ISSN：2705-0904(Print)；2705–0874(Online)

作业成本法下民办高校教育成本核算体系的构建——以陕西某民办高校为例

刘东辉
西安翻译学院，中国·陕西 西安 710105

摘　要：为实现可持续健康的发展以及高效利用民办高校有限的教育资源，民办高校需科学合理的计量学生的教育成本。目前，针对公办院校应用作业成本法核算教育成本的研究较多，但针对民办高校的相应研究并不多。论文以陕西某民办高校为例就如何构建作业成本法下民办高校教育成本核算体系进行了系统研究，以期为民办高校教育成本核算提供参考和借鉴。
关键词：作业成本法；民办高校；教育成本

Construction of the Cost Accounting System for Private Universities under the Homework Costing Method — Taking a Private University in Shaanxi Province as an Example

Donghui Liu
Xi'an Fanyi University, Xi'an, Shaanxi, 710105, China

Abstract: In order to achieve sustainable and healthy development and efficiently utilize the limited educational resources of private universities, they need to scientifically and reasonably measure the education cost of students. At present, there are many studies on the application of activity-based costing to calculate education costs in public universities, but there are not many corresponding studies on private universities. This paper takes a private university in Shaanxi Province as an example to systematically study how to construct a cost accounting system for private university education under the activity-based costing method, in order to provide reference and inspiration for the cost accounting of private university education.
Keywords: activity-based costing method; private university; education cost

0 前言

中国民办高等教育经过近 40 年的发展，在办学规模、办学层次、办学质量等方面都取得了长足进步。作为中国高等教育的重要组成部分，民办高等教育对有限教育资源的利用能力和水平将直接影响着中国高等教育的发展质量。教育成本一直被视为衡量高等教育资金运用效率的重要指标，也是高等学校制定学费标准的直接依据。同时，民办学校与公办高等学校不同，自开创以来，一直面临着资金来源渠道单一和资金使用低效率等问题。因此，研究民办高等院校教育成本，探寻更高效的成本核算方法非常必要。

作业成本法自 20 世纪 80 年代产生以来，因其能将间接费用准确的分配至成本核算对象，从而使得产品成本计算的准确性大大提高而受到广泛关注。而高等学校又普遍存在直接费用比重小、间接费用比重大的现象，此外，高等教育还面临着成本核算对象种类多、层次多的问题，高等教育的这些特点与作业成本法的优势高度契合，这也是目前很多高校尝试采用作业成本法计算教育成本的原因所在。采用作业成本法核算教育成本在西方各高校中已得到了广泛应用，但在中国教育成本核算的实践中仍处于尝试、探索阶段。

1 高校教育成本的内涵及构成

1.1 高校教育成本的内涵

高校教育成本是高等学校为使接受高等教育的学生完成学校预设的培养目标所消耗的资源的总和，既包括与成本对象直接相关的人力资源和物质资源消耗（即直接教育费用），也包括为完成相应教育活动目标而发生的教学辅助活动的人力资源和物质资源消耗（即间接教育费用）。

依据统计口径的不同，高等教育成本又分为广义高等教育成本和狭义高等教育成本，两者的区别具体如表 1 所示。

1.2 高校教育成本的构成项目

依据国家发改委发布的《高等学校教育培养成本监审办法》规定，“按其经济内容可将高等教育成本分为人员工资福利支出、一般商品与服务支出、对个人及家庭补助支出和资本性支出四大类，同时考虑到科研活动对高等教育活动的促进作用，在这四大类的基础上追加科研支出为第五大类，考虑到科研经费支出并不完全与教育活动相关，可按一定比例计入，另追加教改支出为第六大类”。各高校在此基础上又可进一步细化，具体如图 1 所示。

表 1 高校教育成本的内涵及构成

	范围界定	内容构成
广义高等教育成本	高等教育活动产生的所有经济成本，既包括提供教育活动实际发生的成本，也包括学生因参与高等教育而产生的机会成本	①高等学校实际支出的教育活动费用； ②学生参与高等教育产生的费用； ③学生因参与高等教育而产生的机会成本
狭义高等教育成本	仅包括高等教育机构提供教育活动实际发生的成本，不包括学生参与高等教育产生的费用以及因高等教育活动而产生的机会成本	①职工工资支出； ②助学补助支出； ③固定资产折旧支出； ④教育活动维持及周转支出； ⑤其他支出

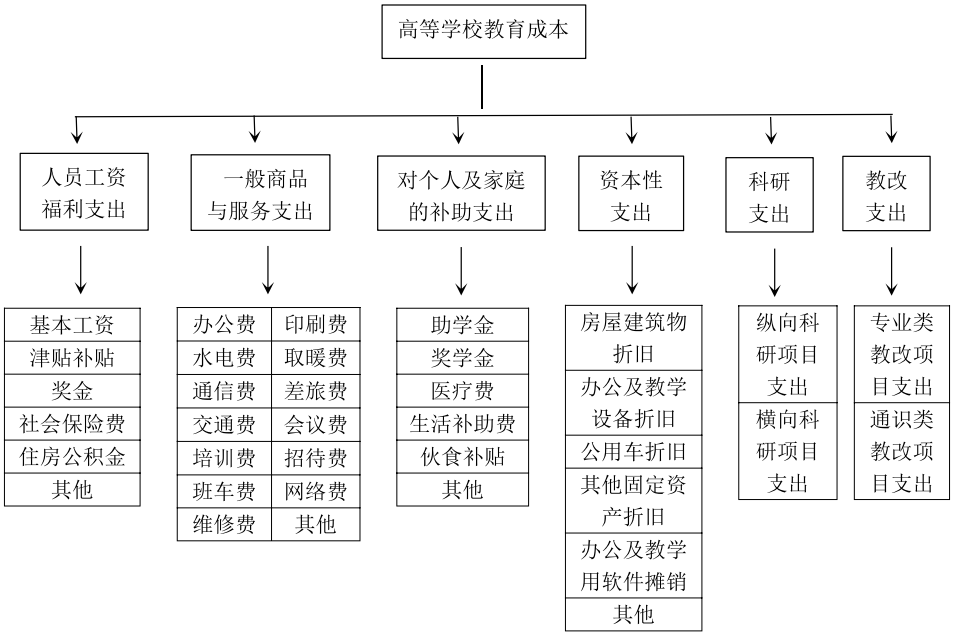

图 1 高校教育成本构成

需要注意的是，与固定资产和无形资产有关的资本性支出应以折旧或摊销的形式分期计入有关成本对象。此外，确定高校教育成本构成项目还应考虑相关性，高校附属单位支出、与教学活动无关的赔偿和捐赠支出、离退休人员工资等与教育教学活动无关的人员支出等应予以剔除。

2 基于作业成本法的民办高校教育成本核算体系构建的必要性和重要性

2.1 确定成本补偿和进行成本管理的依据

第一，基于作业成本法的高等教育成本核算能够进一步明确教育投资的成本，为高校合理制定收费标准及财政拨款政策提供依据，这不仅有助于确定教育资源的投入与回报，而且为公共教育资源在全社会的分配结构提供公平化的基础。第二，作业成本法下的成本核算体系可以帮助民办高校更好地了解其内部运作的成本结构，从而积极探索降低教育成本的途径，提高日常资金及专项资金的使用效率，这不仅可以减少不必要的浪费，还有助于民办高校构建高效、可持续的教育成本核算及管理体系。

2.2 优化资源配置与提高财务决策水平

作业成本法作为一种合理创新的成本核算方式，可以为上级教育管理部门和学校的管理层提供更全面、准确的成本信息，有助于民办高等院校进一步明确教育开支范围和教育经费投入产出效率，优化教育资源的配置。此外，它还能够为预算编制提供科学合理的依据，确保资金的合理使用，避免资源的浪费。同时，科学的教育成本核算也可为高校的各种资金支出提供定量分析，提高财务决策水平。

3 基于作业成本法的民办高校教育成本核算体系的构建

论文选取中国陕西某民办高校作为分析对象，该校创建于 1987 年，经过三十多年的办学实践，该校已发展成一所以文、商科为主，以外语为特色，多学科协调发展、具有重要影响和鲜明特色的民办大学。学校开设本科专业 36 个，专科专业 24 个，涵盖文、经、管、工、艺、法、教育、医学等八大学科门类。学校占地面积为 2147.478 亩，拥有在校生 22000 余人，教职工 1829 人，其中专任教师 1124 人，具有高级职称的 373 人。学校下设英文学院、亚欧语言文化学院、教育学院、商学院、文学与传媒学院、艺术学院、工程技术学院、高级翻译学院、健康与运动学院、马克思主义学院、创新创业学院及继续教育学院 12 个二级学院以及体

育部和公共艺术教育中心，共 14 个教学单位；下设教务处等行政及教辅单位 20 个；下设组织部等党群机构 10 个；下设终南学社等其他机构 7 个。

3.1 依据高等学校资源项目，确定资源动因

资源动因的确定一般应遵循以下要求：对于助学金、奖学金等能直接被界定到相关成本对象的资源项目，不需要按资源动因进行分配，直接作为“终级消耗”计入不同层次成本对象即可；对于发生时即能判定与某个作业中心直接相关的费用，可作为“专属耗费”直接计入有关作业中心，如学科建设费，明显只与教学活动相关，可于发生时直接计入教学活动作业中心；对于在使用中会被多项作业所消耗的资源项目，可将其界定为“混合耗费”，发生时依据可量化的资源动因分配至各相关作业中心，如人员工资福利支出、部分固定资产折旧支出等。

表 2 列示了陕西某高校资源项目及其对应类别和资源动因。人员工资福利支出中，由于教师身兼教学与科研两项工作，应将其工资福利费（不含课时费）、社会保险费及住房公积金作为混合耗费按一定的教学科研分配比例分配于教学作业与科研作业，具体分配比例见表 3，需要注意的是，民办高校人员层次相对简单，不管职称如何，都必须有一定的授课量，而且职称不同，授课量的区别并不显著，因此，对于讲师和助教要求其完成的教学工作量是 100%，工资福利费等全部计入教学管理作业，副教授要求其完成的教学工作量是 90%，其工资福利费等 90% 计入教学管理作业，10% 计入科研作业，教授要求其完成的教学工作量是 80%，其工资福利费等 80% 计入教学管理作业，20% 计入科研作业；教师课时费则作为作业专属活动直接计入教学管理作业。一般商品与服务支出中，办公费、通讯费、网络运行费等按办公人数分配计入有关作业；水、电费按仪表测量数分配计入有关作业；取暖费按取暖面积分配计入有关作业，交通费、培训费等按支出受益对象直接计入相关作业。对个人及家庭的补助支出中，助学金、奖学金属于终极耗费，发生时直接计入有关成本对象即可；医疗费等则可按受益对象直接计入相关作业。资本性支出应按每期折旧、摊销额分期计入相关作业。科研支出中，无论是纵向科研项目还是横向科研项目，如果存在学校配套资金，可作为终极耗费直接计入有关成本对象，计入金额方面，可参考王琴（2002）的做法，将按该部分配套支出按 30% 计入高校教育成本，这主要是考虑到科研往往对教学有一定的促进作用，这是无法忽视的，但科研活动对教学的促进又未具体体现在某一活动或项目上。教改项目支出中，如果存在学校配套资金，与专业培养相关的教改项目支出应作为终极耗费直接计入有关成本对象，如果是思政等通识类教改项目支出，则应作业专属计入教学管理作业，后期再按一定的作业动因分配计入有关成本对象。

表 2 资源项目与资源动因

资源项目		资源类别	资源动因
人员工资福利支出	教师工资福利费（不含课时费等）、社会保险费及住房公积金等	混合耗费	教学科研分配比（具体见表 3）
	行政及教辅人员工资福利费、社会保险费及住房公积金	作业专属	
	教师课时费等	作业专属	
一般商品与服务支出	办公费、通讯费、网络运行费	混合耗费	办公人数
	水费、电费	混合耗费	仪表测量数据
	取暖费	混合耗费	取暖面积
	交通费、培训费、班车费、印刷费、差旅费、会议费、招待费、维修费	作业专属	
对个人及家庭的补助支出	助学金、奖学金	终极耗费	
	医疗费、生活补助费、伙食补贴	作业专属	
资本性支出	房屋建筑物、设备等折旧、办公及教学用软件摊销	作业专属	
科研支出	纵向科研支出（学校配套部分）	终极耗费（30%计入）	
	横向科研支出（学校配套部分）	终极耗费（30%计入）	
教改支出	与专业培养相关的教改项目支出（学校配套部分）	终极耗费	
	思政等通识类教改项目支出（学校配套部分）	作业专属	

表 3 教师教学科研分配比

职称	最低教学工作量	教学科研分配比
助教、讲师	100	1 ： 0
副教授	90	0.9 ： 0.1
教授	80	0.8 ： 0.2

ISSN：2705-0904(Print)；2705–0874(Online)

3.2 确定作业中心及作业动因

作业成本法的核心是确定作业中心及其作业动因。依据该校日常工作组织及职能部门设置可将其作业中心首先划分为学生管理作业、教学管理作业、科研作业、行政管理作业、教辅作业以及后勤保障作业。作业动因是指各成本计算对象耗费作业的缘由和途径。该校相关作业中心作业动因如表 4 所示。

表 4 作业中心及作业动因

作业中心	具体作业	作业动因
学生管理作业	招生管理、档案管理、就业管理等	实际学生人数
教学管理作业	课程讲授、学生实习、作业批改、考试安排、毕业设计（本科）、毕业实习报告（专科）等	实际课时量
科研作业	思政等通识类教改项目支出	实际学生人数
行政管理作业	资产管理 、人事管理、财务管理、党群管理等	实际教师与学生人数
教辅作业	图书馆等	实际教师与学生人数
后勤保障作业	食堂管理、公寓管理、水电暖管理、绿化管理等	实际教师与学生人数

3.2.1 学生管理作业

由于学生管理活动的对象都是学生，作业动因设定为实际学生人数即可，这主要是因为民办学校学生层次较少，主要为本科生、专科生、专升本学生，学生除在校年限有区别外，每生年均培养费用上并无较大区别，所以无需采用约当学生人数。

3.2.2 教学管理作业

由于教学管理工作主要是服务于学生教学，以各成本对象实际消耗的课时量为作业动因即可。

3.2.3 科研作业

需分配的科研作业主要是思政等通识类教改项目支出，受益对象主要为学生，按学生实际人数分配即可。

3.2.4 教辅作业

图书馆作为教学辅助部门，其服务对象为学校全体师生，而且在资源使用方面对师生的要求并无差别，因此以各成本对象所对应实际教师与学生人数作为成本动因即可。

3.2.5 后勤保障作业

由于后勤保障的对象是全体师生，因此后勤保障作业以各成本对象实际教师与学生人数作为成本动因即可。

3.3 计算作业动因分配率，将作业成本合理分配至各成本对象

为了将归集于各作业的成本进一步分配于相关成本对象，需根据已经设定好的作业动因计算作业动因分配率，具体如下：

3.3.1 学生管理作业

$$\text{作业动因分配率}_1=\frac{\text{学生管理作业总成本}}{\text{实际学生人数}}$$

本科生应分摊的成本 = 本科实际学生人数 × 作业动因分配率$_1$

专科生应分摊的成本 = 专科实际学生人数 × 作业动因分配率$_1$

专升本学生应分摊的成本 = 专升本实际学生人数 × 作业动因分配率$_1$

3.3.2 教学管理作业

$$\text{作业动因分配率}_2=\frac{\text{教学管理作业总成本}}{\text{实际课时量}}$$

本科生应分摊的成本 = 本科生实际授课学时 × 作业动因分配率$_2$

专科生应分摊的成本 = 专科生实际授课学时 × 作业动因分配率$_2$

专升本学生应分摊的成本 = 专升本学生实际授课学时 × 作业动因分配率$_2$

3.3.3 科研作业

$$\text{作业动因分配率}_3=\frac{\text{科研作业总成本}}{\text{实际学生人数}}$$

本科生应分摊的成本 = 本科实际学生人数 × 作业动因分配率$_3$

专科生应分摊的成本 = 专科实际学生人数 × 作业动因分配率$_3$

专升本学生应分摊的成本 = 专升本实际学生人数 × 作业动因分配率$_3$

3.3.4 行政管理作业

$$\text{作业动因分配率}_4=\frac{\text{行政管理作业总成本}}{\text{实际教师与学生人数}}$$

本科生应分摊的成本 = 本科实际教师与学生人数 × 作业动因分配率$_4$

专科生应分摊的成本 = 专科实际教师与学生人数 × 作业动因分配率$_4$

专升本学生应分摊的成本 = 专升本实际教师与学生人数 × 作业动因分配率$_4$

这里需注意的是：由于该民办学校担任授课任务的教师存在大量在各层次交叉授课现象，即本科生教师同时也会教授专升本学生及专科学生，因此在各层次教师人数分配时，可按不同层次学生授课课时比对教师人数进行分配（下同）。

3.3.5 教辅作业

$$\text{作业动因分配率}_5=\frac{\text{教辅作业总成本}}{\text{实际教师与学生人数}}$$

本科生应分摊的成本 = 本科实际教师与学生人数 × 作业动因分配率$_5$

专科生应分摊的成本 = 专科实际教师与学生人数 × 作业动因分配率$_5$

专升本学生应分摊的成本 = 专生本实际教师与学生人数 × 作业动因分配率$_5$

3.3.6 后勤保障作业

$$\text{作业动因分配率}_6=\frac{\text{后勤保障作业总成本}}{\text{实际教师与学生人数}}$$

本科生应分摊的成本 = 本科实际教师与学生人数 × 作业动因分配率$_6$

专科生应分摊的成本 = 专科实际教师与学生人数 × 作业动因分配率$_6$

专升本学生应分摊的成本 = 专生本实际教师与学生人数 × 作业动因分配率$_6$

需要注意的是，虽然计算各层次学生成本时，各年级学生都有，由于每批次招生规模不同，由此计算出的各层次学生教育成本难免会不够准确，如果想更精确的计算每届学生培养成本，可将已毕业学生各年培养成本进行累计计算。此外，如果只是计算各层次学生成本，对于不同专业进行学

费定价往往没有参考价值，因此可对作业成本法进一步细化，以便于能更好的计算不同层次下各专业生均培养成本。

4 结语

论文就作业成本法如何应用于民办高校教育成本核算进行了探讨，并根据该民办高校的特点构建了相应的作业成本法核算体系。作业成本法应用于高校教育成本核算尚处于实验阶段，但作业成本法用于计算高校教育成本核算的优越性已经有了充分体现，尤其是民办高校，学生层次少，机构设置也相对简单高效，这也使得民办高校应用作业成本法具有天然的优势。同时，作业成本法应用于高校教育成本核算的研究虽然已经很多，但如何将作业成本法与现有会计制度下的会计核算有效衔接的研究尚显不足，这也是作者后续展开进一步研究的方向。

参考文献：

[1] 覃宏倩.作业成本法在高校教育成本核算中的应用研究[J].财会通讯,2024(4):16-18.

[2] 王丹.作业成本法在SZ高校教育成本核算中的应用研究[J].财讯,2023(13):25-28.

[3] 中国注册会计师协会.财务成本管理[M].北京:中国财政经济出版社,2023.

[4] 王婧琦.作业成本法在高校教育成本核算中的应用研究[J].教育财会研究,2022(4):46-50.

[5] 李雪.政府会计制度下高校教育成本核算——以作业成本法为例[J].商业会计,2021(3):111-113.

[6] 骆笑红.基于作业成本法构建高校成本管控模型[J].教育财会研究,2020(4):49-50.

[7] 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(5):92-94.

作者简介：刘东辉（1979-），女，中国陕西西安人，硕士，讲师、高级会计师，从事教育教学研究。