

# 对高校成本核算与管理的改进思考

彭利萍(副教授)

(重庆城市管理职业学院财务处 重庆 401331)

**【摘要】** 本文阐述了高校进行成本核算时必须遵循的原则和会计核算基础,在分析了教育成本内涵、核算主体及对象、成本核算期间的基础上,试图通过对成本项目的分析建立教育“成本模型”,进而确定教育拨款定额和教育收费标准问题。

**【关键词】** 高校 教育成本 成本项目 教育拨款 教育收费

新《高等学校财务制度》、《高等学校会计制度》的颁布,标志着高校的会计核算与管理的规范体系日益完善。在此背景下,高校进行成本管理是高校发展的必然趋势,是提高高校资金使用效率的必然举措。高校实行成本费用管理,是高等教育从单纯偏重投入和社会效益转向经济效益和社会效益并重、加强绩效管理的具体体现。

## 一、高校计量教育成本应遵循的原则

1. 修正的权责发生制原则。根据会计学原理,进行成本核算在确认收入和支出时要以应收应付作为确认依据,不能以实收实付作为确认收支的依据。

按权责发生制确认高校支出在会计理论和实践上都是可行的,但按权责发生制确认收入时,存在以下问题:①由于财政体制改革,实行收支两条线和国库集中支付制度,我国高校学费等事业收入要先上缴到财政,通过“财政应返还额度”进行核算,再由财政通过国库集中支付系统拨付到高校,高校只能按国库实际支出数确认收入。由于我国的总预算会计的会计核算基础是收付实现制,故高校也只能按收付实现制确认收入,无法按权责发生制确认收入。②会计核算年度和学年度时间不一致:会计核算年度是公历年度,即1月1日至12月31日;而学年度是9月1日至次年的8月31日。高校现有的收费模式是按学年收取,一般在9月开学时一次性收取全年的学费,故难以按权责发生制确认公历年度学费收入。

高校会计核算实行完全的权责发生制在收入确认方面有一定的局限性,因此可采用修正的权责发生制。新《高等学校会计制度》第一部分第四条明确规定:高等学校会计核算一般采用收付实现制,但部分经济业务或者事项的核算应当按照本制度的规定采用权责发生制,也就是说,高校会计核算的基础是修正的权责发生制。

在高校会计核算中引入修正的权责发生制,有如下

优点:①能有效避免在收入确认方面存在的局限性。在会计核算时,收入确认采用收付实现制,支出确认采用权责发生制。②能全面准确地反映和记录高校所占有和使用的各类经济资源。旧的高校会计制度规定对固定资产、无形资产按购置时价值一次计入,不随着使用、磨损冲减价值,使长期资产的账面价值始终按原始价值进行反映,不能反映当前长期资产的完好程度和真实价值,存在虚增资产、财务状况不实的问题。引入权责发生制有利于真实反映高校资源占用的实际状况和使用效果。③能对高校的资金使用情况进行绩效评价,提高资金使用效率。在高校进行成本管理前,高校的财务管理重点是预算管理,即严格按照国家规定的开支标准审核各种支出报销,按照预算指标控制经费使用,基本不对资金使用情况绩效评价。采用权责发生制对高校进行成本费用管理能有效监督和反馈资金使用效果,发挥资金的最大效益。

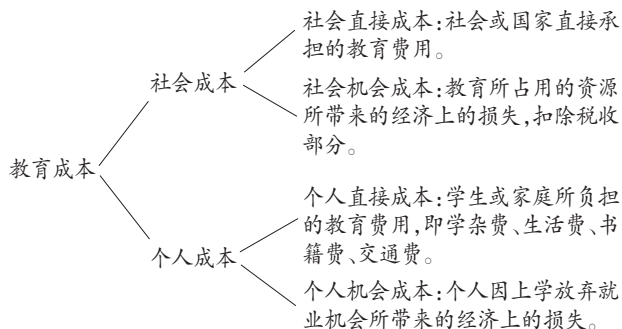
2. 配比原则。新《高等学校财务制度》第五十九条规定:成本核算是按照相关核算对象和核算方法,对高校业务活动中发生的各种费用进行归集、分配和计算。也就是说,高校成本核算必须遵循配比原则。配比原则要求成本费用与其相关的收益要配比,即将某一会计期间的费用成本或归集于某些对象上的费用成本与有关的收入或产出相配比。通过配比原则,了解高校在会计期间所取得的收入与产生该收入所使用的全部资产和发生的全部负债,以便更准确地评价高校的经营绩效。

3. 划分收益性支出与资本性支出的原则。凡是支出的效益仅与本会计年度相关的,应当作为收益性支出,计入本年度的成本;凡是支出的效益与几个会计年度相关的,应当作为资本性支出,并在产生效益的几个年度内均衡摊销,分别计入几个年度的成本。划分收益性支出和资本性支出的意义在于确定哪些支出能计入当期成本,哪

些支出不能计入当期成本。资本性支出主要是购置固定资产和无形资产所发生的支出。新《高等学校财务制度》第五十八条规定:将效益与两个或者两个以上会计年度相关的支出,按照有关规定,以固定资产折旧、无形资产摊销等形式分期计入费用。划分收益性支出和资本性支出是进行成本费用核算必须遵循的原则。

## 二、高校成本核算管理需要探讨的几个问题

1. 教育成本费用的内涵。成本是费用(支出)的对象化,高校实行成本管理,也就是将高校发生的费用(支出)按受益对象进行归集,进而确定教育成本。阎达五、王耕(1989年)指出,教育成本是教育过程中所耗费的物化劳动和活劳动的价值总和,从理论上说是指培养学生所耗费的全部费用。教育成本既包括社会成本,也包括个人成本;既有广义的教育成本,也有狭义的教育成本。



社会机会成本和个人机会成本的影响因素较多,不能准确计量;个人直接成本因个体差异较大,完全不具有可比性。因此,通常所说的教育成本,只包含社会直接成本,即只考虑学校为培养学生所耗费的资源(承担的费用)。高等教育成本是高等学校为培养学生而发生的平均教育成本,能够代表地区、专业的平均合理耗费水平。

2. 确定成本核算主体和成本核算对象。成本核算主体的确定必须从产品的生产者或提供者的角度考虑,对于教育产品来说,提供者是学校,学校就是教育成本核算主体。由于二级院系、专业不能独立提供教育产品,需要学校其他部门提供行政管理、教学辅助服务才能实现教育目标,并且由于财政拨款、学生交学费都是以学校为主体进行的,二级院系、专业发生的耗费不能直接得到补偿,因此,二级院系、专业不能作为会计核算主体。但是从学校管理的要求出发,以院系、专业为单位组织内部成本核算,提供管理所需的成本信息以考核、控制其成本支出的效益是可行的。因此,可以将高校作为对外提供成本信息的教育成本核算主体,院系、专业作为提供内部成本信息的成本核算主体。

成本核算对象是确定归集和分配生产费用的具体对象,即生产费用承担的客体。对于高校来说,应分别按不同专业、类别、层次的学生作为成本核算对象,如按专业

划分为理工、文史、艺术等,按层次可划分为博士、硕士、本科、专科等。

3. 明确成本核算期间。在会计实务中,人为地在时间上把连续不断的企业经营活动及其结果用起止日期加以划分,形成会计期间。从理论上来说,高校的成本核算期间应该以学生的培养周期作为成本核算周期。按照我国会计分期的惯例,一般以公历年度作为会计核算周期,目前高校的会计分期也是公历年度。但是由于高校的经济活动具有特殊性,教学活动是按学年安排、学费按学年收取,因此建议高校的成本核算期间按学年确定。对于财政拨款是按公历年度核定拨款额度、财务决算报告按公历年编制与学年制的矛盾,解决办法就是学校会计年度与教育成本核算周期不要求一致,即学校会计年度为公历年度,教育成本核算期间为学年度,教育成本报告与其他财务报告分别编制。

4. 确定成本项目分类。按新《高等学校会计制度》的规定,高校支出分教育事业支出、科研事业支出、行政管理支出、后勤保障支出、离退休支出、上缴上级支出、对附属单位补助支出、经营支出和其他支出等九类支出。这些支出哪些能计入教育成本,哪些不能计入教育成本,笔者有如下看法:

(1)能计入教育成本的支出项目:教育事业支出、行政管理支出、后勤保障支出、其他支出等四类支出全部计入教育成本。教育事业支出是高校开展教学及其辅助活动发生的支出,行政管理支出是校级行政管理部门开展行政管理活动发生的支出,后勤保障支出是为教学行政科研提供后勤保障发生的支出,其他支出是不能计入前述几项的零星支出。这几类支出都是高校围绕人才培养目标、实现办学目的的教育教学活动而付出或消耗的经济资源,最终通过财政拨款和学生交费得以弥补,因此这几类支出应该计入教育成本。这些支出按性质分类可再细分为人员支出、公用经费支出和资本性支出。人员支出和公用经费支出直接计入教育成本;资本性支出可在受益期内分期计入教育成本。新《高等学校会计制度》规定,固定资产采用平均年限法或工作量法计提折旧在受益期内平均计入教育成本,无形资产采用平均年限法在受益期内平均摊销计入教育成本。

(2)不能计入教育成本的支出项目:离退休支出、上缴上级支出、对附属单位补助支出和经营支出不能计入教育成本。离退休支出是指高校负担的离退休金及津补贴。笔者认为:不管离退休人员是否纳入社会统筹、离退休金是由社会统筹支付还是高校支付,由于其与高校的教育教学活动和人才培养没有直接的关系,不应计入教育成本;上缴上级支出、对附属单位补助支出均与人才培养目标无关,也不应计入教育成本;经营支出是高校开展

# 资产购建初始成本会计处理疑难点

田志良(副教授)

(无锡工艺职业技术学院经济管理系 江苏宜兴 214200)

**【摘要】**企业生产经营中,必须对购建的资产进行初始成本核算,然而因行业发展的多样性、差异性,会计准则的操作细则存在着一定的缺陷,会计人员对资产初始成本的计量包括税费、运费、差旅费、财务费用等方面存在理解偏差。本文针对企业购建资产初始成本计量中的疑难点进行解析,以供参考。

**【关键词】**资产初始成本 疑难点 分析 会计处理

资产按是否有实体形态,可分为有形资产和无形资产。可通过购买和建造的资产(以下简称“购建资产”)一般包括存货(流动资产)、固定资产、无形资产等。企业资产成本的高低与未来的经营利润呈正相关关系。在我国会计实践中,资产购建成本的计量核算一直是遵照企业会计准则的相关标准执行的。然而,经济实体的多样性和发展性,使得会计准则涉及的资产成本细则往往具有滞后性和不具体性的缺陷,使得会计操作中对购建同一资

非独立经营活动发生的支出,最后由经营收入补偿,有特定的经费补偿渠道,故经营支出也不应计入教育成本。对于不能计入教育成本的支出,按《高等学校会计制度》的规定核算,在编制财务报告时填列相关信息,而在编制教育成本报告时不包括以上项目。

(3)科研事业费支出:由于高校的科研与教学有内在的联系,对于高校科研支出是否计入教育成本,在理论界一直有不同的说法:有提倡将科研支出部分计入教育成本,也有专家认为科研支出计入教育成本会导致重复记录。对于科研事业支出是否计入教育成本,笔者赞同伍海泉的观点。

伍海泉认为,高校科研支出是否计入教育成本要视不同的情况分别对待:高校为教育教学改革而设立的校内教改科研项目支出由于与人才培养直接相关,应当全部计入高校教育成本。高校为鼓励和支持科研,对有关的科研项目进行的配套支持和奖励,也应全部计入教育成本。高校承接横向、纵向课题所发生的支出,由于每项课题都有专门的经费来源,并且每一个单项课题都能做到收支平衡,这种课题研究人才培养是间接关系而非直接关系,因此不能计入培养成本。对高校承接的横向课题,在研究过程中要消耗学校的教学资料和人工、挤占教

育的初始成本计量核算,在同一性质的经济实体单位产生一定的执行标准的差异,这不利于国家财税管理和同行业横向比较,从而对国家的宏观管理产生不利影响。本文针对实体经济单位经常出现的资产购建初始成本核算的疑难问题,结合国家财税新规进行会计处理方面的探析,希望对实体经济单位的会计处理有所裨益。

## 一、资产购建初始成本的会计处理疑难点

1. 对于差旅费的处理莫衷一是。由于采购过程中发

育支出,学校不仅不能将其支出计入学校教育成本,还应从课题经费中计提一部分上交给学校,用于补偿高等教育成本。对于按规定从横向课题中提取管理费或间接费的,新《高等学校会计制度》对其会计核算进行了专门规定,按提取金额,借记“科研事业支出”科目,贷记“事业基金——项目管理费及间接费”科目。对于科研事业支出是否计入教育成本,由于理论界分歧较大,可由教育部、财政部根据科研性质、资金来源颁布一个规定,高校在核算教育成本时按照规定执行。

高等学校进行成本费用管理是顺应各方需要、提高资金使用效率的一项有效举措。但长期以来形成的“高校资金使用的无偿性”观点,使得人们在认识上、资金管理手段和方法上有一个逐渐转变的过程,并且有待各地教育主管部门和财政部门出台符合当地实际情况的成本核算实施细则。

**【注】**本文为重庆市教委科学技术研究项目“基于成本分担理论的高校学费标准研究”(编号:KJ131701)的阶段性研究成果。

## 主要参考文献

袁连生.教育成本计量探讨.北京:北京师范大学出版社,2000