

关于《事业单位成本核算具体指引——高等学校（征求意见稿）》的起草说明

为规范高等学校（以下简称高校）成本核算工作，提升高校内部管理水平和运行效率，支撑高校预算拨款和学费标准制定，更好地服务高校全面实施预算绩效管理，推动高等教育高质量发展，我们根据《中华人民共和国会计法》、《事业单位财务规则》、《高等学校财务制度》、政府会计准则制度、《事业单位成本核算基本指引》（以下简称《基本指引》）等规定，研究起草了《事业单位成本核算具体指引——高等学校（征求意见稿）》（以下简称《具体指引》）。有关情况说明如下：

一、起草背景

开展高校成本核算，是准确测算生均成本、科学合理确定高校预算拨款标准、全面实施高校预算绩效管理、提升高校内部管理和运行效率的重要基础工作。长期以来，由于我国公立高校运行经费主要由财政预算资金保障，高校开展成本核算的需求不足；同时，由于政府会计改革之前高校会计核算主要以收付实现制为基础，高校开展成本核算的缺乏必要的费用信息支撑。因此，目前我国高校成本核算尚处于起

步阶段，相关工作基础较为薄弱。尽管部分高校根据事业发展需要，实行了内部成本费用管理，但由于财政部门和教育主管部门未针对高校成本核算工作出台过专门的规范或实施细则，相对于公立医院，高校内部成本核算的规范性和信息可比性普遍不高。

近年来，随着教育体制改革不断深化和国家对高等教育投入力度的不断扩大，有关各方对加强高校成本核算工作的要求越来越迫切，高校出于事业发展需要开展成本核算工作的需求也与日俱增。在相关制度基础方面，政府会计准则制度自 2019 年 1 月 1 日起在包括高校在内的各级各类行政事业单位全面实施后，权责发生制下的财务会计信息为高校开展成本核算奠定了坚实的基础。与此同时，2019 年我部制定出台的《基本指引》为高校开展成本核算工作提供了基本原则和方法，2021 年出台的《事业单位成本核算具体指引——公立医院》也为高校成本核算提供了经验和借鉴。因此，在当前形势下制定出台《具体指引》具有重要的意义。

一是深入推进政府会计改革的需要。《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》提出，“条件成熟时，推行政府成本会计，规定政府运行成本归集和分摊方法等，反映政府向社会提供公共服务支出等财务信息”。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”。《事业单位成本核算基本指引》规定，“行业事业单位（如医院、高等学校、科学事业单位）的成本核算具体指引等，应当由财政部遵循本指引制定”。因此，制定出台《具体指引》，是深入推进政府会计改革，建立健全事业单位成本核算指引体系的重要举措，也是贯彻落实《事业单位财务规则》、规范高校成本核算的迫切需求。

二是合理确定高校预算拨款标准的需要。《国务院办公厅关于进一步调整优化结构提高教育经费使用效益的意见》规定，要科学核定基本办学成本，全面建立生均拨款制度。目前生均拨款制度具有差异化和动态调整两个特点，差异化要求高校按照不同专业类型提供生均成本信息，动态调整要求高校具备定期连续提供生均成本信息的条件。以中央高校为例，根据《财政部 教育部关于改革完善中央高校预算拨款制度的通知》规定，中央高校预算拨款实行“生均综合定额+专项”的模式，其中，生均综合定额要根据学科类型等确定差异化的标准并适时调整。因此，亟需出台《具体指引》，指导高校定期开展成本核算，连续提供多层次、多维度的生均成本信息，为合理确定高校预算拨款标准提供依据，保障高校生均拨款制度的有效实施。

三是合理确定高校学费等收取标准的需要。早在 1996

年，教育部等3部门印发的《高等学校收费管理暂行办法》要求各高校在申报学费标准时对成本信息进行说明。现阶段教育收费管理对高校成本核算提出明确要求，教育部等5部门印发的《关于进一步加强和规范教育收费管理的意见》规定，要加强高校教育培养成本调查，各级各类学校应当加强成本核算，完整准确记录并核算教育培养成本。因此，亟需出台《具体指引》统一成本核算标准，为有关部门审核批准学费标准、价格主管部门开展高校教育成本监审提供成本方面的制度依据。

四是服务高校全面实施预算绩效管理的需要。按照《中共中央 国务院关于全面实施预算绩效管理的意见》的部署，教育部印发《教育部关于全面实施预算绩效管理的意见》。成本信息作为重要方面，将为落实高校整体、项目等各项绩效评价工作提供重要支撑。特别是我部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）》，将成本指标作为四类一级指标之一，其中的经济成本指标对单位成本核算提出了直接需求。因此，亟需出台《具体指引》指导高校开展系统、科学的成本核算，为全面预算绩效管理夯实基础。

五是提升高校内部管理水平和运行效率的需要。为了贯彻落实过紧日子的部署和要求，高校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，厉行节约，将成本

总量和结构控制在合理水平。高校的院系等内部机构在经费基本稳定的情况下，也需要加强成本控制，保持机构正常、高效运转。因此，亟需制定《具体指引》指导高校科学、合理地开展成本核算，以此为抓手合理控制成本，优化资源配置，提升其内部管理水平。

二、起草过程

《具体指引》的起草主要经历了以下过程：

一是课题研究阶段。为做好《具体指引》的制定工作，我们在2020年设立“高等学校成本核算问题研究”课题，围绕高校成本核算对象、成本项目和范围、成本归集和分配程序、成本报表及分析等重点问题开展深入调查和研究，为起草《具体指引》奠定了理论基础。

二是形成讨论稿阶段。2021年，为提高《具体指引》起草的科学性，我们组建了包括高校成本核算相关领域的咨询专家组，并就高校开展各项专业业务活动、成本核算基础条件等基本情况和相关问题征求了专家组的意见。同时，我们梳理了高校成本核算相关的政策文件，进一步了解高校的成本信息需求和具体情况，形成了《具体指引》讨论稿。

三是形成征求意见稿阶段。2021年11月，我们就讨论稿征求了部分专家意见，同时向部内外相关单位、部分高校了解与高校成本核算的有关情况，在此基础上对讨论稿进行修改完善后形成征求意见稿草案。今年3月，我们再次征求

部内相关单位和部分专家的意见，并根据反馈意见情况作进一步修改完善，于4月下旬提交会计司技术小组审议通过后，形成征求意见稿。

三、起草原则

在起草《具体指引》过程中，主要遵循了以下原则：

一是依法依规制定。《具体指引》的制定应当贯彻落实国务院有关政府会计改革方案的部署，遵循《事业单位财务规则》的相关规定，在体例结构和成本核算的原则、方法等基础概念方面与《基本指引》保持一致。

二是注重操作性。高校成本核算尚处于起步阶段，实务中资产、人事、教务等成本核算所需基础数据管理相对薄弱，因此《具体指引》应当具备较强的操作性，一方面，尽可能提供明确、具体的核算流程和方法，高校结合其特点稍作细化即可进行具体核算操作。另一方面，方法和流程要与高校核算基础相适应，化繁就简，避免因方法和流程过于复杂而无法落地。

三是紧密结合会计核算。《具体指引》作为政府会计准则制度体系的组成内容，应当充分体现与财务会计核算的衔接，明确成本核算如何从财务会计取数，确保数据同源性和一致性。

四、主要内容

《具体指引》共六章，主要内容如下：

第一章为总则，主要规定制定目的和依据、适用范围、成本及成本核算的定义、组织管理、成本核算周期、成本信息需求、成本核算一般程序和其他要求。

第二章为成本核算对象，主要规定高校确定成本核算对象的原则、主要规范的成本核算对象等。

第三章为成本范围和成本项目，主要规定高校成本范围和成本项目的设置要求、成本项目与财务会计信息的关系、专业业务活动的成本项目等。

第四章为业务活动成本归集与分配，主要规定业务活动成本核算的基本方法、高校成本核算过程中的部门分类、成本归集与分配流程、直接费用和间接费用的归集与分配、行政及后勤管理部门费用的分配等一般要求，以及院系教育成本、学生教育成本、科研活动成本的核算流程和方法等。

第五章为成本报告，主要规定成本报告的定义、分类、内容、编制要求等。

第六章为附则，主要规定教育主管部门和高校可以结合实际制定管理办法和报表格式，以及高校其他成本核算需遵循的制度、解释权、生效日期等。

五、需要说明的几个问题

（一）关于《具体指引》的适用范围。

《具体指引》适用于执行政府会计准则制度且开展成本核算工作的高校，包括各级人民政府举办的全日制普通高校

和成人学校。对于高校下设单位、其他相关单位是否适用《具体指引》，有关考虑如下：

一是对于高校下设的独立法人单位，开展高校教学活动的（如独立学院、研究院等），可以参照《具体指引》单独开展成本核算，其相关成本不并入高校；不涉及高校教学活动的（如高校下设的中小学、幼儿园等），不适用《具体指引》。

二是对于高校下设独立核算的非独立法人单位，主要为中小学、幼儿园、具有后勤保障职能的单位等，不涉及高校教学活动，相关财务会计问题已在我部印发的《关于高等学校执行〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表〉的补充规定》中进行规范。按照《具体指引》与财务会计保持衔接的原则，高校以单位整体作为成本核算对象时，应当将此类单位的相关成本纳入成本范围；高校以其教学等业务活动作为成本核算对象时，此类单位的成本不再纳入成本范围。

三是对于民办高校、科学事业单位等其他相关单位开展高校教学活动的，考虑到其存在高校教育成本信息需求，可参照执行《具体指引》。

（二）关于《具体指引》主要规范的成本核算对象。

鉴于政府会计准则制度已对服务财务报表编制的各类资产成本核算作出规范，《具体指引》主要规范服务于管理

需要，基于财务会计费用信息的业务活动成本核算。

高校专业业务活动一般包括教学活动和科研活动，高校在开展成本核算时应当将教学活动作为基本成本核算对象。经向部分高校了解，其教育费用占其业务活动费用比例很高，特别是对于广大教学型高校，教育成本核算的需求更为迫切。因此，《具体指引》聚焦于高校教学活动，对其成本核算流程和方法进行详细规范。对于高校科研活动，《具体指引》在第四章设一节作原则规范，具体的成本核算流程和方法应当参照《事业单位成本核算具体指引——科学事业单位》¹执行。

根据教育主管部门和高校等各方对教学活动的具体成本信息需求，《具体指引》主要规范了院系教育成本（提供教育方）和学生教育成本（受教育方）两类成本核算对象。**院系教育成本**是以开展教学活动的院系为成本核算对象，核算其面向本院系和其他相关院系学生开展教学活动的直接或间接耗费的资源。院系教育成本主要用于对教学单位的成本控制和内部绩效评价。**学生教育成本**以不同专业、学历等类别的学生为成本核算对象，核算各类学生直接或间接耗费的资源。学生教育成本主要为确定政府投入和学费收取等成本分担标准提供支撑，考虑到目前预算拨款和学费标准主要以不同专业和学历确定，因此暂未考虑年级等其他维度的成

¹ 《事业单位成本核算具体指引——科学事业单位》的研究制定工作也在同步进行中，计划将与本指引同步出台。

本核算对象。

（三）关于成本核算过程中相关部门的划分。

为便于成本归集和分配，《具体指引》要求高校在开展成本核算时，将内部机构划分为业务部门、辅助部门、行政及后勤管理部门三类，并给出划分依据和相关示例。主要基于以下考虑：一是与《基本指引》的部门设置保持一致，确保不同行业事业单位的成本信息横向可比。二是按此分类进行成本分配符合各部门的受益原则，如辅助部门按照受益原则需要分配行政及后勤管理部门的成本。三是“原则+示例”的方式符合高校的成本核算现状，相比于医院，高校成本核算基础较为薄弱，尚未形成成熟的成本核算部门体系，各单位的机构设置也存在较大差异，按“原则+示例”的方式划分部门更加切实可行。

（四）关于成本核算周期。

《具体指引》要求高校至少应当以公历年度作为核算周期，编制对外成本报告，主要考虑如下：一是成本信息能够方便、可靠获取。高校预算执行周期和财务会计核算均以公历年度为周期，成本核算周期与其保持一致，避免了从财务会计信息中跨期采集费用的情况。二是成本信息能够满足主要需求。经了解，目前高校学费调整时的成本测算、价格主管部门的成本监审均要求以公历年度为核算周期，对高校的预算资金也以公历年度为周期进行拨付。此外，对高校内部

机构及其负责人一般也以公历年度为周期进行考核，以公历年度作为成本核算周期能够满足相关信息需求。

（五）关于教育成本与科研等其他活动成本的划分。

《具体指引》聚焦于教育成本核算的具体流程和方法，为保障教育成本的准确、完整，需要将高校的各项耗费在教育、科研等活动之间进行合理划分，按照核算阶段的不同，分财务会计核算阶段和成本核算阶段，具体如下：

在财务会计核算过程中，高校应当通过“业务活动费用——教育费用”、“业务活动费用——科研费用”、“经营费用”、“其他费用”等会计科目，分别核算高校开展教学、科研、经营等活动的各项费用。

在业务活动成本核算过程中，高校应当将“单位管理费用”科目和“业务活动费用”相关明细科目的发生额归集、分配至不同活动的成本核算对象。

因此，《具体指引》应在财务会计的基础上对高校成本核算的流程和方法作出规范。例如，对于教职工薪酬在教学活动和科研活动之间的划分、后勤部门对外开展经营业务的相关成本核算等在财务会计核算过程中已予以明确的问题，无需在《具体指引》中再作规范。

（六）关于学生教育成本核算流程和方法。

为更准确地核算学生教育成本，优化成本的归集和分配流程，《具体指引》对学生教育成本的核算流程和方法规范

如下：

一是以专业教育成本为基础，并在此基础上核算其他维度的学生教育成本。按照教育等有关部门规定，高校按学科门类、一级学科、二级学科三类划分学科，高校根据各学科的培养方向设置若干专业。因此，各学历层次的专业教育成本可作为学生教育成本的基础，学历教育成本等可通过将相关专业教育成本叠加计算取得。

二是将学生教育成本分为培养成本和支持成本，分别按照不同的流程和方法进行核算。当各院系为其他院系的学生提供教学服务时，需要考虑进行成本交互分配。支持成本因其不受教学活动影响无需进行交互分配，培养成本通过核算课程或学分成本解决跨院系开展教学活动的成本交互分配问题，按此分别核算的思路更加清晰，更具操作性。

三是在核算培养成本时，高校可以选择将院系成本分配至课程或学分，按照不同类型学生修习课程或学分情况形成培养成本。一方面实现了跨院系开展教学活动的成本交互分配；另一方面也为高校成本对象的扩展保持了灵活性，如通过课程或学分成本累加可进一步取得年级等更多维度的学生教育成本信息。

（七）关于成本项目。

根据政府会计准则制度，高校主要通过“业务活动费用”、“单位管理费用”科目核算专业业务活动直接或间接

的资源耗费。在“业务活动费用”、“单位管理费用”下按照“工资福利费用”、“商品和服务费用”、“对个人和家庭的补助费用”、“固定资产折旧费”、“无形资产摊销费”等成本项目设置明细科目。《具体指引》的成本项目设置与政府会计准则制度基本保持一致，包括“人员经费（对应工资福利费用、对个人和家庭的补助费用）”、“商品和服务费用”、“固定资产折旧费”、“无形资产摊销费”和“其他业务费用”等。同时，高校可以根据需要在上述成本项目下灵活设置进一步的明细项目或进行辅助核算。