

战略管理会计理论基石

白胜

(西南政法大学管理学院 重庆 400031)

【摘要】 本文从理论成熟度和实践应用角度,认为只有战略管理理论中的定位学派理论才能成为战略管理会计的理论基础。战略管理会计的内容也应当围绕定位学派理论展开和深化,并应考虑战略管理会计本身的局限性。

【关键词】 战略管理理论 定位学派理论 战略管理会计

目前,战略管理学科的发展尚不成熟,学派林立,各个学派在战略管理的学科基础、战略概念的界定、战略形成过程、制定战略的组织、分析工具等方面的观点不尽相同,甚至截然相反。倘若将各种有明显差异的理论都作为其战略理论基础,则必将导致战略管理会计研究方向的分散化。为此,从有利于战略管理会计学科发展的角度出发,有必要及早明确其理论基础。本文认为,将定位学派作为战略管理会计的理论基础最为适宜。

一、战略管理理论十大学派观点比较

战略管理理论经过几十年的发展,内容不断得到丰富。彼得·麦基尔南将战略管理理论归纳为四个学派:计划与实施学派、学习学派、定位学派和资源基础学派;里查特·惠廷顿从另外的角度将战略管理理论划分为四个学派:古典学派、进化学派、过程学派和系统学派;最有名的、被广为接受的是亨利·明茨伯格等人的分类,他们划分出了十大学派:设计学派、规划学派、定位学派、企业家学派、认识学派、学习学派、权力学派、文化学派、环境学派和结构学派。明茨伯格等人认为,这些学派的观点在诸多方面存在着重大差异(见右表)。

倘若将十个学派的理论都作为战略管理会计的理论基础,则它们对同一现象就可能产生各自不同的解释,并提出彼此相悖的解决方案,这将会导致实践者难以适从。此外,战略管理会计经历的发展困境也从反面证明,内在逻辑一致的战略管理理论对于指导战略管理会计实践是十分重要的。

二、定位学派理论

战略管理会计的战略理论基础至少应当同时具备两个条件:①理论成熟;②能够指导战略管理会计并得出具有现实意义的解决方案。因

战略管理十大学派观点比较

学派名称	学科基础	关键词	对战略的认识	战略主要制定者	组织要求
设计学派	无	匹配,特色竞争力, SWOT,明确阐述	是唯一有计划的理念	高层管理者	命令式的
规划学派	工程学、系统理论、控制论	波士顿矩阵,预算,日程安排,远景方案	是分解成战略和规划的计划	计划人员	结构化的
定位学派	产业经济学、军事历史学	基本战略,战略集团,五种竞争力分析,价值链分析,行业成功关键因素分析	是基于独特而有价值的定位创造出来的	分析师	具有差异化优势或成本领先优势
企业家学派	无	壮举,远见,洞察力	是个人的,独特观念	领导者	可塑的,简单的
认识学派	心理学	图表,框架,概念,有限理性,认识风格	是思想观念	思想	不重要的
学习学派	无	渐进主义,应急战略,理性决策,核心竞争力	是模式	学习者	折中的,弹性的
权力学派	政治学	契约,冲突,利益相关者,联盟	是政治与协作的形式和位置,以及公开和秘密的策略	有权之人(微观),整个组织(宏观)	冲突的,不可控的(微观);进取的,可控的(宏观)
文化学派	人类学	价值观,信念,神话,文化,象征方式	是集体观念	集体	规范的,紧密结合的
环境学派	生物学、政治社会学	适应,进化,偶然性,选择,复杂性,利基	是特殊位置	环境	默认的,简单的
结构学派	历史学	构建,原型,时期,阶段,生命周期,变革,复苏	上述任何一个	变革中的CEO	以上任何点,周期可变的

注:根据明茨伯格等人的对比表进行改编。

此定位学派最为符合,应当将它作为战略管理会计的战略理论基础。

1. 从理论成熟度看,只有设计学派和定位学派能够达到标准。一般认为,理论成熟的基本标准是:具有一套有效的可操作性的分析工具;能够保持内在的逻辑一致性。

从分析工具的角度看,只有设计学派、规划学派和定位学派具有一套能够与会计数据对接的分析工具。其中,设计学派的代表分析工具为SWOT分析法,规划学派的代表分析工具为波士顿矩阵,定位学派的基本分析工具主要是五种竞争力分析模型、价值链分析方法、行业成功关键因素分析等。但是批评者认为,SWOT分析法具有三大致命缺陷:①难以对所选因子进行明确归类;②它仅仅对机会、威胁、优势和不足进行了简单罗列,没有对它们进行评价和比较;③评价过程过于主观,易受评价者的偏好影响。波士顿矩

阵的缺陷也有三个:①它以市场份额代表竞争优势,以市场增长率代表市场盈利潜力,而这两个指标的代表性十分有限;②由于衡量市场份额和市场增长率的标准不同,在一种标准中为“瘦狗”的业务在另一种标准中就可能是“金牛”业务,因此矩阵中各业务的位置是否恰当值得怀疑;③它假定同一企业中的每项业务之间是完全独立的,然而这与现实情况相差甚远。定位学派的分析工具也受到一些批评,但其受批评的程度远低于另两个学派。

从理论逻辑的内在一致性看,只有设计学派和定位学派符合标准。规划学派将战略看成是一个正式的进程,该过程包括了五个阶段:目标确定、外部环境分析、内部资源分析、战略运用(战略制定、与战略一致的中短期计划制定、战略实施)和为整个过程制定计划。明茨伯格等人认为,规划学派存在着三种谬误:①假设环境是可预测的;②假定战略制定与战略实施是可分离的;③将战略视为是明确的、详细的和常规性的未来计划。在这三大谬误的影响下,按其理论制定的战略规划往往是失败的,而且现实中好的战略规划往往与规划学派的理论逻辑相悖,可见规划学派的理论成熟度是不够的。设计学派理论成熟度较高,其认为首先要进行外部环境和内部资源及能力的分析,从而设计出内外匹配的战略,再对备选战略进行评价与选择,最后实施所选择的战略。这种方式有利于进行课堂学习和案例分析。定位学派认为,战略定位是企业定位于一个有吸引力的行业后对于以下三个问题的回答:目标客户是谁;应向他们提供什么产品或服务;应如何提供。该学派也同样受到了明茨伯格等人的批评,但其自身逻辑的内在一致性使得其理论的成熟度不容置疑。

2. 从实践应用角度看,惟有定位学派能够达到条件。设计学派出现得最早,它为后来发展起来的学派提供了基本的概念基础,但是由于它包括了一些关于组织能力和组织领导人的虚妄的假设,导致产生的战略规划过于理想化。因此在战略管理会计的应用实例中很难找到设计学派的影响痕迹。

相比之下,定位学派理论尤其是其对于竞争的分析 and 研究具有重大的现实意义。这是因为尽管企业之间的合作越来越受到人们的重视,但是企业之间的竞争仍然是企业活动中的主旋律,从这一角度看,该学派的理论研究成果对企业的适用性更为广泛。正因为如此,五种竞争力模型、价值链分析方法、竞争对手分析、竞争优势、价值创造、战略定位、战略评价等方法和概念在现有的战略管理会计应用实例中具有重要地位。因此从某种程度上说,以波特竞争战略理论为代表的定位学派理论实质上已经成为了指导战略管理会计实践的战略管理理论。

三、启示

1. 战略管理会计的内容应当根据战略管理的需要而确定。目前,关于战略管理会计的内容主要有两种观点:一种是针对传统管理会计的不足而提出的,认为战略管理会计的内容应当包括风险管理、成本管理、经营投资管理、人本管理等;另一种是将新出现的所有可能与管理会计有关的内容都纳入战略管理会计体系之中。笔者认为,战略管理会计的内容应当

根据战略管理的需要而确定。战略一般可以划分为企业(公司)层次战略和经营(竞争)层次战略,前者是指关于企业在具体行业和市场中的经营战略,后者是指在选定的行业和市场如何实施战略。因此战略管理会计也应当划分为企业层次的战略管理会计和经营层次的战略管理会计两个方面,其基本内容的划分都围绕战略分析、战略实施和战略实施的监督与评价三个阶段展开。在战略分析阶段,要收集和分析如竞争对手、顾客、供应商、政府监督等外部信息,对内部的财务信息也应当按照企业的价值链进行重新认识。在战略实施阶段,战略管理会计的主要作用是通过设计适当的业绩评价方法促使企业内部全体员工形成对战略的一致认识。在战略实施的监督与评价阶段,战略管理会计的主要内容是对企业的战略实施情况进行监督,并针对当初的预测与现实之间的一致性对未来发展、竞争对手反应等进行动态评价。

2. 掌握定位学派理论尤其是竞争战略理论是发展战略管理会计的前提。竞争战略理论的基本思想是:如何建立企业的持续竞争优势(成本领先优势或差异化优势);如何利用这些竞争优势选择一个有吸引力的行业并在这个行业中取得相对优越的地位。这方面的主要成果是由迈克尔·波特完成的,成果内容在其《竞争战略》、《竞争优势》、《何谓战略》等著作中得到了完整体现。此外,这一学派的其他分析工具还有行业关键因素分析方法、战略投资评价方法等。

3. 战略管理会计的不足。尽管我们对战略管理会计寄予了无限厚望,但是必须认识到,过度依赖战略管理会计是不现实的。定位学派理论自身的有限性限制了战略管理会计的发展。虽然它对于某些问题如竞争分析、定位分析、价值链分析、行业分析、相对成本分析等的认识具有优势,但是对于战略管理中涉及的其他问题如协作、战略联盟、组织学习、资源和能力、组织结构、创新机制等的认识又不如其他学派深刻。因此,建立在定位学派理论基础上的战略管理会计的分析结论具有一定的局限性。

另外,战略管理会计的地位决定了其作用的有限性。战略管理会计是服务于战略管理的会计,相对于战略管理而言处于从属地位。战略管理会计信息系统并非战略管理的惟一信息来源渠道,战略管理会计也并非战略管理的惟一分析工具,它更不可能代替战略管理解决所有的问题。战略管理的不断发展会促进战略管理会计的发展。战略管理本身是一门新兴学科,远未达到成熟的地步,其不断发展会带动战略管理会计的发展,而目前的战略管理会计只是依赖于现有战略管理学科的成果而发展起来的,从动态发展的角度看,它对现有现象的认识和解释仍然是有限的。

主要参考文献

1. 亨利·明茨伯格,布鲁斯·阿尔斯特兰德,约瑟夫·兰佩尔著,刘瑞红等译.战略历程——纵览战略管理流派.北京:机械工业出版社,2002

2. 托马斯·约翰逊,罗伯特·卡普兰著,侯本领,刘兴云译.管理会计的兴衰史:相关性的遗失.北京:清华大学出版社,2004