

第2卷 第2期 (总第4期)

2009年12月

Volume 2 Number 2

December 2009

Contemporary Accounting Review

当代会计评论

名誉主编：葛家澍

主 编：曲晓辉

执行主编：傅元略

主办单位

厦门大学会计发展研究中心

厦门大学管理学院会计系

厦门大学财务管理与会计研究院



科学出版社

www.sciencep.com

当代会计评论

Contemporary Accounting Review

第 2 卷第 2 期

(总第 4 期)

2009 年 12 月

Volume 2 Number 2 December 2009

厦门大学会计发展研究中心
厦门大学管理学院会计系
厦门大学财务管理与会计研究院

科学出版社

北 京

内 容 简 介

本期包括研究论文和会议征文两个部分。研究论文主要涉及管理控制——从会计控制拓展到与公司治理集成、公允价值及其计量、递延所得税资产确认与盈余管理、财务理论与伦理道德、新所得税法与 R&D 投资、半年报与自愿审计、灾难性环境事故与资本市场反应等方面。最后是中国会计学会 2010 年学术年会征文启事和中国第九届实证会计国际研讨会征文通知。

本期刊登文章以原创性实证学术论文为主,反映学科前沿和应用研究的最新进展,适于从事本学科学术研究的人员阅读,可作为本学科博士生、硕士生教学内容,也适合会计准则制定者和证券监管者参考。

图书在版编目(CIP)数据

当代会计评论. 第 2 卷. 第 2 期/曲晓辉主编. —北京: 科学出版社, 2010
ISBN 978-7-03-028284-2

I. ①当… II. ①曲… III. ①会计学—丛刊 IV. ①F230-55

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 133376 号

科学出版社出版

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码: 100717

<http://www.sciencep.com>

新蕾印刷厂印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2010 年 1 月第 一 版 开本: 787×1092 1/16

2010 年 1 月第一次印刷 印张: 9 1/4

印数: 1—2 000 字数: 210 000

定价: 26.00 元

(如有印装质量问题, 我社负责调换)

当代会计评论

第2卷第2期

2009年12月

Contemporary Accounting Review

Vol. 2 No. 2

December 2009

目 录

论文

- 1 管理控制的发展与创新——从会计控制拓展到与公司治理集成
傅元略
- 21 市场价格、价值发现与公允价值计量
刘强安
- 32 上市公司利用递延所得税资产确认进行盈余管理吗?——基于与 IFRS 趋同后欧盟及中国上市公司的经验证据比较
曲晓辉 肖虹 丁芸洁
- 51 财务理论中的伦理道德缺失与财务伦理道德体系的建设
朱元午
- 61 新所得税法激励了 R&D 投资吗?——基于实物期权的数值分析
吴志娟 肖虹
- 79 中国资本市场 A 股公司自愿性半年报审计的动因研究——基于代理理论和公司治理的视角
于竹丽 杜兴强 周泽将
- 114 灾难性环境事故、正当性理论与公司环境信息披露
张国清 肖华

会议征文

- 134 中国会计学会 2010 年学术年会征文启事
- 136 中国第九届实证会计国际研讨会征文通知

当代会计评论

第2卷第2期

2009年12月

Contemporary Accounting Review

Vol. 2 No. 2

December 2009

CONTENTS

Articles

- 1 The Development and Innovation of Management Control System: Extending General Accounting Control to Integrating Corporate Governance
Yuanlue Fu
- 21 Market Price, Value Discovering and Fair Value Measurement
Qiang-an Liu
- 32 Do Firms Use the Recognition of Deferred Tax Assets to Manage Earnings: Evidence from European Union and China after Their Adoption of IFRS
Xiaohui Qu, Hong Xiao and Yunjie Ding
- 51 The Lack of Ethics and Moral in Finance Theory and the System Development
Yuanwu Zhu
- 61 Does New Income Tax Law Motivate R&D Investment? Numerical Analysis Based on Real Option Model
Zhijuan Wu and Hong Xiao
- 79 Agency Theory, Voluntary Auditing of Semi-annual Report, and Corporate Governance: Evidence from Chinese Capital Markets
Zhuli Yu, Xingqiang Du and Zejiang Zhou
- 114 Disastrous Environmental Accidents, Legitimacy Theory, and Corporate Environmental Disclosures
Guoqing Zhang and Hua Xiao

Conference Call for Papers

- 134 2010 Accounting Society of China Annual Conference
- 136 2010 Ninth China Empirical Accounting International Symposium

管理控制的发展与创新 ——从会计控制拓展到与公司治理集成*

傅元略

(厦门大学会计发展研究中心, 福建 厦门 361005)

【摘要】 本文阐释了西方管理控制系统(MCS)的研究成果和相应的模式, 简要描述了我国管理控制50多年的发展历程, 剖析了一个先进的实际管理控制系统的案例。基于国内外丰富的管理控制研究的最新成果和许多先进的应用经验, 本文构建了一种新的集成管理控制系统, 包括与企业治理所需的财务控制、业绩评价和薪酬激励之融合。这个创新的管理会计系统将我国传统优势“班组核算”的会计控制拓展为网络化的基层级适时管理控制系统, 并与公司治理融合, 以支持董事会、监事会和高管人员的决策和监控。

【关键词】 管理控制系统 班组核算 管理会计创新 公司治理

哈佛大学 Anthony 教授和达特茅斯大学 Govindarajan 教授所创立的管理控制系统课程(2004)被认为是现代管理会计的主要内容, 同时也是战略管理的重要基本工具。经理人要为自己所领导的企业制定正确的发展方向, 达到既定的战略目标, 需要掌握许多特殊的管理方法, 尤其是要建立一个集成化的管理控制系统来解决战略制定和实施过程中存在的一系列矛盾和问题。

在我国, 管理控制这一概念及其相应课程虽然没有那么普及, 但从 Anthony (1965) 对管理控制系统的定义“管理者用来确保组织有成效地获取和利用资源并实现其既定目标的程序”来看, 我国20世纪50年代的班组核算是帮助班组长有效利用资源和顺利实现班组目标的管理控制系统。因此, 我国在20世纪50年代就有了管理控制系统的雏形。从那时候开始, 我国的企业管理控制系统是如何发展的呢? 如何借鉴我国和国际上的管理控制系统的最新理论和实践? 如何构建我国具有创新性的企业管理控制系统? 本文主要围绕这三个问题进行探讨。

* 傅元略, 教授, E-mail: ylfu@xmu.edu.cn。本文为国家自然科学基金(70872096)和教育部人文社会科学重点研究基地基金(07JJD630008)资助的阶段研究成果。

一、管理控制系统的经典框架与理论发展

Chenhall (2003) 认为管理控制系统涵盖了管理会计系统^①，这与 Anthony 教授的观点基本一致。管理控制系统的理论研究仍在不断拓展，可简要地分类为如下四类：

(一) Anthony 经典框架

1965 年 Anthony 开创性的研究首次将管理控制作为一个独立的领域从学术研究中分离出来。作为管理控制系统理论的奠基者之一，Anthony 把管理会计与管理控制紧密融合，同时把心理学作为管理控制系统的基础，关注战略对管理控制的影响，但他缺乏关注管理控制系统对企业战略的反作用。尽管如此，他的理论还是影响了 20 世纪七八十年代的管理会计。自 Anthony 提出管理控制以来，因此构成了管理控制系统的经典框架（如图 1 所示）沿用至今。构成经典框架的要素有：通过预算把组织目标分解为部门或个人的绩效目标，以业绩评价计量实际绩效与预算目标比较，以管理绩效报酬机制对绩效偏差进行纠正，并联结上述三方面的信息传输网络。

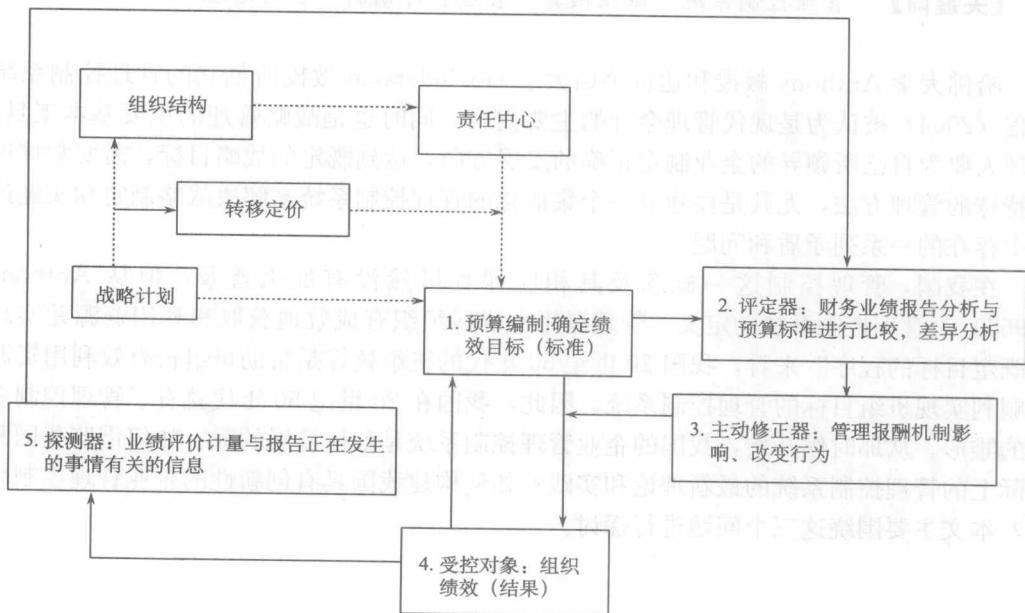


图 1 管理控制系统的框架图

^① Chenhall (2003) 将管理会计系统看做是系统应用管理会计达到既定目标的系统，管理控制系统不仅包括管理会计系统，而且包括人事和群体文化控制。

由于控制领域范围宽广且问题复杂,这些年来,学者们采用了各种不同的方法对其进行了研究。有些人重点研究具体的控制工具,如预算、评价或激励问题,有些人研究了更具综合性的控制框架或不同的控制模式。如 Ouchi (1979) 建立的控制框架包含三种不同形式的控制:行为控制、结果控制和家族群代控制。对这三种不同形式控制的运用取决于两个环境因素:一是对所期望行为的了解程度,二是衡量结果的能力。

Merchant 和 Van der Stede (2007) 建立了基于控制对象的控制框架。相对于其他的框架,他们对每一种不同形式的控制机制进行了更准确的界定,并将控制机制分为行动控制、结果控制和人员/文化控制(并注明所有的控制机制都是行为控制)。他们解释了如何更好地衡量结果并判断结果的质量。他们根据每一种控制形式所能提供的控制程度和直接及间接成本,比较了它们的相对优势和不足。他们还讨论了如果行动控制或结果控制都适用的情况下管理者应该如何选择,应该实施“紧”控制还是“松”控制。他们还将与控制框架相关的学术研究成果运用于特定环境的组织,如在不确定环境中的组织、外资和跨国公司以及非盈利组织等。

上述的控制框架的模型基本依据还是图 1 所示的基本框架。

(二) 驱动战略革新的管理控制模式

Simons (1995) 提出了另一种模式:驱动战略革新的管理控制模式。在他的模式中,高管人员应该在他所界定的四种不同的控制形式中,对每一种控制形式的使用程度作出明确的选择。这四种控制形式是:信念控制、边界控制、诊断控制和交互控制。信念控制确立了组织的核心价值(从而决定了组织的愿景、使命、整体文化和价值观)。信念控制具有概括性,一般通过使命说明和公司整体政策等表达,但高管人员的言行一致也被认为是这些政策声明能够反映现实状况的重要保障。边界控制在很多方面与信念系统相反,它通常会指出活动和行为的界线。大量的合规制度和质量控制制度是这种控制形式的典型代表。诊断控制主要代表差异分析或例外管理报告等控制形式,是一种比较经典的控制模式。交互控制则用来分析由于战略实施不当所引起的战略性失败,即交互控制主要用来对不再适用的战略和需要修正的战略进行早期预警。然而,“交互”这个词同时也包含了其他类型的行为(这个词来源于高层管理者和下级管理者之间细致和交互的讨论),实际上 Bisbe 等 (2007) 界定了交互控制使用的五个方面(目的、战略和计划、目标、报酬和反馈),并认为这五个方面都是 Simons 的交互控制概念所包含的必要内容。一个截然不同的观点认为,Simons 的概念是经历了较长时间的演变发展而来的,因此,这五个方面是否是相互独立的,是否需要交叉使用等问题还需要实证检验。不管怎么样,Simons 的控制模式为高层管理者的控制内容提供了一个高层级的概览,这一控制模式主要事项是实施战略决策、战略更新和战略控制。

(三) Otley 整体控制观

Otley (1999) 提出了整体观的管理控制系统,该系统不是仅仅关注控制的某一个或某几个方面。他认为,可能有多多个不同的控制模式能产生良好的控制结果,这样的话,如果每次只研究控制系统设计的某一方面,可能会对结果产生噪音。比如说,对一

个控制工具运用不力(如预算控制)可以通过强调对另一个控制工具的运用而得到弥补(如用平衡计分卡),反之亦然。只有全局考虑控制系统的设计,控制系统的使用和控制结果之间的关系才会显现。

Otley 提出了基于以下五个问题的描述性控制框架:

- (1) 组织未来成功的关键目标是什么?如何衡量这些目标的实现程度?
- (2) 组织所采取的战略和计划是什么?为成功实施战略和计划所需要的流程和作业是什么?如何对这些作业进行评价?
- (3) 为实现上述两个问题所界定的任务,组织应达到什么样的业绩水平?应如何设置恰当的业绩标杆?
- (4) 对实现了业绩目标的管理者(和员工)将给予什么样的奖励(或者相反,对没有完成业绩目标的管理者或员工将如何惩罚)?
- (5) 为保证组织学习并根据经验改进当前行为,需要什么样的信息交流(反馈或前馈信息)?

在 Otley 整体控制观的基础上,Chenhall (2003)研究了基于权变理论的管理控制系统,以及如何协助经理人反映积极的企业所涉及因素的变化,提出了在管理控制系统设计应当考虑企业环境、技术、IT 应用、规模、文化、人力资源和战略等因素的动态性,并尽力使设计的系统能适应各因素的变化。

(四) 领航仪表盘式的管理控制理论

从 1992 年开始,依据“绩效测量标准通常彼此不相关”这一长期的观察结论,罗伯特·卡普兰(Robert Kaplan)和戴维·诺顿(David Norton)为商业实践开出了一张“药方”:就像飞行员通过监控多种仪表来评估一架飞行器的性能一样,管理者也应该监控多重的测量标准以评价本企业的绩效。“管理者们希望看到企业财务和运营的测量标准呈现出平衡状态,计分卡可以把一家企业的竞争议程中很多看似毫无关联的要素,结合到一份单一的管理报告中。”这一飞行仪表与引导企业所需的测量标准之间的类比,不仅是非常有说服力的,而且它的逻辑也是完美无瑕的。数据集成的一个效果体现在“领航仪表盘”中。Kaplan 和 Norton (1996, 2004)用它来说明高层管理者如何做到几乎随时能看到企业的方方面面。

一般情况下,人们都是假设经营战略会影响某个 BSC 的设计,而 Kaplan & Norton 的研究并没有明确地指出 BSC 指标与公司竞争战略之间是否存在联系。这一点很重要,因为 BSC 并不只是财务与非财务指标的集合,而是一个基于公司商业模式的整合指标系统(Kaplan & Norton 1996)。即便如此,有学者指出,即使指标的选取是反映商业模式,环境的重大变化仍会使人们对“平衡”是否能被或将被持续实现产生怀疑(Ittner & Larcker 1998)。

最近的两个综述性文献(参见 Berry 2005 和 Berry et al 2005a),已经将管理控制的范围延伸到了一个组织之外,并将跨越了组织边界的、从生产到提供产品或服务给最终客户的整个价值链的控制包含在内。这些关于组织网络控制和组织之间的控制可参考最新发表的文章(Chenhall et al 2007, Mahama 2006, Hyvönen et al 2008, Boland et al

2008)。

上述关于管理控制理论和模式研究的一系列成果表明,在过去的40多年中,管理控制系统领域取得显著的发展。它反驳了Zimmerman(2001)在他的一篇文章中指出的观点:管理会计研究包括管理控制系统研究,尚未取得实质性成果。他认为这些研究还没有超越对实践的简单描述,就像会计其他领域的研究那样。很明显,许多研究者能够很清晰地表达他们的理论结果,而且这些研究结果能够在实务中得到应用。

二、我国企业管理控制系统的应用和发展

我国企业管理控制的发展与国家经济体制和经济发展阶段有着密切的联系。结合经济体制改革和经济发展,我国的管理控制系统发展可分为以下四个阶段。

(一) 企业管理控制系统雏形的形成(1952~1977年)

这一阶段的典型特征是诊断控制模式的简单应用。1978年以前(1952~1977年),企业管理控制表现为政府部门通过生产计划控制企业生产,实行集权式控制,企业一般仅充当执行计划的简单“班组核算”控制组织。在这种背景下,国有企业根据上级主管部门下达的计划指标组织经营活动(吴敬琏等1993),推行班组核算制,稳固企业会计核算基础。班组核算制的建立是20世纪50年代会计改革创新的一个重要方面。它起始于钢铁企业,在像鞍钢这样的大型企业中得到推广,并最终把这种制度推向全国。班组核算充分调动了群众主动参加企业管理与核算工作的积极性,稳固了企业会计核算及其管理的基础,是50年代会计改革中的一项重要成果。这个时期,我国管理会计具有鲜明的特色,主要体现在:第一,班组核算。通过班组核算和劳动竞赛相结合,降低成本,提高劳动生产率,取得显著成效(姜开齐1951,谢咸临1952)。班组核算作为具有中国特色的责任会计,解决了西方责任会计难以解决的问题。第二,经济活动分析。1953年我国开始推广“经济活动分析”。班组核算只能反映问题之所在,而要寻找问题之根源,必须借助于经济活动分析。只有将班组核算与经济活动分析相结合,才能达到发现问题、解决问题的目的。“班组核算”和“经济活动分析”可以说是当时我国企业管理会计的两大法宝(杜昂1998)。搞班组经济核算,简单来说,车间主任也好,班组长也好,你这个组生产什么部件、这个部件需要多少成本、对国家贡献多少、未来利润多少,每个人都要明白。

“一汽”为给经济核算创造条件,于1957年2月至4月在厂里开办经济核算工作学习班,要求厂、车间和职能处室外的领导干部带头参加学习。同时,进一步定额化和完善原始记录,建立制度,其中,原材料和辅助材料消耗定额等就有37种之多。另外,还挑选思想好、工作认真、有一定文化水平的工人兼任核算员。一般对他们培训20~

30小时,共培养了500多名工人班组核算员,这样工人都知道本月或者本周“一汽”为国家创造了多少劳动成果。这个培训计划于1956年先在木工、热处理等车间进行试点,到1957年,全厂87%的工部、90%的工段、76%的班组实行了经济核算,全厂共有81%的职工参加了经济核算。这就是“综合计划控制”,它是一种特殊时期的简单管理控制系统。所谓“简单”,首先是指当时的企业是工厂制,控制变量单一,控制标准基本上由国家提供,一般围绕“国家下达的计划”的指标细化,纯属技术性,其执行结果不与货币性奖惩挂钩。其次,生产、技术和财务三者必须平衡,但生产是平衡的出发点和归宿,财务计划只是陪衬。“综合计划”在理论上比较严谨,但由于实行计划经济,操作上的漏洞也比较明显。

(二) 改革开放初期的目标导向的管理控制系统(1978~1992年)

这一阶段的典型特征是结合经济责任目标的诊断控制模式的应用。1978年党的十一届三中全会制定了对内改革、对外开放的基本政策。在此期间,初步确立了由计划经济体制转向社会主义市场经济,扩大企业的财、物、人的自主权;开放市场,鼓励不同所有制企业间公平竞争;促使国有企业变成自主经营、自负盈亏的经济实体。在这种背景下,国有企业所面临的繁杂问题,可归结为两个关键方面:一是如何开拓市场,二是如何提高企业内部效率。而解决这两个关键问题都有赖于资源的充分有效利用和成本的管理控制。

余绪缨教授早在1980年就在厦门大学本科生中开设《管理会计》课程,开始引进和传播西方管理会计的管理控制思想。余绪缨最早的《管理会计》教材(中国财经出版社1983年版)和乐梅江翻译的安东尼等人的《管理会计》教材(中兴管理顾问公司1980年版)^①,在管理会计和管理控制的引进方面产生了非常积极的影响。另外较有影响力的是20世纪80年代初中美两国在大连创建的“中国工业科技管理大连培训中心”。美国许多知名专家教授应邀授课^②,培训了我国大批企业高管人员。通过引进和传播,我们了解了西方管理会计中的标准成本制度和责任会计等成本管理控制的方法。

在这个过程中,我国企业将原有“班组核算”的方法扩展到以权责利结合,以此激发职工的积极性和创造性,“以最少的活劳动和物化劳动的消耗,占用最少的资金,取得最大的劳动生产的物质成果”(李岚清1964,1980)。正因为如此,当企业改革中成本管理成为突出问题时,从“经济核算制”经验中寻找出路是很自然的。1981年我国开始在公交企业推行经济责任制,内容是利润留成;1986年发展为所有国有企业的承包责任制,内容是企业对国家承包责任制和企业内部承包责任制。随着市场经济的不断完善,原来的承包责任制暴露出的一些主要问题不断得到了纠正,发展成具有我国特色的利润(或成本)目标导向的管理控制制度。

^① 在这一期间还有李天民编写的《管理会计基础》(知识出版社1982年版),泷川佑治著、李柱锡译的《管理会计入门》(中国财经出版社1982年版)等,也为我国管理会计的启蒙作出了贡献。

^② 余绪缨教授作为中方的专家被邀请为授课教授。

(三) 基于企业信息化的管理控制系统 (1993~2003 年)

这一阶段的典型特征是考虑交互式控制模式、Otley 整体控制观的应用。1992 年 10 月,党的“十四大”确定了建立社会主义市场经济的改革目标,1993 年我国颁发了《公司法》,为现代企业制度提供了制度保障和法律框架。由此,股份制成为国有企业改革的方向,更多的国有企业实行股份制改造,并开始在资本市场发行上市。1993 年,股票发行试点正式由上海、深圳推广至全国,资本市场的出现使国有企业上市成为现实。在这一时期,企业也在实施信息化(IT 应用推广)。2002 年 11 月,党的十六大提出:“信息化是我国加快实现工业化和现代化的必然选择,坚持以信息化带动工业化,以工业化促进信息化,走出一条科技含量高、经济效益好、资源消耗低、环境污染少、人力资源优势得到充分发挥的新型工业化路子。”2002 年,经贸委的一份调查报告称:“受访企业中会计信息化的占(被调查企业 731 家)95.1%、人力资源信息化占 71.1%、办公自动化占 65.1%,而且,受访企业中 68.4%设立了信息化机构,76.9%设立了信息化专职主管,57.8%制定了信息化规划,80.1%建立了信息管理制度。”在企业信息化过程中,各种西方先进的管理控制系统先后被引进到国内,如国外的 MRP II 和企业资源计划(ERP)^①软件系统的引入;本文前一节所提及的经典控制模式(诊断控制)、交互控制和整体控制观的先进管理控制理论模式也在引进和消化之中。另一个特征就是大型集团公司或者实地考察或者聘请咨询公司直接吸收国外同类公司的先进经验,如华润集团、宝钢等引入国际管理控制的先进经验。从已创立的管理控制系统的应用情况来看,这一阶段企业的管理控制发展呈现以下四个特点:一是班组核算的责任成本管理制度成为我国集团公司基层单位管理控制系统;二是借助集成化的管理信息系统集中会计核算等成为集成监控的有效手段;三是利润预算与资金预算以不同的方式与战略、非财务指标、激励制度有机结合起来,形成以预算管理为主导的内部管理控制制度;四是学术界开展广泛的实地研究,在管理会计的中西贯通、理论和实践结合等方面作出了重要贡献。

(四) 支持公司治理的管理控制系统的形成 (未来的预测:2004 年以后)

这一阶段的典型特征是管理控制理论的综合应用,特别强调领航仪表板式的管理控制系统应用与公司治理的集成。中国证监会和国家经贸委于 2002 年 1 月 9 日发布《上市公司治理准则》,要求从 2002 年起我国上市企业开始实施公司治理准则。然而,我国公司治理目前还停留在治理结构的构建上,“三会”具体应怎样应用管理控制才能使公司治理有成效,是一个大家关注的公司治理实务问题。尤其是在企业信息网络化环境下,怎样构建公司管理控制系统以消除公司治理实务的空白和促进公司治理从理论探讨转向解决实务问题,是今后一段较长时期需要考虑解决的重要课题。英国 CIMA 的 CEO 也认为,“长久以来,相关的治理准则和董事会使用的监督机制如审计委员会等围绕的都是公司治理层面,却没有把企业战略和资源利用过程作为一个整体来考虑,监督

^① 据有关资料,世界 500 强中的大多数企业都采用了 ERP 系统。

空白也就这样产生了。这种‘监督空白’就如同园艺师设计庭院，他把庭院的风格、各种花木的栽种位置、比重、角色都规划好，可是却忽视了可能发生的内外环境变化和花木的营养吸收过程，甚至没有及时调整更改，结果自然不会有效率和效果”。

李维安(2007)研究表明，2006年样本上市公司治理指数的均值为56.08，2004年公司治理指数的均值为55.02，2005年公司治理指数的均值为55.33。回顾三年来中国上市公司的整体治理状况，整体治理水平呈现提高的趋势。以样本均值而论，在1%的显著性水平下，2006年中国上市公司总体治理状况与2005年、2004年存在显著性差异，说明2006年中国上市公司的治理状况有一定程度的提高。上市公司监事会治理水平整体较低；而作为公司治理核心的董事会，治理质量提高的空间还很大，董事会次级委员会建设以及董事的激励等方面还有诸多问题需要进一步改善。从公司治理的其他方面看，上市公司控股股东行为指数总体不高；经理层治理整体状况偏低；利益相关者治理机制仍然处在薄弱阶段。这些研究结论与李维安教授2002年的专著《公司治理原则与国际比较》结论是一致的，其主要结论是，目前仅仅把公司治理作为“三会”（股东大会、董事会、监事会）的治理结构来实践，有可能会出现现代公司改革中新的“空洞化”的结局，导致公司改革实践最需要的公司治理实务仍是一个空白^①。傅元略(2003)关于公司治理与财务监控的研究认为，造成公司治理实务空白和治理结构空洞化的主要原因有两个：①没有将公司管理控制贯穿于公司治理的始终；②公司治理还未对管理控制进行必要重构和充分应用公司网络信息系统的优势。因此，今后管理控制系统的创新应该是在如何与公司治理融合上。

三、我国先进的管理控制系统应用案例

——华润从6S到6S+2+BSC

华润集团是我国一家拥有上千亿资产的多元化控股企业。半个多世纪以来，华润的改革与发展历程实际上就是一个由政府附属进出口代理逐步转变为市场化经营的进程，同时也是一个不断探索多元化企业管控的过程。

（一）华润的6S^②

1999年，一套结合华润自身实际的管理模式——6S（6个System的简称，如图2所示）管理体系设计完成并开始实施，从而标志着华润的企业管理进入了一个新的阶

^① 李维安. 2001. 中国公司治理原则与国际比较. 北京：中国财政经济出版社，2.

^② 本段的内容和图2来自魏斌(2005)的“企业管理体系的设立和运行——华润6S的发展和透视”，本文作了一定的调整。

段。经过几年的正式运行,2003年,6S管理体系进一步充实完善,华润的企业管理再次迈出了新的一步。正是这一体系的运行及其带来的管理理念的创新,华润实现了成功转型,并将庞杂的多元化业务和资产整合为九大行业,其中多个行业在内地具有领导地位,在香港也具有重大影响。而涵盖集团绝大部分资产且已立足香港国际资本市场的五家上市公司,酝酿中的其他资产的逐步整合上市,则进一步表明:在6S管理体系下,华润“集团多元化、利润中心专业化”的整体战略收到了初步成效。

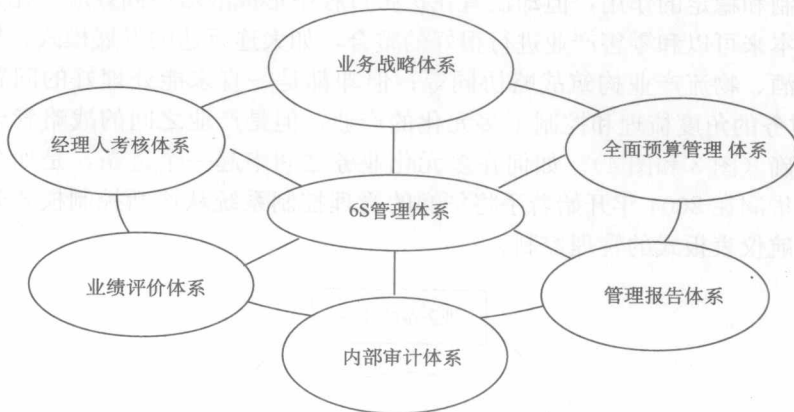


图2 华润的6S体系

6S管理体系的系统化构想是:以专业化管理为基本出发点,突破财务会计上的股权架构,首先把集团及下属所有业务及资产按行业划分为多个利润中心及利润点,并逐一编制号码,同时进行动态组合调整;在利润中心推行全面预算管理,将发展战略细化为年度经营目标,并层层分解,落实到每个责任单元的日常经营上;每个利润中心按规定格式和内容编制管理会计报告,并汇总成为集团总体管理报告,作为决策的依据;对利润中心经营、预算及战略执行情况进行审计,保证管理信息的真实性;根据利润中心不同的业务性质和经营状况,建立战略导向的业绩评价体系,按评价结果确定奖惩;最后对利润中心负责人进行每年一次的考核,并兑现奖惩,拉开薪酬档次,同时通过实行利润中心负责人考核,逐步建立起任免经理人的科学程序。

(1) 业务战略体系:以多元化控股下的专业化管理为基本框架,突破股权与财务架构,在专业化分工的基础上,将集团及下属公司按战略管理的原则划分为战略业务单元(SBU)。

(2) 全面预算管理体系:在利润中心行业分类和发展战略的基础上,推行全面预算管理,将发展战略细化为年度经营目标,并层层分解,落实到每个业务单元的日常经营上,借以进行过程控制。

(3) 管理报告体系:在战略执行过程中,每个利润中心定期进行管理分析和编制管理报告,并汇总成为集团总体管理报告,作为战略执行的检讨和重大决策的依据。

(4) 业绩评价体系:根据利润中心不同的行业性质和发展战略,建立战略导向的业绩评价体系,以业绩评价引导战略执行,按评价结果确定利润中心奖惩。

(5) 内部审计体系：集团及利润中心通过内部审计来强化战略执行和全面预算的推行，从而支持战略管理决策和经营预算决策的有效性。

(6) 经理人考核体系：战略责任和经营责任同时落实到各级责任人，从而战略策划和战略执行的考核与经营管理目标责任也同时落实到利润中心经理人身上。

对照管理控制理论模式，华润的6S仅仅是一个经典诊断控制模式的完整应用。根据案例调研可以发现，其实施过程中利润中心管控体系管控了集团的财权，对集团的扩张发挥了控制和稳定的作用，但却没有在扩张过程中形成战略协同效应。比如全国布局的华润置地本来可以和零售产业进行很好的整合，如大连万达的发展模式；华润的零售也可以和啤酒、物流产业构筑战略协同等；但却都是一直未能处理好的问题。客观地说，6S从财务的角度梳理和控制了多元化的产业，但是产业之间的战略管理关系还需要进一步明确（图3和图4）。如何在多元化业务之间串起一个链条，是如今华润面临的新选择。华润在2004年开始着手将华润的管理控制系统从诊断控制模式升级到交互式控制和领航仪表板式的管理控制。

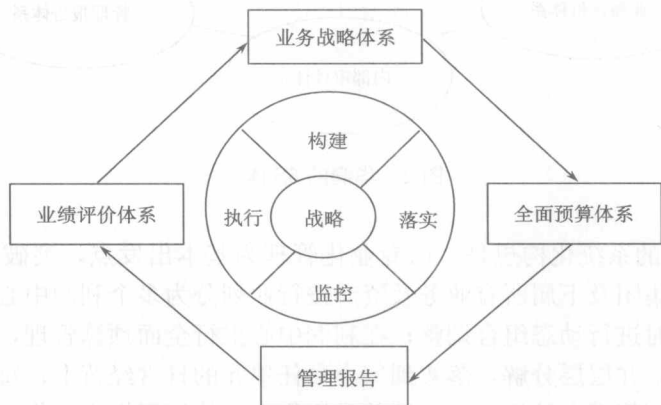


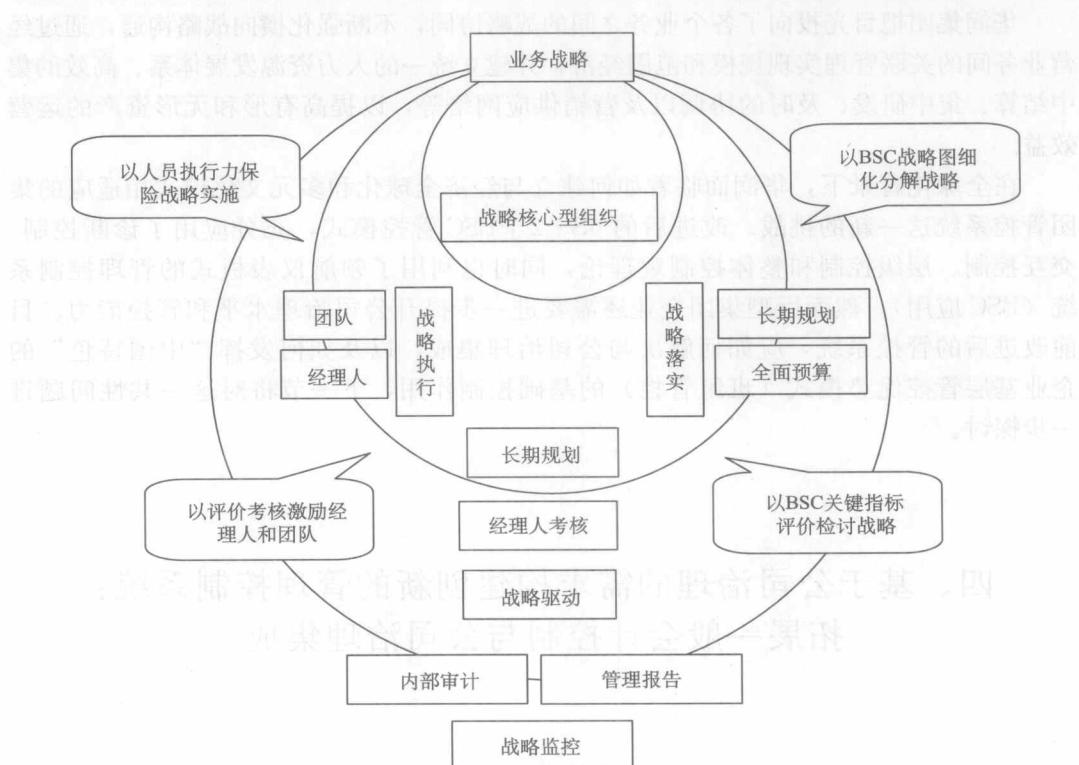
图3 6S体系的提升^①

（二）华润的6S+2+BSC

2004年6~7月间，华润进行了第六次高层培训，董事长陈新华的目的是在华润全面推行以BSC为框架的6S管理体系，明确6S管理系统要与战略规划和战略落地两个主要战略管理环节集成（这两个环节就是“6S+2+BSC”中的“2”）。6S的利润中心通过围绕竞争战略制定战略地图，服务中心围绕职能定位制定工作地图，辅之以财务、顾客、流程、学习与成长四个层面的KPI指标考核和行动方案，使战略的“行动计划”落地，生成“战略结果”（见图4）。

中国的改革有句名言：“摸着石头过河。”为了引入BSC战略，早在2002年底，由华润集团财务部与信息中心组成的BSC试点实施队伍就进驻华润东莞水泥厂，开始尝

^① 本图的构成：基于魏斌（2005）的图2进行了一定的修改。

图4 战略规划和战略落地的框架图^①

试将 BSC 理论与华润的管理实践结合。

实施团队与东莞水泥厂一起分解战略、描绘地图、优化流程、确定指标、检讨评价、改进激励、加强沟通、强化执行。在实际操作中，最难的是具体绩效指标的确立和计分方法。在确立好的绩效目标下，究竟选择什么样的绩效指标？这些指标是否具有代表性？是否能够量化？如何量化？这些都是需要仔细斟酌的事情。例如，在降低营运成本的目标中有一个绩效指标——吨水泥电耗。当时该公司的吨水泥电耗由于每月产量不同，有高有低，从 33.14 度到 40 度，就有问题出来了，就粉磨综合电耗指标而言，如何确立这 100 分的目标状态？50 分又该是怎样的状态？最后他们选择了前年运行最好的一个月为最佳状态，把这个最佳状态定为 100 分，依据历年波动幅度，每升高 10%，降 10 分。

2004 年下半年，华润成立了集团 BSC 项目小组。项目小组实地走访了集团内部四家初步试行 BSC 的利润中心，经过充分收集、分析各利润中心在试行过程中的经验、问题与期望后，建议选择战略比较清晰、管理比较规范、信息化基础较好的华润微电子为集团第一家全面实施 BSC 的单位。

^① 根据基于魏斌（2005）的图 4 和战略规划战略落地的需要勾画上述的框架图。

华润集团把目光投向了各个业务之间的战略协同,不断强化横向战略沟通,通过经营业务间的关联管理实现规模和范围经济,并建立统一的人力资源发展体系、高效的集中结算、集中研发、及时的协调以及营销供应网络等,以提高有形和无形资产的运营效益。

在全球化背景下,华润面临着如何建立与经济全球化和多元文化模式相适应的集团管控系统这一新的挑战。改进后的6S+2+BSC管控模式,充分应用了诊断控制、交互控制、层级控制和整体控制观理论,同时也利用了领航仪表板式的管理控制系统(BSC应用)。然而巨型集团企业还需要进一步提升公司治理水平和管控能力。目前改进后的管控系统,应如何解决与公司治理集成,以及如何发挥“中国特色”的企业基层管控优势模式(班组管控)的基础控制作用,下一节将对这一共性问题进一步探讨。

四、基于公司治理的需求构建创新的管理控制系统: 拓展一般会计控制与公司治理集成

在信息化的新环境下,公司治理的不同管理层级需要不同的适时管理控制以及相应的实时财务信息,而且公司治理中的不同管理层的适时管理控制内容和重点不同,导致了不同的需求。考虑到更贴近公司治理实务的直接应用,对这些不同管理控制内容,我们试图建立一个基于治理需求的适时管理控制机制的层级结构模式,以解决公司治理实务中的管理控制薄弱问题。按照现行企业制度的基本要求和有关法律的具体规定,现代企业管控模式基本是两权(股东和代理人控制权)、四层级管理(股东层级、董事会与监事会层级、高层经理层、中层经理与基层经理)的模式。两权是指企业的股东和代理人对企业管控都具有直接监控权。四层级是按现代企业的组织机构对企业财务的管理控制职权来划分的管控层级。然而,我们根据网络化环境下每一层级的信息均可适时同步获取、组织结构发展的扁平化趋势、网络监控系统层级越少其效率越高,提出了适应网络化环境的两层级适时管理控制模式:高层适时监控和基层适时管理控制。这种两层级的革新管理控制机制对每一层级的不同监控者有不同的需求,而且各自有所侧重。两层级适时管理控制的主要内容和重点如下:

(一) 高层适时管理控制的需求

依据从网络化财务信息系统中获得信息的同步适时性和设计高效率、扁平化的适时管理控制网络系统的需要,考虑到股东、董事会、监事会和高层经理四者不仅所需的监控信息比较综合和相似,且他们的监控对象基本一致和监控目标需要在同一层级上协调,我们将这四者的监控归为同一高层级监控。但这四者按所有权和经营权分离的原则