

企业集团合并预算研究

裴富才 黄霞 编著



企业集团合并预算研究

裴富才 黄霞 编著



天津出版传媒集团

天津人民出版社

图书在版编目 (C I P) 数据

企业集团合并预算研究 / 裴富才, 黄霞编著. — 天津 : 天津人民出版社, 2014.4

ISBN 978-7-201-08684-2

I. ①企… II. ①裴… ②黄… III. ①企业集团-预算管理-研究-中国 IV. ①F279.244

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 074533 号

天津人民出版社出版

出版人: 黄 沛

(天津市西康路 35 号 邮政编码: 300051)

邮购部电话: (022) 23332469

网址: <http://www.tjrmcbs.com>

电子信箱: tjrmcbs@126.com

高教社(天津)印务有限公司印刷 新华书店经销

2014 年 4 月第 1 版 2014 年 4 月第 1 次印刷

787 × 1092 毫米 16 开本 10 印张 2 插页

字数: 200 千字

定 价: 36.00 元

序 言

进入 21 世纪以来，随着我国经济的快速发展，企业集团这种规模巨大、组织形式复杂的企业组织，得到了飞速的发展，并在国民经济发展过程中，发挥着举足轻重的作用。企业集团的发展壮大，必然对企业财务管理水平提出更高的要求。全面预算管理作为传统而又被普遍应用的最重要的财务管理工具，引起财务管理实务工作者和理论工作者的高度关注也是顺理成章的事情。从 20 世纪 80 年代初，我国开始从西方引进全面预算管理以来，经过实务界和理论界共同努力，全面预算管理已经在我国企业中得到普遍的应用，积累了丰富的管理经验，也取得了一定的理论成果。毋庸置疑，我们关于全面预算管理的理论研究和实践，尤其是针对企业集团的全面预算管理还缺乏突破和创新，还不能满足企业集团快速发展的迫切需要。

作为一名会计理论研究工作者，我一直主张理论研究必须和实践相结合。理论离开了实践就是无源之水，理论不能指导实践就是泛泛空谈。我关注企业的财务管理实践活动，也利用一些机会和财务管理的实务界人士进行交流。天士力控股集团

财务总监裴富才高级会计师和我多年保持联系，他勤奋务实，谦虚好学，总自称是我的编外学生，其实我也在和他的交流中受到启发。裴总有着丰富的财务管理实践经验，也有着扎实的理论基础，我多次鼓励他，也希望他能够在实践中积极创新，同时把实践经验在理论上进行提升。

今年春节期间，裴总来访。在谈话中，我提出要组织一批财务管理理论研究工作者和实务界人士，对我国独创的财务管理实践经验进行认真的研究，在理论上进行提升，形成“中国创造”的财务管理理论，向国外推广。中国经过 30 多年的改革开放，经济快速发展，取得了举世瞩目的辉煌成就，我们的经济总量跃居世界第二位，我们的优秀企业在国际上也占有重要的地位，难道我们在财务管理领域就没有创造出独具特色的经验和理论？裴总非常赞同我的观点，还告诉我在天士力控股集团，他们一直在推行全面预算管理，并且积极探索企业集团合并预算的创新实践。今年正值天士力控股集团成立 20 周年，他们组织编写了《企业集团合并预算研究》一书，作为献给天士力控股集团 20 周年的礼物，也是对中国财务管理理论创新的一种尝试。

不久，裴总把书稿送给我，请我给提提意见，并提出要我为这部著作写序言。我读过《企业集团合并预算研究》的书稿之后，感到非常高兴。他们在企业财务管理实践中敢于创新，在紧张的工作之余，积极开展理论研究的精神是值得我学习和嘉许的。

《企业集团合并预算研究》是对全面预算管理理论在集团层次总体预算方面的创新，是对全面预算管理理论的完善，填补了国内外全面预算管理理论的一项空白，是一部属于“中国创造”的、独具中国特色的财务管理著作。《企业集团合并预算

研究》来源于实践，对企业集团弥补汇总预算的缺陷，通过合并预算管理更好地控制经济活动，保证企业集团合并财务目标的达成具有重要的现实意义。《企业集团合并预算研究》专门对合并预算和信息化融合作了研究探讨，这不仅对大型企业集团推行合并预算必须高度重视财务信息化建设具有指导意义，对专业从事企业管理或财务管理的软件开发企业也是重要的启示。《企业集团合并预算研究》对天士力控股集团合并预算管理案例的研究，使得合并预算这种新的管理方式具有很好的操作性，也更便于在更多的企业集团推广和应用。

任何新生事物产生的时候，都不是完美无缺的，都需要在发展的过程中逐步完善。《企业集团合并预算研究》也存在着诸如对全面预算管理的理论背景研究不全面、缺少合并预算与全面预算的理论衔接、对合并预算实务操作描述成分偏重、理论提升不足等需要完善之处。这既需要裴富才他们在今后予以完善，我也希望从事财务管理理论研究的专家学者，能够深入企业，和实务工作者共同努力，把我们创造的好经验，提升为可以走向国际舞台的中国独创的财务管理理论。

《企业集团合并预算研究》就像一株在早春时节刚刚破土的新苗，它也许还很稚嫩，但只要广大财务工作者对它多些呵护，多些关注，多些浇灌，这株新苗一定会茁壮成长，一定会开花结果。我坚信，在不久的将来，一定会有更多的属于中国独创的财务管理理论的新花，在世界财务管理的大花园里争奇斗艳。

于玉林（天津财经大学教授、博士研究生导师）

2014年3月4日

目 录

第一章 掀起你的盖头来

——认识企业集团合并预算	1
一、关于全面预算管理的研究现状	4
(一) 国外关于全面预算管理的研究现状	4
(二) 我国全面预算管理的研究现状	9
(三) 对国内外关于全面预算管理研究的评价	15
二、关于企业集团合并预算的研究现状	17
(一) 关于企业集团合并预算的研究现状	17
(二) 对企业集团合并预算研究现状的评价	18

第二章 你从哪里来

——合并预算的基本概念体系	19
一、合并预算与汇总预算	19
(一) 合并预算	19
(二) 汇总预算	21
(三) 合并预算与汇总预算	21
二、合并预算报表和合并财务报表	24
(一) 合并范围的确定方法不同	24
(二) 报表的编制时间不同	25

(三) 报表的数据来源不同	25
(四) 报表包含的内容不同	25
(五) 报表的使用对象和用途不同	25
(六) 合并预算报表实际运用的特性	26
三、合并预算和全面预算管理	28
(一) 合并预算是企业集团全面预算管理的重要组成部分	28
(二) 合并预算管理必须以全面预算管理为依托	29
(三) 合并预算指标应该成为企业集团最重要的控制指标	29
(四) 合并预算指标应分解为成员公司的预算指标 ...	30
四、合并预算和企业集团	31
(一) 企业集团是合并预算的基础	31
(二) 合并预算是企业集团控制合并财务指标的新工具 ...	33

第三章 认识完整的我

——企业集团合并预算管理体系	35
一、企业集团合并预算的基础	35
(一) 确定合并预算的管理主体	35
(二) 成立合并预算组织机构	42
(三) 制定合并预算管理制度	45
(四) 确定合并预算的范围	52
(五) 合并预算的编制周期	55
二、企业集团合并预算报表的编制	57
(一) 合并预算报表的编制模式	57

(二) 合并预算报表的种类	58
(三) 合并预算报表的编制程序	60
(四) 合并预算报表的特殊问题处理	62
(五) 合并预算报告的内容	65
三、企业集团合并预算的批准	66
(一) 年度预算的批准	66
(二) 月度预算的批准	67
(三) 批准后预算的发放	67
四、企业集团合并预算的控制	67
(一) 合并预算的追加	67
(二) 合并预算的调整	68
(三) 合并预算的过程控制	69
(四) 合并预算的执行情况分析	71
(五) 合并预算的考核	77

第四章 隐形的翅膀

——企业集团合并预算的信息化支持	81
一、全面预算管理信息化	81
二、合并预算信息化与全面预算管理信息化	83
三、合并预算信息化系统设计	85
(一) 合并预算信息化系统的功能	85
(二) 合并预算信息化系统设计	87
四、合并预算信息化的难点及规划	88
(一) 合并预算信息化的难点	88
(二) 合并预算信息化的规划	89

第五章 一个典型的案例

——天士力控股集团合并预算实践 92

一、天士力控股集团合并预算案例介绍 92

（一）天士力控股集团背景介绍 92

（二）天士力控股集团合并预算实践介绍 94

二、天士力控股集团合并预算案例总结 133

（一）天士力控股集团合并预算案例的典型性 133

（二）天士力控股集团合并预算案例的启示 133

第六章 再回首

——企业集团合并预算研究总结 137

参考文献 139

后记 140

第一章 掀起你的盖头来

——认识企业集团合并预算

改革开放 30 年来，我国经济持续快速发展，取得了举世瞩目的成就。进入 21 世纪，我国企业集团^①迅速崛起，成为我国经济快速发展的强大推动力，在国民经济中发挥着举足轻重的作用。伴随着企业集团的快速发展，我国企业集团的财务管理水平也取得了长足的进步。全面预算管理作为集团实施财务控制，保证其实现财务目标的最重要的管理工具，在理论研究和实践探索两方面都取得了很大的进步。但是，我国企业集团在推行全面预算管理的实践中，基本上还是以集团成员公司的全面预算管理为主，在集团层面仅对成员公司预算进行简单汇总，形成汇总预算，对合并预算这个更有价值的管理领域，还少为企业集团涉足。因此，对合并预算这个企业集团独有的全面预算管理新领域进行系统的研究，对完善企业集团全面预算管理体系，更加有效地通过这个管理工具，来实现企业集团的财务目标，具有非常重要的现实意义。

在企业集团的所有财务指标中，合并净利润指标无疑是最

^① 本书在行文中，因语境所需，有时使用“集团”一词，与“企业集团”语义一致。

重要的财务指标之一。国家财政部 2006 年 2 月 15 日发布财会[2006] 第 3 号文件,颁布了 38 项具体准则(通常被称为新会计准则)后,由于企业集团在同一会计期间的母公司财务报表和合并财务报表对被投资单位投资收益确认方法的差异(多数情况下,这种差异很大),导致母公司财务报表和合并财务报表净利润指标的差异。在这种情况下,企业集团采用传统全面预算管理体系中的母公司预算和汇总预算都无法有效地保证合并财务报表净利润指标得以实现。

新企业会计准则的有关规定,造成了企业集团的母公司财务报表和合并财务报表净利润指标的巨大差异。

《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》规范了长期股权投资的确认、计量和相关信息的披露。其中第五条规定:投资企业能够对被投资单位实施控制的,被投资单位为其子公司,投资企业应当将子公司纳入合并财务报表的合并范围。投资企业对子公司的长期股权投资,应当采用本准则规定的成本法核算,编制合并财务报表时按照权益法进行调整。第七条规定:采用成本法核算的长期股权投资应当按照初始投资成本计价。追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本。被投资单位宣告分派的现金股利或利润,确认为当期投资收益。

上述规定,决定了企业集团的母公司对其投资的子公司实现的利润,并不能按照其应享有的份额确认投资收益计入母公司的当期损益,而是按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应分得的部分,才能计入母公司的当期损益。而在编制合并财务报表时,企业集团对子公司的长期股权投资,则可以按照权益法确认投资收益,计入合并财务报表的当期

损益。

《企业会计准则第2号——长期股权投资》第十条规定：投资企业取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额，确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。投资企业按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应分得的部分，相应减少长期股权投资的账面价值。

如此，当被投资单位对当期实现的净利润没有全额分配的情况下，母公司的当期净利润，与按照被投资单位当期实现净利润确认投资收益而计入净利润的合并财务报表净利润相比，会产生巨大的差异。

在实施新企业会计准则的条件下，对企业集团来讲，合并财务报表比母公司财务报表更能反映其整体的财务状况。事实上，企业集团的利益相关者也更加关注其合并财务报表的相关信息。因此，通过在全预算管理体系中引进合并预算的新方法，有效地控制企业集团的经济活动按照合并财务报表的目标而展开，对企业集团而言，将具有更加重要的现实意义。

预算作为企业管理的重要工具，在第二次世界大战之后就已经在企业管理实践中得以应用，到20世纪80年代，全面预算管理已经进入成熟阶段。关于全面预算管理的理论研究虽然取得了丰硕的成果，但这些理论研究，主要集中在独立企业的全面预算管理相关领域，对集团层次上的总体预算管理的研究既缺乏重视，也缺乏突破，对于合并预算这个重要的领域更是很少涉及。因此对企业集团合并预算的研究具有很强的理论创新性，将填补全面预算管理的理论空白，对丰富和完善全面预算管理的理论体系具有重大意义。

一、关于全面预算管理的研究现状

（一）国外关于全面预算管理的研究现状

预算管理是企业管理的一种主要形式，在西方国家流行多年，并发展成了一套相对成熟的管理模式。西方国家预算管理的发展大致可分为以下四个阶段^①：

1. 标准成本制下的预算控制

以复式记账原理为根本的会计系统，已走过五百年的历史，它所扮演的主要角色是为组织提供详细的财务报告，但是，随着工商企业管理范围与跨度的扩大，会计系统除了其已有的不断完善报告功能外，还延伸出了为组织内部控制服务的管理功能。会计系统的功能在组织管理上的延伸，肇始于人们对组织控制，特别是成本控制的需求。标准成本制的产生，以及以此为起点的成本预算制度，成为管理会计产生（同时也是企业预算管理产生）的基本标志：人们可以借助于标准成本及成本预算，对照实际成本的发生，发现差异并实施控制。因此，组织的预算编制、过程控制、差异分析和未来改进等，成了预算管理与生俱来的标准化功能模式。从组织权力转移来看，管理权利从原来的工程师手中转移到专司组织控制的管理人员手中，使会计从过去的配角变成了主角。

2. 组织科层化与预算控制

“工业化属于 19 世纪，而管理属于 20 世纪。在 1900 年，管理尚未为人所知，现在，它已然成为人类文明的中心活动。”管理史学家钱德勒在其《看得见的手——美国企业的管理革命》中，生动地描述了现代工商企业是如何产生和演化的，以及预

^① 高晨：《企业预算管理——以战略为导向》，中国财政经济出版社，2004 年。

算制度又是如何在其中发挥作用的。从管理角度来看，工业文明的重要产物之一就是诞生并完善了现代组织结构体系。按照社会学家马克斯·韦伯在其著作《社会与经济组织理论》中的说法，从纯粹技术的角度，组织及组织管理采用科层体制是保证组织效率的前提和根本。科层体制是对人类为实现必要的控制而采用的最理性的方法。他进而认为，与其他形式相比，科层体制不论在精确程度、稳定性、纪律的严格性，还是可靠性方面，都更胜一筹。可见，制度化管理的推行和权责分明的科层组织的形成，为预算管理的推行提供了条件。同时，预算管理的实施与普及也是促成组织科层化、管理科学化的重要保证，它们互为前提。

科层化组织及其管理控制，需要借助于预算。在这里，预算成了一种连接内外的组织控制工具，一方面，它连接组织的内部分工和责任；另一方面，它连接外部市场，判断市场波动，并利用预算这一方式对组织资源进行规划和控制。按照钱德勒的说法，第一次世界大战后的经济衰退，特别是从1920年夏到1922年春，产品需求量突然而持续地下降，使美国工商企业面临了第一次艰苦时期。在这期间，几乎没有一家公司能够迅速调整其存货。这一现实表明，企业必须具备当需求改变时迅速调整流程的能力，同时也说明当时的高层经理人员未能有效地对此作出计划。一些大公司如通用汽车公司、杜邦公司、通用电气公司等对这次存货危机作出反应：发展一套能够按照仔细预测而得到的需求量来规定和调整其产品流量的方法。现在看来，这一方法在本质上就是预算控制，即将销售额、市场占有率和投资回收率的实际数字和估计数字加以比较，为公司未来

规划及分配资源的工作提供信息来源。

不仅如此，预算管理程序也伴随着组织完善而得以完善。比如，通用汽车公司在完善预算内容和程序的同时，进一步规范预算工作的组织与程序以提高预算管理的效率。而杜邦公司首先扩大执行委员会，其任务是详细审核和批准分支公司指数、评估分支公司的绩效、在分析的基础上制定价格政策和公司的其他总政策，其中最重要的是规划长远策略以及为实现这一策略分配资源。执委会在组织中的预算管理职责是预算决策、监控与考评，而职能部门和分支公司则负责具体的预算执行。所有这一切都说明，科层组织的权责关系与预算控制，在组织行为上互为一体，关系不分你我。

科层组织的预算特点非常明显：（1）预算偏重于组织结构和作业任务，忽略了组织中人的因素。在当时，人们认为组织就是由合法的管理权威进行计划和控制的机械系统，预算的作用主要是针对物质资源、现金流量和生产经营过程进行详细的规划和控制，不考虑预算与组织单位及人员的相互影响问题。（2）科层组织假定存在一个权威，从而预算程序可以实行“自上而下”的权威命令模式。预算指标由高层管理者确定后逐级下达给基层部门。

3. 组织资源计划与预算管理

这一时期，行为科学的发展对预算管理产生了深远的影响。行为理论认为，组织不仅是一个技术经济系统，而且是个社会系统，个人不仅受经济奖励的激励，而且受各种不同的社会和心理因素的激励。在行为理论的影响下，企业预算管理增加了行为管理的内涵。人们开始认识到，不良业绩更多的是由于组

织中执行预算的人员没有得到适当的指导和激励，而并不是预算系统本身的问题。也就是说，很多时候员工没有明确的预算目标或是其实现目标的行为没有得到激励从而导致预算业绩欠佳。由于预算几乎涉及企业的所有经济活动，因此必须对组织的各个层级进行明确的授权、激励和协调，以使他们的努力与组织的预算目标相一致。于是预算管理的职能在行为管理方面得到了扩展，如协调、沟通、激励、评价与奖惩等。预算与实际的差异通常是业绩评价最常用的方法，评价结果还会与奖惩制度相联系。评价方法和奖惩机制会进一步影响管理者和雇员事后的行为取向，因此，科学、合理的预算考评以及其导向效应也是行为科学带给预算管理的新课题。

预算管理在这一时期得到完善和扩展之后，已趋于成熟，形成了如今被人们称之为“传统预算管理”的标准模式。在 20 世纪 20 年代至 90 年代初的几十年中，除了出现诸如零基预算、弹性预算等新的预算方法之外，其标准管理模式未有太大变化。

4. 改进预算还是超越预算

20 世纪 90 年代以后，企业经营环境发生了巨大变化，市场、客户、制造技术、信息系统、社会理念等，都在不同程度冲击着人们的传统思维，呈现出一种在组织管理上的反传统的“后现代化”倾向。人们认为，组织不再有固定的模式，相反，以满足顾客需求为导向，必须打破固有的以职能分工为标志的科层模式，代之以组织结构的“流程导向”。同时，信息处理能力的提高，也促成了组织控制力度的及时性程度。所有这一切，都在某种程度上动摇了传统预算体制的基础及其固有环境——科层关系、职责分工、外部可预测、预算激励有效、预算周期