

# 高校执行政府会计制度的有效性研究

——以 A 大学为例

中国石油大学(华东) 刘扬 魏利平

**【摘要】**截至 2021 年底,政府会计制度落地执行已经过三个完整的会计年度,对制度执行效率和效果的探讨被提上议程。学者们的研究成果表明政府会计准则体系的完备程度、会计主体行为选择、利益群体认知水平和配套机制协同程度是影响政府会计制度执行的主要因素。在此基础上,文章构建了高校政府会计制度执行效果评价指标体系,并以 A 大学为例评价高校执行政府会计制度的有效性。根据评价的结果和发现的问题,提出建议,即完善政府会计改革顶层设计,强化会计主体执行力度,构建全方位协同保障机制,旨在为提高政府会计制度执行成效,持续推进政府会计改革提供参与支持。

**【关键词】**高校; 政府会计; 评价指标体系; 层次分析法; 模糊综合评价法

**【中图分类号】**F235.1 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004- 5937(2022)24- 0080- 07

## 一、引言

自 2014 年起,我国全面启动并稳步推进政府会计改革工作。截至 2018 年底,具有中国特色的政府会计标准体系基本建成,并自 2019 年开始在行政事业单位全面落地实施。

制度的制定与执行是一个问题的两个方面。改革后的政府会计旨在科学、全面、准确反映政府的财务信息和预算执行信息,强化政府资产负债管理,改进政府绩效考核,有效防范财政风险,被期待为促进政治文明的重要机制之一。作为政府会计制度制定的逻辑延伸<sup>[1]</sup>,制度执行是实现制度预期功能有效发挥的关键。高校作为政府会计改革实施主体之一,通过重构业务流程、升级核算软件、健全财务管理体系等多种途径,稳妥有序地贯彻执行政府会计制度。由于我国政府会计标准体系处于建立的初级阶段,制度执行面临复杂的内外环境,现有针对执行成效的研究多为理论推演,构建理想化的制度实施机制,对执行效果的评价缺乏实践支撑。

本文将研究视角聚焦于高校这一相对独立的个体。首先通过梳理学者们对政府会计制度实施问题的有益探索,分析现阶段影响制度执行效果的主要因素,构建高校政府会计制度执行效果评价指标体系。其次以 A 大学为例评价政府会计制度执行的有效性,分析高校在执行过程中存在的问题并提出相应的建议,为提高政府会计制度执行成效,持续推进政府会计改革提供参与支持。

## 二、文献回顾

制度变迁理论认为制度的更迭是对制度供求关系出现非均衡的一种反应。当传统的政府会计核算体系不能适应公共环境变化时,就产生了制度变革的需求。我国政府会计改革具有明显强制性制度变迁特征,会计体系的制定和执行采用自上而下兼分权的模式,通过一系列正式制度强制各层级行政事业单位接受新的政府会计规则,表现出高合法性特点<sup>[2]</sup>,但这仅仅是从形式上满足了外部制度环境的需要。欧美等西方国家的实践表明引入权责发生制的政府会计改革不一定能够改进政府绩效,改革预期目标的实现很大程度上取决于制度执行机制和会计行为动机<sup>[3]</sup>。

从行为理论上讲,政府会计改革预期目标的实现路径应该是通过实施政府会计制度生成高质量的政府会计信息,信息使用者在此基础上做出合理的行为选择,并通过信息效应的传导实现预期目标<sup>[4]</sup>。从这个意义上讲,高质量的政府会计制度是改革成功的起点。但是高质量的会计制度不一定产生高质量的会计信息,执行远比制度本身更重要。作为理性经济人,政府会计执行主体有追求自身效益最大化的动机,并在权衡预期成本收益后做出相应的执行决策。在多种角色的驱使下,作为执行主体的地方政府将表现出象征性、选择性或高效性的准则执行行为模式<sup>[5]</sup>。为保证政府会计制度能够得到一致和严格的执行,全过程、多层面、立体化的激励、监督和约束机制必不可少。李建发等<sup>[6]</sup>认为恰当的政府会计准则执行机制需要考虑公共部门的管理和组织特征,并辅之以配套措施才能

**【基金项目】**山东省教育会计学会课题项目“绩效管理导向下高校成本核算研究”(sdjk2022188)、“高校全面预算绩效管理应用研究”(sdjk2022181)

**【作者简介】**刘扬(1988—),女,山东招远人,中国石油大学(华东)财务处,研究方向:高校财务管理、政府会计;魏利平(1976—),女,山东牟平人,高级会计师,中国石油大学(华东)财务处处长,研究方向:高校财务管理、政府会计

发挥应有作用。

从执行效果上看,增加实施政府会计制度带来的预期收益或降低预期成本,能明显提高制度的执行效率。路军伟等<sup>[7]</sup>通过实验发现,宣传培训和抽查监督在促进政府会计制度的执行效果方面具有交互作用。在强化监督约束机制的同时,建立利益引导和补偿机制,使制度执行者和相关利益群体达成合作策略,同样有助于政府会计制度得到各方面的贯彻和落实<sup>[3]</sup>。值得注意的是,在探讨如何提升政府会计制度执行效率的过程中,相关利益群体被先验地假定会关注会计主体对制度的执行情况,主动需要和使用政府会计信息,做出正确的行为决策并监督会计主体行为。但和企业相比,公众对政府会计信息的需求并不能直接转化为个人财富,并且获取和解读信息的成本较高,因此相关利益群体会倾向于“理性无知”和“搭便车”。如果忽略这一点,改革后的政府会计不一定能够实现预期效应。因此需要完善相关利益群体使用政府会计信息的内在激励机制,提升公众参与公共事务的意愿<sup>[8]</sup>。除此之外,包括人力资源培养、信息系统建设、配套法律机制在内的支持机制同样影响政府会计制度实施的预期效益。刘子怡等<sup>[9]</sup>认为政府会计制度的实施是一个开放的行动系统,需要重视制度关联效应,考虑与其他制度系统的匹配程度。周曙光等<sup>[10]</sup>认为政府会计人员的职业水平是影响制度执行质量的关键因素。

总的来看,随着我国政府会计标准体系的逐步完善,针对政府会计改革的研究重点逐步从准则制定转移到具体实施,形成了三点基本共识:(1)政府会计准则体系的完备程度、会计主体行为选择、利益群体认知水平和配套机制协同程度是影响政府会计制度执行的主要因素;(2)各影响因素相互关联、相互作用,合力决定制度实施的方向与结果;(3)受各因素的相互影响,政府会计改革效果表现出不确定性、非线性和滞后性。然而现有研究也存在局限。受政府会计制度实施进程的制约,对制度实施机制的研究多为理论推演,对实施效果的评判缺乏科学的评价体系,相关结论的科学性有待于实践检验。

根据上述研究局限,本文的主要贡献在于将研究视角集中于政府会计制度实施的重要主体之一——高校,构建高校政府会计制度执行效果评价指标体系,并通过具体案例研究政府会计制度在高校的实施效果,以增加研究结论的说服力。

### 三、高校政府会计制度执行效果评价指标体系的构建

如前文所述,政府会计制度执行的主要影响因素包括政府会计准则体系的完备程度、会计主体行为选择、利益群体认知水平和配套机制协同程度四个方面。在借鉴有关

学者的研究成果后,本文将采用层次分析法构建评价指标体系。由于制度执行的过程中涉及多种影响因素和多个主体,采用层次分析法可将执行效果影响指标层层分解,更加全面地反映制度执行的整体效果。因此本文以高校政府会计制度执行效果为目标层,以准则体系完备程度、会计主体行为选择、利益群体认知水平和配套机制协同程度为一级指标,并将一级指标的影响要素进一步分解细化为二级指标,构建高校政府会计制度执行效果评价指标体系。

政府会计准则体系的完备程度是影响制度执行效果和效率的首要因素,但构建和完善并非一蹴而就,需要根据实施情况进行修复和改进。政府会计制度本身的可操作性和配套制度的完善性直接影响了高校生成政府会计信息的质量。

政府会计制度制定后需要落实到会计主体的执行行为上。虽然高校应无条件执行政府会计制度,但是由于执行主体在信息解读和知识储备等方面的不同,对制度的认知可能产生偏差。此外,高校作为理性行动人,在具体执行制度时也会权衡成本收益。这些都直观反映到高校具体的账务处理、报表编制和会计控制行为中,影响政府会计制度的执行效果。

会计信息只有被利益相关者获取并运用后才能发挥预期效应。多方利益相关者复合共治已成为高校治理的主要特点。高校的决策者获取会计信息、认知并做出科学决策的能力对提高政府会计制度的遵循程度、发挥政府会计效应起到关键作用。内部利益群体(教职工、学生)和外部利益群体(政府、企业、公众等)通过对高校财务活动的有效监督,也会倒逼高校提高政府会计制度的执行质量。

从协同理论的视角看,政府会计制度的有效执行需要系统完整、功能齐备的配套机制。高校财务人员业务能力的大小、部门间沟通联络机制的健全与否,以及高校信息化数据协同程度的高低,将减少或增加政府会计制度的执行成本,从而影响政府会计制度在高校的执行效率。

根据以上阐述,高校政府会计制度执行效果评价指标体系如表1所示。

## 四、高校执行政府会计制度的效果评价

### (一)案例背景

A大学是一所办学历史近70年,以工为主、石油石化特色鲜明、多学科协调发展的教育部直属重点高校。作为政府会计改革的试点单位之一,A大学2018年成立了政府会计制度改革小组,扎实推进政府会计改革工作,顺利完成财务系统升级和新旧制度衔接,实现了政府会计制度在学校的平稳运行。总体上看,A大学在政府会计制度执

表1 高校政府会计制度执行效果评价指标体系

目标层	一级指标	二级指标
高校政府会计制度执行效果(X)	准则体系完备程度(X <sub>1</sub> )	会计制度可操作性(X <sub>11</sub> )
		配套制度完善程度(X <sub>12</sub> )
	会计主体行为选择(X <sub>2</sub> )	账务处理(X <sub>21</sub> )
		报表编制(X <sub>22</sub> )
		会计控制(X <sub>23</sub> )
	利益群体认知水平(X <sub>3</sub> )	决策者科学决策(X <sub>31</sub> )
		内部利益群体监督(X <sub>32</sub> )
		外部利益群体监督(X <sub>33</sub> )
	配套机制协同程度(X <sub>4</sub> )	财务人员业务能力(X <sub>41</sub> )
		多部门沟通互联(X <sub>42</sub> )
		信息数据协同(X <sub>43</sub> )

行方面表现出起步早、高层重视、基础扎实、稳步推进的特点,但在制度制定和落地执行的交互过程中同样存在一些问题,影响了制度的执行效果。

本文以高校政府会计制度执行效果评价指标体系为基础,利用层次分析法和模糊综合评价法,分析A大学执行政府会计制度的效果,为验证指标体系的科学性增强说服力,同时为提高高校会计信息质量,提升高校治理能力和治理水平,推动政府会计改革可持续发展提供参考。

## (二) 执行效果评价

### 1. 执行效果评价过程

本文首先聘请六位在校长期从事会计工作、具有高级职称的会计人员为专家,分别对各层次指标进行比较评分,再按照专家职务和资历作为权重,求得指标评分的加权平均值,构造判断矩阵;其次利用 Matlab 软件求得判断矩阵最大特征值  $\lambda_{max}$  和 CR 值,并进行一致性检验;最后得出

各层次指标权重  $W_{ij}$  ( $i,j=1,2,3,4$ )。判断矩阵和各指标权重如表 2—表 6 所示。

根据一级指标判断矩阵得出一致性检验结果  $\lambda_{max}=4.2370, CR=0.0888<0.1$ ,通过一致性检验。

二阶判断矩阵本身具有完全一致性,因此不需要进行一致性检验。

根据会计主体行为选择(X<sub>2</sub>)判断矩阵得出一致性检验结果  $\lambda_{max}=3.0183, CR=0.0176<0.1$ ,通过一致性检验。

根据利益群体认知水平(X<sub>3</sub>)判断矩阵得出一致性检验结果  $\lambda_{max}=3.0092, CR=0.0088<0.1$ ,通过一致性检验。

根据配套机制协同程度(X<sub>4</sub>)判断矩阵得出一致性检验结果  $\lambda_{max}=3.0183, CR=0.0176<0.1$ ,通过一致性检验。

设置评语集 B=(优 良 中 差),请六位专家分别对二级指标做出评价,计算每个二级指标的隶属度矩阵  $R_n$  ( $n=1,2,3,4$ ),如表 7—表 10 所示。

根据隶属度矩阵  $R_n$  和各层次指标权重  $W_{ij}$ ,按照  $P=W \times R$ ,计算各层次指标综合评价系数,具体结果如表 11 所示。

$$P_1=W_{1j} \times R_1= \begin{pmatrix} 0.7500 & 0.2500 \\ 1/3 & 1/2 & 1/6 & 0 \\ 0 & 1/2 & 1/2 & 0 \end{pmatrix} \\ = (0.2500 \quad 0.5000 \quad 0.2500 \quad 0) \\ P_2=W_{2j} \times R_2= (0.5584 \quad 0.3196 \quad 0.1220) \times \\ \begin{pmatrix} 2/3 & 1/3 & 0 & 0 \\ 1/2 & 1/3 & 1/6 & 0 \\ 1/3 & 1/2 & 1/6 & 0 \end{pmatrix} \\ = (0.5727 \quad 0.3537 \quad 0.0736 \quad 0)$$

表2 一级指标判断矩阵

A 大学政府会计制度执行效果(X)	准则体系完备程度(X <sub>1</sub> )	会计主体行为选择(X <sub>2</sub> )	利益群体认知水平(X <sub>3</sub> )	配套机制协同程度(X <sub>4</sub> )	权重(W <sub>i</sub> )
准则体系完备程度(X <sub>1</sub> )	1	3	5	7	0.5713
会计主体行为选择(X <sub>2</sub> )	1/3	1	5	3	0.2568
利益群体认知水平(X <sub>3</sub> )	1/5	1/5	1	1/3	0.0624
配套机制协同程度(X <sub>4</sub> )	1/7	1/3	3	1	0.1095

$$P_3=W_3 \times R_3=(0.5396 \quad 0.2970 \quad 0.1634) \times \begin{bmatrix} 2/3 & 1/3 & 0 & 0 \\ 0 & 1/3 & 1/2 & 1/6 \\ 0 & 1/6 & 1/2 & 1/3 \end{bmatrix}$$

$$=(0.3597 \quad 0.3061 \quad 0.2302 \quad 0.1040)$$

$$P_4=W_4 \times R_4=(0.6250 \quad 0.2385 \quad 0.1365) \times \begin{bmatrix} 2/3 & 1/3 & 0 & 0 \\ 1/3 & 1/2 & 1/6 & 0 \\ 1/6 & 1/2 & 1/3 & 0 \end{bmatrix}$$

$$=(0.5189 \quad 0.3958 \quad 0.0852 \quad 0)$$

记 A 大学政府会计制度执行效果 X 的综合评价系数矩阵为 R, 则:

$$R=\begin{bmatrix} P_1 \\ P_2 \\ P_3 \\ P_4 \end{bmatrix}=\begin{bmatrix} 0.2500 & 0.5000 & 0.2500 & 0 \\ 0.5727 & 0.3537 & 0.0736 & 0 \\ 0.3597 & 0.3061 & 0.2302 & 0.1040 \\ 0.5189 & 0.3958 & 0.0852 & 0 \end{bmatrix}$$

一级指标权重  $W=(W_1 \quad W_2 \quad W_3 \quad W_4)=(0.5713 \quad 0.2568 \quad 0.0624 \quad 0.1095)$ , 因此 A 大学政府会计制度执行有效性评价的结果为:

$$P=W \times R=(0.5713 \quad 0.2568 \quad 0.0624 \quad 0.1095) \times \begin{bmatrix} 0.2500 & 0.5000 & 0.2500 & 0 \\ 0.5727 & 0.3537 & 0.0736 & 0 \\ 0.3597 & 0.3061 & 0.2302 & 0.1040 \\ 0.5189 & 0.3958 & 0.0852 & 0 \end{bmatrix}$$

$$=(0.3692 \quad 0.4389 \quad 0.1854 \quad 0.0065)$$

## 2. 执行效果评价结果

本文用  $Q=(q_1, q_2, q_3, q_4)^T$  表示政府会计制度执行效果的最终得分, 满分为 10 分, 按照等差值打分, 则  $q_1=10$  分,  $q_2=7.5$  分,  $q_3=5$  分,  $q_4=2.5$  分。0—2.5 分表示制度执行效果较差, 2.5—5 分表示制度执行效果一般, 5—7.5 分表示制度执行效果良好, 7.5—10 分表示制度执行效果非常好。结合上文得出的综合评价系数, 计算出一级指标的评分值和 A 大学政府会计制度执行效果总分值。

准则体系完备程度 ( $X_1$ ) 的评分值:

$$Q_1=P_1 \times (10, 7.5, 5, 2.5)^T=7.5000(\text{分})$$

会计主体行为选择 ( $X_2$ ) 的评分值:

$$Q_2=P_2 \times (10, 7.5, 5, 2.5)^T=8.7478(\text{分})$$

利益群体认知水平 ( $X_3$ ) 的评分值:

$$Q_3=P_3 \times (10, 7.5, 5, 2.5)^T=7.3038(\text{分})$$

配套机制协同程度 ( $X_4$ ) 的评分值:

$$Q_4=P_4 \times (10, 7.5, 5, 2.5)^T=8.5835(\text{分})$$

A 大学政府会计制度执行效果 (X) 的总分值:

$$Q=P \times (10, 7.5, 5, 2.5)^T=7.9270(\text{分})$$

总评分 Q 处于 7.5—10 之间, 说明 A 大学政府会计制度执行效果非常好, 但一级指标的评分值和总分值距离满分还存在一定差距。其中, 准则体系完备程度为 7.5 分, 处于执行效果良好的临界值; 利益群体认知水平为 7.3038 分, 执行效果良好。根据以上得分情况, 结合 A 大学执行政府会计制度过程中的具体做法, 影响制度有效性的问题包括以下四点。

(1) 准则体系完备程度方面, 部分条款可操作性差, 配套制度有待完善。新政府会计制度引入了企业会计准则的部分内容, 旨在全面反映会计主体的财务状况, 但由于判断标准过于原则化, 缺少行业的特殊性, 部分条款在实际操作中难以被准确把握。例如制度规定, 对采用预收款或应收款方式核

算的科研收入, 在财务会计中按照“合同完成进度”确认。由于高校科研项目管理相对复杂, 在没有针对收入确认的具体准则或指南的情况下, A 大学不得不采用“以支定收”的方式确认收入, 但常常出现费用列支与合同完成进度脱节的情况。即使教育部后续印发了《教育部直属高等学校会计核算手册》, 也只是对相关文件的补充和优化, 欠缺细化业务场景, 无法建立业务驱动会计信息处理的关联关系, 使 A 大学的制度执行效率大打折扣。另外, 与政府会计改革相对应的预算管理、内部控制、绩效管理改革措施在顶层设计中没有整合统一, 导致包括 A 大学在内的高校无法整合有限的资源, 只能以碎片式资源应对碎片式工作。

(2) 会计主体行为选择方面, 部分账务处理有待规范, 报表编制和会计控制有待加强。虽然 A 大学注重会计核算基础工作, 按照制度的要求进行账务处理, 但由于部分条款执行成本大于预期收益, A 大学选择等待更明确的制度出台再执行。

例如制度规定,从事研究(开发)及其辅助活动人员的薪酬在“研发支出”这一科目归集。但在高校,教师承担教学科研双重任务,区分教学、研发的工作量涉及院系、教务、科技、人事、财务等职能部门,执行成本颇高,因此A大学选择暂不执行此条款。高校日常业务涉及的单位广泛,在编制财务报表的过程中,由于单位基础信息表提供的信息有限,A大学在根据单位的隶属关系判断类别时存在困难,基础信息的日常维护工作需要进一步加强。

(3)利益群体认知水平方面,多数利益相关者认知相对固化。财政拨款历来是A大学的主要收入来源,利益相关者大多数对资金的认识还停留在“供养”上,对资金使用效率、成本控制、财务风险等信息关注较低,直接影响了政府会计制度在高校的执行效果。A大学现有教职工3000余人,全日制学生28000余人,但在学校网站信息公开一栏,部门预算的浏览次数普遍在1000次左右,明显低于学校师生总数,说明A大学利益群体对学校财务信息的重视程度不够,缺乏利用会计信息进行决策和监督的主动性。当然这与我国高校机械、被动地公开信息的大环境密切相关。一方面,高校现阶段公开的财务信息采用统一格式和专业术语,晦涩难懂,多数利益群体仿佛“财务文盲”,无法提出意见或建议。另一方面,《高等学校信息公开办法》和《高等学校信息公开事项清单》的出台似乎为高校提供了信息公开的最低标准,利益群体获得的财务信息有限,政府会计的监督制约效应未得到彰显。

(4)配套机制协同程度方面,财务人员业务能力有待提升,部门沟通联络机制有待加强,信息数据协同程度不足。首先A大学现有财务人员44人,其中本科以上学历

43人,中高级会计师38人,财务队伍整体上具有足够的知识储备和较强的学习能力。但受原有收付实现制的会计核算模式和理念的潜在干扰,财务人员在不同程度上仍然存在认识上的“路径依赖”,影响政府会计制度的执行效果。

表3 准则体系完备程度( $X_1$ )判断矩阵

	会计制度可操作性( $X_{11}$ )	配套制度完善程度( $X_{12}$ )	权重( $W_{1j}$ )
会计制度可操作性( $X_{11}$ )	1	3	0.7500
配套制度完善程度( $X_{12}$ )	1/3	1	0.2500

表4 会计主体行为选择( $X_2$ )判断矩阵

	账务处理( $X_{21}$ )	报表编制( $X_{22}$ )	会计控制( $X_{23}$ )	权重( $W_{2j}$ )
账务处理( $X_{21}$ )	1	2	4	0.5584
报表编制( $X_{22}$ )	1/2	1	3	0.3196
会计控制( $X_{23}$ )	1/4	1/3	1	0.1220

表5 利益群体认知水平( $X_3$ )判断矩阵

	决策者科学决策( $X_{31}$ )	内部利益群体监督( $X_{32}$ )	外部利益群体监督( $X_{33}$ )	权重( $W_{3j}$ )
决策者科学决策( $X_{31}$ )	1	2	3	0.5396
内部利益群体监督( $X_{32}$ )	1/2	1	2	0.2970
外部利益群体监督( $X_{33}$ )	1/3	1/2	1	0.1634

表6 配套机制协同程度( $X_4$ )判断矩阵

	财务人员业务能力( $X_{41}$ )	多部门沟通互联( $X_{42}$ )	信息数据协同( $X_{43}$ )	权重( $W_{4j}$ )
财务人员业务能力( $X_{41}$ )	1	3	4	0.6250
多部门沟通互联( $X_{42}$ )	1/3	1	2	0.2385
信息数据协同( $X_{43}$ )	1/4	1/2	1	0.1365

表7 准则体系完备程度( $X_1$ )评语集及隶属度矩阵

	评语集				隶属度矩阵( $R_1$ )			
	优	良	中	差				
会计制度可操作性( $X_{11}$ )	2	3	1	0	1/3	1/2	1/6	0
配套制度完善程度( $X_{12}$ )	0	3	3	0	0	1/2	1/2	0

表 8 会计主体行为选择( $X_2$ )评语集及隶属度矩阵

	评语集				隶属度矩阵( $R_2$ )			
	优	良	中	差				
账务处理( $X_{21}$ )	4	2	0	0	2/3	1/3	0	0
报表编制( $X_{22}$ )	3	2	1	0	1/2	1/3	1/6	0
会计控制( $X_{23}$ )	2	3	1	0	1/3	1/2	1/6	0

表 9 利益群体认知水平( $X_3$ )评语集及隶属度矩阵

	评语集				隶属度矩阵( $R_3$ )			
	优	良	中	差				
决策者科学决策( $X_{31}$ )	4	2	0	0	2/3	1/3	0	0
内部利益群体监督( $X_{32}$ )	0	2	3	1	0	1/3	1/2	1/6
外部利益群体监督( $X_{33}$ )	0	1	3	2	0	1/6	1/2	1/3

表 10 配套机制协同程度( $X_4$ )评语集及隶属度矩阵

	评语集				隶属度矩阵( $R_4$ )			
	优	良	中	差				
财务人员业务能力( $X_{41}$ )	4	2	0	0	2/3	1/3	0	0
多部门沟通互联( $X_{42}$ )	2	3	1	0	1/3	1/2	1/6	0
信息数据协同( $X_{43}$ )	1	3	2	0	1/6	1/2	1/3	0

表 11 综合评价系数

指标评价体系	评语集			
	优	良	中	差
A 大学政府会计制度执行效果(X)	0.3692	0.4389	0.1854	0.0065
准则体系完备程度( $X_1$ )	0.2500	0.5000	0.2500	0
会计主体行为选择( $X_2$ )	0.5727	0.3537	0.0736	0
利益群体认知水平( $X_3$ )	0.3597	0.3061	0.2302	0.1040
配套机制协同程度( $X_4$ )	0.5189	0.3958	0.0852	0

治理的方方面面。比如合同管理在实际操作中存在多头管理现象,管理内容仅局限于合同的登记备案,缺乏对合同履行过程的全程监督,按合同确认收入与费用存在困难。另外,A 大学在信息化建设方面虽已初步实现了基础数据流转、存储和查询,但仍无法实现跨部门、跨系统的数据有效串联和分析研判,缺乏自动稽核管理机制,信息沟通交换成本较大,业财融合程度不足。比如受管理手段及信息数据条件的制约,A 大学尚未实现对水电气暖等能源费用的细化分摊,不能满足学校开展成本核算的需要。

其次,A 大学“大财务”协同格局仍未形成,财务、资产、审计、采购、监察等部门的沟通联络机制不完善,难以覆盖学校财务

#### 五、结论和建议

实施并推进政府会计改革是高校的一次自我革新。基于

已有文献,本文首先分析了影响政府会计制度执行的主要因素,并构建高校政府会计制度执行效果评价指标体系。其次通过具体案例评价高校执行政府会计制度的有效性,并对结果进行简要分析。根据发现的问题,本文提出以下建议。

### (一)完善政府会计改革顶层设计

“十四五”时期政府会计改革的重点是健全完善政府会计标准体系并推进全面有效实施<sup>[1]</sup>。建议针对高校这一具体行业的业务性质,细化和完善顶层设计。一是在完善政府会计标准体系的基础上细化高校相关会计业务规定,结合高校实际情况对会计要素的确认条件、确认时点和计量方式做出具体规定,统一口径,提高高校会计信息的可比性。二是科学设计和完善高校财务报告分析应用体系,构建全方位反映高校财务运行状况、定性与定量相结合的分析指标体系,加大分析报告的应用力度,与高校资源配置、绩效考核等挂钩。三是细化和完善高校财务报告审计规范,建立健全高校信息公开机制。四是积极推进高校成本核算政策落地落实,科学反映高校运行成本,对资源耗费等情况进行合理评判,为科学评价高校受托责任履行情况提供真实、有效、可比的信息。

### (二)强化会计主体执行力度

由于政府会计制度的执行行为受预期收益和预期成本影响,因此建议从增加预期收益或降低预期惩罚成本两个方面强化高校的执行力度。在国家层面上,一是加强法律法规建设。2017年修订的《会计法》仅对公司、企业会计核算做出特别规定,未对政府会计核算进行规定,因此应继续修订《会计法》,明确政府会计核算的法律地位,增强政府会计实施的权威性和刚性约束力。二是加大外部监督抽查力度。建立监督抽查机制,定期抽查高校执行情况,对违规高校采取通报批评、督促整改等处罚措施,提高制度违规执行的惩罚成本。三是建立利益引导机制。将政府会计制度的执行情况同财政拨款挂钩,以经费手段推动高校优化执行行为。在高校层面上,一是增强制度执行意识,并落实到实际工作中。二是结合实际加强理论研究,确保制度在执行过程中“不变形”“不走样”。三是提升高校财务治理水平,合理选择经济业务履行方式,减少会计人员判断范围,降低账务处理差错率,提升会计信息质量。四是加强政府会计信息的实际应用,从高校治理的角度引导、培育信息使用者,提高会计信息在高校各项决策中的有用性,提升制度执行的预期收益。

### (三)构建全方位协同保障机制

在宏观层面上,一是应加强制度协同。做好政府会计改革和预算、绩效、审计等领域改革的深度融合,转变会计主体的工作机制,强化政府会计制度的执行成效。二是注

重政府会计人力资源建设。除加强现有政府会计人员职业技能培训外,还应从学历学位教育和资格考试入手,在会计专业课程中提高政府会计知识比重,在会计专业技术资格考试和注册会计师考试中增加政府会计相关内容,壮大政府会计人才队伍。三是建立健全内外监督体系。加强内外部审计,对制度执行过程及结果追踪问责;注重对传播媒介的应用,利用社会公众和新闻媒体有效实施监督。

在微观层面上,高校应加强财务队伍建设,通过“请进来”和“走出去”拓宽政府会计培训渠道和问题解决途径,提升财务人员“业财双通”的能力。重构资产管理、合同管理、内部控制等业务流程,搭建内部财务共享中心和外部数据开放共享平台,鼓励多元主体共同参与高校治理,构建“大财务”格局,提升政府会计制度执行效率。同时,以“互联网+”、大数据和人工智能为背景,立足高校整体构建深度交互的“业财融合”信息化系统,强化会计信息基础数据的场景应用,实现数据在高校治理中的有效融合、深度挖掘,以高质量的会计信息辅助决策,支持高校全方位可持续发展。●

### 【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] 于国旺.政府会计改革内在机制及其协同策略研究[J].财会月刊,2019(5):67-74.
- [3] 刘子怡.中国情境下政府会计准则执行策略的理论框架构建[J].会计与经济研究,2017(5):29-37.
- [4] 周曙光,陈志斌.实施政府会计准则的预期效应研究[J].财政研究,2017(9):40-46.
- [5] 陈志斌,刘子怡.政府会计准则执行的驱动研究[J].会计研究,2016(6):8-14.
- [6] 李建发,张津津,张国清.基于制度理论的政府会计准则执行机制研究[J].会计研究,2017(2):3-13.
- [7] 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.
- [8] 汪敏达,陈志斌.政府会计提升政府治理效能的机制研究——信念革新、技术变革与制度支撑[J].中央财经大学学报,2017(10):57-64.
- [9] 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.
- [10] 周曙光,陈志斌.政府会计准则执行的行为分析、能力需求与培养路径[J].会计与经济研究,2018(4):3-11.
- [11] 财政部.会计改革与发展“十四五”规划纲要[A].2021.