基于BSC&ABB的集团公司全面预算管理

北京信息科技大学　张少林　张志凤(教授)

【摘要】本文介绍了当前国内外有关预算管理模式的研究成果,分析了集团公司全面预算管理中存在的问题,并将作业成本管理(ABCM)和平衡计分卡(BSC)应用于集团公司全面预算管理,构建了基于作业成本法和作业基础预算即BSC&ABB的集团公司全面预算管理模式。

【关键词】全面预算管理　平衡计分卡　作业成本管理

一、国内外预算管理研究成果

1.我国预算管理模式研究文献综述。在我国,最早提出预算管理模式的是王斌(1999)。他根据产品成本生命周期理论,将预算管理分为资本预算为主(市场进入期)、销售预算为主(市场增长期)、成本预算为主(市场成熟期)和现金预算为主(市场衰退期)四种模式。潘爱香、高辰(2001)也对这四种模式做出了阐述。同时,王允平与许美蓉(2004)、庞颖(2004)也都引用了王斌的关于预算管理的四模式之说。

接着比较有影响力的是清华大学经济管理学院于增彪主持的"管理会计应用与发展典型案例研究课题组",他以中原油田预算管理经验为素材,提出预算管理系统包括编制、执行、计量、分析、报告、奖惩、鉴证(内部审计)和计算机支持八大模块,同时认为预算管理作为系统具有技术、组织、执行和环境四个层面。这纵向的八个模块和横向的四个层面构成一个新的预算管理模式——全面预算整合模式,用来连接各个层级、各个单位及各位成员,使他们围绕公司的总体目标而运作。

2004年,于增彪教授提出一种新的预算管理框架,反映于《关于集团公司预算管理系统的框架研究》一文中。该框架将预算与财务会计、战略、平衡计分卡(BSC)、非财务指标、奖惩制度等因素集成为一个整体,是卡普兰(Kaplan)预算模式在我国的改进和拓展。文章在考察中外预算管理文献和实务的基础上,提出中国式预算管理系统的框架,为理论和实务工作者解决我国预算管理研究和实务中的分散性问题提供了一个共同的参照系。应该说,这个研究确实给理论研究和实务工作者一种全新的感觉,使得研究工作有了可以参照的模型,而且其中结合了各种当前比较新的理论,文章基于Kaplan预算模式,但又指出了两点不足:①由战略到平衡计分卡,再由平衡计分卡往下,应该是财务、客户、内部流程和人力资源四类指标,而不仅仅只是预算指标,而且,四类指标并非事无巨细,只能是关键业绩指标(KPI);②预算往下的执行显然不仅仅只是执行预算,还应该包括其他的KPI。可以说,这个研究成果属于理论前沿。

2.国外研究成果。

(1)作业成本计算法。这是20世纪30年代末40年代初美国会计学家科勒(Kolher)的思想。科勒当时所面临的问题是,如何正确计算水力发电行业的成本。水力发电的主要成本是发电设施等固定资产的折旧和维护费用等间接费用,原材料(水)不需从市场上购进,人工主要用于对设备进行监控和维护。采用传统的以人工小时来分配间接费用的方法显然不能正确反映成本。因此,科勒提出了"作业成本计算法"。但是,科勒的这一思想在当时并未受到重视。直到20世纪80年代中期,由库弗(Cooper)和卡普兰两位教授对作业成本计算进行了系统、深入的理论和应用研究之后,作业成本计算法才受到西方会计界的普遍重视。

(2)卡普兰预算模式。自20世纪80年代以来,哈佛大学的卡普兰教授对管理会计的贡献卓著,除创造作业成本制度之外,还与诺顿(Norton)创造了平衡计分卡,在保存原有预算的基础上,通过平衡计分卡将预算与战略及非财务指标连结起来,使得预算适应新的环境,形成卡普兰预算模式。可见,预算和战略的连结纽带是平衡计分卡;财务与非财务指标的连结是通过绘制战略图来实现的。预算与战略相连结为发挥预算在集团公司中的整合作用提供了新的途径。

(3)超越预算。20世纪90年代,一些欧洲学者提出"超越预算"的概念,目的在于否定现行预算理论和方法,在学术界和实务界引起轰动。倡导者认为,现行预算理论与实务弊端丛生,因而他们主张放弃预算作为业绩指标的做法,在事后的相对业绩契约(大部分是非财务指标)的基础上进行业绩评价,其中涉及到标杆法、平衡计分卡、流程优化以及战略理念的应用等若干内容。

二、集团公司全面预算管理中存在的问题

1.母公司预算目标审批缺乏弹性,不利于调动下属子公司的积极性,甚至会造成下属子公司虚报利润。由于市场可变因素太多,预算目标的设定可能与实际情况有所偏离,母公司如果还是一成不变地按照既定目标来考核,势必造成下属子公司弄虚作假。而且更重要的是,追求预算目标的完全正确对集团公司来说是没有任何意义的,只要预算目标从长远看与企业战略适合,有利于企业战略的实现,就是可行的。预算控制本身只是一种控制手段,并不一定要通过预算把企业战略控制在一个点上,而是要通过预算这种控制手段来实

现公司的整体战略。

2.母公司预算目标的设定与公司战略脱节,造成经营和战略脱节或冲突,战略不能实现,公司运营处于放任自流状态。预算是决策目标的具体化。集团公司首先根据市场制定其发展战略，然后通过预算这种手段从资源配置方面配合，以此来支持企业发展战略的实施。预算只有为战略服务,与战略要求一致,才能使资源配置有机整合,才能有效促进公司战略目标的实现。

公司战略是股东、客户、员工、供应商、政府、社会公众等各方相关者利益的共同体现，它的实现需要各个部门的一致努力。战略的实现受到许多关键因素的制约。我国许多集团公司在编制预算的过程中不注重公司战略与预算的衔接，这样做的结果是使预算只是一些毫无意义的数字和表格,而不能通过这些数据达到反映公司战略的效果。预算与战略的脱节使得预算指标没有主次之分，相互之间缺乏有机的联系,无法充分体现集团公司的战略意图。这样不但会导致抽象的公司战略无法转化为具体的目标，而且更为严重的是,它可能阻碍预算目标和公司战略的实现。而导致预算与公司战略脱节的最主要原因是缺少预算与企业战略之间相连接的纽带。

3.由于母公司与子公司之间的信息不对称,造成预算松弛、指标有效性差。通用电气公司前CEO杰克·韦尔奇曾有过一段著名的话:预算是美国公司的祸根,它根本不应该存在，制定预算就等于追求最低绩效。之所以出现这样的抱怨,往往是因为企业预算编制、执行和考核过程中出现了预算松弛问题。所谓预算松弛是指下级极力将成效确定在比实际可以达到预算还低的水平上,使其潜力不能充分发挥。这种逆向选择发生在预算编制过程中，也会影响到预算的执行。预算松弛表现为蓄意夸大业务活动预计耗用的资源量及作业难度或蓄意压缩业务活动预计产出水平。产生预算松弛的原因是集团公司与子公司之间的信息不对称。在预算管理中，信息不对称是指下级管理者拥有与预算相关的信息,而上级管理者不拥有,这种不对称既表现在预算编制过程中,也表现在预算执行过程中。下级参与预算的编制使得上级有机会了解各部门的真实情况，接触到各部门的一些私有信息,但这种接触通常还不是直接的。下级管理者凭借自己的信息优势,自然会利用参与预算的机会,建立较为松弛的预算。这就是预算管理中由于信息不对称产生的道德风险和逆向选择问题。

预算松弛使公司的稀缺资源过多地流向制造预算松弛的部门,造成资源的不合理分配。各部门之间传递的信息有很大的水分,导致公司内部各部门之间缺乏互相信任。同时,失真的内部信息在公司内部传递时,会误导决策部门做出错误决策。松弛的全面预算使控制标准过宽,妨碍全面预算差异分析,掩盖了公司经营中存在的问题。产生预算松弛的根本原因是企业缺乏上下一致的共同前景、目标和战略,企业高层管理人员与普通部门层次以及更低层次的目标和战略缺乏一致性,从而导致相互之间的讨价还价。

三、建立基于BSC&ABB的集团公司全面预算管理模式

通过对以上集团公司存在问题的分析，我们可以看到，导致集团公司预算问题存在的原因主要是集团公司战略与预算之间缺乏连接的纽带,这样就使得集团公司战略与预算脱节,公司缺乏上下一致的前景、目标,最终使预算流于形式,达不到应有的效果。为解决这一问题,理论界提出了许多对策,比如削减或放弃预算,如20世纪90年代,欧洲学者提出“超越预算”;还有的提出改进预算指标体系,如基于战略的全面预算管理、基于平衡计分卡的全面预算管理等。

笔者认为,超越预算对我国企业来讲是行不通的。因为超越预算要求企业达到一定的管理水平,并且要有一种可行的管理方法能够替代预算的职能,而这两点对我国企业来说是达不到的。而对于基于战略的全面预算管理,将战略引入全面预算管理,这确实是一种很好的思路,可以使预算指标设定更全面,但是预算与战略之间缺乏纽带,实施起来有一定的难度。故本文比较赞成的是基于平衡计分卡的全面预算管理,它通过绘制战略地图,将企业战略转化为各个层面的平衡计分卡,然后通过与关键成功因素相联系确定关键绩效指标,再按照关键绩效指标制订预算方案。这种方法有效地使战略与预算相连接,能够从理论上解决预算与战略脱节的问题,但是就如前面文献综述中对基于平衡计分卡的全面预算管理提出的疑问一样,如何确定关键业绩指标以及如何把平衡计分卡的四个层面量化,使得经理人员在实际应用中不再仅凭臆想和直觉,而是根据数据和事实采取行动,这就是本文要提出的,即平衡计分卡与作业成本管理相结合,通过作业成本将预算的各个层面加以量化,然后再确定关键业绩指标,也就是建立基于BSC&ABB的全面预算管理模式。

1.基于BSC&ABB的集团公司全面预算管理模式。作业成本管理对平衡计分卡的益处主要表现为:平衡计分卡更为重视公司层面的管理目标,然后将公司目标层层分解,而对于很细致的工作,只有依靠作业成本管理这种精细化管理工具才能完成。

基于BSC&ABB的集团公司全面预算管理就是基于BSC&ABB的战略管理思想应用于全面预算管理的。建立基于BSC&ABB的集团公司全面预算管理模式:

(1)以平衡计分卡为工具将战略细化,建立财务、客户、学习与成长、内部业务流程等几个层面的因果关系链。

(2)将作业成本管理引入平衡计分卡。平衡计分卡协会的创办者大卫·诺顿(David Norton)曾经有过如下描述:平衡计分卡提供了商业战略的自上而下的模型,作业成本管理提供了业务流程的自底向上的视图,连接这两者将开创战略审视与行动的新机会;作为关于客户与产品盈利能力的战略相关信息的数据源,作业成本管理对于使平衡计分卡用于战略管理流程具有无限价值。通过以上描述,我们知道,作业成本管理对于平衡计分卡的流程管理、客户和产品的盈利能力管理能起到很好的作用。下面,我们将说明作业成本管理如何影响平衡计分卡的各个层面:首先,在内部业务流程方面,作业成本管理可以帮助平衡计分卡识别对公司战略有利的流程,而且还能提供这个流程内主要作业的成本、时间和质量。其次,在财务层面,就如大卫·诺顿所说,作业成本管理可以提供关于客户和产品盈利能力的相关信息的数据源。作业成本管理可以精确告诉我们公司的利润来自哪里,具体到哪个

谈智力资本报告效应发挥的障碍

华中科技大学管理学院　曾洁琼　陈君宁(教授)

【摘要】知识经济时代,智力资本信息对投资者来说至关重要。本文分析了智力资本报告效应发挥存在的障碍,并提出了清除障碍的措施。

【关键词】智力资本　信息市场　效应　障碍

金融分析师认为，知识经济时代制定投资决策不能完全依赖会计信息,因为现有的会计系统忽略了事关企业生死存亡的智力资本信息，而金融分析师想要做出有效的投资决策,预计35%应基于智力资本方面的信息。所以企业所提供的智力资本信息对于投资者来说是至关重要的。

智力资本信息的提供方式——智力资本报告使报告使用者能了解企业在战略目标的实施过程中所取得的成就,有助于披露企业在战略、与顾客和供应商之间的关系、人力资本、创新能力和其他关键无形资源方面的信息。

尽管如此,金融分析师对智力资本报告仍然处于一种似是而非和模棱两可的认知状态中:一方面需要尽可能多的智力资本信息;另一方面在一定程度上又对智力资本报告充满矛盾情绪。在实践中,智力资本报告所具有的现实影响和其所能产生的潜在影响之间存在着巨大的差距。产生这种差距的原因是信息市场存在一系列妨碍智力资本报告作用发挥的因素。

一、智力资本报告效应发挥存在的障碍

通常将企业信息的交换概念化为这样一个市场:需方主要有投资者和金融分析师，供方是企业和其他的信息制造者,如信用等级评估机构。在此市场里,影响智力资本信息流畅通的因素主要来自于供方和需方。

Johanson基于瑞典金融分析师的经验，对来自于需方的主要障碍进行了界定和解释;Mouritsen对需方和供方障碍进行了讨论;Marr等以智力资本披露的动力为焦点讨论了几种

产品、哪个客户。在客户层面,作业成本管理告诉我们,在提供服务为客户增加价值的同时,还要考虑以成本有效率的方式提供。最后,在学习与成长层面,作业成本管理有一定的局限性,当然,如果存在可以计量的成本,作业成本管理也可以发挥功效。

(3)基于以上两点,确定关键业绩指标,然后根据关键业绩指标来制订行动方案,根据行动方案编制预算,对企业资源进行有效配置。

(4)对行动方案的结果及时反馈,根据关键业绩指标对行动方案进行考核、奖惩。由此,以上四个方面形成了完整的基于BSC&ABB的集团公司全面预算管理模式。

2.实施基于BSC&ABB的集团公司全面预算管理应注意的事项。

(1)高层管理人员的积极支持和参与是关键。高层管理人员的积极参与和支持是全面预算管理实施的关键。当公司高层对工作流程进行分析与检阅时,整个组织的员工会变得紧张起来。他们会产生种种猜想,此时最高管理层必须明确做出承诺,并将明确的信息在整个组织内分开,以便不被员工误解。只有这样,员工才会齐心协力,全力配合公司高层实施全面预算管理。

(2)在全面预算管理实施过程中要注意交流和沟通。全面预算管理的实施并不是一蹴而就的，它是一个长期的过程,需要各个方面的配合才能完成。这就需要在实施过程中,上下级之间、同级部门之间经常进行沟通,通过充分沟通,把企业员工的思想统一到企业战略上来,使每个员工认识到自己的努力对实现企业战略的贡献。

(3)企业必须建立良好的信息化系统,作为平衡计分卡和作业成本管理实施的基础。平衡计分卡与作业成本管理在集团公司的应用,需要大量的计量指标数据做支持,而这些大量的数据若仅仅依靠手工填表来完成，其工作量太大,有的企业在实施一段时间后,由于人工工作量大和其他各种困难,被迫中止实施。实际上在信息化时代,只要有一套平衡计分卡与作业成本管理软件系统,上述问题就可以解决了。因此,平衡计分卡和作业成本管理的应用,需要有相应的信息化系统的支持。

(4)选择适当的计量指标,不能一味求全。企业应选择那些与组织的战略目标一致的相关计量指标，而不是越多越好,越多的计量指标意味着模型的庞大和更多的数据收集工作,这只会给实施工作增加困难。此外,企业可使用作业成本管理来驱动平衡计分卡中的目标与指标计量,作业成本管理应着重应用在主要的几个关键战略指标的计量上。

主要参考文献

①李国忠.企业集团预算控制模式及其选择.会计研究,2005;4

②于增彪.我国集团公司预算管理运行体系的新模式.会计研究,2001;8