



中央财经大学学术著作基金资助出版

GaoXiaoJiaoYuChengBenHeSuanYuKongZhiYanJiu

高校教育成本核算 与控制研究

—— 作业成本法视角

宗文龙 / 著



中国财政经济出版社

中央财经大学学术著作基金资助出版

高校教育成本核算与
控制研究
——作业成本法视角

宗文龙 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

高校教育成本核算与控制研究: 作业成本法视角/宗文龙著.
—北京: 中国财政经济出版社, 2006.9
(中央财经大学学术著作基金资助出版)
ISBN 7-5005-9331-7

I. 高… II. 宗… III. ①高等教育—教育经费—成本计算—研究②高等教育—教育经费—成本管理—研究 IV. G647.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 101757 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 7.875 印张 196 000 字

2006 年 7 月第 1 版 2006 年 7 月北京第 1 次印刷

定价: 19.00 元

ISBN 7-5005-9331-7/F·8103

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



作者简介

宗文龙，1973年出生于吉林省辉南县，1995年本科毕业于长春税务学院，2005年博士毕业于中国人民大学商学院会计系，现为中央财经大学会计学院讲师、“中财121人才工程青年博士发展基金”受助者。

自工作以来，在《财务与会计》、《税务与经济》等刊物发表论文30余篇，其中被中国人民大学复印资料全文转载2篇；主编书籍2部、参编书籍5部，参与省部级课题4项，本书即为作者参与博士生导师主持的全国教育科学“十五”规划重点课题的研究成果。

目 录

第一章 导论.....	(1)
第一节 选题的背景.....	(1)
第二节 选题的意义.....	(7)
第三节 研究问题的界定.....	(14)
第四节 本书的研究方法.....	(29)
第二章 文献回顾.....	(34)
第一节 国外对教育成本问题的研究.....	(35)
第二节 国内对教育成本问题的研究.....	(41)
第三节 作业成本法在高校的应用研究.....	(52)
第三章 高校作业成本管理的基本思想.....	(59)
第一节 作业成本法的主要内容.....	(60)
第二节 高校教育服务的经济性质.....	(72)
第三节 教育成本的特征.....	(81)
第四章 教育成本核算的程序.....	(89)
第一节 教育成本核算的前提.....	(89)
第二节 教育成本核算的原则与要求.....	(97)
第三节 划分高校的作业.....	(101)

第四节	归集作业成本	(113)
第五节	成本耗费的分配	(119)
第五章	教育成本核算的实现	(125)
第一节	从收付实现制到权责发生制：高校会计大趋势	(126)
第二节	他山之石：美国高校会计借鉴	(138)
第三节	教育成本核算中的几个特殊问题	(153)
第六章	教育成本控制	(162)
第一节	成本控制：从企业到高校	(163)
第二节	高校成本预算的编制	(170)
第三节	成本差异的分析	(180)
第七章	RM 大学教育成本核算案例研究	(188)
第一节	RM 大学基本情况	(188)
第二节	以院系为对象的成本核算	(198)
第三节	以课程为对象的成本核算	(211)
第八章	结论与展望	(218)
第一节	文章的主要内容	(218)
第二节	本书的创新之处	(221)
第三节	研究结论的应用——以课程决策为例	(224)
第四节	本书局限与后续研究展望	(227)
参考文献		(231)
后 记		(247)

第一章

导 论

第一节

选题的背景

世纪之交的中国高等教育面临巨大的变革，财务管理工作成为改革中的重要问题。首先，以1998年扩大招生为序幕，历经六年建设，我国各级各类高等教育在校生总规模跃居世界第一位，毛入学率也已经超过19%。其次，教育的快速发展也引发了一系列社会问题，财务上的压力不断加大，学校的财政拨款远远跟不上学校膨胀的速度，只能通过自己筹集才能满足学校正常运转，但是高校收费不规范、财务失控等等屡次成为社会关注的焦点。2004年，审计署长李金华指出：如果高校财务管理跟不上，很容易把高等教

育的增长长度抵消^①。

高校财务管理的问题实际上是全球性的。2003年9月,新西兰最大的英语专科学校——现代语言学校因为财务问题倒闭,日本、欧洲等也不断传来学校倒闭的消息。在我国,民办高校2003年比2002年减少了100多所,北京市2004年100多所民办大学招生总量不到4万人,比上年减少了大约1万多人^②。不仅国外和国内民办大学破产的事例屡见不鲜,公立大学也陆续传来财务危机的警告,使得我们不得不面对一个新的课题,“长大”了的中国高校需要重新审视瞬息变化的教育市场,不断提高管理水平以应对紧迫的竞争。

一、高校面临快速发展与资金缺乏的矛盾

从1992年党的十四大首次提出“发展教育是实现我国现代化的根本大计”至今,我国教育历经了十几年最好的发展时期。特别是自1998年开始,国家每年将教育经费占中央财政支出的比例增加一个百分点,尽管与国际水平相比仍有差距,但财政性教育经费占GDP的比重从1995年的2.41%增长到2003年的近4%,成绩巨大。

2004年我国各类普通高等学校招生420多万,是1998年的4倍。从1998年开始,高校招生规模逐年扩大,高等教育毛入学率由1998年的9.2%增加到2004年的19%,2004年全国各级各类高等教育在校生总规模超过了2000万,高等教育实现从精英化到平民化的转变。1998—2003年普通高等学校统计数据如表1-1所示。

^① “审计长李金华:少数高校财务管理出现失控”,《京华时报》,2004年9月3日。

^② “招生平均不满400人,北京市部分民办大学面临破产”,中新网,2004年11月1日。

表 1-1 1998—2003 年普通高等学校统计数据表

年度	招生规模 (万人)			教职工 (万人)	高校数量
	本、专科	硕士	博士		
1998	108.36	5.76	1.50	102.96	1022
1999	159.68	7.23	1.99	106.51	1071
2000	220.61	10.34	2.51	111.28	1041
2001	268.28	13.31	3.21	121.44	1225
2002	320.50	16.43	3.83	130.36	1396
2003	382.17	22.02	4.87	145.26	1552

资料来源：《全国教育事业统计公报》，1998、1999、2000、2001、2002、2003年。

在不断扩大教学规模的同时，国家在财政上重点支持一批学校试图跻身于世界前列。“九五”期间，中国政府提出面向 21 世纪、重点建设约 100 所高等学校和重点学科，计划从 1996 年至 2002 年共投入 183.69 亿元资金，用于重点学科、基础设施和公共服务体系建设，简称“211”工程；1998 年 5 月，教育部决定实施“985”工程，首批重点支持 34 所高校创建世界一流大学和高水平大学。1998 年 9 月，以浙江大学为代表的中国高校掀起了院校合并的风潮，这是自 1952 年以来中国最大规模的高等教育管理体制与学科布局的调整，一大批超大型综合性大学应运而生。

良好的外部环境为中国高校创造了前所未有的发展时机，但与此同时，资金短缺问题成为困扰高校发展的瓶颈。目前，全球高等教育都面临着资金匮乏问题，各国都在探索高等教育成本分担的途径，早在 20 世纪 90 年代中期，我国高校依据国际趋势，一改财政全额支付高校经费的做法，转而探索多方筹措资金的渠道。十几年过去了，我国高校（公立）依然未能走出计划经济的圈子，财政拨款目前仍然是高校主要资金来源。

据有关公开资料,目前我国高校学费收入约为日常运行成本的25%,2003年全国高校收费400亿元,以此推算全年运行成本相当于1600亿元,同期国家财政拨款700亿元,可以算出高校日常运行资金缺口大致在500亿元左右。换句话说,为了维持高校日常人员工资、水电费开支需要,高校需要自筹资金大致相当于总支出的1/3。笔者的估计还十分保守,据某位受到“211”和“985”工程资助的大学校长说,他所在的大学每年教育运行经费大概要8个亿,但国家财政拨款连三分之一都达不到。重点大学尚且如此,地方性院校的境遇可想而知。2002年,北京市教委和北京航空航天大学联合进行了一次社会调查,结果显示扩招后“86%的学校面临着硬件设施不足和经费短缺问题,一些理工科学校所面临的这方面的困难更加突出”^①。

二、非理性的财务管理加大了高校经营风险

在资金来源不足的情况下,能否有效地使用既有资源成为决定高校运行效率的关键。然而令人遗憾的是,目前高校的财务管理工作却十分薄弱,具体表现为财务决策不理性、浪费严重、腐败乱纪事件时有发生,尽管这些仅是局部现象,但严重损害了高等教育的整体形象。

扩大招生以来,高校可以支配的资金量大,相应的内部管理却没有跟上,以基建、财务、物资采购、招生、成人教育等环节失控为特点,^②腐败的瘟疫开始入侵高校。对外经贸大学基建处长、同济大学常务副校长等,一批原本很有前途的干部倒在国法之前;四

^① 阎建立:“高校扩招越来越谨慎”,中国教育和科研计算机网,2004年4月2日。

^② 原晓红,《中国监察》,2003年15期。

川 13 所高校中 36 名工作人员因涉嫌贪污购书回扣款被立案侦查，犯罪总额高达 1200 余万元。^①

产生腐败的重要原因在于学校财务信息不公开、缺乏监督。我国高校目前虽然也每年编制预算，但对于大多数的学校来说，编制预算只是为了向政府寻求拨款，并不是为了严格的执行；而且，这些预算资料不对外公开，也没有社会审计监督，缺乏公众监督的权力必然产生腐败。

高校客观上承载着教书育人的责任，它不仅是人们学习知识的场所，更是人们心目中启迪心智、升华灵魂的“象牙塔”。学校能否得到公众与社会的认可，直接决定着社会赞助资金的投入。从世界各国的情况来看，失去公信力的学校难以得到社会资金支持，近年来，普林斯顿、南加州大学等美国著名学校发生了捐助者与学校之间的矛盾，这极大地影响了高校筹资事业。^②

中国高校财务非理性的另一种证据是“不计风险”的负债运行。高校资金来源中社会捐助少、融资渠道单一，在国家财政拨款有限的前提下，扩大银行信贷几乎是唯一选择。高校扩招以来，各高校为抓住发展时机都在想方设法铺摊子，建新校区和大学城蔚然成风。^③

^① “四川围剿高校购书腐败，犯罪总额 1200 余万元”，新浪网，2004 年 8 月 5 日。

^② 40 年前，普林斯顿大学接受了查尔斯和罗伯特森夫妇 3500 万美元捐赠，用于培养未来的公务员，这笔钱经过一系列追加投资之后增长到了 6 亿美元，40 年后，罗伯特森的长子将普林斯顿大学告上法庭，他认为该学校没有按照他父母当初的愿望来使用该笔资金，而是将资金用到了不相干的项目中。南加州大学同样因为没有把资金用到捐款者指定的研究人员，而受到了捐助人的控告。

^③ 兴建大学城本无可厚非，英国的剑桥和牛津、美国的密苏里和波士顿都是大学城所在，但中国的大学城建设所表现出的盲目求大、高负债率和浓厚商业性，已经使得众多高校新区建设缺乏理性。例如，南京某著名大学在 1987 年决定于江北蒲口建设新校区后，2003 年，该校又在仙林再建设新校区。2003 年，在中央干预下，大学城的建设开始降温。

只要能够争取到资金（无论是财政拨款还是商业贷款）就大兴土木，根本不考虑还本付息的压力问题，这方面公立高校尤甚。^①

而商业银行也乐于将资金贷给高校，尤其是公立名校，于是就出现南京大学一次性从5家商业银行获得5个亿的信贷额度，北京大学两周内从建设银行和农业银行获得60个亿的信贷额度等令人注目的事情。^②这种“银校合作”模式得到了政府的首肯，几乎没有人会怀疑因此出现坏账或破产，很多人认为国家不可能让高校破产，这似乎是一条公认的潜在规则。^③

高额的负债反过来又推动学校扩大招生，以提高学费收入和国家财政补贴，教学质量因此下降几乎是必然结果。^④2004年在教育部对普通高校办学基本指标的检查中，有26所学校被“黄牌”限

① 对于高校扩招的得失，仁者见仁、智者见智，笔者不去妄加评论。但一个客观事实却是“扩招”作为中国特定时期发展经济的手段，在“拉动内需”方面的确起到了作用。据估计，仅1998—2001年三年中，高校新增宿舍就带动了约200亿元人民币的社会总投入。前分管教育的副总理李岚清同志在《李岚清教育访谈录》中曾提到了扩招的四点原因：满足经济发展对高素质人才的需求，满足人民群众普遍希望子女接受高等教育的需求，推迟学生就业、增加教育消费以发展经济的需要，降低高考竞争激烈程度、发展学生素质教育的需要。由此可见，高校的非理性投资在某种意义上来说也是政府“纵容”的结果。

② “北大 & 清华，遭遇资本围城”，新浪网，2001年7月4日。

③ 对于如此负债经营的风险，我们不妨做一个简单测算。假设某大学预计建设需要资金10亿元，银行年利息率6%，政府部分贴息后，学校实际负担的银行利率为4%，贷款25年，预计学生规模2万人。则每年学校需要归还银行连本带息为：年归还额 = $\frac{\text{贷款额}}{\text{利率}4\%, 25\text{年的年金现值系数}} = \frac{1000000000}{15.622} = 64012290$ （元）。每年偿还本息合计额6400多万元对于一个学校意味着什么？假设该校整体学生规模达到2万人，按照生均年学费6000元，该校学费年收入可达1.2亿元。如果偿还贷款，学校将拿出一多半的收入，那么如何保证教学投入？即便是国家全部贴息，10亿元贷款分25年偿还每年也将花去学校4000万元，这等于每年约6667名学生的学费需要用来支付贷款。

④ 例如，从前采用小班授课，每个导师带很少的研究生，现在虽然招生规模扩大了，但学校采用大班授课，每个导师指导的研究生增加，这样单位学生的平均成本反倒比从前下降，招的越多越“赚钱”。

制招生。

2004年底,教育部开始着手调查部属院校基建投入来源状况以及学校财务状况、债务状况、偿还机制和收费等问题,表明教育管理部门已经开始注意到高校资本投资的问题。一轮投资兴建校区的热潮过后,仅是调查情况是不够的,教育事业的发展有其自然规律,管理要科学、要有可持续性。

第二节

选题的意义^①

2003年4月,北京大学党委书记闵维方教授发表了《北京大学:向着世界一流大学迅跑》的文章,提出了大学要实行跨越式发展的概念。中国高校要迈进世界一流大学的行列,在基础设施建设、人才引进等方面可以实现跨越式的发展,但内部管理水平的提高却需要稳步推进。

在2004年北京第二届中外大学校长论坛上,中山大学校长黄达人提出了“大学需要引进经营理念”的观点,认为高校也应进行成本管理,计算投入与产出的关系。成本管理是学校生存的命脉,只有活着我们才能追求进步。有人将中国目前高校的状况形容为“有点像政府,又有点像企业,但就是不像学校”,这反映了转型时期高校价值的扭曲。解决高校的问题,从根本上还要靠深化改革,真正落实高校自主经营的精神,让高校在市场竞争中求生存,回归其学术与精神家园的本貌。

^① 本部分参见宗文龙:“目击高校教育成本”,《财会时报》,2003年10月15日。

一、成本信息有助于大学校长的科学决策

《中华人民共和国高等教育法》规定，“高等学校应当面向社会，依法自主办学，实行民主管理”；《高等学校财务规则》规定，高校要提高资金的使用效益。随着教育体制改革的深入，高等学校必然要走向市场，其管理权利逐步回归学校。《高等教育管理职责暂行规定》列举了高等学校八项自主管理权限，其中，第二条规定：“执行勤俭办学的方针并在遵守国家财务制度的前提下，按照‘包干使用，超支不补，节余留用，自求平衡’的经费预算管理原则，可以安排使用主管部门核定的年度事业经费。”第六条规定：“根据党和国家的教育方针政策及修业年限、培养规格，可以按社会需要调整专业服务方向，制订教学计划（培养方案）、教学大纲，选用教材，进行教学内容和方法的改革。”第七条规定：“在保证完成国家下达的科学研究任务的前提下，可以自行决定参加科学项目的投标，承担其他单位委托的科学研究任务，面向社会开展技术服务和咨询。”

高校运行必须坚持“量入为出”的原则。作为高校校长，一方面要广开来源，诸如争取财政资金投入、拓展办学收入、吸纳社会捐赠、将科研成果转化为产业、与金融企业合作等，另一方面要节约支出，将有限的教育资源更合理地使用，达到办学声誉的最大提高。

成本管理在控制支出方面具有重要作用。其一，加强成本管理有助于在特定的经济资源下，使产出效益最大。高校的产品是教育服务，可以分为教学和科研两部分，衡量教育产品效益最直接的方法就是看学校培养学生的数量和质量，检验的标准则可以选择就业水平，让社会来评判教育质量。例如，在现有政策允许范围内，在学校能承担的教学规模下，招收哪些层次、招收多少学生可以实现

财务“收支平衡”？如何实现各院系之间设备、资料、课程方面的资源共享，以减少设备重复购置，最大限度地提高资源的使用效率？等等。其二，进行成本管理研究有助于控制运行支出，保证收支平衡。高等院校的经营管理必须坚持收入大于成本，在不同的情况下，成本的含义不一样，有完全成本、变动成本、重置成本等。高校虽然不以利润最大化为追求目标，但运行中必须坚持成本补偿，这一点与企业是相同的。

二、成本管理有利于保持高校健康稳定的发展

党的十六大报告中明确指出要大力发展教育和科学事业，要求教育改革做到以发展为主题，努力实现教育的可持续发展。可持续发展要求高校在决策时要放眼未来，不能以牺牲未来的代价换取眼前的利益。从财务学的角度看，可持续性强调将组织的未来收益折合为现值，用现值与投资额比较来评价的投资项目。

如何判断高校是否具有可持续发展的能力？这是一个有待研究的课题，与此类问题相关的提法叫做“风险预警”，即在组织出现问题之前根据某些方法预报出来。1997年，毕马威（KPMG）曾经设计了一套高校财务健康评价标准，选择“主要结余比率”（primary reserve ratio）、“权益比率”（equity ratio）和“净收益比率”（net income ratio）作为核心指标，分别赋予一定的权重，然后为每个学校打分。^①教育部从生师比、研究生学位教师占专任教师的比例、生均教学行政用房、生均教学科研设备值、生均图书等5项指标衡量高校的办学条件，如果有两项或两项以上的指标低于基本标准的，该学校被限制招生。

^① Micheal K. Townsley, Ph.D.: The Small Guide to Financial Health Beating the Odds, PP234-241.

可持续发展要求高校合理安排资金使用。对高校互相攀比大造高楼的做法，杨福家教授曾提出质疑，并一针见血地指出：“很多钱……有的来自政府，有的来自某些财团，有的来自银行。热衷于教育的人，不一定懂得教育，他们希望投资见效，最快的途径就是盖房子。”^① 固然，在现行高等教育体制下，高校基本建设资金拨款是专款专用的，这种专款学校不盖楼也不能移作他用，但是，有许多学校是贷款盖楼，各利益方面偏好这种形象工程，对于还本付息的压力考虑不足，这就是牺牲未来发展的做法。

2004年2月教育部出台了《普通高等学校基本办学条件指标(试行)》，将办学条件分为基本办学条件和检测办学条件两大类指标，其中：基本办学条件包括生师比、具有研究生学位教师占专任教师的比例、生均教学行政用房、生均教学科研仪器设备值、生均图书等5项指标；检测办学条件指标是对基本指标的细化与补充，包括具有高级职务教师占专任教师的比例、生均占地面积、百名学生配教学用计算机台数、百名学生配多媒体教室和语音实验室座位数、新增教学科研仪器设备所占比例、生均年进书量等7项指标。该检查每年进行一次，凡有一项基本指标不合格的，其招生规模不得超过当年毕业生数量；有两项和两项以上指标不合格的，暂停招生。2003年检查结果(表1-2)表明，26所高校办学条件不达标，其中13所专任教师少、生师比过大，12所生均图书不达标，1所教学行政用房不合格。

随着教育体制改革的深入，一切盲目和浮华都会渐渐散去，就像父母无法永远庇护“长不大”的孩子一样，不遵循成本规律的高校必定被驱逐出教育市场，中国企业改革已经充分证明了这一点。

^① 杨福家(原复旦大学校长，现任英国诺丁汉大学校长)：“我对高等教育发展中若干现象的疑惑”，中国教育和科研计算机网，2004年11月17日。

表 1-2 基本办学条件指标 2003 年检查结果

学校类别	生师比	研究生学位 教师占专任 教师的比例	生均教学 行政用房 (平方米)	生均教学科 研仪器设备值 (元)	生均图书 (册)
综合、师 范、民族 院校	18 合格 22 限制招生	30 合格 10 限制招生	14 合格 8 限制招生	5000 合格 3000 限制招生	100 合格 50 限制招生
工科、农、 林院校	18 合格 22 限制招生	30 合格 10 限制招生	16 合格 9 限制招生	5000 合格 3000 限制招生	80 合格 40 限制招生
语文、财 经、政法 类院校	18 合格 23 限制招生	30 合格 10 限制招生	9 合格 5 限制招生	3000 合格 2000 限制招生	100 合格 50 限制招生
体育院校	11 合格 17 限制招生	30 合格 10 限制招生	22 合格 13 限制招生	4000 合格 2000 限制招生	70 合格 35 限制招生
艺术院校	11 合格 17 限制招生	30 合格 10 限制招生	18 合格 11 限制招生	4000 合格 2000 限制招生	80 合格 40 限制招生

三、成本管理有利于满足社会对教育成本信息的需求

高校收费制度改革已是大势所趋。历经多年的探索，中国高等教育成本分担制度正从本科阶段向研究生阶段推进。教育部 2004 年度工作要点中明确规定，“继续做好培养成本分担制度改革试点工作”（第 25 条），“继续推进高校收费改革”（第 29 条），“严格教育经费管理，提高教育经费使用效益”（第 41 条）。

教育收费收多少？成本管理及其信息披露对于收费起着非常重要的作用。美国传统上采用卡耐基调查团（Carnegie Commission）^① 1973 年的研究结论，按照教育成本的三分之一左右为学费标准，近几年来，美国的学费占总成本的比重呈上升趋势，沃尔曼（Jane

^① 该调查团由加利福尼亚大学校长 Clark Kerr 领导，包括 Joseph Pechman、June O'Neill 和 Howard Bowen 等专家。