# 高等教育培养成本核算刍议

陕西宝鸡文理学院　吴 泷

【摘要】与高校对教职员工进行人力资源投资所形成的成本不同,高等教育培养成本是对在校学生进行人力资源投资所形成的支出,投资主体通过高校对在校学生进行人力资源的投资,其投资支出形成高等教育培养成本。为了核算高等教育培养成本,必须客观地分析高等教育投资的主体形式,科学地规划高等教育培养成本的核算内容,只有这样才能在高校财务体制之外进行独立的高等教育培养成本核算的会计体例设计。

【关键词】高等教育培养成本　投资主体　账户设置　账务处理

从经费来源看,我国高等教育的投资主体包括国家、社会、企业以及家庭和个人等。各投资主体不仅通过高校间接地对在校学生进行教育投资,而且直接地面对高校学生进行人力资源投资,其投资支出共同形成高等教育培养成本。

## 一、高等教育培养成本的核算内容

人力资源投资会计在高等教育培养成本核算中的应用,只涉及对在校学生所进行的人力资源的资本投资,其核算内容可以概括如下:

**1.**各投资主体对高校的教育投资的事项。各投资主体对高校的教育投资是高等教育的经费来源,其过程表现为高校对教育投资的取得、使用以及结存。对于这些投资,要区分各个投资主体进行单列。

**2.**高校对学生的人力资源投资的事项。高校对学生的人力资源投资是高校在培养学生方面的支出。这些费用都要在学生的受益期间进行合理分摊。

**3.**各投资主体对学生的人力资源投资的事项。各投资主体对学生的人力资源投资不通过高校财务部门,因为其不属于高校所取得的教育投资的使用范围。这项投资支出是家庭、个人、社会以及企业直接面对受益的学生发生的。

**4.**高校对学生的人力资源投资成本核算的事项。高校学生的人力资源投资成本就是对在校学生的高等教育培养成本,即培养学生所消耗的全部教育资源的价值。从其构成来看,高等教育培养成本可分为直接成本、间接成本和机会成本等项目。其中:直接成本是学生在接受高等教育期间实际发生的可直接归属于特定的某个学生的费用支出;间接成本是学生在接受高等教育期间以学校教育经费支出的需要通过确定具体受益对象来进行分摊的费用支出;机会成本则是在校学生由于接受高等教育而放弃的在原有知识水平上可以获得的收入,也包括其在接受高等教育期间可能失去的兼职收入。

## 二、高等教育人力资源投资会计的账户设置

一般来说,高校会计部门在日常财务核算的基础上,为了计算高等教育培养成本,就需要在主体会计账户之外增设以下四个账户:

**1.**"教育投资"账户。该账户属于盘存类账户,用来核算通过高校财务部门所接受的各投资主体的教育投资的取得、使用以及结存情况。该账户的借方登记对已取得的教育投资的支用数额,贷方登记不同形式的教育投资的取得数额。余额在贷方,表示尚未使用的教育投资。为了划分不同主体的教育投资,该账户按照投资主体设置明细账,并进行明细核算。

**2.**"人力资源投资费用"账户。该账户属于集合分配类账户,用来核算高校所接受的教育投资被用于对学生进行人力资源投资而发生的共同性投资支出及其分配情况。该账户的借方登记将各投资主体的教育投资用于人力资源投资所形成的共同性间接费用支出数额,贷方登记分配给学生的人力资源投资成本所分担的投资支出数额。余额在贷方,表示尚未分配的共同性投资支出。为了区分不同的支出内容,该账户按照支出项目设置明细账,并进行明细核算。

**3.**"人力资源投资成本"账户。该账户属于成本核算类账户,用来核算全部用于学生人力资源投资而发生的人力资源投资成本。该账户的借方登记将各投资主体的全部投资用于对学生进行人力资源投资所形成的各个学生分别受益的直接投资支出数额和分配转入的间接性的人力资源投资费用,贷方登记学生毕业后结转人力资源投资的数额。为了计算受益学生的人力资源投资成本,该账户按照学生的学籍与学号设置明细账,并进行明细核算。

**4.**"人力资源投资"账户。该账户属于计价对比类账户,用来核算全部投资于与高校学生人力资本的形成和积累有关的各投资主体人力资源投资的构成及结转情况。该账户的借方登记学生毕业后人力资源投资成本的结转数额,贷方登记各投资主体全部投资中用于学生人力资源投资的数额,包括属于高校教育投资开支的、间接面对学生的人力资源投资数额和未通过高校财务部门、不属于教育投资开支范围的和直接面对学生的人力资源投资数额。为了区别不同投资主体的投资规模,该账户按照投资主体设置明细账,并进行明细核算。

## 三、高等教育人力资源投资会计的账务处理

**1.**高校教育投资的核算。在取得投资主体的投资时,按

# 利用层次分析法综合评价企业财务状况

河北北方学院　王海珍　郭慧敏

【摘要】 财务失败是企业失败的重要原因之一,正确评价企业财务状况是预防企业财务失败的关键。文章利用层次分析法(AHP)建立评价企业财务状况的综合评价模型,以便及时发现企业财务危机先兆,并积极采取措施避免企业财务失败。

【关键词】 财务失败　层次分析法　评价模型　财务状况

财政部1995年公布了一套衡量企业财务状况和经济效益的评价指标体系,其包括四类指标,即偿债能力、盈利能力、营运能力和社会贡献率指标。这些指标分别从不同角度对企业的财务状况进行评价,但当各个财务指标反映的情况不一致时,分析者就不易对企业的综合财务状况做出准确判断。本文提出利用层次分析法对企业的财务状况进行综合评价,以便及时发现财务危机先兆,避免企业财务失败。

## 一、利用层次分析法建立综合评价模型

层次分析法是美国运筹学家A.L.Saaty20世纪70年代初提出的,它合理地把定性与定量的决策结合起来,按照思维、心理的规律把决策过程层次化、数量化,从而大大提高了决策的有效性和可操作性。它是一种普遍适用的定性和定量相结合的多准则决策方法。

运用层次分析法进行决策时需要经历四个步骤:第一步,分析系统中各因素间的关系,建立系统的递阶层次结构;第二步,对同一层次的各元素关于上一层次中某一准则的重要性进行两两比较,构造两两判断矩阵;第三步,针对某一准则,计算各被支配元素的权重;第四步,计算各层元素对系统目标的合成权重,并进行排序。

**1.**变量的选择。本文在选择指标时,选择了反映企业偿债能力、盈利能力和创造现金净流量能力的九个指标,即流动比率、速动比率、资产负债率、销售利润率、总资产收益率、权益报酬率、现金流动负债比、现金负债比、经营现金净利率。

**2.**两两判断矩阵的构造。当一个递阶层次结构建立以后,就需要确定一个上层元素所支配的下一层若干元素以该上层元素为准则的两两判断矩阵。根据A.L.Saaty提出的9标度法,笔者咨询了有关的财务专家,分别构造出第二层对目标层、第三层对第二层的各指标间的两两判断矩阵,如表1~4所示。

**表1　以目标层A为准则的判断矩阵**

| A | $X_1$ | $X_2$ | $X_3$ |
|---|---|---|---|
| $X_1$ | 1 | 3 | 2 |
| $X_2$ | 1/3 | 1 | 1/2 |
| $X_3$ | 1/2 | 2 | 1 |

照投资形式的不同借记“固定资产”、“银行存款”以及“现金”科目,贷记“教育投资”科目;使用时,借记“教育投资”科目,贷记“应付工资”、“银行存款”、“现金”以及“累计折旧”科目;学年度末,“教育投资”科目的余额反映尚未使用的投资数额。

**2.**高等教育培养成本的核算。对于可区分受益对象的直接性投资成本应直接计入,按照开支的形式借记“人力资源投资成本”科目,贷记“现金”、“银行存款”或“应付工资”科目等。对于不能区分受益对象的间接性投资成本应间接计入,先通过“人力资源投资费用”科目来汇集,在学生毕业时再分配到“人力资源投资成本”科目。汇集时,借记“人力资源投资费用”科目,贷记“现金”、“银行存款”、“应付工资”或“累计折旧”科目等;分配时,根据每位学生应负担的数额借记“人力资源投资成本”科目,贷记“人力资源投资费用”科目。这样,通过“人力资源投资成本”科目就可以分步汇总并核算出学生高等教育培养成本的数额。

**3.**各投资主体对学生的人力资源投资的核算。对于学生发生的自主教育支出、非教育支出及承担的机会成本,在已经借记“人力资源投资成本”科目和贷记“人力资源投资”科目的基础之上,在学生毕业后,还要结转全部高等教育培养成本,借记“人力资源投资”科目,贷记“人力资源投资成本”科目。在全面核算时,还需通过“人力资源投资”的借贷方发生额的差额,来转销通过高校渠道对学生进行人力资源投资所使用的教育投资数额,借记“教育投资”科目,贷记“人力资源投资”科目。

高校工作的核心就是对外进行人才培养的资本投资活动,其投资的对象是在校学生,这不仅是高等教育培养成本核算的必要性所在,也是其优势所在。所以,现阶段可以尝试在高校财务体制之外进行独立的会计体例设计。

**主要参考文献**

①李金泉.关于高等教育成本的两个问题.价格月刊,2004;12

②施建军,王云.关于高等教育收费属性的思考.教育财会研究,2004;2

③张文贤,人力资源会计.大连:东北财经大学出版社,2004