整合预算：基于预算信息体系重构的路径与方法

谢志华

一、企业现行信息体系缺陷的内在关联性

在前面已经论及企业现行信息体系的缺陷，这些缺陷包括四个方面：一是企业信息体系主要以业务信息为基础构建，价值信息不系统；二是企业信息体系主要以静态信息为基础构建，缺乏动态的过程信息；三是企业信息体系主要以企业整体为基础构建，缺乏分部信息；四是企业信息体系主要提供结果信息，缺乏原因信息。基于预算的信息体系重构就必须针对这四个方面的缺陷进行重构。事实上，企业信息体系四个方面的缺陷也存在某种关联性，这种关联性表现在以下方面：

第一，从业务和价值相结合的视角，企业信息体系主要以业务信息为基础形成，业务信息与价值信息相脱节，但业务信息和价值信息之间存在因果关系，这种因果关系具有形成基础（业务形成价值从而业务信息具有基础性）特征。一般来说，业务信息是原因信息，而价值信息是结果信息，主要体现在两个层次：一是任何一项业务行为的结果都将形成收入并产生成本，所以一项业务行为是收入和成本产生的原因，收入和成本是业务行为的结果。业务行为是由各项作业构成的，这样作业就成为了各项业务形成收入和发生成本的最终原因。二是企业的全部业务活动的结果最终以经营成果和财务状况的形式体现，集中在资产负债表、损益表和现金流量表中。这三张报表是整个企业一定时期业务活动所形成的最终的总价值结果，而一定时期的全部业务活动则是这一最终总价值结果的形成原因。不难看出，无论在形成企业全部业务活动的作业这一最基础层面，还是在形成全部业务活动的总结果的最高层面，业务与价值之间都存在因果关系。

上深钻细研，也好希望自己也有个领域发挥自己的特长，在请教前辈并几经考虑之后，“会计越老越值钱”的想法促使我选择了进修会计专业。

学后归来，由于建筑施工企业的工作人员普遍学历水平不高，因此在账务处理过程中常会出现材料报耗、预结算等方面的问题，作为财务人员，我能沉下心来帮助他们走入正轨。但是，对于企业下达的目标产值、目标利润完成情况，有些企业领导为“在任期内出成绩”，便指使预算人员、财会人员弄虚作假，由此造成的会计信息失真使我时常感到纠结。CPA对企业审计时，有的被审计企业经常“打埋伏”，看谁的“道行深”；对于上市公司内部控制的审计也有的只是走过场，为了满足某些不法企业的“需求”，拉到更多业务，有些CPA审计对企业没有很好发挥经济鉴证和参谋、监督作用，只是走了审计过程。对于财务不实、CPA审计只走程序和会计诚信危机，我时常感到担忧。此时，若再问我该选择何专业？我恐怕只有一句“：悔选会计”。但过后细想，在专业危难之时，怎么能当逃兵？最起码，财务专业与领导接触密切，有做好领导参谋的机会，有改进现状的可能，这是我们财务人员的荣幸，也是我们的职责。想到这一点，我又觉得“自由天地间，满眼看到的幸福！”

会计诚信危机，这是个社会问题，也是个历史问题。2013年地方两会，有一位代表在提交的会计诚信文化建设提案中称，当前，整个社会环境存在比较严重的诚信缺失问题，从而也导致了目前存在着会计诚信文化缺失、会计造假时有发生的情况。对此建议加强诚信文化教育，提升会计道德素质；加大《会计法》执法力度，落实会计信息责任人；建立单一会计信息来源渠道，阻断会计信息造假源头；强化社会会计监督机制，严格执行注册会计师的审计制度。笔者完全赞同这一提案。会计诚信文化建设虽是一个长期的工程，不可急于求成，但每一个会计人都应执着如此。执中守正、诚实守信，应是我们每一个会计人的愿望。让我们所有的同行们都携起手来，为实现这一梦想而努力！

责任编辑 周愈博

?1994-2015 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

第二，从价值的视角，企业信息体系主要以企业经营成果和财务状况总结果的价值信息为基础形成，总结果的价值信息与形成这一结果的具体收入和支出信息以及形成企业财务状况的具体资金运动信息相脱节，但企业经营成果和财务状况的总价值信息与形成它的各项收入、支出和资金运动状况信息之间存在因果关系，这种因果关系具有包含关系特征。事实上，企业的资产负债表、损益表和现金流量表只是披露了企业一定时期的经营成果和财务状况的总结果，尽管为了说明这一结果的形成原因，会计报表体系中也会形成一些原因报表，但这些报表在说明原因时仍然只是停留在抽象和浅层的原因上，并没有追溯至具体和终极的原因，这里具体和终极的原因就是相对于构成利润的各项收支因素，以及形成资金运动状况的各项因素不可以再细分、再追溯，也就是原因的细分已经穷尽。实际上，在财务分析中面临的基本问题是，分析企业经营状况和财务成果形成的原因时往往没有一整套相应的原因报告体系说明成因，以至于不得不用指标分析和文字描述的方式另行揭示原因，这种揭示原因的方式既不系统也不规则。所以，必须要通过以价值为基础的因果关系信息体系说明企业经营成果和财务状况形成的最终收支因素和资金运动状况。

第三，从过程控制的角度，企业信息体系主要以一定时期终了的静态结果信息为基础形成，过程的动态信息与静态的结果信息相脱节，但动态的过程信息与静态的结果信息之间存在因果关系，这种因果关系具有时间序列特征。但在现实中，企业的信息体系还很难实现按时间序列及时提供信息，信息的时效性较差。除了按时间序列所形成的因果关系信息体系之外，在动态的信息提供过程之中，每一时间节点上所形成的经营活动和资金运动结果都有其形成的原因，但现存的企业信息体系既难于提供每一时间节点上经营活动和资金运动结果的信息，更难提供形成这一结果的原因信息。在执行预算指标的过程中，在每一时间节点上经营活动和资金运动结果与这一时间节点上的预算指标之间可能存在差异，为了保证预算指标的实现，必须及时了解形成这一差异的原因信息，从而有助于迅速提出纠正差异的方案。所以，企业信息体系既存在按照时间序列形成的动态过程信息和静态结果信息的因果关系，也存在每一时间节点上所形成的经营活动和资金运动结果及其成因信息的因果关系。

第四，从信息主体的视角，企业信息体系主要以企业总体提供的信息为基础形成，企业整体信息与分部信息相脱节，但企业整体信息与分部信息之间存在因果关系，这种因果关系具有总体与局部的关系特征。在预算管理中，企业内部的部门、岗位和环节作为预算责任的主体，都必须要履行预算责任，为此预算指标必须分解落实到每个部门、岗位和环节，相应形成了与预算责任目标分解的相关信息；预算执行过程中，每个部门、岗位和环节必然产生预算执行情况的信息；在预算考核中，每个部门、岗位和环节也有必要提供预算执行结果和执行差异的信息。在这三个环节所提供的信息中，企业总体信息与分部信息之间也存在因果关系，主要表现在以下三个方面：一是每一个部门、岗位和环节的预算目标是企业总预算目标的形成基础，它们之间构成因果关系。二是每一个部门、岗位和环节的预算目标的完成程度是企业总预算目标完成程度的基础，它们之间构成因果关系。三是每一个部门、岗位和环节的预算执行结果的差异，是企业总预算目标执行结果差异形成的基础，它们之间构成因果关系。

总之，从整合预算的角度看，企业现行的信息体系存在的四大缺陷都是基于企业现行的信息体系没有按照预算管理的要求进行信息重构，弥补四大缺陷都需要按照因果关系重构信息体系。无论这种因果关系的信息体系是以业务信息和价值信息之间的因果关系为结构，以经营成果和财务状况的总价值信息与形成它的各项收入、支出和资金运动状况信息之间的因果关系为结构，还是以动态的过程信息与静态的结果信息之间的因果关系为结构，以整体信息与分部信息之间的因果关系为结构，都表现为因果关系，那么这四种因果关系结构是否会存在某种共同的属性贯穿其中？

二、四种因果关系的信息结构的共同属性

事实上，在西方企业管理中，采用了作业成本分析和作业价值分析两种管理方法，这两种方法的根本目的就是要寻找成本形成的业务动因和收入（新创价值）形成的业务动因，从而使得业务与价值之间能够构成一一对应的因果关系。上述四种因果关系的信息结构都离不开这种业务形成价值的因果关系信息结构：

首先，第一种因果关系的信息结构，直接就是以业务形成价值为基础生成的信息体系。尽管传统上，企业的价值信息体系与业务信息体系是脱节的，企业价值形成的最终原因很少有最直接、最细节的信息与之相对应，即最终表现为作业与成本、作业与价值相连接，但是，业务形成价值，业务是价值产生的原因，这是客观存在的事实。以业务形成价值为基础生成的信息体系是对企业客观存在的信息体系的现实反映，企业的一切业务活动无不以产生价值为基础，任何一项作业既要形成收入，也必然会发生成本，它是企业实现目标利润的客观基础或者原因。

其次，第二种因果关系的信息结构，是指以价值为基础的信息体系，在这一信息体系中，经营成果和财务状况的价值信息是结果信息，而构成这一结果的具体收入和支出信息是原因信息。但是，由于具体收入和支出的形成是由企业的作业或者业务所致，也就是说，有作业或者业务就必然会产生相应的收入和支出，作业或者业务仍然是经营成果或财务状

?1994-2015 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

况的生成原因，所以以价值为基础的信息体系仍然是以业务形成价值的因果关系为其基本结构。

再次，第三种因果关系的信息结构，是以经营活动和资金运动过程为基础的信息体系，这一信息体系强调过程信息与结果信息的一体性。但不难发现，一定时期经营活动和资金运动的结果信息最终体现在价值信息上，即资产负债表、损益表和现金流量表所披露的信息，而过程信息一方面是指在时间序列上每一设定时点或者时间段所形成的与资产负债表、损益表和现金流量表相关的价值信息，另一方面则是指在设定的相应时点或者时间段形成这些价值结果的成因的业务信息，这些业务信息既成为设定的相应时点或者时间段的价值结果的成因，也成为一定时期企业最终价值成果(资产负债表、损益表和现金流量表所表达的最终价值结果)的成因，所以在这一信息体系中，仍然是以业务形成价值的因果关系为其基本结构。以过程为基础的信息体系实质上是将以业务形成价值的因果关系的信息体系，按照时间节点进行分割，从而表现为时间序列性或者动态性。

最后，第四种因果关系的信息结构，是以分部主体为基础的信息体系。分部主体的信息体系是在以企业为主体的信息体系的基础上所构建的，这种信息体系只是按照企业内部的部门、岗位或者环节对整个企业信息体系进行划界重构，它并没有改变整个企业信息体系是按照业务形成价值的因果关系构造的基本特征。就每一个分部的信息体系而言，仍然是通过分部的业务活动形成分部的价值成果，因而其信息体系完全具有业务形成价值的因果关系的基本结构。实际上，以业务形成价值为基础构造的信息体系，必须要寻找价值形成的业务原因，这种业务原因寻找得越细(极致可以细化到某一作业上)，就越能将这种原因归结到企业内部的部门、岗位或者环节上。原因很简单，任何一项作业都是由某一部门、岗位或者环节进行的，那么知晓了作业就必然可以发现进行这一作业的分部主体。从这个意义出发，以业务形成价值为基础构造的因果关系的信息体系是十分容易重构以分部主体为基础形成的信息体系的。

三、以业务形成价值为基础的因果关系信息体系的基本结构

以业务形成价值为基础的因果关系信息体系的基本结构首先必须确定的是最终结果信息是什么，以此为基础，才可能按照因果关系链逐步深入构造其原因信息体系。

资产负债表所披露的信息是企业经营活动和资金运动的最终结果的信息，以这一最终结果信息为基础进一步构造原因信息就产生了以业务形成价值为基础的因果关系信息体系。为什么要构造这一原因信息体系？主要是资产负债表中所披露的信息本身就是结果信息，为了寻找这一结果形成的原因，就必须形成原因信息体系；同时，资产负债表的结果信息期末与期初相比会形成差异，为了说明这一差异的形成原因，也必须形成原因信息体系；最后，资产负债表的结果信息与预算目标相比会形成差异，为了说明这一差异的形成原因，也必须形成原因信息体系。那么，这种以说明资产负债表结果或者有关差异的形成原因的信息体系的结构特征是什么？

这种特征是以资产负债表中的结果信息的基本结构为基础形成的，资产负债表中的结果信息的基本结构是由两个部分组成，第一部分是资产负债表两方的总量变动，资产负债表资产一方的总量的变动或者是由于筹资因素的变动而引起，增加筹资就会增加总资产，减少筹资就会减少总资产。这种增加或者减少是资金运动所致。筹资的变动总是以单项筹资项目为基础，每一项筹资的变动都有其具体的原因，可以在第二部分个量变动的形成原因中说明。或者是由于报告期盈亏所致，报告期增加利润时会增加总资产，报告期发生亏损时会减少总资产，这种资产的增加或者减少是经营活动所致。由于盈亏是以资产总量的增加或者减少的形式出现，它是企业经营活动的总成果。所以，论及资产负债表两方的总量变动主要是指盈亏所导致的资产总量的变动，盈亏是资产总量变化的原因，而盈亏变化的原因则是经营活动，所以，以资产负债表中的盈亏总量变化为起点，形成因果关系结构的信息体系。第二部分是资产负债表中每个项目的数量变动，可以称之为个量变动，资产负债表中的每一个项目都有各自具体的形成原因，因而可以以每一个项目为起点形成因果关系结构的信息体系。实际上资产负债表中的盈亏总量变化和每个项目的数量变动是有对比标准的，正如前面所述，或者期末与期初相比、或者实际与预算相比，通过对比发现差异并寻找差异形成的原因，就可以提出相应对策。在预算管理中，就是要不断地通过寻找预算与执行的差异的形成原因，并有针对性地提出解决方案，以确保预算目标的实现。以资产负债表期末与期初、实际与预算的总量和个量差异为起点所形成的因果关系的信息体系的基本构造可以概括如下：

(一)以总量变动为起点的因果关系信息体系的构造。总量变动表现为盈亏变动，一般情况下，企业都应该取得利润，所谓以总量变动为起点的因果关系信息体系的构造就是要说明报告期利润形成的原因。报告期利润形成的直接原因是由于企业的经营活动所致，所以，构成报告期利润直接原因的报表就是损益表，这一报表必须披露形成报告期利润的业务来源，报告期利润的业务来源通常分为主营业务、其他业务、对外投资业务和营业外业务，这种业务分类实际上穷尽了企业的所有业务，也就把利润形成的所有业务原因包含在损益表中；损益表中的每项业务又有其具体的业务内容，为了进一步说明损益表中每项业务的利润的形成来源，必须进一步编制原因报表。任何企业的主营业务或者是生产和销售产品

?1994-2015 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net



或者是提供服务，为此须列明企业所有生产的产品或者提供服务的明细报表，通过这个表就可以进一步了解利润形成的具体的产品或者服务原因。任何企业的其他业务是以主营业务为基础形成的业务，为此也必须详细列示其他业务的构成项目。任何企业的对外投资业务可以做多个分类，从而可以了解企业对外投资利润所取得的投资方向或者项目。任何企业的营业外业务构成比较复杂，可以分别就每一种营业外业务说明营业外业务利润的形成来源。有关利润形成原因的信息体系可以进一步按因果关系拓展和深化，直至找到最终原因，这种最终原因也称之为终极原因。那么，引起利润变化的终极原因的信息结构是什么？无非包括外部因素和内部因素，外部因素是供求关系的变化、竞争者的竞争力的变化、政府政策的变化三个方面。而内部因素则包括售后服务的状态、销售的组织形式、技术水平的高低、生产的组织形式、供应（含储存）的组织形式以及管理制度的变化六个方面。所有这些内外部因素必须逐层细分直至不可再分拆，从而找到引起利润变化的最终原因。不难看出，以利润为起点所形成的因果关系的信息体系具有原因树的结构特征，通过引起利润变化的原因的层层挖掘，直至找到引起利润变化的最终原因。由此形成的信息体系一方面实现了价值信息与业务信息的一体化，从而解决了价值信息与业务信息脱节的问题。另一方面，实现了业务信息的一体化，通过因果关系的信息体系可以把性质不同的各类业务的原因信息整合到某一结果信息上，无论原因信息的业务性质有何差异，只要这些业务导致了构成利润的某一收入或支出结果，就都可以将这些原因归结到这一结果中。所以，企业信息体系按因果关系构造才可以真正实现信息集成。

（二）以个量变动为起点的因果关系信息体系的构造。个量变动表现为资产负债表中的每个项目期末与期初或者实际与预算相比较的数量变化，为了说明每个项目数量变动的原因，就产生了原因信息体系。由于资产负债表中项目众多，这里不再一一叙述，仅以现金（货币资金）的数量变动的原因信息体系为例予以说明。现金的数量变动净额称之为现金净流量，为了说明现金净流量变动的直接原因，必须编制现金流量表，现金净流量变动的直接原因显然是因企业的业务活动所致。企业的全部业务活动包括筹资活动、投资活动和经营活动，这些活动分别产生了资产负债表中的相应项目之结果，筹资活动形成了资产负债表中的资本和负债，投资活动形成了资产负债表中的各项资产，经营活动形成了资产负债表中的本年利润（或本年未分配利润）。同时这些活动也是现金净流量的形成原因，通过筹资活动融入资金从而增加现金，通过筹资活动退还资金从而减少现金；通过投资活动出售资产从而增加现金，购买资产从而减少现金；通过经营活动取得现金收入增加现金，发生现金支出减少现金。一个企业的业务循环只包括筹措资金、进行投资并以此为基础进行生产经营活动收回投资并产生投资回报，当上一个业务循环结束，又进入下一个业务循环，依此周而复始，现金净流量由此产生并发生变动。现金流量表正是根据筹资活动、投资活动和经营活动作为现金净流量的形成原因而构造的，每一项活动对现金净流量的影响还可以进一步寻找其影响因素，如经营活动引起的现金流入可以追溯至销售的每一种产品或提供的每一项劳务，以此类推，直至找到引起现金净流量变化的终极原因。因此，资产负债表中的每个项目的数量变动所形成的因果关系的信息体系也具有原因树的结构特征，通过这一结构找到某一项目数量变动的终极原因，由此形成的信息体系就必然实现价值信息与业务信息的一体化和不同业务信息的一体化。

总之，预算管理必然要求企业重构信息体系以满足其需要，这种需要主要表现在要为预算目标的确定、预算执行过程的控制、预算结果的考核提供依据。不仅如此，信息提供的主体不能仅仅只是企业整体，而且必须包括所有的分部。为此，就必须按照因果关系链的结构再造企业信息体系，这种因果关系链的信息体系不仅在整个企业层面予以重构，也必须在企业内部的分部层面予以重构。■

［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

?1994-2015 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net