



# 企业战略管理会计的价值链分析

云南财贸学院会计学院 戴丽萍 戴建宏

**【摘要】** 随着企业管理由“职能管理”向“战略管理”的转变,为适应企业管理的要求,作为企业管理工具的管理会计也在向战略管理会计转变。本文针对战略管理会计的核心内容,说明价值链分析方法是战略管理会计的基本分析思想,并阐述了价值链分析方法在战略管理会计中的应用情况。

**【关键词】** 战略管理 价值链 管理会计

## 一、战略管理理论的兴起

战略管理会计简称SMA,SMA最早是由英国学者Simmonds于1981年提出来的。他认为SMA是通过采用财务信息来构建企业的发展战略,以谋取持久竞争优势的一种管理会计方法。1988年Bromwich指出SMA是管理会计的发展,而不是其分支,是未来处于高级管理岗位的管理人员所必须掌握的。1989年和1994年Bromwich和Bhimani进一步明确了“SMA是收集和分析企业产品在市场和竞争对手方面的成本以及成本结构的信息,并在一定时期内检查企业和竞争对手的战略”。关于SMA的定义,学术界目前尚未形成一致的看法,但对下面的观点还是基本认同的:SMA旨在帮助企业有效地适应外部经营环境,增强企业的竞争优势。它是管理会计与战略管理相结合的产物,其理论与方法是建立在战略管理、竞争分析基础之上的。它强调财务信息和非财务信息,尤其是对非财务信息的运用。它突出对企业竞争战略的规划与监控,其研究对象是与企业外部经营环境及内部经营环境相关的信息,主要包括政治、经济、社会、文化、生态、人口、法律、竞争对手和企业本身等方面。

## 二、战略管理会计的分析方法

Kaplan教授主张将作业成本法和作业成本管理作为高级管理会计的核心内容,将产品生命周期成本法、目标成本法、改善成本法作为战略成本管理的主要方法,以变革传统的以净利润或投资报酬率为主的业绩考核方法。

作为SMA核心内容的作业成本管理以及战略成本管理方法,都是借鉴战略管理的价值链思想,即认为企业为顾客提供产品的业务过程是由一系列前后有序的作业构成,企业将它们由此及彼、由内到外连接成一条作业链。每完成一项作业都要消耗一定的资源,作业的产出又形成一定的价值转移到下一个作业,按此逐步推移,直至将最终产品提供给企业外部的顾客,以满足他们的需要。不管何种产品,作为企业内部一系列作业的集合体,它凝聚了在各个作业上形成而最终转移给顾客的价值,因此企业又是价值在作业链上各作业之间转移所形成的一条价值链。正是在这种思想的指导下,在实施作业成本管理的过程中,笔者拟围绕上述价值链进行如下分析:识别企业的价值链,将成本与资源分配给拥有价

值的各作业;分析各作业的成本动因以及它们之间的相互作用;对竞争对手的价值链进行分析以明确相互间的成本差异及形成原因;对行业价值链进行分析以明确其在整个行业价值链中的位置,并分析利用上下游价值链的可能性;通过控制成本动因或重新构建价值链的方法确立企业的长期竞争优势;在降低成本的同时不能有损于产品的差别性,并研究判断降低成本的优势能否保持下去。

## 三、价值链分析方法在战略管理会计中的应用

价值链是将一个企业分解为与战略相关的许多活动,企业正是通过比其竞争对手采用更低成本或更出色地展开这些重要的战略活动来赢得竞争优势的,价值链分析是企业创造和保持竞争优势的基本途径。这也正是SMA运用价值链分析的主要原因。价值链分析的程序是:首先确定出社会价值链、行业价值链和企业内部价值链,并把成本、收入和资源分配给价值作业。其次是找出并分析统驭每个价值链作业的成本动因。成本动因是指影响产品成本的因素,成本动因分析把影响产品成本的因素划分为结构性动因和执行性动因两类,结构性动因是指决定企业基础经济结构的成本动因,如企业规模、地理位置、经验、技术等,执行性动因是指影响企业作业程序的成本动因,如生产能力运用、产品结构、厂房布局规划等。结构性动因是由企业所采取的战略所决定的,在战略决定后它具有不可控性,因此成本控制的重点应放在执行性动因上。这样,企业才能对其相对成本的形成有深刻的理解,才能找到降低成本的有效方法。最后确定是通过比竞争对手更好地控制成本动因还是通过重新设计价值链来创造可长期保持的优势。

在SMA中,运用价值链分析就是要通过从战略角度对行业价值链进行分析以了解企业在行业价值链中所处的位置,对企业内部进行分析以了解自身的价值链,对竞争对手的价值链进行分析以了解竞争对手的价值链,从而做到知己知彼。企业通过从战略角度进行价值链分析,不仅可以从企业内部了解价值产生的全过程,也可以从行业价值链分析中了解自己与上下游价值链之间的关系,并通过对竞争对手价值链的分析来了解自己与竞争对手的差异,通过对整个社会价值链的分析来了解企业的生产经营与人类社会、自然界的联系,最后再来决定企业应采取的竞争战略。

1.社会价值链分析。从宏观上看,企业只是社会的一个细胞,从生产要素的取得到最终产品的销售和使用,企业都与外部物质世界有着千丝万缕的联系。社会价值链分析就是要从战略角度分析企业与外部物质世界进行物质交换所形成的价值关系,并从中选择最优的价值交换形式,以确保企业的可持续发展。

SMA遵循的是广义的大循环成本观,即从整个物质世界的循环过程来看待成本消耗和补偿问题,不仅要考虑人类劳动消耗的补偿,而且要充分考虑自然界各种物质资源的消耗及补偿,以便实现可持续发展。因此,广义的大循环成本是资源成本、物化劳动和活劳动消耗的总和,其中资源成本主要包括生产成本、再生成本、恢复成本、替代成本和服务成本等。SMA的大循环成本观是由其坚持可持续发展战略的特征所决定的。

2.行业价值链分析。每一个企业从最初原材料投入到最终产品到达消费者手中,要经过一条较长的价值链,企业本身即位于这一行业价值链的某个阶段,行业价值链分析能让企业明确自己在行业价值链中的地位,分析利用上下游价值链的各种可能性,以实现最佳的行业价值链。

行业价值链分析对企业在进入某一市场时如何选择入口以及在现有市场中如何制定外包、并购、整合策略等都有极其重要的指导作用。它反映了企业与供应商及销售渠道的价值链之间的相互依存关系,企业可以通过考察供应商或销售渠道是如何影响每项活动的成本的,来识别这种相互依存关系。供应商价值链和企业价值链之间的各种关系为企业增强其竞争优势提供了有利条件,SMA主张会计人员应分析企业上游供应商的价值链,通过影响供应商的价值链结构,或者通过改善和供应商价值链之间的关系,使企业和供应商双方受益。但有时企业应提高成本即提高付给供应商的价格,以弥补供应商的成本,这就需要会计人员做出具体的成本和利润分析,以确定这一行为是否有利可图,并确定企业与供应商谈判时应遵循的标准。

3.企业内部价值链分析。企业内部存在许多价值链,既有各业务单元之间的价值链,也有各业务单元内部的价值链。进行价值链分析首先要找出基本的价值链,然后把基本的价值链分解为单独的价值作业。通过考察各作业所占成本的大小和增长趋势,作业的成本习性及其竞争对手进行该作业时的成本,并通过价值链重组和创新来最大限度地消除不增加价值的作业,以降低作业成本。

企业内部价值链分析表明产品通过在企业内部价值链上的转移完成了价值的逐步积累和转移,最后转移给企业外部的顾客,企业凝聚在产品上的价值转化为顾客的认知价值,即顾客价值具体表现为顾客对所取得的产品愿意支付的价格,由此形成了企业的收入。SMA认为通过优化“价值链”尽可能提高顾客价值是增强企业竞争优势的关键。企业价值链中的作业可以分为可增加价值的作业和不增加价值的作业,因此优化价值链就是要尽可能消除不增加价值的作业,同时对可增加价值的作业也要尽可能提高其运作效率,并减少其对资源的占用和消耗。优化内部价值链要求会计人员协助企业管理人员做好如下工作:找出能够产生顾客价值的主

要作业;剔除不增加顾客价值的作业;决定最佳的竞争优势策略。无论采用什么方法,企业都应始终围绕增加顾客价值这一中心,对顾客需求做出迅速反应。如果企业在优化内部价值链方面取得了优于竞争对手的成果,就能更好地满足顾客需求,即赢得竞争优势。

4.竞争对手价值链分析。行业中往往存在生产同类或相似产品的竞争者,其与企业处于同一价值链环节,或者跨越价值链的几个环节。对竞争对手进行价值链分析就是要通过对竞争对手的价值链进行调查、分析和模拟,测算出竞争对手的成本,从而与之进行比较,制定出能够战胜竞争对手的战略。价值链分析是确定竞争对手成本的基本工具,也是运用SMA制定本企业竞争策略的基础。竞争策略主要有低成本策略和差异性策略。采用低成本策略的企业可采用低价格来扩大市场占有率,差异化策略主要是使消费者认为本企业的产品或服务的某项特性优于其他企业。会计人员应制作本企业与主要竞争对手的“价值链成本分析比较表”,找出与竞争对手在作业活动上的差异,扬长避短,选择适合本企业的竞争策略。

综上所述,SMA的出现是为了适应企业从职能管理向战略管理发展的需要,它是对传统管理会计的变革和发展。在传统管理会计中,一些管理会计方法也包含着一定的战略思想,但从整体看,这种战略思想并未全面体现在管理会计中。如在标准成本法中,“标准”可以依据企业最优水平、行业平均水平、企业可实现水平等来制定。在这种情况下,分析企业及行业的做法就具有SMA的特点,但相对于以市场成本为依据的目标成本法或是结合企业内部价值链分析的作业成本法以及结合价值工程以实现顾客需要的“价值”为出发点设计的成本分析方法等,标准成本法仍是以财务会计系统提供的信息为基础,而不是对企业成本进行类似价值链分析的战略分析,即仍然不是以SMA理念为核心的管理会计方法。作为SMA核心内容的作业成本管理以及战略成本管理的主要分析方法都是借鉴战略管理的价值链思想,即认为企业为顾客提供产品的业务过程是由一系列前后有序的作业构成,企业将它们由此及彼、由内到外连接成一条作业链。每完成一项作业都要消耗一定的资源,作业的产出又形成一定的价值转移到下一个作业,按此逐步推移,直至将最终产品提供给企业外部的顾客,以满足他们的需要。另外,价值链分析方法是企业战略管理会计分析的基本方法,它是在确定社会价值链、行业价值链、企业内部价值链和竞争对手价值链,并把成本、收入和资源分配给价值作业的基础上,找出并分析统驭每个价值链作业的成本动因,通过控制成本动因或重新构建价值链的方法,确立企业的长期竞争优势。也正是借鉴了企业战略管理会计的价值链分析方法,才促进了企业SMA方法体系的形成和发展。因此,应正确理解作为企业战略管理会计基本分析方法的价值链分析,以及它在SMA研究方法中的地位和作用,以促进企业SMA方法体系的发展和完善。

#### 主要参考文献

- ①[美]迈克尔·波特(Michael E.Porter).陈小悦译.竞争战略(Competitive strategy).北京:华夏出版社,1999
- ②[美]乔治·斯坦纳(George Steiner).李先彬译.战略规划(Strategic Planning).北京:华夏出版社,2001