

高校教育成本核算体系构建研究

摘 要

随着高校所处的经济环境的变化,国家财政以及教育管理部门需要根据高校提供的教育成本核算信息,确定拨款的数额和收费的依据。高校为了在激烈的竞争环境中不断发展壮大,需要了解自身的财务状况和教育成本,以便进行正确决策和有效管理。此外,高校的受教育者及其家庭也需要通过高校教育成本的信息进行教育投资决策。但是由于教育服务活动比较复杂,高校教育事业活动与非相关活动的关系尚未完全理顺,以及选择较好的方法处理收付实现制与权责发生制之间的矛盾存在一定困难等原因,因此到目前为止高校尚未进行教育成本核算。

本文认为非营利组织编制财务报告的目标是进行教育成本核算的理论基础,高校内部环境的改善是教育成本核算的现实基础,因此高校教育成本核算具有一定可行性。

通过对国内外教育成本含义研究的分析,本文提出了教育成本的含义。在协调性、相关性、成本效益性和公正性原则的指导下,本文重点研究了高校教育成本核算体系的构建问题。高校教育成本核算方法的路径选择上充分考虑了协调性原则,采取了双轨制会计核算方法。确定了成本的核算对象和以学期层次为基础的多层次成本计算期。在高校教育成本核算的过程中,采取了不同于传统制造成本法中对制造费用的归集与分配的方法,对公共费用进行了比较合理的分配。最终核算出高校总教育成本与生均教

育成本，并以教育成本报表和教育结余报表的形式加以披露。

笔者通过阅读大量相关文献，比较各种研究成果，分析比较教育成本与企业产品成本的特点与关系，并结合教学活动的实践经验，构建了高校教育成本核算体系。为解决政府、高校以及受教育者及其家庭当前急需高校教育成本核算的现实问题提供了一种思路。

关键词：高校教育成本，成本核算，非营利组织，权责发生制

THE RESEARCH ON CALCULATION SYSTEM CONSTRUCTION OF EDUCATIONAL COST IN UNIVERSITY

ABSTRACT

With the variation of economic environments of the universities, the departments of national public finance and educational management need to determine the quantity of appropriation and the basis of charge according to the information of educational cost provided by university. In order to develop strongly in the intense competition environments, universities need to find out the financial position and educational cost of themselves to carry out correct decisions and effective managements. In addition, students and their families also need to carry out educational investment decision according to the information of educational cost of university. Because the activities of education service are more complicate, the relationship between the educational utility activities and irrelative activities of university hasn't been rationalized, there are some difficulties in selecting better methods to deal with the contradictions between cash basis and accrual basis, the university hasn't conduct calculation of educational cost so far.

The thesis considers that the objective of non-profit organizations' financial statements is theoretical basis of carrying out educational cost

calculation. The improvements of internal environments in university are the real basis. Therefore, it's feasible to conduct the educational cost calculation.

Through the analysis of internal and external research on implication of educational cost, the thesis brings forward the implication of educational cost. Guided by the principle of coordination, relativity, cost-benefit and justice, the thesis puts emphasis on researching construction of educational cost calculation system of university. The thesis adopts the accounting calculation method of double-basis system. The thesis thinks over fully the principle of coordination as it chooses the route on calculation method of educational cost of university. The thesis defines the objects of cost calculation and more layers period of cost calculation based on semester layer. During the calculation of educational cost of university, the thesis takes the method different from the traditional method on accumulation and allocation of manufacturing expense in manufacturing cost calculation-method. The thesis carries on a more reasonable allocation. At last, the thesis calculates out the total educational cost of university and average-student educational cost of university. The thesis discloses the information in the form of educational cost and educational surplus statements.

The author constructs the system of educational cost calculation of university through reading a great deal of relative documents, comparing all kinds of research achievements, analyzing and comparing the characteristics and relation of educational cost with the ones of product cost of enterprise, combining the practice experience in teaching activities. The thesis provides a

train thought for the real problems that the govenment, university people-receiving-education and their families need educational cost calculation of university urgently.

KEY WORDS: educational cost of university, cost calculation, non-profit organization, accrual basis

声 明

本人郑重声明：所呈交的学位论文，是本人在指导教师的指导下，独立进行研究所取得的成果。除文中已经注明引用的内容外，本论文不包含其他个人或集体已经发表或撰写过的科研成果。对本文的研究做出重要贡献的个人和集体，均已在文中以明确方式标明。本声明的法律责任由本人承担。

论文作者签名： 常京萍 日期： 2007.5.8

关于学位论文使用权的说明

本人完全了解太原理工大学有关保管、使用学位论文的规定，其中包括：①学校有权保管、并向有关部门送交学位论文的原件与复印件；②学校可以采用影印、缩印或其它复制手段复制并保存学位论文；③学校可允许学位论文被查阅或借阅；④学校可以学术交流为目的，复制赠送和交换学位论文；⑤学校可以公布学位论文的全部或部分内容（保密学位论文在解密后遵守此规定）。

签 名： 常京萍 日期： 2007.5.8

导师签名： 李 玲 日期： 2007.5.8

第一章 绪论

1.1 立论依据

1.1.1 选题依据和立论背景

高校教育成本核算体系构建研究的立论依据主要有两个方面。一方面是理论依据。首先是高校教育成本分担理论。根据 D. B. 约翰斯通的观点, 由于高等教育具有准公共产品的性质, 因此受教育者及其家庭与政府应该共同负担教育成本。这为高校实行收费制改革提供了理论依据, 同时也将高校教育成本核算提到了议事日程。其次是非营利组织编制财务报告的目标理论。美国财务会计准则委员会 (FASB) 的概念公告第 4 号《非营利组织进行财务报告的目的》在其概述部分中说: “根据本委员会自己的研究, 本委员会相信, 由政府主办的各会计主体 (例如医院、大学或公用事业), 其对外通用财务报告的目的应当跟其他从事类似活动的非营利组织相似。” 美国政府会计准则委员会 (GASB) 认为, 在经营管理责任性目标上, 政府财务报告 (这里的“政府”包括学校等非营利组织) 比企业财务报告更重要, 因而它是政府财务报告的首要目标。财务报告应提供有助于使用者评价服务业绩、成本和效果的信息^[1]。另一方面是现实依据。首先, 高校收费制改革迫切要求核算教育成本。1999 年开始实施的《中华人民共和国高等教育法》明确规定, 大学要依据生均教育成本, 同时参考学生家庭的承受能力, 适当收取一定比例的学费。因此, 确定生均教育成本成为了实施收费制改革的关键。只有建立了高校教育成本核算体系才能解决这一问题。其次, 高校实施的预算会计不能满足各方面信息的需求。预算会计主要是反映预算资金的拨付与使用, 并不进行教育成本核算。因此, 政府难以确定财政负担的资金量, 受教育者无法判断收费的合理性, 高校也难以利用成本核算信息加强内部管理。这一系列的问题都需要通过改革目前高校的会计核算体制得以解决。

1.1.2 研究目的和意义

中国从 1997 年开始全面实行收费制, 实践上便已经遵循了高校教育成本分担理论。随着高校所处的经济环境发生了变化, 国家财政以及教育管理部门需要根据高校提供的

教育成本核算信息,确定拨款的数额和收费的依据。高校为了在日益激烈的竞争环境中不断发展壮大,需要了解自身的财务状况和教育成本,以便做出正确的决策。此外,高校的受教育者及其家庭也需要通过高校教育成本的信息进行教育投资决策。

由此可见,高校教育成本的核算受到了政府、高校、受教育者及其家庭、以及其他投资者等各方面的关注。但是由于我国在高校的会计核算上,一直遵循非营利组织采用收付实现制的核算基础的原则,主要核算高校收到的国家拨付的财政资金和财政资金的使用情况。根据我国现行的《事业单位会计准则》、《高等学校会计制度》、《高等学校财务制度》的规定,高校会计核算除经营性收支业务外,一般采用收付实现制。高校现行的带有很强的预算会计核算倾向的体制,不能提供相关的信息。有必要对现行的高校会计核算体系进行改革。因此本选题的目的是构建高校教育成本核算体系,以满足政府确定拨款额度和制定收费标准、高校加强管理、受教育者及其家庭确定其学费负担的合理性、其他利害关系人的需要。

1.2 国内外研究现状

1.2.1 国外研究的现状

近年来,许多国家和政府都把发展和振兴教育作为迎接 21 世纪的基本国策和首要任务,不断地加大教育投入,并把高等教育列为发展和投资的重点。发达国家的教育投资水平自 90 年代以来呈上升趋势。近 20 年来,美联邦政府每年均把高等教育的预算放在首要地位,高校经费占全国国民生产总值的比例一直持续在 2.5%以上。这是美国公立高校办学经费的重要来源之一。以其四年制公立大学为例,每年的政府教育拨款占高校总经费的 39%,政府各部门所设立的科研等项目经费占 13%(这些项目经费私立大学也可获得),学费收入 22%,捐资收入 5%,其他收入 21%。与我国的经费构成在结构上相同,只是我国的前两部分的经费来源高达 81.1%。由此可见,我国已经开始依据教育成本分担理论建立高校教育经费的结构框架。

在会计核算方面,美国著名会计学家 E. John Larsen 在其名著《Modern Advanced Accounting》(Seventh Edition)中,对非营利组织的特点进行了精辟的概括。其中指出,非营利组织与企业有两个相似的特点:“其一,都进行成本耗费的计量。其二,都使用应计基础(即权责发生制)。”^[2]所以,作为非营利组织的高校具有非营利组织

的一般特点,其使用权责发生制作为会计基础有相应的理论依据和国际惯例。美国财务会计准则委员会曾在“非企业组织财务报告的目标”中,列示了非营利组织财务报告的七项目标。可以看出,美国两个会计专业组织都将提供运营业绩信息作为非营利组织财务报告的重要目标, GASB 还明确提出要提供成本的信息。

关于教育成本,则是西方经济学家试图把经济学中的成本应用到教育方面的产物,是随着教育经济学研究的深入发展而提出来的。西方对教育成本的研究大致始于 20 世纪 60 年代,研究大多集中在西方经济学意义上的国家教育成本、家庭教育成本和高校教育成本的成本测算模型和成本分析方法;并进行成本效果分析、成本收益分析、成本效用分析、成本可行性分析等。美国教育经济学家约翰·斯通把高等教育成本分为三部分:教学成本、学生的生活成本和学生的机会成本^[3]。舒尔茨首次在《教育的经济价值》(1963)中提出了“教育全部要素成本”的概念。科恩(Cohn)在《教育经济学》(1979)中提出,教育成本可分两大类:直接成本和间接成本。直接成本主要是学校提供教育服务的成本,但也有一部分是学生因上学而发生的支出;间接成本主要有学生上学放弃的收入,学校享受的税款减免,用于教育的建筑物、土地等资产损失的收入(利息或租金)。以上研究有共同特点,即强调教育成本研究的经济学属性。

1.2.2 国内研究的现状

我国的高等教育在收费制改革施行之前,全部由国家负担,由于高校管理体制高度集权,高校只是按照国家的计划安排各项工作,并不承担筹集资金的任务,不存在复杂的财务管理活动,仅通过预算资金收支的核算向政府提供信息,因此预算会计可以满足当时的环境需要。从高校内部到外部,都没有提供教育成本信息的要求。

从 1997 年高校全面实行收费制以来,国家的拨款额度和高校的收费标准成为了社会各界普遍关注的焦点。另外,高校已经走出了一切依靠政府的历史,国家在赋予其自我管理权利的同时,高校也担负起维持学校正常运转,提高管理水平,提高资金使用效率,降低教育成本的众多责任。原有的收付实现制的核算原则基础的事业单位会计核算,已经远远不能满足各方需要。

我国的理论界与实践领域已经开始对教育成本问题作了研究,研究的领域主要集中在以下几个方面。

1. 教育成本界定方面的研究

我国在引进国外的站在经济学立场上确定的教育成本的基础之上,作了更具体的研

究。目的是为高校教育成本的核算提供一个会计核算角度的概念。直接用货币支出的成本,称为财务成本;间接发生的成本,称为机会成本。按计量主体的不同,财务成本分为学校成本和个人成本,机会成本分为公共机会成本和个人机会成本。

学校成本是以学校作为计量主体计算出的学校提供教育服务的成本;个人成本是以个人(家庭)作为计量主体计算出的个人接受教育服务的成本。公共资金用于教育而损失的收益,房屋、建筑、土地等资本资产的租金,非资本投入的资金收益(利息、投资收益)等称为公共机会成本;个人因上学而放弃的收入,个人投入的资金所损失的收益(利息、投资收益)等称为个人机会成本。我们进行的高等教育成本核算时应选择的立场为高校,而且是财务成本。

2. 高校教育成本的取得路径选择

应该以什么样的方式得到高校教育成本的信息?第一种是统计方法。一种是原始凭证法,实践中北大高等教育研究所及清华大学财务处曾根据原始凭证按照功能分类,对高校教育成本进行过核算,事实证明工作量过大,难以推广。会计调整法认为对现行会计制度不宜进行大的改革,只需微调。事实上如果要对收付实现制下的支出会计数据进一步细化核算以计算出财务成本,就必须添设权责发生制为基础的费用类和成本类账户进行成本数据的归集和分配,这样一来,工作量也不会小。再者,这种路径的目标具有单一性,只能定期计算财务成本,进一步提供管理成本信息方面则明显不足。最后一种方法是会计核算方法,即彻底变革现行高校核算制度适应成本核算要求。

这几种方法的选择十分重要,它决定了核算体系以及会计科目。但是还要考虑我国目前高校的经费来源绝大部分还是政府拨款,无视政府这一重要的信息需求者,高校提供的信息将不全面。

3. 有关收付实现制弊端的研究

高校现行的收付实现制核算原则弊端研究得非常充分,这主要是由于我国的企业采取权责发生制原则核算,很容易与收付实现制进行比较得出结论。其弊端主要体现在以下几个方面:固定资产账面价值背离实际价值;未揭示和披露隐性债权和债务;银行借款利息的核算导致会计信息失真;不能准确核算高等教育培养成本;基建财务和学校事业财务分别核算的缺陷等等。

4. 有关高校教育成本核算的研究

高校教育成本的核算涉及到会计假设、核算对象与成本计算期、成本核算项目的设

置、会计科目的设置以及成本核算程序。其中会计假设、核算对象与成本计算期大多数研究者观点一致。下面主要就比较有争议的几个方面作一介绍。

在成本核算方法方面，完全成本法观点的提出主要由于 1999 年开始实施的《中华人民共和国高等教育法》明确规定，大学要依据生均教育成本，同时参考学生家庭的承受能力，适当收取一定比例的学费。将培养学生所发生的所有相关费用汇集，主要出于提供收费标准的目的是进行成本核算。笔者认为，建立成本核算体系的作用不仅仅是为收费标准的确定服务，还应考虑到高校内部管理、横向比较等方面的需要。采用完全成本法不利于成本考核与分析。

在核算范围的研究方面，除了由于完全成本法的原因造成的成本范围的影响外。主要是关于哪些费用不应计入教育成本，有不同的观点。不应计入教育成本的研究中，达成共识的有：离退休人员的各类支出；实行独立核算的、以营利为目的的校办企业和与教学无关的学校附属机构的支出；当期增加的固定资产的设备购置费和大修理费；与培养学生无关的其他支出。争议比较大的项目主要集中在科研支出。

在高校教育成本核算项目设置的研究方面，由于大部分研究者都依据完全成本法进行成本计算，成本项目的设置既包括了直接成本、间接成本，又包括了校部行政管理部门的费用。《高等学校财务制度》中规定，高校教育成本主要由学校教学和管理支出的公务费、业务费、在编教职工人员经费、离退休人员经费、职工福利费等、正常办学费用以及设备购置、基本建设等一次性费用。大部分研究者在此基础上，加以调整摒弃。

在高校教育成本核算的会计科目设置方面，大部分研究者对于高校教育成本核算，只就理论上提出一些权责发生制的原则，简单地提及一些科目，或者对于如何与现行事业单位会计相衔接提出一些科目。不同的科目是以不同的原则为指导而设置的。由此可见，首先确定高校教育成本的取得路径，关系到整个会计核算的体系构建。

1.3 研究内容

本文由七个部分组成，系统论述了高校教育成本核算体系的构建。

第一部分为绪论，主要论述了选题依据和立论背景、研究目的和意义、国内外研究现状、研究内容、研究方法以及本论文研究的重点、难点以及特色。

第二部分为高校教育成本核算的必要性与可行性。这部分主要从政府、高校、受教

育者及其家庭的角度论述了高校教育成本核算的迫切性,分析了高校教育成本核算的理论与现实基础,提出了问题。

第三部分为高校教育成本的内涵。主要论述了高校教育成本的内涵、高校教育成本与高校教育期间费用的内容以及高校教育成本的特点。为教育成本的核算提供理论基础。

第四部分为高校教育成本核算体系构建的原则。这部分内容是整个体系构建的指导思想,起着承前启后的作用。

第五部分为高校教育成本的核算。这部分内容为本文的核心部分,首先论述了高校教育成本核算方法的路径选择;其次论述了核算对象和成本计算期的确定;再次论述了高校教育成本核算的会计科目设置;最后重点论述了高校教育成本的核算程序。

第六部分为高校教育期间费用与教育结余的核算。这部分是高校教育成本核算体系构建的有机组成部分。

第七部分为高校教育成本信息的披露。这部分主要是在前面论述的基础之上,提出了教育成本报表和教育结余报表的披露问题,属于整个体系构建的信息输出环节。

1.4 研究方法

科学的研究方法对科学研究至关重要。本课题的研究方法归纳起来主要有以下几个方面:

1、比较法。在本课题的研究过程中广泛使用了比较法。在教育成本的界定方面,对于不同的研究者提出的观点进行比较分析,同时结合高等教育成本的特点,对高校教育成本做出了科学合理的界定。在成本核算方面,将企业与高校之间进行比较。由于企业与高校属于不同的组织形式,其成本核算既有相同之处,又有差别。因此在构建高校教育成本核算体系的过程中,既要借鉴企业成本核算的研究成果,同时也要考虑高校成本核算对象的特殊性,对企业成本核算方法加以修正。

2、文献法。通过阅读大量有关教育成本的文献,了解了国内外的研究现状,进一步总结目前研究的热点与难点,对不同的观点加以分析,确立本课题的研究重点,使本课题研究具有较高的起点,为解决高校教育成本核算问题提供具有学术价值和现实意义的思路。

3、实践法。任何理论都需要与实践结合，这样才能提出有价值的研究成果。对于高校的管理现状，以及高校的教学运转流程有了深入的认识，才能构建具有指导实践作用的成本核算体系。笔者在高校任教多年，对高校目前的教学管理方式有比较深入的了解，这为研究本课题打下了坚实的实践基础。

1.5 本论文研究的重点、难点以及特色

1.5.1 研究重点和难点

本论文的研究重点是高校教育成本的核算。在研究的过程中，依据非营利组织编制财务报告的目标，在教育成本分担理论的指导下，利用营利组织成本核算的比较成熟的理论与方法，同时结合教育服务的特点，构建了高校教育成本核算体系。

本论文的研究难点主要有：教育成本与高校教育成本概念的逻辑关系；高校组织的任务与高校教育成本、高校教育期间费用的关系；高校教育成本核算的路径选择问题；成本核算过程中公共费用的分配合理性问题。

1.5.2 研究特色

本文的研究特色主要有：通过分析高校的组织任务，推理界定高校教育成本与高校教育期间费用的内容；确定了结构较合理的高校教育成本的成本项目；成本核算过程中，打破了企业制造成本法核算中对制造费用分配的简单做法，通过改进核算程序，提高了公共费用分配的准确性与合理性。

第二章 高校教育成本核算的必要性与可行性

2.1 高校教育成本核算的必要性

2.1.1 高校教育成本信息是政府制定科学合理的拨款标准的重要依据

我国从1987年开始对高等教育推行收费改革,到1997年中国高校已经全部实行教育收费。但是高校的主要资金来源仍然是财政拨款,财政资金数额的确定要以合理与有效为标准。为了进一步提高拨款的合理性和使用效率,20世纪90年代末,我国高等教育财政对经费分配方式进行了重要改革,高等教育经费的确定方式由原来的“基数加发展”改为“综合定额加专项补助”。“基数加发展”的高等教育经费分配方式是以过去的支出结果为依据,而不是以合理的成本分析为基础,缺乏透明的公平竞争机制,不能有效地促进资金节约,与市场经济的原则不相适应。

现行的中央与地方政府教育部门对高校的拨款过程中,对教育事业费采用“综合定额加专项补助”方式,综合定额基本上是按照在校生数和生均培养成本确定,专项补助则是依据学校特殊需要,经学校申请,主管教育部门批准确定。新的分配方式,使高等教育的资源配置在“透明性”和“公平性”方面较过去有了较大进步,顺应了社会主义市场经济的客观要求。但是这种拨款制度中,在校学生数量十分客观,生均培养成本的确定成为了关系到拨款数额整体客观合理的关键。实际操作的过程中,生均培养成本是以往年的决算数为依据,决算数到底是否合理,缺乏可以参照的评价标准。之所以得不到合理准确的生均成本数据,是因为目前我国高校没有一套完备的高等教育成本核算体系。因此目前高校的财务核算严重制约了高等教育财政拨款制度的改革。

2.1.2 高校教育成本信息是政府制定学费标准的依据

根据公共产品理论,依照社会产品消费时是否具有排他性和竞争性的标准,可将全社会产品分成两大类:一是私人产品,二是公共产品。私人产品是指在消费过程中具有竞争性和排斥性的产品。从消费方面来看,私人产品不存在市场缺陷,如果产品在生产方面符合完全竞争的假设条件,市场提供将使得这种产品的生产和消费处在理想的水平上。公共产品是指在消费过程中具有非竞争性和非排斥性的产品。增加消费者对公共产品的消费不会导致其他消费者对同一消费品的减损,也不会影响整个社会的利益。当产

品或服务在消费上具有非竞争性和非排斥性时。消费者不愿意去购买,所以公共产品无法由市场提供,只能以公共提供的方式进行消费。

把产品分为公共产品与私人产品是从产品消费的受益范围以及消费者之间的利益关系这一角度来划分的,这两种产品构成了全部社会产品的两极。在现实生活中,产品的性质并非像理论描述那样泾渭分明,一些产品可能处在两极之间,它们在一定程度上兼有公共产品和私人产品的性质,通常称之为准公共产品。就高等教育而言,它并不是纯粹意义上的私人产品,因为它的利益并不是由受教育者所独享的;它也不是纯粹意义上的公共产品,因为它并不满足萨缪尔森(Samuelson)所指的纯粹意义上的公共产品所具有的两个基本特征:非占有性、非排他性。高等教育是介于私人产品和公共产品之间的一种准公共产品,它兼有公共产品和私人产品的属性。其公共产品的属性体现在高等教育具有外部效益。一个人受教育,其他人和全社会都可受益。这种利益为社会共同享受,不能在个人间划分,也不能把一些人排除在外。因此高等教育的费用应由政府承担一部分。其私人产品的属性体现在高等教育在消费上具有排他性。高等教育属于非义务教育,是一种选择性教育,并非高等教育适龄人口都能享受这种教育。其消费上的排他性是有条件的、相对的,如果在教育机会有限的条件下,一个人受教育将会排除另一个人受教育的机会。由于高等教育的成本较高,就我国目前的经济发展水平,政府还不能对所有适龄人口无偿提供,故产生了排他性,这种消费上的排他性在供给上表现为收取学费。美国纽约州立大学总校前校长、世界著名的比较高等教育财政专家布鲁斯·约翰斯通(D. Bruce Johnstone)出版了《高等教育的成本分担:英国、联邦德国、法国、瑞典和美国的学生财政资助》一书,正式提出了成本分担理论,即应由纳税人、学生、学生家长和社会人士(捐赠)共同分担高等教育的成本^[4]。此后成本分担论逐渐成为世界各国制定高等教育学费政策的重要理论依据,成本补偿也成为高校生存与发展的基础。

学费是一种成本补偿性收费。学费作为教育成本的一部分,是对教育成本的补偿或分担,而不是教育服务的价格,因此,学费不是由教育的供求决定的。我国学费标准的确定同生均教育成本之间存在着相关关系。成本补偿理论认为只有确定生均成本才能合理确定学费,因为生均成本构成合理学费定价的逻辑基础。1994年国务院颁布的《〈中国教育改革和发展纲要〉的实施意见》明确提出,高等学校和中等专业学校、技工学校的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。1996 年原国家计委、国家教委、财政部联合颁布了《普通高等学校收费管理办法》，规定了高校收取的学费最高不得超过生均培养成本的 25%。因此，教育成本是确定学费标准的重要依据。

2.1.3 实行教育成本核算是高校提高办学效益的有效途径

计划经济时代，高等教育基本上由政府全额负担。之所以采取这种办学模式，主要是由于受到了计划经济时期人们普遍将教育单纯看成上层建筑、意识形态思想的影响。高等教育资金投入被当作国家无偿给予教育单位和受教育者的“赠品”，高校缺乏外在压力考虑如何合理有效地使用教育资源，造成高等教育结构及管理存在许多欠缺。教育经费紧张与教育资源低效率的矛盾同时困扰着高校，教育资源低效率表现尤为突出的是师生比低、规模效益低、资源利用率低等。学校师资、管理、教育设施的利用率与发达国家有较大距离。我国高校的人员成本与发达国家相比还较高，很多学校的教职工总人数中，非教学人员的比重较大，往往是学校总人员超编，可一线教学人员又严重缺编，人力资源的利用率还较低。我国高校之间共享问题远未解决，学校内部教育设备重复购置现象时有发生，仪器设备闲置不用更是普遍现象。有关资料统计表明，我国高校实验室的利用率不足 60%，大型仪器设备的利用率在 20%以下。许多学校都有一些高档的仪器设备闲置不用。

随着我国社会主义市场经济体制的建立和完善，教育作为“对国民经济发展具有全局性、先导性影响的基础行业”，已被摆到优先发展的战略地位。随着高等教育扩大招生规模，给高校带来了难得的发展机遇。高校在加大投入的同时，必须进一步挖掘现有潜力，加强教育资源的管理和利用，努力提高办学效益。

教育成本是学校教育经济活动中资源耗费的综合反映，是衡量高校经营管理水平和办学效益的重要指标。通过成本计量与核算，可以正确反映高校的财务状况和教育耗费，如在人才培养过程中各种人力、物力、财力是如何消耗？培养人才的成本是高是低？其消耗是否合理？如何确定和衡量消耗标准等。这都为高校加强教育管理提供了重要的信息资料。成本是一项综合性经济指标，通过教育成本（教育总成本和生均成本）的计算，有利于将本期成本与上年同期成本相对比，将实际成本与计划成本相对比，考核学校管理水平和领导业绩，加强各单位经济责任，增强教职工的教育成本和质量意识；有利于财务部门监督、控制教育成本的形成，分析成本升降的原因，采取有效措施降低成本，使学校拥有的各种人力、物力和财力资源得到充分合理的利用，创造更多的社会效益和

经济效益;有利于各高校之间进行对比分析,为上级主管部门考核评价高校的办学效益提供重要依据。

2.1.4 教育成本核算是高校自身发展和校际竞争的必然要求

市场经济的确立和运行,使我们认识到不管是营利性组织还是非营利性组织都必须采用企业精神进行管理和经营。在市场经济体制下,竞争是企业成败的关键,高校虽不以盈利为目的,但企业的竞争精神在高校中同样非常重要。

高校面临着我国国内经济转轨带来的严峻挑战,市场经济的“优胜劣汰”和资源配置的“扶强”特性,使得高校间的竞争更加激烈。1999年1月13日国务院批转了《面向21世纪教育振兴行动计划》,宣告启动“211工程”二期计划,以进一步提高高校的知识创新能力和科学研究水平;要创建若干所具有世界先进水平的一流大学和一批一流学科,从重点学科建设入手,加大投入力度,对于若干所高等学校和已经接近并有条件达到国际先进水平的学科进行重点建设。以保证在今后10—20年,争取若干所大学和一批重点学科进入世界一流水平。这对高校来说既是机遇,又面临着挑战,机遇是学校将得到更多的资金支持,挑战是为了落实计划目标的要求,高校要面临更加激烈的竞争。关于人才的竞争,目前我国高等教育领域虽然尚未形成买方市场,尚未感受到这种压力。但随着我国加入WTO,高等教育将日益融入开放的世界大市场,教育市场必将面临激烈的竞争。据WTO秘书处的资料,美国是世界上最大的教育服务出口国,每年教育服务出口额约为70亿美元,其中高等教育已成为美国第五大服务出口业,约占美国教育服务市场的58%。英国从70年代后期至90年代后期,各高校争相扩招海外学生^[5]。可以预见,随着国外教育资源对我国生源的分流竞争和国内民办高校的大量崛起,学生择校入学将成为可能,中国高等教育将来会形成买方市场。没有质量和效益的学校,就会面临被市场淘汰的威胁。

高校采用效益优先战略,进行教育成本的核算和管理,即在保证产出的数量与质量的情况下控制成本,改善内部自身管理,发挥有限资源的最大效益,形成竞争优势。有竞争优势的高校不仅在有限的资源分配中具有优先或更多的获得权,在买方市场的竞争中争取更多的主动权,而且这种优势具有滚动效应,能借此提高学校的声望,得到个人和社会的认可,获得更多的资助,形成良性循环,改善办学条件。没有效益的高校不能适应竞争,不参与竞争的高校则无法生存。高校只有实行教育成本核算,走成本管理之路,才能增强竞争实力,提高办学效益,在社会变革中既适应社会发展,又促进高等教

育自身的发展。

2.1.5 受教育者及其家庭需要高等教育成本信息作为接受高等教育投资决策的依据

根据美国 80 年代末的统计,大学毕业生与高中毕业生相比,终生收入差别大约是 40.1%。由于现实劳动力市场的不完全性,这些收入差距并非完全来自于教育投资的不同,也可能是因为劳动者在天赋能力及家庭教育方面的差异,但是高等教育在其中的作用我们不可否认。高等教育除了对个人的税后收入产生直接影响之外,还包括其对劳动者工作机会的影响,即受过高等教育的人更容易在劳动力市场上找到条件更为优越的工作,以及因高等教育提高了劳动者适应环境变化的能力和减少因技术变迁带来的职业风险的价值。高等教育对个人收益的影响促使老百姓投资教育。

然而,高等教育的收费不断上涨,加大了世界各国学生与家庭教育投资的成本。统计数据显示,国际上公立 4 年制大学的学费在 50 个国家均大幅度上升。从美国大学委员会公布的数据可知,在过去十年中剔除通货膨胀因素,在公立与私立四年制大学中学费上涨了 38%^[6]。我国高校的人均学费从改革前的免费教育到 20 年前的 200 元,再到 1995 年的 800 元,一直上升到 2005 年的 5000 元,近 20 年间上涨了 25 倍,大大高于群众的收入增长幅度。如果再加上大学期间的住宿费和生活费,平均每个大学生 4 年花费需 4 万多元。而 2004 年全国农村人均收入只有 2936 元,也就是说,一名农民辛辛苦苦 13 年的收入,才能供得起一名大学生。现在,即使和发达国家家庭收入与教育支出相比,我们的高等教育收费也是世界上较高之一。零点调查公司发布的《2005 年中国居民生活质量指数研究报告》数据显示,教育花费占农村和城市家庭收入的比重分别达到了 32.6%和 25.9%^[7]。

由于学生培养成本是确定收费的关键因素,而高校目前的会计制度并没有提供一个普遍认可的教育成本信息,受教育者及其家庭以及社会便对目前的收费标准的合理准确与否产生质疑。近年来国家财政性教育经费投入占教育总投资的比例事实上呈下降趋势,而老百姓承担教育费用的比例却在上升。2003 年,全国高等教育收费约 400 亿元,同期国家对高等教育的财政投入 700 亿元,家庭分担的高等教育年度投入比例达到 36%,大大超过了 25%的设计比例。目前我国高等教育日常运行成本每生约 1.4 万元左右,实际上学生分摊比例达 44%,而国外通常在 15%左右。因此,学生及家长急切需要教育成本数据对目前的高校收费水平加以判断,从而判断家庭收入是否还能对高等教育进行投资^[7]。

2.2 高校教育成本核算的可行性

2.2.1 非营利组织编制财务报告的目标是教育成本核算的理论基础

美国财务会计准则委员会（FASB）的概念公告第4号《非营利组织进行财务报告的目的》在其概述部分中说：“根据本委员会自己的研究，本委员会相信，由政府主办的各会计主体（例如医院、大学或公用事业），其对外通用财务报告的目的应当跟其他从事类似活动的非营利组织相似。”美国政府会计准则委员会（GASB）认为，在经管责任性目标上，政府财务报告（这里的“政府”包括学校等非营利组织）比企业财务报告更重要，因而它是政府财务报告的首要目标。财务报告应提供有助于使用者评价服务业绩、成本和效果的信息^[1]。由此可见，美国已经从会计制度上对非营利组织提供成本信息提出了明确要求。

我国的会计体系由企业会计、预算会计、民间非营利组织会计和村集体经济组织会计组成，它涵盖了目前经济形势下所有的组织形式。其中预算会计又包括行政单位会计、事业单位会计、财政总预算会计、税收会计和基本建设会计。学校属于非营利组织，当学校的资金来源不含有财政资金时，学校的核算应该遵循民间非营利组织会计制度，便可以提供教育成本的信息。但是，当学校的资金来源中含有财政资金时，便应该遵循事业单位会计制度，按照收付实现制的原则重点核算财政资金的取得、使用与结余情况，从而无法提供教育成本信息。同样是提供教育服务的非营利组织，只是由于资金来源不同，便采取不同的会计制度。因此，高校之所以不进行教育成本核算，不是教育服务不应该核算成本，而是由于其会计信息的服务对象是提供资金的政府。成本核算所需要的权责发生制与财政资金核算所需要的收付实现制产生矛盾，因而从计划经济走过来的高校仍然沿用预算会计核算。但是目前高校的资金来源已经实现多元化，会计核算却不能适应资金的变化，无视不同主体的信息需求，仅仅服务于政府，已经滞后于现实发展的需要。

2.2.2 高校内部环境的改善是教育成本核算的现实基础

高校教育成本管理理念的建立为教育成本核算提供了的环境基础。随着社会主义市场经济体制逐步建立和发展，高校管理体制，特别是内部管理体制改革的不断深化，高等学校独立法人地位的确立，我国的高等教育界已经接受了教育成本管理的理念，不少学校开始了认真的实践探索并取得了良好的效果，如根据企业事业分开的原则以及学校

教学、科研、校办产业、后勤服务等各方面的不同职能特点，建立不同的成本管理模式；校办产业市场化，实行独立的成本核算、自负盈亏；创造条件逐步实现后勤服务社会化，减少学校在后勤方面的成本负担；逐步理顺校、院、系几级关系，分清职责、落实责任，实现治事用人相结合，权责利相统一等等。这些成效为推行高校教育成本核算与管理创造了有利的环境。

高校会计电算化的广泛应用为教育成本核算提供了有力工具。将电子计算机的当代电子技术和信息技术应用到会计实务中，用电子计算机代替人工记账、算账、报账以及替代部分由人脑完成的对会计信息的处理、分析和判断，大大提高了工作效率。目前高校普遍实行了会计电算化，高校财务部门在会计电算化硬件建设方面有一定的基础。在高校实行双轨制核算，在一定功能的软件支持下，利用现有的硬件设备，可以实现同时提供财政资金使用信息与教育成本信息的目标。通过挖掘内部潜力，以现有的人员和设备，使完成教育成本的核算工作成为可能。

高校高素质的财会人员为教育成本核算提供了人员保障。对教育成本采取双轨制核算，是一套十分复杂的会计核算系统，财会人员只有对收付实现制与权责发生制理解与熟悉，才能充分理解业务处理，从而利用会计信息加强管理。一般情况下，高校的财会人员素质较高。这一方面是由于高校在选拔录用人才时严格把关；另一方面是由于高校拥有良好的学术氛围，同时也有便利的接受继续教育的条件，财会人员普遍接受了不同层次的后续教育。因此，在高校实行教育成本双轨制核算具有人才优势。

第三章 高校教育成本的内涵

3.1 高校教育成本的内涵

3.1.1 成本的内涵

现代经济学中的成本概念基本上是机会成本的概念，美国的经济学家 Paul A. Samuelson and William D. Nordhaus (2004) 给机会成本的定义是“在存在稀缺的世界上，选择一种东西意味着需要放弃其他一些东西，一项选择的机会成本是选择一种东西意味着需要放弃的物品或劳务的价值。”^[8]

会计学作为经济学的一个分支，有自己对成本的定义。成本定义为“成本是指为了达到特定目的所失去或放弃的资源”。“特定目的”就是成本对象，“失去”指资源被消耗，“放弃”指资源交给其他企业或个人。

尽管在理论上会计学中的成本定义是从机会成本角度给出，但是在实践中计算出的成本还都是实际耗费的要素价值，我们把它称为财务成本。《企业会计准则 2006——基本准则》中关于会计信息质量要求部分第十二条规定：“企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。”而机会成本的计算比较复杂，只能进行粗略的估算，不符合准则对会计信息质量的客观性要求。

通过以上分析可知，我们在运用成本概念时应该注意，成本有经济学成本和会计学成本之分，经济学成本揭示的是成本本质，包括财务成本和机会成本。会计学成本除了要反映其本质，还要考虑会计确认、计量和报告的客观性，即会计学成本在计量时只考虑财务成本而忽略机会成本。

3.1.2 教育成本的内涵

教育成本概念在 20 世纪 50 年代末 60 年代初教育经济学产生时就出现了，中外学者对教育成本概念提出了众多观点。

1. 国外的教育成本概念

1958 年，最早研究教育经济学的学者之一约翰·维泽 (John Vaizy) 出版了《教育成本》(The Cost of Education)，对 20 世纪初 50 年代英国教育经费的变化情况进行

行了分析。当时约翰·维泽将教育经费视同为教育成本^[9]。

1963年,美国著名经济学家舒尔茨(Theodore W. Schulte)出版了《教育的经济价值》(The Economic Value of Education)明确指出,教育经费与教育成本是两个不同的概念,教育经费是一个统计投入概念,包含了一些不属于教育成本的内容。而同时又缺少一些重要的教育成本项目,如学生因上学而放弃的收入^[10]。

1979年,科恩(Elchanan Cohn)出版了《教育经济学》,他认为从经济学的角度看,教育成本概念以机会成本表示最为恰当,即教育成本包括有直接成本和间接成本。直接成本是学校提供教育服务的成本,另外,有一部分是学生因上学而发生的支出。间接成本包括学生上学放弃的收入,学校享受的税款减免,用于教育的建筑物、土地等资产损失的收入,如利息和租金^[11]。

1998年,美国高等教育成本委员会(National Commission on the Cost of Higher Education)在“关于高等教育成本与价格的简明直言”报告中将教育成本定义为教育机构为向学生提供教育服务所耗费的资源^[12]。

前两者是教育成本最早提出时的表述,从最初的将教育成本等同于教育经费,到认识到二者不是一个概念,是学者对教育成本的不断认识过程,为后来学者的研究指明了方向。而科恩的定义与目前的观点已经很接近,但是教育成本的构成体系不够清晰,其中直接成本与间接成本的表述不太符合一般的表述习惯。美国高等教育成本委员会所提出的教育成本,主要是出于确定高等教育价格的目的而给出的定义,其所确定的教育成本为教育机构的财务成本,因此不宜作为教育成本的准确定义。但是,在确定高校的教育成本的概念时可以借鉴。

2. 我国的教育成本概念

1982年,我国台湾学者盖浙生教授在《教育经济学》中指出,教育成本由教育生产者成本(即公私立教育机构之费用支出)与教育消费者的成本构成^[13]。

1988年,曾满超(Mun C. Tsang)认为,从经济分析的角度,教育投入成本的最合适的定义是它的机会成本,它可以通过在其他最佳使用状态下的价值来衡量^[12]。

1989年,大陆学者阎达五、王耕提出,教育成本是指教育进程中所耗费的物化劳动和活劳动的价值形式总和,从理论上说是指培养每名学生所耗费的全部费用^[14]。

1996年,北京师范大学的王善迈教授认为,教育成本是用于培养学生所耗费的教育资源的价值,或者说是以货币形态表现的,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。王善迈教授对教育成本概念的界定指出了教育成本核算对象即学生培养,如果投入教育的各种资源,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^[15]。

2000年,北京师范大学教育系的袁连生教授在《教育成本计量探讨》一书中认为教育经济学界对教育成本核算的本质内涵已形成了基本相同的认识,即教育成本的本质是为使受教育者接受教育服务而耗费的资源的价值,它既包括以货币支出的教育资源价值,也包括因资源用于教育所造成的价值损失,前者为教育实支成本,后者为教育的机会成本^[16]。

我国的教育成本研究,是在国外已有的研究基础之上进行的。盖浙生的观点认为教育成本是由不同主体的成本构成,没有强调机会成本。莱文、曾满超的观点则恰好相反,强调了机会成本,但是不便于计量。阎达五、王耕的观点则是考虑了教育成本的可计量性,因此没有考虑机会成本,不够全面。王善迈的观点接近于盖浙生的观点,注重可计量性,在当时高校的社会化服务众多,社会普遍质疑教育成本是否应该包括与教育无关的项目的历史背景条件下,更强调了教育成本应该包括的内容。袁连生的观点则是从财务成本与机会成本的角度探讨了教育成本的内涵,界定更加科学规范,对教育成本的内涵体系建立具有基础性的指导作用,不足之处是没有指出不同的主体。

通过以上分析,笔者认为教育成本的定义应该包括财务成本和机会成本,同时还应强调教育成本形成所涉及的不同主体,这样教育成本的概念更加全面,为构建科学严谨的教育成本体系提供了理论依据。因此本文的教育成本是指为使受教育者接受教育服务而由社会和受教育者个人或家庭直接或间接耗费的资源的价值,它既包括以货币支出的教育资源价值,也包括因资源用于教育所造成的价值损失,前者为教育实支成本,后者为教育的机会成本。

3.1.3 高校教育成本的内涵

高校教育成本是高等教育成本的下位概念,属于会计学的概念范畴,是指高校为学生提供高等教育服务而直接或间接耗费的教育资源的价值。为了清楚地理解高校教育成本的内涵,我们有必要将高校教育成本与高等教育成本加以区分。高等教育成本是教育成本的下位概念,属于经济学的概念范畴。因此,高等教育成本从经济学角度来看,包括高等教育的机会成本和财务成本。高等教育的机会成本包括公共机会成本与个人机会成本。其中,公共机会成本是指公共资金用于教育而损失的收益;个人机会成本是指个

人因上学而放弃的收入，以及个人投资于教育所损失的收益。高等教育的财务成本包括高校教育成本和个人财务成本。高校教育成本是以高校为会计核算主体，核算高校为学生提供高等教育服务而实际耗费的教育资源的价值。个人财务成本是以个人为会计核算主体，核算的是个人因接受高等教育服务而实际消耗的资源，其中缴纳的学费部分是高校教育成本由个人负担的部分。因此高等教育财务成本不是个人财务成本与高校教育成本的简单相加，二者有交叉的部分。因此，高等教育财务成本核算的主体不同，其构成内容有很大差别。高校教育成本和高等教育成本的关系见图 3-1。

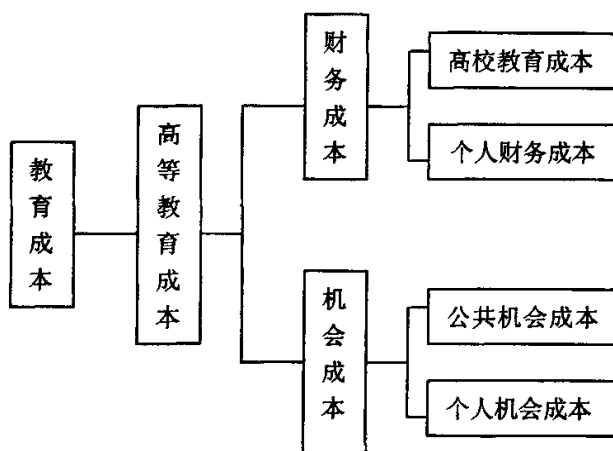


图 3-1 高校教育成本与高等教育成本的关系

Fig 3-1 The relationship between the educational cost of university and the educational cost of higher education

3.2 高校教育成本与高校教育期间费用的内容

关于高校组织的任务，迈克尔·阿伦认为，目前可以达成共识的观点是高校的基本任务包括三方面：传播、扩展和应用知识。这三者分别与高校的教学、研究和社会服务职能相联系。学院制管理体制是指以学科群为基础划分学院，建立一个以学院为职、责、权、利相统一的高校内部亚决策指挥中心的管理实体，学校负责制定全局性发展规划、发展目标以及对学院执行宏观管理，以实现教学、研究和社会服务为目标的高校内部管理体制。学院制管理体制强调了学院的核心地位，明确了学校的宏观管理与协调的职能。

当今许多发达国家和发展中国家的高校都采用这种模式。

高校的校院系三级设置与管理,为高校教育成本的核算提供了基础。根据高校的职能,院系是提供教育服务的主体,而校级的管理职能主要是保证高校的正常运行以及未来的可持续发展。因此,院系所发生的与教育直接或间接相关的费用都可以归属于高校教育成本。而校级所发生的费用关系到整个高校的生存与发展,并不直接提供教育服务,因此不应计入教育成本,而应当作为高校教育期间费用。

3.2.1 高校教育成本的内容

高校教育成本是指高校为学生提供高等教育服务而直接或间接耗费的教育资源的价值。按照教育费用的经济用途与计入成本的方式,高校教育成本的内容和开支范围包括:

1. 直接人员费。指直接提供教育服务的教师薪酬,包括教师的工资、津贴、代课费、福利费和对教师的各项补贴等。

2. 直接教学费。指教学过程中发生的实验消耗材料费、实习费用、考务费等直接与教学相关的非人员费。

3. 间接教育费。指高校各教育单位为提供教育服务而发生的各项间接费用,以及直接组织和管理教学所发生的各项费用和固定资产的折旧费与修理费。间接教育费用的明细项目一般包括:

(1) 学院学生事务费:学院为管理学生事务发生的有关费用,如学生管理人员工资及福利费、学生活动费、招生及毕业生费等。

(2) 教学辅助部门费:教学辅助部门发生的人员费、折旧费、办公费等

(3) 教学折旧费:直接用于教育的固定资产按规定的折旧率提取的折旧费用。

(4) 本学院间接教育费:由不同专业年级的学生负担的本学院发生的间接教育费。

(5) 外学院间接教育费:由不同专业年级的学生负担的外学院发生的间接教育费。

3.2.2 高校教育期间费用的内容

高校教育期间费用是校级为了保证教育事业的正常运转而发生的费用。高校教育期间费用包括:

1. 校级学生事务费用。指高校校级学生事务机构为了组织学生管理工作与学生活动所发生的费用。

2. 校级教务费用。指高校校级教务机构为了管理全校的教学管理工作所发生的费

用。

3. 校级管理费用。指高校行政管理部门为组织和管理教育事业所发生的费用,包括管理部门的经费、一般管理费用和应该直接计入当期校级管理费用的其他教育事业费用。

3.3 高校教育成本确定中的几个问题

3.3.1 教育事业活动支出与非教育事业活动支出的划分问题

教育事业活动与非教育事业活动的严格划分,是确定应否将一些支出计入高校教育成本和高校教育期间费用的前提。由于高校长期以来承担着众多的社会职能,庞大的机构组织除了开展教育事业活动外,还进行着与教育事业无关的活动,复杂的组织结构加大了教育成本核算体系构建的难度。因此有必要将教育事业活动与非教育事业活动的划分问题单独提出,从而使高校教育成本核算体系构建有一个清晰的思路。以下三个方面的活动支出不属于教育事业活动支出:

1. 后勤支出

高校后勤服务是高等教育发展的重要条件。长期以来我国高校后勤自成体系,高校后勤费用的核算一直采用与学校相一致的事业单位的会计核算方法,高校后勤的成本不真实,其所占用的大量资产可以无偿使用,不需要付使用费,也不需要计提折旧。近年来,通过后勤社会化改革,后勤服务部门要成为独立的法人实体,建立与学校商品交换关系,成为了自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展的法人经济实体,实行企业化管理。完全按市场化运作的高校后勤实体与学校没有直接的财务关系,其支出不属于高校教育事业活动支出。

2. 与教学无关的附属机构支出

《高等学校会计制度》规定以“拨出经费”和“对附属单位补助”两个项目分别反映高等学校按核定的预算拨付给附属单位的财政补助资金和高等学校实际发生的补助附属单位的支出总额。与教学无关的附属设施如医院、车队、食堂、宿舍、印刷厂、宾馆、附属中小学、幼儿园等,应该独立核算,不属于高校教育事业活动支出的范围。

3. 校办企业支出

校办企业是学校以营利为目的而开办的,与学校提供的教育服务无关,校办企业是

独立的企业法人，要按企业会计核算要求，独立核算。学校对校办企业的支出是一种投资行为，不属于高校教育事业活动支出。

3.3.2 科研费用应否计入高校教育成本的问题

学术界对科研费用是否应该计入教育成本有不同意见。一种观点认为，科学研究费用，包括科研人员费、科研活动费以及科研购置的设备费等与培养学生无关，不应计入教育成本。另一种观点的学者则认为，高等学校科学研究用的固定资产以及科研人员支出、科研费用，大多为教学与科研共用，应按一定比例扣除计入教育成本，科研支出可以使学校的教学活动受益，科研支出的一部分应计入教育成本。

笔者认为这两种观点都有一定的说服力，科研费用的问题之所以难以解决，主要是由于科研与教学在人员与活动这两个方面，存在高度交叉现象。但是，如果从不同的教育层次来看，科研与教学活动的交叉程度不同。本科生教育中，教学课程一般不涉及科研活动，即教学与科研活动几乎不产生交叉。而人员上还存在交叉，即教学人员可能同时还参与科研活动，对教学只产生间接影响。科研对教学的贡献一方面无法量化，另一方面并不一定体现在某门课程里，其对教学质量的影响可以通过教师的职称体现出来，因此可以通过将教师的职称津贴计入教育成本来考虑其影响。因此，可以考虑在硕士研究生、博士研究生教育中，科研对培养学生的科研能力，提高专业水平起着举足轻重的作用。但是，高校的科研并不完全是为了培养硕士研究生与博士研究生，其功能还在于能为高校的整体实力、长远发展，以及整个社会的进步做出巨大贡献。因此，可以考虑按照一定的比例确定受益的研究生与博士生应该负担的科研费用，计入其培养成本。其他的科研费用以及科研收入独立于高校教育成本核算，这样可以使教育与科研有一个比较清晰的界限，降低了教育成本的核算难度。

由于目前本科生教育成本问题涉及的受教育者数量大，社会影响面宽，问题的解决要求迫切，因此本文侧重于本科教育成本的核算。将来教育成本核算的理论与方法比较成熟后，可以在此基础之上适当考虑研究生教育目标的特殊性，再对研究生的教育成本加以核算。

3.4 高校教育成本的特点

高等教育部门提供的是教育服务，提供服务的整个过程是有目的、有计划、有组织、

有耗费、有产出的社会经济活动。因此，高等教育部门与物质资料生产部门在某些方面具有共性。但是，高等教育事业与物质资料生产部门的经济活动，又有着性质的区别。高等教育事业的特点决定了高校教育成本较一般意义上的成本概念的独特之处体现在以下几个方面：

3.4.1 教育成本补偿的多元性

在物质产品生产领域中，产品生产所耗费的材料费、人工费以及制造费用逐步转移到产品中去，企业销售产品所取得的收入在补偿了生产耗费后，可以用这部分资金继续生产，利润部分可以用来扩大再生产，利润是维持企业运转的源泉。然而教育成本的投资却不同于物质生产领域，教育成本的补偿具有多元性。由于高等教育具有准公共产品的特性，受教育者缴纳的学费并非接受教育服务的全部付费，而是整个教育成本中应该由受教育者负担的部分。对教育成本的补偿的另一主要来源是国家财政拨款。

3.4.2 教育成本的递增性

在物质生产领域，随着科技水平的提高和管理的不断加强，单位产品的生产成本呈递减的趋势。而高等教育由于其所提供的教育服务的特殊性却在呈现出不断上升的趋势。造成成本递增的原因是多方面的，但主要受资金取得额度大小、人才培养质量要求、现代科技在人才培养领域中的运用等因素的影响。高等教育并不以追求成本最小化为目标，而是以如何提高教育服务质量为目标，势必造成教育成本不断上升。教育专家霍华德·鲍恩（Howard Bowen）对此曾作过深刻的分析。他认为院校的主要目标是办学成绩卓越、声望显赫、影响深远，为了追求这些看来富有成果的教育目标，高校所需的费用实际上是无止境的，无论开支多少也很难被认为已经足够。因此，高校的开支界限总是其财力所能负担的最大限度。而这些开支一旦纳入固定预算，就难以取消。开支的不断积累效果就是教育成本不断上升。高等教育中采用现代化的教学方式和手段，配置先进的教学仪器和设备，特别是为师生提供良好的工作和生活条件，是高校培养出高质量、高水平人才的关键。这一切都都是为了提高教育质量，随之而来的是成本上升。

3.4.3 教育成本效益的滞后性

教育投资表现为效益的迟效性和长效性。“十年树木，百年树人”指出了高校资金的投入与耗费效益的滞后性。教育周期的长期性决定了教育投资见效的时期更长，往往要等到学生毕业之后才会收到效益。受教育者就业后，其技能的发挥也是一个循序渐进逐步增加的过程。一般来说，在受教育者就业后的第10-15年，教育投资收益才能达到

最高值。而物资生产部门的成本投入与效益的时间相隔较短,有的当年即可见效,多数在 3—5 年内就有直接经济效益。可见,教育资金投入产生效益具有明显的滞后性。但现代教育经济学发现,教育投资的效益很大,能获得加倍的补偿,比一般物资生产领域的投入所产生的效益要大得多,并且这种效益是持久而稳定的。

3.4.4 教育成本结构的特殊性

物质产品生产中,某一个生产车间的人员就为本车间的生产提供劳动,产品生产是从一个车间到另一个车间,生产费用以车间为界线,划分清晰。直接材料、直接人工等绝大多数费用可以明确确定由某一产品负担,尤其在单一产品生产的车间,基本上所有的费用均可作为直接费用记入相应的产品成本中去。高校教育成本则不同,教育活动协作性强,教育资源共享程度高,各项投入具有综合性。由于共同性费用多,使高校教育成本的核算变得复杂,按什么标准进行科学合理的分摊至关重要,这直接影响到成本核算的准确性。

第四章 高校教育成本核算体系构建的原则

4.1 协调性原则

现行会计制度要求，高校会计核算采用收付实现制，并在会计科目的设置上与政府预算支出科目保持一定的对应关系，以求准确、及时反映国家预算中教育经费支出的情况。然而，高校要进行教育成本核算，需要按权责发生制原则，设置一些会计科目进行教育费用的归集分配。显然，两种会计原则存在着冲突，并影响到具体会计科目的设置和账务处理。因此，建立高校教育成本核算体系的过程中，不能顾此失彼，要兼顾不同信息使用者的需求。当进行高校教育成本核算方法的路径选择时，应该以二者相协调的原则作为判断标准。

4.2 相关性原则

财务会计的目标是指在一定的历史条件下，人们通过财务会计所意欲实现的目的或达到的最终结果。财务会计的目标主要解决向谁提供信息、为何提供信息和提供何种信息这三个问题。关于财务会计的目标的观点主要有两种：决策有用观和受托责任观。这两种观点并不相互排斥，只是强调的侧重点不同，所以许多国家财务会计目标是两者的结合。高校教育成本信息的需求者包括政府、高校、受教育者及其家庭，因此提供的教育成本信息应该尽量考虑到不同主体的需求，这样才能使建立高校教育成本核算体系更有意义。

4.3 成本效益性原则

会计信息也是一种商品，提供和使用会计信息都要花费成本。会计信息的成本包括收集、整理、编制报表、查核验证、分析和解释所付出的代价，甚至包括披露会计信息后在同业竞争中所造成的不利影响等。会计信息的收益，对于高校而言，包括为政府制

定科学合理的拨款标准和学费标准提供重要依据；为高校提高办学效益、加快自身发展和参与校际竞争提供有效途径；为受教育者及其家庭接受高等教育提供投资决策的依据等等。只有当会计信息所带来的收益大于其成本时，这种会计信息才值得提供。当进行教育成本核算时，虽然有一些方法更科学准确，但是由于不符合成本效益的原则，并不能选择最理想的方法。

4.4 公正性原则

高校教育成本核算体系提供的信息关系到众多信息使用者。而不同的信息使用者各自的利益倾向截然不同。政府目前面临着教育经费不断膨胀，教育投入相对不足的问题。这样就容易造成两个结果，一方面倾向于向受教育者多收取学费来弥补教育经费不足，另一方面要求高校加强成本管理，减少政府投入。而高校却希望收取更多学费，获得更多的政府财政拨款，来提高高校的教育质量和知名度。受教育者及其家庭则希望负担较低的教育成本，不愿为看似与教育不相关的活动付费。由此可见，构建体系的过程中应该保持客观中立的态度，不应为了一方的利益而损害了其他利益相关者。坚持公正性原则是解决利益相关者对高校教育成本的矛盾立场的关键。

第五章 高校教育成本的核算

5.1 高校教育成本核算方法的路径选择

要对高校的教育成本进行核算,满足各类信息使用者的要求,首先要选择合适的教育成本的核算方法。依据现阶段高校的财务状况,笔者认为主要有两种核算方法,一种是统计法,一种是会计核算法。统计法是我们按照统计的方法把各种费用进行归集,然后分配和再分配而计算成本的方法;会计核算法是按照核算对象通过设置会计账户计算成本的方法。

5.1.1 统计核算法

高校由于其非营利组织的社会属性,教育体制和办学规模的复杂性,以及教育产品的特殊性,迄今尚未进行教育成本核算。持统计核算法观点的学者认为,高校的教育成本核算并非一件简单的工作,需要对现行的高校财务制度和会计制度进行重大改革,使高校从以经费支出为中心的核算转移到以成本核算为中心的轨道上来。因此,短期内建立并推行教育成本核算的可能性不大。面对实践中提出的计量教育成本的迫切性,利用现有的会计资料进行调整、转换、计算学校教育成本是一种现实的选择。

利用现有会计资料进行转换计算教育成本的方法,其核心是按教育成本核算对象将教育事业支出明细科目的数据,调整转换为教育成本项目的数据,关键是制定统一的调整规则。如果要核算学校向学生提供一年教学服务所耗费的价值量,可以从会计资料中取出各项教育经费明细支出数,剥离与教学无关的费用,增加未在经费支出中反映的应计费用,转换成各成本项目。各成本项目之和即为学校提供一年的教学服务所耗费的价值量。年生均教育成本可以将各成本项目之和除以年平均学生数取得。具体的方法有以下两种:

1. 算术处理方法

也称作是统计调查法,是将统计调查获得的教育经费及相关资料做简单的分类和计算,得到教育成本。上海教科院智力开发研究所的研究人员(叶向阳,1997)通过对全国491所贫困县农村小学的调查,得到1996年所调查县小学平均教育成本,所使用的就是算术处理的方法。但是用这种方法得到的教育成本数据的准确性确实不尽如人意。

2. 数学模型法

主要是通过建立教育成本函数来计量教育成本,数学模型法的理论基础是把成本函数应用到高等学校中,认为高等学校是从事“生产”各种学科学生的一种机构。

20 世纪以来,国内外许多学者应用成本函数分析了一些国家高等学校的成本运行状况。如 Cohn 等人(1989), Groot 等人(1991), Nelson 和 Hevert(1992)以及 Dunder 和 Lewis (1995)对美国高等学校成本函数的分析; Glass 等人(1995), Johnes (1996, 1997)对英国高等学校的分析; Lloyd 等人(1993), Creedy 和 Jonhson (2002)对澳大利亚高等学校的分析; Hashimoto 和 Cohn (1997)对日本高等学校的分析。我国孙志军和杜育红(2003)通过建立高等学校成本函数分析学科结构与高等学校成本核算的关系。但是由于没有高校成本统计数据,成本函数的因变量总成本是以高等学校决算报表中的总行政事业性支出代替。

5.1.2 会计核算法

会计核算法是高等学校成本费用的核算采用会计方法进行,设置成本费用明细账户纳入会计核算系统,有关成本的支出经分配直接或间接计入成本费用账户,按成本计算对象分成本项目进行核算。通过设置教育成本明细账等会计账户,期末根据教育事业成本支出类会计账户的期末余额结转出教育成本的本期发生额,教育成本明细账是按不同的成本计算对象分别开设的,在归集与分配教育费用时,成本计算对象与成本明细账应保持一致,按成本计算对象归集与分配教育费用,用成本明细账记录费用。通过教育成本明细账归集的费用之和,就是该成本计算对象的总成本,再按折合学生数计算学生的生均成本。

采用这种方法计算高等教育成本,计算出的结果比较精确,但工作量较大。会计核算法具体又可以有两种做法:单轨制核算法和双轨制核算法。

1. 单轨制核算法

单轨制核算法就是修改现行的高校财务制度和会计制度,规定高等学校采用权责发生制作为记账基础,将原来以经费核算为中心的会计核算方法转移到以成本核算为中心的轨道上来。按这一思路,学校会计核算向企业会计核算靠拢,会计事项的账务处理、会计报表设计都将与现行高校会计制度有较大差异。但要在高校系统全面地实行单轨制核算教育成本,从目前看来条件还不成熟。但从长远来看,建立教育成本核算制度是必然趋势。

2. 双轨制核算法

为了既能在会计核算中反映国家预算教育经费支出,满足国家教育经费统计需要,又能在现行的会计核算体系中进行成本核算,满足高校内部管理和外部使用者的需要。有关学者经研究,提出了双轨制核算的设计思想,其核心是在现行的收付实现制会计核算的基础上,将与提供教学服务有关的费用支出,按照权责发生制原则,进行教育成本核算。

通过以上分析,笔者认为统计核算法虽然成本较低,但是提供的成本信息资料不够精确,而且不够系统,目标单一,不利于教育成本核算的规范化。而会计核算法则是教育管理的有效工具,随着会计电算化的深入发展与会计人员素质的不断提高,经济有效地提供教育成本信息已经成为了可能,因此笔者主张选择会计核算法。对于单轨制核算法和双轨制核算法的选择,考虑到目前高校的资金来源的现实情况,同时根据高校教育成本核算体系与提供财政资金使用信息相协调原则,本文选择双轨制核算法。

5.2 高校教育成本的核算对象和成本计算期的确定

5.2.1 高校教育成本的核算对象

成本核算对象,是指需要对成本单独测定的一项活动,即成本归属的目标。成本核算对象可以是一件产品、一项服务、一项设计、一个客户、一种商标、一项作业或者一个部门等^[17]。为了正确计算成本,首先就需要确定成本核算对象,以便按照每一个成本核算对象,分别设置成本明细账,来归集各个对象所承担的生产费用,计算出各个对象的总成本和单位成本。因此,正确确定成本核算对象,是保证成本核算的关键问题。

从企业的成本核算对象的选择原则来分析,高校教育成本的核算对象应是高校的教育产品。但是教育理论界对高校的教育产品有不同的看法。一种观点认为,高校培养的对象是学生,其产品理应是不同专业、不同类型的毕业生。实际上通过分析,这一观点并不合逻辑。学生是家庭、学校、社会共同培养的结果,一个人的成长要受到社会环境、学校教育、家庭教育以及学生本人的天赋、努力程度等因素的影响。因此不能将其完全归为高校教育的结果。其实,高校培养的学生只是教育产品的接受者,而非教育产品本身。还有一种观点把学生接受高等教育后增加的知识和技能看作高校教育产品。学生接受高等教育,增加了知识,提高了劳动技能,是学生接受教育产品后的结果,是教育服

务和学生自身因素相结合的产物，是教育产品产生的效用。这种观点混淆了教育产品本身和教育产品效用的关系。

厉以宁认为“教育产品是指教育部门和教育单位所提供的产品，这种产品又称教育服务”。^[18]从学校的宗旨和功能看，它是一个向学生传授知识、提高学生技能的服务组织，其所能提供的只有服务，把学校的产品确定为教育服务是恰当的。因此高校的教育产品就是其所提供的高等教育服务。

确定了高等教育服务作为高校的教育产品后，也就确定了高校教育成本的核算对象。根据高校教育活动的特点，教育服务可以以学时或教学设施的服务小时数作为计量单位，如教师讲授、指导的课时数，图书馆、实验室的使用时数。选择学生上课的学时数和使用教学设施的时数计量教育成本，优点是精确，但是不具有可比性，而且反映不出质量的差异。而从信息使用者的角度看，政府对高校拨款，高校制定学费标准，学生及家长衡量学费负担需要的都是按学年以货币为计量单位的教育成本。从性质上看，以学时和教学设施使用小时为计量单位与以货币为计量单位只是计量单位上的区别，它们所反映的内容都是学生接受的学校提供的教育服务。因此，将各届各专业的学生所接受的高校提供的高等教育服务作为高校教育成本的核算对象较为合适。各界各专业的学生仅仅是高等教育服务的载体。通过总成本除以培养学生数，就得到生均教育成本。按照不同届不同专业的学生进行成本计算，是由于不同专业的学生，其教学计划不同，培养成本也不同，为不同专业的学生采取差别收费的政策提供依据。

5.2.2 高校教育成本的计算期

高校教育成本核算对象为各届各专业的学生。虽然在成本核算方法上要比企业复杂，但是学生的培养过程具有明显的周期性，极大地降低了成本计算的代价。由于采用的是双轨制核算法，因此不存在与财政年度的冲突。成本计算可以充分利用学生培养的周期性优势，既要满足成本效益的原则，又要满足信息使用者的需求。高校教育成本的成本计算期可以按照以下三个层次安排：

1. 学期层次

每学期进行一次成本归集与计算。这样与教学期间相吻合，同时减少了按月归集计算成本的工作量，为计算学年成本与最终完成学业的总成本提供基础资料。

2. 学年层次

每学年汇总一次该学年的成本。在进行学期成本计算的基础之上，将该学年两个学

期的成本加总,得到某一学年各届各专业学生的学年教育成本,一方面为不同学年差别收费提供详细的成本依据,另一方面减少了学生毕业时的成本计算工作量。

3. 毕业年度层次

在毕业年度对学生的教育总成本进行汇总,确定该届各专业的学生教育总成本以及生均教育成本,满足不同的使用者的需要。

以上三个层次中,学期层次计算期是基础,学年层次计算期是学期层次计算期的总结,是毕业年度层次计算期的过渡,毕业年度层次计算期是不同层次计算期的总结。因此,计算期应以学期层次为基础,其他两个层次为补充的方式确定。

5.3 高校教育成本核算的会计科目设置

5.3.1 教育成本科目

本科目核算高校为学生提供高等教育服务而直接或间接耗费的教育资源的价值。该科目按照各届各专业的学生进行二级明细核算,并按照规定的项目设置专栏。由于高校的间接费用大,不能参照企业的简单成本项目,而应当考虑成本分析的需要,尽量设置一些反映高校教育成本特点的成本项目。因此教育成本可以按照以下几个项目设置专栏。“直接人员费”核算的是直接提供教育服务的教师的薪酬,包括直接计入的代课费、监考费,以及分配计入的教师工资与津贴等。“直接教学费”核算教学过程中发生的实验消耗材料费、实习费用、考务费等直接与教学相关的非人员费。“间接教育费用”核算的内容主要有五个方面:(1)“学院学生事务费”核算本学院发生的,从学院学生事务费用分配计入的费用。(2)“教学辅助部门费”核算本学期为本学院提供教学服务的教学辅助部门发生的应该由本学院不同专业年级的学生负担的分配计入的费用。(3)“教学折旧费”核算直接用于教育的固定资产按规定的折旧率提取的折旧费用。这部分费用比重大,而且与企业不同,学院与教学使用的固定资产能够清晰的区分,而且将二者分开也有利于单独评价学院占用的资源,并可以进行效益分析,促进学院提高固定资产使用效率。(4)“本学院间接教育费”核算由本学院的间接教育费用分配计入,应该由不同专业年级的学生负担的间接教育费。(5)“外学院间接教育费”核算本学期为本学院提供教学服务的外学院的间接教育费用分配计入的,应由不同专业年级的学生负担的间接教育费。该科目借方登记发生的或者分配转入的直接或间接教育费用;贷方登记

毕业学生的教育成本；余额在借方，表示尚未毕业的学生自入学以来发生的教育成本。

5.3.2 学院间接教育费用科目

本科目核算学院为提供教学服务而发生的各项间接费用。该科目应按照不同的学院进行二级明细核算，并按照费用项目设置专栏。根据高校学院发生的主要费用类型，一般可以按照人员费、水电费、办公用品费、差旅费、折旧费等费用项目设置专栏。该科目借方登记发生的间接教育费；贷方登记分配计入教育成本的间接教育费；期末结转后该科目应无余额。

5.3.3 学院学生事务费用科目

本科目核算本学院直接用于学生事务的有关开支，如学生管理人员工资及福利费、学生活动费、招生及毕业生费等，该科目应按照费用项目设置明细科目。该科目借方登记发生的学院学生事务费用；贷方登记分配计入教育成本的学院学生事务费；期末结转后该科目应无余额。

5.3.4 教学辅助部门费用科目

本科目核算教学辅助部门发生的费用。该科目应按照不同的教学辅助部门进行二级明细核算，并按照费用项目设置专栏。设置费用项目时可以参照间接教育费科目进行。该科目借方登记教学辅助部门发生的费用；贷方登记分配计入教育成本的教学辅助部门费用；期末结转后该科目应无余额。

5.3.5 累计折旧科目

本科目核算高校固定资产的累计折旧。该科目应按固定资产类别或项目进行二级明细核算。该科目贷方登记高校各类固定资产计提的折旧额和增加固定资产而相应增加已计提的折旧额；借方登记因出售、报废清理、盘亏等原因减少固定资产而相应转销其所提的折旧额；余额在贷方，反映高校现有固定资产的累计折旧额。

5.3.6 应付人员薪酬科目

本科目核算高校按照规定应付给不同人员的各种薪酬。该科目应按照工资、福利、社会保险费、住房公积金等进行二级明细核算。该科目贷方登记当期发生的应付人员薪酬；借方登记支付的人员薪酬；余额在贷方，反映高校应付未付的人员薪酬。

5.4 高校教育成本的核算程序

高校教育成本的核算程序是指对高校在提供教育服务的过程中发生的各项费用，按照高校成本核算的要求，进行归集和分配，最后计算出各届各专业的学生当期形成的教育成本的过程。为了使教育成本核算思路更清晰，首先概括介绍高校教育成本的核算程序：(1) 统计当期的学生人数、学时数、教学工作量等数据，为分配费用提供依据；(2) 归集当期发生的与教育成本计算直接或间接有关的费用；(3) 核算人员费；(4) 计提折旧费；(5) 分配学院学生事务费用；(6) 分配学院间接教育费用；(7) 分配教学辅助部门费用；(8) 计算教育成本。高校教育成本核算一般程序见图 5-1。

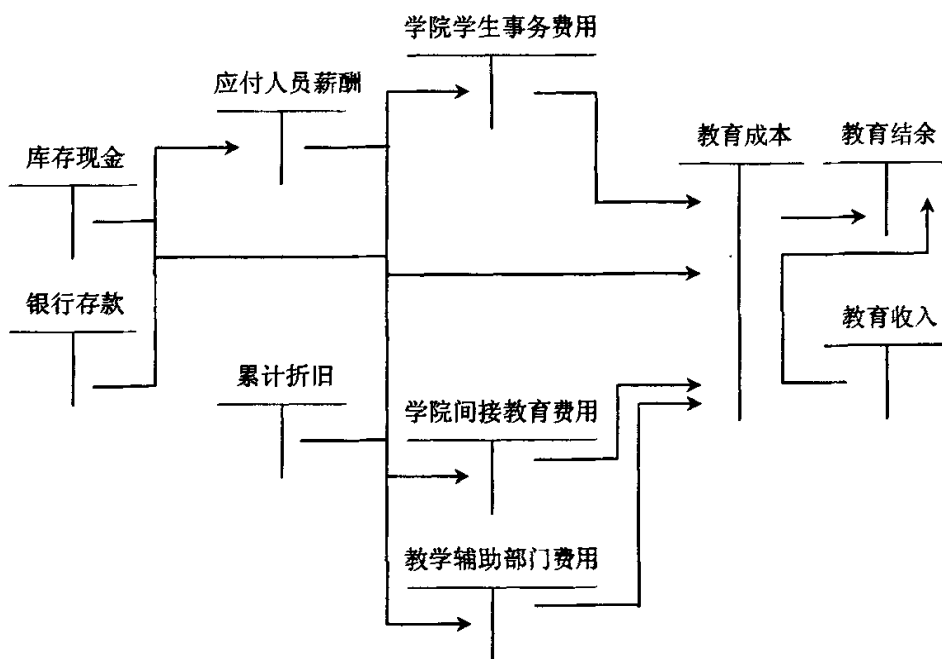


图 5-1 高校教育成本核算一般程序图

Fig 5-1 The general procedure of educational cost calculation of university

5.4.1 统计相关数据

高校教育成本中公共费用比重大，公共费用的分配准确性影响着教育成本的准确

性。选择公共费用的分配标准时,一方面要考虑成本动因,即该项费用的发生主要受什么因素影响,另一方面要考虑分配标准的可获得性。高校的大部分费用都与学生人数、学时数和教师的教学工作量等密切相关。因此,学院在一个学期的教学任务安排之后,可以指派专人统计学生人数,学时数,随着教学任务完成的临近,教学工作量也可以作出统计,为本学期成本核算做好准备。

5.4.2 归集当期发生的与教育成本计算直接或间接有关的费用

教育成本、学院学生事务费用、学院间接教育费用、教学辅助部门费用中有关的人员费、折旧费将在后面两个环节中核算。其他费用发生当时就可以确认属于的相应部分,可以在核算期间随时确认。例如,教学过程中耗用实验材料时,借记“教育成本——××专业”,贷记“库存现金”;某学院发生学院学生事务费用时,借记“学院学生事务费用”,贷记“库存现金”;某学院发生间接教育费时,借记“学院间接教育费用”,贷记“库存现金”;教学辅助部门发生相关费用时,借记“教学辅助部门费用”,贷记“库存现金”等。这样对当期发生的费用进行归集,为学期结束核算教育成本打好基础。

5.4.3 核算人员费

教育成本中人员费的比重相对大于企业的产品成本的这一比重。此外,教育成本的人员费更容易识别。核算高校的人员费时,除了教学人员之外,其他人员的薪酬先计入相应的账户。从成本性态的角度分析教学人员的薪酬,其中随着工作量的加大,会不断增加的薪酬属于变动成本,主要包括代课费。不随着工作量的多少而发生变化的薪酬属于固定成本,主要包括本学期支付给教师的工资及福利、津贴等。其中变动成本可以直接计入相应的专业教育成本,而固定成本应分配计入相应专业的教育成本。由于教师的薪酬主要是因提供教育服务而支付的,因此固定成本分配标准可以选择该教师各种教学环节所形成的工作量。

1. 支付人员费的核算

为了简化核算,一个学期为六个月。二月到七月为一个学期,八月到第二年一月为另一个学期。每个月支付人员薪酬时,编制下列会计分录:

借:应付人员薪酬

贷:银行存款

2. 分配人员费的核算

分配人员费时,教学人员与非教学人员的人员费分配有区别。教学人员外的人员费

直接分配计入相关账户，编制以下会计分录：

借：学院间接教育费用——××学院

学院学生事务费用——××学院

教学辅助部门费用——××部门

贷：应付人员薪酬

教学人员的人员费分配步骤为：首先区分固定成本与变动成本，其次计算工作量，再次计算应分配的固定成本，最后编制人员费分配表以及会计分录。下面举例说明具体分配过程。

例如，某高校某学院某教师 2006-2007 年度上半学期的每个月薪酬 1600 元，年终增发工资 700 元，本学期奖金 500 元，职称津贴 2000 元。本学期该教师的教学工作量为 200 个，其中国贸 2004 为 90 个，会计 2004 为 60 个，法学 2004 为 50 个。非教学工作量 10 个。每个工作量 20 元。其中非教学工作量的费用为固定成本。该学院教学人员的人员费分配情况见表 5-1。计算分配步骤如下：

表 5-1 某学院教学人员的人员费分配表

Table 5-1 Allocation of personal expense of faculty in certain academy

2006-2007 上半学期													
教师姓名	固定成本	教学工作量	单位固定成本	学 生 专 业									
				国贸 2004		会计 2004		法学 2004					
				工 作 量	人 员 费	工 作 量	人 员 费	工 作 量	人 员 费	工 作 量	人 员 费		
A	13000	200	65	90	7650	60	5100	50	4250	...	...		
B													
C													
D													
...													
合计													

该教师本学期的固定成本 = $1600 \times 6 + 700 + 500 + 2000 + 10 \times 20 = 13000$ 元

每个专业每个教学工作量应分配的固定成本 = $\frac{\text{固定成本}}{\text{教学工作量}} = \frac{13000}{200} = 65$ 元

国贸 04 应分配的固定成本 = $90 \times 65 = 5850$ 元

国贸 04 应分配的变动成本 = $90 \times 20 = 1800$ 元

会计 04 应分配的固定成本 = $60 \times 65 = 3900$ 元

会计 04 应分配的变动成本 = $60 \times 20 = 1200$ 元

法学 04 应分配的固定成本 = $50 \times 65 = 3250$ 元

法学 04 应分配的变动成本 = $50 \times 20 = 1000$ 元

编制以下会计分录:

借: 教育成本——国贸 2004	7650
教育成本——会计 2004	5100
教育成本——法学 2004	4250
贷: 应付人员薪酬	17000

以上举例仅以一名教师为例, 每一个学院都应每一名教师的人员费按照该方法进行计算分配, 并汇总相同专业的教育成本。

5.4.4 计提折旧费

折旧费可以直接或间接地计入教育成本的高校固定资产, 按照用途可以分为教学用固定资产、学院用固定资产、教学辅助部门用固定资产。后两者的固定资产容易辨识属于的部门, 教学用固定资产折旧的分摊难度较大。教学用固定资产又可分为专用教学固定资产和公用教学固定资产。下面重点分析这两类固定资产的折旧费分配法。

1. 专用教学固定资产的折旧费分配

专用教学固定资产在使用专业上容易区分, 但是在折旧费负担的均衡性上比较难把握。因为各个学院或专业使用专用教学固定资产的效率不同, 所以可以采用不同的方法。对于使用效率高的专用教学固定资产, 可以按照各年级各专业使用时间来分配折旧费。对于使用效率不高的专用教学固定资产, 如果按照使用时间来分配, 某一个专业负担的折旧费就会太多, 但是这是由于使用效率不高引起的, 不够合理, 因此可以采用在其服务的专业范围内按人数平均分配的做法。

例如, 某一个实验室主要服务于 A、B 两个专业, 但是只有在三年级的学生才使用, 可以用第二种方法分配折旧费。A 专业共有四个年级, 一年级 A2006 共有 60 人, 二年

级 A2005 共有 90, 三年级 A2004 共有 120 人, 四年级 A2003 共有 120 人, 四个年级共有 390 人。B 专业共有四个年级, 一年级 B2006 共有 30 人, 二年级 B2005 共有 60, 三年级 B2004 共有 90 人, 四年级 A2003 共有 90 人, 四个年级共有 270 人。该专用实验室本学期应计提折旧 26400 元。该学院实验室折旧费分配情况见表 5-2

$$\text{折旧费分配率} = \frac{26400}{390 + 270} = 40 \text{元/人}$$

根据某试验室折旧费分配表编制会计分录:

借: 教育成本——A2006	2400
——A2005	3600
——A2004	4800
——A2003	4800
——B2006	1200
——B2005	2400
——B2004	3600
——B2003	3600
贷: 累计折旧	26400

表 5-2 某学院某实验室折旧费分配表

Table 5-2 The depreciation expense of certain laboratory in certain academy

2006-2007 上半学期

专业年级	人数	折旧费
A2006	60	2400
A2005	90	3600
A2004	120	4800
A2003	120	4800
B2006	30	1200
B2005	60	2400
B2004	90	3600
B2003	90	3600
合计	660	26400

2. 公用教学固定资产的折旧费分配

公用教学固定资产的折旧费分配最困难。由于学生的授课地点不断变化,使用时间的长短各不相同,要想区分受益对象,花费的成本比较高。另外,如果一个专业仅仅因为本学期使用了新教室,负担的折旧费就高,而另一个专业使用了超过折旧年限的教室,不需要负担折旧费,显然不合理。从整个高校教室安排的角度考虑,主要遵循课程需要、学生人数、合理利用的原则,如果考虑各学院折旧费负担的均衡问题,势必影响教室安排,因此严格按照实际使用的教室来计提折旧费不现实,也不利于高校统筹安排教室资源。因此可以选择简化的方法分配折旧费。具体步骤如下:

首先,统计本学期上课的人数与课时,作为分配的标准;其次,计算本学期应分配的的教学设备费;再次,将教学楼的教学用面积与其他功能的面积加以区分,确定各自应负担的折旧费;最后,将教学设备费与教学用教学楼的折旧费按照学生人数乘学时的标准分配给不同专业。

下面举例说明:

例如,某高校假设只有甲乙两个学院。综合教学楼总使用面积 10000m^2 ,其中甲学院的办公用 600m^2 ,乙学院办公用 400m^2 ,乙学院C专业专用实验室用 120m^2 ,教学用教室面积为 8880m^2 。本学期计提的折旧费为 400000 元。该教学楼内安装着多媒体教学设备,本学期共计提折旧费 50000 元。世纪教学楼总使用面积 5000m^2 ,全部为教学使用,本学期计提的折旧费为 200000 元。该校的学生人数与课时数资料以及折旧费分配见表 5-3。

(1) 计算综合教学楼的折旧费分配

$$\text{折旧费分配率} = \frac{400000}{10000} = 40\text{元}/\text{m}^2$$

$$\text{甲学院的折旧费} = 40 \times 600 = 24000\text{元}$$

$$\text{乙学院的折旧费} = 40 \times 400 = 16000\text{元}$$

乙学院C专业的折旧费 $= 40 \times 120 = 4800$ 元,该费用应该参照专用教学固定资产的折旧费分配法,分配给不同的年级。

$$\text{分配率} = \frac{\text{实验室折旧费}}{\text{C专业学生人数}} = \frac{4800}{240} = 20\text{元}/\text{人}$$

$$\text{C2006 实验室折旧费} = 20 \times 60 = 1200\text{元}$$

$$\text{C2005 实验室折旧费} = 20 \times 60 = 1200\text{元}$$

C2004 实验室折旧费 = $20 \times 60 = 1200$ 元

C2003 实验室折旧费 = $20 \times 60 = 1200$ 元

教学负担的折旧费 = $40 \times 8880 = 355200$ 元

表 5-3 某高校折旧费分配表

Table 5-3 The depreciation expense of certain university

2006-2007 上半学期

学院	专业	人数	学时数	总学时数	房屋设备折旧费	实验室折旧费	折旧费合计	应借的科目
		①	②	③= ①×②	④= ③× 1.834			
甲					24000		24000	学院间接教育费用——甲学院
	A2006	60	400	24000	44016		44016	教育成本——A2006
	A2005	90	350	31500	57771		57771	教育成本——A2005
	A2004	90	350	31500	57771		57771	教育成本——A2004
	A2003	90	300	27000	49518		49518	教育成本——A2003
	B2006	120	400	48000	88022		88022	教育成本——B2006
	B2005	120	400	48000	88022		88022	教育成本——B2005
	B2004	60	300	18000	33012		33012	教育成本——B2004
	B2003	60	300	18000	33012		33012	教育成本——B2003
乙					16000		16000	学院间接教育费用——乙学院
	C2006	60	400	24000	44016	1200	45216	教育成本——C2006
	C2005	60	400	24000	44016	1200	45216	教育成本——C2005
	C0204	60	300	18000	33012	1200	34212	教育成本——C2004
	C2003	60	300	18000	33012	1200	34212	教育成本——C2003
合计		930		330000	645200	4800	650000	

(2) 分配本学期各专业各年级应负担的教学固定资产折旧费

本学期应该负担的教学固定资产折旧费

= 综合教学楼折旧费 + 世纪教学楼折旧费 + 教学设备折旧费

= 355200 + 200000 + 50000 = 605200 元

分配率 = $\frac{\text{本学期应该负担的教学固定资产折旧费}}{\sum \text{各专业各年级学生人数} \times \text{本学期上课学时数}}$

= $\frac{605200}{330000} = 1.834$

5.4.5 分配学院学生事务费用

学院为学生事务花费的人员费、活动费、招生费、毕业生费、固定资产折旧费、水电费、修理费等等，一个学期按照各个学院归集之后，学期末加以分配。由于学院学生事务费发生的主要目的是管理学生，保证正常教学顺利进行，使学生的学习生活能够正常开展，对于培养全面发展的人才具有重要作用，也是学校教育的一个重要组成部分，因此应该记入教育成本。由于学院学生事务费的多少主要受学生人数因素影响，因此应以学生人数为分配标准。首先，统计出学院的全部在册学生数；其次，用本学期发生的学院学生事务费用除以学院全部在册学生数，得到生均学院学生事务费；最后，以不同年级不同专业的学生人数乘以生均学院学生事务费，得到该年级该专业的学院学生事务费。分配学院学生事务费时，编制以下会计分录：

借：教育成本——××专业××年级

——××专业××年级

贷：学院学生事务费用——××学院

5.4.6 分配学院间接教育费用

学院间接教育费用主要是由于学院为了组织本学院的教学工作而发生的各项费用。高校教学工作的开展，不是各个学院单独培养各自的学生，为了有效利用资源，发挥各学院的专业特长，学院之间相互提供教学服务的现象大量存在。例如，文法学院的教师既培养本学院的专业学生，同时也为全校的其他学院提供政治、法律、外语等课程讲授服务。学院间接教育费用与培养学生的数量、拥有教师的多少密切相关。如果仅仅将教师的人员费计入不同学院的学生的教育成本，而各个学院的间接教育费用由各个学院负担，势必造成向外学院提供大量教学服务的学院负担较重的学院间接教育费用，增加了本专业学生的教育成本。反之，大量接受外学院服务的学院，教育成本则大大降低。有

可能出现学院之间提供教育服务时相互推委现象,不利于教学工作的顺利开展,不利于学院间利益公平分配,影响高校办学效益。因此,学院间接教育费用有必要在本学期该学院的教育服务对象间进行分配,这样才能平衡学院间的利益关系,保证高校正常高效运转。

根据成本动因分析的原理,学院间接教育费用的产生主要是由于管理教学引起。因此分配时以本学期本学院提供的教学服务总量为标准,由于高校每学期末都要进行工作量统计,分配间接教育费时,可以选择本学期该学院的教师总教学工作量为分配标准。分配时编制以下会计分录:

借:教育成本——××专业××年级
——××专业××年级

贷:学院间接教育费用——××学院

例如,2006-2007上半年度,某学院共发生间接教育费用400000元,教师共提供教学工作量5000个。为本学院与外学院提供的工作量以及间接教育费分配情况见表5-4。

$$\begin{aligned}\text{分配率} &= \frac{\text{该学院本学期学院间接教育费用}}{\text{该学院教师本学期总教学工作量}} \\ &= \frac{400000}{5000} = 80 \text{元/工作量}\end{aligned}$$

5.4.7. 分配教学辅助部门费用

教学辅助部门的工作是培养学生的必不可少的部分,因此整个学期中各教学辅助部门应不断归集已发生的费用,在分配了人员费、折旧费后,教学辅助部门发生的费用归集完毕,就应该按一定的标准分配费用。由于这些部门的服务不象教学容易区分服务对象,因此为了降低核算成本,可以以学生的数量为标准进行分配。分配时编制以下会计分录:

借:教育成本——××专业××年级
——××专业××年级

贷:教学辅助部门费用——××部门

表 5-4 某学院间接教育费用分配表

Table 5-4 The allocation of indirect educational expense in certain academy

2006-2007 上半学期

学院	专业	工作量①	应分配的学院间接教育费用 ①×80
甲	A2004	500	40000
	A2003	300	24000
	B2004	600	48000
	B2003	500	40000
	C2004	600	48000
	C2003	500	40000
	D2004	500	40000
	D2003	500	40000
乙	E2004	250	20000
	F2004	250	20000
丙	G2005	250	20000
丁	H2005	250	20000
合计		5000	400000

5.4.8 计算教育成本

经过前面的七个步骤，教育成本应该涵盖的成本项目：直接人员费、直接教学费、间接教育费用全部归集完毕。不同专业不同年级学生的本学期总教育成本就可以计算出来，除以相应的人数可以得到生均教育成本。

教育成本账户需要归集学生截止到毕业时，总共发生的成本，但是每一个学期为了进行结余核算，都要进行账户结转，如果同时登记入账，那么无法反映教育的总成本。如何解决这二者的矛盾，我们可以借鉴企业会计进行损益结转时的方法。会计期末结转本年利润的方法有表结法和账结法两种。

表结法下，各损益类科目每月月末只需结计出本月发生额和月末累计余额，不结转到“本年利润”科目，只有在年末时才将全年累计余额结转入“本年利润”科目。但每月月末要将损益类科目的本月发生额合计数填入利润表的本月数栏，同时将本月末累

计余额填入利润表的本年累计数栏,通过利润表计算反映各期的利润或亏损。表结法下,年中损益类科目无需结转入“本年利润”科目,从而减少了转账环节和工作量,同时并不影响利润表的编制及有关损益指标的利用。

账结法下,每月月末均需编制转账凭证,将在账上结计出的各损益类科目的余额结转入“本年利润”科目,结转后“本年利润”科目的本月合计数反映当月实现的利润或发生的亏损。“本年利润”科目的本年累计数反映本年累计实现的利润或发生的亏损。账结法在各月均可通过“本年利润”科目提供当月及本年累计的利润或亏损额,但增加了转账环节和工作量。

这两种方法是围绕着能否减少结转本年利润的工作量而产生的。表结法给我们的启示是,某些时候为了便于核算管理,也可以出现小范围的表、账、证不符情况。因此,解决教育成本的矛盾时,可以借鉴这一思路。教育成本明细账格式见表 5-5。

学期末,教育成本结转至“教育结余”科目时,编制如下会计分录:

借: 教育结余

贷: 教育成本——××专业××年级

——××专业××年级

并且据此编制会计报表,这样实现了结余核算的目的。但是为了保留尚未毕业的学生的教育成本,在教育成本明细账上并不登记减少的教育成本,这样教育成本账户的金额便可以逐年累计,直到学生毕业。学生未毕业前,教育成本的账户与凭证、报表不符,但是并不影响理解,反而有利于累计。学生毕业时,应该将其教育成本在账面上结转为零。这样的好处是,一方面可以计算教育结余,另一方面可以汇总学生毕业时的教育成本,直观而且便于管理与登记。

表 5-5 教育成本明细账
Table 5-5 The subsidiary ledger of educational cost

甲学院 A2004

人数：90

学期	年 级	摘要	直接 人员 费	直接 教学 费	间接教育费用					成本合计
					学院 学生 事务 费	教学 辅助 部门 费	教学 折旧 费	本学 院间 接教 育费	外学 院间 接教 育费	
2004-2005 上半学期	一 年 级									
2004-2005 下半学期	一 年 级									
2005-2006 上半学期	二 年 级									
2005-2006 下半学期	二 年 级									
2006-2007 上半学期	三 年 级									

第六章 高校教育期间费用与教育结余的核算

6.1 高校教育期间费用与教育结余核算的目的

根据高校组织的任务,校级所发生的费用关系到整个高校的生存与发展,并不直接提供教育服务,因此不应计入教育成本,而应当作为高校教育期间费用。它的核算主要有以下三个方面的作用:

6.1.1 有利于进行绩效评价与考核

校级管理部门虽然从功能上来讲,具有使高校保持正常运转的职能,同时又肩负着高校可持续发展的重任。但是各种功能的实现需要通过不同部门的协同运作来实现,按照功能分析,校级管理部门主要可以分为教务部门、学生工作部门、行政管理部门。其中行政管理部门还可以按照更细的标准划分为众多的部门,这样可以将各职能部门的费用加以汇总,使一个庞大的校级教育支出费用构成变得更加清晰,同时加强部门费用预算管理,有利于进行绩效评价与考核,从而提高资金使用效率。

6.1.2 有利于满足不同需求

目前我国的生均教育成本一般都是指完全成本,也就是包括了校级费用。而本文的教育成本范围则是限于学院这一级别的教育成本,相当于制造成本法下的教育成本。采取教育成本与期间费用区分的办法有以下优点:制造成本法下的教育成本有利于不同学院,以及不同学校相同专业教育成本的比较;当国家教育部门要求采用完全成本时,可以将高校教育期间费用按照学生人数进行分配得到;当需要考核校级费用的效率时,可以将高校教育期间费用的总额与生均水平,与国内乃至国际进行比较,寻找差异,挖掘潜力。

6.1.3 有利于确定由财政负担的资金数量与构成

目前我国已经实行了教育成本分担机制,1996年原国家计委、国家教委、财政部联合颁布了《普通高等学校收费管理办法》,规定了高校收取的学费最高不得超过生均培养成本的25%。虽然高校还没有进行教育成本核算,显然受教育者及其家庭负担的学费是按照完全教育成本计算的。但是,现实中许多人认为完全教育成本所包含的内容太广泛,而且有许多费用被认为与学生教育不太相关,不具有说服力,从而引发受教育者

与高校之间的矛盾。既然国家要负担一部分教育成本，我们可以按照制造成本法下的教育成本乘以一定的比例，确定应该负担的教育成本。而高校的教育期间费用属于高校运转管理与可持续发展发生的费用，政府有责任承担这部分开支。这样不论是从受教育者的角度，还是从政府的角度，理清了负担的界限，明确了负担的原因。这样财政负担的资金就由两部分组成，一部分是教育成本，另一部分是高校运营与发展的管理费用。

6.2 高校教育期间费用与教育结余核算的会计科目设置

6.2.1 校级教务费用科目

本科目核算高校校级教务机构为了管理全校的教学管理工作所发生的费用。该科目应按照费用项目设置专栏。该科目借方登记发生的教务费用；贷方登记转入教育结余的费用；期末结转后该科目应无余额。

6.2.2 校级学生事务费用科目

本科目核算高校校级学生事务机构为了组织学生管理工作与学生活动所发生的费用，但是学院发生的学生管理费用应计入“学院学生事务费用”科目。本科目仅核算校级发生的相关费用。该科目应该按照费用项目设置专栏进行核算。该科目借方登记发生的校级学生事务费用；贷方登记转入教育结余的学生事务费用；期末结转后该科目应无余额。

6.2.3 校级管理费用科目

本科目核算高校行政管理部门为组织和管理教育事业所发生的费用，包括管理部门的经费、一般管理费用和应该直接计入当期校级管理费用的其他教育事业费用。该科目应该按照费用项目设置专栏进行核算。该科目借方登记发生的校级管理费用；贷方登记转入教育结余的校级管理费用；期末结转后该科目应无余额。

6.2.4 教育收入科目

本科目核算收入的学费、政府拨款。该科目应该按照收入种类设置二级明细进行核算，其中学费收入还应按照学院设置三级明细进行核算，以便反映不同学院学费的应收缴金额。该科目贷方登记应取得的教育收入；借方登记转入教育结余的教育收入；期末结转后该科目应无余额。

6.2.5 教育结余科目

本科目核算高校当期进行高等教育运转的净结余。该科目借方登记从教育成本、校级教务费用、校级学生事务费用、校级管理费用等科目结转的金额；贷方登记从教育收入等科目转入的金额；余额在贷方，表示有教育结余，余额在借方，表示发生亏损。

6.2.6 应收学费科目

该科目核算应向学生收取而未收取的学费。该科目应按照学院设置二级明细、按照专业年级设置三级，区分学生姓名进行明细核算，目的是便于统计学院收费情况，各年级各专业交费情况，明确学生责任。该科目借方登记应该收取而未收取的学费；贷方登记补交的学费；余额在借方，表示应收未收的学费。

6.3 高校教育期间费用的核算

6.3.1 费用类科目的核算

这里的费用类科目包括校级教务费用、校级学生事务费用、校级管理费用。这些费用的核算类似于教育成本的核算程序，只是不需要进行分配。费用的核算主要有以下几个步骤：

1. 学期中间进行费用归集

费用发生时，根据应计入的科目随时编制以下会计分录：

借：校级教务费用

 校级学生事务费用

 校级管理费用

贷：库存现金

 银行存款

2. 学期末核算人员费用

分配应付人员薪酬时，编制以下会计分录：

借：校级教务费用

 校级学生事务费用

 校级管理费用

3. 学期末进行固定资产折旧核算

计提折旧时，编制以下会计分录：

借：校级教务费用

 校级学生事务费用

 校级管理费用

 贷：累计折旧

6.3.2 教育收入的核算

根据权责发生制的原则，核算学费收入。学期开始时，根据已缴纳的和欠缴的学费，编制以下会计分录：

借：库存现金

 应收学费——××学院——××专业××年级（姓名）

 贷：教育收入——学费收入（××学院）

由于政府拨款无法预计，可以在收到时，编制以下会计分录：

借：银行存款

 贷：教育收入——政府拨款

6.3.3 教育结余的核算

学期末时，应该进行教育结余核算。

将成本、费用类账户的金额转入教育结余账户时，编制以下会计分录：

借：教育结余

 贷：教育成本

 校级教务费用

 校级学生事务费用

 校级管理费用

将收入类账户转入教育结余账户时，编制以下会计分录：

借：教育收入

 贷：教育结余

第七章 高校教育成本信息的披露

高校教育成本核算的目的是满足政府、受教育者及其家庭、高校内部不同信息使用者的需求。教育成本信息核算出后,高校应该以报表的形式对外披露。虽然教育成本每学期都要核算,但是为了降低披露成本,高校可以每一个学年结束时进行披露。

由于高校除了进行教育活动之外,还有其他的诸如筹资、投资等活动,而本文的重点是进行教育成本核算,仅是高校事业活动的一个主要部分,因此并不能提供完整的资产负债表与教育损益表。我们这里主要提供教育成本和教育结余的报表。

7.1 教育成本报表

高校教育成本是社会各界共同关注的信息。社会上的个人主要是关心不同专业的学生每一个学年的生均教育成本,以及培养一个合格的学生总生均教育成本。而政府、高校自身以及其他高校同时还关心教育总成本。因此应该提供生均成本与总成本信息。

7.1.1 学年度生均教育成本报表

高校每一个学年结束之后,都要披露不同学院不同专业的本学年度的生均教育成本,同时按学期分别反映,以便为按学期收费提供依据。对教育成本信息按照费用项目反映,有利于进行高校的教育成本构成分析,寻找影响成本高低的因素。学年度生均教育成本报表格式见表 7-1。

7.1.2 毕业生生均教育成本报表

每个学年度结束时,毕业生接受完整的学位教育后,将发生的生均总教育成本加以披露。格式可以参照高校年度生均教育成本报表。

7.1.3 学年度总教育成本报表

学年度总教育成本报表的目的,是为了提供高校在一个完整的学年为培养学生所耗费的资源的总价值,这样有利于高校以及政府确定资金总需要量。编制报表时,应该以学院为单位,分专业汇总。

表 7-1 高校学年度生均教育成本报表
Table 7-1 Average student's educational cost statement
of school year of university

2006-2007 学年年度

学院	专业 年 级	人 数	学 生 生 均 教 育 成 本	学 期	直 接 人 员 费	直 接 教 学 费	间接教育费用					学 期 合 计
							学 院 学 生 事 务 费	教 学 辅 助 部 门 费	教 学 折 旧 费	本 学 院 间 接 教 育 费	外 学 院 间 接 教 育 费	
甲学院	A2006			上								
				下								
												
乙学院	C2006											
												

7.2 教育结余报表

教育结余报表反映了高校教育事业的收入、费用与结余的总体情况。为分析高校的整体办学效益提供数据。教育结余报表应该以学年度为披露周期。高校教育结余报表格式见表 7-2。

表 7-2 高校教育结余报表
Table 7-2 Educational surplus statement of university

2006-2007 学年年度			单位：元
项 目	行次	上期数	本期数
教育收入	1		
其中：学费收入	2		
财政拨款收入	3		
减：教育成本	4		
校级教务费用	5		
校级学生事务费用	6		
校级管理费用	7		
教育结余	8		

结束语

高校教育成本虽然对于政府、高校以及受教育者及其家庭有着重要意义，但是由于教育服务活动比较复杂，高校教育事业活动与非相关活动的关系尚未完全理顺，以及选择较好的方法处理收付实现制与权责发生制之间的矛盾存在一定困难等原因，因此到目前为止，高校尚未进行教育成本核算。

理论界对教育成本和高校教育成本的含义已有较多的研究，对于教育事业活动与非教育事业活动的界限划分基本上达成共识。但是，有关高校教育成本的核算方法、科目设置、路径选择等存在不同观点。本文重点论述了教育成本的核算，设置了结构清晰的教育成本的成本项目，在公共费用的分配上提出了较合理的方法，为复杂的教育服务活动成本的构成与核算提供了较清晰的思路。希望能为高校教育成本核算实践提供有益的帮助。

笔者认为高校教育成本核算体系是一个复杂的系统工程，需要进行持续的研究，在整体构架的基础上，逐步解决难点问题，才能最终建立较为完善的核算体系。

参 考 文 献

- [1] 王倩. 对民办学校教育成本核算的思考[J]. 教育财会研究, 2004 (2), 24
- [2] 陈德刚. 关于高校会计制度的重新审视与改革的构想[J]. 财会通讯, 2005, 4
- [3] D. B. 约翰斯通. 高等教育财政: 问题与出路[M]. 沈红, 李红桃译. 北京: 人民教育出版社, 2003
- [4] 刘新荣. 高等教育成本计量与管理[J]. 财会月刊, 2006, 3
- [5] 冒荣. 关于高等教育产业化的若干思考[J]. 高教研究与探索, 2000, 3
- [6] John Boehner, Chairman. The Skyrocketing Cost of Higher Education[EB/OL].
<http://www.gov/ed-workforce/issues/108th/education/highereducation/factsheet/101003.htm>
- [7] 张晓晶, 丁锡国. 政协委员质疑大学高收费: 学费 20 年上涨 25 倍[EB/OL].
<http://www.sina.com.cn> 2006, 3, 7
- [8] 保罗·萨缪尔森, 威廉·诺德豪斯. 宏观经济学(第十七版)[M]. 人民邮电出版社, 2004, 9
- [9] John Vaizey. The Cost of Education. London: Allen and Unwin, 1958
- [10] W. 舒尔茨. 教育的经济价值[M]. 长春: 吉林人民出版社, 1982
- [11] Elchanan Cohn. The Economic of Education. [M]. Oxford: Pergamon Press, 1979
- [12] 袁连生. 缓慢的前进——20 世纪 80 年代以来的教育成本计量研究[D]. 2004 年教育经济学会论文, 2004
- [13] 盖浙生. 教育经济学[M]. 台北: 台北三民书局, 1982
- [14] 阎达五, 王耕. 教育成本研究: 高等教育的管理改革与效益[M]. 北京: 北京出版社, 1989
- [15] 王善迈. 教育投入与产出研究[M]. 河北: 河北教育出版社, 1996
- [16] 袁连生. 教育成本计算探讨[M]. 北京: 北京师范大学出版社, 2000
- [17] 中国注册会计师协会. 财务成本管理[S]. 北京: 经济科学出版社, 2005
- [18] 厉以宁. 关于教育产品的性质和对教育的经营[J]. 教育发展研究, 1999, 10
- [19] 徐莉萍, 龚光明. 会计学视角下高等教育成本计量研究[J]. 江苏高教, 2006, 4

- [20] 汪名友. 高等教育成本核算的若干问题[J]. 理工高教研究, 2006, 4
- [21] 林钢, 武雷. 论高等教育成本的确认与计量[J]. 教育财会研究, 2006, 2
- [22] 李永宁. 高校教育成本核算影响因素透视[J]. 教育财会研究, 2006, 2
- [23] 谢丹, 袁洪斌. 高校教育成本研究述评[J]. 江苏高教, 2006, 1
- [24] 靳利军, 王玉昭. 各国教育成本的比较研究[J]. 统计与咨询, 2006, 1
- [25] 唐宁. 大学治理与大学会计改革[J]. 集美大学学报(哲学社会科学版), 2005, 8
- [26] 宗文龙, 李玉英. 高校教育成本核算若干问题研究[J]. 财会月刊, 2005, 8
- [27] 董玲, 畅斌. 高校教育成本分析——兼论高校教育成本审核[J]. 价格理论与实践, 2005, 7
- [28] 刘蓉. 对高校教育成本核算问题的分析与思考[J]. 财会研究, 2005, 7
- [29] 赵红英. 高等教育成本的界定和控制[J]. 财会月刊, 2005, 7
- [30] 黄晓波. 高等学校收费定价模式: 比较与选择[J]. 教育财会研究, 2005, 3
- [31] 李淑霞, 张佩玲. 高等学校教育成本有关问题探讨[J]. 教育财会研究, 2005, 1
- [32] 张丹. 高校人才培养成本的会计核算[J]. 教育财会研究, 2003, 1
- [33] 陈希原. 实行高等学校人才成本核算需要解决的问题[J]. 教育与经济, 2003, 1
- [34] 刘光忠. 改进我国预算会计制度的思考[J]. 会计研究, 2002, 1
- [35] 闵维方. 论高等教育成本补偿政策的理论基础[J]. 北京大学学报(哲学社会科学版), 1998, 3
- [36] 范先佐. 教育财务与成本管理[M]. 北京: 华东师范大学出版社, 2004
- [37] 闵维方. 高等教育运行机制研究[M]. 北京: 人民教育出版社, 2002
- [38] 罗伯特. J. 弗里曼. 政府及非营利组织会计[M]. 上海: 上海财经大学出版, 2004
- [39] 艾伦. R. 奥登. 学校理财——政策透视[M]. 杨君昌等译. 上海: 上海财经大学出版社, 2003
- [40] 财政部. 高等学校会计制度[S]. 北京: 中国财政经济出版社, 1998
- [41] 财政部. 高等学校财务制度[S]. 北京: 中国财政经济出版社, 1997
- [42] 财政部. 企业会计准则 2006[S]. 北京: 经济科学出版社, 2006
- [43] 郑庆华, 赵耀. 新旧会计准则差异比较与分析[M]. 北京: 经济科学出版社, 2006
- [44] 罗飞. 成本会计[M]. 北京: 高等教育出版社, 2004
- [45] 于富生, 王俊生, 黎文殊. 成本会计学[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2002

致 谢

本论文是在我的导师董玲教授的指导下完成的。董老师在论文的选题、技术路线的确定、论文提纲结构的把握、研究过程中疑难问题的解决等方面给予了悉心指导与热情帮助。从论文初稿形成到最终定稿的整个过程都凝结着老师的辛勤劳动。她渊博的学识、严谨的治学精神和谦和的品德对我影响颇深,这种精神将永远激励我在未来的教育工作岗位上奋发向上。在此,谨向她致以崇高的敬意和衷心的感谢!

在论文的撰写过程中,经济管理学院各位教授与同事都给予了我极大的关心和帮助,并提出了许多宝贵的意见和建议,使本文日趋完善。在此,谨向他们表达最诚挚的感谢!

此外,还要感谢我的同学、家人在论文撰写过程中,给予我的理解与支持,使我的论文得以顺利完成。

最后,向对论文进行评审并提出宝贵意见的各位专家、老师表示深深的谢意!

常京萍

2007. 4. 2

攻读学位期间主要的研究成果

发表论文:

[1] 常京萍. 国有企业内部控制审计的分层分析及应用[J]. 山西高等学校社会科学学报, 2006. 18(3):43-44 (第一作者, 二级刊物, 署名太原理工大学)

[2] 常京萍, 来志斌. 关于会计学专业审计学课程教学改进的思考[J]. 山西煤炭干部管理学院学报, 2007, 20(1): 45-46 (第一作者, 二级刊物, 署名太原理工大学)

[3] 常京萍, 董玲. 内部控制显性化发展的趋势分析及对策[J]. 生产力研究, 2007, 5 (第一作者, 一级刊物, 署名太原理工大学)

参与科研项目:

1. 参与由董玲教授主持的山西高校人文社会科学研究项目(20053207):《高校全面预算体系设计与实施研究》, 研究人员排名第四, 2005年9月山西省科学技术厅组织评审, 结论为国内先进。

2. 参与由经济管理学院李刚副教授主持的太原理工大学科学技术研究项目:《股权分置改革研究》, 研究人员排名第二, 已结题。