

附件

## 事业单位成本核算具体指引——高等学校

### 第一章 总则

**第一条** 为规范高等学校成本核算工作，提升内部管理水平 and 运行效率，服务高等学校全面实施预算绩效管理，推动高等教育高质量发展，根据《事业单位成本核算基本指引》（财会〔2019〕25号）、《高等学校财务制度》（财教〔2022〕128号）等规定，制定本指引。

**第二条** 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等学校，包括各级人民政府举办的全日制普通高等学校和成人高等学校。

高等学校下设的独立学院和研究院、其他社会组织和个人举办的高等学校、科学事业单位等开展高等学校教学活动成本核算的，可以参照本指引执行。高等学校下设的中小学、幼儿园等其他独立法人单位成本核算不适用本指引。中等职业学校可以参照本指引开展成本核算。

**第三条** 本指引所称成本，是指高等学校特定的成本核算对象所发生的资源耗费，包括人力资源耗费，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。

本指引所称成本核算,是指高等学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。

本指引所称成本核算对象,是指高等学校在成本核算时根据其职能目标、成本信息需求等确定的,归集和分配资源耗费的具体对象。

本指引所称成本项目,是指高等学校将归集到成本核算对象的成本按照一定标准划分的反映成本构成的具体项目。

**第四条** 高等学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。高等学校的成本信息需求包括但不限于以下方面:

(一)为高等学校及其内部组织机构合理控制成本、优化成本结构、提升资金使用效益提供信息支撑。

(二)为有关部门、高等学校进行高等教育资源配置(如确定学费收取标准等)提供成本信息参考。

(三)为财政、教育等有关部门开展高等学校整体、政策、项目等绩效管理提供成本信息支撑,同时也为高等学校开展绩效自评提供依据。

**第五条** 高等学校应当以权责发生制财务会计数据为基础进行成本核算,财务会计有关明细科目和辅助核算应当满足成本核算的需要。

**第六条** 开展成本核算的高等学校应当建立健全成本核算领导机制和工作机制，明确成本核算相关部门的职责，制定成本核算工作方案及相关工作制度，充分利用现代信息技术，加强和完善成本数据的收集、记录、传递、汇总和整理等基础工作，保障成本核算工作正常有序开展。

**第七条** 高等学校成本核算的基本步骤包括：

（一）按照成本核算要求采集费用、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）确定成本核算对象。

（三）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；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。

**第八条** 高等学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编制成本报告，全面反映成本核算情况。高等学校至少应以公历年度作为核算周期，同时可以结合成本信息需求按照教学周期、项目实施周期等进行成本核算。

**第九条** 高等学校在开展成本核算的过程中，关于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** 高等学校可以根据业务特点和成本信息需求，多层次、多维度地确定成本核算对象。

高等学校按照管理层次确定的成本核算对象，主要包括高等学校整体、内部组织部门、学科、专业等。

高等学校按照活动类型确定的成本核算对象，主要包括教学、科研等专业业务活动（以下简称业务活动）和其他活动。

**第十一条** 高等学校至少应当将业务活动中的教学活动作为成本核算对象，也可以根据成本信息需求将科研活动等作为成本核算对象。

**第十二条** 教学活动成本可以进一步划分为院系教学成本、学生教学成本：

（一）院系教学成本。为满足教学活动成本控制、绩效管理需求，高等学校以提供教学服务的各学院、系、所、中心（以下统称院系）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，即院系教学成本。

（二）学生教学成本。为满足高等教育资源配置等需求，高等学校以不同类别学生为成本核算对象，核算学生接受教

学服务相关的各项耗费。高等学校可以按照不同学生类别，分专业、学科、学历等成本核算对象，核算学生教学成本。

1. 专业成本。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，即专业成本。

2. 学科成本。以不同学科的学生为成本核算对象，核算各学科学生直接或间接耗费的资源，即学科成本。

3. 学历成本。以不同学历类型的学生为成本核算对象，核算各学历类型学生直接或间接耗费的资源，即学历成本。

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。

高等学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** 高等学校成本范围的界定应当与成本核算对象、成本信息需求相适应。

成本核算对象为高等学校整体的，其成本范围包括高等学校发生的全部费用，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。成本核算对象为教学、科研活动的，其成本范围包括业务活动费用和单位管理费用中与开展教学、科研活动相关的部分。

为满足不同的成本信息需求，高等学校应当在对相关成本进行完整核算的基础上，按规定对成本范围予以调整。

**第十四条** 高等学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。

**第十五条** 高等学校成本项目的设置，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** 高等学校业务活动的成本项目应当包括：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、无形资产摊销费和其他业务费用。高等学校应当根据“业务活动费用”、“单位管理费用”科目下的相关明细科目归集获取各成本项目的费用。

对于金额较大、发生频繁或重要性程度较高的成本项目，高等学校可以根据需要在上述成本项目下设置明细项目或进行辅助核算。例如，高等学校可对学生住宿相关费用增设明细项目进行核算，在对个人和家庭的补助费用下增设学生奖助费用项目等。

## 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** 高等学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** 高等学校发生的费用按照费用计入成本核算对象方式的不同，分为直接费用和间接费用。

直接费用是指能确定由某一成本核算对象负担的费用，包括工资福利费用、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、无形资产摊销费和其他业务费用中可以直接计入成本核算对象的费用。

间接费用是指不能直接计入某一成本核算对象、需由多个成本核算对象共同负担的费用。高等学校应当根据业务特点、重要性、可操作性等因素，选择合理的分配方法将间接费用分配至相关成本核算对象。

间接费用分配方法一般遵循因果关系和受益原则，根据

资源耗费动因进行分配。同一成本核算对象的间接费用分配标准或方法一旦确定，各期间应当保持一致，不得随意变动，有证据证明新方法能够显著提升成本核算质量的除外。

**第十九条** 高等学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。业务部门是指高等学校开展教学、科研等业务活动的机构，高等学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、学生管理部门等行政部门，以及餐饮管理部门、公寓管理部门等后勤部门。高等学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。

**第二十条** 高等学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”科目的本期发生额按照活动类型、成本项目分别归集至业务部门、辅助部门，将“单位管理费用”科目的本期发生额按照成本项目归集至行政及后勤管理部门。



（二）将行政及后勤管理部门的费用（仅限完全成本法）、辅助部门费用分配至各业务部门。其中，行政及后勤管理部门的费用一般先分配至业务部门和辅助部门，再随辅助部门费用分配至业务部门；辅助部门费用占比不高的，也可以直接将行政及后勤管理部门费用直接全部分配至业务部门。行政及后勤管理部门之间、辅助部门之间相互提供服务或产品的金额占比较大的，也可以将费用先进行交互分配，再分配至业务部门。

（三）将业务部门归集的费用分配至相关成本核算对象。

**第二十一条** 在完全成本法下，高等学校应当将行政及后勤管理部门费用分配至教学活动和科研等其他业务活动。在实际费用分配过程中，高等学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。

## 第二节 院系教学成本核算

**第二十二条** 高等学校应当将“业务活动费用——教育费用”科目的本期发生额归集和分配至各院系教学活动和辅助部门教辅活动。

**第二十三条** 在完全成本法下，高等学校一般采用参数分配法<sup>1</sup>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服务和产品的相关费用，即支持成本）分配至各院系教学活动和辅助部门教辅活动，分配参数可以根据相关行政及后勤管理部门业务特点选择教职工或学生人数、房屋面积、工作量、费用、收入等。分配参数一经确定，应保持相对稳定。

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

某辅助部门教辅活动应分配的行政及后勤管理部门费用=  
该辅助部门教辅活动分配参数×分配率

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

**第二十四条** 高等学校一般采用参数分配法将辅助部门教辅活动归集和分配的费用分配至各院系教学活动，分配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** 高等学校按照第二十二条至第二十四条规定将院系教学活动归集和分配的业务活动费用、单位管理费用加总，即为院系教学成本。

---

<sup>1</sup> 高等学校在应用参数分配法时，可以按照成本项目分别采用不同的分配参数。

### 第三节 学生教学成本核算

**第二十六条** 学生教学成本包括直接教学成本和支持成本。

直接教学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、论文和毕业设计指导等(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服务和产品的成本。

在完全成本法下,高等学校应当在分别核算直接教学成本和支持成本的基础上计算学生教学成本。

**第二十七条** 高等学校将专业作为基本学生类别的,在核算某专业的直接教学成本时,对于院系教学成本中可归集至直接教学成本的,应直接归集至该专业的直接教学成本;对于无法归集的,应当先将其分配至课程或学分,再进一步分配至直接教学成本。

**第二十八条** 高等学校通过课程核算直接教学成本时,一般包括以下步骤:

(一)核算课程成本。一般采用参数分配法,选择合理的分配参数将无法归集至直接教学成本的院系教学成本分配至课程,分配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。

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

分配率=(院系教学成本-可归集至直接教学成本的院  
系教学成本)÷ $\Sigma$ (各学历层次的分配参数×相应学历层次  
的资源耗费权重)

具备条件的高等学校可以采用作业成本法,根据资源动  
因将院系教学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。高等学校应当在梳理教学流程基础上  
划分作业,例如授课、指导论文、实践活动、考试等。资源  
动因、作业动因参数可以选择学分数、课时、人次、房屋面  
积、课后作业次数等。

(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  
可归集至直接教学成本的院系教学成本和在本院系及其他  
相关院系修习的课程成本进行累加,得到直接教学成本。

某专业的直接教学成本=可归集至直接教学成本的院  
系教学成本+ $\Sigma$ (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** 高等学校通过学分核算直接教学成本时,  
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分配参数,并将无法归集至直接教学成本的院系教学成本分配至学分(未实施学分制管理的高等学校可以用课时数代替学分)。

某学历层次单位学分成本=相应学历层次单位学分资源耗费权重×分配率

分配率=(院系教学成本-可归集至直接教学成本的院系教学成本)÷该院系的加权学分数

某院系的加权学分数=∑(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)

(二)根据各专业学生可归集至直接教学成本的院系教学成本和在本院系及其他相关院系修习学分成本计算得到直接教学成本。

某专业的直接教学成本=可归集至该专业直接教学成本的院系教学成本+本院系相应学历层次单位学分成本×该专业学生在本院系修习学分数+∑相关院系相应学历层次单位学分成本×该专业学生在相关院系修习学分数

**第三十条** 高等学校按照学生类型、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。

某专业的支持成本=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 ÷ 全校受益学生分配参数 × 该专业学生分配参数

**第三十一条** 将某专业的直接教学成本和支持成本加总，即为该专业成本；按照该专业学生人数求平均，即为专业生均成本。

某专业成本 = 该专业的直接教学成本 + 该专业的支持成本

某专业生均成本 = 该专业成本 ÷ 该专业学生人数

**第三十二条** 高等学校可根据实际需要，基于各专业成本进一步计算确定学科成本、学历成本等类别的学生教学成本。

某学科/学历成本 =  $\Sigma$  该学科/学历层次各专业成本

某学科/学历生均成本 = 该学科/学历成本 ÷ 该学科/学历层次学生人数

#### 第四节 科研活动成本核算

**第三十三条** 高等学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辅助部门科研辅助活动。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** 高等学校科研活动成本的核算流程和方法,应当参照财政部关于科学事业单位成本核算具体指引的相关规定执行。如确定科研活动的成本核算对象、将各院系科研活动和辅助部门科研辅助活动归集和分配的费用分配至科研活动成本核算对象等。

## 第五章 成本报告

**第三十五条** 高等学校成本报告是指反映高等学校一定时期成本状况的总结性书面文件,是高等学校成本核算成果的重要表现形式,旨在为报告使用者提供高等学校成本信息。

**第三十六条** 高等学校成本报告按使用者的不同可分为对内报告和对外报告。对内报告是指高等学校为满足单位内部管理需要而编制的报告;对外报告是指高等学校按政府财政、教育、价格等相关主管部门要求报送的报告。

**第三十七条** 高等学校成本报告包括成本报表和成本分析报告。

成本报表是用以反映高等学校一定时期成本构成及其变动情况,考核评价高等学校运行状况的各种报表及重要事项的说明。

成本分析报告为对高等学校运行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。

**第三十八条** 高等学校对内成本报告，根据管理要求可按公历年度、教学周期或项目实施周期编报，目的在于满足日常管理、临时或特殊任务的需要，使成本信息及时服务于高等学校的内部管理。

**第三十九条** 高等学校对外成本报告的内容至少应当包括相关类型学生教学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）签名或盖章并加盖单位公章，按规定要求报送上级主管部门或相关部门。对外报告需要公开的，应当遵守信息公开的有关规定。

## 第六章 附则

**第四十条** 财政、教育等有关主管部门应当遵循本指引的相关规定指导高等学校开展成本核算工作。

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。

高等学校可以根据本指引和上级主管部门制定的成本核算规范，并结合本单位实际情况制定具体成本核算管理办法、对内成本报表格式等。

**第四十一条** 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。

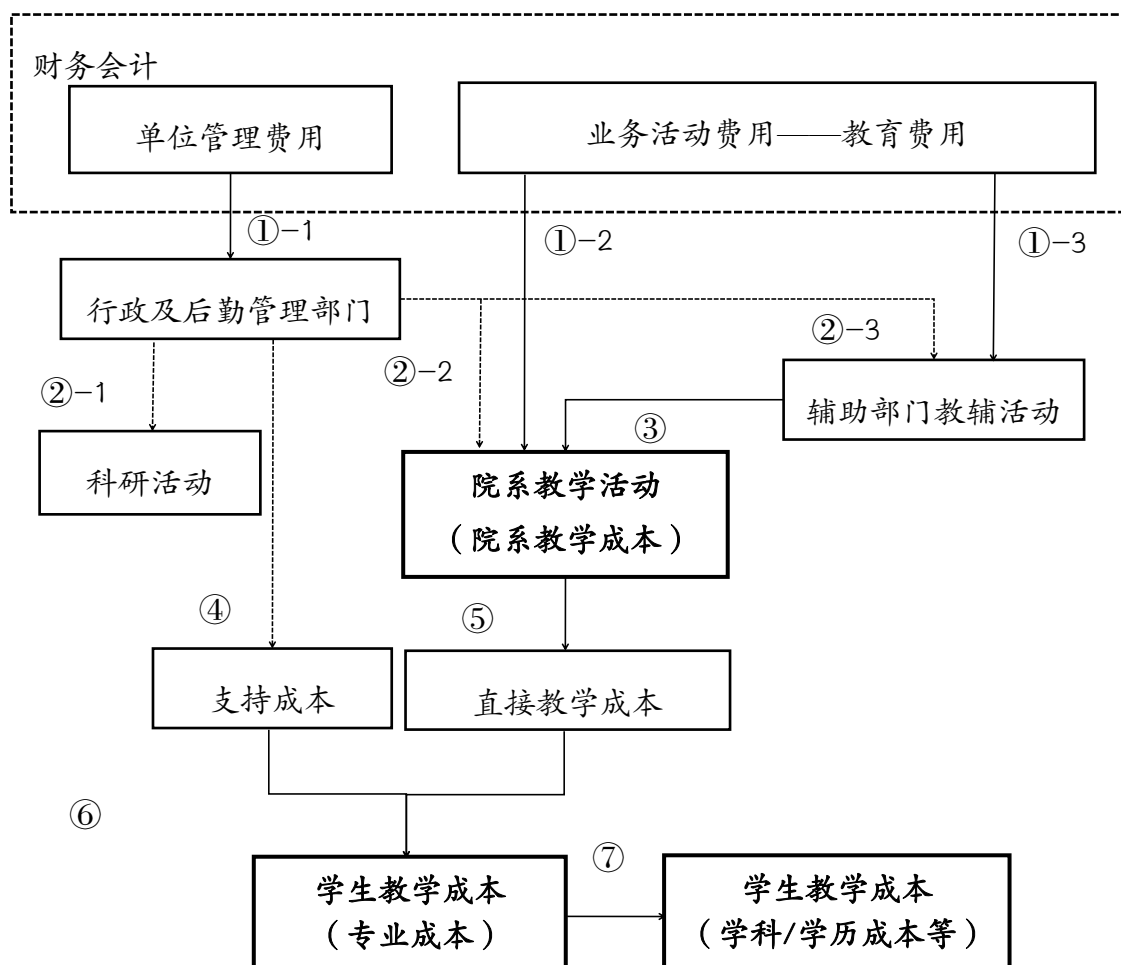
**第四十二条** 本指引由财政部负责解释。

**第四十三条** 本指引自 2023 年 1 月 1 日起施行。

- 附：1. 高等学校教学活动有关成本核算对象关系示意图  
2. 直接教学成本核算流程示意图

# 附 1

## 高等学校教学活动有关成本核算对象关系示意图

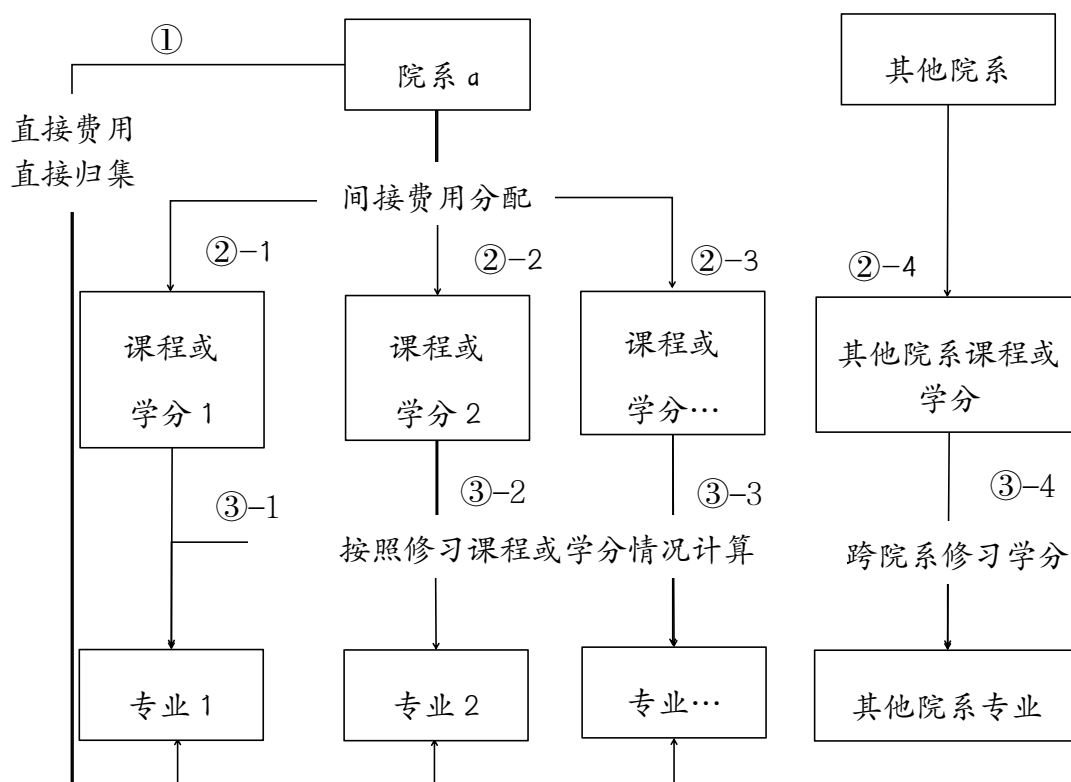


- ①按部门归集和分配费用（第二十条第（一）项，第二十二条）
- ②将行政及后勤管理部门的费用分配至辅助部门教辅活动和院系教学活动（第二十条第（二）项，第二十一条，第二十三条）
- ③将辅助部门教辅活动归集和分配的费用分配至院系教学活动（第二十条第（二）项，第二十四条）
- ④学生教学成本-支持成本的核算（第三十条）
- ⑤学生教学成本-直接教学成本的核算（第二十七条、第二十八条，第二十九条，具体流程见附 2）
- ⑥学生教学成本-专业成本的核算（第三十一条）
- ⑦学科/学历等其他学生教学成本的核算（第三十二条）

注：1. 该示意图选择采用完全成本法进行核算。  
 2. 该示意图学生教学成本以专业成本核算为基础，进一步核算学历等其他维度的学生教学成本。

## 附 2

### 直接教学成本核算流程示意图



该示意图以专业成本为例，对直接教学成本的核算进行示意。

- ①对于院系教学成本中可归集至该专业直接教学成本的，应直接归集至该专业的直接教学成本（第二十七条）
- ②对于无法归集至直接教学成本的，应当先将其分配至课程或学分（第二十八条第（一）项，第二十九条第（一）项）
- ③按照可归集至直接教学成本的院系教学成本和相关课程或学分成本计算得到直接教学成本。（第二十八条第（二）、（三）项，第二十九条第（二）项）