

西方管理控制学派梳理与观点述评

张先治, 顾水彬

(东北财经大学 会计学院, 辽宁 大连 116025)

[摘要]梳理西方管理控制理论代表学派的各种观点,从管理控制理论学的历史基础与学科基础两个视角剖析各学派形成的根基,厘清各学派产生的基础与规律,呈现各学派的实质特征与优劣势,并在此基础上研究西方管理控制学派发展对我国的启示。

[关键词]管理控制学派;管理控制思想;管理控制方式;管理控制手段;管理计划与控制

[中图分类号]C935 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2012)01-0079-11

一、引言

管理控制对企业、经济与社会发展均具有重要影响,这点早已被西方国家广泛认可。近几十年来,不仅管理控制工作在经济管理实务中占据重要地位,管理控制研究也一直是理论界与实务界关注的焦点与热点。研究者为了保持管理控制的持续有效性与权变性,不断尝试从各领域及不同视角切入,更新管理控制理论,从而形成了重心不一的多个学派。

我国学者从20世纪70年代开始陆续介绍西方管理控制思想,然时至今日管理控制思想仍没有引起学者们足够重视。管理控制理论基础薄弱,理论研究缺乏,传统的预算式控制仍在实践中占据主导^①。21世纪的到来,以不确定性、动荡性、创新性与变革性等为特征的新环境对我国现行的管理控制模式提出了严峻的挑战,现有管理控制的滞后成为束缚我国企业发展的关键瓶颈;克服对传统管理控制模式的路径依赖,更新我国管理控制理论,成为我国经济管理领域研究的重要内容。

学术研究的基本规律就是对已有研究的再研究,因此总结国外管理控制理论对我国管理控制研究具有较高的价值。国外研究很早就证实管理控制需要环境的匹配,换言之,我国不能直接移植国外的管理控制模式。因此,研究匹配我国国情的管理控制理论既是当前亟待解决的重要课题,也是我国管理控制领域未来理论研究和实务探讨的大势所趋。从现有文献整理情况来看,学者们对国外管理控制研究虽已有一定基础,但并没有系统性地对管理控制学派进行总结与述评。如,发现与总结国外

[收稿日期]2011-08-25

[基金项目]国家自然科学基金项目(70972125)

[作者简介]张先治(1957—),男,辽宁瓦房店人,东北财经大学会计学院副院长,中国内部控制中心研究员,教授,博士生导师,从事公司理财与管理控制理论研究;顾水彬(1980—),男,江苏启东人,东北财经大学会计学院博士研究生,常州工学院讲师,从事公司理财与管理控制理论研究。

^①笔者简单做了一个调查。在中国知网(<http://acad.cnki.net/>)中,以关键字“管理控制”,时间窗口为1980—2010年进行检索,并以2010—2011版CSSCI为标准筛选,获得管理控制文献24篇。同时间窗口,再以关键字“管理控制”和“内部控制”同时进行检索,获得内部控制与管理控制文献10篇。本文并未对管理控制范畴内所有所含内容进行逐一检索。

管理控制有哪些学派? 学派的主要观点内容是什么? 学派产生的原因与基础是什么? 学派的内容实质、优势与不足有哪些? 这些对深层掌握管理控制理论与理论形成规律, 以及对我国管理控制理论建设的参考均具有重要价值^①。有鉴于此, 文章萃取了国外大量研究文献的观点, 对西方管理控制代表性学派进行梳理, 从历史基础与学科基础两个视角对各学派形成根基进行剖析, 以及对各学派观点进行综合述评, 旨在呈现出各学派的特征与形成机理, 为我国管理控制理论建设提供参考与启示。

二、管理控制学派梳理

从管理控制思想的萌芽, 到系统性框架的诞生, 再到后续理论的持续更新, 形成了许多内容多元化与异质化的管理控制理论。为了能更好地总结与归纳这些管理控制理论, 本文按照不同的时期阶段、核心观点的内容、理论的影响度、观点的代表性以及代表人物的出现顺序将西方管理控制理论划分为以下四个学派: 安东尼的基于会计控制式管理控制学派、麦勤特的基于行为控制式管理控制学派、西蒙斯的基于交互控制式管理控制学派、欧特力的基于绩效管理式全面管理控制学派^②。

(一) 安东尼的基于会计控制式管理控制学派

Anthony 将管理控制界定为经理用来保证资源在实现组织目标中有效获得与使用的过程, 以及经理用来影响其他组织成员来实现组织战略的过程^[1-2]。企业控制被分为战略控制、管理控制与任务控制, 这些控制之间存在等级差异, 战略控制对应于组织目标、管理控制对应于资源的有效利用、任务控制则代表任务的有效完成。Anthony 的管理控制过程包括战略计划、预算编制、财务业绩报告分析、业绩评价、管理者报酬等, 组织结构、责任中心和转移价格等被视为管理控制环境。Anthony 系统运作原理: 首先, 预期绩效是确定的; 其次, 用一种方法能够了解组织中正在发生什么, 并将信息反馈到控制单元; 再次, 控制单元将信息与标准比较; 最后, 如果实际与标准不符合, 控制单元将直接采取财务纠错措施(如图 1 所示)。

(二) 麦勤特的基于行为控制式管理控制学派

Merchant 的管理控制理论是以人的行为控制作为研究的逻辑起点, 将管理控制界定为一个系统, 这个系统应用所有措施来保证人的正确行为^[3]。Merchant 把行为控制的方式分为: 结果控制、行为控制与人事(文化)控制三类。结果控制通过对最终结果的奖惩来引导员工对行为后果的关注, 该控制让员工清楚什么是被期望

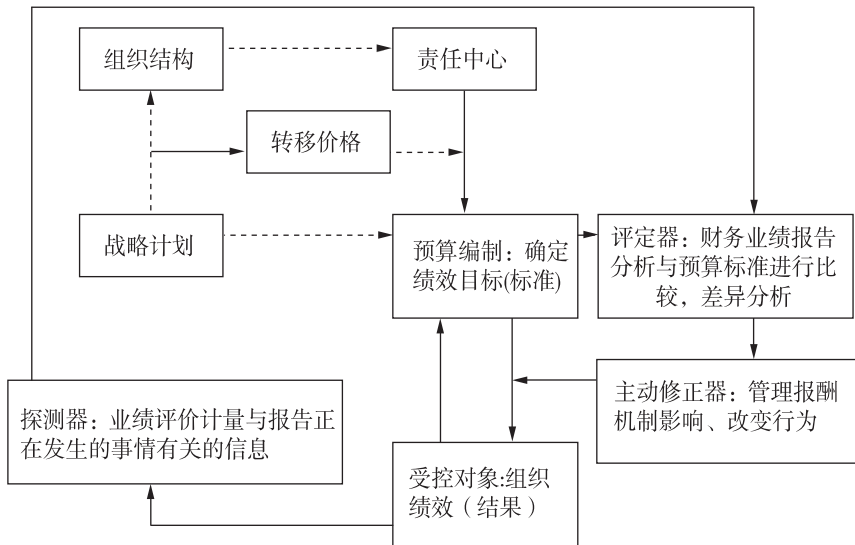


图 1 安东尼会计控制式管理控制原理图

的, 并鼓励他们向期望结果努力; 行为控制通过确保员工执行与组织预期一致性的行为, 减少非预期

①笔者利用了国际著名数据库 Elsevier、EBSCO、Wiley、JSTOR 和 Google 学术搜索等搜索, 以 1971 年至 2010 年为时间窗口, 以管理控制 (management control)、计划与控制 (planning and control) 和控制系统 (control system) 作为关键字进行检索。

②不可否认这样的学派划分可能会产生其他管理控制思想学派的遗漏, 这也是本研究的一个局限, 但是本文所总结的这四个学派是西方管理控制理论中, 理论的科学性、知名度与代表性最强的, 对于其他管理控制理论具有一定的涵盖性和代表性。

的行为,一般包括行为限制、预先行为监督、行为责任制和行为冗余;人事控制和文化控制通过保证员工了解组织目标,帮助员工培养工作能力,挑选胜任组织的人选,培养员工的自我监督、自我约束和企业价值观等^①。Merchant 的控制方式与比他早的 Ouchi 的结果控制、行为控制与群体控制非常相似,如图 2 所示(左侧的为 Ouchi 控制,右侧为 Merchant 控制)。

(三) 西蒙斯的基于交互控制式管理控制学派

Simons 将管理控制界定为管理人员为了保持或改变组织内部活动模式而采用的正式的、基于信息的例行程序和步骤^[4]。Simons 的管理控制系统(也称为控制杠杆)包括四个部分:信仰系统、边界系统、诊断系统与交互系统。信仰系统(或价值系统)由高级经理通过正式交流和系统性地加强来提供组织基本的价值观、目标和方向;边界系统一般由一些消极的或者最小化术语参数组成,界定了组织参与者战略活动的可接受范围,限制员工浪费组织资源,引导员工行为落实在有意义的事情上,防止员工超越企业允许的范围从事生产活动;诊断系统是一个用于鉴别例外与发现计划偏离的反馈系统,是经理用来监督组织产出和纠正偏差的正式的信息系统,与 Anthony 的反馈纠错系统类似;交互系统是经理用来亲身参与下属决策的正式信息系统,可以进行面对面的交流、共享信息、减少隔阂,该系统的学习功能更甚于控制功能(如图 3 所示)。应该说,Simons 学派是具有颠覆性的,它动摇了战略既定假设的根基,提倡通过交互控制方式实现战略与管理控制融合的思想。

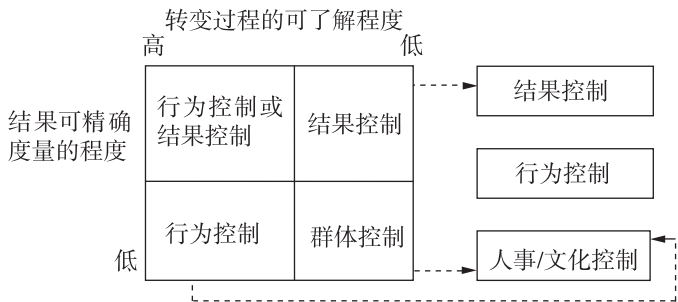


图 2 欧奇与麦勤特行为控制系统原理图

(四) 欧特力的基于绩效管理式管理控制学派

Otley 学派主张不应该将战略规划、管理控制与任务控制割裂思考,战略规划与战略实施应该是一体的。该学派希望借助于绩效管理系统工具与全面控制的思想构建一个综合的管理控制框架。Otley 的框架包括五个部分(通过 5 个问题体现):第一部分是强调组织目标和评估这些目标的过程与方法;第二部分是规划与实施战略和计划,绩效度量和评估实施过程;第三部分是设定绩效目标水平与设定过程;第四部分是激励系统;第五部分是关注提供足够的绩效监督和支持学习的信息^[5]。2009 年 Ferreira 和 Otley 在融合了 Simons 控制杠杆思想的基础上对原先的框架又进一步进行了细化与扩充,将 5 个问题扩展至 12 个(如图 4 所示的方框和椭圆形,见下页)^[6]。

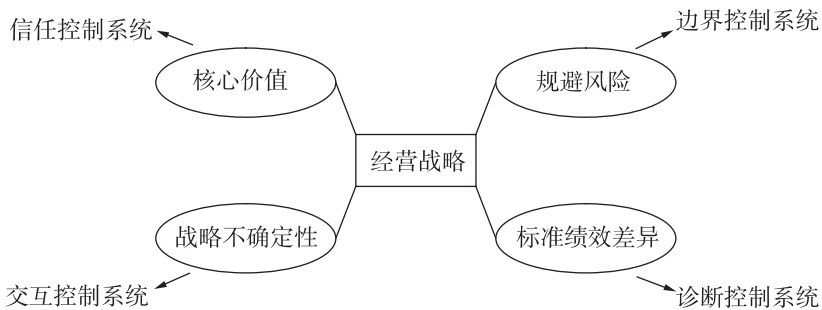


图 3 西蒙斯交互控制式管理控制系统原理图

三、管理控制学派形成基础剖析

任何事物的产生都有它特定的形成基础(或原因),对各学派形成基础的挖掘有助于发现管理控制各学派形成的动因与理论根基,理解各学派观点内容与结构的由来等。管理控制学派的形成基础

^①在行为控制方面,1982 年 Merchant(麦勤特)在 Sloan Management Review(斯隆管理评论)期刊文献“control of management”(管理的控制)中并没有涉及文化控制,是 Merchant(麦勤特)1998 年新加入了文化控制的。

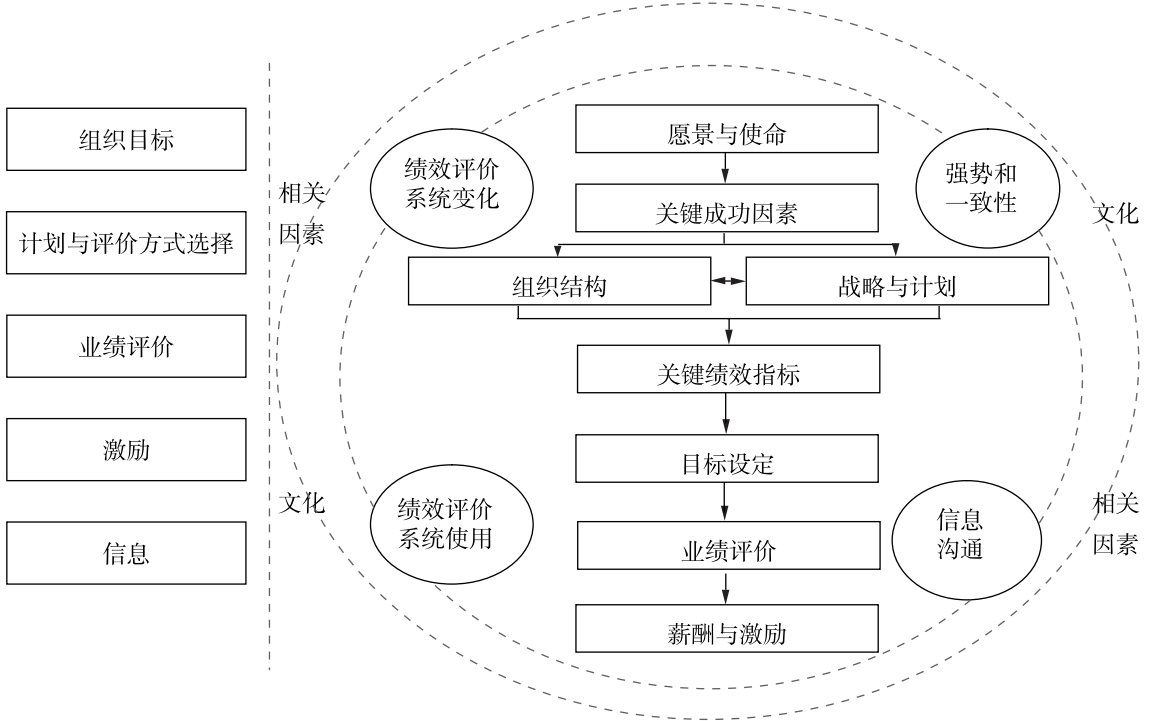


图4 欧特力绩效管理式管理控制原理图

可以从历史基础和学科基础两个角度进行剖析,历史基础是学派产生的动因基础,学科基础是学派产生的理论基础。

(一) 从历史基础角度看管理控制学派的形成

20世纪40年代爆发的美国第三次科技革命和第二次世界大战积累起来的及之前被抑制的固定资产、住宅建筑、耐用消费品需求的释放,加上朝鲜战争和越南战争带来的消费需求刺激,使得美国在20世纪五六十年代,工业非常繁荣与高涨。为了满足出口以及本国消费的大量需要,企业集中精力进行生产,根本不关注战略与外部环境,而是重点关注如何通过组织内部的调整来进一步提高生产效率,逐渐形成了单产品大批量生产的模式^[7]。长期标准化的批量生产模式,逐渐形成了企业管理的标准化、控制的标准化和程序化,会计基础的预算控制随即成为当时一种非常有效的标准化控制方式。Anthony的系统框架正是在那样的时代背景下,由管理会计中的预算控制发展形成的,Anthony框架在那个时期具有非常强的实用性与适用性,也引起了管理控制的一时轰动。

到了70年代,经济高涨等积极因素逐步消失,以及美元霸主地位的结束、越南战争的失利、强国地位的动摇,美国开始陷入经济滞胀,出口贸易以及国内消费等都出现急剧萎缩,企业受到外部环境的负面影响日趋明显。70年代中后期,美国生产模式与技术开始大调整,批量生产模式开始向弹性生产模式转变,旧工业、旧技术、旧工艺、旧产品所体现的“夕阳工业”开始向新工业、新技术、新工艺、新产品所体现的“朝阳工业”转移^[8]。另外,随着股权的高度分散化,股东直接参与公司的管理越来越困难,到七八十年代,公司中的委托代理问题严重困扰着企业的发展,激励和行为问题备受关注,组织和行为理论在管理控制中的应用开始广泛流行,行为管理会计研究占据主要地位^[5,9]。环境的变化、生产模式的调整以及生产技术的复杂化凸显了稳定环境下与标准化下运作的会计控制的局限,引起了学者们对代理问题与行为研究的关注,催生了行为控制的Merchant学派。Merchant的行为控制学派关注环境的复杂性、任务的性质以及代理问题。

到了90年代初期,多股力量开始重塑世界,并导致组织与环境发生根本性的变迁,高频率变化与

激烈竞争导致“战略既定”的假设已经不再符合现实,企业需要在战略实施中与环境交流并更新战略。另外,八九十年代西欧与日本经济的兴起对美国产生了巨大冲击,日本的汽车、钢铁传统行业以及半导体、机器人等高新技术行业都超过了美国,其产品质量与价格上更是远胜于美国,于是美国公司开始关注和移植日本公司的全面质量管理(TQM)、实时管理(JIT)、弹性管理(FM)等生产战略^[10]。战略的重要性加上环境的变化性打破了原有“战略既定”的假设,企业需要在战略实施中与环境交流学习,调整原有战略和形成新战略,而这些正是西蒙斯交互控制式学派的核心。

到了20世纪末,企业国际化趋势明显,企业组织边界开始扩展,企业组织形式逐渐由垂直向扁平化管理模式转移。1993年Hammer的《公司组织再造——企业革命宣言》拉开了“流程再造热”的序幕,世纪末兴起的价值链管理、业务重组与外部采购等合作与竞争模式又使得大型企业的小型化和企业间合作开始涌现^[11-12]。上述组织结构的变化使得一个经理需要全面负责战略规划、管理控制与任务控制,此时的管理控制也更需要“组织控制”的整体视角。1992年Kaplan战略导向的平衡计分卡的出现,强调过程与结果,财务与非财务等全面绩效评价在评价中的应用开始广泛流行。另外,虽然Simons和Langfield-Smith指出了战略作为管理控制的一个重要权变因子,但战略与控制之间的关系仍需明确^[5]。战略导向的重视、战略与控制之间关系的模糊性、非财务指标评价的应用需求以及整体控制的思想,最终催生了基于绩效管理式的全面管理控制Otley学派。

(二) 从相关学科基础角度看管理控制学派的形成

管理控制自诞生以来就一直受到管理学类、会计学类以及学科综合类等多学科的关注,这点可以从图5中刊登管理控制文献的主要国际期刊分布情况和表5中期刊的学科分布情况看出^①。管理控制各学派观点思路的展开与观点结构的构建依赖于管理控制的理论基础,各学派学科基础的选择又体现了管理控制学派观点特征与变迁轨迹。

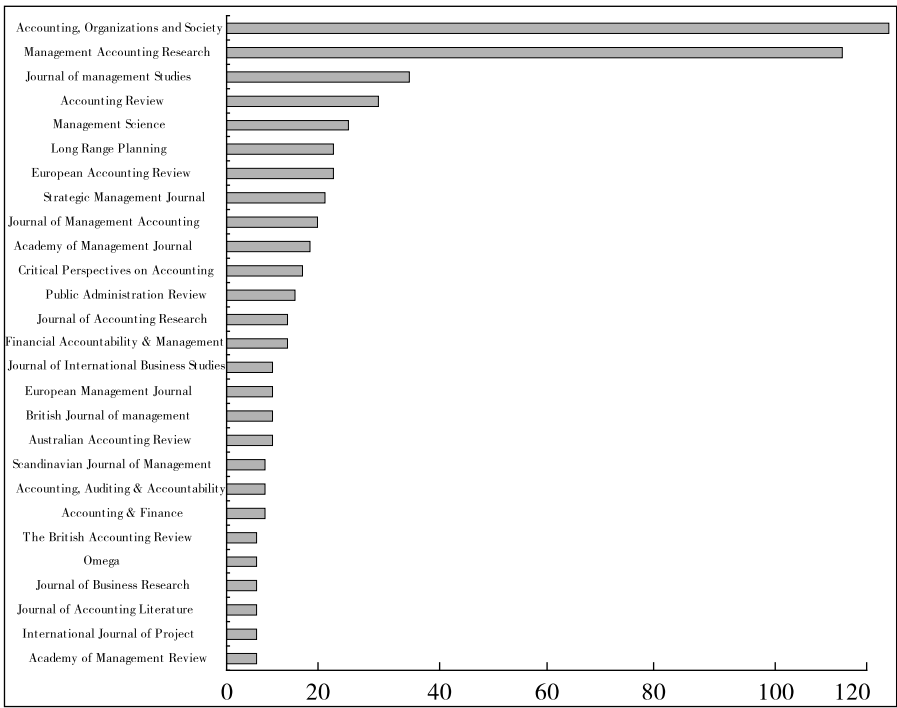


图5 国外刊登管理控制文献主要期刊的学科分布情况

图表是利用Elsevier等国际权威期刊数据库,分别以管理控制、计划与控制 and 控制系统作为关键字检索,剔除重复文献、书评、征稿启事、编辑总结类文献和教学类文献统计而成。

^①表中文献搜集过程同前。搜集后的文献按照文献的期刊来源进行整理。本处的管理学学科更侧重于企业管理学学科,文中之所以将会计学、管理学与综合学科并列列示,一方面在于强调管理控制在企业管理学科、会计学科、综合学科的多元学科分布,以及凸显管理控制在企业管理和会计均有涉及,另一方面在于笔者对会计学科地位有不同看法。因为,关于会计学与管理学及经济学学科之间关系国内外划分不一,特别是在新时期随着会计影响与渗透面的变化,会计学与经济学及管理学之间的关系需要重新定位。

表1 国外刊登管理控制文献主要期刊的学科分布情况

期刊名	学科	期刊名	学科
Journal of International Business Studies 国际商务研究	管理学	Critical Perspectives on Accounting 会计观点评论	会计学
Academy of Management Review 管理评论科学	管理学	The Accounting Review 会计评论	会计学
Journal of Management Studies 管理研究	管理学	Journal of Accounting Research 会计研究期刊	会计学
Academy of Management Journal 管理科学	管理学	Journal of Accounting Literature 会计文学期刊	会计学
Strategic Management Journal 战略管理期刊	管理学	Journal of Management Accounting Research 管理会计研究期刊	会计学
Management Science 管理科学	管理学	Management Accounting Research 管理会计研究	会计学
Long Range Planning 长期计划	管理学	The European Accounting Review 欧洲会计评论	会计学
British Journal of Management 英国管理期刊	管理学	British Accounting Review 英国会计评论	会计学
Journal of Business Research 商务研究期刊	管理学	Accounting Auditing and Accountability Journal 会计、审计与会计责任期刊	会计学
Omega 欧米茄	管理学	Australian Accounting Review 澳大利亚会计评论	会计学
Public Administration Review 公共管理评论	管理学	Accounting, Organization and Society 会计组织与社会	综合
European Management Journal 欧洲管理期刊	管理学	Accounting and Finance 会计与金融	综合
Scandinavian Journal of Management 斯堪的纳维亚管理期刊	管理学	Financial Accountability & Management 财务管理责任与管理	综合
International Journal of Project Management 项目管理国际期刊	管理学		

数据来源:期刊的学科归属是参照各数据库的期刊介绍自行编制而成的。

1. 管理控制思想形成的学科基础

管理控制思想的形成可以从管理学和会计学两个学科谈起。管理学中控制职能的确立以及控制与计划职能的结合是管理控制思想形成的基石,而控制在会计中的应用则是管理控制框架形成的起点。

管理控制思想的形成可以追溯到20世纪初的科学管理时期^[13]。1911年Taylor进行了著名的科学管理实验,尝试利用标准控制来提高工人的生产效率,控制也因此成为科学管理的核心理念。1920年Lawson指出有效的控制是有前提的,只有控制的规则被有效解释才能实现有效控制,这种控制需要计划配合的思想正是管理控制最早的雏形。之后,学者们开始注意计划与控制的结合。1921年,美国国家研究报告《工业的浪费》建议美国企业利用计划与控制来消除浪费。1922年,Lichtner指出管理控制不仅仅是“控制”,而是“计划的控制”,计划提出程序,而控制使程序发挥作用。1930年,Cornell认为计划没有相应的控制来保证,就没有什么价值。1948年,Brech在前期成果的基础上,提出控制作为计划的“观察”,提倡利用绩效标准持续比较实际绩效和预先计划中的标准以实现控制。到了20世纪中叶,第一部体现前期管理思想与系统呈现计划、组织、指挥、协调与控制等管理职能的《管理学原理》教材问世^[13]。上述管理学的发展为管理控制思想的成型提供了理论基础。

1921—1922年Sanders在哈佛大学工业会计课程目录中指出会计应该是一种“执行控制的手

段”，这是控制第一次出现在会计书中^[14]。1929年 Sanders 在《工业会计》中明确将成本会计从工业会计中分离出去，独立成立了通过成本分析控制企业经营的学科。同期，Burchell 提出公司高层应该以会计、统计作为分析和预算控制的手段，这是在会计中第一次出现预算控制——会计基础的预算控制^[14]。1937年 Walker 从企业回哈佛大学任教后，将预算控制研究进一步延伸，提出将预算控制作为企业行为控制的手段。其中，Walker 的 MBA 学生 Anthony 对导师课程中控制思想非常着迷，受 Walker 的邀请，毕业留校后继续研究，并在预算控制基础上形成了系统的管理控制框架，于 1965 年出版了《管理计划与控制系统：一个分析的框架》，它的发表标志着管理控制系统的正式形成^[6]。

2. 管理控制各学派形成的学科基础

从 Anthony 学派的理论内容来看，它是借助于会计指标实现预算、度量、激励等控制过程，利用会计信息来实现系统的控制；从该学派的历史基础来看，它是标准化生产与标准化控制下，在管理会计的预算控制基础上发展形成的。因此，无论是从学派的理论内容还是学派的历史基础来看，Anthony 学派均属基于会计学和管理控制，会计控制是 Anthony 学派核心。

与 Anthony 学派不同，Merchant 学派认为会计控制的使用是有限制的，会计控制的使用依赖于任务的技术常规性和生产的标准化，在环境和任务的复杂化情况下，由于无法度量或度量不完全，会计控制易失效，此时，需要对人的行为进行控制，以人的行为作为研究对象^[15]。Merchant 学派按照任务性质区分的行为控制涉及面非常广，难以量化，控制方式难以把握，它需要借助于专门的行为科学。因此，Merchant 学派是基于行为学科的管理控制，行为学科的发展是 Merchant 学派解决人的行为控制问题的关键。

Simons 学派将企业价值、风险防范、诊断控制与交互控制全部纳入框架内，既有传统的基于会计的纠错式控制，又有融合战略与环境于管理控制的交互式控制，还有依赖价值与约束引导的行为控制。该学派的核心是认为管理控制系统不仅是一个战略的执行，还是新战略形成的分析工具；不仅包括目标导向的行为，还包括非预期的创新与实验。它支持战略执行中产生新的增量战略，强调与环境交互实现组织的学习，鼓励企业内部多向沟通与学习。从学派的内容结构与核心理念来看，Simons 学派是基于广义管理学的管理控制，具体包括企业战略、市场、组织行为、信息技术、会计学、动态组织设计以及领导学等。

Otley 框架体现了它重视战略制定与实施并举，强调“战略规划—管理控制—任务控制”整体控制模式，强调战略目标、战略评价方式、绩效水平与激励联动，试图构建“战略—绩效—行为”管理控制模式。概言之，它是基于绩效管理理论与全面组织控制理论的管理控制。从另一个角度看，它也是基于人力资源管理的管理控制，因为绩效管理在人力资源管理中处于核心地位。因此，人力资源学与组织控制学科的发展是 Otley 模式的重要基础。

四、管理控制理论学派观点述评

学派梳理阐明了学派观点的内容，形成基础点出了学派产生的根基，而学派的观点实质、整体特征与学派间的差异需要我们在进一步深化对各学派理解的基础上去挖掘与发现。全面而客观的评论可以由表及里，去粗取精地呈现各学派的实质与特征，揭示学派内在本质性与根本性问题。

（一）基于会计控制式管理控制观点述评

Anthony 学派的理论内容与形成基础决定了它是基于会计的控制，但如果从更一般意义上分析，它则是以会计信息为导向基于技术理想主义的机械控制论式管理控制。它的技术理想主义表现为它假设完全知道系统内的“因果关系”：企业目标是明确的、计划的预测模型是准确的、未来绩效是能被精确度量的。机械式控制表现在它是一个封闭式系统，是一个信息反馈与纠错系统，它借助于活动的评价、信息的反馈、偏差的发现、及时的纠正，自动维持系统平衡^[16]。

另外，它的形成基于管理会计的预算控制，因此注定了它的封闭性与技术理想性，因为早期的管

理会计研究是基于传统的经济模型,该研究假设市场理论是完美的和市场是稳定的。

综合来看,Anthony 学派可从三个角度分析。首先,该学派的会计控制特征决定了该学派最终的重点就是提高度量水平与完善信息系统,以便更好地实施会计控制。其次,该学派重视内部环境而不关注外部环境决定了该学派对系统运作的环境以及内部程序运作参数要求较高,高质量的度量水平、未来预测水平与信息系统水平都成为系统有效运作的关键。一般适合于外界环境变化小以及传统大批量标准化的制造业生产模式,在一个外部环境动荡的社会,预测模型并不一定存在或者预测的精确性很低,未来的不可预测性以及任务的复杂性极易导致会计控制失效^[17]。再次,该学派承认战略、管理与任务三种控制之间存在等级差异,因此该系统有效运行依赖于传统的、正式的官僚式组织基础。另外,该系统割裂了战略与管理控制之间的一体关系,仅局限于保证战略的既定实施,而忽略了战略在经营过程中的形成与进化,忽略了管理控制在战略生成中的积极作用,不关注新组织环境的变化,没有站在组织可持续发展视角去分析。

虽然 Anthony 的基于会计控制的理念相对狭隘,但仍不可否认 Anthony 对管理控制的贡献,他是首个正式成立管理控制系统的学者,为管理控制理论的后续研究奠定了很好的理论基础,他的管理控制导致了责任会计的产生。

(二) 基于行为控制式的管理控制观点述评

Merchant 学派选择人的行为作为控制对象,关注行为控制。首先,组织目标是要靠人的活动去实现的,对人的行为控制是最直接而有效的控制;其次,人是自利的,组织目标与个人目标不是自然一致的,当环境的不确定性与员工财务目标的压力密切相关时,员工会使用一些手段修改数据操控业绩;其次,个人能力是有限制的,个人能力有限、知识的缺乏、职业判断能力等都需要依赖于组织去引导与补充;最后,会计控制的使用是有限制的,在环境和任务的复杂化、任务不能程序化和绩效评价不完全的情况下需要借助于程序指引、操作手册、工作手册等控制员工行为^[15]。

综合来看,Merchant 的控制框架回答了如何使经理与员工的行为保持在正规的轨道上(kept on track)的问题,他的理论直接以控制执行主体——人的行为作为控制对象,拓展了原有的单一会计控制使得会计控制与行为控制相结合,科学区分了不同的任务性质下的控制方式,使得管理控制更加科学化,增强了管理控制在复杂环境下的适用性。行为控制方式中的文化控制和人事控制等软控制对现代管理控制的研究具有非常大的启示作用,近年来的重要性更是与日俱增。然而 Merchant 行为控制仍有一定的局限性。首先,实施行为控制需要较高的要求。结果控制的使用需要管理者对期望结果有充足的理解与衡量能力,而且通常要行为控制和人事控制对其补充。行为控制要求管理层了解什么作业是被期望的或不被期望的,并保证被期望的作业被有效执行。人事控制和文化控制要求按照任务的性质进行定向人员的招聘与培训,要求人事部门对任务性质的了解程度高。其次,行为控制的量化标准空缺,缺乏对任务不确定性程度衡量的具体标准以及对行为与绩效关系的公式检验。再次,行为控制对各行为相互之间配合所产生的影响缺乏有效分析。最后,未脱离机械性。Zimmerman 指出 Merchant 的管理控制是用来保证员工行为与企业一致,这种模式仍是遵循 Anthony 的模式,基本上还没有脱离机械控制论基础,只是对控制类型进行了重分类^[18]。

(三) 基于交互控制式管理控制观点述评

Simons 框架从更广的视角考察了管理控制系统,拉近了战略、环境与管理控制之间的距离。控制杠杆(LOC)的四个核心概念是核心价值、避免风险、重要的绩效变量(诊断系统)与战略不确定性,每一个分别由不同的控制系统控制。该学派要求员工为实现既定目标努力工作,保持创新,重视组织目标的刚性,强调现代组织结构的柔性,权衡创新与可预测控制,加强组织内的上下交流。Simons 学派强调控制杠杆之间的动力机制,如将交互系统和边际系统共同结合应用于指导和目标^[4]。信仰与交互系统结合使用有助于创新和提高稳定性,增加员工对组织憧憬^[19]。Simons 框架存在一些顺序。首先,未包括非正式控制。基础框架中没有包含社会意识形态等一些非正式控制,而非正式控制是现代管理控制的重

要内容,交互控制是基于信息基础上的正式控制^[6]。其次,概念精确性缺乏。控制系统中的有关概念比较弥散,留下了很多的主观解释的空间^[6]。再次,应用成本高。交互式控制进行一般是耗时间和高成本的,需要管理层投入很多精力,在企业战略类型发生变化时,实施成本非常高^[20-21]。最后,杠杆间配合风险大。不同控制杠杆交错使用产生动力机制,但由于并不存在具体的参照标准,各控制系统之间不平衡将会导致预期不到的后果,因此需要具备有效使用管理控制系统的能力。

(四) 基于绩效管理式管理控制观点述评

Otley 学派之所以将绩效管理与整体控制结合,主要有以下几个方面的原因。首先,管理控制经过几十年的发展,技术和度量的系统改进了,但管理控制系统如何让领导人行为符合组织最大化利益的目标仍然没有解决,因此需要对领导人行为进行控制。其次,很多时候可能不是战略不好,而是实施效果不行,因此要注意战略制定与实施并重。再次,组织的专业化分工使得组织日趋扁平化,一个经理不仅要全面负责战略规划、管理控制与任务控制,更需要整体的组织控制。另外,Otley 认为绩效度量与管理是相关的,人们对于绩效的度量是有反应的,通常是能够被度量的都能被完成,不被度量的可能不会被完成,所以 Otley 提出需要利用非会计绩效评价来引导人们对不能直接量化领域的关注。

综合来看,Otley 学派反对 Anthony 战略规划与战略实施割裂的思想,支持用组织控制的视角分析问题,提倡体现全面控制的思想。他还强调利用绩效管理系统来强化战略规划与战略实施的整体联动;强调在组织目标设计中关注会计指标与非会计指标,综合经济和社会,行为和管理视角进行评价;强调将特定战略与衡量战略实现手段的评价方式挂钩,构建“评价方式—目标”的关系,实现目标、计划和绩效评价的紧密契合;强调实际绩效不一定要与预期设定水平精确一致,需要科学思考与解析差异存在的客观原因;关注目标水平设定所产生的预期后果;重视双向控制,双循环学习。Otley 框架的不足之处在于:它过度强调绩效导向,强调组织走向人,而没有重视人走向组织和调动人的主动性的一面;全面控制的绩效指标确定存在难度,如何在众多指标中体现控制重点以及如何进行整体评价,均没有具体参考;没有强调会计与控制所产生信息如何被组织有效使用;未明确如何实现不同情形下评价框架的动态性。

五、结论与启示

建设适应我国的管理控制理论是目前我国经济管理研究中一个亟待解决的基本性问题,也是推动我国企业在新环境下健康发展的重头戏。本文在综合利用国外文献观点的基础上,从国外管理控制学派、学派形成基础以及观点述评等方面总结了国外管理控制学派的特征与形成规律,并在结论的基础上,提出自己的几点看法,供我国学者参考。

(一) 研究结论

1. 从管理控制学派的学科基础与学派数量看,管理控制学派百花齐放,百家争鸣。国外管理控制研究者充分借鉴不同的学科理论,根据管理控制的现实需求选择不同的研究视角,形成了多个重心并不重叠的学派。管理控制学派按照学科基础分类标准可以分为基于会计学和管理控制、基于管理学的管理控制和基于行为学的管理控制等;按照代表人物与代表观点可以分为安东尼的基于会计控制式管理控制学派和麦勤特的基于行为控制式管理控制学派、西蒙斯的基于交互控制式管理控制学派和欧特力的基于绩效管理式全面管理控制学派。

2. 从管理控制学派形成的历史基础分析,时代背景是管理控制理论变迁的重要动因。组织内外部环境变化使得现有管理控制理论与管理控制的现实需求之间出现缺口,产生了新管理控制的预期,形成了理论变迁的动力。生产模式的改变、任务的复杂化、经济环境的变化等是上述各学派形成的主要推手。学科基础则是管理控制各学派观点思路、观点特征和观点结构形成的重要理论基础,是理论变迁得以实现的条件基础,也是管理控制学派变迁轨迹的重要体现。

3. 从管理控制学派的特征与关系看,各学派之间并非取代关系,学派之间具有共通点。不同学

派之间并不是取代关系,也并不意味着一种观点比另一种科学,各学派均有自身的优劣势,各学派都有其应用的环境与空间。在不同阶段与环境下,各学派发挥的效用是有差异的,后来的学派不一定比前面更具有优势。同时,后一理论学派的体系结构中常常能明显体现前人学派的影子或者有直接融入前人学派的痕迹,体现出各学派之间的共通点。

4. 从管理控制学派的整体形成趋势看,各学派的开放度与日俱增。管理控制手段逐步由正式控制向非正式控制偏移,管理控制边界由管理层的控制向管理层与治理层融合的控制过渡,管理控制系统由刚性向柔性,由紧变松,由封闭性向开放性转变。前期的管理控制总体特征是更多地去消除控制差异,而后期则更弹性与科学地去适应和包容未预期的差异。

(二) 研究启示

1. 丰富我国管理控制的理论基础,鼓励管理控制理论研究的争鸣。国外的管理控制以不同的学科为基础形成了多种学派,而相对来说,我国的管理控制研究视角显得单一,研究以基于内部控制的管理控制研究和基于会计的管理控制研究为主。随着我国国际化进程的深入、环境与战略在企业中影响权重的加大,我国现有的基于内部控制与基于会计的管理控制中需要融入更大空间的开放度和柔性,环境、战略等权变因子的应用将成为夯实我国现代管理控制的基础和适应新时代发展的条件。另外,随着心理学、行为学等相关学科的发展与完善,控制方式呈现出多样化和科学化,这些学科的发展为进一步推进我国管理控制方式科学化提供了契机。我国学者应积极尝试管理控制与其他学科的交叉,用多元化学科基础来丰富我国的管理控制理论。

2. 密切注意管理控制理论与环境的匹配性,切忌直接移植国外管理控制理论。从各学派形成的历史基础看,管理控制具有时代阶段性,不同时期下所需的管理控制重心并不一致。管理控制理论需要与企业面临的现实问题与现实环境相匹配,理论应用与环境不匹配会弱化管理控制效用,还可能会放大企业不利面的影响。我国学者必须牢记时代环境的重要性,根据我国实际国情,可选择参考与国外环境背景相近的观点,进行研究与修正,同时也可选择与我国当前时效与现实需求相关的管理控制研究主题进行研究。应该说,我国是制造大国,国内很多企业是国外企业的主要制造加工基地,以生产制造为核心,对于这类生产导向的企业,可借鉴安东尼的基于会计的控制模式。而对于自主参与市场完全竞争的企业,则应更多地关注战略,关注环境,西蒙斯的交互式模式可以成为此类企业的参考模板。另外,管理控制在与外环境匹配的同时,也要保持与企业内环境一致,做到双管齐下。

3. 科学改善与丰富我国管理控制手段,重视非正式控制方式的应用。非正式控制手段的利用有助于扩大企业管理控制的范围,特别是正式控制不能触及的控制领域,如作为我国现代企业核心竞争力关键的企业创新、客户导向和信用管理等,这些在企业中难以直接财务量化,利用正式控制并不能起到很好的控制效果,而采用非正式控制作为补充则可以很好地实现引导控制。就目前来看,我国管理控制更注重的是硬性控制,而没有很好地利用非正式控制发挥引导的软控制职能。因此,我国管理控制应追求控制方式多元化,摆脱会计控制的单一思维,积极吸收非正式控制和重视非正式控制应用,拓展我国管理控制的控制广度与深度、效果与效率。

参考文献:

- [1]Anthony R N. Planning and control systems: a framework for analysis [R]. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University,1965.
- [2]Anthony R D, Bedford J N. Management control systems[M]. Irwin: Homewood,1988.
- [3]Merchant K A. Control in business organizations [M]. Boston: Pitman,1985.
- [4]Simons R. Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal [M]. Boston: Harvard Business Press,1995.

- [5] Otley D. Performance management; a framework for management control systems research [J]. *Management Accounting Research*, 1999,10(4):363-382.
- [6] Ferreira A, Otley D. The design and use of management control systems; an extended framework for analysis [J]. *Management Accounting Research*,2009,20(4):263-282.
- [7] Bruns W J, Waterhouse J H. Budgetary control and organization structure [J]. *Journal of Accounting Research*, 1975,13(2):177-203.
- [8] Kaplan D. Evaluating and modifying covariance structure models; a review and recommendation [J]. *Multivariate Behavioral Research*, 1990,25(2):137-155.
- [9] Chenhall R H, Smith D. A review of australian management accounting research;1980—2009 [J]. *Accounting & Finance*, 2011,51(1):173-206.
- [10] Young S M. A framework for successful adoption and performance of Japanese manufacturing practices in the United States [J]. *Academy of Management Review*, 1992,65(2):677-700.
- [11] Hammer M, Champy J. Reengineering the corporation; a manifesto for business revolution [M]. New York:Harpercollins,1993.
- [12] Ittner C D, Larcker D F. Assessing empirical research in managerial accounting; a value-based management perspective [J]. *Journal of Accounting and Economics*, 2001,32(1):349-410.
- [13] Giglioni G B, Bedeian A G. A conspectus of management control theory;1900—1972. *Academy of Management Journal*, 1974. 17(2):292-305.
- [14] Zeff S A. The contribution of the harvard business school to management control, 1908—1980 [J]. *Journal of Management Accounting Research*, 2008,20(1):175-208.
- [15] Perrow C. Organizational analysis; a sociological view [M]. New York:Taylor & Francis,1970.
- [16] Kloot L. Organizational learning and management control systems; responding to environmental change [J]. *Management Accounting Research*, 1997,8(1):47-73.
- [17] Simons R. The role of management control systems in creating competitive advantage; New perspectives [J]. *Accounting, Organizations and Society*, 1990,15(1):127-143.
- [18] Zimmerman J L. Conjectures regarding empirical managerial accounting research [J]. *Journal of Accounting and Economics*, 2001,32(1):411-427.
- [19] Tuomela T S. The interplay of different levers of control; a case study of introducing a new performance measurement system [J]. *Management Accounting Research*, 2005,16(3):293-320.
- [20] Widener S K. An empirical analysis of the levers of control framework [J]. *Accounting, Organizations and Society*, 2007,32(7):757-788.
- [21] Abernethy M A, Brownell P. The role of budgets in organizations facing strategic change; an exploratory study [J]. *Accounting, Organizations and Society*, 1999,24(3):189-204.

[责任编辑:杨志辉,许成安]

A Review of Western Management Control Schools

ZHANG Xianzhi, GU Shuibin

(School of Accounting, North-East University of Finance and Economics, Dalian 116025, China)

Abstract: The paper starts with a summarizing and introducing western management control schools, then analyzes the foundations of the schools from historic and discipline perspectives, and ends up with general characteristics comments of schools and some inspirations for future research.

Key Words: management control school; management control thought; management control mode; management control method; management plan and control