全面预算呈现仪式化倾向的原因与对策

郭长城

(河北金融学院 河北保定 071000)

【摘要】本文分析了全面预算存在仪式化倾向的原因,认为主要在于其作为管理工具自身就存在矛盾,随后提出了协调全面预算矛盾、最大限度发挥全面预算作用的建议。

【关键词】内部控制 全面预算 预算

全面预算是指企业对一定期间的经营活动、投资活动、财务活动等做出的预算安排。2008 年 5 月,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布的《企业内部控制基本规范》第三十三条规定,预算控制要求企业实施全面预算管理制度,明确各责任单位在预算管理中的职责权限,规范预算的编制、审定、下达和执行程序,强化预算约束。2010 年 4 月,同样由上述部门发布的《企业内部控制配套指引》第 15 号,专门对全面预算做出了更为详细的规定。财政部要求上市公司从 2011 年 1 月 1 日起实行该规范,其他企业逐步实行。执行内控规范的企业,必须对本企业内部控制的有效性进行自我评价,披露年度自我评价报告,同时聘请会计师事务所对其财务报告内部控制的有效性进行审计,出具审计报告。政府监管部门将对相关企业执行内部控制规范的情况进行监督检查。这些规定表明在我国实行全面预算将不再是企业的自主选择,而是必须实行的内部控制环节和必须采用的管理工具。

一、全面预算呈现仪式化倾向的原因

全面预算这一管理工具本身就是一个矛盾的混合体,这些矛盾相互对立,客观决定了全面预算的仪式化倾向。

1. 预算目标和企业终极经营目标不一致的矛盾。全面预算作为一种管理工具,具有决策和控制两个方面的职能,其承接是经营战略目标,它是经营战略目标和生产经营计划的具体化,要经过上下左右的平衡之后才能最终编制完成,一旦编制了全面预算,履行完了决策职能,以后就要依据它来安排经营活动、财务活动和投资活动,还要依据它对这些活动的结果进行考评和控制。企业的经营目标是企业价值最大化,是追求客观条件许可下的股东利益最大化,因为企业所依赖的客观条件是不断变化的,所以为了完成企业经营终极目标,企业并不一定要求它的各种经营活动、财务活动和投资活动都符合预先设定的预算标准,而只是要求这些活动最大程度地满足了客观条件的需要,实现了股东的最大利益。由此可以看出,这两个目标并不是完全一致的,其出现矛盾是一种常态,全面预算必须要在这一矛盾中寻求平衡。

2. 预算决策职能和控制职能管理方向不一致的矛盾。全面预算既担负着计划、协调和资源分配等决策职能,又承担着控制职能。决策职能和控制职能是两种取向不同的管理职能,决策职能要求根据外部条件的变化,不断对原来的决策方案进行局部调整,然后再进行全局性配合,以实现对外部环境最大程度的适应。控制职能则要求维持现状,一切以预先设定的标准调整资源,安排经营活动,从而更好地实现预定的经营目标。全面预算同时具有这两个方面的职能,其管理取向自然也是不同的:预算决策的职能需要不断根据企业复杂的内外环境变化,采用简单灵活的及时性决策机制,创新性地调整部署,分配资源,不断开发新产品、新技术、新的业务流程以及新的管理方法,不断提高管理的难度和标准以便取得良好的经营效果。

全面预算的编制却是一个全方位的平衡过程,整个编制过程非常复杂,为了实现预算的控制功能,往往需要几上几下,反复讨论,有些大型企业的全面预算需要 100 多天的时间才能完成,完成以后又要作为刚性标准执行,一般不再追求变化。在企业中全面预算的决策和控制两种职能都要求其下属单位参与并实施,这使下属单位要扮演着两个相互矛盾的角色,其调和的难度非常大。

3. 预算实现条件的主观性和经营环境的客观性矛盾。全面预算作为一个对企业活动进行控制并进行考评的工具,其完成目标的条件应该是主观的,是通过人的努力能够做到的,也就是人的主观努力在目标完成的过程中起着决定性的作用,如果存在这样环境,即控制的目标就是将活动的结果人为地限制在一个平衡的水平上,防止出现客观的波动性,则预算实现条件的主观性和控制目标的主观要求就相一致,可以达到最佳的预算控制目的,比如政府的收支预算就符合这一要求,所以预算管理是政府收支管理的重要工具。但是在现代企业的中,为防止出现经营波动,对经营结果进行人为调控的情况很少存在,大量存在的是不断根据客户的个性化要求和市场的变化,调整生产的品种和规模,以适应客观条件变化,达到经营效果的最大化。假如在现代企业经营中也人为设定一些固定的预算标准,并对企业的所有活动进行控制,则很容易出现“预算宽裕”或“业绩宽裕”。全面预算必然要在控制标准的主观性和经营环境的客观性之间进行平衡。

以上从三个侧面对全面预算存在的矛盾进行了分析,综合起来看全面预算存在的主要矛盾就在于为了完成全面预算的控制职能而导致的企业预算目标与企业终极目标之间的差异人为性地扩大,也就是企业完全根据全面预算安排经营活动、财务活动和投资活动,虽然可以完成全面预算,但是企业的资源却不能得到最有效的利用。

为了更清楚地说明这个问题,我们可以参考跳高运动中的高度选择,比如跳高运动员的上级主管想通过预算的方法和他商定一个高度,并且告诉他如果他跳过这个高度就给予奖励,如果跳不过这个高度就受到处罚,那么这个高度最终会被定在什么水平上呢?我们可以想到,无论其上级主管如何努力说服他提高高度,最终商定的高度都会在他的能力之下。当然上级主管也可以凭借权力将高度就定在他的能力之上,那么这个高度对于调动运动员的积极性而言就失去了意义。我们希望上级主管能将高度定在运动员付出最大努力正好跳过的地方,但是这个高度提前是很难预知的,所以出现这种结果的可能性也是非常低的。现代企业的经营环境也大抵如此,通过这个例子我们可以看到,追求超越客观高度的现代企业,如果不加限制地选择预算高度进行管理控制,是很难达到最优结果的。

因为全面预算中客观存在着矛盾,而全面预算本身很难调节,这也就造成了企业编制全面预算时轰轰烈烈,但是预算执行以后却问题多多,有的只能中途放弃,使整个预算的编制过程成为了一种痛苦的仪式。

二、协调矛盾,最大限度发挥全面预算作用的思路

1. *提高预算决策层的预算目标制定能力,使下属单位减少讨价还价的余地。*《企业内部控制配套指引》第15号规定,企业应当根据发展战略和年度生产经营计划,综合考虑预算期内经济政策、市场环境等因素,按照上下结合、分级编制、逐级汇总的程序,编制年度全面预算。预算管理委员会主要负责拟定预算目标和预算政策,制定预算管理的具体措施和办法,组织编制、平衡预算草案,下达经批准的预算,协调解决预算编制和执行中的问题,考核预算执行情况,督促完成预算目标。预算目标的最终决定权在预算管理委员会,预算管理委员会的预算目标拟定能力直接决定预算目标和企业终极目标的契合程度。

尽管由于制定预算目标属于预测和决策范围,且预算管理委员会居于管理的高层,它的成员不一定都了解企业的具体业务,他们拟定的预算目标和企业客观能达到的经营目标完全一致几乎是不可能的,但是企业的高层决策人员还是应该不断提高自己的决策能力,注重调查研究,努力使预算目标符合实际,切实可行,在预算的协调和平衡阶段,对下属单位提出的各种要求,能够判断出合理性和可行性,防止下属单位出于业绩考核的目的对预算目标进行干扰性修改,尽量减少下属单位讨价还价的余地。

2. *简化预算的编制程序,缩短预算的编制时间。*预算的时间跨度越长,预算目标与客观可能目标的差距就越大,其对经营活动、财务活动和投资活动的控制力越弱。根据《企业内部控制配套指引》的规定,企业应当以年度预算作为组织、协调各项生产经营活动的基本依据,将年度预算细分为季度、月度预算,通过实施分期预算控制,实现年度预算目标。如果简化了预算的编制程序,缩短了预算的编制时间,就可能编制短时间目标的预算,从而缩小预算目标和客观可能目标之间的差距,并能保证在年度、季度和月度开始以前完成预算的编制工作,保障对预算周期的指导性作用。为了简化预算的编制程序需要预算管理工作机构预先做好工作,《企业内部控制配套指引》规定了预算管理工作机构12个方面的职责,预算管理机构如果高效率地做好了这些工作,就会减少预算协调和平衡的次数,从而缩短预算编制的时间。在企业中做好全面预算档案的整理和维护,实施以ERP平台为代表的先进的企业信息管理平台,是缩短预算编制时间提高预算效率的重要技术手段,这样一旦预算目标确定,就是可以适时将预算目标分解到各单位,并形成财务预算和投资预算。

3. *在不违背全面预算刚性的前提下,通过其他的控制手段对全面预算的控制结果进行修正。*全面预算本身的缺陷客观存在,制度规定全面预算又要刚性执行,一定要承担它的控制职能,如果企业只有预算控制这样一条控制体系,困境就没有办法突破了。实际上,现代企业中是有许多管理控制系统用于联系个体行为和组织目标的,除了预算控制以外,还有计划控制、薪酬激励、行政控制、文化控制等。如果仅从全面预算控制一个控制途经看,可能得出错误的结论。但是有证据显示,成功的企业往往将正式的预算制度与开放、灵活、非正式的控制系统有机地结合起来,这意味着全面预算因为自身存在的矛盾而造成的问题,可以通过其他的控制手段得到修正。

有些西方大公司在使用全面预算时仅用于确立和细化战略目标,对于传统的预算控制职能,不完全采用,或者采用以后再用其他的控制措施进行补充。例如诺基亚公司并没有直接采用预算来进行控制,而是通过一套特有的"程序"来实现:一是产品设计程序,用于满足客户的多样化需求;二是交货程序,用于发展与维护客户关系;三是业务支持程序,用于管理和支持上述程序。这样就可以做到,既有预算,又不唯预算,既可以发挥全面预算在决策目标分析、资源配置方面的计划决策作用,又可以将企业的经营活动、财务活动和投资活动控制在一个提前可以预知的范围,还可以充分调动预算执行单位的积极性和创造力,使相关人员的行动选择符合企业终极目标的要求,充分发挥了全面预算的作用。

全面预算作为一种管理工具,其特有的矛盾冲突尽管无法完全避免,但是通过采用针对性的措施,这些矛盾也可以得到缓解,如果各种关系处理得好,全面预算的实施给企业带来的好处会远远大于它的弊端。

主要参考文献

1. 中国注册会计协会.2010年度注册会计师全国统一考试辅导教材——财务成本管理.北京:中国财政经济出版社,2009

2. 蔡剑辉. 预算的职能冲突与协调对策研究. 会计研究,2009;12