

财政部会计司有关负责人就印发 《事业单位成本核算具体指引——高等学校》 和《事业单位成本核算具体指引——科学事业 单位》答记者问

2022 年 10 月 11 日 来源：会计司

为建立健全政府成本核算指引体系，规范高等学校和科学事业单位（以下简称高校院所）成本核算工作，近日，财政部制定印发了《事业单位成本核算具体指引——高等学校》（财会〔2022〕26 号，以下简称《高校指引》）和《事业单位成本核算具体指引——科学事业单位》（财会〔2022〕27 号，以下简称《科研单位指引》）。财政部会计司有关负责人就两个具体指引有关问题回答了记者的提问。

问：制定两个具体指引的背景是什么？

答：近年来，随着高等教育和科研经费管理体制改革不断深化，国家对高等教育、科研经费的投入力度不断加强，有关各方对推进高校院所成本核算工作的要求越来越迫切，高校院所出于事业发展需要开展成本核算工作的需求也与日俱增。在相关制度基础方面，政府会计准则制度自 2019 年 1 月 1 日起在各级各类行政事业单位全面实施后，权责发生制下的财务会计信息为开展成本核算奠定了坚实的基础。与此同时，2019 年我部制定出台的

《事业单位成本核算基本指引》（以下简称《基本指引》）为高校院所开展成本核算工作提供了基本原则和方法，2021 年出台的《事业单位成本核算具体指引——公立医院》（以下简称《医院指引》）也为高校院所成本核算提供了经验和借鉴。因此，在当前形势下制定出台两个具体指引具有重要的意义。

一是深入推进政府会计改革的需要。《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）提出，“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等财务信息。”2022 年 1 月，财政部修订发布的《事业单位财务规则》（财政部令第 108 号）明确提出，“事业单位应当加强经济核算，可以根据开展业务活动及其他活动的实际需要，实行成本核算。成本核算的具体办法按照国务院财政部门相关规定执行。”随后财政部陆续修订发布的《高等学校财务制度》（财教〔2022〕128 号）、《科学事业单位财务制度》（财教〔2022〕166 号）再次对高校院所提出成本核算方面的要求。因此，制定出台两个具体指引，是深入推进政府会计改革、建立健全事业单位成本核算指引体系的重要举措，也是贯彻落实《事业单位财务规则》和相关行业事业单位财务制度、规范高校院所成本核算的迫切需求。

二是服务高校院所全面实施预算绩效管理的需要。《中共中央 国务院关于全面实施预算绩效管理的意见》（中发〔2018〕

34 号)要求从运行成本等方面衡量部门和单位整体及核心业务实施效果,从成本等方面衡量政策和项目预算资金使用效果。特别是我部 2021 年印发的《中央部门项目支出核心绩效目标和指标设置及取值指引(试行)》(财预〔2021〕101 号),将成本指标提升为一级指标,并设置了经济成本指标等二级指标。经了解,目前财政、教育、科技等有关部门均对高校院所单位整体、科研项目经费等方面的绩效管理提出要求。因此,出台两个具体指引,有利于规范高校院所成本核算,反映各项经济成本,为完善高校院所绩效管理体系提供成本信息支撑。

三是提升高校院所内部管理水平 and 运行效率的需要。高校院所作为事业单位需要落实过紧日子的要求,高校院所及其内部机构在收入基本稳定的情况下,需要以成本信息为抓手,量入为出,将成本总量和结构控制在合理水平。《国务院办公厅关于改革完善中央财政科研经费管理的若干意见》(国办发〔2021〕32 号)规定,中央财政科研项目完成任务目标并通过综合绩效评价后,结余资金留归项目承担单位使用,激励高校院所加强成本控制。开展成本核算有助于高校院所找到资源耗费的主要环节,从而有针对性地开展成本管理活动,更科学地服务流程优化、项目取舍、资产购置等决策事项,提高资源配置效率和资金使用效益。

四是合理配置高校院所教育资源和确定相关成本补偿标准的需要。在科技成果管理和转化应用方面,高校院所加强成本核算将有助于确定科技成果的投入成本,为科技成果的转化、走向

市场提供价值参考，为定价和成本补偿提供更科学的依据。在高等教育资源配置方面，以学费收取为例，《关于进一步加强和规范教育收费管理的意见》（教财〔2020〕5号）强调，要加强高校教育培养成本调查，各级各类学校应当加强成本核算，完整准确记录并核算教育培养成本。在科学事业单位对外承接服务定价方面，《国务院关于国家重大科研基础设施和大型科研仪器向社会开放的意见》（国发〔2014〕70号）要求科学事业单位积极推进科研设施与仪器向社会开放共享，面向社会承接技术服务工作。开展成本核算有利于科学事业单位合理确定服务定价，在弥补本单位运行成本的同时促进科研设施共用共享，进一步提高科技资源利用效率。同时，也为科学事业单位对外承接横向项目的成本补偿提供参考。

问：成本核算指引与政府会计准则制度是什么关系？具体指引在成本核算指引体系中的作用是什么？

答：第一，成本核算指引（包括基本指引和具体指引）是政府会计准则制度体系的重要组成部分。成本核算是政府财务会计的延伸，是对财务会计信息的综合应用。单位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设置和辅助核算应当满足成本核算的需要。如高等学校“业务活动费用”的明细科目设置应当与教学等活动的成本项目相衔接。

第二，基本指引为具体指引的制定提供了基本遵循。《基本指引》第二十八条规定，“行业事业单位（如医院、高等学校、

科学事业单位)的成本核算具体指引等,应当由财政部遵循本指引制定。”具体指引在遵循《基本指引》基础上,分别就有关行业事业单位开展成本核算通用的内容作出规定。

第三,具体指引为行业主管部门和单位开展成本核算提供了制度依据。为了更好地贯彻落实成本核算指引,相关行业主管部门可根据管理需要,结合行业特点对具体指引进行细化,进一步提高具体指引的可操作性。如国家卫生健康委已在行业原有成本核算经验的基础上,按照《医院指引》有关要求研究制定相关规范文件。单位应当在遵循基本指引、具体指引和主管部门规范文件的基础上,结合单位实际制定具体核算办法或细则,进一步明确成本核算流程和相关工作要求,强化业财融合,有效推进成本核算工作落地。

因此,基本指引、具体指引、主管部门规范文件、单位核算办法等构成了成本核算指引体系。基本指引是成本核算技术层面的顶层设计,具体指引处于承上启下的重要环节,主管部门规范文件和单位核算办法是基本指引和具体指引配套的贯彻实施文件。其中,基本指引和具体指引属于国家统一会计制度的组成内容,由财政部制定发布。

问:两个具体指引起草发布经历了哪些过程?对各方反馈意见是如何采纳吸收的?

答:为做好两个具体指引的制定工作,我们在2020年初分别设立研究课题,在课题研究成果的基础上组建专家组,围绕高

校院所的成本核算对象、成本范围和成本项目、成本归集和分配程序等问题开展深入研究，形成了具体指引讨论稿。自 2021 年 11 月以来，我们先后就两个讨论稿向有关单位和专家征求意见，在此基础上修改完善形成征求意见稿。2022 年上半年，我们先后印发了《财政部办公厅关于征求<事业单位成本核算具体指引——高等学校（征求意见稿）>意见的函》（财办会〔2022〕15 号）、《财政部办公厅关于征求<事业单位成本核算具体指引——科学事业单位（征求意见稿）>意见的函》（财办会〔2022〕16 号），面向有关中央预算单位、地方财政厅（局）和社会公众征求意见。在征求意见的同时，我们分别委托三家高等学校和三家科学事业单位开展模拟测试工作，进一步论证两个具体指引的可行性，并召开座谈会听取有关部门单位的意见。

在公开征求意见阶段，各有关方面积极反馈，截至 2022 年 8 月底，我们收到 64 份关于《高校指引》的反馈意见，其中，11 份表示无不同意见，其余 53 份共提出了 343 条具体意见；收到 74 份关于《科研单位指引》的反馈意见，其中，26 份表示无不同意见，其余 48 份共提出了 238 条具体意见。反馈意见总体上认可两个具体指引的框架和内容，认为两个具体指引的印发非常有必要，有利于规范高校院所成本核算工作，为提升高校院所内部管理水平、全面实施预算绩效管理、合理配置资源和确定相关成本补偿标准提供有效支撑。绝大部分反馈意见认为两个具体指引在内容上充分考虑了高校院所的实际情况，基本能够满足其成

本核算需要，特别是六家模拟测试单位对两个具体指引的可操作性给予了肯定。我们对反馈意见一一进行了梳理和分析，根据反馈意见对《高校指引》中的适用范围、成本核算与相关管理工作的衔接、成本核算与财务会计的衔接、成本核算周期、科研活动成本核算、对外成本报告内容及公开要求、学科成本对象设置、学生教学成本交互分配等内容进行了修改完善；对《科研单位指引》中成本核算与财务会计的衔接、“科研团队”的名称、不同业务活动的部门划分、成本核算周期等内容进行了修改完善。其中，对于部分未完全采纳的意见，我们与有关各方进行了沟通，形成了共识；对于涉及两个具体指引实施方面的意见建议，我们拟在下一步相关工作中予以考虑。

问：制定两个具体指引主要遵循了哪些原则？

答：制定两个具体指引主要遵循了以下原则：

一是依法依规制定。两个具体指引的制定应当贯彻落实国务院有关政府会计改革方案的部署，遵循《事业单位财务规则》和行业事业单位财务制度的相关规定，在体例结构、基本概念、核算原则、方法等方面与《基本指引》保持一致。

二是立足成本核算现状。高校院所成本核算尚处于起步阶段，基础较为薄弱。两个具体指引立足高校院所成本核算现状，重点解决大量高校院所尚未开展成本核算的问题，通过简单易行、可操作的步骤及方法迈出“从零到一”的一步。

三是紧密结合会计核算。两个具体指引作为政府会计准则制度体系的组成内容，在数据基础、成本项目的设置等方面与财务会计核算相衔接，确保数据的同源性和一致性，提高相关内容的可操作性。

问：两个具体指引主要包括哪些内容？

答：两个具体指引根据《基本指引》制定，在体例结构上基本保持一致，共包括 6 章内容，主要内容如下：

第一章为总则，主要规定制定目的和依据、适用范围、成本核算相关概念的定义、成本信息需求、会计数据基础、组织管理、成本核算步骤、成本核算周期和其他要求。

第二章为成本核算对象，主要规定高校院所确定成本核算对象的原则、有关具体成本核算对象等。

第三章为成本范围和成本项目，主要规定高校院所成本范围和成本项目的设置要求、成本项目与财务会计信息的关系、业务活动的成本项目等。

第四章为业务活动成本归集和分配，主要规定业务活动成本核算的基本方法、直接费用与间接费用的分类和成本归集与分配流程等一般要求。《高校指引》规范了院系教学成本、学生教学成本、科研活动成本的核算流程和方法；《科研单位指引》规范了部门科研成本、科研项目成本、非科研活动成本的核算流程和方法。

第五章为成本报告，主要规定成本报告的定义、分类、内容、编制要求等。

第六章为附则，主要规定与具体指引相关的部门和单位的权限及具体指引的解释权和生效日期等。

问：两个具体指引适用于哪些单位？

答：《高校指引》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，与《高等学校财务制度》保持一致。对于其他相关单位是否适用《高校指引》，有关考虑如下：一是对于高等学校下设的独立法人单位，开展高等学校教学活动的（如独立学院、研究院等），可以参照《高校指引》单独开展成本核算，其相关成本不并入高等学校；不涉及高等学校教学职能的（如高等学校下设的中小学、幼儿园等），不适用《高校指引》。二是对于其他社会组织和个人举办的高等学校、科学事业单位等其他相关单位开展高等学校教学活动的，考虑到其存在高等学校教学成本信息需求，可参照执行《高校指引》。三是对于高等学校下设独立核算的非法人单位，不涉及高等学校业务活动的，相关财务会计问题已在政府会计准则制度中进行规范。按照《高校指引》与财务会计保持衔接的原则，应当将此类单位的相关成本纳入高等学校整体成本范围，不再纳入教学等业务活动成本范围。四是对于中等职业学校，可参照执行《高校指引》。

《科研单位指引》适用于执行政府会计准则制度且开展成本核算工作的各级各类科学事业单位。高等学校、公立医院等其他

事业单位开展科研活动成本核算的，可以结合本单位特点和管理需要参照《科研单位指引》执行。

问：两个具体指引规范了哪些成本核算对象？

答：《高校指引》聚焦于高等学校教学活动，对其成本核算进行详细规范，具体包括院系和学生两类教学活动成本核算对象。此外，对于高等学校科研活动的成本核算，应当参照《科研单位指引》的相关规定执行。

科研活动是科学事业单位的主要业务活动，在单位内部管理和外部评价等方面均有较强的成本核算需求，《科研单位指引》重点对部门科研成本、科研项目成本等科研活动成本核算作出详细规定。技术、学术、科普和试制产品等非科研活动在科学事业单位中占比相对较低，且其核算流程和方法与科研活动基本一致，因此，科学事业单位技术、学术、科普和试制产品等非科研活动成本核算，可参照科研活动成本核算相关要求执行。此外，对于科学事业单位教学活动成本核算，应当参照《高校指引》的相关规定执行。

问：两个具体指引对于业务活动成本归集和分配的流程是如何规范的？

答：《高校指引》规定，高等学校应当将教学活动成本归集分配到院系，形成院系教学成本，再进一步分配计算学生教学成本。其中，学生教学成本的核算流程规范如下：一是以专业成本为基础，进一步核算其他维度的学生教学成本。按照教育等有关

主管部门规定，高等学校按学科门类、专业类（一级学科）、专业划分学科和专业。因此，各学历层次的专业成本可作为学生教学成本的基础，学科、学历成本等可通过将相关专业成本叠加计算取得。二是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。当各院系互相为其他院系的学生提供教学服务时，需要考虑进行成本交互分配。支持成本因其不受教学活动影响无需进行交互分配，直接教学成本通过核算课程或学分成本解决跨院系开展教学活动的成本交互分配问题，按此分别核算的思路更加清晰，更具操作性。三是在核算直接教学成本时，高等学校可以选择将院系教学成本分配至课程或学分，进一步按照不同类型学生修习课程或学分情况形成直接教学成本，实现了跨院系开展教学活动的成本交互分配，也为高等学校成本对象的扩展保持了灵活性，如便于进一步获取学分、年级等更多维度成本信息。

《科研单位指引》对科研项目提供了两种成本核算路径：一是对于项目管理较好、基础信息完备的科学事业单位，以及多个科研业务部门共同研究的科研项目，一般应当将科研项目作为成本核算对象，直接计算科研项目成本。二是对于不具备直接计算科研项目成本条件的，应当将科研活动成本归集分配到科研业务部门，形成部门科研成本，再进一步分配计算科研项目成本。科学事业单位可以根据自身管理情况选择合适的核算路径。

问：关于两个具体指引，下一步还有哪些工作要做？

答：为确保两个具体指引的高质量实施，下一步，我们将开展以下工作：一是加强宣传培训，促进高校院所增强成本核算意识，掌握成本核算要求，积极开展成本核算工作。二是组织编写高等学校、科学事业单位成本核算应用案例，通过示例指导高校院所开展成本核算。三是会同有关行业主管部门研究制定规范文件，明确成本报表格式，指导高校院所制定成本核算办法，扎实推进成本核算工作落地。