

高等职业教育差异化成本核算标准体系构建研究

丁红运

广东轻工职业技术大学, 中国·广东 广州 510300

摘要: 随着新《中华人民共和国职业教育法》的实施与职业教育类型地位的明确, 高等职业教育(以下简称“高职教育”)财政投入精准化与成本管理精细化需求日益迫切。本文以《事业单位成本核算基本指引》《事业单位成本核算具体指引——高等学校》为制度框架, 结合广东省 87 所高职院校(2020 年数据)的实践调研与广东 A 高职院校五年成本核算经验, 系统剖析高职教育成本“实践导向、实训密集、校企协同”的独特构成特征, 对比其与普通本科教育的成本差异。研究创新性采用“文献研究+案例分析+比较研究”方法, 以作业成本法为核心技术, 构建涵盖“学校—院系—专业”三级核算对象的差异化成本核算模型, 并形成包含成本范围界定、间接成本分配、核算周期衔接、报告体系输出的完整标准体系。研究结果可为政府“成本+绩效”双导向财政拨款决策、高职院校学费标准制定及教育资源优化配置提供科学依据, 推动高职教育成本管理从“模糊化”向“标准化”转型。

关键词: 高等职业教育; 差异化成本核算; 作业成本法; 标准体系; 财政拨款

Research on the Construction of Differentiated Cost Accounting Standard System for Higher Vocational Education

Ding Hongyun

Guangdong Industry Polytechnic University, China Guangdong Guangzhou 510300

Abstract: With the implementation of the new Vocational Education Law of the People's Republic of China and the clarification of the status of vocational education types, the demand for precise financial investment and refined cost management in higher vocational education (hereinafter referred to as "higher vocational education") is becoming increasingly urgent. This article takes the "Basic Guidelines for Cost Accounting of Public Institutions" and "Specific Guidelines for Cost Accounting of Public Institutions - Higher Education Institutions" as the institutional framework, combined with the practical research of 87 vocational colleges in Guangdong Province (2020 data) and the five-year cost accounting experience of Guangdong A Vocational College, systematically analyzes the unique characteristics of "practice oriented, intensive training, and school enterprise collaboration" in the cost of vocational education, and compares its cost differences with ordinary undergraduate education. The innovative research adopts the method of "literature research+case analysis+comparative research", with activity-based costing as the core technology, to construct a differentiated cost accounting model covering the three-level accounting objects of "school department major", and form a complete standard system including cost scope definition, indirect cost allocation, accounting cycle connection, and reporting system output. The research results can provide scientific basis for the government's "cost+performance" dual directional financial allocation decision-making, the formulation of tuition standards for vocational colleges, and the optimization of educational resource allocation, promoting the transformation of cost management in vocational education from "fuzziness" to "standardization".

Keywords: Higher vocational education; Differentiated cost accounting; Activity based costing method; Standard system; Fiscal appropriation

1 引言

1.1 政策背景与现实需求

2022 年 5 月实施的新《中华人民共和国职业教育法》首次明确职业教育与普通教育“类型同等、地位同等”, 提出“各级人民政府应根据职业教育办学规模、培养成本

和办学质量落实经费”。财政部 2019 年《事业单位成本核算基本指引》与 2023 年《事业单位成本核算具体指引——高等学校》虽为高校成本核算提供方向, 但未针对高职教育特殊性制定差异化规则。广东省作为高职教育大省, 2020 年全日制高职在校生达 117.8 万人, 14 所国家“双高

计划”建设单位位列全国第三，但其省属公办高职生均综合定额拨款实行“1 万元 / 生 · 年”的统一标准（粤财科教〔2019〕206 号），仅靠有限奖补资金弥补差异，导致“双高”院校因实训投入大、师资成本高而财务压力突出，普通院校则缺乏发展动力，财政投入“一刀切”与成本差异“客观存在”的矛盾显著。

1.2 研究意义

1.2.1 理论意义

弥补现有研究对高职教育成本核算的关注不足。当前高校成本核算研究多聚焦普通本科，高职领域成果多为定性分析或个案探讨（如黄青山等，2019；赵洁，2022），尚未形成系统化、可推广的核算模型。本文构建的三级核算体系可丰富高职教育成本管理理论，为后续职业本科、中高职衔接等新型职教形态的成本研究提供框架。

1.2.2 实践意义

一是为政府财政拨款提供精准依据。通过量化不同地域、规模、专业的高职成本差异，可推动生均拨款从“统一标准”转向“动态调整”，解决“财政投入冗余与不足并存”问题；二是规范高职院校成本管理。帮助院校识别实训设备折旧、双师型教师薪酬等核心成本项，减少资源浪费；三是支撑学费标准合理化。为高职院校基于专业成本差异制定分层学费提供数据支撑，避免“一刀切”收费导致的公平性争议。

2 高职教育成本核算的理论基础与研究现状

2.1 教育成本的内涵与分类

2.1.1 内涵界定

教育成本概念源于西方，John Vaizy（1958）在《教育成本》中首次提出“教育经费”概念，将其等同于教育成本；Theodore W. Schulte（1963）在《教育的经济价值》中明确区分二者，指出教育成本是“花在教育服务的全部费用，包括教职工薪资、资产折旧等”，涵盖教育经费且范围更广。国内学者中，王善迈（1996）强调教育成本是“可货币计量的有形资源消耗”，排除机会成本；曲京山（2011）则从经济学视角将其分为“财务成本（学校与个人支出）+ 机会成本（放弃的就业收益）”，从会计学视角聚焦“可货币计量的实际消耗”。本文基于财政拨款决策需求，采用狭义教育成本定义，即“高职院校为提供教育服务发生的可货币计量的资源耗费”。

2.1.2 成本分类

Schulte（1963）将教育成本分为直接成本（教学直接耗费）与间接成本（管理、后勤等间接支撑费用）；

EnchanSing Cohn（1990）进一步细化间接成本，纳入“因接受教育放弃的工作收入”；Landon（1999）则指出“行政管理层级越多，间接成本越高”，强调其不可忽视性。国内研究中，王玉崑（1998）沿用“直接 + 间接”分类，靳希斌（2002）按承担主体分为“国家、社会、学校、个人”四层成本；黄青山、郭瑞（2019）结合政府会计制度，将高职成本分为“业务活动费用（直接教学）”与“单位管理费用（间接支撑）”，为本研究成本项目界定提供直接参考。

2.2 高职教育成本的特殊性

与普通本科教育相比，高职教育成本结构具有显著差异，核心特征体现在三方面：一是实训导向的高直接成本。高职教育强调“理实一体化”，实训设备（如机械制造专业的数控机床、护理专业的模拟病房设备）单价高、更新快，折旧成本占比达直接成本的 30%~50%（基于广东 A 高职院校 2018-2022 年数据），远超普通本科；双师型教师因兼具行业经验与教学能力，薪酬水平比普通教师高 15%~20%，进一步推高直接成本。二是校企协同的复杂间接成本。高职开展校企合作需承担“实训基地共建费用”“企业导师津贴”“学生实习保险费”等，此类成本难以直接归属某一专业，需通过合理动因分配；而普通本科校企合作多集中于科研，与教育成本关联度较低。三是专业差异的成本离散度高。工科类专业（如机电、化工）生均年成本可达 1.5 万 - 2 万元，文科类专业（如文秘、电商）仅需 0.8 万 - 1.2 万元，差异率超 100%；而普通本科不同专业成本差异多在 50% 以内，体现高职教育“专业驱动成本”的显著特征。

2.3 研究现状与不足

2.3.1 国内外研究进展

国外研究起步早且聚焦实践，美国教育部 1919 年发布《高等教育花费几何？》，1935 年统一高校成本核算体系；JCPSG 机构（1997）将完全成本法应用于教育成本核算，直接服务于学费制定；Narges Shahraki 等（2021）提出用作业成本法精准计算高职教育成本，优化资源投入。国内研究近年逐步升温，潘序伦（1934）最早提出“学校成本会计需反映费用与成效关系”；武雷、林钢（2016）强调成本核算应为绩效评价服务；赵蕾（2020）、郭秀国等（2021）建议将作业成本法引入高校，但多以普通本科为研究对象；卢坤建等（2022）调研十所高职院校文化艺术专业成本，为高职领域提供个案参考，但未形成体系化模型。

2.3.2 现有研究不足

一是高职针对性研究匮乏。现有成果中，仅约 15% 聚

焦高职教育（基于中国知网 2018–2023 年“高校成本核算”相关文献统计），且未充分结合其“实训密集、专业差异大”的特点；二是核算模型缺失。多为定性分析，缺乏“学校—院系—专业”三级联动的核算框架，难以适应不同层面管理需求；三是可操作性不足。对间接成本分配的具体动因（如公共课成本按选课人数分配、实训中心费用按使用时长分配）未明确，导致实践中难以落地。

3 高职教育差异化成本核算标准体系的构建

3.1 构建原则

3.1.1 差异化原则

充分考虑“地域差异（如广东珠三角与粤东地区生均成本差异约 20%）、规模差异（在校生 1 万人以上院校比 5000 人以下院校单位成本低 15%）、专业差异（工科与文科成本差异超 100%）”，避免“一刀切”核算。

3.1.2 可操作性原则

基于高职院校现有财务数据基础，采用“作业成本法+传统核算方法”结合模式，无需大规模改造信息系统；成本项目设置与政府会计制度衔接，便于数据采集。

3.1.3 导向性原则

核算结果服务于“财政拨款、学费制定、资源优化”三大目标，建立“成本数据—决策应用”的直接关联。

3.2 核算对象与范围界定

3.2.1 三级核算对象

核算层级	核心对象	核算目标	数据用途
学校层面	全校教育总成本	反映整体办学成本，衡量学校财务健康度	政府财政拨款总量核定、学校整体绩效评价
院系层面	二级学院（系部）成本	分析院系成本结构，识别成本管控重点	院系绩效考核、内部资源分配
专业层面	各专业生均成本	量化专业成本差异，优化专业布局	差异化学费制定、专业建设投入决策

3.2.2 成本范围界定

根据《事业单位成本核算具体指引——高等学校》，结合高职特点，明确纳入与排除范围：

纳入范围：

直接成本：教学人员薪酬（含双师型教师津贴）、实训材料消耗、实训设备折旧、专业课程教材费、学生实习费。

间接成本：行政管理费（校级、院系级）、公共课学费（思政、体育等）、公共水电暖费、后勤保障费（校园安保、保洁）、实训中心共享费用。

排除范围：

科研项目支出（非教育相关）、离退休人员费用、校园基本建设支出（资本性支出单独核算）、对外捐赠支出。

3.3 核心核算方法：作业成本法的应用

作业成本法以“资源—作业—成本对象”为逻辑链，适用于高职教育间接成本占比高（约 30%~40%）、成本动因复杂的特点，具体步骤如下：

3.3.1 资源识别与归集

将高职院校资源分为“人力资源（薪酬）、物力资源（设备折旧、材料消耗）、财力资源（水电费、管理费）”三类，按政府会计制度科目归集至“业务活动费用”“单位管理费用”等科目，形成资源库。

3.3.2 作业中心划分

- 结合高职办学流程，划分 6 个核心作业中心：
- 教学作业中心（专业教学、公共课教学）；
 - 实训作业中心（专业实训、共享实训）；
 - 管理作业中心（校级行政、院系管理）；
 - 后勤作业中心（水电、安保、保洁）；
 - 校企合作作业中心（实习指导、基地共建）；
 - 学生服务作业中心（奖助、就业指导）。

3.3.3 成本动因选择与间接成本分配

作业中心	间接成本类型	成本动因	分配示例
管理作业中心	校级行政管理费	各院系学生人数占比	若全校行政管理费 1000 万元，A 院系学生占比 20%，则分配 200 万元
教学作业中心	公共课教学费	各专业选课人数占比	思政课总费用 500 万元，B 专业选课人数占比 15%，则分配 75 万元
实训作业中心	共享实训中心费用	各专业使用时长占比	机械实训中心总费用 800 万元，C 专业使用时长占比 30%，则分配 240 万元
后勤作业中心	公共水电费	各院系建筑面积占比	全校水电费 600 万元，D 院系建筑面积占比 18%，则分配 108 万元

3.4 核算周期与报告体系

3.4.1 核算周期

采用“会计年度（1 月 1 日–12 月 31 日）”与“学年（9 月 1 日–次年 8 月 31 日）”双周期衔接模式：

会计年度核算：与政府预算、决算周期一致，便于财政部门数据对接；学年核算：与学生培养周期匹配，准确反映某一届学生的完整培养成本，服务于学费制定与专业评价。

3.4.2 成本报告体系

构建“三级报告+专题分析”的输出体系：

学校层面：《年度教育成本总报告》，包含总成本构

成、生均成本、与上年差异分析；

院系层面：《院系成本分析报告》，包含院系成本结构、与预算差异、关键成本项管控建议；

专业层面：《专业生均成本报告》，包含各专业生均成本排名、成本差异原因（如实训投入、师资成本）；

专题分析：针对“双高”专业建设成本、校企合作成本等开展专项分析，为重点工作提供支撑。

4 案例应用：以广东 A 高职院校为例

4.1 学校背景

广东 A 高职院校是国家“双高计划”建设单位，全日制在校生超过 2 万人，设 13 个二级学院，56 个专业，其中工科专业占比超 60%，2018–2022 年持续开展教育成本核算，积累了完整的成本数据。

4.2 核算实施过程

4.2.1 数据采集

基于学校财务信息系统，提取“业务活动费用”“单位管理费用”等科目数据，补充实训设备使用记录（如机械实训中心使用时长）、公共课选课人数、院系建筑面积等非财务数据，形成成本核算数据库。

4.2.2 间接成本分配实践

以 2020 年数据为例，全校间接成本总额 2.74 亿元，采用作业成本法分配：

校级行政管理费 9200 万元，按各院系学生人数分配，轻化工技术学院（“双高”专业群所在院系）学生占比 15%，分配 1380 万元；共享实训中心费用 6700 万元，按使用时长分配，机电技术学院使用时长占比 25%，分配 1675 万元；公共课费用 6300 万元，按选课人数分配，经济管理学院选课人数占比 20%，分配 1260 万元；后勤保障费 5200 万元，按建筑面积分配，艺术设计学院建筑面积占比 12%，分配 624 万元。

4.2.3 核算结果与应用

核算层面	关键指标	结果	应用效果
学校层面	生均总成本	2.88 万元	为广东省发展改革委制定按照专业大类生均拨款相关政策提供了决策参考
院系层面	各院系生均成本	生态环境技术学院 3.16 万元，财贸学院 2.80 万元	
专业层面	各专业生均成本	环境技术工程 3.20 万元，电子商务 2.48 万元	

4.3 验证与优化

为确保核算体系的普遍适应性，课题组调研了广东省内 10 所不同类型高职院校（含珠三角 5 所、粤东 3 所、粤西 2 所；“双高”院校 4 所、普通院校 6 所），将核算模型应用于调研院校，结果显示：

模型适配度：8 所院校可直接应用，2 所普通院校需简化“共享实训中心成本分配”环节（因实训设备较少），适配度达 80%；数据准确性：核算结果与院校实际成本认知差异率低于 10%，间接成本分配争议率（如公共课成本分配）低于 5%。

5 政策建议与实施保障

5.1 政策层面：完善制度与机制支撑

5.1.1 出台高职成本核算专项细则

建议财政部、教育部联合制定《高职院校成本核算实施细则》，明确成本范围、核算方法、报告格式，将“专业差异、地域差异”纳入核算要求，避免与普通本科院校“一刀切”管理。

5.1.2 建立“成本 + 绩效”双导向财政拨款机制

参考广东省实践，将生均拨款分为“基础拨款（占 70%，按统一标准）+ 差异拨款（占 30%，按专业成本差异、办学绩效调整）”，如工科专业差异拨款系数为 1.2，文科为 0.8；“双高”院校绩效系数为 1.1，普通院校按绩效评级确定系数（0.9–1.0），解决“财政投入不精准”问题。

5.1.3 推动成本信息公开

要求高职院校每年公开《教育成本报告》，内容包括生均成本、成本构成、间接成本分配方法，接受社会监督，同时为学生及家长选择专业提供参考。

5.2 院校层面：强化能力与资源保障

5.2.1 加强财务信息化建设

在现有财务系统中增设“成本核算模块”，实现“财务数据 — 成本数据”自动提取，如对接实训设备管理系统获取使用时长数据、对接教务系统获取选课人数数据，减少人工录入误差。

5.2.2 提升财务人员专业能力

开展“作业成本法、高职成本核算”专项培训，培养“懂财务 + 懂教学 + 懂实训”的复合型成本管理人才；鼓励财务人员参与院系成本分析，了解专业培养流程，确保成本动因选择科学合理。

5.2.3 建立跨部门协作机制

成立“成本核算工作小组”，成员包括财务、教务、实训、院系负责人，明确各部门数据提供责任（如教务部门提供选课数据、实训部门提供设备使用数据），避免数据孤岛。

6 结语

本文基于高职教育“实践导向、专业差异大”的特点，构建了以作业成本法为核心、涵盖“学校 — 院系 — 专业”

三级对象的差异化成本核算标准体系,通过广东 A 高职院校及 10 所调研院校的实践验证,证明该体系具有“科学性、适应性、可操作性”三大优势:科学性体现在充分考虑高职成本特殊性,间接成本分配基于实际动因,避免主观臆断;适应性体现在可适配不同地域、规模、类型的高职院校,无需大规模改造现有体系;可操作性体现在与政府会计制度衔接,财务人员经短期培训即可掌握。

未来研究可进一步拓展:一是将职业本科教育纳入核算体系,分析其与高职专科的成本差异;二是探索“中高职衔接”培养模式下的成本分摊方法,如中职阶段与高职阶段成本如何划分;三是引入大数据技术,通过分析实训设备使用效率、教师课时成本等数据,进一步优化成本管控,推动高职教育从“规模发展”向“质量效益发展”转型。

参考文献:

- [1] John Vaizy. The Cost of Education[M]. London: Allen and Unwin, 1958:45-63.
- [2] Theodore W. Schulte. The Economic Value of Education[M]. New York: Columbia University Press, 1963(5):20-37.
- [3] 王善迈. 教育投入与产出研究 [M]. 石家庄:河北教育出版社, 1996.
- [4] 曲京山. 高等学校教育成本核算体系研究 [D]. 大连:东北财经大学, 2011.
- [5] 黄青山, 郭瑞. 政府会计制度下的高校教育成本核算 [J]. 会计之友, 2019 (05):91-94.
- [6] 赵洁. 高职院校成本核算体系构建路径的研究 [J]. 行政事业资产与财务, 2022 (02):79-81.
- [7] 卢坤建, 黄映芬, 桂元龙等. 职业高等教育文化艺术专业大类教育成本调查研究 —— 以十所高职院校为调研对象 [J]. 广东广东轻工职业技术学院学报, 2022,21 (06):32-38.
- [8] 财政部. 事业单位成本核算基本指引 [Z]. 2019.
- [9] 财政部. 事业单位成本核算具体指引 —— 高等学校 [Z]. 2023.
- [10] Narges Shahraki, Behzad Raei, Sahar Zare, et al. Activity Based Costing to Calculate the Cost of Training Students in School of Management and Medical Information Sciences[J]. Journal of Health Management and Informatics, 2021,8(1):34-39.

基金项目: 中国教育会计学会 2023 年面上研究课题“关于高等职业教育差异化成本核算标准体系建立”(项目编号: JYKJ2023-117MS)。

作者简介: 丁红运(1982-), 男, 安徽无为, 硕士, 讲师, 广东轻工职业技术大学, 研究方向: 高职教育成本控制、财政绩效评价。