

对财务管理、管理会计、成本会计

学科内容交叉问题的探讨

青海民族学院 郭晓玲

一、财务管理、管理会计、成本会计的内容体系现状

目前,就大多数教材而言,财务管理主要包括筹资管理、流动资产管理、固定资产管理、无形资产管理、对外投资管理、成本费用管理、财务控制、财务分析等;管理会计主要包括成本性态分析、变动成本法、本量利分析、短长期经营决策、全面预算、标准成本会计、责任会计等;成本会计主要包括成本核算、成本预测、成本决策、成本分析、成本控制等。

研究三学科内容不难发现:①成本会计中成本分析、成本预测、成本决策、成本控制与管理会计中成本性态分析、变动成本法、本量利分析、经营决策中的成本预测、全面预算中的成本费用预算、标准成本会计、责任会计等内容重复,成本分析、成本控制与财务管理中财务分析有关成本分析的内容、财务控制有关成本控制的内容重复。②管理会计中短期经营决策、存货控制与财务管理中的流动资产管理内容重复,标

准成本控制、责任会计与财务管理中的财务控制内容重复,长期经营决策与财务管理中的长期投资管理内容重复。③就方法体系而言,三学科都采用数量分析的方法。

二、财务管理、管理会计、成本会计内容交叉的原因

1.财务管理与管理会计。在财务会计学科体系中,关系最模糊的要数财务管理与管理会计,造成这两门学科内容交叉重复的主要原因是对其研究对象认识不清。财务管理区别于其他管理的特点,在于它是一种价值管理,是对企业再生产过程中的价值运动所进行的管理。因此,财务管理的研究对象就是企业的资金运动。

根据企业资金运动的内容,财务管理应包括资金筹集管理、资金投放管理、资金耗费管理、资金收入管理和资金分配管理,它们构成财务管理不可分割的部分。对于管理会计的研究对象,虽然学术界尚未形成统一的看法,但作为现代会计

同时,准则以收到补价作为确认损益的必要条件与实质重于形式原则相违背。实质重于形式原则要求企业按照交易或事项的经济实质进行会计核算,而不仅仅按照它们的法律形式进行会计核算。在这里,补价行为仅仅是交易的外在形式,不应该作为确认损益的必要条件,更不应该只把收到补价作为确认损益的必要条件。另外,准则将非货币性交易的损益计入营业外收入或支出也不尽合理。对于企业间易货贸易产生的损益应计入主营业务收入,对于企业通过非货币性交易虚构的利润按其他准则应计入资本公积,这也反映了准则之间的相互矛盾和准则体系的不严谨。

三、准则约束作用的有效性分析

准则修订前,换入资产以公允价值入账,换出资产的公允价值超过账面价值的部分可计入损益,这样上市公司通过资产置换可立即产生大量的利润。针对这种行为泛滥的状况,财政部2001年对准则进行了修订,在较大程度上压缩了上市公司利用资产置换操纵利润的空间。准则以是否收到补价为标准确认非货币性交易的损益,这在很大程度上防止了上市公司以不支付现金的资产置换进行账面重组来操纵利润。然而,为规避准则规定,一些公司将一次性进行的非货币性交易转换成两笔货币性交易。如果公司将两笔交易的时间稍微错开,则监管部门无任何理由认定这是一笔非货币性交易。由于交易的双方只要有一方提供的是货币性资产,那么交易就属于货币性交易,即可不受准则的约束。货币性交易的好处一方面在于公司换出资产在计价上不受账面价值的约束,仍可按较高的评估价值入账,另一方面则在于高价售出资产可直

接计入当期损益,可以实现上市公司利用资产置换操纵利润的目的。

2001年2月,天颐科技(原活力28)与天发瑞奇之间的交易就是一个典型的例子。在这次交易中,活力28与天发瑞奇的资产买卖交易同时发生,活力28将出售资产31 259.42万元计入损益,并将其作为对购买天发瑞奇价值32 445.19万元的资产的支付,不足部分形成对天发瑞奇的负债。这样无视准则规定的操作,让人不得不对准则的约束作用感到怀疑。除此以外,交易方可将补价占公允价值的比例提高到25%以上以逃避准则约束。准则规定,如果收到的补价占换出资产公允价值的25%以下或支付的补价占补价与换出资产公允价值之和的25%以下,则为非货币性交易。因此,企业只要将这一比例提高到25%以上,便可轻易达到逃避准则约束的目的。

四、建议

由于非货币性交易中换入资产的计价、损益的确认都存在着极大的复杂性和不合理性,同时准则的修订并未起到其预期作用,因此笔者大胆地设想,既然实务界能够通过拆分业务来逃避准则约束,就不妨顺其自然,取消非货币性交易的概念,将非货币性交易的会计处理一分为二,分别按销售或处置资产来处理,同时扩充其他准则的相关内容,如通过《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》规定关联方间出售固定资产、无形资产、长期投资和其他资产,其交易价格超过相关资产、负债账面价值的差额计入资本公积。或许,这样能起到比现存一个非货币性交易准则更好的效果,同时这也是实质重于形式原则的体现。□

的两大分支之一,它的研究对象理应与会计的研究对象一致,即企业再生产过程中能以货币表示的经济活动,也就是企业再生产过程中的资金运动。由此可见,财务管理和会计在研究对象上有着惊人的相似,这种相似造成两门课程内容大量的交叉重复。

实际上,财务管理和会计的研究对象虽然都是资金运动,却是资金运动的不同方面。财务是以资本为对象的实体活动,而会计是以财务活动及其结果为对象的情况处理,它的机能是组织情报,不处理资金筹集与供应。财务管理利用资金、成本、收入等价值指标来处理企业价值的形成、实现和分配,并处理这种价值运动中的经济关系,企业资金运动的内容就是财务管理的内容。

根据企业运用管理会计的目的,可将其视为财务管理的信息系统,为财务管理提供价值信息,换言之,就是提供反映企业资金管理活动的信息。因此,财务管理应包括管理会计,管理会计属于财务管理的组成部分。

2.管理会计和成本会计。成本会计是随着商品经济的发展而逐步形成和发展起来的。19世纪产业革命后,企业数量日益增多,规模逐渐扩大,企业之间出现竞争,于是生产成本受到重视,从而形成成本会计。

20世纪初,资本主义国家某些企业执行泰勒制度,通过一系列研究,制定工作标准对生产进行科学管理,不仅推动了生产的发展,而且促使成本会计做出相应变革,在会计实践中开始制定成本标准,据以进行日常的成本控制和定期的成本分析。按标准成本控制实际成本,使成本会计的理论和方法得到进一步发展和完善,使成本会计的职能从成本核算扩大到成本预算、成本控制和成本分析。

二战后,生产和资本日益集中,企业的生产经营日趋复杂,市场竞争十分激烈。资本主义经济的变化使成本会计难以仅停留于生产过程中的成本控制和事后的成本核算与分析,促使成本会计在预测未来和寻求成本最佳配合方面取得了新的进展。变动成本法为企业进行成本预测和成本决策开辟了捷径,成本控制由控制生产过程转变为控制未来的经营与损益;目标成本法不仅从工艺技术上考虑“应当是多少”,而且从市场营销角度考虑“必须是多少”,通过成本的前馈控制使产品生产适应市场营销。为了配合目标成本法的运用,一些企业建立了按责任归属考核成本控制业绩的责任成本制度,实施以绩效评价为中心的目标管理。

成本会计在最初阶段,其职能主要是进行成本核算。随着成本会计与企业内部管理的结合日益紧密,成本会计在预测、控制、分析、考核、决策等方面的技术逐渐成熟,采用了更加复杂的数学模式,并扩展到价格、资金、利润等方面,逐渐形成与财务会计平行的一门学科——管理会计,其内容包括成本的预测、控制、考核与决策等。成本会计将成本管理的理论与方法集中形成独立的体系,着重研究成本计算、控制、预测的理论与方法,为经营决策或理财决策提供所需要的各种成本信息。

可见,成本会计与管理会计密不可分。管理会计自产生之日起就与成本会计存在着天然的血缘关系,其发展过程也标志着成本会计的发展,虽然管理会计侧重于内部管理而成本

会计侧重于内部控制,但管理会计要进行内部管理离不开内部控制,由此造成当今成本会计与管理会计界限模糊,反映到教材上则是二者内容交叉重复。

3.财务管理与成本会计。对于财务管理与成本会计的关系,西方国家有不同的处理,其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,财务管理开始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,才逐渐突破传统的计划和控制职能,将诸如成本费用的预测、决策、分析及其应用技术纳入体系,发展为集成本预测、决策、计划、控制、分析等多种职能于一身。

成本会计分离出来后,其范围并未局限在成本计算和核算方面,为求体系完整,人们不加分析地把所有成本费用问题全部纳入体系,使成本会计集成本预测、决策、核算、控制、计划、考核、分析等多种职能于一身。长期以来,我国“大财务”与“大会计”的观念根深蒂固,加之一些学者一味强调自身学科的重要性,造成了成本会计与财务管理在成本费用问题上大面积交叉重复。

三、财务管理、管理会计、成本会计内容交叉的解决步骤

三学科中,管理会计是交叉重复的核心,它与成本会计、财务管理交叉的内容占相当大的比重,成本会计与财务管理也有部分内容重复。笔者认为应对三学科作适当的合并分解,具体步骤如下:

1.将管理会计内容一分为二。与成本相关的部分与成本会计合并,形成“成本管理会计”,其余部分与财务管理合并。管理会计缺乏其独有的历史背景、理论基础。前期,成本会计与管理会计是不可分的,成本会计与财务管理则有较大区别;后期,三学科的历史背景、理论基础都有相似之处,但管理会计与财务管理更为接近。将管理会计分开,并入成本会计、财务管理,对原有的会计学科体系冲击较小。因为管理会计几乎没有独立内容,将其并入成本会计、财务管理中,后两个学科并不会增加新的内容,只需在结构上稍作调整即可,所以不会破坏原有的理论体系。

2.成本管理会计与财务管理交叉内容的协调。协调成本管理会计和财务管理交叉内容的依据有两个:其一,二者的侧重点有着显著的区别:成本管理会计为内部管理者提供如何加强内部经营管理的会计信息,侧重于生产经营,着眼于企业的日常经营管理活动;财务管理为企业如何保持良好财务状况的手段和措施,侧重于资本经营,着眼于资金运动本身的管理。其二,二者的研究对象有区别:从表面来看,二者的研究对象都是能够用货币表示的经济活动,但深入分析就会发现二者研究对象的不同。成本管理会计一方面表现为对产品历史成本的反映,另一方面表现为对未来的筹划;财务管理则是对资金运动的直接管理行为,具体表现为货币的取得、运用、分配及规划等。

基于此,在此基础上协调成本管理会计与财务管理的交叉内容是完全可以做到的,具体协调如下:资金时间价值、投资决策、现金预算、预计资产负债表、预计现金流量表、专门决策预算、资本成本、经营杠杆以及资金需求量的预测划归财务管理,而将经济批量、短期决策、销售预测、经营预测、预计利润表划归成本管理会计。☐