



政府导入成本会计初探

厦门大学管理学院 王瑶

【摘要】 成本会计作为改善政府财务管理的一项工具逐渐在国外兴起。针对这一现象,本文着重探讨了政府导入成本会计的主要原因、成本会计信息对加强政府财务管理的作用、将成本会计导入政府所面临的问题以及解决思路。

【关键词】 成本会计 财务管理 政府

早在 20 世纪 30 年代,国外会计界就已经开始讨论政府导入成本会计的问题。目前一些国家和地区(如美国、英国、加拿大、澳大利亚、新西兰、马来西亚以及我国台湾等)已经将成本会计用于政府财务管理,越来越多的国家开始对成本会计产生兴趣。

一、政府导入成本会计的背景

1. 财政赤字和政府债务居高不下。在现实经济中,政府债务不断增加,债台高筑已是普遍现象。尤其是在 20 世纪 70 年代和 80 年代,许多发达国家和发展中国家都陷入了持续而严重的财政困境,“处理债务危机”成为当时使用频率较高的一个词汇。根据经济合作与发展组织(OECD)1994 年的一份工作报告,在 1994 年以前的 15 年中,其成员国的政府债务占国内生产总值的比例显著上升,而且这种上升趋势在一些国家难以遏制。世界银行 1994 年发布的一份研究报告表明,超过 60% 的国家财政状况不佳,持续出现预算赤字,只有个别国家在改进政府财政绩效方面取得了进展。

2. 公众对政府的管理水平不满意。近年来,大多数国家的私营部门发生了巨大的变化,它们变得更灵活、更富创造性、更具创业精神,而公共部门的变革明显滞后。“政府管理效率低下,公众的不满情绪日益高涨”成为 20 世纪 80 年代西方发达国家“新公共管理运动”兴起的原因之一。出于“维护公共部门声誉”和“争取选民”的需要,西方发达国家政府开始注重绩效管理,推动公共部门由原来的“过程导向型”向“绩效导向型”转变,并借鉴和采用了工商管理领域科学的管理方法,比如投入与产出分析、目标管理、绩效评估、成本考核等,而推行这些改革措施需要成本会计提供支持。

3. 政府应计制会计改革的推动。从传统上看,现金制一直是预算会计的主流。但现金制会计的一个重大缺陷是不能直接提供成本信息,甚至会扭曲成本信息。与现金制会计相比,应计制会计的优势显而易见,其提供的信息更准确、更全面。应计制会计可以部分地弥补现金制会计的缺陷(所谓“部分”,是指精确的成本信息还需要成本会计提供)。应计制会计的引入使得确认与计量和特定产出、成果相关联的成本信息更加便利。一个典型的例子是,英国采用应计制会计后,现在可以对政府活动进行复杂的成本分析。

引入应计制已经成为各国政府会计改革的一大趋势,人

们关注的重点不在于是否采用应计制,而在于在多大程度上使用应计制。目前,超过半数的 OECD 成员国在政府财政报告中采用了应计制会计,这也在一定程度上推动了成本会计在政府部门的使用。

二、成本会计信息对加强政府财务管理的作用

1. 辅助应计制预算的编制。政府预算的编制基础可以是现金制或应计制。应计制预算是公共管理改革的一项重要内容。在 OECD 的 29 个成员国中,至少有 11 个国家在预算管理中部分采用应计制,新西兰、澳大利亚、冰岛和英国已经或计划在大部分项目的预算中直接采用应计制。由于成本会计和应计制预算的计量基础相同,成本会计系统所生成的历史成本信息可以直接用来估计未来政府活动的成本支出,这为预算编制提供了极大的便利。此外,适时地将所发生的成本信息与应计制预算信息进行比较,也有利于加强预算控制,减少浪费。

2. 控制及减少成本。从技术层面来说,成本会计信息可以帮助政府部门控制和减少成本。这些方法与私营部门采取的方法并没有本质差异,甚至非常相似。例如,比较实际成本与预算成本的差异,找出差异产生的原因,提高效率。但与企业不同的是,政府活动缺乏明确的、量化的标准,如投资回报率、利润率,因此为了提高政府官员进行成本分析的积极性,必须制定出科学的绩效指标,使政府官员为了达到绩效指标而不得不关注成本问题。

3. 为政府制定公共产品的价格提供依据。严格地说,需要收取费用的公共产品通常都不是纯公共产品,而是准公共产品。鉴于政府活动的非营利性性质,对于那些收取费用的公共产品,按照成本补偿或部分成本补偿的原则来定价,这样也可以避免乱收费。

政府也会从事商业性的活动(如公共企业),这时市场价格更可能被作为定价依据,即便如此,产品的成本信息对于改善管理水平仍然是有益的。

4. 业绩计量。政府业绩计量越来越受到关注。有些国家(如英国)甚至已经建立了业绩计量报告体系。为了衡量政府业绩,需要制定相应的业绩指标,而这些指标往往涉及成本的计量。例如,为了反映投入与产出之间的关系,可以采用“总成本/总产出”指标获得单位成本的信息,以此来衡量政府活动

的效率;政府活动的成果可以用目标实现的程度来反映,通常也用“成本/成果”指标来显示成本与产出之间的关系。对于政府部门而言,产出和成果的计量往往较困难,但这更显示出成本信息的重要性。

5.项目评价。项目成本是政府批准项目、变更项目以及撤销项目等政策决定的重要依据。许多国家都将项目成本作为成本/效益分析的基础。需要注意的是,政府有时会采用政策投资的方式来推动某些项目的实施,这往往表现为税收的减少,而实际上是成本的增加。在进行成本/效益分析时,也应当把这个因素考虑进去。

6.辅助经济决策。例如,是由政府来提供某项公共产品,还是将公共产品委托给私人部门生产。在做出这类选择之前,需要比较不同方案的成本。

三、政府导入成本会计面临的问题

笔者认为,虽然在理论上成本会计能够发挥较大作用,但它的有效执行仍面临许多问题:

1.应计制政府会计环境不理想。政府会计的应计制程度越高,对采用成本会计的支持力度就越大,因此完全应计制政府会计是最理想的。一些发达国家已经率先进行了应计制政府会计改革,但是除了澳大利亚、新西兰等少数几个国家外,大部分进行改革的发达国家只是部分采用了应计制。例如,美国联邦政府的一般基金收支按修正权责发生制或完全权责发生制确认,各州政府的会计系统则采用了现金基础和修正权责发生制基础。

对于包括我国在内的大多数发展中国家来说,将应计制引入政府会计仍是一项长期而艰巨的任务。实施应计制的条件相当苛刻,多数发展中国家并不具备这些条件。国际货币基金组织(IMF)在2001年4月发布的《财政透明度手册》中明确指出:对于许多国家来说,在不远的将来,向权责发生制转变可能既不合乎需要也不那么容易。

2.绩效难以测量。要使成本会计信息更好地为以绩效为导向的新公共管理模式服务,需要将成本与绩效进行直接配比。绩效评估包括对产出和后果进行评估。Herzlinger和Nitterhouse认为,评价组织的业绩指标包括组织的自得利益、对社会的贡献、经营的绩效、运作效率,以及产品和服务的质量和数量。然而相对于成本计量来说,绩效测量要难得多,对于规模庞大的政府尤其如此。目前,国际上对公共部门业绩评价的研究仍处于初级阶段。

3.非经济因素对政府决策的影响有时更大。政府有义务向公众提供他们所需要的公共产品。在决定是否提供某项公共产品时,政府有时更多的是从政治需要出发,成本因素并不占主要地位。例如,战争时期为了保护国土的安全,政府会不惜任何代价去争取胜利。再如政府对教育、公共卫生、社会安全的投入等,都是要确保人民的生存权和发展权,而不能以经济上是否合算为前提。当政府在做出有关国计民生的重大决策时,政治考虑优先于经济考虑。

4.政府会计人员的素质有待提高。成本会计的导入不仅要求政府会计人员转变工作重心——从注重投入转向注重结果,还要求他们掌握来自于私营部门的成本会计技术,并加以灵活运用。运用成本会计需要考虑以下因素:会计主体运营的

性质,会计主体对成本信息准确性的要求,数据收集和数据处理的可能性,电子化数据处理能力,安装、运作和维护成本会计系统的成本,以及管理层需要哪些具体信息。成本会计的完整流程包括数据归集、成本计量、成本汇总、成本分析、成本解释以及成本报告。如果没有经过严格的培训,政府会计人员很难胜任这些工作。

5.成本会计系统的建设是一项富有挑战性的工作。其一,该系统既要满足众多管理需求,又要支持财务会计对成本数据的使用,兼顾如此之多的信息要求会加大系统设计和安装的难度;其二,成本会计系统需要与其他管理系统以及财务会计系统进行信息交换,这也增加了成本会计系统的复杂性。根据新西兰的经验,如果在建立系统之前不能详细描述政府的要求而导致目标定位不明确,将来重新设计系统时会付出极其高昂的代价。

6.资产价值难以计量。成本是指为达到特定的目的(如生产产品或提供服务)所消耗的资源或承担的债务的货币价值。但是,并非所有被耗用的资源都能被准确计量和确认,一个典型的例子就是自然资源的资产化问题。倘若这个问题无法解决,从理论上来说,政府成本始终是有缺陷的。

四、对我国政府导入成本会计的思考

目前我国政府的财务管理活动普遍存在着不计成本、不讲效益、不顾风险的现象,公共资源的浪费十分严重,这也加大了财政风险。国务院总理温家宝在第十届全国人民代表大会第三次会议上所作的政府工作报告中,将“整合行政资源,降低行政成本,提高行政效率和服务水平”作为建设服务型政府的重要内容。将成本会计导入政府不仅有助于缓解我国长期存在的公共资源浪费现状,而且对建设服务型政府具有积极的现实意义。

国际会计师联合会(IFAC)在《政府成本会计透视》中指出,成本会计的实施可以逐步深入,不必一步到位,即使是在现金制会计的环境下也可以采用。在现金制会计的基础上导入成本会计有两种做法可供选用:①政府可以先直接通过现金制会计系统收集有用的信息,再通过成本会计获得现金制会计无法提供的支出信息,然后再将这两类信息汇总,并分配到具体的政府项目上去;②政府也可以在支出信息的基础上进行成本研究,估计资产确认和资产消耗的结果,从而得到成本信息的估计值。IFAC还鼓励政府在保留现金制会计的同时,建立一个独立的成本系统,这个系统可以从运营系统和其他可靠途径获得成本数据,并按照成本目标予以分配。我国政府可以参考IFAC的建议,获取初步的政府成本信息。

主要参考文献

- ①王雍君.政府预算会计问题研究.北京:经济科学出版社,2004
- ②王雍君.全球视野中的财政透明度:中国的差距与努力方向.国际经济评论,2003;7-8
- ③张继珍.关于权责发生制预算的几点思考.中央财经大学学报,2002;3
- ④诺曼·弗林.公共部门管理.北京:中国青年出版社,2004
- ⑤欧文·E.休斯.公共管理导论.北京:中国人民大学出版社,2001