

管理会计的新思维：人本管理会计思想

胡春晖

科学技术发展能够推动我国工业化的进程，这种推动是一种“硬推动”，体现在它对工业化水平的推动是一种清晰明了、实实在在的推动。与此相对，还存在一种“软推动”，它对工业化水平的推动是全方位和根本性的，看似无形却能够为硬推动提供源源不断的动力。本文将这种“软推动”界定为科学且适宜的企业管理系统，其核心价值管理，承担此功能的子系统则是管理会计系统。管理会计在工业经济形态下孕育并发展起来，管理会计系统也因此烙下了工业化印记，而这与知识、智慧为核心生产要素的智慧经济形态不相匹配。由此，本文提出管理会计的新思维：人本管理会计思想。

一、管理会计实践演进的特点与蜕变瓶颈

纵观管理会计实践演进的过程，可以发现两个特点：第一，管理会计的功能是紧紧围绕“价值管理”这个核心在企业管理需求的推动下逐渐拓展的。管理会计从最开始的成本计量、记录，到成本控制，再到预测、决策、预算、控制和考评，以及后来基于价值链分析的战略管理会计，其功能在一步步地拓展。但是不管是成本计量、记录和控制，还是预测、决策、预算和考评，它们都是紧紧围绕“价值管理”这个核心展开的，是企业管理人员实现价值

管理的帮手。第二，发展至今的管理会计价值管理功能的实现，是紧紧围绕“物”这个中心展开的，是通过对“物”的管理来实现价值管理的目标，是对“物质资本所有者”的绝对尊重。从目前管理会计的内容上看，成本计算的对象、经营预测的项目（销售量、成本、利润和资金需求量）、经营决策的内容（产品品种、生产组织、定价）、存货决策对象、投资决策内容以及业绩考核的内容无不是“物”性。以成本管理为例，不管是通过成本信息的事后核算来控制成本，还是通过事前的标准制定、目标成本控制和作业成本预算，都是将成本控制的着力点聚焦在减少物质的消耗上，而忽视了“人”的作用。这种“见物不见人”的现象是与工业经济形态相适应的。但在工业经济之后的知识、智慧经济时代，人的知识与智慧超越货币资本成为企业的核心生产要素，企业当中人力资本所有者的“智慧”发挥的程度决定了企业价值产生的多与少。因此，价值管理的中心和核心应转变为“人”。但物质资本所有者并不会甘心或者主动让出这种地位，“资本雇佣劳动”这一思维定势从根本上抑制了管理会计变革的进程。管理会计系统要完成蜕变，就必须突破“物质资本至上”所带来的企业缔约关系中现有的价值产出方式和利益分享方式。

二、智慧经济形态下管理会计的新思维：人本管理会计概念的提出

管理会计理论和实践目前试图打造由管理会计工具组成的管理会计框架体系或价值管理综合框架。但无一例外都忽略了价值增值的本原或根本动因是“人”。这些试图整合在一起的管理会计工具，不管是作业成本法、平衡计分卡，还是质量成本管理、目标成本法、经济增加值等都是将管理控制的重点或价值增值的动因停留在“物”上。但对企业来说，在智慧经济形态下价值的形成来源于人的“行为创造”，而人的行为发生取决于人的动机，而人的动机又取于人的需求。因此，现有管理会计的研究虽然对人的因素有所考虑，但其主要还是围绕财务资本即“物”这个中心搭建的管理会计“价值管理”框架和机制，主要体现的是如何围绕“物”实现成本的节约和价值的最大化。本文则是希望遵循智慧经济时代价值管理的内在要求，在充分理解人需求的基础上构建以“人”为中心、为根本的管理会计“价值管理”的框架和机制，并将这种管理会计称为“人本管理会计”。

三、人本管理会计思想的精髓与人本管理会计机制的框架

（一）人本管理会计思想的精髓：以人为本 + 智力资本的挖潜

人的智慧作为一种资本内涵于人的大脑当中。与物质资本所有者拥有的静态物质资产不同,如果一个人没有意愿,即使他非常有能力,对于企业来说也是没有意义的。因此,企业要让拥有智慧的人努力发挥自己的智慧,就必须做到以人为本。

以人为本是企业让人真正愿意努力工作的前提和基础,但只达到愿意并不是人本管理会计的完整内容。企业要在市场竞争中取胜,必须要能够做到让企业的智力资本最大限度地发挥作用。归纳起来,人本管理会计思想的精髓主要由两个部分构成:一个是“以人为本”,一个为“智力资本挖潜”。其中,前者是基础,解决的是人努力工作的意愿问题;后者则是企业设计人本管理会计系统的最终目的,呈现的是企业的软实力。

(二) 人本管理会计机制的框架设计

人本管理会计是企业核心的价值管理系统。简单来说,企业价值的产出过程就是物质资本所有者将自己拥有的物质资产和人力资本所有者缔约成立一个组织后,人力资本所有者运用智慧和体力作用于组织内的物质资产形成产品销售给客户,最后获得的价值增值在人力资本所有者和物力资本所有者之间进行分配的过程。因此,企业价值的流转过程可以分为三个阶段:第一阶段是资源配置,即人力资本所有者与相应的物质资源结合;第二阶段是人力资本运用智慧和体力作用于物质资产直至最终销售出去;第三阶段是新增价值的分享。人本管理会计要实现高效的价值管理功能,就必须在价值流转的三个阶段都要做到逻辑一致,且达到“以人为本”和“智力资本挖潜”两个状态。这三个阶段也就构成了人本管理会计机制的框架。而该框架的三个阶段如何实现“以人为本”和“智力资本挖潜”两个状态,本文认为具体制

度设计的要点如下:

第一阶段,资源配置模式具体制度设计的要点。资源配置模式是人本管理会计机制的首要环节。因此,这决定了资源配置模式显著影响着后续两个阶段的制度安排,但同时也表明资源配置模式是人本管理会计机制设计的中中之重。人本管理会计机制中资源配置模式是以人力资本所有者为主角,物质资本所有者为配角的。具体设计上与过去物质资本所有者指挥人力资本所有者的制度安排相反,行为(人力资本所有者)提出物质资源需求计划并承诺价值创造目标,企业根据物质需求计划提供物质资源,从而实现主配角互换。

第二阶段,行为贡献确认模式具体制度设计的要点。物质资产是静止的,只有当人将自己的行为作用于物质资产时,才会促使价值发生增值与流转。这一方面决定了企业价值的总增加等于企业所有行为各自行为贡献的总和,另一方面也决定了行为人的贡献是依据其行为的效果来定的,而效果又来自于该行为人的智慧。据此,每个行为人为行为贡献的清晰界定是人本管理会计机制的核心。本文认为要合理确定行为贡献,事前承诺事后依据承诺进行责权利的划分是一种以人为本的方法,且该方法与资源配置模式和利益分享机制拼接在一起可以达到“智力资本挖潜”的效果。

第三阶段,利益分享机制具体制度设计的要点。利益分享机制是人本管理会计机制框架的最后一个环节,其制度设计要点主要由前两个阶段的制度安排来决定,具体设计为:第一阶段资源配置模式中“行为(人力资本所有者)提出物质资源需求计划并承诺价值创造目标,企业根据物质需求计划提供物质资源”,决定了行为人与企业之间的价值分享方式是企业获得因为行为

人使用物质资产所缴纳的使用费,而行为人的收益为行为价值增值减除物质资产使用费和物质资产损耗费后的余额;第二阶段行为贡献确认模式中“事前承诺事后依据承诺进行责权利的划分”,决定了行为之间是通过事前相互承诺明确责权利的界限后确定各自的价值分享数额。如此,企业与行为之间和行为人内部之间的价值分享方式就全部确定下来了。而利益分享机制是最能体现“以人为本”和“智力资本挖潜”两个指标的,且如果没有与前两个阶段逻辑一致的、良好的利益分享机制,人本管理会计机制就无法最终呈现“以人为本”和“智力资本挖潜”这两个人本管理会计必备的主旨要义的。由此,三个阶段的制度安排组成一个有机整体,总体上不仅体现了“以人为本”的要求,而且可以最大限度地挖掘行为人运用智慧创造价值的潜力。

2015年5月,国务院正式印发的《中国制造2025》提出,要按照“创新驱动、质量为先、绿色发展、结构优化、人才为本”的总体要求,着力提升发展的质量和效益。笔者认为战略部署和总体要求属于宏观层面,要落实还必须具体化到微观层面。我国是人力资源大国,但是人力资源开发和使用的效率、效果较低。最根本的原因是企业内部价值管理的水平低下,价值管理制度存在痼疾,这一点在国有企业最为明显。因此,如何在企业内部构建一个与智慧经济时代相匹配的价值管理系统从而让员工非常愿意去运用自己的智慧努力创造价值是我国国有企业改革的当务之急。而人本管理会计系统正是以此为目的的企业价值管理系统。

(本文受到国家社会科学基金项目“人本会计理论体系研究”<14FJY005>的支持)

(作者单位:中国海洋大学管理学院)

责任编辑 王雅涵