

服务型政府财务报告的形成动因与技术融合 ——基于全面深化改革的前瞻

刘福东

(中国石油大学(华东) 经济管理学院,山东 青岛 266580)

摘要:中共中央十八届三中全会提出了服务型政府的建设目标和配套措施,使得改革蓝图更为清晰,并引致对政府财务报告的内生性需求。服务型政府导向下公共服务格局的改变,需要更为彻底的权责发生制政府会计变革;基金会计与整体政府会计的融合应用更利于展现“权力—资源”的互动关系。另外,由于服务型政府会计对象的变化,政府会计与统计、政府财务报告和政府绩效报告需要更大程度的技术融合。

关键词:服务型政府;财务报告;权力;资源

中图分类号: [F235.1] 文献标识码: A 文章编号: 1009-105X(2015)01-0062-07

2013年11月中共中央十八届三中全会审议通过了《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》,以下简称“全面深化改革的决定”。其中明确提出“必须切实转变政府职能,深化行政体制改革,创新行政管理方式,增强政府公信力和执行力,建设法治政府和服务型政府。”作为改革的重要举措,全面深化改革的决定对于加强政府购买公共服务、事业单位去行政化和分类改革、优化政府组织结构、建立权力制约和协调机制、跨年度预算平衡机制、基于权责发生制的政府综合财务报告、政府债务风险管理等都提出了改革指引。这套系统性的改革方案,将为我国政府会计的深化改革奠定基础,促进政府综合财务报告机制的全面形成。

一、我国服务型政府变革的探索历程与理论基础

我国服务型政府建设探索始于2000年前后。2003年的“非典”危机对公共服务的严峻考验,引发了人们对于政府角色和职能的反思,使得建立公共服务型政府的必要性和紧迫性受到关注。2004年的全国人民代表大会,中央政府提出建立“公共服务型政府”的基本目标。2006年中央政府又提出“公共预算优先安排公共服务领域的投资”。时隔8年,中共中央召开十八届三中全会,重申服务型政府的建设目标和配套措施,使得改革蓝图更为清晰。

收稿日期: 2014-10-21

基金项目: 中央高校基本科研业务经费项目“区域公共危机的财务治理与信息披露机制研究”。

作者简介: 刘福东(1979—),男,中国石油大学(华东)财务与会计系副教授,管理学(会计学)博士,硕士研究生导师。

服务型政府,是行政学领域对于政府执政理念与形态的归纳。张康之将政府形态分成三种类型:

1. 统治型政府

西方近代资产阶级革命以前的政府形态可以被视为统治型政府,而从近代资产阶级革命到19世纪末,可以视为从统治型政府向管理型政府的过渡时期。统治型政府下,政府“从事的社会公共事务管理和自身管理,是为维护或增强某一阶级(或社会集团)的统治能力”^[1]。统治型政府下,政治与行政、统治与管理是浑然一体的。政府行为方式带有强制性特点,公民几乎没有经济和政治上的独立性。

2. 管理型政府

从20世纪初到20世纪90年代前期的政府形态可以被视为管理型政府。20世纪80年代以后,新公共管理运动(NPM)的发展使“管理型政府”的理念与特点深入人心。管理型政府下,政治与行政、统治与管理已经有了明确分离,虽然政府行为方式仍然主要是强制性的,但是政府更多地以“社会管理者”的身份出现。从一定意义上分析,管理型政府已经不再单纯是统治意志的代表机构,而主要是社会公众的代言人。管理型政府下公民已经摆脱了对权力执掌者的人身依附关系,依法取得独立和平等的地位,但是某些公民权利仍受限制。

3. 服务型政府

进入21世纪,“管理型政府”运作逐步暴露出

其内在缺陷,学界和政界开始反思其合理性,由此展开了“管理型政府”向“服务型政府”的过渡。关于服务型政府内涵,刘熙瑞提出:服务型政府是在公民本位、社会本位理念指导下,通过法律程序,按照公民表态构建起来的,以为公民服务为宗旨并承担服务责任的政府形态^[2]。

服务型政府理论立足于“民主与公民权理论”、“社区与公民社会模型”、“组织人本主义学说”和“后现代主义行政思想”等基础,其基本取向是:不要由政府来统治社会,而要由社会来影响和控制政府。当然,服务型政府并不是要完全放弃政府的权力,只是更加突出了政府权力的公共性来源,主张政府不要凌驾于社会之上,更不能不受控制。

众所周知,NPM 的兴起,促进了管理型政府模式的成熟,对现代政府会计改革也有巨大推动,但这并不意味着它是尽善尽美的。新公共管理理论将社会视为一个复杂的“博弈场”,认为政府与公民的关系建立在自利观念的基础上,在政府执政理念上,它往往难以摆脱以“效率”、“顾客满意”等为导向的工具理性误区,忽视了对政府“保障公共利益、维护社会公平、正义”等价值理性的坚守。因而,以登哈特夫妇为代表的学者以“公民权”与“公共服务”为理论指导,直击 NPM 的理论缺陷,提出了新公共服务理论。新公共服务理论将公共服务、民主治理和公民参与置于政府的核心价值圈,强调政府的角色不是“掌舵”,更不应该倒退到“划桨”,而是“服务”。

服务型政府依据新公共服务理论,以民主宪政为基石,强调追求人民主权、社会公正、公共利益、社会责任等多元价值观念,修正管理型政府改革中过分强调“效率”的偏误,促进公共服务水平和质量的提升,努力促成代内公平、代际公平和种际公平等路径的“公平”实现。

不难发现,服务型政府改革并不是对管理型政府的全盘否定,而是一种发展和校正。作为不断完善中的未来政府形态,服务型政府改革由于涉及面广,改革过程渐进而漫长,构成了一个宏大且开放的课题。作为改革的核心,服务型政府下公共服务的需求导向、过程特点及结果展现构成了政府受托责任履行的核心主线。本文以政府会计为基本视域,更为关心在服务型政府变革背景下,政府会计和政府财务报告如何回应服务型政府改革。

二、服务型政府改革导向 与政府财务报告需求

服务型政府改革是一个渐进的过程,中共中央

新近出台的全面深化改革的决定,对“公民本位”、“民主治理”、“公开透明”、“责任政府”等改革导向尤为关注,这将引发公共服务的目标导向、提供方式和政府履责方式的深入变革,由此会使得以公共服务产出为核心目标的公共资源流转发生深度与广度上的变化。反映和监督公共资源流转过程及结果是政府会计与政府财务报告的一项重要职能。服务型政府改革使公共服务改革有了内生性需求,引致了更为复杂的政府财务报告需求。

(一) 服务型政府需要政府预算和财务报告来判别公民需求

契约论政治观认为,政府向公民提供所需的公共服务是其履行“政治契约”的表现。需求的满足要依赖供给,而供给活动又要消耗资源。政府供给公共服务主要通过公共预算的形式来管理资源,要使其满足公共需要,就必须在公共预算的编制、执行、控制、评价等环节充分体现“服务精神”和“公民需求导向”。这些理念正是服务型政府所推崇的,但是因改革过程复杂,需要强有力的技术和工具支持。

服务型政府作为社会生产力大幅提升情境下的高级政府形态,会采取更为多样化的公私合作方式,提供广泛的公共服务(或产品)。正如全面深化改革的决定中指出:“政府要加强发展战略、规划、政策、标准等的制定和实施,加强市场活动监管,加强各类公共服务提供,加强中央政府宏观调控职责和能力,加强地方政府公共服务、市场监管、社会管理、环境保护等职责,推广政府购买服务,凡属事务性管理服务,原则上都要引入竞争机制,通过合同、委托等方式向社会购买。”这些公共服务提供方式的变化,促进了公共资源在政府、公共事业部门、企业组织、非营利组织和公众群体之间的跨界流动和转化(以下简称“流转”)。面对广泛的需求和复杂的过程,政府除了要加强公众预算参与外,还要对公共资源的流转原因、过程和结果做全景式的展现,以作为对公共需求的回应。因而,一份综合、全面的政府财务报告,将会作为公众判别自身需求是否得到满足、未来利益诉求如何满足的重要依据。对于服务型政府而言,政府财务报告将是其识别和满足公众需求不可或缺的信息载体。

(二) 服务型政府强化公共治理需要政府财务报告来反映“权力—资源”流转轨迹

政府权力运作与公共资源配置是互动统一的过程。服务型政府作为推行“多元主体协同,民主治理”的有限政府形态,承认政府以外的非营利组

织、私人部门和社会公众所具有的“权力”与“资源”状态。服务型政府会最大限度与相关主体分享权力,目的在于保证公共服务的多样性和公共需求的回应性。本文将服务型政府这样的权力状态称为“公共权力离散化”。

但是,政府相对于其他主体仍具有超然的地位。政府可以授权,亦可以剥夺某一主体的权力,使其失去对资源的控制力。所以为保证服务型政府的执政效果,必须要对政府权力进行规范设计和有效监督。中共中央在全面深化改革的决定中强调:“坚持用制度管权管事管人,让人民监督权力,让权力在阳光下运行,必须构建决策科学、执行坚决、监督有力的权力运行体系”。对于权力的监督,一种可行的方式是反映出“权力所驱动的资源流转”轨迹,使得本来“无形的权力”显性化。现实中,对于权力运用的审计监督就是最好的例证。所以,全面深化改革的决定提出要“加强和改进对主要领导干部行使权力的制约和监督,加强行政监察和审计监督;推行地方各级政府及其工作部门权力清单制度,依法公开权力运行流程;完善党务、政务和各领域办事公开制度,推进决策公开、管理公开、服务公开、结果公开”。

服务型政府重视“权力”与“资源”的整合运用和协调。在协调共治的民主治理下,服务型政府要清晰界定各方的“权力边界”和“权力空间”,推动“权力离散化”;同时,又得谋求公共权力整体运作体系的和谐。如果服务型政府能通过对公共资源的全面反映,映射出公共权力的运行轨迹,将会给政府提供一个完整有效的治理工具。而政府会计的技术应用,可以通过反映资源(最直接的表现就是财政资金)的流转,间接地来反映“权力轨迹”,实现对权力的监督。所以当服务型政府推动复杂的“权力”与“资源”流转格局时,更有必要利用政府综合财务报告这样一个综合型的信息载体,来全面展现权力流转过程。

(三) 服务型政府“透明度”要求编制政府综合财务报告

信息是一种重要的资源,它能强化或弱化权力。传统上政府统治公众的一个重要手段就是信息管制。但是服务型政府要打破这种禁忌,营造一种民主、透明的政治文明。因而,服务型政府会通过对相关法规和规章、办事内容、办事程序、办事效果等全方位的政务公开,使其服务于民;而且政府会通过对预算编制和执行、政府公务支出、政府内部管理控制、财政财务等信息的公开取信于民,保

证“财政透明度”。另外,由于社会文明的进步,公众对于生态保护与社会公平的诉求与日俱增,政府的行政作为与相关信息的披露也成为必然。这些因政治诉求变化产生的信息需求,促进了服务型政府下政府会计对象域的延伸和拓展,也引致了政府财务报告的技术升级和形式变化,比较典型的就是自然资源会计等信息的披露。

(四) 服务型政府实施“闭环”责任管理需要编制政府财务报告

政府和公民之间是一种复杂的委托代理关系,政府提供公共服务的过程被视为解除受托责任,这应该是一个闭环过程:事前政府要确定合理的公共服务目标,设计完善的实现机制,配置相关资源;事后要能够全面、客观地评价政府履责的效果。以上分别对应着政府行使受托责任与报告受托责任。

合理的权责利制度设计是政府履行好行为受托责任的基础。为保证公共服务质量,全面深化改革的决定明确指出“要建立事权和支出责任相适应的制度,适度加强中央事权和支出责任,部分社会保障、跨区域重大项目建设维护等作为中央和地方共同事权,区域性公共服务作为地方事权。中央和地方按照事权划分相应承担和分担支出责任。中央可通过安排转移支付将部分事权支出责任委托地方承担。对于跨区域且对其他地区影响较大的公共服务,中央通过转移支付承担一部分地方事权支出责任”。事权、财权的合理划分可以解决公共服务的投入问题,但这并不是未来服务型政府责任化改革的全部内容。

为解除政府的报告受托责任,服务型政府还需要将公共服务的效果通过政府财务报告和绩效报告等形式展现出来。这是政府完善公共服务管理的重要依据,也是在代议制民主制度下取得社会公众长期支持的根本保障。

综上分析,我们不难发现,服务型政府主导的公共服务产出过程中展现出了政府权力离散化、公共资源多样化与跨组织边界流转、公共受托责任广泛化等特质。基于对改革持续性的判断,可以认为服务型政府要提高财政透明度,强化对权力的监控,履行好维护社会公平正义的受托责任,需要有更强大的政府会计系统,能够有效融合各种报告技术,编制高质量的政府财务报告。

三、服务型政府变革中 政府会计的技术响应与融合

(一) 公共服务格局嬗变下政府会计计量基础

的融合

服务型政府导向下,公共服务的提供方式更为多样化,服务外包、区域性公共服务联盟、民间主动融资(PFI)等合作方式的创新,使得公共服务格局发生根本性的改变。政府、公共事业部门、相关企业组织等都可能会参与到公共服务中来,促进各方资源整合流转,形成利益共同体。而要核算和反映这些公共资源跨越政府、企业、公众组织的边界,转变为最终的公共服务(产品)的全过程,最好能使用趋同的会计或统计口径。但是,这个协调过程将面临较大压力,因为政府会计与企业会计差异明显,尤其体现在政府会计多是建基于收付实现制的计量基础上。在当前形势下,政府会计收付实现制的不适应性主要表现在:首先,不利于如实反映单位的资产和负债。以收付实现制为基础,无法将政府会计对象从预算资金运动拓展到公共资源流转,也无法将政府会计的视野从短期资源流动延伸到长期资源流动。其次,不利于如实反映单位的收支和收支结余情况,无法充分揭示权力部门的资源存量。最后,不能客观地反映政府公共管理的成本,不利于客观全面地反映和评价政府绩效,也无法分清各届政府及各预算单位的财务受托责任,掩盖了“代内不公平”和“代际不公平”等问题。所以,服务型政府更需要权责发生制,我国的相关改革面临巨大挑战。

我国现行的政府预算会计体系主要由财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计三大部分构成。其中,财政总预算会计是公共资源配置中最核心的部分,但是目前采用的是收付实现制。行政单位会计肩负着对政府权力实际驱动资源的反映和监督,基本上采用收付实现制。尽管2014年1月1日开始实施新的《行政单位会计制度》,其中规定采用“双分录”并将基建会计并入大账,但是没有从根本上采用权责发生制。而事业单位会计是与公共服务的具体提供过程连接最为紧密的会计范畴,除由财政部在会计制度中具体规定的事项外,事业单位会计核算一般采用收付实现制。从1998年开始,我国的预算会计体系历经多次改革,虽然对于“反映每期财务收支活动、加强我国公共财政资金管理,发挥了十分重要的作用”,但是“从严格意义上讲,目前还没有形成能够全面反映政府经济资源、现时义务和业务活动全貌的政府会计体系”^[3]。

因而,学术界和实务界都呼吁推进我国的政府会计权责发生制改革。笔者认为,服务型政府下,

权责发生制改革应该以财政总预算会计的改革为基本着力点。毕竟在多数情况下,财政资金还是公共服务产出最直接的资源保障。而且,政府“政策供给”和启动资金拨付往往也都是公共服务产出循环的起点。事实上,我国政府财政会计的权责发生制改革已经拉开序幕。2014年8月31日,十二届全国人大常委会第十次会议通过了《全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国预算法〉的决定》(以下简称《决定》),并重新颁布修订后的预算法,《决定》自2015年1月1日起施行。新预算法奠定了政府预算的制度框架,在覆盖范围和内容的全面性上对政府会计体系改革提出了更高要求,明确提出要将政府的全部收支纳入预算,要建立跨年度的预算平衡机制,要按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告,而且对地方政府负债做出具体规定。

因此,可以预见未来在服务型政府大力推进公共服务市场化、公共服务主体多元化的趋势下,各级政府的公共项目融资、外包将走向常态化,各级政府的长短期投资、长短期负债、长期待摊费用、特许权益核算等将成为常见业务,基于权责发生制的政府预算体制改革势在必行。另外,近期我国财政部也加大了全口径预算管理、滚动预算管理的改革力度。这两项改革要得到深化,应该先解决基于权责发生制的计量基础问题。

(二) 权力—资源互动关系展现中基金会计与整体政府会计的融合

政府财务报告是基本会计循环的产物,也是会计技术成果综合展现的载体。在政府会计报告技术中,美国的基金会计技术和英国的整体政府会计技术(WGA)是两种比较具有代表性的报告技术。

1. 基金会计更适合反映政府局部的“权力—资源”流动

基金会计的思想雏形来自于威廉·华特(William Vatter)1947年所著的《会计基金理论》一书。在基金会计框架中,基金代表了具有特定经济功能的、有指定或限制用途的财务资源以及与之相对应的义务和限制。与通常的企业会计不同,基金具有目的性、限制性的特点,重点反映资金的来源和运用情况,可以映射出权力运作的过程及结果。

20世纪六七十年代,美国州和地方政府采用了基金财务报告模式。进入80年代后,美国政府会计单纯以基金和账户组为基础的模式,逐步被“金字塔”型财务报告模式所取代。“金字塔”型财

务报告也称作综合年度财务报告,是政府正式的年度财务报告,它覆盖所有的组成单位和所有的基金及账户组,包括简介部分、财务部分和统计部分。1999年6月,GASB又发布了新的第34号准则《州和地方政府基本财务报表和管理当局的讨论与分析》,确立了政府财务报告的双重报告模式。

笔者认为,基金会计在各国政府(尤其是州和地方政府)层面的广泛应用,主要是因为其更多地反映出了局部的“权力”特征与特定目的资源流动,也正是这种严格的限定才可能促成对“权力”一定程度上的约束。但是不可否认的是,政府权力边界是宽广的,基金通过局部反映与控制是不能全面解除政府受托责任的。未来政府会计的发展还应该关注“整体政府”导向的会计信息披露与使用,在这方面,英国整体政府会计技术具有重要的工具价值。

2. 整体政府会计更适合反映政府全局性的权力运作

整体政府会计(The Whole of Government Accounts,WGA)是英国财政部贯彻通用会计原则(简称GAAP),借鉴商业会计方法,建立起的覆盖所有公共部门的合并财务报表体系。其目的在于提供质量更高的、更透明的信息,以支持财政政策的发展、更好地管理公共服务和更有效地分配资源。

WGA是在英国的《政府资源和会计法案(2000)》的基础上推广实施的。WGA的合并范围涉及英格兰、苏格兰、威尔士、北爱尔兰等多个地域,包括了3大类1300多个公共部门主体^[4]。具体包括:

(1) 中央政府及资源流转实体:包括政府部门资源账户、国家贷款基金账户等核心政府财政基金、非部门公共实体、养老金计划、部门资源账户中未包括的国民保健服务实体等。

(2) 地方当局:包括四个地域的各类议会、消防机构、警察机构、缓刑委员会、旅客运输机构、废物处理机构、资源保护局、地方教育当局及学校等。

(3) 公营企业:包括国有行业、其他公营公司、营运基金等。

英国推行政府会计改革,将公营企业纳入整体政府财务报告的形式有待商榷,但是它的技术处理充分关注到政府受托责任的全面性。他们应用统一账户、资源会计等技术方法将各类公共部门的资源流转全面反映出来,为建设“整体政府”和“责任政府”提供了有力支持,而这正是建设服务型政府

所需要的。

当然,整体政府会计的实施路径也不是一蹴而就的,它历经10余年的探索,先从基于统计的WGA起步,逐步过渡到基于GAAP但是未经审计的WGA,再到经过审计验证模拟运行的WGA,最后才实现了基于GAAP并通过审计的真正WGA。整个改革过程是渐进式的,其改革关键在于解决了数据口径的协调统一,实现了WGA与国民核算账户和部门资源账户中的数据共享。

基于以上分析,不难发现,基金会计技术能将具有特定目的资源流转过程反映出来,同时也实现了对“权力”的分割控制。而英国整体政府会计对了解整个公共资源流动过程的概貌和编制整体的政府财务报告具有重要的技术价值。笔者认为,“基金会计”能够在一定限度内将“权力”边界与“资源流动”边界集成在一起反映出来,更适应服务型政府构建下日趋专业化的公共服务内容。而“整体政府会计”对于服务型政府履行全面受托责任具有更重要的理论价值。这两种技术分别针对政府权力运作的局部和整体两个方向,应该都是服务型政府所需要的。

对于两种技术的融合,比如合并方法选择、同一报告主体下内部交易处理、会计政策和惯例的统一等实务问题,有很多国际经验可以借鉴,但是过程漫长。结合我国国情,近期至少有以下几方面的改革可以先行尝试:

(1) 在巩固政府收支分类制度改革成果的基础上,可以尝试根据公共服务类型与特点的变化,建立动态的可拓展的政府收支分类标准,使得各级各类的公共服务都能纳入政府财务报告范围;(2) 对于条件成熟的公私合作公共服务产出过程,可以建立虚拟会计主体,通过联合账簿的形式,同时按照权责发生制和收付实现制的双重口径,建立基础的会计信息来源,实现公共服务产出中多主体的会计协调;(3) 为统一数据口径,对实体化的公共服务提供平台设计统一的会计核算软件,并做好其与现行财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计主流软件的数据接口;(4) 在整体政府财务报告编制过程中开发适合中国现行会计制度体系的合并工作底稿。

(三) 服务型政府会计对象延拓中会计与统计的技术融合

英国整体政府会计改革中,会计技术与统计技术实现了较为成功的融合。这种融合对于服务型政府下政府会计对象域的延拓有重要的技术价值。

上个世纪八九十年代国内学者对会计对象曾有过广泛的讨论,主要观点有“资金运动论”、“价值增值运动论”、“资本运动论”等观点。本文认为在政府会计语境下,用“公共受托资源流动”来表达政府会计的对象应该更为确切。

根据契约经济学的观点,政府与企业分别属于不同形式的“契约集合”。政府为履行广泛的公共受托责任,会主导多类型、多渠道的公共资源配置过程。因而在政府会计的对象范畴中,除了可货币计量的“财务资源流动”、“经济资源流动”,还可能涉及政策资源、智力资源、自然资源等。这些资源流转也许不能用传统的会计手段计量,但它确实是服务型政府会计所必须反映的内容。所以本文认为,服务型政府下政府会计的对象域会发生深度和广度的拓展。比如,在现代政府理论中,保护环境、促进人类社会可持续发展已经成为重要的主题。服务型政府提供保护环境、促进社会公平的公共服务,已经演变成政府受托责任中“种际公平”导向下的重要内容,并由此引发了自然资源会计的兴起。在全面深化改革的决定中,将自然资源会计提到很重要的高度“必须建立系统完整的生态文明制度体系,就要健全自然资源资产产权制度和用途管制制度,健全国家自然资源资产管理制度,探索编制自然资源资产负债表,对领导干部实行自然资源资产离任审计,建立生态环境损害责任终身追究制,还要实行资源有偿使用制度和生态补偿制度。”

但是对于种类繁多,变化复杂的自然资源如何做到客观、有效的计量和报告呢?为了追溯反映资源消耗与利用过程,很多政府依托统计部门建立了资源流动账户或平衡表数据库。比如德国伍泊塔尔气候能源环境研究所(Wuppertal Institute for Climate, Energy and Environment,简称 WI)拓展了资源流动平衡表,设计出了反映资源流动、能源消费和土地利用的区域资源账户。而且许多发达国家的统计部门还设计使用了投入产出表,反映各产业部门之间的货币和实物流转。目前已有奥地利、德国、日本、荷兰、美国、英国等国家将物质流动分析纳入国家统计部门的官方报告。应该说,这些已经建成的公共资源经济计量系统多从属于国家统计系统。虽然技术构成中有对会计技术的借鉴,但是终究无法做到会计那样精准地计量和全面地货币化反映。而且这些计量系统主要是以“国家”作为单一计算“主体”,对于跨组织边界的资源流动情况也没有更深层次的反映与控制。

目前国内外关于自然资源资产负债表的编制,

更多还是从对绿色GDP的统计核算改进上入手。比较典型的方法体系有:联合国的环境与经济核算体系(SEE),荷兰的国民经济会计环境矩阵(NAMEA),欧洲统计局的环境保护支出账户(SERIEE),菲律宾的环境与自然资源会计方案(ENRAP)等。依据这些技术体系,绿色GDP核算实践有了较大发展,但是真正意义上的自然资源会计体系还没有形成。随着服务型政府改革的深化,这个技术问题必须得到解决。本文认为解决方案中有几个技术要点值得关注:

(1) 服务型政府导向下,对于自然资源的核算不能求“大而全”,可以针对重要的自然资源项目,比如森林、土地、滩涂、重要矿藏等建立分类型的专业会计,使其纳入服务型政府会计体系中。

(2) 在资源消耗过程中,应该尽可能按照其自然生命周期进行确认和计量,要寻找客观、公允的核心计量依据,接受货币化计量外的物理计量方式,比如体积、面积、碳足迹等。

(3) 如果需要对有关资源做出价值衡量,可以采用维护成本法、旅行费用法、享乐价格法、支付意愿法等,给出具有一定适用范围的价值计算标准,但是不能强求普遍意义上的“公允性”。

(4) 在有关信息的披露和报告中,可以尝试采用互动的披露方式。在服务型政府框架下,公共需求是复杂多变的,由此引致的政府会计信息需求与供给也无法定位于某一固定模式。所以,可以尝试以统计技术为根本,建立完整的基础数据库。而根据信息需求特点,提供非单一化的价值计量标准,实现“统计+会计”的复合型资源会计模式。

(四) 受托责任政府财务报告与政府绩效报告的融合与适当披露

目前学界关于政府会计目标理论的主流观点是受托责任论,但是目前缺乏有效的工具反映受托责任。政府财务报告是政府会计技术集成应用的结果,它是在较为严格的会计假设下编制完成的,其中汇总过滤掉了一些对于评价政府受托责任具有重要价值的中间信息,这对于全面评价政府的公共服务绩效来说支持力度是十分有限的。基于这种原因,同时也是得益于NPM所倡导的政府绩效理念(比如3E理念),政府绩效报告应运而生,并且受到重视。与政府财务报告相比,政府绩效报告除了反映政府财务状况和财务收支情况外,更强调对政府履责的整体能力、投入产出效率,以及成果(或效果)等方面的反映与控制。而对这三个目标实现程度的反映离不开政府会计技术的支持。

目前,经合组织(OECD)成员国推行的政府绩效报告制度主要有两种途径:一类是以英国和澳大利亚为代表的方式,即将有关重要公共部门主体的绩效信息作为其广泛财务信息的一部分,进行补充报告;另一种途径是以美国、芬兰和瑞典等国为代表,倡导编制专门的政府绩效报告。

相对而言,本文认为服务型政府更适宜采用英国和澳大利亚的做法,应该努力促进政府财务报告与政府绩效报告的融合。因为政府提供的公共服务本身就是一个闭环过程。从目标确定、权力分配、资源流动到服务实现,应该得到完整的反映,如果能将绩效报告与财务报告的内容集成在一起,将更有利回溯责任政府受托的形成路径。对于融合的方式,本文赞同李建发教授提出的“扩展原有政府财务报告,通过增加反映政府绩效的相关报表、附表和附注说明等形式,形成基于财务视角的政府绩效报告”的基本观点^[5]。这样的改革路径设计可以最大限度利用政府会计技术系统运作的成果,同时也能够以“财务资源”流动为主线,建立起政府决策、资源流动、服务支出与效用实现之间的有机联系,为持续改革改善政府绩效明确方向。从具体技术应用和工具选择上看,服务型政府可以在以下几方面谋求创新:

(1) 结合公共服务产出特点,合理选用服务成本的计算方法,比如推广面向服务流程的作业成本法等。

(2) 在适当放宽单一货币计算假设的前提下,对公共服务投入、产出的资源流转过程做全方位的确认、计量、记录和报告,而且要编制针对具体服务项目和相关责任单位的绩效分析报告。

(3) 整合现有的政府会计技术资源,编制和披露整体政府公共服务成本表。

(4) 在政府财务报告附注中,披露对评价政府绩效有重要影响的非财务信息,并使之制度化。

四、结束语

政府改革是个增量递进的过程,从统治型政府到管理型政府,再到服务型政府,政府变革的演化趋势是明显的,但是界限可能是模糊的。尤其是处在两种政府类型交替的中间状态时,政府行为方式、公共服务产出方式灵活多变,政府权力实现的方式更会呈现多样性。在这样的情况下,公共资源的流动更会呈现复杂性,所以需要政府会计提供更为及时、可靠、透明的信息,以供公共资源链条上的

利益相关者澄清各自的责任。所以,本文认为服务型政府框架下的政府会计改革应该不是一个激进的、颠覆性的改革,相反可能是会针对具体的应用环境,选用合理的既有会计技术,以及局部的会计技术创新。服务型政府尽管极力推崇价值理性的回归,但是这并不意味着就此放弃工具理性,相反服务型政府更希望在提高效率的基本前提下,实现更大程度的公平。从这一点看,服务型政府对于会计技术的功能要求只会有更大程度的提高,不会因为政府权力的离散化而有所降低。显然,编制综合的政府财务报告需要借鉴很多企业会计技术。政府会计与企业会计虽然秉承同样的技术理性,但是在具体应用时,政府会计要面临很多困难。解决困难的办法是回归到会计技术最原初的技术状态,比如放松“货币计量假设”,转而采用实物计量的原始方式,形成多向度的价值平衡,但是不放弃会计确认、计量、记录和报告过程中的程序严谨性。虽然这可能与企业会计的日趋“建制化”刚好相反,但是却可能反映出会计最为本质的内涵。或许,也只有这样才可能尽快解决政府会计对象域中很多公共资源无法计量、不好计量的根本问题。

参考文献:

- [1] 张康之.论政府的非管理化——关于“新公共管理”的趋势预测[J].教学与研究,2000(7):15-16.
- [2] 刘熙瑞.服务型政府——经济全球化背景下中国政府改革的目标选择[J].中国行政前瞻,2002(7):24-26.
- [3] 刘玉廷.我国政府会计改革的若干问题[J].会计研究,2004(9):3-8.
- [4] 郭俊华.英国政府会计改革:政府统一账户的发展及评价[J].国际经贸探索,2008(5):15-18.
- [5] 李建发,张增莲.基于财务视角的政府绩效报告的构建[J].会计研究,2009(6):24-26.
- [6] 路军伟,李建发.政府会计改革的公共受托责任视角解析[J].会计研究,2006(12):35-38.
- [7] 李建发,肖华.公共财务管理与政府财务报告改革[J].会计研究,2004(9):7-10.
- [8] 井敏.构建服务型政府理论与实践[M].北京:北京大学出版社,2006.
- [9] 成升魁,甄霖.资源流动研究的理论框架与决策应用[J].资源科学,2007(3):37-44.
- [10] 常丽.新公共治理、政府绩效评价与我国政府财务报告的改进[J].会计研究,2008(4):19-24.