

大型央企全面预算管理体系、困境与优化对策

曾 力■

一、引言

随着十八届三中全会的召开,我国经济发展已经进入提质增效的新阶段。在更加开放和市场化的经营环境中,如何进一步提高企业软实力?全面预算管理无疑是有效手段之一。作为现代企业制度的重要组成部分,全面预算管理已成为企业落实发展战略、优化资源配置、加强集团管控、提升经营效益所普遍采用的管理方法。

从理论研究看,国内外学者围绕预算的职能、作用、影响效果等进行了深入探讨,论述了预算对企业决策、经营管控等领域的重要作用(Marginson and Ogden, 2005;崔学刚等, 2011;毛洪涛等, 2013;王斌, 2006)。从实务应用看,推行全面预算管理已成为全球一流企业的普遍选择,世界500强企业几乎都实施了全面预算管理。自2002年我国财政部发布指导意见以来,国企开始广泛实施预算管理,基本建立起预算组织机构和管理制度,但根据国资委调研结果,只有少数企业根据行业和管理特点建立了较完备的全面预算管理体系。2012-2013年,国资委开展了中央企业全面预算管理专项提升活动;2014年,财政部提出要大力发展管理会计,而全面预算管理正是管理会计的核心内容之一。可以预见,全面

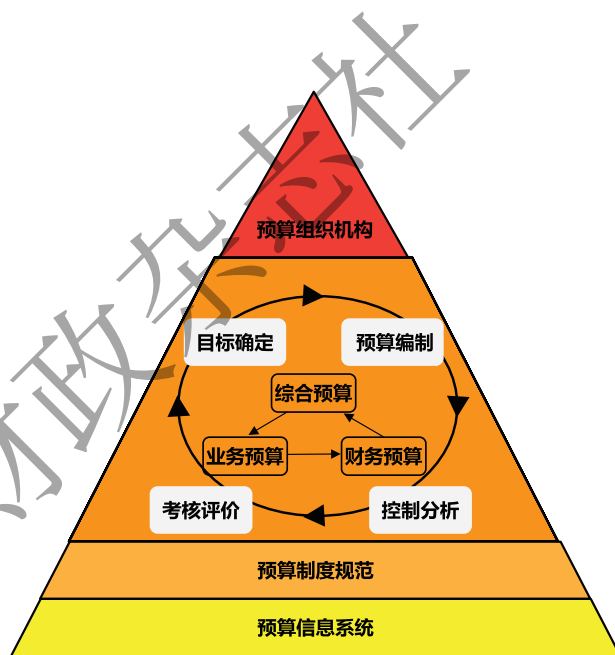


图1 全面预算管理体系框架

预算管理在我国还有很大的发展潜力和应用价值。

与实务需求相比,预算管理理论研究还有所滞后。现有研究多集中于预算管理中的局部问题,缺乏对体系框架和构成要素的全景展示和深入分析,也缺少从大型中央企业尤其是企业总部的视角进行分析。近年来,中央企业大力推行全面预算管理,涌现出国家电网、中国神华、华润集团、五矿集团、兵器装备集团、中国建筑等一批先进实践案例。本文将基于大型中央企业典型经验,对全面预算管理的相关问题进行探讨。

二、全面预算管理体系架构与核心要素

笔者认为,全面预算管理体系应包含预算管理的各类要素,体现“企业全员参与、经营收支全方位覆盖、管理环节全过程控制”的特征,并且能够回答“谁来管、管什么、怎么管”等核心命题。对此,笔者提出“1234”体系框架(见图1),即1个主体(组织机构),2大基石(制度规范、信息系统),3类对象(业务预算、财务预算、综合预算),4大环节(目标确定、预算编制、执行控制、考核评价)。

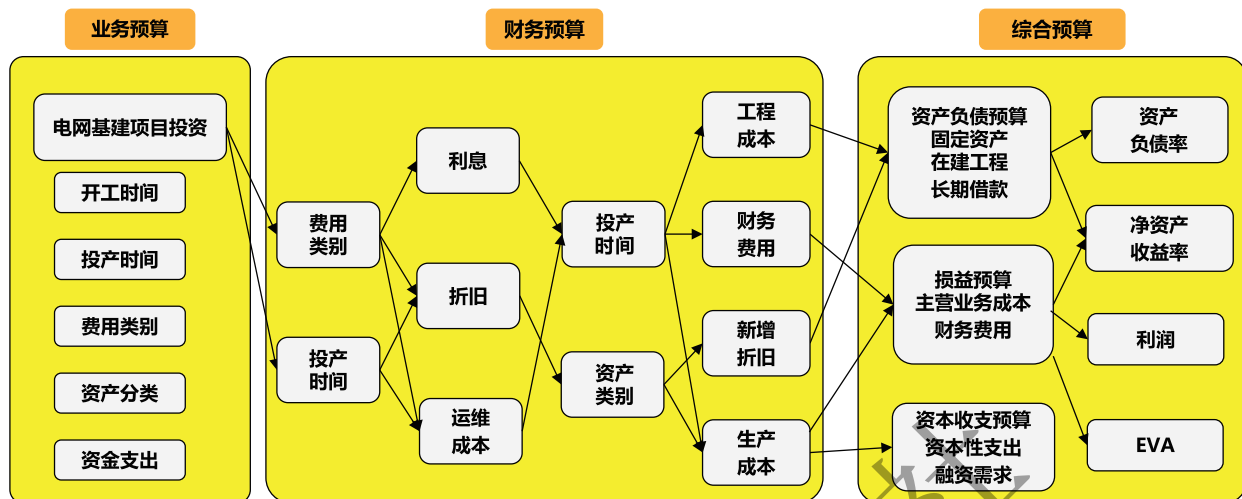


图2 预算管理对象逻辑关系

（一）预算组织机构

预算组织机构是实施全面预算管理工作主体，包含了机构设置、职能权责和人员配备等核心要素。按照管理层级和财权配置，可建立“三纵三横”的预算组织机构：纵向上设置集团总部、省级公司、市级公司三级管理主体，逐级分解责任；横向在每级管理主体内，划分决策机构、工作机构和责任机构，履行不同职能，其中：预算决策机构负责审定预算管理制度、年度预算方案、预算调整方案、预算考核和奖惩意见等重大事项，一般设立为预算管理委员会，由企业负责人任主任，总会计师任副主任，相关部门负责人作为成员；预算工作机构是预算管理委员会的常设办事机构，一般设在财务部，具体组织预算管理工作，负责制订预算管理制度，组织编制年度预算并汇总平衡形成预算草案，开展预算执行监控和考核等；预算责任机构包括本级业务部门和下级单位，负责落实具体工作要求。

（二）预算基础保障

预算基础保障是全面预算管理顺利运行的基石，包括制度规范和信息系统两个核心内容。预算制度规范可细分为

三个层次：首先，由集团总部制定《全面预算管理办法》，明确预算管理的原则、组织、内容、职责等，作为集团预算管理统一遵循的“宪法”；其次，针对业务预算、成本费用、业绩考核等重点领域制订实施细则；最后，绘制工作流程，将制度要求嵌入每个工作环节和岗位，明确工作质量和时限标准，确保制度落地执行。对于实施细则和工作流程，集团总部可对关系到集团效益、发展、风险等核心利益点的事项作出统一规范，其他内容允许下属单位根据自身实际进行差异化调整。预算信息系统包括两个层面：一是预算管理软件开发应用，通过设定预算模型执行预算流程，具备编制自动汇总、所有支出强控、信息灵活查询、分析形象展示等核心功能；二是预算管理系统与其他业务信息系统的数据集成，要满足前端业务数据全面、准确传递至预算信息系统。

（三）预算管理对象

预算管理对象包括业务预算、财务预算和综合预算。业务预算涵盖企业主要经济业务活动，是编制预算的起点。以电网企业为例，业务预算包括购售电、输变电工程建设、技术改造、生产检修、电

力营销、科技研发等类型，包括价格、电量、投资规模、建设时间、人员数量等具体参数，由对应的业务部门负责编制；财务预算涵盖所有的财务开支，是业务预算转换为综合预算的桥梁，主要包括折旧、利息、运维成本、税金等内容，由财务部门编制；综合预算是企业经营业绩的综合体现，包括利润、EVA、资产负债、资本性收支等预算，由财务部门在业务预算和财务预算基础上汇总平衡后编制。图2以电网基建工程项目预算为例，展示了由业务预算到财务预算再到综合预算的编制逻辑。

（四）预算工作环节

包括目标确定、预算编制、执行控制、考核评价四大环节，各环节首尾相连、形成闭环。在目标确定环节，集团总部根据企业发展战略和内外部形势，预测当年效益水平、投入规模、资本结构等主要经营目标，经预算决策机构审定后下达各单位。在预算编制环节，各单位根据集团总部下达的经营目标，编制详细的年度预算草案，经本级决策机构审定后上报；集团总部对各单位预算草案进行审核，汇总平衡形成集团年度预算方案，经决策机构审定后，层层分解下达

实施。在执行控制环节,各单位严格按照预算额度安排各项投入、控制成本开支,加强对预算执行偏差的分析,并及时采取整改措施。随着宏观政策和市场环境变化,如年初预算编制的假设条件发生重大改变,由集团总部统一组织适时开展预算调整。在考核评价环节,集团总部通过决算反映预算执行结果,并将预算指标纳入业绩考核体系,与各级人员的薪酬挂钩,进而维护预算的刚性和权威。

三、大型央企实施全面预算管理的主要困境

大型企业集团具有分支机构多、管理链条长、业务范围广、资金规模大等特点,在战略决策、资源调配、运转效率、风险管控等环节面临更大的挑战,全面预算管理在实施过程中容易陷入以下困境:

(一) 预算目标未与发展战略衔接

预算本来是落实战略的利器,通过逐年制定量化行动方案,保障长远目标落地实现。但有的企业在实施过程中本末倒置,为了追求当年预算指标“光鲜靓丽”,忽视了与战略目标相衔接,造成经营行为短视化。究其原因,主要有三个:一是集团发展战略目标本来就不明晰,预算自然无法遵循;二是战略目标虽然明晰,但决策者没有正确认识预算与战略的关系,或更多地根据上级要求、经验判断等“拍脑袋”,而造成两者脱节;三是由于集团总部对下属单位管控力弱,导致目标在实际执行中偏离方向、形同虚设。

(二) 价值链与业务链未深度融合

观念上,不少企业的管理层和业务部门还认为预算只是财务部门的事,参与程度不高,对业务预算的管控职责没有履行到位。视角上,业务部门与财务部门往往存在偏差,业务部门主要从发展需求出发,更加注重资源投入,容易产生“多申报,先要来,能不能花完以后再说”

的想法,有的甚至逐渐形成“把资金切块,形成自留地”的粗放做法;财务部门则必须从承载能力考虑,更加注重资源统筹平衡,讲求投入产出效益。如果双方无法协调一致,将造成能力与需求不匹配,导致资源投入不足无法支撑业务发展,或者盲目扩大规模以致财务状况恶化。方式上,很多企业仅按照机构维度(例如集团总部、省公司、市县公司)和报表维度(例如收入、成本、资产、负债、资本支出等)编制预算,未按照业务维度(例如生产、检修、营销、基建等)编制,造成预算主要呈现为“财务语言”,没有与前端业务指标形成紧密关联,难以有效量化反映业务环节的投入产出效率。

(三) 入口安排与结果考评未实现闭环

不少企业预算编制质量较高,但对预算执行的过程跟踪和结果考核重视不够,安排与执行形成“两张皮”。主要体现在:一是核算科目与预算科目不对接,无法通过日常核算全面反映预算执行情况,更谈不上在决算时进行监督考核。核算科目根据会计准则设置,预算科目则主要根据内部管理需求设置,两者的维度和细度可能不一致。二是绩效管理较为粗放,在集团整体能完成经营目标的情况下,降低了下属企业预算调整的门槛,造成预算软约束。三是节约激励机制不健全,对于通过技术创新、强化管理节约投入的单位和员工,没有制度性的有效激励约束措施,部分单位和员工容易形成“有预算就要把钱花完”的错误思想。四是责任传导机制不健全,预算考核大多以利润、EVA、净资产收益率、资产负债率等综合性的财务指标为主,但财务指标的背后需要大量业务指标支撑,如果从财务到业务指标的分解和责任传导路径不够清晰,就容易导致“完不成预算指标是财务部门的责任”这一错误认识。

(四) 缺乏有效管控工具将想法落地

一是缺乏统一的管理规则和标准。例如有的企业没有建立成本定额标准,下级单位在编制成本费用预算时,往往以上年水平为基础适当上浮一定比例申报,由于各单位发展沿革、地域经济、业务类型等差异,造成横向之间苦乐不均;上级单位由于信息不对称,也很难有效加以审核,双方往往陷入讨价还价的激烈博弈,影响了预算编制的精益性,甚至容易滋生寻租空间。二是缺乏高效便捷的信息系统。有的企业各类信息系统之间没有实现数据集成,业务信息与财务信息不能顺畅传递;有的企业甚至还大量使用Excel或不成熟的管理软件等编制预算,造成了预算数据管理的混乱和核心关注点的偏移,财务人员忙于数据的收集、编制、上报等工作,对于预算执行分析等关注不够,不利于预算管理效率和精益水平的提高。

(五) 人员力量难以适应管理需求

岗位配备上,有的财务部门仍存在“重核算、轻管理”思想,将大部分财务人员配备到会计核算相关工作岗位,对预算岗位人员数量配备不足。任务分工上,有的财务部门将预算工作全部交由预算处承担,其他专业处室和岗位没有参与,造成预算管理工作没有形成合力,制约了预算管控的精益度。人员素质上,全面预算管理涉及到企业经营的方方面面,要求预算管理人员不仅有扎实的财会专业知识,还要有全局的视野和思维,对外部经营环境保持敏感,以及具备良好的组织协调能力和沟通表达能力,但不少预算人员还没有能够“跳出财务的圈子看预算”,履职能力无法适应全面预算管理的需求。

四、提升全面预算管理水平的对策建议

(一) 健全预算管理团队,增强预算管控合力

一是健全预算组织机构。明确各级

预算决策机构、工作机构和责任机构的职责界面,实行纵向统一领导、分级管理,横向统筹组织、分工负责,确保决策依法合规、执行高效顺畅。二是建立财务内部审核机制。在财务部门内部按照“预算牵头、专业审核、对口服务”的原则,明确各专业处室在业务预算编审过程中的工作内容,充分发挥各处室的专业化管理优势。比如在审核年度预算草案时,可由会计核算处负责审核信息部提交的信息化投资预算,资产处负责审核运维检修部提交的生产技改投资预算等。三是组建预算研究柔性工作小组。可遴选集团内优秀人员组成预算智库,针对实际工作中的重难点、前瞻性问题,以课题研究、集中研讨等形式进行联合攻关,既有助于解决实际问题,又能锻炼和培养队伍。四是大力开展宣贯和培训。编印集团统一的《全面预算管理指引》,形象介绍集团全面预算管理的发展沿革、管理理念、体系框架、工作内容、操作流程和工作模板,设计和开展面向各个层级、不同对象的培训课程,营造“愿做会做”的良好氛围。

(二) 完善目标确定机制,提升资源统筹能力

一是集团总部预控目标机制。改变先由下级企业层层上报、再由集团总部汇总、平衡、下达的“先上后下”传统模式,实行“先下后上”的预算目标确定流程,由集团总部先根据战略规划设定的盈利能力、负债水平等关键约束参数,编制分单位经营目标,各单位再据此编制预算草案,强化总部对预算目标的科学主导,促进集团上下预算目标与战略方向有序衔接。二是投入与回报挂钩机制。首先,以利润、资产负债率、销售增长率等目标参数作为边界约束,测算投资规模的上限值;其次,按照“存量效益+增量回报”方式核定各单位下年利润目标,增量回报根据投资规模、资本金比例、净资产收益率等参数计算,从而推进投入与

产出相互关联、良性循环。三是预算目标量化测算机制。建立财务大数据库,对历史财务数据和相关业务数据进行分门别类地归集、整理、储存,并构建数理统计模型,挖掘财务和相关业务海量数据中潜在、关联、有用信息,运用聚类、因子、回归等分析统计方法寻求数据规律,模拟出不同边际条件下的经营目标预测值,使模板预测可量化、好操作、不过于依赖主观判断,为科学决策提供支撑。

(三) 建立业务管控模型,深化业财协同融合

一是业务预算编制模型。将预算编制维度由单位(部门)维度、报表维度拓展细化到业务维度,构建从前端业务参数逐步生成财务指标的预算编制路径。以电网检修运维业务为例,传统做法是由运维检修部门作为成本中心归集成本费用预算,改进做法为:首先将业务细分为变电检修、变电运维、输电运检、配电运检等底层业务单元,并分别设置成本中心,再根据各类成本性质分别进行归集:对耗用归属能清晰划分材料费、检修费等,直接归集到业务单元成本中心;难以划分的水电费、绿化费等归集到部门成本中心;介于两者之间的工资、差旅费、招待费等按照一定规则分摊后分别进行归集。二是业务预算分析模型。改变仅从会计入账结果分析预算执行进度的做法,将分析向业务前端环节延伸,全面揭示业务链条各个节点上的预算执行情况。以电网工程建设项目为例,可将预算执行环节拆分为提报采购申请、招标采购、合同签订、物资到货、物资领用、支出入账、资金支付、竣工决算等关键点,如预算执行进度滞后,可厘清物资部门、基建部门、财务部门、供应商等各自的管理责任。三是业务预算控制模型。分析业务特征和经营收支规律,研究业务量、价格、成本、利润等关键要素的合理进度曲线,将年度业务预算细化分解到月度,实现“战略规划——年度预算——

月度预算——合同审核——付款审批”的逐级深化,确保预算目标有序实现。

(四) 强化预算执行考核,发挥激励约束作用

一是建立分类考核指标体系。根据企业集团不同业务板块,分类设置预算考核指标。比如对于为生产服务的科技研发、教育培训等业务,侧重于通过成本费用总额、成本收入比等考核成本管理能力;对于市场化程度较高的保险、证券、装备制造等业务,侧重于通过利润、净资产收益率、收入增长率等指标考核盈利能力。二是优化考核指标计分方法。充分体现业绩贡献大小和绩效改进情况,不仅考核指标是否完成预算目标值,还要考核完成值较上年进步情况以及横向贡献排名情况,增强预算考评的科学性、合理性。三是将考核压力传递到业务前端。将利润、EVA、资产负债率等综合性指标进行细化分解,层层挖掘影响指标的业务动因,制订考核指标分解路径,推动预算管理责任有效落地。按照全员绩效考核理念,建立健全经营效益与职工工资总额挂钩机制,引导各级企业和员工更加关注经营绩效、提升质量效益。

(五) 优化预算管控工具,提高管理效率效益

一是建立企业级预算管理流程。将预算管理制度、实施细则的要求细化嵌入到流程,明晰各层级、各部门的管理职责界面,尤其是业务部门与财务部门的工作衔接程序,打破部门壁垒和信息孤岛,确保各项措施能逐一细化落实。二是制订统一的成本标准。按照集团业务板块分类制定成本标准,明确列支范围、渠道和标准。对于检修运维、工程建设、科技研发等归属明确、要素繁多的业务成本,可采用“作业成本法”,通过测算材料、人工、机械台班的消耗数量和价格标准,形成定额标准成本;对于办公、会议、差旅费等日常运营费用,可采用“动因分析法”,区分人员、资产、营业规模、

行为、政策等动因确定成本定额标准；对于市场化业务的成本费用可采用与收入“定率”挂钩方式确定。编制预算时，集团总部可按照成本标准直接编审下级单位预算，从而实现成本预算零基编制、自动分解下达。三是建立统一预算信息平台。建立公司级预算管理信息平台，在统一的预算平台上实现信息共享；借助信息系统固化工作规则和流程，对所有预算支出通过信息化手段实现强控；充分集成各业务信息系统的数据库，动态获取多种情景、多种维度的数据，并按照设定的模型进行情景模拟，提高预算编制效率，满足不同层次的分析需求。

(作者单位：国家电网公司)

责任编辑 张璐怡

开滦集团加强全面预算管理的做法

张升世

主要参考文献

1. 崔学刚，谢志华，刘辉. 2011. 预算功能彰显及其绩效研究——基于我国企业预算管理调查问卷的实证检验. 中国会计评论, 9
2. 毛洪涛，程军，邓博夫. 2013. 预算报告编制参与、调整及其决策价值. 会计研究, 8
3. 汤谷良，李萍莉. 2000. 系统构架与我国企业的预算管理. 财政研究, 2
4. 王斌. 2006. 公司预算管理研究. 北京：中国财政经济出版社
5. Marginson, D., and S. Ogden. 2005. Coping with Ambiguity through the Budget: The Positive Effects of Budgetary Targets on Managers' Budgeting Behaviours. Accounting Organizations and Society, 30

开滦集团作为河北省国资委监管的特大型煤炭企业集团，2000年率先在煤炭行业实行全面预算管理。十多年的预算管理实践对公司管理水平和经济效益的提升发挥了重要作用，但预算编制、执行、考核等环节存在的问题也逐渐显现。本文在对全面预算管理各环节进行分析的基础上找出预算管理的瓶颈问题，提出了解决问题的对策及建议，以期为同类企业提供借鉴。

一、存在的问题

(一) 预算编制方法缺乏科学性

目前，开滦集团的预算编制方法主要采用增量预算法和调整预算法，编制方法相对单一、针对性较差。

集团公司管理层为完成既定目标任务，按照固定比例削减利润或成本费用预算。如2012年煤类生产单位实际综合成本比2011年下降5%、物流经营单位利润比2011年实际提高3%、后勤单位比2011年减少补贴5%。预算管理只注重结果，没有关注各作业过程和作业环节。

(二) 预算执行力与控制力较弱

近几年开滦集团对二级公司申请的调整预算、考核剔除、预算审核等方面的执行力和控制力较弱，管理松弛。主要表现在以下方面：

1. 预算调整幅度较大。以2012年二级公司盈亏考核结果为例，多经事业部、蔚州公司、煤业公司、矿山公园预算调整占年初预算的比例分别达到31.8%、29.12%、26.17%、22.11%。

2. 重点监控指标存在过多的考核剔除。以2012年二级公司盈亏考核为例，在考核的17个二级公司中，考核剔除项共41项，考核剔除额度13 580万元。其中：煤业公司剔除9项、剔除额度4 207万元，多经事业部剔除8项、剔除额度3 632万元，能源化工公司剔除5项、剔除额度3 418万元，物资公司剔除5项、剔除额度1 013万元。

3. 预算执行偏差太大。2012年，考核的17个二级公司中，营业收入完成超预算14.81%，其中，财务公司115.16%、服务公司67.51%、物资公司59.6%、多经事业部37.18%、医疗集团30.21%、国际物流公司15.73%。

(三) 预算考核评价体系有待优化

1. 考核指标设置及权重没有变化。从2006年至今，公司绩效考核基本指标设置、考核权重及考核政策基本没有变化。以集团具有代表性的煤类公司、多种经营、后勤服务三个产业的二级公司2010—2012年的负责人绩效基本指标体系为例，所有绩效评价的指标和考核权