政府会计改革背景下高校成本核算的研究

作者资料：王一乐，苏州大学财务处，江苏省苏州市，215006，苏州市姑苏区东环路50号802室，15190018216

作者简介：王一乐（1987-），女（汉族），江苏省宿迁市，苏州大学财务处会计核算科副科长，高效会计核算

摘要：政府会计制度的改革为高校的成本核算奠定了理论基础，《事业单位成本核算基本指引》的出台为事业单位成本核算提供了制度保障。文章阐述了高校成本核算的必要性、可行性和迫切性，研究了如何在有效实施政府会计制度的前提下，推进高校成本核算。提出了高校成本核算账本设置、基础管理工作的有效建议和高校成本核算行业指引出台的相关建议。

关键词：政府会计；高校；成本核算

【中图分类号】F235.1 【文献标识码】A

一、高校成本核算的必要性

2014年，按照党的十八届三中全会“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”精神，国务院批转了财政部的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》（以下简称《改革方案》）。《改革方案》以“构建统一、科学、规范的政府会计准则体系”，“适度分离政府财务会计和预算会计、政府财务报告与决算报告功能”，“全面、清晰反映政府财务信息和预算执行信息”为目标，布置了主要任务和具体的实施步骤。按照《改革方案》的布署，政府会计基本准则、具体准则和应用指南相继出台，2019年1月1日，政府会计制度正式实施，为编制科学、全面的政府综合财务报告奠定了基础，计划在2020年研究推行成本会计。为了稳步推行政府成本会计，增强政府会计信息的决策有用性，2019年12月，财政部发布了《事业单位成本核算基本指引》（以下简称《基本指引》），要求事业单位加强成本核算工作，提升单位内部管理水平和运行效率，为政府绩效考核夯实基础。《基本指引》规定了事业单位成本核算的信息要求、核算对象、成本归集和分配方法等基本原则，要求2021年1月1日起开始施行。高等学校等行业事业单位成本核算具体指引将遵循《基本指引》制订出台。

高校作为行业事业单位，肩负人才培养、科学研究、服务社会、文化传承、国际交流等职责，业务类型繁多，经济事项复杂，给会计信息的可比性、可利用性带来了很大的挑战。纵向来看，目前我国高校的收入来源除了财政拨款、学费收入之外，还有各种非同级政府部门的拨款、教育发展基金会的捐赠、其他企事业单位的教育投入等。高校的利益相关者众多，仅仅用教育支出来衡量高校的教育水平已经无法满足利益相关者对教育经费绩效考核的要求。横向来看，高校遍布我国各个地区，各地区由于经济的差异对于高校的投入和学费水平也不尽相同。没有标准的绩效考评体系，全国的高等教育经费就无法在各个高校之间进行合理

配置。就高校内部而言，各学科、专业、院系、年级、部门之间的资源是否得到了有效配置，各种专项投入是否能够与产出合理配比，高校能否可持续发展，“高耗低产”的现象如何遏止是高校管理者必须面临的挑战。因此高校的绩效考核体系亟待建成，而高校的成本核算是绩效考核的基础。

本文以政府会计制度和《事业单位成本核算基本指引》为理论基础，结合高校实例，研究高校实施成本核算所面临的问题并提出相关解决建议。本文写在财政部高等教育行业成本核算具体指引出台之前，旨在为具体指引的出台提供有用信息。

二、高校成本核算现状

当前学术界普遍认为高校“重投入轻产出”的观念必须得到扭转，因为实际委托人的缺位、没有切实可行的成本核算体系可供执行、缺乏成本控制意识等原因造成高校成本核算很难推行。

现有文献对高校教育成本的研究主要是在政府会计制度实施之前，很多专家和学者提出原《高校会计制度》收付实现制的核算原则制约了高校成本核算，应该引入权责发生制。岳红梅[[1]](#endnote-1)在对《高校会计制度》下高校成本核算进行研究时提出，现行制度下应引入权责发生制核算成本，并列举了成本核算对象。杨世忠[[2]](#endnote-2)等在高校教育成本概念基础上，根据高校费用开支核算现状和特点，应用作业成本法对某高校成本进行了核算与论证。他认为在旧制度下应该先按照权责发生制鉴别“待摊费用”和“预提费用”，并且基建投资和固定资产购置费不应将计入成本，应将固定资产折旧费计入成本。

关于高校成本核算的方法，武雷、林钢[[3]](#endnote-3)认为常用的生均培养成本法（年度高校教育支出除以约当学生人数所得）缺乏科学依据，不能对高校的资源耗费进行准确的追溯。邵胜华、胡珍薇[[4]](#endnote-4)提出应该在遵循权责发生制、相关性、分类核算的基础上运用作业成本法核算教育成本，有利于比较各学科领域、各培养层次的学生培养成本。盛中民[[5]](#endnote-5)等人提出政府会计制度实施后应针对各院系专业设置成本项目，利用财务会计进行成本归集和计算，界定合理的高校办学成本，为生均拨款和学生收费标准提供依据。董云芝[[6]](#endnote-6)基于高校全成本核算理论，设计了作业成本法下的全成本核算模型。黄青山、郭瑞[[7]](#endnote-7)分析了《政府会计制度》的实施对高校教育成本核算范围、方法的影响，从核算环境和操作指引的角度探索了作业成本法核算流程。

学术界的先行研究主要集中在理论研究，实证研究较少。在《基本指引》出台之前，没有制度保障和规范的操作指南，各高校的成本核算要么没有推行，要么各自为阵，成本不具有横向可比性，信息可利用性不高。本文将以苏州大学为例，提出高校在2021年实施成本核算应对意见和建议。

三、高校成本核算的可行性

（一）政府会计制度的有效实施是高校成本核算的基础

政府会计构建了“双功能、双基础、双报告”全新核算模式，预算会计和财务会计相分离，既满足了收付实现制下的预算管理要求，又满足了权责发生制下的绩效考核要求。权责发生制下，费用的确定以责任的产生为前提，合理的界定了成本期间。因此，政府会计制度的有效实施是科学、准确的计量高等教育成本的基础。有效实施必须做到以下几个方面：

1. 实提固定资产的折旧和无形资产的摊销

《政府会计制度》要求对高校的固定资产和无形资产按照折旧和摊销期限计提“折旧”和“摊销”。以固定资产折旧为例，现高校财务系统普遍采用“会计科目+支出项目”的核算模式，为了项目成本核算准确，可以选择在原支出项目计提折旧，项目执行期满固定资产仍在使用的，将固定资产原值和累计折旧均转入“固定资产归集项目”，在归集项目继续计提折旧。这种方法做到了费用与项目相配比、成本归集准确，但是核算复杂，对项目的管理和会计账务处理提出很高要求，少有高校选择。绝大部分高校选择了固定资产在支出项目记账后直接转入“固定资产归集项目”，全部的折旧在归集项目计提。这样的账务处理既满足了制度的折旧要求，又没有带来很多工作量。

无论是先折旧后归集还是先归集后折旧，“固定资产归集项目”的设置直接决定了后续成本核算的准确与否。很多高校为了便于核算，设置一个学校总户的固定资产归集项目，全校的固定资产在一个项目进行折旧，这样导致实施成本核算时，折旧费用无法与成本对象相匹配。苏州大学按照学院、部门等二级单位设置归集项目，基本可以核算出二级单位总的资产折旧成本，但是成本归集对象、资产使用方向仍然不够具体，对于核算不同类型学生的成本或者教学、科研的成本意义不大。

因此，计提固定资产折旧和无形资产摊销时，必须按照成本核算对象设置归集项目。

2.“待摊”类费用在受益期摊销

“待摊”类费用是指单位已经支付，但应当由本期和以后各期负担的费用。按照摊销期限分为1年以内的（含1年）“待摊费用”和1年以上的“长期待摊费用”。高校的“待摊”类费用主要有学校的财产保险、房屋租金、网络租金、长期的软件使用费、订阅的报刊杂志等。目前很多高校对于此类费用的账务处理是在报账人报销时一次性计入费用，费用期间的不准确会直接影响成本归集。

针对此类费用在财务系统无法按月自动摊销的情况下，高校应该制作台帐，记录费用金额、摊销期限，每月底进行人工摊销。这种做法耗费人工大、并且错误率高。建议软件开发商对“待摊”类科目设置属性，计入“待摊”类科目时同时录入摊销期限和每次的摊销金额，月底可以做到系统一键生成摊销。

3.已经发生尚未支付的费用按期“预提”

“预提费用”核算单位预先提取的已经发生但尚未支付的费用。高校应该在各个费用发生的时点，借记相关费用科目，贷记“预提费用”；支付时根据实际支付的金额，借记“预提费用”，贷记“银行存款”等。

高校从科研项目中提取项目间接费用或管理费，属于计入项目当期费用，但未实际支付，也通过此科目核算。

（二）《基本指引》的出台是高校成本核算的制度保障

1.明确了成本核算的概念

事业单位的成本核算是以政府会计制度实施为前提，以权责发生制财务会计数据为基础，将成本对象所耗费的资源进行归集、分配，以满足成本控制、公共服务或产品定价、绩效评价等内部管理和外部管理需求的一种活动。成本核算要遵循相关性、可靠性、适应性、及时性、可比性、重要性原则。单位可以根据成本信息需求和成本核算对象确定成本核算周期。

高校的成本核算即是将高校的所有耗费按照培养学生、科学研究、服务社会、国际交流等成本项目进行分配、归集后，计算各成本核算对象的成本。高校的成本核算周期可以不以自然年份为周期，鉴于学生的培养周期，每年7月毕业生毕业离校，8月开始迎新生准备，可以将每年8月1日至次年7月31日设为成本核算周期。

1. 明确了成本核算对象的确定原则

事业单位可以根据职能目标、行业特点或者成本信息需求多维度、多层次的确定成本核算对象。

高校可以根据职能不同以学生培养、科学研究等不同业务类型确定成本对象。学生培养可以按照学科核算成本，也可以按照院系、年级核算成本。

1. 明确了成本归集和分配方法

事业单位应该根据成本信息需求，按照完全成本法或者制造成本法核算成本。制造成本法适用于单位制造和业务活动费用占比大，单位管理费用占比小的核算对象。完全成本法适用于单位管理费用即间接费用占比大的核算对象。

高校的机关、后勤部门在高校的运转中起到很大的作用，单位管理费用占比较大，因此完全成本法更适用于高校的成本核算。高校直接开展教学科研活动的业务活动费用应该直接计入成本对象成本。高校为了辅助教学科研的行政管理费用、后勤保障费用应该按照合理的标准或分配方法计入成本。

四、以苏州大学为例设立教学成本核算中心

根据《基本指引》的要求，可以直接计入教学、科研活动的费用直接计入成本，为教学科研辅助开展的费用合理分配后计入成本。在此，用此方法为苏州大学设立教学成本核算中心。科研费用可直接计入科研项目成本，人文社会科学和自然科学的科研管理部门的管理费用可按项目资金量分摊后计入科研项目成本，在此不计入学校教学成本。

1.确定成本对象

苏州大学现有哲学、经济学、法学等十二大学科门类，设131个本科专业。50个一级学科硕士点，24个专业学位硕士点，28个一级学科博士点，1个专业学位博士点。学校40个学院，3个书院培养全日制本科生、全日制硕士、非全日制硕士、在职硕士、全日制博士、留学生、成人教育学生等多个层次学生。学校有23个党群机构，31个行政机构，2个学术机构，9个学术支持机构。

高校的成本对象层级比较复杂，可以按照学院、不同学历水平的学生、学科核算成本。成本归集的越细，则对学校项目管理、预算核算水平要求越高。

可以按照层级确定成本对象，各级成本对象确定后，可以直接归集的直接成本括固定资产折旧在内的费用项目应该全部按照成本对象设立核算项目。

表1 成本对象层级编码

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 成本类型 | 学院/部门 | 专业/硕士点/博士点 |
| 0学校机构 | 001——065 XX部门 | 000 |
| 1本科生 | 101——143 XX学院 | 001——131 XX专业 |
| 2研究生 | 101——143 XX学院 | 201——274 XX硕士点 |
| 3博士生 | 101——143 XX学院 | 301——329 XX博士点 |

2.确定费用归集方法

苏州大学的费用按照使用方向分主要有人员经费（包含在职人员、离退休人员、学生、临时工等其他人员经费）、本科生教育经费、研究生教育经费、成人教育经费、留学生教育经费、机关部门运行经费、日常运行保障经费等。按照与成本对象的相关性，可以将所有费用分为可不计入成本、直接成本、间接成本、三类。

（1）可不计入成本的费用成本核算时不做考虑。学校离退休费用、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、利息费用、捐赠支出等于教学活动相关性不大的，可以不计入教学成本。

（2）与教学直接相关的费用直接计入教学成本。例如，各级各类学生的奖学金、助学金、困难补助支出，专属于教学用的固定资产折旧费用，学生教学相关差旅、实习、实验材料、教学印刷等费用，专任教师的人员费用。此类费用高校在核算时可以按照成本对象分别设置项目进行核算。

（3）由多种成本核算对象耗用的间接费用，合理分配后计入成本。学校的行政管理费用、后勤保障费用、教学辅助费用等应该按照成本对象的耗费动因进行分配。例如“双肩挑”人员的人员费用应该按照本校规定的考核工作量来确定分配比率；行政管理费用可以根据各成本对象的直接成本占比或学生数占比确定分配比率；公用固定资产折旧费可以根据资产管理系统的各成本对象资产使用率确定分配比率，也可以根据学生数占比确定分配比率；水电费可以根据各成本对象所在教室、宿舍的读表数进行分配。高校在对间接费用进行分配时，要考虑费用产生的作业动因。间接费用分配的精准需要强大的业务软件和基础数据的支撑。

3.按照成本对象和成本类别重新梳理项目大类，修改项目编码

苏州大学财务系统按照费用的使用方向分项目大类核算，例如办公电话费、院系业务经费、学生活动费、业务接待费等。在项目大类里用部门码进一步区分使用单位。目前的项目设置比较粗犷，无法从项目支出明细中提取成本数据。应该重新梳理项目，充分利用预算管理系统对成本对象的各类费用进行预算控制。

五、高校成本核算难点及建议

1.人员经费成本分摊界限不明确。

高校人员复杂，作为成本占比较大的人员经费，很难准确地分摊到各个成本中心。学校有行政人员、教学人员、科研人员、工勤人员，有同时承担科研和教学工作的老师，也有行政、教学科研“双肩挑”的老师。有在不同系、不同专业授课的专业老师，也有在不同年级授课的公共课老师。无法直接将他们的工资福利支出计入某学院或某年级成本。因此学校人事、教务等相关部门应该详细划分人员性质，制定约当工作量和单位课酬，以此来确定成本分配比率。

2.二级分配模式不利于绩效工资的成本归集

二级分配模式下，各学院开展社会培训创收，并将创收利润在本学院进行分配。创收水平高的单位，绩效工资总量大，按约当工作量归集的成本高于实际成本水平。人事部门应该指定标准单位课酬，用于成本分配和计量，学院超出标准水平的收入分配不计入人力成本。

3.合同管理不规范

高校财权和事权分开，经济合同签订后付款时才会送交到财务部门,会计记账期间与经济合同的权利和义务形成时间往往不一致。这种报账模式，很难实现权责发生制下的会计核算。高校应该完善合同管理制度，开发合同管理软件。经济合同一经签订，就应该推送到财务部门进行账务处理。

4.费用报销不及时

大部分高校财务部门规定当年的发票当年报销，也有高校规定发票应在开具半年内报销。各个高校的报销时限不一致，导致成本归集期间也不一致，计算出的成本信息不具有横向可比性。苏州大学已经要求出差、培训、会议、出国等费用在一个月内报销，实验材料和办公物资等利用集中采供系统与供应商每个月结算，这种报账模式下，费用期间较为准确。高校要从成本核算的角度，重构报销体系。

5.财务软件与业务软件信息不共享

高校成本核算除了以财务数据为基础，还要依托人事、科技、教务、资产等基础数据。目前高校的管理软件因为管理目标不同和开发商不同，各成孤岛，数据无法深入共享，导致传递不畅、业财分离。建议软件商开发成本归集软件，借助互联网、云计算、大数据等技术对各领域数据进行整合利用。

六、对高校行业成本核算指引的建议

基于以上研究，建议高校行业成本核算指引出台之时，政府部门明确高校各类经费的核算方法和核算科目，促进政府会计制度实施的再深入。明确高校成本核算对象，要求高校按照成本核算对象梳理在用的核算项目。明确直接成本的核算内容和间接成本的分摊方法。广泛征集利益相关者对会计信息的使用需求，从需求出发设计成本分析体系。建立成本核算标准体系，才能使各高校之间的成本信息具有可比性。

1. [1] 岳红梅.新高校会计制度下高等学校绩效成本核算的研究[J].中国总会计师,2014（03）：107-111. [↑](#endnote-ref-1)
2. [2]杨世忠,许江波、张丹.作业成本法在高校教育成本核算中的应用研究——基于某高校成本核算的实例分析[J].会计研究,2012（4）：14-19 [↑](#endnote-ref-2)
3. [3]武雷，林钢.论高等教育成本管理[J].会计之友,2016（7）：107- 111. [↑](#endnote-ref-3)
4. [4]邵胜华,胡珍薇.从作业成本法看高校的教育成本核算[J].会计之友,2018（7）：146- 148. [↑](#endnote-ref-4)
5. [5]盛中民,庞倩、潘俊.高校执行政府会计制度面临的问题及解决——基于制度理论的视角[J].财会月刊 2019（13）：89- 94. [↑](#endnote-ref-5)
6. [6]董云芝.作业成本法在高校全成本核算中的运用研究[J].中国注册会计师，2018（11）：90-94. [↑](#endnote-ref-6)
7. [7]黄青山,郭瑞.政府会计制度下的高校教育成本核算[J].会计之友2019（5）：91-94. [↑](#endnote-ref-7)