

## 基于价值链分析法的战略管理会计新发展

姚梅芳<sup>1</sup> 张丽琨<sup>2</sup>

(1.2 吉林大学管理学院会计系, 吉林 130025)

**【摘要】**由于世界经济一体化的出现,以及跨国公司的迅猛发展,国际竞争的日趋激烈。企业为了适应这种竞争的需要,战略管理应运而生,企业的管理会计也经过发展、创新而产生了战略管理会计。价值链分析是战略成本管理的重要分析方法和关键环节,它随着战略管理会计的发展而产生。但目前对价值链的研究仅限于理论探讨,如何具体展开价值链分析,将价值链分析法和传统的成本管理系统分析方法有机结合起来,仍是一个难题。本文论述了价值链分析的内容与程序,并对如何将作业成本法融入价值链分析,使其为企业战略成本管理提供准确而灵活的信息提供新的思路。

**【关键词】**战略管理会计; 价值链; 作业链

### 一、“价值链”观点的提出与定义

1981年,英国学者Simonds在“战略管理会计”一文中最先提出了战略管理会计的概念(Strategic Management Accounting),战略管理会计是服务于企业的战略管理而产生的外向型的会计,它是将企业战略思想与成本管理相结合的崭新研究领域,也是目前学术界研究的热点。

在战略成本管理研究中,价值链分析是一种全新的方法,它随着战略管理会计的发展而产生。可以说,一个企业的竞争战略归根结底是通过为顾客价值链施加影响并在为顾客创造价值的过程中形成的,对企业价值链系统进行分析,把握企业竞争战略的价值链系统构成,明确企业价值链系统的战略环节,对于保证企业竞争战略的实现具有十分重要的意义。

“价值链”这一概念是美国哈佛大学商学院教授迈克尔·波特(Michael Porter)于1985年在其著作《竞争优势》中提出来的。他从行业角度出发定义价值链为“企业在一个特定行业内的各种活动的组合”(1997),从以上定义中可看出,价值链表示的是企业经营活动的有序集合,而这些经营活动应该能为企业创造价值,当然,这里的经营不仅仅是生产、销售活动,还包括管理、研究发展、后勤等活动。同时按照学者Shank和Govindarajan(1993)的观点认为,价值链(Value-chain)是指“在企业中从基本原材料到交给最终客户的产品整个经营过程中各种价值创造活动的联结结合”。

在本文我们将诸多学者的定义加以总结,采用广义价值链概念,它不仅指企业内部价值链,还包括产业价值链和竞争对手价值链。

### 二、价值链分析的内容

1、企业价值链分析:企业价值链是由价值作业的内部关系、作业之间的关系连接而成的一个系统,它体现了总价值与价值作业和毛利构成关系。美国的波特将企业的价值链分为主要作业和辅助作业两种类型,前者是研究和开发,设计,生产,销售,服务;后者是指采购、基础性管理、技术开发和人力资源管理等。

企业价值链中的各种内在联系，使价值作业进行的方式与成本相互影响。基于战略成本管理的企业价值链分析，就是通过价值作业内部、作业之间关系的开发，推进各个价值作业的优化与相互协调，并为实现企业战略目标而进行价值作业之间的权衡取舍。

2、产业价值链分析（纵向价值链分析）：产业价值链是指一个产业从最初原材料的开发到产品的最终消费形成的一系列不同作业的结合，产业中任何一个企业居于产业价值链中的一个或多个环节，产业价值链中企业互为现行的或潜在的竞争对手。在这个纵向的价值运动过程中要考虑企业在纵向价值链中占有哪个或哪几个环节，是进入某个环节还是退出，是向上游或下游企业扩展还是收缩环节等。

对产业价值链进行分析研究，是从战略上明确企业在行业价值链中的位置，分析企业价值链与上游（供应商）和下游（分销商和顾客）价值链的关系，充分利用上游与下游价值链作业，促进成本的降低或差别化，调整企业在行业价值链中的位置，把握成本优势或差别化优势。

3、竞争对手价值链分析（横向价值链分析）：主要反映同类产品在不同生产者之间的价值运动过程，就是要考虑企业目前和潜在的竞争对手，争取获取竞争优势。每个企业面对一系列不同的竞争者，只有了解整个价值链和调节价值作业的成本动因，通过分析研究竞争对手的价值链，可以摸清竞争对手产品的差别化优势或成本优势的来源，从而借鉴竞争对手的经验、方法，采取措施优化企业的作业和价值链，才能进行有效的竞争，使企业赶上或超越竞争对手。

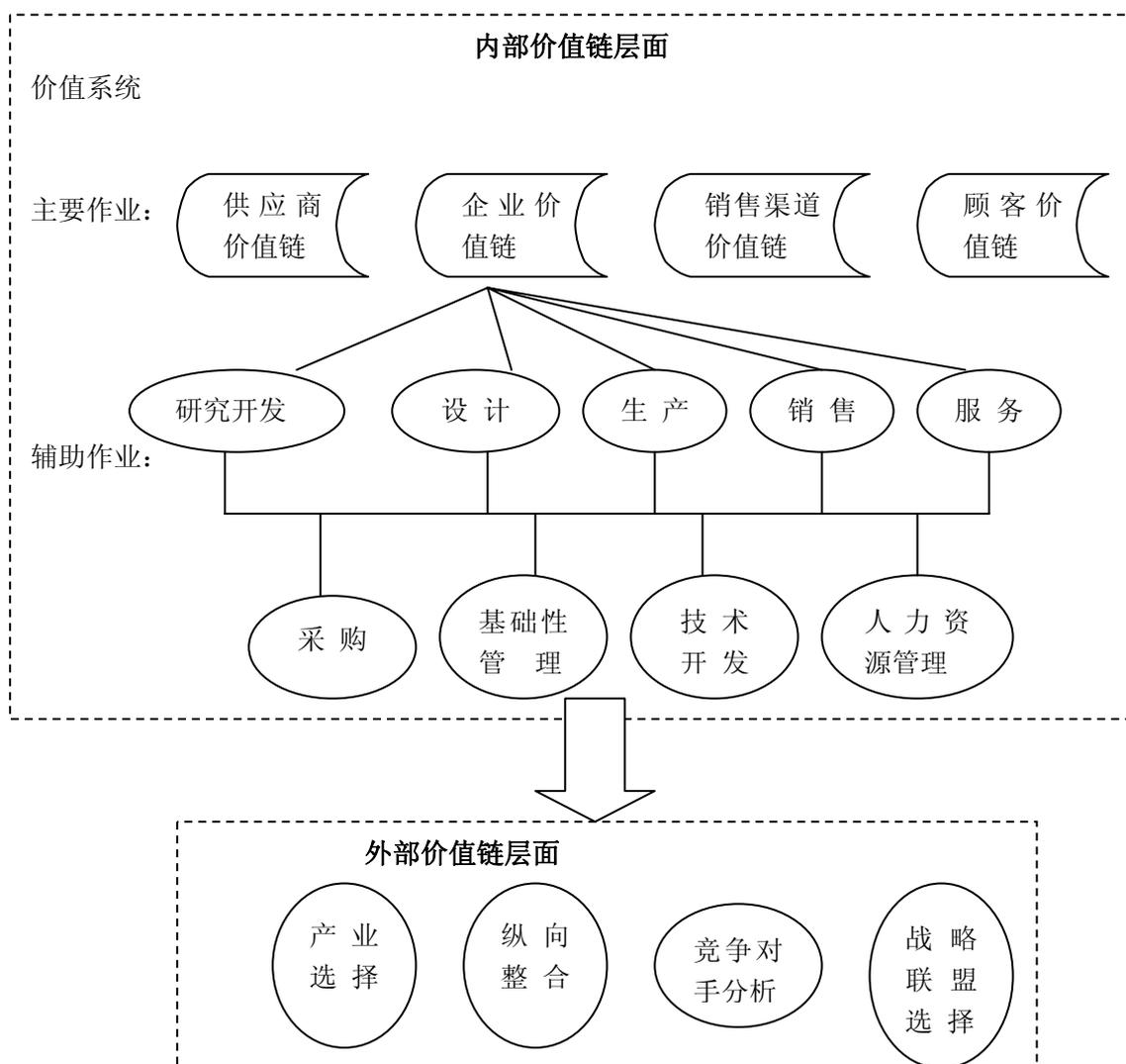


图1：价值链系统图

### 三、价值链分析的程序

价值链分析的基本程序包括以下几个方面：

(1) 识别价值活动：这里所说的识别价值活动，其工作内容包括两个方面，一是要识别企业经营中所有与价值有关的活动，这些与创造价值有关的活动链形成企业最基本的作业链；二是将这些与价值创造有关的作业链，按职能和重要性进行各种分类和整合，以便建立企业的总价值链。

(2) 价值链的确定：价值链的确定是指将企业的各种与价值创造有关的活动，按内外部职能、工艺流程和重要性等进行分类汇总而形成的。具体讲，对内有设计环节价值链、供应环节价值链、生产环节价值链、营销环节价值链、售后服务环节价值链和管理支持活动价值链等。对外来讲有向前一体化价值链、向后一体化价值链和分解化价值链等等。企业也可以根据具体特定价值管理活动的要求，建立全面质量控制价值链和全面成本控制价值链等。每项价值链环节的确认，都表示企业在某个生产或经营环节为创造价值所进行的各种活动的集合。

(3) 价值链内部活动及各环节之间相互联系的分析：按照迈克尔·波特的观点，虽然价值活动是构成竞争优势的基石，但价值链并不是一些独立活动的集合，而是相互依存的活动构成的一个系统。在这个系统中各个价值活动之间存在着内部联系，这种联系通常可以用一种活动和成本量的改变以影响另外一种活动和成本量的改变。价值链各环节内部和各环节之间的联系为优化价值链提供了依据。

(4) 价值链的“价值—成本”分析：价值链的“价值—成本分析”是价值链分析的关键。从本质上讲，企业价值链的增值能力分析实际是企业作业链有效性的分析，根据“生产耗费作业，作业耗费资源”的基本原理，企业要对作业链的各构成环节的价值增值能力进行仔细研究分析，了解每一环节各项经营活动的价值与成本，消除或减少非增值作业，提高增值作业的效率并降低其消耗和占用。应该说明的是对于价值链的分析不能仅限于某项作业，而应从总体上来分析，如某项作业的资源耗费上升，但其能使其他作业的耗费大幅度下降，从汇总的整体作业价值与成本分析来看可能对企业是有利的。

(5) 价值链的优化：价值链的优化是指利用价值链各环节内部以及各环节之间存在的联系，改变企业某些活动的安排，以达到降低产品或服务的成本，最大程度实现企业价值增值和满足客户要求的目的。价值链优化的目的是相当广泛的，它立足于从产品策划、开发、设计、生产、销售及退出的全过程，最大程度地实现客户满意和企业价值增值最大化，其过程涉及产品整个寿命周期。

### 四、价值链分析法和作业成本分析法的有机结合——实现企业双向增值法

双向增值法是互动有机地应用价值链管理方法和作业成本管理方法，通过对企业所在产业链和企业内部整合价值链的分析，寻找出企业的优势和增值环节，通过对企业资源的战略性整合和集中配置实现价值增值，营造竞争优势，同时又对微观作业活动进行成本价之分析，消除浪费，节约投入，实现投入与产出两个方面的价值增值。

这种结合不是机械的结合，而是有机结合，在进行价值链分析时，需要应用作业成本法提供合理成本信息进行价值增值量的分析与管理；同时在进行作业成本分析时，也要应用价值链分析，不能因过分强调降低成本而影响企业价值增值的形成。

价值链分析法和作业成本法在价值分析过程中的整合:

### 1、作业成本分析法应用于企业价值链分析

无论企业想取得何种竞争优势,低成本无疑是个有利的保障。企业中有不同的业务单元价值链,各业务单元价值链中又有各项价值活动,各项价值活动是由不同的作业活动进行的。企业应该找出最基本的价值链,将之分解为单独的作业,在对价值进行战略管理、营造企业核心竞争力的前提下,根据企业各个作业活动在价值增值中的不同作用,将其细分为直接增值作业活动、辅助增值作业活动和非增值作业活动。对于直接增值作业活动在保持其增值效果不降低的前提下,尽可能提高运行效率,减少资源耗费和占用;对于辅助增值作业活动在维持其辅助作用不变的情况下,尽可能减少资源占用;对于非增值作业活动应尽可能减少和清除。

在这里作业成本法不仅仅是一套成本计算方法,更主要的是一种成本分析与控制方法,通过将企业成本核算对象的具体化和控制手段的数量化,结合价值分析,拓宽了成本管理范围,深化了企业的增值空间,提高了企业的竞争能力。

### 2、作业成本分析法用于纵向价值链分析

企业纵向价值分析主要分析从资源到产品直到顾客的价值运动,综合考虑成本价值因素,来决定企业应该在价值链中占有哪些环节,进入或退出哪些环节,是向产业链上拓展还是收缩。通过价值分析和作业成本分析寻求出企业内外部,上下游各个环节或活动的成本、收入及报酬率,发现哪些环节或活动具有较大的增值空间,哪些环节增值较低,由此决定上下游并购或将自身价值链中价值较低的环节或活动进行出售,重新构建企业价值链,提高企业竞争力和增值水平。

同时通过这一分析,进行有利的纵向整合,使企业的作业链分布更加合理,可以在提升企业价值的同时使行业的整体价值增值,这就达到了“多赢”。企业价值链的建立应该着眼于做精做强,而非做大做全。从这个意义上讲,纵向价值分析的成本决策世纪上是战略层面的、宏观成本决策问题,这一成本决策对未来经营成本的高低起决定作用。

### 3、作业成本分析法应用于横向价值链分析

企业要取得竞争优势主要有两类竞争战略:低成本和差异化。横向价值链主要分析企业差异化战略问题,企业可以通过与竞争对手作业成本水平或增值水平的比较,制定适合自身的竞争策略。比如当竞争对手成本较高时,企业可以采取低成本扩张战略,求得生存与发展;当竞争对手具有低成本优势时,企业可以避其锋芒,专注增值水平高的环节,采用差异化战略取得竞争优势。创造或识别产品的差异性,并最大限度地利用这种差异性为实现经营目标服务,分析竞争对手的价值链,与本企业产品成本对比,找出差距,采取措施,根据本企业战略,确定自己的成本目标与定价策略。

综上所述,作业活动是价值链中价值创造的细胞,也是价值链实施控制的基本单位,对价值链的控制必须渗透到这些细胞中去。价值链通过运用作业成本法对企业的纵向价值链、横向价值链、内部价值链进行分析,寻找出企业在市场竞争中实现价值增值的优势环节,可以集中配置资源,打造企业核心竞争力。

## 五、总结

价值链分析法随着管理会计学科体系的完善,必定也将得到高度的重视和发展,作为战略管理会计的分析工具,它将同其他战略管理会计的分析方法,如SOMT分析法、杠杆分析法、作业成本分析法等一样,成为战略管理会计的必备工具。但是,我们在发展新学科和新领域的同时,也应该充分注意其实用性和未来发展性,并且应该逐步将价值链分析法与其他

战略管理会计工具进行融合,建立起战略管理会计的方法理论体系,最有效地发挥自身作用,弥补其它工具的不足之处。

**参考文献:**

- [1] 傅元略,《价值管理的新方法:基于价值流的战略管理会计》,会计研究,2004,6
- [2] 孟凡生,《价值链中的战略成本管理探析》,价值工程,2004,6
- [3] 张粟,《构建以价值链为基础的企业成本管理框架》,会计之友,2004,3
- [4] 张鸣,王明虎,《战略成本下价值链分析方法研究》,上海财经大学学报,2003,8
- [5] 尹玉,孙长江,《价值链分析在战略管理会计中的应用》,北方经贸,2004,7
- [6] 蔡正兵,《价值链管理与作业成本分析法有机结合》,科学与管理,2002,6
- [7] 高峰,《基于价值链的作业成本法分析》,价值工程,2004,4

New development of strategic accounting for management on the basis of the analytic approach of the value chain

YAO Meifang<sup>1</sup> ZHANG Likun<sup>2</sup>

**Summary:** Because of the appearance of economic integration of the world, and the swift and violent development of the trans-corporation, the international competition is becoming fiercer. Enterprises, in order to meet the need of this kind of competition, strategic management arises at the moment, the accounting for management of enterprises has produced the strategic accounting for management developing, innovating. Value chain analysis is management important analytical method of the strategic cost and key link; it produced with development of strategic accounting for management. But the study on value chain is only limited to the theory discussion at present, how to launch the value chain concretely to analyses, combine the analytic approach of the value chain and traditional cost administrative system analytical method, it is still a difficult problem. This text expounds the fact content and procedure that value chain analyses, and to how incorporate homework law of cost value chain analyses, make it offer new thinking for the fact that the cost management of the business strategy offers accurate and flexible information.

**Keyword:** Strategic accounting for management; Value chain; Homework chain

**作者简介:** 姚梅芳<sup>1</sup>, 吉林大学管理学院会计系教授、主任、博士生

张丽琨<sup>2</sup>, <sup>2</sup> 吉林大学管理学院会计系硕士研究生

**联系电话:** 13504472653; 13596181735 **传 真:** 0431-5095485

**邮 编:** 130025 **E-mail:** zlk99111@163.com; [yaomf@jlu.edu.cn](mailto:yaomf@jlu.edu.cn)