

# 高校公共教育成本分配研究

——基于《高等学校会计制度(征求意见稿)》

田景仁

(贵州民族大学 贵阳 550025 武汉理工大学 武汉 430070)

**【摘要】** 高校教育成本中的大部分是公共教育成本,于是选择合理、简便的公共教育成本分配标准和分配方法,是准确、分类核算高校教育成本的关键。本文基于新《高等学校会计制度(征求意见稿)》,首先从学历层次和学科专业两个维度设计了高校教育产品代码矩阵明细表;然后,在高校会计制度框架下的费用项目分类的基础上构建三层级高校教育成本项目体系;最后,提出公共教育成本的分类,以“约当学生人数”作为公共教育成本的分配标准,并具体探讨了各类公共教育成本按“约当学生人数”的分配方法,从而为准确、分类地核算高校教育成本奠定了良好的基础。

**【关键词】** 高校教育成本 约当学生人数 公共教育成本分配

## 一、引言

自上世纪九十年代末我国高等教育实行全面收费后,特别是2005年国家发改委颁布了《高等学校生均培养成本监控办法(试行)》(发改价格[2005]1008号)后,高校教育成本核算成为理论和实践研究的热点问题之一。目前,理论界和实务界对教育成本的概念已基本上形成共识,即教育成本是“为使受教育者接受教育服务而耗费资源的价值,它既包括以货币支出的教育资源价值,也包括因资源用于教育所造成的价值损失,前者为教育的实支成本,后者为教育的机会成本”(袁连生,2000)。从会计学角度来看,教育成本只是那些能够用货币计量的、为使受教育者接受教育服务而耗费资源的价值,不包括机会成本。

一般认为,高校教育成本核算主要有三种方法:统计调查法、会计调整法和会计核算法。在这三种核算方法中,只有会计核算法才能比较准确地核算分层次、分学科专业的教育成本,并能较好地满足高校外部、内部对教育成本信息的需求。由于高校教育成本中大部分是公共教育成本,因此,选择适当的分配标准和分配方法,将这些公共教育成本分配到各个教育成本对象相应的教育成本明细科目中,以便分层次、分类别核算高校教育成本,就显得尤其重要。但是,选择什么,选择一种还是多种?作为公共教育成本的分配标准,是高校教育成本会计核算中难点,至今在理论和实务上都未能形成共识。本文基于新《高等学校会计制度(征求意见稿)》(2009),对高校公共教育成本分配及其紧密相关的高校教育成本对象和教育成本项目体系进行了较深入的探讨,为准确、分类核算高校教育成本奠定了良好的基础。

## 二、高校教育成本对象及其代码构建

高校教育成本对象是指归集和分配教育资源耗费的载体或目的物,即核算“什么”的成本。对于企业而言,成本对象就是企业所生产的产品。同理,高校耗费资源是为了生产教育产

品,因此,高校教育成本对象也应当是高校教育产品。

袁连生(2000年)认为:“教育产品应是学校提供的教育服务,以学生接受一学年的教育服务作为教育产品的计量单位,并作为高校教育成本核算的对象”。笔者认同此观点,但该观点过于抽象,不便于实际操作。因此,笔者将教育产品简单地概括为各种分年级、分学历层次、分学科专业的学生。这里,分年级,类似于企业产品的“产品批次”;分学历层次和分学科专业,类似于企业产品的“品种、规格和型号”。为了准确地核算各年级、各层次、各学科专业的教育成本,高校必须建立起教育成本对象——教育产品(各类学生)的代码体系,设定年级、学历层次和学科专业的编码规则,通过代码识别各类教育产品。由于教育部已建立完整的各层次、学科专业分类目录及代码,因此,除年级编码可按入学年度设置外,学科专业编码按教育部的学科专业分类目录及代码设置。另外,学历层次代码,笔者建议按下列规则制定:D——博士生(Doctor),M——硕士生(Master),B——本科生(Bachelor),C——专科生(College Students)。当然,有些高校还有其他特殊类别的学生,如EMBA学生、MBA学生、网络教育学生、异地举办的在职博士生或硕士生等,对这类学生如果有必要,也可单独进行教育成本核算。于是,可按学历层次和学科专业两个维度设计“高校教育产品代码矩阵明细表”(参见下表1)。

表1中,序号由学历层次代码(字母)和自然顺序数字组成。建议自然顺序号按高校获得各学历层次招生权的学科顺序,即哲学、经济学、法学、教育学等依次排序(参见表2),各学科下再按专业顺序排列。教育产品代码由“学历层次字母代码”+“学科专业数字代码”组成,如D020205表示“经济学——产业经济学博士生”。如果高校每年增加各学历层次的专业招生,可在已建立的“教育产品代码矩阵明细表”中相应增加学历层次、学科专业及代码。在每学年进行教育成本核算前,以高校教育产品代码矩阵明细表为基础,在学历学科专业

代码前面加上“年级”代码,就形成完整的教育成本对象——教育产品代码(如代码 2010D020205,“表示 2010 级经济学——产业经济学博士生”)。

**表1 高校教育产品代码矩阵明细表**  
 编制单位: 更新日期: 年月日 初始编制日期: 年月日

学科专业			学历层次				
序号	专业名称	代码	专科C	本科B	硕士M	博士D	其他O
C-001	计算机网络技术	590102	C590102				
-							
B-001	财政学	020201K		B020201K			
-							
M-001	产业经济学	020205			M020205		
-							
D-001	诉讼法学	030106				D030106	
-							
O-001	高级工商管理硕士	EMBA			EMBA		
-							

三、高校教育成本项目体系构建

高校教育成本项目体系不仅是教育成本确认的前提,也是公共教育成本分配的基础。高校教育成本项目体系的构建,一方面要能满足提供重要教育成本内容明细信息的需要,另一方面应尽可能简化,不能太复杂,否则会增加教育成本核算的工作量。因此,高校教育成本项目体系层级设置不宜多,一般设置三级,教育成本明细科目应“少、精、全、晰”。

按照财政部颁布的《高等学校会计制度(征求意见稿)》(2009),高校费用支出项目分为教学支出、科研支出、其他业务支出、后勤支出、行政支出、资产折耗、财务费用和其他费用等大类。笔者认为,可以借鉴企业产品成本项目体系的构建方法,例如,可把高校视为人才培养的“工厂”,则其教学部门可视为人才培养的“车间”,图书馆、实验实训中心、后勤部门等可视为人才培养的“辅助车间”,而党政部门可视为人才培养的“管理部门”等。

于是,设置“教育成本”一级科目,在“教育成本”下设置“教学成本”、“科研成本”、“辅助成本”、“行政成本”、“后勤成本”、“财务成本”、“折耗成本”和“其他成本”八个二级明细科目。考虑到高校人力资源消耗和日常运行消耗是主要资源消耗的特点,在“教学成本”、“科研成本”、“辅助成本”、“行政成本”和“后勤成本”科目下设置“人员成本”和“公用成本”三级明细科目;在“折耗成本”科目下按资产使用方向设置“教学折耗”、“辅助折耗”、“科研折耗”、“行政折耗”、“后勤折耗”和“其他折耗”六个三级明细科目。

四、高校公共教育成本类别及其分配

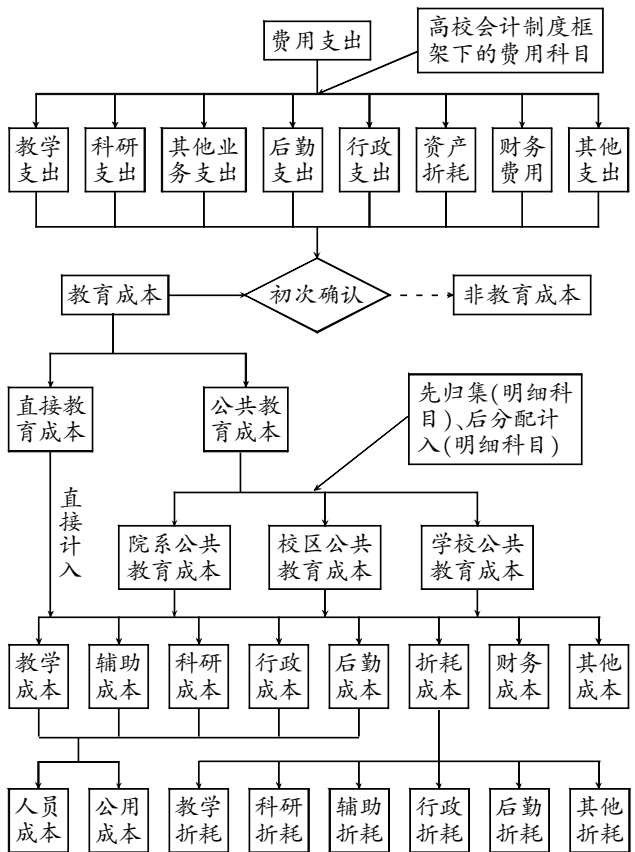
(一)高校公共教育成本

高校发生的、与教育成本有关的支出有一个重要特点是直接计入教育成本的支出较小,而需要进行分摊的公共成本较多。高校教育成本的这一特点在一定程度上给教育成本的准确分类核算带来很大的困难。如果某项费用支出能确认为

某一教育产品负担的教育成本,则该费用直接计入该教育产品相应的教育成本明细科目中;如果某项费用支出被确认为教育成本,但该费用支出需由若干教育产品分摊,则该费用支出应先归集到相应类别公共教育成本下某教育成本明细科目中,学年终了,按适当的分配标准和分配方法再分配计入各有关教育产品相应的教育成本明细科目中。

高校公共教育成本可分为三类:第一类是教学部门发生的公共教育成本,简称“院系公共教育成本”,如教学部门的人员工资及福利费、公用支出、实验室维持费、设备折旧费等,受益对象是该教学部门的学生;第二类是学校党政管理部门、后勤部门、图书馆等发生的人员工资及福利费、公用支出、设备折旧费、房屋折旧费等公共教育成本,简称“学校公共教育成本”,受益对象是全校学生;第三类是独立校区发生的公共教育成本,简称“校区公共教育成本”,受益对象是独立校区的全体学生。

高校会计制度框架下的费用项目分类与教育成本科目体系构建参见下图。



高校费用项目、教育成本科目体系与公共教育成本分类、归集、分配路径图

(二)高校公共教育成本的分配标准

对上述公共教育成本采取怎样的分配标准进行合理分配,是教育成本核算的难题之一。对此,林钢、武雷等在其所著的《高等教育成本研究》(2008)中进行了较深入研究,不过很复杂。他们提出,针对不同费用支出的特点,分别采用不同的分配标准。如公共“教学支出”、“科研支出”等采用“学分”作为

分配标准;公共“经费支出、教辅支出、学生支出、后勤支出、资本性支出”等,一般采用“学生自然人数”作为分配标准。

笔者认为,公共“教学支出”和“科研支出”按“学分”作为分配标准,虽有许多合理因素,但也存在以下缺陷:一是统计过程复杂,工作量很大;二是导致各学年教育成本差异很大,如本科生前三学年学分多,第四学年学分少,意味着前三学年的教育成本比第四学年的教育成本要多得多,不太符合高校实际;三是全国大多数高校尚未实行学分制,难以在全国推广。此外,其他公共教育成本采用“学生自然人数”作为分配标准,虽有许多合理成分,但也存在不足,比如,博士、硕士、本科等层次学生,学校为其提供的教学、科研、实验、住宿、图书等条件是有较大差别的,不能同等看待。因此,从我国现阶段高校实际情况出发,尤其是在实行高校教育成本会计核算的初期,选择公共教育成本的分配标准,既要较为合理,同时也要讲求便于操作。基于此,笔者认为,采用“约当学生人数”作为各类公共教育成本的分配标准,较为简单、合理、可行。

**1. 约当学生人数的系数设置。**高校各种学历层次和学科专业人才培养的教育投入(人力、物力、财力)是不同的,为了对教育成本核算中公共教育成本进行合理的分配,必须以一个某类本科生(文科本科生)——一个“约当学生”为基准,然后分别设置各学历层次、各学科专业的“约当学生折合系数”,将各类“学生自然人数”折合成“约当学生人数”。目前,国家尚未对各学历层次、各学科专业的“约当学生折合系数”统一规定。笔者参照张友棠教授编著的《大学财务预算绩效评价研究》,设计了下表2。

当然,由于各学校学历层次、学科专业差异很大,因此表2中给出的学历、学科“约当学生折合系数”可能不尽合理,这里仅是“抛砖引玉”。

**表2 高校各学历层次、各学科约当学生人数折合系数表**

序号	学历层次	学历约当学生折合系数 $B_i$	序号	学科类别	学科约当学生折合系数 $C_j$	序号	学科类别	学科约当学生折合系数 $C_j$
01	专科	1.0	01	哲学	1.0	07	理学	1.2
02	本科	1.0	02	经济学	1.0	08	工学	1.3
03	硕士	2.0	03	法学	1.0	09	农学	1.4
04	博士	3.0	04	教育学	1.0	10	医学	1.8
05	留学生	2.5	05	文学	1.0	11	军事学	1.3
06	—		06	历史学	1.0	12	管理学	1.0

**2. 各类约当学生人数统计。**用 $B_i$ 表示学历约当学生折合系数, $i=1,2,3,4,5$ ;  $C_j$ 表示学科约当学生折合系数(当某些学科内各专业教育培养成本明显差异较大时,还可以设置专业约当学生折合系数,本文为简化,不再进一步设置专业约当学生折合系数), $j=1,2,\dots,11,12$ ;  $S$ 表示某学历层次、某学科专业的学生年均自然人数,则有:

某学历层次、某学科专业约当学生人数  $A_{ij}=S \times B_i \times C_j$ ;

某学院约当学生人数 =  $\sum$  该院系各学历层次各学科专业约当人数 =  $\sum_{i,j} A_{ij}$

某校区约当学生人数 =  $\sum$  该校区各学历层次各学科专业

约当人数 =  $\sum_{i,j} A_{ij}$

全校约当学生人数 =  $\sum$  全校各学历层次各学科专业约当

人数 =  $\sum_{i,j} A_{ij}$

**表3 高校各部门、各层次、各学科专业约当学生人数统计表**

编制单位: 学年期间: 年09月01日至 年08月31日 单位:人

序号	学院及教育产品	教育产品代码	学生自然学年平均人数 $S$	学历约当学生折合系数 $B_i$	学科约当学生折合系数 $C_j$	约当学生人数小计
一	管理学院					
B-xxx	2008级经济学本科生	2008B02203		1.0	1.0	$S \times B_i \times C_j$
-	-					
M-xxx	2010级产业经济学硕士生	2010M02205		2.0	1.0	
-	-					
二	理学院					
-	-					
	合计					

**(三) 高校公共教育成本的分配方法**

**1. 计算单位约当学生某类公共教育成本(明细科目)系数。**

(1)单位约当学生院系公共教育成本(明细科目)系数 =  $\frac{\text{院系公共教育成本(明细科目)}}{\text{院系约当学生人数}}$

(2)单位约当学生校区公共教育成本(明细科目)系数 =  $\frac{\text{校区公共教育成本(明细科目)}}{\text{校区约当学生人数}}$

(3)单位约当学生学校公共教育成本(明细科目)系数 =  $\frac{\text{学校公共教育成本(明细科目)}}{\text{学校约当学生人数}}$

**2. 计算各个教育产品分配的公共教育成本(明细科目)。**

(1)某教育产品分配的院系公共教育成本(明细科目) = 该教育产品约当人数单位约当学生院系公共教育成本(明细科目)系数

(2)某教育产品分配的校区公共教育成本(明细科目) = 该教育产品约当人数单位约当学生院系公共教育成本(明细科目)系数

(3)某教育产品分配的学校公共教育成本(明细科目) = 该教育产品约当人数单位约当学生院系公共教育成本(明细科目)系数

(4)某教育产品分配的公共教育成本(明细科目) = 该教育产品分配的院系公共教育成本(明细科目) + 该教育产品分配的校区公共教育成本(明细科目) + 该教育产品分配的学校公共教育成本(明细科目)

(5)某教育产品学年生均教育成本(明细科目) = [某教育产品直接教育成本(明细科目) + 某教育产品分配的公共教育成本(明细科目)] / 某教育产品约当学生人数

限于篇幅,上述公共教育成本分配方法举例说明略去。

# 河南省绿色金融发展问题探讨

田霖(博士)

(郑州大学商学院 郑州 450001)

**【摘要】**绿色金融作为现代金融业发展的重要趋势,是推动低碳环保经济的重要动力之一,发展绿色金融对于转变经济发展方式,构建资源节约型、环境友好型的和谐社会有着重要作用。在中原经济区崛起的背景下,河南省面临“三化协调”及生态环境保护的双重任务,而借鉴国内外先进经验、提高绿色金融认知度、健全法律法规体系、完善企业征信机制、打破地方保护主义及加强合作、鼓励金融创新等是河南省深入推行绿色金融的可行路径。

**【关键词】**环境 绿色金融 可持续发展

2012年2月24日,银监会发布了《绿色信贷指引》,明确提出银行业金融机构应当从战略高度推进绿色信贷,加大对绿色经济、低碳经济的支持,防范环境和社会风险,提升自身的环境和社会表现,并以此优化信贷结构,提高服务水平,促进发展方式转变。发展绿色金融首次在政策指引中明确体现,更加凸显其重要性及趋向性。基于此背景,对于承担经济发展与环境保护双重任务的河南省,能否抓住和如何抓住绿色金融的发展契机,对振兴河南经济乃至中原经济具有重要意义与影响。

## 一、绿色金融的相关理念与作用机理

“绿色金融”(Green Finance)理念产生于上世纪末,又称

“环境金融”(Environment Finance)或“可持续金融”(Sustainable Financing)。其涵义界定存在如下三种观点:第一,金融部门把环境保护作为基本国策,通过金融业务的运作来实现“可持续发展战略”,从而达到保护环境和促进经济协调发展的目的,并以此来促进金融可持续发展的金融营运战略;第二,按照《美国传统词典》(第四版)将其界定为如何使用多样化的金融工具来保护生态环境及保护生态多样性;第三,将绿色金融作为环境经济政策中的金融和资本市场手段,在贷款政策、贷款对象、贷款条件和种类方式上将绿色产业作为重点扶持项目,从信贷投放、期限及利率等方面给予优先和倾斜的政策,如绿色信贷、绿色保险、绿色证券等。

## 五、结语

理论和实践研究均表明,在高校教育成本核算的三种方法(统计调查法、会计调整法和会计核算法)中,只有会计核算法才能比较准确地核算分学历层次、分学科专业的教育成本,并能较好地满足高校外部、内部对教育成本信息的需求。

由于高校教育成本中,大部分是公共教育成本,因此,选择适当的分配标准和分配方法,将这些公共教育成本分配到各个教育产品相应的教育成本明细科目中,以便提供分学历层次、分学科专业的教育成本信息,尤其重要。高校公共教育成本的分配问题,与教育成本对象和高校教育成本项目体系等密切相关。于是,本文基于新《高等学校会计制度(征求意见稿)》(2009),对高校教育成本对象、高校教育成本项目体系和公共教育成本分配三个关键问题进行了较深入的探讨。

首先,从学历层次和学科专业两个维度设计了高校教育产品代码矩阵明细表,为分学历层次、分学科专业核算高校教育成本提供一目了然、层次分明的教育成本对象。然后,在高校会计制度框架下费用项目分类的基础上构建了三层级高校教育成本项目体系,这是公共教育成本细化分配和各个教育产品教育成本明细核算的重要前提条件。最后,根据公共教育成本受益学生的范围不同,将高校公共教育成本分为院系公

共教育成本、校区公共教育成本和学校公共教育成本三大类,在此之下,按教育成本明细科目进一步细分,归集发生的公共教育成本(明细科目)。同时,提出以“约当学生人数”作为公共教育成本的分配标准,简单、合理、可行,进而具体探讨了各类公共教育成本(明细科目)按“约当学生人数”作为分配标准的分配计算公式,从而为准确、分类地核算高校教育成本奠定了良好的基础。

**【注】**本文系贵州省民委项目“高校教育成本核算实务研究”(2009)资助。

## 主要参考文献

1. 袁连生.教育成本计量探讨.北京:北京师范大学出版社,2000
2. 葛家澍等.会计大典(第一卷)——会计理论.北京:中国财政经济出版社,1998
3. 林钢,武雷.论高等教育成本的确认与计量.教育财会研究,2006;2
4. 张友棠编著.大学财务预算绩效评价研究.武汉:武汉理工大学出版社,2008
5. 田景仁.高校教育成本核算实务研究.西南财经大学硕士学位论文,2008