

主题多元化及研究范式规范化。四是在全面实施预算绩效管理的新时代背景下,政府债务、政府成本会计、政府内部控制、事业单位财务规则重构等相关研究受到学者青睐。本年度政府会计理论与实务相关研究朝着多层次、多元化、系统化方向发展,主要观点如下:

### 一、政府会计准则制度实施研究

实施新政府会计准则制度在我国政府会计发展进程中具有里程碑意义。2019年,全国行政事业单位开始执行新的政府会计准则制度。为确保政府会计准则制度有效实施,财政部于2019年出台了第1号、第2号政府会计准则制度解释,2020年出台了第3号政府会计准则制度解释以及《〈政府会计准则第10号——政府和社会资本合作项目合同〉应用指南》,明确了有关经济业务和事项的会计处理规定。2020年,新政府会计准则制度的执行经过一个完整的会计年度检验,在制度理解、软件开发应用、新旧制度对接、部门沟通协调等诸多方面暴露出很多问题。如何有效破解政府会计准则制度执行的困境与难题,保障准则制度顺畅实施,检验准则制度执行效果,成为诸多学者关注的热点领域。

#### (一)政府会计准则制度执行困境

2019年政府会计制度全面实施以来,行政事业单位会计工作开启了新的篇章,从新制度的培训学习、资产状况的清理核查,到信息系统的更新、账务系统的启用,直至财务报表和决算报表的编制,在整个会计核算过程中,行政事业单位遇到了很多问题和困难。有学者以天津市行政事业单位2019年上半年实施政府会计改革情况为对象展开调研,摸清单位实施“底数”,梳理实施过程中遇到的问题,主要包括会计机构与人员能力不足、会计实务疑点难点尚普遍存在、会计系统功能优化整合不到位、会计制度支持服务体系不完善等,并针对这些问题提出改进对策建议。为国家统一的会计制度在天津落地见效提供了坚实的调研实践基础和政策措施保障,也为今后通过深入调研推进政府会计改革与发展提供了良好范例。有学者在分析新的政府会计准则实施动因的基础上,探讨了新的政府会计准则在基层行政事业单位实施过程中面临的问题,在此基础上提出了应从做好制度实施的宣传与研究、强化信息化手段、完善配套制度建设、加强财会人员培训等方面解决政府会计准则实施中存在问题的政策建议。在新旧制度对接方面,有学者认为在新旧制度交替过程中极易引发冲突,为保证会计制度的全面落实,政府在具体实行过程中,应坚持循序渐进的原则,保证工作过渡的稳定有序,从而避免新旧交接问题的大量产生,为今后工作的开展打下良好基础。

政府会计准则制度的实施对行政单位及其财务人员来说,可谓是一场重大的会计变革。全新的会计核算体系和核算方式,繁杂的业务流程,这都要求财务人员提高自身的业务水平,加强业务培训,头脑中形成“双基础、双分录、双报告”模式,这样才能更好地适应政府会计改革发展的需要。有学者认为,政府会计制度将对行政事业单位会计产生深远的影响,主要凸显为:财务工作的重点逐渐从核算型转向管理型;预算资金更加科学化、透明化;促进业财融合,

完善管理水平;加强财务管理人员队伍建设,提高财务人员的业务能力。

高校、科研院所、医院、水利等行政事业单位在执行政府会计制度过程中具有典型的行业性和代表性,一些学者对此进行了专门分析研究。有学者基于制度变迁理论,从会计目标、核算模式和会计报告三个方面探究制度变迁对高校会计核算产生的影响,立足实践分析高校面临的会计核算工作量有增加、权责发生制落地有困难、合并财务报表编制有痛点、教育成本核算规范有缺失等执行困境,提出了优化业务流程、简化会计核算,细化制度要求、统一操作规范,开发信息系统、统一数据标准,制定实施细则、筑牢核算基础等解决策略,以期为从高校会计制度到政府会计制度的平稳过渡提供有益参考。有学者通过政府会计制度变迁的回顾及高等学校会计制度发展的比较分析,结合某高校相关案例,对高校政府会计制度实施中财务会计核算、预算会计核算、以及预算会计与财务会计相互衔接等问题进行了深入分析,提出了高校会计人员要综合考虑预算管理、资产管理及行政事业单位相关政策等,要多维度、多角度考虑会计核算的优化工作,充分发挥高校会计核算的监督作用,促进我国高等学校的健康发展等政策建议。

有学者以H高校作为案例对象具体分析在实施政府会计制度中存在的问题,主要包括会计人员的专业能力不匹配、资产管理系统不完善、财务管理制度不健全以及财务软件更新不及时等。基于此,建议高校在实施政府会计制度时,要提升会计人员专业能力、完善资产管理和相关核算、健全财务管理制度,并且加强财务信息化建设,促进政府会计制度在高校的实施。在政府会计制度执行中,高校基础设施建设项目的会计核算发生重大变化与创新,有学者以E高校基础设施建设项目会计核算状况以及某基建项目为例,以反映高校真实运营情况,科学评估高校的绩效作为目标,通过制度转化前的筹备工作,新旧制度下的会计衔接工作以及新制度实施后会计核算三个步骤,探索新政府会计制度下,高校基建项目会计核算工作的实务操作方案。有学者分析了高校应对会计制度改革的内在特性与外在需求,认为高校在财务管理、信息化程度、日常工作及制度理念等方面存在一些问题,而加强组织领导、强化信息平台及人才队伍建设、增加部门间的有效合作是健全高校财务管理制度、完善内部控制体制、促进高校健康发展与稳步推进新制度的重要保障。

有学者以B医院为案例,分析了执行政府会计制度中核算模式、科目及报表的变化,指出医院预算的执行监督缺失、缺少经济管理绩效考评体系、成本核算模式不健全以及内部控制流程及制度缺失等影响了政府会计制度的实施效果,并结合以上问题,提出推动政府会计制度实施的相关建议,包括制定具体的绩效管理指标、完善成本核算办法、强化内部控制、整合相关数据等。

有学者针对以往科研事业单位项目核算方式无法满足新政府会计制度需求,通过揭示新旧政府会计制度核算模式下的科研成本归集和固定资产折旧及分摊问题,阐明了新政府会计制度的特点和执行的必要性,并对科研单位建

立新的政府会计制度提出了新旧制度过渡流程和会计科目及平行分录的设定,对科研项目辅助核算则提出关联固定资产和固定资产累计折旧分配方式的建议。

有学者基于新政府会计制度,对于水利工程管理单位会计核算的实施难点与对策进行了着重介绍,并与新政府会计制度的相关要求结合起来,聚焦于制度本身,就大型水利工程管理单位核算的显著变化加以明确,提出兼具实操性与针对性的对策,为水利工程管理单位改进提供一定支持。

有学者基于数字化赋能视角,以教育部直属某高校政府会计制度实施为例,分析了高校以会计信息系统建设为突破口推动政府会计制度实施的具体实践,尝试从结构赋能、资源赋能、心理赋能三个维度综合分析数字化技术的作用机理,探索高校在政府会计制度实施过程中的数字化建设路径,为高校会计信息系统建设提供借鉴,助力高校政府会计制度的全面实施。有学者结合高校业务特点和会计信息系统建设现状,对高校会计信息系统进行调整,分别基于不升级、升级、全面更新三种情况设计了五种会计信息系统调整方案,供高校现阶段实施政府会计制度参考和选择。同时以H高校为例介绍了高校会计信息系统调整方案选择和实施要点,为高校新旧会计制度衔接、做好会计信息系统调整提供更为具体的实操参考和借鉴。有学者提出了通过信息化手段自动生成凭证及建立“双分录”触发机制的实施路径,同时建议随着新一轮信息技术革命的兴起,高校会计工作人员应提高利用信息化技术解决会计核算问题的意识,树立财务精细化管理的理念,科学执行政府会计制度。有学者以A省党校在新政策背景下会计信息化建设和应用为例,从政策导向切入主题,总结分析当前工作中存在的突出问题和难点,阐释信息化应用在优化业务流程、提升财务管理水平和资金使用绩效以及风险防控等方面的实践价值。

## (二)政府会计准则制度执行机制与实施效果

高质量地执行政府会计准则制度,是促使政府会计准则制度所设定的预期目标得以实现的关键一环,有效的执行机制是政府会计准则制度实施效果的保障和基石,而实施效果决定着政府会计信息质量。研究政府会计准则制度执行机制与实施效果对新旧政府会计制度平稳过渡、推动政府会计改革具有重要意义。有学者认为,政府会计准则制度的完备程度、主体的认知水平、准则执行力度及审计协同程度综合影响政府会计准则的有效实施;政府会计准则执行机制主要包括驱动、控制、协调、反馈和保障。有学者以兰州市某区的100个基层预算单位执行政府会计制度的进度及效果为研究样本,探讨基层单位执行制度存在的新问题。通过分析对比发现:基层单位核算主体以行政类为主,事业类为辅;财务人员的技术素质合格率(学历结构优势+年龄结构优势+技术结构优势)低于70%,严重影响制度的执行效果;制度执行的信息化建设缓慢,70%以上基层单位普遍存在简化账务处理、新旧衔接的准备资料归集欠缺、制度执行严重滞后等问题。针对以上问题,从建设会计队伍、完善会计基础资料、加快信息化建设等方面提出政策与建议。有学者通过研究影响政府会计制度有效实施的审计监督、信息技术和部门人员等因素,将政府会计制度有效实施

的执行机制分为责任机制、监督机制和评估机制三大机制,并形成以责任机制提供主体保障为基础、以监督机制提供过程保障为支撑、以评估机制提供结果保障为反馈,三方协同发展的运行机理,从而为保障政府会计制度有效实施提供理论支持与实践指导。

有学者通过访谈法、案例分析法等对A单位政府会计准则制度的执行情况进行分析,以制度理论为基本分析框架,对强制性、规范性和模仿性制度压力所涉及的压力来源进行界定,并考虑三种压力机制对政府会计准则制度执行效果产生的作用。同时,考虑到组织内部的作用力,将组织特有的管理特征,如组织内部的监督抽查制度、会计信息系统、预算资源、奖惩制度等界定为内部配套机制,对政府会计准则制度的执行展开分析,从制度理论和组织特征相结合的角度解释现有执行机制各部分的作用方式。通过案例研究发现,现阶段我国政府会计准则实施过程中,我国公共部门主要受到强制性制度压力作用而执行政府会计准则制度,规范性制度压力可在一定程度上作用于准则制度的执行,模仿性制度压力发挥作用较小。同时,配套制度并没有完全跟上政府会计准则制度执行要求,在执行中未完全发挥辅助作用。就具体执行策略而言,强制性制度压力作用于公共部门是否执行会计准则制度,规范性制度压力作用于会计准则制度执行质量。

政府会计准则制度将更多业务纳入核算范围,包括现金业务、现金业务的衍生业务以及非现金业务。非现金业务等纳入核算范围会带来增量信息成本,将抑制主体执行意愿,政府会计主体基于成本收益的权衡,极有可能针对不同业务选择性地执行准则制度。有学者通过实验研究发现:宣传培训能够提高财务人员能力,显著增强现金业务及其衍生业务上的准则制度执行效果,但无法增强其执行意愿来提升非现金业务上的准则制度执行效果;当增加抽查监督并实施一定强度惩罚时,被试主体的执行意愿得以提高,非现金业务上的准则制度执行效果也得到了显著提升。同时,该研究为有效推动政府会计准则制度执行机制的构建和优化带来启示。

不同地方政府质量对政府会计准则制度执行效果的影响不同。有学者基于2009—2017年中国31个省、自治区、直辖市的地区数据实证分析政府质量、预算软约束与政府会计准则制度执行效果之间关系,研究发现:地方政府质量对政府会计准则制度执行效果具有显著的正向影响。但是在预算软约束作用下,这种正向影响发生了逆向改变,即预算软约束对地方政府质量与政府会计准则制度执行效果的关系起到了反向调节作用。进一步研究发现:由于东、中、西部地区的发展差异以及中央政策的地区性差异,东部和西部的政府质量对政府会计准则制度执行效果的影响要高于中部地区;随着东、中、西部省份发展程度由强变弱,预算软约束对政府质量与政府会计准则制度执行效果关系的负向调节作用也逐渐减弱。

总之,诸多学者一致认为:政府会计准则制度的有效实施不是一蹴而就的,各行政事业单位必须迎难而上,认清自身业务特点,不断提高思想认识,通过总结实际工作经验,