

个层面探讨政府部门成本会计构建问题。第一个层面：基于内部控制的政府部门成本会计构建基础。首先是成本项目划分，即依据政府控制的设计思路将政府部门成本按照部门整体层面和具体业务层面进行成本划分；其次是成本范围，即明确成本范围，重要的是按照政府部门成本项目对所属各项费用进行准确分类；最后是成本期间，即对成本期间确定，要考虑不同成本项目来区别对待。第二个层面：基于内部控制的政府部门成本会计核算技术。在成本的归集与分配中首先要明确费用的发生与成本项目之间的关系。在成本的核算方法中，政府部门成本核算方法的选择要兼顾成本项目和成本管理要求来确定。第三个层面：基于内部控制的政府部门成本会计综合运用。可以借助内部控制的信息化平台充分披露政府部门成本会计信息，有效实现不相容职位分离、内部授权审批控制、归口控制、预算控制、单据控制、信息技术控制等政府部门的成本管控。我国政府成本会计设计的理论框架与企业成本会计体系类似，包括成本目标、成本对象、成本范围、成本期间、成本归集与分配、成本报告与分析等，其核心工作在于正确划分各种费用期限和对象归属，主要的成本核算对象是向公众提供基本的社会服务。对于不同行业来说都有不同的成本信息需求，根据不同的业务特征和成本特点要确立相适应的成本指引，采取不同的成本核算方法，从而形成一个完整的有机的成本核算方法体系。

(二)基于预算绩效评价的成本会计研究。有学者认为，构建基于政府绩效评价的政府成本会计核算体系，有利于加强绩效预算和财务管理，完善政府成本会计核算和内部控制制度，为政府实现绩效评价和绩效管理奠定了基础，也为政府行政成本和履职成本的区分提供依据，是深化政府改革、构建公共服务型政府和责任政府的重要举措。构建政府成本会计信息系统应该满足政府绩效评价的需要，符合政府会计基本准则，遵循政府成本会计理论。另有学者认为，政府成本、政府成本会计与政府绩效评价具有内在逻辑关系。目前，基于政府绩效评价的政府成本会计核算存在着政府绩效评价体系不够完善、政府成本费用计量不够全面、政府成本投入产出的非财务性指标和隐性成本难以量化、制定政府成本会计核算准则具有一定难度等问题。为此，健全政府绩效评价体系，厘清政府成本概念，完善政府成本计量与核算准则，营造推行政府成本会计的环境等是解决政府成本会计核算现存问题的主要对策，对于稳步推行政府成本会计核算、控制政府成本和提高政府绩效具有重要的意义。还有学者认为，基于绩效管理的政府成本会计是维持政府财政健康运行的重要因素，是促进政府资金正常运转、财务科学管理的手段之一。政府成本会计以成本-效益分析和绩效考核为基础，促进政府更有效地对资源进行管理和使用，有助于提高政府成本信息透明度，实现以较低的成本提供更多优质公共产品和服务的目标。

有学者对国外政府成本会计的应用情况进行了分析和讨论，提出我国引入基于绩效管理的政府成本会计的实施障碍主要表现在绩效本身、成本方面以及实施环境方面，如政府绩效不易衡量、政府成本绩效管理推动力过于分散、非

货币性成本难以确认、成本费用的分割及计量困难、政府成本会计理论基础薄弱、政府对成本会计重要性认识不足和政府财务人员成本意识相对缺乏等。为此，我国应创造基于绩效管理的政府成本会计发展条件，制定相关法律和规章制度，提升从业人员的综合素质，全面深化基于绩效管理的政府成本会计改革，推行独立的成本会计体系，将权责发生制与收付实现制有效结合起来，建立完善的成本会计信息系统，从而进一步提高政府成本会计在财政管理中的地位，充分发挥出政府成本会计的作用。有学者在全面实施预算绩效管理的大背景下，深入分析了政府成本会计与预算绩效管理之间的作用机理，尝试构建一套与全面实施预算绩效管理相适应的政府成本会计制度框架。首先，该学者介绍了政府成本会计视角下预算绩效管理的发展与演进。其次，分析了政府成本会计促进预算绩效管理的作用机理以及国际经验，认为政府成本会计可以促进公共部门的成本事项管理以及为绩效评价提供基础数据信息。最后，学者提出了构建基于预算绩效管理的政府成本会计制度框架，即在政府会计体系的整体目标下进一步明确与细化政府成本会计的实施目标，确定政府成本会计的计量核算基础，选择更加适用的政府成本会计技术方法。另外，政府成本会计报告体系应该包括对内的成本报告和对外信息披露报告。

三)政府成本会计标准研究。随着新政府会计制度的全面实施，财政部已明确表示在积极落实政府会计制度的同时，将加大对政府成本会计问题研究的引导，编制政府成本会计指引并适时发布，构建行政事业单位成本会计标准体系并逐步完善。有学者基于理论层面对高校应用政府成本会计进行了研究，从高校角度阐述实施政府成本会计的必要性，分析可以运用的方法和关键性因素。该学者认为，对教育成本进行核算有助于政府合理制定财政拨款及收费标准，可以有效的推进绩效考核，同时也是高校控制运行成本的内在要求，有助于提高教育资源的配置效率。并且，核算教育成本的方法和数据可以成为预算编制的重要参考。在选择教育成本核算方法时，要对成本核算对象、资源、作业等进行分析和考虑，根据学校的实际情况进行合理选择。在推行高校成本核算过程中，应将预算会计、财务会计、成本会计三种会计系统紧密相连，对其进行系统性的研究，同时，也要注重政府成本会计信息系统的开发与应用，研究编制适合我国国情的政府成本会计系统法规，进一步推动政府成本会计核算的信息化、系统化。除此之外，还应该提高会计人员素质，树立成本绩效管理观，明确高校应为开展教育成本核算提供更好的软环境。

六、政府财务报告与信息披露理论研究

2014年，国务院立足中国国情，批转财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》，旨在完善政府会计核算体制，建立健全政府财务报告体系和分析应用体系。2019年，为建成具有中国特色的政府会计准则体系，财政部制定发布了多个政府会计相关具体准则及应用指南。同时，对政府财务报告编制进行试点评估，适时修订政府财务报告编制办法和操作指南。