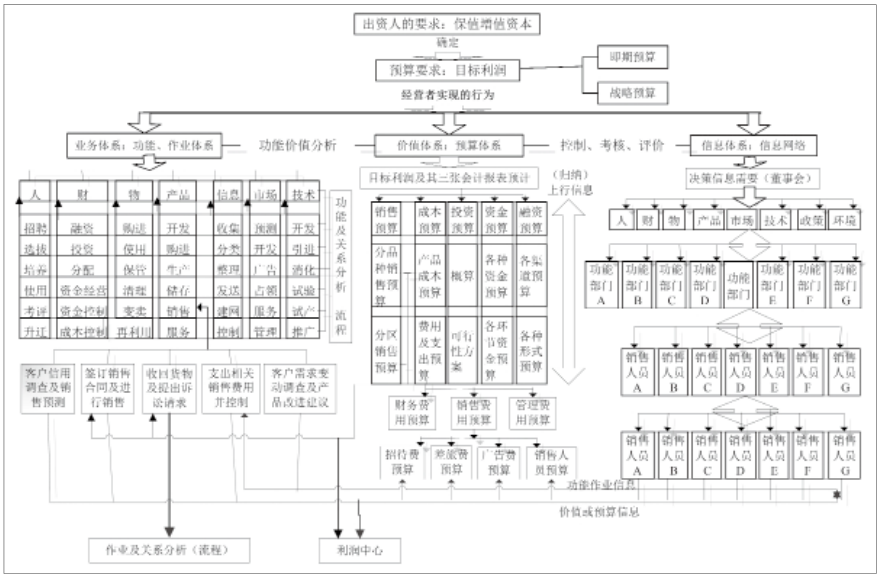
整合预算：业务体系、信息体系与价值体系的融合

谢志华

在整个企业体系中，存在三个子体系：一是价值体系，是由资金流形成的体系；二是信息体系，是由信息流形成的体系；三是业务体系，是由各种要素的流动形成的，这些要素除了资金和信息要素外，通常包括人流、商流、物流、产品流、市场流和技术流等。业务体系的运转是价值体系的形成基础，价值体系也为业务体系的有效运转提供条件。业务体系和价值体系的运行会自动形成信息，而且信息体系也为业务体系和价值体系的有效运转提供条件。在业务体系的运转过程中会形成各自的信息，这些信息包括：一是为了对这些要素的流动过程进行管理而形成的信息，二是这些要素自身的流动而形成的信息，如为了管理这些要素的流动过程会提出管理的目标、流程、规范、措施等而形成的信息，以及这些要素在流动过程中实现管理的目标、流程、规范、措施等的结果、差异及其原因的信息。在价值体系的运转过程中，也会伴随资金的运动过程而形成信息，这些信息既包括现金流入流出的信息，也包括成本费用的信息等。这类信息在进行预算管理后主要包括两个方面：一是预算目标的信息，二是预算目标执行差异及其原因的信息。业务体系和价值体系的运行不仅会自动形成信息，也需要提供相应的信息保证其有效运转。为了保证业务体系的有效运转，不仅要及时提供业务体系运行目标、运行过程、运行结果、运行差异及其原因的信息，而且要提供相关的决策信息；为了保证价值体系的有效运转，必须提供预算执行差异及其原因的信息，也必须提供改进预算的相关信息。事实上，业务体系和价值体系所形成的信息也具有内在的相关性，这主要体现在业务体系运转信息与预算信息的关系上。实际上，业务体系运转的信息就是预算执行情况的信息，预算执行情况就是指各项业务的展开情况，或者更确切地讲，就是人流、商流、物流、产品流、市场流和技术流等的流动过程的情况。为了保证预算的最终实现，就必须要确保各项业务活动按照预算的要求展开，各项业务活动在其实施过程中如果偏离了预算的要求，就应当及时发现差异、寻找原因、提出改进的措施。因此，预算管理不仅是预算自身的事情，也必须按照预算管理的要求对整个信息体系进行再造，以确保信息体系能够满足预算编制、预算控制、预算考核等的需要。



以预算管理为中心的企业内部管理整合模式图

由于企业的业务体系与价值体系、信息体系与价值体系存在上述关系，所以必须按照预算的要求对业务体系和信息体系进行重新构造。业务体系、价值体系和信息体系的相互关系如图所示。

在企业经营管理中所遇到的最基本问题是业务体系与价值体系、信息体系与价值体系的脱节。业务体系与价值体系脱节主要表现在基于某一业务的作业究竟

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

与哪一价值结果相联系并不清晰，信息体系与价值体系脱节主要表现在信息体系不能完整描述企业价值形成的因果关系，这种关系存在于以下各个方面：预算目标与其形成基础的关系的确定、预算执行差异及其成因的关系的确定、预算执行结果及其成因的关系的确定。

在市场经济下，企业的最终目标就是要实现其价值最大化，企业的任何业务的设定都必须以对实现价值最大化有用为前提。企业一切业务活动的设定都是为了生产产品(或提供服务)，并通过出售实现其价值。在这个过程中，价值的转移、创造、实现是业务活动的内核，伴随业务活动展开的过程，必然产生价值流。但是这种价值流是产品(或服务)流运行的结果，而不是其前提或目标。预算整合要以价值流(或目标价值)为前提，整合企业的所有资源，并通过产品(或服务)的流动实现目标价值，也就是产品流(或服务流)是围绕价值流展开的。这表现在两个方面：一是以目标价值为起点，使目标价值转换成目标价值流，并以目标价值流贯穿于产品(或服务)的流动过程，产品(或服务)的流动过程就转换成实现目标价值流的过程(也就是预算实施的过程)。预算是目标价值，预算体系是目标价值流，正是预算体系才使企业内部管理全面整合得以成为可能。企业的内部组织结构必须围绕实现预算目标而设计，企业的一切业务活动必须围绕实现预算目标而设定，企业的一切资源必须围绕实现预算目标而配置。预算管理通过目标价值的形式把企业的一切业务活动有效整合在一起。二是为了保证预算目标的实现，要求企业内部组织、展开业务活动的各项作业以及内部组织和各项作业之间的连结流程必须按照预算的要求进行再造，分别称之为组织设计、作业分析和流程再造。其具体内容如下：

一、组织设计

在进行预算管理后必须按照预算的要求重新对企业内部的组织进行设计，其出发点是企业每一个内部组织的价值边界都能清晰界定，从而形成一个完整的价值单元，这种企业内部组织可以称之为价值型组织。在管理会计上，价值型组织包括收入中心、成本中心、利润中心和投资中心等类型。这些中心都称之为责任中心。价值型组织的设计显然是为更好地保证预算目标的实现，只有当企业内部的每一个组织都能成为一个完整的价值单元时，企业的预算目标才能分解落实到每个价值型组织上，预算的实现就有了组织保证；也只有企业内部的每一个组织都能成为一个完整的价值单元时，才能对每一个内部组织进行有效的预算考核和相关的利益分配，从而使得每个内部组织都有着内在的动力完成所分解的预算目标。企业内部价值型组织设立应按照以下原则进行：①应按照企业内部价值链来形成各价值型组织，并按照企业内部价值链的相关关系体系形成各价值型组织之间的相关关系体系。②任何一个价值型组织的设立都必须实现预算目标中的特定目标。③任何价值型组织都必须能明确界定其所形成和创造的价值，为此不仅要界定价值型组织上下之间的价值边界，而且必须界定价值型组织左右各平行组织的价值边界。④任何价值型组织都必须能够对其所确定的预算责任的履行进行有效控制，也就是各价值型组织对其所确定的各种预算责任都享有充分的决策权。

为了满足预算的要求进行企业内部组织设计不仅涉及业务运行组织，而且涉及业务管理组织。更直接地讲，就是进行预算管理必须对企业的管理组织进行重新设计，设计的目标就是如何才能有效地管理预算，包括谁是预算目标利润的确定主体、谁是保证预算目标利润完成的预算指标体系的确认主体、谁是预算指标体系的分解及确保其实现的主体、谁是预算执行的控制协调主体、谁是预算信息的管理主体以及谁是预算结果的考核主体等，所有这些管理组织的设计都是基于满足预算管理的需要。

二、作业分析

为了解决“为实现业务目标所设定的作业往往不能直接地与相关的成本和收入对接”这一问题，发达国家的企业采用了作业成本法和作业价值分析法。作业成本法将作业和成本有效连结起来，这不仅为预算的制定提供了可靠的基础，也为预算执行的控制和考核提供了重要依据。首先，通过作业分析找到了哪种作业与哪种成本相关，并以此为基础确定两者之间的数量关系。在确定两者之间的数量关系时往往可以通过将作业规范化、标准化的方式，使两者之间形成稳定的数量关系，这就为预算的制定、控制和考核提供了前提条件。其次，通过作业分析能够确定哪种作业是关键作业，它不仅有助于在预算管理中进行有效的资源配置，而且也便于对关键作业的成本进行有的放矢的控制。再次，通过作业分析可以发现不必要作业，不仅可以消除这些作业，而且在预算管理中不再对这些作业进行资源配置，实行成本零容忍，这样就可以通过预算管理实现成本控制的目的。

与作业成本法不同，作业价值分析法主要解决作业与价值增值之间的关系，通过对形成企业和产品的整个价值链中的作业进行分析，按各个作业在价值增值中的作用不同将其细分为直接增值作业、辅助增值作业、非增值作业和逆增值作业，从而确定价值创造过程中的关键环节中的核心作业，同时，也辨别出冗余作业，这样就可以使企业或者产品的价值增值达到最大化，而相应的成本则可以降至最低化。将特定的作业与特定的增加价值相联系，可以很好地判断特定作业在企业或产品价值形成中的特殊作用。作业价值分析法也是力图解决作业与价值的关系，或者更直接地说是作业与收入的关系，这显然有助于解决传统管理只关注作业与业务之间的关系，而忽略作业与价值的关系问题。通过作业价值分析不仅可

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

以找到哪种作业与哪种收入(或者增加价值)相关以及相互之间的数量关系,而且通过作业的规范化和标准化也可以使这种数量关系相对稳定,从而为收入预算的制定、控制、考核提供基础。同时,通过作业价值分析可以消除或者减少非增值作业和逆增值作业,从而减少收入损失和非收入行为。

通过以上分析可以看出,作业分析是进行预算管理的基础,一方面企业的各项作业都必须与预算目标相联系,为此,必须按照预算的要求对各项作业进行规范化、标准化,从而使之与预算指标形成有机的联系;另一方面,将预算目标分解落实到各项作业上,不仅协同了各项作业与预算目标之间的关系,也通过预算目标将各项作业有机协同起来,从而使得预算具有了整合特征。

三、流程设计

实行预算管理以后,企业的流程设计不仅要满足业务的要求,也必须满足预算管理的要求。满足业务的要求只是使得各项要素的流动(如人流、商流、物流、产品流、市场流和技术流等)能够顺利有效地进行,而满足预算的要求关键是要明确界定在流程上的各环节、各部门、各岗位以至各作业之间预算的责、权、利关系,明确界定这种关系是进行预算控制和预算考核的基础。如果这种关系不能得到清晰的界定,就必然会产生相互推诿、相互扯皮,而使预算控制和预算考核不了了之。传统上,对业务流程或者各种要素的流动过程采取的设计流程是供应链流程,这种流程的最大问题是没有从顾客的需求出发来形成整个流程,同时,在供应链流程内部也很难界定企业内部各环节、各部门、各岗位以至各个作业之间预算的责、权、利关系。从前者,它无助于保证价值目标的实现,因为,预算目标的实现是取决于顾客的需求,只有把顾客的需求转化为企业内部下一环节对上一环节的需求、一个部门对另一个部门的需求、一个岗位对另一个岗位的需求以及一个作业对另一个作业的需求,顾客的最终需求才能实现,预算的目标也才能最终实现。从后者,如果企业内部各环节、部门、岗位和作业之间不是按两两之间的供求关系来确定各自的责、权、利,整个企业内部被分解的预算责任、预算权力和预算利益的格局就可能全部打乱,而无法清晰界定。正是从这个意义上讲,预算管理必须按照需求链流程对各业务流程和各要素流动过程进行流程再造。经过这种再造,一方面,把企业的预算目标的实现确立在顾客的需求上,并通过预算目标分解将顾客的这种需求进一步落实到企业内部各环节、部门、岗位以至作业上;另一方面,在企业内部也按照环节与环节、部门与部门、岗位与岗位、作业与作业两两之间形成供求关系,这种关系使得两两之间的成本边界、收益边界被明确界定,并且,用需求链的方式把它们之间的责、权、利关系有效协同整合起来。这种协同整合的方式是一种模拟市场的方式而非行政方式,是一种以价值链为基础的方式,而非以业务链为基础的方式,正是这两种变化才能满足预算管理的要求。反而言之,预算管理促成了这两种方式的实现,这就是整合预算的特征。

如前所述,信息体系与价值体系脱节主要表现在信息体系不能完整描述企业价值形成的因果关系。没有这种因果关系,就不可能形成科学合理的预算,就不可能掌握预算的执行情况,就不可能分析各预算执行主体完成预算的好坏,也就不可能及时调整预算。事实上,在进行预算管理后,企业信息体系必须进行重构,而重构的就是如何使信息体系体现预算管理的要求。那么预算管理对信息的要求究竟是什么?归结起来就是要按照某种规律对整个企业的信息进行高度集成,无论是业务系统运转形成的信息,还是价值系统运转形成的信息,它们之间都会存在某种必然的联系,这种联系就是因果关系。因为,从业务系统和价值系统运转的规律看,它们始终遵循因果关系律。任何一项业务活动乃至作业活动都可以形成结果,任何一项业务活动和作业活动的结果都会有自身形成的原因;更宏观上,任何一项业务活动都会形成价值结果,任何一个价值结果都有其形成的业务乃至作业原因。从理论上说,预算目标是否最终被实现,关键取决于企业业务系统乃至各项作业运转的效率,业务活动和作业活动是因,而价值是果,找到影响价值的最终的因就能很好地判断哪些是有利因素、哪些是不利因素,并对这些不利因素提出改进措施,如此方能保证预算制定的可靠性、预算控制的有效性和预算考核的科学性。

实际上,在整合预算中,必须对整个信息体系结构进行重新构造,可以简称为数据结构的重构。由于预算的制定、执行及其控制和考核都必须要求取得相关的原因信息,所以整个信息体系按照因果关系链进行构造就能实现信息的大集成。同时,又能满足预算管理的需要。主要表现在三个方面:一是将预算的结果信息追溯到业务的原因信息,实现了业务信息与价值信息的全面对接整合;二是将预算目标利润执行结果的信息追溯至收支原因的信息,实现了利润总结果信息与收支明细信息的全面对接;三是将企业实现预算目标的总结果信息追溯至各环节、各部门、各岗位完成预算情况的信息,实现了企业整体状况的信息与各个分支机构状况的信息的全面对接。

不难看出,进行预算管理必须要对企业的业务体系和信息体系按照预算的要求进行重构,或者说搞预算管理,业务体系和信息体系也必然会随之而发生变化,这正是整合预算的特征。

[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

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