

# 论“ABC管理法”在高校教育成本管理中的应用

柳蓓丽<sup>1,2</sup>

(1. 东华大学 保卫处; 2. 东华大学 旭日工商管理学院, 上海 201620)

**摘要:** 试图把“ABC管理法”运用到高校成本管理中,进行成本项目数量分析,计算出各成本组成部分占总体的比重,从而根据不同类型的特点采取不同程度的管理方法,既保证重点,又兼顾一般,建立成本管理的长效机制,提高高校成本管理水平。同时论述了高校运用“ABC管理法”参与成本核算的必要性,并针对性地提出了降低高校教育成本的对策,以达到降低高校教育成本的目的。

**关键词:** ABC管理法; 高校; 成本管理

**中图分类号:** R7421

**文献标志码:** A

**文章编号:** 1674-5884(2014)09-0068-04

## 1 “ABC管理法”的基本思路

ABC管理法又称重点管理法或分类管理法。是现代经济管理中广泛应用的一种现代化管理方法,它是对企事业单位某一具体管理对象,选择几个相关的主要标志进行数量分析,计算出该对象中各个组成部分占总体的比重,按照一定标准把管理对象分成ABC3类,根据不同类型的特点,采取不同程度的管理方法,这样既保证了重点,又照顾了一般,从而实现最经济、最有效的管理模式,促使企事业单位取得良好的经济效益,从而形成长效内控机制,达到全面提高高校管理水平的目的。

## 2 运用“ABC管理法”参与成本管理的必要性

### 2.1 高校降低教育成本的内在动力

企业增加收入的同时要以尽量低的成本赢得最大利润,追求利润最大化是成本管理的根本目标,企业具有天然动力去降低成本。而高校具有非营利特性,降低成本的目标不是单一明确的,有时还不能以单纯降低成本去衡量事态的发展,降低成本并不一定能很好地实现其目标,很多情况下,高校管理者及内部职能部门,往往为了争取更多的预算资源而不愿意降低成本的事情常有发生。况且目前高校的预算分配原则是“总量控制,量入为出,收支平衡”,年度成本低了,开支少了,也就有可能明年的预算会减少,从另一个层面说,成本低了,也会影响教学质量、科学研究,降低成本在很大程度上不但不能达到高校发展的目标,反而有可能阻碍其目标的实现。故

有必要运用“ABC管理法”找到高校既能有效地降低教育成本,又能不断地提高教学质量的内在动力,实现效益最大化。

### 2.2 高校降低教育成本的努力方向

现行《高等学校财务管理制度》和《高等学校会计制度》,没有体现成本管理目标以及奖惩办法,也没有明确规定要求高校计算培养学生的成本,由于制度上没有成本核算的要求,高校在实际操作中也就没有设置相应的会计核算体系,在日常的财务管理中,没有把成本管理当作学校经济管理的重点,没有统一的办学成本核算方法,不能按照成本核算的要求象计算产品成本一样进行会计核算,日常会计核算反映不出成本指标和生均成本,成本控制目标不明确,显现出高校没有计量培养成本和成本考核指标的外在压力。

### 2.3 高校会计核算有必要制约成本计量

根据《高等学校会计制度》规定,学校会计核算使用的是收付实现制。而要准确地计算教育成本,使用权责发生制才能有效地计算完整的成本费用。按照权责发生制原则不论费用是否支出,只要是本期费用和收益,一概作为本期处理。而按收付实现制,以资金是否收付作为确认成本是否发生的基础,不能正确地反映高等学校当期的实际收入、费用和成本。高校应该把现在的收付实现制会计核算方法改革成收付实现制和权责发生制相结合的会计核算方法,改变传统的、单一的、不切合实际的

高校会计核算模式,会计核算方法应在高校得到创新,将相应的支出科目由单纯的按支出性质分类实现按支出功能分类的突破,使高校的成本反映即直观、又科学,让成本与教学质量、与人才质量结合起来计量。

#### 2.4 高校应该考核教育成本

高校的教育成本也就是培养学生的成本,进行高校办学成本计算需要正确确定成本计算对象,合理确定成本计算内容和培养成本计算期间、成本项目设置,现期高校财务核算只谈收支情况的管理,对成本管理概念不清,对成本的考核标准在高校还没有一个统一的解决方法,高校有必要建立成本考核机制,对支出效果进行评估,促使高校用合理的支出成本培养出更优秀的人才。

#### 2.5 高校有必要建立成本观念与相应约束机制

由于高校降低成本没有激励机制,导致高校显性和隐性的浪费现象普遍存在,直接影响到学校办学资金的使用效益<sup>[1]</sup>。人力、物力、财力都不能最大限度的发挥作用,资源的浪费,在高校是较普遍的现象。学校有形资产和无形资产不能完全在高校教学和科研中体现价值,问题存在的根源在于高校没有重视成本核算,成本管理没有长效管理机制和约束机制,因此高校建立必要的管理、约束机制迫在眉睫。

### 3 ABC管理法在高校成本管理中的应用

高校虽没有直接的产品供销关系,但根据教学成本的性质不同,投入的教育资金和资产所起的作用各有其重点。从经济学的角度看,教育成本概念用机会成本表示较为恰当,它包括直接成本和间接成本,直接成本是学校提供的教育服务成本,是学生因上学而发生的直接支出,间接成本有学生上学放弃的收入,用于教育的建筑物、土地等资产损失的收入,由此我们概括高校教育成本的内涵,是指高校在培养学生的教学过程中所发生的各种耗费的货币表现,是高校学生在校期间享受教育服务所耗费的物化劳动和活劳动的价值总和。也就是高校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。

高校教育成本按经济用途分类为: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、经营支出。我们在管理中对其成本核算内容按照轻、重、缓、急进行梳理。教学支出、科研支出、学生事务支出为高校教学的重点项目,并且在资金投入方面占较大比重。工作完成的好坏,教学质量的高低,直接影响高校的管理水平。教学重点项目的节约,是降低高校教育成本的关键。因此,高校的成本管理不仅要注意日常成本控制,也要把教学重点项目作为教学管理的中心内容。在此,运用“ABC管理法”将高校教学的重点项目按资金投入及各项费用开支的比重进行分类,使管理人员认清节约开支、降低成本的方向。

表1 某高校2013年预算收支执行情况

项目	支出 分类	年度 收入	实际 支出	占总支 出比
中央拨款		74 525	—	—
地方拨款		11 580	—	—
学校自筹		41 139	—	—
一、事业支出				
(一)基本支出	A		86 723	76.36
1.教学支出			60 850	53.58
2.学生事务支出			6 858	6.04
3.业务辅助支出			3 812	3.36
4.行政管理支出			7 079	6.23
5.后勤支出			5 035	4.43
6.离退休人员保障支出			3 089	2.72
(二)项目支出	B		25 667	22.6
二、经营支出	C		1 183	1.04
三、对附属单位补助支出	C		—	—
四、上缴上级支出	C		—	—
五、其他支出	C		—	—
合计		127 244	113 573	100

注:自筹收入中包括教育事业收入、科研事业收入、附属单位上缴收入、经营收入、其他收入等。

从表1可以看出,高校基本支出项目数量是针对教育事业费用项目按经济内容分类而言的,费用内容相对较多,我们将年度预算和实际成本支出所占比重最大的把它列为A类,作为重点管理对象;项目支出费用项目管理对象是点多、面广、量大的科研项目(包括纵向和横向),年计划与实际成本支出所占比重次之,列为B类作为特定管理对象。经营支出是学校办学的附加产业支出,项目计划与实际支出占比重最小,列为C类作为企业成本控制对象,这样,对A、B、C三类成本采取不同的管理和控制方法。对A类教育事业基本支出实行全面的重点控制,实施日常重点预算收支核算,成本支出重点管理常抓不懈;对B类的科研项目成本实行项目任务书和项目负责人负责制管理,确保核算内容和财务信息的真实、准确和完整;对C类成本采取产品成本的比较分析、营业收益实现、成本控制等方法实现管理。形成成本管理层次,将产生明显的管理效果。ABC分类管理和控制方法的区别见表2。

ABC分类管理和控制方法,不仅适用于成本的宏观管理,也适用于成本微观控制。高校教育事业成本按经济内容分为工资福利支出、商品和服务支出、对个人和家庭补助支出、其他资本性支出、债务利息支出、基本建设支出等六类,而工资福利支出、商品和服务支出是构成高校教育成本的主要内容,应作为成本控制的重点对象。对家庭和个人补助支出、其他资本性支出作为一般性管理因素。债务利息支出、基本建设支出作为阶段性管理因素。

表2 ABC类管理和控制方法的区别

控制内容	A类	B类	C类
教育事业经费预算编制	总量控制,量入为出,收支平衡	建立完善科研预算审核制度	按经营总量
教育事业支出成本控制方法	根据费用支出过程进行严格控制	按科研项目任务书加强经费使用过程控制	产品成本控制
支出成本检查监督形式	全方位成本检查与监督	经常检查,过程监督	定期检查
支出成本所占比重	大	较大	低

现将高校教育成本按经济内容分类计算,将各成本项目按年消耗金额大小,由大到小进行排队。计算各成本项目年消耗金额累计数和占总消耗比,如表3。

根据分类标准进行ABC分类,进行费用分合。如表4。

表3 各成本项目累计数(单位:万元)

类别	成本项目	学生人数	生均成本	消耗经费	占总耗数比
A	商品和服务支出	25 800	1.80	46 580	41.01
A	工资福利支出	25 800	1.38	35 477	31.24
B	对家庭和个人补助支出	25 800	0.62	15 925	14.02
B	其他资本性支出	25 800	0.54	13 996	12.33
C	债务利息支出	25 800	0.02	595	0.52
C	基本建设支出	25 800	0.04	1 000	0.88
合计	25 800	4.40	113 573	100	

表4 费用累计分合表

成本项目分类	项目数量	占全部项目%	成本	占全部成本%
A	2	33.33	82 057	72.25
B	2	33.33	29 921	26.35
C	2	33.33	1 595	1.40
合计	6	100	113 573	100

由上表可以看出:A类成本项目占全部项目的33.33%,成本占总成本的72.25%,是教育事业成本比重最大的部分,要降低高校教育成本,A类成本控制是重点,必须从A类成本管理下功夫,从人员成本、综合管理成本、固定资产和内控制度等方面采取相应的措施来规范学校的管理行为,以达到降低成本的最佳效果。

#### 4 降低高校教育成本的对策

上面我们运用“ABC管理法”对高校教育成本进行了分析、计量,找到了成本管理的重点,把握了降低教育成本的努力方向,在高校成本管理过程中我们就可以对症下药,寻求符合学校成本管理实际情况的途径。

##### 4.1 按办学规模制定相应的管理模式

著名的“马克西-西尔伯斯通曲线”认为,如果投入以一定的比例增加,而产生增加的比例远比投入增加的比例大,就会产生规模收益递增现象,这就是规模经济<sup>[2]</sup>。如果规模扩大至相当程度后,由于组织内部沟通与协调的困难,致使产出增加的比例低于投入增加的比例,则会产生规模收益递减现象,称为规模不经济。由此

可见,办学规模和管理模式不可分割,高校的办学规模与学校的外部环境、内部条件、管理水平、师资力量、管理水平等息息相关,这就要求高校根据自身内部能力和外部资源来确定办学规模,并以最低成本达到最佳办学效果。

##### 4.2 挖掘人力资源,降低人工成本

高校的品质,很大部分取决于人才,高校管理的好坏,能否发挥人的能动作用,让人才在教育事业中闪光,为学校办学发挥效应,为祖国培养优秀人才作贡献,以相对少的人力做出相对大的事业。是摆在各高校面前的一个课题,要消除学校机构重叠、人浮于事,重在努力使学生、教师、职工之间的配比合理化,并充分发挥其能动作用,使学校全面发展兴旺发达,这要从学校进入素质、管理水平的提高去努力,绝不能为了降低高校成本而降低教学水平,适得其反。

##### 4.3 提高固定资产使用效率,降低固定成本

高校内部追求的办学理念各有不同,各成体系,许多高校的房屋(包括实验室)和设备低负荷运转,利用率低。有的学校大型仪器设备利用还不到25%,有些设备超量重复购置,只是为了完成预算支出计划。因此,学校国有

资产管理部门应对学校资产(仪器设备)进行统筹管理,建立网上台账,分类分部门公布设备使用状况,提高设备使用效率,降低固定成本。在新建、购置或更新设备时,务必充分考虑是否必要、先进,是否与教学相配套等问题,充分考虑综合利用价值,不能无的放矢、盲目投资。

#### 4.4 明确行政事业费,教学业务经费开支范围

把行政事业费,教学业务费的人员经费支出、学生奖励学金和困难补贴和生活物价补贴和医疗费用、商品和服务支出、更新改造和修理的支出、科研支出等开支范围和开支标准明细化。高校应该按照学校自己办学的实际情况,建立健全各项内部管理制度,尤为重要是建立财务管理办法,明确规定学校各项费用的开支范围和开支标准,使学校教职工报销费用有章可循,有制可遵,如劳务费、差旅费、会议费、交通费标准等等,在费用开支时严格按既定的标准和范围来控制,还应根据历年的开支情况以及办学目标,通过调查论证,确定各项经费的开支比例,使高校的成本管理成为每个人都能参与的事情<sup>[3]</sup>。

#### 4.5 运用新的会计核算方法加强成本管理

2014年1月1日开始执行新的《高等学校会计制度》,对于规范高等学校的会计行为,衔接财务会计工作,提高高校理财水平,促进高校事业发展,起到了非常重要的作用。但我认为高校的会计制度的核算方法与市场经济“优胜劣汰”原则还有一定距离,还是具有资源配置“扶强”特性,使得高校还处在高枕无忧的状态,高校要与企业一样求生存、求发展,参与竞争并保持竞争优势,必须完善会计核算体系。

新的《高等学校会计制度》还是以收付实现制为会计核算基础的,但也可以根据学校会计核算的要求实行收付实现制和权责发生制结合起来运用,即在核算学校的收入或支出时,以是否取得收款权力或承担付款责任为确认、计量的依据,充分运用“待摊费用”、“预提费用”等科目进行准确的成本核算,不要固守老一套而丧失新《会计制度》的功能。

准确运用“折旧”科目,目前高校的固定资产不用提取“折旧”,虽然高校对固定资产的“折旧”还没有统一的规定,也应根据管理的实际情况,针对不同的固定资产实行不同的管理程序,如实反映高校固定资产总量和净资产存量,做到账实相符、账账相符,便于进行成本计算、分析与控制,全面、完整地反映高校在完成教育事业任务过程中的固定耗费,有利于增强资产管理意识和降低成本意识。

#### 参考文献:

- [1] 陆宏如. 高校成本管理研究[J]. 财会通讯, 2011(11): 123-125.
- [2] 唐努成. 高等学校降低教育成本之途径讨论[J]. 消费导刊, 2008(8): 174.
- [3] 司金山. 国库集中支付条件下高校内部控制评价体系建构[J]. 邵阳学院学报(社会科学版), 2013(2): 57-61.

(责任校对 朱正余)