

谈高校后勤保障支出的确认及后勤保障成本的计量

黄享苟(副教授)

【摘要】 后勤保障支出涉及范围广泛,在后勤社会化改革中与经营性支出联系紧密,需注意划清学校公共支出与部门支出、后勤管理支出与后勤经营支出、后勤公益性支出与后勤经营性支出的界限,在准确辨别后勤保障支出的基础上,将收付实现制下的后勤保障支出调节为权责发生制下的后勤保障费用。本文将后勤保障成本分为后勤管理成本、后勤公共支出成本、后勤公益性补贴成本、后勤过渡性补贴成本四部分,并通过实例演示了后勤保障支出的确认和后勤保障成本的计量。

【关键词】 高校; 后勤保障支出; 后勤保障成本; 支出调节

【中图分类号】 F234.2

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2017)10-0055-4

充足的高校后勤保障费用是支持高等教育发展的重要条件,后勤保障成本是高校教育成本的有机组成部分。随着高校后勤社会化改革的深入、高校后勤部门与教学科研部门的逐步分离,高校后勤支出是否计入高校教育成本和如何计入高校教育成本变得复杂起来。

一、后勤保障支出的界定

财政部于2013年12月发布的《高等学校会计制度》规定,后勤保障支出是高等学校为教学、科研、行政管理等活动提供后勤保障发生的基本支出和项目支出,并列举了其具体内容。由于后勤保障支出涉及范围广、与高校其他支出交叉多、在后勤社会化改革中与后勤经营性支出联系紧密、本身情况复杂,因此要特别注意划清后勤管理支出与后勤经营支出、学校公共支出与部门支出、后勤公益性支出与后勤经营性支出的界限。

1. 划清后勤管理支出与后勤经营支出的界限。 高校后勤社会化改革主要是将社会企业和市场竞争机制引入福利性、封闭性的高校后勤服务体系中,使后勤服务部门独立核算、自主经营、自负盈亏,从而实现高校后勤服务部门与教学科研部门相分离,其实现路径基本通过契约形式的服务外包来实现。目前相当多的高校选择了“小机关多实体”甲乙方的后勤管理运作模式。“小机关”就是高校设置后勤管理处,代表学校(甲方)管理后勤实体;“多实体”是指高校将后勤事务按照职能划分为多个实体(乙方),包

括学生公寓中心、饮食服务中心、水电服务中心、物业管理中心、商贸服务中心等。这些实体具有相对独立的人、财、物资源,实行独立核算、自主经营、自负盈亏。这些实体的人员支出、资产支出和生产支出属于后勤经营支出,不属于后勤保障支出,只有后勤管理方面的人员支出、公用支出、资本性支出才属于后勤保障支出。

2. 划清学校公共支出与部门支出的界限。 首先要划清学校公共设施设备与部门设施设备的界限,后勤保障支出仅包括公共道路、广场、喷泉、围墙、地下管网、厕所、门房、车棚等公共设施设备支出,不包含教学、科研、行政管理部门的建设用房和设施设备支出。划清学校公共支出与部门支出的界限还要合理分担水、电、气、物业管理、房屋及设施设备维护维修等支出。

《高等学校会计制度》将高校的支出分为教育事业支出、科研事业支出、行政管理支出、后勤保障支出、离退休支出、上缴上级支出、对附属单位补助支出、经营支出和其他支出九大类,几乎每类支出都涉及水、电、气、物业管理等要素支出,学校必须根据具体的服务对象确认相应的支出。例如:教学部门的水、电、气、物业管理、房屋维修支出应计入教育事业支出;科研部门的水、电、气、物业管理、房屋维修支出应计入科研事业支出;行政管理部的水、电、气、物业管理、房屋维修支出应计入行政管理支出;后勤实体的水、电、气、物业管理、房屋维修支出应计入经

营支出;教职工宿舍的水、电、气、物业管理、房屋维修支出应由教职工个人承担;后勤保障支出中的水、电、煤、气支出仅计算学校统一承担的部分,后勤保障支出中的物业管理、房屋及设施设备维修支出仅计算公共部位的支出。

3. 划清后勤公益性支出与后勤经营性支出的界限。高校后勤实体按照经营目标分类,可以分为经营性实体和保障性实体。经营性实体主要以营利为目的,包括接待服务、交通运输、商贸服务、驾驶学校等;保障性实体主要提供基本保障服务,具有公益性,包括学生公寓、饮食服务、供暖及水电、校园卫生环境等。起初,高校后勤社会化改革企图将后勤部门与高校完全分离,但在运行过程中发现,高校的住宿、吃饭、水电、环卫等不能完全社会化。例如:学生公寓收费要实行政府指导价,学生食堂饭菜价格要明显低于校外同类餐饮价格。高校后勤实体必须保证一定的公益性,这些公益性支出也是高校的必要支出,应该计入后勤保障支出。但是,目前高校对于后勤公益性支出的认识并不完善,有的支出已经明确规定属于后勤公益性支出,而有的支出的属性还不是很明确,需要根据具体情况进行判断。

对于高校学生食堂的有关支出,2011年教育部、国家发展和改革委员会、财政部、国家食品药品管理局、国家税务总局联合制定的《关于进一步加强高等学校学生食堂工作的意见》(教发[2011]7号)规定:学生食堂建筑设施由学校提供,按照非经营性资产管理,不计提折旧,对服务实体实行“零租赁”,免收管理费;学生食堂的大型维修改造、大型餐饮设备配置和更新,空调、电梯、供暖等大型配套服务设施投入和运行费用由学校承担。可见,高校学生食堂的建筑和设施设备支出、大型配套设备的维修运行支出,均应属于后勤公益性支出。

但是,对于学生公寓的有关支出并没有明确的规定,教育部要求住宿费收费标准必须严格按照实际成本确定,不得以营利为目的,而住宿费是否包括相关的环境卫生费、公寓维修费、水电费等则并未明确。在实际运行中处理方式也不尽相同,例如贵州省规定学生公寓住宿费包含学生公寓管理费和定额供应的水电费(每生每月3吨水、5度电),湖北省规定高校住宿费中含有每生每月用水3吨、用电8度的费用,超出定额供应部分的水电费,按照居民用水、用电价格向学生收取。笔者认为,在学生住宿支出方面,超过学生住宿费标准的后勤支出均属于后勤公益性支出。

二、后勤保障支出的确认

为了便于确认后勤保障支出,可将其分为后勤管理支出、后勤公共支出、后勤公益性补贴支出和后勤过渡性补贴支出四类。

1. 后勤管理支出。后勤管理支出是对高校后勤实体进行管理和协调的支出,包括后勤管理方面的人员支出、公用支出和资本性支出。其中人员支出包括基本工资、津贴、奖金、社会保障费等,公用支出包括办公费、印刷费、水电费、取暖费、交通费、差旅费、会议费、招待费、维修费、物业管理费等,资本性支出包括后勤管理用的房屋、设施设备固定资产支出,以及土地使用权、知识产权等无形资产支出。

2. 后勤公共支出。后勤公共支出是指高校公共部位的水、电、气、物业管理支出,以及道路、围墙、地下管网、广场等公共设施设备的建设和维护维修支出,但不包括应由教学、科研、行政管理等部门负担的水、电、汽、物业管理支出。

3. 后勤公益性补贴支出。后勤公益性补贴支出是指对学生食堂、学生公寓等后勤保障性实体给予政策性补贴的支出,包括学生食堂建筑设施、大型餐饮设备、大型配套设备支出,以及食堂价格补贴、公寓水电补贴、物业管理补贴等支出。

4. 后勤过渡性补贴支出。后勤过渡性补贴支出是考虑到后勤社会化改革的长期性和复杂性,对于部分后勤实体给予的过渡性补贴支出。例如,部分高校中还存在校医院、交通运输中心等差额拨款的实体,这类实体兼有面向校内校外的服务特性,是高校改革的过渡性产物,对这类实体的补贴支出属于后勤过渡性补贴支出;在高校人事制度改革方面,对于在“老人老办法,新人新办法”政策指导下仍在后勤实体工作的“老人”,按照政策由学校发放的固定工资或档案工资不属于后勤经营支出,而属于后勤过渡性补贴支出。

三、后勤保障成本的计量

高校的支出是学校各项活动的耗费和损失,费用是当期的耗费和损失,成本是对象化的费用。高校的支出核算是基于收付实现制,而成本核算是基于权责发生制,按照会计调整法计量后勤保障成本时,必须将收付实现制下的后勤保障支出调节为权责发生制下的后勤保障费用,然后将后勤保障费用按期限计入后勤保障成本。将收付实现制下后勤保障支出调节为权责发生制下后勤保障费用的方法是:将后勤保障支出中的收益性支出全部计入后勤保障费用;将后勤保障支出中的当期资本性支出和前期资

本性支出,以计提累计折旧或累计摊销的形式分期计入后勤保障费用。

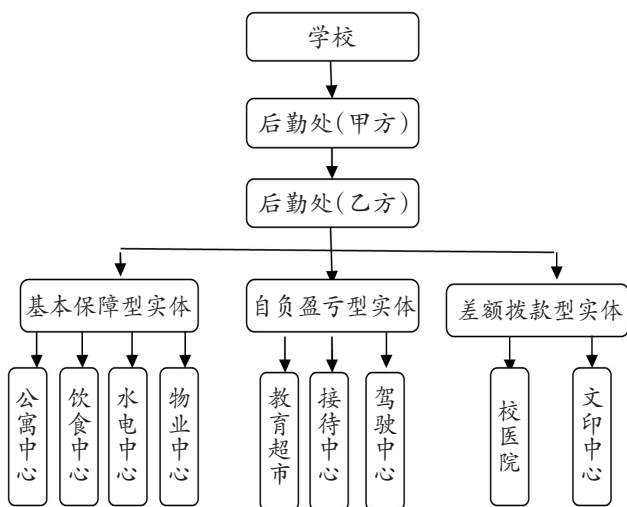
为了便于后勤保障成本的计量,按照后勤保障支出的组成,后勤保障成本可分为后勤管理成本、后勤公共成本、后勤公益性补贴成本、后勤过渡性补贴成本。①后勤管理成本主要包括后勤管理人员的人员经费、公用经费和资本性支出摊销。后勤管理人员的人员支出和公用支出属于收益性支出,分别全部计入后勤管理成本中的人员经费和公用经费。资本性支出摊销是指用于后勤管理的房屋、设施设备等固定资产当期计提的累计折旧,以及土地使用权、知识产权等无形资产当期计提的累计摊销。当期计提的累计折旧和累计摊销不仅包括当期购置的固定资产和无形资产的折旧额和摊销额,还包括前期购置的尚未折旧或摊销完毕的固定资产和无形资产的折旧额和摊销额。②后勤公共成本主要包括学校统一承担的水费、电费、供暖费、物业管理费、绿化费,以及道路、广场、管网、围墙等公用部位公共设施的摊销费。③后勤公益性补贴成本主要包括对学生食堂、学生公寓、水电中心、物业中心等学校保障性实体的价格补贴和部分建筑、设施设备等非经营性资产的摊销。④后勤过渡性补贴成本主要是指为解决高校后勤社会化改革中历史遗留问题所付出的成本,包括对后勤经营实体的过渡性补贴和部分建筑物、设施设备等非经营性资产的摊销等。

上述资本性支出摊销、公共设施设备摊销、非经营性资产摊销的计量,可以参照《高等学校会计制度》的规定,按照资产的种类,采用年限平均法或工作量法进行摊销。每类资产的摊销金额,不仅要考虑当期的固定资产、无形资产支出,还要考虑前期尚未折旧完或摊销完的固定资产、无形资产支出,但不考虑资产净残值。无形资产的摊销期限按照法律规定的有效年限、相关合同或单位申请书中的收益年限、不少于10年期限的先后顺序确定;固定资产的折旧期限可借鉴《高等学校教育培养成本监审办法》的规定:房屋建筑按50年、专用设备按8年、一般设备按5年、其他设备按10年计提折旧。

四、后勤保障支出确认及后勤保障成本计算的举例

H高校是湖北省属高校,拥有在校生1万人,占地800亩,建筑面积40万平方米,有教学楼4栋、实训楼2栋、图书馆1栋、学生活动中心2栋、后勤中心1栋、学生食堂2栋、学生公寓14栋。该校从2008年开始实施后勤社会化改革,采取“小机关多实体”甲

乙方的后勤管理运作模式。H高校后勤管理服务体系结构如图所示:



H高校后勤管理服务体系结构

2015年H高校的后勤保障相关财务支出情况如下:后勤处4人,人员支出共28万元,公用支出6万元,占用办公用房80平方米,用房账面原值8万元,电脑、打印机等办公设备账面原值4万元;后勤集团管理人员6人,人员支出共36万元,公用支出8万元,占用办公用房100平方米,用房账面原值10万元,电脑、打印机等办公设备账面原值6万元(其中当年发生设备购置支出2万元);2015年年初,围墙、门禁系统、喷泉、道路等公用设施设备账面原值200万元,当年发生地下管廊更新支出100万元;公寓中心等九个后勤实体的经营情况见下表。

另外,在后勤实体的295人中,有40名学校正式职工,他们的基本档案工资和社会保险费由学校统一购买,2015年共支付120万元,他们的绩效工资由各后勤实体根据工作业绩发放;其余的255人,由各后勤实体统一支付工资、奖金和社会保险费。

1. H高校2015年后后勤保障支出的确认与计量。

(1)后勤管理支出=人员支出+公用支出+资本性支出=(28+36)+(6+8)+2=80(万元)

(2)后勤公共支出=公共水电费+公共部位物业管理费+绿化费+公用设施设备支出=60+370+50+100=580(万元)

(3)后勤公益性补贴支出=公寓中心补贴支出+饮食中心补贴支出=20+[(50+80)+20]=170(万元)

(4)后勤过渡性补贴支出=校医院补贴支出+40名学校正式职工的基本档案工资和社会保险费=2+120=122(万元)

H 高校后勤实体经营情况汇总表

金额单位:万元

单位	人数(人)	收入	支出	结余	说明
公寓中心	89	1010	1005	5	收入主要是代收学生的住宿费990万元和学校给公寓中心的水电补贴20万元;支出除人员支出和公用支出外,还包括上交学校房屋等固定资产的折旧费320万元
饮食中心	47	2200	2180	20	收入中包含学校给食堂的价格补贴50万元;支出中不包含面积为8000平方米账面原值为1200万元的建筑物、500万元的餐饮设备支出(其中包括2015年购置餐饮设备的支出80万元)、200万元服务设施的折旧费,以及由学校支付的设施设备年运行维护费20万元
水电中心	12	100	98	2	收入中不包括向学校有关部门或单位代收代缴的水电费610万元(其中:学生公寓200万元、食堂10万元、教学实训学生活动中心300万元、图书馆10万元、行政楼10万元、其他经营实体20万元、公共区域60万元);支出中不包括占用学校建筑用房(400平方米,账面原值60万元)学校免收的折旧费
物业中心	70	1500	1490	10	收入中包含学校支付的绿化费50万元、学校支付的物业管理费600万元(其中:教学实训学生活动中心200万元、图书馆10万元、行政楼20万元、公共区域370万元)、教工宿舍的物业管理费60万元;支出中不包含物业中心占用学校办公用房及花房(1000平方米,账面原值150万元)学校免收的折旧费
教育超市	20	900	820	80	支出中包含占用学校建筑用房(1000平方米,账面原值150万元)的租赁费80万元
接待中心	30	500	450	50	支出中包含占用学校建筑用房(600平方米,账面原值150万元)的租赁费10万元
驾驶中心	15	400	380	20	支出中包含占用学校建筑用房和场地的租赁费10万元
校医院	8	120	119	1	收入中包含学校对校医院的补贴2万元;支出中不包含占用学校办公用房(300平方米,账面原值45万元)学校免收的折旧费
文印中心	4	80	79	1	支出中不包含占用学校办公用房(200平方米,账面原值30万元)学校免收的折旧费
合计	295	6810	6621	189	

(5)后勤保障支出=后勤管理支出+后勤公共支出+后勤公益性补贴支出+后勤过渡性补贴支出=80+580+170+122=952(万元)

2. H 高校 2015 年后勤保障成本的计算。为了计算的简便,在计算固定资产折旧时假定 2015 年年初账面上的固定资产均尚未提足折旧,2015 年购置的固定资产按照全年计提折旧。

(1)后勤管理成本=人员经费+公用经费+资本性支出摊销=(28+36)+(6+8)+[(8/50+4/5)+(10/50+6/5)]=80.36(万元)

(2)公共支出成本=公共水电费+公共部位物业管理费+绿化费+公用设施设备折旧=60+370+50+(200+100)/10=510(万元)

(3)公益性补贴成本=公寓中心补贴费+饮食中心补贴费+水电中心补贴费+物业中心补贴费=20+(50+1200/50+500/8+200/8+20)+60/50+150/50=205.7(万元)

(4)过渡性补贴成本=校医院补贴费+文印中心补贴费+40 名学校正式职工的基本档案工资和社会

保险费=(2+45/50)+30/50+120=123.5(万元)

(5)后勤保障成本=后勤管理成本+后勤公共成本+后勤公益性补贴成本+后勤过渡性补贴成本=80.36+510+205.7+123.5=919.56(万元)

主要参考文献:

黄享苟,舒文舟.基于支出调节的高校人才培养成本核算[J].财会月刊,2016(31).

尤玉军,李珂.高校后勤实体认识制度改革的困局和对策[J].黑龙江高教研究,2006(7).

冯宝军,张思鹏.高校后勤社会化改革的服务外包模式研究[J].管理案例研究与评论,2016(1).

教育部,国家发展改革委,财政部,国家食品药品监督管理局,国家税务总局.关于进一步加强高等学校学生食堂工作的意见.教发[2011]7号,2011-08-30.

财政部.关于印发《高等学校会计制度》的通知.财会[2013]30号,2013-12-30.

作者单位:湖北职业技术学院,湖北孝感 432000