

# 预算管理控制功能之变化研究

曹林凤 张朝宓(教授) 何海军

(南京农业大学 南京 210095 南京大学管理学院 南京 210093 中国人民解放军南京军区空军后勤部 南京 210018)

**【摘要】** 长期以来,预算被认为同时作用于“计划”和“控制”两大目标,但有不少学者发现这两大目标之间其实存在冲突。目前有关预算的批评大部分集中在它的控制功能,并且发现过于严格的预算控制可能导致预算松弛而破坏其计划功能的有效性。本文通过相关文献回顾和实地调查,探讨了预算管理的控制功能在全球化竞争和知识经济的背景下作出改变的必要性和可能性。

**【关键词】** 预算管理 计划 控制

改革开放以来,在欧美企业流行近百年的全面预算管理理论和方法迅速在我国传播开来,2000年9月国家经贸委发布的《国有大中型企业建立现代企业制度和加强管理的基本规范(试行)》和2002年4月财政部发布的《关于企业实行财务预算管理的指导意见》进一步推动了预算管理在我国大中型企业的普遍实施。几乎与此同时,西方管理学界对传统预算管理发起新一轮挑战,认为在全球化背景下,传统工业经济已向知识经济发展,企业外部环境的不确定性和竞争性明显增强,传统预算得以运行的基础和前提面临挑战,难以适应新时代的要求,因此提出了“改进预算”和“超越预算”的主张。

传统管理理论中预算管理的基本功能包括计划和控制两个方面。作为对未来组织运行目标的正式安排,至今尚未发现能替代预算的更好机制出现,因此只要是有一定规模的相对稳定的组织,预算管理作为计划工具都是不可或缺的,从这个角度来看,预算管理显然没有“过时”。我们从相关文献中发现,长期以来备受批评和质疑的主要是预算管理的控制功能,而控制系统研究提供了预算管理之外的控制工具。同时我们还在实践中观察到部分企业在设计其预算体系时,不再要求预算管理同时满足计划和控制的需要,有些企业将预算管理的功能目标重点转向资源配置的计划方面,以适应不确定和快速变化的环境,而放松了预算和事后业绩评价的联系,将预算控制功能让位给其他的管理控制机制,从而降低预算管理的负面影响。本文将重点放在对预算管理控制功能的分析上,以期抛砖引玉,供感兴趣的学者和实务界同行进一步探讨。

## 一、对预算管理控制功能的研究回顾

1. 传统预算管理理念。预算管理是利用预算对企业内部各部门、各单位的各种财务及非财务资源进行分配、考核、控制,以便有效地组织和协调企业的生产经营活动,完成既定的经营目标,是将企业的决策目标及其资源配置用预算的方式加以量化,以达到企业资源的有效配置,是实现企业目标,提高生产效率的企业经营活动或过程的总称(财企[2002]102号)。从上述定义中我们不难看出,预算管理的基本功能是确

定组织未来行动目标并为之配置资源的计划工具。但是在传统预算管理理念中,预算同时是组织的管理工具。在众多的管理会计教材中都可以看到,人们期望组织能够通过预算管理获得“计划、控制和协调”三方面的好处,计划和控制是最基本的预算功能。

实践中,很多企业预算管理的控制作用超过其计划作用,甚至某些组织管理者仅把预算管理当作控制下级部门业绩的手段。Michael Schiff 和 Arie Y. Lewin 早在1970年就曾指出:“传统的预算用综合的预计财务报告反映未来年度的公司计划。由于这些计划成为计量未来业绩的原则而作为控制系统的基础,因而财务预算具有双重的作用。事实上,预算越来越被看作控制的同义词。”这些论述清楚地表明,预算管理在组织中的作用经历了从强调计划功能到强调控制功能的演化。

2. 对传统预算管理控制功能的批评和讨论。在早期的预算批评者中,最有影响的是Argyris,他在1952年做了一项预算过程的实地调查。这个调查发现完成预算的压力产生了种种行为问题,阿吉里斯观察到管理者在预算中使用的不同方式,如参与和伪参与对行为的不同影响。他极力推崇参与式的预算模式,从而引发了学术界对预算参与以及相关行为的长达半个世纪的讨论。今天很多组织都在一定程度上采用了参与预算的方法,但是除了增加预算编制过程的时间之外,对于改善预算控制效果的作用似乎并不明显。

1972年,Hopwood发表了他的著名论文《会计数据在业绩评价中所起作用的经验研究》,将业绩评价模式根据是否依靠预算和是否考虑会计数据分为四类,他发现“预算约束型”模式与增加的工作紧张感、厌恶同行关系以及部门的规模相联系,他推断在业绩评价中高度强调预算会导致更高的数据操纵、不信任、敌对态度以及决策的功能失调,他认为这些行为对业绩有负面的影响。他的论文引发了随后几十年有关业绩评价模式的讨论。

80年代的预算研究反映了代理理论的影响。研究者关注信息不对称和报酬制度设计等因素对预算行为的影响,但备

受关注的魏茨曼的“真实导向”激励计划模型等研究成果在实践中并没有得到广泛采纳。90年代以来的预算管理研究引入了战略与预算模式,同时借用了社会学和心理学的一些理论和方法,从各种角度研究如何克服预算控制中的负面影响,研究成果更加丰富。但是从问题的反复提出可见,有关预算的争论其实主要还是围绕着它的控制功能展开,几十年来,如何解决预算控制的负面行为问题并没有得到彻底解决。

20世纪90年代,针对传统预算管理的弊端,有学者提出了超越预算思想,超越预算理论主张只将预算的作用、内容和范围局限在对现金流量的预测和计划上,而传统预算的控制与激励作用则由其他的绩效管理制度来替代。超越预算理论的早期倡导者指出,超越预算理论的发展经历了两个阶段:第一阶段主要是对预算与其他的战略管理方法进行比较、回顾,人们发现除财务预算预测功能之外,预算管理并不比其他战略管理方法更有效,于是得出结论应放弃预算的业绩管理职能,并用一个整合了多种方法的更有效率、更富成果的管理控制系统代替传统的预算管理;超越预算理论发展的第二个阶段主要是研究如何整合现有的各具特色的管理控制方法,使组织的预测、业绩评价和激励机制更加有效。

超越预算理论的早期主张是针对预算控制功能的批评,而并非彻底否定预算。但是,随后的观点越来越偏激,甚至有人提出解决预算过程内在矛盾的唯一的方式就是把它完全打碎,将企业从预算的桎梏中解放出来。

## 二、企业预算管理的实践调查

1. 调查背景。为了观察中国企业的预算管理是否存在改变,以及在什么情况下发生改变,我们选择了一些具有高科技特点的企业进行实地调查,我们推测高科技企业最具有现代企业的特征,竞争激烈、风险高、所处的环境不确定性高,比较符合改进预算和超越预算提倡者所讨论的环境。如果企业有背离传统预算特征的表现,那么在这类企业环境中应该比较容易发现。

本研究采用实地访谈方式,与样本企业的财务或预算负责人进行探讨,通常每家企业的访谈时间在2~4小时。一共有十家高科技企业被纳入了研究范围,具体分布情况见表1。

表1 样本企业分布

样本企业代码	产权性质				规模	业务类型
	外商独资	中外合资	上市公司	国有企业		
A			✓		中	软件工程
B		✓			中	软件
C			✓		中	通讯工程
D	✓				中	制药
E			✓		大	自控系统
F				✓	大	电子器件
G		✓			小	网络工程
H	✓				小	环保工程
I				✓	中	设备研试
J	✓				中	软件

2. 被调查企业预算管理情况。通过与每家企业几个小时的访谈,我们对被调查企业的预算情况作了初步了解,感觉到每个企业的预算都有各自的特点,反映了不同企业的不同历史、特征和管理需要。

(1) 预算管理的历史和动因。我们调查的十家企业中,目前都在实施不同形式的预算管理,其预算管理的发展历史和推动力量有所不同。

外商独资企业和中外合资企业都是从开始建立就根据外部投资方的要求进行预算管理;一些新建立的高科技公司则是根据自己的发展和管理需要,逐渐摸索适合自己的预算管理;而对于具有国有企业背景的高科技企业,虽然他们的存续时间较长,但预算管理的起步比较晚,引进预算管理很大程度上基于上级公司或者外界环境的强制要求,有的企业虽然对预算管理的必要性有一定认识,但是由于受长期计划经济惯性的影响,预算管理的阻力比较大。

(2) 预算内容。作为调查对象的十家企业的预算内容各不相同,反映了各自预算管理的不同需要和不同成熟程度,不过总体上这些企业编制的预算内容与传统行业相比显得比较简单,很少有完整的全面预算。从业务预算来看,很少见资产负债表要素的预算,很多公司的利润表要素预算也不尽完整,有些企业只有费用预算,有些企业虽然有销售收入预算,但是没有生产品种、数量预算,存货预算和采购预算也很少见。

各家企业的预算项目内容相对比较简单,不过在具体的费用预算方面,细化程度有一定的差异。多数公司由于缺少严格准确的消耗标准,费用预算主要通过总额反映,相对比较粗糙。但是两家外商独资企业,对于每个明细费用项目都有消耗定额,成本项目包括折旧、摊销、资产减值预算,而且所有的费用增长都必须提出充分的理由。例如,如果工资增长,必须提供当地物价指数变动信息和平均工资水平数据;如果人员增加,那么就相应增加办公空间、桌椅和计算机等必要设备的预算,并且编制预计资产负债表、预计利润表和预计现金流量表。

(3) 预算编制的程序和要求。在我国,很多企业预算编制都要经过几上几下的讨价还价过程才能最终确定,这一过程往往要耗费数月时间,费时费力,最后还会产生很多矛盾和意见。可是我们调查的样本企业的预算编制过程则普遍相对比较简单。其中有七家公司都是下级制定,上级审批备案,没有反复协商的过程。当然也有一些公司要经过协商,一般要经过上下两次对接,预算指标最后由企业高层确定。

不过即使在这些上级起主要作用的企业预算中,预算指标也是比较宽松的。多数公司的预算都能完成,只有三家公司的预算通常比当前业绩要高一些,不过完不成预算的几率低于10%。总体来看,样本企业的预算指标比较宽松,这可能与高科技企业自身的特点有着密切联系,高科技企业的创新性,主要是脑力劳动,需要相对宽松的工作和生活环境,这些公司的战略重点一般都是创新产品,强调技术的先进性,设计的新颖性,因此在预算方面这些公司更注重的是员工的创新能力而不是成本的节约。

(4)预算的执行和评价。从预算执行的结果来看,每个单位对预算管理都比较重视,在预算期结束时都要对预算执行情况进行分析,并对主要指标进行差异分析解释原因。但有五家企业只要解释的原因是合理的,上级公司就会接受其结果,不再追究;他们认为完成预算是正常的、应该的,并不会为此发放额外的奖金,通常也不鼓励超额完成预算,认为只要实事求是的预算就是最好的。其余五家则将预算完成情况与奖励制度挂钩,在完成预算或超额完成时会给予一定程度的奖励,但是在完不成预算时会扣减甚至停发奖金。

在预算管理发挥的主要作用方面,一家公司明确提出预算管理是为了控制成本,提高盈利;四家公司认为预算管理发挥着业绩评价的重要作用,引导员工和下级部门增加收入,降低成本,以上五家公司的预算管理都表现出比较强的业绩控制功能;其余五家公司认为预算管理的主要作用是进行未来运行的安排和资源(主要是人力和资金)配置,追求尽可能准确地把握市场变化和资源消耗的规律,至于运行控制、业绩评价和激励奖惩则通过其他方式进行。

根据以上资料,我们将十家企业预算管理的主要特征概括描述如下:

表2 十家企业预算管理的主要特征

预算特征	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
公司创建就实施预算管理		✓		✓			✓	✓		✓
预算推动来自外部力量		✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
预算体系完整				✓						
预算项目细化							✓	✓		
预算编制由上级决定					✓	✓			✓	
项目团队为预算单元	✓	✓	✓							✓
目标是降低成本提高盈利			✓	✓	✓	✓			✓	
预算执行情况与奖惩挂钩			✓	✓	✓	✓			✓	

### 三、企业预算管理功能模式比较及其影响因素

尽管十家企业的预算管理内容和方法表现出非常丰富多彩的变化,我们仔细分析其规律性差异,发现这些企业的预算管理基本上都含有预先计划的功能目标,但是只有一部分企业把预算的结果和事后的评价奖惩联系起来。

预算和控制相结合能够提高组织对预算管理的重视程度,但是过分关注预算的结果往往会削弱预算的事前计划作用,造成如“预算松弛”或“短期行为”之类的功能失调行为。对于某些迫切需要准确计划和有效规划资源配置的组织,特别是许多跨国公司,他们在预算管理的控制和计划功能之间进行了取舍,一定程度放弃预算的事后控制功能,强调预算的事前信息功能,鼓励下级部门运用预算工具真实反映客观环境和组织的变化,帮助组织有效把握不确定因素的影响,从而做到应对自如。对这类企业,一定存在相应的其他控制机制替代预算控制。

当然,对于长期实施预算管理的传统企业来说,任何改变都可能是有成本、阻力和副作用的。因此,我们自然需要考虑哪些特征与预算管理的这种新的功能模式相联系。限于种种

条件的限制,本文分析了组织因素(包括公司性质、规模、组织授权模式)和环境因素(主要是竞争环境的不确定性)对企业预算管理功能模式可能产生的影响,并采用简单的统计工具进行了检验,得到了一些有意义的结果。

(1)性质。不少研究我国管理会计发展的学者注意到公司的产权性质对公司管理模式的影响,有合资经历的中国企业比非合资企业更注重现代管理会计技术方法的运用。

我们在调查中发现,在放松预算控制功能的5家公司中有2家中外合资企业和2家外商独资企业。为什么具有外资背景的公司更可能放宽预算的控制作用,以前的研究没有关注这个问题。我们只能进行一些推测。

在我们的调查中,中外合资企业和外商独资企业都是外国公司的子公司,公司的董事长或总经理多数由外方担任,其在公司的管理制度建设上具有很大的发言权和决定权。这些公司的母公司可以通过资本市场调整对样本企业的投入,通过人力资源市场调整对员工的使用,从而形成很强的市场控制力量。在这样的组织背景下,员工(包括管理层)为了自己的职位和升迁机会,有动力努力工作,这种控制力有效替代了预算的控制力量。

因此在这样的企业,预算可以与业绩评价和奖惩制度相对脱离,集中于其资源配置的计划功能。公司在预算管理的过程中,更加注重资源的合理配置,预算编制有专门的表格,固定的格式,做得比较细,对预算编制工作比较重视。在预算执行过程中则相对比较宽松,当超预算时,需进行差异分析解释原因,而不会与奖金挂钩。另外,员工的奖金与公司(或项目)的整体业绩有关,公司(项目)的业绩好,则员工的奖金会增加,这在一定程度上阻止了员工的个人主义行为。

(2)公司规模。很多管理会计研究也探讨公司规模对管理模式和方法(包括预算管理)运用的影响,但是看法并不完全一致。不过在财务和非财务指标的使用方面,比较普遍的看法是规模较大公司往往需要更多依靠综合性较强的财务指标,而较小的公司,或者在较低的组织层级,比较容易使用非财务指标。如果这个看法能够成立,那么我们就可以推断,规模较大的公司在使用预算管理时,可能需要用预算的财务指标进行控制,并作为业绩衡量的标准。

从我们调查的企业来看,确实有这样的倾向:采用预算控制模式的公司规模相对比较大。在调查样本中相对规模最大的两家公司都依靠预算管理实行业绩控制,并作为奖惩标准,而相对较小的公司没有把预算与奖惩挂钩。

(3)预算编制中的集权和分权。预算管理的参与制经过几十年的宣传,似乎已经被广泛接受,但是在实际的预算过程中,还是有集权和分权的制度差异,主要表现在预算讨论和最终决策的过程中。相关研究成果显示,上级拥有最终决策权的预算中,上级对预算目标的实现有更强烈的要求,因此更可能把预算作为事后业绩评价和兑现奖惩的标准。

在预算改进的过程中,放松预算的控制作用,就是给下级更多决策和反应的权限,实施分权管理的公司会降低预算对业绩评价的作用,让预算的功能集中在计划方面。在调查中我

们看到大部分企业的预算编制由下级决策,报上级批准或备案,只有3家企业有比较复杂的上下谈判过程,并且最终指标由上级确定,而这三家公司都将预算作为奖惩的依据。

(4)环境不确定性。以权变为基础的研究在管理控制系统研究中有很长的历史,被最广泛研究的环境因素是不确定性,近来有许多评论认为它在管理控制系统设计中有基础性的作用。

高科技企业的基本特征就是任务和环境的低风险和高不确定性,但是为了分析竞争风险和不确定因素的影响,我们根据被调查样本企业的经营性质来区分其风险和不确定性的程度:如果公司有相对稳定的产品,产品的生命周期相对较长,我们就认为其不确定程度相对较低,反之则不确定程度较高。因此我们统计分析中的不确定性和复杂性有一定重叠,最终只用了一个变量。

根据以上分析,我们对调查样本资料作了一些粗略的统计分析,以观察上面分析的各种因素对预算功能模式选择的影响程度。因为实际上所有的预算都具有配置资源的计划功能,所以我们把同时注重控制功能的公司称作预算控制模式,不注重预算控制功能的称作计划模式。

相关性分析和回归分析的结果见表3和表4:

表3 Pearson 相关系数(括号内为 p 值)

	控制模式	外资	规模	授权
外资	-0.60 (0.067)			
规模	0.632 (0.050)	-0.632 (0.05)		
授权	-0.655 (0.04)	0.655 (0.040)	-0.69 (0.027)	
不确定性	-0.60 (0.067)	0.20 (0.058)	-0.316 (0.37)	0.218 (0.545)

表4 控制模式的 Logistic 回归统计结果

自变量	外资介入	规模	授权程度	不确定程度
分值(显著性)	3.60(0.058)	4.0(0.046)	4.286(0.038)	3.60(0.058)
x <sup>2</sup> (p值)	13.863(0.008)			
Cox & Snell R <sup>2</sup>	0.750			
Nagelkerke R <sup>2</sup>	1.000			

相关性分析显示,预算的控制模式选择与规模显著正相关,与外资介入、授权程度以及不确定程度都有负向相关性。逻辑回归分析结果也在一定程度支持这种关系存在。

统计分析虽然有局限性,但是也在一定程度上说明是否运用预算作为控制工具,受到很多因素的影响。从逻辑上看,其中可能最重要的影响因素是不确定程度,外资介入和规模等因素也有一定影响。

#### 四、研究结论和局限性

本文通过文献回顾和实地调查,探讨了预算管理的控制

功能在全球化竞争和知识经济的背景下进行改进的必要性和可能性。由于预算管理的功能一直备受批评,近年来更被认为在市场导向、高度竞争和不可预见的企业环境中,传统的预算管理存在产生“僵化的业绩合同”、强化内部的博弈与误传信息等严重缺陷。但是这些批评显然是针对预算用于业绩评价和奖惩的控制功能,而非针对预算的计划功能。同时近年来有关控制系统和工具的研究有很大发展,因此某些企业有可能放弃或放松预算管理在业绩评价方面的功能,而把重点集中在配置资源的计划方面。

在我们调查的企业中,有一半企业的预算管理注重发挥业绩评价和成本控制的功能;而另外一些企业的预算管理主要发挥计划(资源配置)作用,这些企业放松了通过预算进行业绩评价和奖惩的要求,基本上由其他的管理控制工具代替预算的控制和业绩评价功能。

我们发现,不确定性强的企业更可能放宽预算的控制作用,这是因为他们更需要发挥预算管理的资源配置功能,获得更准确的信息,应对更为复杂多变的环境。他们对预算的结果并不十分在意,但是对预算的准确性非常在意,因此他们强调差异分析的程度并不亚于那些用预算进行业绩评价的公司,他们要求对每一项重要的预算差异进行认真而不是敷衍的解释,从而不断增加整个组织对环境和运行不确定因素的理解和把握。因为这种差异的大小和方向与信息提供者并没有直接的利益关系,但是解释的合理性却体现了信息提供者的态度和能力,因此这种差异分析有可能改善长期困扰预算管理的信息不对称问题。

我们在调查中观察到,有外资介入的企业更多地放弃了预算的控制功能,因为他们有其他的控制机制可供选择。他们可以通过资本市场的力量改变公司的存在和发展,从而改变公司管理者和员工的命运;他们可以通过劳动力市场选择管理者和员工,改变员工的升迁和任用;他们可以通过外部的咨询机构调查产品和服务的质量和反映,作为业绩评价和奖惩的依据。这些手段都对组织内的人员形成强大激励和惩戒作用。因此,随着我国市场体制的不断完善,可能会有更多的组织有条件将预算管理回归到它本源的计划作用,而让控制功能通过其他管理机制来完成。

#### 主要参考文献

1. 冯巧根. 超越预算的实务发展动向与评价. 会计研究, 2005;12
2. 南京大学会计学系课题组. 中国企业预算管理现状的判断及其评价. 会计研究, 2001;4
3. 冯巧根. 管理会计应用与发展的典型案例研究——一种理论与实践综合的视角. 北京: 经济科学出版社, 2002
4. 王斌. 公司预算管理研究. 北京: 中国财政经济出版社, 2006
5. 杰罗尔德·L·齐默尔曼著. 邱寒等译. 决策与控制会计. 大连: 东北财经大学出版社, 2000