

关于建立公共部门成本会计的思考

张曾莲

(厦门大学管理学院 厦门 361005)

【摘要】本文分析了建立公共部门成本会计的意义,指出公共部门推行成本会计面临的困难,同时构建了公共部门成本会计的基本框架。

【关键词】公共部门 成本会计 基本框架

一、建立公共部门成本会计的意义

1. 从公共产品理论看,成本会计为公共部门确定公共产品的价格提供了依据,同时也有助于领导者进行经济决策。公共产品是指某人消费不能减少任何其他消费者消费的物品,其使用价值为全体消费者所有,而不能由个别消费者独占,具有非竞争性和非排他性。公共产品包括纯公共产品和准公共产品。纯公共产品是不可分的整体物品,某人消费并不影响他人消费,不必付费,而准公共产品可分但又是整体的物品,某人消费会影响他人消费,其具有公共性,消费者必须付费,因此需要收取费用的公共产品通常是准公共产品。鉴于公共部门的非营利性,对于收取费用的公共产品,按照成本补偿或部分成本补偿的原则来定价,可以避免乱收费。公共部门如公共企业也可能从事商业性活动,这时市场价格更可能被作为定价依据,但产品的成本信息对于改善管理水平仍然是有用的。某项公共产品是由公共部门来提供还是将其委托给私人部门生产,在做出这类选择之前,需要比较不同方案的成本。

2. 成本会计在某些方面弥补了现金制与应计制的不足。现金制会计侧重于个别拨款数与分配数,而不是规则的实际资源使用,应计制会计有助于提供这些资料但不完全,而是集中于主要的未偿债务及已取得而未支付的资源。政府预算的编制基础可以是现金制或应计制,而应计制预算是公共管理改革的一项重要内容。在经济合作与发展组织的29个成员国中,至少有11个国家在预算管理中部分采用应计制,新西兰、澳大利亚等国家已经或计划在大部分项目的预算中直接采用应计制。由于成本会计和应计制预算的计量基础相同,成本会计系统所生成的历史成本信息可以直接用来估计未来政府活动的成本支出,这为预算编制提供了极大的便利。此外,适时地将所发生的成本信息与应计制预算信息进行比较,也有利于加强预算控制,减少浪费。

3. 推行公共部门成本会计不但具有重大的经济意义,而且具有深远的政治意义。根据公共选择理论,公共部门是政府公共政策和公共项目的执行者,是效用最大化的追求者,而效用大小又直接与预算拨款规模正相关,因此追求最大预算规模成为公共部门的目标。

由于公共部门的非市场性质,其为了争取更多的预算拨款,一方面不计成本,造成很大的浪费;另一方面,在编制预算时为了实现自身效用的最大化,其不顾本部门工作量是否增加,只是不断地证明本部门比别的部门更重要,以争取更多的预算。成本会计的推行,有利于精简机构、压缩人员编制、解决政府机构庞大臃肿问题,有利于培养和树立勤俭节约的风气、继承和发扬艰苦奋斗的优良传统,有利于优化公务人员知识结构、造就勤政为民的公务员队伍、提高政府效能,有利于减轻财政负担、改善财政状况。

二、公共部门推行成本会计面临的困难

1. 政府预算以现金制为基础,由预算基金而不是成本决定,预算才是惟一或主要被关注的,应计制政府会计推行的环境不理想。政府会计的应计制程度越高,对采用成本会计的支持力度就越大,因此完全应计制政府会计是最理想的。一些发达国家已经率先进行了应计制政府会计改革,但是除了澳大利亚、新西兰等少数国家外,大部分进行改革的发达国家的政府会计只是部分采用了应计制。对于包括我国在内的大多数发展中国家来说,将应计制引入政府会计仍是一项长期而艰巨的任务,这是因为实施应计制政府会计的条件相当苛刻,多数发展中国家并不具备这些条件。

2. 成本会计系统的建设是一项富有挑战性的工作,需要提高公共部门会计人员的素质。这主要是因为:该系统既要满足众多管理需求,又要支持财务会计对成本数据的使用,兼顾这些信息要求会加大系统设计和安装的难度。成本会计系统需要与其他管理系统以及财务会计系统进行信息交换,这也增加了成本会计系统的复杂性。根据新西兰的经验,如果在建立系统之前不能详细描述政府的要求而导致目标定位不明确,将来重新设计系统时会付出极其高昂的代价。在公共部门中运用成本会计系统代价不菲,基于此,开发成本会计系统的国家通常只能选择性地使用成本会计。对会计人员而言,成本会计的推行不仅要求他们转变工作重心(从注重投入转向注重结果),还要求他们掌握来自于私营部门的成本会计技术并加以灵活运用,如果没有经过严格的培训,他们很难胜任这些工作。

3. 很多成本不能可靠地计量,即使成本已知,也缺乏有效的绩效评估标准。成本是为达到特定目的如生产产品或提供服务而消耗资源或承担债务的货币价值。但并非所有被耗用的资源都能准确计量和确认,比如自然资源的资产化问题。如果这个问题无法解决,从理论上来说,政府成本始终是有缺陷的。而要使成本会计信息更好地为以绩效为导向的新公共管理模式服务,需要将成本与绩效进行直接配比。绩效评估包括对产出和后果进行评估。相对于成本计量来说,绩效测量要难得多,对于规模庞大的政府机构尤其如此,而目前国际上对公共部门业绩评价的研究还处于初级阶段。

4. 公共产品的提供是以政策为导向的,成本是不相关或次要的,即非经济因素对公共部门决策的影响有时更大。公共部门有义务向公众提供他们所需要的公共产品,在决定是否提供某项公共产品时,政府有时更多会从政治需要出发,成本因素并不占主要地位。当政府在做出有关国计民生的重大决策时,政治考虑优先于经济考虑。

三、公共部门成本会计的基本框架

公共部门成本会计是公共部门管理信息系统的一个子系统,是公共管理决策支持系统的一个重要组成部分,它是以提高公共管理效率、效益与效果为目标,为公共部门经济与管理活动全过程的预测、决策、规划、控制、责任考核评价等提供成本信息服务的信息收集与处理系统。构建公共部门成本会计的基本框架可以从以下几个方面着手:

1. 公共部门成本会计的学科基础和研究方法。公共部门成本会计是一门应用学科,其理论基础为公共经济学、公共管理学、公共财政学和现代会计学。从服务于公共部门经济与管理的决策来说,收集、整理、加工和提供直接或间接与收支相关的信息时,必然会涉及到公平与效率、公共选择与委托代理、公共产品与公共服务等理论问题,只有弄清楚这些理论问题,才能让公共部门的会计人员从理论上明确收集、整理、加工和提供会计信息的过程,这有利于会计人员明确目标和方向。公共部门成本会计是学科交叉的结果,它应该充分借鉴企业成本会计的研究成果(成本技术和方法),但不能照搬。由于政府的存在是以提供公共物品、满足社会需要为己任,因此政府通常具有以下特征:政府通常不具有营利动机,政府的收入绝大多数来源于纳税收入和其他非互惠性交易;授权使用公共资源并对这些公共资源进行管理,通常由政府 and 立法机关共同完成(楼继伟,2001)。这些特征必将影响到公共部门成本会计的职能、组成内容、学科基础、研究方法等多个方面。把成本会计引入公共部门不仅涉及到公共部门管理观念和管理方式的变革,还涉及到预算体制、政府内部核算体制的转变,因此实行公共部门成本会计不但要解决认识问题,还要解决一系列技术问题。在研究的初期,规范研究对于弄清整个学科体系具有指导意义,而在以后阶段采用一定的案例研究可能更具现实意义。

2. 处理好公共部门成本会计与预算会计、财务会计的关系。成本会计、预算会计和财务会计是公共部门会计系统的三个分支,它们既相互独立又相互联系。公共部门成本会计与预

算会计的关系有三种:一是成本会计与应计制预算结合;二是成本会计与预算系统的基金控制结合,同时注重成本和现金;三是成本系统与预算系统相互独立。国际会计师联合会(IFAC)指出,成本会计的实施可以逐步深入,不必一步到位,即使是在现金制会计环境下也可以采用。在现金制会计基础上推行成本会计有两种方法:政府可以先直接通过现金制会计系统收集有用的信息,再通过成本会计获得现金制会计无法提供的支出信息,然后将这两类信息汇总,并分配到具体的政府项目上去;政府也可以在支出信息的基础上进行成本研究,估计资产确认和资产消耗的结果,从而得到成本信息的估计值。IFAC还鼓励政府在保留现金制会计的同时,建立一个独立的成本系统,这个系统可以从运营系统和其他可靠途径获得成本数据,并按照成本目标予以分配。我国政府可以参考IFAC的建议,获取初步的政府成本信息。由于公共部门都有预算最大化的倾向,从而要防止预算的僵化,用成本会计来弥补预算的不足。

处理好公共部门成本会计与财务会计的关系也很重要。通常成本会计和财务会计能有效地使用同一数据库,因此在制定财务会计准则时,应考虑对成本会计的影响。在私人部门,很多财务会计准则的规定与成本会计目标不一致,公共部门会计准则也存在这方面的问题。当两者不一致时,需要进行协调,即使经过协调,重大不一致还是会引起困惑和呈报信息可信度的损失。同样,如果两者处理方式不同,则将很难为财务会计和成本会计提供有效的成本系统。所以,财务会计准则与成本会计概念需要同时确定,差异需要尽量缩小。公共部门的特殊环境使其会计准则难以充分反映成本会计的需要。公共部门有各种不同于私人部门的资产和责任,如公共部门的资本保持和绩效衡量的概念就不同于私人部门,公共部门希望强调运营成本的决定而不是资产负债表的价值。国际公共部门和各国制定政府会计准则时应考虑其对成本会计的适用性,这对报告运行结果有重大影响。

3. 借鉴企业成本会计方法,建立健全公共部门成本管理程序。设立一个公共部门必然会发生一次性的资金投入,这些资金投入就是国家对于一个公共部门所投入的成本。公共部门的成本是为保证公共活动正常进行所发生的物质消耗和费用支出的总和,它包括行政成本、部门成本、公共部门总成本三个层次。按照成本管理过程,成本会计包括成本计划、成本核算、成本控制、成本分析、成本报告和成本监督。要改变以前将成本会计看做成本核算的观点,应将成本会计提升到管理层次,使其更好地为公共部门的政治、经济决策提供服务。

(1)制定成本计划。公共部门成本要实行计划管理。成本计划既是成本实施目标、成本控制的标准、成本监督的依据,也是成本分析的基础。公共部门成本计划分为具体行政成本计划、部门成本计划和公共部门总成本计划。具体行政成本计划和部门成本计划由政府各部门负责编制,经政府审查批准;公共部门总成本计划由政府财政部门根据部门成本计划汇总编制,经本级人民代表大会或人大常委会审议通过。成本计划编制的依据是:符合国家法律、法规的规定;符合国家统一规

定的和上级人民政府核定的指标、标准,比如人员编制、配车标准等,符合成本管理规范,在本级财政承受能力以内。成本计划期通常为一年,而且要将年度计划与中长期计划相结合,避免政府的短期行为。

(2)进行成本核算。这是确定公共产品的价格和费用的主要依据。成本核算是指成本资料汇集、成本计算、编制成本报表等一系列工作。成本核算是成本管理的核心,具体行政成本和部门成本以政府各部门为核算单位。具体行政成本是部门成本的明细分类核算,政府总成本以政府为核算单位,由政府财政部门汇总部门成本而成。成本核算的原则是权责发生制,成本核算必须真实、及时、合规。各国公共部门成本核算的范围受其预算和会计基础的影响,通常权责发生制应用程度越大,成本核算范围越宽。新西兰的政府预算和政府会计都采用完全的权责发生制,它将服务定价的概念扩展到所有的政府活动,不管是销售还是政府间转移,或免费提供给一般公众,所有的产出都计算成本。英国鼓励部门之间提供服务要定价,除非潜在利益与成本无关。《联邦财务会计准则第4号公告——管理成本会计准则》阐述了成本会计基本要素的5项原则:为提供管理资讯,每一报告主体应按照常规来累计和报告活动的成本。建立责任区隔以保证成本与产出之间的配比。责任区隔为组成报告个体的单位之一,负责执行一项任务,或指挥一项主要活动,或生产一种或一组相关的产品和服务。决定政府提供的产品与服务的全部成本,并在一般目的的政府财务报告中报告。确认在联邦机构之间提供产品与服务的成本。提供产品和服务的个体有责任通过项目或其他方式向收受方提供产品或服务的全部成本信息。使用适当的方法归集、分配成本至产出,并且应于以后各期使用一致的方法。成本的分配以下列方法按优先项目适用:在可能及经济上可行的情况下,直接追溯成本,在因果关系的基础上分配成本,在合理与一致的基础上分摊成本。

(3)控制并降低成本。成本控制是对成本水平的预测、调控以及对具体支出的审核批准。健全的内部控制制度对成本控制很重要。成本控制要有明确的控制标准、严格而简便的控制程序、切实可行的控制方法。成本控制的目的是及时掌握成本趋势以采取必要的调控措施,降低物质消耗、节约费用支出,实现成本目标、完成成本计划。树立牢固的全员成本意识是成本控制的基础。成本信息能用于降低成本,将成本与已知或假定的利益目标作比较,鉴别价值增加活动和非价值增加活动;比较各期成本变化,识别变化的原因并采取恰当的行动;识别和降低过度的资本成本;将成本与类似基准进行比较,找出成本差异产生的原因,采取恰当行动以减少差异。但公共部门不总是以营利性和收回投资为目标,进而缺乏管理成本的动机。为了激励公共部门加强成本控制,首先要制定相关的法律法规,对成本控制进行规范;其次,可以将成本控制效果与对公共部门官员的业绩评价挂钩,使公共部门管理者主动分析成本行为,在仔细考虑各种后果之后采取恰当的行动。

(4)进行成本分析和绩效评价,以做出各种经济决策。采用科学的方法对成本水平的变动及其主要影响因素的影响程

度进行揭示,分析的目的是找出差距,进一步挖掘潜力,采取有效措施,使成本控制达到更高水平。成本分析的主要方法有直接对比法、因素分析法、相关分析法及其他方法。成本分析要实行定性分析、定量分析和环境分析相结合,实行综合分析与结构分析相结合,实行全面分析与典型分析相结合,实行专业分析与全员分析相结合。成本分析的比较期可以是计划期,也可以是上期、上年同期。进行成本分析和比较后,可以在多个项目之间进行选择,比如是自建还是外包一个项目。美国就很有兴趣进行绩效衡量,英国则已经建立系统来报告这些信息。绩效衡量包括财务绩效衡量和非财务绩效衡量,当这些衡量标准相关时更加有效。成本可以衡量财务绩效,然而选择恰当的衡量标准是很难的,需要进行判断。分配投入成本给产出是可能的,但难度很大。IFAC在《利用其他审计人员的工作——公立单位》中指出,公共部门绩效评价包括经济性、效率性和效果性三个方面。公共部门绩效评价,就是对其在积极履行公共责任的过程中,在讲求内部管理与外部效应、数量与质量、经济因素与伦理政治因素、刚性规范与柔性机制相统一的基础上,按获得的公共产出进行评审界定。可见,公共部门成本信息是公共部门绩效的重要体现和进行绩效评价不可或缺的经济资源。通常,公共部门绩效评价从公共受托责任出发,确立其行为实现的效果,在此基础上评价公共部门提供公共服务的资源耗费与其所得的配比关系,即公共部门行为过程的成本或投入与产出或成果之间的关系。

(5)建立成本信息系统,完善和加强公共部门的成本报告和成本监督。公共部门的成本信息系统要与预算系统、会计系统及其他系统相互协调,实现数据共享。公共部门要按规定编写成本报告,其内容包括成本计划和成本目标的完成情况、影响完成情况的主客观因素分析、成本管理的经验和存在的差距、进一步降低成本和挖掘潜力的措施。部门成本报告要与成本报表一起报送本级人民政府和审计机关,政府成本报告要同成本报表一起报送上级人民政府和本级人民代表大会或人大常委会。成本监督是按一定程序和规定的方法对公共部门成本进行审核并做出评价和发表意见。建立完善的公共部门成本监督机制是保证其成本支出真实、合法和有效的重要手段。成本监督的主要内容包括成本报表和成本报告的真实性和成本支出的真实、合法和有效,成本分析的客观性,成本管理内部控制制度的有效性,降低成本措施的可行性等。政府成本要接受内部工作人员、上级人民政府、人大和审计部门的监督,还应定期采取一定方式接受社会监督,逐步将社会审计引入公共部门。

总之,建立公共部门成本会计是一个系统工程,需要逐步推进,同时需要进行配套措施改革。对于公共部门成本会计面临的一些特有难题,需要作进一步研究。

主要参考文献

1. 财政部会计准则委员会. 政府绩效评价与政府会计. 大连: 大连出版社, 2005
2. 王雍君. 政府预算会计问题研究. 北京: 经济科学出版社, 2004