

# 公共部门管理会计

*Management Accounting  
for Public Sectors*

罗 辉 洪 流 王祺扬 编著



中国财政经济出版社

*Management Accounting  
for Public Sectors*

# 公共部门管理会计

罗 辉 洪 流 王祺扬 编著



中国财政经济出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

公共部门管理会计/罗辉, 洪流, 王祺扬编著. —北京: 中国财政经济出版社, 2010. 11

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2351 - 3

I. ①公… II. ①罗…②洪…③王… III. ①管理会计 - 基本知识

IV. ①F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 132877 号

责任编辑: 张若丹

责任校对: 李 丽

封面设计: 耕 者

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: [ckfz@cfeph.cn](mailto:ckfz@cfeph.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 960 毫米 16 开 31.25 印张 502 000 字

2010 年 11 月第 1 版 2010 年 11 月北京第 1 次印刷

定价: 65.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2351 - 3/F · 1894

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

# 序

管理会计是当代会计研究领域的一朵奇葩，公共部门管理是管理科学研究领域的一个难点，将公共部门与管理会计有机结合起来是我国乃至世界会计研究领域人迹少至的一片“荒漠”。由原湖北省财政厅厅长、现湖北省人大常委会副主任罗辉同志以及湖北省财政厅副厅长洪流、王祺扬同志编著的《公共部门管理会计》一书，对此作了难能可贵的探索。

公共部门管理会计是多学科综合发展的产物，对于当代公共部门管理会计理论的探讨，也必须进行跨学科、多角度、交叉性的研究。罗辉同志毕业于华中工学院力学系，有着扎实的数理功底，又曾长期从事社科教学，对经济、财政、会计工作的内涵有着深刻的理解。得益于专业背景的有力支撑，作者在本书中理顺了公共部门管理的逻辑脉络，解释了公共部门绩效评价的价值内涵，使得公共部门管理会计体现出社会科学的思辨性和规范性。同时，作者还在本书中创造性地提出了公共支出项目绩效评价“本量效”分析方法和相关分析技术，并将平衡计分卡方法灵活运用于公共支出绩效评价过程，使得公共部门管理会计又具备了自然科学的严谨性和实证性。因此，本书既有价值观，又有方法论，处处激荡着自然科学与社会科学、实证分析与规范研究碰撞的火花。这正是本书值得推荐之所在。

公共部门管理会计涉及政治、经济和社会等领域，对于当代公共部门管理会计实务的应用，也应当本着客观、全面、综合的态度来对待。在市场经济条件下，以政府组织为代表的公共部门和以企业组织为代表的私人部门虽然性质和目的不同，但经济管理方式方法却有相通之处。罗辉同志既曾担任企业高管，又曾主持高校改革，更有多年行政管理的领导经验，无论是对私人部门还是公共部门的管理会计实务均有着较为深刻而独到的理解和认识。在作者的精心构架下，企业管理的绩效观念和技术方法，行政管理的体制机

## ④ 公共部门管理会计

Management Accounting for Public Sectors

制和组织方式，得以自然、严密地融会贯通于公共部门管理会计领域。罗辉等同志以身体力行的经验总结为支撑，握笔伏案、潜心研究，妙论观点、详述案例，这种“从实践中来，到实践中去”的务实精神，令人钦佩。

全球化时代的公共部门管理会计最为期待的不是单纯的诠释者或者单纯的实践者，而是二者的结合，既要解释原理，又要改造实务。罗辉、洪流、王祺扬同志在百忙之中笔耕不辍，历时近两年完成此书，在我看来，这既是他们对学术的一种追求，又是他们对受众的一种责任，更是他们对同行的一种馈赠。希望此书的付梓，能唤起更多志同道合的同事们研究探索我国公共部门绩效评价与管理会计问题，为公共管理和会计事业的改革与发展提供更多更好的理论支持和专业指导。

是为序。



二〇一〇年十一月于北京

# 目录 CONTENTS

## 绪 论

- 一、关于公共部门管理会计的思考 ..... ( 3 )
- 二、建立公共部门管理会计的重要意义 ..... ( 13 )
- 三、公共部门管理会计的基本内容与主要功能 ..... ( 28 )

## 第一章 公共部门管理会计的理论基础

- 一、经济人与公平和效率理论及其应用 ..... ( 39 )
- 二、公共产品理论与公共选择理论及其应用 ..... ( 50 )
- 三、委托代理理论与交易费用理论及其应用 ..... ( 60 )
- 四、公共管理理论及其应用 ..... ( 67 )

## 第二章 公共收入与公共支出分析

- 一、公共收入与公共部门收入 ..... ( 75 )
- 二、公共收入分析的几个问题 ..... ( 86 )
- 三、公共支出的分类、规模与结构 ..... ( 101 )
- 四、公共支出分析的几个问题 ..... ( 112 )

## 第三章 公共部门收支管理的几个问题

- 一、公共部门收支管理与部门预算 ..... ( 135 )
- 二、定量分析方法在公共部门收支管理中的应用 ..... ( 153 )
- 三、会计信息在公共部门收支管理中的作用 ..... ( 172 )

## 第四章 公共部门成本分析与运行成本控制

- 一、关于公共部门成本的相关问题 ..... ( 185 )
- 二、公共部门成本的影响因素及需要解决的问题 ..... ( 196 )

|                    |       |
|--------------------|-------|
| 三、公共部门运行成本控制 ..... | (201) |
|--------------------|-------|

## 第五章 公共支出项目及其绩效评价

|                                |       |
|--------------------------------|-------|
| 一、公共支出项目概述 .....               | (227) |
| 二、公共支出项目绩效评价 .....             | (233) |
| 三、公共支出项目绩效评价的“本量效”分析 .....     | (258) |
| 四、应用 PART 方法进行公共支出项目绩效评价 ..... | (269) |

## 第六章 公共支出项目决策过程中成本收益分析与立项评估

|                         |       |
|-------------------------|-------|
| 一、公共支出项目成本收益分析 .....    | (285) |
| 二、公共支出项目申报文本与立项评估 ..... | (326) |

## 第七章 公共支出项目实施过程成本管理与责任会计

|                       |       |
|-----------------------|-------|
| 一、公共支出项目成本管理 .....    | (339) |
| 二、公共支出项目责任会计 .....    | (344) |
| 三、挣值法的基本概念与主要内容 ..... | (355) |
| 四、应用挣值法实施项目成本控制 ..... | (366) |
| 五、全面认识与理解挣值法 .....    | (381) |

## 第八章 公共支出项目实施后绩效评价

|                              |       |
|------------------------------|-------|
| 一、公共支出项目实施后绩效评价 .....        | (399) |
| 二、公共支出项目实施后绩效评价的成本收益问题 ..... | (416) |

## 第九章 平衡计分卡及其在公共支出绩效评价中的应用

|                            |       |
|----------------------------|-------|
| 一、平衡计分卡概述 .....            | (425) |
| 二、绩效管理会计与平衡计分卡绩效指标设计 ..... | (434) |

|                            |       |
|----------------------------|-------|
| 三、平衡计分卡在公共支出绩效评价中的应用 ..... | (442) |
|----------------------------|-------|

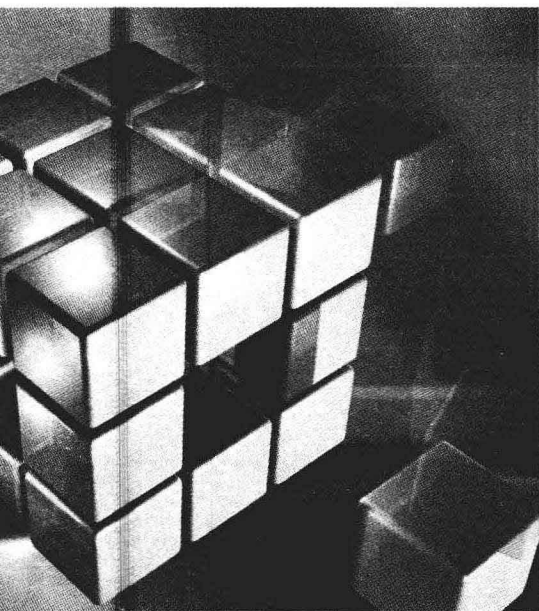
## **第十章 公共部门资产管理、人力资源管理中的管理会计问题**

|                          |       |
|--------------------------|-------|
| 一、公共部门资产管理中的管理会计问题 ..... | (457) |
|--------------------------|-------|

|                            |       |
|----------------------------|-------|
| 二、公共部门人力资源管理中的管理会计问题 ..... | (466) |
|----------------------------|-------|

|              |       |
|--------------|-------|
| 主要参考文献 ..... | (480) |
|--------------|-------|

|          |       |
|----------|-------|
| 后记 ..... | (485) |
|----------|-------|



公共部门管理会计  
Management Accounting for  
Public Sectors

# 绪论



## 一、关于公共部门管理会计的思考

随着新公共管理理论与实践的不断发展,推进公共部门绩效管理的呼声不断高涨。在传统的公共管理领域,机构臃肿、效率低下、浪费严重、不计成本等现象几乎成为世界各国不同程度普遍存在的共性问题。新公共管理的倡导者,极力主张用企业管理理论与方法,特别是用企业家精神来改造公共部门、重塑政府。于是,公共部门绩效管理逐步成为公共管理学的一个重要分支,并在公共部门特别是政府管理的实践中得到广泛的关注。与此相适应,财政部门在推进预算管理制度改革的进程中,也明确提出了探索绩效预算的崭新课题。但是,在探索公共部门绩效管理或绩效预算的实践中,明显感到公共部门所提供的传统会计信息难以满足这一需要。正是基于实践的需要,我们从理论与实践结合的角度,思考提高公共部门绩效的会计使命问题。

在市场经济体制条件下,按照行为主体性质和决策机制不同,可以将众多的行为主体分为以政府组织为代表的公共部门(public sector)和以企业组织为代表的非公共部门(或私人部门,private sector)两大类。运用经济学的理论和方法分别研究公共部门行为和企业行为,就产生了公共部门经济学和企业经济学。在市场经济体制条件下,经济社会活动有两种基本行为规则(或交易制度),即市场机制与非市场机制。作为近代制度经济学代表人物之一的康芒斯,在其《制度经济学》中,将“交易”分为三种基本类型<sup>①</sup>:一是买卖的交易,即平等人之间的交换关系;二是管理的交易,即上下之间的交换关系;三是限额的交易,主要指政府对个人的关系。这三种交易覆盖了公共部门和非公共部门所有人与人之间的经济社会活动。然而,长期以来,无论是从经济学还是从管理学角度来看,似乎都存在一种规律,人们往往先是偏重于市场机制应用领域的经济行为与管理活动规律的研究,再逐步转向对非市场机制运作的公共部门的经济行为与管理活动规律的研究,并在研究

<sup>①</sup> 转引自卢现祥著:《西方新制度经济学》,中国发展出版社2003年版,第4页。

公共部门管理活动规律时，运用对企业经济行为与管理活动规律的研究成果，反过来又促进公共部门提高其绩效。坚持理论与实践相结合，研究表 1 所示的部门与学科之间的对应关系，可以得到许多有益的启示。

表 1 部门与学科之间的对应关系

|      | 经济学              | 管理学              | 会计学                      |                  |
|------|------------------|------------------|--------------------------|------------------|
| 私人部门 | 传统经济学<br>(微观经济学) | 传统管理学<br>(企业管理学) | 财务会计<br>(企业财务会计)         | 管理会计<br>(企业管理会计) |
| 公共部门 | 公共(部门)经济学        | 公共管理学            | 预算会计<br>(行政事业单位<br>财务会计) | 公共部门管理会计         |

## ➤ (一) 从经济学的角度看部门与学科之间的对应关系

### 1. 从研究私人部门到研究公共部门

任何理论都是在分化中深化，在综合中升华。从传统的微观经济学到现代的公共部门经济学便是一个典型。传统经济学（特别是微观经济学）是研究以厂商为主要对象的市场领域的经济活动规律，而对于以非市场机制运作的公共部门经济活动则主要局限于政府收支的研究，这也是传统财政学的研究内容。至于对政府部门的其他经济行为和其他公共部门的经济与管理活动的研究，则是零散地分布在政治学、福利经济学和宏观经济学的理论中。而系统地以公共部门经济活动规律为研究对象的公共部门经济学（或公共经济学），则直到 20 世纪中叶才逐渐形成。

在实践与理论的推动下，市场经济体制条件下的政府，其经济作用日益扩大，从单纯的财政收支扩大到对经济运行的调节与管理，政府也开始直接进入生产领域，并形成相当规模的国有企事业单位。在这种情况下，作为一门独立学科的公共部门经济学（或公共经济学）便应运而生了。1959 年，美国经济学家马斯格雷夫出版了《公共财政理论：公共经济研究》一书。该书首次引入了“公共经济”（public economy）这一概念。在马斯格雷夫的带动下，一批著名财政学家纷纷将自己的著述改称为公共经济学。1966 年开始定期召开以公共经济学为主题的会议，同时成立了阿克森主持的公共经济学会

及会刊,这预示着经济学的研究对象已出现“公、私”两大领域,一类是以非市场机制为主的公共部门的经济活动为研究对象,另一类是以市场机制为主的私人部门(主要是企业)的经济活动为研究对象。前者成为新兴的公共部门经济学或公共经济学,后者就是早为人们熟悉的以微观经济学为主的传统经济学,其实质上则主要是关于典型私人部门——企业领域的经济学。

## 2. 从“经济市场”应用经济学方法到“政治市场”应用经济学方法

20世纪50年代,由公共选择学派形成和发展起来的公共选择理论,是将经济学与政治学交叉融合在一起的理论。它是与市场选择相对应的公共领域的选择。公共选择理论运用现代经济学的逻辑和方法,如经济人假设、效用最大化、交换及供求分析等要素,分析现实生活中与民众相关的政治个体的行为特征,以及由此引出的政府及其公共部门的行为特征。用该理论创始人布坎南的话说<sup>①</sup>，“公共选择是政治上的观点，它从经济学家的工具和方法大量应用于集体或非市场决策而产生”。该理论告诉我们，无论是按市场机制运行的企业（典型的私人部门），还是按非市场机制运行的公共部门，作为部门运作主体的“人”，都同样具有“经济人”特征，那么，借鉴研究私人部门领域相关学科的工具和方法，来研究和管理公共部门，促进公共部门绩效的提高，就理所当然地成为一种逻辑思维。

## > (二) 从管理学的角度看部门与学科之间的对应关系

### 1. 私人部门与公共部门管理的异同

从“科学管理之父”泰勒，到“现代经营管理之父”法约尔，再到“社会系统方法之父”韦伯，直到提出“管理理论丛林”理论的孔茨，他们提出的各种各样的传统管理理论与管理分析模式，都是以运用市场机制运作的典型私人部门——企业为研究对象的，实质上则是企业领域的管理学。而以运用非市场机制运作的公共部门为研究对象，以经济学为基础来系统研究公共部门管理，也还是20世纪后期的事情。

与最典型的私人部门管理——企业管理相比，公共部门管理既有其共性的方面，更有其个性的方面。从共性的方面讲，“公、私”两类部门的管理，

<sup>①</sup> 布坎南著：《自由、市场和国家》，北京经济学院出版社1988年版，第18页。

都包含了合作团体的活动，而且所有的组织都必须履行一般的管理职能，如计划、组织、人事、预算等。从个性的方面来讲，公共部门管理在很多方面不同于私人部门管理。一般而言，这些差别主要表现为：一是管理的目标或使命不同。公共部门管理以为公众服务为目标，追求公共利益，而私人部门则以营利为目的。按照马斯格雷夫的观点，公共部门提供公共产品，而私人部门提供私人产品。前者在消费上具有非竞争性，资源的有效利用要求所有消费者边际替代率的总和等于生产的边际转换率，消费者的偏好需要一个政治过程或投票机制来展示；而后者在消费上具有竞争性，资源的有效利用要求消费边际替代率等于生产的边际转换率，消费者的偏好要通过市场出价或竞价方式来揭示。二是管理的竞争与效率意识不同。公共部门管理所处的环境，完全不同于企业管理环境，后者必须在市场环境中靠竞争创造自身价值，维持自身的生存与发展，进而必须树立强烈的竞争意识与效率意识；前者不存在所谓盈亏问题，其运行成本基本上来自财政拨款，难以产生强烈的竞争意识与效率意识。三是管理的责任机制不同。与私人部门管理相比，由于利益机制的原因，公共部门管理特别是政府管理更加强调责任。其原因是，在产权清晰的企业管理过程中，权威与责任的划分是比较清楚的，而在公共部门，从理论上讲，权力意味着责任，职位意味着服务，但却缺乏内在的责任机制，需要较私人部门更有效的监督与约束。按照管理就是决策的观点，上述差异进一步说明，提高公共部门经济与管理活动的效率，也需要与企业决策一样，建立与之相适应的决策支持系统。

## 2. 新公共管理理念的变化

20 世纪 80 年代以来，为适应西方国家市场机制和经济发展需求而产生的新公共管理，其理念发生了深刻的变化，主要表现在从过去不重视甚至怀疑以企业为代表的私人部门的管理哲学、方式和方法，到开始把企业管理作为可以借鉴的优秀管理样板，积极引进企业管理中较为成功的管理理论、方法、技术和经验，指导西方行政改革，重塑政府的理论基石，这就是新公共管理主义。新公共管理主义的关键内容就是强调私人部门的管理方法与公共部门的管理方法有相似之处，可以广泛运用于公共部门，其核心就是借用企业的管理哲学、模式、原则和技术方法来重塑新的公共部门形象，如努力精简组织机构，大幅度减少行政人员，推行目标管理、绩效管理、全面质量管理等，利用社会和市场力量实现公共服务社会化，并在公共服务中引进市场机制，

强调公共部门的绩效管理,在追求节约与效率的同时,更关注质量,强调以结果为本的“讲究效果的政府”。“新公共管理”理论对管理持有两个理念:即管理的自由化和市场化<sup>①</sup>。所谓管理的自由化,管理主义认为,公共管理人员是具有高度专业化的知识并通晓如何管理的掌握着信息的个人,应该“让管理者来管理”,这是良好管理的基本准则。所谓管理的市场化取向,包括两个基本概念:一是竞争,二是私人部门管理的普遍化。关于竞争,主要是在公共部门创立内部市场,由于竞争所带来的高效率 and 低成本,它被看做是改进绩效的可靠战略。管理市场化取向的维护者相信,在市场压力下的公共管理者可以提高其绩效水平。关于私人部门管理的普遍化,新公共管理理论认为,私人部门的管理实践和技术优于公共部门并且可以用于公共部门,公私管理之间的区别是一种假象,“管理就是管理”。

### 3. 从企业管理到新公共管理

毫无疑问,公共部门管理与私人部门(企业)管理之间存在着许多不同。但在本质上,或者说在高度抽象的技术层面,它们之间又是相同、相通的。早在20世纪50年代,刘易斯就有过简要的评述<sup>②</sup>:“几乎政府所做的一切,私人公司都曾在某一时期采用过,这包括修路、提供警察、救火或仲裁服务。实际上,在公共服务的大多数领域中,开拓工作都是由私人企业家做的,而政府的介入只是在相对较晚的阶段。”无论是私人部门还是公共部门,都需要履行计划、组织、人事、指挥、协调、报告、预算等职能,都少不了制定与控制绩效目标的工作。奥斯本和盖布勒认为,由于政府和企业是两种性质不同的组织,尽管政府不能简单地像企业那样运作,但在理念和精神上应当是相通的。“任何机构,无论是公营私营,都可以有企业家的精神,正像任何公私机构,都会出现官僚主义。”<sup>③</sup>这就是说,从一定意义上讲,新公共管理的内涵之一就是采用企业管理技术。因此,为了提高公共部门绩效,特别是提高公共支出的经济性、效率性、有效性与公平性,公共部门也应该像企业那样,开展并不断完善管理会计工作,这也是实现新公共管理的应有之义。

① 珍妮特·V. 登哈特等著:《新公共服务:服务,而不是掌舵》,中国人民大学出版社2006年版,第3页。

② A. 普雷姆詹德著:《公共支出管理》,中国金融出版社1995年版,第11页。

③ 戴维·奥斯本、特德·盖布勒著:《改革政府:企业精神如何改革着公营部门》,上海译文出版社1996年版,第23页。

### ➤ (三) 从会计学的角度看部门与学科之间的对应关系

会计实质上是一个信息与决策支持系统,也就是为了使信息使用者能够作出有根据的判断和决策而认定、计量和传递经济信息的程序与过程。现代会计特别强调,会计信息对决策的相关性和有用性,应当是为经济决策提供信息的特殊信息系统。“会计是对一定单位的经济业务进行计量、记录、分析和检查,作出预测,参与决策,实行监督,旨在实现最优经济效益的一种管理活动。<sup>①</sup>”然而,春风不度玉门关,这种现代会计观,尚未拓展到公共部门领域。这恐怕与前述关于经济学与管理学的研究类似,会计学的研究也是先从典型的私人部门——企业领域的会计开始的,以至于在相当多的文献里,对会计本质的认识,首先也还是与企业的生产经营活动联系在一起的,如“会计的本质是反映生产经营过程中的数与量”、“会计的本质是管理生产经营过程的一种工具”、“会计的本质是一种记录、分类、总结一个企业交易并报告、解释其结果的艺术”。从企业经济与管理活动的需要而言,为了满足企业内部与外部对会计信息的要求,企业会计又进一步分为企业财务会计(financial accounting)和企业管会计(management accounting)。比较一下当今典型的私人部门——企业与公共部门这两类部门会计的发展进程,可以看出,提高公共部门绩效特别是提高公共支出绩效,也需要建立公共部门管会计,并与财务会计一同服务、服从于公共支出决策。

#### 1. 企业财务会计与企业管会计

企业财务会计与企业管会计同为会计的两大分支。长期以来,人们对财务会计了解比较多,而对管会计了解则比较少。在实际工作中,财务会计也比管会计运用得更加充分。管会计与财务会计的根本区别就在于是对内提供决策所需的信息,还是对外提供决策所需的信息。一般把前者称为管会计,把后者称为财务会计。

尽管管会计与财务会计有所区别,但他们之间又是相互联系、相互补充的关系,在企业管理中为提供可靠的管理信息共同发挥作用。从总体上说,财务会计与管会计研究的对象从不矛盾,都是以物质运动和价值运动为基础,以信息运动为纽带,向使用者提供相关信息。财务会计核算的目的在于

<sup>①</sup> 娄尔行主编:《基础会计》,上海财经大学出版社2002年版,第5页。

通过提供信息来影响人们的决策及其行为；管理会计则运用了一些特殊的方法和技术对企业的生产经营活动及人们的行为进行管理和控制。财务会计的对象以企业的生产经营为主；管理会计则是利用相关信息对企业及其经济活动进行组织、控制和指导，它是对财务会计信息的再加工。

## 2. 企业财务会计与企业管理会计的联系

(1) 服务对象方面：实际上财务会计在作为“外部会计”的同时也为内部服务，管理会计在作为“内部会计”的同时也为外部服务。财务会计提供的许多主要财务成本指标，如资金、成本、利润等，对企业的管理者，特别是高层级的管理者同样需要，这是他们制定决策、编制计划和实施控制所不可缺少的。同样，企业外部的投资人、债权人也需要了解管理会计提供的许多重要的经济信息，以及根据这些信息所确定的目标、方针、计划等，这是他们决定投资、放款和估量未来报酬时必须考虑的。尤其是管理会计所进行的预测、决策、计划和控制等工作，虽然企业外部关系人并不直接关心，但他们是围绕着实现企业生产经营的最佳运转而展开的，是为保持企业良好的财务状况和取得预期的经营成果服务的，同投资人、债权人的最终利益密切相关。可见，管理会计与财务会计在为谁服务的问题上虽然有明显的区别，但也有一些相通之处，两者之间存在着交叉服务的现象。

(2) 主要资料来源方面：管理会计之所以有助于企业管理者规划和控制未来的生产经营活动，一个非常重要的原因就是它可以从不同的渠道取得多种形式的资料，虽然其中包括会计核算资料、统计核算资料、业务核算资料和其他有关资料，但最基本、最重要的还是会计核算资料，是通过记账、算账、报账等手段所能提供的各种成本资料。尽管管理会计是为企业管理者提供有效服务的会计信息与决策支持的系统，但它并不像财务会计那样要取得会计凭证，设置会计科目和账簿，要按规定记录、整理、汇总企业日常发生的经济业务，这方面的工作依旧由财务会计完成。

(3) 职能目标方面：一般说来，财务会计的基本职能是对过去的生产经营过程进行事后的反映监督，目的是改善企业经营管理水平，提高企业的经济效益。管理会计的基本职能是对企业未来的生产经营活动进行事前的规划和控制，双方从不同的角度，以不同的方式发挥着自己的职能作用。然而，他们的职能目标却不是对立的，而是相通的，都是为企业的有关方面提供参谋、咨询服务。财务会计的职能目标是为企业外部的投资人、债权人、政府