

预算管理的发展趋势

——战略导向的全面预算管理

■ 牛彦秀 柳志南 赖天明

完成自身的战略目标无疑是每个企业管理者的经营目标,更是企业管理的魅力所在。战略导向的全面预算管理,作为一种新型的预算管理手段在现代企业管理中方兴未艾,其在广泛地被世界各大集团企业所应用的同时,也处在不断完善的过程中。

一、战略导向的全面预算管理的相关理论

制定适合自身发展的战略目标并有效地加以实施,是每一个企业实现可持续发展并在激烈的竞争中处于主动地位的前提条件;预算管理作为企业重要的控制方法,能够将企业的发展计划变为系统、具体、可行的一系列活动,因此战略导向的全面预算管理即是预算与战略管理的融合。

(一) 战略导向的全面预算管理的理论基础

竞争激烈的全球化市场与快速发展的知识经济是战略导向的全面预算管理产生的土壤。20世纪以来,经济学进一步发展,研究内容进一步深化,研究方法不断创新。管理学正式成为一门独立的学科,并经过一个世纪的发展,已形成了完整的学科体系。正是由于经营环境的需求与经济学和管理学的发展,战略管理在20世纪80年代出现在企业管理者的视野,并与预算

管理相融合,战略导向的预算管理应运而生。

微观经济学的资源配置最优与预算约束理论为预算管理提供了坚实的理论基础;随后新制度经济学、管理经济学、博弈理论与产业经济学的发展为预算管理提供了更为广阔的理论基础。预算管理成为管理过程中控制的重要方法。20世纪50年代后,资本结构理论、战略管理、价值链分析和平衡计分卡等理论的发展使企业以战略目标为起点,通过财务指标与非财务指标相结合制定预算的管理方式得到了发展,即形成了战略导向的全面预算管理。

(二) 战略导向的全面预算管理的内涵

预算管理作为重要的管理实践,在实务的发展领先于理论的发展。国内外理论界尚未对战略导向的全面预算管理做出统一的定义,但是对于其应用范畴与内容却大同小异。本文认为战略导向的全面预算管理是战略管理理论与风险管控理论相融合的管理方法,是企业以自身的战略目标为出发点,通过优化其资源配置,完善组织结构,实现自身战略目标的管理方法。本文认为可以从以下方面进一步阐述战略导向的全面预算管理的内涵:

首先,编制起点是企业的战略目

标。仅仅保持以具有短视性的财务指标增长并不能够保证企业在全球化的知识竞争时代保持可持续地发展。企业在不同的发展周期与竞争环境中的战略目标不尽相同,所以其实施的战略导向的全面预算管理的出发点也各有特色,同时战略导向的全面预算管理目标制定过程中必然会考虑非财务指标。

其次,实现集团企业的利益最大化。集团企业将是未来企业发展的组织结构,企业集团化发展已成为大型集团企业的经营方向,所以作为集团企业中的成员企业的预算会遵循企业集团的利益最大化,而非自身利益的最大化。

再次,实施战略导向的全面预算管理应与企业的内部控制与风险管理相融合,成为企业日常经营管理制度中不可或缺的环节。

最后,战略管理是动态的环节,因此企业应根据经营情况调整自身的战略执行情况,进而保证战略导向的全面预算管理的有效性。

(三) 构建战略导向的全面预算管理的原则

本文认为企业构建战略导向的全面预算管理框架应重点遵循以下原则:

1. 预算框架与战略目标一致性原则。战略目标引领企业的发展方向,

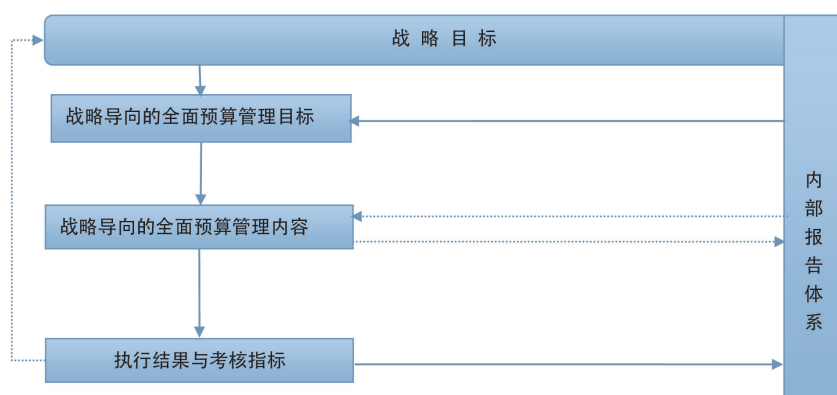


图1 战略导向的全面预算管理体系构建图

因此企业制定发展战略目标必须要保证其有效性。企业构建战略导向的全面预算管理框架是一项系统的管理活动，预算周期应与企业战略执行的周期一致，根据企业不同的发展阶段，突出预算控制的重点，以保证预算活动与企业战略的一致性。

2.预算控制与内部控制活动相一致原则。预算管理是管理会计的重要内容，是企业内部信息系统的一部分，因此企业应在内部控制活动中融入预算控制，以提高企业管理的有效性与降低企业的管理成本。如果不能将两者融为一体，则会造成企业内部互相推诿责任，甚至会产生企业内部摩擦。

3.预算控制权变原则。企业在战略执行过程中应根据经营环境调整其生产经营战略，进而调整自身的预算管理活动。因此，战略导向的全面预算管理并不是处于静止状态，而是根据企业的战略与生产经营环境变化来调整自身的预算管理活动。

4.内部报告相关性原则。财务报告是财务会计的核心，财务报告信息的相关性与真实性是财务会计理论与实务界重点研究的课题。相对而言，管理会计的核心也是为企业管理者提供有效决策信息的内部报告。预算管理，作为管理会计的重要内容，也必然为企业提供有效的决策信息，即战略导向的全面预算管理需与企业的内部报告保持相关性，根据内部报告的内

容制定相应的管控活动。

(四) 战略导向的全面预算管理的实施步骤

战略管理的出现为企业的经营管理提供了重要的执行标准，但并没有涉及企业日常经营过程并考核其战略执行效果。战略导向的全面预算管理能够很好地解决这个问题，进而保证企业能够完成其战略目标。本文认为企业实施战略导向的全面预算管理可以分为以下步骤（如图1所示）：

1.战略目标制定与分解。企业经营战略目标是企业使命的具体化，也是企业日常生产经营的准绳。首先，企业高级管理层应通过PEST分析、SWOT分析与价值链分析等战略分析方法理清自身的资源与能力，深入了解所处行业的情况，以制定准确的发展战略。其次，企业高管层应与中层管理者根据自身的经营环境特点将战略目标分解，落实到企业各个不同的部门的日常生产经营过程中。

2.制定预算管理内容。企业管理层可将战略执行理论（如平衡计分卡、价值链理论与作业成本法等）融入全面预算管理以制定具体的控制内容。企业管理层在确立战略导向的全面预算管理目标后，应根据自身的资源与能力、所处的行业特点、生命周期阶段与经营环境，将战略融入到自身的生产经营活动中，指导企业具体工作人员的工作，制定适合企业发展阶

段的财务与非财务活动的控制活动与评价标准，并且分析企业的日常经济活动，完成企业对自身商品经营与资本经营活动的管理与控制，具体如图2所示。

3.完善内部报告体系。战略导向的全面预算管理作为管理会计重要的工具之一，应更好地为企业的内部报告提供有效的决策信息。企业内部报告可以细分为产品经营报告、商品经营报告、资产经营报告与资本经营报告。战略导向的全面预算管理应针对不同层次的内部报告制定具体的管控标准，及时准确地反映企业生产经营过程中的信息，才能保证企业内部报告的相关性，同时也为预算管理理论提供更加坚实的实践基础。

二、我国战略导向的全面预算管理应用现状

改革开放后，我国企业面临竞争激烈的市场环境，预算管理作为重要的管理方法越来越为企业所重视，对预算管理理论的研究与探索方兴未艾。在CNKI中，自2012年起，共收录13 739篇关于预算管理的专题论文，文献中主要以案例研究方式为主，研究主体主要是我国大型国有企业集团，所处行业也较为广泛。通过对预算管理效果的实证研究检验，我国仍有许多上市公司的预算管理存在战略目标分解不当与预算松弛之处。

(一) 战略预算流于形式

不少集团企业缺乏对战略预算与战略管理内涵的深刻理解。首先，表现在战略目标定位方面，仍然缺少对自身战略目标的PEST分析，对自身资源与能力的SWOT分析也不够深入。其次，对于战略执行仍没有与预算执行的具体方针相融合。最后，战略管理机制性比较强，缺乏灵活性。

(二) 预算编制松弛现象较为普遍

实务中,部分企业编制预算的基础往往是以同期数据为依据,编制的预算没有充分考虑当期所面临的经营环境。多数企业预算管理较为松弛,不但会影响日常的生产经营,还会滋生在职消费、不良的代理等问题。这对于企业发展会产生很大的负面影响。

(三) 与未来活动脱节

一些企业在制定战略预算过程中,过多运用同期数据,并且在编制过程中仍以财务指标为主。企业的战略预算往往没有考虑国内外市场环境未来的变化,并没有仔细与深入地通过PEST分析、SWOT分析与价值链分析来准确定位企业的战略目标,这会使企业在未来经营过程中处于不利的竞争地位。

(四) 预算管理方法有局限

目前预算编制方法主要是增量预算法、零基预算法和滚动预算法。此类预算方法主要以财务指标为主,并未融合战略管理理论,对企业未来的经营情况未进行充分考虑,会使企业在复杂多变的经营环境中不能够做出迅速的应对措施,从而出现偏离战略目标的情况。

(五) 缺乏战略预算的内部报告体系

我国企业对战略预算的分析报告体系并不完整,多数企业对实际经营成果与预算指标的分析严重滞后,缺乏分析深度,分析方法过于简单,分析维度单一,未形成完整的预算报告体系,因此战略预算的效果大幅度降低。

三、我国战略导向的全面预算管理的发展趋势

虽然我国部分企业并未充分与有效地执行战略导向的全面预算管理,但已认识到战略导向的全面预算管理对于其实现可持续发展战略的重要性。本文认为我国战略导向的全面预算管理未来的发展趋势如下:

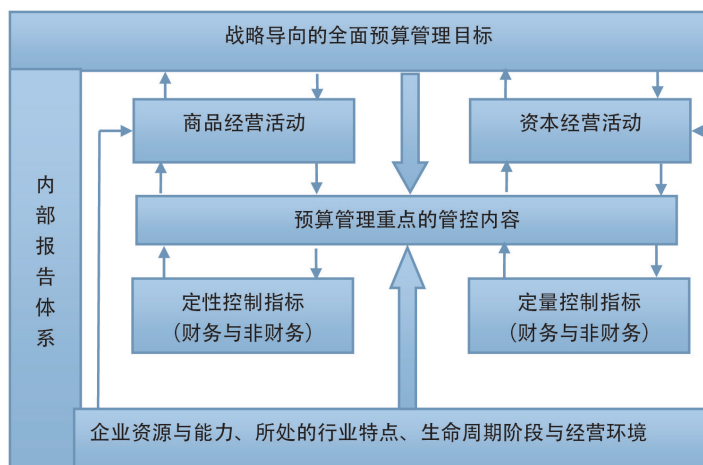


图2 战略导向的全面预算管理内容结构图

(一) 业绩评价多样性

企业在不同的经营环境与发展阶段,自身的战略目标必然具有不同的侧重点,因此如何制定适合战略目标实现的管理活动至关重要。企业只有制定恰当的业绩评价才能有效评价自身的战略执行效果,因此战略导向的预算管理必然会根据自身的战略目标拓宽管理的业绩评价范畴,完善业绩评价体系。

(二) 与完善公司治理相结合

完善的公司治理不但能够使得战略导向的全面预算管理得以有效地实施,减少委托代理问题,还会从战略导向的全面预算管理的源头——战略目标来规范战略导向的全面预算管理。完善的公司治理能够使企业正确认识自身的资源与能力,从而通过战略分析方法准确地定位自身的战略目标,进而能够正确地确立战略导向的全面预算管理的起点。良好的公司治理是战略导向的全面预算管理有效执行的基础,企业能够根据自身的经营特点及时调整其经营战略。

(三) 与企业内部控制制度相结合

战略导向的全面预算管理的本质是企业经营管理过程中的一种控制手段,是企业内部控制的重要环节,所以有效的内部控制是战略导向的全面

预算管理发挥其有效功能的基础。企业将会通过构建控制活动将战略导向的全面预算管理细化并融合进入自身的控制活动之中,切实地做到企业的生产经营活动在战略导向的全面预算管理控制之内。企业通过内部控制建立与健全信息沟通机制,能够快速地将自身在生产经营过程中的情况与预算指标对比,为管理者提供及时、有效的决策信息。企业会将风险应对环节与战略导向的全面预算管理融合,及时地将未来风险与企业未来的经营活动进行比较,保证企业生产经营战略的有效性。

(四) 完善战略导向的全面预算管理的内容

完善的战略导向的全面预算管理应包括财务指标与非财务指标。根据平衡计分卡的原理,企业的战略管理应加强对客户、创新与学习和生产流程方面的考核。在不同的发展阶段,企业将会根据发展战略不断完善自身的预算管理内容。企业将会拓宽战略导向的全面预算管理的考核内容,根据平衡计分卡与价值链管理的有关内容,将非财务指标纳入战略导向的全面预算管理考核体系,并且引入定性指标作为定量指标的辅助考核内容。企业应充分考虑自身的资源与能力、产业特点与企业的发展阶段制定准确的发展战略,通过对未来面临的经营市场环境

基于战略导向的 全面预算管理体系构建 ——以X制造企业为例

■ 任翠玉 王莹

预算管理作为对现代企业成熟与发展起过重大推动作用的管理体系,自20世纪20年代在美国的杜邦、通用汽车公司产生之后,很快就成了大型企业的标准作业程序。预算的功能也从最初的计划、协调,发展到现在的兼具控制、激励、评价等诸多功能的一种综合贯彻企业经营战略的管理工具。但战略导向全面预算在企业管理中的具体实现,必须要结合企业具体情况加以应用。笔者认为,企业在实施管理前首先要对外部环境和内部资源进行详尽的分析,设置具体战略目标,将实施战略行动需要的财务和各种资源的需要纳入企业的年度预算,并监督执行,运用一定的激励措施从而保障预算的顺利实施,最后依据预算目标的完成情况进行考评。现结合X公司加以

具体分析。

一、X公司基于战略导向的预算管理体系实施背景

X公司是中国重大装备制造业的核心骨干企业,国家级重点高新技术企业。X公司1998年在上海证券交易所上市,主要从事变压器、电线电缆研发、制造和出口以及高压电子铝箔新材料生产和太阳能核心控制部件组装等。

X公司组织架构清晰,各部门沟通协调较顺畅,但其预算管理体系一直没有得到进一步的改善,这种滞后性阻碍了公司的快速发展。具体而言:

1. 预算管理指标设置简单。在X公司的全面预算管理体系中只涉及到常见的一些财务指标,每年公司根据批

准后的年度预算制定考核指标,与各部门负责人签订绩效合同,并对其进行年度的考核。如果按照计划完成目标,则该部门成员将会得到激励奖金,如果超额完成,则将根据超额比例计算超额奖金的额度。在这样一种传统的预算管理体制下,很容易导致经营的短期行为,即单纯为了完成目标而不顾公司的整体发展,挖空可利用资源,形成破坏性增长。

2. 预算与战略相分离。X公司3年、5年或者10年的发展战略由公司高层与外聘战略专家定期组织公司战略规划会议制定,由公司的运营管理中心发布战略规划并牵头执行,而预算由财务总监领导的财务部门负责牵头编制和过程监控。预算和战略规划在组织和人员上是分离的,财务不参与公

对自身的战略导向的全面预算管理进行敏感性分析,通过运用信息技术完善战略导向的全面预算管理方法,制定动态的战略导向的全面预算方案。同时,企业会加强战略导向的全面预算管理考核指标衡量机制的建设,有效地评价与衡量企业实际生产经营结果与战略导向的全面预算管理的偏差,保障企业战略执行的有效性。

(五) 与完善的内部报告体系相结合

内部报告体系理论为管理会计添加了新的内容,极大地增强了管理会计的相关性。战略导向的预算管理无疑是增强管理会计信息有效性的重要依据。因此将战略导向的预算管理与内部报告体系相融合是我国企业未来战略导向的全面预算管理的发展趋

势。企业不但要明确自身的战略目标,并且需要将基于战略导向的全面预算管理融入日常商品经营与资本经营的内部报告体系中。■

(作者单位:东北财经大学会计学院/中国内部控制研究中心 中海油能源发展股份有限公司采油服务分公司 渤海石油运输有限责任公司)

责任编辑 李斐然