

管理会计工具的创新与整合研究*

——基于新兴际华集团的案例

敖小波^{1,2}, 李晓慧^{1,2}, 赵雅娜³

(1. 中央财经大学会计学院, 北京 100081;

2. 中央财经大学中国管理会计研究与发展中心, 北京 100081;

3. 中国人民大学商学院, 北京 100872)

内容提要:在供给侧结构性改革的背景下,“互联网+”、“中国制造2025”引领管理会计理论与方法体系进入到一个新的发展时期。如何结合中国的情境特征开展管理会计工具或技术方法的创新研究,提高管理会计应用的效率与效果,迫切需要学术界对管理会计工具的创新与整合进行理论分析。本文围绕管理会计的成本控制、风险管控、价值增值以及绩效评价四方面的核心内容,分析研究了际华集团的工序单价、双模化、“225”预算体系、F2C等管理会计工具的创新与整合。本文的研究实践了管理会计工具促进企业价值创造,为我国管理会计工具的理论研究与实践创新提供了良好的借鉴,也为政府部门制定管理会计相关政策及其具体指引提供了案例证据。

关键词:管理会计工具;工序单价;双模化;“225”预算体系;F2C

中图分类号:F234 **文献标志码:**A **文章编号:**1002—5766(2017)10—0142—14

一、引言

近年来,平衡计分卡、作业成本管理、EVA等管理会计工具在企业实践中得到广泛应用。2016年6月,财政部正式出台了《管理会计基本指引》(以下简称《基本指引》),总结提炼了管理会计的四项关键要素——应用环境、活动、工具方法、信息与报告。并且,《基本指引》还明确地指出,管理会计的工具方法具有理论与实践的双重意义,它不仅是作为实现管理会计目标的重要手段,还是发挥管理会计强大功能的主要载体。在供给侧结构性改革的背景下,“中国制造2025”、“互联网+”等战略与理念的提出与运用,使得管理会计的理论与实践进入崭新的大发展时期。在此时期,管理会计的理论研究者与实践工作者,都将不断面临着各种的难题与挑战。如何根据中国的具体国情与企业管理实践,对管理会计工具、管理会计技术以及管理会计方法等方面进行深入的研究,提高管理会计整体的功能发挥与应用效果,都需要对管理会计工具的应用、创新与整合有更深入的分析。由于市场环境不确定性、技术进步、组织规模、战略、文化等因素,都深刻影响着管理会计工具的应用与改革(Cristopher & David, 2001)。因此,根据当前我国的经济背景,厘清管理会计工具的变迁,综合考虑市场结构、市场竞争、生产方式等现实环境并选择恰当的管理会计工具,对

收稿日期:2017-05-11

* **基金项目:**国家社科基金重大项目“国家治理视角下的国有资本经营预算制度研究”(14ZDA027);国家社科基金重点项目“国有资本授权关系及实现模式研究”(14AJY005);中央财经大学博士研究生重点选题支持计划“基于企业战略需求的价值星系管理研究”(2017-ZDXT02)。

作者简介:敖小波(1990-),男,江西新余人,博士研究生,研究方向是管理会计、公司治理与国企改革, E-mail: aoxiao-bo144619@163.com;李晓慧(1967-),女,河南南召人,教授,经济学博士,研究方向是审计与管理会计, E-mail: huicpa811@qq.com;赵雅娜(1988-),女,山东济南人,博士研究生,研究方向是财务会计与管理会计, E-mail: 18801026680@126.com。通讯作者:李晓慧。

致谢:感谢北京工商大学商学院谢志华教授团队在本文研究中所做的贡献。

管理会计工具的创新与整合运用进行深入研究,具有重要的理论意义和实践价值。

本文的主要贡献体现在三个方面:第一,根据国内外管理会计理论和文献,以管理会计工具创新为研究着眼点,为学术界研究具有中国特色的管理会计工具创新与整合提供了重要借鉴。第二,通过对际华集团的实地调研与案例分析,本文描述了公司如何设计使用符合自身管理特点的管理会计工具,分析公司如何运用创新的管理会计工具来为管理活动提供决策支持,提升公司的价值创造,为其他企业运用与设计管理会计工具提供了良好的学习范本。第三,本文对际华集团管理会计工具创新与整合的分析,为政府部门制定相关的管理会计政策及具体指引,提供了重要的参考借鉴。

二、理论基础、文献述评与研究机会

1. 理论基础与文献述评

(1)随着外部环境的变化与发展,管理会计工具会进行相应的创新,并会不断地朝本土化的方向发展。管理会计工具的变迁,是由各种内外部环境引发的,这也成为管理会计变迁的主要组成部分(Anthony, 2001)。管理会计变迁,主要是指组织的管理会计系统的变化调整与创新。管理会计通过适应组织内外部各种环境变化,根据组织的发展目标进行一系列创新活动,这个过程以及过程中创新活动及其行为特征等,都是管理会计变迁的组成部分(Burns等,2000)。管理会计工具广泛应用在企业的生产、供应、销售、投融资、分配各环节中,且在不同环节具有不同的特征(张林,2008)。因此,在企业中要想发挥好管理会计工具的功能,不仅要根据企业的具体特征及所处行业的特征,还需要根据不断变化的经济环境、市场环境等来进行相应的调整与协调(许金叶、阿迈德,2008)。

首先,新一轮技术革命蓬勃发展并以互联网的发展为核心特征,对企业的管理模式、价值创造方式以及资源配置方式等方面都产生了重要的影响,这更需要管理会计发挥其重要的功能。其次,经济的发展方式变革、产业的转型升级以及企业的经营模式创新,都在促使管理会计进行创新与发展,这为管理会计的变迁与发展提供了重要机会(John,2000)。最后,由于管理会计变迁高度依赖于经济环境与管理实践,需要突出管理会计本土化的情境特征。在开展管理会计的本土研究中,必须将本国的具体国情以及企业的管理实践考虑进去,在此基础上进一步拓展管理会计的相关研究,从而构建和发展一套立足我国的具体国情、扎根我国企业管理实践的管理会计体系(冯巧根,2015)。

(2)已有的管理会计工具创新实践及其内容。归纳已有管理会计的理论研究与企业实践,管理会计工具创新主要围绕成本控制、风险管控、价值增值以及绩效评价四个方面进行。

第一,在成本控制方面,最具代表性的有作业成本法与作业管理(Cooper & Robin,1992)。作业成本概念的提出,主要是为了更好地衡量成本以及解决成本分摊问题。我国学者余绪缨(1994)首先倡导将作业成本法引入到国内的生产经营实践中;吴少平(2005)进一步研究了如何控制企业营销过程中产生的成本,认为营销过程中要从全过程、多方位地对成本进行控制,并且,他还指出营销过程中控制成本的各方面,具体包括供销规模、广告方式、网点布局以及品牌投资等方面。随后,学者们又提出了预算管理及战略成本管理(夏宽云,2000)。随着生产模式的转变,成本控制的方式也正悄然发生改变(Blocher,2003),何种成本管理方式更为恰当,有待进一步的深入研究。

第二,在风险管控方面,管理会计为企业的风险控制提供保障,在内部管理系统中扮演着反风险机制的角色(Simons,1987)。管理会计的控制机制,是在战略管理目标的基础上建立的,通过内部信息报告与绩效评价,优化激励,实现管理会计目标(Fu,2012)。风险导向的全面风险管理,是管理会计的重要工具,主要包括建立风险管理体系、风险等级管理以及持续监控等。它从确定风险偏好开始,依次进行风险分析、风险决策、风险控制等。目前,实体企业均处在“互联网+”以及大数据的环境下,信息获取极为便捷,也增加了各种风险,如何在已有基础上进行风险控制显得尤为重要。

第三,在价值增值方面,除了相应的业务流程再造外,国有企业推行了EVA价值管理系统,充分运用这一系统,能够提升国有企业的价值管理水平,从而为企业的价值创造及增值提供保障。李光贵(2011)将可

持续分红比例估算与 EVA 结合起来,构建了价值增值的框架。在“互联网+”的环境下,信息化虽然将成本降低,然而,促使企业价值增值的竞争变得越来越激烈,如何获取有利于价值增值的信息至关重要。管理会计定位于为企业的经营发展提供决策支持与管理控制的功能,如何恰当地利用管理会计工具为企业的价值增值创造条件,需要企业结合自身的管理实践来进行改进。

第四,在绩效评价方面,最早的绩效管理工具是传统的杜邦分析法,随后出现了平衡计分卡(David, 1999)。平衡计分卡整合了财务与非财务的战略指标,从而使业绩更具战略相关性。刘文鹏(1998)在此基础上引入了非财务业绩评价系统,体现了全面综合管理的理念;任佩瑜等(2003)针对顾客满意管理绩效评价多以定性为主、难以对企业形成有效指导这一现状,分析了当前企业顾客满意绩效评价存在的问题,设计出企业 CS 绩效评价模型。综上可看出,在绩效评价方面,从最初的只看重财务绩效,到后来的非财务业绩纳入评价以及重视客户满意度等,评价体系日益丰富与完善(李智敏,2003)。然而,在经济新常态的背景下,目前企业的生产与经营已经从传统的“线性生产组合”发展成了“多维生产组合”。互联网拉近了生产者与消费者之间的关系,这使传统的评价方式局限更明显。因此,主动创新与积极开发“互联网+”等环境下的绩效评价体系,显得尤为重要。

(3)管理会计工具的创新、应用以及整合。合适的管理会计工具,是管理会计目标能够实现的有力保障,而管理会计工具在企业也作为一个相对独立的管理控制与信息支持的闭环系统,其应用也在不断地变化(冯巧根,2016)。各种有利于创造价值的管理会计工具适应时代的要求而兴起,代表性的有平衡计分卡(BSC)、经济增加值(EVA)、作业成本法(ABC)、全面预算管理等。尤其是20世纪90年代后,管理会计发展到了强调战略性价值创造的阶段,对管理会计工具的战略相关性的要求越来越高。然而,从目前我国管理会计工具在企业实践中的运用看,存在以下亟待解决的问题:企业阶段性地引入和推行某一管理会计工具,过度地强调某单一管理会计工具的全面系统性,忽视了单一工具的应用局限性以及各工具之间的互补性,缺乏从逻辑与功能上解决各种管理会计工具之间兼容性的方法,从而造成企业管理中,并存着各式各样实质上有重复、形式上又过分强调自我封闭、独立运行的管理会计工具系统,如全面预算管理系统、全面风险管理系统、ERP系统等。由于这些各自为政的管理会计工具系统的内容存在重复,甚至相互掣肘,也由于企业每使用一个系统都过分强调系统自身的全面系统性与独立性,造成企业管理中大量资源浪费与内部管理混乱。为解决这些问题,就需要从理论和实践中探讨管理会计工具间的互补性,以及管理会计工具的整合运用(王斌、高晨,2004;高晨、汤谷良,2007)。

由此可见,管理会计工具不仅需要创新,更需要整合。企业内部的经营管理制度、生产技术、员工文化以及外部的经济与市场环境,都将影响到管理会计的发展与变迁(Dovev等,2012)。随着我国经济发展进入到新常态的阶段,各种新兴的技术以及新的企业发展理念、经营管理思想将对企业产生更大的影响与冲击。因此,对管理会计变迁进行深入的研究,才能将管理会计的重要功能与作用更好地发挥出来,从而使企业能够适应经济环境与新兴技术的变化,重新建立自身的持续竞争优势(冯巧根,2015)。具体而言:第一,管理会计工具在企业中应用程度以及功能发挥,从根本上而言取决于企业对管理技术的掌握情况。从当前全球以及我国的技术发展趋势看,集成化与整合化成为了其主要趋势。基于此,企业根据技术发展与创新的要求,对管理会计工具的运用需要根据技术集成化与整合化的趋势进行更新和创新,从而使管理会计工具更好地服务于企业的价值创造。第二,随着经济环境日益复杂与加速演化,企业面临的挑战与难题也不断增多,从而企业的管理会计工作变得日益复杂(余恕莲、吴革,2006)。过去简单的管理会计工具已不能解决企业出现的各种问题,这就要求企业管理必须看清趋势、适应变化。为了实现企业的战略与目标,企业需要协调有效地使用好多种新型的管理会计工具。市场环境的不确定性,技术的发展进步,组织的规模、战略、文化等一系列因素,更是对企业的单一管理会计工具的使用提出了挑战,要求企业必须整合好各种管理会计工具,从而提高企业的管理效率。第三,随着世界经济形势的巨大变化,企业的供产销经营模式也随之发生了重大变化,发展方式由过去相对落后粗放的方式转变为以创新化、信息化为特征的发展方式。企业过去做决策、预算时,通常从短期财务目标出发,而现在主要看能否为企业创造战略性价值。商业模式创新是为

了创造更多的价值,不能带来新增价值和正现金流的商业模式终是失败的。因此,在企业商业模式的创新与构建中,管理会计不仅要为企业提供决策支持与价值增值,还需要为企业提供成本控制、风险管控、流程再造以及绩效评价等方面的服务,从而使服务于企业自身商业模式创新的管理会计工具成为了重点。

管理会计工具的功能发挥,需要企业高度重视,从而使其在企业的经营管理过程中得到广泛的使用。管理会计不仅仅是财务部门的事,也是企业各个部门的事。企业的业务部门等也需要将管理会计的理念应用到具体的工作中,从而使管理会计理念能够真正融入到企业的各个部门、业务的每个环节,企业全体部门与人员共同努力整合好各管理会计工具以为企业服务,提高企业的经营管理水平与管理效率。具体而言,管理会计工具需在企业的采购、生产、销售等环节都进行全面的成本控制,在此基础上,再根据企业的经营管理特点、内部各部门与环节的具体特征,对管理会计工具的应用进行协调与整合。企业对目前的管理会计工具不能简单套用,否则不仅达不到成本控制与提高经营管理效率的目的,反而会使得企业管理不畅通与相互制肘,降低企业的管理效率,增加企业的营运成本,甚至给企业造成各种损失,从而违背管理会计工具创新与整合的良好初衷。

综上,管理会计工具在企业管理中扮演着重要的角色,在经营发展中起着十分重要的作用,现实亟待解决的问题是必须根据内外部环境变化以及企业的具体情况、经营管理特征等,对管理会计工具进行合理的创新与有效的整合。

2. 研究机会

从已有文献及实践来看,由于管理会计工具受市场环境不确定性,技术进步,组织规模、战略,文化等因素影响较大,并且不同时期、不同行业、不同企业与不同管理环境都会对管理会计工具的运用产生巨大的影响,即便是同一管理会计工具在不同的企业运用也会不同。在我国“互联网+”的新要求以及供给侧结构性改革的新背景下,管理会计工具在不同企业运用的创新更是层出不穷。为从理论与实践两个方面研究目前我国企业具体运用管理会计工具情况及实践效果,本文对际华集团在企业管理实践中对管理会计工具的运用、创新与整合进行描述、分析与总结,为我国管理会计工具的理论发展与实践运用提供重要借鉴。

三、际华集团管理会计工具创新实践描述

际华集团自2011年开始一直在探索管理会计工具的创新与整合。从2015年开始,作者深入到际华集团及其各个子公司进行实地调研和访谈,前后历时一年多,实地观察数十个生产经营环节,访谈了100多名员工,收集了200多个文本资料和规章制度。本文在实地调研访谈基础上结合公司在证券市场公开披露、上报给国资委的数据资料,经过各种方式的对比验证,有效保证了案例使用数据的真实性与可靠性。具体而言,本文从以下几方面保证了数据资料的效度与信度:第一,运用多重证据来源。本文通过深度访谈、外部公开数据(公司年报、公开的期刊论文、网站数据、新闻媒体报道等)与内部数据(公司内部的规章制度、项目报告、会计文档等)等不同方式收集资料数据,并把多种来源的资料数据进行对比及其交叉验证。第二,建立证据链并与受访者验证核实。本文使用多种证据来源支持对案例公司管理会计工具的运用创新与整合进行描述,就各种数据资料之间具有逻辑性和连贯性,以及与公司受访者的沟通进行核实确认,保证资料数据的真实性与清晰度。第三,将所有数据资料归档建立案例研究数据库,保证案例研究的信度。案例研究数据库里包括案例公司访谈录音、访谈文本与笔记、内部数据、外部公开数据等,以便随时进行再检查与再分析。

基于此,本文提炼总结出际华集团管理会计工具创新与整合的关键内容,这些内容都融合在管理会计工具体系中,相互支撑、相互补台、增值叠加地在际华集团的战略、经营和作业层面发挥各自作用。

1. 工序单价

际华集团职业装板块的生产特点,表现为典型的大批量、多品种、多工序、流水化生产。际华集团3502公司在实行工序单价之前,使用的是普通的工序成本核算。一般而言,公司的主要产品生产要经过裁剪、缝纫与包装这些工序。在产品的生产阶段,其成本可分为直接成本与间接成本,其中,直接成本主要包括材料消耗与人工工资费,间接成本主要包括其他辅助生产产生的费用。材料消耗通过原材料领用及进价可

以相对容易地核算出,而人工工资费主要是通过产品生产的所有工序的成本加总核算出,其中每个工序的成本需要经过公司技术测算核定的定额成本,核算单位是秒单价。在产品生产的作业流水线上,工序成本核算法使用的是计件工资,这样就使得产品的人工定额成本与实际成本相等(张宏亮、李光辉,2016)。而在工序单价实施之后,公司对产品生产与具体核算重新进行了改善。具体而言:首先,公司的分厂进行产品生产流程分解,将流水作业拆成最小的生产作业单元,直至不可再拆分为止,并进一步将工序分为重点工序、一般工序与副工序三种。公司通过相关的技术测算,核定出每个工序的定额工时,核算单元为秒。在此基础上,公司根据工资总预算并综合当地工人的平均工资水平,确定好“秒工资”,根据工序种类确定该工序的系数,进而测算出每个工序的单价。其次,在测算核定出工序单价后,公司在分厂的生产车间进行公布,并且根据每个工人的速度与水平进行工序分配。最后,通过测算确定各产品的人日定额产量,从而使得班组工人的明细工资都公开明确核算出。并且,班组长会将工序公平地分配给生产工人,从而每一天工人工资都一样,工人每月的收入主要取决于产品的性质种类以及班组生产效率。

2. 双模化

际华集团的双模化主要分为业务组织模块化与生产工艺模板化。从根本性质上看,双模化是依托于公司的信息技术平台基础,通过设计订单模式化、生产制造精细化、加工工艺优化配化以及组织形式最优化,从而显著优化生产制造过程,对企业成本控制与价值增值发挥重要作用。双模化作为际华集团在生产制造中的重要创新,其具体的构成内涵要素与目标如图 1 所示。

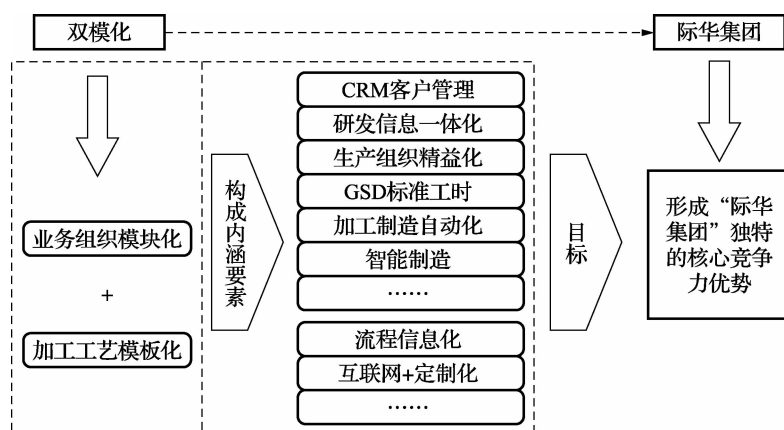


图 1 际华集团双模化的构成与目标

资料来源:本文根据企业资料、访谈资料等绘制

(1)业务组织模块化。在系统论中,模块主要是指可以相互链接、重新分拆与重新组合,既相互独立又相互依存的单元形式。而模块化主要是指在复杂系统内部,将内部复杂的可管理模块分解、链接、组合成更好管理的形式,将复杂系统简单化、复杂问题拆分化,从而在系统内部重新分成各种既独立承担功能又能重新链接、重新组合的子模块。模块化应用到服装企业后,使企业内部分解成各独立承担功能的子系统与子模块,这些子系统与子模块有统一的标准接口,能够重新地分解、链接与组合,从而形成更为有效、更为完整的系统模块,从而将原来复杂的系统变得更为简单与高效。在际华集团实施的业务组织模块化中,将产品看成模块(大部件)的重新组合,而这些模块又是由一些子模块(零部件)组成。公司服装板块的模块化,产生于生产环节的各种流程与组织体系,通过以技术为贯穿主线,从而使业务组织成为一组具有专业技术的联盟体。在此过程中,业务组织将不断地动态发展与内生演化,朝着最优化的方向改进与重新组合。不同于简单的分工组织,模块化组织是一种基于“技术—制度—分工—组织演化”过程的递进演化系统。技术或知识创新,是模块化组织内部运作的重点,并且,模块化组织内部的各行为主体之间的链接与耦合情况,直接决定着组织的运作效率及效果。际华集团的业务组织模块化的实施如图 2 所示。

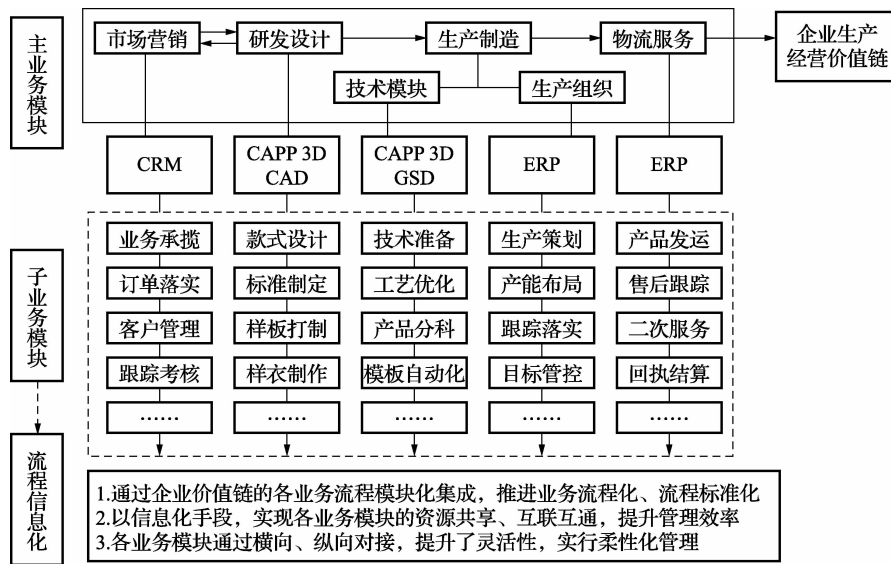


图2 业务组织模块化的实施

资料来源:本文根据企业资料、访谈资料等绘制

(2) 加工工艺模板化。模板主要是指一种固定格式或标准形式,具体到产品设计与生产上是指使产品或部件成为固定或标准形状的模具。模板化主要是指通过固定格式或标准形式对产品设计与生产进行规范,利用工模卡具来进行产品设计与生产。模板化是标准化管理的一种具体形式,能够提高劳动效率与产品品质。对于服装企业的加工工艺模板化,主要是指在服装生产过程中,通过研究生产各个过程与环节,利用相应的工具来降低操作动作的难度、减少不必要的动作、规范流程的操作,从而使服装生产的各工序合并、减少、优化,从而提高产品的流转速度与整个生产过程的劳动效率。际华集团通过研制模板、完善模板、投用模板,再结合各种自动化设备,从而为智能制造的实现奠定基础。际华集团的加工工艺模板化的实施如图3所示。

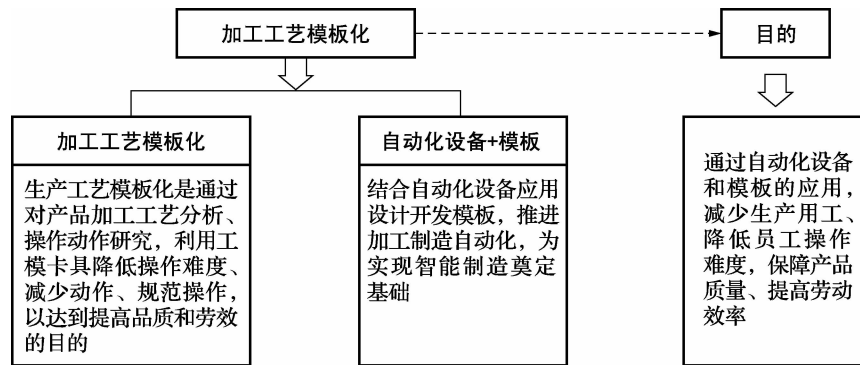


图3 加工工艺模板化的实施

资料来源:本文根据企业资料、访谈资料等绘制

3. “225”预算体系

2011年开始,为应对市场与行业环境变化,提升企业管理控制能力与成本管理水平,际华集团就开始系统地实施模拟法人制与研产供销用快速联动机制(简称“两制”)。在此基础上,公司又逐步深化推出了生产经营的指标、责任、跟踪、评价、考核“五个体系”。“两制”与“五个体系”,深化了企业管理,建立了责权利相统一的运行机制,并初步形成了结果管理与过程管理并重的创新性管理会计体系。“五个体系”建立后,为了更好地与之前的“两制”进行衔接,从2012年起,公司进一步根据管理流程、价值创造以及主要产品生产的工序流程,从上到下各级逐步实施建立了利润中心与成本(费用)中心(简称“两个中心”)。在“两个中心”建立后,公司经营管理能够进一步对成本实施全面控制,并以此作为公司最小的绩效控制单元(敖小波

等,2016)。至此,际华集团的“225”预算体系基本完善,其具体的实施与运转如图4所示。

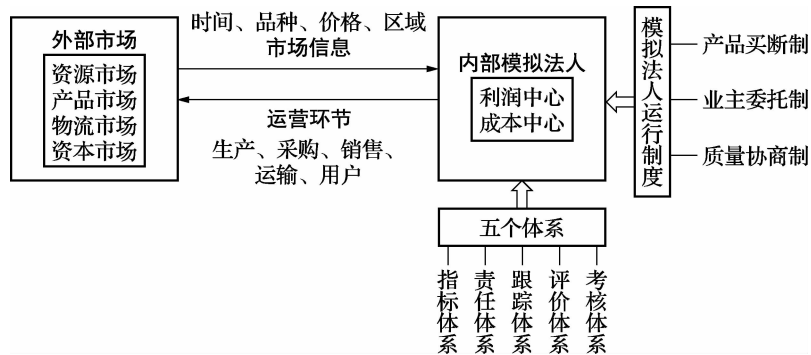


图4 “225”预算体系的实施与运转

资料来源:本文根据企业资料、访谈资料等绘制

4. F2C 模式的流程再造

际华集团为避免传统商品销售模式的重大缺陷,通过实施 F2C 模式来压缩生产公司与最终消费者之间的一系列中间环节。在 F2C 模式的具体实施中,客户通过公司的网络定制平台直接下单,公司接单后根据 CRM 数据库与备料库组织设计、生产、包装、物流等。F2C 模式的实施,使得产品流通过代理商、经销商与零售商等环节,直接到达消费者手中。通过公司的网络定制平台,客户可利用网银或支付宝等电子货币手段完成支付,并直接在平台留下配送要求。公司通过平台能够及时对消费者的产品需求进行生产,并能指派物流直接将产品配送给消费者(敖小波等,2016)。F2C 模式使企业供应链实行全面的按需管理,降低企业生产运作成本。并且,由于产品是从工厂直接到消费者手中,能够避免中间商的分成,从而使产品价格降低,并使消费者不用担心买到假货。本文以际华 3502 公司的服装生产为例,用图 5 展示了 F2C 模式下的产品生产、流程再造以及此过程中产生的资金流、信息流、实物流的流转情况。

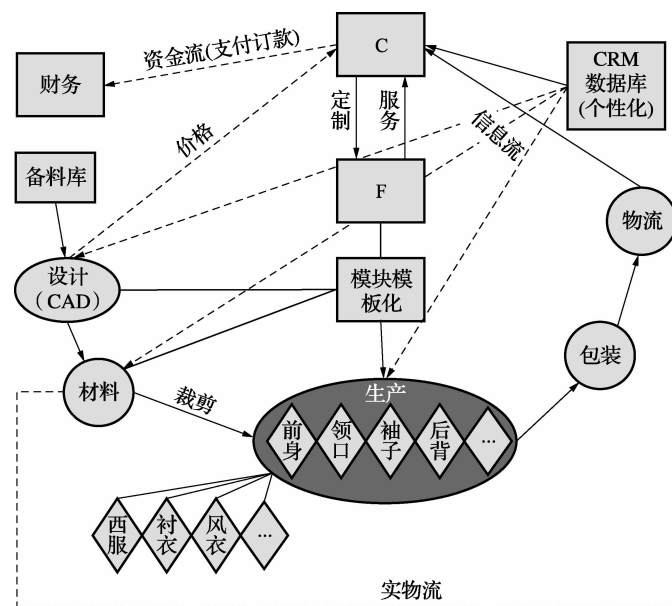


图5 F2C模式下的服装生产制造与流程再造

注:F:Factory;C:Consumer;F2C:Factory to Consumer的缩写(从工厂到消费者);

CRM数据库:客户关系管理数据库;CAD:计算机辅助设计

资料来源:本文根据企业资料、访谈资料等绘制

四、际华集团管理会计工具创新及实践效果分析

1. 际华集团管理会计工具创新分析

际华集团结合当前的供给侧结构性改革、“互联网+”以及大数据等背景,在管理实践中对管理会计工具进行创新发展与整合运用,在成本控制、风险控制、绩效评价以及价值增值等方面都有重大的突破与改善。际华集团的管理会计工具创新与整合主要包括:以工序单价为成本管理方法,提高了生产效率,有效地降低成本;以双模化为生产优化手段,实现了价值创造与增值;以“225”预算体系为预算管理方法,为企业的风险管控提供支持,并促进企业进行全面合理的绩效评价;以F2C模式进行的业务流程再造,为企业创造价值做出了巨大贡献。

(1) 成本控制与绩效评价的整合创新——工序单价。际华集团的成本管理原先使用的是定额成本,但该方法存在各种缺陷。第一,在产品生产的过程中,经常出现协调不当使得一些工序压活、一些工序等活;第二,在分配工序时,各个班组长都想分到简单的工序,出现大量寻租问题;第三,由于不能对每个工人的工作量进行核算,工人的生产积极性不高;第四,定额产量经常出现不能完成的问题。

针对这些问题,际华集团实行工序单价,它在定额成本、工序成本的基础上,进一步将“会计+管理+人”的思想应用到成本核算与绩效考核上,进一步整合创新了公司的成本控制与绩效评价。际华集团的工序单价不仅是一种成本核算方法,还是一种“内部市场”机制运用的绩效评价工具。产品的每一道工序上都定量细化出定额成本,并根据服装生产的复杂程度测算出工序时间,公司综合上述所有因素计算出产品的工序成本,再把所有的工序成本换算成工序单价公布出来,使得工人能够清晰地知道自己的工作量及完成这些工作量能够得到的工资收入,从而做到了信息的公开透明、成本的明确清晰以及收入的全部量化。这样,公司的生产就由重视产量转变为重视效率、由被动派工给工人转为工人主动要工。公司实施的工序单价以信息化、大数据与智能制造为基础,充分利用信息技术的优势,实现信息的实时反馈与成本的实时控制,能够有效地提升工人的积极性,加强生产中工人、班组之间的协作,把成本控制的动力由“以上压下”,内化到每一个工人,成为公司压力层层传递、活力层层激发的基础性工具,实现成本控制的“工具化”与“人性化”的结合。由此可见,工序单价能够有效地解决大规模企业群体劳动的工人积极性问题,对于生产成本的控制、生产工人的激励以及生产效率的提高都发挥了重要作用,是融合了成本控制与绩效评价的整合创新。

(2) 价值增值与绩效评价的整合创新——双模化。为了适应外部市场的快速变化以及人工成本的不断攀升,并结合服装加工企业的多品种、小批量、短周期、低附加值生产任务的生产特点,际华集团实施了双模化。双模化充分应用了“互联网+”以及“中国制造2025”的思想,基于信息化技术,对研发设计数据库、客户关系管理数据库、备料数据库等不断进行建设并及时更新维护,从而使公司的研发设计系统实现了快速有效的反应,并将相关的信息及时传送到生产组织模块,实现了生产与管理效率高效化。具体而言,客户关系管理数据库通过对客户资源进行分类管理与分类维护,从而通过系统的信息平台就能够帮助公司销售人员针对式的分类业务承揽。研发设计数据库在客户下单后,根据客户要求立刻设计出满足客户偏好的产品,并综合相关数据信息做到一设计出产品,产品的各种成本与最终利润也能够迅速获得,充分实现“一物一价”的效果,为生产活动的开展、控制以及更新提供了信息基础。备料数据库则是根据研发设计数据库的要求,将公司备料信息准备好,以供信息与实物的调配。并且,这些数据库的信息化建设,更好地实现了产品的质量要求,从而使管理会计工具为企业有效增值。

公司在组织生产的过程中,将业务组织的模块化作为重点,根据产品的不同种类、不同产品生产的不同流水形式实现模块化。公司的模块化本质上是一种源自于各个生产环节的组织方式,它是以技术创新为主要内容,实现对模块化业务组织内部进行有机耦合衔接,从而带来生产效率的提高。模块可大可小,每种产品也都可以设模块,车间也可组合模块。小组之间设立模块以“减少走动、快速传递、方便取得”为原则,实现“小组有模块、品种分模块”,从而使各个模块之间有效衔接,显著提高生产效率,降低生产成本。并且,公司在模块化建设方面还形成了市场、研究开发、生产制造、物流配送一体化组织模式,从而在生产组织部分将公司的各项业务以及流程按照价值链的要求集成整合,实现业务的流程化以及流程的标准化。

公司在生产实施的过程中,基于研发设计数据库、客户关系管理数据库、备料数据库的综合信息,对产

品的工艺、生产的流程、流程的操作进行深入的分析研究。同时,公司积极使用加工工艺的模板来代替原有的人工生产,并通过以研发配置好模板为核心实现“一物一板”的生产,实现精益化生产与标准化生产。公司的模板可以理解成一种固定格式,也可以看做是使物体制造成为固定形状的模具。根据标准化管理的理念,模板化的生产制造是标准化管理的的重要组成部分,也是体现标准化的一种非常好的形式。通过双模化,产品的生产流程有效衔接,生产管理有条不紊,从而减少产品的重复流程,有效地降低工人的操作难度,实现生产流程的高度自动化。公司对双模化生产的创新与实践,将相关部门的功能与职责充分地整合起来,有效地缩短用户下单到产品出厂的作业时间,充分利用信息化降低内部生产的协调与反应,从而使公司的生产经营进入了管理创新的深水区。可见,际华集团“双模化”是两级集团为解决际华集团传统服装生产发展瓶颈问题,对传统服装生产经营进行顶层设计的重大管理创新,实现了管理会计工具的价值增值与绩效评价整合创新。

(3) 预算管理与绩效评价的整合创新——“225”预算体系。过去对于预算指标,企业实施的是“下级服从上级、上级下达指标、下级必须完成、完不成则受处罚”的管理方式,具有明显的责任导向特征。然而,大规模生产所采用的群体劳动会使工人生产积极性不高,从而降低公司的生产经营管理效率。为应对市场与行业环境变化,提升企业管理控制能力与成本管理水平,际华集团在高效、创新的责任机制与监督机制——“两制”的基础上,不断分配统一好权利、责任、利益,逐渐深化拓展精细化的经营管理,从而建立“双五体系”,并且逐步贯彻实施到公司的各层面、各板块、各部门、各岗位。具体而言,“双五体系”通过给每项工作或岗位都建立指标、责任、跟踪、评价、考核等体系标准,从而实现对管理的精细化、责任的指标化、考核的动态化,有效地将 PDCA 闭环管理的理念在公司多层面、多维度地实施。

通过“225”预算体系,公司使内部的各个层面、各个部门、各个岗位的权责利都明晰界定,从而能够实现科学化的部门或岗位的预算与考核,使企业能够最大程度地实现多劳多得、少劳少得、不劳不得,有效地实现对员工的激励与约束。按照“225”预算体系进行生产经营,公司能够进一步加强风险管控;同时,这一创新也弥补了先前财务绩效评价及非财务绩效评价难以动态滚动、层次单一的缺陷。通过“225”预算体系,企业进一步将责任细化、指标量化,并配合考核体系与跟踪体系的同时提升,从而更加完善企业绩效评价体系。可见,“225”预算体系的创新,不仅是预算管理的创新,还是绩效评价系统的创新。

(4) 流程再造与风险管控的整合创新——F2C 模式的流程再造。际华集团创造性地实施 F2C 模式后,公司的流程大致可分为要素流程、业务流程与管理流程三类(敖小波等,2016)。通过流程的重新梳理与再造,进一步将公司内部的技术流、资金流、信息流等整合到一起,为公司的生产管理提供有效的信息支持与决策基础。F2C 模式的实施,使公司的管理在一定程度上实现了流程驱动的管理与组织的有序运转。这不仅提高了公司整体的运营管理效率,更显著增加了公司的价值。公司流程再造后的三类流程如图 6 所示。

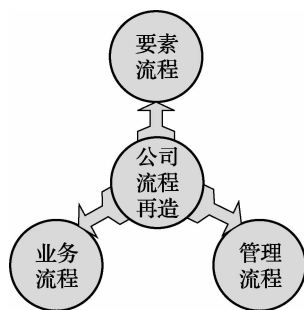


图 6 公司流程再造后的三类流程

资料来源:本文根据企业资料、访谈资料等绘制

具体而言:第一,要素流程。这类流程主要是指企业根据要素的流程而形成的实物流、技术流、资金流、人员流等。要素流程在企业内部各个环节有效流转并整合起来,共同满足客户的需求。第二,业务流程。这类流程主要是指企业根据各个生产经营环节形成的流程,如原材料供应、储存、领用、生产、销售、服务等

环节。业务流程根据市场需求的变化,对企业内部的各种业务活动进行组织,并以价值为核心实现运转。第三,管理流程。这类流程主要是指经过企业的预测、决策、规划、实施、控制、反馈、评价等管理环节所产生的流程(如图7所示)。通过这些管理环节的管理作业,优化企业的管理流程,提高企业的管理效率,保证企业的科学决策。

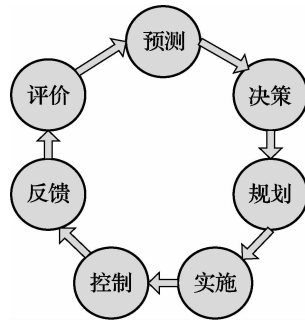


图7 公司的管理流程环节

资料来源:本文根据企业资料、访谈资料等绘制

际华集团的 F2C 模式,能够通过压缩中间商环节从而避免传统商品销售模式的重大缺陷。通过公司的网络定制平台,实现客户下好定单、公司组织生产、物流进行配送、电子货币支付,从而产品将以接近出场价的价格到消费者的手中。F2C 模式下的流程重新梳理与再造,便于企业供应链进行全面的按需管理,从而优化生产管理,有效地降低企业生产运作成本,提高经营管理效率。可见,F2C 模式通过一方面压缩产品分销渠道,显著降低产品的成本;另一方面,网络定制平台为客户提供的个性化订制与电子货币支付,满足了客户个性化的需求,提高了公司的服务质量。

2. 际华集团管理会计工具创新整合的实践效果

在供给侧结构性改革的背景下,基于“中国制造 2025”、“互联网+”的战略与理念,际华集团对现有管理会计工具进行大胆创新,探索使用了工序单价、双模化、“225”预算体系、F2C 等管理会计工具,从而使企业在产能不变(甚至压缩)、土地人工成本上升的情况下,盈利能力不降反升,并同时实现了员工收入的较快增长,为企业创造了巨大的价值。

(1) 工序单价的实践效果。工序单价工具的实施,通过对工序名称、工序性质、定额工时、定额工资以及工序系数的确定,使工人能够清晰地掌握自己的单件工资与日工资(如表1所示)。由于能够做到多劳多得、少劳少得、多技多得,从而激发了工人极高的工作热情,显著提升了公司的劳动生产率。具体而言,工序单价的实施,使公司根据工序的难度以及技术的含量来制定并公开单价,从而彻底解决了公司以前经常出现的工序压活、等活以及工人生产积极性等问题。经过对公司资料以及访谈资料的测算,工序单价之后公司的生产班组的劳动生产率总体提升了 26%,同时,生产工人的工资也提升了 23%。由于生产效率的提高与工人的积极性得到激发,公司产值在 2015 年就实现了 1 亿元以上的增长,净利润实现了 500 万元以上的增长。可见,工序单价这一管理会计工具的创新,对于大批量生产及产品生产工序复杂多样的企业,实施效果将最为明显。

表1 际华集团 3502 公司 A04 班组工人田某的工序单价计量(日报告)

姓名	工序名称	工序性质	定额工时(秒)	定额工资(元/秒)	工序系数	工序单价	单件工资(单位产品加工成本)	工人日工资(加工成本)
田某	缙领子	重点	60	0.003	1.1	0.198	0.552	115.92
	压缙领子	一般	100	0.003	1	0.3		
	寨肩祥	副工	20	0.003	0.9	0.054		

资料来源:本文根据企业资料、访谈资料等整理

(2) 双模化的实践效果。双模化创新了服装行业的生产流程、工序管理与业务组织,从而使公司提高了企业生产经营运行效率,规范了工艺流程及操作,降低了加工成本。并且,公司还提高了产品质量,规避了《军服生产管理条例》对集团带来的经营风险,提升了企业快速反应能力,为打造“成本最低、效率最高、质量最优、反应最快”的际华集团奠定基础。具体而言,一方面,通过业务组织模块化,显著降低了残次品的返修率,在公司实施业务组织模块化前,残次品返修是生产过程中存在的严重问题,实施后,生产工人的熟练程度增加,并且各模块小组有意识地进行生产前的准备策划,各模块由于分工明确、责任清晰,也增强各小组的检验意识,从而显著降低产品的不良率(如表 2 所示),带来了产品质量的显著提高;另一方面,通过加工工艺模板化,使生产过程中的短板工序大幅减少,例如,推线时间由原来的 6~7 天下降到了 2~4 天,并大幅减少了工序压活、等活的现象。

表 2 际华集团 3502 公司双模化降低不良率情况表

产品名称	一次下机合格率%		提升	出厂合格率%		提升
	双模化实施前	双模化实施后		双模化实施前	双模化实施后	
07 陆士兵冬服	87.25	90.5	3.25%	98.27	99.63	1.36%
07 荒漠作训服	88.27	89	0.73%	95.28	98.97	3.69%
衬衫	88.58	90.5	1.92%	97.12	100	2.88%

资料来源:本文根据企业资料、访谈资料等整理

(3) “225”预算体系的实践效果。“225”预算体系的实施,打破了传统企业的内部职能划分,通过有效的责任、制衡与监督机制,实现了既为企业管理决策提供信息支持,降低了企业的管理风险,又为考核评价提供了指标基础,从而在企业的绩效评价与价值增值两个方面都发挥了重要作用。具体而言,公司通过“225”预算体系,清晰地界定了每个部门岗位与作业之间的价值边界,实施的内部模拟法人制将市场机制有效地引进企业内部,从而使预算主体的责权利不是通过被动的命令分配,而是相互之间讨价还价式协调。讨价还价达成一致后,以行政责任的形式确定,从而共同实现了企业的内部市场模拟与行政运转有效结合。并且,公司将内部的供应链流程转化为需求链流程,实现了各部门岗位与作业的价值增值最大化。通过“225”预算体系的管控,公司的生产经营管理有条不紊,各部门、各岗位基本都实现了权、责、利三者的有机结合。

(4) F2C 模式的实践效果。际华集团 F2C 模式的流程再造与生产优化,取得了十分显著的效果。首先,各种数据库信息化的系统建设、定时更新与及时维护,使公司内部各个部门与岗位都有效地快速联动起来了,进一步使作业高效、生产优化、管理便捷。其次,各种流程通过重新的梳理与再造,使公司的技术流、实物流、资金流等有效地整合起来,共同为企业的价值创造提供支持。最后,通过“网络定制平台”与“专业服务小组”,能够将众多的客户业务及时承揽至公司,并为客户提供便捷的货款支付、物流配送以及客户要求的其他服务,显著地提升了市场份额,从而使个性化定制业务成为公司收入的重要增长点。

五、研究总结及其拓展

在供给侧结构性改革的背景下,际华集团根据“中国制造 2025”和“互联网+”的战略与理念,采用了工序单价、双模化、“225”预算体系、F2C 等管理会计工具,一方面提高生产与管理效率,降低生产与管理成本,带来利润的显著提高;另一方面,又满足客户的个性化需求与体验式消费,提高公司的市场份额,为企业创造价值。同时,际华集团对管理会计工具的创新发展与整合运用,很好地实现了国资委所提倡与推崇的“业

财一体、整合预算和预算管控”思想,也落地了财政部对管理会计提出的“有机融合财务与业务活动,在单位规划、决策、控制和评价等方面发挥重要作用的管理活动”要求。

综上所述,本文发现,际华集团管理会计工具的创新与整合,既具有企业自身特征,又能根据环境不断地变迁。据此,本文提炼其可扩展性与实用性如下:

第一,实现公司由传统的公司制向现代的公司制转变。在传统的公司制企业中,大规模的生产往往会带来工人偷懒、搭便车以及积极性不高的问题。管理会计工具创新与整合的运用,使得企业内部的各个层级、各个部门以及各个岗位都有十分明晰且相对独立的权力、责任、利益,从而解决了传统公司制企业的诸多问题,使企业实现向自我管理、自我激励、自我约束的现代公司制企业转变。

第二,实现公司由业务为主的导向向价值为主的导向转变。传统的企业都是以业务为导向进行公司内部的组织设计与流程安排。在创新性的管理会计工具实施下,公司通过流程再造后,内部的各板块、各子公司、各分厂、各职能部门以及各岗位等,都围绕价值为核心进行运转与作业,并清晰地划定权责利边界,从而实现向价值导向为主的生产经营管理转变。

第三,实现公司由传统盈利模式向创新性盈利模式的转变。传统企业遵循供、产、销的盈利模式,一方面是依靠压缩人工成本等取得盈利;另一方面是采用灰色成本扩大市场,盈利模式较为单一。在“互联网+”、“中国制造2025”、供给侧结构性改革的背景下,传统的盈利模式已不可持续,没有供给侧创新的企业只能逐步淘汰。际华集团推行的工序单价、双模化、“225”预算体系、F2C等管理会计工具,在供给侧实现了产能不变以及土地人工等成本上升情况下,企业盈利能力不降反升,并能实现员工收入的较快增长,这种创新性盈利模式具有极高的借鉴价值。

第四,实现公司的管理由行政导向向市场导向转变。公司通过管理会计工具的创新与整合,在公司内部实施内部模拟法人市场,让市场在公司内部也发挥其重要的分配与调节作用。在此过程中,公司的行政管理者的职能逐渐向支持与服务者的职能转变。并且,公司内部由于权责利十分明晰,资源、资金、产品以及人员等都根据市场的机理来分配调节,从而显著提高公司的管控效率。

第五,实现公司的体制由集权管理向分权管理转变。随着市场环境的日益复杂以及企业的规模日益扩大,分权扁平化的企业组织逐渐成为了趋势。通过合理地进行管理会计工具的创新与整合应用,使公司的管理集中而不集权、分权而不分散;明晰地界定出权责利并协调好,从而使公司的分权管理体制实现有效的实施与运转。

第六,实现公司从管理的碎片化、孤岛化向整合化转换。公司在管理创新与制度安排下不断引入或上马各种不同的工具系统,如果每个系统都过分强调自身的独立运行与作用,会使公司管理变成碎片化与孤岛化,增大公司内部掣肘与摩擦,妨碍公司整体绩效的提升。在供给侧结构性改革的背景下,创新的管理会计工具整合与运用,为企业在“供给端”提供了强大的生产力,并有效地解决了公司管理的碎片化与孤岛化,使管理会计工具既能够独立发挥作用,又融合在企业业务中综合地发挥作用。最终,管理会计工具将企业的碎片化管理转变为整合化管理,为企业的价值创造发挥更大的作用。

本文对管理会计工具创新与整合的研究,不仅仅局限于介绍和分析一家企业的经验,更重要的是为我国企业实践管理会计工具创新与整合提供借鉴。从管理会计工具创新与整合的实践情况看,它可以为大多数制造业企业借鉴,但在企业借鉴运用时需注意以下几点:首先,企业应具备一定的规模且处于发展成熟阶段。使用管理会计工具的目的在于改善企业管理、提高企业效益。如果是规模较小或初创期的公司,可能会导致管理会计工具的使用成本高于其收益,得不偿失。其次,企业应具备较好的管理会计基础。管理会计工具功能的发挥,很大程度上依赖于公司管理人员的素质与管理环境,只有公司已具备了较好的管理会计基础,才能够充分发挥出上述管理会计工具对企业经营管理的提高作用。最后,企业应具备较成熟的信息管理系统。应用管理会计工具,需要及时调用分散在企业各板块、各业务部门的经营管理数据,甚至是企

业外部的各种数据。在使用上述管理会计工具时,如果没有成熟的信息管理系统,将很难调用财务会计系统以外的各种数据,从而影响管理会计工具的作用发挥。值得强调的是,目前伴随着我国国有企业“调结构、转机制、提质量、促创新”的新一轮改革,国有企业在兼并重组中不断涌现出具有以上特征的国有大型集团。这些国有大型集团,都可以借鉴际华集团的管理会计工具创新与整合的经验,提高重组与整合效率,更好地实现国有资本的保值增值。

参考文献:

- [1] Anthony Atkinson. Management Accounting (3rd) [M]. Prentice-hall. Inc,2001.
- [2] Blocher. Cost Management: A Strategic Emphasis(2th) [M]. McGraw Hill,2003.
- [3] Burns J. ,Scapens R W. Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework[J]. Management Accounting Research,2000,11,(1):3-25.
- [4] Cooper,Robin. Activity-Based Costing[M]. Handbuch Kosten-rechnung. Gabler Verlag,1992.
- [5] Christopher D Itter,David F Larcker. Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-based Management Perspective[J]. Journal of Accounting & Economics,2001,(32):349-410.
- [6] David Otley. Performance Management: a Framework for Management Control Systems Research[J]. Management Accounting Research,1999,(10):363-382.
- [7] Dovev L,R H Pamela,K Poonam. Organizational Differences,Relational Mechanisms,and Alliance Performance[J]. Strategic Management Journal,2012,33,(13):1453-1479.
- [8] Fu Y. Research on the Design and Optimization of Management Control Mechanism[C]. Keynote speech paper in APMAA 2012 Conference,2012.
- [9] John Fanning. Budgeting: Evolution or Revolution? [J]. Accountancy,2000,(10):56-72.
- [10] Simons R. Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis[J]. Accounting, Organizations and Society,1987,12,(4):357-374.
- [11] 敖小波,谢志华,杨超. F2C 模式下的企业生产优化与流程再造[J]. 北京:财务与会计,2016,(13).
- [12] 财政部. 管理会计基本指引[R]. 财政部,2016.
- [13] 财政部. 关于全面推进管理会计体系建设的指导意见[R]. 财政部,2014.
- [14] 冯巧根. 供给侧改革与管理会计创新[J]. 太原:会计之友,2016,(7).
- [15] 冯巧根. 管理会计的变迁管理与创新探索[J]. 北京:会计研究,2015,(10).
- [16] 高晨,汤谷良. 管理控制工具的整合模式:理论分析与中国企业的创新[J]. 北京:会计研究,2007,(4).
- [17] 李光贵. 资本成本、可持续分红与国有企业 EVA 创造——系统框架分析[J]. 北京:经济与管理研究,2011,(5).
- [18] 刘文鹏. 业绩评价新领域——非财务性业绩评价系统[J]. 北京:对外经贸财会,1998,(7).
- [19] 李智敏. 供需链核心企业绩效评价方法的研究[J]. 西安:统计与信息论坛,2003,(5).
- [20] 任佩瑜,张新华,徐静. 企业顾客满意(CS)绩效评价模型设计及应用[J]. 成都:四川大学学报(哲学社会科学版),2003,(2).
- [21] 王斌,高晨. 论管理会计工具整合系统[J]. 北京:会计研究,2004,(4).
- [22] 吴少平. 论在企业营销中加强成本控制[J]. 太原:会计之友,2005,(1).
- [23] 夏宽云. 战略成本管理及其模式与方法[J]. 北京:外国经济与管理,2000,(2).
- [24] 许金叶,阿迈德. 管理会计变迁:一个研究综述[J]. 太原:会计之友,2009,(7).
- [25] 余恕莲,吴革. 管理会计的本质、边界及发展[J]. 北京:经济管理,2006,(6).
- [26] 余绪缨. 以 ABM 为核心的新管理体系的基本框架[J]. 南昌:当代财经,1994,(4).
- [27] 张宏亮,李光辉. 工序单价的运用与成本管理创新[J]. 北京:财务与会计,2016,(13).
- [28] 张林. 西方管理会计变更研究综述[J]. 武汉:财会通讯,2008,(10).

The Innovation and Integration of Management Accounting Tools

—Based on the Case Study of JIHUA Group

AO Xiao-bo^{1,2}, LI Xiao-hui^{1,2}, ZHAO Ya-na³

(1. School of Accountancy, Central University of Finance and Economics, Beijing, 100081, China;

2. China's Management Accounting Research & Development Center, Central University of

Finance and Economics, Beijing, 100081, China;

3. Business School, Renmin University of China, Beijing, 100872, China)

Abstract: Under the background of economic structural reform of the supply side, "Internet + " and "China Manufacturing 2025" lead management accounting theory and method system to usher in a great development turning period. Management accounting workers and researchers are facing many new opportunities and challenges. How to combine Chinese situation characteristics in order to develop innovative methods of management accounting tools or technology research? How to improve the efficiency of the management accounting application? All these need we have a correct understanding of management accounting tools' innovation.

This paper using the method of case study, surrounding the core content of management accounting, such as cost control, risk management, value-added, and performance evaluation, analyzes process unit price, dual mode operation, "225" budget system and F2C of JIHUA Group. innovation and integration of management accounting tools.

Process unit price is a cost calculation method and a performance evaluation tool using "internal market" mechanism. Process unit price based on the idea of "accounting + management + people", implements the cost management by transiting the norm cost method to process cost and to the unit price. Every working procedure of the products are calculated the norm cost quantitatively, and process time are measured according to the complexity of the clothing production. The company integrate all factors to calculate the working procedure cost, and the conversion process cost and the workers can intuitive understanding of the process unit price, so as to realize clear cost, information transparency and quantitative revenue.

Double modeling includes modular business organizations and template production process. The nature of double modeling information is an production organization pattern, based on establishing a research and development design technology information platform, exploring lean planning, professional production, optimal process route and template production process. Double modeling as an innovation in manufacturing of JIHUA Group, optimizes the production process significantly and plays an important role in the enterprise cost control and value creation. Through double modeling, the company integrates relevant department responsibilities, implement a large room assignments, reduces the internal friction by shortening the process of contract to market products, realizes rapid response of the market, so that the company's production and business operation work into the deep waters of management innovation. Double modeling is an innovation for business operation in the top-level design of major management to solve the bottleneck problem of the development of traditional clothing production of traditional clothing production. It is an integration innovation on the value creation and performance evaluation of the management accounting tools.

In response to the market and industry environment change and to improve enterprise management control and cost management, JIHUA Group implements the "225" budget system. "225" budget system enables the company to further strengthen the risk control. At the same time, the innovation can make up the difficult about dynamic rolling and level of a single defect of the previous performance evaluation of financial and non-financial performance evaluation. Through the "225" budget system, the enterprise will further realize responsibility refinement and cooperate with the assessment system and tracking system while increasing, thus obtain complete enterprise performance evaluation system. Therefore, the innovation of the "225" budget system is not only the innovation about the budget management, but also the innovation about the performance evaluation system.

F2C makes a full on-demand supply chain management of the enterprise, thus reduces the enterprise production operation cost. Because the product is factory direct to consumer and the product is not affected by middlemen exploitation and profit sharing, F2C reduces enterprise product sales price, also make consumers don't need to worry about fake and inferior products. F2C is an innovation from the product distribution channels and service to customer's requirement. The implementation of F2C makes the company's cooperation between the various processes better and further makes the company's process driven management realize. This not only improves the efficiency of the operation management of the company as a whole, more significantly increases the value of the company.

In this paper, the main contribution is embodied in the following three aspects. First, according to the management accounting theory and literature, based on the innovation of management accounting tools as a research starting point, this paper provides an important reference about innovation and integration of management accounting tools with Chinese characteristics. Second, through to the on-the-spot investigation and case analysis of JIHUA Group, this article describes the company how to use their management accounting tools according to own management characteristics, and analyzes the company how to use the innovation of management accounting tools to provide decision support for management activities and enhance the value creation of the company. Also, it provides a good model of learning for using and designing management accounting tools for other enterprises. Third, the analysis on innovation and integration of the management accounting tools, provides an important reference for the government management departments to formulate relevant management accounting policies and specific guidance.

Key Words: management accounting tools; process unit price; double modeling; "225" budget system; F2C

JEL Classification: M41

DOI: 10.19616/j.cnki.bmj.2017.10.010

(责任编辑: 霄 雪)