

新公共治理、政府绩效评价与我国政府财务报告的改进

<http://www.criifs.org.cn> 2008年10月21日 常 丽

【摘要】新公共治理是近年来全球范围内政府治理模式变革的最新发展趋势，体现了契约政府的本质。政府绩效评价作为新公共治理得以实施的先进管理机制和战略工具，需要政府财务报告作为信息平台和制度基础，而现行的政府财务报告无力承担这一重任，所以探索绩效评价取向的政府财务报告改进问题具有迫切的现实意义。

本文提出了绩效评价取向的政府财务报告目标、报告主体和报表编制基础的改进思路，在借鉴西方国家政府财务报告建设经验的基础上设计了包括绩效报告在内的多层次、复合型的政府财务报告体系。

【关键词】新公共治理 政府绩效评价 政府财务报告 公共受托责任 绩效报告

本文是教育部人文社科重点研究基地重大项目《基于绩效管理的应计制政府会计改革问题研究》(立项编号：06JJD630018)的阶段性研究成果。

随着市场经济下网络化和全球化进程的来临和加剧，良好而有效的治理已成为提高政府国际竞争力的根本要素，所以代表“善治”理念的新公共治理(new public governance)已成为全球范围内不可逆转的政府治理模式的最新变革趋势。近年来，我国政府职能转换、民主与法制建设以及科学发展观的兴起都体现出政府治理模式变迁的轨迹，意味着我国已融入到政府治理改革的全球化浪潮之中。新公共治理、政府绩效评价及政府财务报告之间存在本质的内在联系。打造绩效评价取向的政府财务报告体系不仅是政府绩效评价的客观需要，更是新公共治理得以实现的必然要求。

一、新公共治理的制度特征及契约解释

格里·斯托克(Gery Stoker)曾指出，治理的理论根源来自于不同的学科——制度经济学、国际关系、组织理论、发展政策、经济社会学、政治科学、公共行政、法团主义以及政策共同体。作为跨学科的理论范畴和制度范畴，新公共治理可以从不同的视角加以解释，而基于契约理论的解释更接近于新公共治理的本质。

(一) 新公共治理的制度特征

新公共治理从理论到实践的发展过程，必然要以一定的制度框架为基础。新公共治理的制度特征主要体现为以下几个方面：(1) 新公共治理打破了传统的政府单一中心行政思维，政府不再是实施社会管理功能的唯一权力核心。张昕(2007)认为，新公共治理是以互惠合作为基础的网络协调机制，不仅超越了以价格竞争为基础的网络协调机制而且也超越了以行政命令为基础由政府协调机制；

(2) 新公共治理意在实现国家权力向市民社会的回归。没有一个健康的市民社会，就不可能有真正的良好治理(俞可平，2005)。从根本上说，公共治理模式是重新定位政府统治与公民作用关系的过程；(3) 新公共治理意味着传统的管理主义的终结，标志着服务型政府的兴起。服务型治理模式是以服务理念为主导的根本性的变革，实现由过去的重管制、轻服务、以政府为中心，到开始注重公共服务、以满足公众的需求为中心的转变。(4) 新公共治理坚持市场导向，注重用市场机制来改造政府或用企业家精神重塑政府，在公共物品和服务的提供上部分采用市场的方法，并在公共组织中确立节约成本和提高效益的激励机制。

(二) 新公共治理的契约解释

上述新公共治理的制度特征体现了民主型政府、服务型政府和效率型政府的理念，这种超越了传统的统治理念的新思维反映了契约政府的本质。社会契约理论认为，国家作为政治实体是人们订立契约、让渡自己全部或部分权利而组成的。所以国家权力源自公众权力的让渡，政府的权力来自于最高权力的委托，公众与政府之间的关系实质上就是一种委托代理关系，政府作为受托人则承担了公众所赋予的公共责任。公共受托责任是最高权力受托责任和由此派生的公共资源受托责任的有机结合(陆军伟、李建发，2006)。社会公众是公共财务资源的主要提供者，有权力监督政府提供公共产品的行为和效率。但基于契约的不完全性，政府与公众之间存在严重的信息不对称，政府是公共信息的创造者和拥有者，社会公众则处于信息弱势。为此，社会公众与政府之间的博弈会使公众产生强烈的监督政府行为和获得公共信息的动机，所以，追求服务于民的新公共治理模式实质上是现代政府强化公共受托责任、自愿履行社会契约的理性选择。

二、政府绩效评价是实现新公共治理的有效战略工具

新公共治理下的服务型政府职能的实现要以耗费公共财务资源为前提。近年来，世界各国政府所支配的公共财务资源呈迅猛发展的态势，我国政府财政支出占GDP的比重从2002年起超过了20%。公共支出的膨胀一方面意味着政府受托责任的扩大化，但同时也意味着政府运营存在低效率的隐患，所以如何保证公共服务的质量和效率就成为各国政府所面临的难题。以此为契机，政府绩效评价理论和实践研究就成为各国理论界和实务界共同关注的主题，我国政府相关部门也一直致力于政府绩效评价标准的研究和规范。

从另外一个视角看，政府绩效评价也是民主型政府的要求。美国公民联盟小组曾提出并发展了一个以公民参与、政府政策与执行以及绩效评价为核心元素的有效治理模式。在这个有效治理模式中，体现出绩效评价的核心地位。因为根据谢尔·阿斯汀(Sheer Arstein)提出的“公民参与阶梯论”，将公民参与的发展历程划分为三个阶段、八个层次^②，其中，“给予信息”和“政策咨询”是现阶段典型的公众参与方式。“给予信息”强调的是政府信息的传递方式和透明度问题，而“政策咨询”强调的则是公众参与政府绩效评价。

可见，在新公共治理理念的引导下，政府绩效评价不仅为政府组织自身追求行政绩效合法性的战略目标提供了战术，同时也回应了社会公众参与公共治理、改善公共服务质量的诉求。正如Cavalluzzo和Christopher(2004)指出的那样——“政府绩效评价已经越来越广泛地被各国政府(部门)所关注，成为促进政府(部门)履行公共受托责任、进行决策并实现组织目标的有力工具。”

三、政府财务报告是政府绩效评价的重要依据

由于政府绩效是一个相对的概念，缺乏非常明确的评价尺度，所以政府绩效评价就涉及一定的指标与标准的设置与选择。孟华(2006)提出政府绩效评价包括(政府整体)绩效测量和项目评价两重含义，而且绩效评价指标也包括定量和定性指标两个方面。从西方发达国家以及我国政府绩效评价的实践来看，量化的指标是不可或缺政府绩效评价依据。目前量化信息的缺乏已经成为制约政府绩效评价理论与实践发展的瓶颈，但政府会计体系恰好能弥补这一缺陷(张琦，2006)。政府财务报告作为政府会计的最终产品，对于政府绩效评价的重要依据作用则主要表现为以下几个方面：

首先，从公共财务资源使用状况的视角来看，政府财务信息是最为直接而全面的反映。尽管中西政府绩效评价目标和模式存在阶段性的差异，但核心导向都是追求政府公共财务资源使用的经济性、效率性和效果性(即“3E”)，所以政府财务报告理应成为政府绩效评价最为重要的信息平台之一。④

其次，政府绩效评价与企业不同，不但重视投入、产出以及结果等方面的评价指标，同样注重对政府财务资源管理过程的评价。Kearney和Berman(1999)指出，“公共绩效的一个显著特点就是它由效益、效率和公正等多个同等重要的标准引导和评估。”由于政府组织的非营利性，政府会计和报告体系并不完全以反映运营结果为核心，而是侧重于对公共财务资源的来源与使用过程进行核算和报告。所以政府财务报告不仅能提供一般性的政府绩效信息，也能够满足政府管理过程绩效评价的信息需求。

再次，作为对外公开披露的政府财务信息直接满足了社会公众监督政府经济行为、评价政府绩效的现实和潜在的需求，增强公众对政府的信任度，充分发挥社会信誉资本的价值。

最后，政府财务报告也不仅是作为政府财务信息的主要载体而存在，同时也是政府重要的信息沟通制度之一，是政府解脱其公共受托责任的有力依据。由此可见，政府财务报告的制度性特征与新公共治理的本质是一致的，共同致力于反映和强化政府的公共受托责任。所以政府财务报告提供政府绩效评价信息并非是盲目、机械的，而是体现了政府会计与财务报告服务于政府公共治理的内在规律。

四、绩效评价取向政府财务报告改进构想

总体而言，绩效评价取向政府财务报告的改进意味着要提供更充分的与政府绩效评价相关的财务信息和非财务信息。目前，许多发达国家的政府会计系统能够提供反映公共部门绩效的财务报告，这类报告包含了关于支出机构和政府整体大量的管理和营运绩效信息。我国目前尚未建立起真正意义上的政府会计，取而代之的是预算会计，相应的政府财务报告就是预算执行情况报告。由于现行的预算报告在报告目标、报告主体以及编制基础等诸多方面的局限性，导致预算会计报告无法提供充分的政府财务信息，尤其无力提供关于政府产出和成本方面的信息，因此以政府绩效评价为取向来改进现行政府财务报告势在必行。

(一) 厘定政府财务报告目标

重新厘定报告目标是绩效评价取向政府财务报告改进的前提，因为我国目前的政府财务报告目标主要是基于政府(部门)或单位的内部管理需要，以反映预算执行的合规性为核心，其局限性不言

而喻。虽然绩效评价取向的政府财务报告重在提供更多的与政府绩效评价相关的信息，但政府财务报告的总体目标应定位于反映政府公共受托责任的履行状况而不是强调决策有用。这是因为绩效性受托责任本身就是政府广泛受托责任的一部分^⑤，所以基于公共受托责任的财务信息完全可以涵盖基于决策有用的财务信息。因此，将反映公共受托责任的履行状况作为政府财务报告的总体目标本身并不排斥决策有用性目标，而且更能反映政府会计与财务报告的契约属性。

政府财务报告目标不是一成不变，在不同的国家以及同一国家的不同发展阶段可以确定不同程度的政府财务报告目标，即政府财务报告目标具有递进性，表现为从初级的、易达成的目标向高级的、实现难度大的目标渐进的过程。全面反映政府公共受托责任的履行状况是政府财务报告的最高目标，绩效评价取向政府财务报告的具体目标则应该按照逐步递进的逻辑思路进行设计，以使报告目标兼备前瞻性和操作性。具体而言，政府绩效性受托责任可以分解为三个层次，即公共财务资源分配和使用的过程绩效、政府运营结果绩效和长期持续性绩效。过程绩效将通过政府预算执行情况信息而得以反映，主要以合规性为基础；政府运营结果绩效将通过政府的产出与成本、资产与负债状况等方面的信息加以反映；长期持续性绩效的反映则要求提供政府财务状况的变化及未来可能发生的变化两个方面的信息，这些信息将包括政府财务资源的来源与运用，政府筹资与现金流状况以及有助于预测政府运营相关风险和不确定性的前瞻性信息。

（二）整合政府财务报告主体

根据国际会计师联合会公立单位委员会(PSC)在《公立单位委员会第11号研究报告——政府财务报告》中的阐述^⑥，笔者认为绩效评价取向政府财务报告主体界定的总体原则就是信息使用者评价政府绩效时需要依赖该主体所提供的财务信息。根据这一原则，政府财务报告主体的范围将是非常广泛的。而我国目前对政府财务报告主体涵盖范围的界定实质上局限于各级政府(部门)和行政事业单位，这种界定方式只能在一定程度上实现反映政府合规性受托责任的目标，而难以实现对政府绩效性受托责任的有效反映。

界定政府财务报告主体的目的是为了实现在政府财务报告目标，所以整合政府财务报告主体的前提是厘清政府绩效性受托责任的边界。由于以提供公共产品为核心的纠正市场失灵是当代政府主要职能(Stiglitz, 2000)，所以社会公众和其他利益相关者关注的是政府运用公共财务资源提供公共产品的绩效^⑦，也就是新公共治理所追求的服务型政府和效率型政府。在这一前提下，政府财务报告主体的界定将采用双重标准，即组织性质论和控制论的并用：首先，该组织(单位)从事的活动具有非市场性，目的在于履行公共受托责任；其次，该组织(单位)的初始投资以及后续的(部分或全部)运营财务资源直接或间接来源于强制征收；再次，如果作为政府财务报告的组成单位主体，政府需要对其财务后果负责，以确保其履行公共受托责任的持续性。

由于政府绩效评价首先关注的是基于政府整体的绩效表现，所以应该将各级政府定义为政府合并财务报表的报告主体。在此基础上，根据上述标准，“政府”主体需要合并的组成单位除了各级政府所属的行政事业单位之外^⑧，还要着重考虑政府准财政活动涉及的主体。准财政活动与政府运营绩效有密切联系，但不记录在预算或预算报告中，而且进行准财政活动的主体(主要涉及公益性国有企业)也没有包含在现行预算报告主体内。公益性国有企业的业务活动实质上是政府职能的延伸，政府应对其财务后果负责。从未来的发展前景看，随着国有企业从竞争性领域的逐步退出和公益性国有企业的不断整合壮大，可以将公益性国有企业纳入到政府财务报告主体范围内，以提高政府绩效性信息的完整性。

（三）改进政府财务报表编制的会计基础

与现行政府财务报表编制的现金制基础相比，应计制基础在反映政府财务信息的深度和广度方面以及配合政府公共管理和决策方面无疑具有优越性^⑨。应计制改革对于政府绩效评价的意义不仅在于政府财务报告将有能力提供政府的运营成本信息和其他与政府绩效评价相关的前瞻性信息，同时也意味着可以将不同性质主体的财务报表合并起来编制基于政府层面的合并报表，以提供政府整体绩效信息。

在应计制基础下，还可以进一步考虑构建政府成本会计与报告系统，提供政府具体服务项目或投资项目详细的成本信息。政府项目绩效评价的核心是项目成果与其所耗费的成本（公共财务资源）之间的配比情况，通过成本会计系统可以根据项目预算或绩效预算对政府一定期间的成本进行归集和分摊，并将结果通过专门的绩效报告或产品报告的形式予以披露，为政府项目绩效评价提供直接依据。

从根本上讲，政府会计与财务报表编制基础的改进是一个渐进的过程，对改进的结果也应该有客观的认识。因为应计制改进并不是要追求彻底的应计制基础，而是要注意与现金制基础的配合，否则极有可能导致政府财务报告所提供的信息偏离政府的实际财务状况。

政府财务报表要素也将随着政府财务报表编制基础的改进而相应发生变动。虽然我国目前的政府财务报表要素也包括收入、支出、资产、负债和净资产，但在现金制下，资产、负债和净资产要素的列报难免流于形式。在应计制基础下，对于资产和负债要素的列报要突出完整性，尤其要反映国家性资产的公允价值以及政府的预计负债。另外，应计制下的政府财务报表中将引入费用要素^{1v}，费用要素项目在财务报表中的列示要按照政府职能划分，反映政府为了不同性质的业务活动而发生的费用。

（四）重构政府财务报告体系

1. 政府财务报告体系重构的国际经验借鉴

报告体系设计是绩效评价取向政府财务报告改进的核心内容。从OECD国家绩效评价取向政府财务报告改革实践看，具体做法分为两大类：第一类国家致力于政府整体层面的财务报告的建设，以期反映更为全面的政府财务信息，即将与政府绩效相关的财务信息作为广泛的政府财务信息的一部分并鼓励在基本报表以外的其他部分报告非财务业绩指标，以帮助使用者评价政府部门的运营绩效。这类国家以英国和澳大利亚为代表；第二类国家则不仅注重在基本报表中反映政府绩效信息，而且还要求编制专门的绩效报告。如美国的服务提供与成就报告系统（Service Efforts and Accomplishments，SEA）；芬兰要求编制关于绩效目标和完成情况的责任报告；瑞典将绩效报告列为政府所属机构年度报告的一个主要组成部分。

我国政府财务报告体系的改进应综合借鉴上述两类国家的实践经验，一方面，要致力于构建政府整体层面的财务报告，因为整个政府层面的财务报表能够真实和公允地观察到政府财务结果、财务期间收入支出的平衡以及政府在年终的财务状况。另一方面，还要从国情出发，由于我国政府财务报表编制基础的应计制改革不可能一步到位，所以在主表信息不充分的情况下，还可以采用编制专门的绩效报告的方式或利用附表、报表附注以及其他（财务）报告来传递相关信息。

2. 政府财务报告体系设计

按照财务报告的一般范式，政府财务报告应包括财务报表、报表附注和其他(财务)报告三个部分。具体设计思路分别阐述如下：

(1) 政府财务报表体系

如前文所述，基于政府整体层面的财务报表的构建对于政府绩效评价至关重要。在应计制下，需要编制的政府整体层面的报表主要包括资产负债表、财务业绩表(收入支出表)和现金流量表，这些报表将总括反映政府运营绩效的实现状况。在修正的应计制下，取代财务业绩表的收入支出表在反映政府运营绩效方面会有一些的局限性。为了弥补这一缺陷，需要发挥附表和财务报表附注的辅助性作用。预算执行情况表也是政府财务报表的重要组成部分，主要反映预算和实际执行结果的对比情况。预算执行情况表对于政府绩效评价的意义在于提供政府总体投入以及过程(管理)绩效信息。

另外，在构建政府成本会计系统的基础上，可以提供专门的政府绩效报表作为附表的组成部分，如政府服务项目成本汇总表、产品成本表等。政府绩效评价所需要的更详细的信息还可以通过其他附表来提供，诸如预算收支明细表、借款表和承诺事项表、固定资产情况表以及人员和设备统计表等。

(2) 财务报表附注

由于政府运营活动的特殊性，决定政府绩效评价不仅要依据量化的财务信息，同时也需要定性化的非财务信息。在政府财务报表附注中要侧重披露以下有关政府绩效的财务信息：①国家性资产(如公共基础设施、自然资源、遗产资产等)的价值以及价值变动或维护费用信息；②与政府绩效相关的预计负债和或有负债信息。就非财务信息而言，主要可以简要反映政府提供服务的数量或受益范围信息。

(3) 其他(财务)报告

其他(财务)报告主要指与政府财务状况直接相关或不直接相关的以文字分析说明为主的各种报告。如果仅从实现绩效评价取向政府财务报告目标出发，主要需要提供与政府财务状况直接相关的报告，可以努力将我国目前已有的财务状况说明书拓展为综合讨论与分析，其内容类似于美国州和地方政府财务报告中的管理层讨论与分析(Management Discussion and Analysis, MD&A)。在综合讨论与分析中要特别单独列示一项来讨论政府绩效状况并分析对政府绩效产生重大影响的因素。如果为了满足外部使用者的需要，则还需要提供其它与政府绩效相关的非财务报告，包括各类统计分析报告(如服务结果调查统计分析报告)以及宏观经济状况分析报告等，以使报告使用者对政府绩效有更深层次的了解。

综合上述设计思路，我国绩效评价取向政府财务报告体系的整体框架如表1所示：

表1 绩效评价取向政府财务报告体系架构

主体架构 具体内容

1. 财务报表(含附表)

(1) 政府整体合并报表和 资产负债表、财务业绩表(收入支出表)、现金流量表预算执行情况
部门报表 况表(现金制基础) (提供政府整体绩效信息)

(2) 附表 专门的绩效报表(提供项目绩效信息)

收支明细表(提供投入和管理过程绩效信息)

各类统计表(提供投入、产出和结果信息)

借款表和承诺事项表(提供政府运营风险信息)

2. 财务报表附注 ①资产负债表日后事项的说明

②有关政府绩效的财务信息和非财务信息

③其他(略)

3. 其他(财务)报告

主要包括综合讨论与分析以及各类统计分析报告等

①对政府整体财务状况和运营结果的分析

②对政府绩效的讨论以及预测性信息

③其他(略)

总之,绩效评价取向政府财务报告的改进和报告信息的披露最终将取决于政府财务报告所处的环境。政府的公益性特征和层级性特征是客观存在的因素,这些不同于企业的特征在一定程度上会使政府绩效性财务信息的生成过程更为复杂。但新公共治理的实施,尤其是政府财政管理从投入导向朝着产出和结果导向的转变改善了政府财务报告所处的客观环境和主观环境,将为绩效评价取向政府财务报告的改进提供内在的动力。这种动力将促进政府财务信息朝着高质量的方向发展,所以绩效评价取向政府财务报告的改进绝不应止于信息容量层面,而是不断向着以透明度为核心的注重信息披露质量的终极目标迈进。

主要参考文献:

1. 财政部会计司. 2005. 欧洲政府会计与预算改革. 第1版. 大连: 东北财经大学出版社, 7-36.
2. 邓国胜等. 2006. 群众评议政府绩效: 理论、方法与实践. 第1版. 北京: 北京大学出版社, 9-11.

3. 路军伟, 李建发. 2006. 政府会计改革的公共受托责任视角解析. 会计研究, 12: 14-19.
4. [美] 凯瑟琳·纽科默等著, 张梦中等译. 2003. 迎接业绩导向型政府的挑战. 第1版. 广州: 中山大学出版社, 121-122.
5. 孟华. 2006. 政府绩效评估——美国的经验与中国的实践. 第1版. 上海: 上海人民出版社, 2-13.
6. Arie Halachmi. 2002. performanceMeasurement: A Look at Possible Dysfunction. workstudy, 51: 230-239.
7. Bache, Ian. 2004. Multi - level Governance. Oxford. UK. Oxford University Press, 322-335.
8. Ken S. Cavalluzzo, ChristopherD. Ittner. 2004. Imp lementing performance measurement innovations, evidence from government. Accounting, Organizations and Society. Volume 29, Issues 3 - 4, Ap ril - May: 243-267.
9. Yves Gendrona, David J. Coopera and Barbara Townleyb. 2007. The construction of auditing expertise in measuring government performance. Accounting, Organizations and Society. Volume 32, Issues 1 - 2, January - February: 101-129.
10. 2006. Public governance: as the source of quality and variety gains from transition. Europe Accounting Association - 29 th Annual Congress, [http: / /www. eaa2006. com](http://www.eaa2006.com)
11. 2006. TheWhole Truth: OrWhyAccrualsAccountingMeansBetterManagement. Europe AccountingAssociation - 29 th Annual Congress, [http: / /www. eaa2006. com](http://www.eaa2006.com)

文章来源: 会计研究 (责任编辑: XL)