

预算管理的逆反性及其控制策略

冯巧根

(南京大学会计系, 江苏南京 210093)

摘要:传统的预算管理侧重于预算的编制和执行,未能将预算管理与企业内部控制有机结合,更未从战略角度思考和规划预算管理,从而导致预算管理逆反现象的出现,影响了预算管理的科学性和有效性。真实诱导预算法和预算管理前馈化是从技术上和管理上弥补、完善预算管理功能的有效方法。

关键词:预算管理;预算基数;前馈控制

中图分类号:F812.3

文献标识码:A

文章编号:1001-7348(2005)03-0112-03

全面预算是以货币等形式展示的未来期间内,企业全部经营活动的各项目标资源配置的定量说明。预算管理则是以预算为起点,围绕预算的实施、控制、评价考核而展开的管理活动。预算管理作为管理的一种有效手段,已为国内外大中普遍采用。然而,随着实践的深入,预算本身也暴露出一些不足或问题,亟需应的解决对策。

预算管理的逆反性

预算的实质是现金流量的一种平衡,用公式表示为:“投资去向=筹资来源”。传统的预算主要有两大基本功能,一是通过预算编制实现资源配置,二是实现预算控制。企业预算管理主要基于以下两点考虑:一是企业经营者的精力必须放在重点管理上,预算管理正好能实现这一目的。二是预算为确定不同时期的企业稳定企业的经营业绩、降低经营成本的一种操作性很强的方法。近年来,大力推行预算管理的同时,也遇到许多逆反性问题,如预算编制过程中基础性不强,经营者在预算管理中难以体现其利益,无法满足企业长远发展的需要等。导致这些问题的原因,

可归结为如下几点:①目标不一致和利益冲突;②信息不对称;③规避不确定性带来的风险;④防备上级的层层削减或层层加码;⑤缓解以预算标准评价业绩造成的压力等。

1.1 技术性原因导致的逆反性

预算编制基数的“精度”是预算管理中的一个技术性难题,它是预算管理发展过程中普遍存在的逆反现象之一,其起因与企业组织结构的变迁密切相关。即,随着上世纪50-60年代以来企业分权化趋势的增强,部门(下层)管理者的自主权扩大,经营决策的机会增多。在这种委托代理关系下,由于不同管理层之间的信息不对称,预算管理过程中的寻机现象发生。

当进入一个新的年度时,经营者总是希望所属企业或单位能如实地填报预算基数,并最大限度地调动各有关方面的积极性。但事实上,在确定预算基数的上下级不对称信息博弈中,讨价还价往往是不可避免的。从委托代理角度分析,在委托人与代理人之间的博弈中,往往代理人具有优势,因为他们掌握着更多的信息。作为企业的下级组织相对其上级组织而言,他们更清楚每年究竟能完成多少预算

目标;但是他们通常倾向于隐瞒这一信息,以便在讨价还价中压低预算基数,从而获得更多的超额奖励。这种现象在实践中表现为,预算的执行人低估收入、高估成本、低估产销量甚至销售价格、夸大完成预算的困难、低估利润等;或为了争取新的投资项目,在项目申报时压低支出预算,当项目被批准后,又不断扩大投资规模或捎带其他项目以谋求自身利益。如何从技术上提高预算编制的科学性,增强各级经营者的预算控制积极性,已成为当前面临的重大课题。

1.2 管理思想滞后诱发的逆反性

传统的企业管理框架,是从“计划到控制”为重点的,以“战略计划制定、经营管理控制及操作系统控制”为层级构建的体系,见图1。

就预算管理而言,与传统的企业管理框架相适应,企业预算过分注重收益指标,局限于短期视野的财务控制,容易陷入形式主义的误区。换言之,企业实践中的“预算无用论”开始蔓延。造成人们对预算管理发生动

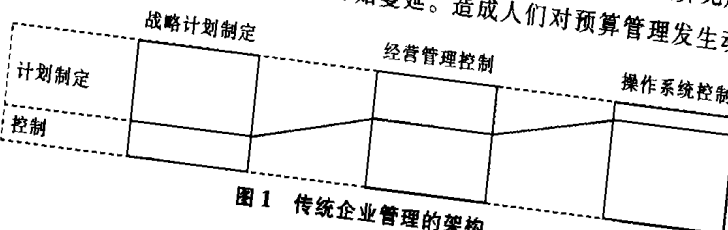


图1 传统企业管理的架构

摇的原因主要有以下几点^[1]:①认为预算管理,正确估计企业未来的收入和费用困难较大;②有些企业家认为,预算给他们带来太多的束缚,并增加了不必要的环节,使他们不能很好发挥创造性,且有可能使他们失去一些发展的机会;③企业内外部环境不确定性因素太多,预测难度大,其中某些因素变化往往会经营业绩带来相当大的影响,容易与实际脱节;④太花时间,对各项的估计和预算报表不够重视,认为成本太高。

预算管理的这种思想认识,源于预算环节控制机制的滞后和战略导向的缺失。企业预算管理既要注重经济性和可操作性,降低预算编制和执行的成本、提高控制效率,更要关注企业的长远目标和战略计划,重视战略规划与战略控制。以图1的框架为基础,可进一步扩展控制的基本属性。即存在多维的预算控制视角,包括“长期控制/短期控制”这样的控制期间,以及“总体控制/部分控制”这样的管理领域,以及“事前控制/事后控制”这样的控制时点,预算管理可以其作为轴心在这3个层面上进行探讨。战略控制可以理解为是长期总体的控制,经营管理控制可以视作短期总体控制,而操作系统控制可以理解为是短期部分控制。但是,从控制时点上看,目前的预算管理还局限于事后控制或以事后反馈控制为基础的框架。

2 应对逆反性的控制策略

预算是在企业经营管理全过程之中的一种规划,是企业战略的体现。预算管理必须明确自身的定位,充分发挥自身的预测、决策功能与作用。为了充分发挥预算管理的科学性和有效性,针对上述逆反性现象及由此导致的问题,我们从以下两个方面展开探讨。

2.1 技术上的对策——参与预算和准确核定基数

对于预算管理中存在的逆反现象(如预算滞后问题),学术界存在不同的观点。有学者对此持肯定态度,认为预算滞后调整了管理者个人目标与组织目标间的矛盾,或者说缓和了因环境变动形成不确定性而给预算执行者带来的影响等。但多数学者认为,过度超越正常范围的预算滞后,对组织来讲是有害的。因此,有必要从以下两个方面寻求对策,并加以解决。

第一,提倡参与型预算(participative bud-

get)的编制。由企业各层次人员参与制定的预算具有激励(促进接受)的功能,早期开展参与型预算,强调的是管理者的心理效果(即具有参与的动机)。在预算制定中,如何排除人们的担忧是极为重要和关键的,预算体系是否具备有效的功能,取决于管理者以及员工对预算的理解和接受程度,事实证明,企业全体员工积极参与的主动预算与单纯由上级分配(imposed)下达的预算相比,往往更具效率性。参与预算至少有如下3点好处:一是在参与过程中,能减少科层组织内信息的不对称性。下一层次的管理者将所了解的有关环境、技术的情况很好地传递给上一层次的管理者。二是在参与过程中,增强了下层管理者的积极性,能够促进预算的圆满完成。三是通过参与预算编制,得到教育和训练。

第二,引入真实诱导预算。所谓“真实诱导预算”(Truth-Inducing Budget Scheme)就是从代理人入手设计预算基数的博弈规则,即通过引入激励约束机制,诱导代理人向着委托人预期的目标提供预算基数,使委托方与代理方达到博弈均衡。真实诱导预算法有如下2个特征:①对预算目标过低,轻易完成目标的管理者,给予惩罚;②对在正常预算目标额以上完成的管理者,为促使其取得更好的成绩,对其实施激励。这种真实诱导预算的博弈过程如下^[2]:

(1)先由委托人提出一个要求数 D ,再由代理人报出一个自报数 S ,例如,委托人对代理人提出的要求数是全年实现利润60万元,而代理人的自报数为70万元(可以是大于60万元的任何数)。

(2)计算自报数 S 与要求数 D 的加权平均数,并以此数为合同基数 C 。为简便起见,设 S 与 D 的权数各为50%。则,在上面的例子中,基数为 $(60+70) \div 2 = 65$ 万元。

(3)到年终时,将代理人的实际完成利润数与年初时的自报数70万元加以比较,如果实际完成数超过了70万元,说明年初时代理人隐瞒了实际生产能力,少报了数字,导致基数偏低,为此要对代理人进行惩罚,即“少报受罚”。假设惩罚的比例是少报部分的60%($Y=60%$),如代理人年终完成利润80万元,则:

少报惩罚数:(年初自报数-年末实际数) $\times 60\% = (80-70) \times 60\% = 6$ 万元

(4)如果上式中年初自报数大于年末实际数,不予奖励(即“多报不奖”)。

(5)到年末时,如果实际完成数超过基数,则超过部分的 $X\%$ 奖励给代理人。设 $X=80$,则:

超基数奖励:(实际完成数-基数) $\times 80\% = (80-65) \times 80\% = 12$ 万元

(6)到年末时,如果实际完成数未达到基数,则不足部分的 $X\%$ (80%)由代理人用自己的风险抵押金补足。

通过上述博弈程序,只要相关的参数符合下列条件:超基数奖励系数 $>$ 少报惩罚系数 $>0.5 \times$ 超基数奖励系数,代理人将自动把自己的实际生产能力和盘托出,使自报数刚好等于自己的实际生产能力,因为只有这样,他所获得的奖励才是最高的。

2.2 管理上的策略——构建预算管理的前馈机制

诚然,从控制时点上看,现行的预算管理仍停留在事后控制或以事后反馈控制为基础的框架上,有必要从事后(反馈)至事前(前馈)的全过程视角,寻求战略、管理、操作3个不同层面的均衡。

“前馈”与“反馈”是“控制”的两大基础概念。前馈控制是一种基于对脱离规范的情况通过事前的行为加以防范的路径,而反馈控制则是对脱离规范的行为进行反作用的治疗性路径而设置的。将“前馈与反馈”应用于控制时点,这样在时点这一轴心上就会有“事前控制/事后控制”,它丰富了企业管理框架,由此可进一步划分为前馈系统的预算编制和反馈系统的预算控制两个管理阶段^[3]。这表明,传统管理思想在这个新框架下将被重新定位,有助于纠正预算管理的逆反性现象。

从企业管理的历史发展来看,企业管理在管理时点上具有从“事后向事前”,从“反馈向前馈”,在管理领域上具有从“局部向整体”、从“生产型向市场型”,在管理期间上具有“从短期向长期”,从“战术向战略”等的各种转变。图2展示了这一过程。

传统的预算管理由预算编制和预算控制两个阶段构成,预算编制阶段在计划制

		长期整体控制	短期整体控制	短期部分控制
		战略控制	经营控制	操作控制
事前控制	前馈控制			
事后控制	反馈控制			

图2 管理会计控制的方位图

定,以及预算控制的管理过程中都有各自相应的定位,作为与此相对应的概念,是一种以反馈为理念的预算管理(见图3)。

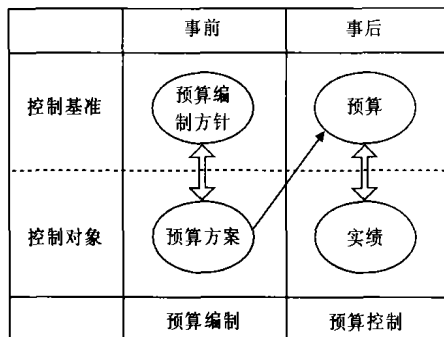


图3 以反馈为理念的预算管理模式的流程图

图3表明,在这种模式下,虽然预算执行阶段确认了反馈这种控制方式,然而在预算编制阶段却放任了相关的控制。这种传统思路易诱发逆反性现象,只有“前馈与反馈”相结合,在预算编制阶段也得到控制(前馈控制),同时,在预算执行阶段共同发挥反馈与前馈的作用,才能确保预算的科学性和正确性。为此,我们结合对前馈构造的分析与理解,提出如下3种处理模式:

(1)在预算编制阶段,围绕预算编制方针反复修正预算方案,并在这一过程突出控制的构造和功能。传统的预算编制过程是将预算编制方针作为控制的基准,预算方案作为控制的对象,这种思路从前馈的观点看,是一种“确认的滞后”。

(2)在预算编制阶段认可的草案转化为预算这一阶段,预算作为控制的基准,将并非实绩的实绩“预测”作为控制的对象,这种事前对预算与实绩潜在差异加以把握,并采取预防措施的过程,可以理解为是一种基于前馈控制构造的做法。从企业情况看,具体可分为3个类别,即“预测数、与预算相比、与上期相比”。这里,不仅要把握预算与实绩之间的差异,还要对预算期间的“预测数”与该期预算间的差异作出分析。即,注重发挥

前馈在预算管理中的重要作用,通过事前完善各项保证措施,确保预算控制的有效实施。

(3)预算执行阶段,在修订预算及修订预算实绩方面的意见取得一致时,体现前馈构造的思想是,确认基于最新环境预测的修订预算和当初的年度预算之间的差异,借助于修订预算上的一致性预期措施,即采用滚动预算,来体现前馈控制的内在要求。从企业角度讲,可以以周为单位迅速地予以反映从而修订预算,即将实绩值作为最近的预测值的预算进行比较,即在修订预算上向控制的对象方面转化。

沿着以上这些观点,基于前馈与反馈的框架,可以用图4反映预算管理的现代控制意识。

将其与按图3整理的预算管理的传统理解方式相对照,可以看出其对前馈的重视,以及预算管理所体现出的前馈控制思想,见图5。

由此可见,传统管理思想下难以充分控制的空白部分,通过欧美学者提出的按季度滚动的预算方法虽有所弥补,但应用前馈概念将使预算管理理论有更新的发展,现代预算理论对那些持预算无用论者提出了有力的反驳。同时,预算管理的前馈化增强了企业管理的整体性,促进了以长期整体管理为导向的战略预算的形成,详见图6。

这种“部分预算—综合预算—战略预算”的发展轨迹,从根本上弥补了传统预算管理功能的不足,克服了预算管理的逆反性,提高了预算管理的科学性和有效性。

参考文献:

[1][日]西村明,大下丈平.管理会计的国际展望

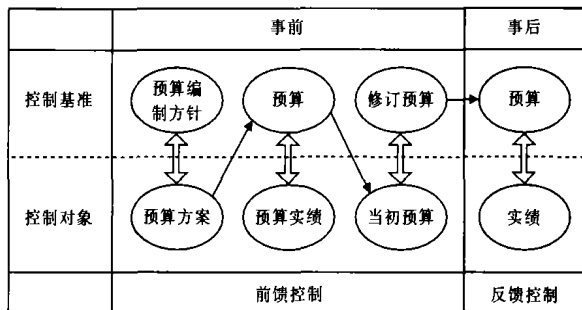


图4 预算管理的现代控制意识

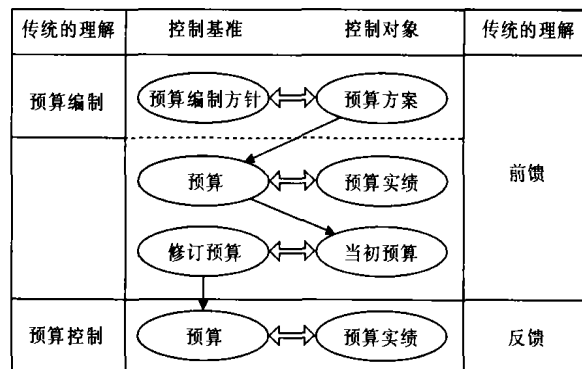


图5 预算管理的前馈控制思想

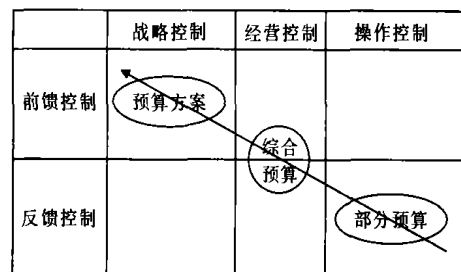


图6 预算管理前馈化的发展轨迹

[M].福冈:九州大学出版社,2003.

[2]九田起大.管理会计的前馈构造[J].(日)会计,第162卷第3号.

[3]胡祖光,伍争荣.应用型委托代理理论分析[M].杭州:浙江大学出版社,2000.

[4]冯巧根.管理会计应用与发展典型案例研究:一种理论与实践的综合视角[M].北京:经济科学出版社,2002.

(责任编辑:赵贤瑶)

The Paradox and Control of The Budget Management

Abstract:The traditional budget management emphasizes the establishment and performance of budget and does not combine effectively the budget management and the inside control of companies. Moreover, it does not consider and program the budget management from the strategic view, which results in the appearance of reverse phenomena of the budget management and affects the scientificity and validity of the budget management. The real induced budgeting method and the feed forward of the budget management may make up the functions of the budget management effectively from technique and management.

Key words:the budget management; budgeting radix; feed forward control