

全生命周期视角下 科学事业单位项目成本核算探究

刘晓红

摘要：政府会计体系中，成本核算可以协助预算会计与财务会计反映单位运行结果，为单位预算编制和绩效评价提供基础数据，是优化财政资源配置、严格内部成本管控、精准成果激励的重要工具。科学事业单位成本核算一直处于探索阶段，本文梳理了科学事业单位成本核算中的难点，将项目作为基本单元与维度，基于全口径成本范围对项目全生命周期成本核算提出建议。

关键词：科学事业单位；成本核算；项目；全口径；全生命周期

中图分类号：F235.1 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2022) 12-0072-04

一、引言

在国家治理体系和治理能力现代化建设进程中，政府会计改革与预算管理改革在提升事业单位财务管理水平与决策科学性、切实反映受托责任履行情况等方面发挥着重要作用。权责发生制的引入与预算绩效管理中成本效益的明确为事业单位开展成本核算奠定了基础，同时也对成本核算的全面性、有效性提出了要求。如何通过成本会计归集形成事业单位的成本信息，从而协助财务会计全面反映单位的综合成本和特定成本，为预算会计提供预算和绩效等相关成本信息，成为理论界和实务界备受关注的焦点。在此背景下，2019年12月，《事业单位成本核算基本指引》（以下简称《基本指引》）正式印发。在实际实施过程中，各类事业单位面临的主要困难是如何遵循《基本指引》，结合行业特点与单位实际情况具体开展成本核算。针对这一问题，除依靠财政部门研究制定事业单位成本核算具体指引

之外，各事业单位也应积极探索符合《基本指引》规定、契合业务特点且兼具可行性与操作性的成本核算路径。

科学事业单位是我国财政重点支持和发展的事业单位之一。在公用经费逐年压缩的情况下，科研经费投入仍保持了连续增长，科学事业单位严格成本管控的要求日益凸显。作为加强财政经费管理、降低单位运行成本的有力工具，成本核算有助于揭示科学事业单位的成本动因，明确成本产生的全过程，从中梳理资源耗费的主要环节和影响因素，进而有针对性地开展成本管控，提高单位运行效率。

二、科学事业单位成本核算难点

（一）核算对象不清晰，导致履职成本虚高而业务成本不全面

科学事业单位分布广泛、业务类别众多、资金运行各异，成本核算的对象与范围存在一定差异。科学事业单位主要包括科研院所与科普活动事业单位两类，前者根据业务类型又分为技术开发型、基础研究型、社会公益型及混合型事业单位四类。大多数科学事业单位高度依赖各级各类财政资金，年度预算与科研项目都要依靠财政经费供给，部分技术开发型科研单位向科研经营型转化过程中产生了经营业务资金，共同构成单位的资金运动形式。基于这一资金运动特点，加之大多数单位没有产品形成，无法像企业一样以产品为对象进行成本归集与分配，而是以整个单位或者经费项目作为成本对象，使得人员经费、公共运行经费、资产使用成本等均未向业务单元进行分配，导致本应分摊计入业务成本的公用经费计入了单位的履职成本，使得履职成本虚高而业务成本不全面。

科学事业单位的成果形式既有技术开发与转让，又有

基金项目：高等教育司产学研合作协同育人项目（201802250008）；山东省软科学规划项目（2021RKY03047）

作者简介：刘晓红，山东管理学院会计学院教授。

咨询与服务、试制产品等,科研项目周期长短不一,短则几个月,长则数年。如何在遵循《基本指引》的基础上,多维度、多层次地确定单位成本核算对象是需要解决的现实问题之一。

(二) 制度规定不协调,导致成本信息失真

科学事业单位成本核算需要同时遵守《事业单位财务规则》《科学事业单位财务制度》《国家自然科学基金管理办法》《国家社会科学基金项目资金管理办法》《国家重点研发计划资金管理办法》等多项制度规定。以科研项目经费管理为例,一方面,科研项目管理需根据经费来源遵循相应的项目经费管理办法(如各级自然科学基金管理办法、社科基金管理办法等),在项目研究开始之初就在任务书或合同中规定了经费预算(含经费项目、金额、使用周期等信息),项目实施过程中要求执行预算并专款专用。项目经费购入的设备等资产,除了具有特殊用途的以外,大多在项目结束后继续服务于其他项目或单位日常运行,其折旧与摊销年限通常大于项目年限,而按照项目预算管理要求,这部分资产的全部成本均计入了项目成本,并未进行分摊,导致项目成本信息失真。另一方面,项目实施过程中从项目经费中列支的人员绩效无法覆盖全部的人力成本,发生的单位公用资产(如公用实验室、会议室、办公设备等)耗费、与项目有关的间接费用如何分摊到项目成本中尚无明确规定。公共支出中的基本工资、基础绩效等按照预算会计要求统一在功能分类科目下核算,按照财务会计和成本核算的要求则应根据项目进行分配,如何通过科目和辅助项设置实现核算方式的协调是需要解决的现实问题。

(三) 辅助条件不足以支撑成本核算的有效开展

政府会计准则制度的实施对科学事业单位财务人员的专业知识提出了新的要求,财务人员需要持续学习新知识、掌握新技能,而成本核算的开展将再一次增加财务人员的工作量和工作难度,特别是同一项目需要同时满足预算会计、财务会计和成本会计核算的信息需求以及与预算管理、项目管理等管理规定相协调,财务人员的专业素养亟待提升。此外,成本核算的开展势必带来大量的数据处理工作,而目前科学事业单位既没有独立的成本核算软件,也没有在财务系统中嵌入成本核算模块,缺少信息技术和载体的支持。可见,人员专业素养、信息化手段等辅助条件还不成熟,这也是成本核算落地的难点之一。

三、全生命周期视角下项目成本核算建议

(一) 多层次多维度确定成本核算对象

依据《基本指引》对成本核算对象的规定,结合科学事业单位的职能目标与不同的成本信息需求,从层次上,可以设置单位、内部组织部门、业务团队三个层次的成本核算对象(如图1所示)。第一层次的单位即单位整体,主要是为满足外部绩效评价的需求。第二层次的内部组织部门包括科研部门、业务部门与管理部门。其中:科研部门是直接从事科研活动的单位内设机构;业务部门是为科研活动提供业务服务或支撑的部门,如检测(测试、鉴定)中心、信息中心、公共实验室或共享设施平台等;管理部门是提供行政管理和后勤服务的部门,包括科研管理部门、财务部门、资产管理部门、人事部门、后勤部门等。这一层次的划分可以满足内部绩效评价的需要。第三层次的业务团队包括科研团队和非科研团队。其中:科研团队可以是独立核算的研究中心、实验室等科研团队(隶属于科研部门),也可以是由跨部门、跨团队、跨学科人员组成的虚拟团队;非科研团队是业务部门和管理部门提供某项业务活动或管理服务的业务团队。这一层次的划分可以满足内部绩效评价和成本控制的需要。从维度上,科学事业单位可以按照业务活动类型和项目两个维度设置成本核算对象。具体而言,科学事业单位的活动按照业务活动类型可以分为三类:一是由科研团队承担的科研活动(如承担的各级各类科学研究项目,对应项目类别“科研项目”);二是由非科研团队开展的工作任务活动(如承办的某项学术活动、组织的某次科普活动、提供的某项测试服务等,对应项目类别“业务项目”);三是科研团队与非科研团队的日常运行活动(对应项目类别“运行项目”)。根据预算管理制度的要求,项目单位的基本单元(《国务院关于进一步深化预算管理制度改革的意见》(国发[2021]5号)规定,“将项目作为部门和单位预算管理的基本单元,预算支出全部以项目形式纳入预算项目库”),以项目作为成本核算的基本对象,可以通过不同的分类汇总得到单位、内部组织各部门、各业务团队和各业务活动类型的成本。分类进行项目成本核算,可以同时满足内部成本控制、绩效评价与外部公共服务或产品定价的成本信息需求。

(二) 全口径界定成本核算范围

全口径界定成本核算范围,即项目耗费的所有能够用货币计量的资源均应计入项目成本。从成本要素形态的角度,这些耗费包括人员成本、设施成本、材料成本、运行成本等。从成本动因的角度,根据耗费的发生是否与项目有

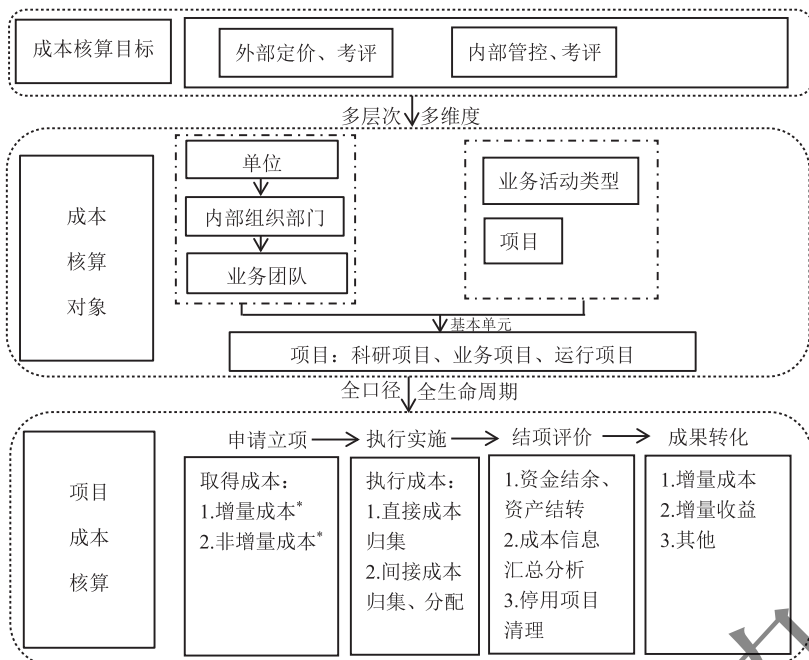


图1 项目全生命周期成本核算框架图

注：参考《企业会计准则第14号——收入》中的定义，科学事业单位项目的增量成本是指单位因项目而增加的成本，只有在取得项目的情况下才会发生，否则不会发生；非增量成本是指无论是否取得项目都不会增加或减少的成本。

直接关联可以划分为直接成本与间接成本。直接成本全部为增量成本，对应科研经费管理中的直接费用和间接费用中的人员绩效支出，资金来源为项目专项经费，在发生时直接计入具体项目。间接成本为单位公共运行支出与项目相关的部分按成本动因与受益原则分摊至项目成本，包括增量成本与非增量成本，其中，增量成本为因项目而增加的公共运行支出，如为完成项目而从单位公共材料库领用的办公材料费等；非增量成本为基本人员薪酬、占用的单位公共资产折旧摊销、消耗的公用水电气暖等资源费、办公运转成本等。间接成本的资金来源为单位公用经费，可以采用作业成本法等方式分摊计入项目成本。

(三) 项目全生命周期成本核算要点剖析

根据全生命周期理论，可以将科学事业单位的项目成本核算按照项目管理过程进行分解，从中总结出各个阶段成本核算的一般规律，分阶段进行项目成本核算，以提供精确有效的成本信息，实现成本管理与资金管理、项目管理相协调。科学事业单位项目成本核算的生命周期主要分为申请立项期、执行实施期、结项评价期、成果转化期四个阶段(如图1所示)。根据生命周期的划分，将项目的预算管

理与成本控制相结合，明确各个阶段的成本内容，选择适用的核算方法，可以精准把握项目各阶段成本核算中需要解决的问题，有针对性地开展成本核算。

1. 项目申请立项期。本阶段的增量成本包括项目申请阶段发生的资料费、试验或试制的材料费、专家咨询费、设备使用费等，如项目未获立项，这部分费用作为沉没成本计入所属科研群组或部门的工作任务成本；如项目获得立项，则应依据成本动因计入项目的取得成本。非增量成本包括项目组基本人员支出、公用设备使用费(含折旧、摊销)等，这部分费用通常由财政经费予以保障，不会因项目申请而变化，如项目未获立项，则不予分配；如项目获得立项，则应依据受益原则，按照一定的标准分配计入项目成本。

2. 项目执行实施期。执行实施期是项目成本核算的关键阶段，重点需要解决直接成本中批量购入材料部分使用及所购置资产的折旧摊销年限大于项目周期等成本分摊问题，难点在于如何对间接成本进行合理有效的分配。

直接成本的资金来源为项目专项经费。结合成本要素内容及其发生的频次、数量等特点，可以进一步细分为按次发生的执行费用(如差旅费、会议费、测试费、劳务费、专家咨询费、资料费、单次购入的材料费等)、批量购入的材料、购置的非专用固定资产和无形资产三类。其中：按次发生的费用在发生时借助财务会计的项目辅助核算直接计入项目成本；批量购入的材料在取得时全部计入单位共享材料库，依据材料成本制定库内材料的内部结算价格，在项目执行过程中按照实际领用情况计入项目成本；项目经费购入的非专用固定资产和无形资产在取得时计入项目所在科研群组或部门资产，按照项目周期将折旧摊销分摊计入项目成本，如同一周期内服务多个项目，则可将该周期内的折旧摊销按照工作量、工时等标准分配至各个项目成本。

间接成本因其经费来源为单位公用经费，应兼顾成本会计信息有用性与会计核算工作量，在一般公共预算支出功能分类科目核算的基础上增加项目辅助核算，同时借助信息手段做好材料收发领用、资产使用登记、人员考勤与工

时记录等非财务信息收集,夯实间接成本归集与分配的基础工作。具体而言,间接成本中的增量成本发生时借助项目辅助核算进行归集,项目实施周期内采用作业成本法等方式依据实际占用或消耗情况、工作量、工时等标准分摊计入项目成本。非增量成本则视成本信息需求处理。如果项目涉及对外提供公共服务或商品,需要借助成本信息进行定价,此时应按照一定的标准分配计入项目成本。反之,如果项目成本信息仅作为内部管理、成本管控、绩效考评等依据,则不需要分配至项目成本,仍在单位运行成本中反映。

3.项目结项评价期。在结项评价期重点需要完成项目结余资金和资产的结转、结项成本信息汇总评价以及停用项目清理等工作。具体而言,结余资金和资产来源于项目专项经费对应的直接成本。结余资金的处理执行预算管理的相关规定。直接成本中未使用完的购入材料留存在共享材料库以备后续使用,如用于其他项目,则依据领用数量和内部结算价格分摊计入相应项目成本。原项目结项后仍继续使用的固定资产和无形资产,按照受益原则,将使用期间的折旧摊销分摊计入后续使用的项目或部门成本。对于按期完成的项目,需要汇总项目申请立项、执行实施和结项过程中的全部成本信息,整理预算完成情况,并进行成本结构、合理性、效率性等分析,进而对项目绩效作出评价。对于无法按期完成的项目,需要对前期的投入产出情况进行分析研判,评估继续实施在经济和技术上的可行性,可行的予以延期,反之则及时终止停用,停用项目已发生的成本作为沉没成本转入项目所在科研群组或部门成本。

4.项目成果转化期。项目结束后部分项目(如技术开发

与转让类、产品试制类项目)还面临后续成果转化,并因此产生咨询费、推广费等费用和转化收入。若项目任务书或合同中明确该部分费用可以从项目经费中列支,则将相应费用计入项目成本;否则视为独立于原项目的新项目,进行成本核算。

成本核算是涉及项目管理、预算管理、资产管理、人事管理、会计核算等多系统协作、全员参与的一项工作,其有效实施依赖于各类财务数据与非财务数据的收集、汇总、整理、记录,基础资料数据的真实性和完整性直接关系到费用的归集、分配正确与否,需要相关人员科学把握成本规律和有效连接各管理系统的软件(模块)。因此,加强人员培训,提升专业素养,加快成本核算信息化建设,有助于形成成本核算落地实施的人员与技术保障,推动科学事业单位成本核算的有效实施。■

责任编辑 李卓

主要参考文献

- [1] 赵西卜,邵贞祺,张强.中国政府成本会计框架体系研究[J].会计研究,2021,(6):3-18.
- [2] 李宝智,李华.科学事业单位成本核算特点与改进建议浅析[J].财务与会计,2021,(13):76-77.
- [3] 刘玉廷,武威,任少波.政府成本会计改革影响因素及概念框架研究[J].财经问题研究,2018,(4):77-83.
- [4] 姜宏青,徐晶.政府成本会计信息标准体系的初步设计[J].财务与会计,2017,(15):62-65.

(上接第59页)往来款项核销,并注意协议中的借款期限原则上不能长于融资的归还期限。

其次,根据《企业所得税法实施条例》第三十八条规定:“非金融企业向非金融企业借款的利息支出,不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分,准予税前扣除。”鉴于目前我国对金融企业利率要求的具体情况,用款子公司在按照要求首次支付“统借统还”利息并进行税前扣除时,还应提供“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”,并提供核心公

司开具的增值税普通发票作为其在企业所得税税前列支的依据,以充分证明其利息支出的合理性。

最后,从加强公司财务内部控制的角度出发,对于通过核心企业进行“资金池”管理的企业集团,还应当出具集团母公司的董事会决议或有高级管理人员审批的内部会议纪要,增强核心企业身份认定的权威性;另外,如果以设立企业集团财务公司的方式进行“统借统还”的管理,由于财务公司属于领取金融牌照接受监管的非银行金融机构,企业还需就统借统还协议金

额足额缴纳“借款合同”印花税。■

责任编辑 陈利花

主要参考文献

- [1] 刘天永.中国税法疑难案件解决实务(第四版)[M].北京:法律出版社,2021:2-6.
- [2] 王作君.企业税务风险管控与策划[M].北京:机械工业出版社,2020:60-68.
- [3] 赵东方.统借统还:免税前提变了 税收优惠不变[N].中国税务报,2018-09-06(B3).