

企业内部报告体系框架研究*

——基于管理控制视角

厦门大学管理学院 廖舒华 厦门国家会计学院 陈 茵

摘要:为应对内外部环境的动态变化,企业需要建立完善的信息反馈机制,从而建立保证组织目标实现的管理控制程序。本文以管理控制理论作为逻辑起点,从会计学的本质(信息系统)论述内部报告体系的理论价值,在此基础上,阐述内部报告体系的构建目标和原则,并以系统论观点将内部报告体系从数据指标体系、管理分析工具、内部报告文件和管理控制体系四个层次内容展开,探讨企业内部报告体系的构建框架。

关键词:管理控制理论 信息系统 内部报告体系

DOI:10.16144/j.cnki.issn1002-8072.2018.08.019

一、引言

基于管理控制理论,企业的管理控制是为实现组织目标而设定的过程和程序,包括战略规划、预算编制、财务分析和业绩评价等管理控制活动,及时纠正偏差,维持系统平衡。而管理控制活动的开展需要信息。企业在管理活动中面临丰富的信息,包括项目投资、盈利分析、产品进销等内部信息,以及竞争对手情况、市场需求、监管政策等外部信息,管理者执行管控程序的关键在于掌握相关、及时和可靠的内外部信息。会计作为信息系统,内部报告是企业的信息传递媒介,其本质是提供企业管理相关信息,同时反映会计作为信息系统的作用,将企业内外部信息进行整合和加工,通过一系列分析方法与模型,构成管理控制体系。内部报告为企业管理者提供战略、经营和风险控制等关键的管理信息。但在内部报告理论研究方面,内部财务报告理论尚未成形,现有文献更多从其内涵、原则、范畴和呈现的报告类型等方面论述内部报告理论,尚未系统地将内部报告体系从数据基础、分析方法与内部报告构成的管理控制系统展开。因此,针对内部报告框架体系进行研究,具有重大的理论意义和实践参考价值。

二、管理控制视角下企业内部报告理论基石

管理学中控制职能的确立是管理控制思想形成的基石。管理控制思想的萌芽可追溯于早期的科学管理理论,Taylor将标准化控制程序运用于提高工人的生产效率,控制成为科学管理的核心理念,管理学家Fayol则将控制作为企业的基本管理职能之一,计划、组织、指挥、协调和控制共同发挥组织的管理职能(Gigliani & Bedeian, 1974)。

随着管理控制理论的发展,管理控制的内涵在不断向前延伸。以Anthony为代表的会计控制式管理控制理论认为,管理控制是一系列的管理过程,包括战略计划的制定与执行、预算编制、业绩评价和财务报告分析等,企业通过战略控制、管理控制与任务控制,对组织目标、资源的有效利用以及目标的有效达成提供保证;以Simons为代表的交互控制式管理控制理论认为,管理控制是基于信息系统的

一系列例行程序和步骤,通过信仰系统加强企业的基本目标和方向,通过边界系统限制企业关键资源的浪费,通过诊断系统反馈和纠正计划执行的偏误,通过交互系统辅助管理者利用管理信息进行经营决策等,辅助管理者实现风险防范、诊断反馈和交互控制(张先治, 2012);以J·Beckford为代表的整体管理控制理论则从控制论和系统观出发,对宏观组织、人员潜力、管理行为以及组织的持续有效性进行整体的研究(万百五, 2012)。

管理控制理论从早期科学管理理论的标准控制、计划控制,发展到现代管理控制体系,其内涵随着企业管理需求的提升而逐渐系统化。基于控制论的基本原理,企业为适应内外部环境的动态变化,需要建立维持自身平衡和稳定发展的科学体系;随着管理控制论的发展,该体系逐渐发展为相关的管理协调过程和程序,包括战略控制、经营控制、任务控制等控制职能,以及计划、组织和领导等管理职能,最终实现组织目标。

从信息需求的角度,管理者在执行相关管控程序的过程中需要大量的信息支持,以快速应对内外部环境的动态变化,因此实现管理控制的关键成功因素在于企业完善的信息反馈机制。通过快速的信息反馈作用,企业建立相应的学习能力和适应能力。而会计的本质是信息系统,会计控制系统的信息输出是最为重要的信息来源,提供企业的战略制定与执行、投资方案评估、市场预测、财务分析和质量管理等管理控制信息。内部报告作为企业管理控制信息的载体,内部报告体系是为管理者收集、传输、分析和反馈信息而设计的系统,目的在于构建企业在动态环境作用下快速的信息反馈机制,进而实现组织目标,提升管理效率和效果。

内部报告体系应该如何构建,具体而言,内部报告体系包含的设计维度、提供的信息类型、分析的方法模型和管理报表的呈现形式等问题在理论上尚无统一论。张先治(2010)基于企业价值创造目标,从企业资本经营、资产经营、商品经营和产品经营四个层面构建企业内部报告体

系;王玉红(2010)从企业的筹资活动、投资活动和经营活动为基础探索包括筹资决策报告、投资决策报告和经营决策报告的内部报告体系,董红晔(2011)以战略管理会计为视角构建基于职能部门、经营单位和集团总部三个层级的内部报告体系。研究发现,现有理论偏向以提供的决策类型和呈现的报表种类为基础构建内部报告体系,重视内部报告的呈现结果,而忽视内部报告体系的内在逻辑性,缺少基于管控需求的内部指标构建、分析方法指引和管控体系传导的相互联动。根据系统论,研究企业的内部报告体系,不仅需要关注其系统的整体性,还需要考察整体与部分、层级和结构的相互关系,但在现有内部报告理论中较少以系统观构建内部报告体系的研究。

因此,本文基于管理控制理论视角,在论述内部报告体系的设计目标和原则的理论基础上,从数据指标体系、管理分析工具、内部报告文件和管理控制体系四个层次构建企业的内部报告体系,探索基于企业管理控制的信息反馈机制。

三、管理控制视角下企业内部报告目标与设计原则

(一)内部报告体系目标 内部报告体系设计的目标是为管理控制过程提供信息支持,而管理者组织管理控制过程最终是为实现组织目标,包括战略目标、经营目标和作业目标等目标体系。因此,企业的内部报告体系需要根据企业管控的目标需求,提供全过程、全方位的信息支持。

从企业管控的类型看,基于时间序列的前后可分为前馈控制、实时信息控制和反馈控制。前馈控制即事前决策,包括企业的战略规划、资金规划、资本预算和项目评估等,目的是引导和预警;实时信息控制即事中控制,包括企业生产经营的跟踪控制,目的是监督和纠偏;反馈控制即事后分析评价,主要通过各类管理报告进行定期分析,总结生产经验并制定下期的生产经营计划。与此对应,企业的内部报告体系需要提供前馈信息、实时控制信息和反馈信息。信息是企业管控的基础,企业管理者通过对信息的判断和运用,寻求各项经营活动的关键控制点,设定相应的管控程序,以快速应对内外部环境的变化。可以看出,企业的内部报告体系向上连接企业的战略规划和资源投向,向下关系企业的绩效管理和经营安排,是支持企业战略分析、项目评估和生产分析等控制活动的重要工具。

(二)内部报告体系设计原则 企业内部报告体系作为提供管控信息的管理工具,信息质量的优劣是评价内部报告体系的最重要因素。为形成有效的管理信息,内部报告体系在数据指标、分析工具、报告类型和管控体系的设计中均需要满足相关性、及时性和可靠性的要求。相关性原则体现管理者的管控目标和战略方向,及时性原则满足管理者快速反应的信息需求,可靠性原则是管理者设计管控程序有效性的基本保障。

(1)相关性原则。为实现相关性原则,内部报告体系中

数据指标的设计需与企业的成功因素和关键业绩指标相联系,分析工具的运用需与管理者的管控目的与战略导向相衔接。数据指标的相关性是基础,为建立科学的数据指标体系,首先应明确企业的战略发展目标和关键资源投向,并由此决定企业的关键业绩指标;其次需要对关键指标进行层层分解,使各责任中心和相关职能部门有明确的业绩指标导向;最后建立内外部数据信息收集和传递机制。分析工具的相关性是关键,项目投资的NPV/IRR模型、融资决策的资本成本预测等分析模型,以及经营分析中运用的分解、协同、对比等分析方法均需满足相关性原则。对于不适用的分析模型,应及时予以淘汰。

(2)及时性原则。企业管理者需要及时准确的信息,对外部环境的变化和内部战略的发展路径做出快速的反应和决策,因此及时呈报内部报告尤为重要。为实现及时性原则,企业应当制定严密的内部报告流转机制,根据信息的重要性和内容特征,设置不同的流转环节,并实现专人管理和审核;利用信息技术,精简信息系统的处理程序,构建内部报告网络体系,实现信息的快速传递;针对重要紧急的信息,设置向董事会、经理层的直接呈报通道,方便管理者及时掌握关键信息。

(3)可靠性原则。信息的可靠性取决于内部报告指标体系及其来源的可靠性。基础数据来源于企业内部和外部的数据信息,如生产、财务、税收等内部数据系统,以及从外部行业协会、社会中介机构、市场调查、网络媒体以及相关监管部门获取的外部信息。为实现数据的可靠性,需要对来源信息进行审核和鉴别,检查信息的时间差异性、事实的真实性、内容的逻辑性,以及其来源单位、资料指标的完整性,在此基础上对信息进行分类和整合,形成内部报告指标体系。

四、企业内部报告体系框架构建

基于管理控制理论视角,上述目标和原则明确了内部报告体系为企业管理者提供高质量管理控制信息的目标需求。与J·Beckford的整体管理控制理论的基本模型相类似,内部报告体系作为企业管理控制的信息反馈系统,输入和加工企业内外部管理相关信息,经过分析模型、专项评估等系统内部“反应器”,为管理者输出基于事前、事中和事后控制的管理分析方案。

因此,企业的内部报告体系需要对生产经营过程中的数据信息进行收集、整理和加工,形成有助于管理者更好地了解实际情况、判断未来形势、制定有效管理控制程序的分析结果。从系统论的观点看,内部报告体系框架包括基础数据指标体系,有效挖掘数据信息的分析方法和模型,呈报控制信息的内部报告文件,以及以此建立的管理控制体系。通过建立完整的企业内部指标体系,结合分析方法和工具,辅助管理层进行管理控制活动。其中,数据指标是内部报告体系的基础,企业的内部经营数据和外部市

场数据是管理者实施管理控制的依据,分析方法和模型是内部报告体系的工具,因为基础的数据指标无法直接提供有效信息,运用一系列模型、方法对数据进行分析,为管理者提供管理思路;内部报告文件是呈报企业管理控制信息的载体,管理者面临复杂的经营管理环节,为实现有序的管理控制需要将内部报告进行分类整合,建立内部信息的集成共享机制,管理控制体系是企业内部系统化的信息反馈机制,如企业的生产分析体系、收入分析体系、成本管理体系和资金管理體系等,为各项经营活动提供快速的解决方案。企业的内部报告体系框架如图1所示。

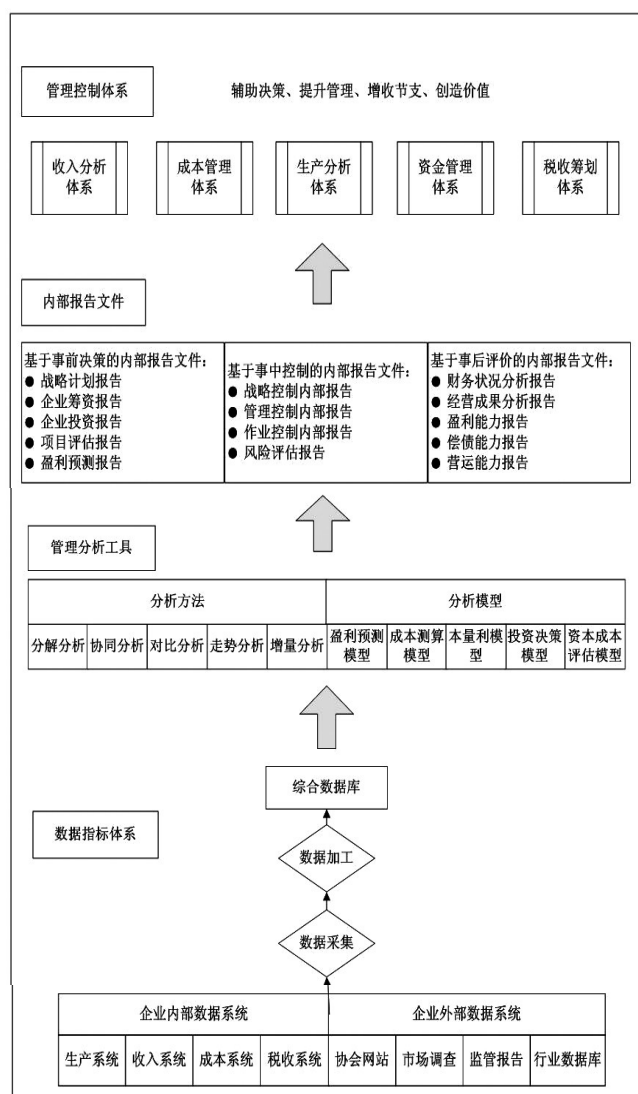


图1 企业内部报告体系框架

(一)数据指标体系 企业应根据各管理层级对信息的需求和详略程度,自上而下设置集团和各经营单位的关键业绩指标,从而满足其经营控制、业绩考核和风险评估的需要,形成不同级次的内部报告指标体系。例如,根据企业的战略资源投向,为评价关键资源利用效率而设置相关部门和项目的投入产出比指标;根据企业的风险管控要求,

为监控异常而设置集团和经营单位的风险监测指标等。

内部报告指标体系的数据来源有企业内部数据系统和外部信息渠道,内部数据系统包括企业的收入、成本、生产、税收等财务系统,以及经营管理资料、调研报告、专项信息和其他内部文件等;外部信息资料包括行业协会网站、市场调查、社会中介机构和监管报告等外部渠道信息。将内部信息、外部信息、财务指标和非财务指标等数据通过系统导入或手工采集方式,根据一定的标准进行数据分类汇总、筛选和加工,并审核数据的可靠性和相关性,提取有效数据并进行加工计算,最终将内外部基础数据信息转化为内部报告指标体系,并根据环境和业务的变化不断更新调整,以此建立一套定量化、易获得和可理解的内部数据指标库。数据库应实现专人维护并遵守保密性原则,为企业的管理控制提供服务。

(二)管理分析工具 内部指标体系是内部报告框架的基础,仅依靠数据指标无法提供相应的管理控制信息,运用适当的分析方法和模型对数据进行分析是形成管理控制体系的关键。常见的分析方法有分解、协同、对比、增量和走势分析等,利用图表将相关的数据指标进行透视汇总并层层分解,与实际业务结合展开分析。在各类管理报表中,将同比或同业数据作为对比参数,对有关指标进行分解和对比,测量相关参数的拟合度,测量增量效益或者预测其未来走势。此外,对于投资项目、资金渠道等专项评估,企业可根据自身业务需求,建立相关的财务模型,如盈利预测模型、成本测算模型、本量利模型、投资决策模型和资本成本预测等模型,为形成专项评估方案提供依据。

(三)内部报告文件 内部报告文件是提供管理控制信息的载体,运用分析模型对指标数据进行分析、形成结论并提出相应建议。企业的内部报告内容不尽相同,依据不同的控制类型有不同的报告形式。根据事前、事中和事后控制的不同,可将内部报告文件分为基于事前决策的战略计划报告、企业筹资报告、企业投资报告、项目评估报告和盈利预测报告,基于事中控制的战略控制报告、管理控制报告、作业控制报告和风险评估报告,以及基于事后评价的财务状况分析报告、经营成果分析报告、盈利能力、偿债能力和营运能力报告等。但企业的内部管理报告并不局限于上述报告,企业可根据自身特点和管理需求制定差异化报告类型。

同时,企业应制定完善的内部报告传递流程。利用信息技术将内部报告纳入企业集团信息平台,并对内部报告的信息集成和共享机制不断强化,从而构建内部报告网络体系。在格式上,内部报告文件应包括报告名、文件号、适用范围、起草部门、审核部门和报送部门等要素;在流程上,企业应建立内部报告的编制、审核、流转、有效使用、定期评估和保存制度,对内部报告的保密性、及时性和可靠性提供保障。

(四)管理控制体系 随着企业的内部指标体系、管理分析工具和内部报告文件逐步系统化,企业在细分管理控制活动中也逐步形成结构化体系,如企业的收入分析体系、成本管理体系、资金管理体系、生产分析体系和税收管理体系等,每个体系都包括其相应的数据基础、分析模式,并提供常规化解决方案以及新问题评估方案,如收入分析体系提供收益管理、渠道管理和营销决策方案,成本管理体系提供成本测算、成本控制等管理方案,生产分析体系提供产品进销存管理方案,资金管理体系提供企业项目投资、融资渠道管理方案等。因此,企业的管理控制体系是内部报告框架的最高形式,构建企业的管理控制体系需要具备以下条件:首先,数据指标系统化,每个体系都需要建立相应的数据指标库,并根据管理需求和环境变化实时更新维护;其次,分析工具模型化,各项管理体系都具有相应的管理特征和控制风险点,将运用的分析工具形成常规化模型,分析关键控制点从而进行风险控制;最后,管理团队专业化,对企业的收入、成本、生产、资金等管理活动配置有专业的管理团队,通过经营分析会等业务交流形式实行与业务部门的双向沟通机制。

综上所述,内部报告体系框架以数据指标体系、管理分析工具、内部报告文件和管理控制体系四个逻辑相关的部分构成完整的信息系统,为管理层提供相关、及时和可靠的管理控制信息,使企业能够快速适应环境变动以维持组织平衡稳定的发展,进而实现组织目标,为企业创造价值。

五、结论

基于管理控制理论视角,企业的管理控制是为实现组织目标而设定的过程和程序,包括战略规划、预算编制、财务分析和业绩评价等管理控制活动,而内部报告体系是企业的综合信息系统,提供企业的战略制定与执行、投资方案评估、市场预测、财务分析和质量管理等管理控制信息。通过内部报告体系的信息反馈机制,实现对企业管理者执行管理控制活动的信息支持,及时纠正偏差,在动态系统中维持平衡和稳定发展。

为实现提供高质量、全方位信息支持的目标需求,内部报告体系从数据指标、分析工具、报告文件和管理体系四个层面层层递进构成完整体系,将企业内外部关键的基础数据信息输入系统,嵌入分析模型和管理报表进行对比、分解和拟合等分析,并针对不同管控类型提供涵盖事前、事中和事后控制的内部报告文件,最终形成收入、成本和生产管理等系统化专项问题解决方案,构成多层次、立体化的综合信息系统。

在理论研究方面,内部报告体系框架的研究能够提高管理会计的相关性要求,对于内部控制、风险管理、财务管理等相关学科的发展具有较强的应用价值;在管理实践方面,现阶段大多数企业已有相应的各类型内部报告文件,

但在数据指标系统化、分析方法模型化、内部报告传递流程化以及信息集成与共享等方面仍有改善的空间。企业形成系统化的管理控制体系,对于加强企业管控,提高经营管理效率有重大的作用。

*本文系教育部人文社会科学重点研究基地重大项目“大数据环境下财务报告分析框架的重构与应用”(项目编号:15JJD630011)阶段性研究成果。

参考文献:

- [1] 万百五:《管理控制论:回顾、展望与评述》,《控制理论与应用》2012年第11期。
- [2] 谢志华:《会计控制方法体系初探——控制论在会计中的运用》,《会计研究》1986年第4期。
- [3] 财政部:《企业内部控制应用指引——解读之17 内部信息传递》,《国际商务财会》2010年第9期。
- [4] 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年第12期。
- [5] 王玉红:《基于决策的内部报告体系框架研究》,《社会科学辑刊》2010年第3期。
- [6] 陈茵、陈少华:《企业集团风险管控内部报告框架研究——基于不完备契约视角》,《财会通讯》2015年第31期。
- [7] 张先治、刘媛媛:《企业内部报告框架构建研究》,《会计研究》2010年第8期。
- [8] 张先治:《西方管理控制学派梳理与观点述评》,《审计与经济研究》2012年第1期。
- [9] 王玉红:《内部报告体系研究:视角与框架》,《财经问题研究》2010年第2期。
- [10] 杨克智、王艳丽:《内部控制研究:一个基于经济学视角的框架》,《财会通讯》2010年第12期。
- [11] 吕丹晨:《集团内部报告体系框架构建与应用探究——以DI集团公司为例》,《辽宁经济》2012年第9期。
- [12] 尹静秋:《基于企业集团战略管理的内部报告体系构建研究》,重庆大学2012年硕士学位论文。
- [13] 蔡吉甫:《论现代企业内部控制理论框架体系的构建——基于产权经济学的研究》,《河南工程学院学报(社会科学版)》2005年第4期。
- [14] 雷若曦:《基于可持续发展的企业综合报告框架构建研究》,兰州财经大学2015年硕士学位论文。
- [15] Giglioni G B, Bedeian A G. A Conspectus of Management Control Theory: 1900-1972. Academy of Management Journal, 1974, 17(2).

(编辑 杜昌)