

中央广播电视大学教材

高级管理会计

谢志华 主编 穆林娟 副主编

 中央广播电视大学出版社

中央广播电视大学教材

高级管理会计

谢志华 主 编
穆林娟 副主编

中央广播电视大学出版社
北京

图书在版编目 (CIP) 数据

高级管理会计 / 谢志华主编. —北京: 中央广播电视大学出版社, 2011. 8

中央广播电视大学教材

ISBN 978 - 7 - 304 - 05192 - 1

I. ①高… II. ①谢… III. ①管理会计 - 广播电视大学 - 教材 IV. ①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 151766 号

版权所有, 翻印必究。

中央广播电视大学教材

高级管理会计

谢志华 主编

穆林娟 副主编

出版·发行: 中央广播电视大学出版社

电话: 营销中心 010 - 58840200

总编室 010 - 68182524

网址: <http://www.crtvup.com.cn>

地址: 北京市海淀区西四环中路 45 号

邮编: 100039

经销: 新华书店北京发行所

策划编辑: 李永强

版式设计: 何智杰

责任编辑: 刘志君

责任版式: 韩建冬

责任印制: 赵联生

责任校对: 张 娜

印刷: 北京宏伟双华印刷有限公司

印数: 0001 ~ 3000

版本: 2011 年 8 月第 1 版

2011 年 8 月第 1 次印刷

开本: 185mm × 230mm

印张: 16.5 字数: 321 千字

书号: ISBN 978 - 7 - 304 - 05192 - 1

定价: 24.00 元

(如有缺页或倒装, 本社负责退换)

前 言

20世纪80年代以来,伴随着经济全球化,市场竞争日益激烈,信息技术、网络技术等技术创新使企业的生产组织、生产流程发生重大变化,企业所面临的经营环境和管理模式也发生了翻天覆地的变化,一方面这对企业管理会计提出了新的要求,另一方面很多管理会计的新理念、新方法不断涌现,为管理会计的发展提供了舞台。

本书是中央广播电视大学财务管理专业本科系列教材之一,为与中央广播电视大学会计学专业专科《管理会计》教材相区别,本书称为《高级管理会计》。本书在写作的过程中,在考虑本科教学培养目标的基础上,还考虑了与专科《管理会计》教材的衔接。基于上述原因以及远程教学的特点,本书在编写的过程中突出了以下特色:第一,注重增加导学内容。在每一章开头部分增加“学习小助手”,引导学生自主学习。第二,注重知识的应用。在每一章突出了案例分析与讨论环节,强调在分析与讨论的过程中理解和掌握基本概念、基本方法。第三,注重拓展学生视野。本书注重相关知识的链接,相关小知识的引入,既可以增加学生的阅读兴趣,又有助于学生拓展知识。第四,注重实用性。本书在每章后面增加了思考题和练习题,有助于学生及时复习相关的知识点。

本书适用于高等院校会计类、财务管理类、管理类、经济类专业本科教学,也可以作为企业管理人员培训教材。

本书在完成过程中得到了很多专家和学者的帮助,感谢中国人民大学宋常教授、首都经贸大学吴少平教授、中国农业大学葛长银教授、北京工商大学王仲兵教授和潘爱香教授、对外经济贸易大学汤谷良教授对本书的大纲、一体化方案和教材写作内容提出的宝贵意见和中肯建议;感谢中央广播电视大学经济管理学院艾大力院长、王秀萍副教授的大力支持;感谢广大中央广播电视大学一线教师在本书讨论会上提出的诸多有益的建议。众多同志的辛勤努力,使得

本书可以如期与广大读者见面，我们对他们的奉献深表感谢。

参加本书编写工作的有：北京工商大学谢志华教授（主编）、北京工商大学穆林娟副教授（副主编，执笔第一章、第五章，负责全书的总纂）、北京工商大学任晨煜副教授（执笔第二章、第三章）、新疆财经大学李宇立副教授（执笔第四章）、中央广播电视大学刘宏欣讲师（执笔第六章）、北京工商大学王楠博士（执笔第七章、第八章）。

本着认真负责的原则，我们真诚地欢迎各位专家、同行和读者指出本书的不足。

我们的联系方式：mulinjuan@sohu.com。

编者

2010年5月于北京



第一章 绪论	1
第一节 战略导向的管理会计的缘起	2
第二节 战略导向管理会计的理论体系	11

第一篇 规划篇

第二章 企业战略规划系统	33
第一节 企业战略规划	34
第二节 企业年度经营计划的制订	44
第三章 战略预算	52
第一节 以战略为导向的预算管理系统	53
第二节 战略预算的编制	60

第二篇 控制篇

第四章 战略成本管理	77
第一节 战略成本管理概述	78
第二节 战略成本管理的基本要素和模式	85
第三节 战略成本管理的价值链分析与重构	90
第四节 战略成本动因分析	106

第五章 作业成本法	123
第一节 作业成本法基本原理	124
第二节 作业成本管理	137
第六章 目标成本法	153
第一节 目标成本法概述	154
第二节 目标成本法的运用	160
第三篇 评 价 篇	
第七章 业绩评价	179
第一节 业绩评价概述	180
第二节 业绩评价指标	189
第三节 业绩评价标准	194
第四节 责任中心的业绩评价	196
第八章 战略业绩评价	218
第一节 战略业绩评价	219
第二节 平衡计分卡指标体系	224
第三节 平衡计分卡的应用	235
附 录 练习题参考答案与提示	249
参考文献	256

第一章 绪 论

业绩较为逊色的公司在战略思维上往往被一种思想所支配，这种思想就是在竞争中保持领先地位。而与此形成鲜明对比的是，高增长的公司对于赶超或打败对手并不感兴趣。相反，它们通过利用“价值创新”的战略逻辑，让竞争对手变得无关紧要。

——金（W. Chan Kim）和莫博涅（Reneé Mauborgne）

本章按照经济事物发展的脉络分析了管理会计的产生、发展以及战略导向管理会计的产生，阐述了战略导向管理会计的特征、理论基础和理论框架。通过本章学习，你应该：

1. 了解战略导向管理会计的产生和发展；
2. 理解管理会计的理论基础；
3. 掌握战略导向管理会计特征；
4. 掌握战略导向管理会计的框架。

学习小助手

本章第一节建议泛读，快速浏览就可以了，主要是从管理会计的发展脉络和战略导向管理会计的兴起过程中发现其特征，待完成后面相关内容的学习，你会对战略导向管理会计的特征有更为深入的理解。第二节建议慢读，看不懂的地方可用笔作出记号，一些相关的理论可以参照管理学的有关内容，重点领会战略导向管理会计的框架，并在后面的学习中仔细体会。

21 世纪管理会计发生了深刻变化, 管理会计师作为企业管理者的一个重要组成部分, 不仅为企业经营提供重要的信息支持, 而且直接参与企业战略的规划与执行, 以提升企业核心竞争力为目标, 实现价值创造。

第一节 战略导向的管理会计的缘起

管理会计的发展、战略导向的管理会计的产生, 是在经济环境的不断变化之下企业对管理理论和方法变革需求的结果。

一、管理会计的发展

本书对管理会计发展历程的观察是按照“经济环境的变化引起公司组织结构的调整, 相应地改变了公司管理的要求, 从而产生新的管理会计方法和工具”的脉络展开的。

(一) 执行性管理会计阶段 (20 世纪初至 50 年代)

20 世纪初, 随着工业化进程的完成, 现代化的生产工艺的使用使得企业的规模化效益日益显现, 机器大工业以其相对较高的效率迅速取代手工业, 企业家们逐渐发现: 最大的管理问题是提高劳动效率, 企业的经营效益不仅取决于外部市场交易价格, 而且取决于内部加工和交易过程的效率。同时, 伴随着企业组织的日趋庞大和复杂, 企业内部控制问题摆在了管理人员面前, 如如何合理计量和评价管理者业绩, 如何确定内部转移价格, 以及如何衡量分部业绩以有助于投资决策等。实践的发展推动着理论的完善, 20 世纪初, 以泰勒 (Taylor) 为首的工程师们所倡导的科学管理运动使成本的核算和控制有了更为重要的意义, 并且产生了“标准成本”、“差异分析”、“预算控制”等与科学管理学说直接相联系的技术方法, 以及通用电气公司的“分权管理中的集中控制系统”等采用弹性预算评价分部业绩的方法, 等等。理论的发展进一步指导着实践, 这些理论包括: 20 世纪 30 年代以芝加哥大学教授克拉克 (J. Maurice Clark) 为代表的关于成本按习性分类为变动成本和固定成本的研究, 三四十年代伦敦商学院的经济学家们关于机会成本、增量成本等决策相关成本的研究, 等等。这些实践活动和理论形成了以成本管理为核心的管理会计理论和方法的基本内容体系。

(二) 决策性管理会计阶段 (20 世纪 50 年代至 70 年代)

20 世纪五六十年代是世界经济发展的黄金时期, 经济高速增长, 技术革命和管理革命

兴起,国际贸易与国际投资大幅增长,企业也进一步集中,企业规模越来越大,生产经营活动越来越复杂,所有权和经营权进一步分离,促使专业管理人才有机会发展管理理论和实践。20世纪40年代至60年代,出现了以“行为科学”和“管理科学”为主要流派的现代管理理论。行为科学从社会学、心理学的角度来研究管理,重视社会环境和人际关系对工效提高的影响;管理科学从操作方法、作业水平等科学组织方面的研究出发,吸收了现代自然科学和技术科学的一些新成果(如运筹学、系统工程、电子计算机等),发展成为一门现代综合性的组织管理科学。

以“行为科学”和“管理科学”为代表的现代管理科学的形成和发展对决策性管理会计的形成与发展起着理论奠基和指导的作用。管理会计的发展进入了繁荣期。一方面,由于电子计算机技术的广泛应用,在西方国家的管理会计研究和应用中,各种数学模型得以发展和深化,并且广泛涉及了在不确定情况下的复杂数学模型的开发,企业决策分析中也开始应用一些较为复杂的技术。例如,美国一些大的石油公司开始在长期投资决策中考虑货币时间价值,并采用了较为复杂的折现方法。另一方面,西方管理会计学者开始将信息经济性、组织行为学、代理人理论等相关学科和理论引入管理会计研究,使管理会计的研究领域进一步拓宽,并且对管理会计在企业管理中的应用也产生了深远的影响。比如西蒙(Herbert A. Simon)在研究生产者行为时,强调大公司复杂的内部结构及其目标和子目标的多重性,提出理性人基于“令人满意”而不是“最优”的决策模型,这为管理会计目标确立、决策判断奠定了理论基础。

这种繁荣一方面表现为大量的有关管理会计的研究论文在学术刊物上出现,当今中西方管理会计的教科书的内容大多取材于这一时期的研究成果;另一方面表现为管理会计职业组织的建立和管理会计师职业的产生。欧美一些国家在这一时期建立了专门的管理会计专业机构和主办管理会计师的职业考试。这种职业化和专业化既是管理会计发展的结果,反过来也极大地推动了管理会计的进一步发展。



相关资料链接 1.1

第一本管理会计的著作是奎因坦斯(H. W. Quaintance)1922年发表的《管理会计:财务管理入门》,首次提出管理会计概念;麦希金(J. O. Wckinsey)1924年首次在《管理会计》一书中系统地阐述管理会计的概念和理论体系;1952年国际会计师联合会(International Federation of Accountants, IFAC)年会上正式采用了“管理会计”这一专门词汇,由此现代会计分为财务会计和管理会计两大分支。

（三）战略导向管理会计阶段（20 世纪 80 年代以后）

20 世纪 80 年代以后，全球范围内经济从整体上看是持续增长的，这也推动了企业组织规模的扩大。为了适应新经济环境下管理的要求，企业管理人员对管理会计提出了新的信息要求。由于社会富裕程度的增加，消费者的需求逐渐由大众化的、能满足基本使用需求的产品转向更加多样化的、更具有个性特征的产品。这种市场需求的变化相应地要求企业由传统的大批量生产模式转向能对顾客多元化、日新月异的需求作出及时反应的“顾客化生产”模式。这种市场环境的巨大改变必然反映到企业的生产和管理组织中，要求企业的生产管理更加注重顾客需求和顾客价值，企业的整个管理系统都要协调一致地对市场需求的变化作出及时反映。然而管理会计系统仍只是基于原有的那种简单模型，显然已无法适应新的企业组织对管理会计信息的需求。1987 年，美国哈佛大学商学院教授罗伯特·卡普兰（Robert S. Kaplan）和托马斯·约翰逊（Thomas Johnson）在《相关性消失：管理会计的兴衰》一书中，揭示在当时的情况下管理会计信息已经失去了决策相关性，管理会计面临着严峻的挑战，管理会计需要重构知识体系，这本书的出版阐明了传统经典管理会计理论和方法存在严重的局限性。之后新的管理会计理论和方法在新的管理思想和信息技术的推动下形成体系与框架，管理会计进入一个新的发展时期——战略管理时期。管理会计思想发生了重大改变，包括：从过程管理向战略管理转变；从产品的市场管理向价值管理转变；从行为管理向文化管理转变。

相关资料链接 1.2

美国管理会计师协会（Institute of Management Accountant, IMA）认证处 2007 年 7 月 1 日宣布：中文版注册管理会计师认证（Certified Management Accountant, CMA）考试于 2007 年 7 月 2 日正式启动，该专业认证制度是目前全球针对管理会计及财务管理领域的权威认证。美国注册管理会计师协会认证处副总监表示：“在中国经济快速增长的背景下，公司和个人都对决策支持、计划和控制方面的专业知识技能有很迫切的需求，因此注册管理会计师认证可以满足中国对具有较高实践能力的管理会计师持续增长的需求，注册管理会计师认证在管理会计领域得到了全球认可，并适用于各行各业。”

二、战略导向的管理会计的兴起

20 世纪 90 年代以来，企业经营活动面临的内外环境发生了巨大变化，管理会计为迎接

这些变化进行了显著调整,其中最主要的变化是战略管理会计的提出与应用。人们已经认识到战略在企业管理中至关重要,财务管理从传统的核算、经营控制等转变为如何识别、应用信息,落实、促进战略目标的实现。企业经营环境变化和面临的挑战主要表现为以下几点:

相关资料链接 1.3

美国管理会计师协会是美国致力于指导管理会计的研究与实务,并负责管理会计师资格考试和相应的业务培训与管理的主要组织。该协会拥有杂志、新闻简报、研究报告、管理会计实务报告、专业发展研讨会以及为注册管理会计师提供继续教育的每月技能讲座等。该协会也负责主办注册管理会计师资格考试,出版美国的《管理会计》月刊和《管理会计研究》季刊。1999年4月《管理会计》正式更名为《战略理财》。

(一) 全球化竞争加剧

导致现代企业竞争加剧的原因之一是全球竞争的加剧。“世界是个地球村”这句话精辟地概括了当今企业生存的商业环境的发展趋势。随着北美自由贸易区(North American Free Trade Area, NAFTA)、世界贸易组织(World Trade Organization, WTO)、东盟“10+3”(东盟10国+中、日、韩3国)等经贸组织的不断发展壮大,企业在获得贸易协议区内的税收、信息等好处的同时,也必然面临着越来越激烈的贸易竞争,遇到诸如政治体制、管理文化、汇率政策、会计政策等方面的挑战。企业要在国际舞台上发展,需要大量的财务和非财务信息,这对管理会计信息需求提出了新的要求。

相关资料链接 1.4

商务部新闻发言人姚坚在新闻发布会上表示,2010年,中国全国进出口29 727.6亿美元,比去年同期增长34.7%。其中出口15 779.3亿美元,增长31.3%;进口13 948.3亿美元,增长38.7%;顺差1 831亿美元。

2010年,中国已成为日本、韩国、东盟、澳大利亚、南非等国家和地区的第一大贸易伙伴和第一大出口目的地,是欧盟的第一大贸易伙伴和第二大出口目的地,是美国的第二大贸易伙伴和第三大出口目的地。

(二) 新技术的飞速发展与应用

激烈的竞争促使现代生产和技术的快速产生和应用,生产方式在一段时间内由劳动密集

型向资本密集型、知识密集型转变。在这一过程中，计算机技术的发展和普及对生产和管理的影响是深远的，计算机辅助制造的推广使计算机逐渐代替人控制生产过程，控制环境发生了很大变化。高度自动化的制造系统对管理的影响是方方面面的，比如技术的创新使产品的生命周期不断发生改变，一部分商品如计算机产品由于技术的变革，产品的生命周期在缩短；一部分商品又由于技术的变革，产品的生命周期在延长。

突飞猛进的高科技产业和信息技术则为传统管理会计的进一步发展提供了直接或间接的帮助。以信息技术为例：一方面，它通过对于企业生产与管理组织的影响而对管理会计提出新的要求，如高新信息技术条件下的“适时管理”（just-in-time, JIT）、“全面质量管理”（total quality management, TQM）等都对管理会计系统提出了更高的要求；另一方面，信息技术的发展也直接地影响管理会计的发展方向，这不仅表现为计算机操作使一些复杂方法的应用成为可能，更重要的是由于联机实时系统（on-line real-time system, OLRTS）等技术的应用，企业内部组织之间及企业和外界之间的信息交流产生了革命性的变化，从而对管理会计乃至企业、社会的信息系统发展产生深远的影响。

（三）新经济的产生与应用

新经济是指信息技术、互联网和电子商务企业的发展以及信息技术、互联网在生产、通信、销售和数据处理中的应用。这些技术的应用使数据取得的成本与分析的时间减少，管理者更容易得到行业、竞争对手和企业内部的管理数据，使得管理的手段多样化，管理效率也进一步提高。但新经济也创造出一些新型企业如网络虚拟企业，以及一些新的生产、设计、销售方式如通过机器人实施外科手术，如何对这些新型企业以及新的生产、销售模式进行控制与管理是管理会计面临的挑战。

上述新环境必然导致企业关注产品生产和提供服务之外的因素。企业管理更关注使企业成功的关键驱动因素，而不仅仅是财务或非财务指标的计算，战略信息成为管理系统必不可少的组成部分。成功的关键驱动因素是指对企业竞争优势和成功至关重要的指标，可能是财务的，也可能是非财务的，因企业所处外部环境、行业要求、管理文化等因素而定。

西方国家的企业家逐渐认识到单纯依靠贸易壁垒克服海外企业的低成本优势是无助于企业发展的，于是它们转而投向视野更为广阔的战略管理。战略管理要求企业不仅关注内部作业流程，还要关注外部市场环境；不仅需要了解竞争者的成本信息，还必须对上游供应商、下游购买者乃至产业潜在进入者的各种信息进行搜集。这种多元化信息的需求导致了战略导向管理会计的出现。战略导向管理会计是在新经济条件下发展形成的管理会计信息系统，它通过一定的技术手段，作用于战略管理，以达到为战略管理服务的目的。其中，“一定的技术手段”主要是指搜集有关产业结构、企业与竞争者的价值链的信息，并传递给企业战略

管理层，从而有效地支持企业战略的制定、执行与评估，并最终实现企业价值最大化的目标。

战略导向管理会计是对传统管理会计的发展与完善，它并不否认传统管理会计的技术手段（如本量利分析等），而是在此基础上强调内外多元信息对企业管理同样重要。在战略管理会计的概念提出之后，涌现出一大批有关其方法体系的文章，其中较为有名的研究成果有：关于作业成本法（activity based costing, ABC）的实地研究（field research）、战略成本分析（strategic cost analysis, SCA）、目标成本法（target costing）、生命周期成本法（life cycle costing, LCC）、平衡计分卡（balanced score card, BSC）等。

随着经济环境的变化，管理会计的研究将不断演进并永远持续下去。目前管理会计的研究领域已经纵深到诸多领域，一些前沿问题包括：关于代理人理论的研究及其在内部控制与考评体系中的应用；关于组织行为、管理决策与管理会计信息之间的关系的研究；关于人力资源管理会计、环境管理会计以及国际管理会计的研究等。

案例 1-1 海尔集团战略转型与管理会计控制系统再造

管理会计在企业的发展是在企业内外经济环境不断变化的情况下对管理理论和方法变革需求的结果，也是企业战略执行的要求和保障。以下是海尔集团管理控制系统的演变路径。

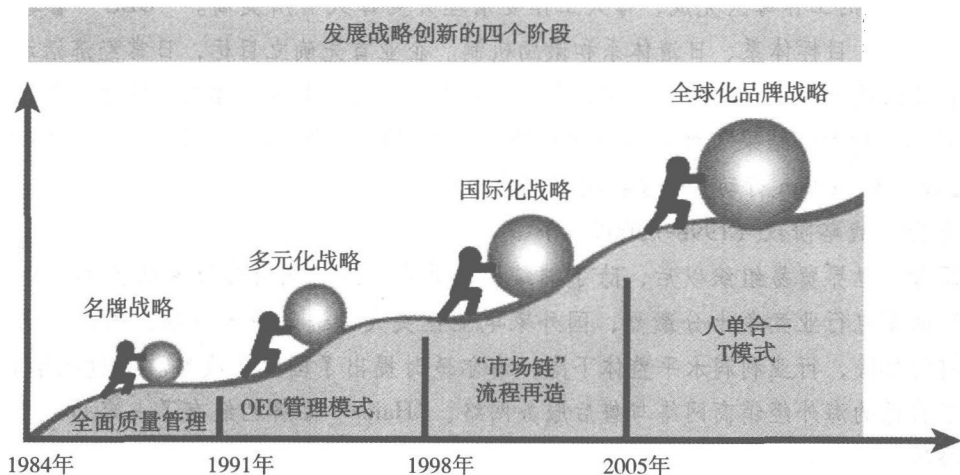


图1 海尔战略和管控系统发展阶段图

1. 名牌战略阶段（1984—1991年）

这一阶段是我国经济体制改革初期，国家积极推行对外开放，经济领域提倡要素优化配

置，家电产品供不应求，冰箱凭票购买，我国各地纷纷引进国外技术。当时企业往往只生产冰箱一种产品，在行业性“井喷”的形式下，海尔砸冰箱砸出了“名牌战略”，以质量占据国内市场。但此时海尔并没有完善的管理控制系统，如同大多数的中国企业一样处于“生产管理时代”，不同的是海尔在关注生产环节的同时，开始关注产品质量。管理层也在积极探索并积累了管理的经验，总结出一套可移植的管理模式，为今后的发展奠定了坚实的基础。管理工具主要依靠质量管理，这一阶段海尔实施的全面质量管理为后来管理控制系统的建设奠定了基础。

2. 多元化战略阶段（1992—1998年）

邓小平同志南方考察后我国改革开放加快步伐，市场需求膨胀，竞争使20世纪80年代的系列名牌开始消失，理论界和企业界广泛开展专业化还是多元化的讨论，海尔的多元化战略应运而生，从一种产品向多种产品发展（1984年只有冰箱一种产品，1998年时已有几十种产品），从白色家电进入黑色家电领域，以“吃休克鱼”的方式进行资本运营，以无形资产盘活有形资产，在最短的时间内以最低的成本把规模做大，把企业做强。企业步入“销售管理”时代，追求利润成为企业的重要目标，随着收入的增长，企业的规模在不断壮大。

这一阶段海尔探索实施的“OEC”（overall every control and clear）管理系统标志着具有企业文化特色的管理控制模式的初步建立。“OEC”管理系统也可表示为“日事日毕，日清日高”，即每天的工作每天完成，每天工作要清理并要每天有所提高。“OEC”管理系统由三个体系构成：目标体系、日清体系和激励机制。企业首先确立目标，日常经济活动以目标为指导；日清是达成目标的基础工作，而且日清的结果必须与激励体制挂钩才有效。企业完成了“目标—行为—结果”的动态管理系统和“PDCA”（P—plan 计划、D—do 实施、C—check 检查、A—action 行动）管理控制循环的构建。

3. 国际化战略阶段（1998—2005年）

我国加入世界贸易组织以后，除了继续引进外资，政府同时鼓励有实力的大企业走出去。此时的家电行业竞争十分激烈，国外家电业巨头大举进入我国市场，国内市场竞争无序，大打价格战，行业利润水平整体下降，海尔适时提出了国际化战略。经过几年的发展，海尔有了自己的海外经销商网络与售后服务网络，“Haier”品牌已经有了一定知名度、信誉度与美誉度。

为了适应国际化的要求，海尔建立了以“市场链”为基础的管理控制系统，企业进入“营销管理时代”，关注客户的价值需要，管理控制系统深入企业的设计、供应、生产、销售、服务等各个维度，寻求企业整体价值最大化。

“市场链”是以海尔文化和“OEC”管理系统为基础，以订单信息流为中心，带动物流

和资金流的快速运行，实施“三个零”（用户零距离、零库存、零营运资本）目标的业务流程再造。在海尔生产一线、科研开发部门，包括职能部门，都要实行“市场链”，将公司内部各项工作以市场利益关系有机联系并相互制约、相互推进，以谋求根治“大企业病”。比如，为了“创造订单第一竞争力”的开发团队，海尔授予了各产品部型号经理“四定权”（定量、定价、定时、定人），并要求模块经理对“四新”（新材料、新技术、新工艺和新设备）在所开发产品中的应用负责，本部对型号经理及其团队实行收益与所开发产品的市场效果完全挂钩，并对产品设计造成的质量损失实行终身负责的战略事业单位（Strategical Business Unit, SBU）管理体制。

4. 全球化品牌战略阶段（2006年至今）

为了适应经济全球化的形势，运作全球范围的品牌，我国企业不再满足于“世界工厂”的地位，以海尔为代表的一些企业积极提高自主创新能力，政府也加大力度支持拥有自主知识产权和自主品牌、国际竞争力较强的大企业。从2006年开始，海尔集团提出了“全球化品牌战略”。国际化战略和全球化品牌战略的区别是：国际化战略是以中国为基地，向全世界辐射；全球化品牌战略则是在每一个国家的市场创造本土化的海尔品牌。

海尔实施全球化品牌战略要解决的问题是：提升产品的竞争力和企业运营的竞争力；与分供方、客户、用户实现多赢。在这一大背景下海尔推行战略事业单位管理，对企业的管理控制系统进行符合战略的改造，从而推动全球化品牌战略的实现。

战略事业单位管理控制系统的构建不仅是作业流程的再造，也是组织结构的再造。战略事业单位的构建过程需要把企业内部部门和部门之间的“墙”推倒，把职能关系变成市场关系，使组织结构扁平化，把市场经济中的利益调节机制引入企业内部，把企业内部的上下流程、上下工序和前后作业之间的业务关系由原来的单纯性行政机制转变成平等的买卖关系、服务关系和契约关系，把每个人从管理的客体变为管理的主体，从被管理者变为经营者，使每个人都成为一个战略事业单位，成为自主经营、各负其责的创新主体。为了实现组织的进一步扁平化，海尔还积极构建“无边界团队”，使扁平化和矩阵化相结合，各战略事业单位根据自己的市场战略定位成立一个个项目组，再根据项目打破部门界限签订合同、组建无边界的组织。“如果没有每一个员工的战略事业单位，也就是说如果没有以人作为经营单位的话，就无法满足这种定制的关系。变化这么快、这么复杂，你该怎么做？原来企业的组织结构已经根本无法适应信息化的要求。企业要作出瞬息万变的决策，只能以每一个人作为一个单位、一个主体。日本能率协会的专家到海尔调研战略事业单位管理后，认为海尔推行的战略事业单位是一个方向，如果能把每一个员工经营成一个战略事业单位，肯定会具有最强的竞争力。”相关专家如是说。

在创新实践中，海尔探索实施的“日事日毕，日清日高”的“OEC”管理模式、“市场链”管理及“人单合一”发展模式引起国际管理界的高度关注。目前，已有美国哈佛大学和南加州大学、瑞士国际管理发展学院、法国欧洲管理学院、日本神户大学等的商学院专门对此进行案例研究。海尔的30余个管理案例被世界12所大学写入案例库，其中，“海尔文化激活休克鱼”管理案例被纳入哈佛大学商学院案例库，海尔“市场链”管理案例被纳入欧盟案例库。

资料来源：根据海尔集团公开资料加工整理。

请结合案例讨论：

- (1) 企业的管理会计系统是如何适应企业内外环境的变化而发展的？
- (2) 企业的管理会计系统是如何保障企业战略的实现的？

三、战略导向管理会计的特征

战略导向管理会计是管理会计发展的方向，是管理会计的延伸。战略导向管理会计特别强调外部因素，搜集并分析企业产品在市场和竞争对手方面的成本或收益以及成本或收益结构的信息，在一定时期之内监察企业和竞争对手的战略，并为此提交决策所需信息。也就是说战略导向的管理会计应包括两方面的内容：一是为企业的战略管理提供决策有用的信息；二是以战略的视角评价企业运营。

与传统的管理会计相比，战略导向的管理会计具有如下特征：

1. 会计信息的空间范围进一步拓展

传统管理会计的会计主体具有多样性的特点，它既可以是独立经营的企业，也可以是企业内部各个层次的责任单位。而战略导向管理会计更加关注企业外部信息，它的会计主体不仅包括独立企业和企业内部各层次的责任单位，还包括竞争对手等其他企业战略决策相关信息；不仅包括独立企业，还包括价值链上下游相关信息，关注技术进步、市场偏好、重大经济政策变化等信息，帮助企业确定竞争地位，发现竞争优势。

2. 会计信息的时间范围进一步拓展，强调长期性

传统管理会计系统主要是以日常的经营管理活动为基础而进行的管理行为，采用的管理手段是对现实生产经营活动的指导、规范和约束。而现代战略管理各种控制方法从本质上来讲是一种前瞻性管理，是公司为了在竞争中取胜制定的长期规划、控制，是企业取得竞争优势的基础。