

企业战略与管理会计 协同演进关系研究

刘颖异 韩存

台湾宏基股份有限公司(以下称宏基公司)作为世界知名的计算机跨国生产公司,面对竞争异常激烈的外部环境,不断调整公司发展战略,通过内部组织变革等手段增强了公司的国际竞争力。学者们已从企业发展战略和组织再造等视角对宏基公司进行了多方面的研究,但笔者注意到,关于作为公司战略和业绩提升重要支撑手段的管理会计在其发展过程中的变化及作用的研究并不多。故本文特选择宏基公司为研究对象,探讨管理会计体系为适应企业经营管理需要如何发展变化并发挥作用。

一、经营环境变化与战略调整及经营模式的变革

二十世纪九十年代,计算机行业技术更新速度加快,大大缩短了计算机产品的生命周期,顾客需求多样化又进一步促进了技术更新速度,缩短了产品生命周期。当时,宏基公司把台湾制造组装的PC机海运到美国大约需要1个月时间,由于产地远离目标销售地,公司很难及时准确预测顾客经常变化的需求,导致供需错位、大量产成品积压。

由于造成产品大量积压的根本原因在于无法适应顾客多样化的需求变化,即企业在响应市场变化速度方面存在问题,因此,宏基公司创始人施振荣认为,决定计算机企业在行业中取胜的关键在于速度和成本两大要素。速度与成本相比较,速度显得更加重要,这是因为速度是影响成本降低水平的关键因素。提高市场响应速度既可以减少成本,又可以加快产品的周转,还能够降低库存水平、提高资金周转速度,有利于企业提高竞争力和加强成本管理。为此,宏基公司确定了时间领先的发展战略。

为实现时间领先战略,宏基公司在经营上受麦当劳“快餐经营模式”的启示,进行了业务流程再造。具体做法为,效仿快餐业,让台湾作为宏基的“中央厨房”,负责生产主机板、外壳装置、显示器等设备,各事业部相当于成品组装的“速食店”,形成了组装外移、快速装配的作业流程。对于零部件的供应,公司根据产品部件的物理和价值风险特征采取三种不同的处理方法:一是产品生命周期较长、价值较低的部

件,由于其风险较低,一般采用海运方式。在具体操作上,各事业部根据当地的预计销售量事先向台湾总部进行大量订货,为降低成本,在体积最大、价值最低的机箱中装入驱动器、电源线等零部件。二是价格和技术变化快的主板,采用JIT(Just in Time,实时管理)配送方式,尽量保持销售地最低库存数量,对于销售地不足的机种产品,由总部通过空运形式保证及时供货。三是市场变化快、价格总体变化呈下降趋势的部件,各事业部采用本地JIT供货方式,这样既可适应当地顾客的消费习惯,也有利于降低成本。各事业部按照订单要求,利用上述三种渠道供应的零部件及时组装成顾客所需的产品。

新的经营模式使得企业存货量下降一半以上,存货周转天数也降低了一半,节约了企业的经营成本,加快了对市场变化的决策响应速度,公司经营执行更加明确化,提高了经营的透明性,强化了公司治理,增强了组织的有效性。

二、分权化管理

为适应经营模式变化的需要,宏基公司实行分权化管理。分权化管理的组织单位包括各事业部和子公司,总部将经营自主权和决策权下放到各事业部或子公司以提高市场响应时间,增强各事业部及子公司的经营决策效果。总部作为各事业部或子公司的服务机构,同时也是各事业部间的协调者。事业部制和分权化经营使得整个公司由众多独立的创新经营单位组成了彼此紧密纵横联系的网络。

分权化管理的目标,首先是明确经营责任和经营成果,其次是建立完善的授权制度,使得事业部真正成为培养经营者的试验场。为实现上述两个目标,宏基公司管理的重心从原来的利润中心逐步转变为投资中心,引入内部资本金制度,实行分权资金管理,对分权组织的经营效率、经营效果的评价方法采用了ROI(投资回报率)和ROE(净资产收益率)两项指标,建立了与业绩联动的报酬体系。

三、管理会计体系的变更

战略调整、生产模式、管理方式变革推动以及为了主动适应上述变化的需要,宏基公司管理会计体系发生了以下几个方面的主要变化。

(一) 授权制度设计

为促进企业成长、增强研发能力,宏基公司所有零部件均由公司内部制造和提供。为促进各事业部降低成本、提高效率,公司针对集团内部交易频繁发生的实际情况,在各事业部之间内部交易转移价格制度的设计上引入竞争机制,采用市场谈判方式。各事业部为适应市场变化的要求,购入部门以市场为导向,以最终产品的外部销售价格扣除本事业部的成本、费用以及预计的利润,推算内部产品转移价格,以此价格与供应部门进行价格协商,实施目标成本控制。各事业部对于供应部门(包括提供原材料、半成品的事业部)所提供的供货或劳务价格高于市场价格的内部交易具有否决权,这促使供应部门在保证质量的前提下努力降低成本和价格。

投资中心的确定使得总部对于事业部部长的授权中包含了从外部资金融资的权力。总部向各事业部的大量授权,增强了事业部的经营执行力,自主经营的理念融入了经营的全过程,这也提高了各事业部的运行效率。

(二) 引入公司内部资本金制度、公司内部利息制度、实施费用分配体系

1. 引入内部资本金制度。为准确核算各投资中心的收益和资本利用效率,依照投资中心承担自有资本使用成本的理念,宏基公司引入了内部资本金制度,各投资中心比照利用外部资本所支付的资本成本水平,按照资本金的一定比例或按照收益的一定比例向公司总部支付部分自有资本的股息。

2. 引入公司内部利息制度。为解决公司资金整体供应不足的问题,提高资金使用效率以及防止各事业部过度投资情况的发生,宏基公司对各事业部向总公司借入资金实行内部利息成本核算制度:事业部向总公司借入的资金,需要向总公司支付利息;如果事业部将剩余的自有资金让渡给总公司使用,也同样可以收取利息。

宏基公司的内部资本金和内部利息制度,实际上是业绩评价与财务会计的整合的结果,是一种虚拟的内部财务制度。

3. 实施总部费用新的分配体系。分权化经营将决策权大量地授予给各事业部负责人,各事业部为了工作的便利和降低分担总部管理费用,往往会自行设置管理人员对费用支出进行管理,其结果是各事业部承担的总部管理费用与销售额、从业人数并不一定成正比。通过授权制度设计后采用以实际利用总部的服务量支付相应的费用、再计算出事业部的净利润的方法,使得各事业在进行利润计算时更接近于独立经营企业,保证了利润计算的准确性。对于总部而言,这样的分配

体系的构建也有利于更加准确地对费用支出进行分配。

(三) 业绩评价、激励方法的变更

授权制度的实施,导致了以前未实质开展的业绩评价和激励方法的变更。宏基公司的管理体系设计属于公司整体战略实施的一部分,在高层管理者的支持下,形成了业绩目标、业绩评价指标和公司内部资本金制度相关、业绩评价与薪酬制度相关的联动机制。

在事业部的业绩考核上,更加重视资本效率和现金流量经营。除传统的利润指标外,为反映资本的投资效率,更加突出了ROI和ROE两项业绩评价指标的作用。另外还设置了包括资本成本在内的合并损益、自由现金流、销售增长率等业绩考核指标。在此基础上,对于关系公司未来整体收益的非财务指标,如市场占有率的扩大、产品质量的提升、产品技术革新、领导能力等也予以关注。

通过上述措施,使公司内部各单位经营更加独立,结果更加明确,并通过业绩评价、决策标准、决策规则的优化,增强了经营透明度。

(四) 预算约束与调整

传统的预算管理实践中存在着“目标置换”现象,即预算管理首先根据企业的战略目标制定预算目标,然后将目标按职能部门层层分解,细分的预算指标本来是作为实现企业目标的手段,现在已成为部门和员工的终极目标,甚至为完成自身局部目标,不惜牺牲组织的整体利益。战略调整、经营模式的变更、生产组织的变化要求经营者根据环境的变化调整预算和计划。预算管理的原则是纳入预算的一定要遵守,未纳入预算的也应结合实际情况适当考虑。因为预算是按照假设的事项进行编制的,不能保证预算编制得十分精准。预算编制的目的是为了达到某一目标,为达到这一目标对应方法可以与当初计划有所不同。

(五) 管理人员从财务信息提供向分析、咨询服务的转变

事业部自主经营权的提高要求管理人员向事业部长适时提供决策及经营管理所需要的信息及分析、咨询服务。决策信息提供的是否正确、及时直接影响事业部长决策的及时性和正确性。管理人员向事业部长提供的信息不能仅限于财务报表上的数值及其本身的分析,还要将本部门提供的数据与实际业务情况、经营状况以及存在的问题相结合进行分析,获得的信息越充分、对实际状况了解的越清楚,向管理者提供的分析和咨询信息越科学正确。管理人员特别是财务人员必须把工作重心从传统的预算编制、财务报表的编制,转向为决策提供必要的信息、分析、咨询上来,即更加重视管理会计的应用。 ■

(作者单位:山东工商学院会计学院)

责任编辑 张璐怡