

A brief analysis of the construction of a contingency model based on the development of the “three double” government accounting system

Liping Wen

School of Economics, Management and Law, Shandong University of Petrochemical Technology, Dongyin, Shandong, 257061, China

Abstract

Based on several important landmark regulations on the development of China's government accounting system since the 18th National Congress, this article summarizes the significant achievements made in the development of the government accounting system and analyzes the upward trend of its development. Select the main influencing factors of government accounting development from four perspectives: laws and regulations, economy, society and culture, and technology, and analyze their relationship with the reform and development of government accounting system: the fiscal system is the direct factor driving the development of government accounting system; The per capita disposable income of households, education level of residents, and investment in research and experimental development are positively correlated with the development of government accounting systems, and a contingency model for the development of China's “three double” government accounting system is constructed.

Keywords

fiduciary responsibility; PEST analysis; contingent model; accrual basis

基于“三双”政府会计制度发展的权变模型构建浅析

温丽萍

山东石油化工学院经济管理与文法学院, 中国·山东 东营 257061

摘要

基于十八大以来我国政府会计制度发展颁布的若干重要标志法规, 梳理政府会计制度发展取得的重大成果, 分析政府会计制度发展的上升趋势。从法律与法规、经济、社会和文化、技术四个角度选取影响政府会计发展的主要影响因素, 分析其与政府会计制度改革发展的关系: 财政体制是推动政府会计制度发展的直接因素; 居民家庭人均可支配收入、居民受教育程度、研究与试验发展投入分别与政府会计制度发展呈正相关关系, 构建我国“三双”政府会计制度发展权变模型。

关键词

受托责任; PEST分析; 权变模型; 权责发生制

1 引言

有效完善的政府会计制度是治国理政的基石和保障, 是优化公共资源配置、促进政府科学管理的重要工具, 对推动高质量发展、应对重大风险挑战、推进国家治理体系和治理能力现代化, 实现新时代新征程党的中心任务具有重要作用。党的二十大报告中提出到2035年“基本实现国家治理体系和治理能力现代化”更是对我国政府会计改革提出迫切

要求。政府会计制度发展也是我国当前新质生产力发展协同配套的生产关系的重要表现之一。从刘炳炎在《会计专业课程改革问题》一文正式提出“政府会计”概念至今, 不少专家学者从政府会计基础的选择与应用、政府会计概念框架等不同角度对政府会计改革发展做出研究^[1], 但受数据获取途径等因素限制目前政府会计研究内容以规范研究居多, 针对中国政府会计准则及会计制度与国外政府会计准则内容的对比研究较多, 对中国政府会计制度发展的政府会计环境研究较少。从研究时段角度看, 前人的研究大都截取部分时段^[2], 有一定的时段性。笔者主要选取十八大以后至2022年的约10年间我国政府会计制度发展取得的重大成就和特点, 重点研究政府会计制度发展历程及影响因素。

【基金项目】山东省教育科学“十四五”规划课题(项目编号: 2021CYB014)。

【作者简介】温丽萍(1975-), 女, 中国山东烟台人, 硕士, 副教授, 从事财务管理研究。

2 政府会计制度改革的背景

党的十九大报告中明确要求建立全面规范透明的预算制度,全面实施绩效管理。2019年1月1日,政府会计制度开始在全国各级行政事业单位中实施,政府会计制度改革全面展开。随着“权责发生制”理念引入政府会计制度,原政府会计工作中的“收付实现制、预算会计核算、预决算报表”单核算体系转化为“权责发生制+收入实现制”“财务会计+预算会计”“财务报表+预决算报表”双核算体系(以下简称“三双”)。将“权责”理念、“三双”核算体系贯穿运用到政府管理活动中,提升政府治理水平。新公共管理与受托责任是我国政府会计制度发展的背景和出发点。作为受托责任一方的委托方将资源的经营管理授予受托方。受托方接受委托后即承担受托责任。委托方关注资源的保值和增值,受托方有义务及时、完整报告其受托资源管理情况以解脱受托责任。政府会计是受托责任关系中联系委托人和受托人的桥梁。国有资产流失、政府财政压力与隐性债务对我国政府会计制度改革提出迫切要求。国有资产保值、增值要求保证资产价值计量的客观性,即真实、完整地确认、计量国有资产的价值。收付实现制计量基础上对资产只有原值的记录,在不计提折旧也不摊销的情况下无法反映资产的账面价值和净值,这种不完整的价值计量信息客观上给国有资产流失带来可能性。

3 政府会计制度发展历程

依据全国人大常委会相关法规、财政部公布数据及专家文献资料^[3-4],整理10多年来我国政府会计发展的重要标志性法规作为基础数据,梳理我国政府会计制度发展历程。2009年以《医院会计制度》《高等学校会计制度》(征求意见稿)发布为标志,我国新一轮政府会计制度发展拉开序幕。医院会计制度为建立统一的政府会计制度积累经验,明确改革方向。“进一步推进政府会计改革,逐步建立政府财务报告制度”被再次写入《国民经济和社会发展的第十二个五年规划纲要》。2011年开始在11个省市开展权责发生制政府综合财务报告试编工作。2013年11月党的十八届三中全会明确提出的跨年度预算平衡机制、权责发生制的政府综合财务报告制度、规范合理的中央和地方债务管理及风险预警机制为政府会计改革指明方向,加快统一政府会计制度发展的步伐。2014年以权责发生制为基础的政府综合财务报告制度规定纳入新修订的预算法中。2014年12月《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》的批转正式理顺权责发生制改革思路,我国政府会计制度进入快速发展时期^[5]。2015-2019年间形成以政府会计准则——基本准则、政府会计准则——具体准则(第1-10号)、政府会计准则制度解释第1-2号,政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表为主要内容的政府财务会计体系。同时行政事业单位出现加强成本核算趋向。2020年以来政府会计制度体系不断丰

富完善,具体表现为:①针对2014年新修订的《中华人民共和国预算法》和1995年发布施行的《中华人民共和国预算法实施条例》以及国务院关于预算管理的重大部署,公布修订后新《中华人民共和国预算法实施条例》;②财政部印发《事业单位成本核算具体指引——公立医院》《事业单位成本核算具体指引——高等学校》《事业单位成本核算具体指引——科学事业单位》进一步加强政府、行政事业单位成本核算;③财政部发布政府会计准则制度解释3-5号;④财政部联合相关部门制定多项财务制度。2012—2022年我国政府会计制度重要标志性法规总平均颁布数量约为4项,其中2021、2022年颁布政府会计制度相关法规数量分别为2022年数量的2倍和3倍。新的统一政府会计制度形成突破式发展,我国“三双”政府会计制度体系在科学、稳步发展的同时逐步丰富完善。

4 政府会计制度改革发展的重要影响因素

依据环境分析理论中的PEST分析方法,分析我国政府会计制度改革的影响因素。法律与法规因素选取政府所持态度和推行的基本政策—财政体制作为重要影响因素。经济因素中经济发展水平与状况与政府会计制度变革正相关,宏观经济政策对政府会计制度的影响类似“政府所持态度和推行的基本政策”,我们侧重选取代表工资水平的“居民收入水平”加以分析;社会和文化环境中包含的影响因素较多,随着生产力的发展,当前社会公共服务问题主要集中在教育、医疗、社保、文化和保障性住房等,选取人口因素中的子因素“教育水平”加以分析;技术因素中选取“研究与试验投入”子因素加以分析。

4.1 财政体制

从法律和法规因素看财政体制对我国政府会计制度改革起着非常重要的作用。我国政府的财政体制改革大都相应引起和推动着政府会计制度发展。党的十八大以来,我国的财政体制逐步从高度集中的计划经济体制下“统收统支”的财政管理体制(1949—1978年)、随着改革开放从计划经济从市场经济转型,财政体制从高度集中转向分散化的管理模式(1978—1994年)、社会主义经济体制下的分税制财政体制(1994—2000年)发展到社会主义经济体制下的现代财政体制(2000—2022年)。纵观我国政府会计制度的发展无不与我国财政体制的改革与发展密切相关、相辅相成。十八大以来的现代财政体制更强调政府服务和公共管理的职能。该阶段我国政府会计形成以政府会计准则、政府会计制度为代表的统一政府会计制度体系。政府会计制度改革从微观层面更好满足政府会计对资产、负债的客观反映,从宏观层面为我国政府治理提供可靠依据,进一步适应新质生产力下我国经济高质量发展的要求。我国政府会计制度改革进程与财政体制改革息息相关,财政体制改革是推动我国政府会计制度发展的重要因素^[6]。

4.2 城乡居民家庭人均可支配收入水平

居民生活水平和社会经济地位的高低与其对公共部门财务信息关注程度密切相关。一般理论认为：居民生活水平和社会经济地位越高，其收入和税负水平越高，对公共部门财务信息关注程度越高。该高收入和高税负成为居民了解政府资金使用情况的直接动机。随着社会公众生活水平和社会经济地位的提高，他们承担税收负担的升高使他们有更强的动机要求获知他们的税收资金是如何花费的甚至要求减少税收。根据国家统计局《中国统计年鉴》2013—2023年统计数据：2013—2022年中国全国居民人均可支配收入呈直线上升态势，每年的增长率分别为10.14%、8.92%、8.44%、9.04%、8.68%、8.87%、4.74%、9.13%、5.00%。2022年比2013年增长了101.43%。在这一阶段我国政府会计制度改革飞速发展，取得很多发展成就，居民收入水平与我国政府会计制度发展呈正相关关系。

4.3 居民受教育程度

从国家统计局《中国统计年鉴》2012—2022年我国居民受教育程度统计数据可知，10余年间“未上学/不识字或识字很少”居民递减较明显；受教育程度为“初中”的人数呈递减状态；受教育程度为“高中”的人数在2015—2019年略递减，2019年后恢复持平；受教育程度为“大学专科以上”递增明显。不难看出我国居民受教育程度的逐年提高情况。“未上学/不识字或识字很少”“小学”“初中”受教育程度所占比例递减，“高中”“大学专科以上”受教育程度所占比例递增。居民受教育程度与我国统一政府会计制

度发展呈现出正相关关系。

4.4 研究与试验发展投入

影响我国政府会计发展的技术因素可以分三个层面：一个层面是会计记账方法，也就是会计本身的确认、计量、记录和报告的技术。会计记账方法一般相对稳定。从1494年意大利数学家卢卡·帕乔利在其著作《算术、几何、比及比例概要》中对复式记账原理及运用的系统性阐述以来，借贷记账法一直得世界大多数国家采用，我国也不例外。第二个层面是辅助技术，主要是指信息技术、网络及人工智能等数字化技术；会计技术的发展经历手工操作、电算化，发展到现在形成信息化、数字化、智能化会计。大数据技术优势将助力政府会计制度改革，解决政府会计改革过程中的瓶颈问题。第三个层面是会计人员专业化水平。关于我国会计人员执业水平现状的研究目前较少，政府、事业单位会计人员执业水平现状的研究更少，数据较难获取。根据国家统计局《中国统计年鉴》资料，选取2012—2022年我国“科技活动基本情况”中研究与试验发展投入情况中的三个指标分析：研究与试验发展经费支出、研究与试验发展人员全时当量、研究与试验发展经费支出与国内生产总值之比。该三项指标自2012—2022年都呈增长态势，研究与试验发展投入与我国政府会计制度发展呈正相关关系。

5 政府会计制度改革发展权变模型构建

根据Lüder的财务管理改革进程模型^[6]，结合PEST理论因素分析，给出我国政府会计制度改革发展权变模型（图1）。

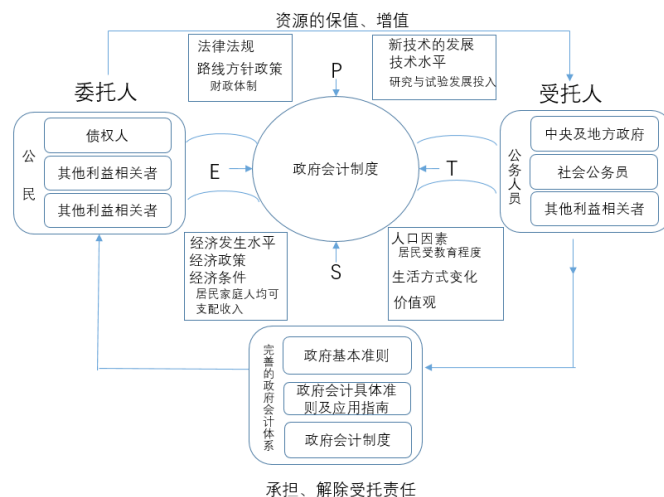


图1 我国政府会计制度改革发展权变模型

参考文献

[1] 财政部会计财务评价中心.初级会计实务[M].北京：经济科学出版社，2023：102.
 [2] 陈乐忧.中国政府会计60年变迁[EB/OL].(2011-04-26)[2023-04-03]https://zfkj.zuel.edu.cn/kjyjs_syxw/show-10089.html
 [3] 崔学刚，葛传路，张琨.从医院会计变迁看新中国政府会计发展70年[J].会计研究，2020（1）：49-62.

[4] 应益华.我国政府会计改革的路径依赖及困境突破——基于历史制度主义的分析[J].会计之友，2022（21）：82-87.
 [5] 刘扬，魏利平，高君.政府会计改革研究问题与展望——基于会计职能视角[J].会计之友，2021（14）：82-87.
 [6] 刘晔.由物到人：中国式现代化新征程上深化财税体制改革的底层逻辑[J].财会月刊，2024，45（18）：3-9.