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？