



组织创新与成本管理会计：共生互动

厦门大学 刘俊茹

组织创新是新的成本管理会计理论和方法产生与发展的基本动因,而新的成本管理会计理论和方法又为新的组织形态、组织结构的稳定高效运行提供了保障。随着企业组织创新的不断发展,进行管理决策需要的信息也发生了变化,因此在每个阶段都产生了有特色的成本管理方法,下面笔者将展开具体分析。

第一阶段:建立以经营效率为导向的工厂制企业

1.理论源起。古典经济学家亚当·斯密提出的“劳动分工论”出现在由工业革命推动的手工工场向工厂制企业转变的过程中,为现代企业组织的设计奠定了理论基础。按照亚当·斯密的说法,劳动是国民财富的源泉;增加劳动人数和提高劳动生产率是增加国民财富的两种基本方法;分工能提高劳动生产率而资本积累则导致有用劳动人数增加。因此,按照劳动分工建立企业组织将更能创造国民财富。分工要求协调,而企业组织之间的协调完全由市场或者市场价格即那只“无形的手”来完成。

2.组织创新与成本管理模式的共生互动。在英国,由于工业革命及规模经济的可获益性的影响,19世纪的企业主们开始在生产中投入大量的资本,为避免背负频繁签订协议的成本和风险,他们开始雇佣长期员工,从而建立工厂制企业。但是当时企业的所有者也是管理者,其凭着自身的经验,采用体罚等非人道的手段管理工人,劳资双方的尖锐矛盾激发了西方国家的工人运动,使得19世纪末期的工厂制企业一直处于动荡之中。随着代表工人利益的工会组织的出现,所有者才不得不放弃那些非人道的手段,结果又出现工人偷懒、磨洋工的现象,人类历史上第一次系统的企业组织创新正是为了解决如此简单的问题而开始的。泰罗在其著作《科学管理原理》中提出,防止工人偷懒的关键是设立工作(包括操作程序、材料消耗、作业工具等)标准,制定工时定额;对材料通过工程方法制定材料消耗定额,并按照工人的完成情况来实行经济奖惩。同时,泰罗制定的物量标准,如人工等级和单位产品的工时、材料消耗量等,很容易转化为人工和材料成本,再加上分配的其他间接成本或一般性管理费用,就构成了完工产品的单位成本,以此作为价格决策的参考从而解决了企业内部发生的加工过程的价格信息缺乏的问题。因此,成本会计的发展支持了那些生产过程复杂、管理层次多的企业追求利润的活动,使企业效率更高。

第二阶段:建立以经营效益为导向的公司制企业

1.理论源起。20世纪30年代,科斯发现“劳动分工论”存在忽视交易成本及混淆企业内部分工与企业外部分工之间

界线的缺陷,他认为企业不仅因为劳动分工的存在而存在,而且还因为由企业比由劳动者单独生产更能节约交易成本。而企业规模的大小,完全取决于交易成本节约的状况。

2.组织创新与成本管理模式的共生互动。就美国的情况来看,20世纪初的一场兼并风暴造就了一批大型企业集团,其以内部交易为特征的多重业务减少了市场的不确定性影响,但对整个企业集团来说,如何将各个层级、各项活动或作业以及各种产品或服务,在地域分散的生产或销售机构以及各个组织成员之间有机地连接在一起,围绕着一个共同的目标而运作,即所谓整合,在当时是一项生死攸关的挑战。杜邦化学公司与通用汽车公司率先实行分部或事业部基础上的财务控制——即集团公司中各分部的经营业绩统统按照投资报酬率或剩余利润来衡量,这就成功解决了企业集团中层整合的问题,为20世纪的美国乃至世界上其他国家企业集团的管理提供了可供效仿的蓝本。

尽管在这一时期,一些专门用来提高企业内部经营管理水平和经济效益的方法(如盈亏平衡点分析、变动成本计算法、差额分析法等)逐渐发展起来,但是从20世纪20年代末到20世纪70年代末,美国成本会计发展几乎停止,这主要是因为20世纪下半叶出现的企业都采用了“杜邦”和“通用汽车”的模式,成本管理会计因此失去了继续创新发展的动力。

相比之下,日本在组织创新与成本管理创新方面表现得较为突出。日本企业的组织管理体制具有综合性战略管理体制的特征,它以欧美的组织管理体制为基础,融入集体主义精神,采用定期信息传导系统进行可视性管理(“看板”体系)和多功能化、全员质量管理。进一步来说,这种组织管理体制使得高质量与低成本的统一成为可能。以目标成本制中的“成本企划”为例,“成本企划”普遍采用了所谓“橄榄球式产品开发”方式,其生产组织特征表现为:以横向部门(策划部门、开发设计部门、物料采购部门、制造部门、营销部门等)间的“知识共有化”为帮助形成新的建立在“用户满意”基础上的革新思想;以“人才的多功能化”促进各职能部门思想的彼此交流和相互贯通,由此组成强大的成本企划团队;以“橄榄球式产品开发”向全球市场快速推出在成本、质量和交货期上都具有强大竞争力的新型产品。显然这种组织特征有助于信息网络的纵横贯通,使得参与决策制定与实施的人员是同一的或者至少保持时常交流,因而可达成战略决策与战术决策的统一,从而具有“自律式决策”的特征。所以从理论上说,目标成本制技术要素所要求的知识创造,必须依赖于有效的组织协调措施的辅助,才能以尽可能高的效率达到技术



由会计信息舞弊引起的思考



西安交通大学管理学院 王 静 王海民(教授)

面对全球范围内的会计信息舞弊案件,我们可以发现种种职业道德沦丧的行为构成了会计信息失真的源泉,加强会计和审计职业道德建设已成为最终解决舞弊问题、提高资本市场效率、促进社会资源有效配置和社会经济有序运行的重要举措。

一、对会计信息舞弊主体的界定

对会计信息舞弊主体进行界定,有助于从行为主体的动机和所处外部环境入手剖析舞弊原因,并寻求有效的防范措施。会计信息舞弊的行为主体就是舞弊行为的实施者,其动机是为了获得舞弊收益。笔者主要针对企业内部会计人员和外部审计人员这两类主体进行分析。

1.企业内部会计人员舞弊。在企业的委托代理关系网中,会计人员属于委托代理关系的内部层次。在这一代理层次中,会计人员充当了特殊的角色。一方面,会计人员处于委托与代理的中介地位。此时,会计人员的职责是代表代理人向

创新的理想目标。进一步来说,目标成本制以一种前所未有的理念将目标成本计算与管理体制有机地结合在一起。

第三阶段:建立以价值创造为导向的现代企业

1.理论源起。经济学家科林提出了“三种控制理论”中的以“兄弟关系”为基础的“亲情控制”,拉尔森提出了“四只手理论”中的“手握手”——通过共同商定的结构性安排而形成跨组织协调机制,这就是交易协调机制的第三种形式,它们主要以信任为基础。“三种控制理论”或“四只手理论”作为组织创新理论,为新近兴起的“业务流程外包”、竞合战略下的战略联盟和战略伙伴关系的建立、“大象与跳蚤”组织并存提供了坚实的理论基础。

2.组织创新与成本管理模式共生互动。将战略和流程的理念导入以中层整合为治理导向的公司制企业正是美国学者为了挽救20世纪80年代美国经济的颓势,在学习并借鉴日本企业先进管理方法的基础上提出的组织创新,其本质就是价值创造。对此,成本管理会计相应的变革就是作业成本法与战略成本管理的出现。

作业成本法是以价值创造为导向的组织运营所不可缺少的,该方法用成本、质量和时间三个参数就可以评价企业任何流程的业绩。质量和时间的计量相对容易,而成本不可能用秒表或激光度量仪等工具来直接计量,必须依靠作业成本计算模型才有可能将组织费用追溯到产品开发、营销、制造、配运和服务等各项流程。作业管理以持续改善和优化价值链为目标,将企业成本管理分为成本避免和成本控制两个

委托人反映其受托责任的履行情况。另一方面,会计人员直接受托于企业管理当局而间接受托于外部委托者如股东、债权人等。在三者的委托代理关系中,虽然会计人员承担着向委托人报告代理人受托责任履行情况的义务,但其直接受雇于管理当局,而管理当局能够观察到会计行为,并可采取一定方式对会计人员进行控制,使之按其意图行事。事实上,这种实质性的控制已使会计人员沦为管理当局的“附庸”。企业会计人员是接触企业会计信息资料的第一当事人,是对反映和记录经济事项的数据按照一定的规则进行提取、加工的直接操作者,所以其与会计信息舞弊有直接联系,杜绝其舞弊行为可以从源头上对企业会计信息舞弊进行预防。

2.企业外部审计人员舞弊。注册会计师在对企业实施审计监督时,如果由于受经济利益驱动而默许了企业的舞弊行为,即构成了会计信息舞弊行为的又一主体,这也被称为共同舞弊。当前出现的种种审计问题不完全是由审计自身的原因

层次,并贯穿于企业整体作业链中,使企业总是处于不断改进的环境之中。以“作业”作为企业管理的起点和核心,相比传统的以“产品”作为企业管理的起点和核心而言,在层次上更为深化。所以,以作业为基础的会计是成本管理会计的对内深化。

战略理念被导入公司制企业之后,最根本的变化就是公司将客户需要与股东或利益相关者的利益结合起来,形成新的战略性组织目标或公司整合的基础——既使客户最满意,又使股东或利益相关者的利益最大化。战略成本管理思想主要包含三个要点:其一,实施战略成本管理的目的不仅仅是降低成本,更重要的是建立和保持企业的长期竞争优势;其二,战略成本管理是全方位(与各阶段的价值链有关)的、多角度(事前、事中、事后控制)的和突破单个企业本身(供应链)的成本管理;其三,战略成本管理重在成本避免,立足于预防,从宏观上控制成本。

总之,组织是动态的,它在任何时点上都是历史上接连不断的组织创新的产物。成本管理会计作为各种各样的组织结构之间更好地进行沟通、激励和绩效评价的信息支持系统,与组织创新交织在一起,以多维的成本概念和“不同成本,不同目的”为准则,为企业的“存货计价收益确定”、“经营控制”和“管理决策”提供相关信息。如果离开广阔的组织背景,成本管理会计将是难以理解的,只有充分认识二者的共生互动性,才能更好地把握成本管理会计的发展脉络与未来的发展趋势。○