

Strategic Management Accounting

# 战略管理会计

——企业的市场价值成本压力效应

林辉康◎著



中国财富出版社  
CHINA FORTUNE PRESS

Strategic Management Accounting

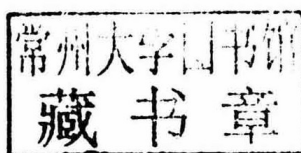
# 战略管理会计

---

——企业的市场价值成本压力效应

---

林辉康◎著



中国财富出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

战略管理会计：企业的市场价值成本压力效应 / 林辉康著. —北京：中国财富出版社，2018. 5

ISBN 978 - 7 - 5047 - 6657 - 1

I. ①战… II. ①林… III. ①企业管理—管理会计—研究 IV. ①F275. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 110264 号

策划编辑 寇俊玲

责任编辑 赵 翠

责任印制 尚立业

责任校对 杨小静

责任发行 王新业

---

出版发行 中国财富出版社

社 址 北京市丰台区南四环西路 188 号 5 区 20 楼 邮政编码 100070

电 话 010 - 52227588 转 2048/2028 (发行部) 010 - 52227588 转 321 (总编室)

010 - 68589540 (读者服务部) 010 - 52227588 转 305 (质检部)

网 址 <http://www.cfpress.com.cn>

经 销 新华书店

印 刷 北京京都六环印刷厂

书 号 ISBN 978 - 7 - 5047 - 6657 - 1/F · 2894

开 本 710mm × 1000mm 1/16

版 次 2018 年 6 月第 1 版

印 张 10.25

印 次 2018 年 6 月第 1 次印刷

字 数 179 千字

定 价 52.00 元

---

版权所有 · 侵权必究 · 印装差错 · 负责调换

## 推荐序

中国的经济已由高速度增长阶段转向高质量发展阶段。在高质量发展的要求下，企业的发展和创新能力更是离不开人才和科学知识。管理会计不仅是会计行业的发展趋势，而且得到国家的大力提倡。管理会计发展的最大受益者就是企业。通过管理会计，企业得以将有限资源和资金进行更有效益和效率的使用和转换。

林辉康先生留学和工作于多个国家，具备国际视野和高度。拥有美国和澳大利亚会计专业相关证书和头衔的他不仅熟练掌握会计和管理会计原理，更是洞悉管理会计的战略性作用和功能，这实属难能可贵。

林辉康先生将所学所悟及工作经验写成此书，与众人分享，鄙人对其无私的精神十分赞赏和支持。

恒安集团 CEO:



2018 年 2 月

## 赠 序

在企业管理众多的科目中，管理会计是核心，其关键价值在组织核算、编制预算、运用科目设置技术落实预算管理，为领导决策当好参谋。

企业会计采用权责发生制，这就要求企业的会计科目使用要精准。

一个优秀的会计，也是一个优秀的企业管理者，编好预算只是第一步，然后还要落实执行，通过科目数据变化查找出原因，并寻求解决办法。

会计以数据说话，为管理提供精准有效的数据，供领导在管理中使用，让管理做到比有对象、学有榜样、赶有目标、帮有措施。鉴此本人认为每个企业管理者都应尊重这门学科。会计是管理的基石。个人的一些创业小心得，录与共勉。

董 洪 刚

2018 年 2 月 5 日

## 自序

中国自古就有“礼仪之邦”的美誉。中华民族的伟大复兴更是要让世界深刻地认识到中国的这种优良传统。习近平主席对“礼仪之邦”进行了现代化的新注解和新定义，即“富强 民主 文明 和谐 自由 平等 公正 法治 爱国 敬业 诚信 友善”。从这个新注解和新定义可以发现，其中蕴含的价值准则是企业经营在中国经济由高速增长向高质量发展转变的商业环境中所必须具备的。

中国经济从高速增长向高质量发展的形式和内容转变直接指明，企业经营意识需要由“量”向“质”的升华。通过企业的经营目的可以对这种升华有一个初步了解。简单地说，从会计角度来看企业经营目的，就是其所经营的商品及服务的数量与价格能够在经营中越来越多、越来越高，也就是，“数量 $\times$ 价格”越来越大。“数量”代表的是过去中国经济强调的高速度发展，“价格”则代表未来中国经济强调的高质量发展。另外，“数量”侧重的是企业经营管理的效率，“价格”侧重的则是企业对市场价值的创造效果。企业由“数量”向“价格”的过渡并不是简单地增加推广费用或减少成本就能解决的经营上的问题，而是应该更全面地对原有经营理念进行提升和创新。

“数量”在企业经营中是一个较为机械性的问题。企业可以通过折扣、赠送、引进先进的机器生产设备等方式降低生产成本，实现对商品和服务的销售“数量”上的提升。但是，建立于市场价值创造能力的“价格”在企业经营中是一个较为整体性和系统性的问题。目前，战略管理会计是一门新兴学科，集战略学、管理学、经济学、金融学、统计学、会计学等学科于一身，是专门用于帮助企业通过合理成本进行市场价值创造和创新的综合性学科。

企业或许很容易引进一台先进的机器设备，可是对于先进的知识却无法直接购买。这是有形和无形的区别，无形事物往往会比有形事物具有更大的价值和重要性。战略管理会计作为一门系统性和综合性很强的科学，很难通

过语言上的直接翻译方法而让中国企业掌握其原理，并明白其对企业经营的重要性。

我常年专注于西方商业科学和会计科学的学习和研究，为中国企业和其他国家和地区（法国、英国、澳大利亚、美国）企业服务多年。同时，通过对中西方文化的认识及经验积累，我将战略管理会计以中西结合的方法引进中国，期待更多的中国企业认识 and 了解它，为祖国在经济转型升级之际尽一份绵薄之力。

林辉康

2018 年 1 月

## 前 言

管理会计，可为中国经济守好实体经济这道防线。

在实体经济创新能力及降成本的问题上，中国各行各业都在出谋划策。针对降成本问题，从政府层面，不间断的行政性和政策性改革在紧锣密鼓地进行着；从学术层面，2017 年的国家社会科学基金申请中的应用经济类别中醒目地显示一个名为“降低实体经济企业成本的理论和政策研究”的研究课题。可见，如何解决中国实体经济企业成本高的难题是一个备受关注的问题。但是，前面提到的政府和学术层面都是企业的一些外部环境因素，而企业的内部环境因素也需要进行科学和合理的自我调整与改革，这样的内外兼顾才能使得中国企业更有效地达到创新和降成本的目标。进一步讲，“花无百日红”这句话充分说明企业外部条件和内部条件的一种关系，绝大多数企业基本没有对外部条件的控制能力，如果只是随着市场规律性和周期性的发展，企业发展瓶颈的到来只是时间上的问题。因此企业只能根据外部条件来进行“未来的自己不是原来的自己”的改革性创新，那么自身进行在“花”的本质上的不断蜕变，便可能出现“红”不限于“百日”，甚至出现万紫千红的效果。

未来，中国企业如何自己进行有目的性的降成本改革？众所周知，成本对于企业来说并不是某一种单一性的事物，而是多种经营元素的组合（如人工、原材料、生产、管理、财务、税务等）。既然成本对于企业是一种综合性和结构性的事物和概念，那么要对整体成本进行真正意义上的“降”，就需要企业对经营和管理意识进行全面性和科学性的“升”。成本的“降”在企业经营中是一个相对概念，例如，企业经营成本提高 10%，而市场却能接受价格提高 20%，这也是一种实质上进行降成本的科学思路。

成本，是一个会计名词。在财务会计里，企业对成本的理解基本局限于账面上显示的成本数字。而成本在管理会计里则是一个很细化的概念，它的



分类很多，例如，抽象成本和具体成本、有形成本和无形成本、现在成本和未来成本、制造成本和经营成本、机会成本和沉没成本、量性成本和质性成本等。

管理会计必然是中国企业和中国会计行业在全球化、市场竞争、人工智能、互联网和云科技等众多客观条件驱动下可预见的未来的改革方向。中国在管理会计方面已经不经意间落后于其他国家和地区。纵观世界，服务行业中的企业咨询行业普遍都由西方企业独占，如全球“四大”会计师事务所（德勤、毕马威、安永、普华永道）、麦肯锡咨询公司、波士顿咨询公司、IBM（国际商业机器公司）等。很多人不知道的是，这些企业的很大一部分竞争优势都建立在管理会计对财务数据的强大处理能力的事实基础上。这种处理能力并不是指会计中传统的记账功能，记账业务不能为这些咨询公司带来丰厚的经济回报，这种处理能力是指通过管理会计中的各种原理和工具对最能实际反映企业经营活动的财务数据进行抽丝剥茧，进而通过客观数据的科学引导对企业进行精准改造和升级。因此，上面提到中国企业在降成本的努力上不仅要依赖于外部条件的帮助，也需要自身及时对经营和管理意识进行升级，而作为企业中枢性功能的会计，则需要从财务意识提升到管理意识，这是升级中的重中之重。

竞争，无论在任何社会意识形态下，都会随着社会和环境的不断进步对竞争者所需具备的竞争技能或者条件提出升级要求。一方面，对于个人来讲，在中国改革开放之初，会开车、会简单外语等技能都能使求职者获得一份收入颇丰的工作。而时至今日，对开车和外语等技能的精通或许也只能为求职者谋得一份较为普通的工作，求职者需要更多的竞技条件（如熟悉办公软件、电脑编程、专业分析能力等）才可能在日益激烈的竞争中占有先机。另一方面，对于国家和企业发展来讲，中国经济制造方面的硬实力（如科技、制造技术和设备、现代化基础建设、信息技术）毋庸置疑已处于世界先进水平，但是经营方面的硬实力（如企业内外部条件和数据整合的战略能力、企业财务数据之间的因果链条解析能力、企业经营杠杆的机动和变换能力、市场价值链辨别能力）在客观上还需要得到进一步的培养和积累。在不断加剧的全球化背景下，随着日新月异的先进科技和竞争环境的出现，制造方面硬实力的较量只可能带给企业短暂的竞争优势，而任何企业经营方面的硬实力在未来和长期的竞争都显得尤为重要。例如，中国企业现在能制造世界上的任何

一种商品，但是这种商品能否在中国企业自主品牌的经营下得到全球市场的认可和扩张呢？还有，中国企业现在有充足的财力和物力在全球进行扩张，但是扩张的效果和成绩是否令人满意？再有，企业经营内容和经营元素相对于全球行业或竞争者的变化周期是多少？这些问题的答案都有赖于企业自身经营上硬实力得到不断培养和积累的实际效果。最后，制造上的硬实力依赖于科技的先进性（如半自动化到全自动化、云储存到云计算），而经营上的硬实力依赖于理念的先进性（如财务会计到管理会计、企业管理到企业战略）。

企业的经营理念和管理理念无疑是上面提及的经营上硬实力中企业需要非常重视的一个竞争制高点。目前，全球比较有影响力的现代化企业管理人物和理论依然以西方为主，在东方也只有几位较为人所熟悉的日本企业家（如稻盛和夫），而中国依然是企业经营和管理咨询行业的输入大国。事实上，中国作为四大文明古国之一，是唯一拥有遍布世界各地的类似“唐人街”的这种代表性标志，以及由数千年前的海上丝绸之路到今日的“一带一路”倡议的超级国家，自古便深谙生活和商业经营之道。比如说，中国自古便有“少壮不努力，老大徒伤悲”“因小失大”“积少成多”“薄利多销”“厚积薄发”等经营名言和智慧。但是如何将这些古老的经营智慧与现代的经营内容有效地结合起来，并实际运用在现代企业的经营管理中呢？不难发现，这些至理名言的字里行间都透露了经营中因与果、利与弊、付出与收获、成本与收益的相互关系，而这些相互关系与企业遵循的投入和回报的生存原则存在一致性。因此，把处理企业各种经营活动且反映财务数据的会计，作为古老经营智慧和现代经营管理的链接体具有无可替代和最具实际的客观角色。纵观任何先进的管理体系（如 ISO、6S、阿米巴），无一不是以客观的数据为主，一切用数据说话，而非以任何人的主观意识理论或成功学说为主。

由于较早进入市场经济体制，且企业经营成本相对较高，西方国家会计的作用和功能经过长期研究并不断蜕变，发展成为帮助企业在经营管理上进行精打细算和运筹帷幄的各种技巧和工具，即管理会计。而今，会计更是突破了技巧性和工具性的作用，被运用到企业的战略层面。提到战略，有着几千年历史和文化的中华民族在战略方面的理解值得世界借鉴。因此，我十分确信中华民族的战略意识和智慧精华将对世界上的企业经营、管理理念及方法进行补充和创新，进而成为中国经济改革和企业创新的重要推动力。

正是建立在以上内容的本质性思考,本书在我对中西文化不同背景下的企业经营管理的熟悉和会计专业深耕的基础上,将中华民族智慧中的战略性思维和西方管理会计工具的先进性方法进行系统性梳理和提炼,进而实现有机融合,最后产生立足于企业经营管理和成本的新理论和新方法。本书的写作将通过由浅入深和由宽入窄的双向思维结合的方法,对本书的组织构架和写作内容进行有序引导。本书的组织架构和写作内容将紧紧围绕以下三大模块进行。

第一大模块,管理会计是一门专业性很强的学科,它包含着各种各样的财务数据处理工具(如财政部2016年颁布的《管理会计基本指引》里的第四章)。但是,此书不以讲解管理会计本身为主,而是通过以管理会计为中心,围绕管理会计与市场、中国发展、金融、财务会计、企业管理等各个方面的关系进行讨论。通过讨论让大多数人对管理会计有一个初步的印象和了解。这样避免了本书变成相对乏味的专业学术读物的尴尬,同时,也能让读者对企业经营和管理知识得到全面性的覆盖。因此,本书适宜人群不仅仅是会计专业人士,也包括企业家、管理人员、创业者及任何商业性的相关人士,甚至非营利性机构人员和政府机关人员,即只要有需要接触机构性管理和财务数据方面的人员,都是此书的适宜阅读对象。

第二大模块,在读者对管理会计有初步性了解的同时,循序渐进地将源自中华民族文化的战略性思维和西方管理会计的先进性工具两者有机地嵌入本书的管理会计内容。

第三大模块,新创的三大“管理会计理论及商业实用战略工具”,是我通过多年的专业领域学习和研究,且充分汲取中华民族智慧的战略思维和西方管理学与会计学的先进功能下,进行提炼和自主开发而成。这三大新理论和战略工具包括:管理会计和电子商务(互联网)、林辉康市场价值成本法(企业战略创新会计法)、市场价值成本指数。这三大新理论和工具具有以下亮点:

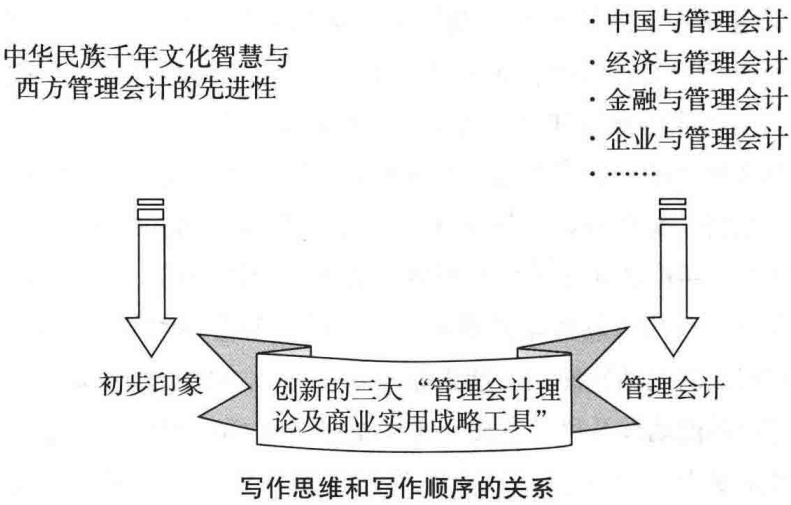
——管理会计和电子商务(互联网):回归“人是技术和工具的主导者,而非技术和工具的被动者”。建立在世界著名商业“竞争战略之父”、哈佛大学商学院教授 Michael Porter 的“波特五力模型”(Porter's five forces)理论的基础上,对电子商务(互联网)的日常大数据和管理会计的数据解读工具进行了科学互动和融合,进而通过财务数据的逻辑推算使得企业能够发现创新

的驱动点，这种将“波特五力模型”对人类商业竞争的解析和由财务数据解读工具的完美结合是任何企业都可以运用的非常科学客观的商业创新模式和办法，这能使企业更充分和全面地受益于互联网带来的优势和实惠。

——林辉康市场价值成本法：在对 Franco Modigliani 教授和 Merton Miller 教授（诺贝尔经济学奖获得者）的 MM 模型（Modigliani Miller Models）进行科学解读的基础上，帮助企业在经营上对成本结构中的价值链上的成本和非价值链上的成本进行不断的市场战略调整和定位，以摆脱企业对资源的机械性理解、提高企业对资源的机动性使用、增强企业对经营成本的市场性认识，进而提高企业战略意识的能动性、科学发现和实现企业流程再造的机会。这套成本法由中国的文化和智慧元素、西方的经济学、管理学和会计学元素以及企业经营和市场行为互动的逻辑思考等众多丰富内容综合而成，具有管理会计学说上的新颖性及战略管理会计理解和运用上的独特性，因此直接引用作者的名字对此成本法进行命名，即林辉康市场价值成本法（企业战略创新会计法）。

——市场价值成本指数：市场价值成本指数是林辉康市场价值成本法中的重要部分。市场价值成本指数是经对市场价值成本压力效应的发现演变而来的。市场价值成本压力效应的研究发现得益于 Michael Porter 教授的市场价值链（Value chain）理论、Franco Modigliani 教授和 Merton Miller 教授的 MM 模型中的定理、动作化成本法（Activity - based costing, ABC）和动作化管理（Activity - based management, ABM）里的增值性动作和行为理论及作者长期的会计理论学习和积累。在将市场价值成本压力效应进行指数化处理后，市场价值成本指数解决了企业对市场价值的抽象认识和理解及成本与企业增值性动作和行为的对应关系的复杂处理等难题，使得市场价值能更具体和实际地被企业所理解，也使得市场价值和成本理论能使一般性企业在商业中得到实际的应用。

三大模块的内容是写作思维上的逻辑而非写作顺序上的逻辑。三大模块作为此书的写作思维将通过不同章节里的写作内容的不同分布实现整体上的串联，达到广而不散和多而不乱的写作目的，进而尽最大努力地帮助读者避免读完此书后出现零碎化和片段化的理解，让读者在读完此书后的效果和收益得到实质性的巩固和夯实。简而言之，写作思维将追寻和围绕三大模块进行，写作顺序则根据由浅入深和由宽入窄的双向思维结合的方法进行，写作思维和写作顺序二者结合的简单关系，如下图所示。



值得一提的是，第三大模块中的三大理论各自都有独创性的突破点，即，——“管理会计和电子商务（互联网）”中由作者独立和首次研究发现的商业创新逻辑和理论，得到了美国管理会计师协会（IMA）的充分认可。并且，在众多企业管理和会计专业人士、教授、专家积极参赛的情况下，此商业创新逻辑和理论获得由美国管理会计师协会及其中国教育指导委员会在中国举办的首届管理会计案例写作大赛的第一名。此次赛事更是在具体落实中国财政部《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》的深远意义下进行的，美国管理会计师协会给予的获奖评价为“在这个案例中发现的逻辑和理论可以应用于世界上的任何公司”。

——林辉康市场价值成本法（企业战略创新会计法）是首部融入中华民族文化智慧元素的战略管理会计法，改良了西方战略管理会计法（如ABC法），进而帮助企业打破对成本进行制造或经营角度的片面性和单面性认识，升级到以市场价值需求进行引导的制造或经营成本的科学配位的现代化成本认识和分布。

——市场价值成本指数是全球首次通过让企业认识到进行市场价值创造是对企业经营的一种要求和压力，将市场价值概念由传统的抽象化认识演变为可以进行具体化和数字化的实用性和创新性认识。市场价值成本指数的原型“市场价值成本压力效应”已经得到中国版权保护中心的版权证书证明。

最后，书中有些专业性概念源自西方会计学、金融学、经济学、管理学，

这些概念如果直译成中文就很难对其专业精髓进行跨文化表达，因此，作者在有意将这些专业性概念译成中文的同时，也将其英文原形在旁边用括号的形式进行标识，也有极个别的英文单词不再进行翻译，而是从侧面对其说明。

此书将通过对会计本身的详解，会计与金融学、经济学、管理学之间的关系进行联系和解析，使读者对会计拥有更全面性和商业性的认识。

林辉康

2018 年 2 月

# 目 录

|                                     |    |
|-------------------------------------|----|
| 1 初次瞭望——战略管理会计 .....                | 1  |
| 1.1 何为“战略管理会计” .....                | 1  |
| 1.2 “核心竞争力”的商业正解 .....              | 3  |
| 1.3 企业的“新而不新”的经营尴尬 .....            | 3  |
| 1.4 中华文明与战略管理会计 .....               | 5  |
| 2 经济和市场 .....                       | 8  |
| 2.1 实体经济 .....                      | 8  |
| 2.1.1 实体经济的意义反思 .....               | 9  |
| 2.1.2 实体经济与管理会计 .....               | 11 |
| 2.2 市场机制有效性的发展和完善 .....             | 19 |
| 2.2.1 聚焦一：中国 .....                  | 20 |
| 2.2.2 聚焦二：市场 .....                  | 29 |
| 2.2.3 聚焦三：金融与管理会计 .....             | 31 |
| 3 企业经营管理与管理会计 .....                 | 38 |
| 3.1 企业经营的1/4和3/4问题 .....            | 38 |
| 3.2 企业经营元素与企业经营周期 .....             | 39 |
| 3.3 企业“商业模式”的固化思维弊端 .....           | 40 |
| 3.4 企业管理与管理会计 .....                 | 41 |
| 3.5 企业经营管理的意识性问题 .....              | 43 |
| 3.5.1 企业资源计划系统(ERP)的先进性和适应性区分 ..... | 43 |
| 3.5.2 “结果导向”企业管理的传统理解误区 .....       | 45 |
| 3.6 会计的初始概念 .....                   | 47 |

|                                             |    |
|---------------------------------------------|----|
| 3.6.1 企业运营的会计初解 .....                       | 48 |
| 3.6.2 成本 .....                              | 50 |
| 3.6.3 企业与成本 .....                           | 51 |
| <br>                                        |    |
| 4 会计进化升级与中国经济发展 .....                       | 55 |
| 4.1 从财务会计到战略管理会计的发展 .....                   | 55 |
| 4.2 通过财务会计报表看“中国制造” .....                   | 59 |
| 4.2.1 中国制造时代的企业基本生产运营模式 .....               | 60 |
| 4.2.2 中国制造时代的企业代加工运营模式 .....                | 62 |
| 4.2.3 中国制造时代的企业研发运营模式 .....                 | 62 |
| 4.2.4 中国制造时代的企业投资投机运营模式 .....               | 63 |
| 4.3 “去产能，去库存，去杠杆，降成本，补短板”<br>（三去一降一补） ..... | 65 |
| 4.4 降成本 .....                               | 66 |
| 4.5 管理会计原理背后的“中国制造” .....                   | 68 |
| 4.5.1 现象一：中国企业“制造”下的硬成本与软成本 .....           | 69 |
| 4.5.2 现象二：中西方企业资产负债表和利润表倚重不同 .....          | 70 |
| 4.5.3 现象三：中国企业的被杠杆化现实 .....                 | 71 |
| <br>                                        |    |
| 5 管理会计 .....                                | 76 |
| 5.1 管理会计简述 .....                            | 76 |
| 5.2 管理会计的成立前提 .....                         | 79 |
| 5.3 管理会计的未来性与预见性作用 .....                    | 81 |
| 5.4 管理会计的传统性技巧与工具 .....                     | 84 |
| 5.5 管理会计与创业 .....                           | 85 |
| 5.5.1 创业的主观方面与客观方面 .....                    | 85 |
| 5.5.2 管理会计助力创业 .....                        | 87 |
| 5.6 管理会计与非营利性机构 .....                       | 90 |
| 5.6.1 管理会计的“动作化”理论 .....                    | 90 |
| 5.6.2 管理会计的营利性与非营利性运用 .....                 | 91 |
| 5.7 管理会计与电子商务（互联网） .....                    | 95 |



|                                      |         |
|--------------------------------------|---------|
| 5.7.1 实体经济与电子商务 .....                | 95      |
| 5.7.2 管理会计与互联网 .....                 | 97      |
| 5.7.3 管理会计与互联网——举例说明 .....           | 103     |
| <br>6 战略与商业 .....                    | <br>112 |
| 6.1 战略 .....                         | 112     |
| 6.2 战略管理会计 .....                     | 115     |
| 6.2.1 市场需求 .....                     | 116     |
| 6.2.2 市场价值与增值 .....                  | 117     |
| 6.2.3 市场价值与价格 .....                  | 120     |
| 6.2.4 市场价值链 .....                    | 123     |
| 6.2.5 动作化成本法与动作化管理 .....             | 127     |
| <br>7 林辉康市场价值成本法（企业战略创新会计法） .....    | <br>129 |
| 7.1 阿米巴精细化管理的利与弊 .....               | 129     |
| 7.2 林辉康市场价值成本法（企业战略创新会计法） .....      | 130     |
| 7.2.1 林辉康市场价值成本法使用前提 .....           | 130     |
| 7.2.2 林辉康市场价值成本法形成的四大理论与学说基础 .....   | 131     |
| 7.2.3 林辉康市场价值成本法形成的四大条件 .....        | 133     |
| 7.2.4 林辉康市场价值成本法（企业战略创新会计法）的内容 ..... | 134     |
| 7.3 全球会计人的未来 .....                   | 138     |
| 7.4 中国企业未来的全球化 .....                 | 139     |
| <br>参考文献 .....                       | <br>141 |