

# 基于作业成本法的高校教育成本核算探究

杜荣江,马祥兰

(河海大学财务处,江苏南京 210098)

**摘要:**近年来,高校成本费用的高速增长对精细化财务管理的要求越来越高,而目前我国高校教育成本普遍存在简单匡算、共同成本未进行合理分摊、不能全面客观地反映生均教育成本的问题。为解决这个难题,本文引进作业成本法的核算理念,分析高校应用作业成本法核算教育成本的可行性和必要性,根据资源动因和作业动因对教育成本进行合理的归集与分摊,设计了一套适合于高校的成本核算流程和模型,使其为高校的各项管理工作提供更加真实可靠的数据保障。

**关键词:**高校教育成本;成本核算;作业成本法

**中图分类号:**G475

**文献标志码:**A

**文章编号:**1671-4970(2014)04-0074-04

## 一、引言

2014年开始,全国统一研究生收费;江苏公办高校率先对六类学科学费进行了不同程度上涨,最高上涨比例为17.2%。随着学生人数的逐年增加,普通高校学费占高等教育经费收入比重不断增大,即学生个人承担的成本费用比例越来越高,受教育主体对高校教育收费的科学化依据不断提出要求。2012年财政性教育经费占GDP比例为4.28%,其中高等教育的投入占22%。政府作为高校经费投入的主体,需要详细了解高校资金运作情况,避免教育经费使用的浪费。高校内部管理者也需要通过教育成本的核算与分析,改进制约学校发展的薄弱环节,提高学校的综合竞争力。目前,各项财务会计规章制度未对高校教育成本核算提出明确要求及具体操作办法,各高校在进行生均成本核算时也较笼统,无法满足社会对高校成本核算的需求。因此,引入作业成本法核算高校教育成本不啻为一种理想的选择。

作业成本法最早应用在制造领域,20世纪90年代逐步推广到大型商业、金融业以及医院等服务性行业,并取得了初步成效。1994年,Morrow等开始探索作业成本法在高校教育成本计算中运用。Granof等认为,高校类似于其他非营利机构,基于作业成本法的成本计算将更客观准确地提供成本数

据,有效地提高财务管理效率<sup>[1]</sup>。Ismail把作业成本法理论与SAS、ABM软件有机地结合起来,开发研究了高校学生教育成本核算系统<sup>[2]</sup>。基于作业成本法的高校教育成本核算方法在西方发达国家各高校中得到了应用,同时在实证研究中逐步完善。

佟惠颖提出了作业成本法在我国高校运用的设想,对构造高校学生培养成本计算模式进行了尝试<sup>[3]</sup>。瞿华把作业成本法在教育产业的应用进行了探讨,介绍了作业成本法在高校应用的流程设计<sup>[4]</sup>。杨世忠等认为,间接费用在高校教育成本中所占比重较高,通过作业成本法计算高校不同院系、不同专业层次的生均成本信息,特别适合于研究型大学成本管理的需要<sup>[5]</sup>。

研究表明,基于作业成本法的教育成本管理实践仍处于规划、探索阶段,同时面临着高等学校会计制度、成本对象不确定性、成本构成复杂等难题的挑战。

## 二、高校引入作业成本法的可行性分析

目前,我国高校在教育成本核算中,多数采用“高校教育总成本=高校总支出,高校教育生均成本=高校总成本(高校总支出)/高校学生总人数”计算方法。这样简单的计算方法未充分考虑承载对象的多样性(高校学生不仅有本、硕、博不同层次,也有文、理、工科不同类别)。简单的依据总人数或者

收稿日期:2013-12-17

基金项目:河海大学中央高校基本科研业务费资助课题(2013B19714)

作者简介:杜荣江(1968—),男,江苏靖江人,高级会计师,从事财务管理研究。

表 1 高校教育成本项目

人员经费成本	基本工资、津贴补贴、奖金、社会保障费、加班费、临时工工资、酬金等
公用经费成本	各部门行政办公费、水电费、物业管理费、维修费、班车运行费、电话通讯费、网络运行费、保安费、差旅费、会议费、培训费、招待费、租赁费、图书购置费、招生就业费、国际合作费、精神文明建设费、体育竞赛费、其他公用支出
对个人和家庭的补助成本	抚恤和生活补助、医疗费、助学金、住房补贴和其他支出
资本性成本	房屋建筑物折旧、设备折旧
科研成本	按科研费用的 30% 计入成本

按比例折算后学生加权总人数来计算生均成本,不能准确反映各类学生培养的真实成本,也不能科学揭示高等教育各环节的成本,不利于高校进行成本控制与资源利用率的提升。作业成本法正好弥补了以上的这些缺陷。

高校教育成本核算引入作业成本法具有可行性:

目前,由于我国大部分高校院系设置的相对独立,其独立成本核算也相对可能。同时,院系中还包 括不同的专业和教育层次,对于不同层次的成本核算又需要分科核算。间接费用在高校教育成本中占 较高的比例,其特点是成本动因复杂,但各个高校学 生的培养过程在一定程度上具有相似性,且可形成 稳定的职能明显的多个作业<sup>[6]</sup>。这些特征均符合 作业成本法的理论特征,因此在高校引入作业成本 法具有现实意义。

从会计核算角度来讲,教育成本核算应以权责 发生制为基础,不论费用是否支出,只要是本期的费 用,一概作为本期处理。2014 年 1 月 1 日执行的新的《高等学校会计制度》中,引入权责发生制原则, 对固定资产计提折旧,对收入支出会计科目进行了 调整等,这些变化充分考虑了高校教育成本会计核 算的现实需要,为高校准确、分类核算教育成本提供 了有力的制度保障。

目前高校财务电算化程度较高,为作业成本法 在高校中运用提供了有利条件。财务电算化的普及 能为作业成本法融入高校教育成本核算体系提供技 术支持,便于设计出一套适合高校教育成本核算的 软件。

### 三、高校作业成本法核算流程设计

在高校成本核算中引入作业成本法,需要将现 行制度的支出分类适度调整以符合教育成本核算的 要求。高校教育成本按其经济内容分为人员经费成 本、公用经费成本、对个人和家庭的补助成本、资本 性成本及科研成本 5 部分<sup>[7]</sup>。人员经费成本指与教 学以及教学管理直接相关的人员支出,包括教学人 员、行政管理人员、直接从事后勤服务的人员,不包 括校产经营人员以及其他与教学无关的人员支出; 公用经费成本是指高校为教育活动而购买商品、提 供服务等支出;对个人和家庭的补助成本中应剔除 离退休费用;资本性成本包括房屋建筑物折旧、设备 折旧;科研成本是指高校为完成科研任务在科研过 程中的支出,这部分按一定比例计入教育成本。具 体成本核算项目如表 1 所示:

作业成本法由成本分配观和过程分析观组成, 成本分配观即作业成本计算,其原理是资源按照资 源动因把成本追踪到作业中去而得到作业成本,作 业又按照作业动因把其成本追踪到产品中去,最终 形成产品成本<sup>[8]</sup>。过程分析观即作业成本管理,是 利用作业成本计算提供的信息,不断优化经营过程, 改善作业效果,实现持续改善的过程。其原理如图 1 所示。

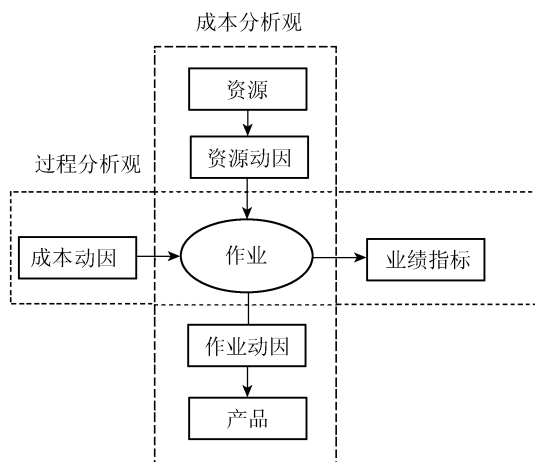


图 1 作业成本法基本原理

1. 根据高校特点,确定高校作业中心及各主要 作业

由于高校成本对象比较复杂,在教育成本核算 过程中应按不同院系、不同层次对成本进行分别核 算,本文将院系作为一个成本核算对象即作业成本 法下对应的产品,由此,将高校作业中心划分为直接 作业中心和间接作业中心。

直接作业中心即各院系教育管理中直接消耗高 校资源的作业所形成的集合,这部分作业成本可直 接归集到成本对象中。主要包括:①院系教学中心, 主要包括院系教师授课、课程实验、毕业设计等作 业;②院系管理中心,主要包括院系教材编审、排课、 教学设备维修等作业;③科研中心,包括与院系教学 相关的科研作业,应将其按一定比例计入教育成本。

间接作业中心即高校在教育管理过程中消耗整体资源的作业所形成的集合,该部分资源耗费相对于院系而言属于间接成本,应按成本动因将高校整体资源分配到各院系中去。主要包括:①学生日常管理中心,包括招生、军训、学生补助以及其他学生日常管理作业;②教学辅助中心,包括图书馆管理、档案管理、计算机中心等作业;③资源管理中心,包括水电管理、固定资产折旧等作业;④行政管理服务中心,包括财务管理、人事管理、安保、医疗服务等作业。高校各作业中心及其与高校教育成本之间的关系如图2所示。

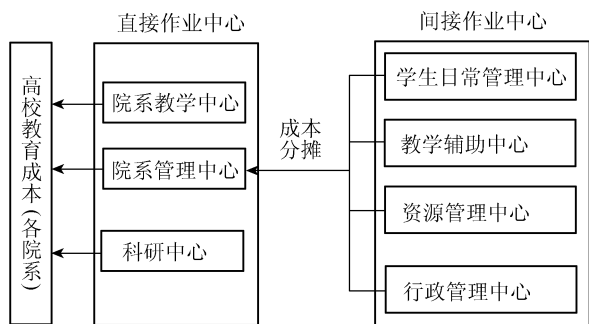


图2 高校作业中心及成本分摊

## 2. 确定资源项目、分析资源动因,将资源归集到各作业

作业成本法下涉及的高校资源项目相当于表1中的高校成本项目,根据作业成本法的具体特性,将表1中的高校教育成本项目做一定调整,将同质的资源项目合并到同一资源库,并分析其资源动因。

资源动因的确定是资源能否科学归集的关键,应遵循以下原则:①某项资源只单纯为特定的产品所消耗,应直接计入该产品。此时,资源动因相当于作业动因。②某项资源可直观分析出它是为各作业所消耗,则可直接计入各作业的作业成本库中,作为作业专属耗费。③资源的耗费不能按照上述两种情况直接分配,而应按特定的分配标准进行归集,那么这种特定的分配标准即是资源分配到作业中去的资源动因<sup>[9]</sup>。经过调整后的资源项目以及资源动因如表2所示。

表2 资源项目及资源动因

资源项目	资源动因	资源项目	资源动因
人员工资及附加费	约当教师人数	图书资料费	折合数量
社会保险费	投保人数	助学补助费	作业专属
办公费	办公人数	折旧费	作业专属
水电采暖费	仪表测量数	修缮费	作业专属
差旅费	折合旅程	科研经费	作业专属
日用品消耗	折合数量	其他费用	—
低值易耗品	折合数量		

注:本表中资源项目可根据各高校实际进行一定调整。

由于不同学历层次每课时所耗费资源的不同,

需要引入相应乘数,参照《高等学校教育培养成本监审办法》中的标准学生数本科生为1、硕士生为2、博士生为3的标准,由此,高校约当教师人数=讲师人数+硕士生导师×2+博士生导师×3。

分析了资源项目以及资源动因之后应根据资源动因将资源归集到各作业中去。其中对于作业专属资源可以直接归入作业;对于非专属作业资源应根据一定的资源动因分配率将资源归集到作业中去<sup>[10]</sup>。计算公式如下:

资源动因分配率=某成本对象中某作业所耗费的该资源动因量/该成本对象的所有作业所耗费的该资源动因量总和

各作业耗费资源=各作业的资源动因量×资源动因分配率

根据以上公式将资源归集到各作业。

## 3. 归集作业中心成本,分析确定作业动因

将资源项目按照资源动因归集到各项作业之后,根据图2确定的高校作业中心及其中各作业,归集作业中心成本。对各作业中心的资源耗费进行分析,确定作业动因。

对各作业中心的作业动因进行分析时应注意:

①院系教学中心,其主要作业是教学授课,其作业动因为约当课时量;②院系管理中心,其主要工作为排课及教材编审,其作业动因为实际课时量;③科研中心,其作业动因应为参加科研项目学生数乘以相应乘数,即为约当学生人数;④学生日常管理中心,主要从事招生、军训等学生日常活动的管理,其作业动因为实际学生人数;⑤教学辅助中心,其最主要的作业为图书馆管理,故将图书馆藏书数量作为其作业动因;⑥资源管理中心,该作业中心主要是对固定资产的折旧维修等,应该按照各学院拥有资产数量和金额分别计提;⑦行政管理中心,主要与实际缴费人数有关,其作业动因为实际学生人数。

## 4. 根据作业动因将作业分配到成本对象并计算成本

根据对作业中心的作业动因的分析,将作业成本分配到成本对象中。对于直接作业中心的作业产生的直接成本可以直接计入成本对象;对于间接作业中心产生的间接成本,应正确计算成本动因率,然后将间接成本分摊到各个成本对象中<sup>[11]</sup>。计算公式如下:

作业动因分配率=某作业中心发生的作业成本/该作业中心可提供的作业量

某院系学生应分配的某项作业成本=该院系学生耗用的该项作业的成本动因量×作业动因分配率

某院系学生的培养成本=∑该院系学生应分配

的各项作业成本

### 5. 成本核算模型

根据作业成本核算的原始数学模型对其进行相应改进,得到适用于高校教育成本核算的模型如下: $C=IH+EO+Z$ ,即作业中心成本=间接费用+作业专属费用+直接费用

$$\begin{bmatrix} C_1 \\ C_2 \\ N \\ C_m \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} IH_1 \\ IH_2 \\ N \\ IH_m \end{bmatrix} + \begin{bmatrix} EO_1 \\ EO_2 \\ N \\ EO_m \end{bmatrix} + \begin{bmatrix} Z_1 \\ Z_2 \\ N \\ Z_m \end{bmatrix}$$

其中:矩阵  $IH=(IH_1, IH_2, N, IH_m)^T$  表示作业中心的间接费用。

$$IH = DK$$

$$\text{即: } \begin{bmatrix} IH_1 \\ IH_2 \\ N \\ IH_m \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} d_{11} & d_{12} & \wedge & d_{1n} \\ d_{21} & d_{22} & \wedge & d_{2n} \\ \wedge & \wedge & \wedge & d_{mn} \end{bmatrix} \begin{bmatrix} K_1 \\ K_2 \\ \wedge \\ K_n \end{bmatrix}$$

矩阵  $D$  表示  $i$  作业消耗  $i$  成本库的成本动因量;矩阵  $K=(K_1, K_2, \wedge, k_n)^T$ ,表示各成本库的成本动因率。

## 四、结 语

作业成本法是对传统教育成本核算的革新。高校引入作业成本法核算教育成本,通过“作业”这一特定媒介,使费用发生、成本对象两者之间形成动态的联系,成本形成的过程一目了然,成本内涵更加具体、完整。同时作业成本法采用了多种动因对间接费用进行成本分配,使得计算的教育成本信息可以满足高校相关利益者不同层面的需求。高校内部管理层通过分析各项作业相关的动因,可以准确区分不同类型的作业,有的放矢减少低效作业的投入,集

中财力扶持关键作业的可持续发展。同时,准确的成本信息能让高校成本责任制管理落到实处。

## 参考文献:

- [ 1 ] 佟惠颖. 运用作业成本法构造高校学生培养成本计算模式[J]. 东北大学学报,2002(2):109-111.
- [ 2 ] GRANOF M H. PLATT D E, VAYSMAI I. Using activity-based costing to manage more effectively [ R ]. The Pricewaterhouse Coopers,2000.
- [ 3 ] ISMAIL N A. Activity-based management system implementation in higher education institution; Benefits and challenges [ J ]. Campus-Wide Information Systems, 2010,27(1):40-52.
- [ 4 ] 瞿华. 作业成本法及其在教育产业中的应用[J]. 经济问题探索,2006(5):138-143.
- [ 5 ] 杨世忠,许江波. 作业成本法在高校教育成本核算中的研究[J]. 会计研究,2012(4):14-19.
- [ 6 ] 傅蕴英,张雪娇. 会计制度改革下高校教育成本核算研究综述[J]. 财会通讯,2012(2):26-28.
- [ 7 ] 阳敏,张宇蕊. 模式与个性设计:高校成本核算与管理控制[J]. 求索,2012(5):255-256.
- [ 8 ] 郝清娥. 探讨作业成本法在高校教育成本核算中的应用[J]. 财经界,2013(8):95-96.
- [ 9 ] BRUEE D J. Cost sharing in higher education: tuition, financial assistance and accessibility in a comparative perspective[J]. Czech Sociological Review,2003,39(3):78-90.
- [ 10 ] LEVIN H M. “Cost-benefit Analysis”, in international encyclopedia of economic of education [ M ]. Oxford: Pergamon Press,1995:86-89.
- [ 11 ] JOHN F R. THOMAS G. Examination of costs at four-year public high schools and University high school between 1989 and 1998[J]. Review of Higher Education,2005,28(3):369.