

基于战略管理会计的内部报告体系构建

董红晔

(东北财经大学 大连 116025)

【摘要】管理会计与财务会计都是企业的信息系统,出于对外部投资者的保护,财务会计提供的外部报告——财务报告得到了重视,管理会计形成的内部报告却迟迟没有受到重视。尽管我国学者已经建立了一些内部报告体系,但都是对企业内部产生的信息进行的整理汇总。本文在战略管理会计的基础上对基于战略管理会计的内部报告体系进行了初步探索。

【关键词】战略管理会计 相关性 内部报告

进入20世纪后,外部环境的变化加剧要求企业随着环境的变化而不断调整企业的发展战略与经营策略,这时战略管理会计应运而生,它是管理会计的延伸,不仅重视企业内部产生的信息,而且重视外部环境的变化对企业战略的影响。但是我国关于内部报告的研究,都只是对企业内部产生信息的整理与汇集,并没有基于战略管理会计建立内部报告体系的研究。为此,本文对基于战略管理会计的内部报告体系构建提出了一些想法与建议。

一、战略管理会计对内部报告提出了新的要求

既然管理会计的本质是信息系统,战略管理会计作为传统管理会计的发展,其本质也是为管理者提供决策相关的信息。战略管理会计是以战略管理为基础建立起来的,其提供的信息是进行战略管理所需要的信息,所以战略管理会计比传统管理会计对信息的收集分析提出了更高的要求,进而对信息的载体——内部报告提出了新的要求。

战略管理会计与现代管理会计的不同在于,后者着重服务于本企业内部的管理职能,基本上并不涉及顾客和竞争对手的相关信息,当企业之间的竞争尚处于较低层次的产品营销性竞争阶段,它提供的信息对于促进企业进行正确的经营决策、改善经营管理是能发挥重大作用的。但随着现代市场经济的迅速发展,企业之间的竞争已经从低层次的产品营销性竞争阶段发展到高层次的全球性战略竞争阶段,战略竞争已经成为企业在全世界激烈竞争中求生存、寻发展的关键所在。所以战略管理会计要及时提供以外向型为主体的多样化信息和相应的分析研究资料,使企业高层领导能据以高瞻远瞩地对企业内、外部环境和条件进行综合透视,从中了解竞争对手的长处和短处及今后的战略趋向,并了解现有及潜在顾客目前的需求及其今后的发展趋势,进而洞察在今后较长时期内可以捕捉的机遇和可能面临的挑战等等。战略管理会计与传统管理会计的显著不同还体现在项目及业绩评价的标准上。传统管理会计进行项目分析评价时侧重于定量指标的计算,如净现值、内部收益率、投资回收期等指标的计算,只要这些指标符合判断标准,就接受该方案。战略管理会计在对项目分

析评价时,不仅考虑这些定量指标的计算结果,而且还考虑项目上马后可能对企业未来所产生的深远影响,如企业的竞争地位、对供应商的依赖程度等,在这种情况下得出的结论有可能与传统的评价结论相悖。在战略管理会计提供多样化信息的同时,战略管理会计对信息的分析使用也有了新的发展,如企业价值链分析、产业价值链分析等。

由以上论述可见,战略管理会计提供的信息与对信息的处理都比传统管理会计有更高的要求。但是现在对内部报告的研究却忽视了外部信息与其处理的报告,无论是投资中心内部报告、利润中心内部报告和成本费用中心内部报告,还是以责任会计制度为中心的管理会计报告体系的构建和直面管理层的会计报告体系,都忽视了外部信息的收集与使用,所以本文提出了基于战略管理会计的内部报告的构建思路,旨在提高现在企业应对外部环境变化的能力。

二、基于战略管理会计的内部报告体系的构建

1. 从制定战略角度分析。由各层次执行战略管理的部门根据职能来收集相关的外部信息,职能部门会将一定阶段的经营成果信息报告、筹资情况信息报告、投资业绩报告递交给经营单位,经营单位会将这些信息汇总进行价值链分析,然后将汇总的相关信息与价值链分析报告递交给集团总部,集团总部会将已经过汇总的信息与宏观经济信息进行分析处理,进行产业链分析,最后制定最适合企业集团的战略。

(1) 职能部门的战略管理报告。这个层次的战略管理是由各企业的职能部门进行的,其职能是掌握一定的人力和物质资源,分工协作履行一定的专业职能。它们的战略管理是在高层次战略方针的指导下,精心谋划如何充分发挥人力、物力的潜能,在人尽其才、物尽其用的基础上,创造出优异的工作业绩,为实现企业的总体战略目标服务。笔者认为,这个层次提供的报告包括来自外部信息形成的经营信息报告、筹资信息报告、投资信息报告和内部职能部门运行过程中形成的信息报告。经营信息报告包括采购信息报告、生产信息报告、销售信息报告。其中:采购信息报告提供各种存货类物资采购价格及变化的信息、各类存货供应商的相关信息;生产信息报告反

映企业现在应用的生产技术是否先进,是否满足生产的需要等与生产相关的外部信息;销售信息报告提供产品的销售情况以及消费者需求变化与销售相关的信息。筹资信息报告包括资本成本报告,如报告银行利率信息、股票发行费用信息、筹资渠道信息等。投资信息报告包括对内投资报告和对外投资报告。对内投资是指购买固定资产、开发无形资产等旨在提高企业生产能力的投资活动,对内投资报告包括固定资产价格报告、固定资产产能报告、行业技术水平报告等。对外投资是指企业向那些并非直接为本企业使用的财产项目投入资金,以赚取利息、股利或红利等形式获取收益实现资本增值的行为,包括购买其他企业的股票、债券或以其他资产投入其他企业的活动。对外投资报告包括股市行情报告、对拟投资企业的盈利分析报告等。职能部门运行产生的信息报告包括经营业绩报告、筹资评价报告、投资业绩报告。其中经营业绩报告主要包括采购完成情况报告、生产完成情况报告(如废品损失报告)、销售业绩报告(如销售收入报告、利润率报告等);筹资评价报告包括资本结构报告和利润分配报告等。资本结构报告主要提供企业资本结构、财务结构、负债结构、所有者权益结构等方面的信息,以及资本结构优化状况及优化标准等方面的信息,同时提供资本结构优化所产生的效果信息。利润分配报告提供企业的利润分配信息,包括计提公积金、支付优先股股息、发放普通股股利、转增资本等内容。

(2)经营单位的战略管理报告。这个层次的战略管理是由各经营单位来进行的,他们一般具有自行制定其经营战略的权力,因而各自构成一个“战略经营单位”。因为“战略经营单位”通常是按同类产品进行设置,所以其战略管理应在企业总体战略的指导下着重于改善其产品在其所属产业细分市场中的竞争地位,为促进企业总体战略目标的实现进行协调一致的努力。这个层次汇集的外部信息包括供应商讨价还价能力的信息、购买者讨价还价能力的信息、产业内现有企业的竞争激烈程度的信息、潜在进入者的信息、替代品威胁的信息。其中包括供应商供应产品特征(如供应商供应的产品是否被少数企业垄断、供应商供应的产品是否供小于求、供应商的产品是否畅销、供应商的产品是否无法替代等)报告、供应商特征(如供应商有无向后扩展参与本行业竞争的意图)报告等;购买商特征(如购买商购买量占企业的销售量比例、是否有更多可供选择的供应商、顾客是否有变外购为自产的意图)报告、产品对顾客吸引力报告等;产业内现有竞争者数量报告、现有竞争者产品特征报告、现有竞争者研究与开发能力报告、现有竞争者生产能力报告、现有竞争者市场营销报告、现有竞争者战略报告等;潜在进入者产品价格报告、商品知名度报告、相关法律规定报告等。根据这些外部信息报告与职能部门递交的内部职能部门执行前一阶段的信息报告,各经营单位会进行相应的企业价值链分析。企业价值链分析是指对产品的整个价值链所进行的分析,形成的报告主要有产品生产合理配合分析报告、作业链分析报告以及成本动因分析报告。

(3)企业总体的战略管理报告。这个层次的战略管理是由

集团总公司高层管理者进行的。他们的职能是依据企业总体战略目标,着重于从企业生产经营的全局出发,制定对企业总体最有利的“战略组合”,其内容主要包括:企业如何进入最具发展前景的产业;确定应从事的经营类型、各经营单体人力和物质资源的合理配置及流动;确定为企业总体提高投资报酬率的方法与途径等。这个层次主要收集的外部信息是对企业的总体战略有影响的宏观经济环境信息。具体包括政治因素报告、法律因素报告、经济因素报告、技术因素报告、社会文化环境报告等。其中经济因素对企业生产经营的影响更为直接具体,经济因素报告又分为居民收入水平报告、通货膨胀走势报告、利率升降趋势报告、产业结构调整报告、原材料和能源供应情况报告等;技术因素报告具体包括新产品开发报告、新技术推广使用情况报告、政府及行业在研究与开发方面支出情况报告等;社会文化环境报告包括居民的受教育程度和文化素养报告、审美观点报告、宗教信仰报告、风俗习惯报告等。集团高层管理者会根据收集的外部信息报告与各战略单位递交的企业价值链分析报告进行产业价值链分析。产业价值链分析是指整个产业的纵向整体分析,即从产业的最初原材料开发开始,经过若干个不同产品的生产环节,直至最终产品被用户消费结束的整个过程,形成的主要报告有投资收益率分析报告、成本动因分析报告等。

2.从执行战略角度分析。企业集团高层管理者根据企业外部信息与内部战略执行信息,会制定企业的下一阶段的战略,战略管理不但在于战略的制定还在于战略的执行,所以高层管理者应将战略分解形成不同报告以指导下层次战略管理。这一体系是自上而下的。

(1)企业集团层次战略报告。企业集团的职能是对整个战略目标的分解,着重于从企业生产经营的全局出发,制定对企业总体最有利的战略,所以其制定的战略具有模糊性、宏观性,需要将战略分解形成指导各战略经营单位的不同战略。主要的战略报告包括:企业发展前景报告,包括企业拟进入的新行业信息、拟开发新产品信息、拟服务的新顾客的信息等;企业的宗旨和目标报告,包括企业随环境的变化进行的宗旨与目标变化信息等;人力和物质合理配置报告,包括对人员与物质资源重新安排的信息等;提高投资报酬率方法报告,包括从企业总体角度提高投资报酬率的方法与途径的信息等。

(2)经营单位层次战略报告。经营层战略是对各经营单位在产业内保持其竞争地位的战略确定。该战略应在企业总体战略的指导下,着重于改善其产品在其所属产业细分市场中的竞争地位。所以各战略经营单位会根据高层制定的战略报告结合各经营单位实际的外部与内部情况制定各经营单位的战略分解报告,以指导各职能部门执行企业总体战略。主要包括应对供应商讨价还价策略报告,包括开发新的供应商、企业进行后向一体化等信息;应对购买商讨价还价策略报告,包括寻找新的购买商、企业进行前向一体化等信息;提高企业在行业竞争能力报告,包括开发新产品、开发新顾客、新的定价策略、新的销售渠道、新的营销策略、投资新的无形资产报告等信

从内部控制角度谈 建立防治“小金库”长效机制

唐灼

(佛山科学技术学院 广东佛山 528000)

【摘要】 本文通过以内部环境为重要基础、以风险评估为重要环节、以控制活动为重要手段、以信息和沟通为重要条件、以内部监督为重要保证,这些要素相互联系、相互促进、反复实施,从而构建防治“小金库”的长效机制。

【关键词】 内部控制 小金库 长效机制 内部环境

2008年6月,财政部、证监会、审计署、银监会和保监会联合发布了《企业内部控制基本规范》,指出内部控制是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的,旨在实现控制目标的过程。《企业内部控制基本规范》是加强企业内部管理,提高企业管理水平的纲领性文件,也是维护市场经济秩序,防治“小金库”问题的重要基本文件。本文拟就内部控制是防治“小金库”的长效机制及针对“小金库”如何加强和完善内部控制制度进行探讨。

一、“小金库”问题的根源是内部控制制度的缺失和失效

1. 内部管理机构没有形成制衡机制。监事会和审计委员会没有能力和条件对管理层实施有效的监督和制约,各职能

机构在岗位设置时没有体现不相容职务相分离的要求,给了“小金库”生存的空间。

2. 人力资源选拔、激励和约束制度不合理。主要表现为在选拔高级管理人员和聘用中层及以下员工时,因人设事或设岗,没能遵循公开、公正、公平的原则,选聘人员未能达到岗位职责要求,以及薪酬制度没有与业绩考核挂钩,员工薪酬收入没能与其贡献匹配,没能体现效率优先、兼顾公平的原则。

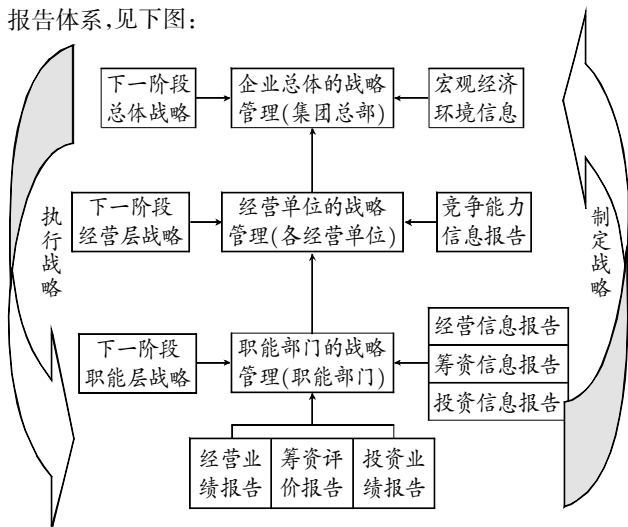
3. 缺乏积极向上的企业文化、诚实守信的经营理念。管理机构对总结企业优良传统、挖掘文化底蕴,提炼出开拓创新、积极向上、遵法守信的文化建设重视不够,导致企业缺乏凝聚力,员工对企业缺乏信心和认同感。

息;应对替代商品策略报告,包括完善产品功能、促销策略等信息;应对潜在进入者威胁策略报告,包括扩大经济规模、联合现有产业竞争者、寻求政府保护等信息。

(3)职能部门层次战略报告。职能层战略是对经营单位内的各职能部门的日常经营活动的战略的确定。各职能部门通常都掌握一定的人力和物质资源,分工协作发挥一定的专业职能。该层次战略的确定侧重于资源的利用,力求做到人尽其才、物尽其用,从而提高企业的整体经济效益。该层次的报告比较具体,主要是用来指导作业层次的战略执行,具体有经营战略报告、筹资战略报告、投资战略报告。经营战略报告包括:采购报告主要包括下一阶段购买的原材料数量、选择的供应商等信息;生产报告,主要包括下一阶段采用的技术与设备,需要的生产工人的技术水平等信息;销售报告,包括下一阶段的具体营销策略,所要实现的利润等信息。筹资战略报告主要包括下一阶段资本成本报告和利润分配报告等。资本成本报告主要提供下一阶段承担的资本成本,拟采用的资本结构、财务结构、负债结构、所有者权益结构等方面的信息;利润分配报告提供下一阶段企业的利润分配信息。投资战略报告主要包括对内投资报告和对外投资报告等。对内投资报告主要包括下一阶段的资本投资项目报告和非流动资产结构报告;对外投资报告主要提供下一阶段的对外投资结构与投资收益等

信息。

综上所述,笔者根据战略管理会计要求构建出企业内部报告体系,见下图:



主要参考文献

1. 张先治. 基于会计相关性的企业内部报告地位与价值. 会计研究, 2009; 12
2. 余绪缨, 谢灵, 郭丹霞. 管理会计: 理论·实务·案例·习题(第1版). 北京: 首都经济贸易大学出版社, 2004