

# 科研事业单位成本核算应用思路探讨

## Discussion on the Application of Cost Accounting in Scientific Research Institutions

张建欣

Jianxin Zhang

中国科学院空间应用工程与技术中心  
中国·北京 102400  
Technology and Engineering Center for Space  
Utilization, Chinese Academy of Sciences,  
Beijing, 102400, China

**【摘要】**中国科研事业单位是当前国家创新能力体系最重要的科技力量之一,为适应新时代的特点,改进和完善中国科研事业单位经费使用和绩效评价机制,需要对中国科研事业单位在传统的财务管理机制上做出调整与改革,成本核算就是重要的改革措施之一。论文在分析中国科研事业单位成本核算现状的基础上,对没有产品定价需求同时有内部绩效评价需求的中国科研事业单位,以单位内部组织部门(研究室)为成本核算对象,探讨具有可操作性且适应中国科研事业单位的成本核算方法,为解决中国科研单位成本核算理论问题提供应用思路及建议。

**【Abstract】**Chinese scientific research institutions are one of the most important scientific and technological forces in the current national innovation capacity system. In order to adapt to the characteristics of the new era, improve the fund use and performance evaluation mechanism of Chinese scientific research institutions, it is necessary to adjust and reform the traditional financial management mechanism of Chinese scientific research institutions. Cost accounting is one of the important reform measures. Based on the analysis of the current situation of cost accounting in Chinese scientific research institutions, this paper takes the internal organization department (Research department) as the cost accounting object, and discusses the cost accounting method which is operable and suitable for Chinese scientific research institutions, so as to provides application ideas and suggestions for Chinese scientific research institutions to solve the theoretical problems.

**【关键词】**科研事业单位;成本核算;成本核算方法

**【Keywords】**Chinese scientific research institutions; cost accounting; cost accounting method

**【DOI】**10.36012/emr.v2i3.1778

## 1 引言

近年来,中国共产党中央委员会从推进中国治理体系和治理能力现代化的高度,在《中共中央国务院关于推进价格机制改革的若干意见》和《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》等文件中从不同角度对加强政府成本核算提出了要求。加强政府成本核算,是贯彻落实党中央、国务院重大决策部署的必然要求,是满足相关部门尤其是政府部门财政问责的需求。

中国科研事业单位作为中国科技创新的主力军,在政府财政经费逐年增加的同时,财政部和相关主管部门应加强科研经费的科学化、精细化管理,应充分发挥财务管理中的预算、计划、配置、调控和监督职能,保障科技创新事业持续稳定发展。

中国科研事业单位进行合理的成本核算管理,不仅可以为产品定价奠定基础,还可以有效减少本单位的资金浪费,帮助决策者更好地了解单位的财务情况,进一步明确资源的使用方向,促进中国创新能力建设效率。同时成本核算可以有效反映核算对象的实际成本,有助于单位提升科研项目预算管理水平,同时为单位组织部门绩效管理和考核提供重要依据。

## 2 中国科研事业单位成本核算的现状

### 2.1 缺乏成本核算意识和动力

中国科研经费管理一直采用集中式管理,即对科研项目进行“收一支一余”的经费核算管理,注重科研经费预算的分配、拨付和使用的全过程控制,项目经费管理满足财政或政府对事业单位预算、决算、绩效考核要求,为争取资金提供基础。在科研经费使用过程中,成本核算的意识相对比较淡薄,中国

科研事业单位更加侧重科研经费开支的合法性,忽略如何节省经费开支、减少资金占用、提高资金使用效益等经费支出的合理性和效益性。在这种情形下,由于中国科研事业单位没有较大的成本压力,又无较强的成本节约意识,故在经费使用时不仅不能节约科研成本,反而有可能提高成本。

## 2.2 财务数据不能满足成本核算要求

中国科研事业单位在 2019 年以前执行的是《科学事业单位会计制度》,以收付实现制为主,虽然结合了权责发生制进行了全成本核算,但是对具体成本核算对象来说,不能将成本分配到具体的对象。《政府会计制度》的实施从一定程度上改变了这种现状,预算会计继续从“收一支一余”的角度核算科研经费,财务会计则从权责发生制角度归集费用,明确投入和产出的对应关系,反应会计主体的财务信息。例如项目经费中的间接经费问题,无论是计提管理费形式还是直接拨付形式,大部分科研事业单位并不能将其与实际发生的费用相对应,财务数据不能满足成本核算要求。另一方面,政府会计制度执行时间较短,成本核算的实施增加了财务核算的难度和工作量,事业单位财务人员对象权责发生制的会计科目设置和核算内容等掌握不牢,成本核算的准确性得不到保证。单位层面也没有单独的核算软件进行支撑,现有财务软件提供的财务数据不能很好的匹配成本核算所需的信息,不能满足产品定价需求,成本无从考核、内部工作效率无法量化。

## 3 中国科研事业单位成本核算的实现途径

《事业单位成本核算基本指引》的颁布为中国科研事业单位开展成本核算工作提供基本依据。在此基础上,如何科学的选取成本核算对象、成本核算方法、归集和分配间接费用,是科研事业单位执行全成本核算需要解决的问题。

### 3.1 成本核算对象的选择

根据《事业单位成本核算基本指引》第十条规定,各单位应当根据自身特点和需求选择不同层次、不同纬度的成本核算对象。对中国科研事业单位而言,如果有产品定价需求的,可以将产品作为成本核算对象。如果有内部绩效评价需求的,根据绩效考核对象的不同,可以以科研课题项目、独立核算的实验室或课题组、管理支撑部门等为成本核算对象。

论文主要讨论科研事业单位在没有产品定价需求,但存在内部绩效评价需求的情况下,以单位内部组织部门(研究室)为成本核算对象,探讨成本核算方法的选择、成本的归集和分配等问题。

### 3.2 成本核算方法的选择

《事业单位成本核算基本指引》第二十条规定:“单位应当

根据成本信息需求,对具体的成本核算对象分别选择完全成本法或制造成本法进行成本核算。”而完全成本法和制造成本法的成本核算对象主要局限于“产品”层次,而且通常是最终产品。论文主要探讨没有产品定价需求的科研事业单位成本核算问题,因此,成本法或制造成本法不能满足此类单位的需求。

相比上面两种方法而言,作业成本法更具有科学性和先进性。作业成本法的思想核心是:基于资源耗用的因果关系进行成本分配,即根据作业活动耗用资源的情况,将资源耗费分配给作业,再依照成本对象消耗作业的情况,把作业成本分配给成本对象<sup>[1]</sup>。作业成本法作为更广泛的完全成本法,更加关注成本形成的前因后果,根据资源、作业、成本核算对象的因果关系归集和分配成本,通过改进作业消耗、提高作业效益来控制成本支出,为成本管理提供依据。

作业成本法核算对象主要包括直接资源消耗、直接人工和间接费用,其中直接资源消耗和直接人工可以直接计入成本核算对象,间接费用则应分为可追溯成本和不可追溯成本,并在此基础上根据资源和作业动因进行成本归纳。以研究室为对象进行成本核算,关键在于间接费用的分摊。结合现有政策及财务工作的具体实践,论文建议采用作业成本法进行成本的归集和分配。

### 3.3 成本的归集和分配

在中国政府会计制度下,中国科研事业单位以单位内部组织部门(研究室)为成本核算对象,运用作业成本法进行核算的流程如图 1 所示。

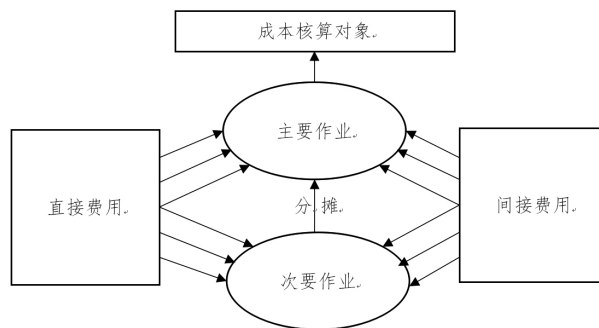


图 1 成本核算流程

#### 3.3.1 确定中国科研事业单位主要作业和次要作业

由于中国科研事业单位的组织结构一般是“职能式”谋发展、“任务式”求突破的平行结构,因此在确定作业时,必须结合组织结构以及成本核算的目的选择成本控制要点,兼顾成本效益原则。对于科研事业单位来说,科学研究是事业单位科研任务的主要方面,是主要作业。为了维护主要作业的正常运转的保障支撑作业为次要作业,例如科研管理、质量管理、财务管理、日常行政管理等。

### 3.3.2 确定资源消耗及成本动因,并分配到各作业中心

中国科研事业单位发生的费用可分为直接费用和间接费用。

①直接费用是指跟某一作业直接相关的资源消耗,专属于单个作业中心的资源,直接计入该作业中心。

研究室发生的直接费用一般包含:材料费、测试试验加工费、会议费、差旅费、国际合作与交流费、出版文献信息传播知识产权事务费、劳务费、专家咨询费等非资本性支出成本。在中国政府会计制度下,这部分费用归集于财务会计中“业务活动费用”科目,在进行成本核算的归集与分配时,这些费用发生时直接归集到各课题,进而归集到各部门(即各成本核算对象)。

次要作业中各作业中心即管理部门发生的直接费用一般包含管理部门购买的办公用品、发生的差旅费等(部门内部专属的资源消耗),这部分费用一般建立部门单独虚拟核算账号进行归集,会计科目一般为财务会计中“单位管理费用”。

②间接费用是指不能直接计入某一作业中心的混合性资源消耗,属于多个作业中心共同消耗的资源项目,需要按照成本动因分配计入各作业中心。

混合资源一般包括:行政人员工资、折旧费、水电费、房屋使用费、供暖费、网络使用费、电话费、车辆使用费等,按其成本动因归集到各作业中心(详见表1)。政府会计制度下,这部分费用一般归集于财务会计中“单位管理费用”会计科目。计算公式如下:

$$\text{某作业中心资源消耗(即间接费用)} = \text{所有作业中心对该资源的消耗总额} \times \text{成本动因} \quad (1)$$

③成本动因的取值问题。对于可计量的成本动因,直接按单价及数量进行分配。对于按比例分摊计入的成本动因,建议按人员比例分摊,即该作业中心人数占单位总人数的比例。因为科研活动主要是科研人员通过创造性、探索性的脑力活动创造出新知识的过程,“人”是科研成果产出与否的关键,因此以人员比例分摊计量资源消耗具有一定的科学性。

### 3.3.3 次要作业成本分配至主要作业

次要作业中各作业中心(即管理部门)发生的直接费用和按成本动因分配的间接费用组成了次要作业的总成本,这部分费用也可以理解为企业里面的管理费用。将次要作业总成本根据一定的分配率分配到主要作业(即各研究室),最终形成成本核算对象的总成本,这里的分配率建议取各主要作业的科研人员占总科研人员的比例。计算公式如下:

$$\text{某主要作业分配的次要作业成本} = \text{次要作业总成本} \times \text{分配率} \quad (2)$$

表1 科研事业单位资源消耗及成本动因

费用类型	资源消耗	成本动因
直接费用	材料费、加工费等(费用性资源) 科研人员工资	作业专属 作业专属
间接费用	行政人员工资 折旧费 摊销费 水电费 房屋使用费 供暖费 网络使用费 电话费 车辆使用费 质量体系运行与维护费 行政物业安全费	按比例分摊计入 使用时间 使用时间 仪表测数 使用面积 使用面积 使用流量 实际使用数 使用里程数 按比例分摊计入 按比例分摊计入

### 3.4 利用信息化系统实现作业成本法下成本核算

科研事业单位在确定各作业以及资源消耗及成本动因后,需要利用信息化系统准确计量各资源的消耗情况,同时归集各成本对象的成本。在计量方面,以直接费用中材料费为例,科研单位批量采购材料后,应该建立材料收发平台,对材料入库、出库进行登记管理,以确保材料费能够按照权责发生制原则追溯到各成本核算对象。除此之外,间接费用中的折旧费也应利用信息化系统记录设备使用时间、服务对象等信息,以方便后续进行成本归集。

科研事业单位在会计核算方面应利用专门的成本核算软件或者在现有财务软件的基础上借助辅助核算系统实现成本核算的目的,通过设定成本核算对象和成本核算方法,确定各作业中心、资源、成本动因,以实现成本的归集和分配。同时,科研事业单位应加强对成本核算数据的分析,查找引起成本变动的影响因素并加以改进,以提高单位内部管理水平,也为单位内部绩效考核提供依据。

## 4 结语

随着中国创新型国家建设和政府会计改革的推进,强化中国科研事业单位主体责任,建立科学规范的经费管理方式和绩效评价方式,成为了推进中国科研事业单位管理改革的核心内容。中国科研事业单位执行基于成本核算的财务管理模式,不仅能实现科研经费使用效益最大化,还可以优化中国科研事业单位内部流程,实现中国科研事业单位可持续发展。因此,中国科研事业单位应根据《指引》精神,建立适合本单位的成本核算制度,将成本核算与全面预算、绩效考核结合,树立全员成本核算意识。同时培养专业的成本管理人才,开发成本管理信息系统,利用现代化手段提高成本信息准确性,为成本核算提供可靠的基础数据。

### 参考文献

[1]杨蕾,肖敏丽.作业成本法与传统成本法关系探究[J].消费导刊,2015(6):133.