

试论财务会计和管理会计对象的统一性

● 张 鸣

一、关于管理会计对象的有关论述

关于会计对象，学术界议论已久，虽然对其特点和认识的多种表述各有侧重，但通过广泛的讨论，以社会再生产过程中的资金（价值）运动作为会计对象，已得到我国会计界人士比较一致的公认。既然承认管理会计和财务会计都是会计分支，两者同属会计学范畴，那么管理会计和财务会计必然应有共同的会计对象——资金运动，两者的共同基础和本质联系也应在这归属点上得到充分统一。但学术界关于会计对象的讨论，往往偏重于财务会计，这种现象是不能令人满意的。

在科学推理上，理论只有面对现实，并得到现实的支持，才能具有说服力。把资金运动解释为会计对象，有它符合事实的一面，但仅此尚不能揭示会计对象的全貌。因为以往在论述会计对象时，既没有对资金运动的各种特殊性加以深入研究，也没有把管理会计包括在会计对象的内涵之中，这不能不讲是一大遗憾。另外，以往单纯的资金运动的表述虽然已抽象出会计对象的一般化，但它具有一定的静止性，资金到底是如何运动的，并没能真正地揭示出来。因为作为会计对象的资金运动不可能是资金运动的某些具体形态，而只能是资金运动的整体。

要论述管理会计与财务会计具有本质联系，并能协调一致地整体发展，那两者会计对象的一致性问题是不可避免的。既然财务会计的对象是资金运动已得到公认，那么管理会计的对象又是什么呢？现已有一些初步的观点，就我手中的资料所及，对管理会计的对象有这样几种不同的论述：

- 1、“现金流动……是现代管理会计的对象”。
 - 2、“价值增量是现代管理会计的对象”。
 - 3、“管理会计研究的对象是企业资金的流量”。
 - 4、“管理会计的对象可归纳为：企业资金的运动方向、数量与时间对经济效益关系的分析研究和控制”。
 - 5、“管理会计的对象是以财务会计的对象为基础的资金总运动”。
- 笔者对上述几种观点均有不敢苟同之处。

第一种观点并未能反映出管理会计作用对象的全貌，因为“现金流动”只是资金运动整体中的一部分，企业资金运动涉及过去、现在和将来的全部领域，跨度很大，实质上并非全部是现金流动。现金流动只是为了在不同时点上比较，为了在狭义的资金、成本和利润之间用统一的尺度进行折算和衡量而采用的特殊方式。我们不能用这种主观的形式来代替资金运动整体本身的客观运动形式。

第二种观点，如果我们假定承认“价值差量”是管理会计的对象，那么计提的固定资产折旧、收入与成本配比所得的利润无疑是价值差量，而这两项内容却是公认的财务会计的内容（尽管本文并不认为有明确划分财务会计对象和管理会计对象的必要）。还有在“材料”、“现金”、“产成品”等帐户中材料的发出、现金的支付、产成品的销售，哪一不涉及价值差量呢？如果说“价值差量”是会计对象，那只能是财务会计和管理会计的共同对象。然而笔者的观点是，会计对象不能从量的方面去寻找。

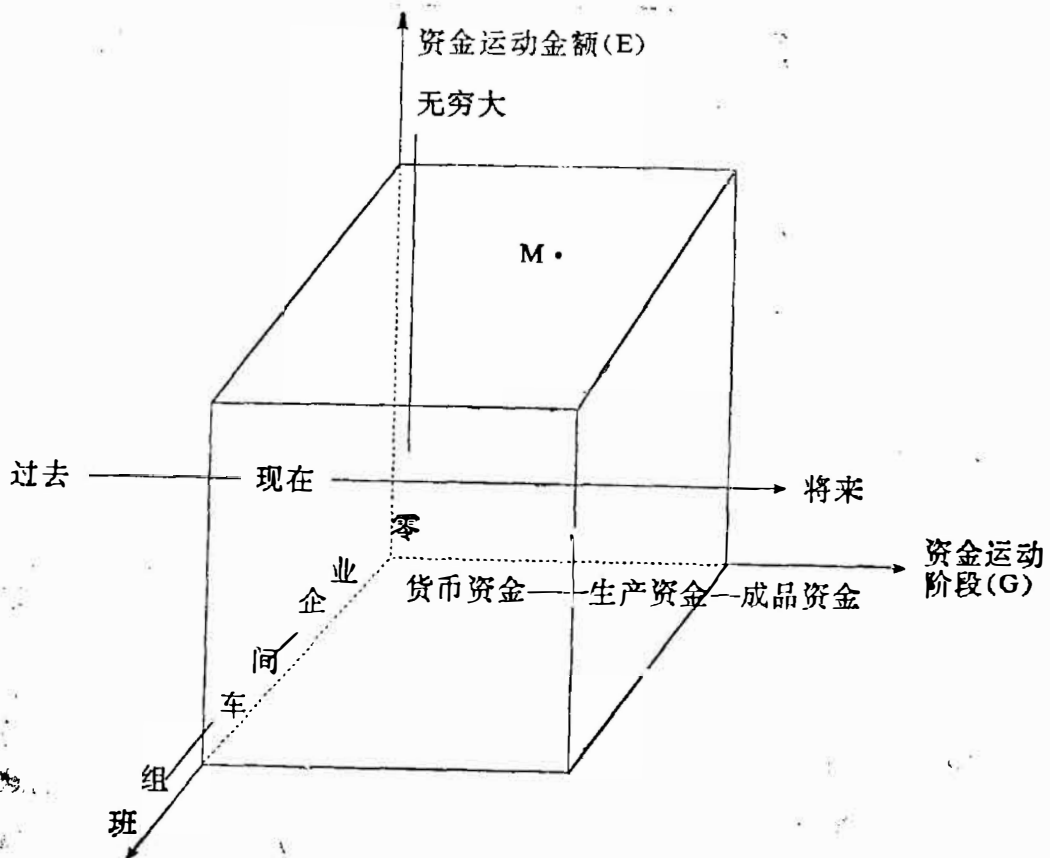
再说第三种观点。从资金运动整体来看，整个资金的运动表现为流量和存量两种现象。如果说管理会计的对象是资金的流量，那么请问，最佳定货量、最佳生产批量等是不是流量？回答是否定的。因此，把管理会计对象狭义地定义为资金流量是不能解释的。再者，管理会计如果是与财务会计并列的分支，其对象是资金流量的话，那么财务会计对象可否认为是资金的存量呢？这与事实是不相符的。事实上无论资金的流量和存量，它们都是管理会计和财务会计共同的作用对象。

至于第四种观点，则更不能成立，因为其在表述上就很成问题。会计的对象无论是什么，必定是客观外在的东西，而第四种观点却把“分析研究和控制”这种主观的行为作为会计对象的定义。这种主客倒置的定义本身是不能说明问题的。

第五种观点（孙宝厚《管理会计对象管见》，《会计研究》1987年第3期，以下简称孙文）笔者以为有一定的合理之处。孙文在论述会计对象的资金运动整体时，引入了运动的时空概念，这不能不被认为是可喜的开拓。然而作者最后又将会计对象的资金运动整体割裂开来，认为财务会计和管理会计的对象分别是资金运动整体的不同部分，这样就又落入了习惯性的思维方式之中。本文想就此作进一步探讨，来论证管理会计和财务会计在会计对象上的统一性。

二、关于会计对象的统一性

时间和空间是物质运动的本质属性，现代科学研究的特点之一就是研究对象置于运动着的系统中来加以观察和分析，对资金运动的考察亦应在此入手。资金运动时、空观中的时间当然是指资金作为会计对象的过去已发生、现在正在进行和将来预计实现的资金运动序列，这过去——现在——将来便形成了不断运动的资金流。资金运动的空间概念，同样具有空间长、宽、高三维的基本属性。资金运动的“长”是指其运动阶段，作为一种周转性的价值，资金具有货币资金——生产资金——成品资金三个基本阶段。“宽”是指资金运动的领域，作为一种多层次的范围，资金可分为企业一级资金——车间一级资金——班组一级资金三种资金层次。作为一种垫支性的价值，资金运动可从零——无穷大的金额。所以，资金运动在时间一维性的统驭之下，通过空间三维性的纵横交错，构成为资金运动的整体系统，并形成了包括一切会计管理对象在内的会计对象整体，有如下列立体图所示：

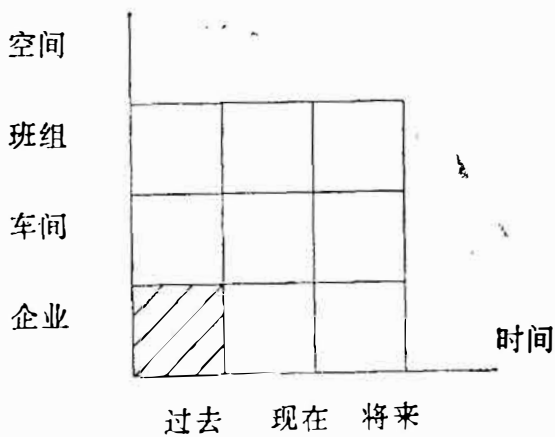


资金运动层次(V)

在这三维坐标中任何一点M(V、G、E)的运动轨迹的集合都可以形成一个(曲)面 $E = F(V, G)$ 。当然对于资金运动的时空(曲)面,我们可以给出其存在的一个条件,即: $E = F(V \cdot G) > 0$ 。因为,当资金金额 ≤ 0 时,便无所谓资金运动了。

因为资金运动三维空间内的各种形式都可能并存在一个时间概念上,所以从时间意义上来看应当存在过去、现在和将来这样三个立体图,构成了资金运动的整体。

“孙文”在论述会计对象时的一大不足,便是把空间也看成是一维的,并将其与时间并存在一个平面坐标中:



孙文认为:“因此构成的网络结构称为资金运动系统”,并称“会计不同分支的对象,不过是这一网络结构中的不同网结”。这不能不被认为是对三维空间的一种残缺性的理解。因为在时间的一维性上,它始终与空间中的任何一维相交错,而不仅仅与资金的企业——车间——班组的资金运动中的某一层相交错。如果我们让时间与空间的三维共同交错,或让空间三维自行交错,那不是可以产生出更多的网结,而形成更多的会计对象吗?显然这样来推论会计对象是不完

整的。我们所讨论的不是会计具体业务的对象,而是会计整体的对象,它不可能是一个或几个网结,更不能由财务会计管理几个网结,由管理会计负责另外几个网结。所以,会计对象(包括管理会计和财务会计)只能是由资金时空概念所组成的资金运动的整体。这个整体的详细表述便是:企业各个层次的一定数量资金的各个阶段所体现的过去、现在和将来的资金运动整体。

“孙文”进一步认为:“财务会计的对象——企业一级过去的资金运动……管理会计的对象——企业一级现在和将来及所属各级过去、现在和将来的资金运动”。这便使我们产生了这样的疑虑:为什么财务会计不能涉及现在和将来的资金运动呢?为什么管理会计不能涉及企业一级的过去的资金运动呢?“孙文”这一观点的理论基础是会计要反映和监督资金运动,“因为只有过去的才能反映,也只有对现在的才能予以实时的监督”。其实不难看出,这是一种会计职能分离的观点在会计对象认识上的反映。据此推论:财务会计只有反映职能,所以其对象只能是过去的资金运动;而管理会计有监督(控制)职能,所以它的对象是现在和将来的资金运动。在这里我们暂不论会计职能分离的不科学性,而要澄清的是:就是承认会计职能的分离也不可能推论出会计对象会分离,因为是会计对象决定会计职能,而不是相反。同时,时间作为连续不断的历史长河,现在只是短暂,过去和将来才是永恒;空间更是一个多维交错的立体结构,复杂而多变。在环境的影响下,这种时空的交错是多变的和不规则的。我们可能很难去确认什么“企业一级的过去”和“车间一级的现在”等等,并且在会计对象的研究中也无此必要。因为,会计反映职能和监督职能是对资金运动这个会计对象的整体而言的,不可能把会计对象和会计职能进行双重分割,并形成对应关系。财务会计的职能不只限于过去的资金运动,而管理会计的职能同样也不仅于现在和将来的资金运动。时空概念不可能使会计对象和会计职能产生分离,并以此划分出管理会计和财务会计各自的会计对象。因为,资金运动在时间上是继期的,在空间是多维并存的,正如马克思所指出的那样:“资金的每一部分都不断依次由一个阶段过渡到另一个阶段,由一种职能形式过渡到另一种职能形式,从而依次在一切阶段和一切职能形式中执行职能”(《马克思全集》第24卷,第121页)。另外,“从继续经营的角度看,在任何一时点价值运动都可按过去、现在和将来加以时间区分或推进,对过去价值运动的总结反映可用于控制现在的价值运动,继而预测未来的价值运动,依次循环,周而复始”(林志军《会计对象增议》,《财会探索》1985年第6期)。所以作为会计对象的资金运动整体,其时间上的继期性和空间上的并存性,既是保证资金周转的重要条件,也是会计对象整体性的理论依据。而三式簿记理论的提出,使会计对象在过去、现在和将来时间序列上的整体得以更强有力的理论基础。三式簿记理论的意义,可能已远远超出其记帐方法的范围,它预示了一种会计对象整体发展的必然性。

可见,管理会计作为会计整体的一个组成部分,它并没有什么新的会计对象,它的对象也只能是资金运动。但这种资金运动的意义已不可与传统意义上的资金运动相提并论。它是指带有时空观念在内的资金运动的整体,体现了包括管理会计和财务会计在内的会计整体的对象,而不是片面地强调某一领域、阶段或时点的资金运动。管理会计和财务会计在会计对象上体现的统一性,反映了它们两者本质联系的一个重要方面,并揭示了会计系统的不可分离性及其整体发展的必然性。

三、关于会计对象研究的侧重点

虽然资金运动整体是财务会计和管理会计的共同对象,但应该认识到,在目前会计整体

发展尚不完善、财务会计与管理会计的关系还不十分协调的情况下，财务会计和管理会计在对象的研究中，必然会表现出各自的特殊性，在一定程度上反映了会计学科研究的各个侧面。这主要表现在以下几方面：

首先，财务会计对资金运动整体研究更偏向于对以往资金运动的分析、考核和报告及对现实资金运动的记录、反映和控制，虽然财务会计对未来资金运动的预测同样是可能的和必不可少的，但应该承认这不是其主要任务。而管理会计则不同，在对会计对象——资金整体的研究中，它比较注重资金运动整体中趋向于未来的意向，并涉及到与此有关的更加广泛的领域，正如余绪缨教授所指出的：“管理会计解析过去并非对财务会计的简单重复，而是把它延伸到更广、更深的领域，使之在管理上发挥更大的作用”（《中国经济问题》1983年第4期）。

其次，管理会计在会计对象即资金运动整体的研究中，比较注重资金运动整体中各种资金量的概念，无论是一个特定会计主体中资金的总量，还是具体各个部门或各个环节上各种形态的资金量，均是管理会计研究的重点，并试图找出最合理和经济效益最佳的资金量。而财务会计一般是在既定的资金量的条件下，实施其反映和监督的基本职能。财务会计的目的，往往是提高一定资金占用量下资金的利用效率和加快其周转速度，以求得资金占用量的相对节约。而管理会计的目的是要去寻找一种期望的和适合的资金占用总量在不同阶段的合理组合，以及在企业各个环节和部门间资金量的合理分布。

再次，管理会计对于资金运动整体的研究，并不象财务会计那样十分强调其连续性和不间断性。尽管资金运动过去、现在和将来的各个时期、各个阶段和各个层次均可作为管理会计的对象，但管理会计根据自身发挥职能的特性和要求，可以把过去、现在或将来的特定时期的资金运动单独地揭示出来，作为会计管理和决策的资料来源和依据，使管理会计的资金运动既可以是一个完整、连续的资金运动整体，也可以是资金运动中的某一部分，并形成一种板块型结合的结构。如管理会计中的销售决策，便是把过去一定时期的会计和业务资料作为依据；在长期投资决策时，要根据现行的会计和业务资料，更要充分考虑未来一定时期内可能的现金流入量等来计算出投资回收额、回收期及合理的更新期等等。相比较之下，财务会计对于资金运动整体的研究，则更强调资金运动的连续性和完整性。这是因为财务会计具有十分系统完整的帐户处理体系，每一部分资金运动的变动，都会引起整个企业资金运动整体结构和经营成果的变化，具有牵一发而动全身的功效。所以，作为会计对象的资金运动整体，在具体研究和应用过程中，往往会表现出会计各个研究领域所研究重点的不同和研究手段的差异。

综上所述，无论是财务会计还是管理会计，虽然他们在会计管理的理论和实务的研究中各有其特点，但它们都通过不同的形式和不同的程度作用于企业过去、现在和将来的资金运动，并受到这种整体资金运动的制约，同时，这种会计对象——资金运动整体是不可能被割裂、被划分为由某一种会计研究领域来负责某一阶段或某一部分的资金运动管理的，充其量只是各有所侧重而已，这就决定了财务会计与管理会计是密不可分的。在当今社会中，无论是财务会计还是管理会计，都不可能有一而没有其二，因为，若是那样便会大大削弱和影响会计的管理功能。没有财务会计的管理会计，便会没有充分、完整的数据资料，使管理会计成为无本之木、空中楼阁，不可能发挥其应有的功能。同样，没有管理会计的财务会计，只能停留在传统会计数据的汇总和处理上，而不能很好地发挥会计趋向未来决策的功能。而要使两者的有机结合从整体上有效发挥会计管理功能，即充分认识会计对象的统一性，认识会计整体内的本质联系可能是最为关键的一步。