



高职院校落实成本会计核算制度的现实困境与完善对策

李晓勤

(武汉职业技术学院 财务处,湖北 武汉 430074)

摘要:高职院校会计核算不仅是政府部门规范高校事业单位会计核算工作的需要,也能够体现学校全面落实预算绩效管理、确定学费成本补偿标准,以及满足学校治理水平提升的需要。针对高职院校会计核算思维过时陈旧、财务管理重“记账”轻“管理”、现有会计队伍能力不足,以及会计核算体制机制缺陷等现实困境,建议从建立完善成本核算基础架构、优化设计成本核算流程、完善高职院校成本核算实施条件、加强成本核算推动建立全面绩效管理机制等层面进行完善。

关键词:高职院校;成本核算;会计核算

中图分类号:F234.2.G647

文献标识码:A

文章编号:1671-931X(2023)03-0080-05

DOI:10.19899/j.cnki.42-1669/Z.2023.03.012

一、相关概念及政策背景

(一)成本核算概念及目的

成本核算原本是企业财务管理中的概念。它是指在企业生产经营过程中,对一段时间内所发生的各种费用,按照其性质和发生地点进行分类归集、汇总和核算,从而计算出该时间周期中发生的生产经营费用总额,并分别计算出每种产品的单位成本和实际成本的管理行为。成本核算的基本作用是准确、及时地核算产品单位成本和实际总成本,以准确完整的成本数据帮助企业进行经营决策,并借以考核成本计划执行情况,综合反映企业的生产经营管理水平。

(二)高校成本核算的政策背景

2022年10月,财政部制定印发了《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》),此举标志着成本会计核算将正式在高职院校进入实施阶段。从外部环境方面来讲,政府会计准则制度自2019年1月1日起在高职院校正式实施以来,新增加的以权责发生制为基础的财务会计核算信息为开展成本核算奠定了坚实的基础。此外,同年财政部出台的《事业单位成本核算基本指引》也为高职院校开展成本核算工作提供了先期的引导和铺垫。近年来,随着高职院校管理体制深化改革不断深化,高职院校治理能力和治理水平不断提升,基于自身的管理要求和发展特点,高职院

收稿日期:2023-03-08

基金项目:2017年武汉职业技术学院校级教科研项目“高职院校管理会计报告体系的构建”(项目编号:2017YR046)。

作者简介:李晓勤(1977—),女,四川汉源人,武汉职业技术学院财务处会计师,研究方向:财务管理。

校开展成本核算工作的需求和紧迫性也与日俱增。

（三）高职院校会计核算目标与要求

1. 政府部门规范高校事业单位会计核算工作需要

2022年1月，财政部修订发布的《事业单位财务规则》明确提出，“事业单位应当加强经济核算，可以根据开展业务活动及其他活动的实际需要，实行成本核算。成本核算的具体办法按照国务院财政部门相关规定执行。”随后财政部陆续修订发布的《高等学校财务制度》（财教〔2022〕128号）再次对高职院校提出成本核算方面的要求。此次制定出台具体指引，进一步体现了政府大力推进政府会计改革和落实《事业单位财务规则》及《高等学校财务制度》的举措，将有力规范高职院校成本核算工作。在此背景下，高职院校需要全力推进成本会计核算的实施，争取尽快达到政府规范高校事业单位会计改革实践的要求。

2. 满足学校全面落实预算绩效管理需要

《中共中央 国务院关于全面实施预算绩效管理的意见》（中发〔2018〕34号）要求“从运行成本、管理效率、履职效能、社会效应、可持续发展能力和服务对象满意度等方面，衡量部门和单位整体及核心业务实施效果，推动提高部门和单位整体绩效水平”，同时指出绩效目标要包含成本指标。而2021年印发的《中央部门项目支出核心绩效目标和指标设置及取值指引（试行）》（财预〔2021〕101号），进一步体现强化成本控制的导向，明确项目支出首先要强化成本的概念，加强成本效益分析，应当设置成本指标。同时，将“成本指标”由二级指标调整为一项指标，并进一步细化为经济成本指标、社会成本指标、生态环境成本指标三类二级指标。此后各省市财政部门均出台了针对本省市的预算绩效管理的相关文件，对高职院校部门预算绩效及项目绩效目标中均包含了成本指标的要求。因此，高职院校全面推行成本核算，有利于准确反映各项经济成本，以满足预算绩效管理需要。虽然学校不是营利机构，但有效的成本核算有利于高职院校提高资金使用效益，提高办学水平和社会服务能力。

3. 满足确定学费成本补偿标准需要

高职院校的办学特色是培养动手能力强的高技术技能人才。一方面高职院校的实训实践教学活动中所需的设备购置成本较高，另一方面，产教融合式人才培养需要各学校各专业配置一定比

例的企业教师，课酬成本压力较大。现阶段高职院校主要经费来源有限，主要是学费收取和财政拨款，而学费收取标准和变化（主要是提高）需要通过物价听证，财政拨款取决于政府决策。因此，高职院校要规范记录、规范分析并提供准确、详尽的成本核算数据，作为物价听证的依据并为地方政府部门进行高职院校财政拨款决策提供参考。因此，在《关于进一步加强和规范教育收费管理的意见》（教财〔2020〕5号）文件中已提出，高职院校应当加强成本核算，完整准确记录并核算教育培养成本，以满足确定学费成本补偿标准的需要。

4. 满足学校治理水平提升需要

高职院校内涵发展的主要特征之一是特色发展。在当下，高职院校需要落实“过紧日子”的要求，在收入基本稳定的情况下，需要以成本信息为抓手，量入为出，将成本总量和结构控制在合理水平，开展成本核算有助于高职院校找到资源耗费的主要环节，才能够聚合有限资源增强自身核心竞争力，打造优势专业，培养优秀学生，把资金投资于关乎高职院校竞争优势和命运前途的核心领域，更科学地服务流程优化、项目取舍、资产购置等决策事项，提高高职院校自身的市场竞争优势，以满足高职院校治理水平提升的需要。

二、高职院校实施成本核算的现实困境

目前，高职院校成本核算正处于从无到有的起步阶段，基础较为薄弱。整体上看，还存在以下四个方面的现实困境。

（一）高职院校会计核算思维过时陈旧

政府新会计制度自2019年正式实施以来，引入了财政会计的权责发生制，采用了双分录并行的核算模式，作为事业单位，高职院校应该与政府会计制度保持一致。但由于历史和习惯原因，高职院校仍然普遍以预算会计为主，侧重于财政预决算的编制，而非财务会计报告的编制。也就是说，高职院校会计核算依然侧重于满足外部报告的要求，即对财政、税务、银行等外部主管部门或业务单位等提供自身财务信息，目的在于“获得”外部资源。而关注内部挖潜增效，向管理者提供相应的内部财务信息，以改善学校管理，提高资金使用效益方面相对薄弱。

（二）高职院校财务管理重“记账”轻“管理”

目前高职院校决策层关注的重心在预算执行情况。虽然现在预算一体化系统引入了项目全生命周

期管理,对项目事前可行性分析,事中的运行监控及事后的绩效评价,整个过程是被动完成,缺乏过程调控和及时的纠偏措施,没有真正形成“事前预测、事中核算、事后评价”一条龙的有效管理会计应用模式。财务工作的出发点依然是“证一账一表”这个传统的工作程序与方法,没有将管理会计的程序和方法融入日常会计核算,无法达到为学校提供多元化的财务决策信息的要求。

(三) 高职院校现有会计队伍能力不足

一方面,高职院校有一定工作年限的会计人员对于收付实现制已经形成模式化,能够适应新政府会计制度的双分录核算已实属不易,很难适应成本会计核算的新要求。另一方面,近几年各学校新进会计人员大多数是应届毕业生,会计实践经验不足。因此,从知识体系和实践经验两方面看,高职院校现有的会计队伍成本会计知识薄弱,对于成本费用的归集和分配仅限于一些理论概念,缺乏成本会计核算的实践经验,这使得成本会计核算在高职院校的落实变得举步维艰。

(四) 高职院校会计核算体制机制存在缺陷

高职院校财务部门相对独立,与其他院系及职能部门业务上沟通有限,大多数是被动接受报账,落实预算执行。而相较于会计基本核算而言,成本核算不是财务部门独立可以完成的,成本分配的各种标准依赖于学校各方面的信息支撑,并且分配标准是动态的。在当前条件下,有些分配标准的确定条件并不具备,比如水电费的归集和分配,不少高职院校可能只有一块总表进行水电费的计量,那么如何确定水电费用的分配标准,是否需要在电路上进行一定的改造,以便获取相对准确的成本分配标准便是需要财务部门与后勤管理部门协调来解决的问题。目前各高职院校存在的共性问题是学校内部的各项业务管理与会计核算未密切结合,学校内部数据治理不充分,开展有效会计核算的环境不理想。

三、高职院校落实成本核算制度的完善对策

针对高职院校落实成本核算制度的现实困境,本文尝试提出完善对策,以提高制度的执行效率。

(一) 建立完善成本核算基础架构

1. 完善成本核算组织体系

成本核算是一个复杂的系统工程,一方面需要从学校各方面获取数据,另一方面成本核算也将是学校绩效考核分配的一个重要指标,涉及各方利益,

因此需要成立一个组织领导机构,以便进行成本核算相关事宜的统筹协调。建议成立以分管财务工作的副校长或总会计师牵头,财务、教务、后勤、信息中心及各二级学院等相关部门参加的成本核算领导小组。

2. 选择合理的成本核算方法

在《高校指引》中,提供了三种供选择的成本核算方法,分别是完全成本法,制造成本法和作业成本法。

作业成本法虽然对于成本分配的结果更为合理和准确,但其各项作业和资源动因的确认比较复杂,对于目前没有成本核算基础的高职院校实施难度较大;制造成本法只将业务活动费用归集、分配至成本核算对象,而单位管理费用不计入成本核算对象,这与高职院校整体绩效的成本目标不相符合,不利于对外完整呈现相关成本对象的成本状况;而完全成本法下应当将业务活动费用、单位管理费用均归集、分配至成本核算对象。

一般情况下,高职院校每年的招生规模相对稳定,对单位管理费用分配的影响较小。结合高职院校的实际管理情况,应选择完全成本法进行成本核算。

3. 确定合理的成本核算周期

与常规会计核算周期相一致,高职院校必须以公历年度作为核算周期,但考虑高职院校的特点,也需要提供分学年的成本情况。因此,高职院校应建立以公历年度核算周期为主,学年周期为辅的成本核算周期制度。同时,将分配因素确定放在每学年期初较为合适。

(二) 优化设计成本核算流程

1. 结合高校基于学科专业的机构设置特点理顺直接成本归集核算

按照教育等有关主管部门规定,高等学校按学科门类、专业类(一级学科)、专业划分学科和专业。而高职院校目前的机构设置也以此为基础,通常以学院为单位,下设各相关专业。而校内预算也是以各学院或部门为单位,这为成本核算的归集提供了现有途径。对于已实行政府会计制度的高职院校来说,单位成本费用的归集一级科目主要有业务活动费用和单位管理费用,其中业务活动费用下设教育费用和科研费用两个二级明细,单位管理费用下设行政管理费用、后勤保障费用和离退休费用三个二级明细,可以充分结合校内预算项目设置情况来开

展成本核算工作。现有核算模式已经通过“业务活动费”下的教育费用对于院系的直接成本进行了有效的归集,这是一个可以充分利用的良好基础。

2. 梳理教育管理费用加强高校间接成本核算

院系的间接成本构成主要有教育费用中的教辅单位费用及单位管理费用。首先需要将单位管理费用分配至各院系和教辅部门。单位管理费用中的行政管理费用可全部视为单位行政部门的运行支出,可以考虑按各院系和教辅部门的教职工人数与学生人数之和作为分配标准将其分配至各院系。单位管理系统中的后勤保障费用一般是物业管理费、水电费和维修费等费用,可选择适当的分配标准计入各院系和教辅部分,如物业管理费可将房屋面积作为分配标准,水电费可将用电装置额定功率作为分配标准,维修费用可直接计入各院系及教育辅助部门则直接计入,不可直接计入的按房屋面积分配计入。

3. 厘清高校教育总成本构成并进行合理分配

教辅部门的直接成本加上单位管理费用分配计入的间接成本,所构成的总成本可选择按教职工和学生人数之和分配至各院系。《高校指引》规定“高等学校开展学生教学成本核算时,一般将专业作为基本类别,并在专业成本的基础上进一步核算学科成本、学历成本等。以各类别学生教学成本总额,按该类别学生人数求平均,即该类别的生均成本。”因此,专业成本可作为学生教学成本的基础,学科成本等可通过将相关专业成本叠加计算取得。

从院系的成本到专业成本,如何进行分配,是我们首先必须解决的问题。从预算口径来讲,高职院校所有支出分为基本支出和项目支出,项目支出指向性比较明显,可选择学院提供的受益专业学生人数进行分配。而基本支出,则选择课时作为分配标准比较合适。现有学校运行模式中都是以课时作为教师个人工作量的衡量标志,拥有完善的统计渠道。而各专业基本都有学分手册,一个专业多少学分,多少课程,每门课程多少课时,都是有现成的参考数据的。实务中以实际课时为标准将院系成本分配还可以解决公共选修课跨院系的成本分配的问题。如果基本支出中院系中的学生活动费单独设项目进行了核算,则可以单独选择专业学生人数作为分配标准。

(三) 完善高职院校成本核算实施条件

1. 优化培养成本核算队伍

高职院校应该组织会计人员系统地进行成本会计知识的学习,并结合政府会计制度双分录的核算

要求及校内预算项目的设置情况,将成本会计知识与学校实际情况相结合来理解和领会相关原理和核算要求,同时对于确定从事成本核算的会计人员则需要进一步强化其实务操作经验及搭建其与校内分配标准提供部门的沟通渠道。在队伍建设方面,高职院校还可以适当引进新鲜血液,促进会计队伍年轻化、专业化,可引进有企业财会工作经验的专业人员和管理干部。

2. 更新完善会计核算系统

目前各高职院校使用的会计核算系统都没有成本核算模块,需要在与软件供应商充分沟通的情况下,在原系统中加入成本会计核算模块,并与学校的实际情况相结合,完成新模块的初始化设置,并与账务核算系统进行联调联试,保证系统运行数据无误。

3. 打造会计信息化数据平台

信息化是目前高职院校提升内部治理效能的重要手段,在学校信息化平台中设计成本核算分配因素表,于每学年期初在数据平台数据库中抓取相应数据,一方面可以极大地节省各部门协调和沟通的成本,另一方面一表化的呈现也可以进一步提高分配数据的准确性。

(四) 加强成本核算推动建立全面绩效管理机制

高职院校治理的重要方面之一是财务治理。职业院校、特别是公办职业院校天然的事业单位性质,使得从学校管理层到基层教职员工都缺乏敏感的投资效益意识。学校的各类投资项目,特别是教学建设项目、质量工程项目等,虽然从申报到审批、建设、验收、投入使用都有流程管理规范,但基本上都没有进行基于项目生命周期概念的运行成本、教学效果、经济—社会效益方面的分析和管理工作。在当前很多职业院校办学条件还未达标、办学经费投入不足的情况下,通过加强成本核算来强化对各类项目、各类工程的全面绩效管理,不失为在“增收”未果的现实下,转而在“节支”方面突破的一种良策,对于促进学校提高财务管理水平,强化全体教职员工的成本效益意识,促进学校各类资金使用效益的全面提升具有重要意义,并可从财务角度有效提高学校治理水平。

四、结语

凡事预则立,不预则废。高职院校成本核算已经进入实质性的实施环节,高职院校需要及时认真学习领会《高校指引》,并结合学校内部管理及预算

模式,确定成本核算的落地途径,着手完成相关准备工作,以保证成本核算在学校的顺利实施。

参考文献:

- [1] 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(2):35-38.
- [2] 齐向丽.高校成本核算框架建设探讨[J].财会学习,2022

(33):9-12.

- [3] 刘阳.高校成本核算现状研究[J].经济研究导刊,2022(29):123-125.
- [4] 黄晓琳.新《政府会计制度》下高校成本核算体系构建研究[J].会计师,2022(19):115-117.

[责任编辑:石俊华]

Study on Countermeasures for the Implementation of Cost Accounting System in Higher Vocational Colleges

LI Xiaoqin

(Financial Department, Wuhan Polytechnic, Wuhan, Hubei, 430074, China)

Abstract: The accounting of higher vocational colleges is not only the need of the government to regulate the accounting work of colleges and universities, but also can reflect the school's comprehensive implementation of budget performance management, determination of tuition cost compensation standards, and meet the needs of improving school governance. In view of the outdated accounting thinking in higher vocational colleges, the emphasis on bookkeeping rather than management, the I' m incompetence of the existing accounting team, and the defects of the accounting system and mechanisms, it is suggested to improve the basic structure of cost accounting, optimize the design of cost accounting process, perfect the implementation conditions of cost accounting in higher vocational colleges, strengthen cost accounting so as to promote the establishment of a comprehensive performance management mechanism.

Key words: Higher vocational colleges; cost accounting; Accounting