

全面预算视角下企业成本管控体系构建研究

顾晓莹

上海理工大学, 中国·上海 200093

摘要: 全面预算管理是现代企业整合资源配置、提升内部治理效能的核心工具, 成本管控则是企业实现价值创造和可持续竞争优势的关键路径。二者在制度逻辑和执行机制上高度耦合, 但现实中大量企业将全面预算与成本管控割裂运作, 导致预算目标虚化、成本费用失控等问题频发。本文在梳理全面预算与成本管控协同逻辑的基础上, 提出以成本综合测算模型和预算控制目标核定方法为核心的体系框架, 构建包含责任分配、过程监控和偏差纠正三个维度的运行机制, 并从组织保障、信息系统建设和绩效激励三个层面给出实施路径, 旨在为制造业及综合型企业的成本管控体系建设提供可操作的参考方案。

关键词: 全面预算管理; 成本管控; 责任中心; 预算控制目标; 偏差分析

Research on the Construction of Enterprise Cost Control System from the Perspective of Comprehensive Budget

Gu Xiaoying

University of Shanghai for Science and Technology, China Shanghai 200093

Abstract: Comprehensive budget management serves as a core tool for modern enterprises to optimize resource allocation and improve internal governance efficiency, while cost control is a vital approach for enterprises to create value and sustain competitive advantages. The two are highly interconnected in institutional logic and implementation mechanisms. However, many enterprises operate comprehensive budgeting and cost control separately in practice, frequently resulting in hollow budget targets and out-of-control costs and expenses. Based on an analysis of the collaborative logic between comprehensive budget and cost control, this paper establishes a system framework centered on a comprehensive cost calculation model and the verification method of budget control targets. It also constructs an operational mechanism covering three dimensions: responsibility allocation, process monitoring and deviation correction. Furthermore, corresponding implementation strategies are proposed from three aspects: organizational guarantee, information system development and performance incentive. This study aims to provide practical references for manufacturing enterprises and diversified enterprises to build sound cost control systems.

Keywords: Comprehensive budget management; Cost control; Responsibility center; Budget control target; Deviation analysis

0 引言

在经济下行压力和市场竞争日趋激烈的环境下, 企业对于内部成本精细化控制的需求也越来越强烈。全面预算管理是把战略目标转化为可量化的指标, 并且在各个部门之间进行落地的管理工具, 它已经被纳入到财政部的《管理会计应用指引第 100 号》当中。成本管控体系是从费用归集、差异识别、责任追溯等各方面给企业赋予动态成本治理能力。但是已经有的研究和实践都表明, 单独推行全面预算或者孤立运作成本控制, 都无法形成持续有效的成本约束机制。全面预算覆盖不到的企业, 成本控制大多只停留在事后记账上, 没有前瞻性的资源约束; 而全面预算覆盖比较宽泛但是与成本控制衔接不好的企业, 预算数字

和成本核算口径不一样, 偏差分析就失去了实际意义。全面预算的资源分配逻辑同成本控制的绩效反馈逻辑一旦出现脱离状况, 企业就会陷入预算编制同实际执行一直存在差距的情况之中, 从而大幅降低经营决策的效果。因此, 在全面预算体系之下, 对企业的成本控制进行系统的建设, 既有理论上的创新之处, 也有直接的工程应用价值。

1 全面预算与成本管控的理论逻辑

全面预算管理的关键之处在于把企业的战略目标变成分期、分层、分责任中心的量化指标, 然后经由预算执行监督和偏差剖析达成闭环治理。从资源约束理论的角度来看, 预算是一种企业为稀缺资源使用权所作的预先的制度安排, 它既有资源配置的功能, 又有行为引导的功能。成

本控制是以成本动因理论为依据，对直接成本和间接成本进行识别、归集、控制，在一定产出水平下达到成本总量最小化的管理活动。二者之间的协同逻辑有三个方面，其一，从目标上来说，全面预算给成本控制划定约束性的上限，成本控制的执行成果变成预算调整的数据根基；其二，就组织而言，责任中心既是预算执行的主体，又是成本控制的责任单位；其三，就信息而言，标准成本、差异分析、作业成本数据在预算编制和成本核算中共享，削减信息重复生产及失真。

全面预算同成本控制有效结合的前提是，在制度实践上要满足如下条件，即预算编制阶段以历史成本数据为依据，考虑市场价格变化以及生产工艺改进预期，对各项成本预算设置上限；预算执行阶段实行成本数据的实时或者近实时归集，支持月度滚动比较；预算考核阶段把成本完成率、重大偏差事项纳入绩效评价体系，形成正向激励和负向约束并存的成本管控文化。只有这三个前提都具备的时候，全面预算管理同成本控制体系才会有协同增效的制度合力。从已有的文献可以得知，Hansen 和 Van der Stede 认为预算在组织里既起到计划的作用，又起着控制的作用，同时还起到激励的作用，这和成本管控体系多维度治理的要求相吻合，给二者的理论整合打下了基础。

2 成本构成分类与综合测算模型

2.1 成本构成分类框架

科学的成本分类为建立测算模型打下基础。在全面预算体系之下，企业综合成本可以依照来源性质被划分为四个部分，原材料成本是由采购单价和用量共同决定的，是制造业成本控制的重点所在；直接人工成本会因为产能利用率而上下波动，它的预算上限要同生产排程保持密切联系；期间费用包含销售费用和管理费用，具有较强的可控性，但是管控颗粒度容易受到部门边界的制约；制造费用包含车间水电、设备折旧、模具摊销和维修维护费，一般按产量或者工时来分摊。同时，由于工艺改进、批量采购谈判、流程再造等所造成的成本节约量应该从总成本中扣除，才能真实的反映当期的管控绩效。下表给出各个成本类别所对应的核算依据以及预算归口部门，便于责任追溯

及年度预算编制，见表 1。

2.2 企业综合成本测算公式

在此基础上，本文提出企业综合成本测算公式如下式（1）。该公式把四类成本相加减去成本节约量，得到当期真实的成本管控基数，既可以用于月度预算执行对比，也可以作为下一期预算编制的滚动参考值。

$$L = C_r + C_b + C_s + C_m - R \tag{1}$$

企业当期综合成本管控基数 L= 原材料成本 C_r+ 直接人工成本 C_b+ 期间费用 C_s+ 制造费用 C_m+ 成本节约量 R。各项均为当期实际发生的数值，单位为万元。

2.3 预算管控目标核定方法

全面预算框架下的成本控制目标值不能只用历史均值来确定，还要考虑到市场价格的变动趋势以及内部效率提升的空间。因此本文提出预算管控目标核定公式，将市场环境调整系数和效率改善系数加入到目标设定当中，并且单列特别项目支出，防止非经常性成本影响常规管控目标，其计算方法为式（2）。

$$P = L \times \alpha \times \beta + C_e \tag{2}$$

P 是下一年度综合成本控制目标值，L 是本年度综合成本控制基数，α 是市场环境变动系数，用来体现原材料价格、能源价格等外部环境的预期变动，一般取 0.95-1.10，β 是效率提升系数，代表管理改进和工艺革新所造成的成本削减期望值，一般取 0.90-1.00，C_e 是已察觉的特别项目花费，单位为万元。

3 全面预算视角下成本管控体系的运行机制

成本控制体系运行机制是由责任分担、过程监督和偏差纠正这三个互相联系的部分组成。责任分配维度即把公式（1）中各个成本类别的责任全部落实到具体的责任中心上，由预算管理委员会统一协调、财务部汇总数据并计算差异、各部门承担本部门的成本执行责任。过程监控维度要创建月度成本归集报告制度，把实际发生值和 P 值的偏差率当作预警阈值，超过 ± 5% 的单项成本就要展开专项分析。偏差纠正维度用季度滚动预测、预算调整来实现，在保证全年目标刚性的同时又可以做到季度之间调剂，避免预算松弛、执行层面失控的现象发生。

表1 成本构成及核算依据

成本类别	符号	主要内容	核算依据	预算归口部门
原材料成本	C_r	直接材料、辅助材料	采购合同、入库验收单	采购部
直接人工成本	C_b	生产工人工资及福利	工时台账、薪资核算单	人力资源部
期间费用	C_s	销售费用、管理费用	部门报销凭证、合同台账	各职能部门
制造费用	C_m	折旧、水电、维修费	资产台账、分摊计划	生产部
成本节约量	R	工艺改进、采购优化节约额	对比基期成本数据	预算管理委员会

表2 预算责任主体与成本管控协同流程

责任主体	主要职责	管控节点	协同机制
预算管理委员会	审批预算目标、监督整体执行进度	年度预算编制、季度执行评审	跨部门联席会议，决策重大调整事项
财务部	汇总成本数据、测算差异、出具分析报告	月度成本报告、偏差预警	向委员会定期汇报，向各部门反馈差异
生产部	执行制造费用和直接人工预算	工序成本控制、产能利用率监控	与采购部协同排产，与财务部对账
采购部	控制原材料采购成本	合同谈判、供应商评级、批次核价	与生产部协同制定采购计划
各职能部门	执行本部门期间费用预算	费用申请审批、合同金额管控	向财务部提交费用凭证，接受偏差反馈

以某制造业企业为例，其年度综合成本基数 L 约为 2.8 亿元，市场调整系数 α 取 1.03（预计原材料价格上涨 3%），效率改善系数 β 取 0.97（预计工艺改进节约 3%），特别项目支出 C_e 约为 500 万元，根据以上计算得出下一年度预算管控目标 P 约为 2.84 亿元。与该企业原来的简单采用历史均值的方法相比，采用双系数调整后，目标值更能体现外部环境的变化，责任中心对目标的认可度、执行的积极性也大大提高。

上述运行机制有效落地要确定各个责任主体的职责界限以及协同节点。表 2 从责任主体、主要职责、管控节点、协同机制四个方面对全面预算视角下的成本管控体系进行组织运作框架的系统呈现，给各单位明确边界、厘清衔接关系提供制度依据。

4 体系构建的实施路径与保障机制

从组织保障的角度来说，企业应当成立以主要负责人为主席的预算管理委员会，设置预算办公室，确定各个部门的预算编报权、执行权和调整申报权。委员会每季度至少召开一次执行分析会，汇报公式（1）测算结果和 P 值的对比情况，对偏差超限时的责任中心启动专项审查。对成本结构比较复杂的企业来说，应该同时实行作业成本法，把间接费用按照作业动因分配到各个产品线上，提高成本控制目标的确定准确性。

从信息系统建设的角度出发，企业应该促使 ERP 系统同预算管理模块展开深度整合，从而达成对原材料入库，工时记载，费用报销等原始数据实行自动汇集的目的，以此来规避由于手工填报而产生的数据滞后以及失真的状况。条件成熟的公司可以引入业财一体化平台，把预算执行数据和业务数据实时打通，使管理层在决策的时候能够同时得到成本执行的快照，从而把成本控制的反应时间由原来的月度缩短到周度甚至日度。

从绩效激励的角度来说，成本控制目标达成情况应当被包含到部门和员工的绩效考评之中。建议把成本完成率、重大偏差发生次数和成本节约贡献额这三项指标，分别以不低于 30% 的权重纳入到年度绩效考核体系当中，以此来促使业务执行层感受到成本管控的压力。连续两个季度成

本超限的责任中心，在下一个预算编制周期内对其申报额度进行收紧，形成刚性约束；对实现明显节约的责任中心给予激励资金或者资源优先配置权，形成正向强化，推动成本管控意识在组织内部不断内化。另外，在推进全面预算和成本控制体系整合的过程中，要特别注意防止出现预算松弛现象，即下级单位在申报预算的时候有意高报，留有安全边际的行为。加强成本节约奖励机制以及跨部门成本共担的安排，可以有效地缩小预算松弛的空间，提高全面预算体系的资源配置效率。

5 结语

本文从全面预算管理的理论逻辑入手，用成本综合测算公式（式 1）和预算管控目标核定方法（式 2）做定量核心，用责任分配、过程监控、偏差纠正来构成运行机制，用组织保障、信息系统、绩效激励来形成实施路径，从而创建起全面预算视角下的企业成本管控体系架构。该体系把预算编制、成本归集、差异分析、绩效考核这四个环节有机地联系起来，解决了传统成本控制同预算管理相脱离的内在矛盾。从实践意义上讲，本文所提出的成本构成分类体系以及责任主体协同机制，可以应用于各类制造业、商贸业和服务业企业当中，并且具备较强的移植性以及扩展性。研究局限是市场调整系数 α 、效率改善系数 β 的取值需要根据行业的特点以及企业的历史数据来标定，本文只给出了参考区间，在以后的研究中可以结合具体的行业面板数据建立参数估计模型，并采用情景分析的方法来模拟不同的市场条件下成本目标的鲁棒性，从而提高测算方法的科学性以及可操作性。

参考文献：

[1] 财政部会计司. 管理会计应用指引第 100 号——管理会计应用框架[S]. 北京：财政部，2017.

[2] 闫华红. 全面预算管理[M]. 3版. 北京：北京大学出版社，2018.

[3] 汤谷良，夏怡斐. 管理会计实务[M]. 北京：中国人民大学出版社，2020.

[4] 刘洁，王宇霞. 全面预算管理与企业成本控制的协同效应研究[J]. 财会通讯，2021(14): 45-49.

[5] 葛玉辉, 江文桥. 责任中心视角下的全面预算执行绩效评价[J]. 会计研究, 2022(03): 67-74.

[6] 李晓慧, 徐宏. 数字化转型背景下企业全面预算管理优化路径[J]. 管理世界, 2023(08): 112-120.

[7] Hansen S C, Van der Stede W A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis[J]. Management Accounting

Research, 2004, 15(4): 415-439.

[8] Merchant K A, Van der Stede W A. Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives[M]. 4th ed. London: Pearson, 2017.

作者简介: 顾晓莹 (1992.10-), 女, 汉族, 上海人, 非全日制硕士, 研究方向: 预算管理。