

政府会计准则制度执行的碎片化困境及治理策略

——基于行动者网络理论的视角

李莹¹ 陶元磊²

1. 淮北师范大学经济与管理学院 2. 安徽省高校管理大数据研究中心

【摘要】政府会计准则制度的有效执行,是权责发生制政府综合财务报告制度改革目标实现的关键。然而,政府会计准则制度的底层逻辑链在制度、经济和操作三个层面都不同程度地存在缺位或错位,导致政府会计准则制度的执行陷入碎片化困境,进而影响符合国家治理需求的政府综合财务报告的顺利生成。行动者网络理论为政策执行研究提供了新的思路,文章从系统观念出发,以行动者、网络与转译为主要特征,构建了促进政府会计准则制度实施的治理策略框架,形成了能够充分调动行动者积极性的治理闭环,并从逻辑链完善、行动者激励以及配套机制保障三个方面提出具体的政策建议,以期更好地为国家财政治理体系和治理能力现代化赋能。

【关键词】政府会计准则制度; 碎片化困境; 行动者网络理论; 系统观念

【中图分类号】F810.6 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-5937(2023)22-0136-06

一、问题提出

从党的十八届三中全会确立权责发生制的政府综合财务报告制度,到十九届五中全会提出建立现代财税体制,再到二十大提出健全现代预算制度,以政府会计改革为先导的财政体制改革保持了一以贯之的科学性和连贯性。2014年国务院批转财政部的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》(国发〔2014〕63号)把“建立具有中国特色的政府会计准则体系和权责发生制政府综合财务报告制度”作为本次政府会计改革的终极目标,而建立健全的政府会计准则体系并确保其得以有效实施,正是推进权责发生制政府综合财务报告制度改革的基础^[1]。政府会计准则制度质量及其执行效能直接影响治国理政、为国理财的水平^[2],因此我国在政府会计准则制度体系建设上持续发力并且取得了一系列标志性成果。截至2022年12月,财政部已相继发布1项基本准则、12项具体准则及应用指南、21项具体制度及补充规定、5项政府会计准则制度解释、4项成本核算指引以及一系列应用案例,通过制度体系重构了政府会计核

算模式,有机统一了政府单位会计制度,全面引入了权责发生制核算原则,充分体现了财政预算改革的新要求,为国家财政治理现代化打下了坚实基础。

很多基层会计人员仍然把2019年1月1日起在全国各级各类行政事业单位全面施行的政府会计准则制度视为本次政府会计改革的终点,但政府会计改革实际上是一个漫长和系统的过程。一方面,编制政府综合财务报告仍处于探索阶段,政府会计改革的终极目标尚未完全实现;另一方面,制度体系的建设过程还面临很多挑战,在实际执行中历程艰难。研究表明,围绕政府综合财务报告的政府会计准则制度执行难主要集中在两个方面:一是制度,政府会计准则制度部分规定与实际需求有所脱节;二是人员,政府会计人员的胜任能力制约着政府会计准则制度的实施^[3-4]。第一个问题对任何创新的制度体系都是存在的,即必须首先构建一个基本框架,然后再不断修改和完善它,这符合怀海特提出的过程哲学理论^[5]。制度会随着时间的推移逐步成型,但这一进程的长短关键要看制度完善的驱动机制是否健全

【基金项目】安徽省高校优秀拔尖人才培养项目(gxgnfx2022008);淮北师范大学哲学社会科学资助项目(2023SK102)

【作者简介】李莹(1982—),女,山东烟台人,博士,淮北师范大学副教授,研究方向:政府审计;陶元磊(1981—),男,山东济宁人,博士,淮北师范大学副教授,研究方向:政府会计

有效。对于第二个问题,自全面执行政府会计制度以来,各级政府部门组织了大大小小的各类业务培训,希望通过不断宣传来落实政府会计的执行,然而有调查研究显示,保障各政府会计主体执行准则制度的效果仅仅靠宣传和培训是远远不够的^[4],把“执行”仅与“会计人员”建立一对一的对应关系显然不恰当。

因此,与政府会计准则制度执行有关的行动者都需要被考虑,这提高了制度执行研究的复杂性和系统性。管廷全^[5]基于系统经济学理论提出了关于“制度”的一般性定义:所谓制度,是指经济系统对其经济元(具有一定功能的所有系统水平上的经济实体)及其子系统的各种约束和影响,以及这些不同的约束和影响之间的关系共同构成的有机整体。可见,制度本身就是一个系统。另外,我国整体改革已进入深水区,加上国内外复杂环境因素的影响,政府会计准则制度在执行过程中将受到诸多不确定因素的影响,执行结果具有非预期效应^[6]。因此,政府会计准则制度的执行应当基于系统的视角展开,在现有体系基础上向内延伸至顶层设计、向外拓展到利益相关者关系网络,从而让改革后的政府会计准则制度能够更好地适应国家治理的需要,更好地服务经济社会的发展。本文将从政府会计准则制度改革的底层逻辑出发,梳理当前制度执行中存在的碎片化困境,基于行动者网络理论构建治理策略框架,以期更好地支持政府会计改革,推进现代财政体制的建设与完善。

二、政府会计准则制度重构的底层逻辑与碎片化困境

政府会计准则制度体系是一个环环相扣、逻辑严谨的架构,而正在推行的政府会计改革相当于对原有制度体系的重构。掌控复杂的构建过程,必须首先明确其中三条重要的底层逻辑关系,即制度逻辑、经济逻辑和操作逻辑。然而在实务中,由于上述三条逻辑链都不同程度地存在不完整性,从而导致如此庞大的系统在运行当中并不顺畅,产生了碎片化现象,系统运行陷入了无法形成制度合力的困境:

一是制度逻辑链存在关键制度缺位。所谓制度逻辑就是“上位法律→中位制度→下位细则”,例如《会计法》《预算法》作为政府会计准则制度的上位法,向下分别制定了《政府会计准则——基本准则》《事业单位财务规

则》等,再根据行业或者具体业务需要向下衍生出系列的业务指南和财务制度。原有的中位制度缺失问题,随着《财政总会计制度》和《行政单位财务规则》的相继出台已经得到补齐,制度压力来到了下位细则层面。例如,当前全面预算绩效管理受到越来越多的关注,但行政单位的成本核算指引尚未出台,各行业、各单位关于事业单位成本核算指引的实施细则也未全面落实,从而短期内仍无法全面反映政府部门的成本状况,财务意义上的绩效评价也就无从谈起。

二是经济逻辑链存在发布顺序错位。所谓经济逻辑就是“经济业务→财务制度→会计制度”,即处理各类经济业务,应当先有财务制度,再有会计制度。其中,财务制度是对经济业务中财务行为的规范,只有在规范的基础上制定会计制度,才能有效减少经济业务的风险。由于操作层面的迫切性,政府会计改革中一些会计制度优先于财务制度发布,虽然会计制度可以倒逼财务制度尽快出台,但财务制度缺位的空窗期容易累积不必要的财务风险。例如,政府会计制度已经实施多年,但各类事业单位的财务制度仍未建全,截至2022年底,只有中小学、高校、科学事业单位发布了财务制度,其他类型事业单位的财务制度仍待出台。

三是操作逻辑链存在双功能不同步。所谓操作逻辑就是“概算→预算→核算→决算”体系,它是实现政府会计双功能的关键。其中预算环节包括部门预算和财务预算,核算环节包括预算会计和财务会计,决算环节包括预算收支报表和基于权责发生制的财务报告,始终保持一一对应的关系。操作逻辑链主要受制度逻辑链和经济逻辑链的影响,由于路径依赖,人们对预算会计的理解和接受程度始终优于财务会计,导致有些准则制度的执行一拖再拖,使得当前基于权责发生制编制的政府综合财务报告始终与初衷有所差距,现有体系也不能最大限度地发挥双功能的治理作用。

由上可知,政府会计准则制度体系是一个由三条逻辑链条交叉纵横构成的庞大系统工程,必须引入系统观念进行分析。系统观念是马克思主义认识论和方法论的重要范畴,只有用普遍联系的、全面系统的、发展变化的观点观察事物,才能把握事物的发展规律。党的二十大报告深刻阐述了习近平新时代中国特色社会主义思想

的世界观和方法论,提出了具有重要指导意义的“六个坚持”,而其中第五个就是“必须坚持系统观念”。毋庸置疑,当前政府会计改革的大方向是正确的,并且已经初步构建了政府会计准则制度体系。然而系统并不是元素的简单堆砌,而是元素的有机结合^[7]。任何系统都处在内外环境的作用之中,内部和外部环境都可能对系统产生干扰,系统处于暂时的不平衡是正常现象,关键在于如何通过自我调节重新回到稳定状态。政府会计准则制度的行动者发挥出其在系统演变过程中的主观能动性,才能有效解决执行过程中的碎片化困境。

三、政府会计准则制度碎片化困境的治理策略框架

(一)行动者网络理论的引入

路军伟^[8]指出,政府会计改革会促使政府会计逐渐由传统的“管理工具”走向现代化的“治理机制”。然而,政府会计通过执行发挥其治理效能的机制尚未健全,因为作为政府会计核心的政府综合财务报告仍处于试编阶段,其内容的综合性与技术的专业性使得政府财务报告应用体系的建设面临诸多挑战,具体如何编制政府综合财务报告,后续又该如何通过对这些政府综合财务报告进行分析和公开发挥其治理作用,目前仍缺乏前瞻性的研究和探索^[9]。因此,如何围绕政府会计主体和综合财务报告使用者重构行动者关系网络,进而发挥政府会计对经济社会发展的治理功能,确保政府会计准则制度的有效执行是关键。

如前所述,当前政府会计准则制度在执行中已经遇到碎片化困境,由此产生的治理效能下降可能是人为引起的,也可能是技术、观念等非人为要素引起的,这就需要一条新的研究进路。政策的执行被视作不同行动者之间的互动过程,因此行动者网络理论(Actor-Network Theory)为政策执行研究带来了新的视野^[10]。国外对政府会计准则制度制定和执行的研究起步较早,其中,Jorge et al.^[11]创新性地将行动者网络理论引入对国际公共部门会计准则(IPSAS)的分析,这为研究我国政府会计准则制度的执行提供了新的思路。事实上,在政策过程研究中,“执行”一直是最具变化同时也是最具争议的一个研究领域,而行动者网络理论恰好能够从“行动者—结构”的方法论视角切入,给“执行”一个较为清晰的解释^[12]。

行动者网络理论由拉图尔为核心的巴黎学派提出,是一种依托网络系统模型呈现行动者之间动力关系的社会科学理论,该理论认为行动者是异质的,不仅包括人类,还包括无生命的非人类行动者,如自然、技术、思想观念等。行动者网络理论感兴趣的是将人类和非人类行动者组织嵌入到研究对象中,两类行动者在实践中相互交织,产生了一个动态的、不可分隔的、演化着的杂合体网络^[13]。正如 Blok et al.^[14]所指,行动者网络理论实质上更像是一种研究范式,即制定和测试研究对象的运作模式,探讨网络中可能的行动者,以及研究对象和行动者之间如何共存、冲突和关联。这种研究范式认为所有制定的政策都是在关系网络中不断产生的效果^[15]。因此,行动者网络的构建意味着科学知识的确立,如果网络固定下来,也就意味着科学事实的成立^[16]。根据上述分析,本文将基于行动者网络理论构建一个解决政府会计准则制度执行碎片化的治理策略框架。

(二)基于行动者网络理论的治理策略框架构建

应用行动者网络理论首先要对行动者进行界定。如前所述,“行动者”概念包括了实践中的一切因素,无论人类还是非人类的存在,只要参与到实践过程中就可以称之为行动者。因此,人类层面的行动者即传统意义上的利益相关者,本文将政府会计准则制度执行的行动者分为内部和外部两部分,其中内部行动者包括财政部门、政府业务主管部门、各公共部门执行主体,外部行动者包括社会公众、人大代表、政协委员等。非人类层面的行动者则包括顶层设计的法律法规、部门之间的协同机制、部门内部的管理制度以及现代化的信息技术等。对于众多的行动者,行动者网络理论的“转译”(Translating)可以对各个角色进行界定,只有通过转译,行动者才能被组合在一起,建立起行动者网络,在网络之中,行动者之间被期望能建立起稳定的关系。“转译”包括五个阶段,分别是问题呈现、利益赋予、征召、动员和异议,本文基于上述五个阶段构建并分析政府会计准则制度执行的行动者网络治理策略框架(如图1所示)。

一是“问题呈现”阶段。该阶段是制度、经济、操作三条底层逻辑链不完整的外在表现。当政府部门发布政府会计准则制度时,这些准则制度制定的目标皆是从提升国家治理能力角度确定的,因此这些目标不仅是协调各

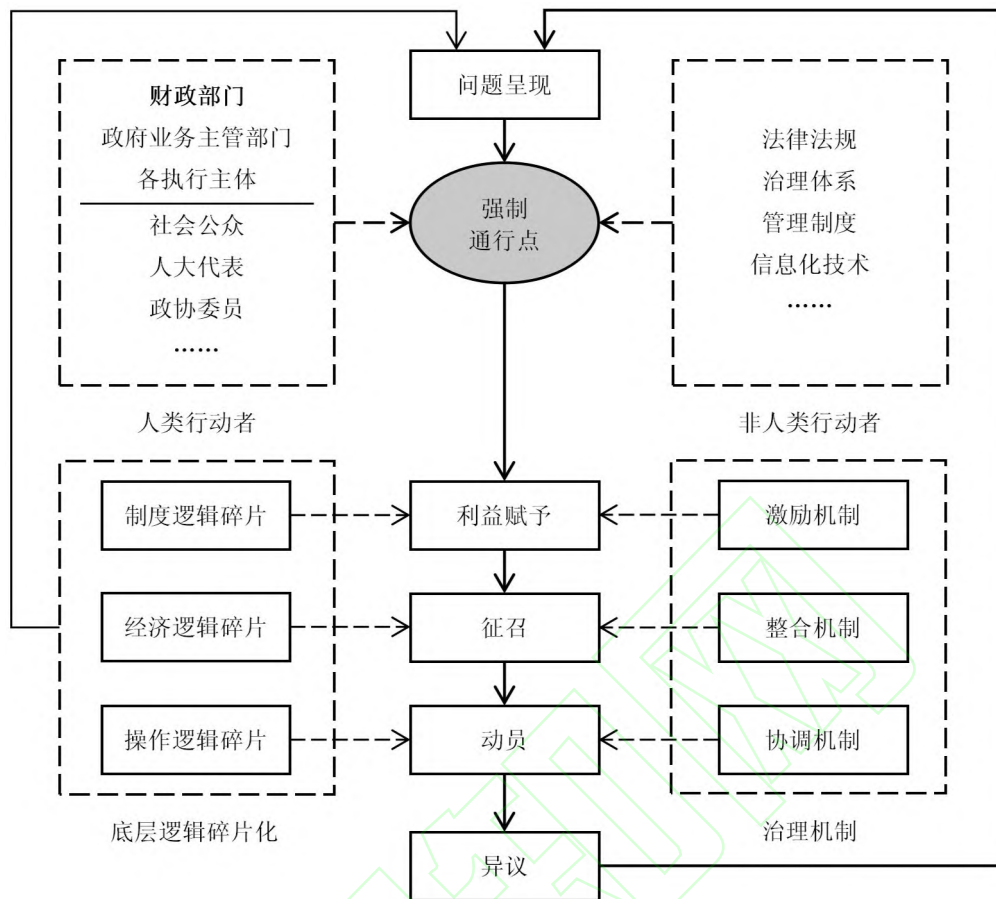


图1 政府会计准则制度执行的行动者网络治理策略框架

公共部门会计的工具,而且是改进政府问责制、提升信息质量和可靠性的治理工具。在这个阶段,财政部门作为核心行动者,以出具基于权责发生制的政府综合财务报告并提高政府治理能力为政府会计改革的终极目标,设立并明确其为“强制通行点”,促使政府业务主管部门、各公共部门执行主体、社会公众、人大代表、政协委员等其他行动者围绕关键问题及自身的利益诉求,形成行动者网络。该阶段在政府会计准则制度执行的行动者网络中,促进网络治理架构的建立并稳健运行,确保满足参与网络的行动者的利益诉求。

二是“利益赋予”阶段。制度逻辑链上之所以产生碎片化,归根结底是部分单位缺乏足够的利益驱动去制定或者执行,而利益正是财政部门说服其他行动者认识到推进政府会计改革必要性的抓手,是一组资源配置的行为。在这一阶段中,作为核心行动者的财政部门利用政策制定、决策权力等措施,给参与政府会计准则制度执行的行动者界定角色,使各行动者被征召成为政府会计

准则制度行动者网络的成员,通过赋予利益的方式激发内外部行动者在政府会计准则制度执行上的积极性。当前政府会计准则制度执行效率不佳的根本原因在于行动者参与度不高,即行动者行动与结果之间缺少必要的价值支撑,导致行动者对制度体系缺乏信任。实施公共部门会计改革(通过采用权责发生制会计制度和实施国际公共部门会计准则)能够对问责水平、政府效力、监管质量、法治和控制腐败产生积极影响^[17]。因此,有必要建立吸引行动者主动参与制度建设及执行的激励机制。财政部门可以制定激励政策,例如,国际公共部门会计准则委员会发布准则的同时也发布相关的研究报告,这些研究报告中有许多建议在财务报表中采用权责发生制标准,并建议必须采用现代会计制度以增加公共部门实体的责任,这对参与公共部门会计改革的行动者来说具有很大的吸引力^[18]。因此,提高行动者参与改革的兴趣,是行动者参与治理网络的前提,也是行动者打破现有治理机制桎梏的动机。

三是“征召”阶段。如前所述,经济逻辑链上的碎片化是违背经济规律的错位造成的,表现在政府会计准则制度执行上就是缺乏对内外部业务的整体规划。本阶段通过对内外部资源的整合,实现内部行动者真正接受政府会计准则制度并参考准则制度制定相应的政策,外部行动者可以通过对政府报告的分析获益,非人类行动者则可以为人类行动者的决策提供更好的政策和技术支持。因此,“征召”更像是一个整合机制,通过确定行动者在治理网络中的网络位置,可以吸引行动者积极参与到治理网络中,切实调动和发挥各公共部门执行主体的主观能动性,多方协作共同弥补逻辑链暂时缺位、错位造成的碎片化困境,最大限度地激发现有政府会计准则制度的治理效用。

四是“动员”阶段。操作逻辑链上产生碎片的根源是人们对双基础的认识仍然存在差距,导致执行上更青睐容易上手的收付实现制,难以生成令人满意的政府综合财务报告。实际上,如果上述两个阶段的调整顺利的话,此时政府会计准则制度行动者网络已经进入了系统、稳定的时期,整个行动者参与的制度执行系统已经达到动态平衡状态。这个阶段的“动员”本质上就是为了确保这种动态平衡下的执行合力能够长期保持,因此需要形成一个切实可行的协调机制。在这一机制中,作为政府会计准则制度执行核心行动者的财政部门获得促使其他行动者参与到政策执行及其治理机制中来的权力,政府业务主管部门、各公共部门执行主体、社会公众、人大代表、政协委员以及信息化技术等行动者不是相互选择的,它们通过财政部门的动员参与到网络中,并且在财政部门的协调下,通过合作最终出具基于权责发生制的政府综合财务报告,客观准确地反映财政治理效能,确保交出国家财政“明白账”。

五是“异议”阶段。在政府会计准则制度行动者网络治理策略框架构建过程中,由于各行动者性质不同且利益多元化,他们之间难免会存在矛盾冲突,成为影响政府会计准则制度执行的显性障碍。如果经过转译、演化后依然存在明显冲突的异议,将会被重新评估治理目标并进入新的转译过程。如此往复的实质就是理解政府会计准则制度行动者的利益并加以关注和完善,从而促进行动者的相互协作并最终达成共识,这是一个充满利益

磋商和观念碰撞的动态治理过程。

上述五个阶段构建了一个完整的政府会计准则制度行动者网络治理策略框架,即“治理目标设定→治理效能识别→治理网络形成→治理机制运行→治理结果反馈”的治理闭环,在这一闭环中,行动者的主观能动性得到充分调动,对现有缺陷的弥补以及最终目标的达成具有强烈的认同感和使命感,有助于政府会计改革愿景的实现。

四、政策建议

相较于企业会计改革,政府会计改革是一项更为复杂的系统工程,涉及面广,技术性、敏感性、政策性强,难点多^[18],在新制度体系统筹发展过程中由于部分环节缺位、错位导致的碎片化困境是这项复杂系统性改革必须面临的挑战。本文从系统观念出发,运用行动者网络理论构建了推动政府会计准则制度执行效率提升的治理策略框架,以期通过调动政府会计行动者的积极性弥补碎片化带来的效率暂时下降,缩短最终实现编制权责发生制下政府综合财务报告的时间,为国家治理体系和治理能力现代化赋能。结合上述构建的治理策略框架,本文提出三点政策建议:

(一)循序完善政府会计准则制度体系中的逻辑链

一是弥补现有体系在制度逻辑链上的缺位。一方面尽快出台下位细则层面缺失的相关制度规范,另一方面为政府综合财务报告出台以后面临的报告信息公开、报告分析、报告审计等配套制度的建立做好充分的前期准备。二是纠正现有体系在经济逻辑链上的顺序错位,加快已出台会计制度对财务制度的倒逼进度。相关行业的政府主管部门主动和财政部门对接,制定符合行业特点的财务制度指导该行业的经济业务,让各行业基层会计人员能够更加顺畅地进行具体的会计业务操作。三是扭转现有体系在操作逻辑链上的失焦,尽快将基层会计人员对政府会计改革的热情转移到基于权责发生制的财务会计层面。一方面继续加大对基层会计人员的培训力度,另一方面通过财政部平台尽可能多地收集近年来成功的操作案例,尤其突出案例的优势及其对单位、地方财政、国家治理的贡献,同时加快发布频率,不断刺激基层会计人员对权责发生制之于政府会计价值的认知,最终反映在其操作选择和政府综合财务报告的编制上。

(二)充分调动政府会计准则制度行动者的积极性

这主要是针对人类行动者,即传统意义上的利益相关者。财政部门作为核心行动者,应当把党的十八大以来确立的政府会计改革目标作为重要内驱力,不断加强顶层设计,统筹各方利益,确保政策的顺利实行;政府业务主管部门充分利用政府会计改革红利,通过促进业财更好地融合,提升业务部门的治理效能;经过多年的实践和信息化的普及,基层各公共部门执行主体的业务能力有所提升,但仍然要继续通过宣传培训的方式传达共同的政府会计改革目标,确保后续改革措施的顺利推行;另外,政府部门还要建立多方参与的、有效的外部评价机制,及时发现并纠正执行过程中出现的问题,督促各执行主体更好地实施政府会计准则制度。

(三)建立保障政府会计准则制度顺利执行的配套机制

在行动者网络理论中,除了强调人类行动者的主观能动性,非人类行动者在网络中的地位同样重要。一是建立跨部门的制度沟通机制,更好地解决行业特殊性与政府会计基本准则普适性的矛盾;二是发挥政府会计的治理功能,通过完善政府内部沟通与制衡机制、构建由代表政府的财政部门主导下的多元共治模式,促进政府会计治理的互动制衡,确保激励机制、整合机制、协调机制的顺利运转;三是完善自身内部的管理制度,把贯彻执行政府会计准则制度作为保障公共部门经济安全的重要抓手;四是进一步加强信息化建设,一方面解决双基础带来的工作量提升,另一方面获取更多有价值的财务及非财务信息,为政府部门有效开展治理活动提供技术支持和决策支持。●

【参考文献】

- [1] 周曙光,陈志斌.政府会计准则的执行框架构建研究[J].中央财经大学学报,2021(8):53-61.
- [2] 王世杰,吴婷,孙芳城.我国政府会计发展成就与经验研究[J].会计之友,2023(10):74-79.
- [3] 李建发,包璐璐,陈文川,等.职工变革认知、内部控制与政府会计准则制度执行效果[J].会计研究,2022(2):17-31.
- [4] 路军伟,王舒慧,刘瑶瑶.政府会计准则制度执行机

制及其有效性研究:对宣传培训和抽查监督的考察[J].会计研究,2020(8):128-143.

- [5] 郭雷.系统科学进展[M].北京:科学出版社,2019:165-173.
- [6] 刘子怡,凌华,刘静.政府会计准则实施的非预期效应的分析框架构建[J].会计研究,2019(11):92-97.
- [7] 霍绍周.系统论[M].北京:科学技术文献出版社,1988.
- [8] 路军伟.制度理论创新预示政府会计改革的三大趋势[N].中国会计报,2015-11-13.
- [9] 崔学刚.英国政府会计执行国际会计准则的经验与教训:兼论我国政府综合财务报告制度建设[J].会计之友,2020(14):2-9.
- [10] 刘伟忠,张宇.与异质性行动者共生演进:基于行动者网络理论的政策执行研究新路径[J].贵州社会科学,2022(8):128-135.
- [11] JORGE S, BRUSCA I, NOGUEIRA S P. Translating IPSAS into national standards: an illustrative comparison between Spain and Portugal [J]. Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice, 2019, 21(5): 445-462.
- [12] 涂锋.从执行研究到治理的发展:方法论视角[J].公共管理学报,2009,6(3):111-120.
- [13] 沈培,李建清.行动者网络理论的研究热点和前沿趋势[J].自然辩证法通讯,2021,43(11):117-126.
- [14] BLOK A, FARIAS I, ROBERTS C. The Routledge companion to actor-network theory [M]. Taylor & Francis, 2020.
- [15] FENWICK T, EDWARDS R. Actor-network theory in education [M]. Routledge, 2010.
- [16] 郭俊立.巴黎学派的行动者网络理论及其哲学意蕴评析[J].自然辩证法研究,2007(2):104-108.
- [17] CUADRADO-BALLESTEROS B, BISOGNO M. Public sector accounting reforms and the quality of governance [J]. Public Money & Management, 2021, 41(2):107-117.
- [18] 应唯,张娟,杨海峰.政府会计准则体系建设中的相关问题及研究视角[J].会计研究,2016(6):3-7.