整合预算：基于预算的业务重构（下）

谢志华

二、整合预算：作业与预算项目关系的层构

从上面分析不难看出，传统的财务预算和全面预算都是在现有的业务体系不变的基础上进行的，而整合预算则要求企业业务体系以及确保该业务体系运转的作业必须按照预算的要求进行重新设计。这种设计包括两个方面：一是构建业务总量与预算总目标之间的衔接关系，实现业务与预算之间的有机整合；二是构建业务形成基础的各项作业与相应预算项目之间的衔接关系，实现业务与预算的结构之间的有机整合。

（一）业务总量与预算总目标之间的衔接

一方面企业的所有者为了实现其投资目标或者利润最大化目标必然要对经营者或者企业下达目标利润，这一目标利润就是预算总目标。从理论上说，这一目标利润的确定是按照行业平均利润以及企业在行业中的地位确定的。也就是说，所有者确定目标利润首先是不得低于市场平均利润（垄断行业就是行业平均利润），如果低于平均利润就意味着企业有可能在竞争中被淘汰出局。在此基础上再考虑企业在行业中的地位，企业在行业中的地位越高，目标利润就必须定得越高。虽然预算总目标是依据所有者对目标利润的要求所确定的，但要完成这一目标利润必须要有相应的业务基础，这一业务基础最终是由销售量及其所决定的销售收入决定的。一个企业能否实现这一销售量或者销售收入不仅取决于企业自身的努力，更取决于市场需求变动的趋势以及企业在整个市场中所占有的份额，企业在整个市场中所占有的份额显然与企业自身的努力密切相关。综合两者，一个企业按照所有者提出的目标利润所确定的销售量或者销售收入不仅取决于市场变动的状况，也取决于企业全体员工的努力程度，这两者就构成了预算总目标的业务基础。怎样才能实现业务总量与预算总目标之间的衔接？

1. 企业必须建立销售预测体系。在传统的财务预算和全面预算管理中也不是不进行销售预测，但销售预测是被动地服务于实现预算总目标要求，并主要由销售部门提供预测数据，可以称之为被动的销售预测。与此不同，基于实现预算总目标的主动销售预测至少包括以下特征：①主动的销售预测是以预算总目标的要求作为起点，为了完成这一预算总目标，必须预期销售总规模、销售结构，当现有的业务无法完成预算总目标的要求时，必须要开发新的业务，以求最终实现预算总目标的要求；②销售预测的主体并不仅仅是销售部门，还可能专门设置调查预测部门，研究市场的变动趋势。除此而外，企业其他与销售有关的部门也需要参与销售预测，如技术部门就可以通过其技术的垄断性预测销售份额的变化，质检部门就可以通过其对产品质量的提高预测销售份额的变化。不难看出销售预测的作业被广泛分布在企业的相关部门，并通过专门设置的预测调查部门进行综合以确定预期的销售量或者销售收入，这就是为预算所重新进行的作业体系设置，所设置的这一作业体系主要是为了比较准确地了解市场变化的状况，这属于了解和判断客观现实的过程。

2. 企业必须建立一下一上的预算目标分解落实体系。销售预测的结果并不仅仅只是被被动地采用，而是为了实现预算总目标的要求必须主动地采取相关的政策措施，在市场状况趋坏时，通过这些政策措施仍然能够确保预算总目标的实现，在市场状况趋好时，通过这些政策措施能够超越预算。最为关键的是由谁提出政策措施以及提出怎样的政策措施。由于预算总目标的最终实现涉及到企业内部各部门（岗位）、各环节、各要素，所以政策措施的提出必须是群策群力的结果。而这种群策群力显然就是要发挥企业内部所有员工的主观能动性，创新挖潜，从而使企业的竞争力达到最大，这属于发挥企业员工主观能动性的过程。一

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

个企业的预算总目标是否建立在业务总量的基础上，一是要看是否符合市场需求，二是要看企业的主观能动性发挥所形成的竞争力。在整合预算中，就是要通过一个有效的程序使得所有员工的主观能动性在预算的制定过程中得以发挥和表达。为此，整合预算必须采取一下一上的预算程序，一下就是要将预算总目标及其分目标分解传达到企业内部每个部门和每个员工，使得每个部门和员工了解自身在预算期所应实现的目标，这样就实现了预算总目标对预算分目标的有机整合；每个部门和每个员工必然结合自身的现实状况分析确定所分解的分目标能否实现，他们所进行的这一分析过程具有双重作用，一是确认预算分目标是否符合客观实际，二是为了完成或者超额完成这一分目标提出还可能采取的政策措施，这显然体现了主观和客观的合一性。可以看出，为了确保预算总目标的实现，企业仅仅为预算总目标是否建立在可以实现的业务总量基础上就设置了许多专门的作业。为了让员工能够主动提出超越预算的政策措施，最为关键的是对超越预算的部分应该在利益分享上更多地倾向员工。在一下的基础上还必须一上，原因在于预算总目标的完成不仅以业务总量为基础，也必须以各项业务、各项业务的每个环节、各项业务的每个作业的协同动作为基础。从物理学上讲，分力最大并不意味着合力最大，只有实现了分力之间的协同力，才能达到合力最大。企业最高管理当局通过将各部门、员工对预算分目标的调整有机整合起来，实现预算体系的一体化，才能最终实现预算总目标。

（二）各项作业与相应预算项目之间的衔接

要保证预算总目标的实现，必须以业务为基础，而业务是由作业完成的，每项作业都会对预算总目标的实现产生影响，甚至会起到决定性的作用。但每项作业并不是直接影响或决定预算总目标，而是预算总目标中的某一具体分目标。归结起来，预算总目标的实现有赖于每项作业是否能够实现相应的预算分目标。为此，企业必须重新进行作业设置，要求使作业与预算分目标之间形成直接的关系，并且通过作业的标准化使这种关系能够以相对固定的数量形式存在。在发达国家企业预算管理实践中，主要采用了作业成本分析和作业价值分析，确定作业与预算分目标之间的有机联系，并通过作业标准化确定两者之间的数量关系。

1. 作业成本分析与成本费用预算项目之间的关系确定。作业成本分析是在作业成本法的基础上形成的，作业成本法认为企业的全部业务活动是由一系列相互关联的作业组成的，企业进行任何一项作业都必然要耗费一定资源，从而产生成本。企业生产产品的业务活动需要一系列作业来完成，为完成这些作业所耗费的全部资源就构成了产品的成本。显然作业成本法是为了归结产品成本而形成的一种成本计算方法。事实上，企业的许多作业并不直接与产品成本有关（如许多作业是直接与期间费用有关的），所以作业成本法对作业与成本之间关系仅仅局限于产品成本，不能确认所有的作业与所有的成本费用之间的关系。预算管理最为重要的是成本费用预算及其控制，为了实现成本费用预算目标，一方面，成本费用预算必须分解落实到相关的作业上，以保证作业的有效运行。这意味着任何一项作业只有给予成本费用预算才能存在和运行，对于形成企业价值无用的作业就不能给予成本费用预算。另一方面，任何一项作业都必须确保成本费用预算分目标的实现，通过成本费用预算分目标分解落实到各项作业并进行全程控制，以达成预算分目标。这里最为关键的是必须为每一项成本费用找到形成的作业，也必须给予每一项作业相应的成本费用，这样就产生了作业成本分析的必要。作业成本分析显然是建立在作业的“成本导向”基础上的，它是与作业的业务导向相区分的。作业的“成本导向”至少包括以下要求：一是任何一项作业都必须要有相应的成本费用与之对应，或者说任何一项成本费用支出都能找到作业用途，没有作业用途的成本费用就不能在预算中列支。二是任何一项成本费用不仅能找到作业用途，而且能够被清晰地界定在某一作业上，也就是不同作业之间所发生的成本费用的边界能够被清晰界定。否则，要么对作业分拆或者合并以便使某一作业能够找到某一成本费用项目与之对应；要么通过对成本费用进行分拆或者合并，以归集到某一作业上。三是任何一项作业所形成的业务量与相关的成本费用项目之间应尽可能地形成数量关系。仅以采购业务为例，可以将采购业务区分为以下作业并形成相应的成本费用项目：寻找供应商作业进而形成信息搜寻费用、供应商招标作业进而形成招标费用、供应商谈判作业进而形成谈判费用、供应商签约作业进而形成签约费用、采购作业进而形成采购成本和相关的运杂费、验收入库作业进而形成验收入库费用，如此等等。不难看出，作业成本分析就是要找到哪一项作业与预算中的哪一项成本费用相衔接，这是进行成本费用预算的基础。

2. 作业价值分析与增值（或收入）预算项目之间的关系确定。作业不仅会产生成本费用支出，也一定会带来价值增值，否则，作业的存在就没有了意义。企业价值最大化是以各项作业及其作业体系的价值最大化为基础的，离开了作业所创造的价值，企业价值最大化就成了无本之水；如果不能创造价值，作业也就失去了存在的必要。作业价值分析与作业成本分析不同，作业成本分析主要是为了实现作业与预算中的成本费用项目进行衔接，而作业价值分析主要是为了实现作业与预算中的增值（或者收入）项目进行衔接。如果将两种分析综合起来可以发现：作业既可以形成成本费用支出，也可以形成增值收入，两者之差正是企业预算目标利润的形成基础。按照作业与价值之间

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



的关系可以将作业分为增值作业、辅助作业和不增值作业。以产品生产为例说明三种作业的内涵：增值作业主要是指产品加工、零部件组装等能够为客户创造附加价值的作业；辅助作业是指更换模具刀具、物料搬运、质量检查、作业前准备、作业后处理等虽然不产生附加价值，但又必须进行的作业；不增值作业是指那些只增加成本而不能产生附加价值的作业，如停工待料、寻找工具和物料长时间停放等。实际上可以对这些作业按照更为规范的方式进行分类，主要是增值作业、保值作业、减值作业，其中保值作业与辅助作业相对应，减值作业与不增值作业相对应。预算管理最为重要的是收入预算及其控制，为了实现收入预算目标，一方面，收入预算必须分解落实到相关的作业上，以保证作业能够增加价值。这意味着任何一项作业如果对于形成企业价值无用，就必须去掉。另一方面，任何一项作业都必须确保增值（或收入）预算分目标的实现，通过增值（或收入）预算分目标分解落实到各项作业并进行全程控制，以达成预算分目标。这里最为关键的是必须为每一项作业找到可能实现的增值或收入项目，这样就产生了作业价值分析的必要，作业价值分析显然是建立在作业的"收入（增值）导向"基础上的，它也是与作业的业务导向相区分的。作业的"价值导向"至少包括以下要求：一是任何一项作业都必须要有相应的增值或收入项目与之对应，或者说任何一项增值（或收入）项目都能有相应的作业作为基础，不能找到相应的增值（或收入）或者保值项目的作业，必须被去掉。二是任何一项增值（或收入）不仅能以相应的作业作为基础，而且能够被清晰地界定在某一作业上，也就是不同作业之间所形成的增值（或收入）的边界能够被清晰界定，否则，要么对作业分拆或者合并以便某一作业能够找到某一增值（或收入）项目与之对应。要么通过对增值（或收入）项目进行分拆或者合并，以归集到某一作业上。三是任何一项作业所形成的业务量与相关的增值（或收入）项目之间应尽可能地形成数量关系。仍以采购业务为例，可以将采购业务区分为以下作业并形成相应的增值（或收入）项目：寻找供应商作业进而形成价格相对较低商品质量相对较高的增加价值、供应商招标作业进而形成商品价格较低售后服务质量较高的增加价值、供应商谈判作业进而形成进一步降价和更高的售后服务的增加价值、供应商签约进而保证双方履行权利义务使购进顺利进行形成保值、采购作业进而形成购进商品为生产提供准备和降低运杂费的增加价值、验收入库作业进而保证商品安全形成保值，如此等等。不难看出，作业价值分析就是要找到哪一项作业与预算中的哪一项增值（或收入）项目相衔接，这是进行增值（或收入）预算的基础。事实上，在预算管理中，通常会采取内部转移价格的方式明确显示每一个上一环节对下一环节所形成的增加价值（或收入），就是为了更好地显现每一个作业所带来的价值增值（或增加的收入）。

3. 作业标准化与成本费用和增值（或收入）项目数量关系的确定。为了实现从作业"业务导向"向"价值导向"的转换，不仅要将作业与相关的预算成本费用和增值（或收入）项目衔接，还必须尽可能形成相对稳定的数量关系，它为预算的形成提供数据基础。由于并非所有的作业都能完全进行标准化，所以所有的作业与相关的成本费用和增值（或收入）项目之间都要建立相对稳定的数量关系也难以实现。尽管如此，也必须按照管理会计中将成本费用与业务量的关系所进行的分类一样，把成本费用区分为固定费用、变动费用和混合费用，相应的增值（或收入）也可以区分为固定增值（或收入）、变动增值（或收入）和混合增值（或收入）。在这种分类的基础上再将它们与相关作业的业务量之间挂钩，确定有关成本费用项目或者增值（或收入）项目之间的数量关系。这里最为重要的是对作业进行标准化，不仅仅是为了提高作业的质量和效率，也必须考虑作业与相关的成本费用项目或者增值（或收入）项目之间的数量关系的确定，这种关系也无非分为固定、变动和混合三种情况。

总之，整合预算就是要使企业所有的作业整合到实现预算要求的目标上来，不能出现减值作业、冗余作业、重复作业等对预算目标的完成没有效用的作业，同时，还必须使每一项作业能够更加有效地实现预算目标的要求，只有这样，才能更好地实现业务与价值（或预算）的有机整合。

［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