

新世纪研究生教学用书
会计系列

含 MPAcc
及MBA、EMBA财会方向

杨公遂 何敏 高玉荣 编著

战略成本管理会计理论与实务

Strategic Cost Management Accounting Theory and Practice



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press



013070062

F275.3
141

含 MPAcc
及 MBA、EMBA 财会方向

杨公遂 何敏 高玉荣 编著

战略成本管理会计理论与实务

Strategic Cost Management Accounting Theory and Practice



F275.3
141



北航

01677929

东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press
大连

013070085

© 杨公遂 何 敏 高玉荣 2013

图书在版编目 (CIP) 数据

战略成本管理会计理论与实务 / 杨公遂, 何敏, 高玉荣编著.
—大连: 东北财经大学出版社, 2013. 8
(新世纪研究生教学用书·会计系列)
ISBN 978-7-5654-1305-6

I. 战… II. ①杨… ②何… ③高… III. 企业管理-成本会计-
研究生-教材 IV. F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 193136 号

东北财经大学出版社出版
(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)
教学支持: (0411) 84710309
营 销 部: (0411) 84710711
总 编 室: (0411) 84710523
网 址: <http://www.dufep.cn>
读者信箱: dufep @ dufe. edu. cn

大连日升印刷厂印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm

字数: 346 千字

印张: 16

2013 年 8 月第 1 版

2013 年 8 月第 1 次印刷

责任编辑: 高 铭 王 丽

责任校对: 贺 荔

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1305-6

定价: 30.00 元

前言

传统成本管理会计旨在为企业内部预测、决策、规划、成本控制和业绩考核评价服务，使企业资源得到合理利用，降低企业成本，提高企业经济效益。传统成本管理会计认为利润的实现来自于对企业内部资源的利用，并不注重外部的市场环境和企业的持续发展，也没有关注企业内部竞争优势的培养。因此，其指导思想是内向的、局部的和短期的。显然，这一指导思想与现在的战略管理理论是不相符的。企业战略管理要求企业必须掌握其所处的外部环境及其变化，特别是要掌握竞争企业的信息，包括产品的技术、成本、定价、市场占有率，内部财务和非财务资源以及战略措施。同时，企业应根据自身的资源现状和产品特性，明确自己的战略定位和战略目标，制定相应的战略决策。企业战略管理关注短期的会计利润，更关注长期的竞争优势和企业价值的增长。因此，企业战略管理要求成本管理会计的指导思想必须面向外部、面向长期、面向未来。

由此可见，传统成本管理会计的指导思想已落后于企业的发展趋势。管理理论从经营管理阶段发展到战略管理阶段，成本管理会计也将随之发展到战略成本管理会计阶段。

战略管理会计最早由英国学者西蒙（Simmonds）于1981年提出，并逐渐受到关注。1981年，西蒙在《战略管理会计》一文中将战略管理会计定义为：“用于构建与监督企业战略的有关企业及竞争对手的管理会计数据的提供与分析。”他特别强调管理会计与企业战略结合的重要性，强调企业相对竞争者的成本竞争地位。威尔逊等人更加拓宽了成本管理会计的范围，强调战略管理的外部性和前瞻性。布朗维奇认为，在分析讨论竞争优势时，不应当抛开产品特性及其成本，对企业和竞争企业的产品特性及其成本变化的监控，正起到了成本管理会计所要求的保持竞争优势的职能。

战略成本管理是成本管理与战略管理有机结合的产物，是传统成本管理对竞争环境变化所作出的一种适应性的变革。所谓战略成本管理就是以战略的眼光从成本的源头识别成本驱动因素，对价值链进行成本管理，以利于企业竞争优势的形成和核心竞争力的创造。战略成本管理最早于20世纪80年代由英国学者肯尼斯·西蒙兹（Kenneth Simmonds）提出，杰克·桑克（Jack Shank）、戈文德瑞亚

(V. Govindarajan)、克兰菲尔德 (Cranfield)、罗宾·库珀 (Robin Gooperand) 等人对战略成本管理理论又进行了不断的发展和完善。

相对于传统成本管理会计, 战略成本管理会计具有这样几个特点: ①服务宗旨是维持企业持久的竞争优势; ②研究对象以市场和竞争对手为重; ③为企业战略管理的全过程服务; ④是一门综合性的边缘学科。战略成本管理会计是现代管理理论和实践发展的产物。它自身的理论体系和方法是建立在传统成本管理会计和企业战略管理的理论和方法基础之上的, 并且融合了财务会计学、组织行为学、信息经济学、制度经济学以及现代管理理论的最新思想, 因为较少受会计制度和会计准则的限制, 将在实践中不断完善。

战略成本管理会计是企业战略管理和成本管理会计的结合, 也是成本管理会计的扩展和延伸, 它是科学技术进步和经济发展的必然产物, 它的理论体系和方法将随着企业生存环境的变化而不断自我完善。

战略成本管理会计在我国的研究刚刚起步, 特别是战略成本管理会计的理论框架在我国会计界尚未有权威性的结论。战略成本管理会计的理论框架体系是由相互关联的基本理论概念组成的逻辑一致的体系。该体系包括战略成本管理会计的目标、基本假设、基本原则、基本特征、主要内容、基本方法等内容。

本书分为上、下两篇:

上篇为战略成本管理会计理论研究, 共 8 章, 包括战略成本管理会计概论、战略目标的制定——基于企业战略的全面预算管理、价值链分析、战略定位分析——不同竞争战略对成本信息的需求、成本动因分析——作业成本管理、人力资源成本管理、财务预警分析与风险管理、基于企业战略的绩效评价——平衡计分卡理论等内容。

下篇为战略成本管理会计应用案例分析, 共编辑整理 12 个与战略成本管理会计理论相对应的典型案例, 目的在于: 一方面, 可以对上篇的相关内容作进一步的实例说明, 便于读者理解相关内容; 另一方面, 可以为企业提供可借鉴的素材, 便于企业实际运用战略成本管理会计方法。

本书由杨公遂教授、何敏、高玉荣编著。参加本书编写和案例资料调研、整理的人员有: 温宏利、黄翠、陈玉峰、罗怀敬、杨若谷、王春芳、葛洪朋、薛一汛、李娅、曲娟、刘明辉、于苗、朱斌、刘佳、王胜男、刘绍朋、苗润滋、雷军、付建森、盖春娥、孙瑞娟、商明晶、孙喆、孙婧、杜敏、季荣花、高玉静、卢朝锋、油顺涛、郭士杰、姚红奇、楚艳华、商晶、冯业辉、陈雨露、王梅菊、郭海燕、张栋、刘圣楠、王琳、王京姝、井冠阳、仲帅、宋其华、吕斌、成照鑫、殷常青、孙意翔、刘丽萍等。

本书汇集了作者 20 余年的教学实践经验, 并吸收了国际、国内最新的研究成果。在写作过程中, 参阅了国内外大量的著作和文献, 我们在此表示衷心的感谢! 另外, SD 钢铁集团有限公司尉可超、齐鲁制药有限公司孙同顺、中国平安银行刘霖, 以及 SD 省国资委、东北财经大学出版社有关领导、山东财经大学会计学院有

关领导和老师，对本书的写作也提出了很多富有建设性的意见和案例素材，在此一并表示诚挚的谢意！

本书可作为高等财经院校会计专业高年级本科生、研究生以及 MBA 学员的教材，也可以作为企业财务总监培训教材或财务经理自学用书。

在编写过程中，我们虽然本着严肃认真的态度做了多次审校和修改，但由于水平所限，书中疏漏错谬在所难免，恳请广大读者批评指正，以便在修订再版时修正提高。

编著者

2013 年仲夏于泉城燕子山

目 录

上篇 战略成本管理会计理论研究

第一章 战略成本管理会计概论 ⇨1

第一节 战略管理会计产生的背景 /1

第二节 战略管理会计基本理论 /4

第三节 传统成本管理的意义、原则及内容 /12

第四节 战略成本管理产生的背景及主要内容 /17

本章主要参考文献 /18

第二章 企业战略目标的确定——基于企业战略的全面预算管理 ⇨21

第一节 以战略为导向的全面预算管理体系的基础理论 /21

第二节 全面预算管理在我国现状以及应用中存在的问题 /25

第三节 以战略为导向的全面预算管理体系的框架 /27

本章主要参考文献 /36

第三章 价值链分析 ⇨38

第一节 价值链与价值链会计 /38

第二节 价值链分析 /40

本章主要参考文献 /42

第四章 战略定位分析——不同竞争战略对成本信息的需求 ⇨44

第一节 企业战略管理理论的产生与发展 /44

第二节 战略定位分析的概念及内容 /47

第三节 战略定位分析的方法 /51

第四节 竞争战略的类型及选择 /58

第五节 不同竞争战略对成本信息的需求 /63

本章主要参考文献 /65

第五章 成本动因分析——作业成本管理 ⇨66

第一节 现行完全成本法及其缺陷 /66

第二节 作业成本法的产生与发展 /67

第三节 作业成本计算的理论基础 /69

2 战略成本管理会计理论与实务

- 第四节 成本动因分析 /70
- 第五节 作业成本法的运行程序 /72
- 第六节 作业成本法的优缺点 /76
- 本章主要参考文献 /78

第六章 人力资源成本管理 ⇨81

- 第一节 人力资源成本的内涵及构成内容 /81
- 第二节 我国人力资源成本控制的现状、问题及原因分析 /85
- 第三节 人力资源成本管理 /89
- 本章主要参考文献 /99

第七章 财务预警分析与风险管理 ⇨101

- 第一节 财务风险的类型及成因 /101
- 第二节 企业财务预警分析 /104
- 第三节 企业财务风险管理 /107
- 本章主要参考文献 /109

第八章 基于企业战略的绩效评价——平衡计分卡理论 ⇨111

- 第一节 平衡计分卡理论的发展历程 /111
- 第二节 平衡计分卡的主要内容 /112
- 第三节 平衡计分卡在企业绩效评价中的应用 /115
- 本章主要参考文献 /118

下篇 战略成本管理会计应用案例分析

- 案例一 TZ 公司基于战略的全面预算管理的实施 /120
- 案例二 价值链视角全面预算管理在 SL 公司的应用 /134
- 案例三 SD 农业银行的业务流程再造 /140
- 案例四 QL 机电设备安装公司基于价值链分析的作业成本控制 /149
- 案例五 美国西南航空公司战略定位分析 /156
- 案例六 作业成本法在 SK 高新技术企业中的应用分析 /160
- 案例七 作业成本法在 SD 烟草商业企业物流成本控制中的应用 /166
- 案例八 大连某工艺品有限公司作业成本法应用分析 /199
- 案例九 WF 职业学院的人力资源成本管理分析 /202
- 案例十 人力资源会计在 SJ 制药公司的应用 /213
- 案例十一 巴林银行破产案 /233
- 案例十二 LD 大学教育绩效评价指标体系 /239

企业战略管理要求企业必须掌握其所处的外部环境因素的状况及变化，特别是了解竞争企业的信息，包括对方产品的技术、成本、定价、市场占有率、内部财务和非财务资源以及对方的战略措施等等，同时根据自身的资源和产品特性明确自己的战略定位和战略目标，以此制定相应的战略决策。企业战略管理的目标既在于短期的会计利润，更注重长期的竞争优势和企业价值的增长。因此，战略管理要求管

理会计的指导思想必须面向外部、面向长期、面向未来。

由此可见,传统管理会计的指导思想已落后于企业的发展趋势,管理理论从经营管理阶段发展到战略管理阶段,管理会计也将随之发展到战略管理阶段。

(二) 传统管理会计不能适应制造和竞争环境的变化

20 世纪 80 年代兴起的高级制造技术 (advanced manufacture technologies, AMT) 和适时生产技术改变了许多企业的生产工艺。高级制造技术以高度的灵敏性及相应的制造系统为特征,能够对市场情况和客户要求做出迅速的反应。在未来的市场竞争中,高级制造技术将成为企业核心竞争能力的主要体现。先进生产技术的特点是将各种高新技术成果不断地渗透到产品的设计、制造、生产、管理及市场营销的各个领域中,以此提升企业的综合竞争力。比如精益生产技术就是以零库存、生产组织形式高柔性和产品质量无缺陷为目标;敏捷制造技术的目标则是迅速适应市场多元化和个性化的发展趋势,尽可能达到产品成本与产品数量无关,提升企业在不断变化且无法预测的生存环境下的竞争能力。

高级制造技术与传统制造技术有很大不同,如在高级制造上的投资已改变了成本性态的类型,企业大部分成本在短期内是固定的,在产品的总成本中直接材料和直接人工所占的比重正在缩小,而固定费用所占的比重则越来越大,比如尖端生产设备的使用和生产管理服务的强化,都加大了产品总成本中的制造费用的比重。在发达国家的制造业成本或投入资本中,管理和研发等与知识相关的软成本占制造业成本的 60% 至 70%。这种制造技术的革命引发了许多问题,比如如何计算产品成本,如何评价对高级制造技术的投资,如何完善控制系统和业绩指标使之能够激励管理层实现企业的战略目标等等。而现有的成本系统不仅没能帮助管理者适应这种变化,反而限制了企业对这种变化的适应。

(三) 传统管理会计“服从”于财务会计的痕迹十分明显

企业所有权和管理权的分离使企业所有者产生了监督其投资受托责任的需要,这种需要导致了企业财务会计部门的产生。财务会计部门为投资者和债权人提供财务报告,这些财务报告应符合会计准则的要求,存货计价要以历史成本为计量基础,非制造成本只能作为期间成本而不能分配到产品成本中。编制报表时需要区分已销商品的成本和存货的成本,于是人们采取“客观的、可验证的”程序将成本分配到产品中,在这一程序中,受重视的是“将成本分配到产品”,而不是精确计量已消耗的资源。就单个产品消耗的资源来说,每种产品的成本可能是不精确的,但就报表的准确性而言,却是会计准则和公众可以接受的。但是保持财务会计和管理会计这两个各自独立的系统就需要付出很高的成本,于是企业管理者在进行内部管理时通常依据与外部财务报告来源相同的信息,这样使管理会计得以“服从”财务会计;此外,管理会计注重能以货币计量的劳动资本的管理控制,依赖于财务会计信息进行预测、决策、控制,忽视产品开发、产品质量、顾客满意度等不能用货币计量却与企业战略目标密切相关的非财务指标,因而缺乏独立性和及时性。

（四）传统管理会计缺乏重视外部环境的战略观念

传统管理会计强调服务于企业的内部管理，对企业的外部环境则有所忽视，因而其所提供的信息同企业的战略决策缺乏相关性。成功的企业管理战略就是要创造和保持持久的相对竞争优势，管理会计应该指出企业在市场竞争中所处的相对地位，提供有利于企业针对竞争进行战略调整的财务和非财务信息。但是，传统的管理会计却未能提供这些信息。如果管理会计报告中包括市场占有率等非财务信息，那么无疑会提高管理会计的相关性。此外，超出会计主体范围本身，结合竞争者来分析企业的竞争优势，通过与外部竞争者的比较来研究本企业销售额、利润和现金流量的相对变化，这对企业的战略目标的实现更有意义。但是，传统的管理会计却未能提供和解释这些有用的信息。

二、战略管理会计产生的必然性

由于传统管理会计理论缺乏战略相关性，不能为企业战略管理提供强有力的决策信息支持，因此，企业战略管理的发展需要一种更合理的管理会计理论和方法的支持。这种管理会计理论和方法必须能够满足企业市场竞争的需求，为企业竞争提供信息系统和决策支撑，为增强企业竞争优势和保持企业持续发展服务。因此，自20世纪80年代，特别是自80年代末期以来，人们开始将战略的因素引入管理会计的理论与方法中，从而将其逐步推向战略管理会计的新阶段。

管理会计理论与方法的发展同管理决策理论与技术密不可分，把战略因素引入管理会计分析体系，发展战略管理会计是现行管理会计理论与方法的一个非常具有价值的扩展，同时又十分符合逻辑。因此，战略管理会计的出现是理论界和实务界的必然要求。

从理论方面来看，管理理论中出现的战略管理理论、全面质量管理、柔性管理思想，经济学中的委托—代理理论，行为学派的行为理论和权变理论等，特别是管理会计方法的发展，如价值链分析方法、成本动因分析方法、产品生命周期成本法等，都为战略管理会计的产生提供了理论基础。

从实务情况来看，信息技术的进步为战略管理会计的发展提供了技术条件。战略管理会计提供的信息是多种多样的，既有历史、现在和未来的会计信息，也有会计主体及其竞争对手的内外会计信息，还有财务和非财务的会计信息。显然，传统的会计信息处理手段无法提供上述多样化的信息，而信息技术的发展使战略管理会计有可能以较低的成本及时提供战略管理所需要的上述信息。

另外，会计是在各种环境的孕育下成长起来的，当会计环境变化时，会计必然要做出相应的变革。从20世纪初至50年代，由成本会计逐渐发展起来的传统管理会计，就是会计适应企业内部管理的需要，帮助企业提高作业和经营效率的结果，它满足了企业作业管理和运营管理对会计的要求。但随着现代市场经济体系全球化的迅速发展，企业之间的竞争已从低层次的产品营销性竞争发展到高层次的全球性战略竞争，竞争战略上的成功已成为企业在全局性激烈竞争中求生存、谋发展的关键所在。基于社会经济发展的新形势，“企业战略管理”及为其提供信息与智力支

持的“战略管理会计”的兴起就成为历史的必然。它将有助于进一步深入考察企业环境对管理会计的影响和作用,从而使管理会计的眼界更加宽广,更能适应企业战略管理的要求。

但是,不能认为战略管理会计的兴起是对传统管理会计的否定或取代,而应把前者视为为适应社会经济环境条件的变化而对后者的丰富和发展。后者在与其相应的经济大环境中,以及在现代企业竞争战略已定条件下的内部管理方面,仍具有广泛的适用性。因此,不应把它们之间看作是此即彼、相互排斥的关系,而应是不同层次(战略、战术层次)的互补关系。

● 第二节 战略管理会计基本理论

一、战略管理会计的目标

根据系统论可知,正确的目标是系统良性循环的前提条件。战略管理会计的目标是指战略管理会计工作预期将要达到的目的,对战略管理会计系统的运行具有重要意义。战略管理会计目标在战略管理会计认知方法体系中处于最高层次,它是决定战略管理会计的本质、对象、假设、原则、要素和方法的基础。因此,应首先明确战略管理会计的目标。战略管理会计的目标可以分为最终目标、直接目标和具体目标三个层次。

战略管理会计的最终目标应与企业的总目标具有一致性。传统管理会计的最终目标是利润最大化。利润最大化的目标虽然能够促使企业加强核算和管理,但是,它不仅没有考虑企业的远景规划,而且忽略了市场经济条件下最重要的一个因素,即风险。为了克服利润最大化目标的短期性和不顾风险的缺陷,战略管理会计的目标应立足于企业的长远发展,权衡风险与报酬之间的关系。自20世纪中期以来,多数企业把价值最大化作为自己的总目标,因为它克服了利润最大化的缺点,考虑了货币时间价值和风险因素,有利于社会财富的稳定增长。企业价值是企业现实与未来收益、有形与无形资产等的综合表现。因此,企业价值最大化也成为战略管理会计的最终目标。

战略管理会计的直接目标是为企业战略管理决策提供信息支持。这种信息不仅包括财务信息,如竞争对手的价格、成本等,更重要的是包括了有助于实现企业战略目标实现的非财务信息,如市场需求量、市场占有率、产品质量、销售和服务网络等。提供多样化的会计信息,既满足了企业战略管理和决策的需要,也改变了传统会计单一的计量模式。

战略管理会计的具体目标主要包括以下四个方面:协助管理当局确定战略目标;协助管理当局编制战略规划;协助管理当局组织实施战略规划;协助管理当局评价战略管理业绩。

二、战略管理会计的特征

(一) 注重长远性和全局性

现代管理会计以单个企业为服务对象,着眼于有限的会计期间,在“利润最大化”目标的驱使下,追求企业当前的利益最大。它所提供的信息对促进企业进行短期经营决策、改善经营管理起到了一定作用。

战略管理会计则着眼于企业长期发展和整体利益的最大化。当企业间的竞争已上升到高层次的全局性战略竞争时,抢占市场份额、扩大企业生存空间、追求长远的利益目标已成为企业家最为关注的问题。战略管理会计超越了单一期间的界限,着重从多期竞争地位的变化中把握企业未来的发展方向。它更注重企业持久竞争优势的取得和保持,甚至不惜牺牲短期利益。因此,作为构成竞争地位主要因素的市场份额就成了研究的重点。战略管理会计不仅要取得市场份额的有关信息,而且还要密切注视其变化情况;不仅要关注本企业的市场份额,还要关注竞争对手的市场份额,甚至在报表中予以列示。它的信息分析完全基于整体利益,不在乎一城一池的得失,更不会用集团利益去交换某个成员企业的利益,有时甚至会为顾全大局而支持弃车保帅的决策。战略管理会计放眼长期经济利益,在会计主体和会计目标方面进行大胆的开拓,将管理会计带入了一个新境界。

战略管理是制定、实施和评估跨部门决策的循环过程,要从整体上把握其过程,既要合理制定战略目标,又要求企业管理的各个环节密切合作,以保证目标的实现。企业管理是由不同部门相互配合共同完成的,必须以企业管理的整体目标为最高目标,协调各部门运作,减少内部职能失调。相应地,战略管理会计应从整体上分析和评价企业的战略管理活动。

(二) 体现了动态性、应变性和灵活性

任何战略决策都不是一成不变的,而要根据企业内外部环境的变化及时进行相应的调整,以保持与环境相适应。为了适应这种需要,战略管理会计采用了较为灵活的方法体系,不仅要联系竞争对手进行“相对成本动态分析”、“顾客盈利性动态分析”和“产品盈利性动态分析”,而且采取了一些新方法,如产品生命周期法、经验曲线和价值链分析等。

(三) 外向型的信息系统

现代管理会计服务于企业的内部管理,是一种内向型的信息系统,在市场竞争不十分激烈时,企业只要努力降低成本,提高劳动生产率,就能在市场立足。因此,现代管理会计致力于企业内部信息的收集、分析和各种指标的纵向比较。它不太关注外部环境和竞争对手的情况,它所提供的只是单个企业自身的数据,而不是企业在市场中的相对优势和劣势。战略管理会计则站在战略的高度,不局限于本企业这一个环节,而是研究在整个行业价值链中企业上家和下家的信息,努力改善企业的经济环境,强调企业发展与环境变化的协调一致,以求得行业的最优效益。

战略管理会计围绕本企业、顾客和竞争对手形成的“战略三角”,收集、整

理、比较、分析竞争对手与战略相关的信息,向管理者提供关于本企业与对手间竞争实力的信息,以便保持和加强企业市场上的相对竞争优势。战略管理会计同时也跳出了单一企业这一狭小的空间范围,将视角更多地投向了影响企业的外部环境中。它不再满足于企业内部的零敲碎打式的管理方式,而是密切关注整个市场和竞争对手的动向,通过与对手的比较来发现问题,并适当调整和改变自己的战略战术。因此,战略管理会计特别强调各类相对指标或比较指标的计算和分析,如相对价格、相对成本、相对现金流量,以及相对市场份额等。在应用其他管理会计方法(如量本利分析)时,也强调应结合竞争对手进行。战略管理会计强调比较优势,从相对成本到相对市场份额,向管理者提供的是比较竞争成本和比较竞争优势的信息。战略管理会计通过对企业内外部信息的比较分析,了解企业在市场中竞争地位的变动。因此,战略管理会计拓展了会计对象的范围,是一种外向型的信息系统。

(四) 提供信息多元化

虽然传统管理会计也可以提供一些非货币性信息,但是从现有的作用看,人们并未给予足够的重视。所以,战略管理会计对一些非货币性信息,如质量、供应量、需求量、市场份额、市场需求的规模、产品合格率等给予了足够的重视和反映,以弥补管理会计的不足。因为非货币性信息在企业战略决策中有着重要的作用。例如,市场份额这个非货币性指标,是与成本和利润紧密联系的,它在一定程度上代表未来的现金流入量,可作为业绩初步评价的依据。市场份额的变化反映企业竞争地位的变化,相对的市场份额还可以用来揭示主要竞争对手的相对实力。又如,产品返修率直接反映企业产品的质量水平,这里的“质量”,在以市场为导向的经济模式下,不仅指最终产品的各项指标与原来的设计完全吻合,还指该产品能充分满足顾客对该类产品的愿望,因此,较高的返修率有可能意味着产品在最初的设计构想上存在缺陷。所有这些非货币性信息常常是决定企业战略管理至关重要的因素。战略管理会计提供的信息必须具有多样性、完整性,才能为企业成功地进行战略管理提供信息和智力支持。

(五) 采用战略性的业绩评价制度

现在企业竞争都是围绕以知识和人力为核心的综合素质的竞争,并以智力和技术投资为基本投资方向。与此相适应,对企业效益的评价应以全面的提高竞争能力、发展能力为基本出发点,而不是拘泥于一时、短暂的得失。业绩评价尺度是微观效益与宏观效益、短期效益与长远效益、经济效益与社会效益的有机统一体。同时,随着智力投资的扩大和知识创新步伐的加快,物化劳动的转移价值所占的比重越来越小,而由高智力的员工拥有的专利等无形资产所创造的价值增值将大幅度提高,所占比重将越来越大。所以,不仅企业的业绩评价尺度改变,其评价业绩的重点也从计算利润转向计算价值增值,并通过编制专门的增值表加以系统反映。

三、战略管理会计的基本假设

战略管理会计的基本假设不仅是构成战略管理会计理论体系的重要组成要素,

也是实现战略管理会计目标的条件,其对管理会计实践具有指导作用。

传统会计是建立在会计主体、会计分期、持续经营、货币计量等基本假设之上的。相比而言,战略管理会计在每一方面大多有着不同的涵义。

(一) 会计主体多元化假设

会计主体是对会计活动空间范围的界定。传统的财务会计和管理会计都把会计主体局限于一个企业或一个单位,仅提供一个会计主体的信息。在战略管理条件下,会计主体一元化假设已不适用于战略管理会计,必须加以修正。战略管理会计在会计主体上应具有更大的灵活性,它不再局限于单个企业或企业内各责任单位,还应包括整个企业集团或跨国企业以及企业的外部环境,如竞争对手等。它既可以是上述实体单位,又可以是诸如网络企业那样的虚拟单位,因此,战略管理会计的会计主体不再是单一主体,而是多重主体或虚拟主体。

(二) 灵活分期假设

虽然战略管理会计在很多领域还涉及会计分期,但已不局限于月、季、年的传统分期,而是根据企业自身情况灵活进行分期,并且借助于信息技术的高速发展,将来完全有可能以事项会计为基础,实现报告的实时性。灵活分期假设即把企业持续不断的经营活动和分析、决策、评价活动划分为一定的期间,以便及时提供有用的信息。战略管理会计的分期根据企业战略管理的实际需要进行,具有很大的灵活性,可以短到1天、1周或1季,也可以长到10年、20年,而不受财务会计的月、季、年分期的限制。

(三) 持续经营假设

虽然从目前及长远的发展情况来看,经济活动日趋复杂,金融创新工具不断涌现,企业风险不可避免,并且企业随时都有破产或被兼并的可能。但是,在进行战略管理会计理论研究时,仍有必要回避企业所面临的各种生存风险,为企业设定一个无限期的运行方式,以此作为战略管理会计运行的必要前提。持续经营假设指战略管理会计主体在可预见的未来不会被清算或终止,企业将无限期地延续下去,唯有如此,才能确保战略管理会计的一系列原则和专门方法稳定而有效地得到运用。战略管理会计致力于企业长期发展和长期竞争力的培养,尤其需要强调设立这一假设的特殊意义。

(四) 货币与非货币计量假设

知识经济时代,大量非货币信息充斥于社会经济活动中,管理的重心将从有形资产转向无形资产,从财务资源转向知识资源。战略管理不仅要利用货币计量的信息,尤其要利用非货币计量的信息,这就要求战略管理会计除提供必要的财务信息外,还要比传统管理会计提供更多的非财务信息,如产品质量、市场占有率、顾客满意程度等。显然,传统的货币计量手段无法满足这一要求,因此,采用多种计量手段是战略管理会计科学而现实的选择。货币与非货币计量假设是指战略管理会计在进行预测、决策、控制、分析和业绩评价时,除使用大量的货币计量手段外,还要使用大量的非货币计量手段,如以实物

量、时间量、相对数等为单位进行计量。同时,注重非货币计量也是财务会计发展的一个明显趋势。

四、战略管理会计的原则

战略管理会计的原则是指开展战略管理会计工作需要遵循的指导思想,包括基本原则和一般原则。

(一) 基本原则

1. 全局性原则

一是企业的微观经济效益和国家的宏观经济效益的统一,社会效益和经济效益的统一;二是每个责任中心的目标、决策、计划,既要实现本责任中心的效益,也要协调与相关责任中心有关指标的关系,更要与企业总体目标一致;三是把眼前利益和长远利益当做一个整体来考虑。

2. 外向性原则

不仅考察企业自身的信息,而且注重考察企业外部的相关信息,特别是竞争对手的有关信息。

3. 信息的成本效益原则

根据信息成本和信息收益的比较结果来确定是否要加工输出该信息。

4. 相关性原则

注重提供与企业战略目标密切相关的非财务指标,以及超出本企业范围、结合竞争者的对本企业的竞争优势产生影响的信息。

5. 及时性原则

根据企业内外部环境的变化,及时加工和传输各种管理会计信息。

(二) 一般原则

它包括:规划与决策会计所遵循的一般原则,即目标管理原则、价值实现原则、合理使用资源原则;控制与业绩评价会计所遵循的一般原则,即权责利相结合原则、例外管理原则、反馈性原则。

五、战略管理会计的基本内容

战略管理会计是现代管理会计体系中的一个新领域,即使在西方经济发达的国家,目前仍处于初期发展阶段,尚未达到成熟化、定型化。但由于战略管理会计以本企业为基点,着重对顾客和竞争对手的相关信息进行对比分析,借此为企业的战略管理提供信息和智力支持,所以其主要内容包括以下几个方面:

(一) 战略目标的制定

战略管理会计首先要进行战略分析,而战略分析具体又包括企业外部环境分析(包括宏观、行业、竞争环境分析)和企业内部环境(资源条件)分析。通过各种信息的搜集、汇总和分析,协助管理层制定战略目标。企业的战略目标可以分为企业战略目标、竞争战略目标和职能战略目标三个层次。企业战略目标主要是确定经营方向和业务范围方面。竞争战略目标主要研究的是产品和服务在市场上竞争的目标问题,需要回答以下几个基本问题:企业应在哪些市场竞争?要与哪些产品竞

争?如何形成可持续的竞争优势?其竞争目标是成本领先还是差异化?是保持较高的竞争地位还是可持续的竞争优势?职能战略目标所要明确的是,在实施竞争战略过程中,企业各个部门或各种职能应该发挥什么作用,达到什么目标。战略管理会计要从企业外部与内部搜集各种信息,提出各种可行的战略目标供高层管理者选择。

(二) 价值链分析

价值链(value chain)的名称最早由美国学者迈克尔·波特在《竞争优势》(Competitive Advantage, 1985)一书中提出。价值可以看成是资金的生成和增值活动,贯穿价值增值的各个环节。价值链是和企业作业联系在一起的,如在钢铁企业“炼铁-炼钢-轧钢”,可看作一条作业链,在这条作业链中贯穿着一条价值链,即“价值1-价值2-价值3”,因此作业链表现为价值链,作业链的形成过程也就是价值链的形成过程。

价值链的分析就是指通过考察价值活动本身及其相互之间的关系来确定企业的竞争优势的一种分析方法。

由于价值活动是构成竞争优势的基石,因此,对价值链的分析不仅要分析构成价值链的单个价值活动,更重要的是要从价值活动中分析各项活动对企业竞争优势的影响,明确各价值活动之间的联系,提高企业创造价值的效率,为企业取得成本优势和竞争优势提供条件。

(三) 战略定位分析

企业可以采用的竞争战略主要有成本领先战略、差别化战略、聚焦化战略。每一个企业都需要根据自身情况,选择恰当的竞争战略;不同的竞争战略,需要不同的成本信息。

(四) 成本动因分析与作业成本管理

战略成本管理产生于20世纪80年代的西方发达国家,它是以现代成本管理观念为基础,以企业总体战略和基本竞争战略为导向,在成本管理中导入战略管理思想,在提高企业竞争优势的同时进行的成本管理。其实质就是成本管理会计信息贯穿于战略管理循环各个过程之中,从战略高度对企业成本结构和成本动因进行全面了解,并且控制与改善成本发生的条件,以寻求长久竞争优势。战略成本管理强调把企业成本管理的问题放在整个市场的环境中予以全面考虑,将成本视为产品整个价值链上使用的全部资源的成本,包括研究与开发、制造、市场开拓、销售及售后服务等,涵盖产品完全成本的价值链及主价值链间的联系,它不仅包括整个行业的价值链也包括企业内部的价值链。

战略成本管理把成本管理的重点放在了发展企业可持续性竞争优势上,其目的是帮助企业确立竞争优势,并采取与企业竞争战略相配套的成本管理制度,使企业能在日益变化的市场和激烈的市场竞争中站稳脚步,战胜对手。

成本动因(cost driver)是指隐藏在成本背后、驱动成本发生的因素。不同制造费用明细项目的成本动因不同,需要采用不同的分配标准。