

政府会计改革丛书

地方政府行政运行 成本控制与核算研究

主编 王华新



经济科学出版社

政府会计改革丛书

地方政府行政运行成本 控制与核算研究

主 编 王华新
副主编 贺茂清 姜海华 杨茂云

经济科学出版社

责任编辑：周秀霞

责任校对：杨晓莹

版式设计：代小卫

技术编辑：邱 天

地方政府行政运行成本控制与核算研究

主 编 王华新

副主编 贺茂清 姜海华 杨茂云

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：esp@esp.com.cn

华中师范大学印刷厂印装

880 × 1230 32 开 10 印张 250000 字

2004 年 3 月第一版 2004 年 3 月第一次印刷

印数：0001—5000 册

ISBN 7 - 5058 - 3975 - 6 / F · 3277 定价：22.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

图书在版编目 (CIP) 数据

地方政府行政运行成本控制与核算研究/王华新主编.
北京: 经济科学出版社, 2004. 3
ISBN 7 - 5058 - 3975 - 6

I. 地... II. 王... III. 地方政府 - 预算会计
- 研究 - 湖北省 IV. F812.763

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 006490 号

课题组组长

王华新 湖北省财政厅副厅长 高级会计师

副组长

罗 飞 中南财经政法大学会计学院院长 博士生导师

贺茂清 湖北省财政厅会计处处长 武大兼职教授 高级会计师

成 员

李景友 中南财经政法大学财税学院 教授

唐国平 中南财经政法大学会计学院 博士生导师 教授

刘素娥 中南财经政法大学财税学院 教授

雷宏伟 湖北省财政厅会计处副处长 高级会计师

魏承玉 湖北省财政厅中华会计函授学校副校长 高级会计师

杨 波 湖北省财政厅会计处 高级会计师

王小平 襄樊市财政局副局长

卜汉斌 襄樊市会计局局长

杨茂云 襄樊市财政局 高级经济师

姜海华 襄樊职业技术学院 副教授

龙成群 老河口市财政局局长

余建清 老河口市财政局副局长

黄应斗 老河口市会计局局长

前 言

各级政府尤其是地方政府在社会政治经济生活中扮演着管理国家事务、组织社会经济和文化建设、维护社会公共秩序等重要角色，对辖区公民承担着广泛的受托责任，负责向全体公众提供安全保障、休闲娱乐、文化教育、医疗保健等方面的“公共物品”和“准公共物品”。各级地方政府在向辖区的公民和社会公众提供“公共物品”和“准公共物品”的过程中必然会耗费一定的人力、物力和财力，我们把这种用货币表现的各种耗费，称之为地方政府行政运行成本。

长期以来，地方政府行政运行成本居高不下的问题一直困扰着从事财会理论研究和实际工作的同志们，对地方政府行政运行成本也相应地缺乏系统、科学的研究与探索。在新的历史条件下，对地方政府行政运行成本控制与核算开展系统、科学的研究显得尤为迫切，它有助于缓解地方政府财政收支矛盾、提高政府工作效率、降低行政管理成本、增强行政活力。

近年来，在湖北省财政厅的大力支持和重视下，我们对这一重大课题进行了深入的探索，根据公共财政的基本理论，在总结完善财务集中核算、零户统管、政府采购等成熟经验的基础上，结合湖北省老河口市推行的“领导干部职务消费货币化”这一政府行政运行成本控制的雏形，组织了有关大专院校专家教授、财会部门实际工作者开展联合攻关，最终形成了《地方政府行政运行成本控制与核算研究》这一初步研究成果。我们认为这一成果是与时俱进的、是与《中共中央关于完善社会主义市场

经济体制若干问题的决定》中指出的“加快形成行为规范、运转协调、公正透明、廉洁高效的行政管理体制。进一步调整各级政府机构设置，理顺职能分工，实现政府职责、机构和编制的法定化”精神是相吻合的，同时它也是与江泽民同志提出的政府管理“不仅要算政治账，而且要算经济账”的思想是相一致的。

在课题的研究过程中，我们力求将转变地方政府职能、增强行政活力、降低行政成本、改革地方财政支出中的行政经费支出与建立科学的政府会计核算体系系统结合起来，以弥补多年来就政府会计研究会计、就政府职能研究职能的传统思维模式的局限性。

地方政府行政运行成本控制与核算研究是一个全新的课题。我们虽然为此进行了大量的艰苦探索与研究，也只能算是破题，初衷是为了引起理论界的共鸣和实际工作者的重视，以期创建全新的政府会计体系。

由于我们水平有限，加之时间仓促，书中提出的观点、思路和具体方法肯定存在着一定的不足，恳请读者不吝赐教。

编 者

2004 年 1 月

目 录

第一章 总论.....	1
第一节 研究地方政府行政运行成本的目的、 意义和作用.....	1
第二节 地方政府行政运行成本的基本理论.....	7
第三节 决定地方政府行政运行成本的因素	12
第四节 地方政府行政运行成本管理体系	17
第二章 地方政府行政运行成本的演进、现状与 问题	22
第一节 历史的考察	22
第二节 新中国地方政府行政运行成本的建 立与发展	33
第三节 政府行政运行成本与财政支出的关系	38
第四节 地方政府行政运行成本管理的现状 与问题	46
第三章 地方政府行政运行成本管理的国际惯例	54
第一节 地方政府行政运行成本支出管理目 标和状况	55
第二节 地方政府人员预算管理	67

第三节	联邦制国家的地方政府职责与财政支出责任划分	71
第四节	单一制国家的政府职责与财政支出责任划分	81
第四章	地方政府职能的转变与行政运行成本管理的改革	87
第一节	政府机构改革	87
第二节	政府机构改革后对地方政府支出的新要求——“吃饭财政”必须瘦身	99
第三节	政府行政运行成本管理改革的理论依据	102
第四节	地方政府行政运行成本管理改革的原则	114
第五节	地方政府行政运行成本管理改革的制约因素	125
第五章	地方政府行政运行成本的控制	132
第一节	问题的提出及改革的思路	132
第二节	地方政府行政运行成本控制概述	141
第三节	地方政府行政运行标准成本及其制定	148
第四节	标准成本的差异分析	152
第六章	地方政府行政运行成本的核算	159
第一节	地方政府行政运行成本核算的原则及要求	159
第二节	地方政府行政运行过程中的费用要素及成本项目	169

第三节 地方政府行政运行成本的账簿设置 与账务处理程序.....	172
第七章 地方政府行政运行过程中要素费用的核算.....	176
第一节 工资及社会保障费用的核算.....	176
第二节 固定资产运行费用的核算.....	181
第三节 材料物资的核算.....	185
第四节 其他公务费用的核算.....	190
第八章 地方政府行政运行成本的分析与评价.....	196
第一节 成本分析的意义和任务.....	196
第二节 成本分析的原则和评价标准.....	199
第三节 成本分析的程序与方法.....	203
第四节 地方政府行政运行成本的评价.....	214
第九章 地方政府行政运行成本控制与核算的运用.....	218
第一节 地方政府行政运行成本控制与核算 是政府会计改革的新思路.....	218
第二节 地方政府行政运行成本控制与核算 为政府会计改革构筑了新平台.....	248
第三节 地方政府行政运行成本管理改革的 价值取向.....	264
第四节 地方政府行政运行成本管理改革的 制度环境.....	267
第十章 地方政府行政运行成本控制与核算的 实践样本.....	285
第一节 地方政府行政运行成本控制与核算 的背景.....	285
第二节 老河口市推行政府行政运行成本的	

	做法与成效·····	288
第三节	制约政府行政运行成本改革的现实 因素·····	297
第四节	建立完善地方政府行政运行成本控 制与核算的设想·····	302
主要参考书目	·····	308

第一章

总 论

第一节 研究地方政府行政运行成本的目的、意义和作用

一、研究地方政府行政成本的目的

成本是一个普遍的经济范畴，凡是有经济活动和业务活动的地方，都必然有成本的存在。所谓成本是指为了达到特定目的所失去或放弃的资源。这里的“资源”是一个广义的概念，不仅仅包括作为生产资料和生活资料的天然资源，而且还包括经过人类加工的物质资源以及人力资源；这里的“特定目的”是指需要对成本进行单独测量的任何活动即成本对象；而“失去”则是指资源被消耗，如办公用品、设备在使用中被磨损等；“放弃”是指将资源交付给其他单位及个人的一种特定行为，如支付工作人员工资等。

政府是一个与国家密切联系在一起的政治学概念，它以国家的存在为前提。^① 国家需要有其赖以生存和发展的机构。这些机构具体包括权力机构、行政机构和专政机构等。在我们国家：

^① 常勋主编：《高级财务会计》，辽宁人民出版社2002年第2版，第505页。

(1) 权力机构主要是指中央和地方各级人民代表大会及其常务委员会的常设机构；(2) 国家行政机关则是指国务院及地方各级政府的常设机构及其派出机构；(3) 专政机构则是主要指中央和地方各级审判机关和检察机关。

本书中所指的地方政府，特指我国目前体制下的省（直辖市、自治区）、县（市、区）及乡镇三级政权框架中的权力机构、行政机构和专政机构，不包括这一范围内的非盈利组织和地方政府举办的各类国有企业。

毫无疑问，政府之所以存在是因为它在社会政治经济生活中扮演着管理国家事务、组织社会经济和文化建设、维护社会公共秩序等重要角色，对辖区公民承担着广泛的受托责任，负责向全体公众提供安全保障、休闲娱乐、文化教育、医疗保健等方面的“公共物品”和“准公共物品”。

通过以上分析我们可以看出，各级地方政府在向辖区的公民和社会公众提供“公共物品”和“准公共物品”的过程中，必然会耗费一定的人力、物力和财力。根据成本会计学的基本原理，这些人、财、物的耗费都可以用货币来表现。我们把这种用货币表现的各种耗费，称之为地方政府的行政运行成本，简称为行政成本。

长期以来，由于我国的各级地方政府的行政运行成本主要是由各级财政预算拨款来获得补偿的，不是或主要不是靠自己获取收入的方式来加以补偿，因此在人们的传统观念中，从来没有对政府运行成本要在管理上进行严密、科学的核算和考核的意识。这一点从我国传统的政府会计（预算会计）对行政事业单位的财务收支一直沿用“收付实现制”记账基础中就可以看得十分明白。

在新的市场经济条件下，我们的各级地方政府也必须学会算“效益账”，也要计算政府的行政运行成本。具体来说，对地方政府的行政运行成本进行全面、系统、科学的研究是为了达到下

列目的：

（一）提高政府所提供的“公共物品”的质量

市场经济是关于成本与收益的一种相对合理的制度安排。一级政府运行成本的高低，直接影响着其收益——提供的公共物品的质量高低。它们之间是一种反比例关系，即运行成本太高很容易带来人员冗陈，而人员冗陈，恰恰是导致政府部门推诿责任、互相扯皮以及“门难进、脸难看、事难办”的最主要原因。而这正是政府提供的“公共物品”质量低下的具体表现。

（二）建立一个高效、廉洁、廉价政府的需要

随着市场经济的逐步完善，政府行使的部分职能会从社会生活中渐次退出，小政府、大社会是世界各国在市场经济条件下的一种不可逆转的发展方向。职能的减少和退出就意味着人员的精减和机构的撤销。众所周知，每个政府公务人员的开支都有一个最低的界限，与此同理，每一个行政机关所必须的经费也有一个必要的限度，否则其是无法正常运转的。过多的冗员经过精减，不必要的机构得以撤销正是“高效、廉洁”政府的主要标志。在这样的政府中，其运行成本也会大大降低。

（三）改善决策

通过对地方政府行政运行成本的深入研究，可以向各级管理当局提供许多在现行核算体制下无法获取的重要信息，从而有助于他们做出更好的决策。

（四）有利于计划、控制和评价各级地方政府的业绩

政府的行政运行成本是通过财政预算的编制来加以核定和控制的。而预算的编制是要依据可靠的成本信息作为质量保证的。通过预算成本和实际成本的比较，分析差异，是达到控制目的主

要方法。

（五）确定应补偿的金额

在地方政府提供的“准公共物品”中，是需要社会公众在实际消费时支付部分费用的。尽管这部分费用并不足以弥补其完全成本，但具体按多大的成本比例来收取却是地方各级政府应仔细研究的问题。稍有不慎，“准公共物品”的定价就会出现偏差，而这一偏差所造成的后果便是：要么社会公众对政府产生不满情绪，要么地方各级政府无法持续、稳定地提供社会公众所需的“准公共物品”。无论出现哪一种情况都是我们所不愿看到的。

二、研究地方政府行政运行成本的意义

在我国，随着社会主义市场经济的建立和发展、社会公共服务体系的不断完善，从事地方国家事务管理和提供公共服务的人数以及政府所消耗的资源都在不断增长。《经济研究参考》2003年第34期提供的统计资料显示，我国目前共有2109个县级政府、45462个乡镇政府。2000年全国县市共实现财政收入2636亿元，县乡财政供养人口为2959万，县乡政府行政经费占财政支出的比重1999年为11.6%，其中财政供养的人员经费占整个财政预算支出的40%。因此，研究地方政府的行政运行成本，并做好其成本控制与核算工作，对于降低其运行成本、提高其运行质量、正确处理财政分配关系都具有十分重要的意义。

（一）政府行政运行成本研究是“三个代表”重要思想的具体体现

政府活动如何体现“三个代表”重要思想的要求？我们认为：地方各级政府既然是“执政为民”的人民政府，就必须不

断适应我国社会主义市场经济的发展，一手抓政府职能的转化，一手抓行政运行成本的降低，做好成本控制。在不降低所提供公共物品质量的前提条件下，努力降低地方政府行政运行成本，切实减轻人民群众的负担是对“三个代表”重要思想的具体践行。

（二）树立政府行政运行成本新理念，创立成本会计新学科

地方政府行政运行成本研究是以加强地方政府成本管理为中心，对政府行政成本的垫付、耗费、补偿全过程进行全面分析，对政府成本控制的重点、方法、机制等问题进行全面系统的综合研究，从而将成本概念引入地方政府行政管理和改革中，使人们明确树立“降低行政成本”的新观念，严格控制行政费用支出，彻底改变那种“只算政治账、不算经济效益账”的传统观念，并在此基础上创立成本会计新学科——政府成本会计。

（三）是缓解地方政府财政收支矛盾的迫切需要

目前，各级地方政府尤其是县乡两级政府财政收支矛盾加剧，债务负担沉重。1994年财政体制改革后，财权关系上的倒金字塔趋势与事权关系上的正金字塔趋势形成了明显的不对称，其结果是基层财政无力保证各项严格规定的必保的支出，陷入困境。2001年全国县乡两级工资拖欠总额占全国拖欠总额的99%，拖欠工资的县乡分别占全国县、乡镇总数的18.7%和27.1%。1999年我国乡级债务1776亿元，平均每个乡镇负债400万元。基层地方政府尤其是县、乡两级政府，财政收不抵支现象的日益加剧已严重威胁到其生存状况。因此对地方政府运行成本进行深入研究，并在此基础上通过减人、减事来达到减支的目的，缓解财政支出压力，是进行地方政府运行成本控制的重要思路，具有十分重要的现实意义。

三、研究地方政府行政运行成本的作用

地方政府行政运行成本的作用决定于其经济实质。地方政府运行成本的实质是地方政府受托在向辖区社会公众提供“公共物品”与服务过程中所发生的人、财、物的耗费及其补偿价值。地方政府行政运行成本作为其行政运行过程中劳动耗费和价值补偿的相关尺度、作为制定准公共物品的补偿尺度及评价公共物品质量高低的依据,对降低耗费、合理补偿、恰当定价和做好政府决策都具有十分重要的作用。

(一) 政府行政运行成本是提供公共物品耗费的补偿尺度

公共物品的提供过程同时也是政府物化劳动和活劳动即各种资源的消耗过程。要维持地方政府的正常运行,就必须使这些耗费得到及时足额的补偿(国家财政资金补偿为主,社会公众个人补偿为辅)。如何才算是足额补偿,这就必须有一个客观的尺度,这个客观尺度就是政府运行成本。政府行政运行成本的高低反映了其需要从上述渠道得到补偿份额的多少并直接关系到其能否继续正常运行。所以成本作为补偿资源耗费的尺度,对于地方政府加强成本管理,降低资源消耗,以取得最佳的、合理的经济补偿及社会经济效益有着重要的作用。

(二) 政府行政运行成本是反映地方政府工作质量的综合指标

行政运行成本是对地方政府运行过程中各种资源耗费(物化劳动、活劳动消耗)的综合反映。机构设置是否合理、人员配备是否精干、工作流程是否科学、工作效率是否提高、资金运用及支出是否合理都能通过所提供的公共物品成本直接或间接地