

预算管理发展历程与预算功能演进

杜海霞(博士)

(北京财贸职业学院立信会计学院 北京 101101)

【摘要】本文在追溯预算历史发展阶段的基础上,建立了预算功能分析框架。预算管理的产生源于协调管理企业冲突的内生需求,预算管理的功能演进经历了业务规划、目标沟通与业绩评价、资源配置三个阶段。

【关键词】预算 业务规划 目标沟通 业绩评价 资源配置

一、预算功能研究回顾

纵观现有研究,关于预算功能的研究基本可以分为两类:一类是关于预算功能类别的研究;另一类是关于预算功能影响因素的研究。

预算有哪些功能是很多研究关注的问题。**Zimmerman(2000)**将预算功能概括为决策与控制。决策功能包括沟通、协调、计划及资源配置等具体功能;控制功能包括业绩评价、经营控制和激励等具体功能(佟成生等,2011)。**崔学刚(2011)**认为预算管理功能包括业务规划、业绩评价、目标沟通与战略制定功能。在研究预算功能构成的基础上,学者们又进一步研究了预算各项功能之间的关系问题,并且普遍认为预算功能是冲突的。**Zimmerman(2000)**认为,如果过于强调预算的业绩评价职能,则管理人员由于更具信息优势,将保守报告预算数据从而更容易实现目标。基于预算目标的业绩评价体系和奖惩体系会削弱预算的决策制定能力(佟成生等,2011)。

预算功能的冲突使得大家开始关注预算功能的影响因素。环境的变化决定了预算管理在企业中的作用。企业如能分析不同发展阶段对于预算管理作用的需求,并彰显与环境适应的功能,使之能有效地发挥作用,这样的预算功能才是最有效的。只有当企业根据所处的经营环境,恰当地发挥预算的相应功能,才能使企业的业绩更好(佟成生等,2011)。将预算资源配置功能和考核评价功能彻底分开是超越预算与传统预算的重要差异(王斌,2006)。预算管理系统与权变因素的匹配越好,则企业业绩越好。

二、预算管理历史演进分析框架

无论是政府预算还是企业预算,其预算思想及实务的发展均源于解决各类冲突的需要。企业预算管理制度产生亦是源于企业存在原有制度不能协调解决的冲突。如图1所示,对于企业而言,冲突类型可以概括为三类:人和人之间的冲突(上级与下级的冲突);单位(部门)

之间的冲突(集团与下属单位及部门之间的冲突);企业与环境之间的冲突。企业冲突类型不同,协调管理的机制需求就会有所不同,从而推进了预算功能的演进。

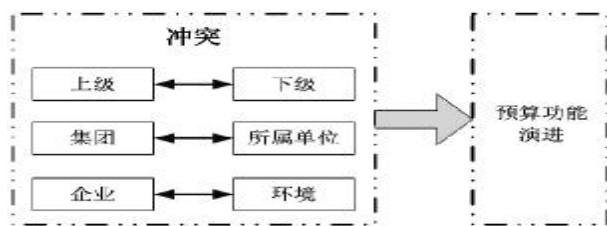


图1 预算管理历史演进分析框架

但要注意的是,对于企业而言,这三类冲突是同时存在的,只是在不同的历史发展阶段,侧重点有所不同而已。当企业规模较小时,人和人之间的冲突(上级与下级的冲突)是企业内部的重要冲突。随着企业经营规模逐渐扩大,部门之间的冲突,集团公司与下属单位之间的冲突成为影响企业未来发展的重要冲突。在该阶段,上级和下级之间的冲突仍然存在。当企业发展到一定程度后,企业与外部环境之间的冲突越来越为企业所重视,在外部环境因素的约束下,如何分配有限的资源成为此时企业关注的重要问题。

三、预算功能演进路径分析

预算作为冲突的管理协调机制,在企业各方面关系冲突的推动下,其功能经历了三个重要的发展阶段:业务规划阶段;目标沟通及业绩评价阶段;资源配置阶段。

1. 业务规划阶段。19世纪末至20世纪20年代初,科学技术的发展促进了工业生产的迅猛发展,社会生产力有了很大提高,此时资本家(或资本家委派的生产管理者)与工人的冲突是企业中的主要矛盾,从企业一般意义而言,则是上级与下级的冲突。此时企业规模较大,资本家很难对工人实行现场监督,导致工人生产效率低下,从而加剧了工厂成本管理的困难。标准成本管理方法正是

基于这样的制度背景而产生的。1911年,泰勒创建了科学管理学说。当时的“泰勒制”研究的标准成本制度相当于现在的成本预算制度。这一阶段的预算管理的产生主要是源于资本家及资本家委派的生产管理者与工人的冲突,预算管理主要通过对工人的业务工作进行规划,即实现成本预算管理。预算管理在此阶段主要实现的功能是业务规划,规划工人的生产时间、材料消耗量和工时用量。工人在整个标准成本管理过程中只是基于上级事先确定的标准被动接受,讨价还价的余地很小。

在该阶段,企业也会基于工人实际工作完成情况与标准成本的对比确定工人的工资报酬,但此时的工资报酬仅针对工人个人而言,而未上升到部门或工厂的高度,因而此时预算管理的业绩评价功能并未得以彰显。

2. 目标沟通及业绩评价阶段。20世纪20年代后,公司形式逐渐出现并占据主导地位,并且出现了一系列集团公司。相比于工厂,公司部门更多、层级更多,业务更加多样化,因而企业内部信息不对称问题更加严重。公司必须改变以往工厂传统的管理方式,采用统一管理或集中管理的模式实现对集团的管理,必须确定统一的目标,协调公司下属单位及各部门间的利益关系。在这一阶段,上级与下级之间的冲突仍然存在,但是公司与下属单位之间,各部门之间的冲突是管理所要解决的重要问题。同时,由于公司下属单位相比于业务规划阶段的工人而言有更多的话语权,从而不会完全被动地接受公司的安排,目标的确定是一个利益的博弈过程,因而预算管理在此阶段除了具备业务规划功能外,尚需具备目标沟通功能。

在该阶段,杜邦公司的管理模式对于预算管理的演进起了关键作用。杜邦模式把业务中心分类为费用中心、利润中心、投资中心,以投资报酬率(ROI)为公司整体目标,同时基于杜邦分析法将该目标按照会计科目的内在关系分解至各个下属单位,并以预算指标协调处理企业内部业务流程。这样,杜邦公司的预算管理体系完全体现了预算管理的目标沟通功能,通过ROI协调沟通了各分部的经营管理与运营行为。在确定公司目标后,为了保障目标的实现,目标实现程度的考核成为关键环节。

在杜邦公司中,ROI除了作为公司目标外,还用于比较与评估各部门的绩效及公司整体绩效指标完成的情况,在这一阶段,预算管理的业绩评估功能被充分挖掘出来,并作为预算管理的控制手段而为公司所接受。目标管理成为预算管理的重要功能,业绩评估实质上是预算目标管理的配套功能或辅助功能。

20世纪中期,行为理论等管理思想被引入到对预算管理的实务与理论分析中,预算参与在目标沟通功能的引导下得到了广泛的研究与关注。

3. 资源配置阶段。20世纪80年代以后,企业经营环境再一次发生了重大变化,信息技术的发展使得无形资产对于企业而言变得十分重要。同时,各国企业竞争日益激烈,消费品市场成为企业盈利的主要来源之一。企业与外部环境的冲突是企业经营所面临的重要威胁。传统预算管理的诸多弊端逐渐显露出来,例如:不能很好地关注客户需求;传统的预算目标使得企业预算管理存在短视倾向;预算松弛现象日益严重等。曾经取得巨大成功的杜邦模式陷入困境。企业如何选择战略应对其他企业的竞争,如何提高客户的满意度,提高盈利水平,均是企业在该阶段预算管理所必须考虑的问题。理论界与实务界对此达成的共识是,将企业战略引入预算管理。将战略引入企业预算管理后,企业可以基于发展战略来确定企业内部的资源配置,以引导企业按照有利于未来长期发展的方向进行资源投入。例如,对于高新技术企业的研发费用,按照传统预算管理的视角并不能给企业带来当期利益,杜邦模式的传统预算考评也会使得企业压缩研发费用开支,而将战略引入企业预算管理中,则可以在一定程度上抑制企业的短期倾向,将企业有限的资源分配给最有利于企业未来发展的部门(单位)或项目。

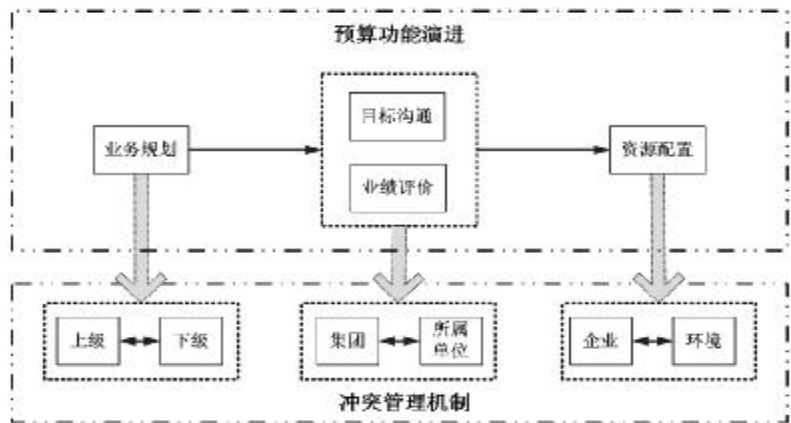


图2 基于预算功能的历史演进路径

【注】本文受北京市属高等学校青年拔尖人才培养计划(编号:CIT&TCD201404013)资助。

主要参考文献

1. 佟成生,潘飞,吴俊.企业预算管理的功能:决策,抑或控制?.会计研究,2011;5
2. 崔学刚,谢志华,刘辉.预算功能彰显及其绩效研究——基于我国企业预算管理调查问卷的实证检验.中国会计评论,2011;6
3. 王斌.公司预算管理研究.北京:中国财政经济出版社,2006