

GAO
XUEX
GUAN
KUAJI

浙江大学“侨福建设基金”资助出版

高等学校管理会计研究

RESEARCH ON COLLEGE
MANAGEMENT ACCOUNTING
GAODENGXUEXIAO
GUANLIKUAJIYANJIU

谢家启 著
浙江大学出版社

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
高等学校的预测和决策分析

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

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。

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,

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及其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,从而为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、高等教育管理体制深化改革不断深化、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,主要是通过参加有关会议、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

与财务会计既有联系又有区别,可以在财务会计基本假设的基础上修订而得;高等学校管理会计的对象应是以学校内部管理工作为范围,以规划与决策、控制与业绩考核为基本内容的管理活动;高等学校管理会计概念的确认应能反映出高校管理会计的基本特性和总体框架;管理会计原则是为实现管理会计目标所制定的规范,企业管理会计的原则同样适用于高等学校管理会计。财务会计是描述性的,管理会计的方法是分析性的。高等学校是非营利组织,其产品也难以用经济指标来衡量,因此,高等学校管理会计的方法与企业管理会计的方法也有所不同。

1.5.4 预测和决策分析

预测与决策分析对高校提高资金使用效益、促进学校各项事业发展、提高学校办学的经济效益和社会效益均具有重要意义。预测分析可以为高校编制远景规划、全面预算以及为校内各单位经费使用的控制目标提供依据;高等学校运用决策分析的技术方法,确定资源的最佳配置与运用,可为学校获取最大的效益,避免事业发展和经济活动的盲目性。高等学校预测和决策分析,应遵循可行性、科学性、全局性、效益性、及时性等原则。现代决策是一个系统的逻辑分析和综合判断的过程,它是人类长期决策实践的科学总结。正确的决策不仅取决于决策者的素质,也与认识和遵循科学的决策程度密切相关。高等学校预测方法主要包括定性和定量两大类,定性预测主要有专家调查法和特尔菲法;定量预测主要有因果分析法和趋势分析法。在实际预测时,应采用定量预测与定性预测相结合的方法。高等学校决策的方法和技术主要包括确定情况下的决策、风险情况下的决策和完全不确定情况下的决策三种。

1.5.5 全面预算

全面预算是学校规模和事业发展方向的综合反映,预算资金

的筹集、分配和使用对高等学校的事业发展有直接的重大影响。高校的全面预算具有综合性、约束性、效益性和相对独立性等特征。高校全面预算应遵循可靠性、完整性、合理性、激励性和公允性原则。高等学校全面预算体系是由宗旨、目标、方针、政策、规则和程序等一系列要素构成的有机整体,高等学校全面预算的内容则是由纵横交叉的单位和项目预算组成。高等学校全面预算的内容十分复杂,涉及面广泛,与此相适应的方法也是多种多样的,可结合具体情况,灵活运用。高等学校全面预算包括预算的编制、执行、控制和报告等环节,在预算管理的各环节中,控制的重要性是不言而喻的,没有一个有效的预算控制系统,再好的预算也难以达到预期的目的。设置和运用预算管理类科目,既可以保持财务会计核算体系的完整,又有利于高等学校强化预算管理,及时提供执行情况,从而更为有效地防止高等学校年度预算的失控。高等学校应该设置自成体系、具有独立内在勾稽关系、自求平衡的预算管理账簿体系,包括总账和明细账,专门用于核算与预算管理有关的业务。

1.5.6 分权管理和责任会计

分权管理是组织发展的主要趋势。在分权管理条件下,应重视协调各分权单位之间的关系,使各分权单位之间在工作和目标上达成一致,实现组织的整体目标。管理会计的主要功能在于利用会计信息对各分权单位进行业绩计量、评价和考核,即将组织划分为各种不同形式的责任中心,并建立以责任中心为主体的责任会计制度。责任会计是高等学校管理会计的重要内容,它要求学校运用现代管理理论,把学校内部分成承担经济责任的责任单位,以责任中心承担的责任目标为对象,对其执行过程进行核算和控制,并考核评价各责任中心的工作业绩。责任会计与财务会计既有联系又有区别。学校在实施责任会计时,必须选择恰当的责任会计核算模式,责任会计核算模式有单轨制和双轨制之分。责任会计考核主要

是利用责任执行情况表和责任报告。对责任中心除了量化的货币化考核以外,还必须结合一定的定性或非货币化的考核。业绩报告是责任会计提供信息的媒介,也是责任会计的工作成果。业绩报告既要注意适时性和适用性,又要注意相关性和确切性。

1.5.7 教育成本和会计信息系统

教育成本是学校管理者、投资者、政府部门、学生家庭以及社会各方普遍关心的重要信息。教育成本是学校加强管理,提高教育资源利用效率的重要依据;是政府部门制订学费标准,分配财政性教育资金的重要依据;也是学校、政府、公民个人以及社会进行教育投资的重要依据。建立基于成本核算的高等学校会计信息系统,既是高等学校加强内部管理、合理有效利用办学资源的迫切要求,也为政府部门统筹规划教育工作,加强对高等教育的管理,进行宏观调控提供重要依据。现行高等学校的会计信息存在严重的缺陷,它既不能满足学校加强教育成本管理的需要,也不能真实、完整地反映学校的财务状况和收支情况。高等学校提供的教育服务是介于公共产品和私人产品之间的“准公共产品”。为了实现高等学校的会计目标,其提供的会计信息除了要符合会计的一般原则外,还要考虑普通高等学校等非营利组织会计的特点。高等学校通常可以通过资产负债表、收支情况表、现金流量表以及附表(教育成本表、结余分配表等)、报表附注、补充资料等,提供尽可能满足共同需要的、通用的会计信息。教育成本表是高等学校教育成本综合信息的载体,是使用者获取高等学校教育成本信息的主要渠道。高等学校是提供教育服务的机构,高等学校的教育产品就是学校所提供的高等教育服务,教育服务作为高等学校向学生提供的教育产品,理应也是教育资源耗费的承担者。根据我国高等学校教育资源耗费的特点,以及有利于加强对教育成本的管理和核算,可将高等学校的教育成本费用划分为薪金、职工福利费、社会保障费、公务

费、业务费、固定资产折旧费、修缮费、财务费用、其他费用等类别。高等学校建立以成本核算为基础的会计核算体系,在会计科目的设置上与现行会计制度相比有很大不同。应按权责发生制的要求设置预提、摊销以及教育成本费用的分配和归集等科目,并调整收入类科目和净资产类科目,使之与支出类科目相配比。高等学校教育成本核算的一般程序包括:确定成本核算对象和成本核算期;设置成本项目;设置成本科目和成本计算单;记录、归集和分配费用;汇总计算各项教育成本;编制教育成本报表等。

1.5.8 合并高校及财务合并

高校合并是指两个或两个以上的高等学校合并组成一所高等学校,由原来的两个或两个以上的法人单位变成一个法人单位。高校实质性合并的标志是办学主体、组织机构、管理制度、发展规划和学科建设的统一。学校主体由多变单、隶属关系由单变多、办学规模扩大、管理层次增加、地域布局分散、管理空间扩大等等是合并高校的特点。高校合并与财务合并相辅相成,相互联系、相互制约、相互促进,学校合并的程度决定着财务合并的程度,学校合并的模式决定着财务合并的模式;财务合并不仅是高校合并的重要内容,也是高校合并的关键。为了保证财务合并积极、平稳、有效、有序地推进,财务合并必须坚持整体性、全面性、发展性、有序性和可行性原则,采取先维持后统一,逐步理顺、逐步完善的办法。从财务清算到账务合并,从原有政策规章的清理到新体制的确立,必须遵循一定的逻辑程序。高等学校合并中的财务合并,实际上是原各校财务运行向合并后学校的财务运行转轨的过程,是新的财务管理体制的确立过程,其内容包括全部的财务活动和财务关系。合并高校作为一个独立的事业法人和财务报告主体,应建立与自身特点相适应的统一的会计核算体系,做到科学规范、内容明确,结构合理,层次清楚,为内外部会计信息的使用者提供统一、完整和有

产的会计信息。

1.5.9 产权关系、代理关系及经济责任制

产权关系是产权主体之间在财产占有、使用、收益、处分中发生的各种关系的总和。财产的占有、使用、收益和处分是所有权的四项权能,这些权能可以部分与所有者分离,并在分离后通过不同组合,形成不同的产权。高等学校的产权一般包括相互联系的两个方面,即整体法人财产权和学校内部治理结构。代理关系机制是现代组织的核心和基础,现代组织实际上是一系列代理关系的集合体。高等学校是承担了受托责任的高校教育产权的代理人。如何占有和有效利用社会办学资源是高等学校的重要职能。高等学校作为一种特殊的现代组织形式,其代理关系可分为两个结构层次,一是学校资源提供者与学校管理者的代理关系;二是学校管理者与学校内部各级管理者及教职员工的代理关系。高等学校代理关系的两个层次与现代高等学校会计中的财务会计与管理会计两个层次的信息系统相吻合。高等学校的组织结构模式,高等学校内部各部门各层次之间的相互关系,规定了管理权力作用的方式。高等教育管理体制和高校内部管理体制的改革,要求高等学校建立和健全经济责任制,而科学有效的经济责任制是高等学校管理会计运行的前提和条件。

第2章 现代会计的重要分支

2.1 会计与管理

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。尽管不同社会经济活动的水平与复杂程度不同,但在经济活动中,资源的有限性与人类需求的无限性却是存在于人类社会中一对永恒的矛盾。为了缓和并解决这一矛盾,人类在经济活动中总是千方百计地力求以最少的劳动耗费来取得最优的经济效益,从而推动人类社会的不断发展与进步。然而,经济效益的提高受多方面因素的影响和制约,其中,科学技术的进步和管理水平的提高,是人类社会走向进步和文明的两个“轮子”。

会计作为人类一项有目的的实践活动和经济现象,它的产生同经济管理密切相关。会计最初表现为人类对经济活动的计量与记录行为。马克思指出:“在一切社会状态下,人们对生产生活资料所耗费的劳动时间,必然是关心的,虽然在不同的发展阶段上关心的程度不同”^①。人类关心和计量、记录劳动成果思想的产生,关心和计量、记录生产生活资料所耗费的劳动时间这一行为的发生,一方面是由于人们参加社会生产实践活动的结果,另一方面又是人们为维持生存和发展而管理生产、生活的需要。人类要管好经济活动,除了要处理好各种经济关系以外,还必须了解与掌握经济活动中的有关数量问题,即我们通常所说的经济信息。“会计是一个以提供财务信息为主的经济信息系统”^②,我国古代的结绳记事,简

^① 马克思. 资本论. 第1卷. 北京:人民出版社,1975

^② 吴水澎. 会计学原理. 沈阳:辽宁人民出版社,1996

单刻记的出现就是会计产生的萌芽阶段。这些简单的计量与记录行为,主要是计算劳动成果,为劳动成果的分配服务。随着社会经济的不断发展,生产力的不断提高,对管理的要求也越来越高,会计也从生产经营过程的附带职能中逐步独立出来。随着过渡到商品经济社会,为适应商品经济和贸易的需要,会计核算的内容、方法也发生了很大的变化,会计技术也不断进步。然而,无论是采用单式记账法,还是复式记账法,其记账算账本身并不是目的,最终都是为了管好、用好人力、物力和财力等各种资源。可见,原始会计就包含有计算和管理的涵义。

在商品经济条件下,商品生产者与经营者主要采取了“企业”这种组织形式进行生产与经营。随着商品经济规模的不断扩大,会计也逐步从简单的记录、计量、比较所耗与所得的行为,发展成为一门包括有完整的方法体系的会计学科。会计目的也从仅仅是对财产记录、为财产的分配服务,发展到对经济活动的所得与所费进行比较计算和反映经营活动的损益盈亏情况。然而,近现代以来的传统会计,除通过定期编制财务报告,向企业外部有经济利害关系的团体或个人,提供企业在报告编制日的财务状况和规定期间的经营成果的信息以外,企业管理当局也能利用账面资料和财务报表数据,作为制订企业决策的方法依据。但是,无论如何传统会计的重点是面向过去,它的基本职能是事后反映和监督。可见,传统会计具有的那种潜在的管理职能,也只能是事后的、被动的,对改进经营管理、提高经济效益,缺乏积极、能动的作用。

2.2 管理会计和管理科学

管理会计是现代会计的一个重要分支,它产生于美国,是一门新兴的边缘学科,是由多种学科相互交叉、相互渗透的结合体。现代会计是当代西方会计的新发展,20世纪50年代以来,随着科学

技术的进步和社会生产力的提高现代会计逐步从传统会计中派生分离出来,其作用是改进经营管理,提高经济效益。

传统会计主要是以货币形式,运用复式记账原理,按照规定的程序,对某一会计主体的经济活动进行记录、计量、分类整理,定期编制反映一定期间经营情况的会计报表。进入20世纪50年代以来,由于现代管理科学的发展,一方面对会计提出更高更新的要求,促进会计学科、会计技术的发展,另一方面管理科学也渗透到会计科学,使传统会计获得了发展的动力,为会计学科的发展开拓了新的领域。20世纪50年代以后,传统会计逐步发展成为财务会计和管理会计两大分支。管理会计是适应现代企业管理的需要而发展起来的一门相对独立的会计学科。它利用财务会计提供的会计信息及其他生产经营活动中的有关资料,运用数学、统计等方面的一系列方法,通过整理、计算、对比、分析,主要向企业内部各级管理人员提供用以经营决策、制定计划,指导和控制企业经营管理信息的对内报告会计。“如果说财务会计是以提供财务会计报表为中心的会计观,那么管理会计就是以经营管理为中心的会计观”^①。管理会计主要包括规划与控制两大方面的内容,前者主要是通过确立目标、编制计划和确定计划实现的主要手段与方法,对企业未来的生产经营活动进行全面筹划;后者主要是通过落实责任,考核实绩和分析执行计划情况,对企业生产经营活动进行控制。管理会计着眼于未来的生产经营活动,如经营目标的确立、决策的制定、预算的编制等,为企业管理者的生产经营规划和控制提供信息服务。管理会计虽然也要对过去经营情况进行某些分析和评价,但其目的并不在于归纳说明过去,而是为了有效地筹划未来。由于主要是为内部管理服务,管理会计没有固定的程式,既不受任何统一的会计制度等法规的约束,也不受固有的会计程式和

^① 吴水澎. 会计学原理. 沈阳:辽宁人民出版社,1996

会计惯例的制约。管理会计工作完全取决于企业管理者内部管理的需要,完全服从于企业内部管理的特定要求。管理会计所使用的方法也灵活多样,它可以使用多种计量单位,也可以采用差量计算、边际分析、现金流量分析等多种技术和方法。

管理会计学科充分体现了会计与管理的高度统一。管理会计的形成和发展,始终受到现代管理科学的思想和方法的影响。“现代管理科学许多学派的形成和发展,对管理会计在理论上往往起着奠基和指导的作用,而管理会计又不断吸收新的管理学科的专门方法和技术,为现代会计科学注入新的活力,从而使它具有更加广泛的实际应用价值和新的适应能力”^①。第一次世界大战后,泰罗的科学管理思想广泛推行,使先算后干的标准成本计算代替了传统的“先干后算”的成本会计制度。“通常认为标准成本计算、预算控制和差异分析都属于管理会计的萌芽和早期形式”^②。行为科学管理和数量管理的创立和运用,使“变动成本法”应运而生,并成为现代管理会计中规划和控制经济活动的重要工具,也使“弹性预算”的办法代替了传统的“固定预算”。20世纪60年代、70年代和80年代发展起来的系统管理学派、权变管理学派、信息经济学理论以及代理理论,使会计与管理结合更加密切,内容更加丰富多彩,技术方法也日益先进,使管理会计呈现出一派欣欣向荣的发展趋势^③。

2.3 管理会计与相关学科

管理会计是一门新兴学科,它有很强的交叉性和综合性。因此,必须首先弄清管理会计与其相关学科的关系。

① 陈今池. 现代会计理论概论. 上海:立信会计出版社,1994

② 李天民. 管理会计研究. 上海:立信会计出版社,1994

③ 李天民. 管理会计研究. 上海:立信会计出版社,1994

2.3.1 管理会计与财务会计

管理会计与财务会计既有联系又有区别。它们之间的联系主要表现在,企业只有一个基本的会计信息系统,就是依照财务会计框架建立的会计信息系统。管理会计为内部使用者提供管理信息,也是尽可能运用财务会计系统所提供的资料,以财务会计资料为基础,对其中的某些方面进行加工、改制和延伸,使它们能更有效地服务于企业的内部管理。管理会计与财务会计的区别,主要在于前者主要为内部使用者提供管理信息,发挥会计信息的管理职能;后者主要为外部使用者提供财务信息,发挥会计信息的社会职能。同时,为适应现代管理的要求,管理会计还创立了自己所特有的理论、方法、技术,提供面向未来为决策最优化服务的各种相关信息。

2.3.2 管理会计与财务管理

为了实现企业的经营目标,财务管理与管理会计活动总是紧密配合的,而不是相互分离的;是协同作战的,而不是各自为政的。财务管理是一个综合的价值管理系统,而管理会计则是一个综合的以价值为主的管理信息系统。财务管理本身不是一个信息系统,它要有效地开展工作,除了利用好自身可以直接取得的财务信息外,还得利用管理会计提供的相关信息。尽管管理会计和财务管理在基本方法和基本作用等方面有许多相同或相似之处,但管理会计与财务管理毕竟是两个不同的学科和领域,存在明显的区别。财务管理学是研究如何筹集资金、运用资金和有效地管理各项资金的科学。财务管理是企业经营管理工作的主要内容。财务管理的首要职能就是解决企业的筹资问题,保证企业生产经营过程的资金需求,实现资金良性循环和保值增值。财务管理的对象是财务活动,具体表现为资金的筹集、分配、使用、耗费和回收过程,目的是要有效地使用资金。管理会计学是研究企业经营预测、决策和业绩

控制方面的科学。管理会计是一个管理信息系统,其工作性质是利用信息、产生信息、传递信息、解释信息,为企业有关管理部门提供经营所需的信息,是企业成功控制自己经营管理活动的重要因素。管理会计的目的是寻求对企业经营状况进行有效预测、决策和控制的方法和手段,它对财务管理工作起着深化和推动的作用,是企业财务管理的有效手段。

2.3.3 管理会计与成本会计

管理会计是为企业内部使用者提供管理信息的会计,以泰罗的科学管理为基础形成、发展起来的标准成本系统,是管理会计的雏形。成本会计将成本的形成、积累与结转纳入复式簿记框架,实现了成本会计记录与财务会计记录的有机结合。20世纪初,作为泰罗的科学管理学说的一部分,标准成本系统被引入到成本会计之中,使成本会计从单纯计算发展到成本计算与成本控制相结合,为挖掘降低成本潜力服务,大大扩展了成本会计的应用范围。现代意义上的管理会计,在广度和深度上都不同于标准成本系统,它侧重于为管理的决策功能提供相关信息,着眼于利润的最大化。管理会计是一种全局性的,以决策性会计为主体,为全面提高企业生产经营效益服务的管理信息系统。

2.3.4 管理会计与财务分析

管理会计与财务分析的相同之处,在于两者作用相近,都是为决策服务;对企业来说目标相近,都是为了企业的发展。但两者存在明显的区别:一是职能不同。管理会计侧重于预测和决策,财务分析侧重于分析和判断;二是服务对象不同。管理会计主要服务于企业内部的决策和控制,财务分析服务于与企业有利害关系的所有当事人;三是所受限制不同。管理会计可以不遵守有关核算原则和法律,其核算方法可以根据企业实际需要确定,财务分析只能建

立在有关会计核算制度或法律、法规的基础之上,其使用数据报表必须核算口径一致,遵循共同的原则。

2.4 管理会计的特点和作用

管理会计的实质,是会计与管理的直接结合。由于管理会计是为企业内部管理服务的,企业管理循环的每一步骤,管理会计都要有相应的步骤与它配合,从而形成管理会计循环。管理会计循环与企业管理循环两者关系如图 2.1 所示。

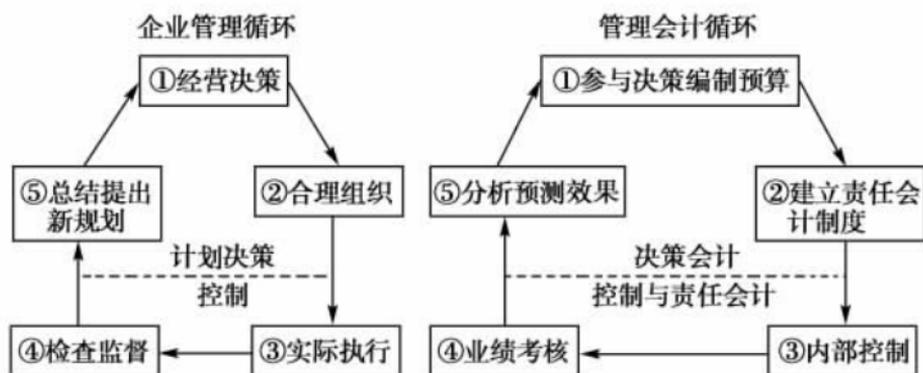


图 2.1 企业管理循环与管理会计循环关系图

从企业管理循环来讲,①②⑤三个步骤属于计划决策范畴,③④两个步骤属于控制范畴;从管理会计循环来讲,①②⑤三个步骤称为决策会计,③④两个步骤则称为控制与责任会计。

管理会计是从传统会计体系中分离出来的,因而在某些方面同财务会计有一定的内在联系;但管理会计毕竟是为适应现代企业管理的需要,在明显突破原有会计领域的基础上建立起来的一门相对独立的会计学科,故同财务会计又有许多明显的区别。管理会计的特点可以在与财务会计的比较中得到体现,管理会计与财务会计的主要区别见表 2.1。

2.4.1 服务于企业的内部经营管理

财务会计主要是通过定期会计报表,向企业外部关系人提供企业某一时点和一定期间的资产、负债、净资产以及收入、支出、利润等主要财务状况,其目的是使投资者和债权人等外部关系人了解和掌握企业的财务状况和经营情况,并借以作出是否继续向企业投资等决策;而管理会计则是运用一系列特定的理论概念和专门的技术方法对各种可用的数据进行加工,主要是向企业内部管理者提供从事经营管理所需的会计信息,以帮助他们正确地确定经营目标、制定经营决策、编拟实施计划、控制业务活动,不断提高企业的管理水平和经营效益。正是从这个意义上,有人将财务会计称为“外部会计”,而将管理会计称为“内部会计”。

2.4.2 着眼于企业未来的经营活动

财务会计主要是对企业已经发生的经济业务进行历史性描述,通常并不需要也不可能解决尚未出现的经济问题。管理会计则不然,它为了有效地服务于企业内部的经营管理,就必须着眼于预测未来,它所研究和解决的都是涉及企业未来经营管理的有关问题,如目标的确立、决策的制定、预算的编制等等。为了有效地帮助企业主管人员作出正确的经营管理决策,管理会计需要进行定量分析和科学预测,并预测经济环境和企业条件的变化,提供多种经营方案,供企业管理部门选择。可见,管理会计与财务会计的着眼点不同,财务会计着眼于对企业过去的生产经营过程进行总结,而管理会计则着眼于对企业未来的生产经营活动进行筹划。

表 2.1 管理会计与财务会计的不同特点

项 目	财 务 会 计	管 理 会 计
会计目标	通过记录已发生的经济业务编制外部会计报表,投资人和债权人借以作出投资决策	搜集和加工计划与控制所需的会计数据,提供企业经营决策使用的内部会计报表
会计原则	全部会计原则	部分会计原则,例如相关性和可靠性原则
会计方法	遵守规定的会计准则和会计制度,主要采用会计的方法	服从内部管理的需要,不受会计准则和会计制度的限制,可以采用会计的、统计的或数学的方法,更多的是数理统计方法
会计时期	按年度、季度报告(过去时期)	根据需要不定期报告(过去和未来时期)
会计报表	正式规定的资产负债表、损益表和现金流量表等	预算执行情况报表,不同计划方案分析报表,种类和格式不拘
会计要求	数据必须准确和平衡	不要求绝对精确,能为决策所用
会计数据	已经发生的经济业务记录	既需要历史会计数据,也需要有关未来的会计数据
会计责任	财务会计报告是正式的对外报告,具有法律责任	管理会计报告是内部分析报告,不具有法律责任

2.4.3 侧重于对企业下属部门的考核

财务会计提供的仅是概括性的企业财务数据。通常,投资人和债权人并不需要掌握企业内部各业务部门的经营情况和经营成果。管理会计则不同,它主要服务于企业的内部经营管理,不仅需要整个企业角度分析经营状况和经济效益,而且必须对各个所属的业务部门的经营业绩进行考核。因此,管理会计输出的信息

——会计报表通常是以责任中心为单位进行编制和提供的。因为促进和协调各业务部门的工作,保证企业整体目标的实现,是企业内部管理的根本目的。

2.4.4 运用灵活多样的核算方式

为了如实反映一个企业的财务状况和经营成果,真正取信于企业外部关系人并切实保障其经济利益,财务会计的核算方式通常是被正式规定的,从凭证、账簿到报表的提供,均有固定程式,所采用的会计程序与方法,亦受到会计原则的严格约束。管理会计则不同,它所提供的报表并没有固定的形式,其内容亦不受会计制度的严格约束。核算方法灵活多样、服务于管理人员的需要,不受会计制度的限制,可以采用会计的、统计的和数学的方法,更多的是数理统计方法。管理会计数据可粗可细,不要求绝对精确,只要求近似值,能为决策所用。管理会计报告根据管理需要制定,不要求定期编制。管理会计不单纯强调数据的精确性和可靠性,而是更强调数据的及时性、合理性和一致性。

2.5 管理会计的理论基础

2.5.1 系统理论

系统理论是由系统论、控制论和信息论组成的科学方法论的基础。系统论、控制论、信息论属于新兴的横断科学即方法论科学,是当代科学上的重大成就。它们从不同侧面揭示了客观世界的本质联系和运动规律,为现代科学的发展提供了新思路、新方法,沟通了自然科学与社会科学之间的联系,对现代各个门类科学的发展,都有重要的影响。

研究现代管理会计,也必须以系统理论为基础,运用系统理论

提供的许多新的综合方法的概念来描述、分析其对象内在的及其他相关事物之间的辩证关系,力求从整体上来解决其对象作为一个系统所涉及的各种问题。这样,才能使现代管理会计的发展同现代科学的发展水平相适应。在现代科学研究中,创造性的科学方法论的掌握和创造性的科学思想的运用,已越来越居于重要地位,而成为包括管理会计在内的任何科学研究中突破旧框框、取得创造性成果的一个必不可少的重要条件。

系统理论对现代管理会计的具体指导作用,主要表现在按照系统的整体性原则,从全局出发,综合地考察企业同外部经济环境的适应关系,研究企业内部各个组成部分之间的协调关系,并遵循整体最优化原则,运用现代数学方法和计算工具进行定量分析,为企业各级领导和管理部门制定最优经营决策,确定最优经营目标提供基本的经济信息。最优的经营决策和经营目标具体转化为企业在一定时期内生产经营的全面预算,进而转化为各个责任中心的责任预算。在预算过程中,为企业各级领导与管理部门传递有关管理信息,使它们能借以不断发出指令,调节企业内部各个系统的活动,控制其经营决策沿着预定的轨道卓有成效地进行,使其稳步达到原定的最优化目标。

2.5.2 行为科学

现代意义上的行为科学是 20 世纪 50 年代以来发展起来的一门新兴学科,主要是运用心理学、社会学、社会心理学等方面的研究成果,来研究人的各种行为的规律性,分析人产生各种行为的客观原因和主观动机的一门学科。行为科学的核心观点是要重视人的因素。任何企业的一切经济活动都要通过人来完成,人是企业的主体,是生产力中最活跃的因素。因此,对人的管理和领导,以及充分调动人的主观能动性,是现代企业管理的核心问题。然而,人是社会的人,是有生命、有思想、有感情、有创造力的复合体。人的需

要是多种多样的,不仅有生理的和物质的需要,而且有心理和精神上的需要。因此,对人的管理,必须贯彻“人人是管理者,人人又是被管理者”的原则,要按照人的行为特性及其发展规律加强对人的思想管理,提高人的思维活动和心理承受能力,发挥人的组织效能,增强人的素质和创造力。可见,将行为科学的原理应用到企业管理中的最重要一点,就是主张企业管理应由原来的以“事”或“物”为中心转变为以“人”为中心,这是管理思想的一个重大转变。

20世纪70年代,行为科学被引进和应用于现代管理会计,现已逐步成为一个重要的、具有广阔发展前景的新领域。其基本点是强调现代管理会计的职能本质上是一种行为职能,应把激励人们的行为贯串始终。因为不通过人的行为、人的作用,它所提供的任何信息都不足以对企业的生产经营产生实际效果。现代管理会计要在实际工作中发挥应有的作用,必须十分重视其行为方面。这是现代管理会计发展的一个基本方向。

现代管理会计应该以行为科学为基础。根据行为科学的原理,管理会计人员进行决策分析、制订标准和编制预算以前,必须深入到职工中去调查研究,实行广泛的参与制,尽量让有关人员参与各项有关责任目标的制订、分解以及措施的落实工作,让他们充分理解管理会计提供信息的意义和用途。行为科学理论要求,企业各项标准或目标的制订必须结合实际,充分考虑企业内外部条件和情况,根据需求和可能,认真分析研究,把它们建立在平均先进定额的基础上。只有这样,才能充分发挥标准和目标对职工的激励作用。行为科学理论要求,企业应按责、权、利相结合的原则,建立科学的责任会计制度。在建立责任会计时,各级责任单位的负责人,必须贯彻群众路线,以职工为中心,采用参与制的民主管理方式,让职工参与责任预算的制订、分解、落实工作。在责任预算的执行过程中,应充分发挥职工的自我控制、自我管理能力和主观能动性。

2.5.3 信息经济学

信息经济学是现代社会经济和信息技术飞速发展的产物,它创始于 20 世纪 60 年代初期。它与传统的以研究物质资料为主的工业时代的经济学不同,是以研究信息为主的信息时代经济学。信息经济学的一个重要前提是,信息是一种经济产品或经济资源。它认为在现代经济中,信息也是一种商品。一方面它是有实用价值的,利用信息能够获得利益;另一方面,信息不是无偿的,获得信息需要付出一定的代价,从而合乎逻辑地引申出信息价值和信息成本的概念。在信息的形成和使用中,如果所得大于所费,即产生“正价值”;相反,如果所得小于所费,则为“负价值”。任何一个有效的管理系统所产生的信息价值必须是“正价值”。因此,把获取信息的所得与所费进行比较、分析,就成为当前一切经济科学研究的中心课题,并构成信息经济学的核心内容。

信息经济学在现代管理会计中的应用起步较晚,直到 20 世纪 80 年代中期才开始进行研究。譬如在预测分析和决策分析方面,西方许多专家学者为建立“符合实际情况”的数学模型,从而产生了对大量信息的潜在需求,如哈佛大学卡普兰教授所著的《高级管理会计》,就引进了非线性成本函数的增量模型以及模糊数学等方面的内容,这种事实就是建立在“管理会计取得的信息是无需花费什么代价”,以及“各级管理人员都具有从事复杂的数学分析的知识和本领”的两个基本假设的基础之上的。实际上这两个假设是根本不能成立的。管理会计信息系统的建立、运行和维护需要大量的投入,现代公司的特点是规模庞大、结构复杂、经营多样、环境不确定。管理现代公司不仅需要及时地采集大量环境信息,如政治的、经济的和法律的等,及时地向环境传递有关本公司的信息,而且必须通过信息沟通将本公司各个单位各个层次连接为一体,向着一个共同的目标运行。其中数据信息的生产、使用、传递单凭人力是

不能完成的,必须依靠现代计算机通信技术。可见,现代管理会计信息的生产、使用和传递是有代价的。因此,现代管理会计的研究也必须以信息经济学理论为基础和指导,信息经济学特别是其中关于信息经济性的理论、概念和方法,完全可以运用于管理会计信息的研究,管理会计在相应的范围内实际上也是信息经济学的研究。

2.5.4 代理理论

代理理论在西方学术界得到广泛重视大约是从 20 世纪 70 年代开始的,但其学术渊源可以追溯到 20 世纪 30 年代美国学者科斯发表的题为《企业性质》的论文,科斯的产权理论是经济学“代理人说”赖以形成和发展的基石。20 世纪 70 年代以来,一批美国学者沿着科斯提供的线索,既发展出经济学的代理理论,又为管理会计引进和应用代理理论架起了桥梁。

代理理论的目标主要是在考虑受代理人自身利益的行为约束下,寻求雇佣合同和信息系统的最佳组合。通常,委托人总是希望代理人从整体的、长远的利益出发,作出正确的决策,以达到目标利润的最大化。但利润最大化并不一定是代理人的目标,委托人和代理人的立场往往不尽一致,因而双方的利害也不尽相同。因此,代理理论的目标就是探索怎样建立一种合理、可行、科学的理论结论,用来研究、分析、解释委托人和代理人的行为动机,并在确认他们的思想、观念、情感的基础上,协调双方的关系,并最终促使委托人的效用最大化。

按经济学代理理论的观点,现代企业实质上是一系列代理关系或一系列代理契约的集合体。委托人与代理人关系或契约关系使得企业内部具有层级结构,即具有上下级关系、管理者与被管理者关系或决策者与决策执行者关系等等。在现代企业代理关系产生、运行、解除过程中,委托人和受托人之间存在着信息不平衡的

情况,代理人有可能发生短期行为,甚至牺牲委托人利益以提高自己的利益,委托人也有可能损害代理人的利益。为了理顺代理关系,提高代理效益,就需要建立一个风险共担、利益共享的运行机制,以调动双方的积极性,促使委托人、代理人目标一致。其中重要的一环是要构建委托人、代理人之间合理的信息通道,进行有效的信息交流,及时沟通,排除摩擦和干扰因素。因此,经济学代理理论与会计在一定范围内势必相互交叉,经济学代理理论的研究也包括会计,其研究成果完全可以引进到会计中来,在会计中应用。

通常,由于委托人是分散的并远离代理人,因而对代理人的努力往往不能直接进行观察和监督,只能依靠会计信息系统提供的资料,对代理人的业绩进行评价。在这样的情况下,就会出现“道德危机”和“逆向选择”两大问题。所谓“道德危机”是指代理人按不同于合同或制度规定的方式办事,产生不说真话和逃避责任的倾向。例如,把某些失误归咎于偶然因素,或采用不正当手段搞虚盈实亏。产生“道德危机”的原因,主要是委托人不能直接监督代理人的努力或不能通过某些计量单位来准确推断代理人的努力,而代理人方面则担心他们的努力得不到正确的评价。所谓“逆向选择”是指代理人知道许多委托人不了解信息,所以选择对代理人有利、而不利于甚至有害于委托人的行为,也就是说即使委托人能够直接监督代理人在行动上所作的努力,但由于委托人不可能获得代理人进行决策时所应用的全部信息,因而不能根据反映代理人业绩的信息来判断代理人所作出的努力是否适当,是否逃避了责任,甚至还可能作出与事实相反的选择。可见,“道德危机”和“逆向选择”都是信息不对称的结果,即代理人和委托人各自占有不同信息量的结果。代理理论就是寻求解决这两类问题的方法,旨在探索一种合理、可行、科学的管理模式,从而使因“道德危机”和“逆向选择”而造成的损失降到最低点,以提高工作效率。

代理理论认为,管理会计信息可分为“决策前信息”和“决策后

信息”两大类。“决策前信息”是指为了作出决策所搜集的各种信息,它主要用来改善委托人或代理人对未来采取决策的环境的事前评估。“决策后信息”是指反映执行决策的行动和成果的信息,它主要用来评价决策执行的绩效,以便委托人和代理人之间按合同规定分配成果。可见,代理理论实际上是信息经济学的延伸,它是在信息经济学的基础上,结合人的行为因素,进一步强调了“决策前信息”和“决策后信息”的区别和作用,以及信息的不对称性对委托人和代理人利益的影响,因而有助于管理会计人员在备选的会计系统中进行选择,并可能为造成管理会计的理论与实际脱节的原因提供解释。尽管代理理论所建立的数学模型目前还不能成为解决管理会计理论问题的惟一方法,但它对管理会计研究确实是一种潜在、有用的工具,特别是它在解决管理会计实践问题,如预算的应用和差异的调查等方面,已经发挥了较大作用。

2.6 管理会计在我国

管理会计是 20 世纪初伴随着泰罗所创造的科学管理而产生的。美国早在 20 世纪 50 年代,由于生产和经济发展需要,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,管理会计风靡全世界,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 70 年代末 80 年代初,我国老一辈会计学家根据西方管理会计的教科书和有关资料进行翻译、整理和加工,编著教材,系统地介绍了当时西方国家流行的管理会计内容。在 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的借鉴和应用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,与国外会计学界的有关管理会计问题的国际交流也广泛

地开展。

20世纪80年代初,国内许多企业的主管部门和基层财会人员,为了更新知识、开阔眼界、提高业务水平,为了在复杂多变的竞争环境中求生存、谋发展,为了推行各种形式的经济责任制,自觉或不自觉的开始应用管理会计的一些基本方法。

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取得进一步的成果,主要是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,对管理会计的基本理论和方法在我国的应用进行积极的探讨,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勃勃生机,而且在提高经济效益方面,使企业尝到了甜头。1995年12月,由财政部发布的《会计改革与发展纲要》对发挥企业会计的管理职能问题明确指出:“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、奖惩分明。充分发挥会计预测、决策、核算、控制、分析和考核功能”^①。

从我国管理会计发展历程看,大致可划分为两个阶段:20世纪70年代末到80年代末,为管理会计的引进和消化阶段;20世纪90年代以来为第二阶段,主要是联系我国国情,探讨和建立具有中国特色的管理会计理论和方法体系。

^① 财政部制定. 会计基础工作规范. 北京:经济科学出版社,1996

但总体上,国内外管理会计的研究尚存在不足之处:一是西方管理会计研究主要局限于企业,并认为管理会计是通过各种方法来帮助领导部门作决策的具体工作与技术方法,没有理论问题;二是我国管理会计的研究也偏重于具体方法,偏重于数学方法,追求复杂的数学模型,实用价值不高,缺乏推广、应用的可行性;三是由于各种原因,对非营利组织,如高等学校的管理会计研究严重滞后,涉及甚少。高校管理会计的研究尚处于起步阶段,主要借用、移植企业管理会计的研究成果,而且主要局限于预算控制,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,分析、评价和考核缺乏全面、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。

第3章 一个亟待研究的领域

3.1 高等学校会计环境

随着社会主义市场经济体制的逐步建立和发展,我国教育体制也在进行相应的改革。《中华人民共和国教育改革和发展纲要》提出,高等教育体制改革的目标是逐步建立政府宏观管理,学校面向社会自主办学的新体制。《中华人民共和国高等教育法》进一步明确指出:“国家按照社会主义现代化建设和发展社会主义市场经济的需要,根据不同类型、不同层次高等学校的实际,推进高等教育体制改革和高等教育教学改革,优化高等教育结构和资源配置,提高高等教育的质量和效益”,“高等学校应当面向社会,依法自主办学,实行民主管理”。

我国的高等教育管理体制是在计划经济以及与此相适应的权力过分集中的政治体制条件下形成的,这显然不能适应社会主义市场经济体制的需要,必须进行改革。改革的目标是,争取在20世纪内或稍长一些时间,基本形成举办者、管理者和办学者职责分明,以财政拨款为主,多渠道经费投入,中央和地方政府两级管理,分工负责,以地方政府统筹为主,条块有机结合的体制框架。举办者、办学者和管理者三者的关系是:举办者拥有高等教育机构的产权性管理权,办学者拥有经营性管理权,管理者拥有宏观管理权。办学者为举办者所聘用,并对举办者负责,办学者必须尊重举办者所制定的章程,执行举办者依法作出的决策,并在举办者监督下办学;举办者必须尊重办学者自主办学、自我发展和自我约束的权力;管理者对高等教育机构的管理将由以行政手段为主的直接管理,转变为综合运

用立法、经济以及必要的行政手段的宏观间接管理。

随着社会主义市场经济的不断发展,我国高等教育管理体制不断深化,高等学校内部管理体制也正在发生深刻的变革,其核心在于科学地进行权限划分。然而,改革必须与经济、政治、科技、文化等社会环境相适应,要有利于管理者职责分明、职能规范、管理有序;要有利于充分调动社会、政府、师生员工的积极性;要有利于高校增强活力,提高质量和效益,建立科学的高等教育管理新体制。自党的十一届三中全会以来,随着政府对高等学校的管理从行政直接管理逐步转变为宏观调控的间接管理,高等学校的办学体制和办学形式日益多样化,办学自主权也日渐扩大。特别是近十年来,随着科技、教育、文化、卫生等管理体制改革的深化,社会主义市场经济体制的日益确立,高等学校正在逐步成为具有自我发展、自我约束能力、面向社会自主办学的事业法人实体,一个以政府拨款为主,多渠道筹措教育经费的格局正在形成。同时,高校谋求无限发展的要求与资源供给相对不足的矛盾促使其重视资金的统筹规划和使用效益,这使整个高等学校会计的内外环境发生了根本性的变化。

在改革开放的实践中,主管高等教育业务和财会工作的教育部和财政部,为了适应新形势发展的需要,对改革过程中的高等学校会计核算和财务管理中出现的新情况、新问题,先后就会计规章制度出台了一系列政策措施,对高等学校的会计制度进行了两次重大改革。为了适应国家宏观管理和高等学校微观管理的需要,于1989年我国高等学校会计进行了第一次重大改革,实行了我国第一部专门用于高等学校的会计制度,使高等学校会计从传统的行政事业单位预算会计中分离出来,逐步发展成为独立的行业会计,使高等学校会计既对高等专业人才培养和科研活动过程中预算内资金的领拨、使用及其结果进行反映控制,为汇总反映国家预算收支的执行情况和考核考核预算资金使用效益提供依据,同时又对

高等学校开展教育和科技有偿服务过程的预算外资金收入、成本支出和收益分配进行反映与控制,为监督检查高级专门人才培育和科研调节性计划的执行情况以及分析考核为社会有偿服务活动的经济效益和社会效益提供依据,从而全面地反映与控制高级专门人才培育和科研活动过程中的预算内外资金总运动,为提高高等学校办学的经济效益和社会效益服务。但是,这种人为地将资金区分为预算内和预算外,并分别设置会计科目进行核算的会计核算体系实质上是以传统的教育管理体制和计划经济体制为基础的。由于受传统会计管理的制约,该会计制度未能在全国各类高等学校切实有效地执行,从而影响了高校会计信息的可比性,导致政府难以以宏观调控方式对高等学校进行管理。

3.2 高等学校会计改革

自 1997 年以来,财政部陆续制定颁布了《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》、《高等学校会计制度》等,从 1998 年 1 月 1 日起施行。这是事业单位会计的重大改革,也是高等学校会计的第二次重大改革。

3.2.1 高等学校会计改革的总体结构

众所周知,在传统的计划经济体制下,高等学校作为政府的附属机构,在经费上集中管理,统收统支。高等学校的会计也仅仅是财政的“大统计员”、“大出纳员”,其最重要的任务是向上级主管部门报送报表。这种“报账型”的会计核算体系已远远不能满足新形势下高等学校对会计信息的需求,需要有新的会计核算制度和办法,以确保学校能以独立法人资格筹措和统筹安排使用各项办学资金,提高教育经费的使用效益,即要从过去为高度集中的计划经济体制服务的“报账型”会计模式向目前为社会主义市场经济体制

服务的“经营管理型”会计模式过渡。这次高等学校会计改革的总体结构可分为以下三个层次：

第一层次，财政部以会计法为依据，按照市场经济体制对会计核算工作的要求，制定既符合我国事业单位实际，又尽可能与国际会计惯例接轨的《事业单位会计准则》，使它成为统驭所有事业单位会计行为的基本规范，借以保证会计信息的真实可靠、相互可比、易于理解、便于利用。

第二层次，财政部根据《事业单位会计准则》的要求和行业特点制定了《科研单位会计制度》、《高等学校会计制度》、《中小学会计制度》等一系列新的事业单位行业会计制度。它们是为适应事业单位各行业本身的实际情况和管理特色而制定的，使《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》得以在各行业中具体实施和操作。

第三层次，各基层事业单位根据《事业单位会计准则》和本行业会计制度的要求和规定，结合自身的特点和需要，设计制定本单位会计事务处理的具体办法，即事业单位内部会计制度。

3.2.2 高校会计改革总体目标和指导思想

这次事业会计制度改革既是对以往会计实践和会计理论研究的一次系统总结，也是对事业单位会计制度改革的进一步深化。为确保会计制度的理论性、科学性、适用性和适当超前性，改革的总体目标是：在系统总结我国事业单位会计理论与实践的基础上，吸收企业会计改革的成功经验，借鉴国际上非营利组织会计通行的做法，建立适应社会主义市场经济体制需要、具有中国特色的科学规范的事业单位会计模式和运行机制，以利于促使事业单位加强财务管理并建立自我发展、自我约束的机制；以利于提高事业单位的资金使用效果，促进我国各项社会事业的发展。作为事业单位会计改革的组成部分，高等学校会计制度的改革必须符合事业单位会计改革的总体目标。其指导思想是：根据事业单位会计改革的总

体要求和教育体制改革的需要,在系统总结我国高等学校会计制度工作经验的基础上,充分借鉴企业会计改革的成功做法和国外高等学校会计惯例,建立符合社会主义市场经济体制和有利于高等学校发展、改革的新的会计核算体系。

根据以上会计改革的总体目标和指导思想,高等学校会计制度改革遵循了以下原则:

(1)以《事业单位会计准则》为依据,制定高等学校会计制度。这次预算会计改革的主要内容之一,就是将事业单位会计与行政单位会计分离,并制定符合国际公共惯例、适合我国事业单位实际情况的事业单位会计准则。《事业单位会计准则》作为基本会计准则,仅对事业单位会计核算的一般原则、会计要素确认、计量和会计报告的编制等作了原则性的定义和说明。它是事业单位会计制度设计和制定的依据。作为事业单位的高等学校,其会计制度的设计和制定也必须以《事业单位会计准则》为依据,即高等学校会计制度中关于会计核算的一般原则、会计核算要素的确认和计量、会计报表格式及内容、有关会计名词的定义及概念、内涵、外延等均必须与《事业单位会计准则》的规定相一致。

(2)结合高等学校经济活动的实际,充分体现行业特点。与其他单位相比,高等学校不仅规模大,数量多,所从事的教育、科研活动各有其自身特殊规律和特点,而且无论是多渠道的经费来源,还是多样化的资金管理和使用方式,以及事业支出的形式和内容,均有别于其他事业单位。为此,财政部会同教育部制定了高等学校的行业会计制度。为充分体现高等学校会计的行业特点,新的高等学校会计制度在会计科目设置、报表格式等方面,紧密结合高等学校活动的规律和实际情况,使新制度既具有较强的针对性,又具有较强的可操作性。

(3)明确高等学校会计制度管理权限,确保会计信息的质量。为了保证会计信息的使用,便于财政部门和教育主管部门对高等

学校的宏观调控,防止不同地方的高等学校或高校的不同部门执行不同的会计制度,采用不同的会计核算方法而造成会计信息的不一致和不可比,这次高等学校的会计改革明确全国各高等学校的会计制度统一由教育部会同财政部制定。各级人民政府举办的全日制普通高等学校、成人高等学校都必须执行新的高等学校会计制度。

(4)充分吸取企业会计改革的成功做法,并借鉴国外高等学校的会计惯例。为了适应高等学校改革开放和加强国际交流的需要,新的高等学校会计制度在总结我国高等学校会计核算基本经验和突出高等学校特点的基础上,在会计政策的规定、会计方法的选择以及会计报表的编制等方面,充分吸取了企业会计改革的成功做法,并借鉴国外高校的会计惯例。

3.2.3 高等学校会计改革的总体评价

综上所述,1997年以来的我国高等学校会计改革是一次规模大、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的完全脱钩,并尽可能同国际高等学校会计惯例接轨、协调,恢复“会计是国际通用的商业语言”的本来面目。实践证明,它已经对我国高等教育管理体制的改革和高等学校内部管理体制及其运行机制的转换、强化高等学校资金使用效益观念,提高广大财会人员的素质和知识水平,以及使我国高等学校会计管理体系走向国际化、规范化产生了深远的影响。

但是,这次会计改革由于时间较短,考虑也不甚周密细致,因而在《事业单位会计准则》和《高等学校会计制度》中还存在着不少问题,甚至还出现了一些疏漏。加之,目前我国的高等教育管理体制、高等学校的办学体制以及高等学校的内部管理体制尚在进一步改革过程之中,如合并办学、联合办学、社会办学等各种新的办学模式的不断涌现,高等学校内部机构改革、后勤社会化改革、产

业制度改革、学院制改革等各种内部管理体制改革都在不断深化。所有这些都将对高等学校的会计核算制度的内容和方法产生重大影响,需要根据今后实践的变化对已颁布的《事业单位会计准则》和高等学校的行业会计制度进行修改、充实、完善和提高。如高等学校会计核算基础的选择,是收付实现制还是权责发生制;又如如何加强高等学校教育成本的核算和管理;如何进一步完善高等学校的会计报告体系,真实、完整、全面地反映高等学校的整体财务状况;如何进一步加强高等学校的会计核算组织工作,规范二级单位的核算行为等等。

可见,高等学校的会计改革“任重而道远”,还需要继续花大力气紧紧跟上社会主义市场经济发展以及高等教育体制和高等学校内部管理体制改革的步伐,更好地满足社会主义市场经济和我国高等教育事业发展的要求,同时还要学习和借鉴管理会计的有用经验,以促进高等学校会计改革总体目标的顺利实现。

3.3 高等学校与管理会计

3.3.1 高等学校的特征

高等学校属于典型的事业单位,在西方也称非营利组织。非营利组织,顾名思义,就是不以营利为目的的组织。关于非营利组织的特征,美国会计学会在《非营利组织会计实务委员会报告》中指出:“通常区分营利与非营利的基础,就是有无营利的动机”,非营利组织就其行为上的含义是:第一,无营利的动机;第二,无个人或个别拥有组织的股权或所有权;第三,组织的权益不得任意出售或交换;第四,通常都不可或被要求直接地或按比例地给予资金捐助

者或赞助人以财务上的利益^①。美国财务会计准则委员会在《财务会计概念公告》第4号“非企业组织财务报告的目标”中,将非企业组织即非营利组织的主要特征归纳为:第一,大部分资财来源于资财的供给者,他们不期望收回或借以取得经济上的利益;第二,业务运营的目的,主要不是为了获取利润或利润等同物而提供产品或劳务;第三,没有明确界定的所有者权益及其出售、转让或赎回,以凭借所有权在组织解体清算时分享一定份额的剩余资财。^②

我国会计学界使用“事业单位”的称谓,所谓事业单位是指主要以精神产品和各种劳务的形式,以实现社会效益为宗旨,向社会提供生产性或生活性服务的单位。认为事业单位既不同于企业,也不同于政府和各个行政单位,并将事业单位的特征概括如下:第一,事业单位一般不提供物质产品,有的单位虽然提供物质产品,它只是作为知识、信息、技术的载体来提供的。然而,这些单位大都进行着创造价值的智力劳动,向社会提供精神产品和劳务,它具有一定的生产性,是一种特殊的生产部门。第二,事业单位进行业务活动不以营利为目的,有的单位虽然实行有偿服务,但往往并非足额补偿,社会效益是衡量其业绩的基本标准。事业单位虽然以实现社会效益为宗旨,但却具有一定的经营性,并要实行经济核算,其事业收入和事业支出大都与业务活动相联系,这些单位可通过扩大服务规模,提高服务质量,实现增收节支,争取改善自身的运营条件。第三,出资者不要求回报,不准备收回资财,不具有明确的经济权益。^③

笔者认为,高等学校作为典型的事业单位,具有事业单位的一般特征,结合高等学校的实际,可将高等学校的特征概括如下:

(1)高等学校业务活动的目的,主要不是为了追求利润或利润

① 荆新. 非营利组织会计准则理论框架. 北京:清华大学出版社,1997

② [美]Loen E. Hay, Accounting for Governmental and Nonprofit Entities, 7th Edition 1985

③ 王庆成、门玉峰. 事业单位新会计制度操作实务. 北京:中国计划出版社,1997

的等同物而提供产品和劳务。虽然,高等学校的业务收支有时也有差额,但总体上不是以学校微观的经济效益而是以宏观的社会效益为目的。

(2)高等学校组织业务活动所需的资财,全部或部分地来自政府的预算拨款、单位事业收支结余以及接受捐赠等,政府和捐赠人并不期望按期收回所提供的资财,也不约定按所提供资财的一定比例获取经济上的利益。

(3)高等学校组织业务活动,通常借助于政府和捐赠人对使用其所提供资财施加限制、单位预算约束等手段来进行管理控制,管理人员具有遵从限制、执行预算的责任和义务。

(4)高等学校业务活动的业绩,通常不能像企业那样利用利润指标来衡量、评价,也不像企业那样直接经受市场竞争的考验。它的产品是高级专门人才和先进的科研成果,这些产品不但不能用货币加以计量,而且也难以用其他方法加以确切量化。

(5)高等学校不存在可以出售、转让、赎买的所有者权益,即使高等学校解体,资财提供者也没有分享剩余资产的明确的所有者权益。

需要指出的是,高等教育的产业化,即把高等教育作为一个产业经营以及这一经营的结果,能给学校带来结余或者说“利润”,这同高等学校的非营利性是不矛盾的。这是两个问题,不能把它们混为一谈。高等学校的非营利性是就高等教育的性质而言的。通常,高等学校是以谋求公共利益为目的的社会法人,高等学校的主要任务和宗旨是为社会提供高级专门人才和高质量的科研成果。任何一个高等学校,不管它提供的是公共产品、准公共产品还是私人产品,都要计算收入和支出,都要进行经济核算,都要设法节约支出,增加收入。经营得当,高等学校也是可以产生“利润”的。问题的关键是,高等学校经营之后所得的“利润”不同于企业经营之后所得到的利润。企业的利润在扣除公积金、公益金等之后分配给投

投资者；而高等学校作为公共产品和准公共产品的经营者所得的“利润”，主要是作为发展教育的基金，不存在向投资者分配利润的问题。这正是高等学校非营利性的体现。也正是基于这种认识，在《中华人民共和国高等教育法》第三章第二十四条明确规定：“设立高等学校，应当符合国家高等教育发展规划，符合国家利益和社会公共利益，不得以营利为目的”。

改革开放，特别是 20 世纪 90 年代以来，高等学校为了缓和与解决教育经费严重不足的问题，纷纷发挥各自的优势，投资创办校办产业，其目的是想通过校办产业创造的一部分利润来弥补教学经费之不足。校办产业不仅涉及面广，而且它主要不是提供教育产品或教育服务。绝大多数校办企业都经过法定程序取得了独立法人资格，进行独立核算。学校与校办产业是投资者与被投资者之间的关系。可见，高等学校投资创立校办产业并没有改变高等学校的非营利性特征。

高等学校的特征，决定了高等学校会计的特有内容和特有方法，对会计理论研究和会计工作实务产生重要影响，进行会计理论研究和组织会计实务工作都必须重视和考虑这些特征，从而使会计理论研究更具有实践意义，使会计实务工作更具有可操作性。

3.3.2 管理会计与高等学校

管理会计作为为单位领导者和管理者提供管理信息的会计，是管理信息系统的一个子系统，是决策支持系统的重要组成部分。现代管理科学认为，管理首先是决策，决策是领导者、管理者的首要职能。而决策离不开信息，从一定意义上讲，管理就是正确地搜集、加工和利用信息并作出决策的过程。可见，信息与决策、管理之间存在内在的逻辑联系。“管理会计作为一个信息系统，其学科属性是信息科学的一个组成部分”，“管理会计作为决策支持系统的一个重要组成部分，其核心内容是从事决策的研究工作，为领导者

最终进行最满意(可行)的决策提供科学依据”^①。

从本源上讲,管理会计是从早期的企业成本会计的基础上演变而来的,成本会计是管理会计建立之根基。然而,值得指出的是,一方面在管理会计形成及发展过程中,创造性地发展了成本会计,把成本会计研究与实践中由注重核算的方面引向经营控制的方面,并最终从管理控制的角度将成本会计方面的一些内容纳入管理会计的体系之中;另一方面,到现代管理会计发展阶段,无论在广度还是深度方面,管理会计都不同于20世纪初所建立的标准成本系统,它的发展已围绕着企业经营决策及强化内部控制这个中心,逐步构建了自己的理论体系及方法体系^②。

从会计工作分工看,财务会计主要通过信息系统将相关财务会计信息提供给企业外部的信息使用者,服务于社会各相关方面;管理会计则通过信息系统将所产生的相关管理信息,提供给企业经营管理决策者、执行者,在参与决策、参与经营管理中发挥直接作用。当然,在企业经营与管理活动过程中,管理会计与财务会计既有明确的分工,也必然会出现工作交叉的方面。分工决定着它们各自朝着专门化的方向发展;而工作的交叉方面,既需要学术界在研究中加以重视处理,也需要实际工作者在工作过程中加以协调处理。

管理会计和财务会计是现代会计的两大分支。在理论上必须明确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和管理会计两个分支,管理会计虽然起源于企业,但绝不是企业的专利。正因为如此,西方政府非营利组织会计中也经常引用管理会计的理论和方法。

到了20世纪60年代,管理会计风靡全世界,并被公认为是企业管理部门的得力助手。这个信息传到我国已是20世纪70年代末80年代初。1980年10月,当时的财政部部长王丙乾在第三次

① 余绪纁.再论现代管理会计的特性.财会通讯,1999.6

② 郭道扬.二十世纪管理会计的产生与演进.财会通讯,1999.6

全国会计工作会议上,呼吁全国会计界今后一定要学习和借鉴西方管理会计的有用经验,要求财政部部属高等财经院校的会计系必须在1978级本科毕业生以前开出这门课程,并以此作为会计教学、改革的契机。在实际工作中,20世纪80年代初期我国许多主管部门和基层企业的财会人员,对学习管理会计怀有极浓厚的兴趣。20世纪80年代中期,不少企业为了在复杂多变的竞争环境中求生存、谋发展,为了保证各种形式的经济责任制的贯彻执行,曾自觉或不自觉地应用了管理会计的一些基本方法。

进入20世纪90年代,随着社会主义市场经济的逐步确立和高等教育体制改革的进一步深化,高校的办学形式、筹资渠道形成了多样化、复杂化的格局,在学科建设、专业设置、招生方式、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。高等学校不仅要注重社会效益,而且要讲求经济效益。以政府预算为中心,满足政府预算报表为特征的高校财务会计制度,已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务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方法,进行了有益的探讨。

但就总体而言,作为事业单位的高等学校管理会计研究和应用严重滞后。这主要表现在以下几个方面:一是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、分析和评价考核等缺乏全面系统的研究,高校管理会计体系尚未形成。二是在实务中,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情况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；再次是高等学校的财会人员素质还不适应，不仅在工作重点、而且在观念上都尚未实现从“算账报账型”到“经营管理型”的转变。

3.3.3 高等学校管理会计的作用

管理会计在高等学校管理中的作用主要是：

(1)全面提供管理信息。在现代高等学校的业务和经济活动管理过程中，存在着大量复杂的数量关系与非数量关系，它们有的可按统一的货币进行计量，有的可用特定的数据形式予以表现，从而形成多种性质不同、功能各异，但又相互联系、相互补充的管理信息。管理信息的及时汇集、科学加工和合理运用，是高等学校的教学、科研等各种活动得以正常进行的必备条件。为了加强学校的内部管理，提高资金使用效益，不仅需要财务会计提供有关财务状况的信息，而且更重要的是需要管理会计提供能够适应学校内部管理的各种及时有效的管理信息，其中包括加工、改造的财务信息，也包括大量的具有特定形式和内容的非财务信息，如实际的和预测的、历史的和未来的、会计的和统计的、精确的和粗略的、综合的和详尽的、内部的和外部的、技术的和经济的，等等。由于管理会计具有不受法定会计规范和固有会计程式制约的特点，所以它可借助于各种方法对从各种不同渠道取得的信息，进行加工、整理、改制，使之成为符合学校内部管理要求的特定数据，成为能满足管理者开展规划、控制、预测、决策等工作所需要的管理信息。

(2)有利于学校的经营决策。高校管理会计的内容，包括一切有利于加强学校内部管理、提高办学效益、增加学校主动适应社会主义市场经济能力的各种会计理论和方法。经营决策是现代企业经营管理的核心问题，也是现代高等学校经营管理的核心问题，同时也是高等学校管理会计的重要内容。预测是决策的关键环节，它

是为决策提供备选方案的工作,通过对过去和现在的信息和资料进行调查、整理、分析、研究,找出事物发展的规律性,预计事物发展趋势。通过预测和决策分析,可以确定学校在未来某一时期的教学、科研、生产经营等目标。要制定正确的经营决策,不仅需要及时获取和提供管理信息,而且要求科学地加工和运用管理信息。事实上,管理信息之所以能在现代高校的经营管理中发挥重要作用,其主要原因并不在信息本身,而是由于人们能够根据现代高校管理的要求,按照特定的理论和方法,对已经获取的各种信息进行科学加工,并将它们广泛应用于计划、决策过程的结果;是由于管理会计并非消极、被动地提供有关信息,而是在向学校管理者提供各种信息的同时,还可卓有成效地帮助管理者进行计划和决策,能动地参与学校管理的结果。

(3)有利于严格实行绩效考核。学校总体目标和财务预算确定以后,采用责任会计,责权利结合,明确岗位责任制,促使学校内部各部门负责人和教职工为实现学校的总目标共同努力。为加强学校内部管理,圆满实现学校的总体目标,必须对学校的各项活动过程和结果进行严密的跟踪和监控,将反映学校总体目标的完成情况和财务预算执行过程的实际数据,同体现目标、计划的“预算”、“标准”、“定额”等进行对比分析和检查考核。根据管理会计关于控制的基本理论和方法,既可建立完备的控制系统,又可确定严格的考核措施,从而随时掌握达到学校总体目标的实际进程,正确考核学校内部有关部门的工作成效,并为调整计划、修改决策提供客观依据。责任会计是高等学校管理会计的重要内容,它要求学校运用现代管理的分权管理理论,根据教学、科研、后勤、生产经营等不同特点,把学校内部划分成许多承担经济责任的责任单位,规定权责范围,确定责任目标,建立数据系统,编制成就报告等,将学校的总目标以及各种计划或预算,层层分解,落实到学校中下层各级管理部门。以各管理部门为责任单位,对责任目标的执行过程进行监督

控制,以记录、考核各责任单位的经济责任和工作业绩,最大限度地调动学校内部各部门乃至全体教职工的积极性,为实现预定的计划、目标共同奋斗。

3.3.4 高等学校管理会计的特点

高等学校的管理会计不同于财务会计,它可以利用财务会计资料和其他资料,采用会计的、统计的和数学的方法,综合地履行更加广泛的职能,发挥更加重要的作用。从财务会计单纯的核算扩展到把解析过去、控制现在和筹划未来有机地结合起来。由此可见,高校的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,对财务会计的必要补充和发展,是高等学校会计的另一个分支。高等学校的管理会计有其自身的特点:第一,是为学校内部管理服务的,这不同于财务会计主要是为满足对外报告的需要;第二,可以根据实际情况采用灵活多样的方式和程序,强调科学性、合理性,不必拘泥于财务会计制度和核算程序;第三,在方法上可采用各种现代管理的预测、决策、控制等多种方法,不局限于财务会计的审核凭证、设置账户、登记账簿等几种专门方法;第四,所提供的管理信息多为未来的预计信息,在时间跨度上可拓展需要灵活决定。

高等学校管理会计不仅具有与财务会计明显不同的特点,而且也明显不同于企业管理会计。高等学校属于事业单位,是非营利性组织,它具有不以营利为目的、业绩不能以利润指标进行衡量、没有明确的所有者权益等特征,明显区别于企业。虽然企业管理会计的一些基本理论和基本方法也适用于高等学校,但是还有许多基本概念和方法,对高等学校不完全适合,如贡献毛益、盈亏临界点等基本概念,本量利分析法、利润预测的方法等与高等学校的管理会计关系不甚密切。而预算的编制管理和控制等对高等学校却具有特别重要的意义和作用,即便是预算控制,高等学校管理会计的要求和具体方法也大大不同于企业管理会计。

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

4.1.1 高等学校管理会计的构建原则

管理会计进入我国已是“姗姗来迟”，管理会计引入高校更是严重滞后，对高校管理会计体系的研究更是未曾涉及。我们在研究构建高校管理会计体系这一重大课题时，应考虑遵循以下原则：

(1) 总体性原则。在对现代高校管理会计理论和方法体系进行研究时，必须要树立总体观念。要从总体上确立高校管理会计的理论和方法体系应包括哪些要素、应划分为几个层次、各层次之间的关系如何、其逻辑起点是什么，要使所构建的高校管理会计理论与方法体系在总体上具有科学性、系统性、逻辑性和完整性。

(2) 前瞻性原则。按照逻辑学的观点，理论来源于实践经验的归纳、提炼、总结和升华。但是，理论与实践毕竟属于两个不同的层面，而且往往不同步，理论可能滞后于实践，也可能会超前于实践。这主要表现为：有时由于未能及时将实践中的经验进行系统、科学的总结，理论就会滞后于实践；而实践中的经验经过系统化、科学化的归纳、提炼而上升为理论时，理论又可能超越实践而具有前瞻性。这种具有前瞻性的理论又需要在实践中及时检查和验证，以便及时修正、完善和发展。理论的意义不仅在于解释和说明过去、现在的活动过程和结果，更重要的是能科学地预测未来的活动事项和活动的规律性，并指导未来的实践。理论虽然来源于实践，但必须高于实践，才能指导实践，否则将会落后于实践，成为实践的桎

桔。可见,来源于实践的具有超前性的理论对实践更具有指导意义。构建一种既能解释、指导实践,又能为实践者所应用的具有一定前瞻性的管理会计理论体系,不仅是企业会计的一个重要研究课题,也同样是我国高等学校会计的一个重大课题。

(3)现实性原则。任何一门学科的理论与方法体系的构建,都必须以现实为基础,来源于现实的理论必须能够还原于现实。管理会计理论应该具有前瞻性并不否认其应具有现实性,因为高校管理会计的理论来源于高等学校管理的实践经验,是对高等学校管理实践经验的科学归纳和总结。构建高等学校管理会计理论与方法体系的根本目的是为了指导和服务于高等学校管理会计的实践,远离高等学校管理活动的实践去构建高校管理会计的理论和方法体系,自然没有应用价值。

(4)针对性原则。如前所述,高等学校属于典型的非营利组织,具有明显不同于企业的特征,如活动的主要目的不是为了追求利润,出资者不期望得到经济利益上的回报,但通过对所提供资财的使用加以限制来实现出资目的;活动业绩难以计量以及不存在可以出售、转让、赎回的所有者权益等。因此,必须根据管理会计的基本原理,从高等学校业务和经济活动的特点出发,构建高等学校管理会计理论和方法体系,以提高高等学校管理会计的针对性和实用性。只有这样,才能使高等学校管理会计扎根于深厚的土壤之中,表现出旺盛的生命力。

4.1.2 高等学校管理会计理论体系的总体架构

高校管理会计理论体系是分层次的,它主要由管理会计目标、管理会计假设、管理会计概念、管理会计对象、管理会计原则、管理会计方法所构成,其体系结构如图 4.1 所示。

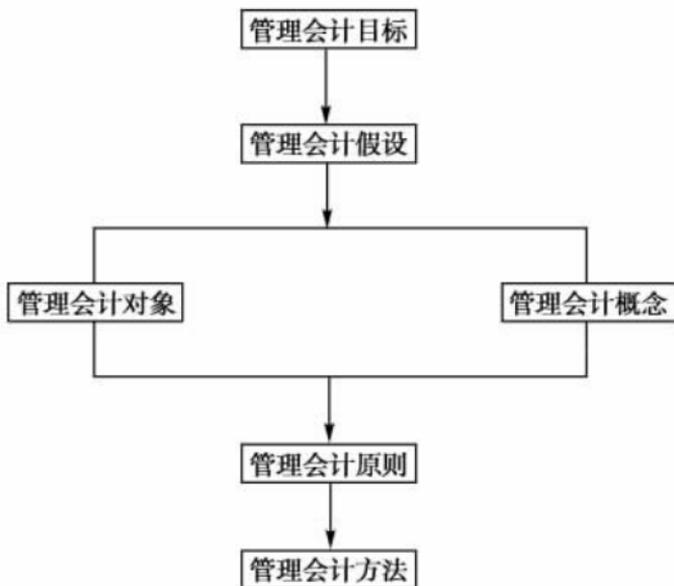


图 4.1 高等学校管理会计理论体系结构

4.2 高等学校管理会计的目标

4.2.1 高等学校管理会计逻辑起点的选择

构建高等学校管理会计理论体系,首先必须确定该体系的逻辑起点。所谓体系是指若干有关事物相互联系而构成的一个整体^①。高等学校管理会计理论和方法体系是由多种理论范畴,按一定的逻辑关系有机结合而形成的一个多层次、浑然一体的理论与方法体系。构建高等学校管理会计理论与方法体系,必须从逻辑起点开始,循序渐进地进行。对于高等学校管理会计逻辑起点可以有三种选择:一是本质论,即从高等学校管理会计的本质开始,在明确了高等学校管理会计是什么的基础上,才能确立高等学校管理

^① 中国社科院编. 现代汉语词典. 北京:商务印书馆,1984

会计的其他理论问题；二是对象论，即首先应明确高等学校管理会计的研究对象是什么，只有明确了对象，才能使高等学校管理会计与其他学科区别开来，进而研究其他理论问题；三是目标论，即研究高等学校管理会计理论与方法体系必须先明确高等学校管理会计的目标，高等学校管理会计的目标决定了高等学校管理会计理论与方法体系中的其他要素。

从逻辑的观点来看，应选择高等学校管理会计的目标为逻辑起点。这是因为，目标的含义是指人们从事某项活动的目的^①。无目的的活动只能是盲目的、无价值的活动。任何一门学科的产生及其理论与方法体系的构建总是有其明确的动机和理由的。如果没有明确的目的，自然也就没有必要去构建和发展这一学科。可见，高等学校管理会计的目标是构建高等学校管理会计理论与方法体系的逻辑起点，是高校管理会计理论与方法体系的最高层次。它是确立高校管理会计的本质、假设和对象等其他理论要素的基础。

4.2.2 高等学校管理会计的目标

高等学校管理会计的目标是高等学校管理会计最基础的概念，高等学校管理会计实务和理论都是建立在其基础之上的。高等学校管理会计人员应当首先研究高等学校管理会计的目标，即明确高等学校管理会计信息是做什么用的，哪些人需要高等学校管理会计信息。只有明确了高等学校管理会计的目标，才能确定搜集哪些管理会计数据，以及如何加工和处理这些数据，从而为高等学校管理信息的使用者提供有用的管理信息。

根据国内外会计学者对管理会计的研究，结合我国高等学校的实际，笔者认为，高等学校管理会计的总目标或称基本目标是：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

^① 辞海. 上海: 上海辞书出版社, 1980

高高等学校的办学效益,包括经济效益和社会效益。也就是说,高等学校管理会计信息的使用者是高等学校的管理部门,即为学校管理者服务;提供的管理会计信息主要用于制定经营管理决策;目的是提高办学的经济效益和社会效益。高等学校管理会计的具体目标为:

(1)协助学校管理者履行计划职能。计划是一项重要的管理职能,它以学校的经营管理决策为基础,将通过决策程序选定的经营管理目标,纳入学校的经营管理计划。管理会计人员并不负责提供编制计划所需的全部数据,而是主要负责有关财务收支的部分,通常可以通过编制财务预算的形式提供。在学校管理中,正确地编制计划和预算,有助于调动学校各个部门的积极性,使各部门目标与学校的总体目标相一致。

(2)协助学校管理者履行控制职能。控制是学校管理者的一项重要职能,也是整个学校管理过程中的一个重要内容。为了促使目标和计划的实现,必须对实际的各项业务活动进行有效的控制。学校的整个管理过程是从确定工作目标、编制计划和预算开始的,按照工作目标和计划组织人力、物力和财力资源,力争实现工作目标和计划。然而,在通常情况下,学校各项业务活动的进展情况,往往不可能与事先预期的完全一致。这是因为学校管理者所作的预测不可能准确无误,学校的社会经济环境也在不断地发生变化。为了适应情况的变化,学校的管理人员就需要获取各项业务进展情况的信息,以便及时地采取必要措施,力争达到规定的工作目标,实现工作计划。可见,正确反映学校各项业务活动的执行情况,及时掌握偏离计划的幅度,并对差异形成的原因和责任进行全面分析,是高校管理会计的辅助目标。

(3)协助学校管理者履行组织职能。组织是学校管理的一项重要内容。为了顺利地达成学校目标和有效地利用学校和社会资源,学校管理人员必须善于根据学校环境的变化,不断地改进下属机

构的设置,合理地调整各业务部门的职权。学校管理人员在实现组织管理职能时,需要在设计组织机构过程中,建立一套有效的信息传递和报表制度,以及严格、健全的工作业绩考核制度。高等学校管理会计作为一个管理信息系统,它所提供的经营管理信息,应有助于学校管理者更好地实现组织管理职能。

(4)协助各职能部门管理人员履行管理职能。在现代高校特别是规模较大的高校,由于业务活动极为复杂,组织结构庞大,管理层次较多,如果学校不将某些职权授予下属职能部门,学校各项业务就不可能顺利地进行。在高校中实行分权管理,将下属职能或业务部门作为一个责任中心,就可以调动各职能、业务部门主管人员的积极性,更好地完成学校的总体目标。

为了协助学校管理者履行其职责,管理会计人员应向他们提供经营管理决策所需要的会计信息,以及各业务部门主管人员所能控制的有关财务收支信息。

4.3 高等学校管理会计的基本假设

会计假设又称会计假定、会计前提等,它是指会计人员依据一定的科学事实和科学原理对社会经济环境中那些未经确切认识或无法正面论证的经济事物或会计现象所作出的合乎情理的逻辑性推断或命题。会计假设是发展和形成会计原则的基础。

由于高等学校管理会计进行规划所依据的信息主要取决于财务会计,因此,高等学校管理会计基本假设的基本角度和基本方面与财务会计的基本假设有相似之处。但由于高等学校管理会计的特点是内部会计,主要服务于学校的内部管理,采用的方法也具有较大的灵活性,因而需要对财务会计的基本假设进行修订,并形成适用于高等学校管理会计的基本假设。根据高校管理会计的目标和对象,高校管理会计的基本假设主要有以下五条:

(1)会计主体。会计主体假设规定了高等学校管理会计活动的空间范围。与财务会计的会计主体所不同的是,由于高等学校管理会计主要是向学校内部各级责任部门的管理人员提供有选择的、部分的、特定的管理信息,因此,高等学校管理会计主体除了整个高校以外,还可以是高校内部各个责任层次的责任部门。它主要是根据管理部门在学校内部管理的具体需要而定,具有多样性和灵活性的特点。

(2)持续经营。其内涵与财务会计完全相同,持续经营假设规定了高等学校管理会计活动在时间上的不间断性,即学校的各项经营管理活动将无限期地继续下去。只有这样,才能保证学校管理会计的规划与决策、控制与业绩考核等各项活动所使用的专门方法稳定、有效。高等学校管理会计所进行的规划与决策、控制与业绩考核活动主要是以财务会计提供的信息为依据,而财务会计取得的信息必须是以学校在其经营管理期间内不间断地持续经营为前提。可见,持续经营假设也同样适用于高校管理会计。

(3)灵活分期。会计分期假设规定了高等学校管理会计活动的时间范围,即将学校持续不断的经营管理活动划分为一定期间,以便及时地提供有用的管理信息。由于高等学校管理会计的工作重点是为学校内部各级管理人员服务,因此,根据学校内部管理的实际需要,灵活地进行分期,时间跨度上可具有很大的弹性,可以短到一天、一周,长到数年,及时地提供不同分期的内部报告,用以控制和考核各责任单位的业绩。可见,高校管理会计的会计分期具有较大的灵活性和不确定性。

(4)多种计量单位。这与财务会计的货币计量假设不同。由于高等学校管理会计在进行规划与决策、控制与业绩考核时,其计量单位除货币外,还要广泛采用实物单位、时间单位、相对数单位、综合计量单位等。另外,高等学校在长期投资决策和筹资决策中,也绝不能假设货币价值不变,而必须考虑货币的时间价值。因此,财

务会计的货币计量和币值不变假设不能成为高校管理会计的基本假设,多种计量单位和计量方法的选择,是高等学校管理会计区别于财务会计的一个重要特点。学校只有根据内部管理的不同需要来选择不同的计量单位和计量方法,才能使决策和结论更加科学,更为合理。

(5)效益最大化。效益最大化假设规定了高等学校管理会计活动的目的,即通过管理会计活动能够取得最大的效益。如前所述,高等学校管理会计的基本目标就是为改善学校的经营管理,为提高学校办学的经济效益和社会效益服务。而提高效益的核心是在整个高等学校管理会计工作过程中,对任何一项业务的发生,都必须按照“成本效益分析”的原理,想方设法少花钱多办事,从而提高投入产出的水平。为实现这个目的,学校必须结合自己的具体情况实行多种形式的责任制,加强对各项活动的规划和控制,实现决策科学化。

4.4 高等学校管理会计的对象和基本概念

4.4.1 高等学校管理会计的对象

会计对象就是会计的客体。到目前为止,西方所有的管理会计专著或教科书,似乎从来没有涉及过这方面的问题,这可能是西方社会科学研究人员传统习惯^①。关于管理会计的对象问题我国会计理论界有许多不同观点,如现金流量观、价值差量观、经济活动观、资金运动观等等。

然而,尽管我国会计理论界对管理会计对象问题有着不同的看法,但从规定一门学科的对象所具有的重要意义来看,某门学科

^① 李天民. 管理会计研究. 上海:立信会计出版社,1994

计对象的明显区别是在时间上侧重现在以及未来的管理信息；在空间上侧重于校内各级责任单位的、可供选择的或特定的管理信息。

4.4.2 高等学校管理会计的基本概念

管理会计的基本概念是管理会计基本理论的重要组成部分，是对管理会计基本对象要素所下的定义，目的是把各个不同的事物界限加以划清，即对管理会计对象的明确化和具体化。只有对高等学校管理会计的基本概念有正确和深刻的理解，才有可能提出和形成高等学校管理会计的原则和方法体系。

管理会计应包括哪些基本概念？到目前为止，会计学界尚未达成一致的共识，最有代表性的有以下三种：一是美国会计学会下设的管理会计学学科委员会于1972年提出的八个管理会计基本概念：计量、信息、传递、系统、计划、控制、反馈以及成本性态；二是国际会计师联合会下设的财务和管理会计委员会于1988年提出的六个管理会计基本概念：经营责任、可控性、可靠性、增量性、相互依赖性以及相关性的；三是我国著名会计学家李天民教授提出的八个管理会计基本概念，它们是成本习性、计量、预测分析、决策分析、预算编制、控制、业绩评价和经营责任。

以上几种观点所确定的基本概念对于研究管理会计的实务和技术无疑起到了一定的基础作用。但是在上述基本概念中，有些似乎不能揭示管理会计的基本特征，因而也就不能作为管理会计的基本概念，如“计量”、“信息”、“传递”、“反馈”等也是财务会计的一般特征，又如“可靠性”、“相互依赖性”和“相关性”等也是财务会计信息乃至所有经济信息均应具备的质量特征。

笔者认为，高等学校管理会计概念的确认应以高校管理会计的对象要素为基础，各层次的展开不宜过细，各关键要素的选择应能够反映出高校管理会计的基本特性和总体框架，以便能够通过

一些基本概念来简单、清晰地反映高校管理会计对象的全貌。尽管高等学校管理会计包含的内容和范围十分广泛,但管理会计人员只要了解和掌握了高等学校管理会计的基本概念,就可以在极其庞杂的高校管理会计实务中,通过分类、分析,将大量的数据提炼压缩为少量比较重要而又相互联系的项目,并及时提供能满足高等学校内部管理所需要的各种管理会计信息。在财务会计的基本概念中,通常分为“大概念”亦即一级概念和“小概念”即二级概念或三级概念,例如,财务状况、经营成果等属于一级概念;在“财务状况”一级概念下的资产、负债、所有者权益、收入、支出、利润等则属于二级概念;在“资产”二级概念下的现金、应收账款、存货等则属于三级概念。借鉴国内外会计学家的研究成果,联系高等学校的实际,高等学校管理会计基本概念应由反映高等学校管理会计对象特点的、不同层次的大概念和小概念所构成。高校管理会计概念体系如图 4.2 所示。

4.5 高等学校管理会计的原则

高等学校管理会计原则是指为了实现高等学校管理会计的目标所制定的规范或规则。它是高等学校管理会计实践的经验总结和管理会计理论的科学概括,它既是高等学校管理会计理论体系的重要组成部分,又是指导高校管理会计实务的规范。只有在规范性观念的指导和约束下,高校管理会计人员所编制的内部报表的会计信息质量,才能得到保证,才能够满足高等学校内部管理人员的信息需要。在西方会计学界,管理会计的原则一般用管理会计信息的质量特征来加以表述。因为管理会计信息的质量特征体现了管理会计目标在信息质量方面的要求,是判断管理会计信息有用程度的基本标准。

借鉴国内外会计学界对管理会计原则的研究成果,结合我国



图 4.2 高校管理会计概念体系

高等学校的具体实际,高等学校管理会计原则可分为基本原则和具体原则两个层次。其中基本原则是指高等学校管理会计的一般原则,对高校管理会计具有普遍的指导意义;具体原则是指根据高等学校管理会计的具体内容而制定的,指导高等学校各项管理会计具体工作的特定原则。高等学校管理会计原则的内容构成如图 4.3 所示。

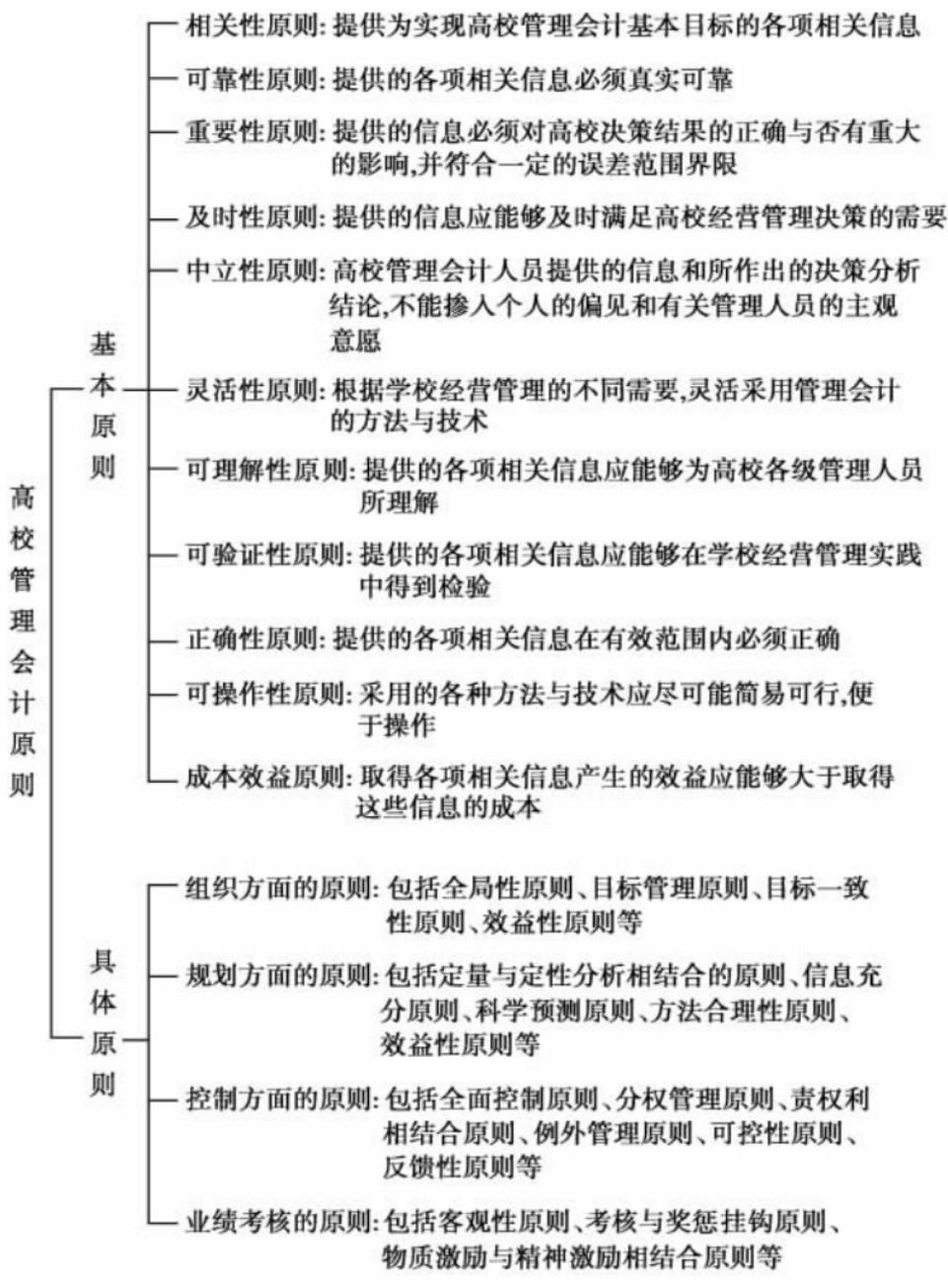


图 4.3 高等学校管理会计原则

4.6 高等学校管理会计的方法

任何一门科学或学科都是一种有系统、有顺序的知识体系,它不仅有一定的对象,而且有一定的专门方法。方法是用来反映和管理它的对象,并完成其职能和目标的手段。

高等学校财务会计所采用的方法属于描述性的方法,重点放在如何全面、系统、完整地反映高等学校的经营活动。而高等学校管理会计所采用的方法,是属于分析性的,它不仅涉及到常数,而且涉及到变数。因为,高校管理会计的工作重点偏向于预测前景、参与决策、规划未来、控制和评价高等学校的经济活动,是“算活账”,要从复杂多变的情况中找出规律性的东西,这就决定了高等学校管理会计的具体方法必须具有多样性和灵活性的特点。因此,高等学校管理会计的数学模型要比财务会计复杂得多,必须采用“数量分析”型方法来替代财务会计的“数量描述”型的方法。管理会计方法体系是高等学校管理会计理论中与实践关系最为密切的一个环节,它以高等学校管理会计假设为前提条件,以高等学校管理会计原则为指导,以高等学校管理会计基本内容为基础,从而能够实现高校管理会计目标的一整套方法体系。构建高等学校管理会计理论与方法体系的根本目的是指导高校管理会计的实践。

由于高等学校的非营利性,以及其“产品”难以用经济指标给予衡量,高等学校管理会计的方法不同于企业管理会计的方法,企业管理会计的许多方法,在高等学校管理会计中无用武之地,如生产决策方法、定价决策方法、本量利分析方法等。在企业管理会计方法的基础上,结合高等学校的实际,高等学校管理会计的方法体系如图 4.4 所示。

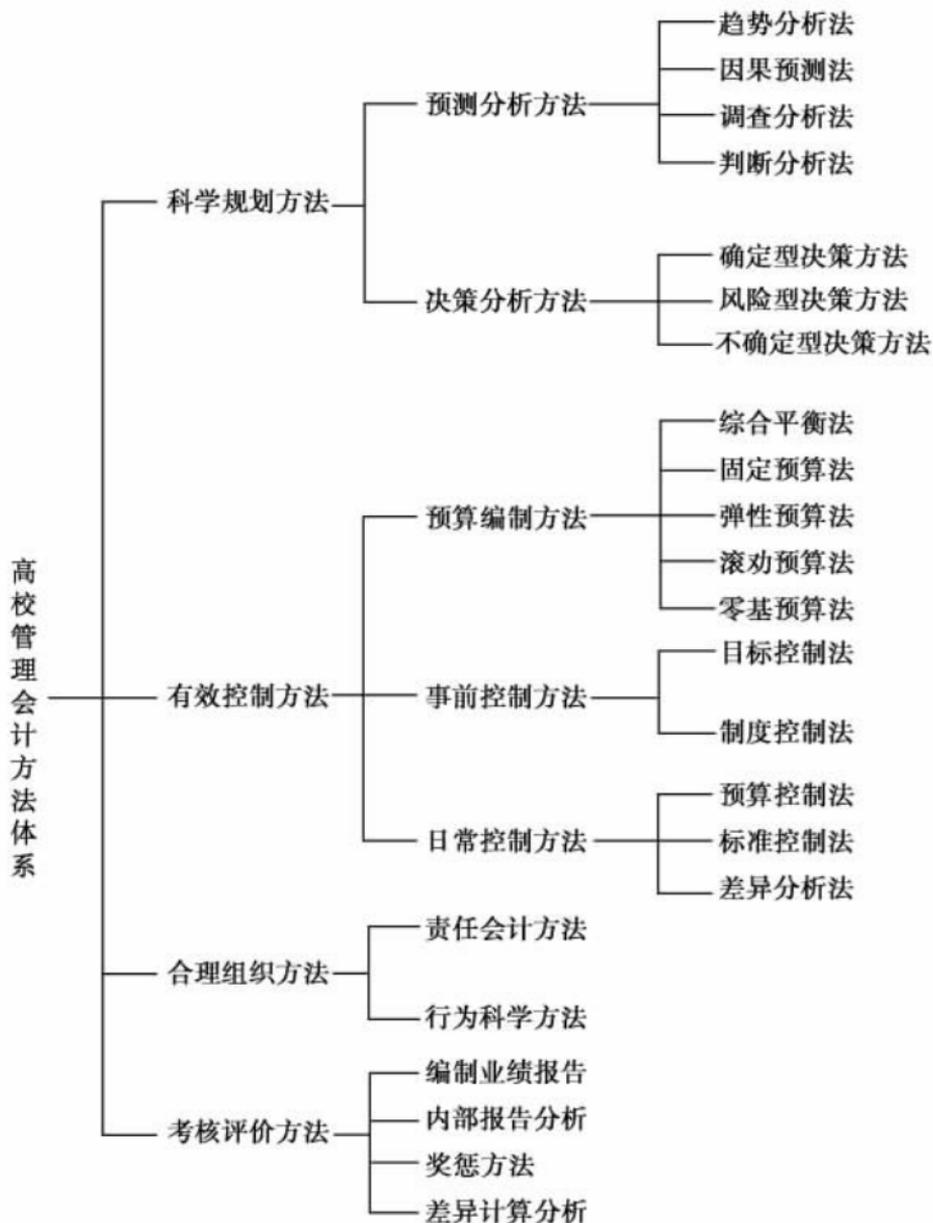


图 4.4 高等学校管理会计的方法体系

5.1 预测与决策分析的意义和原则

5.1.1 预测与决策分析的意义

预测是对过去和现有的资料,通过定性的经验分析和科学的定量计算,预测高校事业发展和经济活动的未来趋势,是管理会计的一项重要内容。预测分析可以为高校编制预算、远景规划等提供依据。如高校编制每年的经费预算,可采用管理会计中趋势分析的预测方法,首先对下属各二级部门的职工数、学生数等情况进行统计分析,建立一个数学模型 $y=x(1+a)$, y 为制定预算年度的下拨经费, x 为上年度实际使用经费, a 为平滑系数。应用上述数学模型,根据有关数据就可预测各部门所需经费,以供编制财务预算时参考。

决策分析是在预测分析的基础上利用有关信息,为实现预定的目标而在两个或两个以上的备选方案中,选取一个最佳方案的活动过程。这也是管理会计的一项重要内容,它直接影响着学校事业发展和经济活动。高等学校运用决策分析的技术方法,确定资源的最佳配置与运用,可为高校谋取最大的效益,避免事业发展和经济活动的盲目性。高等学校的筹资决策主要表现在自主地开辟资金来源渠道,进行办学资金的筹集,以弥补教育经费的不足。高校对多种金融资金的来源渠道、筹资方式、筹资规模、筹资结构应有充分的认识,对筹资期收益、筹资成本和筹资风险进行比较,作出正确的决策分析,以较低的资金成本率,较快地筹集到所需资金。

近几年来,学校的资金筹集渠道愈来愈宽,形成了网络式多元化的筹资格局。财政意义上的预算外资金大大增加,有相当部分高校设立了资金结算中心,这说明高校日益重视对资金的运用。高等学校可以运用管理会计中的资金的时间价值和投资的风险价值来进行决策分析,使资金增值,避免财务风险。资金存入银行可获取存款利息,购买有价证券则可获得投资收益。每一备选方案都有不同的风险和报酬,报酬高则风险大,报酬低则风险小。高等学校可运用概率分析的方法对风险和报酬作出科学的比较,以现金流量、内含报酬率等为评价指标,运用多元化投资策略,优化投资组合,形成财务风险相对分散而投资收益达到最高点的投资组合。

可见,预测与决策分析对高校提高资金使用效益、促进学校各项事业发展,提高学校办学的经济效益和社会效益均具有重要的现实意义。

5.1.2 预测与决策分析的原则

高等学校在进行预测和决策分析时,应遵循以下原则:

(1)可行性原则。预测和决策方案必须切实可行,不能只强调需要而不考虑可能;也不能只考虑有利因素而不考虑不利因素。因此必须在广泛收集资料的基础上,采用适当的方法,实事求是地进行预测和决策分析。

(2)科学性原则。为了保证预测和决策结果的真实、可靠,必须贯彻科学性的原则。首先,拟订方案要有科学的依据,实事求是;其次,应采用科学的方法选择方案;最后,执行方案时应根据变化了的实际情况及时调整、修改方案,保证决策目标的实现。科学性原则要求预测、决策方案应反映客观现实,符合学校管理和发展的客观需要。

(3)全局性原则。学校各级部门虽然也有其自身的任务和利益,但作为学校的一个组成部门,其局部利益应该服从全局利益,

单项决策应服从总体目标的要求。当两者产生矛盾时,应通过调整、协调达到统一。牺牲较小的局部利益以换取较大的全局利益,这就是全局性原则的一种体现。

(4)效益性原则。管理会计的一个重要任务就在于对学校的事业发展和经济活动进行预测,并通过收入、费用、结余、资金等指标,对预测提出的若干方案进行论证、比较,从中选出社会效益和经济效益最优的方案。

(5)及时性原则。预测、决策有较强的时间性,特别是在当前市场竞争激烈、环境瞬息万变的情况下,谁信息灵通,决策准确、迅速,谁就能及时抓住机遇,在竞争中立于不败之地。因此,预测、决策的每个环节,都应十分注意时间性,应及时获取信息,及时进行预测、决策分析,及时提出各种方案。

5.2 预测与决策分析的程序

5.2.1 预测分析的基本程序

管理的关键在于决策,而决策的重要基础在于预测。正确的决策往往依赖于科学的预测,因为决策总是面对未来,并且是在对未来掌握信息较少、随机因素较多、不确定性较大的情况下进行的。为了将不确定性带来的风险降到最低限度,提高决策的科学性,必须对未来进行有效的预测。没有科学的预测,就没有有效的决策。可见,预测是整个决策的重要组成部分。科学的预测必须遵循一定的程序。

(1)确定预测对象。一个学校的教学、科研、行政等业务活动纷繁复杂,筹资、投资、控制等经济活动千头万绪,但是它们对学校事业发展和办学效益的影响程度和作用有大有小。为了提高预测效果,分清主次,应该选择对学校办学的社会效益和经济效益影响较

大的活动和项目作为重点预测对象,并围绕所确定的预测对象,确定预测范围,建立预测组织,制定预测方案,使预测工作能够顺利、有序地进行。

(2)收集整理资料。能否进行科学有效的预测,很大程度上取决于掌握资料是否全面、及时、准确。预测所需的有关资料主要有两类:一类是学校内部的资料,如业务活动信息、财务状况信息、计划统计信息等等,包括学校历年发展的纵向信息;另一类是学校外部的资料,如社会经济发展的趋势和高等教育发展的前景,以往社会统计信息,不同学校之间相同预测对象的相关信息等等。这些资料一方面要靠平时的积累,另一方面也需要通过重点调查、抽查等方法加以收集。在收集资料的过程中,还应该对所收集的资料进行筛选和分析,去伪存真,去粗取精,保留最有价值的资料,以提高预测的准确性。

(3)选择预测方法。预测的进行需要运用一定的方法,而预测方法的选用是否得当,将直接影响预测结果。不同对象的预测,应采用不同的预测方法,才能保证预测的准确性和科学性。同样的预测对象运用不同的预测方法,其结果可能也会大相径庭。可见,适当的预测方法的选择不仅要考虑预测对象的特点,而且还要考虑预测方法本身的特点。事实上,没有一种预测方法是十全十美的,也并非预测方法越复杂越好。只要预测方法能够最大限度地与预测对象相匹配,就是适当的方法。

(4)建立预测模型。在定量预测中,建立预测模型是非常重要的。因为借助预测模型不仅可以表现已发生的业务和经济活动,而且也可以研究、发现业务和经济活动及其两者相互关系的发展规律,从而使预测结果更为准确。

(5)确定预测数值。根据建立的预测模型可以初步确定预测数值,但预测数值有时不一定与实际情况相符合。因为根据预测模型确定的预测数值是历史资料的延续或重复。因此,有必要对预测数

值进行检查,用影响事物未来变化的因素加以修正,使之尽量准确。

(6)分析预测误差。由于客观事物复杂多变,存在着许多不确定因素,因此,在运用一定的预测方法得出预测结果后,还要对各种不确定因素进行分析,说明预测结果的可能变化幅度和预测误差,使决策者在使用预测信息时能做到心中有数,留有余地。

(7)提供预测报告。在完成上述工作的基础上,应将预测过程和结论形成文字报告,供决策者参考。在预测结果付诸实施过程中,应及时跟踪反馈,将实际情况与预测情况进行比较,分析其可能产生的差异,找出原因,以便及时修订预测数据和预测方法,提高预测的正确性和可靠性。

5.2.2 决策分析的基本程序

现代决策是一个系统的逻辑分析和综合判断的过程,它是人类长期决策实践的科学总结。正确的决策不仅取决于决策者素质,包括他们的知识才能、经验和胆略;同时,也与认识和遵循科学的决策程序密切相关。决策过程,就是发现问题、提出问题、分析问题和解决问题的智力活动过程。要作出正确决策必须要有科学的决策程序。

(1)提出问题。决策不是凭空想像的结果,而是人们观察世界、认识世界、适应世界或改造世界的一个主观能动的发展过程。提出问题是这个过程的重要环节,只有提出问题,才有可能去分析问题、解决问题。人们在做一件事之前,总要经过反复思考,权衡利弊得失,考虑成熟之后,才会下定决心。高等学校更是如此,因为决策的成败意味着学校事业的兴衰。

(2)调查研究。问题提出以后,就要进行有针对性的调查研究。调查的目的是要弄清问题,分析问题,最终解决问题。通过调查核对所掌握资料的真实性、准确性,并对尚未掌握的资料进行调查收

集。对调查所得的资料应通过整理、加工、比较、鉴别、筛选最后形成井然有序的调查研究结果,并经过全面的定量和定性分析,使所输入的信息不仅仅具有真实性和可靠性,而且具有某种逻辑性,成为决策的重要依据。如通过对筹资结构的分析,找到一种结构合理、风险最小、资金成本最低的筹资方案。

(3)确定目标。在调查研究的基础上,取得了充分可靠而有用的信息之后,就可确定决策目标。决策目标必须做到:一是含义单一,不能模棱两可,不能有各种不同的解释;二是要求明确,财务指标在数量、质量和时间等方面必须有明确的要求;三是成果可衡量,对于那些数量目标要使其数量化、货币化;四是责任落实,应该明确决策目标实施的经济责任。

(4)进行预测。预测是决策的重要基础,只有建立在科学预测上的决策,才具有可操作性和可靠性。没有科学的预测,就不可能有正确的决策。然而,预测的准确程度,又会直接影响决策目标的实现程度。因此,运用预测理论和方法进行科学预测,为决策提供可靠的依据,这是决策的重要前提条件。

(5)拟定方案。根据决策目标的要求,在广泛调查、预测、分析的基础上,拟订各种可能的行动方案,并逐一进行可行性分析,合并相同的方案,淘汰不可行的方案,从而确定一组最能体现决策目标要求的决策方案以供选择。要尽可能设计多个方案,以便于分析、评价和判断。所提供的备选方案必须有不同特点和具有备选价值。每一个方案都要具有它的合理性和选择性。在拟定方案时,要认真听取专家、管理人员、技术人员、教职工的不同意见,集思广益,集中大家的智慧和经验。

(6)选择方案。在拟定预选方案的基础上,要认真评价方案的可行性和效益性,选择一个能实现最优目标的方案。对各拟定方案进行综合的比较分析,反复衡量和科学判断,可以从中选取一个最优的方案。可见,对比优选是决策的关键步骤。对比不仅是不同方

案进行比较,更重要的是把各种方案与客观实际再作一番认真的比较。要比较各种方案的影响和后果,考虑各个方案所需的人力、物力、资金等资源在数量上和质量上的要求。通过全面比较,选择出最优方案。在优选方案确定以后,还应注意决策是否会带来不良的影响,从而有针对性地采取预防性措施,保证决策方案能按计划要求实施。

上述决策过程不是一个孤立的静止过程,而是一个相互联系的动态过程,是“决定—执行—再决定—再执行”这一不断反复的管理过程中的一个环节。

5.3 高等学校预测分析的方法

高等学校预测的技术方法主要包括定性预测和定量预测两大类。定性预测主要是专家调查法和特尔菲法。定性预测技术和方法多用于数据掌握不多的情况下,依靠个人的经验和判断对未来状况作出估计。定量预测方法有两种,一种是因果分析法,即先归纳出预测对象与其他统计量的数量关系,然后以这个数量关系进行演绎预测,如回归分析法等;另一种是趋势分析法,即用一些平均、平滑的方法来分析预测量的变化趋势,进而作出未来值预报的方法。定量预测技术和方法多用于已掌握一定历史和现状资料的情况下,采用数学方法对事物进行数量分析,并对事物未来的发展作出判断和估计。在高校预测中常用的定量预测技术和方法是趋势外推法、回归分析法、比率分析法等。通常,定性预测包含一些主观随意性,不同专家对同一问题的意见往往大相径庭。但是,专家意见的综合考虑因素又往往比定量分析全面。因此,在实际预测中,应采取定量预测与定性预测分析相结合的办法。

是专家会议调查法的一种发展。它采取匿名的方式,通过几轮咨询来征求专家的意见,然后将他们的意见综合、整理、归纳,再反馈给各位专家,供他们分析判断,提出新的意见,如此反复多次,使专家意见逐步趋向一致。这种方法的基本做法是将预测的问题和背景材料,编成一种调查表,用通信方式函寄专家,利用专家的经验 and 知识做出预测,经过多次综合、归纳和反馈,逐步取得一致意见。其特点:一是匿名性,被调查的专家只与预测主持人保持联系,预测主持人主要通过信函邮寄调查表等方式与专家个人进行单向联系,调查表不记名,整个过程可以消除各位专家的心理影响和顾虑,使预测不受人为主观因素的干扰。二是反复性,预测主持人就某一问题征询专家意见时,要反复多次。每次征询时,必须把前一次的整理结果和这一次的要求告诉他们。经过多次征询和补充,可以提高预测的准确度。三是反馈性,每次征询意见,专家把自己的意见和看法传递给预测主持人,主持人可根据专家们反馈的意见,修正调查表内容及预测的论证,再把新的信息反馈给专家。四是集中性,整个预测过程,由于是用匿名的方式向专家征询意见,避免了专家之间的相互干扰。经过多次相互反馈,使专家的意见趋向集中统一。采用特尔菲法进行预测的步骤通常如下:

(1)确定预测目标。做任何事情都要有一个明确的目标,预测是决策的基础,更应该做到有的放矢。在预测前必须要作周密的考虑,如为什么要进行预测;预测哪些内容;要解决哪些问题;采用什么方法解决,等等。只有目标明确,才能有条不紊地进行预测工作。在确定总目标的同时,也可进一步确定预测的子目标以及达到目标的手段。

(2)编制调查表。将要预测的问题按预测目标,实现目标的手段、方法等制成调查表,准备好预测必需的有关资料以通信方式将调查表和资料寄给预先确定好的专家,要求专家填写好调查表。调查表是特尔菲法预测的重要工具,是预测信息的主要来源,调查表

的内容是否完整、科学对预测结果的准确度影响很大,必须反复研究,经过多方征求后认真设计。

(3)调查整理。将调查表和有关资料函寄给专家,由专家根据自己的知识和经验进行分析、判断和论证。一轮调查结束后把专家的意见进行综合、归纳、整理,再将整理结果和要求寄给专家,经过多次征询和补充,分析专家意见的收敛情况,并请专家答复有关问题,对不同意见进行评价。

(4)写出预测报告。在调查的基础上,视专家的意见情况进行统计分析,汇总整理,得出预测结论,写出预测报告。特尔菲法的工作程序如图 5.1 所示。

运用特尔菲法预测的关键是专家的选择和调查表的编制。应根据预测的内容和任务选择专家,专家应精通业务,同时要聘请边缘学科或相关、相近专业的专家,以开阔思路,提高预测质量。预测调查表的编制要方便专家,预测的问题要分门别类,内容要具有针对性,题意要明确,用词要确切,调查表要简明、清晰,要让专家的精神集中于问题的思考上,而不是用在对调查表内问题含义的理解上。

5.3.3 趋势预测法

常用的趋势预测法主要有简单平均法、移动平均法和加权移动平均法。

(1)简单平均法。又称历史资料引申法,它是利用历史资料的平均数来预测未来值的一种比较简单的方法。这种方法适用于学校业务活动比较简单且稳定,趋势发展比较有规则的短期预测。其计算公式为:

$$\bar{x} = \frac{x_1 + x_2 + x_3 + \cdots + x_n}{n} = \frac{\sum_{t=0}^n x_t}{n}$$

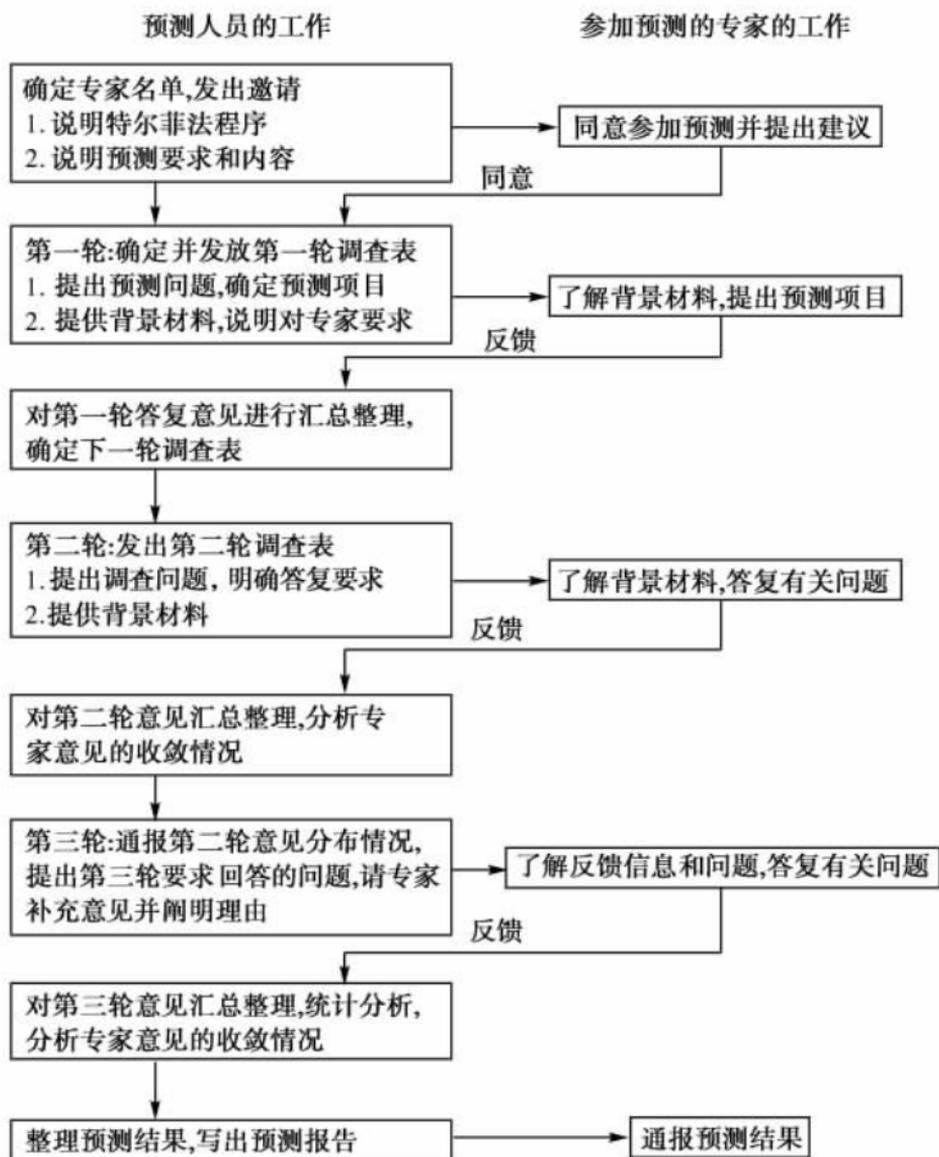


图 5.1 特尔菲法工作程序图

其中： \bar{x} ——平均数，即预测值；

x_i ——观察值；

n ——期间数。

【例】某高校 2002 年 1~12 月的教学业务费支出(单位:万

元)资料如下:

月份	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
支出金额	240	230	240	250	260	270	270	280	290	310	320	340

根据上述资料,并按照 2003 年全年平均增长 8% 的总趋势,预测 2003 年上半年 1~6 月份的教学业务费支出情况。

由资料可得 2002 年平均每月教学业务费支出额为 $(3300 \div 12)$, 即 275 万元。预测 2003 年全年教学业务费支出额为 $[3300 \times (1+8\%)]$, 即 3564 万元。2003 年比 2002 年教学业务费支出增加额为 264 万元。

考虑到 8% 是全年的平均增长率, 假设每月教学业务费支出是逐步递增的, 全年 12 个月的系数之和是: $1+2+3+\dots+12=78$ 。因此, 2003 年上半年每月的教学业务费支出预测额(单位: 万元)为:

$$1 \text{ 月} \quad 275 + 264 \times 1/78 = 278$$

$$2 \text{ 月} \quad 275 + 264 \times 2/78 = 282$$

$$3 \text{ 月} \quad 275 + 264 \times 3/78 = 285$$

$$4 \text{ 月} \quad 275 + 264 \times 4/78 = 289$$

$$5 \text{ 月} \quad 275 + 264 \times 5/78 = 292$$

$$6 \text{ 月} \quad 275 + 264 \times 6/78 = 295$$

(2) 移动平均法。它是通过研究预测对象随时间的变化关系来预测未来。因此, 它需要有一定的历史资料, 并根据这些资料采用一定的数学方法找出随时间变化的规律, 然后根据这个规律去预测未来。采用移动平均法, 应使移动平均数尽可能接近预测月份, 从而使计算出来的预测值更加接近实际, 它适用于略有波动的预测事物。其计算公式为:

$$m_{t+1} = \frac{x_t + x_{t-1} + x_{t-2} + \dots + x_{t-n+1}}{n} = \frac{\sum_{i=0}^{n-1} x_{t-i}}{n}$$

其中, m_{t+1} ——移动平均值, 即预测值;

x_t ——观察值;

n ——期间数。

根据上例资料, 用 2002 年最后 3 个月的教学业务费支出额预测 2003 年 1~3 月份移动平均的教学业务费支出额(单位: 万元), 不考虑增长率, 则:

$$1 \text{ 月} \quad \frac{310+320+340}{3} = 323$$

$$2 \text{ 月} \quad \frac{320+340+323}{3} = 328$$

$$3 \text{ 月} \quad \frac{340+323+328}{3} = 330$$

(3) 加权移动平均法。移动平均法没有考虑客观事物的近期变化趋势的重要性, 而且所取的期间数越多, 对实际变化的反应越迟钝, 因此准确度较差。为了消除这一缺点, 可以加大近期的实际数对平均值的影响, 即采用“加权平均”的做法。其计算公式为:

$$y = \frac{x_1w_1 + x_2w_2 + \cdots + x_nw_n}{w_1 + w_2 + \cdots + w_n} = \frac{\sum_{i=1}^n x_iw_i}{\sum_{i=1}^n w_i}$$

其中: y ——加权平均数, 即预测值;

x_i ——平均数;

w_i ——加权数。

权数应根据该期实际数对预测值影响程度的大小确定。仍以前例为例, 假如越靠近预测期的月份对预测值影响越大, 每月的权重差为 1, 预测期前一期的权重为 3, 即 n 为 3, 则:

$$1 \text{ 月} \quad \frac{310 \times 1 + 320 \times 2 + 340 \times 3}{1 + 2 + 3} = 328 \text{ (万元)}$$

$$2 \text{ 月} \quad \frac{320 \times 1 + 340 \times 2 + 328 \times 3}{1 + 2 + 3} = 331 \text{ (万元)}$$

$$3 \text{ 月} \quad \frac{340 \times 1 + 328 \times 2 + 331 \times 3}{1 + 2 + 3} = 332 \text{ (万元)}$$

这是一种较好的趋势预测法。因为,通常观察期越接近预测期,对预测值影响越大。因此,它适用于趋势波动较大的预测对象。

5.3.4 趋势外推法

趋势外推预测法,又称最小二乘法、最小平方法,是一种常用的科学预测方法。它是根据某一时间数列的历史资料,利用数学模型,求出一条反映该时间数列变动趋势的直线或曲线,使趋势上的各点到时间数列实际线上的各对应点之间的偏差平方和为最小,然后,在所求趋势的延长线上确定该时间数列未来发展的预测值。用最小平方法配合趋势直线或曲线将其应用于预测时,有直线趋势外推法、二次曲线趋势外推法和指数曲线趋势法三种。

(1)直线趋势外推法。它是根据过去若干时间的实际资料,确定可以反映数量变动趋势的一条直线,并将此直线加以延伸,进而求出预测值的一种预测方法。其方程式是:

$$y = a + bx$$

其中: y ——预测值;

x ——时间;

a, b ——系数。

利用最小平方法,并令直线到实际数各点之间的偏差平方和为最小,然后利用求极值的方法,根据过去的资料即可求出该方程的系数:

$$a = \frac{\sum y - b \sum x}{n}$$

$$b = \frac{n \sum xy - \sum x \sum y}{n \sum x^2 - (\sum x)^2}$$

【例】 某高校要预测 2003~2005 年该校修缮费支出的增长

趋势。已知 1996~2002 年该校的修缮费支出额(单位:万元)如下:

年份(x)	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
修缮费(y)	815	938	1045	1150	1310	1400	1490

根据资料,按直线趋势外推法的要求可编制直线趋势参数表,如表 5.1 所示。

表 5.1 某高校修缮费支出直线趋势参数表 单位:万元

年份	x	y	xy	x^2
1996	1	815	815	1
1997	2	938	1876	4
1998	3	1045	3135	9
1999	4	1150	4600	16
2000	5	1310	6550	25
2001	6	1400	8400	36
2002	7	1490	10430	49
$n=7$	$\sum x = 28$	$\sum y = 8148$	$\sum xy = 35806$	$\sum x^2 = 140$

按上述公式可求出方程系数 a 和 b :

$$b = \frac{7 \times 35806 - 28 \times 8148}{7 \times 140 - 28 \times 28} = \frac{250642 - 228144}{980 - 784} = 115$$

$$a = \frac{8148 - 115 \times 28}{7} = \frac{8148 - 3220}{7} = 704$$

把 a 、 b 两系数代入 $y = a + bx$ 可得数学模型:

$$y = 704 + 115x$$

根据上述数学模型可预测 2003~2005 年各年份修缮费支出额(单位:万元)分别为:

$$2003 \text{ 年} \quad y = 704 + 115 \times 8 = 704 + 920 = 1624$$

$$2004 \text{ 年} \quad y = 704 + 115 \times 9 = 704 + 1035 = 1739$$

$$2005 \text{ 年} \quad y = 704 + 115 \times 10 = 704 + 1150 = 1854$$

(2)二次曲线趋势外推法。它是根据过去历史资料,确定可以反映数量增减变动趋势的一条二次曲线,并将此曲线加以延伸,进

而求出预测值的一种预测方法。其方程式为：

$$y = a + bx + cx^2$$

其中： y ——预测值；

x ——时间；

a, b, c ——系数。

利用最小平方法，可求得标准方程组：

$$\begin{cases} \sum y = na + b \sum x + c \sum x^2 \\ \sum xy = a \sum x + b \sum x^2 + c \sum x^3 \\ \sum x^2y = a \sum x^2 + b \sum x^3 + c \sum x^4 \end{cases}$$

根据以上标准方程组，可以确定曲线方程中的 a, b, c 值。由于时间期数是个奇数，为简化计算，可将标准方程组中的 $\sum x$ 和 $\sum x^3$ 加以适当处理，即令 $\sum x = 0$ ， $\sum x^3 = 0$ ，将 $x=0$ 置于资料期中间，正中期以前各期依次为负数；正中期以后各期依次为正数。则标准方程组可简化为：

$$\begin{cases} \sum y = na + c \sum x^2 \\ \sum xy = b \sum x^2 \\ \sum x^2y = a \sum x^2 + c \sum x^4 \end{cases}$$

根据直线趋势外推法例题的资料，可编制二次曲线趋势参数表如表 5.2 所示。

表 5.2 某高校修缮费支出二次曲线趋势参数表 单位：万元

年 份	y	x	x^2	x^3	x^4	xy	x^2y
1996	815	-3	9	-27	81	-2445	7335
1997	938	-2	4	-8	16	-1876	3752
1998	1045	-1	1	-1	1	-1045	1045
1999	1150	0	0	0	0	0	0
2000	1310	1	1	1	1	1310	1310

年 份	y	x	x^2	x^3	x^4	xy	x^2y
2001	1400	2	4	8	16	2800	5600
2002	1490	3	9	27	81	4470	13410
$n=7$	$\sum y$ = 8148	$\sum x$ = 0	$\sum x^2$ = 28	$\sum x^3$ = 0	$\sum x^4$ = 196	$\sum xy$ = 3214	$\sum x^2y$ = 32452

将表中数据代入上述方程组：

$$\begin{cases} 8148 = 7a + 28c \\ 3214 = 28b \\ 32452 = 28a + 196c \end{cases}$$

解方程组，得：

$$b = \frac{3214}{28} = 115$$

$$c = \frac{32452 \times 7 - 8148 \times 28}{7 \times 196 - 28 \times 28} = \frac{32452 - 8148 \times 4}{196 - 4 \times 28} = \frac{-140}{84} = -1.7$$

$$a = \frac{8148 + 28 \times 1.7}{7} = \frac{8191}{7} = 1171$$

$$\therefore y = 1171 + 115x - 1.7x^2$$

根据上述数学模型可预测 2003—2005 年各年份该高校修缮费支出额(单位:万元)分别为：

$$\begin{aligned} \text{2003 年 } y &= 1171 + 115 \times 4 - 1.7 \times 4^2 = 1171 + 460 - 27.2 \\ &= 1603.8 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{2004 年 } y &= 1171 + 115 \times 5 - 1.7 \times 5^2 = 1171 + 575 - 42.5 \\ &= 1073.5 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{2005 年 } y &= 1171 + 115 \times 6 - 1.7 \times 6^2 = 1171 + 690 - 61.2 \\ &= 1799.8 \end{aligned}$$

(3)指数曲线趋势法。它是根据过去的历史资料,确定可以反映数量增减变动趋势的一条指数曲线,其方程式为: $y = ab^x$,其变换后的对数直线趋势方程式为 $\lg y = \lg a + x \lg b$,将此对数方程式

所代表的曲线加以延伸,进而计算数量增减变动趋势。

根据对数直线趋势方程式 $\lg y = \lg a + x \lg b$, 利用最小平方法, 可求得标准方程组:

$$\begin{cases} \sum \lg y = n \lg a + (\lg b) \sum x \\ \sum (x \lg y) = (\lg a) \sum x + (\lg b) \sum x^2 \end{cases}$$

为了简化计算,对 x 进行变换,令 $\sum x = 0$, 并将 $x=0$ 置于资料期的正中, 正中期前各期依次为负数, 正中期后各期依次为正数。于是, 标准方程组可简化为:

$$\begin{cases} \sum \lg y = n \lg a \\ \sum (x \lg y) = (\lg b) \sum x^2 \end{cases}$$

解方程组, 得:

$$\begin{cases} \lg a = \frac{\sum \lg y}{n} \\ \lg b = \frac{\sum (x \lg y)}{\sum x^2} \end{cases}$$

【例】 某高校 1992~2002 年期间的科研经费收入(单位:万元)如下:

年份	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
经费收入	300	420	570	830	1150	1600	2240	3100	4460	6010	8430

要求根据上述资料预测 2003 年的科研经费收入。

根据上述资料, 编制科研经费收入对数直线趋势参数表, 如表 5.3 所示。

表 5.3 某高科研经费收入对数直线趋势参数表

单位:万元

年份	y	$\lg y$	x	$x \lg y$	x^2
1992	300	2.471	-5	-12.385	25

年份	y	$\lg y$	x	$x \lg y$	x^2
1993	420	2.623	-4	-10.492	16
1994	570	2.756	-3	-8.268	9
1995	830	2.919	-2	-5.838	4
1996	1150	3.061	-1	-3.061	1
1997	1600	3.204	0	0	0
1998	2240	3.350	1	3.350	1
1999	3100	3.491	2	6.982	4
2000	4460	3.640	3	10.920	9
2001	6010	3.779	4	15.116	16
2002	8430	3.926	5	19.630	25
$n=11$	$\sum y$ = 29110	$\sum \lg y$ = 35.235	$\sum x$ = 0	$\sum x \lg y =$ 15.981	$\sum x^2 =$ 110

将表中计算的数据代入 $\lg a$ 和 $\lg b$ 的计算方式:

$$\lg a = \frac{35.235}{11} = 3.2032$$

$$\lg b = \frac{15.981}{110} = 0.1453$$

$$\therefore \lg y = 3.2032 + 0.1453x$$

根据上述数学模型可预测 2003 年的科研经费收入数为:

$$\lg y = 3.2032 + 0.1453 \times 6 = 4.075$$

查表得 $\lg y = 4.075$ 的反对数为 18850, 即 2003 年科研经费收入的预测数为 18850 万元。

5.4 高等学校决策分析的方法

高等学校的决策是以数学和统计原理为技术理论基础, 从许多为达到同一目标而可交换替代的行动方案中评价选择一个最优方案的过程。高等学校决策的方法和技术主要包括确定情况下的

决策、风险情况下的决策和完全不确定情况下的决策等三种。

5.4.1 确定型决策方法

确定型决策是指在已知未来情况下的决策。其要求的条件：一是存在决策人希望达到的一个明确目标，如收益较大或损失较少；二是一个事件只存在一个确定的自然状态；三是存在着供决策人选择的两个或两个以上的行动方案；四是不同的行动方案在确定状态下的损益值可以计算。确定型决策可以通过决策矩阵模型来分析和求解问题、选择最优方案，作为决策依据。矩阵模型如表5.4所示。

表 5.4 决策矩阵模型

A \ V \ B		事件				
		B_1	B_2	B_3	...	B_n
方 案	A_1	V_{11}	V_{12}	V_{13}	...	V_{1n}
	A_2	V_{21}	V_{22}	V_{23}	...	V_{2n}
	\vdots	\vdots	\vdots	\vdots	\vdots	\vdots
	A_m	V_{m1}	V_{m2}	V_{m3}	...	V_{mn}

在决策矩阵模型中，事件 B 是肯定要发生的，而且一个事件如 B_1 ，只能有一种状态，即确定状态。由此它与各个方案结合，也只能各有一个结果 $V_{ij}(i=1, 2, 3, \dots, m; j=1, 2, 3, \dots, n)$ 。

【例】某高校要建一座实验楼，共有三种建设方案，决策目标是在保证设计要求和施工质量的前提下，投资最省。现在有三家建筑工程公司投标竞争建造该实验楼，三家公司分别对三种建设方案的投标的(单位：万元)如下：

方案 \ 标的公司	A	B	C
	1	180	190
2	170	180	160
3	175	185	180

经评价，C公司以 $V_{2c}=160$ 万元中标，即实验楼将由 C 公司

按第二建设方案施工建造。

5.4.2 风险型决策方法

风险决策又称概率决策或随机型决策,它是指决策因素中的未控制因素(事件)的发生并不确定,但有一定的发生概率,这种状态下决策具有一定的风险,因此,称之为风险决策。风险决策要求的条件:一是有一个明确的决策目标,如收益最大或损失最小;二是存在两个或两个以上可行的方案;三是存在多种不以人的意志为转移的自然状态,并且对每种状态可以估算出可能发生的概率值;四是不同方案在不同状态下的收益值或损失值可以定量估算。风险情况下的决策标准主要是期望值标准,期望值是概率论中随机变量的数学模型,即不同方案在不同状态下可能得到的加权平均值,它有期望收益值和期望损失值两个目标,因而标准也就存在着最大期望收益值标准和最小期望损失值标准两种。

(1)最大期望收益值标准。它是以决策收益为基础,根据各种状态的概率值和收益值计算出不同方案的期望收益值,从不同方案的期望收益值中选择其中最大的为最优方案。其模型如下:

$$\max(\sum PO) = \max\left[\sum_{j=1}^m P_j O_{1j}, \sum_{j=1}^m P_j O_{2j}, \dots, \sum_{j=1}^m P_j O_{ij}, \dots, \sum_{j=1}^m P_j O_{nj}\right]$$

其中: P_j ——第 j 种自然状态发生的概率,

O_{ij} ——第 i 方案在第 j 种状态下的收益值。

$$(i=1,2,3,\dots,n;j=1,2,3,\dots,m)$$

【例】某高校的电子工程本科专业,现有培养能力每年 600 人,现要制定该专业“十五”期间的发展计划,据专家预测“十五”期间该专业每年可报考并录取的学生人数有四种可能的状态:1000 人的概率为 0.4;1200 人的概率为 0.3;1400 人的概率为 0.2;1600 人的概率为 0.1。该专业每招收一名学生可获取学费收入 8000 元,而少招一名学生(少招指没有达到培养能力水平)浪费的

培养能力折合 5000 元。试对“十五”期间该专业的培养能力计划进行决策。

从上例可知,“十五”期间该专业每年可录取的学生数有四种状态:1000($P_1=0.4$)、1200($P_2=0.3$)、1400($P_3=0.2$)、1600($P_4=0.1$),那么决策方案有四个,即培养能力每年分别为 1000 人、1200 人、1400 人和 1600 人。每个方案在不同状态下的收益如表 5.5 所示。

表 5.5 专业培养能力决策收益表

单位:万元

培 养 方 案	状态和概率 力(人)	1000	1200	1400	1600	期望收益值 $\sum_{j=1}^4 P_j O_{ij}$
		0.4	0.3	0.2	0.1	
I	1000	800	800	800	800	800
II	1200	700	960	960	960	856
III	1400	600	860	1120	1120	834
IV	1600	500	760	1020	1280	760
最大期望收益标准 $\max(\sum PO)$						856

以上各方案的期望收益值分别为:

方案 I (1000 人): $800 \times 0.4 + 800 \times 0.3 + 800 \times 0.2 + 800 \times 0.1 = 800$

方案 II (1200 人): $700 \times 0.4 + 960 \times 0.3 + 960 \times 0.2 + 960 \times 0.1 = 856$

方案 III (1400 人): $600 \times 0.4 + 860 \times 0.3 + 1120 \times 0.2 + 1120 \times 0.1 = 834$

方案 IV (1600 人): $500 \times 0.4 + 760 \times 0.3 + 1020 \times 0.2 + 1280 \times 0.1 = 760$

其中方案 II 期望收益值为最大,达 856 万元。因此,确定 1200 人方案为最优方案。

(2)最小期望损失值标准。它是与最大期望收益值决策标准相对应的一种标准,是以选择期望损失值最小的方案为最优方案。这

个标准是以决策损失表为基础,首先计算出每个方案在不同状态下的损失值或者直接从决策收益表通过运算转换为决策损失表,然后求出各方案的期望损失值,选择其中最小的作为最优方案。其模型如下:

$$\min(\sum PO) = \min\left[\sum_{j=1}^m P_j O_{1j}, \sum_{j=1}^m P_j O_{2j}, \dots, \sum_{j=1}^m P_j O_{ij}, \dots, \sum_{j=1}^m P_j O_{nj}\right]$$

其中: P_j ——第 j 种自然状态发生的概率,

O_{ij} ——第 i 方案在第 j 种状态下的损失值。

$$(i=1, 2, 3, \dots, n; j=1, 2, 3, \dots, m)$$

仍以上例为例,可以表 5.5 为依据,将决策收益表转换为决策损失表。其方法是:用每列的最大收益值分别减去本列各个方案的收益值,将减后所得结果列入原格,如表 5.5 内的第一列($P=0.4$)最大收益值为 800 万元,分别减去 800、700、600、500,得本列的损失值分别为 0、100、200、300 万元,第二、三、四列等以此类推,可得决策损失表 5.6。

表 5.6 专业培养能力决策损失表 单位:万元

培 养 方 案	状态和概率 力(人)	1000	1200	1400	1600	期望损失值
		0.4	0.3	0.2	0.1	$\sum_{j=1}^4 P_j O_{ij}$
I	1000	0	160	320	480	160
II	1200	100	0	160	320	104
III	1400	200	100	0	160	126
IV	1600	300	200	100	0	200
最小期望损失值标准 $\min(\sum PO)$						104

表内对角线上格子损失为 0,对角线右上部分为机会损失,左下部分为浪费损失。每个方案的期望值损失值分别为:

方案 I (1000 人): $160 \times 0.3 + 320 \times 0.2 + 480 \times 0.1 = 160$

方案 II (1200 人): $100 \times 0.4 + 160 \times 0.2 + 320 \times 0.1 = 104$

方案 III (1400 人): $200 \times 0.4 + 100 \times 0.3 + 160 \times 0.1 = 126$

方案Ⅳ(1600人): $300 \times 0.4 + 200 \times 0.3 + 100 \times 0.2 = 200$

其中方案Ⅱ的期望损失值104万元为最小。因此,方案Ⅱ为最优方案,其结果与最大期望收益值标准的决策结果是一致的。

5.4.3 不确定型决策方法

不确定型决策是指对未来事件是否发生不能肯定,即决策者在只知事件可能出现的状态而不知各种状态的可能性有多大的情况下的决策。采用这种决策方法的前提是:一个方案遇到不同状态时造成的“收益”或“损失”的数值是可以预先估计的。由于不确定型决策发生在事件完全不确定的情况下,因此,决策的标准主要取决于决策者的主观愿望和要求。

(1)极大极小决策标准。这种决策标准的主要特点是对现实方案选择持谨慎态度。其决策程序是:首先从每个方案的收益值中选择一个最小的,然后再从这些收益最小值中选择一个最大的作为备选方案,其决策原则是小中取大。

仍以前例为例,电子工程专业培养能力计划有四个方案,每个方案在实施中可能遇到四种不同的状态。各方案在不同状态下的收益值如表5.7所示。

表 5.7 专业培养能力决策表

单位:万元

方案 \ 状态	I	II	III	IV	极小值 (min)
I	800	800	800	800	800
II	700	960	960	960	700
III	600	860	1120	1120	600
IV	500	760	1020	1280	500
极大极小标准 $\max[\min(O_{1j}), \min(O_{2j}), \min(O_{3j}), \min(O_{4j})]$					800

根据极大极小决策标准进行决策如下:

①先求出每个方案在各种状态下的最小收益值,即

$$\min(O_{ij}), (i=1,2,3,4; j=1,2,3,4)$$

$$\text{方案 I : } \min(O_{1j}) = \min\{800, 800, 800, 800\} = 800$$

$$\text{方案 II : } \min(O_{2j}) = \min\{700, 960, 960, 960\} = 700$$

$$\text{方案 III : } \min(O_{3j}) = \min\{600, 860, 1120, 1120\} = 600$$

$$\text{方案 IV : } \min(O_{4j}) = \min\{500, 760, 1020, 1280\} = 500$$

②再求出四个方案最小收益值中的最大值。

$$\max[\min(O_{1j}), \min(O_{2j}), \min(O_{3j}), \min(O_{4j})] = 800$$

因此,确定方案 I,即 1000 人培养能力为最佳备选方案。

(2)极大极大决策标准。这种决策标准的特点是对现实方案的选择持积极态度,即取各方案最大值中的最大值为备选方案,它的选择原则是大中取大。

现仍以电子工程专业培养能力决策为例,根据极大极大决策标准,可编制各方案在不同状态下的收益值决策表如表 5.8 所示。

表 5.8 专业培养能力决策表 单位:万元

方案 \ 状态	I	II	III	IV	极大值 (max)
I	800	800	800	800	800
II	700	960	960	960	960
III	600	860	1120	1120	1120
IV	500	760	1020	1280	1280
极大极大标准 $\max[\max(O_{1j}), \dots, \max(O_{4j})]$					1280

根据极大极大决策标准进行决策如下:

①先求出每个方案在各种状态下的最大收益值,即

$$\max(O_{ij}), (i=1,2,3,4; j=1,2,3,4)$$

$$\text{方案 I : } \max(O_{1j}) = \max\{800, 800, 800, 800\} = 800(\text{万元})$$

$$\text{方案 II : } \max(O_{2j}) = \max\{700, 960, 960, 960\} = 960(\text{万元})$$

$$\text{方案 III : } \max(O_{3j}) = \max\{600, 860, 1120, 1120\} = 1120(\text{万元})$$

方案Ⅳ： $\max(O_{4j}) = \max\{500, 760, 1020, 1280\} = 1280$ (万元)

②再确定四个方案最大收益值中的最大值：

$\max[\max(O_{1j}), \max(O_{2j}), \max(O_{3j}), \max(O_{4j})] = 1280$ (万元)

因此，确定方案Ⅳ，即 1600 人培养能力为最佳备选方案，其收益值为 1280 万元。

(3)折衷决策标准。这是介于谨慎和积极决策标准之间的一种决策标准。当决策者对决策问题情况不明时，既不那么积极，也不那么保守；既不是一切都想得最好，也不是一切都想得最坏，而是持中间态度。因此，在应用中要求决策者确定一个折衷系数 $0 \leq \alpha \leq 1$ 。折衷决策的标准如下：

折衷标准收益值 $= \alpha O_{\max} + (1 - \alpha) O_{\min}$

其中 O_{\max} 和 O_{\min} 分别为同一方案的最大收益值和最小收益值，当 $\alpha = 0$ 时，为极大极小决策标准；当 $\alpha = 1$ 时，为极大极大决策标准；当 α 在 0 与 1 之间时，则为折衷决策标准。根据表 5.7 的极小值和表 5.8 的极大值数据，假设 $\alpha = 0.5$ 时，各方案的折衷收益值如表 5.9 所示。

表 5.9 专业培养能力折衷决策表 单位：万元

状态 方案	I	II	III	IV	最小收益值	最大收益值	折衷收益值 $\alpha=0.5$
					$\min(O_{ij})$	$\max(O_{ij})$	$\alpha O_{\max} + (1 - \alpha) O_{\min}$
I	800	800	800	800	800	800	$0.5 \times 800 + 0.5 \times 800 = 800$
II	700	960	960	960	700	960	$0.5 \times 700 + 0.5 \times 960 = 830$
III	600	860	1120	1120	600	1120	$0.5 \times 600 + 0.5 \times 1120 = 860$
IV	500	760	1020	1280	500	1280	$0.5 \times 500 + 0.5 \times 1280 = 890$

根据折衷决策标准，当 $\alpha = 0.5$ 时，方案Ⅳ的折衷收益值 890

万元为最大,因此,确定方案Ⅳ,即1600人的培养能力为备选方案。当然随折衷系数 α 值的不同,折衷收益值也不同,而折衷系数 α 的选择主要取决于决策者的主观愿望和要求。

5.4.4 资金时间价值因素对高校决策的影响

现代经济决策十分重视货币时间价值在会计计量中的作用,因为这是决定经济得失的重要因素之一。它不仅是个理论问题,而且是市场经济条件下一个十分现实的经济问题。在投资决策中更应重视资金时间价值对决策的影响。因为,投资决策的对象,其资金投入时间长,资金时间价值带来的影响比任何会计决策都具有更大的经济意义,不考虑资金时间价值的投资决策是不完整的、不准确的。

资金时间价值,是指资金在运用过程中,随着时间的推移,可以增值。把资金存入银行或购买债券可以生息,通常时间越长利息越多,时间和资金增值成正相关。从经济学的观点看,即使不考虑通货膨胀因素,资金在不同的时间,其价值也是不相等的。放弃现在使用资金的机会,可以按放弃资金使用时间的长短来计算报酬,这种报酬就叫资金的时间价值。

在原有计划经济体制下,高等学校经费来源单一,主要靠国家财政预算拨款。高等学校教育事业经费由财政部门或通过教育行政主管部门,拨入学校银行账户,并规定不计利息,由学校包干使用,年终编制决算报表,报学校主管部门核准后,批复报销。因此,形成了高等学校的报账型会计,学校的财务管理方法也不考虑资金时间价值,即以静态方法处理经济问题。尽管我国已经基本形成了社会主义市场经济的运行机制,但是由于长期计划经济体制下的思维方式的惯性延续及其他原因,高等学校在相当程度上至今仍然忽视经济运行中资金时间价值这一重要因素,在一定程度上影响了学校资金的使用效益,甚至造成投资决策失误或不应有的

损失。

随着我国高等教育体制改革的不断深化,高等学校经费来源单一的格局已经被打破,多渠道筹措办学经费的新格局正在形成,学校自筹经费的能力逐渐增强,自筹经费的比例不断提高。高等学校每年的经费少则几百万、几千万,多则上亿元、几个亿,有的甚至达十几个亿。如何充分利用资金时间价值因素,在保证学校各项事业正常运转的前提下,提高学校资金的使用效益,使资金更多增值;怎样选择科研成果生产项目,创造更高的资金增值等问题都是与资金时间价值有关的经济评价问题。可见,如何合理安排使用资金,注重资金的时间价值因素,尽量使资金增值,提高学校资金的办学效益,确实是高等学校管理的重要内容。

随着高等学校校办高新技术产业的兴起,高校投资活动也日益增加。学校兴办产业的主要资金来源:一是学校自筹资金;二是银行贷款;三是社会单位或个人投资入股等。上述资金的科学投放问题,至今在高校中仍未能得到很好解决。目前,校办产业效益就全国而言都不理想,除少数已形成规模经营的高科技集团产业外,各高校大多数中小校办产业举步维艰。其原因是多方面的,但是学校在投资决策中的某些失误,不能不说是其中之一。例如,在分析投资回收期 and 报酬时,很多情况下都不考虑资金的时间价值,这必然会导致错误的结论,引起决策失误。

折现率法是风险决策中常用的一种方法,它是指在风险决策中,将投资的折现率按照与投资项目的风险程度相适应的风险报酬率进行调整,然后根据调整后的折现率进行风险决策。它的基本原理是,在投资有风险的情况下,风险越大,投资项目的报酬率越高,据此调整后的折现率也越高。这种决策方法的程序分四个步骤:

(1)确定按风险调整的折现率。其基本公式为:

$$k=i+\theta$$

其中： k ——按风险调整的折现率；

i ——无风险的折现率；

θ ——与投资方案风险相适应的风险报酬率。

通常，会计决策对某些经常遇到的风险投资项目，也可以根据经验，按风险的大小，预先规定高低不等的折现率，然后考虑项目的风险情况，选用合理的折现率。

(2) 计算投资项目的年期望现金流入量，即在投资项目的寿命期中，根据每年预计现金流入量及其概率分别计算出投资项目各年的期望现金流入量。其计算公式为：

$$\bar{A}_i = \sum_{j=1}^{n_i} \bar{A}_{ij} \cdot P_{ij}$$

其中： \bar{A}_i ——第 i 年的期望现金流入量；

n_i ——预计第 i 年现金流入量的个数；

\bar{A}_{ij} ——预计第 i 年第 j 个期望现金流入量；

P_{ij} ——预计第 i 年第 j 个期望现金流入量出现的概率。

(3) 根据按风险调整的折现率计算决策项目的期望净现值。其计算公式为：

$$NPV = \sum_{i=1}^n \frac{\bar{A}_i}{(1+k)^i} - c$$

其中： NPV ——期望净现值；

\bar{A}_i ——第 i 年的期望现金流入量；

k ——按风险调整的折现率；

c ——原始投资额。

(4) 进行决策。决策规则是： NPV 大于 0，方案可行；反之，则舍弃。

【例】 某高校准备对校办企业在项目建设初一次性投资 120 万元，增添一套新设备，该项目使用期为 3 年，3 年中可能出现的现金流入量和概率情况如表 5.10 所示。

表 5.10 期望现金流入量和概率情况表(单元:万元)

年 份	方案 I		方案 II		方案 III	
	概率	现金流入量	概率	现金流入量	概率	现金流入量
1	0.2	32	0.6	40	0.2	48
2	0.3	32	0.4	48	0.3	64
3	0.5	32	0.4	48	0.1	56

根据上述资料,计算各年的期望现金流入量:

$$\overline{A}_1 = (32 \times 0.2) + (40 \times 0.6) + (48 \times 0.2) = 40 \text{ (万元)}$$

$$\overline{A}_2 = (32 \times 0.3) + (48 \times 0.4) + (64 \times 0.3) = 48 \text{ (万元)}$$

$$\overline{A}_3 = (32 \times 0.5) + (48 \times 0.4) + (56 \times 0.1) = 40.8 \text{ (万元)}$$

如果投资方案的目标确定按风险调整为 15% 的折现率,并据此对该项目的可行性进行决策。

该项目的净现值为:

$$\begin{aligned} NPV &= \sum_{i=1}^n \frac{\overline{A}_i}{(1+k)^i} - c \\ &= \left[40 \times \frac{1}{(1+15\%)} + 48 \times \frac{1}{(1+15\%)^2} + 40.8 \times \frac{1}{(1+15\%)^3} \right] - 120 \\ &= (40 \times 0.870 + 48 \times 0.756 + 40.8 \times 0.658) \\ &= (34.8 + 36.29 + 26.85) - 120 \\ &= -22.06 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

计算结果说明这个项目的净现值为 -22.06 万元,故应舍弃。如果从静态角度看,不考虑资金的时间价值因素,该项目三年内的期望现金流入量为 128.8 万元,大于原始投资额。可见,资金时间价值因素对高校投资决策有极其重要的影响。

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

高等学校通过长期决策和短期决策,分别提出了自己的长期战略目标和短期经营目标。为了实现既定的目标,保证决策所确定的最优方案在实际发展中得到贯彻、执行,这就需要编制预算。预算是对未来一定时期财务运营的计划或者说规划。预算编制实际上是将有限的资源对照无限的需求予以分配的过程。

预算按其适用时间的长短可分为长期预算和短期预算。长期预算主要是指一年以上的预算,它是一种规划性的预算,虽然数字计算可以粗一点,但编制的好坏,将影响到一个学校的长期战略目标能否实现。全面预算通常是指短期预算,又称总预算,是关于学校在一定时期内(通常是一年)根据事业发展计划和任务编制的财务收支计划。

在局外人看来,预算无非是年末年初的事情。事实远非如此,预算工作是一个川流不息、永无止境的过程,因而又常被称为预算循环。高等学校预算循环如图 6.1 所示。

6.1.1 高校全面预算的意义

预算管理是高等学校财务管理的中心内容,也是高等学校管理会计的重要内容。全面预算是学校规模和事业发展方向的综合反映,预算资金的筹集、分配和使用对高等学校的事业发展有着直接的重大影响。高等学校全面预算的意义表现在以下几个方面:

(1)明确目标,控制业务。高等学校的预算作为指导学校未来

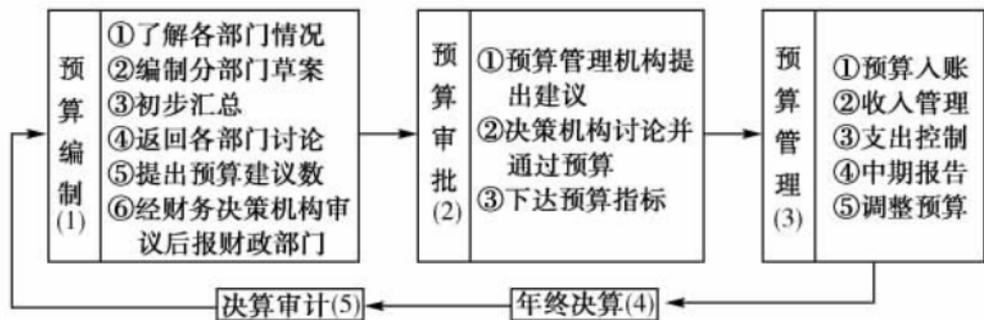


图 6.1 高等学校预算循环图

工作的行动方案,体现了学校未来的发展趋势,它不仅能够帮助学校全体教职员工更好地明确整个学校的奋斗目标,而且能够使全校教职员工清楚地了解自己部门的任务。编制预算的目的是为了贯彻目标管理的原则,指导和控制业务的执行。总之,预算能够使管理人员未雨绸缪,养成凡事预先计划的良好习惯。

(2)内部协调,综合平衡。全面预算把整个学校各个方面的工作严密地组织起来,而且把学校内部有关部门的配合关系也纳入统一计划之中,使学校上下左右协调起来,环环相扣,达到平衡。学校财务通过预算组织收入、分配支出,进行预算收支的综合平衡,并正确处理各种财务关系,如收入预算与支出预算的关系,经常性预算与建设性预算的关系,人员经费与公用经费的关系,教学支出与教辅支出的关系,后勤支出与行政管理支出的关系,等等。

(3)分析比较,评价考核。预算管理工作不仅限于预算编制,而且还包括预算的执行。在实际执行过程中,把实际情况与预算加以比较,揭示差异,一方面可以考核各部门或有关人员的工作业绩,另一方面也用来检查预算编制的质量。当然,也有些实际情况脱离预算的差异,并不表示实际工作的好坏,而是预算本身的问题。掌握了这些情况,有利于改进下期的预算编制工作。

6.1.2 高校全面预算的特征

高等学校的全面预算具有以下主要特征：

(1)综合性。高等学校预算是学校全部资金收支计划，它综合了学校各项收入来源和支出用途，并进行科学分类、归纳，按照规定的原则，将经过综合的学校财务，进行总体平衡，从而保证教学、科研、行政、后勤等各项工作的顺利开展。

(2)约束性。学校预算是经学校最高决策机构审议通过的，确保学校事业任务完成的重要经济计划，具有明显的限制性和促进性。没有限制就没有促进，限制是为了促进。因此，预算具有很强的约束力和强制性。未经学校最高决策机构，任何人都不能改变学校预算。学校预算一经通过，即具有指挥全校经济活动的严肃性，就应成为校内所属各级预算单位和个人财务行为的指南。

(3)效益性。加强高等学校预算管理的目的：一是确保各项事业计划对资金的需求，促进各项事业的发展；二是要充分发挥资金使用效益，做到少花钱、多办事、办好事。学校通过预算管理来优化资源配置，节约支出，提高资金使用效益。

(4)相对独立性。高等学校预算是学校自身的财务收支计划，其执行结果只对学校本身发生影响，与国家财政计划没有直接联系。也就是说，无论高等学校预算是否实现都不直接影响国家预算的收支执行。可见，高等学校预算具有一定的自主权和独立性，这一方面是学校办学自主权的体现，另一方面也明确了学校应直接承担经济责任。

6.2 高等学校全面预算的原则和要求

6.2.1 高等学校全面预算的原则

全面预算是学校未来一定期间事业发展目标和决策的具体化,是计划的数量说明,它是控制学校未来一定期间经营管理活动的有效手段,是强化学校内部管理的重要环节。高等学校的全面预算必须遵守以下原则:

(1)可靠性原则。学校编制预算时,既要考虑学校事业发展和建设的需要,也要考虑学校财力的可能,有多少钱办多少事,少花钱多办事、办好事,做到“量入为出,收支平衡”,不搞赤字预算。因为学校是不以营利为目的的事业单位,不存在搞赤字预算的客观基础,有收入才能安排支出。在编制预算时还应略有结余,留有一定的预备费或后备基金,以便应付各种意外事件和不可预见情况的发生。学校的各级负责人不能将“负债经营”和“赤字预算”的思想引入学校的预算编制和执行之中。任何背离学校整体目标,超越现实物质条件的预算都是难以实现的,其执行结果都将从不同侧面给学校带来不良影响。

(2)完整性原则。在编制预算时,必须将学校的一切财务收支全部反映在预算中,不得遗漏和隐匿,不得在预算之外另留收支项目。凡是会影响学校事业目标实现的业务、事项,均应以货币或其他计量形式加以具体反映,尽量避免由于预算缺乏周详的考虑而影响学校整体目标的实现。有关预算指标之间要相互衔接,勾稽关系要明确,以保证整个预算的综合平衡。

(3)合理性原则。学校编制预算要做到合理安排各项资金,尤其是要合理安排各项支出。支出预算体现了学校事业发展的规模和方向,要正确处理“吃饭”和“建设”的关系,确保在必要人员开支

和正常运行开支的前提下,合理安排各项事业发展支出,做到“统筹兼顾,保证重点”,以体现预算年度学校整体的事业目标。把有限的资金用在刀刃上,用在最能促进和推动学校各项事业发展的项目上,使有限的资金发挥最佳的办学效益。

(4)激励性原则。一般认为预算目标应有些难度,但经过努力是可以完成的。如果预算目标被认为太难以至于实现不了,预算的执行人员就会有挫折感并失去信心;另一方面,如果成就预算目标轻而易举,则缺乏足够的挑战力,预算也就失去了它应有的激励作用。轻易成就的预算目标甚至会有副作用,为了避免过大的有利差异,预算执行人员很可能不愿尽其所能。

(5)公允性原则。预算目标的公允性与预算控制的有效性密切相关。要使预算目标能够达到它应有的激励作用,应当使预算执行人员相信预算目标的公允。这就意味着应让预算执行人员参与预算的编制,并由下而上,逐级上报。如果学校高层管理者要调整预算,也应尽可能使预算执行人员信服预算调整的合理性,尽管这样做有很大的难度。对此,学校最高管理者至少应当关心预算执行人员的处境,并说明调整的理由。预算目标的不公平对于预算控制体制有极大的破坏性。

6.2.2 高等学校全面预算的若干要求

(1)加强调查研究,广泛占有资料。从一定的意义上讲,全面预算的正确编制及其日后的有效执行,首先取决于能否获得全面、有用的数据资料。因此,在编制学校全面预算时,除了充分利用现有的会计核算和统计资料外,预算编制人员还应深入实际,大力开展调查研究,认真做好事业发展和各项业务活动的预测工作,以便广泛占有与未来一定期间的经营管理活动有关的各种情报资料,使全面预算的编制工作建立在可靠的基础之上。

(2)健全组织机构,完善规章制度。学校全面预算的编制与执

行,有赖于学校内部各业务部门和职能部门的共同努力、相互理解、相互支持。但在实际经营管理活动中,学校内部的各有关业务和职能部门之间又是相互制约的,彼此还有许多矛盾和问题需要妥善解决。因此,为保证全面预算的科学编制和有效执行,必须在最终实现学校整体目标的前提下,建立和健全组织机构,制订并完善规章制度,以充分调动各部门、各层次的积极性。妥善处理各职能机构、各业务单位之间的相互关系,促进学校各项业务活动和经济活动的正常开展和全面预算的顺利执行。

(3)领导积极参与,妥善处理关系。任何预算体系要有效地起到预算目标的作用,都必须有学校最高管理部门的参与。学校领导应参与预算的审查和批准,而且批准的程序不应仅是一种形式。管理部门若不积极地参与预算的审批过程,预算执行人员有可能弄虚作假。比如,有的管理人员可能提交很容易成就的预算目标,或者为可解释意外事件保留过多的余地等。学校领导还应对预算的执行结果进行认真分析。如果有始无终,没有预算执行结果的反馈,预算体制仍然不能起到应有的激励作用。

在处理预算的人际关系问题上,学校的预算部门有其特殊的难处。预算部门必须详尽地分析各业务和职能部门的预算方案,努力确保预算方案不留有过多的余地(水分)。这样做,很可能使预算部门与各业务或职能部门处于直接的对立位置上。预算执行人员对差异的解释可能隐瞒了严重的问题,或者对问题的严重性轻描淡写。作为预算部门应当实事求是,尽管这可能使有关业务或职能部门的管理人员处于尴尬的境地。因此预算部门应与业务或职能部门及时进行沟通联系,争取得到他们的理解和支持,从而保证预算体制的一致性。

为了使整个预算工作有条不紊地进行,通常可以在学校内部专门设立一个财经管理委员会或预算委员会来负责学校预算的编制并监督实施。它通常由学校领导、财务、校办、组织、人事、纪检等

部门的主管人员以及总会计师等组成。其主要任务是制订和颁布有关预算制度、管理办法等；审查和协调各部门预算申报工作；处理有关方面在编制预算时可能发生的矛盾和争执；批准预算；下达指标；及时检查预算的执行情况，必要时对预算作适当的调整。

6.3 高等学校全面预算的体系和内容

6.3.1 高等学校的全面预算体系

高等学校的全面预算体系是由宗旨、目标、方针、政策、规则和程序等一系列要素构成的有机整体。预算的最基本表达形式是“数字”，“数字中有政策，决定数字就是决定政策。数目字内包括轻重缓急，哪个项目该办，哪个项目不该办，这是一个政治问题。”^①

(1)宗旨。任何一个组织都是以其独特的功能向社会表明它对社会有用，宗旨是组织生存和发展的目的和使命。高等学校的宗旨在于向社会提供高级专门人才和高质量的科研成果。学校的一切工作都是以围绕如何实现学校的宗旨而展开的。因此，学校的宗旨也决定着学校预算的性质。

(2)目标。目标与宗旨密不可分。两者都反映组织的根本目的，但宗旨偏向于定性，目标偏向于定量。高等学校的目标在于说明在某一特定时期内，学校向社会输送各种合格人才和向社会提供科研成果的数量和质量。可见，高校的目标不仅决定着高校预算的性质，而且也决定着高校预算的规模和程度，即为了实现目标必须筹措的资源数量。高校的财务预算围绕着已经确定的需求量，重点解决如何筹措及如何分配财务资源的两大问题，即收入预算和支出预算。

^① 邓小平文选(第一卷). 北京:人民出版社,1994

(3)方针。又称战略方针,是要解决在一定时期内,在围绕着目标的实现已分解出来的若干具体事项中,确认重点是什么,先做什么的问题。高等学校的战略方针旨在为资源分配明确重点、分清主次、指明方向,其功能就在于在若干事项中区分出“轻重缓急”,它是一个指向性很强的资源配置的总纲。财务部门对学校的财务方针有发表自己职业见解的建议权,但无决定权。因此,在学校财务方针决定之前,财务部门要发挥专业特长,当好学校领导的参谋;在学校财务方针决定之后,财务部门要完整准确地领会领导的战略意图,并且将这些战略意图贯彻到预算的编制及其执行过程之中。

(4)政策。政策是组织在决策或处理问题时用来指导和沟通思想与行动的明文规定。高等学校的政策对学校的正常运行具有十分重要的作用,它不仅沟通及规范各部门的工作,避免政出多门、步调不一,还有助于将一些问题及其如何处置事先确定下来,避免前后不一。人们对政策往往会有不同的理解。与其说政策是在禁止什么,倒不如说政策是在其规定的范围内,给下属单位以更多的灵活处置的权力。好的政策的作用并不在于约束下属使之不敢擅自决策,而是鼓励下属在其职责权限范围内自主决策,并主动承担相应责任。

(5)规则。规则是在具体场合和具体情况下,允许或不允许采取某种特定行动的规定,规则常以政策边界的形式出现。然而,政策在运用中主要是鼓励下属在其职权范围内积极思考自主决策。在高等学校的预算中,规则既包括上级不应过多地干预本属下级职权范围之内的经费支配权,也包括下级对上级严格履行收入预算和经费使用效益的责任。在收入预算中,规定了有关下级单位在规定期限内必须上缴学校财政的数额;在支出预算中,同样规定了下级单位在经费支出预算范围内应完成的工作任务和经费使用效益的责任。

(6)程序。程序的实质是一系列的规则按时间顺序排列的总和。它通常是大量的、日常的、带有重复发生性质的若干工作过程及工作方法经过提炼和规范之后的产物。预算本身就是一项程序化很强的工作,高等学校预算的编制和执行都必须按规定的程序进行。这样,既可使学校领导摆脱事务缠身,减轻日常决策的负担,集中精力抓大事、急事,也可使下属人员减轻日常请示汇报的负担,提高工作效率。

6.3.2 高等学校全面预算的内容

高等学校的全面预算体系具体体现在预算的内容之中。高等学校全面预算的内容则由纵横交叉的项目和单位预算组成

6.3.2.1 从纵的方面看,高等学校的全面预算由校级和所属各级各类预算组成

(1)学校综合预算。此级预算编制的主体是学校,收入与支出的平衡是指在全校层面上和范围内的平衡。按高等学校财务制度的规定,学校预算应符合“大收入”、“大支出”、“大口径”和“大管理”的要求。据此,高等学校在编制预算时,应将全校的各项收入全部纳入预算,以利于加强对收入的统一管理;同时,也应将全校的各项支出全部纳入预算,以利于提高资金的综合使用效益,保证支出安排合理,资金使用得当。这样,不仅可以反映高等学校资金收支金额,而且便于掌握和控制学校收支总体规模,还可以与会计核算保持统一口径,及时分析考核预算执行情况。

(2)校级收支预算。此级预算编制的主体虽然仍是学校,但校级收支预算的主要功能在于保持校级财政收支平衡。此时的收入和支出预算并不是学校作为独立事业法人范围内的全部收入和支出,而仅仅包括了学校所有并可直接调节和支配的收入和支出。实行“统一领导,分级管理”财务体制的高等学校,由于“分级”的存在及其合法化,取得“分级管理权”的职能部门及院(系)也将各自编

制收支预算,并自求平衡。各院(系)及各部门完成了按规定须向学校缴纳的创收任务后,其余的收入也不再是校级财政收入,各院系各部门对其拥有自主支配权,学校则不具有支配权。

(3)所属各级各类预算。学校综合预算是在校级收支预算以及所属各级各类预算基础上的收支综合平衡。学校综合预算只有在校级收支预算和所属各级各类收支预算各自平衡的基础上才能真正做到收支平衡。但是,学校综合预算的收支平衡,并不能说明校级以及所属各级各类收支预算也一定各自平衡。因为结构平衡是综合平衡的基础和前提。因此,必须认真做好学校各级各类收支预算工作。学校通常在维持和维护收支总体平衡的条件下,根据事业发展的需要分解出各类预算,例如根据收入的情况将支出预算分为人员经费预算、公用经费预算、业务经费预算和专项经费预算等四大类。在四大类预算下再列出明细项目并归口下达指标到大类控制单位。这些大类控制单位一般为学校的相关职能部门,如人员经费归口人事部门;公用经费归口学校行政综合管理部门;业务经费归口相应的业务主管部门;专项经费则可根据具体情况归口到相应部门。在具体操作上也可以先将各类经费归口到学校分管领导,再由学校分管领导分配给各职能部门。各类经费归口管理部门再将其分配到各院(系)及各单位,做到收支平衡,留有余地;各院(系)及各单位根据自身的收支情况,编制收支预算并自求平衡。

这样,自下而上、层次分明的各级各类预算构成了一套以自求平衡为特征的学校综合预算体系。通过全校预算、校级预算和所属各级预算,可以加强对各级资金收支的管理,防止产生一级预算平衡,二级预算失衡的赤字隐患,明确各种经济责任制,形成规范和有序化管理。

6.3.2.2 从横的方面看,高等学校的全面预算由收入预算和支出预算组成

(1)收入预算。高等学校的收入包括财政补助收入和非财政补

助收入两大类。财政补助收入的预算应根据财政部门核定的定额或补助标准编制；非财政补助收入项目包括上级补助收入、事业收入、经营收入、附属单位上缴收入和其他收入等，应根据各类项目收入的具体情况编制有关项目收入预算。在编制收入预算时，要注意划清财政补助收入和非财政补助收入的界限；划清事业收入和经营收入的界限；划清核算留用的预算外资金收入和应上缴财政专户的预算外资金收入的界限。

高等学校的收入预算，可按来源测定，按部门汇总。这样，既能明确来源构成，并与会计核算口径相一致，又能分清部门责任，便于考核收入预算的执行情况。

(2)支出预算。高等学校的支出由事业支出、经营支出、自筹基建支出和附属单位补助支出等部分组成。其中事业支出按其用途可分为教学支出、科研支出、业务辅助支出、行政管理支出、后勤支出、学生事务支出、离退休人员保障支出和其他支出等八大类；按其内容又可分为基本工资、补助工资、其他工资、职工福利费、社会保障费、助学金、公务费、业务费、设备购置费、修缮费、其他费用和业务招待费等十二项。通常将前六项称为“人员支出”或“人员经费”，后六项称为“公用支出”或“公用经费”。学校在编制支出预算时，要正确编列各项支出预算。应划清事业支出与经营支出的界限，经营支出应与经营收入相配比，以正确反映经营收支结果；事业支出并不与事业收入相配比，学校除经营收入外的各项收入，都可直接用于事业支出，因此各项收入要统筹安排。要划清事业支出中八大类支出的界限，正确反映各类支出情况。各类支出的具体项目，属于人员支出的应按有关标准和人员编制等编列；属于公用支出的，有支出定额的应按定额计算编列，没有支出定额的要根据实际情况测算编列。

目前，部分高等学校采用复式预算方式编制支出预算，即将支出预算区分为经常性支出和建设性支出两部分。经常性支出包括

教职工人员经费和学生奖学金,以及日常组织教学、科研、行政、后勤、对外服务等各项事业开展所必需的开支;建设性支出是指列入本年度的专项事业发展性开支,对这部分支出要按轻重缓急排序,在确保经常性支出的前提下,安排建设性支出。复式预算主要是由收入多渠道且不稳定,支出多方面且轻重缓急的程度不同两大原因造成的,以稳定收入对应稳定支出的设想,保障了学校教学、科研等各项事业的正常开展和基本维持;以非稳定收入的实现程度来对应事业发展的支出项目,既促进了学校各项事业的发展,又在更大程度上避开了风险。然而,由于复式预算对编制和执行的技术水平和管理水平要求较高,所以其广泛应用受到限制。

6.4 高等学校全面预算的程序和方法

6.4.1 高等学校全面预算的程序

高等学校全面预算的编制和落实,是整个学校工作的重点,应引起学校各级领导的高度重视,应按必要的程序,依次展开各项必做的工作。

6.4.1.1 预算准备阶段

这一阶段的工作,主要是做好调查和论证工作。首先是要落实预算班子,包括资料收集人员、草案起草人员、参与论证和决定人员等。其次是要明确预算目标。包括预算需体现的学校的宗旨、目标、方针、政策等,特别是要了解各项工作的轻重缓急程度;预算需遵循或反映的若干规则、程序及学校的远景规划等;以及预算文本的格式及有关注意事项。第三是预算资料的调查。要摸清基本数据,如与编制预算有关的各数量指标,包括人数、工程量、工作量等;检查并确认定额,弄清各定额标准的来源及依据,如历史的、政策的、同行业平均的、其他行业参照的、本单位新测算的等等,并进

行逐项论证认定；各项目需求数摸底，可由各项目单位自报，也可参照历史情况进行推算，或根据项目对目标的贡献程度预估，在此基础上核算出当年的总需求数；预计收入测算，应排出形成学校收入的所有项目，分门别类地对当年预计收入进行估算，在此基础上推算出当年可供预算分配的总收入。

6.4.1.2 预算编制阶段

高等学校的预算应履行《预算法》和《高等学校会计制度》规定的“两上两下”的法定程序。

(1)学校提出预算建议数。高等学校在编制正式预算前，要根据上年预算执行情况及本预算年度学校事业计划，分析各项增减因素对学校收支的影响，提出学校本年度全部收入、支出预算的建议数，其中包括申请财政补助建议数，经主管部门审核后报同级财政部门。

(2)财政部门下达预算控制数。财政部门审核主管部门报送的学校预算建议数，看其是否合理，收入是否按照有关规定全部列入预算，支出是否按照有关支出标准编制。然后，结合本预算年度财政可供资金，经平衡后下达预算控制数，并核定财政补助指标。

(3)学校根据预算控制数编、报正式预算。高等学校要根据财政部门和主管部门下达的预算控制数，按照预算编制原则，对相关项目进行必要调整，编制正式预算经主管部门审核汇总后报财政部门。

(4)财政部门批复预算。财政部门对主管部门报送的各学校正式预算进行审核后，对符合编制要求的，在规定期限内批复下达。高等学校取得的经主管部门和财政部门批复的预算即为预算执行的依据。

6.4.1.3 预算执行阶段

这一阶段的工作主要是监督和控制。首先，要监督各项预算收入及时足额到位。取得的各项收入要及时入账，不得坐支；由二级

单位归口统筹的学校收入,要及时解缴,不得截留、挪用;该上缴财政专户的预算外收入应及时足额交财政专户,并尽早申请返还使用。其次,要根据支出预算,并结合工作进度,及时安排各项支出。要按项目开展的要求,及时组织资金到位;按重点项目、必需项目优先的思想安排资金供应;严格控制,不能突破预算安排数。再次,做好预算执行情况的调查研究工作。要及时收集并反馈预算执行中的新情况、新问题,对各种新情况、新问题通过调查、研究、分析,查明原因,并提出相应的对策,作为预算调整的依据和建议。最后,对预算进行必要的调整。维持当年收入支出的总体平衡,是预算调整的内在要求。为了保证高等学校预算的严肃性、有效性,维持学校预算的权威性,强化预算约束,预算在执行过程中,原则上不予调整。如果国家有关政策或学校事业计划和任务有较大调整,对收支预算影响较大,确需调整时,学校可以报请主管部门或者财政部门调整预算,调整方案必须经学校最高决策机构审查批准,并报主管部门和财政部门备案。

6.4.1.4 预算执行结果报告

这一阶段的工作主要是检查、评价和报告。预算项目执行的具体部门要提交该部门事业发展的情况报告;预算管理部门要提交反映预算执行情况的决算报告。决算报告的主要内容包括两个方面:一是预算收支的实际完成情况,分析说明预算收支与实际收支的差异;二是事业计划的完成情况,如招生人数、学科建设、科研项目等的完成情况。预算执行报告要做到数字准确、内容完整、说明充分、报送及时,总结预算执行过程中的经验,对存在的问题要分析原因,并提出改进意见,为下年度预算的编制打下基础。

6.4.2 高等学校全面预算的方法

如前所述,高等学校全面预算的内容复杂,涉及面广,与此相适应的方法也是多种多样的,高等学校在进行全面预算时可结合

具体情况,灵活运用。

6.4.2.1 固定预算和弹性预算

固定预算又称静态预算,它是根据未来固定不变的业务水平,不考虑预算期内学校事业活动和计划可能发生的变动而编制的一种预算。这种预算用来考核业务水平和工作任务较为稳定的部门是比较适合的。固定预算易于编制和理解,而且具有较强和较严格的约束力。就会计上看,固定预算也能较方便地纳入核算体系之中,从而便于资源的有效分配和控制。但是,如果用来衡量业务水平和工作任务变动较大的部门,这种预算方法则往往不太适用,甚至有时会引起人们的误解。

弹性预算也称变动预算,它是固定预算的对称。弹性预算的特点在于:它是为一定的活动水平范围而不是为单一的活动水平而编制的预算,其数据能够随着活动水平的变化而调整,因此,它比固定预算更便于区分和落实责任。在预算的执行过程中,有许多因素会影响到实际的活动结果,从而和原定的预算产生差异,为了更准确地评价和考核它的执行情况,就有必要编制弹性预算。

6.4.2.2 增量预算和零基预算

传统的预算编制方法,是从上年的预算数开始,根据预期的预算年度业务变动情况增加(或减少)一定的数额。在确定预算时,只对新的业务活动进行成本效益分析,而对以往已进行的业务则视为理所当然,不再分析。可见,它是以承认现状的合理性为出发点的,这种方法通常称为增量预算法。由于在组织的活动中,一般都会发生削减原有业务,补充新业务的情况,各类业务活动相对于组织的重要性也会不断变化,增量预算法有时不太适用。

所谓零基预算法,就是以零为基数的计划预算编制法。它不受以往实际情况的影响,完全根据未来一定期间业务活动的需要和各项业务的轻重缓急,对有关预算项目进行逐个分析和计量并从零开始进行编制的预算。在这种预算方法下,确定任何一项预算,

完全不考虑前期的实际水平,只考虑各该预算项目本身的重要程度,其具体数据的确定始终以零为起点。

零基预算法的编制工作量较大,要从组织的年度总目标出发,对各部门的业务活动逐一确定方案,提出各自预算,经自下而上权衡轻重、评分划等、审查和分配预算资源,最后汇总评估而确定。一般适用于规模较大的学校,其具体实施步骤为:

(1)领导人先明确组织的目标,并试图将长期目标和近期目标、当年必达目标和期望目标、定量目标与非定量目标之间的重要次序搞清,形成一个可参照、可考核的目标体系。

(2)各部门将自身存在的价值、本部门所进行的工作对目标的贡献、所做的工作应需的经费、经费耗费与目标实现的相互关系作申请论证。

(3)预算人员在领导人认定的目标优先次序下,根据已被确认的各部门、各项目、各工作对目标的贡献强度序列,在总经费宏观总约束控制下,依顺序及强度安排经费供给。

零基预算是近几年来推广使用的一种全新的预算编制思想。它的推广使用有利于组织全面审核下属机构,有利于淘汰无用,克服臃肿;有利于限制组织内部支出的随意性,对目标没有实质性贡献的项目和部门不能安排开支;有利于将资金及其他资源集中用于大贡献部门与大贡献项目;也有利于财务预算管理人员树立全局观念、目标观念、择优观念,开拓视野,提高管理水平。

运用零基预算法,一是要要求预算编制人员有很高的管理水平,包括很强的理解能力,分析判断能力;二是要要求预算编制人员有特殊的管理地位,即要超然超脱,且有相当的权威性;三是要要求预算编制人员有强烈的事业心和使命感、主动负责的工作态度和勇于开拓的大无畏精神。

6.4.2.3 绩效预算

绩效即成绩与效率之意。绩效预算是运用企业成本分析预算

所需费用的一种预算制度。将成本分析应用于预算控制而设计出绩效预算,按计划决定预算,按预算决定成本,按成本表现效率,按效率实行考核。提出以最低成本获取最大的成绩与效率,讲求经济与效率,是预算管理的基本任务。高等学校与企业经营一样,既有投入,也有产出问题,也需要讲求经济核算。因此,绩效预算同样适用于高等学校。绩效预算的具体步骤为:

一是统一规划,即预算要与学校的方针、长期计划相一致,各项支出安排应以工作进度和工作量为基础,而不以往年支出数为基础;二是适当分类,总体预算应分校级、职能部门、业务部门等若干层次;三是协调配合,各计划环节要相互协调,并相互提供资料;四是分级负责,各项工作都要进行进度与成果的控制,即每项工作的权限与责任同时统一到承办单位;五是正确衡量,执行后提供工作绩效报告,用以改善此类预算成本控制。

绩效预算方法以预计效益的取得安排支出,并在预算编制、预算执行及结束等各个环节始终注重绩效衡量。然而,由于很多绩效难以量化,难以衡量,绩效预算的操作难度大,管理要求高。

6.5 高等学校全面预算的会计处理

6.5.1 高等学校预算会计处理存在的问题

高等学校的全面预算包括预算的编制、执行、控制和报告等环节。在预算管理的各个环节中,预算控制的重要性是不言而喻的,没有一个有效的预算控制系统,再好的预算控制也难以达到预期的目的。因此,如何有效地实行预算控制是高等学校加强预算管理的重要课题。

高等学校会计是一个信息系统,其重要任务就是搜集、加工、整理经济信息,为高等学校制定经济决策及实施内部管理提供依

据。然而,长期以来,我国高等学校的会计与学校的预算管理相互脱节。这主要表现在两个方面:一是会计科目的分类和计算口径与预算项目的分类和计算口径截然不同,会计核算资料无法直接与预算数据相比较,预算项目的执行情况无法直接反映并无法进行必要的分析;二是预算管理业务的会计处理不规范,缺乏客观性和可验证性。在实际操作中,学校在确定当年预算后,通常是直接在相关经费本上记录当年支出预算指标,并通过计算机输入控制。在这一过程中,没有任何会计凭证来反映支出预算指标是如何记入控制账的,也不反映收入预算的情况,预算管理的许多业务没有通过控制账反映,这不仅不能全面反映高等学校的预算安排情况,而且也是违反会计复式记账基本原理的。学校在调整预算时,往往直接修改原支出预算指标或通过收入、支出科目进行调整,这样做既无法反映预算调整的原因,又影响了会计信息的真实性。

6.5.2 规范高等学校预算的会计处理

针对预算管理中存在的问题,新的高等学校会计制度,一方面从根本上改革了会计核算体系,强调以高等学校为会计主体,实行“大收大支”的核算体系,以适应预算管理的要求;另一方面教育部借鉴国外高等学校的经验,要求教育部直属高校在资产、负债、净资产、收入及支出五类会计核算科目外,专门增设了预算管理类科目。

通常,西方非营利组织会计系统,为了反映和实施预算控制,专门开设包括预计收入、拨款、保留支出、保留支出准备等预算账户,既包括总分类控制账户,也包括按预算收支项目开设的明细分类账户。其中,明细账的开设数目应至少不少于预算中列明的支出项目。借鉴国外高等学校预算会计处理做法,结合我国高校的实际情况,教育部要求其直属高等学校使用的预算管理类科目包括“预算收入”、“预算分配”、“预算结余”、“约定支付”、“约定支付准备”

等五个科目。通过设置预算管理类科目,高等学校可将收入预算指标和支出预算指标纳入会计核算体系,实现科学的预算控制。在不影响真实反映学校资产、负债、净资产、收入、支出等情况的前提下达到两个目的:一是通过“预算收入”科目记录的收入预算指标与收入类科目记录的实际收入数相比较,随时反映和控制预算年度内收入预算的执行情况;二是通过“预算分配”科目记录的支出预算指标与支出类科目记录的实际支出数、“约定支付”科目记录的约定支付数的比较,随时反映和控制预算年度内支出预算的执行情况。

预算管理类科目属于高校管理会计的范畴,它与财务会计科目相比,具有以下特点:一是预算管理类科目专门用于核算与预算管理有关的业务,而不核算高等学校的资产、负债、净资产、收入、支出等财务会计要素;二是预算管理类科目通常需按收入预算数、支出预算数或合同金额入账,而不以实际收支入账;三是预算管理科目自成体系,具有独立的内在勾稽对应关系,自求平衡,在使用过程中一般不与财务会计科目发生关系,不会影响财务会计的平衡关系。可见,预算管理类科目的设置与使用能保持财务会计核算体系的完整,有利于高等学校强化预算管理,及时提供执行情况,从而更为有效地防止高等学校年度预算的失控。

6.5.3 高校预算管理的账簿体系

6.5.3.1 总分类账

将预算账户纳入到总账之中并不会影响各资产和负债账户,这一点在前面已经明确。在预算管理所采用的各总分类账户中,预算收入和实际收入账户用于登记年内的预算总收入和实际总收入;预算分配、实际支出、约定支付(已对外承诺支付,但未实际支付的预计金额)账户用来登记年内预算总支出、实际支出和约定支付。这些账户除本身反映了有关收支的预算与实际数据外,还同时

对各收支明细账起着控制作用。

6.5.3.2 收入明细账

为收入开设明细账的目的是为了对每一收入来源实施详细的预算控制,有关部门和管理人员可以根据收入明细账所积累的信息来了解各项收入来源的实现情况。这些信息包括预算信息和实际信息。这种信息对筹资部门及其管理人员更有用处,可据以其管理收入过程,必要时甚至调整预算。

预算收入、实际收入总分类控制账户与详细收入明细分类账户之间的关系如图 6.2 所示。

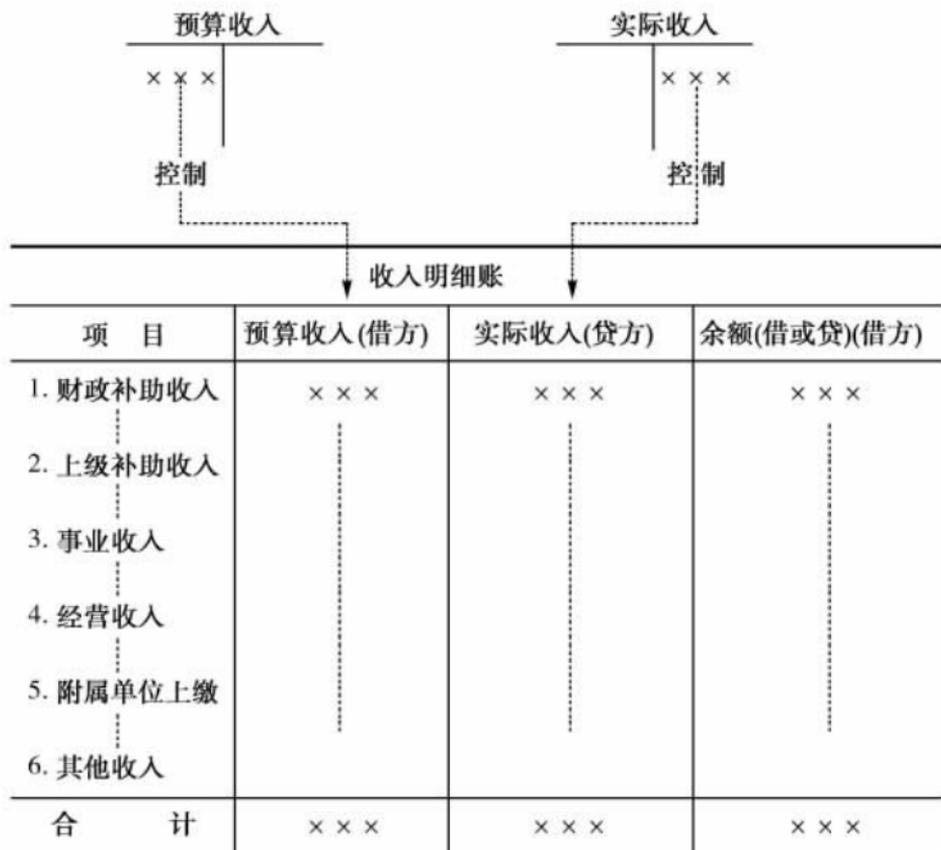


图 6.2 预算收入、实际收入总账与收入明细账关系图

(1) 预算通过后,将当年预算收入总额借记“预算收入”总账;

将每一收入来源的具体数字记入收入明细账“预算收入”栏内。这时,收入明细账的借方余额表示年内可望实现的预算收入总额。

(2)收入实现时,将实际收入总额记入实际收入总账;将每一收入来源的具体数字记入收入明细账“实际收入”栏内。这时,收入明细账的借方余额表示当年尚未实现的预算收入数额,等于预算收入与实际收入总账之差额。总账与明细账之间的控制与被控制关系正是通过这种等量关系体现出来的。

6.5.3.3 支出明细账

为支出开设明细账的目的是为了对每一支出用途(项目)实施详细的预算控制,它能提供累计支出、未清偿约定支付及预算支出的余额等方面的信息,这对有关部门及其管理人员也是十分重要的信息来源,可借以加强对支出过程的管理。

预算分配、实际支出、约定支付总分类控制账与详细的支出明细分类账之间的关系如图 6.3 所示。

(1)预算通过后,将预算支出总额应贷记“预算分配”账户;将每一预算支出的具体项目应记入支出明细账“预算支出”栏中。这时,支出明细账的贷方余额表示当年可发生的预算支出总额。

(2)当发生约定支付(预订或签订合同购买设备等)时,将约定支付总额记入“约定支付”、“约定支付准备”总账;将每一具体约定支付记入支出明细账“约定支付”栏中,并相应计算出预算支出的余额(即用作未来支出的预算支出数额)。

(3)实际发生支出时,将约定支付予以注销(已作约定支付的支出);将实际支出总额借记实际支出总账;将每一支出用途的具体数字记入支出明细账的“实际支出”栏内。这时,支出明细账的贷方余额表示当年尚可使用的预算支出数额,等于预算分配与实际支出、约定支付总账之差额。

预算分配、约定支付、实际支出总账与支出明细账之间的控制与被控制关系也是通过数字等量关系体现出来的。在任何时点上,



图 6.3 预算分配、实际支出、约定支付总账与支出明细账关系图

支出明细账“预算支出余额”栏中的数字，应同预算分配总账余额与实际支出、约定支付两总账余额之差相等。

7.1 分权管理与责任中心

7.1.1 高等学校的集权与分权

集权就是把权力相对集中于最高领导,直接统帅所属单位和人员的活动。其主要优点:一是有助于加强组织的集中统一领导,提高管理工作效率;二是有利于协调组织的各项活动;三是有助于充分发挥领导者的聪明才智和工作能力。由于机构精干,用人少,还可以使管理的开支减少到最低限度。其主要缺点是:使领导者直接控制面缩小,增加了管理层次,延长了向组织下达指令和信息沟通渠道,不利于调动基层的积极性和创造性,难以培养出熟悉全面业务的管理干部。

高等学校的集权是指学校的决策权集中于某一点,而高等学校的分权则是指学校的决策权分散于许多人。什么时候分权,什么时候集权,不能简单地说分权比集权好,只能说是某些情况需要分权,某些情况需要集权。当高等学校处于简单而平稳的环境,而且对决策所需信息不大时,学校领导趋向于集权;而当学校处在复杂多变的环境时,学校领导由于时间、精力不足,以及问题的多样性、变动性,难以处理,另外由于对工作和环境的理解程度不够时,不得不将有关权力下放给下属人员,下放给直线职能部门、参谋人员、有关专家,让他们去处理那些非常规化程度高的工作。如各院(系)如何根据复杂多变的环境进行社会服务工作,应让各院(系)根据其优势自行作出有关决定。在多变的环境中,允许各个教学单

位根据变化迅速的社会需求,开设各种专业短训班,这也是分权的具体体现。总之,在多变的环境中,例外情况多、非常规化程度高,工作不可预见,一般趋向于分权。在现代社会中,国外许多大学为了更好地适应变化迅速的内外环境,大都采用各种分权管理体制,调动高校教学、科研等各方面人员的积极性,以促进高等教育事业的发展。

分权管理的基本特征是将学校的决策权在不同层次和不同部门的管理人员之间进行适当划分,并通过适当的授权,使各部门、各层次管理人员都能对日常的经营活动及时作出有效的决策,以迅速适应环境变化的需求。学校的分权管理使直接控制面扩大,减少了从最高层到最低层的管理层次,使最高层与基层之间的信息沟通较为直接。通过学校决策权划分,使学校最高层管理人员能将其有限的时间和精力集中于组织最重要的战略决策,以保证整个学校始终有一明确而正确的发展目标;通过决策授权,能有效地调动校内各级管理人员的积极性和创造性,使基层组织能从环境需要出发,更加灵活有效地组织各项活动,从而群策群力,使全体管理人员既能为实现学校总体目标作出贡献,又能体现其自身价值。

然而,学校分权的结果是,一方面使各分权单位之间具有某种程度的互相依存性;另一方面又不允许各分权单位在所有方面像一个独立的组织那样从事经营管理活动。这就使某一分权单位的行为不仅会影响其自身的工作业绩,而且分权单位为了其自身业绩,还会采取一些有损于其他分权单位经营业绩甚至有损于学校整体利益的行为。由此可见,在实行分权管理的高等学校,应十分重视协调各分权单位之间的关系,使各分权单位之间以及学校与分权单位之间在工作和目标上达成一致,防止各个部门为了片面地追求局部利益,致使学校整体利益受到损害等行为的发生。高等学校管理会计的主要功能在于利用会计信息对各分权单位进行业绩的计量、评价和考核,具体表现为,根据授予校内各单位的权力

和责任以及对其业绩的计量、评价方式,将学校划分成各种不同形式的责任中心,并建立起以各个责任中心为主体,以责、权、利相统一的机制为基础,通过信息的积累、加工和反馈而形成的组织内部严密的控制系统,即责任会计制度(responsibility accounting system)。

7.1.2 高等学校内部责任中心

7.1.2.1 责任中心的特征

有了分工,就意味着明确了职务,承担了责任,就要有与职务和责任相适应的权力,并享受相应的利益,这就是职、责、权相对应的原则。这个原则要求职务要实在,责任要明确,权力要恰当,利益要合理。

分权管理使高等学校日常的经营决策权不断地向下属部门下放,从而使决策达到最大程度的有效统一。但与此同时,高等学校的经营管理责任也随着经营决策权的下放一起层层落实到各级管理部门,使校内各管理部门在充分享有经营管理决策权的同时,也对其经营管理的有效性承担经济责任。这种承担与其经营决策权相适应的经济责任的部门或单位,被称为“责任中心”。可见,高等学校内部的责任中心是为履行某种责任而设立的特定部门或单位,其基本特征是权、责、利结合。高等学校内部的责任中心的具体特征如下:

(1)拥有与学校总体管理目标相协调,且与其管理职能相适应的经营管理权。学校分权管理的主要目的是提高管理的效率,为实现这一目的,就应在系统思想的指导下,对一些日常的经营管理权直接授予负责该经营活动的部门,使其能针对具体情况及时作出处理,以避免因层层汇报,延误决策时机而造成不必要的损失。

(2)承担与经营管理权相适应的经济责任。在管理学原理中,责任与权力可以说是一对孪生兄弟,有什么样的决策权力,就有什

么样的经济责任。当学校内部一个部门或单位被授予其经营决策权时,就必须对其决策的结果承担经济责任,这也是对有效地使用其权力的一种制约。所以,学校内部每一责任中心必须根据授予其经营决策权的范围承担相应的经济责任。

(3)建立与责任相配套的利益机制。为了保证学校各部门管理人员都能有效地行使其权力并勇于承担责任,就必须建立与其责任相配套的利益机制,以使每个管理人员的个人利益与其管理业绩相联系,这是激励管理人员和所有员工的工作热情和积极负责态度的最普通手段。

(4)各责任中心的目标与学校整体目标是协调一致的。无论是集权管理还是分权管理,其最终目的都是为实现学校的整体目标。当在系统思想的指导下,将经营决策权授予各级管理人员时,实际上就是将学校的整体目标分解成各责任中心的具体目标。由于这种分解是在系统思想指导下进行的,因而各责任中心的目标与学校整体目标是一致的。

7.1.2.2 高等学校责任中心的划分

高等学校的责任中心,是指根据其管理权限承担一定的经济责任,并能反映其经济责任履行情况的学校内部单位。由于授权范围不同,各责任中心所承担的经济责任范围也各不相同。从经济角度看,高等学校可划分以下不同责任中心:

(1)收入中心。它是对收入负责的责任中心,其特点是只对收入负责,而不对费用负责,因此,一般只考核收入实现情况。通常,可将与学校收入有关且能分清责任、单独计量收入水平的内部单位,如产业处、科技处、经营性资源的管理与开发部门以及校友会、基金会等学校主管收入的各职能部门视为收入中心。在社会主义市场经济条件下,高等学校的办学自主权越来越大,财、税、费、基、科、贷、息等多渠道筹措资金的多元化收入格局已经形成。为了进一步调动各方面的积极性,拓展筹资渠道,及时、足额地筹措各项

资金,必须建立明确的收入目标责任制。

(2)费用中心。它是对费用负责的责任中心,其特点是只对学校事业发展过程中投入的费用负责,也就是只对消耗负责,而不承担收入实现的责任。因此,一般只考核费用的发生和控制情况。高校是一种非营利性的组织,主要是为了完成国家规定的教育、科研等任务而发生一定数额的费用,因此,高等学校绝大多数部门都是费用中心。

(3)收入、费用中心。它是既要收入负责,又要对费用负责的责任中心。需要明确的是,收入、费用中心不同于利润中心,虽然利润中心也要既对收入负责,又对费用或成本负责,但由于收入与费用是配比的,利润等于收入减去成本或费用,因而利润中心的考核指标一般是有关利润的实现情况。收入、费用中心则不同,虽然它也同时承担对收入和费用的责任,但这里的收入和费用是不配比的,是两种责任。因此,不能简单地用利润指标来考核,而应该对收入和费用进行分别考核。实行“统一领导,分级管理”的学校,其院(系)等部门既从事和承担日常教育、科研业务活动,又提供教育服务并取得一定收入的可视为收入、费用中心。

(4)利润中心。它是对利润负责的责任中心,由于利润等于收入减去成本或费用,所以利润中心实际上既要收入负责,又要对成本或费用负责。但由于其责任主要是实现目标利润,因而考核的指标一般是有关利润的实现情况,而不是具体的收入和成本或费用发生情况。高等学校实行企业化管理的非法人的二级核算单位可视为利润中心。

(5)投资中心。它是对投资负责的责任中心,其特点是既要利润负责,又要对利润与投资之间的比例关系负责。投资中心与利润中心相比,利润中心只有短期的经营决策权,而投资中心除此之外,还拥有长期投资决策权。因而其权力更大,但同时其承担的经营责任也更大,投资中心所考核的主要是投资效益。高等学校实行

独立核算的经济实体、校办产业等都属于投资中心。

7.2 高等学校的责任预算

7.2.1 责任预算体系

责任预算是从责任中心的角度,对总预算进行分解而形成的各责任中心自己的预算。确切地说,责任预算是一种把总预算中确定的目标,按照学校内部各责任中心进行划分,落实到各部门和每层组织,以调动各方面的积极性,从而确保学校总体目标实现的预算体系。编制责任预算的目的在于将责任中心的经济责任数量化,并以此作为责任中心努力的目标和对其进行考核的依据。

责任预算是以责任主体为对象进行编制的,按照责任主体的责任范围及控制区域来编制不同内容的责任预算,形成责任预算体系。

7.2.1.1 责任费用预算

责任费用是责任中心发生的可控费用,而责任费用预算则是责任中心应达到的责任费用水平。从责任会计的角度来看,凡是有可控性费用支出的学校内部单位都可以也应该成为责任预算的承担者,包括各类各级的费用中心,收入、费用中心和利润中心。学校作为非营利组织,其产出主要是服务于体现社会效益的高级专门人才和科研成果,不仅不能用利润指标加以衡量,而且也难以数量化。要培养人才,要出科研成果必然要投入大量的人力、财力和物力,从这个意义上说,高等学校是一个消费单位。费用是体现高等学校投入水平的一项综合性指标,涉及面广,几乎包括了学校内部的所有单位直到职工个人。因而责任费用预算的编制是责任会计实务中一项非常复杂而又非常重要的工作。值得指出的是,学校的各职能部门往往仅仅发生费用支出,而且还不能完全也不应该以

费用支出的绝对数的大小作为评价其工作业绩的惟一标准。因此,各职能部门应当根据各自可控性费用支出的详细项目,最好是采用零基预算法,定期编制各自的责任费用预算。

7.2.1.2 责任资金预算

由于学校内部不存在只对资金使用承担责任,而不对费用或利润承担责任的责任单位,因而不需要建立资金责任中心。但是,由于任何责任中心都会占用一定数量的资金,所以要对本中心的资金使用状况承担责任。责任资金预算就是各责任中心的资金占用限额。通常,我们不能用资金占用绝对额的大小单独考核责任中心的工作业绩,而是必须与其他因素诸如费用、利润、上缴款等结合起来。为了减少不必要的资金占用量,提高资金使用效率,可以运用利息这个杠杆,促使责任中心挖掘资金潜力。各个责任中心特别是一些二级核算单位,不能无偿占用资金,应对资金占用负责,并支付一定的资金占用费。

7.2.1.3 责任收入预算

责任收入预算就是就收入而言的,它以可控性收入为责任收入。责任收入预算就是各收入中心应实现的责任收入水平。随着社会主义市场经济的发展和高等教育体制改革的不断深化,高等学校的筹资渠道日趋多元化,逐步形成了财、费、产、社、基、科、贷、息等多渠道筹资的新格局。这些办学资金的筹措,收入的实现,与学校各业务和职能部门的工作密切相关,尽管对各单位来说有些是可控性收入,有些则是不可控性收入。因此,高等学校必须重视责任收入预算,提高高等学校的筹资能力和收入的实现水平。

7.2.1.4 责任利润预算

责任利润是就利润中心而言的,以可控收入减去可控成本后的可控净收入为利润中心的责任利润。责任利润预算就是各利润中心应实现的责任利润水平。责任利润不同于企业财务利润,它是以责任中心为单位,以可控性为原则,也即是以利润中心的可控收

入和可控成本为依据计算的可控利润。

责任预算体系的设计是一个应进行深入研究的问题。高等学校应在借鉴、吸收企业责任预算有关理论和实践经验的基础上,结合高等学校的实际特别是学校内部管理的具体模式,建立起符合高校特点、满足内部管理要求的责任预算体系。

7.2.2 责任预算的编制

编制责任预算的过程,实际上就是以责任中心为单位,对学校预算的有关内容进行分解的过程。学校预算往往包括了学校的各项工作,有些内容已远远超过了责任预算的范围。责任预算涉及的只是与责任控制、核算、考核有关的内容,也就是说,编制责任预算对学校预算进行分解。因此,必须首先确定哪些指标属于分解范围。按照责任会计的要求,学校预算中应该分解的指标一般包括收入、费用、上缴利润以及资金占用等。确定了分解指标以后,就可以进行指标分解。指标分解通常采用自上而下、层层分解的程序,即从学校预算指标开始,一直分解到最后一级责任中心。通常可采用两种方法进行分解:一是分割法,即将学校预算指标划分为若干个分指标,而分指标的合计数应等于预算指标数的一种方法。这种方法通常用于绝对指标的分解,如收入总额、费用总额、资金总额等;二是指标变形分解法,即将预算总指标分解为构成总指标的若干要素的分指标的一种方法,如将公用经费分解为公务费、修缮费、设备费、业务费、业务招待费、其他费用等分指标。

责任预算是通过对学校预算指标进行分解而得到的,应以满足学校预算的要求为前提。但是,指标的分解不能采取强迫命令的方式,较高层次的责任中心向较低层次的责任中心进行指标分解时也是如此。首先,上一层向下一层进行指标分解时,应将本层次所承担的任务向下一层次说明,争取得到下一层次的理解和支持;然后,通过与下一层次进行充分讨论,最终将指标分解下去,目的

在于使下一层次从被动地接受任务,变为主动地承担责任,从而充分发挥其完成责任预算的创造性和主动性。总之,必须正确处理责任预算与学校预算及各责任预算指标之间的关系,以确保学校整体的协调性和最优化。

7.2.3 责任预算的执行

学校预算指标分解下达以后,应签订学校内部经济合同或协议,以此来保证责任中心责任预算的完成。合同中应详细规定有关完成指标的责任、享有的权力和奖罚条款。内部合同一经签订,就具有约束力,有关各方必须严格执行,这也是各责任中心业绩考核的依据。

7.3 高等学校的责任会计

7.3.1 责任会计的基本原则

为了有效地控制各责任中心的职责履行情况,并合理地确定与其职责履行相关的经济利益,就必须建立一套行之有效的能及时正确地反映、评价和考核各责任中心实际经营业绩的会计制度,这就是责任会计制度。责任会计是高校管理会计的重要内容。它要求学校运用现代管理的分权管理理论,根据教学、科研、后勤、行政等的不同特点,把学校内部分成许多承担经济责任的责任单位,将学校的总体目标及各种计划或预算层层分解,落实到学校中下属各级管理部门即责任中心,以责任中心承担的责任目标为对象,对其执行过程进行核算和控制,并考核评价各责任中心的工作业绩。

责任会计与财务会计既有联系,又有区别,因而在组织责任会计时应遵循以下基本原则:

(1)整体性原则。责任会计制度是学校管理制度的重要组成部分,实行这一制度的目的在于促使学校内部各部门、各层次更好地履行自己的经济责任,出色地完成各项工作任务,从而保证学校总体目标的圆满实现。系统论告诉我们,为了保证系统整体目标的实现,系统内部的分目标与系统的整体目标必须保持一致。责任中心是学校的各个局部,为了保证学校总体目标的实现,在为各责任中心确定责任目标或进行责任预算时,应始终注意与学校的总体目标保持一致;在进行责任控制时,同样要注意各责任中心的业绩与总体目标的一致性。

(2)激励性原则。实行责任会计的目的就是为了最大限度地调动学校全体教职员工的积极性和创造性,因此,所确定的目标或预算以及各种奖惩措施,都应能有效地调动全体教职员工的积极性。责任目标和责任预算的确定都应相对合理。目标过高,会挫伤有关中心工作积极性;目标过低,不利于保证学校总体目标的实现。同时,奖惩措施也应适当和合理,应使各责任中心都感到目标合理,经过努力完成目标后所得到的奖励和报酬与所付出的劳动相比是值得的。这样就可以不断激发全体教职员工为实现目标而努力工作。

(3)可控性原则。责任会计的特点是将会计数据同经济责任有机结合。这一内部控制制度的正确贯彻和执行,要求最大限度地消除学校内部各部门、各层次之间的相互影响,突出各自的相对独立性,避免是非不清,责任不明。在建立责任会计时,必须明确区分有关部门、责任者的职责范围,使其在自己能真正行使控制的条件下承担一定的经济责任,完成相应的工作任务。对各责任中心的责任目标和责任预算的确定及其实施情况的核算反映,都应注意可控性原则。从总体上看,学校发生的所有收入和费用,都是可以控制的,但并不是每个部门每个人都能控制。所以,必须将各种收入或费用具体分解落实到各个可控制的责任中心。

(4)及时性原则。一个健全有效的责任会计制度,必须具有迅速传递会计信息与及时完成信息反馈的功能。通过有关信息的传递和反馈,学校内部各部门既可随时了解现有情况,把握工作进程,又可及时针对尚存的问题,采取改进办法和矫正措施。现代管理的发展,已将事后控制发展到事前控制和事中控制。目的的确定和预算的编制是事前控制的基本方法;事中控制就是在目标和预算的实施过程中,不断掌握其实施情况,并不断反馈信息,纠正偏离目标或预算的差异,这样就需及时、不断地获取有关实施情况的信息。可见,及时性是责任会计的基本原则之一。

(5)相关性原则。责任会计的基本任务是对各责任中心的责任履行情况进行核算、评价和报告,以提供有关责任履行情况的信息。信息需求者对责任履行情况关心的内容和要求是不同的,最基层的责任中心出于对其切身利益的关心和事中控制的需要,要求能尽早尽快具体地报告其责任履行情况;而上层管理部门则需要着重了解和掌握整个学校的责任履行情况,需要掌握总括的信息。因此,责任报告应根据具体的对象依据相关性原则进行编制。

(6)重要性原则。责任会计在对各责任中心和整个学校的责任履行情况进行分析时,应遵循重要性原则,即重点分析和报告对各责任中心和学校有重大影响的事项或重大差异。这与管理会计的成本效益原则是一致的,即责任会计本身也应讲求成本效益。在责任考核中,实际的责任履行情况与预算或目标之间必定会发生各种大大小小的差异,但对责任中心或学校有重要影响的是其中的重要差异。只要发现和找出产生这些重要差异的原因,并提出降低这些差异的有效措施,责任的履行就可得到有效的控制。

7.3.2 责任会计的基本程序

责任会计制度通常包括以下基本程序:

(1)划分责任中心。责任中心是学校内部可在一定责任范围内

控制收入实现、费用发生和资金使用的组织单位。应按照责任控制的原则划分责任中心。为实行责任会计,首先应根据学校行政管理体制和强化内部管理的需要,在组织上确定对所辖业务和经济活动承担完全责任的责任层次,划分若干既相互区别、又相互联系的责任中心。如前所述,高等学校的责任中心通常可划分为收入中心、费用中心、收入费用中心、利润中心和投资中心等。这些责任中心的具体划分,应视学校的实际情况而定。

(2)规定责权范围。在学校内部,凡属被划定为责任中心的部门和单位都应有其相对独立的职责权限和经济利益。应正确规定它们各自应承担的经济责任和应拥有的职责权限。否则,就不可能完全落实经济责任和行使真正意义上的控制。责权范围的划分,往往涉及不同部门、不同层次之间的相关关系,因而需要在调查分析的基础上,权衡利弊、取优舍劣,尽量避免纠纷,减少矛盾。

(3)编制责任预算。责任预算是责任中心的奋斗目标,也是考核责任中心工作成果的依据。在建立责任会计制度时,必须为每一责任中心确定相应的责任目标,编制相应的责任预算,以使各责任中心明确它们在实现学校总体目标过程中应完成的具体工作任务和要求。学校应在内部经济责任制的指标分级、归口管理的基础上,将学校预算合理分解,落实到责任中心,使之成为责任中心的责任预算。责任预算可分为固定预算和弹性预算两个部分,应既先进又可行,既全面又有重点,使之真正成为责任中心的奋斗目标和全面完成学校预算的基础。

(4)实行责任控制。责任会计应加强对责任预算过程的控制,一方面应实行自上而下的控制,即上级责任中心对所属的下级责任中心进行全面控制;另一方面,各责任中心对各自的业务和经济活动要按照责任预算进行自我约束和调节,使之按既定的目标进行。由于不同的责任中心的业务和经济活动有所不同,因而各责任中心还应根据业务和经济活动的特点,采用不同的控制方法。

(5)组织责任核算。责任预算执行过程的核算,应能明确反映各责任中心的耗费及成果的责任归属,应将实际发生的耗费或取得的成果与预算进行比较,计算差异,编制责任报告,作为考核的基础。不同责任中心的控制范围不同,其核算方法亦有所不同。为此,各责任中心应根据各自的具体条件以及具体控制的范围,分别采用适当的核算形式和适当的核算方法。责任预算的核算,可以与财务会计核算分别进行,即实行“两套账”核算;也可以与财务会计核算合并进行,即实行“一套账”核算。

(6)编制绩效报告。绩效报告也称成就报告,它是有关责任中心在一定期间的业务管理活动情况的集中反映,也是各责任中心责任预算执行结果的概括说明。通过编制绩效报告,可以帮助责任中心主管人员对预算同实绩之间的差异进行深入的分析,使之能根据本责任中心的特点和其他条件,按照实现学校总体目标的要求,有针对性地调节、控制责权范围内的业务和管理活动。

(7)进行责任考核。为保证责任会计的正确实施,必须在计量、分析有关责任中心责任预算执行情况的基础上,对它们取得的工作实绩和经营成果进行严格考核与评估。对责任预算的执行结果进行考核,应在责任中心编制的责任报告基础上,对各责任预算完成情况进行分析,总结成功的经验,揭示存在的不足,也为编制下一期责任预算提供资料。同时,还应根据各责任中心的预算完成情况实行合理奖惩,以便充分调动各责任中心的积极性。

7.3.3 责任会计核算的模式选择

责任会计核算模式选择,实际上是如何处理责任会计核算与财务会计核算的关系问题,这直接关系到高校会计如何为学校内部和外部服务的两大问题;同时也直接关系到会计组织机构的设置、会计核算内容的分工以及会计凭证、会计账簿和会计报告的设计等具体问题。因此,学校在实施责任会计时,必须选择恰当的责

任会计核算模式。从责任会计的组织形式看,责任会计的核算模式有单轨制和双轨制之分。

所谓单轨制核算模式,就是将责任会计核算与财务会计核算合二为一,设置一套账簿进行统一核算,责任会计与财务会计在核算的形式、内容、数字等方面均有着密切的联系,两者在金额上的差异可通过一定的方法予以调整。单轨制核算模式能够简化会计核算工作,减少重复劳动,其核算资料既能满足财务会计核算的需要,又能适应责任会计核算的要求;同时,财务会计核算所需要的数据是在责任会计核算提供的数据基础上形成的,两者紧密衔接,可以清楚地了解两者数据之间的关系。但是,其核算要求较高,特别是对财会人员的素质和学校的管理水平要求有相应的程度。

所谓双轨制核算模式,就是责任会计与财务会计分设两套账簿,分别进行责任会计核算和财务会计核算,即财务会计按照传统的方法设置账簿进行核算,而责任会计则根据学校内部管理的要求,另设一套与传统财务会计不同的账簿进行核算。两者的核算内容、核算形式、核算数字之间均没有直接联系,在同一学校内部形成两套核算体系。双轨制核算模式的最大优点是易于理解,便于操作。在双轨制核算模式下,财务会计的核算与考核完全可以保持原有体系,不需作任何变动,也不会受责任会计核算与考核的任何影响;责任会计核算与考核也完全可以按照学校内部管理的要求进行,提供学校各责任中心责任目标完成情况的各项资料,而不受国家财务会计制度的制约,具有较大的灵活性。然而,双轨制核算模式,重复劳动,核算工作大,责任会计与财务会计核算提供的双重数据之间缺乏直接联系,因为两种核算的方法不同,而且存在诸多差异,无法通过责任会计核算提供的数据资料,反映财务会计核算的有关财务状况,反之亦然。而且由于责任会计核算账簿设置的不完整、不系统,各责任中心提供的数据之间也没有严格的勾稽关系,因而不易发现责任会计核算中发生的差错,不仅如此,还可能

为责任中心人为提高责任费用预算或降低实际责任费用及在完成责任费用预算方面弄虚作假,留下可乘之机。

双轨制核算模式通常只适合在实行责任会计的初期采用。随着学校管理水平的提高,财会人员业务素质的加强和会计电算化的推行,学校应由双轨制核算模式逐步向单轨制核算模式过渡。

7.4 业绩考核和业绩报告

7.4.1 业绩考核

根据学校内部责任单位责权范围以及业务活动的特点不同,可将学校内部各单位划分为费用中心、收入中心、收入费用中心、利润中心、投资中心等责任单位,并应根据各类责任中心的特点,确定相应的业绩评价和考核标准及重点。责任会计考核主要是利用责任执行情况表(包括责任费用表、责任收入表、责任利润表等)和责任报告,对责任中心各项责任预算执行结果进行分析与评价,总结成功的经验,揭示存在的问题与不足,并给予合理的奖罚,以调动各责任中心的积极性。当然,各责任中心的考核不能以费用发生的绝对额的多少作为评价其工作好坏的惟一标准。因为,在很多情况下,费用发生的多少与工作好坏存在很大的相关性,工作做得好,费用可能增加;工作做得少,费用自然也相应减少。因此,对各责任中心除了量化的货币化考核以外,还必须结合一定的定性的或非货币化的考核。

7.4.1.1 费用中心的业绩考核

我们可以把高等学校看作是一个大的费用中心,以学校现有的组织机构为基础,将那些既能划清责任,又能进行单独核算考核的内部单位,划分为费用中心。通常,学校的党政职能部门,如总务处、教务处、人事处、学生工作处、离退休工作处等,其工作性质主

要是定性的,故可建立考核其费用支出的责任中心。院(系)一方面要保证教学质量,完成教学任务,另一方面又要对教学经费支出数额负责,因而可以建立考核教学质量和经费支出数额相结合的责任中心。

对费用中心工作业绩的考评,主要是通过一定期间实际发生的费用与其标准费用(预算费用)进行对比,编制业绩报告,剖析差异形成的原因和责任。作为费用中心,其所需计量和考核的费用,是可控费用,而不应是归属于该中心的全部费用。所谓可控费用,是指该中心真正能够控制和调节的,受其业务活动和管理工作好坏所直接影响的费用,它是衡量和考核该费用中心工作绩效的主要依据。费用的可控性是就特定的责任中心、特定的时期和特定权限而言的。某项费用对某责任中心是可控的,但对另一责任中心却是不可控的;有些费用就基层单位来说是不可控的,但对高层管理部门来说,则是可控的。可见,某费用中心的责任费用,即为属于该中心的各项可控费用之和,不可控费用仅作参考。费用中心的业绩报告就以可控费用作为重点,也可同时列示不可控费用。这样,费用中心负责人即可全面了解与其有关的费用。根据业绩报告,可以进一步对费用差异形成的原因和责任进行分析,充分发挥信息的反馈作用。这有助于各个费用中心积极有效地采取措施,不断降低其可控费用,并根据各自的特点,为实现学校的总体目标,相互协调、卓有成效地开展有关活动,促进学校各项事业的发展,最大限度地提高学校办学的社会效益和经济效益。

7.4.1.2 收入中心的业绩考核

通常学校可将与组织学校收入有关且能分清责任、单独计量收入水平的内部单位,划分为收入中心,如产业处、科技处、经营性资源的管理与开发部门以及校友会、基金会等。收入中心的主要职能是拓展收入范围,组织学校事业发展所需的各项资金,因此,其考核指标应以收入的实现为主要内容。具体地说,收入中心的考核

指标主要是收入预算的完成率以及各项收入的实现时间。收入预算完成率越高越好,它表明收入预算完成程度越高,说明该收入中心采取了有效措施组织收入,从而使支出预算有可靠的资金保证。当然,收入预算完成率高也可能是由于收入预算不合理、不科学。因此,制定科学、合理的收入预算,是正确评价收入中心业绩的前提。

尽管收入中心也发生费用,但收入中心的主要职能是组织收入,对于费用虽然需要进行考核,但可以相对简化,只需根据弹性预算方法确定一定收入百分比的费用即可。因为,对收入中心而言,其主要目标是扩大范围、及时组织各项收入,费用的节约则是相对的、次要的。

7.4.1.3 利润中心的业绩考核

利润中心是既考核成本费用也考核收入,并将成本费用与收入进行对比,继而考核利润的责任中心。利润中心是比费用中心和收入中心独立性更强的一级责任中心,它不仅有成本费用发生,而且还有收入发生;不仅要调节和控制成本费用的发生,而且要调节和控制收入、利润的实现。因此,它不仅要对本中心和收入负责,而且要对收入与成本的差额即利润负责。利润中心按其产品或劳务的销售方式不同,可以划分为自然的利润中心和人为的利润中心两种类型。自然利润中心类似于一个完整、独立的企业,它与外部市场有着比较密切的联系。它可以直接对外提供劳务或销售自己的产品,并由此获得相应的收入。人为利润中心的产品或劳务不直接进入外部市场,而是按照“内部转移价格”在学校内部有关部门和单位之间进行销售。

利润中心业绩的评价和考核,主要是通过一定期间实际实现的利润同“责任预算”所确定的预计利润进行比较,并进而对差异形成的原因和责任进行具体分析,借以对其经营上的得失和有关人员的功过作出全面正确的评估。

7.4.1.4 投资中心的业绩考核

投资中心是比利润中心独立性更强的一级责任中心。它不仅要对本成本、利润负责,而且要对投资问题负责。也就是说,作为一个投资中心,既要考核其成本和收益,又要考核其资金,全面衡量投资报酬的大小和投资经济效益的好坏。通常,投资中心是学校内部经营权限较大、业务活动独立性较强的责任层次,它通常拥有投资决策权,能够对固定资产、存货和应收账款等项目行使调节、控制职能;它不仅在产品的生产和销售上享有较大的自主权,而且能够相对独立地运用所掌握的资金,有权购建和处理固定资产,扩大或缩小生产能力。因而,它既要对本成本利润负责,又要对资金的合理运用负责。

根据投资中心生产经营活动的特点,通常可以投资利润率和剩余收益作为评价和考核投资中心经营成果的主要指标。

$$\text{投资利润率} = \frac{\text{经营净利润}}{\text{经营资产}}$$

经营净利润是指扣除利息费用和税金后的利润数。因为,投资利润率所要计算的是企业如何有效运用其资产,以获得利润。但利息费用仅与资产如何取得有关,而与资产如何使用无关。企业支付的所得税受许多因素的影响,如折旧方法、股票及债券上的投资损益等。很明显,这些因素不会影响企业如何有效运用资产以获得利润,因而,应将所得税排除在经营利润之外。

剩余收益是指投资中心的经营利润扣减其经营资产按规定的最低必要收益率(即资本成本)计算的投资收益后的余额。

$$\text{剩余收益} = \text{经营利润} - (\text{经营资产} \times \text{规定的最低必要收益率})$$

以“剩余收益”作为评价和考核经营成果的尺度,一是可以消除利用投资利润率进行业绩评价所带来的可能掩盖某些投资中心实际业绩的错误信号,并使人们重视对业绩进行绝对金额的评价。二是可以鼓励投资中心负责人乐于接受比较有利的投资,使部门

目标和学校整体目标趋于一致。然而,单纯依靠剩余收益进行投资中心业绩评价,也会出现错误信号。当投资中心规模不相等时,利用剩余收益本身对投资中心进行业绩评价难以做到公平合理。

7.4.2 业绩报告

业绩报告是责任会计提供信息的媒介,也是责任会计的工作成果。为了正确衡量责任中心的工作业绩,学校内部各个层次的责任中心都应定期编制业绩报告。在编制业绩报告时,既要注意报告的适时性和适用性,尽量使业绩报告的时间同对业务经营活动进行规划、控制的时间相适应,使业绩报告的内容最大限度地满足学校内部不同管理层次和管理人员的信息需要,又要注意报告的相关性和确切性,尽可能保证业绩报告所提供的资料、数据的准确度和可信度,使各级管理者对其责任区域内的、真正能够控制的业务活动进行切实有效的管理。

业绩报告由于主要是为学校内部提供信息,因此,与财务报告相比,在报告对象、报告时间、报告内容等方面都有其特点。

(1)报告对象。在高等学校中,对责任目标完成情况关心的主要是各责任中心和学校最高管理部门。因此,需要为每一责任中心编制一份与其工作绩效相关的业绩报告,并为学校最高管理部门编制一份总括性的业绩报告。但是,由于责任中心的划分往往是分层次的,对处于中上层的责任中心,其业绩报告的编制通常是对下属责任中心的责任报告的汇总。同时,由于不同的责任中心所包含的责任内容、范围不一样,因此应根据具体对象确定报告的内容。

(2)报告形式。业绩报告的形式,主要可采用报表、数据分析和文字说明等。将责任目标、实际履行情况及其产生的差异用报表予以列示是业绩报告的基本方式。业绩报告是对各责任中心的责任履行情况所作出的专门报告,因此在揭示差异的同时,必须对重大差异予以分析,查找其产生的原因,并有针对性地提出改进建议,

以便责任中心和学校最高管理部门进一步予以控制。可见,报告的形式除报表外,还必须利用数据分析和文字说明等方式。

(3)报告时间。由于各责任中心的特点各异,为各责任中心所确定的报告期也不尽一致。最基层的责任中心,需要随时掌握和控制其责任目标的完成情况,可经常予以报告,如旬、半月等;中上层的责任中心可能需要掌握和控制每个责任中心的责任目标完成情况,以便掌握各责任中心与其责任目标完成情况相关的利益分配情况,报告期可适当长一些。因此,为各责任中心所确定的报告期可以灵活变化。

(4)报告内容。由于费用中心、收入中心、利润中心和投资中心等各类责任中心的性质不一样,各类责任中心的业绩报告内容也会有所不同,但基本要求是必须报告其责任目标或预算,及其实际执行情况和产生的差异,以便各责任中心进行自我控制,以及上层责任中心对下属责任中心予以控制。同时,对重大差异应作进一步的定量和定性分析。在业绩报告内容中,最具有建设性的是有关缩小差异的建议:一是对责任中心在履行职责中如何控制差异的建议;二是根据客观环境的变化,如何及时适当地调整责任衡量标准的建议。需要指出的是,所提建议必须在各责任中心的可控范围内。

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

教育成本是学校管理者、投资者、政府部门、学生家庭以及社会各方普遍关心的重要问题,它是加强学校管理,提高教育资源利用效率的重要依据;是政府部门制订学费标准、分配财政性教育资金的重要依据;也是国家、企业、个人及其他社会组织进行教育投资的重要依据。目前,我国的教育成本问题虽然已经引起了政府财政和教育部门的重视,教育经济界和会计学界的理论工作者对此也进行了大量的研究和探索,但大多数的研究都是基于统计或测算角度的教育成本,其研究成果缺乏可行性和可操作性。有关部门曾对我国高等教育的生均成本进行过调查研究和测算,其基本思路是正确的,结论也有一定的参考价值,但也许是由于样本过少,或者是由于方法过于粗糙,或者是由于工作量过大等原因,缺乏准确性和可操作性。教育成本及其核算尚处于研究阶段,还没有形成制度。我国教育成本的分析受到很大限制:一是现有的教育经费统计,在各项教育支出中均包含非教育成本项目的支出,用教育支出代替教育成本,口径过大;二是在教育经费统计中,只有相当于社会直接成本的统计,而不包括受教育者非学费的个人教育直接成本;三是对于社会间接成本、个人间接成本、个人学费以外的直接成本,还缺乏比较科学、准确的统计调查;四是我国的教育经费拨款长期以来实行基础加发展的方式,即使是实行按生均定额拨款,其标准也不是以生均教育成本为依据来确定的,缺乏科学性。

建立基于成本核算的高等学校会计信息系统,既是高等学校加强内部管理,合理有效利用办学资源的迫切需要,也是政府部门统筹规划教育工作,加强对高等教育的管理,进行宏观调控的客观要求。

第一,教育成本核算是高校取得教育成本信息,加强内部管理的基本手段。教育成本是高校教育经济活动中资源耗费的综合反映,它是高校教育工作质量的综合性指标,也直接反映了学校的经营管理水平和办学效益。包括民办高等学校在内的各级各类教育机构至今都难以准确提供教育成本信息,其中一个重要原因就是尚未建立以教育成本核算为基础的会计信息系统。

第二,教育成本核算为高校向学生收费提供有说服力的依据。学生及其家长是高校教育服务的购买者和消费者,高等教育服务属准公共产品,学校按教育成本的全额或一定比例向学生收费。学生及其家长十分关心高校教育服务价格的确定,作为购买者的学生及其家长有权知道自己的钱花在哪里。高等学校根据国家的规定,采取一整套科学而规范的教育成本核算方法,可以向学生及其家长乃至社会提供准确而完整的教育成本信息。

第三,教育成本核算为民办高校的投资者进行投资决策和取得投资回报提供依据。教育投资与其他投资一样,必须考虑投资效益。教育效益是与教育成本紧密相关的,只有教育产出大于教育投入的成本时,民办高校才能组织正常的教育活动,才能取得办学效益。只有有办学效益,民办高校的投资者才愿意对民办高校进行投资;也只有有办学效益,民办高校的投资者才可以从中取得合理的投资回报。

需要指出的是,高等学校通过开展正常教育经济活动,能给学校带来结余或者说“利润”,这同高等学校的非营利性并不矛盾。这是两个问题,不能把它们混为一谈。高等学校的非营利性是就高等教育的性质而言的。通常,包括民办高校在内的高等学校是以谋求

公共利益为目的的社会法人实体,其主要任务和宗旨是为社会提供高级专门人才和高质量的科研成果。任何一个高等学校,不管它提供的是公共产品、准公共产品还是私人产品,都要计算收入和支出,都要进行经济核算,都要设法节约支出,增加收入。经营得当,管理有方,民办高校可以也能够产生“利润”。问题的关键是,民办高校经营之后所得的“利润”不同于企业经营之后所得到的利润。企业的利润在扣除公积金、公益金等之后分配给投资者;而民办高校作为公共产品和准公共产品的经营者所得的“利润”,主要是作为发展教育的基金,即使是向投资者分配一定的投资回报,这也不同于企业,它主要是为了鼓励并调动投资者对教育投资的积极性,进一步发展教育事业,为社会提供更有效的教育服务。这正是高等学校非营利性的体现。也正是基于这种认识,在《中华人民共和国高等教育法》第三章第二十四条明确规定:“设立高等学校,应当符合国家高等教育发展规划,符合国家利益和社会公共利益,不得以营利为目的。”

民办教育机构的产权归属及能否营利的问题,是近几年来民办教育讨论中的一个热点,也是民办教育立法中的一个焦点。对这个敏感问题的处理,必须坚持既保护和鼓励社会各方面投资办学的积极性,同时也要兼顾维护和提高教育的公益性或公共性,防止营利目的对教育活动产生的负面影响。

第四,教育成本核算也为政府部门统筹规划教育工作,加强对高校的管理,进行宏观调控提供重要依据。《中华人民共和国教育法》、《中华人民共和国高等教育法》以及《中华人民共和国民办教育促进法》都规定,任何组织和个人都不能以营利为目的举办学校。然而,要实施上述教育法规,必须进行科学的教育成本核算。近年来,一些民办教育机构及其举办者或明或暗地把办学直接作为营利手段,乱办学、乱收费,内部管理混乱,举办者变相抽走办学资金,必要的教育投入没有保障,教育质量得不到保证;许多举办者

为谋取更多的利润,常将学校资产用于其他投资回报率更高的领域;一些办学者在学校之上设立教育集团、教育公司等,将学校资产在学校和集团、公司之间倒来倒去。其中重要原因之一也正是没有统一规范的以教育成本核算为基础的财务会计制度。

8.2 现行高等学校会计信息的严重缺陷

现行的高等学校会计制度以收付实现制为基础,确认高等学校的收入和支出,不计算教育成本,只提供教育事业支出,包括教育成本支出和非教育成本支出,其计算口径远大于教育成本。收付实现制即收入与费用的确认以款项是否收付为依据,凡是本期收到的款项,均作为本期收入入账;凡是本期支付的款项,均作为本期费用入账,而不论这些收入和费用是否是在本期实现或发生。收付实现制的会计记录方法比较简单,但对各期收益和费用水平的反映却不尽合理。当收益实现和收到款项的时间不在同一期间时,收付实现制确认的收益便不能代表当期营业活动的实际结果。同样,当费用发生与支付不在同一期间时,收付实现制确认的费用便不能正确地反映当期营业活动所发生的实际代价。

在现行高等学校的会计信息中存在着严重缺陷,既不能满足学校加强教育成本管理的需要,也不能真实、完整地反映学校的财务状况和收支情况,无法预警某些决策的长期影响,难以提供高等学校行为的长期持续能力的信息。

一是不能将高等学校教育服务成本与绩效相匹配,难以满足更加注重办学效益的高校内部管理。教育成本核算对于防止高等学校在开展教育业务活动中的损失和浪费,节约各项教育业务支出,以及评价和考核高等学校的绩效,都具有十分重要的作用。

二是不能真实反映当年的收支结余情况,并造成收支规模各年度之间不正常的波动。在收付实现制下,高等学校存在一些收支

项目不匹配,如学校向学生收取的学费,在实际收到时就确认为学校的当期收入,而实际上相关的支出大部分可能在下年度才发生;又如学校购置的固定资产及低值易耗品或低值耐用品等,在款项支付时就确认为学校的当期支出,而实际上其功能的发挥、价值的损耗和费用的发生是在当年及以后各个年度。学校并非每年都均衡地购置固定资产,固定资产购置多的年度,学校的支出规模就大,反之则小。可见,由此计算的高等学校的收支结余也就不可能是真实的结余,而且各年度之间差别明显波动大。

三是不能真实反映学校的财务状况,资产价值虚增,少计资产和负债。在收付实现制下,高等学校的固定资产不计提折旧,在资产负债表上无法反映固定资产的净值。在资产负债表上仅反映固定资产的原始价值,没有反映其损耗程度,虚增了资产总量,而且随着时间的推移,其账面价值与实际价值的背离也越来越大。同时,由于高等学校的固定资产不计提折旧,导致其教育成本计算不完整。另外,在货物采购时,高等学校通常在支付款项时记账,这样对于先收到货物后支付款项或款项暂欠的,就少计了学校的资产和负债。同样有些采购合同如建造合同、劳务合同等,货物和劳务的提供与款项的支付两个时点的间隔较长,这就会造成账实不符,也不利于学校资产的管理。

四是不能全面如实地反映学校的资金运作和工作业绩。以收付实现制为基础的现行高等学校会计制度所提供的会计信息,实际上只是学校的现金运动,有许多业务如应收的学费、应付的工资等应收应付款项,固定资产的折旧等业务已经发生,但由于没有发生现金的收付和流动,不能在会计上得到反映。可见,在以收付实现制为标准的确认原则下,就不能真实全面地反映学校资金运动和业务运作情况,不利于工作业绩的考核和评价。

五是会计报表项目列示不科学、不合理。在现行高等学校执行会计制度中,资产负债表中不仅包括了资产、负债和净资产三大类

项目,还列示了收入类项目和支出类项目。众所周知,资产负债表是反映单位财务状况的静态会计报表,而收入类项目和支出类项目应在单位收支结余的动态会计报表中反映。将动态的收支情况和静态的财务状况混合在一张会计报表中,既不符合国际惯例,也导致了收支项目的重复列示。

8.3 基于成本核算的高等学校会计信息系统的 基本框架

高等学校的会计信息应当适应国家宏观调控和政府有关部门管理的要求,适应举办者和有关方面了解高等学校财务状况及收支结余的需要,应有利于学校加强内部管理。高等学校会计信息的使用者,通常都关注高等学校所提供的教育服务,提供教育服务的效率和效果,以及持续提供教育服务的能力。反映这方面情况的会计信息包括财务状况、收支情况、现金流量以及教育成本等。高等学校的会计信息主要有以下几方面的使用者:

第一,出资者和捐资人,包括对高等学校投资或捐资的政府部门、公司企业、社会团体以及公民个人。他们更加关注高等学校持续运作的的能力,以便决定是否继续给予投资或捐资;同时还关心所投入或捐赠的资产是否按指定用途使用,是否达到预期的使用效果,即关心学校的现金流量和收支情况。

第二,债权人和供应商,包括向高等学校提供贷款的各类金融机构和提供教育仪器设备及劳务的厂商企业和个人。他们尤其关注高等学校资产的流动性和偿债能力,即关心学校的财务状况和现金流量情况,以决定是否继续提供贷款、货物和劳务,并保持其债权债务关系。

第三,接受教育服务的学生及其家长。他们特别关注高等学校持续提供教育服务的能力和水平,以及提供教育服务的效率和效

果,需要了解高等学校的财务状况和收支情况以及教育成本的有关情况,以决定是否愿意接受教育服务并支付学杂费。

第四,政府管理部门,包括教育行政主管部门、财政部门、国有资产管理以及税务部门等。教育行政主管部门和财政部门通常关注高等学校的全面情况,包括财务状况、收支情况和现金流量等;国有资产管理部门着重关心高等学校使用国有资产的有关情况,包括国有资产规模、增减变动情况,并进行监督检查;税务部门则更关注高等学校的经营服务范围和收支状况以及有关税务的情况。高等学校提供的会计信息是政府有关部门了解情况、制订政策、管理与监督高等学校的教育经济活动,进行宏观调控的重要信息依据。

第五,学校内部管理者和职工。内部管理者时刻关注高等学校的全面情况,尤其是收支情况和现金流量,高等学校的会计信息在反映学校预算收支执行情况的同时,也反映学校资金的运行状况,是学校内部管理者制订财务收支计划,进行日常管理和控制的重要依据;单位职工则主要关心学校的持续运作能力和收支情况及其效益,以确定其所期望的工作稳定性和报酬、福利等方面的待遇。

由此可见,高等学校会计的目标包括经管责任性目标和决策有用性目标两个方面。经管责任也即受托责任,是指高等学校对所接受的投资者投入的教育资产承担管理和使用责任。为了使教育资产的投资者监督评价这种责任的履行情况,高等学校必须提供有关的会计信息,以满足会计信息使用者的需求。决策有用性是指高等学校所提供的会计信息与使用者进行经济、社会和政治决策等相关,即会计信息能够作为信息使用者决策的重要依据。会计信息的使用者利用会计信息主要是为了作出各种正确的决策,为了满足使用者的这种需求,高校必须提供与之相关的会计信息。具体而言,高等学校的财务会计应当向会计信息的使用者提供以下几

个方面的信息：

(1)提供反映高等学校资产的规模、构成及其流动性大小，负债的规模、构成以及偿债能力的强弱，净资产的规模、构成及其变动情况等方面的信息，用以评价其财务状况。

(2)提供高等学校收入和支出以及收支差额的组成、数量等方面的信息，用以评价学校收支情况及教育业务活动的效率与效果。

(3)提供现金流入、流出、增减变动及其原因等方面的信息，用以评估学校的未来现金流量和持续运作能力。

(4)提供高等学校教育成本方面的有关信息，包括教育总成本、生均教育成本、不同学科和不同层次学生的教育成本及其构成等情况，用以评价学校经费使用的合理性和收费依据的充分性。

从本质上讲，高等学校是提供公共服务的部门，其提供的教育服务属于公共产品，讲求办学的社会效益是其从事教育服务活动的主要目的；然而，为了充分合理地利用社会教育资源，提高教育资源的利用效率，扩大人民群众接受高等教育的机会，引入市场机制，也是必要和可行的。从这个意义上看，它又具有私人部门和私人产品的属性。可见，高等学校提供的教育服务是介于公共产品和私人产品之间的“准公共产品”。为了实现高等学校的会计目标，其提供的会计信息应充分考虑上述特点，除了要符合会计的一般原则外，还要考虑普通高等学校等非营利组织会计的特点，特别是要强调以下两条原则：

(1)以权责发生制为主，辅之以必要的收付实现制。权责发生制是高等学校核算教育成本、进行收支匹配的记账基础。高等学校实行权责发生制不是为了计算盈亏，而是考核教育活动的业务成果、制定学生收费标准、筹划办学资金等经济决策，都需要利用以权责发生制为基础的成本核算信息。权责发生制还是高等学校推行经济责任制的需要，它不仅有助于进行正确的教育成本核算，而且能如实地反映高等学校在教育经济活动中的权利和责任。权责

发生制会计要求对收入和费用的确认,以权利已经形成和义务或责任已经发生为标准,即凡是本期已经实现的收入,无论款项是否在本期收到,都应作为本期收入入账;凡是本期已经发生的费用,无论其款项是否在本期支付,都应作为本期费用入账;凡是不在本期实现的收入和已经发生的费用,即使款项在本期收付,也不应作为本期的收入和费用。权责发生制会计要求采用递延、应计、匹配、摊销等会计程序和方法。高等学校的权责发生制会计主要是就非限定性资金而言的。但由于高等学校会计具有基金制会计的特点,对那些具有专门用途和指定用途的专项资金、专用基金等,要求实行专款专用,单独核算,有的甚至要求单独提供会计报告,出资者关心的是资金是否按其指定的用途使用,是否达到预期的目的。因此难以采用或没有必要实行权责发生制会计,对这类资金的收支宜采用收付实现制会计。

(2)专款专用原则。高等学校应按规定用途使用具有专门用途和指定用途的各类专项资金和专用基金,并进行单独反映,这就是专款专用原则。高等学校的各类专项资金、专用基金以及科研经费等的出资者对所提供的资金不具有资本收益和资本回收的要求,但具有按指定用途使用的要求。这样在资金管理和核算上就受到一定的限制,专款专用原则对于高等学校的资金使用权限固然有所削弱,但这却是出资者对其资金使用的一种约束和控制,是对高等学校不要求投资回报的资金使用的一种要求,是出资者权利的体现。

高等学校会计信息使用者的信息需求是多种多样的,有的需求基本一致,有的需求各有侧重,有的需求各不相同,会计信息不可能完全满足所有使用者的各种需求。对于高等学校来说,通常可以通过资产负债表、收支情况表、现金流量表以及附表(教育成本表、结余分配表等)、报表附注、补充资料等,提供尽可能满足共同需要的、通用的会计信息。

资产负债表是反映高等学校一定期间财务状况的会计报表，它表明高等学校在某一特定期间所拥有或控制的经济资源、所承担的现有义务和出资者对净资产的相关权利。它是根据资产、负债和净资产之间的相互关系，按照一定的分类标准和一定的顺序，把高等学校一定期间的资产、负债和净资产各项目予以适当排列。高等学校资产负债表的资产类项目和负债类项目的分类标准和排列方法可在参照企业资产负债表的基础上，结合高等学校特别是民办高校的特点，对个别项目作适当调整，如设置“学费坏账准备”、“应付出资者回报”、“代管款项”等项目；对净资产类项目则应充分考虑不同类型高等学校净资产的构成及其特点，设置“出资者投入”、“资本公积”、“结余公积”、“专用基金”、“不可分配结余”、“未分配结余”等项目。

收入支出表是反映高等学校在一定会计期间内各类资金收入、支出及其结余情况的会计报表。收入支出表是根据收入、支出和结余之间的相互关系，按一定的顺序，将高等学校一定会计期间内取得的收入、发生的支出以及结余的构成情况进行计算排列。高等学校可根据收入、支出和结余的构成及特点，设置“财政补助收入”、“普通教育收入”、“成人教育收入”、“培训收入”、“其他收入”、“科研事业收入”；“普通教育成本”、“成人教育成本”、“培训支出”、“其他支出”、“财政专项支出”、“科研事业支出”；“普通教育结余”、“成人教育结余”、“培训结余”、“其他结余”、“科研结余”、“财政专项结余”等项目。

现金流量表是高等学校以现金流量为基础编制的财务状况变动表，它反映高等学校在一定会计期间内现金的流入与流出情况，表明学校获取现金和现金等价物的能力。高等学校在一定会计期间内产生的现金流量可归纳为三类：一是教育科研活动产生的现金流量。二是投资活动产生的现金流量。投资活动是指高等学校长期资产的购置和不包括现金等价物范围内的投资及其处置活

动。三是筹资活动产生的现金流量。筹资活动是指导致高等学校净资产及债务规模和构成发生变化的活动,包括接受出资者投资、捐赠、分配出资者回报等。

教育成本表是高等学校教育成本综合信息的载体,是使用者获取高等学校教育成本信息的主要渠道,包括高等学校教育总成本表和高等学校生均教育成本表。教育总成本表和生均教育成本表是全面反映高等学校在一定教育成本核算期间所发生的学校不同学科专业教育总成本以及不同学科专业、不同层次生均教育成本情况的会计报表,它是收入支出表的附表。

结余分配表是反映高等学校一定会计期间对实现的可分配结余的分配或赤字弥补情况的会计报表,它是收入支出表的另一附表。高等学校可根据可分配结余的构成及特点,设置并按一定顺序分步计算排列结余及其分配项目。根据下列公式可先后计算并排列“普通教育结余”、“本年结余”、“可供分配结余”和“未分配结余”等项目。

$$\textcircled{1} \text{普通教育结余} = \text{普通教育收入} + \text{经常性财政补助收入} \\ - \text{普通教育成本}$$

$$\textcircled{2} \text{本年结余} = \text{普通教育结余} + \text{成人教育结余} + \text{培训结余} \\ + \text{其他结余}$$

$$\textcircled{3} \text{可供分配结余} = \text{本年结余} + \text{年初未分配结余}$$

$$\textcircled{4} \text{未分配结余} = \text{可供分配结余} - \text{计提公益金} - \text{计提发展基金} \\ - \text{计提风险保证金} - \text{应付出资者回报}$$

资产负债表和收入支出表为月报表;现金流量表和结余分配表为年度报表;教育总成本表和生均教育成本表与教育成本计算期有关,通常可按学年和学制周期编制提供。

8.4 高等学校教育成本的对象、范围和项目

成本作为在生产经营活动中资源耗费的综合表现,可以反映一个单位生产经营活动的效益。人们要进行生产经营活动或达到一定目的,就必须拥有、配置并耗费一定的资源,包括人力、物力和财力等。成本通常是指企业在生产经营过程中所发生的对象化的各种耗费或支出。

教育成本概念在 20 世纪 50 年代末 60 年代初随着教育经济学的产生而出现,它的提出与教育资源耗费以及教育投资收益的计量分析有关。教育成本的实质就是教育资源耗费的價值表现形式,或者说耗费的物化劳动和活劳动的总和,它包括以货币支出的教育资源价值,也包括这些资源用于教育而非用于其他经济活动所造成的价值损失,即机会成本。高等教育成本,是指在高等教育活动中为提供培养学生等教育服务而耗费的教育的资源的价值,它有广义和狭义之分。

广义的高等教育成本是指培养一个高校学生,国家、家庭和社会所耗费的全部费用。美国高等教育经济专家布鲁斯·约翰斯通将高等教育成本分为三类:(1)教学成本,指学校(教育机构)为教学支付的费用,包括教师工资、辅助人员工资、图书杂志、仪器设备、教学用建筑、水电费用等等。这些成本通常可见于学校的日常预算和开支账目中,它们的开支形式是工资、津贴、设备购置费用、折旧损耗、维修费用等等。(2)学生生活成本,包含学生和家長为住宿、伙食、日常生活开支,以及为学习需要的书本、文具、往返交通支付的费用。这些成本与学生的生活水平、居住情况(住校、租屋、走读)和院校所在地区有密切的关系。(3)学生放弃的收入(即机会成本),学生为了上大学而不参加生产劳动,个人就业时间缩短而减少的收入,同时,社会也损失了实际的劳动生产力和国民收入。

狭义的高等教育成本仅指高等学校或其他高等教育机构用于培养学生所耗费的、可以用货币计量的教育资源的价值,它不包括社会和个人投资高等教育而丧失的机会成本。本章讨论的主要是狭义的高等教育成本即高等学校教育成本。

8.4.1 高等学校教育成本对象

成本对象,是指计算成本过程中归集与分配成本费用的客体。成本对象可以分为中间成本对象和最终成本对象。最终成本对象是指累积的、不能再进一步分配的成本归集点,它通常是一件产品或一项服务,是一个单位或部门的最终产出物。中间成本对象是指累积的成本还应进一步分配的归集点,也称成本中心。成本中心是与成本相关联的某个部门,它是将共同成本按某个分配基础进一步分配给成本对象之前的一个成本归集点。为了正确计算产品成本,首先就需要确定成本对象,以便按照每一个成本对象,分别设置产品成本明细账,来归集各个成本对象所承担的生产费用,计算出各个对象的总成本和单位成本。因此,正确确定成本计算对象,是保证成本核算的关键。

高等学校是提供教育服务的机构,高等学校的教育产品就是学校所提供的高等教育服务,教育服务作为高等学校向学生提供的教育产品,理应是教育资源耗费的承担者。由于高等学校有文科、理科、工科、农林、医学、教育、艺术、经济、管理等不同学科类别之分,每个学科类别又有博士生、硕士生、本专科生等不同层次之分,高等学校向不同学科类别、不同层次的学生提供的教育服务是不同的,由此而产生的教育成本也是各不相同的。即使同一学科类别、同一层次的学生,由于专业不同其教育成本也存在较大差别。因此,为了准确核算教育成本,高等学校应当视不同学科类别、不同专业以及不同层次的学生为不同的教育服务对象,分别设置教育成本明细账,将高等学校在一定期间内提供教育服务过程中耗费的全部教育资源价值进行归集和分配,计算

出每一个学生接受一定期间的教育服务而形成的教育成本。按照一个学年计算的教育成本,可称之为学年教育成本;按照学生培养周期计算的教育成本,可称之为毕业生教育成本,它可由学生培养周期内不同的学年教育成本相加而得到。根据不同的成本对象,可以计算获得高等学校学年教育总成本、学年生均教育成本以及毕业生生均教育成本等。

8.4.2 高等学校教育成本范围

成本核算一般包括费用的汇总核算和成本计算两部分。费用的汇总必须首先确认成本开支的范围,对于不应该计入成本的费用予以剔除,然后按照一定程序进行归集,并采用一定标准在各成本核算对象间进行分配,以汇总所耗费的费用总额。成本计算就是按照成本计算对象,把汇总的费用进行分配,计算各个成本对象的总成本和单位成本。教育成本费用的实际内容和范围应该由国家作出统一的规定,明确哪些费用可以计入,哪些费用不可以计入。高等学校则应根据国家的有关规定合理、准确地计算和核算教育成本。

8.4.2.1 正确划分教育成本项目和非教育成本项目的界限

凡是高等学校发生的直接用于培养学生或与培养学生密切相关的教育活动费用都应计入有关教育成本项目;凡是高等学校发生的与教育活动无关的教育资源耗费都不能计入教育成本项目,如校办企业、附属单位、捐赠、赔偿、罚没、灾害损失等支出。

8.4.2.2 正确划分资本性支出是与收益性支出的界限

资本性支出指其收益涉及两个或两个以上会计年度的各项支出,如为取得固定资产、无形资产等长期资产而发生的支出;收益性支出是指某项支出的发生是为了取得本期收益,也就是说支出仅仅与本期收益有关,如办学过程中所发生的教职工工资、办公用品、教学实验材料、零星维修等经常性支出。构成资产的资本性支

出,应当在产生收益的几个会计年度内合理摊销;收益性支出全部计入本会计年度的费用成本。区分资本性支出和收益性支出的目的,是为了正确确定应计入当期的成本费用,准确地核算教育成本。假设将资本性支出列作收益性支出,其结果必然是少计了资产,多计了当期成本费用。反之,可能多计了资产,少计了当期成本费用。不论是何种情况都不利于正确计算教育成本。

8.4.2.3 正确划分本期费用和非本期费用的界限

对于虽在本期支出但与几个会计期间收益有关费用,要进行合理摊销,如一次性发生的大型修理费用、引进人才的费用、预付的水电费等;对于本期虽未支付但应该由本期负担的费用,应通过预提的方式及时计入本期教育成本,如高校举债办学向银行支付的贷款利息等。

8.4.2.4 正确划分直接费用和间接费用的界限

高等学校的教育成本是学校为提供全日制学历教育、成人学历教育和举办培训班等各种教育服务而发生的教育资源耗费,包括直接教育费用和间接教育费用。直接教育费用是指直接用于培养学生并可以明确确定由某一教育产品,如某一学科、专业、层次的教育服务负担的费用。间接教育费用是指与培养学生相关的,但不能明确确定由哪一教育服务产品负担的,需要按照一定的标准分配计入教育服务成本的费用。直接费用应直接计入该教育产品的成本明细账;间接费用应先进行汇总归集,再按一定的标准分配计入相关的教育成本对象。

8.4.3 高等学校教育成本项目

成本项目是指按经济用途对成本费用进行的分类,它说明费用支出的用途。为了满足成本管理的需要,把计入产品成本的费用按其经济用途划分为若干类别,以便反映产品成本的构成情况。教育成本项目是指构成教育成本的费用类别。设置教育成本项目的

目的是提供教育成本分析和控制的信息,以利于更有效地使用有限的教育资源,提高教育资源的使用效率。由于不同的行业经营特点不同,成本管理和核算的要求各不相同,各种费用支出的组成及其比重也不一样。对高等学校教育成本项目的设置,也有多种意见和观点。

根据我国高等学校教育资源耗费的特点,并有利于加强对教育成本的管理和核算,可将高等学校的教育成本费用划分为薪金、职工福利费、社会保障费、公务费、业务费、固定资产折旧费、修缮费、财务费用、其他费用等类别。薪金,是指高等学校支付给在职教职工和临时聘用人员的各类劳动报酬,以及用于引进人才发生的工资性费用,包括基本工资、各项津贴、奖金等。职工福利费,是指高等学校用于在职职工各项福利性支出,包括独生子女费、医疗费用、病假两个月以上期间的人员工资、职工探亲路费、职工退职金、职工死亡丧葬费、遗属生活补助、长期赡养人员补助费等。社会保障费,是指高等学校支付给离退休人员的离退休金及其他支出,为职工缴纳的各项社会保险支出,包括养老保险金、失业保险金、医疗保险金及其他保险金。公务费,是指高等学校用于日常行政管理及有关公务活动的费用,包括办公费、邮电费、水电费、交通费、会议费、租赁费、招待费等。业务费,是指高等学校为完成教学业务活动所需的消耗性费用开支,包括教学材料购置费、资料版面费、教材编审费、教学差旅费、实习费、毕业设计费、军训费、外籍教师费、招生费、毕业生派遣费、接待费等。固定资产折旧费,是指高等学校固定资产的折旧费用,包括房屋建筑物折旧费、专用设备折旧费、一般设备折旧费、图书资料折旧费以及其他固定资产折旧费。修缮费,是指高等学校为保持固定资产的正常工作效能而开支的修理和维护费用,包括设备、房屋建筑物、基础设施的修理和维护费用,室内装修改造费等。修缮费发生不均衡、数额较大的,可以采取分期摊销或者预提的办法。财务费用,是指高等学校筹集办学经费而

发生的费用,包括利息支出、汇兑损失以及相关的手续费等。其他费用,是指高等学校为提供教育服务而发生的除上述费用以外的其他必要支出。

8.5 高等学校教育成本的核算

高等学校的直接教育费用可按成本对象归集,直接计入各成本对象。高等学校的间接教育费用按用途和发生地点,归集于各教学单位、教学辅助单位、行政管理部门等。月末,按一定的标准分配计入各成本对象。为准确核算和计算教育成本,对跨期费用要进行合理的摊销和预提。

8.5.1 高等学校教育成本核算科目设置

建立以成本核算为基础的会计核算体系,在会计科目的设置上与现行高等学校会计制度相比有很大不同,应按权责发生制的要求设置“学费坏账准备”、“待摊费用”、“长期待摊费用”、“累计折旧”、“预收学费”、“预提费用”、“应付工资”、“应付福利费”、“普通教育成本”、“成人教育成本”、“间接教育费用”等科目,并调整收入类科目和净资产类科目,使之与支出类科目相匹配。高校会计科目简表见表 8.1

8.5.1.1 普通教育成本

本科目核算高等学校用于培养全日制学生而发生的教育资源耗费,包括直接记入本科目的直接教育成本和经分配转入的间接教育成本。本科目应设置“直接教育成本”、“间接教育成本”两个二级明细科目。在二级明细科目下还应分别设置薪金、职工福利费、社会保障费、财务费用、公务费、业务费、折旧费、修缮费和其他费用等三级明细科目。本科目还应按学科、专业和年级进行项目核算。

表 8.1 以成本核算为基础的高等学校会计科目简表

序号	编号	科目名称	序号	编号	科目名称
		一、资产类			三、净资产类
1	101	现金	26	301	出资者投入
2	102	银行存款	27	311	资本公积
3	111	短期投资	28	321	盈余公积
4	112	应收票据	29	331	专用基金
5	113	应收及暂付款	30	341	普通教育结余
6	114	学费坏账准备	31	342	成人教育结余
7	121	存货	32	343	培训结余
8	131	待摊费用	33	344	其他结余
9	141	长期投资	34	351	结余分配
10	151	固定资产	35	361	不可分配结余
11	152	累计折旧	36	391	以前年度结余调整
12	161	在建工程			四、收入类
13	171	无形资产	37	401	财政补助收入
14	191	长期待摊费用	38	411	普通教育收入
		二、负债类	39	421	成人教育收入
15	201	短期借款	40	431	培训收入
16	211	应付票据	41	441	科研事业收入
17	212	应付及暂存款	42	451	其他收入
18	213	预收学费			五、成本支出类
19	214	应付工资	43	501	普通教育成本
20	215	应付出资者回报	44	502	成人教育成本
21	221	应缴财政专户款	45	503	间接教育费用
22	222	应缴税金	46	511	培训支出
23	223	预提费用	47	521	科研事业支出
24	231	长期借款	48	531	其他支出
25	241	代管款项	49	541	财政专项支出

高等学校在培养全日制学生过程中,直接发生在某一教育产品(某一学科、专业、年级)的费用,如教师的工资性支出、教学业务

支出、教学公务费、学生事务支出、教学用固定资产折旧费、修缮费等,直接记入本科目,即借记本科目,贷记“银行存款”、“材料”等科目;发生设备购置费时,借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”科目;计提折旧时,借记本科目,贷记“累计折旧”;从“间接教育费用”科目分配转入时,借记本科目,贷记“间接教育费用”科目;年终结账时,结转教育成本,借记“普通教育结余”科目,贷记本科目;年终结账前,本科目借方余额为学校本年度发生的普通教育成本总额;结账后,本科目总账无余额。

8.5.1.2 成人教育成本

本科目核算高等学校用于培养成人教育学生而发生的教育资源耗费,包括直接记入本科目的直接教育成本和经分配转入的间接教育成本。本科目应设置“直接教育成本”、“间接教育成本”等二级明细科目。在二级明细科目下还应设置薪金、职工福利费、社会保障费、财务费用、公务费、业务费、折旧费、修缮费和其他费用等三级明细科目。本科目还应按学科、专业和年级进行项目核算。

高等学校在培养成人教育学生过程中,直接发生在某一教育产品(某一学科、专业、年级)的费用,如教师的工资性支出、教学业务支出、教学公务费、学生事务支出、教学用固定资产折旧费、修缮费等,直接记入本科目,即借记本科目,贷记“银行存款”、“材料”等科目;发生设备购置费时,借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”科目;计提折旧时,借记本科目,贷记“累计折旧”;从“间接教育费用”科目分配转入时,借记本科目,贷记“间接教育费用”科目;年终结账时,结转教育成本,借记“成人教育结余”科目,贷记本科目;年终结账前,本科目借方余额为学校本年度发生的成人教育成本总额;结账后,本科目总账无余额。

8.5.1.3 间接教育费用

本科目核算高等学校不直接用于培养全日制学生和成人教育学生而发生的教育资源耗费,如教学辅助部门、行政管理部门和后

勤管理部门人员的工资性支出、公务费以及与此相关的固定资产的折旧费和修缮费等。本科目应设置薪金、职工福利费、社会保障费、财务费用、公务费、业务费、折旧费、修缮费和其他费用等明细科目。

高等学校发生间接用于培养全日制学生和成人教育学生的费用时,记入本科目,即借记本科目,贷记“银行存款”、“材料”等科目。每月根据有关分摊标准,进行计算分配,借记“普通教育成本”、“成人教育成本”科目,贷记本科目。分配结转后,本科目应无余额。

8.5.1.4 培训支出

本科目核算高等学校举办各类培训班或提供非学历教育而发生的费用支出。本科目应设置薪金、职工福利费、社会保障费、财务费用、公务费、业务费、折旧费、修缮费和其他费用等明细科目。高等学校发生培训支出时,借记本科目,贷记“银行存款”、“现金”等科目;培训完成结转时,借记“培训结余”科目,贷记本科目。

8.5.1.5 待摊费用

本科目核算高等学校已经支出,但应由本期和以后各期分别负担的分摊期限在1年以内(包括1年)的各项费用,如预付保险费、固定资产修理费用等。超过1年以上摊销的固定资产大修理和人才引进费用等,应当在“长期待摊费用”科目核算,不在本科目核算。本科目下可按成本项目设置明细科目。发生待摊费用时,应借记本科目,贷记“银行存款”、“材料”等科目;按受益期限分期平均摊销时,借记有关支出成本科目,贷记本科目。本科目借方余额表示各种已经支付但尚未摊销的费用。

8.5.1.6 长期待摊费用

本科目核算高等学校已经支出,但摊销期限在1年以上的各项费用,包括固定资产大修理支出,引进人才费用等。固定资产大修理支出采取待摊方式的,实际发生的大修理支出应当在大修理间隔期内平均摊销;其他长期待摊费用应当在受益期内平均摊销。

高等学校发生的长期待摊费用,借记本科目,贷记“银行存款”等有关科目。摊销时,借记“成本支出”科目,贷记本科目。本科目期末借方余额,反映高等学校尚未摊销的各项长期待摊费用的摊余价值。

8.5.1.7 累计折旧

本科目核算高等学校固定资产的累计折旧。高等学校应当根据固定资产的性质和消耗方式,合理地确定固定资产的预计使用年限和预计净残值,并根据科技发展、环境及其他因素,选择合理的固定资产折旧方法。高等学校的下列固定资产应当计提折旧:房屋和建筑物;在用的机器设备、仪器仪表、运输工具、工具器具;季节性停用、大修理停用的固定资产;融资租入和以经营租赁方式租出的固定资产。下列固定资产不计提折旧:房屋和其他建筑物以外的未使用或不需用固定资产;以经营租赁方式租入的固定资产;已提足折旧继续使用的固定资产;按规定单独估价作为固定资产入账的土地。

固定资产折旧方法可以采用年限平均法、工作量法、年数总和法、双倍余额递减法等。折旧方法一经确定,不得随意变更。

高等学校一般应按月提取折旧,当月增加的固定资产,当月不提折旧,从下月起计提折旧;当月减少的固定资产,当月照提折旧,从下月起不提折旧。固定资产提足折旧后,不管能否继续使用,均不再提取折旧;提前报废的固定资产,也不再补提折旧。

高等学校按月计提的固定资产折旧,借记有关支出成本等科目,贷记本科目。本科目期末贷方余额,反映高等学校提取的固定资产折旧累计额。

8.5.1.8 预提费用

用于核算本期已经受益,预先计入本期成本费用,但将在以后支付的费用。高校的预提费用一般有借款利息、职工培训费、逾期未缴的水电费等。总账科目下可按成本项目设置明细核算。预提

时应按预提费用的部门和用途,分别计入有关成本、费用科目的借方,贷记“预提费用”科目;实际支付时,记入“预提费用”借方,贷记“银行存款”或“材料”等科目;“预提费用”的贷方余额为已经预提尚未支付的费用。

8.5.2 高等学校教育成本核算程序

高等学校教育成本核算的一般程序可分为以下几个步骤:确定成本核算对象和成本核算期;设置成本项目;设置成本科目和成本计算单;记录、归集和分配费用;汇总计算各项教育成本;编制教育成本报表。

8.5.2.1 记录、归集和分配费用

高等学校教育费用的归集和分配可按以下步骤进行:

(1)将学校的全部费用区分为与教学有关的费用和与教学无关的费用。对所发生的费用进行审核和控制,根据教育成本开支范围的规定,区分应计入教育成本的教学费用和不应计入教育成本的非教学费用。

(2)将教学费用划分为直接教育费用和间接教育费用。按用途和发生地点,分别归集于学院等教学单位、教学辅助单位、行政管理部门的相关教育成本账户。

直接教育费用按教育产品归集,并直接记入教育产品的成本计算单中。间接教育费用按用途和发生地点,先归集于教学单位、教学辅助单位、行政管理部门。为了准确核算教育成本,有些费用的开支要通过“待摊费用”或者“预提费用”进行合理的摊销和预提。

(3)分配教学辅助部门的费用。高校的教学辅助部门有图书馆、计算中心、实验中心、试测中心等。根据成本核算重要性原则,为简化核算,各教学辅助部门之间相互提供服务的费用可不交互分配,而直接按一定标准分配至各教学单位。

(4)分配校级行政管理部门的费用。学校行政管理部门的费用

是为管理和组织全校教学、科研活动而发生的,属于全校性的共同费用,可按一定的标准直接分配到教育产品中去。同理,校级各行政管理部门之间相互提供服务的费用也不进行交互分配,直接按一定标准分配至各教学单位。

(5)分配各教学单位(院、系)相互提供服务的费用。各教学单位除为本单位各专业学生提供教学服务外,往往还承担大量的外单位教学任务。同时,本单位教育产品的成本中还应包括外单位所提供的教学服务费用。各教学单位实际计入教育产品的直接成本为该教学单位直接发生的费用加上由其他教学单位分配转入的费用减去该教学单位分配转出的费用。因此,各教学单位要计算出本单位的教學服务(课时)的总成本及构成和单位成本,然后相互分配结转。

(6)计算各教学单位的成本,教学单位内按专业、年级分配教育费用。对于各专业、各年级而言,教学单位内的费用也有直接和间接之分,对于间接费用要按一定标准分配到各专业、各年级,计算出各专业、各年级学生的教育成本。

8.5.2.2 计算各项教育成本

通过上述费用的归集、分配、再归集、再分配,最后将应由本期教育产品负担的费用,都归集到“普通教育成本”和“成人教育成本”科目的借方和教育成本计算单上,将各成本项目进行汇总,就可以得到各种教育产品的总成本。将总成本除以相应的学生数,就可以得到生均教育成本。

8.5.2.3 编制教育成本报表

在教育成本计算出来后,可以根据教育成本的账簿记录和教育成本计算单编制教育成本报表,见表8.2。根据当年的教育成本计算单及有关账簿记录,可汇总编制当年学校教育总成本和生均教育成本,见表8.3;根据一届学生一个周期内不同学年的教育成本计算单及相关账簿记录,可以汇总编制成毕业生生均教育成本

表 8.4 学生人数表

编制单位：

年 月 日

单位：人

行次	学科	本专科	硕 士	博 士
1	文科			
2	理科			
3	工科			
4	农林水			
5	医学			
6	艺术			
7	体育			
	合计			

第9章 高等学校的财务合并

“共建、调整、合作、合并”是20世纪90年代初以来我国高等教育管理体制改革的既定方针。高校合并的目的是优化教育资源配置,提高教学质量和办学效益,发挥学科优势互补和规模效益,以适应社会主义现代化建设的需要。早在1992年我国就启动了这项改革。通过合并调整,我国高校重复设置、办学规模过小的局面开始改善,并形成了一些文理工农医等各大学科门类较为齐全、规模较大的综合性大学。学校财务既是学校教学、科研等各项事业发展的财力保证,同时又涉及到方方面面的利益关系。财务合并是一种深层次的利益格局的调整,它不仅影响全校师生员工的切身利益,而且关系到合并高校稳定与发展的大局。因此,如何适应高校合并实践的需要,研究探讨高校合并中财务合并的新问题、新情况,提出科学合理的解决思路和办法,既是高校改革和发展的重大理论问题,也是高校合并办学过程中亟待解决的现实问题。

9.1 高等学校合并的特点

9.1.1 高等学校合并及其标志

高校合并是指两所或两所以上的高等学校合并组成一所高等学校。高等学校合并的形式是多种多样的,有中央部委属院校之间的合并,有地方院校之间的合并,也有中央部委属院校与地方院校

之间的合并；有同类项合并即科类相同、重复设置、结构布局不合理学校之间的合并，也有互补型合并即科类不同的学校之间为了优势互补，增强实力，使科类更加综合而进行的合并。从高校合并的主体变更方式看，具体有两种形式：一是吸收合并或称兼并，即以一所大学为主，兼并其他一所或几所院校。合并以后，保留兼并高校的法人地位，而取消其他被兼并院校的法人地位；另一种形式是创立合并或称新设合并，即两所或两所以上的院校合并为一所新的院校。合并以后，以新设立的院校为独立的法人实体，原有院校的法人地位被取消，经过学科调整重组，原有布局、结构被打破，原有院校仅在地域上作为新院校的校区存在。

可见，合并是联合办学的最高形式。无论采取哪种形式，都是实质性合并，都是由原来的两个或两个以上的法人单位，变成一个法人单位。高校实质性合并的标志是“五个统一”：

一是统一的学校主体。学校合并后，只有一个学校主体，一个法人单位，一个学校名称。合并后的学校在地域上可以有几个校区，但各校区不是独立的办学主体，不具有法人资格，也不是一个相对独立的核算单位。

二是统一的组织机构。学校合并后，只能有一套统一的行政领导机构、一套统一的领导班子。合并后的学校应根据新的实际需要，按照精简、高效的原则，统一进行机构和领导班子的调整，不能机构重叠、政出多头，更不是独联体式的。

三是统一的管理制度。学校合并后，必须统一管理制度，包括行政管理制度、组织人事制度、财务管理制度、教学科研管理制度、后勤管理制度等等，以统一调整和规范学校教学、科研等各项活动。

四是统一的发展规划。学校合并后，应从一个统一的整体出发，制订学校统一发展战略和发展规划。既不是合并前的各院校发展规划的简单相加，也不以合并后的各个校区为单位编制发展规

划,而是以新设立的学校为一个整体,按调整后的学科建设要求,编制统一、完整的发展规划。

五是统一的学科建设。学校合并后,应在新的学校领导班子的领导下,根据新的学校发展规划,进行学科、专业、课程的调整与建设,促进相同学科深度融合,并根据需要合理调整师资结构,优化教学、科研的资源配置,提高资源使用效益,提高教学质量和科研水平。

9.1.2 合并高等学校的特点

实质性合并是学校合并成功的惟一正确的途径。只有进行实质性合并,才能达到合并高等学校优化资源配置、改善布局结构、提高教学质量和效益的目的。高校合并是我国高等教育管理体制改革的的重要举措。随着“共建合并”这种形式的推行和扩大,建立中央和省级人民政府两级管理、分工负责,以省级人民政府统筹为主,条块有机结合的新体制的高等教育管理体制改革的目標将逐步实现。高校合并涉及许多深层次的重大问题,如中央、地方政府很多部门、行业、单位的管理权限、利益分配以及财政拨款体制、人事组织制度等。就合并高校自身而言,也形成了许多新的特点:

(1)学校主体由多变单。如前所述,高校合并是指两所或两所以上的高等学校合并成为一所高等学校。学校主体由原来的两个或几个变成了一个。合并前的各校均是一个独立行使民事权利、承担民事责任的社会法人实体,在长期的办学过程中,都结合各自的情况,从实际出发,形成了各自的办学特色和布局结构,与之相适应的行政管理、组织人事、财务管理等各项制度也自成体系,各具特色,且存在相当大的差异。合并以后的高校是一个整体,办学主体只有一个。但在相当长的时间内原有的观念、习惯、做法等都将有形或无形地发挥作用。因此,由于办学主体的变化,更需要统一认识,步调一致;更需要转变观念,尊重习惯;更需要求大同,存小

异；更需要区分轻重缓急，循序渐进。

(2)隶属关系由单变多。与学校主体由多变单相反，合并高校的行政隶属关系则由单变多。如前所述，高校合并的形式是多种多样的，有中央部委属院校之间的合并，有地方院校之间的合并，也有中央部委属院校与地方院校之间这种不同行政主管部门院校之间的合并，即使是前两种情况也存在不同行政主管部门的问题。我国原有的高等教育管理体制是一种国家集中计划、中央各部委和省级人民政府分别投资办学和直接管理的条块分割的体制。高校合并一方面打破了这种条块分割的办学体制，克服了办学分散、重复设置、规模小、效益低下等弊端；另一方面随着中央和地方政府两级管理、分工负责、条块有机结合的办学体制的逐步形成，使合并高校的行政隶属关系多元化，一个学校主体由原来的隶属一个行政主管部门变为了隶属多个行政主管部门。这种行政隶属关系的变化，使合并高校的财政拨款渠道多元化，经费的管理、使用方式和要求也多元化，因此要求学校协调和处理好与各主管部门的关系，要按照不同主管部门的不同要求开展各项工作。

(3)办学规模扩大，管理层次增加。在长期计划经济条件下形成的“条块分割”办学体制的突出问题是重复设置、规模过小、效益低下。高校合并的目的之一就是扩大规模，提高效益。1992年至今已有612所高校合并组建成为250所高等学校，也就是说合并高校的平均规模是合并前的近2.5倍。再加上近几年招生规模的不断扩大，合并高校的全日制在校生人数大多在万人以上。大的合并高校如浙江大学、吉林大学等已达到四万人左右。办学规模的扩大势必要求管理层次增加，合并前的院校普遍实行校系或校院两级管理，而合并后的高校大多要求实行校院系或校院所三级管理。如浙江大学实行的是“三实二虚”的五级管理体制，即学校、学院、研究所为管理实体，学部和系为虚体。办学规模的扩大和管理层次的增加，无疑对学校的各项管理工作提出了新的更高的要求。

(4)地域布局分散,管理空间扩大。合并前的高校不仅办学规模相对较小,而且地域布局相对集中,通常是集中在一个地块上,并用围墙与外界隔开。地域集中,空间跨度小,管理相对比较方便。合并后的高校地域分散,尽管有的是一墙之隔或一街之隔的几所大学之间的合并,但更多的是在空间分布上存在一定距离的几所大学合并而成。一个学校的几个校区可能分布在一个城市的东南西北,校区之间的距离近则两公里,远则几公里,甚至十几公里,如由原浙江大学、杭州大学、浙江农业大学、浙江医科大学组建而成的新的浙江大学就是典型的一例,将各校区连成一圈就达五十多公里。地域的分散,管理空间的扩大,不仅给学校的管理增加了难度,而且也增加了管理费用。因此,为了适应这一特点的要求,建立合理的管理机构和管理办法,既能方便广大师生,提高工作效率,又能节约管理费用,提高办学效益。

9.1.3 高校合并与高校财务合并

合并后的高校由原来若干个法人合并为一个法人、一个领导班子、一个建制,统一管理资产,统一调配资源。财务合并是指实行合并办学的高等学校,将原来自主办学、独立核算的若干个财务主体合并为一个自主办学、独立核算的财务主体的过程。高校合并与财务合并相辅相成,相互联系、相互制约、相互促进,高校合并决定着财务合并,而财务合并又反作用于高校合并,制约或促进着高校合并。

学校合并的程度决定着财务合并的程度,学校合并的模式决定着财务合并的模式。学校的实质性合并,要求财务也进行实质性合并。中央在关于浙江四校合并组建新的浙江大学的决定中明确指示:“新组建的浙江大学实行一个法人、一个领导班子、一个建制,并撤销原有学校的独立建制”,“原四校的在编人员、资产全部划归新的浙江大学统筹管理”,“双方投入的经费由新浙大统一安

排使用”。可见,财务的实质性合并是合并高校的内在要求。财务合并应该根据学校整个合并工作的进程,积极、有序地推进。合并后学校的财务管理体制必须与新学校的行政管理体制、教学管理体制、学科建设体制、科研管理体制等相适应。财务合并的实质是合并高校重新确立新的财务管理体制的过程。新浙江大学成立后,根据“人、财、物、教学、科研统一管理”的要求以及学校规模大、校区分散的现状,确立了“统一领导、分级管理”的财务管理体制,旨在集中校级财力,加强宏观调控,提高办学实力和能力。“统一领导、分级管理”的财务管理体制具有丰富的内涵,“统一领导”是基础,是前提,是高校财务管理工作的基本准则。对合并之初的高校来说,实施财务的“统一领导”更具有重要的现实意义。学校合并之初,财务工作千头万绪,确立新的财务管理体制和财务运行机制迫在眉睫。如何抓住财务工作中最核心的问题,是实现财务实质性合并的关键。实施财务实质性合并,应着重抓好“五个统一”的工作,即统一财务机构、统一预算管理、统一会计核算、统一经济政策、统一财务规章。

然而,财务合并不仅是高校合并的重要内容,也是高校合并的关键,财务合并制约着高校的合并。高校合并是一个系统工程,它由教学、科研、人事、财务、后勤等多个子系统组成,各子系统相互作用、相辅相成。财务合并不能脱离其他工作孤军深入,同时财务工作又是整个系统中极其关键的、最基本的要素,因为经济是一切工作的基础,学校的教学、科研以及后勤工作都离不开财务的保障,财务又牵涉到每个教职工和学生的切身利益。高校合并过程归根结蒂是深层次的利益格局的调整过程,其中经济利益的调整主要通过财务合并过程集中地表现出来。学校合并过程中大多数问题最终都归集在财务问题上。因此,财务能否实现实质性合并,关系到学校整个合并工作的成败,财务实质性合并的进程制约着高校合并的进程。

9.2 合并高等学校财务合并的原则

财务合并是高校合并的关键问题之一,财务合并的顺利与否,成功与否,不仅直接影响到学校教职工的眼前利益,也决定着其长远利益;不仅影响到整个学校合并的当前工作,也决定着合并后学校的长远发展。因此,财务合并不仅是学校领导和全校教职工共同关心的敏感问题,也是上级主管部门和政府领导十分关注的问题。为了保证财务合并积极、平稳、有效、有序推进,财务合并必须坚持以下原则。

9.2.1 整体性原则

所谓整体性原则,就是指合并后的高等学校是一个独立的整体,财务合并时应充分考虑其整体性。如前所述,学校合并包括吸收合并和新设合并,无论采取哪一种形式的合并,都是实质性合并,都是由多个法人单位合并成一个法人单位,由原来的若干个财务主体合并成为一个财务主体,原来学校的法人实体和独立财务主体已不复存在。合并后的高等学校作为独立的民事主体,享受民事权利并承担相应的民事责任,原来各校已丧失独立的民事能力,无法承担民事责任,其独立的财务主体地位也随之消除。因此,无论是在合并过程,还是在合并以后都必须考虑整体性原则;无论是制订财务政策,从事财务活动,还是处理各种财务关系,都必须坚持整体性原则;无论是对外提供财务报告,还是对内进行财务管理活动过程,都必须体现整体性原则。任何各行其是,从自身小团体利益出发的行为,都将影响学校的合并工作,乃至以后的发展。

9.2.2 全面性原则

所谓全面性原则,就是指财务合并工作在内容和范围上必须

是全方位的。合并后的学校作为一个独立法人、一个整体,其财务活动涉及的范围应该是全方位的,既包括校级财务,也包括二级财务;既包括预算财务,也包括产业财务。其财务内容也应该是全面而完整的,既包括资产、负债、净资产,也包括收入和支出;既包括资金的筹集,也包括资金的分配和使用;既包括反映,也包括监督。因此,财务合并必须全面、完整地反映学校整体的全部经济活动和综合经济实力。同时,财务合并既包括财务活动、财务业务的合并,也包括财务机构的合并,决不允许账外建账,成立财务处以外的一级财务机构。

9.2.3 发展性原则

所谓发展性原则,就是指财务合并要着眼于长远,有利于合并高校的可持续发展。如前所述,学校合并的目的就是为了优化教育资源配置,利用优势互补,发挥整体优势,提高办学的经济效益和社会效益。学校的发展才是硬道理,才是合并的目的。不能因为眼前的局部利益,影响和牺牲学校的长远发展。高校合并中的财务合并必须从合并以后学校的全局和整体出发,为学校的可持续发展提供财力保证。

9.2.4 有序性原则

所谓有序性原则,就是指学校合并过程中财务合并必须区分轻重缓急,循序渐进。高校合并特别是几所较大规模学校的合并,情况复杂,头绪多,任务重。财务合并工作也一样,合并过程中必须抓住主要矛盾,以此带动整体工作。高校合并涉及各方面的利益关系,合并过程中出现和存在各种各样的想法也是正常的。因此,合并过程中必须考虑和兼顾各方面的关系,特别是要调动各方面的积极因素,既要考虑合并后学校的政策统一性,也要考虑原有各校财务运行的特点,保持必要的连续性;既要考虑和承认教职工的既

得利益,又要考虑合并后学校的整体实力。财务合并应先易后难,先主后次,稳中求统,逐步推进。

9.2.5 可行性原则

所谓可行性原则,就是指财务合并必须方便可行,易于操作。财务管理是手段,不是目的。目的是保障并促进高校的教学、科研、产业等各项事业的发展,这就要求高校合并过程中,财务合并必须从实际出发,遵循可行性原则。也就是说要将该校所处的环境、办学规模、历史渊源、组织形式等各类因素结合起来,充分考虑自身办学特点。在财务合并过程中,一方面要坚持整体性,有利于加强学校的宏观调控,同时又要有利于日常各项工作的管理,方便可行。

9.3 合并高等学校财务合并的程序

高校合并从原各自独立的财务主体形成一个统一的财务主体,需要有一个过程。为了确保高校在合并过程中,改而不乱,稳中有治,逐步规范,财务合并必须采取先维持后统一,逐步理顺,逐步完善的办法。从财务清算到账务合并,从原有政策规章的清理到新体制的确立,必须遵循一定的逻辑程序。

9.3.1 稳定合并过渡期的财务运行

合并过渡期,具体是指从上级有关部门批准学校合并之时到正式宣布合并学校成立之日的那个时期。保持学校合并过渡期各校财务的正常运行,对学校合并工作的顺利进行,乃至合并后学校的发展,都有着十分重要的影响,是学校合并成败的关键之一。在这一时期,由于各方面因素的影响,学校在财务管理上很可能形成一个“真空期”,容易导致财务上某种程度的失控,给学校的合并工

作和合并后的学校发展埋下隐患,增添不必要的麻烦。上级主管部门必须及时制订“学校合并过渡期的财务规定”,明确各校在财务上的职责权限和对合并后学校财务运行应负的责任,要责成学校有关人员和部门严格把关。各校领导必须提高认识,统一思想,从合并后学校的大局和长远发展出发,把维护合并后学校的整体利益作为一条政治纪律。

9.3.2 财务清算

财务清算,就是指当高等学校的行政隶属关系与管理关系发生变动时,对一定时点上的学校财务状况进行全面清理清查和核算,以确定学校的资产、负债和净资产,核实学校的收入、支出和结余情况,为学校财务管理体制和行政隶属关系的调整奠定财务基础。两所或两所以上的高等学校合并,原有各校的法人实体被取消,而确立了合并后高等学校的法人主体地位,这就要求必须对合并前各校的资产、负债及净资产进行全面清理,对学校的各项收支等财务状况进行科学核算。只有这样,才能掌握情况,摸清家底,发现问题,提出建议,以达到合并后关系顺畅、运转协调之目的;也只有这样才能有效维护合并以后学校的经济利益,保护学校资产的安全和完整,防止学校资产的流失和不必要的损失。

财务清算是学校财务合并的首要环节。合并的高校必须高度重视,认真对待。高校合并的财务清算工作必须在主管部门的监督指导下进行。高校合并必须按有关规定成立财务清算机构,财务清算机构应对清算期间学校的财务运行状况负责。财务清算机构的主要职能:一是组织对合并学校的资产、负债及相应的净资产等财务状况进行全面清理和科学核算;二是负责督促各校认真执行国家、政府部门的财经法规,贯彻学校合并工作领导小组的有关文件精神,保证学校财务的正常运作;三是对合并后学校的财务管理体制提出建议,为领导决策提供可选择的方案。

9.3.3 账务合并

合并账务,就是指按照国家统一的会计制度和合并后学校的实际需要,统一设置账簿,统一全校的会计核算程序和办法,统一对外提供会计报表等会计事务。为全面完整地反映合并后学校的财务状况,保证会计信息的可比性和统一性,在财务清算的基础上,合并原各校的账务,包括会计制度、账簿、报表等。对执行不同会计制度和会计政策的原各校的账项按统一的可比口径进行调整,并制订统一的内部会计制度和会计政策,作为全校处理各项会计业务的依据和规则。原各校应按有关规定,结束旧账,将所有资产、负债及相应的净资产移交给合并后的学校。结束旧账的形式,可视合并后学校采用的会计核算形式即集中核算还是分散核算而定,可以以表代账,并表不并账,也可以既并表又并账。合并高校应充分运用现代会计电算化手段,尽快实现一套账的实时运作。但无论采用哪一种形式,账簿的设置和核算口径必须统一。

9.3.4 财经政策和财务规章的清理

政策规章的清理,主要是指对原各校的经济政策和财务规章制度等进行汇总、分析,保留必要和共同适用的部分,而清理取消不必要的和不适合合并后学校运行的某些政策规章的过程,以理顺各种经济关系和财务规则,确保合并后学校各项经济工作和财务活动的有效开展和正常运行。由于合并前各学校情况各异,条件不一,其经济政策和财务规章等也存在不同程度的差别。合并以后,原来各自独立运行的学校成了一所统一的学校,必须以合并后学校的长远发展出发,从学校的大局、整体出发,分析清理原各校的各项经济政策和财务制度,“求大同,存小异”。在不影响学校稳定的前提下,暂停、取消乃至统一必要的政策制度,为确立新的财务管理体制和学校大政方针的统一,作好必要的准备。

9.3.5 确立新的财务管理体制

合并以后的高等学校作为一个自主办学、独立核算的法人实体,必须从自身实际出发,在遵循国家有关政策法规的前提下,结合具体情况,确立合适的财务管理体制。这种财务管理体制的基本点是,坚持校(院)长负责制、实行以学校法人为首的经济责任制,校(院)长应对合并学校的整体财务状况全面负责。坚持事权与财权相结合的原则,实行“统一领导,分级管理”的财务管理模式,学校经济工作和财务活动的大政方针以及重要的财务规章制度,预决算等重大的问题必须由学校决策。学校各职能部门和院系所各级在接受学校统一领导,遵循学校政策制度的前提下,对与其事权相适应的财力有支配权和调整权。健全和完善学校财务机构,学校财务处是学校惟一的一级财务机构。各院系以及校办产业、总务、基建等单位只能设置二级财务机构,并接受学校财务处的领导和监督。各校区也只能作为一个管理部门,在事权范围内支配相应的财权,不能也没有必要设置一级财务机构。校区财务部门是学校财务处的派出机构,接受学校财务处的领导,它与校区管理部门的关系不是领导与被领导的关系,而是服务与被服务、监督与被监督的关系。

9.4 合并高等学校财务合并的内容

高等学校合并中的财务合并,实际上是原各校财务运行向合并后学校的财务运行转轨的过程,是新的财务管理体制的确立过程,其内容包括全部的财务活动和财务关系。

9.4.1 经济政策和财务制度

通常,合并前各院校都有一套完整的财务规章制度和比较完

善的经济政策,包括开支标准和经济分配政策等。这些政策制度都是原各校在遵循国家政策法规及规章的前提下,结合各自实际情况制定和形成的。各校在政策制度上存在差异也是十分正常和明显的。合并以后,原各校已不再存在,原有的布局和结构也将被重新调整。因此,原有政策制度有相当一部分已不能发挥作用,也不适应合并后学校的实际情况。同时,合并以后由原来的多个法人实体变成了一个法人实体,为了避免在一个学校里,由于执行不同的政策和制度而造成管理上的失控和学校经济秩序的混乱,防止政出多门、各行其是的局面,必须在对原各校的经济政策和财务规章进行全面清理的基础上,制定一套既遵循国家有关财经法规规定,又符合合并后学校实际,能保证学校经济和财务有效运行的经济政策和财务制度,以确保学校在合并中以及合并以后有章可循,改而不乱,逐步推进。经济政策和制度合并的主要内容包括经费开支标准、经济分配政策、财务管理制度等。

9.4.2 综合预算和财务决算

高校的综合预算是学校根据事业发展规划和任务编制的年度财务收支计划,它是学校日常组织收入和控制支出的依据,也是一个学校规模和事业发展方向的综合反映。预算资金的筹集、分配和使用对学校的事业发展有直接的重大影响。因此,也有人称综合预算是学校工作的“牛鼻子”、“指挥棒”。高校的财务决算是学校预算执行结果的反映,它反映了学校全年的实际收支情况,说明了学校的总体规模、办学效益和综合实力。

合并后的学校必须从学校整体出发,根据全校的事业发展需要和资金供给情况,坚持“打实收入,打足支出,量入为出,收支平衡”的原则,搞好复式预算。在保证全校教学、科研、行政、教职工正常生活所需资金的前提下,区分轻重缓急,合理安排事业发展所需资金,以充分发挥综合预算在学校经济中的宏观调控作用。同时,

要加强对预算执行情况的监督检查,年度终了应编制学校整体的财务决算,以全面完整地反映学校各项事业的发展情况、全部经济活动情况和整体财务状况。

9.4.3 会计账务和财务报告

合并之前,原各校都有一套完整的账簿体系和会计报表体系,以及完善的账务处理程序和办法,独立地对外提供会计报表。合并以后,不再需要以原各校名义单独对外提供会计报表,原各校的账务处理体系和处理程序也随之改变。合并后的学校作为一个财务报告主体,应该单独完整地对外提供有关会计信息。为此,必须确立科学有效的会计核算组织形式,并建立相应的会计账簿体系和会计报表体系,采取与之相适应的账务处理程序和办法。账务合并包括账簿的合并和会计报表的合并。合并以后的会计核算可以视具体情况不同,采用集中核算、分散核算或者集中核算与分散核算相结合的会计核算工作体制。

9.4.4 财务机构和财会人员

建设一支高效、精干的财会队伍,建立职责分明、运行顺畅的财务机构,是建立一套科学有效、符合学校改革与发展的财务管理体制的前提和保证。这有利于维护合并高校的正常秩序,增强学校的宏观调控能力,对促进学校各方面的深度融合具有十分重要的意义。

学校财务机构设置是财务管理体制的一项重要内容,财务机构的设置必须有助于加强对学校各项经济活动和财经工作的管理,并且与所实行的财务管理体制相适应。合并前各学校都设有财务处,作为学校管理全校财务工作的职能部门。合并以后若干所学校变成了一所学校。财政部和教育部已三令五申高等学校必须建立健全财务机构,以加强对学校各项资金的管理,并明确指出学校

财务处是学校惟一的一级财务机构,是学校财务管理的职能部门,在校(院)长和总会计师的直接领导下,对全校的财务经济活动进行归口管理,全面负责学校的财务管理和会计核算工作,不允许设立第二财务处。因此,必须合并财务机构,统一管理并合理安排财会人员。

学校合并之初,财务工作千头万绪,确立新的财务管理体制和财务运行机制迫在眉睫。如何抓住财务工作中最核心的问题,是实现财务实质性合并的关键。实施财务实质性合并,应着重抓好“五个统一”的工作,即统一财务机构、统一预算管理、统一会计核算、统一经济政策、统一财务规章。

9.5 合并高等学校的会计信息系统

高校合并前,各校都有一套独立完整的会计核算制度,并建有与之相应的账簿、报表体系。随着学校的合并,这种各自独立的会计核算体系已不适应合并学校的管理要求。高校合并确立了合并高校作为一个独立的事业法人和财务报告主体的地位,客观上需要合并高校按照统一的会计制度、方法和程序进行会计核算。因此,统一合并高校的会计核算,建立科学的与合并高校自身特点相适应的会计核算体系,实现学校财务管理的目标,是财务实质性合并的一项基础性工作。

9.5.1 合并高校对会计信息系统的要求

会计核算会计主体通过设置账簿、凭证和报表等会计核算系统,运用特定的方法,以价值形式连续、全面、系统地确认、计量、记录、报告本单位经济业务的行为和过程,以便及时有效地提供会计信息。衡量会计核算体系是否理想,不仅在于会计核算能否适应学校体制变革对会计工作的要求,发挥会计的职能,还在于系统本

身是否便于操作。理想的会计核算系统应是两者的和谐统一。合并高校在设置会计核算体系时,必须充分考虑不同主管部门对会计核算的不同要求,同时也必须充分考虑学校内部的组织特点。

9.5.1.1 能够满足不同信息使用者对会计信息的需要,具有规范性和灵活性相统一的特点

实行中央与地方共建的合并高校,出现了受中央财政与地方财政部门,中央教育主管与地方教育主管部门共同管理的情况。由于不同主管部门对财务信息需求的不同,合并高校在设置账簿、报表时,要统筹兼顾,使学校会计信息既能满足中央与地方两级财政预算管理的需要,为国家宏观经济管理服务,又能满足不同教育主管部门加强对高校的管理所需要的会计信息。为了避免和减少因实行不同会计制度造成的信息失真,合并高校在设置会计核算系统时,必须坚持规范性和灵活性相结合的原则。规范性是指合并高校的会计科目、项目设置及其反映的内容必须符合《事业单位会计准则》和《高等学校会计制度》的要求,学校财务应按照相同的原则设置、使用会计科目与项目编码,并采用相同的会计处理方法和程序来反映、报告经济业务,以保证会计核算的目标一致。灵活性是指合并高校为体现合并的特点,在统一的前提下,通过增设科目与层次,划分项目的类别与属性,细化会计核算来实现内外部不同会计信息使用者的管理要求。

9.5.1.2 能够实现学校内部不同管理层的管理要求,具有整体性与局部性相统一的特点

高校合并后,学校的规模迅速扩大,要使学校保持组织有序、高效运转,必须通过强有力的内部会计信息系统来保障,既要及时反映学校的整体收支和财务状况,又要准确反映学校内部各级各部门的财权和财力情况。这就需要学校财务在项目编码、部门编码设置上,做到层次分明、上下关系明确,便于各管理层对经费使用的控制和效益的考核,以体现核算的完整性,同时满足学校内部各

级各部门管理的局部需要。

9.5.1.3 有利于会计电算化的实施,具有前瞻性与操作性相统一的特点

会计电算化的应用,突破了合并高校核算时空和跨度上的局限性,使学校财务管理过程的事前预测、事中控制和事后分析成为可能,而且准确及时。但会计软件也对合并高校在科目、项目、账务、报表的设置等上有一定的约束,这就要求学校的账务设置要做到前瞻性和现实操作性的统一。前瞻性是指合并高校在设置账务、报表体系时,不能只考虑眼前的管理与核算要求,还应把握未来一定时期学校新的要求,要留有余地。操作性是指合并高校的账务、报表设置要便于会计人员的使用,做到简明、可理解和满足现实管理的需要。

9.5.2 合并高校会计信息系统的设置

9.5.2.1 合并高校的会计科目设置

科学设置会计科目,明确规定其核算内容,才能发挥账户的记录、跟踪和核算作用,使会计信息真实完整;相反,如果对会计科目的核算内容规定模糊,科目的名称与编码、科目和科目间的核算内容与范围交叉、重复,就会造成会计信息质量不高,缺乏可比性。

合并高校作为一个独立的会计核算主体和报告主体,应该也必须统一会计制度。为确保合并高校账务处理的有序进行和会计信息的真实可靠,会计科目设置在遵守国家会计制度统一规定和满足拨款单位对会计核算具体要求的前提下,必须充分体现合并高校内部组织结构的特点,做到科学规范,内容明确,结构合理,层次清楚。(1)可以新增必要的总账科目。新设置的会计科目要符合会计制度的要求,不能影响学校的会计核算和会计报表的编制。如设置内部抵销科目“总校往来”与“校区往来”科目,反映总校与校区间的资金调拨等内部业务往来情况;其内部结算凭证一般可采

用“经费调拨单”、“资产调拨单”等。(2)可以增加有关科目的明细层次。如实行一套账实时运作的多校区学校,对“现金”与“银行存款”可分别按校区设二级明细账。(3)可以灵活使用“预算分配”科目。“预算分配”科目反映了高等学校各类支出预算指标的分配及其调整情况。合并高校由于校区布局分散,为了既方便教职工,提高办事效率,节约管理费用,又有利于加强预算管理,可在“预算分配”科目下设置总校预算分配户、校区预算分配户及校区预算经费核算户等,以全面反映和控制学校预算经费的分配和执行情况。

9.5.2.2 合并高校的核算项目设置

《高等学校会计制度》强调了学校经费的项目管理,项目核算一般是以学校内部各单位或各类经费为对象,反映各项目在一定时期内的收入(包括预算分配)、支出、暂付、结存等情况。合并高校通过核算项目的设置,既能防止经费超支,落实单位的经费责任,同时也能为评价单位的经费使用情况提供有用的会计信息。核算项目的设置要充分考虑合并高校的特点,满足学校管理的要求。

(1)项目设置必须便于管理。如主管部门对专项资金要求“单独核算、专款专用”,合并高校对专项经费的核算,一方面可采用辅助账的形式,另一方面也可通过合理设置项目,从关联科目中取得相应的数据信息,以避免重复记账,提高会计核算效率,降低会计核算成本。

(2)项目设置必须规范、科学。项目的规范与科学主要表现在项目的分类与其关联的核算科目的关系等方面,同类项目的关联科目必须保持一致,以便于年终结账。项目的设置不仅应满足当前的需要,而且还应考虑学校发展的需要,在编码设置上要留有一定的余地。在确定项目编码位数和具体编码排序时,对项目编码中的长度、顺序要符合一定的要求,遵循一定的原则。既要充分考虑类别的需要,又要尽可能简洁、明了,具有规律性。

(3)项目设置必须全面、完整。通过对项目核算内容、项目基本

属性、项目类型、代码、名称及项目与其关联科目的收支控制设置,项目核算应能完整地反映合并高校内部各单位的经济业务,便于经费的核算、统计、分类汇总及项目查询等。

合并高校的项目编码一般可由部门编码与经费编码组成。学校可根据内部管理要求的不同,设计项目编码的属性、长度、经费控制的级次等。部门编码一般应按隶属关系,从上往下设计,在核算内容与空间范围上体现上级部门涵盖下级所属部门。部门编码一般应能区分校区、部处、学院、科室、系所等。设置校区编码主要是为了反映经费的校区地域分布,以利于管理和核算。经费编码应能反映项目的经费类别、入账科目或支出明细、项目序号等内容。经费类别可按收入来源、经费性质等进行区分;支出明细编码是在经费核算类别的基础上,按支出科目明细或预算明细项目内容设置的。由于各经费大类关联的收支科目不同,支出明细编码的设置也各不相同。如代管、专用基金等经费的收支在同一科目核算,收支余关系明确、直观,其项目的设置也就比较简单,可按各自科目的级次顺序设置项目编码;而预算分配经费的项目,由于收支科目对应关系复杂,支出明细编码则应按预算分配的经费项目设置。另外,不同来源的科研经费由于学校实行不同的经济分配政策,在经费类别设置上必须按经费来源分别归口,明细类别可表示课题立项的时间即年份,序号可在同一年份下编排,以反映课题经费的来源、性质及立项的时间,为日常报账及对外报表提供方便,为科研项目的清理与管理奠定基础。

9.5.2.3 会计科目与核算项目之间的关系

不同的管理者对会计信息的需求是不同的,能满足学校主管部门需要的会计信息,不一定能满足学校内部管理部门的要求。会计科目与核算项目既有联系,又有区别,两者相辅相成,相互制约,相互补充。会计科目是对相同性质的经济业务所作的科学分类,设置会计科目的主要目的是满足学校外部对共同财务信息的需求;

而核算项目一般是为满足学校内部管理的要求而自行设置的,用以反映和控制某一项目经费完整的财务情况,为考核和评价其业绩提供信息,因而更具有针对性。会计科目核算包含项目明细,项目核算则总是与一定的会计科目相关联。收到经费立项时,根据经费类别的不同,在科目与项目中分别核算,项目余额随收入(或预算分配)科目的贷方发生额的增加而增加;发生费用或借款时,项目余额会随支出或往来科目的借方发生额的增加而减少。因此,只要对项目编码的部门、经费类别、使用明细、序号等属性的长度合理设置,对项目所关联的核算科目正确定义,就能够满足学校内外管理的要求,做到从科目中了解有关项目的经费收支情况;从项目中灵活反映各关联科目的收支内容。《项目经费汇总表》和《单位经费收支情况表》正是基于科目与项目间存在的内在关系而设计的,它能及时准确地为学校内部管理提供会计信息。

10.1 高等学校的产权分析

10.1.1 产权及产权关系

10.1.1.1 产权的内涵

20世纪90年代以来,产权问题已成为人们广泛关注的热点。目前,对产权概念的说法各异,如“产权泛指财产权”,“产权是财产所有权”,“产权是指经营权”等等,众说纷纭,莫衷一是。尽管理论界对产权有各种各样的看法,但是,从法律角度对产权的理解,可以归纳为以下几个方面:

(1)产权就是拥有财产的权利,即人们围绕财产而结成的权利关系,财产产权是权责利相一致的,直接体现为经济利益的民事权利;谁掌握财产,利益归谁,谁负责任。

(2)产权是一种与所有权有关的财产权。它以所有权为核心,但并不等于所有权。产权制度的重点在于法律对产权的确认和收益的保障。《民法通则》第七十一条规定:“财产所有权是指所有权人依法对自己的财产享有占有、使用、收益和处分的权利”,财产所有权是产权的主要形式,其他形式的产权都是由财产所有权派生的。

(3)产权可分为原始产权和派生产权。原始产权通常是指所有权,原始产权的性质决定派生产权的基本性质。产权关系一旦确定,派生产权主体就可以在其合法的范围内自主地运用产权,谋求自身利益,但必须实现原始产权的收益。一个主体可以拥有多项产

权,但一项特定产权只能归属一个主体。不仅原始产权可以派生出派生产权,派生产权也可以再派生出派生产权,这种派生过程可以连续进行,使产权关系越来越复杂。

(4)产权是一组权利,它可以分解或分离。如果一个主体拥有特定财产的全部权利,那么这些财产的产权是合一的,该主体对财产的产权是完整的。产权的分解或分离,是指原来掌握全部产权的主体,把除所有权以外的占有权、支配权、使用权、处分权等其他产权分离出去。产权的分解实际上是社会分工在产权管理或行使上的具体体现。

10.1.1.2 产权关系

产权关系是产权主体之间,在财产占有、使用、收益、处分中发生的各种关系的总和,包括所有者与经营者的关系,所有者与所有者的关系,所有者内部各种监督管理主体之间的关系,经营者与经营者之间的关系等等。财产所有者和财产经营者或使用者,都是产权主体。它们之间在财产占有、使用、收益、处分中发生的关系,都是产权关系。财产的占有、使用、收益和处分是所有权的四项权能,这些权能可以部分与所有者分离,并在分离后通过不同的组合,形成不同的产权。如占有、使用和处分三项权能的结合构成经营权;占有、使用和收益三项权能相结合构成承包经营权;占有和使用两项权能相结合构成使用权等。因此,各产权主体之间的关系都是围绕财产的占有、使用、收益和处分形成的。

所有权与经营权相分离,是我国改革开放以来确立的一条重要原则。经营权是一种财产权,这种财产权是相对独立的,它不仅可以排除第三人的妨害,而且可以抗辩所有权人。然而,经营权与所有权的分离并不是绝对的,所有者不干预企业的经营权,经营者也不能侵蚀所有者的所有权。因此,一方面要强调落实经营权,另一方面也要强调保障所有权,经营权和所有权必须同时兼顾,片面强调所有权而干预经营权,或者片面强调经营权而侵蚀所有权,都

是错误的。

10.1.1.3 法人财产权

由出资人投入法人实体的资本金或投资额及其增值和法人实体在经营中负债形成的财产,构成法人财产权。法人财产权就是法人实体对其全部法人财产依法拥有的独立支配权。通常,出资人拥有法人实体的权益,但不直接拥有法人实体的财产,法人实体在存续期间内对出资人的投资和负债构成的全部法人财产,享有以其名义独立地占有、使用、收益和处分的权利。可见,法人财产权比传统的经营权更具有主体性和独立性,能够满足社会主义市场经济对法人财产独立和自主经营的要求。现代企业制度的基本特征是产权关系明晰,权利责任明确,政企分开,管理科学。产权关系明晰要求法人企业具有独立于出资者的法人地位。法人企业的国有财产所有权属于国家,企业拥有包括国家在内的出资者投资形成的全部法人财产权,成为独立享有民事权利,独立承担民事责任的法人实体。也就是说,国家保留终极所有权,法人企业获得法人财产权,并以其全部法人财产自主经营,自负盈亏,对出资者承担资本保值和增值责任。与这种产权关系相对应的权利责任关系,一方面是企业在享有法人财产权的同时,要独立经营、自负盈亏,保证出资者财产的保值和增值;另一方面则是出资者在以投入企业的资本对企业债务承担责任的同时,享有所有者权益。

10.1.2 高等学校的产权及其管理

高等学校产权是教育产权的重要组成部分。教育产权是一个全新的教育经济学概念,它是人们围绕特定的教育财产而结成的权利关系。教育财产包括学校或其他教育机构的物质资料等有形资产,也包括学校或其他教育机构在办学过程中的校风、教育特色以及由此形成的教学经验和教育思想,还有由整个办学过程凝聚而成的“名牌”社会效应等无形资产。

教育产权是对特定的教育财产的权利,是由教育财产的所有权、占有权、使用权、处分权等一组权利组成的。如果一个主体拥有某特定教育财产的全部产权,那么这些产权是合一的,该主体拥有的教育产权则是完整的。明晰教育产权是要明确教育投资主体,教育产权的分解则是要明确具体运作的教育主体及其责任范围,并真正把不同的权利落实到具体主体身上,使教育产权运行良性化。如同国有企业产权可以分解、分离一样,国有教育产权也应按照现代管理制度和市场经济的要求,分解、分离出除所有权以外的产权。

教育产权的运作就是要提高办学的效益,但办学效益最终要通过学校管理来实现。高等学校作为面向社会、自主办学的事业法人实体,依法享有法人教育财产权。高等学校作为特定教育资源的集合实体,其全部财产均服务于学生学习和教职工的教学、科研这一特殊对象。与企业相比,学校资产有着强烈的彼此依赖性而体现出完整性或非绝对分割性。因此,教育产权的分解、分离,不能简单地采用绝对量上的分解,而应更多地从权利上分解。高等学校的产权一般包括相互联系的两个方面,即整体法人财产权和学校内部治理结构。高等学校作为独立的社会法人实体,与外部主要是学校的投资者确定的关系,也就是学校法人与各个投资者之间的产权关系。这一关系的确定与划分,界定的是学校拥有什么或享有哪些产权,这是学校存在的充分必要条件。学校只有拥有独立的、边界清晰的权利范围,才能合理合法地存在。如果学校连自己独立存在的权利都没有,或一切资产权利都属于学校以外的主体,那么学校也就不成为真正的学校了,学校作为独立法人的地位也就无从谈起。

目前,我国普通高等学校法人财产的主要来源是:①国家财政拨款形成的资产;②根据国家政策规定,开展有偿服务取得收入形成的资产;③无偿调入或接受捐赠形成的资产;④通过负债形成的

资产。

20世纪80年代,我国的民办高等教育开始恢复,近几年已逐渐成为我国高等教育体系中的一个重要组成部分。这里需要特别指出的是,我国的民办教育改革经过多年的探索,其重要作用和成就在社会上得到了普遍认可。民办教育在缓解公共教育经费不足,扩大人民群众接受教育的机会等方面发挥了特有的作用。据统计,2001年我国民办高等教育机构已达1300多个,其中,具备颁发学历文凭资格的民办高校为76所。党中央、国务院已经作出创造条件、积极鼓励民办高等教育发展的重要决策,国家对民办教育实行“积极鼓励、大力支持、正确引导、加强管理”的方针,为促进民办教育事业的健康发展,维护民办学校的合法权益,规范管理者和办学者的行为,国家颁布了《中华人民共和国民办教育促进法》。这里所说的民办教育和民办学校,并非传统意义上的私立和私学,而是现代社会利用市场机制配置教育资源的办学体制。

我国的民办高校大体可分为以下几类:一是公办转制学校,即将公办学校交由民间承办,引入市场机制,提高办学的质量和效益。其具体做法是学校的教育事业费和日常运行费由承办者筹集,学校可按教育成本向学生收费。学校原有资产及增值资产属国家所有,承办者享受民间办学的政策优惠和自主权。如浙江万里学院就属于这一类型。二是公办学校举办按民办机制运行的学校,即公办学校利用学校资源优势,挖掘教育潜力,主要是通过扩大招生名额,并按教育成本向学生收费,筹集教育事业费和日常运行经费,目前很多高校的民办二级学院均属于这一类型。三是公办高校与地方政府合作举办高等学校,这类高校通常是由公办高校利用自身的教育资源优势,地方政府在资金、土地及其他有关政策上给予一定支持而举办的,学校按教育成本向学生收费,如浙江大学城市学院、浙江大学宁波理工学院等就属于这一类型。四是民间集资或投资举办的学校,即完全由企业、民间团体和公民个人出资创办的

学校,学校可按教育成本向学生收费,出资者或投资者可根据办学的效益在一定程度上取得经济回报。如温州大学的部分学院、浙江省的大多数进修院校均属于这一类型。从以上各种类型的民办高校来看,它们有以下共同特点:一是办学主体为非政府组织;二是办学资金多为来自社会的非财政性教育资金;三是按教育成本向学生全额收费;四是学校内部大多都实行董事会领导下的校长负责制;五是无论以什么形式举办的何种类型的民办学校,学校中的国有资产属于国家所有。

高等学校的法人财产权,就是指对全部法人财产拥有的独立支配权,即以其名义独立地占有、使用、收益和处分的权利。高等学校必须保障其法人财产的安全、完整,合理、有效地使用法人财产,以提高学校办学的经济效益和社会效益,确保投资者目的的实现。明确了高等学校的法人财产权,并不等于学校资产就一定能运作起来。学校内部治理结构的建立,是学校产权具体运作,是学校各项事业得以正常运行和发展的有效保障。建立学校内部治理结构,就是把学校的法人财产权在学校内部进行分解,即通过设置各种机构,配备各种人员,界定不同机构和人员的职能、权利、义务和利益,使学校产权得以分解和落实。学校作为一个法人实体,必须把具体权利与义务落实到不同的部门和人员身上。内部治理结构是否合理、科学,直接关系到学校运转的效率。可见,忽视学校内部管理与忽视学校产权问题一样,都是不科学的。在教育投资严重不足和教育资源严重浪费并存的今天,如果说,教育投资不足是教育投资主体即体制的问题,那么,教育经费、教育资源的严重浪费则是学校内部治理结构的问题了。

10.2 高等学校的委托代理关系

10.2.1 代理及代理关系

代理及代理关系等概念经常作为重要的法律名词来使用。代理是代理人以被代理人的名义在后者授权范围内所实施的民事法律行为。代理关系被定义为一种契约,根据这一契约,一个人或若干人(委托人)雇佣另一个人(代理人)并授予其一定的决策权力,使其代表雇主的利益从事管理活动。一个组织是由一系列不同层次的委托代理关系组成的总体。当委托人雇佣代理人完成某项工作,并授予代理人一定的决策权时,代理关系便成立。

从某种意义上说,委托—受托权责关系即代理关系,是管理过程的核心。代理关系的发生、发展在社会发展过程中有着极其重要的意义,它的广度和深度直接体现和制约着社会进步的程度,在市场经济条件下尤其如此。委托—受托关系缘起于社会经济生活,又推动着社会经济生活的发展。委托—受托关系的出发点是受托人比委托人更了解所委托的利益及其从事的活动,亦即在委托人与受托人之间不存在先验的逻辑的利益冲突的前提下,委托人为了实现自己的目标而发挥受托人的某种优势。委托人与代理人是构成委托—受托关系的两个当事人,只要委托与受托行为发生,受托责任也随之产生。

代理关系的机制是现代生活制度的核心机制,如果这种代理关系机制消失或不能正常运转,则现代组织也将消失或不能正常运行。从这个意义上说,现代组织实际上是一系列代理关系或一系列代理契约(有形、无形)的集合体。

事实上,在现代组织代理关系产生、运行、解除过程中,委托人(主人)和受托人(代理人)之间存在着信息不平衡情况。代理人有

可能发生短期行为,甚至牺牲主人利益以提高自己的利益,主人也有可能损害代理人的利益。可见,代理关系的产生、运行过程中会存在摩擦和矛盾。为了理顺代理关系,提高代理效益,就需要建立一个风险共担、利益共享的运行机制,以调动双方的积极性,使委托人和代理人的目标一致。其中重要的一环是要构建委托人和代理人之间的合理的信息通道,进行有效的信息交流,及时沟通,排除摩擦和干扰因素,否则势必导致无序和紊乱,从而最终影响代理双方的利益。

代理人和被代理人之间的责任及利益是双向的,即代理人须对所代理财产的完整性和履行责任的情况,向委托人(被代理人)定期报告;而被代理人则负有监督和激励代理人的行为而支付一定代价的责任,其目的是为了保证代理人的行为符合其意志,该代价即为代理成本。

代理效益是指代理关系产生、运行所形成的效益,它包括代理活动本身的效益和代理人在使用资源时所提供的效益,前者涉及代理契约的签订、检查、解除等,后者涉及代理契约存续期间资源的运营。从性质上看,代理效益又可分为经济性代理效益和社会性代理效益,前者主要是代理关系的微观、直接的经济效益,后者则为综合社会贡献等因素考察代理关系运行的间接、宏观的社会效益。经济性代理效益与社会性代理效益之间的关系是错综复杂的,前者好未必后者也好,反之亦然。因此,现代组织必须既讲求经济性代理效益,又讲求社会性代理效益。

在现代组织形成和发展过程中,人们关于组织的种种认识和观念也在发展变化着,组织内部各层次的代理关系被重视的程度也在变化。现代组织管理的产权管理、系统管理、目标管理和定量管理等特点正体现了管理为了更好提高内部各层次的代理效益而更加关注各层次代理关系的协调。

综上所述,代理关系机制是现代组织的核心和基础,而理顺代

理关系,提高代理效益,进行高效率的代理关系管理和协调就必须在委托人和代理人之间建立信息通道。这一任务可以通过在组织中建立会计信息系统,开展会计信息服务活动来完成。因此,现代会计信息系统应与现代组织的代理关系相适应,以利于理顺代理关系,提高代理效益。

10.2.2 高等学校的委托代理关系与会计信息系统

目前,我国的高等学校基本上属国有教育资产,国有教育资产是全民所有的国有资产。但是,它不可能让每个公民都去管理教育资产,而只能委托给国家或政府。然而,国家对国有资产的管理,也不可能由抽象的“国家”去承担,只能委托给特定的机构或个人去代理。高等教育产权可以由教育产权机构,把教育产权中所有权以外的占有权、使用权和处分权等都委托给高等学校来代理经营,高等学校是承担了受托责任的高校教育产权的代理人。

高等学校虽然与企业不一样,它不以经济效益的最大化为目的,而是以最佳的社会效益为目的。其可能有的经营性经济收益是建立在办学质量、社会声誉及整体条件基础上的,而且不能像企业一样,依每个环节、每个阶段、每个人事行为来分解可能有的经济收益,并使之彼此相联结。但是,教育是重要的社会资源,高质量的、有特色的高等教育更始终是一种稀缺资源。如何占有与有效利用这一社会资源是高等学校的重要职能。教育经营是教育发展方式的一次革命。高等学校可以在有效经营中获得大量的教育经费收入,以解决教育投入总量性短缺和教育资源浪费这一矛盾。教育是非营利性的公益事业,教育的非营利性是就教育的性质而言的。作为高等学校,不管它愿不愿意,其首先要承担的就是国家教育目的及其相关政策要求的职责和义务,并以此为前提去开展教育和科研活动。但是,任何一个教育单位包括高等学校在内,不管它提供的是公共产品、准公共产品还是私人产品,都要计算收入与支

出,都要实行经济核算,都要设法增加收入,减少支出。高等学校是以谋求公共利益即社会效益为目的的公益社团法人,尽管高等学校可以通过教育活动、科研活动等获得一定的经济效益,可以将这些收益用于弥补教育经费之不足,添置设备,改善办学设施等,也可以将其中的一部分用于提高教职员工的工资福利待遇,以调动各方面的积极性,从而进一步促进高等教育的发展。

高等学校是一种特殊的现代组织形式。高等学校环境分内外两个层次:一方面,高等学校作为社会协作大系统的一个子系统,与社会其他系统有着千丝万缕的联系;另一方面,高等学校作为一个独立的社会法人实体,又有着自身的组织机构和内部分工子系统。也就是说,高等学校一方面处于高度发达的市场经济外环境之中,另一方面又有着其自身的内部经营管理内环境。基于对高等学校环境的划分,我们可以把高等学校错综复杂的代理关系概括分为两个层次:第一层次是学校资源提供者(委托人)与学校管理者(代理人)之间的以财产经营责任为核心的代理关系;第二层次是高等学校管理者与高等学校教职员工之间的以提高内部管理效益为核心的代理关系。

与高等学校代理关系的结构层次相适应,现代高等学校会计至少要提供两个方面的信息:一是关于理顺第二层次代理关系,即加强内部经营管理的会计信息,如各责任单位责任预算指标的完成情况,工作业绩的考核和评价等情况;二是理顺第一层次代理关系的会计信息,如学校办学资源的完整与安全情况,学校资源的合理有效利用情况,学校整体的财务收支情况,学校事业的完成和发展情况等,明确高等学校教育管理者的财产经营责任和业绩。其中第一方面的会计信息主要通过高等学校管理会计来提供。

从代理关系层次出发来分析和设计高等学校会计系统结构同现代会计理论中的管理会计、财务会计的二分法在核算范围等方面有一定的共同点。基于会计活动自身规律性的制约,提供会计信

息、成本效益比较、信息本身的交叉性和管理效率等因素,高等学校并不需要设立两个界限分明的会计子系统,而是可以充分地实现数据共享,也就是说可以日常的会计核算为基础,经过必要的调整和分析比较,提供财务会计报告和管理会计报告。

10.3 高等学校的组织结构

在现代组织中,由于组织规模的不断扩大,组织内外环境的日益复杂,组织结构的作用越来越重要。许多管理学家在分析组织活动的过程中,得出这样的结论:一个组织生命力的强弱往往与其组织结构有直接的关系。组织结构不是自然形成的产物,而是人为的结果。它是在组织目标的指引下,为了实现目标,在分工协作的基础上建立起来的某种责权关系。高等学校也是现代组织的一种,高校的组织结构模式规定了学校内部各部门各层次之间的相互关系,规定了管理权力的作用方式。高等学校的组织结构模式大致有直线制、职能制、直线—职能制、学院部制与矩阵结构五种。

10.3.1 直线制

直线制即各级的一切指挥与管理职能基本上都由行政负责人自己执行,从组织的最上级至最下级管理机构形成一条“指挥链”。高等学校的直线制组织结构模式如图 10.1 所示。

直线制组织结构模式形式简单,命令统一,指挥及时,责任与权限分明,但是要求行政负责人通晓学校一切情况,能自己处理各种业务。这种管理模式不适合普通高等学校,只适合规模较小的成人高校。

10.3.2 职能制

职能制模式即每级领导管理机构都根据不同的管理职能,建

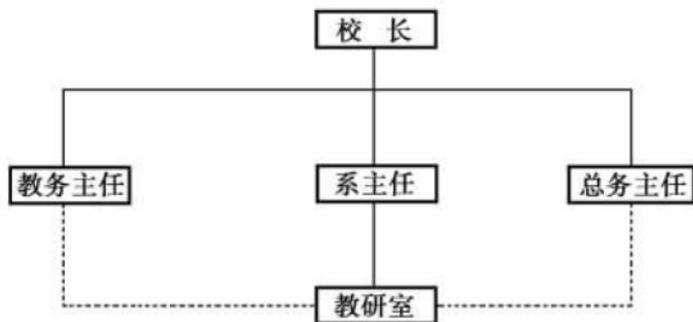


图 10.1 高等学校直线制组织结构模式

立若干职能机构，分别承担某一职能。这些职能机构受本级组织领导机构的委托，有权向下一级机构下达命令和指令，下一级必须服从。高等学校的职能制组织结构模式如图 10.2 所示。

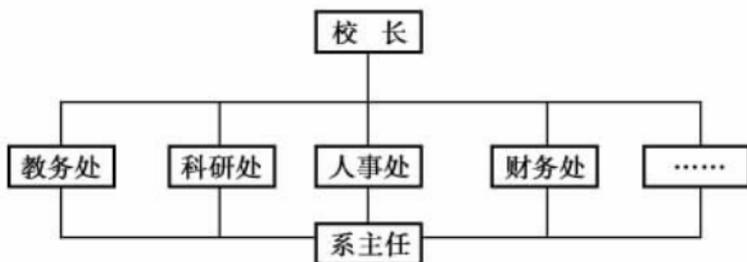


图 10.2 高等学校职能制组织结构模式

职能制组织结构模式可以使领导机构的主要负责人从各项具体的行政事务中摆脱出来，集中精力考虑有关全局性问题。但是当学校各职能机构对院系有指挥权时，系主任受到多头指挥。我国普通高校一般也不采用这种形式。某些成人高校为了减轻兼职校长的具体指挥工作而采用这种形式。

10.3.3 直线—职能制

直线—职能制组织结构模式既保持了直线制的指挥链，又在每一级设有承担具体管理职能的职能机构。高等学校的直线—职能组织结构模式如图 10.3 所示。

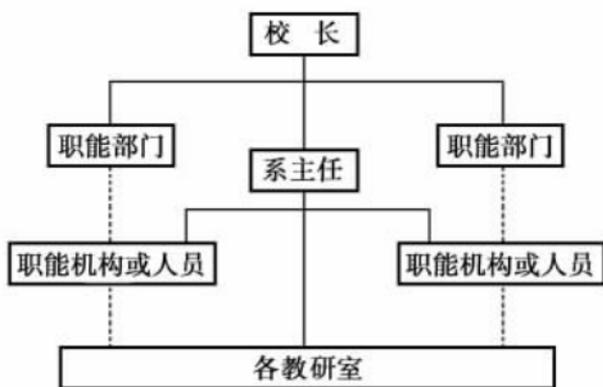


图 10.3 高校直线—职能制组织结构模式

在直线—职能制组织结构下,职能管理人员是直线指挥人员的助手。只能对下级机构进行业务指导,而不能对它们进行直线指挥和命令。它摒弃了职能制结构多头领导,指挥不统一的缺点,保留了职能制结构管理专业化的优点,吸取了直线制结构统一指挥的长处,因而有助于提高管理效能。目前,我国大多数高校都实行这一模式。但是这一模式也存在明显的缺陷:一是各职能部门之间横向联系较差,职责接口不明确,易造成多种矛盾,影响工作效率;二是职能部门权力过大,形成实际上的多头领导。

10.3.4 学院部制

这是一些规模较大、学科综合的大学所试行的模式。学校之下设学院,学院之下设系,是一种分权管理的组织结构模式。高等学校学院部制组织结构模式如图 10.4 所示。

高等学校学院部制组织结构模式可以使学校领导减少管理幅度,便于集中精力抓大政方针;校属学院可以充分发挥其创造性和自主性,提高办学的积极性。国外多数大学都实行这一管理体制。

10.3.5 矩阵结构

矩阵结构模式是在原有按直线指挥系统与职能部门组成的纵

研究机构共同完成。但是,由于矩阵结构组织模式实行纵横双重领导,处理不当,就会因意见分歧而造成工作中的扯皮现象和矛盾。

10.4 高等学校管理会计运行的体制环境

10.4.1 高等教育管理体制

回顾我国高等教育管理体制变革的历程,大致可分为三种管理模式:一是中央集权型。这种管理体制的特点是高等教育宏观管理决策和学校内部的日常运行决策即微观管理均由中央集中作出。1949~1956年的高等教育管理体制的初创阶段、1961~1965年的统一领导分级管理阶段以及1976~1985年的高等教育管理体制的恢复阶段,基本上属于这种模式。二是行政分权型。这种管理体制的特点是学校宏观管理和高校内部日常运行两个层次的决策均由地方政府作出。1961~1965年的分级管理和1966~1976年的“文革”两个阶段,我国的高等教育管理体制基本属于行政分权型。三是学校自主型。这种管理模式的特点是学校宏观管理的决策由中央政府和地方政府集中制订,而学校内部日常运行则由各高校自主管理。自1985年以来,我国的高等教育管理体制基本上向高校自主型方向发展。在社会主义市场经济条件下,高等教育的管理体制和运行机制必将并正在发生根本性的改变。从政府与高校的关系上,将逐渐淡化政府对高等学校办学过程中微观管理的直接行政干预,由过程管理转化为目标管理,并广泛通过立法、拨款、指导、评估和信息服务等途径对高等学校实施间接管理,以保证高等教育的发展方向和高等教育的质量。1993年出台的《中国教育改革和发展纲要》明确提出高等学校体制改革的目标,是要理顺各方面的关系,逐步建立“政府宏观管理、学校面向社会自主办学”的体制,并为高等学校依法自主办学提供法律依据和保障。《中华人民共和国高等教育法》规定,“高等学校应当面向社会,依法自主办

学,实行民主管理”。经过近十年的努力,我国的高等学校已经或者正在成为面向社会、自主办学、自我发展和自我约束的法人实体。

10.4.2 高等学校内部管理体制

长期以来,我国的高等教育一直是政府直接办学,不仅学校的人、财、物由政府统管,而且办学过程实际上也成了执行一系列政府行政命令的过程,高校成为政府这架行政机器上的一个执行部件。这种以行政体制构建的高等学校的一个重要特征是学校即政府,学校即社会。在这种管理体制下,高等学校履行的仅仅是政府行政职能在学校的延伸,高等学校则是政府的一个行政职能部门。这种管理体制的弊端已在实践过程中暴露无遗。在市场经济体制下,必须实行政事分开,高校是一个面向社会、自主办学的独立的事业法人实体。与此相适应,高等学校享受充分的内部管理和日常运行的自主权,同时高等学校也必须承担相应的办学质量和办学效益的责任,表现为学校在责、权、利方面的高度统一和结合。随着高等教育管理体制和高校内部管理体制改革不断深化,高等学校办学的各项权利必须逐步落实,与此同时,高等学校办学的责任也必将更加明确和重大。因此,建立和完善高等学校内部运行机制,明确和落实内部经济责任制,促使学校内部各级各部门之间既相互协调配合,又相互制约,从而建立起责任明确、权力制衡、利益约束、科学有效的学校内部运行机制,已是刻不容缓、迫在眉睫。而这既是高校管理会计运行的基本前提,也是高校管理会计反映和监督的基本内容。

10.4.3 高等学校的经济责任制

经济责任制是高等教育管理的一项重要制度,也是高等学校内部管理的一种有效运行机制,建立和健全高等学校经济责任制是我国高等教育管理体制和高校内部管理体制改革的客观要求。

首先,高等学校承担着发展教育事业、科教兴国的重大政治、经济和社会的委托责任,政府教育行政部门、教育资金的提供者、受教育者以及社会公众等都有权监督、检查、考核和评价高等学校各项受托责任的履行情况。为了保证学校全面履行各项受托责任,提高高等学校办学的效益,就必须建立和健全以经济责任制为核心的责任制度。其次,高等教育管理体制的改革,赋予高等学校办学自主权的同时也必须明确高等学校应尽的义务和责任,建立和健全经济责任制可以使学校的法定权利与其承担的法定义务和责任相适应,使权利与义务相结合。再次,高等学校作为一个面向社会自主办学的独立法人实体,必须面向市场,多渠道筹措教育资金。但在社会主义市场经济体制下,高等学校开展的各项活动也必然面临各种经营风险和市场风险。建立和健全经济责任制,可以增强学校各级管理者的责任意识和风险意识,从而强化管理,避免和减少各种风险,提高办学效益。最后,“统一领导,分级管理”的高等学校财务管理体制,也必然要求通过经济责任制的层层推行和落实,确保学校经济管理的规范化、制度化。

高等学校的经济责任制能否得到充分的贯彻落实,是关系学校各项工作能否正常开展,学校各项事业能否顺利发展的全局性问题。推行和落实高等学校的经济责任制,就必须按照财权与事权相匹配,归口领导,分级管理的原则就是将学校的各种经济权力和经济责任落实到各级各部门直至个人身上。在高等学校的经济单元逐步细化,管理层次逐渐增加,经济关系日益复杂化的今天,校(院)长或总会计师不可能做到事必躬亲,只能从宏观上把握全局,在微观上建立起不同层次不同形式的经济责任单位,并明确其工作目标和经济责任,一层管一层,层层有人管,事事有落实,形成完整的校内经济责任制体系,以保证学校整体目标的实现。需要强调的是,由于高等学校的各项工作通常是归口由一位校级领导来负责的,而各项业务工作的开展都涉及到财务收支问题,也即经济责

任问题。因此,这个权力和责任也必须落实到归口管理的校级领导身上。科学的经济责任制不仅要求给予各级责任承担者应有的权利,以确保责任的履行,而且要配之以激励机制;不仅要权责利统一,而且要权责利结合,做到奖罚分明,否则,经济责任将很难全面履行。

高等学校的财经工作实行校长负责制。高等学校的经济责任制,就其层次而言,应由校(院)长经济责任制、分管校领导经济责任制、校职能部门和二级单位负责人经济责任制、院(系)领导经济责任制、基层组织负责人经济责任制以及相关各级财务部门负责人经济责任制等若干层次组成。根据“统一领导,分级管理”的原则,按照经济责任主体所承担的职责权限不同,高等学校应建立由单位负责人和财经工作主管人员两条责任主线及其相应层次的经济责任主体构成的经济责任制。第一条主线的经济责任主体是各级各部门负责人,按层次分为校长,副校长,业务主管部门负责人,学院负责人,系所负责人,项目负责人,基层单位负责人。第二条主线的经济责任主体是各级财经工作主管人员,按层次分为校长,总会计师,学校财务部门负责人,二级单位财务负责人,基层单位财务负责人。实行“谁主管,谁负责”的原则,要求一级管好一级,逐级落实经济责任制。

学习贯彻国家及上级主管部门有关财经法律法规,执行学校的经济政策和财经制度;执行学校综合财务预算,确保事业计划的完成;自觉接受校内外审计、财务、纪检、监察部门对本单位财务工作的检查和监督,这是各级经济责任人应负的共同责任。校长是学校的法定代表人,对学校的财经工作负有全面的法律责任;审定学校年度财务预算、决算、预算调整方案、基本建设计划;审定校内经济分配政策和奖励政策方案;审定重大经济决策方案;审定重大经济合同和经济协议并署名签字;审批重大支出项目;对学校会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。副校长协助校长负责所分管范围的经济工作;对所分管范

围的经费预算进行安排调配；参与审议学校年度财务预算方案、预算调整方案和重大经济决策方案。总会计师协助校长全面管理学校财经工作；筹集学校资金，组织预算管理实施，严格资金使用控制；审议财务决算；组织学校经济分配政策的制订和调整；审议学校重大经济事项，协调校内外经济关系；审批重要支出项目；组织协调国有资产管理的工作；审定校内单位收费项目和收费标准；决定学校二级财务机构设置和财务主管人员配备。学校财务部门负责人负责管理学校的日常财经工作；组织编制学校财务预决算草案、预算调整草案；合理调度资金，提高资金使用效益；负责校内财务制度的制订、完善和实施工作；组织全校会计核算工作；开展经济活动分析和预测，为校领导提供经济决策参考；组织实施全校财务监督与检查；参与审议学校经济决策事项；审批日常支出项目；会同有关部门拟定二级单位财务机构设置及其财务主管人员任免方案；负责全校财会人员业务管理。业务主管部门负责人组织落实学校下达的收入任务；按学校要求合理分配业务经费，对其使用的有效性和合理性负责；对本部门经费收支和其他经济行为负责。学院负责人组织落实学校和业务主管部门下达的收入任务；确保国有资产的安全完整，努力提高使用效益；对学院及其下属单位的经费收支和其他经济行为负责。二级单位财务负责人组织本单位会计核算工作，确保会计资料真实和完整；开展财务分析，为单位领导提供经济决策参考；拟定本单位财务实施细则；实施对本单位和下属单位财务监督与检查；负责对本单位和下属单位财会人员的管理。系、所负责人组织落实学校和上级主管部门下达的收入任务；确保国有资产的安全完整，努力提高使用效益；对系、所经费收支和其他经济行为负责。项目负责人组织落实项目经费，保证项目及时完成；对项目经费使用的真实性和有效性负责；对项目组的其他经济行为负责。基层单位负责人组织落实上级主管部门下达的收入任务；确保国有资产的安全完整，努力提高使用效益；对本单位经费收支和其他经济行为负责。基层单位财务负责人组织本单位会计核算工作，确保会计资料真实和

完整；开展财务分析，为单位领导提供经济决策参考；拟定本单位财务管理实施细则。这里必须强调的是，校办企业法人在学校（或董事会）授权范围内组织经营活动；熟悉财经法规，合法经营，正确处理国家、学校和企业三者的经济利益；组织落实学校下达的利润上缴和有关成本费用返回任务；对本企业国有资产的保值增值负责；对本企业会计工作和会计资料的真实性、完整性负责；对本企业其他经济行为负责。校办企业财务主管应熟悉财经法规，组织本企业会计核算工作，确保会计资料真实和完整；开展财务分析，为企业领导提供经营决策参考；拟定本企业财务管理实施细则。全校各级财会人员都应熟悉财会法规，具备会计从业资格；遵守职业道德，严格按照财务规章制度办理各项财会业务，尽职尽责完成所在岗位工作。

高等学校经济责任制的内容，包括资金筹措或收入目标责任制，预算编制与执行经济责任制，经费收支日常管理经济责任制，经济政策和财经制度制订与调整的经济责任制，重大支出项目和安排的经济责任制，对外投资的经济责任制，国有资产管理经济责任制等等。具体可分为：（1）日常预算收支的经济责任制。学校预算一经正式确定，就应成为全校经济工作的“指挥棒”，必须按管理层次将组织收入、控制支出的权利和责任落实到岗位、落实到人，各司其职，各负其责，在哪个层次上出现问题，其上一级必须及时采取措施予以解决并追究相应层次有关人员的责任。（2）经济政策和财经制度制订与调整的经济责任制。学校必须明确规定各个层次制订、调整经济政策和财务制度的机构和人员，并保证学校各项经济政策和财务制度既符合国家有关规定，又统一协调。校内单位出台的政策必须服从于学校利益，不能政出多门、搞小集体政策；发现问题，校级经济政策制订者必须及时将有关情况报告校领导，并进行处理。（3）财务管理体制确立与改变的经济责任制。学校财务工作必须坚持“统一领导”的原则，但实行“集中管理”还是“分级管理”，集中和分级分别如何管理，必须在不违反国家和主管部门

有关规定的前提下,经校领导集体研究确定并明文颁布;一经确立,不得随意变更;凡不按规定设立的机构,必须予以撤销。(4)财务主管人员任用与变动的经济责任制。校内各级财务主管人员的任用和变动,必须按干部管理权限逐级报批、备案。(5)国有资产完整和保值增值的经济责任制。学校各级国有资产管理要贯彻财物并重的原则,切忌重财轻物。要严格物资采购计划审批制度,按计划采购,建立健全物资入库、领用、维护、报废、转让制度,加强财务监督,保证国有资产的完整和安全。(6)重大支出项目安排和对外投资的经济责任制。学校总体财务收支计划中,除必须确保日常性支出安排外,随改革发展需要,还需要安排一些金额较大的支出项目。对这些项目,必须反复、缜密的论证,按金额大小制订相应的决策签字负责制,谁签字谁负责。其中,基本建设项目尤其要严格按照国家规定的基建程序办事,明确项目负责人,确保规划严格、经费来源可靠、按工程进度及时拨付工程款项,不得拖欠,确保工程质量优良。学校的各项对外投资要谨慎论证、及时入账、确保安全和有效益,坚决杜绝无效益投资。以上经济责任制的内容应始终贯穿于高等学校财经工作的全过程。

校(院)长作为高等学校事业法人实体的代表,作为一校之长,具有全面领导和管理学校各项工作的法定权力,相应地也必须承担包括经济管理工作的各种责任的法定义务。在权力和责任面前,校(院)长必须依法维护学校的权益,建立起以校(院)长为首的经济责任制,并加强和发挥审计、财务、纪检、监察和人事等部门的作用,建立健全学校内部经济责任监督制度,将各级经济责任人财经工作实绩纳入学校日常人事考核制度中,使学校的经济责任落到实处。

主要参考文献

- [1] 李天民. 管理会计研究. 上海:立信会计出版社,1994
- [2] 陈今池. 现代会计理论概论. 上海:立信会计出版社,1993
- [3] 于玉林. 现代会计方法学. 上海:立信会计出版社,1997
- [4] 孟凡利. 当代西方政府与非营利组织会计. 大连:东北财经大学出版社,1997
- [5] 张维迎. 博弈论与信息经济学. 上海:上海三联书店,上海人民出版社,1997
- [6] R. 科斯, A. 阿尔钦, D. 诺斯. 财产权利与制度变迁. 中译本. 上海:上海三联书店,上海人民出版社,1994
- [7] 安东尼·B. 阿特金、约瑟夫·E. 斯蒂格里茨. 公共经济学. 中译本. 上海三联书店,上海人民出版社,1995
- [8] 教育部财务司. 高等学校会计制度讲座. 北京:中国人民大学出版社,1998
- [9] 教育部财务司. 高等学校财务制度讲座. 北京:中国人民大学出版社,1997
- [10] 杨周复,施建军. 大学财务综合评价研究. 北京:中国人民大学出版社,2002
- [11] 王庆成,门玉峰. 事业单位新会计制度操作实务. 北京:中国计划出版社,1997
- [12] 陈东平,王德春. 高等学校财务管理概论. 北京:中国农业科技出版社,1998
- [13] 陈大杰. 国家预算. 北京:中国财政经济出版社,1997
- [14] 财政部预算司. 零基预算. 北京:经济科学出版社,1997
- [15] 楼继伟. 政府预算与会计的未来. 北京:中国财政经济出版社,2002
- [16] 吴志功. 现代大学组织结构设计. 北京:北京师范大学出版社,1998
- [17] 张铁明. 教育产业论. 广州:广东高等教育出版社,1998
- [18] 母国光,翁史烈. 高等教育管理. 北京:北京师范大学出版社,1995
- [19] 郝克明,谈松华. 走向 21 世纪的中国教育. 贵阳:贵州教育出版社,

1998

- [20] 教育部发展规划司. 加快高等教育管理体制改革的步伐. 南京: 南京大学出版社, 1998
- [21] 余锦华, 王振堂. 经济预测方法程序和实例. 广州: 中山大学出版社, 1996
- [22] 余绪纓. 管理会计. 沈阳: 辽宁人民出版社, 1996
- [23] 石人瑾, 林宝怀. 管理会计. 上海: 上海三联书店, 1994
- [24] 孙茂竹. 经营决策会计学. 北京: 中国人民大学出版社, 1994
- [25] 林钢. 责任会计学. 北京: 中国人民大学出版社, 1994
- [26] 朱海芳. 管理会计学. 北京: 中国财政经济出版社, 1991
- [27] 荆新, 王化成. 财务管理学. 北京: 中国人民大学出版社, 1994
- [28] 孟焰. 西方现代管理会计的发展及对我国的启示. 北京: 经济科学出版社, 1997
- [29] 袁连生. 教育成本计量探讨. 北京: 北京师范大学出版社, 2000
- [30] 陈敬良等. 高等教育成本管理论. 上海: 上海科技教育出版社, 2001
- [31] 杨葆焜, 范先佐. 教育经济学新论. 南京: 江苏教育出版社, 1998
- [32] 张军. 现代产权经济学. 上海: 上海三联书店, 上海人民出版社, 1995
- [33] 国家国有资产管理局. 国有资产产权管理(上、下册). 北京: 经济科学出版社, 1994
- [34] 保罗·A. 萨缪尔森. 经济学(第12版)(上、下册). 中译本. 北京: 中国发展出版社, 1992
- [35] 罗伯特·考特, 托马斯·尤伦. 法和经济学. 中译本. 上海: 上海三联书店, 上海人民出版社, 1995
- [36] 薛天祥. 高等教育管理学. 上海: 华东师范大学出版社, 1997
- [37] 吕锡坪, 邱方红. 高等学校管理学. 济南: 山东教育出版社, 1993
- [38] 罗伯特·S. 卡普兰. 高级管理会计. 中译本. 大连: 东北财经大学出版社, 1999
- [39] 陈双人. 责任会计系统. 沈阳: 辽宁人民出版社, 1992
- [40] 谢家启, 王兴荣. 高校合并中的财务合并问题初探. 教育财会研究, 1999. 1
- [41] 李林, 谢家启. 加强财务管理, 推进学校的实质性合并. 教育财会研

究,2002.1

- [42]谢家启. 略论高校内部会计制度设计. 浙江社会科学,1998(增刊)
- [43]谢家启. 浅析高等学校全面预算的若干问题. 教育财会的理论与实践探索. 杭州:浙江大学出版社,2001
- [44]谢家启. 高等学校与管理会计. 教育财会的理论与实践探索. 杭州:浙江大学出版社,2001
- [45]暨南大学管理会计课题组. 中国管理会计——透视与展望. 会计研究,1995.11
- [46]李天民. 对管理会计若干原则问题的探讨. 会计研究,1994.2
- [47]李天民. 管理会计基本理论问题的探讨. 会计研究,1992.1
- [48]周建国. 我国责任会计中有关责任人行为问题的探讨. 会计研究,1994.6
- [49]丁胜道. 当前会计理论研究中的热点与分歧. 财务与会计,1996.2
- [50]贺世强. 财务会计与管理会计的方法比较. 财务与会计,1996.6
- [51]孙铮等. 代理理论及其在会计和审计方面的研究. 财务与会计,1995.1
- [52]张建平. 高校建立管理会计初探. 财务与会计,1994.10
- [53]王光远. 管理会计的发展趋势. 财务与会计,1995.1
- [54]李心合. 管理会计、成本会计与财务管理的关系新论. 财务与会计,1994.12
- [55]周振华. 现代管理理论和信息经济学对管理会计的影响. 财务与会计,1994.6
- [56]张鸣. 试论财务会计和管理会计对象的统一性. 财务与会计,1992.9
- [57]谢德仁. 会计理论研究的逻辑起点及会计理论体系. 会计研究,1995.4
- [58]余绪缨. 简论当代管理会计的新发展. 会计研究,1995.7
- [59]佳天升. 试论高等学校财务运行机制. 教育财会研究,1994.1
- [60]吴怡兴. 高校的经济体制变革与财务职能的变化. 教育财会研究,1994.1
- [61]李中友. 试论高校资金时间价值因素对高校经费效益的影响. 教育财会研究,1997.2

- [62]刘文银. 高等教育投资与办学效益思考. 教育财会研究, 1997. 4
- [63]张进. 现代管理会计理论在高校的运用. 教育财会研究, 1997. 5
- [64]邵知逊. 全面理解正确贯彻“一要吃饭、二要建设”的预算原则. 教育财会研究, 1996. 1
- [65]葛祥富. 美国学校经费来源渠道探讨及对发展我国高教事业的启示. 教育财会研究, 1996. 1
- [66]张延茂. 高校财务状况评价指标体系浅论. 教育财会研究, 1996. 2
- [67]李宏秀. 市场经济与高校经济效益问题的思考. 教育财会研究, 1996. 3
- [68]萧天. 高等学校必须尽快建立健全各级经济责任制. 教育财会研究, 1996. 6
- [69]林文雄、吴安妮. 中国管理会计实务调查报告. 会计研究, 1998. 8
- [70]余绪纓. 再论现代管理会计的特性. 财会通讯, 1999. 6
- [71]郭道扬. 二十世纪管理会计的产生与演进. 财会通讯, 1999. 6
- [72]庄瑞澄. 高校内部财务制度改革重点. 教育财会研究, 1997. 6
- [73]王光远、贺颖奇. 当代管理会计研究方法的新发展. 会计研究, 1997. 11
- [74]华实. 关于管理会计的几个基本理论问题. 会计研究, 1997. 10
- [75]埃尔登. S. 亨德里森. 会计理论. 中译本, 上海: 立信会计图书用品社, 1989
- [76]葛家澍. 市场经济下会计基本理论与方法研究. 北京: 中国财政经济出版社, 1996
- [77]许毅、杨纪琬. 现代管理会计手册. 沈阳: 辽宁人民出版社, 1992
- [78]唐子畏. 行为科学概论. 长沙: 湖南大学出版社, 1986
- [79]约翰逊、金屈莱. 会计学原理. 中译本, 上海: 上海人民出版社, 1989
- [80] Otly, D. T. . Management Accounting and Organization Theory, Macmillan, 1984
- [81] Scapens, R. W. . Management Accounting : A Revienv of Recent Development, 2nd Edition, London, Macmillan, 1991
- [82] Makinney, JeromeB. Effective Financial management in Public and Nonprofit Agencies, Greenwood Press, Inc. 1986

- [83] Hay, Leon Edwards. . Accounting For Governmental and Nonprofit Edtities, 8th Edition, 1989
- [84] Colin Drury. Management and Cost Accounting, 3rd Edition, Chapman and Hall, 1992
- [85] Anthony, Rotert N and David W. Young. Management Control in Nonprofit Organizations, Richard D. IRWIN, Inc, 1984

Being an important branch of modern accounting, based on the theory of modern science of management, aiming to improve economic performance, management accounting is an information system of management bearing great value to the future economic conditions which can be predicted, decided, planned, controlled, analyzed, evaluated and checked by some specific methods. Since 1990's, the accounting reform has reached a deepened phase. In the field of financial accounting, certain norms have been set up to standardize the accounting of enterprises. In the field of management accounting, much emphasis was laid on the research on both the basic theories and disciplinary systems and the diffusion and application of management accounting. Though deriving from enterprises, management accounting does not exist in enterprises only. Besides financial accounting, it also exists in colleges. Being a typical non-profit organization, however, a college has its own characteristics different from an enterprise. Therefore, college management accounting has been chosen as the research subject in this book. The main objectives of the research are as follows:

1. Theoretically, it analyses and proves the basic theoretic structure of college management accounting based on the research on its characteristics and objective law, and constructs the college management accounting system conforming to China's actual conditions.

2. As far as the accounting practice are concerned, based on analyzing the operating mechanisms of college management accounting, it expounds its main content and basic methods to help promote the application and diffusion

of college management accounting.

3. Practically it serves the needs of the scientific interior management of colleges, provides administrators in colleges with valuable management information to help them strengthen interior management, to predict, decide and control scientifically, thus contributing to improving both economic and social benefits of college running.

The research on college management accounting not only deals with significant theoretical questions like whether or not management accounting exists in colleges, and what is its theoretical structure if it does exist, or whether as a typical non-profit organization colleges need it or not, but also deals with some essential practical questions like how to raise managing awareness, to promote scientific management, to make rational and effective use of all sorts of resources inside colleges, and to improve benefits of running a college. The research is of vital value both theoretically and practically especially at the present time with the constant development of socialist market economy, the further deepening of the reform of higher education management systems, the enormous change of management systems inside colleges. On the one hand, theoretically speaking, the research on college management accounting centers on its characteristics, basic theory and main content from the point of view that a college is a typical non-profit organization. Therefore, it can fill in the gap in the theory of management accounting in non-profit organizations, enrich and develop the theories of both accounting and higher education management. On the other hand, practically speaking, the research can provide scientific and effective management information to the heads and administrators at all levels of a college by using a series of methods like scientific planning, overall budgeting, responsibility accounting and so on, thus improving the benefits of college running.

By applying systematic theory, theory of organizational behavior, economics of property right, economics of information, behavioral science, this book employs a series of methods such as the combination of

standardized study and substantial evidence analysis, the combination of systematic research and emphasized analysis, the combination of theoretical research and practical analysis. On the basis that the major issues in the research on college management accounting have been stressed, this book develops itself successively, starting from the function of management accounting, and then the objective necessity, the theoretical structure, the main contents and methods, the operating environment and conditions of college management accounting respectively.

According to the above-mentioned train of thought, this book falls into five parts, not including the introduction.

Part 1 (Chapter 2) mainly expounds the historical background and objective conditions for the emergence and development of management accounting, analyses the features and function of management accounting, discuss the relationships between management accounting and corresponding subjects, clarifies the theoretical foundation of management accounting and reviews the course of its emergence and development in China. This part is an introductory paving the way for the following parts.

Part 2 (Chapter 3—4) mainly analyses the objective necessity of college management accounting, clarifies its implications, function and features, put forward a total framework of college management accounting, expounds its theoretical structure, and consequently contributing to the theoretical systems of college management accounting. This part serves as the theoretical core of the book, and significant theoretical guidance for the research and practice of college management accounting.

Part 3 (Chapter 5—6—7) emphatically expounds the main content of college management accounting, including planning accounting, namely the prediction and decision policy analysis of college; control accounting, namely overall budgeting of college; responsibility accounting, namely the executive center and interior control, and others. This part is the main body of the book, and it serves as a bridge that links management accounting theory with its practice, having both applicable and guiding value to the practice of

college management accounting.

Part 4 (Chapter 8—9) mainly probes into the two major issues widely concerned by the society. That is, the cost of education, and the finance combination and accounting information after college merger. It advances establishing the essential framework of college accounting information on the basis of costing, expounds the specific ideas about the practical operation of the finance combination and accounting information system after college merger. As a characteristic of the book, this part bears important realistic significance and practical value.

Part 5 (Chapter 10) ,the last part of this book, chiefly discusses the college property right issues, expounds the structural environment and organizational structure of the college management accounting, and points out that the system of economic responsibility is the prerequisite for the operation of college management accounting. As an important part of this book, it clarifies the environment and conditions for the operation of college management accounting, and plays a vital role in the organization and operation of college management accounting.

Key words:College

Theoretical structure

Management accounting

Accounting Practice

《高等学校管理会计研究》是我从事学校财务与会计管理和研究工作的一部分,也是浙江省教育厅下达的研究课题——《高等学校管理会计研究》的科研成果。自1995年以来,本人主要从事学校的财务与会计管理工作。在教育部财务司、浙江省教育厅和学校领导的大力支持下,在同事们的积极配合和协助下,我结合实际工作,围绕与高等学校内部管理密切相关的问题,有针对性地加强了对高等学校财务管理和管理会计有关问题的研究,取得了一些初步成果。为了把研究成果条理化、系统化,我在课题研究报告的基础上着手撰写本书。在书稿付梓之际,我并没有如释重负的感觉,相反还有许多不满意的地方,书中肯定还存在这样那样的问题和不足,希望得到同行的认可、指点,并提出合理化建议。

在本书出版之际,首先要感谢我的恩师袁飞教授和李文富教授。袁先生和李先生知识渊博、治学严谨、平易近人、德高望重,能得到这两位名师的指导和教诲,我深感自豪和荣幸。是他们,在学术上悉心地指导和鼓励我,使我能克服各种困难,完成学业;是他们,在工作上支持和理解我,使我能正确处理各种关系,卓有成效;是他们,在生活上关怀和帮助我,使我深深地体会到师长的和蔼可亲。

本书是在众多领导、专家、同事的关心、支持和鼓励下完成的。全国预算会计学会副会长、中国教育会计学会顾问、中国人民大学教授王庆成先生在百忙之中对本书提出了修改意见,并为本书作

序；浙江大学管理学院副院长黄祖辉教授，浙江大学管理学院柴彭颐教授、林坚教授、杨义群教授、张忠根教授和徐文才博士，对课题研究和本书的写作提出了宝贵意见；浙江省教育厅计划财务处褚子育处长、韩剑副处长、泮伟川同志对课题的研究和本书的出版给予了大力支持；浙江大学总会计师蒋绍忠教授，计划财务部部长葛祥富高级会计师，计划财务部副部长胡奎副研究员、罗泳江高级会计师，高级经济师孙振华，高级会计师韩丽华、周莉、杜楚雨、周小萍、何邦进、黄东光，浙江大学城市学院计划财务部部长王兴荣副研究员等，都给予了极大的支持、指导和配合，并无私地分担本该由我完成的大量工作，让我有足够的时间来完成本书的写作。可以说，本书也是浙江大学计财务部集体智慧的结晶和工作经验的总结；本书还得到了浙江大学“侨福建设基金”的出版资助，浙江大学人文社会科学部给予了积极的支持和关心；浙江大学出版社对本书的出版给予了全力支持，付出了艰辛的劳动。

在课题研究和本书的写作过程中，本人参考并吸收了同行的许多研究成果，在此无法一一列出。值此书稿付梓之际，一并向所有关心和支持本书出版的领导、专家和同行表示深深的谢意。

最后，还应提及的是我的爱妻王珏人女士，是她给予了我极大的理解、支持和鼓励，是她默默地承担了大部分的家务劳动和养育孩子的责任，才使我有信心、有时间、有精力专心于课题研究和本书的写作，在此我要向她表示深深的歉意和最诚挚的感谢。

作者

2003年8月18日