

## 关于《事业单位成本核算具体指引——科学事业单位 (征求意见稿)》的起草说明

为规范科学事业单位(以下简称科研单位)成本核算工作,我们根据《中华人民共和国会计法》、《事业单位财务规则》、《科学事业单位财务制度》和政府会计准则制度、《事业单位成本核算基本指引》(以下简称《基本指引》)等有关规定,研究起草了《事业单位成本核算具体指引——科学事业单位(征求意见稿)》(以下简称《具体指引》)。有关情况说明如下:

### 一、起草背景及意义

科研单位是我国科技创新发展的重要力量,开展成本核算,是提升科研单位内部管理水平和运营效率,更好服务预算绩效管理和科技成果转化的重要基础工作。长期以来,由于我国科研单位运行经费和科研项目经费主要由财政预算资金保障,科研单位开展成本核算的需求不足;同时,由于政府会计改革之前科研单位会计核算主要以收付实现制为基础,科研单位开展成本核算缺乏必要的费用信息支撑。因此,目前我国科研单位成本核算尚处于起步阶段,相关工作基础较为薄弱。尽管部分科研单位根据事业发展需要,实行

了内部成本费用管理，但由于财政部门和相关主管部门未针对科研单位成本核算工作出台过专门的规范或实施细则，相对于公立医院，科研单位内部成本核算的规范性和信息可比性普遍不高。

我国历来高度重视科学技术发展，近年来持续大力投入科研经费，改进完善科研经费管理体制，激发科技创新活力。在此背景下，科研经费使用情况及其成本效益成为有关各方关注的热点，科研单位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 日起在包括科研单位在内的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科研单位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《基本指引》为科研单位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》也为科研单位成本核算提供了经验和借鉴。因此，在当前形势下制定出台《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》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》中明确提出，“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”。《基本指引》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”。因此，制定出台《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》、规范科研单位成本核算的迫切需求。

**二是全面加强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》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。《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》、《国家自然科学基金资助项目资金管理办法》、《国家重点研发计划资金管理办法》等文件也多次强调加强科研经费绩效评价和结果应用，将科研资金向绩效好的项目倾斜，提高资金使用效益。随着绩效管理的不断深入，成本在绩效评价中的作用逐渐凸显，《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）》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。出台《具体指引》可以有效规范科研单位成本核算，反映科研项目的经济成本，为加强科研单位和

科研项目绩效评价、完善绩效管理体系提供成本信息支撑。

**三是满足科技成果管理和转化应用的需要。**科研单位的科技成果转化主要通过许可他人使用科技成果、与他人共同实施转化、以科技成果作价投资和向他人转让科技成果等方式实现。其中，许可他人使用科技成果和向他人转让科技成果需要在考虑前期科研投入的基础上，双方协商确定价格。科研单位加强成本核算将有助于确定科研成果的投入成本，为科研成果的转化、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。

**四是服务科研单位对外承接服务定价的需要。**根据《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》要求，科研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研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。除财政科研项目外，科研单位还对外承接企业等其他单位的横向项目，也存在弥补单位成本、获取一定收益的需求，科研单位开展成本核算可以满足对特定项目的成本分析，有利于提高服务定价的准确性。

**五是服务科研单位成本控制等管理要求的需要。**科研单位作为事业单位需要落实过紧日子的要求。同时，《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》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，激励科研单位加强成本控制。开展成本核算有助于科研单位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。

## 二、起草过程

《具体指引》的起草主要经历了以下过程：

一是课题研究阶段。为做好《具体指引》的制定工作，我们在2020年设立“科学事业单位成本核算问题研究”课题，围绕科研单位的成本核算对象、成本项目和范围、成本归集和分配程序等问题开展深入调查和研究，为起草《具体指引》奠定理论基础。

二是形成讨论稿阶段。2021年，为提高《具体指引》起草的科学性，我们组建了科研单位成本核算咨询专家组，并就部分具体问题征求了专家组的意见。同时，我们细致梳理了科研单位成本核算的相关政策文件，进一步了解科研单位的成本信息需求和具体情况，形成了《具体指引》讨论稿。

三是形成征求意见稿阶段。2021年11月，我们就讨论稿征求了部分专家意见，同时向部内外相关单位、部分科研单位了解与科研单位成本核算的有关情况，在此基础上对讨论稿进行修改完善后形成征求意见稿草案。今年4月，我们

再次征求部分专家的意见，并根据反馈意见情况作进一步修改完善，于5月中旬提交会计司技术小组审议通过后，形成征求意见稿。

### **三、起草原则**

在起草《具体指引》过程中，主要遵循了以下原则：

一是依法依规制定。《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》的相关规定。同时，《具体指引》是在《基本指引》基础上针对科研单位成本核算所做的进一步细化，在体例结构、基本概念、核算原则等方面与《基本指引》保持一致。

二是立足成本核算现状。科研单位成本核算尚处于起步阶段，基础较为薄弱。《具体指引》立足科研单位成本核算现状，重点解决大量科研单位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，为科研单位精细化管理打好坚实基础。

三是紧密结合会计核算。《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、成本归集的会计科目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。

### **四、主要内容**

《具体指引》共六章，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、

成本及成本核算的定义、成本信息需求、组织管理、成本核算周期、成本核算步骤和其他要求等。

第二章为成本核算对象，主要规定确定成本核算对象的原则、主要规范的成本核算对象等。

第三章为成本范围和成本项目，主要规定科研单位成本范围、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，主要规定成本核算的基本方法、业务活动成本归集和分配流程、单位管理费用的分配、直接费用和间接费用的归集和分配等一般要求，以及团队科研成本、科研项目成本、非科研活动成本等的核算流程和方法。

第五章为成本报告，主要规定成本报告的定义、分类、内容以及对内对外成本报告的编制要求等。

第六章为附则，主要规定科研单位可以结合实际制定管理办法、成本报表格式的制定、科研单位其他成本核算需遵循的制度、解释权、生效日期等。

## **五、需要说明的问题**

**（一）关于《具体指引》主要规范的成本核算对象。**

鉴于政府会计准则制度已对服务财务报表编制的各类资产成本核算作出规范，《具体指引》基于财务会计费用信息，主要规范服务于管理需要的业务活动成本核算。

对于科研单位而言，主要的成本信息需求为成本管理、服务科技成果转化和对外提供服务定价、绩效评价等。科研活动是科研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。技术活动、学术活动、科普活动和试制产品活动等非科研活动在科研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。本指引综合考虑实务需求，重点对科研团队、科研项目等科研活动成本核算作出详细规定，并规定非科研活动成本核算流程和方法可参照科研活动成本核算相关要求执行。

## （二）关于科研活动成本与非科研活动成本的划分。

《具体指引》聚焦于科研成本核算的具体流程和方法，为保障科研成本的准确、完整，需要将科研单位的各项耗费在科研、非科研等活动之间进行合理划分，按照核算阶段的不同，分财务会计核算阶段和成本核算阶段，具体如下：

在财务会计核算过程中，科研单位应当通过“业务活动费用——科研活动费用”、“业务活动费用——非科研活动费用”等会计科目，分别核算科研单位开展科研、非科研等活动的各项费用。

在成本核算过程中，科研单位应当将“单位管理费用”科目和“业务活动费用”相关明细科目的发生额归集、分配至不同活动的成本核算对象。

因此，《具体指引》应在财务会计的基础上对科研单位

成本核算的流程和方法作出规范。例如，对于科研团队、科研设施平台费用在科研活动和非科研活动之间的划分等在财务会计核算过程中已予以明确的问题，无需在《具体指引》中再作规范。

### （三）关于成本核算过程中相关部门的划分。

为便于成本归集和分配，《具体指引》要求科研单位在开展成本核算时，将内部机构划分为业务部门、辅助部门、行政及后勤管理部门三类，并给出划分依据和相关示例。主要基于以下考虑：一是与《基本指引》的部门设置保持一致，确保不同行业事业单位的成本信息横向可比。同时，在部门的称谓上也做到兼顾实务，以“科研团队”指代直接开展科学研究活动的部门。二是按此分类进行成本分配符合各部门的受益原则，如辅助部门按照受益原则需要分配行政及后勤管理部门的成本。三是“原则+示例”的方式符合科研单位的成本核算现状，相比于医院，科研单位成本核算基础较为薄弱，尚未形成成熟的成本核算部门体系，各单位的机构设置和部门职能也存在较大差异，按“原则+示例”的方式划分部门更加切实可行。

### （四）关于科研项目成本核算路径。

部分科研单位对科研项目有着较好的财务会计核算基础，尤其是财政科研项目预算独立编制、专款专用，其材料费、劳务费、外协加工费等费用一般可以直接归集。因此，

《具体指引》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、基础信息完备的科研单位，以及多个科研团队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团队，形成团队科研成本，再进一步分配计算科研项目成本。科研单位可以根据自身管理情况选择合适的核算路径。

#### （五）关于成本核算方法。

大型企业普遍建设了高水平的业务财务融合的信息管理系统，管理水平较高的医院也通常建立了高效的医院资源管理系统和财务管理信息系统。相比于这些单位，科研单位的信息化建设工作相对落后，复杂的成本核算方法通常需要精确的基础数据作为支撑，大部分科研单位的数据颗粒度尚无法支撑复杂成本核算的需要。因此，《具体指引》中将参数分配法作为基本核算方法，仅在核算数据精度要求较高的科研项目成本时才引入作业成本法。

#### （六）关于成本项目。

根据政府会计准则制度，科研单位发生的费用主要通过“业务活动费用”、“单位管理费用”科目核算，在“业务活动费用”、“单位管理费用”下按照“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”等成本项目设置明细

科目。《具体指引》的成本项目设置与政府会计准则制度基本保持一致，包括“人员经费（对应工资福利费用、对个人和家庭的补助费用）”、“商品和服务费用”、“固定资产折旧费”、“无形资产摊销费”和“其他业务费用”等。同时，科研单位可以对金额较大、发生频繁或重要性程度较高的成本项目，在上述成本项目下设置明细项目或进行辅助核算。