

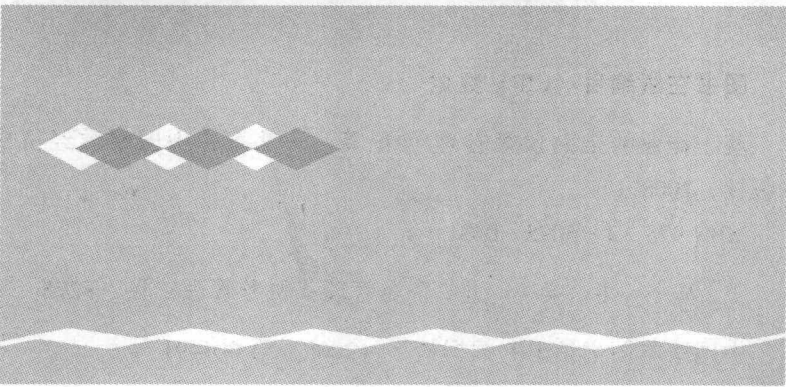
J JIYU ZUOYE DE QUANMIAN YUSUAN GUANLI

基于作业的 全面预算管理

梁 星◎著



中国财政经济出版社



基于作业的全面预算管理

梁 星 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

基于作业的全面预算管理/梁星著. —北京: 中国财政经济出版社, 2008.1

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0431 - 4

I. 基… II. 梁… III. 企业管理: 财务管理 IV. F275

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 001491 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京牛山世兴印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 6.125 印张 152 000 字

2007 年 12 月第 1 版 2007 年 12 月北京第 1 次印刷

印数: 1—1500 定价: 20.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0431 - 4/F·0360

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

目 录

1 绪论	(1)
1.1 选题的背景	(1)
1.1.1 全面预算管理已成为现代企业管理的主要手段之一	(2)
1.1.2 传统预算管理中存在的问题	(4)
1.1.3 作业预算管理的优势	(7)
1.1.4 作业预算的应用前景	(9)
1.2 作业预算相关文献综述	(11)
1.2.1 国外文献综述	(11)
1.2.2 国内文献综述	(20)
1.2.3 作业预算文献综述小结	(24)
1.3 目前存在的问题	(25)
1.4 研究的目的和意义	(27)
1.4.1 研究的目的	(27)
1.4.2 研究的意义	(28)
1.5 研究范围、研究方法及技术路线	(29)
1.5.1 研究范围	(29)
1.5.2 研究方法	(30)
1.5.3 技术路线	(31)

1.6 本书内容安排	(32)
2 基于作业的全面预算管理原理及理论框架	(34)
2.1 基于作业的全面预算管理 (ABMBM) 原理	(34)
2.1.1 全面预算管理 (ABMBM) 的基本概念	(35)
2.1.2 作业管理的基本理论	(39)
2.1.3 作业预算的计算原理	(48)
2.1.4 作业预算的管理原理	(51)
2.1.5 基于作业的全面预算管理流程	(62)
2.2 基于作业的全面预算管理理论框架	(65)
2.3 本章小结	(67)
3 作业预算编制方法体系	(68)
3.1 建立作业预算编制方法体系的目的	(68)
3.2 建立作业预算编制方法体系的原则	(69)
3.3 作业预算编制方法体系的构成	(70)
3.4 产品 (劳务) 需求量、产品价格及资源价格的预 测方法	(71)
3.4.1 概率预测法	(71)
3.4.2 回归分析法	(74)
3.5 作业预算编制方法	(75)
3.5.1 作业预算编制原理与流程	(75)
3.5.2 资源需求实物量计算	(77)
3.5.3 资源需求价值量计算	(81)
3.5.4 作业成本计算	(84)
3.6 作业预算表格体系的设置、填制方法和填制流程	(87)

3.6.1	表格体系的组成和填制方法	(87)
3.6.2	表格的填制流程	(91)
3.7	案例分析: LD 机械厂 2006 年作业预算	(93)
3.7.1	LD 机械厂概况	(93)
3.7.2	前期准备	(93)
3.7.3	预算编制	(98)
3.8	本章小结	(98)
4	基于作业的全面预算管理行为规范与标准体系	(99)
4.1	建立行为规范与标准体系的目的	(99)
4.2	建立行为规范与标准体系的原则	(100)
4.3	行为规范	(101)
4.3.1	作业预算编制的行为规范	(101)
4.3.2	作业预算审批的行为规范	(102)
4.3.3	作业预算执行与监控的行为规范	(103)
4.3.4	作业预算调整的行为规范	(105)
4.3.5	作业预算考评的行为规范	(107)
4.4	标准体系	(109)
4.4.1	标准的基本理论	(110)
4.4.2	ABMBM 标准体系的组成	(112)
4.4.3	标准的制订过程	(113)
4.4.4	作业标准	(115)
4.4.5	成本动因标准	(116)
4.4.6	成本动因率定额标准的确定方法	(123)
4.5	案例分析: 煤炭企业成本动因率定额标准的确定	(124)
4.5.1	现行煤炭企业消耗定额的局限性	(125)

4.5.2	基于作业的煤炭企业成本动因率定额标准的优越性	(125)
4.5.3	煤炭企业成本动因率定额标准的特点	(126)
4.5.4	煤炭企业成本动因率定额标准确定的原则	(127)
4.5.5	煤炭企业成本动因率定额标准确定的对象	(128)
4.5.6	煤炭企业成本动因率定额标准确定的步骤	(128)
4.5.7	SD 集团 SYT 矿成本动因率定额标准的确定	(134)
4.6	本章小结	(140)
5	作业预算控制体系	(141)
5.1	作业预算是一种控制手段	(141)
5.2	作业预算控制的优势	(143)
5.3	建立作业预算控制体系的原则	(146)
5.4	建立作业预算控制体系的基本思路	(147)
5.4.1	建立作业预算控制标准	(148)
5.4.2	用建立的作业预算控制标准进行过程控制和计量	(148)
5.4.3	纠正偏差	(149)
5.5	作业预算控制体系的基本框架	(149)
5.6	作业控制	(151)
5.6.1	作业控制的基本原则	(151)
5.6.2	作业控制的基本方法	(152)
5.6.3	作业控制的具体方法	(158)

5.7 执行差异控制	(162)
5.7.1 产品方面的差异	(165)
5.7.2 作业方面的差异	(165)
5.7.3 资源方面的差异	(167)
5.8 非正规控制	(168)
5.9 本章小结	(168)
6 基于作业的全面预算管理实施保障体系	(170)
6.1 建立 ABMBM 实施保障体系的目的	(170)
6.2 建立 ABMBM 实施保障体系的原则	(171)
6.3 ABMBM 实施保障体系的构成	(172)
6.4 企业理念保障	(173)
6.4.1 企业理念对 ABMBM 的作用	(173)
6.4.2 建立企业理念的基础	(173)
6.4.3 实施 ABMBM 企业应具有的基本理念	(174)
6.5 运行机制保障	(176)
6.5.1 运行机制保障的内涵	(176)
6.5.2 企业运行机制在 ABMBM 中的作用	(177)
6.6 人力资源保障	(177)
6.6.1 作业预算管理对人力资源的要求	(177)
6.6.2 如何实施人力资源保障	(178)
6.7 操作手段保障	(179)
6.7.1 手段保障的内涵	(179)
6.7.2 手段保障的必要性和可行性	(179)
6.7.3 ABMBM 的信息集成	(181)
6.8 本章小结	(183)

7	结论与展望	(184)
7.1	本书的主要结论	(184)
7.2	主要创新点	(186)
7.3	有待进一步讨论的问题	(187)
致谢		(188)

绪论

【摘要】本章在基于作业的全面预算管理相关文献综述的基础上，明确提出本书研究的目的和意义，指出本书的研究范围、研究方法和技术路线，并说明全书的内容安排。

1.1 选题的背景

全面预算管理是企业内部管理控制的一种主要方法，著名的管理学家钱德勒在其名著《看得见的手——美国企业的管理革命》一书中描述了这一史实。^①但1990年美国《财富》杂志发表的《为什么进行预算是对企业经营有害的?》一文却几乎否定了全面预算管理的控制功能。^②那么，全面预算管理是否应该存在，目前的全面预算管理到底存在什么问题，

① 小艾尔弗雷德·D. 钱德勒：《看得见的手——美国企业的管理革命》，商务印书馆1987年版。

② 仇健：“全面预算管理的不足及其改进建议”，《财务与会计》，2005年第2期。

怎么去解决这些问题？本书就是基于对这些问题的思考而展开论述的。

1.1.1 全面预算管理已成为现代企业管理的主要手段之一

预算管理的产生是历史和经济发展的产物。第一次世界大战后，经济衰退使许多成长中的美国现代工商企业陷入困境，为了增强企业对环境的适应能力，减少环境变化对企业造成的损失，发展一套能够科学预测需求量并据此分配资源的程序成为必然，预算管理应运而生。1921年，美国颁布《预算与会计法案》。该法案实施效果良好，使预算管理的职能逐步被人们所了解，一些私营企业也采用预算，预算管理被提升到了一种社会性的必然地步。随后，预算管理成为一种重要的企业管理工具，其他国家如英国、日本、德国的一些企业开始效仿与采用。1922年，美国著名学者麦金西的著作《预算控制》出版，第一次系统地阐述了实行科学的预算控制方面的问题。该书的出版标志着企业预算管理理论开始形成（1924年，该书被翻译成日文出版）。同年，在美国全国成本会计师协会第三次会议上，以“预算的编制和使用”为专题展开研讨，从而掀起了1923年至1929年全美会计师与工程师协同研究预算控制问题的高潮。1930年，德国的李汉恩出版了《企业经济计划——商业预算》一书，对德国企业预算管理的运用与发展产生了一定影响。^① 据1931年美国全国工业会议委员会在《制造业的预算控制》一文中的统计结果，在1930年前后，美国有162家公司实行了预算控制，其中80%是在1922年以后才实行的。至今，美国91%、日本93%、英国、荷兰和

^① 王化成、佟岩、李勇：《全面预算管理》，中国人民大学出版社2004年版，第23~24页。

瑞士都是 100% 的公司实行预算管理。^①

自 20 世纪 80 年代全面预算管理在我国个别企业出现以来, 开始的发展比较缓慢, 效益也不明显。到 21 世纪初期, 全面预算管理的应用范围开始扩大, 直至出现近几年的预算管理热, 目前有 97% 的企业编制预算。预算管理在我国快速发展的主要原因可以归结为三个方面: 一是现代企业制度发展阶段的需求。现代企业制度的内涵是产权明晰、政企分开、责权分明、管理科学。就我国现阶段的情况来看, 众多企业在经过前两个步骤的调整后, 已逐步把建设的重点转移到责权分明和管理科学上来, 全面预算管理作为科学的内部管理制度和方法而被广泛应用。二是政府的推动。2001 年 4 月 28 日财政部颁布《企业国有资本与财务管理暂行办法》中第十七条规定: 企业对年度内的资本营运与各项财务活动, 应当实行财务预算管理制度。2002 年 4 月 10 日财政部印发《关于企业实行财务预算管理的指导意见》又规定: 全面预算管理是利用预算对企业内部各部门、各单位的各种财务及非财务资源进行分配、考核、控制, 以便更有效地组织和协调企业的生产经营活动, 完成既定的经营目标; 企业编制财务预算应当按照先经营预算、资本预算、筹资预算, 后财务预算的流程进行, 并按照各预算执行单位所承担经济业务的类型及其责任权限, 编制不同形式的财务预算。这也符合我国企业改革需要政府推动的惯例。三是世界经济一体化进程的要求。预算管理已经在国外企业应用 80 多年, 他们已经习惯于预算管理这种方式。中国企业在对外合作以及对外拓展业务时, 如果管理方式接近, 既有益于双方交流, 也便于提高管理效益。

^① 于增彪: “中国集团公司预算管理体系的框架研究”, 《企业内部控制与预算管理专题》, 中国财政经济出版社 2005 年版, 第 207 ~ 218 页。

由此可以看出,预算管理活动是历史发展的产物,是企业发展的必然阶段。全面预算管理活动能给企业创造价值,已被中外企业的实践证明,如美国的通用电气公司、杜邦公司、朗讯科技公司和RRDONLLEY 等公司,中国的宝钢、施乐等公司。笔者曾深入上海宝山钢铁集团有限公司、上海仪电控股(集团)公司、上海上广电有限公司等企业进行实地调研,并作为主要成员参加了《兖矿集团全面预算管理应用研究》、《兖矿集团海鲁公司预算管理研究》等课题的理论和实地研究工作,参加了神华集团有限公司、开滦(集团)有限责任公司的预算管理制度设计与预算管理效果分析等工作,深刻理解和体会到企业对深化预算管理工作的迫切需求,全面预算管理已成为现代企业的主要管理手段之一。

1.1.2 传统预算管理中存在的问题

理论上,全面预算管理的作用毋庸置疑,但在实际工作中却出现一些不尽如人意的情况,由此导致了部分人开始怀疑预算的功能。哈佛商学院詹森的《付钱给人们说谎》一文就讨论了目前预算管理的负面影响,杰克·韦尔奇甚至曾极端地说“预算是美国公司发展的一大障碍,应该彻底地放弃预算,预算根本不应该存在。制定预算就等于追求低绩效。你永远只能得到员工最低水平的贡献,因为每个人都在讨价还价,争取制定最低指标”。那么,全面预算管理中存在的问题是否如此严重呢? 事实并非如此。预算管理可分为以传统成本管理为基础的预算(本书将其称为“传统预算”)和以作业成本管理为基础的预算(本书将其称为“基于作业的全面预算管理”,简称为“作业预算”),前面提及的预算管理的负面影响主要来自传统预算;预算管理的侧重点有决策执行控制型和决策支持参谋型之分,负面影响主要来自决

策执行控制型；预算目标有单一型和弹性型之不同，负面影响主要来自单一型；等等。由此，全面否定预算管理的作用是不科学的，科技进步和管理理念的更新要求我们以发展的眼光来分析传统预算的不足，并寻求途径加以改进。传统预算管理中出现的问题主要有以下几点：

(1) 成本核算基础不准确

传统预算所依据的成本核算系统的主要局限性在于它运用了以产品数量为基础的单一的成本动因，根据产品数量采用单一制造费用分配率或部门分配率，将制造费用分配到产品或服务中。单一制造费用分配率假定：所有产品或服务从制造费用发生中所获得的好处，与制造费用分配所采用的基础（如直接人工小时）是等比例的；部门分配率则为每一个部门采用单独的、基于数量的预定间接成本率（如一个部门采用直接人工小时，另一个部门则采用机器小时）。与单一制造费用分配率相比，虽然部门分配率下的产品成本更能反映部门之间的不同用途，但部门分配率仍未能考虑同一部门中不同步骤或作业间的成本差异，仍然是单一的成本动因。而企业以不同数量、规格和不同复杂程度生产多样化的产品组合时，这样的分配比率将导致不准确的产品成本。^①依据不准确的成本核算基础编制预算，无法作为企业成本控制和成本持续降低的基础。Cooper 论证了当产品多样化并存于同一运营系统中时，传统成本核算系统将造成的成本信息的严重扭曲——高估大规模、高产量产品的成本，而少计小规模、低产量产品的成本。显然，基于传统成本核算系统的传统预算将会误导企业的决策，甚至会成为企业发展的障碍。

^① Edward J Blocher, Kung H Chen, Thomas W. Lin, 2002, *Cost Management, A Strategic Emphasis*, The McGraw - Hill Companies, Inc.

(2) 预算编制方法不科学

传统预算中使用最多的方法是固定预算和增（减）量预算，而这两种方法都是假定以往所发生的历史数据是准确的或者相对准确的，包括资源配置的合理性，资源使用的有效性、工艺流程的先进性等等，掩盖了以往资源使用的浪费和低效，从而导致资源不合理使用的延续，达不到资源使用持续改善的目的。

(3) 预算标准体系不完整

传统预算注重财务指标的设置和考核，而对非财务指标设置得较少；在预算数据分析时注重数字分析而忽视业务和作业管理。每一个经营期间结束后，多数企业仅将实际成本发生数与预算成本数做一个简单的成本差异分析，着重进行财务数据的分析，很少考虑经营环节的其他方面，也无法考虑对企业的作业过程的控制。

(4) 预算管理责任不明确

传统预算重点在于分析成本控制的效果，没有揭示如何去完成所设定的成本降低目标。企业员工的任务主要是执行预算安排，而没有被要求或主动参与预算的改进，不能充分发挥每个岗位员工的主观能动性。

综上所述，传统预算消耗了大量的人力、物力和财力，却达不到与之相配比的收益。随着现代企业制度的建立与完善，迫切需要一套完整有效的预算制度为企业管理服务。20 世纪 80 年代中后期以来，随着作业成本算法（ABC）在先进制造企业的成功应用，ABC 开发的结果逐渐偏离了解决成本扭曲的本意，人们发现 ABC 给企业管理提供了很好的基础。于是，利用 ABC 提供的成本信息进行成本控制、预算管理、生产管理等的作业管理理论（ABM）及实务纷纷涌现。其中，作业预算（Activity - Based Budgeting，简称 ABB）正是建立在 ABC 基础上的一种新型的科学

预算管理辦法。

1.1.3 作业预算管理的优势

作业预算是“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方法”,^①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”。^②它从企业战略和顾客需求出发,首先预测未来一定期间生产、销售产品或劳务的需求量,继而预测完成这些产品或劳务需要的作业,并借助已有的标准预测相应的资源需求量,再与企业目前的资源供应量进行比较,寻求资源配置的优化。与传统预算管理相比,作业预算管理的优势主要有:

(1) 为企业提供具有可操作性的准确目标

作业预算是在预测顾客需求的基础上,通过预测作业需求进而预测资源需求量,基本达到供产销平衡以后形成的。由于作业层次和成本动因的合理划分使得产品需求量和资源需求量之间的关系更明确,作业预算的编制过程就成为资源需求与资源储备之间的平衡过程。通过预算编制使企业了解到制约其效益的约束性资源及闲置资源状况,进而调整资源结构或生产布局。预算方案一经批准,就可以为企业的经营提供准确依据,减少企业经营过程的盲目性,实现企业资源优化配置的目的。

(2) 持续改进成本

① Dierks PA, Cokins G, 2001, *The CAM - 1 glossary of activity based management*, Journal of Cost Management, Vol.15, No.1.

② Brimson J A, Fraser R, 1991, *The key features of ABB*, Management Accounting (London), No.1.

Bleeker R, 2001, *Key feature of activity based budgeting*, Journal of Cost Management. Vol.15, No.4.

作业预算通过作业分解将预期的产品或服务的需求量传递到作业层次,使企业能仔细检查为完成目标所需要的作业和每项作业所耗费资源,计算出每项作业产出的单位成本,进而有效地做到:与内部或外部的相似作业进行比较(例如进行标杆对比),发现管理上所存在的差距;检查各项作业和流程的现有水平和潜在水平,并按其对业务的重要性进行优先流程排序,等等。通过上述一系列活动,使企业产品或服务的成本得到持续改进。

(3) 便于分清责任

作业预算的实施过程,也是每一个部门、每一位员工管理自己作业的过程。在这个过程中,由于作业层次、成本动因和岗位责任的明确划分,使每个人都具有明确的目标,出现任何生产事故,均可以分清责任。同时,哪一个岗位或部门从实践中总结提炼了降低成本的方法,也便于企业给予团体和个人物质和精神奖励。作业预算法下的这种明确岗位责任方式,是推动企业发展的途径之一。

(4) 能有效积累数据资料

作业预算中的成本计算与管理过程,比传统预算法多了很多诸如检验次数、调试时间等非财务成本动因,能使企业仔细检查各作业中心所从事的作业和每项作业所耗费资源,在差异分析时更清楚地分析出企业运作中无效率、不平衡的原因以及生产过程中的瓶颈因素,为企业今后的成本降低、产品品种和产量调整等价值链优化目标积累必要的信息资料。作业预算中的标准体系和执行控制体系,能使企业的薪酬管理中涉及的各部门和个人的工作绩效评价更加科学、准确、可靠,便于企业进行有效奖惩,并为业绩的改善提供明确的目标。

作业预算的编制和执行过程,就是企业进行价值链分析和价值创造的过程,通过价值链分析可以更好地考察每一项作业存在