

# 战略管理会计的演变轨迹与发展趋势

## ——基于价值链的分析

郑玲(教授), 王培培

**【摘要】** 本文从价值链分析的角度梳理了战略管理会计的演变轨迹,指出现阶段应从社会价值链分析的视角研究其发展趋势。笔者认为,未来战略管理会计的重点任务是进行资源价值流转会计研究和战略管理信息系统开发。本文旨在为我国战略管理会计的发展找出有效路径,促进企业价值链优化,提升我国企业的核心竞争力。

**【关键词】** 价值链; 战略管理会计; 作业成本管理; 价值增值

**【中图分类号】** F234.4

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)07-0008-5

### 一、引言

20世纪80年代以来,科技进步、经济过剩、竞争加剧等技术、经济和市场环境的变化,使得管理会计的研究重点转移到企业会计信息对管理层决策的支持作用上来。管理会计更加重视规划与控制,其研究内容强调从流程管理的角度控制成本、提高经营效率、实现资源节约。与此同时,全面质量管理、适时管理、流量管理等管理理论和方法不断涌现,促进了战略管理思想的发展。因此,自西蒙斯(Simmonds,1981)提出战略管理会计的概念以来,学术界和实务界对战略管理会计展开了广泛且深入的研究。但由于战略管理会计研究涉及的时间长、空间广、深度大,尚未形成一个全面的、综合的、清晰的理论体系。

自1985年波特在《竞争优势》一书中首次提出价值链分析的概念以来,学术界将价值链要素的管理思想逐渐内置于战略管理会计的理念和理论中,价值链分析方法为战略管理会计的研究提供了一种新的分析视角和研究思路。价值链是“由不同但又相互联系的企业生产经营活动构成的价值创造动态过程”(Porter,1985),是“由供应商至用户的价值生产过程”(Shank, Govindarajan, 1993),通过价值链战略联盟的协同效应可以提升整体价值(阿诺尔多 C.哈克斯等,1996;王满、王越,2015)。在不同视角下,产品生命周期包含了不同的内涵:生产者视角的生命周期通常包括材料采购、生产制造、形成产成品、包装和验收入库等过程,这个过程在企业内部由生产者完成,称为生产周期;企业视角的生命周期包括研发设计、生产制造和营销三个阶段,即从产品生产到产品交付

给消费者的整个过程,称为企业产品生命周期;顾客视角的生命周期包括从产品研发、生产、营销、使用、回收直至报废的整个过程,是完整意义上的产品全生命周期。因此,价值链分析成为战略管理会计实现价值增值、提升企业竞争优势的重要手段和方法。

目前从价值链分析角度对战略管理会计进行的研究,主要是阐述基础理论、描述决策方法,在理论层面尚未形成比较一致的研究思路和方法。实践中运用价值链分析方法的企业也较少。根据特许管理会计师公会(CIMA,2006)的报告,全球范围内仅有19%的企业经常使用价值链分析方法,在我国的运用程度更低,国企6家,私企34家(CIMA,2009;毛洪涛、李诗依,2012)。但是,根据CIMA(2006)出具的报告可知,其重要性被认同的比例在企业界已达到49%。自2000年以来,在战略管理会计研究的每一阶段,价值链分析都是我国学术界和实务界热议的焦点(王满、曹歌,2010)。可见,现阶段实务界对此应用尚不广泛的原因主要在于理论研究不够深入,且可操作性不强。事实上,企业界对运用价值链分析方法研究战略管理会计问题有着强烈的现实要求。因此,结合企业实践的要求和目前理论的不足,从价值链分析的角度梳理战略管理会计的演变过程以探求其发展趋势和研究方向,已经成为我国经济转型和产业升级背景下亟待开展的一项基础工作。

### 二、战略管理会计和价值链的耦合性

从战略管理会计的产生发展过程看,“效率→效益→价值增值”的发展轨迹描绘了20世纪管理会计的发展历程,在

**【基金项目】** 国家社科基金重大项目“基于工业的循环经济价值流分析研究”(项目编号:11&ZD166);湖南省社科基金重点项目“循环经济价值流分析与物质流分析的系统对接研究”(项目编号:12ZDB57)

这个阶段发展起来的战略管理会计,以“价值增值”主题为起点展开研究。管理会计自产生之日起,就被赋予了“为企业管理服务”的重任,卡普兰将其描述为“企业价值增值过程的辅助活动”。运用管理会计方法,可以提高企业各项价值作业活动的效率并加强各项活动之间的联系,在实现管理会计职能的同时帮助企业实现价值增值(托马斯·约翰逊、罗伯特·卡普兰,2004)。从这个视角来看,战略管理会计和价值链具有互动关系。战略管理会计产生于价值增值的需要,并随着价值链理论和内容的发展不断完善自身理论体系;与此同时,发展中的战略管理会计能够比较系统地反映企业价值作业的全部活动,并区别出其中的增值和非增值作业活动,从而通过战略管理会计方法尽量减少甚至消除不利于价值增值的作业活动,降低成本,提高企业价值活动的效率,为优化企业价值链发挥其信息支持作用。

通过考察价值链分析的目的和手段可以发现,价值链分析架起了战略管理会计与价值链之间的桥梁。价值链分析强调价值增值,其主要目的就是使企业获取竞争优势,这和战略管理会计追求的目标一致;有了价值分析手段这一基础,价值链分析形成了自身的评价体系,而战略管理会计又为这一评价体系提供了具体的方法和手段。从这个意义上说,战略管理会计和价值链分析是方法和内容的关系。

从价值链分析的进一步发展来看,价值链概念自其被波特提出以来,被后继学者不断发展与完善,其内容已经被延伸到企业外部,而不仅局限于企业内部。内部价值链分析、纵向价值链分析和横向价值链分析是价值链分析的三项主要内容。战略管理会计逐渐将价值链思想纳入其理论与方法中,作为一种重要的战略分析工具加以运用。在此过程中人们认识到,价值增值只是企业获取竞争优势的一个基点,从战略的角度看,企业的战略目标应定位于发展其核心竞争力。核心竞争力是企业独具的、使企业能在一系列产品和服务上取得领先地位所必须依赖的关键性能力(赵馨燕,2012)。它是在企业经营过程中培育出来的,而非一开始就拥有的,而在这个培育过程中,战略管理会计服务于技术的研发和核心产品的开发,其实践过程中的适时生产系统(JIT)、作业成本法(ABC)和平衡计分卡评价系统(BSC)都为企业核心竞争力的培植发挥着重要作用。

综上所述,战略管理会计在其产生与发展方面,和价值链分析有着内在的一致性要求,在分析手段和实践过程等方面存在不可分割的紧密联系。战略管理会计要更好地发挥作用,实现其企业管理的职能,实现管理模式的变革和发展,从价值链分析寻找突破口是一条有效路径。

### 三、战略管理会计的演变轨迹——基于价值链的分析

#### (一)内部价值链分析:战略管理会计的基础——作业成本管理

波特在1985年首次提出价值链概念时,将其描述为由不

同但又相互联系的企业生产经营活动构成的价值创造动态过程。最初的研究仅限于企业内部,属于内部价值链分析。

内部价值链是以企业内部战略相关的流程和作业为载体形成的企业内部价值运动,涵盖研发设计、材料采购、生产制造、产品销售和售后服务等整个产品生命周期,分为研发设计、业务流程和售后服务三个阶段。其中业务流程是内部价值链的中心环节,企业的作业活动集中于此。

内部价值链分析主要针对这些成本进行作业分析,通过对各项作业活动的成本动因进行辨识,将其中的非增值作业剥离出来,然后根据成本动因的不同选择相应的成本控制方法,减少或消除非增值作业,降低成本,提高企业作业效率,实现作业成本管理的优化。可见,内部价值链分析和作业成本管理具有互动性,内部价值链分析以作业成本管理为核心,作业成本管理过程中形成的作业链成为内部价值链分析中价值链流动的依赖路径,二者互动共生,在优化作业链的同时实现企业价值的增值。

内部价值链通过优化作业成本管理,可以实现内部流程的优化,进而深层次地提高企业员工的学习与成长能力;而员工的学习与成长能力又反过来促进内部流程的优化,二者通过良性互动赢得顾客的满意和获得财务目标的实现。由此促成了平衡计分卡四个维度的互动共生,提高了企业的竞争优势。如图1所示:

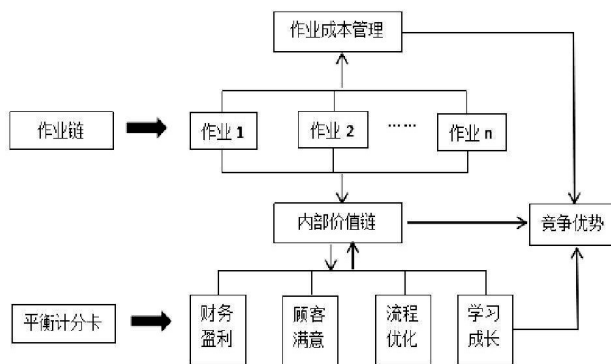


图1 内部价值链与作业成本管理的互动性

由图1可见,内部价值链沿着企业内部的作业链展开,与作业成本管理相结合,优化企业业务流程,促进企业员工及组织的学习与成长能力的提升,从而形成企业的竞争优势。这是战略管理会计的基础内容。

需要特别指出的是,内部价值链成本分析的关键在于非生产环节的研发设计阶段。根据成本决定理论,在产品的研发设计阶段,其成本的80%已被锁定,生产阶段只能影响其成本的20%左右,虽然其成本的发生大部分在生产阶段(郑玲,2013)。因此,在产品的研发阶段,大部分的产品成本已经“固化”,成本结构已经形成。在这一阶段运用作业成本管理方法,既可以降低结构性成本,又可以削减执行性成本,实现

## □ 学术交流

成本的全面控制。

### (二) 纵向价值链分析: 拓展了战略管理会计的研究范围, 实现企业资源纵向整合

随着经济全球化的深入和买方市场特征的强化, 顾客已经成为企业的重要合作伙伴。为了最大限度满足顾客的要求, 战略管理会计除了从内部价值链分析的角度优化企业内部流程外, 还需要从协调与顾客、供应商的关系入手, 促进三者联动能力的提升。由此, 价值链分析从企业内部前向延伸至供应商、后向延伸至顾客, 形成了纵向价值链。

纵向价值链主要反映从资源到产品的价值运动过程, 其研究范围在内部价值链的基础上扩展到上游供应商、下游分销商和顾客, 这样从供应商到核心企业, 再到分销商以及最终用户, 纵向形成了一个紧密关联的链条, 将这个相互结盟的链条进行整合, 可以挖掘企业潜力, 寻求竞争优势。

从纵向价值链的角度进行成本分析, 需要对企业与供应商、顾客之间的联结点上的成本进行纵向整合。即对上下游的成本价值因素进行综合考虑, 分析那些增值空间较大和较小的环节, 对其进行适当调整和安排, 重新梳理价值链, 对成本结构予以优化。

从纵向价值链内部进行考察, 由于纵向价值链分析从企业内部向前后两端分别延伸到供应商和顾客, 其研究范围相应由基于企业视角的生命周期扩展到基于顾客视角的生命周期; 其成本识别不仅包括生产经营过程中发生的成本, 还包括消费者购入及使用产品所发生的购置成本和使用成本; 其成本结构也发生了变化, 成本控制的内容得到扩充并需要调整, 控制顾客总成本和满足顾客需求也进一步要求通过控制和降低顾客使用成本来实现。这是纵向价值链分析在成本拓展方面的研究内容。

根据系统论观点, 只有在系统的各个组成部分最有效地发挥各自的作用并保持协调时, 整个系统才是最有效的。纵向价值链分析将企业、供应商和顾客视为纵向价值链上的战略联盟, 将其研究范围在空间上进行了纵深拓展。这样, 战略管理会计可以对该联盟中价值链上下游企业与销售渠道进行重组, 优化其联盟结构, 培育竞争优势。例如, 企业可以通过与供应商进行良好沟通与整合, 减少库存和仓储费用, 从而减少潜在损失。企业还可以通过帮助供应商改善生产工艺和产品设计, 降低原材料成本并提高质量, 从而实现与供应商的双赢。在与顾客的联系方面, 有了企业与顾客的战略结盟, 企业可以方便地了解顾客对商品的诉求, 从而可以根据顾客需求进行订制生产, 减少营销成本和售后成本。

综上所述, 企业通过纵向价值链分析, 一方面可以识别价值链上不同企业的优势, 在拥有互补战略环节的企业间缔结战略联盟, 形成“增值伙伴关系”, 在组织间(inter-organizations)层面把握企业的成本结构并寻求成本控制和品质改善的节点; 另一方面可以对纵向价值链上扩充了的成本内容

(从生产者成本到消费者成本等)进行总体调节和控制, 从整体上降低成本。从两个层面控制外部市场不确定性对组织自身的不利影响, 实现企业“成本最低、质量最高”的竞争优势, 为提升企业核心竞争力提供决策和管理支持。

### (三) 横向价值链分析: 强化了战略管理会计的研究深度, 确定竞争地位

波特的价值链分析有两大主要贡献: 其一, 明确了成本分析以作业分析为主, 一改以往对产品成本的料工费进行分析的传统方法; 其二, 扩展了战略管理会计的研究范畴, 将研究范围由企业内部扩展到上下游企业、顾客以及竞争对手等。前者通过经营活动将作业链和企业的内部价值链紧密联系起来, 后者在空间上将研究范围扩展到组织间的纵向价值链分析, 在深度上将研究范围扩展到行业间竞争对手的横向价值链分析。

横向价值链主要反映同类产品在不同生产者之间的价值运动过程。标杆(benchmarking)方法是识别同种产品在不同生产者中的价值构成采用的一种主要方法, 据此可分析市场上竞争对手的价值链, 识别其成本动因, 分析企业与竞争对手各自的优劣势, 确定各自的竞争地位和市场坐标, 寻找差距, 为制定差异化战略提供信息支持, 使企业各项活动的决策适应企业战略的要求。

进行横向价值链分析, 要充分考虑企业目前和潜在的竞争对手, 深入分析竞争对手的产品特别是其成本信息, 对其每一条价值链上的任务完成情况进行汇总, 对其作业水平和增值水平进行比较, 对各自的成本态势予以确认, 据此采取有针对性的战略行动, 消除成本劣势, 保持和创造成本优势, 进而调整成本结构或增强执行力度, 使企业在激烈竞争中始终保持优势地位。

通过横向价值链分析, 将企业的价值链与竞争对手的价值链进行比较, 可以找出企业具有竞争优势的节点并识别其增值作业和成本动因。基于横向价值链分析的战略管理会计可以勾画出竞争对手的概貌, 了解企业成本的竞争态势, 为制定企业战略提供更加精准的信息, 使企业拥有比竞争对手更大、更持久的竞争力。

综上所述, 战略管理会计的发展基本上沿着从内部价值链到纵向及横向价值链的轨迹展开。价值链分析的深入在时间、空间和深度上拓宽了战略管理会计的研究边界、研究视角和研究内容, 构造出了战略管理会计的基本框架, 推动并强化了战略管理会计在企业实践中的应用。

## 四、战略管理会计的持续发展——社会价值链分析

在低碳经济和生态文明建设的时代背景下, 人们的环保意识不断增强, 观念不断更新, “企业”的内涵随之也有了新的解读。发展到现阶段的企业被认为是“由股东、债权人、顾客、职工、政府和社区等构成的一个利益共同体”。企业作为一个利益共同体, 承担着多元受托责任, 它不仅要为股东创



造财富、为顾客提供优质的产品和服务,还要履行其他社会责任(基斯沃德,2011)。于是,战略管理会计基于价值链的分析在从内部价值链扩展到纵向和横向价值链的基础上,进一步扩展到社会价值链。

社会价值链分析认为,作为社会细胞的企业,从生产资料的取得到最终产品的销售、使用和废弃,无不与外部物质世界紧密相联。社会价值链分析立足于环境保护,对企业与外部世界进行物质交换所形成的价值关系进行分析,从中选择最优的交换方式开展经营活动,以确保企业以及社会的可持续发展。社会价值链分析的主要贡献是将环境因素纳入企业战略决策中,既注重企业经济效益的实现,又注重社会环境效益和生态效益的实现,在履行社会责任的基础上,综合考量经济效益和环境效益,以追求企业的可持续发展。

基于社会价值链分析的战略管理会计,其成本管理与控制一改以往以企业制造成本和使用成本最小化为决策依据的特点,将社会成本最小化作为其评价标准。其成本分析的范围由基于顾客视角的生命周期评价进一步扩展到基于社会视角的产品全生命周期评价,其内容涵盖了研发、生产、营销、使用、回收和弃置阶段的全部成本。其中,由企业承担的研发生产和营销成本属于内部价值链范围的成本;由客户承担的使用成本则和上述成本一起构成纵向价值链范围的成本;由社会承担的成本包括回收和弃置成本,主要体现为回收、废弃和处置不当造成的环境损害成本,属于社会价值链范畴。所有上述成本一起构成社会价值链范围的成本内容,如图2所示:



图2 不同视角下价值链分析的成本范围

基于社会价值链视角的战略管理会计,将产品销售完毕后的回收成本和弃置成本纳入研究范畴,突显了其对这两种成本的重视,强调对环境成本的管理和控制,促使企业履行社会责任,维护包括股东、债权人、顾客、职工、政府和社区等在内的利益共同体的社会利益,从战略上强化了企业核心竞争力的培植。

事实上,将社会责任融入整个组织的一般范式已经形成,并已纳入了社会责任评价指南,具体包括理解组织的社会责任、全面融合社会责任、社会责任内外部沟通、社会责任评价和改进四大核心活动。这些内容需要纳入企业的战略目标,作为企业的使命予以重视。如何将上述内容融入战略管理会计框架进行深入研究是今后的重要课题。

基于价值链分析的战略管理会计从内部价值链分析扩展到纵向和横向价值链分析,再扩展到社会价值链分析,拓宽了企业组织的研究边界,扩展了战略管理会计的研究范围,研究视角更加全面,使战略管理会计研究不仅由组织内部价值链体系延长到组织间供应链体系,而且由组织财务责任体系拓展到组织的社会责任体系(王斌、顾惠忠,2014),战略管理会计的研究深度得以拓展、广度得以拓宽、内容更加丰富、视角更加广阔、测度更加全面。其研究内容及其相互关系如图3所示:

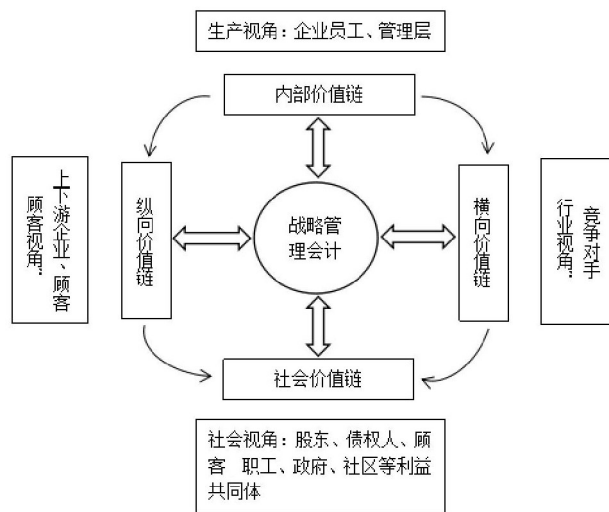


图3 基于价值链分析的战略管理会计研究内容

### 五、战略管理会计研究的未来展望

战略管理会计的研究内容既包括企业内部运营情况和资源配置状况,还包括企业所在经营环境中的外部情况;既包括目前状况,也包括未来的发展方向。扩展到社会价值链层面进行研究,对于外部情况,除了要关注股东、债权人、竞争对手、供应商、顾客等的利益诉求外,还需要对政府部门、社区公众以及政治经济环境的变化和法律监管政策的变化等予以关注。其研究内容丰富,必须有收集、整理并提供信息的技术平台做支撑。同时,基于社会价值链分析的战略管理会计必须考量企业经营活动对环境的影响及其应承担的社会责任,在促进企业和社会共同的可持续发展过程中提升企业的核心竞争力。

因此,展望未来的战略管理会计研究,我们认为应该重点做好以下两项工作:

#### (一)社会层面资源价值流转会计的研究

资源价值流转会计是在环境管理会计基础上发展起来的一个分支,是对环境管理会计研究的进一步深化。其以节约资源和减少环境污染为宗旨,以综合提高经济效率、资源效率和环境效率为目标,通过对企业各项资源在产品全生命周期内发生的位移进行价值的计量和控制,对其物质流和价值流进行优化,以改善企业经营环境与提升管理决策效率

## □ 学术交流

(郑玲, 2013)。资源价值流转会计最初的研究主要针对企业内部的经济活动,属于微观层面的研究。根据战略管理会计联盟、资源整合的要求,现有的研究范围逐步向供应链和工业园区进行扩展,后续的研究可以结合碳会计的研究成果在社会层面进行提高资源效率、减少环境影响、提升企业核心竞争力的一体化研究,致力于我国碳排放量的持续减少,促进整个社会的可持续发展(肖序、郑玲, 2012)。

### (二) 战略管理信息系统的开发

发展到现阶段的战略管理会计涉及复杂的数据收集、处理和分析过程,实务中对信息的及时性、有效性的要求不断增强,信息使用者对对信息准确性、相关性等的要求向信息的及时性、有效性和决策支持性等方面的要求发展(Anthony et al., 2000)。因此,战略管理会计在企业实践过程中要想实现进一步的发展,必须有信息技术平台做支撑。目前国内的会计信息系统有用友、金蝶等开发的ERP系统等,战略管理信息系统可以借鉴其研发思路并在其现有基础上以云计算、大数据技术为依托进行开发,建立社会价值链层面的集成数据库。

企业实施战略管理信息系统,可以集结企业各部门的信息,及时将处理后的信息按照业务流程反馈给各部门,降低企业整体的信息获取成本,实现严谨、精确的核算方法和低廉、高效的成本采集的统一,提高企业的运作效率。通过战略管理信息系统,可以为企业不同部门之间、企业与其他外部利益共同体之间的信息共享提供平台,实现内部精细管理、外部即时互联,为战略管理会计提供全面、及时、有效的信息支持。

随着价值链内涵的扩展,战略管理会计的发展主题也随之变化,目前的发展主题定位于“培植企业核心竞争力”。面对第三次工业革命的冲击和我国经济转型、产业升级的现实要求,经济和管理模式以及企业组织架构会发生新的变革,战略管理会计必然会沿着价值链优化的路径发展出新的特征。管理会计研究需要立足于中国管理会计实践的现实情境,瞄准新常态下出现的新问题,借鉴国际主流的研究范式,拓宽研究视角,融合相关学科的研究成果,为提升我国企业

的核心竞争力探索新的战略管理会计方法和模式,推动我国战略管理会计的实践创新。

### 主要参考文献:

Porter M. E.. Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance[M]. New York: The Free Press, 1985.

毛洪涛,李诗依.管理会计研究评述与边界扩展——基于理论与实务焦点对比分析的研究[J].会计与经济研究,2012(6).

王满,曹歌.基于价值链的战略管理会计研究[J].当代会计评论,2010(2).

托马斯·约翰逊,罗伯特·卡普兰.管理会计兴衰史——相关性的遗失[M].北京:清华大学出版社,2004.

赵馨燕.管理会计:作用与价值链分析[J].生产力研究,2012(8).

郑玲.基于生态设计的资源价值流转会计研究[M].北京:经济科学出版社,2013(1).

基斯沃德著.何瑛,陈宋生译.战略管理会计[M].北京:经济管理出版社,2011(10).

王斌,顾惠忠.内嵌于组织管理活动的管理会计:边界、信息特征及研究未来[J].会计研究,2014(1).

郑玲.产品全生命周期资源价值流转因子分析模型构建[J].财务与会计导刊,2013(4).

肖序,郑玲.资源价值流转会计——环境管理会计发展新方向[J].会计论坛,2012(2).

王留根,刘兆晟.管理会计世界与管理会计报告的理论定位[J].财会月刊,2015(1).

Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan, S. Mark Young. Management Accounting[M]. 3rd ed. America: Prentice Hall Business Publishing, 2000.

傅云略.价值管理的新方法:基于价值流的战略管理会计[J].会计研究,2004(6).

作者单位:湖南商学院会计学院,长沙 410205