



上海国家会计学院CFO丛书

Strategic Cost
Management

战略成本管理

上海国家会计学院 主编



经济科学出版社
Economic Science Press



上海国家会计学院 CFO 丛书

战略成本管理

Strategic Cost Management

上海国家会计学院 主编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

战略成本管理/上海国家会计学院主编. —北京:
经济科学出版社, 2011. 7
ISBN 978-7-5141-0836-1

I. ①战… II. ①上… III. ①企业管理: 成本管理
IV. ①F275. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 131983 号

责任编辑: 白留杰 侯晓霞
责任校对: 刘 昕
技术编辑: 李 鹏

战略成本管理

上海国家会计学院 主编
经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142
教材分社: 88191354 发行部电话: 88191540
网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)
电子邮件: bailiujie518@126.com
北京中科印刷有限公司印装
787 × 1092 16 开 23.5 印张 540000 字
2011 年 7 月第 1 版 2011 年 7 月第 1 次印刷
ISBN 978-7-5141-0836-1 定价: 82.00 元
(图书出现印装问题, 本社负责调换)
(版权所有 翻印必究)

编委会名单

顾问：王 军 冯淑萍

主任：夏大慰

执行主任：谢 荣

副主任：邓传洲 张人骥

委员：（按姓氏笔画排序）

丁金斌	王怀芳	邓传洲	李扣庆	刘 勤
刘凤委	吴建友	佟成生	宋德亮	张人骥
周 叶	郑德渊	单喆懋	赵春光	贺学会
夏大慰	高 伟	曹声容	谢 荣	颜 延

本书编写组

项目负责人：潘 飞

本书负责人：潘 飞

本书参编人员：文东华 王 悦 张 川
马保州 程 明

总序

我国会计人才占全国人才资源总量的近10%，广泛分布在各行业、各领域、各单位，在经济社会发展中发挥着不可替代的作用。深入贯彻实施人才强国战略和《国家中长期人才发展规划纲要（2010-2020）》，努力为经济社会发展培养造就一大批道德优良、业务精湛、作风过硬的会计人才尤其是高层次、复合型、国际化领军人才，是财政部一直高度重视、着力推动的重大战略和重点工作。

近年来，财政部采取了一系列措施大力推进会计人才建设，在财政系统、会计领域乃至全社会引起广泛关注和较好反响。主要包括：

科学制定一个规划。规划是引导和推动工作开展的战略构想。在总结改革开放以来特别是“十一五”期间我国会计人才队伍建设做法经验的基础上，适应“十二五”时期经济社会发展对会计事业、会计人才提出的新任务新要求，结合学习贯彻党中央、国务院《国家中长期人才发展规划纲要（2010-2020年）》，财政部于2010年9月制定发布了《会计行业中长期人才发展规划（2010-2020年）》，明确了会计人才队伍建设的指导方针、发展目标、主要措施等，强调以培养高端会计人才为突破口，着力抓好会计领军人才、大中型企事业单位总会计师、具有国际认可度的注册会计师、会计名家、应用型高级会计学科带头人、现代农村会计人才等六大重点工程，统筹推进会计人才队伍建设，提高会计人才队伍整体水平，努力为经济社会科学发展提供坚实的人才保障和智力支撑。

推进两手考评人才。人才考评机制是科学引导人才成长的基础性制度安排。财政部以两个抓手为重点不断加强完善了会计人才的考评机制建设：一手抓考试工作的巩固完善，健全了由从业资格、会计员、助理会计师到会计师、高级会计师的较为完备的考试、晋升制度，并全力争取正高级会计师评审由点及面尽早实施；一手抓评价工作的开拓创新，创建了考试成绩“金银榜”发布制度，建立了会计人才信息库，加强了人才市场调研和需求分析，打通了会计人才与

用人单位之间的信息通道，促进了会计人才的合理流动和人才资源的有效配置。

建设三大培训基地。国家会计学院是培育会计人才特别是高中级管理人才的重要基地。瞄准“国内一流、国际知名”的发展目标，以市场开拓、课程开发、师资队伍、科研工作和内部管理为主抓手，全面加强北京、上海、厦门三所国家会计学院建设。经过多年辛勤耕耘，国家会计学院已经发展成为我国财会人才继续教育和素质提升的主阵地，成为在经济管理人才教育培训领域的一张靓丽的名片。国家会计学院开发、承办的总会计师、会计领军人才、注册会计师等在职培训，坚持名师名家与名优课程相结合，赢得了广泛盛誉，为各行各业强化财务管理和会计审计监督输送了一大批领导人才和业务骨干。近日，国务院学位委员会第28次会议作出决定，批准国家会计学院为硕士专业学位授予单位，这一国家会计学院发展进程中具有里程碑意义的大事，为今后一个时期实现跨越式发展赋予了新机遇，注入了新活力。

打造四类领军人才。是否培养出人才、培养出多少人才、培养出什么样的人才，是检验人才工作成效的关键。着眼培养一批在市场化、信息化、国际化快速发展中勇立潮头、有效发挥引领带动作用的优秀会计人才，自2005年9月起，财政部相继启动了企业类、行政事业单位类、注册会计师类和会计学术类等四个类别的全国会计领军人才培养工程，并积极推动各省、自治区、直辖市和中央有关主管单位组织实施了本地区、本部门会计领军人才培养项目。会计领军人才培养引入国际先进经验，注重制度机制创新，坚持脱产培训与在职跟踪相结合、会计教学与能力培训相结合、案例教学与交流碰撞相结合、分类培训与联合培训相结合、学员使用与考核淘汰相结合，在国家级专业领军人才培养中闯出了一条新路，成为了一个社会认可度较高、影响力较强的知名品牌。截至2010年底，全国会计领军班共招收学员730名，其中领军一期的50名学员率先完成6年一个周期的系统学习培养，满怀收获、自信和期待迈上新的奋斗征程。

贯穿上述工作的一条红线是加快培养高端会计人才，而与上述各方面工作关联交汇的根本点则是科学界定高端会计人才的知识结构和能力框架。这不仅是一个重要的理论问题，更是一个指导高端会计人才健康成长、更好地发挥会计职能作用的重要实践命题。早在2002年，财政部就委托上海国家会计学院开展了“CFO能力框架”重大课题研究。上海国家会计学院历经近4年艰苦攻关，形成了高质量的研究报告《CFO能力框架》。呈现在大家面前的这套CFO丛书，就是上海国家会计学院依托《CFO能力框架》研究成果，借助世界银行的资金支持，采用国际公开招标方式，委托各专业领域的名师名家编写的。这套丛书以各学科前沿理论指导为基础，运用大量案例探讨各学科的应用实践，较好地回答了为什么要培养高端会计人才、什么是高端会计人才、怎么样培养高端会

计人才等问题，是对我国高级经济管理人才培养的一次有益探索和积极创新。

当今世界，经济全球化深入发展，企业跨国经营、资本跨境流动日益频繁，科技进步日新月异，知识经济方兴未艾，会计人才尤其是高端会计人才在经济社会发展中的基础性、战略性、关键性作用将越发凸显。与此同时，不同国度、不同地域、不同经济水平、不同发展阶段、不同经营管理实际可能都会对高端会计人才提出不同的需求和要求。因此，高端会计人才的培养将是一项长期的战略任务和系统工程，对高端会计人才培养、选拔、评价、使用的研究和思考更非一劳永逸。在对这套 CFO 丛书面世给予祝贺和期待的同时，希望籍此引导和推动更多的人来研究它、发展它、完善它，让它吸收更多的养分、汲取更多的智慧、汇聚更多的力量，为推进我国会计人才建设增添新动力，为我国会计事业乃至经济社会发展进步作出新贡献。

是为序。

财政部副部长



2011 年 4 月

前言

在中国的经济改革大潮中，企业的 CFO 们是一个特殊的群体，他们既要努力克服几十年来中国计划经济传统模式对当今企业运行的影响，又要积极面对市场经济激烈竞争环境对企业生存发展的挑战；他们既掌控与管理着成千上万亿的巨额资产和财富，但又较少参与和主导企业的战略和经营决策。中国的 CFO 们是一个充满着机会和希望、但还没有被人们充分认识的群体，包括 CFO 们自己。

怎样充分发挥中国 CFO 们的价值和作用，有人提出可就 CFO 或总会计师的地位进行新的制度安排，修改总会计师条例，将中国总会计师提到与西方 CFO 一样高的地位，即仅次于 CEO。尽管这种可能是存在的，但我们更关注的是 CFO 们是否具备了这种能力。能力是决定 CFO 们价值和发展空间的关键要素。为此，财政部在 2002 年就确立了《中国 CFO 能力框架》课题，并委托上海国家会计学院进行研究。我们组织了精干的团队，对课题的研究持续了三年多时间，在国务院国资委、证监会、银监会等中央部委和上交所、深交所等单位的支持下，课题组走访了我国 36 个城市的 165 家公司的 CFO 和 33 家公司的 CEO，就 CFO 的工作环境、工作内容、存在的问题和改进想法等一系列的问题进行了较全面的面对面的访谈，从而获取了大量第一手的资料，整理出近百万字的文档；在此基础上，又设计了较为科学完备的问卷，包括了 24 个大问题、190 个小问题，抽样发放了全国 5300 多家企业，回收了 610 份，在 480 份有效问卷的基础上，结合国际 CFO 培训经验和中国 CFO 的现实状况，在 2006 年初完成了这一课题，并出版了《成为胜任的 CFO》的研究报告。

研究报告的完成，使我们对 CFO 的能力需求有了一个较全面的认识。研究报告认为，一个 CFO 要能胜任企业最高财务负责人的角色，并成为 CEO 的得力伙伴，必须具备决策能力、战略规划能力、分析能力、领导能力、协作能力、控制能力和资源管理能力，而决定这些能力的最基本要素是职业知识、技能和职业价值观。其中职业知识是指胜任的 CFO 必须拥有的与其职能相关的知识，

最核心的包括战略管理、公司治理、财务战略、财务报告、成本管理、风险管理、购并与重组、税收筹划、价值管理与全面预算、审计与内部控制、财务分析与预测、财务信息系统、经管责任与资产管理等 13 个模块；技能是指为支持 CFO 感知环境、综合运用知识、形成职业能力的软性特长，核心的技能包括沟通与协调、领导与团队建设、系统思维与问题解决；CFO 的核心价值观主要是 CFO 的职业道德。这些认识的取得为我们思考怎样提升 CFO 的能力及怎样开展培训指明了方向。

在《成为胜任的 CFO》研究报告完成的基础上，我们在财政部的大力支持下，决定利用世界银行对“中国会计改革与发展”项目的支持，开发上述与 CFO 能力相关的全部 17 门课程教材，这是一项十分繁重和艰巨的任务。上海国家会计学院采用全球公开招标的形式招标课程开发单位，并按照研究能力、实际培训经验（包括 MBA 与 EMBA 的教学经验）和低成本的标准评标，最终南开大学、中山大学、同济大学、北京交通大学、中国人民大学、东北财经大学、西南财经大学、上海财经大学等国内知名院校中标。又经过近四年的努力，完成了 CFO 能力框架指引下的全部 17 门课程的培训教材，这就是呈现在我们面前的这套丛书。丛书的编写，注重以国际经济环境为视野，以学科理论体系为基础，以解决实务问题为导向，通过大量的案例来帮助理解理论、解决实际问题。丛书的编写得到了各课题负责人和编写人员的高度重视，教材内容经过试讲和反复研讨修改后最终定稿。

丛书的出版是无数领导、专家、学者和编委会成员共同智慧和努力的结晶，虽然还存在不尽如人意的地方，但这至少是一个开创性的工作，为我国 CFO 的培训提供了一个较为系统并且适应中国企业环境的知识体系，也为落实财政部《会计行业中长期人才发展规划（2010-2020 年）》的战略奠定了基础。

衷心感谢所有为丛书的编撰、出版作出贡献的人们！

衷心感谢财政部王军副部长在百忙之中始终关注这项工作并为丛书热情作序！

也衷心希望所有的读者对丛书的内容和形式提出批评和改进建议，以便今后不断提高完善！

编委会

2011 年 4 月

目 录

CONTENTS

第一章 战略成本管理框架体系	(1)
【专栏】 竞争、战略与管理会计	(1)
第一节 战略管理会计	(2)
第二节 战略成本管理的研究及发展	(6)
第三节 战略成本管理实务框架体系	(19)
本章小结	(26)
专栏答案	(27)
关键术语和概念	(28)
第二章 传统成本管理方法	(29)
【专栏】 传统成本管理方法何以被称作“传统”?	(29)
第一节 传统管理会计的目标和基本内容	(30)
第二节 本-量-利分析	(33)
第三节 标准成本法	(44)
第四节 生产经营决策	(51)
本章小结	(62)
专栏答案	(62)
关键术语和概念	(63)
第三章 价值链会计	(64)
【专栏】 净利 8.19 亿元——国美王朝的价值链扩张	(64)
第一节 约束理论	(65)
第二节 企业价值与价值链：向客户提供产品/服务的增值过程	(80)
第三节 价值链管理的扩展：供应链分析	(90)
第四节 运用价值链进行创新性、专业化的价值优化管理	(95)
本章小结	(98)
专栏答案	(98)
关键术语和概念	(99)

第四章 作业成本管理	(100)
【专栏】 夏普置业公司的调查报告	(100)
第一节 作业成本法、作业成本管理概述	(101)
第二节 作业成本法在生产部门的应用	(108)
第三节 作业成本法在非生产部门的应用	(113)
第四节 标准作业成本系统	(122)
第五节 作业预算	(127)
第六节 作业基础业绩评价	(136)
本章小结	(143)
专栏答案	(143)
关键术语和概念	(144)
第五章 目标成本法	(145)
【专栏】 新的“游戏规则”	(145)
第一节 产品生命周期	(146)
第二节 目标成本法	(152)
第三节 确定产品价格及利润率	(155)
第四节 目标成本法的实施	(162)
第五节 目标成本法的技术分析工具	(167)
本章小结	(176)
专栏答案	(176)
关键术语和概念	(176)
第六章 全面质量管理	(177)
【专栏】 检查一下自己具备全面质量管理意识吗?	(177)
第一节 全面质量管理概述	(178)
第二节 质量体系与流程/体系	(190)
第三节 全面质量管理实施要点	(203)
第四节 质量改进工具与方法	(211)
本章小结	(216)
专栏答案	(217)
关键术语和概念	(217)
第七章 全面预算管理	(218)
【专栏】 贾府需要全面预算管理吗?	(218)
第一节 预算的概念与职能	(220)
第二节 全面预算的编制与会计核算	(223)
第三节 预算控制与差异分析	(240)

第四节 预算考核与企业绩效评价	(249)
第五节 预算组织	(254)
本章小结	(258)
专栏答案	(259)
关键术语和概念	(259)
第八章 转移定价	(260)
【专栏】 “和路雪”的秘密	(260)
第一节 转移定价的内涵	(261)
第二节 转移定价的方法	(271)
第三节 转移定价的影响因素	(280)
本章小结	(291)
专栏答案	(291)
关键术语和概念	(291)
第九章 环境成本会计	(293)
【专栏】 2004 年全国因环境污染造成的经济损失为 5 118 亿元	(293)
第一节 环境管理会计的基本理论	(294)
第二节 企业环境成本的会计分析与管理方法	(299)
第三节 考虑环境因素的投资决策	(305)
第四节 环境业绩评价	(309)
本章小结	(315)
专栏答案	(315)
关键术语和概念	(315)
第十章 平衡计分卡	(316)
【专栏】 平衡计分卡 “卡” 在哪里?	(316)
第一节 平衡计分卡的产生与体系	(317)
第二节 平衡计分卡原理	(323)
第三节 战略地图	(340)
第四节 平衡计分卡的实施	(347)
本章小结	(349)
专栏答案	(350)
关键术语和概念	(350)
参考文献	(352)

第一章 战略成本管理框架体系

【专栏】 竞争、战略与管理会计

20 世纪 90 年代末，一家股份公司的总经理研究发现，“如果你不参与竞争，你的经营就是错误的。”企业通常采用各种策略在产品或服务市场上竞争。2000 年惠普公司和戴尔公司两家技术型企业分别采用的竞争策略，堪称是鲜明对照的实例。

2001 年 9 月，惠普公司的总经理和康柏公司的总经理宣布了他们 250 亿美元的企业合并计划，兼并后的企业将成为世界上最大的计算机硬件企业。惠普公司首席执行官卡莱·菲奥莉纳认为，企业的利润主要应来自于产品的创新，管理倾向于依靠规模实力为客户提供一系列最现代的硬件、软件和服务。然而，2001 年后期，几个对企业有影响的股东反对这一合并，因为戴尔已使电脑市场的竞争成为“一场成本战”，他们感到惠普公司已经取得成功的打印机业务，会因合并而稀释市场份额。

2001 年后期，戴尔公司占家用电脑市场份额的 13% ~ 14%，它采取薄利多销的策略牢牢占有这部分份额。2000 年，戴尔公司的经理人员开始降低家用电脑的市场价格，这是一项建立在企业成本和效率优势基础上的竞争策略。竞争对手不得跟着戴尔削价，这些削价必然影响到他们的盈利能力。在 2000 年和 2001 年的价格战初期，戴尔赚取了 3.61 亿美元，他的竞争者总共损失了 11 亿美元。戴尔通过直接向顾客获取订单，从而将经营费用控制在收入总额的 10% 以内，而惠普公司的经营费用则是收入的 15% ~ 17%。与康柏公司存货周转天数 24 天相比，戴尔的存货周转天数只有 4 天，并且研究和开发费用只占收入的 1.5%。戴尔的经理们表明了他们的意图，将进一步扩展其在建立网络系统、存储以及计算机服务市场的这一经营模式。

惠普公司与戴尔公司利用各自的经营模式取得成功，他们之间的竞争也考验着两家企业的经营策略及管理队伍的能力，他们各自不同的经营模式，也决定了在创新、低成本及效率方面的差别。很多企业的经理人员常常利用一系列的管理会计方法以帮助他们应对市场迅速决策。

那么，竞争策略是如何影响一个企业命脉的？应对全球性竞争和技术的变化，企业是如何增强对管理会计的应用的？管理会计是如何帮助企业发展的？（专栏答案见本章后）

资料来源：韦恩·J·莫尔斯，詹姆斯·R·戴维斯，阿尔·L·哈特格雷夫斯著，张鸣主译，《管理会计——侧重于战略管理》（第 3 版）上海财经大学出版社 2005 年版。

本章要点

- 战略管理会计
- 战略成本管理的研究与发展
- 战略成本管理实务框架体系

按照学科划分，战略成本管理是战略管理会计的一个分支。回顾管理会计的发展历史，管理会计系统在企业的发展过程中占据着举足轻重的地位。管理会计在企业中的应用和发展，包括通过预算和成本会计系统为管理决策和控制提供信息，用质量管理控制以及运用战略为公司创造价值。随着企业生存环境的日益复杂，竞争不断加剧，及时总结和研究管理会计发展问题，尤其是关注战略成本管理，对于推动企业的不断发展具有重大的现实意义。

新经济环境的出现使传统成本管理面临着严峻的挑战。企业能否生存和发展，能否取得竞争优势，关键在于对成本的管理。从企业竞争模式的演变过程来看，主要经历了简单竞争时代、横向多元化时代和垂直整合时代。每经历一个时代，企业的竞争模式都产生了质的变化，同时也推动了产业发展质的飞跃。现在，企业的竞争，实质上是企业成本的竞争，因此，战略成本管理改变传统成本管理的方式，把成本管理的重点放在竞争优势上，不只是单纯以降低成本为目的，更强调以顾客创造价值条件为前提的削减成本策略。战略成本管理是战略管理与企业成本管理的结合，旨在提高企业的竞争优势的同时进行的成本管理，它是指企业为有效地适应持续变化的内外部环境，管理会计人员提供企业本身及其竞争对手的分析资料，帮助企业管理者形成、评价企业战略，从而发现并创造企业持续的竞争优势。

本章结构框架如图 1-1 所示：

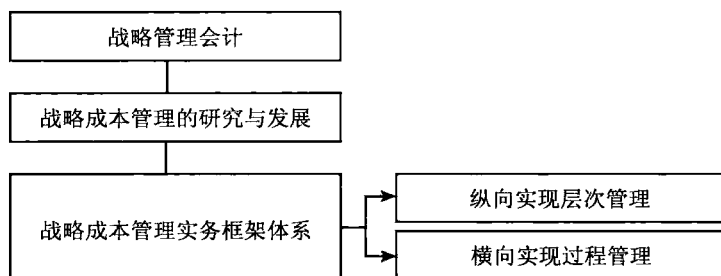


图 1-1 本章结构框架

第一节 战略管理会计

不少实务界人士认为，管理会计以历史数据为基础、面向内部管理的传统已无法满足现代社会管理者的决策需要。传统的管理会计信息被描述成如同驾驶只有后视镜的汽车在高速公路上行驶而缺乏前瞻性。

然而在一篇回顾管理会计发展历程的文章中（Ittner 和 Larcker，2001），总结出管理会

计自从财务会计分离出来之后，在实务中的发展经历了四个阶段：

第一阶段，1950 年之前管理会计主要是通过预算和成本会计系统来进行成本和财务控制；

第二阶段，20 世纪 60 年代中期，管理会计的重心转移到为管理决策和控制提供信息，形成管理控制框架（Anthony，1965），后来权变理论（Contingency Theories）扩充了该框架；

第三阶段，20 世纪 80 年代中期，管理会计强调减少生产过程中的浪费开始采用质量管理控制，在会计方法陆续采用了质量计量成本、作业成本法（Cooper 和 Kaplan，1991；Shank 和 Govindarajan，1994）。

第四阶段，20 世纪 90 年代中期以来，管理会计的发展进入第四个阶段，该阶段更加注重运用“战略”来创造公司价值，会计方法有平衡计分卡（Kaplan 和 Norton，1996）、经济附加值法（Stewart，1991）和战略管理会计（Bromwich，1990；Simons，1991）。

现实中，随着市场竞争的加剧，竞争者努力以更有效地制造和服务过程，以及更好的质量来赢得竞争。消费者在消费服务和价格要求上也变得更加老练。在这样的环境中，任何公司想要取得成功，必须认真地思考，结合公司内部和外部运营环境来制定、执行战略。因此，理论界也越来越多地关注和重视战略，把战略与管理会计有机地整合。战略管理会计（Strategic Management Accounting，SMA）已经出现在各种专业的管理会计教科书和考卷中，战略管理会计弥补了传统的管理会计所忽视的内容，战略管理会计通常包括四个方面的内容：环境分析、竞争者分析、通过业绩计量与战略连接、从战略的视角来审视内部数据。

一、环境分析

战略管理会计的重要性在于它强调管理者应该关注公司的外部环境，与制订公司目标和战略相关的主要外部环境因素见图 1-2。由图可见，外部环境的变化可能来自技术的发展，顾客偏好的改变或者显著的经济变化，还包括与公司经营所在的人口、社会、法律和政治环境相关的变化。

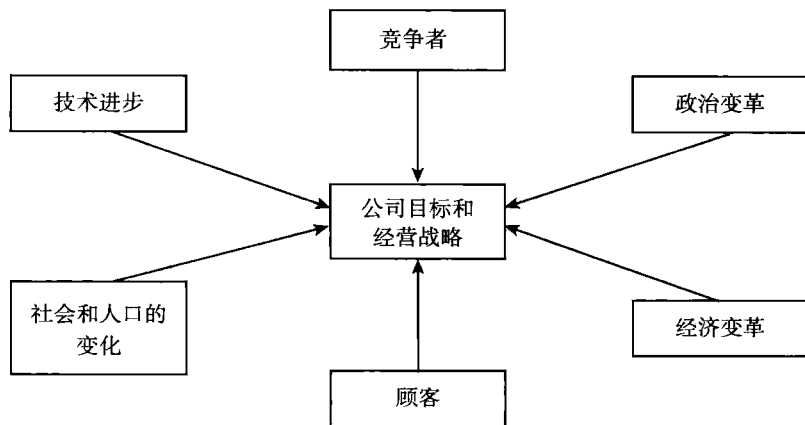


图 1-2 外部环境因素

在分析评价外部环境时，管理会计师需要收集和分析各种信息，并与相关部门协作才能提供有效的与战略相适应的信息。例如，以实际市场份额和相对市场份额作为评价公司战略成功的替代变量。这里，实际市场份额表明公司相对于所有其他的竞争者表现如何；相对市场份额表明公司与最大的竞争者相比在市场份额中的地位。假定较低价格的市场渗透战略在最初几年产生较低利润，若仅以短期的财务基础来评价则认为是失败的，但若进一步深入到市场获取相关的数据，则可能发现市场份额是在增加的。通过监控市场份额的变化可以了解到公司市场地位的变化，通过相对市场份额的检验则表明了各种竞争者的力量。所以，当公司的战略地位得到公司上下充分的认识，管理会计师与销售部门合作获取信息，使部门间依存性的合作愈加重要。

二、竞争者分析

公司设定目标和最终的战略必须考虑市场主要竞争者以及多种外部环境的影响因素，还需要考虑老客户保持、及从竞争对手那里争取新客户策略。公司产品的竞争不仅是价格竞争，还要考虑一系列的重要因素，例如，出售给潜在顾客的产品必须具有哪些自身特征，才能吸引顾客并且提供给他们相应价值的商品。这些关于产品的质量、可靠性、外观以及售后服务等特征，对于公司战略的形成也非常重要。

通过对竞争者的分析有助于公司认识到竞争对手的优势来源。竞争者分析需要建立竞争者信息系统，重点关注竞争者提供的产品特征、产品定价、顾客基础和财务地位。与竞争者相关的信息包括：

- 彼此的客户和供应商
- 竞争者雇用的以及自身的销售人员
- 竞争者产品的分析
- 行业的交易记录和政府的统计数据
- 出版的有关竞争者的报纸文章，新闻稿件和报道
- 委托的市场研究

尽管指望竞争者的信息系统能够涵盖竞争者行为的所有信息是不现实的，但是这有限的信息仍然为战略分析过程提供不可或缺的帮助。

三、通过业绩计量与战略相连接

战略管理会计认识到战略与关键的成功因素相联系，这要求认真地挑选关键的成功因素并按照因果关系建立起联系。此外，企业还要整合其他的经营计量指标形成一个业绩计量系统，业绩评价指标的范围包括财务指标和非财务指标，由此管理会计的重心不再局限于事后的分析，而是将战略与业绩评价紧密联系起来，卡普兰教授的平衡计分卡就是当前管理会计较为典型的方法之一。

四、内部数据的战略观

战略管理会计除了对外部信息的关注，也需要重视从战略角度运用公司内部生成的信息。例如，在一个战略背景中，如果公司过于看重短期的盈利能力，不愿意投资改善竞争地位或者削减环境中任何不利变化的潜在影响，则短期利润的增加很有可能是在战略地位的恶化的情形下获得的。这是因为利润的增加可能是由于销售价格高于以前的竞争水平，结果导致市场份额下降。相反地，如放弃短期盈利能力，建立市场份额和获得相对成本优势的行为才能够有助于未来盈利业绩的增长。

战略管理会计能够成功地推动组织业绩的提升。但尝试建立一个正式的战略管理会计系统并非易事，其起点是能够辨别在公司中获取的信息类型。在多数情况下，这些信息可以从组织的不同部门中得到。但就当前情况看，由于企业信息的收集分属于不同的部门，种种原因使得这些信息还没有在企业内部得到广泛的传播和利用。

1. 管理会计师的作用。如果公司有角色能够筛选和甄别公司的关键信息，并以管理控制为目的，这个角色在设定战略管理会计系统中就能够起到重要的和决策性的作用。公司运营中，管理会计师的主要作用就是协调、处理影响着公司战略的相关信息，包括确认组织中获取战略信息收集者和使用者的类型；如何以及何时收集和传播这些信息；整合并扩充此类信息的收集、分析和分配的可能性。因此，管理会计师应该负责整理、分析并整合信息后提供给公司战略管理过程中的关键成员。战略管理会计所提出的挑战，使管理会计师的工作重心转移到以下任务上：

- 评估公司和行业面临的环境因素
- 分析公司的竞争优势
- 设计内部系统来分析增值和非增值的行为
- 分析客户的盈利能力
- 实施标杆管理
- 确认和计量关键的成功因素和有关的重要业绩指标

2. 信息过载。管理者不可避免地会对信息过载的问题产生抱怨，但这可以通过重点关注公司关键成功因素的方式来解决，这些关键的成功因素（或关键的变量）代表了业绩的重要领域，如果指标选取恰当，将保证组织获得成功的竞争优势。表 1-1 列示了一些关键的成功因素。

表 1-1 决定成功的关键因素	
行为领域	成功的关键因素
市场和顾客的反应	销售额、销售增长和市场份额新产品的引进、新顾客的取得
生产和供应	质量和适时供应设备产能的使用效率
资产管理和盈利能力	投资回报率（ROI）运营资本的管理

此外，还必须考虑获取这些额外的战略管理信息的成本。如果管理者利用信息在制订战