

管理控制与企业经营管理其他领域的关系

王兆楠, 张先治(博士生导师)

【摘要】 在企业经营管理的主要领域中,管理会计、公司理财、内部控制、内部审计等是近年来理论界和实务界关注度比较高的几个领域。理清管理控制和这些领域之间的关系,明确管理控制的发展对相关领域的作用,对于每个领域的良性发展以及不同领域之间的协调发展具有重要意义。

【关键词】 管理控制; 管理会计; 公司理财; 内部控制; 内部审计

【中图分类号】 F270

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)04-0018-3

随着社会分工日益精细,企业之间的竞争日趋激烈,明确企业的发展战略并保证企业发展战略成功实施是企业长足发展之根本。但随着管理控制系统在企业的快速发展,管理控制与企业经营管理相关领域之间的交融摩擦也不可避免。本文分别剖析了管理控制与管理会计、公司理财、内部控制、内部审计之间的关系。

一、管理控制与管理会计

管理会计是一个以价值为基础,以战略为导向,以服务组织内部预测、决策、规划、控制、分析和评价等活动为目的,全面、动态、综合的信息系统,管理会计报告是管理会计信息的主要载体。管理会计理论框架分为基本理论体系和应用理论体系两个部分。其中,基本理论体系主要回答了管理会计的目标、原则、职能、活动以及范畴等基本问题;应用理论体系则涵盖了管理会计工具、管理会计组织、管理会计系统等具体问题。

管理控制是促进企业战略有效实施的系统化过程,是以企业管理者为主的控制者按照一定的程序和方法,为保证企业经营活动的有效性所进行的各种控制活动的总和。管理控制的主体是以经理层为代表的企业各级管理者;管理控制的对象是企业经营管理的整个过程;管理控制的目的是提高企业经营管理的整体有效性,从而落实企业的各项战略,实现企业的发展目标。管理控制理论框架体系包括管理控制要素、管理控制程序和管理控制模式三个方面的内容。

从管理和会计的辩证关系来看,管理会计的本质是基于管理的会计,具体而言就是以企业的经营活动为对象,借助确认、计量、记录、报告等会计手段,生产以管理会计报告为载体的信息;与之相对应,管理控制的本质则是基于会计的管理,企业为保证经营活动有效性实施的所有控制活动都需要会计这一信息系统源源不断地供给信息,管理控制系统基

于会计信息进行管理和控制。因此,管理会计和管理控制分别是企业内部信息的生产者与使用者,管理会计为管理控制提供信息支撑,管理控制为管理会计的发展提供导向。对管理控制和管理会计之间的关系,可从以下几个角度来把握:

1. 管理会计报告是连接管理控制和管理会计两个领域的纽带。在企业经营管理过程中,可以将管理会计报告视作企业内部的一种商品,由于这种商品不存在经济学意义上的市场,供给方和需求方就商品的种类和数量达成有效的契约是管理会计报告具有价值相关性的关键。这要求企业理解管理控制系统在管理和控制过程中需要哪些信息,从而有针对性地建立管理会计组织,完善管理会计报告的形式与内容;同时,也要求管理控制系统有效整合其要素系统、程序系统和模式系统,明确每一个环节需要管理会计系统提供何种信息,并对管理会计报告的设计提出建设性意见。

2. 管理控制的发展促进管理会计的发展。首先,管理控制范畴的拓展促进了管理会计的发展。在现代企业制度中,企业的组织结构日益复杂,经营战略趋向多元化,对管理控制的需求从经营层面向战略层面和作业层面延伸。为了满足战略管理控制和作业管理控制的信息需求,战略管理会计和作业管理会计概念被提出,并不断被完善,进而相应地拓展了管理会计的范畴。其次,管理控制程序的完善促进了管理会计的发展。管理控制基本程序整合完善之后,每一个程序的运行都离不开管理会计信息的支撑。为了满足管理控制程序所需要的信息,管理会计系统需要创新管理会计工具,完善管理会计组织,编制管理会计报告,这带动了管理会计理论和实务的发展与完善。最后,管理控制方法的创新促进了管理会计的发展。随着企业内外部经营环境的变化以及现代管理科学的发展,企业管理控制的方法也得到不断创新。管理会计和管理控制的理念一脉相承,两者在具体的管理方法

上可以相互借鉴,因此管理控制方法的创新对于管理会计技术变革具有协同效应。

3. 管理会计的完善推动管理控制的发展。对于企业而言,在建立和完善管理控制系统过程中,无论是管理控制模式的选择、管理控制程序的协调,还是管理控制要素的设计,都离不开信息。而管理会计报告是企业内部信息的主要载体,管理会计报告的基本属性是价值相关性,这种价值相关性更多地与企业的管理控制相关。管理会计报告的质量会影响管理控制的效率,管理会计的完善程度也会影响管理控制的发展程度。

二、管理控制与公司理财

广义的财务管理涉及公司理财、投资学和金融学三个领域。其中公司理财是广义财务管理最基本的内容,也称为狭义财务管理。在现代企业以资本保值增值为目标进行资本运作的背景下,公司理财的基本框架可以表述为:以资本增值为目标,以价值管理为导向,以会计报告与财务分析为基础,以资本经营与管理控制为两翼的理论体系与应用体系。公司理财的三个主要领域分别是处理与外部投资者的关系、评估企业的发展战略以及通过全面绩效管理创造价值。在价值管理理念的指导下,管理控制要服务于公司理财基本框架,公司理财需要借助于管理控制系统。对企业的经营管理过程进行有效的控制,这就需要将价值管理理念渗透到企业管理控制系统的每一个环节。

1. 战略目标分解环节。在这一环节要明确股东价值最大化是企业的核心战略目标,企业的一切战略选择都要能够为股东创造价值。为了保证企业核心战略目标的实现,需要根据企业的组织架构、内部责任中心的划分和价值创造的环节对股东价值最大化这一目标进行分解,形成整体目标和局部目标相互协调、短期目标和长期目标相互嵌套的战略目标分解体系。在目标分解过程中,企业应重视将管理层自上而下的分解和员工自下而上的反馈紧密结合,确保战略层的愿景不会脱离作业层的能力,使企业战略目标的落实建立在职工积极主动的基础上,最终使体系中所有战略目标的实现都是在为股东价值最大化服务。

2. 控制标准确定环节。这一环节要基于企业的战略目标分解体系和价值管理理念,选择控制变量并确定控制标准。首先,结合战略目标分解体系,确定各个责任中心的价值目标,如将经济增加值、净资产收益率、总资产报酬率等指标作为各个责任核心评价的核心评价指标。然后,根据企业价值创造的环节分析实现价值目标的驱动因素,确定影响价值目标实现的重要变量,并根据每个变量的不确定性程度筛选出风险变量。最后,结合风险变量的经验标准、行业标准与预算标准等因素,制定先进、可行的管理控制标准,最终形成以财务预算为中心和导向的全面预算管理体系。

3. 控制报告分析环节。这一环节可以分为管理控制报告

的编制与分析两个过程。企业编制的管理控制报告要体现价值管理的特点,这就要求企业的管理控制报告体系既要包括财务会计报告,又要包括管理会计报告,两者互相补充,充分反映企业价值管理的过程和结果。在对管理控制报告进行分析时,要将报告呈现的实际业绩与控制标准进行对比,明确控制变量实际业绩与控制标准之间的具体差异,对差异进行科学分析,判断差异的性质和产生的原因,并归集到相应的责任中心,结合控制程序标准进行管理控制。

4. 经营业绩评价环节。在这一环节要从整体和局部两个维度对企业经营管理效率和效果进行评价。整体评价要以价值量指标为主,以是否实现股东价值最大化为根本标准,对企业的整体经营情况进行评价。局部评价要结合局部承担的战略任务、适用的控制标准以及企业的全面预算管理体系,对局部的战略完成情况进行评价。局部评价主要采用包含效率指标和效果指标的指标评价体系,综合分析局部经营管理过程中的优势和不足。

5. 管理者报酬环节。在这一环节要将对管理者的激励和管理者为企业创造的价值量结合在一起。在管理控制的五个环节中,管理者报酬既是一个管控程序循环的终点,也是另一个管控程序循环的起点,对管理者激励的有效性直接影响到管理控制的有效性。这就要求薪酬委员会将管理者的报酬与管理者创造的价值挂钩,对股东价值增加与管理者报酬进行配比,缓解管理者和股东之间的代理冲突,让股东价值最大化成为对管理者的一种内生激励,保证管理控制系统的长期有效运行。

三、管理控制与内部控制

管理控制和内部控制的渊源贯穿于内部控制发展的整个历程。1947年美国注册会计师协会(AICPA)下属的审计程序委员会最早提出了内部控制的定义:“内部控制是组织为保护其财产安全,保证会计信息的准确性和可靠性,提高经营效率和效果,保证组织的经营战略和管理政策得以实施而采取的自我调整和控制的一系列方法、手段与措施。”这表明内部控制从诞生伊始就明确了内部控制包括三个层次的控制:第一个层次是法规控制,旨在保证企业各项经营管理活动合法、合规,这是一切控制活动的前提;第二个层次是会计控制,旨在保证会计信息的可靠性和准确性,这是一切控制活动的基础;第三个层次是管理控制,旨在提高经营管理的效率、效果,保证企业的战略得以实施、目标得以实现,这是一切控制的导向和目标。之后无论是审计程序委员会还是审计准则委员会,都认可了内部控制的会计控制(法规控制内嵌于会计控制之中)和管理控制的双重属性。

但是上世纪80年代,随着财务造假手段趋于复杂以及虚假财务报告的大量出现,会计控制职责上的缺陷引来学术界和实务界的诟病。在这一背景下,美国反虚假财务报告委员会下属的发起人委员会(COSO)将内部控制的工作重点向

□ 改革探索

会计控制倾斜,在其1992年发布的《内部控制整合框架》中对会计控制的重视更是矫枉过正。随后的十几年中,围绕内部控制的研究基本上是立足于会计控制,从审计的视角出发,把内部控制作为外部审计的补充,强调其在保证财务报告可靠性上的作用。在审计视角下,内部控制作为保证企业财务报告可靠性、准确性的一套机制,很少关注企业战略是否符合企业愿景,以及企业的内外部环境是否存在会影响企业经营有效性不确定因素从而影响企业战略的实施。这直接导致内部控制在企业管理中的作用越来越小,内部控制的部分职能和外部审计职能重合,甚至被外部审计取代,挤压了内部控制发展空间。

审计视角的内控研究是必要的,但从内部控制的发展历程中要认识到,会计控制是在特殊背景下的特殊主题,而内部控制的基本范畴是不变的,在会计控制完善之后,内部控制需要从审计视角转向管理视角,从财务报告导向向价值创造导向转型,回归法规控制、会计控制和管理控制三位一体的内部控制范畴。管理控制作为内部控制的最高层次,自身又可划分为战略层控制、经营层控制和作业层控制,无论是哪一层级的控制,核心目标都是为了提高企业经营效率和效果,最终实现战略目标。随着内部控制理论框架的发展和提升经营管理有效性的需要,以会计控制为重点的内部控制势必会过渡到以管理控制为重点的内部控制,管理控制理论体系的完善可以拓宽内部控制领域的研究范围,推动内部控制向更高层次发展。

四、管理控制与内部审计

中国内部审计协会发布的《内部审计准则》将内部审计定义为:“组织内部的一种独立客观的监督和评价活动,它通过审查和评价经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现。”简言之,内部审计职责是评价内部控制的有效性,是对内部控制的再控制。内部控制包括法规控制、会计控制和管理控制三个层次。但由于财务造假案的大量出现引起了各方重视,法规控制和会计控制在一段时期成为内部控制研究的主题,这也导致内部审计长期处于财务审计的范畴。随着企业财务报告公允性和合法性逐渐得到合理保证,内部控制重新回到了法规控制、会计控制和管理控制三个层次高低搭配的格局,这就要求内部审计也要应时而变,突破单一的财务审计范畴,由单一的财务审计向财务审计和管理审计并重过渡,深入到企业资本经营和管理控制之中,协助企业管理者改善经营管理的效率和效果,保证企业战略目标的实现。

管理审计作为一个新兴的领域,发展时间比较短,虽然学者进行了大量探索性研究,但在某些问题上至今仍未达成共识,也未形成对管理审计的明确定义。国际内部审计师协会在其1975年发布的第19号研究报告中对管理审计作了较为详细的阐述:“管理审计是内部审计师对企业各项管理活

动的有效性进行的系统评价,评价的目的是通过完善企业的各项管理职能,实现员工目标、项目目标和企业发展目标,增强企业的营运能力、盈利能力和发展能力,并促进企业其他相关目标的实现。”“管理审计评价的内容包括对管理控制制度存在性、适当性和有效性的评价……”从这些阐述中可以看出,相对于传统的财务审计,管理审计主要有两个特点:第一,在审计对象上,财务审计是对企业法规控制和会计控制的有效性进行评价,而管理审计是对企业管理控制有效性进行评价;第二,在审计目的上,财务审计侧重审计的监督职能,目的在于提高财务报告的公允性和合法性,管理审计侧重审计的评价职能,目的在于提高企业经营管理的效率和效果。由此可见,内部控制框架体系的完善直接带动了内部审计的发展。

内部审计由财务审计向管理审计的演进,除了受到内部控制框架日益完善的影响,也和企业内部管理控制系统的普遍建立密切相关。对企业而言,管理控制系统运用一系列工具、方法和措施,对企业经营管理的整个过程进行控制,从而确保企业战略层层落实,企业经营目标顺利实现。但管理控制是否达到了预期的目标,企业经营管理水平是否有了实质性提高?对于这些问题,管理控制系统本身难以自明。因此,需要具有一定独立性、了解企业价值创造流程、有一定管理控制基础的人员来评价管理控制系统的有效性。内部审计人员长期负责对企业内部控制系统的的有效性进行评价,从业务性质、工作流程以及人员素质上看,内部审计人员都是评价管理控制系统有效性的最佳人选。并且与外部审计相比,内部审计能够明显降低对管理控制系统进行审计的成本。可见,企业管理控制系统的建立和完善直接推动了内部审计从财务审计阶段向管理审计阶段过渡。

五、结论

随着我国全面深化改革的推进以及经济发展模式的转型升级,企业发展面临诸多机遇与挑战,企业经营理念和管理方式的变革是企业抓住改革红利、开放红利、创新红利的关键。在新常态下,企业经营管理的各个领域都迎来了广阔的发展空间和良好的发展机遇。明确各个领域的基本框架,划清各个领域的研究范围,理清不同领域之间的联系,平衡、协调各个领域的发展,对于提高我国企业经营管理理论研究和实务发展水平都具有建设性意义。

主要参考文献:

张先治. 内部管理控制论[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2004.

Robert Simons. Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal [M]. Harvard Business Review Press, 1995.

作者单位: 东北财经大学会计学院, 大连 116025