

事业单位成本核算具体指引——高等学校

(征求意见稿)

第一章 总则

第一条【制定目的和依据】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 and 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，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》等规定，制定本指引。

第二条【适用范围】本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。

高校下设的独立学院和研究院等开展高校教学活动的独立法人单位可以参照本指引单独开展成本核算；高校下设的中小学、幼儿园等其他独立法人单位成本核算不适用本指引。民办高校、科学事业单位等其他单位开展高校教学活动成本核算的，可参照本指引执行。

第三条【成本定义】本指引所称成本，是指高校特定的成本

核算对象所发生的资源耗费，包括人员经费、学生奖助费用，房屋及建筑物、设备、材料、产品等有形资产的耗费，知识产权等无形资产的耗费，以及其他耗费。

第四条【成本核算定义】本指引所称成本核算，是指高校对实现其职能目标过程中实际发生的各种耗费按照确定的成本核算对象和成本项目进行归集、分配，计算确定各成本核算对象的总成本、单位成本等，并向有关信息使用者提供成本信息的活动。

第五条【成本信息需求】高校开展成本核算应当满足内部管理和外部管理的特定成本信息需求。高校的成本信息需求包括但不限于以下方面：

（一）为高校及其内部组织机构进行成本总量控制和成本结构优化提供信息支撑，保障其正常、高效运转。

（二）为有关部门合理确定高校预算拨款标准（如生均定额拨款标准）、收费标准（如学费）等提供成本信息参考。

（三）为财政、教育等有关部门开展高校整体、政策项目等外部绩效评价活动提供成本信息支撑，同时也为高校开展内部绩效评价、确定内部资源配置标准提供依据。

第六条【组织管理】为保证高校成本核算工作正常有序开展，高校应当成立以其主要负责人为组长的成本核算工作领导小组，建立健全成本核算工作机制，以财务部门作为牵头单位，指导人事部门、资产管理部门、教务部门、后勤保障部门、教学单位等相关部门按照成本核算要求，及时、完整报送本部门成本核算相

关数据，并确保数据的真实性和准确性，做好本部门成本管理和控制。

第七条【成本核算周期】高校可以根据成本信息需求、成本核算对象等确定成本核算周期，并按照成本核算周期进行成本报告，反映高校成本情况。高校成本至少应以公历年度作为核算周期，同时可以结合高校管理需要按照项目实施周期等进行成本核算。

第八条【成本核算一般程序】高校成本核算的基本步骤包括：

（一）明确成本核算相关部门的职责，分别采集费用、收入、教职工和学生等各类人员相关信息、房屋面积等成本相关基础数据。

（二）结合业务活动特点和管理需要，合理确定成本核算对象。

（三）根据成本信息需求确定成本核算对象的成本范围和成本项目。

（四）将直接费用归集至成本核算对象；根据管理要求和成本核算对象特点，选择科学、合理的成本动因或分配基础，将间接费用分配至成本核算对象；计算确定各成本核算对象的成本。

（五）根据成本核算结果编制成本报告。

第九条【其他要求】高校开展成本核算的过程中，高校成本核算的会计数据基础、成本数据记录要求和成本核算原则等内容，应当遵循《事业单位成本核算基本指引》的相关规定。

第二章 成本核算对象

第十条【确定成本核算对象的原则】高校可以根据其业务特点和成本信息需求，多维度、多层次地确定成本核算对象。

第十一条【成本核算对象的选择】本指引主要规范高校专业业务活动（以下简称业务活动）的成本核算。高校的业务活动根据其职能目标确定，一般包括教学活动、科研活动。

高校应当将教学活动作为基本的成本核算对象，也可以根据自身业务特点和管理需要同时将科研活动作为成本核算对象。

第十二条【教学活动成本核算对象】教学活动成本按照不同的维度，可以具体划分为以下成本核算对象：

（一）院系教育成本。为满足成本控制、绩效评价等需求，高校以开展教学活动的各学院或学系（以下简称院系）为成本核算对象，核算院系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，即为院系教育成本。

（二）学生教育成本。为确定成本分担标准等需求，高校以不同类别的学生为成本核算对象核算学生教育成本。学生教育成本按照不同学生类别可分为专业教育成本、学历教育成本等。

1. 专业教育成本。以不同专业的学生为成本核算对象，核算各专业学生直接或间接耗费的资源，即为专业教育成本。

2. 学历教育成本。以不同学历层次的学生为成本核算对象，

核算各学历层次学生直接或间接耗费的资源，即为学历教育成本。

高校开展学生教育成本核算时，一般将专业教育成本作为基本的学生教育成本类别，并在专业教育成本的基础上进一步核算学历教育成本等。以各类别学生教育成本总额，按该类别学生人数求平均，即为该类别的生均成本。

高校可以根据单位实际情况，对上述成本核算对象进行调整或补充。

第三章 成本范围和成本项目

第十三条【成本范围】高校成本范围的界定应当与不同层次的成本核算对象、成本信息需求相适应。

（一）当成本核算对象为高校整体时，其成本范围包括高校发生的全部费用，即业务活动费用、单位管理费用、经营费用、资产处置费用、上缴上级费用、对附属单位补助费用、所得税费用、其他费用。

（二）当成本核算对象为业务活动时，其成本范围包括业务活动费用、单位管理费用，不包括高校下设的中小学、幼儿园等非独立法人单位的相关费用。

（三）当成本核算对象为教学活动时，其成本范围包括业务活动费用、单位管理费用中与高校教学活动相关的部分。

高校成本范围可以根据具体成本信息需求进行调整。

第十四条【成本项目设置要求】高校应当根据成本信息需求，按照成本经济用途、成本要素等设置成本项目，并对每个成本核算对象按照其成本项目进行数据归集。

成本项目是指将归集到成本核算对象的各项耗费按照一定标准分类反映的具体项目。

第十五条【成本项目与财务会计信息的关系】高校成本项目的设置，应当与成本核算对象所对应财务会计科目的明细科目或辅助核算项目保持协调，确保成本数据与财务会计数据的同源性和一致性。

第十六条【业务活动成本项目】高校业务活动的成本项目应当包括：“人员经费”、“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。高校可以根据需要在上述成本项目下设置进一步的明细项目或进行辅助核算。

第四章 业务活动成本归集与分配

第一节 一般要求

第十七条【成本核算基本方法】高校可以根据成本信息需求，对业务活动相关成本核算对象选择完全成本法或制造成本法进行核算。

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。

制造成本法下只将业务活动费用归集、分配至成本核算对象。

第十八条【高校成本核算过程中的部门分类】高校在开展成本核算时，通常将内部机构划分为以下几类：

（一）业务部门。业务部门是指高校开展教学、科研等业务活动的机构，高校的业务部门一般采用院系的形式进行设置。

（二）辅助部门。辅助部门是指为教学、科研等业务部门提供服务或产品的机构，如图书馆、信息技术中心等部门。

（三）行政及后勤管理部门。行政及后勤管理部门是指开展行政管理和后勤保障等管理活动的机构，如学校办公室、人事部门等行政部门，以及餐饮管理部门、公寓管理部门等后勤部门。高校可根据成本核算需要进一步将行政及后勤管理部门划分为行政部门和后勤部门。

第十九条【业务活动成本归集与分配流程】高校业务活动成本归集和分配的一般流程如下：

（一）将“业务活动费用”科目的本期发生额归集至各业务部门、各辅助部门，将“单位管理费用”科目的本期发生额归集至各行政及后勤管理部门。

（二）将行政及后勤管理部门归集的费用（仅限完全成本法）、辅助部门归集的费用分配至各业务部门。其中，行政及后勤管理部门归集的费用，能确定由业务部门负担的应当直接分配至业务

部门；不能直接分配的应当先分配至业务部门和辅助部门，再随辅助部门的费用分配至业务部门。

（三）将业务部门归集的费用分配至成本核算对象。

第二十条【直接费用、间接费用的归集和分配】按照费用计入各部门方式的不同，分为直接费用和间接费用。

直接费用是指能确定由某部门负担、能够直接归集计入该部门的费用，包括人员经费、商品和服务费、固定资产折旧费、无形资产摊销费和其他业务费用中可以直接计入的费用。

间接费用是指不能直接计入某部门的费用。高校应当根据业务特点、重要性、可操作性等因素，遵循因果关系和受益原则，选择合理的分配方法将间接费用分配至相关部门。

第二十一条【将行政及后勤管理部门的费用在不同业务活动类型之间划分】在完全成本法下，高校应当将行政及后勤管理部门的费用分配至教学活动和科研活动。在实际费用分配过程中，高校可以根据业务特点将相关行政及后勤管理部门归集的费用直接分配至某类业务活动（如教务部门归集的费用可全部分配至教学活动）；无法直接分配的，应当采用参数分配法分配至不同活动类型。对于科研等其他活动占比不高的教学型高校，可以按照重要性原则将行政及后勤管理部门的费用全部分配至教学活动。

第二节 院系教育成本核算

第二十二条【按部门归集和分配业务活动费用】 高校应当将“业务活动费用——教育费用”明细科目的本期发生额归集和分配至各院系教学活动和教学辅助部门（以下简称教辅部门）。

第二十三条【分配行政及后勤管理部门的费用】 在完全成本法下，高校一般采用参数分配法将行政及后勤管理部门的费用（不包括其直接面向学生提供产品和服务的相关费用）分配至各院系教学活动和教辅部门，参数可以根据相关行政后勤部门业务特点选择教职工或学生人数、房屋面积、工作量、收入经费等。分配参数一经确定，应保持相对稳定。

分配率=行政及后勤管理部门的费用÷各院系和辅助部门分配参数之和

某院系教学活动应分配的行政及后勤管理部门费用=该院系教学活动分配参数×分配率

某教辅部门应分配的行政及后勤管理部门费用=该教辅部门分配参数×分配率

第二十四条【分配教辅部门的费用】 高校一般采用参数分配法将教辅部门归集和分配的费用分配至各院系教学活动，参数可以选择教职工或学生人数、工作量、房屋面积等。

第二十五条【形成院系教育成本】 高校按照第二十二条、第二十三条、第二十四条规定将业务活动费用、单位管理费用中与高校教学活动相关的部分归集和分配至各院系后，即为院系教育成本。

第三节 学生教育成本核算

第二十六条【学生教育成本的组成】学生教育成本包括培养成本和支持成本。

培养成本是指某类学生所在院系或相关院系按照培养计划提供的各类课程、实践活动和论文指导等（以下统称课程）成本以及其他直接计入该类学生的成本。支持成本是指行政及后勤管理部门直接面向学生提供产品和服务的成本。

高校在开展专业教育成本核算时，应当按照培养成本和支持成本分别进行核算。

第二十七条【专业培养成本的核算】高校在核算专业培养成本时，对于院系教育成本中可直接计入专业培养成本的，应直接计入；对于无法直接计入的，应当先将其分配至课程或学分，再进一步核算计入专业培养成本。

第二十八条【通过课程核算培养成本】高校通过课程核算培养成本时，一般包括以下步骤：

（一）核算课程成本。一般采用参数分配法，选择合理的参数将院系教育成本分配至课程，参数可以选择学分数、课时、人次等，并考虑不同学历层次课程的资源耗费差异。

分配率=院系教育成本÷ Σ （各学历层次的分配参数×相应学历层次的资源耗费权重）

某课程成本=该课程的分配参数×课程相应学历层次的资源耗费权重×分配率

具备条件的高校可以采用作业成本法，根据资源动因将院系成本分配至有关作业，然后再将作业成本根据作业动因分配至课程。

（二）核算课程生均成本。在课程成本基础上按照修习人数计算得到课程生均成本。

某课程生均成本=该课程成本÷该课程的修习人数

（三）按照实际课程修习情况或培养方案将各专业学生可直接计入的院系教育成本和相关课程成本进行累加，得到培养成本。

某专业培养成本=可直接计入该专业培养成本的院系教育成本+ Σ （相关课程生均成本×该专业修习相关课程的人数）

第二十九条【通过学分核算培养成本】高校通过学分核算培养成本时，一般包括以下步骤：

（一）核算单位学分成本。一般考虑不同学历层次学分的资源耗费差异，选取加权学分数作为参数，并将院系教育成本分配至学分。

某院系的加权学分数= Σ （各学历层次的学生在该院系修习学分数×相应学历层次单位学分资源耗费权重）

分配率=院系教育成本÷ Σ 该院系的加权学分数

单位学分成本=相应学历层次单位学分资源耗费权重×分配率

（二）根据各专业学生可直接计入的院系教育成本和修习学

分成本计算得到培养成本。

某专业的培养成本=可直接计入该专业培养成本的院系教育成本+单位学分成本×某专业学生修习学分数

第三十条【专业支持成本的核算】高校按照学生类型、人数等标准，将行政及后勤管理部门直接面向学生提供产品和服务的相关费用（如学生宿舍管理部门的费用）分配至专业，即为支持成本。

某专业支持成本=行政及后勤管理部门直接面向学生的相关费用÷全校学生分配参数×该专业学生分配参数

第三十一条【专业教育成本的核算】将某专业的培养成本和支持成本加总，即为该专业教育成本；按照该专业学生人数求平均，即为专业生均教育成本。

某专业教育成本=该专业培养成本+该专业支持成本

某专业生均教育成本=该专业教育成本÷该专业学生人数

第三十二条【学历教育成本等的核算】高校可根据实际需要，基于各专业教育成本进一步计算确定学历教育成本等类别的学生教育成本。

某学历教育成本=∑该学历层次各专业教育成本

某学历生均教育成本=该学历教育成本÷该学历层次学生人数

第四节 科研活动成本核算

第三十三条【将科研活动相关费用分配至科研及其辅助部门】

高校需要开展科研活动成本核算的，应当将“业务活动费用——科研费用”明细科目的本期发生额归集和分配至各院系科研活动和科研辅助部门。在完全成本法下，还应当按照第二十一条规定分配科研活动应当承担的行政及后勤管理部门费用。

第三十四条【将科研及其辅助部门成本分配至科研活动成本核算对象】高校应当参照《事业单位成本核算具体指引——科学事业单位》的相关规定，将各院系、科研辅助部门归集和分配的费用进一步分配至科研活动成本核算对象，即为科研活动成本。

第五章 成本报告

第三十五条【成本报告的定义】高校成本报告包括成本报表和成本分析报告。

高校成本报表是用以反映高校一定时期成本构成及其变动情况，考核评价高校运营状况的各种报表及重要事项的说明，是高校成本核算成果的重要表现形式。

成本分析报告为对高校运营现状和未来发展趋势进行分析预测、提出改进建议等的文字报告。

第三十六条【成本报告的分类】高校成本报告按使用者的不同，可分为对内报告和对外报告。对内报告是指高校为满足单位

内部运营管理需要而编制的报告；对外报告是指高校按相关政府主管部门等外部部门单位要求报送和公开的报告。

第三十七条【对内成本报告的内容和编制要求】高校对内成本报告，根据管理要求可按公历年度或按项目实施周期编报，目的在于满足日常、临时、特殊任务的需要，使成本信息及时服务于高校的内部运营管理。

第三十八条【对外成本报告的内容和编制要求】高校对外成本报告应当至少按公历年度编制，对外成本报表的内容至少应当包括高校各院系的教育成本及其各成本项目金额、高校相关专业的学生教育成本及其各成本项目金额。对外报告应当由单位负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）签名并盖章，按规定要求报送相关政府主管部门或公开。

第六章 附则

第三十九条【具体办法及报表格式的制定】教育主管部门等有关部门和高校应当遵循本指引的相关规定指导或开展成本核算工作。

教育主管部门可以会同财政部门，结合教育行政管理的实际需要，制定具体成本核算规范、对外成本报表格式等。

高校可以结合本单位实际制定具体成本核算管理办法、对内成本报表格式等。

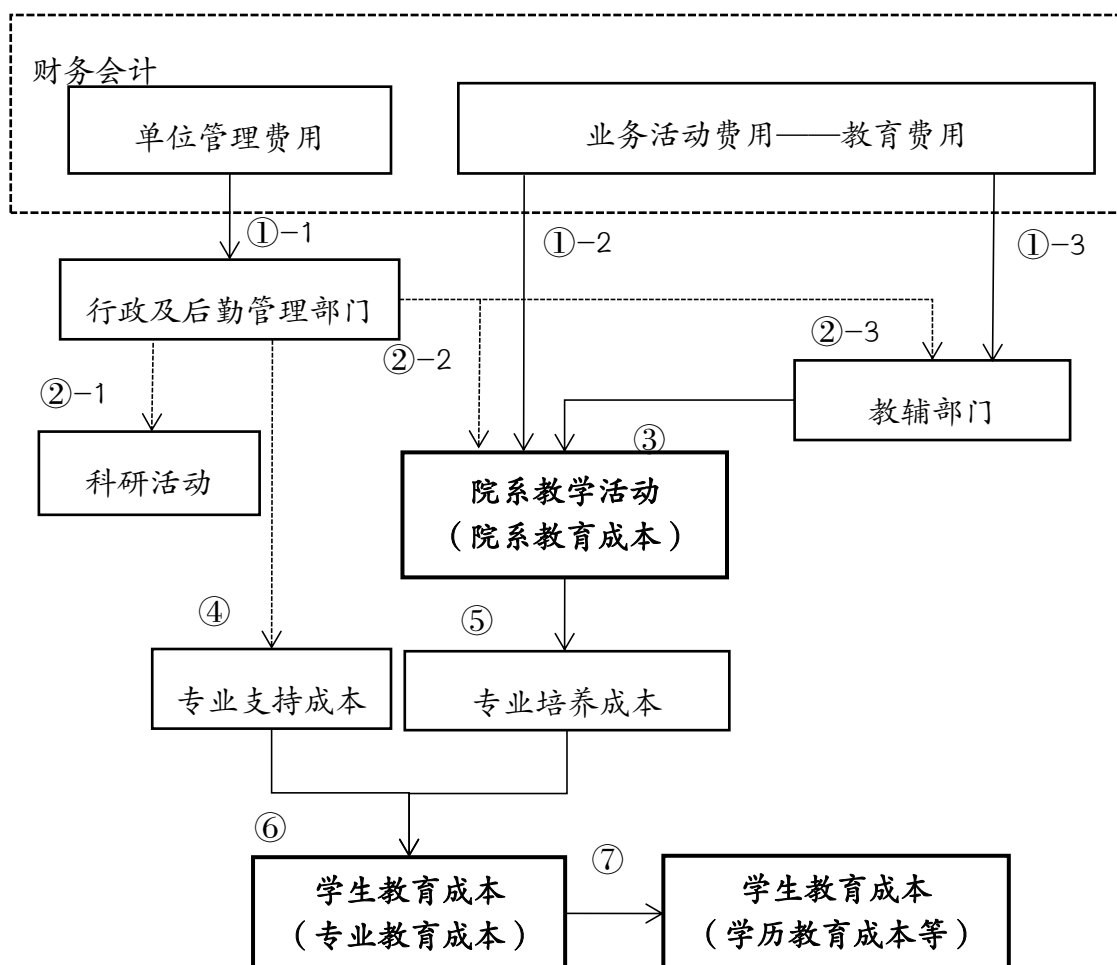
第四十条【其他成本核算须遵循的制度】服务于财务报表编制的自制或委托外单位加工物品、建设工程项目、自行研究开发项目等资产成本的核算应当遵循政府会计准则制度的规定。

第四十一条【解释权】本指引由财政部负责解释。

第四十二条【生效日期】本指引自 202X 年 1 月 1 日起施行。

附 1

高校教育活动有关成本核算对象关系示意图



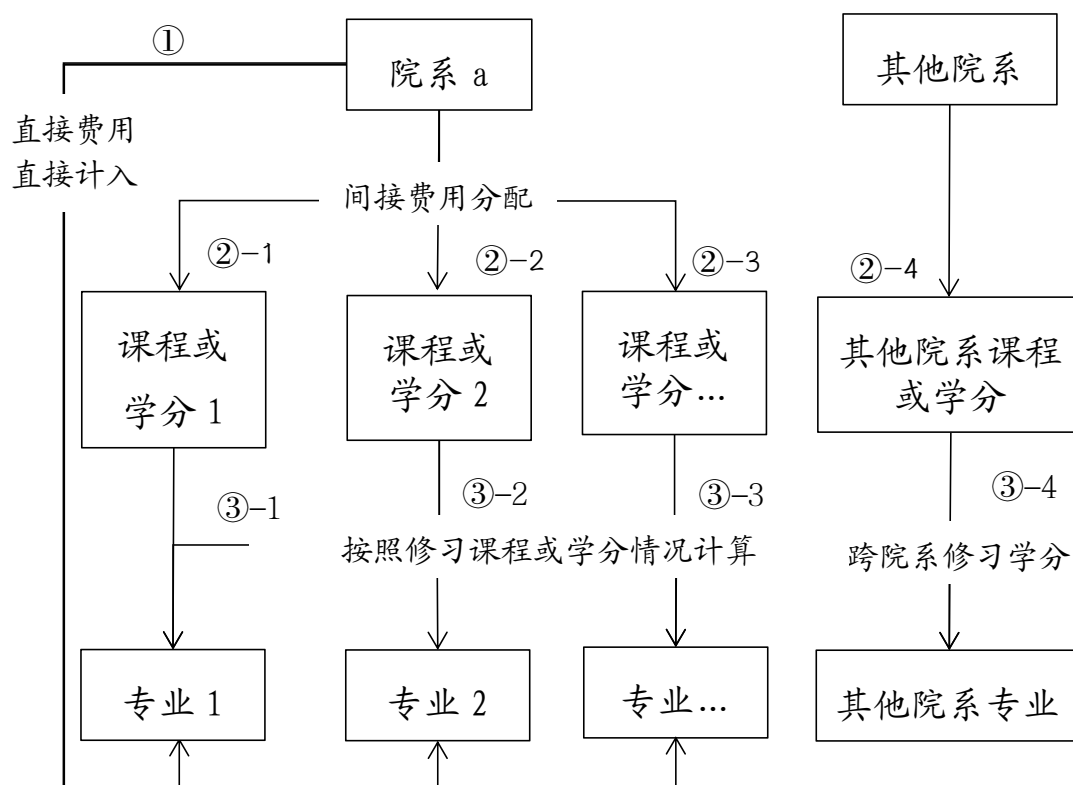
- ①按部门归集和分配费用（第 19 条（一），第 22 条）
- ②将行政及后勤管理部门的费用分配至辅助部门和业务部门（第 19 条（二），第 21 条，第 23 条）
- ③将辅助部门归集和分配的费用分配至业务部门（第 19 条（二），第 24 条）
- ④学生教育成本-专业支持成本的核算（第 30 条）
- ⑤学生教育成本-专业培养成本的核算（第 27 条、第 28 条，第 29 条，具体流程见附 2）
- ⑥学生教育成本-专业教育成本的核算（第 31 条）
- ⑦学历教育等其他学生教育成本的核算（第 32 条）

注：1. 该示意图中选择采用完全成本法进行核算。

2. 该示意图学生教育成本以专业教育成本核算为基础，进一步核算学历等其他维度的学生教育成本。

附 2

专业培养成本核算流程示意图



- ①对于院系教育成本中可直接计入该专业培养成本的，应直接计入（第 27 条）
- ②对于无法直接计入的，应当先将其分配至课程或学分（第 28 条（一），第 29 条（一））
- ③按照可直接计入的院系教育成本和相关课程或学分成本计算得到培养成本。（第 28 条（二）（三），第 29 条（二））