

文章编号:1002-980X(2006)11-0107-04

管理会计发展的若干方面

——基于利益相关者的视角

黄智华,任翠萍

(安徽工业大学 管理学院,安徽 马鞍山 243002)

摘要:企业的各个利益相关者对于企业的影响力并非同等大小,也非一成不变,纵观管理会计的发展过程,可以看出利益相关者中各利益群体对企业影响力的不均等与变化对管理会计的历史演变的推动作用。本文将从管理会计的产生、业绩评价内容的演变、人力资源会计的产生、目标成本法的产生与质量成本管理观念的演变、环境管理会计的产生与发展等六个方面对此进行论述。

关键词:利益相关者;管理会计;发展

中图分类号:F234.3 **文献标志码:**A

对于利益相关者的研究始于20世纪60年代,并于80年代进入高潮,现已发展成为比较成熟的理论。利益相关者对于企业管理等方面的影响由来已久,就管理会计而言,利益相关者对其的影响最早可追溯到其产生时期。工业革命之前,企业主集出资者和经营者于一身,他们通过市场购买所需原材料,雇佣计件工人加工产品,然后销售给客户。所有的交易都是在企业外部进行的,企业主只须将从客户那里获得的现金与其在原材料及人工上的投入进行比较就可获得利润信息。因而,此时企业主作为企业唯一重要的利益相关者没有进行成本核算的需要,成本会计还未产生。工业革命之后,生产力飞速提高,企业主开始在企业中投入大量的资本,雇佣长期员工,建立了大型生产企业,关于生产的信息不再那么直观。企业主为了进行内部管理控制就产生了对成本信息的需求,为了满足其需要,管理会计的前身——成本会计就产生了。

可见,管理会计的产生源于业主这一当时唯一重要的利益相关者的需求。从理论上分析,管理会计主要是为内部管理者提供决策信息的,而依据利

益相关者理论,管理者在进行决策时必须考虑利益相关者对企业的影响作用,所以对企业有重要影响的利益相关者范围的扩大势必导致管理会计内容的充实与完善。而从管理会计的历史演变过程来看,情况也的确如此,以下将从业绩评价内容的演变、人力资源会计的产生、质量成本管理观念的演变、目标成本法的产生、环境管理会计的产生与发展等五个方面加以论述。

一、业绩评价内容的发展

管理会计首先出现在美国,当时大多数产品处于卖方市场,产品供不应求,企业很少关注不同顾客需求的特征及其变化趋势,将工作重点放在了生产阶段。同时,由于企业所进行的生产活动是单一的,企业主只要能控制工人的生产效率就可使其利益最大化。然而,因为企业主支付给工人的工资是固定的,工人没有进行高效工作的内在动力,企业主就需要利用成本信息对工人的懈怠行为进行控制。比如莱曼米尔公司通过对同一时间、同一工序内工人

收稿日期:2006-05-30

作者简介:黄智华(1962—),男,安徽宁国人,安徽工业大学管理学院副教授,研究方向:会计理论、成本及管理会计理论与实践;任翠萍(1977—),女,河南焦作人,安徽工业大学硕士研究生,主要从事财务成本问题研究。

对于利益相关者的理解过窄会因忽略某些群体的利益而遭到抗议,进而影响企业的发展;而对其理解过宽,企业想要做到面面俱到,反而会因没有重点而无从下手,最后谁的利益要求也无法顾及。鉴于此,笔者采纳了李心合在其所著《利益相关者财务论——新制度主义与财务学的互动和发展》一书中对现实的利益相关者的界定,即现实的利益相关者具体包括出资者、经营者、债权人、政府、员工、供应商与客户。

的产出进行对比,以对工人进行监督^[1]。可见,起初业绩评价的重点是对工人的工作效率进行考核,但由于当时唯一重要的利益相关者是业主,工人根本无地位可言,所以评价的目的是为了帮助业主获得最大的经济利益,工人只是被动接受评价。

19世纪50-60年代,铁路企业迅速发展,出现了具有管理层级的企业——作为所有者的高层管理者管理并支付薪水给低层管理者。伴随着管理层级的出现,企业重要利益相关者中也就增加了仅有管理权而无所有权的经营管理者,这就要求管理会计开发新的指标,以对其业绩进行考核,于是铁路企业开发了运营比率、吨英里成本,商业企业开发了毛利率、存货周转率来确定下属管理者对于企业贡献的大小,进而与其报酬挂钩。与上述工人接受评价不同,经营管理者是企业重要的利益相关者,因而他们并不是消极、被动地接受评价的,从某一角度可以说对他们进行评价源于维护其利益的需求,以使他们得以按贡献取酬。

19世纪末,企业规模进一步扩大,业务日益复杂,同时股东人数增多,股权分散,出现了经理式的企业,不只是中下层经理人员甚至连高层经理人员也由支薪的雇员担任,所有权与经营权分离了,经营管理者不再是出资者,但经营管理者必须对身为重要外部利益相关者的出资者负责,同时,企业想要借到资金就不得不考虑债权人的利益,于是销售净利率、每股收益等反映企业盈利能力的指标及流动比率、速动比率等反映企业偿债能力的指标,作为出资者与债权人所共同关心的指标,充实了管理会计的业绩评价体系。

企业间的竞争越来越激烈,顾客和员工对于企业的影响力越来越大,因此产生了人力资源会计、目标成本法,质量成本管理观念也有所改变(这些内容将在下面进行论述),反映在业绩评价方面就是平衡计分卡的出现。平衡计分卡对客户及员工方面的利益更加重视,新增了考核内容,表现在:客户方面,对客户保持及客户忠诚、客户的满意程度等进行考核;员工方面,企业开始对员工满意程度、员工保持等进行评价。

二、人力资源会计的产生

管理会计产生以后,在相当长的一段时期内,并没有将员工视为企业的一项具有主动性的资源来加以考虑,其主要原因在于当时劳动力供给充足,再加上机械力对人力替代,造成人力资源相对过

剩,人们把人力看作是“取之不尽,用之不竭”的资源。在这样的环境中,员工不可能对企业施加重大影响,因而他们在企业利益相关者中是微不足道的。

随着时间的推移,经济环境发生了重大变化,员工在利益相关者中的地位得以提高。首先,伴随着战后长期的高速经济增长和繁荣,充分就业条件下人力资源呈现稀缺态势;其次,伴随着科学技术的不断进步,智力逐渐成为决定经济增长的最重要因素,企业能否吸引、保留高素质的员工在很大程度上决定着企业的成败,员工开始对企业产生重大影响;再次,分享制和股份合作制等新的企业制度形式的产生和发展,导致员工在劳动(人力资本)合作的同时又实现了财务资本的合作,员工因此而直接介入企业“产权网络”,从而使员工与企业的利益关系得以强化^[2]。以上三方面的变化使得员工成为企业的重要利益相关者。

员工在利益相关者中地位的上升,要求管理会计发展出新的内容与之相对应。1964年美国密西根州立大学企业经济研究所的赫曼森教授提出了人力资源会计,管理会计开始将人力资源作为企业的一种战略资产纳入其研究范围。

三、质量成本管理观念的演变

当市场处于供需基本平衡时,企业的绝对优势被打破,客户的需求变得不容忽视,反映在质量成本管理上就是可接受质量水平(Acceptable Quality Level, AQL)观的出现。20世纪50年代,美国质量管理专家朱兰对“至善论”进行了批判。他指出,在很多情况下,追求至善的结果是虽然消耗了材料和能源却未能使产品的适用性(用户眼中的质量)有所提高。也就是说,用户并不是质量“至善论”的受益者,相反,他们是“至善论”的受害者,因为他们要为自己不需要的过剩功能或过剩质量而付费。同时,为了使批判更加有力,他对质量与成本之间的关系进行了分析研究,提出了AQL观,该观点认为鉴定成本和预防成本与事故成本之间存在着一种此消彼长的关系,当二者之和最小时的质量水平为最优质量。朱兰的这一观点使企业明白如何在满足用户需求、保证产品功能实现的前提下,实现质量收益最大化,因而在当时朱兰的这一观点被企业广泛采用,并取得了良好的效果。

20世纪70年代末,市场已转变为买方市场,客户地位进一步提高,AQL观受到了零缺陷观点的挑战。零缺陷观认为,对于生产企业而言,百分之一的

次品不算高,是可容许的,但是对于买到次品的客户而言,他买到的产品却是百分之百的次品,他的权益被百分之百侵犯了。因而,从维护每一位客户的权益的角度来说,唯一可接受的质量水平是“零缺陷”。

到了 20 世纪 80 年代,市场买方的特征更加明显,国际竞争愈演愈烈,“顾客是上帝”的经营理念得以确立,客户权利受到极大重视。基于客户对于质量的要求不断提高,次品的传统定义受到挑战,零缺陷观向健全观进一步推进。依据传统的次品定义,在某一质量特征方面超出可容忍的限度的产品为次品,即存在一个设计允许范围,当实际产品与设计要求之间的偏差在此范围之内时,产品为合格品。而健全观认为实际产品与设计要求之间只要存在偏差就是有缺陷的产品,可见健全观下的质量成本管理对于保护客户的利益更加有力。

总的来说,无论是 AQL 观对“至善论”的否定,零缺陷观对 AQL 观的取代,还是健全观对零缺陷观的发展,都源于对客户利益的考虑。也就是说,当客户成为举足轻重的利益相关者后,企业质量成本管理观念就随着客户对于质量的要求而不断发展变化。

四、目标成本法的产生

起源于美国,在日本发展完善,现被世界企业广泛接受的目标成本法,同样是客户地位上升,利益受到重视的产物。

在目标成本法产生之前,产品订价是以其成本为基础的,这种定价方式单纯从企业自身的角度来估算,没有顾及产品开发的程序及市场的反应。在客户至上的环境中,传统的订价方法已显得不适应,需要向以市场为主,以客户需求为导向的新的定价方式转变,目标成本法应运而生。目标成本法与传统的程序相反,它首先以同行业或竞争性的产品价格作为新产品售价的上限;然后按期望的产品销售数量,决定其期望利润目标;最后以预计具有竞争性的售价减去目标利润,确定产品生产目标成本。目标成本一经确定,企业即以此成本为奋斗目标,全心投入新产品的设计中。如产品设计完成后的估计成本水平高于目标成本水平,就对产品设计方案重新修正,直到预计产品设计成本低于目标成本为止。

从目标成本法的实施程序中可以看出,它是在

保证客户利益(此处指“低价”)的基础上来寻求其自身利益的实现,从这一角度来说,它与以往的产品定价方法有着本质的区别。

五、环境管理会计的产生与发展

近三十多年来,环境问题日益受到社会各界的重视,为满足利益相关者对环境信息的需求,环境管理会计在上个世纪 90 年代应运而生。由于环境问题的负外部性,政府在其产生及发展的过程中,发挥着第一位的作用^[3]。

较早对环境管理会计的研究作出努力的当数美国环境保护署。1992 年美国环保署建立了环境会计项目,起初的目的是为了向外部利害关系者披露相关的环境信息,但是随着项目的进展,环境管理会计成了研究的重点。在随后的几年内,美国环保署参与了近百项与环境管理会计有关的活动,积极推动环境管理会计的发展。

欧洲委员会资助的 ECOMAC 项目从 1996 年设立到 1998 年结束,对欧洲及美国的 84 家公司进行环境管理和会计方面的调查,并针对德国、意大利、荷兰、英国及爱尔兰的 15 家公司的环境管理会计的案例进行研究,提出了环境管理会计的框架。

联合国可持续发展部于 1999 年以“增进政府在促进环境管理会计中的作用”为题设立的专门调查研究项目,揭开了管理会计在世界范围内进行交流的序幕。

2002 年 4 月,在美国环境保护署、Tellus 研究所、联合国可持续发展部和英国特许公认会计师协会的支持下,EMARIC 作为一个专门研究环境管理会计的网站宣告成立。

除此之外,德国联邦环境部和联邦环境局、英国环境局、澳大利亚维多利亚环保局等均对环境管理会计的发展也作出了很大的贡献。

环境管理会计产生与发展的历程显示了政府作为重要利益相关者对于管理会计的影响。

六、结论

企业的利益相关者范围很广,但他们对于企业的影响力并非同等大小,也非一成不变。总的来说,重要的利益相关者是沿着兼出资者与经营者于一身的业主、经营者、债权人和为数众多的出资人、客户、

ECOMAC, 全称“Eco-management accounting as a tool of environmental management”,该项目不仅包括环境管理会计的内容,还包括环境以及气候与人类活动关系的调查研究课题。

员工、政府这样一条线来扩展的,与此相对应,管理会计的业绩评价内容在扩展,质量成本管理观念在更新,目标成本法、人力资源会计、环境管理会计相继产生。总之管理会计的内容是随着重要利益相关者范围的扩大而不断发展、充实、完善的。可以预见,随着竞争进一步加剧,企业间的竞争将扩大到供应链之间的竞争,供应商将成为重要的利益相关者。相应地,管理会计关注的对象将再度扩大,由下游外部利益相关者(客户)向上扩展到上游利益相关者(供应商),管理会计中的存货管理部分将发生变革,业绩评价内容中也将增加供应商因素。另一方面,由于客户地位不断提高,客户关系管理方面的内容将进一步充实管理会计的内容。

参考文献

- [1] 托马斯·约翰逊,罗伯特·卡普兰. 管理会计兴衰史——相关性的遗失[M]. 金马工作室,译. 北京:清华大学出版社,2004.
- [2] 李心合. 利益相关者财务论——新制度主义与财务学的互动和发展[J]. 北京:中国财政经济出版社,2003.
- [3] 胡伟,肖淑芳. 环境管理会计的产生与发展——从各利益相关者在环境管理会计的发展中扮演的角色谈起[J]. 科技进步与对策,2004(3).
- [4] 殷俊明,王平心,吴清华. 成本控制战略之演进逻辑:基于产品寿命周期的视角[J]. 会计研究,2005(3).
- [5] 余绪缨. 管理会计[M]. 北京:首都经济贸易大学出版社,2004.
- [6] 朱兰. 质量控制手册[M]. 《质量控制手册》编译组,译. 上海:上海科学技术文献出版社,1981.
- [7] 小艾尔弗雷德·D·钱德勒. 看得见的手——美国企业的管理革命[M]. 重武,译. 北京:商务印书馆,2001.

Several Aspects of the Development of Management Accounting ——based on stakeholders

HUANG Zhi-hua, REN Cui-ping

(School of Management Anhui University of Technology, Ma'anshan Anhui 243002, China)

Abstract: Neither are all stakeholders of equal importance to the organization, nor is their influence on the organization unchanged. In fact, the influence of single benefit group among the stakeholders on the organization is unbalanced and variable. And studying the development of management accounting, we can see that the unbalance and variation have great effect on the evolution of management accounting. This paper will discuss that effect from six aspects: the birth of management accounting, the evolution of performance evaluation, the birth of human resource accounting, the birth of target costing, the evolution of the view of quality cost management, the birth and development of environmental managerial accounting.

Key words: stakeholders; management accounting; development

(上接第 28 页)

- [2] 严于龙. 积极缓解资源约束 努力实现经济有序发展[J]. 宏观经济管理,2005(5).
- [3] 宏观经济研究院能源研究所课题组. 制定合理的能源需求社会目标[J]. 宏观经济研究,2004(7):12-18.
- [4] 黄钟. 警惕中国增长的极限[N]. 南风窗,2004-05-01.
- [5] 闻有成. 创建节约型社会 破解我国资源瓶颈[N]. 社会科学报,2004-04-27.

- [6] 金碚. 资源和环境约束下的中国工业发展[J]. 中国工业经济,2005(4):13-18.
- [7] 刘冀. 经济增长方式正在步入歧途[N]. 中华工商时报,2005-05-12.
- [8] 段树军. 中国能源战略要实现转型[N]. 中国经济时报,2003-11-10.
- [9] 李建伟. 我国经济增长的内在趋势及其周期性波动特征[J]. 经济学动态,2006(4).

Economy Growth of China on the Dual Restrain of Resources and Demand

ZHENG Mei-hua

(Economy and Finance Department in Anhui University of Finance and Trade, Bengbu Anhui 233041, China)

Abstract: At present, the economy growth pattern of our country is changing from in the center of government to market. The growth still has many basic characters of obvious free and easy or out range. The intense investment enthusiasm and impulse of local government produce duplicated project of administration. At the same time, the basic action of market in the resources distribution has developed to some extent, and the action and profit realize pattern of local government has changed, so they produce duplicated project of market. The dual restrain of resources bottleneck and effective demand insufficient are obvious in the economy development of our country, and the key of settling the problem is to accelerate the change of economy growth pattern.

Key words: resources bottleneck; effective demand insufficient; the dual restrain economy; the economy of government in the center; the change of economy growth pattern

事实上,目前这一变革已反映在物流管理中,但在管理会计中还未充分体现。