

分类号 _____
UDC _____

密级 _____
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 阿米巴经营模式在 N 公司中的应用研究

研究生姓名: 王杰冉

指导教师姓名、职称: 南星恒 教授 王卫平 高级会计师

学科、专业名称: 会计硕士

研究方向: 成本与管理会计

提交日期: 2021 年 5 月 30 日

独创性声明

本人声明所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名： 王杰冉 签字日期： 2021.6.01

导师签名： 杨智恒 签字日期： 2021.6.5

导师(校外)签名： 王杰冉 签字日期： 2021.6.11

关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定，_____（选择“同意”/“不同意”）以下事项：

1. 学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；
2. 学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分內容。

学位论文作者签名： 王杰冉 签字日期： 2021.6.01

导师签名： 杨智恒 签字日期： 2021.6.5

导师(校外)签名： 王杰冉 签字日期： 2021.6.11

Research on the Application of Amoeba operating in N company

Candidate :Wang Jieran

Supervisor: Nan Xingheng Wang Weiping

摘 要

国有大中型企业作为我国经济领域内非常重要的组成部分,其经营效率的高低直接影响着我国的财政收入。本文首先通过收集阅读分析国有企业经营现状的相关文献,总结出国有企业因科层制的组织结构和所有者虚置等产权问题的影响下,损失了部分经营效率。在计划经济年代,国企靠着科层制的管理结构保证了组织的稳定性和严密性,但是在市场经济的大环境下,科层制很难应对市场的快速变化。面对国有企业现存的缺陷,阿米巴经营模式可以为解决问题带来一些思路。日本著名实业家稻盛和夫提出的阿米巴经营模式就是将一个企业整体依据职能等特点,切分成多个微小的但可以进行独立核算的阿米巴单元,通过这些小型单元的独立核算实现了人人参与的经营,凝聚了全体员工经营智慧。阿米巴经营模式扁平化的组织结构、全员参与的经营氛围、发掘经营人才的培养体系和与市场挂钩的经营核算制度等特点和赋予了阿米巴单元虚拟产权的产权制度可以改善国企现有科层制组织结构的权限,降低所有者虚置产生的高额委托代理成本。

与以往阿米巴经营模式研究集中于私有制企业不同,国有企业的阿米巴经营在中的应用较少,中日企业之间的价值观和管理观念不尽相同,直接模仿阿米巴经营在日企中的应用模式很可能导致水土不服。故有必要从本土已成功应用阿米巴经营的国有企业出发,深挖经营理念,借鉴成功经验。因此,本文选择 N 公司应用阿米巴经营模式在 H 厂的实践作为案例,通过分析国有企业的特点和运营模式,在此基础上深剖 N 公司应用阿米巴经营的过程,阐述如何因地制宜的构建阿米巴组织体系,并对单一阿米巴单元的核算模式和绩效评价进行详细解释,总结 N 公司应用阿米巴经营的成功经验,同时发现案例中存在的问题并提出一点建议。为国有企业改革进程提供案例参考,具有一定的实践意义。最终发现,阿米巴经营可以通过让渡虚拟产权及对企业组织结构的改革,为国有企业改革提供了新的思路。

关键词: 阿米巴经营 国有企业 经营效率 全员参与

Abstract

As a very important part of China's economy, the operational efficiency of state-owned large and medium-sized enterprises (SOEs) directly affects the country's financial revenue. In this paper, firstly, by reading the relevant literature analyzing the current situation of SOEs' operation, we conclude that SOEs have lost some of their operational efficiency under the influence of property rights issues such as the organizational structure of the section hierarchy and owner deficiency. In the era of planned economy, SOEs relied on the management structure of section hierarchy to ensure organizational stability and tightness, but in the market economy, the section hierarchy is difficult to cope with the rapid changes in the market. In the face of the existing defects of SOEs, the amoeba business model can bring some ideas to solve the problem. The amoeba management model .Inamori is to divide an enterprise into several tiny amoeba units with independent accounting according to their functions and other characteristics, and through the independent accounting of these small units, the management of everyone's participation is realized and the management wisdom of all employees is gathered. The flat organizational structure of the amoeba business model, the management atmosphere with full participation of all employees, the cultivation system to explore management talents and the market-linked management accounting system, and the property rights system that gives virtual property rights to the amoeba units can improve the authority of the existing hierarchical organizational structure of SOEs and reduce the high cost of proxy arising from the false ownership.

Unlike the previous studies on amoeba management model which focused on private enterprises, the application of amoeba management in SOEs is relatively rare. Therefore, it is necessary to start from the local state-owned enterprises that have successfully applied Amoeba management, dig deeper into the management concept, and learn from the successful experience. Therefore, this paper selects the practice of applying amoeba management model in plant H of company N as a case study. By analyzing the characteristics and operation mode of state-owned enterprises, on this basis, we analyze the process of applying amoeba management in company N, explain

how to build amoeba organization system according to local conditions, and explain in detail the accounting model and performance evaluation of single amoeba unit, summarize the successful experience of applying amoeba management in company N. In addition, we find some problems in the case. so we make some suggestions. it is of practical significance to provide a case reference for the reform process of state-owned enterprises. ultimately, it is found that amoeba management can provide new ideas for SOE reform by conceding virtual property rights and reforming the organizational structure of enterprises. Ultimately, it is found that amoeba management can provide new ideas for SOE reform by conceding virtual property rights and reforming the organizational structure of enterprises.

Keywords: Amoeba operating; State owned enterprise; Business efficiency; Total Involvement

目 录

1 绪论	1
1.1 选题背景.....	1
1.2 研究意义.....	2
1.3 文献综述.....	2
1.3.1 阿米巴经营文献综述.....	2
1.3.2 文献综评.....	4
1.4 研究内容.....	4
1.5 研究方法.....	5
1.6 本文的创新点.....	5
1.7 逻辑框架.....	6
2 阿米巴经营模式的相关概念和理论基础	8
2.1 阿米巴经营模式的相关概念.....	8
2.2 阿米巴经营的相关理论基础.....	8
2.2.1 售价还原成本法.....	9
2.2.2 单位时间核算制度.....	9
2.3 阿米巴经营模式的管理会计体系.....	10
2.3.1 划分阿米巴组织，扁平化管理.....	11
2.3.2 建立企业良性的内部市场.....	11
2.3.3 形成阿米巴报表日报制度.....	12
3 N公司经营管理状况介绍及分析	14
3.1 N公司简介.....	14
3.2 行业背景.....	14
3.3 组织结构.....	17
3.4 N公司引入阿米巴经营模式之前的经营状况及问题.....	19
3.4.1 经营状况.....	19
3.4.2 经营管理存在的问题.....	20
3.5 N公司经营管理现状总结.....	22
3.6 N公司应用阿米巴经营模式的必要性.....	22

3.6.1 变革组织架构的目的.....	23
3.6.2 培养经营人才的目的.....	23
3.6.3 完善绩效评价.....	23
3.6.4 提升组织绩效.....	24
4 N 公司阿米巴经营的总体思路及应用过程.....	25
4.1 总体思路.....	25
4.2 阿米巴经营的前期准备工作.....	28
4.3 阿米巴单元的划分.....	28
4.3.1 阿米巴单元的划分原则.....	29
4.3.2 责任中心的划分.....	29
4.3.3 阿米巴单元的具体划分情况.....	30
4.3.4 选取阿米巴领导人.....	32
4.4 阿米巴之间的内部市场.....	32
4.5 阿米巴的核算.....	35
4.6 阿米巴组织的绩效评价制度.....	39
4.6.1 绩效评价.....	42
4.6.2 绩效激励.....	43
4.7 阿米巴经营过程中的 PDCA 循环.....	44
4.8 实施效果.....	45
4.8.1 取得的经营效果.....	45
4.8.2 对管理问题的改善.....	49
5 经验与总结.....	50
5.1 阿米巴经营成功应用的关键因素.....	50
5.1.1 需要管理层的授权.....	50
5.1.2 奖惩分明.....	50
5.1.3 数据的准确性与及时性.....	51
5.2 阿米巴经营模式实施中费用分摊和绩效激励问题.....	51
5.2.1 费用分摊的问题.....	51
5.2.2 绩效激励的问题.....	52

5.3 阿米巴模式实施中存在问题的相关建议	53
5.3.1 精确合理分摊公共费用.....	53
5.3.2 优化内部议价机制.....	53
5.3.3 加强员工的培训教育.....	54
6 结论和展望	55
参考文献	57
后记	61

1 绪论

1.1 选题背景

2019 年我国国有资本经营预算收入 3960 亿元，约占我国非税收入的 13%。可以说国有大中型企业是我国财政的重要保障。随着国有企业的规模越来越大，因为科层制的组织结构管理层次过多，将要面临的官僚作风危机也越严重。另外，国有企业因其产权制度存在所有者虚置和多层委托代理关系等问题损害了经营效率。为了改善这一问题，国家希望通过推动管理会计体系建设，改善企业的管理方式和管理流程，降低企业的生产成本和管理成本，增加企业的营业利润，提升企业整体的绩效。然而和西方国家相比，我国管理会计应用和研究相对不足，所以财政部在 2014 年起颁布了多部政策文件及管理会计的应用指引，期望通过企业管理会计的应用，来提升企业管理的精细程度，使企业现有摆脱困境，从愈加激烈的挑战中脱颖而出。在计划经济时代，国企靠着科层制的管理结构保证了组织的稳定性和严密性，但是如今市场竞争愈演愈烈，科层制很难应对市场的快速变化。面对国有企业现存的缺陷，阿米巴经营可以为解决问题带来一些思路。阿米巴经营通过将一个完整的组织切分为无数个较小的独立经营且可以自主核算的组织，在切分的同时赋予了这些小组织部分“虚拟产权”，这些小组织称为阿米巴单元。这些阿米巴单元员工较少但是有相同的工作目标，所以在这个小组中信息损失几乎为零且可快速传递，出现错误也可快速修正。对于企业整体，阿米巴单元富有弹性的柔性组织会随市场环境的变化做出调整，加速企业对市场的反应。另外，这些阿米巴单元通过内部交易获得阿米巴利润，且因阿米巴单元获得的“虚拟产权”而取得部分利润分配权，这样可以减少所有者虚置带来的高委托代理成本的问题。在绩效评价和激励方面，阿米巴经营通过单位时间核算制度等业务核算和绩效管理制度对人员赏罚及提拔做到透明公开，消灭官僚主义作风。

N 公司是中国最主要的镍钴生产基地，在传统的管理模式和会计方法下，N 公司和很多国有企业一样，在企业内部员工缺乏积极性，对于成本并不重视，其产品产量和质量也因内部管理松散等问题波动较大，为了解决粗放管理的问题，

提高企业的竞争力，N 公司痛则思变，在 2017 年引入阿米巴经营模式，并与企业现有的管理会计方法结合，通过引进阿米巴经营模式，划小核算单元使各分公司自负盈亏提升了精细化的管理水平，加强了绩效评价的激励能力，从而提高了企业员工的积极性，使产量得到了显著提升，降低了生产成本，保障了产品质量。

1.2 研究意义

与以往阿米巴经营模式研究集中于私有制企业不同，国有企业的阿米巴经营在中的应用较少，中日企业之间的价值观和管理观念不尽相同，直接模仿阿米巴经营在日企中的应用模式，在国企中照搬管理会计体系很可能导致水土不服。故有必要从本土已成功应用阿米巴经营的国有企业出发，深挖经营理念，借鉴成功经验。因此，本文选择 N 公司作为案例，通过分析国有企业的特点和运营模式，在此基础上深剖 N 公司应用阿米巴经营模式在 H 厂的应用过程，阐述如何因地制宜的构建阿米巴组织体系，并对单一阿米巴单元的核算模式和绩效评价进行详细解释，总结 N 公司应用阿米巴经营成功的关键因素，发现应用过程中存在的问题并提出相关建议。借此为国有企业的改革，提供一些案例参考。

1.3 文献综述

1.3.1 阿米巴经营文献综述

阿米巴经营奉行“销售最大化，费用最小化”的经营原则，稻盛和夫（2009）认为企业实施阿米巴经营的核心是以经营哲学为基础，与公司运行的所有制度高度相关的综合管理体系。通过梳理国内外研究阿米巴经营模式的相关文献，发现学者对阿米巴经营模式总结梳理主要在以下几点：

（1）快速应对市场变化的组织结构。阿米巴经营模式将一个企业整体依据职能等特点，切分成多个微小的但可以进行独立核算的阿米巴单元，减少企业的管理层级，使企业组织结构扁平化，加速内部信息传递，减少信息传递损失。这些阿米巴单元通过企业建立的内部市场制度进行交易，链条式的传导市场压力并具有一定的柔性，可根据企业所处市场环境、企业战略和生产经营情况像阿米巴

虫一样融合或分裂，减少以往金字塔式的科层制管理模式带来的官僚主义作风，使组织结构扁平化，减少内耗，加快组织整体对市场的反应速度。

(2) 全员参与的经营。通过量化分权，给予员工部分“虚拟产权”，使全体员工参与经营，通过控制权的分配使员工享受剩余索取权。稻盛和夫（2009）认为，公司规模不断扩大时，只依靠高管进行管理无法对部门真实情况进行真实把握，这时就可以把组织细分为较小的作业单位，这些小单位的领导被授权经营，而在向员工授权经营的同时，也会给企业员工分享一定的剩余索取权。使员工立场从“按劳分配赚取工资”转变为“向部下支付报酬，自己享有剩余索取权”。Coase（1960）的产权理论认为产权人因拥有企业的剩余索取权会有较强的动机提升企业效益。周小亮（2000）通过分析产权论和超产权论认为市场竞争对企业绩效产生影响的前提是企业产权明晰。实现全员参与的经营，就是通过在企业内部设置虚拟产权，分割企业资产给阿米巴组织。刘方龙（2014）通过研究阿米巴经营认为，阿米巴组织可以将每个虚拟产权主体的权利明晰化，实现对员工的有效激励，提升企业绩效。坚瑞（2019）在对华莱士员工合伙制进行研究时也得出相同结论，他认为虚拟产权的分割和转让产生的强效激励提升了组织绩效。企业通过整体划分为较小的阿米巴组织，分享了部分索取权也可以化解劳资对立矛盾。

(3) 培养具有经营意识的人才。阿米巴经营是从企业发展角度考虑，培养具有经营意识的人才，且这批经营人才的经营哲学和管理模式，与企业战略发展高度一致。黄贤环（2018）认为阿米巴经营是一种以人为本的经营模式，其员工也容易接受企业的经营理念。企业通过这种经营模式培养大量的具有相同经营哲学的经营人才，何卉（2019）通过对 Q 啤酒公司员工忠诚度进行分析，发现公司经营理念与员工忠诚度水平存在显著相关。阿米巴经营改变了员工的工作立场，从只是简单的完成工作安排变成了主动参与公司治理，产生人人都是经营者的意识。这样通过阿米巴经营的运行培养大量的对企业业务熟悉的经营人才，满足企业扩张需要。

(4) 建立与市场挂钩的核算制度。Alchian and Demsetz（1972）的团队生产理论认为企业实质是团队生产，而在团队生产中若无法对团队中每一个成员的参与程度进行准确评价，则会损害团队的效率。阿米巴经营模式通过在企业内部建

立内部市场，并配合单位时间核算制度、售价还原成本法等手段使企业的核算制度与市场挂钩。起点即核算制度，通过经营会计收集财务数据和非财务数据，再通过分析对各个参与的阿米巴组织和成员的绩效进行评价，按标准给予一定的奖惩；对于生产经营的结果进行分析，然后对生产计划和管理行为进行改善。绩效考核和评价是阿米巴模式的灵魂，也是企业发展的重要基石。稻盛和夫以三项原则实现了阿米巴单元的核算制度。第一、用数字衡量部门业绩，使每个责任中心的业绩贡献用数字形式表示，实现“玻璃般透明”的可视化经营绩效评价。第二、利用数字表示的可视化经营量化目标指标，在阿米巴经营会计中通过收入、费用、利润和单位时间核算量化阿米巴组织目标，使阿米巴组织的目标具有明确性和可指导性。第三、利用数字表示的可视化经营实现管理层和基层员工的有效沟通，减少企业内部的信息传递损失。通过沟通的有效性带来改善行为和修正目标的及时性，降低企业上下级沟通的障碍。

1.3.2 文献综评

综上所述，阿米巴经营在组织结构方面通过将一个完整的组织切分为无数个较小的独立经营且可以自主核算的小型阿米巴单元，又因为这些阿米巴单元规模小所以在单元内部信息损失几乎为零且可快速传递，出现错误也可快速修正。企业整体的组织结构也因此变得扁平化，减少官僚主义对企业经营效率的损害。且这些阿米巴单元不会亘古不变，其富有弹性的柔性组织会随市场环境的变化做出调整，加速企业对市场的反应。在绩效框架方面，以数字为核心进行沟通，并在企业中建立内部交易市场，并通过阿米巴单元的划分赋予阿米巴单元“虚拟产权”，这些阿米巴单元通过内部交易获得阿米巴利润，且因阿米巴单元获得的“虚拟产权”而取得部分利润分配权，通过单位时间核算制度等业务核算和绩效管理制度对人员赏罚及提拔做到透明公开，消灭官僚主义作风，降低所有者虚置带来的高委托代理成本的问题。

1.4 研究内容

本文选取 N 公司成功推行阿米巴经营模式的应用过程作为案例研究对象，通过收集并阅读阿米巴经营模式的国内外相关文献，总结出阿米巴经营模式的概

念和理论基础,在此基础上对 N 公司推行阿米巴经营模式的应用过程进行研究,各章节的主要研究内容如下:

第一章主要阐述了研究的背景和意义,提出本文的研究内容、研究方法和创新点。

第二章介绍了通过对现有国内外研究的梳理,对阿米巴经营的概念、理论基础和管理会计制度进行阐述。

第三章对 N 公司进行简单介绍,说明应用阿米巴经营之前的管理经营状况与存在的问题,对引入阿米巴经营的必要性进行分析。

第四章介绍 N 公司应用阿米巴经营的总体思路和应用过程,对 N 公司实施阿米巴经营的前期准备工作、阿米巴单元的划分、核算模式、内部交易市场以及绩效激励以及循环改善分别进行了详细地阐释。并通过其产品的产量、成本及质量的介绍,叙述阿米巴经营的实施效果。

第五章总结了 N 公司运用阿米巴经营模式的经验,对阿米巴经营的成功应用的关键因素进行梳理。指出了阿米巴经营在 N 公司运用存在的问题。对阿米巴经营的效果进行评价。对在发展和完善阿米巴经营提供建议,并对传统国有企业发展阿米巴经营提供参考。

第六章对阿米巴经营模式研究进行总结,根据研究的结论对未来进一步的研究进行展望。

1.5 研究方法

本文采用案例研究法。首先通过梳理现有文献对国有企业的经营效率的评价和分析,力图发现可能造成国企经营效率较低的因素。然后通过梳理对阿米巴经营模式的研究,结合国有企业的运营特点,分析 N 公司应用阿米巴经营的总体思路及应用过程,并进行经验总结。最后,对国有企业如何因地制宜的应用阿米巴经营做出推广建议。

1.6 本文的创新点

我国国内的阿米巴模式的案例研究主要集中在私有制企业,但对于阿米巴经营模式在国有企业的实际应用的案例分析较少。故本文的创新点在于针对阿米巴

经营模式在国有有色金属企业的应用过程进行梳理, 阐述如何因地制宜的构建阿米巴组织体系, 并对单一阿米巴单元的核算模式和绩效评价进行详细解释, 总结 N 公司应用阿米巴经营的成功经验及存在的问题, 并对其提出相关建议。

1.7 逻辑框架

逻辑框架如图 1.1 所示

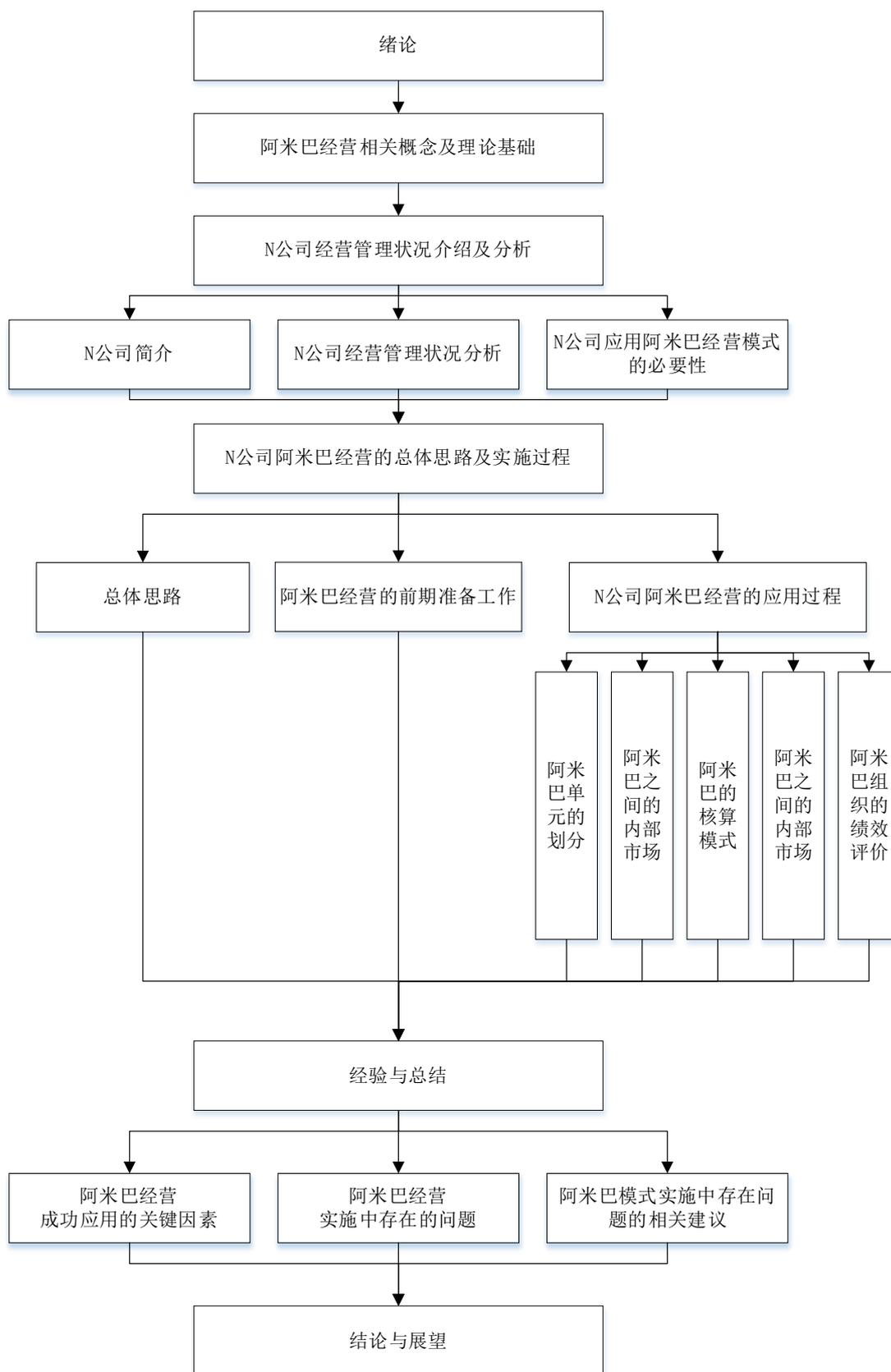


图 1.1 论文逻辑框架

2 阿米巴经营模式的相关概念和理论基础

2.1 阿米巴经营模式的相关概念

二战后日本经济受到重创，满目疮痍。但是随后二十年，日本的年均经济增长率高达 8%。日本的精细管理模式，在日本经济高速增长的过程中扮演了不可或缺的角色，阿米巴经营模式便是其中最具有代表性的管理模式之一。稻盛和夫利用他的阿米巴经营模式，使自己成立的京瓷和 KDDI 都进入了世界 500 强的行列中。并在二十一世纪之初重新出山拯救破产的日航，使其扭亏为盈，这其中不可忽视阿米巴经营模式精细化管理的作用。

“阿米巴”一词源于一种可不断分裂的单细胞生物，其最主要的特点就是对外界超强的适应能力和坚韧的生命力，阿米巴经营模式因与其有着相同的特点因此得名。阿米巴经营模式就是将一个企业整体依据职能等特点，切分成多个微小的但可以进行独立核算的阿米巴单元，通过这些小型单元的独立核算实现了人人参与的经营，凝聚了全体员工经营智慧。为使这些阿米巴单元紧密联合形式生产链，企业同时要开展内部市场经营的模式，并通过该模式将外部市场压力逐级传递倒逼各阿米巴单元降低成本。在整个阿米巴经营模式运行中，各个阿米巴组织不是一成不变的，正如“阿米巴”这种单细胞生物一样趋利避害，根据外界的市场环境融合或者拆解，快速应对市场变化，达成持续改善的可持续发展，实现阿米巴经营全员参与、培养人才、核算与市场接轨的三大目的。

2.2 阿米巴经营的相关理论基础

一般地，管理会计通过战略、预算、成本、营运、投融资和绩效管理来实现他的五大职能，即预测经济前景、参与经济决策、规划经营目标、控制经济过程、考核评价经营业绩，同时通过编制管理会计报告和管理会计信息系统等提供给企业决策者决策有用的财务指标和非财务指标。管理会计有多种方法，但是对于大部分企业来讲，其在进行管理会计改革时往往只重视单一管理会计工具的引入而忽视了单一管理会计工具存在的局限性，这对企业的全面发展是不利的。然而阿米巴经营模式的优点在于其不但创造了单位时间核算制度这一套新的绩效核算

体系，量化企业的经营业绩。还通过组织结构的创新，使原有的责任中心细分为更小的阿米巴组织，使企业全体员工参与到经营管理中，且整个企业通过售价还原成本法将市场的压力传导给每个阿米巴组织并用数字进行评价，实现阿米巴经营“销售最大化，费用最小化”的管理哲学。

2.2.1 售价还原成本法

售价还原成本的内涵与目标成本法相似，即市场决定价格，价格决定成本。企业总是期望能获得更多的利润，而如果企业只考虑所期望获得的利润率而忽略了整个市场的公允价值，则有可能失去本有的市场份额被竞争对手的同质商品替代。企业通过成本加上必要的利润率确定的市价会发生与市场价格脱节的情况，如果市场价格发生变动，则企业原本存货的价格便很难销售出去，使企业在市场中处于较为被动的地位。售价还原成本法其公式如下：

$$\text{成本} = \text{市场价格} \times (1 - \text{目标利润率})$$

售价还原成本法改变了过往通过确定标准成本，加上必须的利润来确定售价的方法，而是通过市场供需关系决定的价格再减去企业想要发展所必须的目标利润，得出产品成本，然后根据成本以及产品目标客户的需要设计商品，确定商品的生产原材料，即依据市场价格决定企业商品的整个生命周期的经营决策。根据产品生命周期成本理论，其一共有开发设计、生产制造、营销、使用维护共四个阶段。在产品开发设计阶段结束后，其不可控成本将大于 90%。因此，成本控制不应只在生产制造阶段进行，在开发设计阶段时就应当考虑控制成本，所以，售价还原成本法需要整个企业各部门参与成本管理，从设计部门起，经过采购部门、生产部门、营销部门等的共同努力降低企业成本。

2.2.2 单位时间核算制度

稻盛和夫创造了单位时间核算制度进行成本控制，且因其为了让普通员工理解，在计算和编制管理会计报表时并没有用很复杂的格式或者语言，且全部使用统一格式，重要程度由高到低，这样使得阿米巴经营的全员参与的理念便于执行，使降低成本增加收入的准则深入人心。单位时间核算制度公式如下：

$$\text{该阿米巴生产总值} = \text{该阿米巴生产收入} - \text{内部市场采购成本}$$
$$\text{阿米巴总附加值} = \text{该阿米巴生产总值} - \text{人工成本以外的总费用}$$
$$\text{阿米巴单位时间附加值} = \text{阿米巴总附加值} / \text{该阿米巴总劳动时间}$$

单位时间核算制度计算的是生产的附加价值，所以在计算阿米巴生产总值时应从收入中扣除从上一流程阿米巴单元购入的半成品成本。另外最重要的是，在计算阿米巴单元总体的附加值时，其成本与传统会计制度不同的是应不计算人工成本，这是因为避免各阿米巴组织为增加总附加值而刻意压低生产者工资而降低生产成本，从而引发一系列连锁反应。例如各阿米巴争相降低各生产工人工资压榨工人劳动力，或者各部门可能发生只关注人工成本的降低而忽略其他改善措施，这与阿米巴经营模式的追求精神和物质双重满足的经营思想相悖。最后用阿米巴单元的总附加值除去总劳动时间便得到单位时间附加值。这时可以用该数据与人工工资率比较，便能判断出该阿米巴单元是否盈利。单位时间核算制度主要有两个目的。第一个目的，实现成本精细化控制。增加阿米巴单位时间附加值有两个途径，其一是增加阿米巴总附加值即可以使各个阿米巴部门除关心降低成本外，还需关注各阿米巴自身的销售收入，通过这样的方法可以激发基层员工的控制成本的意识，转变员工的生产者思想，使基层员工发挥主观能动性，积极扩展产品销路，真正的让员工参与经营；其二是减少阿米巴劳动时间，消除无意义的加班，提高阿米巴的生产效率，减少因生产不合格产品而发生的返工，增加良品率和产品质量。第二个目的，实现公平的绩效评价。单位时间核算制度中规定每个阿米巴组织须公布阿米巴经营数据，在实际应用中可利用信息系统做到实时统计公布，且定期填制阿米巴经营报表，真正的做到透明的可视化经营，通过统一的可视化语言达到公正的绩效评价的目的。

2.3 阿米巴经营模式的管理会计体系

在阿米巴经营的实施过程中，将企业整体划分为多个微小的阿米巴组织，这些阿米巴组织拥有一部分虚拟产权，可以自主经营且具有独立核算的能力，是企

业责任会计体系的利润中心。其通过单位时间核算制度，独立进行经营核算，使企业内部进行市场化运行，加快阿米巴组织对市场的反应速度。最后根据单位时间核算制度编制的阿米巴经营报表，评价阿米巴经营之间的差距，据此改善阿米巴经营效率。阿米巴经营就是通过这样的管理会计框架，优化企业利益链，其中划分阿米巴组织、建立企业内部市场和形成阿米巴报表日报制度是阿米巴经营管理会计框架的核心。

2.3.1 划分阿米巴组织，扁平化管理

将原本金字塔式的科层制组织结构，依据职能等原则划分成较小的阿米巴单元，在划分时应注意阿米巴规模不应过大，这样会失去阿米巴管理模式的意义，也不应过小，因为阿米巴单元需要有完整的核算经营的功能。划分阿米巴单元可考虑的原则有三点：第一，划分的阿米巴单元必须具有独立经营的能力，可以独立编制预算和生产计划，并组织生产人员独立生产且可以对市场做出反应的能力；第二，能够自主核算，并计算分析生产资料的投入和产出的能力；第三，各阿米巴单元不会发生冲突，合理划分生产任务，保证生产经营协调完成。

2.3.2 建立企业良性的内部市场

阿米巴经营通在企业内部建立模仿外部市场的机制，将原本各部门之间简单的流水线关系转变为市场上“商品”的买方和卖方，这些商品包括前一步骤阿米巴生产的半成品，或者维修等部门提供的劳务等。内部市场的建立在企业内部引入了竞争，并且在内部市场的引导下引起了阿米巴成员的资源珍惜意识，因为对于单个阿米巴组织来说其他阿米巴的资源提供都是有偿的，节约资源是提高绩效，增加收入的重要手段。另外，这与自由市场不同的是，阿米巴单元提供的“商品”需要良性的定价机制引导，因为阿米巴的本质是一种分权管理结构，而在分权管理结构中陈高生（2008）认为部门为了自身利益可能牺牲整体利益。因此良好的定价方法既要符合公平原则即精确反映各阿米巴单元的贡献程度，也要保障阿米巴单元的盈利目标与整体相一致，这也是内部市场体系正常运行的重中之重。稻盛和夫在京瓷推行成本还原定价法，前文已经讲过，除此之外我国在引入阿米巴经营时根据企业经营性质不同，创造了许多定价方法，主要有以下几种：

(1) 成本加成定价法，这是通过生成技术人员确定的生成标准，确定标准生产成本加上一定利润加成，进而确定内部转移价格。确定内部转移价格的利润加成的大小则是通过产品外部市场竞争程度来决定。这种方法相对简单容易理解，且能补偿阿米巴单元的生产成本。但是这种方法并没有将外部市场压力传导给阿米巴组织，且未能使阿米巴单元考虑市场竞争，这样不利于降低成本，适用存在于一些市场竞争较小的垄断市场等。

(2) 市场参照法，指对存在公平市场的阿米巴产品，可以借助市场价格定价，定价范围原则上应低于市场销售价格。因为，如果售价高于市场销售价格，那么阿米巴买方可以从公平市场购买。通过市场参照法定价时不用考虑成本，通过外部市场价格可使内部市场与外部接轨，阿米巴单元想要提升利润就需要降低成本。

(3) 内部协商法，指阿米巴单元通过双发协商，制定阿米巴买方和卖方都自愿接受的价格。在制定价格时需要遵守以下几点原则：第一，阿米巴目标与企业目标一致的原则，统筹企业整体利益和阿米巴局部利益。第二，自愿接受原则，使定价被交易双方接纳。第三，公平合理原则，公正定价避免受主观意识影响，能反应阿米巴产品的实际劳动消耗水平。

企业在选择定价方法时，不应拘泥于其中一种，而是根据企业自身管理状况和所生产商品所处的市场环境来决定企业如何定价，可以选择使用其中的一种定价方法或者是混合利用多种定价方法，制订合适的内部交易价格。

2.3.3 形成阿米巴报表日报制度

每天及时更新反馈阿米巴经营数据，在传统的财务会计体系下，通过财务指标来判断企业经营生产状况相对片面，不及时。阿米巴经营为起点在企业内部建立管理会计体系，划分后的阿米巴组织通过编制各自的核算报表，以日为单位反映阿米巴组织的经营成果，在实际应用时可以利用管理用经营报表自设非财务指标，遵守阿米巴经营哲学中的增效降费原则，结合单位时间核算制度，及时反映阿米巴单元的经营状况，通过单位时间附加值评价组织绩效和员工贡献，激励生产经营。管理层及时利用阿米巴经营数据反映的生产经营状况，做出相关管理经营决策。

尽管阿米巴经营模式在扁平化的组织结构和明晰化的绩效评价方面有一定优势，但是在实际实施中，因为中日的文化和理念差异也有一些缺点，主要集中在内部转移定价机制和业绩激励两方面：

第一，要核算内部利润中心的业绩，首先需要确定内部定价，如果该内部利润中心所生产的半成品在外部市场存在公允价格，便可在公允价格的基础上调整制定内部价格。但是对于大部分企业来讲，其内部半成品缺少公允价格，所以便需要通过一定方法制定内部价格。阿米巴组织生产半成品的内部交易价格影响着阿米巴组织的收入，从而也影响各阿米巴组织的收益和绩效。如果阿米巴的定价无法使阿米巴内部交易市场的双方满意，将会严重影响阿米巴组织的积极性，阿米巴经营模式的运行也会严重受阻。

第二，业绩激励不足。稻盛和夫在提到阿米巴经营模式的业绩激励时倡议通过精神方面的鼓励来肯定员工的经营业绩，然而由于中日之间的文化差异，这对于国内企业来说是不适宜的，所以在阿米巴经营在国内企业落地时需要额外考虑物资或者是薪金等方面的奖励，避免阿米巴经营原有的激励形式影响员工的积极性，从而使企业整个阿米巴管理模式的运行达不到预期的效果。

3 N 公司经营管理状况介绍及分析

3.1 N 公司简介

N 公司是由省国资委控股的大型国有企业，拥有世界第三大硫化铜镍矿床，同时是中国镍钴生产基地、铂族金属提炼中心及北方地区最大的铜生产企业。主要业务为生产镍、铜、钴、铂族贵金属、有色金属压延加工、化工、有色金属化学品等产品，是有色行业和甘肃省骨干企业。N 公司的战略体系由四部分组成，其一传统支柱产业精细化，即增强其对各种原料的适应能力，增加产品种类、适应市场竞争、提升经济效益；其二是调整资源结构，海外红土矿资源形成规模，建设资源二次利用体系、加强贫矿的经济性利用；其三是加强创新，深化研究有色金属新材料，重点加快镍铜钴新材料、电池材料和贵金属材料产业发展；其四是重点发展支柱产业，向外配套输出技术与服务资源，强化新经济增长点对企业的助推作用。

3.2 行业背景

我国镍矿资源的分布比较集中，其中甘肃省镍资源储量位居全国首位，其镍矿资源主要分布在甘肃省金川市。如表 3.1 所示：

表 3.1 中国镍矿资源分布

矿山	镍储量(万吨)
甘肃金川	548.6
新疆喀拉通克	60
吉林磐石	24
云南金平	5.3
四川会理	2.75
青海化隆	1.54
云南元江	52.6
陕西煎茶岭	28.3
四川胜利沟	4.93
其他	72.08

资料来源：有色金属网

N 公司镍矿是我国第一大、世界第三大硫化铜型镍矿床，如图 3.2 所示，约占全国镍总资源储量的 68.7%。N 公司镍金属储量为 548.6 万 t，主要赋存于超基性岩体的中下部，但是，N 公司镍矿储量集中，埋藏较深，无法大规模露天开采，这增大了开采成本，给扩大产量、提高经济效益带来了不便。

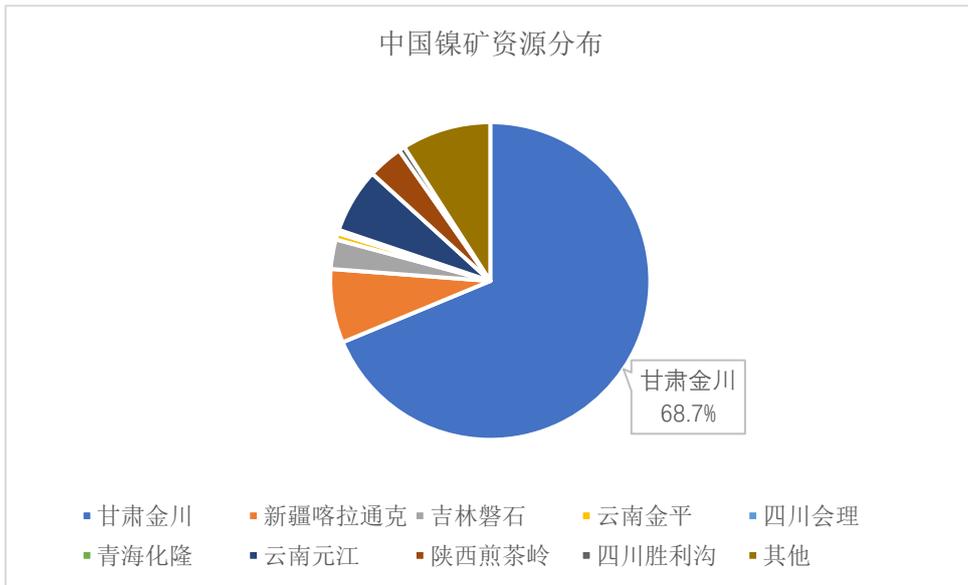


图 3.2 中国镍矿资源分布

我国的原生镍产量不仅包括电解镍产量，还包括镍矿中直接生产出来的镍盐、红土镍矿生产的低镍生铁和羰基镍等的产量。如表 3.2 所示，2011-2019 年，我国原生镍产量稳步增长年平均增长率为 9.5%，到 2019 年达到 90 万吨。

表 3.2 中国原生镍产量

年份	原生镍产量(万吨)
2011	43.52
2012	51.92
2013	69.35
2014	69.06
2015	60
2016	57.34
2017	62.37
2018	68.2
2019	90

资料来源：有色金属网

我国镍产量中，电镍和通用镍产量如图 3.3 所示：

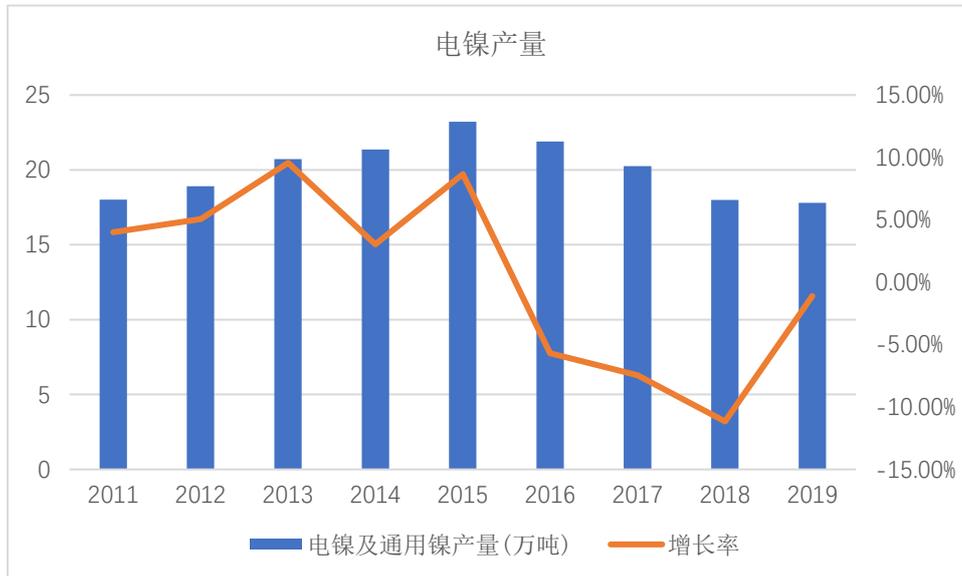


图 3.3 中国电镍产量

由图可知我国电镍产量增长幅度较小，维持在 18 万吨上下，其中 N 公司镍产量共计 15 万吨，占到全国电解镍及通用镍总产量的 83.4%。然而受印度尼西亚原矿出口限制，2020 年我国原生镍产量预计为 70 万吨，比上年下降 22.2%。其中，精炼镍为 16 万吨，通用镍为 3 万吨，镍铁为 44 万吨，镍盐为 7 万吨。

表 3.3 中国镍消费量

年份	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
消费量 (万吨)	70.4	77	89.96	95.7	98	108.96	115.91	125.11	130.43

资料来源：有色金属网

由表 3.3 可知，2019 年，我国精炼镍消费量为 130.43 万 t，同比增长 4.25%。从 2011 年到 2019 年的 9 年间，我国的镍消费量受受不锈钢、电池等行业快速发展的带动迅速增长。特别是由于近年来新能源汽车的快速发展，电池行业对镍盐的需求急剧增加。在我国的镍消费量快速增长的行业背景下，N 公司也迫切希望提升产量，降低成本，这也使得除了建设新生产线的任务之外，还要提升原有生

产线的生产效率。阿米巴经营模式就是在这样的背景下引入，用以提高管理精细化并培养更多的经营管理类人才。

3.3 组织结构

因 N 公司规模较大，管理层级较多，所以在集团层面选择了以各分公司为单位分布推进阿米巴经营模式。本案例选取 N 公司的核心镍精炼业务、也是集团树立典型的阿米巴经营模式试点 H 厂分公司进行应用研究。

H 厂是 N 公司股份有限公司最大的主流程生产单位，有火法冶炼、高铈磨浮、湿法精炼和烟气处理四大系统。其组织结构如图 3.1 所示：

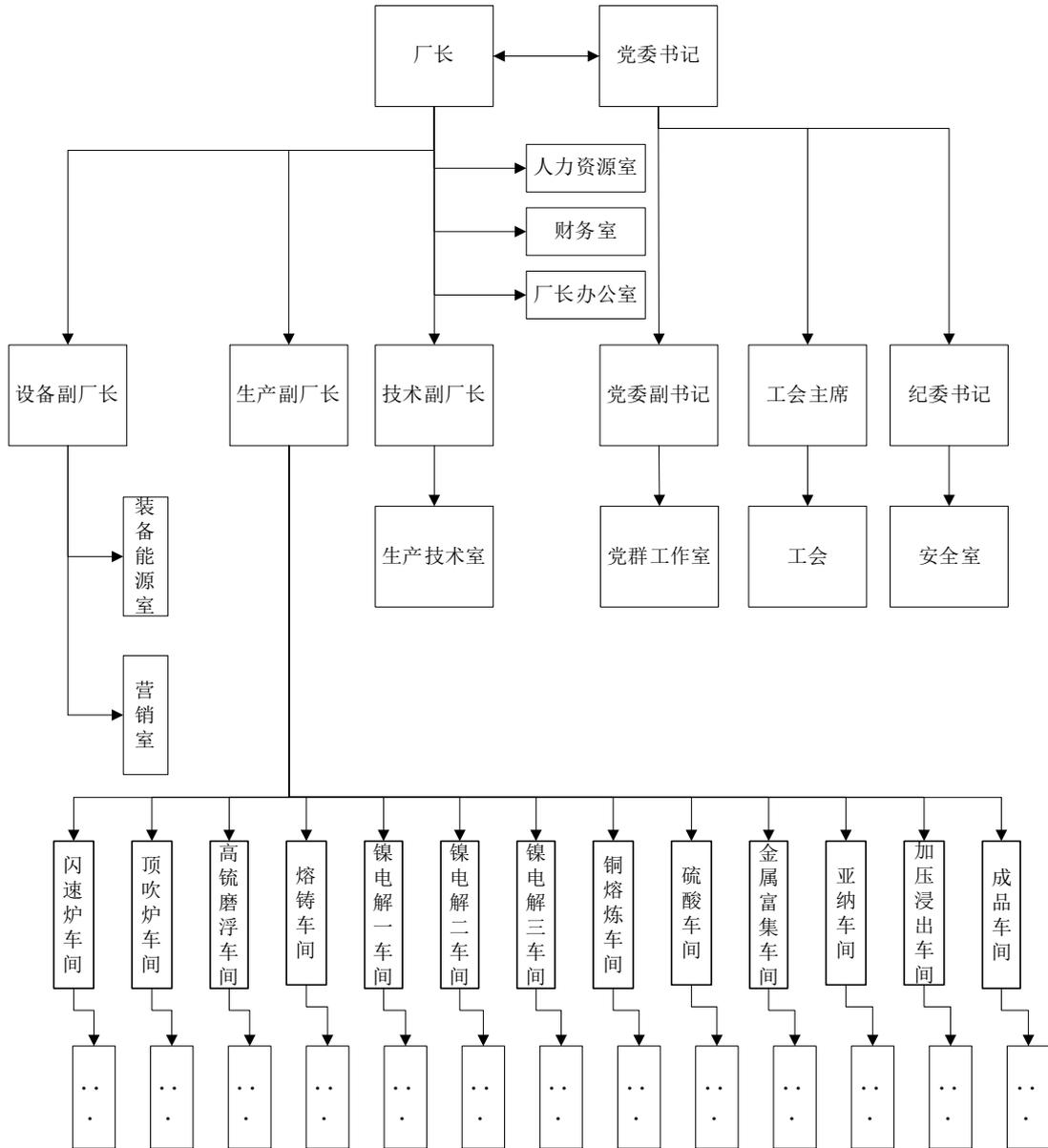


图 3.1 H 厂组织结构

下设 7 个管理室（人力资源室、财务室、装备能源室、营销室、生产技术室、党群工作室、厂长办公室）、13 个生产车间，厂长除主管全局的任务外，主要领导人力资源、财务室、厂长办公室，生产副厂长是第一顺位副厂长，主管全厂所有车间的生产运行；设备副厂长主管装备能源室、营销室以及全厂所有车间的设备管理；技术副厂长主管生产技术室和全厂各车间的技术改造项目或课题。现有员工四千余人，但是其中技术人员和技师人数不足 600 人。主要产品有 Ni9996 电积镍、Ni9997 电解镍，中间产品有铜阳极板、贵金属合金、粗氢氧化钴、海绵

铜，副产品有粒状硫磺和高纯二氧化硫，具有较高的资源综合回收能力和加工能力。

3.4 N 公司引入阿米巴经营模式之前的经营状况及问题

3.4.1 经营状况

在应用阿米巴经营模式之前，作为企业中传统的成本中心，N 公司下属的主流生产 H 厂镍经营模式单一，车间上下成本意识较淡薄，管理观念较为陈旧。作为生产部门核算和盈亏意识薄弱，考核指标单一，大多和产量有关且未和市场直接对接，盈利能力一般。从产量情况来看，如表所示 H 厂 2017 年上半年电积镍产量仅 1 月、2 月、4 月共 3 个月达标，电解镍产量仅 1 月、4 月、5 月共 3 个月达标，出现欠产情况，无法完成集团下达的产量任务。

表 3.4 2017 年上半年 H 厂产量数据

月份	电积镍			电解镍		
	计划	实际完成	超欠	计划	实际完成	超欠
1 月	1100	1190.5	90.5	900	916.22	16.22
2 月	1250	1272.3	22.3	1000	991.6	-8.4
3 月	1100	1093.3	-6.7	1000	982.4	-17.6
4 月	1100	1265.4	165.4	1000	1040.7	40.7
5 月	1100	1040.9	-59.1	1000	1024	24
6 月	2100	1968.8	-131.2	1000	977.6	-22.4
累计	7750	7831.2	81.2	5900	5932.52	32.52

从生产成本情况来看，浪费情况也普遍存在，材料定额成本也超出预期计划。如表 3.5 所示，定额材料成本远超预算，其中活性炭、溶剂油、十二烷基磺酸钠、钛涂铱阳极板与计划比分别超标 79.00%、24.20%、56.25%、93.75%、430.00%，大幅超过定额成本，车间投入产出不成比例。

表 3.5 2017 年上半年定额材料消耗表

成本项目	单位	计划指标	1-6 月实际	差异	与计划比升降百分比
纯碱	kg/t.Ni	1560	1522.5	-37.5	-2.40%
活性炭	kg/t.Ni	3	5.37	2.37	79.00%

硫酸	kg/t.Ni	480	471.17	-8.83	-1.84%
溶剂油	kg/t.Ni	5	6.21	1.21	24.20%
液碱	kg/t.Ni	126	139.75	13.75	10.91%
硼酸	kg/t.Ni	23	22.73	-0.27	-1.17%
碳酸钡	kg/t.Ni	2	1.83	-0.17	-8.50%
萃取剂	kg/t.Ni	0.48	0.75	0.27	56.25%
隔膜袋	条/t.Ni	0.9	0.75	-0.15	-16.67%
十二烷基磺酸钠	kg/t.Ni	0.32	0.62	0.3	93.75%
钛涂钛阳极返修	块/t.Ni	0.1	0.53	0.43	430.00%

在产量未完成的情况下，检测费用反而超标，如表 3.6 所示，2019 年上半年仅 1 月检测费用未超预算，2-6 月检测费用都远超预算指标。

表 3.6 2017 年上半年检验检测费用明细表

月份	2019 年结算费用（元）	2019 年计划费用（元）	与计划相比
1 月份	208965.00	210000.00	-1035.00
2 月份	233271.00	201000.00	32271.00
3 月份	237400.00	195000.00	42400.00
4 月份	256596.00	201000.00	55596.00
5 月份	224450.00	195000.00	29450.00
6 月份	253747.00	202000.00	51747.00

总体来看，H 厂在未能完成生产任务的情况下，其材料成本和人工费用却超出了预算，产品质量也不是很理想。与车间人员谈话了解到，产生主要有两个原因，第一是总公司的预算指标过于理想，但是在实际生产中却经常发生因意外情况减缓生产进度的情况；第二是以往的绩效评价制度过于宽泛，“一刀切”地评价整个车间的绩效，员工积极性不高，车间产生了“磨洋工”、“搭便车”等不良风气。

3.4.2 经营管理存在的问题

受到印尼禁止镍矿出口造成原材料价格和宏观经济下行的影响，N 公司面临着原材料上涨但镍价下降的双重考验。对于传统的生产制造行业，为了完成利润

指标，保产量、降成本、提质量是解决困难的直接手段。而以往的粗放式管理产生了大量的浪费，普通工人浅薄的成本意识使成本管理方法难以落地。另外，最重要的一点就是，车间未建立系统的绩效评价体系，不能对车间员工的努力程度有效评价，未对员工产生激励作用，无法提高员工生产积极性。

(1) 管理层级过多。N 公司整体来说，规模庞大，管理层级过多，信息自上而下传递较慢且会出现损失，决策下放下来效果折扣，造成一线工人管理松散。企业里的人员冗余程度较高，缺乏生产的积极性，生产效率较低。另一方面，利用传统的会计核算和绩效激励体系，企业的成本、费用及利润等数据只能在车间主任层面才能看到，这也造成了大部分一线生产工人认为企业的这些经营数据和自身关联不大，难以调动其生产的积极性来提高企业的效益，提高自身的生产效率。另外，在事项审批流程方面，部分重要事项需要层层审批，环节过多导致时间较长，所以当事态紧急需要快速决断时很难及时作出反应，这样有可能会因处理不及时而给企业带来损失。

(2) 车间管理粗放。N 公司距成立至今已走过了六十余载，员工老龄化且更重视自身的收益而出现消极的情况，不顾及企业的长远发展。又因为 N 公司的传统业务在国内竞争对手较少且经营环境稳定，在过去有着辉煌的经营成果。但是，在传统的国企模式下，员工逐渐丧失创新精神，因此企业发展较为缓慢且产量任务的完成情况不理想。在生产管理中因为 N 公司的领导都是从生产岗位提拔，重产量轻成本的观念根深蒂固，对产品的成本控制不理想管理粗放，成本率居高不下。所以，N 公司在利润率等财务指标上和同行业较领先企业如紫金矿业等存在较大差距。又因为在引入阿米巴模式之前，N 公司下属 H 厂利用传统的会计核算手段，只能每月对相关的数据进行核算并编制相关的报表，当月的生产经营状况只有月末才能看到，管理层无法及时了解生产经营状况，对生产经营中存在的的问题做不到及时反应，处理滞后。

(3) 缺少全面管理人才。充足人力资本是企业市场经济环境下平稳快速发展的前提，N 公司在二十一世纪快速扩张，业务延伸到欧洲、非洲等地，分公司也不断增加，但是因为地处偏僻难以吸引人才加入，随着旧的管理人员不断晋升，基层管理人员出现严重断档，基层管理人员文化程度不高，在 2008 年金融危机前，镍产品供不应求价格较高，掩盖了缺少较强能力管理人员的不足。但是，2008

年金融危机后，镍价大幅下跌，企业发生亏损有一部分原因就是部分管理人员能力不足，降本增效的任务不能顺利完成。

(4) 绩效评价制度不健全。绩效评价体系不完善，对员工缺乏有效的激励。在引入阿米巴之前，N 公司对各个分工厂的绩效评价比较单一，企业的评价主要集中于传统财务指标和产量指标。对生产工人的绩效评价指标也主要集中在产量、产品质量等几个方面，同时企业的基层员工工资不高且与生产绩效关系并不紧密，企业的经营结果无法和工人的绩效进行挂钩。最重要的是一线的生产工人工资增长缓慢导致员工生产积极性不足，这也使得员工并不关系企业是否盈利。另一方面，N 公司传统的会计制度和基层员工文化程度不高导致基层员工既看不到也看不懂成本、利润等指标，久而久之基层员工对企业的指标漠不关心，难以利用指标调动工人的生产热情。

3.5 N 公司经营管理现状总结

国有企业与私有制企业最大的不同就是其所有权的归属没有明确的人格化代表，即存在所有者虚置的问题，N 公司作为存在了六十余载的老牌国有企业，其国企的传统思想也在公司里深深扎根，所以在 N 公司会发生因产权不明晰，而激励不足而企业效益较低的情况。另外，N 公司的组织结构是传统的科层制，科层制在计划经济年代发挥了很好的作用，而随着公司规模日益扩张，传统的科层制使企业层级过多，上下沟通缓慢，信息传递也会出现失真的现象，很难迅速应对市场变化。

3.6 N 公司应用阿米巴经营模式的必要性

现阶段国家环保措施日益严格，N 公司环保压力不断增加，而印尼镍矿即将禁止出口的消息也使市场上镍矿价格大幅增加，这也使得 N 公司迫切希望进行改革。对于 N 公司而言，而现阶段经营管理的问题最为集中的就是组织层级较多，管理人员断层和绩效评价不完善的问题，所以在多次论证后 N 公司期望通过引入阿米巴经营模式，变革组织结构，加速企业对市场的反应并激活企业员工的创新精神，培养大量的管理人才，并不断提升企业经营效率，使企业扭亏为盈。

3.6.1 变革组织架构的目的

阿米巴经营模式将一个企业整体依据职能等特点,切分成多个微小的但可以进行独立核算的阿米巴单元,这些阿米巴单元通过企业建立的内部市场制度进行交易,链条式的传导市场压力并具有一定的柔性,可根据企业所处市场环境、企业战略和生产经营情况像阿米巴虫一样融合或分裂,减少以往金字塔式的科层制管理模式带来的官僚主义作风,使组织结构扁平化,减少内耗,加快组织整体对市场的反应速度。解决 N 公司存在的因管理层级过多而发生的态紧急需要快速决断时审批流程过长反应缓慢的问题。又因为阿米巴经营模式在划分阿米巴单元时根据最低限度职能进行切分,这样使每个阿米巴单元目标一致且不臃肿,激发员工的创新精神,唤醒员工的工作活力,改善 N 公司因员工老龄化而产生的员工积极性较低的问题。

3.6.2 培养经营人才的目的

阿米巴经营模式因其划小了经营核算单元,所以在生产经营中,更要求小的阿米巴单元全体员工共同参与管理为经营出谋划策,各级员工参与经营管理更能明白企业战略和企业现阶段的目标,这样从全体员工中优中选优,选取那些学习能力较强、并能更快学会经营企业和分析的员工作提拔到领导岗位,改善企业的经营情况。且管理经营不是纸上谈兵,通过这种形式培养出来的各层级经营管理人才,也更熟悉公司业务,明白基层员工的需要使企业经营管理更接地气,减少上传下达而产生的信息失真。阿米巴经营模式不断培养企业所需的经营人才,这些人才不断积累形成企业的人力资本,即使 N 公司快速扩张也不会出现因缺乏管理人才而地基不稳,损害经营效率的情况。

3.6.3 完善绩效评价

阿米巴的绩效评价制度通过将企业决策层设定的战略目标逐级分解,使企业的各项业务与战略目标有机结合。并根据内部交易市场产生的阿米巴利润,利用单位时间核算制度据此核算阿米巴单元的努力程度,且在核算过程中做到业务流

程中业绩管理和余额管理的同时进行,使经营业绩实时且真实反映。这样的绩效评价制度让阿米巴成员在工作中也能了解到企业的战略目标,且把握企业经营的实际状况,并能正确反映员工的努力程度,使得绩效评价和业务流程紧密结合,保证绩效评价的公平性。

3.6.4 提升组织绩效

在推行实施阿米巴经营模式之前,N公司各分公司仅负责生产任务,以产量任务的完成情况发放绩效工资,这种做法使各分公司的生产经营与市场严重脱轨,分公司生产也普遍存在重产量、轻成本、轻质量的现象。各分公司在生产运行时忽略成本节约,原材料浪费情况严重,产品质量波动较大。N公司在推行阿米巴经营时,将出售营销权利下放给各分公司,使各分公司接轨市场,自负盈亏,员工绩效工资也与分公司利润直接挂钩,加强了员工降本增效的积极性,提升了组织绩效。

4 N 公司阿米巴经营的总体思路及应用过程

4.1 总体思路

2017 年，N 公司由推行阿米巴经营模式。因为 N 公司整体过于庞大，所以在实际建立阿米巴经营管理模式体系时，集团公司决定以各二级子公司为单位，推行实施阿米巴经营，各分公司独立经营独立核算、自负盈亏。总体思路如图 4.1 所示：

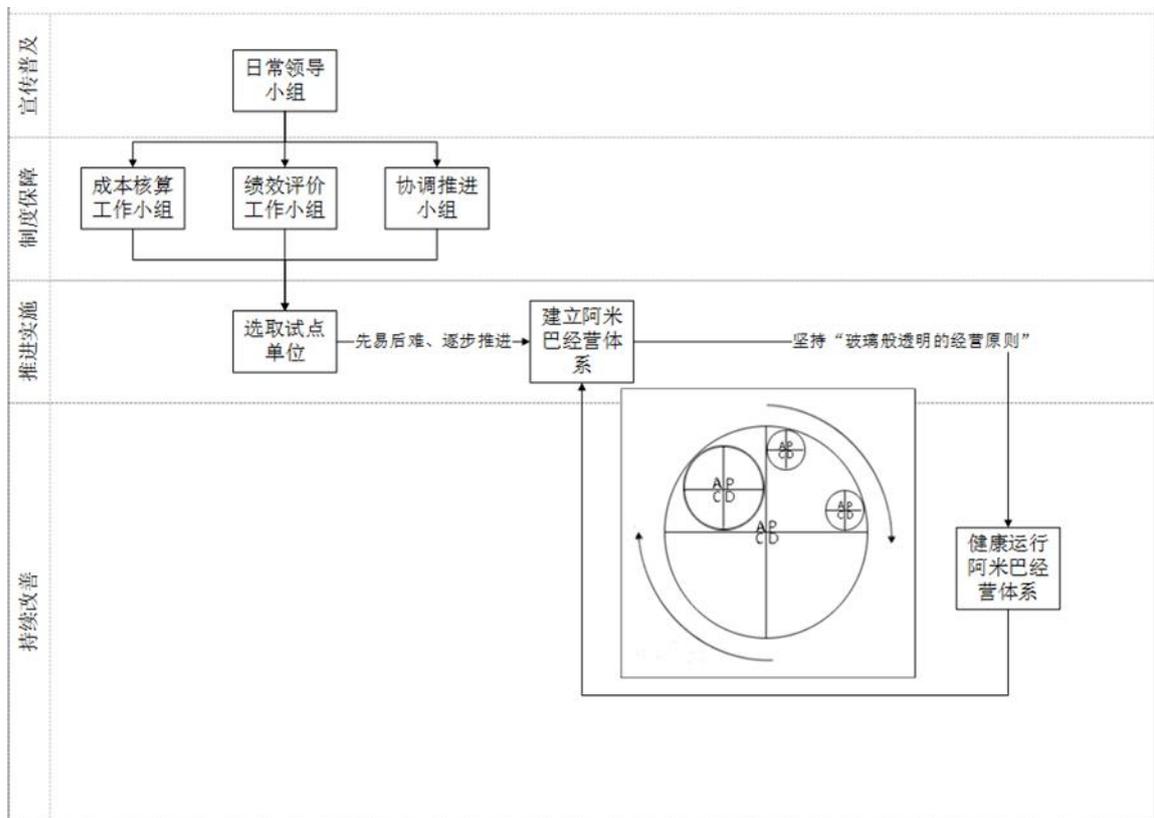


图 4.1 推行阿米巴经营总体思路

推行阿米巴经营模式首先要做的就是转变全体管理人员的传统观念，重点讲解阿米巴经营的经营哲学、管理理念以及运营模式，明确阿米巴的提升班组和岗位的成本核算能力与经营水平目标和培养具有经营意识的员工的核心思想。第二步是完善阿米巴经营所需的基础条件包括但不限于人员、信息系统、制度建设，同时成立日常领导小组，指导车间、室导入“阿米巴”经营模式，将其渗透在生

产经营的每个环节。在日常领导小组下设三个工作小组，分别是成本核算工作小组、绩效评价工作小组、协调推进小组、为“阿米巴”经营模式组织领导和工作小组为阿米巴经营模式的开展提供先决条件。第三步选取试点单位，结合各车间各班组的工作性质和生产经营任务，逐步推进“阿米巴”经营模式进班组进岗位，在选择试点车间时要注意先易后难，选取典型后再进行推广的原则。H 厂的生产工艺主要有两种，一是利用集团公司自采料火法加工，这种加工方法需要全厂十三个车间参与，流程复杂。二是外购原材料湿法加工，主要由下属的精炼车间负责，工艺路线较为简单。所以在试运行阿米巴经营时，首先选择了湿法精炼加工路线作为试点。试点单位的阿米巴经营体系建设思路如图 4.2 所示：

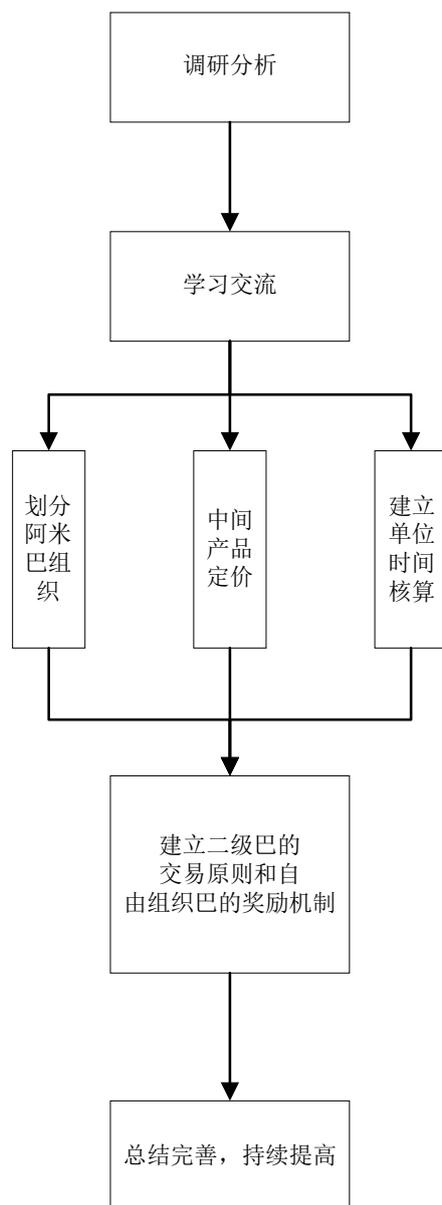


图 4.2 阿米巴经营模式推进思路

明确以 H 厂为一级阿米巴组织、以各车间为二级阿米巴组织，以阿米巴经营管理思路为导向。首先做到事前预测，各“阿米巴”工作小组对各车间前期“阿米巴”经营模式推进情况进行调研，对各车间、班组成本核算体系和体系运行情况进行深入了解，预测各车间在“阿米巴”运行过程中可能遇见的问题，为下一步制定“阿米巴”运行管理细则提供详实依据和数据支持。其次做到事中控制，细化和完善车间班组成本核算方式，建立起较为统一的、易操作的车间班组成本核算体系和绩效评价体系。车间负责对现作业流程进行诊断分析，对流程进行优

化,除去不必要的环节,清除工作中的浪费。车间制定出具体的方案,根据阿米巴工作小组的调研结果,划分阿米巴单组织,建立内部交易市场同时对中级产品定价,在制度方面,建立阿米巴报表日报制度,利用单位时间核算制及时反映阿米巴单元的生产经营情况,阿米巴领导根据生产经营情况做出管理决策进行事中控制。最后做到事后改善,在实施阿米巴经营过程中按照 PDCA 的原则,根据积累经验和运行效果,完善巴的划分,调整核算体系和目标值,优化奖励机制,释放阿米巴经营的能量和效应,总结各车间本年度阿米巴体系建立、运行效果和经验,继续查找不足,研讨交流,提出新的举措,同时年底对指标完成较好的二级巴进行奖励。厂阿米巴领导小组根据阿米巴经营核算原则,进一步建立和完善二级巴的交易原则和自由组织巴的奖励机制,更好的调动全员参与经营的积极性,深化阿米巴体系建设。通过事前计划、事中控制、事后改善三位一体的方法逐步实现阿米巴经营模式在全企业各班组各岗位的全覆盖,构建全企业“阿米巴”经营体系。

4.2 阿米巴经营的前期准备工作

为保证“阿米巴”经营模式的顺利推行,此项工作由厂统一管理,直接领导,全面谋划推进策略和推进思路,同时成立日常工作小组,指导车间、室导入“阿米巴”经营模式,将其渗透在生产经营的每个环节。“阿米巴”经营模式组织领导和日常工作小组。下设成本核算、绩效评价、协调推进三个工作小组:其中成本核算工作小组:负责“阿米巴”经营模式成本核算体系模型的创建,实行厂长负责制,各车间主任协调,以车间为单位划分阿米巴,各车间安排专人统计成本,财务室安排一人进行汇总。绩效评价工作小组:负责“阿米巴”经营模式配套绩效评价体系模型的创建主要参与成员为各车间人力资源管理员。最后,协调推进小组负责“阿米巴”经营模式的协调、推进和宣传等工作,由车间工会、厂办党群负责。

4.3 阿米巴单元的划分

阿米巴经营管理体系成功推进的基石就是合理划分阿米巴单元,其将一个完整的组织划分成独立经营的阿米巴单元,该阿米巴单元同时必须具有独立核算的

能力，这样不但将精细管理的思想贯彻于组织结构中，更能提升组织绩效的评价能力，是一种有效的管理手段。在实际操作中，划分后的阿米巴单元目标应符合企业战略目标，不能因阿米巴组织的切分而瓦解。最后，需要说明的是阿米巴单元的划分不是一成不变的，其经营哲学既然是“与市场接轨”，阿米巴组织的划分也需要根据外部市场环境的变化而及时调整。H 厂在实际推行阿米巴经营模式时以现有的组织架构为基础，根据在生产流程中的职能来进行初步划分，保障生产有效进行，H 厂阿米巴单元的划分原则和责任中心类型的归类原则将在下文进行阐述。

4.3.1 阿米巴单元的划分原则

H 厂通过结合企业自身生产经营模式的特点、以现有的组织结构为基础按照功能因地制宜的制定了以下几点阿米巴单元的划分原则：1、阿米巴单元中必须具有独立承担至少一环生产作业的能力。如生产型阿米巴至少在整个电解镍生产过程中独立负责至少一项生产环节。2、阿米巴单元必须具有独立核算的能力。阿米巴单元如果能在企业内部市场、或者对外自主经营中获得收入，其应具有计算阿米巴单元收入和费用并填制阿米巴报表的能力。及时阿米巴单元无法从企业内外获得收入，其也应能独立核算出阿米巴单元的支出。3、阿米巴单元成员的数量最大不应超过 20 人，最小可以为 3 人。阿米巴单元的组织规模不应过大，那样会失去“划小核算单元”的目的。这样划分是因为考虑到实际生产的复杂性，部分生产环节需要人数较多，且为确保阿米巴单元划分后不丧失自主经营和独立核算的能力。4、阿米巴单元的个体目标应为企业的整体战略服务，阿米巴单元的经营目标不允许出现与企业整体利益相悖的情形。

4.3.2 责任中心的划分

在阿米巴运营成熟阶段的企业可将企业所有的阿米巴单元划分为利润中心，但是因为考虑到阿米巴经营模式在 H 厂还处于初步引进阶段，所以 H 厂将生产车间和营销小组划分为利润中心，所以不同于大部分成熟实施阿米巴模式的企业将尽可能将每个小阿米巴划分为利润中心，H 厂将制造部门和销售部门划分为利润中心，其他配套小组如财务、人资、技术改进、设备管理小组的部门划分为费

用中心。

4.3.3 阿米巴单元的具体划分情况

在制定了阿米巴单元划分额相关规则后，就可以具体划分阿米巴单元。阿米巴划分情况如图 4.3 所示：

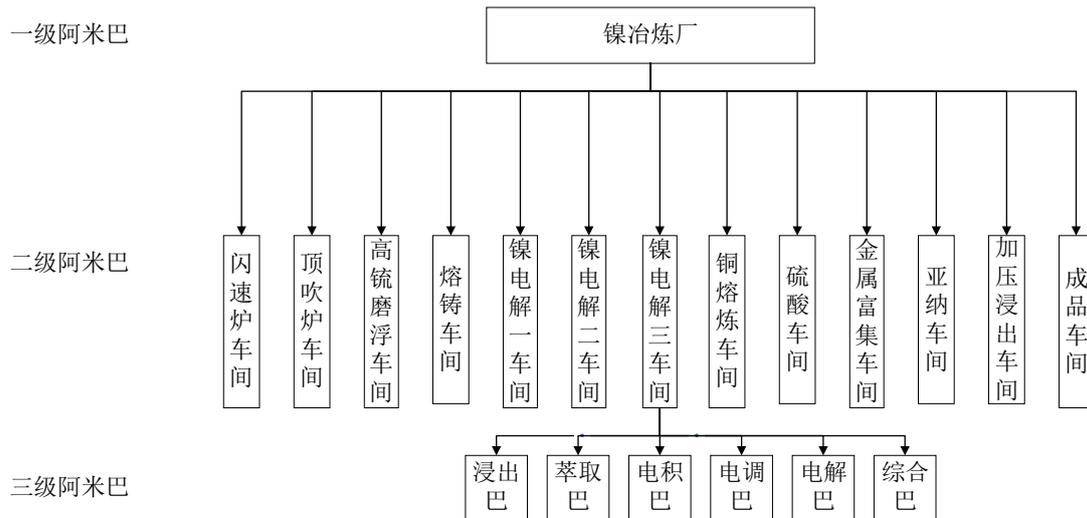


图 4.3 H 厂阿米巴单元划分情况

H 厂下属十三个分车间，每个分车间都设有独立的职能人员，负责财务、人力、行政等。为了能够减少阿米巴模式落地的阻力，公司决定根据原有的组织架构进行阿米巴单元的划分。划分后的阿米巴单元共三级，其中 H 厂为一个一级阿米巴；分厂下属的财务、人力、等人员以及十三个车间分别为一个二级阿米巴；而十三个生产车间的员工，按照职能分开原则分成若干小的班组，每个班组为一个三级阿米巴。

为保证阿米巴经营管理有序进行，应结合车间生产流程、明确划分小阿米巴单元，以车间为二级阿米巴，根据工序职能划分三级阿米巴组织。划分阿米巴单元后需要对每个阿米巴的类型和职责进行明确指导，本案例选取镍电解三车间的三级阿米巴划分情况进行讲述，镍电解三车间阿米巴划分如下图 4.4 所示：

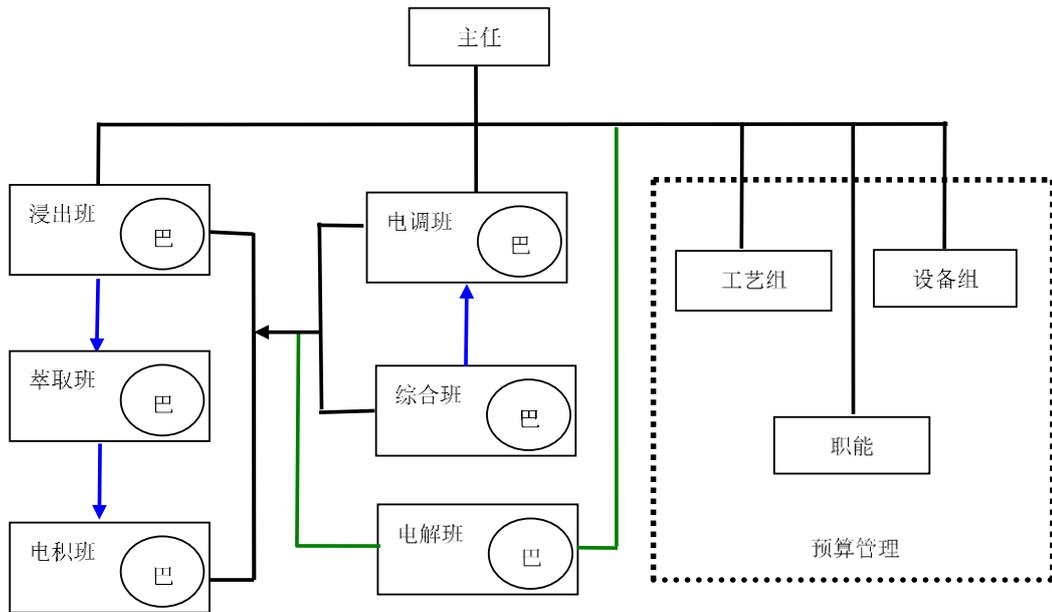


图 4.4 H 厂镍电解三车间三级阿米巴单元划分

由图 4.4 可知：以 H 厂镍电解三车间为二级阿米巴单元，根据职能和生产工序划分出三级阿米巴单元，因该车间在接受原料后先经电解处理后再通过加压浸出、萃取、电积三道工序后产出生产中产成品电积镍。因此共设浸出巴、萃取巴、电积巴、电解巴、电调巴、综合巴 6 个三级阿米巴单元。其划分职责如表 4.1 所示：

表 4.1 三级阿米巴单元类型划分

阿米巴名称	阿米巴基本职责	管理模式	阿米巴类型
浸出巴	生产运营	生产型	利润型阿米巴
萃取巴	生产运营	生产型	利润型阿米巴
电积巴	生产运营	生产型	利润型阿米巴
电解巴	生产运营	生产型	利润型阿米巴
电调巴	生产运营	加工型	利润型阿米巴
综合巴	设备检修和维护	加工型	费用型阿米巴

浸出巴、萃取巴、电积巴、电解巴、电调巴的主要任务是本巴的生产运营、产品质量控制和设备设施稳定运行、综合巴负责车间设备设施的检修和维护及生

产指挥控制工作。车间机关职能负责阿米巴体系的预算管理，负责监督阿米巴单元技术指标控制、日常设备的点检与维护，负责指导、督促各巴及时解决生产中出现的技术问题，做好技术服务工作，按专业和职能连带工序指标进行考核。工艺组、预算组和职能组考虑到成本效益原则不另设巴，进行预算管理。电解巴、浸出巴、萃取巴和电积巴采用生产型管理模式，为利润型阿米巴，二者共同为巴服务，并提供相应的产品。电调巴和综合巴采用加工型管理模式，为利润型阿米巴，保障车间的日常生产。

4.3.4 选取阿米巴领导人

在阿米巴单元中，阿米巴巴长是经营活动的核心负责人，其负责阿米巴单元的生产经营决策、人事任命、绩效考核、利润分配。当然其也是阿米巴质量、安全等问题的第一责任人。在阿米巴日报核算制度中，阿米巴领导人承担着阿米巴核算表的填写与核对责任，与上级阿米巴的财务部门直接对接核对。在 H 厂实际推行阿米巴经营时，考虑到改革过于激烈会引起强烈的内部阻碍，H 厂选择根据企业原有的组织机构进行调整的方式来选取阿米巴领导人。一级阿米巴的领导人即为原来各个工厂的经理；二级阿米巴选取原来各职能部门的厂长、经理作为领导人；三级阿米巴选取原来的组长作为领导人；个别阿米巴根据本阿米巴的实际情况和成员的个人能力选举一人作为领导人。

4.4 阿米巴之间的内部市场

阿米巴经营管理模式中，根据职能和工序划分的阿米巴单元在生产工序中的交付关系和方式类似于外部市场供应链的的上下游的供应关系，但是由于其交付的双方的控制权都是被同一个主体所拥有，这样就可以消除交易双方的不确定性。稻盛和夫在《阿米巴经营》中指出首先根据市场确定产品的最终卖价，然后通过各工序的单位时间附加值倒挤内部市场交易价格。因为阿米巴经营模式把生产阿米巴单元划分为利润中心，而其利润则来源一企业内部市场交易创造的收入。所以，生产工序中各个环节的内部交易定价是评价劳动结果最重要的工作。H 厂为了使阿米巴经营模式顺利落地，对阿米巴经营模式的内部转移定价方式进行了部分本地化改进，因为镍价受国际市场影响，波动较大，如图 4.5 所示：

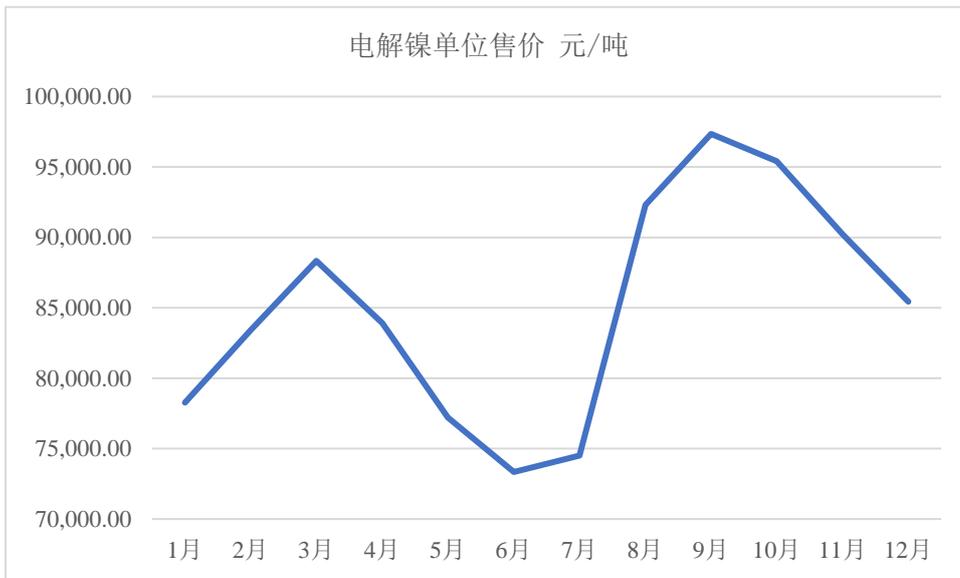


图 4.5 H 厂电解镍单位售价

故在实际实施阿米巴经营模式的试运行阶段，H 厂决定使用成本加成定价法，如图 4.5 所示：

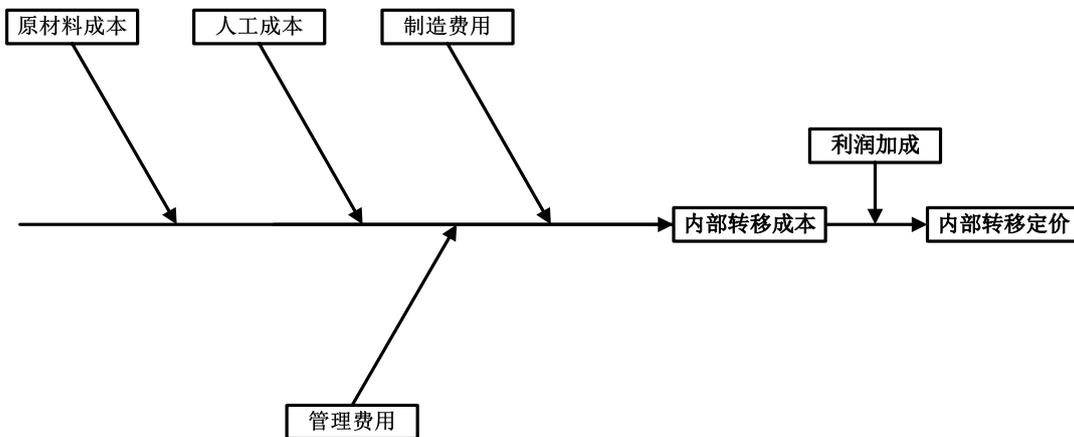


图 4.6 内部转移价格制定思路

H 厂的生产阿米巴，在生产工序中的成本和费用主要包括可以直接划分给主要产品承担的资源消耗即可控材料成本和人工成本，不可直接划分的成本或费用则需要通过一定手段，选择合理动因分摊给相应的阿米巴单元即制造费用。在定价时，不考虑财务费用，而是将每道工序的原材料成本、人工成本和经过强度动

因分配的制造费用加上管理费用计算出内部转移成本,再加上合理的利润加成确定内部转移定价。利润加成主要通过内部协商确定。

在确定定价方式后, H 厂首先计算材料成本,因为原材料的质量即含 NI 量因批次不同不在可控范围之内,且其价格受国际政策影响会发生剧烈的波动,所以直接材料的成本很难有统一的标准。且在内部定价时为排除镍矿原材料波动对内部价格的影响,仅以可控成本为基础实施定价。以 H 厂电解三车间的萃取巴为例,其在湿法精炼工序主要负责的环节为加压萃取,可控材料成本主要包括该生产步骤消耗的纯碱、活性炭、溶剂油、液碱等七种主要生产材料的成本以及消耗的机配件的成本。其可控直接材料消耗如表 4.2 所示:

表 4.2 萃取巴单位产品可控直接材料消耗表

序号	材料名称	平均单价(元)	计划单耗	消耗(元)
01	液碱	905.172	0.17	153.87
02	硫酸	126.763	0.38	48.169
03	隔膜袋	180	0.8	144
04	纯碱	1872.981	1.5	2809.47
05	活性炭	5000	0.006	30
06	溶剂油(261#)	7390.622	0.006	44.34
07	十二烷基磺酸钠	34384.6	0.0004	13.75
08	APT6500 萃取剂	210000	0.001	210
09	钛涂铱阳极板	2680	0.13	348.4
10	动氧气	0.29	5844	1694.76
11	动氮气	0.05	57	2.85
12	高压风	0.06	998	59.88
13	水	1.317	14.47	19.057
14	电	0.444	4386	1947.9
15	汽	162.471	4	649.89
	小计			8175.83

资料来源:内部数据

其人工成本的标准制定则是由技术部门根据历史数据和生产工艺推定,确定每一单位产品所需要的人工成本如表 4.3 所示:

表 4.3 萃取巴单位产品直接人工

序号	工艺	工时(小时)
01	压滤	1.5
02	精密过滤	4
03	萃取	2
04	除油	1
05	酸溶除铅	2
	小计	10.5

资料来源:内部数据

统计出人工工时后,以厂平均工资率做乘数计算直接人工成本。

单位产品所需分摊制造费用主要包括:车间管理人员的工资、机器设备的折旧、生产厂房的厂房租金等。对于这些费用 H 厂没有简单的直接按工序耗费占用的时间直接分配,而是利用历史数据和技术人员的生产经验,根据产品类型精确分摊。管理费用则主要包括管理部门分摊的费用、物业费等则是根据产品消耗的时间进行分配。

在计算出直接材料、直接人工成本、强度动因分摊承担的制造费用,以及根据数量分配的管理费用后,加上一定的利润补偿率,在萃取巴商议确定的例如补偿率为 3%。通过这样的方法,可以使其各阿米巴单元总所消耗的可控资源进行合理预计,并得到补偿。

4.5 阿米巴的核算

在内部市场体系制度建立之后,就需要建立阿米巴的核算模式。在阿米巴经营模式中,原本企业制造部门的角色从成本中心转变为了利润中心,即具有了独立核算的职能,制造部门作为直接创造企业价值的核心角色,所以需要对其收入和费用进行精确核算,并根据单位时间核算制度计算单位时间附加值,编制阿米巴经营报表。H 厂在试运行阿米巴经营阶段,以阿米巴日报制度为核心展开,如

图 4.7 所示：

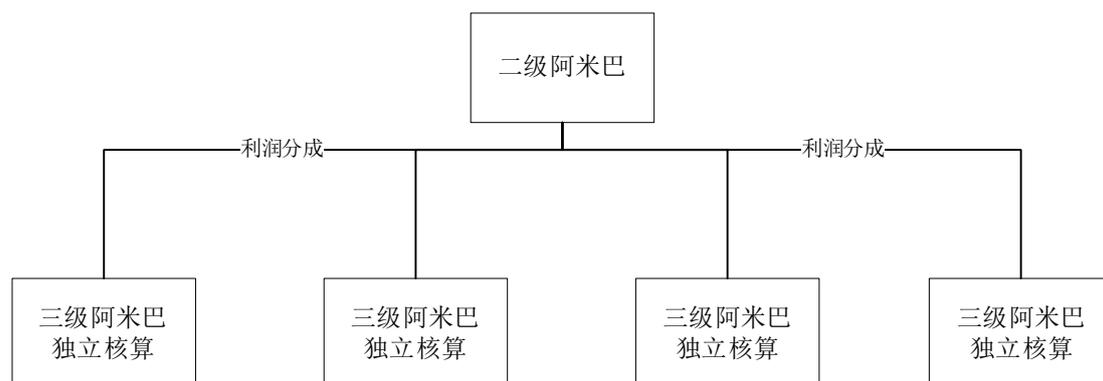


图 4.7 阿米巴的核算模式

各三级阿米巴通过阿米巴经营报表独立核算统计盈利情况，然后通过卷积计算的模式，将三级阿米巴单元的利润按一定比例分成给其从属的二级阿米巴，以此来核算二级阿米巴的盈利情况。

H 厂的阿米巴经营模式试运行阶段在湿法精炼工序开展，该工序如图 4.8 所示：

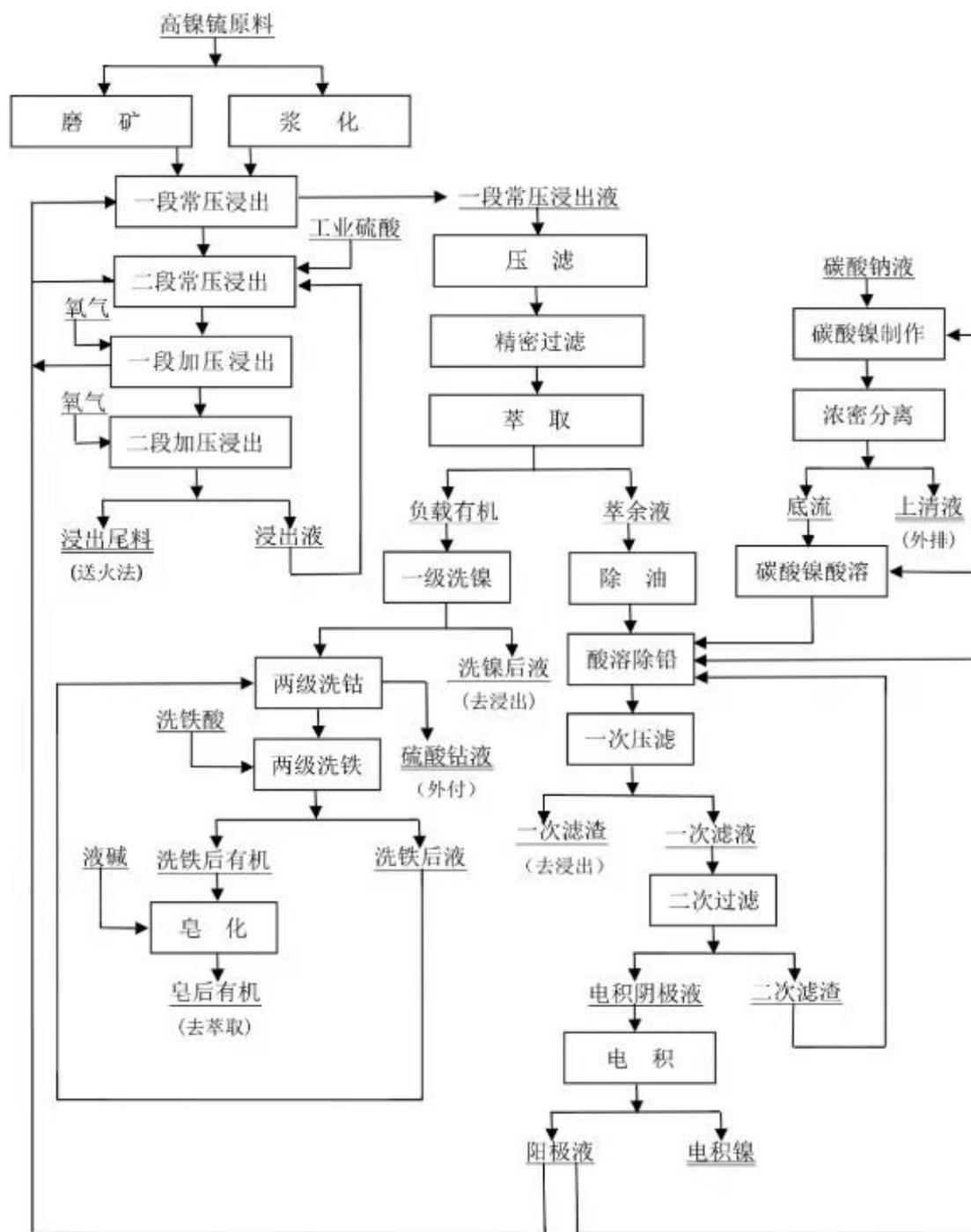


图 4.8 湿法精炼生产工序

H 厂电解三车间在收到原料后依次进行磨矿、浆化、常压浸出、压滤、精密过滤、萃取等工序号生产出主产品电积镍，副产品有浸出尾料、洗镍后液和硫酸钴液。主产品出厂销售，副产品主要外付其他车间。所以，阿米巴单元的收入除对外销售收入以外，也有对内收入。依据此工序编制阿米巴经营报表如表 4.4 所

示:

表 4.4 镍经营会计报表

	项目	数量	单价	合计	销售总额	计划数	
A	对外销售收入						
B	内部销售收入						
C	总收入 (A+B)						
D	公司内部购买						
E	总生产额 (C-D)						
F	阿米巴成本合计						
	可控成本合计						
	可控成本	大宗材料					
		辅助材料					
		水					
		电					
		汽					
		劳保用品					
		办公用品					
		修理费					
		备品备件费					
		检验费					
		运输费					
		邮电通讯费					
		外包工资					
	不可控成本合计						
不可控成本	房屋折旧		固定金额				
	设备折旧		固定金额				
	保险		固定金额				
G	阿米巴利润 (E-F)						
H	总时间						
	正常工作时间						
	加班时间						
	公共时间						
I	当月单位时间附加值 (G/I)						

制造阿米巴收入来源为销售收入，分为两部分，对外销售收入和内部销售收入，其收入通过阿米巴单元产品的内部售价乘以销量计算。公司内部购买是指阿米巴经营报表报告主体的阿米巴单元购买其他阿米巴单元的半成品或者产成品

的金额，通过其他阿米巴单元的内部购买价格和购买数量的乘积计算。这样用总收入减去公司内部购买就可以计算出该阿米巴单元的总生产额。

前文提到过因为镍矿石价格波动较大，将其计入阿米巴成本会使阿米巴利润波动较大，无法真实反映阿米巴单元的生产经营情况，所以在阿米巴经营报表中仅对可控成本进行统计，原材料价格另行统计。可控成本主要由大宗材料、辅助材料、能源支出、劳保办公费用、修理费、备品备件费、检验费、运输费、邮电通讯费和外包工资组成。其金额通过消耗的用量乘以成本金额计算。可控成本中的大宗材料是指阿米巴单元生产工序中消耗大量的直接材料，例如萃取巴中消耗的纯碱和 APT6500 萃取剂。辅助材料是指在阿米巴单元生产工序中消耗数量较少的直接材料，例如萃取巴中的活性炭、溶剂油等。可控成本可以通过阿米巴全体成员的努力降低。不可控成本主要是厂房和设备的折旧，其金额一般不会发生变化，且不能通过努力降低。所以在阿米巴报表中，H 厂主要针对可控成本进行核算，填制报表。而阿米巴利润则是通阿米巴收入减去阿米巴成本计算得出。

阿米巴经营报表的总时间分为三部分，当月单位时间附加值则是用当月阿米巴利润除以当月总劳动时间计算得出。在 H 厂实际生产经营中，形成了由阿米巴长每周根据实际的生产经营情况填制报表后交由上级阿米巴管理部门审核、汇总，然后交付财务部门统计，最后将信息汇报给管理层的制度。

4.6 阿米巴组织的绩效评价制度

在企业经营中，衡量员工努力程度的绩效评价制度也是制度建设非常重要的一环，该制度不但可以对公司整体绩效起到正面激励的作用，还可以使企业员工的工作努力方向与企业战略目标相一致。组织的绩效评价制度应与阿米巴经营模式的内涵相融合，而不是与经营模式分割自成体系。如图 4.9 所示：

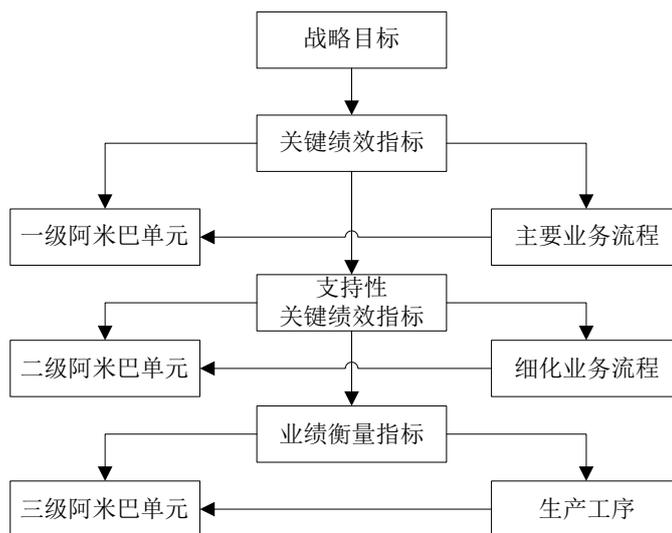
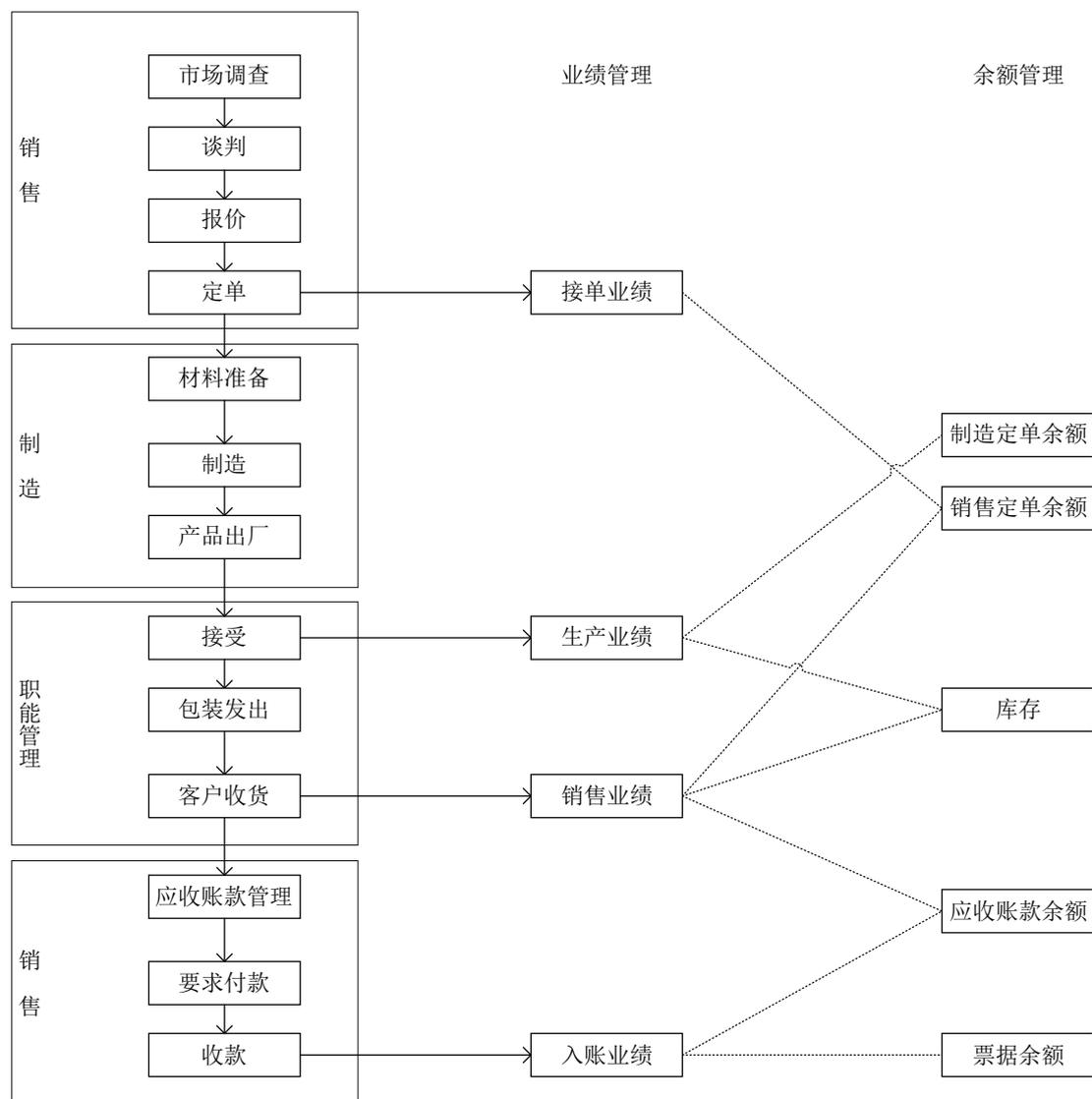


图 4.9 战略目标的分解

在阿米巴经营模式中，稻盛和夫认为实绩管理也是反映阿米巴经营状况的要点，应时刻把握实际业绩与余额的关联性，如图 4.10 所示：



在绩效评价时应按照企业业务流程的顺序，利用好实际业绩和余额，当业务发生时必定有余额存在，以业绩和余额一一对应的关系进行管理，从取得定单开始到实际收款为止。在销售部门取得订单时，将其列入订单业绩，在产品制造前列入销售定单余额进行管理，在产品制造完成后，发货运输到达客户前则以销售定单余额进行管理。另外，对于制造部门，在职能组验收列入生产业绩时起，到客户收货列入销售业绩时，则将产品作为库存管理。最后，客户收货列入销售业绩后但未收款时作为应收账款余额管理。

其绩效评价制度通过将企业决策层设定的战略目标逐级分解，使企业的各项业务与战略目标有机结合，在业务流程中使业绩管理和余额管理同时进行使经营业绩实时反映。这样的绩效评价制度让阿米巴成员在工作中也能了解到企业的战

略目标，且把握企业经营的实际状况，正确反映员工的努力程度，使得绩效评价和业务流程紧密结合，大大提升了经营效率。

4.6.1 绩效评价

H 厂在推行阿米巴经营模式时，考虑到现有的绩效评价制度和阿米巴经营模式落地的难易程度，选择了关键绩效指标法结合厂原有的评价系数对阿米巴单元的经营绩效进行评价。前文已经介绍，公司的发展战略主要有四点，即传统产业精细化，调整资源结构，开发有色金属新材料、发展生产性服务业。H 厂围绕集团公司的发展战略，识别发展的关键价值驱动因素，结合各个等级阿米巴单元的经营业务，设别并设定出其关键绩效指标，如表 4.5 所示：

表 4.5 阿米巴考核指标

等级	阿米巴名称	考核关键绩效指标
一级	一级（工厂）级阿米巴	主营业务收入、利润率、应收账款周转天数、收入成本率、残次品率、员工流动比率、技术创新等
二级	制造（车间）阿米巴	产量、交货及时率、收入、人均产值增长率、制造费用降低率、残次品率、专利申请数量等
	销售阿米巴	新渠道的销售收入、销售总收入、销售利润、销售费用等
	人力、财务、行政等 职能阿米巴	费用、生产保障能力、生产响应速度
三级	制造（小组）阿米巴	产量、收入、成本、单位成本率、原材料消耗率、可控费用率、残次品率、NI 直收率等

由表可知，集团公司下属的各个厂矿是一级阿米巴单元，所以在选择关键绩效指标时应从重视资本回报、成本、质量技术创新等方面，即在财务、学习与成长和内部业务流程等方面重点关注。故 H 厂设置一级阿米巴单元的考核指标为主营业务收入、利润率、应收账款周转天数、收入成本率、员工流动比率等指标。N 公司引入阿米巴经营的一个重要目标之一就是利用阿米巴经营独立核算，自主经营的特点，使各分厂车间自负盈亏，所以 H 厂与其下属的分车间即二级阿米

巴单元建立了利润分成制度，议定分车间将每月收入的 5% 作为固定比率进行分成。如果二级阿米巴单元未能完成利润计划或发生亏损，一级阿米巴单元有向二级阿米巴单元提供借款的义务，利息按市场化计算，待二级阿米巴单元实现盈余后归还。一级阿米巴成员的收入以其收到下级阿米巴利润分成为基础减去向集团公司上缴的利润和其他各类支出后，按一定绩效分成比率分配给阿米巴成员，这个绩效分成比率则是由关键绩效指标完成度决定的，通过这样的方法可以使阿米巴单元中各成员真正切实感受到自主经营，独立核算带来的激励。

二级阿米巴单元有三种类型制造阿米巴、销售阿米巴和职能阿米巴，其关键绩效指标根据一级阿米巴的绩效指标分解而来。二级阿米巴根据类型的不同其关键绩效指标侧重的方面也不同，如表 4.5 所示，制造阿米巴作为产品的生产部门，所以应侧重从组织增幅、生产率提高、成本控制、产品质量等方面。选取产量、交货及时率、收入、人均产值增长率、制造费用降低率等指标，分车间获得的专利经厂组织评估价值后也作为绩效评价的重要依据。销售阿米巴则是要重视新市场的开拓和老市场的维护，因此将新渠道的销售收入、销售总收入、销售利润、销售费用等作为关键绩效指标进行考核。人力、财务、行政等职能组阿米巴单元划为费用中心，则是更重视对生产的支持程度和费用的减少，故对费用、生产保障能力、生产响应速度等指标进行考核。

三级阿米巴单元则是生产线上的各生产工序，二级制造阿米巴单元即是三级阿米巴单元整合管理的组织，所以三级阿米巴单元的关键绩效指标与二级阿米巴单元的类似，主要对产量、收入成本率、费用率、产品质量等方面进行考核。H 厂通过关键绩效指标将企业的战略目标层次分解，结合阿米巴经营独立经营、自主核算的特点，使基层员工也能切身感受到企业发展努力的方向，以及努力生产提高经营效率带来的收益，激励员工积极参与生产经营，达成人人参与管理的目的。

4.6.2 绩效激励

稻盛和夫认为阿米巴经营模式给予表现优秀的员工应为精神层面的激励，反对以物质奖励等方式激励员工。但是，要使阿米巴模式在本土成功落地，物质奖励的激励手段是必不可少的，阿米巴经营的物质奖励手段是通过将利润分配权下

放，阿米巴成员努力工作提高提升阿米巴单元的利润，就可以提高自己的收入。所以 H 厂根据阿米巴的绩效激励手段，形成了绩效激励的制度。其将阿米巴经营模式的绩效评价和阿米巴经营自主经营、自负盈亏的特点结合。例如，制造阿米巴单元成员的个人收入构成除基本工资外，其薪酬主要由绩效薪酬和利润分成构成，其绩效薪酬就基于所在三级阿米巴的关键绩效指标完成程度，如产量、收入、成本、单位成本率、残次品率等，另外一部分就是所在阿米巴单元的利润分成；职能类的阿米巴和制造阿米巴不同的是，其利润分成主要由一级阿米巴的盈利情况决定，如果一级阿米巴产生盈利，则职能阿米巴根据利润分成的规定获取相应的利润分成收入。另一方面，阿米巴经营精神激励的方式也应继续保持，因为精神激励可以使阿米巴单元的成员获得精神上的成就感和喜悦，这也是激发员工进行价值创造，使员工积极参与生产经营的重要手段。阿米巴经营的一个重要特点就是营造全员参与经营的氛围，这也使得精神激励在阿米巴经营中至关重要。H 厂采取精神激励的手段主要有，阿米巴经营专项表彰公示和提升职位等措施。H 厂每月让各二级阿米巴单元公示，将其下属的各三级阿米巴单元的产量、生产质量、卫生等生产经营状况予以公示，并对特别优秀的三级阿米巴单元进行表彰。另外，H 厂编制了员工绩效档案，统计每一位员工的工作情况，针对绩效数据进行详细的统计，提拔起到带头作用的阿米巴成员，通过这些手段提升阿米巴成员的工作积极性，改善其工作状态，营造良好的经营生产氛围。

4.7 阿米巴经营过程中的 PDCA 循环

H 厂通过其绩效评价制度，将其战略目标层层分解到业务环节，使阿米巴单元的成员可以充分了解企业战略，并且。另外，其年度的生产经营任务和预算指标也在此环节中分配给各个次级阿米巴单元，各个阿米巴确定了当年的生产经营任务和预算指标后，根据自身的实际情况制定月度计划。H 厂作为一级阿米巴单元，在月末和季末对各次级制造阿米巴单元的生产任务完成情况和预算指标实现程度进行汇总统计，此项统计任务由二级阿米巴中的财务部门完成，如果实际与计划任务出现过大大差异，财务部门还负有差异分析的职责，通过差异分析寻找差异发生的原因，同时明确责任单位并提出整改意见，以实现战略目标为第一要务。其次，在各职能相同的制造阿米巴单元中引入良性竞争机制，阿米巴长要根据业

绩和经营能力来选拔，阿米巴成员也可以自由选择想进入的阿米巴单元，针对预算执行情况较差的阿米巴单元，上级阿米巴要进行及时引导，若该阿米巴单元确实因领导能力不足，应更换阿米巴长。待阿米巴经营模式稳定落地后，再引入阿米巴单元的柔性组织制度，即各阿米巴组织不是恒定的，基础工作人员具有选择更换工作的阿米巴单元机会，阿米巴单元的成员也有选择是否接受其加入的权利。其次 H 厂每月末、季末举行生产经营分析会议，各制造阿米巴单元应对其当期生产经营情况进行汇报，并对其预算执行情况和成本指标进行总结，并对异常指标进行分析总结，自行提出下一步生产改善计划。H 厂厂长负有统筹全局的责任，每个季度总结当期的经济生产经营情况，并有针对性的部署下季工作安排。次级制造阿米巴单元在月初和月末也要举行会议，以数字化的形式告知基层员工本阿米巴单元的生产经营情况，使生产经营数字化、透明化。通过这样的方式，在 H 厂形成 PDCA 的制度，持续降本增效，不断改善生产经营能力，实现公司战略目标。

4.8 实施效果

N 公司 H 厂通过引入阿米巴经营模式，在车间内建立了系统的绩效评价体系，对车间员工的努力程度有效评价，提高员工生产积极性，加速企业对市场的反应并激活企业员工的创新精神。并且利用阿米巴经营模式赋予阿米巴单元的虚拟产权，取得了良好的经营业绩，并且实现了保产量、降成本、提质量的经营目标。另外且利用阿米巴经营对组织结构的变革实现了全员参与管理的初期目标，唤醒了基层员工参与管理的意识，拓宽了管理人才的培训和上升渠道，为企业储备了大量的管理人才。

4.8.1 取得的经营效果

企业的取得了良好经营成果，效益得到改善。实施阿米巴模式之后，员工的参加生产劳动的积极性大大增加，企业的产量和产品质量提升，如图 4.7、图 4.8 所示尤其是在实施阿米巴模式后的第一年间 H 厂每月均完成了生产任务，使得销售收入增加。H 厂在积极探索阿米巴经营模式的落地过程中，秉持将利润先分给员工的精神，调动全体员工积极参与阿米巴经营改制，基层员工平均工资在此

期间大幅提升，2017 年 H 厂月平均工资大约在 5000 元左右，到 2020 年上半年月平均工资已涨至约 7459 元。这样大大提升了员工的工作热情，提升了员工参与生产经营管理的积极性。阿米巴经营模式的顺路开展，给予了阿米巴成员能够获取自己努力工作而实现超额利润的权利，开发了员工的生产潜力和经营能力。这种积极性表现在数据上就是产量的提升、成本的降低，从而使企业效益大大提升。如图 4.7、4.8 所示：

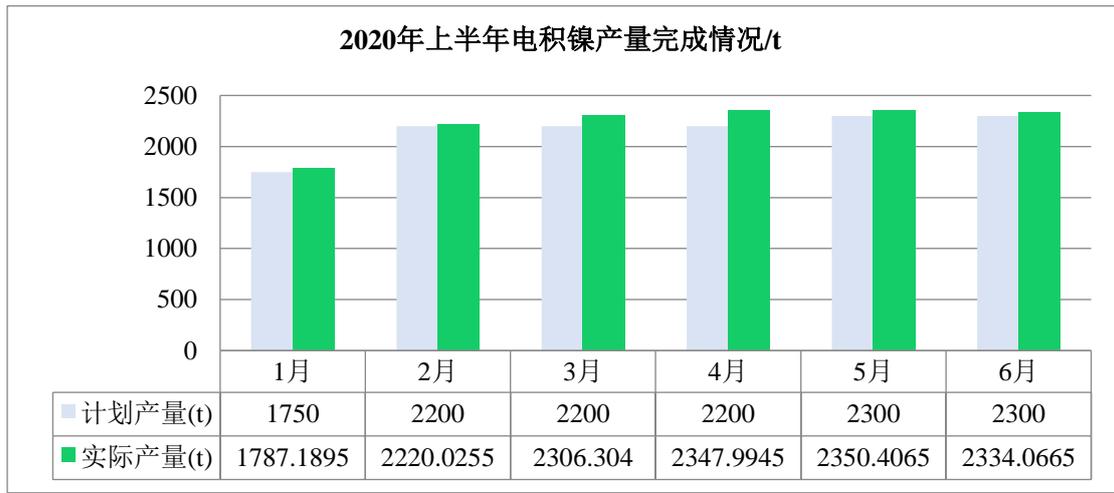


图 4.7 H 厂电积镍产量

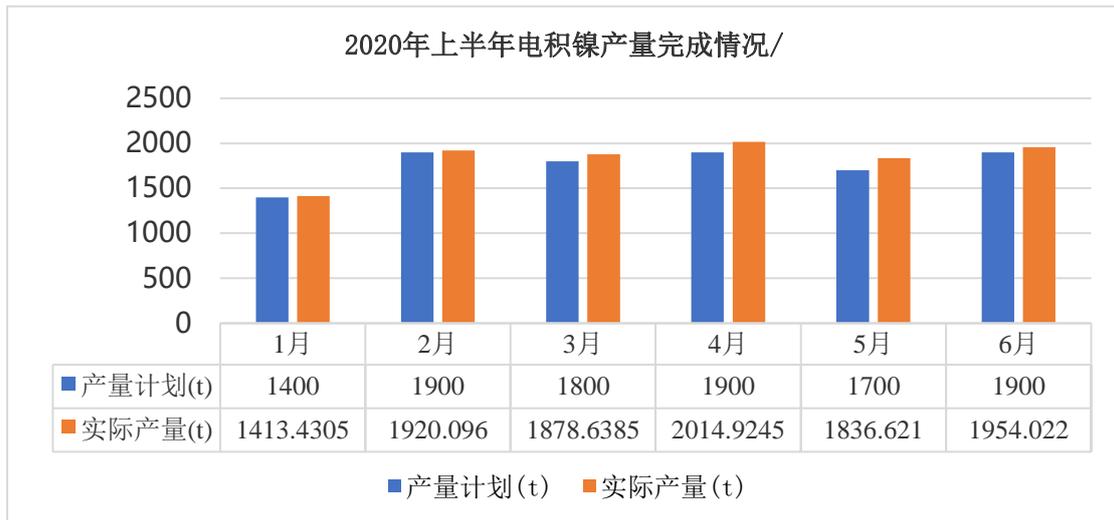


图 4.8 H 厂电解镍产量

在 2020 年前六个月 H 厂电积工序 2020 年上半年电积工序按照 216 槽高负荷组织生产，累计完成产量 13345.9865 吨，与计划相比超产 395.9865 吨，超产

3.06%。外付溶液含镍量 176.4506 吨；电解工序按照 216 槽满负荷组织生产，并完成 12 台乙烯基树脂槽的更换。2020 年上半年实际完成产量 11017.7325 吨，与计划产量相比超产 417.7325 吨，超产 3.94%。实现了电解镍和电积镍生产任务的双达标。其电积镍和电解镍产量同比 2017 年上半年也大幅增加。

在全体阿米巴成员的共同努力下 12 中辅助材料的消耗都得到了有效节约。H 厂的产品质量均完成计划指标，如图所示：

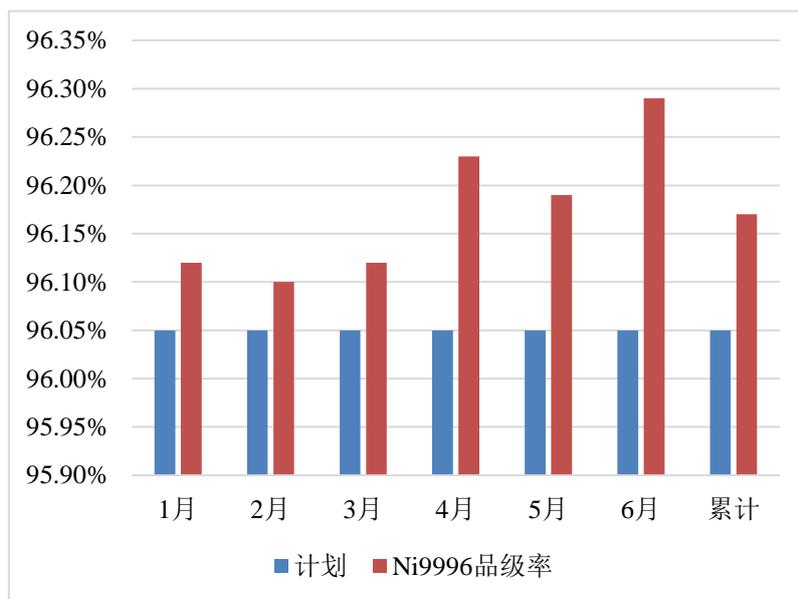


图 4.9 2020 年上半年电解镍 Ni9996 品级率完成情况

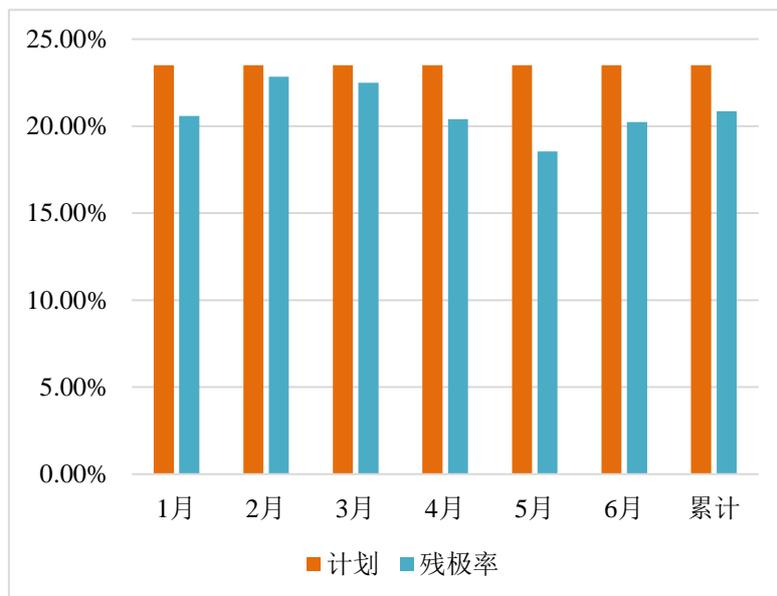


图 4.10 2020 年上半年电解镍 Ni9996 品级率完成情况

2020年1-6月份电解镍 Ni9996 品级率累计完成 96.17%，较计划指标 96.05% 提高 0.12%，残极率累计完成 20.85%，较计划指标 23.5% 下降 2.65%，均完成计划指标。

前文已经提到过上游镍矿价格波动较大，对营业成本产生较大影响。故本文选取成品镍可控成本进行实施效果的展示及说明。在可控成本方面，员工通过参与自主经营使得企业的成本得到有效的控制，引入阿米巴经营之后，阿米巴成员完全掌握了自己所生产产品的价格和成本的信息，也可以分享超额获取的阿米巴利润。而正是因为利润分享，调动了阿米巴成员们在生产工程中的节约材料的主观能动性，改变了以往经常出现的浪费情况。如表 4.5 所示：

表 4.5 定额材料消耗表

成本项目	单位	2019年	2020年	差异	与计划比增降百分比
纯碱	kg/t.Ni	1522.5	1474.79	-47.71	-3.13%
活性炭	kg/t.Ni	5.37	4.95	-0.42	-7.82%
硫酸	kg/t.Ni	471.17	407.75	-63.42	-13.46%
溶剂油	kg/t.Ni	6.21	5.73	-0.48	-7.73%
液碱	kg/t.Ni	139.75	55.76	-83.99	-60.10%
硼酸	kg/t.Ni	22.73	16.42	-6.31	-27.76%
碳酸钡	kg/t.Ni	1.83	1.76	-0.07	-3.83%
萃取剂	kg/t.Ni	0.75	0.37	-0.38	-50.67%
隔膜袋	条/t.Ni	0.75	0.64	-0.11	-14.67%
十二烷基磺酸钠	kg/t.Ni	0.62	0.46	-0.16	-25.81%
钛涂铱阳极返修	块/t.Ni	0.53	0.51	-0.02	-3.77%

资料来源：内部数据

由此可见，H厂通过引入阿米巴经营模式，不但实现了产量目标，也通过员工们的共同努力减产了生产材料的浪费，提升了产品质量，最终取得了良好的经济成果。

4.8.2 对管理问题的改善

N 公司引入阿米巴经营模式解决了部分以往存在的管理问题。在管理层级过多问题方面, H 厂通过阿米巴单元划分使组织扁平化将原来的四级组织结构变更为三级组织结构, 且获得了自主营销的权利, 实现了真正的自负盈亏独立经营, 改变了以往事事都需集团审核的冗余流程, 减少了命令自下而上传达的损失, 加快了生产单位对外部市场的反应速度。

在管理粗放问题方面, H 厂通过建立阿米巴报表日报制度, 以日为单位反映阿米巴组织的经营成果, 利用阿米巴经营报表结合单位时间核算制度, 及时反映阿米巴单元的经营状况, 管理层利用阿米巴经营数据反映的生产经营状况, 做出相关管理经营决策。

阿米巴经营模式的有效运行营造了全员参与经营管理的氛围, 加强了对基层人员的培养, 使基层人员对经营数据也有了解, 加强了普通工人的成本意识。另外全员参与经营, 一定程度上减轻了管理人才缺失的问题, 丰富了熟悉相关业务且经验丰富的管理人才储备库。

H 厂通过关键绩效指标将企业的战略目标层次分解, 结合阿米巴经营独立经营、自主核算的特点和阿米巴经营单位时间核算制度使基层员工也能切身感受到企业发展努力的方向, 以努力生产提高经营效率带来的收益激发员工活力, 调动员工生产热情, 最终提高整个公司的经营效率。

5 经验与总结

5.1 阿米巴经营成功应用的关键因素

阿米巴经营的顺利进行需要决策层的授权与支持,因为阿米巴经营同其他任何管理会计方法一样,如果缺少了管理决策层的认可,其推进的目的就缺失了意义。另外阿米巴经营的特点就是“玻璃般透明”的制度,在奖惩措施和数据统计上一定要做到公平、公正,才能达到阿米巴经营推行的原始目的。“人人都是经营者”不应只是口号,促进全体员工自发的参与生产经营管理,才能使阿米巴经营模式的经营哲学贯穿在企业的日常管理中,为企业储备大量的经营管理人才,促进企业高质量的发展。

5.1.1 需要管理层的授权

阿米巴经营模式通过量化分权,给予员工部分“虚拟产权”,使全体员工参与经营,通过控制权的分配使员工享受剩余索取权,所以阿米巴经营模式推行成功的前提是决策层支持并且下放权力给次级单位。N公司在推行阿米巴经营模式时得到了管理层充分的支持,但是因为N公司成立多年、老员工非常多,对组织变革具有抵触心理,又因为阿米巴经营模式运行的初期不会立马显现其效果,因此阿米巴经营模式在基层推行遇到了不小的阻力。正是因为N公司管理层的充分支持,才使得阿米巴经营模式坚定的在全公司推行下去。其次,推行阿米巴经营模式时,要给予次级阿米巴单元充分的自主权利,授权阿米巴单元根据生产经营目标自行推动生产计划,增强基层员工在阿米巴单元经营管理的参与程度,培养全面的生产经营人才,形成企业管理人才的后备库。

5.1.2 奖惩分明

建立良好的绩效评价制度,对表现优秀的阿米巴单元以及其员工给予丰富的物质奖励和精神奖励,这对阿米巴经营模式的推进可以起到强大的助推作用。也正因如此,阿米巴经营模式的奖惩一定要做到公平、公正、公开,奖惩行为有事实依据,奖惩力度有规则制定,各阿米巴单元利用现有完善的信息系统,量化经

营生产指标，用数字沟通，防止奖惩制度出现不公平的行为，损害成员参与经营的积极性。另外奖惩制度的奖励方向应符合企业战略，防止个别阿米巴成员为取得短期利益做出损害整体利益或者长期利益的行为，在各平级阿米巴之间设立监督机制，保障企业整体的健康发展。

5.1.3 数据的准确性与及时性

阿米巴经营模式提倡用数字进行沟通，这就需要企业有完备的信息统计系统来保障数据获取的准确和及时。这也有助于阿米巴单元的管理层和基层员工对当前生产经营情况的准确把握，及时、客观发现阿米巴单元生产经营存在的问题，做到问题及时发现、及时分析、及时解决。但是在 N 公司引入阿米巴经营模式的初期，因划小核算单元后的管理经验不足，在某些阿米巴单元出现了指标设置过高，预算不准确、不实际的情况，严重影响了部分阿米巴单元的利润，因而是员工产生了较为激烈的抵抗情绪。针对这种情况，管理层及时听取各次级阿米巴单元的意见，及时调研、结合技术人员和财务人员的意见制定了科学合理的生产指标，保证了数据的准确性。这也证明了数据的准确性和及时性是阿米巴经营模式顺利推进中非常重要的一环，记录真实，反映及时的数据需要全体阿米巴成员的共同努力。

5.2 阿米巴经营模式实施中费用分摊和绩效激励问题

N 公司在阿米巴经营模式的推进过程中也存在一些问题，其中最重要的就是制造费用的分摊和绩效评价及激励。制造费用的合理分摊是确定公平的内部交易价格的重要因素，这也影响了阿米巴单元之间的利润配比，进而也影响了阿米巴成员的绩效评价，公平公正的绩效评价及激励是保障阿米巴成员参与生产经营积极性的核心条件。

5.2.1 费用分摊的问题

在 N 公司 H 厂对阿米巴单元生产的产进行内部定价的过程中，仅考虑了该阿米巴单元的生产工序直接使用的设备折旧和厂房租金等制造费用，未将公共使

用的电费、设备厂房折旧等归纳进次级阿米巴单元的内部定价的成本基础，因而各次级阿米巴单元不顾及这部分公共费用，只对可控费用进行核算。尽管不能直接将这些公共费用制定为某个阿米巴单元消耗的，但是还要将其合理的分摊至消耗这些费用的阿米巴中。H 厂的做法是将这些费用在核算时直接归属于职能阿米巴，但是这不符合谁收益谁分摊的原则，这样造成的直接影响就是在实际生产过程中会出现各三级阿米巴单元的利润为正数，但 H 厂整体却出现亏损的情况。而且如果不将这些费用计入阿米巴单元的核算中，就不会影响阿米巴单元获取的利润，因此会出现浪费的情况例如办公用品等出现了不少的浪费，这有损于企业的整体利益。

5.2.2 绩效激励的问题

前文已经说过，N 公司 H 厂采用关键绩效指标法进行绩效评价，本人通过对其绩效评价方法的详细研究和与工作人员的交谈中，发现了几点问题：其一绩效评价的奖励制度很难被所有阿米巴成员认可，稻盛和夫在京瓷等日本企业推进阿米巴经营模式时，员工绩效工资通常不与阿米巴经营指标关联，只是对表现优秀的阿米巴单元进行通报表扬。然而国内大部分企业推进阿米巴经营时则是精神激励和物质激励有机结合，H 厂也是如此，但是有一部分员工对阿米巴单元的绩效考核并不认同，从而产生抵触心理。这是因为在实际生产中各工序的难易程度不同，所以生产较复杂的工序认为厂制定的费用分摊方式以及内部市场的价格没有真实反应其工作的价值附加，因而制定内部交易价格过低，使得其收入较少。另外，阿米巴单元内部也没有根据工种或者生产职位的难易程度分别制定激励标准，这使得部分阿米巴成员付出了几倍于普通岗位的努力却得不到超额奖励而不满，这会严重损害影响其劳动积极性也不利于团队长期发展。其二，因为 H 厂基层员工知识水平参差不齐，其对于一些经济技术指标和财务指标缺乏理解，从而很难体会到本职工作是如何影响企业效益的。这也会影响阿米巴经营模式通过绩效评价产生的激励作用，进而阻碍阿米巴经营发挥作用。

5.3 阿米巴模式实施中存在问题的相关建议

5.3.1 精确合理分摊公共费用

N 公司 H 厂在推行阿米巴经营模式的计划阶段考虑到了将制造费用和管理费用纳入内部交易价格定价的基础,但是在实际推进时却因分配较复杂放弃分摊。针对公共费用的分摊问题,我认为可以在费用核算时首先量化公共资源的耗费,然后根据各次级阿米巴单元的受益程度进行分配,选择合理的强度动因。例如采暖费等可以根据其生产工序的占地面积分摊。职能部门中,人资部门的费用则可以平均分摊到每位基层员工,然后按照次级阿米巴单元所拥有的员工数量进行归集,管理部门的费用也可以用这种方法分摊。合理分摊费用后,以此计算出能真实反映阿米巴单元真实经营状况的单位时间附加值,为绩效评价提供合理的数据支撑。

5.3.2 优化内部议价机制

内部转移定价是衡量阿米巴单元价值创造的尺子,尽管在内部市场的交易不会为企业创造额外价值,也不会影响企业整体的营业利润,但是该价格影响着各阿米巴单元的利润分配,阿米巴经营模式本身是将虚拟产权下放给次级阿米巴,使其有权利获得剩余利润,因而它事关着基层员工的收入。H 厂内部定价采用了成本加成定价法,并制定了统一的利润加成,这在一定程度上损害了复杂工序的利益。我认为在阿米巴经营模式的初期可以采用这种方法,但是在阿米巴经营平稳运行后,应当在利润加成的数值确定时应考虑到工序的复杂程度,结合技术、财务、生产人员的意见制定,同时为持反对意见的阿米巴单元开通沟通渠道,以数字为依据进行考量。最后我认为,当所有员工已经完全了解阿米巴经营且已经具有一定经营意识后,可以采用协商定价法,使阿米巴单元之间通过协商确定转移价格,做到真正的自主经营。

5.3.3 加强员工的培训教育

H 厂部分生产一线员工文化程度不高, 缺乏对财务指标的理解和阿米巴经营模式的认识, 很难通过经营数据的数字了解到阿米巴单元的实际生产经营状况, 但是这一部分员工通常有着丰富的现场经验, 可以为改善经营提供非常大的帮助。其次, 阿米巴经营的核心是其经营哲学, 即全员参与管理, 这也需要员工对阿米巴经营有着充分的了解。因此, 要极度重视基层员工培训, 加强思想提升, 除了定期开展培训课程以外, 并将生产经营意识和阿米巴思想的传播融入在日常工作中, 使员工了解阿米巴经营的实质, 达成全员参与经营的目标。

6 结论和展望

国有企业作为国家经济的重要支撑点,对于如何提升其经营效率自然也是国家最需要关心的问题。本文通过 N 公司阿米巴经营模式的应用研究得出结论,无论从企业角度还是员工角度而言,该改革都取得了显著的成效。目前我国的国有企业改革还在“摸着石头过河”,因此阿米巴经营模式在组织结构和绩效框架等方面对于国有企业改革有着一定的意义。但在研究过程中也要明确,尽管阿米巴经营存在很多优势,但其制度本身也存在一定缺陷,需要结合企业实际情况因地制宜的实施。

首先,在应用过程中需要决策层的授权与支持,因为阿米巴经营同其他任何管理会计方法一样,如果缺少了管理决策层的认可,其推进的目的就缺失了意义。另外阿米巴经营的特点就是“玻璃般透明”的制度,在奖惩措施和数据统计上一定要做到公平、公正,才能达到阿米巴经营推行的原始目的。“人人都是经营者”不应只是口号,促进全体员工自发的参与生产经营管理,才能使阿米巴经营模式的经营哲学贯穿在企业的日常管理中,为企业储备大量的经营管理人才,促进企业高质量的发展。其次要重视制造费用的分摊,以及通过制造费用精确分摊和“玻璃般透明的原则”健全完善的绩效评价手段,公平公正的绩效评价及激励是保障阿米巴成员参与生产经营积极性的核心条件,打好阿米巴经营的地基才能更好的推行阿米巴经营。另外,阿米巴经营模式对于大多数公司来说要更重视人的作用,所以在推行阿米巴经营模式过程中选取的阿米巴领导人要确保有一定的经营管理能力,保障推行阿米巴的哲学在员工中可以正确传导,其次要重视对阿米巴单元的监管,杜绝发生奖惩不透明的情况。再者,因为阿米巴经营模式改变了企业内部的业绩核算制度和绩效激励制度,并对组织结构进行了较大的变动,而对于国有企业爆破式的组织变革可能会遇到很大的阻力,所以在改革过程中我们一定要做好宣传,且让大部分员工参与组织变革的决策,对变革速度做出正确决策,减少组织变革时对生产经营的影响。

最后,我认为阿米巴经营有助于国有企业改革,提升国有企业经营效率,因此我们不但要对阿米巴经营模式的理论内涵及管理特征进行研究,还需更多的关注阿米巴经营的应用案例,并尝试将其应用在更多适合该经营模式的企业中,总结其成功经验或探究其失败原因。又因为企业行业背景、商业模式、人员素质等

方面会存在差异，所以在实施阿米巴经营模式时应因地制宜，考虑企业实际的经营管理状况并与企业其他管理会计方法融合一起改善企业存在的问题。

参考文献

- [1] Armen A. Alchian, Harold Demsetz. Production, Information Costs, and Economic Organization[J]. The American Economic Review, 1972, 62(5).
- [2] Capital Investment and Financial Decisions : [M]. Prentice-hall, 1982.
- [3] Jensen Michael C., Meckling William H.. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure[J]. North-Holland, 1976, 3(4).
- [4] Leverich J . Passion for success[J]. Enterprise/Salt Lake City, 2005.
- [5] Martin De Waele, Hideki Ishida. Amoeba Management at Kyocera Corporation[J]. Human Systems Management, 1994, 13(3).
- [6] Means Gardiner. The Modern Corporation and Private Property[M]. Taylor and Francis, 2017
- [7] Oliver E. Williamson. Corporate Finance and Corporate Governance[J]. The Journal of Finance, 1988, 43(3) : 567-591.
- [8] R. H. Coase. The Problem of Social Cost[J]. R. H. Coase, 1960.
- [9] Sanford J. Grossman and Oliver D. Hart. The Costs and Benefits of Ownership: A Theory of Vertical and Lateral Integration[J]. 1986, 94(4) : 691-719.
- [10] Wieslaw Urban. Amoeba Management System Transformation In the Light of Organisational Change Literature[J] Management and Production Engineering Review, 2017.
- [11] Yair M. Babad and Bala V. Balachandran. Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing[J]. The Accounting Review, 1993, 68(3) : 563-575.
- [12] 阿米巴经营的中国模式[M]. 企业管理出版社 , 李志华, 2013
- [13] 白俊, 连立帅. 国企过度投资溯因: 政府干预抑或管理层自利?[J]. 会计研究, 2014(02) : 41-48+95.
- [14] 陈高生. 企业内部市场的转移价格及其制定方法 [J]. 经济管理, 2008(01) : 49-53.

- [15]陈佳鞠. 对国有企业科层制管理模式实施现状的思考[J]. 金融经济, 2012(16):123-125.
- [16]程仲鸣, 夏新平, 余明桂. 政府干预、金字塔结构与地方国有上市公司投资[J]. 管理世界, 2008(09):37-47.
- [17]稻盛和夫, 曹岫云. 解密日航重生的五大引擎[J]. 中外管理, 2013(04):86-89.
- [18]稻盛和夫. 阿米巴经营[M]. 北京: 中国大百科全书出版社, 2009: 10- 266.
- [19]稻盛和夫. 阿米巴经营之道[J]. 现代国企研究, 2011(11):42-47.
- [20]董晓庆, 赵坚, 袁朋伟. 国有企业创新效率损失研究[J]. 中国工业经济, 2014(02):97-108.
- [21]范松林. 阿米巴经营模式在宝钢金属的运用[J]. 财务与会计, 2015(04):51-52.
- [22]郭义伟. 论阿米巴经营模式在家电制造业的应用[J]. 会计师, 2015(02):68-69.
- [23]何卉. 辽宁省区Q啤酒公司员工忠诚度影响因素研究[D]. 广西大学, 2019.
- [24]胡一帆, 宋敏, 郑红亮. 所有制结构改革对中国企业绩效的影响[J]. 中国社会科学, 2006(04):50-64+206.
- [25]黄贤环, 吴秋生. 阿米巴模式下的管理会计理念、方法与创新[J]. 云南财经大学学报, 2018, 34(08):104-112.
- [26]坚瑞, 吕景胜, 戴春晓. 虚拟产权与绩效管理的实践与制度创新——基于华莱士员工合伙制的研究[J]. 福建论坛(人文社会科学版), 2019(09):132-139.
- [27]李璟娜, 上总康行, 杜运潮. 阿米巴经营模式与我国管理会计创新[J]. 财会月刊, 2019(08):98-104.
- [28]李庆利. 日本管理会计模式剖析及借鉴——以阿米巴经营为例[J]. 会计之友(下旬刊), 2010(12):31-33.
- [29]林毅夫, 李志赞. 政策性负担、道德风险与预算软约束[J]. 经济研究, 2004(02):17-27.
- [30]刘方龙, 吴能全. 探索京瓷“阿米巴”经营之谜——基于企业内部虚拟产权的案例研究[J]. 中国工业经济, 2014(02):135-147.

- [31]刘小玄. 中国工业企业的所有制结构对效率差异的影响——1995 年全国工业企业普查数据的实证分析[J]. 经济研究, 2000(02):17-25+78-79.
- [32]刘小玄. 中国转轨经济中的产权结构和市场结构——产业绩效水平的决定因素[J]. 经济研究, 2003(01):21-29+92.
- [33]瞿卫凤. 阿米巴经营模式的“内部公司制”应用研究[D]. 上海交通大学, 2015.
- [34]上总康行, 李璟娜, 冯巧根. 京瓷的大家族主义经营与管理会计——稻盛经营管理方式和单位时间核算制度[J]. 上海立信会计学院学报, 2010, 24(01):3-12.
- [35]谭霞, 董秀. 我国创业型中小企业财务风险的成因与控制策略[J]. 商场现代化, 2016(29):172-173.
- [36]田和喜, 杨筱卿. 阿米巴经营破解“大企业病”[J]. 中外管理, 2015(12):63-64.
- [37]汪涛. 国企改革背景下的我国天然气企业经营效率评价[J]. 软科学, 2018, 32(08):68-72.
- [38]王付春, 任杰. 阿米巴经营模式在中国制造企业运用的探讨[J]. 现代商业, 2014(04):154-155.
- [39]王绮. 中国企业管理模式的创新之路——稻盛和夫的“阿米巴经营”vs 张瑞敏的“自主经营体”[J]. 经济师, 2012(02):256+260.
- [40]徐向阳. 虚拟产权与企业家激励[J]. 中国工业经济, 2005(12):101-107.
- [41]阳秋林, 李冬生, 唐洋, 郭丹, 张玉芳, 袁若涛, 陈歆, 龙海鹰, 蒋先选, 沈启进, 欧致伟, 刘运生, 蒋荣荣. 阿米巴经营模式在 A 公司的运用[J]. 当代会计, 2016(12):14-17.
- [42]姚洋, 章奇. 中国工业企业技术效率分析[J]. 经济研究, 2001(10):13-19+28-95.
- [43]姚洋. 非国有经济成分对我国工业企业技术效率的影响[J]. 经济研究, 1998(12):29-35.
- [44]张维迎, 吴有昌, 马捷. 公有制经济中的委托人—代理人关系:理论分析和政策含义[J]. 经济研究, 1995(04):10-20.
- [45]张维迎. 所有制、治理结构及委托—代理关系——兼评崔之元和周其仁的一些观点[J]. 经济研究, 1996(09):3-15+53.

- [46]张星. 浅析阿米巴经营模式的优点及实施条件[J]. 企业研究, 2012(22):72-73.
- [47]周翔, 吴能全, 苏郁锋. 基于模块化演进的产权理论[J]. 中国工业经济, 2014(10):110-121.
- [48]周小亮. 产权、竞争、协调配置与企业绩效——兼评产权论与超产权论[J]. 经济评论, 2000(03):27-31.

后记

时光荏苒，转眼间学生生涯即将结束，从生物工程专业跨考到会计经历了很多困难和挫折，但是这些困难和挫折也化成了我持续学习的动力。跨考会计是我人生中做出的重大决定之一，我也很开心做出了这个决定。这三年的求学之路苦辣酸甜，感触良多。入学之初，我也感到过迷茫，但是在不断的学习中，我找到了自己努力的方向。在这里要感谢我的导师，桃李不言，下自成蹊，不论是学习还是生活导师都是我最好的榜样。刚入学导师就身体力行的带我们确立学习目标，制定学习计划并未我指引了学术的方向，让我们三年的研究生生涯过得无比充实且有价值。我还要感谢我的同学及舍友，我们一起努力了三年，生活了三年遇到困难互相鼓励，取得成绩一起开心。

最后我要感谢我的家人，没有他们的鼓励和帮助我不可能有读取研究生的机会，也很难做出放弃工作去读研的决定，谢谢父母在我默默的支持，也正是父母的支持才使我坚定了努力学习的决心，不辜负其殷殷关怀。