

高校成本计算方法探讨

燕廷淼

(河南工程学院 郑州 451191)

【摘要】 本文在对传统成本计算方法的局限性进行分析的基础上,提出了新的适合于高校的成本计算方法——期间服务法,并对其计算方法、特点及应用要求进行了详细介绍。

【关键词】 高等学校 成本 期间服务法

成本计算方法是指按照一定的成本计算对象归集和分配相关费用,并计算出总成本和单位成本的一系列程序。一般情况下,传统的成本计算方法有六种,其中,基本方法有品种法、分步法和分批法三种,辅助方法有定额法、分类法和标准成本法三种。此外,还有一种产生于上世纪八十年代的作业成本法。但是,综观现有的成本计算方法,适应高校进行成本核算实践需要的极少。众所周知,高等学校进行成本核算与管理势在必行。因此,探讨并尝试寻找一种新的适合于高校成本核算的成本计算方法十分必要。这种新的成本计算法就是期间服务法。

一、传统高校成本计算方法的局限性

1. 传统成本计算方法的局限性。成本会计最早产生于生产制造企业产品成本的计算,传统的成本计算方法也主要用于制造企业,后亦应用于商业企业、公用事业单位以及其他服务性行业。成本核算是在生产和服务提供过程中对所发生的费用进行归集和分配并按规定的方法计算成本的过程。

在有关成本会计的教科书上,无一例外地列示出了传统成本计算方法的应用要求:根据生产工艺过程和生产组织的类型,选取具体的成本计算方法,例如品种法、分步法、分批法及其相应的辅助方法。

分析高校(属教育服务业)的现实情况,其“工艺过程”属多步骤的复杂“生产”;其“组织方式”具有显著的“分批”特征,如××届学生或××级学生。高等学校的成本计算方法(基本方法)只能是分批法和分步法。

如果选用分批法,费用支出将以学生的“届次”或“级次”作为归集分配的对象,学生按学制修满毕业,该“届次”或“级次”即“完工”。然而财政预算管理的基本要求(月或季报收支情况、年报收支决算)将无法实现。更何况每批学生消耗的教育服务很难准确划分,如基础课教师跨系(或学院)授课、专业课教师跨层次(博士生、硕士生、本科生、专科生、短训生等)授课,同“批”学生同样课程由不同职级教师讲授,凡此种种,这类现象普遍存在。相关业务核算工作量将十分巨大,从成本效益原则出发,可行性较差。

如果选用分步法,费用支出将以学生的“学年”作为归集、

分配的对象。通过计算出各“学年”的成本,合计出“完工”成本。该方法能计算出高等学校培养学生的“半成品成本”,但是,财政预算管理的基本要求仍无法满足。需要指出的是,如果采用该方法,“届次”或“级次”之间的费用分配问题同样面临着上述困境。

总之,在现有政策环境中,高等学校无法采用传统的成本计算方法实施成本核算。

2. 作业成本计算法的局限性。作业成本法是一种通过对所有作业活动进行追踪动态反映,计量作业和成本对象的成本,评价作业业绩和资源的利用情况的成本计算、管理方法。它以作业为中心,根据作业对资源耗费的情况将资源的成本分配到作业中,然后根据产品和服务所耗用的作业量,最终将成本分配给产品与服务。其核心是“产品或服务耗用作业,作业消耗资源”。该成本计算方法起始于上世纪七八十年代,备受理论界推崇,被视为是当代管理会计的重大成就之一,并且从反馈情况看,运用作业成本法的企业,对作业成本法的满意度也比较高。但是,作为一种成本计算方法,作业成本法普及程度并不高。究其原因,主要是作业成本法在核算上的繁琐以及在实施和维护中需要对大量的作业进行分析、确认、记录和计量,从而增加了成本动因的确定、作业成本库的选择和作业成本的分配等额外工作,进而增加了实施和维护的成本,违背了成本效益原则。

从适用条件分析,作业成本法适用于间接费用所占比较大、产品品种繁多、产品生产工艺复杂多变、生产经营活动十分复杂、资金密集型的经济组织。对照教育服务业的高等学校,应当说比较适合采用作业成本法计算高等学校成本。但是,作业成本法的目的是要产生更精确的成本信息,它不是简单地记录成本的数量,并随意地将成本分摊到各成本中心或者是产品中。这就需要具备严格的业务适时控制系统,全面改革和强化高等学校的成本管理体系,以突出降低成本、提高效益的中心地位。很显然,这必然会冲击教学、科研工作在学校管理中的中心地位,与高等学校基本宗旨不相符。即便是计算出某项作业的成本,由于无法与相应的收益相比较,现实意义显得十分有限。况且,高等学校的成本管理目的并非成本越

低越好,而是提供基本的成本信息、提高资源的利用效率并使支出透明化。因此,高等学校完全采用作业成本法进行成本核算亦不合适。美国是最讲经济效益的国家,20世纪90年代,其高等教育面临着成本计算的困境,ABC法源于美国,却弃之不用,而是用统计方法,核算出各类高等学校的成本,即是例证。

二、期间服务法的内容及其操作程序

1. 期间服务法的基本含义。期间服务法是一种适用于高等学校成本核算的成本计算方法。以一定期间的教育服务为成本计算对象归集、分配费用,并计算出该期间所提供教育服务的总成本和接受教育服务个体所消费教育服务的成本(视同单位成本)的一种成本计算方法。

2. 期间服务法操作程序。高等学校成本计算期间以会计年度为准,即日历年度。成本计算对象是向学生提供的教育服务,而非学生。期间服务法按会计年度归集各部门费用,按相应标准分配间接费用,通过折算“标准学生”计算出不同层次(学士、硕士、博士)学生所耗教育服务的成本。同时,采用复式核算方式,实现预算支出核算与成本核算过程的统一。具体步骤如下:

第一步:定岗定责,划分部门。在任务饱满的基础上,按“向学生提供教育服务”的关系,将学校各个部门分为直接部门和间接部门。一般情况下,教学部门为直接部门,其他部门均为间接部门。然后,再将直接部门按系进行划分。将系与各间接部门进行统一编号。示例如下:

001 会计系; 002 建工系; …… ;999 后勤处。

第二步:划分用途,明确归属。分析学校各部门的业务状况,按用途划分出“支出项目”,并按部门分别编制该部门各项“支出项目”的序号。示例如下:

001 会计系	002 建工系	999 后勤处
00101 会计系工资	00201 建工系工资	99901 后勤处工资
00102 会计系实习实训	00202 建工系实习实训	99902 后勤处办公
00103 会计系学生管理	00203 建工系学生管理	99903 后勤处设施维修
00104 会计系教学管理	00204 建工系教学管理	99904 后勤处校庆
00105 会计系行政管理	00205 建工系行政管理	……
……	……	

第三步:复式核算,两种功能。所谓复式核算,就是以预算支出核算为主,与此同时,对每项预算支出,同步进行“支出项目”核算。例如,报销差旅费用,在明确“商品和服务支出——差旅费”的同时,也明确属于哪个部门哪个项目的差旅费。在一个核算过程中,实现了两种核算功能:预算支出核算与成本核算。随着会计年度结束,本步骤将汇集本年度期间高等学校所发生的各项教育事业支出,包括学校的教育服务成本(注:教育事业费支出一般大于提供服务所发生的成本)。

第四步:归类汇总,分别反映。现行高等学校财务制度规定了高等学校“成本项目”有七项,即教学支出、科研支出、业务辅助支出、行政管理支出、后勤支出、学生事务支出和福利保障支出。年度终了,将各部门“支出项目”按“成本项目”进行

归类,列出每个部门应有的“成本项目”金额和非成本支出金额(99904 即是非成本支出)。直接部门的各“成本项目”金额即是本部门向学生提供教育服务所发生的直接成本;间接部门的各“成本项目”金额要分别按不同分配标准,分摊到“消费服务”的各个直接部门中。

第五步:制定标准,准确分配。间接成本的分配,应当区别对待,不能一律以学生人数为标准来分配。如:后勤处支出,通常情况下,设施维修支出所占比重往往较大,应以直接部门所占建筑面积为标准进行分配;学生处发生的学生事务支出,引起该支出变动的因素主要是学生数,就应以学生人数为标准分配;教务处发生的业务辅助支出,其支出受教师和学生人数的影响较大,分配就应以教师和学生人数为标准。

第六步:科学折算,明细成本。经过第五步,可以知道本期间每个系所发生的教育服务总成本,但是,每个系中往往有多个层次的学生,如博、硕、本三层次。要想计算出本期间每个学生所消费教育服务的成本,还必须把各层次学生都折算为“标准学生”,通过标准学生所消费教育服务的成本,来实现计算出本期间单位成本的目标。

第七步:培养成本的计算。根据学制,将某系某层次学生各学年的单位成本相加(第一学年和最后学年各占当年的一半),即是该系该层次学生学制内总成本,也即该系该层次学生的单位培养成本。

3. 重要说明。

(1)上述成本核算程序,是以正常教育经费核算为基础,通过财务会计核算,以取得各项成本资料,然后通过管理会计的方式来实现,无需设置专门成本类等账户,不需要进行账务处理。

(2)关于固定资产折旧问题,在没有修改高等学校会计制度的情况下,可以通过设置固定资产折旧备查账来记录和反映固定资产折旧的计提、分配情况。高等学校提供教育服务的成本中,固定资产折旧费用是其中很重要的部分,能否准确分配折旧费用关系着成本信息的质量。但是,准确记录、完整反映、按部门划分固定资产使用情况,一直是高等学校资产管理过程中的弱项,强化固定资产管理是准确分配折旧费用的基础。

三、期间服务法的特点及其应用的基本要求

1. 期间服务法的特点。

(1)期间服务法适用于高校进行成本核算,其成本计算对象为无形的服务产品。在上述程序中,按照现行行政单位会计制度和财务管理要求进行调整,第一步至第四步的操作亦可应用于行政单位的成本核算。

(2)期间服务法下,所归集的成本为本期间完工的服务产品所发生的费用,不计算“半成品”成本。

(3)期间服务法下,成本计算的重心在于提供服务产品的总成本。

(4)期间服务法下,能够满足高等学校预算管理和成本管理对会计信息的需要。

2. 期间服务法应用的基本要求。

企业年金基金运作管理风险控制机制设计

黄晓榕

(福建商业高等专科学校 福州 350012)

【摘要】 随着我国养老体制的改革与完善,近几年刚刚起步的企业年金发展迅速,如何控制企业年金基金运作中的风险,是一个亟待解决的重要问题。本文分析了企业年金基金运作管理中存在的风险,并设计了相应的制衡机制。

【关键词】 企业年金基金 风险控制 制衡机制

一、问题的提出

目前我国采用“多层次”的养老金计划,以企业为主体的养老金主要涉及基本养老保险和企业补充养老保险(即企业年金),经过多年的改革实践,对国家经济发展和社会稳定起到了重要的保障作用。

社会基本养老保险是一种由政府直接管理,为社会公民提供年老以后基本生活保障,在全社会范围内实现收入再分配功能的养老保险。其主要特征是,由政府指定专门的职能部门负责养老金费用的征缴和发放,被保险人的利益最终由政府承担保障责任。

企业年金是指企业及其职工在依法参加基本养老保险的基础上,自愿建立的补充养老保险制度。企业年金基金由企业根据自身的经济能力缴费、职工个人缴费和企业年金基金投资运营收益组成,实行完全积累,采用个人账户方式进行管理,国家宏观指导、企业内部决策执行。企业年金是一种企业

层次的养老保险安排,注重的是效率优先的原则。企业年金涉及众多企业和职工退休生活待遇的切身利益,是和谐劳动关系及稳定社会的需要。现在越来越多的企业实行了企业年金制,企业年金基金应如何监管以控制风险,是确保养老保险待遇、推进补充养老保险制度发展必须要解决的重要问题。

二、企业年金基金运作管理中存在的风险

根据《企业年金基金管理办法》的规定,我国企业年金采用基于信托关系的市场化运作管理模式,委托人将企业年金财产委托给受托人进行管理,再由受托人根据信托协议,委托账户管理人对企业年金账户的各项变动进行管理,委托托管人对企业年金财产进行保管,委托投资管理人对企业年金财产进行投资管理。企业年金基金进入资本市场,委托人可能获得较高的投资报酬,同时也承担较大的风险。

1. 企业年金基金各管理机构的管理与信用风险。企业年金基金运作的治理结构中,企业和职工作为委托人,与企业年

(1)部门职能清晰不交叉;岗位职责饱满不缺失。

(2)相关业务管理制度健全,适应成本管理需要。如规范的资产管理、完善的教学管理和学生管理等。

(3)会计核算制度健全,有明确的成本开支范围。

(4)建立成本管理网络,健全成本管理组织,统一业务核算口径。如在各基层部门设立兼职核算员等。

四、高校应用期间服务法的意义

1. 期间服务法为核算高校运行成本开辟了一个途径。困扰高等学校成本核算问题,如财政预算管理与管理不相容问题,运用该方法可迎刃而解。

2. 有助于提高财政资金的使用效果。目前,高等学校的财政资金管理,主要是通过编制预算来实现,虽然也有国库统一支付和政府采购等措施,其效果仍然是预算的延伸。应用期间服务法进行成本核算,这一过程也是对经费支出具体过程的监督与管理,随着成本管理措施的健全,高等学校的节约支出工作更加有效,必然提高财政资金的使用效果。

3. 数年前,学费问题曾引社会热议,随着助学贷款等问题的解决,学费问题被“淡化”了,但是高校成本问题并没有解

决。早在2005年国家发改委就出台了《高等学校教育培养成本监审办法(试行)》,但高校教育培养成本如何计算至今未有一个明确的办法。应用期间服务法有助于解决高等学校透明支出、核算成本等问题,为分担高等教育成本、制订高等学校收费标准提供基础性资料和依据。

主要参考文献

1. 冯洁. 成本会计理论与实务. 北京:清华大学出版社,2007

2. 王守军. 美国对大学学生教育成本计算方法的一次探索——NACUBO学生成本计算方法评介. 教育与经济,2009;1

3. 甘永生. 成本会计与管理会计内容体系融合的相关探讨. 财会月刊,2010;21

4. 查尔斯有·T·霍恩格伦,乔治·福斯特等著. 王立彦译. 成本会计学——以管理为中心. 大连:东北财经大学出版社,2000

5. 宗文龙. 高校教育成本核算与控制研究. 北京:中国财政经济出版社,2006