

我国政府会计改革实施的 可行性分析与启示

——基于Lüder权变模型的改革环境分析

程晓佳 张琦 吕跃金

政府会计改革不仅是一个技术层面的问题,也是政治层面的问题,它受到所在国政治制度环境因素的重大影响。Klaus G.Lüder(1992)从国际比较的角度对政府会计改革的制度环境问题进行了深入研究,提出了著名的政府会计改革权变模型(Contingency Model),为政府会计改革的研究提供了一个可行的分析框架。本文拟借鉴Lüder模型的研究框架,对我国未来政府会计改革的可行性进行分析,并提出政策建议。

一、我国政府会计改革实施环境的因素分析

(一) 改革刺激因素分析

刺激因素是指改革实施最早阶段出现的事项,该事项能够使政府会计信息使用者产生对高信息含量会计信息的强烈需求,并促使政府会计信息的生产者有意愿提供使用者所需信息。Lüder模型中的刺激变量包括:

1. 政府财政压力。Lüder指出,在政府财政压力过大的情况下,政府财务状况的全面披露作为政府财务管理的重要手段将会得到重视,而政府财务状况的全面披露则需要高信息含量会计系统的运用。2009年,受到全球金融危机的影响,我国中央财政收入增速大幅下降,而财政支出的增幅则大幅上升。在政府财政压力较大的情况下,以权责发生制、成本核算体系以及政府整体层面财务报告为特征的新型

政府会计系统将有效地披露政府资金的使用效率与效果方面的信息,反映政府用款绩效,有利于加强政府的内部控制与财务管理。因此,我国现阶段面临的财政压力将成为政府会计改革的重要驱动因素。

2. 政府财务舞弊。Lüder认为,政府财务丑闻的曝光往往会吸引公众的注意,并产生对现有政府会计系统的不满,最终会导致新的高质量会计系统的应用。近年来,由我国审计署发起的审计风暴揭露出一批有关政府部门的财务舞弊案,引起公众的极大关注。究其原因,除了政府官员自利因素的驱使之外,我国现有的预算会计体系在资金控制与防范舞弊方面也暴露出固有的缺陷。因此,审计风暴揭示出的政府财务问题将成为我国未来政府会计改革的刺激因素之一。

3. 国内资本市场的影响。资本市场对政府会计系统的影响主要基于两个前提:一是债券的发行存在评级机制;二是债券的发行条件,特别是利率水平等,与上述评级机制存在密切联系。会计信息与财务报告的质量是影响评级机构对债券评级的重要因素之一,政府部门为了提高政府公债的评级水平,必将引入高质量的会计系统。因此,资本市场通过政府债券评级机制也将有利于政府会计系统的改良。然而,我国的资本市场难以成为政府会计改革的刺激因素,这主要基于以下几

方面的原因:第一,我国资本市场缺乏完善、权威的债券评级机制;第二,我国政府公债品种单一,市场竞争较弱;第三,我国债券市场中,国债的替代投资品较少,国债的相对高收益与几乎为零的风险水平使其成为普通投资者的追捧对象,评级机制对国债几乎没有影响。由此可见,我国资本市场对政府债券难以通过评级机制发挥作用,对政府会计改革的刺激效应较弱。

4. 外部的准则制定机构。国际上,政府会计准则多由政府外部的独立机构制定,这样有助于借鉴并吸收企业会计原则,对政府会计信息的生产者施加压力,最终促使优质的政府会计系统得到运用。我国现有的《行政单位会计制度》、《事业单位会计制度》、《财政总预算会计制度》等与公共部门有关的会计制度都由财政部统一制定,并不存在独立于政府的准则制定机构。因此,外部准则制定机构对我国未来政府会计改革的刺激作用并不存在。

然而,值得注意的是,我国政府系统内部纵向之间也存在会计信息的供求关系,这与西方国家单纯的议会—政府体制下的信息供求关系存在明显不同。上级政府(特别是中央政府)的信息需求也成为我国未来政府会计改革的刺激因素。此外,由于《企业会计准则》也由财政部制定并颁布,因此,在我国特殊的公共受托责任关系下,财政部制定政府会计准则仍能够有效地借

鉴企业会计准则,有助于未来政府会计改革的实施。

5. 会计职业团体的利益。Lüder认为,行业协会和会计公司这两类职业团体将会对政府会计感兴趣。然而,我国会计公司的业务范围仅限于企业,无法实质参与对政府的审计项目。因此,在我国,会计职业团体对未来政府会计改革的刺激作用十分有限。

(二) 社会结构与政治特征因素分析

1. 社会经济地位。Chan和Rubin(1987)运用“社会经济地位”(socio-economic status,简称SES)解释信息使用者的社会、经济背景对政府会计与财务报告信息的影响,并认为,SES越高,信息使用者承担的税负将越高,他们将越关心政府公共服务的数量与质量以及税收的使用情况,这将有助于高信息含量政府会计系统的引入。我国目前经过经济总量的持续增长,国民的生活水平不断提高,纳税意识增强,国民对政府公共服务与政府资金使用情况的关注程度也在逐年提高,这将有助于未来政府会计改革的实施。

2. 政治文化背景。政治文化越开放,公众决策参与性越强,信息使用者对政府会计信息的需求就越强。改革开放30多年来,我国国民的参政议政意识逐步增强,政治开放度与参与度都有较大提高。在政治文化环境逐步提升的背景下,国民对政府会计信息的需求质量与数量也将不断提高,这将有利于我国未来政府会计改革的实施。

3. 政府职员的培训与招募制度。政府管理人员,特别是会计人员的培训与招募制度是影响政府会计信息生产者态度的重要因素之一。我国目前对会计人员的培训与认证机制往往针对企业设计,政府会计人员接受的定期培训较少,政府会计人员竞争机制不强。因此,我国目前的政府会计人员管理体制不利于未来政府会计改革的开展。

(三) 实施障碍因素分析

1. 机构特征。Lüder(1992)认为,政府系统中负责政府会计程序执行与更新的部门越分散,越会阻碍政府会计改革的实施。对于我国而言,政府会计从制度设计、颁布到执行均由财政部集中负责,因此,机构特征带来的实施障碍不会影响我国未来的政府会计改革。

2. 法律体系。大陆法系国家由法典规定政府会计核算程序的每一个细节,在进行政府会计改革时相对英美法系国家而言,需花费更多的时间与成本,因此改革将存在较大障碍。我国的法律体系倾向于大陆法系,在政府会计改革实施过程中,同样会面临较大障碍。

3. 权限范围。权限范围是指人口规模与政府机构的数量与规模大小。一国的权限范围越大,政府会计改革在实施过程中所面临的技术与管理问题将会越多,改革的实施成本将会越大。我国国土面积大,人口众多,政府机构设置复杂,可以预计,我国未来的政府会计改革在实施过程中将会面临较多的技术或管理问题,改革成本较高。

二、几点意见

结合Lüder权变模型对我国政府会计改革因素综合分析后可见,要推行政府会计改革,需要进一步理顺改革的制度环境。

第一,改革税收征管制度,增强国民税收意识。税收与国民对政府资金使用情况的信息需求是成正相关的。个人承担的税负越高,其了解政府税收存量与税收使用情况的动机就越强。当国民纳税意识逐步提高时,他们能够更加强烈地认识到自己是政府资金的供应者,其了解资金的使用情况与效果的意愿会大大增强。因此,税收征管制度的健全,国民纳税意识的提高,都将有助于政府会计改革的实施。

第二,改革政府绩效考评制度,建

立政府评级机制。政府绩效考评系统应逐步引入公共资源的保值、增值与耗费指标,债务水平指标,公共产出、效率与效果指标,以及政府成本控制指标等财务指标,使政府绩效评价由过去的定性基础转化为定量基础,由人为的主观评价转变为数据的客观评价。政府绩效评价的标准还应该保持透明,并保证国民享有最终的评价权。传统的收付实现制基础与预算会计系统难以满足上述要求,政府绩效评价系统的改革要求政府会计必须进行相应的改革。

第三,建立统一的会计行业协会与资格认证机制。现有的政府会计人员由于工作性质的局限性,往往只熟悉所在部门的会计业务,对于以权责发生制为代表的核算模式则较为生疏。因此,在政府会计改革实际发生之前,有必要首先建立统一的会计行业协会与资格认证机制,将企业会计人员与政府会计人员共同纳入协会统一管理,为未来会计人员的跨类型互聘构建一个交流的平台,最终也为政府会计改革储备充足的人才,保障改革能够有序进行。

第四,完善政府债券市场,建立评级机制。自2009年初起,我国中央政府将代地方政府发行政府债券,以便解决地方政府公共投资筹资难的问题。当政府债券市场日趋完善,评级机制日益健全,地方政府债券之间,地方政府债券与国债之间将出现良性的竞争机制。高质量会计信息的披露将有利于评级的调高和资金筹集成本的降低。在政府债券市场与评级机制日趋完善的情况下,进行政府会计改革,提高会计信息质量将成为市场完善过程中的必然选择。■

(本文为教育部人文社科项目青年基金<08JC630085>的阶段性成果)

(作者单位:中国人民大学商学院
中南财经政法大学会计学院)

责任编辑 崔洁