



普通高等教育“十一五”国家级规划教材



高等学校管理类专业主干课程教材

企业管理控制系统

□ 韩伯棠 张平淡 主编



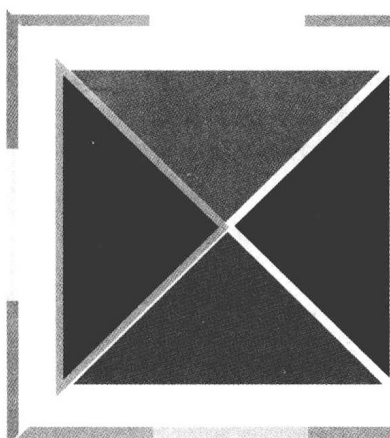
高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS



普通高等教育“十一五”国家级规划教材



高等学校管理类专业主干课程教材



企业管理控制系统



高等教育出版社·北京
HIGHER EDUCATION PRESS BEIJING

图书在版编目(CIP)数据

企业管理控制系统/韩伯棠,张平淡主编. —北京:
高等教育出版社,2011.2
ISBN 978-7-04-031041-2

I. ①企… II. ①韩…②张… III. ①企业管
理-控制系统-高等学校-教材 IV. ①F270.7

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 247998 号

策划编辑 童 宁 责任编辑 倪冠军 封面设计 杨立新 责任绘图 尹 莉
版式设计 范晓红 责任校对 杨凤玲 责任印制 韩 刚

出版发行 高等教育出版社
社 址 北京市西城区德外大街 4 号
邮政编码 100120

经 销 蓝色畅想图书发行有限公司
印 刷 高等教育出版社印刷厂

开 本 787×960 1/16
印 张 14.75
字 数 250 000

购书热线 010-58581118
咨询电话 400-810-0598
网 址 <http://www.hep.edu.cn>
<http://www.hep.com.cn>
网上订购 <http://www.landaco.com>
<http://www.landaco.com.cn>
畅想教育 <http://www.widedu.com>

版 次 2011 年 2 月第 1 版
印 次 2011 年 2 月第 1 次印刷
定 价 28.00 元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请到所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

物料号 31041-00

前 言

近些年来,关于企业管理控制系统的教学需求和实践需要与日俱增,因应这种需求,高等教育出版社组织了本教材的编写工作。

在编写过程中,本书把握了以下三个要点:

一是强调企业管理控制系统的中心思想,那就是战略实施。管理控制完全不同于内部控制或风险控制,它介于战略规划与运营控制之间,是管理者如何设计、实施及利用计划和控制系统去贯彻、实施公司战略的知识及分析技巧,是管理者引领组织实现战略目标的一个过程。因此,理解和把握企业管理控制系统需要从战略管理过程的视角予以切入。

二是围绕企业管理控制系统的管理对象,即分权化管理下如何对业务单元(有时也用分部或事业部予以替代)实施管理控制。管理控制系统是实行分权制组织所必需的。与战略制定面向高层不同,管理控制系统是面向组织中层的,这由战略实施的内在性所决定。企业通过管理控制系统来连接高层的战略规划和基层的运营作业控制,因此,管理控制系统围绕着业务单元而展开,或是围绕责任中心而展开。

三是突出企业管理控制系统的实证特色。企业管理控制系统是英美等发达国家实证管理研究和实证会计研究的重要领域,也是当前我国企业战略实施的重要关注和研究领域。20世纪60年代之后,以美国哈佛大学罗伯特·安东尼教授(Robert Anthony)为代表的学者将系统论引入管理控制并将管理控制系统作为一门学科加以建设,自那以后,实证和实践一直都是管理控制系统的主线。

本书在编写过程中也尝试性地提出了企业管理控制系统的基本过程框架:理解战略、界定责任中心、目标分解与预算、分权授权、业绩分析与评估、激励与管理者薪酬。当然,责任中心之间的交易应该按一定的价格进行结

算,因此,转移定价也就成为管理控制的重要机制之一;而考虑管理控制系统的整合以及集团公司的管理控制,则意在强化战略实施的推进;最后,介绍了几种重要的管理控制工具或方法,以及我国大型企业集团的管理控制实践和探索。

本书大量吸收了企业管理控制系统的实践和研究成果,对这些成果的实践者和研究者,我们感激在心,援引、引用的文献也尽可能一一注清、列明,也尝试尽量联系到每一位版权所有人并就援引、引用达成一致。如有遗漏或不当,确为无心之失,敬请理解,在此致意并请与我们联系(hbt5@bit.edu.cn 或 pingdanzhang@bnu.edu.cn),我们当按相关法律、法规或惯例予以处理。

在本书编写过程中,不少同仁、朋友以及高等教育出版社给予了我们莫大的支持和帮助,非常感谢。囿于编者水平有限,文中必有不当甚至错误之处,敬请不吝指正。

本书可供学习过管理学、战略管理、管理会计等基础课程之后的本科生、研究生(包括 MBA 等)等作为教材之用,也可为企业实践者所参考。

编者

2010 年 12 月

目 录

第1章 理解战略与战略实施 / 1

1.1 战略实施 / 1

1.1.1 企业的战略 / 1

1.1.2 战略规划 / 2

1.1.3 战略的实施 / 4

1.2 管理控制 / 6

1.2.1 管理控制的研究回顾 / 6

1.2.2 管理控制与运营控制 / 8

1.2.3 内部控制 / 9

1.2.4 内部控制与管理控制的异同 / 11

1.3 管理控制过程 / 13

1.3.1 正式的管理控制系统 / 13

1.3.2 非正式的管理控制系统 / 16

1.3.3 四方位控制系统 / 17

1.3.4 基于责任中心划分的管理控制过程 / 19

第2章 界定责任中心 / 22

2.1 收入中心 / 22

2.1.1 收入中心概述 / 22

2.1.2 收入中心的控制目标 / 24

2.1.3 销售收入的管理 / 26

2.2 费用中心 / 28

2.2.1 两类典型的费用中心 / 28

2.2.2 酌量性费用中心的管理控制 / 31

2.2.3 酌量性费用中心管理控制的实践 / 33

2.3 利润中心 / 36

2.3.1	利润中心的盛行	/	36
2.3.2	利润中心的评估	/	38
2.3.3	典型的利润中心	/	39
2.4	投资中心	/	41
2.4.1	投资中心概述	/	41
2.4.2	投资中心的投资基数	/	42
2.4.3	投资中心的业绩评估	/	46
第3章	目标分解、计划与预算	/	48
3.1	目标分解	/	48
3.1.1	目标管理下的目标分解	/	48
3.1.2	战略目标的分解方法	/	50
3.1.3	目标分解的实践	/	53
3.2	计划	/	56
3.2.1	计划工作	/	57
3.2.2	制定计划	/	60
3.2.3	计划的工具和技术	/	61
3.3	预算	/	64
3.3.1	预算的性质	/	65
3.3.2	预算方法	/	66
3.3.3	预算管理需考虑的问题	/	67
第4章	分权化管理与授权	/	70
4.1	组织类型	/	70
4.1.1	职能式组织结构	/	71
4.1.2	经营单元式组织结构	/	72
4.1.3	矩阵式组织结构	/	73
4.2	组织的分权趋势	/	76
4.2.1	组织内的权力	/	77
4.2.2	组织内部的权力配置模式	/	78
4.2.3	分权及其优势	/	81
4.2.4	分权与绩效	/	84
4.3	授权	/	86
4.3.1	工作场所的授权	/	87
4.3.2	心理授权	/	88
4.3.3	授权的风险	/	90
第5章	业绩分析与评估	/	94
5.1	业绩分析	/	94

5.1.1	业绩分析概述	/	94
5.1.2	收入差异分析	/	97
5.1.3	成本差异分析	/	100
5.1.4	差异分析的评价标准	/	102
5.1.5	差异分析的局限性	/	103
5.2	业绩计量系统	/	105
5.2.1	业绩计量系统概述	/	105
5.2.2	关键成功因素	/	108
5.2.3	业绩计量系统的实施	/	111
第6章	激励与管理者薪酬	/	113
6.1	委托代理理论与激励	/	113
6.1.1	委托代理问题	/	113
6.1.2	委托代理问题解决的管理控制机制	/	115
6.1.3	委托代理问题的解决	/	117
6.2	激励薪酬计划	/	119
6.2.1	短期激励计划	/	119
6.2.2	长期激励计划	/	121
6.3	薪酬激励机制	/	122
6.3.1	高管薪酬	/	123
6.3.2	CEO薪酬	/	125
6.3.3	独立董事薪酬	/	126
6.3.4	内部经营单元管理者的激励	/	128
6.3.5	员工激励机制	/	130
6.3.6	高管薪酬与企业业绩	/	131
第7章	转移定价	/	133
7.1	转移定价概述	/	133
7.1.1	转移定价的产生基础	/	134
7.1.2	转移定价的动机	/	136
7.1.3	转移定价的表现形式	/	140
7.2	转移定价的定价方法	/	143
7.2.1	转移定价的理论研究	/	143
7.2.2	转移定价的数理依据	/	144
7.2.3	企业自主的转移定价方法	/	146
7.3	跨国公司的转移定价	/	149
7.3.1	转移定价与跨国公司盈亏	/	149
7.3.2	预约定价	/	152
7.3.3	我国对跨国公司转移价格的管理	/	154

第 8 章 管理控制工具和方法 / 156

- 8.1 经济增加值 / 157
 - 8.1.1 认识 EVA / 157
 - 8.1.2 EVA 价值管理体系 / 160
 - 8.1.3 基于 EVA 的激励体系 / 162
 - 8.1.4 关于 EVA 的研究 / 163
- 8.2 平衡计分卡 / 164
 - 8.2.1 平衡计分卡的内容 / 164
 - 8.2.2 基于平衡计分卡的战略应用 / 167
 - 8.2.3 平衡计分卡的应用 / 171
- 8.3 超越预算 / 172
 - 8.3.1 传统预算的局限 / 172
 - 8.3.2 超越预算的发展 / 174
 - 8.3.3 超越预算的实施 / 177

第 9 章 管理控制系统的整合 / 180

- 9.1 管理控制系统与组织环境的整合 / 180
 - 9.1.1 权变理论视角的管理控制系统 / 180
 - 9.1.2 文化价值观视角的管理控制系统 / 182
 - 9.1.3 交易成本视角的管理控制系统 / 184
- 9.2 管理控制系统与战略的整合 / 185
 - 9.2.1 战略对管理控制系统的影响 / 185
 - 9.2.2 管理控制系统与战略的关系 / 187
 - 9.2.3 管理控制系统与战略的整合状态对业绩的影响 / 190
- 9.3 管理控制系统内部的整合 / 191
 - 9.3.1 战略控制的方法 / 192
 - 9.3.2 战略控制的研究内容 / 194

第 10 章 集团公司的管理控制 / 198

- 10.1 母子公司 / 198
 - 10.1.1 母子公司的关系 / 198
 - 10.1.2 母子公司的组织结构 / 200
- 10.2 集团公司的管控模式 / 202
 - 10.2.1 集团公司管控模式 / 202
 - 10.2.2 集团公司管控选择的影响因素 / 205
 - 10.2.3 集团公司管控模式的选择 / 207
- 10.3 国有企业的管理控制 / 211
 - 10.3.1 我国企业集团的形成与组织结构 / 211

10.3.2	我国国有企业内部控制基本框架	/	212
--------	----------------	---	-----

10.3.3	央企控股上市公司	/	214
--------	----------	---	-----

参考文献	/	217
------	---	-----

第 1 章

理解战略与战略实施

管理控制系统是战略实施的主要工具^①,通常,将管理控制界定为面向企业中层的管理活动。

1.1 战略实施

一般而言,战略管理过程可以分为战略分析、战略制定、战略实施三个环节。目前,关于战略分析、战略制定的研究和实践都较为丰富,相对而言更成体系,而对于战略实施,因行业、企业的不同而差异化更为显著,因此,更多的实践和实证研究往往是关于战略实施的工具之一——管理控制系统。

1.1.1 企业的战略

战略主要应对的是环境的不确定性,在树立企业使命和确立发展目标之后,制定战略方案去予以追求和践行,其归宿点是企业绩效或企业价值。更广泛来看,战略是企业管理活动中为数不多的关注于整体、侧重于整合的职能活动,往往认为战略对应的是企业长期绩效,是驱动企业发展的核心活动。

通常,战略分为三个层面或层次:一是企业战略或总体战略,二是业务战略或竞争战略,三是职能战略。例如,对大众汽车集团(中国)而言,上海大众和一汽-大众是其两大业务单元,因此,其 2009 年发布的“2018 战略”就是总体战略,主要谋求的是巩固在中国的行业领袖地位,希望到 2018 年大众品牌在中国的销量较 2008 年翻一番,达到 200 万辆,同时上海大众、一汽-大

^① 罗伯特·安东尼,维杰伊·戈文达拉扬. 管理控制系统(第 12 版). 刘霄仑,朱晓辉,译. 北京:人民邮电出版社,2010.

众两家合资公司的经销商数量由 1 000 家增长到 2 000 家,支持大众、奥迪、斯柯达等品牌在华的扩充和覆盖,追求两家合资公司之间的协同协应。在业务战略层面,则由两大业务单元去践行和实施。在职能战略层面,“2018 战略”将在市场营销与客户、产品和技术、生产和供应,以及责任与伙伴关系四大业务领域制定出相应的规划并贯彻实施,力求全方位提升企业竞争力。

对多元化业务企业而言,企业战略或总体战略可以选择成长战略、稳定战略、防御战略,或者这三种战略混合形成的组合战略,显然,企业战略的重点是业务组合,可以通过 BCG 矩阵、GE 方格对企业现有业务单元进行分析,也可以分析企业可以进入哪些新市场或从事哪些新业务(这需要对外部环境和所锁定行业进行分析),还应该分析需要剥离哪些业务或如何对现有业务进行重组。至于多元化和专业化对企业绩效的影响,实证研究尚未得到完全一致的结论。尽管大多数研究认为多元化对企业价值有负面影响,但现实中许多企业的多元化还是有其现实意义。更务实地来看,在技术变革越来越快的当下,多元化是企业获得成长的有效路径;而在股票市场或投资市场上,投资者似乎更有能力去认识、洞察和把握专业化企业的发展。业务之间的协同是多元化业务企业战略所需要重点考虑的,在此基础上形成对一体化战略的思考,企业资源观、核心能力观等对此都有比较充分的讨论。

对单一业务企业或某个战略业务单元而言,业务战略就是竞争战略,可以遵循波特的三种基本竞争战略,即低成本战略、集聚战略和差异化战略。在战略分析时可以应用产业结构分析工具或五力作用模型对所处行业进行分析,并通过定位以获得竞争优势。当然,还可以从战略业务单元所处的行业地位对战略类型进行划分:探索者、分析者、防护者和反应者,进而可以在战略类型、市场定位、环境及企业绩效之间建立联系。

职能战略是按照总体战略或业务战略对企业内各方面职能活动进行的谋划,主要是职能政策的选择,如财务战略、营销战略、研发战略等。

1.1.2 战略规划

制定战略之后,就需要通过战略规划去指引企业战略的实施。大体上,战略规划起源于 20 世纪 50 年代美国的预算实践,20 世纪 60 年代战略规划开始盛行,不过,却在 70 年代中后期走向衰落,90 年代又重新获得青睐,并成为战略管理研究和管理实务的重要内容^①。

大多数企业都进行战略规划工作。至于战略规划是否能改善企业绩

^① 郑石桥.管理控制实证研究.北京:经济科学出版社,2006.

结果,相反,它是规划的起点。

规划有助于将理想战略转化为现实战略,是有效实施战略的第一步,能够在很大程度上保证战略的实施。通常,企业需要将战略成文,并拟定正式的战略规划,以统率和统筹全企业的员工和资源,指引企业按计划、按阶段去实现既定的目标。

1.1.3 战略的实施

战略实施是为实现企业战略目标而将战略付诸执行。在明晰了自己的战略目标后,企业就应该专注于如何将其落实转化为实际的行动和行为,并确保该战略目标的实现。成功的战略制定并不能保证成功的战略实施,实际上,知易行难,做一件事情(战略实施)总是比决定做这件事情(战略制定)要困难得多,把一件事做好(do things right)并不比做正确的事(do right things)容易。而且,相对于战略制定而言,战略实施更具复杂性、挑战性,会出现许多未曾设想或预期到的困难与挑战。

总体来讲,战略实施是一个自上而下的动态管理过程。所谓“自上而下”主要是指战略目标在公司内部达成一致后,由高层向中下层传达,在各项工作中加以分解、落实和实践。所谓“动态”主要是指战略实施的过程中,常常需要在“分析—决策—执行—反馈—再分析—再决策—再执行”的不断循环中达成战略目标。



延伸阅读 1-1 美国通用电气公司的业务管理系统^①

美国通用电气公司(GE)建立了一个以季度为小单元、以年度为一个循环的业务管理系统,帮助战略的实施,如下表所示。

美国通用电气公司的业务管理系统

业务主题	前两个月的业务 经理执行系统	最后一个月 CEO 会议质询系统
第一季度 全球运营经理大会 (BOCA): 新举措和新战略实 施的启动	启动新一年的战略实施计 划,全力实施新战略	检查顾客和市场对公司新举措 的反应,并检查实施战略所需的 资源是否足够

^① IT 搜狐. GE 多元化背后的真相:多元化战略与业务管理系统. <http://it.sohu.com/2003/11/17/58/article215705857.shtml>.

续表

业务主题	前两个月的业务 经理执行系统	最后一个月的 CEO 会议质询系统
第二季度 C 阶段:检查实施进 度和效果	对业务经理的考核	总结战略实施中好的经验,检查 实施过程的领导能力,总结客户 对新战略实施过程的影响
第三季度 S1 战略规划阶段:提 出新举措	通过充分交流提出新举措 或新战略,并对实施中所需 要的资源作出分析	提出优秀表现的标准,学习其他 公司的好经验,总结重大实施措 施中的好经验(所有业务范围 内)并分析客户对实施过程的 影响
第四季度 S2 运营计划阶段:落 实新举措	提出详细运营计划,包括希 望达到的目标,每个业务部 门的业务计划	为一月份的运营经理会议制定 实施日程,并通过各业务部提出 的关键

通常,战略实施的机制或工具主要有:管理控制、组织结构、人力资源管理和企业文化(见图 1-2)。其中,组织结构涉及组织内部决策职能的配置、报告关系的确立、职责划分的明确;人力资源管理在于领导、激励、组织员工去从事某些活动,涉及员工的选聘、培训、考评、晋升和解聘等;企业文化是企业内部显性或隐性的共同价值观、习惯、态度和行为规范等。

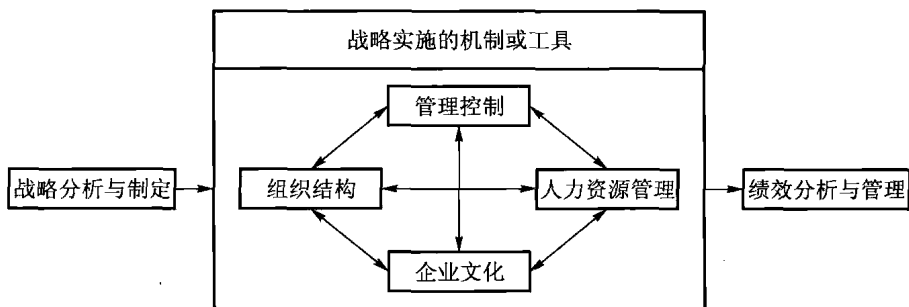


图 1-2 战略实施框架

近些年来,不少商学院设有组织行为和人力资源(Organizational Behavior and Human Resources, OBHR)这样的系所或研究机构,力图在组织

行为和人力资源管理之间建立更为紧密的联系,从而更好地研究企业内部的个体行为、群体行为等,指导企业的战略实施。企业文化或组织文化则随着跨国公司的发展而更显重要,跨文化沟通与管理早就是管理研究的前沿和重点。

1.2 管理控制

20 世纪 60 年代,在将系统论引入管理控制之后,管理控制才逐渐与内部控制、风险控制、战略控制、运营控制等相分离,成为战略实施的主要工具之一。

1.2.1 管理控制的研究回顾^①

应该说,控制在 20 世纪初就进入了管理领域。1916 年法约尔(Henry Fayol)就把控制列为五大管理要素之一。在法约尔看来,控制对另外四个要素(计划、组织、指挥、协调)起到综合的作用,它根据实际执行情况对计划和指令进行检查,从而提高指挥的效率并促进协调。在之后的大规模标准化生产的时代,控制职能得到了广泛的应用,特别是福特公司 T 型车流水线生产成功之后,管理控制的观念得到了普及。



延伸阅读 1-2 T 型车的流水线组装^②

1913 年,亨利·福特首创流水组装线。他率领一群高效率的专家,检查装配线上的每一个环节,试验各种方法,以求提高生产效率。制造工程师继续试验起落架、滚筒、输送带等数百种大小零件,这条汽车工业中最早、最有效率的装配线,创造出“链条带动永不停歇”的输送带,在工作站之间运送半成品,所有零件、输送带等都在人腰部高度,工人可以重复装配工作,连脚也不必挪动。

汽车生产过程非常复杂,其中最重要的是时间控制,任何一个步骤出问题,都会影响后面的作业。第一条移动式装配线是用来组装飞轮式磁发电机,测试的结果比老方法快 6 分 50 秒。当其他装配线也全面更换为移动式装配线时,一辆“福特 T 型车”的装配时间由 12 小时 30 分缩短为 5 小时 50

^① 席西民,王洪涛,唐方成.管理控制与和谐管理研究.管理学报,2004(1).

^② 刘昆山.价值创新成就百年辉煌——美国福特汽车公司核心竞争力探析. <http://www.china-value.net/>.

分。1914年,福特汽车工厂的13 000名工人生产了260 720辆汽车,其他同业则以66 350名工人生产了286 770辆车。

进一步,福特汽车公司创造了流水生产与零部件互换技术,1920年,“福特T型车”生产速度达到每分钟一台,使世界汽车工业中心转移到美国。随着设计和生产的不断改进,“福特T型车”最终售价降到260美元,数百万的美国家庭从此拥有了第一辆汽车。福特汽车公司不断让利于顾客,每部车的利润由1909年的220美元降为1914年的99美元,但随着销售量的大幅提升,企业的盈利急剧增加,福特汽车公司的净收入由1909年的300万美元增加到1914年的2 500万美元,在美国市场的占有率由1908年的9.4%上升为1914年的48%。

20世纪60年代以后,管理控制的研究进入了系统化阶段,控制论的研究成果被广泛引入管理控制领域,管理控制也被视为反馈控制系统。进一步,安东尼教授(Robert Anthony)比较了管理控制与反馈控制的异同,将管理控制定义为管理者影响组织中的其他成员以实现组织战略的过程。



延伸阅读 1-3 控制论

自从1948年诺伯特·维纳(Norbert Wiener)发表了著名的《控制论——关于在动物和机械中控制和通讯的科学》一书以来,控制论(cybernetics)的思想和方法已经渗透到了几乎所有的自然科学和社会科学领域。

在控制论中,为了“改善”某个或某些受控对象的功能或发展,需要获得并使用信息,这种以信息为基础并施加于对象的过程,就叫做控制。也就是说,信息、信息反馈是控制的基础。

1972年,哈罗德·孔茨(Harold Koontz)将前馈控制引入管理控制,以解决管理控制过程中的时滞问题。显然如果管理控制系统越是依赖于前馈控制而不是简单的反馈,那么,就越有机会在偏离计划的误差产生之前就发现它并及时地采取措施予以防范,从而能够保证企业绩效向正的方向发展。威廉·大内(William Ouchi)在此基础上进一步发展了控制机制设计的概念框架,提出了市场、层级(官僚)和小团体三种控制机制及其适用条件。1985年,埃森哈特(Kathleen Eisenhardt)在大内研究的基础上,吸收了代理理论关于信息不对称和代理成本的研究成果,提出了影响控制策略选择的变量及模型。

进入20世纪90年代以来,随着企业外部环境的变化以及企业边界的模糊和扩大,管理控制的研究开始关注组织面临的不确定性问题。罗伯特·