

Z行政事业单位成本核算案例研究

陈宏玲

科学技术部新质生产力促进中心 北京 100036

摘要：行政事业单位是我国政府机构的重要组成部分，其大部分资金主要依靠财政拨款，财政资金管理是其管理工作的重要组成部分。随着我国行政事业单位改革的深入推进，行政事业单位对其成本管理越来越重视。但在实际工作中，由于缺乏系统性的成本核算规范等主客观因素，行政事业单位存在成本核算意识不强，基础薄弱，核算体系不科学，信息不准确等诸多问题。为了适应新形势和新要求，行政事业单位必需加强成本核算，推动财政资金的高效利用，从而有助于行政事业单位可持续性发展。

本文以Z行政事业单位为研究案例对象，在简要阐述行业事业单位成本核算基本原理的基础上，分析了Z行政事业单位成本核算的主要问题，从创建成本核算环境、收集基础资料、确定成本核算对象、确定成本范围和项目、加强成本的归集与分配以及编制成本报告五个方面构建了Z行政事业单位成本核算实施的总体框架，并以其实际数据展示说明了成本核算的基本步骤及具体应用，以期为行政事业单位开展成本核算提供一定的借鉴作用。

关键词：行政事业单位；成本核算；案例研究

绪论

行政事业单位承担部分政府职能，并消耗了一定的财政资源，是政府机构的重要组成部分。在财政继续落实过紧日子要求的前提下，为了缓解财政压力，行政事业单位对其成本管理越来越重视。但在实际的管理过程中，由于缺乏科学的成本核算体系，行政事业单位存在成本核算主观认识不足，基础薄弱，不能准确客观反映资源的耗费等问题。为适应新形势和新要求，行政事业单位需要加强成本核算，有助于其高质量发展。

本文按照财政部印发《事业单位成本核算基本指引》的基本要求，结合行政事业单位的职能特征和Z单位的自身特点，从创建成本核算环境、收集基础资料、确定成本核算对象、成本范围和项目、成本的归集与分配、编制成本报告五个方面探索行政事业单位成本核算的基本路径，进一步助力成本管理效果。

1 Z单位成本核算的案例研究

1.1 Z单位的基本情况

Z单位是科技部直属的具有法人资格的中央级事业单位，主要职责是：受托承担政府引导基金相关工作、受托承担主管部门预算审核等财务管理服务工作、受托承担中央财政科技计划（专项、基金等）相关领域专项绩效评价工作、开展科技金融结合、科技成果转化、科技风险管理等理论、现状和发展趋势研究工作、开展国家重点研发计划等领域专项监督检查等工作。

单位内设9个业务处和1个综合协调处。业务处的主要职能是以强化科技金融结合推动科技成果转化、强化

财政科技资金管理专业化支撑服务；综合协调处不直接参与业务活动，其主要职能是保障单位正常运转及为业务处提供综合协调服务等后勤保障等工作。

2 Z单位成本核算的主要问题

2.1 成本核算意识不强，成本基础薄弱

因其职能的特殊性，Z单位需要承担一定的社会效益，大部分资金主要依靠财政拨款，但其内部成本核算意识薄弱，成本效益观念不强。例如，缺乏对成本核算对象所耗工时或工作量的统计等，限制了成本核算体系的进一步完善和提升。

2.2 成本归集与分摊方法不规范，成本信息不准确

由于Z单位项目成本核算工作还处于刚刚起步阶段，受主客观因素的影响，其成本核算体系尚不成熟，具体表现为：一是没有合理的分摊间接费用，例如，水、电、房租等费用。二是固定资产折旧和无形资产计提摊销直接在业务活动费用中列支，未按照成本对象进行分类和归集。三是成本项目归集混乱，可比性较差，难以进行有效的成本分类管理。上述表现直接导致各成本项目核算不够准确，无法满足单位成本管理的需求。

2.3 成本核算信息不完整，无法为预算管理服务

在项目成本核算时，由于缺少科学的成本核算方法，Z单位部分间接费用未合理分摊计入成本核算对象，导致成本数据不完整，影响项目预算编制的准确性，无法为预算管理提供更好的服务，造成预算编制和实际发生的成本常常处于割裂的状态。

2.4 成本信息相关性弱，难以为业务管理提供有效

支持

由于采用预算管理的核算方式，Z单位成本归集的范围、路径、方法等都存在一定不清晰、不规范的问题，使得成本核算相关性弱，且项目支出与项目取得的经费不挂钩。在推进项目或工作时常常只考虑预算执行进度，发生预算超支时，往往第一时间想到的是如何找理由向委托方申请追加预算，而不是认真分析和思考支出是否合理，是否存在不必要的支出或能否减少支出等问题。

3 Z行政事业单位实施成本核算的具体过程

通过对上述问题的分析，Z单位决定建立和健全其成本核算体系，并要求在财务管理制度中融入成本核算的内容，使得项目成本核算有方法、有步骤、有体系，有章可循^[1]。本文以Z单位2022年的具体成本核算为例来介绍其具体做法。

3.1 创建成本核算环境，收集基础资料

鉴于其成本基础薄弱，Z单位成本核算首先从创建核算环境开始，具体做法如下：首先，确定成本核算参与主体，明确成本核算由综合协调处的财务部门牵头组织，各业务处积极参与，同时单位员工也需主动参与和配合成本核算工作。其次，收集和整理基础数据。财务部门充分与业务处、人事等相关处及人员进行沟通，收集和整理收入、费用、人员数量、房屋面积、项目完工工时等财务和非财务数据，根据成本因果关系、收益原则，确定间接成本分配动因，确定合理的分配方法，引导各业务处有序配合成本核算工作的开展，履行相应职责。最后，组织培训。为了贯彻落实《事业单位成本核算基本指引》的通知要求，Z单位领导高度重视，综合协调处通过会议、互动讨论等多种形式对财务及相关业务人员进行培训，促进了单位项目的成本核算，提升了内部管理水平和运行效率。

3.2 确定成本核算对象，选择成本核算方法

Z单位对其承担的委托任务进行归类和整理，并确定

了5个成本核算对象，分别为：政府引导基金活动、绩效评价活动、监督检查活动、政策研究活动和财务管理服务活动^[2]。

根据《事业单位成本核算基本指引》的相关规定，对具体的成本核算对象分别可选择完全成本法或制造成本法进行成本核算。由于Z单位管理费用主要是保障单位正常运转及为业务处提供综合协调服务等后勤保障所发生的支出，与项目运转紧密相关，且单位管理费用占比较大，因此，Z单位选择了完全成本法进行成本核算。

3.3 确定成本范围，明确成本项目

根据成本相关性原则，Z单位将其开展业务活动及综合管理、后勤保障所发生的费用全部计入成本核算范围，并剔除不应计成本核算对象的费用支出，主要包括：支付给退休人员的生活补助费、体检费、购买慰问品等；对下属全资子公司进行清算注销所发生的清算审计费、法律服务费、评估费和专家咨询费等；以前年度留存的外币产生的汇兑损益。

Z单位遵循政府会计制度的要求设置成本项目，一级成本项目为业务活动费和单位管理费用，与政府会计制度中的一级会计科目保持一致；在一级成本项目下，结合其成本管理要求和业务特点，Z单位设置了二、三级明细成本项目，例如，业务活动费下设置工资福利费用二级科目，工资福利费用二级科目下设置基本工资等三级科目，最大限度地确保成本项目与会计明细科目的协调性。

3.4 归集与分配成本，计算各核算对象的成本

Z单位的成本归集与分配具体分为五个步骤，一是直接归集可以计入中间和最终成本核算对象的费用；二是分配无法直接计入中间和最终成本核算对象的费用；三是分配单位综合管理活动所发生的费用；四是分配非基金管理活动所产生的费用，并计入最终成本核算对象；第五是将直接费用与间接费用相加，得出成本核算对象的最终成本，如图1所示。

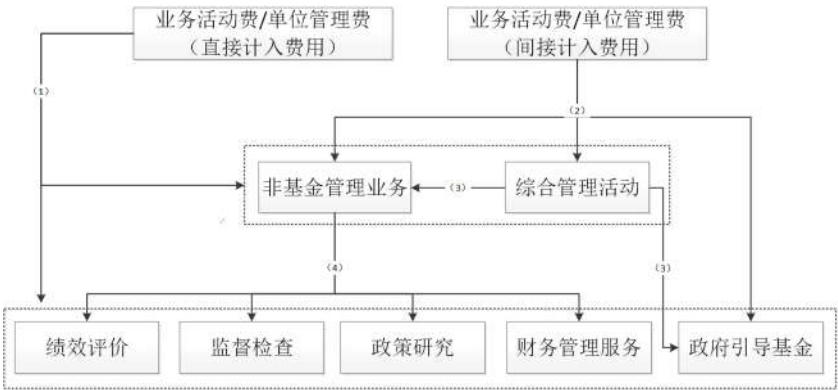


图1 Z单位成本的归集与分配过程图

3.4.1 归集可以直接计入中间和最终成本核算对象的费用

对于人员经费、固定资产折旧及无形资产摊销等成本项目，按照人员的职能定位和使用情况等信息，直接

归集计入非基金管理业务等中间成本和最终成本对象。除上述之外的成本项目，按照实际发生的费用直接归集计入政府引导基金和绩效评价等最终成本核算对象（见表1）。

表1 直接费用归集表

单位：万元					
科目	人员经费	地库租金	专用运行费用	折旧摊销	合计
政府引导基金	483.89		118.69	164.37	766.95
绩效评价			7.97		7.97
监督检查			364.88		364.88
政策研究			55.88		55.88
财务管理服务			4.28		4.28
非基金管理业务	680.54	23.76		15.71	720.01
单位管理费用	459.65			30.29	489.94
合计	1,624.08	23.76	551.7	210.37	2,409.91

备注：专用运行费用包括印刷费、咨询费、差旅费、会议费、委托业务费等。

3.4.2 分配无法直接计入中间和最终成本核算对象的费用

Z单位的间接费用是指为多个成本核算对象消耗，不能根据原始凭证直接计入成本核算对象的费用，主要包括两大部分，一是办公用房租金为345.91万元，二是公用运行费用122.74万元（包括办公费、水费、电费、维修

费、网银手续费、邮电费、福利费和加班餐费）。上述费用按照因果关系和受益原则，根据资源动因（比如办公用房使用面积和人员数量等）分配计入非基金管理业务、综合管理活动、政府引导基金中间和最终成本核算对象，具体分配如表2所示。

表2 办公用房租和公用运行费用分摊

单位：万元		
项 目	办公用房租金	公用运行费用
资源耗费	345.91	122.74
分配动因	使用面积	人员数量
动因总量	503.47	50
分配率	0.69	2.45
非基金管理业务	动因量	22
	分配结果	53.9
综合管理活动	动因量	10
	分配结果	24.5
政府引导基金	动因量	18
	分配结果	44.34

3.4.3 根据受益原则，分配综合管理活动所产生的费用

综合管理活动是保障单位机构运行和业务活动顺利开展所发生各类支持与管理活动，服务于整个成本核算对象，其内容包括综合管理直接费用即管理员人的人员经费、办公用房及公共区域的房屋租金、固定资产、无形资产的折旧和摊销，以及分配计入的办公、水电等其他费用。通过上述分配计算得出单位综合管理活动费用总额714.87万元。根据因果关系和受益原则，将其在政

府引导基金项目和非基金业务中进行分配，其中人员经费、公用运行费用按人员数量分配、房屋租金按使用面积分配、固定资产和无形资产的折旧和摊销按收入占比分配，具体分配如表3所示。

3.4.4 根据受益原则，分配非基金管理活动所产生的费用

综合管理活动费用分配后，即可得出政府引导基金成本核算对象的成本。接下来将非基金管理业务所归集的费用在绩效评价、监督检查等4个成本核算对象中进

行分配。按照资源使用的因果关系和收益原则，人员经费、房屋租金采用完工工时分配。由于Z单位信息化系统建设比较薄弱，工时统计成为成本核算的重点和难点，目前尚不能用信息化手段统计上述成本核算对象的完工

工时，只能参考项目委托协议中规定的完工时间，结合实际工作情况进行调整得出，工时统计到天，不能精确到小时，具体分配如表4所示。

表3 综合管理活动费用分配表

单位：万元

项 目		人员经费	公用运行费用	办公租金	折旧摊销
资源耗费		459.65	24.5	200.43	30.29
分配动因		人员数量	人员数量	使用面积	收入占比
动因总量		40	40	212.49	2,692.57
分配率		11.49	0.61	0.94	0.011
政府引导基金	动因量	18	18	94.44	932.08
	分配结果	206.82	10.98	88.77	10.25
非基金管理业务	动因量	22	22	118.05	1760.49
	分配结果	252.83	13.52	111.66	20.04

表4 非基金管理费用分配表

单位：万元

项 目		人员经费	办公用房租金	公用运行费用	折旧摊销
非基金管理业务		933.37	216.87	67.42	35.75
分配动因		工作量	工作量	工作量	收入占比
动因总量		5764	5764	5764	1760.49
分配率		0.16	0.04	0.01	0.02
绩效评价	动因量	704	704	704	19.91
	分配结果	112.64	28.16	8.23	0.40
监督检查	动因量	2486	2486	2486	1119.56
	分配结果	397.76	99.44	29.08	22.39
政策研究	动因量	1,364	1364	1364	554.46
	分配结果	218.24	54.56	15.95	11.08
财务管理服务	动因量	1210	1210	1210	66.56
	分配结果	204.73	34.71	14.16	1.88

中间成本对象分配完成后，将直接成本与间接成本相加得到4个成本核算对象的最终成本。

3.4.5 确定成本核算周期、编制成本报告

Z单位可按照项目完成的时间，作为成本核算周期，但考虑到单位的性质和预决算相衔接等管理要求，最终

确定成本核算周期为公历1月1日至12月31日，与会计年度保持一致，并按照成本周期编制内部成本报告，满足单位内部管理需要。通过上述成本核算与分配得到各项目成本核算对象的成本，具体分配如表5所示。

表5 各成本核算对象的最终成本

单位：万元

成本核算对象	直接费用	间接费用	合 计
政府引导基金	766.95	425.19	1,192.14
绩效评价	7.97	149.43	157.40
监督检查	364.88	548.67	913.55
政策研究	55.88	299.83	355.71
财务管理服务	4.28	255.48	259.76
合计	1,199.96	1,678.60	2,878.56

4 Z行政事业单位成本核算取得的效果

在继续落实过紧日子的前提下，Z单位既要保障正常运行又要拓展业务，同时又面临着外部竞争的压力，适时开展成本核算，加强成本管理，才能促使单位进入良性发展^[3]。Z单位开展成本核算，取得了良好的效果，具体如下：

一是提高了全员成本核算意识，夯实了成本核算基础。通过创建成本核算环境，实施全员培训，收集基础资料等工作的开展，使全体员工逐步树立了成本意识，成本核算基础工作得到了加强。

二是建立了科学的成本核算体系，解决了成本信息不准确的问题。根据《事业单位成本核算基本指引》的要求，Z单位梳理和优化了其成本核算对象和流程，并根据成本相关性原则，Z单位将开展业务活动及综合管理、后勤保障所发生的费用全部计入成本核算对象，从而准确地归集和分配了直接成本和间接费用，提升了成本核算信息的质量。

三是项目采用全成本核算，并科学反映了成本归集与分配的过程，提高了成本信息的相关性，为编制项目预算提供数据支撑，使得预算编制更加准确，同时Z单位承接技术服务工作的议价能力也有所提高。

结论及建议

本文以Z单位为例，通过分析Z单位成本核算存在的问题，梳理和优化了Z单位的成本核算体系，确定成本核算对象、成本范围和成本项目，并利用不同的动因关系合理分配了间接费用，最终取得各成本核算对象的成本信息。有效地开展成本核算，既能满足财政和有关主管部门的管理需要，又有助于提升成本核算对象的预算管理，建立预算编制标准和支出控制标准，为政府购买服务提供数据支撑，更有利于Z单位合理确定服务定价。

由于Z单位信息化系统建设比较薄弱，项目完工工时统计成为成本核算的重点和难点，如何利用信息化手段准确统计非财务数据是Z单位今后研究的主要方向。

参考文献

- [1]钟文胜.《事业单位成本核算基本指引》下高校成本核算实施路径——以A大学为例[J].财务与会计,2021,(17):60-63,
- [2]何楚瑶.我国行政事业单位成本核算研究[D].贵州:贵州财经大学硕士学位论文.2020.
- [3]张莹.科学事业单位全成本核算的探索与实践[J].中国总会计师,2020,(11):166,