

现代高等教育管理研究丛书

XIANDAI GAODENG
JIAOYU GUANLI
YANJIU CONGSHU

高等学校 成本会计研究

Gaodeng Xuexiao Chengben Kuaiji Yanjiu

石金明 ■ 著



中国科学技术大学出版社

G647.5

8

2007

• 现代高等教育管理研究丛书 •

高等学校成本会计研究

石金明 著

中国科学技术大学出版社

• 合肥 •

内 容 简 介

本书系统地对高校教育成本会计管理的理论和实践进行了分析,既借鉴了西方高等教育成本管理理论,又采纳了我国改革开放以来企业实行成本管理的经验,并且紧密地结合我国高等教育的实际,总结部分高校率先实行成本管理的成功经验,深入探讨了中国高等院校教育成本管理理论与管理方法。

本书可供从事成本管理研究的教师、学生以及相关研究人员和实际工作人员学习成本管理知识之用,也可供高等教育主管部门决策参考。

图书在版编目(CIP)数据

高等学校成本会计研究/石金明著. —合肥:中国科学技术大学出版社,2007. 4

(现代高等教育管理研究丛书)

ISBN 978-7-312-02050-6

I. 高… II. 石… III. 高等学校-成本会计-研究-中国
IV. G647.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 024624 号

责任编辑:张善金

出版者:中国科学技术大学出版社

地址:合肥市金寨路 96 号 邮编:230026

网址:<http://press.ustc.edu.cn>

电话:发行 0551-3602905 邮购 3602906 编辑 3602910

E-mail:发行 press@ustc.edu.cn

印刷者:合肥义兴印务有限责任公司

发行者:中国科学技术大学出版社

经销者:全国新华书店

开 本:880mm×1230mm 1/32 印张:12 字数:336 千

版 次:2007 年 4 月第 1 版 2007 年 4 月第 1 次印刷

定 价:20.00 元

前 言

教育成本管理是高校管理工作的重要环节,对高校的建设、发展和提高办学效益起着举足轻重的作用。随着我国高等教育体制改革的不断深入,高等学校的管理体制和运行机制的不断变革,新型的管理和运行模式的不断创建,高等学校在教育结构调整中,资源配置得到不断优化,成本管理成为高校财务管理的一个突出问题。目前,甚至很长一段时间,政府财力投入有限、教育资金投入渠道多元、教育成本分担机制无序、教育收费不断成为社会公众关注的焦点,改革高校管理体制、提高高校管理水平以压缩培养成本、加强成本控制将是高校改革的努力方向。为此,必须加强高等学校的成本管理工作,建立一个高效率、充满活力、互相制约、协调运转、自我激励、自我发展的成本管理机制,调动成本管理机制的活力,完善对投入的科学论证和效益评估机制,优化高等教育资源配置,降低办学成本,提高办学效益,增强高校竞争力,以适应社会主义市场经济发展及高等教育改革的需要。

本书共分十一章,较为系统地对高校教育成本会计管理的理论和实践进行了分析,其中包括高等教育成本管理导论、高等教育成本相关理论解析、影响教育成本效益提高的重要因素、教育成本的预测与计划、教育成本的控制和评估、教育成本核算、高等院校教育成本投资决策分析

和教育成本分担等。书中既借鉴了西方高等教育成本管理理论,又采纳了我国改革开放以来企业实行成本管理的成功经验,同时力求紧密结合我国高等教育的实际情况,总结我国率先实行成本管理的高校在这方面的成功经验,理论联系实际地探讨了中国高等院校教育成本管理理论与管理方法。

本书从构思到定稿,经历了很长时间,其间由于公务繁忙也曾经几度耽搁。欣慰的是其间得到了国内很多著名学者的帮助,他们的鼓励和支持让我有了完成这本书的勇气和力量。为此,特向曾经给予我支持和力量的专家和学者表示深切的感谢!此外,本书在撰写过程中,还参阅了大量的中外文献资料,从中得到了不少启示,在此谨向所参考文献的作者们致以诚挚的谢意。遗憾的是,由于本人水平有限,加上高等学校成本管理这一领域的复杂性,可供参考的有关高等教育成本管理的优秀文献十分短缺,书中难免存在很多不足甚至错误,在此真诚地希望读者给予指正,以便集中大家的智慧继续推进高等学校的成本管理理论研究和实践工作,从而为我国高等教育事业的发展做出应有的贡献。

石金明

2006年12月

目次

前言	(i)
----------	-------

第一章 成本会计导论	(1)
------------------	-------

第一节 成本会计的产生与发展	(1)
----------------------	-------

一、早期的成本思想	(1)
-----------------	-------

二、成本会计发展的三次革命	(2)
---------------------	-------

三、成本会计的发展趋势	(9)
-------------------	-------

第二节 成本的含义与属性	(14)
--------------------	------

一、成本的经济含义	(14)
-----------------	------

二、成本的属性	(16)
---------------	------

三、成本与费用的关系	(19)
------------------	------

第三节 成本的基本范畴	(22)
-------------------	------

一、经济学关于成本的基本范畴	(22)
----------------------	------

二、会计学关于成本的基本范畴	(34)
----------------------	------

三、经济学成本理论与会计学成本理论的关系	(37)
----------------------------	------

第四节 成本会计与 modern 管理结合	(40)
-----------------------------	------

一、管理的职能与作用	(40)
------------------	------

二、成本会计与成本管理	(46)
-------------------	------

三、我国成本管理与改革回顾	(49)
---------------------	------

第五节 成本会计的环境	(54)
-------------------	------

一、成本会计环境的界定	(54)
-------------------	------

二、成本会计的经济环境	(55)
-------------------	------

三、成本会计的法律环境	(60)
-------------------	------

第二章 高校成本会计的理论基础 (63)

第一节 经济学理论 (63)

一、消费者行为理论 (63)

二、成本理论 (65)

第二节 教育学理论 (69)

一、教育与劳动力再生产 (69)

二、教育与社会再生产 (72)

三、教育与劳动生产率 (75)

第三节 人力资本投资理论 (77)

一、人力资本与人力资本投资的概念 (77)

二、人力资本投资理论的主要观点 (81)

第四节 教育产业理论 (85)

一、教育产业属性的提出 (86)

二、高等教育的产业属性分析 (88)

三、高等教育产业的特点 (90)

四、高等教育产业化的意义和影响 (92)

第三章 高校成本会计职能与任务 (95)

第一节 高校成本会计的意义 (95)

一、高校成本会计的必要性 (95)

二、高校成本会计的现实意义 (100)

第二节 高校成本会计的职能和任务 (104)

一、高校成本会计的职能 (105)

二、高校成本会计的任务 (107)

第三节 高校成本会计工作的组织 (111)

一、高校成本会计的机构和人员 (111)

二、高校成本会计制度 (112)

第四章 高等教育成本与分类 (114)**第一节 教育成本概念 (114)**

一、教育成本概念 (114)

二、教育成本的形成和发展 (114)

三、教育成本的本质内涵 (117)

第二节 教育成本分类 (118)

一、直接成本和间接成本 (118)

二、社会成本和个人成本 (120)

三、资本成本和经常性成本 (121)

四、货币成本和非货币成本 (121)

五、总成本、平均成本和边际成本 (122)

六、教育物质成本与精神成本 (123)

第三节 影响教育成本的因素 (124)

一、影响教育成本的主要因素 (124)

二、教育外部因素 (124)

三、教育内部因素 (125)

第五章 高校成本计算 (127)**第一节 高校成本计算对象与内容 (127)**

一、高校成本计算的意义 (127)

二、高校成本计算对象 (129)

三、高校成本计算项目 (130)

第二节 标准成本法 (131)

一、标准成本法测算方法 (131)

二、标准成本法测算实例 (139)

第三节 抽样调查法 (148)

一、归集教育成本核算科目 (148)

二、生均教育培养成本的估算 (149)

第四节 完全成本法 (154)

一、社会直接成本的计算方法	(154)
二、社会间接成本的计算方法	(156)
三、个人直接成本的计算方法	(159)
四、个人间接成本的计算方法	(160)

第六章 高校成本会计核算

(164)

第一节 高校成本核算的原则和要求	(164)
一、高校成本核算的原则	(164)
二、高校成本会计核算的要求	(165)
第二节 高校成本核算的基本假定	(171)
一、高校成本核算的特点	(171)
二、高校成本核算的假设前提	(173)
三、高校成本核算要素的说明	(176)
第三节 现行高校会计制度的主要缺陷与 改革取向	(179)
一、现行高校会计制度的主要缺陷	(179)
二、现行高校会计制度的改革取向与建议	(182)
第四节 高校成本会计账务设计	(185)
一、高校成本会计处理的前提条件	(185)
二、高校成本会计的账户设置	(186)
三、高校成本会计的账务处理	(190)

第七章 高校成本预测与计划

(195)

第一节 高校成本预测的特点与作用	(196)
一、成本预测的特点	(196)
二、高校成本预测的作用	(197)
第二节 高校成本预测的方法	(198)
一、定性预测法	(198)
二、定量预测法	(201)

第三节 高校成本预测的程序	(207)
一、高校成本预测的一般程序	(207)
二、高校成本预测应注意的问题	(208)
第四节 高校成本计划	(211)
一、高校成本计划的基本要求	(211)
二、高校成本计划的编制原则	(214)
三、高校成本计划编制方法	(216)
第八章 高校成本控制	(220)
第一节 高校成本控制的原理与意义	(220)
一、高校成本控制原理	(220)
二、高校成本控制的原则	(223)
三、高校成本控制的含义	(225)
第二节 高校成本控制的程序和方法	(226)
一、成本控制的程序	(226)
二、高校成本控制的分类	(227)
三、高校成本控制的方法	(231)
第三节 高校成本控制的手段与措施	(232)
一、高校成本结构不良	(232)
二、高校成本控制的基本方针	(233)
三、高校成本控制的途径和措施	(235)
第九章 高校成本分析	(241)
第一节 高校成本分析的任务和方法	(241)
一、高校成本分析的意义	(241)
二、高校成本分析的任务	(242)
三、高校成本分析的原则	(243)
四、高校成本分析的基本方法	(244)
第二节 高校成本—效益分析	(247)

一、成本—效益的定义	(248)
二、成本—效益分析法的产生	(248)
三、成本测度与莱文的成分研究法	(250)
四、成本—效益分析方法	(257)
五、成本—效益分析注意事项	(258)
第三节 高校成本管理职能分析	(260)
一、高校成本方针分析	(260)
二、高校成本计划职能分析	(261)
三、高校成本控制职能分析	(262)
第四节 高校成本管理评估	(264)
一、高校成本评估及其意义	(264)
二、高校成本管理评估的方法	(267)
三、高校成本管理评估指标体系	(269)
第十章 高校成本分担与补偿	(272)
第一节 教育成本分担理论	(272)
一、教育成本分担理论的形成	(272)
二、高等教育成本分担的原则	(276)
三、高等教育成本分担主体	(278)
四、高等教育成本分担的形式	(281)
第二节 高校成本分担的国际比较	(282)
一、高等教育财政危机国际化	(282)
二、高校成本分担模式	(284)
三、高校成本分担的国际经验	(288)
第三节 成本补偿与教育公平	(292)
一、高校成本补偿	(292)
二、教育公平及其分析	(293)
三、成本回收对教育公平的影响	(301)

第十一章 我国高校成本分担实践	(305)
第一节 我国高校成本分担能力分析	(305)
一、我国高等教育的供需矛盾	(305)
二、我国高校成本分担的客观必然性	(307)
三、我国高校成本分担的可能性	(309)
第二节 高校财政拨款制度	(312)
一、现行高校拨款制度分析	(312)
二、高校拨款分配方式的比较	(316)
三、高校拨款制度改革的基本要求	(323)
四、高校拨款公式的设计与分析	(327)
第三节 高校收费制度	(337)
一、高等教育学费的性质	(337)
二、高校学费确定的基本原则	(338)
三、我国高校收费制度改革实践	(341)
四、我国高校收费管理	(344)
第四节 高校资助制度	(345)
一、高校学生资助制度及其意义	(345)
二、我国学生资助制度的形成和发展	(350)
三、国家助学贷款制度的建立与完善	(353)
四、中国特色的高校资助制度	(357)
参考文献	(366)

第一章 成本会计导论

第一节 成本会计的产生与发展

一、早期的成本思想

成本会计的发展历史源远流长。如果我们把人类的成本思想与成本行为作为研究起点,那么可以说,它至少有两千余年的历史。当早期的商品货币经济出现时,人类早期的成本思想与简单成本计算行为也就随之萌芽了。早期的成本思想与简单成本计算行为是在自然经济的束缚之下形成和发展的,是处于低级阶段的成本会计。这种早期的成本思想与简单成本计算行为具有以下基本特征:

(1)早期的成本思想,基本上只是一种将本求利的思想,对于产品成本核算环节和产品销售环节并未作严格区分,对于核算产品成本的各个要素也未进行比较科学的分类。

(2)早期成本记录的一个重要特征是以单式记账法进行成本记录。由于单式记账法本身并不是一种科学的记账方法,加之当时尚未形成一套科学的成本账户,故早期的成本记录不能连续地、完整地、系统地反映成本的流动过程,不能将非财务记录(诸如将已购买的材料从材料账转到生产账,又从生产账转到存货账上)的成本要素的流动过程在账簿中反映出来。

(3)早期的成本核算,只是一种具有统计性质的成本计算,表

现为费用的累积,直到封建社会末期,对于各项费用的认定和摊派尚缺乏一定的规定,而对于产成品和产品成本的处理则更无妥善之方法。

二、成本会计发展的三次革命

一般认为,成本会计是在工业革命时期,随着工厂制度的出现而诞生的。事实上,它的起源可以追溯到14世纪。那时候,由于意大利、英国、德国商业得到发展,许多人建立了独资和合伙企业,开始从事毛织品生产、书籍印刷、钱币铸造和其他行业。早在英国亨利七世时期(Hery VII, 1485~1509),成本会计便有了明显的发展。当时,一大批小毛纺织商由于不满各行会的种种限制,从城市转向乡村,并建立了工业群体,希望通过行会以外的其他渠道推销自己的产成品。他们的生产和销售活动处于垄断行会的控制之下时,没有实行成本核算的必要。但是,像后来许多商号所认识到的那样,小型工厂主发现,不仅自己与各行会之间存在着竞争,而且他们内部也存在着竞争,于是,准确的成本记录变得必不可少,甚至成为成功的先决条件。在那些岁月里,这些刺激无疑推动了成本会计的发展。

(一)成本会计第一次革命:实际成本会计制度的建立

成本会计的第一次革命是伴随着封建经济的解体和资本主义经济制度的萌芽而到来的。换句话说,它是资本主义的商品货币经济的产物,是资本主义手工工场的产物。首先,伴随着资本主义商品经济的出现,原有的仅仅以计算赢利为目的的成本记录和成本计算开始显得力不从心。工场主要要求有一种更为复杂的、能适应于工业企业的成本会计出现。其次,早期资本主义竞争的出现,使工场主的经营日益复杂化,他们要求随时了解企业的生产状况,详细而准确的成本资料开始变得愈来愈重要。于是,在人类早期的成本思想和简单成本计算行为的基础上出现了复杂的成本计算。

复式簿记的产生,使企业成本会计的第一次革命开始了它的历史进程。

从世界历史看,封建经济的解体和资本主义经济的产生最早在西欧。马克思在《资本论》中指出:资本主义生产的最初萌芽,在14世纪、15世纪,已经稀疏可以在地中海沿岸的若干城市中看到。同样,我们从该时期的一些工业企业簿记中,也可以依稀看到企业成本会计第一次革命的进展过程。

从位于意大利北部佛罗伦萨城的德尔·贝内(Del Ben)羊毛加工企业的有关记录来看,在1318年以前,该企业的商业和工业活动是不分开记账的,工商业所获得的利润混合在一起。数十年后,企业提出了分开计算工商业利润并精确计算成本的要求。大约从1350年起,该企业的会计员为便于分别提供资料,设置了两套账簿,一套用来反映商业经营的结果,一套用来提供工业的经营资料。到1368年,后者又分为:①原羊毛采购账;②直接人工工资账;③印染工人工资账。在原羊毛采购账中,每一次记录都包括购买时间、供方姓名、购买地点及羊毛质量和价格等;在直接人工工资账和印染工人工资账上,记录着生产一定质量和数量的羊毛制品所花费的人工费用。尽管没有证据能表明德尔·贝内企业当时是运用复式记账法来记录其独立的工业活动的,但从以上三种账簿可看出,已初步执行了成本分类账的职能。

美第奇(Medici)企业的账目,向人们提供了早期工业企业运用复式簿记的一个极有意义的例子。早在1431年,美第奇企业就已使用了四种原始分录簿:①存货簿;②现金簿;③收支簿;④工资簿。不过,这时企业没有对全部业务分别作两笔记录,对生产和销售的全部布料只是进行简单的统计记录。所以,当时该企业并没有完全使用复式记账法。但此后不久,该企业就全面采用了复式记账法。大约在1475年,上述工资分录账分为两本,单独成册。一本用于记录纺纱工、整纱工、织布工的所用材料和所完成的工作;另一本则用于记录印染工人和其他工人的情况。同时,在这一时期,美第奇企业还设置了“布料生产和销售”账户,在这些布料账

户的最后一页,人们可以发现上面标有已售出布料的总利润,在每一种布料账户的借方,均有以下项目:①当期企业用于该布料生产而购进并耗用的羊毛总额;②印染羊毛和布料的费用总额;③其他制造成本——工资、工人所用材料,如润滑油、精梳机、梳棉机、刺果起绒机的折旧和杂费。该账户的借方总额表示完工布料的生产成本。由于经营活动的日益复杂,自1552年开始,美第奇企业单独设立了“本公司的生产成本”账户。该账户借方除记录全部工资、佣金和薪水等项目之外,同时还在会计期末通过贷记管理费用账户结算全部管理费用。到1556年,该企业的账目已变得十分详细且具有一定的系统性和科学性。根据该时期的有关账簿资料,我们已可以拟出一份与现今完全相同的成本计算表。

法国普兰庭(Plantin)印刷厂的账目,向人们展示了分批成本法的雏形。他们按每本出版的书籍设置总账,并采用相当于个别成本计算法的方法,在这些账户上详细反映生产特定书籍所耗用的纸张成本、劳务费用和其他各种生产费用;待书本印刷结束后,再将这些账户的余额往称为“库存书账户”(book in stock)的产品账户结转。根据该厂1565年4月26日编制的成本试算表可知,当时还将材料账户、在产品账户和库存账户作为统制账户来运用。而且在成本核算过程中,同时以货币和实物作度量单位,前者为主,后者为辅,二者配合,共同反映着各项经济业务和生产过程。可见,在当时的账簿中已经具有了完整的成本流动意识。

企业成本会计发展史上的第一次革命是围绕着建立自成体系的成本账目,完整地、系统地、连续地反映成本流动并提供详细而准确的成本资料来展开的,历经了三个阶段。起初,人们核算的只是实际主要成本(actual primary cost),这种主要成本只包括材料和人工费用,而不包括间接制造费用。这是因为在手工业时期资本的有机构成还比较低,还没有实行科学的管理制度,间接费用的开支不大,人们习惯于把它全部作为生产损失处理。工业革命后,随着近代工厂制度的建立,在核算成本时,应把企业所有的费用全部计入成本。这样,实际主要成本的核算就过渡到了“实际全

部成本”的核算,认为这种实际全部成本才是唯一的真实成本(true costs)。然而不久,这种观念就被打破了,取而代之的是那种认为间接费用的正常分配额才能计入产品成本的正常分配理论(theory of normal burden)。在这种理论的影响下,人们在核算成本时开始根据成本应该负担的正常分配额进行计算,超额分配费用(over-applied expense)和不足分配费用(under-applied expense)则另行处理,因而就出现了所谓正常成本核算(normal cost accounting),即第一次革命的第三个阶段。这次革命几乎波及地中海沿岸的每个大中型企业,它基本上是在整个工业企业界进行的。经过 100 多年的探索和实践,人们逐渐把复式记账法引入到工业簿记中来,形成成本核算账户体系,从而确立了实际成本会计制度的基本模式:①成本计算方法有分批法和分步法;②成本项目由料、工、费三项组成;③核算中多数采用预定标准分配费用;④成本内容广;⑤成本指标与费用的原始支出用途联系密切;⑥划分了产品成本与期间费用。

企业成本会计发展史上的第一次革命,使成本会计开始以一个崭新的面貌重新出现在人们面前,它改变了早期成本记录和成本计算作为会计的一个附属部分的地位,使成本会计开始从财务会计中独立出来,进而通过以后近 200 年的理论和实践检验,逐步形成一门独具特色的会计学科。

(二)成本会计第二次革命:标准成本会计制度

实际成本会计制度发展到 19 世纪末,它的局限性就已逐渐开始显现出来:①反应迟钝,不便于成本控制;②核算是月份内进行的,分析必须要在核算结果提供出来以后进行,核算与分析脱钩;③没有成本目标,不便预防性管理。所以,资本主义经济的进一步发展和竞争意识的增加,向企业成本会计提出了新的挑战,要求会计界改变传统实际成本会计,建立起一种新型的、以成本控制为中心的企业成本会计——标准成本会计制度(standard cost accounting system)。这次革命的发展过程大致如下: