刍探高校学分成本核算与学分定价

西南科技大学　王丽萍　杨　春

【摘要】学分制收费改革是学分制改革的重要内容，其核心是学分成本核算和学分定价。受学分制改革进程、国家收费政策和教育成本核算特点的影响，学分制收费改革必然是渐进式的。本文探讨了学分成本的内涵与核算方式，并提出了学分定价机制与模型。

【关键词】高校　学分成本　学分定价

一、高校学分成本及其核算

1.学分成本的基本内涵。学分成本是指以学分为基本单元核算的高校教育服务成本。只有以高校名义发生的、进入高等教育服务过程的支出，才纳入学分成本核算的范围。学分成本按课程归集、按学分核算。按课程归集的成本除以该课程的学分数就是该课程的学分成本。各门课程的学分成本因专业、学科、课程性质、师资水平的差异而有所不同。它比高等教育生均培养成本的核算对象更直接、更具体。此外，学分成本不能简单地等同于实际培养成本，学分成本的成本属性具有多元性。

2.学分成本的主要内容。

（1）教育服务成本与非教育服务成本。教育服务成本不能以高校的总收入或总支出为计算依据，因为高校的总支出和总收入并非都与教育服务有关。另外，高校总收入和总支出的核算以收付实现制为基础，但教育服务成本核算应该以权责发生制为主要核算基础，并适当考虑其他计量基础。教育服务成本项目可以划分为教学费用、行政管理费用、学生资助费用、公共辅助费用、固定资产折旧费用和其他费用六大类。后勤服务、学生保险等费用不属于教育服务成本，但高校为之补贴的部分或者高校参与并耗用的部分应该列入教育服务成本。高校闲置资源、未用资源、不可用却仍然挂账的资源不属于教育服务成本，但如果在可预见的将来要使用或已经列入资源使用规划的部分，则可以合理的方式和金额列入教育服务成本。

（2）直接成本与间接成本。教育服务成本按照是否可以直接归集到核算对象分为直接成本和间接成本。学分直接成本主要包括主讲教师课时费、教室（含实验室）占用费、教学设备占用和专用材料耗用费、教学水电费、学生实习实验费等。如果上述成本不能直接归属到课程成本，可以划入学分间接成本。在学分间接成本归集方面，可以根据相关性原则和最紧密联系原则，按课程的管理层级分课程、专业、教研室、学科、学院、高校等层次，层层分解、逐步归集，主要按课程的学分数进行分配。

（3）可控成本与不可控成本。教育服务成本以具体的责任单位（部门、单位或个人）为对象层层归集。在教育服务提供期间，责任中心能够直接控制其发生的成本为可控成本，反之为不可控成本。对于学分成本核算，笔者认为应该以可控成本为主要核算内容。凡本责任中心的不可控成本，一律放到能控制其发生的更高层级责任中心统一分配；凡本时期的不可控成本，一律延伸到能控制其发生的有效期间（如五年计划、十年规划和远景目标）考虑。对于在高校层级和可以预见的将来仍属于不可控制的成本，一律不纳入学分成本核算的范围。

（4）实际培养成本与目标培养成本。高校教育服务提供与学分收费具有时间差异性，也不同于一般的产品定价和市场交换。通常情况下，往往是产品生产和成本核算在前，产品定价和销售在后；而对于学分收费，则是标准制定在前，教育服务提供和成本核算在后。首先，对于学分收费标准，不可能完全按照过去发生的培养成本确定未来的实际支出，必须考虑和预计教育服务目标培养成本因素。其次，从更长远的角度看，如五年计划、十年规划、远景目标等高校资源配置和事业发展规划都可能影响学费收费标准的制定，这也必然要求高校采用合理方法处理实际培养成本和目标培养成本的关系。另外，高校也存在“研发费用是否资本化”的问题。笔者认为，采用加权移动平均法综合考虑不同时期培养成本（包括实际培养成本和目标培养成本）来制定学分收费标准是比较可行的，不同时期权数可以根据实际情况灵活选用。

3.学分成本核算模式。

（1）产品成本核算和定价模式。该模式以权责发生制为核算基础，全面采用企业化产品定价机制。民办公助类高校、成人教育学校、各种教育培训服务机构等可以尝试这种模式。采用该模式有严格的条件限制：首先是以非财政拨款资金收入为主，办学自主权较大。这类教育服务机构的政府管制程度相对较低、政策环境相对宽松。其次是服务成本归集相对容易。这类机构规模较小、服务品种相对单一，服务成本主要以直接成本形式反映，从而使产品成本核算成为可能。再次是受市场竞争约束大，办学者理财积极性较高。这两方面都要求其加强成本核算，提高资金使用效益。该模式要求在教师工资及教学设施占用费核算、行政管理费用分摊等方面尽量直接以课程为对象归集教育服务成本。多门课程成本汇总成专业成

本,课程成本按学分数拆分成学分成本。

(2)双轨运行,分别核算。高校收支在会计核算科室遵照《事业单位会计制度》,满足上级教育、财政主管部门的监控要求;财务管理科室对会计核算科室提供的高校收支基本信息按照权责发生制原则进行调整,并指导和协助院系开展教育服务成本核算工作。在高校财务管理环境没有发生重大变革的前提下,该模式是学分成本核算的主要模式,也是管理成本最小的模式。主要依赖政府拨款、规模较大且业务活动多样化、实行校院(系)两级财务管理模式、财务管理水平一般但拥有一批熟悉管理会计的财务人员的高校可以尝试这种模式。该模式要求按收付实现制原则核算的会计数据完整、真实、可靠。财务管理科室增加了成本甄别、剔除、调整和归集的职能,其会计核算基础是权责发生制。这部分工作主要包括跨年度(跨期)费用调整、非教育服务成本剔除、直接成本和间接成本划分、共同费用分摊、公共设施支出进入成本方式选择等。财务管理科室的部分职能必须与会计核算科室绝对分离,不能以财务管理科室的成本概念影响会计核算科室的会计核算。财务管理科室的学分成本可以为高校教育服务收费、预算分配和资源配置提供依据。

(3)广泛运用管理会计技术和手段,实行多类别、多层级成本核算。实行分权型财务管理体制且资源配置机制完善、财务管理水平很高的高校可以尝试这种模式。该模式主要内容包括:高校层级遵照《事业单位会计制度》,学院层级按照权责发生制原则核算,学科组、专业组及项目组层级则按责任中心核算其责任成本。在学分成本核算上从最底层级开始,逐层汇总。每层级主要核算其可控成本中的直接成本,可控成本中的间接成本一般由上一层级组织分配,不可控成本逐级上移至可控层级组织核算。

二、学分定价机制和模型

1.学分定价机制。学分定价机制包括国家宏观监控、尊重学生主体地位和权利、体现教育服务价值等基本内容。学分制收费要符合国家政策要求,不得高于政府规定的学费总体标准,要充分考虑社会对专业的需求、学生对教育服务产品的选择,要体现课程教学成本、教师价值等,合理制定不同专业、不同课程、不同师资情况下的学分收费标准,在遵守学分制收费总体标准的前提下实行差别定价。同时,学分定价机制所体现的优质优价原则要与校内教育资源利用的成本效益分析和评价结合起来,逐步建立效益导向的教育资源配置机制,实现按需定产、优胜劣汰,促进校内教育服务竞争。

2.学分定价模型。

(1)学年制学分定价模型。在学分制改革初期,可以采用学年制学分定价模式。学年制学费实际上已经在学科大类上体现了差别定价,如文史类、理工类、艺体类有不同的收费标准。另外,同一学科大类不同专业因为学分数不同,单位学分价格实质上也有差异。同一专业不同课程、同一课程不同级别虽然在单位学分价格上相同,但具体课程也从赋予学分多少的角度,在总学分价格上体现了差异。学年制学分定价模型的基本原理是:根据国家收费政策规定,在不同地区、不同学科大类上体现教育服务成本差别,即高成本高收费的成本补偿原则;在相同学科大类里,专业差异、课程差异、师资差异可以通过学分数的调整来间接体现。

(2)生均成本定价模型。在广泛开展生均成本计算与核定的情况下,可以按生均成本制定学年收费标准,也可以将生均成本换算成学分成本。生均成本与学分成本的转换方法是:将生均成本项目逐项、逐层分解为高校共同成本、学院可控成本、学科及专业所属成本、课程负担成本,再根据相关性原则按课程归集和汇总。用公式可表示为:课程学分成本=课程总成本÷课程学分数。

(3)学分成本定价模型。以学分成本为基本依据确定学分价格。原则上各专业基本收费标准遵照国家规定,高校可以授权院系自主决定该专业内不同课程、不同教师、不同档次教育服务的学分价格,包括学分单价和学分总价。在毕业所需基本学分之外的教育服务产品,高校和院系完全参照企业定价机制确定学分价格。其基本定价模型是:学分价格=学分成本×课程综合权重。其中,课程综合权重由课程性质、教师、管理水平、学生评价和偏好、学生负担能力和高校发展目标等因素决定。

我们首先要选择课程权重设置体系,即各因素权重的综合反映方式。课程权重综合反映方式可以有一体化和模块化两种基本模式。一体化设计的基本思路是:影响课程定价的诸因素同等重要,每个因素标准权重为“1”,实际权重围绕“1”变动。课程实际综合权重=$\prod X_i$(i=1,2,…,n)。其中,X_i为第i个因素的权重,n个因素权重的乘积就是该课程综合权重。模块化设计的基本思路是:第一步是设定标准权重。影响课程定价的因素按一定标准分为若干类,每类因素组成一个模块,每个模块根据其重要性赋予不同的标准权重X_i,模块内每个因素赋予不同的标准权重X_{ij}。课程综合标准权重=1=$\sum X_i$,$X_i=\sum X_{ij}$(i,j=1,2,…,n)。第二步是实际权重的变动和加总。每个因素实际权重围绕其标准权重波动,某模块实际权重$X_i=\sum X_{ij}$;课程综合实际权重=$\sum X_i$,i,j=1,2,…,n。

其次是要确定每个因素的实际权重大小,即实际权重与标准权重的对比关系。实际权重主要根据受益原则和负担能力原则确定。受益原则的基本要求是多受益、多付出。①竞争力强的好产品赋予高权重,好产品具有价值溢价。②直接受益多的课程权重高,如各类选修课程等。③成本控制不严的课程权重低,原则上只能要求在同类课程成本水平上由学生负担。④学生非自愿选择的课程权重低,如各专业共同的基础课、课程设置陈旧或不合理的课程等。⑤外部性大的课程权重低,如学术竞赛、科技活动性质的课程等。负担能力原则主要是针对一些相对成本大的课程而言的。如资深教授讲授的水平高、专业性强、受众少的课程,部分学生难以承担其全部成本,可以根据学生负担能力,调低权重。又如各专业的必修课,选修人数少、学分成本大,往往需要调低权重。

主要参考文献

①林万祥.成本论.北京:中国财政经济出版社,2001

②阎达五,王耕.教育成本研究.北京:北京出版社,1989

③王善迈.教育投入与产出研究.石家庄:河北教育出版社,1996

④舒尔茨.曹延亭译.教育的经济价值.长春:吉林人民出版社,1982