

Accounting Textbook Series in 21 Century

21 世纪会计学系列教材

(研究生适用)

高级成本管理会计

Advanced Cost and Management Accounting

胡玉明 著

厦门大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级成本管理会计/胡玉明著. —厦门:厦门大学出版社, 2002. 8

会计研究生系列教材

ISBN 7-5615-1837-4

I. 高… I. 胡… III. 成本会计-研究生-教材 N. F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 037381 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门大学 邮编:361005)

<http://www.xmupress.com>

xmup@public.xm.fj.cn

沙县方圆印刷有限公司印刷

(地址:沙县城西后路 10 号 邮编:365500)

2002 年 8 月第 1 版 2002 年 8 月第 1 次印刷

开本:787×1092 1/18 印张:15.25

字数:308 千字 印数:1-5 000 册

定价:24.00 元

如有印装质量问题请与承印厂调换

前言

请允许我以自己的一点偏见作为本书前言的开始。首先,我认为,如果将成本管理会计定位为侧重于为企业经营管理提供相关信息,那么,会计一开始就是成本管理会计,尽管早期笼统地称之为“会计”。其次,成本管理会计基本原理与方法绝不是“脱离实际的空洞理论”和“复杂的数学模型”,它隐含着丰富多彩的管理理念。在中国,成本管理会计大有作为,具有广阔的应用空间,关键在于我们如何去开拓应用。

成本管理会计是将现代化管理与会计融为一体,为企业组织的管理人员提供管理信息的会计分支,它是企业管理信息系统的一个子系统,也是决策支持系统的重要组成部分。自从 20 世纪初以来,成本管理会计得到迅速的发展,在理论与实践上都取得了丰硕的成果。

成本会计是管理会计的前身。20 世纪初,为配合泰罗制的广泛实施而形成的标准成本会计可视为由成本会计向管理会计过渡的一个中间环节。以成本性态分析为起点形成的成本管理会计可称为基础成本管理会计,它的形成与发展大致可区分为两个大的阶段,即执行会计阶段(从 20 世纪初到 50 年代)和决策会计阶段(20 世纪 50 年代至 80 年代)。执行会计追求效率(Efficiency),强调把事情做好(Doing Thing Right);决策会计追求效益(Effective),强调把事情做对(Doing Right Thing)。决策会计与执行会计的不同在于:它是以决策研究为其核心内容,为企业正确地进行经营管理决策提供信息与智力支持。它包含了执行会计,但在广度和深度上都与执行会计不可同日而语。经过较长期的理论探索和实践经验的积累,到 20 世纪 80 年代,以决策会计为主体的基础成本管理会计已趋于成熟并定型化了。

20 世纪后期以来,为了适应社会经济条件的重大变化和科学技术的迅速发展,成本管理会计进入了一个大变革、大发展的历史时期,从而形成了许多新的领域,从广度、深度和高度上提升到一个新的水平,从而使成本管理会计

的发展进入了一个五彩缤纷的新阶段。本书所要阐述的,就是 20 世纪 80 年代以后成本管理会计的一些新发展。本书取名《高级成本管理会计》也仅仅是为了与基础成本管理会计相区别。根据我的理解,“高级成本管理会计”与“基础成本管理会计”只是成本管理会计的不同发展阶段而已,它们之间并没有“高低贵贱”之分。

基于这样的认识,本书共分为十二章。第一章以现代公司制度、金融市场与会计学科的共生互动关系为背景,展示会计学科的两个相对独立领域,并以此为基础回顾 20 世纪成本管理会计的发展历程,该章在全书起着承上(基础成本管理会计)启下(成本管理会计新发展)的作用;第二章以社会经济环境的变化为背景,讨论 21 世纪成本管理会计主题的转变,以此为基础构造 21 世纪成本管理会计的基本框架;第三章以企业经营环境的变化为背景,剖析传统企业财务绩效评价制度的局限性,以此为基础进一步研究企业可持续发展的战略绩效评价制度的构建;第四章以社会经济环境的变化为依托,从传统成本计算的不适应性入手,讨论作业成本计算产生的时代背景、作业成本计算的基本原理及其与传统成本计算的比较;第五章以作业成本计算为基础,进一步讨论作业管理的基本原理及其在企业管理上的重大开拓性;第六章以技术与经济的辩证关系为依托,对技术经济一体化的企业成本管理工程的构建展开初步的框架性讨论;第七章在第六章的基础上围绕质量成本及其计量、报告方法等问题,进一步对质量成本管理会计进行探讨;第八章以发达金融市场、现代企业制度和会计信息系统为依托,对资本成本管理会计理论构想的一些基本问题进行探讨;第九章在已有研究成果的基础上,以知识经济时代为背景,拓宽会计学研究视野,对人力资本成本管理会计的基本框架展开讨论,以期构建一个与知识经济时代相适应,以人力资本为主导,并与财务资本相结合的会计理论与方法体系;第十章以现代企业制度的组织缺陷为起点,从成本管理会计的视角讨论经理人激励报酬设计问题,以期为我国建立企业激励机制提供基本思路;第十一章以发达信息技术为支撑的网络时代为背景,讨论未来会计信息系统的发展方向;第十二章以中国经济体制改革为背景,总结中国企业成本管理会计经验,揭示新中国成立以来中国企业成本管理会计制度的特色,并从国际视野考察其在历史框架中的方位,从一个侧面展示成本管理会计在中国企业的应用。

本书是我主持的教育部“九五”人文社会科学研究博士点重点研究项目

“技术经济一体化的全面成本管理体系研究”(批准号 96JBZ790039)的最终成果。教育部“九五”人文社会科学研究基金为本课题的研究提供了财务支持。本课题的完成得到了我的导师余绪缨教授和课题组全体成员的大力支持。尽管由于各种原因,本书最后由我一个人独立完成,但是,课题组全体成员功不可没。此外,本书在写作和出版过程中还得到厦门大学会计系博士生导师陈少华教授和厦门大学出版社的大力支持。在此表示感谢。

本书可作为高等财经院校、综合性大学的会计学及其相关专业的硕士研究生和会计学专业高年级本科生学习“高级成本会计”的教材;也可作为广大经济管理干部自学或进修“高级成本会计”的参考用书。

当我着手写这本书的时候,我便为自己制定了一个目标:本书不应该只是反映在课堂上讲授成本会计的基本理论与方法,更为重要的是要把我从这门学科中获得的“愚者之一得”和快乐传递给读者,感染读者。我也的确是怀着这样一种心态来完成本书的写作的。然而,我不知道我是否已经完成了这个目标。因为一本书一旦出版发行,“白纸黑字”,一切评说的自主权已经完全转移给读者。我期待广大读者的批评与指正。

胡玉明

2001 年 10 月 18 日于暨南园

目 录

前言

第一章 20 世纪成本管理会计的发展	(1)
第一节 现代公司制度、金融市场与 会计学科发展的共生互动性	(1)
第二节 现代企业会计的“同源分流”	(5)
第三节 20 世纪成本管理会计的发展	(12)
讨论题	(16)
本章参考文献	(16)
进一步阅读的文献	(17)
第二章 21 世纪成本管理会计主题转变	(18)
第一节 21 世纪成本管理会计主题的转变:从企业价值 增值到企业核心能力培植	(18)
第二节 以企业核心能力培植为主题的成本 管理会计基本构架	(27)
讨论题	(33)
本章参考文献	(34)
进一步阅读的文献	(35)
第三章 企业综合绩效评价制度	(36)
第一节 传统企业财务绩效评价制度	(36)
第二节 经济附加值绩效评价制度	(41)
第三节 企业综合绩效评价制度	(46)
第四节 企业可持续发展的战略绩效评价制度基本框架的构建 ..	(57)
讨论题	(64)
本章参考文献	(64)
进一步阅读的文献	(66)
第四章 作业成本计算	(67)

第一节 作业成本计算产生的时代背景	(67)
第二节 作业成本计算的基本原理	(71)
讨论题	(81)
本章参考文献	(82)
进一步阅读的文献	(83)
第五章 作业管理	(84)
第一节 作业链——价值链的优化与作业管理	(84)
第二节 企业业务流程再造与竞争优势分析	(97)
讨论题	(110)
本章参考文献	(111)
进一步阅读的文献	(112)
第六章 技术经济一体化成本管理工程	(113)
第一节 技术与经济的辩证关系	(113)
第二节 企业成本管理工程的基本框架	(117)
第三节 价值工程:企业成本管理工程的桥梁	(122)
第四节 目标成本法:技术、经济与市场导向的综合	(124)
第五节 产品生命周期成本	(129)
讨论题	(132)
本章参考文献	(137)
进一步阅读的文献	(138)
第七章 质量成本管理会计	(139)
第一节 质量成本管理:成本管理工程的连接点	(139)
第二节 全面质量管理与质量成本	(142)
第三节 质量成本的计量、控制与报告	(144)
讨论题	(152)
本章参考文献	(152)
进一步阅读的文献	(152)
第八章 资本成本管理会计	(153)
第一节 现代企业理论:资本成本管理会计的理论基石	(153)
第二节 资本成本管理会计理论构想	(156)
第三节 资本成本管理会计理论构想的理论价值与现实意义	(170)
讨论题	(176)
本章参考文献	(178)

进一步阅读的文献·····	(179)
第九章 人力资本管理会计 ·····	(180)
第一节 以知识经济时代为背景,认识现行会计 学科的局限性·····	(180)
第二节 人力资本管理会计:一个人力资本与财务资本 相结合的理论框架·····	(183)
讨论题·····	(190)
本章参考文献·····	(190)
进一步阅读的文献·····	(190)
第十章 企业激励机制与经理人激励报酬设计 ·····	(192)
第一节 现代企业制度及其内在缺陷·····	(192)
第二节 企业激励机制是现代企业制度的重要组成部分·····	(195)
第三节 企业激励机制的设计·····	(200)
讨论题·····	(209)
本章参考文献·····	(209)
进一步阅读的文献·····	(209)
第十一章 事项会计 ·····	(211)
第一节 以价值为基础的会计模式及其内在缺陷·····	(211)
第二节 事项会计:“受托责任观”与“决策有 用观”的统一 ·····	(214)
第三节 以事项会计为基础的会计信息 系统基本框架·····	(218)
讨论题·····	(224)
本章参考文献·····	(224)
进一步阅读的文献·····	(225)
第十二章 中国企业成本管理会计制度的变迁与 解释 ·····	(226)
第一节 中国经济体制改革的基本特征:企业成本 管理会计制度变迁的宏观背景·····	(226)
第二节 中国企业成本管理会计制度的 变迁、特色与解释 ·····	(228)
第三节 现代企业成本管理会计在中国企业的应用·····	(238)
讨论题·····	(247)

本章参考文献·····	(253)
进一步阅读的文献·····	(254)
本书主要参考文献·····	(255)
后记·····	(263)

第一章 20 世纪成本管理会计的发展

会计是一个信息系统,也是一个决策支持系统。一般来说,现代会计是以企业会计为主体。财务会计(Financial Accounting)与管理会计(Management or Managerial Accounting)是企业会计的两个重要领域。但是,从历史的视野来看,形成这种格局却经历了漫长的发展过程。这个过程大致上在 20 世纪开始、完成,并得到相应的发展。本章试图以现代公司制度、金融市场与会计学科的共生互动关系为背景,展示会计学科的两个相对独立领域,并以此为基础回顾 20 世纪成本管理会计的发展历程。

第一节 现代公司制度、金融市场与会计 学科发展的共生互动性

从历史的逻辑角度看,会计学科处于不断发展之中。今天,我们以一种新的视野来考察会计学科的发展轨迹,可以看到会计学科的发展与现代企业制度和金融市场密切相关。

一、现代公司制度与金融市场的共生互动性

企业的组织形式,无论是从事物发展的客观逻辑来看还是从历史进程的具体事实来看,最早形成的都是独资企业,随后才是合伙企业。无论是独资企业还是合伙企业,随着经济的发展、市场的拓宽和需求的日益增大,企业的生产也会继续扩大。即使每年业主或合伙人自己拿出一部分利润用于再投资,以扩大生产规模,企业仍然感到资本紧张。这时,企业发现自己处于这样一个困境:企业越是成功,发展得越快,它越感到资本短缺。不管如何,企业扩大规模,总需要投入更多的资本。企业一旦建立了良好的信誉,可以通过银行贷款获得资金,然而,对于一个迅速增长的企业而言,要是财务状况良好,偿债能力也强,向银行贷款自然比较顺利,但是,如果企业的经营状况并没有像预料的那么顺利,企业就会出现亏损,这时,银行债务的沉重负担也许会使企业从此一

蹶不振。因此,一般来说,无论从银行角度还是从企业角度来看,企业都不会去冒如此大的风险,完全依赖债务生存。在这种情况下,企业自然会想到,通过使更多的人分享企业利润或分担企业亏损的方式来获得更多的资本(股本)可能是一种较为理想的筹资途径。由此,股份有限公司特别是上市公司(以下简称“公司”)这种企业组织形式便应运而生。

公司与上述的独资企业或合伙企业完全不同,它是依法创立的法人组织,具有所有权与经营权相分离的重要特性。由于这个特性,公司具有如下三个优点:(1)可以较长期地持续经营。公司的股份可以转让,公司不会因为所有者或经营者的死亡而宣告结束,除非公司的生产经营导致破产清算,因此,公司可以较长期地持续经营。(2)便于股份的转让。公司的注册资本划分为若干等额的股份,谁持有股份谁就拥有公司的所有权。在发达的金融市场上,股份的转让相当方便。(3)公司的所有者即股东只负有限的偿债责任。公司的股东只以其出资额对公司的债务负责。由于上述优点,公司筹集资本的能力很强。

从企业组织形式的发展历程,我们可以看到:它是沿着从独资企业到合伙企业,一直到公司这样一条道路发展的。这条发展道路经历了相当长的时间,这其中也有许多原因和背景,但是,有一点是肯定的:现代公司制度的产生和发展与企业发展所需要的资本是如何得到满足的以及通过何种方式筹集资本这些问题密切相关。从这一点看,企业组织形式发展的轨迹是一条“资金拉动”型的路径。(胡玉明,1996)

企业组织形式发展的轨迹离不开金融市场。所谓“金融市场”,通俗地说,就是资金融通的场所。一个完善而发达的金融市场,应该是由包括金融市场的主体(金融机构)、客体(金融工具)和参与者(资本需求者和资本供应者)三个部分组成的金融体系。在所有金融市场参与者中,现代公司是主力军。从某种意义上说,如果没有公司的存在、发展和积极参与,金融市场的蓬勃发展将无从谈起。从历史上看,企业组织形式的演化,特别是现代公司制度的形成、发展和完善,是与金融市场的建立和发展相辅相成的,因为金融市场为公司提供了资金融通的场所。完全可以说,没有完善的金融市场,就没有现代公司制度;而没有现代公司制度,也就没有发达的金融市场。这就是现代公司制度与金融市场的共生互动性。

二、现代公司制度、金融市场与会计学发展的共生互动性

一个社会的会计,总是以企业会计为主体的,因为企业是其应用的基本单位。在现代市场经济环境下,市场的主体也是企业。而现代公司制度又是企业

组织形式中最能体现现代市场经济本质特征的组织形式,因而,现代企业会计之精华体现于公司会计之中。没有现代公司制度,就没有现代会计学科。

发达的金融市场在与现代公司制度相辅相成、共同发展的同时,推动了会计学的发展与完善。这主要表现在:

1. 随着金融市场与现代公司制度的产生和发展,出现了企业所有权与经营权相分离的现象,这对会计理论与方法产生了极为重大而深刻的影响。正是基于企业所有权与经营权的“两权分离”,为了适应企业所有者与经营者的不同信息需求,会计信息系统产生了“同源分流”,逐步形成了财务会计与管理会计两个相对独立的领域。由此,会计信息系统的内容大大丰富了,它标志着会计信息系统已经进入一个更高的层次。

2. 金融市场与现代公司制度的产生和发展改变了会计信息系统在社会经济生活中的地位。这主要表现在:

(1) 会计成为一项特殊的社会服务行业。过去,会计不过是在一个企业内部,受业主或经理支配的一种起反映与控制职能的工作。这种职能现在依然存在并不断得到加强,但却从中分离出一个不受某个企业支配而在组织上保持独立的部分——注册会计师(Certified Public Accountant, CPA)及由他们组成的会计师事务所。这些会计师事务所处于“超然”的地位并恪守“中立”的原则,为金融市场与现代公司制度的发展和完善提供“公正”服务。从此,注册会计师这一行业就成为一项特殊的社会服务行业。

(2) 扩大了会计的服务对象。过去,会计只在一个企业范围内,为企业提供财务信息,服务于该企业的经营管理。而自从金融市场与现代公司制度产生和发展之后,会计在企业中既是一个提供经济信息的决策支持系统,在社会上又成为一个自由职业。作为一个自由职业,起着中介机构的作用的会计开始独立、公正地为所有企业及其利益相关者(Stakeholder)服务。这种服务从企业外部看首先从查账(审计)开始,继而帮助企业设计会计制度,开始各项管理咨询服务。会计的服务对象呈现出社会化特征。今天,其内容依然处于不断变化和发展之中。

(3) 拓展了会计的内容。过去,单纯应用于企业内部的会计基本上就是簿记,主要是记录和计算,甚至连编制财务报表都不是其主要的任务。随着金融市场与现代公司制度的产生和发展,企业不仅要按规定编制和定期公布财务报表,而且为了取信于投资者、债权人等外部信息使用者,往往主动委托注册会计师进行审核,接受外部监督。通过外部监督,使企业财务报表的质量获得公证。因此,会计在内容上得到拓展,突破了单纯为企业内部记账、算账的局

限,为有效地发挥其社会职能开辟了广阔的天地。

总之,金融市场与现代公司制度的产生和发展及其共生互动性,全方位地促进了会计信息系统的发展,使会计的职能从考察较简单的企业内部财产“经管责任”(Stewardship)的关系,发展到提供对决策有用的信息,从而在协调社会经济利益分配关系、优化社会经济资源的配置等方面均发挥积极的作用。“账房先生”不再是会计的代名词。

3. 金融市场与现代公司制度的产生和发展,使得会计信息使用者多元化。由此,财务会计所提供的信息必须符合这些信息使用者的要求,产生了所谓的“公认会计准则”(Generally Accepted Accounting Principles, GAAP),从而推动了财务会计的规范化进程,促使财务会计从传统会计发展成为现代意义上的财务会计;管理会计则在“相关信息适时地提供给相关的人”(Right Information Is Provided to Right People at the Right Time)的原则指引下,随着现代企业内部组织结构的变化而不断发展。

4. 金融市场与现代公司制度的发展推动了会计国际化趋势。随着金融市场与现代公司制度的不断发展,形成了超越国家和民族界限的全球化国际金融市场和跨国公司,从而推动了当今会计学科的国际化趋势。“国际会计”成为会计学科的一个独立分支,并日益引起人们的关注和重视。同时,国际金融市场上层出不穷的衍生金融工具(Derivative Financial Instrument)也日益对会计学提出新问题,促进会计学的发展与变革。

当然,完善的会计信息系统,通过提供相关的会计信息,促进社会资源的合理流动与配置,又会反过来促进金融市场和现代公司制度的发展与繁荣。没有完善的会计信息系统,也就没有规范化的现代公司制度与金融市场。

此外,金融市场和现代公司制度的发展,为会计学研究提供了广阔的空间和课题。例如,财务会计面临的一系列变革,会计准则的经济后果研究、实证会计研究和盈余管理研究,管理会计的实地或案例研究、行为和心理模拟研究等等都源于此。(胡玉明,2001)会计学的这些研究也有助于推动金融市场和现代公司制度的发展与完善。

综上所述,现代公司制度、金融市场与会计学发展之间存在着共生互动性。它有助于我们从一个侧面认识现代会计学科两大相对独立的领域及其各自发展的趋势。

第二节 现代企业会计的“同源分流”

如前所述,随着金融市场与现代公司制度的产生和发展,会计信息系统产生了“同源分流”,形成了财务会计与管理会计两个相对独立的领域。本节将更为具体地阐述“同源分流”的历史背景,并在此基础上,对财务会计与管理会计进行简要的比较。

一、现代会计形成财务会计与管理会计两个相对独立领域的历史背景

尽管会计原先只是“生产职能的附带部分”,但是,“会计一开始就是以服务于经营管理为目的而产生的”。(费文星,1990,p. 1)当然,在经营管理的职能尚未同其他基本生产职能完全分开的情况下,会计这种“服务于经营管理”的目的并未引起人们的重视。(胡玉明,1999)现代公司制度、金融市场与会计具有共生互动性。企业组织形式是沿着独资、合伙和公司制度的轨迹发展的。在金融市场不发达的环境下,企业的组织形式以独资、合伙企业为主。这时,会计只是在一个企业范围内为企业提供财务信息,服务于该企业的内部经营管理。金融市场和现代企业制度的产生和发展,使会计的面貌焕然一新。

近代较大规模的工商企业,大多数所采取的是通过金融市场筹集资本的公司制度形式。随着现代公司制度和金融市场的形成和发展,投资者(股东)广泛地分散在社会的各个角落,其中,绝大多数投资者又远离经营主体,失去了对企业的支配权力。这些投资者实际上与企业外部的债权人具有相类似的性质,它们同企业存在经济利益关系,但都不直接参与企业的经营管理活动。这种以公司制度为基础而出现的经营权与所有权相分离的现象,对现代会计产生了极为重大而深刻的影响。正是基于两权分离,适应企业的所有者和经营者的不同信息需求,现代会计才逐步形成两个相对独立的领域:财务会计与管理会计。

财务会计主要是立足企业,面向市场,通过提供定期的财务报表和其他财务报告,为与企业存在经济利益关系的各界人士即利益相关者服务。如前所述,金融市场和现代公司制度的产生和发展,使得会计信息使用者多元化。例如,现有的投资者关心的是投入资本的安全与盈利分配,他们通过财务报表了解企业的财务状况和经营成果,以便对其掌握的投资股份进行经济评价;潜在的投资者也需要了解企业的财务状况和经营成果,以便确定是否进行投资;长

短期债权人同样需要了解企业的盈利能力、偿债能力及经营状况,以便决定相应的对策和措施。除此之外,有关法律也要求企业为政府的有关机构提供正确而详尽的财务报表,借以对企业的有关活动进行监督。财务会计正是从这些不同信息使用者的利益和要求出发,集中研究有关的会计问题,并着重通过正确提供各种财务报表来满足上述各相关利益者的不同需要,由此产生了以财务报表为中心的“会计观”,从而形成“财务会计”这个概念。由于那些与企业存在经济利益关系的社会各界人士都不直接参加企业管理活动,他们只能从企业提供的财务报表中获得有关企业经营成果和财务状况等间接材料。为了保障他们的经济利益,他们自然要求财务会计一定要站在“公证人”的地位,客观地反映情况,以保证有关资料的真实可靠。于是财务会计从日常的账务处理到提供财务报表,都要严格遵循符合企业外部各利益相关者利益的“公认会计原则”(在我国,体现为企业会计准则和有关会计制度)。如前所述,现代企业财务会计之精华体现于公司财务会计之中。因此,从一定意义上说,财务会计是一种社会化的会计,其提供的信息是一种社会化的公共产品。

管理会计则不同,它继续保持其原有的“阵地”,主要为企业内部经营管理服务,即为企业管理部门正确地进行管理决策和有效经营提供相关信息。如果说财务会计是以财务报表为中心的“会计观”,那么,管理会计就是以经营管理为中心的“会计观”。如果说财务会计是社会化的会计,那么,管理会计就是企业化或个体化的会计。它只是为特定的信息使用者提供相关信息,即所谓“相关信息适时地提供给相关的人”。

如果说,管理会计主要或侧重于为企业内部经营管理服务,那么,会计一开始就是以服务于经营管理为目的而产生的,因此,会计一开始就是现在人们所说的“管理会计”。尽管现在人们普遍认为,现代意义上的管理会计是从财务会计中分离出来的一个会计分支,但是,会计发展史却表明,最早期的会计就是管理会计。即使站在今天的角度看,被人们普遍认为是财务会计体系的重要组成部分——会计核算(记账、算账),也是为企业内部经营管理服务的。甚至被公认为财务会计典型特征的复式簿记(广而推之包括总账与明细账的平行登记,账证、账表以及表与表的核对等),从本质上看,与其说是一种科学的记账方法,不如说是一种内部控制制度。它同样也是为企业内部经营管理服务的。由此可见,财务会计体系中,记账、算账属于管理会计范畴,只有报账才是

财务会计之本质。财务报表只是核算结果的表格化而已^①。“从完整的意义上说,财务会计首先同时是管理会计(广义的管理会计)。它服务于企业管理,是以整个企业作为一个整体,提供集中、概括性的资料,为企业的高层领导服务。”(余绪缨,1990,p.15)

综上所述,金融市场和现代企业制度的产生和发展,促使原先只为企业内部经营管理服务的会计(相当于现在人们所说的“管理会计”),突破了只为企业内部经营管理服务的局限,走向社会,分离出一个侧重于为社会服务的社会化会计——现在人们所说的“财务会计”。从此,财务会计与管理会计分别按各自的性质和发展规律,不断地向前发展。今天,财务会计与管理会计已经发展成为两个相对独立的会计学科领域。从整体上看,它们属于会计科学的“同源分流”。

二、现代会计的“同源分流”:财务会计与管理会计

如前所述,企业会计信息系统包括财务会计与管理会计两个子系统。它们既相对独立又相互联系。实际上,它们是会计信息系统的“同源分流”。

(一)财务会计与管理会计的“同源”

我们说财务会计与管理会计是会计信息系统的“同源”,是因为它们之间存在密切的联系。这表现在:

第一,它们都是会计信息系统的重要组成部分,也都是企业经营管理的基本组成部分。在实践中,完全没有必要同时存在财务会计与管理会计这两个相对独立的信息系统。实际上,在会计核算部分,财务会计与管理会计具有共同的基础:原始资料相同。以此为基础,财务会计与管理会计基于不同信息使用者需求的侧重点不同,各自对原始资料进行加工、整理、扩展。同时,它们的服务对象也有交叉,尽管财务会计侧重于为企业外部利益相关者服务,但是,它也为企业内部经营管理服务;同样地,管理会计虽然侧重于为企业内部经营管理服务,同样,它也可以为企业外部利益相关者服务。

第二,在相当大程度上,财务会计与管理会计都依赖于“受托责任”(Accountability)。受托责任是过去简单的经管责任的发展。当今社会,可以说

^① 当然,会计核算的过程和结果体现了财务会计社会化的要求,公认会计原则对会计核算具有规范作用。历史成本原则尽管“四面楚歌”,屡受指责,但其地位依然如故。作者认为一个很重要的原因就在于企业内部经营管理还需要它。