

关于会计两大并列分支的质疑

张 鸣

“……会计系统分离为财务会计和管理会计两个并列的会计分支”。就这一论点，笔者以为有这样几个问题有必要加以辨明。

一、会计是发展了还是分离了？

任何一门学科的产生和发展都受到特定历史条件的影响和制约，会计学亦如此。管理会计的产生，使会计有了长足发展。由于管理会计概念的诞生，而且它又采用了一系列与传统财务会计方法迥异的新手段来从事会计管理活动，因此，人们更认为会计整体产生了分离，管理会计被认为是独立的会计体系，它与财务会计的并列之说，也自然而然地被人们认为天经地义。但我们只要对会计的整体发展过程稍加研究，便不难发现，管理会计在其产生和发展过程中从来也没有脱离过财务会计，它的初步结构的建立和管理职能的发挥，都是建立在会计整体基础上的，只是使会计本来就应该具有的各项管理职能得到更进一步的强调和发挥。

管理会计与传统财务会计不存在质的不同和对立。它们根本就不具备在会计整体内分离的必要条件，它们的区别只不过是会计历史发展进程中所体现出来的会计功能上的某些差异，而最终必然在会计整体中得到充分的统一，并构成了相辅相成、互为补充的整体学科体系。传统财务会计对会计的管理职能强调不够，这不是它自身的主观不足，只是历史的局限。现代管理会计对管理职能的强调，并引进了一系列现代管理技术，这也不是管理会计主观优点，只是历史的客观要求。用发展的观点来看问题，这只不过体现了会计整体的自我发展过程。会计依然是会计，只不过内容充实了，形象丰富了。

因此，是会计发展过程中产生了管理会计，而不是管理会计的产生改变了会计的发展过程。

二、关于会计学学科体系的划分

所谓事物间的并列的概念，是指在同一属概念下的种概念之间的关系，有相容和不相容两种。如“生产管理”、“物资管理”、“劳动管理”、“技术管理”等，是在“管理”这一属概念下，具有本质意义相同、但内容上完全不同的相容性并列关系。而“封建主义社会制度”、“资本主义社会制度”和“社会主义社会制度”等，是在“社会制度”这一属概念下，具有本质意义完全不同，内容也不相同的不相容性的并列关系。显然，管理会计和财务会计的并列关系不可能是后一种不相容的并列关系。但我们仔细分析一下，它们也不是前一种相容的并列关系。因为财务会计和管理会计不但在会计管理的本质意义上相同，就其内容上也是完全一致的。财务会计的内容是对整体资金运动的全过程进行连续、系统、全面的反映和监督，而管理会计的内容，我们也概括为对资金运动的全过程实行考核过去、控制现在和规划未来，只是两者表述的方法不尽一致。所以两者不可能是一种并列关系，而只是会计

体系中的整体结构。在这整体结构中，会计学又如何来划分其分支体系呢，我们可以从这样几方面来阐述：

其一，如果按会计研究客体（服务对象）来划分会计学的分支结构，从整个社会行业来看，则应划分为“工业会计”、“农业会计”、“商业会计”、“交通运输业会计”、“银行会计”、“行政会计”等等。会计有多少服务对象就有多少带有特殊性的会计分支结构。而财务会计和管理会计只是渗透其中，作为一种抽象掉具体行业特点、较为笼统的叫法。

其二，如果按会计研究主体（研究范围）来划分会计学的分支体系，从其涉及的范围，则可分为“财务会计”、“成本会计”、“管理会计”、“质量会计”、“责任会计”、“人力资源会计”、“现值会计”、“重置成本会计”、“通货膨胀会计”、“社会责任会计”、“国民收入会计”、“国际会计”等等。根据排除法原理或者说逻辑上划分要穷尽的法则，如果我们承认会计体系只包括管理会计和财务会计两大并列分支的话，那么会计整体中的一切研究领域，都应截然划分为管理会计和财务会计。而财务会计被称为传统会计，那么似乎一切新的会计研究领域都应属于管理会计范畴了。但事实上我们很难（也不可能）将上述会计研究中的全部分支结构，按一种“传统”还是“现代”的标准，来将它们分别归入财务会计或者管理会计中去，如“人力资源会计”、“通货膨胀会计”、“国际会计”和“社会责任会计”等都是近年来新涉及的会计研究领域，它们既有财务会计的特性，又与管理会计有着广泛的联系，要把它们明确归入到哪一种会计中去，只能是自寻烦恼。而近年来，为了一些新颖会计研究、在财务会计和管理会计两者的归属问题上的争论不休，实际上也是毫无意义的。其实，就连管理会计和财务会计之间，本身也没有明确的界线。管理会计只是人们对会计涉及领域及方法技术深入认识和研究的一个方面。

其三，虽然，管理会计也可以称之为会计整体中的一个分支，代表了会计学研究的一个方面，但它却很难囊括财务会计之外的其他一切会计领域（分支）。但有的同志会提出这样一个问题，在企业范围内是否可把会计分为财务会计和管理会计两大分支呢？其实企业会计中同样包括成本会计、责任会计、质量会计、人力资源会计和通货膨胀会计等一系列既涉及到管理会计也涉及到财务会计的其他会计内容。如果说企业会计存在这样的并列关系，那么，与财务会计并列的远不仅只是管理会计。因为现实会计实践已给了我们有效的启示，在企业会计分工及组织结构上，企业会计的各个机构是按照各职能部门的工作性质来设立的。这样便可将会计划分为出纳会计、劳资会计（人力资源会计和工薪会计）、固定资产会计、供应会计、生产会计（成本核算会计）、质量会计、销售会计、投资会计等。这样并列的会计结构，其实是以财务会计为基础，融汇了包括管理会计在内的各项会计研究内容。管理会计和其他一些会计分支内容一样，在企业中并没有形成一个完整的体系，它们的作用都是分散地渗透在企业会计中的各个领域，而从企业会计的实践来看，也无所谓财务会计和管理会计的分别，企业会计是以一种整体的管理活动和一个完备的信息系统而存在的，试图在企业会计中从会计机构的设立和人员的配备上划分出财务会计和管理会计都是不可能的。会计两大并列分支的观点，不但会在理论上产生混乱，同时也会使实际工作者感到无从适从。

三、财务会计、管理会计和成本会计之间的关系

在把会计划分成财务会计和管理会计两大分支的同时，最难解释的问题，便是成本会计所处的位置，它似乎处于一种介于财务会计和管理会计之间的窘迫境地。因为财务会计也好，

管理会计也好,都可以将它说成自己的范畴,也可以将其推给对方。也有人认为成本会计就是管理会计,或者认为管理会计包括了成本会计。而有的则相反,认为成本会计的概念大于管理会计的概念。而关于标准成本制度、预算控制、差异分析等内容,财务会计、成本会计和管理会计似乎都有充分理由来证明,应包括在自己的范围之内。财务会计、成本会计和管理会计的关系处理不清,不但给理论研究和会计实践带来困难。同时,使会计学教学工作,也产生了极大的迷惑,不要讲学生搞不清这种关系,就是连老师在谈到这个问题时,也是含糊其词,一笔带过。这个问题自从管理会计诞生之日起,便困扰着中外会计界人士。虽然,有一部分人士认为可以把成本会计一分为二,一部分归入财务会计,一部分归入管理会计,然而,成本会计作为一个独立存在的概念,很难理解它会被其他会计概念分割和吞没,除非这概念消亡和不复存在了。且不讲至今也没有找到这种把成本会计一切为二的划分标准和办法,就是对其中的一些理论问题更是难以自圆其说。

其一,与财务会计并列的为什么不可能是成本会计呢?如果企业会计存在两大并列分支,那么只能是财务会计和成本会计,而不会是财务会计与管理会计。因为,我们知道企业中除了财务会计之外,那么体系最完整的则要算成本会计了。成本会计具有对成本资料的收集、记录、归类、汇总、摊配,并根据一定成本计算对象、通过一定成本计算方法计算出产品总成本和单位成本,直至编制出对内对外成本报表的完整会计体系。同时还将成本的计划、预测、控制、考核、分析等一系列方法融于会计体系之内。所以从某种意义上讲,成本会计比管理会计更具有与财务会计并列的必要条件。这是因为:“财务会计管资金,成本会计管成本,两者界限比较明确。然而在财务会计与管理会计之间,却没有可以截然划分的界线。从总的目标来说,财务会计和管理会计都是为了进行管理,提高经济效益……要严格区分哪一项工作属财务会计,哪一项属于管理会计则很难划分清楚”^①。这里我们不谈成本会计是否有与财务会计并列的必要,相形之下,要讲管理会计与财务会计是仅有的并列分支,无论在实际上还是理论上都使人感到颇为牵强和不易被人接受。

其二,成本会计与管理会计的关系。成本会计的历史要比管理会计久长,这是无可争议的。现代管理会计中的标准成本、预算控制和差异分析等内容原本是成本会计的组成部分(现仍是成本会计的组成部分),管理会计在其发展中无处不和成本会计有密切的联系。可以毫不为过地讲,没有成本会计的基础,便不可能有管理会计的今天。然而,作为成本会计本身并没有停止不变,它也随着科学技术的发展而产生了根本性的发展。根据加拿大著名会计学家艾哈默德·贝尔考依的看法:“最近几年来,成本会计的范围已在这样几方面比以前更加发展了:1.不但强调解释过去,更强调会计数据的预测能力;2.着重运用数学、统计学、运筹学的各种方法;3.强调会计信息对信息使用者行为方面的影响;4.运用会计信息、经济信息、环境和质量信息改善会计数据的相关性;5.将经济目标和社会目标结合在一起;6.更经常化、更大量地依赖使用计算机”^②。看到这里后,我们不禁惊讶地发现成本会计的发展,不就是活生生的管理会计,又是什么呢?事实也是如此,在当今这个社会里,要严格区分成本会计和管理会计几乎是不可能的,因为会计管理的一系列预测、决策、控制和考核、分析等方法,无论在管理会计还是在成本会计中都是广泛适用的,管理会计在经营决策中的各种独特的“成本”概念,既是成本会计的发展,又是管理会计的重要内容,是传统成本概念在管理会计中的延伸。至于成本会计中关于成本计划和控制的部分(如成本预算的编制、标准成本的制定、成本责任的发展、成本差异的分析和成本决策和成本考核等

等)都是和管理会计的内容相交叉的。所以,“成本会计和管理会计两者之间的差异变得模糊了,这两个名词正日益变得可以交替使用了”。^③

其三,关于财务会计、管理会计与成本会计的关系。不能不承认,这三者在会计管理的职能上是各有侧重的,但会计的一切工作对现代企业来讲,都是一种管理活动。企业管理活动中,无处不存在成本问题,要把成本会计与财务会计和管理会计割裂开来是很困难的。而为了配合会计两大分支理论,便不顾客观联系,人为地把成本会计的完整体系一分为二,将其分别归入到财务会计和管理会计中去,那更是不可能。因为“把成本会计说成是财务会计的引伸……这种定义大大降低了今天成本会计的重要性”^④。而把成本会计简单地说成是管理会计的一部分,那便抹煞了成本会计体系的特殊性,并使成本会计概念在逻辑上名存实亡了。进一步讲,无论是财务会计还是管理会计在性质的特殊性和管理的功能上,都不可能完全替代成本会计。相反,财务会计、管理会计与成本会计的关系只能是相互依存的关系,各自都保持着自身领域的特殊性,并且通过其内容上的部分交叉,来保持这三个会计特殊领域的相互联系,从而使整个会计整体保持其完整和统一性。

四、管理会计只能是综合性学科,而不可能是边缘学科

所谓边缘学科,是指两种或者两种以上学科,在概念、理论、方法诸方面相互渗透、相互融合为一门新的学科。这种新学科是多种学科杂交的产物,兼有多种学科的特征,并有自己独立的理论和方法体系,不受原学科的理论指导也不再是原学科的分支了,它是从原学科的边际上产生的新的中间性学科。因此,边际学科填补了原邻近学科之间在理论和方法研究上的空白地带,消除了原邻近学科隔离,加强了各学科之间的相互联系。如物理学与化学结合产生了物理化学,生物学与化学杂交产生了生物化学等等。

显而易见,把管理会计看作是边缘学科,是置管理会计于会计体系和其他有关学科之间的边缘地带,是把管理会计排除在会计领域之外,而实质上是不承认管理会计属于会计的范畴。之所以把管理会计称之为边缘学科,是在受到会计分离思想的影响下,而人为地、有意无意地割断了管理会计与会计整体的联系。其实,管理会计与其他学科的交叉并不是内容上的,而只是一些技术方法上的。它仍以会计整体的一个分支结构而存在的,其理论和方法完全是会计整体的连续,所以把管理会计从会计整体中分离开来的做法,既不符合历史发展的逻辑,也不符合学科间科学的划分方法。

所谓综合性学科,是指采用移植的方法,将其他学科的理论、方法、技术引进本学科后而产生的,带有交叉性质的学科,虽然这种新的学科具有两门以上学科的内容,但新学科仍属于原有学科领域,没有改变原有学科的本质属性,只是原学科的延伸。

所以,管理会计的创立只是在原来会计整体的基础上的继承和发展,保持了会计学科的一切特征,这主要表现在这样几个方面:1.在会计理论方面,没有脱离原会计学的各种基本概念和范畴,如作为会计对象仍是以资金运动为其基本内容;2.沿用了原会计学一些基本概念,如资金、费用、成本、利润和存贷等;3.利用原会计整体的资料和信息,是对财务会计信息的再加工;4.原会计整体中会计原则的绝大部分,仍适用于管理会计。这说明管理会计并不是独立于原会计学科之外的新型学科体系,它只是采用了移植的方法,把一些现代管理方法引进了会计领域,使会计学得以延伸和进一步发展,会计整体得以进一步丰富。

“会计学科的整体不可能由于众多学科的互相渗透而肢解”^⑤。长期以来,会计学科的发

展与其他学科的关系日益密切,但这不能忽视会计学科本身的特殊性和整体性,更不能按照其他学科的性质和特点来改造会计学。管理会计作为一门综合性学科,与原会计学科的主要部分财务会计的关系,只能是会计整体下的一体化关系,不可能独立于整体之外。

五、有关现实会计实践中的一些问题

“在实际工作中财务会计管理会计并没有分离,实际工作人员并没有将他们的这部分工作称之为管理会计工作,而将那部分工作称之为财务会计工作。对他们来说,所有的工作都只有一个名称——会计工作。因此,我们宁肯把财务会计与管理会计看成是一个统一体中的组成部分,认为这样的提法较为切合实际”^①。如果我们一定要把管理会计看作是分离于财务会计的独立系统,势必给现实会计工作带来重重困难。其一,无论在中外企业中,很少有将财务会计机构和管理会计机构明确划分的,更没有脱离于财务会计而独立存在的管理会计机构(特别在我国)。但这并不意味着管理会计的管理功能没有得到发挥。其二,将管理会计与财务会计分离,使得实际工作中会计人员有劲使不上,因为将一系列有效的管理方法排除于财务会计之外,不能使会计人员在日常会计管理中结合运用,也造成了人们对其重要性的忽视。有时就是用了管理会计的一些具体方法,也是三天打鱼二天晒网,搞一阵又丢了。更有甚者,有的同志以为管理会计是一锤子买卖,搞一次后,便丢了,这样根本起不到管理作用。其三,使一般会计人员产生逆反心理,认为管理会计是高层管理人员进行的管理活动,只有高层管理人员才关心,与己无关,影响了管理会计的普及和作用的发挥。很显然,不处理好财务会计与管理会计的关系,不将会计作为一个整体来看待,势必使管理会计更加贴近于现实的愿望很难实现。

所以,管理会计和财务会计的有机结合,并进一步促进会计的整体发展,这不但是理论上急待解决的问题,在实践中更显得重要。如果远离财务会计这个实践的根本基础,去把管理会计的研究引向极端,这样不能不使人担心,发展下去,管理会计就会远离会计整体,成为一种令人捉摸不透和深奥莫测的东西。

① 娄尔行等主编:《财务会计》,第3页。

② [加] 艾哈默德·贝尔考依:《管理会计与成本会计的关系》,《商业经济与管理》1985年第2期。

③④ [美] 卡尔·海耶尔主编:《美国管理百科全书》,第306页。

⑤ 《当前会计理论研究中的几个认识问题》,《贵州财经学院学报》1986年第1期。

⑥ 娄尔行等:《美国会计见闻与联想》,《财经研究》1981年第3期。

· 简讯 ·

《会计词典》(增订本)正式出版

我校会计学系龚清浩、徐政旦两位教授主编的《会计词典》一书出版以后,深受广大读者和会计学界的重视和欢迎。最近,该书已由龚、徐两位教

授进行了较多的增订,增补了大量现代会计学新内容,现已由上海人民出版社正式出版。

(肖淳)