

# 国外政府会计改革动因研究述评

王芳 余家健(教授)

(复旦大学管理学院 上海 200433 武汉军事经济学院 武汉 430035)

**【摘要】**本文在对世界各国政府会计改革的动因研究进行述评的基础上,分析了当前政府会计改革研究的现状和存在的问题,并指出了未来的研究方向。

**【关键词】**政府会计 改革动因 权变理论

随着企业会计理论和实践的日趋完善,各国会计界逐渐将注意力转移到政府会计领域。自20世纪80年代开始,各国相继实施了政府会计改革,新西兰和澳大利亚等国已经基本完成了改革。目前,我国正尝试建立新的政府会计体系。因此,研究各国政府会计改革的动因,对我国的政府会计改革具有重要的借鉴意义。

## 一、普通法系国家的政府会计改革动因研究

Zimmerman(1977)最早从产权角度解释了政府不愿进行会计改革的原因:由于改革带来的收益不足以弥补个人的成本,选举人和政治家不会自愿改革政府会计。因此他建议通过立法来推动政府会计改革。20世纪80年代,在美国州和地方官员的统一组织——市政财务官协会(GFOA)推动下,许多州和地方政府在财务报告上遵循了《政府会计、审计和财务报告》(GAAFR)中的一般公认会计原则(GAAP),以获得GFOA颁布的统一方案认定证书(CCP),从而掀起了地方政府会计改革的浪潮。许多学者对改革的动因进行了实证研究。Evans(1983)认为是经济上的动机导致了各自治市自愿加入CCP的资格认定。他通过研究发现,负债较多的城市、以往加入过CCP的城市、市政官员富有进取心的城市、政府治理结构中实行议会经理制的城市更可能参与CCP的资格认定。Ingram(1984)认为不同州遵循GAAP的程度不同,因为不同的因素会改变政治家和选民提供和使用会计信息的动机。这些因素有:选民联盟可能导致监督和信息需求的增加、政治任命权可能导致对政府官员的监督和信息需求的增加、媒体的力量会迫使政府增加披露信息、市场将遵循GAAP作为提高管理质量的信号,从而对利率产生影响并有利于政治家。他通过实证研究发现,州政府更广泛的信息披露、更多地遵循GAAP与州的选民联盟和行政监督有关。

目前,英国大部分的公共部门实行了基于GAAP的权责发生制会计。地方政府会计对权责发生制会计的引进较早,省、市(县)、乡三级政府部门和提供教育、卫生、社保等公共服务单位都采用了权责发生制进行会计核算、编制财务报告,并实现了会计报表合并。中央政府也基本实行了权责发生制会计,并将要发展一套“政府整体报表”(WGA)。Hepworth

(2001)认为,英国政府会计改革的主要动力来自经济方面。由于公共部门服务与投资的需求越来越难以满足,要求降税的政治压力也增加了政府的财政压力,迫使政府当局进行政府会计改革,以提高公共部门的效率。

## 二、大陆法系国家的政府会计改革动因研究

德国的Luder教授(1992)利用权变理论开创性地提出了政府会计改革的权变模型,并于1993年运用权变模型对德国政府会计改革的影响因素进行了分析,认为德国的社会环境不利于有信息含量的政府会计体系的建立,原因有:①德国缺乏激励因素,没有政府外部的准则制定主体,甚至没有向政府提供咨询的主体。联邦政府几乎只从国内资本市场借款,没有因资本市场而改革的动机。②没有会计专业人员及其组织对公共部门会计产生影响,也不存在财务问题。③德国的社会结构因素对政府会计改革的影响非常小,一般对政治家和管理者的改革行为没什么影响。政治文化倾向于保守,多数政治家认为信息是私人权利。在社会经济地位上,没有迹象表明纳税人施加的政治压力会影响征税人的政治权力。④上下议院之间的竞争程度及立法和行政机构之间的竞争程度相当低,公民不能直接参与政治决策。此外,在政府会计人员的招募和培训中没有增加改革的理念。⑤存在许多实施障碍,如没有全面的政府会计内部协调法规、政府会计人员缺乏企业会计知识等。

Luder(1994)随后运用权变模型对日本政府会计改革进行了研究。他认为日本缺乏政府会计改革的大部分环境因素,如缺乏激励因素、政治决策过程的透明度不高;行政机构和立法机构之间、上下议院之间的竞争很少;大部分高级政府会计人员几乎没有企业会计知识;在改革中存在着相当大的实施障碍,如公共财政和会计法规条文化、缺乏专门负责政府会计的首席财务官等。随着20世纪90年代财政压力的增加,日本政府机构的落后管理越来越不合时宜,因此开始实施新公共管理。Yamamoto(1999)认为地方政府先于中央政府进行会计改革的外在压力包括:地方财政的压力、受托责任的压力、来自私人部门竞争的市场压力。内在压力包括:地方自治法案的修订使每个辖区自1998年起都要求法定外部审计、资本市场

自由化浪潮使地方政府在发行债券时被要求与私人部门同等披露财务状况。作者将政府会计分为财务会计、管理会计和审计三个子系统,分析了内外部压力和三个子系统之间的关系,并运用案例研究法分析改革最为激进的三重县的做法。三重县于1998年引进了权责发生制会计,其改革的外因是财政丑闻的爆发、地方政府的债务逐年增加超出了其承受能力。而改革的内因则在于管理体制改革的出台和地方分权促进法案的制定。

### 三、转型经济国家的政府会计改革动因研究

1991年,前苏联解体后,俄罗斯致力于建立一个民主、自由和市场经济的民主社会,相继采取了经济分权、减少对国有经济的干预、实行价格自由化和国有制私有化等措施。Boumistrov(1999)探讨了俄罗斯改革进程对地方政府会计改革的影响。他分析了俄罗斯改革中的公开化、民主化对中央和地方政府关系的影响,认为中央政治观念的转变对地方政府会计规范产生影响,并以列宁格勒县为对象开展案例研究。研究表明,政治改革影响了政府会计,特别是政府会计法规。但他认为会计改革应该是渐进而非激进的。

Khumawala(1997)认为三类因素影响了印度的发展,即贫穷、效率低下的国有企业和黑色经济。他根据Luder的权变模型中的四个模块分析了印度政府会计改革的动因,认为政府会计改革的动力包括:印度政府1989~1990年间存在着财政压力,因此需要提供准确的财务信息给外国政府、世界银行和联合国以顺利借款或吸引直接投资;需要准确的财务信息使得公共部门向私人部门过渡;财务丑闻的公开化、腐败和官僚控制、国家领导人发展经济的决心等。影响政府会计改革的社会结构变量和政治管理系统的结构变量分别为:大部分人口的社会经济地位较低、公共企业缺乏对中央政府的受托责任、关键性产业大部分归政府所有;缺乏竞争性、高级政府官员非选举产生、根植于任命体制中的任人唯亲和相互利用、缺乏会计职业化和对公共部门会计人员的职业培训、封闭的组织文化、政治开放度低、公民很少参与政府决策等。政府会计改革的实施障碍包括:普遍存在的腐败、繁琐的官僚手续、国家的严格管制、州政府漫不经心的态度、独立会计准则的制定和执行主体缺乏。

### 四、结论和启示

1. 政府会计改革动因研究的理论背景。在已有的研究中,众多学者运用不同的理论来研究政府会计改革的动因。其中,委托代理理论和权变理论运用得最为广泛。委托代理理论主要被用于分析政治家的信号动机和公众的监督动机对政府会计改革的影响。由于美国是联邦制国家,州和自治市等地方政府的官员由选民选举产生,政府会计信息可以降低选民和官员之间的代理成本,且各个州和地方政府之间的会计实践存在很大的差异,这为政府会计改革的实证研究提供了机遇。因此,美国政府会计改革研究主要从经济人假设出发,运用委托代理理论对地方政府会计的改革动因进行实证研究。但委

托代理理论只能解决经济动机对政府会计改革的影响。而权变理论能够全面分析经济、政治、文化、法律等各个环境因素对政府会计改革的影响。权变理论的核心是通过组织的各子系统内部和各子系统之间的相互联系,以及组织与其所处环境之间的联系,来确定各种变数的关系类型和结构类型。Luder教授提出的权变模型被各国学者广泛引用并不断对其进行修正和改进,成为目前政府会计改革的范式。但今后还应进一步拓展与其他学科的交叉研究,借助其他学科的前沿理论研究政府会计改革的动因。

2. 政府会计改革动因的研究方法。国外政府会计改革动因研究的方法既有规范研究,也有实证研究。而在实证研究中,案例研究占据主导地位。Carpenter(1990)认为对政府会计信息披露进行案例研究是政府会计研究发展成熟的重要前提。在案例研究中,文献法、档案记录法、访谈法和观察法等多种数据收集方法均得到广泛运用。与此相比,多元回归等其他实证研究方法还有待完善。已有的实证研究主要集中于不同政府机构改革的横截面研究,或者设计问卷进行一些探索性研究,缺乏时间序列研究和面板数据研究。这可能与政府会计改革开展时间不长、时间序列数据难以取得有关。在规范研究中,以国别研究和国际比较研究为主。但很多国别研究和国际比较研究仅仅停留在宏观层次上。宏观层次的政府会计比较可以解释国家之间的差异,但不能解释差异存在的原因,其原因可能存在于国家以下的层次中,因此要求我们采用不同的研究方法去探索宏观水平差异下的微观基础。目前,我国政府会计改革动因研究以规范研究为主,基本上没有实证研究,与国外的政府会计改革研究还存在较大差距,需要在实证研究方面予以加强。

3. 政府会计改革的影响因素。目前,已有的实证研究对影响政府会计改革的经济动机进行了检验,但主要集中于政治竞争、资本市场等因素与改革的相关性上,研究并不全面。Luder虽然系统地研究并提出了影响政府会计改革的11个环境因素,但大部分未得到实证检验。因此,在政府会计改革的影响因素中,哪个因素对政府会计改革的影响最为显著、不同类型国家是否存在显著差异均未得到检验。例如,东欧经济转轨国家是否受分权的政治体制改革和计划经济向市场经济体制转轨的影响更为深远,西方发达国家是否受新公共管理运动的影响更大,接受国外援助是否是印度等发展中国家及第三世界国家进行政府会计改革的重要因素等,这些均需要在今后的研究中加以实证检验。

### 主要参考文献

1. Yew Ming Chia, Hian Chye Koh. Organizational culture and adoption of the management accounting practices in the public sector: a singapore study. *Financial Accountability & Management*, 2007; 2
2. 陈小悦, 陈立齐. 政府预算与会计改革. 北京: 中信出版社, 2002