

附件 2:

行政事业单位成本核算基本指引

(征求意见稿)

第一章 总则

第一条 为了加强行政事业单位成本核算工作，完善预算绩效管理体系，提高行政运行和财政资源配置效率，根据《中华人民共和国会计法》等，制定本指引。

第二条 本指引适用于执行政府会计准则制度的行政事业单位（以下称单位）。

第三条 行政单位和医院、高等学校、科学事业单位等行业事业单位的成本核算具体指引等，应当遵循本指引。

第四条 本指引所称的成本，是指单位特定的成本核算对象所发生的资源耗费，包括房屋及建筑物、设备、材料、产品等有形资源的耗费，知识产权等无形资源的耗费，以及人力资源耗费等其他耗费。

第五条 本指引所称成本核算，是指单位对实现其职能目标过程中实际发生的各种耗费按照确定的成本核算对象和成本项目进行归集、分配，计算确定各成本核算对象的总成本、单位成本等，向有关使用者提供成本信息的成本管理活动。

第六条 单位进行成本核算、提供成本信息，应当满足

特定的成本信息需求。单位的成本信息需求主要包括：

（一）成本控制。为满足该需求，单位应当准确核算、全面反映特定成本核算对象的成本，以便对成本发生和形成过程以及影响成本的各种因素条件施加影响或干预，将实际成本控制在预期目标内。

（二）公共服务或产品定价。为满足该需求，单位应当完整准确记录并核算定价服务或产品的成本，以便为政府定价机构制定相关价格提供依据和参考。

（三）绩效评价。为满足该需求，单位应当设置成本等绩效目标，以便衡量单位整体运行效率、核心业务实施效果、政策和项目预算资金使用效果。

（四）资源配置。为满足该需求，单位应当设置成本、效益等绩效目标，以便财政部门等将其评估结果作为预算资金安排、定额标准制定的重要参考依据。

第七条 单位应当以权责发生制财务会计数据为基础进行成本核算。

第八条 单位应当建立健全成本费用相关原始记录，充分利用现代信息技术，加强和完善成本数据的收集、记录、传递、汇总和整理等基础工作，为成本核算提供必要的数据库基础。

第九条 单位进行成本核算时，应当遵循以下原则：

（一）相关性原则。单位选择成本核算对象、提供成本

信息应当与满足成本信息需求相关，有助于成本信息使用者依据成本信息作出评价或决策。

（二）可靠性原则。单位应当以实际发生的经济业务或事项为依据进行成本核算，保证成本信息真实可靠、内容完整。

（三）适应性原则。单位进行成本核算时，应当与单位行业特点、特定的成本信息需求相适应。

（四）一致性原则。单位进行成本核算所采用的方法、程序和依据等前后各期间应当保持一致，确保各期的成本信息相互可比。若确有必要变更，应当在成本报告中说明变更的原因、影响等。

（五）成本效益原则。单位在进行成本核算时，应当权衡成本信息的取得成本和其满足相关成本信息需求的效益，采取合理的方法和工具，在成本信息的精确性和核算成本可承受性间取得平衡。

第十条 单位应当根据成本信息需求、成本核算对象等确定成本核算周期，并按照成本核算周期编制成本报告，全面反映单位成本核算情况。成本报告包括成本报表和相关说明等。

单位成本报告的提供应当符合政府信息公开等有关要求。

第二章 成本核算对象

第十一条 单位应当根据其职能目标、所处行业特点，以及不同的成本信息需求等确定成本核算对象。

第十二条 单位确定的成本核算对象主要包括：

- (一) 按业务活动类型确定的成本核算对象。
- (二) 按项目确定的成本核算对象。
- (三) 按提供的公共服务或产品确定的成本核算对象。
- (四) 按单位整体、内部组织部门、业务团队等确定的成本核算对象。

第十三条 单位一般按照其职能目标确定主要的业务活动类型，将其作为基本的成本核算对象。同时，可以根据不同的成本信息需求确定其他成本核算对象：

为满足成本控制需求的，一般以业务活动类型、项目、内部组织部门等作为成本核算对象。

为满足公共服务或产品定价需求的，一般以公共服务或产品作为成本核算对象。

为满足绩效评价需求的，一般以单位整体、项目作为成本核算对象。

为满足资源配置需求的，一般以业务活动类型、单位整体、项目等作为成本核算对象。

第十四条 单位可以多维度、多层次地确定成本核算对象。

多维度，是指单位根据不同的成本信息需求，确定业务活动类型、公共服务或产品、内部组织部门等不同维度的成本核算对象。

多层次，是指单位根据不同的成本信息需求，确定单位整体、内部组织部门、业务团队等不同层面的成本核算对象。

第三章 成本项目和范围

第十五条 单位应当根据成本信息需求设置成本项目，并对每个成本核算对象按照其成本项目进行数据归集。

成本项目，是指将归集到成本核算对象的成本按照一定标准划分的反映成本构成的具体项目。

单位可以根据具体成本信息需求，按照成本经济用途等设置成本项目。

第十六条 单位按照经济用途设置的成本项目一般包括：工资福利费用、商品和服务费用、对个人和家庭的补助费用、对企业补助费用、固定资产折旧费、无形资产摊销费、计提专用基金等。

单位可以根据需要，在以上成本项目下再设置明细项目。

第十七条 不属于成本核算对象耗费的项目，一般不计入成本。

成本核算对象为业务活动类型的，与单位开展业务活动耗费无关的费用，如资产处置费用、上缴上级费用、对附属

单位补助费用等，一般不计入成本。

成本核算对象为单位整体的，单位负有管理维护职责但并非为满足其自身开展业务活动需要所控制资产的折旧（摊销）费用，如公共基础设施折旧（摊销）费、保障性住房折旧费等，一般不计入成本。

成本核算对象为公共服务或产品的，不符合有关法律、法规、制度等规定的费用，如超出开支范围和标准的费用等，一般不计入成本。

第四章 成本归集和分配

第十八条 单位一般通过“业务活动费用”“单位管理费用”等会计科目，按照成本项目归集实际发生的各种费用。

当成本核算对象为自制或委托外单位加工的各种物品、建设工程项目、自行研究开发项目时，应分别通过“加工物品”“在建工程”“研发支出”等会计科目，按照成本项目归集实际发生的各种费用，并按政府会计准则制度的规定结转。

第十九条 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。

完全成本法，是指将业务活动中所发生的全部耗费按照成本核算对象进行归集和分配，计算出总成本和单位成本的方法。

制造成本法，是指只将与产品制造或业务活动有直接联

系的费用计入成本核算对象，不将单位管理费用等向成本核算对象分配的方法。

第二十条 单位所发生的费用，按照计入成本核算对象的方式不同，分为直接费用和间接费用。

直接费用是指能确定由某一成本核算对象负担的费用，应当按照所对应的成本项目类别，直接计入成本核算对象。

间接费用是指不能直接计入成本核算对象的费用，应当选择合理的分配标准分配计入各个成本核算对象。

第二十一条 单位应当根据业务特点，按照资源耗费方式确定合理的间接费用分配标准。

间接费用分配标准一般遵循因果关系和受益原则，将资源耗费根据资源动因分项目追溯或分配至相关的成本核算对象，如根据工作量占比、耗用资源数量占比、收入占比等。

间接费用分配标准一旦确定，各期间应当保持一致，不得随意变动。

第二十二条 行政单位依法履职所发生的各项费用，应当区分直接费用和间接费用，归集、分配计入各类业务活动等成本核算对象。

有条件的行政单位，可以区分行政运行成本、行政履职成本等成本核算对象，进行成本归集和分配。其中，行政运行成本，反映单位维持正常运转所发生的资源耗费；行政履职成本，反映单位为实现职能目标所发生的资源耗费。

第二十三条 事业单位内直接开展专业业务活动的业务部门所发生的业务活动费用，如直接开展专业业务活动人员的工资福利费用、开展专业业务活动领用的库存物品成本、业务部门所使用资产的折旧（摊销）费用等，应当区分直接费用和间接费用，归集、分配计入各类业务活动等成本核算对象。

第二十四条 事业单位内为业务部门提供服务或产品的辅助部门所发生的业务活动费用，应当采用合理的方法和标准分配计入各类业务活动等成本核算对象。

辅助部门之间互相提供的服务、产品成本，应当采用合理的方法，进行交互分配。互相提供服务、产品不多的，可以不进行交互分配，直接分配计入成本核算对象。

第二十五条 事业单位本级行政及后勤管理部门开展管理活动发生的单位管理费用，如单位行政及后勤管理部门发生的人员经费、公用经费、资产折旧（摊销）等费用，以及由单位统一负担的费用，可以根据成本信息需求，采用合理的方法和标准分配计入相关成本核算对象。

第二十六条 成本核算对象为公共服务或产品的，可以合理选择品种法、分批法、分步法等方法进行成本核算。

第五章 附则

第二十七条 参照执行政府会计准则制度的非政府会计

主体，可参照执行本指引。

第二十八条 本指引由财政部负责解释。

第二十九条 本指引自 201X 年 X 月 X 日起施行。

附件 2:

关于《行政事业单位成本核算基本指引 (征求意见稿)》的说明

为了贯彻落实党中央、国务院有关全面实施预算绩效管理、建立权责发生制政府综合财务报告制度的工作部署，加强行政事业单位成本核算工作，我们研究起草了《行政事业单位成本核算基本指引（征求意见稿）》（以下简称《基本指引》），拟于未来正式印发后要求行政事业单位参照执行。有关情况说明如下：

一、起草背景及意义

近年来，党中央、国务院从推进国家治理体系和治理能力现代化的高度，在多份文件中从不同角度对加强行政事业单位成本核算提出了要求。如《中共中央 国务院关于印发党政机关厉行节约反对浪费条例的通知》（中发〔2013〕13号）要求“推进政府会计改革，进一步健全会计制度，准确核算机关运行经费，全面反映行政成本”；《中共中央 国务院关于推进价格机制改革的若干意见》（中发〔2015〕28号）规定“公用事业和公益性服务的经营者应当按照政府定价机构的规定公开成本，政府定价机构在制定和调整价格前应当公开成本监审结论”；《中共中央 国务院关于全面实

施预算绩效管理的意见》（中发〔2018〕34号，以下称《意见》）在总体要求中提出“更加注重结果导向、强调成本效益、硬化责任约束”；《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》（国发〔2014〕63号，以下称《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和机关运行成本等财务信息”。

因此，加强行政事业单位成本核算，是贯彻落实党中央、国务院上述重大决策部署的必然要求，具有重要和深远的意义：

一是控制行政成本的需要。习近平总书记指出“党和政府带头过紧日子，目的是为老百姓过好日子”，就是要求政府将钱更多地省下来用于保障改善民生。近年来，历届政府一直强调严控政府行政开支，不断压减“三公”经费、公用经费、一般性支出等。通过加强行政事业单位成本核算，将有助于准确核算行政运行成本，明确成本影响因素，找到资源耗费的主要环节，从而便于有针对性地开展成本控制活动，减少公共资源不必要的耗费，提升单位运行效率。

二是公共服务或产品定价的需要。我国对于政府定价的公共服务或产品采取成本监审方式，即定价机关通过审核经营者成本核定政府定价成本，作为政府制定价格的基本依据。

《政府制定价格成本监审办法》（国家发展和改革委员会令 第 8 号）对于定价成本核定作了较细致的规定，但主要基于企业成本核算而未充分考虑行政事业单位的特点，致使部分公共服务或产品的成本核算和政府定价不够准确。加强行政事业单位成本核算有助于提高政府定价成本核算的准确性，为定价和成本补偿提供更科学的依据。

三是完善预算绩效评价的需要。《意见》提出，要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，从成本等方面综合衡量政策和项目预算资金使用效果，绩效目标要包括成本等指标。为满足上述评价要求，需要核算清楚部门和单位、政策和项目等的实际成本。加强行政事业单位成本核算有助于打牢成本数据基础，提高预算绩效评价的准确性，为完善预算绩效管理体系做好支撑。

四是有效配置资源的需要。当前我国经济发展进入新常态，缓解财政中长期压力必须从调整优化支出结构、提高资金使用效益等方面寻找对策，为此《意见》提出强调成本效益，并提出要实现绩效评价结果与预算安排和政策调整挂钩。通过加强行政事业单位成本核算，将有助于树立成本效益的理念，更科学地服务项目取舍、资产购置等决策事项，引导财政资金配置到成本效益较高的领域。同时，通过加强成本核算还有助于确定通用业务活动或项目的实际耗费标准，从

而为制定定额标准等提供重要参考依据。

此外，已于2019年1月1日起实施的新政府会计准则制度较为全面引入了权责发生制基础，为行政事业单位全面开展成本核算提供了可行条件和基础。

二、起草原则

一是借鉴企业成本会计经验。《基本指引》适当借鉴了企业成本会计领域的研究成果和实务经验，并参考了《企业产品成本核算制度（试行）》的相关内容。

二是考虑行政事业单位特点。与企业相比，行政事业单位的成本信息需求更多元，成本核算对象也不局限于产品，《基本指引》总结归纳各类成本信息需求，规范了相应的成本核算对象、成本归集和分配的一般性做法。此外，针对行政事业单位的特点，还列出了一些不计入成本范围的项目。

三是紧密结合政府会计准则制度。《基本指引》紧密结合政府会计准则制度的相关要求，以提高相关内容的可操作性，如规定单位应当以权责发生制财务会计数据为基础进行成本核算，按照经济用途设置的成本项目与财务会计明细核算的要求相一致，明确了成本归集的会计科目等。

四是提炼各类行政事业单位共性。行政事业单位分布广泛、数量众多、类型各异，不同单位由于行业性质、业务内容等差异而存在多样化的成本核算需求和特征。《基本指引》

从多样化中提炼出共性需求，为各类行政事业单位的成本核算工作提供通用的指引。

三、起草过程

截至目前，《基本指引》的起草主要经历了以下过程：

一是课题研究阶段。为做好《基本指引》的制定工作，我们早在 2016 年就设立了“政府成本费用会计问题研究”课题，委托有关单位围绕政府成本会计的国际经验、信息需求、管理模式、核算实务等开展了深入研究，为起草《基本指引》奠定理论基础。

二是调研和起草讨论稿阶段。为了充分了解我国行政事业单位成本核算有关情况，2018 年、2019 年以来，我们利用调研政府会计准则制度实施准备和实施情况的机会，赴部分中央部门、地方、政府会计准则制度建设和实施工作联系点单位广泛调研成本核算有关问题。通过调研，了解了不同类型行政事业单位成本信息需求和成本核算现状等情况，据此起草并不断修改完善形成《基本指引》讨论稿。

三是形成征求意见稿阶段。针对讨论稿中有关重大难点问题，我们于 2019 年 6 月召开座谈会，与我部预算司、预算评审中心、国管局财务司的代表，以及医院、高等学校、科学事业单位、学术界、会计师事务所的专家进行了深入研讨。根据研讨情况，对讨论稿进行多次内部讨论和反复修改

完善。2019年7月中旬，提交会计司技术小组审议通过后，形成了《基本指引》征求意见稿。

四、需要说明的几个问题

（一）关于《基本指引》的定位

《基本指引》定位为行政事业单位成本核算的顶层设计，旨在为行政事业单位引入成本的理念，明确成本核算的基本概念和基本方法，统御各类行政事业单位具体指引的制定。下一步，我们还将结合各单位成本核算的具体需求，研究制定行政单位和医院、高等学校、科学事业单位等行业事业单位的成本核算具体指引。

（二）关于成本核算与会计核算的关系

行政事业单位的成本核算与会计核算紧密相关又有所区别，主要体现在以下几个方面：一是成本核算以会计核算为基础，成本核算所需的相关基础信息数据主要由财务会计核算产生。二是部分成本核算结果在会计核算上反映，通过“加工物品”“在建工程”“研发支出”等会计科目归集的成本，需要在财务会计报表中列示并按会计核算的要求进行结转。三是大量成本核算活动独立于会计核算，行政事业单位的费用大多通过“业务活动费用”“单位管理费用”等财务会计科目归集，上述费用在成本核算时也会分配到业务活动等特定对象，但无需进行会计核算也无需在财务会计报表

中反映。四是强制性不同，会计核算属于法定义务具有强制性，而成本核算需要单位根据有关要求和自身情况因地制宜开展。

（三）关于行政事业单位成本的定义

《基本指引》定义的成本为“单位特定的成本核算对象所发生的各项资源耗费”，这既是强调与行政事业单位传统上“支出”概念的区别，也与《医院财务制度》中“成本核算是指医院将其业务活动中所发生的各种耗费按照核算对象进行归集和分配”，《高等学校财务制度》中“费用是高等学校为完成教学、科研、管理等活动而发生的当期资产耗费和损失”，《科学事业单位财务制度》中“成本费用是指科学事业单位为完成专业业务活动及其他活动而发生的资产耗费和损失”的规定保持协调。

（四）关于成本信息需求和成本核算对象

与企业成本核算聚焦于产品成本不同，行政事业单位由于职能目标、所处行业特点的差别，对成本信息的需求更为多元，成本核算对象也更加多样化。为此，《基本指引》提出了成本信息需求的概念，并根据行政事业单位业务特点总结归纳出了四类通用的成本信息需求：成本控制、公共服务或产品定价、绩效评价、资源配置。

为满足不同的成本信息需求，客观上要求单位设置不同

的成本核算对象。《基本指引》归纳出了四类行政事业单位较为普遍的成本核算对象：业务活动类型，项目，公共服务或产品，单位整体、内部组织部门、业务团队。并规定单位一般将主要业务活动类型（如高等学校的教学活动、科研活动，医院的医疗活动、科教活动等）作为基本的成本核算对象。同时，针对不同的成本信息需求，分别指出了一般情况下的成本核算对象。

（五）关于成本项目和范围

《基本指引》规定，单位可以根据具体成本信息需求，按照成本经济用途等设置成本项目，这一要求与现行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下称《政府会计制度》）的明细科目设置和附注披露要求保持衔接。成本项目中，工资福利费用、商品和服务费用、对个人和家庭的补助费用、对企业补助费用、固定资产折旧费、无形资产摊销费、计提专用基金一般计入单位各类业务活动的成本。同时，《基本指引》还规定不属于成本核算对象耗费的项目一般不计入成本，并列出了一些具体的情形。

（六）关于业务活动等成本核算对象的成本分配方法

《基本指引》对事业单位的费用按照发生的部门，区分为业务部门的业务活动费用，辅助部门的业务活动费用，本级行政及后勤管理部门的单位管理费用，并分别规定了相应

的成本分配方法。其中，对单位管理费用应当根据成本信息需求，合理选择完全成本法或制造成本法处理，即选择分配计入成本核算对象或不向成本核算对象分配。

《政府会计制度》规定行政单位不使用“单位管理费用”科目，其为实现其职能目标，依法履职发生的各项费用均计入“业务活动费用”科目，因此《基本指引》只要求行政单位区分直接费用和间接费用，归集、分配计入各类业务活动等成本核算对象。此外，为了全面反映政府向社会提供公共服务支出和机关运行成本，《基本指引》要求有条件的行政单位，可以区分行政运行成本、行政履职成本等成本核算对象，进行成本归集和分配。其中，行政运行成本，反映单位维持正常运转所发生的资源耗费；行政履职成本，反映单位为实现职能目标所发生的资源耗费。

五、征求意见的问题

1. 本指引关于适用主体和参照执行主体的规定是否合适？如不合适，您有何意见和建议？
2. 本指引关于成本和成本核算的定义是否合适？如不合适，您有何意见和建议？
3. 本指引关于成本信息需求的规定是否合适？如不合适，您有何意见和建议？
4. 本指引关于成本核算原则的规定是否合适？如不合

适，您有何意见和建议？

5. 本指引关于成本核算对象的规定是否合适？如不合适，您有何意见和建议？

6. 本指引关于成本项目和范围的规定是否合适？如不合适，您有何意见和建议？

7. 本指引关于成本分配的规定是否合适？如不合适，您有何意见和建议？您认为是否需要引入作业成本法的概念？

8. 除上述问题外，您对本指引还有何意见和建议？

信息公开选项：主动公开

抄送：财政部各地监管局。

财政部办公厅

2019年7月24日印发

