

企业预算管理中的 预算松弛问题探析

■ 王殿龙

近几年来,我国企业在大力推行预算管理的过程中,出现了一些急需解决的难题,预算松弛是其中之一。预算松弛是在预算编制过程中,由于企业各层级之间存在不对称信息,预算执行者为了本位利益,利用参与编制预算的机会蓄意将预算标准放宽的一种现象。其表现形式大致可以分为两类:一类是蓄意夸大业务活动预计耗用资源量及作业难度,另一类则是蓄意压缩业务活动的预计产出水平。预算松弛有利于预算执行者完成预算目标,但却损害了企业的整体利益。解决预算松弛问题,有利于企业采用预算方式对生产、投资决策、资金运作等活动进行有效的规划,有利于企业战略目标的实现。

一、预算松弛问题对预算管理的负面影响

通常情况下,适度的预算松弛可以减轻预算执行者完成预算的压力,有助于达成个人目标,诱导预算执行者为完成企业目标而努力工作。但是过度的预算松弛将会影响预算的有效性,其负面影响巨大。表现在:

1. 导致预算信息失真

由于预算松弛带来的高估支出和低估收入情况的存在,致使预算

信息并不能真实地反映企业未来经营状况,从而掩盖了企业真实的资源需求状况、盈利能力和财务状况。由于部门间传递的预算数据存在很大水分,往往导致企业内部缺少互相信任的氛围。同时,失真的信息往往又会导致企业决策失误。

2. 造成资源配置不合理

预算是对企业内部资源使用权、决策权的分配过程,预算松弛使企业资源得不到合理配置。由于预算松弛的存在往往会出现需要资源支持的部门没有资源可用,不需要资源配置的部门占用、浪费资源的现象。

3. 使预算控制及考评失效

预算数据是企业进行控制的标准,松弛的预算使控制标准过于宽泛,缺乏足够的控制力度,掩盖了经营管理中的问题,妨碍了正确的差异分析,从而导致预算事中控制的职能失效。对预算执行者业绩评价的一个重要指标是考核其有没有完成预算目标,由于预算松弛而导致业绩的虚增,使业绩考核缺乏客观性、公正性,从而让企业基于松弛预算的激励方案适得其反。

二、预算松弛问题发生的原因

1. 委托人与代理人目标不一致
委托人追求的目标常常是企业

价值最大化,希望代理人可以从企业长期和整体的利益出发;代理人关注的则是自身的经营业绩、报酬、升迁的机会以及在企业中的控制力等,其出发点是个人或所在部门的利益。所以,预算执行者在制定预算指标时,考虑的是如何使预算目标更容易达成,从而不会因不能完成过高的预算目标而影响代理人对自己的评价。委托人与代理人目标不一致是产生预算松弛最主要的原因。

2. 诱导报酬方案

实施预算管理方式的企业往往会把预算目标的实现与否及实现的程度作为评价预算执行者业绩的标准之一,以预算为标准评价业绩的做法客观上刺激了预算松弛问题的产生。在业绩评价过程中,如果过于强调预算标准就会给预算执行者造成很大的心理压力,产生一些负面影响。即如果预算目标制订过高,预算执行者的个人回报和个人目标的实现就有一定的困难,为了缓解预算造成的压力,给自己的行为留出余地,在编制预算时就必然会出现松弛现象。

3. 规避风险

预算编制属于事前计划范畴,预算的制定是建立在对未来事件进行合理预期的基础之上,因此具有

很大的不确定性。环境的复杂多变性使企业在预算具体执行过程中常常会碰到一些偶发事件,妨碍预算的顺利完成,企业实际业绩就会出现偏差。特别是在不利后果未能得到上级充分理解和支持时,预算编制者往往会成为责任的主要承担对象。因此,从理性人的角度出发,预算执行者在编制预算时往往会出于个人利益考虑,提出较为宽松的预算方案,留下足够的弹性空间以备在客观环境发生不利变化时抵消其影响,从而达到规避不确定性因素带来风险的目的。

4. 防备上级对预算任务层层加码

由于管理层会根据整个企业的目标和资源配置情况对上报的预算进行调整平衡,预算执行者为防止上级调高预算指标会事先留出一定的空间,而上级也会考虑到这一点从而采取相应的措施,这就形成了一种恶性循环,博弈的结果只会使预算松弛更加严重。另外,在企业管理中经常存在鞭打快牛的现象,即企业今年报的预算高,完成的任务好,那么来年就会被给予更高的预算任务。为了减轻自己完成预算的压力,预算执行者同样会制造预算松弛。

5. 参与式的预算管理

预算参与是最早与预算松弛行为联系在一起的影响因素。传统的预算编制方法是自上而下式,这种集权式的预算编制方法容易使预算脱离实际。在现代企业管理中,基于经济学人性“Y”理论的假设,为充分发挥员工的积极性和主动性,目前,参与式预算管理成为企业

尤其是一些大型企业普遍采用的新型管理模式。然而,这种管理模式的使用也给企业带来了相应的管理问题,即由于预算执行者具有绝对的信息优势等资源,当上下级经营目标和利益不一致时,预算执行者常常会做出逆向选择或者发生道德风险。

6. 信息不对称

信息不对称包括上下级之间信息不对称和同级部门与部门之间的信息不对称两个方面。上下级之间的信息不对称,表现为管理层不了解下级部门的真实创利能力和资源需求,对此,下级部门可以利用自己的信息优势制造预算松弛。如果管理层也没有建立有效的信息交流渠道,让员工了解企业的管理理念和发展规划,导致下级部门在编制预算时缺乏对企业整体战略目标及规划的把握,而仅仅基于自身需求来考虑预算编制,将在客观上造成预算松弛。

同级部门之间的信息不对称,表现为各部门不主动了解其他部门的状况,由于彼此间缺乏沟通,各自为政,各部门之间缺乏目标的统一性。如果沟通不够,很容易造成存在协作关系的各部门,对于同一预算对象的预算责任主体不明晰,各部门重复编制预算,或者是均不将该预算对象纳入部门预算。如本应由归口部门统一归集的费用预算,如果各部门均将其纳入预算编制,必然造成费用预算虚增;对于由几个部门共同承担的项目,如果不明确预算责任部门,有可能相互推诿,均不编制销售预算和利润预算,从而造成销售和利润预算的削减。

三、解决预算松弛问题的对策

1. 慎重确定预算执行者参与预算编制的程度,采用合适的预算编制方式

参与式预算管理模式的最大特点是企业全员参与预算的制定,员工既是预算制定者,也是预算执行者和预算制度被考核者,因此在预算过程中应做到以人为本,充分关注人的因素,既要注意发挥员工的主观能动性,鼓励员工参与预算的工作,培养员工的主人翁意识,使预算的执行成为一种自觉的行动,同时又要慎重确定预算执行者参与预算编制的程度,以避免发生预算松弛问题,使预算指标尽量做到客观、公正和接近实际。

由于预算编制通常都是建立在以前年度的预算基础之上,因此预算松弛较为严重的企业往往容易陷入一种恶性循环。这时就有必要考虑采用零基预算方式,使以前年度松弛的预算不至于影响以后年度的预算编制。

弹性预算的采用则可以保证预算具有足够的弹性以应付未来经营环境的变化。预算松弛常常被认为具有提供预算弹性的功能,但预算松弛所提供的弹性会造成太多的负面影响,因此不应将其视为预算松弛有利的方面。如果企业面临极其复杂多变的经营环境,企业应该做的是积极地采用弹性预算制度,这样可以在一定程度上消除预算执行者为保持预算弹性而制造预算松弛的动机。

2. 建立强有力的信息管理系统

信息管理系统是决策的重要保证,通过对信息的收集、整理、加工

和处理为企业经营管理决策提供必需的信息来源。为减少预算执行中上下级之间的信息不对称,利用现代信息技术建立预算信息管理系统,实现预算编制信息、执行信息的上下级共享。对影响企业预算准确性和合理性的内外部关键信息进行汇总和筛选,对下级预算单位的预算历史数据进行分析和比较,剔除不可控和不可比因素,建立内部预算标杆。对外部同类企业相关信息进行收集和分析,建立外部预算标杆。企业预算管理部门通过内外部预算标杆的建立来加强对预算执行者的审核。同时,要对预算执行信息进行及时有效的反馈,对比差异,动态监控。

3. 以“联合确定基数法”确定预算目标

解决预算松弛问题的关键就是计算和确定合理的预算目标。企业预算决策者可以通过一定方法,促使预算执行者主动地提出一个自己经过努力能够达到的最高预算目标,这样,就能使预算目标的最后确定达到最佳状态,使预算松弛减少到最低程度。

参与式预算的编制是企业内部上下级之间在确定预算目标时不断博弈的一个过程。如何把企业的长远目标和预算执行者的部门或个人利益结合起来,“联合确定基数法”为协调这种矛盾提出了一种创新方法。“联合确定基数法”是对“真实诱导预算法”在国内运用所作的修正,它要求企业下属部门排除预算滞后因素,以编制正确的预算。对

于预算目标过低,轻易完成预算目标的管理者,给予惩罚,对于在正常的目标额以上完成的管理者,为促使其取得更好的成绩,则对其实施奖励。

该方法的基本思路是:首先,预算制定者和预算执行者共同确定预算目标,最终预算目标是预算制定者的要求数和预算执行者自报数的简单算术平均。其次,确定系数对预算执行者进行奖励和惩罚,即当期末实际数超过预算目标时,超过部分确定一个百分比作为奖励归预算执行者;如期末实际数小于预算目标,则不足部分以同样比例由预算执行者补足;当期末实际数超过预算执行者自报数时,则对预算执行者收取少报的罚金,即确定一个百分比作为少报惩罚系数。最后,奖励系数高于惩罚系数,从投入产出比例看,当预算执行者自报数与实际完成数一致时,其经济效益为最大。

4. 评价标准的替代选择

预算的评价标准职能是产生预算松弛的主要诱因之一。由于现实生活中的企业发展阶段和规模差异很大,很多时候使用评价标准的替代选择反而能够更好地达到考评的目的。具体而言,对于一个预算管理刚刚起步或还不成熟,预算的制定和执行还不完善的企业,如果我们依然使用预算指标作为评价管理者的标准,这样只会加剧预算松弛问题的产生,并对企业造成很多不利影响,久而久之,不利于企业预算管理活动的顺利开展,反而使其陷入恶性循环,对此可以考虑在业绩评

价及激励方案中采用现有替代标准。这些标准通常包括实际的业绩水平、行业的平均水平或先进水平以及企业内部其他人员的水平。这样,一方面可以使企业控制得以有效进行,另一方面可以减少预算松弛问题,使预算的其他职能得以充分发挥,促使企业预算管理逐步走入良性轨道,待条件成熟后,再考虑预算标准的采用。

5. 发挥审计的监督职能

企业应利用审计的监督职能来防范预算松弛。对企业的计划、预算、决策等进行审计是现代管理审计的核心内容之一。企业内部审计部门不仅要审查预算的程序,而且要对预算数据予以审查。尽管由于专业化程度的限制,这一工作会有较大难度,但是惟有此举才能直接审查出制造预算松弛的部门及相关责任人,才能对相关责任人给予适当的惩处。当预算松弛发生在所有者与总经理之间时,如果内部审计缺乏独立性,就有必要聘请注册会计师进行预算审计,保证审计结论科学合理。

[参考文献]

- [1]张朝宓,卓毅,董伟,葛燕.预算松弛行为的实验研究[J].管理科学学报,2004(3).
- [2]黄海梅.浅谈企业预算松弛管理[J].淮阴工学院学报,2004(4).
- [3]刘焕冰.企业预算管理中的预算松弛及其对策[J].商业会计,2005(8).

[作者单位]江苏油田培训中心

[责任编辑]王淑卿