

新理财杂志征订开始了  
最新会计课程开班了！  
2012年财会信报征订  
《税务规划》期刊优惠  
轻松搞定会计职称考试



企业利润筹划、经营活动筹划、成长路径筹划

懂 的 ERP 筹划 企业未来

Aisino 航天信息软件 | 网址: http://soft.aisino.com 电话: 010-88897666 传真: 010-88897558

2011年注会考试网络速  
中国CFO的梦想课堂  
陪小艾来一次会计长途  
会计继续教育辅导年检  
会计考试保通过只考一

财会文库 RSS

热词: 财会考试 财会师 会计资格证 财会信报订阅

在这里输入关键字...

搜索

高级搜索

财务 会计 税务 审计 评估 管理 内控 金融 统计 公告 其他 文档阅读 读者推荐



文档上传者

>>更多



用户: zhangshi\_bin

总文档: 2

2011-06-15 15:06

下载排行榜

>>更多

相关推荐

>>更多

互动社区

>>更多

中华财会网 > 文库 > 会计 > 正文



## 简论战略管理会计方法体系研究

下载 收藏 分享 加入文辑

**摘要:** 虽然从战略管理会计诞生至今已近30年, 但是对战略管理会计方法的研究仍局限在对各方法的介绍和描述, 未能形成体系。本文以EBSCO数据库和中国知网——中国学术期刊网络出版总库中有关战略管理会计的文献为样本, 运用统计分析选取了较受关注的十种战略管理会计方法, 并从战略流程角度考察所选方法的内在联系, 试图构建适于企业战略管理需要的战略管理会计方法体系。

**关键词:** 战略管理会计; 战略管理循环; 价值链分析

### 一、文献综述

随着现代科学技术的迅速发展, 全球性竞争日益激烈, 现代企业不仅需要科学精细的日常管理, 更需有高瞻远瞩的战略眼光和战略思想。为适应管理理念从“职能管理”向“战略管理”的转变, 国内外许多管理会计学者提出了战略管理会计这一新的研究领域, 试图从管理会计视角, 为企业战略管理提供有效的信息支持。

战略管理会计诞生于20世纪80年代, 在其后的十几年中, 许多学者对战略管理会计进行了定义及描述。直到2000年, Guildingk“等人首次对战略管理会计方法进行了研究, 并将产品属性成本计算等12种方法作为战略管理会计的方法。2002年, Guilding和McManustz又对战略管理会计方法进行了补充, 将客户盈利分析、顾客细分盈利能力分析、客户生命周期盈利能力分析以及客户价值评估添加到战略管理会计方法中。在此基础上, Cinquini和7enucci通过实证研究发现, 在上述提到的战略管理会计方法中, 只有7种是较为常见的, 它们分别为: 产品属性成本计算、客户会计、战略定价、竞争地位监督、基于公开财务报表的竞争对手评价、战略成本和质量成本。

从1996年开始, 战略管理会计在我国受到越来越多的关注, 我国学者也对战略管理会计进行了大量的研究, 并提出了自己的观点。我国早期对战略管理会计的研究主要集中于对战略管理会计的内涵、目标、地位、特征等进行介绍性研究。最近几年, 一些学者进行了有关战略管理会计方法的研究, 其中, 比较具有代表性的研究有: 余海宗将预警分析、目标成本管理法、作业成本法以及产品生命周期成本法作为战略

管理会计的方法；谢琨和刘思峰将价值链分析、竞争对手分析以及质量成本分析列入战略管理会计的方法中，并加以论述。

国内外学者在对战略管理会计方法的研究中，偏重于对各方法的介绍分析，至今仍未形成严密的方法体系。针对这一现象，笔者试图通过样本统计，选取近年来颇受关注的几种战略管理会计方法加以分析，从战略管理会计的定义出发，构建出适应企业战略管理需要的战略管理会计方法体系。

## 二、统计分析

### （一）样本选取

本文分别选取EBSCO数据库1981-2009年和中国知网——中国学术期刊网络出版总库1997-2009年间发表的与战略管理会计相关的文献作为样本。之所以要针对不同的数据库选择不同的区间，其主要原因有以下两点：

一是在查阅国外文献过程中，笔者发现第一篇有关战略管理会计的论文发表于1981年。自战略管理会计诞生以来，不仅没有专门研究战略管理会计方法的文献，而且关于战略管理会计的文献也极少。例如，在JOSTR数据库中输入“strategic management accounting”竟然没有检索到有关战略管理会计的文献，在EBSCO数据库中，检索到1981-2009年发表有关战略管理会计的文献与专著共计63篇，但是，在这些文献中对战略管理会计的概念、特点和方法的研究是同时进行的，很难将战略管理会计与战略管理会计方法的研究区分开来，因此，笔者按着相关性标准对文献进行整理后，从而确定其中26篇以战略管理会计为题的文献作为本文的研究样本。

二是我国虽然在20世纪80年代引入了战略管理会计这一概念，但只有2篇涉及战略管理会计含义及研究的必要性，对战略管理会计内容和方法的研究主要始于1997年，经过文献检索，笔者在中国知网——中国学术期刊网络出版总库中检索到1997-2009年间发表的关于战略管理会计的文献与专著共计471篇，按其被引用次数作为排序，剔除引用频次为零且相关性不大的文献，确定其中250篇以战略管理会计为题的文献作为本文的研究样本。

### （二）样本统计与分析

通过对EBSCO数据库中26篇文献的研究发现，1995年可以作为国外战略管理会计研究重点的分水岭，即从1981-1994年，国外的文献以定义战略管理会计、研究其特点及重要性为重点。从1995年开始，国外文献中开始出现“目标成本”、“杠杆管理”等战略管理会计方法的术语。直到2000年，GuildingL“等人首次对战略管理会计方法进行了系统的研究，并列举了12种战略管理会计方法。随后，有学者在此基础上，通过补充和删减，分别提出了自己的战略管理会计方法，例如Cinquini和Tenucci通过实证研究发现在上述12种方法中，只有7种是较为常见的。并且笔者发现，这些文献主要是对战略管理会计方法的列举与分析，并没有涉及战略管理会计方法体系问题。虽然国外学者对于战略管理会计方法的研究存在争议，但是出于样本数量以及我国企业特点的考虑，笔者将本文的分析重点放在国内文献上。

通过对中国知网选取的250篇文献的研究发现，共有53篇文章涉及了战略管理会计方法的内容。

#### 1、价值链分析

在将价值链分析作为战略管理会计方法的36篇文献中，基本上所有研究者都认识到价值链在战略管理中的重要作用，即企业可以通过分析从原材料供应商至最终产品消费者的一系列相关活动，建立科学的作业流程，从而提高战略选择的科学性和实施的有效性。虽然人们对价值链分析的作用达成了共识，但是对于价值链分析的范围问题仍存在分歧：一部分人认为进行战略管理会计决策不仅应进行行业内部价值链分析，还应进行行业价值链分析；另一部分人认为，由于管理会计是企业内部会计，只应将企业内部价值链分析作为战略管理会计方法。笔者认为，二者均是战略管理会计中的重要方法，前者侧重于战略定位和决策；后者侧重于企业内部业务流程的优化。

#### 2、竞争对手分析

在涉及竞争对手分析的34篇文献中，多数人都提到企业可以通过分析竞争对手来选择竞争战略。例如，谢琨和刘思峰“认为，”竞争战略是建立在竞争对手对比分析的基础上，不能准确地判断竞争对手就无法制定可行的竞争战略。“笔者同意上述观点，即将竞争对手分析纳入战略管理会计的方法体系中，并用于选择战略。此外，由于企业基本竞争战略可以归结为低成本战略、差别化战略和聚焦战略，因此，笔者认为，竞争对手分析的应用范围不仅仅局限于竞争对手②的战略目标、经营状况、财务状况、技术经济实力以及领导者和背景，还应包含竞争对手的价值链分析，从而为战略选择提供更全面的信息。

#### 3、作业成本管理

大多数学者在研究这种方法时，侧重于讨论这种方法的含义、特点及其地位等问题，忽视了其在战略管理会计中的应用问题。例如，李连燕等学者指出“作业成本管理是企业内部管理的一种方法”，而对于其与战略管理是否有关以及存在何种关系的问题并未加以阐述。笔者认为，作业成本是企业作业流程（作业链）中所发生的成本，都要消耗资源。因此，企业需要借助作业成本管理方法，区分增值作业和非增值作业，通过改善作业流程，努力降低或消除非增值作业，持续改进增值作业，对战略实施过程进行有效的控制，从而充分利用企业的有限资源，保证企业战略目标的实现。

#### 4、预警分析

在筛选出的文献中，共有20篇文献将预警分析作为战略管理会计方法，在这些文献中，多数学者都认为：预警分析是一种有助于企业预测内外部环境变化，是战略管理会计用于分析与预测的重要方法。这是因为从战略的角度看，能否准确地预测企业内外部环境的变化决定了企业能否在不断变化的竞争环境中控制风险。但是，针对预警分析使用阶段的论述却寥寥无几，笔者认为，预警分析系统不仅可以进行风险预警，还可以有效地预测企业竞争地位的变化，因此，在战略选择阶段运用预警分析系统有助于经营者在战

略选择中进行风险和收益的权衡，降低战略选择阶段的风险。

#### 5、全面质量管理

在所选文献中，将全面质量管理作为战略管理会计方法的文献共计16篇，在这些文献中，人们对在战略管理会计的战略实施阶段进行全面质量管理达成了共识。笔者同样赞成这种观点，这是因为，世界经济正经历着由“数量型经济”向“质量型经济”转变的过程，经济全球化、信息网络化的发展使企业面临的竞争更为激烈，为开拓并占领市场，企业应努力满足消费者对质量的追求，而质量和质量成本有着内在的必然联系，也就是说，必要的预防成本、鉴定成本的支出，可以减少质量损失成本，维护企业及其品牌的声誉。因此，在战略已经选定的情况下，实施全面质量管理可以使企业实现缩小质量损失成本的支出，力求以尽可能低的质量成本，确保企业战略目标的执行和实现。

#### 6、产品生命周期法

在将产品生命周期法作为战略管理会计方法的14篇文献中，学者们都认同产品生命周期法的战略意义，但是对于其应用的范畴问题，却产生了两种不同的观点：一种观点认为：“在产品的不同阶段，企业面临的机会和挑战不同，因而需采取相应的战略以抓住机遇，迎接挑战。”另一种观点认为：“产品周期可以很好地指导企业的战略成本管理。”针对这两种观点，笔者认为，产品生命周期法主要在于通过判断产品与企业所处的不同阶段，制定相应的战略，而产品生命周期的战略成本管理是通过价值链和作业管理完成的。

#### 7、成本动因分析

在筛选出的文献中，有13篇文献将战略成本动因分析作为战略管理会计的一种方法，并将战略成本动因分为结构性成本动因和执行性成本动因。笔者赞同这种观点，与作业性成本动因（材料、人工等）相比，规模经济、学习与溢出、整合程度、时机选择、企业政策等结构性成本动因，对企业的影响更大、更持久；同时，执行性成本动因有助于企业战略执行和控制，降低作业成本，提高效率。因此，战略成本动因分析在战略选择实施阶段发挥着重要的作用。

#### 8、综合业绩评价

在筛选出的文献中，共有11篇文献将平衡计分卡作为战略管理会计的方法，虽然有10篇文献将综合业绩评价作为战略管理会计方法，但大多数文章都是基于平衡计分卡原理提出的综合业绩评价思想。平衡计分卡为管理者提供了全面的框架，它以企业的战略为中心，并从财务、顾客、内部流程以及学习和成长四个维度评价企业的战略业绩，也就是说要获得组织最终目标——财务上的成功，必须使顾客满意，使顾客满意只能优化内部价值创造过程，优化内部过程，只能通过学习和提高员工个人能力。而由于企业的战略目标仍然是价值最大化，这就要求我们在评价企业价值时充分考虑企业的权益资本成本，而经济附加值则满足这一要求。因此，我们可以将经济附加值作为平衡计分卡财务层面的主要评价指标，以此建立一个基于EVA的平衡计分卡体系。

但是平衡计分卡仅仅是构建了用于战略业绩评价的指标体系，对于评价标准的确定，平衡计分卡并未涉及，针对这种情况，笔者建议引入标杆法。标杆法初始于美国施乐公司，是从企业外部寻找绩优企业作为标准，评价本企业的战略选择和实施效果，这一方法的使用可以动态确定战略业绩的评价标准。因此，本文将标杆法和平衡计分卡共同作为战略业绩的评价方法。

#### 9、目标成本管理

目标成本管理是指基于竞争市场的产品价格，在保证目标利润的基础上确定的目标成本值，并通过各种途径达到目标成本的过程，其本质是一种对企业未来利润进行战略性管理的技术。有接近1/5的学者认同这一战略管理会计方法，并将它运用到战略管理会计的实施阶段。

#### 10、市场定位分析

在筛选的文献中，有7篇文献认为企业环境分析是战略管理会计的一种方法，有5篇文献认为市场定位分析是战略管理会计的一种方法。笔者认为，市场定位分析包含了企业环境分析，企业环境分析与市场定位分析共同构成了企业战略定位的分析方法。因为企业可以通过外部环境分析，判断企业所处的宏观环境、竞争对手状况以及顾客的偏好等，识别企业的机遇和挑战，从而有针对性地选择战略，利用机会消除危险；通过内部环境分析，判断企业自身资源的占有和控制等情况，以此考察企业经营中的优势和劣势。因此，战略定位分析能够帮助企业审视其内外部环境，并选择相应的战略，利用优势，化解劣势，从而保证战略目标的实现。

### 三、战略管理会计方法体系的构建

战略管理会计方法体系是指由战略管理会计各种方法组成的有机整体，该体系中的各种方法相互影响、相互作用，可以使战略管理会计提供的信息更加完善、高效。因此，建立科学的战略管理会计方法体系是战略管理会计的重要内容。

#### （一）构建战略管理会计方法体系

笔者在对EBSCO数据库中有关战略管理会计文献的研究中发现，国外学者在战略管理会计方法的研究中主要是对战略管理会计方法的列举，并没有涉及战略管理会计方法体系问题；而在我国当前的相关文献中，对于如何构建战略管理会计方法体系这一问题，比较具有代表性的是张士强等人的观点。张士强等学者在Gullding等学者提出的战略管理会计的12种基本方法的基础上，将这12种方法分为战略性成本计算与定价分析方法、品牌会计信息分析方法和竞争对手信息分析方法三类，如图1所示。这种体系在一定程度上弥补了当前对战略管理会计方法研究不足的现状，但是，这种方法体系的局限性在于，它只是简单地对各种方法加以归类，并没有形成各类方法之间的内在联系，因此，还不能称其为方法“体系”。

笔者认为，应在对战略管理会计研究现状进行梳理的基础上，构建满足企业战略管理需要的战略管理

## （二）基于企业战略流程的战略管理

会计方法体系的设计战略管理会计方法与战略管理的关系是什么？各方法之间存在何种联系？这些问题不仅是进行战略管理会计方法研究的出发点，更重要的是，通过对这些问题的透视，既可以找出贯穿于战略管理会计方法的主线，也为构建战略管理的会计方法体系提供了导航作用。因此，笔者试图从战略管理会计定义出发，通过梳理有关战略管理会计定义的经典解释，构建出适于企业战略流程的战略管理会计方法体系。

Simmonds将战略管理会计定义为“对关于企业及其竞争者管理会计数据的准备和分析，用来建立和控制企业战略”。Bromwich将战略管理会计定义为“收集并分析企业产品在市场和竞争对手方面的成本以及成本结构的信息，并在一定时期内监察企业和竞争对手的战略”。Covindajan和Shank认为战略管理会计是成本信息在战略管理的战略表述、战略传达、战略实施和战略控制等四个阶段中所起的作用。管理会计师特许委员会（CIMA）认为战略管理会计应内外兼顾，其给出的定义是：“在战略管理会计理念下，企业在重视非财务信息和内部提供的信息的同时，设计企业外部因素的信息也受到同等程度的重视”。余绪缨教授认为：“战略管理会计可从战略的高度，提供顾客和竞争对手具有战略相关性的外向型信息，并对本企业的内部信息进行战略审视，帮助企业决策层知己知彼地进行战略的制定和实施，保持并不断创造竞争优势，以促进企业长足、健康发展”。王化成和杨景岩将战略管理会计定义为“战略管理会计是以企业价值最大化为最终目标，运用灵活多样的方法，搜集、加工、整理与企业战略管理相关的各种信息，并据此来协助管理当局确立战略目标、进行战略规划、评价战略管理业绩的一个管理会计分支”。夏宽云认为：“战略管理会计就是一种明确强调战略问题的管理会计方法，它把管理会计建立在一个更广泛的背景上，是财务信息被用于战略以取得持续的竞争优势”。其主要职能在于：“一方面为企业的战略管理决策提供有用的信息，即为确定企业的战略目标、拟定实施战略的备选方案、选择适合企业的战略方案、制定实施战略的措施、监督与考核战略的执行情况等一系列战略管理活动提供决策依据；另一方面以战略眼光来评价企业的内部信息”。

战略管理是企业为求得长远发展和核心竞争力，根据外部环境的变化和内部的资源条件采用一定的方法和技术，对企业各层次的业务活动所进行的全局性谋划过程。根据这一定义，战略管理一般可以分为三个阶段：战略的分析与选择、战略实施与控制、战略业绩的计量与评价。这三个阶段构成了一个循环发展、螺旋上升的循环体系，也就是战略流程。而在提取的关键词中，“确立战略”、“实施战略”和“评价战略”构成了战略流程；而“信息”则存在于战略流程的各个阶段，即战略流程的每个阶段，都需要对“信息”进行收集、分析、加工和处理，从而帮助企业的领导者知己知彼，最大限度地促进本企业的改进和完善，保持并不断创新其竞争优势，以促进企业长期、健康地向前发展。在对信息进行收集加工时，需要使用一定的方法，而战略管理会计方法则显示出一定的优越性。因此，笔者认为，战略管理会计方法是联系战略流程与信息的桥梁，应该在战略流程的基础上构建战略管理会计方法体系，其框架结构如图2所示。

在战略分析与选择阶段，企业可以通过竞争对手分析、价值链分析判断竞争对手的成本、效益及其竞争力；通过产品生命周期分析来确定企业是否处于成长期或衰退期；通过结构性成本动因分析判断企业的政策、经营规模等因素是否合理；通过预警分析来发现企业潜在的危机；通过市场定位分析判断企业所处的行业环境及自身的竞争力，借以选择适合本企业的战略决策。

在战略实施阶段，企业可以通过对内部价值链分析，作业成本管理判断企业的增值与非增值作业，并消除非增值作业，优化增值作业，提高企业的经营效率；通过目标成本管理帮助企业尽可能实现目标利润；通过执行性战略成本动因分析调整企业关键价值链上的资源配置。提高企业价值；通过全面质量管理，缩小企业的故障成本支出，维护企业及其品牌的声誉。通过上述控制措施，实现企业战略实施中的控制。

在战略业绩评价阶段，企业可以通过平衡计分卡快速而全面地评价企业的战略业绩；通过标杆法，发现本企业与绩优企业在业绩上的差距，以便加以分析和改进。

如果说，战略管理会计方法是保证企业战略实现的前提和基础，那么，战略流程则是贯穿战略管理会计的主线，在战略选择阶段，战略管理会计方法可以帮助企业制定并选择相应的战略；在战略实施阶段，战略管理会计方法是保证企业战略的执行和监督；在战略业绩评价阶段，战略管理会计方法可以帮助企业及时调整战略。

## 四、结语

虽然在本文研究中的样本选择和研究方法存在一定的局限性。但是，并不影响本文对已有观点的认识和理解，笔者认为，在对战略管理会计方法研究现状梳理的基础上，按照战略流程构建战略管理会计方法体系是适应当前企业战略管理发展潮流和趋势的。在战略管理会计中，企业是主体，“信息”是客体，战略管理会计方法是手段，而战略流程则是贯穿战略管理会计的主线，也是构建战略管理会计方法体系的基础。随着全球经济一体化趋势的加快以及国内外竞争的加剧，战略管理会计方法体系将以其特有的系统性、实用性和操作性为企业战略管理服务。


上一篇：[论战略、预算、目标管理与绩效考核的平衡协调](#)

下一篇：[科技院所绩效考核的思考](#)

下载本文档需要登录，并付出相应财富值。 [如何获取财富值？](#)

↓ 下载此文档

大小：176.9KB

所需积分： 1

### 我要评论

文明上网 理性发言

如果你对新闻频道有任何意见或建议，请到交流平台反馈。【[反馈建议](#)】

发表评论