

新政府会计制度下省属高校的成本考核

——以A大学教学成本考核指标构建为例

马璐璐

【摘要】 财政部明确规定高校从2019年1月1日起,采用双分录记账、财务会计和预算会计并行的两种核算体系。省属高校的总体资金量偏小,科研收入和社会服务收入占全校收入的比重较小,而其财政拨款远远不如部属院校多,教育资源相对匮乏,且数量较多、竞争压力大,为了提高成本开支的合理性,有必要加强对省属高校教学成本的考核。高校成本核算侧重于教学成本计量,将作业成本法运用到高校成本考核中,可先将业务活动费用中的教育费用和科研费用作为直接费用确认为院系教学成本,再将科研中心业务活动费用以及行政中心和后勤中心的单位管理费用按学生类型分配到各院系,计算出不同学生类型的教学成本,并按照收入支出配比原则,将教学、科研收入分配至各学院,计算出成本指标,以衡量各学院以及各类型学生的成本状况,为省属高校日后考核和发展提供依据。

【关键词】 政府会计制度; 教学成本; 权责发生制; 作业成本法; 配比原则

【中图分类号】 F230 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2019)11-0099-5

一、研究背景

2013年,党的十八大三中全会《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中提出“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”,吹响了政府会计改革的号角。之后,财政部于2015~2017年相继出台了《政府会计准则——基本准则》^[1](财政部令第78号)及具体准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》^[2](财会[2017]25号,简称“新政府会计制度”)等规章,明确行政事业单位从2019年1月1日起施行新政府会计制度,所以高校不再执行2013年的《高等学校会计制度》^[3]。新政府会计制度将权责发生制全面引入核算体系,采用双分录记账,财务会计以资产、负债、净资产、收入和费用为会计要素,预算会计以预算收入、预算支出和预算结余为会计要素,这样的核算体系能更加精确地反映高

校的运行成本和经营状况^[4]。

我国现行《预算法》于2015年开始施行,首次将政府全部收入、预算信息公开、绩效预算、跨年度预算平衡和以权责发生制为基础的综合财务报告制度等五项要求纳入,不仅突显了对预算编制、预算管理的完整性和科学性要求,而且更体现了将权责发生制引入行政事业单位核算的重要性^[5]。

在我国,国家财政投入一直占据高校资金来源的首位,而原有的核算方式又是以收付实现制为主,各高校尚未建立起科学有效的成本核算机制。随着政府会计改革的不断深入,高校的成本绩效考核意识逐渐加强,新政府会计制度采用了“费用”的概念,为高校逐步细化成本核算工作提供了可行性。如何结合教学院系和科研中心等实际情况,在准确核算费用的基础上进行合理的归集和分配,科学地计量教学服务支出和运行成本,按照收入支出配比原

【基金项目】 山东省高等学校科技计划项目“基于云计算的会计信息化服务平台研究”(项目编号: J16LN10)

则,计算出成本考核指标,为高校的绩效考核提供依据,正是高校财务管理有待解决的问题之一^[6]。

二、省属高校教学成本核算的理论设计

(一)省属高校教学成本核算的重要性

从高校经费的结构来看,教育拨款和科研收入是高校最主要的经费来源,此外,1983年高校开始收学杂费,1986年国家自然科学基金委员会开始设立国家自然科学基金项目,增加了科研经费收入,1996年全国高校开始收取学费,这些都增加了高校的收入。从目前来看,全国高校教育资源的绝大部分分给了部属院校,随着1999年高校大规模的扩招,省属高校生源大量增加,同期经费收入的增加主要来源于学费和住宿费的增长,但学生人数增长的同时校舍也在不断扩建,基建支出的增长速度远远快于学费。省属高校的资金需求与投入不足的矛盾日益增加,促使高校管理层开始重视成本考核,而传统的财务会计无法满足管理的需要,因此管理会计中的成本计量被提上日程,计量教学成本,并对不同专业类型的学生进行成本计量分析,使有限的资金得到有效的优化配置,是省属高校的当务之急。

(二)新政府会计制度下省属高校教学成本核算方法的确定

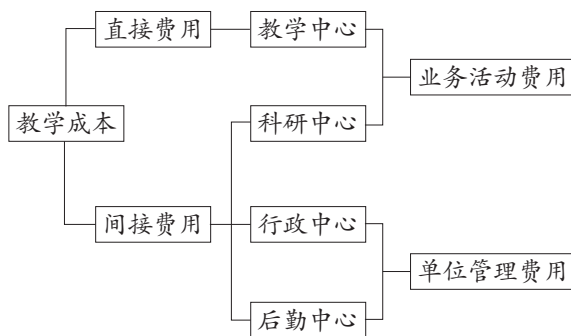
成本是归集在某一产品上的费用。对高校而言,产品就是学生,高校学生在校生活丰富多彩,本科生除了参加平时的教学活动还要参加社团活动,而研究生还要参加导师的科研活动,所以不能像生产企业那样简单地将直接费用与间接费用相加。

作业成本法源于间接费用较高的生产企业成本计算,先通过资源动因确认、计量、归集资源费用,再通过作业动因将归集的费用分摊到产品上去,即产品消耗作业,作业消耗资源。鉴于高校的间接活动较多,采用作业成本法进行成本核算是比较合理的。

新政府会计制度将费用按不同功能和用途分为业务活动费用、单位管理费用、经营费用、资产处置费用、上缴上级费用、对附属单位补助费用、所得税费用和其他费用等科目^[7]。省属高校的教学特点决定了其业务活动费用和单位管理费用占费用的绝大部分,也是教学成本考核的重点,是构建省属高校教学成本考核指标中的关键。

根据高校部门实际设置情况,把学校分为教学中心、科研中心、行政中心和后勤中心四个作业中心,将不同专业类型的学生视为不同产品。直接费用

通过教学中心汇总直接确认为教学成本;间接费用先归集到科研中心、行政中心和后勤中心这三个作业中心,再按照不同的学生性质将其分配到教学中心,教学中心则将直接支出和间接支出汇总后,统计出不同专业类型学生的教学成本。如下图所示。



教学成本作业流程图

由上图可知,业务活动费用来源于教学中心和科研中心,单位管理费用来源于行政中心和后勤中心。单位管理费用是指高校行政和后勤部门开展管理活动发生的各项费用,以及单位统一负担的离退休人员经费、工会经费、诉讼费等。

(三)省属高校教学成本核算内容的确定及分摊

1. 计入教学成本的直接费用内容的确定及分摊。业务活动费用是各院系等教学单位为开展教育活动而发生的费用,包含教育费用和科研费用。教育费用是指高校各学院开展教学活动的各项费用,包括各学院教学机构、团委、学生工作部、实习中心、实验中心等部门培养学生发生的费用。教学辅助费用是指高校开展辅助活动发生的各项费用,包括信息技术中心、图书馆、档案馆等部门发生的费用。业务活动费用属于直接教学成本,可以从高校账务系统中财务会计下的“业务活动费用——教育费用(××学院)——××项目”的账面金额获得。而高校的教学成本核算并不能完全按照《高等学校教育培养成本监审办法》执行,原因在于省属高校的成人教育占比较低,成人教育每年的费用相对于庞大的全日制学生几乎可以忽略不计,所以高校教学成本的计算主要是针对全日制在校生。

而不同学科学生的教学成本也是不同的。省属高校按照不同学位可以将学生区分为本科生和研究生,由于研究生对院系图书资料的借阅次数要明显多于本科生,而且导师对研究生往往采取的是小班教学,所以教学成本费分摊要按照不同类型学生的生均财政拨款比例作为分摊费用的依据。

本科学士按照专业又可分为文史哲类、理工管理类以及艺术类等若干类型,相对于文史哲类,理工管理类学生的实验课耗费较大,艺术类学生往往采用小班教学,甚至是教师一对一教学,其教学成本也比较高,因此以文史哲类本科生的财政生均拨款数和学费总和作为基数,其余类型的学生则按照其与文史哲类学生的比例作为费用分摊系数。

2. 计入教学成本的间接费用内容的确定及分摊。

(1) 科研中心费用。科研费用是指高校开展科研活动发生的各项费用,一般为科研管理机构和研究所发生的费用。业务活动费用中的科研费用属于间接科研成本,可以从高校账务系统的“业务活动费用——科研费用(××学院)——××项目”或“业务活动费用——科研费用(××研究中心)——××项目”的账面金额获得。省属高校的科研费用中纵向经费占绝大部分,对同级财政资金依赖性较大,国家层面的基金项目逐年增加但使用范围受限,横向经费较少,所以一般能够参与科研项目的大学生大多为研究生,本科生相对较少。对于科研费用的分配比例,硕士研究生是本科生的1.35倍,博士研究生是本科生的1.85倍;理工管理类学生的实验次数以及材料消耗数值大于文史哲类,前者与后者的比例设为1.05:1。

(2) 行政中心费用。单位管理费用中高校行政部门为开展管理活动而发生的基本支出和项目支出,可以从高校账务系统的“单位管理费用——行政管理费用(××部门)——××项目”的账面金额获得。由于行政部门开展的往往都是重复性的管理工作,与学生类型没有直接联系,所以行政中心费用按照学生人数分摊给各个专业较为合理。

(3) 后勤中心费用。单位管理费用中高校后勤部门为保障学校的日常运行而发生的费用,一般主要是水电暖费用,班车运行费用,教学行政楼房、学生公寓楼房及校园绿化的物业费,教职工、学生的医疗费用和饮食费用,可以从高校账务系统的“单位管理费用——后勤保障费用(××部门)——××项目”的账面金额获得。后勤中心费用与行政中心费用比较相近,与学生类型相关性较低,所以按学生数量分配到各个专业较为合理。

(四) 省属高校教学收入核算内容的确定

省属高校的收入包括财政拨款收入、事业收入、非同级财政拨款收入、捐赠收入、利息收入、租金收入和其他收入等。财政拨款收入是指高校从同级财政部门取得的各项财政拨款,主要包括财政教育拨

款、财政科研拨款和财政其他拨款。事业收入是高校开展教学、科研及其辅助活动取得的收入,包括科研收入以及学生的学费、住宿费、考试考务费和非学历教育取得的会议费、培训费、版面费等收入。其中的科研收入包括非同级财政拨款和横向科研收入。在省属高校收入中,财政拨款和科研经费几乎占高校收入的绝大部分,其他收入等不好明确其归属,但其占总收入的比例较小,可以忽略不计。以省属A大学为例,2017年财政拨款收入和事业收入之和占全校总收入的81%,而到2018年上升到83%左右。

按照收入支出配比原则,财政拨款收入中基本支出和专项支出中的教学专项经费以及事业收入中的教育事业发展收入,可以先按照部门分配到各个院系并直接计入各院系收入,再按照教学成本的分配方式,分配到本科生、研究生,同时按照文史哲类、理工管理类和艺术类等类别分配。财政拨款收入中的专项科研收入和事业收入中的科研事业收入按照科研经费的分配方式进行分配。非同级财政拨款收入也可以按照项目负责人的归属确定院系收入并进行归集分配。

(五) 教学成本考核指标的构建

对于各院系和科研中心教学成本的考核,首先要考虑使用绝对指标,以反映不同部门之间的客观差距以及真实的收支差异。先采用作业成本法,将教学费用作为直接费用确认为院系成本,科研费用、行政费用和后勤费用等间接经费按照学生类型分配到各院系,最终计量出教学成本,再按照收入支出配比原则,对省属高校的教学、科研收入进行分配,就可以得到各单位收支净额,并将其作为绝对指标。收支净额这一指标可以清楚地反映各部门的投入产出情况,为高校管理层进行决策提供依据。

其次,相对指标也是成本考核中必不可少的,可以将事物的相关程度和发展程度更直接明了地展现出来。为了消除各学院规模大小对收支净额的影响,将收支净额除以教学成本作为相对指标,以更准确地反映各学院的收支盈亏程度。

三、高校教学成本考核指标的构建——以省属A大学为例

为积极响应国家建设“双一流”大学的号召,某省委办公厅、省政府办公厅印发的《关于推进高等教育综合改革的意见》中提出“启动‘双一流’建设计划”。“十三五”期间,国家重点扶持6所左右省属高

校和20个左右优势学科。省属A大学管理层因此加强了对各学院的绩效考核,首次提出对各学院进行成本考核,并对各学院2018年的收支状况进行分析。鉴于从2019年1月1日起,全国已实行新政府会计制度,A大学在学习新政府会计制度的同时,已将2017年度和2018年度的财务数据按照新政府会计制度的要求重新处理,首次将作业成本法引入成本计量,并将全日制在校生按照本科、硕士、博士进行分类,再将本科学生按照不同专业分为文史哲类、理工管理类和艺术类,然后对各院系以及各类型学生的教学成本状况进行比较分析。根据收入支出配比原则,可以得到每个学院的收支净额,将其作为关键指标来衡量各院系办学状况。为便于各学院之间进行比较,将收支净额除以教学成本,计算出各学院成本考核相对指标,见表1。

学院	绝对指标	相对指标
文学院	-583	-0.09
外国语学院	-918	-0.20
历史学院	-615	-0.19
马克思主义学院	142	0.03
教育学院	-668	-0.23
数学科学学院	-526	-0.11
物理与电子科学学院	-931	-0.12
化学化工与材料学院	2764	0.38
生命科学学院	5419	0.88
地理与环境学院	-337	-0.08
信息科学与工程学院	-922	-0.18
体育学院	117	0.01
美术学院	141	0.04
音乐学院	164	0.02
传媒学院	-957	-0.22
管理科学与工程学院	-1157	-0.28
心理学院	-739	-0.25
经济学院	-458	-0.15
法学院	-327	-0.12
公共管理学院	-1302	-0.38
国际交流学院	-245	-0.17
商学院	-89	-0.02

资料来源:A省属高校2018年决算报表。

由表1中各学院的收支净额(即绝对指标)可知,指标为正的只有六个学院,马克思主义学院约为142万元,化学化工与材料学院为2764万元,生命科学学院为5419万元,美术学院为141万元,音乐学院

为164万元,体育学院为117万元。单从金额上看,成本考核绝对指标相差较大,仅从三个艺术类院系来看,音乐学院的收支净额指标优于美术学院和体育学院。但绝对指标具有一定的片面性,根据表1中各学院的成本考核相对指标,就会发现人数较少的美术学院成本考核相对指标为0.04,高于音乐学院的0.02,从考核的角度看,美术学院的成本控制三个艺术类院系中是最好的。

从表1各学院收支净额的绝对指标和相对指标来看,理工管理类院系的整体成本状况较优,其次是艺术类院系,文史哲类院系的状况不理想。经过分析可以得出影响高校成本指标的因素。首先,财政拨款收入和学费收入较高的院系其成本状况一般较好。艺术类院系的成本考核指标总体优于理工管理类院系和文史哲类院系,这是因为其学费收入较高,加之其往往有校企合作办学或中外合作办学等专业,而这部分合作办学经费的补充对主要依赖财政拨款和学费收入的省属高校来说,影响较大。理工管理类院系占财政拨款较多,自2016年某省政府增加了硕士、博士生均拨款,财政拨款的增加额中理工管理类院系占55%左右,所以理工管理类院系的整体状况较文史哲类院系好。其次,科研收入较高的院系成本状况也较好。成本考核指标较好的马克思主义学院、化学化工与材料学院、生命科学学院均入选某省“双一流”建设计划,基本都为A大学的传统优势学科,其考核指标为正的很大原因来自于省级财政对学科的支持。地理与环境学院整体成本状况相对较好,原因在于A高校的绝大部分横向科研经费都来源于该学院的环境评估专业。

本文还挑选了同时具有学士、硕士和博士学位授予权的院系计算各类型学生的成本考核相对指标,见表2。

由表2可知,研究生的成本状况优于本科生,这是因为研究生的科研能力明显高于本科生。可见,学生数量的增加,会导致高校的绝对收入增加,同时也会增加高校的相应支出,不一定有利于高校的成本考核,提升教学质量,提高学生的科研能力、实践能力,才是更切合实际的办学举措。

通过构建的A大学成本考核绝对指标和相对指标结果来看,省属高校不能仅仅简单地依靠财政拨款和学费收入,更要开源节流。

第一,打造学校品牌,争取获得更多的政府财政支持和社会资源。省属高校的影响力远不及部属院

表 2 各类型学生教学成本考核指标

学院	学生类型	相对指标	学生类型	相对指标	学生类型	相对指标
文学院	硕士	0.10	博士	0.41	文史哲类	-0.53
外国语学院	硕士	-0.02	博士	0.25	文史哲类	0.23
历史与社会发展学院	硕士	0.00	博士	0.28	文史哲类	-0.22
马克思主义学院	硕士	0.25	博士	0.60	文史哲类	-0.02
教育学院	硕士	-0.09	博士	0.17	文史哲类	-0.29
数学科学学院	硕士	0.12	博士	0.45	理工管理类	-0.13
物理与电子科学学院	硕士	0.00	博士	0.26	理工管理类	-0.20
化学化工与材料学院	硕士	0.59	博士	0.87	理工管理类	0.34
生命科学学院	硕士	1.24	博士	1.80	理工管理类	0.79
地理与环境学院	硕士	0.11	博士	0.39	理工管理类	-0.12
信息科学与工程学院	硕士	0.01	博士	0.29	理工管理类	-0.22

资料来源:A省属高校2018年决算报表。

校,要塑造品牌专业,振兴传统优势学科,提升办学质量,争创“双一流”学科,争取更多政府专项财政资金的支持,争取国家自然科学基金、社会科学基金等纵向科研收入,充分调动高校的知识 and 人才优势,提高科技成果转化,扩大产学研合作,为社会发展提供智力支持。进一步调整学校课程设置,使其更符合社会发展的需要,以吸引社会力量办学。

第二,开展预算绩效管理,优化学校内部资源配置,提高资源利用效率。省属高校应按照现行《预算法》的要求,引入预算绩效管理机制,健全和完善激励机制,按照建设目标与建设任务相结合、建设任务与资源投入相结合、资源投入与绩效考核相结合的原则,实施项目动态管理,强化内涵建设,产出标志性成果,提升学科核心竞争力,促使学校财务管理更加科学化、精细化,不断优化投入产出。

四、结论

2019年新政府会计制度的正式实施,高校采用财务会计和预算会计并存的记账模式以及权责发生制的引入,不仅使政府的资产、负债等会计信息能够更加可靠地记录和全面反映会计主体,而且为管理会计在高校的应用增添了助力。实施新政府会计制度的作用如下:

1. 为构建高校评价体系提供了依据。本文仅仅研究了省属高校的成本考核指标,通过构建两个关键指标,来衡量校内不同学院、不同类型学生之间的

成本差异,找到造成差异的原因,为学校编制预算提供依据。随着本量利分析、预算管理 etc 管理工具的应用,高校办学多样化、筹资多元化将会得到更加可靠的信息支持;成本概念的引入,为学校运营过程中教学成本、科研成本和行政、后勤等管理费用的降低带来了可行性,提供了更为经济的办学模式。

2. 为高校信息系统的升级提供了契机。随着社会经济的发展,业财融合已经是大势所趋,单纯的财务信息系统已不能满足学校的信息需求,只有财务、人事、科研、资产等职能部门实现信息共享,辅之以财务会计和预算会计的全面信息核算,才能全方位提高高校的管理水平。

3. 对会计人员的素质提出了更高要求。会计人员需从“报账型”会计向“管理型”人才转变,即从报账、记账、出报表的传统会计转化为熟练掌握新政府会计制度、税收政策、财务管理、政府相关政策以及计算机等多元知识的新型会计人才,以满足日新月异的时代发展需要。

《政府会计制度》的不断完善,为高校提供了更加全面的相关信息,省属高校应抓住这一助力,根据自身特色和发展现状,构建更加科学的管理体系,打造一条适合自己的内涵式发展道路。

主要参考文献:

- [1] 财政部. 政府会计准则——基本准则. 财政部令 第78号, 2015-10-23.
- [2] 财政部. 关于印发《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的通知. 财会[2017]25号, 2017-10-24.
- [3] 财政部. 关于印发《高等学校会计制度》的通知. 财会[2013]30号, 2013-12-30.
- [4] 应唯, 张娟, 杨海峰. 政府会计准则体系建设中的相关问题及研究视角[J]. 会计研究, 2016(6):3~6.
- [5] 王京京, 屈昊, 朱琳, 隋德才. 政府会计准则——基本准则的实施对科研事业单位财务管理的影响[J]. 农业科研经济管理, 2017(2):6~8.
- [6] 李凤芹. 预算会计体系下高校教育成本核算浅析[J]. 辽宁师专学报, 2017(19):99~101.
- [7] 刘霞玲. 运用作业成本法构建高校全成本核算体系[J]. 财会月刊, 2014(1):21~24.

作者单位: 山东师范大学财务处, 济南 250014