

# 基本功能导向下的企业预算松弛

向鲜花

(梧州学院工商管理系 广西梧州 543002)

**【摘要】** 本文认为企业预算松弛产生与预算功能定位有关,预算有控制与决策两项难以协调的基本功能。通过预算参与影响预算松弛,对预算松弛的影响存在一定差异,强调控制功能的预算,期望预算参与程度低、预算松弛小,其预算松弛为零容忍度,强调决策功能的预算,期望预算参与程度高、预算松弛大,能客观接受预算松弛。

**【关键词】** 预算功能 预算参与 预算松弛

## 一、文献回顾

代理理论与权变理论是解释预算松弛的主要理论工具,实证研究、试验与问卷调查一直是预算松弛研究的重要方法。张朝宓(2004)运用试验方法发现信息对称和真实导向的薪酬计划对预算松弛都有一定的抑制作用,其中信息对称性对预算松弛的影响十分显著。

潘飞(2007)、谢盛纹(2008)对2001~2008上市公司相关数据进行分析,发现股权性质、股权结构和企业规模是影响预算松弛的重要变量。郑石桥(2008)发现预算松弛与业绩之间并无系统性关系,当环境不确定性较高时,预算松弛与业绩显著正相关。张先治(2009)的研究结果表明,风险偏好与预算松弛相关,雒敏(2010)进一步认为预算松弛现象存在会一定程度

上降低企业盈余管理的水平。高严(2011)通过问卷调查分析发现,在预算参与的前提下,预算目标清晰度和难度对组织预算松弛之间产生客观的负向与正向的影响,而沟通与报酬体系则会对这种影响起到推动作用。王艳丽(2011)认为在编制预算过程中,期望通过预算结余索取权制度安排来抑制松弛是无效的,在预算执行过程中,合理的预算结余索取可以控制松弛产生,因此,在执行过程中应通过提高预算结余留用比例控制预算松弛。

虽然现有的研究认同预算松弛的客观存在,但是对预算松弛性质的认定比较含糊,预算松弛的存在是利大于弊,还是弊大于利,一直是预算管理中的困境。我们认为这与预算的控制与决策两大基本功能难以协调相关,只有立足于预算

根据以上权重,对两公司各项指标的标准化数据加权后,最终计算出中煤集团的社会责任绩效得分为0.398 8分,神华集团的社会责任绩效得分为0.701 3分(得分越接近于1,则绩效水平越高)。

由此看出神华集团的社会责任绩效高于中煤集团。这主要是由两方面原因造成的:一是神华集团的企业规模要大于中煤集团,神华集团的总资产、营业收入及煤炭销售量等都高于中煤集团,企业规模的大小直接影响着企业社会责任绩效水平的高低。二是虽然两公司在安全资金投入、环保资金投入、采区回采率以及纳税等指标上的绩效相当,并且中煤集团的科技创新绩效高于神华集团,但是中煤集团的总资产净利率、原煤生产百万吨死亡率、安全培训率、万元产值综合能耗及对外捐赠支出等多项指标的绩效水平都低于神华集团的相应绩效水平。

此外,由于数据资料的有限性,本文选用的指标数目也相对有限,在反映企业社会责任绩效水平的完整性上尚存在一定程度的欠缺,这有待在以后的研究中加以逐步完善。

## 四、结语

从以上的分析可以看出,中煤集团应当进一步增强企业获利能力、提高安全生产水平、提高资源利用效率,并且应更

多地关注社会公益事业,以此来提升企业社会责任绩效水平。神华集团则应当继续增加科技投入、安全生产投入。煤炭企业社会责任绩效评价能够引导煤炭企业从经济、社会、环境等全方位角度综合衡量来开展生产经营活动。采用熵权系数评价模型来衡量煤炭企业社会责任绩效水平,能够得出较为客观的评价结果,对于推进煤炭企业社会责任绩效评价工作的科学有效开展具有重要意义。

**【注】** 本文系山东省自然科学基金课题“山东煤炭企业社会责任绩效评价研究”(编号:ZR2010GL022)的部分研究内容。

## 主要参考文献

1. 张滢. 基于熵权和灰关联的第三方物流企业绩效评价. 中国流通经济, 2008; 1
2. 杨占玄. 基于熵值法的国有资源型企业绩效评价研究. 企业改革与发展, 2009; 7
3. 冯茜颖, 程宏伟. 基于利益统筹视角的资源企业绩效评价. 资源与产业, 2010; 4
4. 胡晓艳, 倪跃峰. 我国燃气具企业社会责任绩效评价模型应用. 合作经济与技术, 2009; 8
5. 胡霞, 任佩瑜. 基于管理熵的企业战略管理评价体系. 经济管理, 2003; 12

基本功能,辩证地认识预算松弛,才能明确预算松弛的性质,更好地促进预算的完善与发展。

## 二、企业预算重新划分:控制型预算与决策型预算

控制是保证各项活动达到预期效果,决策是一个提出问题、分析问题、解决问题的过程(周三多,1997)。著名会计学教授 Zimmerman(2000)将预算管理的基本功能归纳为:预算是一项可以对公司中各种活动进行协调的决策制定工具,也是对行为实施控制的一种工具。可以说关于预算功能的研究,比较认同企业预算同时具备控制与决策两项难以协调的基本功能。我们认为功能与目标相比较更具有较强的指导性,虽然在实务中难以划分预算控制与决策功能精确的空间,但是由于预算的控制功能与决策功能难以协调,企业出于协调成本考虑,在应用预算时一般突出某一功能,而弱化另一功能,从而主要形成的是单一功能主导型预算。有些企业兼顾两大基本功能,功能的特征决定其可以分解到具体的业务范畴或不同的组织层次,可见企业不同的预算空间的功能也是可以明确的。因此,本文将企业预算按照预算基本功能划分为控制型预算与决策型预算两类,以便深入剖析不同功能导向下的预算松弛。

控制型预算是一种封闭式预算,主要实现控制这一基本功能与沟通、协调、计划及资源配置等具体功能,其预算制度设计、执行与评价过程中主要呈现以下特征:预算目标明确,理解难度比较小;预算对象一般属于任务型,活动规律明显且容易把握;一般预算执行结果与预算设计的偏差比较小,预算执行过程中的偏差比较容易纠偏。决策型预算是一种开放式预算,实现决策这一基本功能与业绩评价、经营控制和激励等具体功能,其基本特点有:预算目标含糊,理解难度比较大;预算对象的逻辑空间与时间不容易把握,基本上不存在活动规律;一般预算执行结果与预算设计的偏差较大,预算执行过程中的偏差不容易纠偏。

综合考虑到企业内外影响因素对企业预算的影响,不同的环境下凸显的预算功能有所差异,权变理论视角下控制型预算与决策型预算的差异归纳见控制型预算与决策型预算环境适应性差异分析表)。从下表可知,控制型预算一般适用于内外环境相对比较稳定,企业内外环境对企业影响的规律性比较强且比较容易把握的公司;决策型预算一般适应于企业内外环境不稳定,企业内外环境对企业影响没有太大规律且不易把握的公司。

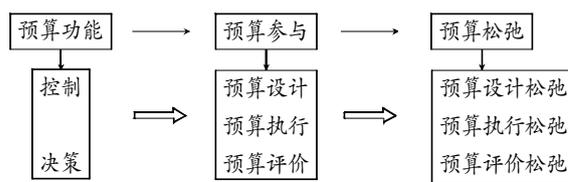
控制型预算与决策型预算环境适应性差异分析表

区别项目		控制型预算	决策型预算
外部环境	行业竞争程度	行业竞争不太激烈	行业竞争激烈
	外部环境不确定性程度	不确定性程度低	不确定性程度高
	组织生命周期	成熟期	成长期
内部环境	组织结构	机械式组织	有机式组织
	公司战略	成本领先战略	差异化战略
	产品标准化程度	标准化程度高	标准化程度低

注:以终成生的研究成果为基础分析整理形成。

## 三、预算功能对预算松弛的影响机理

企业预算是在预算环境的基础上预算主体采取一些预算方法作用于预算对象,实现一定的预算功能的一项经济活动,预算活动主要包括预算制度设计、预算执行与预算评价三类。企业综合考虑企业在内外环境、预算对象的性质以及企业目标的基础上明确预算功能,预算功能通过预算参与间接影响预算松弛。预算参与主要指预算行为主体参与预算制度设计、预算执行与预算评价三个基本环节。预算松弛产生于预算制度设计、预算执行与预算评价各个环节,包括预算设计松弛、预算执行松弛与预算评价松弛,其影响机理见图1。要厘清预算功能的影响机理,关键在于解决三个问题:①明确企业预算功能;②控制或决策功能对预算松弛的影响;③预算松弛的评价。



预算功能作用机理图

1. 预算功能定位。由于预算对象的复杂性、预算环境的多变性与预算行为主体的多面性,在现实中企业预算一般会同时具有控制与决策两大基本功能。二元预算功能又可以划分为决策功能为主、控制功能为辅;控制功能为主、决策功能为辅,兼顾控制与决策两大功能三种情形。企业预算功能到底选择单一功能主导型的还是两大功能均衡型,主要取决于企业内外环境、预算对象与预算执行主体三大因素。如果企业内外环境比较稳定、预算对象趋向于任务型,少数管理者可以把握其规律,预算相关主体经济人的人性假设比较强,企业定位为控制主导型功能比较合理。如果企业内外环境不稳定、预算对象复杂、预算相关主体社会人的人性假设比较强,企业定位为决策主导型功能比较合理。

企业预算功能定位基本程序如下:首先,企业须界定预算对象的空间与时间,结合行业竞争程度、外部环境不确定性程度与组织生命周期等外部环境科学定位预算功能,尤其要明确预算功能是单一功能还是二元功能,如果企业选择二元功能须进一步明确是二元功能中三种情形中的哪一种情形。其次,逐级将预算对象分解相互独立又不重叠的预算基本单元,并明确各个预算基本单元的预算功能,在此基础上,第一次调整企业整体预算功能。再次,立足于企业外部环境,调整企业战略、优化组织结构与改善产品标准化程度等企业内部环境,以便企业内部环境与企业外部环境实现对接,充分交换信息,在评价企业内外环境对接效果的基础上第二次调整企业预算功能。最后,结合具体的预算对象的性质以及预算执行主体参与的动机,调整企业预算功能,使企业的预算功能定位准确,具有很强的指导性。

### 2. 预算功能对预算松弛的影响。

(1)控制功能主导型预算中的预算松弛。控制的特征决定

控制型预算松弛容忍度较小,甚至可以接受零预算松弛。如果企业管理者预算参与程度比较高,管理层考虑到企业的预算松弛可容忍度比较小,出于自身利益与社会声誉考虑,利用信息不对称,在预算制度设计过程,企业管理者(尤其是高层管理者)采取多种方式影响企业股东会、董事会,极力劝说企业股东与董事接受预算松弛。在预算执行与评价过程,企业管理者利用上下级管理关系影响基层管理者、企业员工预算执行行为与评价行为,将营造有利于企业接受宽松预算松弛的氛围。长时间以后企业将接受宽松的预算松弛,企业整个预算过程被管理者所俘获,此时的预算松弛是企业管理者俘获预算过程的结果,并不是企业客观需求预算松弛。如果企业管理者预算参与程度比较低,影响到企业的预算环节少,则俘获企业预算过程难度较大,预算松弛产生的概率较小。因此,我们认为在控制型预算中,预算参与程度越大,存在预算松弛的可能性越大,相反存在预算松弛的可能性越小。

(2)决策功能主导型预算中的预算松弛。由于企业内外环境复杂多变,在决策型预算中,企业可以接受预算松弛,企业管理者不会因为完成不了预算影响自身利益来俘获预算过程,使预算成为实现自身利益的工具。如果企业管理者参与程度比较大,企业管理者认为是企业对其信任与能力的肯定,将尽职尽责,预算设计松弛、执行松弛与评价松弛较小,使得整个企业预算松弛较小。可以说在这种情况下,允许存在预算松弛与管理者参与预算,将有利于实现企业的决策功能。相反,在决策功能型预算中,如果企业管理者参与程度比较小,管理者认为是企业对自身不信任,在预算设计、执行与评价过程将存在大量的道德风险与逆向选择,使得企业整个预算松弛较大,甚至产生预算失灵。

因此,我们认为:①不同功能型预算对预算松弛的需求空间不同,对于预算松弛的性质以及预算松弛区间,我们不能盲目地一刀切,而应该有区别地看待不同功能型预算中的预算松弛。只有明确了预算功能,结合影响预算松弛的内外环境,企业才能全面认识预算松弛。②控制型预算中可能不允许存在预算松弛,决策型预算是允许预算松弛存在的。

(3)预算松弛产生的概率。预算松弛产生于预算制度设计、预算执行与预算评价环节,因此企业预算松弛包括预算设计松弛、预算执行松弛与预算评价松弛。预算实施初期企业注重预算组织、预算制度以及预算编制,企业的预算松弛主要是预算制度设计松弛。在预算组织、预算制度以及预算编制比较成熟的条件下,企业偏重于预算管理执行、预算控制与预算调整。因此此时的预算松弛主要是执行松弛,在预算设计与执行都比较完善的情况下,预算分析与预算考核成为企业预算中的重点,这一阶段评价松弛产生的可能性比较大。一旦企业预算实施,预算设计、执行与评价三个环节都可能存在预算松弛,因此预算松弛产生的概率函数如下:

$P(\text{预算松弛})=P(\text{设计松弛})\cup P(\text{执行松弛})\cup P(\text{评价松弛})$

3. 预算松弛评价。在预算实务中,预算松弛对企业绩效

的影响没有一个统一的认识,如果缺乏完善的预算评价制度,那就不能客观评价预算松弛。完整的预算绩效评价制度涉及预算组织、预算制度、预算编制、预算执行、预算控制、预算调整、预算分析和预算考核等方面,结合企业预算功能确定绩效评价制度中重点评价内容,合理地分配各评价指标的权重。对预算管理经验丰富的企业可以分三阶段逐步完善:第一阶段评价重点选择预算组织、预算制度以及预算编制,这一阶段的评价对象是整个企业预算的基础,第一阶段评价预算是否有效,对企业预算的实施影响较大;第二阶段评价重点是预算管理执行、预算控制与预算调整,是第一阶段与第三阶段的衔接环节;第三阶段评价重点是预算分析与预算考核。评价的三阶段存在严密的时间逻辑关系,只有前一阶段评价有效,后一阶段的评价才有意义。为了增强企业预算绩效评价制度的激励与约束作用,企业还需健全预算管理绩效评价奖惩机制,以实现企业预算的刚性与柔性协调。

#### 四、小结与建议

综合上述分析,我们可以得出以下结论:①控制功能为主、决策功能为辅的预算其存在预算松弛的可能性越小,决策功能为主、控制功能为辅的预算其存在预算松弛的可能性越大,兼顾控制、决策功能的预算其存在预算松弛的可能性很难确定。②不同功能型预算对预算松弛的需求空间不同,对于预算松弛的性质以及预算松弛区间,我们不能盲目地一刀切,而应该区别地看待不同功能型预算中的预算松弛,只有明确了预算功能,结合影响预算松弛的内外环境,企业才能全面认识预算松弛。

预算履行传统的控制职能不期望存在预算松弛,一旦预算增加决策功能之后,企业预算松弛也就客观存在了,预算松弛是决策型预算的产物。企业只有立足于企业生存环境,根据环境的不确定性程度,明确其预算功能或各类业务中的预算功能,才能使预算管理成为一种高效的管理控制工具。由于预算松弛效果具有预算激励、预算俘获与预算失灵,企业不能简单地认定预算松弛有利于实现预算管理目标,有益于提高企业业绩。

【注】本文系广西高校人文社科重点建设研究基地——梧州学院粤港澳产业转移研究中心与梧州学院科研项目“非常态下企业营运资金管理改进研究”的阶段性成果。

#### 主要参考文献

1. 蔡剑辉. 预算的职能冲突与协调对策研究. 会计研究, 2009;12
2. 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
3. 潘飞, 程明. 预算松弛的影响因素与经济后果. 财经研究, 2007;6
4. 王艳丽, 郑石桥. 预算结余索取权安排和预算松弛: 基于实验方法的研究. 北京工商大学学报, 2011;7
5. 高严. 基于预算目标特点的预算松弛实证分析. 北京工商大学学报, 2011;2