



全面预算发展趋势

——战略导向全面预算

山东交通学院 甘永生

【摘要】 传统全面预算起源于20世纪20年代,已不适应21世纪企业的发展。本文在阐述传统全面预算局限性的基础上,根据当今新形势提出了战略导向全面预算的设想,并认为战略导向全面预算是全面预算发展的大趋势。

【关键词】 预算 平衡计分卡 作业

一、传统全面预算体系的局限性

1911年美国工人出身的泰罗发表《科学管理原理》一书,标志着管理科学发展史上的重要阶段——科学管理的诞生。科学管理的中心问题是提高劳动生产率,主要方法是标准化(制定合理的日工作量,使工人掌握标准化的操作方法,使用标准化的工具、机器和材料,在标准化的工作环境中工作)以及采用激励性的工资报酬制度(即制定合理的工作定额,实行差别计件制,完成任务正常报酬、未达到标准低报酬、超标准高报酬)。科学管理一出现便迅速在美国许多企业中得到应用。为配合科学管理的应用,标准成本、预算控制、差异分析等专门方法被引入成本会计体系之中。1922年著名学者麦金西的《预算控制论》一书问世,该书较为系统地阐述了实行科学的预算控制方面的问题。在1922年美国全国成本会计师协会第三次会议上,以《预算的编制和使用》为专题展开研究,这次会议的研究成果不仅把对有关“预算控制”方面的内容予以深化,而且掀起了1923~1929年全美会计师与工程师协同研究预算控制问题的高潮。

上述分析在一定程度上可以表明,预算作为一种管理方法在20世纪20年代初已经产生。“实际上到1925年,所有管理会计实践已经得到了发展:为人工、材料和制造费用设置了成本账户,为现金、收入和资本编制了预算,并对弹性预算、销售预算、标准成本、差异分析、转移价格和部门业绩进行评价,这些实践已经展示企业发展的复杂性和管理人员对信息的需求。”美国著名的管理会计学家罗伯特·S·卡普兰在其名著《管理会计的兴衰》中的这句话就是对当时预算管理实践以及其他管理会计实践的概括。但是应当指出,由于当时企业环境相对稳定,市场基本处于卖方市场,企业之间竞争不太激烈,所以预算的主要职能是控制,故当时将预算这种管理方法称为预算控制。

目前,国内外企业广泛应用的全面预算体系是由20世纪20年代产生的预算控制方法逐步发展起来的,将其称之为传统全面预算。它虽然比早期的预算控制在体系上更严谨、更完整,但就当今企业发展来看,仍然具有明显的局限性。

1.传统全面预算缺乏战略导向。传统全面预算是由经营预算、财务预算和长期投资(资本支出)预算三部分构成。它以长期销售预测或目标利润为依据,编制资本支出预算和经

营预算,而经营预算则以长期销售预测为起点,按照以销定产原则进行编制,最后根据资本支出预算和经营预算编制财务预算。不难发现,传统全面预算忽视了战略的存在,它假定企业未来继续生产原有的产品并且未来产品的销售情况是可以预测的,在此基础上,以长期销售预测或目标利润为依据,编制资本支出预算、经营预算和财务预算,以保证未来的生产能力能够满足市场对生产的要求,并用以控制经营活动和财务活动,保证资金的有效筹措和使用,实现目标利润。这显然是在企业外部环境相对稳定,市场竞争不太激烈,企业单纯以实现利润最大化为目标下的逻辑。在当今企业高度重视竞争优势和战略管理的形势下,这种逻辑失去了其存在的基础。

2.传统全面预算编制以长期销售预测或目标利润为依据。传统预算的这种依据,从当今企业竞争环境来看是片面的,在实践中会给企业带来严重的不良后果,主要是可能引发短期行为,不利于对企业长期竞争优势的形成和维护。

3.传统全面预算中的成本预算缺乏坚实的基础。成本控制是全面预算管理的重要内容。在成本预算的编制方面,传统全面预算对于产品的直接成本按照标准成本进行确定,而对于制造费用以及销售管理费用则没有严格的标准或编制基础。这在企业产品的主要成本是直接成本,而制造费用以及非制造费用比重很低的情况下是可行的。但是,随着知识经济的发展,产品成本构成中的直接材料和人工工资所占比重大大下降(据美国有关成本资料统计,这两项成本所占比重分别不到20%和10%),其余大部分为知识资源的消耗和一般费用的消耗。由于大量的费用缺乏预算基础,因此给预算的科学性带来严峻的挑战。

正因为传统全面预算存在上述问题,从而给企业的预算管理实践带来了严重的影响。据国外相关资料介绍,美国有60%的企业没有将预算与战略联系起来。通用电气的原首席执行官曾严厉抨击预算在企业中的功能:“预算是美国企业的致命伤,它根本不该存在,预算的设定无异于划地自限。根据预算流程,通常只能得到每个人的最低产出,因为人人都企图讨价还价而将预算数字压低。”

二、战略导向全面预算的基本特征

关于如何克服传统全面预算的缺陷,笔者提出了战略导向全面预算的设想,战略导向全面预算具有如下基本特征:

(一)以战略为导向

战略是实现企业长期经营目标、增强企业竞争优势的基本策略。企业经营的关键在于企业有无正确的战略。以战略为导向,战略错了,企业内部工作效率越高,结果可能偏离企业目标越远。西方企业认为“做对的事情”比“把事情做对”更重要。因此,企业内部经营管理者应以战略为导向。企业战略主要包括总体战略和竞争战略。总体战略包括发展战略、维持战略、收获战略和收缩战略;竞争战略包括总成本领先战略、差别化战略和集中一点战略。战略的执行需要通过预算来保证资源的有效使用和对战略执行的财务结果实施控制。不同的战略对预算的要求不同,因此预算也必须要以战略为导向才能对战略起到支持的作用。

(二)以平衡计分卡为依据

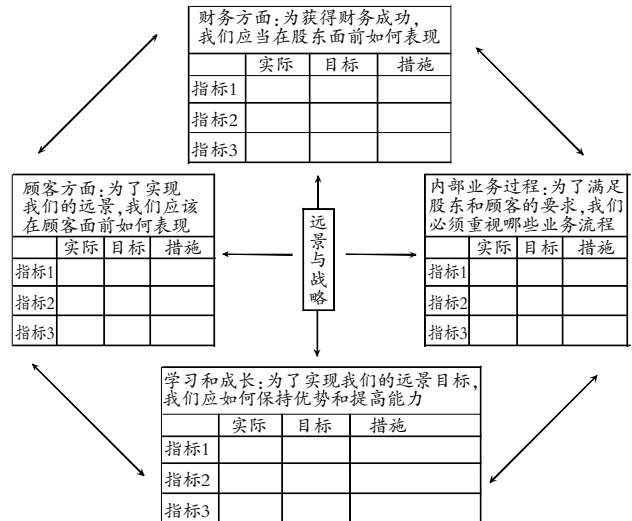
所谓“平衡计分卡”,简单地说就是根据企业的战略目标和战略要求而精心设计的绩效指标体系、目标体系及实现目标的措施方案体系,它既是绩效评价系统,也是战略管理系统。这个体系(系统)具有如下特点:

1.多维性。该体系由财务、顾客、内部业务流程、员工学习与成长等相互联系的四个维度的指标构成。财务维度:从财务角度衡量企业的指标。财务指标是反映企业经营效益的指标,它包括收益增长率、经济增加值等。顾客维度:从顾客角度衡量企业的指标。这类指标主要有顾客满意度、顾客忠诚度、市场份额、市场占有率等。内部业务流程维度:从企业内部业务流程角度衡量企业的指标。这类指标主要有流程的有效性、流程效率、周期、成本、适应性等。员工学习与成长维度:从员工学习与成长维度衡量企业的指标。包括高学历员工的比例、员工生产能力、员工满意度、员工建议、培训时间、开发能力等。

2.平衡性。传统企业绩效评价仅采用财务指标。财务指标虽然是重要的绩效评价指标,但它是一个滞后的指标,只能反映企业历史行为的结果,不能揭示企业未来的发展潜能,而且单纯以财务指标来评价还可能造成经营上的短期行为。平衡计分卡则将企业的绩效评价指标拓展为上述四个维度,较好地平衡了财务绩效指标与非财务绩效指标、滞后续效指标与前置绩效指标以及企业内外群体之间的关系,使企业绩效得到全面的评价。

3.因果性。平衡计分卡四个维度的指标之间具有很强的因果关系。具体来说,就是员工学习与成长维度指标支撑内部业务流程维度指标,内部业务流程维度指标支撑顾客维度指标,而顾客维度指标又支撑财务维度指标。最后,财务维度指标的持续增长又为员工的学习与成长、内部业务流程的改善提供经济保障。一环扣一环,最终使企业步入良性发展的轨道。

4.战略性。平衡计分卡的战略性表现在:第一,平衡计分卡的绩效评价指标体系的制定以企业的长远发展为导向;第二,它既注重对结果指标的衡量,又注重对企业未来长远发展情况的衡量;第三,企业战略管理的关键在于培养企业的核心竞争力,而在知识经济时代,企业核心竞争力主要表现在员工的学习与成长以及内部业务流程的不断革新方面,平衡计分卡恰好突出了这个方面。



预算编制为什么要以平衡计分卡为依据?主要原因是企业的战略目标具有很强的概括性,虽然预算编制要求以战略为导向,但预算的具体确定却不能直接以战略为依据。而平衡计分卡则是企业远景和战略的具体化,预算如果符合和支持平衡计分卡指标的目标和措施方案,则最终将对企业的战略目标和战略的实现产生积极作用。因此,预算编制应以平衡计分卡为依据。这种以平衡计分卡为依据的预算编制方法可称为“平衡计分卡驱动预算程序”。

(三)以作业为基础

所谓“作业”(管理学者称为“活动”,而会计学者则称为“作业”,本文遵循会计学者的说法)是指:①组织所完成的工作。②有利于实现ABC(作业成本计算)的目的。实际上,作业就是组织发生的各种各样的具体活动。

在一个企业里,作业无所不在,可以说,整个企业就是一个最大的作业集合体。作业可以从不同的角度进行分类:①按作业之间的关系,作业可分为基本作业(包括内部后勤作业和生产作业,外部后勤作业,市场和销售作业以及服务性作业)和辅助作业(包括采购作业、技术开发作业、人力资源作业和一般管理等具有基础设施作用的各项作业),也可分为直接作业、间接作业和质量保证作业。②按作业的水平不同,作业可分为单位水平作业、批水平作业、产品水平作业和设备水平作业。③按作业对顾客价值的贡献,作业可分为增值作业和非增值作业。④按作业执行的效率高,作业可分为高效作业和低效作业,低效作业是可以进一步提高其效率的作业。

作业与成本有密切的关系,成本的发生从根本上讲是由于作业的执行所引起的,因此,以作业为对象,通过对作业的分析研究,进而采取措施,消除非增值作业,改善低效作业,优化作业链,对于削减成本、提高效益具有重要意义。惟一真正有效的成本削减途径就是完全取消作业,试图使成本单方面下降的措施很少有效,试图以较低成本去完成那些根本不应该做的作业一点意义也没有。归根到底,企业间成本和价格的不同,来自设计、生产、销售和运输其产品和服务所需的种种作业,比如吸引顾客、装配最终产品和培训员工等等。成本是由作业的执行而产生的,而成本的优势来自于特定作业的执

行对比竞争者的有效性。同样,差异还来自于作业的选择及其执行。因此,作业是竞争优势的基本单位。企业总体上的优势或劣势来自于其所有的作业,而不仅是其中的一部分。

从上述对作业的分析以及著名管理学家的论述中可以看到,作业是成本的动因,同时作业也是竞争优势的来源。因此,企业根据战略要求合理地确定作业及作业之间的关系,对于降低成本、形成竞争优势具有重要意义。预算作为管理工具,以作业为基础,根据作业和作业成本量来确定资源的消耗量,可以使成本预算更好地发挥作用,西方国家20世纪90年代作业基础预算法的产生是预算管理的重要发展。

三、战略导向全面预算的内容

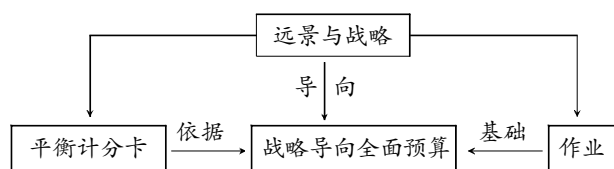
战略导向全面预算为了突出对战略的支撑作用,其内容应当由经营预算、战略预算和财务预算构成。

1.经营预算。经营预算包括对产品销售和服务所得的预期年收入和在有效率的经营中为客户传送和运输这些产品和服务所产生的预期费用的预测。它不仅确定了为维持现有生产和服务于客户的正常成本,同时也确定了在下一期中用于推出新产品和吸引新客户费用。与传统全面预算不同的是,经营预算的很多信息来自平衡计分卡,如目标利润、长期销售预测以及其他许多业务(作业)信息。另外,经营预算中的许多开支应采用作业基础预算法来确定,其具体步骤包括:①估计下一期的生产和销售数量;②预测业务(作业)量;③计算所需的资源;④确定实际的资源供给。

2.战略预算。战略管理是要实现绩效的突破性提高,而绩效目标与正常可达到的水平之间往往存在一个较大的缺口,战略的制定和实施就是要填平这个缺口。为此,企业要从各个方面将这个缺口转化为具体的目标,并制定战略行动计划,以促进具体目标的实现,最终填平缺口。例如,三年内企业要实现增加利润1 000万元的战略目标,一个重要的方面就是企业要求新产品的创利比例要增加30%,为此,研究开发部门要加快制定新产品研究开发的计划。战略预算就是针对战略行动计划而编制的确保战略行动顺利开展所需资源的预算。战略性预算与传统全面预算中的资本支出预算的主要区别有以下两点:一是战略预算直接支持战略的执行,而资本支出预算则没有明确的战略导向;二是战略预算的范围更大,包括用于创造新的经营模式、开发新产品、开拓新市场、发展新能力等面向企业长远发展的战略行动计划所需的资源,而资本支出预算主要是指用于维持或扩大生产能力、降低产品成本、提高产品质量的长期投资项目支出的预算。战略预算依据平衡计分卡确定的战略行动计划以作业为编制基础。

3.财务预算。财务预算根据战略预算与经营预算的有关数据编制,与传统全面预算下的财务预算内容相同。

战略导向全面预算与企业远景与战略、平衡计分卡、作业之间的关系如下图所示:



四、全面预算发展的大趋势——战略导向全面预算

全面预算要以战略为导向,为战略管理服务是企业战略管理的客观要求。同时,平衡计分卡及作业基础管理方法的完善和发展为战略导向全面预算的发展提供了有利条件。1992年,哈佛商学院教授罗伯特·S.卡普兰和复兴方案公司总裁大卫·P.诺顿合作发表《平衡计分卡:良好绩效的测评体系》,标志着平衡计分卡的诞生。平衡计分卡作为革命性的绩效评价系统和战略管理系统已在世界500强的半数以上的企业中得到应用,哈佛《商业评论》也将平衡计分卡理念评为20世纪最具影响力的75个管理理念之一。1980年,人们发现在先进的生产条件下,传统的成本计算方法严重扭曲了产品成本,为了提高成本计算的准确性,人们开始重视以“产品消耗作业,作业消耗资源”为理论基础的作业基础成本计算方法,从而提高了成本计算的准确性。后来人们发现以作业为基础不仅可以改进成本计算方法,同时,对作业进行管理也是降低成本、取得竞争优势的重要方法。因此,20世纪90年代,在作业基础成本计算的基础上进一步发展了作业基础管理。早在1996年,美国就有49%的企业采用作业基础成本计算方法。另据资料介绍,美国克莱斯勒公司自1991年采用作业基础成本计算方法以来,该系统已经为公司创造了数亿美元的收益,收益来源于简化产品设计、删除无生产效率的多余作业。这个收益超出了公司为此付出的投资的10~20倍。在某些经营环节,节约的资金超过投资额的50~100倍。预算作为重要的管理手段,在作业成为管理基础的情况下,它不仅适用于经营性成本费用的预算编制,也适用于资本预算的编制。

综上所述,笔者认为战略导向全面预算不仅必要而且十分可行。随着企业战略管理发展的日益深入、平衡计分卡的广泛应用以及作业基础观念的不断强化,我们相信战略导向全面预算必将成为企业全面预算发展的大趋势。

主要参考文献

- ①郭道扬. 二十世纪管理会计产生与演进. 理论探讨, 1999;3
- ②[美]H.托马斯·约翰逊, 罗伯特·S.卡普兰. 侯本领, 刘兴云译. 管理会计的兴衰. 北京: 中国财政经济出版社, 1992:10
- ③余绪缨. 管理会计学. 北京: 中国人民大学出版社, 1999: 346
- ④李天民. 管理会计学. 北京: 中国广播电视大学出版社, 1984:308
- ⑤[美]彼得·F.德鲁克等. 李焰, 江娅译. 公司绩效测评. 北京: 中国人民大学出版社, 1999:47
- ⑥杨东龙. 战略执行——平衡计分卡的设计与实践. 北京: 中国社会科学出版社, 2003:205
- ⑦[美]保罗·尼文. 胡玉明等译. 平衡计分卡使用指南. 北京: 中国财政经济出版社, 2003:225
- ⑧[美]罗伯特·S.卡普兰, 大卫·P.诺顿. 战略中心型组织. 北京: 人民邮电出版社, 2004:281
- ⑨[美]约翰·A.米勒. 陈工孟, 孙彦丛, 王霞译. 作业管理实务. 上海: 上海人民出版社, 2002:18
- ⑩[美]普华永道. 王立彦, 高焱, 代冰彬等译. 首席财务官——公司未来的建筑师. 北京: 北京大学出版社, 2002:61