

敏捷制造生产方式下企业的成本控制

胡国强(博士) 康玲

(广西财经学院 南宁 530003)

【摘要】 本文从成本管理目标的设定与目标成本的分解、目标成本的“筑入”与实施过程的控制、成本控制结果的评价三个方面论述了如何在敏捷制造生产方式下实施企业成本控制。

【关键词】 敏捷制造生产方式 成本控制 目标成本

一、敏捷制造生产方式下企业成本管理目标的设定与目标成本的分解

1. 敏捷制造生产方式下成本管理目标的设定。目标的设定应从战略视角分行业、市场、生产三个层面进行。行业层面的敏捷制造企业总体竞争战略以发展型或稳定型为主,市场层面的竞争战略定位于总成本领先或歧异成本效益的提高。不同市场层面的竞争战略决定了生产层面的不同目标:

(1)市场层面的竞争战略定位于总成本领先条件下的生产层面目标的设定。此时,生产层面目标成本的设定主要应采用价值链和成本动因分析法,通过成本企划和作业成本管理来确定目标成本,并运用预算管理、全面质量成本管理和责任

门应当在公开发行的股票公司信息披露的内容与格式准则中专门制定一项预测性财务信息的内容与格式准则,对预测性财务信息的生成方法、内容、表达方式、时间跨度、提供者的责任等问题做出具体规定,并给出具体范例供上市公司参考。

5. 制定预测性财务信息生成披露准则。中国注册会计师协会应在现行的《独立审计实务公告第4号——盈利预测审核》的基础上,制定盈利预测审核规范指南,以此来规范和指导上市公司和注册会计师在盈利预测信息生成、披露和审核中的责任和行为。

6. 建立盈利预测的民事赔偿制度。作为一种事前信息披露义务,上市公司应该对盈利预测信息的准确性负责。如果不能准确地进行盈利预测,公司应当在事前及时发布提示性公告,并在事后做出合理解释,否则应当追究相关人员的责任,受到损害的投资者也可据此提出索赔。但我国目前的证券发行制度只注重对证券发行当事人的行政约束,而忽视了对证券发行至关重要的因虚假陈述而导致的民事赔偿责任。对于证券交易过程中发生的虚假陈述或者信息误导,处理时也往往只追究相关责任人的行政责任或刑事责任,而无视投资者受到的民事损害。而具体到不能披露盈利预测信息的法律责任,相关条款的规定又过于原则化,缺乏具体的操作。所以,投资者如果因公司未准确披露盈利预测信息而要求赔偿,在法律上较难找到充足的依据。

成本管理等进行成本控制。在生产层面上,影响敏捷制造企业竞争力的主要因素是产品的研发和设计环节的成本。由于产品的研发和设计是决定产品质量的关键,直接影响产品的制造成本、生产周期、工艺准备、物资供应、生产组织等,在技术上决定着产品的前途和命运。因此,要在设计环节就运用目标成本分析工具,对产品级的目标成本和零件级的目标成本以及连锁目标成本进行定位,实现以最低的成本提高“顾客满意度”和“市场响应速度”的目标。

(2)市场层面的竞争战略定位于歧异成本效益提高条件下的生产层面目标的设定。此时,生产层面的目标成本设定同样应当运用价值链和成本动因分析法,对客户、竞争对手、企

因此,盈利预测信息的披露亟须法律的引导,在盈利预测中应引入民事赔偿责任,量化盈利预测信息虚假披露应承担的赔偿数额,就盈利预测等前瞻性信息披露不实构成证券欺诈的法律要件如责任主体、损害事实、因果关系和赔偿标准等做出具体的规范。若盈利预测无法实现,投资者可以认为发行人存在虚假陈述,从而提起证券欺诈诉讼,要求其不对不实陈述的后果承担损害赔偿责任。

7. 引入诚信免责制度。为保护善意发行人免于承担证券欺诈责任,必须为发行人制定一定免责条款。鉴于此,我国应借鉴美国的做法,对发行人的免责条件做出系统的规定。应制定预先警示制度,即要求财务预测信息应当以适当的方式表达并伴有充分的警示性陈述以使投资者能据此做出自己的投资判断。另外,我国还应建立起“安全港”制度,规定何种信息和哪些类型的发行人受该制度保护、谁负有证明“合理基础”和“诚实信用”事项的举证责任、盈利预测所依据的假设是否在该制度范围之内,以及在什么程度上发行人具有更正先前陈述的义务等。

主要参考文献

1. 陈国徽,崔刚,叶龙.上市公司信息披露体制中人文道德秩序的建构.会计研究,2003;11

2. 蔡传里.从文化视角看我国会计准则的制定.河南商业高等专科学校学报,2005;3

业自身以及整个动态联盟情况进行分析,充分利用其内外部有利条件获得标歧立异溢价,并运用预算管理、全面质量成本管理和责任成本管理等对标歧立异的成本进行控制,使溢价大于成本,并尽可能地提高歧异成本效益。

2. 敏捷制造生产方式下目标成本的分解。敏捷制造生产方式下的目标成本分解包括动态联盟企业之间的目标成本分解和各个盟员企业内部的目标成本分解两个方面。

(1)动态联盟企业之间的目标成本分解主要是按产品结构分解方式,把产品的目标成本分解成各种零部件成本和组装成本,并最终分配到各个盟员企业。

(2)各个盟员企业内部的目标成本分解同样是按产品形成过程、产品结构和作业分解的方式。按产品形成过程分解,主要是把目标成本分配到供应过程、生产过程和销售过程,形成各个过程的目标成本;按产品结构分解,主要是把生产过程的目标成本分解成各种零部件成本和总装成本,并分配到各个责任中心;按作业分解,主要是把供应过程和销售过程的目标成本以及生产过程的各种零部件成本和组装成本分配到每项作业上,以形成目标作业成本。

二、敏捷制造生产方式下企业目标成本的“筑入”与实施过程的控制

1. 敏捷制造生产方式下目标成本的“筑入”。

(1)目标成本管理工具。首先利用目标成本管理工具将目标成本在盟员企业之间进行成本“筑入”,然后各盟员企业根据自己的任务从不同方位和层次对产品的某个零部件或组装(盟员企业分配的任务)的形成过程和完成任务的各项作业进行成本设计。

(2)作业成本管理工具。利用作业成本管理工具对制造执行系统作业成本进行设计。主要包括:①进行作业区分,形成作业中心和相应的成本动因库,最终形成完整的产品作业链;②依据作业成本库中作业动因形成对应的标准成本报表,将成本调控命令下达给作业层;③收集并加工转换底层作业的成本信息,向上提供相应的成本报告,向下传达成本调控命令,控制成本。

(3)标准成本管理和预算管理工具。利用标准成本管理和预算管理工具对设备控制层作业单元的作业标准进行设定,形成标准作业成本,对各自责任范围内的零部件和各项作业的成本进行“标杆设计”。

(4)质量成本管理工具。利用质量成本管理工具对生产产品的质量进行全面管理,结合JIT和看板控制等工业工程技术对产品成本进行“筑入”。

(5)精益生产、CIMS和敏捷制造的相关支撑技术。盟员企业利用精益生产、CIMS和敏捷制造的相关支撑技术,对产品的成本在生产的全过程进行“筑入”。

(6)责任成本管理工具。利用责任成本管理工具建立成本中心,通过对目标责任成本的制定、实施、控制和考核,对产品的目标成本进行验收和评价。

2. 敏捷制造生产方式下成本管理实施过程的控制。敏捷制造的核心是快速地适应市场变化和客户的需求。因此,敏捷

制造企业需要在严格保证产品质量的同时,有效地控制在产品和产成品的库存水平,缩短工件提前期,降低库存成本,提高对市场的反应能力。敏捷制造生产方式下,成本管理实施过程的控制主要是对质量和成本的控制,下面将从产品设计、供应、生产、销售等各个阶段进行具体分析。

(1)研发设计阶段。敏捷制造生产方式下的产品研发和设计的质量控制途径主要有并行开发设计方式、模块化设计技术、计算机智能技术和现代通信技术。产品设计是决定产品质量与成本的关键,因此降低产品成本的重心应从生产阶段转移到设计阶段甚至开发策划阶段。在产品的概念设计、初步设计、详细设计等阶段,都要实施目标成本的“设定→分解→达成”这一循环。只有设计阶段的目标成本达成后才能实施生产。而目标成本的达成主要采用价值工程方法并结合设计评价方策、权衡方策、成本留保方策和种类减少方策等管理工程技术手段,力求使设计图纸上的预期成本最小化。

(2)供应阶段。动态联盟的合作战略使得企业与企业之间的竞争机制已经转化为以协同合作为主导的“竞争、合作、协同”机制。在纵向合作的动态联盟中,企业与供应商之间是一种战略合作关系,供应商尽量使商品物资供应系统灵活、敏捷地适应产品的设计变更以及产品变换,并且通过管理信息系统共享企业的生产管理信息,从而保证及时、准确地交货。并且,动态联盟战略使得企业可以择优选择供应商,因此相对于传统的生产方式,敏捷制造生产方式下的企业采购效率更高、采购成本更低。

(3)生产阶段。缩短从接受顾客订单到交货的时间,同时将“实现最低成本”作为生产阶段成本控制的主要目标。控制的内容主要包括以下三个方面:①生产计划敏捷化控制。改变零件投料计划,缩短计划期,将看板计划与零件投料计划相结合;改变商品计划投入方式,缩短商品计划周期,最终实现商品日计划。②组织敏捷化控制。以预测投产为主线,以准时快速交货为目标,建立敏捷化的生产计划与管理模式。根据产品品种、结构及零部件构成和出现频率,依据成组技术原理,分别按基型产品、通用产品、大部件、零件进行预测投产,建立科学的投产计划,实现生产过程的有效控制。③经营流程再造。企业通过对生产经营流程中的过程、时间、衔接和重叠性进行分析,针对存在的问题,采取经营流程再造的对策,提高管理人员的素质和技能,实现控制环节的有机结合。另外,对产品生产阶段的质量和成本的控制必然要依靠精益生产方式下的生产现场改善活动,以达到消除浪费的目的。

(4)销售阶段。建立合理的销售网络,加强对销售环节的控制,是提高市场响应速度和用户满意度以及增强企业竞争力的重要途径。其主要表现在以下三个方面:①销售网络的选择。企业要提高供应链响应外部环境的敏捷性,就必须在选择具体分销商的过程中考虑分销商的市场范围、地理区位优势、销售实力、管理水平、营销成本、综合服务能力等因素。②充分利用销售信息系统。敏捷供应链管理强调时间的及时性和对市场的快速响应,从而要借助计算机技术、信息技术和网络技术来建立庞大、方便、迅捷的销售信息系统。③与销

售商关系的协调管理。动态联盟战略使得企业与企业之间的竞争机制已经转化为以协同合作为主导的“竞争、合作、协同”机制,企业与销售商的关系同样是一种双赢原则下的营销关系。因此,只有处理好与销售商的关系,企业才能获得良好的发展。

三、敏捷制造生产方式下企业成本控制结果的评价

1. 确定评价主体和客体。总体而言,整个成本控制结果评价过程围绕的客体就是敏捷制造生产方式下的成本管理。具体而言,从逻辑顺序上可以分为成本管理的方案设计、实施和控制,从空间层次上可分为战略层次和战术层次。而主体一般就是指与客体相对应的上一级管理部门。

2. 确定评价目标。成本控制结果评价的总体目标就是对工程设计及其实施的结果进行评价,分析是否有利于提高敏捷制造企业的市场响应速度和顾客满意程度,并据此给予奖惩,从而为成本管理的下一步或下一轮设计和实施提供信息反馈。其具体目标则因成本管理的不同以及背景和环节的不同而不同。

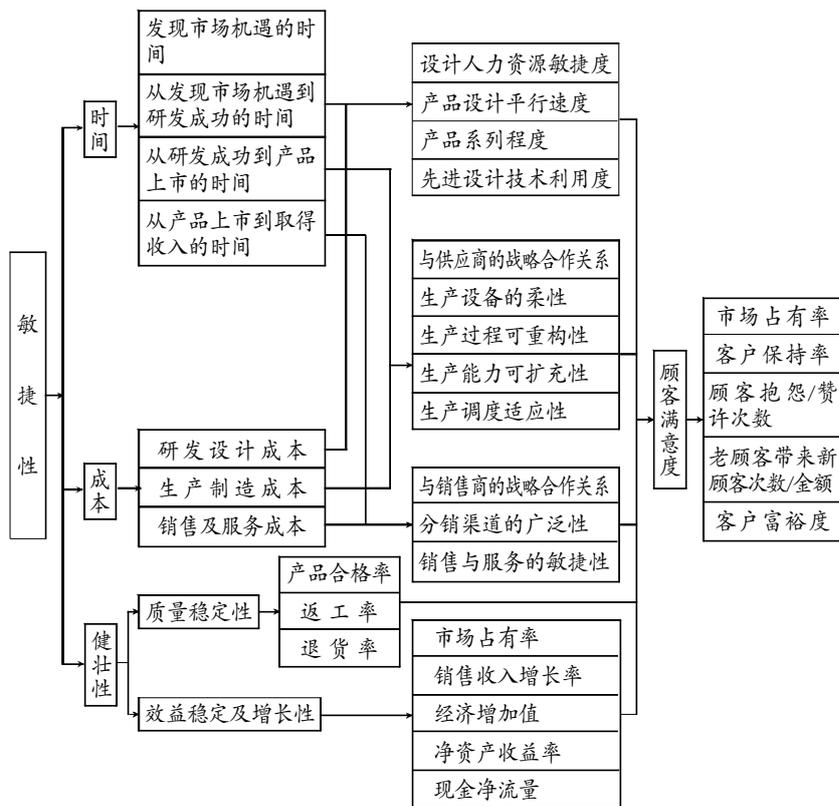
3. 设计评价指标体系。对于企业敏捷性评价问题,许多学者都进行了研究。其中有代表性的有:

(1) Rick Dove提出了基于实效的敏捷性评价方法,从时间、成本、健壮性和适应范围四个角度进行了评价,并归纳了25项影响企业敏捷性的关键因素。

(2) Amos等从组织管理的角度,提出通讯连通性、跨组织参与性、生产灵活性、管理相关性和雇员使能性是评价企业敏捷性的指标。

(3) 美国国家宇航敏捷制造中心与Sirius-Beta公司的研究人员提出了一种面向虚拟企业的敏捷性度量模型,以二维表的形式从社会/文化、法律/表现形式和物理三方面对虚拟企业整个生命周期的敏捷性进行分析。

(4) Goldman S.等提出了由用户、市场、企业合作、人与信息组成的四维敏捷竞争空间分析方法,认为产品的价格、响应变化的能力、高素质的员工和虚拟合



敏捷制造生产方式下企业成本控制结果综合评价指标体系图

作关系的建立是形成敏捷制造企业的核心。

本文在上述评价方法的基础之上,立足敏捷制造生产方式“智能”与“快速”的核心特点,结合传统的财务业绩评价指标,设计了一套综合评价指标体系,具体见上图。

4. 确定评价标准及评价方法。敏捷制造企业应当在调查先进企业的有关评价指标水平的基础上,结合自身的情况确定评价标准。首先对评价成本控制业绩的时间、成本、健壮性、顾客满意度等各个方面的总指标及其分指标进行权重的分配。然后对有关成本控制系统的运行过程和结果的资料进行收集和分类,分析和评价各指标实际值和权重与该指标的标准值和权重之间的差异,并找出差异产生的原因。

5. 编制评价报告。评价主体应综合各种影响目标实现的因素,得出评价结论,提出下一步的改进方案和改进措施,并形成书面评价报告。

综上所述,敏捷制造生产方式下企业通过成本管理目标的设定与目标成本的分解进行事前成本控制,利用目标成本的“筑入”与实施过程的控制进行事中成本控制,运用成本控制结果的评价进行事后成本控制,从而最终实现敏捷制造生产方式下成本管理的目标——以顾客为中心。这不仅能使企业实现全面成本降低或成本效益提高的目标,而且能使供应商、合作伙伴以及顾客的成本效益得到提高。

【注】本文系广西高校百名中青年学科带头人资助计划(项目编号为:RC20061202010)阶段性成果。

主要参考文献

1. 张申.敏捷制造的理论、技术与实践.上海:上海交通大学出版社,2000
2. 叶丹,战德臣,徐晓飞.企业的敏捷性及其度量体系.中国机械工程,1998;4