

应计制政府会计改革研究丛书

06

李建发 / 主编

政府会计改革 “绩效悖论”问题 成因研究

于国旺 / 著

GOVERNMENTAL
ACCOUNTING

厦门大学出版社 国家一级出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS 全国百佳图书出版单位

应计制政府会计改革研究丛书

李建发 / 主编

项目资助：北方工业大学校内青年拔尖人才项目（编号：XN070034）

政府会计改革 “绩效悖论”问题 成因研究

于国旺 / 著



厦门大学出版社 国家一级出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS 全国百佳图书出版单位

图书在版编目(CIP)数据

政府会计改革“绩效悖论”问题成因研究/于国旺著. —厦门: 厦门大学出版社, 2017. 11

(应计制政府会计改革研究)

ISBN 978-7-5615-6704-3

I. ①政… II. ①于… III. ①预算会计-经济体制改革-研究-中国 IV. ①F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 236226 号

出版人 蒋东明

策划编辑 陈丽贞

责任编辑 陈丽贞

美术编辑 夏 林

技术编辑 朱 楷

出版发行 厦门大学出版社

社 址 厦门市软件园二期望海路 39 号

邮政编码 361008

总 编 办 0592-2182177 0592-2181406(传真)

营销中心 0592-2184458 0592-2181365

网 址 <http://www.xmupress.com>

邮 箱 xmup@xmupress.com

印 刷 虎彩印艺股份有限公司

开本 720mm×1000mm 1/16

印张 12.25

插页 1

字数 214 千字

版次 2017 年 11 月第 1 版

印次 2017 年 11 月第 1 次印刷

定价 40.00 元

本书如有印装质量问题请直接寄承印厂调换



厦门大学出版社
微信二维码



厦门大学出版社
微博二维码

总序

20 世纪 70 年代末以来,西方发达市场经济国家掀起了一场以新公共管理为标志的政府改革运动,并迅速席卷全球。新公共管理运动以绩效为导向,以提高公共管理效率和公共资源使用效益为核心,以采用商业管理理论、技术和方法为标志,将市场竞争机制引入公共管理领域,对公共部门进行全方位的变革和再造。政府会计作为一个人造信息系统,始终处在新公共管理运动与改革的最前沿,它对于提升政府公共财务管理绩效、促进财政透明度、保障公共资源提供者和公共服务对象利益及知情权都具有不可替代的作用。其中,在政府会计中引入应计制是改革中的最大亮点。

近年来,在国际新公共管理运动的示范下,我国的公共财政和公共管理体制改革也在不断向前推进,社会公众、学术界以及政策制定部门对“改革现行预算会计,建立现代意义的政府会计”的呼声也日益高涨。理论源于实践,又指导实践,如何根据新公共管理运动的核心理念与精髓,立足中国实际,建立具有中国特色的政府会

计体系,便成为摆在我国会计学术界面前的一项艰巨任务和重大课题。基于此,“应计制政府会计改革研究”丛书的出版将具有以下重要意义。

第一,进一步丰富我国政府会计理论研究。严格来说,我国政府会计理论研究始于20世纪90年代中后期,十多年来,有关政府会计研究的理论成果颇丰。但相对于企业会计理论的研究,专门从事政府会计研究的人数还比较少,许多学者只是“临时性”加入政府会计研究的队伍,研究的视野还不够宽,更多的是套用和延续企业会计研究的思路与模式。鉴于此,政府会计研究的理论广度和深度都有待进一步加强。“应计制政府会计改革研究”丛书的作者们都是长期专门从事政府会计理论研究的教授、专家或博士,他们的研究思路和视野既不再局限于传统的企业会计研究模式,也不仅仅局限在政府会计的热点问题——应计制基础改革,而是涉及公共部门财务管理、政府会计模式构建与选择、政府绩效评价体系构建、政府成本会计,甚至政府管理会计等;同时,也不再局限于对国外政府会计改革实践和理论的介绍和借鉴,而是从公共受托责任、新公共管理、绩效治理、委托代理、公共选择、新制度经济学等更宽的理论视角进行深入研究,具有一定的理论深度和广度。可以说,丛书的出版将进一步丰富我国政府会计的理论体系。

第二,更好地指导我国政府会计改革实践。自2000年以来我国启动了新一轮的政府会计改革,其标志是2000年国家财政部启动了中国政府预算会计制度改革研究——从收付实现制到权责发生制;2006年,政府会计改革被正式列入中国国民经济与社会发展

第十一个五年规划纲要,近来又得到国家高层领导人的关注和重视。可以说,我国的政府会计改革如“在弦之箭”。然而,时至今日,我国除2009年发布《高等学校会计制度》和《医院会计制度》这两份征求意见稿外,并没有更多的实质性举措,本轮改革显得异常缓慢,严重滞后于公共财政与公共管理体制的各项改革。在我们看来,理论研究的不充分和理论体系的不完整是改革实践滞后的重要原因之一。由于政府在经济学上的意义不同于企业,因此政府会计不同于企业会计,现有企业会计理论不能直接“拿来”用于指导政府会计的改革;而由于政治经济体制的不同,国外的政府不同于我国的政府,因此,他国政府会计的改革实践经验,我们只能借鉴,而不能照搬,必须立足国情,探索建立一套能够指导改革实践的有中国特色的政府会计理论体系。

本丛书以教育部人文社会科学重点研究基地重大课题“基于绩效管理的应计制政府会计改革问题研究”为基础,由我担任总主编,作者主要是我指导的博士生们,他们围绕应计制政府会计改革,在各自博士论文的基础上,按照“丛书”主题的要求,进行修改、补充和完善。他们长期以来一直密切关注我国政府会计改革中的热点和难点问题,全程参与我国政府会计改革的研讨和咨询活动,这使得丛书内容不仅具有理论性,而且也具有现实性和针对性;丛书的作者都是我国目前政府会计研究的骨干成员,长期的团队合作使得专著之间的理论衔接更加顺畅,具有延续性,理论结构和体系具有完整性。该丛书所构建的理论体系,将能够更好地服务于我国政府会计的改革实践。

当然,作为理论性著作,丛书中的某些观点和理论必定还有不够成熟和不尽完善的地方,希望广大读者及会计学术界的广大同仁能够不吝赐教,多提宝贵意见!

李建发

2010年9月8日

内容摘要



当前,政府会计改革正在西方发达国家如火如荼地展开,同时受到了有关国际组织的高度重视。但研究表明,这些国家的政府会计改革过程存在着一个“绩效悖论”问题。为此,本书主要以新制度经济学以及其他学科作为理论依据,在系统阐明政府会计两大基本属性的基础上进行深入分析,在理论层面上深刻解读政府会计改革“绩效悖论”问题的形成原因,并提出一些有利于我国改革预算会计、建立政府会计体系的政策建议。本研究不仅有助于进一步拓展、丰富政府会计理论的内容,提高政府会计理论的解释力,弥补单纯从技术观角度探讨政府会计改革问题的缺陷,而且有利于我们系统、全面、客观地认识和分析西方发达国家政府会计改革实践,汲取其中有益的经验教训,制定科学规范、切实可行的政府会计改革策略。

作为经济组织,政府机构可以被视为负责提供公共物品的一种生产性“企业”,它们本质上也是一系列契约关系的集合体。在这种假设下,政府会计兼具两大基本属性,即契约性和制度性。其中,前者意味着政府会计本身是一种有边界的不完全契约,它有助于订立、履行和解除政府契约,但其发挥作用的前提条件是理性经济主体需要及利用政府会计信息进行监督和决策;后者意味着政府会计必须在形式上符合相关制度的要求,屈从于制度压力的影响,在很大程度上成为制度的塑造物和实际承载体。这两种客观存在的基本属性要求分别从“效率机制”与“合法性机制”两个维度来认识政府会计改革问题。

政府会计改革的经济本质在于契约的变更或替代。但是,它通常直接体现为一种新的政府会计模式(或者更广泛地说是技术工具)的引入。而且,这种经济本质不因政府会计改革源于相关制度的变迁而改变。对提供公共物品的政府机构而言,其会计改革一般服务于确保契约绩效和提高契约合法性两大目标,它们分别对应于政府会计的契约性和制度性。但是,这两种目标对政府会计的要求可能不完全一致,甚至有时截然相反。这恰好形成了研究政府会计改革“绩效悖论”问题成因的突破口。这也决定了必须在宏观层面上关注

影响政府会计改革的制度结构,在微观层面上关注单个政府机构中的契约及其激励效应。

通过宏观层面上的制度变迁推进微观层面上的政府会计改革,这种做法具有内在必然性。其中,影响政府会计改革的制度以强制或提供激励的方式,使其规定内化于各个政府机构的会计契约之中。单个政府机构依据制度要求进行会计改革,不仅实现了提高契约合法性的目标,而且引入了新的会计形式,改善了缔约者获取信息的条件,使其可以获得有助于监督代理人的更多会计信息。但由于受到激励结构因素的限制,政府会计改革难以影响监督政府代理人的数量,政府会计信息不一定被用于监督代理人。这时,行使剩余控制权时的代理问题和代理成本不会减少,政府机构提供公共物品的绩效也难以提高。在这种情况下,政府会计改革“绩效悖论”问题就形成了。因此,制度驱动下的政府会计改革是一项十分复杂且具有挑战性的系统工程。

本书的创新之处主要体现在:

1.以政府会计改革“绩效悖论”作为研究主题,在理论上解释为何政府会计改革不一定能够按预期提高政府绩效,突破着重于从必要性和实施方式两个角度研究政府会计改革问题的局限性。

2.将政府机构视为负责提供公共物品的生产性“企业”,阐明它们作为一系列契约关系集合体的经济组织性质,并进一步论证政府会计的契约性和制度性,明确政府会计与其相关制度之间的关系。

3.在微观层面上深入研究政府会计改革的经济本质和目标,在一定程度上弥补了从引入新型技术工具、提高政府绩效角度研究政府会计改革问题的不足。

4.在宏观层面上深入研究影响政府会计改革的制度结构问题。其中,从非正式制度(主要是意识形态)角度来理解公共受托责任、新公共管理、财政透明度概念,并且阐述影响政府会计改革的意识形态所具有的基本特征。

5.在特定政府机构这一契约关系集合体框架内,系统分析官僚、政治家和社会公众等各自契约的特征及其激励效应,进而探讨他们对政府会计信息的行为,避免先验假定使用者主动需要和利用政府会计信息的研究局限。

关键词:政府会计改革;绩效悖论;成因

目 录



第一章 导论	1
第一节 研究动机及意义	1
一、选题研究动机	1
二、选题研究意义	5
第二节 研究思路与方法	7
一、研究思路	7
二、研究方法	8
第三节 研究内容安排	9
第四节 主要创新与不足	12
一、本书的主要创新	12
二、本书存在的不足	12
第二章 国内外政府会计改革研究综述	14
第一节 国外政府会计改革研究综述	14
一、新公共管理视角下的政府会计改革	14
二、制度理论视角下的政府会计改革	16
三、公共选择理论视角下的政府会计改革	18
四、信息经济学视角下的政府会计改革	20
五、资本市场会计研究与政府会计改革	21
六、研究评价与启示	22
第二节 国内政府会计改革研究综述	24
一、政治经济环境变化与政府会计改革	24
二、国际经验借鉴与政府会计改革	25
三、新公共管理与政府会计改革	26
四、公共受托责任与政府会计改革	27
五、财政透明度与政府会计改革	28

六、研究评价与启示	30
第三章 政府会计:新制度经济学的诠释	32
第一节 作为一种经济组织的政府	32
一、作为一种经济组织的政府:性质	32
二、作为一种经济组织的政府:主要特征	36
三、作为一种经济组织的政府与制度	43
第二节 政府会计的基本属性	50
一、政府机构中的信息、不完全契约与委托代理问题	50
二、政府会计的契约性	57
三、政府会计的制度性	64
第四章 政府会计改革的经济本质和目标	70
第一节 政府会计改革的经济本质	70
一、政府会计改革的国际实践	70
二、政府会计改革的经济本质解析	85
第二节 政府会计改革的目标	87
一、国内外对政府会计目标的研究结论	87
二、政府会计改革目标的认定、反思与重构	93
第五章 政府会计改革衍生问题(一):制度结构	99
第一节 关于政府会计改革的正式制度	99
一、西方发达国家	99
二、有关国际组织	108
三、我国的实践情况	111
四、关于政府会计改革的正式制度:基本特征	114
第二节 关于政府会计改革的非正式制度	116
一、关于政府机构的意识形态:变化动因	117
二、关于政府机构的意识形态:主要内容	119
三、关于政府会计改革的意识形态	123
第三节 政府会计改革制度结构内的互动关系	125
一、关于政府会计改革的意识形态对正式制度的影响	125
二、关于政府会计改革的正式制度对意识形态的影响	127
第六章 政府会计改革衍生问题(二):契约及其激励效应	129
第一节 政府官员契约及其激励效应	129
一、政府官员契约的特征	129

二、政府官员契约的激励效应	132
三、政府官员与政府会计信息	134
第二节 政治家契约及其激励效应	137
一、政治家契约的特征	137
二、政治家契约的激励效应	139
三、政治家与政府会计信息	141
第三节 社会公众契约及其激励效应	143
一、社会公众契约的特征	143
二、社会公众契约的激励效应	145
三、社会公众与政府会计信息	148
第七章 政府会计改革“绩效悖论”成因分析与应用	151
第一节 政府会计改革“绩效悖论”成因分析	151
一、制度驱动政府会计改革	151
二、政府机构中的会计改革	153
三、政府会计改革“绩效悖论”问题的形成原因	156
第二节 政府会计改革“绩效悖论”现实应用	157
一、我国 1997 年预算会计改革	157
二、国际公共部门会计准则应用	161
第八章 研究结论与政策建议	166
第一节 研究结论	166
一、政府会计的基本属性	166
二、政府会计改革的经济本质	167
三、政府会计改革的目标	167
四、影响政府会计改革的制度	167
五、缔约主体对政府会计信息的行为偏好	168
六、政府会计改革“绩效悖论”问题的形成原因	168
第二节 政策建议	169
一、注意事项	169
二、政策建议	170
参考文献	172
后 记	185

第一章

导论



作为开篇部分,本章主要介绍本书涉及的一些说明性问题,包括选题研究的动机及意义、研究思路和方法、研究内容安排以及主要创新点和不足等。

第一节 研究动机及意义



一、选题研究动机

20 世纪 80 年代以来,在主张以企业精神重新塑造政府的新公共管理观念的影响下,许多西方发达国家突破持续已久的公共行政框架,进行了轰轰烈烈的公共管理改革运动。这场意义深远的运动从多个维度展开,而不只局限于简单地扩大自由市场、放松政府管制过程的努力。Kettl(2000)认为,它具体表现为六项核心要素,即寻求更高程度的生产率,使用市场化的激励手段来消除官僚制的弊端,更加强烈地依赖市场机制的倾向,从中央到地方政府的更大的放权,不断提高设计和执行公共政策的能力,更加关注政策的产出和实际效果。^① 作为整幅画卷的一个重要组成部分,政府会计改革^②一开始就处于这些国家新公共

① Donald F.Kettl.有效政府——全球公共管理革命[M].张怡,译.上海:上海交通大学出版社,2005:1-2.

② 从广义上说,会计包括确认、计量、记录和报告一系列前后关联的特定程序和步骤。本书采用了广义的政府会计概念,它对政府机构所从事的具有财务意义的交易和事项进行确认、计量和记录,并通过财务报告这一物质载体将最终结果传递给外部的利益相关者。因此,政府会计改革也是一个广义的概念,包括扩展会计核算对象、引入权责发生制核算基础、遵循公认会计准则、建立新型政府财务报告、进行政府财务报告鉴证等诸多活动。

管理运动的风口浪尖。到目前为止,新西兰、澳大利亚、英国、美国、加拿大、法国等超过半数的经济合作与发展组织(OECD)成员国都在新公共管理框架内进行了不同程度和方式的政府会计改革,而且对发展中国家也产生了一定程度的示范带动效应。可以说,政府会计改革在全球范围内正处于一个大发展的黄金时期。

有关国际组织对世界各国的政府会计改革给予了密切关注并加以研究,其中取得重大成果的当属国际会计师联合会(IFAC)。1996年,IFAC成立了专门负责制定发布权责发生制公共部门会计准则的公共部门委员会(PSC),并于2004年将其进一步更名为国际公共部门会计准则理事会(IPSASB)。2000年,PSC在其制定发布的第11号研究报告中指出,权责发生制的政府会计信息能够帮助使用者准确评价政府及其机构的绩效、财务状况及现金流量,评价其遵循预算的情况,正确做出财政资源配置决策,证明政府使用资源的受托责任履行情况,准确反映政府为其政务活动提供资金的情况并评价其融资及偿债能力,评价政府部门提供产品和服务的成本、效率和效果。^① 截至目前,该机构总共发布了24项权责发生制国际公共部门会计准则(IPSASs),初步建立了核心的公共部门(包括政府机构)会计准则体系。为了进一步完善IPSASs体系,IPSASB目前正在努力进行以下工作:为现有的国际财务报告准则(IFRSs)中尚未涉及的公共部门特有的会计问题制定规范,并且发布了关于税收和转移支付的非交换收入处理的第23号具体准则;将已发布的IPSASs与国际货币基金组织(IMF)的政府财政统计手册(GFSM 2001)相协调;以及按改进后的IFRSs修订现行的IPSASs,并于2007年1月发布了对已存在的11项具体会计准则进行修订的公告。^② 而且,IMF、世界银行(IBRD)、OECD以及亚洲发展银行(ADB)等其他国际或区域性组织也在以不同方式积极倡导和推动各个国家进行政府会计改革。

在这一过程中,政府会计改革倡导者们通常认为政府会计具有满足受托责任和决策信息需求的技术工具特征,认为将在企业组织中已较为成功应用的会计模式引入政府(即公共部门),可以显著提高其履行公共受托责任(主要为提供公共物品)的绩效,还能够提升信息使用者的决策效率。比如,Lye,Perera和Rahman(2005)针对新西兰政府财务报告进行了研究,并认为政府会计改革是被作

^① IFAC, PSC. Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices[R]. Study 11, 2000.

^② 于国旺. 国际公共部门会计准则的发展及其启示[J]. 财会通讯(综合版), 2007(5): 98-99.

为广泛的新公共管理框架的副产品引入的,目的是支持以明确的目标、良好的绩效信息、激励和管理自由为基础的管理决策系统。^① 沿着这种思路进行分析,政府会计改革本质上属于选择提升公共部门绩效的技术工具的一种理性现象。这其中隐含着如下命题:有效的政府会计必将促使政府高绩效地履行公共受托责任。但事与愿违,Wildavsky(1988)认为,对公共部门会计改革的预期与它的实际成效之间存在着差距。^② Humphrey 等(1993)对英国的案例研究也指出,许多公共部门会计改革带有自相矛盾的性质。^③ Guthrie(1998)^④、Robinson(1998)^⑤、Bogt 和

① Lye, L., H. Perera and A. Rahman. The Evolution of Accrual-based Crown (Government) Financial Statements in New Zealand[J]. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2005, 18(6): 784-815.

② Wildavsky, A. Understanding Organizational Change: OMB and GAO—A Review[J]. Accounting, Organizations and Society, 1988, 13(1): pp. 107-109.

③ Humphrey, C., P. Miller and R. W. Scapers. Accountability and Accountable Management in the UK Public Sector[J]. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 1993, 6(3): 7-29.

④ 他对澳大利亚公共部门权责发生制会计改革进行了案例研究,并指出权责发生制政府会计改革不仅仅是价值中立的技术性活动。由于缺乏对改革影响的评估,权责发生制作为公共行政中的有效措施被引入公共部门中。但事实上,权责发生制政府会计改革已陷入了矛盾困境中。例如在大多数情况下,权责发生制会计系统并没有比收付实现制做得更好,为资源配置、联合成本分配等问题提供更优的解决方式,甚至还可能产生令财务报告使用者困惑的数据。因此,政府会计改革所宣称的收益与其实际效果之间的差异应当加以研究。见:Guthrie, J. Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector—Rhetoric or Reality[J]. Financial Accountability & Management, 1998, 14(1): 1-19.

⑤ 他评估了作为一项管理工具的完全权责发生制会计对提高核心政府微观经济绩效的影响,并且指出完全成本信息并没有像通常假定的那样被使用。尽管在特定情况下这些信息产生了一些管理上的收益,但还不足以补偿核心政府总体上采用完全的权责发生制基础财务报告和预算引起的大量耗费。这说明,核心政府采用完全权责发生制会计不能以“微观经济”的基本原则作为基础。但是,权责发生制会计可以在计量公共部门宏观财政状况,特别是财政政策的跨代权益方面发挥更重要的作用,因此选择会计方法时必须考虑服务于这种目的,而不是假定的微观经济优势。见:Robinson, M. Accrual Accounting and the Efficiency of the Core Public Sector[J]. Financial Accountability & Management, 1998, 14(1): 21-37.

Helden(2000)^①以及 Caperchione(2003)^②的相关研究都证实了上述观点。这表明,政府会计改革所宣称的绩效目标在一些国家的公共部门中只是有限度地得到实现。这些实践观察表明,在西方发达国家政府会计改革过程中存在着一个“绩效悖论”^③问题。本书认为,为了确保政府会计改革更有效地达成

① 他们依据荷兰政府的经验证据和相关理论发展出一个解释荷兰政府会计改革预期和现实差异的模型,发现政府会计改革受到一系列因素的影响。政府会计改革不是单纯的技术性活动。尽管政治家和高层管理者能够将新的会计系统和程序引入政府,但这并不意味着政府缔约者就会主动使用它们,尤其在政府会计改革脱离政府部门的工作方法时。因此,管理者有必要认识到必须付出大量的努力改变组织文化和工作方式,政府会计改革才可能被完全接受。而且,管理者也必须考虑政府部门的特定性质(即影响政府的内外在因素),以及比引入业绩预算和提升绩效要求更宽泛的政治目标。见 Bogt, H.J. and G.J. Helden. Accounting Change in Dutch Government: Exploring the Gap between Expectations and Realizations[J]. Management Accounting Research, 2000, 11(3): 263-279.

② 他依据要求意大利自治区和省采用权责发生制财务报告的《地方政府会计法案》(1995),对 23 个地方政府进行了抽样调查。研究结果表明,地方政府会计改革的目标和实际成效之间存在差距。因此,要成为一个对公共行政真正有效的工具,政府会计改革必须解决下列问题:(1)必须明确不同机构特定的信息需求;(2)会计系统必须与组织结构、公共融资机制、组织文化等公共行政系统的核心要素相一致;(3)会计不能被用于大量的目的。见 Caperchione, E. Local Government Accounting System Reform in Italy: A Critical Analysis[J]. Journal of Budgeting, Accounting & Financial Management, 2003, 15(1): 110-145.

③ 悖论,也称“逆论”或“反论”,是指一种自相矛盾的命题。它有三种主要形式:(1)一种命题看起来好像肯定是错误的,但实际上却是正确的(佯谬);(2)一种命题看起来好像肯定是对的,但实际上却是错误的(似是而非);(3)一种命题看起来好像无懈可击,却导致逻辑上的自相矛盾。解决悖论问题需要更加深入的创新性思考,而悖论的解决又往往可以给人们带来更深刻的认识。例如,诺斯(1981)提出了新制度经济学中的“国家悖论”学说,即“国家的存在对于经济增长来说是必不可少的;但国家又是人为的经济衰退的根源”(见道格拉斯·C.诺斯,经济史上的结构和变革[M].厉以平,译.北京:商务印书馆,2002:21),这已被历史和当代世界的客观事实所证实。通过这种学说,诺斯为更深刻地认识国家的性质和作用提供了新视角和新见解,使那些主张国家干预论者和自由主义经济学家不得不重新审视自己的理论(见贺卫,伍山林,制度经济学[M].北京:机械工业出版社,2003:157)。政府会计改革“绩效悖论”问题属于似是而非的悖论形式,是指“进行政府会计改革必将显著提升政府履行公共受托责任的绩效(大多数支持者如此预期),但进行了政府会计改革却并没有对政府履行公共受托责任的绩效产生实质性影响(实效)”。换言之,它描述了这样一种客观现象:对政府会计改革的预期与政府会计改革后的实际成效存在差距。本书的研究重点在于以政府会计的契约性和制度性作为立论基础,探讨政府会计改革“绩效悖论”问题的形成原因及其对我国改革预算会计、建立政府会计体系的启示。当前,许多国家、国际和区域组织都在积极主动地倡导和推进政府会计改革,研究该问题有助于突破政府会计改革技术观的局限性,通过新视角、新思维深化对政府会计改革相关问题的认识。

其应有之目标,为推进政府会计改革提供政策建议,我国应当基于西方发达国家政府会计改革的客观现实发展一种实证解释理论,以深刻解读政府会计改革“绩效悖论”问题的形成原因。

二、选题研究意义

自20世纪90年代以来,我国为建立与市场经济相适应的公共财政体制,相继推行了部门预算、国库集中收付、政府采购、收支两条线等改革措施,进而促使我国改革预算会计、建立政府会计体系这两项工作逐步被提上了政府工作议事日程。国内许多学者也从不同理论角度探讨了政府会计改革的一些相关问题。在这个现实大背景下,研究政府会计改革“绩效悖论”问题具有重大的理论和现实意义。

(一)选题研究的理论意义

从性质上看,包括我国学者在内的政府会计改革研究者从技术观角度论证了新型政府会计在提升财政透明度、受托财务管理水平和提供公共物品绩效方面的重大作用及其如何建立实施的问题。但事实上,这种关于政府会计改革的技术观主要基于以下基本假定:利益相关者在评估政府公共受托责任履行情况和做出资源配置决策过程中将主动应用政府会计信息。但是,许多国外学者有关政府会计改革国别案例的经验研究却提出了针对此项假定的不利证据。例如,Bogt和Helden(2000)针对荷兰政府会计改革的案例研究表明,尽管政治家和高层管理者能够将新的会计系统和程序引入政府,但这并不意味着政府缔约者就会主动使用它们。^① Paulsson(2006)对瑞典公共部门权责发生制会计信息实际使用情况的调查也表明,在其他条件相同时,使用权责发生制会计信息的程度取决于特定部门所处的组织环境及其财务状况。^②

本书认为,依据理性经济人假设,上述假定的现实性取决于利益相关者在政府履行公共受托责任活动过程中实际受到激励的程度。如果假定缺少现实合理性,那么政府会计改革所宣称的预期绩效目标就不一定能够实现。所以,政府会计改革绝不只是选择可以显著提高政府履行公共受托责任绩效的技术

① Bogt, H. J. and G. J. Helden. Accounting Change in Dutch Government; Exploring the Gap between Expectations and Realizations[J]. Management Accounting Research, 2000, 11(3): 263-279.

② Paulsson, G. Accrual Accounting in the Public Sector; Experiences from the Central Government in Sweden[J]. Financial Accountability & Management, 2006, 22(1): 47-62.