

《政府会计制度》下 高职科研成本核算研究

黄娜 长沙民政职业技术学院财务处

摘要：成本核算是当前高职院校科研管理和财务管理亟须解决的难题。《政府会计制度》实施后，核算基础由原来的收付实现制转为权责发生制，这一转变从制度上保障了科研成本核算的真实性、完整性。本文运用作业成本法，以湖南省M高职院校为例，演示了科研成本核算的归集、计算分摊过程，对同类院校科研成本核算提供了范例。同时，指出高职院校科研成本核算存在科研管理制度无法满足成本核算需求、缺乏科学的成本核算信息系统以及科研成本核算意识薄弱等方面的问题，并针对这些问题提出解决对策。

关键词：《政府会计制度》；高职院校；科研成本核算

引言

2019年1月1日，行政事业单位全面实施《政府会计制度》。该制度建立了双基础、双分录、双报告的会计核算新模式，基于权责发生制下的财务会计能更加真实、完整地反映核算主体的运行成本和经营状况。2021年1月1日，财政部制定的《事业单位成本核算基本指引》在各事业单位全面执行。2022年5月，财政部相继起草了《事业单位成本核算具体指引——科学事业单位（征求意见稿）》《事业单位成本核算具体指引——高等学校（征求意见稿）》。这些举措旨在促进事业单位提高成本意识，加强成本核算工作，提升单位内部管理效率。高职院校作为事业单位，为满足内外部管理要求，推动精细化成本核算改革是大势所趋。站在自身角度，全面推进科研项目成本核算工作，能够有效反映科研项目研究过程各环节的真实成本，避免科研资金出现流失、虚假情况；对政府部门而言，能对科研项目实施有效监督，发挥国家宏观管理职能，做出科研项目经费投入决策；对社会、企业而言，能综合评估高职科研项目，考量企业投入经费的价值。因此，本文以湖南省M高职院校为样本，运用作业成本法理论，归集、计算及分摊科研项目成本，以期强化该类院校成本核算意识，克服传统科研核算粗糙性，提升科研财务协同管理水平。

一、《政府会计制度》下高职院校科研成本核算概述

《政府会计制度》实施前，各高职院校以收付实现制为基础

进行会计核算，未设置成本费用科目，缺乏成本核算的理论依据和基础。《政府会计制度》下，基于权责发生制的财务会计分为“收入”“费用”等5大基本要素，其中费用是成本核算的基础和来源。该制度依据各事业单位主要经济业务活动性质，科学、合理地设置了三个明细科目即业务活动费用、单位管理费用、后勤保障费用。按照高校现有教学、科研两大职能，业务活动费用分别设置教育费用、科研费用两个二级明细科目；为满足成本核算需要，单位管理费用科目下设了行政管理费用、后勤保障费用、离退休费用等二级明细科目。这些细化的费用科目从理论上为科研成本核算提供了可能。显而易见，教育费用与学校教学活动相关，应计入教育成本，而科研费用是本文的成本核算范围^[1]。与科研活动紧密相关的行政管理费用、后勤保障费用应纳入间接成本核算范围。离退休费用不在本文核算范围。总之，《政府会计制度》夯实了科研成本精细化管理的制度基础。

本文研究的高职院校科研成本主要由两部分构成：一是直接成本，指已消耗的资源能直接确定是某科研项目耗用，主要包括业务费、设备费、劳务费等直接与项目研究相关的费用；二是间接成本，是指项目实施过程中发生的与科研项目无直接相关，由教学和科研共同分担或者多个项目共同产生的需分摊计入的成本，如校科研管理部门和财务部门等部门人员经费，房屋场地和仪器设备的使用费用等^[2]。直接成本的核算简单明了。相对而言，间接成本的核算内容繁杂，核算方法多样，部分因素难以量化，上述不同程度地增加了科研成本核算的难度，主要表现有：

1. 构成复杂。间接成本包含人员经费、共同耗费需要分摊的公用

经费。2. 分摊方式复杂。这是由间接成本消耗主体和费用产生单位共同决定的。高校兼具教育和科研两大职能, 如何科学、合理地把财务管理部门、后勤管理水电费等间接成本分摊至教育、科研, 是一个较为棘手的问题。

二、M 高职院校科研成本核算实践应用

M 高职院校是湖南省教育厅直属高校, 为教育部认定的“双高计划”第一轮建设单位。M 校近年来科研事业收入呈现井喷式增长, 2021 年科研事业收入 604.3 万元, 是 2017 年的 15.5 倍 (见图 1)。M 校共有 11 个二级学院, 科研仪器设备总值 1699 万元, 科研项目 574 个, 2021 年项目支出总额 646.42 万元。

(一) 直接成本核算

直接成本由业务费、劳务费、设备费等可直接划入具体项目的成本费用构成。科研项目 A、B 预算总额分别为 6 万元、10 万元, 直接成本分别为 3 万元、8.94 万元 (数据来源科研项目明细账)。

(二) 间接成本核算

间接成本可分为科研项目组人员工资及绩效支出、管理部门分配进入的人员经费及运行经费、分摊进入的水电费、信息辅助费、房屋建筑物及设备折旧五部分。考虑高职院校校财务管理水平现状, 本文采用作业成本法对间接成本进行分摊, 首先确定了行政管理、信息辅助、后勤保障三大作业中心, 明确了各作业中

心的作业内容及作业动因, 再归集各作业中心的应分配的成本费用, 然后按照作业动因计算作业动因分配率, 分配至各科研项目中, 最后汇总计算可得各科研项目的间接成本 (见表 1)。

1. 科研项目组人员工资及绩效支出

科研项目组人员工资等于各小组成员工资总额乘以项目投入时间比^[3]。经查各科研项目合同书, 项目 A、B 分别由 3 名、4 名研究人员构成, 根据他们在项目研究所花的时间比例乘以工资总额, 然后进行加权计算, 得出分摊到项目 A 的人员工资 = $17.37 \times 15\% + 19.93 \times 10\% + 11.84 \times 6\% = 5.31$ (万元), 分摊到项目 B 的人员工资 = $14.78 \times 20\% + 15.59 \times 10\% + 12.22 \times 8\% + 14.77 \times 5\% = 6.24$ (万元)。

项目 A、B 的绩效支出分别为 3 万元、1.06 万元 (数据来源经济分类明细账)。可以得出分摊至项目 A、B 的人力成本分别是 8.31 万元、7.3 万元。

2. 行政管理作业中心支出的分摊

行政管理作业中心应分摊的成本为财务处、科研处两个部门的基本支出和部门人员经费之和。2021 年财务系统数据显示, 财务处、科研处基本支出、部门人员经费支出见表 2。

M 校财务处全年共 6852 张凭证, 科研业务凭证 1301 份, 凭证量占比 18.99%, 财务处在科研项目的工作量约为 18.99%, 可以计算分摊的间接成本 $182.02 \times 18.99\% = 34.57$ (万元), 项目 A 在财务处分摊指标 = $6 \times 34.57 / 646.42 = 0.32$ (万元), 项目 B 在财务处分摊指标 = $10 \times 34.57 / 646.42 = 0.53$ (万元)。项目 A、B 在科研处分摊指标分别为 0.81 万元、1.35 万元。

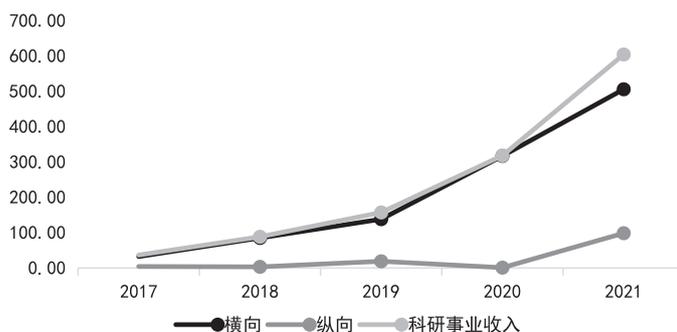


图1 M校2017-2021年科研事业收入 单位:万元

表1 作业中心与作业动因

作业中心	部门	作业	作业动因
行政管理	财务处	经费收支管理、预决算	项目金额
	科研处	科研项目管理	项目金额
信息辅助	图信中心	期刊查阅	访问次数
后勤保障	总务处	水电、物业管理	建筑面积
	资产处	科研资产管理	设备使用频率、建筑面积

表2 2021年行政管理作业中心支出汇总 单位:万元

部门	基本支出	人员经费	支出合计
财务处	14	168.02	182.02
科研处	19.86	67.57	87.43

可以得出分摊至项目 A、B 的费用分别为 1.13 万元、1.88 万元。

3. 信息辅助中心支出的分摊

2021 年图信中心数字资源支出 69.92 万元，全校总访问量 78.8 万次，项目 A 成员共访问 526 次，项目 B 成员共访问 620 次，故 A、B 分摊信息中心间接成本分别为 0.05 万元、0.06 万元。

4. 后勤保障作业中心支出的分摊

后勤保障费用涉及的分摊项目有水电费、房屋建筑物以及设备折旧费等。M 校为文科类院校，A、B 项目均未使用科研实验室，均未使用科研专用仪器设备，不需要进行设备折旧成本分摊。科研项目 A 所在楼栋房屋建筑面积 6400 平方米，办公室面积 60 平方米，根据资产处提供的折旧额为 28 万元，总务处提供的水电费为 2.4 万元，按照使用面积计算，则科研项目 A 分摊的后勤保障作业中心支出为 0.29 万元；科研项目 B 所在楼栋房屋建筑面积 7000 平方米，所使用办公室面积 110 平方米，根据资产处提供的折旧额为 42 万元，总务处提供的水电费为 2.9 万元，则科研项目 B 分摊的资产管理费 0.71 万元。

项目 A 间接成本 $F1=8.31+1.13+0.05+0.29=9.78$ （万元）、项目 B 间接成本 $F2=7.3+1.88+0.06+0.71=9.95$ （万元）。

综上，科研项目 A、B 全成本分别为 12.78 万元、18.89 万元。

三、高职院校科研成本核算思考

《政府会计制度》使得科研项目全成本核算时成本归集、分配更加精准、合理。但高职院校科研项目全成本核算工作受到了宏观和微观层面多重因素的制约。首先，缺乏完备的科研管理制度做支撑，比如财政部 2021 年新发布的《国家社会科学基金项目资金管理办法》中科研项目预算未包括科研团队主体研究人员的人力成本。其次，高职院校未以自身管理需求为入口，搭建一个科学的成本核算信息化系统。高职院校整体信息化水平不高，人力成本归集分配时大都按照经验分配，成本精准核算都必须有先进的信息处理技术才能完成。再次，高职院校管理者成本核算意识薄弱，缺乏全局性成本控制意识，科研项目成本核算工作缺位。最后，缺乏科研项目成本补偿意识，科研项目成本核算内容不完整。与本科院校不同，高职院校科研项目数量少、预算金额小。为鼓励科研事业发展，大部分高职院校未提取科研管理费用。面对这些挑战，高职院校可采取以下对策：

（一）制定成本核算制度，规范成本核算流程

《基本指引》确定了成本核算大框架，比如基本原则、核算对象、间接费用分配方法等，但没有细化的高校成本核算操作指南。《事业单位成本核算具体指引——科学事业单位（征求意见稿）》细化了科研成本核算条例，规范了科研成本核算对象、成本范围等内容，为科研项目成本计算、归集分摊提供了依据。高职院校要摸清自身科研管理水平，理清各作业中心流程，依据上

级文件制定符合实际情况的成本核算具体操作规定，科学、合理地选择科研团队或科研项目作为成本核算对象，规范成本核算流程，使科研成本核算有章可循。

（二）以先进的信息技术作支撑，筹建成本核算信息系统

现有的核算信息系统未按实际需要设置成本库，早已不能满足现有成本核算的要求。作业成本法需要收集和处理大量的人员工资、房屋和设备折旧等基础信息，才能合理分配各项目共同分担的间接费用。因此，借助现有的大数据信息管理技术，破除财务、资产、科研等部门壁垒，深化沟通，筹建成本核算信息系统，是成本常态化核算的技术保障。

（三）建立成本核算工作机制，提高全员成本核算意识

科研项目的管理不单单指科研项目的预算管理，还要求对项目进行绩效管理，而成本绩效考核指标是科研绩效考核的重要指标。《政府会计制度》为核算科研项目的全成本扫清了制度障碍。但薄弱的成本核算意识严重阻碍科研成本核算工作的有效推进。管理层一方面应认识到成本核算工作的重要性，建立健全成本核算工作机制，由财务部门牵头，指导行政管理部门、科研管理部门及后勤保障部门按要求真实、准确地报送成本核算数据。另一方面要落实各部门责任，加大成本核算宣传力度，形成自上而下的成本意识氛围，做好各部门成本控制。

（四）增强成本核算专员的专业素质和业务本领

《政府会计制度》实施以来，高职院校成本核算工作未形成体系，高职院校成本核算管理的迫切需求与财务人员素质能力不匹配。同时，科研项目的成本核算业务较为复杂、烦琐，更加需要综合素质高的成本核算人员。因此，成本核算人员要加强业财融合，全面了解单位的科研业务活动，加强沟通交流，在制定成本核算制度时，应多方面考虑科研人员的意见。

结语

科研成本核算是高职财务管理、科研管理的重要手段，直接影响科研工作高质量发展的进程和成效。本文运用作业成本法，从理论和实践应用探讨了如何真实、完整地进行科研项目成本核算；结合高职院校自身特点，详细阐述了该类院校成本核算面临的挑战。为应对这些挑战，从宏观、微观着手，运用大数据、云平台等信息技术建立成本核算系统等多种手段为科研成本核算工作的顺利推进提供保障。

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] 冯宝军, 李延喜, 李建明.基于多属性分析的高校科研经费全成本核算研究[J].会计研究, 2012(5):10-15, 93.
- [3] 胡百灵, 嵇康义, 谭中明.高校科研经费全成本核算研究[J].会计之友, 2018(17):94-97.