

全面预算管理该由谁“牵头”？

■ 于增彪

全面预算管理是在预算单位、决策机构、办事机构、牵头部门和配合部门等特定组织单位的协同操作下运行的。预算单位表明给谁编预算或者编谁的预算，通常是指现有组织结构中的所有单位，即每个组织单位都是一个预算单位。从会计和责任的角度看，预算单位可以区分为成本、利润和投资三类责任中心。决策机构就是预算委员会，表明预算事务谁是最高的决策者，由主任和委员组成，在一个法律或经济主体内，主任通常由该主体的行政首长或总经理担任，委员则由总会计师和其他副总经理担任。预算办公室作为预算委员会常设办事机构，负责预算事务的日常管理，通常设在财务部门，由总会计师或财务经理担任办公室主任。牵头部门通常是财务部，通过预算办公室发挥作用，其余相关部门诸如价格、人力资源、内部审计等，都是配合部门。

但在预算管理实务中，并非所有企业的牵头部门都是财务部门。笔者在一个著名大型企业集团公司惊奇地发现，在其所属的若干子公司中，有的预算牵头部门是财务部，有的是计划部、人力资源部，还有的是企业管理部（办公室）。因此，这里必须回答的第一

个问题就是：为什么牵头部门是财务部？

第一个也是最直接的理由就是预算编制的结果可以转化为三张预计财务报表（资产负债表、损益表和现金流量表）——尽管预算编制的目的远不止于此。这就是说，如果预算编制得准确，到年末根本不需要“加班加点”地决算，只是该给谁提供财务报告，就给谁提供一套年初预算而已（这几乎是做不到的）！正因为如此，会计核算过程也就变成了对预算执行进度和结果进行计量或反映的过程，从控制的角度看，这是预算反馈。由此我们可以说：预算的内在逻辑或构造是会计，其具体表现一是复式记账方法和可稽核责任，二是预算的控制功能事实上是通过会计核算来实现的。

复式记账法是在资产、负债和权益的框架或结构中展开，可稽核地用货币为单位反映在一个组织单位基础上生成的利益、责任和产权关系。复式记账法的结构同时也是记录、保存和表达数据的结构。例如，当一项经济业务或者经营过程中的一个事件进入账簿系统之后，就变成“板上钉钉”的事实，无论时间多么长久，按照复式记账法的结构，都可以判断其真假、正误以及来

龙去脉。可稽核责任是复式记账法历经500多年而不衰的秘密所在，也是预算之所以由财务部门而不是由其他部门“牵头”的基本依据之一。

诚然，这里所谓的会计实际上是财务会计，而预算既属于管理会计，也属于管理范畴。需要强调的是，财务会计和预算所体现的可稽核责任有所不同，因为财务会计以产品为基础核算企业整体（即主体假设）；而预算直接以责任者（或组织结构）为基础，不仅反映企业整体，而且反映企业内部结构。在企业整体上，可稽核责任发生在管理当局与企业利益相关者之间；在企业内部结构上，可稽核责任则发生在上级与下级之间，是管理当局与企业利益相关者之间可稽核责任的延伸和拓展。显然，过分强调预算的管理职能，将预算管理交由企业管理部而不是财务部“牵头”，是站不住脚的！有人以为，实行全面预算管理还需要非财务业绩评价指标，而且美国学者卡普兰创立的平衡记分卡就是强调非财务指标的。这样，预算作为业绩评价指标连同其他非财务指标交由企业管理部或计划部“牵头”管理，在有些企业可能更现实、更有效。这里，首先需要澄清的是有些企业财务部“牵头”的预算管理确实不到

位,例如某企业编制成本预算,财务部门向生产部门要产量数据,向采购部门要价格数据,向人力资源部门要工资数据和职工数据,而费用数据又以上年为基数增加或减少一定百分比。财务部门如此编制预算无异于数据游戏或者游戏数据!但问题是如此计算的数据却成为财务部门限制生产经营过程和各个组织单位财务收支的标准,其结果是弊端种种,贻害无穷。其次,非财务指标必须与财务指标结合起来才能说明其水平高低以及变化的意义。因为企业经营最重要的目的就是股东利益最大化,而所谓股东利益主要是利润,也包括销售收入、成本和资金等价值指标。例如某汽车公司市场份额是非财务指标,某年度从20%提高到25%。这5%的增加本身并没有任何意义,只有将它与公司利润联系起来,弄清它对公司利润的影响是积极、消极还是中性,才能发现它的意义。令人欣慰的是,平衡记分卡已经表明非财务指标是作为财务指标的动因而与财务指标联系起来的,这种动因关系就是在逻辑或数量上的因果关系。因此,企业管理部不能“牵头”预算管理。计划部也不能“牵头”预算管理,但与管理部有所不同,因为预算是财务计划,是企业计划的组成部分,而且以长期计划或战略为出发点,鉴于此,有些企业将财务和计划部门合并为计财部,矛盾似乎有所缓解。实际上,根据国外的经验,无论计划与财务是否在一个部门,计划都是制定企业战略,重点是长期;财务都是利用预算等工具实施战略,重点在短期。

将预算管理交由人力资源部“牵头”的企业认为,业绩评价(或考核)是对人的业绩的评价,人力资源部是管人的,业绩评价自然归人力资源部负责,预算作为业绩评价指标的组成部分,顺理成章地也应纳入人力资源部的职责范围。首先必须澄清,中外企业的人

力资源部是不同的,后者主要根据内部各部门的需要,招聘、开发和调配企业的人力资源,是服务部门;而前者则是原来的人事部(科或处),掌管着企业职工的进出大权,在有些企业还代行组织部职能,负责考核干部、提供干部任免预案,几乎是企业中权力最大的部门。其次,在企业业绩评价中,对非生产经营部门干部的评价指标与财务部门的关系可以说不是特别大,但对生产经营部门及其职工的评价指标则必定包括财务指标,像国资委对国有企业的考核基本上都是财务的。在这种条件下,将预算交给人力资源部负责有些勉为其难。笔者在一家航空公司发现,人力资源部副部长就是原来的财务部副部长,之所以如此,就是人力资源部想摆脱不懂财务的窘境。2002年笔者受托为亚新科北京天纬公司设计了“预算管理与绩效考核集成系统”,化解的也是这种窘境。笔者的建议是将全部考核交由财务部。至于对非生产经营部门的干部考核,可以通过流程基础上的作业成本制度和作业管理来实现。

财务部门作为预算管理的牵头部门的第二个理由就是对预算执行过程的控制是以会计核算为基础的。我国企业预算管理中的最大问题就是将预算管理当作预算编制,而对预算执行过程的控制在大多数企业仍然是“盲点”。这正是企业的计划、人力资源和企业管理等部门之所以能够介入预算管理和我国企业预算管理迄今不能完全到位的根本原因。因为所谓对预算执行过程的控制无非是:(1)计量或反映预算执行的进度和结果;(2)将计量的进度和结果与预算进行比较;(3)分解差异并追溯差异的原因和责任;(4)根据差异责任对责任者实施奖惩。这些显然都与会计有关。当然,计划、人力资源或企业管理部门也能做这些事情,但若果真如此,它们就变成了财务

部门的分支机构了!

还必须指出,财务部门“牵头”预算管理,不仅理清了预算管理与其他部门的关系,提升了管理水平,还有更为深远和深刻的含义:第一,推动我国企业高层管理人员的权责划分,提高总会计师(CFO)的地位。大家知道,我国企业高层除董事会成员之外,是由总经理、副总经理和总会计师组成的管理当局,其中总会计师被排在末位。这是计划经济时代蔑视财务之偏见在市场经济时代的延续。实际上,每位副总经理只负责某一方面,属于专业管理,而总会计师属下的财务部门是综合性部门。事实证明,在总会计师地位突出的公司,比如现在的中化、过去的邯钢等,不仅能将全面预算管理贯彻到底,而且整个公司管理也保持着稳定、条理和秩序。第二,调整我国企业信息化方向,建立以会计为主导的管理信息系统。全盘否定我国企业信息化显然不公道,但其一味强调信息技术、模仿现行管理实务的取向,既没带来人们所期望的效果,又没出现软件公司所承诺的奇迹。实际上,企业信息化所忽略的关键因素正是财务或会计。笔者认为,典型的制造企业的信息化应该包括计算机一体化的制造系统(CIMS)、企业资源规划(ERP)和办公自动化(OA)。财务或会计信息系统包括在ERP之中,并居于ERP(企业信息化或者企业管理信息系统)的主导地位。就技术线路而言,这就是从财务信息出发,按照平衡记分卡中客户、内部业务流程和学习与增长的顺序及因果动因关系建立企业管理信息系统。值得注意的是,所谓财务信息,在平衡记分卡中,就是预算信息和根据预算计算的信息。这也是为什么全面预算管理应由财务部门“牵头”并提高总会计师地位的另一个论据。□

(作者单位:清华大学经济管理学院)

责任编辑 李斐然