权变理论在预算管理中的应用

黄亿红　刘叶飙　黄　俭

（江西赣江职业技术学院　南昌　330108）

【摘要】预算管理是企业管理的一种方式，在企业管理中发挥着重要的作用。本文运用权变理论探讨了预算编制程序、预算管理职能及预算管理在企业管理活动中的地位等方面的变迁情况，进一步深化了预算管理的相关理论研究。

【关键词】权变理论　预算管理　传统预算　超越预算　战略预算　作业预算

权变理论学派是20世纪60年代末70年代初在美国经验主义学派的基础上进一步发展起来的。“权变”是指偶然事件或偶然性。权变理论认为，组织环境的变化是绝对的，且具有不确定性和复杂性等特点，而不确定性和复杂性主要表现为社会、经济、文化和技术等环境方面各自的不确定性和相互交织引起的复杂性。可以看出，权变理论的主要涵义是权宜应变。预算管理是以预算形式对组织资源进行配置并实施控制的管理体系，它包括预算的编制、执行、考核及分析直至反馈的一个完整过程。

预算管理在不断地发展变迁，近十年来提出的改进预算和超预算就是不断变迁的体现，也是权变理论在预算管理发展中的体现。预算管理在编制程序、编制方法、处于管理活动中的地位及管理职能等方面都经历了变迁。

一、权变理论在预算编制程序变迁中的应用

工业化属于19世纪，而管理属于20世纪，工业文明的主要标志之一就是科层化组织的诞生并实现了从集权向分权组织结构转换（即从U型结构到M结构的发展），完善了现代组织结构体系。

预算的精髓在于权责分散基础上的集中控制，即预算成了一种连接内外和上下层次的一种组织控制工具。由于20世纪初的主导管理思想是泰勒的科学管理，科学管理关注的是如何提高企业的劳动生产效率，而把人看做是会说话的劳动工具，又由于科层组织存在严格的等级划分、崇尚权威，所以初期的预算管理实行“自上而下”的编制程序，预算指标由高层管理者制定后再逐级下达给各下属部门。在这种情况下，由于高层管理者并不一定了解一线工作岗位上的具体情况，因此往往制定的预算不能很好地发挥其应有的作用。

到20世纪50年代，行为科学理论的产生、发展及应用使组织逐渐增强对员工的重视，管理层开始认识到不良的组织业绩更多的是由于组织中执行预算的人员没有得到适当的指导和激励，而并不是预算系统本身的问题。这时组织开始逐渐采纳了“自下而上”的参与式的预算编制程序，调动了基层管理人员的工作积极性。但由于信息的不对称，作为有限理性经济人的基层管理者在参与预算编制时会蓄意歪曲预算目标以便让自己能够轻易完成任务，从而产生“预算松弛”，即将应完成的任务定得尽量少而将完成任务所需的资源定得尽量多。过度的预算松弛会造成组织资源的浪费，影响组织业绩评价的客观性，从而形成组织的低效率；但适当的预算松弛可以在编制预算时将不确定性带来的风险考虑进去，缓解了以预算标准评价及考核业绩给执行者带来的巨大压力。基于此，各企业根据具体情况应用权变理论把握下级参与性编制的程度和方式，将预算松弛控制在合理范围内。目前大部分企业在预算的编制程序上采取“自上而下”与“自下而上”相结合的一种权变编制程序。

二、权变理论在预算编制方法变迁中的应用

预算编制方法可以按不同的标志来划分，按业务是否固定可分为固定预算和弹性预算，按是否以历史资料为编制依据可分为增量预算和零基预算，按编制的时间是否连续可分为定期预算和滚动预算。

企业采取什么方法来编制预算是没有固定模式的，因为不同企业在不同生命周期所处的环境不同，组织结构及管理模式也都不同。所以，企业根据自己的管理模式、组织结构及所处的环境权变地选用预算的编制方法。一般来说，当企业处于稳定的经营环境、组织结构较为固定时，可以采取定期且以历史数据为依据的固定预算；而当企业处于高度的不确定性的环境下，企业的组织结构也较松散，呈网络型，以应对环境的不确定性，这时滚动、弹性及零基相结合的预算无疑是最好的选择。

三、权变理论在预算管理处于企业管理活动中地位变迁的应用

Anthony认为管理活动是由战略规划、管理控制和经营控制所组成，其中：战略规划是指组织目标的确定及为实现组织目标所需要的资源配置，管理控制是指在实现组织目标过程中如何保证企业资源有效获得及利用的过程，经营控制则是指保证企业某特定任务有效完成的过程。依据Anthony的理论，战略形成是一个制定战略的过程，而管理控制是一个实施战略的过程。管理控制系统与战略是相对独立的，它仅仅是在战略形成之后来实现战略目标。而经营控制与管理控制之

间的区别在于工作重点不同，经营控制的重点是组织单元中的特定任务，而管理控制的重点是组织单元。由于预算管理是管理控制的主要工具之一，因此预算管理在管理活动中处于承上启下的中间环节，是指在企业内部进行的预算，既不直接面向企业外部环境，也不直接反映企业基层活动。该阶段预算的作用在于降低企业组织成本。这种传统的企业预算适宜于环境较稳定、变化缓慢的情况。

随着科学技术的飞速发展和全球经济一体化及顾客需求的多样化、个性化，企业的组织结构逐渐向扁平化、网络化发展。特别是20世纪90年代以后，企业内外部经营环境发生了巨大变化，如不确定性的增强、中间管理层的作用越来越小。这些变化使管理控制的外延得到了扩展，即将管理控制看做“一种为组织信息的寻找、收集、传输和反馈而设计的系统，目的在于确保组织适应外部环境的变化，并使雇员的工作行为根据一系列经营分目标（在符合组织整体目标前提下）得以衡量，以使二者的差异得以协调和纠正”。上述定义已经将战略规划和任务控制融合到管理控制活动之中，把管理控制系统看做是帮助组织实行自我管理的一套涉及组织各层次的控制机制。事实上，人们已经认识到管理者应该不断修正战略以使组织能够很好地适应环境的变化，并能够控制作业层次的活动以保证战略的正确实施。基于此，出现了战略预算和作业预算两种新的预算模式。

战略预算是与企业战略管理活动相对应的战略目标与方案量化预算，并对企业战略起到全方位的支持作用。战略预算将战略和预算有机地结合而不是相互孤立，可以说“没有战略的预算是没有目标的预算，没有预算的战略是空洞的战略”。战略预算是由战略目标通过平衡计分卡决定业务目标，再由业务目标决定预算，而平衡计分卡是从财务、顾客、内部流程和创新与学习四个方面来沟通战略目标、业务目标与预算三者的关系，以适应竞争日益激烈的全球化经济的发展要求，保证战略目标的实现。因此，战略预算成为一个将注意力和资源转向重要的战略性启动计划的管理工具。

作业预算是基于作业分析而对组织预期作业的数量表达，反映完成战略目标所需进行的各项工作及相应的各种财务、非财务资源需求，同时还反映为提高业绩所做的各种改进。

从上面对战略预算和作业预算的分析可以看出，战略预算可以看做是预算在组织高层及中层的体现，而作业预算则是预算在组织基层的体现。因此可以看出，预算在企业管理活动中的地位不断提高，覆盖了整个管理活动，即不仅涉及到战略管理高层、管理控制的中层，还涉及到任务控制的基层。从预算管理模式的变迁来看，实际上是由传统预算向改进预算的过渡。

四、权变理论在预算管理职能变迁中的应用

预算管理的职能随着预算管理实践的深化和理论的发展不断发展与完善，即预算管理在不同的发展阶段有不同的职能。预算本质上是一种数量化的财务计划，因此计划与控制是预算管理产生之初就具有的职能。随着预算管理的广泛应用及管理思想的不断创新和发展，特别是行为科学理论的发展，使预算管理的职能从计划与控制职能发展为计划、控制、协调、激励、业绩评价等多种职能，最终发展成为数不多的几个能把组织的所有关键问题融合于一个体系之中的管理控制方法之一。

20世纪90年代以后，随着科技的不断发展，工业经济时代开始向信息经济时代转变，企业经营环境的不确定性和竞争性不断增强，组织管理的创新动摇了传统预算管理得以运行的基础和前提，预算管理缺乏适应性、费时耗力、各职能之间相互冲突等缺陷日渐显现。包括齐默尔曼在内的学者的研究和一些企业的实践均表明，预算管理用于资源配置的计划职能与用于业绩评价的职能可能出现不协调现象。此外，预算管理职能冲突会导致预算控制功能和决策功能的紊乱，从而导致管理人员陷入角色冲突。与此同时，一些更具战略性的业绩管理方法，如平衡计分卡、标杆法、作业管理法、全面质量管理等逐渐盛行，使传统预算管理兼具计划、控制、协调、激励、业绩评价等多种职能受到挑战。

在此背景下，由Jeremy Hope和Robin Fraser等提倡的，在欧洲一些大型企业推行的“超越预算”主张只将预算的职能局限在对现金流量的预测和计划上，而对传统预算的控制和激励等职能则由标杆法、关键业绩指标、经济增加值和平衡计分卡等其他的绩效管理制度来替代。“超越预算”提倡放弃现有的预算体系而分权给一线的管理者和员工，鼓励他们根据不断发生的需求波动合理调配资源，以此替代原有的年度计划和资源分配方式。

其实，“超越预算”的出现并不是对传统预算的全盘否定或取代，超越预算与传统预算两者并不相互排斥，超越预算可视为适应社会经济环境的变化而对传统预算的丰富和发展。从权变理论来看，超越预算与传统预算的出现是源于它们据以形成的社会经济发展环境的不同。超越预算适用于经营环境变化快、市场渗透性强、产品经营范围广或增长迅速、企业对市场反应敏感、生产的产品特别依赖技术创新且科技含量高及无形资产对经营极为重要的企业；而对于大多数传统企业而言，由于企业经营的可预测性强、经营产品范围相对稳定，采用传统预算控制的效果会更好。因此，不同企业要根据自己所处的外部环境的不确定性及自身经营产品及组织结构等特点权变地发挥预算管理的相关职能。

综上所述，随着企业外部环境的不断变化，预算管理的相关理论和实践也相应不断发展、完善。因此，企业在实践过程中要权变地利用预算进行管理。

主要参考文献

1.王斌.公司预算管理研究.北京：中国财政经济出版社，2006

2.哈罗德·孔茨，海因茨·韦里克著.马春光译.管理学.北京：经济科学出版社，1998

3.蔡剑辉. 预算的职能冲突与协调对策研究. 会计研究，2009;12

4.杰罗尔德·L.齐默尔曼著.邱寒等译.决策与控制会计.大连：东北财经大学出版社，2000