

●李心合

管理会计、成本会计与财务管理的关系新论

管理会计、成本会计和财务管理三者之间的相互关系，以及与此有关的财务与会计的关系问题，公认是我国会计理论研究和会计学科体系设计中的一大难题。本文尝试采用一种新的思路来研究解决这一难题，以期能恰当理顺三者关系，重组会计学科体系。

一、管理会计与财务管理

在财务会计学科体系中，关系最模糊的要数管理会计与财务管理，而二者的关系又与财务与会计的关系问题密切相关。从一定意义上说，财务与会计关系之争的焦点，正是管理会计与财务管理的关系。管理会计对会计职能的扩展及其与财务管理在内容上的交叉重复，是“大会计论”或“大财务论”立论的重要依据之一。而这一切，均与管理会计单独成科相关。从我国情况看，引入西方管理会计之前，虽然人们对财务与会计的关系未能达成共识，但会计学与财务管理学作为两门独立的学科，在内容上仍是经纬分明的，恰是在引入西方管理会计之后，二者的界限变得模糊不清。既是这样，不能不让人对管理会计单独成科的科学性表示怀疑。

管理会计这个名词，是在奎因坦斯于1922年出版的著作《管理会计：财务管理入门》中首次明确提出的，时至今日，已有70多年的历史，但其发展状况着实令人担忧：

首先，管理会计概念混乱。本世纪20年代至70年代，西方会计学界一直是从狭义上定义管理会计的，如1958年美国会计学会管理会计委员会的定义是：“管理会计是指处理企业历史和未来的经济资料时，运用适当的技巧和概念来协助经营管理人员拟订能达到合理经营目的计划并作出能达到上述目的明确的决策。”自80年代初开始，管理会计概念的外延便开始无限扩大。1981年，美国全国会计师协会管理会计实务委员会的定义把管理会计扩大到包括财务会计的范围，即管理会计既包括为经营管理人员提供信息的狭义管理会计，“也包括为非管理团体如股东、债权人、管辖机构和税务当局编制财务报告。”1982年，英国成本与管理会计师协会又进一步把管理会计的范围扩大到除审计以外的所有财务与会计事项（包括筹措资金、编制财务计划与预算、进行财务控制、财务会计和成本会计等）。在我国，会计学教科书通常是按西方70年代以前的定义来解释管理会计的。一般认为，会计分为财务会计和管理会计两部分。其中，财务会计是对外报告会计；管理会计是对内会计，是供企业内部经营管理使用的会计。按此二分法来定义管理会计，是国内会计界的普遍做法。遗憾的是，对日趋流行的管理活动论来说，二分法是难以做到理论的前后一贯性的，因为，二分法是西方会计的产物，其理论前提是信息系统论，即使管理会计，依然也是企业管理的“工具”，是“起服务功能”的经济信息系统。站在管理活动论的立场上，会计二分法至少是冷落了会计的另一个基本职能——会计监督。管理会计与会计管理是何关系，也是模糊不清。如果按会计二分法把管理会计视为会计管理的一个分支，则与管理活动的基本立场相悖。

其次，管理会计学科体系不成型。综观国内外众多的管理会计书籍，有两个问题并未真正解决：一是管理会计的内容和方法究竟应该包括哪些？二是管理会计的学科体系应该如何设计。如对国内外管理会计书籍进行比较，就会发现在内容上极不一致；即使在内容上大家共有的，在结构上也很不相同。西方有代表性的管理会计教科书，均把部分财务会计的内容列入其中。

最后，管理会计实践也不成型。英国《管理会计》1983年第一期刊登的一个调查指出：“管理会计研究工作者日益认识到他们对管理会计所能完成的作用缺乏了解”。1987年美国哈佛大学商学院出版的在英美等国会计界引起强烈反响的一本“面向90年代的力作”——《丧失了相关性：管理会计的兴衰》一书中指出，管理会计从20年代中期之后其发展则停止不前了，跟不上产品和技术发展的时代步伐。理论脱离实际的倾向使管理会计与企业管理之间的相关性丧失，管理会计报告对经理来说缺乏价值，效用不大。类似情况在我国更为常见。

针对以上问题，出路有两条：一是进一步完善管理会计，使之概念明确、体系完整、并具有可操作性。沿着这条出路，终不会恰当理顺它与财务管理的关系，解决两门学科内容交叉重叠问题。二是改造管理会计，使之分解后将其内容并入相关学科。如此大胆的主张，并非笔者一念之想，其早已成型的认识是：管理会计单独成科，本身就是财务会计科学发展史上的一个误区。

第一，管理会计概念不科学。早在80年代初，就有许多人撰文批评说管理会计概念不科学。在此我只作补充说明如下：管理会计既与管理不符，又与会计不合。管理会计诞生于美国，而在美国，管理会计本身其实并不具有“管理”的职能，它仍然只是“起服务功能”的经济信息系统。说到“管理”，实际上只表示“通过会计进行经营管理”。因此，会计前冠以“管理”一词，即使在西方国家也名不符实。那么后缀“会计”呢？有人认为，“管理会计是从财务会计中派生出来的一个新学科”。此话也欠确切。说“派生”，即原为一体，后分化并独立。遗憾的是，支撑管理会计的两大支柱——标准成本和预算控制，之前并非会计所为。预算控制无须多说，标准成本原来也是独立于财务会计系统之外而单独计算的，是在管理会计产生之后，才纳入这个新体系之中的。这就是说，管理会计原来就不存在与会计的“血缘”关系，这又如何能谈得上“派生”二字呢。

第二，管理会计不具有会计的基本特征。连续性、系统性、全面性、综合性，是人们早已熟知的会计基本特征，而所谓的管理会计并不具有；会计以价值运动为客体，主要提供货币性定量信息，而管理会计信息中大量的是非货币性信息；会计的基本假设，管理会计均在不同程度上作了背离和修正；会计的程序和方法逻辑严密，管理会计则结构零散，着重于分析性方法；等等。有鉴于此，把管理会计纳入会计学之中作为它与原有会计并列的新分支，便会导致认识的混乱。如同葛家澍教授所说：“管理会计的出现，使已有五百年发展史的现代会计，似乎成了一门新兴科学。由于这一系列变化，对会计的基本认识，例如会计的对象、职能、性质甚至会计的定义，人们都觉得有重新探讨和研究的必要”。（《关于会计基本理论与方法问题》，第91页）那么，重新研究的结果又如何？除了笼统地说会计是一个经济信息系统或一种管理活动外，试问，有哪一个会计的完整定义揭示了财务会计与管理会计的共同特性了呢？相反，到处可见的会计的定义，实际上只是对财务会计的定义。其实，管理会计并非会计。用它的创始人的话说，是“财务管理入门”。用布利斯的话说，是“通过会计进行经营管理”。通过会计进行经营管理会计本身终究不是一回事。

第三,管理会计单独成科必然导致学科体系的混乱。管理会计的两大支柱是预算控制和标准成本。从它们的学科属性看,前者应当是财务管理学,后者应当属成本会计学。而无论是财务管理学还是成本会计学,其单独成科的时间均大大早于管理会计学。在管理会计概念被首次提出时,财务管理学和成本会计学作为两门独立的学科,已经相当完整、系统。关于成本会计学,拟在下文阐释。这里先就财务管理学的发展作概略说明,以期理清它与管理会计学的关系。一般认为,西方企业财务管理作为一门独立学科,正式产生于19世纪末和20世纪初。随着自由资本主义向垄断过渡和股份公司的出现,财务筹资问题得以高度重视,1910年诞生了第一本专门研究企业财务管理的著作,即米德的《公司财务》,后形成了一个以研究财务筹资为中心的“传统型财务论”学派。30年代以后,随着经济危机和外部经济环境的变化,财务管理学研究从财务筹资扩展到内部财务控制和决策。40年代以后,美国大企业纷纷设立财务副总裁,主要负责制订一系列重要的财务计划、财务方针、编审全面财务预算以及重大投资方案等等。这一时期,一种以研究财务投资和资本预算为核心内容的“新财务论”开始形成,企业财务管理学也进而扩展到“投资财务管理阶段”。财务管理的重心从传统财务筹资到内部财务控制再到财务投资,是合乎逻辑的自然演进过程。沿着这个思路,财务与会计的关系是清晰明了的。但当在中途把其中的预算控制、投资决策等同时纳入所谓的管理会计学时,则势必造成学科之间的交叉重叠。值得注重的是,尽管人为地把财务投资和资本预算等拉进管理会计体系,但在绝大多数企业的财务会计组织工作中,投资和预算工作仍是财务主管的职责范围。在实际工作中,财务与会计的界限仍然是分明的。我国的情况稍有不同。50年代初期,借鉴苏联模式在一些高等财经院校建立了独立的“国民经济各部门财务”学科。50年代后期,将其改建为企业财务管理学,主要研究企业财务计划和日常财务控制。80年代初引进西方管理会计后,会计学界将其作为新兴的独立学科,有的甚至将其作为否定财务管理学的一个论据;财务学界则将管理会计的一些内容、方法和功能纳入财务管理学,藉以丰富财务管理学的内容。殊途同归,结果造成财务管理与管理会计大面积重叠。由于我国传统财务管理包含成本费用管理,因此二者的重叠面大大超过了西方,导致管理会计与财务管理在职能和内容上难以理清的关系。

综上可见,要理顺管理会计与财务管理的关系,出路只有一条,即:支解现有管理会计学,将其内容分别按其原本学科属性并入相关学科。

二、管理会计与成本会计

管理会计与成本会计也是理而不清的关系,对此,中西方似有差别。

现代西方成本会计,作为一门独立学科,正式产生于19世纪末期。虽然早在1922年就产生了“管理会计”概念,但直到50年代以前,作为独立的会计分支学科存在的仍然是成本会计学。50年代以后,成本会计学开始让位于管理会计,为管理会计学所取代。从单独成本会计研究转向管理会计研究,一般认为是现代管理会计形成和发展的一个重要标志。而在此之前,有关管理会计的理论和方法,大都散见于成本会计教材之中。成本会计让位于管理会计之后,其后的发展自然就会超出成本会计的范围。50年代以后,直接成本计算和量本利分析技术的引进,还算是成本会计的发展范围,但责任会计、行为会计、资本预算等,显然是成本会计范围之外的。

在管理会计产生和发展的进程中,有两点值得注意和说明:第一,管理会计是从成本会

计演进而来，但管理会计并未囊括传统成本会计的全部内容。成本会计的主体是成本核算，而管理会计很少论及成本计算的方法和成本核算的帐务处理问题。正因如此，在西方管理会计之外，仍还存在一些成本会计的教科书。除了成本核算之外，成本会计与管理会计在其他有关内容上几乎是完全相同的。第二，在从成本会计向管理会计转变过程中，超出成本会计范围的内容，如预算控制、财务筹资、资本预算、财务报表、责任会计等，绝大部分是与财务管理等学科内容重叠的。这就难免使人对成本会计让位于管理会计的科学性表示怀疑。

在我国，管理会计与成本会计的关系格局，与西方有所不同。在引入西方管理会计前，我国成本会计与财务会计同处于企业普通会计体系之中，尚未独立成科。其原因有两点：一是对象的统一性。一般认为，会计的对象是资金运动。成本会计学的对象——资金耗费——寓于有机的资金运动之中，是整体资金运动的一个重要环节。资金耗费与资金投入、资金使用、资金收回、资金退出等要素之间，相辅相成，密不可分。二是目标的共同性。在传统经济体制下，成本核算和其他会计事项的核算，其目的都是为计划经济管理服务，包括成本会计在内的整个企业会计，都是计划管理的工具，全部会计报表（包括成本费用类报表），均应经上级主管部门汇总后报送国家财政等机关，无内外之别，也不必硬扯成两个系统。

引进西方管理会计之后，普通会计与管理会计两个体系并存。值得注意的是我国的普通会计体系是包括了成本计算和成本核算的，因而不同于西方财务会计。因而，普通会计与管理会计并存，将意味着中式成本会计与西式成本会计这两个成本会计体系并存。普通会计介绍完全成本法和实际成本制度，西式管理会计介绍变动成本法和标准成本制度，鉴于中西成本制度和方法的巨大差异，难以在成本模式上将我国的普通会计与西方管理会计有机地结合起来。这便是通常所说的普通会计与管理会计“两张皮”及管理会计应用极度缓慢的重要原因。

随着“两则”、“两制”的制定与实施，传统普通会计一分为二即分解为财务会计和成本会计，已势在必行。如此一来，原来处于隐蔽状态的中式成本会计与西式成本会计的矛盾冲突便在学科体系中公开化了。这种冲突，并非体现在成本制度和方法上，因为“两则”、“两制”已借鉴国际惯例对我国传统成本会计模式作了全面改革，改革后的成本制度和方法与西方逐渐趋于一致，而是体现在成本会计与管理会计这两门独立的学科之间。正如前述，西方管理会计是从成本会计演化而来，其主体仍是成本会计，若再从普通会计中分离出一个成本会计并使其成为一门独立学科，则势必导致新独立的成本会计与引入的管理会计在内容上出现大面积重叠。两个内容相同的“独立”学科并存，在理论上是谈不通的。

以上说明了导致成本会计与管理会计内容重复和学科冲突的根源。那么，如何协调呢？我认为，协调成本会计与管理会计的矛盾，出路有两条：一是取消成本会计的学科独立性，将其并入管理会计学。其理论依据是：管理会计是从成本会计演进而来，且其主体仍是成本会计，有了管理会计，无须另立成本会计。按照这条思路，能够协调管理会计与成本会计的关系，但却无法理顺管理会计与财务管理的关系，而且关于成本核算问题，将无单独学科反映。二是重组管理会计，将其成本会计问题分离出来，并结合我国实际加以改造，完善独立的成本会计学，而将管理会计中的非成本会计部分，相应并入其他有关学科。根据以上各部分的论述，我主张采用后一条思路。

三、成本会计与财务管理

成本会计与财务管理的关系，在格局上中西方亦有不同。在西方国家，财务管理不包括

成本费用管理，因而与成本会计界限分明。在我国，改革前成本会计与财务管理的界限也是分明的，普通会计侧重成本计算和核算，财务管理侧重成本计划和控制，经济活动分析侧重成本分析。各学科以职能为纬，在共同包括的成本问题上作了严格区分。

成本会计脱离普通会计单独成科以后，开始出现成本会计与财务管理的内容重复问题。众所周知，我国财务管理一直包括成本费用管理。引进西方先进的管理理论和方法后，财务管理学逐渐突破传统的计划和控制职能，诸如成本费用的预测、决策、分析及其应用技术已被纳入财务管理体系，使财务管理寓预测、决策、计划、控制、分析等多种职能于一体。成本会计分离出来以后，人们并未把成本会计的范围局限在成本计算和核算方面，为求体系完整，便不加分析地把所有成本费用问题全部纳入新的成本会计学，使成本会计学集成本预测、成本决策、成本核算、成本控制、成本计划、成本考评和成本分析等各种职能于一身。如此一来，成本会计学在我国的独立，必定会出现与西方国家所不同的后果，成本会计学与财务管理学在成本费用问题上大面积重叠。

成本会计的独立与管理会计不同。如上文所述，管理会计单独成科的科学性是很值得重新研究的，而成本会计的独立是无须多加怀疑的。按照会计改革的基本精神，成本会计与财务会计的目标是截然不同的。根据《企业会计准则》第十一条的规定，财务会计的目标有三个方面：一是符合国家宏观经济管理的要求；二是满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要；三是满足企业加强内部经营管理的需要。而成本会计目标只是满足企业加强内部成本费用管理的需要。目标不同，一系列会计的原则、程序、方法及其报告程序亦有不同。

在肯定成本会计的独立性的前提下，协调成本会计学与财务管理学的关系，有两条基本思路：一是小成本会计与大财务管理思路。即以职能作为分科标志，把成本会计局限于成本计算和成本核算，而将成本预测、决策、计划、控制、考评、分析等职能，纳入财务管理的范围。这样，财务管理将以对象要素为经，以职能为纬设计学科体系。二是大成本会计与小财务管理思路。即以对象作为分科标志，把成本费用的各种职能均纳入成本会计体系，而将财务管理的内容局限于资金筹资、财务投资、资产管理、利润分配等方面。按照这条思路，成本会计学的内容包括成本预测、成本决策、成本计划、成本计算和核算、成本控制、成本考评、成本分析等，财务管理的内容将不包括成本费用管理。两条思路各有利弊，西方国家采取的是后一种思路，结合我国实际，我主张采取前一条思路。理由是：

第一，会计与财务的对象是统一的，分科的标志宜为职能标志。在关于会计与财务的关系的争论中，主张“会计与财务平行论”的同志，曾试图寻求二者在对象上的差别，其实这是徒劳无益的，会计与财务的对象同一性，会计管理活动论和“大财务论”均作了详尽论证说明，并以此作为支持本派观点的论据之一。其实，对象的同一性并不必然说明该对象只需一门学科进行研究，同是以资金运动为对象，职能不同仍可以区分为不同的研究学科。

第二，资金耗费寓于整体资金运动之中，是资金运动的一个重要环节。资金耗费与资金筹措、资金运用、资金回收等要素是有机地结为一体的。财务管理不可能撇开成本费用而单纯研究资金筹集、运用和收益实现、分配等问题。或者说，没有必要把成本费用管理与资金和收益管理硬扯成两个体系，并且一个隶属于会计，另一个隶属于财务。

第三，会计与财务、成本会计与财务管理的区分，应当以“两则”、“两制”为依据。企业财务通则和分行业的企业财务制度中，都包括了成本费用管理。以此为依据，财务管理也不可能撇开成本费用管理。

四、重组会计学科体系

总结以上各点，全面理顺管理会计、成本会计与财务管理的关系，必须重组会计学科体系。初步设想如下：

1、以职能为纬理顺会计与财务的关系，把会计的职能限定在核算和控制两个方面。会计在本质上是一种管理活动，但是我认为，流行的管理活动论存在片面扩张会计管理特别是会计控制范围的倾向，会计管理只能表现为能动的反映与适时的控制的有机统一。从一定意义上说，寓于反映过程的适时会计控制，实际上就是会计监督，包括合法性监督与合理性监督两个方面。因此，会计的基本职能就是反映和监督。这与会计法的观点相一致。那种认为会计法的立论依据仍是传统会计理论的观点，着实值得商榷。

2、根据会计改革的要求，将原普通会计一分为二，即财务会计和成本会计。会计学的这两个分支所执行的主要是会计反映职能，适应会计控制职能的要求，另设责任会计学和会计监督学，以填补我国会计学科体系的空白，并使会计学科体系设计与会计本质理论观点保持逻辑一贯性。

3、为理顺会计与财务关系，必须改造现有管理会计学，将其一分为三：变动成本计算法和标准成本制度，并入成本会计学，并与财务成本计算有机结合起来；经营决策、财务筹资、资本预算和投资决策、存货控制等内容，并入财务管理学；责任会计单独成科。如果管理会计教材中含有财务报告及其分析等“财务会计与管理会计的汇合处”以及所得税会计、折旧会计等内容，这些内容原本就不突出管理会计的特点，理应将其并入财务会计等学科。

4、成本会计学按小口径设计体系，财务管理则包括成本费用管理，按大口径设计体系。

现将重组后的会计学科体系图示如下。这个体系的显著特点是：以资金运动作为财务管理学和会计学的同一对象，以管理职能作为分科标志，各学科内容和关系界限分明，基本上不存在交叉重叠现象。

