

北京師範大學

专业硕士学位论文

论文题目：真账还是假账？——政府购买社会组织公共服务项目成本分析

学位类别：	公共管理专业硕士
作者：	孔丽华
导师：	胡晓江教授
系别：	社会发展与公共政策学院
学号：	201622240108
完成日期：	2018年6月

北京师范大学研究生院

北京师范大学学位论文原创性声明

本人郑重声明： 所呈交的学位论文，是本人在导师的指导下，独立进行研究工作所取得的成果。除文中已经注明引用的内容外，本论文不含任何其他个人或集体已经发表或撰写过的作品成果。对本文的研究做出重要贡献的个人和集体，均已在文中以明确方式标明。本人完全意识到本声明的法律结果由本人承担。

学位论文作者签名：

日期：2018年 月 日

学位论文使用授权书

学位论文作者完全了解北京师范大学有关保留和使用学位论文的规定，即：研究生在校攻读学位期间论文工作的知识产权单位属北京师范大学。学校有权保留并向国家有关部门或机构送交论文的复印件和电子版，允许学位论文被查阅和借阅；学校可以公布学位论文的全部或部分内容，可以允许采用影印、缩印或其它复制手段保存、汇编学位论文。保密的学位论文在解密后适用于本授权书。

本人签名： _____

日期： _____

导师签名： _____

日期： _____

真账还是假账？

——政府购买社会组织公共服务项目成本分析

摘 要

政府购买社会组织服务是现代政府实现职能转移和公共服务供给创新的重要途径。本研究采用访谈法、案例法和实地观察，研究了四个社会组织（分别处于三种不同发展阶段）2016年某个政府购买服务项目的预决算和实施情况。研究比较了社会组织对该项目的预决算表及其2016年总体财务数据，深入分析了政府购买社会组织的服务中，真实成本结构与“假”预算决算的差异、社会组织采取的应对策略和其可能造成的影响。研究发现：（1）四个社会组织的管理成本的费用比例占年度总支出的比例平均在20%左右，高于现有政府购买服务财务管理规定2%或者10%的数值；（2）社会组织执行公共服务项目的人力成本主要部分是其机构的人员工资，工资水平要高于政府购买服务财务规定工作人员劳务费不得高于150元/人/天的标准；（3）管理形式上的看似“完美合规”与实际运作中的“基本不符”存在的较大差异。这导致了“假账怪圈”的形成，不利于核算项目的真实成本。研究认为，由于一些政府规定不符合社会组织的实际需求，特别是管理费和人力成本价格的要求与社会组织服务项目的真实成本差距较大，而社会组织又不得不采取各种合规手段适应这些要求，造成了各种“假”预算和决算的层出不穷。

关键词：政府购买，社会组织，项目成本，管理费

True or False Account Books—Analysis the Costs of the Government Purchased Public Service of Social Organizations

ABSTRACT

To purchase service from social organization is an important channel for the modern government to realize the transfer of its functions and the innovation of public service supply. In this study, governmental purchased service projects in four social organization (which were in different stage of development) in 2016 were studied with methods including interview, case study and field observation. Budget, final account and overall financial data were compared and analyzed. Difference between the real cost structure and the "false" budget, coping strategies adopted by the social organizations, and possible impact on both the government and social organizations were analyzed in depth. The research findings are (1) the ratio of the management costs of the total annual expenditure in four social organizations is about 20% on average, which is higher than the current governmental requirement of 2% or 10%; (2) salaries of staffs are the main part of the human resources cost for the social organizations to implement governmental purchased service projects, and the real salary is higher than the level of the governmental financial standard (the governmental requirement for the cost of the staff is no higher than 150 Yuan or RMB/person/day) while bidding for the services; (3) there big gaps between the “perfect compliance” of the regulations and the “generally inconformity” in the actual operations, resulting in a "false account circle", which makes it difficult to calculate the actual cost of the services. The study points out that because some requirements in the government regulations, especially the requirements for management fees and human resources cost, do not meet the actual needs of social organizations, the social organizations have to take various compliance measures to meet the requirements, which resulted in various and endless “false” budget and account.

KEY WORDS: Government purchases; Social organizations; Project costs; Management fees; Human resource costs

目 录

第 1 章	绪论.....	1
第 2 章	文献综述.....	4
2.1	政策与制度的冲突.....	4
2.1.1	社会组织服务项目的成本结构.....	4
2.1.2	政府购买服务相关政策对社会组织服务项目成本的相关规定.....	6
2.1.3	冲突的焦点：管理费和人员工资.....	7
2.2	境外研究情况.....	8
2.3	境内研究现状.....	9
2.4	小结.....	11
第 3 章	研究方案.....	11
3.1	研究问题.....	11
3.2	研究对象与研究方法.....	11
3.3	案例选择与分析思路.....	13
第 4 章	“真”“假”账对比分析.....	14
4.1	案例 1：X 中心 2016 年机构整体数据和申报 D 区项目预决算表.....	14
4.1.1	X 中心 2016 年申报 D 区项目预算表.....	14
4.1.2	X 中心 2016 年申报 D 区项目决算表.....	15
4.1.3	X 中心 2016 年支出明细账.....	16
4.1.4	X 中心申报 D 区项目成本真假账分析.....	17
4.1.5	X 中心的选择及现状.....	18
4.2	案例 2：Y 机构 2016 年机构整体数据和申报 A 区项目预决算表.....	18
4.2.1	Y 机构 2016 年申报 A 区项目预算表.....	19
4.2.2	Y 机构 2016 年申报 A 区项目决算表.....	21
4.2.3	Y 机构 2016 年财务报表.....	23
4.2.4	Y 机构的“真假”账本比较分析.....	23
4.2.5	Y 机构的选择及现状.....	24
4.3	案例 3：Z 机构 2016 年机构整体数据和申报 C 区项目预决算表.....	26
4.3.1	Z 机构 2016 年申报 C 区项目预算表.....	26
4.3.2	Z 机构 2016 年申报 C 区项目决算表.....	27
4.3.3	Z 机构 2016 年收支报表.....	27
4.3.4	从 Z 机构的预决算表和机构账目看到的危机.....	28
4.3.5	Z 机构的选择和现状.....	29
4.4	志愿者类型的 H 机构真实的财务数据.....	30
4.4.1	H 机构 2016 年全年数据.....	30
4.5	基于案例的研究发现.....	31
4.5.1	项目预决算表数据完全一致的情况常存在“假账”嫌疑.....	31
4.5.2	当前对社会组织管理费比例的财务规定低于其实际成本.....	32
4.5.3	社会组织的实际人力成本高于政府购买服务标准.....	32
第 5 章	讨论.....	33
5.1	关键知情人的观点.....	33
5.1.1	第三方评估机构：现有财务标准造成社会组织财务混乱.....	33

5.1.2	社会组织业务主管部门：要为社会组织留出发展空间	34
5.1.3	财务专家：管理费与交易成本也是项目的重要成本	34
5.1.4	财政部门：稳定优先	35
5.1.5	社会组织：“千年难点”	35
5.2	政府购买社会组织公共服务项目成本核算的深层次分歧	36
5.2.1	是否要允许社会组织在政府购买服务中获得一定的利润	36
5.2.2	在现有成本定价的原则上，合理的成本结构是否应该包括间接成本	36
5.2.3	财政部门在通过政府购买服务培育社会组织的工作中是否有责任	37
第6章	结论	37
6.1	案例回顾	37
6.2	基于案例的思考	38
6.2.1	计划经济思维的成本定价模式	38
6.2.2	政府购买社会组织公共服务项目政策问题的本质	39
6.3	关于政府购买社会组织公共服务项目成本核算政策的建议	40
6.3.1	促进多方共识，完善政府购买服务中的相关财务规定	40
6.3.2	细化项目运行成本核算方法，建立合理的成本结构核算模型	40
6.3.3	以服务质量为优先考虑因素，培育社会组织发展壮大	40
6.4	研究的创新之处	40
6.4.1	通过真实账本来分析政府购买服务项目成本	40
6.4.2	通过对社会组织“合规”过程的研究分析其适应行为	41
6.4.3	为国内政府购买社会组织服务项目定价提供基础案例	41
6.5	研究的不足之处	41
6.5.1	案例数据仍然偏少	41
6.5.2	各机构成本核算标准存在差异	41

图目录

图表 1	社会组织参与政府购买公共服务的选择过程图	2
图表 2	非营利组织费用类别	4
图表 3	社会组织项目服务费用组成	5
图表 4	预算和决算与财务标准的关系图	39

表目录

表格 1	个案访谈人员列表	12
表格 2	专家访谈人员列表	12
表格 3	2016年X中心申报D区项目预算表	15
表格 4	X中心2016年申报D区项目决算表	16
表格 5	X中心2016年机构支出明细账	17
表格 6	X中心D区项目成本真假账对照表	18
表格 7	Y机构2016年申报A区项目预算表（总表）	19

表格 8	Y 机构 2016 年申报 A 区项目的耗材费)	20
表格 9	Y 机构 2016 年申报 A 区项目预算表的人工工时费	20
表格 10	Y 机构 2016 年申报 A 区项目预算表的其他部分费用	21
表格 11	Y 机构 2016 年申报 A 区项目结算表	21
表格 12	Y 机构计提人力成本列表 (真账本)	22
表格 13	Y 机构 2016 年申报 A 区项目人工工时费明细表	22
表格 14	Y 机构 2016 年财务报表	23
表格 15	Y 机构真假账对比数据	24
表格 16	Z 机构申报 C 区项目资金构成	26
表格 17	Z 机构 2016 年申报 C 区项目支出预算明细	26
表格 18	Z 机构 2016 年申报 C 区项目支出决算明细	27
表格 19	Z 机构 2016 年收支报表	28
表格 20	H 机构当月的账目开支明细以 2016 年 3 月份为例 (真账本)	30
表格 21	H 机构 2016 年全年财务数据 (真账本)	31
表格 22	四个案例的情况总结	38

第1章 绪论

我国政府购买社会组织服务是实现政府职能转移,创新公共服务供给方式的重要途径。“在各国,政府依靠社会组织(CSOs)承接政府出资的社会服务,是一种普遍日益通行的做法。事实上,在大多数发达的工业化国家里,政府对社会组织的这种依赖如此普遍,以至于政府资助已经成为社会组织经费的主要来源,社会组织也已经成为政府资助的广泛的公共服务的载体”^[1]“从更深层次意义上讲,政府购买服务还是推进政事、政社分开,深化社会领域改革的重大措施。”^[2]我国政府购买社会组织公共服务在近十年的探索尝试过程中,初步实现了政府通过购买社会组织提供公共服务来实现政府职能转移的改革路径,但是也逐步暴露出诸多问题。“项目计划变更情况较为普遍;财政预算管理和监管体系不完善,违规、垄断、寻租现象时有发生。”^[3]发生上述现象最重要的原因一是我国社会组织发展处于初级阶段的现实情况,整体上“规模小、能力弱、地区发展不平衡、服务的专业性和规范性不强”^[4];二是购买服务依据的相关财务规定中对社会组织执行项目过程中资金用途的规定不符合其实际成本结构,确定服务项目时,缺乏合理的定价机制,导致一系列违法违规现象的产生。

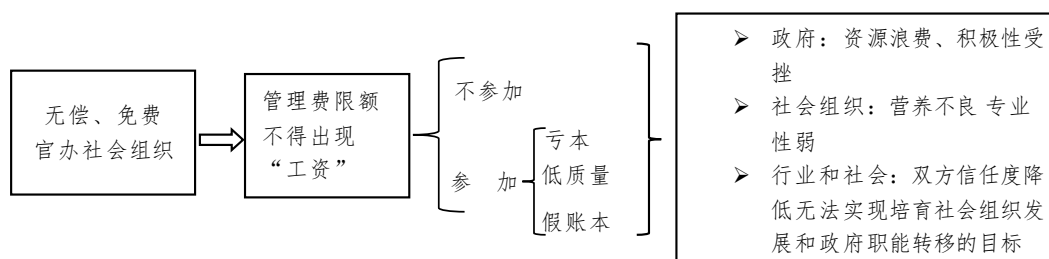
为何会产生不符合政府购买社会组织公共服务项目现实情况的政策规定?相关政策制定者,尤其是财政部门的工作人员,由于受传统的慈善观念影响,大部分人对与公益性的社会组织的认知是其提供的服务应该是无偿的、免费的或者是低偿的;同时由于我国早期的社会组织大多为官办社会组织^[5],其工作人员的薪酬待遇由体制内财政提供,所以认为该类机构人员做项目的成本中不应再包含工资。如在《2017年中央财政支持社会组织参与社会服务项目执行办法》中,要求社会组织在申报项目时,不得出现“工资”等科目支出。将公益性社会组织中的社会工作者和“学雷锋做好事”的志愿者并列,认为既然做好事,就不应该有工资,不能追求更好待遇。在一些地方,社会工作者甚至成为社会管理领域的廉价劳动者。

这些具体的实行政策,忽略了新时期社会组织的发展变化,社会组织是我国社会治理改革的一个重要力量,发展和培育社会组织成长的必要性已成为学界和政界的共识,在2016年12月财政部和民政部发布的财综〔2016〕54号文件《关于通过政府购买服务支持社会组织培育发展的指导意见》中提出希望能够“激发社会组织内在活力,实现健康发展”。社会组织已经不是单纯的“吃皇粮”的官方组织这一类,一方面是行业协会商会亟待与行政机构脱钩,类似国企改革,需

要逐渐实现自负盈亏，自谋生路；另一方面随着注册政策的放开，民间兴办的社会组织如雨后春笋般涌现，需要社会和官方的认同和资源支持，以实现良性发展。这些新力量的出现，类似我国九十年代初民营企业发展阶段，民间力量兴办的社会组织与官方背景转型，需要符合其生存发展规律的市场化的激励机制，亟需符合其发展实际的政策及经费资源支持。政府购买社会组织公共服务的政策出现，为这些社会组织的生存发展提供了一个重要的资金来源，甚至有一部分社会组织的全部收入都源自政府购买服务的资金。

王思斌提出“政府购买社会组织服务是一个创新，但它同时也可能是一个陷阱”^[6]。在现有的资金规范要求下，社会组织面对政府的公共服务购买会出现两种抉择，要么不参与政府购买公共服务的供给，要么采取各种作假措施以满足政府的资金规范。社会组织常用的应对方法有，一是按照政府的财务管理规定，提供“假账本”的应付财务审计；二是提供低质量的服务内容，以适应成本和财务要求；三是为了保证服务质量，亏本做项目。这样的做法长此以往，资金管理规定与承接项目的社会组织实际完成项目所需的真实的成本结构不符，会造成社会组织财务管理的混乱和失序，专业性难以成长，同时会对政府部门和社会产生如下不利影响：

图表 1 社会组织参与政府购买公共服务的选择过程图



对社会组织来说，不符合真实成本结构的资金管理会使社会组织参与政府购买服务的工作积极性受挫。有其他筹资来源的，有实力的社会组织选择不参与政府购买服务，参与政府购买服务的社会组织则会因为费用不足导致服务专业性减损，社会组织无法健康成长。最终会导致政府购买服务这一政策的服务提供方的失能。

对于购买社会组织公共服务进行职能转移的政府部门来说，有实力的社会组织碍于不合理的财务管理规定，不参与政府购买服务，会造成购买服务的质量难以保证，投放的资金难以达到预期效果，造成资源浪费。

对行业和社会来说，以上做法造成政府和社会组织间的信任度降低，双方互相戒备，既无法实现通过政府购买服务培育社会组织发展的目的，也不利于政府

职能转移目标的实现，难以实现社会治理的前提条件之一的政社分开。

由此，本研究试图通过对比社会组织提交给政府的项目支出“假账本”与社会组织自己使用的“真账本”，来厘清社会组织在进行政府购买服务项目中的真实成本结构与政府资金规范要求的成本结构之间的差异。希望能够为政府完善相关资金规范提供真实可靠的实际基础，进而促进我国政府购买社会组织公共服务政策环境的改善。

本研究具有直接的政策意义。研究政府购买社会组织公共服务的项目的真实成本，可以为政府进一步改善规定提供真实可靠的实践例证。本研究的结果可以作为建议对策的前提基础，促进购买公共服务的财政制度的完善，助力社会组织的良性健康发展。

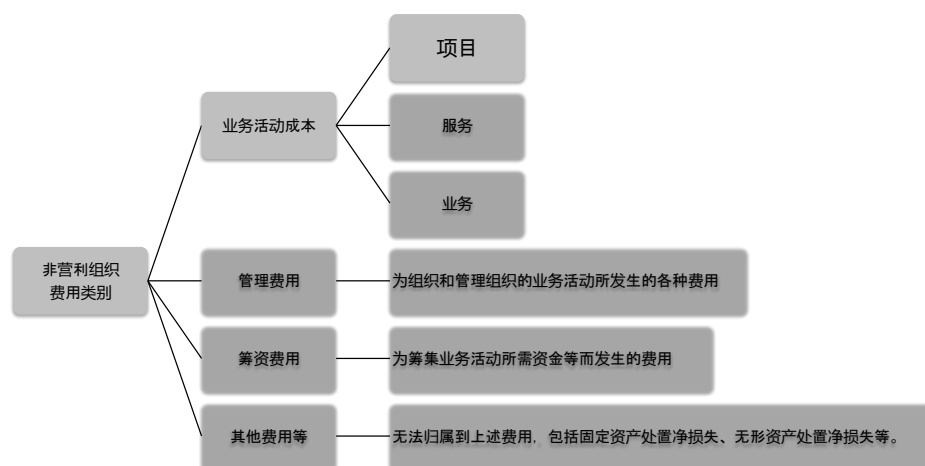
第2章 文献综述

2.1 政策与制度的冲突

2.1.1 社会组织服务项目的成本结构

财政部 2004 年 8 月 18 日印发的《民间非营利组织会计制度》(财会〔2004〕7 号)的第六十二条规定“费用是指民间非营利组织开展业务活动所发生的、导致本期净资产减少的经济利益或者服务潜力的流出。费用应当按照其功能分为业

图表 2 非营利组织费用类别



务活动成本、管理费用、筹资费用和其他费用等。”

《民间非营利组织会计制度》也提出“民间非营利组织的某些费用如果属于多项业务活动或者属于业务活动、管理活动和筹资活动等共同发生的，而且不能直接归属于某一类活动，应当将这些费用按照合理的方法在各项活动中进行分配。”

社会组织的财务预算围绕组织宗旨的实现来制定总支出和总收入，机构的办公家具、电脑等硬件设备、房租水电、员工薪酬等其他支出，以及捐赠收入、政府支持资金和其他收入等，共同构成社会组织的财务预算涉及因素。社会组织在承接项目的时候，预算必须同时考虑项目的直接成本和间接成本。“直接成本指实施项目投入的人力物力，间接成本指支持人力物力有机组成的组织管理成本等。若一个社会组织有多个项目，间接成本可按照比例分摊下去。同时，也要考虑外部经济大环境的变化情况带来成本的上升”^[7]。

在一个单一项目中，间接服务费包括组织运营的固定成本，即组织管理费用、

行政费用，随着人员数量的增加和组织的规模扩张，组织的管理成本的增加相对较少。在存在一部分固定成本的情况下，社会组织每增加一个服务项目的供给，带来的总成本的增量会少于当前的每单位平均成本，社会服务项目与金融学和经济学中的产品的概念类似，也是一种产品，存在边际成本递减的特性。因此，在存在间接费用这部分相对固定的成本的情况下，社会组织有动机尽可能的提供更多的服务项目来降低成本。

图表 3 社会组织项目服务费用组成



直接服务费用指社会工作者向服务对象提供服务所付出的时间及劳动成本。直接服务费用主要取决于社会工作者的自身的技能水平和服务成本，这是政府购买服务的主要的费用支出部分。当社会工作者来自于组织内部时，这部分费用是组织的固定的人员支出，体现为薪酬；当组织内部现有的人员不足以满足项目所需的时候，直接服务费用转为外部临时人员的劳务支出和额外的人员招聘成本。一般来说，临时的劳务支出费用水平会高于组织内部固定人员平均水平。因此，在项目较多的情况下，对于社会组织本身来说，增加本身相对固定的服务人员的数量，有利于降低项目成本。

关于社会组织的管理费用占比多少是合理，目前在实践中争议较多，“清华大学公共管理学院副院长王名表示慈善法规定的 10% 的提取比例，反映出大家对我国慈善事业还不够了解”^[8]。公众对于善款的使用仅关注到具体受益人对捐赠“物资”的获得，而忽略了物资递送过程中的管理成本，及对受益人开展非“实物”的服务成本及价值。“Bridgespan 研究了包括美国以及国际组织在内的专注四个不同领域的 20 个非营利组织的成本结构,在这些组织中，间接费用占比在 21%—89% 不等。”^[9]这里的“间接费用”包括场地费、行政成本、实物资产、网络平台 and 知识管理费用，是社会组织健康发展运行的基础费用。这个数据具有

较大的参考价值，符合社会组织管理费的实际情况。

2.1.2 政府购买服务相关政策对社会组织服务项目成本的相关规定

2013年9月26日，国务院办公厅以国办发〔2013〕96号印发《关于政府向社会力量购买服务的指导意见》提出了“公开择优，以事定费”的原则，关于购买机制提出了“购买工作应按照政府采购法的有关规定”，“由政府根据服务数量和质量向其支付费用”。但是“专家批评《政府采购法》的过程过于僵化，导致了在实践中要么流于形式，要么难以落实。”^[10]而且政府采购的服务和政府购买的服务还有很大不同，前者是为政府部门提供市场服务，后者是面向社会公众提供公益性服务。“《政府采购法》本身在执行过程中问题重重，争议多多。以一个本身尚不完善的法规来管理一个新生事物，恐怕事倍功半。”^[11]

2014年12月15日财政部、民政部、工商总局联合颁布的《政府购买服务管理办法（暂行）》“第五章 预算及财务管理”部分第二十四条规定“购买主体应当充分发挥行业主管部门、行业组织和专业咨询评估机构、专家等专业优势，结合项目特点和相关经费预算，综合物价、工资、税费等因素，合理测算安排政府购买服务所需支出。”2016年民政部发布的《关于通过政府购买服务支持社会组织培育发展的指导意见》财综〔2016〕54号提出“政府新增公共服务支出通过政府购买服务安排的部分，向社会组织购买的比例原则上不低于30%”，对于资金管理方面提出“财政部门要加强对政府向社会组织购买服务的资金管理，确保购买服务资金规范管理和合理使用。”这两个文件都提到“合理”，一个是“合理测算”，一个是“合理使用”，后者还提出了“规范管理”字样。以上文件呈现出对资金使用的整体规定相对宽泛，为原则性指导。

《2017年中央财政支持社会组织参与社会服务项目执行办法》中第七条规定：“任何单位不得以任何名义从项目资金中提取管理费”，第十条规定：“项目活动确需专家费用的，专家费的开支一般参照高级专业技术职称人员500元/人·天、其他专业技术一般人员300元/人·天的标准执行。超过2天的，第3天及以后的费用标准按200元/人·天执行”。连续开展购买社会组织服务数年的A区政府发布的2018年购买社会组织服务工作的实施方案附件中《项目费用分类参考目录及标准》中规定：“志愿者补贴每天不超过50元（包括餐费、交通费、水费等），提供餐、水、交通的，原则上不给补贴。工作人员劳务费原则上按天数计算，也可按小时计算，每天不超过150元”。关于项目管理费要求不超过项目总经费的2%。在文件最后的备注中第一条是“项目资金应当用于服务对象和服务活动，不得用于承接单位发放人员工资、租赁办公场所”。其中关于印刷费支出，也需要按照行政事业单位的标准，需选择定点服务商。因其标准详

细具体，容易执行，被各省市相关财务部门作为审核社会组织服务项目财务合规与否的重要依据。

2.1.3 冲突的焦点：管理费和人员工资

从社会组织服务项目的成本结构与政府购买服务相关政策对社会组织服务项目成本的相关规定比较来看，虽然中央文件提出“合理测算”，但给出的可参照执行的标准与社会组织实际成本的关键冲突点在于“管理费”是否可以列支及列支的比例和“人员工资”两点。

理想情况下，提供公共服务的社会组织应该是行业中具有一定竞争力，有专业能力和实力完成服务项目的机构。关于核心竞争力，最先提出该概念的普拉哈拉德和海默认为“核心竞争力是组织的积累性学识，特别是关于如何协调不同的生产技能和有机结合多种技术的学识，判断核心竞争力的三个标准：核心竞争力必须为市场所认可，既能够提供进入相关潜在市场的机会；核心竞争力必须给客户带来特别利益，应当能够提高效率，通过降低成本或创造价值来扩大客户的利益；核心竞争力必须是竞争对象难以模仿的，只有这样才能保证企业基于核心竞争力的优势得以持续。”^[12]这些核心竞争力要素都齐备的社会组织，应匹配相适应的管理系统，充足资源的人力、财力支持，从而具有强大的社会动员力和影响力，并有创新的手段解决社会问题。绝大多数社会组织都属于劳动密集型组织，“健康发展的社会组织不能是一个临时拼凑的专家组或者志愿者团体，尤其是需要提供专业服务的社会组织，其竞争优势的重要来源是其人力资源。”^[13]

社会组织人力资源的构成有三类：全职员工、志愿者以及理事和高级顾问：志愿者是根据具体的组织或活动临时招募的，提供辅助性服务；理事和高级顾问从本质上也属于志愿者，但是是能提供更多资源和专业价值的志愿者。“全职员工包括管理人员和工作人员，全职员工的态度、工作能力、专业技能、绩效水平影响着非营利组织的形象、效率、效果，并直接决定着组织目标能否实现。”^[14]实践证明，松散的志愿者组织一般正式职员较少，管理结构松散，很难高质量的承接政府公共职能的转移，而专业社会服务机构则需要有相对稳定、较强专业性的全职员工，方能较好的完成承接政府购买服务项目的执行。总之，一个具有承接政府购买服务能力的社会组织，一定是具有一定竞争力，并能创新提供社会问题解决方案的组织。

但是政府购买服务相关财务规定中出现禁止社会组织申报管理费、筹资费用等条款，仅支持项目实施过程中的“业务活动成本”，要遵循《中央和国家机关会议费管理办法》、《中央和国家机关培训费管理办法》等适用于政府内部的相关规定，要求社会组织在申报项目的时候不能违反相关规定，仅支持其在实施公共服务项目时的第三方成本。如《2017 年中央财政支持社会组织参与社会服务

项目执行办法》中第七条规定：“任何单位不得以任何名义从项目资金中提取管理费”，第八条规定：“项目资金应当用于受益对象和社会服务活动，以服务受益对象和社会服务活动为基础编列预算。”

这些规定导致的后果如唐钧所说：“政策缺失直接导致当前社会工作者工资偏低成为一个普遍问题。工资不高造成人才流失，影响社会工作事业发展。如果在社会治理领域辛勤工作的一线社工，其工资居然不足以赡养一家老小，那社会治理的希望何在？”^[15]

2.2 境外研究情况

政府向社会组织购买服务的模式来源于西方国家。这一制度在发展过程中也遇到各种资金管理规范问题。国际社会组织在成本核算研究上，也存在很多不足。很多社会组织因筹资额无法完全覆盖成本，从而“陷入组织运营效率的‘饥饿循环’现象”^[16]（Jeri Eckhart-Queenan, Michael Etzel, Sridhar Prasad, 2016）。

在政府向社会组织购买公共服务方面，“改革公共服务供给方式的初始发起国之一的英国已经建立较为完整的制度体系”^[17]。自1968年的《西蒙报告》出台后，英国开始改变了既有的服务体制和服务方式，运用合同方式购买服务，促进了公共服务民营化的发展。“英国政府购买公共服务制度逐步建立，相关事务顺利地 from 公共服务部门转移到非营利部门即志愿部门。这一时期，政府购买公共服务的基本特征是强制性竞标，即以效率为目标，以最低成本提供服务”（王浦劬和 [英] 郝秋笛（Jude Howell, 2016）但是随着强制性竞标的发展，“强制性竞标的实施也改变了原本公共服务经费的本质，从对第三部门具体服务的补助，变成提供特定服务为主的采购”^[18]。但是由于强制性竞标的僵化及价格优先考虑的原则，拥有专门竞标团队的组织就更容易竞标成功。在专门竞标团队的配备方面，志愿组织，甚至大型志愿组织相比商业公司这类私营部门，在技能、大量工作、复杂、竞标截止时间通常紧的合同方面都处于劣势（Centre for Social Justice, 2015, 46）。高昂的竞标成本下，且该部分成本获得支持有限的情况下，“许多志愿组织只能成为分包商之一，承担的风险不匹配，面临延迟付款的额外资金压力”^[19]。“根据内政部的报告，英格兰政府（乃至整个英国）的一个重大失败，就是作为资助人，它不能为‘社会组织提供完全的成本回收’”，即社会组织在用低价竞标后入不敷出，“最后，不能支付间接费用将导致组织萎缩或者倒闭”（王浦劬「美」莱斯特·M.萨拉蒙等，2010）。这些现象，与我国现行政策很类似，我们正在重复英国当初的发展历程，政府购买服务过程中既要保证低价，又想要高质量地交付服务，实现社会价值，具有可持续性，英国的政府购买社会力量提供公共服务的发展案例从财务上反映了平衡这两者的困难。为了应对这种

畸形发展，英国在 2012 年出台《公共服务（社会价值）法案》，希望遏制地方政府将合同承包给出价最低的投标者的趋势。这一变化也应该是我们境内要参考学习的范例。

美国在购买服务过程中，按照成本是否能够事前估算，将服务内容按照硬服务和软服务进行分类购买，选择不同的性质的供应方，以便更好的完成服务交付。硬服务，指服务质量有具体标准，双方可以事先详细约定权利义务与价格，监管成本较低的服务事项，例如垃圾回收、道路养护等。软服务，指的成本收益难以明确衡量，服务质量标准不易量化，监管成本较高的服务事项，包括精神卫生服务、婴幼儿照料、养老服务等^[20]。软服务采用非竞争模式，“在协商模式下，政府部门会主动联系家有一定知名度和声誉的民间机构，并要求这些机构基于政府部门需要的服务事项撰写服务计划书。这份服务计划书中只需要包括最核心的服务内容和设想，并不要求列明详细的服务方式和具体价格。”^[21]美国联邦政府在签订合同时，对于目标明确结果易于考核的服务项目采用结果导向合同，对于目标难以具体衡量的服务项目采用任务导向合同。同时关于社会组织成本核算中很重要的一部分“间接成本”即管理费的比例，通过“间接成本利率协议(NICRA)”来指导社会组织间接成本的使用，“政府将其看作在政府合同下，因业务发生而产生的合法应付款。”美国管理与预算办公室在 2014 年发布的联邦合同规则，第一次保障了非营利组织从州立政府或地方政府获得联邦的补助资金，并有至少 10%的“开销额度”报销间接成本，被列入筹资的统一指导规则(Uniform Guidance)之中^[22]（Jeri Eckhart-Queenan, Michael Etzel, Sridhar Prasad,2016）。这样的规定能在一定程度上弥补社会组织发展的管理成本。

香港地区实施政府购买服务的经验比较长久，从 1968 年的“酌情津贴²³”制度到 1982 年的“标准津贴²⁴”制度，直至 2000 年确定的“整笔拨款”制度的变化，“体现了政府在购买服务的经费支持方面从相对随意，到严格的制度化和监管，再到寻求弹性的探索过程。这个过程带来的启示是，政府在经费支持方面是需要制度化和适当的监管的，但是需要在严格和弹性之间取得平衡，过于严格和细致的经费支持方式会造成资源的错配并带来繁复的行政工作，政府需要给予民间服务机构在处理资源上一定的弹性。^[25]”（罗观翠、王军芳，2008）

2.3 境内研究现状

目前关于政府购买服务中，社会组织服务项目的成本核算是否准确对于政府购买公共服务的效率提高至关重要，“只要组织的生存和发展需要耗费一定的资源，就必然面临着成本管理目标与要求。作为一种‘不是致力于分配利润给股东或董事，而是在正式的国家机关之外追求公共目标’的有效机制，非营利组织

向社会提供各种公益产品和服务的过程，也是一个资源的吸纳与分配过程，也必须导入严谨的成本管理来控制组织的运营效率”^[26]（孙晓，2006）。

但是社会组织提供的公共服务项目的成本核算专门研究到目前为止，对社会组织公共服务项目成本核算的研究文献较少。这与非营利组织的会计学发展不足有关：“在会计学领域研究非营利组织成本的文献不多：一方面是公益观念的影响，多数学者认为成本是营利型组织应该考虑的问题；另一方面是我国企业会计改革先行，非营利组织会计改革有些滞后，研究也处于冷门，参与者不多。”同时，“我国的非营利组织会计体系尚未建立完善的成本核算体系，在会计信息的组成上存在缺陷，难以满足政府购买服务所需要的成本标准的需求，从而不利于政府与非营利组织的持续性合作”^[27]（姜宏青、石璐璐，2016）。

在社会组织内部管理过程中，普遍存在重视资金筹集，忽视成本核算的现象。对于如何核算社会组织的项目成本，学界仅有指导性意见，尚未形成可操作的成本核算细则。“非营利组织提供服务所发生的费用大多属于间接费用，人员经费、固定设施、公务费和业务费等需要在不同的成本核算对象中进行分配。不同的间接费用形成的原因也各不相同，从理论上讲，不同的间接费用应该采取不同的分配标准，而且间接费用的种类复杂繁多，难以辨识。因此，应具体分析不同的资源、作业、动因以分配间接费用，计算成本。”（亚生·吾拉木，2010）“采用作业成本法进行成本核算时，因为需要对大量的作业进行分析、确认、计量，需要确定成本动因、选择作业成本库、分配作业成本，实施成本是比较高的。”^[28]而现实中，很多小型和初创期的社会组织是没有能力负担专职财务人员开支。

公共服务项目成本核算研究也处于起步阶段。城市公共服务中以张家港校车公交化的为例，提出利用成本规制方法对补贴额度进行测算，在其案例分析过程中，比较细致的核算了校车的直接成本，虽然对于管理费用的核算不够准确，仅核算了2名管理人员和1名场地管理人员的工资（石维，2010），但是其提出的利用成本规制完善准公益性项目补贴机制值得借鉴。陈晓春在2012年提出“核算准公共产品成本是合理配置社会资源的需要。补偿准公共产品成本耗费的付费消费者、政府以及社会捐赠者等社会资源提供者，力求社会资源得到合理配置，希望非营利组织重视成本管理，使资源得到充分有效的利用。”^[29]目前关于公共服务项目成本核算的研究在医疗卫生服务领域相对较多，鉴于我国公立医疗卫生机构的公益性，对社会组织在核算公共服务项目成本上有较多可借鉴的经验。目前医疗服务项目成本核算的方法主要包括服务当量法、作业成本法、成本因素法等（许坦，2015）。也有以政府购买道路清扫保洁服务为重点研究对象，通过分析道路清扫保洁作业内容和成本项目设置，采用标准成本法构建单位标准成本模型，从直接作业成本、辅助作业成本和期间费用三个方面分析了道路清扫保洁

作业成本（李洁，2017）。从以上这些案例来看，成本核算都是建立在服务过程相对清晰明确的服务方式，工作量及人力配比都有明确安排且可预期的基础上。

2.4 小结

总体来说，政府购买社会组织公共服务项目成本核算的相关研究不足，尚未形成科学的核算标准，行业亟待规范。在现行财政相关政策规定下，社会组织申请政府购买服务项目的资金，对于资金的模块比例的要求不合理。政府购买社会组织服务的政策制定如果脱离社会组织发展实际情况，会导致社会组织发育不良，政府购买服务的初衷难以实现，这在英国和美国已经有一定的经验和教训，并出台了相应的政策进行矫正。

第3章 研究方案

3.1 研究问题

本研究的核心研究问题是：在政府购买服务项目中，社会组织的真实成本结构与报给政府的成本结构之间存在哪些差异？

这个核心问题进一步分解为几个分问题：

1. 在申报政府购买服务过程中，社会组织的预算和决算是如何编制的？
2. 社会组织的真实成本与预算和决算的差异在哪里？
3. 社会组织如何应对这些差异，并产生了哪些影响？

3.2 研究对象与研究方法

本研究采用访谈、案例法和现场观察等研究方法，对四个社会组织的真实账本和其申报政府购买服务项目的预决算表进行比较分析，同时在分析过程中，结合政策制度进行文本分析。因本人在社会组织领域有多年的工作经验，与众多社会组织建立了比较亲密的信任关系，对很多机构在初创期就建立了关系，经过多年的观察和接触，在研究过程中较易获得社会组织及政府购买社会组织服务相关方的支持，获得真实数据。经与社会组织负责人或其财务人员（包括记账公司）深度沟通后，除了网络公开的财务数据外，还获得其提供的机构全年收支数据及案例项目的相关财务报表。经过数据的筛选比较，在对具体社会组织匿名的原则下，选取典型的社会组织机构全年的费用账目与其提交给政府的预算和决算数

据，进行整理和对比，对于可能泄露组织信息的字样进行了编码。

本研究使用的社会组织及其项目数据分别为：（1）X 中心 2016 全年的账目以及当年申报 D 区项目资金预决算表；（2）Y 机构 2016 年的账目及当年申报 A 区项目的资金预决算表；（3）Z 中心 2016 年的账目及当年申报 C 区项目的资金预决算表。（4）H 机构 2016 年网络公示的全年每月的真实账目。

（1）个案访谈：采用无结构访谈法，主要用于了解申报政府购买服务的社

表格 1 个案访谈人员列表

序号	机构	人员身份
1	X 中心	社会组织负责人、财务人员
2	Y 机构	项目负责人
3	Z 中心	社会组织负责、财务人员
4	H 机构	核心管理人员

会组织对于核算项目成本的认识，并在案例访谈中融入文本分析方法，结合政府购买服务的相关财务政策，对案例进行深入的讨论和展示。访谈社会组织负责人

2 位，财务人员 2 位、项目负责人 2 位，访谈内容包括社会组织在财务规定要求下，如何制定项目预算，如何核算项目成本，以及在提交项目结算时的考虑等问题。

（2）专家访谈：专家访谈主要对象是政府购买社会组织服务项目管理实施过程中的关键知情人，访谈对象包括政府部门代表 2 位、第三方评估机构的工作人员 2 位、财务专家 1 位。通过访谈主要了解在制定政府购买服务财务制度相关政策的考虑和实际执行过程中，对目前社会组织申报项目预算和决算的看法，并了解各方对相关政策的意见和建议。

表格 2 专家访谈人员列表

序号	利益相关人	身份
1	业务主管单位的政府部门	TY 局主要领导及工作人员
2	D 区民政部门	单位主要领导
3	第三方评估机构 SD	主要项目人员
4	第三方评估机构 NI	主要项目人员
5	社会组织财务咨询机构	财务专家 WL

3.3 案例选择与分析思路

经过比较，选取了四家社会组织在 2016 年度的总体机构财务数据进行分析对比，项目均为能代表机构核心业务能力的公共服务项目：

一是资金来源单一，对政府购买服务的依赖性强，以政购项目为主要收入，成立不满 2 年的 X 中心，案例项目是机构在社区内开展的家庭教育项目，以服务承担育儿责任的家庭中的父母和老人为主要服务对象；

二是资金来源较为多元化，多为服务收费，成立 10 年以上的相对成熟的社会组织 Y 机构，案例项目是调研 A 区枢纽型组织发展情况，并为枢纽型组织提供能力支持的研究咨询类项目，以枢纽型社会组织为主要服务对象；

三是以购买服务项目收入为主，成立 6 年左右的 Z 机构，案例项目是为社区内的空巢老人提供居家安全教育及家庭安全改造的服务项目，以独居老人为主要服务对象。

四是资金来源多元，以捐赠和服务收费为主，成立 10 年的志愿者组织 H 机构，以公益救护培训为核心使命，仅分析其 2016 年全年财务数据，与上述三个案例做对比。

四家社会组织中，X 和 Z 机构的资金来源都仅局限为政府购买服务项目，主要依赖政府购买服务的资金支撑组织发展，Y 和 H 机构的资金来源较为多元化，既有政府购买社会组织服务资金，又有企业或者个人捐赠资金。通过对比这两组机构的发展差别，可以看出政府购买社会组织公共服务项目对社会组织的发展影响，以及有资源的社会组织，对待政府购买服务资金的态度。

通过研究社会组织申报政府购买服务项目的预算表和最终提交政府部门的项目决算表的费用支出模块，对数据进行分析，了解社会组织编制预算主要考虑的因素、预决算的依据、各个支出费用模块的比例，了解其真假账本形成过程。分析有哪些因素影响了其制定预决算表的真实性和准确性。对政府购买社会组织服务项目过程中的利益相关人对真假账的看法及意见和建议，展现不同的观点。

第4章 “真” “假” 账对比分析

本研究的对“真账本”与“假账本”之间差异的研究，涉及到一些一般情况下不公开的财务数据。为了保护相关机构，本研究将采取严格的保密原则：所有机构一律匿名（如 X 机构 Y 机构等），具体地点一律以字母代之（如 A 区 B 区等），对于某些有可能会让人猜出机构信息的项目活动内容进行修改模糊化。

4.1 案例 1: X 中心 2016 年机构整体数据和申报 D 区项目预算决算表

X 机构在 2015 年注册，创始人希望机构致力于社区儿童健康成长的家庭教育，在获悉 D 区有项目资金可以支持社会组织发展，就积极申报项目。因在此之前申报过其它部门的资金，该市某部门有比较严格的财务管理标准，因此在做 D 区项目预算的时候，处于初创期的 X 机构，为了能够顺利拿到资助，生存下来，也参照了市里某部门的财务标准。

4.1.1 X 中心 2016 年申报 D 区项目预算表

社会组织在申报各个政府购买服务项目时，拨付经费的规模需要依据社会组织提供的预算表，根据其提供的预算表科目和数量及总资金是否合理，作为批复项目资金的依据。表格 3 为 X 中心申报 D 区项目的预算表，X 中心申报项目最后通过审核批复的预算比其申报时要少将近一半，在获知最后批复资金数量后，填制该表的过程中，X 中心咨询了 D 区项目的第三方评估机构，虽然得知没有具体标准限制后，但为了能够顺利征求到申报资金，因此在预算中工作人员劳务费和专家费单价标准还是参考了该市另一个部门出具的，关于政府购买服务的预算标准，即专家每次的培训费 500 元，工作人员劳务费 150 元每天的标准，虽然该标准明显低于市场价格，X 中心依然按此进行预算编制的基础标准。

在申报预算的过程中，X 中心申报的行政管理费用为 3501 元，为项目总经费的 7%，也低于通常国内外对管理费不高于 10% 的标准。人力成本费用为 23800 元，约占项目成本 48%，该部分费用总额也是考虑政府部门给出的预算标准，即“以人力成本为主的服务活动，如专业社工服务、心理服务等，劳务费和志愿者补贴原则上不超过项目总经费的 70%，其他服务活动，劳务费和志愿者补贴原则上不超过项目总经费的 40%；鼓励更多的采取志愿服务方式”³⁰，该机构的项目不能归属于专业社工服务和心理服务的种类中，属于其他服务活动，为了保证一

定的人力成本的收入，降低人力成本在预算中的占比，X 中心申报了较多的费用在印刷费、购买活动道具和矿泉水等物料上，来适应预算编制的要求，但实际是项目执行中不必要的费用，可能产生资源的浪费。

表格 3 2016 年 X 中心申报 D 区项目预算表

活动预算及计算过程				费用类型						
预算编号	项目活动	标准及数量详细说明	预算总金额(元)	人员补贴	交通差旅	物料费	餐饮费	场地费	通讯费	门票
1-1	培训费(专家)	500元/次*2次	1000	1000						
1-2	工作人员劳务费	150元/人天*2人*2天	600	600						
.....										
9-3	印刷费(满意度调查、阶段性评估表等)	(30元/次*16次)	480			480				
项目活动预算合计			43760	23800	0	18880	1080	0	0	0
机构行政管理费用		(7%)	3501							
税金			2647							
申报项目费用合计			49907							
其它配套项目资金用途		配套项目资金来源	金额(元)							
项目总费用合计			49,907							

4.1.2 X 中心 2016 年申报 D 区项目决算表

在项目执行周期结束后，X 中心出具项目资金执行情况的决算表给资金资助方政府部门。在资金决算表中，该机构按照预算申报的内容，分别列出了对应的执行金额，从这个收支总表上，我们可以看到除了管理费用和税金合并一起记账，与预算分开列支有差异外，其他都是严格按照预算执行，最后仅仅是比预算要多支出 1.73 元，成本控制率几近完美。与现有研究文献“在非营利组织项目成本管理中，大都比较注重事后管理，对事前准备的重视程度不够，对全过程的动态管理也不够，因此导致成本控制效率不高。”^[31]的结论相差甚远。X 中心表示为了要符合政府部门的财务要求，在现实和规定要求的互相背离的情况下，为了能够“符合要求”，顺利通过结项评审，X 中心最终还是出具了一份与预算相一致的决算表，所以决算账目和预算基本保持了一致，但是实际上差别比较大的部分是人力成本的核算。

根据 D 区所属市发布的统计信息显示，2016 年该市的就业人员月平均工资是 9994³²，卫生和社会工作行业的月平均工资是 12325 元。而 X 中心的创始人

表示如果按照 150 元/天的价格招募工作人员的话，按一个月 22 个工作日计算，3300 元的费用要包括工作人员的社会保险和工资，扣除五险一金后，到手工资 2432.35 元，远远低于社平工资，这样的标准在 D 区很难招到高素质的全职的专业社工。但如果招募临时的工作人员，该区所属市 2016 年非全日制从业人员小时最低工资标准是 21 元/小时，如果按一天 8 小时工作时间计算，一天的最低收入是 168 元，也是高于 150 元/天的标准，这样一个低于临时工作人员最低收入的标准，X 机构也很难在市场上招到适合的临时工作人员。

表格 4 X 中心 2016 年申报 D 区项目决算表

序号	类别	预算金额	执行金额	余额
一	项目收入	¥49,907.00	¥34,936.00	¥14,971.00
二	项目直接支出		——	——
1	调研活动	¥1,780.00	¥1,842.90	¥-62.90
2	父母课堂活动	¥3,900.00	¥3,849.40	¥50.60
.				
	小计	¥43,760.00	¥43,761.73	¥-1.73
三	管理费用及税金	¥6,148.00	¥6,148.00	——
	合计	¥49,908.00	¥49,909.73	¥-1.73

4.1.3 X 中心 2016 年支出明细账

预算和决算是按照政府部门规定来进行的“完美演出”，一个项目直接用于项目的物料费用，其人力成本占服务项目的支出比例究竟是多少？管理费的真实比例究竟应该是多少？根据 X 中心 2016 年度机构全年的“真账本”数据进行分析，通过核算其人力成本和管理费分别占总体费用支出比例，来衡量表格 3 和表格 4 中，“假”的预算和决算与表格 5 中“真账本”有出入部分的差距。其中，管理成本的核算，按照管理费均摊原则，依据管理成本和筹资费用占总体费用支出的比例，来核算社会组织项目真实成本中，人力成本和管理费用的真实比例。

X 中心 2016 年的支出明细账按照项目和管理费用进行了分类，其中包含在 D 区申报项目的支出数据。X 中心 2016 年支出明细账显示 D 区项目在其年度统计中的支出总额为 43761.73 元，与提供给政府部门的决算表中的项目总额 49909.73 相比，少了 6148 元。X 中心的真实支出要少于其提供给政府部门的决算表。

表格 5 中显示该项目的业务活动成本中，物料成本为 18699.23，专家、志愿者及工作人员的劳务费用为 25062.50，其中，人力成本占比为 57%，业务活动成本占 42%，社会组织服务项目中的人力成本要占绝大部分比重。人力成本的实际比例比表格 3 中人力成本占比 48% 的数值要高近 10 个百分点。人力成本支出是

社会组织提供公共服务项目的一个重要成本模块。

表格 5 X 中心 2016 年机构支出明细账

类别	金额小计	明细	金额
D 区项目	43,761.73	志愿者及工作人员劳务	11,800.00
		专家劳务费	13,262.50
		活动用水	1,081.80
		制作费	4,795.60
		活动资料费	628.10
		活动用品费	12,193.73
		活动用品费	6,767.20
• • • • •			
管理费	64,237.54	人工工资	43,662.50
		办公费	3,526.24
		服务费	15,200.00
		交通费	482.00
		折旧	1,234.80
		银行手续费	132.00
合计	310,419.52	-	310,419.52

X 中心一年的总支出中，项目中的人力成本总计为 163598.72（含专家和志愿者劳务费用），占该机构项目总支出费用的比例为 66%，又高于该项目的人力成本占比 57% 近 10 个百分点。有机构负责人曾在接受媒体采访中直言专业人员的的人力成本一般超过公益项目总成本的 80%，而 X 中心的人力成本无论哪个账目都未达到一般水平。

X 中心真账本核算的管理费为 64237.54，占全年费用支出 310419.52 的比例为 21%，即 X 中心 2016 年的实际管理费比例为 21%，高于假账本，即给政府部门的预算和决算关于管理费的数值。

4.1.4 X 中心申报 D 区项目成本真假账分析

如果按照 X 中心 2016 年度机构全年管理费用真实比例为 21% 的数值，重新核算该项目的真实成本。管理费用应该是 9189.88。将管理费用与该项目的人力

成本和第三方支出合计，且不计入税金（现有账目未列支）的情况下，真实成本计算公式应该是：表格 5 中的项目总费用 43761.73 元，加上机构的真实管理费比例 21%，结果是 52951.69，在认定其他物料成本和人力成本均合理的情况下，这是该项目真实成本，比该项目的“决算表”的项目总费用要高。即该项目的真实成本要高于其申报的预算和做出来的决算总额，即真实成本要高于预决算。该项目的各项费用具体数值如表格 6 所示：

表格 6 X 中心 D 区项目成本真假账对照表

	预算（假账）	决算（假账）	成本（真账）
管理成本	3501	6148（含税金）	9189.88
业务活动	19960	43761.73（按活动整笔列出，未进行区分）	1,081.80 + 4,795.60 + 628.10 + 12,193.73 =18,699.23
人力成本	23800		11,800.00+13,262.50=25,062.50
筹资费用	——	——	无
其他	税金 2647	含在管理成本中	未记录该项目税金
总计	49908.00	49909.73	52951.69

观察 X 中心的各项数据，其业务活动中购买物料的成本相对容易核算准确，但投入的真实人力成本和管理费相对较难核算。在其结算表表格 4 中，项目中“志愿者及工作人员劳务”支出项，但是 X 中心投入的人力成本是否真正是“11,800.00”，比较难以评估。真实的人力资源投入需要非常精细的核算，对于处于初创期的 X 中心，还难以做到精确的工时统计。

综上，对该社会的费用模块做比较，可以发现 X 中心申报的 D 区项目，如果完全按照预算来执行项目内容，则要产生亏空；如果 X 中心没有完全按照预算来执行该项目，政府部门从假账本上也很难确定 X 中心的费用不符合规定，难以进行判定。

4.1.5 X 中心的选择及现状

X 中心在后期还在继续申报 D 区不同部门的项目资金，包括某些基金会的项目，但是总体而言，在 2017 年末，该中心资金收入规模未有明显扩张，机构人员数量未增加，为了节省机构成本，缩减了财务管理外包费用的支出，机构整体生存发展困难。

4.2 案例 2: Y 机构 2016 年机构整体数据和申报 A 区项目预决算表

Y 机构是一个成立于 2006 年，有着综合类服务业务，收入也相对多元化的

社会组织。本案例的项目是其受 A 区政府部门委托的一个研究类项目。本案例中的项目资金由 Y 机构向 A 区购买社会组织服务专项资金申报，按照 A 区的购买服务流程接受监督管理。

4.2.1 Y 机构 2016 年申报 A 区项目预算表

在 A 区进行政府购买公共服务的要求中，预算表分为一个总表和一个相对详细的预算表。Y 机构按照项目内容核算了做好该研究项目的成本，并按照 Y

表格 7 Y 机构 2016 年申报 A 区项目预算表（总表）

明细项目 代码	明细项目类别名称	财政资金 (万元)	自筹资金 (万元)	总计资金 (万元)
1	耗材费	1.1000		
2	合作费	0.0000		
3	会议和培训费	0.9720		
4	调研和活动费	1.6800		
5	专家咨询费	1.2000		
6	人工工时费	7.2300		
7	印刷费	0.5000		
8	其他费用	1.3680		
总计		14.0500		14.0500

机构内部管理要求，所有项目都要包含 10% 的管理费。Y 机构工作人员在做了充分的成本核算后，申报的项目金额在 20 万左右，但是在 A 区的立项评审会后，得到的批复资金是 14 万左右，并且不能按照 Y 机构的内部管理要求来核算成本，Y 机构需要在 14 万的基础上，按照 A 区的政府购买服务的要求来重新编制预算。

1. 总体预算

在 A 区的政府购买服务预算总表（表格 7）中，要求按照类别列出各项分类费用的总价，如果有自筹资金，即为了做这个项目社会组织自己筹集的资金也需要列出，并在项目结束的时候一并接受审计，其中，对于项目执行过程中的人力成本分为专家咨询费和人工工时费。由于是 A 区政府某部门委托执行的研究项目，该机构未向社会募集或通过其他渠道争取自筹资金。Y 机构要结合总表上每一部分的金额，出具详细的支出计划，需要包括准确的单价、数量和规格等信息。并且由于 A 区项目对于人力成本占总项目经费的百分比不得超过 40%，因此 Y 机构为了降低人力成本在该项目中的比重，又要满足人力标准 150 元/天以下的规定，只能通过耗材费、会议费等其他方面做较多的资金支出计划，以达到符合财务规定的标准。

2. 耗材支出

各项具体支出内容，Y 机构要提供详细的用途、规格型号、数量、单价等信息，来保证预算的准确性，可参见如耗材费的预算表格（表格 8）。如此细致的预算，并非是一个合理的预算，在调研项目中，可能根本不需要如此多的耗材投

入。

表格 8 Y 机构 2016 年申报 A 区项目的耗材费)

序号	种类名称	材料用途	品牌、规格或型号	数量	单价 (元)	总额 (万元)
1	墨盒	项目过程中研究资料、培训资料打印	(HP) LaserJet CC388ADtwins 硒鼓 88A	5	500	0.25
2	A4纸	项目过程中研究资料、培训资料打印	天章(TANGO) 新绿天章 70 克 A4 复印纸 500 张/包 5 包/箱	5	100	0.05
3	白板	项目过程研讨及能力建设用具	得力 (deli) 7883 H 型架带架可移动可翻转双面磁性办公/会议白板 90*150cm	1	500	0.05
.....						
合计						1.1

3. 人力成本支出

Y 机构的人力成本，其中包括了项目执行全职工作人员、志愿者、财务管理和行政管理四方面的人力成本费用。较 X 中心相比，在执行项目的人力成本构成结构方面考虑的更为全面，但是具体标准和 X 中心是一致的。

表格 9 Y 机构 2016 年申报 A 区项目预算表的人员工时费

序号	姓名	专业	单位	状态 (人员是否在职)	工作内容	标准 (元/天)	工作时间 (天数)	总额 (元/天)
1	王某	项目管理	Y	是	项目协调把控	150	20	0.3
.....								
6	志愿者 1	社会工作	实习生源基地学校	否	调研、数据处理及培训辅助	100	45	0.45
.....								
8	李某	财务管理	Y	是	项目财务管理	120	20	0.24
9	王某	行政管理	Y	是	项目行政支持	120	20	0.24
合计								7.23

4. 管理成本及其他支出

Y 机构的管理费用 0.2212 万元，占项目总支出 14 万的 1.5%，远远低于 Y 机构的内部规定管理费 10%，但是为了符合 A 区政府购买服务的财务规定，只

能在预算中列支这个数额。这为后期结算的“假账”埋下了伏笔。

表格 10 Y 机构 2016 年申报 A 区项目预算表的其他部分费用

序号	名称	用途	数量	单价(元)	总额(万元)
1	通讯费	项目执行过程中电话访谈及沟通费用	12	50	0.06
2	税费	项目缴纳的营业税金及附加	1	0.7868	0.7868
3	管理费	财务核算、项目	1	0.2212	0.2212
4	研究资料数据	知网及外文期刊资源平台、相关研究领域报告购买费用	20	150	0.3
合计					1.368

4.2.2 Y 机构 2016 年申报 A 区项目决算表

1.总决算与总预算精准对应

Y 机构在项目结束后提交给 A 区政府的项目结算表中，包含总体经费情况（表格 11）和各个细项的经费支出明细表。经费支出总表显示 Y 机构的预算执行率和决算几乎精准对应，合计支出比预算仅多出 104 元。Y 机构各个细项的财务支出明细表因内容较多仅摘取部分示例。数据对比显示，其中大部分模块的费用支出情况都与预算几乎一致。

表格 11 Y 机构 2016 年申报 A 区项目结算表

明细项目类别名称	任务书预算经费	调整经费	实际支出经费
耗材费	1.1	0	1.02408
合作费	0	0	0
会议和培训费	0.972	0	0.972
调研和活动费	1.68	0	1.697315
专家咨询费	1.2	0	1.27
人工工时费	7.23	0	7.23
印刷费	0.5	0	0.5
其他费用	1.368	0	1.368
合计	14.05	0	14.0614

2.人力成本产生较大争议

根据 Y 机构预算表中人工工时费 7.23 万元的数据，为了对应预算，Y 机构

财务人员从该机构项目人员工资中提取部分加和计算（表格 12 与表格 13）来形成人员工时费明细表。

表格 12 Y 机构计提人力成本列表（真账本）

摘要	系统借方金额
1 月份社保公积金及人事代理费	12,359.44
冲回 2015.12 月计提绩效工资	-33,214.54
2 月工资	36,208.98
.	
10 月人员费用	61,844.34

表格 13 Y 机构 2016 年申报 A 区项目人员工时费明细表

费用类别	合同预算金额 (单位: 万元)	实际支出金额 (单位: 万元)	支出证明材料 复印件编号
6. 人员工时费	7.23	7.23	
6-1 人员工时费支出明细	人员工时费表	6.92	E1
6-2 人员工时费支出明细		0.08	E2-6
6-3 人员工时费支出明细		0.08	E7-11
6-4 人员工时费支出明细		0.04	E12-16

但是该表格在提交 A 区政府部门后，该政府购买社会组织公共服务第三方评估机构的财务审计专家对此提出了较大的异议，认为项目资金明文规定不能用于发放工资，但是此表中都显示是人员工资，且没有该劳务支出的签收单。但是 Y 机构项目负责人陈述的理由是：“该项目的执行人员决大部分是机构全职工作人员，发放工资是事实，用全职人员来完成项目工作，是为了保证产出质量，不可能把该项工作都委托给志愿者和外部专家来做项目的核心工作”。后经政府购买服务部门和第三方评估机构协商，达成的一致处理办法，是要求 Y 机构提交给政府部门一份加盖 Y 机构公章的说明，说明内容如下：

“关于人员工时费：A 机构枢纽型社会组织在转型期发展咨询服务项目人员支出实际是按预算填列，因为人员薪酬是人事按实际工资发放，入账是按人事提供的总额入账，没有明细提供，所以是以预算填列。（详见附件：人员工时费表）”

Y 机构在提交财务数据时也对税费管理费情况单独提交了一份情况说明，主要内容如下：

“关于税费：由于适逢 2016 年 5 月份的营改增，因此，5 月份之前费用的 50%按营业税计算，为 3934 元，之后的 50%是按增值税计算，为 2283.67 元，合

计税费 6217.67 元。

关于管理费：按照 1.6% 计提，合计为 2212 元。”

A 区政府购买服务有关部门在看过该部分说明后，没有再对 Y 机构反馈其它要求整改的意见。Y 机构工作人员表示，A 区购买社会组织服务的部门了解社会组织的真实成本构成，但是表示财务部门的红线不能碰，尤其在上级未有明确的政策文件来认可社会组织的人力成本时，只能是这种折衷的情况，但是 Y 机构该项目负责人也表示不愿意再执行类似资金规定要求的项目，感到资金不能花到真正需要的人力成本上，只能买一堆物料，很浪费资源，还要应付这种不合理的财务审计。

4.2.3 Y 机构 2016 年财务报表

根据 Y 机构在 2016 年末的财务报表数据（表格 14）进行计算，该机构 2016 年的管理费用占支出比例为 19%，项目人员薪酬占支出比例为 30.36%。Y 机构的管理费用比例比 X 机构的管理费用 21% 略低。在访谈中得知 Y 机构的收入来源政府购买社会组织公共服务项目较多，但也有企业捐赠收入，以及面向有付费能力的服务对象的服务收入。在 2016 年的机构财务报表中，Y 机构的第三方成本占总费用比例超 50%，Y 机构表示这样的财务数据结果与政府购买服务有一定关系，为了能让人力成本在项目经费中有基本保障，在现有规则下，则需要第三方成本上有占比较高的支出，但这会无形中提高机构的发展风险，看似收入很高，但大部分资金都要花费出去，实际能够用到机构发展需要的资金不多，不是一个健康的财务情况。

表格 14 Y 机构 2016 年财务报表

类别	数据（万元）
第三方成本	3349.50
项目人员薪酬	2004.28
管理费用	1247.39
总支出	6601.17

4.2.4 Y 机构的“真假”账本比较分析

1. 管理费用占总支出的比例差异很大

经过将 Y 机构预算和决算的费用类别按照机构整体数据的科目进行归类，将耗材费、会议费、调研费、印刷费、通讯费和研究资料数据费用归到业务活动费用中，将专家咨询费和人工工时费都归到人力成本中，税费和管理费从其他费用中提出单列，整理出 Y 机构该项目的费用模块和数据如表十八所示，其中决

算的总计数据 13.896295 与 Y 机构提供给政府部门的决算表中的总计的结果“14.0614”不符，主要差异产生的原因应该是在税费的核算，依然按照预算的数值进行的统计。结合表十五，该机构的管理费在该项目中是按照 1.6% 计提，而该机构的总体数据显示的管理费用比例是 19%，按照这个比例来计算，该项目的管理费应该是 2.6695 万元，决算中的数据与真实数据不符合。

2. 为了没有结余，大肆支出的第三方成本

根据与 Y 机构项目负责人访谈得知，预算中的耗材在项目执行期间是不能完全消耗掉的，但因为做了这部分的预算，按照财务规定，耗材费用必须要花掉。所以不论是否是执行项目的必须成本，采购物料的第三方成本必须全部按预算支出。而某些结余的费用，比如交通费，因 Y 机构项目人员采用公共交通出行，节省了大量的交通费用，该部分预算未能完全支出，但结余的资金要返还给政府部门，为了留下这部分利润，Y 机构项目负责人就要想办法将这部分账目做平，

表格 15 Y 机构真假账对比数据

	包含类别	预算（假账） （万元）	决算（假账） （万元）	真账（待定） （万元）
业务活动	含耗材费、会议费、调研费、 印刷费、通讯费、研究资料数 据费用	1.1+0.972+1.68+0.5+0 .06+0.3=4.612	1.02408+0.972+1.697315+ 0.5+0.06+0.3=4.553395	4.553395（待定）
人力成本	含专家咨询费和人工工时费	1.2+7.23=8.43	1.27+7.23=8.5	8.5（待定）
税费	注：期间发生营改增的变化	0.7868	0.6217（真）	0.6217
管理费	按照 1.6% 计提	0.2212	0.2212	2.66
总计		14.05	13.896295	16.3351

比如将非该项目的交通成本也列支进此次项目的成本费用列支。

通过 Y 机构项目案例，可以得出如下结论：（1）批复的项目经费难以覆盖该机构执行该项目的真实管理费比例；（2）人力成本的核算方法在政府部门和社会组织之间存在严重分歧；（3）业务活动成本容易核算支出，但容易造成资源浪费，有可能不是执行项目的必备条件。

4.2.5 Y 机构的选择及现状

Y 机构在 2017 年初，基于整体财务数据进行分析，发现其第三方成本支出

占太高，为了机构良性发展，不再产生亏空和资金浪费的现象以及财务问题产生的管理风险，决定控制申请执行不合理财务管理政策的，类似 A 区政府购买公共服务项目的数量。在政府购买服务过程中，更倾向通过与政府部门的合作通过谈判确定合作金额，并在机构内部开始制定成本核算工具，积极拓展企业和面向客户的收费业务模式。2018 年初该机构调整策略后整体收入增长迅速，第三方成本支出占比降低，人力成本支出占比提高。

4.3 案例 3: Z 机构 2016 年机构整体数据和申报 C 区项目预决算表

Z 机构成立于 2010 年, 主要在为老服务领域, 机构收入以政府的政府购买服务为主。Z 机构在 2016 年申报的 C 区项目围绕老人的居家安全进行设计, C 区的政府购买服务不仅有项目的第三方评估机构, 还委托了专门的会计师事务所对项目的财务进行审计。Z 机构申报的资金来源为 C 区配比资金与市专项资金共同组成。这意味着 Z 机构要同时面对市区两级资金审计。对 Z 机构来说, 应付各级各方的资金审计是一个很大的负担。

表格 16 Z 机构申报 C 区项目资金构成

资金种类		金额 (元)
资金来源	专项资金	政府购买服务项目批复资金 30000 元
	配套资金	区配比资金 30000 元
		街乡配比资金 0
		自筹资金 0
金额合计		60000 元

4.3.1 Z 机构 2016 年申报 C 区项目预算表

C 区的政府购买服务资金的相关财务要求与 A 区和 D 区相似, 在预算的费用标准上和详细程度的要求有很高的一致性, 但是在申报的表格样式上各不相同。Z 机构申报 C 区的项目预算严格按照管理费 2% 的比例和人员费、专家费的标准列支预算, 与 X 机构和 Y 机构都是同样的做法, 按项目经费总额的 5% 计算

表格 17 Z 机构 2016 年申报 C 区项目支出预算明细

序号	费用类别	单价 (元)	数量	金额 (元) 单价*数量	备注
1	安全教育专家课时费	600	4	2400	讲课费按月支付, 个人所得税代扣代缴。
2	安全教育活动现场工作人员补贴	150	8	1200	每次活动按 2 位工作人员计算。
3	安全教育活动现场费用	300	4	1200	含培训材料、打印资料等。
• • • • •					
	管理费	2%		1200	含项目实施过程中的能力建设、人员培训、交通、通讯等所发生的管理费用, 按项目经费总额的 2% 计算。
	税金	5%		3000	按项目经费总额的 5% 计算。
	总计			60000	

了该项目收入所带来的税金（表格 17）。费用中涉及的人力成本为 33900 元，占总预算金额的 56.5%。与 X、Y 两个机构的项目人力成本占比数值类似。

4.3.2 Z 机构 2016 年申报 C 区项目决算表

Z 机构决算明细与预算相比，总额是少支出 297.26 元，活动费用做了内部支出的调整（表格 18），主要费用差别在税金，较预算少 962.26 元，与 Y 机构大

表格 18 Z 机构 2016 年申报 C 区项目支出决算明细

序号	费用类别	单价 (元)	数量	资金金额 (元) (单价*数量)	备注
1	安全教育专家课时费	600	4	2400	讲课费按月支付,个人所得税代扣代缴。
2	安全教育活动现场费用	448.5	2	897	
.					
	管理费	2%		1328	
	税金			2037.74	
	总计			59702.74	

的财务说明的缘由同样是因为税务改革“营改增”有关。

4.3.3 Z 机构 2016 年收支报表

与 X 机构一样，Z 机构因资金有限，未聘用全职财务人员，账目先后委托给了主要为企业做账的财务管理公司和个人。Z 机构在 2016 年的年度收支表，直到 2018 年初才整理出完整的机构收入和支出报表。在该表各中，人力成本列为“0”，该机构的财务人员解释“16 年工资和社保大概 20 多万，是从另外一个公司账给员工发放”。经访谈了解由于 Z 机构的全部资金收入均来源政府部门，出于对财务规定不能“发工资”要求的担心，该机构的人员工资和社保通过其法人另外注册的公司进行发放，以此来规避可能的审计风险。因此在 Z 机构 2016 年的收支报表中，人力成本部分为“0”。

表格 19 Z 机构 2016 年收支报表

项目	2016 年合计 (元)
一、收入	
其中：捐赠收入	
提供劳务收入	381471.13
政府补助收入	
投资收益	
其他收入	0
收入合计	381471.13
二、费用	0
(一)业务活动成本	387,487.83
(二)管理费用	16,450.00
(三)人力成本	0
(四)其他费用	3080.6

4.3.4 从 Z 机构的预决算表和机构账目看到的危机

1. 财务管理能力不足导致财务混乱

由于 Z 机构在前期的财务管理方面比较混乱，在 Z 机构注册前，一直用公司身份申请政府购买服务项目，该机构负责人在访谈中提到：“我们都是闷着头做项目，申请了项目以后政府给我们钱，我就拿着钱去做，但是在财务上，比如说财务的凭证上，记账目上，包括一些收入的记录规范上，虽然也记，但是比较粗。”Z 机构于 2015 年末，有些项目面临审计，负责人提到：“当时因为财务资料不全，我们的财务一些支出不符合它们财务的一些审计规范，那如果是说这样的话我的项目就可能审计上就通不过，通不过就会出现一些大问题。”考虑到财务管理的重要性，Z 机构委托财务服务的公司来提供财务服务。但在 2016 年末，Z 机构负责人表示“因为是政府购买服务，很重要的一个要求就是要求专款专账，每一个项目都要有专账，专门的账目才能理清楚，但是它（财务服务公司）就把我们的账记的特别乱，就没有给我按照项目来去走，我们开始给它提的要求就没有完全按照我们的要求走。”在这样的困境下，Z 机构辗转找到一个兼职会计，管理其民非和公司两个法人单位的财务，但是该会计表示，在梳理以往的账目时，需要项目人员配合，在 Y 机构项目人员工作繁忙的情况下，财务账目梳理工作进展缓慢。

2. 政府购买服务收入不稳定，导致人员流失

面对政府购买社会组织服务的一些财务上的障碍等问题，Z 机构负责人表示：“政府的这种收入对我们来说是非常不稳定的，因为政府的项目是一年一申

报，而且你跟街道社区合作就面临一个问题，就是作为我们的公益项目来讲，我们觉得这个项目一年不可能立马见成效，我们的项目希望能够有个长期的稳定的，两三年，三四年，四五年这样的才能出成效，但是对于街道和社区来讲我一年就要见成效，而且你今年做这个项目了，明年你就要有新的项目，我不能还做老的项目，做老的项目就显不出我的政绩来，那我每年就要去报新的项目出来，那这样的话对于我们的压力就非常大。但是为了保证我们的现金流还是政府购买服务。”

目前 Z 机构有全职人员 4 人，年收入能达到 200 万左右，但是面临人员招募和激励空间的压力，工作人员的状态是“我们现有的这些人一身多职，你还要忙着做项目你还要管着行政你还得处理财务各种杂七杂八的事”，其工作人员的工资较低，有离职人员表示：“目前的工资刚够维持生计，再少可能难以维持生存，所以专心作公益还是有现实困难。”

3. 为适应不合理的财务规定被迫做假账

Z 机构创始人在一次理事会上公开表达：“财务上存在很大的压力，从政府购买服务的体制上来讲，逼着你作假，作假就有风险，怎么尽可能的在符合要求上，避免风险，也是我们比较头疼的事情，有时候，心里始终有这种压力，都不想干了，不想为了做公益的事情，把自己送监狱了，这种情况怎么处理，逼着我们去市场拿钱，我可以去养我这些人，让她们有体面的收入，政府的钱让她们生活好，都很难，我们有责任让她们生活的更体面，从这个角度，我们希望扩大收入，财务规范化的角度来改善这个情况。”

4.3.5 Z 机构的选择和现状

Z 机构在 2016 年后至今，仍以政府购买服务收入为主，全职工作人员增加 1 位，但人员流动率较大，迫于生存压力，Z 机构决定今年尝试服务产品收费的模式，或者企业资金资助，来改变资金单一来源的情况，降低政府购买服务带来的财务风险。

4.4 志愿者类型的 H 机构真实的财务数据

H 机构是一个志愿者为主的机构，在 2008 年创立，通过志愿者们“自愿、自助、自主”的精神，逐步成长和壮大，有专业的水上救生队和户外救援队，多次参加灾难现场救援，于 2013 年正式注册。H 机构网上公示了其 2016 年全年的每个月的账目情况，包含当月的收入和支出，在总体数据下附有 H 机构当月的账目开支明细，如表格 20 所示。该机构的账目能清晰的列出其收支明细，是社

“公布时段：201.03.01——2016.03.31
公布时间：2016.04.28 公布人：高某
总收入：41600 元
收入来源：3.14 某酒店培训费 2600 元，W 市项目款 39000 元。
总支出：16879 元”

表格 20 H 机构当月的账目开支明细以 2016 年 3 月份为例（真账本）

明细	金额	备注
人员工资——高某、刘某、陈某	5600	
午餐补贴	26	
AHA 课程教材邮寄费	45	
CDR 证制卡费	254	
刻章费用	3000	
2016.1—6 月代账费	7700	
AHA 课程督导、耗材、讲师及志愿者补贴费用	200	王某的讲课费（800 元）已卷入慈善总会 H 机构爱心基金
希望伴飞交通运输费		

会组织中财务公开透明的代表之一，可以了解该机构的收支情况。虽然缺乏费用支出科目的分类，也没有按照项目进行分别核算，但是该机构费用均为其机构的真实的收入支出，对于对比分析 X、Y、Z 三个机构的数据，有一定的参考价值。

4.4.1 H 机构 2016 年全年数据

将 H 机构 2016 年 1 月—12 月的数据按照非营利组织会计要求，将费用类型进行分类核算后，计算出 H 机构的总体收入和支出的数据，在这个数据基础上核算出该机构的管理费占总支出的比例为 26%。该机构的管理费用要高于 X 机构、Y 机构和 Z 机构。与该机构的工作人员访谈得知，该机构在 2016 年的受薪人员为 3 人，办公地点是 H 机构创始人找的免费场所。创始人不从机构领取薪资，但是该机构的实际管理者，因为机构培训所获得的劳务费用也都捐回了机构账户。该机构的兼职财务人员虽然每月也领取报酬，但也都又捐回了机构。在问及申报

项目的时候怎么确定价格时，该机构工作人员表示“大概的报一下价格，没有那么严格的核算成本。很多志愿者都不领劳务费，就报销交通票，即使领了也都捐回来。”

表格 21 H 机构 2016 年全年财务数据（真账本）

项目	2016 年合计（元）
一、收入	0
其中：捐赠收入	23781
提供劳务收入	251285
政府补助收入	81200
投资收益	104.31
其他收入	0
收入合计	568334.13
二、费用	0
（一）业务活动成本	178,477.29
（二）管理费用	89,871.77
（三）人力成本	72156.16
（四）其他费用	0
费用合计	340,505.22

在问及该机构的发展方向时，该机构也会因为志愿者的流失感到被动，也在慢慢的去摸索稳固志愿者队伍的方式，但是否往专业化规模化方向发展时，该负责人表示：“不可能负担起那么多人，尤其那么多专业的人才，起码现阶段志愿者的模式更符合现在这个阶段的情况，真的要做一个专业的应急救援的队伍是一个挺难的事情。”

H 机构的实际管理费因为机构管理者和志愿者的奉献，及免费资源的使用，降低了其费用支出的数额，增加了机构的收入，如果没有这些志愿者的无偿付出，包括管理人员的无偿服务，该机构的实际管理费应该时要高于 26% 的比例。X 机构和 Z 机构的规模与 H 不相上下，但是相比之下缺乏大量志愿者的支持和付出，合理推论，其真实的管理成本应比 H 机构还要高。

4.5 基于案例的研究发现

4.5.1 项目预决算表数据完全一致的情况常存在“假账”嫌疑

X 机构和 Y 机构，以及 Z 机构申报政府购买服务的预算和决算表的数据都是几乎完全一致，共同特点是决算的费用要比预算偏差不出 200 元左右。究其原因，是剩余款项需要退回政府部门，这既不是社会组织愿意看到的现象，也不符合希望部门预算不断的扩大政府部门的期待。决算表成为机构为了通过财务审计，符合规定而“编”制的表格，失去决算的真正意义，而这种形式上符合规定的追

求，将会让申报政府购买服务项目的社会组织进入一个“假账”才能符合政府财务规定的怪圈里，不利于核算项目的真实成本。

4.5.2 当前对社会组织管理费比例的财务规定低于其实际成本

对比三个案例，X机构和Y机构的管理费均在20%左右，志愿者为主的H机构管理费在26%，均高于政府购买服务财务相关规定的2%或者是1.6%。管理费支持不足，将造成社会组织的成本核算不符合实际成本，会造成承接项目的社会组织亏本。没有盈余，没有利润的社会组织，没有能力进行机构的专业能力提升，无法实现社会组织参与社会建设的美好愿望。

4.5.3 社会组织的实际人力成本高于政府购买服务标准

购买服务财务规定工作人员劳务费不得高于150元/人/天的规定，不符合某些类似D区和A区等经济发达的一二线城市的真实人力成本，会造成社会组织人员招募和困难，难以实现组织的可持续发展。关于志愿者的费用，也是低于大部分二线城市的从业人员收入标准，对于大部分以志愿者作为主要劳动生产力的社会组织来说，也存在较大的人力资源引入的困局。

第5章 讨论

5.1 关键知情人的观点

通过对政府购买社会组织服务的关键知情人包括：推动政府购买服务的主管部门、民政部门、社会组织、第三方评估机构、社会组织财务管理专家。针对这五类人群主要观点如下：

5.1.1 第三方评估机构：现有财务标准造成社会组织财务混乱

政府购买服务过程中委托第三方评估机构对购买服务的项目进行监督管理和绩效评价。第三方评估机构能够直接接触到承接政府购买服务的社会组织项目负责人。在对第三方评估机构及其聘请的评审专家的交流过程中，也反馈了社会组织在政府购买服务过程中的账目问题引发社会组织的财务混乱。

政府购买服务的第三方评估机构 SD 的项目负责人的表示：“在监测评估过程中，发现有些财务标准，社会组织在做活动时是没有办法按照标准来实施的，比如专家费（按照规定的财务标准很难邀请到合适的专家支持）；比如交通费的要求，地铁充值票，要求社会组织的工作人员要一次性列出每一次出行的记录，太费事，也很难与实际情况符合，做具体项目活动的人员会比较难，这个票要出特别详细的，和实际的可能是对不上，如果全是打车票也不太现实（浪费）。”该评估机构负责人提出“对财务标准，社会组织不太知道该怎么做，开始的时候也不太敢和评估机构说。像第一次刚接（政府购买服务）项目的（组织），对最后财务审计的标准还是不太明确，但是按标准记账也有困难。”

来自第三方评估机构 NI 的工作人员表示：“现在能看到的账目都是假的，是做出来的账目，没有办法体现出真正的成本核算，甚至很多社会组织都习惯了按照不合理的财务标准作预算，而不知道怎样核算真实的项目成本了。”

面对社会组织的财务混乱问题，第三方评估机构有关工作人员表示，已经在历年的实践过程中有进步，比如对于服务项目中的人力成本的限制，在一些一线发达城市地区已经有比较符合实际情况的政策出台试行，在我国一些二三线城市已经有因为政策不完善而导致政府购买社会组织服务难以推行下去的情况产生，如果想推动二三线城市的政府购买社会组织服务，还有待于中央有合理的示范性的文件出台。

5.1.2 社会组织业务主管部门：要为社会组织留出发展空间

我国社会组织在登记注册时，除了自 2014 年起，有四类组织可以无业务主管单位直接注册外，其他社会组织都要求有业务主管单位。作为业务主管单位的政府部门管理的社会组织按照成立的发起人区分，有官办和民办两种，如政府作为发起方的行业协会、社团等官方人员作为主要工作人员的机构，民办指由民间力量发起兴办的机构等。官办背景的社会组织，由于近年的对于党政机构领导人在社会组织中兼任职务的相关政策调整和控制，以及推动行业协会脱钩等多种政策的推动，官办社会组织面临发展转型的挑战，而作为其业务主管单位的相关政府部门，更是较为深切的感受到在政府购买服务中，社会组织的发展诉求。

作为业务主管单位的政府部门之一的 D 区 TY 局的工作人员表示，该部门有行业协会要脱钩，在鼓励其主管的行业协会负责人申请政府购买服务资金的过程中，“行业协会发现没有可营利的地方，就没有动力”，“这还得部门掐着（行业协会）脖子干，跟自己家孩子似的，这让这些组织独立，也得解决他们的后顾之忧。”该部门的领导建议从项目上，在财务上为协会的发展留出空间：“是适当的适度的给一个小空间，比如 20% 的协会发展基金，但要有政策作为依据，这样促进协会发展，不然没有利润，肯定也从其他地方找辙，假冒伪劣就出来了，（资金）更浪费。”

5.1.3 财务专家：管理费与交易成本也是项目的重要成本

长期为公益组织提供财务咨询的财务专家 WL 提出：“不能只认为做项目才是成本，管理费其实也是重要成本，每一个项目，做预算的时候要包含至少 5% 或者 10% 的管理费，来分担机构管理费。”该机构的资深财务专家也表示，从他们观察的社会组织财务数据来看，类似基金会等资助类组织，在资产规模上千万的时候，管理费的比可以能够做到 10% 以下，但是服务类机构，一般管理费在 20% 以上。

来自中央财经大学的学者在研究建立政府购买专业知识型服务成本核算模型中，确定的三方面的成本消耗类别为“服务提供者的劳动报酬、保证服务提供的日常费用和达成交易协议的交易成本”^[33]。其中“交易成本”是指谈判成本，即“服务提供者在与政府达成购买交易过程中产生的成本”^[34]，包括谈判的劳动成本和谈判差旅费等，这部分成本也是在本文中三个案例在成本结构核算中忽略的部分。

5.1.4 财政部门：稳定优先

D区的民政部门表示，在与财政部门的沟通过程中，曾提出优化政府购买服务的财务管理规定，但财政部门的负责人对该区实施购买服务的部门表达的意见是，“要等上级的工作安排，关于财务管理规定的创新，我们要稳一些，等其他区先动起来再说”。正如北大王浦劬研究团队在中英合作项目“政府向社会力量购买公共服务中英经验研究”调研成果中所述“地方财政部门虽然严格监管政府购买过程，但是，这种监管并非基于政府购买公共服务的深入实施，也不基于公共服务质量的提高，实际上，某些地方政府财政部门不关心也不鼓励政府其他职能部门在政府购买公共服务领域的创新；对社会组织的发展与未来也采取无所谓的态度”^[35]。

财政部门的工作特点，使得推动政府购买服务相关财务规定改革的部门步履维艰。

5.1.5 社会组织：“千年难点”

在对其他申报政府购买的社会组织进行访谈时，不合理的政府购买服务成本要求给社会组织的工作人员和创始人都带来了不同层面的困扰。

来自L社工机构的工作人员表示：“出现的一个难点现在就是劳务费用人员费用这个问题。这是个千年难点，说实在我们的社工在每天晚上九点钟之前是回不了家的，周六周日都在加班。但是你想，不能发工资只能发劳务费，项目资金不能出现工资两字，发劳务费的话每天不能超150元，社工以这样月收入（还不允许计算周六日）水平在北京很难生活。这个问题需要专家去提一提，在项目的这个人员工资在财务的使用上来说，对财务来说怎么分摊劳务费是难题，怎么分配的合理化，还得在审计时不出问题。”

来自Q机构创始人谈到：“工资可以通过劳务费发放没问题的。但是这个保险和公积金不好弄，这个问题如果出现在10人以上的大机构就会带来一年几十万上百万的亏空，这就会导致机构明明不会亏损，但结果账上是亏损的。原因就是劳务费给足了以后，公积金和保险没地方出。例如我们机构就年年出问题。”

面对政府购买社会组织公共服务项目过程中的不合理政策，社会组织的工作人员除了在结算表中力求与预算统一外，在申报过程中以及面对现行政策的做法是努力寻找可突破的漏洞或者是不断的反馈问题。

一是在预算中寻找机会。L机构社工表示：“申请时没有强制要求，我们一定列上工资的预算。明知不合理，当时申报的时候（预算）是什么就是什么，这可能是钻空子。有的专家已经评审过了，没什么问题。但其实从正常角度来看还没有这种政策出台。另外一种方式就是把人员费用融入到活动中里面去，在活动

开展中增加一些人员的费用。”L机构的负责人表示，目前已经在尝试发展社会企业的路径，拓展机构的资金来源渠道以规避政府资金带来的弊端。

二是在评审中不断反馈真实意见。Q机构创始人在每次项目结题评审会中，经常与评估专家沟通反馈财务管理中不合理的成本结构问题，她表示：“严格按项目预算报销，实际过程中有出入，预算并不是那么的合理，是有变化的。现在要完全按着预算走，对财务来说也是一个难题。还遇到一些审计财务的老师抠得更死的是你的预算跟你的活动全部要对应起来。……我们评审时被问到你们的资料为什么做得这么好，其实就是专人专管，你如果一个人都没有资料都没人整理，你要有个人不就都解决了吗？有专人你肯定给人上社保和公积金，你要不上出了问题怎么办而且违法啊。其实这个问题在评审的时候大家都心照不宣。”Q机构也在积极申请基金会支持的项目，并利用不同部门的资金进行组合来促进该机构使命价值观的实现。

5.2 政府购买社会组织公共服务项目成本核算的深层次分歧

综合以上在政府购买社会组织公共服务项目过程中，不同利益相关方的言论呈现出了一个相对完整的政府购买社会组织公共服务项目的现状和问题。第三方评估机构和社会组织的访谈对于目前政策执行造成的困境及社会组织的应对策略有非常直接和客观的认知，说明四个案例反馈的问题存在一定的普遍性。政府部门中社会组织业务主管部门与财政部门及财务专家的意见，从更深层次上反馈出目前政府购买社会组织服务的定价原则上的分歧。

5.2.1 是否要允许社会组织在政府购买服务中获得一定的利润

基于社会组织健康发展考虑的社会组织业务主管部门是建议有一定的利润空间，实现社会组织的良性发展，能够更有动力来承担政府职能转移的承接方，实现业务主管部门的改革愿景。在政府采购商业服务的过程中，政府定价一定是给了政府采购承包商充分的利润空间，才导致商业资本趋之若鹜的去争取政府采购的资格。但是在社会组织提供服务，则不允许有盈余，有资金结余都要退还。发展企业和发展社会组织的二元标准，恐难让我国社会组织也实现如我国企业般迅速发展的状态。

5.2.2 在现有成本定价的原则上，合理的成本结构是否应该包括间接成本

财务专家建议成本定价的标准要符合项目成本结构，管理费、交易成本等非直接服务费用也应包含在项目成本之中，大部分社会组织已经充分意识到此部分

成本对于组织发展的重要性，但现有的政策对此部分资金的支持几乎没有，或者是严重脱离组织发展实际。我国或许可以参考美国的成本利率协议的办法，来确定此部分的成本，来保证社会组织的基础发展。

5.2.3 财政部门在通过政府购买服务培育社会组织的工作中是否有责任

社会组织的发展是我国目前改革的重要阶段。担负着社会组织发展的民政部门，及相关业务主管部门已经充分认识到社会组织发展对于深入改革的重要性，但是作为改革基础保障支持的财政部门对此认识不足。大部分基层财政部门对于社会组织发展改革是一个观望和事不关己的态度，“不作为”成为政府购买服务政策改善的重要障碍。

第6章 结论

6.1 案例回顾

本文通过政府购买社会组织社公共服务项目的四个案例，结合相关财务政策文本的分析，描述了当前政府购买社会组织公共服务的定价过程，即是基于社会组织服务项目的成本来进行资金拨付，但是在服务项目成本核算中，又脱离了社会组织服务项目成本核算的现实规律，造成“真假账”的出现。案例的四个社会组织基于自身发展进行的选择及相应的阶段性发展变化，展现了在现有政府购买服务相关财务政策的政策后果。四个案例以及讨论部分中，各个利益相关方的意见表达，反馈出现有的定价方法和财务管理制度要求下，通过政府购买服务，难以实现培育社会组织发展的美好愿望，这与《关于通过政府购买服务支持社会组织培育发展的指导意见》的政策期望相左，并在讨论部分深层次的揭示了分歧的根本点。

表格 22 四个案例的情况总结

序号	案例	成立年限	收入来源	对政府购买服务的态度	现状
1	X	2	政府购买为单一经济来源	以政购为主要收入	组织生存发展艰难
2	Y	10	控制申报财务审计要求脱离实际的政府购买项目，拓展多元化资金来源	控制申报数量	缩减第三方成本支出，机构支出费用比例趋于良性发展。
3	Z	6	政府购买为单一经济来源	作为现金流，开始关注其他资金来源渠道	组织财务管理混乱，人员招募困难，机构发展受限。
4	H	10	社会捐赠资金和服务收费及政府购买服务等多元化资金来源	申报政府购买服务资金，但不作为唯一资金来源。	志愿者队伍为主，在向专业化规模化发展方向努力。

6.2 基于案例的思考

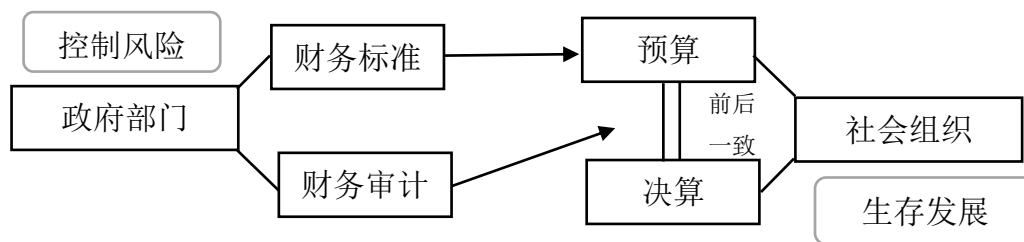
6.2.1 计划经济思维的成本定价模式

目前的政府购买社会组织服务的总体定价原则是一个成本定价的模式。该成本定价模式的执行过程大致分为四步：

第一步是政府提供进行预算的基础标准，社会组织要在这个基础标准上编制预算，不能高于标准；第二步是社会组织根据项目设计，对可能产生的费用进行测算，制定预算表，提交给政府部门；第三步是政府部门根据社会组织的预算，剔除不合理或者不合标准的部分费用，批准执行金额；第四步是社会组织必须严格按照预算执行批复费用，在项目结算时不能与预算出现较大出入，有盈余要退回资金，意味着社会组织也不能低于预算标准执行。

政府财政部门是基于控制风险的出发点来制定财务标准，来进行财务审计，审计的依据是项目财务标准和预算，要求项目决算要符合预算和标准，是一个“计划经济”思维的管理模式，在这种管理模式下，社会组织不被允许公然从政府购买公共服务项目中获利，但可以略有亏损。而社会组织要通过提供服务来实现收入增长，达到社会组织生存发展的目标。在政府“计划经济”这种控制方式下，社会组织如果要通过承接政府购买公共服务实现其生存发展的目的，则必然产生与规定相冲突的行为。

图表 4 预算和决算与财务标准的关系图



6.2.2 政府购买社会组织公共服务项目政策问题的本质

关于政府购买服务的相关财务规定，对于推动政府购买服务的落实还是有一定的积极意义。在这样一个具体详尽的财务规定下，政府部门有章可循，能够支出财政资金支持社会组织发展，购买社会组织的公共服务项目，让资金支出有章可依，但是在现有的操作性政策上，也在一定程度上，体现了政府购买社会组织公共服务项目中的指导思想不统一，政策的战略决策尚未达成共识的特点。在具体实施政策中，既想支持社会组织发展，实现政府职能转移的目标，但又限于业务主管部门和财政部门之间的定位不同，对承接购买服务的社会组织是一种“内部”管理的心态。

从购买服务的成本核算，从而延申到定价问题，定价的原则和定价政策的目的是，要考虑如下问题：政府购买社会组织公共服务，在现阶段是否应该覆盖项目真实成本？项目成本核算的模块应包含哪些部分？是不是应该给与社会组织一定的利润空间，是否允许其在政府购买服务的过程中获得一定的利益，给与其发展空间？是按照社会组织的项目成本来定价，还是应该按照其提供的服务内容价值定价？在政府购买服务已经在其他国家有着充分经验的前提下，我国政府购买社会组织公共服务是否能够实现弯道超车，有一个更适合我国国情，更有利于实现政府购买服务资金的使用效能的财务规范？

政府购买社会组织公共服务的最终目标在社会组织处于初级发展阶段的国情下，为了实现最终政府职能转移的目标。通过政府购买社会组织服务，来培育社会组织健康有序发展是政府购买公共服务的阶段性目标之一。我国社会组织的发展，经历了国际机构参与支持国内社会组织发展的起步阶段、官方背景的社会组织脱钩转型阶段、到民间力量兴办社会组织的数量不断增多的三个阶段。如果基于社会组织发展的战略考虑，在制定政府购买社会组织相关的财务规定时，需要要考虑更多元的定价策略，并充分预估到政策后果。

6.3 关于政府购买社会组织公共服务项目成本核算政策的建议

6.3.1 促进多方共识，完善政府购买服务中的相关财务规定

从上述案例分析和专家访谈的论述中，可以发现在政府购买社会组织服务的政策导向上，在政府内部，不同部门，不同层级之间还存在着很多分歧。政府购买社会组织公共服务项目的成本定价的具体操作性政策导致的各种冲突，反映出该政策议题，乃至战略决策上，不同利益相关方的深层冲突。如果要从根本上解决问题，需要在战略决策层面达成共识，才能在相关议题上有进一步的共识，从而在操作性政策即相关财务规定上有所改善。

6.3.2 细化项目运行成本核算方法，建立合理的成本结构核算模型

在现有的操作性政策基础上，进一步细化成本核算的方式，可以按照不同领域，不同服务对象的不同需求的解决方案，逐一细化其服务费用的成本构成，逐步确立直接服务费用的支出标准，间接服务费用的行业标准等。这是一项复杂而艰巨的工作，需要行业的成熟发展来不断促进价格体系的完善；需要非营利组织财务和会计领域的发展支持；需要社会组织能够坦诚的提供真实数据作为研究基础。

6.3.3 以服务质量为优先考虑因素，培育社会组织发展壮大

我国政府购买社会组织公共服务的出发点不应是“节省财政资金”，而应以社会需求和服务供应质量作为优先考虑的因素。基于我国社会组织发展的初级阶段，建议政府购买社会组织公共服务时，结合成本考虑的基础上，能够给社会组织合理的定价标准，承认其服务的价值，让其能够在一定程度上获得利润，给与相应的发展空间，真正实现通过购买服务培育社会组织发展。在社会组织发展到一定程度时，方能够实现政府职能转移的最终目标。

6.4 研究的创新之处

6.4.1 通过真实账本来分析政府购买服务项目成本

本研究的最重要的创新点是能够获得申报政府购买服务的社会组织的真账，通过不同发展阶段和不同资金来源组织发展的情况，进行对比，在这个基础上去进行研究分析政府购买社会组织公共服务项目成本，能真实的反映政策执行的细则带来的影响。

6.4.2 通过对社会组织“合规”过程的研究分析其适应行为

本研究通过对处于不同发展阶段的社会组织在政府相关规定下,争取“合规”的过程的呈现,创新性地研究了当前社会组织的生存状态及其适应行为。这有助于帮助决策者从社会组织的角度了解政策的影响,有助于更全面地看待项目成本核算的价值和意义,促进相关政策改革的推进。

6.4.3 为国内政府购买社会组织服务项目定价提供基础案例

成本核算是定价研究的基础,也是具体的政策执行细则的制定依据。目前我国非营利组织会计发展尚不完善,少有经济学背景的专业人士研究政府购买服务的财务规定,造成该领域的相关研究较少,对实践难以产生指导性的建议。本研究从成本核算的源头分析政府购买社会组织服务的定价基础,能够获得第一手的实证数据,可作为后续国内关于政府购买社会组织公共服务项目定价研究的基础。

6.5 研究的不足之处

6.5.1 案例数据仍然偏少

由于本研究内容涉及到社会组织的核心财务数据,在获得真实财务数据方面面临较大的挑战,尤其大部分社会组织难以负担“养”专职财务人员的成本,造成社会组织的财务数据缺乏系统分析,造成可参考的数据较少,难以作充分的分析对比。

6.5.2 各机构成本核算标准存在差异

由于非营利组织会计发展的不充分,导致不同机构的财务人员进行财务统计时口径不一,导致部分数据缺乏完全一致的核算维度,有可能造成数据的不准确。且因目前社会组织整体的财务管理水平较弱,对于精准的项目成本核算有一定的困难。

参考文献

- [1] 王浦劬[美]莱斯特·M.萨拉蒙等：《政府向社会组织购买公共服务研究：中国与全球经验分析》，北京大学出版社 2010 年版，第 200 页。
- [2] 马庆钰、廖鸿：《中国社会组织发展战略》，社会科学文学出版社 2015 年版，第 233 页。
- [3] 赵宇新：《政府购买服务的实践困境及破解之道》，《科学社会主义》（双月刊），2016 年第 6 期，第 119 页。
- [4] 民政部社会组织管理局：《大力推进政府购买服务 支持社会组织培育发展——〈关于通过政府购买服务支持社会组织培育发展的指导意见〉解读》，《中国社会组织》，2017 年第 1 期，第 13 页。
- [5] 官办社会组织是指由公共部门直接或间接经办，有公职人员编制和国家财政拨款或补贴，按照党政和国家机关模式管理运行的社会组织。（马庆钰 廖鸿：中国社会组织发展战略，2014，第 415 页）。
- [6] 王思斌，《政府购买服务中的创新和陷阱》，《中国社会工作》，2014 年第 28 期，第 60 页。
- [7] 王名，《非营利组织管理概论》（修订版），中国人民大学出版社，2010 年版，第 128 页。
- [8] 任重远，《慈善法过审:立法超前，普法任重管理成本 10%的背后》[N].南方周末，2016 年 3 月 17 日。
- [9] Jeri Eckhart-Queenan, Michael Etzel, Sridhar Prasad , Pay-What-It-Takes Philanthropy, Stanford Social Innovation Review, Summer 2016.
- [10] 王浦劬、郝秋笛（Jude Howell），《政府向社会力量购买公共服务发展研究》，北京大学出版社 2016 年版，第 55 页。
- [11] 同上，第 58 页。
- [12] 陈晓春 《非营利组织管理》清华大学出版社 2012 年版，第 150 页。
- [13] 康晓光《非营利组织管理》，中国人民大学出版社，2011 年版，第 60 页
- [14] 同上
- [15] 唐钧，《政府购买社会服务的政策缺失》，《中国党政干部论坛》，2015 年第 3 期，第 53 页。
- [16] 同 9
- [17] 同 1，第 194 页。
- [18] Marilyn Taylor. 《Government, the Third Sector and the Contract Culture: the UK Experience so far》, in U. Ascoli and C. Ranci (eds.), Dilemmas of the

- Welfare Mix -The New Structure of Welfare in an Era of Privatization, New York: Kluwer Academic / Plenum Publishers,2002, pp.77-108.
- [19]王浦劬、郝秋笛 (Jude Howell), 《政府向社会力量购买公共服务发展研究》, 北京大学出版社 2016 年版, 第 256—257 页。
- [20] 常江, 《美国政府购买服务制度及其启示》, 《政治与法律》2014 年第 1 期。
- [21] 同 1。
- [22] Jeri Eckhart-Queenan, Michael Etzel, Sridhar Prasad, Pay-What-It-Takes Philanthropy, Stanford Social Innovation Review, Summer 2016.
- [23] 酌情津贴是指由政府拨给志愿机构一定的补助金额, 这笔补助并不足够志愿机构提供服务所需要的全部支出, 但志愿机构可从其他方面如公益金等得到资助, 不足之数可由其他财政来源补足。
- [24] 标准津贴制度是一个控制资源投入(input control) 的制度, 对机构如何使用经费有非常严格的限制, 每个标津贴服务都有一套认可的人手编制, 列明职位、职级、入职条件、薪酬、职级, 薪酬与公务员相同(没有公务员的附带福利), 也就是现在一般说的“同工同酬”。
- [25] 罗观翠 王军芳, 《政府购买服务的香港经验和内地发展探讨》, 《学习与实践》2008 年第 9 期。
- [26] 孙晓, 《非营利组织成本管理的意义与策略选择》, 《企业家天地》理论版, 2006 年第 11 期。
- [27] 姜宏青、石璐璐, 《非营利组织成本会计的基础理论探析》, 《中国海洋大学学报》社会科学版, 2016 年第 2 期。
- [28] 亚生·吾拉木, 《我国非营利组织成本核算与管理问题研究》, 《商业经济》, 2010 年第 6 期。
- [29] 陈晓春 《非营利组织管理》清华大学出版社 2012 年版, 第 178 页。
- ³⁰ 《北京市市级社会建设专项资金管理办法(试行)》(京财行【2012】1841 号)
- [31] 王萌萌, 《非营利组织项目制预算管理研究》, 《行政事业资产·财务》2015 年第五期上。
- ³² 北京市统计信息网《2016 年北京市就业人员平均工资情况》
- [33] 张荣馨、周湘林, 《基于成本核算政府购买基础教育服务定价方法研究——以购买专业知识型服务为例》, 《当代教育论坛》2016 年第 2 期, 第 31 页。
- [34] 同 33, 第 31 页。
- [35] 同 10, 第 65 页。

致 谢

本科毕业十年后又回到校园读书，是想寻找工作中，让我迷乱的现象背后的那些寓意，是想重温校园的宁静和再出发的动力，是想再次获得纯真的师生情谊。

在师大两年的学习时光匆匆而过，总是有一种仓促的感觉，还没有充分的享受师大的拥抱，没有充分的投入到学习和研究中去，已经要面临尾声，好在有一篇毕业论文能够呈现我的成长和收获。工作中较少沉下心来认真的写一篇文章，我的毕业论文写作过程也是梳理我既往经历的梳理过程，在导师胡晓江教授的耐心梳理和研究小组的伙伴们的帮助下，不断的厘清我内心的那一团团缠绕在一起的线球，终于扯出一条线，把我想要表达的东西，抽丝剥茧的呈现出来。

论文写作过程中，经常深深的感觉自己不是一个合格的研究者，只是刚刚学会如何用文字叙事，讲一个“皇帝的新衣”的故事。搜集资料和访谈的过程中，时常有些发现震荡我的内心，有失神，有哀叹，有惊喜，有惆怅，常常是我自己内心激动，但形成的文字却是三言两语，一笔带过。每每在组会上，胡教授和研究小组的师兄、师姐和师妹们的引导和提问，才让我幡然醒悟，此处缺失文字“三百”。

感谢胡教授的包容和鼓励，让我能够坚持初心，将我想写的内容完成，并在这个过程中思考、探索、重新学习看世界的方法。感谢师门的彭向东、李远香、杨谷、张馨怡、张颖、林玲、秦梦怡、李媛熹等人，在我论文写作的每一个关键时刻给与的帮助与支持，能够在这样一个出色的研究团队里学习，是我莫大的荣幸。

感谢北师大社发院的良师益友们，让我在求学的路上，既收获了知识，也收获了友情，让我有了一个如此美好的求学经历。

感谢在论文写作过程中，对我信任有加的关键知情人和每个案例的负责人，让我有宝贵的第一手资料来完成论文的写作。

感谢在我求学两年期间，对我无限包容的家人，让我能够安心的沉迷在求学的路上。

感恩在师大遇到的一切！

孔丽华

2018年5月20日