

摘 要

近年来，国家对于医药行业管控日益增强，频频出台相关政策规范产业发展。由于传统中药制造企业普遍存在规模较小、研发乏力、管理粗放等问题。致使很多传统中药制造企业都面临被兼并或被淘汰的命运，在此种现状下如何增加营业利润，确保公司持续发展，则成为诸多传统中药制造企业亟待解决的难题。

全面预算管理作为成熟的管理工具，国内大型企业已普遍实行，并得到众多企业认可，相关管理理论也已经比较成熟。但对于传统中药制造企业如何更好展开预算管理工作的相关研究，目前国内研究还比较少。

本文在对全面预算管理理论研究的基础上，以典型的中药制造企业 BH 药业如何实施全面预算管理为例，剖析公司管理现状以及行业政策对公司经营的影响并比较与知名企业在指标上的差距。在以合规经营和提升营业利润水平为目标的指引下，结合调查问卷和访谈的结果，分析出在 BH 公司全面预算管理过程中存在诸多与经营目标不配的问题。如：组织体系不够完善、编制预算过程缺乏关键指标控制和指引、预算调整较为随意、预算考核标准单一等问题。针对以上问题, 提出以下改进措施：重新构架管理体系成立成本中心和内审部、以合规增效为目的进行预算编制，对原材料采购利用杠杆法，降低采购成本，对销售费用预算编制要结合产品政策和监管趋势细化编制各分类费用、再造预算执行和分析流程，健全审批体系，完善审批权限、丰富全面预算考核维度。并提出相关保障措施以确保改进措施的有效性。希望本文在可以帮助改进 BH 公司全面预算管理各个环节, 提升公司经营水平的同时。也可为其他传统中药制造企业更好展开全面预算管理提供一定借鉴。

关键词：全面预算管理，预算改进，传统中药制造企业

Abstract

In recent years, the state has increasingly strengthened its control over the pharmaceutical industry and frequently issued relevant policies to regulate industrial development. The current situation of traditional Chinese medicine manufacturing enterprises has the problems of insufficient scale, weak R&D and extensive management. As a result, many traditional Chinese patent medicine manufacturing enterprises are facing the fate of being merged or eliminated. Under this situation, how to increase operating profits and ensure the sustainable development of the company has become an urgent problem for many traditional Chinese medicine enterprises.

As a mature management tool, comprehensive budget management has been widely implemented in large domestic enterprises and recognized by many enterprises, and the relevant management theory has been relatively mature. However, there are few domestic studies on how to better carry out budget management in traditional Chinese medicine manufacturing enterprises.

Based on the theoretical research of comprehensive budget management, taking BH pharmaceutical how to implement comprehensive budget management as an example, this paper analyzes the current situation of company management and the impact of industrial policies on the company's operation, and compares the gap in indicators with well-known enterprises. Under the guidance of compliance operation and improving the operating profit level, combined with the results of questionnaires and interviews, it is analyzed that there are many problems that do not match the operating objectives in the process of comprehensive budget management of BH company. Including: the organizational system is not perfect, the budgeting process is lack of key indicator control and guidance, the budget adjustment is relatively random, the budget assessment standard is single and so on. In view of the above problems, this paper puts forward some improvement measures, such as re structuring the management system, budgeting for the purpose of compliance and efficiency, reengineering the budget implementation and analysis management process, and enriching the dimensions of comprehensive budget assessment. It is hoped that by improving all links of comprehensive budget management of BH company, it will help the company improve its operation level and provide some reference for other traditional Chinese medicine manufacturing enterprises to better carry out comprehensive budget management.

Keywords : Comprehensive budget management, Budget improvement, Traditional Chinese medicine enterprise

目 录

第一章 绪论.....	1
1.1 研究背景.....	1
1.1.1 国家背景.....	1
1.1.2 行业背景.....	1
1.2 研究目的与研究意义.....	2
1.2.1 研究目的.....	2
1.2.2 理论意义.....	2
1.2.3 实际应用价值.....	2
1.3 文献综述.....	3
1.3.1 国外文献研究.....	3
1.3.2 国内文献研究.....	4
1.4 研究内容与研究方法.....	7
1.4.1 研究内容.....	7
1.4.2 研究方法.....	9
第二章 全面预算管理概述和相关理论基础.....	10
2.1 全面预算管理概述.....	10
2.2.1 全面预算管理的概念.....	10
2.2.2 全面预算管理的作用.....	10
2.2 相关理论基础.....	10
2.2.1 委托代理理论.....	10
2.2.2 控制理论.....	11
2.2.3 战略管理理论.....	12
2.2.4 激励理论.....	12
第三章 BH 公司基本情况及全面预算管理现状.....	14
3.1BH 公司基本情况介绍.....	14
3.1.1 行业政策简介.....	14
3.1.2 公司经营现状.....	15
3.1.3 行业政策对公司经营方向的影响.....	19

3.2BH 公司全面预算管理现状.....	21
3.2.1 全面预算管理组织架构.....	21
3.2.2 全面预算编制过程及编制内容.....	22
3.2.3 全面预算的执行及控制方式.....	30
3.2.4 全面预算管理的考核.....	33
3.2.5 全面预算管理的信息化支持.....	34
第四章 BH 公司全面预算管理存在问题及成因.....	36
4.1 组织体系不健全.....	36
4.1.1 组织架构与经营目标不匹配.....	36
4.1.2 预算协调和监督机构缺失.....	36
4.2 预算编制缺少具体指标引导.....	38
4.2.1 成本类预算编制未设立关键控制指标.....	38
4.2.2 费用类预算编制与经营目标相背离.....	39
4.2.3 资本性支出预算存在严重预算松弛.....	41
4.3 预算执行控制效果不佳.....	42
4.3.1 预算调整较为随意.....	42
4.3.2 预算分析流于形式.....	42
4.4 预算考核不严谨.....	43
4.4.1 预算考核维度较简单.....	43
4.4.2 预算考核方式不能有效激励员工.....	43
4.5 预算管理存在问题成因分析.....	44
4.5.1 高管层重视不够.....	44
4.5.2 战略目标不明晰.....	44
4.5.3 相关制度不健全.....	45
4.5.4 参与预算管理人员素质参差不齐.....	45
4.5.5 信息化水平与企业规模不匹配.....	45
第五章 BH 公司全面预算管理改进措施.....	47
5.1BH 公司全面预算管理改进准则.....	47
5.1.1 全面预算改进的迫切性.....	47
5.1.2 全面预算改进原则.....	48

5.1.3 全面预算改进总体方案.....	48
5.2 重构组织架构.....	49
5.2.1 组建成本中心.....	49
5.2.2 增设运营部和内审部.....	50
5.2.3 成立预算管理委员会.....	52
5.3 以合规和增效为目标编制各项预算.....	52
5.3.1 成本类预算编制须设立降本增效目标.....	52
5.4.2 费用类预算编制须充分考虑政策趋势.....	54
5.4.3 理顺产供关系编制资本性支出预算.....	56
5.4 完善预算执行体系.....	56
5.4.1 健全预算调整审批体系.....	56
5.4.2 建立预算执行分析体系.....	57
5.5 丰富预算考核维度.....	58
5.5.1 设定多维度关键考核指标.....	58
5.5.2 预先明确激励方式及标准.....	59
5.6 改进全面预算管理的保障措施.....	59
5.6.1 推进总经理负责制预算管理模式.....	59
5.6.2 日常经营中强化目标导向.....	60
5.6.3 完善制度夯实制度保障能力.....	60
5.6.4 加强培训提升预算相关人员综合素质.....	60
5.6.5 加大信息化建设投入.....	61
第六章 结论与展望.....	62
6.1 结论.....	62
6.2 展望.....	62
参考文献.....	64
附录 1 调研提纲.....	69
附录 2 BH 公司全面预算管理现状调查问卷.....	74
附录 3 BH 公司全面预算管理现状调查问卷结果表.....	77
3.1 参与问卷回函人员结构表.....	77
3.2 问卷调查结果分析总表.....	78

附录 4 各部门预算编制表单.....	82
附录 5 2020 年销售费用总预算表.....	85
附录 6 2020 年分项目费用化研发支出预算表.....	86
附录 7 费用预算调整审批表.....	87
致 谢.....	88

第一章 绪论

1.1 研究背景

1.1.1 国家背景

全面预算管理能帮助管理者进行计划、协调、控制和业绩评价等工作，是现代企业不可或缺的重要管理工具。推行预算管理能够帮助传统中药企业建立现代企业制度，对企业管理提升有着重要的作用。

1922年，麦西金在《预算控制》一书中，介绍了预算管理的理论与方法，上世纪70年代，预算管理受到零基预算的推动得到迅速发展和进步。在80年代，美国大中型基本都已展开预算管理工作。相关数据显示。美国只有不到10%的企业没有展开预算管理工作，其余企业已将预算管理作为成熟的管理工具都已开展，尤其像朗讯、通用、波音等超大型企业。

在我国，诸多国有大型企业也已在90年代后开始进行预算管理工作，很多优秀民营企业，也已积极展开全面预算管理，诸多企业通过进行预算管理取得不错成效。在国家层面上，2018年财政部为促进企业加强管理会计工作，提升内部管理水平，促进经济转型升级，制定了《管理会计应用指引第100号——战略管理》等首批22项管理会计应用指引，其中管理会计应用指引第200-201号与预算管理相关应用指引中，对预算管理进行了指导性、应用性、开放性、操作性等方面的具体指引。

1.1.2 行业背景

近年来，行业新规颠覆了原有的制药企业经营模式，国家对医药行业提出，如：针对医院的“带量采购”、药品流通行业的“两票制”要求、非专利的仿制药要求进行一致性评价、以及要求严禁乱开药品，无度用药等重磅级行业新规都极大影响了医药企业的经营策略，而大多数传统中药制造企业（下文简称：中药企业）在国内外西药巨头的夹击下在艰难前行。中药企业规模普遍相对西药企业较小，内部存在研发乏力，生产成本控制力弱，营销费用高，管理粗放、药品剂型单一等问题。外部又受营销合规、票据合规、药材质量不稳定等因素的影响。这种现状下，如何快速扩大市场占有率和提高内部管理水平而不被淘汰或者被兼并，成为诸多中药企业需亟待解决的问题。

全面预算对于企业管理水平提升的重要性不言而喻，目前全国诸多知名制药企业也早已实行了全面预算管理制度，如迪康药业、康弘药业、以岭药业等。而本文研究

对象 BH 公司，作为 ZF 集团控股子公司，按照集团要求，已于 2017 年引入了全面预算管理体系。BH 公司作为 ZF 集团旗下收入最高、规模最大、且唯一的中药制剂型企业，承担着实现集团公司总体战略目标的义务。鉴于此，BH 公司不但需要应对外部越发激烈的中药市场竞争压力，对内也面临完成集团下达的收入和利润指标，那么如何通过管理提升效益，持续提升营业利润水平，成为目前公司所要解决的一个棘手问题。而全面预算管理作为管理工具为管理水平提升，生产效率进步，以及内部制度建设都提供了良好的平台。因此对 BH 公司全面预算管理进行研究，不但有助于帮助公司改进管理水平，提升营业利润，而且也有助于为其他传统中药企业更好展开全面预算管理工作提供一定借鉴。

1.2 研究目的与研究意义

1.2.1 研究目的

本文研究目的是结合国家行业政策与公司经营现状以及全面预算管理现状，客观分析出目前 BH 公司全面预算管理中存在诸多的问题，并针对公司在组织架构、预算编制、预算控制等方面存在的主要问题、提出成立成本中心、增加运营和内审部门、结合关键指标控制灵活采用多种编制方法进行预算编制，增加预算审批权限、丰富考核维度等解决措施。帮助与 BH 公司以及与其类似的传统中药制造企业健全预算管理体系，使这些企业能够在未来更好展开预算管理工作，增强管控，提高竞争力。

1.2.2 理论意义

目前国内对全面预算管理的研究，主要集中在基于公司层面的预算管理研究，关注视角比较宽泛，关注方向一般集中在预算工作的组织机构设置、预算的激励作用、预算松弛、以及员工素质等方面。但是，对全面预算管理与营业利润的关系，以及行业政策对全面预算管理工作的影响，预算数据与财务核算数据比照分析这几个方面的研究较少。本文结合控制理论和战略管理理论等基础理论，对近年来制药行业政策、BH 公司经营现状以及 BH 公司预算管理体系等几方面内容利用规范分析法、实地调研法、对比分析法进行全面的调研、访谈和分析，全方位改进 BH 公司全面预算管理体系，从而丰富了控制理论和战略管理理论等基础理论。因此，本文在一定程度上丰富和补充了全面预算管理的相关理论。

1.2.3 实际应用价值

BH 公司自 2017 年初开始推行全面预算管理工作，目前已成立预算工作小组推进

预算编制工作，预算编制内容已比较全面。但是，在多变的经营环境下，全面预算管理工作也不断涌现各种问题和挑战。本文对 2019-2020 这两年 BH 公司的预算编制、执行、监督、考核等环节进行研究，分析 BH 公司管理现状和全面预算管理中所出现种种问题对营业利润的影响，并针对现状提出改进措施，试图帮助 BH 公司在组织架构、预算的编制、执行、监督、考核等方面进行改进，全面提升成本预算、费用预算、人力资源预算的编制水平，并健全公司的管理机构，进而帮助企业提升营业利润，减少经营风险使企业在未来竞争中有机会能够处于较为有利的位置。

1.3 文献综述

1.3.1 国外文献研究

国外相对于我国全面预算管理相关研究起步较早，已经进行了较为全面的研究，从多方面验证了全面预算管理在企业管理中的作用。

(1) 全面预算管理作用的研究

David Otley (1999) 提出预算管理可以把经营面临的所有关键问题整合，并融入到企业的管理体系中。因而预算在帮助企业合理配置资源、提高管理效率方面的重要作用^[1]。David Upton (2009) 研究认为企业经营业绩受社会价值取向等因素的制约，预算管理如果充分考虑社会价值取向，那么员工的积极性将能够被提升，企业内部会更融洽^[2]。Zimmerman (2012) 指出企业要想达成战略目标，关键要通过全面预算管理来实现^[3]。

(2) 对全面预算管理改进的研究

Norton 和 Kaplan (1992) 论证了平衡计分卡预算模式，结合非财务指标和关键业绩指标，丰富预算的功能，使预算与战略相融合^[4]。Kovaleva (2016) 等认为应利用平衡计分卡设计成长型企业的预算指标，以便于实现关键指标^[5]。Banham (2000) 指出企业管理职能冲突的问题，传统预算难以进行解决。可以通过作业成本法改进预算管理水平，减少管理职能冲突^[6]。

(3) 全面预算中预算松弛产生原因的研究

Chow (1994) 认为，由于对信息理解的差异以及信息获取渠道的不同，使得预算松弛的情况在企业预算管理中比较常见，数据显示，信息不对称极易造成预算松弛^[7]。Joseph Fisher 等 (2000) 认为预算失真的重要影响因素之一就是信息不对称所形成，预算编制中，不同层级获取的信息来源以及信息质量不同，使得不同层级以及不同岗位的员工对预算目标的理解很难形成一致认同，导致产生预算松弛^[8]。

(4) 全面预算管理与优化资源配置作用的研究

Jeremy Hope 和 Robbin Fraser (2005) 指出激励和控制是预算应具备的作用, 但这两种作用存在矛盾, 为了激励有可能浪费资源, 然而进行预算控制, 则是为了防止浪费资源^[9]。Kathleen (2007) 研究发现, 员工参与全面预算管理后, 其自主能动性能够被激起, 愿意主动参与到管理之中^[10]。Ansoff (2009) 提出企业的经营管理中, 财务预算管理是不能缺少的重要一环, 有助于对企业的各项资源进行合理分配^[11]。

Zimmerman (2012) 认为决策和控制是全面预算管理应具备的作用, 决策是为达到资源的合理配置, 控制是使企业各项行为减少浪费^[3]。Devika Kannan (2013) 认为预算本质上是筹划, 即对自身资源进行计划、筹集、分配。筹划的过程中要关注内外部信息, 才能有层次地制定预算计划并实施, 经营目标最终才易于实现^[12]。

1.3.2 国内文献研究

美国在全面预算管理方面取得长足进展后, 我国从 80 年代开始进行全面预算管理相关研究。全面预算管理作为企业经营中重要的管理工具, 已有很多学者对其展开研究并提出见解。

(1) 预算编制模式的研究

王斌 (1999) 最早提出了预算管理模式并进行探讨, 将预算管理分为四大模式, 企业初创期以资本预算为起点, 成长期以销售为起点, 市场成熟期以成本控制为起点, 衰退期以现金流为起点^[13]。于增彪 (2002) 为企业所有制形式、服务的供求关系是预算编制的起点^[14]。以汤谷良 (2004) 为代表的学者认为预算编制的起点应以战略目标为基准, 战略目标应是多方面的, 从而促进预算编制的合理性^[15]。曾维林, 万义平等 (2020) 提出预算编制不能流于形式, 应该从实际出发发现增量预算比其他预算模式所具备的优势^[16]。

韩东, 谢合明 (2012) 提出全面预算体系架构应包括由成本预算、费用预算、投融资预算、收入预算、指标结果预测等组成预算体系, 通过完善组织架构、筑牢管理基础才能保障经营目标的达成^[17]。刘广生, 陈强 (2013) 认为企业营销费用预算存在重视总金额预算, 对分项目、分产品预算重视不足的现象, 致使营销费用不易控制。提出要想有效控制营销费用预算, 要将相关因素分析纳入营销成本预算中, 并结合作业成本法从而提高营销费用预算的反应性及灵活性^[18]。张福强 (2020) 提出全面预算管理编制、控制、考核过程应将项目预算维度融入其中, 便于完善预算编制维度、丰富预算控制指标^[19]。

(2) 全面预算管理对企业运作效率的研究

为提升预算管理的预测规划职能，增加企业运作效率。冯雪莲（2003）提出“作业预算法”，即将平衡记分卡和企业内部价值链优化及成本管理有机结合起来，从而促进企业现有资源的合理配置^[20]。张晓萍（2014）认为控制业务活动、配置企业资源和明确企业经营目标是全面预算管理应具有的基本作用^[21]。赵欣（2017）发现由于信息不对称、不同层级管理人员目标利益的差异以及企业资源的有限性等因素造成预算松弛，减少预算松弛需要通过完善 IT 信息系统、科学考评和激励，加强第三方监督来实现^[22]。卜小龙（2018）指出现代企业要想提升竞争力，持续发展下去，要把全面预算管理作为日常经营活动中的一项重要管理工作，并且不断完善预算管理体系，从而才能有效实现基业长青的经营目的^[23]。

(3) 全面预算管理中过程控制的研究

李晓兰（2012）从预算编制内容、编制模式、考核评价等方面论证了预算控制的重要性，并提出建立内部审计以强化预算控制^[24]。牛莉莹（2018）分析全面预算管理在企业集团中的应用，剖析集团化企业实行全面预算管理存在的问题，提出集团化预算管理应充分发挥信息化作用，建立统一的信息控制体系^[25]。池文瑛（2018）认为预算控制应在业务环节就开始展开、防止财务指标慢于业务数据而产生的控制不力^[26]。张能鲲，高岩（2019）发现由于业务活动与财务计划口径不统一，导致出现预算编制和预算执行结果严重背离的现象，所以要加强业财融合以及统一口径和标准的研究^[27]。杨艳（2020）指出传统预算管理“重编制、轻管理”，企业应提高预算执行的意识和力度并强化事前，完善事中及优化事后的监督与控制^[28]。

(4) 全面预算管理与信息化应用的研究

廖敏霞（2013）认为企业要想建立有效的全面预算管理体系，需要有能进行快速数据共享，便于操作的信息系统支持^[29]。罗湘（2015）认为信息化快速发展的现状下，预算应向标准化方向完善，企业预算的数据信息系统要能够实现快速准确的数据提取^[30]。孔令一（2017）分析了云端服务、共享中心对企业全面预算管理产生的积极性影响，提出要利用计算机技术应用信息化的管理流程，优化企业全面预算管理相关流程^[31]。钟瑞（2018）对云端服务、共享中心等信息自动化手段对企业全面预算管理模式产生的影响进行了分析，认为信息化的快速发展改变了全面预算管理的效率^[32]。臧芝红（2018）认为预算的信息化有助于预算发展，信息化有加强预算控制的作用^[33]。盛中民（2019）认为预算管理全过程都应被预算管理信息化系统所覆盖。该信息系统

应该要能够从不同口径快速提取各种业务数据，并能够追溯到最底层的数据源，从而确保数据的真实性^[34]。

(5) 全面预算管理与战略相结合的研究

金阳（2014）提出创新型企业进行预算管理，需要加强业财融合，并结合企业战略目标来开展预算管理^[35]。池国华和邹威（2015）分析了全面预算管理的作用，提出全面预算管理以战略目标的实现为根本目标^[36]。苗霞（2015）认为基于战略导向的预算管理模式，应分析企业资源、内外部环境等因素，针对性制定指标，才能便于预算编制展开^[37]。李珩（2017）认为企业经营应进行 SWOT 分析并与预算管理相融合，然后在分解成战略规划，经营目标才能易于落地^[38]。石丽娟（2019）提出战略目标应进行分解，目标分解后才能更好进行预算管理，预算管理有确定目标才能更易于推进^[39]。廖葱葱和王海兵（2020）认为企业文化会在经营过程中无形的影响预算管理，因此要将企业文化和战略相融合，增加企业内部和谐度，提升预算管理效率^[40]。

(6) 医药行业全面预算管理相关研究

关于医药行业预算管理研究近几年来也有很多专家与学者进行了关注，如刘俊勇（2012）以某药业公司为例将平衡计分卡引入全面预算管理中，通过利用平衡计分卡，改善组织架构，促进经营指标的增长^[41]。苏莉民（2015）构建了医院预算管理与业绩评价指标体系。在分析其现状的基础上，提出设计多维度的预算考核指标，对各个部门预算目标完成情况和预算管理工作进行系统考核，并从理论和实践两方面构建预算管理与业绩评价结合的新尝试^[42]。曾雪莹（2016）提出应构建医药企业财务预算管理指标体系，认为对医药产业通过预算管理对其内部进行研究和调整，是医药企业能够快速发展的关键因素^[43]。李媛（2017）探讨了医药生产企业预算管理的改进与提升^[44]。刘再昌（2017）指出中成药制造企业预算管理中存在的问题及应对策略^[45]。赵兰芳等（2019）指出制药行业已进入规模化整合阶段，中小型中药企业要想继续经营必须通过全面预算管理进行内部资源整合，优化管理，避免淘汰或被兼并^[46]。邵坤（2020）指出化学药品企业可以通过预算对生产成本进行有效控制^[47]。

全面预算管理研究已有几十年历史，相关文献也已证明，预算管理随着信息化水平以及零基预算的推动而取得巨大发展。但学者对于医药制造行业的研究关注度还不够，尤其传统中药企业预算管理方面的相关研究还比较稀缺，本文将传统中药制造企业 BH 公司为例，展开全面预算管理的相关研究。

1.4 研究内容与研究方法

1.4.1 研究内容

本文通过分析典型的传统中药企业 BH 公司近年来经营状况，包括历史沿革，经营现状、经营指标实现情况、员工素质、企业文化、预算管理体系等因素。结合全面预算管理的一般理论，梳理出预算管理对营业利润影响较大的因素、对其进行解构，提出优化措施，以期提高 BH 公司经营水平。具体内容框架如下：

第一章为绪论，本章主要论述：本文的背景、目的和意义，并对国内外学者在全面预算管理模式、作用以及在医药行业中的实践应用得出的结论进行梳理，以便于明确文章整体构架。

第二章为相关理论概述，本章对全面预算管理的基本概念和主要作用进行界定和阐述；并从委托—代理理论、激励理论、控制理论、战略理论等四个方面系统地对 BH 公司全面预算管理体系进行研究。

第三章为 BH 公司管理现状分析及预算管理体系描述，结合目前医药制造行业政策以及 BH 公司的经营现状，并以问卷调查和实地调研的形式对 BH 公司基本情况和全面预算管理的组织架构、职责，编制内容、方法及控制过程、相关指标，实施情况等现状进行客观描述和分析。并分析行业政策压力下传统中药企业未来应如何更好开展全面预算管理。

第四章为基于政策导向和绩效目标视角下全面预算管理现状所产生问题的阐述和成因分析。以 BH 公司全面预算管理现状与问卷调查结果、访谈调研、以及政策趋势多角度进行比对，分析 BH 公司目前全面预算管理方面所存在诸多与经营目标不匹配的问题，并进一步从多维度对存在问题的成因进行分析，总结出原因。

第五章为对存在问题可进行那些优化措施的建议，建议内容主要从以下几方向展开：1.公司组织架构层面 2.预算编制层面 3.预算执行层面 4.预算监督体系建设 5.保障措施建设等。

第六章为结论与展望，总结针对传统中药企业 BH 公司全面预算改进研究最终形成的结论，希望本文能为 BH 公司切实提高全面预算管理水平，提供一定的参考。

本文研究框架如图 1-1。

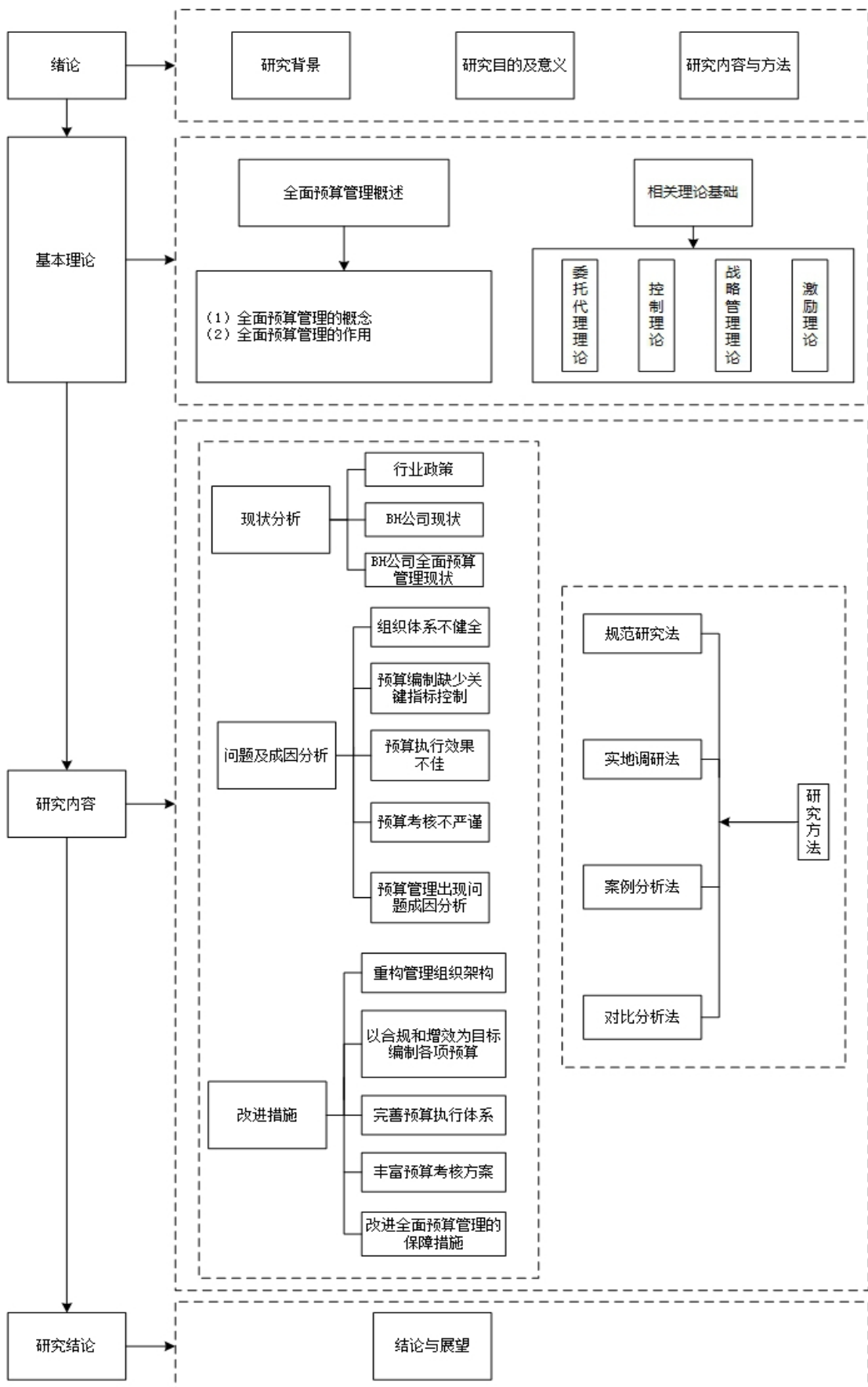


图 1-1 研究框架图

1.4.2 研究方法

本文采用的研究方法主要为：

(1) 规范研究法。本文首先总结国内外全面预算管理相关文献的主要研究内容。其次通过战略管理理论和控制论等理论与 BH 公司全面预算管理现状相结合，对案例公司作出评价。发现公司在组织架构、预算编制、预算执行与监督、预算考核等层面存在诸多问题。并通过调查问卷、员工调研和与知名上市企业主要经营指标进行对标进行论证，最后提出相关改进建议。

(2) 实地调研法及案例分析法。包括观察法、访谈法等通过在公司的调研及相关工作经验，对公司员工的观察以及实际日常谈话及调研，充分了解公司全面预算管理的历史及现状以及不同部门员工认为预算管理工作中应解决的问题。

(3) 对比分析法。通过对公司 2019 年和 2020 年预算数据、核算数据、运营数据分析，以及与同行业省内优秀企业经营数据进行对比分析，充分利用财务报表的分析结果，为全面预算管理工作更契合公司经营发展方向提供合理建议。

本章对研究 BH 公司全面预算管理改进目的进行论述，阅读和参考国内外研究文献，为改进 BH 公司预算管理，积累丰富知识。

第二章 全面预算管理概述和相关理论基础

2.1 全面预算管理概述

2.2.1 全面预算管理的概念

预算是一种系统的管理工具，用来规划和分配企业内外部资源，以实现既定战略目标为目的。预算通过监控各项指标实施进度，有助于减少浪费，并能及时矫正经营方向。

全面预算管理是对企业所有经营环节的各种资源进行分配、控制，执行、监督、考核，以便将有限的资源，有效地组织起来，协调企业的经营活动，完成既定的计划。反映的是企业未来某一特定期间（一年或特定周期）的全部生产、经营活动的财务计划。

2.2.2 全面预算管理的作用

全面预算管理发展到现在已具备计划、控制、评价、规范流程、促进战略落地等诸多功能的一项重要经营管理工具，总结具有以下作用：

（1）作为公司战略执行的有效管理工具——拟订目标和方向。

（2）理顺并规范业务流程。预算涉及企业所有经营活动，在进行预算工作时可以理顺经营管理的各级关系，平衡各级利益。

（3）控制。对生产、经营活动的控制，促进对资源的有效利用，监督企业各项经济活动是否按照预算进度执行。

（4）是绩效考核的依据。为更有效的激励组织成员提供参考数据。

（5）促进配置资源合理化。预算管理通过反复沟通，平衡各个层级利益，将各个环节有机结合起来，促进企业内外部资源合理配置。

为减少信息不对称、减少预算松弛、防止资源浪费以及平衡代理人和委托人利益和权责关系，只有经过反复沟通才能确保预算的制定程序有效且便于执行。经过编制、上报、询问、答辩、确定、下达等沟通环节，不同层级员工对经营目标有了明确认识，资源配置方案才会更加合理，并通过预算进行指标分解，员工工作就会有明确方向。近年来，不论是国资委在央企大力推进全面预算管理，还是优秀传统中药制造企业在预算管理方面的重视以及实施效果来看，都体现出预算管理的作用和重要性。

2.2 相关理论基础

2.2.1 委托代理理论

委托代理理论(Principal-agent Theory)20世纪30年代,美国经济学家伯利和米恩斯发现在实际经营中,企业的所有者如果也是经营者将会产生诸多经营问题,为解决此种经营弊端,提出了“委托代理理论”,倡导所有权和经营权分离,企业所有者通过股权行使权利。而将经营权利让与职业经理人。委托代理理论的核心任务是研究在利益相冲突和信息不对称的环境下,委托人如何设计最优契约激励代理人。Sappington(1991)运用规制机制设计的贝叶斯方法,提出了一个把重点放在解决道德风险问题上的方向、引入规制者对公用事业单位环境的概率信息的模型。该模型力求解决在委托人监控代理人行为有困难的情况下,激励拥有专门技术或信息的代理人在行事时能够如委托人所愿,从而克服代理人不努力的道德风险问题^[48]。

委托代理理论的主要观点认为:随着企业规模化发展以及知识细分程度越发细化,企业所有者的管理能力和知识结构不足以对企业的所有经营环节都熟悉,需要专业化分工让更具有某些方面专业技术和知识的人去对企业进行更细化的管理。这种委托关系,由于委托人与代理人所处位置不同,对受益目标也有极大差异,委托人希望代理人管理企业增加更多资产。而受托人(代理人)一般都希望自己薪酬收入最大化、并且要保证休息时间。两者的利益冲突,不管是经济领域还是社会领域都普遍存在,如果没有有效的制度安排,所有权人的利益将会受到损害。

基于委托代理理论的主要观点可用于分析典型的传统中药制造业BH公司的所有权人与管理者在预算管理中所形成的冲突,并试图在以后的全面预算管理工作调整冲突。

2.2.2 控制理论

“控制论”一词最早源于希腊文“mberuhhtz”,原意为“操舵术”,就是掌舵的方法和技术的意义。维纳(1948)提出“控制”的定义是:为了“改善”某个或某些对象的功能或发展,需要获得并使用信息,以这种信息为基础而选出的、于该对象上的作用,就叫控制。

控制理论在管理上的应用,从控制系统的主要特征出发来考察管理系统,可以得出这样的结论:管理系统是一种典型的控制系统。管理系统中的控制过程在本质上与生物的系统是一样的,都是通过信息反馈来揭示成效与标准之间的差,并采取纠正措施,使系统稳定在预定的目标状态上的。因此,从理论说,适合于工程的、生物的控制论的理论与方法,也适合于分析和说明管理中的控制问题。

全面预算管理的重要作用之一就是促进对资源的有效利用，监督企业各项经济活动是否按照预算进度执行，保证企业所有的经济活动或各个部门的各项任务在实现既定目标时能够得到跟踪和控制。

控制理论的意义在于对典型的传统中药制造业 BH 公司如何在全面预算管理的全过程中，控制好各项支出，实现降本增效，进而达成利润最大化的经营目标有着重要作用。

2.2.3 战略管理理论

最早出现的战略管理理论源于 20 世纪 60 年代。钱德勒（1962）研究了环境、战略和组织结构之间的关系，首开企业战略问题研究之先河。安索夫（1976）认为：企业的战略管理是指将企业的日常业务决策同长期计划相结合而形成的一系列经营管理业务。斯坦纳（1982）认为：企业战略管理是为完成企业使命，围绕企业使命而展开的对一系列内外部要素进行的分析，并将分析结果融入经营计划的管理过程。

一般意义上的战略管理定义为：企业确定其使命，根据组织外部环境和内部条件设定企业的战略目标，为保证目标的正确落实和实现进行谋划，并依靠企业内部能力将这种谋划和决策付诸实施，以及在实施过程中进行控制的一个动态管理过程。

战略管理具有以下特点。

（1）战略管理是全过程管理，包括制定战略和实施战略。对企业外部环境分析，对企业内部资源进行调配是其关键。

（2）战略管理是动态的、循环的、往复性的管理过程。要根据内外部环境的变化及时调整，顺应时势。

研究战略管理理论将有助于分析典型的传统中药制造业 BH 公司近年来的经营成果是否达成战略目标，以及全面预算管理工作是否偏离战略目标。更有助于以后促进全面预算管理工作紧贴战略方向。

2.2.4 激励理论

激励理论研究是对于“需要”的研究，是为了回答如何才能激发起工作积极性的问题，本文主要涉及马斯洛的需求层次理论以及亚当斯的公平理论。马斯洛在 1943 年《人类激励理论》首次理论化、系统化的提出：人类需求从低到高按层次分为五种，分别是：生理需求、安全需求、社交需求、尊重需求和自我实现需求。亚当斯认为，一个人对他所得报酬是否满意，不是只看其绝对值，而是进行社会比较和历史比

较，看其相对值。两种比较结果相等时，就公平；公平就能激励人。反之，就会使人感到不公平；不公平就产生紧张、不安和不满情绪，影响工作积极性的发挥。

这两种激励理论对于研究以 BH 公司为代表的典型传统中药制造企业预算管理体系中员工心态，干劲，员工积极性以及评价预算执行效果、考核员工工作量都有重要的启示意义。

本章介绍了全面预算管理的基本概念和主要作用，归纳出全面预算管理中可能涉及到的四个相关基础理论，并对这些基础理论对本文的有用性进行总结，为改进典型的传统中药制造企业 BH 公司全面预算管理奠定基本理论基础。

第三章 BH 公司基本情况及全面预算管理现状

3.1 BH 公司基本情况介绍

3.1.1 行业政策简介

在 2016 年-2020 年之间，医药制造行业政策出台频率，达到了历史前所未有的程度，国家对医药行业宏观调控重视程度日趋加深。医药产业发展水平不但关系到基本民生，影响到公民身体健康水平，生活水平，甚至影响到对公民对社会发展的信心。可见行业政策将会始终影响着医药企业的战略决策和管理方向，全面预算管理工作的展开依据企业战略而制定，必须紧跟企业战略。所以医药行业政策，对于企业预算管理工作的展开方向，有着深远影响。近年来对传统中药制造业相关政策总结有以下三个特点：

(1) 创新要求提高，研发投入必将持续增加

2016 年 2 月国务院出台《中医药发展战略规划纲要（2016-2030 年）》。提出提高中药产业现代化水平，建立健全各项保障体系，促进中医药发展。加强基础研究，传承和发扬经典名方，推动中医药创新突破。同年 3 月《关于促进医药产业健康发展的指导意见》文中指出 2020 年医药产业创新能力应明显得到提升。

2019 年 12 月，《中共中央国务院关于促进中医药传承创新发展的意见》出台，明确要求加快推进中医药科研和创新，推动中药质量提升、增加产业影响力，为消费者提供优良的中药产品。此举对传统中药企业的行业发展具有巨大导向作用。同时也意味着中药企业要想在市场竞争中立足，研发投入必然将持续增加。

(2) “两票制”实施，合规经营压力巨大

2017 年“两票制”出台直接影响药品流通领域以及药品价格，同年 1 月，国务院医改办会同国家卫生计生委等 8 部门联合出台《关于在公立医疗机构药品采购中推行“两票制”的实施意见(试行)的通知》。要求医疗机构要推行药品采购“两票制”，此举有利于减少药品流通环节，规范流通秩序，降低虚高药价格提高行业集中度，促进医药产业健康发展。对于之前以增加销售环节，利用代理商提高药价收入的传统中药企业将产生深远的影响。

(3) 数字化监管和药品集采推动淘汰小型中药企业

2019 年 4 月国家药监局发布《药品信息化追溯体系建设导则》《药品追溯码编码要求》两项信息化标准，对于药品信息化追溯体系参与方构成及基本要求、药品追溯

码基本要求等提出了具体规范和标准，药品溯源降低不合格药品的流通可能性，防止假劣药损害国民健康。同年 4 月，药品集中采购开始试点。截止到 2020 年 8 月，拟选中产品药品价格降低 50% 以上，压低药品价格，减少高价药带来的种种弊端。未来、如果不重视监管要求以及努力降低成本，对传统中药企业一旦开始进行集采，BH 公司现有的利润率也将受到巨大冲击，将面临可能被淘汰的命运。

3.1.2 公司经营现状

(1) 公司简介

BH 公司始创于上世纪 60 年代末，初期为区属集体所有制企业，归区经委直接管理，主要生产山楂丸等产品，经营利润归国家所有。在 1980 年代在市场经济浪潮的推动下，公司主动出击研发多项产品，并享有专利权。

2000 年改制成为股份制企业，并在 X 市 L 区工业园建成符合 GMP 生产规范占地百余亩用于生产丸剂，胶囊剂，片剂等剂型的生产分公司。

2012 年在 X 市 D 区建成中药饮片，药膏等产品的分公司，产品线进一步增强，同年销售收入实现 32000 万元，利润总额 2880 万元。

2014 年为促进销售，增加产品销售范围，公司成立销售分公司，专门用于销售公司自营产品。

2016 年出让总股本三分之二，由上市公司 ZF 集团控股成为其子公司，同年 ZF 集团新任命三名高管进入 BH 公司分别任职董事长、财务副总、人事副总等工作。BH 公司将要接受上级集团的业务指导和直线管理。其余股份则由 BH 公司总经理全部持有，截止 2017 销售收入 43800 万元，实现利润总额 3022 万元。

在 2020 年底 BH 公司已获得 GMP 认证，连续多年成为省高新技术企业、省级重点中药制剂企业。产品因传统工艺用料可靠，疗效确切，行销全国，主要产品在水蜜丸类细分市场拥有一定知名度，受到患者的充分肯定。

经过半世纪的不断发展和洗礼。企业愿景、价值观在加入 ZF 集团后进行重塑，从过去的以厂为家，团结协作的“家文化”逐渐转向以业绩文化为主导方向的企业文化。从艰苦中求生存、竞争中谋发展的核心价值观转变为目标导向，业绩为先，坚持不懈、百折不挠，经得起压力，受得了委屈的核心价值观。企业经营目标在 ZF 集团支持下从持续了 40 多年的追求相关者财富最大化，转向为经营利润最大化的经营目标。

(2) 公司组织架构

BH 公司现为主营五官科产品的产供销一体化企业，经过多年市场化经营，具备较为完善组织架构和配套部门。在总经理负责制管理下，公司分为 9 大管理模块，由各高管分工管理。BH 公司目前组织架构如图 3.1 所示：

BH 公司组织架构图

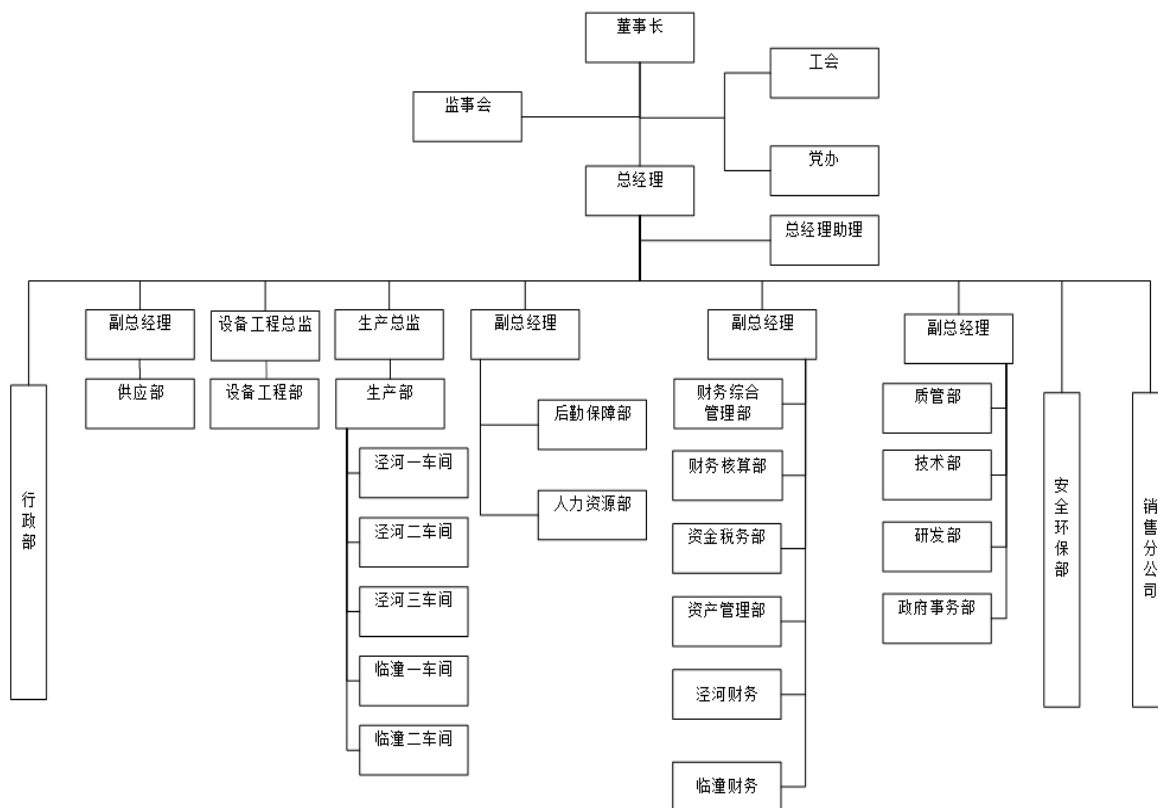


图 3.1 BH 公司组织架构图

资料来源：BH 公司人力资源系统提供

BH 公司现有一个管理总部，两个生产基地，一个销售分公司。其中管理总部设有财务、人资、行政、技术、研发等支持性部门。两个生产基地分别为临潼生产基地和泾河生产基地，两基地设有设备工程、供应、生产车间等部门，这些部门由主管副总进行直线管理，销售分公司主要为销售支持性部门和各销售区域办事处构成，由总经理直管。

(3) 员工现状

2020 年底公司现有约员工 1280 人，其中拥有硕士学历人数 26 人，本科学历 313 人总计占员工总人数 26%。拥有较为充沛的人员储备，关键岗位核心员工大多为工作十年以上的老员工，但受原有体制下“家”企业文化的影响，老员工虽然工作踏实认真

肯干，但大多缺乏创造力和自我提升的驱动力，公司文化氛围前总体来讲较为沉闷，员工缺乏工作目标指引。

表 3-1 员工总人数及学历构成一览表

分类	中专	大专	本科	硕士	博士	总人数
高管人员			4	5		9
销售分公司	150	350	142	8		650
生产系统	280	110	92	5		487
财务系统	5	8	35	3		51
人力资源系统		2	18	2		22
后勤保障系统	30	4	15	1		50
研发系统			7	2		9
总计	465	474	313	26		1278
占总人数比例	36%	37%	24%	2%		

资料来源：BH 公司人力资源系统提供

从上表 3-1 可以看出公司员工人数众多，BH 公司从国有企业转型成股份制企业，有较多历史包袱，从历史渊源来看还有比较典型的国有传统中药企业的影子。通过同人事负责人调研（附录 1、人力负责人部分）得知，人力资源现状总体上职工总人数与销售收入不匹配，未能发挥人数优势，并且从人员素质结构上看可能存在以下几点特征：

①生产系统员工综合素质较低，在一线的生产员工大多为中专学历。

②销售系统人员主要为大专学历，营销模式仍以人海战术为主。

③研发系统人员较少，缺乏高素质人才，研发人员一般需要硕士以上学历，但 BH 公司目前还未有拥有博士学位研发人员。

④财务系统人数较多，但未配备专门预算管理人员。

（4）主要财务数据

BH 公司经过多年持续经营，产品行销全国，从加入 ZF 集团后，在 2020 年销售收入取得巨大增幅，截止 2020 年底销售年收入达到 74500 万元，净利润 3807 万元，总资产达到 96000 万元，资产负债率为 65%。目前公司近几年销售收入、成本、各项费用、利润情况如下表 3-2：

表 3-2 2017 年-2020 年主要财务数据一览表

单位：万元

项 目	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年
主营业务收入	43800	42870	53864	74500
主营业务成本	11213	11232	14710	20438
营业税金及附加	810	791	999	1363
销售费用	24440	23974	30407	43467
管理费用	3986	3804	4315	4825
其中：产品研发费用	324	26	89	269
财务费用	635	665	729	815
营业性利润	2716	2404	2704	3592
营业性利润率	6.20%	5.61%	5.02%	4.82%
加：投资收益			-15	38
加：公允价值变动损益		339	281	815
加：营业外净收入	306	202	619	58
加：资产处置收益		192		
利润总额	3022	3137	3589	4503
减：所得税费用	470	462	536	696
净利润	2569	2675	3053	3807
净利润率	5.86%	6.23%	5.66%	5.11%

资料来源：BH 公司财务内报

由表 3-2 可见公司 2020 年销售收入较 2019 年虽然大幅增长，但销售费用的增幅高于销售收入增长，营业利润总额虽然在增长，但受销售费用和管理费用以及主营业务成本等方面的影响营业利润率却在降低，其营业利润水平近四年来逐年走低。

（5）公司财务管理体系现状

公司目前财务系统设立财务副总（财务总监）1 人，统管财务工作，财务人员设置为销售会计约 30 人、财务管理总部人员约 17 人，两个生产基地会计 4 人，财务系统组织架构如下图 3.2:

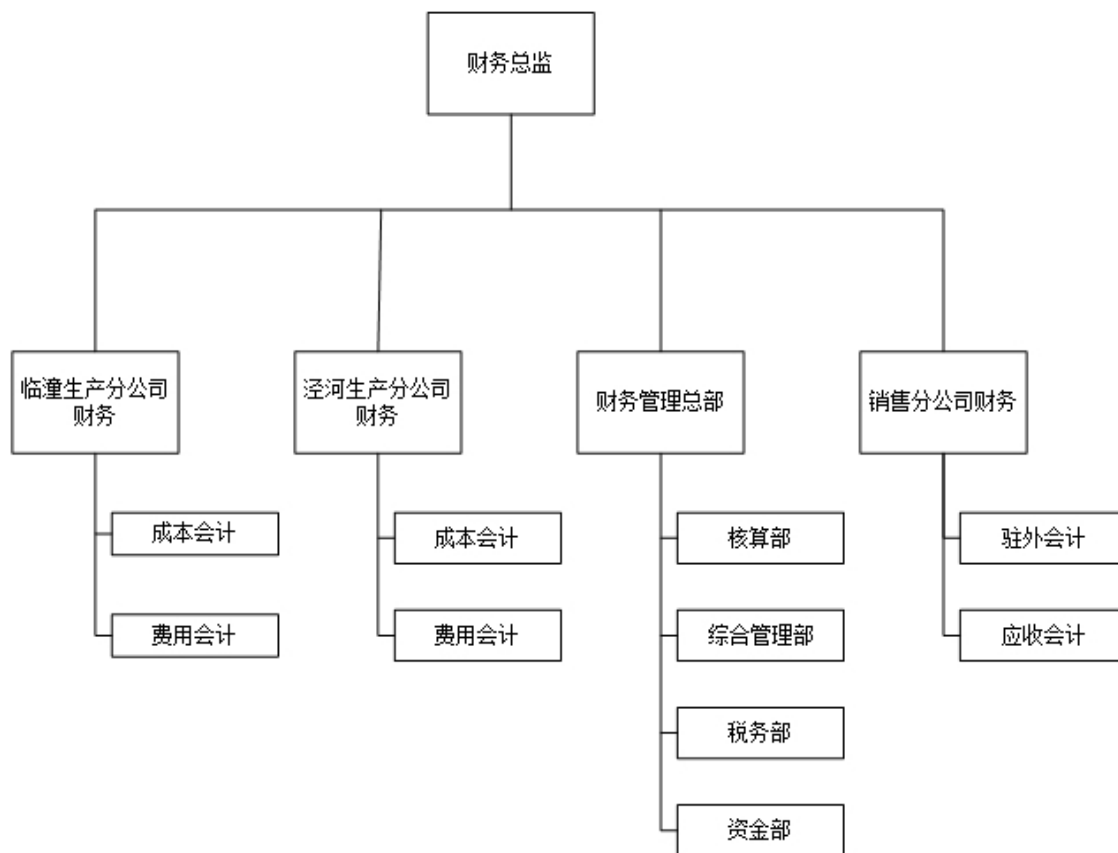


图 3.2 BH 公司财务系统组织架构图

资料来源：BH 公司财务系统提供

通过与财务负责人调研（附录、财务负责人部分）发现公司财务组织架构中，未设有专门的预算管理岗位，公司也未设置预算管理委员会，每年预算编制工作都是由财务管理总部牵头以核算部为主导推动预算编制。预算协调职责主要由预算管理工作小组进行，预算管理工作小组实质上还是由财务系统主导，这种现状从组织架构上讲不能很好的支持全面预算管理工作展开，也极易造成管理职能混乱。

综上所述，BH 公司经过 50 年变革和发展已经成为在省内有一定知名度，其主打产品在行业享有盛誉，具有悠久历史的省内中药龙头制造企业，且组织机构和人员配置都具有一定的稳定性。但存在人员臃肿，员工积极性不高，经营管理水平低等现象。使得营业利润水平始终处较低。如果能积极通过全面预算管理进行管理变革改变现有不适应企业发展的弊端，主动适应行业政策要求，则有机会挖掘出人员潜力，提升营业利润，在未来的市场竞争中占据有利地位。

3.1.3 行业政策对公司经营方向的影响

由于医药制造行业是受政策影响较大的一个产业，而且监管程度也比较严格。行业

政策发展的特点,必然对企业未来发展趋势有很大影响。结合 2017 年到 2020 年行业发展趋势以及对总经理的调研(附录 1、总经理部分),总结行业政策将会对 BH 公司产生以下几点影响:

(1) 销售收入增速可能降低

公司产品专利权还有不到 5 年即将到期,专利红利丧失后,如何维护好自己产品的护城河将是企业必须思考的问题。从政策要求来讲,医保控费、药品价格谈判,带量采购等因素,都会影响到销售价格和销量。受制于企业规模,企业文化转换、员工思想意识保守的影响,要想实现快速提升销售收入,且营业利润水平有较大提升,将是考验管理层水平的难题。

(2) 创新要求研发投入增加已不可避免

从近几年行业政策来看,国家鼓励中药企业加强研发,BH 公司在这几年间虽然加大了研发投入预算,但实际执行力不足,与上市企业相比,投入还是不够。目前研发项目集中在原材料基础质量上,缺少在产品适应症扩展和专家共识的投入上、产品创新力明显不足,未来势必需要增加研发预算,加强关键项目管理。

(3) 经销模式将发生重大变革

历史原因形成中药企业惯用的“带金销售”模式,在反商业贿赂、“两票制”,金税三期上线税收效率提高的影响下,不规范、低水平营销将无法持续下去。尤其像 BH 公司这样以费用推动占领市场份额的销售模式,未来如果继续依靠销售费用推动销售收入增长将面临巨大的行业监管压力和经营风险。

(4) 原材料成本压力持续提升

目前公司采购模式是由合作了 10 年以上的 5 家供应商提供具体报价,进行低价采购、因中药原材料主要为农产品,稀缺药材价格波动极大。BH 公司对原材料价格和产品质量控制力较弱,预算数据与实际执行数据偏离较多。

(5) 生产合规性支出增加

2018 年 4 月环保税开始征收,对环保要求增加,诸多制造企业成本势必上涨。医药制造行业属于重点排污行业,企业的环保投入势必要不断加大,2019 年 BH 公司也曾因环保问题被处罚,因而要避免因环保问题而停产,在设备投入和日常支出上势必要增加资金支持。

综合以上几点,可以看出作为典型的传统中药制造企业 BH 公司面临诸多经营压力,这些压力都是源于政策层面以及经营管理水平现状而产生。要想解决创新研发、

环保要求、管理体系建设等问题都需要真金白银投入。企业如果不尽快甩掉旧有管理模式，改变管理体系较为粗放、机构设置不合理、决策较为随意等问题。那么在未来市场竞争中继续立足的可能性将会越来越弱，未来经营能持续到什么时候，也将是很大的疑问。

3.2BH 公司全面预算管理现状

3.2.1 全面预算管理组织架构

自 2017 年以来，BH 公司被并购成为 ZF 集团控股子公司后，公司预算管理工作在 ZF 集团指导下展开预算工作，目前形成如图 3.3 所示的全面预算管理组织架构。

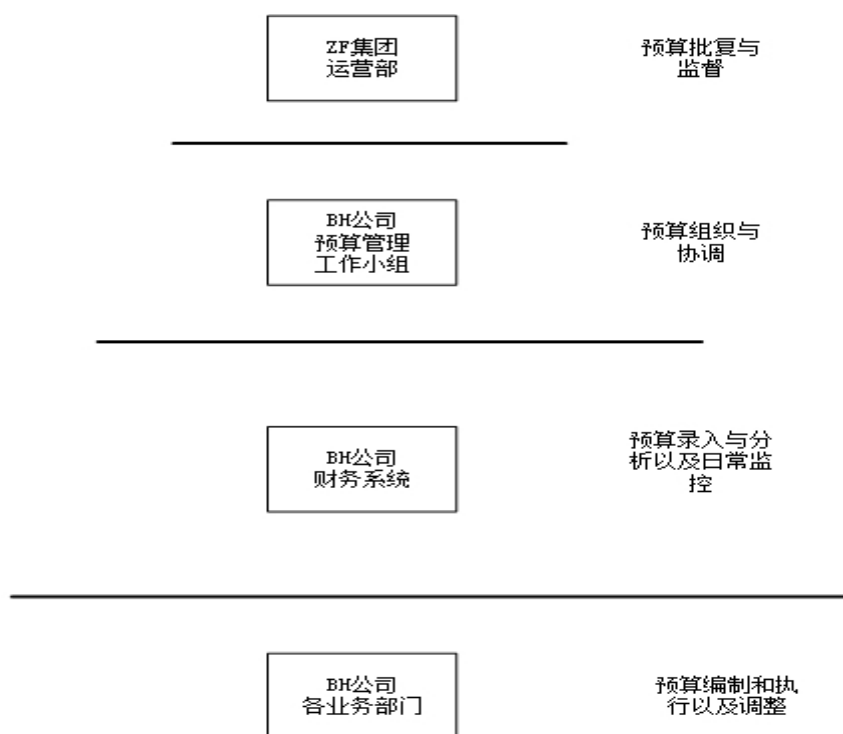


图 3.3 BH 公司预算管理组织架构图

资料来源：BH 公司财务系统提供

从财务负责人调研（附录 1，财务负责人部分）得知，预算工作小组由财务系统牵头，各部门负责人参加，实际上全面预算管理的组织与协调主要由财务系统承担。财务管理总部的核算部负责推进预算编制和预算调整以及预算执行情况的跟踪和监督。各业务部门主要进行预算编制和执行以及申请预算调整。预算最终批复和预算监督与考核由上级集团 ZF 集团运营部负责。

本文针对 BH 公司全面预算管理组织架构设置是否完善以及员工是否了解预算管理委员会与预算管理工作小组的区别等问题进行问卷调查，问卷内容详见(附录 2)，问卷回函率详见(附录 3)，问卷调查结果如表 3-3 所示：

表 3-3 全面预算管理组织架构相关问卷调查结果分析表

项目	选项占比
全面预算管理组织架构	
1. 您认为公司组织架构和预算管理架构是否设置完善？	
非常完善	2%
比较完善	8%
不清楚	23%
不完善	43%
非常不完善	24%
2. 贵公司承担预算协调的机构是	
预算管理工作小组	100%
预算管理委员会	0%
3. 您是否了解预算管理委员会和预算管理工作小组的工作区别？	
非常了解	0%
比较了解	2%
一般	4%
不清楚	58%
非常不清楚	36%
4. 您认为贵公司预算管理相关职责是否明确	
是	1.30%
否	98.70%

通过表 3-3 的调查问卷结果显示，参与问卷人员中有 67%员工认为现有组织架构和预算管理架构不够完善或非常不完善，有 94%的参与者对预算管理委员会与预算工作小组的区别不清楚或非常不清楚，有 98.7%的参与者认为预算管理职责不够明确。

3.2.2 全面预算编制过程及编制内容

(1) 预算编制方法及过程

公司以零基预算为基础编制年度预算。以销售收入预算为起点、进行采购、生产、销售、费用、资本性支出等预算，各部门预算编制涉及的表单总计 59 个（详见附录 4、各部门预算编制表单）所列示。所有预算数据最终需要在易磐软件中录入预算系

统。预算编制启动一般在每年 9 月底开始，第一版预算编制完成在每年 10 月底上报 ZF 集团运营部等待审议和批复，最终预算在经过反复修改后，最终下达一般在次年 1 月 10 号。

(2) 预算编制主要内容

BH 公司的全面预算由成本预算、费用预算、人力资源预算、专项费用预算，以及投资类（资本性支出）预算、财务指标预算等内容组成，并在经营计划中加以体现，各部门预算主要编制内容如图 3.4 所示。

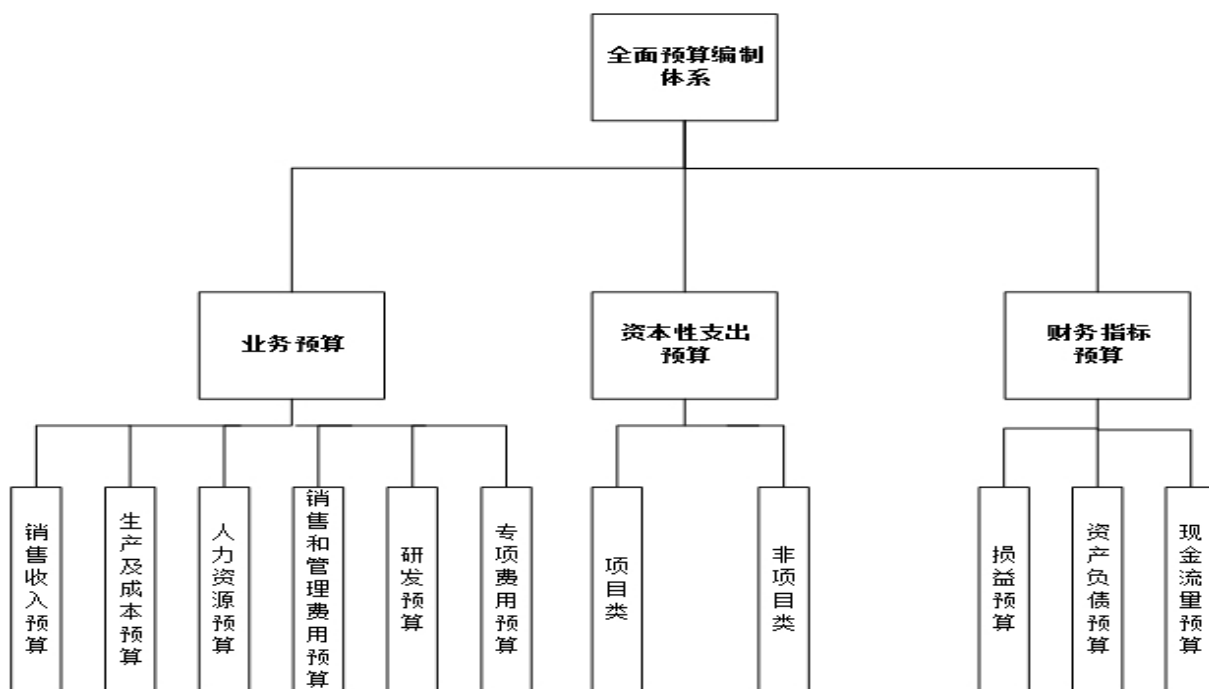


图 3.4 BH 公司预算编制体系图

①业务预算编制内容

a) 销售收入预算

需结合上年销售单价和数量以及库存情况，以及下一年预计市场行情和 ZF 集团下达的销售收入增长水平，以此为基础编制全年销售收入预算。经调研（附录 1，总经理部分）由于企业销售渠道比较稳固，经过多年的渠道维护和开发，主要产品销售收入预算近 4 年来都可以达成。

销售收入预算一经下达，则不能调整。

b) 产量和生产成本预算

产量预算根据销售数量预算编制，经调研（附录 1、生产部经理部分）生产数量需充分考虑库存和往年销售数量的情况，先编制产品数量分月预算表，在合并为生产数量

总预算表。经调研（附录 1、采购负责人部分）生产成本预算中的采购预算需结合上一年采购单价以及预计的市场行情波动来编制。由于 BH 公司主要原材料系动植物药材，产量和行情波动较大，导致预算数和实际价格有较大偏差，尤其主要材料蝉蜕和金银花。以 BH 公司主要几个原材料预算为例，如表 3-4：

表 3-4 2020 年原辅包材采购计划表

采购方式	物料名称	规格	质量标准	所属产品	入厂主要检测指标	单位	本年度	2020 年	填报年	2020 年		
							预计采购单价 (元)	预算单 价 (元)	1-9 月 采购数 量	2020 年 预算数量	含税金额 (含税) 万元	付款 条件
比质 议价	蝉蜕	统货	国家标准	咽喉科产品	性状、灰分	kg	331.3	305	33779	83862	2558	银兑
比质 议价	金银花	统货	企业标准	咽喉科产品	性状、鉴别、含量	kg	143	200	26528	49077	982	银兑
比质 议价	川贝母	统货	国家标准	咽喉科产品	性状、鉴别、含量	kg	1940	1940	2005	3120	605	银兑
比质 议价	药用乙醇	0.95	国家标准	公司所有剂型	性状、鉴别、含量	kg	7.6	7.6	172000	408567	311	银兑
比质 议价	蒲黄	统货	国家标准	眼科产品	性状、鉴别、含量	kg	62.5	68	21407	42120	286	银兑
比质 议价	麦冬	统货	国家标准	咽喉科产品	性状、鉴别	kg	71	85	19673	313825	267	银兑

c) 人力资源费用预算

经调研（附录 1、人力负责人部分）由公司人力资源部进行编制内容，主要分为两部分：一是组织架构及人员编制预算，二是分项目人力资源费用预算，此类预算主要包括薪酬、社保、福利等预算。人力资源预算审核由 ZF 集团人力资源管理部进行审核和批复，因而 BH 公司总经理并不能决定下一年人力资源费用总额，BH 公司分管人力

资源副总经理也无权决定下一年人员编制。2020 年度分项目人力资源费用预算总表如表 3-5 所示：

表 3-5 分项目人力资源费用预算

单位：万元

序号	项目	2019 年		2020 年	下年增减数额
		全年实际	全年预算	全年预算	整体
1	薪酬总额	5332.15	5604.21	6578.97	1246.82
2	保险费用总额	1630.57	1793.92	2263.08	632.51
3	福利及补贴费用总额	435.84	490.3	565.88	130.04
4	其他福利及补贴	-	32.27	1	1
5	人工成本总额（1+2+3+4）	7398.56	7920.7	9407.93	2009.37
6	招聘费用总额	12.53	13.33	13.67	1.13
7	培训费用总额	38.65	92.89	40.93	2.28
8	人力资源管理费用总额（6+7）	51.19	110.22	84.1	32.91
9	人力资源费用总额（5+8）	7449.75	7998.65	9492.03	2042.28

从上表可以看出 2019 年实际人力资源费用总额未达到全年预算，仅为预算总额的 93%，而 2020 年预算较 2019 年实际增幅达到 27%，略低于销售收入增长幅度的幅度。

d) 销售费用和管理费用预算

销售费用和管理费用预算须按照零基预算进行编制，严禁使用增量预算，填报费用预算表每项费用的合理性均需要经过逐项讨论和答辩，编制过程中还要区分变动性费用和非变动性费用。通过对参与各部门预算编制人员（附录 1、各部门员工部分）调研发现，参与部门普遍认为编制费用预算费时费力，对每项费用科目如何填报总是不甚清楚，并且虽然要求是按零基预算编制，但上级集团对费用预算的批复，却以上年度费用为基础，实际是以增量预算进行批复。导致各部门对预算编制有较多抵触心里。以 BH 公司销售系统编制的 2020 年度销售费用预算（详见附录 5、2020 年销售费用预算总表）为例，可以发现每年编制的费用项目超过 15 项，尤其市场费用的预算，数额巨大但编制较为简单，以销售收入增幅为基础同比增加，缺少对市场现状进行科学分析的能力，导致销售费用编制结果与实际支出背离。通过表 3-6 可以看出销售费用增长速度连续两年超过营业收入增长速度。

表 3-6 2019 年-2020 年销售费用预算与实际情况对比

单位：万元

项目	2019 年 预算	2019 年 实际	预算 完成率	2020 年 预算	2020 年 实际	预算 完成率	2020 年较 2019 年增 长率
营业收入	53850	53864	100.03%	74350	74500	100%	138%
销售费用	29571	30407	102.83%	41530	43467	105%	143%
销售费用占比	54.91%	56.45%		55.86%	58.34%		

e) 研发预算

包括研发项目预算、研发系统日常费用预算以及研发人员人力资源预算，从 2020 年的预算来看，以研发费用化项目（附录 6、2020 年分项目费用化研发支出预算表）为例可以发现研发项目较多，总项目预算金额为 393 万元，但存在项目单体都没有超过 100 万元的情况。经调研（附录 1、研发负责人部分）受研发人员素质和人员数量影响，项目推进力度较弱，实际支出与预算金额相差较远，其实际支出与其高新技术企业称号不甚匹配。

f) 专项费用支出

专项支出主要是编制安全生产和环保要求的专项费用预算，安全生产专项费用包括、安全监测、消防、劳动保护等费用。环保专项费用主要包括排污费、检测费，节能减排建设费等。BH 公司 2019 和 2020 年度专项支出情况如表 3-7 所示：

表 3-7 2019 年-2020 年安全和环保支出情况表

单位：万元

项目	2019 年			2020 年		
	预算	实际支出	完成率	预算	实际支出	完成率
安全专项费	45.0	44.8	100%	29.2	29.0	99%
环保专项费	67.3	67.2	100%	42.8	42.7	100%

② 资本性支出预算编制内容

由 BH 公司设备工程系统进行编制，经调研（附录 1、设备工程负责人部分）具体内容包项目类和非项目类资本性支出，预算编制以资金流编制为准，即考虑当年实际的支付情况，并预估当年来票入账状况，财务系统负责预测资本性支出产生的折旧费用。2020 年度资本性支出预算汇总表，如表 3-8：

表 3-8 2020 年资本性支出预算汇总表

单位：万元

资本性支出分类	2019 年			2020 年		
	年度 预算	年度 实际	支付率	年度 预算	年度 实际	支付率
一、工程项目投资类	1419.83	428.89	30.2%	874.44	376	43.0%
1、预算年度延续性工程项目	485.24	285.05	58.7%	120.99	95.6	79.0%
2、预算年度计划新增工程项目	934.58	143.85	15.4%	753.45	280.4	37.2%
二、非项目日常设备投资类	647.53	502.04	77.5%	1103.33	432.5	39.2%
三、研发项目投资类	231.42	134.68	58.2%	358.71	63	17.6%
四、长期待摊费用类						
五、股权投资项目类						
资本性支出总计	2298.78	1065.61	46.4%	2336.49	871.5	37.3%
资本性支出付款合计 其中：现金	919.51	458.21		596.79	217.9	
银行承兑汇票背书	1379.27	607.4		1392.5	653.6	

从上表可以看出 2019 年度以及 2020 年度的资本性预算与实际支付情况有较大差异。年度资本性支出资金支付率偏低仅为 46.4%。2020 年支付率也仅为预算数额得 37.3%。

③ 财务指标预算编制内容

财务指标主要包括融资及融资成本表需要填报贷款银行、利率、贷款日期等主要指标。以及常见三大表、利润表、资产负债表、现金流量表，三个表单通过易磐预算系统自动生成。财务指标方面 BH 公司以及上级 ZF 集团主要关注利润表预算。2020 年利润表预算如下表 3-9：

表 3-9 2020 年财务指标预算情况表

单位：万元

项 目	预算数
主营业务收入	74850
主营业务成本	20090
营业税金及附加	1290
销售费用	41530
管理费用	4535

表 3-9 2020 年财务指标预算情况表

单位：万元	
项 目	预算数
其中：产品研发费用	790
财务费用	730
营业性利润	6675
营业性利润率	8.9%
加：投资收益	20
加：公允价值变动损益	0
加：营业外净收入	45
加：资产处置收益	
利润总额	6740
减：所得税	1011.04
净利润	5729
净利润率	7.70%

④经营计划编制内容

在完成各项预算内容编制后，还需要拟写 Word 版经营计划，并列明明年的重点工作，经营计划中按要求至少应有如下所示内容：

- a) 年度经营思路及策略
- b) 年度预计利润表
- c) 专业重点工作
- d) 政府事务管理
- e) 工程项目管理

(3) 预算编制相关内容问卷调查结果分析

本文针对 BH 公司预算编制过程中工作量、编制方法、与战略衔接程度、沟通是否顺畅等问题进行了问卷调查，问卷内容详见(附录 2)，问卷回函率详见(附录 3)，对问卷调查结果分析如下表 3-10：

表 3-10 预算编制相关内容问卷调查结果分析表

问题	选项占比
全面预算编制内容	
1. 您所在部门负责预算编制工作对日常工作影响程度如何?	
影响很大、编制预算时经常加班	35.50%
影响较大、编制预算时偶尔加班	28.30%
影响一般、可按时完成	15.10%
影响很小、较轻松完成	7.90%
几乎没有影响、可快速按要求完成	13.20%
2. 您参与贵公司预算编制过程一般需要持续多长时间?	
1 月以内	0%
1 到 2 个月	0%
2 到 3 个月	21.00%
3 到 4 个月	73.00%
4 个月以上	6.00%
3. 您所负责填报表单的难易程度如何?	
非常容易填报	
比较容易填报	5.3%
难度一般	6.6%
比较难填报	36.0%
非常难填报	52.1%
4. 您所负责填报的预算表单是否附有相关填报说明或填报指导?	
是	0%
否	100%
5. 您认为贵公司预算编制的方法是否科学、完善?	
非常科学、完善	3.30%
比较科学、完善	7.90%
不清楚	28.20%
不科学、不完善	33.60%
非常不科学、非常不完善	27%
6. 您认为贵公司预算编制与战略衔接的接密度如何?	
非常紧密	3.90%
比较紧密	7.90%
一般	21.70%
不紧密	25.00%
非常不紧密	41.50%
7. 您认为在编制和执行以及预算考核时,各部门之间沟通是否顺畅?	
非常顺畅	11.20%
比较顺畅	22.40%
一般	5.30%
阻碍较多、不顺畅	42.80%
完全无法沟通,非常不顺畅	18.30%

分析问卷调查结果发现 BH 公司预算编制时，加班较多，耗时较长花费超三个月才能全部完成。60.6%的参与者认为预算编制方法不够科学、不够完善。有 66.5%的参与者认为预算编制与战略目标衔接不够紧密。61.1%的参与者认为编制过程沟通不畅。

3.2.3 全面预算的执行及控制方式

(1) 预算执行现状

业务预算编制完毕后上报 ZF 集团，次年 1 月 15 日前 ZF 集团运营部将会对 BH 公司预算年度的主要预算指标予以书面批复，并对预算执行情况进行监督。根据对财务负责人调研（附录 1、财务负责人部分）得知批复的预算基本不会对各部门上报的费用进行消减，只要各项费用不超过销售收入预算增长比例，即会批复。从这几年预算批复情况来看，ZF 集团最关注销售收入和利润情况，批复标准比较简单。2020 年度利润表主要指标如表 3-11：

表 3-11 2020 年预算与实际执行对比表

单位：万元

项 目	2020 年实际	2020 年预算	完成率
主营业务收入	74500	74850	99.5%
主营业务成本	20438	20090	101.7%
营业税金及附加	1363	1290	105.7%
销售费用	43467	41530	104.7%
管理费用	4825	4535	106.4%
其中：产品研发费用	269	790	34.1%
财务费用	815	730	111.6%
营业性利润	3592	6675	53.8%
营业性利润率	4.8%	8.9%	54.1%
加：投资收益	38	20	190.0%
加：公允价值变动损益	815	0	
加：营业外净收入	58	45	128.9%
加：资产处置收益			
利润总额	4503	6740	66.8%
减：所得税	696	1011	66.8%
净利润	3807	5729	66.8%
净利润率	5.1%	7.7%	67.2%

从表 3-11 可以看出 2020 年度销售收入基本达成预算，但各项区间费用除研发费外，都超过预算数，尤其销售费用超预算数 1937 万元。按要求 ZF 集团批复的年度预算 BH 公司不得自行调整，但由于现有组织架构的弊端，审批权限问题、以及预算编制不科学等问题，导致预算执行结果不理想，费用预算调整比较频繁，使得费用类预算执行情况全部超过预算数。

(2) 预算控制方式

根据调研发现（附录 1、财务负责人部分）预算控制采用月度控制，每月支出不得超过月度预算额度，超过则需要进行预算调整，费用预算控制采用人工控制的方式，各部门支出时需填报资金支付申请单如图 3.5 所示。

BH公司资金支付申请单									
部门：		年 月 日				附件： 张			
付款理由			付款依据	订单合同号					
				入库单号					
				发票号					
收款单位	名称			付款方式：商兑 <input type="checkbox"/> 银兑 <input type="checkbox"/> 转支 <input type="checkbox"/> 电汇 <input type="checkbox"/> 电子承兑 <input type="checkbox"/> 现金 <input type="checkbox"/> 其他 <input type="checkbox"/>					
	银行账号			付款类型： 预付 <input type="checkbox"/> 应付未付 <input type="checkbox"/> 冲账 <input type="checkbox"/>					
	银行名称			预算控制：专项工程 <input type="checkbox"/> 固定资产 <input type="checkbox"/> 成本费用 <input type="checkbox"/>					
申请金额（大写）币 佰 拾 万 仟 佰 拾 元 角 分						(小写) RMB _____			
批准金额（大写）币 佰 拾 万 仟 佰 拾 元 角 分						(小写) RMB _____			
经办人：		部门审核				财务审核			
分管领导：		批准人				财务总监		出纳	

图 3.5 BH 公司资金支付申请单

BH 公司财务系统对每笔支出进行审核，审核时需要对比 Excel 版本预算表，检查要支出费用是否超过预算，因而耗费时间较长，预算控制信息化程度较低。加之业务部门经常未经财务审核，就已经找到批准人即总经理签字，形成未经预算调整，就先支出后调整。此种现状给财务系统进行预算管理工作形成很大压力，导致预算控制效果不佳。

实际支出要超过预算数时，需要进行预算调整，预算调整分为两种类型，第一种为资本性支出预算调整，第二种为费用类预算调整。

a) 资本性预算调整方式

资本性支出预算调整则通过 OA 办公平台进行调整，其调整的最终批复权限在 ZF 集团董事长。

资本性支出预算调整流程较为冗长，全流程审批完需要 10 个流程节点。如图 3.6 所示资本性支出审批流程：

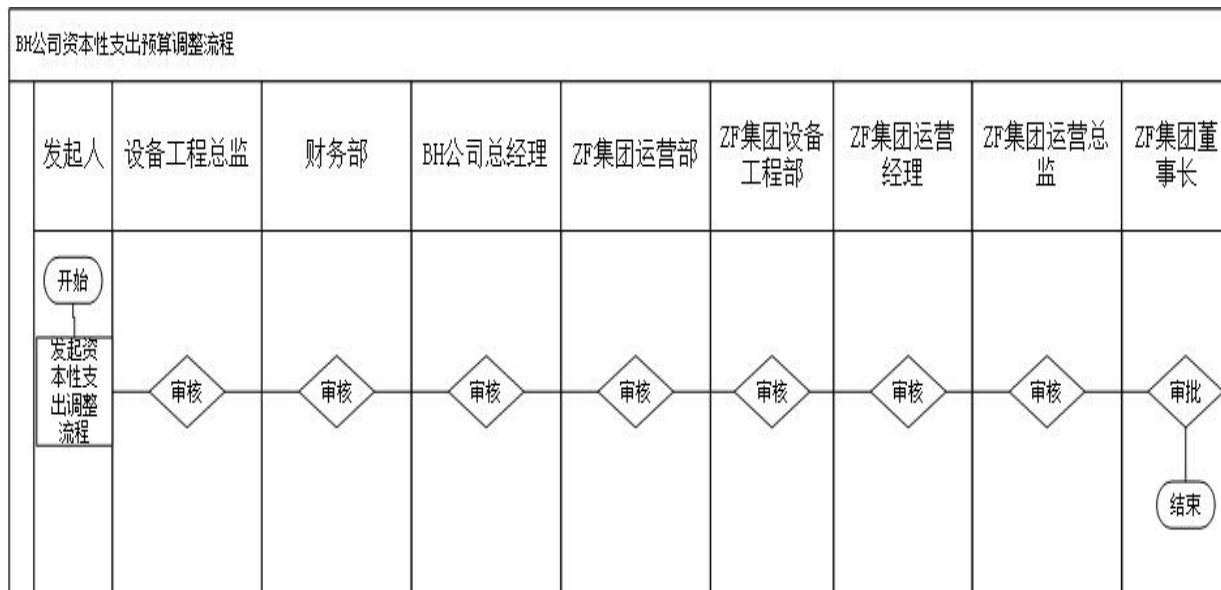


图 3.6 资本性支出预算调整审批流程图

调研结果显示（附录 1、设备工程负责人部分）一般来讲资本性支出预算调整流程完毕需要近一个月，等到流程审批完后，业务部门工作会比较被动，现状是资本性支出业务在执行阶段存在有较多未批先建的情况，流程未审批完毕，但其实已经先招标或开工。

b) 费用类预算调整方式

基于 BH 公司股权结构和高管层更迭等原因, BH 公司费用类预算调整权限在 BH 公司内部，最终批复权在总经理。由纸质版进行审批，其流程节点一般需要 5 步即可完成（详见附录 7，BH 公司费用预算调整审批图）。

(3) 全面预算执行及控制相关内容问卷调查结果分析

本文针对 BH 公司预算执行和控制相关内容，进行是否熟悉预算调整规则、预算调整难易程度、预算监督严格程度、以及是否存在预算分析体系等问题的问卷调查，问卷内容详见(附录 2)，问卷回函率详见（附录 3）。对问卷调查结果分析如下表 3-12:

表 3-12 预算执行及控制相关内容问卷调查结果分析表

问题	选项占比
全面预算管理的执行及控制	
1. 您是否熟悉预算调整流程以及预算调整规则	
非常熟悉	5.9%
比较熟悉	9.9%
不清楚情况	39.5%
熟悉一点	28.3%
完全不熟悉	16.4%
2. 您认为申请预算调整并通过的难易程度如何?	
非常难	0.0%
比较难	5.3%
一般	9.9%
比较容易	46.7%
非常容易	38.1%
3. 您认为对公司在预算监督过程中是否严格执行预算监督程序	
非常严格	2.6%
比较严格	5.3%
一般	17.8%
不严格	31.6%
非常不严格	42.8%
4. 您认为贵公司是否存在预算分析体系	
是	24.3%
否	75.7%

从该问卷调查结果发现，对于预算调整流程以及预算调整规则不清楚的参与者到 39.5%，熟悉一点或完全不熟悉预算调整的参与者达到 44.7%。对于预算申请调整认为比较容易或非常容易通过的参与者有 84.8%。有 74.4%的参与者认为预算监督程度不严格或非常不严格。有 75.7%的参与者认为公司不存在预算分析体系。

3.2.4 全面预算管理的考核

通过调研得知（附录 1、人力资源负责人部分）BH 公司预算考核由上级集团运营管理部具体负责，主要是对年度预算执行情况进行考核，从 ZF 集团运营部下发的预算

批复来看，主要是从销售收入、回款率以及净利润率进行年度考核。这些考核内容与高管层年度奖金挂钩。中层及中层以下的管理类员工的预算考核则以每月销售收入预算是否完成为基准，完成预算每月增加 300 元奖金，不完成不扣工资。

本文针对 BH 公司预算考核中考核指标是否科学、完善，预算考核与薪酬关联程度是否密切，以及激励方式是否满意、预算考核与工作积极性等问题的问卷调查，问卷内容详见(附录 2)，问卷回函率详见（附录 3），对问卷调查结果分析如下表 3-13：

表 3-13 预算考核相关内容调查结果分析

问题	选项占比
全面预算管理的考核	
1. 您认为贵公司的预算考核维度是否科学、完善？	
是	5.9%
否	94.1%
2. 贵公司的预算考核与您薪酬关联程度是否密切	
是	3.3%
否	96.7%
3. 您对公司预算考核的激励方式是否满意？	
是	7.9%
否	92.1%
4. 公司的预算考核是否可以调动起你的工作积极性	
是	23%
否	77%

调查问卷发现，有 94.1%的参与者认为考核维度不够科学和完善，有 96.7%的参与者认为预算考核与其薪酬管理程度不够密切。92.1%的参与者对激励方式不够满意。77%的参与者认为预算考核无法调动起工作积极性。

3.2.5 全面预算管理的信息化支持

根据调研解到（附录 1，财务负责人部分），目前与预算相关的软件系统有三个，具体如表 3-14 所示：

表 3-14 BH 公司预算管理相关软件一览表

预算编制软件	核算软件	资本性支出预算调整软件
易磐系统	用友 NC65	泛微 OA 系统

目前预算编制由相关部门以 Excel 表单编制完成后，录入至易磐系统，财务系统负责审核。公司核算软件为用友公司开发的 NC65 系统。办公系统为泛微软件开发的 OA 办公系统，该系统目前仅集成了资本性支出的预算调整流程。BH 公司各软件系统之间没有统一的导入方式，尤其预算编制软件版本滞后，系统响应速度慢，智能化水平较低，导致数据抽取效率不佳。

本文针对 BH 公司信息系统是否可以有效支持全面预算管展开的问题进行问卷调查，问卷内容详见(附录 2)，问卷回函率详见（附录 3），对问卷的调查结果分析如下表 3-15:

表 3-15 预算管理软件相关内容调查结果分析

问题	选项占比
1. 您认为贵公司的信息系统是否可以有效支持全面预算管理的展开?	
完全可以	1.3%
基本可以	5.3%
不清楚	22.4%
不支持	51.3%
完全不支持	19.7%

问卷调查结果显示有 71%的参与者认为现有信息系统不支持或完全不支持全面预算管理的展开。

综上所述，本章对行业政策、BH 公司经营现状、以及 BH 公司全面预算管理现状，这三者之间的关系进行概述，发现行业政策对公司经营现状产生较大压力，公司需要通过全面预算管理改进经营现状，积极转型改善管理水平。同时通过调研和调查问卷对 BH 公司全面预算管理的全过程进行分析，发现 BH 公司全面预算管理的组织架构不完善、在预算编制、执行、控制、考核等过程中也存在诸多问题，全面预算管理没有有效嵌入到公司经营之中，并未有效发挥全面预算管理的作用。

第四章 BH 公司全面预算管理存在问题及成因

通过第三章对行业政策、BH 公司经营状况以及全面预算管理现状的概述，并分析调研内容和问卷调查结果，本章归纳出 BH 公司全面预算管理目前存在以下几方面问题：

4.1 组织体系不健全

受制于股权结构和并购转型过渡期，BH 公司组织体系不能有效推进全面预算管理工作，通过分析问卷结果发现有超过 67% 的问卷参与人员，认为现有组织架构不完善或根本不完善，结合调研（附录 1、各部门员工）结果，各部门员工也都有提及现有组织架构不能很好支持经营提升，并且认为预算协调和监督机构不够明确，导致权责不清。

4.1.1 组织架构与经营目标不匹配

BH 公司现有组织架构（见图 3.1），依然沿袭 2017 年被并购前的组织架构，部门之间沟通不畅，预算调整频繁，致使超额使用预算现象突出，从表 3-11 也可以发现除研发费用外，各项费用全部超过预算。各部门间没有形成合力，对公司经营现状产生的压力感受不深。各生产部门没有成本控制意识，销售分公司无度增加费用。现有公司层面组织架构已经严重阻碍全面预算管理的有效推进，更影响到了企业的生存和发展。因此要想有效推进全面预算管理，提升效益，首当其冲应该改变现有的组织架构，由过去的向分管领导领导负责，转变为向绩效负责，向经营要利润的管理模式。

4.1.2 预算协调和监督机构缺失

现在承担预算协调实际职能的是由财务系统主导的预算管理工作小组进行预算协调管理，财务系统不属于专门进行全面预算管理工作的部门，不适宜进行预算协调工作，管理层级上比预算管理委员会要低，但 BH 公司经过问卷调查（附录 3、问题 6）发现并未设立预算管理委员会这一机构。

通过调查问卷（表 3-12）发现 74.4% 的参与者认为 BH 公司的预算监督不严格或非常不严格。调研（附录 1，财务负责人部分）了解只有在报销费用时，财务系统进行管控外，没有设置专门部门进行预算管控和监督。

一般来讲，大型企业健全的预算管理组织架构主要分为以下几个部分，如图 4.1 所示：

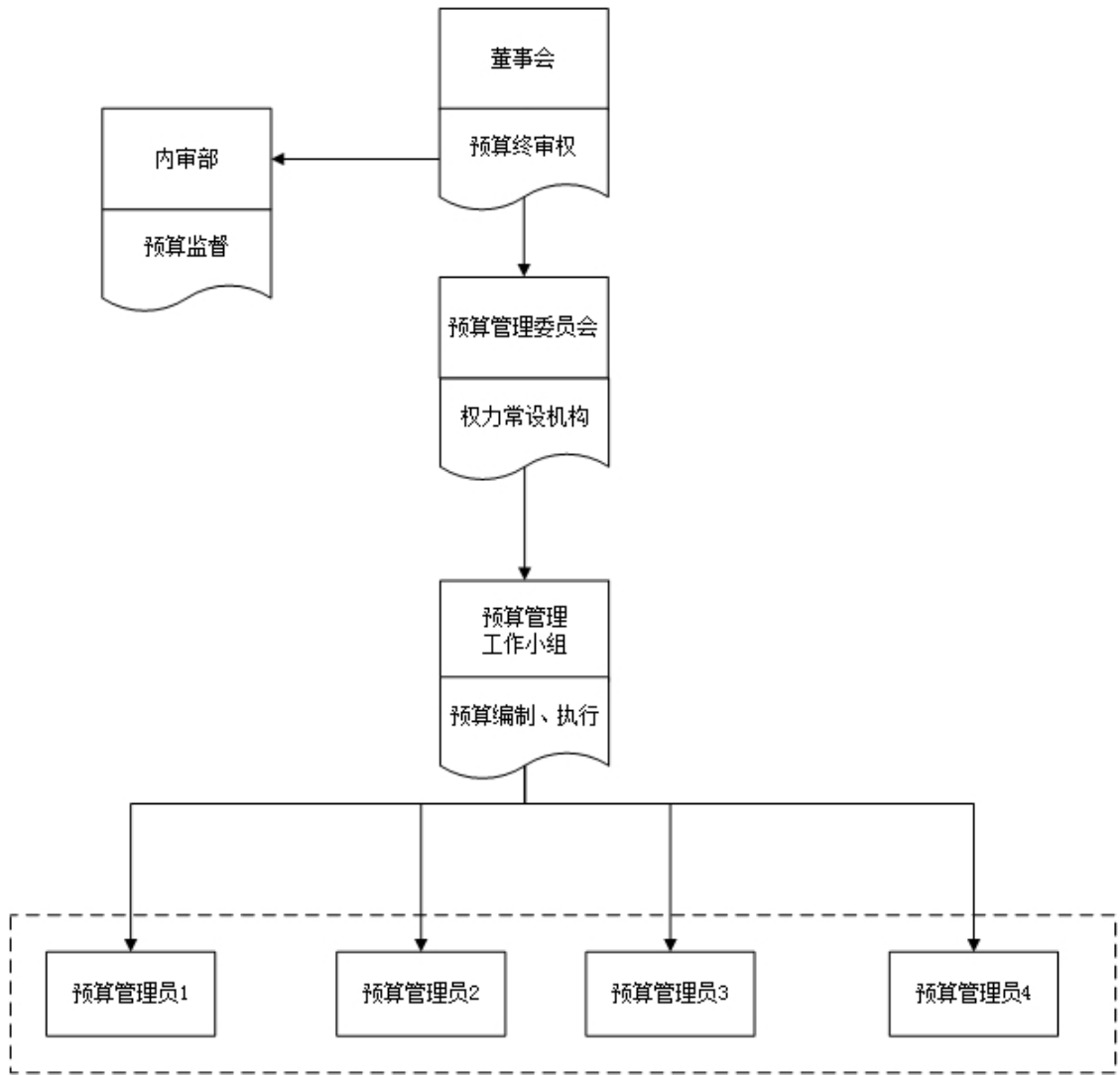


图 4.1 大型企业全面预算管理组织架构图

与上图对比 BH 公司预算管理组织架构可以发现，BH 公司受现有组织架构的掣肘，预算编制、推进、监督、协调工作几乎全部集中在公司财务系统，并且公司也并未设置内审部门进行日常监督，这种畸形的预算管理模式的，导致 BH 公司预算管理组织体系存在如下问题：

(1) 预算管理工作小组如同虚设，实际职能由财务系统承担。

(2) 缺少预算工作常设权利机构，预算工作缺少高管层全力支持，预算工作权责不清。

(3) 虽然 ZF 集团运营部总体承担监督职责，但 BH 公司预算管理的日常监督，缺少专门的职能部门承担。

BH 公司预算管理组织体系不健全，不合理。有其历史原因，也有职责分工不清的原因。这种预算管理模式的不但制约了全面预算管理的水平，同时也限制了公司合规经

营提升营业利润的能力。

4.2 预算编制缺少具体指标引导

预算编制相关问卷调查结果（表 3-10）显示参与者有 28.2%的员工对预算编制方法是否科学、完善不清楚，有 60.6%参与者认为公司预算的编制方法不科学、不完善或非常不科学、非常不完善。并且有 66.5%参与者认为预算编制与公司战略衔接不够紧密。通过表 3-11、2020 年预算编制情况与实际数据进行对比。可以发现主要费用实际支出都已超过预算数，这与预算编制方法不明确、不科学、不完善有很大关联。

4.2.1 成本类预算编制未设立关键控制指标

成本类预算主要是指制造费用、生产部门人员工资以及原辅包等原材料预算的总和，由于 BH 公司该类预算编制前未下达关键控制指标和具体编制要求，目前在预算编制环节存在以下几方面问题：

（1）安全生产和环保预算投入不足

药品是一种特殊商品，药品安全生产规范较多，环保要求也日趋严格，在此背景下，规模较小的中药企业面临两难选择。不投入面临关停，想投入资金却不足。通过调研得知（附录 1、安环负责人部分）BH 公司在 2019 年时因为超标排污而被当地环保部门进行了处罚和要求整改，面临投入不足的问题。

在安全生产方面国家在 2012 年出台了相关管理办法，办法中虽然未明确要求药品制造业的安全生产费用提取比例，但提供很多行业的生产制造方面安全生产费用提取比例可供参考。实际上 BH 公司上级集团规定每年用于安全生产的预算费用不低于企业上年营收的 0.5%。但 BH 公司每年投入仅为 30 万元，远不到 0.5%比例。通过调研得知（附录 1、安环负责人部分）BH 公司在 2019 年发生 2 起人身安全事故、2020 年发生 3 起人身安全事故，总计额外支付医疗费用约 30 万元。从表 3-7 也可以看出 BH 公司 2019 年和 2020 年的安全和环保支出预算都全额使用。

通过查阅财务明细账，发现在其他应收款科目里还暂挂了很多以按合同进度履行，已经支付的安全和环保资金，只是暂未来票会计核算时未将这些支付资金，计入当期费用，因而实际上这两年来来的环保和安全支出是超过预算的，虽然实际已超过预算，但距离上级集团对环保和安全生产的专项费用投入要求，还是远远不够。

（2）原材料预算前期调研不充分

调研发现（附录 1、采购系统负责人）BH 公司生产成本中原材料约占到总成本的 60%，2020 年原料采购支付金额约在 15000 万元，但主要原料始终存在对成本的控制力偏弱，受人员素质和员工工作意愿影响，预算编制数据与实际采购价格形成较大偏差。常用的原辅包等材料，没有充分考虑进行比值议价或招标入围等可能性来降低成本。

（3）人工成本预算未充分考虑技术更新带来的人员减少

从表 3-5 可以看出 2019 公司人力资源薪酬总额支付率为 93%，工资预算高于实际支出，通过调研（附录 1、人力负责人部分）分析出人工成本类预算编制在预算时以编制时点的产能情况进行预测未来生产人员总数，没有充分考虑技术改造和新增设备带来的技术进步而减少的人员，这也是各部门没有进行充分沟通的结果。

综上所述，BH 公司成本类预算编制在安环投入不足、原材料调研不够充分、人工成本编制不够科学等问题。虽然 2020 年生产成本中的实际人工成本低于预算额，但人工成本预算没有花出去的钱，被用来弥补原材料实际成本高于预算成本的差额了。上述问题，导致生产成本不能有效得到控制。

4.2.2 费用类预算编制与经营目标相背离

调研得知（附录 1、总经理部分以及财务负责人部分）BH 公司目前营业利润较低，与其企业规模不甚匹配。ZF 集团已经要求公司要将利润最大化作为其经营目标，但从表 3-2 可以发现利润率水平连年走低，其中主要原因就是由于费用增长过快造成，尤其是销售费用预算编制忽略了政策性风险。而研发费用编制没有结合公司经营目标的导向，不能够很好的为公司发展提供支持。

（1）销售费用预算占比持续增加

药品销售普遍存在“带金销售”的问题，带金销售本质是医生如果开药，药企的销售代表便给与医生回扣，多开多得，只要患者买药，次月就给医生兑现。除院内销售外，药店的柜台销售也存在“费用返点”的问题，实质也是一种带金销售。这种销售模式作为传统药企的生存方式，存在销售费用虚高的现象。公开数据显示 2018 年度 A 股上市的将近 300 家医药制造类企业发布的财务年报报告，有 34 家企业的销售费用占营收比超过 50%，尤其销售费用中的市场推广费用更是存在诸多异常。在合规经营压力下，医药企业销售费用预算将面临巨大挑战，主要医药上市公司 2018 年度销售费用如下图 4.2:

单位：万元

公司	2018年销售费用总额	销售费用中市场推广类费用总额	市场推广类费用占销售费用比(%)
上海医药	1,105,809.87	442,608.69	40.03
复星医药	848,753.27	662,281.77	78.03
华润三九	646,860.64	500,784.74	77.42
恒瑞医药	646,449.10	542,448.77	83.91
科伦药业	598,722.72	545,142.72	91.05
中恒集团	211,904.00	205,766.71	97.10
灵康药业	121,500.48	119,411.67	98.28
大理药业	27,091.00	25,542.17	94.28
步长制药	803,578.71	748,566.95	93.15

注：数据来源于各上市公司 2018 年年度报告

图 4.2 2018 年知名上市企业销售费用情况表

从图 4.2 可以看出作为中药行业龙头的步长制药，在 2018 年销售费用达到 80.36 亿元，而全年收入为 136.65 亿元，销售费用占比达到 58.8%，市场推广费用占到销售费用的 93.15%（数据来源：2018 年步长制药年报）。对比 BH 公司填报销售费用预算发现 BH 公司市场费用占销售费用比在 2020 年达到 91.35%（详见附录五），这种现状极易引起政府相关监管部门检查。以步长制药为例，在 2019 年步长制药就接受财政部和医保局的联合检查。步长制药采取了一定的管理策略降低了销售费用与销售收入的占比，步长制药 2019 年销售收入 142.55 亿元，销售费用 80.81 亿元（数据来源：2019 年步长制药年报），销售费用占比为 56.7%，较上年有明显下降。而作为陕西本土上市企业盘龙药业，其 2020 年度营业收入较 BH 公司要低，但销售费用占比却比 BH 公司要低很多。在 2018 年时盘龙药业营业收入为 4.89 亿元，销售费用为 2.38 亿元，占比为 48.67%。在 2019 年时营业收入 6.11 亿元、销售费用为 2.81 亿元，占比 45.99%（数据来源：盘龙药业 2018、2019 年报）。综合步长制药和盘龙药业的情况来看，销售费用占比持续比降低是中药制造业的大趋势。

BH 公司虽然 2019 年和 2020 年营业收入有了较大的增长从表 3-6 可以看出 2020 年销售收入同比增长 38%，但销售费用却同比增长了 43%。营业收入靠销售费用推动增长的趋势比较明显。销售费用能够不断超预算执行，从调研中发现（附录 1、总经理部分、人力负责人部分、财务负责人部分）销售费用预算编制存在以下问题：

- ①销售费用预算编制方法简单、虽然要求零基预算编制，但实际使用增量预算编制。

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/785014242042011111>