

基于产品生命周期的 作业生态预算基本框架研究

向鲜花

(梧州学院 广西梧州 543002)

【摘要】 本文结合产品作业预算与生态作业预算提出了作业生态预算基本框架,并在许继电气案例中对其进行运用,指出经过对接后形成的作业生态预算循环给作业预算注入了新动力,成了一种新管理控制模式。

【关键词】 产品生命周期 产品作业预算 生态作业预算 作业生态预算

相对传统成本预算,作业预算是一种新的预算理念,作业预算的实施有益于降低企业产品成本,为企业提供更真实的成本信息。但是一种产品一般需多家企业与组织合作共同完成,在生态承受能力脆弱、生态危机日益凸现的情况下,如果作业预算从产品生命周期角度进行,同时融入生态资源预算,其管理控制的效果或许更明显。

一、文献回顾

作业基础预算(ABB)是建立在作业层次上的一种管理过程,以达到对成本和经营业绩的持续改善,ABB模式是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,进一步预测资源的需求量,将预测的资源需求量与资源的供应现状作比较,使资源配置最有效(欧佩云等,2004)。ABB模式的路径与作业成本计算的路径相逆,作业预算是将平衡记分卡和企业内部价值链及成本管理有机结合的必要纽带(潘飞等,2004),平衡记分卡融入预算编制,为企业作业预算提供了一条新的思路,但是企业为了实现可持续发展,必须考虑所有利益相关者的需求,以相关者利益最大化为出发点研究作业预算,平衡记分卡已不能满足其需求,便提出利益相关者最大化目标的绩效棱柱预算框架(詹洁,2006)。

对作业预算的研究,从最初将作业预算看做是作业成本利润的份额,借记“长期股权投资”科目,贷记“投资收益”科目;按照应承担子公司当期发生亏损的份额,借记“投资收益”科目,贷记“长期股权投资”等科目。连续编制的情况下将上年度累计调整数“投资收益”换成“未分配利润——年初”。

对于当期收到子公司分派的现金股利或利润,应借记“投资收益”科目,贷记“长期股权投资”科目。这个调整分录实际是被简化后的结果。原本要先冲销成本法下确认的投资收益,借记“投资收益”科目,贷记“应收股利”科目,再调整为权益法下的做法,收到现金股利时冲减投资成本,借记“应收股利”科目,贷记“长期股权投资”科目,两笔分录合并起来就是最终编制的调整分录。连续编制的情况下将上年度累计调整数“投资收益”换成“未分配利润——年初”。

对于子公司除净损益以外所有者权益的其他变动,在持股比例不变的情况下,按母公司应享有或应承担的份额,借记或贷记“长期股权投资”科目,贷记或借记“资本公积”科目。

【注】 本文系高校基本科研业务费专项资金资助课题(项目编号:SWU0909630)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008

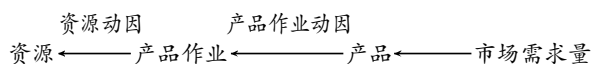
2. 中国注册会计师协会.2010年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2010

计算的逆过程,到作业预算融入企业战略,到最后以利益相关者利益最大化为基本出发点,都局限于企业单一作业这一预算空间,以企业拥有无限资源为前提,并没有将生态环境纳入企业作业预算框架内,使得企业作业预算的研究存在不足。因而将生态环境管理理论与产品生命周期理论整合到作业预算,对进一步完善作业预算基本框架有积极意义。

二、产品作业预算

产品作业预算是基于产品生命周期、整合上下游企业及相关组织的作业预算而形成的总预算。产品作业预算具有自己的特征,主要表现为:①产品作业预算不是企业内部管理,而是一个跨越多企业与组织的管理;②产品作业预算强调产品生命周期整个作业成本最小化,体现了企业的成本战略;③产品作业预算是多组织作业预算协调的结果。

1. 产品作业预算的基本程序。产品作业预算的基本程序与企业作业预算的基本程序相似,即产品消耗作业、作业消耗资源,具体程序是:首先,确定预算年度产品或劳务的市场需求量与销售量,确定终端企业预算年度产品的产量。其次,以终端企业产量为基础,进行作业动因分析,根据各类作业动因率确定产品生命周期内所涉及各类作业预算年度的作业需求量,并将预算作业量与各个企业的实际作业量相比较,通过调整,使预算作业量与实际作业量达到动态平衡。最后,进行资源动因分析,根据资源动因率和其他相关条件确定计算汇总预算年度产品生命周期内各类资源的需求量,并将预算资源需求量与企业实际资源量加以比较,通过调整,使预算资源量与各企业实际资源量达到动态平衡。在整个产品作业预算进行的同时,对预算与实际的作业、资源的供给进行动态平衡。产品作业预算基本程序如下:

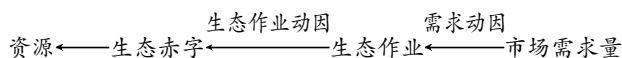


2. 产品作业预算的实施。产品作业预算是企业作业预算的扩展,只是涉及多个组织。产品作业预算实施可以采取以下思路:先成立一个由核心企业牵头、各组织参与的产品作业预算制定委员会,从整个产品生命周期作业的角度考虑,制定产品作业预算初步框架,然后分解到各个组织,各个组织结合自身的特征提出修改意见,反馈给产品作业预算制定委员会,委员会在充分论证的基础上修改产品作业预算初步框架,反复自上而下、自下而上多次,最后形成产品作业预算决策,各成员根据产品作业预算决策制定企业作业预算。

三、生态作业预算

生态预算是基于预算会计理论和循环管理原理,对生态环境资源的可持续利用进行计划和控制的的手段。一般认为生态预算是一个宏观问题,本文试将生态预算融入产品生命周期作业预算中,首先将生态治理分解成若干个生态作业,从作业层面来进行生态预算,然后将生态作业按性质归属到各个作业中心。生态作业预算是基于作业层面对生态进行计划与管理控制,生态作业预算基本目标是使生态环境得到维护,形成循环经济,使之可持续发展。其具体目标是实现整个生态作业成本最低化。生态作业预算涉及产品生命周期各个阶段。生态作

业预算与企业作业预算基本思路相似,经过产品作业动因与资源作业动因的分析,可预测出预算年度整个产品寿命周期内需要消耗的资源。生态作业预算以预期消耗的资源量为基础,根据生态承载能力(即在某一特定环境条件下,主要指生存空间、营养物质、阳光等生态因素的组合,某种个体存在数量的最高极限)与生态足迹(即特定数量人群按照某一种生活方式所消耗的自然生态系统提供的各种商品和服务功能,以及在这一过程所产生废弃物需要环境吸收,并以生物生产性土地面积表示)(李刚,2010),通过计算生态足迹与生态承载能力的差额,可以预测出生态赤字(或生态盈余),生态赤字表明该地区的人类负荷超过了其生态容量。在此基础上根据生态作业动因率确定预算年度生态作业总量,并与企业实际生态作业量作比较,通过调整使两者实现动态平衡,然后根据市场消费需求动因率,确定预算年度预算需要缩减的市场消费需求量,并与市场实际的产品消费需求量比较,通过调整使两者实现动态平衡,为下一预算年度产品作业预算提供新的预算基础。具体生态作业预算基本程序如下:



四、产品作业预算与生态作业预算的整合

产品作业预算以产品市场需求为预算基础,预算的动机是为了满足消费需求,而生态作业预算以资源消耗为基础,其预算动机是为了还原或修复原本的生态足迹,由于两种作业预算的出发点是一致的,且两种作业预算运用方法的思路也很相似,因此完全可以整合两种作业预算,从而使作业预算更加具有现实意义。产品作业预算与生态作业预算整合不外乎三种模式:一是融合模式,即在应用产品作业预算(或生态作业预算)时,融合生态作业预算(或产品作业预算),使两种作业预算有机融合;二是嵌入模式,将产品作业预算(或生态作业预算)分解成若干个子作业预算嵌入生态作业预算(或产品作业预算)之中,实现两类作业预算的整合;三是对接模式,将生态作业预算与产品作业预算视为独立而又有联系的两类作业预算,以两类预算的交叉点为支撑点,实现两类作业预算对接,形成作业预算循环。

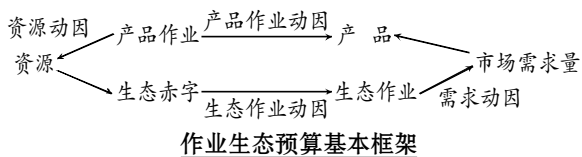
将产品作业预算与生态作业预算加以整合,体现了两类作业预算的有机联系,也凸现了两类作业预算的平等地位。但是,目前将两类作业预算进行融合尚停留在理论层面,缺乏可操作性。笔者认为,采取对接模式比较合理,这样既将两种作业预算置于同等地位,又没有贬低任何一种作业预算,最重要的是其可操作性较强,而且环境成本能否归属于产品成本是一个颇有争议的问题,将环境成本从产品成本中分离出来进行单独核算,也符合我国企业成本核算制度。

将产品作业预算与生态作业预算实施对接,关键要注意两点:①寻找两类作业预算的支撑点。产品作业预算以产品市场为起点,以产品生命周期消耗资源量为终点,而生态作业预算以产品生命周期消耗资源量对生态的影响为起点,以产品市场为终点,也即产品作业预算的起点是生态作业预算的终点,而产品作业预算的终点是生态作业预算的起点,产品市场

与生态环境是产品作业预算与生态作业预算对接的两个强有力的支撑点。②两种作业的对接路径。可以从作业预算的动机、内容、编制与评价入手,作业预算的动机是以利益相关者利益最大化为目标,同时考虑生态环境可持续使用性,作业预算内容设计增加生态环境部分,作业预算的编制应有环境方面的专家参与,业绩评价体系中增加生态评价维度。

五、作业生态预算基本框架

生态管理基于生态学与经济学思想,生态管理强调经济与生态平衡可持续发展,从传统的线性、理解性管理转向一种整体的、系统的、循环的管理。生态管理的实质是企业与利益相关者群体和外部环境间建立一种和谐共生的生态关系。从上面的分析可知,无论是产品作业预算还是生态作业预算都是单向作业预算,由于产品作业预算的起点是生态作业预算的终点,而产品作业预算的终点是生态作业预算的起点,以产品产量与资源作为对接支撑点,产品作业预算与生态作业预算可以实现对接,形成一个作业生态预算循环,从而构建如下的作业生态预算基本框架。



在作业生态预算基本框架图中,无论是产品作业预算还是生态作业预算都涉及到创意、研究开发、设计、试制、小批量生产与大批量生产等整个产品市场周期中各种作业,同时考虑到产品开发、投放、成长、成熟和衰退期各个阶段产品需求的波动性,产品作业预算中体现“产品消耗作业、作业消耗资源”的思想,而生态作业中体现“生态赤字消耗生态作业、生态作业消耗产品需求”的思想,由于两类作业预算实现无缝对接,实现了产品市场需求与生态资源供给双向互动及生态资源消耗与控制、修复互动,且通过调整产品作业预算与生态作业预算中资源量、资源价格、产品作业动因率、产品作业量、产量、产品价格、生态作业动因率、生态作业量等变量实现作业生态预算循环各个环节的动态平衡,从而使得整个作业生态预算循环保持强有力的原动力。

六、改进许继电气作业预算的建议

许继电气基于产品成本的事前控制、生产品种多样化、各企业间的竞争是全方位的(包括研究开发、产品质量、信誉、供货周期、售后服务等)三个方面,2005年成功实施作业管理,作业预算作为作业管理的一个重要组成部分,是将企业内部价值链优化和将成本管理与平衡计分卡有机结合起来的必要纽带。许继电气首先按照单位级作业、批次级作业、品种级作业和过程级作业进行分类,然后对各类作业根据相同作业成本动因划分作业中心。

许继电气作业预算的要点可归纳为以下几点:①作业预算流程的编制。可以调整预算年度产品、产品价格、产品供应量与企业现有的资源能量、资源价格、资源动因率、作业动因率等变量,实现营业循环与财务循环预算平衡。②编制年度预

算与月度预算,将事业部分为生产性作业中心、非生产性作业中心和研发中心三大类作业中心。生产性作业中心的预算主要根据相应作业的标准作业成本与预计作业量编制;非生产性作业中心的费用预算主要由各作业中心在年度预算编制工作开始时填制相应的费用预算表格,由预算编制部门按费用项目汇总编制;研发中心的费用预算主要依据各作业中心在年度预算编制工作开始时提供的相应的项目预算汇总后编制。③年度预算的调整。由于重大的环境变化,或者预算编制时出现的重大预测错误,各作业中心的业务量可能大大超出编制预算时的预测,该作业中心原来编制的费用预算就不能适应变化了的环境。为了不影响正常的业务,需要调整作业中心的费用预算。④执行与事中控制。预算控制程序的关键点有五个:控制对象、控制方式、控制点、控制级次和控制期限。⑤将预算数与实际发生数对比进行差异分析。

许继电气作为国家电力系统自动化及继电保护控制行业的大型企业,是我国国有大型企业中实施作业预算的典范之一,但是从许继电气作业预算实施方案要点看,我们认为许继电气的作业预算主要有以下几方面的问题值得思考:①许继电气整个作业预算系统中没有生态预算部分,作业预算评价指标体系中也很少涉及生态维度,企业的预算空间停留在传统的预算空间,并没有扩展,只是预算方法的改进,预算方法的改进对降低企业成本有一定帮助,但是若在改进预算方法的同时改进预算空间,作业预算的效果会更加明显。②虽然许继电气的高管充分认识到产品生命周期理论的重要性,但是作业预算没有考虑与产品的直接上下游与相关组织的作业预算统筹协调,没有实现真正意义上的产品生命周期的作业成本最低化,只是许继电气企业内部的作业成本有比较大的降低空间,但是一旦上下游企业作业成本较高,对产业链中核心企业许继电气也将产生不可低估的影响。

七、结语

产品作业预算是企业作业预算的改进,生态作业预算是生态预算融入企业预算的一个切点,产品作业预算与生态作业预算的对接,形成作业生态预算循环,给作业预算注入了新的动力,基于产品生命周期的作业预算对解决多组织的作业预算这一难题有一定的帮助,产品作业预算与生态作业预算实现对接,形成作业预算循环,也是一种兼顾企业作业成本与生态环境管理的新管理控制模式。

【注】本文系国家自然科学基金项目“生态预算理论与方法研究”(项目编号:71073051)、广西教育厅科研项目“基于社会资本治理提升广西地方产业集群的研究”(项目编号:200911LX432)、梧州学院科研项目“基于社会资本视角管理控制创新”(项目编号:2009C020)及“梧州学院粤港澳产业转移研究中心”的阶段性成果。

主要参考文献

1. 欧佩云,王平心.作业基础预算模型研究.当代财经,2004;1
2. 胡玉明.管理会计研究.北京:机械工业出版社,2008
3. 张颖,谢海.技术创新的生态管理模式研究.科技管理研究,2008;1