

全成本预算绩效管理的改革实践与未来展望

马蔡琛 朱雯瑛

内容提要:全成本预算绩效管理通过打开成本的“黑箱”,进一步增强了成本与产出之间的实质联系,是避免预算绩效管理流于形式的关键所在。本文针对预算管理实践中存在的成本核定不准确、预算投入不合理等问题,从理论机制和实践应用两个方面入手,深入剖析了全成本预算绩效管理区别于传统预算绩效管理的主要特征与关键优势。面对成本界定、成本分摊与成本效益信息运用中的诸多挑战,本文提出在考虑成本生成主体的基础之上,构建基于不同主体的成本核算机制,统一成本分摊标准,审慎考虑成本效益分析的实施项目与运用程度,实行绩效奖励与收入分成机制。本文希望为进一步深化预算绩效管理改革提供有效抓手。

关键词:全成本预算 预算绩效管理 成本效益分析 现代预算制度

中图分类号:F811

文献标识码:A

文章编号:1000-7636(2024)02-0087-11

一、问题提出

当前,财政收支紧平衡的特征日渐突出,地方财政收支缺口在2022年已达11621亿元,约为2012年的2.5倍,且支出增速已连续6年高于收入增速,收支矛盾仍在加剧。强调预算支出的成本效益,让有限的公共财政资源发挥更大效用,成为化解收支矛盾的现实选择。2018年9月,《中共中央 国务院关于全面实施预算绩效管理的意见》正式提出预算绩效管理应“强调成本效益”。2021年3月发布的《国务院关于进一步深化预算管理制度改革的意见》突出了成本效益分析的应用,要求“推进运用成本效益分析等方法研究开展事前绩效评估”。然而,目前的成本效益分析往往把预算投入当作成本,用投入来倒算产出的单位成本,成本与产出的实质联系尚不够充分,不利于发挥预算绩效管理的成效。如何打开成本“黑箱”,增强成本与产出的联系,是避免预算绩效管理流于形式的关键所在。在这样的背景下,全成本预算绩效管理已然成为深化预算绩效改革、健全现代预算制度的重点突破方向。

全成本预算绩效管理是将成本效益的理念和方法贯穿预算管理各环节,实现预算安排核成本、资金使用定规范、综合考评讲绩效的预算管理新模式^[1]。国外的研究虽然并未直接提出“全成本”这一概念,但在绩效预算与公共部门成本会计的相关文献中,全额成本核算(full cost accounting)这一话题已受到广泛关注。对全成本最初的研究始于对支出效率的关注。公共部门的支出效率在于以最低的成本实现目标,或以特定

收稿日期:2023-08-12;修回日期:2023-12-17

基金项目:国家社会科学基金重大项目“新时代中国预算绩效管理改革研究”(19ZDA071)

作者简介:马蔡琛 南开大学经济学院教授、博士生导师,天津,300071;

朱雯瑛 南开大学经济学院博士研究生。

作者感谢匿名审稿人的评审意见。

数量的资源获得最大目标^[2]。核算全部成本是有效控制支出、提升部门整体效率的关键^[3]。在此基础上,准确分摊成本能够比较各部门的支出效率,进而成为竞争性资源的分配依据^[4]。在项目投资决策上,全成本核算构成了是否将服务外包的决定因素^[5]。随着财政压力的增加与问责制的强化,以投入为重点的传统预算向以结果为导向的绩效预算演变。这种转变需要信息增量的支持,特别是支出成本信息^[6],将投入与结果联系起来的关键就在于利用成本效益信息^[7]。

成本效益理念与预算管理流程的融通研究已经成为理论界的关注重点,但对于融合点的认识仍存在分歧。有研究认为,单位成本是一个关键工具,建立在单项产出基础上的标准成本是绩效预算的基本要件^[8]。同类可比的成本信息是效率衡量的标尺,能够支持标杆管理并推动绩效提升^[9]。但也有研究提出了相反的观点,认为单位成本在绩效预算中的作用被夸大了^[10],一个有意义的成本效益分析过程应与预算管理流程保持一致^[11]。由此可见,尽管文献中的术语并不统一,但对全成本的诠释却仍呈现一定的共性。全成本不仅包含会计学意义上的全成本核算与全要素分摊,还指向成本信息应用于预算绩效管理的全过程。

二、全成本中的成本构成分解与成本层次分析

预算单位是公共财政资金的主要运行载体,各类公共物品的有效供给也是通过财政部门对预算单位的资金投入来保障和实现的。理想情况下,预算单位应是以各项支出的真实成本为依据来计算资金需求,并在“二上二下”的预算编制过程中形成最终投入;然而现实中,却往往以投入来倒算成本。这种因果倒置不可避免地造成了资金分配“铺摊子”“提标准”以及资金使用的“跑冒滴漏”。全成本预算绩效管理正是从这点入手,在成本构成打开的基础上围绕“全”字下功夫,强调成本测算的全面性和准确性,从而为预算的合理投入和支出的规范化管理提供依据。

(一) 基于不同分类方式的全成本构成分解

在公共支出领域,成本有多种分类方式。根据成本与产出对象是否具有直接相关关系,可以将公共支出成本划分为直接成本和间接成本两大类。根据成本与产出数量之间的变动关系,又可将之分为可变成本与不变成本。若以成本是否能直接以货币形式计量为依据,则包括经济方面的财政资金投入(经济成本),以及对社会和生态环境的负面影响(社会成本和环境成本)^[12]。

从理论上说,全成本应是对预算支出行为所引起的直接与间接、可变与不变、经济与社会环境等多方面资源消耗的综合反映。但在实践中,对于特定项目的全成本核算,往往并不会对所有方面的成本进行全部衡量,而是根据绩效管理的现实需要,有所侧重和取舍。在这个过程中,有两个问题需要明确:一是针对不同项目,采取何种方法进行成本测算是适当且有效的?或者说,哪些项目适合采用直接成本和间接成本来归集和核算总成本,哪些项目有必要分别测算经济成本、社会成本和环境成本?二是在具体测算中,如何对间接成本在产出对象之间进行分摊,又如何对社会和环境成本进行货币化的等量核算?这些细节性问题也是实践中值得关注的重要技术节点。

(二) 基于不同计量单位的全成本层次分析

全成本除了成本构成的多方面,“全”还体现在对多层次成本信息的运用。

一是总额成本,即项目一共要花多少钱。理论上,应区分哪些是不必要或无效的成本,哪些是必要且有效的成本,从而得到以货币形式表示的资源消耗总量。通过全面反映项目总成本,进而为成本控制提供依据。

二是单位成本(或标准成本),即每一项产出分别要花多少钱。单位成本通常是以产出数量为分母、以

总成本为分子计算得到的人均成本、物均成本和比例标准等^[13],如以“元/人/天”“元/辆公务用车”等表示的日常公用经费支出成本。从这个角度看,单位成本似乎与支出标准较为接近,但就形成过程而言,前者是后者的基础。支出标准正是在单位成本的基础上,结合各项成本动因(如技术、管理、质量等因素)来确定调整系数,进而综合计算得到的。全成本预算绩效管理的一个重要目标就是以成本标准推进支出标准的建设。理论上讲,如果能够建构一个合理且普遍适用的支出标准化体系,预算分配中的基数法与渐进主义可以在很大程度上得到缓解。预算学中的斯芬克斯之谜“将X元分配给项目A而不是项目B的决策依据是什么”^[14]也将部分得到解答。

三是成本效益信息,就是钱花得值不值的问题。在得到产出的单位成本之后,将它与产出的质量水平和社会效益联系起来,形成成本效益分析结果并应用于预算绩效管理。这是全成本预算绩效管理的重要命题。例如,经济合作与发展组织(OECD)成员国将生均支出与产出(授课课时)和结果(学生毕业率)相对应,在“元/入学生”的单位成本基础上设定“元/课时”“元/毕业生”等成本效益指标,以此来衡量单位成本所实现的人才培养质量^[15]。传统的预算绩效管理受限于成本数据的缺乏,即使衡量了产出的效益和效果,也难以与成本进行有效配比,导致绩效评价在一定程度上流于形式。因此,全成本预算绩效管理不仅旨在通过控制成本来压减支出,而且当投入和成本数据被用于效率或效果的衡量指标时,它恰是深化成本效益分析的关键工具。

三、全成本预算绩效管理的实践进展

(一) 成本核算与效益衡量方法的进展

成本核算与效益衡量本质上都是为预算绩效管理服务的。为了实现“花钱必问效,无效必问责”的绩效管理目标,就需要在成本与结果之间建立关系,在绩效目标达成与耗费之间建立标准。但在公共部门中,这种关系和标准的建立呈现出一定的复杂性和特殊性。一是在现实的公共管理中,一个部门提供多种公共服务,或者某种服务由多部门提供的相互交叉现象屡见不鲜。某项产出与成本之间可以形成多线条或相交叉的对应关系,确定与产出相匹配的资源耗费并非易事。二是对于具有外部性的项目而言,其支出绩效缺乏像营利组织“利润空间”那样明确的定量标准,往往表现为经济、社会、环境等多维度的效益和效果。那么除了经济投入与效益,还必须对社会福利和生态环境产生的影响进行必要的测量。因此,实践中对于成本核算与效益衡量所选择的方法往往是分类施策的。

1. 间接成本分摊工具的开发

对于产出与成本之间具有多条线或交叉对应关系的项目而言,其投入的适当性、支出的有效性需要在成本和产出之间建立明确因果联系的基础上才能评判。因此,需要将间接成本以合理的依据分配给相应成本对象,避免成本与效益匹配的失真,为后续的绩效评价与问责提供科学依据。作业成本法(或称活动量成本法)被引入公共支出领域。作业成本法是将公共产品的生产过程划分为一系列作业,采用成本动因来为每项作业分配间接费用,根据产出的作业消耗情况,合理地将间接费用分摊给各项产出^[16]。例如,江苏省宜兴市的生活污泥处理项目,通过对污泥处理中的脱硫、污水处理、蒸汽消耗等多项作业进行分析,将总成本分摊为各项作业的单耗,最终形成污泥处理的成本为每吨249元,比企业申请的每吨360元价格,节约了近30%^[17]。

尽管作业成本法在成本分摊方面具有显著优势,但该方法在实践中的应用却并不顺利。在地方政府层面,一项来自某发达经济体49个城市的样本调查发现,仅有不到17%的地方政府使用了作业成本法^[18]。在部门层面,英国警务部门在实施作业成本法5年之后,也发现其实施条件过于苛刻,鼓励采用其他更具效率

的成本分摊方式,以满足资金分配和绩效评价的信息要求^[19]。

2. 将外部效应纳入成本与效益的衡量

对于具有外部性的项目,原则上说,需要全口径核定项目实施所带来的全部成本和效益,并以货币化的方式进行等量核算,继而以净收益的大小来衡量成本效益的高低^[20]。这里的外部性包括正负两个方面,正外部性的项目往往带有较强的社会福利色彩以及公益属性,负外部性的项目则会牺牲一定的社会利益和环境利益。如何将正外部性转化为经济价值(效益)、负外部性转化为经济损失(成本),都是技术上的一大挑战。若不能赋予这些抽象要素以明确的量化措施,那么全口径的成本效益分析在实践中恐怕难以实现。

财政部于2021年出台《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)》,明确要求设定社会成本指标和生态环境成本指标。但当下的全成本预算绩效管理实践,尚未实现全口径的成本效益分析。就分析方法而言,更多地采取了成本有效性分析、可行性分析等方法作为成本效益分析的补充,选择同等效益之下成本最小的方案或是既定投入中效益最高的方案,作为全口径核算方法的替代。就评价指标而言,对于社会及环境的成本和效益指标多采用定性描述,如2023年山东省司法厅对工程类项目设置了“施工对案件审理的影响较小”作为社会成本绩效目标,从而回避了货币化核算带来的技术困境。

3. 对遗漏成本与虚增成本的识别

在全成本核算中,能够有效识别出其中的遗漏与虚增成本,是确保成本全面且准确的重要前提。在技术层面,美国政府问责署(GAO)在2022年发布的《成本估算和评估指南》引入了工作量分解结构(work breakdown structure)^[21]。作为一项商业项目管理工具,工作量分解结构是以交付成果为导向,对项目中的成本构成要素进行层层分解,来确保成本要素既不遗漏也不重复。在实践层面,工作量分解结构主要是结合支出趋势分析,在此前年度支出数据的基础上,关注支出是否突然停止或加速,是否存在持续不足或者持续超支的支出科目,从而识别出项目执行中的遗漏成本与虚增成本^[22]。趋势分析法也在中国的全成本核算中得到了广泛应用^[23]。通过分析支出的变动趋势,对识别出的遗漏和不实信息进行及时反馈,作为下一年度预算调整的依据。

(二) 成本信息在预算绩效管理中的应用

1. 以核定的总成本为依据加强全过程成本管控

全成本预算绩效管理并非对既有预算管理流程的重塑,而是以此为基础,进一步加强成本管控与预算约束。具体而言,在安排预算时,核定项目实施的合理成本,以核定出的总成本来审查预算编报的科学性。对于成本不实、存在众多无效支出的项目,不予立项和安排预算。在预算执行中,将发生的成本信息及时与预算支出进度进行比对,确保支出标准和范围不超出预算核定的成本。在决算时,除了对绩效目标实现情况进行评价,还增加了对成本控制情况的考核。对于实际发生总支出远高于核定成本的单位,相应调减下一年度的预算金额。

在中国开展的全成本预算绩效管理中,主要是以成本绩效目标作为管控工具:(1)要求在预算编制时逐项细化预算成本构成,形成成本绩效目标表,作为财政部门审核批准年度预算的重要依据。这就使得原本游离在预算过程之外的成本控制过程,正式地纳入预算过程内管理^①,成为部门预算“二上二下”编制的必要环节(见图1)。(2)将支出绩效目标表中的成本指标从原来隶属于产出指标下的二级指标调整为一级指标,与产出、效益和满意度指标并列,从而增强成本与产出数量和质量的相关性。

^① 有些财政重点项目在完成之后也会进行专项成本分析与审计,但这一工作往往并不包括在常规的预算过程之中。

在一些发达经济体中,通常把成本管控理念与政策目标相结合,通过评估项目与政策之间的契合度,将成本管控拓展为支出审查的工具,旨在为优先级更高的项目创造财政空间^[24]。在公共服务领域,物有所值目标被引入外包协议,重点考察采购执行情况、成本节约情况和目标完成进度^[25]。

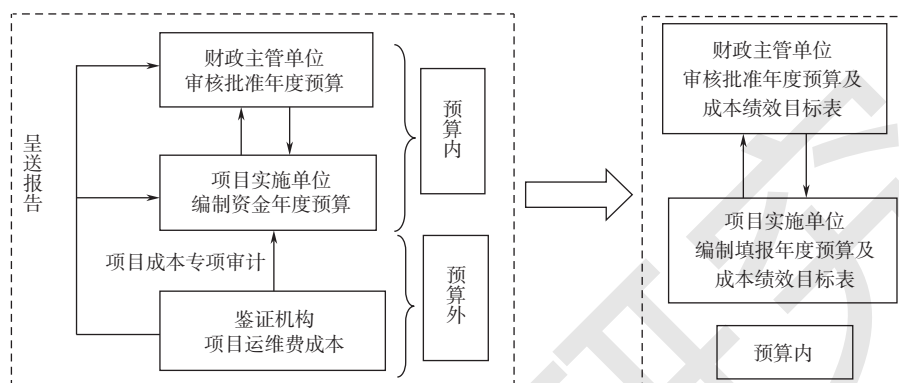


图1 将成本控制过程整合进入预算管理流程

由此可见,尽管成本管控的主要目标是压减支出,但控制理念与其他工具的相互嵌套,使之不再是单纯意义上的支出控制,而指向特定产出和结果下的绩效实现。

2. 以单位成本推动支出标准体系建设

以单位成本推动支出标准体系建设,是全成本预算绩效管理的重要目标。北京市和山东省均明确要求预算单位尝试运用成本标准定额来编制2023年部门预算。因此,可以从部门预算中的成本绩效目标表入手,分析单位成本在预算编制中的应用情况。本文通过抓取其中标准化的成本字段(共计1012个有效字段)^①对其进行统计分析,得到单位成本的分布频数与设定情况(见表1)。

表1 成本定额标准的设定情况

支出类别	支出名称	标准化单位	频数
基本支出	办公设备、公务用车等购置费	元/台、元/套、元/辆	91
	会议/培训费	元/人/天	124
	劳务费/专家评审费	元/人/天	163
	出差补助经费	元/人/天	202
	物业费、办公用房房租	元/年、元/平方米	65
项目支出	监测类经费	元/平方米、元/吨、元/公里、元/批次	44
	检查类经费	元/份样本、元/家	27
	养护类经费	元/棵、元/亩	11

资料来源:根据山东省、北京市2023年省直(市直)部门预算表整理分析得到。

初步分析发现,目前标准化的单项成本主要集中在出差补助经费、会议/培训费、劳务费/专家评审费、设备购置费等基本支出领域,但也形成了一定的监测类和检查类经费的成本标准,如“单位面积水土保持监测成本 ≤ 2 万元/亩”,“海洋生态站点单位监测成本 ≤ 20 万元/站”,“特种设备使用单位抽查成本 ≤ 10 万元/次”等。这些单位成本与产出的数量(如监测站点数)结合在一起,能够直接确定预算单位的资金需求,

^①有效字段是指以标准化形式出现的成本指标,每出现一次计为一个有效字段。表格中列示的是出现频数较高、具有一定代表性的成本定额标准。除此之外,还存在其他类别的标准,但因其较为分散,所以未在表格中予以呈现。因此频数总和与有效字段的总数并不相同。

有助于形成更加合理的预算安排。

总体来看,项目支出的标准化定额仍然较少,这在很大程度上是因为项目支出中的成本构成因素较不稳定。例如,在专项审计业务经费中,由于不同单位的审计难度和复杂程度各不相同,审计部门投入的工作量也会有所差异,较难找到具有规律性的成本要素,标准化的难度自然就更高。因此,并非所有的支出都能够设定标准化的成本指标,试图将单位成本用作全面的预算编制工具并不现实。从长期来看,某些经常性的项目支出能够标准化,成为基本支出标准体系之外的定额;而某些定额标准则会失去必要性和普适性。

3. 深化成本效益信息在预算管理中的应用

成本效益是预算绩效管理的基本元素,也是影响公共服务供给效率的重要因素^[26]。全成本预算绩效管理进一步拓展了对成本效益信息运用的广度与深度。

广度的拓展主要表现在时间和空间两个维度。从时间维度看,着重运用历史数据进行绩效衡量和比较。具体而言,就是考察以往年度的预算投入和成本构成的变动,将其与产出规模与质量的变化、政策实施的进展联系起来,找到影响成本效益的关键因素来提升绩效。空间维度则侧重于运用可比的成本与效益数据进行区域间的横向比较。2014年英国财政部出台的《地方伙伴成本收益分析指南》,明确同行的标杆管理是成本效益信息的应用重点。为便于区域之间的比较,英国教育部还将社会经济特征相似的地方当局定义为“统计学上的邻居”^[27]。

就深度而言,成本效益不仅是资金使用绩效评价的决定因素,更成为资金分配的重要依据。澳大利亚和新西兰等国的财政部对重大项目投资做出明确要求,规定在立项之前必须对全生命周期内的资金需求和产出效益进行配比测算,计算出项目的整体收益率提交给议会审议^[28]。中国对于新增重大政策和项目开展的事前评估,也在立项必要性、筹资合规性等传统指标的基础上,对成本与效益情况进行重点论证分析^[29]。进一步地,将预期成本、预期效益与债务规模联系起来,由此得到的配比分析结果为项目能否通过专项债券来筹资提供了“硬性”标尺^[30]。尽管不能希冀成本效益分析成为打开理性决策之门的万能钥匙,但成本信息与效益信息结合在一起,可以从不同侧面为预算决策提供指导。

四、中国推进全成本预算绩效管理的主要挑战

(一) 项目业务成本的界定尚不明确

全成本核算的关键是确定与项目业务活动相关的全口径成本。只有在明确了公共服务成本的核算范围与内容之后,才能建立起科学合理的成本定额标准,为预算投入提供依据。例如,城市公交运行补贴项目,在成本界定模糊的情况下,财政资金往往“逢亏必补”。而通过对公交运行成本的合理界定,能够将公交公司的政策性亏损与经营性亏损区分开来,财政合理弥补政策性亏损,促进企业采取措施来改善经营效率。这个案例的关键之处就在于明确哪些费用应该被纳入公交运行的成本(包括人工成本、燃料费、保修材料费、轮胎费等),哪些则不应由财政承担。以A市公交运行补贴项目为例,2018年全市公交公司主营业务收入为4.9亿元,主营业务成本为14亿元,亏损共计9.1亿元,财政补贴的5亿元尤显不足。而在对公交运行费用进行成本核定后,财政补贴的范围与标准得以重新确定,每千公里补贴降低了518元,同比下降6.5%,全年节约预算资金3200多万元。同时,公交公司采取了线路优化、融合换乘、管理费用削减等措施,服务能力不降反升,服务质量投诉同比下降64%,乘客满意度达到95%。从这个角度来看,全成本核算首先需要就项目的业务成本做出明确的定义,说明哪些应该被纳入核算范围,相关界限和依据是什么。

现实中,公共产品的多元供给会增加成本界定的难度。随着政府垄断公共物品的供给模式逐渐被政府与私人组织的合作模式所取代,预算资金的配置与评价主体(财政部门)同使用与执行主体(项目实施单位)

实现了有效分离。财政部门主要以实施单位的支出明细账等企业会计资料为依据进行成本核算,这就需要企业会计科目与财政支出经济分类科目进行妥善对应。然而,由于彼此之间成本界定的口径并不统一,这种对应关系尚未建立。例如,《企业会计准则》与《政府会计准则》对于固定资产的入账标准并不一致^①,在成本核算中,应依据哪一个准则来统计成本费用就会显得无所适从。出于对这一问题的回避,目前专用设备的购置主要归于“商品和服务支出”,而选择性地不列在“资本性支出”科目。这种科目的混用或许不会影响总成本的可靠性,但却会影响到分项成本。同时,该做法还掩盖了一些具体的成本上升因素(如由设备购置所引起的当期折旧费用增加),使得成本效益分析的有效性大打折扣。因此,进一步明确项目总成本和各分项成本的核算范围与依据,是实现全成本归集的一大挑战。

(二) 成本分摊方法不够成熟

成本的分摊涉及部门和项目两个层面。在部门层面,对于由多个部门共同提供的公共物品需要将间接成本在部门之间进行合理分配,进而明确产出与间接资源消耗的联系。财政部于2019年印发的《事业单位成本核算基本指引》就将完全成本法列为成本核算的方法之一,但该方法的真正实施有赖于间接成本的归集与分配,文件中却并未对此做出具体说明。在项目层面,对于项目中无法直接分配给产出对象的成本,目前较多地借用了作业成本法的思想来划定项目业务活动和作业环节,并明确其应当消耗的人、财、物定额。然而,作业成本法并没有真正得以实行。例如,B市的城市垃圾处理项目,虽然将项目总成本分摊为垃圾转运、清理、装载等各项作业的耗费,并设置了垃圾转运175元/吨,人工清理80元/人/天,挖掘机装载6元/吨等一系列卫生作业计价定额,但对于其中的间接成本,如线路维修费用、车队管理费用等(全年共计10829元),则全部归于其他成本,并未对其做具体分摊,所采用的也并非完全意义上的作业成本法。未来的改革可以在考虑间接成本分配的基础上,将目前公用事业领域的《环境卫生作业计价定额》《绿化养护工程消耗量定额》等标准进行进一步的优化。

原则上说,只有在更细的产出水平的基础上实行成本分配和产品定价,才能真正加强成本意识,促进财政资源的有效使用。但对成本分摊方法的选择还面临着成本与收益的权衡问题。以作业成本法为例,该方法要求确定明确的成本动因、依照作业归集成本以及定量测度政府活动产出^[31],这些都是颇为耗钱费力的一大挑战。因此,如何采用合理、高效的方法来实现间接成本的分配,是推进全成本预算绩效管理的重要命题。

(三) 成本效益信息的运用仍有阻碍

在实践中,加强成本效益信息的运用仍面临着主观与客观两方面的阻碍。就客观方面而言,成本效益分析这一技术方法并不完全适用于所有公共支出项目的决策。从技术路径上看,该方法侧重于对成本费用的分析,弱化了对效益的分析。这是因为公共物品的非竞争性和非排他性特征决定了支出效益难以简单地用经济收益来衡量。从价值选择上看,该方法所指的投资决策暗含了基于回报的市场主体的行为选择,而预算支出则是基于政府责任的公共利益分配。因此在实践中,需要审慎选择实施成本效益分析的项目。具体地,在决策中以何种程度运用成本效益分析结果,也应加以审慎把握。

就主观方面而言,预算管理各利益相关者的动机与诉求并不一致,导致预算单位缺乏足够的动力去使用成本效益信息。一方面,对成本的核算与效益的衡量往往需要预算单位投入大量的精力才能完成,在这一过程中,财政部门获得了真实的成本效益信息,预算单位却面临着自由裁量权的减少以及预算的削减。另一方面,某项公共服务的成本信息可能由不同的部门产生,成本在预算单位的可控范围之外。全成本预

^① 《企业会计准则》规定,固定资产需要同时具备以下特征:为生产商品和提供劳务等目的而持有、使用年限超过1年、单位价值较高;但《政府会计准则第3号——固定资产》中的规定是:使用期限超过一年,单位价值在1000元以上。两者的入账标准并不完全一致。

算绩效管理却要求“花钱必问成本,成本失控必问责”,这也会进一步加剧预算单位之间的利益冲突。国外的实践表明,只强调控制却忽视激励,会使得公共部门的成本管理进展缓慢^[32],甚至遭到一些项目负责人的抵制^[33]。因此,如何协调控制与激励之间的关系,促使预算单位主动运用成本效益信息,是全成本预算绩效管理“不驰于空想、不骛于虚声”而落于实处的关键所在。

五、推进全成本预算绩效管理改革的未来展望

(一) 构建不同主体的全成本核算机制

为了明确项目业务成本的界定与核算范围,应考虑不同的成本生成主体,进而构建基于不同主体的全成本核算机制。对于由政府部门生成的成本信息,应该进一步健全政府成本会计制度,以此来推进全成本核算机制建设。从绩效管理对于成本信息的客观需求出发,按照因果关系在所有成本中选择与产出相关的耗费。为此,应在政府成本会计制度中进一步明确成本选择的相关性标准和必要性标准。就相关性来说,需要明确日常公用经费中有哪些是与该项目的业务活动相关。而对于专项支出,需要在厘清基本支出与项目支出划分界限的前提下,严格落实专项经费专款专用,不用于本项目的专项经费一律不应纳入项目成本中。就必要性来说,明确哪些管理费用在项目业务活动中是必要的,从而梳理出与产出相关的各项间接费用计入总成本中。

对于由企业组织生成的成本信息,可以采用短期和长期分步走策略,来推进全成本核算机制建设。短期来看,不妨从企业记账的规范性入手,以企业会计信息为支撑实现全成本核算。一方面,通过对成本信息与产出信息的对比分析,确定哪些费用属于不合理耗费,在此基础上确定应被计入总成本的各项费用;另一方面,从费用发生的环节出发,判定项目运行中哪些环节是多余的,评价各环节费用的合理性。通过定性与定量两个维度的分析形成项目成本的构成要素,揭示无效成本的动因及其责任,通过优化管理流程和支出行为来压减预算。长期来看,在经验总结的基础上,将企业成本会计科目与财政支出经济分类科目建立对应关系,明确相关资产、负债、收入与费用的计入标准,例如设备购置费在“资本性支出”科目中的归属问题,融资费用在“债务利息支出”科目中的归属问题。

(二) 统一和明确成本分摊标准

在推进全成本预算绩效管理改革初期,力求将每一单位的间接成本都精确分摊到产出可能会得不偿失,采取某种统一和可操作的分摊标准是更具效率的做法。可以借鉴荷兰、加拿大等发达经济体的先进经验,采取成本池(cost pool)作为分摊间接成本的工具。每个成本池由同质或同类型的成本组成,它可以根据活动支出占总支出的比重进行分配,也可以根据每项活动的全职员工工时数(full time employee)进行分配。虽然汇集在成本池中的成本可能来自不同的部门或活动,代表着不同类型的资源耗费(例如人员经费支出和资本支出),但它们的分配基础是统一的。在推进全成本预算绩效管理改革进入纵深发展阶段后,可以根据实践经验,形成对于成本分摊的范式总结,明确间接成本在不同部门之间、不同项目活动之间的分摊原则、操作程序和具体标准。

此外,部分公共服务存在着多元供给主体,会计记账分散在不同部门,增加了投入成本与产出之间的匹配难度。因此,有选择地进行成本分摊是更加务实的做法。可以借鉴北京和山东等地的试点经验,先行对单个部门独立负责的项目或是绩效目标较为单一的项目(如疫苗接种、水污染监测)进行成本分摊的尝试。

(三) 审慎考虑成本效益分析的实施项目与运用程度

并非所有项目都适合采用成本效益分析方法。在项目的选择上,可选取高度市场化的项目和其他公益性、

收益性兼具的项目作为开展成本效益分析的切入点,根据经济成本与货币化的产出进行成本效益分析。例如,文体场馆的门票收入是否能够覆盖其经常性运营经费,热力公司收取的采暖费是否足以覆盖其用于供暖的日常开支。而对于涉及非经济性活动的项目,选取一定的定性指标来衡量项目所产生的非经济性成本和效益则更为妥当,如对高速公路建设项目设定“周边村社破坏少”“沿路生态污染小”等社会和生态成本绩效目标。

对于成本效益分析结果的运用,应该使其成为预算决策的参考性工具而非决定性因素。在项目事前评估中,当某种方案相对于其他备选方案净收益较小甚至为负值时,不宜直接否定项目立项,而应广泛衡量其他非经济性的效益和效果。预算单位也应承担解释义务,阐明为何非量化收益应该被特别重视。进一步地,在预算决策中需构建多重成本分析机制,基于项目的整体绩效目标进行分析方法的选择。具体而言,可以采用成本效益分析结果来衡量绩效目标表中的经济效益是否具备达成条件,再结合成本有效性分析和可行性分析等工具,分别对社会成本和效益、环境成本和效益进行综合评估。

此外,成本指标与效益指标的赋权值也会影响成本效益分析的结果。已有研究已关注到赋权方法在具体项目及部门决策中的应用,例如,利用层次分析(AHP)法和多准则妥协解排序(VIKOR)法将不同评价指标予以赋权,来分析西班牙政府可再生能源项目的生态效益与社会效益^[34]。而在赋权方法的选择与权重的具体设定中,应注重成本类指标与效益类指标的联动设计。在目前的绩效评价指标体系中,成本类指标权重一般为5%~15%。考虑到项目所要实现的效益目标各不相同,经济成本指标、社会成本指标与生态成本指标的权重设置应有差异化体现。对于关注经济效益的项目,应以产出的数量与质量指标的权重为依据,适当提高经济成本指标的权重。而对于社会公益项目或生态保护项目,则应以社会或生态效益指标的权重为依据,适当提高社会成本和生态成本指标的权重。

(四) 实行绩效奖励与收入分成机制

为协调好控制与激励的关系,一方面,应该将成本定额控制与绩效奖励相结合,激发预算单位的积极性与主动性。其中,绩效奖励应以绩效评价结果为依据,并以适当的权重纳入绩效补贴额度的确定中。例如,北京市对于自来水集团的补贴,在核定财政亏损补贴额的同时,结合水质合格率、用户满意度等指标对服务质量进行评价,评价结果作为调整系数直接参与补贴金额的计算。在利用成本和产出信息进行绩效评价时,还应注重产出的及时性(如急救服务)和普惠程度(如养老机构运营)等非财务信息。另一方面,也应将核定真实成本所节约的资金、提高绩效所带来的增收资金,以一定比例分配给预算单位,进而将改革的红利在财政部门与预算单位之间实现共享。具体的分成机制可以通过两种途径来加以设计:一是将节省下来的资金放入公共资金池,通过年度预算过程在部门之间重新分配。新加坡采取的就是这种做法,各部门通过竞标获得额外的资源,来赢回节省下来的资金^[35]。二是由财政部门根据成本节约率和绩效评价结果等综合确认各部门及其负责人的增收贡献,直接从增收资金中拿出一部分作为对其主动使用成本效益信息的奖励。在收入分成机制的激励下,预算单位也就有了自主运用成本和绩效信息来改进支出决策的动力,从而更好地实现公共财政资源使用的提质增效。

参考文献:

- [1] 中央财经大学预算绩效管理研究课题组,北京市财政局. 预算绩效管理“北京模式”[M]. 北京:中国财政经济出版社,2021:124.
- [2] WILDAVSKY A. The political economy of efficiency: cost benefit analysis, systems analysis, and program budgeting[J]. *Public Administration Review*, 1966, 26(4): 292-310.
- [3] MELKERS J E, WILLOUGHBY K G. Budgeters' views of state performance-budgeting systems: distinctions across branches[J]. *Public Administration Review*, 2001, 61(1): 54-64.
- [4] HARALDSSON M. Transparency and accountability lost? Full cost accounting reporting in the Swedish municipal solid waste business[J]. *Journal of*

- Accounting & Organizational Change, 2016, 12(3): 254–280.
- [5] LEVIN J, TADELIS S. Contracting for government services: theory and evidence from U. S. cities[J]. *The Journal of Industrial Economics*, 2010, 58(3): 507–541.
- [6] KRISTENSEN J K, GROSZYK W S, BÜHLER B. Outcome-focused management and budgeting[J]. *OECD Journal on Budgeting*, 2002, 1(4): 7–34.
- [7] 马蔡琛, 朱旭阳. 从传统绩效预算走向新绩效预算的路径选择[J]. *经济与管理研究*, 2019, 40(1): 86–96.
- [8] SCHICK A. The metamorphoses of performance budgeting[J]. *OECD Journal on Budgeting*, 2014, 13(2): 49–79.
- [9] KELLY J M, RIVENBARK W C. Performance budgeting for state and local government[M]. New York: Routledge, 2011.
- [10] ROBINSON M. Performance budgeting [M]//ALLEN R, HEMMING R, POTTER B H. *The international handbook of public financial management*[M]. London: Palgrave Macmillan, 2013: 237–258.
- [11] RIVENBARK W C. A historical overview of cost accounting in local government[J]. *State and Local Government Review*, 2005, 37(3): 217–227.
- [12] 周镇宏, 何翔舟. 政府成本论[M]. 北京: 人民出版社, 2001: 4.
- [13] ROBINSON M. Performance budgeting: linking funding and results[M]. London: Palgrave Macmillan, 2007.
- [14] KEY V O. The lack of a budgetary theory[J]. *American Political Science Review*, 1940, 34(6): 1137–1144.
- [15] GOLDEN G, TROY L, WEKO T. How are higher education systems in OECD countries resourced? Evidence from an OECD policy survey[Z]. OECD Education Working Papers No. 259, 2021.
- [16] 马蔡琛, 管艳茹. 基于作业预算的公共部门绩效管理改革研究——基于政府成本会计的视角[J]. *河北学刊*, 2023, 43(3): 131–138.
- [17] 卫新. 成本效益分析在预算绩效评价中的应用[N]. *中国财经报*, 2021–10–09(7).
- [18] KENNETT D L, DURLER M G, DOWNS A. Activity-based costing in large U. S. cities: costs & benefits[J]. *Journal of Government Financial Management*, 2007, 56(1): 20–29.
- [19] FLANAGAN S R. The review of policing: final report[R]. Birmingham: HMICFRS, 2008.
- [20] 庞凤喜. 经济下行叠加严峻疫情 财税政策尤需注重提质增效[J]. *财政科学*, 2020(3): 5–14.
- [21] U. S. Government Accountability Office. Cost estimating and assessment guide: best practices for developing and managing program costs[R]. Washington, DC: GAO, 2020.
- [22] TRENOSKI B, NIKOLOV M. Cost-benefit analysis of performance based budgeting implementation[J]. *CEA Journal of Economics*, 2015, 10(2): 5–44.
- [23] 张亚军. 推进预算绩效管理的现实途径与实践探索——以山东省金乡县为例[J]. *财政监督*, 2023(11): 49–51.
- [24] DOHERTY L, SAYEGH A. How to design and institutionalize spending reviews[Z]. IMF How to Notes No. 22/004, 2022.
- [25] Organisation for Economic Cooperation and Development. Value for money in government: building on basics[R]. Paris: OECD Publishing, 2015.
- [26] 田时中, 童梦梦, 李晓悦. 财政支出、政府竞争与医疗卫生服务水平——基于省级面板数据 tobit 模型的实证分析[J]. *云南财经大学学报*, 2022, 38(8): 19–36.
- [27] Department for Education. Local authority interactive tool (LAIT) [EB/OL]. (2021–04–28) [2023–08–07]. <https://www.gov.uk/government/publications/local-authority-interactive-tool-lait>.
- [28] DOBES L, LEUNG J, ARGYROUS G. Social cost-benefit analysis in Australia and New Zealand: the state of current practice and what needs to be done[M]. Acton: Australian National University Press, 2016.
- [29] 王沛. 山东深化预算绩效管理改革[N]. *人民日报*, 2022–12–23(7).
- [30] 构建科学合理指标体系夯实地方专项债项目事前绩效评估基础[EB/OL]. (2021–12–23) [2023–08–07]. http://sd.mof.gov.cn/zt/dcyj/202112/t20211223_3777296.htm.
- [31] 马蔡琛, 李明德. 作业成本法在政府预算绩效评价中的应用[J]. *会计之友*, 2017(2): 25–28.
- [32] MILLER G J, ROBBINS D, KEUM J. Incentives, certification, and targets in performance budgeting[J]. *Public Performance & Management Review*, 2007, 30(4): 469–495.
- [33] GUZMÁN J P M. Can centralized performance budgeting systems be useful for line ministries? Evidence from Chile[J]. *Public Budgeting & Finance*, 2019, 39(2): 23–43.
- [34] SAN CRISTÓBAL J R. Multi-criteria decision-making in the selection of a renewable energy project in Spain: the VIKOR method[J]. *Renewable Energy*, 2011, 36(2): 498–502.
- [35] SCHICK A. Budgeting for fiscal space[J]. *OECD Journal on Budgeting*, 2009, 9(2): 1–18.

Reform Practice and Future Prospects of Full-cost Budget Performance Management

MA Caichen, ZHU Wenyong

(Nankai University, Tianjin 300071)

Abstract: Against the backdrop of a tight balance between fiscal revenues and expenditures, giving greater effect to limited public financial resources becomes a realistic option for resolving the contradiction between revenues and expenditures, emphasizing the cost-effectiveness of budgetary expenditures. Taking full-cost budget performance management as a technical tool, the enhancement of the substantive connection between cost and output is the key to preventing budget performance management from becoming a mere formality. After summarizing the relevant literature, it indicates that full-cost budget performance management includes full-cost measurement and full-factor apportionment in the sense of accounting and points to the full process of cost budget performance management.

This problem-oriented paper analyzes the main features and key advantages of full-cost budget performance management over traditional methods, in view of the problems of irrational budget inputs and inaccurate cost approvals in the current budget performance management. At the level of theoretical mechanism, full-cost focuses on the word full, emphasizing the comprehensiveness and accuracy of cost measurement to provide a basis for reasonable budget inputs and standardized management of expenditures. At the level of practical applications, the categorized cost accounting and benefit measurement methods provide technical support for budget performance management. Measuring the total and unit costs of expenditure items helps to realize cost control in budget management and provides a basis for constructing a standard system of financial expenditure. In addition, full-cost budget performance management focuses on measuring and comparing performance, and cost-effectiveness is a determining factor in the performance evaluation of fund utilization and an important basis for fund allocation. Considering the challenges faced by full-cost budget in specific applications, this paper proposes to build a cost accounting mechanism based on different subjects on the basis of cost-generating subjects, unify the cost-sharing standard, prudently consider the implementation items and the degree of application of cost-benefit analysis, and implement the mechanism of performance incentives and revenue-sharing, so as to improve the quality and efficiency in the use of public financial resources.

The analysis in this paper focuses on the close integration of theory and practice based on the current reform status of full-cost budget performance management in many cities. It targets the direction of the reform of full-cost budget performance management through text analysis, data statistics, and in-depth examination of the application of cost information in budget management. The results can provide a practical reference for further deepening the reform of budget performance management and improving the modern budget system.

Keywords: full-cost budget; budget performance management; cost-benefit analysis; modern budget system

责任编辑:魏小奋