

郭化林
阮晓明

▶ 著

战略管理会计 理论研究

Study on theory of strategic
management accounting

吉林科学技术出版社

图书在版编目(CIP)数据

战略管理会计理论研究/郭化林著. —长春:吉林科学技术出版社, 2004

ISBN 7 - 5384 - 2934 - 4

I. 战… II. 郭… III. 管理会计—理论研究
IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 013980 号

战略管理会计理论研究

郭化林 阮晓明 著

责任编辑:张宝基

封面设计:瀚美视觉工作室

*

吉林科学技术出版社出版、发行

长春华艺印刷厂印刷

*

850 × 1168 毫米 32 开本 8.5 印张 220 000 字

2004 年 3 月第 1 版 2004 年 3 月第 1 次印刷

定价:18.80 元

ISBN 7 - 5384 - 2934 - 4/F · 264

版权所有 翻印必究

如有印装质量问题,可寄本社退换。

社址 长春市人民大街 4646 号 邮编 130021

发行部电话 0431 - 5677817 5635177

电子信箱 JLKJCBS@public.cc.jl.cn

传真 0431 - 5635185 5677817

网址 www.jkpbs.com 实名 吉林科技出版社

内容摘要

本文旨在构架战略管理会计的理论与方法体系并探讨企业实践应注意的问题。在对国内外研究现状进行深入分析的基础上，对战略管理会计架构的重要方面进行了研究。

首先从战略管理会计的相关概念入手，阐述了战略、战略管理及战略管理会计的涵义，并进一步论述了战略管理会计的特征、目标、对象、内容、方法以及与现行管理会计的联系与区别。在此基础上，作者构建了战略管理会计这一目前还很不成熟的管理会计分支的理论方法体系，填补了国内研究的空白。

其次，在理论方法体系构架的基础上，进一步就诸如环境审视、战略成本管理、竞争对手分析、顾客盈利性分析、经营业绩评价等战略管理会计的几个重要内容展开了论述。比较系统地阐述了价值链分析、寿命周期成本、SWOT 分析、作业成本法等分析方法，在理论和方法上解决了企业竞争地位确定、竞争战略制定、竞争优势获得和业绩评价等传统管理会计无法解决但又必须面对的问题。

最后，结合中外企业战略管理会计的实践，以实际资料数据为基础，验证了战略管理会计方法应用的可行性和有效性，并指出了战略管理会计进一步研究和实践的方向及应注意的问题。

关键词：战略管理；战略管理会计；环境审视；战略成本管理；竞争对手会计；顾客盈利性分析；战略业绩评价

前言

始生之物，其形必丑。战略管理会计是基于经济全球化和国际性经济竞争日趋激烈而形成的管理会计的新领域。它是现代管理会计与战略管理融为一体的新兴交叉科学。一般认为，战略管理会计是由英国学者西蒙兹于 1981 年在《战略管理会计》一文中首次提出了这一术语。它的兴起既丰富了会计学科的内涵和外延，也进一步促进了企业之间科学地竞争及其经济资源的有效配置。

战略管理是战略管理会计理论和方法之基础，战略管理是企业竞争战略思想的具体化，它意味着在现代市场经济条件下，企业之间的竞争已从低层次的产品营销性的竞争拓展到高层次的全局性、前瞻性的战略竞争。战略管理会计是以取得整体竞争优势为主要目标，以战略观念审视企业外部和内部信息，强调财务与非财务信息、定量与定性信息并重，为企业竞争战略及战术的制定、执行和考评，揭示企业在整个行业中的地位及其发展前景，提供全面、相关和多元化经济信息。其本质是一种新型的管理活动或信息系统。

言为心声，书为心画。尽管战略管理会计在西方发达国家的研究与实践已经历了 20 余年的历史，但引起我国学者的关注却仅仅起始于 21 世纪初期。同时，我国战略管理会计的研究和实践尚处于起步阶段，主要是对国外文献的学习借鉴和思考，存在重概念轻方法、重理论轻实践、重局部轻整合等不足，而结合国情、企情，创造性地研究战略管理会计理论与方法的深度不够，缺乏对实际工作的指导价值。这本专著，是对战略管理会计理论与实践方面的初步探索，虽然在体系、内容和方法等方面尚存在诸多不足，但重视了战略管理会计的理论性、系统性和可操作性，并填补我国在该领域缺乏理论指导的空白。我们相信，它必然会

对我国战略管理会计理论研究和实践起到一定的推动作用。

本文是河北省高等院校人文社会科学规划课题的研究成果，在研究过程中得到了河北省教育厅科技处和河北科技师范学院的支持，赵志江、范缜修、高建立、于淑娟、侯日敬、金惠新等同志也参与了课题的申请或部分内容的研究。同时，参阅并引用了国内外许多同行的观点或材料，对此，特深表谢意并恳切希望批评指正。

作 者

2003年9月于秦皇岛

目 录

摘要	1
前言	1
第 1 章 绪论	1
1.1 课题背景	1
1.1.1 工业经济与知识经济的融会	2
1.1.2 经济全球化及企业竞争的加剧	4
1.1.3 制造技术及管理模式的变革	5
1.2 战略管理会计的研究现状	7
1.2.1 战略管理会计在国外的研究与实践	7
1.2.2 战略管理会计在我国的研究现状	12
1.3 本文主要研究内容	15
1.4 本文结构	16
第 2 章 战略管理会计体系构建	18
2.1 战略管理与战略管理会计	18
2.1.1 战略与战略管理	18
2.1.2 战略管理与战略管理会计	19
2.2 战略管理会计的概念	21
2.2.1 战略管理会计定义的表述	21
2.2.2 战略管理会计定义的剖析	23
2.3 战略管理会计的目标	24
2.3.1 战略管理会计的最终目标	25
2.3.2 战略管理会计的直接目标	25
2.3.3 战略管理会计的具体目标	26
2.4 战略管理会计的对象	27
2.5 战略管理会计的基本特征	28

2.6 战略管理会计的基本内容	30
2.7 战略管理会计的基本假设	32
2.8 战略管理会计的基本方法	34
2.9 本章小结	35
第 3 章 战略管理会计与战术管理会计的比较	36
3.1 战略管理会计与战术管理会计的关系	36
3.2 战略管理会计与战术管理会计的区别	38
3.3 战术管理会计的局限性	40
3.3.1 缺乏重视外部环境的战略观念	40
3.3.2 目标及行为存在短期性	41
3.3.3 不能适应市场竞争的需要	41
3.3.4 不能适应企业制造环境的变化	42
3.3.5 数学模型及假设条件的制约性	43
3.3.6 不适应产品生命周期和差异化	43
3.4 战略管理会计的优越性	44
3.4.1 提供了更加全面和完善的信息	44
3.4.2 预算编制形式更具战略意义	45
3.4.3 业绩评价更加全面与科学	45
3.4.4 分析和控制手段更加有效	46
3.5 战略管理会计的意义	46
3.5.1 是现代管理会计的一次重大变革	47
3.5.2 将对现代财务会计产生深远的影响	47
3.5.3 拓展了管理会计人员的素质与职能范围	48
3.6 本章小结	49
第 4 章 环境审视与战略选择	50
4.1 外部环境审视	50
4.1.1 宏观环境	51
4.1.2 任务环境	52
4.2 外部环境审视的方法	53

4.2.1 PEST 分析法	53
4.2.2 波特的竞争力模型	53
4.2.3 竞争轮廓矩阵	56
4.2.4 麦金西矩阵分析法	56
4.3 内部环境审视	59
4.3.1 内部环境审视的内容	59
4.3.2 内部要素评价矩阵 (IFE)	60
4.4 内外部环境整合分析	60
4.5 企业基本竞争战略的选择	70
4.5.1 波特的竞争战略	71
4.5.2 安索夫的竞争战略	74
4.6 本章小结	75
第 5 章 战略成本管理	76
5.1 战略成本管理的涵义	76
5.2 成本行为与企业竞争地位的組合	78
5.2.1 成本行为与企业竞争地位的組合类型	78
5.2.2 成本管理战略的选择	80
5.2.3 战略成本管理 (SCM) 工具	81
5.3 战略成本管理的基本模式	81
5.3.1 桑克模式	82
5.3.2 罗宾·库珀模式	83
5.3.3 克兰菲尔德模式	84
5.4 价值链分析	85
5.4.1 价值活动及其特点	85
5.4.2 价值链分析与战略管理会计	86
5.4.3 价值链分析的基本类型及作用	87
5.4.4 价值链分析的步骤与方法	89
5.4.5 价值链分析与传统成本分析的比较	89
5.4.6 价值链分析示例	90

5.5 作业成本法	94
5.5.1 作业成本法的涵义	94
5.5.2 作业成本法的相关概念	96
5.5.3 作业成本法的基本原理与模型	97
5.5.4 作业成本法的计算步骤	102
5.5.5 作业成本法应用的基础与可行性	103
5.5.6 作业成本法举例	105
5.5.7 作业成本法与制造成本法的比较	107
5.6 作业链的管理与优化	108
5.6.1 作业管理的涵义	108
5.6.2 作业管理的程序与方法	109
5.7 产品寿命周期成本法	111
5.7.1 产品寿命周期及其经营策略	111
5.7.2 产品寿命周期成本	115
5.8 质量成本分析	116
5.8.1 质量成本的组成	117
5.8.2 质量成本模型	118
5.8.3 质量成本控制的程序与方法	121
5.9 本章小结	122
第 6 章 竞争对手会计	123
6.1 竞争对手会计的涵义	124
6.2 竞争对手的界定	125
6.2.1 竞争对手的识别	125
6.2.2 界定竞争对手的意义	126
6.3 竞争对手分析的基本内容	128
6.3.1 竞争对手的未来战略目标分析	128
6.3.2 竞争对手的现行战略分析	129
6.3.3 竞争对手的关键能力分析	130
6.3.4 竞争对手假设及其反应的分析	131

6.4 竞争对手信息收集的途径与方法	132
6.4.1 竞争对手信息收集的主要途径	132
6.4.2 竞争对手信息情报活动导航	133
6.4.3 竞争情报的保护	136
6.5 竞争对手会计分析	136
6.5.1 竞争对手的相对成本分析	136
6.5.2 竞争对手的绝对成本分析	141
6.5.3 市场容量已趋确定条件下的竞争分析	144
6.5.4 市场容量持续增长条件下的竞争分析	145
6.6 基于财务报表的分析方法	160
6.6.1 比率分析法	160
6.6.2 重新构造财务报表法	163
6.6.3 盈亏平衡分析	166
6.7 标杆管理	167
6.8 竞争与竞合的辨证关系	170
6.8.1 竞争与合作并存	170
6.8.2 竞争与合作的方式	171
6.9 本章小结	172
第 7 章 顾客盈利性分析	173
7.1 顾客盈利性分析的涵义	173
7.2 顾客价值与成本	177
7.2.1 期望价值与实际价值	177
7.2.2 从顾客角度认识成本	178
7.3 顾客盈利性分析方法与应用	180
7.3.1 顾客盈利性分析的方法	180
7.3.2 顾客盈利性分析方法的应用	183
7.4 顾客盈利性管理	186
7.5 提高顾客盈利性的基本策略	187
7.5.1 以质量作为竞争武器	187

7.5.2 以时间作为竞争武器	188
7.5.3 以价格作为竞争武器	189
7.5.4 以服务作为竞争武器	190
7.6 本章小结	191
第 8 章 战略管理业绩评价	192
8.1 战略管理业绩评价的演进	193
8.1.1 国外业绩评价的进化	193
8.1.2 国内业绩评价的进化	196
8.2 战略管理业绩评价指标的特点	198
8.3 战略管理业绩评价基本内容及指标设置	200
8.3.1 顾客维度	201
8.3.2 内部营运维度	203
8.3.3 学习与成长维度	204
8.3.4 财务维度	205
8.3.5 创新维度	206
8.3.6 社会关系维度	209
8.4 指标体系的整合及科学性分析	210
8.4.1 战略管理业绩评价指标体系的整合	210
8.4.2 战略管理业绩评价指标体系的科学性分析	213
8.5 战略管理业绩评价的判断标准	214
8.6 战略管理业绩的模糊综合评定	214
8.7 AHP 在战略管理业绩评价中的应用	217
8.8 本章小结	223
第 9 章 战略管理会计理论的应用	224
9.1 战略管理会计实践的范畴及其属性	224
9.2 战略管理会计在西方企业的实践	226
9.2.1 战略成本管理和战略定价	226
9.2.2 竞争对手会计	228
9.2.3 品牌价值会计	230

9.3 战略管理会计在中国的实践·····	231
9.4 战略管理会计应用存在的症结·····	233
9.4.1 应用的原动力不足·····	233
9.4.2 跨国公司等大型企业经营模式尚未形成·····	234
9.4.3 战略管理会计主体有待提高·····	234
9.4.4 战略管理会计工作条件有待改善·····	235
9.4.5 管理会计教育滞后·····	235
9.5 战略管理会计应用案例研究·····	236
9.5.1 影碟机市场的环境审视·····	236
9.5.2 影碟机市场的 SWOT 分析·····	241
9.5.3 竞争对手分析与竞争战略定位·····	241
9.6 几点建议·····	247
9.7 本章小结·····	249
参考文献·····	250

第 I 章 绪论

会计的发展是反应性的，也就是说，会计主要是应一定时期的商业需要而发展的，并经济的发展密切相关。一般地说，文明的水平愈高，簿记方法就愈精湛。

——迈克尔·查特菲尔德

1.1 课题背景

20 世纪 80 年代以来，随着知识经济的初显端倪、经济全球化进程的加快、成本管理系统多元化、企业信息管理系统的日趋成熟以及企业之间竞争的愈演愈烈，企业面临的经济环境和制造技术发生了巨大的变化。而战术管理会计在成本计算与控制、环境分析、竞争对手分析、顾客盈利性管理和业绩评价与考核等方面，越来越不适应新的经营环境。为适应和支持企业战略管理的需要，战略管理会计的理论与方法初见端倪。战略管理会计是一种以竞争性、外部性、全局性和长期性为核心特征的管理会计形式，是企业战略管理和现代管理会计相融合的产物，是现代管理会计发展的新领域。从战略管理与战略管理会计演变和形成的视角分析，本文的研究主要基于以

下背景:

1.1.1 工业经济与知识经济的融会

20 世纪 70 年代以来,随着高新科学技术的发展,尤其是信息技术及其相关产业的迅猛崛起,全球(特别是工业化国家)的经济增长方式发生了根本性变化:一方面表现为知识对现行产业的高度渗透,另一方面表现在以知识为基础的新兴产业的崛起^①。知识经济是和农业经济、工业经济相对应的一个概念,知识经济是指建立在知识的生产、分配和使用上的经济,是以现代科学技术大规模地应用于生产、消费等领域,彻底改变人们的生产和生活以及思维、交往方式的一种经济类型^②。回顾会计的发展史,会计发展的动力主要来自两个方面,一是社会经济环境的变化;二是会计信息使用者信息需要的变化。管理会计也不例外。社会经济环境在变化,对管理会计的信息要求也与以往大不相同。当世界经济形态正快速地从工业经济向知识经济转变的时候,产生和发展于工业经济时代的战术管理会计迫切需要变革和创新。

1.1.1.1 工业经济时代企业经营的特征

在工业经济时代,企业生产经营管理的特征主要表现为:

(1) 外部环境 企业所面临的经济、技术、文化、资源等外部环境是相对稳定的。企业之间的经济活动一般采取签订合同等契约化的方式,根据合同或订单组织生产。企业跨国经营规模和数量有限,竞争的激烈程度和经营风险较小。

(2) 生产经营管理 产品的生命周期较长,企业追求大规模

① 邓泽民,郭化林.知识经济与创新[M].北京:煤炭工业出版社,2001:1

② 钱德元.知识经济:跨越工业化的新阶段[J].人民论坛,1998,(7):9-11

生产,通过大规模生产来获取规模效益,降低单位产品成本,提高企业劳动生产率。生产制造过程是经营管理和内部控制的重点。

(3) 企业管理对象 企业管理的核心是原材料、产品、厂房、机器设备等实物资产以及劳动力、资本等生产要素,亦即自然资源。这些生产要素具有稀缺性、排他性等特点。企业只有占有并使稀缺的经济资源的效用最大化,才能生存和发展。而资本是经济增长的主要推动力。

(4) 企业组织结构 企业组织结构是垂直型、自上而下开展的多层次式管理。中间管理层次较多,而且企业市场调查、工程、制造、销售、会计、财务等功能有严格的专业分工,再加上信息传递和反馈渠道不够通畅,使企业的应变能力差、管理成本高。

1.1.1.2 知识经济时代企业面临的挑战 在知识经济时代,企业外部环境和经营管理的方式方法诸方面将发生革命性的变化。

(1) 外部环境 知识经济是世界经济一体化条件下的经济,国与国、企业与企业竞争“零距离”。各项经济活动难以契约化,科技人员头脑里的创造性思维难以用合同形式加以约束。而且知识是无国界的,在当今的信息时代,它可以通过先进的信息技术,近似于光速在全世界各地广泛传播,使经济活动突破国与国的界限而成为全球化的活动,世界性的经济竞争达到前所未有的激烈程度,企业的生存、发展,自然也由此承受着前所未有的巨大压力。跨国公司的规模和数量大大扩增,日益发展的跨国公司已开始不同于现行市场的竞争,形成你中有我、我中有你,既相互合作又彼此竞争的新局面。

(2) 生产经营管理对象 其核心的生产要素是知识。企业经营管理的主要对象主要是知识管理。这里的知识是广义的知识,包括了 Know-what、Know-why、Know-how、Know-who 以及 Know-where 和 Know-when 六种类型,可以看作是数据、信息、科学、技术及经验等的总和。作为生产要素的知识与现行的生产

要素(土地、劳动力和资本)相比,其存在和使用形态有着显著的不同。知识具有非磨损性和无限增值性的特点。它可以共享,可以转让,可以复制,在使用中不仅不会减少,反而会越来越多,不断更新,知识创造知识。知识将成为经济增长的主要推动力。

(3) 生产经营管理 企业产品更新换代的周期愈来愈短,产品生产以满足客户个性化要求为宗旨,不谋求规模效益,企业进行分散化生产,通过无边界的市场取胜。企业对人才倍加重视,特别是具有非凡的创造性思维的人才,可以称之为智力资产,他们是提高企业活力和竞争力的无尽的源泉。

(4) 组织结构 企业的组织结构扁平化,决策层与执行层之间的距离缩小,中层管理人员的数目减少,最高决策层可直接与基层管理人员相联系。以计算机管理信息系统为纽带,使企业市场调查、工程、制造、销售、财务会计等职能部门不再有严格意义上的分工,共同为企业高效、顺畅地运行提供信息。

1.1.2 经济全球化及企业竞争的加剧

经济全球化是当今世界经济发展的一个重要特征,全球性的竞争已被称为“新的比赛”和“次经济学”。加入WTO意味着我国深入参与经济全球化进程,国际竞争国内化、国内竞争国际化,企业与企业、国与国之间竞争的距离消失。经济全球化要求企业密切关注全球市场动态、技术动态、政治动态、经济动态、竞争对手动态、产品发展动态以及有关国家政策法规变化,科学合理地运筹帷幄,调整企业战略部署和寻找新的发展方向。《孙子·谋攻篇》云:知彼知己,百战不殆;不知彼而知己,一胜一负;不知彼,不知己,每战必殆。商场如战场,在经济全球化激烈的竞争中,要想战胜竞争对手,就必须了解对手的经营状况、产品成

本、市场定位、战略意图、士气高低、将帅的才能等信息。同时，也要用同样的方法衡量自己，并进行比较分析，根据主客观情况的变化，避敌之长，击敌之短，制定有针对性的战略战术，确保企业在竞争中处于比较优势的地位。

同时，为了谋求发展，企业管理当局越来越把国内及海外市场视为单一市场的组成部分，一些富有创新精神的企业正在很快地提高它们在国际或全球范围进行战略性管理的能力，其总经理和财务管理人员也在不断探索和应用多国经营战略和理财方针。由于日益扩大的、相互依存的全球经济替代了在性质上截然不同的各国经济，国家和个别企业不再享有互相隔绝的繁荣或自给自足，世界各国在资源、市场、理财、生产、潜在能力、经济和政治等方面更加密切地联系在一起。但由于各个国家、地区在政治、经济、文化等方面的差异性，这种密切联系既促进了经济的发展，同时也加剧了企业经营环境的不确定性、竞争的复杂性与激烈性。

目前，西方国家将中国比喻为“世界工厂”、“世界车间”；另一方面，我国的海尔等企业也将触角伸向了欧美、非洲等，初步形成了跨国经营。相信，随着我国经济的崛起，相当一些有实力的企业将走向国际化和全球化经营，以规避风险，实现经营目标的最大化。对此，现代企业将迫切需要战略管理会计为其提供竞争对手、竞争环境和企业竞争优势等方面的信息，使企业在竞争中立于不败之地。

1.1.3 制造技术及管理模式的变革

1.1.3.1 产品制造技术的演进 计算机集成制造系统、并行工程、柔性制造、制造资源计划等先进制造技术对现行的生产及其管理模式产生了极大的冲击。现行的生产是以大批量、标准化和连续