

高等教育成本核算实践困境破解

翟志华(教授)

(无锡商业职业技术学院会计金融学院 江苏无锡 214153)

【摘要】本文分析了高校教育成果核算办法难以出台的主要原因是缺乏高等教育成本核算意识、成本核算配备标准难以确定、教育成本控制失灵等实践困境。由此认为,完善高等教育成本核算必须改革现行高校会计制度、明确会计理论和技术、制定高校标准成本、增强教育成本控制能力等。

【关键词】高等教育 高等教育成本核算 高校会计制度

一、引言

我国高等教育成本核算源于收费上大学。《高等学校接受委托培养学生的实行办法》(教计字[1984]110号)的颁布标志着我国高校招收属于市场调节成分的自费生和委培生的开始;《中共中央关于教育体制改革的决定》(中发[1985]12号)提到“可以在国家计划外招收少数自费生”;《中国教育改革和发展纲要》(中发[1993]3号)提出“高等教育是非义务教育,学生上大学原则上均应缴费”;《关于〈中国教育改革和发展纲要〉的实施意见》(国发[1994]39号)明确了“学生实行缴费上学制度。缴费标准

由教育行政主管部门按生均培养成本的一定比例和社会及学生家长承受能力因地、因校(或专业)确定”。

在教育成本核算方面,《高等教育法》(1998)规定“国务院教育行政部门会同国务院其他有关部门根据在校学生年人均教育成本,规定高等学校年经费开支标准和筹措的基本原则”;《高等学校教育培养成本监审办法(试行)》(2005)指出“本办法适用于价格主管部门对高等学校教育培养成本进行调查、审核和核算价格成本的活动”。

笔者在中国知网上输入“高等教育成本”与“高等教

好的交易记录,乙淘宝商向阿里小贷保证在10日后一定偿还剩余欠款。这时阿里小贷需要进行以下会计处理:

归还部分借款8万元时:借:银行存款——乙淘宝商8.084,逾期贷款——信用贷款——乙淘宝商4;贷:贷款——信用贷款——乙淘宝商12,应收利息——乙淘宝商0.084(8×0.07%×15)。

确认8万元利息收入时:借:应收利息——乙淘宝商0.028(4×0.07%×10);贷:主营业务收入——乙淘宝商0.028。

冲减部分减值损失时:借:贷款损失准备——乙淘宝商4;贷:资产减值损失——乙淘宝商4。

(4)假如在10日后,乙淘宝商恢复销售的正常水平,把剩余的4万元按时归还了阿里小贷,阿里小贷在收到剩余款项时应做以下会计处理:

冲回剩余减值:借:贷款损失准备——乙淘宝商2;贷:资产减值损失——乙淘宝商2。

收到剩余贷款并确认利息收入时:借:银行存款——乙淘宝商4.028;贷:逾期贷款——信用贷款——乙淘宝商4,应收利息——乙淘宝商0.028(4×0.07%×10)。

五、小结

以上分析,阿里小贷公司主要业务会计处理方法如上述所示,还有对于企业日常活动的其他会计处理和以后将出现的新业务类型,阿里小贷可以参照现行企业会计准则的规定进行处理。对阿里小贷核心业务的会计处理进行总结后,可以看出企业会计科目的设置具有灵活性,只要掌握相应的会计基本原理,一些新业务是可以得到应用和延伸的。

主要参考文献

1. 许结云. 阿里巴巴金融业务解密. 第一财经日报, 2012-08-28
2. 赵满良, 陈永丽. 阿里巴巴小额贷款会计处理. 财会月刊, 2013; 7
3. 中国注册会计师协会. 注册会计师全国统一辅导教材——税法. 北京: 中国财政经济出版社, 2013
4. 胡天天. 评析阿里巴巴贷款的道路. 企业管理, 2012; 12
5. 新企业会计准则重点难点解析编写组. 新企业会计准则. 北京: 企业管理出版社, 2006

育成本核算”关键词后,分别显示出报刊及硕士、博士论文742篇与392篇,最早的研究时间分别是1983年与1999年。但令人遗憾的是直至今日,理论界的研究还在加大探索,政府部门也没有出台新的高等教育成本核算办法,致使高等教育成本核算在实践上面临着诸多困境。

二、高等教育成本核算的困境

(一)缺乏高等教育成本核算意识

1. 教育财政体制的影响。在传统“核定收支,定额拨款,量入为出,超支不补,节余留用”教育财政体制的影响下,由于政府、社会及高校普遍要求高等教育应更多地追求社会效益,所以政府、学生、家长、社会公众、高校等都没有进行成本核算的意识,没有人考虑培养成本的问题,更没有人关注教育培养成本的合理性与公平性。

2. 教育行政管理的影响。教育行政管理机构对成本核算的影响非常巨大,然而,一方面是教育行政管理机构在日常管理中并没有要求成立教育成本管理机构,进行高等教育成本核算;另一方面是教育行政管理机构在对高校进行五年一次的人才培养水平评估时并没有把教育成本列入考核指标,所以高校没有进行成本核算的行政管理压力。

3. 管理观念的影响。缺乏成本管理的观念导致高校人力资源与物力资源、有形资产和无形资产等显性和隐性资产的浪费现象比比皆是,而又熟视无睹,无人关注设备利用率和产出效率的高低与优劣。

(二)成本管理研究的有效性不足

从20世纪80年代开始至今,我国对高校成本管理的理论研究已有30年。尽管研究者众多,论著也算丰厚,但是高校成本管理的理论基础还很薄弱,还处在探索研究阶段,没有形成符合高校科学管理规律的成本核算和成本控制方法。主要表现在以下方面:

1. 成本含义尚未认清。对于什么是高校成本、高校成本到底包括哪些内容等问题,无论是实务界还是理论界都没有清晰的界定。

2. 成本管理目标不清。高校的非营利性质使高校财会工作的重点一直停留在记账、报账等方面,无法使企业利润最大化这样的财务管理目标应用到高校财务成本管理中。

3. 核算认识不统一。一是高校成本核算的对象到底是以学生为对象、还是以学分为对象、抑或是以教育服务为对象?这个问题一直存在争论。二是成本核算周期如何界定,有人主张以日历年度为周期,有人主张以学制为周期,这些基本前提都未统一。

4. 会计目标不明确。2013年实施的《事业单位会计准则》规定:“事业单位会计核算的目标是向会计信息使用者提供与事业单位财务状况、事业成果、预算执行等有关

的会计信息,反映事业单位受托责任的履行情况,有助于会计信息使用者进行社会管理、做出经济决策。”但在实践中,高校会计目标只适应了财政预算管理的需要,而高校成本依旧是“谜”。国家相关部门说不清生均培养成本是多少,让学生负担25%的培养成本的依据是什么,高校也不清楚自己的生均培养成本是多少,学生及家长更不知道自己该负担哪些费用,以及目前已承担的费用是多还是少。

(三)高校会计制度的制约

1. 收付实现制的缺点。2013年实施的《事业单位会计准则》规定:“事业单位会计核算一般采用收付实现制。”高等学校会计核算一般采用收付实现制,收支不存在权责发生制体系下的对应关系。权责发生制下的支出类科目在收付实现制下不可能设立,成本与费用之间的差别不需要进行区分,难以准确反映高校的成本项目和成本水平,造成了计算学生培养成本上的困难。

2. 没有要求高校进行成本核算。国家虽然要求有关部门测算人均教育成本,如《关于〈中国教育改革和发展纲要〉的实施意见》(1994)提出:“缴费标准由教育行政主管部门按生均培养成本的一定比例和社会及学生家长承受能力因地、因校(或专业)确定”;《高等教育法》(1998)规定:“国务院教育行政部门会同国务院其他有关部门根据在校学生年人均教育成本,规定高等学校年经费开支标准和筹措的基本原则”。但并没有要求高校进行成本核算,导致高校没有计量培养成本的法律法规依据。

3. 成本核算配备标准难以确定。由于教育成本核算配备标准制订的合理性直接影响到教育成本的高低,所以,如何制订教育成本项目的配备标准,也就一直是教育成本核算的难点问题。如师生比、员生比等的确定标准,如何考虑不同地区的学校、同一学校不同的专业、同一学校相同专业不同的年级等如何确定,这些都是亟待解决的问题。

(四)操作瓶颈问题

1. 预算支出核算与运行成本支出核算相同步的难题。公立高校的收支必须纳入财政预算管理的前提下决定了高校成本核算必须服从预算支出核算,但如何让这两种核算同步是实现高校成本有效核算的关键和难点。

2. 部门之间的配合与配套问题。成本核算是整体性、系统性、全面性的工作,不单是财务部门的工作,需要所有教学部门与非教学部门的配合,甚至要求各项工作的科学配套。如机构设置及职能界定、人员费用分配政策、专业发展规划、设备配置标准、水电费等的控制办法等都涉及以加强支出控制为目的的成本核算。如果无法区分部门之间、成本与非成本之间、收益性与资本性之间等需要区分的支出,相应成本也就无法核算。

三、高等教育成本核算实践困境的破解

(一)改革现行高校会计制度

目前,国家制定的高校会计制度已不适应时代发展的需要,相关部委已注意到并将进行修订。

1. 以修正的权责发生制作为会计核算方法。要在《高等学校财务制度》和高等学校会计制度中,明确实行修正的权责发生制原则,使高校核算基础由收付实现制向权责发生制转换,将支出与收入配比。这是高校准确核算业务收支与正确测算生均成本的前提与基础。

2. 增加基建会计处理的部分。要在《高等学校财务制度》和高等学校会计制度中增加基建会计处理部分,解决高校基建执行高等学校会计制度,而不执行《国有建设单位会计制度》造成的会计信息不一致的问题。

3. 实行固定资产折旧制度。

4. 改革现行的高校会计科目。要根据高等教育经济活动的特点制定一套以权责发生制为会计核算基础的会计科目,以正确计算高校人才成本。

5. 以学年制作为高校成本计算周期。由于学费是按学年收取的,因此,只有允许高校将会计年度按学年确定,才能使高校的教育成本核算年度与学生培养周期保持一致,所以可将每年9月1日至8月31日作为成本计算周期。但为解决与政府核算不同步的问题,可要求高校按每月的会计报表,形成1至12月的公历年度会计报告上报。

6. 加快出台核算方法。虽然2007年教育部出台了《普通高等学校学生标准培养成本计算办法(初稿)》,2008年印发了《关于报送有关调查数据的通知》等文件,要求提供在目前高校会计核算现状下可操作的学生培养成本计算办法,但并未明确如何进行教育成本核算,因此,需加快出台核算方法的进度。

(二)明确相关会计理论,完善技术手段

1. 合理确定成本计算对象。在培养人才过程中发生的各种费用都是成本计算对象。但是高校专业的不同性又要求必须分类计算。所以,计算教育成本时就要将不同专业、类别、层次的学生作为成本计算对象,并编制成本计算单,以全面反映各类学生的教育成本和单位成本。

2. 合理设计成本核算内容。为正确进行成本核算,必须对各种费用进行合理的分类。但目前分歧较大,如阎达五、王耕认为高校办学成本应包括工资、补助工资、职工福利费、离退休人员费用、人民助学金、公务费、修缮费、业务费、差额补助费、折旧费、其他费用等。王善迈认为包括人员成本、公用成本和固定资产成本。袁连生认为包括工资、公务费、业务费、修缮费、折旧费。《高等学校教育培养成本监审办法(试行)》(2005)将高校办学成本构成项目分为人员支出、公用支出、对个人和家庭补助支出、固

定资产折旧四部分。

笔者认为高校办学成本应包括以下方面:第一是教学支出,如教师工资、津贴、奖金以及社保费,教学仪器购置费用,教学耗材及其他教学物资购置费用。第二是科研支出。第三是社会服务支出。第四是学生事务支出,如奖学金、助学金、特困补助、学费减免、学生医疗费补助等支出。第五是公务支出,主要是管理和服务人员的工资以及维持学校正常运转所花费的各项费用支出,至于后勤服务支出则应区别不同情况具体对待。第六是固定资产折旧和修缮支出。

(三)制定高校标准成本

标准成本是指在正常和高效率的运转情况下而产生的成本,而不是指实际发生的成本。标准成本具有客观性、现实性、激励性和稳定性的特点,是经过努力能达到的一种标准。标准成本可用于控制成本、用于决策、使成本计算更合理、减少成本会计的工作量等方面。用标准成本评价、衡量培养成本可以排除高校办学过程中由于投资效率低下及费用失控而不该发生的浪费,使教育成本更为合理;可以使高校在获取投资和消费时更加理性,使高校加强成本费用控制;以标准成本评估高校培养成本,也有助于发现某些高校通过降低教学质量而节约成本的问题。

(四)慎选教育成本核算方法

根据笔者统计,教育成本计量的方法有成本统计法、会计核算法、会计调整法、账表结合法、作业成本法、专业法、透明成本计算法、期间服务法、关于量本利分析法、完全成本法、培养成本法、制造成本法、原始凭证法、两套账法、教学评估法、标准成本法及抽样调查法等。

各种教育成本核算方法优缺共存,如统计法的优点是低成本短时间即可取得教育成本数据,但由于准确性低,导致使用价值也低。单轨制核算虽好,但有赖于非营利组织会计的整体改革。作业成本法虽然在理论上更具科学性,但需要使用大量的成本动因,而实践中又难以获得,无法应用。而采用会计调整法核算的教育成本基本能满足政府、社会、学生家长、高校等方面的需要,在目前状况下,不失为一种计算教育成本的有效选择。

主要参考文献

1. 陈宏.高校成本管理存在的问题与对策.吉林体育学院学报,2010;4
2. 燕廷森.关于高校实行成本管理若干问题的探讨.科技创业月刊,2009;3
3. 白冰.高校成本核算问题探析及对策研究.经济师,2009;6
4. 曹炜,张爱龙.高校教育成本核算与控制的局限性及改进.湖南农业大学学报:社会科学版,2007;4