国虽早已提出教育成本概念并进行了教育成本方面的研究,但学术界对教育成本概念的确切内涵还没有形成统一的认识。现在高等教育支出已经成为居民个人最大的支出项目之一,也是国家财政支出的重点项目之一。然而高校教育成本核算在理论研究和实际应用两个方面进展缓慢,教育成本核算面临着诸多问题,本文拟对此作一探讨。

## 一、高校教育成本的概念

高校教育成本,是指高校在教育活动中用于培养学生所耗费的教育资源的价值,它包括广义教育成本和狭义教育成本两个概念。

1. 广义教育成本。广义的高校教育成本是指培养一个高

校学生,国家、家庭和社会所耗费的全部费用,它包括培养高校学生的直接费用和间接费用。美国高等教育经济专家布鲁斯·约翰斯通将高等教育成本分为三类:

(1) 教学成本,指学校(教育机构)为教学支付的费用,包括教师工资、辅助人员工资、图书杂志、仪器设备、教学用建筑、水电费用,等等。这些成本通常可见于学校的日常预算和开支账目中,它们的开支形式是工资、津贴、设备购置费用、折旧费、维修费和大修理费用等。

(2) 学生生活成本,指学生为住房、伙食等日常生活所发生的开支,以及为学习需要的书本、文具、往返交通支付的费用。这些成本与学生的生活水平、居住状况(住校、租屋、走读)

表1 20×5年建造厂房累计支出计算表 单位:万元

日期	每期资产支出金额	资产支出累计
1月1日	300	300
5月1日	500	800
9月1日	340	1 140
10月1日	380	1 520
11月1日	160	1 680
12月1日	140	1 820

1. 计算20×5年专门借款利息资本化金额。

(1) 测算出溢价摊销运用的债券实际利率。 $1\ 000=1\ 000\times 7\%\times (P/A, i, 3)+1\ 000\times (P/S, i, 3)$ , 采用插值法, 测算出债券实际利率  $i=4.72\%$ 。

(2)  $20\times 5$  年溢价摊销额=债券该期的期初账面价值×实际利率= $1\ 060\times 4.72\%=50.03$ (万元)。

(3)  $20\times 5$  年债券负担的利息费用=债券利息-溢价摊销额= $1\ 000\times 7\%-50.03=19.97$ (万元)。

(4)  $20\times 5$  年 500 万元专门借款的利息费用= $500\times 8\%\times 9/12=30$ (万元)。

(5)  $20\times 5$  年应予资本化的专门借款利息=利息费用总额-利息收入= $19.97+30-10=39.97$ (万元)。

2. 计算  $20\times 5$  年一般借款利息资本化金额。该公司  $20\times 5$  年共支出 1 820 万元(见表 1), 其中专门借款共 1 500 万元,

一般借款 320 万元。根据新会计准则的规定, 占用了一般借款的, 应根据超出专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用的一般借款的资本化率, 计算确定应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款的加权平均利率计算确定(见表 2)。本例中流动资金借款利率即为资本化率。

表2 20×5年一般借款累计支出计算表 单位:万元

日期	支出金额	资本化期间	支出加权平均数
10月	20	90/360	5
11月	160	60/360	26.67
12月	140	30/360	11.67
合计	320		43.34

应予资本化的一般借款利息= $43.34\times 4\%=1.73$ (万元)。

3.  $20\times 5$  年应予资本化的借款利息总额= $39.97+1.73=41.70$ (万元)。

4. 账务处理。借:在建工程 417 000 元, 应付债券——债券溢价 500 300 元, 银行存款 82 700 元; 贷:应付债券——应计利息 700 000 元, 长期借款 300 000 元。

## 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2002.北京:经济科学出版社, 2002

2. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社, 2006

和院校所在地有密切的关系。

(3) 学生放弃的收入(即机会成本),学生为了上大学而放弃直接工作的机会,从而造成就业时间延缓而减少了收入。同时,社会也损失了这部分的劳动创造和国民收入。

2. 狭义教育成本。狭义的高校教育成本是指高校用于培养学生所耗费的、可以用货币计量的教育资源的价值,它属于财务范畴的以货币实际支付的成本,但它不包括社会和个人投资于高等教育丧失的机会成本。狭义的高校教育成本主要由以下几个部分组成:

(1) 人员经费支出,为传授知识所消耗的活劳动的报酬,包括在职教职工的基本工资、各类津贴、奖金、职工福利费、社会保障费支出等。

(2) 学生奖学金与助学金(包括学生奖学金、勤工助学金、困难学生生活补助等)、学生生活物价补贴、医疗费用。

(3) 日常公用支出,是指为维持教学活动正常运转而发生的日常消耗性公用支出,包括行政办公费、教学材料购置费、招生费、实习费、通讯费、水电暖气费、差旅费、交通费、租赁费、会议费、培训费、劳务费、招待费等。

(4) 固定资产折旧费用,如教学用房、教学仪器设备、图书资料等的耗费。

(5) 修缮费用,指为恢复固定资产原有效能而对其主要部分进行更新改造和日常维修以及大修理等支出费用。

(6) 除上述规定范围以外的其他与培养学生有关的耗费,如与教学有关的科研、培训等支出。本文研究的对象为狭义的高校教育成本。

## 二、高校教育成本核算中存在的问题

2005年出台的《高等学校教育培养成本监审办法》明确规定,高等教育培养成本由人员支出、公用支出、对家人和个人的补助支出和固定资产折旧四部分组成。此办法中还明确了高校教育成本核算的具体原则为权责发生制原则、相关性原则和分类核算原则,但是没有明确提出核算主体、目标、假设、对象、方法等在内的完整的框架体系。这正是我国高校教育成本核算中面临的问题。

1. 对教育成本核算主体的认识尚不一致。教育成本核算主体的确定要从成本产生的原因看。成本是为了生产或获取一定的产品而发生的耗费,因而成本核算主体必须从产品生产者或提供者的角度来考虑,具体说到高校教育产品,其提供者是学校,毫无疑问,高校教育成本核算主体应该是高校自身。问题是,现实中高校的规模都比较大、管理层次较复杂,一般都有校本部和院系两级。那么,高校院系一级能否成为教育成本的核算主体呢?有的认为可以,有的认为不行。目前对此问题尚未达成统一的认识。

2. 成本核算对象不明确。成本核算对象,是指核算产品成本过程中确定归集与分配生产费用的承担客体。为了正确核算产品成本,首先需要确定成本核算对象,以便按照每一个成本核算对象,分别设置产品成本明细账户及产品成本核算单,从而归集各个对象所承担的生产费用,核算出各个对象的总成本和单位成本。因此,正确确定成本核算对象,是确保高

校教育成本核算规范操作的关键问题。

高校耗费教育资源是为了生产教育产品,教育成本核算的对象应当是教育产品。何为教育产品,理论界对此有不同的看法。较普遍的观点认为,教育是培养人的社会活动,教育产品是学校培养的学生(或毕业生),亦即学校培养的各种类型、不同质量水平的人才;另一种观点认为,教育产品是学生知识的增加、技能的提高以及社会主流价值观念、行为规则的养成等。由于对教育产品的理解不同,因而形成了对教育成本核算对象的不同理解。是以学校培养的人才为成本核算对象,还是以学生知识的增加、技能的提高等为成本核算对象,理论界对此一直争论不休。

3. 成本核算期间不合适。我国《高等学校会计制度》规定“高等学校会计年度自公历1月1日起至12月31日止”,以公历年度作为高校会计核算的会计年度。这也是《企业会计制度》规定的会计年度,但学校是一个特殊的核算主体,与企业是不同的,将企业会计制度规定的会计年度作为高校的成本核算期间,这不利于教育成本的归集与核算。

4. 成本核算项目不统一。教育成本项目是指构成教育成本的费用类别。我国高等学校会计制度(1998)在核算教育成本时只粗略设置了可供各高校参考的教育成本会计科目,并未设置具体项目,导致各高校核算项目不统一、五花八门。

高校教育成本项目设置应考虑以下几个因素:①成本项目设置应体现教育费用的经济内容,便于成本核算时费用的归集和分配;②成本项目设置应满足管理所需要的经济信息,提供便于教育成本分析、控制和评价的资料数据;③成本项目的内容涵盖全面,所有应计入教育成本的费用支出都能在成本项目中得到反映;④教育成本项目与高校会计核算制度下支出管理科目应尽可能地保持一致,使教育成本内容反映会计核算实践,便于操作。

5. 固定资产未计提折旧。折旧是由于固定资产不断磨损、服务潜力减退,需要对其转移的成本给予补偿。这反映了人们在经济生活中的风险意识和资本保全的思想。高校的资产负债中,固定资产占有较大份额。据统计2004年教育部直属高校拥有固定资产总额为8 133 764.80万元,教学科研仪器设备为2 570 695.66万元,图书15 852.95万册。这些固定资产未计提折旧,在教育成本中没有折旧费。显然,缺少折旧费用的教育成本数据是不全面的。因此,要准确核算教育成本,必须对固定资产计提折旧。

6. 科研支出成本化不完全。关于科研支出是否应该计入教育成本,学术界对此有不同意见。一种观点认为,科学研究费用,包括科研人员薪酬、科研活动费以及为科研购置的设备费等,与培养学生没有直接关系,不应计入教育成本。另一种观点则认为,高等学校科学研究用的固定资产以及科研人员支出、科研费用,大多为教学与科研共用,应按一定比例扣除计入教育成本;科研支出可以使学校的教学活动受益,因而科研支出的一部分应计入教育成本。笔者认为,原则上与教学有关的科研支出应计入教育成本。这是因为高校的教学与科研之间存在紧密的、互动的关系,特别在侧重研究性的大学中,

这种关系表现得更加直接和明显。

### 三、规范教育成本核算的思考

1. 教育成本核算的主体是学校。笔者认为,在规模较大、财政分级核算和管理的高等学校,教育成本核算可采取分级核算的形式进行,院系可作为准教育成本核算主体,提供内部成本管理信息,校部一级成本核算机构对全校教育成本进行综合核算,应是学校成本核算的主体,负责对外提供学校教育成本信息。规模较小的高校,一般不进行分级管理,教育成本的核算在学校本部一级进行即可。

2. 核算对象是高校提供的教育服务量。厉以宁教授认为,教育产品是指教育部门和教育单位所提供的产品,这种产品又称教育服务。从教育机构的性质上说,学校是提供教育服务的机构,高校的教育产品就是高校所提供的高等教育服务。以学校向一个学生提供一个学年的教育服务量作为教育成本计量的具体对象较为合适。

高校分文科、理科、工科、农林、医学、教育、艺术、经济、管理等不同科类,每类又分博士生、硕士生、本专科生的不同层次。高校向不同科类、不同层次的学生提供的教育服务成本是不同的。即使同一科类、同一层次的学生,由于专业不同,其教育成本也有出入。因此,为了准确核算教育成本,高校应当视不同学科(或专业)、不同层次的学生为不同的教育服务对象,分别开设教育成本明细账(或教育成本计算单),将一学年中高校提供教育服务过程中耗费的全部教育资源价值进行归集和分配,计算出每一个学生接受一学年的教育服务成本。

3. 以学年为成本核算期。从信息使用者的需求出发,以学年作为成本核算期(即从当年8月1日至次年7月31日)来核算学年的教育成本比较合适。这是因为,学校的教学工作按学年组织,学费按学年收取,且学年内学生人数相对稳定,按学年核算成本能够真实地反映学校教学工作所耗费资源的情况,有利于对各学年的教育成本进行比较分析,从而有利于资源的合理配置。

但这一成本核算期的划分也有一定的缺陷,即它以学年为核算期,与我国现行的会计准则规定的会计年度不一致,给成本核算的具体操作带来很大不便。解决的办法是将财务报告和成本报告分别分期编制。学校财务报告仍按照《高等学校会计制度》规定按期编报,教育成本核算工作(包括教育费用的归集、分配以及成本的结转)按月进行,教育成本报告可以按学年编报。按教育服务周期,将所需各月教育成本数据相加,即可得到一学年的教育成本。

4. 成本项目设置。根据上面归纳出的教育成本核算有关原则要求,可将教育成本分成八个项目,见右表。

高校的固定资产一直没有计提折旧,高校固定资产的实际价值无法衡量,须聘请专业评估人士对高校固定资产进行评估。高校固定资产主要包括房屋与建筑物、专用设备、一般设备、文物和陈列品、图书、其他固定资产六大类,各类固定资产的功能、用途、使用情况各不相同,所以应按固定资产大类来计提折旧。在折旧方法上,高校可以借用工业企业单位固定资产的折旧方法,虽然两者对折旧资金的运用目的不相同,但

高校教育成本项目表

序号	成本项目名称	所归集费用的内容
1	职工工资	高校在职职工各类劳动报酬,包括基本工资、各类津贴、奖金
2	职工福利费	高校用于在职职工的各项福利性支出,包括独生子女费、医疗费用、病假两个月以上期间的人员工资、职工探亲路费、职工退职金、职工丧葬费、遗属生活补助等;高校为在职职工缴纳的各项社会保险支出,包括养老保险金、失业保险金、医疗保险金及其他保险金
3	学生福利	高校各类学生奖学金、勤工助学金、困难学生生活补助等
4	教学管理费	高校用于教学和管理方面的日常支出,包括办公费、通讯费、水电暖气费、交通费、差旅费、物业管理费、租赁费、会议费、职工培训费等经常性费用
5	教学经常费用	高校为完成教学任务所花费的消耗性费用和购置教学用材料物资的费用,包括教学和实验用低值易耗品购置费、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、毕业设计费等经常性费用
6	折旧	教学用和与教学相关的固定资产耗费的價值,包括房屋与建筑物折旧费、专用设备折旧费、一般设备折旧费、图书折旧费以及其他教学用固定资产折旧费
7	固定资产修理费	固定资产使用一定时期后,为恢复原有工作效能而对其主要部分进行更新改造和大修支出的费用(形成固定资产部分除外),也包括日常的维护修理费用。对日常维护费用直接记入本期教育成本,对大修理费用,应按大修理间隔年限分期摊销
8	其他费用	除上述规定以外的其他与培养学生有关的耗费,如与教学有关的科研支出等。

在方法上完全可以参照。基本的折旧方法有:使用年限法、工作量法和加速折旧法。

5. 科研支出成本化。笔者认为,原则上可以将属于基础性研究的科研支出计入教育成本。高校的科研支出主要是指其所承担的文理科博士点基金项目、社科基金项目、军工项目、科技三项、高技术“863”项目、国家自然科学基金、科技攻关等纵向科研项目经费支出。

目前,我国还没有高校教育成本的核算体系,也没有要求高校进行教育成本核算的统一规定。上述见解和想法,可供教育部和财政部制定教育成本核算规范时参考。在研究过程中,本文只分析了教育成本核算的基本组成部分,尚未分析成本核算的原则和现行的高校财务核算制度如何完善并转换为规范的成本核算体系,这些问题有待进一步研究。

#### 主要参考文献

1. 陈红亚. 高等教育成本的几点认识. 现代企业教育, 2006;18
2. 郑健壮, 施卓晨. 高等教育成本核算理论的综述. 中国市场, 2006;10