



# 我国政府会计制度 改革模式的选择与优化

财政部行政政法司 王湛

**【摘要】** 本文从制度经济学的角度论述了我国政府会计改革模式的选择问题。首先,结合我国政府会计制度改革要求和社会政治、文化等环境因素,剖析了我国政府会计制度改革选择强制性制度变迁模式的合理性。然后分析了强制性制度变迁模式存在的一系列结构性问题,并提出了相应的解决办法。

**【关键词】** 政府会计制度 制度变迁 初级行动团体 博弈

政府会计制度作为一种公共品,其新旧制度的变迁体现了利益的再次分配,制度变迁的模式则是利益分配机制的具体体现。新制度经济学将制度变迁分为诱致性制度变迁和强制性制度变迁,前者是指为了追求制度变迁的外部利益而自发组织和实行的制度变迁模式,后者则是指以政府为主导,通过法律和行政命令来引入和实行制度安排的变更或更替的模式。笔者认为,我国政府会计制度改革采用强制性制度变迁模式有重要的现实意义。

## 一、我国政府会计改革应选择强制性制度变迁模式

在改革模式选择问题上,考虑到我国政府会计制度改革的特点和社会政治、文化等环境因素的影响,笔者认为,我国应倾向于选择一种自上而下的以政府为改革主体的强制性制度变迁模式。这主要是基于以下几方面的考虑:

**1.政府会计的性质。**政府会计是用来对公共部门的财政交易或事项进行记录和计量,并将记录的结果报告给公共信息使用者的信息系统。政府会计主体是政府公共部门,政府会计对象是以财政资金为主的政府公共资源,政府会计制度是对政府公共部门财政和财务行为进行规范,因此政府会计制度的变迁将直接影响政府公共部门提供公共产品和服务的成本与效益、公共职能履行的绩效、公共资源的使用以及社会再分配的透明度、公平性及合理性等。相对其他主体而言,政府更有资格主导此类涉及公共资源配置、对公共利益影响重大的制度改革,保证制度变迁的合理性与公平性。同时,政府主

不同阶段,各原始财务主体的地位是不同的。例如,早期的企业,由于规模小、结构简单,所有者和经营者几乎合而为一,所有者的双重身份决定了其绝对主导地位。随着工业革命的到来,大规模的企业迅速增加,这些企业的结构复杂、规模庞大,仅靠所有者对企业进行传统模式的管理已不能适应企业的发展,职业经理人应运而生,所有者在企业中的地位有所减弱,甚至处在弱势信息群体的地位。而近年来,随着人力资本的重要性日益突出,员工和经营者的地位又有所提高,同时对企业风险的另一主要承担者——债权人的关注也日益广泛,因此不同的社会经济背景,会导致各财务主体地位的变化。其次,企业在不同的生命周期阶段,各财务主体的地位也不尽相同。例如,在

导制度改革,可以更好地体现政府会计制度对所适用主体利益的重视。

**2.我国政府会计改革的动因和信息需求。**现实工作中,政府会计改革的动因主要来自社会公众对公共部门财务信息的需求、国有资产管理对非经营性国有资产信息的需求、财政改革对政府会计信息的需求。政府作为社会公众利益的代表、国有资产的管理者和财政改革的实施者,是政府会计改革的主要策动者,最有资格主导政府会计制度变迁的方向。同时,政府又是我国政府会计信息最重要的使用者,所做出的决策往往关系到国家、社会的整体利益,因此由政府部门主导政府会计制度变迁也体现了对会计信息使用者利益的保护。

**3.政府会计制度的性质。**政府会计制度是公共品,由政府生产比由私人生产更有效率。一方面,制度供给是国家的基本职能之一,由政府主导制度变迁可以减少和遏制在诱致性制度变迁中存在的“搭便车”等现象,能够有效解决制度供给不足问题。另一方面,从成本效益的角度分析,政府主导制度变迁的总体成本较低。

**4.我国特定的社会政治、文化等环境因素。**从社会政治的角度看,我国政府行政管理的重心正在发生变化,政府职能范围和财政资金的投向以社会公共需要为核心。政府预算管理、国库管理、政府采购改革、事业单位改革等都属于政府自身的改革,它们从不同的角度直接影响着政府会计制度,因此政府会计制度改革也只有以政府为主导,自上而下地开展,才能与企业的创业期,股东和债权人较为重要;在成长期,经营者是企业迅速成长的关键;而在成熟期,企业需要培养员工的认同感以及加深其对企业文化的理解。需要指出的是,对于企业的不同生命周期,各财务主体的地位及重要性是一项需要结合理论和实践研究的内容,而这方面的研究在国际、国内均十分有限。笔者在这里只是抛砖引玉,希望有更多的学者能在这一问题上取得更多、更有价值的成果。

## 主要参考文献

- ①郭复初.财务通论.上海:立信会计出版社,1997
- ②卿太详,余洋.基于财权概念的企业财务主体二层次划分.财会月刊(会计),2006;4

之相协调。从社会文化取向看,我国属于大跨度权力结构,集体主义色彩较浓;人们对待风险的态度趋于保守,缺乏冒险精神。这种文化取向特征更适合强制性制度变迁模式,自上而下的改革更容易为人们所接受。

## 二、强制性制度变迁模式存在的结构性问题

我国政府会计制度改革选择强制性制度变迁模式虽有其实意义,但强制性制度变迁模式也存在着特定的结构性问题,应当引起重视。

1.缺乏初级行动团体的支持。所谓初级行动团体是指制度变迁过程中最初认识到制度变迁的预期收益大于预期成本,并在一定程度上支配了制度安排创新进程的利益团体,是制度变迁的主体之一。他们是制度变迁的创新者、策划者和推动者,通过制度变迁创造收入。初级行动团体在制度变迁中的价值在于:在谋求个人利益的同时推动制度安排趋向帕累托均衡。然而,强制性制度变迁往往缺乏真正的初级行动团体。在我国,政府是政府会计制度改革的策划者和推动者,担负着初级行动团体的职能,其他利益团体被排斥在外。但是,政府在制度变迁过程中不是为了谋求利益,而是为了弥补制度供给不足或满足其他政治需要。正是由于这种初始动机的不同,政府主导的制度设计机制往往会偏离优化制度安排的根本目标,导致制度变迁无法促使制度安排趋向帕累托均衡。同时,由于其他对制度变迁有利益诉求的组织或个人难以在这一过程中起到实质性的作用,真正意义上的初级行动团体难以形成。在缺乏初级行动团体支持的情况下,制度变迁的过程缓慢,并缺乏创造力和驱动力。

2.难以达到“上下一致同意”。在强制性制度变迁模式下,制度的设计和实施是一种自上而下的过程,制度变迁的主体始终处于较高的位置,其意志大多通过所拥有的行政权力来实现,而非在谋求利益分割的过程中通过谈判来达到一致。因此,最终实施的制度有可能缺乏外界和下级的认可,无法达到“上下一致同意”的状态。单纯依靠行政权力推行的制度变迁,在制度运行中可能会遇到阻力,部分利益团体的行为可能会有意识地绕开该项制度,使得制度难有效率。

3.缺少充分的博弈过程。制度安排直接体现了利益的分配,不同利益集团在制度变迁中最终将获得多少利益是通过在制度设计过程中反复博弈实现的。而强制性制度变迁模式主要依赖政府机构进行制度设计,在主观和客观上容易忽略制度涉及的其他利益集团的利益,而且依赖于行政权力强制实施,没有经过充分的博弈,制度结构难以达到相对均衡。

4.制度设计的主体存在较大的局限性。在强制性制度变迁模式下,制度设计的主体单一,多由政府机关人员及少数专家担当,制度设计易受这些主体主观偏好、专业技术等因素的限制,技术层面的设计难以达到制度层面的要求,影响了制度的有效性,容易使制度变迁偏离最初的目标。这种制度设计主体的性质决定了制度设计机制缺乏自我修正的能力,无法实现相对均衡状态,最终可能导致新制度出台后在很短的时间内就需要不断修改。

## 三、优化制度设计模式,解决结构性问题

1.引入初级行动团体。缺乏初级行动团体是强制性制度变迁模式结构性问题的根源,因此引入初级行动团体能有效

解决这种结构性问题。对我国政府会计制度改革而言,可以通过区分政府的角色来引入初级行动团体,即把政府划分为政府会计主体和政府会计管理主体,将前者作为初级行动团体,后者作为次级行动团体。政府会计制度设计将影响会计主体的利益和行为。

尽管政府组织不同于营利组织,会计制度对其获取外部利益的影响力有限,但会计制度的变化仍会影响会计主体的财务核算、财政资金的收支、预算编制和执行、绩效评价结果等,因此参与政府会计制度设计对会计主体有相当大的诱致性。在实施政府会计制度变迁时,可以利用会计主体的这一特性,使其成为政府会计制度改革的初级行动团体,即改变他们作为被动接受者的状况,引导他们成为政府会计制度改革的创新者和策划者,增强他们参与制度设计的积极性。这一措施不能只是象征性地吸收少量会计主体的成员进入制度制定机构或就某些特定问题征求意见,而是要直接提升会计主体在制度制定中的地位,组织一个有代表性的、以会计主体为主的制度初步制定机构,负责设计制度结构并拟定制度雏形。作为政府会计管理主体的政府机构,必须履行次级行动团体的职责,对初步制定的制度加以评价和修订,完成制度整体设计,主导制度变迁。

2.设计一个多次博弈的机制。博弈是利益均衡的过程,也是使制度结构趋于均衡的有效方法。我国政府会计制度涉及到的利益集团相对简单,主要包括公共资源的所有者和管理者、各类会计主体、审计监督部门以及其他信息使用者等。政府会计制度改革有必要设计一个多次博弈的机制,权衡各利益集团的利益,形成相对的均衡。这种博弈机制应包括三个层次:第一,在初级行动团体中博弈。在引入初级行动团体时,应体现各主体的利益,由其在制度初步设计中充分发表各自意见,经过谈判等形式达成初步的“一致同意”。第二,在初级行动团体与次级行动团体之间博弈。在初级行动团体内部达成共识之后,作为政府会计制度管理主体的政府部门应当从维护公共利益、提高公共资源使用效率、加强政府管理、增强制度有效性等方面考虑,对制度雏形进行深入探讨,并将意见反馈给初级行动团体。初级行动团体不是被动接收次级行动团体的意见,而是通过解释说明和据理力争等方式实现自己的利益。第三,次级行动团体内部的博弈。次级行动团体包括多个政府部门,由于各政府部门在政府会计制度改革中的角色和预期有所差别,因此在次级行动团体内部展开博弈有利于制度的完善。

当然,作为政府会计制度管理主体的各政府部门的出发点大体一致,不存在根本利益冲突,因此这种博弈相对简单,主要集中在具体制度制定的层面上。

3.完善制度设计主体,提高制度的有效性。引入初级行动团体能在一定程度上优化制度设计主体的组成,提高制度设计主体的整体素质。此外,降低制度设计主体的主观偏好、专业技术等因素的影响,也将有利于提高制度的有效性。

## 主要参考文献

- ①上海市预算会计研究会.关于建立政府会计准则体系问题研究.预算管理会计,2006;4
- ②卢现祥.西方新制度经济学.北京:中国发展出版社,2003