

公共部门管理改革中政府成本信息需求研究

刘用铨¹, 李建发^{2a,2b}

(1. 厦门国家会计学院 预算绩效与政府会计研究中心, 福建 厦门 361005;
2. 厦门大学 a. 会计发展研究中心, b. 管理学院, 福建 厦门 361005)

[摘要]20世纪90年代以来政府成本会计的兴起成为各国政府会计重要发展之一。推行政府成本会计也是我国本轮政府会计改革的重点与难点。会计发展是由会计信息需求驱动的,政府成本会计的兴起则是响应各国公共部门管理改革对政府成本信息的需求。研究公共部门管理改革中政府成本信息需求,对于推行我国政府成本会计改革具有重要意义。作为新公共管理的核心环节,新绩效预算改革提出政府成本信息的最直接需求,这也是政府成本会计兴起与发展的最主要动力。同时,只有在新绩效预算下,才需要政府成本会计,也才能实施政府成本会计,政府成本会计诸多困难与挑战将实现突破。

[关键词]政府会计;政府成本信息;政府成本会计;新公共管理;政府购买服务;新绩效预算

[中图分类号]F235.1 **[文献标志码]**A **[文章编号]**2096-3114(2026)03-0058-11

一、引言

20世纪90年代以来,在新公共管理运动推动下,世界各国纷纷推行产出型新绩效预算^①这一核心改革。作为重要配套改革,各国同时推行政府成本会计改革。政府成本会计在政府会计体系中兴起是近二三十年各国政府会计重要发展之一。这一发展完全颠覆政府不以盈利为目的,政府活动不计盈亏,所以,政府会计不计提折旧,不进行成本核算的传统观念。这一发展也是逐渐撼动传统的政府会计体系,从“预算会计与财务会计并行的双体系政府会计模式”发展为“预算会计、财务会计、成本会计三足鼎立的政府会计模式”。国际会计师联合会(IFAC)下属的国际公共部门会计准则理事会(IPSASB)^②非常重视政府成本会计发展,于2000年发表了第12号研究公告《成本会计政府观》(Perspectives on Cost Accounting for Government),试图为各国发展、实施政府成本会计提供有益帮助^[1]。

推行政府成本会计也是我国本轮政府会计改革的重点与难点。我国政府会计改革纲领性文件——《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》(国发[2014]63号)明确提出,“条件成熟时,推行政府成本会计,规定政府运行成本归集和分摊方法等,反映政府向社会提供公共服务支出和机关运行成本等财务信息”。2019年12月财政部发布《事业单位成本核算基本指引》(财会[2019]25号)为已经开展或拟开展成本核算工作的事业单位提供基本遵循。在此基础上我国进一步制定医院、高等学校、科学事业单位等行业事业单位的成本核算具体指引。

[收稿日期]2026-01-09

[基金项目]国家社会科学基金重大项目(20&ZD115)

[作者简介]刘用铨(1978—),男,福建闽侯人,厦门国家会计学院预算绩效与政府会计研究中心教授,博士生导师,博士,主要研究方向为公共财政与政府会计;李建发(1961—),男,福建仙游人,厦门大学会计发展研究中心、管理学院教授,博士生导师,博士,主要研究方向为财务会计、政府会计,通信作者,邮箱:jli@xmu.edu.cn。

①新绩效预算属于绩效预算,绩效预算属于产出型预算,而产出型预算不只包括绩效预算,绩效预算包括新绩效预算和旧绩效预算。本文根据上下文语境组合使用不同术语,若没有特别说明,都是指基于权责发生制(成本)的产出型新绩效预算。

②IPSASB前身是公共部门委员会(PSC),也有将IPSASB译为国际公共部门会计准则委员会,本文借鉴国际会计准则理事会(IASB)译法,将IPSASB译为国际公共部门会计准则理事会。

然而,国内外政府成本会计的兴起与发展,可能只是公共部门试图通过改革来提升或保护其正当性^[2-3],公共部门推行成本会计,是为了遵循政府管制而不是以内部决策和控制为目的^[4],又或者只是模仿作为“领头羊”的其他组织^[5],尽力把本组织装扮成现代化组织^[6],因此,“跟风”可能是公共部门成本会计改革的一个重要的决定因素^[3]。但是,如果只是依靠强制性、规范性和模仿性同形制度压力^[7]驱动政府成本会计发展,而公共部门机构本身缺乏应用成本会计工具的内生动力,那么这种政府成本会计工具的应用最终必然是流于形式^[8]。Mättö 和 Sippola 认为,一个成本管理项目要取得成功,它必须能够产生新数据,并且这些新数据必须实际用于管理决策^[9]。在政府成本会计改革中,追求效率和获得象征意义上的正当性两种目的可以共存和交织^[9],因为政府成本会计不仅是一种技术工具,而且也是一种社会实务^[8]。为此,本文主要从政府成本会计作为一种技术工具视角,研究政府成本会计对于提升公共部门绩效的重要作用,试图推动政府成本会计改革持续取得实质性成果。

从技术工具角度,政府成本会计的本源依然是会计,会计是一个以提供财务信息为主的经济信息系统,会计产生于社会对会计信息的需求,会计的目的就是提供信息以满足社会需求。因此,会计目标本质是一个会计信息需求与供给问题。

同样,政府成本会计也是一个信息系统,政府成本会计系统也有需求与供给基本问题,包括:谁需要政府成本信息、为什么需要政府成本信息、需要什么样的政府成本信息、政府会计系统能够提供什么成本信息、提供多少成本信息等基本问题。研究公共部门管理改革中政府成本信息需求,特别是公共部门绩效管理改革中政府成本信息需求,对于我国成功推行政府成本会计改革具有重要意义。

为此,本文研究结构安排如下:第一部分介绍研究背景、主题与意义,第二部分阐述公共部门管理改革中政府成本信息需求分析总体框架,第三部分进一步详细分析新公共管理中公共部门绩效管理、政府购买服务、新绩效预算等公共部门三大管理改革中政府成本信息的具体需求,第四部分分析在新绩效预算制度下政府成本会计诸多挑战将实现突破,第五部分是研究结论与建议。

二、基于公共部门管理改革的政府成本信息需求分析框架

现代国家公共部门管理改革挑战、克服传统官僚制低效率弊端,其改革逻辑起点是传统官僚制低效率及其根源。马克斯·韦伯的官僚制理论诞生于19世纪末20世纪初,是传统公共行政学的基石,该理论在相当长的时期内占据主流地位并在实践中创造了“韦伯式神话”。随着人类社会由工业化社会向后工业社会转变,传统的公共行政管理模式越来越不适应。20世纪60年代官僚制从理论到实践也都受到了人们的质疑和批判。官僚制被证明是一种过时、僵化和无效率的政府体制模式。官僚制组织广泛存在着X-低效率(X-inefficiency)现象^[10],诸如追求预算最大化所引起的浪费、人员过多和生产率低等等。

代理理论认为,X-低效率源于组织内部委托代理问题,个人的目标与组织的目标不一致,人们并不总是尽心尽力地工作。而且人们是否尽心尽力并不容易被直接观察到,存在信息不对称。公共选择理论则认为,组织X-低效率程度又与竞争程度密切相关。由于缺乏竞争,公共部门机构及其雇员可以免受其他各种组织及其雇员在市场中所遭遇的压力^[11]。公共部门“垄断”提供公共服务,这进一步造成公共部门机构X-低效率现象更加突出,公共服务成本居高不下,提供公共服务效率不高,损失浪费现象严重。

本文认为,公共部门机构低效率的根本症结是官僚制组织生产、提供公共服务的效率不接受市场价格机制检验。因此,新公共管理挑战、克服传统官僚制低效率,其核心理念是市场化,新公共管理分别从公共选择理论和代理理论出发,设计两条改革路径:一是通过市场机制或准(类)市场机制^[12],打破垄断、引入竞争机制,推行政府购买服务改革。二是想方设法缓解公共部门机构中的委托代理问题,实行激励约束相容机制,监督与激励并重,推行公共部门绩效管理改革。

从推行政府购买服务改革路径出发,利用市场机制或准(类)市场机制分别推行外部真实市场化购买服务与内部虚拟市场化购买服务,这是落实新公共管理中公共服务提供市场化的根本途径。政府购买服务的核心要求是“价廉服务更好”,政府购买服务合同核心条款之一是公共服务价格,即公共服务定价。无论外部真实市场化购买服务还是内部虚拟市场化购买服务,其价格都是以公共服务成本为基础。这是基于成本定价的政府购买服务改革提出政府成本信息的直接需求。Nuhu 等指出,新公共管理中公开竞标越来越广泛,这需要正确地进行成本核算、了解成本动因,因而加强了现代成本管理实务在公共部门中的作用^[13]。竞争和资金的不确定性会促使组织控制成本、减少预算赤字,以减少赤字经营带来的处罚^[4]。

从推行激励约束相容机制路径出发,新公共管理学习、借鉴企业管理,构建目标导向、绩效挂钩的激励机制并配合管理分权与结果问责机制,推行公共部门绩效管理改革。这是新公共管理“以企业家精神重塑政府”的具体体现之一。绩效评价和激励管理共同构成组织绩效管理的核心,两者相辅相成、互为基础。绩效评价是组织实施激励管理的重要依据;激励管理是促进组织绩效提升的重要手段^[14]。没有绩效评价,激励机制失去基础,而没有激励机制,绩效评价形同虚设。绩效评价与激励机制的结合才能有效地实现组织战略目标^[15]。由于公共部门市场价格机制失灵,公共部门绩效评价比私人部门绩效评价更复杂。但是,任何组织运行都是将各种资源投入通过组织运作活动或作业转换成产出来满足社会需求,实现组织使命。因此,各国公共部门绩效管理都以 3E 为核心原则,分别衡量投入的经济性(Economy)、投入转换成产出的效率性(Efficiency)和产出的效益性(Effectiveness)^[16]。从会计专业角度分析,新兴政府成本会计比传统政府支出会计更科学、更准确地衡量“投入”,奠定公共部门绩效管理的根基。否则,绩效 3E 中 2 个“E”即经济性与效率性,都无法科学、准确地衡量。这是基于成本的公共部门绩效管理改革提出政府成本信息的直接需求。

联结新公共管理的两条改革路径的纽带是新绩效预算改革,它也是新公共管理的核心环节,其理论基础是政府购买服务,更准确地说,是内部虚拟市场化购买服务。新绩效预算的基本逻辑是政府按照基于公共服务成本的“价格”向政府部门购买一定数量且明确品质要求的公共服务。同时,新绩效预算构建目标导向、绩效挂钩的激励约束相容机制并配合管理分权和强化结果的问责机制。由此可见,新绩效预算的核心特征之一是以成本为基础编制^[17],这是基于成本的新绩效预算制度改革提出政府成本信息的直接需求。

新公共管理的核心理念是市场化,重新发现和使用市场机制。但是,市场机制的使用是有成本的,科斯早在 1937 年就发现了这一点。交易成本又成为新公共管理使用市场机制的约束力量。使用市场机制的交易成本与公共服务的可竞争性、可测量性等维度指标密切相关。如果公共服务不存在竞争或竞争不充分,那么将增加交易成本,面临可竞争性约束;如果公共服务品质、绩效难以科学合理评价、衡量,也会增加交易成本,面临可测量性约束。可见,新公共管理挑战、克服传统官僚制低效率的两条改

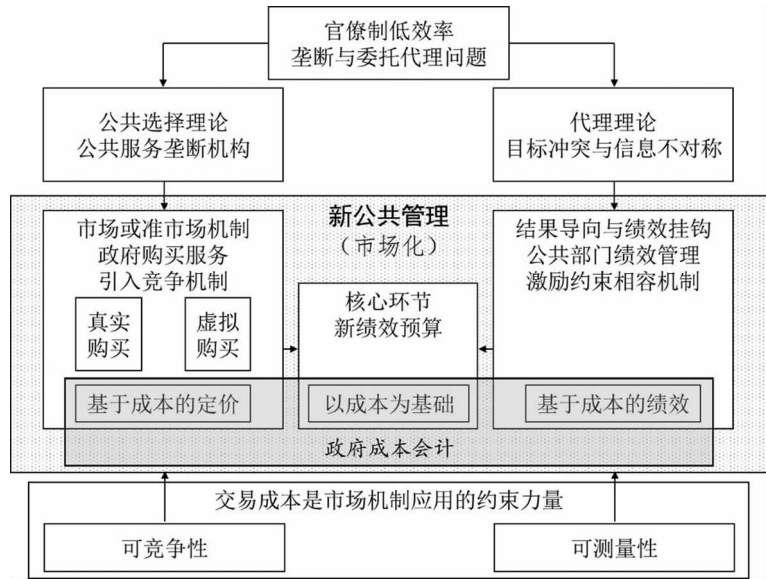


图1 基于公共部门管理改革的政府成本信息需求分析框架

革路径——政府购买服务改革和公共部门绩效管理改革,以及联结两条改革路径的纽带,即新绩效预算改革,都提出了政府成本信息的直接需求。

三、公共部门管理三大改革中政府成本信息需求分析

(一) 公共部门绩效管理改革中成本信息需求具体分析

20世纪70年代末80年代初,伴随着全球化、信息化、市场化以及知识经济时代的来临,世界各国掀起了一场声势浩大且旷日持久的新公共管理(New Public Management)改革。新公共管理改革目标是极其明确的,即提高(公共)产品和服务提供的效率^[11]。新公共管理挑战、克服传统官僚制提供公共服务的低效率困境,其基本趋势是由传统的官僚制模式转变为以市场为基础的政府管理新模式。新公共管理主张摒弃公共服务供给中传统的官僚制垄断模式,以较少的成本实现一个高效的回应性政府。

当代世界各国以新公共管理或管理主义方向的政府改革往往被人们描述为一场追求3E目标的管理改革运动^[18],包括经济性(Economy)、效率性(Efficiency)、效益性(Effectiveness)。绩效3E指标体系中经济性表示资源消耗的最小化程度,即是否节约。效率性表示在既定的投入水平下使产出水平最大化或在既定的产出水平下使投入水平最小化,即是否合理、高效。效益性表示产出最终对实现政策目标的影响程度,包括产出的质量、期望得到的社会效果、公众的满意程度等,即是否实现预期目标。政府成本会计中成本核算^①直接涉及经济性、效率性的衡量与评估。政府成本会计提供计算成本效率性(cost-efficiency)和成本有效性(cost-effectiveness)的最基本信息,成本效率性(cost-efficiency)是指产出单位成本指标,而成本有效性(cost-effectiveness)是指结果单位成本指标。这是基于成本的公共部门绩效管理改革提出政府成本信息的具体需求。

新公共管理挑战、克服传统官僚制低效率,首先应当明确公共部门机构低效率如何衡量。简·莱恩以单位成本为基础定义X-低效率(X-inefficiency),它是指“单位成本总是要比必需的单位成本高”^[11]。因此,公共部门绩效管理改革提高公共部门机构运营效率以及消除X-低效率的关键基础是核算公共部门机构生产、提供公共服务的单位成本,包括实际单位成本和标准单位成本或目标单位成本。公共部门机构生产、提供公共服务的单位成本以及效率量化也是检验新公共管理各项具体改革举措是否有效的重要基础。所以,政府成本会计是新公共管理改革的核心基础之一。

前已述及,公共部门机构生产、提供公共服务天然低效率的根源是公共部门机构运营不接受市场机制检验。所以,新公共管理改革的基本思路是,寻找一个准(类)或者虚拟的市场机制,检验公共部门机构生产、提供公共服务的效率并促进公共部门机构“企业化”转变。新公共管理改革中应用的准(类)市场机制主要包括绩效评价和成本核算等替代工具。为此,本文认为,新公共管理应用市场机制(力量)重塑政府是否可行、成效如何,关键取决于绩效评价与成本核算等替代工具到底能否发挥准(类)市场机制作用以及工具有效性程度。可见,新公共管理中政府成本会计具有极其重要的作用。

新公共管理背景下,由于财务危机、削减支出和控制预算赤字的外部压力,20世纪80年代以来成本信息成为改善各国政府公共部门财务管理的关键,公共部门会计核心作用从问责转变为成本管理^[19]。在我国,党的十八大以来,习近平总书记反复强调要牢固树立过紧日子的思想。习近平总书记指出,“党和政府带头过紧日子,目的是为老百姓过好日子”^②。

当前,进一步推动宏观经济回升向好还需要克服一些困难和挑战,外部环境的复杂性、严峻性、不确定性仍在上升。因此,党政机关过紧日子不仅是节约资金、切实提高财政资源配置效率和使用效益的有力抓手,更是防范风险、保障各级政府平稳运行的必行之策。

^①政府成本会计与企业成本会计一样,包括成本核算与成本管理两个维度。

^②详见 https://www.gov.cn/yaowen/liebiao/202505/content_7024212.htm。

然而,我国传统公共部门管理中成本控制、预算压减措施通常是粗放式的、“一刀切”(across-the-board)式削减预算,不够科学合理,也难以令人完全心服口服。譬如,“一刀切”地要求所有公共部门机构节电、节油、节水指标要在上一年基础上降低5%,所有公共部门机构下一年度项目支出规模不超过上一年度规模120%的上限等。在传统政府成本控制、预算压缩的方法下,前几年已经严格控制一般性支出与行政成本的公共部门机构将倍感压力,被要求按照相同比例压缩预算也不够科学合理。

新时期我国公共部门管理改革应当摒弃传统粗放的“一刀切”式的政府成本控制、预算压减方法,推行更加科学的政府成本管理,借助专业成本分析和成本管理方法,更加精准地控制并降低政府成本。首先,应当对公共部门机构提供的公共服务进行科学、准确的成本核算。其次,在此基础上精准地、深入地分析每个公共部门成本控制、预算压减的空间有多大,也就是科学、客观地计算每个公共部门存在多大程度的浪费,进一步准确地判断哪些公共部门是政府成本控制的重点,哪些公共部门已经把成本控制得较好。最后,针对公共服务单位成本偏高的公共部门机构,应当分析其成本偏高的原因、成本控制的重点环节在哪里,从哪些流程入手降低公共服务单位成本。科学的政府成本管理既治标又治本,构建政府成本控制与预算压缩的长效机制,发挥科学管理的长期效应。

(二) 政府购买服务改革中成本信息需求具体分析

1. 政府购买服务是落实新公共管理中公共服务提供市场化的根本途径

新公共管理挑战、克服传统官僚制低效率的核心思路是市场化,政府购买服务是落实新公共管理中公共服务提供市场化的根本途径。政府购买服务按照“承接主体是不是外部主体”划分为外部真实市场化购买服务与内部虚拟市场化购买服务,前者又称为合同外包(contracting-out),后者又称为政府内部合同制(contracting-in),前者发挥市场机制,后者发挥准(类)市场机制。政府购买服务核心形式是合同,前者是合同,后者是准合同。合同(约)制是新公共管理的核心,合同(约)制政府模式是现代公共部门治理的最新理论范式^[11-12]。外部真实市场化购买服务与内部虚拟市场化购买服务分别代表两种不同方向的公共服务市场化提供机制改革。外部真实市场化购买服务拓展了传统政府采购的内涵与外延,内部虚拟市场化购买服务则改变了公共预算逻辑。

外部真实市场化购买服务是将原来由公共部门机构垄断提供的公共服务向企业或非营利组织开放,将公共服务生产职能转移给企业或非营利组织,从而在公共服务生产过程中引入竞争机制,应用私人部门工商管理方法与技术,实现公共服务多元供给与治理。所以,政府购买服务是落实新公共管理中公共服务提供市场化的根本途径。政府购买服务改革导致政府公共服务职能工作重心转移,也对政府公共服务职能提出诸多挑战。政府角色由传统的生产者转变为购买者和监督者,从而更好地履行公共服务职能。公共服务提供市场化不等于私有化,也不等于政府弱化公共服务责任或者政府从公共服务领域退出。

在政府内部合同制下政府公共预算逻辑发生重大变化,传统公共预算逻辑是政府花钱办事,政府花钱生产、提供公共服务,而内部合同制下公共预算逻辑转变为政府花钱购买服务、结果。政府内部虚拟市场化购买服务并没有改变公共服务机构的公共属性,但是通过推行改革促进公共服务机构去行政化、法人化和“企业化”转型,最典型的是英国公立医院“有管理的市场化改革”^[20]。这是新公共管理核心思想“以企业家精神重塑政府”的具体实现机制。目前经济合作与发展组织(OECD)国家政府购买服务是以内部虚拟市场化购买服务为主。以教育为例,平均来说,OECD国家公共教育资金只有12%投向了民办机构^[21]。

2. 政府购买服务改革中公共服务定价与成本会计规范

著名经济学家 Shleifer 基于“标尺竞争理论”(Yardstick Competition Theory)提出政府购买服务和价格管制理论^[22],其要旨是政府按照同类型服务提供的平均成本为基础的平均支付标准(价格),向供方购买公共服务,同时按照同类型服务的平均标准监管服务提供的品质。政府购买服务改革中公共服务

定价至关重要, 公共服务定价太高无法发挥政府购买服务降低成本的优势, 公共服务定价太低又削弱公共服务机构积极性, 甚至公共服务机构因“无利可图”而退出公共服务市场, 导致市场萎缩、竞争不充分, 也不利于政府购买服务可持续发展。

政府购买服务项目繁多, 不同服务项目定价方法不同。本文按照拟购买服务是否具有通用性划分为通用服务和定制服务。所谓通用服务是指存在成熟竞争市场提供现成(available)的服务, 如车辆出行服务等, 定制服务则是指不存在成熟竞争市场提供现成的服务, 如科研咨询服务等。外部真实市场化购买服务包括购买通用服务和购买定制服务, 而绝大多数内部虚拟市场化购买服务是购买定制服务。

购买通用服务管理相对简单, 按照经济学术语, 该服务市场是完全竞争市场, 每一个参与者包括买方、卖方都是市场价格接受者(price-taker), 对市场价格没有控制力或者影响力。按照会计学术语, 该服务存在活跃交易市场。所以, 通用服务实行市场定价, 这是市场机制的基本功能, 也是核心功能, 这种情形下政府购买服务改革不需要成本会计规范支持。政府购买通用服务时不用担心其购买服务合同中价格风险, 市场价格可以保护政府作为购买者的权益, 因为通用服务提供者“骗不了”服务购买者。

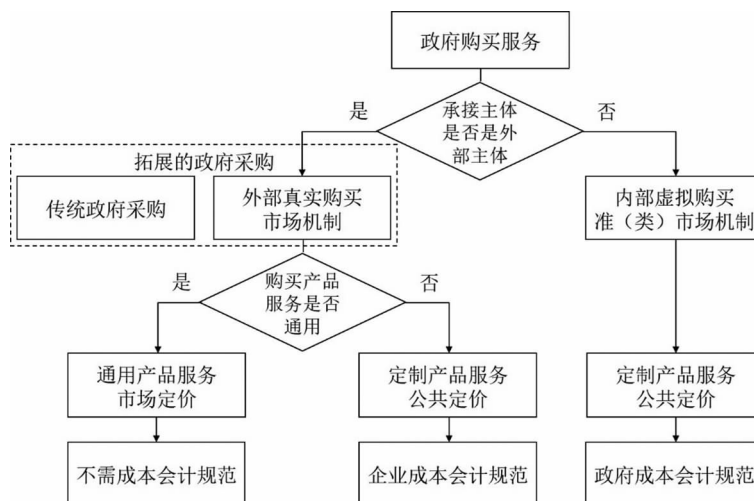


图2 政府购买服务与成本会计规范

购买定制服务相对比较复杂, 按照经济学术语, 该服务市场是垄断市场, 包括寡头垄断市场, 其市场价格被市场垄断者控制或至少施加重大影响。按照会计学术语, 该服务不存在活跃交易市场。因为定制服务市场价格机制失灵或者至少部分失灵, 必须实行公共定价。公共定价以成本为基础, 公共定价管理中需要对服务成本进行明确界定, 包括成本范围、成本构成、成本核算方法等。政府购买定制服务所需要的成本会计规范, 按照承接服务主体分别为企业成本会计规范和政府成本会计规范。成本会计规范在签订、执行和评价政府购买服务合同中发挥极其重要的作用, 通过实行强制性成本会计规范, 规范合同方成本会计实务以保护政府在基于成本的购买服务合同中的权益。

政府购买服务管理中是否需要成本会计规范的关键基础是拟购买服务是否存在活跃交易市场, 也就是市场价格机制是否有效。如果市场价格机制有效, 就用市场价格签订、执行和评估政府购买服务合同。如果市场价格机制失灵, 则需要成本会计规范作为市场价格机制的替代工具, 用于签订、执行和评估政府购买服务合同。政府内部虚拟市场化购买服务改革需要政府成本会计规范提供支持, 这是基于成本的政府购买服务改革提出政府成本信息的具体需求。

3. 我国政府购买服务改革中政府成本信息需求

1995年上海就开始探索政府购买服务实践, 上海浦东新区罗山市民会馆即“罗山会馆”是我国政府购买服务的最早尝试。长期以来党中央、国务院也高度重视政府购买服务改革。《中共中央 国务院关于分类推进事业单位改革的指导意见》(中发[2011]5号)明确规定:“创新公益服务提供方式, 完善购买服务机制, 提高服务质量和效率”“对公益二类, 根据财务收支状况, 财政给予经费补助, 并通过政府购买服务等方式予以支持”。2013年9月26日国务院办公厅发布《关于政府向社会力量购买服务的指导意见》(国办发[2013]96号), 标志着我国政府购买服务正式制度化。2014年12月15日财政部、民

政部、工商总局发布《政府购买服务管理办法(暂行)》(财综[2014]96号),进一步细化了我国政府购买服务具体政策制度。

近年来“购买医疗卫生服务”成为我国医疗卫生体制改革的关键词,我国政府主导的医疗保险被认为是我国最重要的政府购买服务改革,而且属于内部虚拟市场化购买服务。政府医保机构成为医疗卫生服务的购买方,代表广大参保者以集团购买方式向医疗卫生服务提供者进行“战略性购买”^[23]。在战略性购买服务模式下的医疗卫生服务机构呈现多元化竞争格局,公立医院去行政化,实现法人化转型,成为平等市场主体,参与医疗卫生服务公平竞争。政府医保机构与医疗机构签订“公共合同”,其核心约定是基于医疗卫生服务平均成本的平均支付标准(价格)和医疗卫生服务平均标准(质量)。在“公共合同模式”下医疗机构将自负盈亏、超支自理、结余归己。医疗机构应当通过科学的成本管理降低非人力成本,实施投入产出比最高效的医疗卫生服务路径,从结余归己中实现人力成本最大化,提高医务人员薪酬,增强其核心竞争力。因此,我国医疗卫生领域推行竞争性政府购买服务改革,催生医疗卫生服务成本核算的需求,同时,政府购买服务改革所带来的竞争性压力也促使公立医院等医疗卫生服务机构自发产生了推行成本核算与成本管理的内生动力。

(三) 新绩效预算改革中成本信息需求具体分析

公共预算是公共部门管理的核心环节,不同预算制度与不同公共部门管理模式相适应。官僚制垄断模式诸多弊端鲜明地反映在传统投入型预算制度,尤其重过程控制、轻结果管理。早在20世纪40至50年代世界各国就开始谋求预算制度转型,从投入型预算转型为产出型预算,这是提高公共部门绩效的根本方法。各国先后推行过绩效预算、零基预算、项目-规划-预算和新绩效预算等产出型预算制度。20世纪90年代以来世界各国推行新绩效预算改革。作为产出型预算制度的最新探索,新绩效预算有别于旧绩效预算,重要区别之一就是新绩效预算是以成本为编制基础的。

世界银行专家沙利文认为,新绩效预算是一种以目标为导向、以项目成本为衡量、以绩效评估为核心的预算体制,具体来说就是把资源分配的增加与绩效的提高紧密结合的预算系统^[7]。表1中的“得克萨斯州酒精和药品滥用任务的新绩效预算”是各国所推行的新绩效预算的典型实例。

表1 得克萨斯州酒精和药品滥用任务的新绩效预算

| | 2002年 | 2003年 |
|-----------------------------------|----------|----------|
| 目标: | | |
| 根据州内的要求,在防止滥用、干预和治疗方面提供优质服务 | | |
| 结果(后果/影响): | | |
| (1) 在获得服务期间年轻人报告说他们戒酒的百分比 | 85% | 85% |
| (2) 参加治疗的成年人报告说在获得服务期间他们戒酒的百分比 | 81% | 82% |
| (3) 参加治疗的失业成年人报告说在获得服务期间他们被雇用的百分比 | 60% | 60% |
| (4) 年轻人报告说在获得服务期间旷课下降的百分比 | 47% | 47% |
| 产出: | | |
| (1) 防治项目中接受服务的成年人的数量 | 98468 | 98468 |
| (2) 防治项目中接受服务的年轻人的数量 | 273207 | 273207 |
| 预算: | 30522330 | 30522330 |
| 效率(单位产出): | | |
| (1) 防治服务中每个年轻人的平均成本 | \$ 91.33 | \$ 91.33 |
| (2) 防治服务中每个成年人的平均成本 | \$ 56.57 | \$ 56.57 |

新绩效预算构建“目标→结果→产出→预算”的逻辑关系,明确各项预算的绩效目标与结果指标^[24],是以成本为基础编制的。产出型新绩效预算的理论基础是内部虚拟市场化购买服务,其基本逻辑是政府与公共服务机构签订合同,约定拟购买公共服务的数量、质量以及价格(基于平均成本)等。公共服务机构按照合同约定提供服务,政府或委托第三方开展绩效评价,按照绩效评价结果支付费用,

按绩付费、优质优价。同时,公共服务机构可以分享效率提升所产生的“预算剩余”(budget surplus),激励公共服务机构提高公共服务品质、降低公共服务成本。以上述“得克萨斯州酒精和药品滥用任务的新绩效预算”为例,其预算的基本逻辑是政府安排预算资金以 56.57 美元/人的价格(基于平均成本)购买 9.8 万个成年人接受戒酒、戒毒服务,该服务设定明确的绩效(结果)标准。政府购买服务的价格应当以“平均成本”为基础,包括固定资产折旧成本等。这是以成本为基础的新绩效预算提出政府成本信息的具体需求。

最根本的绩效预算(the most radical version)是 20 世纪中后期澳大利亚、新西兰等国家从整个政府层面(whole-of-government)引入产出购买预算(output-purchasing budget)。产出购买预算改革寻求以“购买者-提供者分离(Purchaser-Provider Split)”为基础编制整个政府预算以模拟竞争市场。理论上公共部门机构按照实际生产的产出数量和基于不存在浪费或低效的生产成本(the cost of efficient production)的价格从政府获取收入。在这样的预算系统中公共部门机构就像企业一样,若不能提供预期产出或提供产出成本超标则将带来运营损失(an operating loss),对应地,也像企业一样分享成本控制带来运营剩余(an operating surplus)。这也是新公共管理核心思想“以企业家精神重塑政府”的具体体现之一,这将给公共部门机构施加追求生产效率的强大压力与动力。所以,新绩效预算是以成本为基础编制的,不仅要有明确的目标和量化的结果指标,而且应当以最低成本、最有效率的方式实现公共预算目标和结果。

尽管政府成本会计非常重要,但是政府成本会计应用相对较少,政府成本会计文献尚处于初期^[25]。实际上成本核算已成为全面实施绩效预算改革最薄弱环节,缺乏适当的成本核算系统,绩效管理 with 绩效预算将“变瘸”(crippled)^[25]。而缺乏基于权责发生制的政府会计尤其是政府成本会计恰恰是 20 世纪 40 至 50 年代旧绩效预算改革失败的重要原因^[26]。响应党的十六届三中全会提出的要求,2005 年我国正式启动预算绩效考评,但是暂时“不具备全面推行绩效预算的条件”,其中一方面原因在于“我国没有做到把政府的全部资源特别是公共资产方面的资源都纳入预算管理的范围,因此未能准确地把握完成绩效目标需耗费的成本”^[27]。所以,我国暂不能推行绩效预算改革,只能先推行预算绩效管理,其中重要原因是长期以来我国政府会计无法核算公共服务的成本,甚至我国政府会计界长期坚守“政府不进行成本核算”的传统观点。

当前我国政府成本会计改革实践也遇到一些阻力。在最初起草阶段,《行政事业单位成本核算基本指引(征求意见稿)》定位于为行政事业单位构建统一的成本核算基本框架。但是,在征求意见过程中,很多反馈意见对行政单位成本核算的适用性提出疑问,认为行政单位和事业单位的职能目标、成本信息需求等差异较大,行政单位的成本核算对象及其范围难以准确界定,本轮政府会计改革后费用信息已经基本能够满足相关信息需求。为此,财政部最终出台《事业单位成本核算基本指引》,而行政单位可以“参照”开展成本核算工作。

本文认为,我国政府成本会计改革之所以未全面覆盖行政单位,其关键原因是尚未从绩效预算改革对政府成本信息需求角度认识政府成本会计的兴起与发展。实际上,我国行政单位也要全面实施绩效管理,也需要政府成本会计提供支持。2021 年 8 月财政部预算司发布《中央部门项目支出核心绩效目标和指标设置及取值指引(试行)》(财预[2021]101 号)明确要求,项目支出要强化成本的概念,加强成本效益分析。为加强成本管理和成本控制,应当设置成本指标,以反映预期提供的公共产品或服务所产生的成本。值得强调的是,中央级行政单位项目支出也应当强化成本概念、设置成本指标。

四、新绩效预算制度下政府成本会计诸多挑战将实现突破

(一) 中外政府成本会计面临的困难与挑战

Helden 认为,分析政府成本分配和产品成本计算应考虑政府特殊性^[28],即政府特殊因素。国际公

共部门会计准则理事会(IPSASB)也认为政府运用成本会计存在许多障碍^[1]。国内外学者普遍认为政府成本会计存在诸多困难与挑战,概括起来主要包括以下几个方面:

第一,政府成本会计成本对象难以界定。如邓晴晴认为政府既是经济组织又是政治组织,政府的行为既涉及经济问题也涉及政治问题、社会问题,这使得政府成本会计对象的确定比企业成本会计对象的确定更为复杂^[29]。杨诚也认为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方面面临着技术性障碍^[30]。

第二,公共服务垄断性供给^[28]与非市场交易性特征,造成政府成本失去市场检验。如杨诚认为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^[30]。

第三,政府预算以现金制为基础,预算资金控制才是立法机关唯一或主要关注的^[1],所以,政府成本会计所依赖的应计制政府会计环境不理想^[31]。

第四,政府绩效难以量化^[31],所以,即使成本可知,也常常缺少有意义的绩效评价标准^[1]。

第五,政府许多资产难以可靠地计量如自然资源^[1]。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^[31]。

(二) 新绩效预算制度将突破政府成本会计发展瓶颈

然而,上述多数观点存在一个共同问题是“没有从新公共管理改革整体框架层面,尤其没有从新绩效预算改革角度认识政府成本会计的兴起与发展”,上述诸多挑战中核心问题是IPSASB所强调的“政府预算以现金制为基础,预算资金控制才是立法机关唯一或主要关注的”^[1]。其他许多问题都是由该核心问题所衍生,归根结底是传统现金制预算下既不需要政府成本会计也无法实施政府成本会计。

本文认为,只有推行基于权责发生制的产出型新绩效预算,才需要政府成本会计,也才能实施政府成本会计。传统基于现金制的投入型预算制度下哪个公共部门机构越是严格控制成本,则预算执行率越低,反而降低了其预算管理绩效。传统现金制投入型预算制度并不迫切需要甚至不需要政府成本会计。本文认为,政府成本会计是内嵌于权责发生制新绩效预算改革的融合部分,没有权责发生制新绩效预算也就没有政府成本会计,同样,没有政府成本会计也没有权责发生制新绩效预算。同时,新绩效预算制度下政府成本会计诸多困难与挑战将实现突破。

譬如,政府成本会计对象界定难题,其关键原因是传统投入型预算本身没有明确的目标和结果,而成本恰恰又是实现目标和结果的代价,所以,传统投入型预算制度下政府成本会计核算对象界定必然成为难题。而新绩效预算构建“目标→结果→产出→预算”逻辑关系,设定明确的预算产出、目标、结果,政府成本会计对象恰恰就是这些预算目标、结果、产出以及项目。新绩效预算制度下政府成本会计对象界定难题将实现突破。

又如公共服务垄断性供给与非市场交易性特征问题,实际上新绩效预算的理论基础是政府内部虚拟市场化购买服务改革,其核心理念是打破传统政府垄断地提供公共服务,借助市场机制或准(类)市场机制引入竞争机制,政府购买服务需要对公共部门提供的公共服务的品质和价格进行量化,而这正是政府成本会计最重要作用之一。

本文认为,公共产品市场价格机制失灵、政府目标多元化造成公共部门绩效评价难题,但并不会限制政府成本会计实务,不会影响到政府成本会计核算问题,反而更加凸显政府成本会计在公共部门绩效管理中的重要性。因为政府成本会计提供量化“成本”维度信息,与其他绩效维度信息共同构成绩效内容。本文也认为,自然资源计量确实是政府会计尤其是政府财务会计的一大挑战,但是自然资源资产计量难题并不是政府成本会计的困难与障碍。因为大多数情形下自然资源资产不是公共部门机构用于生产、提供公共服务的资料消耗,许多情形下保护自然资源资产反而是政府所应当提供的公共服务,而保

护自然资源资产过程中所发生的其他资源消耗比如人力资源消耗才是政府成本。

五、研究结论与建议

当前政府成本会计成为公共部门管理改革最热门的主题,但是国内外“跟风”现象非常明显,甚至可能是盲目“跟风”,每一地方的公共部门机构都声称推行政府成本会计改革,以标榜该机构是管理先进的现代化组织,从而提升与维护其正当性。固然,全社会形成政府成本会计改革的氛围与热潮,有利于政府成本会计快速推广运用。但是如果只是将政府成本会计改革视为一种社会实务,那么政府成本会计改革很可能只是“流于形式”或者“有名无实”,最突出的表现是国内外政府成本会计理论研究和改革实践中都仍然普遍地将支出与成本混为一谈。众所周知,从会计专业角度,支出与成本有着本质区别:收付实现制会计核算支出,权责发生制会计核算费用,而成本是对象化的费用。

本文建议,在我国推行政府成本会计改革中,不仅仅将政府成本会计视为一种社会实务,而且更应当将政府成本会计视为一种技术工具。作为一种技术工具,政府成本会计仍然属于会计信息系统,必然有其信息需求与信息供给。只有从公共部门管理改革中政府成本信息需求角度认识政府成本会计兴起与发展,政府成本会计改革才不会陷入盲目“跟风”风险,政府成本会计才能持之以恒发展并取得最终成功。

本文认为,只有推行基于权责发生制的产出型新绩效预算,才需要政府成本会计,也才能实施政府成本会计。同时新绩效预算制度下政府成本会计诸多困难与挑战将实现突破。为此,本文建议,我国应当推行政府预算制度从投入型预算向产出型预算转型升级,为全面推行政府成本会计夯实制度基础。党的二十届三中全会提出“加强公共服务绩效管理”,要求将绩效管理对象从传统收支预算、政策和项目转变到公共服务。绩效管理关注点从传统投入导向转变为产出导向,也要求我国政府预算制度转型升级。

广大行政事业单位是我国政府成本会计的主要实施主体,应当树立“不以盈利为目的,但也要实行成本核算”的理念,在此基础上,进一步夯实实施政府成本会计的数据基础,建立健全成本费用相关原始记录,充分利用现代信息技术,加强和完善成本数据的收集、记录、传递、汇总和整理等基础工作,为成本核算提供必要的数据库。

参考文献:

- [1] IPSASB. International public sector study 12: Perspectives on cost accounting for government[EB/OL]. (2000-8-31)[2025-12-20]. <https://www.ipsasb.org/publications/study-12-perspectives-cost-accounting-governments>.
- [2] Verbeeten H M F. Public sector cost management practices in the Netherlands[J]. International Journal of Public Sector Management, 2011, 24(6): 492-506.
- [3] Carvalho J, Gomes P, Fernandes M. The main determinants of the use of the cost accounting system in Portuguese local government[J]. Financial Accountability & Management, 2012, 28(3): 306-334.
- [4] Geiger D R, Ittner C D. The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices[J]. Accounting, Organizations and Society, 1996, 21(6): 549-567.
- [5] Johansson T, Siverbo S. Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualisation of management accounting change[J]. Management Accounting Research, 2009, 20(2): 146-162.
- [6] Armstrong P. The costs of activity-based management[J]. Accounting, Organizations and Society, 2002, 27(1-2): 99-120.
- [7] DiMaggio P J, Powell W W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields[J]. American Sociological Review, 1983, 48(2): 147-160.
- [8] 李建发,范樟妹,张国清. 权变因素、有用性预期与管理会计应用——基于行政事业单位的问卷调查研究[J]. 厦门大学学报(哲学社会科学版), 2021(1): 31-45.
- [9] Mättö T, Sippola K. Cost management in the public sector: Legitimation behaviour and relevant decision making[J]. Financial Accountability & Management, 2016, 32(2): 179-201.
- [10] Leibenstein H. Allocative efficiency vs. X-efficiency[J]. The American Economic Review, 1966, 56(3): 392-415.

- [11] 简·莱恩. 新公共管理[M]. 赵成根, 王洛忠, 崔岳松, 等, 译. 北京: 中国青年出版社, 2004.
- [12] 陈振明, 贺珍. 合约制政府的理论与实践[J]. 东南学术, 2007(3): 30-37.
- [13] Nuhu N A, Baird K, Appuhamilage A B. The adoption and success of contemporary management accounting practices in the public sector[J]. *Asian Review of Accounting*, 2017, 25(1): 106-126.
- [14] 财政部. 管理会计应用指引第 600 号——绩效管理[S]. 2017.
- [15] 胡玉明. 企业管理会计理论与方法研究框架: 基本构想与预期突破[J]. 财会通讯, 2011(10): 6-10.
- [16] 刘用铨. 政府绩效评价中关键绩效指标设计及其难点——基于与企业绩效评价比较视角[J]. 商业会计, 2020(24): 20-22.
- [17] 马骏. 新绩效预算[J]. 中央财经大学学报, 2004(8): 1-6.
- [18] 陈振明. 走向一种“新公共管理”的实践模式——当代西方政府改革趋势透视[J]. 厦门大学学报(哲学社会科学版), 2000(2): 76-84.
- [19] Jackson A, Lapsley I. The diffusion of accounting practices in the new managerial public sector[J]. *International Journal of Public Sector Management*, 2003, 16(5): 359-372.
- [20] 顾昕. 走向有管理的市场化: 中国医疗体制改革的战略性选择[J]. 经济社会体制比较, 2005(6): 18-29.
- [21] 世界银行. 中国: 深化事业单位改革, 改善公共服务提供[J]. 经济研究, 2005(8): 4-17.
- [22] Shleifer A. A theory of yardstick competition[J]. *RAND Journal of Economics*, 1985, 16(3): 319-327.
- [23] 顾昕. 公立医院去行政化: 医保支付改革的制度基础[J]. 中国医疗保险, 2017(3): 20-26.
- [24] 叶风华, 刘用铨. 新绩效预算基本特征、技术支持及其适用性[J]. 会计之友(上旬刊), 2010(1): 57-58.
- [25] Kong D. Performance-based budgeting: The U. S. experience[J]. *Public Organization Review*, 2005, 5(2): 91-107.
- [26] Wang X H. Conditions to implement outcome-oriented performance budgeting: Some empirical evidence[J]. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 1999, 11(4): 533-552.
- [27] 财政部预算司. 中央部门预算编制指南(2007年)[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2006: 148-152.
- [28] Helden G J V. Cost allocation and product costing in Dutch local government[J]. *European Accounting Review*, 1997, 6(1): 131-145.
- [29] 邓晴晴. 政府成本会计问题研究[D]. 厦门: 厦门大学, 2007.
- [30] 杨诚. 政府成本管理: 理论分析与模式创新[J]. 南京审计学院学报, 2012(4): 20-29.
- [31] 王瑶. 政府导入成本会计初探[J]. 财会月刊, 2006(25): 14-15.

[责任编辑: 高 婷]

The Study on Government Cost Information Demand in Public Sector Management Reform

LIU Yongquan¹, LI Jianfa²

(1. Research Center for Budget Performance and Government Accounting,
Xiamen National Accounting Institute, Fujian 361005, China;

2. a. Accounting Development Research Center; b. School of Management, Xiamen University, Fujian 361005, China)

Abstract: Since the 1990s, the rise of government cost accounting has become one of the most important developments of government accounting in various countries. The implementation of government cost accounting is also the focus and difficulty of this round of government accounting reform in China. Accounting development is driven by the demand for accounting information. The rise of government cost accounting is a response to the demand for government cost information in the management reform of public sectors in various countries. The study on the government cost information demand in the public sector management reform is of great significance for the implementation of China's government cost accounting reform. As a core component of new public management, the new performance budget reform puts forward the most direct demand for government cost information, which is the main driving force for the rise and development of government cost accounting. At the same time, only under the new performance budget can government cost accounting be needed and implemented. Many difficulties and challenges of government cost accounting will be solved.

Key Words: government accounting; government cost information; government cost accounting; new public management; government procurement of services; new performance budget