

# 教育成本研究述评

郭化林(教授)

(浙江财经学院 杭州 310018)

**【摘要】** 本文从时间、研究内容、作者、研究方法、研究重点、代表性期刊等方面系统回顾了国内及国外教育成本研究文献,并对研究取得的进展和存在的不足作出评价,指出共同费用分配、成本项目设置、固定资产折旧计提、教育标准成本与责任成本确定、教育成本信息披露机制等是今后需要进一步研究的关键问题。

**【关键词】** 教育成本 研究内容和对象 中文核心期刊 高等教育收费标准

## 一、国外教育成本研究文献回顾

教育成本思想产生于20世纪50年代,最早提出“教育成本”一词的是英国著名的经济学家约翰·维泽,他是最早研究教育经济学的学者之一。1958年,他出版了著名的《教育成本》专著,将教育经费看做教育成本。1962年,约翰·维泽在《教育经济学》专著中进一步扩展了教育成本的内涵,主张不仅要计量教育的直接成本,而且要计量教育的间接成本。

1963年,诺贝尔经济学奖获得者西奥多·舒尔茨出版的教育成本奠基之作《教育的经济价值》中提出了“教育全部要素成本”的概念,将教育费用按用途分为提供教育服务的成本和学生上学时间的机会成本,并将学校视为专门“生产”学历的厂家,教育机构(包括各种学校在内)可以视为一种工业部门。

20世纪80年代中期,美国经济学家约翰斯通提出了高等教育成本分担理论,该理论主要包括成本的分类及其回收与补偿,在详细分析成本结构的基础上,形成高等教育成本应由政府(纳税人)、学生、学生家长和社会人士(捐赠)共同分担的比例。

20世纪90年代,基于高等教育财务困境、学费上升和公众对教育投入效率的担忧,美国国会在1997年成立了全国高等教育成本委员会,责成该委员会调研大学的“成本—价格”难题。1998年1月,该委员会发布《直言大学成本与价格》,呼吁大学加强成本控制、向消费者提供质量更好的成本和收费信息,以提高学校的公信力。2001年6月,全国大专院校行政事务官员理事会的特别委员会一致同意批准了基于本科生教育成本和一般技术,简洁、统一、有用、易于理解的“单页表格”计量方法,包含学校的基本信息(学生人数和收费价格)、按照年度财务报告数据填列的成本数据(教学与学生服务费用、机构与社区费用、学生经济资助)、设施及资本成本,披露本科生教育的年平均成本和年学费。实际测试结果显示,社区学院、公立4年制高等学校、独立4年制高等学校与其已知的成本结构及资金来源情况具有一致性。

德国教育成本研究的重心在于分析“双元制”模式的成本

和效益的平衡问题。资料显示,德国企业平均投入到一位学生身上的培训费用每年为17000欧元,按平均学习年限计算,培养一个学生,企业要支付约5000欧元。其中,培训经费的50%是给学生的津贴,约39%是教师和管理人员费用,设备和杂费只占3%,8%是其他费用。2005年,法国财政预算法案中的高等教育部分规定,高校应依据其经费收入与支出的性质和总量进行成本核算。

## 二、国内研究文献回顾

国内学术界对教育成本核算的理论探讨始于20世纪80年代初期。这些年来教育成本的研究可以从以下几方面加以分析:

1. 从论文发表时间和数量来看。本文以检索项为“题名”,检索词为“教育成本”或者“人才成本”、“培养成本”,匹配为“模糊”,检索方式为“跨库检索”,对2010年1月“维普中文期刊数据库”、“中国期刊全文数据库”、“中国优秀硕士论文全文数据库”、“中国重要会议全文数据库”和“万方学位论文数据库”进行检索,得到1979~2009年教育成本发表论文统计数据如表1所示。

从时间和数量上看,1979~2009年教育成本发表论文总计2858篇。从20世纪80年代开始,研究教育成本的论文数量逐年增加,2007~2008年达到高峰。

表1数据显示,自1993年中共中央、国务院下发《中国教育改革和发展大纲》,从最高权力机构的行政法规上确立大学收费制度以来,作为确定收费标准的基础,1994~2009年,生均教育成本问题越来越引起理论界、实务界和社会的关注,相关文章数量逐年增加。其中,1995年、1996年、2000年、2004年和2005年的年增长率均达到50%以上,这与我国高等教育规模扩张、收费制度实施及变化的轨迹是完全吻合的。剔除1995年因前期教育成本初步引起人们关注而增长率存在偶然因素,1999年和2000年的增长率为44.12%和57.14%,其动因主要是高等教育大众化,进而引起社会公众对教育成本即确定高校收费标准基数的普遍关注。而2004年、2005年保持50%以上的增长率,以及2006年之后文献总数

的增长,则是随着独立学院和民办高校的兴起,学术界更多探究民办高校生均培养成本的计量及其合理回报的衡量与评价,以及我国落后地区家庭无力承担子女接受高等教育的费用、政府教育投入不足、就业压力、高等教育收益评价等因素,也大量涉及研究生教育的成本分担问题。

表1 1979~2009年教育成本研究论文统计

年度	维普中文期刊数据库	中国期刊全文数据库	中国优秀硕士学位论文全文数据库	中国重要会议全文数据库	万方学位论文数据库	合计
1979~1993	3	45	-	-	0	48
1994	0	8	-	-	0	8
1995	0	15	-	-	1	16
1996	1	22	-	-	1	24
1997	3	21	-	-	2	26
1998	5	28	-	-	1	34
1999	6	38	0	2	3	49
2000	27	47	1	0	2	77
2001	31	53	1	0	1	86
2002	36	59	1	2	5	103
2003	52	86	0	0	4	142
2004	80	115	9	6	8	218
2005	127	173	8	6	15	329
2006	142	210	10	5	24	391
2007	154	249	28	6	28	465
2008	163	232	26	7	23	451
2009	136	211	31	0	13	391
合计	966	1 612	115	34	131	2 858

2. 从研究内容和对象来看。从研究内容和对象看,几十年来,教育成本的研究范围在不断扩大,具体体现在以下几个方面:

第一,从最初的核算意义、可行性、原则、传统计量方法、生均实际成本等一般性问题转向具体关键问题的解决(如科研成本、固定资产折旧、共同费用分配、机会成本的计量)、生均标准成本以及实证研究、作业成本法等现代计量方法的广泛运用。

第二,研究不仅涉及以往的小学、中学、中等职业教育、高职、本科和研究生等不同教育层次,在成人继续教育、幼儿教育甚至远程教育方面也进行了教育成本的研究。如郑仁星和陈莹发表的“开放远程教育成本效益研究的现状及思考”(《中国远程教育》,2003年第5期),杨晓宏和贾春燕撰写的“西部地区农村中小学现代远程教育成本核算方法研究”(《中国电化教育》,2006年第11期),龚春发表的“远程与继续教育成本管理研究”(《高校教育研究》,2008年第9期)。

第三,教育成本分担或补偿是1997年以后研究的一个主要命题。随着我国高等教育大众化及1999年起民办高校作为我国高等教育发展的新模式,近50%的文章从教育成本分担与补偿理论入手,分析当前我国高等教育成本分担体制、个人的分担比例,以及高等教育成本补偿政策对社会公平的影响

等问题,以期形成系统化的应由纳税人、学生、学生家长和社会人士(捐赠)共同负担的教育成本合理比例。

3. 从文章作者来看。从文章作者所从事工作的角度看,具体在工作单位财务处(科)从事实际会计工作的约占30%,其余文章主要出自理论学者之手,15%左右的文章为课题阶段性研究成果。实务界的参与和课题研究的开展,使得教育理论和实务的结合更加紧密,也使得教育成本的理论研究更具前瞻性。不过,一个尴尬的事实是,由于会计制度并未规定学校进行教育成本核算,教育成本乃至事业单位(非营利组织)会计问题的研究一直都不是会计研究的主流,因此发表教育成本方面文章的作者绝大多数在会计界尚缺乏较大的知名度和影响。对教育成本计量与核算影响较大的学者主要有韩宗礼、王善迈、王耕、阎达五、刘志林、袁连生、陈敬良、乔春华、林钢、武雷、伍海泉等。王耕(1988)在《会计研究》发表的“高等全日制学校教育成本计算问题的探讨”一文,系统研究了高等全日制学校教育成本核算成本项目设置、成本计算等问题,是国内教育成本问题研究的奠基之作。袁连生(2000)所著的《教育成本计量探讨》和陈敬良(2001)所著的《高等教育成本管理论》,对近年来教育成本的研究产生了较大影响。

4. 从研究方法来看。主要研究方法包括文献回顾、技术层次理论的发展、数学模型分析、计量经济分析、调查分析、试验模拟以及案例与实地研究,其中以调查分析、技术层次理论的发展、数学模型分析以及案例与实地研究为主。

5. 从研究重点来看。从研究的着眼点看,我国高等教育成本研究可以划分为三个阶段:第一阶段(1979~1998年),研究重点是教育成本的基本问题,诸如教育成本的概念、意义、原则、可行性、成本项目、会计科目及核算、假设、教育成本计算方法(调整法、会计法、统计法)等;第二阶段(1999~2006年),此阶段偏重于教育成本分担或补偿问题的研究,并将作业成本法引入教育成本的计量,丰富了教育成本的计量方法;第三阶段(2007年至今),基于教育部核定高等教育必要社会成本的需要,一个重要趋势是从教育成本一般意义上的研究转向生均教育标准成本(生均教育必要成本)测量的研究。

6. 从发表论文的中文核心期刊和高级别期刊来看。考虑到教育成本具有教育与会计的双重属性,本文选取了11本具有代表性的中文核心期刊(具体见表2)作为研究样本,其中教育类6本,会计类5本。然后,以“教育成本”或“人才成本”、“人才培养成本”为题名,从“中国知识资源总库——CNKI系列数据库”检索得到1979~2009年教育成本各年份选择杂志发表文章篇数如表2所示。

表2数据显示,1979~2009年间,选定期刊共发表题为教育成本的文章230篇,代表了我国三十年来教育成本方面研究的最高水平。其中,教育类期刊发表文章84篇,占36.52%;会计类期刊发表146篇,占63.48%。发表教育成本文章最多的前三位期刊为《教育财会研究》、《财会通讯》和《教育与经济》,分别发表49篇、43篇和33篇,共计125篇,占总数的54.35%;发表教育成本文章最少的为《教育研究》和《会计研究》,二者在1979~2009年的三十年间各发表教育成本

名的文章 5 篇和 3 篇,占总数的 2.17%和 1.30%,二者之和仅为 3.47%。

表2 1979~2009年各种杂志发表的教育成本研究文章篇数

年份	1979~1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	合计	百分比(%)
教育研究	1	1	0	1	0	1	1	0	0	0	0	5	2.17
高等教育研究	3	0	2	0	1	1	2	0	3	1	0	13	5.65
教育与经济	16	1	1	2	0	3	4	0	1	2	3	33	14.35
中国高教研究	2	1	0	0	0	1	1	3	0	0	2	10	4.35
中国高等教育	3	1	0	1	0	0	1	1	0	1	0	8	3.48
教育发展研究	5	0	1	1	0	1	1	0	2	3	1	15	6.52
财会月刊	4	0	0	0	0	2	3	2	2	4	2	19	8.26
会计研究	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	1.30
教育财会研究	14	2	3	0	5	4	5	6	5	4	1	49	21.30
事业财会	5	1	1	2	5	2	4	5	5	2	0	32	13.91
财会通讯	1	0	0	0	0	2	1	10	9	9	11	43	18.70
合计	57	7	8	7	11	17	23	27	27	26	20	230	100.00
百分比(%)	24.78	3.04	3.48	3.04	4.78	7.39	10.00	11.74	11.74	11.30	8.70	100	-

为了进一步研究教育成本文章的质量和把握教育成本的研究现状,本文以《教育研究》、《会计研究》和《管理世界》为高级别期刊样本,检索得到 1979~2009 年教育成本各年发表文章篇数如表 3 所示:

表3

作者	篇名	期刊	发表时间
殷延卓	教育成本费和经济效益的核算理论与方法简介	会计研究	1983年第1期
刘志林	应当重视人才培养成本的研究	会计研究	1985年第3期
王耕	高等全日制学校教育成本计算问题的探讨	会计研究	1988年第3期
陈良焜	我国高等教育实行个人(家庭)成本补偿的必然性	教育研究	1996年第8期
孙玲	高等教育的成本补偿政策与社会公平性问题研究	教育研究	2000年第7期
沈红、徐东华	基于收费政策的中国本科生教育成本初探	教育研究	2002年第6期
袁连生、崔邦焱	我国高等院校生均成本变动分析	教育研究	2004年第6期
袁连生、王善迈、崔邦焱	高等学校学生培养成本计量的案例研究	教育研究	2005年第6期
朱建新、李淑霞	科研支出在高校教育成本中计入比例的实证分析	管理世界	2006年第8期

表 3 说明,1979 年以来,《教育研究》、《会计研究》和《管理世界》等高级别期刊发表教育成本类文章总共只有 9 篇,其中 1996~2002 年的文章属于成本补偿问题研究。会计界的顶级刊物《会计研究》从 1988 年至今,再未发表过一篇教育成本或人才成本研究的文章,这从一个侧面说明了教育成本问题研究的质量及状况。

### 三、教育成本研究取得的进展和存在的不足

#### 1. 取得的进展。

(1)在关注程度上,基于高等教育收费标准基础的考量和高等教育大众化,对高等教育成本的关注由学者、高校会计工作者扩展到民众、政府和学校,教育成本的计量也从教育收益率研究的需要扩大到满足民众了解教育成本和政府财政拨款及教育决策的需要。

(2)在理论上,国内外研究者的焦点主要集中于教育成本的构成和教育成本的计算。对于前者,会计工作者和理论界存在较大的分歧,会计工作者认为教育成本主要包括有形成本,以反映办学的经济和社会效益;理论界则从经济学的角度分析指出应包括社会直接成本(有形成本)和社会间接成本(无形成本)两部分,但对社会直接成本、社会间接成本、个人直

接成本及个人间接成本的具体构成项目及其计量方法见仁见智、观点纷呈。

(3)在制度层面上,尽管 2005 年国家发改委发布的《高等学校教育培养成本监审办法(试行)》仍需要不断完善,同时缺乏与之配套的会计制度,使高等院校教育成本核算的可操作性大大降低,但仍不失为教育成本理论与实践应用的一个重要发展。

(4)在内容上,教育成本内容的辨析从理论的抽象进入到具体的要素计量,对折旧的计算、学生资助和非教学费用的剔除等具体项目的调整达成了更多的共识。

(5)在实践上,基于制定教育收费标准的需要,1996 年开始,各个省市、自治区及有关部委及高校依据开支情况测算学校的办学成本。同时,也加强了学校办学成本的控制,如原煤炭工业部在 1997 年印发了《煤炭院校“四条线”财务管理办法(试行)》,将内部核算机制或责任会计制度运用于煤炭系统高校成本管理。

(6)在方法上,教育成本计量方法由单一的数理统计方法扩展到会计方法、数理统计和作业成本法并存,为今后建立学校成本核算制度作了知识准备。

#### 2. 存在的不足。

(1)政府和学校的管理当局重视不够,没有出台教育成本核算与控制的相关会计制度和法规。理论界也始终在高等院校属于营利组织还是非营利组织的问题上纠缠不清,忽略了高校成本控制的内部性和经济性,严重制约了教育成本理论的实践,也造成了教育资源的严重浪费。

(2)教育成本重思辨和概念阐释性研究、轻实践应用和经验总结。相关文献资料中,绝大多数为概念、原则阐释性文章,重思辨、轻实践应用和总结,主要囿于基本理论和方法的介绍,缺乏系统、深入地对相关理论和方法的梳理及深化,因而可操作性差,对实际工作缺乏理论指导意义。

(3)教育成本计量方法研究滞后。对个人机会成本和社会机会成本的计量方法,仍局限于 20 世纪 60 年代的研究结果。个别高校、省市高校生均教育直接成本的计算也只是计量了部分教育成本,并未包含机会成本和个人直接成本,并且也仅仅是一种推算,而非科学的计量,尚存在方法简单、计算口径不统一、成本控制效果不明显等问题。

(4)教育成本与教育质量之间的关联度研究欠缺。我国高等院校生均成本并不完全取决于人才培养的实际需要,而是财政拨款、管理水平等多种因素的共同作用。是否高成本将会培养出高素

# 会计师事务所合并的经济后果研究综述

房巧玲 张廷廷

(中国海洋大学管理学院 青岛 266100)

**【摘要】** 本文对会计师事务所合并的经济后果的相关研究进行了回顾总结和简要述评,重点分析了合并对审计市场结构、审计质量、审计收费等方面的影响。在此基础上提出了进一步的研究思路,以期对丰富该领域的研究有所裨益。

**【关键词】** 会计师事务所 合并 行业经济后果 微观经济后果

## 一、会计师事务所合并的行业经济后果研究

### 1. 会计师事务所合并对审计市场结构的影响。

(1)国外文献综述。Zeff和Fossum(1967)采用CR<sub>n</sub>指数最早研究了“八大”形成的审计市场集中度,发现国外审计市场集中度越来越明显,呈现出一种寡头垄断型市场结构。Dopuch和Simunic(1980)的实证分析表明,在1965~1975年期间,“八大”在32个行业中的24个行业的市场份额是显著变动的,这意味着“八大”之间仍然存在着激烈的竞争。

Wootton和Tonge(1991)认为,合并并不必然导致审计市场竞争程度降低以及收费提高,并使得未来主要会计师事

质的人才,多少成本对培养不同层次、不同规格的人才比较适度等,都是在我国高等教育大众化、经费日趋紧张的背景下亟待研究的问题。

### 四、教育成本研究展望

教育成本计量与核算方面需要进一步研究的关键问题主要包括:

第一,相对简洁、统一、易于理解、便于操作的教育成本计算方法,个别高校成本计量中的特殊之处可以在附注部分加以说明。

第二,教育成本的界限。诸如离退休人员社会保障和福利待遇、科研支出、医院支出、奖学金、助学金、学生住宿、饮食方面的支出和补贴等转移支付应不应该计入教育成本等。

第三,学校成本项目设置。如何设计一套既能反映成本项目功能,又能兼顾收付实现制和权责发生制的教育成本项目构成以及会计核算体系,是教育成本计量的关键问题之一。

第四,固定资产折旧计提。鉴于高校长期未计提固定资产折旧,过去购置的部分设备因时效原因已经不适应现有专业设置,有的甚至已完全丧失了使用价值,因此需要对现有固定资产的价值进行评估,确定各项固定资产的剩余使用寿命或折旧年限,以计算应计折旧费。另外,土地使用权、职工住宅、后勤社会化等固定资产折旧问题,在计算教育成本时应根据具体情况区别对待。

第五,共同费用分配。教育成本核算的一个公认特点是间

务所的竞争强度提高而不是降低。1994年他们又指出审计市场上拥有垄断地位的会计师事务所基本上都是经过多次合并而形成的,无论按客户规模、客户收入还是审计公费来看,“四大”、“六大”、“八大”的市场集中度都提高了,这表明合并提高了审计集中度。

Choi和Zeghal(1999)通过对十个国家的会计师事务所合并前后的市场集中度的研究指出,大型会计公司在审计市场中的主导地位在合并后得到进一步加强,但是在竞争性的影响方面却存在着矛盾结果:某些欧洲国家在合并后,大型公司显著占优势,这表明可能降低了竞争水平;然而,在其他国

接费用多、直接费用少。学者们尝试根据间接费用的不同情况以课时数、学生人数、教师工资、设备使用时间等进行分配,尚没有一个统一的分配标准。

第六,科研经费的计入比例。少数学者主张高等学校的科研消耗不应计入培养成本,多数学者认为研究成本的一部分应该计入教育成本,但一部分到底是多少则莫衷一是。

第七,教育标准成本与责任成本确定。由于成本管理在教育管理中还未得到广泛应用,以货币表示的教育标准成本、内部各部门的责任成本的制定,到目前为止基本上是一个空白。

第八,教育成本信息披露机制。财务公开和透明是学校与各类利益相关者之间沟通的重要途径,改进教育成本控制的主要任务是建立公开、透明、完善的成本信息披露以及问责机制。

**【注】** 本文系全国教育科学“十一五”规划教育部重点课题“高等教育标准成本核算体系研究”(项目编号:DFA070086)的阶段性研究成果。

### 主要参考文献

1. John Vaizey. The Costs of Education. London: Allen and Unwin, 1958
2. Theodore W. Schulte. The Economic Value of Education. New York: Columbia University Press, 1963
3. 郭化林. 高等教育标准成本计量与核算体系研究. 北京: 中国农业科学技术出版社, 2010