

政府成本管理:理论分析与模式创新

杨 诚

(中南财经政法大学 会计学院, 湖北 武汉 430073)

[摘要]政府成本管理包括政府成本管理技术、政府成本管理技术实施基础条件与政府成本管理三个层次,这三个层次之间存在一定的内在逻辑联系。现有政府成本管理技术实施基础条件在政府成本计算对象确定、政府成本抉择、政府成本管理权限和政府成本信息等方面面临各种技术性障碍,这使得直接成本管理模式成为现有政府成本管理模式的必然选择。现有政府成本管理模式暴露出成本管理信息与控制权分离、委托代理问题严重、控制成本高和控制效率低等缺陷,由此提出以建立间接成本管理模式作为政府成本管理发展的最终目标,并对间接政府成本管理模式的构建进行了探讨。

[关键词]政府成本管理技术;政府成本管理模式;直接管理模式;间接管理模式;政府成本管理权限;权责发生制;公共服务市场

[中图分类号]F810.6 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1672-8750(2012)04-0020-10

一、政府成本管理理论分析框架

成本管理起源和发展于以盈利为目的的企业组织,随着现代企业制度的不断发展和完善,企业成本管理与其他的企业管理内容(如企业财务管理、企业会计管理、企业绩效管理)已经形成了一套完整的、分工合理的企业管理框架,我们可以较容易地从中抽象出哪些是属于企业成本管理的内容。相比较而言,政府管理的各组成部分尚未达到企业管理的契合水平,要想从中分离出政府成本管理的内容是比较困难的,因此当把企业管理理念应用于政府组织管理时,需要用更宽广的视角和普遍联系的发散思维去审视政府成本管理的内容,这有助于对政府成本管理的理解与把握。

由于政府管理各组成部分的契合水平较低,从横向角度考察,政府成本管理的边界是模糊的,但从纵向角度考察,政府成本管理的层次是清晰的,具体表现为政府成本管理技术、政府成本管理技术实施基础条件、政府成本管理模式三个层次,下面将对这三个不同层次的内容以及它们之间的内在逻辑联系进行阐述。

(一) 政府成本管理的三个层次

1. 政府成本管理技术

政府成本管理技术是政府组织为实现其成本管理目标,在实施成本管理过程中所采用的技术。鉴于成本管理由成本计划、成本决策、成本控制、成本计算、成本分析和考核等内容组成,政府成本管理技术可以相应地分为政府成本计划技术、政府成本决策技术、政府成本控制技术、政府成本计算技

[收稿日期]2012-02-29

[基金项目]2010年“广西高校优秀人才资助计划”资助项目;梧州学院2010年院级课题(2010B008)

[作者简介]杨诚(1972—),男,广西梧州人,中南财经政法大学会计学院政府会计研究所兼职调研员,梧州学院工商管理系副教授,注册会计师,博士,主要研究方向为政府成本管理。

术、政府成本分析和考核技术。

2. 政府成本管理技术实施基础条件

政府成本管理技术实施基础条件是指制约政府成本管理技术方法的各种内外部条件或因素,包括政府会计核算基础、政府管理模式和政府绩效管理水平等。在政府成本管理理论分析框架中,政府成本管理技术实施基础条件最为关键,因为其通过影响政府成本管理技术方法的选择,最终影响政府成本管理模式的选择。然而,政府成本管理技术实施基础条件的改变不是一蹴而就的,而是一个漫长的过程和一项艰巨的任务。

3. 政府成本管理模式

从个体来看,成本管理技术仅仅是一项技术,但从个体之间相互结合和相互作用的整体效果来看,成本管理技术则体现为一种模式。因而,可以把成本管理技术理解为成本管理技术的组合方式。同理,政府成本管理技术是各种政府成本管理技术的组合方式。政府成本管理技术主要有以直接控制为主的直接成本管理技术和以间接控制为主的间接成本管理技术两种类型。一般来说,间接成本管理技术的有效性要高于直接成本管理技术。

(二) 三个层次的内在逻辑联系

1. 政府成本管理技术与政府成本管理技术实施基础条件

企业成本管理中的成本计划、成本决策、成本控制、成本计算、成本分析等技术依托于较为完善的企业成本管理技术实施基础条件。较为完善的企业成本管理技术实施基础条件能够为这些技术的实施以及相互作用提供支持,并有利于保证企业成本管理的有效性。然而,政府成本管理技术实施基础条件与企业成本管理技术实施条件之间存在差异,企业成本管理技术能否在政府组织中顺利实施取决于政府成本管理技术实施的基础条件是否得到了有效改善。

2. 政府成本管理技术与政府成本管理模式

由于成本管理技术是成本管理技术的组合方式,因此对成本管理技术类型的选择不是随意的,而是依赖于对成本管理技术的选择。同理,政府成本管理技术是政府成本管理技术选择的结果,是在政府成本管理技术选择过程中形成的,不同的政府成本管理技术组合产生不同的政府成本管理技术模式。

3. 政府成本管理技术实施基础条件与政府成本管理模式

一种成本管理技术是在既定的成本管理技术实施基础条件下通过对成本管理技术的选择而形成的,所以政府成本管理技术实施基础条件与政府成本管理技术的关系是间接的,政府成本管理技术实施基础条件通过影响政府成本管理技术的选择,进而影响政府成本管理技术模式的选择。由于政府成本管理技术的选择和运用受到政府成本管理技术实施基础条件的限制,因此在不同的政府成本管理技术实施基础条件下将产生不同的政府成本管理技术模式。

政府成本管理技术、政府成本管理技术实施基础条件、政府成本管理技术模式三个层次的内容以及它们之间的内在联系构成了一个逻辑严密的政府成本管理理论分析框架。检验一个理论分析框架是否有效的标准是该理论分析框架能否较好地解释现实中存在的问题并提出可行性解决方案。因此,本文后续三大部分研究的内容将以所构建的政府成本管理理论分析框架为指导,解释政府预算管理取代政府成本管理的现象^①,分析现有政府成本管理技术模式的特点及缺陷,并提出有助于节约政府管理成本和提高政府管理效率的建设性解决方案。

^①在政府成本管理实践中,极少实践者采纳或运用现有的政府成本管理研究成果。我们可以把政府成本管理研究者和实践者之间的关系概念化为政府成本管理研究的需求方和供应方。在这种视角下,我们可以说政府部门预算管理统治了政府成本管理的供给市场。在现有体制下,部门预算管理比现有的成本管理理论方法似乎更为有效地解决了实践者所面临的各种问题。在政府成本管理的供给市场上,部门预算管理取代政府成本管理的原因值得我们去进一步深究,因为它折射出政府成本管理研究市场中供给者与需求者之间的供求法则。

二、政府成本管理技术实施基础条件分析

政府成本管理技术实施基础条件分析是在不考虑政府成本管理的激励与约束问题这一假设前提下^①,从技术可行性角度分析政府是否可以采用与企业相同的成本管理技术以及将面临哪些技术性障碍。

西方学者对于企业管理技术“移植”到政府组织的局限性已达成共识。Hofstede 指出,把企业的管理模式运用于政府组织必然会遇到很大的障碍,如目标可能是模糊的、产出难以计量以及非营利组织公共产品生产的复杂性等^[1]。Evans 和 Bellamy 认为,应该对成本计算中因公共服务异质性引发的问题进行细致的分析,把制造业背景下的成本会计实践方法运用到政府服务中将遇到许多障碍。制造业具有较为合理的同质性,而服务业具有异质性^②,起源和发展于制造环境下的以控制为目的的会计系统不容易被“移植”到服务环境下的政府组织活动中去。Hopper 认为,我们应该对将解决企业组织问题的方法用于解决政府组织问题的做法持怀疑态度,所有在企业组织中暴露出来的成本会计缺陷(如武断的成本分配)也将在政府组织中出现^[2]。

由此可见,尽管相对成熟的企业成本管理技术可供政府成本管理借鉴,然而要想把企业成本管理技术移植到政府组织中,发挥控制成本的作用和实现降低成本的目标,这不是一件容易的事情,因为政府成本管理的技术实施基础条件并未达到企业所拥有的水平,而且将面临各种技术性障碍。

(一) 政府成本计算对象确定障碍

成本计算对象是成本计算和成本分配的对象,确定成本计算对象是成本计算的初始化步骤,科学合理地确定成本计算对象对成本的补偿、划清成本责任以及成本控制有着重要的意义。公共产品的两个特性决定了政府成本计算对象较难确定。(1)与企业产品形态具有可见性和终端性不同,政府部门的产出是无形的,而且单个部门产出在整个公共产品提供过程中往往只是一种中间状态,在终端产品上没有直接体现。(2)政府服务具有异质性,即使政府服务可以区分,政府服务的特性也相差很大,这种问题在制造业中并不明显,因为制造活动具有同质性^[3]。因此,政府产出的难以确定导致了政府成本计算对象的难以确定。

政府部门的产出类似企业职能部门的产出,产出耗用的成本无法归集和分配到具体的成本计算对象,因而政府部门的产出具有期间费用的性质。我们通常理解的企业成本管理一般指对产品或服务的成本管理,但企业成本的管理控制除了对产品或服务的成本进行管理控制外,还应包括对期间费用的管理控制,而且对这两个部分成本的控制分别采用传统的企业成本管理方法和预算方法,也就是说,尽管企业的成本管理技术方法较为成熟和先进,但对期间费用的控制也并未找到比预算控制更好的方法^③。在无法确定政府成本计算对象的情况下,所有的政府成本都具有期间费用的性质,政府预算管理既是一种成本管理方法,也是一种成本控制方法。由此可见,预算仍然是最合适的政府成本控制方法,这充分说明了在政府组织中应用企业成本管理技术方法的不易。如果要在政府组织中建立一个类似企业成本管理的系统,采用企业成本管理技术进行政府成本管理,首先必须确定政府成本计

^①这一假设前提是指政府成本管理者像企业成本管理者一样得到充分的激励和约束,但实际上,政府组织和企业组织的激励、约束环境有很大差别。企业的激励和约束环境较为理想,企业成本管理中的激励和约束问题对企业来说不是一个很重要的问题,这也可以解释为何对企业成本管理激励与约束的研究极少这一现象。而政府组织的激励和约束环境存在重大缺陷,且政府的激励和约束环境对政府成本管理技术和模式的选择也具有不可忽视的影响作用。由于本文的研究主要针对政府成本管理的技术性问题,因此该假设是本文的重要前提假设,至于政府成本管理的激励和约束环境对政府成本管理技术和模式的影响问题,笔者将在其他论文中进行重点论述。

^②异质性与同质性相对应的一个概念。一般认为企业在提供产品和劳务的过程中具有同质性,同质性越强意味着可比性越强,而政府组织在提供公共产品的过程中具有异质性,异质性越强意味着可比性越差。

^③随着作业成本管理的发展,这两部分成本的控制具有融合的趋势。作业成本管理思想认为,应该尽可能地把这些期间费用分配到成本计算对象中以反映产品或服务的完全成本,这样更有利于对这些期间费用的控制。

算对象,以此改变政府成本的费用性质。

(二) 政府成本抉择障碍

成本的代偿性特征决定了人们对成本有不同的判断标准。在成本变动不影响其他指标的前提下,人们总是追求低成本,以成本绝对额的高低为标准来判断成本控制方法的实施效果。然而成本的变动必然会影响到其他指标的变动,成本构成要素之间的相互代偿往往使相互关联的各要素发生互为消长的变化。成本与诸因素之间错综复杂的关系使得判断成本高低的标准由于人们视野的不同而有所不同,这使得成本控制始终面临一种抉择关系(trade-off)分析。如何在成本与诸因素的权衡中做出正确的抉择是成本管理的关键所在^[4]。交易性市场的存在帮助企业克服了成本抉择这一难题,企业可以通过市场出售产品与劳务,与成本有关的产品要素(时间、质量、特性等)在市场中可以得到估价,企业的盈利水平和竞争优势既是成本抉择的“参照标准”,又是成本抉择的“经济后果”。

政府成本管理同样涉及成本抉择问题,但政府部门产出(产品和服务)的垄断性和非市场交易性使得这一问题变得更为棘手。由于政府部门产出的数量、质量以及消费者偏好缺乏信息表达和反馈机制,其产品难以进入市场交易体系,因而无法形成一个反映产品成本和收益的货币价格,从而导致政府部门产出与资源耗费之间缺乏清晰的逻辑联系,这意味着与政府成本有关的产品要素(时间、质量、特性等)由于缺乏市场交易价格这面“镜子”而无法获得估价,进而导致政府成本管理决策没有一个可用的决策参照标准,政府无法在产出成本与产出效益、质量、特性之间进行成本抉择,政府成本管理的绩效也因而难以评价。所以,非市场交易性和垄断性带来的政府成本抉择障碍对政府成本管理的影响是“致命”的,这一问题若不能得到解决,政府成本管理仍将陷入一种“混沌”状态。

(三) 政府成本管理权限障碍

政府成本管理权限障碍与政府预算管理直接相关。现有的外部政府预算管理以及政府人力资源管理表现为一种集权化的政府管理模式(在资金和人事管理等权限方面),这种模式并不支持以结果为导向、以内部管理为特征、需要一定管理权限的企业成本管理技术,从而直接导致了微观政府成本管理主体的成本管理权限障碍,具体表现在以下两个方面。

1. 微观政府成本管理主体的成本管理权限受到限制。在现有的政府管理模式下,上级政府部门集中了大部分的资源配置权(包括资金和人力),预算细化到工资、差旅费等项目。由于受到管理权限的制约,微观政府成本管理主体不仅对结构性成本动因(如政府规模和地理位置)和外生制度成本动因(如政府规则)不可操控,对一些作业成本动因(人数和办公面积)可能也是不可操控的。

2. 微观政府成本管理主体的成本管理空间和灵活性受到限制。外部政府预算管理模式是制定政策和过程控制,即通过详细的投入控制保证不透支和不改变执行中的预算内容。上级预算管理部门通过向支出部门强调政策规则和指令,对资金投入进行详细的控制,要求实际操作的管理者实施详细的预算。此外,微观政府成本管理主体还必须定期向上级有关机构汇报其活动情况。这种预算管理模式的目的是确保财政纪律,但给政府成本管理带来了一些不利影响,如过细的控制耗费大量的时间和资源,这不仅使得预算僵硬,而且没有给管理者实施成本管理的空间和灵活性。

(四) 政府成本信息障碍

成本信息是成本管理的重要基础,政府成本信息障碍主要表现在两个方面。

1. 政府成本信息获取困难

政府部门、公共产品、公共产品生产方式与私人部门、私人产品、私人产品生产方式有着本质差异,这使得政府成本信息的获取要比企业难得多。另外,政府的收付实现制会计核算基础也是政府成本信息难以获取的重要原因。虽然收付实现制会计核算基础下的收支信息在公共财政、公共财务管理中发挥着非常重要的作用,但对于政府成本管理而言,收付实现制会计核算基础下的支出信息存在一定的局限性:(1)不能准确提供政府成本信息。成本费用是权责发生制下的概念,成本主要是以项

目或产品为对象进行归集的,费用主要是按照期间进行归集的。收付实现制会计核算基础使得政府无法区分支出与成本、成本与费用、当期成本与下期成本、存量资产与流量资产等概念。收付实现制下的政府会计核算主要为预算服务,不能准确提供政府成本信息,这既不利于划清各届政府的成本管理责任,也不利于客观评价各届政府的成本管理业绩。(2)不利于实施会计成本控制。政府收付实现制会计核算基础不能提供基于权责发生制下的政府会计信息,从而不利于政府组织实施财务与成本控制,这主要体现在政府资产管理与负债管理两个方面。在政府资产管理方面,由于没有对资产计提折旧和跌价损失,资产的存量价值信息缺失,因此无法利用存量资产信息科学合理的确定新增流量资产水平,从而导致政府对新增资产的投资决策可能是随意或不合理的。在政府的负债管理方面,一些现实义务的负债没有计提当期的政府成本,这不仅导致政府成本少计,而且政府的债务风险被掩盖,进而会影响各期政府成本的结构和水平。(3)不利于成本管理技术方法的采用和政府成本管理制度的建立。权责发生制政府成本信息的缺失制约了政府组织采用先进的成本管理技术方法和建立科学的政府成本管理制度,因为标准成本法、计划成本法以及成本信息对外披露制度等必须建立在权责发生制会计核算的基础上。因此,收付实现制会计核算基础既不利于政府内部成本的核算与管理,也不利于政府外部成本的监督和控制。

2. 政府成本信息缺失或不完整

(1) 一些政府成本难于计量。成本是指为达到特定目的(如生产产品或提供服务)所消耗资源或承担债务的货币价值。但是,政府拥有或控制的许多资产是依照公共财产的产权界定方式界定的,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,即自然资源被资产化后是否应该计提折旧。从理论上讲,倘若这些问题无法解决,政府成本始终是有缺陷的,即使能够将这些成本予以计算,有时也缺少有价值的评价标准。(2) 政府成本分配的相关性和可靠性遭到质疑。本文所指的成本分配是在政府职能预算基础上间接成本的分配,即把共同耗用的间接成本分配到各个职能部门的预算分类支出中。西方各国政府实行成本分配的动机是通过提供各个政策领域中完全成本的信息以方便政府决策者做出正确合理的决策。在更细的产出水平实行成本分配和产品定价将有助于加强政府的成本意识和促进政府间接资源的有效使用。然而,政府成本分配的相关性和可靠性遭到一些学者的强烈质疑,他们的反对理由如下:第一,成本分配必然会涉及武断的成本动因选择问题,这会歪曲对完全成本的理解;第二,由于很多政府服务不具有同质性,因此很难确定成本分配基础;第三,成本分配掩盖了一些政治敏感的经费问题;第四,管理者应该只是对他们的可控成本负责。Hopper 认为,所有在私人部门中暴露出来的成本会计缺陷(如武断的成本分配)也将在公共部门中出现^[5]。

综上所述,把企业成本管理技术应用于政府成本管理将面临四个主要技术性障碍,这些技术性障碍是制约企业成本管理技术在政府成本管理中应用的主要技术性影响因素,如图 1 所示。由图 1 可见,简单的“移植”或借鉴企业的成本管理技术和模式应用于政府成本管理中是行不通的,而且必然会导致机能障碍,只有在创造性地改变政府成本管理技术实施基础条件下的“移植”才具有可行性。

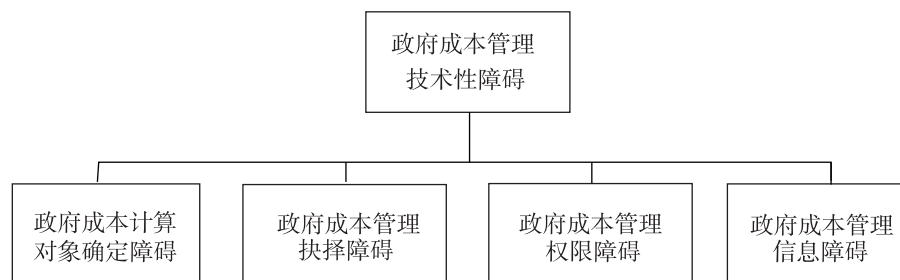


图 1 政府成本管理的四个技术性障碍

三、现有政府成本管理模式

(一) 现有政府成本管理模式形成机理

要想把企业成本管理技术和模式成功地“移植”到政府组织中,以改变现有的政府成本管理模式和技术,必须了解政府成本管理模式形成机理,即现有政府成本管理技术性障碍是如何通过影响政府成本管理技术的选择进而最终影响政府成本管理模式类型的。在上述分析政府成本管理技术性障碍的基础上,本文通过解释政府预算管理取代政府成本管理的现象来阐述现有政府成本管理模式形成机理。

在政府预算管理取代政府成本管理的现象解释中,政府成本管理的四个技术性障碍并非是一种并列关系,成本计算对象确定障碍和成本抉择障碍是主要障碍,成本管理权限障碍和成本信息障碍是派生障碍,前者与后者之间存在因果联系,具体如图2所示。(1)由于政府产出具有不可观测性、无形性和非市场交易性等特点,政府的每个部门都类似于企业的职能部门,其产出不直接和外部市场发生交换,因此难以确定政府成本计算对象,政府成本具有期间费用的特性。显然,具有期间费用特性的政府成本不适合采用企业成本管理技术和模式^①。在政府成本计算对象确定障碍无法克服的情况下,预算控制成为政府成本控制的主要技术方法。(2)由于政府产出的垄断性和非市场交易性,缺乏交易市场对产品质量和特性的评估,政府部门无法在产品成本与产品质量、特性之间建立因果联系并实施成本抉择,这导致政府的预算控制缺乏一套事前决策、事中控制和事后评价的标准。因此,政府部门不具备实施以结果控制为主的间接管理模式^②条件,政府的预算控制只能选择以投入控制为主的直接管理模式(外部管理模式)。(3)政府外部预算管理模式是非常详尽的过程管理,细化到工资、差旅费等项目,而且政府预算期间转换的约束^③迫使政府部门必须在预算期内完成预算资金的使用。因此,在外部预算管理模式下,政府部门的成本管理权限、空间和灵活性受到极大的限制。(4)由于外部预算管理取代了内部成本管理且发挥着政府成本控制的职能,因此政府会计核算也必须服务于政府的预算管理。收付实现制的预算会计虽然具有明显缺陷,不能提供企业成本管理模式所需要的权责发生制会计信息,但可以满足政府外部预算管理的收支信息需求。此外,在政府组织中推行权责发生制有一定的障碍,如一些负债和资产核算的技术难题至今仍无法解决。

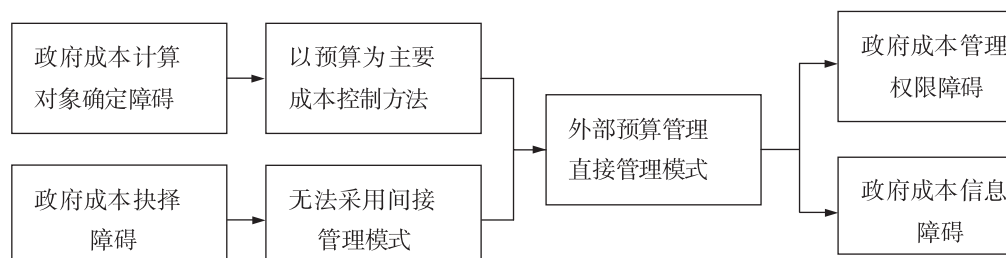


图2 政府成本管理技术和模式的形成机理

总之,政府成本管理技术和模式的选择与运用受制于政府成本管理技术实施基础条件。在不改变政府成本管理技术实施基础条件的情况下^④,因政府成本管理技术选择受到限制,所以政府组织不得不寻求其他政府成本管理技术组合方式,而政府外部预算管理取代内部成本管理正是在政府成本管理技术选择受限情况下的政府成本管理技术组合方式(政府成本管理模式)。

①因为企业的成本管理技术和模式是在制造环境背景下针对产品成本控制而产生的。

②现代企业的成本管理模式是一种间接成本管理模式,而现有政府成本管理模式是一种直接成本管理模式。

③政府预算期间转换的约束指的是当期的政府预算经费必须在当期使用,不能递延至下个预算期间。

④政府成本管理技术实施基础条件在短期内是不变的,但从长期来看,这些基础条件是可以改变的,如权责发生制政府会计核算基础的建立需要一个漫长的过程。

（二）现有政府成本管理模式的特 点

企业成本管理技术方法是在既定的企业成本管理技术实施基础条件下的选择,而政府成本管理技术方法是在既定的政府成本管理技术实施基础条件下的选择,两种选择结果形成了两种截然不同的成本管理模式。与现代企业所采用的间接成本管理模式相比,现有的政府成本管理技术实施基础条件支持的是一种外部预算管理取代内部成本管理的直接管理模式,这种模式具有四个特点。

1. 预算管理技术是政府成本管理技术组合中最主要的政府成本管理技术。这是因为在现有的政府成本管理技术实施基础条件下,政府组织无法顺利实施企业成本管理技术,因而只能由外部预算管理取代内部成本管理发挥成本管理职能。

2. 预算管理技术强调过程控制而忽视了对结果的考核。直接成本管理模式实际上是一种外部预算管理模式,该模式重视资源投入,规定资源的获取和使用必须符合规范性要求,遵循“过程正确”原则,强调过程控制的合法性,认为正确的过程必将产生正确的结果。

3. 预算管理技术对激励与约束环境的理想程度要求较低。成本管理技术实施基础条件是保证某种成本管理模式的技术可行性,而成本管理的激励和约束环境则解决的是某种成本管理模式中人为因素带来的问题。间接成本管理模式强调对结果的考核与评价,并注重对成本管理者施加激励和约束,因而间接成本管理模式的运行效果极大程度上取决于组织的激励与约束环境的理想程度。由此可见,如果在政府组织激励与约束环境不理想的情况下采用间接成本管理模式,其运行效果是无法保证的,因此对政府成本管理来讲,直接成本管理模式是更理性的选择。换言之,直接成本管理模式对激励与约束环境的理想程度要求较低。

4. 预算管理技术本质上是一种支出管理,不是真正意义上的成本管理。这是因为政府会计核算和预算编制采用的是收付实现制,而非权责发生制。

（三）现有政府成本管理模式的 有效性分析

在现有政府成本管理技术实施基础条件下,由于受到政府成本管理技术障碍的制约,直接成本管理模式成为现有政府成本管理模式的必然选择,但该模式的成本管理效率较低,具体表现为以下三个方面。

1. 成本管理信息与控制权相分离。直接成本管理模式直接带来了政府成本管理信息与控制权的分离。作为资源使用的直接主体,微观政府成本管理主体比上级政府成本管理主体掌握更多、更直接、更真实的信息,但由于受管理权限的限制,微观政府成本管理主体不能利用信息优势直接对作业成本动因施加影响和控制,而上级政府成本管理主体在成本管理信息上具有间接性、滞后性和依赖性。同时,政府是科层制的多级复合体,其层级多、规模大、信息链长,内部成本管理信息在横向和纵向传递过程中极易被延误或遗漏,甚至会被有意过滤和无意泄露,而且上级政府部门和财政部门在成本管理信息掌握方面处于劣势,这致使上级政府管理主体的成本管理和控制决策不能在信息充分的条件下实施。

2. 委托代理问题严重。政府成本管理信息与控制权的分离致使管理主体和被管理主体之间的成本管理信息不对称现象较为严重,而以收付实现制为基础的会计核算和预算编制加剧了这种“信息不对称”。政府组织的很多活动和行为具有“不可观测性”和“异质性”,上级政府和财政部门与政府组织之间同样存在由信息不对称所引发的“逆向选择”和“道德风险”问题。外部控制模式强调的是如何遵守规定,而不是如何提高效率,但由于很多部门管理者在人事操作、预算和采购制度等方面受过专门训练,从而导致部门规避外部控制的手段和方法越来越多,部门管理者往往通过隐瞒信息、操纵决策优先权和执行进度、重置预算等手段来减弱外部成本控制力^[6]。

3. 控制成本高和控制效率低并存。随着政府规模的扩大和职能的增多,直接成本管理模式作为一种外部控制模式,其控制和监督的程序将日趋复杂化,这不仅会使控制成本增加,而且控制效率会

大大降低。

四、间接政府成本管理模式的创建

现有政府成本管理模式暴露出成本管理信息与控制权相分离、委托代理问题严重、控制成本高和控制效率低等缺陷,所以政府成本失控、政府成本不断膨胀和政府成本管理技术滞后等问题只不过是直接成本管理模式特有的“表象”。作为一种最有效的成本管理模式,间接成本管理模式对相应的成本管理技术实施基础条件的要求也是最高的。政府成本管理若要采用间接管理模式且要取得间接管理模式的理想效果,必须实现政府成本管理技术实施基础条件的完善,以达到间接管理模式在技术层面上的具体要求。

(一) 推进政府“分权化”改革

政府管理模式的变革涉及财务和人事管理等权限的下放,这不仅直接影响政府成本管理权限,而且间接影响政府成本计算对象的确定。因此,在下放管理权限的同时必须明确相应的管理责任,即部门管理者在得到更多管理权限的同时将承担更多的管理责任(包括对产出和成本的管理责任),对管理责任的考核需要比较产出效果和产出成本,成本信息是考核管理责任履行情况的主要信息之一,因而把产出作为政府的成本计算对象是十分必要的。

1. 以“分权化”为契机确定政府成本计算对象

集权化管理模式向分权化管理模式的转换实际上给政府部门的管理者施加了更大的管理责任,特别是增加了从投入到产出过程的责任。投入导向向产出导向的转变意味着要更多地关注和评价产出的效率,而效率的评价需要比较产出的效果和成本,因而如何根据产出确定成本计算对象、如何在产出之间分配间接成本以及如何以产出为对象计算产品成本将显得日益重要。而且,随着更多政府收费服务项目的出现,依据成本对服务进行定价也需要确定产品成本计算对象和产品成本计算方式。由此可见,“分权化”给政府成本计算对象的确定带来了机遇。

随着我国政府分权化改革的推进,各级政府的职能部门将逐渐承担更多的有关产出和成本方面的责任,产品成本分配和成本计算在这些部门中的重要性将日益突出。对于需要完全或大部分收回产品成本的职能部门来说,出于定价的考虑,总成本应该计算每单位产品的完全成本。对于不能完全回收产品成本的职能部门来说,鉴于产出的异质性和不易计量的特点,总成本可以只计算到整个活动或总产出水平。各级政府应该尽可能地把间接成本分配到各职能部门,这不仅有利于洞察相关成本对象的全部成本,而且能够唤起政府职能部门在耗用其他职能部门的服务时需要具有的成本节约意识。

在现阶段,由于来自政府外部的成本监督压力缺乏以及政府高层官员的成本意识淡薄,政府成本计算对象的确定、政府成本分配和计算的重要性未得到足够的重视。然而这一切在未来都将改变,因为随着我国政府分权化改革的逐步推进,对职能分部以及职能分部管理者的财务评价将变得越来越重要,而且从长期来看,政府收费服务项目将越来越多。

2. 在“分权化”进程中逐步下放政府成本管理权限

分权化的政府管理模式强调各个职能分部的独立性,实际上是将政府职能分部转变为一个具有独立性质的责任主体。责任主体可以是政府内部某一个部门或单位,也可以是政府内部具有相同或相似职能的几个部门或单位的纵向联合体。责任主体在取得公共资源的同时承担相应的绩效责任,并在责任主体内部细化战略目标规划、科学编制预算、谨慎监控业务流程、严格执行契约内容。随着分权化改革的逐步推进,政府部门的管理者将会拥有越来越多有关财务和人事等方面的管理权限,同时其成本管理权限也将随之增加。

在计划经济时代,我国地方各级政府和部门扮演的是执行机构的角色,没有计划权和决策权。随

着社会主义市场经济的建立以及政府机构改革和分税制改革的推进,一部分财务权和人事权开始逐步下放给地方各级政府,地方各级政府职能部门的财务、人事受到本级财政部门、人事部门的管理和控制,而管理和控制的方式主要是财政部门对职能部门的预算管理和人事部门对职能部门的人事管理,因此可以通过职能部门在预算管理和人事管理中的自主权大小来衡量分权化程度的高低。在现阶段,我国各级政府的职能部门在预算管理和人事管理方面的自主权较小,具体表现为预算的细化程度较高、需遵循的人事政策过于细致和复杂等,这说明目前我国各级政府与其职能部门之间的分权化程度还处于较低水平。

从西方国家政府管理分权化改革的实践来看,分权化改革的进程取决于其他改革的进程,因为随着财务权和人事权的下放,各级政府对职能部门的控制将从原来的对投入的直接控制转为对产出的间接控制或合约控制,而间接控制或合约控制需要在政府的绩效评价和信息披露较完善的条件下实施。目前我国政府绩效评价制度和政府信息披露机制都比较落后,实施间接控制或合约控制的条件还不成熟,下放过多的财务权和人事权可能会引发管理失控的风险。因此,我国政府的分权化改革和政府成本管理权限的下放也是一个渐进的过程,不能急于求成。

(二) 建立权责发生制政府会计核算基础

采用权责发生制会计核算基础可以帮助政府区分支出与成本、成本与费用、当期成本与下期成本等概念,可以提供更为全面和准确的政府成本信息。不能准确计量也就不能科学管理,所以权责发生制会计核算基础既是政府成本计算的基础,也是政府成本管理的基础。国际会计师联合会(IFAC)认为,政府成本管理信息即使在收付实现制会计核算基础下也可以获得,通常采用三种办法:第一,政府先直接通过收付实现制会计系统收集有用信息,再通过政府管理会计系统获得收付实现制会计系统无法获得的成本、绩效信息,然后将这两类信息进行汇总,并分配到具体的政府项目中去。第二,政府可以在支出信息的基础上进行成本、绩效研究,估计资产确认和资产消耗的结果,从而得到成本、绩效信息的估计值。第三,政府在保留收付实现制会计的同时,建立一个独立的成本管理信息系统,该系统通过运营系统和其他可靠途径获得数据。我国政府可以借鉴 IFAC 的建议获取初步的政府成本管理信息^[7-8]。

(三) 建立政府成本抉择的基本参照系

解决政府成本抉择问题有两个途径:第一个途径是把部分公共服务推向市场,通过培育公共服务市场来解决;第二个途径是把政府绩效作为政府成本抉择的参照标准。

1. 培育公共服务市场

政府公共服务可分为基本公共服务和可选择公共服务两类:基本公共服务是指那些与居民的人权有关,体现社会发展要求和全体居民利益的事务,如立法、司法、行政、国防等;可选择公共服务是指那些政府可办可不办,但办了会增进地方居民福利的事业,可以称为准公共产品^[9]。

公共服务市场化就是把市场的竞争机制引入政府可选择公共服务领域,把市场能做且能做好的公共服务交给市场,将原来由政府提供的部分公共服务转移给市场或社会。推行公共服务市场化可以从三个方面进行:(1)将政府垄断的部分服务部门推向市场,形成多家市场主体竞争的局面。政府的主要职能集中在制定市场准入规则和竞争规则,维护公平的市场环境。(2)利用市场、社会力量使公共产品和服务的提供市场化,主要形式有政府业务合同出租、竞争性招标等。政府可以通过与企业签订雇佣合同的形式,授权企业承担一定的公共服务供给,政府则负责监督合同的履行并支付企业一定的费用,由此可形成不同企业之间的竞争,这样政府可以较少的资金投入带动全社会多元投资主体进入公共服务领域,有利于降低政府成本。(3)在政府内部建立竞争机制(或者说强化内部市场),缩小服务供给机构的规模,使其向着专业化领域发展,以便在市场竞争和私人承包都不可行的领域引进竞争机制,从而使各公共部门之间为争夺“客户”展开竞争,以此来提高自身服务供给效率^[10]。

2. 以绩效作为政府成本抉择的基本参照系

通过培育公共服务市场可以解决部分可选择公共服务的成本抉择问题,但却不能解决基本公共服务的成本抉择问题。在这种情况下可考虑用公共服务项目所产生的绩效或效果作为成本抉择的参照标准。

由于目前公共服务的绩效或效果还无法用货币进行量化,因此不能把公共服务成本和公共服务绩效或效果进行直接比较。如果以绩效或效果作为政府成本抉择的参照标准,只能是要么锁定绩效,要么锁定成本,所以成本抉择将出现两种情况:在绩效或效果一定的前提下,选择成本最小的方案;在成本一定的前提下,选择绩效或效果最大的方案。无论哪一种抉择都需要对公共服务的绩效或效果有较为准确的把握。

参考文献:

- [1] Skaerbaek P, Thisted J A. Unit costs in central government annual reports; a critical appraisal of the practices developed [J]. *European Accounting Review*, 2004, 13: 7 - 38.
- [2] Cavalluzzo K S, Ittner C D, Larcker D F. Competition, efficiency, and cost allocation in government agencies; evidence on the federal reserve system [J]. *Journal of Accounting Research*, 1998, 36: 1 - 33.
- [3] Van Helden G J. Cost allocation and product costing in Dutch local government [J]. *The European Accounting Review*, 1997, 6: 131 - 145.
- [4] 焦跃华. 现代企业成本控制战略研究 [M]. 北京: 经济科学出版社, 2001: 188 - 190.
- [5] Groot T, Budding T. The Influence of new public management practices on product costing and service pricing decisions in Dutch municipalities [J]. *Financial Accountability & Management*, 2004, 20: 421 - 443.
- [6] 郝书辰, 王进杰. 政府绩效预算执行控制改革研究 [J]. *财政研究*, 2007(4): 24 - 28.
- [7] 张曾莲. 公共财务与政府会计的研究历程与趋势 [J]. *南京审计学院学报*, 2008(1): 62 - 69.
- [8] 张曾莲. 关于建立公共部门成本会计的思考 [J]. *财会月刊(理论)*, 2007(8): 66 - 68.
- [9] 财政部会计准则委员会. 政府绩效评价与政府会计 [M]. 大连: 大连出版社, 2005: 102 - 104.
- [10] 马国贤. 政府绩效管理 [M]. 上海: 复旦大学出版社, 2010: 113 - 118.

[责任编辑: 王丽爱, 黄 燕]

Government Cost Management: Theoretical Analysis and Mode Innovation

YANG Cheng

Abstract: The government cost management includes cost-management techniques, the conditions for implementation and the management mode, and there are logic links among these three aspects. The existing condition for implementation is facing a variety of technical barriers in terms of determination of government cost object, choice of cost, administrative privilege and the government cost information. All these make the direct cost management mode the inevitable choice. The existing government cost management mode exposes such problems as the separation between cost management information and control, conflicts between the entrustment and the agent, and high cost and low efficiency. This paper puts forward the establishment of an indirect cost management mode and discussed its construction.

Key Words: technology of government cost management; government cost management mode; direct management mode; indirect management mode; government cost management rights; accrual basis; public service market