

论内部管理控制系统十要素

东北财经大学 张先治(博士生导师)

【摘要】本文从企业内部管理控制的内涵与地位入手,在对国内外企业管理控制要素研究现状进行分析、评价的基础上,系统阐述了企业管理控制的十大要素,即控制环境、控制变量、控制标准、信息报告、执行评估、纠正偏差、业绩评价、激励机制、沟通交流和监督控制,构建出企业内部控制要素的系统框架。

【关键词】 管理控制 控制要素 控制系统

在市场经济快速发展和企业授权经营的环境下,有效控制经济运行及企业经营目标与效果是管理学科研究的前沿问题。控制问题涉及到外部监管和内部控制两方面,内部控制是企业控制的重点,也是外部监管的基础。根据美国反对虚假财务报告委员会的发起组织委员会(COSO)发布的《内部控制——整体框架》(即“COSO报告”),企业内部控制的目的是财务报告可靠、经营活动有效和遵循法律法规,其中经营活动有效是企业或企业内部控制的最高或根本目标。这一目标决定了为实现企业经营活动有效目标的管理控制在企业内部控制中占有重要地位,发挥着重要作用。

在现代企业授权经营条件下,要有效解决经营者与所有者之间的利益冲突,平衡经营者的权利与责任,必须进行管理控制。对经营者授权越大,越需要进行管理控制。管理控制是连接企业战略控制与作业控制的桥梁,没有有效的管理控制,企业战略目标就无法实现,企业作业控制也会没有方向。管理控制是公司治理的基础和保证,公司治理是管理控制的主导,是管理控制的更高层次。管理控制是会计管理职能发挥的直接体现,是管理会计在新经济环境下的完善与发展。

我国目前管理控制研究的重点应是建立管理控制系统框架。而管理控制系统框架研究的基础是明确管理控制要素,即明确作为一个企业管理控制系统需要什么。

一、管理控制的内涵与地位

控制,可以看做是修正、影响、操纵和调节的同义词,而不是强制(特别是现代控制)的同义词。高级汉语大辞典将控制定义为:掌握住不使任意活动或超出范围,使其按控制者的意愿活动。控制的这一定义明确了控制是由控制主体、控制客体、控制目标、控制过程等要素组成的。控制主体,即控制者;控制客体,即控制对象;控制目标,即控制者的意愿;控制过程,即控制活动。

从控制主体的角度可将控制分为内部控制与外部控制。内部控制是指控制者来自组织(企业)内部,或者说控制主体与控制客体处于同一组织。如著名的COSO报告将内部控制定义为:内部控制是由企业董事会、管理层以及其他员工为达到财务报告的可靠性、经营活动的效率和效果、相关法律法规的遵循等三个目标而提供合理保证的过程。这说

明企业内部控制的主体是包括企业董事会、管理层在内的全体员工。

内部控制从控制目标角度可分为达到财务报告可靠性的控制、实现经营活动效率和效果的控制以及遵循相关法律法规的控制。在这三种控制中,财务报告可靠性控制属于内部会计控制,它是内部控制的基础;经营活动效率和效果控制是管理控制,它是内部控制的主导;法律法规遵循控制是会计控制和管理控制的保证或者说是内部控制的保证。可见,内部管理控制或对经营活动效率和效果的控制是内部控制的关键,也是组织内部控制的核心与目标。

内部控制从组织内部的控制主体角度可分为董事会控制、管理者控制和员工控制,从而形成三个层次的内部控制:一是战略规划控制,即董事会对战略制定的控制;二是战略实施控制,即管理者对战略执行的控制;三是任务控制,即员工对作业的控制。管理控制从广义上讲应包含这三方面的控制;从狭义上讲主要指战略实施过程的控制。在这里将管理控制做狭义解释,狭义管理控制是内部控制的核心,它既是连接战略规划控制与作业控制的桥梁,也是实现战略规划控制目标与作业控制目标的关键。

管理控制从字面理解可以有不同的解释,如管理的控制职能、管理与控制、管理者的控制等。在前面明确了控制内涵的基础上,研究管理控制内涵应明确管理的内涵。一种观点认为,管理是一种活动,包括计划、组织、指挥、协调与控制。另一种观点认为管理是这样一种活动,即它发挥某个职能,以便有效地获取、分配和利用人的努力和物质资源,来实现某个目标。从这两种观点的定义来看,控制是管理的一个职能,管理控制就是指发挥管理的控制职能。其实,有管理就有控制,因此,管理控制涉及管理的全部领域。

前面是管理控制职能论的解释,管理控制从方法论角度看,可解释为管理控制是由确定标准、评价业绩和纠正偏差构成的系统。如果再将这个系统以更狭义的货币化表示,则管理控制是管理会计中的责任会计。

英文management还有管理当局的意思,因此,管理控制也可理解为管理当局或管理者的控制。管理控制是指管理者影响组织中其他成员以实现组织战略的过程。管理控制涉及一

系列活动,包括计划组织的行动、协调组织中各部分的活动、交流信息、评价信息、决定采取的行动和影响人们去改变其行为。其目的是使战略被执行,从而使组织的目标得以实现。因此管理控制强调的是战略执行的控制,而战略执行过程控制是由确定标准、评价业绩和纠正偏差构成的管理控制系统。

通过对内部控制与管理控制的关系及管理控制内涵的界定,可确立管理控制在内部控制中的主导与支配地位。

1.从管理的控制职能角度看,管理控制涉及管理的方方面面。内部管理控制,从广义上说应等于内部控制,即所有内部控制领域都属于管理控制。

2.从内部控制目标角度看,管理控制是内部控制的最高层次。内部管理控制的效率与效果目标往往与组织目标,特别是与企业目标相一致。其他控制目标,如作业控制目标、会计控制目标等都将服从于管理控制目标。

3.从内部控制的手段看,管理控制比会计控制更全面。内部会计控制主要是以货币计量与报告为手段,内部管理控制除运用货币计量、报告手段外,同时对组织活动还采用非货币手段确定标准、评价业绩与纠正偏差。

二、管理控制系统要素的几种观点

管理控制作为一个系统,它应是有规律地或重复地执行某一项活动或某几项活动。一个典型的内部管理控制系统的一般需要或要素是什么呢?目前的理论观点有三要素控制系统、四要素控制系统和五要素控制系统等。它们的控制要素的内涵是不同的。

1.三要素观点。关于管理控制三要素的观点很多,归纳起来主要有两种思路:

(1)从管理的控制职能角度出发,将管理控制的要素按管理程序进行界定,即:①控制标准;②评价绩效;③纠正偏差。持这种观点的学者非常多,只是表述略有差异,如Robinson提出了控制的三要素:①预测结果;②记录结果;③指出偏差及责任。Newman界定了控制过程的三个关键步骤(要素):①依据战略目标设置标准;②检验和报告业绩;③采取纠正偏差行动。

(2)从内部控制结构角度出发,将内部控制要素从制度结构进行界定,即:①控制环境;②会计制度;③控制程序。

2.四要素观点。

(1)彼得·罗伦基和迈克尔·S.斯科特在其《管理控制系统框架》一文中认为,管理控制系统的根本目标是帮助管理部门完成组织目标,这要通过以下几点(要素)为管理控制提供一个规范化的框架来实现:①相关控制变量的鉴别;②良好的短期计划的设计;③整套控制变量中短期计划实际完成程度的记录;④偏差的分析。

(2)罗伯特·安东尼在其《管理控制系统》一书中认为,内部管理控制系统包括计量、评估、执行与沟通四个要素。其中:计量用于确认被控制过程中发生的事件,即如实反映实际状况;评估用于比较实际发生事件偏离标准的程度,即将实际与标准进行比较;执行用于纠正实际与标准之间的差异,即纠正偏差;沟通用于在计量、评估与执行过程中的信息及时传递或交流。

3.五要素观点。

(1)Gutenberg教授给出了管理控制系统的五个要素:

①标准,进行控制首先必须有控制标准,否则将使判断没有依据;②信息系统,可提供管理控制过程中实际发生的各种事件的信息;③评估能力,能够依据标准对控制中发生的情况进行分析判断;④执行矫正的能力,能够根据判断结果纠正偏差,使其符合标准;⑤联系能力,能够及时将标准、信息系统、评估能力和执行矫正能力联系起来,形成一个有机整体。

(2)COSO报告归纳出内部控制的五大要素:①控制环境,即指组织进行控制所面临的环境,控制环境影响控制方式与手段的选择;②风险评估,即指在组织控制中应能辨认风险因素,并能对风险因素进行评估;③控制活动,即指能帮助管理层使其指令被执行的政策与程序,包括授权、调节等;④信息与沟通,即指组织在进行控制过程中应保证信息真实、完整,组织内部及外部沟通及时;⑤监督控制,即指评价内部控制执行过程的质量。

上述三种类型六种管理控制要素的观点既有共性,也有差异。共性主要表现在都强调计量、评估、纠偏是管理控制的基本要素。差异主要体现在:第1种观点和第3种观点没有考虑计量、评估、纠偏等几个要素之间的沟通,而第4种至第6种观点都明确了沟通要素的作用;第2种观点和第4种观点强调了控制环境要素,而第1种、第3种、第4种和第5种观点则没有考虑这个要素;第3种和第6种观点强调了控制变量和风险因素,其他几种观点则没有考虑这一因素;只有第6种观点考虑了监督控制因素。

管理控制要素观点的共性在于人们对控制本质和控制程序的理解是基本相似的,即计量、评估、纠偏。管理控制要素观点的个性或差异主要产生于以下原因:①对要素的内涵理解不同,即什么是要素?要素应包括哪些内容?②对各要素项目范畴界定不同,如有的观点认为评估要素应包括标准、报告、评价,而有的观点将标准、报告、评价看成三个要素;有的观点认为控制标准应包括控制变量、标准确定,而有的观点将控制变量和标准确定看成是两个因素。③对管理控制系统内涵理解不同,如有的观点将其理解为封闭系统,有的理解为开放系统。

三、基于管理控制要素的管理控制系统构建

1.管理控制系统要素确定的理论基础。研究管理控制要素是建立管理控制系统框架不可避免的问题。而要建立管理控制要素系统,首先必须弄清上述西方管理控制要素的各种观点产生差异的原因。

(1)要素的内涵与管理控制系统要素。要素是指事物必须具有的实质或本质的组成部分。或者说要素是构成事物的最重要和必要的因素,缺少了任何一个因素,事物的本质都将发生变化。管理控制系统要素是指能反映管理控制本质和管理控制系统组织部分的各个因素。管理控制系统要素应反映管理控制的目的、实质和程序;管理控制系统要素应反映管理控制的系统特征。从这个角度看,管理控制要素与管理控制系统要素是不同的。

(2)要素的特性与管理控制系统要素。人们对要素项目范畴界定存在差异,有的将一个要素分成几个要素,有的将几个要素界定为一个要素。如何界定要素的范畴是一个十分复杂的问题。本文研究认为要素至少应有两个基本特性:①要素的不可缺少性,即缺少了这个要素,事物的本质将发生变化,如

控制标准是控制的一个要素,如果没有控制标准就没有控制或不能称之为控制。②要素的不可再分性,要素应是反映某个事物的最基本的因素,应具有独立的、明确的界限,如将控制标准看成是既包含控制点(变量),又包含控制水平两项内容的一个要素,就可以将其界定为控制变量与控制标准两个要素。

(3)要素的范围与管理控制系统内涵。管理控制系统要素的范围与人们对管理控制系统内涵的理解紧密相关,如果将管理控制系统理解为一个开放系统,则控制环境因素、监督因素都将成为管理控制系统的要素;如果将管理控制系统理解为一个封闭系统,则控制环境和监督因素就不是管理控制系统的要素。

2.管理控制系统的十要素。依据管理控制系统确立理论基础和管理控制系统内涵,笔者认为管理控制系统要素可归纳为十个基本要素:

(1)控制环境。控制环境是指一个组织进行管理控制所面临的环境,包括组织的外部环境和内部环境。外部环境包括国际环境、国家政治、经济、社会发展环境、行业环境、地区环境等;内部环境包括组织遵循的诚信原则和道德价值观、组织的战略选择、组织结构与职权划分、责任中心建立、人力资源政策与实务等。从内部控制角度看,内部管理控制环境对不同组织控制方式和手段的影响极大,不考虑控制环境将不可能实施有效的内部管理控制。

(2)控制变量。控制变量是指影响一个组织战略目标的关键因素和风险因素。组织目标的顺利实现主要在于对风险因素、价值驱动因素等影响组织目标的关键因素的控制。因此,要搞好内部管理控制,找出关键控制变量因素,特别是找出风险控制变量因素是至关重要的。例如,企业可将资产负债率作为筹资控制变量,将无形资产除以总资产的比率作为投资控制变量,将净资产收益率作为资本经营中心的控制变量,将成本降低率作为成本中心控制变量等。

(3)控制标准。控制标准是指对一个组织进行管理控制的依据,它是对控制变量的量化。控制标准规划了组织应该怎么做及做到什么程度。控制标准是组织战略控制目标的分解。按控制对象划分,控制标准可分为投入控制标准、过程控制标准和结果控制标准;按控制依据划分,控制标准可分为预算控制标准、行业控制标准、历史控制标准等;按控制标准形式划分,控制标准可分为比率控制标准和总量控制标准。控制标准正确与否将直接影响管理控制的成效的大小。

(4)信息报告。信息报告是指对组织中的各项活动的信息进行计量、记录与报告,信息报告反映了组织正在做什么。信息报告的相关性、可靠性是管理控制对信息报告最基本的的质量要求。管理控制中的信息报告相关性主要体现在与控制变量及控制标准相关的方面;管理控制中的信息报告可靠性体现在对组织活动的真实反映。信息报告主要包括会计信息报告、统计信息报告和业务信息报告。

(5)执行评估。执行评估是指对一个组织的活动状况进行评定与评价。执行评估的过程实际上是将信息报告与控制标准进行比较、分析的过程。因此,执行评估的状况既决定于控制标准和信息报告的质量,又决定着纠正偏差的效果。执

行评估中关键要区分实际与标准产生差异的主观因素与客观因素、可控制因素与不可控制因素,以保证业绩评价的准确性、及时性。

(6)纠正偏差。纠正偏差是指对评估过程中发现的实际执行情况与控制标准之间的不利差异进行及时纠正。控制的本质在于纠正偏差,这是保证控制标准和管理控制目标实现的关键,也是决定管理控制质量的根本要素。纠正偏差根据控制程度要求可分为“松控制”与“紧控制”。松控制通常是指允许实际报告与控制标准之间有较大不利偏差(如5%)才进行纠正;而紧控制则是指当实际报告与控制标准之间有较小不利偏差时(如2%)就进行纠正。

(7)业绩评价。业绩评价是指对一个组织的管理者的管理控制结果或业绩进行评价。一个组织的业绩与组织中管理者的业绩可能是不同的。管理控制中的经营业绩评价更侧重于对管理者或控制者业绩的评价。业绩评价的原则主要有:①经营成果指标评价与驱动因素指标评价相结合;②组织内部评价与组织外部评价相结合;③财务指标评价与非财务指标评价相结合。

(8)激励机制。激励机制是指根据业绩评价结果对管理者进行奖励与惩罚。管理控制的效果只有与管理者的报酬相衔接才能保证管理控制的长期有效运行。管理者报酬的构成主要有工资、福利和激励三部分。激励往往根据管理者当期对组织的贡献大小来确定。激励是管理者贡献价值的体现,管理控制水平或效果主要应与对管理者的激励相结合。从控制角度看,激励机制是管理控制的关键。

(9)沟通交流。沟通交流是指上述管理控制要素之间信息的及时传递或交流。这是管理控制的基础与保证。不明确控制环境和控制变量,就无法确定控制标准;没有控制标准与信息报告的沟通,就无法执行评估和纠正偏差。因此,没有各要素之间信息及时、准确地交流与沟通,就没有有效的管理控制系统。在管理控制中做到信息沟通与交流准确、及时,对于建立管理信息系统是十分必要的。

(10)监督控制。监督控制是指对执行管理控制过程的质量进行监督。管理控制者本身也需要被控制或般监督,这是一个完善的控制系统的必备要素。如果对管理控制水平高低没有监督与评价,或者说无论控制好坏对控制者都一样,势必影响管理控制的水平与效果。如内部审计在内部控制系统中的功能就是对管理控制者的控制过程进行监督和控制。

上述十个管理控制系统要素构成了完善的管理控制系统,任何一个组织在构建管理控制系统时都必须全面系统地考虑这十个方面的要素,因为缺少任何一个要素都将影响管理控制的质量。

主要参考文献

- ①亨利·法约尔.工业管理和一般管理.北京:中国社会科学出版社,1985
- ②丹尼尔·A.雷恩.管理思想的演变.北京:中国社会科学出版社,1986
- ③罗伯特·西蒙斯.战略实施中的绩效评估和控制系統.大连:东北财经大学出版社,2002