

预算的实践发展：回顾与研究视角

<http://www.criifs.org.cn> 2009年8月4日 田力 陈昌洪

内容摘要：欧洲与美国的实务工作者最近提出了两种不同的方法来解决传统预算的不足，一种方法提倡预算的改进，主要关注预算的计划问题；另一种方法提倡放弃预算，主要关注预算的业绩评价问题。本文是对这两种方法的回顾与研究，我们讨论了实务工作者不满于预算的原因，描述了这两种方法及其研究背景，提出建议，并从实务工作者的视角确定可能的研究新领域。

预算几乎是所有组织中管理控制的基础，但仍不完善，实务工作者对预算的计划功能和业绩评价功能仍有怀疑。他们认为预算阻碍了组织资源的最优利用与分配，鼓励短期行为和预算游戏，认为这是由于传统预算以财务、由上到下的、命令与控制导向造成的。我们主要探讨了实践中最新的两种方法：一种提倡预算过程的改进，一种提倡放弃预算。这表明两点：第一，学术工作者忽略了实践中的问题，只关注了一些传统问题，比如参与性预算；第二，这两种矛盾的新方法表明，企业关于预算面临重要的决策：保留、改进还是放弃它。

一、预算在实践中的问题

我们通过收集与总结，从实务工作者的角度，列出了12项预算的缺点：

1. 预算汇总耗费时间；2. 预算限制反应能力，阻碍变革；3. 预算很少以战略为中心，并经常互相矛盾；4. 预算增加很少的价值，尤其是准备预算的时间；5. 预算关注成本降低而非价值创造；6. 预算强化垂直的命令与控制；7. 预算没有反映组织正在采用的网络化结构；8. 预算鼓励游戏和反常的行为；9. 预算的开发与更新太慢，通常一年一次；10. 预算的基础是一些没有根据的假设与猜测；11. 预算增加部门间的隔阂，而不是鼓励知识共享；12. 预算使人感到自身价值被低估。

以上的第1、4、9和10点的批评在于，当预算真正开始使用的时候，它们的前提假设已经过时，使得预算过程的价值降低。第2、3、5、6和8点主要批评预算控制强加了垂直命令与控制的结构、决策过于集中、阻碍创新、关注成本降低而非价值创造。最后，第7、11和12点反映了与组织和人员有关的预算问题，即垂直的、命令与控制的、责任中心为重点的预算控制同扁平化的、网络化的或价值链为基础的组织结构设计不相容，并阻碍员工获得足够的权力进行最佳决策。

我们主要探讨两种建议：改进预算或者放弃预算。这两种相反的观点都来自于同一个组织，国际高级制造联合（CAM-I），一组在美国另一组在欧洲。美国的作业基础预算组（ABB）提倡改进预算系统，结合一个更加完整的作业基础的营运模式和一个详细的财务模型，其中心是改进预算对营运计划的支持。而欧洲的超越预算组（BB）则采取了更加激进的观点，提出了一种分两个阶段的方法。第一阶段解决预算的业绩评价方面的问题，他们认为传统的预算控制导致了计划的无效和功能障碍行为，因此，建议要么完全改变传统预算为基础的业绩评价，要么完全放弃预算过程。第二阶

段是使组织根本的分散化并赋予低层经理和员工权力。尽管ABB关注计划而BB关注业绩评价，但两者都认为传统预算从根本上已经不再适应当今变化迅速和不确定的环境。

二、预算的实践发展

1 . ABB方法

ABB方法关注于从组织的作业基础模式产生一个预算，而不是关注传统的产品- 市场、责任中心或部门。ABB的基本发展在于把作业基础和生产力概念引入了预算。他们认为预算主要行使计划的角色，而预算失败主要是由于其财务导向的、高层制定的预算过程没有适当的和组织的营运模式联系起来。ABB在产生一个财务预算之前首先产生一个合理的营运预算。第一阶段，营运部分，使用作业- 基础的概念把估计的产品和服务需求转化为作业需求，使用作业消耗率，然后把作业要求转化为资源要求，使用资源消耗率。

一旦作业和资源消耗要求已知，ABB方法就可以在所需资源和可用资源（生产能力）之间建立一个营运平衡。如果最初的计划导致了不平衡，组织可以调整需求量、资源生产能力、资源消耗率或者作业消耗率，而传统预算只能通过改变需求量或可用资源（生产能力）来平衡预算。

第二阶段，财务循环，在营运计划的基础上开发出财务计划。当财务计划满足了预先设定的财务目标，就达到了财务平衡，一旦组织知道了需求、作业和资源，它就可以确定资源的成本，并追溯至作业，最终到产品或服务。

如果最初财务计划没有平衡，ABB方法允许组织调整5 项可能的元素达到预算目标:①作业和资源消耗率，②资源能力，③资源成本，④产品或服务的需求量，⑤产品或服务的价格。而传统预算过程并没有关于作业和资源消耗率的信息，所以预算调整手段较少。

ABB方法列出了这一方法的好处(Hansen and Torok 2003)。第一，通过首先平衡营运要求，ABB方法避免了对不合理营运计划的财务效果的不必要的计算。更重要的是，ABB方法关注一个作业和资源明确的预算，因为它加入了传统预算系统中没有的批量、设备和其他类型的成本动因，找到了不平衡、无效率和瓶颈的根源。

第二，预算体系中更加复杂的营运模型为平衡生产能力提供了更多的工具，除了可以调整需求或改变资源供应量，组织也可以调整作业或资源消耗率。而且，对资源生产能力的明确分析和资源消耗率的透明化，使组织可以在预算过程的早期就确定生产能力问题并进行调整，而传统预算过程并没有资源消耗模式的记录。第三，低层的管理者和员工可以更容易地以营运形式而非财务形式理解和交流预算信息。同样，通过使经理们理解资源和作业之间的关系，可以帮助他们更好地完成工作。而且，改进了的资源和作业流模型还可以提高业绩评价水平，因为这样可以更详细地确定在不同部门间到底是谁为某一特定的作业负责。另外，经理们有了更多选择可以调整结果，这增强了他们应付突发事件的能力，也提高了业绩衡量、评价和决策水平。最后，作业基础方法加强了组织的水平、过程观点，打破了部门间的界限，而不是传统的垂直导向观。这种过程模型也便于预算和其他管理创新的统一，比如关注因果关系的业绩衡量系统（BSC）。

ABB目前只有很少的证据支持其概念逻辑。这一方法可能的局限性在于关于作业、流程和资源的信息的可获得性，以及创建和保持这一信息系统的成本。

2. BB方法

CAM- I 的欧洲组的BB方法寻求摆脱所谓的年度业绩陷阱。这一陷阱是指功能障碍性行为，因为评价经理的标准是预算目标，而这些目标没有参考可信的(外部)来源并且僵化不变。事实上，有很多的文章关于经理采取不适当的方法达到其年度目标，包括在预算年度开始之前操纵预算估计(为获得一个相对容易的目标)，财务报告数字的控制(调整收入或费用的时间)，采用不适当的管理决策，通过推迟修理费用产生好的业绩数字。为避免这些行为，BB提出了放弃严格的年度预算基础的业绩评价，取而代之以相对业绩加随时调整为基础的业绩评价。

相对业绩评价的预算目标设定使用参考业绩，参考的标准可以是内部的(同一组织的不同单元)或外部的(行业领导者的业绩)。这种参考业绩目标争议较少并允许对不可控因素的调整。这样可以提高业绩评价的精确性和公平性，减少游戏行为和激励问题。相对业绩评价也可以增强激励，因为参考目标适当的话，既有挑战性也可以通过努力达到，相反，传统预算目标经常在高层管理者和低层管理者之间制造紧张。

BB方法的业绩标准随时调整是指目标并不在期初固定，而是随着实际运营和经济环境的改变随时调整目标值。为实现这一点，BB组议实行关注团队而非个人业绩的主观业绩评价为基础的报酬机制，目的是鼓励当前对公司最优的行为并促进团队合作，同时通过奖励员工找出并利用那些可以带来长期收益的行为，也会激励员工参与战略方案。

另外，BB方法建议使用同战略目标一致的非财务指标进行业绩评价。这有些类似于BSC业绩评价体系的概念(Kaplan 和Norton, 1992)。然而，Hope and Fraser (2003)认为很多组织中的BSC同预算控制带来的效果差不多，因为两者通常都和固定的业绩合同联系在一起，因此，BB方法不仅建议使用更多的财务和非财务指标，而且强调这些指标必须以相对业绩和随时调整为基础使用。

值得注意的是，BB方法中，财务经理将继续构建预算以满足组织财务计划的需要，但是这些预算不再是经理们业绩评价的目标。BB小组认为将计划从预算为基础的业绩评价中独立出来，计划将变得更加准确和有用，因为它将适应不断变化的环境，而不是指导组织满足那些可能已经过时的预定目标。放弃预算基础的业绩评价只是第一步，BB小组认为这只是向着组织根本分散化的开始。这一阶段BB方法要求组织向员工分权以做出同战略目标相一致的决策，其本质在于有效的授权和分权同传统预算控制的使用是不相容的。首先，传统预算控制没能创建一个以竞争成功为基础的高业绩环境，因为其成功的明确指标是一个固定的目标值。其次，传统预算控制没有让员工对顾客满意负责，因为财务业绩指标主导。第三，没有赋予员工行动所需的资源能力，因为资源已经在预算中固定了。BB方法的分散化并没有提前把所有资源预算化，而是把资源配置给那些当前最需要的领域。但是组织如何确保这些资源被有效利用呢(而不是，例如，用于地方利益)? BB小组认为有效分权必须从结果控制(传统预算控制的基础)转变为以雇员选择、公司愿景、价值行为准则和培训为基础的控制，这类似于Simons (1995) and Ouchi (1979, 1980)所说的visioning lever-of-control or clan controls。因此，像BB方法第一步所暗示的，并非使用过多的业绩指标，控制系统的重点在于导向使命、愿景和组织文化这些领域。

ABB方法和BB方法的共同主线在于，传统预算无法在不确定的环境下做出适当的计划。因此，ABB小组提出了一个更加复杂的、作业基础模型来改进计划，但没有考虑业绩衡量系统的设计。相

反，BB小组认为只有从业绩评价功能中独立出来，计划才会有所改善。因此，BB小组的重点在于改变业绩评价体系并使组织根本分散化，这样，ABB方法可以在BB方法内部使用，比如，为BB方法产生财务和运营计划。反之，BB方法可以同ABB方法联合使用，比如，改变激励措施，使用相对业绩评价原则。

二、研究视角

1. 将预算同营运计划和战略计划相连

在Anthony (1965) 早期的管理控制框架中，他把管理控制——其中预算为中心元素，同其他两个互补的控制过程——营运和战略计划区分开来。他认为营运计划在不同的组织中形式不同，反映了技术和操作的不同，鉴于营运计划的多样性，他转而关注更加一般的管理控制流程。同样，他认为战略计划是非常规的活动，且只在高层发生，为管理控制流程提供了指导目标，尽管是必不可少的，但他认为这是一个独立的研究领域。因此，管理控制领域被定义为研究对所有组织都比较统一的管理控制流程，是一种常规和固定的模式。

Anthony 的方法产生了一种会计基础控制的观点，因为只有会计基础的系统对所有的组织都普遍。既然控制需要业绩衡量的标准，预算就自然而然成为了比较标准，这导致了使用预算年度作为控制系统的基础，部分原因在于这样可以把管理控制系统同组织唯一重要的利益相关者（当然是在美国）——股东的需求统一起来。因此，在实践中，我们看到很多组织使用年度、季度或月度预算控制。Anthony 对于管理控制的重视减少了对其他两个互补流程的关注，最近的工作，例如Kaplan and Norton (1992) 的BSC方法，已经尝试弥补Anthony 留下的这一不足，将业绩指标同战略相连。在他们最近的新书战略中心型组织中，这种战略联系更加明确，他们认为战略图流程对于BSC中有效业绩指标的构建非常必要。

Simons (1995) 的控制杠杆框架也把控制机制和战略结合了起来，这一工作以最近的管理实践为基础并寻求扩展控制的会计基础视角，吸收进最初被Anthony 排除的更多的活动，以此将会计基础的和非财务的控制机制统一起来。然而，关于BSC的研究证据刚刚开始出现而Simon 的框架在学界还未得到适当的研究（见Bisbe (2002) 最近较少的例子）。

在这些以战略为中心的工作之前，已经有很多的重要研究强调了各种或然因素在管理控制系统设计中的作用。这些工作强调了竞争性和战略性环境对控制系统的影响，这种或然性类型的研究认为有效的组织应该调整其管理控制系统，包括预算控制，以适应其战略。尽管理论界已经有很多有争议的不完全的证据，但还未引起预算批评者，尤其是BB拥护者足够的重视。我们认为这可能是由于这些研究绝大部分人只强调了战略对管理控制的影响，而忽略了管理控制对战略的影响。管理控制领域有很少的研究关注预算和营运计划的联系，而这正是ABB小组的重点。研究证据的缺乏可能是由于管理控制的研究者只关注了高层管理（主要是业务单元、部门或利润中心的经理或更高层），而极少关注工厂或其他功能和营运管理层次。

数据的可获得性和缺少与低层组织研究者的沟通可能是这一趋势的原因。另一个原因是管理控制研究者只关注了公司和业务单元战略（例如，公司多元化战略和业务单元竞争战略）作为管理控制系统设计的驱动因素，而没有关注，或结合，功能性战略（例如，制造战略）。最后的原因是会计研究者缺乏对其他非会计控制工具的关注，这些工具在组织低层已经获得更多的重视。因此，只

关注高层，很多的重要洞见可能被忽视了。

2. ABB问题

ABB方法把作业基础和生产能力管理概念同预算和计划思想统一了起来，管理会计领域已经有了相关的研究：作业基础成本管理（ABCM）和生产能力管理。关于ABCM系统的研究包括特定行业中应用的作业的类型以及传统作业基础成本等级的有效性。但是，大多数研究只关注产品成本，而且很少研究ABCM如何支持其他的组织实践，比如，计划和预算流程。ABB强调作业水平的生产能力管理。在生产能力管理领域，有很多的不同的概念框架描述如何衡量生产能力，也有很多理论研究把生产能力、价格和成本联系起来。同ABCM的研究类似，这方面的研究以产品成本为中心，而很少研究如何将生产能力管理同预算（或其他组织实践）联合为一个整体。

尽管ABB小组认为需要构建一个全新的、作业基础预算系统，但事实上也可以对传统预算流程进行调整，比如，可以与生产能力计划系统建立更好的联系，已经有了这方面的研究，将生产能力同传统的方差分析一了起来。关于组织创新的传播的研究得出结论认为管理创新（新的预算方法）需要很多年才能传播开来。ABB方法是这种传播的开始，而且开始记录ABB方法的实践表现。这些研究记录还表明大部分的创新在不同阶段遭到了失败，这些都可以为理解创新的成功因素提供素材和机会，这方面的证据对ABB的发展都是有益的。

3. 超越预算问题

关于超越预算前提的研究，包括相对和主观业绩评价、固定的预算基础的业绩合同和分散化。

第一，相对业绩评价（RPE）。理论研究得出了RPE 的好处与局限性实证研究却怀疑其实践当中的可行性。我们认为这可能是由于很多公司并没有很好的相对业绩数据，可能因为他们处于一个高度竞争、变化迅速的行业中。但是，这样的环境正是RPE最有用的环境，因此，实证研究尽管还不完善，但RPE的实施似乎很难。

第二，理论对影响主观业绩评价应用的好坏因素，以及其最有效应用的原因和时间都提出了建议。但是，实证证据很少。主观性使经理可以充分利用在预算期间出现的相关信息，尤其在迅速变化的环境下，固定预算目标很快就会过时。主观性的有效实施需要评价者做出公平、公正的判断，被评价者接受评价而并不做出不适当的行为影响评价结果。但是，我们仍需研究、理解主观性最有效的应用条件。

第三，BB小组提出了将预算作为一种固定业绩合同的激励问题，即一旦完成了预算，就没有了进一步的激励；相反，若预算未完成，不管是什么原因，都会带来负面后果，导致操纵与短期行为，以及可能阻碍创新的行为。原来的研究建议缓解这些问题通过不同的激励方案（例如，加入非财务业绩指标、长期业绩激励或激励方案中设置最低业绩底限等），或通过实施其他的业绩方法（如主观业绩评价），而不必完全放弃预算控制。然而，激励理论主要以经济上的代理理论为基础，一般都忽略了组织中激励的很多其他形式（比如，非金钱回报）以及这些具体激励方案的特定使用环境。而且，激励的实证研究严重偏向于高层管理者激励的研究，因此，低层管理者和员工的激励将是一个很好的研究方向。

最后，关于组织根本分散化的讨论超越了预算控制研究的传统界限，强调组织结构的选择，包

括如何向个人下放权力、个人报酬方法和业绩评价系统的结构。经济学的研究认为，组织结构的选择依组织的具体情况而定，取决于市场结构、组织战略、生产流程以及信息不对称的程度等。而且，这些因素彼此相连，只关注一个因素忽视其他会导致失败的组织设计。支持组织分散化的因素包括，更加地方化的信息、受到限制的上层管理时间、低层经理培训的加强、激励成本降低、生产流程在不同单位间协调的减少，地方单元不再需要繁多的中央信息的指导。

文章来源：环渤海经济瞭望 （责任编辑： x1）