

政府会计成本控制初探^{*}

卓 越 蒋文能

摘 要:政府会计成本是政府(广义政府)为提供公共商品和服务而在执行政府职能(包括经济调节、市场监管、公共服务和社会管理)中所付出的(或可能付出的)、能用货币(现实货币或理论货币)测量的价值耗费。通过建立政府财务会计可以使原来未计入成本范围的内容如预算外支出、制度外支出等显性化并加以计量;通过引入权责发生制可以对所有应该计量的成本内容在合理的时点进行确认并核算使其最符合成本的本质含义;使用作业成本法能对各项应该计量或已确认的成本内容进行合理的配比、分摊、核算,最后得出政府总成本特别是每一项目、每一种商品或服务的精确成本并知晓成本、费用分摊的具体过程,从而为决策提供准确信息服务。

关键词:政府会计成本;政府财务会计;权责发生制;作业成本法

中图分类号:F235.1 **文献标识码:**A **文章编号:**1008-410X(2009)05-0053-07

从行政学、经济学角度研究政府成本已有不少著述,总体上看,这方面的研究比较缺乏客观和精确的成本数据支撑,一般性的研究较多停留在笼统、模糊的估算甚或描述阶段。即便建立起有关的指标体系,信度和效度也显得比较贫乏,难以有实质性的突破。从会计学的角度加强政府成本的研究,对政府会计成本作出较为精确的核算是消除这一瓶颈的必然要求。当然,政府会计成本研究还是一个新的课题。研究政府会计成本首先要解决核算范围和核算方法的问题,即哪些会计对象应该归集到政府会计成本?这些会计对象应该如何计算才是客观真实的?本文在解析政府会计成本概念的基础上,围绕这两个问题展开初步的探讨。

一、政府会计成本概念

学者们普遍都持有这样一个观念,即政府会计成本就是通过财政预算的政府的各项支

出。且不说因剔除预算外资金而使这个概念过于狭隘,就其把成本等同于支出而言,这也是不科学的。实际上,“成本”、“费用”和“支出”这三个概念不仅实质内容不同,而且核算范围也是有差异的。其中支出是最为宽泛的,表示为一个会计主体与外界进行交换所发生的资产付出或损失。有些支出,如偿债支出等是不计入成本、费用的。而且,就预算会计而言,支出是一个经历拨款、承诺、核实以及付款四个阶段的周期。在实行国库集中支付之前,我国总预算会计采取“以拨作支”办法,也就是以拨款数记作支出数。但是,实际上拨出去的款并没有马上或全部流向商品和服务供应商,而是仍然在机构层内部运作,这样就会虚增成本、费用。而实行国库集中支付后,由于记录的是付款阶段的支出,实际上是现金支出,并没有记录非现金支出特别是未确认负债、计提折旧,这就会低估成本、费用。在这两个方面支出中,无论以哪个作

收稿日期:2009-02-05

作者简介:卓越(1957-),男,福建尤溪人,厦门大学公共事务学院副院长,教授,博士生导师;厦门 361005

蒋文能(1973-),男,广西全州人,中共广西区委党校讲师,厦门大学公共事务学院博士生;厦门 361005

*本文为2007年度教育部人文社会科学研究规划基金项目“政府成本控制研究”(07JA810011)的阶段性研究成果。

为成本,都会偏离成本的本质内涵。

费用的范围比支出要小一些,它强调消耗,与期间相联系。《国际公共部门会计准则》与《国际会计准则》都把费用定义为:会计期间内经济利益的减少,其形式表现为因资产的流出、资产消耗或是发生负债而引起的净资产/权益减少,但不包括与权益参与者的分配有关的净资产/权益减少。《国际公共部门会计准则》中费用的概念除包括经济利益的减少外,也强调服务潜能的减少^{[11](P29-30)}。很明显,这是在权责发生制下来定义费用概念的,这样定义是为了更好地与收入配比。所以,权责发生制下的会计要素就把支出改成了费用。2004年8月18日,我国财政部颁布的《民间非营利组织会计制度》也对会计要素进行了调整。该制度设置了资产、负债、净资产、收入和费用5个会计要素。同时,财政部还对其作了如下解释:“在权责发生制会计下,不存在收付实现制下的‘支出’问题,故没有设置预算会计中的‘支出’这一会计要素。”

而成本的范围又要小一些,它突出强调目的性,与某个承担者相联系。1951年,美国会计学会(AAA)《成本概念及标准委员会》的报告指出:“成本是为了实现一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲。”^{[12](P4)}1957年,美国会计师协会(AICPA)所属名词委员会发布的《第4号会计名词公报》指出:“成本是指由于取得或将能取得资产或劳务而支付的现金、转让的其他资产、结付的股票或承诺的债务,并以货币衡量的数额。”^{[12](P4)}1986年,美国著名会计学家查尔斯·T·霍恩格尔指出:“成本是为了达到某一特定目标所失去的或放弃的资源。”^[13]我国成本研究会认为:“成本是相对于特定的利益主体而言的,即利益主体为特定目的发生的耗费。”^[14]从这些概念可以看出,成本除了目的性特征外,也强调价值的牺牲或资源的耗费。这样,成本与费用就紧密联系在一起,特别是随着直接成本的降低,间接费用的增多,为有效控制成本,成本的概念特别是范围逐渐趋同于费用,成本和费用的混用已经极为普遍,成本是费用的对象化,或者说,成本是对象化了的费用。也正是在这个意义上,美国著名的成本管理专家加里·柯金斯认为:“成本一般是可计算的,它是作业费用或

产出费用的另一种表示。费用和成本大体上是一致的,但二者决不是完全相同的。”^{[15](P6)}

前面对成本内在本质的阐述无疑对理解政府会计成本的内涵是很有助益的,但仅此还不够,还必须分析如下内容:

第一,要界定政府的范围,即界定会计主体。会计主体的界定基本可以限定进入会计系统的交易和事项,从而为框定会计对象和核算范围奠定基础。国际货币基金组织理事会于1998年先后通过了《财政透明度良好做法守则——原则宣言》和《财政透明度手册》,并于2001年进行了修订。二者把政府定位在广义政府,即“是所有执行政府职能为其主要活动的机构,包括所有政府部门,以及所有主要由政府部门控制和提供资金的非市场性非营利机构。”^{[11](P100-101)}很明显,这种界定把常用的有效控制标准和融资标准结合起来了。这个界定与我国现行预算会计体系有不一致的地方,表现在我国事业单位并不能囊括这一界定中的所有非营利机构,如由财政支助(或部分支助)的某些社会团体、基金等。但它因强调了政府融资而把各党派及工会、共青团、妇联等人民团体以及事业单位和财政支助的部分非营利机构囊括了进来,因而对于核算我国政府会计成本是很合适的。

第二,要确定会计核算内容(或范围)。会计核算内容也是会计信息系统可能或应当提供的信息,通俗地说,就是会计对象的问题。……它规定了一个会计主体或报告主体进行会计确认、计量、记录和报告的范围^[6]。在会计对象讨论上形成了“资金运动说”、“价值量说”、“财富或财产说”、“经济活动说”、“信息运动说”、“产权说”等诸多观点。不过随着讨论的深入,在成本的本质内涵的限定下,学者们愈来愈趋于一致,集中在“价值说”和“资源说”上。比如李建发教授就主张把预算资金运动扩展为价值运动。在他看来,“政府会计对象由预算资金运动扩展为价值运动可以更好地反映政府管理国家事务活动和履行受托责任的连续性,把预算资金运动的前因后果联系起来,提供连续、全面、系统、完整的财务信息,同时也可以分清各届政府任期内受托责任的履行情况,以及对下届政府造成的财务影响,防止本届政府为表现政绩而大量举债、债务由下届政府偿还的短期

化行为。此外,把国有资产产权及收益权的价值运动纳入政府会计,还有利于督促各级政府履行国有资产保值增值的责任,防止国有资产流失。^[6]从成本的角度看,以资金运动为会计对象的我国现行预算会计只能核算当年纳入预算的财政资金支出,以及国库集中支付所掌控的部分预算外资金,而不能全面核算政府行政、事业单位的资产(特别是固定资产的折旧)和负债状况,以及大量的未被掌控的预算外支出甚或制度外支出,这样就会大大低估政府成本。而且根据前述内容,它对现金支出的核算也是不符合成本概念的。而以价值运动作为会计对象,特别是在权责发生制下,就可以较好地解决这些问题,对政府成本作出较为精确的核算。具体说来,依据是否经过预算划分的预算内支出、预算外支出甚至制度外支出都会进入政府成本核算范围;依据会计要素划分的资产(包括金融资产、实物资产、无形资产等)、负债(包括购买商品和服务产生的应付账款、应付利息、应付工资、应付法定假期工资和应计休假工资、雇员养老金负债和其他应付雇员福利、或有负债、应付转移支付款、货币发行、与预收收入相关的负债、与融资租赁有关的租赁债务、银行贷款和其他短期借款、长期负债、环境债务、由于事故补偿方案而产生的债务等)、费用(包括人事费用、商品销售成本、提供服务的成本、实物资产的使用即折旧和服务潜力的损失、租金和租赁成本、维护和运行费用、与金融资产有关的费用、政府转移支付、其他损失如市场价值变动和汇兑损失等)都会被涵盖在政府成本核算范围内。

综上所述,我们可以把政府会计成本定义为,政府(广义政府)为提供公共商品和服务而在执行政府职能(包括经济调节、市场监管、公共服务和社会管理)中所付出的(或可能付出的)、能用货币(现实货币或理论货币)测量的价值耗费。

这个政府会计成本定义只是为政府会计成本的核算奠定了基础,提供了可能,而要把这种可能转变为现实,实际上还面临三个层次的成本计量问题:一是通过什么样的会计手段或工具对原来未计入成本范围的内容如预算外支出、制度外支出等显性化并加以计量,这可以说是宏观层面的计量问题;二是通过什么样的会

计工具或手段对所有应该计量的成本内容在合理的时点进行确认并核算使其最符合成本的本质含义,这是中观层面的计量问题;三是使用什么样的会计方法能对各项应该计量或已确认的成本内容进行合理的配比、分摊、核算,最后得出政府总成本特别是每一项目、每一种商品或服务的精确成本并知晓成本、费用分摊的具体过程,从而为决策提供准确信息服务,这是微观层面的成本计量问题。可以看出,这三个层面的计量是逐步递进的,一步比一步更接近成本的本质,一步比一步更使政府成本精确化。下面的探讨就围绕这三个问题而展开。

二、会计手段之一:建立政府财务会计

国际上通行的政府会计体系是由预算会计系统和财务会计系统(包括成本会计系统)或者由预算会计系统、财务会计系统和成本会计系统构成。笔者采用后一种观点。

王雍君教授指出,很少有人注意到“预算”的原意就是支出控制^{[7](P60)}。所以,预算会计的核心职能应当是控制预算支出的执行情况。这就决定了预算会计无法追踪预算外支出特别是无法追踪制度外支出(这种现象在我国很常见),这种预算会计体系有几个重大缺陷。一是我国预算会计主要由总预算会计、行政单位预算会计和事业单位预算会计构成,而在现行预算会计制度规范下,总预算会计并不能整合行政单位会计和事业单位会计,提供合并的政府整体报告。“三个分支采用不同的会计科目组织会计核算,客观上形成了相互分割、互不衔接的‘三张皮’格局。”^{[7](P64)}这种格局当然不能提供客观、准确的预算支出信息。二是我国的财政专户资金(包括预算外资金、社会保障基金、省级粮食风险基金)、政府债务以及许多专项资金(如农业综合开发资金、三峡工程库区移民资金等)没有纳入《财政总预算会计制度》的核算范围。此外,我国还有大量的制度外支出(不合法的支出)游离在预算控制之外。为了加强对预算支出特别是对预算外支出的控制,我国采取了部门预算、政府集中采购、收支两条线、国库集中支付等改革措施,取得了较好效果。但这种效果仍然是有限度的,一则预算外支出并没有因此而纳入预算内,没有立法支持的控制始终是“软控”,也无法进行全程

监控。二则国库集中支付的目的是尽可能使国库资金直达商品和服务的提供者。“但公共部门包括各级预算单位的情况非常复杂,因此允许预算单位在商业银行开设‘小额现金账户’,给予预算单位在小额现金使用上的方便。”^[18]三是这样的改革实际上使预算会计承担了部分财务会计的职能(当然改革之前也有)。“国外的预算会计指的是政府会计中用于追踪支出周期各阶段交易的部分。与之相比,我国的预算会计无论在理论上还是在实务层面上,核算范围都远远超过了与支出周期各阶段相关的交易。除了追踪预算执行过程的资金流动外,事实上还记录资产和负债(虽然不完整)。”^{[17](P279-280)}因而既是预算会计,又具有财务会计的特点。然而,这实际上既削弱了预算会计本身的功能(支出控制),又使政府财务活动情况特别是成本核算处于混乱状态。所以,建立政府财务会计是当务之急,以使预算外支出乃至制度外支出显性化。

“财务会计是通过一系列的程序和步骤对经济活动过程及结果进行系统化的确认、计量和记录,为信息使用者提供和报告主体业绩和受托责任情况的信息,以实现财务报告的目标。”^{[19](P255)}政府财务会计之所以能够使预算外支出特别是制度外支出等隐性成本显性化,其原因在于它的存在基础一般是因全部资源,包括所有因公共资源和私人资源(如债券投资人投入的资源)的受托而形成的受托责任。公共资源除了每个财政年度通过政府预算收支形成的公共资源存量这个来源渠道外,还有许多通过非政府预算渠道取得的公共资源,以及因政府的公共性和权威性而自动拥有和控制的一些诸如自然资源、历史文化遗产等公共资源。而预算会计只是以预算资源而形成的受托责任为存在基础的,因而只能追踪预算支出的执行情况。李建发教授指出:“从‘政府’这个层面上看,会计应当反映各级政府的一切财务、财政活动情况及其结果,即反映政府的财务状况、财务及财政活动的业绩和结果,而不应只局限于政府及政府单位的预算资金活动。”^{[19](P37)}这是横向空间视角的比较。

此外,从纵向看,政府财务会计追踪资源运动的周期比预算会计追踪预算支出的周期更长,因而能使隐性成本更多地暴露,更能体现政

府成本的全貌。预算会计对预算支出执行追踪只能到付款阶段为止,而政府财务会计追踪的全部资源运动过程则是从公共产品和服务的购买一直到消耗的整个过程。这个过程对于那些公共工程、基础设施等建设来说体现得非常明显。从投入货币资金(不仅来自财政预算投入,也可能来自预算外或体制外投入如自己单位的配套资金、集资或者摊派等,这在我国很常见。)购买原材料、人工工资、设计图等,到建设、完工、投入使用以及以后的使用效果等整个过程。在这个过程中,各种投入(特别是追加投资)、负债、逐年折旧等都将纳入成本核算范围。

所以说,无论从空间维度上还是从时间维度上看,政府财务会计赖以存在的受托责任范围都要比政府预算会计的存在基础广得多,因而其成本核算范围也要宽得多。

当然,政府财务会计会因会计基础的不同而不同,一般说来,从现金制到修正的现金制,再到修正的应计制,最后到完全的应计制,政府财务会计的核算范围会逐渐扩大。

三、会计手段之二:引入权责发生制

如前所述,支出并不等同于成本,通过建立和完善政府财务会计可以将一些本应纳入成本核算范围的支出显性化,从而在空间范围内更为合理地划定政府会计成本的核算范围,但这些支出还不是真正意义上的成本,只是为政府会计成本提供了基础和可能,而要把这种可能或潜在的“成本”转变为现实的成本,还取决于在哪个时点上按照什么标准确认这些支出,这就是会计基础的任务了。

会计基础是用以决定何时确认交易(或事项)以及什么样的交易应予以确认的标准或依据。会计基础是会计中的核心概念和理论,采用不同的会计基础会得到不同的价值(或资源)的流量和存量,特别对于成本核算它是至关重要的,因而成为关注的焦点。国际会计师联合会(IFAC)鉴别了当今国际上采用的四种主要的会计基础,即现金制、修正现金制、修正应计制和完全应计制(权责发生制)。实际上,在政府会计中还存在其他多种变体,其中较为典型的有承诺制(也叫义务制,美国是典型)和成本制。

表 1 四种会计基础与支出周期以及会计模式的配比^[7](P26) : [10]

| 会计基础 | 支出周期 | 会计模式 | 交易记录时间 | 举例说明 |
|----------|------|-------------------|----------|---------|
| 承诺制 | 承诺 | 义务会计(保留会计) | 承诺阶段(最早) | 发出订单 |
| 应计或修正应计制 | 核实 | 应计会计 (权责发生制会计) | 责任 | 收到纸张/单据 |
| 现金制 | 付款 | 现金会计 | 现金流动 | 付款 |
| 成本制 | 使用 | 成本会计 | 使用(最晚) | 消费纸张 |

注：“使用”应不属于支出周期的阶段，但出于配比需要而姑且作了这个安排；另外“拨款”应是支出周期的第一阶段，但没有会计基础与之对应，所以就略去了。

各会计基础由于对交易记录的时间不同 导致成本计量的不同。对此，可用下表(表 2)就会导致对会计核算内容的差别，最后就会来说明。

表 2 四种会计基础的比较^[1](P123)

| 会计基础 | 确认时间 | 与资源流动时间的比较 | 计量的范围 | 债务拖欠的信息 | 非金融资产的支出和取得 |
|-------|--------------|------------|------------|------------------|-------------|
| 权责发生制 | 经济事项发生时 | 相符 | 货币交易和非货币交易 | 提供全部债务拖欠的信息 | 区分 |
| 到期应付制 | 最晚应支付时或现金支付时 | 之后 | 货币交易 | 提供与信用购买有关的债务拖欠信息 | 不区分 |
| 承诺制 | 发出订货通知时 | 之前 | 货币交易 | 提供 | 不区分 |
| 收付实现制 | 收到或支付现金时 | 可能严重偏离 | 货币交易 | 不提供 | 不区分 |

对表 1 与表 2 进行综合分析可以得知，现金制对应的是支出周期的付款阶段，所以只能根据收到或付出现金的时间来确认和记录交易，这对成本核算来讲会有几个缺陷。一是可以人为操纵现金支付的时间，造成收支虚假平衡，使账面支出数严重偏离实际成本数，这也是导致“代际政府债务矛盾”和“代际政府绩效矛盾”的根源所在。二是大量非货币交易如金融资产中的投资、预付款、对其他政府的贷款和预付资金等，实物资产特别是固定资产的折旧以及无形资产都没有纳入计量的范围内，这会低估政府成本。如本财政年度购置的资本物品因一次性以现金记录而使政府成本高估；相反，因不计提折旧而使得后续财政年度的政府成本被低估。三是不确认债务特别是或有负债造成成本配比和核算不实，如长期负债、政府担保形成的或有负债、拖欠的工资以及养老保险等会导致政府成本被低估。四是对非金融资产的支出和取得不加区分，如固定资产、基础设施、自然资源等实物资产与专利权、数据库、商誉等无形资产不加区分，就无法进行费用、成本的分摊，

成本核算就会不准确。

而应计制则对应于支出周期的核实阶段，也就是说应计制是根据经济事项(交易)是否实际发生作为确认和记录的，只要价值被创造、转换、交换、转移或消失，就会被确认和记录，而无论是否收到或支付了现金抑或是是否应收或应付现金。这样一来，不论是货币交易还是非货币交易，无论是折旧还是债务等都会进行确认和计量，而且还有区分地记录了所获得的非金融资产，最重要的是在应计制下可以对相同时期内的收入与费用、资产与负债进行配比，从而较为精确地核算出政府成本，解决代际政府间的债务与绩效矛盾问题。

所以说，用应计制来确认和计量政府成本就会解决现金制所不能解决的许多问题。当然，要实行应计制是需要满足一些先决条件的，“其他国家由于没有有效的现金控制，权责发生制拨款为资金挪用和腐败打开了方便之门。”^[11]我国政府会计体系以及各种会计制度还相当不完善，应该逐步推行会计基础改革。

四、会计手段之三：采用作业成本法

权责发生制的引入解决了在合理的时点确认交易的问题,使现金制下没有办法计量的许多成本对象显性化并加以核算,从而大大推进了政府会计成本的精确化,但距离成本的本质内涵仍有一点距离,因为“成本就是政府机构在既定时期内使用或消耗的商品和劳务的价值,而不管这些商品和劳务是何时订购、何时接受或何时支付。”^{[12](P521-522)}而且我们不仅要核算政府总的会计成本,也要核算政府提供的每一种商品或服务的成本。这些问题的解决需要建立政府成本会计,采用科学的成本会计核算方法。

政府成本会计是通过运用专门的成本计算方法,把费用归集和分配到规定的成本项目中,从而计算出政府成本或政府所提供的商品和服务的总成本和单位成本的一种专门会计。成本归集是以系统方式收集成本数据的过程,成本分配是将归集的成本分配到报告期间和成本对象的过程。美国著名会计学专家陈立齐等认为:“政府成本会计体系的建立是政府会计发展的中级目标,政府成本会计系统的建立可以降低政府的服务成本,提高运营效率与效益。”^[13]政府成本会计的核心内容是成本会计方法。目前国际上政府成本会计所采用的计算方法主要是借鉴了企业成本会计中的制造成本法、标准成本法和作业成本法。

制造成本法是在工场手工业和产业革命时期产生的成本计算方法,它是以产品为对象按照谁受益谁承担的原则进行成本归集和分配,侧重于成本的事后核算。标准成本法产生于科学管理运动时期,先驱者是哈林顿·埃默森,他指出:“要计算成本,有两种截然不同的方法。第一种方法是在工作完成后计算成本的方法;第二种方法是在工作开动前计算成本的方法。前者是旧方法……后者是新方法”他比喻“标准成本是经营企业的航海罗盘,它反映出企业这只船每月的适当航程。”^{[14](P93)}与制造成本法相比,标准成本法是把事先制定的标准成本与实际成本进行对比和差异分析并找出原因为进一步决策提供信息的一种事前控制成本的方

法。所以,标准成本法必须以制造成本法为基础才能发挥作用,因而被人们称为传统的成本计算方法。传统成本计算方法把直接材料直接人工等直接成本直接计入产品成本,而把固定资产折旧费、保险费、大修理费、办公费、水电费、废品损失等计入制造费用,并以数量(如直接人工小时或机器小时)为基础将其分配于各种产品成本中。这种方法有两个缺陷,一是成本分摊是个“黑箱”,因为它是从资源到成本再到产品,先将资源归集到一个统一的成本库里面,然后按照统一的分配标准把成本分配到产品上。所以,我们只能看到生产过程,而看不到成本的归集特别是分配过程。“你可以知道支出的总额,但并不知道每笔支出的用途,也不知道为什么会形成这笔支出。”^{[5](P47)}二是会扭曲成本信息。在制造费用所占比重很小的情况下对成本信息扭曲并不明显,但当制造费用和间接费用很大时,成本信息就会严重失真。哈佛大学的罗宾·库珀和罗伯特·S·卡普兰两位教授提出了令人信服的论断,即传统的成本核算系统通常会低估高产量产品的利润,而高估低产量特制品的利润^{[12](P572)}。

作业成本法(Activity-Based Costing, ABC)得益于如下专家的贡献,詹姆斯·布林逊的《作业会计:作业基础成本计算法》(1991),彼得·B·特尼的《ABC的功效:怎样成功地推进作业基础成本计算》(1991)和库珀、卡普兰的《推进作业成本管理:从分析到行动》(1992)等。后来作业成本法被引入了政府成本的研究,如加里·柯金的《作业成本管理:政府机构手册》。作业成本法可用模型表示如下(见图1):

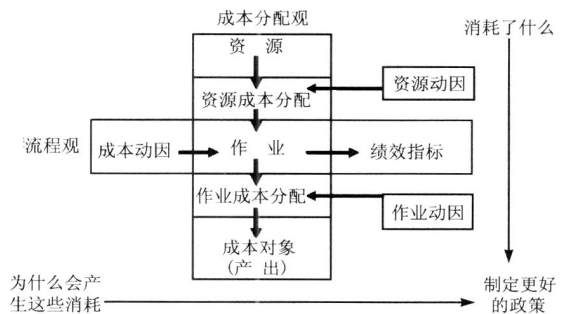


图1 ABC/M 十字形——基本模型^{[5](P81)}

分析图 1 可以发现,作业成本法是以作业为中心来归集和分配成本的,它由纵轴的成本分配观和横轴的流程观构成。纵向的成本分配观以作业为中心追踪成本归集和分配的全过程。其中,三个动因的作用最为关键。资源动因主要解释为什么要支出这些资源,追踪了资源(即支出)到作业的过程。成本动因主要说明成本发生和变动的的原因,或者说是决定成本发生额与作业消耗量之间内在数量关系的根本因素,只有通过成本动因才能将分配到作业中的资源转化为作业成本库,而且成本动因必须是定量的,否则就无法用计量标准将费用分配到成本中去。所以,成本动因是确定成本的决定性因素,是最重要的动因。作业动因需要解释作业为什么要这样做以及要做到什么程度。通过作业动因,作业成本库中的成本就被分配到了产品(成本对象)上了。所以说,“ABC/M 的成本分配观是一条成本消耗链,当每一项成本都能根据其成本动因特有的数量或比例对其进行追踪,那么所有的成本最后都会归集到最终成本对象中。”^{[5](P51)} 横向流程观可以按照时间顺序把多种作业整合成为一个作业序列,通过汇总在流程中产生的作业成本,就可以计算出流程的总成本。而且它特别关注引发成本发生和变动的成本动因,并以此为依据进而调整作业,从而为决策和管理服务。总而言之,作业成本法不仅打开了传统成本方法下的那个“黑箱”,而且解决了如今制造费用和间接费用颇高的归集和分配问题,使成本核算更为精确,不会因量大而高估成本,量小而低估成本。

五、启示

前述三种会计手段从理论逻辑上为政府会计成本研究提供了思路,使我们得以暂且摆脱笼统估算政府成本过高抑或过低的无谓论争,而把目光集中到运用科学方法具体核算政府成本的过程上来,只有把这个核算过程做足、做实,才能使论争政府成本高低的结果具有实在意义。然而,要把这种粗线条的研究思路整合成为一个合理、具体的分析框架并进而有效地核算政府成本还面临着诸多困难。例如,作业成本法必然要求实行权责发生制的会计基础,

而我国目前尚不具备实行此会计基础的前提条件;同时,作业成本法必然要求政府财务会计的科目设置符合其要求,而我国还没有真正的政府财务会计;而没有作业成本法或者权责发生制作微观基础的政府财务会计必然无法准确地核算政府成本,政府财务报告也无法披露较为全面的财政信息;目前我国政府狭隘的会计目标限制了客观、真实的财政数据的获得,在很大程度上,成本核算也就成了“无米之炊”;等等。当然,尽管困难不少,但只要沿着科学的思路来研究,就一定会逐渐拨开迷雾,认清政府会计成本的本来面貌,以便建立科学的和符合国情的政府成本核算和控制体系。

参考文献:

- [1]财政部会计司.政府会计研究报告[M].大连:东北财经大学出版社,2005.
- [2]林万祥.成本会计研究[M].北京:机械工业出版社,2008.
- [3][美]霍恩格伦.高级成本管理会计学(上册)[M].北京:中国财政经济出版社,1986:20.
- [4]中国成本研究会.社会主义市场经济与成本管理[M].北京:北京经济学院出版社,1993:53.
- [5][美]加里·柯金斯.作业成本管理:政府机构手册[M].北京:经济科学出版社,2007.
- [6]李建发.论改进我国政府会计与财务报告[J].会计研究,2001,(6).
- [7]王雍君.政府预算会计问题研究[M].北京:经济科学出版社,2004.
- [8]张青.公共部门预算研究[M].北京:中国财政经济出版社,2007:118.
- [9]李建发.政府会计论[M].厦门:厦门大学出版社,1999.
- [10][美]罗伯特·D.李,罗纳德·约翰逊.公共预算系统[M].北京:清华大学出版社,2002:333-334.
- [11][美]萨尔瓦托雷·斯基亚沃-坎波,丹尼尔·托马西.公共支出管理[M].北京:中国财政经济出版社,2001:58.
- [12][美]厄尔·R.威尔逊,苏珊·C.卡特鲁斯,里昂·E.海.政府与非营利组织会计[M].北京:中国人民大学出版社,2004.
- [13]陈立齐,李建发.国际政府会计发展及其评述[J].会计研究,2003,(9).
- [14]林万祥.成本论[M].北京:中国财政经济出版社,2001.

责任编辑:张新颜