

精益思想下的会计变革

谢天

(黑龙江八一农垦大学 黑龙江大庆 163319)

【摘要】越来越多的精益企业发现,随着精益思想在企业中的不断深入,传统会计方法的有效性被消减。在这种背景下,企业需要寻找与精益生产相一致的会计方法,因此以客户价值为先导,以价值流为核心的精益会计应运而生。本文介绍了精益思想产生的背景,概括了精益会计的内容,并分析了传统会计与精益会计的主要差异,以为更好地实施精益会计提供一些建议。

【关键词】精益思想 精益会计 会计变革

一、问题的提出

在经济高速增长、企业顺利发展时期,企业可以利用大批量生产降低成本,但是在当今产能过剩时期,单纯地依靠“规模效应”来降低成本的方式已无法推动企业的进一步提升。20世纪70年代至80年代日本丰田公司掀起了一场精益生产的大革命,随着各国学者对丰田生产方式的研究,将精益思想从精益生产中提炼出来。1996年琼斯教授的《精益思维》出版后,全球更是形成了“精益”热。精益思想强调人性化的层面,并将“智慧和改善”和“人性的

尊重”二者结合起来,不把人看作是资源经济的一部分。把精益思想运用到会计中来,它则是寻求一种可以将财务会计信息系统作为内部管理会计手段加以活用的方法。由此可见,与传统会计相比,精益会计淡化了财务会计与管理会计的区别。

精益生产在我国的起步并不晚,在过去的30年中它已经在生产制造方面大规模地推动了生产力的改进。随着精益思想的不断深化,各种规模的企业都更好地了解生产成本,反映精益改进对财务的影响,并且使企业以创

(1)总目标成本的设置:设置总目标成本应以企业战略规划为前提,以公司年度计划为依据,根据企业的生产作业实际所需成本及原材料采购成本、人力成本、设备的回收成本等因素,选用经验判断预测法、目标利润法、先进成本水平法、成本参数对比法等方法得到目标总成本水平,再考虑逆向物流的特点,最终得到企业总目标成本。

(2)第二层目标成本的设置:在总目标成本的要求下,进行包括废料采购目标成本、废料备制目标成本、不同配料目标成本、再生变形铝合金目标成本、再生铸造铝合金目标成本,即五道基本工序的目标成本的制定。据调查,如何降低采购成本,如何解决废铝原料的科学配料以降低加工成本,这是目前再生铝企业经营管理面临的两大主要问题,因此,制定第二层目标成本时,该层各道工序目标成本的权重应予以考虑。

以废料采购工序为例,由于废料的质量、数量、时间、采购地等情况不同,采购成本完全不同,所以在设置该工序目标成本前,需采用科学的方法进行全面的市场调查与预测,同时考虑到该目标成本在市场环境变化较大时的调整,而这种调整又会影响到总目标,故应用一条反馈

线实施控制。见图中的虚线所示。

(3)第三层目标成本的设置:此层目标成本的设置是在第二层目标成本的要求下进行。根据已分解的第三层的生产作业,将上一层的目标成本做进一步细分,细分的同时制定第三层作业目标成本。以后各层目标成本的制定以此类推,直到最基层作业成本制定好为止。

至此,在企业内部就有了一个完整的、系统的逆向物流生产作业目标成本体系。此体系一旦建立,企业所有相关部门应按此目标成本体系的要求进行操作,并根据目标成本体系的要求,管理、监督生产作业目标成本的变化在允许的范围之内,以求达到有效控制生产作业成本、低成本变废为宝、提高企业竞争力的最终目的。

主要参考文献

1. 侯风华,李超.原油生产的目标成本管理.技术经济与管理研究,2001;6
2. 李宏伟.中国再生铝市场分析.2011重庆市铸造年会论文集,2011
3. 党晓峰.中小五金制造企业实施作业成本法应对成本飙升.财会月刊,2012;13

造客户价值为业务的重点。当然,也有很多因素阻碍精益成果,其根源是过时的会计系统跟不上精益转型的节奏,这必然使二者之间产生矛盾。通过精益思想的不断发展,管理者们正从两个层面上重新设计会计系统——会计的完成方式(流程)以及会计测量和报告的内容(成果)。这不意味着消除传统的会计实践,而是相互矛盾的两种方法平行存在。精益会计立足于整个会计系统的改善,对提高管理部门的技术水平和企业的整体竞争力有重要意义。

二、精益会计简介

会计信息是企业活动的影像,将生产过程中生产活动的结果作为会计信息收集起来是可能的,但无法知道隐藏在企业内部产生该数值的实像,从而作为货币数值的会计信息无法对其关系性予以说明。根据以上传统会计信息的劣势,精益思想为会计系统带来了革新,在育人的同时找到最佳答案,使影像和实像进行相互间的连锁整合,对已根植于一般企业的会计和生产的系统性进行再设计。在精益思想的驱动下运用会计逻辑来理解精益会计。

精益会计从会计流程和系统中剔除浪费,由以前交易密集型并带有大量审计流程转变为交易量最小的流程,节约财务人员的时间,以便他们有更多的时间进行精益改进,使得财务利益最大化。除专业财务人员以外,精益会计也容易被组织内部各个成员所理解,为企业提供根植于精益思想的业务控制系统,并有效地监控企业的发展状况。精益会计以未来为导向,财务专业人员以及财务报告不再只是注重结果,企业不再根据历史数据对业绩指标进行控制,而是根据预测信息实时对企业开展精益改革。精益会计以客户价值增值为导向,使企业以成本为出发点转变为以价值为出发点,将价值流创造的客户价值作为企业业绩的首要衡量标准。

三、精益会计对传统会计的挑战

从20世纪80年代开始,日本丰田生产方式开始抬头,与传统会计原理相吻合的从前工序向后工序的推式生产和丰田满足客户需求的拉式生产之间产生了不能相互匹配的问题。就如同将一个新的游戏程序放入传统会计这样一种旧模式里,新游戏就会无法运行一样。由此可见,传统会计与精益会计正在进行着优劣竞争,但在未来很长一段时间内,二者都不存在“淘汰压力”。从自身角度来讲,精益会计不是对传统会计的否定,而是一种对传统会计的强化和革新,即仍以传统会计为基础,只是改变其视角和运用方法。精益会计也不是机械的传授会计知识,而是有实用价值的会计教育,它对传统会计产生了以下挑战。

1. 隐藏问题的表面化。在衡量库存的价值方面,传统

会计以大批量生产为前提,不断地建立库存,并通过已销售货物的利润,而不是已生产货物的利润来计算,“隐藏”了制成品过剩的成本,有悖于精益会计的库存减少原则。在评价库存的积累方面,传统会计赞赏库存积累,并处罚库存减少,这样对人工和原材料成本就会进行多重过账,必然会产生一些没有价值的工作,有悖于精益会计的浪费消除原则。此外,库存还会导致新的问题,如使人们不能正确理解成本的含义(自制某种产品还是外购),可视化水平低,利用库存的增加来操纵利润等都与精益会计产生冲突。

2. 时间成本的计量。钱会生利,时间越长利息越多,这是我们生活中再常见不过的讲述时间成本的例子了。可见,以存款为代表的投资是有时间价值的。由于传统会计信息是根据会计期间原则按照年度进行操作的,所以很难看出时间轴上的进化情况,因此从经济计算的观点出发,由传统会计数值得到的判断是不准确的。另外在成本计算里,由于实质加工以外的加工等待、搬运等待以及搬运时间等都是增加产品时间成本的因素,但都被计算在成本对象之外,作为实现价值通过支付利息或分红的形式,只承认其中的一部分。

3. 会计信息的时间维度。传统会计在结算整理分类时,要进行费用收益的预期、折旧费、减值损失以及各种准备金的计入等发生主义会计的准备工作。发生主义会计处理的周期是月度、年度,而现金交易则是每天都在频繁进行。如果按照月度或年度结算来判断经营,那么其反映的会计信息具有滞后性。此外,以利润表为中心的传统会计,如果按照上述的“会计期间原则”就只能了解该会计年度期间的数据。这样就无法看清企业的“过去、未来”,从而导致经营者的短期利润取向,降低企业的收益和盈利能力。

四、精益会计对传统会计的改善

传统会计收集和分析数据,生成专业财务人员以外的人很难理解的报告,致使管理人员不能针对企业中的重要问题制定合理的管理决策。而精益会计则将节约库存、消除传统会计流程中的浪费以及财务报表优化植入流程之中,并根据客户需求制定规划,依照预先配置计算的结果来使用资源,从而使精益会计成为实战角度上的活性会计,更好地为企业发展服务。因此,根据传统会计的现状,精益会计可以在三个方面对传统会计进行完善与革新。

1. 倒冲成本计算。为了克服传统会计成本计算的局限性,使记账简单化,我们这里采用倒冲成本计算库存。倒冲成本计算只对加工费按照实际发生额与标准分配额的成本差异来认识,并将此转换为销售成本。因此,产品制造完成时是中间库存品的结算,销售出去时也是中间

库存品的结算,而完成品结算并没有什么重要意义。即可以说这是在设定中间库存和完成品库存最小化,即“生产量~销售量”。因此像传统会计成本计算那样,单位成本发生变化、通过增加库存提高本期利润等行为就没有了发挥的余地,于是库存减少,利润也减少,精益改进还能否继续的问题就不是企业长期控制的重点了。此外,企业的生产周期较短且不必了解每项作业是否与财务预算保持一致,就可大量减少人工成本和物料成本的交易数量,消除原来批量生产过程中的浪费。

2. 摆脱“会计年度综合征”。年度会计有无法看出企业“过去、未来”的缺点,从而会出现过去的事就过去了而不加以反省,未来的事又不在预期之中的情况。因此,我们需要寻找一种可以对企业的进化轨迹用不间断的时间轴表示的方法,即与会计年度无关的新核算方法,而滚动月度结算法就是改变这种“会计年度综合征”的有机土壤。由于是12个月的平均值,所以可以吸收季节因素、期末因素以及事业特性因素等异常值,这样企业的生产性和收益性趋势就被可视化,从而就容易发现问题并提出解决对策。另外,滚动月度结算法的值正好与财务上的会计年度相一致。因此,只要将此时的结算数据提供给财务,就可以与财务的结算结合起来,减少重复工作带来的资源浪费。

再者,心理上也可以从只是在会计年末卖力工作的“会计年度综合征”中得到解放。这样,会计年度、期末、月末等概念就会慢慢变为“日日新”,那么企业的实力和进化轨迹就可以一目了然了。

3. 以价值流为核心构建财务报告。精益会计是以资产负债表为中心推进经营管理,以价值流为核心构建财务报告的。资产负债表、利润表和现金流量表都是相互关联的“流动信息”,而位于其中心的便是资产负债表。这是因为利润表是用总额表示资产负债表利润账目科目变化的附属明细表,而现金流量表是用总额表示现金账目科目变化的附属明细表。另外,资产负债表表现的是过去、现在、未来复数期间内资金循环的流动信息,可以如实地反映企业的实力。从实践角度分析,操纵利润表做出利润是容易的,而资产负债表的改善则必须要经过长时间的努力。而以价值流为核心的精益会计可以为企业提供更准确的财务报告,从理想的角度来看,为企业的内部管理与控制出具以资产负债表为中心的财务报告。

五、精益会计面临的挑战

1. 精益实施的局部性。通常,大多数企业引进精益会计都是从有限范围内开始的,但他们的最终目标是将其扩展到整个企业。例如,由于公司原来的数据系统自成体系,因而系统的改进不会一步到位。但这样局部改善的系统又不会完全满足流动式的管理需求,因此整个系统的

稳定性和适用性会在日后逐步改进。由此可见,精益会计程序也需由一个部门开始,建立示范单元、计划将新流程与目前的会计流程并行,以方便更改流程和检视结果。另外,精益改进如果在整个企业中实施,那么大量地引进专业人才,聘请专业团队,开展精益学习活动等都会占据企业的现金流,这违背了精益思想节约库存释放现金流的初衷。与此同时,不同的企业适用不同的精益会计方法,所以企业在引入精益会计时要谨慎,不能简单地套用。只有找到适合自己的方法,才会在节省资源的同时保证企业实施强有力的财务控制和运营控制。

2. 客户价值难以把握。精益思想的基本原则是追求客户价值最大化并杜绝浪费,这也说明精益会计注重价值而非成本。但企业通过不断地扩大产量,降低单位成本,实现企业利润,并没有以客户需求价值创造为起点。现行的大多数企业会计制度把重点放在了内部成本上,传统会计系统把内部成本逐条详细地列出,而客户并不关注这些;当制定利润目标,以确定市场价格和资源分配时,产品输入被定义为固定和可变成本,也不是基于客户乐于支付和市场愿意接受的数字。此外,将客户需求创造的价值转化为确切的数字,了解需求的弹性即产品和服务变更会额外创造多少价值,实现客户价值的可视化,了解客户价值的增加点,需要企业和客户有更多的接触,这对于企业权衡客户价值是比较困难的。

3. 精益服务成本较高。精益服务是以顾客需求为中心,提高服务效率和顾客满意度、增加服务效益的循环改进过程。在这个过程中,顾客会比较服务的“价值”与销售价格,在满足自身需求的同时选择差异化的服务。因此从企业的角度出发,在决定销售价格时要以服务的价值为基础,在提升客户价值方面要选择高成本的差异化服务,来吸引更多的客户。但是服务成本的不断增加会影响企业的总成本:过高的服务费用,超出了客户预期的水平,使客户不愿意支付,也会压缩企业的效益空间,造成资源的浪费。因此,精益服务在协调差异化与高成本的同时,既要保证客户满意的**最大值,又要不造成任何服务成本的浪费,不断地为企业运营提供新的思路,是其在实践中要不断完善的目标。

主要参考文献

1. 谷玖青,刘金红.精益管理会计的国内外研究现状.城市建设理论研究,2011;23
2. 白长虹,李中,王潇.精益服务:从运作导向到顾客视角.现代管理科学,2010;8
3. 胡国强.精益生产方式下企业目标成本的设计.财会月刊,2007;32
4. 马征,李振林.谈制造业企业管理的发展趋势.财会月刊,2012;21