销售导向的全面预算管理模式运用

邹怡雯　伍　伟

（九江学院　江西九江　332005）

【摘要】本文分析了企业实施全面预算管理的意义，介绍了以销售为导向的全面预算管理模式在昌南发电厂的运用，以探索全面预算管理在我国的发展。

【关键词】全面预算管理　管理模式　绩效评价

全面预算管理起源于20世纪初，它是在社会生产力不断发展、社会生产组织形式逐渐多样化和市场竞争日趋激烈的情况下，促使西方发达国家的企业加强内部管理和控制、提高市场竞争能力和抵御风险能力，以实现企业经营战略目标而建立起来的一种内部会计制度。经过长期的发展和演变，其已发展成为一种现代企业管理模式。

一、企业实施全面预算管理的意义

预算管理是一种系统的方法，用来分配企业的财务、实物及人力等资源，以实现企业既定的战略目标。企业可以通过预算来监控战略的实施进度，有助于控制开支以及预测企业的现金流量和利润。虽然我国许多企业已经开始编制预算，但往往将预算作为财务部门的既定工作，缺乏预算管理观念，没有进行过程预算管理，使预算管理流于形式。因此，有效的全面预算管理对于企业的发展有着重要的意义。

1. 全面预算管理为企业管理提供战略支持。预算管理通过规划未来的发展指导当前的实践，因而具有战略性。战略支持功能在动态预算上得到了最充分的体现，动态预算通过滚动预算和弹性预算等形式将未来置于现实之中，它通过确定企业销售、生产、分配以及筹资等活动的目标，进而据以执行与控制，分析并调整差异，指导企业在市场竞争中趋利避险，全面实现企业的战略目标。

2. 全面预算管理能完善企业的管理机制。全面预算管理通过对企业各部门的成员在预算编制、执行与控制、考评与激励等过程中权责利关系的全面规范，将企业管理机制具体化、

目标。我国现行预算会计制度没有关于财务报告目标的清晰规定。在改进政府会计及其财务报告的未来努力中，应通过制定和发布会计准则的方式，明确界定政府财务报告的目标。从国际经验来看，财务报告的一般目标是提供相关信息以满足信息使用者评估受托责任履行情况和制定决策的需要。对于两大财务报告目标即“受托责任观”和“决策有用观”孰重孰轻的问题，在公共部门财务报告领域一直存在着争议。从我国目前的情况来看，应该更加重视“受托责任观”。③明确政府财务报告的使用者。我国现行预算会计制度将信息使用者大体上界定为内部使用者，外部使用者的需求多半被忽略。结合我国的实际情况，现阶段的政府财务报告应首先满足核实部门监控预算执行过程的需要以及向立法机构报告受托责任（合规性）履行情况的需要，其次是满足政府宏观经济管理的需要。④编制政府整体的合并财务报表。多数国家的相关法律法规都要求企业集团编制合并财务报表，包括合并资产负债表和合并利润表。从政府整体必须向公民纳税人承担受托责任的角度讲，政府整体的合并财务报表比单一财务报表更为重要。实际上，目前几乎所有发达国家都编制并提供政府整体的合并财务报表，但我国各级政府还没有编制过一份全面、完整的政府财务报告。因此，为提高财务报告的质量，应致力于编制政府整体的合并财务报表。

4. 逐步从现金制会计基础转变为应计制会计基础。基于前面的分析，我们可以了解到与应计制会计基础相比，现金制会计基础存在一些固有的缺陷，并且这些缺陷在我国财政管理和政府预算实践中已经逐步暴露出来，加上国际上采用应计制会计基础的趋势增强，使得采用应计制会计基础的压力逐年增大。总的来说，采用应计制会计基础的优势包括：有利于评估和控制财政风险，有利于监管和报告政府资产与负债，有利于评估政府绩效等。因此，随着经济环境的变化，预算会计信息使用者对信息的质量要求提高，从现金制会计基础转变为应计制会计基础是大势所趋。结合我国的现实情况，由于我国现金制会计基础尚不完善以及目前管理目标的重点为合规性等，将现金制会计基础转变为应计制会计基础的时机尚不成熟。因此，我们应该采取一种渐进的方式，结合本国的情况，逐步实现现金制会计基础向应计制会计基础的转变。

主要参考文献

1. 李定清，张国康，章新蓉.中西政府与非营利组织会计比较研究.重庆：重庆出版社，2001

2. 马海涛.政府预算管理学.上海：复旦大学出版社，2003

3. 刘明慧.政府预算管理.北京：经济科学出版社，2004

4. 刘用铨.公共财政管理与政府会计的改进.财会月刊（理论），2007；2

数量化、明晰化，通过以市场为起点的研究和预测，将外部市场竞争和风险与企业内部管理机制连接起来，这样做有助于完善企业管理机制，优化公司治理结构。

3. 全面预算管理有利于企业进行有效的内部管理控制。预算管理具有基本的控制职能，预算的控制职能贯穿于整个生产经营过程。预算是对企业未来经营状况的全面估算，预算的编制是管理者对企业资源的利用状况所进行的整体协调和控制。

二、以销售为导向的全面预算管理模式在昌南发电厂的运用

昌南发电厂始建于1955年，是一座中型火力发电厂，属于国有大型二类企业。昌南发电厂在发展生产的同时，不断改善经营管理模式，由原来的生产技术财务计划管理逐渐转变为全面预算管理模式。随着全面预算管理在昌南发电厂的逐步实施，企业的经营管理效率得到了进一步的提高，企业的预算管理实现了从粗放型向集约型的转变。昌南发电厂实施全面预算管理的具体情况如下：

1. 设立组织机构。昌南发电厂成立了预算管理委员会，预算管理委员会又将企业各部门细分为多个责任中心，由企业总经理担任预算管理委员会主任，总会计师等企业领导任副主任，其成员为各责任中心的负责人。

2. 预算的流程及内容。昌南发电厂实施全面预算管理的范围非常广泛，从营销、生产、安全、设备招投标、“三费”、成本、资金等几个方面入手，几乎涉及生产和经营的所有部门。昌南发电厂根据电力企业的特点制定了详细的规章制度，为保证各项预算指标和企业整体利润目标的实现创造了条件。

昌南发电厂采用以销售为导向的全面预算管理模式。首先，所有预算指标的确定要以销售预算为基础，要围绕保证企业预测销售量（电量）得以实现来进行；其次，生产部门在销售预算的基础上编制燃料、工资、费用等各项预算，协调各项资源供给和配置，确保预算总目标的实现；最后，分析实际数与预算数的差异，并据以对各责任中心和个人进行考评。

3. 昌南发电厂全面预算的编制。昌南发电厂的全面预算体系包括销售量/销售收入预算、生产经营预算和财务预算三大类。昌南发电厂根据电力企业的特点，编制以销售预算为导向、以控制成本为核心的预算。

（1）销售量/销售收入预算。因为电力企业的供电量主要取决于机组的生产能力，所以非市场因素的影响较大。电力企业的售电量往往是通过一些潜规则来实现的，通常先根据签订的协议和周边环境来预计下一年的电量，然后根据电量和电价确定销售收入。

昌南发电厂所有上网电量都按照《供用电协议》的规定销售给市供电公司，销售价格为0.297 5元/千瓦时，根据以往经验确定昌南发电厂供电量占市供电公司供电量的26.3%，从而可以根据周边环境来预计下一年的售电量。例如，市供电公司预计2008年第1季度的售电量为133 882万千瓦时，在考虑实际生产能力的情况下可以计算出昌南发电厂2008年第1季度的预计售电量约为35 210万千瓦时（133 882×26.3%），再考虑昌南发电厂上年度自销电的实际数为800万千瓦时，因此昌南发电厂2008年第1季度的售电量为36 000万千瓦时。昌南发电厂2008年其他季度的售电量也可由此预计。将这些数据汇总后即可得到昌南发电厂2008年度销售量/销售收入预算，具体如表1所示：

表1　　销售量/销售收入预测表

季度	预计销售量(千瓦时)	预计销售单价(元)	预计销售收入(元)
1	360 000 000	0.297 5	107 100 000
2	330 000 000	0.297 5	98 175 000
3	350 000 000	0.297 5	104 125 000
4	345 000 000	0.297 5	102 637 500
合计	1 385 000 000	0.297 5	412 037 500

（2）成本费用预算。成本费用预算主要包括生产成本预算和费用预算。生产成本预算主要包括固定成本预算和变动成本预算，费用预算主要包括管理费用预算、财务费用预算等。

固定生产成本=固定资产折旧费+工资福利费+材料费+维修费+其他费用

由于对销售量进行了预计，也就可以预计出生产量，然后根据以往的生产成本标准，计算出昌南发电厂2008年第1季度的固定生产成本。其中：维修费分为固定部分和变动部分，固定部分主要是固定资产的定期维护费，一般是大修所产生的费用；变动部分是根据发电量的多少确定的设备维修费，一般是小修所产生的费用。

由于人工成本的弹性上升且在成本中所占比重不断增大，昌南发电厂职工收入的一小部分与经济效益挂钩，这样职工福利费属于半变动成本，但核定的基本保障工资占很大比例，因此在这里将工资福利费作为固定成本核算。

表2　2008年第1季度固定生产成本预测表　单位：元

项　　目	金　　额
固定资产折旧费	31 800 000
工资福利费	2 600 000
材料费	10 945 712
维修费	2 215 000
其他费用	1 854 981
合　　计	49 415 693

由于燃料费约占变动成本的80%，对成本的影响很大，因此必须准确预计。决定燃料成本的因素主要包括价格和消耗量两方面，其中：价格根据燃料采购成本用移动加权平均法（上一年度的价格）计算确定，消耗量则根据实际发电量和消耗量建立适当的模型（BP神经网络模型）求出。

表3　2008年第1季度变动生产成本预测表　单位：元

项　　目	金　　额
燃料成本	51 855 882
水　费	9 074 780
变动的材料、维修费	3 889 191
合　　计	64 819 853

表4　　2008年总成本预测表　　单位:元

季度	电量(KW·h)	变动成本	固定成本
1	360 000 000	64 819 853	49 415 693
2	330 000 000	61 915 902	44 859 070
3	350 000 000	63 970 773	43 349 034
4	345 000 000	64 107 998	40 676 869
合计	1 385 000 000	254 814 526	178 300 666

费用预算一般控制在上年实际支出费用范围内。财务费用预算是根据本年长期借款及流动负债的发生数乘以每笔资金的利率计算得出。

(3)利润预算。在上述销售量/销售收入预算、成本费用预算的基础上,确定昌南发电厂在预算期内希望获得的利润。利润预算是否能够实现,除了受国家政策、市场变化、当地发展空间及周边环境异动的影响,主要还受营销策略是否成功、成本控制是否有效等因素的影响。

表5　　2008年利润预测表　　单位:元

项　　目	金　　额
一、主营业务收入	406 497 500
减:主营业务成本	373 795 192
主营业务税金及附加	2 499 417
二、主营业务利润	30 202 891
加:其他业务利润	129 697
减:营业费用	
管理费用	22 424 372
财务费用	2 425 167
三、营业利润	5 483 049
加:投资收益	876 721
补贴收入	
营业外收入	19 000
减:营业外支出	148 225
四、利润总额	6 230 545
减:所得税	1 556 079
五、净利润	4 674 466

4. 绩效评价。昌南发电厂在全面预算管理中推行责任会计制度,除了以预算责任报告作为绩效评估的主要标准,还设计了一套激励方案来鼓励组织成员积极配合制度的推行。

(1)部门绩效评价。将企业的实际收入、实际成本与预算数进行比较,并进行差异分析,查明原因,以考核各责任中心的工作成果,实施奖罚,促使各责任中心积极纠正行为偏差。责任中心之间出现纠纷时,先由各责任中心的责任人相互协调,如果协调解决不了,再由企业进行协调或仲裁。对预算执行的考核主要包括:各项费用按节约(超支)金额的50%进行奖励(扣奖金);维修材料、大修材料等,凭领料卡控制,对领用不记卡、手续不全、填写数额不准确的,纳入当月月度考核。

(2)个人绩效评价。责任中心的员工完成产品的质量情况与质量考核指标、产品实际消耗金额与消耗标准等进行比较,并按照一定的比例进行奖励或惩罚。责任中心的负责人和总经理在年终按照企业要求达到的投资报酬率结合完成目标利润的一定比例进行分成。

三、以销售为导向的全面预算管理模式的优点

1. 具有科学、合理的预算指标体系。昌南发电厂采用总预算和部门预算上下同步编制的方法,即在编制总预算的同时,对部门预算的主要指标进行计算和确定。将总预算与部门预算进行对比分析,检查两者不一致的原因,并针对存在的问题提出具体的修改意见,然后通过沟通达到总目标与部门目标的协调一致。

2. 具有健全的成本分解落实的网络体系。通过实施全面预算管理,保证经营目标的贯彻实施,加强对生产经营各个步骤、各个环节的有效控制,使财务管理的特点和方法渗透到生产经营的全过程,实现全员参与财务管理的目的。

3. 具有严格的预算指标调整程序。昌南发电厂的预算调整程序是有制度保证的。首先,严格界定调整范围。只有出现不可控因素的变化时,如电力需求变化、设备大修或局部维修的需求变化、外部市场价格变化以及其他经预算管理委员会同意的原因出现,才允许调整预算。其次,严格预算调整的权限与流程。相关责任部门应对不同预算项目的调整提出申请,依照不同的规定审批后才能予以调整。

4. 具有完善的预算考评体系。昌南发电厂实施全面预算管理取得了一定的成效,而预算考评具有多方面的作用,主要包括:①具有较强的约束与激励作用,是企业对管理者工作业绩的认可;②将工作业绩与奖惩制度挂钩,能够增强管理者的成就感和组织归属感,从而进一步激发管理者的工作积极性;③对利润预算管理系统的考评,有利于完善并优化利润预算管理系统。

实践证明,全面预算管理是企业的一项重要管理工具,能帮助管理者进行计划、协调、控制和业绩评价。推行全面预算管理对建立现代企业制度、提高企业管理水平、增强企业竞争力有着十分重要的意义。因此,企业在具体实施过程中应视自身情况采用合适的全面预算管理模式,企业管理者只有具备现代管理观念,才能使企业不断提高经济效益,使企业真正成长为现代企业。

主要参考文献

1. 王化成,佟岩,李勇.全面预算管理.北京:中国人民大学出版社,2004

2. 史习民.全面预算管理.上海:立信会计出版社,2003

3. 余绪缨.管理会计.北京:首都经济贸易大学出版社,2004

4. 郑雄伟,卢侠巍.管理会计案例教程.北京:经济科学出版社,2004