

GAO
XUE
GUAN
KUA

浙江大学“侨福建设基金”资助出版

高等学校管理会计研究

浙江大学出版社
谢家启 著

RESEARCH ON COLLEGE
MANAGEMENT ACCOUNTING
GAODENGXUEXIAO
GUANLIKUAJIYANJIU

高等学校管理会计的总体架构
高等学校的财务合并
高等学校的教育成本
高等学校的责任中心和业绩考评
高等学校的全面预算
高等学校的预算和决策分析

浙江大学“侨福建设基金”资助出版

高等学校管理会计研究

谢家启 著



11-6.

浙江大學出版社

出版发行 浙江大学出版社
责任编辑 冯社宁
排 版 浙江大学出版社电脑排版中心
印 刷 浙江大学印刷厂
开 本 850mm×1168mm 1/32
印 张 7
字 数 180 千字
版 印 次 2003 年 10 月第 1 版 2003 年 10 月第 1 次印刷
印 数 0001—1000
书 号 ISBN 7-900662-68-5/G·80
定 价 18.00 元

党的十三届四中全会以来,在邓小平教育思想的指导下,党中央、国务院将教育放到了优先发展的战略地位,确立了科教兴国的战略方针,采取了一系列重大措施,推动教育的改革和发展。党的十五大以来,中国的教育取得了举世瞩目的成就,尤其是高等教育取得了历史性的跨越。高等教育管理体制的改革取得重大进展,打破了原来条块分割、重复办学的局面,实现了教育资源的优化配置,增强了教育为经济和社会服务的能力;国家在加大对高等教育投入的同时,基本确立了高等教育成本的分担机制,高等教育办学规模迅速扩大,办学条件逐步改善。党的十六大报告又进一步系统阐述了教育在实现全面小康社会宏伟目标中的战略地位以及目标、任务及要求,明确指出,教育是发展科学技术和培养人才的基础,在现代化建设中具有先导性、全局性作用,必须摆在优先发展的地位。

随着我国高等教育管理体制和高校内部管理体制改革的逐步深化,高等教育正从原来政府直接管理的办学模式转变为政府宏观管理、学校面向社会自主办学的模式,高等学校的办学自主权得以确立,办学活力显著增强。在此条件下,高校财务会计工作发生了深刻的变化,筹资渠道多样化,学校发展和日常运作的开支更加广泛而复杂,对核算工作的透明度和决策有用性要求更高,因而,财会工作正在从过去记账、报账的核算型向参与学校内部管理和决策的管理型过渡。管理会计是现代会计的一个重要分支,是以现代管理科学为理论基础,以提高经济效益为目的,采用特定的方

法,对未来经济活动进行预测、决策、规划和控制的管理信息系统,是适应各类组织加强内部管理、开展科学决策的需要而产生的。

在我们跨入新世纪,实现新目标之际,谢家启同志的《高等学校管理会计研究》一书完稿付梓了。我认为,他的这一研究具有重大的理论价值和实践意义。研究高等学校管理会计问题,从典型的非营利组织的高等学校角度,探讨高等学校管理会计的特点、基本体系和主要内容,填补了非营利组织管理会计这一理论空白,丰富和发展了高等学校会计理论;研究高等学校管理会计问题,运用科学规划、全面预算、责任会计等一系列方法,为高等学校领导和各层次的管理者提供科学有效的管理手段和管理信息,必定会促进高等学校管理科学化,改善和提高高等学校的办学效益。

谢家启同志对高等学校管理会计的研究进行了大量工作,我认为他在以下几方面作出了可喜的理论创新:

(1)论证高等学校管理会计的必要性。本书通过对管理会计产生的历史背景和作用的透视,在分析高等学校体制环境和事业发展的内在需要基础上,大胆地提出了高等学校管理会计的概念。书中深刻地阐述了管理会计虽然起源于企业,但绝不是企业的专利,作为非营利组织的高等学校也有财务会计和管理会计之分,从而解决了高校要不要管理会计这个长期困扰人们的认识问题。

(2)初步构建高等学校管理会计的理论体系。本书系统地论述了高等学校管理会计的目标、基本假设、会计对象、会计原则、会计方法,初步设计出高等学校管理会计的理论框架。这在国内外尚不多见。

(3)阐述高等学校管理会计的主要内容和具体方法。本书结合高等学校的具体情况,阐述了规划会计、控制会计、责任会计等高等学校管理会计的主要内容和具体方法。这对高等学校的管理工作不仅有普遍的指导作用,而且有很强的实用价值,具有可操作性。

(4)探讨高校教育成本和高校合并的重要会计问题。本书提出了建立基于成本核算的高等学校会计信息系统的基本框架;对高校合并及其运行的财务处理程序和内容也在总结经验的基础上作出了规范,回答了社会普遍关心的这一热点问题。

(5)探析高等学校管理会计运行的主要条件。本书并不就管理会计论管理会计,而是运用产权经济学、信息经济学、组织行为学等理论,分析了高等学校的产权问题、委托代理关系、内部组织结构和经济责任制等高等学校管理会计运行的要件,指出高等学校管理会计应用的主要条件和必要环境。

《高等学校管理会计研究》是教育财会园地中新生的一枝奇葩。希望作者把这一理论探索付诸实践,在实践中检验,在实践中发展,让她在更广阔的范围内生根、开花、结果。我们完全有理由相信,高等学校管理会计这一门新兴学科必将进一步充实和完善。

全国预算会计学会副会长
中国教育会计学会顾问
中国人民大学教授



2003年8月

目 录

第 1 章 导 言

1.1 研究主题和背景	(1)
1.2 研究目的和意义	(3)
1.3 研究过程和方法	(4)
1.4 研究思路 and 结构	(6)
1.5 主要观点和内容	(7)

第 2 章 现代会计的重要分支

2.1 会计与管理	(14)
2.2 管理会计和管理科学	(15)
2.3 管理会计与相关学科	(17)
2.4 管理会计的特点和作用	(20)
2.5 管理会计的理论基础	(23)
2.6 管理会计在我国	(29)

第 3 章 一个亟待研究的领域

3.1 高等学校会计环境	(32)
3.2 高等学校会计改革	(34)
3.3 高等学校与管理会计	(38)

第 4 章 高等学校管理会计的总体架构

4.1 高等学校管理会计的构建原则和总体架构	(47)
4.2 高等学校管理会计的目标	(49)

4.3 高等学校管理会计的基本假设	(52)
4.4 高等学校管理会计的对象和基本概念	(54)
4.5 高等学校管理会计的原则	(57)
4.6 高等学校管理会计的方法	(60)

第5章 高等学校的预测和决策分析

5.1 预测与决策分析的意义和原则	(62)
5.2 预测与决策分析的程序	(64)
5.3 高等学校预测分析的方法	(68)
5.4 高等学校决策分析的方法	(80)

第6章 高等学校的全面预算

6.1 高等学校全面预算的意义和特征	(92)
6.2 高等学校全面预算的原则和要求	(95)
6.3 高等学校全面预算的体系和内容	(98)
6.4 高等学校全面预算的程序和方法	(103)
6.5 高等学校全面预算的会计处理	(108)

第7章 高等学校的责任中心和业绩考评

7.1 分权管理与责任中心	(114)
7.2 高等学校的责任预算	(119)
7.3 高等学校的责任会计	(122)
7.4 业绩考核和业绩报告	(128)

第8章 高等学校的教育成本信息

8.1 建立基于成本核算的高等学校会计信息系统势在必行	(134)
8.2 现行高等学校会计信息的严重缺陷	(137)

8.3 基于成本核算的高等学校会计信息系统的基本框架	(139)
8.4 高等学校教育成本对象、范围和项目	(145)
8.5 高等学校教育成本的核算	(150)

第9章 高等学校的财务合并

9.1 高等学校合并的特点	(159)
9.2 合并高等学校财务合并的原则	(165)
9.3 合并高等学校财务合并的程序	(167)
9.4 合并高等学校财务合并的内容	(170)
9.5 合并高等学校的会计信息系统	(173)

第10章 高等学校管理会计的制度安排

10.1 高等学校的产权分析	(179)
10.2 高等学校的委托代理关系	(185)
10.3 高等学校的组织结构	(189)
10.4 高等学校管理会计运行的体制环境	(193)

主要参考文献	(200)
英文摘要	(205)
后 记	(209)

1.1 研究主题和背景

管理会计是现代会计的一个重要分支,是以现代管理科学为理论基础,以提高经济效益为目的,采用特定的方法,对未来经济活动进行预测、决策、规划、控制和分析、评价、考核的管理信息系统。美国早在20世纪五六十年代就把企业会计正式分为“财务会计”和“管理会计”两大领域。到了20世纪60年代,管理会计风靡世界,并被认为是企业管理部门的得力助手,也是高等学校教学和科研的热门课题。

从20世纪70年代末期开始,我国会计学界以极大的热情,对西方管理会计进行大量的引进工作。20世纪80年代初期和中期,我国会计学界对西方管理会计在我国应用的意义进行了广泛而热烈的讨论,大量论文散见于当时多种刊物,与国外会计学界有关管理会计问题的交流也广泛地开展。20世纪90年代以来,我国的会计改革进入深化阶段。财务会计方面主要是通过制定会计准则来规范企业的会计核算工作;管理会计方面则更加注重基本理论和学科体系的研究以及推广应用工作。我国会计理论界对管理会计的研究成果主要表现在引进和介绍西方管理会计最新研究成果和最新发展动态的同时,对管理会计的理论和方法在我国的应用进行探讨,初步形成了具有中国特色的管理会计理论体系,从而促进了管理会计在我国经济生活中的实际应用。量本利分析、责任会计在大中型企业的实施卓有成效;变动成本、零基预算、净现值法等管理会计方法也得到了普遍应用,这不仅给企业管理带来了生机,

而且在提高经济效益方面,使企业尝到了甜头。我国的《会计改革与发展纲要》明确提出:“应当围绕建立现代企业制度,强化企业内部管理,提高经济效益的要求,发扬吸收职工群众参与理财的传统,运用现代管理会计理论、方法和技术,建立起以责任会计为主要形式的企业会计管理体系,做到目标明确、责任落实、考核严格、奖罚分明,发挥会计预测、决策、核算、控制、分析和考核功能。”

进入 20 世纪 90 年代以来,随着社会主义市场经济体制的逐步确立和高等教育体制改革的进一步深化,高等学校的办学形式和筹资渠道日益形成多样化、复杂化的格局,在学科建设、专业设置、招生方法、教学质量、科学研究、对外服务等方面,学校与学校之间、学校与科研单位之间、学校与社会企业之间的竞争越来越激烈,以政府预算为中心、以满足政府管理为特征的高校财务会计制度,已经无法满足高校内部管理科学化的需要。高等学校必须运用现代会计理论和方法,研究解决高校经济生活中出现的新情况、新问题。近几年来,高校财会理论工作者和实际工作者已开始重视对管理会计的研究和应用,将管理会计引入高等学校经济管理活动之中,在招生规模的预测、预算控制,校办产业管理等方面运用了一些管理会计的专门方法,并进行了有益的探索。

但就总体而言,作为事业单位的高等学校对管理会计的研究和应用仍严重滞后。这主要表现在以下几个方面:一是高等学校管理会计的研究尚处于起步阶段,主要是借用、移植企业管理会计的研究成果,局限性较大,对高校管理会计基本理论的研究尚未涉及,对高校经济生活中的预测与决策、规划与控制、评析与考核缺乏全面和系统的研究,尚未形成具有中国特色的完整的高等学校管理会计体系。二是在实际工作中,管理会计的运用不自觉、不系统,应用的范围窄,院校少。三是高等学校管理会计的环境不理想。首先是国家或主管部门对高等学校的经费使用等没有明确的经济效益上的考核要求;其次是作为管理会计基础的经济责任制不健

全、不落实,大部分院校甚至根本没有明确的经济责任制;再次是高等学校财会人员的素质差距,表现在工作重点及观念上都尚未实现从“算账报账型”到“经营管理型”的转变。正是这种状况为本书提供了研究空间。

1.2 研究目的和意义

管理会计和财务会计是现代会计的两大分支。管理会计虽然起源于企业,但绝不是企业的专利。不仅企业有财务会计和管理会计之分,高等学校也有财务会计与管理会计之分。然而,高等学校是典型的非营利组织,它具有不同于以营利为目的的企业明确特征。因此,高等学校的管理会计研究,必须结合高等学校的实际,充分考虑高等学校的特点。基于上述这一基本认识,笔者认为“高等学校管理会计研究”这一课题研究的主要目的是:第一,在理论上着重分析论证高等学校管理会计的基本结构,在对高等学校管理会计特殊性 & 规律性研究的基础上,构建符合我国国情的高等学校管理会计体系。第二,在实务上立足于分析高等学校管理会计的运行机制,阐述高等学校管理会计的基本方法,推动和促进管理会计在高校中的应用与推广。第三,在实践上服务于高等学校内部管理的科学化,为高等学校管理者强化内部管理,进行科学的预测和决策与控制提供有效的管理信息,从而提高高等学校办学的社会效益和经济效益服务。

本书所研究的高等学校管理会计,属于会计学的一个重要理论领域。之所以选择这一课题,是因为管理会计作为会计学的一个重要分支,尽管已经为国内外会计学界所公认,并且在经济管理活动中发挥着越来越重要的作用,但是,在国内对高等学校管理会计的理论、方法和内容的研究尚未引起应有的重视。事实上,开展高等学校管理会计的研究,不仅涉及到高等学校作为一个典型的非

营利组织需不需要管理会计,或者说有没有管理会计,如果有,其理论结构又是怎样的等一系列理论问题,而且还涉及如何高效利用高等学校的各种办学资源、提高办学的社会效益和经济效益的重要实践问题。在社会主义市场经济不断发展、高等教育管理体制改革不断深化、高等学校内部管理体制发生深刻变革的今天,研究高等学校管理会计这一课题,具有重要的理论价值和重大的实践意义。

首先,从会计研究的理论价值看,研究高等学校管理会计课题,主要是从典型的非营利组织角度来研究高等学校管理会计的特点、基本理论和主要内容,这可以填补非营利组织管理会计的理论空白,丰富和发展管理会计理论和高等学校管理理论。

其次,从高校管理的实践意义看,研究高等学校管理会计这一课题,可以运用科学规划、全面预算、责任会计等一系列方法,为高等学校管理者提供科学有效的管理信息,从而改善和提高高等学校的办学效益。

1.3 研究过程和方法

自1995年以来,笔者一直从事高等学校的财务与会计实务管理工作。1998年主持申请了浙江省教委科研课题《高等学校管理会计研究》,并得到了资助。此后,围绕与高等学校内部管理密切相关的问题,笔者有针对性地加强了高等学校财务管理和管理会计有关问题的研究。特别是对高等学校内部会计制度设计、高等学校教育成本的管理与核算、高等学校的经济责任制、合并高校的财务与会计等问题进行了较为深入的思考和研究。

本书以常规性的会计学研究方法为主,运用系统理论、组织行为理论以及产权经济学、信息经济学、行为科学等原理,采用规范研究和实证分析相结合,并借鉴西方经济学和管理会计的研究成

果,对社会主义市场经济条件下高等学校管理会计的基本理论、方法和实务进行了系统研究。在研究中,本书注重以下研究方法:

(1)规范研究与实证分析相结合。在既定的体制背景下,对高等学校管理会计现状进行了分析,即着眼于“实际上是怎样的”研究,并从高等教育管理体制变革和高等学校内部管理体制变革的目标模式出发,提出了构建高等学校管理会计的基本原则和基本理论结构,以及高等学校管理会计的主要内容和基本方法,即对高等学校管理会计“应该是怎样的”提出自己的主观价值判断。

(2)系统研究和重点分析相结合。高等学校管理会计研究的内容十分丰富和广泛,本课题的研究并不企求面面俱到,而是在注重高等学校管理会计体系整体性的同时,着重研究最能体现高等学校管理会计特色的部分,即围绕高等学校的特点,重点分析和阐述高等学校管理会计的基本理论和主要内容,以达到构建具有中国特色的高等学校管理会计体系之目的。

(3)理论研究和实务分析相结合。高等学校管理会计研究既是一个理论问题,也是一个实务问题,只有将理论研究与实务分析结合起来,研究成果才具有理论意义和实用价值。本书的理论研究主要是通过对大量中外文献的阅读、分析和综合,归纳概括出高等学校管理会计研究的基本思路;本书的实务分析,主要是通过参加会议、与高等学校财会工作者座谈咨询,以及其他调查研究方法,对高等学校的会计现状和会计实务进行考察和分析,指出高等学校会计改革和发展中存在的问题和不足,提出构建高等学校管理会计的必要性和可能性。在理论研究和实务分析的基础上,阐明高等学校的特征,构建高等学校管理会计的理论结构,阐述高等学校管理会计的主要内容,从而形成较为完整的高等学校管理会计体系。

1.4 研究思路和结构

本书对高等学校管理会计的研究,主要解决以下基本理论问题,即管理会计的产生和作用,高等学校管理会计的理论结构,高等学校管理会计的主要内容。要实现对上述问题的确切把握,就必须从研究管理会计的功能开始。本书运用系统理论、组织行为理论以及产权经济学、信息经济学、行为科学等原理,采用规范研究与实证分析相结合、系统研究与重点分析相结合、理论研究和实务分析相结合等一系列方法,顺着管理会计的功能→高等学校管理会计产生的客观必然性→高等学校管理会计的理论结构→高等学校管理会计的主要内容和方法→高等学校管理会计的特殊问题→高等学校管理会计运行的环境和条件这一基本思路逐步展开。

本书除导言外包括以下五部分:

第一部分(第2章),主要阐述了管理会计产生和发展的历史背景和客观条件;分析了管理会计的特点和作用;论述了管理会计与相关学科的关系;阐明了管理会计的理论基础。

第二部分(第3、4章),主要分析了高等学校管理会计产生的客观必然性;阐明了高等学校管理会计的含义、作用和特点;提出了高等学校管理会计的总体架构;论述了高等学校管理会计的理论结构,从而建立了高等学校管理会计的理论体系。这一部分是全书的理论核心。

第三部分(第5、6、7章),着重论述了高等学校管理会计的主要内容,包括规划会计即高等学校的预测和决策分析,控制会计即高等学校的全面预算,责任会计即高等学校的责任中心和内部控制等。这一部分是本书的主体部分,是联结管理会计理论和实践的桥梁。

第四部分(第8、9章),重点探讨了社会普遍关心的高等学校

教育成本问题和合并高校的财务合并及会计信息两大问题;提出了建立以成本核算为基础的高等学校会计信息系统的基本框架;阐明了合并高校财务合并及其会计信息系统的可操作的具体思路。

第五部分(第10章),作为全书的结尾,与前三个部分(二、三、四部分)相呼应。这一部分主要论述了高等学校的产权问题;分析了高等学校的委托代理关系;阐述了高等学校管理会计的体制环境和组织结构;指出经济责任制是高等学校管理会计运行的前提。本部分是全书的重要组成部分,是高等学校管理会计运行的环境和条件,对高等学校管理会计的组织实施具有重要价值。

1.5 主要观点和内容

1.5.1 管理会计和现代管理科学

管理会计是随着社会生产的发展和经济管理的要求而产生、发展并不断完善起来的。管理会计是现代会计的一个重要分支,是经济领域一门新兴的边缘学科,它是多种学科相互交叉、相互渗透的结合体,充分体现了会计与管理的高度统一。它的形成和发展,始终受到现代管理科学思想和方法的影响。本书着重分析了管理会计与财务会计、财务管理、成本会计、财务分析等相关学科的关系,指出管理会计与这些相关学科既有联系,又有区别,管理会计的特点可以在与财务会计的比较中得到体现。管理会计的理论基础是现代管理科学,包括系统理论、行为科学、信息经济学、代理理论等。管理会计从20世纪70年代末期开始传入我国。我国的管理会计发展历程大致可划分为两个阶段,20世纪70年代末到80年代末为引进和消化阶段;20世纪90年代以来进入了探讨与建立具有中国特色管理会计理论和方法体系的阶段。然而,对高等学

校管理会计的研究和应用则严重滞后。

1.5.2 高等学校管理会计的崛起

随着社会主义市场经济体制的逐步建立和发展,我国的教育体制和高等学校内部管理体制也在进行相应的改革。高等学校正在逐步成为具有自我发展、自我约束能力的,面向社会自主办学的事业法人实体,这使高等学校会计的内外环境发生了根本性的变化。为了适应新形势发展的需要,高等学校会计进行了两次重大改革。1997年以来的我国高等学校会计的第二次改革是规模大、内容彻底的模式性变革。它标志着我国高等学校与传统会计制度完全脱钩。高等学校作为典型的非营利性组织,具有五大明显的经济特征。管理会计虽然起源于企业,但绝不是企业的专利,高等学校会计也有财务会计和管理会计两大分支。高等学校管理会计在高等学校管理中起着明显的作用,它全面提供管理信息,有利于高校的经营决策,有利于严格实行绩效考核。高校管理会计是学校为主动适应社会主义市场经济、加强内部管理,区别于财务会计的另一个重要分支。它具有既不同于财务会计,又区别于企业管理会计的明显特点。

1.5.3 高等学校管理会计的构建

在构建高等学校管理会计体系时,应遵循总体性、前瞻性、现实性、针对性等原则。高等学校管理会计的理论结构主要由管理会计目标、基本假设、基本概念、会计对象、会计原则、基本方法等构成。高等学校管理会计的目标是构建高等学校管理会计体系的逻辑起点。它是高校管理会计理论结构的最高层次,是基本假设、会计对象、会计概念、基本原则等其他理论要素的基础。高等学校管理会计的基本目标是向高等学校的管理者提供经营管理决策所需要的管理信息,以提高学校的办学效益。高校管理会计的基本假设