整合预算与预算整合的融合

谢志华

无论财务预算还是全面预算，之所以能成为企业管理的一种重要的实现形式，主要在于它具有整合的功能。在以分工为基础的企业运行中，分工越细，协同的重要性程度越高，为了实现这种协同，预算是一种最为有效的方式。但是，要实现预算的整合，必须要将企业的生产经营活动整合到预算的要求上，从而使预算的整合功能能够有效地发挥。整合预算与预算整合两者的关系是：前者是后者的前提，后者是前者的目的。在预算管理的长期实践中，预算整合的作用之所以没有得到全面有效地发挥，就在于没有将企业生产经营活动有效地整合到预算的要求上，使得预算管理不能落脚到生产经营活动上，生产经营活动也不能有效地被预算进行规划、控制和评价。实际上，预算整合离开了整合预算就很难有效地发挥作用，而整合预算不能最终达成预算整合的目的，也就失去了存在的意义。正因为这样，两者必须高度融合，才能相得益彰。整合预算与预算整合的融合主要表现在以下方面：

一、整合预算与预算的目标整合的相互融合

预算作为一种整合的方式，首先表现在将企业内部各部门（岗位）、各环节的行为目标有效地协同到企业的预算总目标上，采取的基本协同方法是将预算总目标分解落实到企业内部的各部门（岗位）、各环节上。要有效地把预算总目标在企业内部进行分解落实，必须要实现两个前提：一是企业内部各部门（岗位）、各环节干什么才分解什么预算责任指标，为此就必须确定企业内部各部门（岗位）、各环节应该做哪些事，并确定这些事与哪些预算责任指标相联系，从而相应确定分解的预算责任指标；二是企业内部各部门（岗位）、各环节分解的预算责任指标到底多少合适，为此就必须确定企业内部各部门（岗位）、各环节应该做多少事，并确定这些事应该实现多少预算责任指标，从而相应确定分解的预算责任指标的数量。只有分解落实到企业内部各部门（岗位）、各环节的预算责任指标与其所做的事情高度一致，才能确保他们的行为与预算目标的要求相一致，也只有分解落实到企业内部各部门（岗位）、各环节的预算责任指标的数量与他们所做事的能力相一致，预算目标的实现才能有现实的保证。为此，就必须对企业内部各部门（岗位）、各环节进行作业成本分析和作业价值分析，寻找作业与预算责任指标中的成本费用指标和收入指标的相关关系，从而确定作为预算责任主体的各部门（岗位）、各环节应该分解哪些预算责任指标；还必须对企业内部各部门（岗位）、各环节的作业进行规范化和标准化，分析确定它们与成本费用指标和收入指标之间的相关关系，从而确定作为预算责任主体的各部门（岗位）、各环节分解的预算责任指标的数量。不难看出，没有作业成本分析和作业的价值分析以及作业的规范化和标准化，预算管理要实现企业内部各部门（岗位）、各环节的行为目标与预算总目标协同一致是十分困难的，而作业成本分析和作业的价值分析以及作业的规范化和标准化不能满足预算的这一要求，其存在的意义就大大降低。

二、整合预算与预算的资源配置的相互融合

预算作为一种整合的方式，也表现在对企业内部资源的合理配置上，一旦将预算责任指标分解落实到企业内部各部门（岗位）、各环节上，为了确保所分解的预算责任目标的最终实现，就必须要配置相应的资源。总体上说，配置到企业内部各部门（岗位）、各环节的资源主要是人、财、物，要使这些资源配置得合理有效就必须确定各部门（岗位）、各环节所做的事情需要哪些资源以及需要多少资源。要科学合理地确定企业内

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

部各部门(岗位)、各环节所做的事情需要哪些资源以及需要多少资源，就必须要根据分解落实到它们之上的预算责任指标的性质确定资源配置的种类，根据分解落实的预算责任指标的数量确定资源配置的数量。尽管这里在进行资源配置时，要与预算责任指标相联系，但事实上，预算责任指标都是价值指标，而价值指标的高低既受业务的性质及业务量大小的影响，也受单位业务量的价格变化的影响。在资源配置中，由于价格的变化通常是受市场影响的，它的高低变化一般不会引起资源配置数量的变动，而对资源配置起决定作用的是业务的性质及业务量的大小。也就是说，当企业的生产经营活动的性质被改变时，相应的资源配置用途就必须进行调整；当企业的生产经营活动的业务量发生变动时，资源配置数量也必须相机调整。就资金资源的配置而言，一般的原则就是钱跟着事走，钱的多少跟着事的效率走。所以，在企业内部各部门(岗位)、各环节的资源配置一方面必须要与它们所承担的预算责任指标的性质和数量相联系，另一方面，必须要追溯至形成预算责任指标的业务类型和业务量。如在确定用于销售的招待费用时，销售收入的预算责任指标是分配招待费用的重要依据，但是如果由于销售价格的变动而带来的销售收入变动，则一般不会引起招待费用的变化，招待费用的变化更直接地与销售量相联系；又如在分配固定资产时，固定资产的多少一般是与生产量的多少相联系，而与生产产品的价值不直接相关。因为资源配置的用途和数量与预算形成预算责任指标的业务类型和业务量相联系，要使预算的资源配置作用得以有效发挥，一是必须确定各部门(岗位)、各环节的作业所形成的业务类型，如采购作业形成了采购量，储存作业形成了库存量，生产作业形成了生产量，销售作业形成了销售量，并根据这些业务类型配置相应用途的资源；二是必须确定各部门(岗位)、各环节的各类业务与所配置资源之间的数量关系，这种数量关系既可以通过对业务进行规范化和标准化的方式予以确定，也可以通过经验数据寻找相关规律的方式予以确定。因此，要实现预算的资源配置作用，必须要首先清晰地划定企业内部各部门(岗位)、各环节的业务性质(业务类型)，并确定它们所需要的相应资源，从而把业务性质(业务类型)有效地整合到预算所配置资源的用途上；也必须要确定与企业内部各部门(岗位)、各环节的各类业务数量相匹配的资源的数量。必须注意的是，有的配置资源不是直接与业务及其业务量相联系，而是直接与预算的价值指标相联系。如存货所占用资金的配置不仅与存货量有关系，也与存货的采购价格相联系，这时就必须要将配置的资金与存货额挂钩。尽管如此，存货的数量仍然是决定的因素。不难看出，没有业务性质的区分和业务的规范化和标准化，预算管理要实现企业内部各部门(岗位)、各环节的资源配置与预算责任指标的协同一致是十分困难的，而业务性质的区分和业务的规范化和标准化离开了资源配置的目的，其作用就大打折扣。

三、整合预算与预算的权、责、利有机结合的相互融合

预算作为一种整合的方式，也表现在以预算责任为基础而分享相应的利益、拥有相应的权力即权、责、利的有机结合上。预算是以利益为导向的，尽管形式上看预算管理是以下达预算责任指标为基础的，但实质上说，企业内部各部门(岗位)、各环节之所以愿意接受和完成预算责任指标是因为会获得相应的利益，并且为完成预算责任指标也能够拥有相称的权力。所以，企业内部各部门(岗位)、各环节必须享有相应的权力才能完成预算责任指标，完成了预算责任指标就必须分享相应的利益，从而构成权、责、利有机结合的体系。以预算责任为基础对企业内部各部门(岗位)、各环节配置相应的权力，这种权力主要表现在对人、财、物的支配上，其实现形式就是在人、财、物的使用类别和数量的决策权和支配权上。前面已经论及，企业内部各部门(岗位)、各环节的人、财、物的资源配置必须要以业务性质、业务的规范化和标准化为基础，而对人、财、物的控制权力则是在已经将各类资源按照业务性质和业务量分配到各责任主体之后，再进一步确定各责任主体对哪些资源及其多大的数量范围拥有决策权和控制权。要确定对哪些资源及其多大的数量范围拥有决策权和控制权显然与业务的性质和业务量有着密切的关系。如企业内部各部门(岗位)、各环节无对外投资权，那么当它们发生对外投资业务时与此相关的任何资源就都没有决策权和控制权；又如销售部门和销售岗位拥有招待费用的开支权，但由于不同地区、不同行业的销售难度不同，招待费用的提取标准就会不同，并且由于不同企业的销售规模不同，企业内部各责任主体的招待费用的开支权标准必然存在差异。整合预算就是要区分企业的业务性质、业务规模和业务难度，连接到相应的预算责任指标上，确定各责任主体的相应权力。以预算责任指标的完成程度为基础确定各部门(岗位)、各环节所应分享的利益。利益分配的关键不是收益分配的多少，而是收益分配的均衡性，收益分配的均衡性就是要贯彻多劳者多得。但是，实现这一点所面临的根本难题是各部门(岗位)、各环节所完成的预算责任指标存在质的差异，完成预算责任指标的环境条件也不相同。只有将不同质的责任指标和完成环境、完成难度不同的同一责任指标转化为同质性和同难度，才能真正找到收益分配的共同标准。这显然属于业务层面的事情。原因很简单，预算责任指标的不同质性以及完成预算责任指标环

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

境的差异性和完成的难度分别是由业务的不同质性、业务环境的差异性和业务的完成难度形成的，所以要实现统一的衡量标准必须以业务层面的同质化为基础，也就是要以难度系数作为所有不同质、不同环境、不同难度的业务的统一衡量标准。显然，这是对所有业务的差别化的整合，并以此为基础对企业所要分配的全部收益在各部门（岗位）、各环节之间进行分配。不难看出，如果不能将业务的不同质性、业务环境的差异性和业务的完成难度进行同质化，预算管理要实现企业内部各部门（岗位）、各环节利益分配的均衡性以及与预算责任的协同性是十分困难的。而将业务的不同质性、业务环境的差异性和业务的完成难度进行同质化离开了预算的收益分配及其与预算责任的协同，其作用必然会降低。

四、整合预算与预算的责任主体的相互融合

预算管理的重要机制作用之一就是要使企业内部的各部门（岗位）、各环节成为预算责任主体，使每个责任主体都有自身独立的权力、责任和利益，从而成为一个权、责、利相对完整的主体，从而使他们感觉到自身利益的独立性和存在性。要使每一个责任主体成为一个相对独立的利益单元，必须使每一个责任主体的业务边界被明确地划分，在成为一个相对完整的业务单元的基础上，才能进一步明确每一个责任主体自身的权、责、利边界。由于企业传统的内部各部门（岗位）、各环节的划分是按照业务的需要进行的，没有体现在预算管理条件下必须明确每一个责任主体自身的权、责、利边界的要求，所以必须要对传统的组织进行再造，也就是要由过去的基于业务需要而形成的功能性组织向基于预算管理需要的价值性组织过渡。价值性组织也称之为价值性单元，是与业务性单元相对应的。责任主体作为价值性单元，关键就是要明确每一个责任主体的权、责、利边界，划分各自独立的利益。做到这一点的前提是每个责任主体的业务边界必须是明确的。整合预算就是要对传统的功能性组织进行再造，以满足预算管理的价值性组织划定各自独立利益的需要。一旦功能性组织成为一个完整的业务单元，就为作为一个独立利益单元的价值性组织的设置提供了前提。要使一个价值性组织成为一个独立的利益单元，必须从作业分析着手，如果每一个作业的边界都能够被明确地划定，那么以作业形成的岗位的业务边界就能被明确地划定；每一个岗位的业务边界能够被明确地划定，那么以岗位形成的部门和环节的业务边界也能被明确地划定，这就为预算的责任主体的权、责、利边界的划定提供了基础。由于每一个责任主体都有自身的权、责、利，在预算管理中如何将这些权、责、利合理地分解落实到每一个责任主体就显得十分重要。分解落实每个责任主体的权、责、利的基础就是作业分析：首先，必须将关联的作业组配到某一岗位；其次，根据某一岗位的这些作业分解落实预算责任指标；再次，根据预算责任指标确定应赋予某一岗位的权力和相应的资源；最后，根据预算责任指标的完成状态确定收益分配的办法，这样就形成了以岗位为基础的预算责任主体。以关联的岗位为基础进一步形成部门或者环节，这样就形成了以部门和环节为基础的预算责任主体。整合预算要把所有的业务整合到预算责任主体中，企业的所有业务都是以作业为基础形成的，所以要把业务整合到预算责任主体中，就是要把作业整合到预算责任主体中；然后以作业为基础形成各预算责任主体的预算责任，并以预算责任为基础配置相应的权力，分享相应的利益，预算责任主体就得以形成。不难看出，没有业务边界的明确划分（或者直接说作业的明确界定），预算管理要实现企业内部各部门（岗位）、各环节作为责任主体的权、责、利边界的明确划分就失去了基本的前提，而业务边界的明确划分（或者直接说作业的明确界定）离开了预算责任主体的确定，特别是责任主体利益边界的明确界定，其作用就微乎其微。

五、整合预算与预算的责任主体之间利益边界界定的相互融合

预算管理不仅要将预算责任指标分解落实到每个责任主体，而且必须要界定各责任主体之间的利益边界。如果各责任主体之间的利益边界界定不清，就会使得对各责任主体的预算责任指标的完成程度的考核以及收益分享的多少模糊不清，预算的机制作用就会大大削弱。因此，清晰地界定各责任主体的利益边界就成为了预算管理发挥作用的重要前提。在以业务为主体的组织设置中，为了保证生产经营活动的有序进行，形成了供应链流程，它是按照业务的内在关系形成的。供应链流程不仅可以保证生产经营活动的有序进行，而且能够提高生产经营活动的效率。但是，供应链流程满足了业务管理的需要，却没有满足预算管理的需要。预算管理要求清晰地界定处于供应链流程的各个环节（也就是各责任主体）之间的利益边界，要做到这一点就是要在供应链的各个环节形成供求关系也即模拟市场。模拟市场必然要求以需求为起点形成企业内部各环节的流程关系，从而产生了需求链流程。在需求链流程中，每一个下一环节的需求就成了上一环节的供给，从而形成了供求关系。供求着的双方通过讨价还价形成了内部的各种要素的转移价格、转移质量、转移时间和转移空间等各种条款，这些条款构成了供求双方的内部合约，正是这一内部合约，清晰地界定了各责任主体的利益边界。不难看出，不根据预算管理的要求进行流程再造要明确地界定各责任主体之间的利益边

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

界是十分困难的，而进行需求链的流程再造离开了预算责任主体之间的利益界定，其意义就变得不再重要。

六、整合预算与预算的信息整合的相互融合

进行预算管理不仅要通过业务体系重构以满足预算的要求，而且也必须通过信息体系的再造满足预算的要求。在长期的预算管理实践中发现，由于信息体系不是按照预算管理的要求而形成的，一方面导致预算指标的确定没有相应的信息支撑；另一方面在预算执行的过程中也没有相应的信息反映预算执行差异存在的原因，导致预算管理难以进行过程控制，而更多地强调事后考核。最好的预算管理应该是过程控制能够自动实现预算目标，这样预算考核就不再重要。为了满足预算指标确定和预算的过程控制的需要，必须要对信息体系进行重构。重构的逻辑线索是无论确定预算指标还是进行过程的差异控制都必须要寻找其形成原因，从而形成因果关系链的信息体系。理由很简单，确定预算指标必须要说明其形成基础，也就是预算指标定高定低的原因；控制预算执行差异也必须要分析执行差异的形成原因，并针对不利的原因提出纠偏的对策。事实上，预算的价值指标都是结果指标，而这些结果都有其形成的业务原因，所以两者之间构成因果关系。重构信息体系就是要将过去只是以会计报表为主体而构成的结果信息体系，转化为以会计报表为结果拓展至最终业务原因的因果关系的报告体系，这样，使得业务信息和价值信息整合成一个完整的信息体系。不难看出，没有按照因果关系链重构信息体系，预算管理要实现预算指标确定的可靠性和进行预算的过程控制是十分困难的，而以因果关系形成的信息体系只有在预算管理中才能更好地显示其作用。

总之，整合预算与预算整合是相辅相成的关系，整合预算是实现预算整合的前提，而预算整合则是整合预算的目的。

[本文受到北京市教委科研基地——科技创新平台"会计与投资者保护研究基地"以及北京市教委高层次人才计划经费(PHR201005121)的支持]

（作者单位：北京工商大学投资者保护研究中心）

责任编辑 李斐然

参考文献：

1. 潘爱香，景东丽. 2002. 如何解读全面预算管理. 财务与会计，8
2. 谢志华. 2012. 重塑预算：从预算整合转向整合预算. 财务与会计(理财版)，2

● 词条

财务支撑力

财务支撑力是指财务职能方面的支撑，有广义和狭义之分：广义的财务支撑力泛指与财务有关的一切财务方面的功能；狭义的财务支撑力则专指与财务职能部门直接相关的功能，主要包括财务导向力、财务动员力、财务凝聚力、财务规范力、财务协调力、财务控制力等。①财务导向力：每一个企业的财务活动及财务观念都具有鲜明的方向性，这种方向性是通过企业的领导以及财务部门的态度、主张、价值取向以及财务行为表现出来的，具有导向作用。②财务动员力：是指企业财务体系动员所有可用的资源以实现企业发展目标的能力。有效的财务动员，有助于形成一种内在的推动力量，有助于提高企业员工素质，可以较为有效地解决企业现代化进程中的某些难题。③财务凝聚力：是指企业为了保障自身的利益和社会成员的协调发展，通过有效的财务管理，实现其财务目标所体现出来的力量。其是由多种要素包括先进的企业制度、合理的企业治理结构、优秀的管理班子、健全的财务机构、优良的企业员工等构成的合力。④财务规范力：是企业财务活动中形成并为人们所遵循的一种准则体系，这种规范体系是确立和协调企业财务关系的要求和结果。其有助于保障企业的发展方向和企业财务目标的实现；对于企业现实财务活动中所出现的一些消极因素进行必要的限制，并促使其向好的方向转化；能够协调处理好各种财务关系及其他财务管理问题。⑤财务协调力：是指企业财务部门在处理财务关系，处理企业与理财环境之间的关系方面所体现出来的一种能量。财务协调力的发挥可以避免财务纷争，求得相互之间的默契配合，从而实现企业财务目标。⑥财务控制力：就是企业财务管理部门用一定的方式或手段影响和操纵人们的财务行为，确保企业实现自身财务目标的一种力量。其可以通过制度控制、财权控制、组织控制、财务监督等方式进行。

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net