

探析权责发生制在会计核算中的应用

文 / 赵桂艳

随着市场经济的发展和事业单位的体制改革，事业单位被拖进了竞争的市场。竞争能否获胜主要取决于经营成本高低。为此，在事业单位会计核算中以收付实现制为基础，已满足不了成本核算的要求。在事业单位会计核算中引入权责发生制具有必要性和可行性。

一、收付实现制的局限性

收付实现制是以款项的实际收付为标准来处理经济业务，确定本期收入和费用，计算本期盈亏的会计处理基础。在收付实现制基础上，凡在本期实际以现款付出的费用，不论其是否应在本期收入中获得补偿均应作为本期应计费用处理；凡在本期实际收到的现款收入，不论其是否属于本期均应作为本期应计的收入处理；反之，凡本期还没有以现款收到的收入和没有用现款支付的费用，即使它归属于本期，也不作为本期的收入和费用处理。收付实现制这种会计处理方法在现实的事业单位会计核算中存在较多的局限性。

（一）缺少对固定资产的核算与反映

购入固定资产发生的相关费用在发生时一次性列入相应的支出科目，而没有进行资本化，没有在使用期限内分期计入有关支出和费用。加大了固定资产购入当期的支出，造成各个会计期间支出的不平衡。固定资产不计提折旧，使固定资产在使用过程中发生的有形损耗和无形损耗，在账务处理中没有体现出来，会计报表只列示固定资产原值，没有列示固定资产净值，实际上是虚增了资产，造成会计信息失真。

（二）不能准确反映已经发生的债务

在收付实现制记账基础下，不能反映当期已发生但尚未以货币资金支付的债务。例如：银行贷款所应付的利息，不在当期计提列支反映，而是在实际支付时列支；维修项目是付款时列入支出，没付款前，不管是否完工决算都不进行账务处理；后勤保障服务项目完成后，也是在付款时列入支出，否则不进行账务处理；在材料、物资的采购过程中，有货到未付款，有采取分期付款的方式，有的扣下质量保证金等形成的应付未付款项，只在收到付款单据时按付款金额确认和计量购入的材料、物资。这种会计处理，一方面造成了各个会计期间支出不均衡，另一方面，如果相关部门之间协调不好，将导致年度预算不完整，漏安排已经发生尚未付款的支出预算，造成资金周转困难或假结余。

（三）不利于防范财务风险

收付实现制只能反映实际支付的部分，不反映那些当期虽然已经发生，但尚未用货币资金支付的部分，导致隐性负债的存在。财务报告中不能及时反映隐性负债，容易导致决策考虑不周，不利于防范财务风险。

（四）不利于进行成本和费用核算

以收付实现制为基础的会计制度成本核算内容很简单，不能提供合理的、完整的成本数据，无法为制定决策、实施监管以及预算编制与审批提供依据，不利于教育成本的核算与管理。

（五）会计报告信息不够完整

以收付实现制为基础编制的会计报表不能做到完整地反映事业单位的资产、负债、财务成果和现金流量状况。使会计报告所反映的财务信息不完整，不真实，给决策带来风险性。

二、实行权责发生制的必要性

权责发生制是指凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，不论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项在当期收付也不应当作为当期的收入和费用。

权责发生制比收付制实现制更能产生满足使用者需求，反映事业单位主体经营活动结果和财务状况的信息。在事业单位会计核算中引入权责发生制是非常必要的。

（一）实行权责发生制是事业单位成本核算的需要

随着社会主义市场经济体制的建立和发展，事业单位实行企业化管理已经成为趋势。事业单位谋求自身发展的内在要求与政府拨款不足的矛盾，促使事业单位日益重视资金的统筹规划和使用效益，要求事业单位自身增强创收能力，讲求服务效果，提高经济效益，适应社会的优胜劣汰。这就从客观上要求事业单位加强成本核算的意识，在事业单位会计核算中引入权责发生制，不仅能完整地反映事业单位的财务状况和承担的债务，还有利于核算和反映事业单位资产的合理使用情

况, 实现收入要素与支出要素的配比, 明晰反映事业单位各个会计期间业务的真实情况, 反映事业单位的成本项目及成本水平, 促进事业单位提高服务质量和社会效益。

(二) 实行权责发生制有利于提高财务信息的真实性

在权责发生制下, 使财务信息扭曲、完全成本信息失真、收入支出不均衡现象能得到较好的改善。它不仅提供短期的收支信息, 还提供全面的资产、负债、风险等方面的信息, 为决策提供了更好的信息基础。

权责发生制可以使事业收入与事业支出实现配比, 对固定资产计提折旧并及时列入使用期内支出, 使各个会计期间的收入及支出均衡, 将应收应付款项及时入账, 在会计报告中能够反映出资产净值情况、负债情况、净资产情况, 提高财务信息的真实性、可比性和一致性。

(三) 实行权责发生制是事业单位促进资源合理配置的需要

权责发生制信息帮助使用者了解事业单位主体所拥有和控制的所有资源, 有助于其评价主体使用这些资源的合法性、效果和效率, 进而有助于使用者评价主体对资源的受托责任履行情况; 权责发生制保持对所有资产、负债的全面的记录, 为管理资源, 包括资产的保全维护、冗余资产的识别处置及更新、负债的识别和风险管理、服务成本的追溯分析等提供信息; 权责发生制全面记录了各种资源流动的信息, 资源的使用能完全分摊至成本, 因而提供了为产品和服务正确定价的基础; 在权责发生制下, 有利于减少对资产的盲目购置, 有利于加强对资产的监管和控制, 有利于减少舞弊和腐败的机会。

三、实行权责发生制的可行性

在市场经济下的事业单位会计核算中, 收付实现制的局限性对事业单位的会计核算工作提出了挑战, 在事业单位的会计核算中引入权责发生制不仅必要而且也具有操作的可行性。下面举例加以说明。

(一) 财政拨款收入的确认

在权责发生制下, 将财政拨款收入按12个月进行分解确认, 借记银行存款或其他应收款科目, 贷记财政补助收入科目。

每年财政部门都会给事业单位下达经费预算通知, 通知中明确年度经费应拨款数额。按权责发生制事业单位可根据实际情况将经费拨款总额分解到各个月份, 按月确认经费拨款收入, “借: 银行存款或其他应收款, 贷: 财政补助收入”。对于当月收到的经费借记银行存款科目, 对于欠拨的经费借记其他应收款—财政拨款科目。这样在每月的财务报告中, 可以清楚地反映财政部门的经费拨款进度和欠拨经费情况。财政部门下达预算的时间可能较晚, 在没有下达预算前, 会计部门可按上年拨款情况暂估入账, 待经费预算通知下达后, 调整账务处理。

(二) 事业支出的确认

事业单位的支出月份之间不均衡, 但各事业单位在支出的管理上大多实行经费包干制, 在权责发生制下, 准确确认月份内支出有一定的困难, 但按年度确认支出还是能达到与年度收入配比的。当年的业务一定要在年度内结算完毕, 特别是维修项目, 只要是当年发生的, 并且完工决算, 就一定要入账。不能因为资金紧张, 没有付款就不做账务处理。对于没有资金支付的已经发生的维修费用可以决算报告书或者结算发票, “借: 相关支出科目, 贷: 其他应付款”, 这样可以及时反映应付未付项目, 防止隐性负债发生, 降低财务风险, 同时有利于有计划地安排资金。

(三) 固定资产的核算

在权责发生制下, 增加“累计折旧”科目, 取消“固定基金”科目。购入固定资产时, “借: 固定资产, 贷: 银行存款”; 计提折旧时, “借: 相关支出, 贷: 累计折旧”。固定资产原值减去累计折旧的数额为固定资产的净值, 在资产负债表上固定资产以净值列示。这样有利于反映固定资产的真实价值, 防止虚增资产, 同时有利于完成成本的核算。

从以上的分析中可以看出, 在事业单位会计核算中引入权责发生制是必要可行的, 也是未来事业单位财务规则和会计核算制度改革的发展趋势(作者单位: 辽东学院)

相关链接

[新债务重组准则浅析](#)
[浅谈会计决策支持系统](#)
[企业会计电算化中的内部控制问题](#)
[探析权责发生制在会计核算中的应用](#)
[工程项目财务管理中的内部控制设计](#)
[现代国有企业财务管理机制问题研究](#)
[浅谈营业现金净流量计算中“折旧”的不同](#)
[市场经济条件下如何完善单位财务管理的探索](#)

