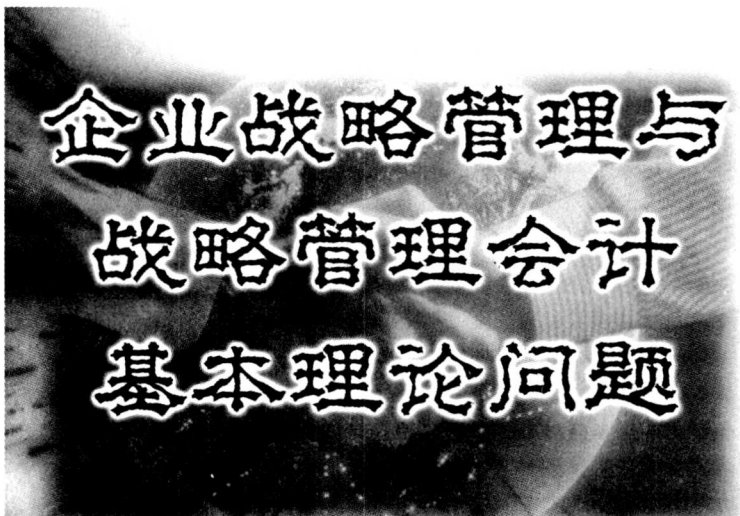


理；二是对重复设置的中介机构，实行归类撤并。“三”就是通过清理整顿实现三个目标。一是依法规范中介市场的资格认定；二是建立自律性运行机制，依据市场规则完成所有社会中介机构的脱钩改制；三是依法规范政府部门对中介机构的监督、管理。“四”就是采取四个步骤。第一步，全面摸底；第二步，分出层次，区别对待，对中介机构资格进行统一管理；第三步，对拟保留、归类合并的中介机构进行整顿；第四步，规范对中介机构的管理。

三是做好《注册会计师法》的修订工作。

四是进一步开放会计市场。要坚持“四个有利于”的原则：第一，要有利于中国注册会计师人才的培养和执业水平的提高。充分利用国际知名会计公司的技术资源和培训机制，加速我国注册会计师达到国际水平的步伐。第二，要有利于中国会计师（审计）事务所管理水平的提高和事务所文化的形成。学习和借鉴国际知名会计公司的管理经验及文化特色，在提高管理水平的时候，创中国自己的事务所名牌。第三，要有利于中国会计市场的开发。充分利用国际知名会计公司的雄厚实力和对成熟市场经济所需中介服务的深入了解，去开发市场。第四，要有利于中外合作事务所不断提高各项水平，尽快向国际成员所迈进。

世纪之交，是千年的机遇，也是千年的使命，我们只有以整顿促规范，以改革促发展，才能把一个健康、规范、充满活力的注册会计师行业带入新的世纪，才能为我国经济在新世纪的腾飞，奠定坚实的基础，做出积极的贡献。



余绪缨

适应世界经济趋于一体化、国际性经济竞争日趋剧烈的新形势而形成的“战略管理会计”，是为企业的“战略管理”服务的会计。“战略管理会计”与“战略管理”之间是相互依存、密不可分的。因而本文将“战略管理会计”与“战略管理”相互联系起来进行研究，并把后者置于基础性的地位。

一、战略管理

“战略”一词起源于军事科学，它是同“战术”、“战役”相对应的概念。毛泽东说：“战略问题是研究战争全局的规律性的东西”。这种由军事科学确立的“战略”概念，被推广应用于政治、社会、经济等各个领域，其涵义也变得越来越广泛了。概括地说，“战略”是指重大的、带全局性、长远性的谋划。

（一）战略管理的基本内涵分析

1. 战略管理的基本框架

企业的战略管理是其竞争战略思想的具体化。一般而言，企业的战略管理，是从对企业内部和外部的环境分析入手，确定企业的战略目标，制定战略计划，实施战略，监控和评价战略业绩和必要时进行战略调整等步骤。其中对企业内外环境的分析，是借以明确企业现在所处的竞争地位；而确定企业的战略目标则是指明企业如何以现在所处的竞争地位为起点，明确其生产经营今后较长期的发展方向和要求达到的业绩；而战略计划则是战略目标的具体化，构成战略实施的依据和行动纲领。由于企业的生产经营是在一个经常变动的内外环境中进行的。企业内外环境、条件的复杂性与可变性必然使企业的战略计划表现为一个动态的“创造性过程”，不能单纯依据既成的事实和“僵硬的数据”作为判断的依据，而应充分发挥人的创造性、想象力和洞察力，通过适时的不断修正，使之日趋完善。

2. 战略管理的基本层次

一个大企业通常是由众多具有相对独立性的经营单位所组成，其战略管理可以区分为三个基本层次：

（1）企业总体的战略管理。其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”，主要包括：选择企业

如何进入最具发展前景的产业;确定应从事的经营类型(业务范围)和各经营单位人力和物质资源的合理配置和流动;确定如何为企业总体提高投资报酬率的方法与途径等。

(2)经营单位的战略管理。各个经营单位因在生产经营上具有较大的独立性,一般各自构成一个“战略经营单位”。因为“战略经营单位”通常是按同类产品(或服务)进行设置,因而其战略管理,应在企业总体战略的指导下,着重于改善其产品(或服务)在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。

(3)职能部门的战略管理。各个职能部门均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,为实现企业总体的战略目标服务。

企业战略管理上述三个层次之间存在着紧密的相互联系,每一层次应遵循“目标一致”的原则,卓有成效地完成各自的战略目标,以促进企业总体战略目标的顺利实现。

(二)价值链分析是企业战略管理创造和提高竞争优势的基本途径

(1)“作业链”同时表现为“价值链”

企业的生产经营可以看作是为最终满足顾客需要而设定的“一系列作业”的集合体,形成一个由此及彼、由内到外的“作业链”。作业的进行要占用并消耗一定的资源,而作业的产出又包含了该作业所创造的一定价值,转移到下一个作业,按此逐步推移,直至最终把产品(或服务)提供给企业外部的顾客,以满足他们的需要。最终产品作为企业内部一系列作业的综合体现,它凝聚了在各有关作业上创造的价值。因此,“作业链”同时表现为“价值链”。作业的推移,同时表现为价值在企业内部逐步积累与转移,形成一个企业内部的“价值传递系统”。最后,通过将产品转移给企业外部的顾客,企业凝聚在产品上的价值则转化为顾客的认知价值,可简称为“顾客价值”,具体表现为顾客对所取得的产品愿意支付的代价,由此而形成企业的收入。收入补偿企业为完成各有关作业占用和消耗的资源的代价之和后的余额,正数为企业从“顾客价值”中赢得的利润,负数为发生的亏损。企业的相对竞争地位可从这一最终结果同企业的竞争对手相对比综合地反映出来。

(2)通过优化“价值链”尽可能提高“顾客价值”,是提高企业竞争优势的关键

由于“价值链”是“作业链”的价值表现,因而“价值链”的优化应从“作业链”的优化着手。问题在于:从“作业链”同“顾客价值”的关系看,企业生产经营中并不是所有作业的实施都能最终导致“顾客价值”的增加。据此,可将作业区分为两大类:一类是可增加顾客价值的作业,简称“可增加价值的作业”,如产品的设计、加工制造、包装以及营销方面的作业等;另一类是“不增加价值的作业”,如与各种形式的存货有关的作业(存货的存储、维护、分类、整理等)和原材料、在产品、半成品、产成品等因质量不符合要求需进行加工、改造等而形成的追加作业等。它们之所以被视为“不增加价值的作业”,是因为它们的存在并不会对产品最终满足顾客需要产生任何积极影响。

由此可见,要优化“价值链”,首先要求尽可能消除所有“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的效率,并减少其资源的占用和消耗,借以达到最大限度地优化“价值链”,使企业能通过最经济、有效的方式满足顾客需要,从而促进“顾客价值”的提高。

较具体地说,在现代市场经济中,为实现“价值链”的基础——“作业链”的优化,企业必须以采用当代高新技术为基础,运用与之相适应的先进的管理形式,使“不增加价值的作业”得以有效地消除。如实施“适时生产系统”,在企业生产经营各个环节力求实现“零存货”;实施“全面质量管理”,在原材料、外购件的供应,在产品、半成品、产成品生产的各个环节上力求做到“零缺陷”等。

二、战略管理会计

(一)战略管理会计是基础性内向型管理会计的丰富与发展

如上所述,“战略管理会计”是企业“战略管理”服务的会计。为配合企业战略管理的兴起而形成和发展起来的战略管理会计,是一种具有真正创新意义的新型管理会计,它与原有基础性管理会计的不同,在于后者只着重服务于本企业内部的管理职能,其视野基本上并不涉及企业外部的顾客和竞争对手的相关信息,因而是一种内向型的管理会计。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正确地进行经营决策、改善经营管理是能发挥重大作用的。但随着现代市场经济体系全球化的迅速发展,企业之间的竞争已从低层次的产品营销性的竞争发展到高层次的全球性战略竞争,竞争战略上的成功已成为企业在全局性剧烈竞争中求生存、谋发展的关键所在。基于社会经济发展的新形势,“企业战略管理”及为其提供信息与智力支持的“战略

管理会计”的兴起,就成为历史的必然。据此,人们可以看到,基础性内向型管理会计与战略会计的不同,是源于它们据以形成的社会经济阶段的阶段性不同;但是,无论从全球各个国家看,或同一个国家的各个地区看,社会经济的不平衡性(非同步性)是普遍存在的。因此,不能认为,战略管理会计的兴起是对原有基础性管理会计的否定或取代,而应把前者视为适应社会经济环境条件的变化对后者的丰富和发展。后者在与其相适应的经济大环境中以及现代企业在竞争战略已定条件下的基础性内部管理方面仍具有广泛的适用性。因此,不应把它们之间的关系看作是非此即彼、相互排斥的关系,而应看作是不同的层次(战略、战术层次)的互补关系。

(二)战略管理会计的主要特点

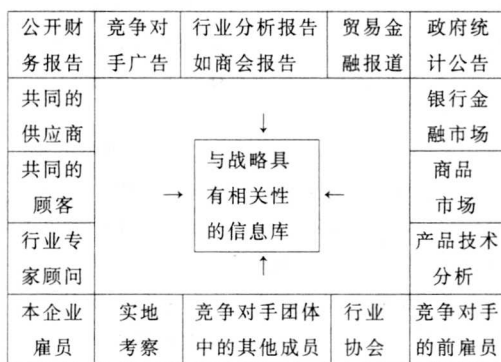
1. 围绕本企业、顾客和竞争对手组成的“战略三角”及时以至超前提供以外向型为主体的多样化信息

如前所述,企业“战略管理”是一种“谋深计远”的高层次管理,是企业高层领导竞争战略思想的具体化。为此,战略管理会计为有效地服务于企业的战略管理,就必围绕“战略三角”,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,为企业高层领导沿着正确的方向进行战略思考起到“催化剂”的作用,从而使他们能据以高瞻远瞩地对企业内、外的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;并了解现有和潜在顾客目前的需求及其今后的发展前景,进而洞察在今后较长时期内可能捕捉的机遇(机遇偏爱有准备的头脑)和面临的挑战,等等。

这里强调要提供以外向型为主体的多样化信息,旨在克服原始意义上的会计只强调提供货币信息的局限,为适应战略管理的要求,把它扩展到更广的范围和更深的层次,如包括财务的、非财务的,数量的、质量的,物质层面和精神层面的,以至有关天时、地利、人和等方面的信息,借以帮助企业高层领导在进行战略思考时,能从更广阔的视野、更深层次的内涵进行由此及彼、由表及里的分析研究,为企业洞察先机,改善竞争地位,保持和发展长期的竞争优势创造有利条件。

2. 与战略具有相关性的多样化信息的收集必须遵循合法性原则,而其加工处理和具体应用则必须遵循科学性和艺术性相结合的原则

与战略具有相关性的信息是以外向型为主体的多样化信息。这种类型的信息,可从企业外部多种多样的渠道获得。通常广泛使用的信息来源,可综合如下图所示。



上图中所列示的信息来源只是列举了一些具有典型性的方面,实际上相关的多样化信息来源是不胜枚举的。就是在日常公开出版的报章、杂志和其他的公开出版物中,也包含了大量相关信息资源的原始材料,必须把它们视为极为重要的信息宝藏。

从以上多样化的来源收集相关信息,可以由本企业的信息机构和人员去做,也可委托企业外部专业化管理咨询机构去做,可采用的方法和手段也是极为多样化的。但也必须看到,市场经济同时是法制经济,竞争性商业信息的收集必须以不违背相关法律和合乎商业道德标准为其基本前提。这就是信息的收集必须遵循合法性原则的具体体现。

但通过上述所取得的多样化的信息资料,仍还是属于原始性的材料,并不直接具有战略的相关性与有用性。这是因为:它们既表现为数量庞大、形式多样又杂乱无章,只有以科学的态度,灵活的技巧,对它们作进一步的筛选、加工、分类和整理,通过去粗取精、去伪存真,形成既反映社会的物质层面又反映社会的精神层面、“刚”、“柔”并举的独特信息系统,才能使它们最终具有战略的相关性与有用性。这一过程可简称为信息的处理过程。它所取得的成果是信息处理人员科学精神和艺术修养相结合的产物。同样,企业的高层领导者在运用这种独特的战略相关性信息系统来进行战略管理时,也须破除原来简单、陈旧和僵化的决策模式,将灵活性、敏感性与应变性相结合的原则贯穿于具体应用过程的始终,做到科学性与艺术性相统一。

3. 战略管理会计的形成和发展标志着管理会计师职能的大扩展及其地位的相应提高

战略管理会计的形成、发展,标志着管理会计师的职能也大大地扩展了,已转变为跨专业的具有广博知识和深入洞察力的“管理顾问”,履行“管理咨询”的职能,在企业战略决策方案的制订及其贯彻执行过程中,以其高智慧的谋略,为企业提供智力和信息支持,为促进企业保持长期的竞争优势服务。这对于管理会计是

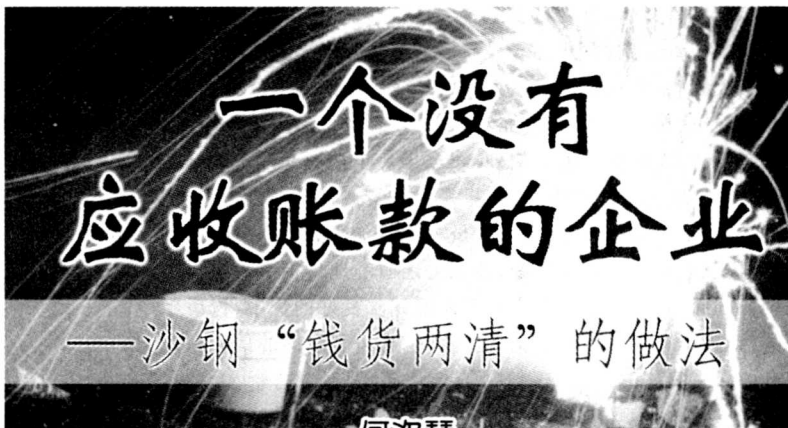
一种开拓性的进展,因而使管理会计师的地位也相应地提高。与此相联系,战略管理会计已经不能从传统的原始意义上的“会计”去理解它了,它作为一种独特的不同于传统的以财务信息为主体的新的信息系统,标志着它将与现行财务会计分道扬镳,走上独立发展的道路。

(三) 战略管理会计基本内容简述

战略管理会计是现代管理会计体系中的一个新领域,即使在西方经济发达国家,目前也只处于初期发展阶段,尚未趋于成熟化、定型化。

总括地说,战略管理会计是从战略的高度,围绕本企业、顾客和竞争对手组成的“战略三角”,既提供顾客和竞争对手具有战略相关性的外向型信息,也对本企业的内部信息进行战略审视,帮助企业的领导者知彼、知己,进行高屋建瓴式的战略思考,进而据以进行竞争战略的制订和实施,借以最大限度地促进本企业价值链的改进与完善,保持并不断创新其长期竞争优势,以促进企业长期、健康地向前发展。因而战略管理会计的基本内容,应以本企业为基点,着重对顾客和竞争对手的相关信息进行比较分析,借以为企业成功地进行“战略管理”提供信息和智力支持。战略管理会计突破了原有基础性管理会计的局限,其信息系统构成企业战略管理的中枢神经系统,贯穿于企业战略管理的始终。因而其内容是极为丰富而多样化的。

(本文作者系厦门大学教授,我国最早的四位会计学博士之一) 责任编辑 袁蓉丽



沙钢集团是江苏省省级重点企业,也是全国冶金行业 108 户骨干企业之一。1998 年,销售收入 45 亿元,比上年增长 15.5%;实现利润 6 723 万元,增长 33.15%;当年产销率、货款回笼率均达 100%。在全国各行各业普遍受到“三角债”困扰、钢材市场连续几年不景气的情况下,沙钢缘何能做到钱货两清呢?

一、优良的传统,严格的管理

沙钢是 25 年前由一个供销社的轧花厂逐步发展壮大起来的。长期以来,沙钢原材料和产品均无“计划”做后盾,于是就在市场经济的海洋中摸爬滚打,通过市场解决。在沙钢人看来,一手交钱、一手交货,是天经地义的事,无需解释和商量。这种钱货两清的做法,伴随着沙钢的发展,成为沙钢的优良传统之一。

进入 90 年代后,随着银行结算制度的改革,信用“危机”愈演愈烈,加之钢材由卖方市场逐步转为买方市场,要坚持钱货两清就更不容易了。为了应对这种变化,沙钢集团制定了一系列以钱货两清为核心的管理办法和责任制,明确规定销售机构和经销人员的职责范围、任务、销售费用标准、奖金计提比例及发生赊销的处罚办法等。一旦发现赊销的情况,坚决按责任制兑现。例如,1997 年,驻苏州办事处(销售处派出机构)主任发生一笔赊销货款计 270 多万元,集团马上令其停职,专门追收欠款。在停职期间只发生生活费,至 1998 年底,全部追回了赊销货款。而且,在追款期间,销售处分管的负责人负连带责任,直到货款全部追回为止。沙钢的领导以身作则,要求销售部门和经销人员办到的条款,他们决不违反。钢材再俏,他们不打招呼,不批条子卖钢材;钢材供过于求时,他们也从不走后门赊销。

在钢材供过于求的形势下,有的客户听说沙钢要带钱提货,就转向别的厂家购买,为此沙钢也失掉了一些客户。面对困难的形势,沙钢一方面发扬咬定青山不放松的作风,耐心解释,用自己的诚恳和信用来说服客户;一方面在作价方法上采取灵活措施,如批量购货作价从优等,争取更多的客户带款提货。沙钢人认为:客户带款提货,我让点利;我拿现款去购原辅材料,也可享受对方的优惠,这是双方都合算的事。

二、做好售前售后服务,赢得回头客

在买方市场下,客户就是真正的上帝。为了做到钱货两清,沙钢在营销策略上坚持一切为客户着想,以方便客户为出发点。(1)实行开票、收款、开出门证、拿质保书一条龙服务,客户只需进一个门,全部手续即能办完。在沙钢本部销售中,汽车提货占销量的一半。为了方便客户,他们将各种钢材配装在一