

速度经济对作业成本法的挑战及对策

浙江工贸职业技术学院 姚丽琼



一、引言

“速度经济”一词最早由美国经济学家小艾尔弗雷德·钱德勒在《看得见的手——美国企业的管理革命》一书中提出,它指的是因迅速满足客户需求而带来超额利润的经济。速度经济的出现是社会经济发展的必然产物。

作业成本法(ABC)是在20世纪80年代兴起的一种管理方法。它克服了由于产品成本结构发生变化而导致的用传统成本会计(TCA)计算成本不能正确反映产品消耗的缺陷。其优点在于将产品与资源消耗这两个看似无关的概念用“作业”联系起来,将企业的资源消耗通过成本动因分配到作业,形成作业的成本,然后再将作业的成本通过作业成本动因分配到成本对象(即产品),得出更为准确的产品成本。同时,通过成本计算,可以找到资源消耗与成本对象之间的关系,从而发现生产过程中存在的问题,并通过消除不增值作业、降低可增值

企业专属非管理人力资本,从而避免由于混合并购带来的自身主营业务能力的削弱和经营业绩的下滑。②现金支付方式下的风险相对较大,因为现金支付方式给实施并购的上市公司带来巨大的经营压力,风险上升迅速且幅度较大,而非现金支付方式下的风险相对较小。为了进一步发挥证券市场作为产业结构调整和资源优化配置的重要场所的作用,国家应当完善并购支付方式和融资方面的法律法规,并且解决支付方式的落后和单一问题,加强金融产品的创新,丰富和完善金融融资工具。③并购交易的两种控制方式下的风险差异较大。在并购后第一年,未获控制权方式的风险为负值,大于获得控制权方式;在并购后第二年,获得控制权方式的风险极大,为-296.86,飙升了近30倍,而未获控制权方式的风险却有所下降。对于上述结果,主要是由于一些地方政府为了保证上市公司有较好的财务表现,进行股权或资产的行政性划拨,从而使获得控制权的样本组第一年风险较小。但是在并购后第二年,该样本组面临着巨大风险。这种现象说明上市公司的并购整合存在诸多问题,从根本上反映出政府有关部门干预市场导致资源配置的效率低下。

最后,对于并购企业的理财风险,加强日常财务管理是控制理财风险的重点。目前,多数并购企业应收账款居高不下,坏账损失增加,财务行为不规范,财务纪律松弛,浪费严

作业的资源消耗来改善企业的经营业绩。较之于TCA,ABC显示出了更强的优越性。

但是,随着速度经济的出现,企业将面临更大的不确定性,所处环境也更加动态化。这种环境变化动摇了ABC的一些假设前提,使得其在某些方面已不能适应速度经济下的管理需要。这构成了对ABC的挑战。

二、速度经济对作业成本法的挑战

1.ABC假设企业的成本可以分配到各个不同的成本库,每一个成本库只有一个成本驱动,每一个成本库的成本必须与作业量成正比关系,且产品所耗用的每一个成本库的作业必须可以清楚确定,因此使用ABC以获得精确的成本数据的条件非常严格。速度经济下,这几个假设前提越来越难以得到满足。以先进制造业为例,在速度经济下,柔性组织的不断出现使得每个员工从事多项工作的现象越来越普遍,在这种情况下,每一个成本库就不只有一个成本驱动。同时,由于先进制造业企业对劳动力所掌握的劳动技能要求很高,劳动力供给与需求的关系通常是供小于求,企业往往不会冒险解雇工人或降低员工工资,因而人工费用从总体上呈现出阶段性跳

重。同时,并购企业财务监控信息不及时、不完整,甚至失真,财务预测能力不强,风险评估、预警、监督机制不健全。这些问题不容忽视。此外,经营管理不力、协调不佳,也会导致理财风险加大。这些应引起并购企业的重视。

三、企业并购的财务风险控制策略

1.建立严密的财务日常管理制度,提高企业的应变能力。建立良好的信誉体系,全方位、多渠道地整合企业的资金筹措渠道。

2.多方位尽职调查,克服信息不对称。并购活动之前尽职调查,分析企业盈利能力及其稳定性、偿债能力及其可靠性、资本结构及其稳定性、资金分布及其合理性、成长能力及其持续性,以提高信息的透明度、真实性。

3.建立财务风险预警、监控系统。确立财务分析指标体系,建立财务预警模型,进行并购后资产质量的分析和管理工作,保证现金的流动性,加强资金管理控制。建立科学、有效的财务监督、财务控制机制。

4.正确选择并购方式。企业并购的出资方式或模式有很多,它们各有特点。在资本市场还不成熟的现阶段,应当采用风险较小的方式,然后再循序渐进地采用变通或混合的方式,根据企业自身发展战略的需要,决定是横向兼并、纵向兼并还是混合兼并。□

跃,此时成本库的成本与作业量并不成正比关系。此外,先进制造业的产品生命周期普遍较短,因而客户对产品的交货期有严格的要求。在这种条件的约束下,企业必须根据订单的要求不断调整产品的加工批量,当加工批量变动时,产品消耗的作业量(如调整准备的次数)也会发生变化,从而无法准确地确定。

2.ABC假设资源供给与使用是匹配的,因而在决策中采用资源使用量而非实际供给量。事实上,资源供给与使用是不匹配的。Cooper和Slagmulder(1999)指出:如果资源的供给可以随时发生变化,按照需要多少供给多少进行,则资源的供给与使用是匹配的;如果资源的供给不能随时发生变化,则资源的供给与使用不一定匹配。对于大多数企业而言,资源的供给是不能随时发生变化的,特别是对于产品附加值高的高科技企业,由于这类企业对软件(人力资源)和硬件(机器设备)的技术水平要求高,因此资源的专属性也相对较强,企业无法按照需要随时调整供给。加之速度经济加大了资源需求的不确定性,即使可以随时对资源供给进行调整,也很难做到二者的匹配。在这种情况下,以资源使用量作为决策的基础将会导致错误的决策。

3.ABC在决策时只考虑系统的实体资源消耗——成本,未考虑无形资源消耗——时间,因而认为售价相同、实体资源消耗相同的产品对企业业绩的贡献无差异,忽视了系统的时间价值。在速度经济下,由于价值链更加趋于复杂,不同产品之间生产单位产品所消耗的时间(即产出速度)的差异性更加凸显。企业的绩效取决于两个方面:一是通过销售获取现金的能力,即产出能力;二是为获取产出所支付的现金,即成本。单位时间内的产出由产品的边际贡献与企业整体产出速度的乘积决定。ABC在决策时只考虑成本而忽视了产出速度的差异,因而会低估产出速度高的产品对企业业绩的贡献而高估产出速度低的产品对企业业绩的贡献。事实上,考虑到产出速度的差异,产品成本的高低与企业获利能力的强弱是无关的。

4.ABC的基本原理是通过局部效率的提高来降低产品成本,从而提高企业的经营绩效,因而认为对系统中的任何局部,通过消除不增值作业、降低可增值作业的资源消耗就可以达到企业整体经营业绩改善的目标。其实质是通过局部最优从而达到整体最优,是一种由局部至整体的思想。面对速度经济下更加复杂的价值链,组成价值链的各部分之间的相互依存关系更加明显,某一局部的改善经常会对其他局部产生负面影响,甚至与整体目标相悖。以某一多工序生产的产品为例,若某一环节的作业效率得以提高,则该部分的产品成本就会降低,但这种改进在很大程度上会增加该工序与下一工序之间的在制品库存的数量,从而增加存储这种非增值作业。同时,库存增加降低了企业的物流流转速度,增加了企业的经营风险,从而很可能影响企业整体目标的实现。这种问题在变化较快的高科技企业表现得尤为明显。由此可见,由于价值链中各个环节的相互作用,局部效率的提高未必能促进整体效率的提高。在很多时候,为换取整体效率的提高,一些局部必须牺牲自身的效率。

此外,速度经济下ABC的成本效益问题突显。从成本效

益角度分析,成本计算越精确,所需耗费的成本就越多,精确成本计算会给企业带来成本制衡的两难问题。速度经济使企业价值链更加复杂,从而使ABC的成本计算难度大大增加。对于许多企业来说,提供更准确、更详细的成本信息所带来的收益可能会小于它的成本。

三、作业成本法与制约理论整合的管理模式构建

通过分析可以发现,产生上述问题的核心在于ABC不能认识到系统制约的存在,因而ABC认为组成价值链的各部分是同等重要的,只有通过精确的成本计算,才可以发现降低成本以改善管理的契机。事实上,企业的绩效不仅仅取决于成本,更重要地取决于产出。企业成本降低的程度是有限的,通过精确的成本计算降低成本以提高企业绩效的潜力不大。与之相比,产出的增加是没有上限的,企业可以通过持续改进以整合资源,使其产出更大。因而,企业管理的重点应该是有效提高产出而非精确计算成本。

管理重点由精确计算成本向有效提高产出转变就会避免大量的成本计算和分配问题,从而在很大程度上减少成本分配不准确的问题。若企业认识到系统制约的存在,则可以意识到资源供给与使用是不匹配的,因而在决策中就可以避免以资源使用量作为决策基础的问题。由于产品通过制约环节的速度决定了企业整体的产出速度,若企业认识到系统制约的存在,则可以发现不同产品在产出速度方面的差异性,从而避免只考虑资源的实体消耗而不考虑资源的时间消耗所造成的决策失误问题。若企业在决策中既考虑资源的实体消耗,又考虑资源的时间消耗,那么这种决策就是一种综合了产出和成本因素的体现整体观的科学决策,从而避免了局部改善而整体(即企业获利能力)得不到改善的问题。若企业避免了大量的精确计算成本的工作,则成本计算的成本效益问题也就相应得以解决。

由该核心问题可知,企业下一步的管理重点应该是认识系统制约。制约理论(TOC)可以有效地解决ABC不能认识到系统制约存在的问题。TOC是物理学家Eliyahu M.Goldratt从“最优生产技术”发展而形成的一套管理哲学。它将任何系统看成一根链条,通过分析和控制链条中最薄弱的环节——制约以不断提高制约环节的效率,同时以制约环节为基准设定生产计划,从而使企业达到持续改善的目标。TOC著名的五大核心步骤为:①识别系统的制约;②寻找突破这些制约的方法;③使企业的所有其他活动服从于第二步中提出的各种措施;④提升制约;⑤如果制约被打破,回到第一个步骤,开始新的循环,不要让惯性成为系统约束。

由此可见,ABC与TOC相结合将成为解决速度经济下ABC面临困境的有效方法。

四、结束语

管理会计对其所处的环境具有很强的依附性。速度经济是不同于规模经济的另一种经济增长模式,它的出现对传统管理会计理论提出了很大的挑战。本文基于ABC面临的挑战,提出了一种ABC与TOC相结合的管理方法,以适应速度经济的管理要求。应该看到,本文仅在这方面进行了初步探索,在今后的研究中,还需要通过实地研究等方法对更为复杂的企业实际问题进行分析与探讨。□