

# 高等教育成本核算初探

——兼论多校区办学对后勤管理模式改革的呼唤

张延萍,陈蔼瑞

(盐城工学院院办、后勤管理处,江苏盐城 224051)

**摘要:**随着我国市场经济的建立与完善,高等教育投资体制已呈现多元化趋势,国家、高校、受教育者三方分摊高等教育成本的基本格局已经初步形成。然而高校会计核算工作尚难提供相关成本数据,如何制定统一的高等教育成本核算制度和办法,是推进高等教育成本核算工作有效开展的重要前提。

**关键词:**高等教育;教育成本;成本核算

**中图分类号:**F223

**文献标识码:**A

**文章编号:**1008-5092(2008)01-0029-04

随着我国高等教育从精英教育向大众化教育的转变,高等学校的办学规模不断扩大,多校区办学已经成为普遍现象。如何优化教育资源配置、提高现有教育资源的使用效益,特别是如何整合多校区的教育资源利用高校有限的教育资源培养更多高素质的人才,是政府和高校面临的新课题。教育成本核算的目的,就是使一定量的教育资金投入的办学效益最大化,这对于国家的宏观管理和高校的决策都具有十分重大的意义。

## 一、高等教育成本概念

教育成本的概念是伴随着教育经济学的产生而出现的,随着教育经济学的不断发展变化而不断发展丰富起来的,对于教育成本不同的学者从不同的角度做了阐述,总结如下:

王耕、阎达五在《教育成本研究》(1989)一书中指出,教育成本是指教育过程中所耗费的物化劳动和活劳动的价值形式总和,是培养每一名学生所耗费的全部费用。包括两部分,一部分是有形成本,也叫直接成本,是直接用于培养学生可以用货币计量和表现的劳动耗费;另一部分是无形增加成本,即间接成本和机会成本<sup>[1]</sup>。

王善迈在《教育投入与产出研究》(1996)一书中指出,教育成本是用于培养学生所耗费的教育资源的价值,或者说是以货币形式表现的,培养

学生由社会和受教育者个人或家庭直接或间接支付的全部费用。这一概念规定了只有用于培养学生所耗费的资源才能构成教育成本,投入教育的各种资源,如果不是用于培养学生,而是用于其他目的,则不能构成教育成本<sup>[2]</sup>。

从以上学者对教育成本的阐述可以看出,教育经济学界对教育成本的说法虽然不一,但就其本质含义形成了基本相同的认识,综上所述,笔者认为,所谓教育成本其本质就是为使受教育者接受教育服务而耗费的资源价值,它既可以表现为教育资源的购买价格,也可以表现为因资源用于教育所造成的价值损失。前者称为实支成本或货币成本,后者称为机会成本或间接成本。

理清上述基本概念,是探究优化高校资源配置特别是整合多校区办学资源,提高高校的综合办学效益的重要基础。

## 二、多校区办学是高等教育成本增加的主要原因

如前所述,我国高等教育是在计划经济下发展起来的,原有后勤服务是一种行政式的保障服务,市场的特性不明显。在经济体制由计划经济向市场经济的转型过程中,高校后勤服务的市场特性不断地显露出来。具有多校区办学的后勤服务管理赋予了新的特性,尤其表现在新校区。究

收稿日期:2007-08-06

作者简介:张延萍(1967-),女,江苏盐城人,盐城工学院助理会计师,硕士,研究方向:经济管理。

其原因,一是不少高校新校区建在远离中心城市地带,周边人文环境、社区建设、服务设施等几乎是空白,需要相当一段时间的调整和建设才能成熟。这就要求学校后勤开展许多新的服务内容,来满足师生员工的各方面需要。二是新校区面积大、现代化的设施设备广泛应用,对新校区后勤服务的管理水平、员工素质提出了更高要求。三是为解决新校区建设资金部分不足,许多高校在新校区建设中,对后勤设施设备的投入一般采用多元投融资办法。部分开发商也取得了对服务项目的经营管理权,使得后勤服务出现了多头管理的格局<sup>[3]</sup>。

调研表明,多校区办学模式下的后勤服务面临着诸多困惑:一是管理范围分散,头绪太多。高校后勤管理中原本就存在着集中与分散的矛盾,多校区办学更加激化了这种矛盾。我国传统的后勤管理通常是集权式,然而面对规模庞大、校区分散的新形势,集权式管理无法通行;而管理力度过于分散,也会使后勤管理变得权力多中心化,给集中管理、统一协调带来较大的麻烦。二是交通与通信成本增多。由于各个校区地理位置的因素,给后勤服务及管理员工在各校区之间的活动带来了很大的不便,员工的往返十分不利,既浪费了时间和精力,同时也增加了各个校区之间交通、通信等联络的成本。三是后勤社会化带来危机感。新建校区后勤服务在运行机制、服务形式等方面或多或少有了变化。后勤实体与学校行政事业体制进一步分离,新建校区的后勤服务项目由原来行政垂直管理模式彻底转变为有偿服务的甲乙双方契约关系。逐步开放后勤服务市场,引入竞争机制,直接关系到后勤实体的发展和生存。四是构建和谐、维护稳定难度大、因素多。校区的增多,校内人数不断增加,各方面需求与矛盾大量涌现。各高校对多校区的后勤管理缺少统一的科学认识,虽然后勤服务的规范、价格标准、监督评估指标可借鉴社会行业标准,但一段时期内政府仍将对高校的后服务市场进行干预调控。高校后勤目前还必须姓“教”,社会行业标准在高校后勤市场中仍有许多方面必须调整<sup>[4]</sup>。

### 三、高等教育成本核算的必要性

1、高等教育成本核算是高校管理体制改革的加速自身发展的需要

在长期的计划经济体制下,高等教育由国家

举办,高等学校只是国家教育行政主管部门的附属物,高校财务只是“报账”、“记账”,把“拨入经费”转为“经费支出”;而且当时人们认为高校是非营利的组织,高等教育是“公共产品”,因此高等学校只讲社会效益;导致管理成本偏高,教育资源配置不合理,造成教育资源严重浪费,高等学校办学效益低下。随着我国社会主义市场经济体制的建立和完善,高等教育体制改革的不断深入,市场经济在高等教育发展进程中表现出的主导作用越来越强劲,高校要想生存并发展壮大就必须既要注重社会效益,又要注重经济效益,因此,高校只有走成本核算和成本管理之路,才能在社会变革中既适应社会发展,又促进高等教育自身的健康发展<sup>[5]</sup>。

2、高等教育成本核算是国家制定拨款和确定学费标准的需要

高等教育成本的核算是国家制定财政拨款需要。随着近年来国家对教育事业单位体制的改革,“缴费上学”已为公众所接受,但是如何科学地制定拨款定额,却没有精确的计算办法,只是根据以往的经验确定。因此,只有各高校进行教育成本核算,计算出学生的生均教育成本,财政部门在制定拨款定额标准时才能真正做到心中有数。

高等教育成本核算是我国高校制定学费标准的需要。从1994年国务院发布的《中国教育改革和发展纲要的实施意见》、1996年原国家教委、国家计委、财政部《高等学校收费管理暂行办法》和1998年颁布的《中华人民共和国高等教育法》规定来看,生均教育成本是国家和高校收取学费的重要依据,因此,就必须要对教育成本进行核算。

3、高等教育成本核算是保障投资者和消费者知情权的需要

随着教育体制的改革,教育投资呈现出多元化的情况下,投资者即办学出资人、银行及其他社会出资者,从经济学角度来讲,投资者对“合理回报”的寻利性必然要求高校对成本和盈余进行确认和核算,这样他们才能做出是否继续出资、捐资的决策。另外,随着高等教育市场化的深入,学生缴费上学已经普遍实行,学生和家長已成为教育服务的购买者,对教育服务的价格确定依据——教育成本自然非常关心。因而只有实行教育成本核算,才能保障上述投资者的基本知情权。

4、高等教育成本核算是合理配置多校区办学资源提高资源配置效率的需要

多校区办学开拓了新的教育发展空间,增强了高校的竞争优势,但容易出现办学资源配置不合理、效益降低的现象,从而制约高校的发展。加强高等教育成本核算,能够优化办学资源的配置结构,提高办学资源的配置效率。具体来说,一是可以减少资源配置的规模性浪费。规模经济理论和范围经济理论都表明,多校区普通高校办学资源不足和规模过大,都会导致效益降低。二是可以减少资源配置的闲置性浪费,实现图书资料等物力资源共享。避免公用设备如计算机、数码照相机和摄像机等重复购置。三是可以提高办学资源的投入产出比率。办学能力的实现来源于办学资源,取决于资源投入、产出率。资源投入产出的过程是动态的、变化的和相对的,不同的资源投入及不同的资源产出差异,从而体现不同的办学能力,如建设“数字化校园”,它不受多校区空间上的限制和时间上的影响,能有效地加快办公自动化、教育信息化、校园网络化、资源数字化的建设,能有效弥补多校区办学所带来的不足。

#### 四、高等教育成本核算的基本程序和方法

对高等教育成本的核算不仅需要理论上的探讨,还必须能够进行详细的测算。根据目前我国高等教育成本的内涵,笔者对其核算的程序和方法进行初步探讨。

##### 1、确定教育成本核算对象

成本核算对象,是指计算教育产品成本过程中,教育费用归集分配后的承担者。划分成本核算对象有利于高等教育成本的归集和分配,以便于准确地计算各级各类的教育成本,以便于按照每一个成本计算对象分别设置教育成本明细账来归集各个对象所承担的教育费用,计算出各个对象的总成本和单位成本。所以,成本核算对象的确定是进行成本核算工作的前提之一<sup>[6]</sup>。

##### 2、确定教育成本会计期间

教育成本会计期间指核算、报告教育成本的周期。我国高校会计制度把公历年度作为会计年度,但是高等学校培养人才有自己的规律,有一定的培养期,一般培养学生是按照学年安排计划,即本年度9月1日至下一年度8月31日,如果可以把学校向学生提供一学年的教育服务作为学校的产品的话,那么,笔者认为一学年就可以作为学校进行成本核算的周期。

#### 3、成本项目的设置

教育成本项目是指构成教育成本的费用类别,在核算教育成本时设置教育成本项目,目的是提供便于教育成本分析和控制的信息,合理调配教育资源,有利于提高教育资源的使用效率。笔者以为高校教育成本项目可设置以下五个:(1)工资费用:工资是教育成本项目中最主要的项目,是指学校支付给教师和为教学服务的行政单位、业务单位职工的工资费用。(2)公务费:学校用于教学和管理方面的日常支出。(3)业务费:高校为完成教学业务所支出的消耗性费用和用于教学而购置的材料物资的费用。(4)修缮费:学校用于教学的房屋、建筑物等固定资产在使用一定时期后,对它的主要部分进行维护和修理所产生的支出费用。(5)折旧费:学校用于教学或与教学有关的固定资产耗费的<sup>[7]</sup>。

#### 4、会计科目的设置

高等教育要实施教育成本核算,必须对现行的会计核算体系进行一系列的改革。笔者认为要根据权责发生制的原则设置教育成本核算会计科目,对于会计科目的设置可遵循符合高校当前发生的经济行为内容为原则,增设有关成本费用方面的会计科目,以便于对发生的业务内容进行归集分配。以下对几个主要的会计科目进行设置和说明。(1)“教育成本”科目:主要用于核算高校施教过程中发生的与学生培养有关的各项费用。(2)“科研成本”科目:主要用于核算高校从事科学研究过程中发生的费用支出。(3)“管理费用”科目:主要用于核算高校校级行政管理部门完成学校行政管理任务所发生的各项行政管理费用以及日常性的开支、低值易耗品等。(4)“财务费用”科目:主要用于核算高校因筹措资金而发生的费用。(5)“教学管理费用”科目:用于核算各系(部)为组织和管理本部门教学活动发生的各项费用。(6)“教学辅助费用”科目:该科目用于核算高校基础部、社科部、体育部、图书馆、计算中心、网络中心、测试中心、电教中心等教学、科研辅助部门发生的各类费用。(7)“累计折旧”科目:是用于核算教学楼、办公楼、大型机器、实验设备等固定资产的折旧额。(8)“待摊费用”科目:用于核算本期已经支出,但应由本期和以后各期共同负担的各项费用。如固定资产大修理支出、预付的水电费、预付的保险费等。(9)“预提费用”科目:用于核算应该由本期负担,但在以后期间才

能实际支付的费用。

#### 5、记录、归集、分配各项教育费用

(1)将全部费用分为教学费用和非教学费用。凡是与教学有关的费用都应记入有关的教育成本科目;凡是与教学无关的费用都不应计入教育成本科目。(2)将教育费用分为本期费用和非本期费用。对于虽然在本期支出但效益体现在以后几个学年的费用,应通过“待摊费用”或“长期待摊费用”科目进行摊销;对于本期虽未支付但应由本期负担的费用,应通过“预提费用”及时记入本期成本。(3)将本期教学费用分为直接教学费用和公共教学费用。直接教学费用直接记入教育成本核算科目和成本计算单;公共教学费用先归集于教学单位、教学辅助单位、行政管理部门,记入公共费用科目,再采取合理的方式进行分配。在确定成本核算对象和成本核算期、设置成本项目和成本核算科目基础上,就可以将高校一个学年发生的各项费用按成本核算的要求进行记录、归集和分配。

#### 6、计算教育成本

通过费用归集和分配,最后将由本期教育成本负担的支出,归集到教育成本科目,得到学生培养费用的年总成本。将总成本除以本年度接受教育的学生总人数,就得出一个学生接受学校教育服务的年平均成本。根据这个数据,可以衡量

学校办学、管理水平高低,可以以此作为制定学费标准的参考依据。

#### 7、编制教育成本报表

教育成本报表是教育成本核算的载体,是使用者获取教育成本信息的主要渠道。因此,教育成本核算的最后一个步骤就是根据教育成本账簿记录和教育成本计算单编制教育成本报表。根据教育成本信息使用者的需要,高校教育成本报表可以设置院系教育成本报表、学校教育总成本报表。高校编制教育成本报表,有利于国家掌握高校经费的支出情况,便于节约经费,提高使用效益,也便于宏观上安排财政资金;有利于高校领导和各类高校管理部门了解高校教育成本高低,便于同层次高校之间作横向比较,也便于高校本身作纵向的对比分析,与历史先进水平进行比较,了解教育成本的变动情况。

综上所述,实施高等教育成本核算,可实现高校自身利益和社会利益的同步发展,利国利民。尽管教育成本核算是一个交叉性的集合,一个多功能的整体,一项复杂的系统工程,特别是针对多校区办学的现状实施教育成本核算更具有挑战性、创造性、开拓性。只要广大高等教育工作者和决策者不断更新教育观念,树立忧患和竞争意识,高等教育全面实施教育成本核算必将会成为现实,且一定会给高等教育发展带来巨大的变化。

#### 参考文献:

- [1] 阎达五,王耕.教育成本研究[M]//高等学校的管理改革与效益(上册).北京:北京出版社,1989:121-122.
- [2] 王善迈.教育投入与产出研究[M].石家庄:河北教育出版社,1996:168.
- [3] 王建刚,周显.高校教育成本核算的基本前提、对象和原则[J].理工高教研究,2006,25(5):54-56.
- [4] 汪名友.高等教育成本核算的若干问题[J].理工高教研究,2006,25(4):98-99.
- [5] 韩政荣.试论高等院校教育成本的核算[J].山西煤炭管理干部学院学报,2005(3):37-38.
- [6] 马佩华.对高校教育成本核算的认识与探讨[J].河北经贸大学学报:综合版,2003(3):112-113.

## On Cost Calculation of Higher Education

ZHANG Yan-ping, CHEN Ai-rui

(Logistic Division of Yancheng Institute of Technology, Jiangsu Yancheng 224003, China)

**Abstract:** With the establishment and improvement of market economy, the investment system of higher education has been diversified, and the basic pattern that the country, the university, and the educated share the overall cost has been initially formed. However, it is still hard to provide the relevant statistical data on cost. How to establish a unified system and method is a critical prerequisite for the development of cost calculation of higher education.

**Keywords:** higher education; cost of education; cost calculation

(责任编辑:李军;校对:丁小玲,沈爱琴)