

作业预算管理

的构造与运行

张庆祥 王新强 编

中国石化出版社

[HTTP://WWW.SINOPEC-PRESS.COM](http://www.sinopec-press.com)

作业预算管理

的构造与运行

张庆祥 王新强 编



图书在版编目 (CIP) 数据

作业预算管理的构造与运行 / 张庆祥, 王新强编.

—北京: 中国石化出版社, 2012. 6

ISBN 978-7-5114-1612-4

I. ①作… II. ①张… ②王… III. ①企业管理—预算管理 IV. ①F275

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 118128 号

未经本社书面授权, 本书任何部分不得被复制、抄袭, 或者以任何形式或任何方式传播。版权所有, 侵权必究。

中国石化出版社出版发行

地址: 北京市东城区安定门外大街 58 号

邮编: 100011 电话: (010) 84271850

读者服务部电话: (010) 84289974

<http://www.sinopec-press.com>

E-mail: press@sinopec.com

北京科信印刷有限公司印刷

全国各地新华书店经销

*

880 × 1230 毫米 32 开本 5.875 印张 119 千字

2012 年 7 月第 1 版 2012 年 7 月第 1 次印刷

定价: 22.00 元

前 言

随着市场经济的发展和企业内部环境的变化，预算管理与企业发展战略相脱节、预算编制基础不够合理、按职能划分责任中心不便于进行有效控制等缺陷也逐渐暴露出来，这些问题严重制约了预算管理作用的有效发挥，对企业的运行效率产生了不利影响。与此同时，新商业环境的出现和作业成本计算（Activity-Based Costing, ABC）理论的应用拓宽了预算管理的视野，需要从作业的角度来审视预算管理。

作业预算（Activity-Based Budget, ABB）是在 20 世纪 80 年代中期以来管理会计发展的新高潮中产生的，它是传统预算管理对竞争环境变化所做出的一种适应性变革。ABB 以作业管理思想为基础、以企业价值增值为目的，据此预测作业量，并运用该信息在预算中规定每一项作业所允许的资源耗费率，更好地确认生产经营与资源耗费之间的关系，落实员工对资源耗费的责任，从而可以实现对企业活动的有效控制。

目前，国外对 ABB 已经进行了一定程度的研究，而我国在这方面的研究起步较晚，研究内容也局限于对比 ABB 与传统预算以及 ABB 相关理论等，对于将 ABB 应用于具体企业并系统分析应用效果尚未涉及，因而有必要对这一方面进行相关研究。

《作业预算管理的构造与运行》一书，试图立足于 ABB 的运用角度，结合企业管理、会计以及信息技术的特点来探讨企业运用 ABB 应采取的对策，主要内容涉及 ABB 的编制、ABB

的调整与控制、ABB 的考核与评价，以及 ABB 松弛等问题。

在对 ABB 管理基本理论进行分析的基础上，本书还就其具体应用进行了若干实证方面的探讨。

本书在编写过程中借鉴了若干预算管理资料，在此一并致谢。

对 ABB 管理问题的认识永远是一个不尽的过程，对于书中表述不妥之处，恭请指正。

编 者

2012 年 2 月 10 日

contents

第一章 ABB 概述	1
第一节 ABB 的产生	1
第二节 ABB 的原理与优点	13
第三节 ABB 的理论依据	30
第四节 ABB 的环境、目标与原则	34
第五节 ABB 管理的框架	41
第二章 ABB 编制	48
第一节 ABB 编制的模式	48
第二节 ABB 编制的程序	52
第三节 ABB 编制的步骤与思路	58
第四节 ABB 编制中的作业、流程优化分析	69
第三章 ABB 的执行与控制	77
第一节 ABB 的执行	77
第二节 ABB 的控制	79
第三节 ABB 控制的内容	85
第四章 ABB 的考核	98
第一节 ABB 考核的思路、目标与原则	98
第二节 作业中心预算考核	102
第三节 ABB 年末考核	107

第五章 ABB 松弛	115
第一节 ABB 松弛问题的分析	115
第二节 ABB 松弛的对策	122
第六章 ABB 的应用	127
第一节 ABB 应用的基础与原则	127
第二节 ABB 应用的思路	133
第七章 ABB 管理的案例分析	145
案例一 某公司一事业部实施 ABB 的分析	145
案例二 油气生产中作业预算法的应用分析	159
案例三 ABB 在 A 公司的应用分析	166
案例四 基于作业成本思想的成本预算的分析	175
参考文献	181

第一章 ABB 概述

随着企业经营环境的转变，企业经营管理理念已经深入到“作业”和“流程”层次。适应这一变化，预算管理也应引入与经营管理和战略管理紧密联系的“作业”概念，这有助于企业战略目标的实现和作业流程的优化。

第一节 ABB 的产生

一、ABB 的概念

ABB 是在预算编制中引入“作业”思想，以“作业”为基础安排预算编制活动。因此，在对作业的概念进一步了解后，有助于充分了解 ABB 的概念。

（一）作业的概念

作业可以看作是企业中具有特定目的且消耗一定资源的最

小工作单元，它是作业管理体系的最基本的核心，通过作业可以得知企业如何利用自己的时间和资源达到企业的经营和战略目标。它代表了企业经营活动层次划分中的一个层次，其向上可以组成流程、职能部门等，向下可以分解为不具有特定目的的任务。

职能部门是指具有共同目的的作业的集合。如，一个企业的销售部门可划分为联系客户、签订合同、处理订单、发货、回收货款等具体作业。

流程是指通过产出交换关系联系在一起的一系列相互依存的作业链，它的运行将会涉及若干个不同的部门。流程的运行是因为一项特定的事件引发了流程中的第一项作业，其向后触发了随后的一系列作业。流程中相互联系的作业之间在流程运行时出现产出或信息的流动，而作业之间产出或信息的交流也界定了流程中不同的作业额范围，并把它们按较强的因果关系联系在一起。如，采购业务整个流程包括：某车间需要零件的采购请求、联系供应商、购买、验收、付款给供应商等作业。

任务是构成作业的工作单元，即作业的执行方式。不同的单位在完成相同的作业时可能会采取不同的任务，如，计算机自动采集数据生成财务报表的作业与手工制作财务报表的作业显然是采取不同的任务。任务不具有特定目的。

常见的作业分类，是将作业分为单位水平作业、批次水平作业、产品水平作业和支持水平作业。单位水平作业是生产单位产品时从事的作业，其作业成本与产量成比例变动，如果产量增加

一倍，则直接人工成本也会增加一倍。批次水平作业是生产每批产品而从事的作业，其作业成本与产品的批数成正比。如，对每批产品的机器准备、订单处理、原料处理等。产品水平作业是为支援各种产品的生产而从事的作业，如，对一种产品编制材料清单、数控规划、测试线路等，其作业成本与产品品种正比例变动。支持水平作业，为维持工厂生产而从事的作业，该作业可以使所有作业中心均收益，如，设备数量、厂房面积等，其作业成本为全部生产产品的共同成本。

作业依据是否增加最终产品或服务的价值，可以分为增值作业和不增值作业。作业是否增值是相对于产出而言的，所谓“增值作业”是指可以为最终产品或服务增加价值的作业，缺少它会影响顾客对产品或服务的满意度。相反，“不增值作业”是指不能为最终产品或服务增加价值的作业，这些作业的特点是，没有它们不会对最终产品或服务造成任何损害。典型的不增值作业，如，存储作业，它仅增加存货成本，并不增加产品价值；检验作业，它只是消极的预防措施，不会增加产品价值。

作业依据完成的效率高低，可以分为高效作业和低效作业。效率高低与否是针对资源耗费而言的。“高效作业”是没有消耗过多资源的作业，即完成效率高、成本费用低的作业。反之，“低效作业”是消耗过多的资源，完成效率低、成本费用高的作业。

（二）ABB 的概念

20 世纪 80 年代中后期，作业成本法（Activity-based Costing，

ABC) 蓬勃发展, 以“作业”为基础的理念逐步被引入企业管理活动, 并在一定程度上取代“产品”而成为企业管理最基本的单元, ABB 也被引入到企业的预算管理中, 并日益受到关注和重视, 成为西方企业作业管理时代最主要的预算管理模式。目前对 ABB 概念的表述有以下几种:

ABB 是基于作业分析而对组织预期作业的数量表达, 反映完成战略目标所需进行的各项工作及相应的各种财务、非财务资源需求, 同时还反映为提高业绩所做的各种改进。●

ABB 被定义为: “企业在理解作业和成本动因的基础上, 对未来期间的作业量和资源需求量进行预测的一种办法”, 是“建立在作业层次上的一种管理过程, 以达到对成本和经营业绩的持续改善”。●

ABB 是以企业发展战略和顾客需求为起点, 以企业各环节工作流程为基础, 通过对各工作环节所耗费的人力、物力、财力的分析, 来改进企业的业务流程, 进而更合理地预测成本并实施有效控制。●

结合上述的定义, 可以将 ABB 定义为: ABB 是以作业管理为基础、以企业价值增值为目的预算管理模式。该模式是在作业分析和业务流程的基础上, 按照企业战略目标进行作业量的预测, 确定企业在每一个部门的作业成本, 并将该信息规定为每一

-
- 王平心. 作业成本计算理论与应用研究. 大连: 东北财经大学出版社, 2001
 - 胡玉明. 作业成本计算法的战略思维. 财会通讯, 2004 (7)
 - 余绪缨. 以 ABM 为核心的新管理体系的基本框架. 当代财经, 1994 (4)

项作业预期的资源消耗量，从而实施有效的控制和业绩评价与考核，同时根据预算中各部分的执行情况，分析得出预算差异的原因。^①

ABB 从战略和顾客需求出发，通过预测计划期生产、销售或服务的需求量，从而预测相应的作业需求量，在此基础上预测资源的需求量，并与企业目前的资源供应量比较，以达到企业资源最有效配置的目的。

ABB 强调企业的战略与预算的相关性与充分衔接，同时注重非财务指标因素的影响；ABB 以作业为核心，从传统的生产部门和作业中心向作业活动与作业过程改善，注重过程管理。在此过程中，ABB 最核心的工作就是进行“作业分析”以及“流程分析”。通过这两项分析，判断企业活动中哪些是增值活动、哪些是非增值活动，并尽量消除非增值活动和增值活动中的低效率活动，将企业资源供给与资源需求相比较，实现资源配置的最优化，实现企业业绩的持续改进，指导企业实现价值增值。

二、ABB 的产生背景

任何理论与方法的产生都不是偶然的，而是众多因素综合作用的结果。ABB 的产生主要基于以下两个方面的背景。

① 陈艳．企业预算管理的改进研究．山东大学硕士学位论文，2005

（一）外部经营环境的变化

1. 高科技的蓬勃发展及广泛运用

20 世纪 70 年代以来，以电子技术为基础的第三次技术革命在世界范围内风起云涌，计算机和网络在企业生产和人民生活中得到了广泛的应用，极大地促进了社会生产力的发展进程。高科技的蓬勃发展，使得在电子技术革命基础上形成的生产变得高度信息化、自动化，数控机床、机器人、计算机辅助设计（CAD）、计算机辅助制造（CAM）等先进生产方式的广泛应用，以至于计算机智能一体化制造系统的形成，从产品的订货开始，直到设计、制造、销售等所有阶段，所使用的各种自动化系统都可以综合成一个整体，由计算机统一进行调控。

企业生产的高度自动化大大降低了企业收集数据的成本，很多复杂的操作、计量成本很高的数据及处理过程由于计算机的运用就变得简便易行了，这不但极大地提高了工作效率，同时也为生产经营管理进行革命性的变革提供了技术上的可能。

高科技的广泛应用，导致直接人工成本、直接材料成本在总成本中所占比例逐步下降，间接费用大幅度上升，产品结构发生根本变化，使得以直接人工小时或机器小时为基础的间接费用分配方法已不能提供准确的成本信息，甚至会严重扭曲成本信息发生，致使企业决策失误。

在这样的环境下，就必然要求有与先进生产方式相适应的管理控制模式来适应高度信息化、自动化的生产系统，随时提供其

生产经营所需的一切信息。

2. 竞争以及顾客的多样化需求

技术进步导致了产品市场寿命的缩短，产品市场寿命的缩短又加剧了竞争。同时，使竞争加剧的另一个原因是顾客需求变化。随着经济的增长，人们可自由支配的收入大大增加，对消费提出越来越高的要求，从过去的追求时尚转变为突出个体个性，展现自我意愿与价值取向。这种社会需求的重大变化必然要对生产者提出新的、更高的要求，要求他们具有高度的灵活反应能力，及时向顾客提供更加多样化和更具明显个性、日新月异的产品。

需求的个性化、多样化在给生产厂家以更多的机会的同时，另一方面也加剧了企业竞争。由于控制可以提高组织的效率，在当今全球激烈竞争的时代，企业组织对控制的需求也变得越来越迫切。反映到生产上则表现为：从传统的、以追求规模经济为目标的大批量生产方式（郑绮、文扬，2004）转变为能对顾客多样化、日新月异的需求迅速反应的“弹性制造系统（Flexible Manufacturing System, FMS）”，以及时满足消费者多样化的需求。

面对日益剧烈的竞争压力，为了在激烈的竞争中取胜，许多企业都采取了以顾客为中心的竞争战略。以顾客为中心的竞争战略要求企业创造出更多的顾客价值，着眼于增加顾客价值。因此，对价值链的有效管理至关重要。价值链是开发、生产、营销和向顾客交付产品和劳务所必须的一系列作业。因此，强调顾客价值就要求企业管理者分析决定价值链中的哪些作业对于增加顾

客价值而言是重要的，需要会计系统以及预算系统追踪、反馈分布于价值链中各种作业的有关信息，还要求管理会计系统更多地提供有关顾客的信息，这是传统会计系统以及预算系统所没有的。这些新的要求需要建立一个新的管理会计系统及预算模式。

（二）内部管理模式及管理思想的转变

1. 适时制的产生

随着全球性竞争的日趋激烈，传统的以追求规模经济为主要目标的生产方式面临前所未有的挑战，已逐步被具有良好条件，能适应多品种、小批量生产需要的先进生产方式所替代。其中 20 世纪 70 年代在日本“丰田”企业中首先应用的适时制（Just-in-Time, JIT）生产系统是先进生产制造方式的杰出代表。适时制生产系统与传统生产系统在生产的方式上有很大的不同。

传统生产系统是一种生产程序由前向后推动式的生产系统，对顾客多样化、快速多变的需求，不能灵活、迅速地做出反应，生产准备时间较长。所以传统预算必须以某一时期的需求预测为基础，结合现有库存量求出计划产量，然后按计划安排生产，由生产的前阶段向后续阶段提供材料和零部件，从而推动生产。相对于后续阶段而言，前阶段是主动的。而适时生产系统则采取相反的方向，属于由后向前拉动式的生产系统。JIT 指产品要按照顾客需要的时间准时生产出来并准时发送，要实现此目标，组件要能准时送入总装，部件要能准时进入组装，零件要能准时进入部装，原材料要能准时进入生产线转为零件。如此，在整个生产

过程中,生产的前阶段只是对后续阶段发出的需求信号作被动而及时的反应。这样在适时制下,企业生产的各个环节都能够紧密协调,使各道工序都能在必要的时间内得到所需要的零部件,从而及时消除无效劳动,大大提高企业资金的使用效率。也正是由于采取了后拉式的管理方法,充分发挥“适时”的特点,适时制生产系统才能在竞争中处于优势地位。

伴随着高科技的发展、全球竞争的日益加剧,适时制生产系统产生后,对成本会计和管理会计的各个方面都产生了重大的影响,可以具体概括为以下三个方面:

(1) 适时制生产系统以高科技为基础,改变了产品的成本结构,此前在产品成本份额中占用不大的制造费用数额急剧增大,成为重要的管理对象。有统计的资料表明,20世纪80年代间接费用在生产成本中所占的比重,美国为35%,日本为26%;就美、日的电子与机器工业看,这一比重在日本高达50%~60%,在美国更高达70%~75%。[●]

(2) 传统管理要求最大限度地利用机器设备进行大批量生产,并尽快把折旧摊销到产品中去,不问市场需求,也不按市场的状态组织生产,从而很容易导致生产过剩;适时制生产系统要求机器适度利用即可,以达到尽可能消除存货和各种形式的浪费。

(3) 适时制生产系统把库存的理想状态设定为“零库存”,要求企业当日需要的零部件当日采购到货,当日生产当日销售。

● 王光远.对ABC相关研究的回顾及其动因分析.当代财经,1994(6)

它认为储存存货实质上是一种浪费，把存货视为一种不可能增加价值的作业，并在实践中尽量降低库存量。

正是因为适时制生产系统深刻地改变了企业生产组织模式，传统的以交易为基础的成本会计已经不能够适应企业新的发展，所提供的会计信息与生产经营“决策有用性目标”的相关性已经逐渐消失，急切需要一种全新的管理模式来替代。

2. ABC 的产生

ABC 是一个以作业为基础的管理信息系统，它最初的产生是为了满足新型生产企业对会计信息系统的要求。由于生产自动化程度的不断提高和产品品种的多样化发展，传统成本计算分配系统对产品制造费用的分配日益扭曲，并逐渐严重，成为制造企业中一个需要迫切解决的问题。

传统成本计算对制造费用的分摊是以部门为成本库的，然后再将它按照单一分配因素（如直接人工、机器小时等）分摊到产品中去。现代先进制造环境下，这种分配方法会造成产品成本严重失真，其中影响因素是多方面的，如，许多制造费用的产生与产品数量关系不大，如，设备调整准备费用、物料搬运次数等；产品品种日趋多样化、多品种、少批量的生产方式使过去费用较少的订货作业、设备调试准备、物料搬运等与产量无关的费用大大增加。在这些情况下，把大量的与数量无关的制造费用，用与数量有关的成本动因去分摊，将使产品成本发生扭曲，其扭曲的严重程度视与数量无关的成本占总制造费用的比例的大小而定。可以说，由传统的以交易或数量为基础的成本计算到以作业为基