

成本管理目标视角下机关运行 成本核算框架体系构建

许娟■

随着政府会计准则制度的落地实施,权责发生制给行政事业单位开展成本核算奠定了基础,机关运行成本从制度、理论上逐渐取代了机关运行经费。近年来行政事业单位逐步建立了机关运行成本调查统计报表制度,开展机关运行成本的调查统计工作,初步摸清了机关运行成本的结构与规模,但基于统计口径的机关运行成本数据离“准确核算机关运行成本”的改革初衷还有一定差距。本文结合政府成本的管理目标对机关运行成本核算的范围、对象、方法等问题作出探析。

一、机关运行成本管理的目标

1. 行政事业单位成本管理目标的差异性。行政事业单位管理的总目标包括提高资源配置效率、促进国家治理和维护社会公平正义等,导致政府成本管理的目标也相对多元化。特别是行政事业单位由于存在部门业务、层级以及行业差异性,导致其成本管理的目标在传统的控制成本目标之外,还包括核定公共服务产品定价、开展政府绩效评价、进行资源分配决策等。比如,公立医院成本管理的目标之一是为了核定医疗服务定价,而对医院管理总目标的评价标准主要是医疗水平和医疗服务质量;科研单位注重的是科研经费投入取得成果和绩效,而不是一味地控制科研成本,成本控制只是绩效评价指标体系其中的一个评价指标。

2. 机关运行成本管理的目标。机关运行成本是政府成本的重要组成部分,机关运行成本管理的目标也应符合多元化成本管理目标的特点。同时,机关运行成本管理目标要能体现政府部门的整体管理目标,有助于政府机关受托责任的实现。在这一总目标下,机关运行成本管理要实现以下具体目标:一是机关运行成本核算是政府成本核算的一部分,能提供准确、完整的机关运行成本数据;二是为机关运行保障定额管理制定标准;三是借助准确的机关运行成本信息评价机关运行效率,对政府治理水平开展绩效评价提供数据支持。因此,笔者认为机关运行成本核算更大程度上是基于管理需要,而不是基于财务报告的需要,可根据“业务活动费用”“单位管理费用”等会计科目归集的费用信息计算机关运行相关成本,但成本核算的过程和结果目前无需在会计账簿和财务报表中反映。

二、机关运行成本核算框架体系的构建

从机关运行成本管理的多元化目标中可衍生出多项和机关运行成本相关的基本任务,包括成本预测、成本控制、成本分析、成本决策等。这些成本管理的基础来自于机关运行成本核算体系,这就要求机关运行成本的核算过程(包括成本对象、成本范围、成本期间、成本归集和分配以及成本报告等)作出具体规定时要考虑多元化

目标需求,有针对性地生成相应的有价值的机关运行成本信息,以提高机关成本核算的实操性和指导性。

1. 成本核算对象。机关运行成本是从机关运行经费演变而来,需要对相关费用进行归集和分配。企业成本核算对象通常是具有实物形态的产品等,其成本包括形成产品的直接材料、直接人工以及根据一定分配标准分摊的间接费用。而机关运行成本是为了保障政府机关正常运转发生的费用,大多是提供的无形服务,一般不形成实物形态的产品,因此其成本核算的对象基本上就与企业不同。同时,机关运行成本的核算对象还要和提供公共服务的政府成本区别开,厘清两者的界限。机关运行成本是指保障机关正常运行的各项费用,受益对象是机关及其工作人员;公共服务成本是指政府提供教育、医疗等各类公共服务的费用,受益对象是社会公众。在此基础上,可以根据提供的机关运行服务项目细分为不同的运行服务项目成本(如物业服务、餐饮服务、会议服务、车辆服务等),主要用于为机关运行保障定额管理定标准;也可以根据提供机关运行保障的部门不同,按照部门核算机关运行成本,主要用于成本控制和成本绩效评价。

2. 成本核算范围。《事业单位成本核算基本指引》中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。机关运行成本对象可具体化为政府部门及单位在日常运行和管理活动中发生的、为维持其正常运行的一般性耗用。参考企业成本的核算范围,笔者认为机关运行成本的范围应该包括为机关日常运行发生的机关人力资源耗费、能源消耗、日常办公消耗,以及房屋建筑物和设施设备的耗费等。

3. 成本核算期间。成本核算期间是指成本核算的周期,一般是以报告周期为一个成本期间。在目前的实务中,预算会计核算反映的部门决算以及财务会计核算反映的政府综合财务报告均以自然年度或者月度为核算周期,政府成本会计的核算周期也应与其保持一致,机关运行成本核算的都是常年发生的、相对比较稳定的成本费用,因此以自然年度为核算周期比较妥当。同时在实际应用中,考虑到绩效评价的需要,也可以按照政府会计主体负责人的任期作为成本核算期间,全面反映某一负责人任期内机关运行情况、受托责任履行情况,划清权责归属。另外,基于内部决策的需要,也可以对某一特定公共服务的运行情况进行评价或者补偿定价,按照某一个特定周期对机关运行服务活动进行成本核算,按照项目的自然周期来归集和分配成本,使得能够完整、真实地反映该业务活动中有关资源的耗费。

4. 成本核算方法。目前机关运行成本核算在政府会计制度中没有明确的核算科目,相关成本信息散落在不同的功能分类科目和经济分类科目中,要核算机关运行成本需要进行一定规则的汇总、归集、分配。《事业单位成本核算基本指引》提出“单位可以根据具体成本信息需求,按照成本经济用途、成本要素等设置成本项

目。”当前很多行政事业单位特别是医院、高校已经把分步法、分批法、标准成本法和作业成本法等引入成本核算工作中。根据机关运行的特点,针对如何区分公共服务还是机关运行服务的成本,笔者认为可以使用标准成本法对机关运行成本进行核算。部分固定耗费(如水费、电费、物业管理费、取暖费等)可以根据定员定额的标准确定,还有部分根据使用量变化的可变耗费(如办公费、印刷费、邮电费等)可以设定单位标准消耗,乘以使用量来核算成本。一旦标准成本法的标准成本确定,可以根据机关运行标准成本来制定机关运行成本预算并实施机关运行成本控制。另外,根据机关运行成本的核算对象多是无形服务的特点,可以把整个机关运行保障工作分解为若干个作业,采用作业成本法核算,作业机关运行的全过程每个环节、每道程序都可以视为一项作业。在实行作业成本法的过程中可以发现无效作业,改善优化作业流程,提高增值作业的效率,实现成本核算和成本控制的双重意义。

5. 成本核算报告和分析。成本报告是成本核算的重要结果,与成本决策、公共服务定价和绩效考核等成本管理目标直接相关。因此机关运行成本报告应以成本管理目标为导向,准确核算机关运行成本,合理进行成本归集和分配,以提供适当的机关运行成本信息为政府主体评价机关运行等工作提供基础数据。可以以机关运行成本调查统计报表为雏形,机关运行成本报告由成本费用总表、分项成本费用明细表及报表附注等构成,向报表使用者提供有关政府主体运行的详细成本费用信息,反映政府主体在维持自身运转服务过程中所耗费的各类资源。成本核算报告的数据维度要有当期数据、上一年同

期数据以及预算数据,便于成本分析和成本控制。

三、相关建议

1. 加快推进行政单位成本核算问题研究。机关运行成本的核算主体大多是行政单位,目前财政部仅出台了《事业单位成本核算基本指引》,对行政单位成本核算尚未有指导性意见。因此,笔者认为要加快推进行政单位成本核算相关问题的研究,为准确核算机关运行成本、全面反映行政成本奠定基础。

2. 进一步深化政府会计改革实施工作。实务中已出台的成本核算办法与政府会计准则制度协调性不足,对于机关运行成本的信息需求也考虑不够。例如,目前的机关运行成本还没有将人员经费纳入成本核算范围,现有的经济分类科目虽然能完全覆盖机关运行成本但部分功能分类和经济分类科目列支边界模糊,资产折旧、摊销等费用没有区分机关运行成本和公共服务成本,这些都直接影响机关运行成本核算的准确性。因此,笔者认为还要加强培训,进一步深化政府会计改革成果,在实务中积极探索建立机关运行成本核算制度。

3. 积极探索成本报告结果的分析运用。作为政府成本会计的一部分,机关运行成本核算的目标是多元化的,不仅直接体现为提升各级政府的内部运行效率为绩效评价提供基础数据信息,还能够在公共服务等领域发挥积极的导向作用。因此,笔者建议在部门预决算、政府综合财务报告之外,以目前的机关运行成本调查统计报表为基础,积极探索建立机关运行成本报告的信息公开、审计机制,以及与预算分配、履职评价的挂钩机制。□

(作者单位:科学技术部机关服务中心)

责任编辑 樊柯馨