

ZHONGGUO ZHENGFU CHENGBEN KUAIJI TIXI
GOUJIAN YU SHISHI YANJIU

中国政府成本会计体系 构建与实施研究

胡志勇 © 著

集美大学优势学科建设基金资助

ZHONGGUO ZHENGFU CHENGBEN KUAIJI TIXI
GOUJIAN YU SHISHI YANJIU

中国政府成本会计体系 构建与实施研究

胡志勇 © 著

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

中国政府成本会计体系构建与实施研究/胡志勇著.

—北京: 经济科学出版社, 2018. 4

ISBN 978 - 7 - 5141 - 9321 - 3

I. ①中… II. ①胡… III. ①国家行政机关 - 成本
会计 - 研究 - 中国 IV. ①F812

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 100558 号

责任编辑: 杜 鹏 凌 健

责任校对: 王肖楠

责任印制: 邱 天

中国政府成本会计体系构建与实施研究

胡志勇/著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

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

电子邮件: [esp_ bj@ 163. com](mailto:esp_bj@163.com)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

固安华明印业有限公司印装

710 × 1000 16 开 11.5 印张 220000 字

2018 年 7 月第 1 版 2018 年 7 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 9321 - 3 定价: 49.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191510)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn)

前 言

中国在“十一五”规划中提出“推进政府会计改革”，在“十二五”规划中提出“要进一步推进政府会计改革，逐步建立政府财务报告制度”。2014年国务院批转了财政部制定的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》，明确提出在2018~2020年研究推行政府成本会计，由此可见政府成本会计研究的重要性与紧迫性。然而，要认识政府成本会计研究的重要性还得从公共财政与公共部门的绩效管理视角出发。换言之，绩效和成本是一个硬币的两面。公共财政和公共部门要“全面实施绩效管理”就不能缺少政府成本会计这一工具。目前，国外关于政府成本会计的研究文献提供了大量可借鉴的思想和实践经验，例如，政府成本会计不能简单借鉴企业成本会计的技术、方法；政府成本信息不是越细越好，而是要对管理有用；政府成本信息的收集是有成本的，政府成本会计的实施要考虑成本信息收集成本与信息效益；等等。国内的研究主要是基于企业会计思维，部分文献是从财政绩效角度进行研究。事实上，政府成本会计改革是国家治理现代化建设的一个组成部分。它的构建和实施需要较为良好的、系统性的环境，具体包括公共治理、公共财政、法治和文化等方面。为此，笔者将“政府成本会计体系的构建和实施”作为博士后的研究课题，采用规范分析、比较分析和实证分析等研究方法，围绕公共部门的绩效管理和公共财政的预算绩效目标，分析中国公共管理、公共财政、法治、文化现状与问题对政府成本会计改革的影响。

本书实际上是笔者的博士后研究报告，具体内容安排如下：（1）政府成本会计研究的理论基础及其启示。（2）国外政府成本会计的实践与经验。

(3) 政府和企业成本会计的差异比较。(4) 公共管理与政府成本会计。(5) 公共财政与政府成本会计。主要讨论目前中国公共财政的目标和职能、经济外部性治理、预算管理等方面的现状与问题对政府成本会计改革的影响。(6) 法治、文化与政府成本会计。(7) 政府成本会计体系设计和实施的对策建议。主要讨论中国政府成本会计的成本目标、定位、会计行为主体、政府成本核算对象、政府成本核算方法与技术、政府成本预测、政府成本预算、政府成本分析、政府成本控制、政府成本报告等内容,并提出政府成本会计实施的对策建议。笔者采用面板数据计量模型分别就“官员任期对经济发展影响”和“中国政府行政运行成本的影响因素”两个主题进行实证分析。第一个实证分析帮助人们更加深入了解公共管理对政府成本的影响;第二个实证分析有助于了解目前中国政府行政运行成本的影响因素,并就管控行政运行成本提出对策建议。政府成本会计体系的构建与实施不是一项孤立的改革,而是国家治理现代化建设工程的一个组成部分。限于笔者的能力,在许多方面本书仅仅浅尝辄止,提出许多问题但并未给予满意的答案,未来还需要更多学者从不同学科的视角进行深入的研究。本书后面附上笔者关于政府会计、公共财政方面的四篇学术文章。

作者
2018年5月

目 录

第1章 绪论	1
1.1 研究背景和意义	1
1.2 研究文献综述	3
1.3 采用的研究方法	12
1.4 创新与局限性	12
1.5 研究对象、逻辑和内容安排	13
第2章 政府成本会计研究的理论基础及启示	15
2.1 公共管理理论及启示	15
2.2 公共财政理论及启示	21
2.3 其他经济理论基础及启示	25
2.4 会计理论及启示	31
第3章 国外政府成本会计的实践经验	36
3.1 国外政府成本会计实践的背景	37
3.2 国外新公共管理运动下政府成本会计的实践	38
3.3 国外政府成本会计实践经验的启示	41

第4章 政府与企业成本会计差异的比较	44
4.1 政府和企业成本会计的目标差异	44
4.2 政府和企业成本管理主体与成本核算对象的差异	46
4.3 政府和企业成本分类、概念的差异	48
4.4 企业成本会计方法、技术在政府领域的应用	54
第5章 中国公共管理与政府成本会计	63
5.1 计划经济时代中国行政管理改革与政府成本会计	64
5.2 有计划商品经济时代中国行政管理与政府成本会计	66
5.3 社会主义市场经济建设初期中国行政管理与政府成本会计	67
5.4 “入世”后的中国公共管理与政府成本会计	68
5.5 公共管理与政府成本管理案例	71
第6章 中国公共财政改革与政府成本会计	75
6.1 公共财政目标、职能与政府成本会计	75
6.2 经济外部性治理的财政支出与政府成本会计	77
6.3 预算管理与政府成本会计	79
6.4 社会救助、社会保险与政府成本会计	90
6.5 政府会计制度改革与政府成本会计	91
第7章 中国法治、文化环境与政府成本会计	94
7.1 中国法治的变化	95
7.2 中国政治、社会、行政文化与政府成本会计	99
第8章 中国政府成本会计体系设计和实施的对策建议	102
8.1 中国政府成本会计体系的设计	102

8.2 中国政府成本会计实施的对策建议	108
附 录	117
中国行政运行成本影响因素的实证分析	
——以 28 个省及 10 个城市的数据为样本	117
中国税收分权与地方政府规模的实证分析	130
我国产权关系变迁对政府会计影响及对策	139
Lüder 政府会计权变模型修正及应用	
——基于演化经济学的角度	152
参考文献	168
致 谢	177

第 1 章

绪 论

1.1 研究背景和意义

政府成本会计是现代政府会计制度的重要内容之一。现代政府会计制度是以权责发生制基础为主的会计制度，是与新绩效预算相匹配的政府经济活动核算制度。西方的新绩效预算制度是在实施新公共管理运动后逐渐产生、成熟，其背景之一是经济滞胀和财政赤字扩大。新绩效预算制度区别于传统预算模式的绩效预算，它不再强调对财政资金的使用过程进行控制，而是将控制重点放在财政资金使用结果，因此，绩效审计替代常规审计，更为先进的政府会计制度（权责发生制基础的）应运而生。最早实行权责发生制基础政府会计制度的典型应属新西兰和澳大利亚，其后是英国、美国、法国、加拿大等。中国共产党十八届三中全会通过的《关于全面深化改革若干重大问题的决定》中提到，推进国家治理体系和治理能力现代化，推进政府职能转变和法制中国建设。财政作为国家治理的基础，财政治理现代化是推进国家治理现代化的关键。因此，财政绩效管理和政府会计制度改革成为现代公共财政制度建设的焦点。2014 年国务院批转了财政部制定的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》，明确提出在 2018 ~ 2020 年研究推行政府成本会计。政府成本会计的建立有利于科学、全面、准确地反映政府成本费用，

有利于建立现代财政制度。综合上述,本书研究命题的国际、国内背景是:20世纪70年代西方的新公共管理运动不断在延续,越来越多的国家尝试通过公共管理改革来摆脱财政困境,增强国家、政府的竞争力。日益开放的、经历近40年改革开放的中国,如今正在进行公共管理领域改革,比如政府信息透明度提高、法制水平提升、政府公共服务外包、政府采购、行政事业管理逐渐放权、公私合营以及政府会计改革。

有学者指出,成本和收益相分离是导致政府失灵的重要原因之一^①。政府成本会计构建和实施的研究意义是显然的。从实践角度看,政府成本会计作为现代政府会计制度的主要内容,它的建设直接影响到财政绩效管理改革顺利进展,也将积极影响公共部门的资金使用管理。目前,财政部门正开展财政绩效评价工作,很多地方财政部门已经要求绩效评价范围从财政项目资金到财政资金全覆盖。然而,目前中国的财政绩效评价面临许多问题,其中较为突出的问题是财政绩效评价所需的基础数据极其欠缺,更不用说成本信息数据。因此,研究政府成本会计改革对实际部门工作有着极大的现实意义。这不仅仅从财政绩效评价方面来看如此,从管理会计角度来看,政府成本信息有利于部门单位实施绩效管理。从学术理论角度看,本书研究基于会计理论、公共财政理论、公共管理理论等经济理论,借鉴国外政府成本会计实践经验、对比政府与企业成本管理差异,从中国公共财政、公共管理、法治文化等方面分析政府成本会计构建和实施存在的困难与障碍,对中国政府成本会计体系的构建提出设想等。这些探讨和研究将有助于推进中国政府成本会计的理论和实践建设。

^① [美] 兰迪·T. 西蒙斯著,张媛译:《政府为什么会失败》,新华出版社2017年版,第99页。

1.2 研究文献综述

1.2.1 国外研究文献综述

1. 政府成本会计体系建立的理论探讨。

政府成本会计研究领域颇有建树的专家盖格 (Dr Dale R. Geiger, 1994) 指出, 政府对成本管理的需求较为特别, 它与企业对成本信息的需求存在差异, 因此, 政府应根据管理需要选择成本测量的方法和目标; 政府对成本信息的需求动力来自组织内部对提高效率的需要; 评价管理成本体系合理性的三个基本维度是“成本信息对管理者是否有用”、“成本体系是否能提供真实的成本信息”、“成本信息的提供是否可行”。政府成本的测量可能存在许多陷阱, 比如标准化陷阱、成本误测陷阱、成本测量过度复杂陷阱等。这些思想对政府成本会计的构建和实施很有助益。

詹姆斯·陈 (James L. Chan) 在政府会计领域的研究成果颇丰。他 (2003) 在论述政府会计目标时指出, 政府会计有三重目标, 包括最基本目标、中级目标和高级目标。最基本目标是“保护公共资源免被贪污”。中级目标是“有利于重要财务管理”。改革者希望政府运行是经济、高效的。此时, 政府需要管理会计或者成本会计。高级目标是“帮助政府免责”, 即帮助部门官员向主管免责、主管免除法律责任、政府向人民免责。他 (1998) 使用权变理论分析说明, 管理者应认真考虑政府成本会计目标选择与成本测量的机制设置。政府成本体系的制定者应牢记“告诉我你是怎么测量我, 那么我将告诉你我是如何行为”。政府成本会计环境、组织以及管理风格与文化将影响管理需求, 选择合适的成本目标满足具体形势下的管理需求是关键。

齐默尔曼 (Zimmerman, 1976) 开发了一种分析方法模型, 其研究表明, 非营利性组织为了避免与本单位赤字支出有关的惩罚, 在面临资金不确定性情况下将会更强调预算和成本。库珀 (Cooper, 1995) 提出了成本系统选择理论, 他认为, 竞争者做出的错误决策往往是源于成本信息的不足, 随着竞

争的加剧，复杂的成本会计体系可获得的收益不断增加，其实施成本就不再是个问题。

康德·瓦拉（Khandwalla，1972）通过实证研究发现，竞争水平与使用如标准成本计算等这些更复杂的成本会计方法存在着正相关关系。戈登和纳拉亚南（Gordon and Narayanan，1984）也支持“更大的环境不确定性将增加对决策信息的需求”这一假设。盖格（Geiger，1996）指出，如果立法上对政府组织的成本数据做出了要求，政府组织往往会实施比较复杂的系统来达到法定要求，但是，政府组织不会主动利用这些成本数据来达到内部管理目标。盖格（1999）还认为，管理用成本信息主要受到对成本细节的要求、成本精确程度的需求、成本系统的运行成本、成本信息更新的频率等影响。从成本会计技术分类上看，被测量的成本包括直接成本、间接成本、沉没成本、单位成本、历史成本、联合成本、机会成本和混合成本等。但是，这些分类成本并不一定是管理者所需要的，不一定能为管理者提供有用的信息。因此，首先要明确管理者的需求是什么；其次去建立满足这些需求的成本会计体系。

美国联邦政府审计总署（GAO）在2005年分别对教育部、交通部以及财政部实施管理成本会计的情况进行了调查和总结，根据各部门的实际情况提出了针对性的建议，其中主要在各部門如何收集可信赖的成本数据以及使用这些成本数据两个方面提出了建议。在建议中，美国联邦政府审计总署强调了领导层在实施管理成本会计中的带头作用，同时强调内部控制有效性以及相关人員专业素养培训的重要性。卡瓦略（Carvalho，2012）以葡萄牙地方政府为研究对象，在研究政府成本会计实施的影响因素中运用权变理论解释内部影响因素，以制度理论解释外部影响因素。肖特等人（Schoute et al.，2017）以荷兰地方政府为研究对象，实证研究了政府成本会计体系设计如何受到内外部利益相关者的影响，以及成本会计系统自身特性（复杂性、包含的内容、对非财务使用人员的可理解性）如何相互作用和影响。实证结果表明，成本会计体系的设计受到内外部利益相关者信息需求的影响，并且随着不同的利益相关者对信息需求成本的不同，成本会计系统的三个特性相互联

系的程度也会有所不同。

2. 政府成本会计中的成本对象。

盖格(1999)认为,研究管理成本会计的出发点是“管理成本会计的本质就是反映管理的需求”。他提出了“推式会计信息系统”和“拉式会计信息系统”。所谓“拉式会计信息系统”指有效的系统是从庞杂的数据信息中“拉”出所需的信息子集。

美国联邦政府审计总署在2006年就联邦机构准备管理成本会计信息的要求对联联邦机构开发成本信息程度以及如何用于管理决策提出相关建议。在确定联邦机构如何产生管理成本会计信息,以及政府管理人员如何使用成本信息支持管理决策和提供有关问责制方面信息,美国联邦政府审计总署指出,管理成本会计包括对财务和非财务数据的积累与分析,成本按照机构的需求进行分配,例如绩效目标、项目、活动和产出。另外,数据分析取决于机构的运营和需求,并结合非财务数据来衡量活动发生的情况,例如工作时间、生产单位、管理费用或执行个人活动所需的时间。

杰格斯等人(Jegers et al., 2002)指出,成本数据并不是越精确越有用。在实际中,成本估计往往被用来代替成本数据。成本评估可以避免出现“用过多的付出来获取不相关的成本数据”现象。戴蒙德(Diamond, 2003)指出,成本分配的精确性与分配过程的简单化这两种特性很难同时具备。他认为,成本分配体系应该从多维度去提供成本信息,例如组织单元(organization units)、成本中心(cost central)、成果(output)和项目(program),以此来作为成本对象。另外,成本对象的选择会对行政管理的复杂性和成本分配系统的运行成本产生影响。成本信息的详细程度受到“决策者所要求的成本信息量”和“成本系统运行成本”两个因素影响。

3. 政府成本会计中的成本分配方法。

盖格(1999)总结归纳并比较了将原始的会计信息转化为管理成本信息的三种主要方法:估计法(estimation)、直接成本法(detail recording keeping/direct costing)和分配法(allocation)。其中,分配法是成本会计中的困难

所在。在政府成本分配方法中,被研究最多的是作业成本法。从本质上讲,作业成本法使用“作业”代替“成本中心”,以“成本驱动因素”取代“分配的基础”,成本驱动因素反映了成本产生的原因。

赫尔登(Helden, 1997)以荷兰地方政府为研究对象,分析了政府进行成本分配的两个主要原因:一是集权向分权控制的转变意味着“在管理从关注投入向关注产出转变后,部门管理者负有更大的责任”;二是物超所值的压力刺激了政府的成本意识行为。

穆林斯(Mullins, 1999)指出,公共部门实施作业成本法受到所处环境的影响。以田纳西流域管理局为例,管理部门在1938年就引入作业成本会计,但并没有得到广泛实施,原因在于,当时技术与能力上的局限性;作业成本体系的实施成本大于其所带来的潜在收益;建立准确用来评估公共项目开支的绩效标准的困难;现存的管理成本体系是足够使用的;等等。作业成本法是否可以在公共部门发挥作用的一个重要考虑因素是精确的成本信息如何提高政府资源分配的决策。

克罗珀等人(Cropper et al., 2000)对英国大学1993~1998年实施作业成本法进行了调查研究。尽管作业成本法在公共部门的实施不同于私人部门那样得到普遍运用,但是,作业成本法的运用能使公共部门机构树立成本的理念,通过作业成本的视角来组织机构运行,这对于机构的决策以及维持机构持续有效运行有着重要的作用。未来随着中央政府改革力度的加大以及机构对基金有效管理需求的加大,更加复杂的成本系统将被引入公共部门。

贝尔德(Baird, 2007)对澳大利亚250个公共部门(包括四种类型,即医院、GEBs、政府机构和大学)进行了问卷调查,比较公共部门与私人部门在作业成本法上的差异。研究结论显示,公共部门采用作业成本法还处于较低的水平。这可能是由于政府活动的复杂性以及政府对过程效率的管理目标所致。

4. 政府成本会计与其他改革的关系。

(1) 政府成本会计与权责发生制改革。传统政府会计的核算基础是以收

付实现制为主，而政府成本会计提供的成本信息是基于权责发生制核算基础，权责发生制的政府会计改革为政府成本会计奠定了基础。

美国联邦政府审计总署（1985）指出，权责发生制为政策制定者和管理人员提供持续的信息，这样可以对项目与服务的成本在不同期间或者各部门间进行比较，将信息失真最小化，从而为更好地进行成本—效益评估提供信息。

卡林（Carlin，2003）以重新定义的方法讨论权责发生制会计和财务报告改革的影响。他的研究报告表明，在公共部门采用权责发生制的会计和财务报告可能降低某些关键决策的质量，比如外包和竞争招标，通过实证证明，将权责发生制会计与其他改革联系在一起，可以发现权责发生制会计的引入产生好坏并存的影响。

詹姆斯（James，2010）指出，政府会计与财务报告旨在保护公众的资产，解脱政府责任，而政府为了实现其社会经济目标去制定和实施政策的同时，反过来推动了政府会计改革。政府会计改革的价值存在于它对发展目标的贡献。

（2）政府成本会计与预算的关系。布鲁姆（Broom，1995）研究讨论了美国五个率先进行政府绩效管理地区所做的努力。他总结认为，要想维持现有政府绩效管理改革的成果，首先，要明确需求与目标，并分析绩效管理对问题的解决具有重要意义，从而不断完善绩效管理体系来解决问题、满足需求；其次，不仅是会计系统用来满足需求或解决问题，绩效评估的产出也可以作为解决问题的工具，明确信息的使用者对绩效管理的成败很重要。

瑞温巴克（Rivenbark，2000）指出，政府成本数据是绩效评估的基础数据。完全成本会计是美国北卡罗来纳州地方政府进行绩效评估不可分割的组成部分，为其提供精确与具有可比性的政府成本数据，从而有利于优化过程。政府成本主要包括直接成本、间接成本与资本成本的收集，其中间接成本需要制订分配计划。政府成本信息主要在绩效与成本报告中反映。

戴蒙德（2003）认为，如果只是设计和实施一个预算项目框架，而没有

评估信息也是没有意义的。预算项目的设计要考虑构建的可理解,并能有及时更新的日常信息和报告体系来提供及时相关的信息。预算项目的绩效评估要考虑项目的成果、成本、收益。

奥巴拉 (Obara, 2014) 指出,成本控制实质上就是一种管理与监督的职能发挥,将组织的资源与运行集中于确保目标与计划实现。持续执行的成本控制能够发现潜在的问题并予以避免,它还规范了产出的质量和数量,并为管理者提供了目标成本信息;比较实际绩效和预算,并在必要时采取措施纠正预算预期中的偏差。这使得成本控制能确保组织中预算有效执行。

5. 政府成本会计的应用实践及其价值。

美国实施政府成本会计走的是制度先行的道路,即权威机构颁布了法律、会计准则、信息系统要求和相关指南,以此强调联邦政府对成本信息、成本管理的需求。例如,1990 年的首席财务官 (CFO) 法案包含了与管理成本会计相关的若干规定。其中之一是一个机构的首席财务官要开发并维持一个集成的会计和财务管理系统,以此用于收集和报告成本信息。《联邦财务会计准则》第 4 号规定了联邦政府管理成本会计的概念和标准,以及联邦财务管理系统的联合财务管理改进计划 (JFMIP) 框架,建立了联邦机构管理成本会计 (MCA) 信息的会计标准和系统要求。

国际会计师联合会公共部门委员会 (IFAC PSC) 在 2000 年 11 月第 2 号研究报告《政府成本会计前景》中比较系统、全面地对政府成本会计问题进行了探索与研究,描述了政府使用成本会计、使用的程度和近年来的增长以及未来增长的前景,并将成本会计的潜在用途以及其他国家的应用进展相比较。它认为,在许多情况下成本会计的逐步实施可能是适当的。

伊万斯等人 (Evans et al., 1995) 认为,成本会计作为管理会计的一个子集,与任务控制相对应,旨在衡量经济资源交换或生产货物、提供服务的耗费。一个及时、相关的成本会计系统可以作为数据库来使用,从而帮助决策、规划和控制。

莫德爾 (Modell, 2003) 指出,许多管理决策所需的信息无法由传统的

财务会计核算系统所提供, 公共部门成本会计系统的构建成为必然趋势。

詹尼弗(Jennifer, 2013)指出, 准确的成本核算是一个成功、健康组织的重要组成部分。准确地确定成本可以帮助管理员和决策者了解、优化资源配置的情况以便决策。然而, 体系内部的复杂性与多样性使得获取准确的成本存在困难, 因此, 应该开发更准确的成本估计方法。

6. 国外研究文献评述。

外国研究文献的研究结果对中国构建和实施政府成本会计有很多启发。

(1) 政府成本会计对公共管理的科学决策很有帮助, 但政府成本测量确实存在很多困难。企业管理会计的成本测量和分析不一定符合公共管理的需要, 构建和实施政府成本会计要充分认识到政府成本会计的益处和局限性。(2) 政府成本会计体系的构建和实施受到很多因素的影响, 中国构建和实施政府成本会计要充分认识到各种因素的影响、实施过程中存在的困难与问题, 政府成本会计体系的构建要符合国情现状, 其实施要循序渐进, 不要做成“形象工程”。(3) 成本信息的详细程度取决于决策者需要和成本会计系统的运行成本。这一点对认识和应用政府成本“全口径”核算的意义和范围很有帮助, 政府成本关键不在于精确, 而是有助于公共管理。政府成本可以采用估计成本、直接成本和完全成本等。(4) 作业成本法有其优点, 但其在公共部门的应用受到很多因素限制。(5) 政府成本会计构建和实施是基于权责发生制政府会计改革的基础;(6) 政府成本是绩效评估的基础, 成本控制是保证预算有效实施的重要手段。(7) 美国制度先行的做法值得中国构建政府成本会计体系时进行借鉴。国外各种关于政府成本会计的研究提供了大量可参考和可借鉴的思想、经验、方法等, 但政府成本会计的构建和实施还要结合各国公共管理、公共财政、法治水平等方面实际情况, 因此, 吸收国外政府成本会计研究的成果要基于中国国情基础。

1.2.2 国内研究文献综述

国内关于政府成本的研究主要有两大类: 一类是从公共财政视角的研究;