

# 精益会计问题浅析

东北财经大学 唐大鹏

【摘要】追求精益生产的很多精益制造企业,发现传统的会计和财务控制系统越来越不再适用精益生产。传统的会计系统,以交易为导向,包含大量浪费性的环节,与精益生产背道而驰。在这种背景下,以客户价值为先导,以价值流为核心,以消除浪费为目的的精益会计应运而生。本文介绍了精益会计的产生,概括了其涵义,并分析了其基本内容。认为对精益会计的研究和应用,将极大提高我国制造业的管理技术水平,增强我国制造业整体的竞争能力,为国家创造财富。

【关键词】精益制造; 精益会计; 价值流; 成本

越来越多的精益制造企业,开始质疑现行会计计量和核算方法的有效性,原因是这些企业的生产操作发生了根本性的变化,传统制造假设下的会计计量和核算方法不再适用,企业都在寻求一种与精益制造假设一致的会计计量和核算方法。在经济高速增长时期,制造商可以用大量生产提高产量的方式降低成本;企业在顺利发展时期,信息技术也是产量增长的有效方法。但是在当今生产力过剩和全球竞争的时期,降低成本成为企业生存的第一位的原则。从困难和节俭环境中磨练出来的精益制造方式,就成为应对衰退和逆境中的企业继续生存和发展的方法;成为替代传统大量生产方式来解救危机中企业的道路。

从上个世纪 80 年代起,以日本制造业为代表的制造业,实施了一系列不同于传统的生产方式,运用了如 JII 准时生产制)、约束理论方法、6 $\sigma$  及其他质量管理方法、价值流管理、作业管理法和目标成本法等管理方法,取得了巨大成功。美国管理学家对此现象进行了全面研究,于 1990 年将其总结提升为一种较完整的生产经营管理理论——精益会计。

## 一、精益会计的内涵

精益会计是以价值流为核心,消除浪费为目的的精益会计观点。它综合运用了如 JII 准时生产制)、约束理论方法、6 $\sigma$  及其他质量管理方法、价值流管理、作业管理法和目标成本法等管理方法,为精益制造企业提供了一个有效的管理框架,提升了价值流中的各环节的价值创造能力。

精益会计的涵义包括以下几点:

第一、在精益会计体系中,财务控制职能,内置于各价值流中,能及时发现价值流中存在的问题,并迅速反馈给价值流管理者,可以保证价值流的持续改进和不断完善。

第二、精益会计指标,是以未来为导向,从而与传统的以历史业绩和成本削减为导向的业绩评估体系有着根本的不同。

第三、在精益会计方法下,传统的年度预算也失去了意义,因为年度预算耗费很大,但是提供的信息却很少具有相关性,这与精益思想是格格不入的。

第四、精益会计下的销售、运营及财务预算更为灵活,同时能更有效地监控企业的发展状况。

## 二、精益会计的基本内容

精益管理会计的基本内容就是按照价值流进行成本核算、分析和管理。

### (一) 精益会计的核心是价值流效益最大化

按照精益生产的观念,产品成本随着产量和产品组合的不同而变化,制造费用以整体形式与价值流发生关系而不与个别产品所耗劳动时间发生关系。某种产品的成本,主要取决于它在整个价值流中流动速度的快慢,特别是在价值流中的瓶颈环节流动速度的快慢。成本核算、分析和管理重点是产品在价值流中的流动速度问题而不是资源使用、个人效率或制造费用分配的问题。因此精益会计需要采用的是价值流成本法而不是完全成本法。

### (二) 精益会计的目的就是消除浪费及追求最小价值流成本

精益会计是构建在为客户创造价值为前提,以价值流成本最小为目标,从而实现对整个企业价值流会计。在价值流的各个环节中,不断地消除不为客户增值的作业,杜绝浪费,从而达到降低价值流成本,提高价值流效率的目的,最大限度地满足客户特殊化多样化的需求,使企业的竞争力不断增强。如何实现价值流成本最小,正确确认和计量它,显得十分重要。从总体说,价值流成本应是为保证价值流正常运作而支付的各种成本和费用的总和。价值流成本包含的内容十分广泛,国外有的学者提出价值流成本应包括:取得成本、运行成本、培训成本、维护成本、仓储成本、环境成本和回收成本。这种价值流成本划分方法主要基于价值流作业过程来进行的,但并没有考虑不同类型成本对整个价值流成本产生的影响和重要程度,不利于对价值流成本中关键性成本的控制和管理。鉴于这一原因,在考虑价值流成本作业过程相关性的同时,对关键性的影响价值流竞争力、客户满意度的成本予以足够的重视,价值流成本可划分如下:采购成本、设计成本、生产成本、物流成本和服务成本。

### (三) 精益会计是多种会计思想和管理思想共同构成的会计系统

精益会计以客户价值增值为导向,融合精益采购、精益设计、精益生产、精益物流和精益服务技术,把精益管理思想与会计思想相结合,形成了全新的会计理念——精益会计。它从采



购、设计、生产和服务上全方位控制企业价值流成本,以达到企业价值流成本最优,从而使企业获得较强的竞争优势。精益会计思想十分丰富,管理方法很多,形成了相互联系、相互作用的方法体系。如果孤立地看每一个思想,每一种方法,不能准确把握精益会计的精髓。精益会计的每个管理思想,每种管理方法都不是孤立的,而是互相之间有联系的,一种方法支持另一种方法,方法又保证思想的实现,只有把价值流的精益管理思想与方法有机地组合起来,构成一个完整的精益会计系统,才能发挥每种方法的功能,才能达到系统的最终目标——质量是好的、成本是低的、品种是多的、时间是快的。精益会计不断追求增加企业的竞争力,这是系统的最高层次的目标。

(四)精益会计最高目标是为制造企业乃至整个制造业的发展提供支持

精益会计将以顾客需要为导向的市场营销观念深深扎根于会计之中,同时又将会计根植于成本发生的现场(广义的生产系统),以消灭一切浪费、追求精益求精和不断改善为目标,立足于企业整个生产系统的优化。加快我国理论界特别是实业界对精益会计的研究和应用,将极大提高我国制造业的管理技术水平,增强我国制造业整体的竞争能力,为国家创造财富。希望精益会计也能尽快地成为改变中国制造业乃至整个国民经济的机器。精益会计的原理可以同样应用于全球每一种工业,向精益生产转变将对人类社会产生深远影响,也就是说,这一转变将真正地改变世界。采用了精益会计,当它不可避免地扩大到制造业以外时,将改变几乎所有的一切,包括消费者的选择,工作的性质,公司的财富,最终直指国家的前途。

### 三、精益会计的未来实施方案

#### (一)对业绩考核方法进行精益改革

传统计量指标与精益计量指标有着明显的差距。传统的指标无法及时满足公司对主要财务信息的需求。它通常报告员工的工作效率、机器利用率和一些差异指标如人工工资率及人工使用差异、物料用量差异和间接制造费用分摊差异等。在大多数公司,这些报告每月发布一次,报告的大部分篇幅用以解释上述差异。有时,这些公司也会将每天的信息发布出来,但是这些信息对公司实现精益会计没有任何帮助。

因此,应该淘汰上述传统的计量指标,精简那些对精益会计核算有用的计量指标,并推出新的精益生产单元业绩计量指标,如小时报告、首次合格品报告、在产品/标准在产品和总体设备效率。这些指标的形成,直接来源于公司的企业战略,比较精简,主要关注精益生产、激励公司员工实现精益目标等问题。这些信息的收集和使用都在精益生产单元进行,不需要比较复杂的信息,因此相关的操作比较直观和简单。信息收集工作一般有单元内的工作人员手工完成,有这些信息生产的报告就发布在单元内的白板或可视屏上。操作人员和监督人员在恰当的时间得到恰当的信息,而且这些信息易于理解和使用。

#### (二)消除财务会计流程中的浪费

转变为精益企业的一个重要环节是消除那些原来用于支持公司批量制造过程,但是现在不再需要的交易、系统和控制。

传统财务会计通常会对车间生产进度进行安排,并跟踪与这些车间生产相对应的人工和物料信息,以便了解每项作业是否与财务预算和车间生产进度保持一致。对于传统生产的几周甚至几个月的生产周期来说,这种详细的信息跟踪工作很有必要,而对于精益企业来说,生产产品的时间只需要几天或几周,再使用传统会计的跟踪机制便会形成浪费。

因此,应对跟踪机制进行监控来控制交易数量,通过反冲人工成本和物料成本来减少大量的交易处理。反冲法就是成本分配遵循以下逻辑顺序,即完成工时通知单中的产品生产后,对完工产品进行核算和计量,就能知道生产这件产品用掉了多少标准工时。所以,当工作通知单所注明的工作量完成时,所用成本可以标准成本为基础进行分配。此时,必须予以保留的是准确的物料单和制造过程,以及报废、返工和加班纪录。

#### (三)建立以价值流为导向的成本核算

通过编制成本信息计分卡可以清楚地反映出价值流的实际情况、差异对比分析情况和未来计划情况,以便根据成本信息对价值流进行管理。为保证价值流成本法的实施,企业应当按照价值流而不是部门或产品报告成本和利润;应当尽可能不重复地将企业员工的劳动成本按照价值流进行分配;应尽可能将提供共同服务的职能部门的成本按照显著属性划分并直接计入各个价值流中;应当对生产过程进行合理的控制;应当对诸如废次品、返工情况等“失控”状态进行跟踪;应当持续有效地控制存货。

在价值流之外的一些活动如会计服务、推进 ISO 14000 等的成本费用作为业务支持活动的成本,并不计入价值流成本中,其目的在于为价值流管理者提供相关的、准确的、易懂的成本信息,以管理和改善所控制的价值流活动。●

### 【参考文献】

- [1] 陈明坤.精益会计.经济科学出版社,2007.
- [2] 美]乔 斯腾泽尔,薄利会计学:最佳综合实践(Lean Accounting Best Practices for Sustainable Integration),2007年出版.
- [3] 美]詹姆斯 P 沃麦克,丹尼尔 T.琼斯著.精益解决方案.机械工业出版社,2006
- [4] 美]布鲁斯 A 汉德森,乔治 L 拉克著.精益企业.企业管理出版社,2005
- [5] 美]詹姆斯 P 沃麦克,英)丹尼尔 T.琼斯著.精益思想.商务印书馆,2005
- [6] 肖智军,党新民,刘胜军.精益会计 JII.海天出版社,2002
- [7] 美]唐 泰平,汤姆 路易斯特,汤姆 舒克著.价值流管理.东北财经大学出版社,2005
- [8] 美]威廉 A.莱文森,雷蒙德 A.莱理克著.精益企业.东北财经大学出版社,2005
- [9] 美]杰弗里 P.温瑟尔著.精益供应链管理.东北财经大学出版社,2005
- [10] 美]埃德温.莱因戈尔德.丰田——驰骋天下.华夏出版社,2000.