

对管理会计几个基本理论问题的思考

张 兆 国

作 者 张兆国，武汉大学管理学院副教授，武汉，430072。

关键词 管理会计 基本理论

提 要 管理会计作为会计学中的一门独立学科，其概念结构的内容不仅包括管理会计的假设、概念、目标和准则，而且还应包括管理会计的对象、职能和方法等理论要素。其中，关于管理会计的对象、概念、假设和原则等基本理论问题，目前在学术界仍存在着分歧。本文认为，管理会计的对象在“时间”上侧重于现在及未来的资金运动，在“空间”上侧重于单位内部各责任单位的资金运动；管理会计的基本概念主要应包括现金流量以及用于企业内部经营管理的各种收入、成本和利润等内容；管理会计的基本假设一般应由会计主体、持续经营与寿命期经营、会计分期、资金时间价值、暂时性等构成；管理会计的指导性准则在现有研究成果的基础上，还应包括管理会计的确认基础和计量属性。

一、关于管理会计概念结构的内容问题

对于管理会计概念结构的内容，学术界一般认为，包括管理会计假设、管理会计概念、管理会计目标和管理会计准则四个理论要素。对此，笔者认为，管理会计的概念结构不应只限于这些内容，至少还应把管理会计对象、管理会计职能和管理会计方法等理论要素放入管理会计概念结构中加以研究。

管理会计的概念结构，实质上就是管理会计的基本理论。它是人们长期积累起来的关于管理会计实践的一般理性知识体系。因此，管理会计概念结构的内容应取于管理会计实践的一般规定性和各要素的一般规定性。因为“观念的东西不外是移入人的头脑中改造过的物质的东西而已”^①。管理会计实践是人们对企业再生产过程中的资金（资本）运动进行管理的一种经济管理的社会实践活动，其要素一般包括：管理会计实践的主体（管理会计人员及组织机构）、管理会计实践的客体（管理会计对象）、管理会计实践的目的（管理会计目标）、管理

会计实践的手段(管理会计方法)、管理会计实践的规范(主要是管理会计准则)等。与之相适应,管理会计概念结构的内容亦应包括:管理会计本质(包括管理会计职能)理论、管理会计行为主体理论、管理会计目标理论、管理会计方法理论、管理会计准则理论和管理会计对象理论等。这些理论要素之间的逻辑关系可概括为:以管理会计本质为逻辑起点,管理会计行为主体在管理会计目标的驱动下,应用管理会计方法,遵循管理会计准则,作用于管理会计对象。

二、关于管理会计的对象问题

管理会计的对象是什么?我国学术界有多种不同的观点,但最主要的有如下三种:

1. 现金流量观。这种观点认为,现金流量贯穿于现代管理会计的始终,通过现金的流入与流出在数量上和时间上的差别,可对企业生产经营中的资金、成本、盈利等几个方面总括起来进行统一评价,为企业改善生产经营、提高经济效益提供重要的、综合性的信息。因为现金流入与流出在数量上的差别,制约着企业的盈利水平;而现金流入与流出在时间上的差别,则制约着企业的资金占用水平^②。

2. 价值差量观。这种观点认为,“对‘差量’的分析贯穿于管理会计基本内容的始终。管理会计所研究的‘差量’问题,既有价值差量,又包括实物差量和劳动差量,后者是前者的基础,前者是后者的综合。因而,在现代管理会计中,价值差量的内容最为广泛,无所不在。各种价值差量经过一系列的加工、处理和转换,在一定程度上可以综合地体现在企业的盈利水平上。……可见,‘价值差量’是现代管理会计的对象。”^③

3. 经济活动观。这种观点认为,管理会计的对象在时间上侧重于现在的以及未来的经济活动及其发出的信息,在空间上侧重于部分的、可供选择的或特定的经济活动及其发出的信息^④。

以上三种观点,虽然均有见地,但笔者却不敢完全苟同。首先,现金流量只是企业整个资金运动中的一个特殊方面,主要是在管理会计的决策分析中,为了使不同时间上的现金流入与流出均能用统一尺度进行折算和衡量而采用的特殊方式,而因不可能全面地概括出管理会计所有的基本内容,如对全面预算的编制、对责任预算执行过程的控制和业绩评价、对存货和成本的控制等内容,就不能用现金流量来加以概括。其次,价值差量,一方面不是一个完全独立于会计行为主体之外的客体,在一定程度上带有主观随意性;另一方面是差量分析所使用的一个概念,而差量分析法只是管理会计决策分析方法体系中的一种,如预测分析、预算的编制、成本的事前控制等内容,就不能用差量分析法,因而也就不存在什么“价值差量”了。最后,经济活动是一个综合体,除了包括管理会计的对象之外,还包括统计、业务管理和计划管理等管理工作的对象,因此也不能成为管理会计的对象。

那么,管理会计的对象究竟是什么呢?要回答这个问题,就应首先明确现代会计的对象是什么?对此,我国学术界普遍认为是:社会再生产过程中的资金(资本)运动,说得更通俗一点,就是企业、机关、事业等单位中能够用货币表现的经济活动^⑤。管理会计和财务会计作为现代会计的两个分支,其对象,从总体上来看,应该是一致的,都应是社会再生产过程中的资金运动。但是,由于两者的分工不同,因而两者的对象便在资金运动的“时间”和

“空间”两个方面表现出不同的特殊性。从资金运动的时间来看，管理会计的对象侧重于现在的及未来的资金运动，而财务会计的对象则侧重于过去或业已发生的资金运动；再从资金运动的空间来看，管理会计的对象侧重于单位内部各责任单位的资金运动，而财务会计的对象则侧重于单位的整个资金运动。

三、关于管理会计的基本概念问题

管理会计应具有哪些基本概念？到目前为止，在会计学界尚未达成一致的認識，但最主要的有如下三种：

1. 美国会计学会下设的“管理会计学科委员会”，于1972年提出了以下八个管理会计的基本概念：“计量”、“信息”、“传送”、“系统”、“计划”、“控制”、“反馈”和“成本性态”，并对这些基本概念也作了解释。

2. 国际会计师联合会下设的“财务和管理会计委员会”，于1988年阐述了以下六个管理会计的基本概念：“经营责任”、“可控性”、“可靠性”、“增量性”、“相互依赖性”和“相关性”。

3. 我国著名会计家李天民教授提出了以下八个管理会计的基本概念：“成本习性”、“计量”、“预测分析”、“决策分析”、“预算编制”、“控制”、“业绩评价”和“经营责任”^⑧。

以上三种观点所确定的基本概念，对于研究管理会计的实务和技术，无疑能够起到一定的基础作用。但是，笔者认为，在上述基本概念中，有些似乎不能揭示出管理会计的基本特性，因而也就不能作为管理会计的基本概念。如第一种观点所确定的“计量”、“信息”、“传递”和“反馈”等基本概念，也是财务会计乃至整个管理信息系统所应具备的一般特征；第二种观念所确定的“可靠性”、“相互依赖性”和“相关性”等基本概念，也是财务会计信息乃至所有经济信息均应具备的质量特征；第三种观点所确定的“计量”、“预测分析”、“决策分析”和“控制”等基本概念，也是其他经济管理活动的内容。为什么这三种观点均存在着这样的问题呢？笔者认为，其根本原因就在于没有把管理会计的对象作为研究管理会计基本概念的客观基础。如第一、三种观点似乎都是以管理会计的基本内容及程序为研究的基础；第二种观点似乎主要是以管理会计目标为研究的出发点。管理会计的基本概念是对管理会计基本要素所下的定义，而管理会计的基本要素则是对管理会计对象的基本内容从本质上加以认识，说明每项基本内容是什么，不是什么，包括什么，不包括什么。其目的在于把极其庞杂的管理会计对象加以识别、划分归类，以便更有效地加以规划和控制。如管理会计人员只有把握了“成本”这一要素的确切含义，才有可能对成本加以有效地控制；只有把握了“现金流量”这一要素的确切含义，才有可能对长期投资决策进行科学的分析。由上述可见，研究管理会计的基本概念应以管理会计的对象为客观基础，才能使之起到应有的作用。当然，在此基础上研究管理会计的基本概念，还应考虑管理会计的目标与内容等因素。如要正确地回答把管理会计的对象缩减成多少个基本要素以及对每个基本要素又如何进行细分等问题，都必须考虑这些因素。

基于上述分析，笔者认为，管理会计的基本概念，至少应包括以下几项：

1. 成本。在管理会计中，主要是指管理成本。所谓管理成本，就是用于企业内部经营管

理的各种成本,包括变动成本、固定成本、标准成本、差别成本、机会成本、边际成本、沉落成本、付现成本、可避免成本、不可避免成本、可延缓成本、不可延缓成本、专属成本、共同成本、相关成本、无关成本、责任成本等。这些成本均是按照企业经营管理的各种要求,通过对财务成本和其他有关资料进行归类、分析和调整而计算出来的。因此,管理成本是财务成本的深化和发展^⑦。

2. 收入。在管理会计中,主要是指用于企业内部经营管理的各种收入,如预计收入、相关收入、边际收入、差别收入、责任收入等。这些收入均是按照企业经营管理的各种要求,根据财务收入和其他有关资料而计算出来的,因此是财务收入的深入和发展。

3. 利润。在管理会计中,主要是指用于企业内部经营管理的各种利润,如目标利润、边际利润、差别利润、责任利润、贡献毛益、投资报酬率等。

4. 现金流量。

四、关于管理会计的准则问题

西方财务会计准则,经过西方主要经济发达国家几十年的努力,现已形成较为完整的体系。按其会计实务的指导作用,它一般可分为基本准则和具体准则两大层次。其中,基本准则包括基本假设和指导性准则两部分;具体准则包括行业共同准则、特殊业务准则和特殊行业准则三部分。这对于我们建立管理会计准则,具有借鉴意义。但是,由于管理会计主要是为企业内部管理服务,而且每个企业的内部条件和外部环境又有着千差万别,因而对管理会计的具体准则就很难以制定。因此,把管理会计准则分为基本假设和指导性准则两个层次比较适宜。

(一) 关于管理会计的基本假设问题

关于管理会计的基本假设,我国著名会计学家李天民教授根据管理会计的对象、职能、目标和工作环境的要求,提出如下六条,并作出了相应的解释:“会计主体”、“持续经营”、“会计分期”、“货币的时间价值”、“为不同的目的采用不同的成本分类”和“效益最大化”^⑧。另外,还有学者认为,管理会计的基本假设有如下四条:“经营主体”、“利润目标”、“代理关系”和“货币时间价值”^⑨。对于以上所提出的基本假设中,笔者认为,有以下几个问题值得商榷:

1. 管理会计虽然在很多情况下要依据“持续经营”假设来开展活动,如短期经营预测与决策、全面预算、成本控制、责任会计等。但是,在长期投资决策分析中,这一假设似乎应由“寿命期经营”假设而取代。这是因为,长期投资决策都要以具体的投资项目为对象并围绕其预计寿命期汇集资料,进行决策分析,对所有与某投资项目相关的收入和费用,都必须在该项目的预计寿命期内加以确认,而不能推至到寿命期之外。所以,对管理会计来说,就形成了“持续经营与寿命期经营”假设。

2. “为不同的目的采用不同的成本分类”似乎不能作为管理会计的基本假设。这是因为,管理会计的基本假设作为管理会计活动的基本前提,应来自于管理会计赖以存在和发展的经济环境——现代商品经济和现代企业,因而其主观估计成份最少,基本上属于不言自明的规律性知识,而“为不同的目的采用不同的成本分类”则虽然具有假定性,而且在管理会计中

也有着较大的作用，但却不是对管理会计的经济环境的某些特征所作出的推断，而是来自于管理会计目标的要求，因而带有较大的主观估计成份。

3. 无论是“效益最大化”，还是“利润目标”，都是对管理会计的根本目标所作出的规定，这种规定虽然具有假定性，但也不能作为管理会计的基本假设。“基本假设由客观环境所决定，目标则反映使用者的主观意图。一般地说，主观必须服从于客观。也就是说，目标要以假定的限定为依据”^⑨。企业的各级管理人员在企业内部条件和外部环境的刺激下，必将会对管理会计产生各种各样的要求。而要使这些要求能够转化为管理会计的目标，就必须经过管理会计基本假设的“过滤”。总之，管理会计的假设和目标是两个即有联系又有区别的不同概念。所以，不能把“效益最大化”和“利润目标”作为管理会计的基本假设。

此外，笔者还认为，应增加“暂时性”假设。它是与“持续经营”、“会计分期”等基本假设相联系的一个假设。其内涵是：管理会计信息不可能与客观现实完全一致，而只能是有条件地与环境一致，要受到假设与环境的制约以及时间因素的限制。由于企业一般是持续经营的，而又要人为地把它分为若干个会计期间，再加上管理会计的对象主要是企业现在的及未来的经济活动，所以管理会计所提供的管理信息不可避免地带有为人的估计成分和主观成分，由此而得出的结果也应是暂时性的，不能把它看成是永久的。而永久的结果，就投资项目来说，要等到其寿命结束时才能产生（究竟是盈还是亏）；就企业来说，要等到其经营结束时才能产生。因此，暂时性假设可以提醒企业各级管理人员在作出决策时，要考虑到信息的不确定性。它并不代表企业经营及投资项目的最后结果，而只是暂时的结果。清醒地估计到这一点，有助于企业各级管理人员作出正确的经济决策。在美国会计准则委员会所属的会计研究部发布的第1号研究报告中，曾对财务会计提出了暂时性的假设。由上述可知，这对管理会计也是适应的。

综上所述，笔者认为，管理会计的基本假设一般应由会计主体、持续经营与寿命期经营、会计分期、资金时间价值、暂时性等假设构成。当然，构成管理会计基本假设的内容以及每一个假设的涵义均不是一成不变的，而是随着社会经济环境的变化，以及人们对管理会计实践活动认识的深化而发展变化。

（二）关于管理会计的指导性准则问题

关于管理会计的指导性准则，美国会计学会下设的“内部规划与控制的概念和准则委员会”，于1974年提出了如下几项管理会计的指导性准则：“相关性”和“目标间的相互关系”；“准确性”、“精确性”和“可靠性”；“一贯性”、“可比性”和“统一性”；“可核实性”、“客观性”、“中立性”和“可塑性”；“综合性”；“灵活性”和“适应性”；“及时性”；“可理解性”、“可接受性”、“激励性”和“公允性”。李天民教授在基本同意上述指导性准则的基础上认为，应删除其中一些在管理会计中不太突出的内容。如“精确性”、“统一性”和“综合性”；至于“目标间的互相关系”，似乎已包括在“相关性”中，可不必单列；还应当增加“重要性”、“群众性”和“成本与效益相配比”三个准则^⑩。在这些研究成果的基础上，笔者认为，还有以下两个问题值得探讨：

1. 关于管理会计的确认基础问题。管理会计同财务会计一样，也有其确认基础问题。因为，管理会计在为企业管理当局作出正确经营决策、加强内部管理提供管理信息的过程中，必须对未来的经济活动进行超前反映，对各项数据进行筛选、浓缩，最终列示于内部报告之中。

但是, 管理会计的确认基础, 不应该是财务会计的确认基础, 即权责发生制和收付实现制。因为, 这两种确认基础都是建立在已发生的交易或事项的基础之上, 而管理会计, 如前所说, 其对象则侧重于企业现在及未来的经济活动。所以, 笔者认为, 管理会计的确认基础可以采用现金流动制。在现金流动制下, 收入和费用的确认与否, 取决于它们是否会引起企业未来现金的流入或流出。采用这种确认基础所产生的现金流量信息, 是企业内部管理者乃至企业外部信息使用者十分关注的信息。例如, 长期投资决策分析中, 必须考虑资金的时间价值, 这就需要弄清未来各会计年度现金款项的收入和支付的具体时间, 并计算出每年的现金净流量, 而不宜采用净利来评定方案的优劣。80年代末期就连财务会计也开始重视现金流量。如目前许多国家的会计准则制定机构和国际会计准则委员会都对编制“现金流量表”作出了规定。

2. 关于管理会计的计量属性问题。这是与管理会计确认基础密切相联的一个问题。如果说管理会计的确认基础是现金流动制的话, 那么管理会计的计量属性就不可能采用历史成本, 而应采用现行成本、现行市价、未来现金流量现值等。

由上述可见, 管理会计的指导性准则应包括现金流动制这一确认基础以及现行成本、现行市价、未来现金流量现值等计量属性。

注 释:

- ① 马克思:《资本论》第1卷, 人民出版社1975年版, 第24页。
- ② 余绪缨主编:《管理会计》, 辽宁人民出版社1996年版, 第19—22页。
- ③ 青光源:《试论现代管理会计的对象》, 载《会计研究》1986年第3期。
- ④⑥⑧⑪ 李天民:《管理会计研究》, 立信会计出版社1994年版, 第55、61—64、69—71、72—77页。
- ⑤ 杨纪琬等编著:《会计原理》, 中国财政经济出版社1988年版, 第4页。
- ⑦ 许毅、杨纪琬等主编:《成本管理大辞典》, 经济管理出版社1984年版, 第807页。
- ⑨ 丁世连、陈美华:《经营管理会计基本理论结构探索》, 载《会计研究》1992年第2期。
- ⑩ 葛家澍:《关于市场经济条件下会计理论与方法的若干基本观点》, 载《财务会计理论研究》, 厦门大学出版社1995年版, 第69页。

(责任编辑 邹惠卿)