

# 《政府会计制度》下 高校行政运行成本核算路径探讨

——以G大学为例

魏安琪 国家开放大学财务部

**摘要:**2019年底《事业单位成本核算基本指引》印发要求各事业单位2021年进行成本核算,为全面实施预算绩效管理、建立权责发生制政府综合财务报告、加强行政事业单位成本核算起到指导性作用。本文结合《政府会计制度》及成本核算指引,以G大学为例,通过对学校部门、科目、项目及经济分类等基本构架的设计,制定成本核算流程及方法,实现行政运行成本的确认、归集和分摊,从而为学校严控行政运行成本,测算办学成本提供依据,以期为其他事业单位成本核算提供借鉴。

**关键词:**成本核算;行政运行成本;政府会计;归集分配

## 引言

《政府会计制度》自2019年执行以来,各行政事业单位已基本实现顺利施行,根据《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》(国发〔2014〕63号)中“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和机关运行成本等财务信息”提出的要求。同时为建立健全权责发生制政府综合财务报告、推进全面预算绩效管理的实施,2019年12月财政部颁布《事业单位成本核算基本指引》(以下简称《基本指引》)作为指引性文件为事业单位进行成本费用的确认、归集及分配提供政策指导与依据。

## 一、高校行政运行成本核算的必要性和重要性

作为事业单位的高校因其公益性质,成本核算、管理与控制并不是高校管理的重点,因此作为资源投入反映的成本也并没有较为精确完善的归集与核算,而实际上高校的成本管控与高校中长期发展息息相关,其教学成本、生均成本、科研成本与高校战略发展高度关联,不仅有助于高校管理层决策,也有助于高校资源的统筹安排,而各类成本中的行政运行成本核算归集更易被忽视,而行政运行成本作为高校费用开支必不可少的部分,对其的管理控制能够为节约高校办学成本、提高资源使用效率发挥较大作用,因此高校行政运行成本的核算必不可少。

### (一) 完善和落实全面绩效管理的需要

2019年12月教育部印发了《教育部关于全面实施预算绩效管理的意见》(财预〔2019〕6号)中要求2020年底“基本建成涵盖部门预算和转移支付的全面预算绩效管理制度体系”。当前,由于高校多年来重投入轻管理、重支出轻绩效,对处于全面预算绩效管理初始阶段的各高校来讲,预算绩效评价指标的设定极其重要,参照财政项目绩效评价中的一级指标包括产出、效益及满意度指标,二级指标包括的成本、数量、质量、时效、社会效益等指标对于指标评价对象的考核与评价中“成本”是共性且必备的,因此科学合理的高校成本核算、归集与分配为完善全面绩效评价奠定基础,为深化落实全面预算绩效管理提供支撑。

### (二) 深化和推进《政府会计制度》的需要

《政府会计制度》改革是为全面深化财税体制改革,出具权责发生制政府综合财务报告而做出的重大变革,也是深化结构性改革的重要举措。政府综合财务报告得益于各行政事业单位《政府会计制度》的顺利准确施行,从而最终能编制出真实准确反映政府部门、各行政事业单位、高校、医院等机构财务状况、经营成果及现金流量情况的财务报告。《政府会计制度》借鉴了市场化企业化的机制,对提升高校的财务管理工作、优化资源统筹配置,在经费投入的同时考量经济效益和社会价值有着极大地推进作用,而成本会计、成本核算的开展是深化《政府会计制度》的重要构成,也为最终出具政府综合财务报告及编制决算报告提供数据支撑和依据,能够极大地推进《政府会

表1 高校成本核算财务环境搭建明细表

序号	准备事项	说明
1	财务会计科目及辅助核算设置	①财务会计科目按照6大类科目明细设置 ②辅助项目核算有专门用于归集成本费用的项目
2	成本核算对象	①按维度：业务活动类型、政策项目、公共服务或产品 ②按层次：单位整体、内部组织部门、业务团队
3	成本项目	按照相应成本核算对象划定应纳入该对象成本核算范围的各项支出费用
4	成本核算方法	根据核算对象选择：完全成本法或制造成本法

表2 高校行政运行成本归集分配明细表

序号	分类	涉及费用内容	归集方式	分配方式
1	普通公用成本	办公费、差旅费等常规公用费用	辅助项目核算开支即归集	——
2	能耗性公用成本	水电费、燃气费、电话费等	辅助项目核算开支即归集	根据使用部门成本分配
			开支同时进行分配	
3	涉资产类公用成本	涉及库存物品、固定资产及无形资产费用	辅助项目核算	根据使用部门或收益部门成本分配

计制度》的改革。

### (三) 提升高校资源统筹科学性效益性的需要

近年来高校也面临着结构性改革和转变，党的十九大报告中明确提出“推动高等教育内涵式发展”，要求高校由原来的追求外部数量与空间上的“外延式扩张”转型升级为更加注重内部机构优化、产品质量提升及综合实力增强的以提升教育质量为核心的“内涵式发展”，各大高校也因此争创“双一流”。虽然教育财政拨款仍然维持增长趋势，但增幅正逐年减少，且近年来教育部对直属高校提出“过紧日子、加快预算执行、做好经费统筹、实施预算绩效管理”的要求。面临财政经费日益吃紧，高校结构性转型，争创“双一流”的特殊阶段，要求高校对现有资源的优化配置和合理统筹，要求高校根据社会教育需求和高校自身特点进行教育科研、教学管理的结构化调整，而对高校现状的成本核算及对高校历年来成本的分析正是为高校战略性规划及高校管理层决策提供了很好的依据和支持。

## 二、高校行政运行成本核算的财务环境搭建

现阶段高等教育成本核算停留在理论探讨阶段，对于教育产出研究以及相关的高校管理过程和方法并没有深入的研究，导致教育成本核算和成本控制的方法模式并没有较为科学合理的实践，生均成本核算没有较为统一的标准，高校的资源统筹效率和利用率较低。《基本指引》的颁布与执行正式为打破这一困境提供了指导性的方向与制度上的支持。理论界对提及的行政运行成本主要指行政运行费用，包括《政府会计制度》中经济分类商品和服务支出及资本性支出中属于基本支出的费用部分。本文中的高校行政运行成本区别于高校为科研课题、教育教学等教学研究活动开展发生的各类商品和服务支出及资本性支出费用，主要用于开展高校行政管理活动或为维持教育教学或科学研究发生的行政运行成本。但事业单位业务种类繁多，财务核算存在各自特

性。因此笔者尝试以G大学为例，结合事业单位中的高校特性，仅对高校各项支出中必不可少、不同高校间存在共性同时又存在较大可压缩弹性的行政运行成本的核算、归集和分配提出适合的流程和方法，以期各事业单位的行政运行成本核算及流程构建提供借鉴。

成本核算应以权责发生制的财务会计数据为基础，其高校财务会计基础核算环境中对于明细科目设置及辅助核算设置应满足成本核算要求。财务会计费用类科目中应细分为教育、科研、行政管理、后勤保障、离退休及其他六大类费用，辅助核算中应设置专门用于归集成本费用的相关项目。由于G高校需要成本控制同时要满足内部绩效评价要求，根据《基本指引》选择内部组织部门作为成本核算对象，本文涉及的成本项目即行政运行成本，选择的成本核算方式为“制造成本法”。因此对于需要进行成本核算的高校及其他事业单位首先需要确认成本核算的几点要素：科目及辅助核算设置、成本核算对象、成本项目及范围、成本核算方法。如表1所示。

## 三、高校行政运行成本的归集与分配

笔者选取具有与其他高校机构设置、行政成本核算方面等具有共性的G大学为例，对行政运行成本的归集与分配进行路径探讨。由于以内部组织部门为成本核算对象的高校，内部部门一般分为三类：教学科研部门、教学管理与服务部门、行政管理部门。根据“相关性”“适应性”原则，同时为满足内部绩效评价需要，相对应的不同类型部门归集后分配的行政运行成本计入该部门成本并分配如相应六大类费用中，其此处的行政运行成本不包括单位管理费用。高校一般发生的行政运行费用按照核算方式主要涉及经济分类中的“商品和服务支出”与“资本性支出”中的公用费用部分，按照成本归集与分配方式主要分为三类：普通公用成本、能耗性公用成本、涉资产类公用成本（如表2）。

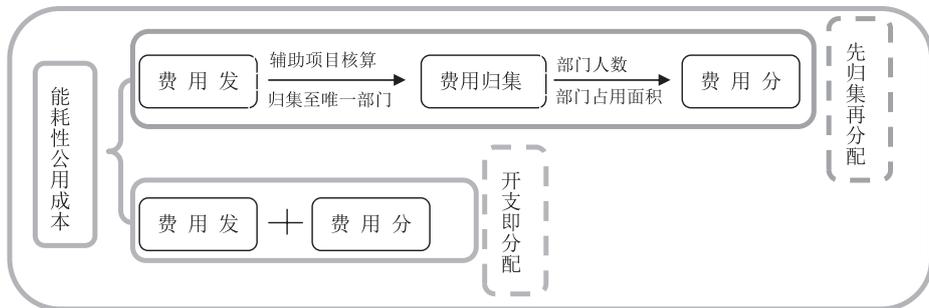


图1 能耗性公用成本归集分配流程图

普通公用成本主要指“商品与服务支出”中用于维持部门日常行政运行的，且根据“制造成本法”与本部门常规活动相关的各项费用，如办公费、差旅费、接待费等费用。此部分费用归集方式可以依托财务软件中对辅助核算项目核算的单独设置进行不同部门间的成本费用归集，此类费用成本核算流程及方式较为简单。

能耗性公用成本主要指“商品与服务支出”中涉及能源性的费用，如水电费、燃气费、暖气费及电话费等。此类费用的归集与分配有两种模式：先归集再分配、开支同时即分配（如图1）。G高校针对能源性费用结算及开支方式的特性同时采用了两种方式进行成本核算。“先归集再分配”是指因费用开支时后勤部门或其他专职行政部门负责，借助辅助项目核算将费用归集至后勤或其他专职行政部门，之后根据使用部门进行费用分配，对于公共区域发生的能源性费用则以各部门人数或部门占用房屋面积为基数进行进一步分摊，从而实现所有费用均分摊至各内部组织部门。“开支同时即分配”是指在费用开支的同时即实现对各部门的费用分配，主要适用于电话费能便于直接划分至各部门的费用。

涉资产类公用成本主要指“商品和服务支出”中涉及“库存商品”开支部分及“资本性支出”中的公用开支部分。由于该部分费用涉及库存商品的领用、固定资产与无形资产的累计折旧或摊销，因此成本归集与分配过程在实务操作中需要资产管理部门配合，从而实现先归集后分配的成本核算模式。因G高校不存在在途库存商品或加工制造库存商品，本文仅对购买库存物品情况的成本核算进行探讨。购买库存物品、固定资产及无形资产涉及的成本核算、费用归集与分配流程基本一致。费用发生支付时借助辅助项目核算归集至相关负责采购部门（一般为后勤部门或资产管理部门），日常由资产或后勤部门负责库存物品领用、固定资产或无形资产的出库。库存物品的成本费用分配由其按月度、季度等根据领用部门所属类型分配至相应6大类费用之中，固定资产及无形资产成本费用的分配则根据使用部门或受益部门所属类型分配至相应6大类费用之中。

#### 四、高校行政运行成本核算的思考与建议

归集分配的流程及具体方案进行了探析，有以下几点建议：①加强成本核算观念和意识。高校管理层应重视和树立教育成本管理的观念和意识，对教育的成果负责的同时对成果耗费的成本负责；同时加大对各教职工的成本核算的宣传，加强日常教育教学过程中的成本核算意识。②加快落实成本核算制度和流程。高校应遵照《基本指引》要求，结合学校政府会计执行情况及学校特点尽快设计出科学合理的成本核算流程、制定成本归集分配方法相关制度文件。不仅使成本核算与管理从制度层面予以保障和重视，也能使成本核算有据可依、有章可循。③完善《政府会计制度》制度，提高财务核算信息化水平。由于大部分高校整体业务量与资金量较大，成本核算涉及工作量较大，成本核算精确性要求也较高，单纯依靠人工或者手动流程不仅人工成本较高且影响核算的准确性及时性，因此建议借助信息化手段，将《政府会计制度》采用的财务软件中完善添加成本核算部分，不仅能保障成本核算数据实时从财务会计数据中获取也能提高成本核算的准确性与及时性。

#### 结语

笔者对学校成本核算进行探析，但该流程及模式的设计较为粗放，仅能解决高校成本核算由无到有的困境，实务中高校成本核算仍面临着困难与挑战，需要进一步探索。<sup>④</sup>

#### 参考文献

[1] 骆笑红.基于作业成本法构建高校成本管控模型[J].教育财会研究, 2020(31):49-53.  
 [2] 王明丽, 徐玄玄.民办高校商学院实验中心运营成本核算体系设计[J].财务通讯, 2019(26):102-105.  
 [3] 陈健美.新财务和会计制度背景下高校成本管理探究[J].财会通讯, 2019(17):79-82.  
 [4] 朱爱丽.高校实施《政府会计制度》的衔接实务探析[J].会计之友, 2019(22):125-129.  
 [5] 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.  
 [6] 韩子君.政府行政成本控制的研究[J].科技经济与管理科学, 2019(27):200-201.