

企业集团的预算控制初探

■ 李明辉

对企业集团而言,预算控制是进行集团整合,实现集团整体目标的重要手段。与单体企业相比,集团的预算控制有所不同。我国目前对预算的研究,基本集中在预算的编制方法上,尚缺乏对企业集团预算控制的研究,本文拟从与此相关的几个问题加以分析。

一、企业集团预算控制的特点

与单体企业相比,企业集团具有如下特点:

1. 资本(产权)联结性。集团的核心企业与其他成员企业之间存在重要的产权联结即股权投资关系,也就是控股或具有重大影响的股权投资关系,这种关系一般以资产和生产经营的联结为基础。企业集团成员企业间联结的纽带有资本、技术、销售、信息、服务等,但资本联结是最基本的。

2. 层级组织性。企业集团具有金字塔式垂直控制的分层级的组织结构,集团内企业间按资本联结程度不同形成多层次企业组织结构。一般来说,企业集团内的企业分为核心层、紧密层、半紧密层和松散层。企业集团核心是指集团内实行资产经营一体化的具有法人资格的投资企业,一般又被称为集团公司,是企业集团中处于核心地位的母公司。企业集团的紧密层主要是指由核心企业控制的子公司。企业集团的半紧密层主要是指企业集团内相互参股、持股,但未达到实质上控股公司。企业集团的松散层主要指通过合同建立固定协作关系的企业。

3. 非法人性。企业集团的成员单位即子公司和其他成员企业一般都具有法人地位,企业集团是法人联合体,但作为整体的集团并不具有法人资格。

4. 组织规模性。企业集团是以一个或几个大企业为核心,通过不同的利益联系方式,联合众多中、小企业而形成的,它是具有多层次组织结构的法人联合体。

上述特点决定企业集团预算控制过程与单体企业预算控制有所差别。因为预算不再是在一个企业内进行,而要涉及集团内各成员企业。与企业内车间或分公司不同,企业集团成员企业之间主要是通过资本联结而成的。子公司和其他成员企业都是独立法人,享有法人财产权,独立核算,自主经营,它们不是母公司的下属单位。母公司不得侵害子公司及其他成员企业的法人财产权,包括自主经营权,它只能通过行使股权或契约而不能通过行政命令来对子公司和其他成员企业进行控制(如在股东大会行使表决权、控制董事会、派高级管理人员等)。即使是集团总部对成员企业的管理,也有别于单体企业对车间或分公司的管理。因此,企业集团的预算控制不能采取单体企业的方法。

企业集团的内部管理,应当遵循集权与分权相结合的原则。一方面,集团必须实行必要的集权,没有集权,

就会产生“集而不团”的现象;另一方面,由于集团规模大,为了避免效率低下,必须实行必要的分权。集团总部只是对集团的战略性问题,如集团的发展目标、重大的投资、融资等行为进行控制和协调。因此,笔者认为,企业集团对成员企业的预算控制应该以资本预算为中心:即集团确定发展战略和经营目标,并按照责任层进行分解,确定关键的预算指标,如销售额、资本保值增值、资本性投资的金额和时间分布、投资效益,重大筹资计划等,作为成员企业责任预算的基础。对于一般性的预算内容,可以不作为集团预算控制的重点。

二、企业集团预算控制的组织

预算控制的组织主要包括预算的决策机构、协调机构、控制机构、编制机构和执行机构。集团或母公司的董事会在集团整个预算组织体系居于核心,掌握着集团各项预算的终审权以及涉及资本性支出、企业并购等重大资本预算的最后批准权,同时对集团预算的日常执行情况与执行结果拥有监督、检查权。

西方企业集团往往在董事会下设立一个预算委员会,作为预算控制的常设机构,负责预算的编制和执行,包括预算编制、预算监控、预算协调、预算信息反馈。预算委员会的成员一般包括集团总部的董事长、总经理、副总经理、财务、供销等职能部门的经理、成员企业的董事长或总经理,这样的预算委员会才有权威性和代表性,编制的预算也才有可能得到有力的贯彻实施。其具体任务一般包括:确定预算目标,选择与企业目标协调一致的预算政策;审查企业集团和所编制的预算,并将审定的预算报董事会批准后,下达执行与组织实施;协调各成员企业和有关职能部门在预算编制和执行过程中出现的问题,仲裁预算纠纷;必要时调整预算;分析预算执行过程中出现的差异及其原因,考核预算执行业绩,并提出修改意见和奖惩意见,报董事会批准后执行。

至于预算的具体编制和信息提供、分析,可以由集团的财务部门和会计部门等进行。但是,预算最终的决定权在董事会(预算委员会)。这里值得指出的是,我国许多企业将预算的制定权放在财务部门,这容易造成制定的预算缺乏战略观点,同时也会造成预算缺乏权威性。财务部门只是管理当局的参谋。在董事会的授权下,财务部门可以编制预算,并向管理当局提供预算执行过程中的信息,提出建议,但预算的决定权应当在董事会。“预算不是会计师为会计目的而准备的会计工具,而是为确保集团战略目标实现的组织手段”。

综上,集团董事会和其下属的预算委员会负责集团预算的决策、监控和协调。财务、计划、营销等机构则在预算委员会的授权之下进行预算的具体编制,但其编制的

账务处理子系统。主要完成总会计日常核算的所有任务和年终决算。五是工资发放管理子系统。该系统利用基础资料库中人员工资福利和离退休人员方面的数据,构造电子工资册,通过通讯网络联接,由银行代发工资。②彻底的机构改革。目前地

方财政特别是县乡财政财力主要用于养人,用于建设的支出很少。这种财力支出结构缘于臃肿的机构和富余的人员。实行规范的部门预算之后,一个部门或一个单位的所有收入与支出都摆在预算上,哪个“萝卜”对哪个坑,一清二楚。这一严密的收支

约束将把多余的机构与人员挤了出来。如果继续供养这些机构与人员,则部门预算形同虚设。从已试行部门预算的地区来看,这是一道绕不过的槛。因此,部门预算的编制要与机构改革联动。■

(作者单位:东北财经大学财税学院)

预算要经过董事会的批准。会计、内部审计等部门负责预算执行中的信息反馈和评价,为集团管理当局监控预算的执行情况服务。预算的执行机构则包括有责任主体,即成员企业和集团的有关职能部门。

三、企业集团预算控制的原则

企业集团的全面预算要以明确经营目标为前提,采取分权管理和控制管理的模式,将决策权进行分解,并通过适当授权进行内部控制。

在具体编制预算和进行考核评价时应遵循的原则主要有:

1.一致性原则。企业集团在进行预算控制时应该考虑其自身的特点,明确经营方向、经营目标及利润目标,使预算具有战略性与全局性,避免短期行为。同时,要保证各成员企业目标的一致性,即成员企业(特别是核心企业和紧密层企业)要认同并服从集团的整体战略目标。

2.可控性原则。在制定集团预算目标和将预算分解给各成员企业时,要注意考虑不可控因素,一些外部因素如宏观经济的影响、法律的影响、原材料价格等往往不是集团或企业所能控制的,对于一些成员企业来讲,由于转移定价等原因,也有很多不可控的影响企业损益、成本的因素,在制定预算时,应当充分加以考虑。

3.灵活性(弹性)原则。由于企业经营环境不断变化,在制定预算时虽然进行了充分的收集信息和预测,但仍可能发生超出期望范围的情况。为适应预算执行中遇到一些突发性的问题,预算必须具有一定弹性,但预算弹性必须控制在合理的范围内,否则预算将失去控制作用。

4.以人为本。预算控制需要全员参与。在制定预算和实施预算过程中,应当充分发挥集团员工的主观能动性,争取他们对预算目标的认识与支持,使集团目标成为各个成员企业乃至个人的目标,对预算的执行要严格按照既定的标准加以考核,并作出奖惩,发挥预算的激励功能,确保集团全体员工形成合力,共同实现集团的目标。

5.利益协调原则。在分解预算目标时,要注意协调各成员企业之间的利益协调问题,既要保证集团整体目标的实现,又不能过分损害某些成员企业的利益,特别要注意不能侵害成员企业的法人财产权,包括自主经营权。分解预算过程中,还应当合理、清楚地划分成员企业和有关职能部门的权责关系,以便于预算的执行和考核。

6.可靠性原则。预算应当根据当年的

经营目标,建立在历史经验、合理预测的基础上,确定的目标经一定努力可以实现,预算指标应该尽量客观、公正、可靠。

7.开放性原则。预算控制是一个动态的开放性的系统。在预算实施过程中,要有充分的信息沟通,保证集团最高管理当局及时了解预算执行的情况,并将其与预算相对比,从而不断纠正偏差,保证集团目标的实现。因此,应当建立畅通的预算报告体系,使集团最高管理当局在远离预算执行现场的情况下仍能及时了解和控制预算执行的过程。

四、企业集团预算控制的一般程序

1.编制预算。企业集团预算的编制有自上而下和自下而上两种基本模式。在自上而下的预算模式下,集团总部编制预算并下达给各成员企业和职能部门执行,成员企业不参与预算的编制;在自下而上预算模式下,由成员企业编制预算报集团最高管理当局(或预算委员会)审批,集团或母公司的任务在于确定预算目标和考核预算的执行。上述两种预算模式都有一定的缺陷。如自上而下的预算模式,容易造成集团总部的官僚主义;自下而上的预算模式容易造成子公司采用“挤牙膏”战略,由于预算具有一定的刚性,为了保证每年都有一定的增长,而增长又在能够承受的范围以内,子公司往往故意低报预算,产生预算松弛。同时,自上而下式预算也不利于成员企业之间的协调一致。因此,许多企业集团都采用二者结合的预算方式。这种预算方式下,集团先确定预算目标,包括一些关键性的指标,然后将指标分解后由各成员企业编制预算草案,草案上报后由集团预算委员会加以汇总、协调、调整,形成预算方案,下达给成员企业和有关职能部门。事实上,这种模式下预算的编制往往不是一次循环就可以完成,而要经过多次的讨价还价的过程。因此,预算的编制是一个重复博弈的过程。这种预算方式下,集团和成员企业间进行充分的信息沟通和计价还价,既要顾及到集团的整体目标,又要充分考虑到成员企业的利益。尽管这样容易造成预算编制成本的提高,但是总的说来,这仍然是一种较为理想的预算模式。

在上述第三种预算模式下,预算编制的基本程序是:①企业集团董事会(预算委员会)根据集团的战略规划和近期目标,提出预算目标,并下达给成员企业和有关职能部门;②成员企业根据有关责任预算目标,编

制本企业的预算草案,并上报集团预算委员会;③企业集团预算委员会或有关部门汇总成员企业的预算,进行必要的协调平衡,编制企业集团的预算;④预算经过预算委员会讨论批准,并报告集团董事会讨论通过,下达给集团各部门和成员企业执行。

2.实施与动态控制。一是实施预算。预算一旦确定以后,在企业集团内部就有了“法律效力”,成员企业和有关部门要严格执行。对于超出预算的行为,要建立严格的授权批准制度。一般地,预算控制计划值与实际值之间差异在一定范围内的,可以由成员企业处置。如遇突发事件超出预算控制比例,要通过申请按程序逐级申报并经集团董事会或预算委员会批准后实施。但在审批之前,仍应按原预算执行。二是预算实施中的监控。预算控制是通过预算与实际结果的定期比较(如按月)来实现的。预算实施过程中的控制是预算控制的关键,是预算目标实现的重要保证。为了保证预算制度的有效实施,集团总部与成员企业之间要建立信息反馈系统,如及时编制预算完成情况报表与分析报告等,对报告中的重大偏差需要引起重视,集团最高管理层应针对存在的问题,及时采取措施纠正偏差并使之保持在正确的轨道上。集团的财务部门也要及时和成员企业及生产、营销、采购、供应等部门保持信息沟通,以便对成员企业预算执行的情况进行跟踪监控,确保预算目标实现。在预算监控时,要特别注意某些关键预算控制点的监控,即实行例外管理。成员企业的有关部门也要对本企业预算实施过程进行监控,动态地掌握企业日常的经营情况,及时发现差异,加以纠正。这一过程中,会计部门发挥着重要作用。三是预算的调整。预算的编制是一种预期,是一个静态的过程,而在实际经营过程中会发生各种各样的情况,预算与实际情况之间会有一定差异。因此,预算不是一成不变的,执行过程中有时要根据实际情况进行必要的调整。但是,预算调整必须经过规定的程序或授权。

3.预算结果的分析、评价。在预算结束以后,预算委员会要对集团预算目标实现程度、各成员企业和部门预算目标的执行情况进行全面系统的总结与评价,将实现的有关指标与预算相对比,找出成绩与缺陷、经验与教训、优劣差距与生成原因,并作出预算完成情况报告供集团最高管理层决策。对有关预算主体根据预算的完成情况,提出奖惩建议,报集团董事会批准决定。■ (作者系厦门大学会计系博士生)