

基于完全成本法的高校生均教育培养成本研究

王江¹, 胡小平¹, 戴青林²

¹重庆商务职业学院, 重庆, 中国

²重庆市群众艺术馆, 重庆, 中国

【摘要】随着高等教育的快速发展, 高校教育成本核算的科学性和准确性受到广泛关注。完全成本法作为一种全面反映产品或服务成本的核算方法, 在高校教育成本核算中具有重要的应用价值。本文在探讨完全成本法核算高校生均教育培养成本可行性的基础上, 分析了完全成本法在高校生均教育培养成本核算中的应用, 并提出了相应的优化建议。

【关键词】完全成本法; 高校; 生均教育培养成本; 核算

1. 引言

近年来, 我国高等教育经历了从“规模扩张”到“内涵式发展”的战略转型。根据教育部统计数据显示, 截至 2023 年, 全国高等学校数量达到 3074 所, 在校生数规模达到 5911.51 万人, 高等教育毛入学率升至 60.2%, 标志着我国已进入高等教育普及化阶段。与此同时, 2023 年全国财政性教育经费投入达到 4.84 万亿元, 为高校发展提供了重要支撑。然而, 随着经济增速放缓, 而同期财政教育支出刚性特征显著。这种“财政收入增速放缓”与“教育支出需求刚性”的矛盾, 使得高等教育资源约束问题日益凸显。在此背景下, 高校教育成本的精准核算不仅是优化资源配置、提升办学效益的技术工具, 更成为破解财政可持续性难题、推动高等教育高质量发展的关键突破口。

从政策导向看, 《中国教育现代化 2035》明确提出“推进教育治理体系和治理能力现代化”的战略目标, 而成本核算作为高校财务治理的核心环节, 其科学化水平直接关系到预算管理的精细化、绩效评价的客观性以及资源配置的合理性^[1]。生均教育培养成本的测算, 既是财政拨款公式中“成本补偿系数”的测算基础, 也是学费定价机制改革的重要依据。这标志着成本核算已从财务管理工具升格为高等教育治理现代化的重要维度。

然而, 现行高校成本核算实践仍面临显著挑战。一方面, 传统核算方法多基于“收付实现制”或“部分成本法”, 存在成本归集范围狭窄、间接费用分摊随意性强等缺陷。另一方面, 高等教育服务具有显著的“成本模糊性”特征, 除显性的教学支出外, 心理健康服务、学生发展指导、创新创业教育等隐性成本日益

增长, 却长期游离于核算体系之外, 这类成本往往被简单归类为“行政管理费用”, 掩盖了其真实资源消耗。这种核算盲区不仅扭曲成本结构, 更阻碍心理健康服务等育人功能的可持续发展。

在此背景下, 完全成本法 (Full Cost Accounting) 的理论价值与实践意义日益凸显。该方法强调以“成本对象”为核心, 系统追踪直接成本与间接成本的全生命周期消耗, 通过作业成本法 (ABC) 与成本动因分析实现费用的精准归集与合理分摊^[2]。相较于传统方法, 其优势在于: 一是完整性, 覆盖教学、科研、管理、辅助活动等全业务链条; 二是溯源性, 建立“资源-作业-成本对象”的传导逻辑^[2]; 三是适应性, 可针对学科差异、培养层次等变量设计差异化分摊模型。

本研究立足于高等教育高质量发展的现实需求, 以完全成本法为理论框架, 致力于解决三个核心问题: 其一, 如何构建涵盖显性教学成本与隐性服务成本的全口径核算模型; 其二, 如何设计符合高校运行规律的间接成本分摊机制, 特别是学科异质性导致的成本差异问题; 其三, 如何通过分析揭示现行核算体系的政策缺口, 为财政拨款机制优化提供依据, 旨在推动成本核算从“财务合规工具”向“战略决策支持系统”的范式转型, 为高等教育治理现代化提供理论支撑与实践路径。

2. 完全成本法核算的重要意义

2.1 服务高等教育综合改革战略需求

在国家深化教育领域“放管服”改革背景下, 构建科学规范的成本核算体系是落实《政府会计制度》和《事业单位成本核算基本指引》的必然要求。财政部、教育部联合发布的《高等学校财务制度》及《事业单位成本核算具体

指引——高等学校》，明确将成本核算纳入高校治理能力现代化建设的核心环节。通过建立成本核算框架，高校可精准对接全面预算绩效管理要求，强化预算约束与执行监控，有效破解传统“重投入、轻效益”的粗放式管理困境。

2.2 驱动资源配置效率系统性提升

生均教育培养成本核算通过量化揭示资源消耗结构与强度，为优化资源配置提供数据支撑。核算不同学科生均成本差异，建立“成本-绩效”双维度学科评估模型，推动资源向战略新兴学科和高效益领域倾斜；识别非必要开支（如重复性设备采购、低效能耗），通过流程再造年均降低运营成本；构建“成本-质量”关联矩阵，将生均成本指标与毕业生就业率、科研成果转化率等核心绩效挂钩，实现“预算编制-执行-评价”全链条闭环管理^[3]。

2.3 支撑教育财政政策科学决策

基于区域化、差异化的生均成本数据，可重构财政拨款机制与服务定价体系。依据区域经济发展水平，设计“基准成本+调节系数”的拨款公式，破解“基数增长法”导致的资源错配；通过成本透明化建立学费定价听证制度，平衡财政补偿、个人分担与社会捐赠的合理区间；建立跨区域成本补偿机制，缩小东西部生均财政投入差距。

2.4 构建高校财务治理透明化范式

标准化成本核算体系可显著提升利益相关方信任度。通过年度成本报告披露生均培养成本构成，回应公众对学费合理性的质疑；基于权威成本分析报告，吸引社会资本参与共建产业学院；识别隐性负债（如基建贷款利息资本化处理偏差），将资产负债率控制在教育部预警线以内。

2.5 促进教育公平与社会效益最大化

精准成本核算为教育公平提供技术保障。通过“成本真实还原”修正传统拨款模型对偏远地区高校的成本低估，建立高校公平的拨款机制。建立“成本共担-收益共享”机制，推动产教融合基地建设效率提升；依据成本数据完善学生资助体系，保障弱势群体受教育权。通过系统性重构成本核算体系，高校不仅可实现运营成本优化，更将推动高等教育从“规模扩张”向“质量效益型”转型，为教育现代化2035目标的实现奠定坚实基础。

3.应用完全成本法可行性

完全成本法，也称为吸收成本法，是指将企业生产过程中所发生的全部成本（包括直接成本和间接成本）全部分摊到产品或服务上的

成本核算方法。完全成本法的核心在于将固定成本和变动成本全部分摊到产品或服务上，从而全面反映其成本构成。

3.1 成本范围的全面覆盖

高校教学、科研、行政、后勤、社会服务等多元职能和专业、学历层次差异导致成本结构复杂化。传统核算成本核算方法仅聚焦直接费用支出，而忽视行政管理、固定资产折旧、后勤服务等间接费用支出，导致成本核算数据失真。完全成本法通过全面归集直接与间接费用，突破了传统高校成本核算中“重直接、轻间接”的局限，将教学、科研、管理、后勤、社会服务等全维度成本纳入核算框架，实现了核算成本范围的全覆盖、成本核算反映多维度。

3.2 成本分摊的科学性

高校的许多成本需要在不同专业、不同学生之间进行分摊。完全成本法通过科学的成本分摊方法（如按学生人数分摊、按课程学时分摊等），能够确保成本分摊的公平性和合理性。这种科学的成本分摊方法能够为生均教育成本的核算提供可靠依据。

3.3 成本核算的动态性

完全成本法不仅关注成本的核算，还关注成本的变化趋势。高校可以通过完全成本法对教育成本的变化进行动态监测，从而及时发现成本异常波动并采取相应措施。例如，通过分析生均教育成本的变化趋势，高校可以发现某些专业或课程的成本超支问题，并采取成本控制措施。

另外，高校财务处工作人员普遍都具有会计资格，再加上高校在财务信息化建设和智慧校园建设方面的投入都比较多，这为高校成本核算基础数据的及时、准确获取提供了便利。因此，高校也具备实施完全成本法核算生均成本的技术条件和人力条件。

4.基于完全成本法的高校成本核算体系设计

4.1 核算体系设计原则

全面性原则。依据政府会计准则要求，将教学、科研、行政、后勤等所有与人才培养相关的成本纳入核算范畴。强调直接成本精确计量、间接成本科学分摊，确保成本覆盖的完整性，避免遗漏隐性成本要素。

配比性原则。建立“受益对象-成本承担”对应机制，按照教学资源实际消耗情况进行跨期分配。

层次性原则。构建三级核算架构：校级总成本→院系成本→专业生均成本。通过设置成本归集层级，既能反映学校整体运营成本，又

可细化到具体培养单位的成本结构。

可操作性原则。设计标准化的成本科目编码系统,实现与现行高校会计科目的无缝对接,确保核算数据的可追溯性。

4.2 核算对象与成本范围

成本核算对象。核算高校生均教育培养成本的前提是要确定好成本核算对象。由于高校教育体系的多样性,学生培养层次丰富,包括本科、专科、研究生等不同层次,因此,核算对象的确定需要考虑这些层次的差异性。为了简化核算过程,通常采用折算系数的方法,将不同层次的学生数量转化为一个统一的标准,以便于进行成本核算。

成本范围及成本要素的确定。一是高校教育成本核算范围,高校教育成本核算范围是指高校在人才培养过程中所消耗的全部经济资源,需按照全面性、相关性、可追溯性原则进行系统界定。根据《政府会计准则》及《事业单位成本核算基本指引》,结合高等教育特点,核算范围包括直接教学成本、间接支持成本等,直接成本包括人员经费、外聘教师课酬、教学辅助人员工资、教学资源消耗、学生服务支出。间接成本则包括行政管理费用、公共资源维护、基础设施折旧、基建投资、融资成本等^[4]。二是依据《具体指引》以及全面成本计算法的核算原则,高等教育成本应包括在核算周期内因物质劳动和人力劳动而产生的所有消耗。具体内容见表1。

表1.高校成本要素及其性态表

成本类别	成本项目	成本性态
教职工人员经费	只在本学院任教的教职工人员经费:基本工资、绩效工资、津贴、社保、工会费、福利、公积金及其他补贴	直接成本
行政人员经费	行政人员经费、在不同学院任教的教职工人员经费:基本工资、绩效工资、津贴、社保、工会费、福利、公积金及其他补贴	间接成本
行政费用	行政部门发生的:办公、水电、邮电、差旅、宣传、印刷、交通、会议、设备购置、物业管理、设备维修、绿化卫生、招生就业、招聘、培训、租赁及业务招待等	间接成本
业务费用	教学部门发生的:教学实验、资料讲义、专用材料、差旅、设备维修、学科建设、邮电、印刷、会议、办	直接成本

	公、劳务费等	
折旧费用	教学专用设备折旧费	直接成本
	房屋建筑、交通工具、实验室设备、图书及教学设备摊销	间接成本
其他费用	学生各项奖助学金、学生活动相关费用	直接成本

4.3 高等学校教育成本核算程序设计

第一,确定成本核算对象。根据成本核算需求,确定成本核算对象。

第二,采集成本核算对象基础数据。成本核算要选择合适的成本分摊参数或作业动因参数,这些参数是成本分摊的依据和关键。

第三,确定成本范围和成本项目。基于完全成本法核算高校教育成本,应将高校所有支出都应归集到相应成本项目中,应合理设置成本项目。根据高校基本职能,主要可分为教学活动、科研活动和社会服务活动。对于教学活动,成本主要是业务活动费用和单位管理费用中与开展教学活动支出相关的部分。对于科研活动,成本范围应归集业务活动费用和单位管理费用支出中与开展科研活动相关的部分。对于社会服务活动,成本范围应归集业务活动费用和单位管理费用支出中与开展社会服务活动相关的部分。

第四,院系教学成本核算。首先将教育费用科目的本期发生额,以及科研费用里专门为教学服务的科研支出的本期发生额,按照成本项目归集和分配到各二级学院和辅助部门^{[5][6]};其次,将行政管理费用科目后勤保障费用科目的本期发生额按成本项目归集到行政及后勤管理部门;第三步,将辅助部门发生的教育费用分配到各二级学院;第四步,将行政及后勤管理部门发生的费用分配到教学和科研等其他业务中;最后,将第四步中分配至教学活动的行政及后勤管理部门的费用也分配到各二级学院。将上述所有归集和分配到各二级学院的费用分别加总,核算出院系教学成本^[7-9]。

第五,核算学生教学成本。按照需要核算专业成本、学科成本、学历成本及相应生均成本。

第六,核算科研活动成本。将科研费用科目的本期发生额,扣除为教学服务的科研支出金额,对差额按照成本项目归集和分配到各二级学院科研活动和辅助部门科研辅助活动;其次,将辅助部门发生的科研费用分配到各二级学院;最后,将二级学院教学成本核算的第四

步中分配至科研活动的行政及后勤管理部门的费用也分配到各二级学院科研活动。将上述三个步骤中分配到二级学院科研活动的费用分别加总，核算出院系科研成本。

第七，编制成本报告。根据高校加强内部管理的需要编制高校对内成本报告；根据高校对外成本报告要求，编制满足财政、价格、教育等相关部门对高校监督管理的需要。

5.成本归集与计算

5.1 成本归集与分摊

在全面成本计算方法中，高等教育机构的教育成本归集和分摊是一个重要环节。

5.1.1 完全成本法下高校教育成本性态分析

高等教学成本在构成上与企业相似，因此可以根据成本发生的责任主体和所指向的对象，将教学成本分为直接成本和间接成本两类。这种分类方法有助于更清晰地识别和分配成本，从而提高成本管理的精确性和效率。直接成本是指那些可以直接归属于特定教学活动的成本，而间接成本则需要在各个学院之间进行合理分配。

5.1.2 完全成本法下高校教育间接成本的分摊

为了确保间接成本分配既科学又合理，需要依据一定的标准来进行。在实际操作过程中，应根据各高校运营的实际情况，采用不同的标准和方法来对间接费用进行分摊，以确保分配的公正性和精确性，具体详见表 2。

5.2 成本计算

根据上述计算过程，可以得出各学院培养学生所发生的完全成本。计算公式如下：

$$C_{ai} = \sum C_{ij} + C_{iz} \tag{1}$$

其中 C_{ai} 表示第 i 个学院发生的完全成本， C_{ij} 表示为第 i 个学院所分摊的所有间接费用之和，计算 C_{iz} 表示第 i 学院发生的全部直接成本。

表 2.间接成本的分摊表

成本类别	分摊要点分析	分摊费用计算
教职工人员经费（在不同学院任教的教职	(1) 不同层次学生的折算系数 (2) 合	$R_i = \sum S_{ij} \times V_{ij} \times B_{ij}$ $C_i = C \times \frac{R_i}{\sum R_i}$ 其中， R_i 表示第 i 个学院折算后的学生人数； S_{ij} 表示第 i

工 人 员)	班上课的班级系数	学院的第 j 层次学生人数； V_{ij} 为层次系数； B_{ij} 为合班上课的班级系数； C 为在不同学院任教的教职工的人员经费； C_i 为 i 学院分摊的该部分的间接费用；
行政费用	学生人数标准进行分配	$C_i = C \times \frac{R_i}{\sum R_i}$ 其中， R_i 表示 i 学院本期在校学生人数； C 为本期公务费总额； C_i 为 i 学院分摊的该部分的间接费用；
折旧费	(1) 年限平均法 (2) 双倍余额递减法	房屋建筑物折旧费、交通工具折旧费按各学院教职工人数标准进行分配 实验室器具购置费摊销、图书折旧费、教学设备低值易耗品摊销费按各学院学生人数标准进行分配

在计算标准学生人数时，不仅要考虑各层次学生培养的差异，还应根据各院系的实际情况，制定一个专业类别系数。计算公式如下：

$$T_i = \sum S_{ij} \times V_{ij} \times L_{ij} \tag{2}$$

其中， T_i 表示第 i 个学院的标准学生人数； S_{ij} 表示为第 i 学院的第 j 层次学生人数； V_{ij} 为层次系数； L_{ij} 表示为院系类别系数；

综上，可以得出各学院的生均培养成本，计算公式如下：

$$P_i = \frac{C_i}{T_i} \tag{3}$$

其中， P_i 为第 i 个学院的生均培养成本。

6.建议

6.1 增强培养成本核算意识

高校管理层应率先树立成本核算意识，将成本控制作为学校管理的重要目标之一。可通过组织专题讲座、研讨会等形式，向高校管理者和教职工普及完全成本法的基本原理和应用方法，增强其成本核算意识，引导全校上下形成节约成本、提高效益的共识。同时，可以将成本核算工作纳入绩效考核体系，对积极参与成本核算并取得显著成效的部门和个人给予奖励，激发其工作积极性。

6.2 加强财务人才队伍建设

完全成本法作为一种全面反映教育成本的核算方法，其有效实施依赖于一支高素质的

财务人才队伍。因此,建立一支专业的财务团队对于提高成本核算的准确性和效率至关重要。高校应设立专门的成本核算岗位,并配备专注于成本核算的业务人才,以确保其专业性和高效性^[10]。此外,还应加强跨部门合作,以全面了解各部门的成本结构和需求。

6.3 加快推进财务信息化建设

成本核算的基础资料来源于教务、学工、人事处、后勤等相关部门,只有打通各部门之间的信息壁垒,才能实现数据的共享。因此,建立能够实现各部门信息共享的财务一体化信息系统尤为重要^[11]。将各部门业务系统与财务系统深度融合,才能实现对成本数据全面、准确和实时采集^[11]。同时,在信息化大数据背景下,高校应充分借助大数据技术对高校教育成本数据进行深度挖掘和分析,为学校管理层提供决策支持。

7. 结语

综上所述,完全成本法在高校生均教育培养成本核算中的应用具有重要意义。它能够全面、系统地反映高校教育培养过程中的各项成本,为高校教育资源的合理配置、财政拨款的科学分配以及学费定价的合理性提供有力依据。未来,随着高校财务管理信息化水平的不断提高以及成本核算理论的进一步完善,完全成本法在高校生均教育培养成本核算中的应用将更加广泛和深入。这不仅有助于高校提升财务治理能力,优化资源配置,还将为高等教育的高质量内涵式发展提供坚实的财务保障,推动我国高等教育事业迈向新的台阶。

参考文献

- [1]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,(05): 91-94.
- [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,(04): 14-19+94.
- [3]刘悦.作业成本法在高校教育成本核算中的应用研究[J].会计之友,2014,(11): 119-123.
- [4]刘蓉.对高校教育成本核算问题的分析与思考[J].财会研究,2005,(07): 45-46.
- [5]朱小平,林钢,宗文龙.论作业成本法在高校教育成本核算中的应用[J].财会月刊,2004,(20): 7-8.
- [6]王莹.政府会计制度下高校教育成本核算与控制探析[J].财务与会计,2019,(21): 69-70.
- [7]袁凤林.政府会计改革视域下高校成本核算研究[J].经济师,2024,(10): 72-73.
- [8]张钊,李瑛.政府会计制度下高校教育成本核算体系探究[J].河南教育(教师教育),2024,(12): 93-94.
- [9]郑瑄.基于作业成本法研究 H 高校生均成本核算体系的构建[J].中国科技投资,2024,(18): 151-153.
- [10]覃振汉.基于业财融合的高校成本核算工作研究[J].中国管理信息化,2025,28(02): 91-93.
- [11]杨庆英.我国高校财务管理改革与创新的思考[J].经济与管理研究,2004,(02): 50-53.