

高等教育成本的界定和控制

广东佛山职业技术学院 赵红英



一、教育成本和非教育成本的划分

(一)教育成本核算应理清的几个问题

1.会计主体。为提供教育这种特殊产品所发生的成本,只能是和教育服务有关的支出,是专属成本。与教育服务无关的支出,则不应作为教育成本,如学生的生活费支出及机会成本就不能作为教育成本,

因为前者是站在学生角度考虑的,不上学也要发生,后者是站在全社会角度考虑的,是指在劳动力资源紧缺时,因上学而给社会造成的损失。这两项均不符合此处对会计主体的界定,故不予考虑。

2.会计对象。此处指教育成本的归结对象。高校有教学、科研和社会服务三大功能,构成教育成本的是和教育服务有关的各项支出。科研支出和社会服务支出都不构成教育成本,因为它们和教育服务无关,不符合对核算对象的界定。

3.核算要点。是否投入教育过程是判断构成教育成本与否的关键。与教育服务无关的支出,不构成教育成本。不构成教育成本的支出有以下特点:①不进入教育过程,不产生教育效果。②学校是教育服务的提供方,只能是教育收入的最终收取方,而不一定是其他费用的最终收取方,如医疗保险费、代收的各种资格考试费用等。

(二)教育成本的构成分析

1.支出总体分析。支出是指为了取得一定的效果和收益而发生的费用,能产生效果和形成收益的支出叫费用,否则叫损失。支出按照产生一定效果的方式不同,分为资本性支出和费用性支出。资本性支出指用于增加固定资产和无形资产的支出。这种支出需要在固定资产和无形资产的长期使用中以折旧和摊销的方式逐步得到补偿,在发生的当期全部计入教育成本是不合理的。费用性支出按照其流向特点的不同可以分为人员经费和公用经费。同时,按照与提供的教育服务的关系分为直接费用和间接费用。直接费用是指与提供教育服务直接有关的费用,如一线教师工资、课时津贴等,可以将其直接计入教育成本,是教育成本的主要构成部分。间接费用是指既与提供教育服务有关又与提供社会服务及科研活动、其他活动有关的费用,如管理人员工资、办公费、差旅费、交通费、邮电费、水电费、零星维修费、招待费、会议费等,需要采用合理的方式将其分配计入教育成本、社会服务成

本、科研成本等成本项目。

此处对直接费用和间接费用的界定与企业不同,企业成本计算中所说的直接费用是指能够分清是哪一种产品所耗用的,不能分清产品种类的消耗但与产品生产有关的费用则是间接费用。教育成本计算期间应是一个学年,成本归结对象是这一年中所发生的费用。

支出账户中的离休费、退休费、退职费、6个月以上的病休人员工资不构成教育成本,因为这些支出和提供的教育产品无关。

2.支出明细账户分析。现在的费用支出账户所含的项目主要有人员支出、公用支出、对个人和家庭的补助支出等。人员支出按照支出的性质又可分为基本工资、奖金、津贴。这些可以按照服务对象的不同分别列入教育成本、社会保障成本(如长期病休人员的工资、津贴,可以看成是社会保障成本的一种,属于无偿的)。公用支出按照使用特点可以分为运行费用和资产购置费用两种。前者包括办公费、邮电费、交通费、差旅费、会议费、培训费、招待费、专用材料购置费等;后者包括专用设备购置费、办公设备购置费、交通工具购置费、图书资料购置费、其他购置费等。运行费用构成间接教育成本,应是费用控制的重点。资产购置费属于资本性支出,不构成教育成本的主体,应按照其服务年限采用一定的方式分配计入不同的成本核算对象。

3.成本核算对象主要类别分析。高校成本核算的对象分为教育成本、科研成本、社会服务成本、其他成本四类。是否会因学生参与了科研活动从而使其受教育效果更好从而使科研成本的一部分转为教育成本呢?对此,一种观点认为,科研成本不应计入教育成本;另一种观点认为,科研成本应计入教育成本。

笔者赞成第一种观点。这是因为,让高校学生参与科研活动从而使其受教育效果更好,这本身属于学校的责任,任何高校都有责任提供质量较高的教育服务。至于学生从中受益,是“干中学”的结果。故此,科研成本是和教育成本一样独立列示的一类成本。

奖学金、助学金是否构成教育成本呢?这要看奖学金、助学金的来源渠道。如果来自政府的财政拨款,以学习成绩优秀为条件,对符合条件的学生发放奖学金、助学金,就应算作教育成本。而通过债权、债务账户核算的,则不应算作教育成本。

社会服务活动的成本也不构成教育成本。所谓的社会服务分为两种:一种是无偿的,如离休费、退休费、退职费、6个月以上的病休人员工资,这部分的经费一部分来源于财政拨款,是政府在履行社会责任,另一部分由教育单位自付,可以看成

是教育单位在弥补政府履行社会责任的不足。另一种是有偿的,主要是指高校利用自己的人才和科技资源为经济发展服务,提供咨询指导,解决经济发展中的现实问题,充分利用先进的信息传递手段,广泛开展培训活动。诸如此类的有偿社会服务活动成本也不构成教育成本,因为它产生效益的目标和构成教育成本的支出产生效益的目标不同,效益本身也有区别,它是和教育成本一样独立列示的一类成本。

4. 配比分析。以上从不同角度和层面分析了支出,要进行配比分析还要谈谈收入。此处的收入是指高校从事主要业务活动所取得的收入。不同的高校虽然培养人才的目标有所不同,但培养人才是高等教育最基本的目标,与此相配比的较为稳定的收入来源是学费收入和教育费拨款。至于科研拨款、捐赠收入、投资收入,由于不是从事主要业务活动所取得的收入,也并非稳定的收入,因而不属于收入范围。

科研拨款主要用于科研支出,不足部分不能用收取学费的方法解决。高校可以利用科研专利筹措资金,用这一部分资金来补偿科研经费的不足,形成良性循环。捐赠收入、投资收入是偶然发生的收入,因而直接计入净资产。

配比原则遵循的是一种因果关系,是时间意义上的配比,因而更多的时候要用职业判断分析。与教育成本配比的应是教育费拨款和学费收入。教育费拨款主要用来补偿教育成本,学费收入补偿少部分教育经费的不足。这是因为,教育使国家受益,也使个人受益,既然双方都受益,那么双方都应该承担部分教育成本。

社会服务收入与和它相关的社会服务成本配比。高校可以尝试与企业合作,直接从事产品的开发与生产,以寻求利润。这也是社会服务的内容之一。它不仅比出卖科研专利获得更高的经济收入,而且又锻炼了高校的科研队伍,还促进了高校的教学和科研发展。美国高校实验室与产业界的合作,不仅提高了美国产业界技术人员的技术水平,推动了美国产业界的发展,而且使高校获得了可观的经济收入。

5. 成本效益分析。科研支出、社会服务支出的成本效益分析和企业一样,并无特殊之处。这种支出要考虑经济效益,所产生收益的一部分可以用来弥补运转费用超过预算的部分。

教育支出的成本效益原则在应用时有特殊之处。教育支出是通过教育过程将教育投入转化为教育收益的,此收益不仅仅指经济收益,还包括社会收益。这种收益很难用数字、货币来衡量,而且也难以衡量究竟是个人还是社会获得的收益大。因为教育是对一个人人格信仰的唤醒,使受教育者不仅重视物质层次上的求实生活,而且更注重人的生命和价值体验层面上的精神生活。这一点,无论对受教育者还是对社会都意义重大。正因为如此,教育不同于一般的经营,不能惟经济利益是从。

二、教育成本控制

1. 成本控制单元。明确了教育成本核算的会计主体、会计对象、核算要点等基本问题后,对哪些费用应计入教育成本,哪些不应计入教育成本就有了合乎理性的基本判断。这种分类有利于正确界定教育成本的范围,从而合理控制教育成本的增长。

为了便于教育成本的控制,还可以根据各高校的特点,将

成本核算划分为不同的责任中心,这种责任中心是指具有一定的管理权限并承担相应经济责任的内部单位。责任中心是对成本负责的内部单位,只要有费用支出的地方,就可以建立责任中心。这些责任中心既可以是各个科室,也可以是不同的专业、不同的系、不同的年级等。

成本中心按照支出与教育服务关系的不同可以分为两种类型:标准成本中心和费用中心。标准成本中心的支出指通过技术分析可以相对可靠地估计出来的成本,如教师的课时酬金、奖金、工资及与课时直接相关的其他费用。费用中心的支出指各种管理费用和某些间接成本项目,如教学辅助人员工资、实验设备的折旧费、管理人员的工资、办公费、邮电费等,其特点是投入量和教育服务没有直接关系,是一种酌量型的成本项目。对标准成本中心的支出,应在保证教育质量的前提下适当压缩;对费用中心的支出,应编制弹性预算,某些项目用零基预算的方法,尽量压缩开支,对超出预算的部分要分析原因,明确责任,并与责任人的经济利益挂钩。

需要指出的是,这种成本中心要能够通过一定的方式了解将要发生的成本,并能够对发生的成本进行计量,能够通过自己的行为对成本加以调解和控制。

2. 成本控制方法。成本计算是以学生为中心还是以教师的业务活动为中心呢?笔者认为,以教师的业务活动为中心较为妥当。因为这样可以提供较客观、真实的成本信息,把重点放在成本发生的前因和后果上,通过对业务活动的跟踪动态反映,达到成本控制的目的。

3. 成本控制的重点和难点。教育成本控制的重点是间接教育成本,要分析这些费用的发生哪些可以增加教育价值,哪些不能增加教育价值,怎样才能消除不增加教育价值的活动,以及如何寻找改善的机会等。不构成教育成本的其他成本也应沿着这一思路进行分析,从而更好地加以控制。

教育价值即教育所产生的效益,可以分为直接效益、间接效益和无形效益。直接效益,如办公费、维修费的减少,各种消耗的降低。间接效益,如先进教学设备的采用对教师的健康更为有利,使学生身心愉悦,而且先进教育资源的共享可以降低教学成本,使得高校可以重新配置资源,使有限的资源创造更大的效益。无形效益,如由于教学质量的改善,从而使学生就业率呈上升趋势,用人单位对学生的满意程度提高,学校声誉越来越好等。

以上三种效益形式中,直接效益是可以量化的,而间接效益、无形效益则难以量化。如何将有关信息较为完备地进行收集、分类、整理,据以由此及彼、由表及里地进行分析研究,并洞悉其中所隐含的内在联系及变化趋势和基本规律仍是个难点问题。

本文主要是站在经济理论角度来论述教育价值,若站在教育学角度对教育价值进行评价,则要面向教育活动本身,以解决教育问题为目的,但这不是本文论述的范围。

高校的支出分为费用性支出和资本性支出,资本性支出不是教育成本。按照高校的职能,把费用性支出分为教育支出、科研支出、社会服务支出、其他支出,这四类支出是相互独立的成本核算归结对象,按照费用发生的因果关系配比计入相应的成本对象,教育成本的确定就不是难事。□