

# 试论作业基础预算

吴蔚捷

(厦门大学管理学院, 厦门 361004)

**【摘要】** 基于作业的预算方法在我国正在日益受到重视, 本文比较分析了作业基础预算与传统预算及作业成本计算的差异, 及其在企业应用中的制约因素, 以期较全面地分析这一预算体系的内容与利弊。

**【关键词】** 作业基础预算 作业成本计算 应用

作业成本计算(Activity-based Costing, ABC)最初是为了更好地计量成本, 解决共同成本分摊问题而提出的。20世纪80年代中后期以来, 作业成本计算蓬勃发展, 随后在此基础上诞生了一系列理论。最近几年, 一种建立在ABC基础上的新型预算管理方法——作业基础预算(Activity-Based Budgeting, ABB)开始引起理论界和实务界的关注。

## 1 作业基础预算的定义

企业的传统预算作为一种控制手段, 目的是为了以防管理层不合理的开销、浪费以及滥用职权的行为, 它的编制始于总分类账。企业首先制定总利润目标, 然后将利润目标层层分解到各个部门, 形成各部门利润目标, 会计期末根据财务报告指标计量业绩。成本项目是由各部门构造的, 各部门按等级分为成本中心。与此类似, 企业的预算资金总额也逐级分配给各部门, 形成各部门的预算资金(或称开支限额)。这种预算程序存在机制僵化、“沙袋”效应、用光预算资金的心理弊病等, 其财务特性突出, 难以与公司战略规划相对接。

作业基础预算(ABB)是基于作业分析而对组织预期作业的数量表达, 反映完

成战略目标所需进行的工作及相应的各种财务、非财务资源需求, 同时还反映为提高业绩所做的各种改进。ABB通过预测计划期生产、销售产品或劳务的需求量, 从而预测相应的作业需求量, 在此基础上预测资源的需求量, 并与企业目前的资源供应量进行比较, 使资源配置更加可信客观。其最大优势就是通过这种预算管理模式, 能够达到企业资源的最有效配置。

## 2 作业基础预算的实施步骤

作业基础预算的实施步骤如下:

(1) 企业战略和顾客需求分析。这一步是形成作业基础预算框架的基础, 它通过对顾客需求、企业目标及经营环境的分析, 确定企业的竞争策略, 并将这些竞争策略分解为管理政策, 融入企业的预算之中。如顾客满意度由三个因素决定: 价格、质量和送货, 相应的管理政策则为降低成本、引入质量控制体系和缩短送货时间。

(2) 价值链分析。与作业管理中的价值链分析相同, 这一步骤可以确定哪些作业和流程符合企业的战略, 消除与战略不符的作业(即非增值作业), 以优化企业的作业链。

(3) 作业投资分析。不同的作业链结

构, 需要不同的投入, 有不同的成本结构, 如装配同样产品的手工与自动生产线, 在设备、工具、人工、产品上的投入各不相同, 其成本结构也不一样。新增的投资必须进行作业投资分析以确定其对成本结构的影响。

(4) 制定预算原则。与传统预算方法中制定预算指导原则相同, 这一步骤主要制定预算编制中所应考虑的基本假定和应执行政策, 如预计利率、通胀率、公司分红政策、业务增长率等。

(5) 预测业务量。首先, 根据顾客的需求预测提供所需的产品和服务数量, 然后根据管理政策和价值链分析计算业务量。如预计的产品销售量除以成品率是该产品应生产的数量, 根据销量还可计算运输业务量。

(6) 流程和作业分析。这一步骤是对完成上述工作量所需的业务流程和相应的作业进行的分析。在分析业务流程和作业时, 应尽可能消除非增值作业, 重构并简化流程, 使其达到最大效率。

(7) 作业层次分析。与作业成本法中的分析相同, 作业被分成单位作业、批作业、产品作业、流程作业和能量作业。通过分析有助于确定不同作业层次和工作量

下的资源消耗。

(8) 作业成本分析。这一步骤主要是通过分析每项作业的成本要素，确定各项作业的成本分配率。如果企业已采用了作业成本计算系统，通过分析每项作业消耗资源的历史数据，也可以确定各项作业的成本。

(9) 预测作业量消耗。这一步骤根据业务量测算各作业层次的产出数量，如生产件数、生产设备批次等。

(10) 以作业为基础计算生产流程和产品的成本。这一步骤根据预测的作业量消耗及作业成本分配率计算企业的成本。

(11) 利润预算。经过上述步骤可以得到最终的预算利润，对于预算中反映的浪费和低效率，应调整相应的作业和生产程序，并相应调整预算。

(12) 预算跟踪。与传统预算方法相似，实际的作业成本数据应定期与作业基础预算数据比较以实施控制。比较的内容包括：每项作业的实际成本与预算成本、实际消耗的作业量与预算作业量等。由于作业基础预算中包含了作业量等非财务数据，通过分析成本差异和作业差异，可以使管理者对实际业绩与预算业绩的差异原因有更好的理解。

从上述作业基础预算的实施步骤中我们可以看出，作业基础预算的重点虽然是企业成本预算的编制，但其意义决不仅限于此，以下通过作业基础预算与传统预算及作业成本法的比较分析进一步揭示其内涵。

### 3 作业基础预算与传统预算的差别

作业基础预算与传统预算的差别主要表现在以下几个方面：

(1) 预算单位：传统预算以职能部门

或支出类别为单位，强调各部门相对独立的权责利，每个部门的个体都只关注部门利益的最大化，忽视部门之间的合作，而作业基础预算强调发生成本的各类作业。

(2) 关注重点：传统预算关注所投入的资源，而作业基础预算强调增值性作业，重视作业分析并力图消除消耗资源的非增值作业。

(3) 导向：传统预算是过去式的定式思维，简单的重复过去，而作业基础预算则是持续改善式的，预算必须支持竞争压力所要求的持续改进。

(4) 供应商和顾客的作用：传统预算在预算编制中并不正式考虑供应商与顾客的关系与作用，作业基础预算则在预算编制程序中非常强调与供应商、顾客关系的协调（价值链问题）。

(5) 控制目标：传统预算控制的目标是最大化经营者预算业绩，而作业基础预算控制目标则强调作业间的协调性、连续性。

(6) 预算基础：传统预算以成本习性关系为基础，强调变动与固定成本的划分，并重视变动成本控制；作业基础预算则视所有成本都是可变的，预算基础是已利用或未利用的生产能力，以增强成本的可控性与资源使用的灵活性。

### 4 作业基础预算(ABB)与作业成本计算(ABC)的比较分析

(1) 两者的目标及性质不同。建立在成本分配观基础上的ABC模型，其目标是准确地计算产品或劳务的成本，并在此基础上做出正确的经营决策。而ABB的目标则是确定未来期间产品或劳务的期望产出所需要的资源量，并描述预算的变化如何影响企业的业绩。因此，ABC在本质上是“历史性”的，核算的是历史数据。而ABB

在本质上是“预测性”的，预测的是未来数据。

(2) 两者的信息流方向不同。ABC模型中的信息流表现为自上而下的方向，首先追踪资源费用到作业中心，再分配作业成本到产品或劳务，即由资源到作业再到产出。由于ABB追踪组织的流程是如何生产产品或劳务的，它利用的仍然是ABC原理，只不过建立在自下而上“倒置”的基础上——从产出到作业再到资源。根据“产出消耗作业，作业消耗资源”的原理，首先预测产出量，再预测产出消耗的作业量，最后预测作业消耗的资源量。

(3) 两者计算的比率不同。在ABC模型中，当把资源费用分配到作业中心时采用资源动因分配率，当把作业成本分配到产品或劳务时采用作业动因分配率。其中的关键是计算作业动因分配率=作业中心归集的资源费用/作业中心发生的作业量。它的含义是产品实际生产中单位作业所消耗的资源费用金额。与此不同的是，ABB侧重于生产产品或劳务的投入消耗比率，也就是产出消耗作业的比率和作业消耗资源的比率。

(4) 两者数据的表现形式不同。建立在成本分配观基础上的ABC模型是以财务为导向的，数据通常是以金额的财务形式表现，而ABB模型是以经营为导向的，数据多以经营或数量的形式表现。

(5) 两者的过程不同。ABC模型一旦建立，在某一特定的产出水平条件下，可以一次性计算出产品或劳务的成本，中间不包括任何反复循环的过程。而ABB的起点是下一经营期间产品或劳务的需求量水平，计算可以满足预测产出的资源的需求量，同时不断调整资源的供应量，寻求资源的经营平衡，构成一个循环的过程。当把资源供应的成本按ABC法分配到产品或劳务上时，必须把预测的产品/劳务成本

与预定的产品/劳务的目标成本相比较，或者将预测的利润、投资回收率与预定的利润、投资回收率相比较，以达到财务数据上的平衡。如果没有达到财务平衡，预算就必须重新做出调整，以构成一个循环的过程。

(6) 两者的功能不同。ABC 模型通过成本计算，将一个组织的资源、作业、产出和流程紧密结合在一起。而 ABB 模型不但做到了这一点，还通过寻求经营平衡和财务平衡的过程将组织的资源、作业、产出、生产能力与传统预算结合在一起，功能更强大。此外，它与企业其他的一些管理职能结合起来，构成了企业战略过程的一部分。

## 5 作业基础预算在企业中的应用

以资源配置的观点来看，预算在本质上是预先做出的资源优化配置的计划。尽管有所谓弹性预算，但这充其量是预算编成的数量幅宽问题，形象地说就是为企业经营所设计的指示灯的亮度不同而已。编成的预算本身只具有静态性质，而预算执行则是具有动态属性的调整与监控活动。预算编成充其量是方法问题，面对预算执行结果的分析评价则是预算机制是否有效起作用的问题，是预算体系的关键所在。ABB 预算管理体系比传统方法更为精密，也就是说，能够指出预算与实绩间的差异的原因，消除无效作业，充分挖掘现有的人财物等企业资源的潜力，实现企业资源的优化配置；同时，在实现资源最优化的目标过程中，还能将责任具体落实到任何发生作业的地方和人，为预算执行与控制提供依据；为合理的奖惩制度奠定基础，有利于发挥员工的工作能动性。

尽管作业基础预算具有传统预算所不

能比拟的优点，但在企业的应用中却存在一些制约作业基础预算的运用的因素：

(1) 如何确定作业和成本动因。作业确定是构建作业基础预算系统的最基本的一步，它确定了作业基础预算系统结构和范围。作业确定要基于企业各相关领域实际情况，使预算系统建立在现实的基础上。作业确定通常可采用三种方法：作业地图法、作业流程图法、征求意见法。而这一确定过程常常缺乏客观的标准，这一困难可能会限制作业基础预算优势的发挥。

(2) ABB 预算管理体系比传统方法更为精密，也就是说，能够指出预算与实绩间的差异发生原因于哪个作业。应该说，这对于解决问题是有实效的。但是，一旦在作业层面上进行预算执行结果的分析评价，间接费差异分析就似乎不像传统只有单一的产量基准那样单纯和明朗了，这也成了一个颇为棘手的问题。西方专家围绕着作业成本性态问题进行了多年的论争，至今未达成统一的结论。

(3) 如何确定作业的责任者。传统预算以部门（责任中心）为基础制定，易于明确部门管理者的责任；而作业预算以作业为基础制定，对于跨部门的作业，可能出现责任不明的情况，需要重新划分组织结构，或建立单独的责任系统。

(4) 保持成本与收益间的平衡。作业和成本动因的确定越细致，作业基础预算的优势就越明显，但这又大大增加了预算管理的工作量，提高了管理的成本。同时，作业基础预算的效益又难于计量，如何在两者之间寻求平衡，也是实施作业基础预算算法的一个难题。

(5) 国内有一些人存在这样的看法，由于制造业的作业易于辨认，成本动因易于确定，作业基础预算主要适用于制造费

用比例高的企业。但是，朱云、陈工孟对作业成本管理在香港应用情况的调查表明：制造费用比例高并不是使用作业成本管理的公司的显著特征。对使用作业成本管理的公司和未使用作业成本管理的公司的统计表明，两者在成本结构方面并无明显区别。通过对几类行业的调查显示，房地产业（28.57%）、公用事业（40%）、邮政快递（100%）和零售业（100%），4 类行业中作业成本管理的使用率远高于制造业（11.54%），制造业作业成本管理的使用率甚至低于总体平均使用率（15.55%）。可见，作业成本管理这一先进管理思想本应有着更广阔的适用空间。

(6) 国内会计信息系统相对落后也是运用作业成本管理思想编制预算的一大障碍。

(7) ABB 还要求企业全体员工积极参与。没有员工的广泛参与，将难以识别和确认各项主要作业。

### 【参考文献】

- [1] 王斌，高晨. 论管理会计工具整合系统. 会计研究，2004（4）
- [2] 欧佩玉，王平心. 作业基础预算模型研究. 当代财经，2004（6）
- [3] 梁星. 基于作业的全面预算管理应用框架. 北方经济，2004（7）
- [4] 叶祖福. 以作业为基础的全面预算管理研究. 中国机电工业，2003（23）
- [5] 周国强，唐秀元. 作业成本管理在企业预算中的运用. 财会月刊，2003（6）
- [6] 冯雪莲. 企业传统预算的缺陷及修正. 财经理论与实践（双月刊），2002（4）
- [7] 王燕祥，孙亦民. 作业预算法. 中国粮食经济，2001（8）
- [8] 陈胜群. 作业基准预算下间接费差异的探讨. 财经研究，1998（8）