

零基预算观念下 公益性事业单位成本的补偿功能与融合策略

陈中天 贾卓霞 姜宏青

摘要：我国政府零基预算改革要求部门预算集成成本信息科学预计资金需求以形成有效的资金配置方案，而公益性事业单位尚未形成能够满足预算编制的成本信息体系。本文重新明确成本补偿的理论功能，将零基预算编制和成本信息生成进行融合，形成以预算单元为成本计算对象，结合预算支出分类形成成本项目的成本分类体系，对成本对象以权责发生制的成本和收付实现制的支出做双视角的投入价值计量，既服务零基预算改革对收入和支出的科学计量，又服务公益性事业单位多元化成本会计体系的构建。

关键词：零基预算观念；公益性事业单位；成本补偿；多元化成本信息；预算与成本融合

中图分类号：F235；F234.2；F812 **文献标志码：**A
文章编号：1003-286X(2025)20-0069-05

零基预算改革对行政事业单位的成本核算提出了新的要求，公益性事业单位作为部门预算的基层主体必须在零基预算理念下集成成本会计信息为科学配置预算资源扎实基础。《事业单位成本核算基本指引》从政策层面对事业单位成本核算体系的建设进行了指导，但实践中事业单位成本会计建设的进程依然缓慢。学术界对于事业单位成本核算和管理的研究集中于成本与预算绩效评价的关系，事业单位加强成本管理利于促进绩效评价（常丽和杨真真，2020），部分事业单位存在的成本核算内容不清、核算难度大等问题，导致无法为绩效评价提供足够的成本信息（李钟等，2022），应该建立分层交叉的成本会计系统服务于政府会计主体的预算绩效管理（姜宏青和王翔，2020），而成

本和预算编制特别是和零基预算之间应建立怎样的逻辑关系尚未从理论上予以厘清。本文以公益性事业单位为主体，探讨成本与预算编制的逻辑关系，既以成本核算助力零基预算改革，又为完善事业单位成本核算体系提出优化方案。

一、公益性事业单位成本的本质功能及特殊性

成本是将费用按照成本计算对象进行重新分类归集的结果，在营利性组织中，通常以产品或服务为成本计算对象，计算出的成本是反映生产产品或提供服务而投入的价值，这个价值是定价的依据，目的在于形成资金循环和周转的及时补偿，在这个基础上获得利润最大化。因此，本质上说，成本的首要功能是对投入耗费的补偿，如果收入不能补偿资金的投入，营利性组织的运营就不可持续。同理，不同类型的公益性事业单位虽然各有使命和行业归属，但是同样需要对其提供的公共产品或服务完整地核算投入成本，这些成本同样需要及时得到补偿，如果不能得到补偿，公益性事业单位的运营也不可持续。

公益性事业单位是不以营利为目的，以国有资产设置的提供公共服务和准公共服务的公益性组织，服务领域主要集中在健康、教育、养老助孤（残）、科研及科技应用等方面，时代的进步和高质量的社会发展要求这类组织的服务运营质量逐步提高。但高质量的服务需要更多的资金（源）投入予以保障。公益性事业单位的成本补偿方式主要是适当服务收费和政府财政拨款，由于公益性服务收费本着公平性的原则（即“避免拥挤”“谁受益谁付费”等理念），以非市场化方式确定收费价格，同时以保险与政府救济制度予以保

作者简介：陈中天，山东青年政治学院会计学院；
贾卓霞，青岛大学附属医院医疗集团运营财务部，高级会计师；
姜宏青，中国海洋大学管理学院，教授。

障,因此理论上说收费并不能完全补偿提供服务的全部成本,需要政府财政拨款予以补偿由收费所不能补偿的部分成本。另外,政府在履行某些特定公共服务职能时需要向公益性事业单位购买服务以建立合作关系或应对紧急特殊事项,由此政府需要拨款多少才能补偿公益性事业单位的成本成为该类组织成本核算的本质需求。与营利性组织相比,公益性事业单位成本的特殊性主要体现在以下几个方面:

(一) 组织运营缺乏成本底线

营利性组织处于市场竞争环境中,成本是其存续的补偿底线,在市场价格一定的条件下,成本越低利润越高,因此,营利性组织会通过技术创新等手段降低成本获得竞争优势,在产品质量合规的条件下控制成本成为企业财务管理的重要部分。而公益性事业单位不以追求利润为目标,运营耗费的成本很大程度上取决于想做哪些事情、有多少钱可做等,缺乏成本底线的制约,部分公益性事业单位存在有多少钱都能花掉或者花多少钱都不为过、或者给多少钱办多少事的现象。从宏观层面来说,因为缺乏长期持续的、完整的成本信息,政府难以把握基于特定战略目标下公益性事业单位资金的客观需求,因而导致财政资源配置的固化与不均衡;从微观层面来说,由于缺乏完整的成本核算体系,公益性事业单位内部难以形成“做某事需要多少成本投入”的耗费标准,也就难以形成目标管理导向的资金需求依据,难以形成精细化的成本控制体系。不同的管理(服务)目标需要不同的资金投入结构和不同的资金投入量,持续经营假设条件下的公益性事业单位只有持续核算不同事项的成本及单位整体的运营成本,才能形成和确定组织不同目标下资金需求的可靠依据,这个资金需求可能是一个明确的值,也可能是一个不低于多少或不高于多少的区间值,这个“值”的获得来自于公益性事业单位长期可持续的成本核算系统,是纵横比较的结果而不是市场竞争的结果。

(二) 成本与收入配比的特殊性

营利性组织的收入和成本按照会计期间和因果关系进行配比,以权责发生制为基础确认利润,而公益性事业单位在收入和成本的配比关系上具有特殊性:一是会计期间的错期配比。从单个会计期间来看,公益性事业单位收入并没有和成本耗费形成直接的对应关系,但从长期的运营期间来看,当期的支付来自运营耗费的需求,各期间的收入总和形成对运营耗费总需求的补偿,因而形成错期配比的特征。二是因果关系的差异化配比。营利性组织的利润是收入和成本配比的结果,其收入主要来自实现的市场

交易价格,并随着竞争而不断变化。公益性事业单位提供公共产品或服务从市场获得的收入具有政策限制性,有些是全部免费、有些是适当收费,因而从市场获得的收入难以与其发生的成本耗费进行配比以实现资金运营的补偿结果,那么差额的部分就主要由财政拨款予以补偿。差异化的配比关系导致补偿的先后顺序与事权财权承担的划分问题,进而影响财政拨款的配置额度和配置结构。在没有完整有效的成本核算系统的条件下,公益性事业单位运营耗费是个未知值,那么,财政拨款的计算就缺乏内在的客观依据,实践中容易形成“结构固化”“财政越补助事业单位越亏损”的现象,也存在财政补助不足导致的公益性事业单位运营受阻或服务质量下降等现象,原因就在于没有形成客观确定的资金补偿需求,财政资金拨款(补助)的针对性和科学性不足。

(三) 成本计算对象的多元性和灵活性

政府成本对象的设置应根据成本目标的不同呈现出多维度、多层次的特征,并进一步依据核算主体对成本信息的具体需求分别进行归集和分配(赵西卜等,2021)。公益性事业单位作为政府会计主体的组成部分,承担着多元化提供公共产品和服务的责任。一则无论其归属哪一个行业,任何单个的公益性事业单位承担的社会职能都具有多元化的特征,如公立医院和高校除了提供的专业性服务以外还承担着引领社会价值观、创新科学研究、服务社会实践、服务产业行业价值链等职能。二则公益性事业单位基于专业服务核心承担着政府专项性购买服务、与市场组织合作、与公益性组织联合提供服务等职能,这些职能决定了其内在的业务划分和职能部门划分的多样性和灵活性,加上公益性事业单位资金来源与使用的限制性(专款专用)原则,共同决定了其成本计算对象划分的多样性。然而,从目前公益性事业单位成本核算的实践来看,成本计算对象或按照部门设置或按照业务类型设置,成本核算的主要目标在于满足绩效评价和成本控制,成本信息系统和预算管理系统互不关联,一方面零基预算编制需要预估各类业务事项的成本,另一方面成本计算对象不是按照预算编制的业务事项进行分类设置,实际成本的核算与预估成本的依据相互脱节,亟需变革。

(四) 成本项目归集的复杂性

营利性组织设置人、财、物的生产成本项目,能够比较清晰地建立与成本计算对象之间的因果关系,通过直接和间接的耗费划分以形成不同的成本归集方法。而公益性事业单位的成本项目设置也不外乎人、财、物的耗费,但其成

健全有效的成本信息系统可以有效纠正对业务量和资金总体需求估算的主观性，能够形成特定主体特定目标特定业务量的成本价值（比如人均成本值），这个价值量能够在宏观层面形成行业内资金需求的基本标准，进而形成资源配置的参考标准，有助于零基预算模式的有效落地。

三、公益性事业单位成本与零基预算相融合的基本策略

（一）建立“目标管理——成本控制——资源配置”间的逻辑关系

公益性事业单位预算属于政府预算的组成部分，受政府战略目标统御的同时又具有相对独立性。政府战略目标转型影响政府财政资源配置结构，比如数字化转型、绿色发展转型等发展战略直接影响相关领域公益性事业单位的目标调整与资源配置，而具体行业的公益性事业单位一方面需要将政府的战略目标落实到自我发展的目标中，另一方面根据自身行业、专业和资源特点确定组织目标，以组织目标带动业务转型和资源配置结构的调整，并以组织目标为成本底线的基本约束。特定目标要求特定产出，特定产出需要一定量的成本投入，只有成本投入的结构和规模与目标要求相符，才可能生成既定的目标产出，亦即生成实现目标所需要的最小成本值。在目标一致的公益性事业单位中，该成本值可以设定为一般补偿标准；在目标不一致的同行业的公益性事业单位中，特定目标的最小成本值可以作为基础补偿标准。在此基础上，更高目标追求所需要的资源配置要么属于政府战略目标的组成部分，由政府财政拨款补偿；要么通过组织建立特定合规的筹款渠道予以补偿，从而形成公益性事业单位目标管理导向的成本控制与资源配置之间的相互制约和相互成就的关系。

因此，贯彻零基预算观念旨在重新梳理组织目标和资源投入之间的关系，革除基数预算模式下收支固化的部分，形成基于目标导向的业务需求与资源精细化配置，进而提高资源配置效率，而不是简单地降低预算支出规模。当然，依据成本信息预计预算期的收支和依据基数预算确定预算期的收支有着本质的不同，前者提供一定产出条件下的资金实际需求，后者提供的是组织运营过程中上一期的资金支付数；前者是基于组织长期的运营耗费与目标实现所形成的投入价值，后者是目标指导下的当期支出价值；前者考虑存量资产资源的耗费和各类事项的可存续性，后者着重考虑当期的货币支付及资金可得性。可见，依托成本信

息预计预算期间的收支能够在组织目标指引下，综合不同期间的业务量及业务结构的变化、整合存量和增量资源配置、形成长期可持续运营过程中的当期资金支出与补偿方案，是基于当期预算编制对相关事项的成本和存量资源、增量资源予以集成的过程，具有目标一致性和长期性，而不是在基数预算的基础上对收支项目和金额的简单调整。

因此，建立全面完整的成本信息系统成为了解目标导向下资金需求的基础，持续性的成本信息有助于形成行业领域的业务服务质量和资金需求标准，有助于形成公益性事业单位不同目标下资源配置依据。

（二）成本计算对象与预算编制单元相结合

公益性事业单位部门预算编制的基本分类主要含资金来源、业务类型和经济用途三个维度，在这三个维度内继续细化收入和支出项目，形成不同资金来源用于不同用途发挥不同功能的收付实现制的预算信息体系。将这个体系转换成权责发生制的成本信息，依托部门预算分类维度建立与之相结合的成本计算框架，需要将成本计算对象与部门预算单元相结合，依托权责发生制基础形成预算单元（成本计算对象）的资金需求，其相互关系如表1所示。

表1展示了依托预算单元设置成本计算对象、依托预算支出设计人财物耗费的成本项目分类以及相互之间的关系，进一步展示公益性事业单位业务开展过程中，多元化的职能履行、多元化的资金来源、多元化的业务类型之间的划分与关联，同类职能多元化业务层次的划分注定了公益性事业单位成本计算对象的细化与科学性。同时，将资金来源与业务类型和成本项目相对应，能够反映不同类型的业务成本（耗费）的资金补偿关系，有效区分和明确政府财政的责任和公益性事业单位自身的责任，解决资源配置环节长期存在的资源错配、苦乐不均等预算固化问题。

（三）成本项目分类与预算支出分类相结合

如表1所示，成本项目和预算支出的结合实质上是权责发生制和收付实现制的基本转换，在成本计算对象和预算编制单元进行结合的基础上，成本计算项目不外乎人、财、物的耗费，与当期需要的货币支付相对应，成本计算有以下难点需要克服：

一是人力资源耗费的计算与归集问题。一类是编制内人员，即按照单位的职能规模等因素由政府人事部门配置的编制内人员，这部分人员规模基本稳定，薪酬按照职称、行政等级标准由财政资金拨付，成本基本稳定，在区域和行业内具有可比性。这部分人员可能不仅承担专业性服务

表1 与预算相结合的成本计算对象和成本项目分类表

资金来源 成本对象 价值计量 成本项目	财政拨款			事业性收费			科研类收入			经营性收入			其他收入					
	基本运营业务	专项		基本运营项目	专项		横向类	纵向类	其他类	A类业务	B类业务	C类业务	甲类收入	乙类收入	丙类收入	
		运营类	资本类		其他类	运营类												资本类
	人员耗费																	
- 编制内人员 - 非编制内人员																		
专业(公务)耗费																		
- 专业服务 - 行政管理																		
流动资产																		
- 购置 - 领用 - 处置																		
长期资产																		
- 购置 - 折旧(摊销) - 处置																		
其他																		

还承担科研等其他职责，所以这部分人员的耗费具有重叠性难以在不同的成本计算对象之间进行分摊。另一类是非编制内人员，即由各单位根据业务需要另外聘用的人员，这部分人员的耗费与之聘用目的和在某些项目中发挥的功能相关，具有特属性和短期性的特征，可以将这部分人员费用归类到相关成本计算对象的成本中。因此，对于编制内人员的耗费公益性事业单位不需要进行分摊，而是单独设置编制人员耗费的成本项目，专业服务人员归类到专业成本计算，行政管理归入到行政成本计算，如果专业人员还承担科研项目研究，那么科研项目成本中就不包括这部分人员成本，但是包括为科研项目而专门聘用的非编制内的人员成本耗费。

二是长期性资产价值分摊问题。与人员耗费成本类似，公益性事业单位的固定资产、无形资产等长期性资产在功能发挥上具有业务重叠性，比如某些固定资产既用于专业性服务也用于科研项目研究或者行政管理，其成本归集原则为：能够确定某项长期资产专属服务对象，那么该长期

资产的折旧(摊销)就归属其所服务的成本计算对象，如果不能确定其专属服务对象，那么该项长期资产的折旧(摊销)就统一计入管理成本，如果为某专项购置的固定资产，专项完成后转入经常性业务使用，那么其折旧在专项完成之前计入专项成本，完成之后计入专业服务成本或管理成本。如果属于行政事业性资产共享的长期资产或公物仓建设中调剂的资产，以产权界定主体为准，确定成本计算对象的长期资产折旧(摊销)价值。如果有主体依托该项长期资产获得收入，需以收入配比该项长期资产的折旧(摊销)价值计入相关成本。

独立的人员成本项目和长期资产折旧(摊销)项目分类，不仅简化了成本归集和计算的程序与方法，而且有助于预算编制、成本控制以及成本绩效分析利用，有助于在同行业中建立开支标准和评价标准，有助于公益性事业单位长期的成本控制与评价。而且，在总耗费一定的情况下，归类耗费的计算并不影响耗费补偿的价值计量，依托资金来源形成成本耗费项目，对于科学计算预算收入和评价特定资金的预算绩效具有客观

价值。因此，成本项目的归类一则考虑与成本计算对象的因果关系，二则考虑同类行业不同主体间的可比性，考虑公益性事业单位长期运营的一贯性，三则考虑与预算支出分类的契合性，四则考虑分类与确认计量的简便性。

因此，基于零基预算理念和成本耗费补偿的基本价值观，本文将两者进行融合，依托预算单元确定成本计算对象，按照不同资金来源归集成本项目，形成双确认基础的“支出”和“成本”两个投入口径的价值信息。成本核算的信息能够形成由财政拨款和事业性收费补偿的基本业务和专项业务成本、经营性业务收入补偿的成本和其他业务收入补偿的成本，在收支预算与成本耗费之间建立确切的勾稽关系，形成完整科学的成本核算体系，既解决了报告期预算预估成本的依据问题，也解决了在既定目标产出条件下成本耗费标准的制定与预算绩效评价问题，并从微观的部门资金需求传导到政府宏观资源配置，形成更加公平和高效率的零基预算解决方案。□

责任编辑 姜雪