

# 高等学校成本核算关键共性问题研究

陈义明

**摘要：**本文结合浙江省高校成本核算试点情况，对成本核算目的、核算对象、项目和范围、核算方法以及重点数据库等进行具体阐述，为高等学校成本核算及软件开发提供依据，系统提出高校开展成本核算的统一规则。

**关键词：**成本核算；高等学校；共性问题

**中图分类号：**F234.4 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)12-0057-03

2016年以来，浙江省财政厅、教育厅选取浙江中医药大学、嘉兴学院、浙江财经大学、浙江财经大学东方学院、浙江经济职业技术学院五所不同类型、不同层次、不同专业的高等学校开展成本核算试点工作，旨在开发出一套可复制、可推广的基于大数据与智慧校园的成本核算软件与方法。由于不同类型、不同层次、不同管理水平的高等学校需要在统一核算规则基础上，有针对性地选择适合的成本核算模式，因此，科学设置规则十分必要。

## 一、高等学校成本核算的主要目的

(一) 内部管理需求  
即成本收益理论需求，包括：(1) 资源配置需求，满足高等学校领导者对高等学校内部资源配置均衡的需要，以做出科学合理的判断、分析与决策，使教育资源得以合理分配和使用；(2) 成本控制需求，满足高等学校业务管理者监督、控制成本的需要，通过影响、干预、控制成本构成因素，控制实际成本；(3) 绩效管理需求，满足高等学校财务部门对高等学校整体运行、项目预算资金使用进行投入产出效率评价需要。

(二) 外部报告需求  
即成本分担机制理论需求，包括：(1) 定额拨款需求，满足财政部门建立健全经费保障增长体系需要，为提高生均定额拨款提供依据；(2) 学费定价需求，满足价格主管部门完善学费、住宿费价格调整机制需要，为提高学费、住宿费收费标准提供依据；(3) 教育投资需求，满足受教育者权衡投入与产出需要并可作为教育投资决策的参考。

## 二、高等学校成本核算的主要对象

根据高等学校的办学目标、内部管理、成本信息等需求，笔者建议高等学

校应采取多维度、多层次的模式来确定相应的成本核算对象。

### (一) 按业务活动类型确定成本核算对象

高等学校目前主要具有教学、科研、社会服务三大职能，因此，建议高等学校应核算教育成本、科研成本、社会服务成本。其中，以教育成本核算为主。教育成本是指高等学校在培养各类学生过程中所发生的、以货币计量的各种资源耗费的汇总，主要包括教学用房屋及建筑物、教学设备、教学耗材等有形资源的耗费，知识产权等无形资产的耗费，以及教师人力资源耗费等。教育成本也可分为高等学校为培养学生所发生的各项直接培养费用，以及学校教学活动过程中所发生的各项间接单位管理费用的分摊。

### (二) 按项目类型确定成本核算对象

根据高等学校目前项目管理类型情况分析，建议高等学校应分加工物资项目成本、在建工程项目成本和各类科研项目成本等。加工物资或物品成本，按单位产品生产成本进行核算，比如制造成本法或完全成本法等；在建工程成本，通过高等学校本级财务大账，单列项目进行归集，竣工决算审计后，分摊核算成本；各类科研项目成本，实行

基金项目：浙江省教育会计学会课题“浙江省试点高校成本核算关键共性问题研究”(ZJKJ19P18)  
作者简介：陈义明，浙江中医药大学计划财务处副处长，高级会计师，浙江省第五期高端会计人才。

单列项目进行收支核算,等项目结题验收,进行完全成本核算。

### (三) 按学生类型确定成本核算对象

高等学校培养的学生,类型复杂,按学生性质可分为全日制(公办、民办)、进修生、培训生等;按学生层次可分为研究生、本科生、专科生等;按专业可分为医、文、理、工、艺术等不同专业学生;按年级可分为一到五年级不同年级学生。建议高等学校应根据不同的成本信息需求,采取不同的分类方法,以计算不同的学生成本。

### (四) 按管理层级确定成本核算对象

高等学校成本核算对象的确定,与高等学校成本信息需求密切相关。高等学校不同内部管理层级有着不同的成本控制、绩效管理、资源配置等需求。高等学校进行整体绩效评价时,按高等学校整体来确定成本核算对象;高等学校二级学院办学成本控制,也是高等学校整体成本控制的关键。因此建议至少要分高等学校整体、二级学院(直属单位)、教研室(所、系、部等)等三级成本归集、分配、计算模式。

## 三、高等学校成本核算项目和范围

建议高等学校根据内部管理与外部报告需求来设置成本项目、划定成本范围,并按照既定成本核算对象,按其成本项目的构成进行数据归集、分析、分配。高等学校成本核算项目的确定与高等学校成本核算对象有关,不属于成本核算对象耗费的项目,不应计入成本。

在高等学校人事制度改革以及政府会计制度改革后,建议高等学校应设置以下几类会计科目及成本项目进行成本数据的归集。以教育成本核算为例,设置:(1)业务活动费用/教育费用。下设工资福利费用,主要包括教学及教学辅助人员的基本工资、绩效工资及工会

福利费、社会保障缴费等;商品和服务费用,主要包括教育教学活动中发生的办公费、印刷费、专用材料费、差旅费等与教育教学有关的公用经费;对个人和家庭的补助费用,主要包括与教育教学活动相关人员的住房、医疗、生活补贴、学生奖助学金;固定资产折旧及无形资产摊销,主要涉及教学活动相关资产的折旧与摊销等。(2)单位管理费用。下设行政管理费用、后勤管理费用、离退休费用(学校承担部分)、其他管理费用,并在剔除与教育教学活动无关费用后,采用教学工作量占比或耗用资源数量占比等方法进行间接分配,计入教育成本。

## 四、高等学校成本归集和分配方法

笔者建议高等学校应根据自身情况选择以下相应成本归集和分配方法。

### (一) 直接成本与间接成本法

高等学校应根据成本信息需求,将不属于成本核算对象耗费的成本项目予以剔除。与高等学校教育活动直接相关的费用计入直接成本;与高等学校教育活动间接相关的费用先归集、再分摊计入间接成本;与高等学校教育活动无关的费用,比如上缴上级费用、对附属单位的补助费用、资产处置费用,以及一些通过资产经营公司的对外投资费用等,直接剔除。

### (二) 会计核算与统计分摊法

高等学校应根据成本信息需求,在计算相应成本核算对象成本时,主要通过财务会计报表取数,直接应用,比如业务活动费用(教学、科研)、在建工程、研发支出、加工物品等;其他根据成本核算对象的成本构成项目,通过财务会计报表取数,进行表外统计分析,再分摊计算,比如单位管理费用、经营费用、所得税费用、其他费用等。

### (三) 标准成本与投入成本法

高等学校应建立标准成本与投入成本分析模型。在对学生学费、住宿费等服务或产品定价时,应采取标准成本法;对投入差异大的,根据实际投入或实际费用,来归集、分析、计算相应对象成本,明显不合理。因此高等学校应根据成本核算对象不同,采取标准成本与投入成本相结合的办法,来设置特定对象的成本核算项目。

### (四) 完全成本与制造成本法

完全成本法下,高等学校将办学活动中发生的全部有形、无形的耗费,按照特定的核算对象,通过报表和软件简单地计算出学校总成本和单位成本。这种条件下算出的成本与实际投入完全正相关,横向比较意义不大。制造成本法比较适合应用到高等学校的工程建设、加工材料、科研项目研发等有特定、具体小范围的产品或服务对象,它对高等学校内部管理有重要意义。

### (五) 当期费用分配模式

高等学校应根据学校规模大小、内部管理标准、成本信息需求建立校、院(或项目)、专业、班级(或项目)等四级成本核算分摊模式,以满足高校特定成本核算对象的总成本和单位成本汇总、计算需求,当期费用分配模式详见图1。

## 五、高等学校成本核算周期

高等学校应当根据内部成本信息需求、成本核算对象、内部管理要求等不同,确定不同的成本核算周期,并按照成本核算周期编制内外部成本分析报告,从不同层面反映高等学校内部的成本管理、控制及核算情况。

笔者建议高等学校应选择与学生培养周期一致,按教学日历时间,分学年、学期、年级等进行教育成本归集与核算;或选择与自然年份一致,按公历年份的时间,按学校整体、学院、项目等不同管理层次需求进行年度教育成本归集与核算。科研成本归集与核算,应

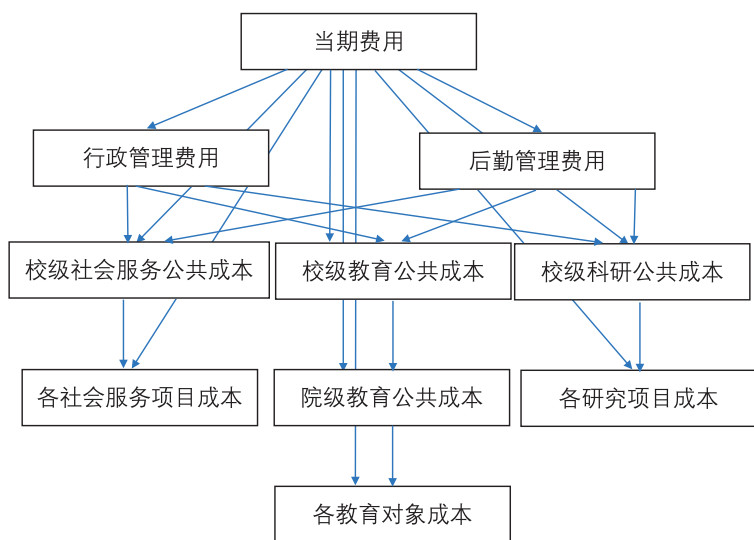


图1 当期费用分配模式

资料来源：陶其高等，2018

与研发周期或科研项目合同规定的研究周期一致。社会服务成本归集与核算，应以从事社会服务活动开始到完结的时限，作为社会服务成本核算的周期。

## 六、高等学校成本报告及分析

高等学校成本报告一般包括高等学校开展成本管理及核算的基本情况、总成本费用及构成、不计入总成本费用情况说明、教育总成本、科研总成本、社会服务总成本、存在问题、相关建议等。高等学校应根据内部管理需求对已知成本进行结构、趋势、比率分析。

### （一）结构分析

高等学校应对“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”五个主要成本项目构成情况进行分析，找出影响成本变化的主要因素，达到控制成本的目的。

### （二）趋势分析

高等学校应对若干连续期间的成本数据进行指标增减（或绝对值变化）比较分析，查看成本变化过程，找出成本变化发展趋势，为学校制定内部成本管理措施，提供宏观决策依据。

### （三）比率分析

高等学校应对若干相关成本数据进行相互比较，求出比率，找出指标间相对数值差异结果，分析影响成本变化的关键因素或变量，为学校在资源配置、绩效评价、成本控制等方面提供参考。

## 七、建立几个重要数据库

### （一）人力资源数据库

人力资源是高校成本核算的主要参数。人力资源包含教学人员、科研人员、行政管理人员、后勤保障人员、社会服务人员等，是学校教育活动的主体。以教学人员为例，按工作任务应分为直接教学和辅助教学两部分，具体分一线教师、教辅人员、思政管理人员、行政管理人员、后勤保障人员等。

人力资源数据库应按高校人事管理规则，结合成本核算需要来确定，具体包括工号、姓名、所属部门、工作性质、工作量情况、身份证、进校时间、离校时间等信息。直接教学人员工作量主要指开课量、教学工作时数（含理论课、实验课、交叉课时、出卷、阅卷等）等。人力资源不仅是直接费用承担者，也是间接费用分配重要参数，同时也反映专

职科研和专职社会服务工作量。

### （二）学生数据库

学生是高校成本核算重要对象。不同学生参数和人力资源参数以及衍生的不同工作量参数均是成本分摊重要依据。因此，维护好学生数据库是成本核算的基础性工作。

学生数据库应包括学生的学号、姓名、学生类型、学历层次、所属学院、所学专业、所属年级、所属班级等相应信息。不同类型的学生成本计算模式，决定了不同的学生取数，与不同的成本核算需求及内部管理密切相关。

### （三）资产数据库

资产数据库是高校成本核算的重要参数。资产包含房屋及建筑物、设备、材料、加工物品等有形资源和知识产权（含专利、专有技术等）等无形资源。

按政府会计制度规定，以及《行政事业单位成本核算基本指引（征求意见稿）》要求，高等学校必须对现有资产（含捐赠资产）、材料等进行全面清理，登记造册，账实相符后实行分类管理。房屋及设备数据要求包括性质、归属部门（教学、科研等）、单价、数量、金额、类型、购置时间、折旧年限等；材料数据库要求包含收发、领退、调拨和清查等。高等学校应实行资产的取得、验收、保管、使用、报废等全流程、全方位管理。

### （四）能耗数据库

能耗数据是高校成本核算间接费用分配主要依据。高等学校能耗包括水、电、煤气、汽油等，能耗数据的原始记录是进行成本核算的基础条件。高等学校进行内部成本核算与分析，都要以数据可靠、内容齐全的原始记录和凭证为依据，不管是教学、科研、社会服务等成本对象的能耗汇总，还是公共平台的水电气等能耗统计，在进行间接分摊时，都需用到数据库中详细记录的耗用数量、金额以及使用对象等信息。■

责任编辑 姜雪