



# 预算差异分析控制方法研究

武汉科技大学国际学院 张宏 湖北大信会计师事务所 崔松

预算管理是企业内部控制制度的一个重要方面,我国许多企业已意识到了它在企业管理中的重要作用,并且许多大中型国有企业也在预算实务中积累了许多宝贵经验。但目前在我国各类企业的实际运行中,预算管理还存在不少问题,特别是预算控制问题较易被忽视,这直接影响了预算管理作用的发挥。笔者试图从预算差异分析角度来探讨对预算差异分析具体方法的控制,以便使预算达到其应有的控制效果。

## 一、预算差异分析的内涵

预算差异分析是指由预算控制部门对预算差异进行计算、分解、判断,并由有关责任部门进行解释,以此来确定预算差异形成原因的过程。预算差异分析控制是预算控制流程的重要组成部分,它可以使企业管理者全面掌握预算执行情况,其重点是分析预算差异的形成原因并采取相应的措施。通过差异分析,可以把复杂的差异成因分解为若干具体问题,并由最适合的部门分别进行进一步分析、解释,从而为实施预算控制提供依据。另外,预算差异分析还能够更准确地反映谁是导致差异的责任者,区分可控差异与不可控差异,并能够记录经营者为消除不利差异所做的努力,从而更真实地反映企业经营业绩,有利于对各责任中心的绩效考核。

笔者认为,全面的预算分析应结合企业全面的经营分析与财务分析,分别从经营和财务角度寻找产生差异的根源和解决措施。同时,在进行预算差异分析时,应重点进行差异分析的方法控制与程序控制。

## 二、差异分析的方法控制

**1. 预算的财务分析——因素分析法。**预算的财务分析就是对差异进行分解和细化,从数据上挖掘到差异的最底层。预算的财务分析主要由预算控制部门(财务部门或预算的常设机构)来完成。

在进行预算的财务分析时,一般采用因素分析法,即沿着预测时的估算路径,通过层层分解将导致预算指标无法完成的原因分解到最底层。通过将拆分因素与预算的目标值进行比较,可以进一步了解预算无法达标的深层次原因,从而制定出相应的管理行动方案。利用因素分析法可以知道问题出在哪个方面,从而为管理决策提供支持。

预算的财务分析可避免目前我国在进行财务分析时仅仅注重水平分析而不注重因素分析的现象。

**2. 预算的经营分析——月度经营分析制度。**除了预算的财务分析外,还应进行预算的经营分析,即针对相应的预算对各方面的生产经营情况进行比较分析,查找差异产生的原因并提出解决方案。对于预算的经营分析可采取召开经营分

析会的方法,并可加以制度化。这种比较分析越及时,对预算执行行为的调控越主动,也就越有利于保证预算目标的实现。

月度经营分析一般由各个责任部门来完成。每月初,各部门都需要根据预算控制部门提供的详尽预算分析数据对本部门上月的经营情况进行分析,从经营的角度分析预算差异产生的原因并提出解决方案。最终,由专人将各部门的经营分析报告汇总为企业的经营分析报告并提交月度经营分析会,以进一步商讨确定应对的管理行动方案。通过月度经营分析制度,可实现预算分析与经营分析的结合,同时也可实现财务分析与非财务分析的结合。

## 三、差异分析的程序控制

在进行预算差异分析时,应规范差异分析的程序,对其中任一环节的忽视都有可能对整个差异分析的结果造成重大的负面影响。笔者认为,在年度预算开始的同时,应由预算管理委员会事先确定预算差异分析的对象、差异分解的标准并判断差异的重要程度及差异产生的原因等,以便为差异分析提供具体的操作指导。

**1. 确定差异分析的对象。**在进行差异分析时,首先要确定差异分析的对象,因为并不是所有的预算项目都是差异分析的对象。适合进行差异分析的预算项目具有如下特点:①对预算目标的实现有较重要的影响;②成本动因数据应可以准确获得;③该费用与其动因之间有较为确定的对应关系。

**2. 确定差异分解的标准。**预算管理委员会应结合企业实际并根据差异分解原则制定出主要成本费用项目的差异分解标准,主要包括:①差异分解的程度;②各项目差异分解所参照的数据来源及收集方式;③差异各部分对应的责任方。

**3. 判断差异的重要程度。**对于差异的重要性,可以根据项目的不同性质采取以下标准判断:①设定差异率,即将超过某一特定百分比的差异视为重要差异;②设定差异金额,即将超过某一设定金额的差异视为重要差异;③设定差异变动趋势,即将连续若干月持续增长的差异视为重要差异。

**4. 差异计算与差异分解。**在预算执行过程中,由预算执行部门与预算管理部门根据差异分解标准的要求收集信息,主要包括:①预算执行过程中的财务信息;②重要的外部市场信息;③企业内部的非财务信息等。在月度预算执行结束后,由预算管理部门根据收集的信息计算出各项目的预算差异,并依据差异分解标准对差异进行分解,确定重要差异和相应的责任部门。

**5. 差异产生的原因与责任确定。**确定重要差异后,由预算

# 宏观成本管理与评价

湖南科技大学 颜剩勇

## 一、宏观成本管理:资源优化的“制动阀”

成本是相对于特定的利益主体而言的。对企业而言,成本是生产经营过程中所耗费的资金总和。当国家作为社会利益的集中代表时,宏观成本就应运而生了。宏观成本是从国民经济角度加以考量的成本,是宏观经济运行中的资源耗费。宏观成本管理的目的是通过充分调查、分析来判断整个社会资源是否发生了浪费和损失,从而使社会资源达到优化配置。

### (一) 国家对企业成本管理核心的确定

1.宏观成本管理系统科学化。国家宏观成本管理的科学性体现在两个层面:一是以目标为中心,强调宏观成本管理的综合性。国家对企业的宏观成本管理要以社会资源的有效配置为目标,因而在考核企业的宏观成本管理时,不能只局限于产品生产过程中成本的降低,而要将视角延伸到产品的市场需求分析、产品的设计以及产品的售后服务上,通过财务指标与非财务指标来分析、评价企业的成本管理效果。二是以整个宏观成本管理系统为中心,强调整个系统的最优化而不只是子系统的最优化。传统的成本管理模式的弊端在于,只把企业看

管理部门要求各责任部门对差异产生的原因进行解释。

预算差异产生的原因很多,通过差异分解只是揭示和排除了其中的一部分原因。要对预算差异进行全面解释,则需要各责任部门在差异分解的基础上对其经营活动进行深入、定量的分析,充分收集有关财务、业务、市场、技术、政策、法律等方面的信息资料,根据不同情况分别采用比率分析、比较分析、因素分析、平衡分析等方法,从定量与定性两个层面充分反映预算执行单位的现状,对其可控性及在后续月度可能产生的影响做出判断。

6.完成业绩报告。各责任部门在当期或月度预算执行完毕并进行差异分析与原因确定之后,由各责任中心完成业绩报告。业绩报告是预算执行与控制及差异分析的重要成果,该报告揭示了预算的执行进度,并反映了预算值与实际值之间的差异及其产生的原因,同时也为预算的考核提供了依据。各责任中心负责人或企业经理人为完成年度预算目标,通过调整经营计划对年度预算进行调整,调整的预算需经预算管理委员会审核,并由企业预算执行与控制室备案,作为今后预算执行与考核的依据。

笔者认为,业绩报告应包括三部分内容:①进度报告。对预算执行进度进行分析,计算汇总各月预算完成情况等,为调整计划和控制提供指导。②差异分析与业绩评价。根据各

做一个独立的系统加以研究,考虑的只是企业内部发生的成本。而宏观成本管理则采用开放式的思维方式,把企业的成本管理纳入整个国家的宏观成本管理系统之中。需要注意的是,国家在进行宏观成本管理时,不能只强调企业成本的节约,而是应密切关注宏观成本的最小化,以资源配置是否得当作为宏观成本管理是否最优化的衡量标准。

2.将最佳长期成本作为考核企业业绩的一个重要标准。追求长期成本最小化并使社会资源达到合理配置应成为现代企业最重要的成本管理目标,但社会现实往往不尽如人意。比如,前些年一些地区为了自身的经济利益,盲目建造纸厂,致使我国淮河流域等遭到严重污染,并带来了高昂的社会成本。因此,国家在考核企业业绩时,要充分重视长期成本这一指标,提倡和鼓励企业树立宏观成本意识,杜绝企业生产经营的短期行为。

### (二) 企业内部成本管理重心的转移

1.短期成本管理向长期成本管理转变。任何企业从事生产经营活动都是以盈利为目的的,因而一般情况下企业会极力寻求短期成本的降低。当企业的短期行为使社会蒙受损失

部门预算完成情况,通过运用差异分析的方法,分析差异产生的原因,评价部门业绩,并通过对预算考核指标的分析,对各责任中心进行考核。③调整对策与建议。根据预算完成进度,在年度预算的指导下,针对外部及内部的重大调整需要,在不影响年度预算目标的前提下,对以后各期预算进行必要的调整,为各级领导决策提供支持和建议。而当所发生的重大事项影响到企业预算目标时,则需要对预算进行修正。各责任中心应该根据自身条件,在每一期预算执行完毕后进行进度分析与差异分析,研究是否应对后期预算进行调整并在业绩报告中提出调整建议。

### 四、差异分析的后续控制

差异分析的后续控制包括以下几方面的内容:①调整经营活动,采取相应的预算控制方式。也就是说,由内部可控因素引起的不利预算差异,应由相应的责任部门调整其经营活动,采取措施找出差异产生的原因,并尽可能地在后续月度内消化已形成的预算差异。相应地,预算控制部门应对上述责任部门的经营活动加大预算控制力度。②调整后续月度的经营预算。结合企业为消除不利差异所做的调整,由预算部门对初始编制的后续各期预算进行调整,以保证在完成年度预算的目标下,月度预算能够及时反映经营活动的变化,以便于实施控制与考核。□