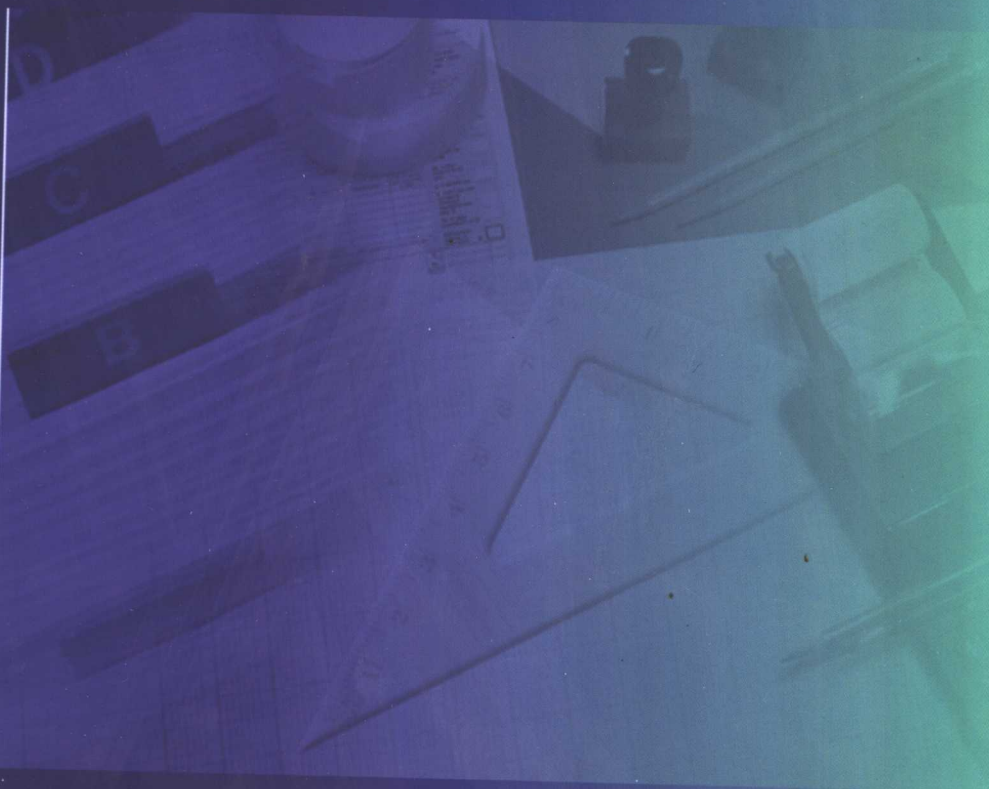




内部管理控制论

Neibu Guanli Kongzhilun

张先治 主笔



中国财政经济出版社

内部管理控制论

张先治 主笔

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

内部管理控制论/张先治主笔. —北京: 中国财政经济出版社, 2004. 6
ISBN 7-5005-7347-2

I. 内… II. 张… III. 企业管理 IV. F270

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 052987 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 18 开 19.75 印张 360 000 字

2004 年 7 月第 1 版 2004 年 7 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 000 定价: 32.00 元

ISBN 7-5005-7347-2/F·6417

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



作者近照

张先治，经济学博士，财务学与会计学教授，博士生导师。现任东北财经大学会计学院副院长，财务与会计研究中心主任，三友会计研究所所长。

张先治教授长期从事公司理财与管理控制领域的教学与研究工作，是我国较早致力于管理控制研究并倡导与推广管理控制的学者。自1999年留美归国后，他首先为博士研究生开设了管理控制研究课程，近些年来在管理控制领域承担多项研究课题，取得了较多研究成果。由于他在管理控制领域研究的贡献，2002年获得中国中青年财务成本研究会学术创新奖（每年只奖励一人）。

张先治教授的研究特色是紧跟西方研究动态、紧密结合中国实践。他多次到美国、加拿大、香港、台湾等国家和地区从事研究与教学工作；他经常深入中国大型企业进行调研与咨询，形成了自己的研究风格和研究领域。著有《经济效益研究》、《企业资本经营论》、《国有资本保值增值研究》、《国有资本管理、监督与营运机制研究》、《现代财务分析》、《企业重组财务与会计问题研究》等著作。形成了以经济效益为研究中心，以公司理财与管理控制为研究方向，以会计信息为研究基础，以国有企业改革为研究对象，以管理控制、财务分析和资本经营为研究重点的学术思想体系。

前言

内部管理控制是内部控制的重要组成部分。西方发达国家十分重视内部管理控制，有较完善的理论体系与方法体系。我国目前管理控制并没得到应有的重视，对西方管理控制研究起步较晚，适应我国环境的管理控制研究成果较少，实务界对管理控制理论与方法知之较少。《内部管理控制论》一书，全面、系统、综合地探索了具有中国特色的内部管理控制系统基本理论、基本方法、基本内容与基本模式；充分体现应用研究与理论研究相结合、西方管理控制基本原理与中国环境下的管理控制实践相结合的特色。

全书共分六部分：第一部分管理控制基础理论研究，探讨了内部控制与管理控制的内涵及管理控制的需求与发展；第二部分西方管理控制理论演变研究，系统归纳了西方内部控制理论演变和西方管理控制理论发展；第三部分管理控制系统理论框架研究，探讨了管理控制系统理论基础，并分别从管理控制要素、管理控制环境和管理控制程序论述了管理控制系统；第四部分管理

控制系统模式框架研究，建立了具有中国特色的四大管理控制系统模式，即制度控制系统模式、预算控制系统模式、评价控制系统模式和激励控制系统模式；第五部分管理控制系统变异研究，分别对不同类型企业管理控制、非营利组织管理控制和项目管理控制进行研究；第六部分内部管理控制规范，在论述制定《内部管理控制规范》的价值与整体构思的基础上，制定了《内部管理控制基本规范》和《内部管理控制具体规范》。

《内部管理控制论》是我国第一部系统研究内部管理控制系统的著作。与国外同类作品比较具有鲜明的中国特色，特别是根据中国特定环境设立的管理控制系统四大模式，具有重要理论价值与应用价值。同时，本书在吸收西方管理控制理论精髓的基础上，结合中国的管理理论、管理实践与管理环境，建立了科学的内部管理控制理论体系与方法论体系。在此基础上制定的《内部管理控制基本规范》和《内部管理控制具体规范》，对指导管理控制实践，规范管理控制行为有着十分重要的现实意义。本书的创新或理论价值具体体现在以下几方面：

第一，对内部控制进行了科学的分类，明确了管理控制与会计控制、审计控制的关系，提出了协调管理控制与会计控制和审计控制的思想，确立了管理控制在内部控制中的地位。

第二，科学地界定了内部管理控制的十大要素，对内部控制三要素、四要素和五要素观点进一步创新与完善，这对正确理解管理控制内涵，完善管理控制理论有着重要价值。

第三，从中国自身控制环境出发，建立适应中国特色的管理控制理论体系、方法论体系，提出了根据不同的环境采取不同的管理控制模式和方法的观点。

第四，建立了制度控制系统、预算控制系统、评价控制系统和激励控制系统四种管理控制系统模式，科学、系统地论证

了各种模式的特点、目标、优势、不足及适用范围。

第五，制定了《内部管理控制基本规范》和四个《内部管理控制具体规范》，论证了《内部管理控制规范》的地位、价值及与《内部会计控制规范》的关系，创新与完善了内部控制规范体系。

《内部管理控制论》在吸收西方先进管理控制理论与方法精华的基础上，创造性地建立了中国特色的管理控制理论与模式。这种适应中国特色的管理控制理论与模式，对我国企业管理科学化和建立现代企业制度有着重要的应用价值：

第一，有利于建立管理科学的现代企业制度；

第二，有利于保证企业战略目标的实现；

第三，有利于提高不同环境下企业的总体管理水平。

内部管理控制研究是作者长期关注的重点研究领域。1998年作者作为高级访问学者在美国学习交流期间开始致力于管理控制方面的信息搜集与研究。自1999年留美归国后，先后五届为博士研究生开设管理控制研究课程。近些年来在管理控制领域主持了辽宁省教育厅重大软科学课题《我国企业内部管理控制系统研究》，东北财经大学财务与会计研究中心重点课题《关于建立我国企业内部管理控制规范的研究》等多项研究课题，取得了较多研究成果。如在《审计研究》发表“论内部审计与内部管理控制的协调”，在《会计研究》发表“会计相关性与会计报告变革”，在《财务与会计》发表“基于管理控制程序的管理控制系统”，在《财经问题研究》发表“建立企业内部管理控制系统框架的探讨”，在《会计论坛》发表“控制环境与管理控制系统”，在《新理财》发表“内部管理控制与内部会计控制”、“建立内部管理控制系统的基本要素”等文章。由于作者在推动我国管理控制研究及应用和在管理控制研究领域所做出的贡献，2002年获得中国中青年财务成本研究会学术创新奖，该奖项每年只奖励一名在某一研究领域做出重

要贡献的中青年学者。

《内部管理控制论》是作者及其带领下的“公司理财与管理控制研究室”全体成员长期共同劳动的结晶。张先治教授对课题研究和本书写作进行总体规划并主笔；陈艳副教授、池国华博士生、孙文刚博士生、张秀烨硕士、张晓东硕士、丁岚硕士执笔部分章节（详见各章后属名）。“公司理财与管理控制研究室”的博士研究生刘缓缓、王景升、王玉红、赵世阔、李飞、王光同学等对本书初稿提出了一些建设性意见；硕士研究生袁克利、杨德玉、李茜同学等也在本书形成中做了一些基础性工作。最后由张先治教授对全书进行修改、总纂并定稿。

内部管理控制研究及本书的完成和出版得到了方方面面的帮助与支持。我们衷心感谢：财政部会计司、企业司；中国会计学会；辽宁省教育厅；中国财政经济出版社；东北财经大学科研处、会计学院、财务与会计研究中心；纽约州立大学（SUNY at Buffalo）管理学院；香港大学商学院；东吴大学会计系；中油燃料油股份有限公司；大连亿达集团公司；大连港集装箱股份有限公司；一汽集团大连柴油机厂；沈阳机床股份有限公司；《会计研究》、《审计研究》、《财务与会计》、《新理财》、《求是学刊》、《财经问题研究》、《会计论坛》、《中国财经报》、《财会月刊》、《会计之友》等杂志社。同时感谢：东北财经大学会计学院领导与同事，财务与会计研究中心的同志们，“公司理财与管理控制研究室”的全体成员，“管理控制研究”课程博士班的同学们及所有参考文献的作者。

我国的管理控制研究还刚刚开始。本书只是管理控制研究的阶段性成果。由于作者能力所限，书中肯定会存在缺点与错误，敬请专家与读者批评指正。我们将继续关注与探索这一课题。

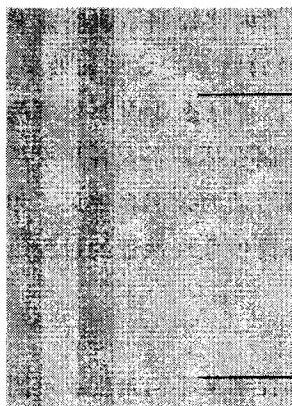
张先治

2004年7月于大连

目 录

第 1 部分 管理控制基础理论研究·····	(1)
1.1 内部控制内涵与分类 ·····	(1)
1.2 管理控制内涵与地位 ·····	(7)
1.3 投资者对管理控制需求的探讨 ——我国上市公司投资者对内部控制需求 的实证研究 ·····	(23)
第 2 部分 西方管理控制理论演变研究·····	(36)
2.1 西方内部控制理论演变 ·····	(36)
2.2 西方管理控制理论发展 ·····	(40)
第 3 部分 管理控制系统理论框架研究·····	(56)
3.1 管理控制系统理论基础 ·····	(56)
3.2 管理控制要素与管理控制系统 ·····	(66)
3.3 管理控制环境与管理控制系统 ·····	(72)
3.4 管理控制程序与管理控制系统 ·····	(82)
第 4 部分 管理控制系统模式框架研究·····	(110)
4.1 管理控制系统模式框架 ·····	(110)

4.2	制度控制系统模式	(119)
4.3	预算控制系统模式	(139)
4.4	评价控制系统模式	(155)
4.5	激励控制系统模式	(177)
第5部分	管理控制系统变异研究.....	(195)
5.1	不同类型企业管理控制	(195)
5.2	非营利组织管理控制	(215)
5.3	项目管理控制	(227)
第6部分	内部管理控制规范.....	(237)
6.1	制定《内部管理控制规范》的背景	(237)
6.2	制定《内部管理控制规范》的价值与整体 构思	(245)
附录一:	内部管理控制规范——基本规范.....	(252)
附录二:	内部管理控制具体规范——制度控制系统 规范.....	(260)
附录三:	内部管理控制具体规范——预算控制系统 规范.....	(276)
附录四:	内部管理控制具体规范——评价控制系统 规范.....	(283)
附录五:	内部管理控制具体规范——激励控制系统 规范.....	(292)
主要参考文献		(299)



第1部分

管理控制基础理论研究

1.1 内部控制内涵与分类

一、内部控制的内涵

控制是指控制者掌握住对象不使其任意活动或超出范围；或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。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。控制可以看作是修正、影响、操纵和调节的同义词，而不是

强制的同义词。

从控制主体角度可将控制分为外部控制与内部控制。外部控制是指控制者来自于组织（企业）外部，或者说控制主体与控制客体处于不同的组织，如政府部门对企业的控制，财政控制、税务控制、政府审计控制等；中介机构对企业的控制，注册会计师对企业的审计等也都属于外部控制。

内部控制是指控制者来自于组织（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”。可见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；内部控制客体是企业各层次的经营管理活动；内部控制目标是财务报告的可靠性、经营活动的效率和效果、相关法律法规的遵循；内部控制过程是为实现内部控制目标提供合理保证的过程。

二、内部控制的分类

内部控制分类是建立内部控制理论框架的基础，内部控制从不同角度或不同的分类基础看可产生不同的内部控制类别。

（一）按控制主体分类

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、员工控制，从而形成三个层级的内部控制：一是以董事会为主体的公司治理控制；二是以管理者为主体的管理控制；三是以员工为主体的任务控制或作业控制。

1. 以董事会为主体的公司治理控制，其主要任务是战略管理控制，包括公司目标确定、公司战略与策略、公司经理人员的责任与权利、公司监督机制建立等。从内部控制角度看董事会的控制，主要是战略制定，即决定组织目标和达到这些目标的战略的过程。战略是大的和重要的计划，它反映了高级管理者对其组织的发展定向。组织目标有财务目标和非财务目标。在战略制定过程中，组织目标通常看作已知，但有时战略制定也强调目标本身。一个组织可选择许多方法以实现其目标。不同组织的战略制定采用不同的方法。

2. 以管理者为主体的管理控制，其主要任务是管理者影响组织中其他成员以实现组织战略。管理控制的目的是执行战略，从而使组织的目标得以实现。管理控制涉及一系列活动，它们包括：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；影响人们去改变其行为。

以董事会为主体的战略制定与以管理者为主体的管理控制的区别体现在以下几方面：

第一，战略制定是决定新战略的过程；管理控制是决定如何执行战略的过程。

第二，从系统设计的观点看，两者的最重要区别在于战略制定是非系统的，管理控制是系统的。

第三，一个战略提出往往涉及相当少的人，而管理控制过程涉及组织中各个层次的管理者和员工。

第四，战略制定仅涉及组织的某部分，引起某一战略的变化，而许多其他战略不受影响；管理控制过程必然涉及整个组织，以使管理控制的各部分相互协调。

公司治理控制与管理控制的联系主要体现在战略管理方面。图1-1反映了两者的关系^①。

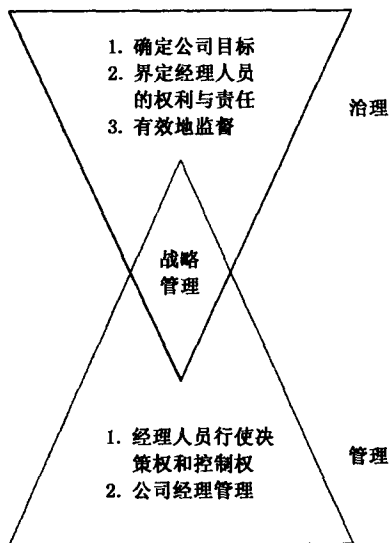


图 1-1 公司治理与管理控制

3. 以员工为主体的作业控制或任务控制，其主要任务是有效地执行特殊任务的过程。执行这些任务的规则可被描述为管理控制过程的一部分。

以管理者为主体的管理控制和以员工为主体的任务控制的区别主要体现在以下几方面：

第一，通常任务控制系统是科学的；相反，管理控制可能从来未被精确为科

^① 杨有红：《企业内部控制框架》，浙江人民出版社，2001年版。

学。管理控制涉及管理者的行为，这些行为不能用公式表示。当任务控制的原则被应用于管理控制状况时，可能产生严重的错误。

第二，在管理控制中，管理者之间相互影响；在任务控制中，则主要受操作规程的影响。

第三，管理控制的重点是组织单位；任务控制的重点是这些组织所承担的特殊任务。

第四，管理控制往往涉及各类活动，管理者要在战略指导下判断与决策如何做以控制各类活动；任务控制与特殊任务相关，对于大部分任务，则不需要判断什么应该做，只需按规程去做。

三种主体的战略控制、管理控制及任务控制是紧密相关、相互作用、相互影响的，内部控制必须要搞好三者的有机结合。

（二）按控制目标分类

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和遵循相关法规的控制。在这三种控制中，财务报告可靠性控制属于内部会计控制，经营活动有效性控制属于内部管理控制，遵循相关法规的控制属于法规控制。

1. 内部会计控制的目标是财务报告的可靠性。这一控制目标决定了内部会计控制实际上是财务会计控制。第一，它强调的是财务报告，即对外报告，而不是内部报告；第二，它强调的是可靠性，而没强调相关性，因为财务会计信息的相关性是由会计准则和制度决定的，它不是内部控制所能决定的。内部会计控制目标还有另一种观点是保证会计信息质量，这一目标既包括保证会计信息的相关性与可靠性两方面，又包括保证财务会计信息质量和管理会计信息质量两方面。但由于财务会计与管理会计的服务对象不同，管理会计信息质量与经营活动有效性目标更相关，因此内部会计控制目标强调的是财务报告可靠性。它是内部控制的基础（或前提）。

2. 内部管理控制的目标是经营活动的有效性。有效性包括经营活动的效率和效果两方面。效率是经济学的核心，也是经营活动的基本目标，效果或绩效是管理学的核心，也是经营管理的基本目标。内部管理控制将效率与效果作为目标，它是内部控制的主导和关键，也是组织内部控制的核心与目标。

法规控制虽然与会计控制和管理控制相比有其特殊性，但实际上法规控制不能孤立于会计控制与管理控制而存在。因为财务报告的可靠性和经营活动的有效性都不能离开法律法规的遵循，法规控制是内部会计控制和内部管理控制的保证。

（三）按控制过程分类

一个企业或组织的生存与发展过程无非是资源投入、经营运作、成果产出、利益分配的过程，因此，内部控制从这个角度可分为资源投入控制、经营运作控制、产出成果控制、利益分配控制。

1. 资源投入控制。一个企业或组织的建立与运行需要两种资源，即人力资源和资本资源。资源投入控制包括人力资源投入控制和资本资源投入控制。从财务与会计角度看，资本资源投入的控制包括资本筹集控制和资本投资控制等。资源投入的方向、数量、质量、结构等在一定程度上影响并决定着组织的运营效率和效果。

2. 经营运作控制。企业经营运作过程或企业营运过程主要指企业的供应、生产和销售过程的统一。企业资源投入后要取得产出成果就必须进行营运。从财务与会计角度看，营运过程中既要控制采购成本、生产成本、管理费用、营业费用，又要控制销售价格、营业收入、现金流入等。经营运作过程的控制不仅保证了营运过程各环节任务与目标的实现，而且影响并决定着产出的效率与效果。

3. 产出结果控制。产出结果包括产出的效率和效果。产出效率是指产出成果与投入资源之比率，如资产周转率、净资产收益率、成本利润率等。产出效果是指产出目标，如收入额、利润额、资本增值额等。产出成果控制包括产出效率控制和产出效果控制两方面，它是一种结果控制而不是过程控制。结果控制的效果影响并决定着管理者及员工的利益分配。

4. 利益分配控制。利益分配从广义角度上看是利益相关者对总产出的分配，包括投资者、管理者、员工、政府等对总产出的分配。利益分配的原则通常是根据利益相关者对总产出的贡献进行。利益分配控制是指根据利益分配与产出结果的相关性，通过利益分配反作用于利益相关者的贡献，即利益相关者为取得一定的利益，必须对产出做出一定的贡献。利益分配控制机制从狭义角度主要是通过控制管理者的收益，促使其为企业及所有者做更大的贡献。

资源投入控制、经营运作控制、产出结果控制和利益分配控制四种控制类型由于经营循环的联系，它们之间相互联系与包容，后者通常包容前者，即经营运作控制要以资源投入控制为基础，产出结果控制要以经营运作和资源投入控制为基础，利益分配控制则要以前三种控制为基础。图 1-2 反映了四种控制类型的层次性和包容性。

（四）按控制内容分类

内部控制内容与组织的活动内容有关。法约尔将组织的活动分为六种：技术活动，即生产和研发；商业活动，即购买、销售和交换；财务活动，即寻找资

本、最适当地利用资本；安全活动，即保护财产和人员；会计活动，即盘存、资产负债表、成本和统计；管理活动，即计划、组织、指挥、协调和控制。由于管理活动贯穿其他五种活动之中，因此内部控制从控制内容角度分类，可分为生产与研发控制、采购与销售控制、财务控制、资产与人力资源控制和会计控制五种。

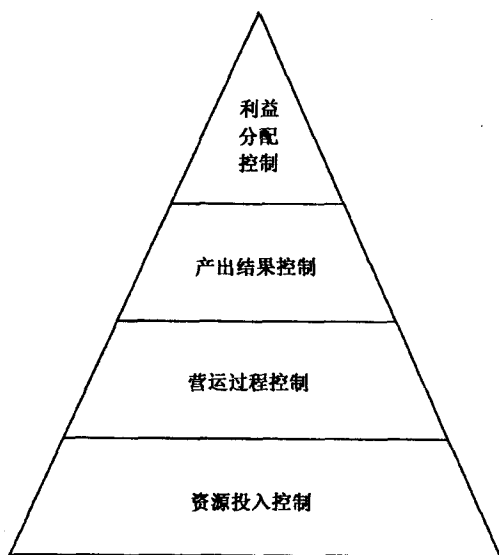


图 1-2 四种控制类型的层次性和包容性

1. 生产与研发控制。生产是创造价值和使用价值的关键。产量、品种、质量、成本等都与生产密切相关。对生产过程的控制是内部控制的重点。在现代竞争的市场环境下，研发对产品质量、成本、品种有着至关重要的影响，加强研发控制，抓住核心技术是企业生存与发展的关键。

2. 采购与销售控制。采购与销售环节主要是面向市场，采购面向供货商，销售面向客户。在市场经济条件下，采购与销售控制对企业内部控制目标实现具有决定性作用。由于市场环境的复杂性，使采购与销售控制的难度和复杂性加大。采购控制涉及采购成本、采购质量、交货时间、付款时间等内容。销售控制涉及销售价格、销售量、销售费用、货款回收等内容。

3. 财务控制。财务活动主要包括筹资活动、投资活动和分配活动。财务控制主要应加强这三方面的控制。由于这三项活动与企业价值创造目标紧密相关，因此，财务控制也是内部控制的核心。筹资控制包括筹资规模、资本结构、股权结构、资本成本等方面。投资控制包括投资方向、投资结构、投资风险、资产利

用等方面。分配控制包括薪酬水平、激励方式、股利政策等方面。

4. 资产与人力资源控制。资产与人是企业经营的两大资源，保证资产与人力安全完整是内部控制的基本要求。资产与人力安全完整意味着资源合理使用并且不存在损失与浪费。因此，资产控制包括资产安全完整控制、资产使用效率控制等；人力资源控制包括人的安全控制、人力资源配置控制、劳动生产率控制等。

5. 会计控制。会计作为一种信息系统，会计信息成为一种商业语言，会计信息可反映企业或组织的财务状况、经营成果及现金流量等情况。会计控制主要通过会计信息可靠性的控制，为经营管理提供决策有用的信息。

在各种内部控制分类中，内部控制类别是相互融合或交叉的。由于内部控制分类基础地位不同，各种内部控制类别的地位并不相同。研究内部控制应抓住主导性和关键性的分类。由于控制目标是内部控制的主导与关键，按控制目标进行的分类是研究内部控制的出发点和落脚点，因此，内部管理控制和内部会计控制可作为内部控制主导分类，其他各种分类都可从不同角度归入这两大类中。

(本章由张先治执笔)

1.2 管理控制内涵与地位

一、内部管理控制的内涵

从内部控制按目标分类角度看，内部管理控制是指内部控制者为保证经营活动有效性目标所进行的控制过程的总和。如果将管理控制的控制者看作是以管理者为主的组织中的成员，经营活动有效性目标看作是组织的战略目标，则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^①。管理控制的目的是使战略被执行，从而使组织的目标得以实现。在此定义下，要研究内部管理控制的内涵应从以下几方面进行界定。

(一) 从管理控制职能范围看管理控制内涵

^① Robert N Anthony: MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS, Ninth Edition, GRAW - HILL, 1998.