

政府成本概念体系构建及其应用

杨 诚

(梧州学院工商管理系 广西梧州 543002)

【摘要】 政府成本概念的模糊使得政府成本显得“高深莫测”，不容易理解，也难以控制和管理。政府成本概念存在争议的主要原因是研究的理论基础和视角不同。不同的理论基础和视角会带来成本主体和研究目的的差异，而不同的成本主体和研究目的自然会得出不同的成本概念。本文根据“不同目的，不同成本”的启示，把不同学科政府成本概念组合成一个完整的政府成本概念体系，该概念体系不仅可以解决目前理论界对政府成本概念的争议，而且还将发挥“菜单”功能，帮助我们根据不同目的，选择和使用不同成本。

【关键词】 政府成本 政府成本概念 政府成本管理

政府成本管理的对象是政府成本，政府成本的内涵与外延对政府成本管理的范围、模式以及方法都有至关重要的影响。因此，政府成本概念是政府成本管理研究首先要厘清的一个重要的基本理论。然而，政府成本管理研究是一种交叉学科的研究，不同学科必然有不同的视角，那么在政府成本管理研究中，就可能涉及多种不同学科的成本概念。

本文认为，如何选择和运用这些不同学科的成本概念，主要取决于研究目的，即“不同目的不同成本”。所以，本文将在阐述各学科成本概念的基础上，结合政府组织的特性，构建一个基于不同学科政府成本概念体系，然后根据政府成本管理的研究目的和内容，分析其中的成本概念在政府成本管理中的应用。

一、对现有政府成本概念的评述

(一) 现有政府成本概念

所谓“成本”，是指为了达到某种目的所失去或放弃的资源。这里的“资源”是一个广义的概念，不仅仅包括作为生产资料的天然物质资源，还包括经过人工加工的物质资源以及人力资源。成本是一个普遍的经济范畴，凡是有经济活动和业务活动的地方，都避免不了成本的存在。

关于政府成本概念的涵义和外延，目前理论界有着几种不同的看法：①政府成本是企业交易成本的内容之一，是指企业与政府打交道所需支付的一切人力、物力、财力以及政府错误政策所造成的资源浪费与效率损失；②政府成本是政府这个庞大组织的运行成本，特指其行政管理成本，这是国内大部分政治学者的观点；③政府成本是政府开支的总和，包括行政事业单位与国有企业在内的政府管理开支、投资性支出；④政府成本是政府及其行政过程中发生的各种费用和开支，以及由其引发的现在和未来一段时间的间接性负担；⑤政府成本不仅应当包括政府财政支出，还应包括政府决策和政府行为引起的社会经济和生态方面的成本，即包括政府行为的机会成本和社会成本；⑥政府成本是政府这个庞大组织的运行

成本，特指其行政管理成本，行政管理成本仅指为了维持履行行政职能的行政机构本身正常运转所需要耗费的费用，主要包括行政机构人员的工资福利支出、政府各级各类机构的办公经费支出以及政府为社会提供公共服务、公共产品和实行社会管理所必需的其他费用支出总和。

(二) 现有政府成本概念界定中存在的问题

国内外研究政府成本问题学者的学术背景绝大多数为经济学、政治学、行政管理学和宪法行政法学。这些学者的理论背景不同，自然得出不同的政府成本概念。这些研究从不同的理论视角提出了对政府成本的认识，都有各自的理论依据。

不难发现，以上的这些政府成本概念并未构成一个完整的政府成本概念体系，缺少了会计学中的政府会计成本概念，而且有些政府成本概念并不是单纯地从经济学、管理学或会计学中的成本概念出发来界定，混杂了两种以上学科的成本定义。这样的政府成本概念和体系使得政府成本显得高深莫测，不容易理解，也就难以控制和管理。

(三) 政府成本概念界定的思路

成本概念有经济学成本概念和会计学成本概念之分。经济学成本概念，通常包括传统经济学的生产成本、边际成本和机会成本，以及新制度经济学的交易成本、代理成本和信息成本。会计学成本概念又可以分为三个层次：第一个层次为成本的基本概念；第二个层次是会计成本概念；第三个层次则是管理成本概念。这些不同层次的成本概念实际上构成了一个成本概念体系(如图1所示)。

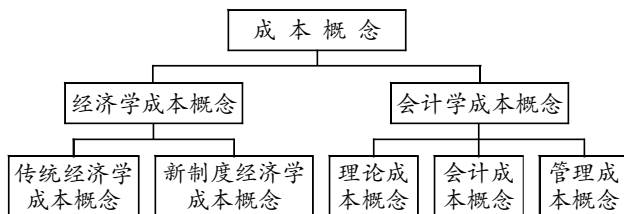


图1 成本概念体系

在成本概念体系中,各项成本概念代表了各自的特定内容,它们相互配合,按照它们的内在联系汇合在一起,全面反映了现代成本管理这门科学的研究对象,它们是现代成本管理这门科学研究的起点。同时,成本概念是不断发展的,随着经济管理的深化,今后将会出现一些新的成本概念,使成本概念体系更加充实和完整。

由于不同的学科对成本有不同的理解和定义,可以考虑从不同学科对成本的定义出发,结合政府组织的特点,得出不同的政府成本概念。然后,这些不同学科政府成本概念构成一个较完整的政府成本概念体系或叫做政府成本概念谱系。一个基于不同学科政府成本概念谱系将发挥“菜单”功能,使得我们可以根据不同目的,使用不同成本。

二、政府成本概念体系的构建

鉴于成本概念有经济学成本概念和会计学成本概念之分,下面分别从经济学和会计学两个维度构建政府成本概念体系。

(一)经济学中的政府成本概念

经济学成本概念,通常包括传统的生产成本、边际成本和机会成本,以及现代的交易成本、代理成本和信息成本。

1. 传统经济学视角的政府成本概念。传统经济学主要从厂商(或企业)的角度,分析在生产经营过程中如何通过比较各种成本方案,最终做出生产决策,以最小成本获得一定利润,或以一定成本获得最大利润。也就是说,传统经济学是以企业的生产经营为出发点。传统经济学主要研究企业的生产成本问题,包括生产成本、边际成本和机会成本3个成本范畴。

政府提供公共产品的过程可以理解为生产过程,也必须比较各种提供公共产品方式(如自己生产或外包)的成本,最终做出公共选择,以最小的成本获得一定的社会效益。所以政府成本也可以相应的界定为政府生产成本、政府边际成本和政府机会成本三个成本范畴。

(1)政府生产成本。政府生产成本是指政府生产公共产品所需投入的成本,分为短期生产成本和长期生产成本。短期生产成本:短期生产成本的特点是固定成本和可变成本的区分泾渭分明,即前者不随公共产品数量的变化而变化,而后者则随着公共产品数量的变动而变动。固定成本是一个常量,可变成本却随公共产品数量增加呈现按递减、不变、递增比率增加的态势。长期生产成本:在长期内,政府的各种投入包括固定投入和可变投入都可以做出充分而从容的调整,因而各个公共产品数量水平都可采用最佳投入资源组合。长期成本曲线是一条起始于原点,并随公共产品数量的增加不断上升的曲线。长期来看,政府可根据它要达到的公共产品数量来调整运营规模,从而始终处于最低平均成本状态,所以长期平均成本曲线就由无数条短期平均成本曲线的最低点集合而成,即长期平均成本曲线就是短期平均成本曲线的包络线,政府可以按这条线来决定政府投入的规模。

(2)政府边际成本。政府边际成本是指当政府运营所需资源投入量这一自变量发生微量变化而引起的政府生产成本这一因变量的变化幅度,它等于政府总成本的变化量与政府总

产量的改变量之比,政府边际成本是政府总成本函数的一阶乘数。

(3)政府机会成本。经济学中对机会成本这一范畴的界定是比较统一的,通常定义为“从事某种选择所必须放弃的最有价值的其他选择”。机会成本不是指实际的支出或耗费,而在于资源的合理配置和有效利用,对放弃效益的评价,它表述了稀缺与选择之间的基本关系。显然机会成本的含义与传统成本观念不同,它从另一个角度分析所得和所失,是对传统成本分析的补充,也扩展了传统成本的内涵。尽管政府决策和商业决策的标准和机制不同,但只要有决策就会有成本,这一点对于政府决策也不例外。因此,政府机会成本的概念和其他组织的成本概念没有本质区别。

2. 新制度经济学视角的政府成本概念。新制度经济学派通过对传统经济学的批判和反思,形成了交易费用理论、契约经济学和信息经济学,提出了交易费用(成本)、代理成本、信息成本等概念。这些概念从经济制度中组织运行的角度来理解成本,是对成本概念的发展。

(1)政府交易成本。按照新制度经济学的观点,交易成本作为“经济制度中的运行费用”,实质上是指市场的交易费用、企业的组织费用或政府行政的管制费用。1937年科斯发表学术论文《企业的性质》认为企业的存在是为了节省交易成本,这种思想很快在政府领域得到应用,其核心观点是交易成本因市场缺陷而存在,而政府要履行克服市场缺陷的职能就会消耗一定的人力、物力、财力等资源,即消耗一定的政府成本,此时政府成本便成为交易成本的一部分,两者之间存在着必然联系。不可否认,交易成本的研究为政府成本的研究开阔了思路。

(2)政府代理成本。代理成本是指制订、管理和实施契约的全部费用。代理成本包括所有承接契约的费用,包括交易费、辛苦费和信息费。代理成本来源于企业的所有权(者)与经营权(者)相分离。代理成本理论建立在两个基本假设上:第一,委托人对随机的产出没有直接的贡献,即在一个参数化模型中对产出的分布函数不起作用;第二,代理人的行为不易直接被委托人观察到(虽然有些间接的信号可以利用)。在这两项假设下,这一理论给出了两个基本命题:第一,在任何满足代理人参与约束及激励相容约束,而使委托人预期效用最大化的激励合约中,代理人都必须承担风险;第二,如果代理人是一个风险中性者,那么就可以通过使代理人承受完全风险(即使他成为唯一的剩余权益者)的办法来达到最优结果。政府代理成本是指政府制定、管理和实施契约的全部费用。政府内部的代理关系有三个层次:公务员和行政主管之间的代理;行政部门与议会(人民代表大会)之间的代理;政府和人民之间的代理。

(3)政府信息成本。信息成本是指为搜集、整理、利用、交换信息,以便为有效决策提供方便所支付的费用。信息成本部分地属于资本成本,且属于典型的不可逆投资;在不同领域、不同方面的信息成本各不相同;信息成本与信息的使用规模无关;信息成本具有转嫁性。政府信息成本是指政府组织为收

集、整理、利用和交换信息,以便为有效提供公共产品相关决策提供信息支持的一切费用。

(二)会计学视角的政府成本概念

会计学成本概念可以分为三个层次:第一个层次为成本的基本概念,也就是成本的理论概念,它是从众多的成本现实概念中抽象和概括出来的,它指出了成本的经济内涵,体现了成本最为本质的属性;第二个层次是会计成本概念,它是以产品为对象形成的,通过各种会计成本概念,可以正确计算各种产品成本,并进行成本考核和分析;第三个层次则是管理成本概念,它是成本决策为中心建立的,通过各种管理成本概念,可以进行成本预测和决策,并加强成本控制。

1. 政府理论成本。马克思指出,成本“只是一个在生产要素上耗费的资本价值C+v的等价物或补偿价值”,是商品生产中耗费的必要活劳动和物化劳动的货币表现。这里,马克思将成本视为产品的生产成本,强调的“只是产品成本的经济内涵,并不是泛指一切成本”。这一概念揭示了成本的经济实质及其所包含的客观内容,从而成为我国学术界理解成本概念的最具权威的理论基础。

政府在提供公共产品的过程中同样要耗费必要的活劳动和物化劳动。政府的理论成本可以界定为:政府公共产品价值中C+v的货币表现。

2. 政府会计成本。会计学关于企业会计成本的定义是基于权责发生制会计核算基础而提出来的,不同的会计核算基础将导致不同的会计成本定义。目前大部分国家采用收付实现制的政府会计,也有部分国家采用权责发生制的政府会计。从目前政府会计的发展趋势来看,权责发生制政府会计将最终会取代收付实现制政府会计,我国目前也正在考虑实施权责发生制政府会计改革。所以本文将分别从收付实现制和权责发生制两个会计核算基础定义政府会计成本。

(1)收付实现制政府会计成本。收付实现制会计核算基础的政府会计成本涵义是:①政府成本不等同于财政支出,政府偿还政府债务的本金支出不属于政府成本;②政府成本由政府行政管理支出、公共支出和政府债务利息支出三部分组成;③政府成本表现为支出成本的形式。收付实现制下政府会计成本结构如图2所示:

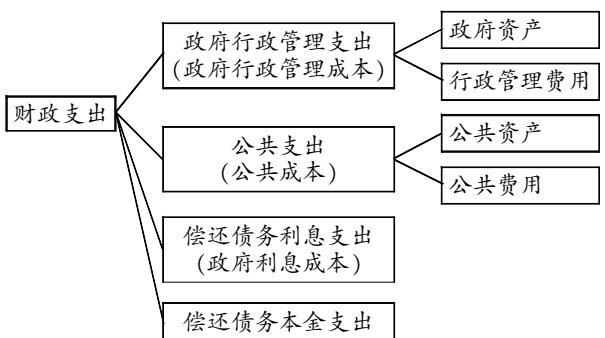


图2 收付实现制下的政府会计成本结构

需要说明的是,政府行政管理支出(成本)是政府维持其正常运行所发生的支出(成本),最终表现形式为形成政府部

门直接使用的资产和耗用的费用(如政府的办公大楼和政府人员的基本工资费用),本文将它们称为政府资产和政府行政管理费用。公共支出(成本)是政府实施具体业务活动所发生的支出(成本),最终表现形式为形成社会公共使用的资产和耗用的费用(如市政广场和扶贫支出),本文称它们为公共资产和公共费用。

政府行政管理支出(成本)从成本习性分析,具有固定成本的特性,在一定时期不随政府业务活动的变化而变化。公共支出(成本)从成本习性分析,则具有变动成本的特性,在一定时期内随政府业务活动的变化而变化。

收付实现制下的政府成本概念的最大缺陷是,当期大部分财政支出即为当期的政府成本,由于资产一次性计入成本,没有预提和摊销等会计处理,无法准确的反映政府的期间成本,有可能多记或少计政府成本。该缺陷不仅不利于准确评价当期政府的绩效,而且造成政府资产管理、负债管理与政府成本管理脱节,使得政府成本管理缺失,政府成本管理“让位于”政府预算管理。

(2)权责发生制政府会计成本。权责发生制会计核算基础的政府会计成本涵义是:①权责发生制下的政府成本也分为政府行政管理成本和公共成本两部分,每一部分又由政府付现成本和非付现成本组成;②政府行政管理付现成本指的是政府除政府资产支出外的政府日常发生的维持其运行的各种支出,公共付现成本是指政府在开展具体业务活动中所发生的不形成公共资产的支出以及公共资产的维护支出;③政府行政管理非付现成本包括当期政府资产计提的折旧、维持政府运行所发生的应计债务利息、养老金和摊销费用等,公共非付现成本包括公共资产计提的折旧、政府开展具体业务活动所发生的应计债务利息、养老金和摊销费用等。权责发生制下政府会计成本结构如图3所示:

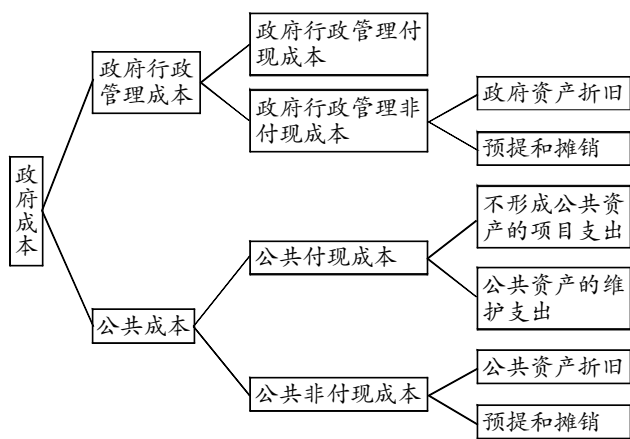


图3 权责发生制下的政府会计成本结构

权责发生制下的政府成本概念的最大优点是按照权责发生制标准,通过折旧、预提和摊销等会计处理,可以准确地反映政府的当期成本。该优点不仅有利于准确评价当期政府的绩效,而且使得政府资产管理和负债管理与政府成本管理联系起来,可以改变政府成本管理缺失、政府成本管理“让位于”政府预算管理的现状。

3. 政府管理成本。管理成本则是为了组织内部管理和决策的需要,在会计成本的基础上,根据不同的要求、采用不同的方法通过加工换算后的成本,也叫决策成本,或分析成本。在核算方法和内容上,国家没有统一规定,可根据需要自行决定。管理成本比较复杂,而且范围很广,按照管理目的和要求的不同,有着不同的分类标志。政府管理成本的概念体系是以政府成本管理决策为中心形成的,它从成本管理决策的角度反映了各种成本的特点,从而为政府管理者进行成本预测和决策提供依据。

以下的这些管理成本概念同样适用于政府内部的成本管理决策:差额成本;机会成本;相关成本(如固定成本与变动成本、专属成本与共同成本、可避免成本与不可避免成本、可控成本与不可控成本、沉没成本和未来成本等)。

可以把以上所构建的政府成本概念体系与企业成本概念体系做一个简单的比较。我们发现经济学和管理学视角下的政府成本概念与企业成本概念没有明显差异,差异主要体现在会计学视角下的政府会计成本和企业会计成本之间,差异产生的原因主要是企业和政府所采用的会计核算基础不同,政府一般采用收付实现制而企业采用的是权责发生制。尽管有一些西方国家已经采用了权责发生制的政府会计,还有许多国家(包括中国)正在考虑实行权责发生制的政府会计改革,但无论是理论界还是实务界对政府成本的理解仍然局限于收付实现制的视角。实际上,从权责发生制的角度理解政府成本,不仅可以从会计核算的角度反映政府当期的真实成本,客观评价当期政府的绩效,而且可以从会计控制的角度探寻控制政府成本的方法。

三、政府成本概念体系在政府成本管理中的运用

在构建了政府成本概念体系后,随之而来更重要的问题是,在政府成本管理中应该如何运用这些概念,这些概念对政府成本管理有何启示和影响。

1. 传统经济学中的政府成本概念与政府成本管理。传统经济学主要从生产的角度理解成本。从传统经济学视角看,政府提供公共产品的过程也可以看作是一个生产过程,政府可以利用边际成本和机会成本等信息,通过比较各种提供公共产品方式(如自己生产或外包)的生产成本,最终做出公共选择,以最小的成本获得一定的社会效益。

2. 新制度经济学中的政府成本概念与政府成本管理。交易成本从市场的角度解释政府和企业为何存在,政府的每一项活动都可能导致一部分交易成本减少,也可能导致一部分交易成本的增加,同时这些活动以政府成本为代价,净交易成本的多少和变化方向是衡量政府成本管理绩效的一个标准。如果能对政府的每一项行为或活动进行科学的经济分析和评估,尽可能排除那些交易成本增加大于交易成本减少的那些行为或活动,可以大大减少无效的政府成本,提高政府成本管理的绩效。

代理成本和信息成本与契约相关。政府成本管理也是一种委托代理行为。在政府成本管理信息不对称情形下,会发生逆向选择和道德风险问题,即政府成本管理也存在代理成本

和信息成本。降低政府成本管理代理成本和信息成本的方法是对政府成本管理者实施激励和监督,以及加强政府成本管理信息的披露。

3. 会计学中的政府成本概念与政府成本管理。因为“如果你不能计量,你就无法管理”,在本文的政府会计成本的界定中,把机会成本、交易成本以及社会成本剥离出来,这样的政府会计成本在技术上是量化的,为量化和控制政府成本打开了“方便之门”。

政府管理成本概念在政府成本管理决策当中是不可避免的。例如,从成本习性的角度,把政府行政管理支出(成本)和公共支出(成本)分别理解为政府固定成本和政府变动成本,对于政府成本的管理是有帮助的。首先,对于某个政府管理者来说,固定成本是在相关会计期间内,管理者的行为无法影响的成本,是一种不可控成本,变动成本是在相关会计期限内,管理者的决策所能控制的成本,是一种可控成本,不可控成本虽然从总量上不可以控制,但通过对其分析与认识,管理时可以更好地加强组织与运用,提高资源的利用效率。其次,可以根据变动成本和固定成本与业务量之间的关系,预测和规划政府成本;最后,政府变动成本与固定成本之间的比例关系是一个成本结构问题,如何确定最优的政府成本结构也是政府成本管理的一个关键问题。

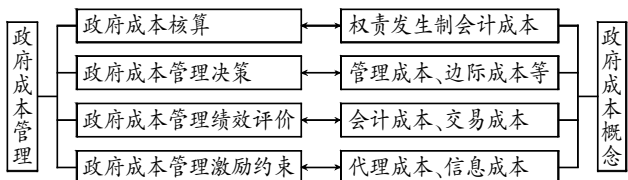


图4 政府成本概念与政府成本管理关系

在本文所构建的政府成本概念体系中,每一个层次的政府成本概念都有自己的理论依据,对于理解政府成本都有各自的贡献,而且对政府成本管理也有概念性的指导和启示作用。如图4所示,在政府成本管理中,当需要量化政府成本时必须运用会计成本概念;当进行政府成本管理决策时必须运用机会成本、差额成本、边际成本、生产成本、固定成本和变动成本等概念;当实施政府成本管理绩效评价时则涉及交易成本和社会成本等概念;当研究政府成本管理激励和约束问题时则需要分析代理成本和信息成本概念。

【注】本文系梧州学院2010年院级课题“政府成本管理制度安排研究”(编号:2010B008)和2010年“广西高校优秀人才资助计划”资助项目“基于新制度经济学理论的政府成本管理研究”(编号:桂教人2010年65号16-2)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 包国宪,何翔舟.公共产品生产经营中的政府成本.西北大学学报,2005;5
 2. 北京市预算会计研究会《政府会计课题组》.关于建立中国政府会计准则的研究报告.会计研究,2004;7
 3. 财政部.2010年政府收支分类科目.北京:中国财政经济出版社,2009