



论财务会计与管理会计的融合



武汉理工大学管理学院 叶建木 费伦苏 武汉烽火通讯科技股份有限公司 黄莺

【摘要】 随着知识与现代企业管理理论不断发展,财务会计与管理会计出现了融合的趋势。本文对财务会计与管理会计融合的原因及财务会计与管理会计融合的基础作了分析。

【关键词】 财务会计 管理会计 会计信息 会计目标

一、财务会计与管理会计融合的原因

1.本质的同一性是财务会计与管理会计融合的根本原因。

关于会计本质,在我国当代最具代表性的观点主要有管理活动论与信息论。管理活动论认为,会计是人们管理生产过程的一种社会活动,其职能主要是反映和监督;无论是从理论上看还是从实践上看,会计都是人们从事管理的一种活动。信息论认为,会计是旨在提高经济效益、加强经济管理而在企业单位范围内建立的一个以提供财务信息为主的经济信息系统。

会计自产生以来就是为管理服务的。会计信息系统提供的信息是企业经营管理决策的重要依据,会计信息的各项质量特征要求会计提供的信息有利于其使用者做出各种决策,而决策本身是一种管理活动。信息论认为,会计是一个信息系统,但同时也认为会计通过信息提供执行反映职能,又通过信息利用执行控制(包括监督)职能,其目的是加强企业经济管理。由此可以看出管理活动论与信息论有着共同的内涵,即它们都具有管理的职能,只是两者认识问题的方法与角度存在差异。

诚然,会计是一个信息系统,但这个系统不仅仅是为了提供信息而提供信息,它具有一定的主观能动性。它提供信息的最终目的是提高信息使用者的决策效率、加强企业经济管理。从这个意义上讲,可以将信息论统一到管理活动论上来。在当今会计作用与地位日益加强的背景下,仅将会计作为一个信息系统来看待过于片面,它既弱化了会计的作用,也不能准确表达会计的全部内容。而且,财务会计与管理会计是企业的重要组成部分,两者共同参与企业的经营决策,统一于企业的管理活动当中,本质的同一性是财务会计与管理会计融合的根本原因。

2.目标的一致性为财务会计与管理会计融合的直接原因。

会计目标与其他目标一样,具有主观见之于客观的特征。会计是适应人类历史的发展要求而发展起来的,而产权关系的复杂性与经济管理要求的多样性决定了会计目标的层次性。会计目标可分为基本会计目标与具体会计目标,在不同的历史时期又有所不同。在人类社会飞速发展的今天,人们对企业的要求已不仅仅是经济效益的增长,还包括许多社会效益因素,如环保、职工福利等。因此,笔者认为,会计的

基本目标是指对企业的生产、经营、管理等活动进行反映与监督,参与企业的经营决策,以提高企业的经济与社会效益。而会计的具体目标是指会计信息应当能够满足投资者、债权人等各方了解企业财务状况、经营成果、现金流量的需要,满足企业加强内部经营管理的需要,符合国家宏观管理的要求以及反映企业的社会责任状况。

事物整体由部分构成,事物整体功能的实现要由部分功能来落实。会计系统由财务会计与管理会计两个子系统耦合而成,虽然财务会计和管理会计两者的具体目标各有侧重,但它们都服从于企业价值最大化这一管理的总体目标和会计的基本目标,它们相互配合、相互补充,共同为企业管理的总体目标服务,而这种总体目标的一致性必然要求财务会计与管理会计的相互融合。

3.企业经营的变革是财务会计与管理会计融合的现实原因。

(1)企业分权管理推动财务会计与管理会计的融合。从一个企业集团来看,母公司既要负责经营与投资,又是整个企业集团经营资源的委托者。在企业集团的财务管理工作中,母公司的经营者从企业集团的整体财务决策出发,对企业集团的资金进行总体管理,对整个企业集团而言,这种管理是一种经营管理。然而,在实行分权管理的体制下,企业集团母公司往往又不直接管理这部分资金,而是将其委托给子公司经营,从这个角度来讲,这种资金管理又属于投资管理。这样,在分权管理体制下,企业集团母公司既是经营者又是投资者,即经营者拥有了资金投资者(所有者)与资金使用者(经营者)的双重地位,这使得企业集团母公司的投资者与经营者具有了统一立场。而对于会计信息而言,这直接导致了其使用者的融合。

随着知识的不断发展,现代企业管理正从静态管理向动态管理过渡。越来越多的企业内外部信息使用者(含企业集团所属子公司)希望企业提供更全面、更及时的会计信息。实时管理与远程控制使得企业会计成为了一个动态的开放系统,而联机实时系统的应用,又使信息使用者可以直接进入企业的管理信息系统获取信息,在这种情况下,对内报告信息和对外报告信息的界限已不很分明,这也推动了财务会计与管理会计的融合。

(2)企业管理方式与组织结构的不断变革要求财务会计和管理会计相互融合。企业管理方式的不断变革要求会计系统不断进行相应的改革,以更有效地传递信息,并能够满足企业不同管理方式的需要。比如,在适时制下,生产意味着分权经营,人工劳动生产率这一财务会计信息变量与业绩评价失去了相关性,此时用于评价业绩的信息变量通常强调单个生产单元中的人工激励与责任,适应这种需要的作业成本法应运而生。作业成本法实行成本动因计量的监控,可以更清楚地看到整个过程的效果。可见,以产品设计、适时生产系统与全面质量管理为基本环节的作业成本管理进一步模糊了财务会计与管理会计原来存在的边界。

组织的变革领先于会计的革新。比如说,会计信息系统的设计者所采用的数据经常是满足了会计的需要,却忽略了企业不同管理层次与部门的不同需要。这可能会引起会计信息是反映管理的“牵引力”还是反映会计的“推动力”的争论。这种争论要求会计人员提供更加有效的会计信息来满足经营管理决策的需要。同时,会计机制应该在组织结构发生变化时设计一种新的会计信息系统以满足会计信息使用者的不同需求。从现实情况来看,将财务会计与管理会计两者结合起来不失为一种较好的解决办法。

二、财务会计与管理会计融合的基础

1.反映分析对象的同一性是财务会计与管理会计融合的技术基础。

财务会计与管理会计反映和分析的经济现象和经济过程是同一的,都是以企业的资金运动与物质运动为基础,以信息为载体,反映与监督企业的生产经营活动。管理会计信息与财务会计信息都取自组织机构的基础会计体系。两者使用的原始凭证很多是相同的或同源的,如会计体系中的成本会计体系所积累的成本数据既可以用于帮助确定产品售价,也可以用于填列资产负债表中的存货价值,前者属管理会计范畴,而后者属财务会计范畴。在大多数情况下,管理会计直接以财务会计的输出信息作为自己的输入信息,再对其作进一步加工处理并输出更系统化的信息。当然,在进行资料分析与处理的过程中,管理会计还要输入财务会计信息以外的其他信息作为补充,但从整体上看,可以将管理会计的信息处理过程看做是财务会计信息处理过程的深化与延伸。同样,财务会计可以利用管理会计的反馈信息,借以改进自己的信息系统,从而提高财务会计信息质量。从这个意义上讲,财务会计与管理会计反映和分析的对象具有同一性。这正是财务会计与管理会计融合的技术基础,也是财务会计与管理会计融合的突出表现。

2.会计理论的不断发展为财务会计与管理会计的融合提供了条件。

会计处于不断的发展之中,其理论的不断发展为财务会计与管理会计的融合创造了条件,注入了活力。首先,在现金流量会计法下,财务报告直接提供现金流量(历史的和未来的)和未来现金流量现值的信息,使得投资决策与业绩评价相结合,投资效益与经济效益相联系,从而使财务会计与管理会计达到了相互贯通。其次,增值会计模式使财务会计与管理会计的服务对象和目标有机地统一起来,由此进一步形

成了信息通用、方法互补的有机会计系统。财务会计所提供的信息既能满足事后反映与监督的需要,又可以满足事前决策与事中控制的需要,这为财务会计与管理会计的融合创造了前提条件。再次,资本成本会计统一了财务会计和管理会计的成本口径,协调了投资项目的配置效益(投资项目的投资效益)与使用效益(投资项目投产后的经营效益),为建立财务会计和管理会计相互贯通的统一会计体系迈出了重要的一步。最后,事项会计的迅速发展为财务会计和管理会计的融合提供了对接的平台。事项会计所要求的多重计量属性以及将财务会计系统与管理会计系统的数据进行共享并提供以事项为主的信息,在计算机技术得到广泛运用的今天,可以较好地满足信息使用者多样化的信息需求,这就彻底打破了财务会计与管理会计的界限。衍生金融工具等金融产品的大量出现,为事项会计的应用提供了舞台,而网络技术和计算机技术的迅速发展为事项会计的应用提供了可能,事项法在未来社会将会有更大的发展。这预示着未来财务会计与管理会计将走向融合。

3.面临的共同课题促使财务会计与管理会计走向融合。

随着知识经济的不断发展,会计信息使用者对会计信息相关性与灵活性的要求日益提高。美国注册公共会计师协会财务报告特别委员会在《改进企业报告——着眼于用户》中提出了企业报告综合模型。这个模型包括五类信息,即财务和非财务数据,管理部门对财务和非财务数据的分析,前瞻性信息,有关股东、管理人员的信息以及背景信息。这就要求我们必须从面向过去的回顾型系统向以未来的预期与设想为主的预期型系统转变,更多地关注非财务数据等信息。这也要求会计信息系统提供的信息必须更加关注相关性与灵活性。笔者认为,财务会计与管理会计的融合是解决这个问题的重要前提。同时,随着会计理论的不断发展与现代科学发展观的提出,如何核算、监督、控制与评价企业人力资源、智力资本、绿色成本等已成为财务会计与管理会计面临的共同课题,而要很好地解决这些问题,必然要求财务会计与管理会计携手并肩、共同努力。

随着知识经济时代的到来,顾客的消费需求正日趋个性化。企业必须改变过去以销售和盈利为主导的战略定位,注重企业能力的培养,从产品、服务转向企业规划。从提供会计信息的角度来看,外部财务报告与内部财务报告的融合是达到这一要求的重要条件。在会计人员素质普遍提高的前提下,借助于先进的信息技术与网络技术,财务会计与管理会计之间相互影响、相互渗透,而严格区分财务会计与管理会计的界限显得越来越困难,财务会计与管理会计的融合趋势正日益得到加强。

主要参考文献

- ①汤云为,钱逢胜.会计理论.上海:上海财经大学出版社,2001
- ②徐玉德.财务会计与管理会计融合的理论基础.会计研究,2002;8
- ③熊楚熊.增值会计学.北京:中国财政经济出版社,1996
- ④葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2001