权责发生制核算下政府运行成本的研究

李宏伟

摘　要：中央预算资金作为由国家集中统一管理的社会资源，主要用于维护市场和社会秩序，为社会提供公共物品和社会服务，不断满足人民群众的需求。那么这样就会产生如何使有限的社会资源发挥最大效益的问题，对于政府运行成本的考量是其中重要方面，也是摆在我们面前的一个难题。

关键词：权责发生制；政府运行成本；成本核算

中国财政杂志社

目前，政府相关部门在使用财政资金时，普遍存在着不计成本的现象，财政资金是否发挥了相应效益并没有准确计量，2019年开始全面实行新的政府会计制度，收付实现制改为权责发生制，这一变化为核算政府成本支出提供了可能。

政府运行成本的现状

（一）缺少成本观念

在实行新的政府会计之前，我国政府部门执行的是借鉴苏联模式的预算会计制度体系，在会计核算上以收付实现制为基础，根本无法反映政府全部经济资源分配和使用，也无法进行成本核算。长期以来政府活动不算经济账，使得政府成本一直居高不下，而现阶段提出的绩效管理是要进一步提高政府本身的运行效率。构建以权责发生制为基础的政府会计体系能很好的解决现行政府会计无法准确提供成本核算和为决策者提供准确的成本信息等问题，所以构建以权责发生制为基础的政府会计体系越来越重要。

（二）无法提供成本数据

在传统的预算管理体系下，根本不存在规范准确的成本核算。按照收付实现制的要求，一笔费用的确认记账是以款项是否支付这一时点为依据，根本没有考虑费用性支出和资本性支出。这样的记账方式使得不同会计期间的财务账上产生的费用波动很大。因此收付实现制的会计记账方式下不能反映出财政拨款单位全面的成本信息，也无法准确反映政府部门的资金使用效率和取得的社会效果。对于政府部门来说，成本核算的对象和核算的内容并不明确，导致成本核算重复、漏算等混乱现象。以预算资金的活动作为会计核算确认支出的依据，这与行政部门的服务性和责任性不对应，使得成本即使按照会计准则核算出来，也无法对政府活动做出真实准确的评估。政府和企业是不同的两个会计主体，政府的成本核算与企业的成本核算完全不同，尤其是政府部门提供的公共产品到底能够产生多大的社会效益，是不可能用现有的金融工具来衡量的，这样就给政府部门的成本核算带来很大麻烦。因此政府部门如果进行成本核算，根本不可能照搬企业的成本核算方法，但是现在的会计核算体系中还没有一套成形的用于政府部门成本核算和计量的方法，这也使得在政府部门进行成本核算基本不可能。

（三）会计报表没有准确反映政府实际成本

在现有预算管理体制下，政府部门按照收付实现制编制的财务决算并不能反映会计要素的全部内容和金额，尤其是一些与资金收付没有直接关系的会计要素，得不到真实的披露。虽然按照预算要求政府部门要公开部门预算和部门决算，但是由于报表中反映的财务信息不够全面，反而会使公众对政府产生反感情绪，造成不必要的矛盾。收付实现制的会计核算方式不同于权责发生制，只是根据款项的收付来进行核算，并没有按照配比原则考虑业务发生的实际情况进行核算。这样就造成不同时期政府部门决算提供的数据没有可比性；不同部门之间的会计数据核算口径不一致，差异较大。那么在对政府部门进行绩效评价时就会标准不同，可比性较差。

政府运行成本核算的初步想法

（一）制定与成本相关的会计准则

为了更好地核算成本，我国应该制定与成本相关的会计准则，财政部发布了《政府会计准则—基本准则》，政府会计制度引入了权责发生制，但这并不是工作的全部，在实际操作过程中还需要制定出台与成本相关的会计准则，比如支出的确认、成本的构成、成本的分摊等内容，从而提供完整准确的会计信息，保证这一会计制度更好地为政府提供服务。

在准则和制度中应该尤其注意固定资产的核算，这里包括固定资产的确认、使用年限、报废处置等内容。在固定资产使用过程中还要特别注意折旧的提取，由于政府运行要求相对平稳的特点，因此在折旧年限、折旧计提方法上应该采用相对平缓的办法，比如应该以平均年限法为主，为了节约成本在规定范围内使用年限尽量延长。对于一些价值难以确定、长期不用但又必须配置的固定资产，可以根据情况区别对待。考虑到2019年采用新的政府会计制度这一时间节点，可以采用两种折旧法进行确认。对已有固定资产为避免固定资产基金长期挂账，采用不确认成本费用只是计算折旧金额，冲减固定资产基金来反应账面净值。对新增固定资产，可以将折旧金额确认为成本费用。

在进行成本核算时引入横向与纵向的理念。政府和企业是完全不同的两个会计主体，其目标是截然不同的，其成本核算也大相径庭。由于政府成本核算内容和目标的不同，使得其成本核算的方法与企业完全不同，应该既要进行以部门为主的成本核算，这样不同部门之间可以进行横向对比分析；同时又要考虑到部门分工的不同，进行相应的项目核算，还可以进行本部门内部的纵向比较。

（二）注意规避权责发生制下成本核算不准确的因素

权责发生制的核算方式可以使政府部门的会计信息全面反映出来，但是权责发生制使用不当，也有可能造成会计核算数据失真。因为在进行账务处理时，对于会计信息的采用和计量，财务人员有很大的自主裁量权，从而对财务决算产生较大影响。按权责发生制进行会计核算，通常会用到应收、应付、预收、预付、待摊等会计科目，这样在确认收入支出时，财务人员有一定的主观性。通过这些账务处理可以达到人为控制利润的目的。如果在合理范围内，这些操作还是允许的，但是超过一定的标准范围后就会对财务报告产生较大的影响，造成会计信息的失真。

为了规避权责发生制核算方式人为操控的因素，应该重新引入收付实现制的核算方式。在进行会计核算时依然按照权责发生制进行，年度终了编制资产负债表、损益表；同时以收付实现制的核算方式编制现金流量表。权责发生制下的损益表与收付实现制下的预算执行收支表之间的关系，可以利用调节表作为附表来反应。通过两种核算方式的交叉使用可以大大降低会计报表人为操控的因素。

（三）注重全面准确地披露政府债务信息

为了全面准确地确认披露政府债务，在按照权责发生制编制的资产负债表中应该就债务问题进行明细核算，这里包括流动负债和长期负债。

由于资产负债表披露的信息有限，应该要求编制单位在财务报告中增加相关信息。对于流动负债应该包括债权（务）单位名称、凭证编号、事项摘要、账面金额、账龄分析、责任人等说明事项。对于长期负债，要说明产生的原因，列入长期负债的必要性。

在以前年度地方政府还会给企业或其他机构提供担保，这些担保有的是有明确金额、有的是没有明确金额，甚至有一些担保政府只是印发了一个文件，财务人员也没有参与，根本无法知悉，类似于这些隐形负债和或有负债必须在会计报告中予以披露。

为了更好地管理往来账务，尽可能规避政府部门的风险。财务部门应该建立往来款项管理台账。台账的内容应该包括债权（务）单位名称、凭证编号、事项摘要、账面金额、账龄分析等需要说明的事项。往来账的管理要明确责任人，要定期催缴，定期清理，避免坏账情况的发生。

（四）发挥政府审计的监督作用

现在的政府审计应该包括国家审计署安排的审计以及政府部门开展的内部审计。政府审计就是通过检查经济活动发现政府部门在开展工作中是否合法合规，及时纠正公共权力运行中出现的问题和错误，从而保障财政资金安全高效的运行，维护良好的市场秩序和社会秩序。

审计和会计是保障资金运行的两个重要环节，审计主要是帮助会计发现和解决问题，而会计在实施过程中为审计更为有效监督提供反馈，从而进一步改进审计方法手段。政府会计和政府审计就是在这种动态互补中协调发展的。结合财政资金的特点，政府审计除了关注部门的经济指标外，还应扩大审计范围，比如说国家重大政策落实情况、关系民生的重大举措落实情况、国家投资的重点项目作用发挥情况等内容，从多角度多维度评价衡量财政资金的效益发挥情况，为中央提供全面准确的信息，达到资源

中国财政杂志社

优化配置的目的。

（五）向公众提供真实准确的财政信息

政府财务报告不仅可以评价一定时期内国家经济情况，同时可以反映国家稳定民生情况以及国家发展潜力等情况，因此财务报告是国家开展宏观经济调控、制定重大决策的重要信息。目前发达国家已经形成了完备的财政报告制度。

我国在国家层面已经实施政府向人民代表大会报告制度，但是在其他层面还做得不太理想。虽然省部级近年来也按照中央要求开始向社会公示财务报告，公示内容主要到款级，致使很多数据过于笼统，没有专业知识的人员根本无法读懂。因此国家应该对部门预算提出更高的要求，公示内容应该更细，同时对于使用财政资金的部门都要进行财务公示制度（当然对于涉及国家安全保密的内容可以不做要求），让社会公众监督财政资金的使用情况，确保公权在阳光下运行。

建立财政报告的审计监督机制。虽然每年国家都会安排审计署对国家行政部门进行审计，但是还不能达到每年全覆盖，而且审计署关注的重点主要是预算执行过程中存在的问题，并不对数据的真实准确提供全面的评价，因此建议是否可以借鉴证监会对于上市公司的要求，每年要求政府部门进行第三方审计，对财务报告数据进行全面检查，确保数据准确，而且可以用于横向比较。

在新会计制度下，对政府部门实施规范的成本核算，提供有效信息为政府开展绩效评价提供数据，可以在部门之间做出评价。同时考虑到政府运行目的与企业开展经营活动不同，更强调社会责任、国家安全等因素，准确的财务数据也可以为政府投入提供数据支持。

参考文献：

[1] 马永义.政府会计若干基本问题的思考[J].新会计，2016（8）：6

[2] 陈晓园，赵丽.建立权责发生制政府会计体系的我国政府会计改革探析[J].财经界，2015（12）：241-242.

[3] 张琦.政府会计改革影响因素研究述评[J].中南财经政法大学学报，2011，（6）

[4] 崔伟，缑延红.我国政府会计改革若干问题研究[J].山东社会科学，2011，（9）

[5] 焦小静.我国政府会计改革问题初探[J].商业时代，2012，（11）

（作者单位：国家无线电监测中心）

责任编辑 张蕊

中国财政杂志社

图片新闻

促进PPP正本清源、规范发展

——2019“全球PPP50人”论坛第二届年会在京举办

本刊记者 廖朝明 | 摄影报道

11月12日，由财政部、北京大学指导，北京大学PPP研究中心主办的2019“全球PPP50人”论坛第二届年会在北京大学英杰交流中心成功举办。第十三届全国政协副主席辜胜阻，财政部原部长、中国财政学会会长楼继伟，全国人大常委会预算工作委员会主任史耀斌，北京大学校长郝平出席会议并致辞。

本届论坛年会紧扣十九届四中全会精神，以“不忘初心、牢记使命；正本清源、规范发展”为主题，围绕近年来PPP改革的宏观方向、预算管理、金融支持、一带一路PPP项目、环境治理等热点难点问题进行讨论，为党中央推进国家治理体系和治理能力现代化、共同推进中国PPP的良性、健康发展，释放PPP改革的制度红利，淬炼和提升PPP文化自信、理论自信和道路自信提供智力支持，促进PPP正本清源、规范发展。