

高校成本核算中的费用支出界限划分

杨顺利(高级会计师)

(咸阳师范学院财务处 陕西咸阳 712000)

【摘要】 本文基于现行《高等学校会计制度》和《高等学校财务制度》，结合高校成本管理与核算特点，针对高校成本核算中涉及的有关费用、支出界限问题，从不同支出、费用与成本核算范围和口径进行对比分析，以实现高校成本核算范围的准确性和成本信息的可靠性。

【关键词】 高校 成本核算 费用支出 界限

根据《高等学校财务制度》(财教[2012]488号)的要求：“高等学校应当根据事业发展需要，实行内部成本费用管理”；“高等教育活动为国家培养高级专门人才，提高受教育者的整体素质，实现预期的社会效益和宏观经济效益”，所以高校成本管理与核算必须注重社会效益和宏观经济效益。应正确理解和规范高校成本核算、明确成本核算范围、区分有关费用、支出、成本界限，使高校成本核算具有可操作性和实践性，满足社会各方面对高校成本信息的需求。为了规范高校成本核算，实现高校成本核算信息真实有效、合理合法，增强相关性和可比性，笔者认为应从以下方面细化有关高校成本核算中涉及的支出、费用和成本界限。

一、明确高校成本的内涵与范围

广义的高校教育成本“是指学校培养每名学生所需要的全部费用，即是指高校在校学生在校期间所消费的直接和间接活化劳动和物化劳动的总和”。从理论上讲高校教育成本应包括有形成本，即在教育过程中直接培养学生，可以用货币计量的物化劳动与活化劳动；还包括机会成本，即因进入劳动年龄的学生由于上学而未就业所放弃的收入。在直接成本中，既包含学校对学生教育的费用支出，也包括学生为了受教育自己实际支付的日常费用支出；既包括学生缴纳给学校的学费、住宿费等费用，也包括学生自己日常生活费用的支出，还包括政府对高校的经费投入支出。

《高等学校财务制度》规定：“成本核算是指按照相关核算对象和核算方法，对高等学校业务活动中发生的各种费用进行归集、分配和计算。”所以高校成本的核算只是高校业务活动中发生的各种费用，不包括学生自身日常活动中发生的费用，只是学校财务会计账目能反映的费用支出。成本核算的范围只限于高校日常运行的实际

成本，并不涉及学生的机会成本、家庭和学生个人直接支付的日常生活费用支出。

二、正确理解支出、费用和成本的概念内涵

分清支出、费用和成本三者之间的关系是进行成本核算的前提条件。

支出是指“高等学校开展教学、科研及其他活动发生的资金耗费和损失”，是收付实现制下的概念，其发生必然使资产减少或负债增加，从支出作用的时间长短与期限不同分为日常支出(经常性支出)和长期支出(资本性支出)。高校会计制度将支出按用途与方向不同分为“教育事业支出”、“科研事业支出”、“行政、管理支出”、“后勤保障支出”、“经营支出”、“离退休支出”、“其他支出”、“上缴上级支出”、“对附属单位补助支出”九大类；在此基础上又分为基本支出和项目支出；按其支出资金的性质不同分为财政性支出、非财政性支出等内容。

费用是指“高等学校为完成教学、科研、管理等活动而发生的当期资产耗费和损失”。所以费用主要以“当期”为标准来划分与支出的区别，是在权责发生制条件下的概念，费用按其作用时间不同分为当期费用和非当期费用。当期费用是学校当年发生与当年学校日常教育教学有关的费用，该费用发生不会增加学校长期资产。非当期费用是指费用的发生必然形成学校长期资产增加，主要以固定资产折旧、无形资产摊销等形式分期计入费用。高校财务制度按其用途将费用分为五大类。

高校成本主要是指以学生和科研项目为对象，通过一定的成本计算方法与费用归集分配方法计算其单位成本或者总成本的过程，是对象化了的费用。按其对象化过程中费用归集与分配方法不同分为直接成本(直接费用)和间接成本(间接费用)必须细化到学生与科研项目之中。成本按其用途可划分为人员成本和公务成本两部分。

三、划清成本核算中的有关支出费用界限

1. 划清事业支出与非事业支出的界限。事业支出,即学校开展教学、科研及其辅助活动发生的支出。按其用途分为教育事业支出、科研事业支出、行政管理支出、后勤保障支出、离退休支出和其他支出,这些是构成高校成本核算费用的基本内容。

非事业支出,是指与学校开展教学、科研及其辅助活动无直接关系的,但又不计入成本的支出,主要包括经营支出、对附属单位补助支出、上缴上级支出。

2. 划清经常性支出与资本性支出的界限。经常性支出全部列作当期的成本费用,主要是指学校日常活动中按《政府收支分类科目》“支出经济分类”中的工资福利支出、商品和服务支出、对个人和家庭的补助支出。资本性支出应按受益期限分摊计入成本费用,主要包括《政府收支分类科目》“支出经济分类”中的基本建设支出、归还贷款本金支出和其他资本性支出。

经常性支出一次性计入当年的成本,资本性支出应按其受益期限的长短分次分年计入成本。

3. 划清事业支出与基本建设支出的界限。基本建设支出属于资本性支出,在没有形成固定资产之前,基本建设支出不能列入当年的成本费用。高校成本核算的支出只能是事业支出,不应包括基本建设支出,只有基本建设完成并形成固定资产价值之后才能以折旧方式按受益期限计入成本费用。

4. 划清基本支出与项目支出的界限。基本支出“即学校为了保障其正常运转、完成教学科研和其他日常工作任务而发生的支出,包括人员支出和公用支出”。项目支出“即学校为了完成特定工作任务和事业发展目标,在基本支出之外所发生的支出”。基本支出是学校“正常”活动的支出,具有可比性、稳定性的特点,所以从狭义而言成本核算的内容应只包括学校正常活动的支出。

项目支出与“特定的工作任务”密切相关,应按项目进行经济分析与核算,不应列入学生教育的成本费用,另外由于各高校之间项目经费的差异较大,如将其列入成本,则各高校成本必然缺乏可比性,但从国家宏观管理需要来看可将其列入投入成本的核算内容。

5. 划清财政资金支出与非财政资金支出的界限。目前我国公办高校的资金来源以财政资金为主,根据财政改革与管理的需要,高校的会计信息应“服务财政科学化精细化管理”,在财务制度和会计制度中均要求对高校财政资金来源、支出、结余单独列示与反映,并且专门增加了“财政拨款收入支出表”,因此高校在核算其成本时必须核算财政对高校的投资成本,分析其在学校总成本中的比重,以满足国家对高校成本信息的需要。

6. 划清教育支出与科技研究支出的界限。《高等学校

财务制度》明确规定:高等学校应当根据实际需要,逐步细化成本核算,开展学校、院系和专业的教育总成本和生均成本等核算工作。科研活动成本的核算应当细化到科研项目,所以高校成本核算对象最基本的分类就是教育成本和科研成本两大类,高校成本核算费用的归集与分配必须分清哪些是教育事业支出、哪些是科研支出,才能为正确计算其成本对象费用提供基础数据与资料。

7. 划清直接费用与间接费用(共同费用)的界限。《高等学校财务制度》规定:费用按照其用途归集,主要包括教育费用、科研费用、管理费用、离退休费用和其他费用。为了正确进行成本费用的归集与分配,上述费用按其计入成本核算对象的方法不同可分为直接费用、间接费用(共同费用)。一般来说,教育费用和科研费用属于直接费用,管理费用、离退休费用和其他费用则属于间接费用(共同费用),应按一定的分配标准与方法分配计算不同的成本核算对象,对于有国家标准与定额的最好以标准与定额分配计入,没有国家标准与定额的学校应结合实际确定分配标准和分配方法。

8. 划清不同核算期间支出与费用的界限。高校教育的特征决定了教育成本核算只能按会计年度、学年度或教育者在校受教育年限为周期;科研成本以项目为对象。只有划清不同期间的支出费用界限,才能正确计算不同年度的教育成本、受教育者在校期间的成本;科研项目由于期限长短不一,其成本计算必须在分项目的基础上划分不同时期的支出费用,才能正确核算其费用支出的归属对象。

9. 划清不同科类成本的界限。高校培养人才所发生的教育成本,应按科类和培养周期分期计算,由于不同学科类别其特征不同,所需费用支出差别较大,所以高校教育成本核算应细化到科类之中,按不同类别进行核算、成本控制与分析,以利于成本的纵横向对比。

10. 划清不同教育层次的支出与费用的界限。高等教育包括学历教育 and 非学历教育,高等学历教育分为专科教育、本科教育和研究生教育,不同教育层次的费用支出结构和金额差距很大。由于我国许多高校既有全日制的专科、本科和研究生教育,又有成人的网络教育、函授教育,还有非学历的短期培训教育,所以必须分清不同层次不同类别的支出费用,才能正确计算各自的成本。

11. 划清主业教育成本对象和非主业教育成本支出的界限。高校教育形式的多样化增加了成本核算的难度,因此在高校成本核算时应按重要性原则要求,对全日制学历教育成本详细核算,力求精确,对非学历和成人教育成本可以采用简单的方法进行核算;对重要的科研项目进行重点核算、严格按项目核算成本,对于一般科研项目可以实行“以收定支、先收后支、金额控制”核算办法。

城市基础设施建设投融资新模式

——有限合伙制私募股权投资基金

朱颐和(教授) 毛安敏

(湖北工业大学管理学院 武汉 430068)

【摘要】随着我国城市化进程的推进,城市基础设施建设资金匮乏的问题日益突出,在此情况下,吸引非国有资本投资基础设施建设领域就显得尤为重要。本文提出采用有限合伙制私募股权投资基金这种新的投融资模式,还分析了应用这种投融资模式可能面临的问题,从而提出相应的对策。

【关键词】城市基础设施建设 投融资 有限合伙制私募股权投资基金

近年来,我国城市基础设施建设投融资现状不容乐观,存在许多亟待解决的问题。具体包括:第一,城市基础设施建设投入的资金缺口较大。虽然城市基础设施建设的投资力度在不断加大,但由于历史欠账较多,加上政府财力投资不均匀,很多城市都存在旧账未还又欠新账的问题,还本付息压力大。第二,投资主体单一,融资渠道狭窄。目前城建资金主要来自于政府拨款或以政府财力为担保的贷款,其他渠道获取的资金所占比例很小,没有形成多元化的投资主体。第三,政府主导,经营效率差。基础设施的建设和管理大多由政府主导,大包大揽的情况比较严重,存在政企不分的现象,导致民间资本难以进入城市基础设施建设领域,资源未得到有效配置。针对以上诸多问题,本文提出城市基础设施建设投融资的一种新模式——有限合伙制私募股权投资基金(简称“有限合伙制

基金”),并探讨这种新模式的应用。

一、有限合伙制基金投融资模式概述

有限合伙制基金是由专业股权投资基金管理机构联合地方政府共同发起,集中成熟投资者的资金,形成独立资产,由基金管理人进行专业化透明的封闭式管理,投资于特定城市开发项目的一种利益共享、风险共担的新型城市建设的投融资工具。

在城市建设投融资中引入有限合伙制基金不仅可以充分利用周边资源,合法合规地取得资金,避免非法融资,而且还可得到担保公司、第三方理财平台、银行大客户等渠道资源的支持,是一个盘活民间资本的规范性通道。此外,诸如美国、英国等发达国家已将有限合伙制基金成功运用在城市基础设施建设上,因此在城市基础设施建设中运用有限合伙制基金,能降低吸引外资的难度,

12. 分清计入成本各项费用的列支范围与标准。成本金额的大小、各项费用计入成本多少同费用列支范围与标准密切相关。人员经费应按国家规定的标准列支工资、津贴、补助费用,按国家规定的标准计提职工福利费和工会会费,绩效工资总额应控制在上级主管部门批准的金额范围内,学生奖助学金的计提标准应严格执行学费收入6%的规定,离退休人员费用按照国家规定标准进行列支;公用经费应据实列支,对于有标准的差旅费支出应按规
定报销,“三公经费”必须执行预算标准与规定,各项业务活动支出应严格执行预算规定;对于计入成本的固定资产折旧与无形资产摊销金额必须按规定的方
法、标准、期限计提,不能多提或少提。

13. 分清不同的成本概念的内涵。对高校成本的内涵理解由于其研究出发点、目标、作用不同,形成了不同的

成本概念,其内涵差异较大,只有明确其具体要求,才能确定其核算范围、统计口径,以利于成本数据与指标的
可比性与准确性。

归纳起来,主要应区分以下成本的内涵与外延的不同:教育直接成本与教育间接成本;教育社会成本与教育个人成本;教育投资成本与教育实际成本;教育宏观成本与教育微观成本;教育经济学成本与教育会计学成本;教育资本性成本与教育经常性成本;教育货币成本与教育非货币成本;教育总成本、平均成本与教育边际成本。

主要参考文献

1. 财政部,教育部.高等学校财务制度.财教[2012]488号,2012-12-19
2. 财政部.高等学校会计制度.财会[2013]30号,2013-12-30