

全面预算管理在 成本费用控制中的运用

付敬新 ■

成本费用的控制是企业间竞争的主要内容之一,通过全面预算的开展可以有效建立成本费用管控体系,使成本费用的监控事半功倍。全面预算管理在实践中主要可分为两方面内容。一是编制全面预算,在这一阶段主要是用会计语言与数字对公司各项经济资源与经营业务活动进行系统协调和规划。二是预算执行的控制、分析及调整。笔者认为与传统的预算相比这一阶段才是全面预算管理的重点。因为预算较多地体现财务安排的计划性,可称为预算的“刚”性,但要适应当今瞬息万变的市场经济环境,预算还需具备一定的“弹”性。解决好这一对矛盾,将预算管理落到实处,除编制全面预算时尽可能作到突出重点,弹性编制外,更应把工作的重点放在过程的控制、分析及调整上。本文结合笔者公司实践,谈谈在成本费用控制过程中运用全面预算管理的一点认识。

一、从建设“成本费用预算管理系统”入手

在尝试通过全面预算管理控制成本费用的最初几年,我们基本上是移植成本费用计划的做法,结合书本上的理论知识,参考赴外考察取得的经验,形成了公司成本费用预算控制的雏形。起初真正连续性、系统性的自身积累并不多,往往是随着人员的变动及机构的调整不断形成断层,每一次断层后通常就是又一

轮的从头做起。所以预算管理基本上只关注最后的预算数字以及浅层的事务性控制,事后的分析很难具体、深入,预算指标的准确度差,难以对经营管理做出一些建言性的分析,全面预算管理在成本费用控制中的作用也无从谈起。

针对此问题,我们除加强对有关人员的经常性预算培训外,重点从建立系统、规范化的工作流程入手予以改进。即从基础工作做起,设计规范的预算指标体系、统一的工作底表及报表流程体系、规范的成本费用预算执行情况台账等,初步形成相关责任经营指标数字库积累,尤其是预算口径的经济资源消耗辅助核算体系的建立,为编制成本费用预算及分析预算差异打下了扎实的基础。

二、成本预算编制

1. 建立适合预算管理的成本费用核算模式。我公司是一家化工企业,产品生产涉及的加工步骤、门类较多,结合这一生产特点,我们主要采取了兼容性较强的分厂(工序)间计划成本分步结转、总部平行汇总(工序)实际成本的双轨制产品成本核算方法,这样产成品原始成本项目既能得到分解,满足外部财务报表的需求,又能满足内部责任会计核算的需要,为开展全面预算成本费用控制工作提供了良好的核算平台。

2. 合理确定各项经济资源消耗定额。虽然公司各归口单位都有各专项消

耗定额,我们认为还是不能直接作为预算成本及费用预算编制的依据。因为这些出自非财务部门的定额标准往往对成本费用控制因素考虑不够。如出自技术部门的原材料工艺消耗定额更多的是从产品加工质量保险系数进行考量,但随着装备的更新、加工工艺的日益完善和工人操作熟练程度的提高,一些工艺消耗定额余量往往日渐增多。所以需利用日常成本费用消耗数量台账的积累数字对这些定额进行修正并转换成预算消耗定额,这样编出的预算才先进合理,具有控制考核意义。

3. 确定分解各成本费用要素。主要掌握如下要点:首先,根据各成本费用的习性选择各成本要素的分解方法。即:原材料等变动费用要素根据产量及消耗定额确定总额,是从下向上的编制过程;固定费用要素则先依据前两年水平结合公司下一年度的控制目标确定公司总额,然后根据单位任务量进行分解,主要是从上向下的下达过程。其次,成本费用编制过程一定要结合日常成本费用核算模式进行归集和分解,这样编制的预算才能客观实际,使日后的成本费用分析和考核更有意义。再次,需重视编后的合龙检查,就如同财务的复式记账一样,任何科目的数据的对与错,需选择另一条不关联的途径去进行技术检验,做到准确无误。通过以上办法编出的预算还需根据近几年的实际数据以及预算差异

数据进行修正。最后还要详略有度、突出重点。预算本身带有很强的计划色彩,但我们面临的是时有变化的市场经济,如何在两者之间寻找平衡点呢?大的成本费用控制指标应具有确定性,如一些固定费用比率指标等;由于产品订货数量及结构不太明确而导致的变动成本及费用则宜采用弹性或滚动预算;对于一些内容零散的经常性费用则宜采用定额编制,无需数量要求。这样编制的预算才具有较强的适应性。

三、日常成本费用预算控制

在成本预算执行控制过程中,我们主要采取季度分析考核形式。主要做法有:

1. 规范分析内容和格式。每季度末各生产分厂进行成本费用预算执行情况分析,形成书面报告。为方便基层分析,我们下发了基本的分析模版,主要包括分析提纲、分析表格、分析数学模型等,重点对成本费用预算差异进行分析,并提出控制措施,使日常繁杂的工作表格化、规范化,从而提高了分析质量和效率。

2. 分类查找原因。根据生产分厂的预算执行情况分析,形成公司季度成本费用分析。主要按可控成本与不可控成本进行分析。如将直接材料、工资、专用费用、制造费用中的物耗部分、废品损失定义为可控费用,进行详细分析、严格考核;对分厂不可控成本如工资的基础单元部分、折旧、大中修等则作为总部的分析内容,由各职能管理部门同时进行分析。

3. 期末考核时对由于产量的增减而发生的成本预算差异进行调整。由于大多数生产单位不是直接面对市场,没有对外销售的职能,为体现考核的公平性,考核时应剔除产量增减因素对生产单位成本费用的影响。我们将成本预算项目分为固定费用与变动费用,对由于产量增加引起单位固定成本稀释而造成的节约予以剔除,反之亦然。对核定后的成本

费用预算差异,提交公司综合考核部门进行考核。

四、可控费用预算的控制

公司制定了《管理费用预算控制考核补充办法》,该办法将管理费用分为可控费用与不可控费用,又将可控费用进一步分为职能责任费用与部门事务费用。职能责任费用定义为:由本部门主管业务所涉及的公司性费用。此费用由责任单位根据公司预算目标,结合销售及生产预算、节能降耗等消耗控制指标以及预算年度价格波动水平编制。部门事务费用定义为本部门为开展日常业务发生的部门性费用。此费用由预算管理办公室提出标准,每年根据上年情况及预算年度控制要求进行更新,作为各责任单位编制事务费用预算的依据。对随机性较强、无法量化的事务性费用,由各单位根据业务预测情况进行编制,原则上不能超过上年常规性实际支出水平。其中,上年一次性非常规发生的费用不能作为编制预算的参考依据。预算超过上年常规性支出费用总额的项目,应提供详细的费用项目事由及依据。

1. 可控费用由各责任单位在预算年度控制实施。原则上刚性实施,不得突破。如遇特殊事项需追加预算,应由责任单位提出申请及依据,由预算办公室在可控费用总额度内进行调剂平衡,报主管公司领导审批后送达预算管理委员会批准后实施。

2. 可控费用为日常管控的重点。财务会计部是反映控制费用的重点单位,在日常报账的核算中做到无预算不支出,使各项成本费用支出始终处于动态跟踪和监控之下。在预算执行过程中责任单位负责登记相应消耗指标及费用台账,做到心中有数,瞻前顾后。根据台账等资料,对形成的预算费用差异分析原因,找出对策,形成季度费用预算分析,提交预算办公室。

3. 规范操作,考核到位。预算办公

室负责将可控费用分解落实到各责任单位,按月对事务性费用进行打分考核,并对节约取得成效的予以鼓励。公司要求各管理部门每年至少以5%为节约目标制定自己的降低费用计划,并对降低费用成果予以考核,即在未有超预算单项的情况下,对各单位全部事务费总和节约超过5%以上部分按10%通知相关考核部门进行奖励。

五、设计直观的考核体系

以往公司成本费用的考核方法就是成本费用论成本费用,考核结果出来一些责任单位很不服气,比如财务费用的执行情况与存货和应收账款的占用(俗称“两金”占用)有很大关系,再如物耗部分虽然纳入了各责任单位考核范围,但计划成本差异的执行情况因是由财务部门直接归集反映,结果成了考核的死角。为了解决这一问题,我们在2009年出台的“公司全面预算考核管理实施细则”中,把影响成本费用执行情况的相关指标也纳入了考核内容,对各相关责任单位的“两金”占用规模、采购部门和价格控制部门的计划价格差异指标、生产计划部门的限额发料管理、存货和设备的盘亏和毁损、工艺技术部门的定额准确率和人劳部门的工时定额准确率等均设计了考核指标进行预算考核。

在具体的考核办法方面,以前公司对各项指标考核多采用百分制打分办法,成本费用预算指标和公司安全、质量、现场管理等众多指标在一起加权,计算环节多,到最后各责任单位得的是一个综合分,成本费用预算指标考核情况被严重地抽象,各单位所得的奖罚金额更是无法与各项指标一一对应。为了使考核设计更直观,我们对各成本费用指标如何与效益工资挂钩直接规定了计算公式,将成本费用预算考核作为公司专项考核内容。这样计算方法公开透明,各责任单位心知肚明,起到了激励与控制的效果。

财务共享模式下 会计相关内控要点

矫 艳 王兆蕊 ■

会计控制是内部控制的核心。根据2008年发布的《企业内部控制基本规范》，内部控制的目标之一是合理保证企业财务报告及相关信息真实完整。为实现这一目标，内部控制基本规范和其他相关规定要求企业加强会计基础工作，明确会计凭证、会计账簿和财务会计报告的处理程序，保证会计资料真实完整。《企业内部控制应用指引第14号——财务报告》也规定，企业应当按照国家统一的会计准则制度规定，根据登记完整、核对无误的会计账簿记录和其他有关资料编制财务报告，做到内容完整、数字真实、计算准确。

显而易见，以上内控规则均将企业的会计信息生成过程作为企业机构运营的一部分，其相关风险也是企业内部的风险，与此相应，采取的控制措施，比如人员胜任、职责分离等，也都是针对企业内部风险做出的。在常规模式下，这些内控风险的辨认及控制措施安排较为成熟有效，但近年来，很多集团公司，

尤其是会计信息系统比较发达的公司，采用了财务共享模式来处理会计业务和财务报告，这种模式下的风险特性与常规模式不同，需对会计相关内控做进一步的考虑，才能保障会计控制目标的顺利实现。

为叙述方便，本文将共享模式下的会计核算机构称为“共享中心”，将共享中心所在主体称为“集团总部”，将集团公司下属的参与共享的会计主体称为“下级公司”。

一、共享模式下的风险特征

对于下级公司，共享模式带来了新的风险。

首先，对于下级公司来说，共享模式下的会计核算、财务编报相关风险从内部风险变为外部风险。在常规模式下，会计核算、财务报告编制是每一个下级公司内设会计机构的必有流程，因此，下级公司可以运用对会计机构的管理权限，通过人员选聘、职责划分、优化核算和

编报流程、加强业务培训、设定考核目标和办法、强化稽核与监督等控制措施来达成内控目标。而在共享模式下，共享中心在机构设置方面只能属于一个较高级别的会计主体，比如只有集团总部可以运用上述管理权限对共享中心进行规范；下级公司对共享中心只有业务交流而没有管理权限，会计核算、财务报告编制由常规模式下的企业内部功能变成了共享模式下的“委托加工”，类似于《企业内部控制应用指引》中提到的“业务外包”，其风险特征也从内部风险转化为外部风险。当风险特征变化时，控制标的也随即改变。常规模式下，会计相关内控总是着眼于财务机构、财务人员、财务流程；而在共享模式下，会计相关内控应主要考虑原始会计信息的传递效率、共享中心的业务能力及效率等，这些考虑有些近似于对受托加工的下家供应商的控制，使内部审计等内控机构必须改变工作方式才能对本公司的会计信息生产过程实施有效监督。

在奖罚比例上，我们奖的比例大于罚的比例，采取以激励为主的策略，充分调动全员参与的积极性。此外我们还注意到比例的设计要稳健、留有余地，因为公司面对的市场环境具有相当的不可预见性，所以罚要考虑职工的基本生活，体现以人为本，奖要考虑公司的能力。为此我们设计了差额比例，即对成本费用预算指标执行差异情况执行了分段奖罚比例，为便于计算，我们规定了各预算指标考

核的分段速算增减数，避免了奖罚的大起大落，使得这项制度稳健推进。

当然，成本费用的控制工作永无止境，同样，我们的全面预算成本费用控制工作也经常碰到需要解决的新问题。比如为应对不断变化的市场需求，企业加快了新产品的研发速度，新产品有时是边研制边试生产，投入生产线后生产工艺尚未固化，各工序标准责任成本无法确定，引发的废品损失责任不易认定，影响

了考核的准确性。针对这一情况，下一步我们计划增加质量事故的经济责任分析认定环节，在技术质量部门质量认定过程中增加预算考核人员的参与，在进行技术质量认定的同时也做出经济责任的认定，使得成本费用预算控制考核体系更加完备。■

（作者单位：山西晋东化工集团有限公司）

责任编辑 崔洁