

公共受托责任视角下的政府 会计改革目标定位及路径选择

邢秀英(副教授)

(呼和浩特职业学院, 呼和浩特 010050)

【摘要】从本世纪初开始,我国的财政管理经历了一系列的改革,从国库集中收付制度、政府采购制度到政府收支分类改革,公共财政框架逐步建立,与之相呼应的政府会计改革也日渐提上议事日程。在第十一届全国人民代表大会第四次会议通过的《国民经济和社会发展第十二个五年规划纲要》明确提出,要推进政府会计改革,建立政府财务报告制度。但我国政府会计改革的目标如何指向,进程如何设计,关键改革部位落点在哪,怎样从系统的角度对上述这些问题进行整合思考,理论界仍未给出较满意的答案。本文基于公共受托责任的视角,针对我国特殊国情,将政府会计改革按照履行受托财务责任、履行受托管理责任和履行受托社会责任分别明确了三个渐进式改革目标,分别对应不同目标下的改革系统进行分析,提出政府会计改革的路径优化建议。

【关键词】政府会计;公共受托责任;渐进式改革;路径优化

一、研究意义

我国的公共财政改革始于20世纪70年代末,尤其是近十年来,公共财政管理改革的步伐迈进更加强劲,先后取得了一系列重大突破,其中,2001年开始试点施行国库集中收付制度,同年将非税收入纳入专户管理从而深化了“收支两条线”管理制度,2003年施行政府采购制度,2007年起全面实施政府收支分类改革,这些诸多的改革措施在财政绩效评价和公共财政管理方面取得了长足进步。但与此同时,这一领域政府会计的改革却较为滞后,长久以来以收付实现制为基础的预算会计体制逐渐暴露出滞后性和不适应性,如难以全面准确地核算和反映各级政府及其所属行政事业单位的资产负债情况,不能提供真实的行政成本和公共服务成本,在防范财政隐性债务风险方面存在严重缺陷以及无法为科学实施政府绩效评价提供信息支持等。为此,从2009年开始,我国政府会计改革相关研究和正式提上议事日程,财政部会计司发布了《医院会计制度》(征求意见稿)以及《高等学校会计制度》(征求意见稿),标志着我国政府会计改革的序幕开启。2011年3月,国务院出台了《中共中央国务院关于分类推进事业单位改革的指导意见》;2012年2月,为进一步规范事业单位会计核算工作,财政部发布了新的《事业单位财务规则》,并对《事业单位会计准则(试行)》(财预字[1997]286号)进行了修订;2012年12月,以财政部令第72号发布了《事业单位会计准则》,于2013年1月1日起施行;同年11月,为进一步规范行政事业单位内控管理,强化党风廉政风险防控,发布了《行政事业单位内

部控制规范(试行)》,自2014年1月1日起施行。同时,在《会计改革与发展“十二五”规划纲要》中提出,“十二五”时期要大力推进政府及非营利组织会计改革,不断提高财政科学化精细化管理水平,全面推进事业单位会计改革,建立健全政府会计准则体系等几大方面的任务措施,并且“十二五”时期,我国行政管理体制改革的核心是转变政府职能,建设服务型政府,与之相对应的要求是推进财政体制改革和提高政府财政透明度。可以说,2000年以来,随着公共财政体制建设的不断深入,作为基础信息体系的政府会计表现出的滞后性已引起关注并开始调整,我国政府会计理论和实践正面临着一个重大的发展机遇。

虽然我国政府会计改革已经开始,但改革目标如何定位、改革进程如何规划、改革路径如何选择、政府会计概念框架如何构建等一系列问题并没有明确答案。由于政府会计表现出明显的国别属性,因此,立足我国特殊的国情和复杂的政治经济体制,对于政府会计改革实践给予理论支持是非常紧迫和必要的。目前,我国学者对政府会计改革进行了大量研究,但研究内容相对零散,缺乏系统的研究思路或明确的研究主线,对于上述改革需要解决的问题并未有一致结论。此外,由于研究理论未能很好梳理,研究的理论架构未能搭建,因此,研究视角零乱,使得研究方法较为单一,多数采用规范性研究(贝洪俊,2005;王庆东等,2007;陈志斌等,2012)。只有个别使用了问卷调查方法与实证研究方法(陈工孟等,2005;张琦等,2009)。总体上,改革缺乏有效的理论支持和研究方法单

一,限制了政府会计领域的研究。基于此,本文的研究意义在于:以公共受托责任视角为视角,采用系统动力学方法,构建我国政府会计改革的理论分析框架,利用该理论框架分析建立我国政府会计改革的改革目标,并在各层次改革目标基础上使用系统动力学的方法描绘因果回路图,用动态的、综合的、系统的观点寻找改革的关键突破点,从而为改革路径选择提出政策性建议。

二、文献综述与评价

(一)文献回顾

虽然以美国为代表的少数西方国家在20世纪初就尝试在政府会计、绩效管理领域进行改革,但真正影响政府会计领域产生重大变革的是自20世纪70年代中期以来的新公共管理运动的兴起和蔓延。新公共管理运动着眼于建立高效、优质的政府,倡导政府功能定位和输出的市场化取向。而基于公共受托责任观念产生与发展的政府会计,作为公共管理的基础性信息系统,一直处于公共管理领域改革的前沿。为了适应新公共管理运动的要求,新西兰和澳大利亚率先实施了以权责发生制基础引入为主要标志的政府会计改革,随后改革蔓延至经济合作与发展组织(OECD)成员国乃至全球范围。目前,已经有一半以上的OECD成员国实施了不同程度的政府会计改革,包括新西兰、澳大利亚、英国、加拿大、美国、法国等。政府会计改革实践是与一系列理论的发展紧密相关的,这些理论的发展和突破,丰富了政府会计理论,也推动了各国政府会计乃至政府财政管理改革。

在大多数国家,研究政府会计领域的学者数量不多,目前有关政府会计领域的研究还远不能满足现实需求(Samuel),但尽管如此,国外关于政府会计改革的研究还是运用了多种理论和方法,包括新公共管理、制度理论、公共选择理论、信息经济学、资本市场会计研究等,呈现出极为明显的跨学科研究特征。如Zimmerman提供了一个政府会计信息披露的实证理论模型,用以解释政府会计为何采取基金会计的形式而不进行改革。Ingram等实证检验了政府会计数据用以解释投票决策的潜在有用性。Lüder开创性地建立了非常著名的政府会计应变模型,该模型包含了政府会计改革的刺激因素、结构变量和实施障碍,分析了多种环境因素对政府会计改革的影响,并在1994年通过引入行为变量对该模型进行了修正。Devlin等、Vela等将权变模型应用于更多国家,以检验环境变量对所在国政府会计改革的影响。Carpenter等采用档案研究方法讨论了美国联邦政府的政府会计准则选择问题。Potter依据制度理论研究了澳大利亚公共部门财务会计改革问题,指出会计概念框架对会计改革的性质和内容具有重要影响,为特定公共部门在已确立的会计计量和披露规则内解决受托责任和绩效问题提供了指南。Giroux等使用美国一些大城市的样本检验了治理结构对

政府会计披露水平和财务状况的重要性。Ridder等使用德国已实行权责发生制会计改革的城市数据实证检验后指出,权责发生制会计体系的实施取决于高效管理水平的战略导向、中等管理水平下的有效整合和新的政府结构程序的运作能力。还有部分学者对政府部门的成本控制和管理方面进行了讨论(Chaney等;Eaton等;Thibodeau等)。

我国对政府会计改革的研究始于20世纪90年代中后期,政府逐步对财政管理体制中的政府会计和预算管理体制改革,相应的学术界对于政府会计的关注度逐渐提高,目前我国政府会计改革问题研究主要集中于以下两类研究内容:

1. 政府会计改革的国际比较研究。这类研究通过详细分析国外已经实行了政府会计改革的国家在改革进程中的实践和经验,以及剖析他国政府会计准则体系的构建,为我国政府会计改革寻找可供参考和借鉴的地方。陈璐璐(2007)对英国政府会计改革的历史沿革、管理现状、现行特点总结后,得出对我国推行政府会计改革的若干启示;张琦(2009)通过比较中美政府会计改革动因,指出经济危机是加速和推动美国政府会计改革的直接重大动因,我国应借鉴美国经验,在当今全球金融危机环境下,关注我国政府会计改革动因,保证改革顺利推进;戚艳霞等(2010)比较了国际上不同的政府会计准则体系的特点,从而对我国构建政府会计准则体系的总路径及制定过程中需关注的具体问题进行了探讨;张娟(2010)基于对国际公共部门会计准则理事会(IPSASB)与国际会计准则理事会(IASB)最新研究成果的分析,比较了政府会计与企业会计之间的共性与特性,为我国未来政府会计概念框架提出建议与启示。

2. 对我国政府会计概念体系的构建研究。这类研究关注度较高,主要是对我国政府会计主体、会计目标、特征和会计基础等基础理论问题进行分析和建议。如北京市预算会计研究会《政府会计课题组》按照“理论先行、制度在后”的思路,分别从政府会计的目标、核算对象、适用范围、核算基础、会计主体、会计要素、政府财务报告及相关问题等八个方面进行了设计论证;王雍君(2007)通过对预算运营流程的支出周期概念进行刻画,将支出周期作为构造预算会计框架的逻辑起点,对政府会计的概念框架和核算体系提出建议;王彦等(2009)提出我国政府会计应该借鉴国外经验,构建二元结构政府会计报表要素,即在政府会计中同时构建收付实现制为主要基础的预算收支表要素和以权责发生制为主要基础的资产负债表要素,并提出了我国政府会计改革中设置和应用会计要素的建议;李晓慧(2010)认为,不同层次政府会计信息使用者对政府会计信息具有多层次性需求,我国政府会计目标体系表现为以公共受托责任为逻辑起点的金字塔

型结构;陈志斌(2011)从政府会计概念框架应该回答什么问题这一基本理论入手,在讨论政府会计国际借鉴和借鉴企业会计的基础上,对我国政府会计概念框架构建提出建议;陈志斌(2012)借鉴已有的理论研究成果,探讨我国政府会计概念框架结构选择,并对概念框架各个具体要素的内容提出观点。

(二)评价与启示

总体上,关于政府会计领域的研究文献数量不多,且大部分采用比较研究法,试图通过国外政府会计的改革经验总结,寻求我国政府会计改革的出路,但由于政府会计的国别属性明显,国与国之间的适用性、比较性较差,从而研究结论的适用性较差。其他的零碎研究,由于没有一个很好的理论平台,因此研究视角五花八门,缺乏合适的切入点,使得研究杂乱无章,大多数文献选择会计系统构建的局部问题作为研究对象,对政府会计改革缺乏全面、系统的审视,忽略了政府会计体系的整体性、动态性,系统与外部环境之间以及系统内部结构和功能间的联系,多局限于对焦点问题进行横断面的研究,把改革问题作为孤立、静止的系统进行研究。

基于以上分析,我国政府会计改革需要构建一个科学的理论平台,确立研究视角,明确研究主线,按照该主线的要求,系统全面地构建政府会计体系,以便掌控改革当中存在的一系列问题,真正指导我国未来的政府会计改革实践。

三、理论框架构建

本文试图构建一个公共受托责任视角下的系统动力学理论研究框架,研究政府会计改革相关问题。通过描述公共受托责任内涵和系统动力学应用范围,分析我国政府会计改革建立在公共受托责任理论这一平台与视角下的科学性,同时分析系统动力学在研究政府会计改革一系列问题中具有的适用性和优势。

1. 公共受托责任是政府会计改革的理论依据与研究视角。目前,我国政府会计改革研究依托的视角或者说应该以什么理论指导未来改革实践,尚无定论。有主张以政府绩效治理为视角的研究(张琦,2006;姚宝燕,2010),有研究主张以制度变迁理论为依托(路军伟等,2012),有人基于演化经济学视角进行研究(胡志勇,2012),也有人选择委托代理、公共管理和公共选择三重理论研究视角(路军伟等,2010)……可以说,对于选择一个科学可行的研究视角系统构建我国政府会计改革进程仍在不断的摸索中。而本文认为,我国政府会计改革的方向和进程是遵循着民主进程对于公共受托责任不断强化的认识和需求逐渐发展的,无论是政府绩效治理还是政府信息披露,抑或改革引起的制度变迁,都是在公共受托责任范畴下,政府会计作为政府信息载体满足内外部利益相关者信息使用需求所推动的改革,改革整体进程和各阶段要取得的成

效是与公共受托责任逐渐深入的历史演进形态要求息息相关的,因此,对于改革系统设计应当回归至其最基础也是最核心的公共受托责任视角。

公共受托责任是存在于公共领域特殊形式的受托责任,它是政府使国民确信其活动与产出符合预定目标与规范的一系列方法、机制与程序的集合(Hopwood)。在公共领域,受托责任体现在各层次的委托——代理关系中,全体社会成员授权政府行使公共权力以管理社会公共事务即“公共权力受托责任”;同时,为了提供公共产品和服务,政府以公共预算的方式耗费一定资源,并以征税等渠道获得资源保障,即“公共资源受托责任”。在这个过程中,公民存在着“知情权”,有权知晓公民与政治代表要求的公开信息,便于监督和评价公共政策和公共行为或服务的一致性以及公共资源使用情况。在这一过程中,政府必须承受来自两方面的约束:一是公民施加的外部约束,二是政府通过建立公共机构并进行授权,对自身权力执行施加的约束,两者缺一不可。其中,政府对公民的受托责任称为垂直受托责任;而政府对公开机构的受托责任称为水平受托责任。上述两种机制共同发挥作用,保证受托方完整、有效地履行公共受托责任。

会计的受托责任学派认为,受托责任是现代会计存在的基础。我国著名会计学家杨时展教授曾经做过以下精辟论断:“受托责任的存在,是人们之所以要会计的根本原因”、“会计因受托责任的发生而发生,也因受托责任的发展而发展”。公共受托责任是政府会计存在的客观基础,为界定或解除政府及其管理当局的公共受托责任,需要有相应的预算及会计系统对政府履行公共管理职能过程中所耗费的资源、取得的绩效加以确认、计量、记录和报告,以如实反映各级政府部门职责和职能的实现情况,以监督、评价政府工作的绩效。换言之,建立高效政府的关键在于形成有利于政府资源合理利用的明确而良好的责权利布局,而这在很大程度上又有赖于健全而透明的预算机制和政府会计系统。

从根本上说,政府会计在全球的崛起是由于民主社会和市场经济对受托责任的巨大需求(陈立齐、李建发,2003)。换言之,在民主社会中,政府会计的发展或者说政府会计领域改革的动力根源在于民主社会发展过程中不断增强的公共受托责任意识,由于受托责任意识的强化逐渐深化了对政府受托责任内涵的认识和拓展了受托责任关注领域,从而丰富了政府会计领域的理论研究和推进了改革实践进程。因此,以公共受托责任为切入点对政府会计及其改革进行探讨,不仅有助于完善我国政府会计理论体系,而且能更好地指导我国政府会计改革的实践。在当前我国政府转变职能、建立服务型政府的时代背景下进行的我国政府会计改革,必然也应当基于公共受托责任视角。因此,公共受托责任理论为切入点,系统指

导和构建我国政府会计改革进程的理论基础平台具有一定的科学性。

2. 公共受托责任视角下系统动力学的理论研究框架构建。基于以上分析可以明确,我国政府会计改革必然也应当基于公共受托责任视角,并且政府会计改革进程方向必然与公共受托责任内涵的不断延伸相协调。也就是说,随着人们对公共受托责任内涵的认识和理解不断深入,在不同时期、不同社会背景下,公共受托责任的内容会逐步丰富,随之政府会计也必然处于不断改革中,以满足各个历史时期的公共受托责任要求。公共受托责任的内涵是具有时代性的,政府会计改革不可能一揽子解决所有问题,一蹴而就满足公共受托责任内涵的最高层次需求,这就要求在特定的国家背景和特定的历史时期中,在对当前所处的公共受托责任内涵层次充分认识的基础上,实现现阶段政府会计改革所要达到的目标。

此外,政府会计本身属于财政业务范畴,但政府会计改革却涉及立法、行政、非政府实体以及公众等诸多对象,同时涉及政治、经济、社会等方面,处理不慎,不仅改革夭折,而且会触发其他严重问题。政府会计改革不单单是政府层面的改革,它是一项系统工程,该系统具有动态性、复杂性、反馈性和长期性等系统特性,受众多的动态的不确定性因素的影响。因此,在研究某一时期的政府会计改革的时候,使用系统动力学的研究方法是有效的。

基于以上分析,本文构建了一个公共受托责任视角下的以系统动力学方法研究政府会计改革的理论框架。按照公共受托责任历史演进形态的不同,改革进程会分层次进行,各层次的改革目标定位会不同,改革所形成系统的边界也会不同,则系统中所包含的结构要素不同,从而系统的关键环节会发生变化,通过抽离改革主要问题并提出相应对策,有利于抓住问题的主要矛盾和矛盾的主要方面,统筹协调推进改革顺利实施。

本文理论框架描绘见图1。

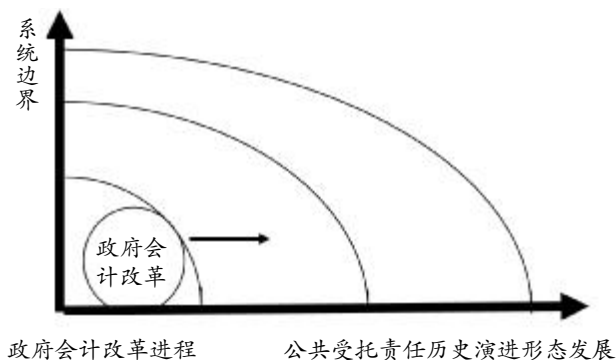


图1 公共受托责任视角下的政府会计改革的理论框架

四、公共受托责任的历史演进形态及我国政府会计改革目标定位

1. 公共受托责任的历史演进形态总结。作为社会、文化、政治内涵变化的结果,公共受托责任随着时间的推移而发展变化(John Martin)。正是公共受托责任的发展变化,推动了政府会计的全球性变革。我们应当透过政府会计改革的表象,看到公共受托责任发展变化的实质,这将对我国推动政府会计改革大有裨益。

按照公共受托责任的历史演进历程,可以将其分为受托财务责任、受托管理责任和受托社会责任三种不同形态。这三种公共受托责任形态不是相互独立存在的,多种公共受托责任形态的并存,使得政府会计的发展呈现出连续、相互依存和首尾一贯的渐进过程(见下表)。

公共受托责任的历史演进形态表

历史演进形态	特征概括	要求	对政府的要求
受托财务责任	忠诚性、合法性和合规性	程序性受托责任;强调的是财务信息内容	越来越宽泛与高级 ↓
受托管理责任	经济性、效率性和效果性	服务水平和质量的衡量;强调财务信息和非财务信息并重	
受托社会责任	公共利益最大化的善治的社会管理过程、可持续发展的社会管理	双方良性合作;提供和验证信息的内容和形式更加丰富多样	

第一,受托财务责任形态的具体特征。关注公共资源的取得、运用是否与法律法规相一致,政府受托方在财务事项方面是否遵循了忠诚性、合法性和合规性。提供政府当期财务运营的结果,提供帮助委托方确定政府的成本和服务质量的信息。委托方重点关注的是财务面,立法主要强调的是公共资源安全性;委托方对于公共资源使用情况的绩效评价侧重于财务绩效的衡量,强调的是遵循性和诚实性。

这一形态下,要求各项支出保证在预算控制范围内,资金的流向使用与预算拨款名目相一致,并且是否符合相关法律法规的规定。很大程度上这是一种程序性受托责任,即纯粹按照程序性标准完成的公共资源使用。所以双方在提供和验证信息方面均强调的是财务信息内容,侧重于财务报表的完整性和准确性,间或涉及评价受托方对法律法规的遵循性。

第二,受托管理责任形态的具体特征。在受托财务责任基础上,委托方不仅关注公共资源是否得到了妥善保管,资源使用是否符合法律法规,而更加强调公共资源使用的经济性、效率性和效果性,希望政府高效使用公共资源以提高服务水平和服务质量。在这一阶段,传统受托财务责任中的财产保管责任、忠诚责任和正直性等属性逐渐弱化,强调以结果为本,而不仅仅是程序和规则的履行,受托方会全面参与政府和社会事务的管理。也就是

说,这一阶段的公共受托责任范围和深度大大外延,发展到受托财务责任和受托管理责任并行,且以受托管理责任为重。

这一形态下,要求公共资源在财务账目记录的准确性和使用的合法性基础上,将能够反映政府运用公共资源的经济性、效率性和效果性的能力转化为大量的绩效考核指标,进行纵向、横向多维度比较分析,以此评价受托方的综合绩效指数。所以双方提供和验证信息的范围进一步扩展,强调财务信息和非财务信息并重。

第三,受托社会责任形态的具体特征。此形态在受托财务责任、受托管理责任基础上,要求政府的治理行为是使公共利益最大化的善治的社会管理过程,同时体现了政府与公民的一种新颖的良性合作关系,是双方对公共生活的合作管理。也就是说,委托方的需求进一步扩展,不仅仅侧重于对公共资源管理能力的测评,而且发展到要求受托方必须兼顾公平、环保等一系列社会问题。因为单纯的经济增长引发的社会、环境问题逐渐引起人们的关注。由经济发展引起的环境问题,诸如全球变暖、土壤沙化及海洋污染等到指定生态环境恶化;由经济发展引起的社会问题,诸如社会转型过程中的区域发展不平衡、经济结构不合理、收入分配不均以及代际不公平等社会矛盾,这些问题都会影响责任双方原有评判标准的变化。这一形态,较前两个形态要求更加严苛,责任双方分别是另一方的协作者和监督者,双方要为建设一个负责任、有效率的政府和一个生机勃勃的可持续发展的社会共同努力。委托方需要站在社会可持续发展的立场上,对受托方运用公共资源的行为和能力进行更为全面综合的考核评价。所以双方提供和验证信息的内容和形式更加丰富多样。

综上,公共受托责任由低到高分别经历上述三种不同形态,在各个形态中,公共权力的表现形式、公共资源绩效评价的重点及责任双方提供和验证的信息都会呈现出不同的特点,而作为载体的政府会计也必然会经历一个渐进的改革演变过程。

2. 我国政府会计改革目标定位。我国创建服务型政府始于21世纪初,近年来随着社会主义市场经济体制和公共财政管理框架的建立,以及部门预算、国库集中支付等改革措施的推行和完善,现行预算会计体系的不适应性也逐渐显现。从严格意义上讲,我国还缺乏一套能够反映政府经济资源、财务状况和收支活动全貌和全面反映

政府债务风险的政府会计体系(肖鹏,2010;张琦等,2010)。我国政府合规性受托责任的履行状况还存在诸多问题,近几年的“审计风暴”充分暴露了我国一些公共部门在公共资源的取得、管理和使用上存在大量的违规、违法等逆向选择和道德风险行为,公共财产安全现状不容乐观(路军伟等,2006)。所以,目前我国的公共受托责任尚处于第一形态,各项财政管理改革刚刚起步,财政资金管理中的违规和腐败现象还很严重,政府会计改革应在兼顾合规性的同时,逐步创造条件,向受托管理责任和受托社会责任过渡。

由以上分析可以看出,我国创建服务型政府始于21世纪初,且其公共受托责任内涵范围还处于初级阶段,故我国政府会计改革目标可以按照公共受托责任形态的逐级深入分层次由低到高进行定位(见图2)。

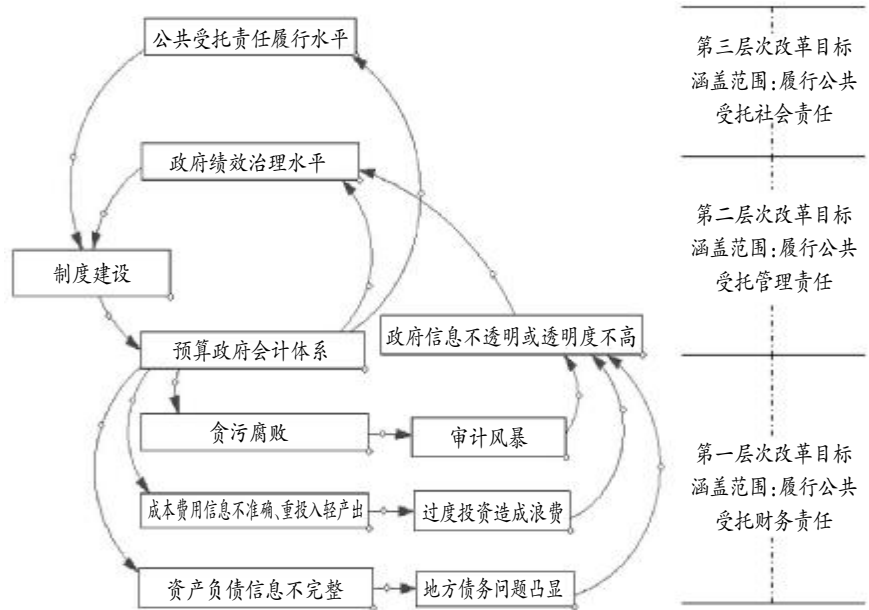


图2 基于公共受托责任视角下的政府会计改革目标系统图

基本目标(第一层次改革目标):反映公共受托财务责任的履行情况。关注公共资源的取得、运用是否与法律法规相一致,政府受托方在财务事项方面是否遵循了忠诚性、合法性和合规性。政府会计核算体系能够全面反映政府资产负债情况,提供政府当期财务运营的结果和收支活动全貌,并能够全面反映政府债务风险。

扩展目标(第二层次改革目标):反映公共受托管理责任的履行情况。关注公共资源使用的经济性、效率性和效果性。经济性关注的是考虑质量的前提下所使用的资源成本最小化;效率性关注的是公共资源的使用效率;效果性关注项目预期效果的实现程度。政府会计核算体系能够提供帮助委托方确定政府服务水平和质量的信息。

全面目标(第三层次改革目标):反映公共受托社会责任的履行情况。关注生态、环境以及代际公平等社会问

题,全面履行政府的公共受托责任。满足全社会可持续发展需求。政府会计核算体系能够全面衡量体现政府在社会责任可持续发展方面所作的努力和取得的成绩。

五、我国政府会计改革路径选择

我国政府会计改革路径选择的系统动力学研究的目的,是在文献回顾的基础上针对上一部分提出的各层次改革目标恰当地构建各个改革目标下的系统结构图,了解改革过程中各组成元素的动态变化形态和改革路径反馈图,从而找出有利于推动改革顺利实施的关键点,提出路径优化建议,为我国政府会计改革提供一种可供选择的研究思路。可以说,如果不使用系统循环图,系统思考将只能停留在意识或认知层面,缺乏有效的“落地”方法。

1. 第一层次改革即反映履行受托财务责任目标下的路径选择。我国政府会计改革第一层次的目标就是要反映受托财务责任的履行情况。前文已经阐述,我国目前的政府会计体系存在诸多弊端,虽然在保护国家公共财产安全完整、强化财政预算管理、贯彻落实国家宏观政策方面发挥了重要作用,但对于政府控制的大量长期资产及其消耗情况、政府承担债务以及还本付息情况等信息缺乏完整反映等,故无法真正实现公共受托财务责任的履行,因此,当务之急是要在满足政府内部利益相关者的需求下进行政府会计改革,如果连受托人都无法理清家底,何谈提供完整的受托信息接受委托人的监督与评价。因此,这一层次的系统边界定为政府层面,包括中央及各级地方政府、行政事业单位、政府审计机关等。

这一层次的改革主要以政府内部改善政府财务信息质量为主,主要体现的是水平受托责任的作用机制,即政府通过建立公共机构并对其进行授权,从而约束自身行为的机制,如通过司法机构、立法、审计等公共机构的运作来监督和控制政府部门的行为。由于这一层次的改革主要发生在政府层面,在我国国情下肯定是由中央政府推动为主,执行自上而下的强制性行政命令,且以内部政府会计核算方式的转变为主,对于政府内各利益主体的触动不明显,所以地方政府改革阻力不强。针对以上特点,提出如下建议:

第一,提前进行提升贯彻执行能力的各项准备,包括进行相关政府会计知识的培训、提高政府会计人员职业素养、为政府会计改革储备人才库等,以减少改革进程中出现的能力提升时滞问题。

第二,坚持改革效果目标不放松,尤其是对关键指标质量不降低,避免改革目标逐渐受到侵蚀。在改革伊始就要对改革取得的最低标准成效进行设定,比如改革后政府核算体系至少要提供什么质量标准的财务信息、哪些财务指标是能够通过改革获得的等,不能走一步说一步,执行中对改革关键指标完成效果打折扣。

第三,改革中,依据实际执行能力逐步推进改革进程,在贯彻执行能力无法支持改革需求时,应致力于贯彻执行能力的提升,解除限制因素,必要时适当放慢改革节奏,切忌改革步伐过快过急。

2. 第二层次改革即反映履行受托管理责任目标下的路径选择。我国政府会计改革第二层次的目标就是要反映受托管理责任的履行情况。将公众需求及获取途径纳入系统,实现对政府绩效的评级。在第一层次改革取得进展后,政府信息质量得到实质性改善,受托方能够全面、真实、准确和及时地提供完整的受托责任履行情况的财务报告体系,这一阶段的改革要以信息披露和委托方对于受托情况是否体现了经济性、效率性和效果性做出评价。所以,这一层次改革的系统边界不再局限于政府内部,而是扩充至整个社会层面,对于一切有政府信息需求的使用方来说都应纳入该体系,这里所说的需求方包括社会公众、新闻媒体、研究人士甚至是国际组织等,可以说相较于第一层次的政府内部出具财务报告的主体来说,这里的主体范围更宽泛。

这一层次政府会计的改革特点是尽可能解决供需双方信息不对称问题,从而涉及信息如何有效提供、管理如何客观考核评价等内容。这一层次的改革主要以政府信息披露和政绩考核评价为主,体现的是水平受托责任和垂直受托责任共同作用的机制,即政府内部绩效考核和通过民众的绩效评价、间接的民间组织或新闻媒体等来监督和控制政府部门的行为,促使政府更好地履行受托管理责任。由于通过会计信息的传递作用,通过政绩对于政府受托管理责任履行情况进行考核评价,可能会打破原先的地方政府利益格局,地方政府愿意改革的阻力较上一层次改革阻力加大。针对需要重点关注的问题环节,在第二层次改革伊始需要提前谋划,对于相关改革路径选择提出以下建议:

第一,在建设政府信息公开机制之初,政府就应对实现哪些职能、公开哪些信息、公开信息程度以及实现这些的条件和路径进行统筹兼顾的规划和细致周密的安排,将适当的行政体系要素准备到位。基于以往改革历程,急于实际需要,相关改革制度或政策匆匆出台,但缺乏可操作性和执行性,造成工作不了了之,改革浅尝辄止。

第二,在探究政府信息公开的收益成本问题基础上,描绘出政府信息公开所涵盖的层次和范围。这里探究的政府信息公开机制问题包含两层要求:一是对于政府信息公开机制的披露原则,基于国家安全的权衡以及成本效益原则考虑,应当采取适度披露。本文认为,在适度披露的前提下,首先应规范政府信息的供给范围,然后在该范围内寻求政府信息供给和需求之间的均衡,这种均衡不是一成不变的,而要随着信息需求的变化不断调整供给的信息量,从而使两者不断处于均衡状态。二是政府受

托管理的许多资源在难以计量或计量成本过高或收益甚微时,就要在条件具备前,通过其他形式的公开方式满足利益需求者的信息使用需求,比如采用增加非财务信息(如社会统计信息)的披露和文字说明部分(如管理业绩讨论和分析)的方式,作为财务报表补充,成为政府信息公开机制的一个重要组成部分。

第三,设计出一个易于理解与操作的政绩考核评价体系。政府会计作为反映公共受托责任履行情况的重要途径,政绩考核评价体系是一个实实在在的落脚点。政府会计体系能否提供更多对绩效评价有用的信息以反映政府的履责情况,决定了政府财务报告被利益相关者关注和使用的程度,而利益相关者的关注程度和对决策有用信息需求的增加又将要求政府会计系统提供更加全面详细的信息,最终导致政府会计改革发生更彻底的变革。政绩考核评价体系应尽可能建立在客观、定量、可理解性和可操作性的基础上,将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,从而尽可能地降低公众因解读信息能力不同而造成的主观偏差。

3. 第三层次改革即反映履行受托社会责任目标下的路径优化。我国政府会计改革第三层次目标就是要反映受托社会责任的履行情况。这一层次不仅仅限于对政府使用公共资源的经济性、有效性和效率性的关注,随着社会经济的日益发展,人们更加关注经济发展背后的环境、生态、资源等一系列影响人类生存的问题,这就要在人与自然、人与社会、经济发展与资源使用、经济发展与社会和谐共处的大系统中选择一条可持续的科学发展道路。因此,这一层次的政府会计改革范围随着人们对上述需求的进一步增长,必然要求政府为经济、资源、社会、环境各方面的和谐发展做出努力,因此,系统边界会扩展到社会层面、环境保护层面。

由于这一层次的政府会计改革是要反映受托社会责任的履行情况,从而评价政府在实现全社会的可持续发展方面的努力和成绩。公共物品诸如水、空气、阳光等环境要素以及公共资源诸如矿藏、能源等资源要素,并不是无主物,相反它们是全体公民的共有财产和共享资源,政府有责任管理好这些公共资源。所以,如何有效评判环境保护、社会问题解决能力和生态资源合理使用等方面的需求会随着社会的发展而更加引起人们的关注。但是这个受托责任履行情况的反映难度较大,一方面依赖于随着社会的进步,人们在应对此类问题上办法的增加,另一方面政府会计在这类问题上的反映能力还建立在会计自身对于这些问题的核算和反映之上。所以,这一层次政府会计的改革特点随着会计自身功能的发展拓宽,将生态会计核算、环境会计核算等纳入政府会计改革系统并加入代际公平,从而建设资源节约型、环境友好型及可持续

发展的和谐社会。对政府治理的要求提高及会计自身发展的局限,使得政府愿意改革的阻力和困难都明显加大,改革的启动和进程会较前两个层次大大放慢。针对以上分析,对于相关改革路径选择提出以下建议:

第一,依据我国的国情国力,对这一层次的政府会计改革的能力不能估计过高。在我国人均收入水平很低,既不具备大规模治理生态环境的经济实力,也不具备高质量环境、资源等需求的社会基础的前提下,改革不能操之过急。

第二,鉴于这一阶段改革的复杂性和牵涉面的广泛性,通过立法来保障改革的成功至关重要。通过立法手段明确国家、政府及相关部门、社会公众的职责,健全管理与监督机制,打破单一解决个别问题的局限,实现全面的整体协调管理效能。

第三,提高公众保护环境、节约使用资源和社会文明从我做起的良好素养。政府应通过各种途径进行宣传与教育,开展各种相关活动,通过新闻媒体、环保组织以及政府执法等,增强公民的节能环保意识和形成积极向上的社会舆论氛围,使得民众参与其中,成为重要的治理力量,有效减少治理阻力。

六、研究结论与研究展望

(一)研究结论

本文将政府会计改革重新回归至其最基础和核心的公共受托责任视角下进行整体的宏观研究,整体研究聚焦于系统、全面的改革进程划分,按照公共受托责任形态由受托财务责任、受托管理责任和受托社会责任的逐渐演进,将改革进程相对地细化为三个连续的阶段,即第一层次改革、第二层次改革和第三层次改革,使浩大的政府会计改革明确了近期、中期和长期奋斗目标,然后尝试使用系统动力学的分析思路按照三个阶段各自改革边界的不同,构建出公共受托责任视角下的政府会计改革系统动力学分析框架,通过对各阶段描绘直观的系统因果回路图,寻找出改革路径关键部位,提出路径选择政策建议。本文将公共受托责任和政府会计改革有机结合,力求为政府会计改革研究明确一条主线,使得改革沿着这条主线循序推进。本文对于这三个阶段分别得出以下结论并提出建议:

1. 第一层次改革的关注重点。在第一层次改革过程中,描绘的因果回路图属于典型的成长与投资不足的系统结构,由于关键部位即贯彻执行能力的提升不是立竿见影的,而是存在一定的时间滞延,这其中会侵蚀改革最初的效果目标。所以改革应当重点关注:第一,提前进行包括政府会计知识培训、提高政府会计人员职业素养、为政府会计改革储备人才库等提升贯彻执行能力的各项准备,以减少改革进程中出现的能力提升时滞问题;第二,坚持改革效果目标不放松,尤其是对关键指标质量不降

低,避免改革目标逐渐受到侵蚀;第三,依据实际执行能力逐步推进改革进程,必要时适当放慢改革节奏。

2. 第二层次改革的关注重点。在第二层次改革过程中,描绘的因果回路图的关键部位是政府信息公开机制和政绩考核评价体系,且在政府信息公开机制中存在收益成本的权衡问题,政绩考核评价存在主观能力的限制。因此,改革应当重点关注:第一,在建设政府信息公开机制之初,政府就应对实现哪些职能、公开哪些信息、公开信息程度以及实现这些条件和路径进行统筹兼顾的规划和细致周密的安排;第二,在探究政府信息公开的收益成本问题基础上,描绘出政府信息公开所涵盖的层次和范围;第三,设计出一个易于理解与操作的政绩考核评价体系。

3. 第三层次改革的关注重点。在第三层次改革过程中,描绘的因果回路图中存在两个明显的时间滞延和两个关键的部位。两个时间滞延是:经济、社会、资源和谐发展的需求和会计体系对于资源会计、生态环境会计等的扩充与完善之间存在滞延;将上述资源会计、生态环境会计引入政府会计体系中对于政府会计人员从理论培养到实际操作能力之间存在时滞。两个关键是:立法和绿色GDP绩效考核评价体系。所以改革应当重点关注:第一,依据我国的国情国力,对这一层次政府会计改革的能力不能估计过高;第二,鉴于这一阶段改革的复杂性和牵涉面的广泛性,通过立法来保障改革的成功是至关重要的;第三,提高公众的生态意识,引导积极向上的社会舆论氛围,使得民众参与其中,成为重要的治理力量。

(二)研究展望

由于研究内容所限,本文是对改革整体思路的宏观分析,对三个层次改革的目标和路径优化提出思路,后期研究可以分别对各层次改革目标下政府会计概念体系进行构建,比如在第一层次受托财务责任下以修正的收付实现制为基础的政府会计体系构建;在第二层次受托管理责任下以修正的权责发生制为基础的政府会计体系构建;在第三层次受托社会责任下以完全的或接近完全的权责发生制为基础的政府会计体系构建。此外,本文对系统动力学方法的使用仅是浅尝辄止,仅仅给出了系统边界和描绘出了因果回路图,后期研究可以尝试进一步建模并使用计算机仿真模拟改革过程。

主要参考文献

贝洪俊.关于建立我国政府会计概念框架的设想[J].财会通讯(学术版),2005(2).

王庆东,常丽.政府财务报告改革导向及其实现机制探索[J].会计研究,2007(3).

陈志斌.论中国政府会计概念框架的选择[J].会计研究,2012(2).

陈工孟,邓德强,周齐武.我国预算会计改革可行性的

问卷调查研究[J].会计研究,2005(5).

张琦,张象至,程晓佳.政府会计基础选择、利益相关者动机与制度环境的影响——来自中国的问卷数据检验[J].会计研究,2009(7).

Jerold L. Zimmerman. The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives[J]. Journal of Accounting Research, 1977(15).

Ingram R W and M Copeland. Municipal Accounting Information and Voting Behavior[J]. The Accounting Review, 1981(4).

Devlin P J, C Merrouche. Government Accounting in Kenya, Tanzania and Uganda[J]. Research in Governmental and Nonprofit Accounting, 1996(9).

詹雷,王成.我国政府会计的现状和问题分析[J].财会月刊,2004(1).

Giroux G, A J McLelland. Governance Structures and Accounting at Large Municipalities[J]. Journal of Accounting and Public Policy, 2003(12).

陈璐璐.英国政府会计管理与改革情况及对我国的启示[J].会计研究,2007(10).

张琦.经济危机催生政府会计权责发生制改革——基于中美政府会计改革动因的比较[J].会计研究,2009(6).

戚艳霞,张娟,赵建勇.我国政府会计准则体系的构建——基于我国政府环境和国际经验借鉴的研究[J].会计研究,2010(8).

张娟.政府会计与企业会计:概念框架差异与启示——基于IPSASB与IASB最新研究成果的分析[J].会计研究,2010(3).

王雍君.支出周期:构造政府预算会计框架的逻辑起点[J].会计研究,2007(5).

王彦,王建英,赵西卜.政府会计中构建二元结构会计要素的研究[J].会计研究,2009(4).

李晓慧.基于多元化目标的政府会计管理范围研究[J].中央财经大学学报,2010(5).

陈志斌.政府会计概念框架结构研究[J].会计研究,2011(1).

陈志斌.论中国政府会计概念框架的选择[J].会计研究,2012(2).

姚宝燕.权责发生制政府会计改革问题研究:基于政府绩效治理的视角[M].厦门:厦门大学出版社,2010.

杨时展.管理会计对会计学术的贡献[J].财会通讯,1997(5).

陈立齐,李建发.国际政府会计准则及其发展评述[J].会计研究,2003(9).

张雪芬,郭萍萍.构建我国政府会计基本准则的思考[J].财会月刊,2012(13).