

关于机关运行成本核算问题的思考

李峻 ■

摘要：对机关运行成本进行准确核算，对于提高行政运行和财政资源配置效率意义重大。本文从实际操作的视角，从核算目标、基本定义、政策协调等方面分析了目前机关运行成本核算方面存在的问题，并针对这些问题从绩效管理、预算管理和后勤事务管理的角度提出了厘清概念、统筹政策、强化数据规范化管理、保持实际工作有序衔接的对策建议。

关键词：机关运行成本；会计核算；政府会计

中图分类号：F406.72 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)15-0061-04

为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，财政部印发了《事业单位成本核算基本指引》(以下简称《指引》)，要求行政单位参照执行。笔者结合政策背景，谈谈机关运行成本核算的有关问题。

一、机关运行成本核算中需要明确的几个问题

(一) 明确核算目标

对于开展机关运行成本核算的具体目标，当前政策层面缺乏明确解释。

《指引》指出，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。单位成本信息需求主要包括成本控制、公共服务或产品定价、绩效评价、资源配置等。具体到机关运行成本的会计核算，笔者认为还应该考虑下列因素：能否为实现预算绩效管理常态化、制度化、规范化提供数据支持；能否通过成本核算防止资源浪费行为；能否体现目前单项经费管理办法的管理意图，通过成本核算健全优化财务管理流程。

(二) 进一步明确成本定义

目前机关运行成本的概念尚不清晰，主要表现为以下两个方面：一是相关研究未突破学科局限性。对于机关运行成本的概念，可以从公共管理学、财政学、经济学、会计学等不同学科角度进行解读，但在会计核算的研究中尚未打通会计学与其他相关学科之间的壁垒。当前的研究文献仅以主观列举法的形式进行定性表述，未严格将经济学、管理学与会计学中的成本概念进行区分。二是成本核算研究尚未与具体经济业务相衔接。《指引》明确了成本核算涉及固定资产、无形资产和人力资源的耗费，但对具体哪些业务反映单位维持正常运转所发生的资源耗费，缺乏规范定义。实务操作过程中，如果具体经济业务难以定义，后续成本的确认、计量、

记录和报告将无法开展。

(三) 建立与预算绩效管理相适应的成本核算模式

一是涉及机关运行费用的各类制度、标准体系需进一步完善，如经济活动由哪些品目构成、现行预算管理制度体系规范了哪些品目的开支标准、哪些品目处于空白阶段等。二是涉及机关运行费用的各类信息需要与现行政府会计准则制度相协调。如哪些成本信息直接在财务会计中反映、哪些成本信息需要单独设置相关报表反映等。

(四) 充分反映预算执行情况的要求

机关运行成本会计核算是政府会计核算的一部分，其中一项重要内容就是直接反映当年预算管理的要求。机关运行成本会计核算需要通过一定规则反映政策的落实情况，如需要反映“三公经费”的当年预算执行情况，“三公经费”涉及的人员、团组、车辆等业务量情况和人均、车均开支水平，一般性支出上年开支水平及在此基础上本年预算压减水平，基本支出定员定额标准执行情况，是否存在人员经费、公用经费和项目支出预算相互挤占的情况，需要在实务操作层面支持国管局、审计署等部门对于各类费用开支情况的信息需求，同时还需满足预决算信息公开的需要。

(五) 合理反映特定主体单位运行

作者简介：李峻，文化和旅游部财务司，中央国家机关会计领军人才第三期学员，全国高端会计(后备)人才行政事业类七期学员。

耗费的需求

1. 确定核算单位的范围。在开展会计核算工作之前应当明确开展核算的单位范围,对于哪些单位主体应当被纳入核算范围之中应当给予科学的界定。

2. 确定核算业务的范围。目前的问题:一是具体经济业务活动边界不清晰,在具体执行层面很难区分出哪些与运行成本核算相关;二是对于以前年度形成的各类资产耗费,很难界定哪些资产属于机关运行活动形成的资产,也无法通过折旧和摊销反映其耗费情况。

二、机关运行成本核算的对策

(一) 探索反映单位整体情况的核算目标

1. 提供机关运行经费预算执行情况的相关信息。近年来预算管理中涉及成本管理的表述和要求一直在不断深化和完善,例如建立健全不同类型单位特点的分类分档定额标准体系、公开“三公经费”预决算、严格落实“约法三章”要求、盘活存量资金等。同时国家在会议费、培训费、差旅费、公车管理、公务出国、公务接待和公务卡等方面出台了一系列政策文件。这些都是机关运行成本会计核算直接面对的问题,因此机关运行成本会计核算首先要满足当前预算管理的各类政策要求。为此建议设定如下子目标:(1)反映预算执行情况;(2)反映“三公经费”执行情况;(3)反映一般性支出执行情况;(4)反映存量资金盘活情况;(5)反映会议费、培训费综合定额管控情况;(6)反映其他与预算管理相关的执行情况。

2. 提供使用机关运行经费发生的各类资源耗费的相关信息。在反映预算执行情况的同时,成本会计更重要的目标是要能够提供可靠和相关的单位财务状况、财务绩效以及成本耗费情况等信息。基于本文研究的背景情况,亟需通过成本会计核算反映机关单位人力资源

耗费情况、涉及运行活动的有形资源耗费情况和无形资产耗费情况。通过核算并匹配相关的业务数据指标,反映机关整体运行水平,并为后续绩效评价、资源配置等工作奠定基础,从根本上提升机关单位财务管理水平。为此建议设定下列子目标:(1)反映单位运行成本。单位应当准确核算、全面反映机关单位整体的运行成本,分析成本发生和形成过程中的各类因素,规范各类因素的管理,达到将运行成本控制在预期目标内的目标。(2)反映单项费用或标准控制情况。对于涉及委托外包业务或购买相关货物或服务,应该处于标准控制范围内。单位应当完整准确记录并核算定价服务或产品的成本,为后续定价提供依据和参考。

3. 提供衡量单位机关运行经费使用绩效的相关信息。机关运行成本会计核算的目标还应该体现如何衡量机关单位运行的效果,从成本等方面综合衡量单位及其内设部门在维持基本运转过程中的实际耗费。为此建议设定下列子目标:(1)为评价单位运行工作绩效提供依据。单位应当设置运行成本等绩效目标,以便衡量单位整体运行效率、实施效果及预算资金使用效果。(2)为财政部门提供资源配置依据。单位应当设置运行成本、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。

(二) 明确机关运行成本的定义

一是需要将原有的“支出”概念协调为“费用”和“成本”,鉴于政府会计准则制度已经实施,在财务会计方向已使用了权责发生制进行会计确认和计量,涉及的资本性支出已能够反映固定资产折旧、无形资产摊销等信息,今后涉及机关运行经费的支出应调整为机关运行费用的概念。

二是明确各类费用的具体品目。《财政部关于进一步做好2017年一般性

支出压减工作的通知》(财预[2017]137号)明确提出了关于压减“一般性支出”的范围:明确了24个经济支出分类科目。国管局开展的机关运行成本统计中使用了“机关运行经费支出总额”的概念,明确了30个经济支出分类科目。笔者认为,“机关运行经费支出总额”与“一般性支出”的业务内容高度重合,应该将机关运行成本核算的业务范围规范到“一般性支出”涉及的明细科目中来。

三是解决预算管理中的“两化”问题。2007年财政部印发《中央本级基本支出预算管理办法》,但从实际工作的角度来看,受制于当前管理机制,中央部门基本支出定员定额的基本原则、定额标准、测算依据等信息尚未对社会公开,“两化”问题(基本支出预算项目化、项目支出预算基本化)依然存在。主要体现在:一些单位只有项目支出预算没有基本支出预算,只能靠项目资金来保障运转;一些费用项目如会议费、培训费、差旅费等,很难分清是在基本支出列支还是通过项目支出列支,造成定员定额经费开支不实。鉴于以上情况,本文研究直接将经济业务与经济分类科目进行对接,淡化“两化”问题。

综合上述分析,笔者认为应将机关运行成本定义为“机关单位为保证其运行活动所发生的各类资源耗费,这些资源耗费应当包括有形资源耗费、无形资产耗费以及人力资源耗费。”具体涉及的资源品目应当根据财政部门确定的规范明细品目适时予以调整。

(三) 与预算管理相协调

为满足本文所设定的机关运行成本会计核算基本目标,需要将实际工作中发生的经济业务、预算管理中使用的经济支出分类科目与会计科目之间建立关系,并通过会计核算反映经济业务所产生的资源耗费情况及相关预算执行情况。

根据当前财政部门对于一般性支出

表1 调整财务会计增设机关运行费相关科目表

科目代码	科目名称	辅项信息	成本会计信息需求
5001	业务活动费用	单位往来	
500101	机关运行费用		
50010101	工资福利费用		
50010102	商品和服务费用	单位往来、一般性支出费用明细科目	对应一般性支出费用类科目
50010103	对个人和家庭的补助费用		
50010104	固定资产折旧费	一般性支出费用明细科目	对应一般性支出费用类科目
500102	非机关运行费用		
50010202	商品和服务费用		对应非一般性支出费用类科目
50010204	对企业补助费用		
50010205	固定资产折旧费		对应非一般性支出费用类科目
50010206	无形资产摊销费		
50010207	公共基础设施折旧(摊销)费		
50010208	保障性住房折旧费		
50010209	计提专用基金		

的管理口径,主要涉及的经济支出分类科目有24项:办公费、印刷费、咨询费、水费、电费、邮电费、物业管理费、差旅费、因公出国(境)费、维修(护)费、租赁费、会议费、培训费、公务接待费、被装购置费、劳务费、委托业务费、公务用车运行维护费、其他交通费用、房屋建筑物构建、办公设备购置、公务用车购置、其他交通工具购置。

根据本文对机关运行成本的定义,需要从以下两方面进行优化,一是将房屋建筑物构建、办公设备购置、公务用车购置、其他交通工具购置4个科目的支出概念协调为折旧信息,反映有形资产的耗费;二是综合《指引》及医院实施政府会计准则制度的经验,机关运行成本的明细品目还应当包括工资福利费用和对个人、家庭的补助费用。建议具体核算的品目为:一般性支出涉及的24个经济分类科目、工资福利支出15个明细科目、对个人和家庭补助7个明细科目。需要补充登记基本工资、津贴补贴、奖金、伙食补助费、绩效工资、基本养老保险缴费、职业年金缴费、基本医

疗保险缴费、公务员医疗补助缴费、其他社会保障缴费、住房公积金、医疗费、其他工资福利支出、离休费、退休费、退役费、抚恤金、生活补助、救济费、医疗费补助等22个明细科目。

通过对上述概念的协调,综合了财政部、国家机关事务管理局在政策层面的要求,能够对一般性支出、“三公经费”“两化”问题等进行协调,打通预算管理 with 会计核算之间的数据衔接问题,即:机关运行成本=工资福利费用(15个明细科目)+对个人和家庭补助费用(7个明细科目)+一般性支出所涉及的费用(24个明细科目)。此外,是否将无形资产摊销纳入机关运行成本的核算范围,取决于财政部门是否将无形资产所发生的各类支出纳入一般性支出的考察范围。

(四) 与机关后勤管理相协调

机关运行成本会计核算中经常出现两个核算主体,行政机关和其所属的机关服务中心。早在2000年,国务院机关事务管理局就印发了《关于建立机关后勤服务费用结算制度的意见》(国

管财字[2000]63号,以下简称63号文),对机关后勤服务管理提出了相关要求。2007年以来,政府收支分类科目中单独设置了“机关服务”功能科目,具体核算内容为,反映行政单位(包括实行公务员管理的事业单位)提供后勤服务的各类后勤服务中心、医务室等附属事业单位的支出。根据上述定义,笔者认为通过“机关服务”科目核算的相关支出与机关运行成本之间有直接对应关系:

1.对于明确定价标准的服务事项,按照收费标准进行结算。近期,国家机关事务管理局印发了《中央国家机关购买后勤服务管理办法(试行)》明确了费用结算标准,建议与相应的经济分类科目进行对应。

2.对于没有统一规定收费标准的项目,需要进一步明确核算项目范围。63号文以列举的形式进行了说明,如:食堂、浴室、理发室、洗衣房、医务室等。对于一些存续时间较长的机关单位,这些服务项目仍然存在,只要发生就构成了机关运行成本,因此需要加强信息的标准化程度,做好相关信息的披露。

3.对于委托代理工作,需要结合政府购买服务的要求统筹考虑运行成本。当前很多部门核算通过“委托业务费”科目,以一笔交易反映诸多种委托业务。由于当前财政部门对机关后勤部门给予差额补贴,机关后勤服务成本转嫁为机关运行成本,因此机关服务中心所发生的各类费用,扣除为机关垫付的水费、电费、代购的办公用品、办公设备等费用支出后的余额,应作为机关运行成本管理。对于信息中心、离退休干部管理等机构,建议采用与机关服务中心相同的处理方式。

(五) 与当前会计管理工作相协调

1.以编制管理部门的口径明确核算主体。笔者建议按照编制管理部门管理的口径,以党的机关、人大机关、行政机关、政协机关、审判机关、检察机关、

群众团体机关、民主党派中央机关作为机关运行成本核算的主体,其中涉及到的中央部门仅指各机关涉及的一级预算单位。

2. 以单位具体的职能范围明确合并报表的范围。就中央部门来说,很多机关都有成立机关服务中心负责机关后勤服务事宜,成立离退休干部管理机构负责离退休人员管理工作,成立信息中心负责信息安全数据管理等工作。当前受财政预算管理的体制机制影响,机关服务中心等三种单位的财政保障力度不完全一样,部分人员经费和公用经费由财政部门保障,主要经费来源通过事业收入取得。鉴于这三种单位在事业单位分类改革中的具体类别尚未确定,且所开展的各类工作均与机关工作相关,建议将这三者发生的费用也作为机关运行成本进行管理。

3. 在财务会计方向增设机关运行费用的相关核算。对于机关单位而言,只要通过“5001 业务活动费”科目进行费用核算,那么机关运行成本应体现为细化 5001 科目。可以考虑在 5001 科目下区分机关运行费用及其他费用科目(见表 1)。通过各项明细科目核算,可以直接列示机关运行费用,如果按照单位、部门或者临时机构进行归集,就可以计算出运行成本。

4. 在预算会计方向完善辅助核算项,提供执行情况信息(见表 2)。通过增加辅助核算维度,将涉及一般性支出的数据单独反映,能够做到预算执行信息的可靠计量,机关运行经费支出与机关运行费的差异主要是购置固定资产与计提折旧产生的暂时性差异。

5. 在绩效管理方面提供产出指标中的成本数据。根据财政部印发的《中央部门预算绩效目标管理办法》(财预[2015] 88 号),绩效指标是绩效目标的细化和量化描述,其中成本指标为三级指标,反映预期提供公共产品和服务

表 2 调整预算会计增设辅助核算项目相关科目表

科目代码	科目名称	辅项信息
7101	行政支出	功能分类、项目、部门经济分类、预算来源、资金性质、一般性支出科目
710101	基本支出	功能分类、部门经济分类、预算来源、资金性质
71010101	人员经费	功能分类、部门经济分类、预算来源、资金性质
71010102	日常公用经费	功能分类、部门经济分类、预算来源、资金性质、一般性支出科目
710102	项目支出	功能分类、项目、部门经济分类、预算来源、资金性质、一般性支出科目
710199	待处理	
7901	其他支出	功能分类、项目、部门经济分类、预算来源、资金性质
790101	基本支出	功能分类、部门经济分类、预算来源、资金性质
79010101	人员经费	功能分类、部门经济分类、预算来源、资金性质
79010102	日常公用经费	功能分类、部门经济分类、预算来源、资金性质、一般性支出科目
790102	项目支出	功能分类、项目、部门经济分类、预算来源、资金性质、一般性支出科目
7902	利息支出	功能分类、项目、部门经济分类、预算来源、资金性质
790201	基本支出	功能分类、部门经济分类、预算来源、资金性质
79020102	日常公用经费	功能分类、部门经济分类、预算来源、资金性质、一般性支出科目
790202	项目支出	功能分类、项目、部门经济分类、预算来源、资金性质
7903	捐赠支出	功能分类、项目、部门经济分类、预算来源、资金性质
790301	基本支出	功能分类、部门经济分类、预算来源、资金性质
79030102	日常公用经费	功能分类、部门经济分类、预算来源、资金性质、一般性支出科目
790302	项目支出	功能分类、项目、部门经济分类、预算来源、资金性质、一般性支出科目

所需成本的控制情况,如“人均培训成本”“设备购置成本”“和社会平均成本的比较”等。根据成本指标的定义,对于评价单位整体运行绩效,可以采取多个维度进行:建立人均成本信息,如人均运行成本、人均培训费、人均出国费、人均办公费、人均餐饮费、人均会议费等,在部门间建立横向比较机制;建立人均人力资源耗费信息,如人均基本工资、人均津补贴、人均工资水平等,促进并规范部门薪酬管理和津补贴管理;建立与业务量相互匹配的耗费评价信息,如车均运行维护费、每平米物业费、每平米能源消耗、每平米保洁费等,促进政府购买服务的规范性。

(六) 按年、月编制机关运行成本会计报表

建议机关单位应当按月度和年度编制运行成本报表,所反映的成本可区分财政拨款运行成本、其他资金来源运行

成本等。运行成本应该按照按成本项目分别列示:(1) 人力资源耗费:与政府收支分类科目中的“工资福利费用”和“对个人和家庭的补助费用”明细科目相衔接;(2) 一般性费用:与财政部规定的一般性支出的费用性明细科目相衔接;(3) “三公经费”:与一般性支出中涉及的“三公经费”明细科目相衔接;(4) 机关固定资产折旧费:与一般性支出中涉及的资本性支出科目相衔接;(5) 机关后勤部门费用:反映机关服务中心发生的所有费用;(6) 机关信息中心费用:反映部门信息中心发生的所有费用。此外,可通过财务会计复制核算项按照部门维度进行明细核算,并计算出部门运行成本。如果配合部门所在机关的人员、机构、车辆及业务量水平,可以计算出相应的与绩效管理相关的成本指标数据。

责任编辑 张璐怡