

现代会计书系



# 战略管理 会计研究

ZHANLÜE GUANLI KUAJÌ YANJIU

白 胜◎著



知识产权出版社

全国百佳图书出版单位

013065976

现代会计书系

F234.3  
124

# 战略管理 会计研究

ZHANLÜE GUANLI KUAJI YANJIU

白胜◎著



北航

C1672925



知识产权出版社

全国百佳图书出版单位

F234.3

124

013062078

## 内容简介

本书对战略管理会计(SMA)这一当今管理会计领域的热门议题进行了冷静思考。全书共计十四章,以“SMA之谜”开篇,进而探析SMA研究问题之源、SMA的战略管理理论基础、SMA的研究对象和研究内容,接着围绕SMA应当具有对战略管理过程及其他管理产生支持作用和协同作用这一命题,分别探讨SMA对公司层次战略和竞争层次战略的支持作用,对战略学习的促进作用,对营销管理和运营管理的协同作用,并剖析会计人员协同意识及协同能力不足的原因与解决之道,然后辨析平衡计分卡与SMA的差异,再评析SMA的各种研究方法,最后介绍2012年《管理会计研究》中的五篇SMA研究文献,昭示SMA的未来研究方向。

对SMA感兴趣的研究者和实践者,可以此书作为学习参考,获得更深入思考,而对研究方法感兴趣者,可以从SMA研究问题之源和SMA研究方法的篇章中得到启发。

责任编辑:李瑾

责任出版:刘译文

## 图书在版编目(CIP)数据

战略管理会计研究/白胜著.

—北京:知识产权出版社,2013.7

ISBN 978-7-5130-2158-6

I. ①战… II. ①白… III. ①管理会计—研究 IV. ①F234.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2013)第169032号

## 战略管理会计研究

ZHANLÜE GUANLI KUAIJI YANJIU

白胜 著

出版发行:知识产权出版社

社址:北京市海淀区马甸南村1号

网 址: <http://www.ipph.cn>

发行电话:010-82000893

责编电话:010-82000860 转 8392

印 刷:知识产权出版社电子制印中心

开 本:787mm×1092mm 1/16

版 次:2013年8月第1版

字 数:230千字

邮 编:100088

邮 箱:bjb@cnipr.com

传 真:010-82000860 转 8240

责编邮箱:lijin.cn@163.com

经 销:新华书店及相关销售网点

印 张:12.5

印 次:2013年8月第1次印刷

定 价:38.00元

ISBN 978-7-5130-2158-6

出版权专有 侵权必究

如有印装质量问题,本社负责调换。



## 前 言

本书的形成始于作者对战略管理会计（SMA）研究现状的困惑。作者对“战略管理”和“管理会计”两门课程均有一定程度了解，更兼有多年实践工作经历，自以为能够深刻理解 SMA 这个“战略管理”和“管理会计”的结合体，但是，在阅读了相当数量的文献后却发现，一些现象却令人不解。其一，SMA 自称是服务于战略管理的学科，却没有将战略管理的诸多研究成果吸纳入内，给人的感觉是仅仅在原有管理会计基础上冠以一些战略管理的术语而已；其二，管理会计常为 SMA 的研究文献所诟病，但是相当部分的 SMA 文献其实与管理会计没有实质差异，一些属于 SMA 方法的技术如目标成本法、作业成本法、预警分析法等并非源于 SMA 的原理或理论，而是从发展出众的管理会计方法中以惊人之美的方式纳入麾下的；其三，尽管从 1981 年 SMA 概念问世以来，就一直是研究热点，如管理会计领域的顶级学术期刊《管理会计研究》两度（1996 年和 2012 年）以专刊形式讨论它，国内管理学会的年度论文征集题目中总见其身影，但是，如果将近年的研究文献（尤其是国内的文献）与数年前甚至十年前的文献相比就会发现，近年来该领域的研究创新乏善可陈。

本书的内容展现的是作者对上述困惑的思考结果，表现为三个具有内在联系的版块。第一个版块包括第一章至第六章的内容。在第一章，作者首先将 SMA 在理论研究上的火热场景与实践应用中的冷淡反应这种反差现象称为“SMA 之谜”，然后用创新扩散理论解释此谜；自此基础上，第二章揭示出可以从反常问题入手研究 SMA，从而让 SMA 研究理论更符合实践需要，减少 SMA 研究成谜的几率；第三章和第四章分别阐述 SMA 的战略管理理论基础应当是什么和不应是什么，认为 SMA 的战略管理理论基础应当是波特的竞争战略理论，而不应当是蓝海战略理论；第五章则提出 SMA 研究对象应针对其基本作用展开，而基本作用是对战略管理及其他管理职能提供直接支持和协同支持；第六章则依此命题展开，揭示出 SMA 现有研究内容的缺失。第七章到第十一章为第二个版块，旨在逐项研究现有 SMA 研究的缺失内容，其中第七章分析 SMA 对于公司层次战略的支持作用；第八章讨论 SMA 对于竞争层次战略的支持作用；第九章涉及 SMA 对

战略管理的重要环节之一——战略学习的支持作用；第十章探讨 SMA 对于营销管理和运营管理的协同作用；而第十一章则针对会计人员协同能力不足的现状，使用经验学校理论探究如何培养在校会计专业学生——未来会计人员的协同能力问题。最后三章为第三板块，其中第十二章在分别总结平衡计分卡的过去、现在和未来内容基础上，得出不应将它作为 SMA 的方法之一对待的结论；第十三章在回顾 SMA 现有基本研究方法之后，指出未来应当特别重视介入研究法的应用，尤其是卡普兰提出的创新行动研究法的应用；最后一章即第十四章介绍 2012 年《管理会计研究》杂志推出的 SMA 研究专刊中的五篇文献，意在以国际研究前沿成果为标杆，指引出 SMA 的未来研究方向。

这些思考结果的形成受惠于诸多良师益友的无私奉献，其中《财会月刊》和《外国经济与管理》的编辑让作者受益尤多。《财会月刊》的匿名编辑对拙作“战略管理会计理论基石”的修改意见让作者学会了如何以简明语句表达复杂思想的技巧；而《外国经济与管理》编辑部的沈老师所提建议更是让作者醍醐灌顶，领悟到学术论文也可以写得如同文学作品般行云流水并魅力十足。在此对两位编辑及其他未能一一具名的启迪者致以诚挚谢意！

这些思考内容的付梓得益于知识产权出版社李瑾女士的大力支持，在此致谢！

当然，这些思考仅仅是探索性的，难免有盲人摸象的缺憾，恳请读者对此不吝指正，并借此推动对 SMA 进行更多探索。

白 胜

2013 年 5 月 3 日

# 目 录

|                                |    |
|--------------------------------|----|
| 第一章 战略管理会计之谜的解释 .....          | 1  |
| 一、战略管理会计之谜 .....               | 2  |
| 二、对于战略管理会计之谜的两种解释 .....        | 4  |
| 三、创新属性理论：对战略管理会计之谜的另一种解释 ..... | 5  |
| 第二章 战略管理会计的研究问题来源 .....        | 15 |
| 一、源于现有文献的研究问题 .....            | 16 |
| 二、源于实践的研究问题 .....              | 17 |
| 三、源于反常问题的研究问题 .....            | 18 |
| 四、战略管理会计研究问题的三种来源及其选择 .....    | 21 |
| 第三章 战略管理会计的战略管理理论基础 .....      | 25 |
| 一、明确理论基础是战略管理会计发展的必要条件 .....   | 26 |
| 二、管理会计的困境反证理论基础的重要性 .....      | 27 |
| 三、定位学派：战略管理会计的理论基石 .....       | 28 |
| 四、以定位战略理论为理论基础的研究启示 .....      | 30 |
| 第四章 战略管理会计理论基础与蓝海战略理论 .....    | 33 |
| 一、蓝海战略理论与竞争战略理论的对比 .....       | 34 |
| 二、蓝海战略理论新进展 .....              | 38 |
| 三、蓝海战略管理会计模式的基本观点 .....        | 41 |
| 四、蓝海战略理论新进展评价 .....            | 42 |
| 五、对蓝海战略管理会计模型的评价 .....         | 44 |
| 六、蓝海战略理论对战略管理会计的影响 .....       | 45 |
| 第五章 战略管理会计研究对象探索 .....         | 49 |
| 一、战略管理会计研究对象的研究现状 .....        | 50 |
| 二、学科研究对象的确立标准 .....            | 51 |
| 三、战略管理会计研究对象的定位 .....          | 53 |
| 四、战略管理会计研究对象的检验 .....          | 54 |
| 第六章 战略管理会计研究内容思考 .....         | 57 |
| 一、已有战略管理会计研究内容 .....           | 58 |
| 二、现有研究内容的欠缺 .....              | 64 |

|                                       |     |
|---------------------------------------|-----|
| <b>第七章 战略指数法及其在相得益彰检验中的应用</b>         | 69  |
| 一、战略效益评价方法综述                          | 70  |
| 二、战略指数法概述                             | 72  |
| 三、战略指数法在相得益彰检验中的应用                    | 77  |
| <b>第八章 竞争对手会计</b>                     | 83  |
| 一、国外对竞争对手会计的研究简述                      | 84  |
| 二、国内对竞争对手会计的研究简述                      | 89  |
| <b>第九章 战略管理会计与战略学习</b>                | 93  |
| 一、战略学习研究回顾                            | 94  |
| 二、战略学习的困难：双环学习理论的视角                   | 96  |
| 三、战略管理会计对于促进战略学习的支持形式                 | 99  |
| <b>第十章 战略营销管理会计与精益管理会计</b>            | 109 |
| 一、战略营销管理会计                            | 110 |
| 二、精益管理会计                              | 117 |
| <b>第十一章 战略管理会计与会计人员协同能力培养</b>         | 123 |
| 一、会计人员在实施战略管理会计中的作用                   | 124 |
| 二、产生这些问题的原因：经验学校理论的解释                 | 124 |
| 三、在校会计专业学生协同能力不足的原因                   | 125 |
| 四、解决协同能力培养不足的对策措施                     | 129 |
| <b>第十二章 战略管理会计与平衡计分卡</b>              | 133 |
| 一、过去的平衡计分卡                            | 134 |
| 二、现在的平衡计分卡                            | 139 |
| 三、未来的平衡计分卡                            | 144 |
| 四、战略管理会计与平衡计分卡关系讨论                    | 150 |
| <b>第十三章 战略管理会计研究方法探析</b>              | 153 |
| 一、现有战略管理会计研究方法使用情况                    | 154 |
| 二、未来的战略管理会计研究方法                       | 158 |
| <b>第十四章 战略管理会计研究前沿</b>                | 165 |
| 一、“战略管理会计之谜”                          | 166 |
| 二、“在一个公共部门中的战略管理会计与战略实践研究”            | 171 |
| 三、“Electronics：在目标成本法中使用经济价值增加法的案例研究” | 173 |
| 四、“公共组织的战略、政治制度与管理控制：制度视角与批判视角”       | 176 |
| 五、“战略形成中的战略业绩评价系统：动态环境下还有效吗？”         | 181 |
| <b>参考文献</b>                           | 184 |

## 第一章

### 战略管理会计之谜的解释

战略管理会计这一近年来十分热门的新兴研究领域为什么在实际应用中却始终表现平淡？对于这个谜，有效需求不足论和有效供给论如何给出解释呢？当我们将战略管理会计在实践中的应用视为是一项创新的实施或扩散时，是否可以使用创新扩散理论对这个谜作出不一样的解释呢？这种解释对于战略管理会计的研究具有什么启示意义？





## 一、战略管理会计之谜

1981年,英国学者 Kenneth Simmonds 在《管理会计》(英国)上发表了题为《战略管理会计》的文章。文章指出,“管理会计人员现在正在使用大部分时间和精力收集、评价基于竞争所用的成本、数量和价格数据,并计算出公司和竞争对手的相对战略地位以构建公司的业务战略。”他将管理会计人员进行的这些活动称之为“战略管理会计”,并认为它们将在实践上迅速流行。随后,围绕此主题的研究文献接踵而至,成为了管理会计领域公认的热门研究主题之一。

战略管理会计的出现有着其时代背景。在20世纪80年代初,企业开始重视战略管理,而且有迈克尔·波特的经典之作《竞争战略》和《竞争优势》提供的强大理论为发展基础;但是另一方面,正如约翰逊和卡普兰(1987)在《相关性遗失:管理会计的兴衰》中揭示的那样,传统的“管理会计信息受企业财务报告系统程序和周期的驱动,信息提供得太晚、太不具体,已经扭曲得与管理者的计划和控制决策完全不相关了”,此时,它显然无法为企业战略管理提供及时、有用的信息。

战略管理会计就这样生逢其时地诞生了,并被寄予成为管理会计救星(Haide等,2011),构筑起现代管理会计大厦的厚望。于是,美国原有的《管理会计》杂志更名为《战略财务》;英国特许管理会计师协会将有关战略的内容纳入了管理会计师职业资格考试的内容,而中国的注册会计师资格考试中也增设了一门“企业战略与风险管理”;管理会计类顶级期刊《Management Accounting Research》还在1996年和2012年以专刊形式讨论了战略管理会计。战略管理会计的理论发展也不负众望,产生了两个影响广远的研究方向:以英国学者 Bromiwich 和 Bhimani 为代表的战略管理会计研究和以美国学者 Shank 和 Govindarajan 为代表的战略成本管理研究。

由此看来,战略管理会计理应受到实务界的追捧。首先,企业对战略管理具有持续兴趣,并且企业面临着比过去更复杂多变的外部环境,这些都决定了它们需要更多的竞争对手信息、战略实施信息、顾客价值主张信息、宏观环境变化信息等。因此,管理者不希望管理会计人员仅仅是积极的历史学家或者是独断的会计长或者是无能的看门狗,他们更希望会计人员能够提供专家或顾问式服务,能够与团队成员进行密切合作。美国管理会计师协会于1996年和1999年两次调查均表明,管理者们希望管理会计师不仅是财务报告专家,而且能够整理并解释有

助于企业成功的信息。

其次, 战略管理会计的某些方法, 如作业成本法 (ABC)、目标成本法、竞争对手会计 (CFA)、生命周期成本法、产品属性成本法等已经相当成熟, 它们逻辑清晰, 基本原理简单, 易于掌握和使用, 而且在一些企业已经有了较为成熟的应用经验。

再次, 会计人员特别是管理会计人员尽管在信息分析能力上具有相对优势, 但是同样存在职业压力, 如果他们不主动提供战略管理类信息, 其他职能部门就会求助于新技术, 并能很快学会使用新技术或软件系统, 自动填补此缺口。

但是, 大量调查表明, 战略管理会计的采纳及实施状况均低于预期, 战略管理会计并未获得实务界的追捧。最早的调查始于美国国家会计师协会和 CAM-I 资助项目形成的五篇文章。其中, 1987 年的调查对象包括了 1000 个管理会计信息提供者、1000 个信息使用者和 217 名其他人员, 调查内容涉及资本投资评价、成本会计和业绩评价, 结果发现, 尽管企业已经广泛采用了先进的制造技术, 但却依然采用传统管理会计方法, 较少实施“先进”的管理会计技术。1991 年 Cohen & Pacquette 的调查中, 他们发现, 在美国制造业和服务业中, 只有少量企业实施了新的成本系统, 大部分企业对于传统的以数量为基础的成本系统存在的问题知之甚微, 其中有 67% 的企业依然在使用标准成本法, 62% 的企业仍使用直接人工分配制造费用, 只有 13% 的企业基于内部管理目的实施了不同的成本系统。

Lord (1996) 对新西兰一家轮胎公司进行长达一年的案例研究后证明, 虽然战略管理会计的特征 (收集竞争对手信息、探索降低成本的机会、使会计中心与战略定位相匹配) 在许多企业中已经以不同形式显现, 但是产生的信息并非都以数字形式列示, 也不是由管理会计人员收集和使用的, 对于要在激励竞争环境中求生存的企业而言, 收集和使用信息的方法仅仅是企业经营管理活动中的一部分必需的工作, 并非管理工作的全部或大部分工作。由于管理会计人员并没有参与到这些活动中, 因此, 战略管理会计可能只是研究者一厢情愿的妄念——皇帝的新衣。

Guiliding 等 (2000) 对 12 种战略管理会计方法<sup>①</sup>在英、美、新西兰公司的使用情况调查说明, 尽管 CFA 和战略定价法是战略管理会计实践中最为普遍的活动, 但是大多数方法并未广泛应用, 他们认为, 会计系统所提供的信息与信息使用者所需信息之间的差异在战略管理会计领域依然存在, 并且能够准确理解战略管理会计这个词的实践者也很少。此结论在 Roslender 和 Hart (2003) 对 10 家公



司的案例研究中再度得到确证。

Gosselin (2007) 梳理了 1477 篇涉及 ABC 的论文, 其中涉及 25 个 1990 年至 2005 年的调查结果, 整理这些结果的情况表明, ABC 在全球的采用率极低, 其中绝大多数公司从未考虑过使用它, 即使一些在 20 世纪 90 年代采用了的企业也开始放弃使用。他将此整理结果称之为“ABC 之谜”, 即许多会计人员和管理人员都认为 ABC 非常有吸引力, 是一种知名度高且有重要价值的方法, 大多数商学院都要讲授它, 但是却在实践中较少采用它。

国内学者熊焰韧、苏文兵 (2008) 对先进管理会计方法在中国应用状况的调查同样表明, 战略成本管理的运用相当有限, 采用 ABC 核算成本的企业并不多见, 平衡计分卡 (BSC) 的理念正在不断融入我国企业业绩评价体系中, 但是财务指标仍然占据主要地位。

这样, 从理论研究的角度看肯定会在实践中大行其道的战略管理会计却在实践中遭到冷遇。单独看两件事并不感觉奇怪, 但是放在一起就出现了矛盾和冲突, 由此形成了一个“谜”, 即战略管理会计之谜<sup>②</sup>。科学哲学家托马斯·库恩 (1962) 指出, “在绝大多数场合, 任何特殊的专门领域除了解‘谜’之外就没有别的工作可做了,” 因为“成功的人”都要“证明自己是一位解谜专家, 而谜所提出的挑战正是驱使他前进的主要力量”。我们且看看专家们是如何试图揭开战略管理会计之谜的。

## 二、对于战略管理会计之谜的两种解释

如果使用市场营销学的概念, 我们就可以将战略管理会计理论或知识看做是产品, 研究者为产品供给方, 实践者是产品需求方。进而, 可以将成谜的原因归结于实践者的观点称为“有效需求不足论”, 将归因于研究者的观点则称为“有效供给不足论”。

### 1. 有效需求不足论

这种观点认为出现战略管理会计之谜的根本原因, 是实践者的环境或能力没有产生足够的动力推动他们实施这一先进的管理会计方法。具体原因有: ①实施萨班斯法案后, 企业迫于向资本市场提供季度利润报告这一“约束性”规定, 于是公司高管们更重视财务会计, 会计部门的主要精力也耗费其间, 企业对于战略管理会计缺乏热情和实施压力 (Shank, 2007)。②公司高管们目光短浅, 没有

看到管理会计过分依赖财务会计带来的会计信息短期导向和内向性问题 (Bromwich & Bhimani, 1994); 同时也可能是低估了像 ABC、目标成本法这类战略管理会计方法的潜力 (Ansari, 2007)。<sup>③</sup> 会计人员无力学会战略管理会计的新技能, 这些知识对于他们来说太超前了, 他们对待的办法就是“聪明地和积极地不予学习” (Cooper, 1996)。

## 2. 有效供给不足论

与前一种看法相反, “有效供给不足论”认为产生战略管理会计之谜的主要原因是研究者提供的理论有问题。<sup>①</sup> 战略管理会计理论本身“不够好”。首先, 尽管历经了 30 年的积极发展, 但是战略管理会计至今仍无一致定义、内容分散且杂乱, 研究对象不明确, 研究边界散漫, 重点不明确 (Coad, 1996), 属于典型的库恩所指“前范式”学科。其次, 从研究内容看, 战略管理会计混杂了战略管理、管理会计和市场营销三个领域的知识 (Lord, 1996; Roslender & Hart, 2003), 却没有一块自己专属的研究内容。再次, 从战略管理会计所用方法看, 尽管 Guilding 等 (2001) 总结出 16 种战略管理会计“专属”方法, Simon & Guilding (2008) 进一步归为五大类方法, 国内一些学者还将预警管理、标杆管理、全面质量管理等收归囊中, 但是将质量成本法、价值链成本法、品牌估价法、标杆管理、全面质量管理、BSC 等方法也纳入其中就显得勉强了<sup>③</sup>。<sup>②</sup> 战略管理会计的理论发展与实践需求脱节。一方面, 战略管理会计中最成功的方法在实践中用不上, 如用 CFA 收集的信息存在大量估计和推算, 很难作为决策依据, 且收集这些信息的成本也可能超过了价值; 即使要收集这些信息, 不用管理会计人员的帮助, 现有的市场营销部门也能有效完成 (Lord, 1996)。因此, 就出现了在最应当实施战略管理会计方法的公司却看不到任何实施迹象。另一方面, 公司需求的战略管理会计方法却提供不足, 例如, 战略管理包括了两类同等重要的战略——竞争层次战略和公司层次战略<sup>④</sup>, 但是现有方法主要为竞争层次战略服务, 极少开发服务于公司层次战略的战略管理会计方法; 也鲜有如何协同其他职能部门实施公司战略的方法 (Roslender 和 Hart 近年来提出的战略营销管理会计属于例外, 详见第十章)。

## 三、创新属性理论：对战略管理会计之谜的另一种解释

从归因理论角度看, 有效需求不足论归因于外部因素, 显得有些消极逃避的





成分,而有效供给不足论归因于内部因素,彰显了积极态势。笔者认同有效供给不足论,但是认为还可以进一步推进。这是因为,有效供给不足论暗含了一个假设——只要是好的理论就一定是实践者乐于接受的理论,这类似于市场营销学中的产品导向观——“消费者最喜欢高质量的、多功能的和具有某些特色的产品”。事实证明,只有用户喜爱的产品(实践者乐于接受的理论)才是好的产品(好的理论)。因此,有必要从战略管理会计实践者角度而不是从理论提供者角度分析理论是否容易扩散(为实践采纳)的问题。而在研究创新扩散方面,创新扩散管理大师 E. M. 罗杰斯(Rogers)提出的创新属性理论最具权威性。

## 1. 创新属性理论概述

“创新”一词发轫于经济学家熊彼特(1929),其原意是指“建立一种新的生产函数”,实现生产要素和生产条件的五种新组合,但是创新扩散大师 E. M. 罗杰斯(1995)对其含义进行了延展。罗杰斯指出,创新就是一种思想、一种观念、一种方法、一种实践或是一个被个人或其他采纳团队认为是崭新的东西。这种崭新的东西经过一段时间,经由特定的渠道,在某一特定社会团队的成员中传播的过程,就是创新扩散。

创新扩散过程包括了四个主要因素:创新、传播渠道、时间和社会系统。其中,创新并非狭义的新技术,而是指被采用的个人或团体视为全新的一个方法,或者全新的一次实践,或者是全新的一个物体。传播渠道是指创新信息从一个个体传向另一个或一些个体的手段,扩散的实质就是个体通过信息交换将一项创新传播给一个或多个主体;时间因素包括三种:决策是否采纳创新的过程、一些个体比另一些个体更早采纳创新的程度、一个系统中的创新采纳速度;社会系统是指一组相互联系的单位,他们面临共同问题,有共同目标,这也限定了创新扩散的范围。

四个要素之间存在着一定的影响关系。基于不同学科的创新扩散研究都发现,如果将代表时间因素的指标之一——创新采纳速度(某系统中采纳某种创新的人数达到一个百分比所用的时间)作为因变量,将其余三个因素作为自变量,它们之间就存在着强度不同的相关关系,其中代表创新因素的指标——创新属性(创新特征)对创新采纳速度的解释力最强,也最明确,可以达到 49%~87%。创新属性还可以进一步分解为五方面:相对优势、相容性、复杂性、可试验性和可观察性。这些具体属性的含义及其对创新采纳速度的影响见表 1-1。

表 1-1 创新属性的含义及其对创新采纳速度的影响

| 属性   | 基本含义                                | 目标                                              | 对采纳速度的影响 |
|------|-------------------------------------|-------------------------------------------------|----------|
| 相对优势 | 在潜在采纳者看来一项创新相对于它取代的方法所具有的优势         | 获得有利的优势                                         | 正相关      |
| 相容性  | 一项创新与现存价值观、潜在接受者过去经历和当前需求的符合程度      | 对现存问题的平衡,并预测如何实施创新的情况                           | 正相关      |
| 复杂性  | 一项创新被理解或被使用的难易程度                    | 挑选具有适当知识、技能和经验的潜在采用者,或对他们施以培训使之具有这些知识及经验        | 负相关      |
| 可试验性 | 创新能够在有限范围进行试行的程度                    | 使用最少的时间、财力和精力投入进行试验                             | 正相关      |
| 可观察性 | 采用者能够观察创新实施过程及实施结果或者可以与其他实施者进行交流的程度 | 使拟实施创新的单位能尽快熟悉和认可创新,直到完全接受;具有可观察性的创新可以获得较高的采纳速度 | 正相关      |

资料来源:Rogers (1995)。

## 2. 创新扩散理论在管理会计研究中的应用

目前,创新扩散理论在人类学、社会学、教育学、传播学、非营利组织、经济学、营销学、技术创新管理学等领域都有广泛应用,在管理会计领域的应用相对较少但也存在,例如在 ABC 研究中就有一些应用。基于创新扩散理论对“创新”概念的理解,我们有理由认为,管理会计的实践过程同样可以视为创新扩散过程。

首先,管理会计方法在某个组织中的首次使用符合创新的本质特征。从创新扩散理论对创新的定义看出,“创新”具有一个本质的特点:“主观性”,即对于潜在采纳者而言,一个方法在客观上是否真的是新的并不重要,主要的是他(或她或它)是否认为这个方法新颖,如果潜在采纳者认为是新的,那么这个方法就是一个创新。从这个意义上说,任何一种管理会计方法对于初次实施的组织来说都是一个创新。在管理会计研究文献中,我们也看到了同样的观点,如 Drake 等(1999)认为,创新就是采用新的或不同于以往的技术或方法来实现组织的目标;Ax (2005)指出,大多数会计上的变化都是直接的或间接的创新扩散结果。

其次,创新决策过程的一般模式在管理会计实践中同样存在。罗杰斯指出,创新—决策过程中存在着不同的阶段。一般包括五个阶段:认识阶段,即了解某



项创新的存在并对它的功能有所认识；说服阶段，即对创新形成赞同或者反对的态度；决策阶段，即对创新作出采纳或者拒绝的选择行为；实施阶段，即把创新付诸使用；确认阶段，即进一步证实已经完成的创新—决策能否继续采纳，或者是改变先前做出的接受或者拒绝的决定。在管理会计的研究中，Anderson（1995）将通用汽车公司实施 ABC 法的过程划分为六个阶段：初创阶段、采用阶段、适应阶段、接受阶段、常规化阶段和吸收阶段；Gosselin（1997）在研究企业战略和组织结构对实施 ABC 法的影响时，将实施过程划分为采纳、准备、执行和常规化四个阶段。尽管这些阶段划分与罗杰斯的划分不尽相同，但是基本内容是一致的。

再次，创新扩散的基本模型在管理会计实践中也得到部分证实。创新扩散理论认为，绝大多数创新的采用轨迹都是 S 形的，即如果将采用创新的累计个体数目绘在纵坐标上，将时间因素作为横坐标，就会绘出一条 S 形的结果分布图，只是各种创新之间的 S 形的坡度不同，扩散得快的 S 形就陡峭，扩散得慢的 S 形就平缓。Malmi（2002）将芬兰企业实施 ABC 的情况划分为初创阶段、起飞阶段和发展阶段后发现，整个扩散过程表现为 S 形的前半部分。

### 3. 基于创新属性理论进行解谜

如果我们将战略管理会计作为组织面对的创新，将其在组织中的应用情况作为创新采纳过程看待，就可以使用上述创新属性理论的主要内容，对战略管理会计之谜进行分析和解释。

#### （1）相对优势

Rogers 认为，创新是指相对于实施者而言具有新颖性的方法。但是仅仅是具有新颖性并不能构成该创新被采用的充分条件。首先，并非所有创新都具有价值，无论是个体还是社会系统都不愿意采用既有害又不经济的创新，如零基预算法就因为工作量太大而被废止；其次，同一种创新对于某种环境下的某个采用者可能具有价值，但是对于另一环境中的另一个采用者而言就可能是没有价值的，如 ERP 系统对于大型企业可能具有价值，对于小微企业的价值就不明显。

战略管理会计是否具有相对优势体现在两方面：在实践者角度看来它是否具有优势以及相对于拟替代方法而言是否具有优势，即在实践者看来能否在符合成本效益原则下产生更多的决策有用性，如更正确、更准确、更及时、更简单、更方便等。从这两方面看，战略管理会计的相对优势并未显现出来。

例如，ABC 是战略管理会计方法中影响力最大的方法之一，也一度成为管理

咨询公司极力推荐的“先进”管理会计方法，但是却没有一个咨询公司自己采用 ABC，而日本公司根本就不实施这一宣称可以帮助公司获得更多竞争优势的理论（Horngren, 1995）；笔者（2008）曾向多位国内实践者调查，结果都认为，如果要使用 ABC 替代现有成本会计系统，综合来看它并不具备必然优势。

Jason 等人（2007）最近的一份关于中国企业实施管理会计方法的调查表明，使用百分比和最高中值水平的方法是：预算管理、以绩效为基础的薪酬激励制度、本—量—利分析法、成本行为分析、投资回收期法、成本分配法、责任会计；使用百分比和最低中值水平的方法是：信息与交流技术、标准成本法、环境会计、ABC/ABM、BSC、价值链分析、经济增加值法（EVA）和内部银行。其结果与以前的同类调查结果大致相同。

产生上述现象的原因在于，战略管理会计理论及方法的供求双方对于创新的相对优势有不同的理解。在理论研究者即战略管理会计的供应方看来，一种创新的相对优势主要是指一种理论或方法较之其他理论或方法对于事物因果关系的解释力强度。Horngren（1994）指出，管理会计理论发展的基本线索就是不断寻找管理现象之间因果关系的过程，例如在 20 世纪 50 至 60 年代，倾向于采用变动成本法，在 20 世纪 80 年代中期后至 90 年代初倾向于采用完全成本法，在 1990 年后又推崇 ABC；支持变动成本法的人认为变动成本、固定成本和半变动成本之间的区别有助于找出因果关系；支持约束理论者认为，唯一的变动成本就是直接成本，因此，成本会计的基础目标就是搜寻、发现并增加瓶颈性约束资源。但是，在实践者即管理会计的需求方看来，战略管理会计方法的相对优势应当从经济利益、社会地位、满意度、安全性、质量提高、时间节约等指标进行评价，而不仅限于对因果关系的解释力强度。

按照创新扩散理论，这种观点的极端就会出现“过度重视创新”行为，即对创新行为本身赋予了更多的积极意义，认为所有社会成员都应当采用某些创新，创新应该扩散得更快，创新本身不会被重复发明所替代也不该被摒弃，因此只重视创新本身，忽视了创新扩散。其基本假设是：所有人或组织对创新的意义有相同的积极认识；新的东西一定是好的东西；好的东西一定是潜在采纳者愿意接受的东西。

换言之，理论上认为具有相对优势的方法可能只是对于因果关系解释力强的方法，并不是实践者认为具有相对优势的方法。

## （2）相容性

相容性属性可以解释这样的现象：为什么相似的组织却采用不同的管理会计





方法,而不相似的组织却对某种管理会计方法有相同的理解。相容性包括创新与现存价值观的相容性、与潜在接受者过去的经历相容性、与接受者当前需求的相容性三个方面。除此之外,相容性还包括实施新方法 with 组织采用的战略类型、配套条件、现存制度特别是业绩评价制度之间等存在的冲突程度。实证表明,社会系统内成员感知到的某项创新的相容程度与该项创新的采纳率成正比关系。Drake 等(1999)通过实验研究表明,当 ABC 和基于团队的、推动合作的激励机制相结合时,可以使得团队的业绩(用创新、产量和成本利润计量)达到最高,相反,如果 ABC 和基于个人竞争的激励机制相结合时,产生的团队业绩是最低的。Grasso(2006)在研究精益管理会计时表明,组织的现有管理会计系统与战略、组织体系、组织文化之间存在着相对稳定的内在约束和自我强化机制(包括正向和负向两个强化方向),管理会计人员在采用精益管理会计系统时,将面临着组织障碍、教育障碍、职业障碍和个人情感障碍,这些障碍进而形成了实施创新的转换成本;国内学者胡玉明(2004)指出,我国企业界对于管理会计的有效需求不足是管理会计在我国得不到普遍应用的重要因素。Guilding(1999)调查表明,只有战略使命是追求市场份额以及采用开拓性战略类型的公司才更愿意使用竞争对手会计,即只有当战略使命及战略类型与竞争对手会计相容时企业才会采用这一方法;同样,只有当现有信息系统可以提供实施 ABC 所需要的数据时,ABC 才可能实施;此外,许多战略管理会计方法的实施都要求公司的管理风格是强调愿景、交流、参与、员工积极性和创新性,而不是传统型组织的命令式或控制式组织文化。这些都形成了与实施战略管理会计方法不相容的背景。

### (3) 复杂性

复杂性属性可以解释这样的现象:一些简单的、低层次的管理会计方法比复杂的、高层次的管理会计方法在实践中的应用范围更广泛。此外,复杂性也是相对的,尽管一些战略管理会计方法可能比某些既有方法更简单,但是在当事人看来,既有方法在长期使用后就不复杂了,而新方法需要重新学习,如果实施新方法会导致掌握原有方法者的现有地位下降,那么新方法也会显得复杂。这方面最典型的例子可能要数 ABC 的实施过程。一方面,ABC 具有传统成本管理系统无法比拟的优越性:似乎解决了传统成本制度对制造费用分配结果不准确甚至是严重扭曲的问题,而管理者可以使用这些准确的信息进行更好的决策,如过程改善决策、接受或拒绝接受订单的决策、定价决策、顾客关系决策等,而这些决策又可以使企业在产品盈利性和顾客盈利性上获得持续的改善。但是另一方面,在美国每年的管理工具使用情况调查中,ABC 总是排名在平均水平以下的位置,只有