



浅探企业预算编制的控制

武汉科技大学国际学院 张 宏 湖北大信会计师事务所 崔 松

【摘要】 本文从预算编制的角度来探讨对预算编制具体方法的控制,以便使预算达到应有的控制效果,从而为我国预算控制的具体实施提供直接有效的控制方法。文章主要从预算编制的制度控制、模式控制、程序控制、起点控制、内容控制、方法控制以及审核制度七个方面展开讨论。

【关键词】 预算 编制 控制 方法

预算管理是企业内部控制的一个重要控制方法,我国许多企业已意识到了它在企业管理中的重要作用,并在实践中积累了许多宝贵经验。但是目前预算管理在我国各类企业的实际运行中很不平衡,还存在不少问题,特别是有些企业忽视对预算本身的控制问题,这直接影响了其控制效果的发挥。笔者拟从预算编制的角度来探讨预算编制具体方法的控制,以便使预算达到应有的控制效果。本文主要从预算编制的制度控制、模式控制、程序控制、起点控制、内容控制、方法控制以及审核制度七个方面展开讨论。

一、预算编制的制度控制——建立规范的预算编制制度

编制预算是一个涉及企业多个部门和员工,且编制的程序、方式和方法也较为复杂的系统工程,这决定了企业在编制预算时要统筹规划、精心组织。为了规范预算的编制,企业应建立规范的预算编制制度,制定完善、周密的编制工作程序,明确编制依据、编制原则、编制起点、编制内容、编制方法和审核要求,从而在制度上为编制科学、有效的预算提供保

障。同时,预算作为一种控制方法主要是通过规范、严格的制度来实现的。因此,建立规范的预算编制制度,可以明确不同责任主体在预算编制过程中的责任,明确这种责任的目标形成、表现形式以及审核程序和方式等,使预算目标得以细化和落实,从而为预算的目标控制奠定良好的基础。

障。同时,预算作为一种控制方法主要是通过规范、严格的制度来实现的。因此,建立规范的预算编制制度,可以明确不同责任主体在预算编制过程中的责任,明确这种责任的目标形成、表现形式以及审核程序和方式等,使预算目标得以细化和落实,从而为预算的目标控制奠定良好的基础。

障。同时,预算作为一种控制方法主要是通过规范、严格的制度来实现的。因此,建立规范的预算编制制度,可以明确不同责任主体在预算编制过程中的责任,明确这种责任的目标形成、表现形式以及审核程序和方式等,使预算目标得以细化和落实,从而为预算的目标控制奠定良好的基础。

二、预算编制的模式控制——“集权”和“分权”的权衡

障。同时,预算作为一种控制方法主要是通过规范、严格的制度来实现的。因此,建立规范的预算编制制度,可以明确不同责任主体在预算编制过程中的责任,明确这种责任的目标形成、表现形式以及审核程序和方式等,使预算目标得以细化和落实,从而为预算的目标控制奠定良好的基础。

障。同时,预算作为一种控制方法主要是通过规范、严格的制度来实现的。因此,建立规范的预算编制制度,可以明确不同责任主体在预算编制过程中的责任,明确这种责任的目标形成、表现形式以及审核程序和方式等,使预算目标得以细化和落实,从而为预算的目标控制奠定良好的基础。

障。同时,预算作为一种控制方法主要是通过规范、严格的制度来实现的。因此,建立规范的预算编制制度,可以明确不同责任主体在预算编制过程中的责任,明确这种责任的目标形成、表现形式以及审核程序和方式等,使预算目标得以细化和落实,从而为预算的目标控制奠定良好的基础。

主要参考文献

- ①周涛.人力资源会计初探.四川会计,1994;2
- ②文善恩.人力资源会计.大连:东北财经大学出版社,1996
- ③财政部.企业会计准则2003.北京:经济科学出版社,2004
- ④谌新民.新人力资源管理.北京:中央编译出版社,2002
- ⑤陈维政等.人力资源管理与开发高级教程.北京:高等教育出版社,2004

障。同时,预算作为一种控制方法主要是通过规范、严格的制度来实现的。因此,建立规范的预算编制制度,可以明确不同责任主体在预算编制过程中的责任,明确这种责任的目标形成、表现形式以及审核程序和方式等,使预算目标得以细化和落实,从而为预算的目标控制奠定良好的基础。

障。同时,预算作为一种控制方法主要是通过规范、严格的制度来实现的。因此,建立规范的预算编制制度,可以明确不同责任主体在预算编制过程中的责任,明确这种责任的目标形成、表现形式以及审核程序和方式等,使预算目标得以细化和落实,从而为预算的目标控制奠定良好的基础。

障。同时,预算作为一种控制方法主要是通过规范、严格的制度来实现的。因此,建立规范的预算编制制度,可以明确不同责任主体在预算编制过程中的责任,明确这种责任的目标形成、表现形式以及审核程序和方式等,使预算目标得以细化和落实,从而为预算的目标控制奠定良好的基础。

之间的信息不对称问题。

集权式的预算编制是指预算采用自上而下的方法编制,即所有的预算决策都由高层管理者做出,并不征求下级管理者和职工的意见。高层管理者依据企业的总体规划,确定总预算体系和预算指标,自上而下逐级下达,落实到各级管理部门和各个员工。这种预算编制方式所制定的预算指标指令性强,能体现高层管理者对企业过去运作的评价和对未来的预期。而分权式的预算编制是指预算采用自下而上和自上而下相结合的方法编制,即所有层次的管理人员和关键岗位的雇员都要参与预算的编制,经过自下而上、自上而下的多次反复,形成最终预算。

实际上,这两种方式各有优缺点,究竟哪种编制方式更适应,关键是要根据企业自身的特点,特别是上下级之间的信息对称程度(这又可细分为环境不确定性、预算任务复杂性等情形)来选择。若上下级之间的信息对称则应选择集权式的预算编制方式,反之,则采用分权式的预算编制方式。因此,一般而言,在预算编制过程中鼓励下属参与的程度,小企业不如大企业普遍。针对我国企业的实际情况,对于大型企业的预算编制可考虑更多地采用分权式的预算编制方式。同时,对分权式的预算编制方式应加以修正以克服其缺陷,即:一方面,让各部门员工参与到预算的编制中来,促进信息最大范围的流动,使预算编制的沟通更为细致,增加预算的科学性和可操作性,充分发挥员工的主人翁精神,调动员工的工作积极性;另一方面,让企业最高的预算机构参与编制预算并拥有最后决策权,使其能够从整个企业的大局出发,协调矛盾冲突,平衡各部门之间的利益,在分权的基础上集中决策,从而制订出可行的预算方案。

三、预算编制的程序控制——规范预算编制流程

程序是按照既定方式为有效地完成任务而必须实施的工作步骤。程序控制是对重要业务必须按照规定的标准化程序来执行的保障措施,其目的是实现预算编制的科学化、规范化。规范预算编制流程可以保证预算编制中的权力制衡和信息交流,可防止滥用职权和弄虚作假。因此,为了规范预算编制,应对预算编制的程序进行控制。

在预算编制中,预算编制的模式决定了预算编制的程序。根据大型企业的特点,其预算宜采用“上下结合、分级编制、逐级汇总”的编制方式,具体的控制程序如下:

1. 下达指标。根据《公司法》规定,董事会对股东大会负责,具有制定公司的年度财务预算方案、决算方案的职权。鉴于预算工作的重要性,为了使预算制订工作能顺利进行,一般要设立董事会领导下的预算委员会或类似机构负责预算控制的正常工作。这样,预算的编制首先应由预算委员会根据公司董事会中长期规划和年度经济工作目标,提出公司一定时期的总目标,并下达规划指标,提出关键性指标,如目标利润、销售量、生产成本、市场占有率等。

2. 初次编制上报。预算委员会将这些指标交由各职能部门充分讨论,各部门根据企业的实际情况草编预算,预算委员会对讨论过程进行指导和监督。

3. 审查平衡。预算委员会审查、汇总、分析、协调、平衡各部门的预算,并据此确定预算总量指标。

4. 再次编制上报。各职能部门根据分解的预算指标分别制定本部门的预算,并交预算委员会审核和汇总。

5. 审议批准。预算的批准一般要经过以下几个机构的审议:①预算委员会。经过预算委员会全面讨论,批准或者驳回修改预算。②董事会。经过董事会讨论,通过或者驳回修改,直至批准。③股东(大)会。股东(大)会或类似最高权力机构审批单位年度预算方案。

6. 下达执行。预算委员会将审批过的全面预算方案分发各职能部门遵照执行,直接指导预算的实工作。

四、预算编制的起点控制——与企业的根本目标一致

预算控制在一定意义上就是一种目标控制。预算通过目标的分解来强化内部各责任部门的目标责任,并以此为依据来实施预算的监控与考核,从而达到全面控制的目的。而预算编制的起点即预算编制的立足点,它是为了明确企业的目标以及各部门(单位)今后工作的方向,是影响企业根本目标的关键性驱动因素。预算编制的起点是否合理直接影响到企业目标的合理性和可实现性。

一般而言,预算编制的起点可分为:①以目标利润为导向,充分反映企业的近期经济效益;②以资本增值为导向,充分反映企业的战略。以目标利润为导向,尽管在一定程度上能够反映企业的经济效益,但它有一定的弊病,如导致短期行为和盈余操作行为等。目前,我国多数企业仍然是以目标利润为导向(以销售预算或者利润预算为起点)来编制预算的。笔者认为,预算编制的起点应该与企业根本目标相一致,以资本增值为导向,充分反映企业的战略。只有以资本增值为导向来确定预算目标,才能有利于企业可持续发展和增强企业核心竞争力,才能确保企业的年度经营目标不偏离企业的战略,避免各职能部门只关心本部门的工作,而对企业的整体目标漠不关心的短视行为。以资本增值为编制起点可使预算达到“战略控制”的目的。反映企业的战略就意味着在确定编制起点时应综合考虑战略规划和年度经营计划,同时还要考虑财务目标和非财务目标。

值得注意的是,在环境的改变导致企业战略变化时,预算的编制起点也应及时调整,以保证预算控制与企业战略一致。另外,在企业发展的不同时期,企业的目标会有所偏重,对预算编制的起点的设定也应有所不同,这样才能突出企业在不同阶段的战略意图,才能更加符合不同企业的实际需要,才能有针对性地进行目标控制。

五、预算编制的内容控制——保证预算控制的全面性

预算编制的内容直接反映了企业运用预算进行控制的范围。预算编制的内容务必全面。预算不全面、出现遗漏,就会使企业控制出现空白点,会使这些空白领域游离于控制之外,从而达不到全面控制预算的目的。

从我国预算的编制实践来看,一般对生产经营活动的预算较为重视,而对投资预算和筹资预算不够重视。另外,对预计会计报表的预算编制也不够重视。正是由于在投资与筹资方面缺乏预算控制,因而造成我国许多企业的投资、筹资出现盲目性和无序状态,造成投资失败和资本结构的严重不合理。同时,由于对预计会计报表的忽视,使得企业无法对经营的全局情况进行全面了解,也失去了对成本、资金和利润总

量进行有效控制的机会。

针对我国企业预算控制的实际,迫切需要界定预算编制的内容,对预算编制的内容进行有效的控制,以保证预算控制和对应责任的全面性。笔者认为,预算控制的内容应包括经营预算、投资预算、筹资预算和财务预算,其中财务预算主要以现金预算、预计资产负债表和预计利润表等形式反映。

当然,预算内容的全面性并不意味着预算作为一种管理控制的手段而对企业未来经营的每一个细节都作出细致的规定,相反,预算的控制应有其重点。笔者认为,在确定重点控制时应注意以下几点:①每个企业的实际情况不同以及同一企业的不同时期决定了企业控制的重点不同,进而决定了预算编制内容的控制重点也不尽相同。②企业规模的大小会影响到预算编制内容的控制重点。对于规模较大、企业经营活动比较复杂的企业应尽量编制全面的预算;对于规模小、业务比较单一的企业可仅就管理和控制的重点编制预算,其他的预算内容可不作为重点。笔者根据在实践中了解到的情况,深深体会到控制的重点对于首次推行全面预算控制的企业特别重要,如果企业不分重点与一般,眉毛胡子一把抓,不加区别地实施“全方位、全过程和全员”的全面预算管理,这样虽然面面俱到了,但会造成重点控制未到位、一般控制过多的状况,其结果是事倍功半。

六、预算编制的方法控制——选择合适的预算编制方法

从预算编制方法来看,可采用固定预算、弹性预算、滚动预算、零基预算、概率预算等方法来编制预算,企业若不根据不同的预算项目,对所采用的编制方法进行规定,就有可能存在各个部门根据各自的需要采用有利于自身的编制方法编制预算的现象,从而使预算的事前控制和指导作用不能充分得以发挥。因此,企业应当根据自身经济业务情况和预算项目的不同来制定不同的编制方法。下面对这几种编制方法的特点和对适应的预算项目类别加以分析。

1.固定预算。预算按是否可随业务量变动而进行调整分为固定预算和弹性预算。固定预算是根据预算期内正常的、可实现的某一业务量水平编制的预算。目前我国企业大多采用的是按年度编制的固定预算法。其主要优点是编制较为简便;缺点是在实际业务水平与预算业务水平相差较大时,无法起到预算的应有作用,难以进行控制、考核、评价等。因此,对于那些成长型的企业和面临市场环境变动剧烈的企业,在不确定性事项较多的情况下,不宜采用此方法。为了弥补固定预算的不足,通常采用两种方法来解决:①采用弹性预算或滚动预算的方式;②不仅编制年度预算,还分别按季、月编制预算,但要注意不同时期的各预算指标之间的统一协调,以免造成多重标准,反而不利于管理。固定预算法一般适用于固定费用或者数额比较稳定的预算项目。

2.弹性预算。弹性预算是在对成本(费用)分类的基础上,根据本、量、利之间的依存关系编制的预算。弹性预算的优点有:①比固定预算运用范围更广泛,适用性更强,它使预算与实际具有可比基础,使预算控制和差异分析具有意义和说服力;②一经编制,只要各项消耗标准和价格等依据不变,便可连续使用,从而可大大减少工作量。当然,运用弹性预算而不运用固定预算的最主要的原因还在于在控制的数量变化后,

运用弹性预算能够更好地对某个职能部门或管理人员的经营业绩进行评价。此方法一般适用于与预算执行单位业务量有关的成本(费用)、利润等预算项目。

3.滚动预算。滚动预算是随时间的推移和市场条件的变化而自行延伸并进行同步调整的预算。滚动预算具有如下优点:①能保持预算的完整性、持续性,从动态预算中把握企业的未来;②能使各级管理人员始终对未来12个月的生产经营活动有所考虑和规划,从而有利于生产经营稳定而有序地进行;③由于预算不断修正,使预算更符合实际情况,有利于充分发挥预算的指导和控制作用。此方法一般适用于季度预算的编制。虽然滚动预算有较大的灵活性,但它的自动延伸预算工作比较耗时,成本较高,代价较大。

4.零基预算。零基预算是对预算收支以零为基点,对预算期内各项支出的必要性、合理性或者各项收入的可行性以及预算数额的大小进行逐项审核从而确定收支水平的预算。这种方法克服了传统的建立在过去实际发生数基础上的“增减预算”的弊端,更能激励各部门改进工作,降低成本。对于费用类的预算项目建议采用零基预算法。

5.概率预算。概率预算是对具有不确定性的预算项目,估计其发生各种变化的概率,根据可能出现的最大值和最小值计算其期望值而编制的预算。这种方法一般适用于难以预测变动趋势的预算项目,如销售新产品、开拓新业务等。

在选择预算编制方法时,除了要考虑预算项目的不同,企业的预算编制水平也是需要考量的一个重要因素。对于预算编制水平较高的企业可以选择较为先进、复杂的一些预算方法,如滚动预算和零基预算;而对于预算编制水平较低的企业,则尽量从编制简单易行的预算开始(如固定预算),以免引起工作的混乱。此外,还应根据企业的实际情况,区分不同的预算项目,事先对编制方法进行规定,避免预算编制中滥用编制方法的行为,确保编制的合理性和科学性。

七、预算编制的审核制度

为了减少预算编制中的错误、避免预算松弛的行为以及核对有关程序的遵循情况,企业应当建立对预算编制的审核制度,对预算的编制依据、编制起点、编制程序和方法等进行检查。重点检查预算编制依据是否科学、合理,是否存在预算与经济实际相脱节甚至相互背离的情况;预算编制程序和方法是否合规、正确,是否存在违反编制程序、滥用编制方法的情况。预算编制审核可以通过委托社会审计或公司内部审计部门进行,以客观真实地反映预算年度的企业资产、成本和盈利情况,使预算编制更加合理、客观。

主要参考文献

- ①刘静,李竹梅.内部控制环境的探讨.会计研究,2005;2
- ②刘灵芝,李仕梁.关于我国上市公司内部控制环境建设的思考.科技进步与对策,2004;8
- ③曹玉珊,张天西.企业预算管理模式的探讨.当代财经,2004;9
- ④周晓蓉.我国内部控制理论与实践探讨.财经理论与实践,2002;4
- ⑤赵宗健,张岚,汪浩.浅析网络财务内部控制.财经科学,2004;1