

绿色转型,经稳健性检验和内生性处理后该研究结论依然成立。机制检验表明:融资约束、融资成本与绿色代理成本是绿色信贷影响企业绿色转型的三条路径,且对不同类型企业的作用机制存在明显差异。对非重污染企业,绿色信贷通过缓解融资约束、降低融资成本和绿色代理成本促进企业绿色转型;对重污染企业,融资约束的作用机制不显著,绿色信贷主要通过增加融资成本倒逼企业绿色转型,以及通过降低绿色代理成本促进企业绿色转型。

有学者基于决策权配置理论,考察母子公司人员管控对企业技术创新的影响,揭示代理成本和知识转移成本的中介作用机理。研究发现:母子公司人员管控会引致双重成本发生动态变化,随着人员管控力度的增强,集团整体创新水平得到提升,但在拐点之后这一水平逐渐降低,母子公司人员管控与企业技术创新之间呈现倒U型曲线关系。机制探讨结果表明:母子公司人员管控的加强能够降低代理成本,却提高了母子公司间的知识转移成本。

有学者以商誉的准则规定为基础,从管理层代理冲突与内外薪酬差距角度研究商誉的形成机制、影响因素及经济后果。实证结果表明:管理层代理冲突越严重,企业通过并购形成的商誉规模越大。提高内部薪酬差距

可以弱化代理冲突与并购商誉规模之间的正相关关系,发挥治理作用;对于外部薪酬差距,正向差距不会产生明显影响,负向差距越大越会加剧代理冲突与商誉规模之间的正相关关系。进一步研究发现:代理冲突越严重的公司,其商誉越有可能在后续出现大额减值现象,并对公司绩效产生负面影响。

有学者考察中小股东网络监督对企业金融资产配置的影响。研究发现:中小股东网络监督显著抑制了企业金融资产配置,发挥了治理效应,并且这一治理效应通过提高媒体关注度、增加监管问询以及提高信息披露质量实现。进一步研究发现:当公司负面网络舆论较多、散户投资者较多、管理层持股比例较低以及机构投资者持股比例较低时,中小股东网络监督对企业金融资产配置的抑制作用更为明显。

有学者以“沪深港通”政策的实施为准自然实验,运用多时点双重差分方法检验资本市场开放对企业股利平稳性的影响及作用机制。研究发现:“沪深港通”政策的实施可以显著提升企业股利平稳性;“沪深港通”主要通过促使企业提高信息透明度、缓解融资约束两种渠道提升企业股利平稳性。

(东北财经大学会计学院/中国内部控制研究中心供稿)

王棣华 袁克利执笔)

2023年政府与非营利组织会计理论观点述要

一、政府会计准则制度研究

(一)政府会计准则制度实施效果研究。有学者指出:新政府会计制度不但对政府机关的会计体制做出了重要改革,同时也提高了单位会计的复杂性和难度,单位有必要通过采取相应的措施进行应对,以有效减少单位在此过程中产生重大会计风险的概率。有学者在分析新政府会计制度对事业单位会计核算的影响基础上,提出优化对策:建设信息化会计核算系统;做好新旧制度的过渡工作;公开行政事业单位财务报告。

有学者指出:由于新政府会计制度对经济业务事项的确认为、计量、记录建立了统一标准,提高了行政事业单位对主管部门、审计部门、社会公众披露相关信息

的可理解度、透明度,这不仅有利于单位接受内外部监督,还加强了各单位内部控制及财务管理力度。在新政府会计制度背景下,行政事业单位财务核算工作模式由传统的单一核算模式转变为双轨制核算模式,技术手段的应用有效促进了财务管理工作模式的转变,也有效增强了事业单位财务核算的全面性、准确性、科学性和有效性。有学者分析了新政府会计制度下事业单位财务管理面临的挑战:资产会计核算难度加大;预算管理有待加强;财务核算模式有待进一步完善。有学者指出:无论是新政策的执行细则,还是现有的内部控制管理体制,均需相关部门厘清实际、提高重视、消化吸收、主动跟进,借助新政策给行政事业单位带来的积极影响,促进各级行政事业单位实现现代化的内部控制管理升级。

有学者指出：行政事业单位的资产管理制度存在的问题突出地体现在两个方面，部分行政事业单位长期存在账实不符的情况；关于固定资产的可行性论证制度未能得到有效遵守。部分行政事业单位的资产管理和核算系统的建设水平不足，部分行政事业单位尚未建立独立的资产管理核算信息系统，只是在会计信息系统中嵌入了资产管理的模块；部分行政事业单位建立了独立的资产管理与核算系统，然而该系统与其他业务系统和财务系统之间的数据口径和技术标准并不统一，无法实现各种类型数据信息的有效联动。有学者指出新政府会计制度下我国事业单位固定资产管理中存在的问题：事业单位对固定资产管理不够重视，导致固定资产管理架构不明晰；事业单位在固定资产管理办法方面还存在不合理的情况；事业单位固定资产的确认更看重会计记录，对于认定的要求存在系统性和合理性不足的情况；事业单位的资产管理信息系统运行效率较低，系统之间的融合度不够；缺少对固定资产的披露要求。有学者分析了国有资产管理与核算存在问题的成因：缺乏国有资产管理的意识；资产预算制度不健全。有学者提出，新政府会计制度内容中，变化最为明显的一项就是固定资产核算内容，因此建议：积极提升行政事业单位固定资产管理意识、加强制度建设完善行政事业单位固定资产管理体系、全面提升管理人员的综合素养以及提升信息化管理水平实现多元化融合发展。

(二)政府财务报告制度改革推进研究。有学者提出，政府财务报告的编制及应用对政府管理水平的提高起着至关重要的作用。现阶段，我国政府财务报告的编制及应用领域还有很大的改进空间，包括加强资产负债精细化管理、收入成本管理、基层财务人员能力培养以及“内外结合”推进政府财务报告的应用和公开、推进现代化财务信息系统的应用等方面内容。有学者具体分析了准确判断往来单位类别及是否属于抵销范围难、账务处理方式不同导致抵销事项难、内部抵销不完整导致合并报表难这三方面的问题，提出夯实会计核算基础工作、内置系统级往来单位数据库、完善财报编制工作流程、规范财报抵销事项方法、开发部门内部对账功能、加快数据共享信息系统建设、优化合并报表编制流程和提升财务人员专业能力等八点改进建议。有学者针对当前财政总预算会计核算管理和政府综合财务报告编制面临的问题，结合预算管理改革、政府会计改革等重点财政改革事项，从如何进一步完善政府财政总会计制度的角度，探索了财政总预算会计制度与政府综合财务

报告编制的适应性，并为推动政府财政财务管理提质增效，更加全面地反映政府运营情况提出建议。

建立权责发生制政府综合财务报告制度是党的十八届三中全会提出的改革任务，是建立现代财政制度的一项基础工作。有学者从财政的资源配置职能、收入分配职能、经济稳定与发展职能三个方面，梳理出政府财务报告促进财政职能高质量发挥的作用机理，剖析了政府财务报告的制度逻辑和基本特征，并以政府财务报告的信息供给与信息运用为分析线索，提出持续提升政府财务报告的信息供给质量，深度挖掘政府财务报告的信息运用价值，以促进财政职能高质量发挥。有学者从加强信息效用的角度出发，提出政府财务报告发展的优化建议：提高基础财务信息质量；促进财务报告分析应用；加强财政监督、建立审计和信息公开机制。有学者提出建议：积极谋划政府财务报告接受审计相关工作，做好与审计部门的沟通衔接，并将审计后的政府综合财务报告依法报本级人大常委会备案，共同推动政府公共受托责任的实现；进一步完善政府财务报告分析应用体系，科学运用横向和纵向指标、存量和流量数据，结合政府财政经济运行情况，提高分析水平。

政府会计数字化转型是提升政府会计工作效率、驱动数字政府建设、提高政府数字化水平，进而推进政府治理现代化的一个突破口。有学者指出，会计管理由传统的单纯核算型会计向核算+管理型会计转变，由业务财务分别管理向业财融合信息共享的财务管理模式转变，从而实现大数据资源共享，据此提出了行政事业单位会计信息化建设对策：提高对会计信息化建设的认识；建立健全会计信息化制度；提升会计信息化应用整体水平；构建会计信息化共享管理体系；通过人才激励手段打造复合型人才队伍。有学者指出，推进政府会计数字化转型工作，可以从政府会计和数字技术两个维度协同发力：在政府会计自身建设维度，政府会计数字化转型至少应当包括会计组织转型、会计职能转型、会计人员转型等方面；在数字技术发展与应用维度，按照由简到繁、从易到难、层层递进的总体逻辑，政府会计数字化转型可以沿循“点→线→面→体”的基本路径展开，使数字技术在政府会计系统中的应用逐步由点状形态向体系形态转换。有学者从积极更新财务管理的理念、构建完善全面的管理制度、加快业财一体化的建设布局、重视财务风险的有效控制、引进与培养财务管理人才等5个方面，进一步探讨了财务信息化建设的实施策略。

二、政府资产核算与管理研究

(一) 固定资产核算与管理研究。有学者针对科学事业单位固定资产展开探讨并指出,自《政府会计制度》执行以来,科学事业单位的固定资产核算有了明确的标准,同时引入了固定资产折旧。建议加强科学事业单位固定资产的管理,规范科研项目经费合理使用,进一步提高财政资金使用效率,促进固定资产的合理有效利用。有学者结合公立医院固定资产管理实践,指出新政府会计制度实施后,实现了财务会计与预算会计适度分离并相互衔接,但是改变了原有制度下的收支结转模式,会计分录要素增加,公立医院固定资产核算的精细化要求更高。因此建议公立医院主管部门牵头进行会计制度改革重点和难点的探讨,调整和改进现行工作不合理之处,增强医院财务工作与政府会计制度改革的契合度,财务管理向政策靠拢。有学者指出,固定资产占据高校资产的半壁江山,房屋资产则是高校资产管理的重要内容。自高校全面执行《政府会计制度》以来,房屋的账面价值从初始入账计量、后续折旧计提到改扩建价值增值、最终处置,其生命周期发生较大波动,进而影响高校资产规模、资产管理效益。因此建议:规范各类资产的会计核算流程和记账规则,形成规范化的记账模式;根据高校实际,进一步优化国有资产管理机构及职能设置,形成更加科学合理的管理体系;逐步理顺各类资产实物管理与价值管理的关系,推进业务信息系统与财务信息系统、业务信息系统之间的高效对接和信息共享,借助信息技术手段,提高各类资产优化配置的实时性,加强数据监控及分析。

(二) 公共基础设施资产核算与管理研究。有学者指出,新公共基础设施会计标准的出台,有助于我国公共基础设施的核算与管理。新政府会计准则制度的实施,将财政为投资主体满足公共需求的国有公共基础设施纳入会计报表资产范围,是会计核算理念的创新思路,也是符合重要性原则、划分资本性支出与收益性支出原则、实际成本原则等会计核算原则的重要体现。加强对公共设施资产的确认计量、会计核算与后期管理,对全面改善政府财政支出绩效管理,提高财政资金使用效益意义重大。有学者通过对公路公共基础设施的资产构成特点、公路养护维修的政策规定及工作实践、公路资产会计核算实践中的难点等问题的阐述,提出了公路资产初始入账单元划分和原始价值构成的确定原则、公路资产核算的会计科目设置及会计处理示范模板、公路

日常养护及维修工程支出是否资本化的判断标准、后续支出资本化问题的政策建议等观点。有学者从青岛市公路资产管理现状出发,挑选部分国道及农村公路项目作为应用重置成本法的案例,结合公路公共基础设施入账规定及重置成本法的具体应用,分析了重置成本法在公路资产价值确认阶段的重要作用。

(三) 文物文化资产核算与管理研究。有学者指出,文物文化资产在会计核算中存在的诸如历史成本信息难以取得、是否应计提折旧等难点。有学者针对文物文化资产核算中出现的问题,结合实际提出相关建议:统一文物文化资产财务核算基础;完善藏品与财务双系统对接工作;完善文物文化资产的信息披露工作,完善内部控制制度建设。有学者建议:文物文化资产管理与核算工作的发展应明确定义,选择适合的计量属性,深化后续计量分析,提高信息化管理水平,健全资产管理制度。

(四) 自然资源资产核算与管理研究。有学者对自然资源资产和自然资源资本等相关概念进行了溯源与梳理,提出自然资源资产具有生态价值、文化价值和经济价值等三重价值的学术观点,并指出自然资源资产的保值增值就是针对这三重价值而言的,顺利完成自然资源资产的价值循环是自然资源资产保值增值的必由之路。自然资源资产的价值循环主要通过三条相互作用、相辅相成的路径完成:企业层面的自然资源资产价值循环路径,行政事业单位层面的自然资源资产价值循环路径,宏观层面的自然资源资产价值循环路径。有学者指出,自然资源资产核算需要经历7个程序:调查发现、确认归类、初步确权、计量和确认(初步核算价值)、再次确权、动态变化记录(进一步核算价值)、列报。有学者提出,自然资源资产价值量核算的难点在于生态资源资产价值量的确定,特别是以其中生态系统服务价值核算的争议最大。在充分考虑自然资源管理现状基础上,构建了基于卫星遥感数据和重置成本原理的评估方法,并将其用于典型城市生态资产的估算。

(五) 政府数据资产核算与管理研究。有学者认为,政府数据资产的价值量核算是准确衡量政府资产、摸清政府家底的重要一环,对完善政府和国家资产负债表的编制也具有前瞻性意义。对于政府数据资产,可参考类似数据资产的估价结果估价,或是使用数据资产为政府节省的运营成本、数据库使用许可为其使用者创造的收益估算数据资产收益。有学者指出:数据分类分级管理是实现政府数据资产化和物量统计的关键一环,对政府数据的合理分级分类,是后续核算政府数据资产的关

键环节,并可为其他部门数据资产核算问题提供一定的参考。数据资产统计应该在政府部门先行先试,不断充实完善后再推广到其他部门。拓展政府数据开发利用场景,鼓励社会力量参与,及时更新价值核算方法。有学者基于国家审计,分别从重构组织结构顶层设计、加强数据安全审计、厘清政府数据资产清单、建立政府数据资产专项财务报告体系、明确政府数据资产管理活动关键环节、明确政府数据资产交易活动关键控制环节、完善政府数据资产监督机构体系七个方面构建政府数据资产监管框架,以实现政府数据客观真实公允完整、规范高效、满足业务需求、控制风险、全面实现经济与社会价值的目标。

三、政府债务管理研究

(一)地方政府债务的影响因素研究。基于2008—2020年263个市级地方政府直接控股的751家融资平台的新增债务数据,有学者指出,核心高管更替会使得融资平台在其所对应的地方党政主要领导任职期间年均新增更多的债务。该学者通过对2015年以来历年的债务治理政策进行评估,进一步发现:发行地方政府债券对融资平台新增债务的抑制作用并不大;债务治理政策对融资平台新增债务的抑制作用很大程度上取决于政策的执行力度。有学者指出,减税降费与城投债之间呈现“U”型非线性关系,即减税降费力度低于平衡点时,减税降费能够抑制城投债规模的扩张,但当减税降费力度高于平衡点时,继续实施减税降费会导致城投债规模的扩大;经济发展水平高、地方财政压力处于中低水平以及金融风险等级低的城市,财政承受能力更强,减税降费与城投债之间“U”型关系的平衡点偏低,减税降费抑制城投债规模扩张的持续时间更长。地方债券救助预期仍然存在,但是市场约束在逐步强化。基于此,有学者指出,一般债券对不同发债主体和全国整体债务风险的溢价程度相对更高,专项债券风险在一定程度上被低估,随着债务规模的攀升和偿债压力的加大,风险状况不容乐观。

基于沪深A股上市公司数据,在省级层面对资产减值损失进行汇总,有学者指出,汇总资产减值蕴含了隐性债务风险的实质性信息,能够有效预测地方政府未来隐性债务风险;资产减值信息通过对财政实力和隐性债务负担的前瞻性反映发挥预测功能,汇总资产减值越高,市场投资者对城投债的“隐性担保”预期越弱;不同计提动机、减值可转回性以及不同资产的减值具有差异化预测能力;中央转移支付、地方政府债务置换以

及政府干预削弱了资产减值对隐性债务风险的预测效率。有学者指出,专项债发行能够显著抑制基建投资债务风险,尤其是在经济质量发展较弱和财政压力较大的地区,政策效果尤为明显。机制分析表明,专项债发行有效约束了地方基建投资扩张,纠正了官员晋升竞争动机,减轻了基建投资债务风险。对此,应当在对地方基础设施进行投融资时,坚持“效率原则”,提高基建债务资金的使用效率;地方债务整治要坚持“隐性债务显性化”,管控应以专项债方式进行基建投资;应不断创新地方官员考核制度。

(二)地方政府债务的经济后果研究。沿着防控地方政府债务风险的核心思路——“开前门、堵后门”,有学者考察了2015年新预算法实施后地方政府债券规模扩张与结构调整对城投债券发行与定价的影响。该学者指出,从总量上来看,地方政府债券规模的扩张并未抑制城投债券的融资需求,反而为偿债风险较高的城投债券提供了增信支持,进而推高了城投债券整体的风险溢价和融资成本,这可能会导致地方政府隐性债务风险的积聚。同时,总量扩张带来的风险可以通过结构调整来改善,专项债券占比的提高释放了投资回报的积极信号,挤入了主体信用评级较高的城投债券,起到了撬动优质投资的作用,在一定程度上缓释了地方债务风险。有学者通过个体债券日频交易数据,构建省份城投债和地方债利差指标,进而考察省际地方政府债务风险溢出效应,分析省际地方政府债务风险溢出的频域叠加机理及其主要影响因素。该学者指出,城投债风险的空间分布与经济发展水平有关,呈现出明显的“西高东低”特征,地方债则不然。地方政府债务风险的总溢出由短期风险溢出主导。债券余额影响城投债短期风险净溢出,而经济基本面因素则影响城投债长期风险净溢出。

有学者以我国2010—2018年A股上市公司的样本企业,考察地方政府债务对企业风险承担的影响。该学者指出,地方政府债务的扩张会显著降低企业的风险承担,但该影响在国有企业中并不显著。有学者以2010—2020年我国非金融上市公司年度数据为样本,采用2015年新预算法的正式施行作为外生政策冲击构造准自然实验,深入考察了地方政府债务治理对实体企业系统性风险的影响效应及作用机制。该学者指出,地方政府债务治理通过杠杆失衡机制和信用关联机制,有效降低了实体企业的信贷错配、过度负债及杠杆操纵水平,显著弱化了实体企业间的担保关联和因影子银行与金融化活动引致的信用风险关联,从而有力缓释了实体企业的

系统性风险。使用面板固定效应模型和中国A股上市公司数据,有学者指出,地方政府债务扩张显著加剧了企业短贷长投,且增加了企业风险。其内在机制是地方政府债务一方面直接挤占了企业长期信贷资源,另一方面推动了影子银行的发展,在释放短期信贷资源的同时加大了监管难度,从而加剧了企业短贷长投。该研究跳出了以往基于企业管理层行为、企业会计管理政策等因素的解释框架,发掘了企业“短贷长投”现象的财政根源。

(三)地方政府债务风险化解研究。有学者指出当前我国地方政府债务风险治理存在的问题,提出了政府会计契约和估值功能的演进方向,重点探讨了政府会计契约和估值功能如何提升地方政府债务风险的治理绩效。有学者选取2009—2019年省级地方政府债务为研究对象,采用双重差分法研究了财政监督在防范化解地方政府债务风险中的作用。该学者指出,财政监督可防范化解地方政府债务风险,且财政监督与政府审计监督在防范化解地方政府债务风险上具有积极的合力作用。影响机制分析表明,财政监督能够提高财政资金使用效益和财政透明度,从而能降低地方政府债务风险。进一步研究发现,地区法治化水平越高,财政监督对地方政府债务风险治理效能越显著;相较于中西部地区,东部地区的财政监督对地方政府债务风险的防范化解作用更强。有学者选取日本、美国、巴西和墨西哥地方政府化债的案例,总结提炼地方政府化债的国际经验。该学者指出,地方政府存在合理的融资需求,融资时会面临各种风险,其中外债风险大于内债风险,若处置不当则会产生债务危机。短期化解债务风险的主要出路是动员金融资源;长期来看,公开发行债券、建立健康活跃的债券市场,保持健全的债务人格对于化解债务风险尤为重要。有学者指出,应统筹安全与发展、兼顾当前和长远,推进“省级政府负总责、县市政府主体责任、分类化解债务、合理分担风险、中央强化激励约束”的机制,采取“缓释+转化+化解+转型+发展+改革”的多措并举、协同推进方式来治理风险。短期来看,核心是降低广义政府债务利息负担、缓释流动性风险、遏制违规举债势头,加强中央与地方共治、财政金融协调、风险合理分担,统筹各种资金资源化债,将债务率降低到合理区间;中长期依然要回归到促进经济发展、加强机制构建这一根本上来。

四、财会监督研究

(一)财会监督理论研究。在探讨财会监督与审计

监督实现协同联动主要动因的基础上,有学者指出,实现协同联动的基本路径有:完善协同机制顶层设计;以内部控制为抓手;深化“互联网+监督”。

强化财会监督与纪检、监察、审计等部门的监督协同能够优化财会监督体系。有学者建议:形成监管合力,建立横向、纵向的联动机制;通报监督成果,对监管成果进行系统归纳性整理;通过与纪检、内部审计监督协同,共享监管成果;建立向纪检监察、审计、司法等相关部门的移送制度,监督成果与政策制定、预算编制及资金分配挂钩;建立健全横向和纵向的监督成果共享互认,实现便捷沟通和一果多用;将内部审计结果运用于风险提示、制度建设和干部管理中。

(二)财会监督实践进展研究。有学者从浙江省杭州市余杭区近年来推动财会监督与其他各类监督贯通协调的探索实践出发,分析当前基层财政部门在探索贯通协调方面遇到的痛点难点,并从加强组织领导、强化法制建设、培养监督人才、加快数字化建设等四个方面提出相应的对策思考。有学者依托湖北省红安县财政监督局对县内主要行政单位财会相关工作现状进行了调研分析,从落实内部监督职责、完善财会人才队伍建设机制、推进制度流程化、加强业务与财务信息化构建与运用及优化绩效评价指标体系五个方面,提出行政单位提升财会监督质量、效率和效益的思路与方向。

通过剖析财会监督在科研项目预算管理、任务执行、综合绩效评价、科技成果转化各环节的应用及难点,有学者指出,完善财会监督体系、建立业财融合系统与基于业务数据和财务数据的稽核信息系统、培养复合型财会监督人才等提高财会监督效能的建议。

有学者指出,公立医院需通过完善成本管理组织架构,科学规范开展精细化成本核算,纵横结合、多措并举强化成本控制来改进成本管理工作,以进一步发挥成本管理在加强公立医院财会监督中的作用。

五、政府财务报告审计研究

(一)政府财务报告审计的概念框架研究。通过研究典型国家政府综合财务报告的审计报告,纵向分析各国审计内容的演变历程,横向比较审计内容产生差异的制度因素,结合我国的制度特征,有学者提出适合我国政府财务报告审计内容的理论框架,为政府财务报告审计制度设计提供审计内容维度的理论参考。有学者指出,由此建立政府财务报告审计的主客体关系、实施机制、结果报送和运用机制,按照提升国家治理五个方面

能力的目标明确审计主体是国家审计机关,审计对象是财务会计与预算会计核算系统,审计方式为与财政预算执行审计、部门预算执行审计统筹实施,并根据国家治理五个方面能力确定具体的审计内容等。

(二)政府财务报告审计的实施机制研究。有学者根据预算执行审计与政府财务报告审计的共性特征,提出了政府财务报告审计与预算执行审计衔接的设想。在此基础上,该学者以我国中央部门预算执行审计报告中发现的问题事项为研究对象,利用文本分析法,尝试确定政府财务报告审计中需要关注的重点事项。

有学者通过明确预算执行审计和政府财务报告审计相关概念,探索研究预算执行审计与政府财务报告审计的内在关系;通过统筹考量政府会计制度改革对政府审计产生影响,结合天津市预算执行审计中遇到具体情况与问题,系统分析了审计机关在进行政府财务报告审计时面临的挑战和困难。结合天津预算执行审计的经验和成果,探索预算执行审计与政府财务报告审计协同的解决方案、推进路径和重点方向。

有学者从“双体系”下政府财务报告审计与预决算审计要素分析出发,基于要素整合构建两种审计协调框架,并从制度保障、人才保障、经费保障和信息化保障四个层面构建协调框架保障机制。

有学者指出,传统政府部门财务报告审计存在着审计主体协同机制缺乏、审计数据获取不充分、审计数据质量不高、审计程序效率低下、无法发挥政府审计职能等实施难点,而区块链技术的分布式账本、共识机制、智能合约、默克尔树等机制有助于改善这些实施难点,并对审计流程进行优化。基于此,该学者尝试建立区块链技术下的政府部门财务报告审计全过程实施机制。

有学者围绕区块链技术如何赋能政府部门财务报告审计高质量发展这一核心问题,分析区块链技术与政府部门财务报告审计融合的内在机理,构建基于区块链技术的政府部门财务报告审计模式。

有学者通过对代表性国家历年政府财务报告审计报告中披露的问题事项进行文本归纳和梳理,探索性地识别出我国政府财务报告审计中需要重点关注的潜在重大错报风险。

(三)政府财务报告审计的国别比较研究。有学者梳理美国联邦政府2010—2020财年综合财务报告审计报告与我国政府财务报告审计实施现状,研究发现:从审计报告内容来看,美国联邦政府综合财务报告审计报告内容具有规范性与全面性的特征,包括合并财务报表审计

情况、内部控制与法律遵循状况、所披露的财政挑战和审计中查出的问题,建议及整改措施等内容。从审计发现问题来看,美国联邦政府综合财务报告审计发现问题涉及政府内部控制失效、财务报告可靠性存疑与审计范围受限等方面。从审计意见类型来看,美国联邦政府综合财务报告审计意见以“拒绝表示意见”为常见形式。从审计建议与整改反馈来看,美国联邦政府综合财务报告审计建议与整改反馈披露内容侧重于针对性、前瞻性审计建议与丰富性、持续性整改反馈。我国政府财务报告审计实践具有如下特点:审计目标围绕合规、财务与绩效三个维度,审计内容针对财务状况、运行情况、经济事项、经济活动四类范畴,以预算执行审计为代表的专项审计为主的前期局部实践,没有总体审计评价意见。与美国联邦政府综合财务报告审计实践相比,审计目标趋于一致,审计内容较少关注内部控制,审计结果公告形式但对单一,审计整改披露程度仍然具有一定的提升空间。

有学者基于政府财务报告审计制度发展、国家结构、经济发展等方面的代表性,选择美国、澳大利亚、英国、法国作为比较对象,梳理政府财务报告审计内容在时间序列上的演变历程,发现相似的循序渐进的演变规律:随着审计目标、客体和对象的变迁,政府财务报告的审计内容将发生渐进式变化,主要体现为从审计实践初期的财务报表鉴证,发展为经济行为合法合规性的监督,最后延伸至对绩效和可持续性的评价。

六、政府财务管理与成本会计研究

(一)政府财务管理工作的必要性研究。有学者指出,政府财务管理工作中存在的最突出的问题是:缺乏高水平、高素质的财会人员,会计制度的落实缺少专业人才的支持;系统建设有待进一步提升,财政工作应重视信息平台的搭建和利用,保证财会工作效率契合财政资金预算、核算的实际需求。有学者在政府财务管理工作中发现以下问题:财务管理意识淡薄,行政事业单位的经营资金主要来源于财政拨款,运营压力较小,导致部分部门的资金管理意识较为薄弱,认识不到财务管理的重要性,缺乏财务监督管理意识;财务管理人员素质不匹配,虽然行政事业单位的财务管理人员工作经验较为丰富,但是其对新政府会计制度的了解还不够充分,难以灵活地应用新型财务管理模式,导致财务管理工作受到限制,一定程度上降低了政府财务管理质量。

(二)政府财务管理的发展路径研究。针对当前政府财务管理信息化水平有待进一步提升的现实问题,有

学者提出,在选取软硬件供应商时一定要选跟新政府会计制度贴合最近的供应商,应定期组织供应商人员来单位更新设备系统,并组织讲座,让每一个财务人员掌握独立使用信息化设备的能力,并且要学会充分利用信息化手段来提高财务人员的工作效率,要使新的操作系统在全面支持新会计制度下更加快捷便利。有学者提出,为保证行政事业单位财务管理工作高效进行,要对单位内部的财务会计核算体系,以及财务管理制度进行不断的完善和改进,事业单位更需要加大对财务管理知识技能及会计核算人员综合能力的培训。

(三)政府成本会计研究。基于成本角色融合、制度协同框架、成本信息生成逻辑等维度,有学者指出,应建立起行政事业单位二元成本会计体系,确立财务成本角色与管理成本角色耦合的行政事业单位成本会计体系应用目标,并可以划分为主要满足外部兼顾内部成本信息需求的财务成本角色引导应用、更好地满足内外部成本信息需求的管理成本角色引导应用、实现内外部多维管理信息需求的财务成本角色与管理成本角色耦合等三个具体阶段。

基于政府会计工作技术支持维度,有学者指出,鉴于政府成本会计的多元化需求,应以联盟链技术为支撑,从用户层、应用层、业务层、网络层和数据层等多个层面构建政府成本会计信息系统,推动成本会计系统工作融合。

基于政府成本核算与政府绩效评价之间的内在关联维度,针对政府成本费用计量缺乏全面性,非财务指标及隐性成本难以量化核算等问题,有学者提出,建立健全以公民为导向的多元化绩效评价体系、建立健全政府绩效评价标准和评价标准体系、完善政府绩效评价方法和披露机制;完善政府成本计量标准与基本原则,制定更具针对性、合理性的政府成本会计核算准则,完善好政府成本会计核算的具体内容;合理优化政府成本会计核算环境,结合实际情况合理优化公共财务管理制度,以互联网技术为基础构建智能化政府成本会计核算体系,加强政府成本会计人才培养力度。

七、预算绩效管理研究

(一)政府预算绩效管理研究。有学者基于“技术—组织—环境”(TOE)模型,构建了预算绩效管理改革影响因素框架(BPM-TOE),并以我国西部地区G省和Q省为例,分析了技术、组织和环境这三种关键因素对预算绩效管理改革的影响机理,研究发现该框架基本可以囊括

所有因素。有学者指出,亟须从法律和制度层面入手,调整立法宗旨,建立健全法律体系,完善评价和监督制度,以推动我国政府预算绩效管理制度化和法治化。

有学者基于预算绩效管理改革这一准自然实验,以我国31个省、自治区、直辖市和284个地级市2000—2019年的数据为样本,研究了预算绩效管理改革对地方政府行政绩效的影响。研究表明:预算绩效管理改革可以显著提升地方政府行政绩效。机制分析发现,预算绩效管理改革通过强化政府责任意识、提升政府公信力和执行力进而提升地方政府行政绩效;异质性分析发现,预算绩效管理改革对社会公共服务质量较好、地方财政压力水平较小地区的地方政府行政绩效影响更加明显。

(二)高校预算绩效管理研究。有学者提出高校实施整体绩效管理的五条路径,即建立体制机制、分层次建设整体绩效目标、协同搭建绩效指标体系、构建多方参与评价模式以及实现绩效管理的线上流程。同时,提出通过健全制度体系、持续加强内部控制、将绩效评价纳入考核、建立绩效公开和报告机制以及形成以绩效为导向的预算分配模式五项保障措施。有学者在厘清高校治理能力提升的局限与困境基础上,从全面预算绩效管理全流程视角,解析事前绩效评估、预算编制、预算执行、预算绩效评价、事后结果运用服务高校治理能力提升的作用,并探索多元监督、内部控制协同预算绩效管理助力提升高校治理能力提升路径,从顶层设计、主体协同、信息化建设方面提出相关政策建议。

(三)公立医院预算绩效管理研究。有学者指出,公立医院财政项目绩效管理主要存在项目绩效目标设定不规范、预算执行缺乏有效的控制、缺乏对项目绩效评价结果的应用等问题,并提出重视预算编制的事前绩效评估、落实预算执行的动态监控与整改、加强对项目绩效评价结果的应用等完善建议。预算绩效管理是公立医院朝着规范化和现代化发展的内在要求,可以帮助公立医院完善治理体系和提升治理能力,所以一直都是公立医院的工作重点。有学者基于新出台的《公立医院全面预算管理制度实施办法》的相关要求,重点分析论述公立医院全面实施预算绩效管理的策略措施,主要包括建立健全预算绩效目标体系、健全预算绩效管理体系、完善预算绩效评价指标体系。

(四)预算绩效评价研究。有学者探索性地构建出一个涵括经济性指标、程序性指标、效率性指标、公众性指标和综合性指标五个维度的复合型绩效评价指标体系。同时提出,政府绩效评价应重视对于“全过程”理

念、成本效益原则及业财融合思想的匹配与运用。有学者指出,可以将质量控制理论、以公共价值为基础的政府绩效治理理论融入预算绩效管理领域,探讨预算绩效再评价的基本内涵,明确再评价的内涵要素。同时基于现有预算制度体系分析预算绩效再评价的理论逻辑、历史逻辑、实践逻辑和政治逻辑,在此基础上,通过对再评价权的划分与相关主体的界定,构建出预算绩效再评价的“共同生产网络”。

有学者从高校特点和实际需要出发,选择相关指标为研究样本,应用层次分析法对指标权重进行赋值,构建了高校预算整体绩效评价指标体系模型,包括准则层指标共计3个,指标层指标共计12个,并以H高校为例进行实证分析和模拟,提出了相应完善绩效评价的建议。有学者基于层次分析法,构建公立医院预算绩效评价指标体系,从投入、过程、产出、效益4个维度,包括4个一级指标、13个二级指标、45个三级指标建立公立医院预算绩效评价指标体系,尝试将共性指标与个性指标融合,强化预算绩效评价标准化体系建设。

八、政府会计课程思政与课程建设研究

(一)政府会计课程思政研究。有学者指出,应结合政府与非营利组织会计课程的教学背景和学情分析,从教学理念和内容、教学模式和环节、教学过程性考核等方面,积极探索政府与非营利组织会计课程思政教学的思路。通过课前、课中以及课后的紧密布置,充分运用线上线下混合式教学工具,多角度地嵌入课程思政内容,使课程富有专业特色且思政资源丰富,激发学生的社会责任感和爱国主义情怀。

有学者指出,在国家治理现代化视域下,政府会计课程承担着加深学生理解政府会计法律法规和政策的责任,其教学主要内容和目标是引导学生从国家治理的角度理解政府会计的核心概念和理论范畴,培养学生经世济民、诚信服务、德法兼修的意识和能力。在课程思政方向的指引下,构建系统的政府会计课程思政教学体系,有助于实现课程的教学目标。

(二)政府会计课程建设研究。有学者指出,应构建《政府会计基础》《政府会计实务》《政府会计应用》三个层次的立体化政府会计人才培养课程体系,加强财政理论与政府会计实务教学有机融合,灵活运用情景模拟教学、案例教学和比较教学等方法,提升人才培养效果。高校政府会计人才培养应按照教育部“宽口径、厚基础、强能力”要求,培养既具有会计专业知识,又掌握财政

预算管理、国库管理、资产管理等相关财政知识,具有科学价值观和财政治理理念的政府会计人才,以适应现代财政预算制度建设的要求。

有学者认为,高等院校政府会计教学应从政府会计科目的知识层面、认知层面、能力层面三个方面依次递进。该学者以“上级补助预算收入”科目教学为例,阐释如何通过比较教学法、案例教学法、问题探讨法等,从知识、认知、能力三个层面将政府会计知识与财会监督能力培育有机结合,提升教学效果。

九、跨学科政府会计理论研究

(一)政府会计与新一轮科技革命的融合研究。有学者指出,区块链技术的应用是政府会计发展的必经之路。为此,有关政府机构要积极做好应对措施,密切关注区块链技术的发展趋势,努力推动区块链技术在政府会计领域的广泛应用和创新。同时,政府部门应始终关注技术变革可能带来的新的挑战和问题,做好应对措施,确保区块链技术在政府会计领域健康、稳定、长久发展。

有学者以先进的数智化技术为支撑与纽带,根据政府会计管理活动设计一体化政府会计管理信息平台,打造相契合的计划系统、核算系统、报告系统及具体模块,细化政府会计管理职能。

(二)政府会计与公共管理等学科的融合研究。有学者指出,没有政府会计准则制度的支撑,政府综合财务报告是不完整、不真实也难以编制的,从而政府会计准则制度的研究和完善,也必须主动肩负起服务国家治理体系和治理能力现代化的时代使命。有必要将政府会计和公共财政、公共管理的改革结合起来,把政府会计改革纳入到国家治理体系和治理能力现代化的视域中来审视,系统推进建立现代预算制度、现代政府会计标准,助推国家治理体系和治理能力的现代化。

有学者基于中国特色预算管理制度和“双体系”政府会计下的政府财务信息有用性,构建政府财务信息功能的分析框架。结合政府与利益相关者之间的委托代理问题,阐述政府财务信息如何发挥宏观契约功能;探讨政府财务信息在要素市场资源配置和微观企业价值创造中的作用,解析政府财务信息的微观估值功能;分析政府会计与国家审计如何协同提高政府财务信息质量,更好地发挥政府财务信息在解除公共受托责任、优化资源配置效率以及促进实体经济价值创造中的作用。

(中南财经政法大学政府会计研究所 南京审计大学会计学院供稿 张琦 潘晓波 丁龙飞 谭志东 刘子怡执笔)