

运用作业成本法构建高校全成本核算体系

刘霞玲(副教授)

(浙江纺织服装职业技术学院易斯戴学院 宁波 315211)

【摘要】 本文根据作业成本法,以“高校产出形态——成本动因——成本归集——间接成本分摊——单位成本(生均成本和项目科研成本)”为成本核算路径,以高校产出形态为出发点,根据产出特点划分成本计算对象,按成本动因采用权责发生制归集成本,考虑间接成本的属性确立成本调整系数,采用定性与定量相结合的方法建立了高校全成本核算体系。

【关键词】 高校全成本 教育成本 科研成本 作业成本法

一、引言

高校成本是发展高等教育事业而必需的投入。全面开展高校成本核算,实施高校成本管理,科学准确核算高校成本有利于比较分析、考核控制高校财务资源和资产能源的利用效果,是组织教育投资绩效考核、评价高校各部门与岗位贡献等的依据。

作业成本法(ABC)是以作业消耗资源、成本对象消

耗作业为费用归集与分配路径的一种成本计算和管理方法。其特点是按成本动因归集费用,按作业量分配费用,以达到分配标准多样化与核算分析一体化的目标。作业成本法的研究起源于间接成本很高的水利发电生产成本的计算,认为成本不应该硬性分为直接材料、直接人工和制造费用,更不是根据每种产品的工时来计算分配全部资源成本(无论直接的或间接的),而是应该根据资源的

耗作业为费用归集与分配路径的一种成本计算和管理方法。其特点是按成本动因归集费用,按作业量分配费用,以达到分配标准多样化与核算分析一体化的目标。作业成本法的研究起源于间接成本很高的水利发电生产成本的计算,认为成本不应该硬性分为直接材料、直接人工和制造费用,更不是根据每种产品的工时来计算分配全部资源成本(无论直接的或间接的),而是应该根据资源的

务期间计算的退税金额相差甚远。

(3)从上述对比可以发现,按照纳税期间分别计算当期实际税负和当期应退增值税税额,更有利于降低税负,更符合营改增本意。至于是以租金与实际成本之差为基数还是以租金全额为基数,从财税[2012]86号文来看,笔者认为应当以租金全额为基数计算当期实际税负。

2. 明确城建税及教育费附加的即征即退政策。“营改增”的基本原则是“改革试点行业总体税负不增加或略有下降,基本消除重复征税”。营改增后,若城建税和教育费附加享受不到即征即退的税收政策,反而会使得税负增加。笔者认为,城建税和教育费附加也应该享受一定的即征即退税收政策,将税负控制在原有水平以下。

3. 规范增值税专用发票开具方式。笔者认为,增值税专用发票的开具还是应该按照租金金额分次开具,更利于合同流、发票流、资金流的“三流合一”。从单笔业务来看,按照租金金额分次开具,由于进项税额金额较大,造成出租方前期进项大于销项不需要纳税,后期集中纳税的情况,不利于国家税收的取得。但是随着营改增的施行以及融资租赁业务的不断开展,从出租方整体业务的角度来看,前期业务集中缴纳的税款正好可以弥补后期业务的推迟缴纳的税款,对应纳税款总额的影响并不大。

4. 协调售后回租相关税收政策。公告与财税[2013]37号文件的并存,使得售后回租业务税负大幅度增加,而且造成重复征税,违背营改增的基本原则。那么合理的解决方式应该是舍弃其一。笔者建议,应该明确售后回租业务不适用财税[2013]37号文件,而非废除公告。

原因在于:①若废除公告,则承租方出售资产需要缴纳增值税,形成销项税额;出租方购入资产,形成进项税额。这样对于出租方而言,应纳增值税降低,应纳城建税和教育费附加也随之降低。对于承租方而言,应纳增值税会增加,虽然这部分增加额,可以通过税负转移得到补偿,但是随之而增加的城建税和教育费附加却得不到补偿。所以,对整个售后回租行业的税负来说,废除公告并没有任何效果。②若规定售后回租业务不适用于财税[2013]37号文件,那么售后回租出租方的销售额中即可以扣除购买价款,与抵扣进项税额的效果相同,有利于降低出租方的整体税负。同时,还不会增加承租方的税负。

主要参考文献

1. 雷霞.营改增对融资租赁业的影响及相关建议.财会月刊,2012;11
2. 张新松.“营改增”后有形动产融资租赁税收政策探析.涉外税务,2013;3

投入量和消耗额,计算消耗的每种资源的“完全消耗成本”。作业成本法的优点不仅在于其可以精确地计算成本,而且更在于它对于成本形成的动因的计算和控制,是一种更加科学的成本控制方法。高校成本中间接成本的比重很大,对于间接费用比重大的产品,采用多标准、因果关系更强的作业成本算法比单一分配基础的传统成本核算方法更有价值,更具科学性和合理性。因此,本文选择作业成本法来构建高校的成本核算体系。

本文所述的高校全成本为高校在从事事业活动中所耗费的资源的价值,根据高校的产出特点将高校成本分为教育成本和科研成本,不含机会成本和家庭教育成本。教育成本是高校培养学生所耗费的教育资源的价值;科研成本是高校为完成特定的科研任务(科研项目或课题)所耗费的各种经济资源(市场资料和劳动力)的货币计量,是与科学研究相关及辅助活动的一切支出。

二、目前高校成本核算存在的问题

1. 未建立完全成本核算体系。目前,我国高校基本上是政府主办的公益事业单位,其所有开支均列入财政预算,并不核算成本,着重核算各项费用开支。学校设立财务处实行统一核算。学校是唯一的核算主体与核算责任中心。虽有二级甚至三级单位,也只是开展备忘性质的辅助核算,并不成为独立的核算主体。在现行高校会计核算制度里,主要的收支核算实行的是收付实现制。涉及费用开支的报表是“收入支出表”和“支出明细表”。高校事业支出分“教育事业支出”和“科研事业支出”两个科目进行总分类核算,事业支出中均包含了设备购置费用,且费用列入当期一次性开支。各项费用开支形成的固定资产不计提折旧,所有支出采取的是报账核销制度,不在各期摊销。由此,按现行核算制度算出的高校教学科研成本数据不能科学全面反映高校产出耗费情况,尤其是单项成本如生均培养成本、科研项目成本等。

2. 成本计算大多采用简单匡算方法。尽管现行制度下高校不进行成本核算,但是业内人士并没有停止对高校成本核算方法的研究。从以往的研究成果看,高校成本核算方法有匡算法和实算法两类。匡算法是简单地将教育经费支出与学生人数相比而得出生均培养成本,既不合理也不准确。实算法则是比照企业成本核算的方法对高等教育经费进行划分并归集,最终计算出生均培养成本。在实算法中,可以进一步细分为类别法、专业法、年级法、简捷法和作业法五种。其中,类别法、专业法、年级法只是基于成本对象的不同而进行的核算,类似于工业企业成本计算的品种法和分类法。简捷法是将可计入成本的年度教育经费支出划分出来以后,以在校学生当量人数为对象,计算当年生均成本的一种成本计算方法。该方法对匡算法稍许改进,仅仅是将不应计入当年成本的教

育经费剔除,其特点是计算快捷,数据加工过程简单。实算法相对合理和准确。但这些方法都是建立在现行核算制度下对支出数据的简单加工,由于成本归集不全面、不合理,成本计算结果不能真实反映现实情况。

3. 教育与科研共同成本未进行合理分摊。高校教学与科研活动相互交融,表现为高校大多数教师是既从事教学又从事科研,实验室、仪器设备等设施以及其耗用的水电暖费等均为教学、科研共用,所以很难合理区分教学、科研各自应承担的费用比例。目前的核算情况大都是:不论是专门从事科研人员的工资、津贴,还是双肩挑人员的工资、津贴,都在学校教育事业经费人员经费中统一列支;科研综合管理费以“一刀切”管理费的形式,即按照学校规定的百分比直接提取间接费用,笼统地以提代支扣除相关成本。导致科研人员的人力成本在科研项目成本中没有体现,科研项目间接成本没有考虑科研管理的实际耗费,另外,各专业教师交叉教学、无专业学生的基础课教师、公选课教师的成本分摊均未考虑完全成本,而是直接按课时费简单划转,这样无法准确核算各专业的培养成本。

三、基于作业成本法的高校全成本核算体系构建

本文基于作业成本法构建高校全成本核算体系,以“高校产出形态——成本动因——成本归集——间接成本分摊——单位成本(生均成本和项目科研成本)”为成本核算路径,以高校产出形态为出发点,根据产出特点划分成本计算对象,按成本动因采用权责发生制归集成本,考虑间接成本的属性确立成本调整系数,采用定性定量相结合的方法,建立高校全成本核算体系。

1. 高校事业支出按与产出相关性区分成本和费用。高校的使命是创造和传播知识,其产出的形态是培养学生、创造科研成果、向社会提供服务等。高校的事业支出可分为成本和费用两类,与产出相关的支出定义为成本,与产出无关的支出定义为费用。成本必须有一定的承载对象,包括直接成本和间接成本。我们把与产出无关的、属于社会福利性质的如离退休费用、利息费用作为费用项目,资本性支出如固定资产购置费直接作为固定资产,不作为成本费用项目。

2. 按高校产出形态设置成本明细项目分类核算。根据高校的产出形态不同,高校成本可分为教育成本与科研成本两大类。培养学生的产出形态明确具体,高等教育的最终产品是学生,教育成本具有明确的承载对象,即学生;科研成本不同,科研活动(包括创造科研成果和向社会提供服务)是通过科研人员以脑力劳动为主的创造性劳动生产出科研成果的特殊生产过程,具有预期结果不确定性、产品(即科研成果)的非重复性、产品的非物质性等特征,这些特征决定了科研成本的核算不能采用教育

成本的核算办法。

教育成本以学生专业为成本计算对象,不同院系和专业的学生,其培养成本也不相同,笼统核算全校学生成本意义不大,计算出每个专业的生均培养成本比较合理。所以,教育成本按“专业——具体成本项目”进行明细核算;高校的科研项目一般分为纵向科研项目和横向科研项目两大类。纵向科研项目是指高校承担国家、省、市和地方各级政府的科研任务以及学校预算安排的科研项目;横向科研项目是指学校接受企事业单位、非政府组织或个人委托承担的科研任务。科研成本以科研项目为成本计算对象,按“课题性质(横向或纵向)——级别——科研项目——具体成本项目”进行明细核算。

3. 分析成本动因按权责发生制进行成本归集。

首先,分析成本动因,选择作业量。成本动因是指各项作业被最终产品或劳务消耗的方式和原因,选择成本动因要考虑成本动因数据取得的难易程度,所选择的成本动因的数量要比较容易收集且有代表性,成本动因与资源消耗情况要有高度的相关性。成本动因过多,难以进行成本的归集与分摊计算,所以必须选择成本的最初动因。我们将教学成本动因定位为专业学生,作业量为教师人数、各专业学生人数、专业培养计划学时数;科研成本动因定位为科研项目,作业量为额定(任务)科研量、科研项目(课题)经费。因为教师一方面有额定科研任务,科研部门负责对全体教职工进行管理考核;另一方面,部分教师通过申请各类课题(有经费或无经费)进行科研活动。

其次,把高校全部教职工分为教师和管理人员两类。为简化核算,考虑到教学与科研的相互促进作用,教学的同时为科研积累了资料,科研又促进了教学水平的提高,把纯科研的教师费用归类为科研成本,教学型以及教学科研混合型的教师费用归类为教育成本。管理人员费用按职责分摊计入教育、科研成本,教学与管理双肩挑的教师按其主要负责归类为教师、管理人员。人员一旦分类,不得随意变更。

最后,按成本动因归集高校发生的全部成本:

一是教育成本。包括:①直接成本:各专业教师薪酬及相关费用,各专业兼职教师薪酬及相关费用,各专业学生奖学金、助学金和伙食补贴,各专业专属固定资产折旧费和维修保养费等,直接计入教育成本(分专业)。②间接成本:先按“二级学院或管理部门”进行归集,然后分摊至各专业,间接成本分配计入教育成本。

二是科研成本。包括:①直接成本:科研教师薪酬及相关费用,项目科研奖金,科研项目经费如工资及劳务费、能源材料及实验外协费、国内外学术活动费、固定资产使用费、业务招待费、业务资料及出版印刷费等,直接计入科研成本(分级别和项目)。②间接成本:科研管理部

门人员经费、办公经费等综合管理费,综合科研奖金,固定资产折旧费和维修保养费分摊等,分配计入科研成本。

4. 间接成本按成本动因作业量进行分配。

(1)教育间接成本按教育成本动因分配到各专业,作业量为各专业教师和学生,具体方法如下:

管理人员费用:高校一般在总院下设置二级学院(或系),把管理人员划分为总院管理人员和二级学院管理人员。总院管理人员按其主要负责分配,主要负责教师管理的部门如组织人事处、工会、后勤处(校车),按专业教师人数分摊;主要负责学生管理的部门如团委、教务处、学生处、招生就业处、后勤处(宿舍食堂管理),按各专业学生人数分摊;共同为教师和学生管理的部门如总院领导费用、办公室、宣传处、财务处、审计处、设备处、图书馆等,也按各专业学生人数分摊;二级学院管理人员费用包括学工、团委、教务、实验室管理人员等按专业学生人数分摊。

总院各管理部门水费、电费、办公费、公用固定资产折旧费、维修费、物业费、供暖费等,与人员费用分摊标准相同;二级学院水费、电费、办公费、公用固定资产折旧费、维修费、物业费、供暖费等,按专业学生人数分摊。

公用教学用房折旧费、维修费、物业费、供暖费等,按专业学生人数分摊。

(2)科研间接成本按成本动因分配到各专业和科研项目,作业量为额定科研量和科研项目经费。按额定科研量和课题经费的具体分摊比例可根据学校情况划定,一经确定,不得随意改变。按额定科研量分摊的科研间接成本随教师所处部门和专业进入教育成本,按课题经费分摊的科研间接成本进入具体科研项目成本。考虑到高校科研项目经费额度差异较大,既有万元以下的小项目,也有上百万的大项目。按照传统经费分摊的方法,1 000万元的项目分摊的间接成本是1万元项目的1 000倍。而在实际的管理过程中,不管项目的经费总额多少,都需要涵盖申请、管理等流程,间接管理成本与项目金额并不正相关,可根据具体情况考虑摊销调整系数,实行超额递减。比如1万元以下项目系数为1,1万元至10万元系数为0.8,10万元至100万元系数为0.5,依次类推。具体计算方法举例如下:

例1:某高校科研间接成本200万元,按额定科研量和课题经费的具体分摊比例为0.5,额定科研量为50 000分,全年科研课题经费1 000万元,其中1万元项目100个,10万元项目20个,100万元项目7个。

那么,按科研课题经费金额分摊的科研间接成本=200×0.5=100(万元);科研课题经费经费折算=1×100+(1+9×0.8)×20+(1+9×0.8+90×0.5)×7=100+164+372.4=636.4(万元);科研课题间接成本分配率=100/636.4=0.16;

每1万元项目应分担间接成本=0.16×1=0.16(万元);每10万元项目应分担间接成本=0.16×(1+9×0.8)=1.312(万元);每100万元项目应分担间接成本=0.16×(1+9×0.8+90×0.5)=8.512(万元)。

按额定科研量分摊的科研间接成本=200×0.5=100(万元);额定科研量间接成本分配率=100/50 000=0.002;某专业应分摊的间接成本=该专业额定科研量×0.002。

5. 教学单位间相互提供教学服务按培养计划学时数交互分配。通过上述步骤,高校全部成本已分摊至各专业和各科研项目中,但高校普遍存在专业间相互教学情况,需要对各专业成本进行交互分配。主要有以下两种情况:

(1)无学生的基础学院的成本分摊。基础学院一般没有专业学生,教师从事的是基础课如大学语文、数学、公共英语、思想教育等课程的教学,与其他二级学院间不存在管理关系,可按其提供的课时量分摊至有学生的专业。先计算单位课时成本,基础学院单位课时成本=基础学院总成本/对外课时总数,某专业需分摊的成本=基础学院单位课时成本×该专业的基础课课时量。

(2)有学生的二级学院间相互教学的分摊。高校二级学院(或系)间相互提供教学是很常见的事,为准确核算各专业学生的培养成本,必须将交叉教学进行交互分配。交叉教学是由于专业课程的交叉引起,作业量选取培养计划学时数比较合理。具体计算方法举例如下:

例2:某高校甲、乙、丙三个专业之间存在交叉教学,交互分配前三个专业总成本600万元,其中:甲专业成本100万元、培养计划学时数2 000学时,单位成本0.05万元/学时;乙专业成本200万元、培养计划学时数2 500学时,单位成本0.08万元/学时;丙专业成本300万元、培养计划学时数5 000学时,单位成本0.06万元/学时。各专业提供课时情况见下表。

专业课时数	甲	乙	丙	合计
甲	1 500	200	300	2 000
乙	500	1 400	600	2 500
丙	200	1 000	1 800	3 000

则交互分配后,

甲专业成本=100-(500+200)×0.05+200×0.08+300×0.06=99(万元)

乙专业成本=200-(200+1 000)×0.08+500×0.05+600×0.06=165(万元)

丙专业成本=300-(300+600)×0.06+200×0.05+1 000×0.08=336(万元)

交互分配后总成本依然为600万元(99+165+336)。

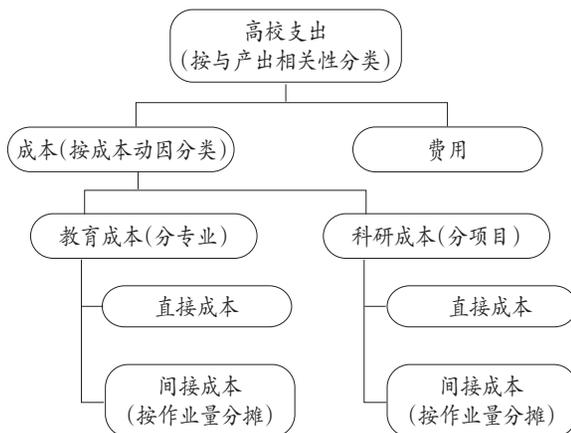
6. 分专业按年级计算生均成本。经过上述计算步骤后,所有教育成本全部归集到了各专业,由于各年级的培

养计划不同,如即将毕业的学生可能大部分时间都在实习同时完成毕业论文,享受的教育资源与其他年级就有差异,所以计算生均成本时不能简单以专业总成本除以学生数确定,而以专业各年级培养计划课时数来计算比较合理。

专业单位课时教育成本=该专业成本总和/∑年级×班级数×专业培养计划课时数

专业各年级生均教育成本=该年级培养计划课时数×专业单位课时教育成本

高校全成本核算流程图如下:



四、结论

本文设计的高校全成本核算流程,可以在现行高校核算体系的基础上进行数据加工整理得出。该高校全成本核算体系的特点是:①涵盖的成本范围全面,高校的事业支出中只扣除了社会责任性质的离退休费用和融资性质的财务费用。②成本归集动因清晰,成本计算路径明确,间接成本分摊科学,易操作,实用性强,便于推广应用。但还是有很多方面有待优化,如教学与科研以及教学科研与管理双肩挑的教师费用分摊、科研项目调整系数的确定等问题有待进一步研究。只有科学准确核算高校成本,各层次学生培养的生均成本标准才能制定,生均成本核算的结果才能在学费定价决策、教育投资绩效考核、教育管理绩效考核中得以有效运用。

主要参考文献

1. 杨世忠,许江波,张丹.作业成本法在高校教育成本核算中的应用研究——基于某高校成本核算的实例分析.会计研究,2012;4
2. 杨世忠.高等学校教育成本核算问题研究.经济与管理研究,2009;11
3. 王清.高校教育成本的核算与控制.财经理论与实践,2009;4
4. 张友棠,周韵婕.基于作业成本法的高校教育成本核算体系构建.理工高教研究,2009;3