

【DOI】10.12315/j.issn.1673-8160.2022.19.051

全面预算管理问题之探究

姜彬

(西安曲江如华物业管理有限公司,陕西 西安 710061)

摘要:本文以全面预算管理问题为中心,分别从预算的本质与作用、传统预算的本质、对策的提出三方面对全面预算管理问题进行解析和探究。阐述了全面预算管理的多项职能,说明企业全面预算不仅担负着控制利润计划、统筹财务资源、和整合企业内管理活动的责任,更基于其独特的工具性特征而发挥作用。本文主要以日本会计学沟口一雄的“企业预算的基本职能是利润控制职能”为参考,以英国学者布里姆斯和安托斯的基于企业活动的预算理论,作为解决问题的基本思路。对全面预算管理问题进行探究,以抛砖引玉,希望能为我国企业内部全面预算管理机制的变革与创新提供参考。

关键词:预算;预算的本质;基于企业活动的预算

在激烈的市场竞争条件下,越来越多的企业将目光投向内部控制与变革,以求在愈发严峻的市场环境下脱颖而出,这其中,关于预算的问题始终是经营者们瞩目的焦点。本文将着眼于全面预算管理,综合多名学者的研究成果,分析现代企业面临的关于全面预算管理的实际问题,并尝试提出相应的解决对策。

一、研究的背景与目的

十四届三中全会以来,我国企业积极学习国外的先进生产技术及管理经验,其中就包括了生产管理、品质管理、原价管理等经营方法。2000年后,很多企业已经采用了预算管理方法,在预算理念、预算范围、预算管理流程方面都实施了不同程度的管理举措,全面预算管理在我国企业内部逐渐普及^[1]。

然而,在我国市场经济飞速发展的背后,随着内部环境与外部环境愈发复杂,传统的全面预算管理方法也在受到挑战。本文将从预算的本质与作用、传统预算管理的本质、对策的提出三个方面来对全面预算管理相关的问题进行分析与探究,希望能为我国企业内部预算管理机制的变革与创新提供参考。

二、预算的本质与作用

一般来说,预算管理需要涉及的问题包括:

(一)在组织内进行计划的方法(计划职能)

组织内进行计划时,应对自身战略发展方向和经营成果合理定位,编制可行的预算目标。具体细化到各业务版块,包括采购、生产、销售、成本、费用、资金等预算;分别制定年度、季度、月度指标,层层推进,层层落实;并应根据内部环境及外部环境的变化,制定相应的调整方案,做到计划的有效实施,从而发挥预算管理的作用^[2]。

(二)与计划相关的部门之间和各项活动的组织者之间的协调和综合协调的方法(协调职能)

组织内各部门及组织者之间的协调是预算管理

不可或缺的一部分。执行计划的各部门要以大局为重,从企业层面考虑问题,站位要高,眼光要放长远,特别是要防范本位主义。各部门自身目标的完成,不能违背或损害企业总目标的实施。而组织者在协调过程中,应充分调动各部门的积极性,互相配合,以达到完成总目标任务的目的^[3]。

(三)计划的负责人向他人传达计划的方法(沟通职能)

计划的传达即沟通,是计划执行的关键。计划负责人应明确计划任务,有效传达至计划具体实施人。要注意沟通技巧,沟通时间,沟通效果,要让计划具体实施人充分理解,目标明确,最大程度发挥实施人的主观能动性。

(四)激励各级管理者的方法(激励职能)

为确保计划目标的顺利完成,企业应制定相应的激励机制。可制定多种方式的奖励的制度,例如:按照目标任务的百分比实施奖励;超额完成目标任务奖励翻倍等,以提高各级管理者的主动性和积极性^[4]。

(五)绩效比较评估标准(绩效评估职能)

绩效评估在预算管理中有重要意义。企业应对计划负责人和计划具体实施人进行绩效评估,加以考核。企业应制定全面、完善的绩效评估办法,认真组织,严格实施,公平公正,以绩效评估标准作为奖励依据,提升管理水平。

由此可见,预算管理的作用并非是单一的,它的多项职能可以被大致分为“计划调整”与“计划统管”两类。具体来说,预算管理除了具有管理会计早期预算控制的“反馈控制”职能外,还作为实现代表最高管理层决策和战略的利润计划的利润统管手段,为每个任务单元制定执行计划,将它们整合起来,朝着实现方向执行。其中,在激励职能方面强调了预控(前期控制)的作用,基于行为科学的研究结果,让短期计划避开短视的陷阱;立足于中长期发展的视角,有力地实现企业发展的战略目标,为实现预算管

理的统管职能而不断对其进行深化,以提高其有效性。

我们可以认为,为实现最高管理层的战略方针而制定的利润计划与为实现每个责任单位的执行计划而在确定的框架下创建的预算管理机制是有区别的,预算终究是为了实现利润统管而设立的执行机制。换句话说,虽然预算具有计划、调整和统管的功能,但在最高利润计划和方针已经确定的情况下,预算不过是实现它们的利润统管机制。预算的多少是固定的,而预算管理就是最大化其作用的利润控制手段,而在预算制定中所表现出的计划功能和在预算执行和预算差异分析中所表现出的统管功能就是为了实现这种利润统管功能而开发出来的。所以,我们可以得出这样的结论,即企业预算的管理职能本质上应该归于利润统管职能。

三、传统预算管理的本质

根据日本会计学者沟口一雄的理论,企业预算的基本职能是利润控制职能。预算管理的理论特点是,由于预算管理具有利润控制的功能,所以它最终发展成了预算控制理论。就这一点而言,预算管理理论是建立在传统控制观的基础上的,它的建立是提出管理·控制论的决定性前提,而后者正是当今企业在实施其经营战略的过程中最为需要的东西。沟口教授认为,所谓“计划的职能”包含在预算的职能内的观点是完全错误的。沟口教授曾对传统的预算定义提出质疑“企业预算的三项职能被普遍认为是“计划、调整、控制”。然而,这种说法是正确的吗?我认为第一个“计划”功能模糊地指向预算制定。在我看来,预算有两个含义。一个只是商业计划,另一个是为控制公司活动而设立的具体指标。直到现在,对这两个方面的认识还是非常模糊而混乱的。”

在预算制定过程中考虑的“计划”,用现代术语来说,是“定期利润计划”。即就是说,在某个有限的时间段内,企业内的各项活动都必须围绕着一个特定的目的而展开,也可以说是一种如何被各部门间的活动统筹在一起的政策。有了这种理解,就应该重新考虑预算中的计划职能。

也就是说,如今它必须被认为是为在制定预算之前就存在的定期利润计划,而不是单纯是一种预算的职能。由总经理决定的期间利润计划就是当期的“预算政策”。部门预算,在某些政策框架下,是为了部门活动之间的“协调”和对个别活动的“控制”。由于“控制”在这里很重要,因此简称为预算控制功能。换言之,预算作为一种具体手段,即计划对计划的实施,具有重要意义,但它的职能也是为了实现已经决定的计划。

此外,如果强调预算的利润控制功能,将强调预算和预算差异作为控制标准的意义,那么,预算的灵

活运作和预算的中期修改也必然会成为需要考虑的问题。沟口承认弹性预算管理是企业需要重视的问题,但他对这一说法的基本立场是否定的。原因如下:

通常,费用预算(特别是与制造、销售和综合管理相关的费用中政策性较弱的可自由支配的费用项目)作为固定预算或分配预算运作,有两种思路,一种是根据实际结果批准修改,另一种是不批准修改,以坚持既定方针。而且由于预算制度本身没有意义,沟口认为“总之,不允许更正效果比较好”。

为了坚持利润计划的既定方针,他坚持在此期间基本上不允许修改预算。因此,即使预算与实际结果存在差异,部门经理也应负责在审核会议上进行说明。从预算控制的角度来看,与其确认更正并防止差异出现在“预计实际绩效对照表”中,不如不让更正,明确预算绩效差异的原因和责任^[5]。

总之,当利润计划和与之相联系的财务计划是由某种经营方针来决定的时候,接下来需要解决的问题就是在如何在强制执行的过程中将其渗透在企业的日常经营中,并以此来达成企业的战略目标。在执行这种利润控制的过程中采用了预算管理系统。它是执行年度利润计划中高层管理决策的一种手段,具有执行计划的性质。事实上,预算不是制定关键决策的机制,而是执行已经决定的方针的手段,但它不仅仅是一个简单的执行手段,而是为了实现利润计划,达成企业年度预算目标的执行计划,这意味着它是一项为实现组织政策中规定的目标利润而制定的,需要对完成目标负有责任的计划。不反映以最高目标利润为目标的利润计划的重要性的预算实际上是没有意义的,甚至是毫无价值的。从这个意义上说,引用《成本会计》一书中的说法,公司预算是“将组织置于单一路径并使其保持在该状态的最佳方式”。

时至今日,传统预算理论历经多次改进与完善,已经能够摆脱过去被僵化的预算额而束缚的状况、转而能够从灵活管理的战略角度做出规划并付诸实践。在因为预算受限而陷入管理僵化的局面得以修正后,传统的预算理论也颇有从单向学习和诊断控制向双向学习和交互控制的多维管理体系转变的强烈趋势。这种转变究竟是在试图超越传统企业预算理论和管理控制理论的传统框架(即超越预算理论),还是只是在框架内进行改进?它们本质上是一个东西(即更好的预算理论)吗?企业预算,担负着控制利润计划、统筹财务资源、和整合企业内管理活动的责任,是基于其独特的工具性特征而发挥作用的。在这种状况下,认识界限是必要的。也就是说,我们需要从需要解决的问题入手,在看清问题的实质后,再通过系统机制的工具特性在理论上和实践

上为这种问题提供解决方案。

四、对策的提出

当今企业管理最重要的问题是,随着时代的变迁,企业必须实现什么样的变革。世界各地的企业无一例外地认为,企业活动的全球化、产品化经营的终结、IT革命以外的电子商务的发展,这些问题都需要全方位地考虑。这种情况可以说是对管理会计中的一个严峻考验。管理会计一直在发挥着企业管理,特别是企业预算的支持系统的作用,但仅此而已,因为事实上,公司预算不会再对管理层造成阻碍。

今天,关于企业预算的文献,很少能清楚地提出避免这种情况的有效方法。在此,本文将采用英国学者布里姆斯和安托斯的基于企业活动的预算理论,作为解决问题的基本思路。很明显,这种理论不会立即帮助公司建立起关于预算的新框架,但这并不意味着我们就应该停止尝试。

布里姆斯和安托斯的著作以他们的理论《基于企业活动的预算》(activity-based-budgeting)命名,以下将这一理论简称为ABB。同时他们还提出了基于活动原价的预算(activity-based costing),以下简称ABC。

ABC首先批评了传统内部损耗费用计算中按部门(按地点)和时间进行计算的单一计算标准。ABC理论认为,对于不同部门的不同经营活动,应当使用适当的分配标准重新进行内部损耗费用的分配计算。同时,布里姆斯还批评了传统的企业预算强调职能部门的作用而忽视部门、供应商和客户之间的相互依赖关系,这在此后得到了价值链理论的支持。

职能部门已经从静态概念转变为了与活动和流程一样的动态概念。但是,ABB仍然无法克服这种传统的企业预算问题。换句话说,在考虑客户关系时,ABB没有内置的系统或模块将客户价值创造和利润提升联系起来,与供应商的关系,尤其是内部关系也是如此。除此之外,除非价值外部供应商和客户之间的供应链、活动或流程在很大程度上是依旧是ABB存在的问题⁶⁾。

在预算的问题上,布里姆斯等人也批评传统的公司预算机制与经济二元化(即两个发展水平差异巨大的部门之间的经济划分)或企业战略无关。ABB的衡量方法侧重于以多种绩效作为衡量标准,这套模式比原本的预算机制更为客观、全面,但同时也复杂、混乱、维护成本高,而且绩效尺度越多,有待改进的尺度就越多。在进行预算的过程中,ABB认为流程和活动成本以及非财务绩效的目标相当重要,例如:(1)它会为客户和/或组织带来价值吗?(2)成本是多少?(3)客户特征在变化吗?如果是,它们是如何变化的?(4)产品特性是否在变化?如果是,它们是

如何变化的?(5)这种策略需要的时间周期是多久(我们能领先竞争者吗)?(6)这种策略能达到预期的效果吗?

由此可见,布里姆斯等人从非财务指标的角度上对传统的预算机制进行了批判,他们认为,财务指标并非价值创造的唯一标准,经济价值也并非价值的唯一标准。在这种认识的基础上,企业有必要从多个维度进行预算的评估。从ABB理论的内容来看,我们或许可以认为这种评估当中不仅包括预算额的设定,还包括对计划实施情况的判断以及是否有必要对计划进行修正(当然,从沟口的理论看来,预算修正本身就是非必要的)。

然而,就像前文中提到的那样,ABB理论实行起来十分复杂,在实际操作中的可行性如何,目前并不是非常明确。此外,近年来也有学者指出,从价值创造的角度来看,布里姆斯等人对ABB的讨论是不充分的。首先,他们并没有明确指出“更低的价格”指的是什么价值。也没有讨论在这个过程中客户价值有没有流失。如前文所述,当谈到“经济价值”时,虽然传统的企业预算机制有值得被诟病的地方,但ABB理论依然缺乏对财务或财务预算的考虑,而在现金流管理等方面,这个问题就更为显著了。至于说有关企业战略的问题,目前尚不清楚ABB会在多大程度上对传统预算的预算机制做出改善,实际上,他们的解释与过去的理论相差无几。

五、结语

综上所述,无论是传统的企业预算机制还是更为新兴的,以ABB为代表的综合性预算制度,都无法完全解决企业在预算方面所面临的问题。预算问题是一个长期的、在企业发展中逐渐深化,日趋复杂的问题,我们也许永远也无法建立一套绝对完美的预算机制,但这并不能阻止广大专家学者以及财务工作者们,在这条道路上不断前进,并在这个过程中反复求索,直至接近最终的目标。

参考文献:

- [1]朱贤平.企业全面预算管理的困境及对策[J].质量与市场,2022(1):49-51.
- [2]张浩.降本增效视角下通信企业全面预算管理研究[J].财会学习,2022(5):58-60.
- [3]王婷.商贸企业全面预算管理存在的问题及对策[J].质量与市场,2022(5):34-36.
- [4]李芳.企业全面预算管理的常见问题与改进对策探究[J].商讯,2022(2):120-123.
- [5]王君.企业全面预算管理问题与对策[J].质量与市场,2022(5):31-33.
- [6]潘海莹.企业全面预算管理与风险控制[J].中国集体经济,2021(26):52-54.