全面预算管理控制模式研究

张振丽　宫巨宏(教授)

(天津工业大学管理学院　天津　300160)

【摘要】本文基于组织设计理论,针对不同类型的企业组织,提出了三种全面预算管理控制模式——效率型组织全面预算管理控制模式、学习型组织全面预算管理控制模式、效率学习型组织全面预算管理控制模式。

【关键词】系统权变理论　效率型组织　学习型组织

有关全面预算管理控制模式的研究，中西方学术界最初大多从预算编制起点角度将其分为产能导向、销售导向和利润导向三种模式。随着对全面预算管理职能认识的不断深入，全面预算管理控制模式的研究范围扩展到全面管理的各个环节。哈佛大学的Kaplan与Norton创造了平衡计分卡,通过平衡计分卡将预算与战略、非财务指标联结起来,使预算能够适应新的环境,形成Kaplan预算管理模式。该模式为全面预算管理提供了管理框架，为发挥预算在企业集团中的整合作用提供了新的途径。本文拟在Kaplan预算管理模式的基础上,基于组织预算是企业全面预算管理的重要保障的认识,从组织设计的角度运用组织设计的系统权变理论研究全面预算管理控制模式,以期构建不同组织类型的全面预算管理控制模式。

一、系统权变组织设计理论的基本观点

由于科学技术和生产力的发展在人类社会的各个历史阶段呈现出不同的水平，这也使得组织理论的发展先后经历了古典组织理论、新古典组织理论和现代组织理论三个阶段。古典组织理论偏重于对组织的静态研究,注重组织设计的功能,主要致力于为管理者寻找能有效、简便地解决组织内部问题的方法和技术。但随着社会的进步、周围环境的不断变化,古典组织理论不可避免地暴露出一些问题，如忽略了人们的心理和情感因素,压抑了人性,严重限制了成员的积极性,难以适应环境的变化等。新古典组织理论以古典组织理论为基础,吸收了行为科学和心理学的理论，其主要偏重于组织中人的因素,尽量满足人的各种需要,以提高其积极性,进而实现企业的高效率。但由于它过分强调人际关系和满足人们的社会需要,因而降低了专业化的优越性,使工作效率受到一定的影响。现代组织理论是把系统论和权变理论应用于组织理论而形成的现代系统权变组织理论,其基本思想是:

1. 组织是社会的一部分,与社会环境相互依存、相互影响。组织从社会环境中接受各种输入,在内部加以转化后再向社会输出。为保持与社会环境的平衡,组织必须根据社会环境的变化而进行适当调整。

2. 组织本身也是一个系统,由若干子系统组成。组织不仅要同整个社会环境相适应，而且组织内部的各部分也要相互保持协调,因而组织不是封闭、静态的,而是一个开放、动态的系统。

3. 不存在一成不变、简单、普遍适用的组织设计和最佳的管理原则与方法。组织管理应根据组织所处的内部和外部的环境随机应变。权变理论把内部条件和外部环境等因素看做自变量,把管理思想、管理方式、管理技术看做因变量,因变量随自变量的变化而变化，管理者应根据自变量与因变量之间的函数关系来确定一种有效的管理方式。

4. 组织设计的最根本的目的就是使组织运行更加有效。组织有效性是指组织实现其目标的程度。对组织的有效性进行全面衡量是困难的。组织是巨大、多样和分散的。组织同时从事多项活动,追求多重目标,产生许多结果,这便要求我们针对组织的不同活动、不同目标进行衡量,这也就是权变有效性理论。

5. 影响组织的权变因素包括战略、环境、规模、生命周期、技术和组织文化等。

二、不同组织类型的企业全面预算管理控制模式

不同的影响因素决定了组织具有不同的管理战略和目标、预算控制导向、预算管理重点和方式。全面预算管理控制模式的设计也应依据不同的组织类型来设计。依据影响组织的权变因素的不同,可以将组织分为效率型组织、学习型组织及介于两者之间的效率学习型组织。下面将从权变因素的角度分析这三种组织的类型及特点(见下页表)。

基于以上三种组织类型,即效率型组织、学习型组织、效率学习型组织，本文将全面预算管理控制模式分为以下三种不同的模式。

1. 效率型组织全面预算管理控制模式。效率型全面预算管理的要点为:①预算导向必须符合企业发展战略,且市场导向及相应的市场预测结果可能成为企业预算目标制定的依据;②强调预算的资源规划功能,在预算目标确定的基础上,将一切经营活动所消耗的财务资源全部纳入预算体系;③总部拥有对下属职能部门的预算控制权，下属职能部门往往是预算执行主体而非预算决策主体；④详细地规定下属职能部门的作业程序与财务运作规划，在考核时主要根据各职

组织类型及其特点

组织类型 / 权变因素	效率型	学习型	效率学习型
战 略	低成本战略	差异化战略	低成本战略和差异化战略
环 境	受少数几个外部环境因素的影响，并且这些因素是相似的，它们可以在几个月甚至几年的时间内仍保持不变	受大量外部环境因素影响，这些因素不相似、变化频繁并且不可预期	虽受大量外部环境因素的影响,且这些因素不相似,但其变化缓慢或保持不变;或者只受少数因素影响,且这些因素是相似的,但其变化频繁而且不可预期
规模/生命周期	规模一般较大,且处于生命周期中的规范化阶段	规模一般较小,且处于生命周期中企业主制、集中化、精细化阶段	前两者的特征兼有
制造技术	连续加工,多为例行性技术、工程性技术	计算机一体化制造、技艺性技术、非例行性技术	前两者的特征兼有
组织文化	使命型文化、官僚制文化	企业家精神文化、小团体文化	前两者的特征兼有

能部门所占有资产的收益情况来进行。

根据其管理要点,效率型全面预算管理控制模式为:将企业按照职能(如计划、制造、采购、销售、财务、人事等)划分为若干部门,赋予各部门较小的决策权,管理决策权集中于企业董事会手中。各部门不参与预算的编制,只是预算执行的主体。企业董事会是预算的编制者与下达者,负责对各部门预算责任进行考核与监督。预算考核指标多为财务业绩指标,如一些收入增长方面、成本降低或是生产率提高方面及资产利用或投资战略方面的指标。效率型全面预算管理控制模式主要适用于一些业务关联性比较强（横向一体化、纵向一体化）、产品品种比较单一、生产技术发展变化缓慢、外部环境比较稳定的中小型企业。

2. 学习型组织全面预算管理控制模式。学习型全面预算管理的要点为:①企业对下属事业部的预算导向是目标型的,即目标或期望报酬率会成为事业部预算编制的起点，目标控制或目标管理会成为预算管理的主要特征；②各事业部根据董事会认定的预算目标来编制自身的预算,这一预算要符合企业的经营战略,董事会对各事业部预算的编制没有统一的指导意见；③利用预算监控来保证预算目标的实现，但预算监控应以不妨碍各事业部门独立财务运作为前提。

根据其管理要点,学习型全面预算管理控制模式为:企业针对单个产品、服务、产品组合、主要工程或项目、商务或利润中心来组织形成事业部。事业部结构具有灵活性,更能适应环境的需要。企业董事会将权力在较低层次聚合,实行决策分权,预算管理采用由下至上的形式。预算由各事业部自行编制，由企业董事会审批下达。预算考核指标多为非财务指标,包括:客户方面业绩指标,如市场份额、客户保持率、客户满意程度、客户盈利率等;内部经营过程业绩指标,如创新、经营、售后服务等;学习和成长业绩指标,如员工能力的指标、企业信息能力的指标、权力与协作的指标等。学习型全面预算管理控制模式主要适用于一些业务关联程度低、产品品种多样化、技术发展变化快、外部环境不稳定的企业组织,即上文提到的学习型组织。

3. 效率学习型组织全面预算管理控制模式。效率学习型全面预算管理的要点为：①企业管理层作为战略筹划者,应根据市场环境和企业战略,提出企业总的战略目标;②根据产品领域优先顺序,由董事会提出企业集团的资本预算,以确定各分部的资本分配政策;③采用自下而上的预算编制模式,强化对下属预算编制的审批权;④重点审核各分部的重点业务预算，对获准通过的业务预算进行全方位的监控；⑤加强对各分部预算执行情况的评估与考核。

根据其管理要点，效率学习型全面预算管理控制模式为：企业董事会对各分部经营活动的预算拥有最终决定权,根据市场环境和企业战略,提出总体的战略发展目标,据以编制长期规划和年度规划,并将各指标分解,下达到各个分部。各分部根据董事会下达的指标和自己的具体情况,编制年度预算,上报董事会进行审批。董事会成立专门的预算管理委员会,审查和平衡各分部的预算,并汇总编制整个企业预算。经批准后的预算被下达给各分部以指导其经营活动。

在预算执行过程中，企业高层管理者对预算执行情况进行全方位的监控,并根据实际情况随时调整偏差,保证预算的顺利完成。效率学习型全面预算管理控制模式适用于上文提到的效率学习型组织。

全面预算管理控制模式是对企业的决策目标及资源配置加以量化，并对企业的整个经营活动进行协调运转的控制系统。在具体的操作过程中,还会出现许多更为具体的问题,如预算与计划、预算管理与目标管理、预算管理委员会的定位与权责等,都因不同的组织类型、不同的管理导向、不同的企业文化等而存在不同的预算解决办法。

【注】 本文是天津市财政局、会计学会2005年度重点会计课题阶段性研究成果(项目编号:KJKYXM050801)。

主要参考文献

1. 理查德·达夫特著.李维安译.组织理论与设计精要.北京:机械工业出版社,1999

2. 孙非.组织行为学.大连:东北财经大学出版社,2003

3. 孙静华.对我国企业集团全面预算管理的探讨.财会月刊(综合),2005;7

4. 于增彪等.关于集团公司预算管理系统的框架研究.会计研究,2004;8