

University Management Accounting Research

高校管理会计 研究

乔春华·著



东南大学出版社
SOUTHEAST UNIVERSITY PRESS

高校管理会计研究

乔春华 著

东南大学出版社
· 南京 ·

内容提要

本书借鉴了国内外管理会计的科学成就,总结了国内高校管理会计的实践经验,在此基础上,不仅探索了事业单位(高校)管理会计理论结构、管理会计学科定位、管理会计理论研究逻辑起点,而且探索了事业单位(高校)管理会计的概念框架,并对高校管理会计难点进行了理论分析。同时,不仅列举了我国企业管理会计的实践,列举了农村家庭联产承包责任制等管理会计的实践,而且探讨了高校管理会计实践的雏形。本书还对管理会计在高校应用的可行性研究,如对高校管理会计中的内容,如高校责任会计、高校决策会计、高校战略管理会计、高校作业成本、高校价值链会计、平衡计分卡在高校的应用、高校中期预算、高校内部报告等进行了探索。

图书在版编目(CIP)数据

高校管理会计研究/乔春华著. —南京:东南大学出版社,2015.8

ISBN 978-7-5641-5961-0

I. ①高… II. ①乔… III. ①高等学校—管理会计—研究 IV. ①G647.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 178411 号

高校管理会计研究

出版发行 东南大学出版社
社 址 南京市四牌楼 2 号(邮编:210096)
出 版 人 江建中
责任编辑 吉雄飞(办公电话:025-83793169)
经 销 全国各地新华书店
印 刷 虎彩印艺股份有限公司
开 本 700mm×1000mm 1/16
印 张 19.25
字 数 377 千字
版 次 2015 年 8 月第 1 版
印 次 2015 年 8 月第 1 次印刷
书 号 ISBN 978-7-5641-5961-0
定 价 58.00 元

本社图书若有印装质量问题,请直接与营销部联系,电话:025-83791830。

前言

1981年春,笔者曾给毕业班学生开过“管理会计讲座”。2009年5月,这些就职于政府与大中型企事业单位的同学们聚会于北京,还畅谈那次讲座对工作的帮助。但撰写本书的直接动因是2013年12月以来财政部的信息。

2014年是中国管理会计元年。党的十八大以来,财政部楼继伟部长一再强调:“我国会计管理体制是行之有效的,为促进经济社会发展和市场经济转型作出了重要贡献。现在的短板是管理会计不足。”还指出:“打造中国会计工作‘升级版’的重点就在于大力培育和发展管理会计。”2013年12月3日,余蔚平部长助理在管理会计高层研讨会上说:“财政部已将管理会计列入今后会计改革发展的重点方向,并积极采取有效措施,加强管理会计制度建设,加快管理会计人才培养。”2014年5月6日,财政部会计司司长杨敏在全国会计处长座谈会上作的“贯彻落实党的十八届三中全会精神 推动我国会计管理工作再上新台阶”讲话中指出:“管理会计研究已拉开序幕。按照楼部长和余助理关于切实加强管理会计工作的重要指示,近年来,我们抓紧推进管理会计体系建设研究。”笔者也因而加快了对“高校管理会计”的研究。

2014年1月29日,财政部颁发《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见(征求意见稿)》(财办会[2014]5号);2014年11月18日,财政部正式颁布的《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》(财会[2014]27号)指出:“管理会计是会计的重要分支,主要服务于单位(包括企业和行政事业单位)内部管理需要,是通过利用相关信息,有机融合财务与业务活动,在单位规划、决策、控制和评价等方面发挥重要作用的管理活动。”2014年2月17日,《财政部会计司2014年工作要点》第二条又指出要“大力开展管理会计体系建设研究”。

中国会计学会管理会计及应用专业委员会副主任委员于增彪指出:“在我国事业和行政单位,管理会计几乎是空白,未来应用和精进的空间巨大。因为事业和行政单位主要提供各种各样的社会服务,其服务能力不仅取决于财务资源总量,而且取决于财务资源及其对应的非财务资源的利用效率。而成本管控、预算管理、绩效评价和内部控制等管理会计方法,对于提高事业和行政单位资源的利用效率是不可或缺的。”^①

本著有如下创新点:

^① 于增彪.对我国管理会计发展的基本看法[J].中国总会计师,2014(4):20-21.

(1) 对我国管理会计的实践,不仅列举了企业,还列举了农村家庭联产承包责任制下的农户,特别是探讨了高校管理会计实践的雏形。本著之所以称之为“雏形”,是因为高校管理会计的实践还不是严格意义上的管理会计,但毕竟体现了管理会计的某些方面。

(2) 探索了事业单位(高校)管理会计理论结构、管理会计学科定位、管理会计理论研究逻辑起点、管理会计的定义、管理会计的对象、管理会计的职能、管理会计信息质量特征等方面的研究。

(3) 探索了事业单位(高校)管理会计的概念框架方面的研究。《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》第三条“主要任务和措施”第一款指出:“推动加强管理会计基本理论、概念框架和工具方法研究,形成中国特色管理会计理论体系。”《财政部会计司 2014 年工作要点》也指出:“重点进行管理会计的概念框架、工具方法等方面的研究。”管理会计概念框架只有“营利组织(企业)会计概念框架”与“非营利组织(政府、事业单位)会计概念框架”之分,并没有“高校管理会计概念框架”的提法,本著主要突出“高校”,故且用之。本著对事业单位(高校)管理会计的概念框架中的事业单位管理会计目标、假设、信息质量特征进行了探讨。

(4) 对高校管理会计难点的理论分析。查尔斯·亨格瑞等认为,非营利组织的管理会计难点在于:① 很难定义产出,大学机构的产出可以认为是授予学位的多少,但许多评论家认为应以学生们掌握的技术的多少而定,因此衡量产出通常被认为不可能;② 主要的投入与产出不能被储存;③ 计量更为困难,这是因为没有利润指标,或是存在大量酌量性固定成本,使得投入产出关系很难确认和计量;④ “所有者”要求改善管理控制系统的竞争压力较少;⑤ 预算的作用常常只是为了与基金提供者进行讨价还价以获得最大可能的基金拨款,而不是一个严格的计划;⑥ 人的动机和对人的激励与营利组织不同;⑦ 成本效益原则,许多专业人士如医生、教授或政府官员等甚至拒绝填写一张时间卡。复杂化将意味着收集和解释信息所花的成本超过带来的效益^①。笔者阐述了高校的“成果”无实物形态,学校的“产品”是劳动能力,而“能力”计量和衡量很难。卡普兰等指出:“你不能描述的,就无法衡量;你不能衡量的,就无法管理。”

(5) 对管理会计在高校应用的可行性研究,不仅分析了高校管理会计与政府管理会计、企业管理会计、医院管理会计的重大区别,还引用了大量国外高校管理会计的案例,探索了我国高校管理会计的应用。

(6) 对高校管理会计中的内容,如高校责任会计、高校决策会计、高校战略管理会计、高校作业成本、高校价值链会计、平衡计分卡在高校中的应用、高校中期预

① 查尔斯·亨格瑞,格里·L·桑顿,威廉姆·斯特尔顿.管理会计教程[M].许秉岩,等,译.第10版.北京:华夏出版社,1999(9):180,5.

算、高校内部报告等进行了探索。

笔者也在研究中修正了自己的观点。

如:2010年,笔者在《〈事业单位会计准则〉与〈事业单位财务规则〉研究——以高等学校为例》中,针对高校财务目标是“经济效益最大化”等观点,提出过“教育成本较低化”的观点。在2013年的《高校预算管理研究》一书中作了修正,认为“最大化”和“较低化”的观点都是从效益视角提出来的,不能局限在“效益”视角内。高校财务目标首先是合规性,其次是效率性。合规性是第一位目标,这是因为高校的资金是公共财政资金,必须依法理财,这也是高校财务处接二连三受到审计监督和各项财政检查、教育经费监管、财务检查、税务检查、收费检查等的原因。

又如:1998年,笔者在《院校理财学》中曾提出“高校是非经营性资产,高校的事业经费只能保值不能增值”的观点。但在撰写本著过程中,经反复推敲“管理会计的本质是创造价值”的涵义,并由价值链会计拓展了视野,最终在本书第六章第二节中修正为“高校的价值能够增值”。

《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见(征求意见稿)》起草说明指出:“管理会计是单位自己的事情……单位是管理会计应用主体,要切实加强基础建设,把管理会计嵌入其管理和发展中。”李三喜指出:“管理会计关键是务实,应用体系是整个体系的核心,是管理会计建设的关键。”因而,高校管理会计关键在于应用。

本书《高校管理会计研究》是继《高校预算管理研究》、《高校内部控制研究》之后的第三部。虽然笔者从1985年开始研究高校会计与财务,但潜心将其作为一个领域研究,也只有10余年的光景。纪晓岚说:“心心在一艺,其艺必工;心心在一职,其职必举。”英国有一俗语:“嗜之越笃,技巧越工。”将高校会计与财务作为一个毕生的研究领域,总觉得该领域很高、很广、很深。作为一个探索者,要做艰辛努力。笔者深感生命苦短,只有珍惜时间,辛勤劳作,抓紧时间耕耘,才能为高校会计与财务领域探索的同仁们做个垫脚石。秦合舫指出:“有人做了一个计算,一天进步0.01或退步0.01,那么一年365天,一年之后的差距是多大呢?其结果超出大部分人的想象,1.01的365次方是37.8,而0.99的365次方是0.03,这也就意味着,一个在每天看来很小的差距,经过一年的积累之后,差距就会扩大上千倍。如果把时间拉得更长,如10年、100年,那么即使更细小一点的差距都会积累成巨大的鸿沟。这就是我们来探究桌子为什么要擦七遍的意义所在。”^①我敬佩登高的蜗牛。《蜗牛的奇迹》的故事中说,一只雄鹰在高高的金字塔顶看到了一只小小的蜗牛,很奇怪,就问蜗牛是谁把它叼到塔顶的。原来那只小蜗牛坚持每天向上爬,每天进步一点点,哪怕是再慢,日积月累它也创造了令人惊讶的奇迹。很多人为成功

① 秦合舫,桌子为什么要擦七遍[N],报刊文摘,2014-12-8.

而奋斗终生,我却敬佩跳高运动员,他们以失败而告终,因为他们总在挑战新的高度,挑战自我!

《诗经·小雅·鹤鸣》有言:“他山之石,可以攻玉。”由于管理会计在我国行政事业单位几乎是空白,在高校更是空白,因此,在成书过程中参阅了大量同行们的研究成果,借鉴了宝贵的经验,引用了不少可靠资料(已注明出处),在此表示衷心感谢。本书引用的目的,旨在证明管理会计在高校是可行的,是可以进一步研究的,并希望本书通过“攻玉”达到“引玉”之目的。

本著适用于高校在职财会人员和研究人员,并不是学生的教科书。因此,笔者提供的是“渔具”而不是“鱼”,即书中案例展示的是管理会计在高校的可应用性及如何应用,而不是列示具体的计算过程与结果。

在成书过程中得到吉雄飞责任编辑的精心审阅,在此表示衷心感谢!

“始生之物,其形必丑”。作为第一部“高校管理会计”研究方面的专著,肯定有众多不成熟或谬误之处,敬请各位读者批评指正。

作者

2014年12月22日

目 录

第一章 高校管理会计的概述	1
第一节 研究高校管理会计的意义	1
第二节 管理会计演变过程的研究	7
第三节 高校管理会计定义的研究	29
第四节 高校管理会计的对象研究	43
第五节 高校管理会计职能研究	47
第二章 高校管理会计理论结构的研究	54
第一节 高校管理会计理论研究的逻辑起点	54
第二节 高校管理会计的理论研究	65
第三节 高校管理会计目标研究	81
第四节 高校管理会计假设研究	90
第五节 高校管理会计信息质量特征研究	99
第三章 高校管理会计的理论与实践探索	108
第一节 高校管理会计难点的理论分析	108
第二节 管理会计在高校应用的难点分析	114
第四章 高校成本会计研究	125
第一节 高校成本的研究	125
第二节 高校成本的应用研究	137
第三节 高校作业成本的研究	147
第五章 高校管理会计应用研究	170
第一节 高校责任会计研究	171
第二节 高校决策会计研究	193
第三节 平衡计分卡在高校的应用研究	200

第六章 高校战略管理会计的研究	233
第一节 高校战略管理会计与市场竞争.....	233
第二节 高校价值链会计的研究.....	238
第三节 高校战略成本的研究.....	244
第四节 高校中期预算的研究.....	258
第七章 高校内部报告的研究.....	277
第一节 高校内部报告的概述.....	277
第二节 高校内部报告的研究.....	287
主要参考文献.....	299

第一章 高校管理会计的概述

第一节 研究高校管理会计的意义

一、研究高校管理会计的实践意义

(一) 研究高校管理会计是加强经费内部管理的迫切需要

1) 教育投入增加了更需加强经费内部管理

(1) 国家财政性教育经费占 GDP 的比例达到了 4%

2012 年,国家财政性教育经费占 GDP 的比例首次实现了 4% 的目标。

(2) 高校的生均拨款标准提高了

2010 年 11 月 30 日,财政部、教育部发布的《关于进一步提高地方普通本科高校生均拨款水平的意见》(财教[2010]567 号)指出:“2012 年各地地方高校生均拨款水平(指政府收支分类科目‘2050205 高等教育’中,地方财政通过一般预算安排用于支持地方高校发展的经费按在校生人数折算的平均水平,包括基本支出和项目支出,不含中央财政安排的专项经费)不低于 12 000 元。”教育部直属高校的生均拨款标准更高。

(3) 本、专科生学费标准提高了

记者张瑜报道:“时隔 14 年后,江苏省公办高校学费将从今年秋季新学期起进行调整。昨天,江苏省物价局公布了最终确定的公办高校学费标准调整方案,除农林、艺术类保持不变,其他学科学费不同程度上调,最低涨 11.1%,最高的是医学类专科涨幅近五成。学费上调后,本科学费平均为 5 487.5 元/(生·年),专科学费平均为 5 075 元/(生·年),平均涨幅分别为 16.4%、17.2%。随着今年高招工作启动,江苏各高校将陆续发布 2014 年招生简章,今秋新入学的学生将按新标准收学费了,而在校生仍按原学费标准执行到毕业。按 2013 年公办高校招生人数测算,学费标准调整后影响学费收入约 4.56 亿元,占 2013 年全省公办高校入学新生学杂费总收入的 13.2%。目前已调过学费的广西、贵州、湖北、山东,总体上涨幅度分别为 36.2%、34.6%、25%、21%,相比来看,江苏的学费涨幅算是适中。”^①

^① 张瑜. 江苏公办高校今秋起上调学费[N]. 现代快报, 2014-05-06.

(4) 研究生开始收费了

2013年2月28日,财政部、发展改革委、教育部发布的《关于完善研究生教育投入机制的意见》(财教[2013]19号)规定:“全面实行研究生教育收费制度。从2014年秋季学期起,按照‘新生新办法、老生老办法’的原则,向所有纳入全国研究生招生计划的新入学研究生收取学费……原则上,现阶段全日制学术学位研究生学费标准,硕士生每生每年不超过8000元,博士生每生每年不超过1万元。”

政府对高校投入增加了,高校更需加强经费内部管理。

2) 政府规定2013年为教育经费管理年

2013年4月15日,教育部印发了《关于开展“教育经费管理年”活动,进一步用好管好教育经费的通知》(财教[2013]3号),其主题是“用好管好教育经费”。如何用好管好教育经费是高校面临的必须完成的任务。

3) 2014年需进一步强化高校内部财务管理

笔者曾指出:“建议教育经费管理常态化和制度化。对教育经费管理应年年搞,是一个永恒的话题,在教育经费短缺时期是这样,在教育经费充足时期也应是这样。”^①2014年,高校应继续用好管好教育经费。高校强化内部财务管理,需管理提升教育经费使用效益。目前高校重点抓两项工程:

(1) 内部控制。2012年11月29日,财政部印发了《行政事业单位内部控制规范(试行)》(财会[2012]21号),自2014年1月1日起施行;2013年12月5日,教育部印发了《关于做好〈行政事业单位内部控制规范(试行)〉实施工作的通知》(财教函[2013]142号)。教育部《通知》指出:“随着财政教育投入的大幅度增长,用好管好教育经费的任务更加突出。实施内部控制规范,是加强教育经费监管的重要举措,是完善教育行政事业单位内部治理结构、建立现代学校制度的必然要求。各单位要充分认识加强教育系统内部控制制度建设的重要性和紧迫性,认真贯彻落实内部控制规范的各项要求,不断提高内部管理水平。”

(2) 管理会计。2014年2月20日,财政部部长楼继伟指出:“按照目前管理会计学理论,与财务会计相比,管理会计具有以下几个特点:一是在服务对象方面,管理会计主要是为企业内部管理人员提供有效经营和最优化决策的各种财务与管理信息,为强化企业内部经营管理、提高经济效益服务,属于‘对内报告会计’;而财务会计虽然对内、对外都能提供有关企业基本的会计信息,但主要侧重于对企业外部相关单位和人员提供财务信息,属于‘对外报告会计’。二是在工作重点方面,管理会计的工作重点是面向未来,能动地利用有关信息预测前景、参与决策、规划未来、控制和评价经济活动,属于‘经营管理型会计’;而财务会计的工作重点是面向过去,提供并解释历史信息,属于‘报账型会计’。三是在程序与方法方面,管理会计

^① 乔春华.教育经费管理年的回顾与展望[J].教育财会研究,2014(1):3-7.

对企业自身服务,采用的程序与方法灵活多样,具有较大的可选择性;而财务会计填制凭证、登记账簿、编制报表等有较固定的程序与方法,并受会计规范的约束。总之,管理会计的职能作用,从财务会计单纯的核算扩展到解析过去、控制现在与筹划未来的有机结合。”楼继伟在这里虽提的是“企业”,但下面的文件中强调了管理会计适用于“行政事业单位”。

(二) 财政部要求重视行政事业单位的管理会计

党的十八大以来,财政部楼继伟部长一再强调“加强管理会计研究与人才培养”,明确指出:“我国会计管理体制是行之有效的,为促进经济社会发展和市场经济转型作出了重要贡献。现在的短板是管理会计不足。”

2014年2月20日,楼继伟在中国总会计师协会第五次全国会员代表大会上指出:“我国会计工作改革必须按照市场经济要求,全力推进管理会计体系建设,构建中国特色管理会计理论体系,加强管理会计人才培养和管理会计信息化建设。争取在3—5年内,在全国培养出一批管理会计师,为全面提升企业和行政事业单位经济效益和资金使用效益服务。力争通过5—10年的努力,使我国管理会计跻身于世界先进水平行列。”楼继伟强调指出:“加快推进管理会计改革,是财政部门贯彻落实全面深化改革重大决定、推进国家治理体系和治理能力现代化的重要举措,对于推动企业完善现代企业制度、推进行政事业单位预算绩效管理、决算评价和加强事业单位治理具有重要作用,是深化财税体制改革、建立现代财政制度的重要内容,也是深化会计改革,推动会计人才上水平、工作上层次、事业上台阶的重要方向。”

2014年11月18日,财政部颁发了《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》(财会[2014]27号),在基本内容中指出:“管理会计是会计的重要分支,主要服务于单位(包括企业和行政事业单位)内部管理需要,是通过利用相关信息,有机融合财务与业务活动,在单位规划、决策、控制和评价等方面发挥重要作用的管理活动。”

2014年2月17日,《财政部会计司2014年工作要点》第二条指出:“大力开展管理会计体系建设研究,积极发挥会计在增强企业价值创造力方面的重要作用。一是尽快发布《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》,指导我国管理会计工作的系统开展;二是开展课题研究,重点进行管理会计的概念框架、工具方法等方面的研究;三是深入企业调研,总结、提炼管理会计实践经验,树立先进典型,组织经验交流;四是建立管理会计专家咨询机制,为管理会计体系建设提供咨询和建议;五是研究探索管理会计知识培训体系建设;六是加强管理会计的宣传工作,为全面推进管理会计体系建设营造良好的社会氛围。”

请注意,《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》在“管理会计体系”中提到“行政事业单位”,而《财政部会计司2014年工作要点》在“管理会计体

系”中却未提到“行政事业单位”,这提供了什么信息?

历史的经验值得重视。《会计准则》的颁布是企业在前,行政事业单位在后;《财务通则(规则)》的颁布是企业在前,行政事业单位在后;《内部控制规范》的颁布是企业在前,行政事业单位在后。会计按其适用范围和报告对象的不同可以分为营利会计(企业会计)与非营利会计(行政事业单位会计),行政事业单位会计是短板,因此,这恰恰反映出行政事业单位管理会计的研究正逢其时。

(三) 研究高校管理会计应用价值

2012年2月13日,原财政部副部长王军在2012年全国会计管理工作会议上的讲话中指出:“构建内生动力……实现会计强国战略,就应着力抓好内生动力机制建设,从发展目标、内在动力、联动机制、关键节点等方面入手,促进自我加压、自我对比、自我批评、自我提升,使会计行业改革和发展从根本上破除制约因素,走上良性运行轨道。”

1) 中国目前最需要管理会计

著名的管理会计学家、美国圣地亚哥州立大学的 Chee Chow 教授在 1999 年上海中国会计学博士生联谊会上曾说:“中国目前最需要的其实是管理会计而非财务会计。”著名的实证会计鼻祖、罗彻斯特大学的 Ray Ball 教授在谈论中国会计问题时也曾明确指出,建立旨在向国际会计惯例靠拢的财务会计准则其实只是中国国内会计问题的一小部分,中国国内会计问题的大部分是解决国内企业的管理问题。的确,资本市场的发展需要规范的以对外报告为主的财务会计,但资本市场的繁荣更需要先进的以对内管理为主的管理会计^①。

罗伯特·S·卡普兰(Robert S. Kaplan)和安东尼·A·阿特金森(Anthony A. Atkinson)1999年6月在其合著的《高级管理会计》中文版序中曾写道:“利用管理会计信息改善企业经营并制定战略决策,这对中国企业今后的发展至关重要。”

日本九州大学的西村明教授将管理会计发展划分为成型期、传统型、数据信息型和综合型四个阶段,并认为中国的管理会计主要处于成型期和传统型阶段。

高红海报道:“罗伯特·卡普兰亲临中国上海。2013年11月22日,这位平衡计分卡和作业成本法的创始人、哈佛大学商学院教授,在CIMA(英国皇家特许管理会计师公会)全球年度CFO大会上又一次掷地有声。这一次,这位管理会计大师聚焦管理会计在中国的实施,并将其置于中国经济转型尤其是中国企业从低成本战略向差异化战略转型的大背景之下,因而更加具有现实意义。”^②

于跃报道:“2013年岁末,全球管理会计大师云集中国,卡普兰在出席由上海

① 潘飞,童卫华,杨慧辉.美国注册管理会计师和注册财务管理师模式及其借鉴[J].外国经济与管理,2004(2):46.

② 高红海.卡普兰:转型中国需管理会计[N].中国会计报,2013-11-29.

国家会计学院举办的‘管理会计塑造竞争力’论坛间隙,接受本刊记者采访时表示:‘对目前的中国企业而言,他们更需要管理会计。一方面,管理会计不仅可以更准确地衡量出所有产品和服务的成本和利润,并具备着更准确的成本计算方法,同时也能够衡量从某个单独的客户身上能否获利或者是否会受到损失。因此,管理会计在企业转型过程中,特别是在衡量企业战略是否正常运行等方面扮演着非常重要的角色。’”^①

2) 中国行政事业单位目前需要管理会计

《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》指出:“管理会计工作是会计工作的重要组成部分……但是,我国的会计标准建设,以及会计学术研究和会计实务,考虑外部投资者、债权人和社会公众等利益相关者较多,服务单位内部管理、决策支持不够,管理会计发展相对滞后,迫切要求继续深化会计改革,切实加强管理会计工作。同时,党的十八届三中全会对全面深化改革做出了总体部署,推进预算绩效管理、建立事业单位法人治理结构,加强内部管理已经成为行政事业单位一种内在要求……因此,全面推进管理会计体系建设,是推动事业单位加强治理的重要制度安排,推进行政事业单位预算绩效管理的重要手段。”

中国会计学会管理会计与应用专业委员会副主任委员于增彪指出:“在我国事业和行政单位,管理会计几乎是空白,未来应用和精进的空间巨大。因为事业和行政单位主要提供各种各样的社会服务,其服务能力不仅取决于财务资源总量,而且取决于财务资源及其对应的非财务资源的利用效率。而成本管控、预算管理、绩效评价和内控制度等管理会计方法,对于提高事业和行政单位资源的利用效率是不可或缺的。”^②

由此可见,研究高校管理会计具有十分的必要性和极其重大的紧迫性。管理会计主要服务于内部管理需要,通过利用相关信息,有机融合财务与业务活动,在规划、决策、控制和评价,包括成本管理、预算管理、风险控制、绩效评价等多个方面发挥重要作用,为提高经济效益服务。研究高校管理会计的现实意义在于,有利于加强内部会计管理和内部财务管理,有利于战略决策和经营决策,有利于提高经济管理水平,有利于增强高校财务的核心竞争力。

二、研究高校管理会计的理论意义

(一) 管理会计在高校中应用研究的状况

本著检索的仅是文章标题中含有“高校管理会计”的,至于“责任会计”、“作业成本法”、“平衡计分卡”等在高校中应用的也不少,但未收录。具体请见表 1-1:

① 于跃,卡普兰:中国更需要管理会计[J].新理财,2014(1):71-72.

② 于增彪,对我国管理会计发展的基本看法[J].中国总会计师,2014(4):20-21.

表 1-1 管理会计在高校中应用研究的状况

序号	作者	发表刊物	题 目
1	张建平	天津商学院学报,1994(3)	高校建立管理会计初探
2	田秀珍	信阳农专学报,1996(2)	高校财务管理确立管理会计岗位泛论
3	刘正兵	江苏商业管理学院学报,1997(1)	管理会计在成人高校运用初探
4	周红彬	建材高教理论与实践,1997(2)	高校财务管理借鉴管理会计的探讨
5	张进	教育财会研究,1997(5)	现代管理会计理论在高校的运用
6	吴智红	事业财会,1998(3)	新时期管理会计在高校中的运用
7	陈艳	黑龙江财专学报,1998(6)	试论管理会计在高校的运用
8	单再省	株洲工学院学报,1999(6)	现代管理会计理论在高校的应用
9	刘恩峰	德州高专学报,2000(3)	论管理会计在高校财务管理中的应用
10	孙海波	北方经贸,2000(2)	浅议管理会计在高校财务管理中的应用
11	向可明	教育财会研究,2000(2)	高校财务工作必须发挥管理会计的作用
12	聂学芳	教育财会研究,2001(3)	试论管理会计在高校校办产业经营管理工作中的应用
13	李富堂	山西财税专科学校学报,2001(5)	运用管理会计手段 加强高校财务管理
14	马金祥	教育探索 2001(8)	浅谈管理会计在高校后勤社会化改革中的运用
15	张亚宁	经济论坛,2001(13)	管理会计在高校
16	倪维芳	克山师专学报,2002(3)	浅议管理会计在高校财务工作中的作用
17	高震平	山东审计,2003(4)	管理会计在高校应用发展的探讨
18	杨炯	事业财会,2004(1)	管理会计在高校财务管理中的应用
19	赵炳起	事业财会,2005(5)	管理会计在高校零基预算的运用
20	陆镁	鸡西大学学报,2006(1)	高校财务管理中的“管理会计”应用探析
21	冉启轩	湖北广播电视大学学报,2007(8)	论管理会计在高校财务管理中的应用
22	尉珍琪	中国总会计师,2007(4)	管理会计与高校财务管理研究
23	宋琦	会计之友(上旬刊),2007(11)	论管理会计在高校财务管理中的应用
24	张美婵	当代经济(下半月),2008(9)	论管理会计在高校的应用
25	杨海平	财会通讯(理财版),2008(11)	高校战略管理会计应用研究
26	王卫琪	山西经管干部学院学报,2009(3)	管理会计在高校财务管理中的应用
27	王秋	辽宁经济,2009(11)	管理会计在高校财务管理中应用的必要性
28	蒋红	财会通讯,2009(11)	管理会计在高校经济管理中的应用
29	韩怡	商业会计,2010(4)	管理会计在民办高校财务管理中的应用研究
30	崔珊珊	哈尔滨金融专科学校学报,2010(2)	面向高校的管理会计应用研究
31	黄宁	教育财会研究,2011(4)	战略管理会计在高校应用简析
32	高源	山东农业管理学院学报,2011(6)	高校财务管理的新趋势——管理会计
33	蒋利梅	中小企业管理与科技(上),2011(12)	高校管理会计的环境及其营建
34	卢新莲	中国管理信息化,2012(17)	浅析管理会计在民办高校财务管理中的应用
35	孙晓华	商,2013(13)	试论管理会计在民办高校财务管理中的应用
36	吕政	中国外资,2013(18)	解析管理会计在高校经济管理中的应用

(二) 管理会计在高校中应用研究的评述

1) 年份分析(见表 1-2)

表 1-2 论文年份分布统计

年份	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
篇数	1	0	1	3	2	1	3
年份	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
篇数	4	1	1	1	1	1	3
年份	2008	2009	2010	2011	2012	2013	
篇数	2	3	2	3	1	2	

2) 状态分析

(1) 标题含有“应用”、“运用”的共 26 篇,其他虽未冠以“应用”、“运用”,但基本上是“应用”、“运用”;

(2) 除两篇外,篇幅都在 3 页以内,相当多的是 2 页,有的是 1 页;

(3) 没有一篇研究“高校管理会计”的硕士或博士论文。

3) 领域分析

(1) 主要是后勤、校办企业。除了标题是“后勤应用”、“校办企业应用”外,文内举例也基本上是后勤、校办企业。

(2) “高校战略管理会计”有两篇。

(3) “在民办高校财务管理中的应用”有三篇。

(4) “在高校经济管理中的应用”有两篇。

4) 关于“管理会计高校财务管理中的应用”提法的评述

上述 36 篇中,除了“管理会计在高校中的应用”、“管理会计在高校校办企业中的应用”、“管理会计在高校后勤中的应用”外,还有 16 篇是“管理会计在高校财务管理中的应用”。笔者认为,前三者提法尚可,而“管理会计在高校财务管理中的应用”则不妥。会计按其报告提供信息的不同可以分为财务会计和管理会计,不可能有“财务会计在高校财务管理中的应用”的说法,因此,亦不可能有“管理会计在高校财务管理中的应用”的提法。

从上可知,管理会计是短板,而高校管理会计是短板中的短板。

第二节 管理会计演变过程的研究

一、管理会计演变过程若干个阶段的简评

(一) 管理会计演变过程若干个阶段的种种表述

学者对管理会计演变过程的若干个阶段有不同表述,有代表性的观点如下:

1) “两阶段”说

余绪缨 1983 年执“两阶段”的观点,他指出:“现代管理会计的形成和发展,可以大致地区分为两个大的阶段:(1) 执行性管理会计阶段(20 世纪初—50 年代);(2) 决策性管理会计阶段(20 世纪 50 年代以后)。”^①

2) “三阶段”说

余绪缨 2003 年执“三阶段”的观点,他指出:“一个世纪以来,管理会计的形成与发展可分为连续的三个阶段,即成本会计(Cost Accounting)、现代管理会计(Modern Management Accounting)和后现代管理会计(Postmodern Management Accounting)三大阶段。① 成本会计阶段,即从 20 世纪初—50 年代(第二次世界大战的战后期);② 现代管理会计阶段,这一阶段约起于 20 世纪 50 年代,终于 20 世纪 90 年代之初;③ 后现代管理会计阶段,这一阶段约始于 20 世纪 90 年代之初,将延伸到以后较长的岁月,不断由较低级阶段向更高级的阶段发展。”^②

3) “四阶段”说

李天民的研究表明:“管理会计发展分四个阶段:① 管理会计的萌芽时期(20 世纪 20—30 年代);② 现代管理会计的创建时期(20 世纪 40—50 年代);③ 现代管理会计的发展时期(20 世纪 60—80 年代);④ 现代管理会计的变革时期(20 世纪 80 年代中期以后至现在)。”^③

胡玉明的研究显示:“20 世纪管理会计的发展历程大致可以分为四个阶段:① 追求效率的管理会计时代(20 世纪初—50 年代);② 追求效益的管理会计时代(20 世纪 50—80 年代);③ 管理会计反思时代(20 世纪 80 年代);④ 管理会计主题转变的过渡时期(20 世纪 90 年代至现在)。”^④

(二) 管理会计演变过程若干个阶段的简评

上述学者基本上都认为管理会计是从 20 世纪初开始的。正如托马斯·约翰逊和罗伯特·卡普兰指出:“直到第二次世界大战以后,学术界才开始宣称管理会计的‘诞生’。”^⑤但他们认为:“历史学者们常常错误地把管理会计的起源与‘大工业’,尤其是铁路工业联系起来。实际上,管理会计在铁路出现之前就存在了,与所谓的‘大工业’没有任何联系。它不是因为大量企业的要求而出现的。”^⑥

① 余绪缨. 现代管理会计是一门有助于提高经济效益的学科[J]. 中国经济问题, 1983(4): 1-7.

② 余绪缨. 管理会计形成与发展的“三阶段论”[J]. 会计论坛, 2003(2): 3-8.

③ 李天民. 管理会计研究[M]. 上海:立信会计出版社, 1994: 13-19.

④ 胡玉明. 管理会计发展的历史演进[J]. 财会通讯, 2004(1): 18-22.

⑤ 托马斯·约翰逊, 罗伯特·卡普兰. 管理会计兴衰史——相关性的遗失[M]. 金马工作室, 译. 北京:清华大学出版社, 2004(4): 99.

⑥ 托马斯·约翰逊, 罗伯特·卡普兰. 管理会计兴衰史——相关性的遗失[M]. 金马工作室, 译. 北京:清华大学出版社, 2004(4): 14.