

# 政府会计制度下高职院校成本核算工作现状分析及对策\*

刘金鹿 李君梅 余小花

陕西财经职业技术学院 陕西·咸阳

**摘要:**高等院校办学成本是高等教育的重要研究内容,高校资金收入能否覆盖办学成本关系着高等院校的健康发展和资源的优化配置。相较于研究型和应用型高等院校资金来源广泛,职业技能型高等院校——高职院校的资金收入来源较单一,所以高职院校进行成本核算是职业教育可持续发展的必然选择。本文通过问卷调查等方式了解高职院校成本核算工作现状并提出相关对策,希望借此优化高职院校的成本核算工作。

**关键词:**政府会计;高职院校;成本核算

## 一、引言

随着2019年《国家职业教育改革实施方案》、2020年《职业教育提质培优行动计划(2020—2023年)》等一系列文件的颁布,都更加明确了高等职业教育培养产业转型升级所需技能人才的重要使命。作为地方高校的组成部分,高职院校的办学成本资金主要来源于财政生均拨款和受教育者缴纳的学费,这些资金收入能否覆盖高职院校日常运行、教研项目、重点任务的开展和建设,取决于对办学成本的测算。

2019年1月1日,新政府会计制度在全国各级各类行政事业单位开始全面施行。在以往预算会计核算模式的基础上,新政府会计制度增加了财务会计核算模式,这也为高职院校进行成本核算提供了基础,2019年《事业单位成本核算基本指引》(以下简称《基本指引》)的施行则更加明确了事业单位必须进行成本核算。

由于推进实施新政府会计制度的过程中面临着核算难度增加、财务管理更加复杂等问题,且高职院校财务人员在核算办学成本时面临着起步较晚、任务较重的现状,所以在针对高等院校成本核算具体指引刚刚颁布、尚未执行之前,高职院校成本核算工作成果是否能够满足上级教育主管部门、财政部门、院校领导对于成本信息的需求,就成为值得研究和探讨的问题。

## 二、新政府会计制度对高职院校成本核算工作的影响

成本核算的会计基础是权责发生制,“只记支出”

的收付实现制下将难以核算高职院校的办学成本。因此,在新政府会计制度实行前,各高职院校依据一系列政府会计核算准则进行的会计核算工作只能完成会计基本职能中的“核算职能”,而较难承担“监督职能”,会计数据难以满足会计信息质量要求,也无法支持内部决策,不利于高职院校的长远发展。

### 1. 强调成本核算路径的统一性

高职院校在新政府会计制度实行前并未进行过成本核算,制度增设了财务会计核算模式,与收入类和费用类会计科目。业务发生后,会计人员应当根据权责发生制进行账务处理,以作为成本核算的数据基础,同时各高校应按照《基本指引》和《事业单位成本核算具体指引——高等学校》(以下简称《具体指引》)的要求,根据自身情况确定成本核算体系的组成部分,如成本范围和成本项目、成本的归集和分配,以及成本核算方法等。通过统一口径确定成本核算路径与具体内容,能够清晰、准确地核算成本数据。

### 2. 强调成本信息的真实性和可用性

在新政府会计制度实行前,预算会计下的“事业支出”“行政支出”等科目金额的核算内容能够反映部分办学成本,但这些会计科目并不是成本费用类会计科目,其成本信息的真实性和可用性也值得商榷。在新政府会计制度实行后,相较于预算会计下的“事业支出”“行政支出”科目,财务会计下的“业务活动费用”“单位管理费用”科目的核算内容还包括了对高职院校资产计提的折旧和摊销,因此能够更加全面地反映权责发生制下的高校成本信息,从而满足院校内部

\*本文系陕西省职业技术教育学会2022年度课题“新政府会计制度下高职院校成本核算体系研究”(编号2022SZX554)的研究成果。刘金鹿,讲师,硕士,目前从事高职财会类专业教学与研究。

的管理需要,有利于开展绩效评价工作,还能为教育部门确定高校学历教育、培养定价提供数据支持。

### 三、高职院校成本核算工作涵盖的内容和意义

自行政事业单位执行新政府会计制度与《基本指引》以来,“成本”这个概念已不再局限于企业等营利组织,非营利组织的“成本”与“企业成本”或“产品成本”的基本内涵是一致的,都是为了实现一定目的所发生的耗费。根据《基本指引》,成本是指单位特定的成本核算对象所发生的资源耗费,包括人力资源耗费、有形资产耗费、无形资产耗费和其他耗费。鉴于财政资金的无偿性和公共性等特征,上级部门和社会公众对于财政资金的使用要求和效果更加严苛,以事业单位为代表的非营利组织进行成本核算是深化政府会计制度改革、提升内部治理水平、夯实绩效管理基础的必然要求。

《基本指引》要求高职院校成本核算工作内容应当包括成本核算对象、成本范围和成本项目、成本的归集和分配、成本报告,以及以此为基础的制度和信息系统建设,这也是成本核算体系的覆盖内容。国内学者基于成本信息的使用目的不同,对于高校成本核算体系的研究角度也不同,如李钟等从成本核算的原则、基础与目标、内容三个方面构成了基于预算绩效管理的成本核算体系;刘延杰等基于作业成本法构建了高校成本核算模型;王子薇提出了应当结合高校的定位、职能、目标将成本核算体系进行细分。

会计计量是成本核算的基础,成本核算服务于成本管理,而成本管理又是新政府会计制度下行政事业单位内部控制和绩效管理的重点内容,所以对成本核算工作的不断优化能够提高成本信息使用者决策的正确性和有用性。

### 四、高职院校成本核算工作现状

高职院校承担着培育“大国工匠”技术技能型人才的重任,也承担着普惠高等教育的重要使命,作为我国高等院校的重要组成部分,其在新政府会计制度实施后也开始尝试建立成本核算体系。由于高职院校在师生规模、院系设置、科研水平等方面与本科院校存在差异,所以容易影响成本核算的内容。本课题组在搜集和整理现有研究成果的基础上,以调查问卷的方式对SX省公办高职院校进行调研,最终收集有效问卷13份,同时和部分院校财务处负责人进行座谈,

就结果整理后梳理出高职院校成本核算现状及问题。

#### 1. 制度建设不完善,成本核算工作缺乏指导

调查问卷结果显示,目前只有15.38%的高职院校已制定成本核算所依据的各项制度并实现运行,46.15%的高职院校并未制定任何制度或目前正在计划开展。制度建设差异化明显的背后反映的是高职院校成本核算规章制度指导的缺乏,规章制度应当具有稳定性、指导性等特点,使执行者能够通盘考虑工作中所遇到的问题。自新政府会计制度实施以来,高职院校制定相关规章制度时难以找到具备时效性、参考性的政策文件,而已经完成制度建设的高职院校能否作为标杆院校还需要实务界和理论界的专家学者进行评价和探讨。

#### 2. 财务信息系统无法满足成本核算工作诉求

调查问卷结果显示,SX省高职院校主要使用天财高校财务集成管理信息系统,已有53.85%的高职院校完成了财务系统和其他业务系统(如人事信息、资产管理)的对接,但仍有92.31%的高职院校认为需要建立单独的成本核算系统。成本核算实质是数据的收集和精细化处理,高职院校成本核算对象需要系统能够从不同角度进行整理,在财务信息系统没有成本核算模块的前提下,通过设置明细科目的辅助核算会使得会计分录冗长,核算成本难度增大。没有信息系统对数据的收集、整理和分析,成本核算工作难以推进。

#### 3. 成本核算工作中的实务难点亟待解决

为了满足成本信息使用者从不同角度获得高职院校的成本信息,成本核算对象应当包括学生维度、专业维度和院系维度,不论是哪个维度的成本核算对象,其测算成本路径都是一致的,即直接费用直接计入成本核算对象,间接费用则按照适当的分配标准进行分配。调查问卷结果显示,69.23%的高职院校能够借助辅助核算分别统计教学部门、教辅部门、行政后勤部门的费用,但只有38.46%的高职院校能够确定分配标准。教辅部门、行政后勤部门(完全成本法下)归集的间接费用需要按照参数分配至成本核算对象,参数的选择则成为影响成本的重要因素,也是成本核算工作的实务难点之一。师生数量、房屋面积、工作量等都可以作为参数的选择,但各部门工作内容和方式的差异决定了多数部门无法使用统一的参数进行分配,没有信息系统的支持将会增加成本核算工作量,如果采用简化的方法,选择统一的参数进行分配

则得到的结果将影响成本核算的准确性。

值得注意的是,调查问卷结果显示69.23%的高职院校认为职工身份会对人员成本核算产生影响。根据座谈的反馈,人员成本核算难点之一在于确定“双肩挑”的教职工对教学工作和行政工作的贡献,同时教职工身份也会影响人员成本核算。高校职工身份分为事业编和非事业编,非事业编中又以人事代理为主,高职院校近年来非编人员数量呈现逐渐增长的趋势,对于新入职博士研究生学历以下的教职工采用了人事代理制度进行管理,虽然人事代理制度能够解决高职院校师资队伍紧张的问题,缓解编制缺口压力,但高校非编人员的薪酬并未列支财政拨款预算,加之《定价成本监审办法》对于非编人员数量进行了限制,所以成本核算的成果数据将难以准确、真实反映高职院校的人员成本。

相对于研究型高等院校科研项目数量多、科研经费金额大、科研资金核算复杂的特点,高职院校科研经费核算工作难度则要低于研究型本科院校,调查问卷结果显示76.92%的高职院校能够准确核算科研支出,其主要根据《定价成本监审办法》将科研费用按照一定比例计入成本中。这样简化处理的实质还是基于收付实现制的,即在预算会计基础下进行核算,主要考虑项目资金的拨付和使用,而并未考虑成本核算维度,例如参加科研活动的专家学者可能会同时参与多个科研项目,相应薪酬如何分配将是一个难点问题。

## 五、高职院校成本核算工作的优化建议

### 1. 制定成本核算制度需要“部门+院校”的协作

目前,高职院校成本核算制度的参考依据包括《基本指引》《具体指引》《高等学校财务制度》(财教〔2022〕128号)、《事业单位财务规则》(财政部令第108号),可从宏观层面指导高职院校的成本核算工作。对于微观层面实务工作中的具体问题,虽然针对高校成本核算的《具体指引》刚刚颁布,但高职院校财务人员仍然需要类似会计准则的实务应用或案例讲解作为参考理解指引,其中案例讲解应当包含成本核算中争议性较大的问题,进而为解决所在院校成本核算的具体问题提供思路,以相关职能部门为主体、各院校相互配合,构建“制度、指引、案例”立体化的制度体系就显得尤为重要。

### 2. 财务信息系统优化需要“院校+公司”的联合

成本信息属于财务信息的一部分,成本核算系统

也应当被涵盖于财务信息系统中。高职院校自行开发设计财务信息系统中的成本核算模块,从技术和成本的角度将难以实现,需要财务信息系统研发公司在了解高职院校对成本信息要求的基础上再对现有系统进行优化。高职院校希望通过报表的形式清晰、直观地得到不同维度核算的高职院校办学成本及其明细项目数据,所以系统开发公司应当积极与院校对接,调研院校在成本核算过程中的数据源头和数据运动路径,设计多维度的辅助核算项目和外部信息系统的对接方式,以满足高职院校对数据收集和精细化处理的需求。

### 3. 解决实务难点问题需要“院校+院校”的互助

高职院校在教学科研、行政运行、后勤保障工作方面的同质化程度较高,成本核算实务难点也基本类似,如果各院校财务人员都将精力花费在解决类似难点问题上,则是一种人力资源的浪费。对于高职院校成本核算工作中争议较大、影响范围较广的实务问题,可以考虑由教育部门和财政部门牵头、财务理论及实务界学者指导、高职院校财务人员参与,对某一所或某类具有代表性的高职院校成本核算体系进行优化,解决其成本核算工作中出现的问题,打造成成本核算工作的标杆院校,以该院校为蓝本推动各高职院校成本核算工作效率的提升,进而为院校管理者和上级教育部门提供更加准确的成本信息。

## 六、结语

以政府会计制度实施为契机开展成本核算工作,能够通过数据整理和分析的方式挖掘高职院校管理潜能、提升管理效率,这是高等职业教育提质增效的必然选择。目前,高职院校成本核算工作在制度建设和系统建设方面仍然存在可提升的空间,还需要专家学者和财务人员不断探索和解决。

### 参考文献

1. 中华人民共和国财政部. 关于印发《事业单位成本核算基本指引》的通知(财会〔2019〕25号).
2. 李钟,陆嘉玮,成诚. 预算绩效管理下事业单位成本核算体系构建. 财务与会计, 2022(04).
3. 刘延杰,谭春萍,张鹤,等. 基于作业成本法的高校成本核算模型构建及绩效应用. 教育财会研究, 2021(05).
4. 王子薇. 政府会计改革视域下高校教育成本核算体系探析. 行政事业资产与财务, 2021(22).

(责任编辑:冯竹)