

# 高校执行政府会计制度面临的问题及解决

——基于制度理论的视角

盛中民<sup>1</sup>(高级会计师), 庞倩<sup>2</sup>, 潘俊<sup>2</sup>(副教授)

**【摘要】**全国范围内的行政事业单位自2019年开始正式执行新发布的政府会计制度。高校作为业务较为复杂的事业单位,在执行政府会计制度的过程中面临诸多难点问题。从高校会计平行记账与合并报表编制、会计核算体系与要素重构、教育成本核算与管控三个层面出发,对这些难点问题进行具体分析,并依据制度理论提出:在强制性同形制度压力下,高校需根据政府会计准则的要求开展资产核查及合同流程管理;在规范性同形制度压力下,高校需升级会计信息系统并提高会计人员胜任能力;在模仿性同形制度压力下,高校需推进成本核算管理,强化对成本核算工作的全面监督。

**【关键词】**制度理论; 政府会计制度; 成本管控; 高校会计核算; 平行记账

**【中图分类号】**F233

**【文献标识码】**A

**【文章编号】**1004-0994(2019)13-0089-6

## 一、引言

为落实党的十八届三中全会提出的“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”的改革要求,2014年国务院批转了财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》,正式拉开了政府会计改革的序幕。5年来,财政部陆续出台了一系列政府会计准则、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》、系列补充规定和新旧制度衔接规定。新发布的政府会计制度构建了“双功能、双基础、双报告”的新核算模式,在同一会计主体中实现财务会计和预算会计的双重核算,从原来修正的收付实现制转变为财务会计实行权责发生制、预算会计实行收付实现制的双核算基础。新发布的政府会计制度从2019年1月1日开始执行,行政事业单位会计改革正式进入实施阶段。

高校作为事业单位的一个重要分类,既肩负着国家人才培养、科学研究、国际交流的学术任务,又承担着社会服务、文化传承等社会职能,所以高校的

经济业务比一般事业单位更为复杂,资金来源途径多元、内外部交易行为多样是其主要特征。随着平行记账模式的实行,现存的高校信息管理系统难以满足“双体系”的核算要求,各部门财务信息闭塞,形成信息孤岛,难以对财务数据进行共享利用,政府会计准则“双体系”核算模式的实施对高校财务信息系统及人员素质提出了更高的要求。除此之外,随着我国政府对教育事业的愈加重视,对教育事业的资源投入也越来越大,同时高校资产的投资主体也由政府一元向社会多元发展变化,因而高校资产也逐渐形成多层次的局面。虽然对于高校自身来说,高质量的投入意味着教育资源的改善,以及更大的发展空间,但愈发多元化的资产同时也对高校的管理水平提出了更高的要求,对于发明专利、专有技术等无形资产以及珍藏孤本等无价资产该如何进行确认与计量依旧没有明确的规定。因此,高校执行新政府会计制度需要比一般行政事业单位开展更为细致的准备工作。

本文基于制度理论,从高校的实际情况出发,对

**【基金项目】**江苏省社会科学应用研究项目“高校执行政府会计制度的应用研究”(项目编号:18SCB-13)

高校会计平行记账与合并报表编制、会计核算体系与要素重构、教育成本核算与管控三个方面存在的问题进行分析,并提出相关的改进措施和具体操作建议。

## 二、政府会计制度执行的文献回顾与理论解析

### (一)相关文献回顾

1. 政府会计体系建设与制度执行动因。政府会计是一种综合反映政府经济活动及财务状况的信息系统,对实现政府善治发挥着重要作用<sup>[1]</sup>。政府会计具有信息揭示功能,在政府决策、绩效考评、国家治理中重视政府会计信息的运用,可以有效发挥政府会计的治理功能<sup>[2]</sup>。因此,对政府会计体系进行优化建设也是提升政府治理能力的一种措施。政府会计体系建设是一项复杂的系统工程,涉及与预算、财务、资产管理等制度的协调,政府会计主体各项经济业务的确认、计量、记录,以及政府财务报告、决算报告的编制、审计、分析利用等<sup>[3]</sup>。部门预算、国库集中支付、政府采购、收支两条线等改革措施的实施,以及财政管理科学化、精细化导向的确立等,也对政府会计体系建设提出了新的要求<sup>[4]</sup>。

现行的预算会计体系内容混杂且规范不全,新政府会计制度的全面执行迫在眉睫。陈志斌、刘子怡<sup>[5]</sup>认为政府准则的执行受到内部利益驱动和外部环境的影响,因此执行政府会计制度需要改善政府会计信息披露的制度环境、市场环境和舆论环境,重视三种环境及地方政府内部利益诉求对政府会计准则执行的综合作用。路军伟等<sup>[6]</sup>认为会计规则执行机制的选择与构建应重点考量会计规则的技术特征以及经济组织的契约结构及其差异等。

2. 高校会计核算与财务管理模式问题梳理。梁勇、干胜道<sup>[7]</sup>认为,目前高校财务监督体系不完善,监督主体责任不明确,监督落实不到位,经费滥用问题严重,资产购置与分配结构失衡。此外,高校财务管理信息系统建设滞后,重核算、轻管理,重资金、轻资产,业务流程不畅,支付手续繁琐,信息传递滞后,难以实现部门间的信息共享。此外,在收付实现制实行期间,高校积累了大量的财务数据并将其存放在各部门所属的财务系统中,但是财务部门并未利用这些数据进行分析推演以支持高校管理层的决策,预算数据、决算数据、经营数据相互脱离,无法实时监控预算执行情况<sup>[8]</sup>。张军民、连彦青<sup>[9]</sup>认为,高校对其资产的管理还停留在资产实物管理层面,忽略

了资产的价值等财务管理层面的分析评价,缺乏动态化的资产管理体系,资产信息管理分散。然而,这些问题的成因都与高校财务管理人才的缺乏有关。目前高校缺乏精通计算机语言编程、大数据处理、云计算技术、网络复杂操作、信息安全管理、管理数据分析以及财务管理等方面知识的复合型财务人才,传统财务人员忙于记账报账,无暇应对智能科技带来的冲击,导致高校的财务信息化相对落后,难以实现高效的信息处理模式。

综上所述,专家学者们对政府会计制度的执行动因进行了详细的解析,为政府会计体系建设提供了有效的执行思路,也对目前高校财务管理存在的问题进行了梳理,并提出了相应的解决措施,但对于具体的要素核算、平行记账及合并报表编制、教育成本核算和管控问题并未过多涉及,也未将制度执行的相关理论与高校执行政府会计制度的实务相结合。因此,本文从政府会计制度的执行基础出发,结合制度理论,对高校执行政府会计制度的相关问题进行解析并选择合适的执行路径,以保障政府会计制度能够在高校平稳运行。

### (二)理论解析

制度理论来源于组织经济学,其主要关注将结构、规则、规范、惯例确立为社会行为的权威指南的过程,主要回答了在面对外部同形压力时,组织如何协调其战略和实务,使其达到效用最大化<sup>[10,11]</sup>。根据制度理论,组织通过遵守外部制度和实现利益相关者的预期来提升或保护其正当性,其提出制度环境如何塑造、调节和引导社会选择三个问题<sup>[12-14]</sup>。组织处在延用恰当惯例的社会影响和压力下,导致制度同形和组织结构趋同的有三种机制:强制性、规范性和模仿性同形制度压力<sup>[12,15]</sup>。这三种制度压力是驱动公共部门实施政府会计准则的重要因素,不同的制度压力会导致不同的会计选择<sup>[16]</sup>。而高校作为政府事业单位的重要组成部分,在执行政府会计制度过程中同样受制度压力的影响,如果没有配套的约束管理机制与三种制度压力相互协调,那么高校将无法真正发挥政府会计体系的作用。因此,本文基于制度理论,从强制性、规范性和模仿性同形制度压力三个视角,对高校执行政府会计制度过程中存在的核算、计量及管理问题提出相应的解决措施。

## 三、高校执行政府会计制度面临的难点问题

2018年8月,财务部正式出台了《关于印发高等

学校执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定和衔接规定的通知》，但高校执行政府会计制度还存在若干难点问题。笔者认为，这些难点所反映的不是技术问题，而是高校内部职责边界是否清晰、财务管理能否从核算反映型向决策支持型和管理型转变的问题。

### （一）高校会计平行记账与合并报表编制：政府会计制度执行难题

1. 平行记账方法缺少信息系统支持。当前“双体系”的政府会计制度运用了平行记账的方式。但是近年来，高校扩招、学校资源日益丰富、内涵建设的强化等使得高校传统的会计核算已是满负荷运行，而财务会计与预算会计的“双体系”平行记账无疑给财务人员增加了更多的工作量。而且，国库集中支付、内部控制建设、政府会计制度等一系列改革促使高校的财务管理实现精细化，但是现有的财务管理系统并不能满足这一需求。较为简便的方式是根据新制度对日常业务会计处理的要求，事先设置好财务会计与预算会计的平行核算分录，即通过设置会计模板的方法实现平行记账。这种方法对于业务量较少的行政事业单位是适用的，但对于业务量繁杂的高校就显得有点力不从心。

此外，预算会计与财务会计是从不同的角度来反映高校的财务状况，那么高校对项目、部门、资金来源等多维度的核算，是在财务会计体系中实现，还是在预算会计体系中实现呢？事实上，现有的财务信息系统还无法为这种多维度管理提供有效保障。这就涉及到另一类财务信息系统，其采用的是智能凭证的方法，即对需要平行记账的财务会计与预算会计科目设置好智能对应关系，由软件自动生成平行记账分录。在这一系统中，究竟是由财务会计自动触发生成预算会计，还是反之？目前不少信息系统是由财务会计直接触发生成预算会计，原因在于财务会计核算更为全面，相比预算会计，财务会计核算范围更广，同时项目核算可以通过财务会计体系来反映，但这也也许不是高校的最优选择。因为财会人员已经习惯了旧制度的支出科目，由预算会计触发生成财务会计也是遵循传统习惯的不错选择。当发生人员支出和商品服务支出时自动生成财务会计的费用类科目，当发生资本性支出时自动生成财务会计的资产或预付款等科目，当发生预算会计不需记账时则手工输入财务会计分录，当发生投资或债务支出时（这类业务非常少），手工平行记账或设置会计模板

都可以，涉及收入类的业务也是如此，总体上这种触发生成规则相对要简单一点。另外，对项目的核算，也应放在预算会计的“收支余”核算体系中，而财务会计体系中的项目管理可以留给以后的成本项目使用，构建“双功能、双基础、双项目、双报告”的政府会计核算新模式。

2. 合并报表可操作性弱。2018年3月，财政部发布了《政府部门财务报告编制操作指南（试行）》，规定“政府部门财务报告由纳入部门决算管理范围的行政事业单位逐级编制，各单位应当按照规定编制本单位财务报告并报送上级单位；上级单位除编制本单位财务报告外，还应当按规定对所属单位财务报表进行合并，形成合并财务报告”。对于高校而言，编制政府综合财务报告的难点是合并报表问题。根据编制操作说明，高校在编制合并财务报告时，要抵销本级与下级以及各下级之间涉及资产、负债、收入和费用的内部交易。同时，本级单位又是上级单位的下属单位，也要合并抵销相关内部交易，逐级合并逐级抵销，其工作量非常庞大。而且，会计人员需要运用职业判断甄别被合并实体之间的内部业务往来，如果是内部交易事项，则还要确定受影响的合并报表项目，并依据会计重要性原则对内部交易进行筛选，在合并工作底稿中，要对资产、负债、收入、支出等项目分别进行调整抵销，以免遗漏。这一系列的工作涉及面广、繁琐程度高，对会计人员的工作能力和部门管理水平都有较高的要求，而目前的现实状况可能还达不到这一要求。

另外，如果平时对收入、费用的来源和往来单位没有做明细补充核算，合并抵销也是“无源之水”，而根据近几年的政府综合财务报告试编制工作情况来看，也仅仅是抵销了系统内的少部分内部交易，很难做到全口径范围内的合并抵销。而且，现在的科目设置仍有许多不足，比较粗放、内涵不够准确且缺少一些重要的科目，譬如学术支持、学生服务等科目归入了教学而没有单列，也没有设置社会服务方面的功能科目，这些都会影响合并报表信息的有用性。

### （二）高校会计核算体系与要素重构：特殊资产与负债的确认与计量

目前高校的会计核算体系以高校为唯一核算主体，下设相关辅助核算部门，缺乏独立核算主体，因此难以落实资源配置和管理责任。而会计科目设置有限，反映支出的科目较少，难以与收入进行配比，因此难以充分具体地反映经济业务。并且，相对于其

他行政事业单位,高校存有大量特殊的资产、负债类核算要素,譬如发明专利、专有技术、校歌校标等无形资产以及孤本珍集等文物资产,这些大多都没有计入资产中。而且,这类资产具有双重属性,无法按照现有的分类标准简单定义为经营性或非经营性资产,例如,它们在用于教学、科研并服务于教育公益事业时属于非经营性资产,但高校有的无形资产还入股到了企业中,又变为了经营性资产,导致高校没有很好地反映长期股权投资计量的真实情况。同时,根据国家科技奖励政策,技术成果转化的收益应大部分奖励给发明人,那么无形资产对外投资形成的股权是否要计提或有负债来反映发明人的权利?

另外,由于高校结余结转了大量的科研经费和专项经费,其对应的货币资金结存可能会被高校暂时用于其他用途,因此,高校的债务除了账面反映的银行贷款、工程欠款,实际上还有不少内债。从短期看来,内债首先是一种结构赤字,内债的规模在不影响支付的条件下,可以扩大沉淀资金的使用效益;但如果内债的规模较大,就会影响高校财务自身的流动性,甚至使其陷入支付困境。从长期看来,如果高校的预算编制未考虑内债的影响因素,缺少对内债的抵补机制,那么结构性赤字就可能演变为总量赤字,高校就可能长期面临财务风险。因此,对高校内债进行严格控制应是当前高校财务管理的重要方面,但是执行政府会计制度后,对这些资产和负债的确认和计量,仍没有明确的规范或指引。

### (三) 高校教育成本核算与管控:单位财务管理的基石

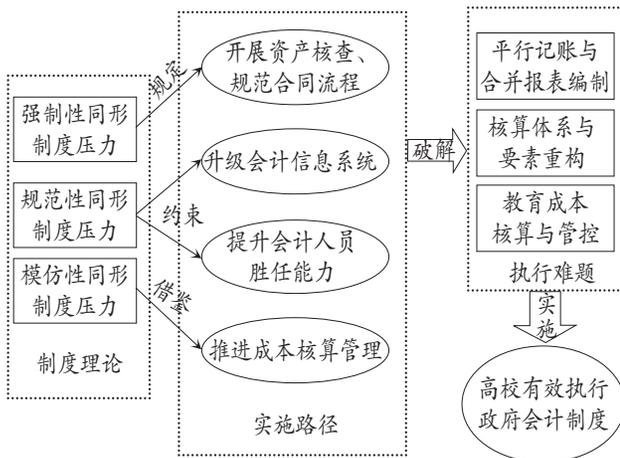
当前高校的教育成本核算还存在一系列难题,虽然学术界已陆续开展了对教育成本的调研和核算,但是监管方尚未形成一套切实可行的行业规范。在核算主体上,实际委托人缺位,导致高校教育成本核算意识薄弱,受托责任的履行缺乏有效监督;在核算基础上,之前高校采用收付实现制作为会计基础,因此不能体现投入与产出之间的配比效用;在核算内容上,原高校会计制度所使用的“支出”要素是指学校开展教学、科研、行政等所有事业活动所发生的实际资源耗费,以其代表教育成本过于片面,因此以传统的生均培养成本法确认和计量教育成本已无法满足高校财务管理的需要。

此外,高校的成本管理也缺乏统一的标准。自1998年高等学校扩招以来,我国高等教育发展迅速,与此相适应的是教育财政投入不断增加。当前我

国高等教育已进入了“后4%时代”,国家对高校财政拨款和各项专项资金的支持力度逐年加大。国务院办公厅于2018年8月发布了《关于进一步调整优化结构提高教育经费使用效益的意见》,其中指出:“建立健全国家教育标准体系,科学核定基本办学成本,全面建立生均拨款制度。到2020年,各地要制定区域内各级学校生均经费基本标准和生均财政拨款基本标准,并建立健全动态调整机制。”然而,高校“三公”经费、会议费、培训费、专项经费、科研经费等经费乱用、滥用、违规使用的现象仍层出不穷,使得高校内部的财务矛盾不断加剧,对其造成了较大的负面影响,高校财务管理急需改革。但是,对于教育成本的精细化核算问题,政府会计制度并未给予解答,至今也仍未出台一个统一的方法,这仍然是实务操作中的一个难题。

## 四、制度理论下高校有效执行政府会计制度的实施路径

政府要求自2019年开始所有的行政事业单位必须实行“双体系”政府会计制度,会计界相关专家也认为这一政府会计制度更有利于加强高校内部的管理。因此,在强制性同形制度压力下,高校需要按政府会计准则的规定,对相关资产进行清查管理,并规范自身的合同流程;在规范性同形制度压力下,高校需对人力资源及信息系统进行全面的改革升级,以适应“双体系”政府会计制度的高要求,此外,高校应积极利用自身的学术优势,帮助自身更好地实施政府会计制度;在模仿性同形制度压力下,高校可以借鉴国内外相关组织机构的执行经验,对管理和组织系统进行全面优化升级。高校执行政府会计制度的具体实施路径如图所示。



制度理论视角下高校执行政府会计制度的实施路径

## （一）强制性同形制度压力：开展资产核查及合同管理

高校国有资产管理部门应根据存货、投资、固定资产、无形资产等具体政府会计准则及应用指南的相关要求，清理核实各项库存物品、对外投资、固定资产、无形资产等资产数据，并进一步核实各类资产的账面价值、初始价值、投入使用时间、折旧摊销的年限等，为准确计量资产的实际价值等提供基础信息。应升级改造资产管理系统，按制度要求对相关固定资产补提折旧，同时，通过合理配置资产，正确处置资产，来有效提高资产的使用绩效。相关部门需要紧遵学校的管理要求，不仅要盘点、评估、核算自身的资产情况，还要修订与完善制度、创新管理手段，为更好地衔接政府会计制度做好前期准备。

不少高校拥有的各项发明专利、著作权等无形资产都没有入账，按无形资产准则的规定，“单位自行研究开发项目尚未进入开发阶段，但按法律程序已申请取得无形资产的，应当将依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用确认为无形资产”。笔者认为，按注册费、律师费登记的无形资产账面价值与其真实价值之间还存在较大差价，为简化核算，对于历史形成的无形资产可按名义金额补录入账，做到财务有账，能够账实核对即可。

此外，高校的合同管理部门和内部控制部门应加强对各类合同的规范管理工作，明确相应的责任主体，优化合同业务流程。现行政府会计制度下的财务会计以权责发生制为核算基础，应规范各类合同的签订和确认。收入类合同应明确收款时点，原则上按季度、半年度收取各项租金、管理费及服务费，确保按期收到当年的全部款项。科研收入合同要明确分期收款的时点，尽量做到合同进度和收款时间的同步，使收入的权责发生制和预算收入的收付实现制的差异最小化，减少会计核算工作量。支出类合同应明确付款依据、进度和时间，确保权责相符。同时，高校应开发应用合同管理信息系统，对各类业务合同实行线上“申请—拟定—审核—审批—执行”的全过程管理，实现合同管理制度化、流程化、信息化的管理目标，以提升合同管理工作的信息化水平和审核效率。

## （二）规范性同形制度压力：升级信息系统与提升会计人员胜任能力

1. 加快会计信息系统的升级，建立统一的会计信息系统。现行政府会计制度下的平行记账、固定资

产与无形资产的折旧和摊销、权责发生制的收入确认、全面预算管理、内部控制的信息化等，都要求高校加快会计信息系统建设。因此，高校需要升级原来的会计核算系统，建成适应现行政府会计制度并能实现自动平行记账的会计系统。具体工作包括：①建设业财融合的涵盖“预算编制与审核、预算执行与网上报销审批、预算分析与绩效管理”等功能的全面预算系统，加快预算执行进度，提高经费使用效益。②建设或升级资产管理系统，增加折旧功能模块，并对接会计核算系统，使期末能够自动生成折旧凭证。③建设或升级合同管理系统，对科研收入、社会服务收入、采购合同等各类收入支出合同的订立、审核、执行和会计核算进行全过程管理。④实现各会计信息系统对内与科研系统、人事系统、教务系统、办公系统、学生管理、宿舍管理等系统对接，对外与财政预算、国库支付、银行网银支付等系统对接，打破信息孤岛，做到信息互通互联，提高会计业务处理效率，提升管理效率。

要实现综合财务报告的编制，就必须建立统一的合并报表信息系统，特别是在同一部门（系统）内，最好能够统一会计核算软件并制定统一的会计处理规则。对于来自本部门内部单位、本部门以外的同级政府单位、本部门以外的非同级政府单位的收入、费用、往来，增加辅助核算，对每一个发生业务往来的政府单位明确一个唯一标识（可以采用单位信用代码或预算代码）进行交易单位辅助核算，上级单位在编制合并报表时可通过信息系统进行自动抵销。

2. 全面提升会计人员胜任能力，积极做好实施政府会计制度的准备工作。高校内部相关责任部门和会计人员是顺利推行政府会计制度的关键。首先，要加强制度宣传，营造改革氛围，引起各方重视。其次，要加强对政府会计制度的学习和培训，认真学习《政府会计准则》《政府会计制度——行政事业单位会计科目和会计报表》等准则制度内容。一方面要积极参加上级部门组织的相关政策知识培训，从宏观上了解此次改革的背景及意义；另一方面要积极参加软件公司组织的具体业务培训，熟练掌握具体经济业务的操作。深刻领会制度精髓，分析比较与以往执行的会计制度的区别和变化，使会计人员转变自身思想，创新工作思路，按照政府会计准则、制度及应用指南来开展工作。最后，积极开展对政府会计的研究和研讨，在执行政府会计制度的过程中，会遇到许多新问题，学校内部相关责任部门工作人员应积

极进行沟通交流,就制度本身和实际工作中的疑难问题定期进行研讨,根据高校执行政府会计制度衔接规定的相关要求,科学制定适合学校管理的科目核算体系和平行记账规则,理清各类往来科目、基建账户,补记补提未入账事项,调整相关科目,做好新旧会计科目的转换和衔接,为现行政府会计制度的顺利实施打下良好的基础。

### (三)模仿性同形制度压力:推进成本核算及监督

根据《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》的安排,2018~2020年的工作是研究推行政府成本会计。权责发生制的财务会计体系、折旧和摊销的计提、机关事业单位人员养老体制改革等为进行成本会计核算创造了有利条件。现行政府会计制度提出的“双功能(双体系)、双基础、双报告”的管理特点,对高校教育成本核算管理提出了新的要求。应进一步深入研究教育成本核算问题,明确直接成本的具体内容和间接成本的分摊方法,通过设立各院系专业的成本项目,在财务会计体系中进行成本归集和计算,合理界定各类高校的办学成本,从而为生均拨款和学生收费的动态调整提供可靠的依据。高校可以适当借鉴、吸收国内外高校关于教育成本核算的经验与方法,并与自身实际情况相结合来对其进行改进。

高校教育经费是有限的,经费不足问题制约着高校的发展,如何使有限的资金发挥最大的效益也在考验着高校管理者。因此,应当明确每一笔经费的流向和金额,避免出现教育经费实际流向与成本记录不相符等问题。教育主管部门要加强对高校教育成本核算和管理过程的监督,建立相应的奖惩制度,对于违反相关规定的人员,施以适当的处罚。同时,高校自身也需要健全教育成本评价体系,提高资金使用效率和效益,为高校更好更快地发展打下扎实的基础。

#### 主要参考文献:

- [1] 陈志斌,李敬涛.政府善治目标的实现与政府会计治理效应[J].会计研究,2015(5):13~19.
- [2] 章贵桥.政府会计功能、国家善治与政治信任[J].会计研究,2017(12):19~23.
- [3] 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.
  - [4] 戚啸艳,韩静,赵建国.政府会计改革进程中的困惑和机遇解构[J].会计研究,2013(6):33~38.
  - [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] 路军伟,卜小霞,刘慧芳.政府会计规则执行机制问题研究——基于契约理论的视角[J].北京工商大学学报(社会科学版),2019(1):72~80.
  - [7] 梁勇,干胜道.基于内涵式发展的高校财务管理创新[J].四川师范大学学报(社会科学版),2017(2):79~84.
  - [8] 彭威.高校财务驾驶舱平台构建——以A大学为例[J].财会月刊,2018(17):109~113.
  - [9] 张军民,连彦青.高校国有资产管理信息化建设思考与实践[J].实验技术与管理,2017(5):275~278.
  - [10] 张国清,肖华.高管特征与公司环境信息披露——基于制度理论的经验研究[J].厦门大学学报(哲学社会科学版),2016(4):84~95.
  - [11] Zeng S., Xu X., Yin H., Tam C.. Factors That Drive Chinese Listed Companies in Voluntary Disclosure of Environmental Information [J]. Journal of Business Ethics, 2012(3):309~321.
  - [12] DiMaggio P., W. Powell. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields [J]. American Sociological Review, 1983(2):147~160.
  - [13] Scott W. R.. Institutions and Organizations: Ideas, Interests, and Identities [M]. Thousand Oaks: SAGE Publications, 2001:1~360.
  - [14] 肖华,张国清,李建发.制度压力、高管特征与公司环境信息披露[J].经济管理,2016(3):168~180.
  - [15] Suchman M.. Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches [J]. The Academy of Management Review, 1995(3): 571~610.
  - [16] 李建发,张津津,张国清,赵军营.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.
- 作者单位:1.常熟理工学院财务处,江苏常熟215500; 2.南京审计大学会计学院,南京211815