

管理控制框架研究进展及启示

厦门大学 刘霞

管理控制的研究经历了一系列的变化,管理控制包的构建已成为研究的热点。本文通过分析西方管理控制包构建的现状以及管理控制包构建的理论基础,针对我国管理控制的研究以及管理控制包的构建提出建议。

一、基于控制包的管理控制框架

管理控制是组织管理层确保资源获取及使用,有效地实现组织目标的过程,由战略规划、预算、业绩衡量、考评和激励、责任中心的分配和转移价格等基本元素构成(安东尼,1999)。管理控制的有效运作,是保证整个组织实现目标,改善经营活动,促进组织资源节约、有效地运作的基础。在管理控制发展的不同时期,学者们都曾经按照自己对管理控制的理解,展开了管理控制框架的构建。当前以控制包(control package)为核心的框架日益成为学者们的新宠,构建基于控制包的控制框架逐渐成为管理控制框架的主流。

(一)管理控制系统框架结构 Flamholtz(1996)提出一个由三个部分嵌套组成的管理控制系统框架(如图1所示):核心控制系统、组织结构、组织文化。核心控制系统(即控制包)居于中心,是一个基于控制论的控制结构,由四个子系统(计划、业务运作、衡量和报酬评价)组成。这些子系统通过向前和向后的循环而相互联结。管理控制系统的中间部分是组织结构,外部循环是组织文化。控制系统的这三个部分均受到组织环境的约束。Fisher(1998)将权变理论和管理控制系统结合起来,建立管理控制框架。他设计的管理控制框架中,核心控制包由控制论控制系统、组织结构、组织文化、人力资源管理和其他控制机制组成。框架的核心是企业要根据业务部门面临的权变因素,选择控制战略。Fisher认为权变因素和公司控制之间的正确配比会导致理想结果。

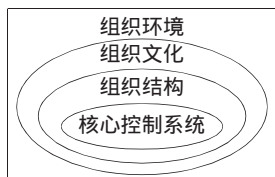


图 1

(二)管理控制系统要素内容 尽管学者们都认识到控制包在管理控制框架中的重要地位,但对于控制包中应包括哪些要素尚未达成共识。Otley(2003)指出核心管理控制包至少包括四个因素:规则、管制和程序,背景因素,行为控制机制,动态文化价值和规范。Herath(2007)建立一个概念框架,用于研究组织中管理控制不断变化的性质(如图2所示)。他认为管理控制系统包括四个组成部分:组织结构和战略、公司文化、管理信息系统、核心控制包。核心控制包代表组织核心控制实务和机制,位于管理控制系统的中心位置。其他三个控制系统(公司战略和结构、公司文化、管理信息系统)围绕在核心控制包周围。核心管理控制包与其他三个组成部分,通过向前和向后的反馈循环相互连接。管理控制系统的各个子系统因素,即组织结构和战略、公司文化、管理信息系统和核心控制包,都嵌入在组织环境中。

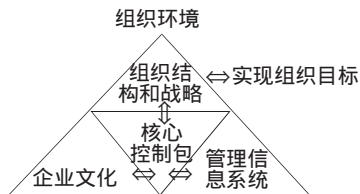


图 2

Malmi and Brown(2008)通过对前人关于管理控制研究的文献回顾,构建一个管理控制系统包。他们认为建立管理控制目的在于指导职员行为的管理问题,为此所实施的系统、规则、实务、价值观和其他管理活动,都是在指导职员行为,都应被称为管理控制。同时,Malmi and Brown还指出将管理控制系统作为控制包进行分析,提供了一个充分广泛、但简单的方法进行研究。构建控制包的目的在于促进和推动管理控制领域的讨论和研究,而不是为所有相关概念问题得到一个最终解决方案。他们构建了一个包括5类控制的控制包,分别是:计划、控制论控制、报酬和补偿、行政控制和文化控制。Malmi and Brown认为控制包的优点是涵盖管理控制系统的全面控制,而不是某个单独系统的深度讨论。Sandelin(2008)采用实地调研的方法,分析同一家公司在不同时间,面临相同权变因素所采用的不同管理控制包。调查结果表明,在相同权变因素下,通过控制要素的不同组合,均能使企业同时实现成长性和盈利性。管理控制包不是某个控制要素的单独函数,而是控制要素整体的组合,控制系统作为一个控制包运作,内部要保持一致性,即均致力于实现相同的目标。

学者们设计的管理控制包中尽管各自的控制要素并不完全相同,但仍是有一些共性的特点。首先,人在管理控制系统中非常重要,管理控制或是人实施的控制,或是对人进行控制,因此正确认识人的行为是管理控制系统有效的前提条件;其次,管理控制系统达成最终目的,主要采用三种方式,或是通过控制主体对控制客体进行约束、指导,如实施预算,或是建立某种激励机制,激励人们自觉努力工作,如采用业绩评价,或是建立企业文化和道德氛围呼唤职员工作热忱,最后,实现良好的控制,必须进行信息的沟通和交流。沟通是手段,通是目的。一个公司无论有多好的战略,如果没有上、中、下的沟通,没有彻底执行,没有控制监督,就是一个失败的战略。

二、管理控制包的理论基础

管理控制系统作为一个控制包运作的观点由来已久,其主要理论基础包括:

(一)管理控制系统各要素无法单独运作 许多管理控制研究仅考虑某个要素或实务,似乎这些因素相互独立运作,而实质上它们共处于一个全面的控制系统之中。Fisher(1998)指出,如果没有识别出各个管理控制系统间的连接,而直接考虑与权变变量相关的管理控制要素会导致错误结论。Chenhall(2003)警告,单独研究某个管理控制要素,可能无法明确控制框架。这就为Dent的结论提供了理由,Dent(1990)在评估管理控制系统权变研究时,指出尽管发现权变变量和管理控制系统存在一些关系,但整体上这些关系

是薄弱的,结论是含糊的。Chenhall(2003)也认同Dent的观点,认为所考虑的变量没有对适合组织类型或驱动业绩的管理控制系统,提供持续一致的解释。

(二)管理控制工具 学者们花费大量时间研究新的管理控制工具,如作业管理(ABM)、平衡积分卡(BSC)等,这些管理控制工具各有专攻,单独依靠某一种工具来实现管理控制的所有功能是不现实的,必须要将其有效整合。

(三)理论关注点 管理控制系统理论的主要关注点是如何设计管理控制系统,以便生成理想的结果。理解管理控制包的运作,能促进更好的发展理论,推进控制系统设计,以支持组织目标、实现组织业绩(Sandelin, 2008)。

基于控制包的管理控制框架的流行也可以从受托责任理论中得到解释。随着当今企业规模的逐渐扩大,委托人日渐增多,由此带来外部受托责任的多样化,因此需要采用多种机制进行控制,以保证有效履行受托责任。另外,企业规模的扩大,导致内部管理层级的增加,内部受托责任不得不分级化、分层化,这便更加需要对层层下放的权责进行控制。当代受托责任体系是一个多层级的系统,为了确保多层级受托责任目标一致,控制系统也必须要由众多控制机制组合而成,这样才能有效控制,保证受托责任的履行。

三、我国管理控制包研究的建议

管理控制包的构建实质上是管理控制各项机制的整合。整合是对企业所拥有的资源和业务活动的管理,只有整合运用管理控制各项机制,才能将个人目标与企业目标融合为一体,使所有者与经营者、管理者与职员、社会责任与企业责任实现良好的统一。相较于内部控制研究的场面,我国管理控制的研究较少,研究管理控制包的构建则更加缺乏。高晨、汤谷良(2007)调查了我国企业管理控制工具(包括预算管理、平衡积分卡、EVA、作业管理等)的整合应用。他们提出在我国独特的制度背景下,公司经营者、CFO对企业管理控制工具的运用和整合有很大的作为空间。当前我国企业管理控制的研究尚处于初级阶段,对于如何构建适用我国的管理控制包,建议如下:

(一)深入企业环境研究 深入研究我国企业环境,尤其是市场环境和管理环境对管理控制包的构建具有深刻影响,90年代后管理控制环境发生了显著变化。发展中国家的兴起,新技术的传播、信息数字化、因特网的发展等,这些变化因素改变了竞争环境。另外,一些著名的公司的倒闭和丑闻暴露了内部控制方面的弱点,监管部门日益强调监督、公司治理和责任。新的经济环境导致企业的管理活动发生一系列变化,同时也必定会对管理控制系统的设计与运行产生影响,如虚拟组织已跨越传统企业边界,这就需要管理控制突破传统的企业价值链,进一步拓展和延伸,又如信息已成为企业发展的最大资源之一,但如何及时搜索所需信息,并有效进行沟通,也是管理控制需要关注的内容。管理控制包是嵌入在企业所处的环境中运作,只有深入理解企业的控制环境,才能构建适合我国企业自身特点的控制包。

(二)充分理解西方管理控制包的内涵与特征 目前管理控制包研究中出现两类问题,一是认为控制包是一个独立的管理控制封闭反馈循环系统,有意无意地忽略了与控制框架其他要素或机制之间的相互联系、支持,甚至盲目夸大控制包功能的全面性,忽视或排斥其他控制机制对其的补充。另一类问题是有些学者或是企业实务界人员认为,管理控制包中包括的控制要素、机制越新越

好、越多越好,造成各项控制机制之间功能重复,企业内部管理流程混乱。西方管理控制的研究已成为管理控制研究的范式,因此我国学者在构建管理控制包时,应充分理解西方各种管理控制包的适用性和有用性,完全照搬照抄是无法消化吸收的。改革开放以来,我国企业积极引进了欧美各国管理会计技术与方法,同时在学术界的推动与支持下,几乎大部分的先进管理会计工具在我国企业中或多或少地得到了应用。但现实表明,企业在应用中也客观存在着食洋不化的问题,迫切需要学者们根据我国企业的实际状况,将这些管理控制工具予以整合来提高应用的效率效果。

(三)开阔研究视野和拓展研究思维 管理控制对于企业竞争力的提升具有重要作用。管理控制理论在西方国家已经历了数十年的发展,涌现了大量的学术文献成果,而我国理论界的研究明显滞后,只就工具谈工具,研究视野封闭,而管理控制包的构建恰恰需要研究者视野宽阔,能够很好理解和把握各项管理控制机制和工具,因此,构建合理有效地管理控制包,也需要研究者及时了解最新的研究动态,广泛吸收理论界和实务界的观点,不断推进管理控制研究的深入。

管理控制包的研究是与企业经营实际情况密不可分的,管理控制的研究一定要嵌入的企业所处的经营环境以及企业实际的经营状况中。嵌入性最初是作为经济学研究中的一个基础性概念,后来人们逐渐丰富了嵌入性的概念,指出经济行为嵌入社会结构,而社会结构的核心是人们生活中的社会网络。管理控制包历来被人们认为具有“权变”的特点,在管理控制研究中引入情境嵌入的范式,能够通过分析影响企业管理控制包运作的外在因素及其相互关系,对管理控制包的性质和特征等进行深入解读。所以管理控制研究人员要了解企业所处的社会结构关系,以及企业的利益相关者之间的关系,挖掘企业的实践问题,根据国家经济社会发展的重大战略调整,构建符合企业实际情况的管理控制包。

参考文献:

- [1]罗伯特·A·安东尼等:《管理控制系统研究》,机械工业出版社2004年版。
- [2]G.Dent, Strategy organization and control: some possibility for accounting research, Accounting [J], Organization and Society, 1990.
- [3]Joseph Fisher, Contingency- based Research on Management Control Systems: Categorization by level of Complexity [J]. Journal of Accounting Literature, 1995.
- [4]R.H.Chenhall, Management control systems design within its organizational context: findings from contingency- based research and directions for the futur[J].Accounting, Organizations and Society, 2003.
- [5]Mikko Sandelin, Operation of Management Control Practices as a Package- A case study on control system variety in a growth firm context, Management Accounting Research, 2008.
- [6]S.K.Herath, A Framework for Management Control Research [J], Journal of Management Development, 2007.
- [7]T.Malmi,D.A.Brown,Management control systems as a package - Opportunities,challenges and research directions [J],Management Accounting Research, 2008.

[作者系厦门大学会计系博士研究生]

(编辑 代娟)