

# 新政府会计制度下公办高职院校 成本核算问题及对策研究

艾燕 朱启霞

(重庆工业职业技术学院 财务与资产管理处,重庆 401120)

**[摘要]** 为了加快构建与中国式现代化相适应的高等教育财务治理体系和治理能力,高等教育成本核算的要求越来越高,高等职业院校发展对成本核算的需求也越来越大。2022年9月,财政部发布了《事业单位成本核算具体指引——高等学校》(财会〔2022〕26号,以下简称《高校指引》),标志着规范并推进高校成本核算工作已上升到国家层面。本文借《高校指引》出台之势,对高等职业院校在执行政府会计制度背景下成本核算的现状进行了较为详细的分析,剖析了其存在的问题,并针对性地提出了优化建议,以期为高职院校构建完善的成本核算体系提供思路,助力公办高职院校提高成本管理水平 and 经费使用效率。

**[关键词]** 政府会计制度;高职院校;成本核算

## 引言

近年来,国家和地方制定了一系列促进职业教育发展的措施。2022年4月,新修订的《中华人民共和国职业教育法》首次规定,职业教育和普通教育同等重要<sup>[1]</sup>。随着我国高等职业教育的不断发展,财政拨款投入逐年增加<sup>[2]</sup>,同时社会资金的支持也越来越多,涉及教师、学生、家长、各级政府、第三方专业机构、社会公众、银行等众多利益相关方。社会相关方重点关注资金使用方向及其产生的效益,政府和主管部门更侧重学院行政运行成本和学生培训成本。因此,公办高职院校须进一步规范财务会计工作,完善成本会计核算,提高教育经费使用效率,提供多维度、多层次的财务信息,满足社会相

关方、政府和主管部门对公办高职院校财务信息的需求,促进职业教育高质量发展。

## 一、新政府会计制度下公办高职院校成本核算必要性

自2019年1月1日起,行政事业单位全面实施政府会计制度,会计核算由单一的以收付实现制为基础改为基于收付实现制的预算会计和基于权责发生制的财务会计并行。预算会计与财务会计既适度分离又相互衔接,新增了收入、费用等核算要素。核算范围的扩大,以及权责发生制的收入费用能够准确反映公办高职院校的运行成本,给后续的成本核算工作带来稳健的基础。

政府会计制度的执行和落实,提高了成本核算

**[收稿日期]** 2024-05-16

**[作者简介]** 艾燕,重庆工业职业技术学院财务与资产管理处中级会计师,研究方向:高职院校财务管理、成本核算;朱启霞,重庆工业职业技术学院财务与资产管理处初级会计师,研究方向:高职院校资产管理、财务管理。

与控制的科学性,进一步加强高职院校成本核算工作作为完善其成本分担机制、实现资源配置、绩效评价等工作实施提供了可能。与普通高校相比,高职院校主要培养在生产一线工作的技术技能型人才,其产出情况及占有公共资源、设备仪器、人力资源等都是评价其绩效的关键指标。近年来,部分公办高职院校出现了负结余,虽然此现象并未引起广泛的社会关注,但是也表达了一种警示信号,缺乏成本管控意识、推行粗放式的管理方式已不适应新形势下公办高职院校的发展要求,改进公办高职院校成本管控方式、优化成本核算管理体系、有效整合并集约利用学校教育资源日显迫切。

## 二、新会计制度下公办高职院校成本核算的意义

随着政府会计制度改革的深入进行,公办高职院校落实高等学校财务制度、健全成本核算体系、规范学院成本核算方式成为了可能。目前,财政部、教育部要求对高校全部资金进行预算绩效管理,绩效管理体系中的成本信息需求很大程度上促进了公办高职院校健全成本核算体系。公办高职院校是公益二类事业单位,需要落实过紧日子的要求,在当前财政资金投入趋于稳定和自有资金筹集有限的情况下,更应将学校总成本和支出结构控制在合理水平。

一方面,成本核算可以帮助公办高职院校找到资源使用的关键环节,通过成本数据帮助确定成本管理活动的目标,更科学地服务于决策。公办高职院校是一种有着精细分工、功能完善的组织机构,高等职业教育事业在其招生管理、教学规划、学科建设、后勤保障管理等方面有机结合的推动下持续向前发展。在有着诸多要素的内部组织结构中,高职院校想要有效地进行资源整合与分配管理、资金绩效和工作贡献评估,则需要比较和分析财政资源和自有资产的使用情况,确定成本控制因素,找到成本管理着力点,衡量财政资金和自有资金使用效率,以此来促进高职院校的改革和发展。另一方面,成本核算可以改变以往预算绩效评价和项目成本管控无据可依的困境,通过实施规范的成本核算程序取得客观的成本结果数据,为预算绩效评价及成本管控提供有力的依据。同时,科学明确的成本核算结果

可以为政府部门制定合理的财政拨款标准和学生学费收取标准提供参考,让学生及其家庭明确教育成本,帮助学校更好地控制运行成本,整合和分配现有学校资源,促进学校发展。

## 三、公办高职院校成本核算存在的问题

公办高职院校是非营利性质的组织机构,其资金主要来源于财政拨款。受传统“等靠要”思想的影响,高职院校安排预算往往是量入为出、缺乏成本管理意识和缺少降低成本的激励措施,没有积极性持之以恒地开展成本核算与控制。

### (一) 高职院校对成本核算重视不够

我国高等教育机构一直由国家财政平衡其单位预算,“财政兜底”的特征使公办高职院校长期以来不重视资金的成本效益。虽然近年来,国家和地方层面开始重点关注财务管理成本控制,然而公办高职院校并未出现明显改观。一方面,财政部门在向高职院校拨付资金时,重点是关注在预算年度内能否完成资金 100% 执行,而不是将成本效益作为核心的拨款因素。目前,很少有高职院校将成本核算指标纳入绩效指标设置当中,在评价高职院校教育支出绩效时,没有强调教育支出的合理性和有效性,以及实现资金节约和提高资金使用效率的方法,政府部门这样的关注点导致了高职院校管理层对成本核算重视不够。另一方面,作为非营利组织,公办高职院校为社会提供教育服务,大部分资金来自财政补助,没有“刀刃向内”优化教育资源的配置和合理有效地使用教育资金的内在动机,这就很大程度上弱化了高职院校职工降低成本意识。在实际管理工作中,高职院校财务人员和管理人员对无效或低效的资金流入和流出关注不够,缺乏成本核算意识,成本核算范围和成本控制方法存在一定缺陷,一定程度上影响了具体工作的实施,高职院校财务部门逐渐失去了成本核算的内生动力。

### (二) 高职院校成本核算对象、核算期限、核算方式不明确

新政府会计制度实施之前,公办高职院校会计处理相对简单,全部以收付实现制为核算基础。对成本的归集、核算范围等没有明确的规定。并且会计核算大多采用事后反映模式,一般要年终决算时,

才反映会计周期的收支情况,以此年度作为成本统计的周期在年底时间点进行反映也具有不科学性。以购进固定资产为例,某个会计周期,学院获得专项资金,通过政府采购等购进一批固定资产,年终反映到决算报表则显示有大笔资本性支出,但是该批固定资产支出并不能直接作为成本核算,需要以折旧的形式分配到固定资产生命周期中,这就需要利用基于财务会计的权责发生制进行归集。在实际处理中,如果类似的成本信息不准确,则不能保证高职院校成本核算的结果科学准确,也不能促进高职院校成本归集的顺利进行。基于公办高职院校专业类别多、课程体系较复杂等现状,其成本核算的需求种类和层次也随之增加。传统的、原始的成本核算方法难以真正反映高职院校各专业和部门的贡献,而现有的企业成本核算方法及理论又不能与高校的实际情况相结合,其研究所取得的成果无法为高职院校顺利开展成本核算提供充分的参考。在实际管理过程中,高职院校成本核算的主要对象是整个学校或是专项项目,学院未将成本、会计工作和成本控制工作细分为不同的环节和过程,缺乏细化的成本核算维度,如二级学院的人才引进成本、责任成本、日常后勤维护成本等,既很难及时找到成本管理的问题和原因,无法定量评估二级学院的成本管理和绩效管理需求,也无法评价行政管理或学校工作的有效性。

### (三) 高职院校业财融合程度不够,数据不对接不共享

根据实际情况,成本核算涉及大量的数据和信息,需要高职院校不同部门之间的有效沟通。政府会计制度改革前,会计核算的过程和结果并未真正反映高职院校的教育成本。原有的会计核算软件并不是按照成本核算的思路构建,在当前强行用来核算与归集成本并不完善和专业,很难准确地适配教育成本会计核算。随着成本核算管理工作的推进,目前,一些高职院校可以选择市场上可能不适合大学特点的企业用的统一成本核算信息系统,不能和学院实际成本发生事项有机结合,依托这种信息化条件构建的成本核算体系仍有许多地方有待优化和改进。要做好成本核算,不仅需要财务数据,还需要详尽的业务数据。然而,目前大多数公办高职院校

内部部门之间的管理信息系统是相对独立的,未实现互联互通。在人事系统中主要是教职工信息、工资和社会保障数据;资产管理系统主要储存教学用房、设备和资产折旧摊销等信息;而学生学费住宿费等信息则在收费系统中等等。统计总成本和生均成本时,财务部门无法及时准确地从众多部门的业务系统中获取业务数据和非财务信息,造成成本核算数据失真或失效,难以保证成本核算结果的准确性。

### (四) 高职院校成本核算监督考核机制不完善

成本核算活动的产出结果可以为财务管理工作提供信息支撑,提高财务决策的准确性,并为学校领导决策提供有价值的财务信息。目前,国家对高职院校成本核算的监督不足,没有要求高职院校统计自己的成本情况和发布成本核算报告。外部机构,如税务部门、审计部门等,更关注预算的正常执行与资金的安全管控。在大多数情况下,没有具体的成本核算目标或要求<sup>[3]</sup>。在高职院校内部,未建立统一的成本会计监测和监督机制,未能充分注重监管成本核算,未能对运行成本进行严格控制。一方面,财务人员未能注重成本数据的准确性,未安排专业人员负责动态监管内部各项成本支出,做好实时更新。另一方面,未设置专门的内部成本审计部门,对成本审计监督范围及标准加以明确,通过赋予相应权利,独立有效地行使监管职能,致使成本核算工作开展的整个过程,均缺失有效的监督和管理。

## 四、新会计制度下公办高职院校加强成本核算的对策

公办高职院校应根据学校的多维目标确定不同维度和层次的成本核算对象,对不同成本信息需求进行综合分析,并以《高校指引》为行动指导,建立成本核算框架体系。

### (一) 转变管理理念,树立全员成本管理意识

公办高职院校应转变管理理念,树立全员成本管理意识<sup>[4]</sup>,努力提高全员对成本的重视程度,坚持“钱一定要花在刀刃上,钱一定要用在效率上”,自上而下在学校营造成本控制的环境。一方面,高职院校应制定完善的成本核算制度,让各部门产生联动效应,合理安排各项支出并评价监督。提供成本核算的客观环境条件,如在部门和实验室安装水

表、电表,明确公共设施的使用和维护责任,将成本核算和资源消耗结果纳入绩效管理,通过内外部评估压力提高成本控制意识。另一方面,利用人员培训、成本管理经验交流等多种形式,提高成本管理意识,将成本控制落实到二级学院和职能部门进而推及到每一位师生员工,鼓励全员积极参与成本控制活动,成本核算作为管理的一种工具和手段,其结果的分析应用是关键。成本核算结果的应用应以满足利益相关者对成本信息的需求为出发点,如成本控制、绩效评价等。通过成本核算结果,明确责任属性,优化各部门和岗位的人员配置。分析成本核算结果、总结成本管理经验和落实奖惩机制,加强对投入产出效果的考核。

### (二) 建立成本核算体系,精准成本归集和分配

通过调查、分析和数据处理,规范会计处理,确立成本核算的主体,建立成本核算信息指标体系。公办高职院校全面推行成本核算管理需要建立在科学的成本核算方法的基础上。首先,成本核算需要明确核算对象和项目类别,以确保成本核算的完整性,可以以学院整体作为核算对象,也可以以若干专项或是专业作为核算对象。其次,成本核算部门必须根据会计期间对每个核算对象进行归属统计,认真收集核查成本会计记录原始数据,确保真实准确。在全成本核算模式下,成本来源主要有直接成本与间接成本。一个部门或项目对人员、货物等的消耗归属于直接成本,为该部门或项目的实施提供服务提供的支持的成本则是间接成本<sup>[5]</sup>。确定资源消耗和业务之间的联系,以此发掘成本的产生过程,用于计算直接成本。在实践中,需要采用现代管理方法和信息技术来减少间接成本聚合问题的影响,以合理的方式进行分摊归集。以学科专业的间接成本为例,某二级学院实训中心有实操机器若干台,每年折旧费用一定,该实训中心机器用于A、B专业学生实训操作,怎样将这部分折旧费用在A、B两学科专业之间分摊呢?考虑到专业人数、实操业务量等,间接摊销的比例分配原则是“谁受益,谁摊销”。根据专业的规模、组织配置等客观情况,按人数分摊或者按两个专业操作机器的业务量进行分摊,进一步将该部分费用成本摊销到A、B专业,确保摊销的客观、合理。

### (三) 加快信息化建设,提高核算基础数据质量

成本归集过程中,直接成本和间接成本如何合理准确归集是亟待解决的问题。在直接成本的基础上科学地分配间接成本,需要增加间接成本分配结果的信度。在以前的成本管理过程中,成本归集较为粗糙,如水电等费用,一般归集于学校整体成本分析中,很少分到二级学院和相关职能部门。一方面,是由于硬件技术限制,职能部门和二级学院、教研室等耗用的水电无法单独测量,一方面是成本控制意识薄弱,使得学校水电等资源整体消耗浪费严重。随着物联网技术的快速发展,学院可以利用信息技术对用电量进行分组和分配。收集每个办公室、教室的能耗信息,然后将不同的办公室、教室与研究项目工作量、教学工作量、行政办公工作量结合起来,科学分摊能耗到不同的成本核算对象上。通过衡量各部门的实际年用电、用水量与能耗分摊标准的差异,为后续成本的分配和管理提供数据支持。全面完善各项支出各成本核算对象的责任制,确定水电、后勤保障、人力资源、折旧摊销等成本数据来源和分配。通过构建综合技术平台和数据交换平台,将涉及高职院校成本的不同业务产生的各类数据和信息,无论格式、标准及分布,在同一底层技术、同一系统环境中进行统一处理,与财务管理系统实现无缝互联,并建立涵盖工资分配、费用报销、学生注册、资产管理等方面的成本基础数据库,为成本核算提供有效的数据。

### (四) 构建高职院校教育成本核算管理监督评价体系

有针对性地完善公办高职院校内部监督贯通协调机制,持续放大监督效能,在纪检监察、党委巡察、内部审计、财会监督和预算绩效管理中加强与成本核算相关的监督与评价,并将部门绩效与成本核算管理的监督与评价结果挂钩。在完善和调整公办高职院校成本核算体系和岗位职责的基础上,深化成本管理控制和评价的重心延伸到学院层级,将学院运行相关的各项支纳入成本核算管理监督评价体系,并以成本管控结果为导向,进行日常工作评价。根据评价结果,调整对员工、对负责人、对单位的奖惩,引导全校教职工重视成本核算管理,以更加积极的态度提高成本核算管理和控制的效率。同时,高

职业院校成本核算工作情况应作为向社会公开的重要信息,接受政府和社会各界的监督;在高等职业教育的信息公开清单中增加实施成本核算管理的相关信息,使高等职业教育的成本真正公开透明。

### 结语

综合来看,由于一些公办高职院校对成本核算的理解不深、意识不强,其成本核算工作基础相对薄弱;校方收集到成本核算所需的信息有限,成本核算的结果难以全面准确地反映学校的资源配置和投入消耗情况。公办高职院校应在全面准确执行政府会计制度的基础上,完善高质量会计信息的产生机制,结合《高校指引》规定的要求,引入成本核算方法,科学配置高职院校内部资源,建立适合高职院校发展特点的成本核算管理体系,帮助学校合理控制成本,提高教育经费支出绩效,提高资源利用效率,在构建与中国式现代化相适应的高等教育财务治理体

系和治理能力进程中发挥积极作用。

### 参考文献

- [1] 中华人民共和国中央人民政府.中华人民共和国职业教育法[EB/OL].(2022-04-21)[2024-05-09].[https://www.gov.cn/xinwen/2022-04/21/content\\_5686375.htm](https://www.gov.cn/xinwen/2022-04/21/content_5686375.htm).
- [2] 杨阳,季慕寅.“双高计划”背景下高职院校内部治理体系和治理能力优化路径研究[J].安徽职业技术学院学报,2022(02):47-49.
- [3] 王芊然,黄静,尹学东.高校成本核算体系构建相关问题研究——基于《事业单位成本核算基本指引》的研究视角[J].行政事业资产与财务,2023(04):10-12.
- [4] 李晓清.政府会计改革视域下高校成本核算体系研究[J].中国产经,2023(01):22-25.
- [5] 刘莉霞.公立医院成本核算工作的思考与建议[J].财经界,2023(02):11-14.