预算重构：基于系统管理思想的预算管理体系

谢志华

一、系统管理思想的内涵

为了解决企业因分权管理而带来的协同问题，在20世纪五、六十年代，西方一些管理学家将系统论原理引进到管理科学内，形成系统管理思想。系统管理思想认为任何企业都可以看成是一个人为的系统，而系统是一个有一定目的、由相互联系和相互作用的各个部分所组成的复杂整体。因此，管理人员在执行各项管理职能时，绝不能从局部的个体最优出发，而应从经营管理的各个组成要素的总体出发，实现对经营活动进行规划与控制的最优化和系统总利益最大化。系统管理思想主要包括以下内容：

（一）系统管理思想强调了合力大于分力的原理，说明一个企业或集团的总效益，不仅取决于各分权组织效益的好坏，而且取决于各分权组织因相互合作、协同动作所带来的整体效益的提高。否则，必然造成整体效益下降，各分权组织的效益也下降。

（二）为了保证系统的协调运转，必须对分权组织进行合理划定。在现实生活中，可以按功能关系、环节关系、地域关系、资产关系或产权关系、利益关系等划定分权组织，并相应确定各分权组织之间的内在联系，包括业务联系和利益关系。划定分权组织的合理性表现在：①分权组织所承担的业务是企业必需的，而且是满负荷的；②分权组织对自身的业务是可控的；③各分权组织之间的业务界定是清晰的；④各分权组织之间的业务联系非常明确和有序。

（三）为了达成系统的协调一致，必须通过系统的目标体系予以实现。系统的目标体系是由总目标和分目标所组成的有机整体，分目标的实现是总目标实现的基础，而总目标是协调分目标的手段，通过总目标的协调有助于产生协同效益，从而使整体效益提高。确定总目标与分目标的关系时，必须遵循分目标的确定有助于总目标的实现，而总目标的确定具有引导协同分目标并能确保其实现的原则。

（四）为了保证系统的有效运行，必须保证系统各纵向分权组织（层次）、各横向分权组织（平行部门）之间的信息畅通，尤其是反馈信息的及时处理与传送。没有信息的准确及时传递的系统，不可能协调有效运转，企业内部管理当然如此。

（五）系统必须有自行调整功能。也就是在企业管理中，如果由于环境变化要调整总目标，或某一分权组织的环境变化要调整分目标时，都会引起整个系统的联动。作为一个有效的管理系统不仅能灵敏地对环境做出反映，而且能根据这种反映迅速调整系统的目标和结构，即调整企业目标以及各分权组织之间的相互联系。

不难看出，系统管理思想是建立在企业分权管理的基础上的，分权程度越高，系统协同就越具有必要性。如果在分权管理的条件下，整个企业的整体协同能力不强，很可能会导致企业内部各分权组织的各自为政甚至使企业分崩离析。所以，系统管理思想的提出是具有深刻的现实基础和实践需要的。

二、预算管理体系是系统管理思想的实现形式

在企业管理中提出系统管理的思想后，所面临的基本问题就是选择怎样的管理模式才能实现企业在分权管理基础上的分权协同。在分权管理的条件下，一方面要保证企业内部各分权组织能相对独立地行使权力、履行责任、分享利益，同时又必须符合企业整体目标和整体利益的要求。在分权管理的企业中，由于各分权组织业务的性质不同，又都有自身的利益，这就导致很难直接通过业务管理实现各分权组织行为的整体协同。面临的难题是：第一，在分权管理的条件下，各个分权组织实质都是一个相对独立的利益主体，有自身独立的责、权、利。用什么方式来反映这种责、权、利关系，并使三者形成一种有机联系？如果仅用不同性质业务的关系和实物量来揭示这种关系，不仅不具有综合性也难以找到它们之间的对称性。第二，在分权管理的条件下，各个分权组织之间都是一种经济利益关系，

?1994-2016 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

虽然这种关系是通过业务关系来连接的，但仅仅依靠这种关系，无法明确界定各自的经济责任和经济利益，而且各分权组织之间的讨价还价最终都不是集中在业务关系上，而是价值关系上。第三，在系统管理的条件下，要协调系统的运转，必须保证总目标与分目标的衔接性，这种衔接性不可能通过不同性质业务的关系和实物量来达成。预算管理体系对解决这些面临的难题有着不可或缺的作用。预算管理体系是以价值形式表达的，由于价值的无差别性使得不同性质业务的差别性问题得以解决，同时也使得各分权组织的责、权、利及其关系可以用价值的形式表达，而各分权组织之间的责、权、利边界也可以用价值边界来划定。预算管理体系作为一种最为有效的系统管理模式，有着任何其他模式不可替代的作用。

（一）预算管理体系是将各分权组织的分目标与企业的整体目标有效协同的体系。目标管理是实现企业整体协同的最基本的手段，而预算管理是其具体的实现形式。预算管理体系以企业一定时期的目标利润作为整个预算指标体系的形成基础，把企业的各项业务所要实现的利润与目标利润协同起来，把企业内部各分权组织所要实现的利润与目标利润协同起来。前者所形成的预算称之为业务预算，后者所行成的预算则是责任预算，业务预算使得企业的目标利润的实现建立在各项业务的基础上，责任预算使得企业的目标利润的实现建立在各分权组织的基础上，从而构成一个以业务和责任主体为基础的目标责任体系。

（二）预算管理体系是一个有效的组织重构体系。传统上，企业内部的组织构造是按照业务关系设计的，可以称之为功能型组织。如按照企业的生产经营过程，可以将企业内部的组织区分为采购部、仓存部、生产部、销售部、售后服务部等。这种组织体系的设计是以业务为主导的，但是企业的根本目标不是为了单纯地进行业务经营，而是通过业务经营实现企业价值最大化。但是，企业的组织设计却与价值之间不存在有机的联系，这种联系表现为每一个企业内部分权组织都是为实现企业某一特定的价值而设定的。实现企业某一特定的价值可以是取得收入，可以是降低成本费用，如此等等。一般把这种基于价值目的而设定的企业内部分权组织称之为价值型组织，在管理会计中，这种组织通常分为投资中心（以考核投资报酬率为主）、利润中心（以考核利润为主）、销售中心（以考核收入为主）、成本中心（以考核成本费用为主）。不难看出，预算管理体系为了实现预算责任目标必须对企业组织进行重构，而重构的基本结构原理是按照在实现企业价值最大化中的作用确定分权组织的价值属性（就是上述的各种中心的价值属性），从而形成企业内部的基于价值实现实行的分权组织体系。

（三）预算管理体系是一个有效的资源配置体系。在企业内部分工的条件下，有限的资源必须被有效地配置到各分权组织中，这种资源配置涉及三个方面：一是必须将资源分配到各类业务之中，使各类业务的资源配置合理有效，不要造成有的业务资源配置过剩，有的业务资源配置短缺，特别是资源配置短缺的业务不能达到应有的规模，还将影响关联业务的正常展开；二是必须将资源分配到各环节业务中，使各环节业务的资源配置合理有效，不要造成有的环节资源配置过剩，有的环节资源配置短缺，特别是资源配置短缺会造成生产经营过程的瓶颈性环节，导致生产经营规模缩小的同时，而一些环节却出现资源浪费；三是必须将资源分配到各分权组织中，使各分权组织（在预算中称之为责任主体）所应有的资源与所承担的责任相一致，从而实现权责对等。同时，每个分权组织的资源配置合理有效，就会使得企业内部各分权组织之间的业务行为相互协同，不会由于资源的短缺而形成瓶颈性制约，即一个分权组织由于资源不足影响自身业务的同时也会影响上下游业务。

预算管理体系是一个有效的资源配置体系，它以总目标利润为基础，分别确定不同业务、不同分权组织（责任主体）、不同环节应该实现的分目标利润，并以分目标利润为基础，确定各自应该完成的各种业务量，在确定业务量的基础上，配置与其相应的各种资源。如以业务为基础的预算就是以企业的总目标利润为基础，分别确定各类业务应该实现的分目标利润，再以分目标利润推算出各类业务应该完成的业务量，一般是以销售量为基础结合存货量推算出生产量和购进量，这些就是按环节形成的业务规模，为了达成这些业务规模就必须配置相应的资源。在预算管理体系中，就是先确定预算指标，再根据这些指标配置相应的资源，包括企业已有资源和新增资源、内部资源和外部资源。所以，预算管理体系作为一个资源配置体系所要解决的基本问题是：要建立各类业务使用资源的合理比例关系，主要表现在两个方面：①某类业务的投入产出比例关系，是指投入多少资源形成多少业务量；②各类业务之间使用资源的比例关系，也就是要把企业的全部资源按照一种合理的结构分配到各类业务之中。在长期的预算管理实践中，各个企业都通过经验数据的积累以及形成这些数据的业务和流程的标准化，使得这种配置资源的合理比例关系逐渐形成。从另一个角度来说，这种配置资源的合理比例关系并非一日之功，也不是仅仅依靠预算体系自身所能解决的问题。尽管如此，预算管理体系所要实现的功能之一就是要有效地配置企业的全部资源。

（四）预算管理体系是一个有效的责、权、利协同体系。在分权管理的条件下，如何将一个企业的总权力、总责任和总利益有效地配置到各预算责任主体（或分权组织），是实现企业既分权管理又整体协同的核心问题。基本的原则是分而不乱、界定清晰、责权利相匹配。这种原则具体体现在以下方面：第一，企业必须

?1994-2016 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

将总权力、总责任和总利益有效分配到各个层次的分权组织，要保证各层次的分权组织的分权力、分责任和分利益与总权力、总责任和总利益协同一致，这样才能保证分而不乱；第二，各层次的分权组织所分享的权力必须与其履行权力的能力保持一致，否则就会陷入无能为力的境地，也就无法保证分而不乱；第三，必须明确界定各环节分权组织的责、权、利边界，使得每一个环节分权组织自身的责任清楚、权力明确、利益清晰，否则就会导致各环节分权组织的相互推诿现象，从而使得它们作为责任主体的责任考核无法正常进行；第四，必须实现每一个预算责任主体所享有的权力、承担的责任、分享的利益相互匹配，不能顾此失彼，否则就会导致有责无权、滥用权力、利益分配苦乐不均的现象，甚者会导致预算考核时上下推诿，无法明确上下各自的责任。预算管理体系是一个最为有效的企业责、权、利配置体系，首先，预算管理体系确定了企业总的预算责任指标，从而明确了一定时期企业全部经营管理责任，只有明确了全部责任才能为这些责任的分解落实提供前提，否则就会造成责任过渡和责任不足。其次，在确定企业总责任的基础上，再配置相应的权力和应该分享的利益，就能实现整个企业责、权、利有效的匹配。再次，将企业总的预算责任指标分解落实到各预算责任主体，使得每个主体都有明确合理的责任，从而形成了企业完整的责任体系，这个责任体系通常是以预算责任指标体系的方式得以体现的。最后，在确定了各预算责任主体的预算责任指标的基础上，分别配置相应的权力并根据预算责任指标的完成程度，分享相应的利益。所以，整个预算管理体系就是确定企业的全部责、权、利，再将其分解落实到企业每个分权组织并实现每个分权组织责、权、利相互匹配的完整体系。

（五）预算管理体系规定了各分权组织之间的连接关系，通过价值手段使各分权组织的行为结合成一个完整的体系。企业内部各分权组织之间的连接关系一般是通过业务流程实现的，也就是说，企业内部组织之间的关系主要表现为业务关系。但由于企业的最终目标是实现价值最大化，那么各个分权组织的目标也应该是实现自身价值最大化，因此各分权组织之间对业务关系的关注最终会表现在对转移价值的关注上。因此，企业内部各分权组织的关系不仅要通过业务流程进行连接，也必须通过价值转移流程进行连接。预算管理体系为了明确界定各个分权组织之间的责、权、利关系，必然确定各分权组织之间因发生业务而引起的相关转移要素的转移价格、转移质量、转移时间、转移地点、转移方式等，其中，转移质量、转移时间、转移地点、转移方式又会直接影响转移价格。正因为转移价格如此重要，所以在预算管理体系中，会明确规定对企业内部各预算责任主体之间的转移价格的定价方式以及发生纠纷时的处理方式。有了这种转移价格体系，就使得企业内部各分权组织的利益关系能有效地协同起来。

（六）预算管理体系是一个有效的信息整合体系。在企业分权管理的条件下，企业的信息也分散在各分权组织之中，同时，由于不同分权组织之间的业务性质不同，所形成的信息也存在质的差异，使得信息的整合产生了两个难题：一是如何把不同分权组织的信息有效集中起来为整个企业的决策、控制和考核提供依据。二是如何将存在质的差异的信息有效整合起来。预算管理体系的实施不仅要求要有一个完整的信息体系提供支持，而且预算管理体系的运转也必然会提供这样一个信息体系。进行预算管理要求提供预测信息以便进行预算决策，为此必须将所有的业务信息整合到价值信息中，从而形成预算责任指标体系。在预算责任指标的执行过程中，为了控制预算执行差异必须要有执行差异的原因信息，从而形成了因果关系的信息体系。在预算责任指标执行结果的考核中也必须寻找执行差异，从而也形成了因果关系的信息体系。

（七）预算管理体系是一个完整的管理控制体系。预算数据的取得、预算的编制、预算的执行及其差异的分析和控制、预算责任核算、预算责任考核形成了一个完整的管理控制体系。这个体系规定了一整套预算制订、执行和调整的程序，使得预算体系的运行成为一个有序的整体。预算制定之中，以目标利润为基础形成了完整的预算指标体系，任何一个指标都最终与目标利润相联系，是目标利润的一个组成要素；在预算的执行及其差异的分析和控制中，以分期目标利润的实现程度作为标准，分析其差异的存在原因，每一个存在的原因都最终与目标利润的实现程度相联系，形成一个完整的说明差异的原因体系。预算管理体系是一个把各种分散的经营业务活动（包括财务活动），通过价值手段全面、连续反映出来的系统。通过预算执行情况的信息反馈系统，分阶段揭示预算执行的结果，就可以使管理当局了解企业整个经营业务的进程和预算总目标的实现程度，也可以了解各分权组织预算目标的实现程度，从而利于进行动态控制；在预算责任的核算中，也紧紧围绕分解落实到各个预算责任主体的指标核算这些预算责任主体的相关指标的完成情况，所有预算责任主体相关指标的完成情况决定了企业整个预算指标的完成情况，它们构成为一个完整的预算指标完成情况体系；在预算责任考核中，预算责任完成情况是以预算责任指标的完成情况为基础的，这些指标的完成情况就是企业预算责任履行程度的评价体系。但在以业务为基础的管理控制体系中，由于业务的非同质性，很难找到一个贯穿其中的管理控制标准，使得管理控制失去了基本的依据。而预算管理控制体系以目标利润贯穿于整个管理控制体系中，无论哪种业务、哪一分权组织、哪一业务环节都要为实现目标利润做出贡献。

?1994-2016 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

（八）预算管理体系是一个均衡各分权组织利益的系统。预算管理体系以预算指标的形式规定了各分权组织的经营责任，相应也确定了其经济利益。由于预算管理体系以全面系统的方式确定各分权组织的利益，不仅要实现每个预算责任主体的利益与其所承担的责任和享有的权力相当，而且要实现每个预算责任主体的责、权、利与其他预算责任主体的责、权、利之间的均衡。使要达成的利益分配的均衡性目标是没有一个预算责任主体所获得的收益会让其他预算责任主体感到有比较优势，而使这些预算责任主体对具有收益分配优势的预算责任主体的岗位趋之若鹜。所以，预算管理体系具有均衡各主体利益的作用，而且它把一种抽象的利益关系用指标和数值明确地展示出来，具有使各利益主体能预知和控制自身所能获利多少的作用。

总之，预算管理体系本身是系统思想的结晶，而系统管理必然借助预算管理体系来实现。或者说，预算管理体系本身就是系统管理。

［本文受到北京市教委科研基地—科技创新平台“会计与投资者保护研究基地”以及北京市教委高层次人才计划经费（PHR201005121）的支持］

（作者单位：北京工商大学投资者保护研究中心）

责任编辑 李斐然

● 简讯

深入开展学雷锋活动 大力弘扬雷锋精神

--财政部举行学雷锋主题报告会



为进一步推动学雷锋活动的深入开展，近日，财政部举行学雷锋主题报告会，邀请雷锋同志生前战友冷宽将军和季增同志为全部干部职工作了精彩报告。他们结合自己与雷锋同志共同学习，共同生活、共同战斗的切身感受，生动展现了雷锋同志其人、其事，深刻诠释了雷锋精神的时代内涵。财政部部长谢旭人为报告会做了总结发言。

谢旭人部长指出，在新形势下深入开展学雷锋活动，是提升党员干部思想道德水平、促进社会主义核心价值体系建设的迫切要求，是推进社会主义精神文明建设、凝聚干部群众意志和力量的现实需要，是加强机关作风建设、践行全心全意为人民服务宗旨的重要举措。

他强调，在新形势下大力弘扬雷锋精神，必须深刻领会雷锋精神新的时代内涵：第一，要学习雷锋同志爱党爱国的坚定信念。第二，要学习雷锋同志全心全意为人民服务的宝贵品格。第三，要学习雷锋同志爱岗敬业的高尚情操。第四，要学习雷锋同志锐意创新的进取精神。第五，要学习雷锋同志艰苦奋斗的优良作风。

谢旭人部长对财政部近期组织开展的学雷锋系列活动表示了肯定，并对进一步推动学雷锋活动深入开展提出了明确要求。第一，要高度重视，充分发挥领导干部的示范带动作用。党员领导干部要带头弘扬艰苦奋斗优良传统，始终坚持勤俭朴素、厉行节约的作风，切实加强财政管理；要带头勤奋学习、扎实工作，立足财政实际，争创一流业绩；要带头倾听群众呼声，关心群众疾苦，切实维护人民群众根本利益。第二，要统筹兼顾，建立健全学雷锋活动常态化机制。坚持把集中活动与日常工作结合起来，让学雷锋活动成为人们感悟崇高精神、提升价值追求的生动过程。各单位要结合自身特点，提出学雷锋活动的具体要求，采取有力措施，确保学雷锋活动深入持久、扎实有效地开展下去。第三，要服务中心，努力在本职岗位上弘扬雷锋精神。结合本部门、本单位的工作职责和个人岗位责任，深入学习雷锋同志的爱岗敬业精神和淡泊名利、无私忘我的奉献精神，在工作中常为常新、在困难面前愈挫愈勇，以恒劲、韧劲和拼劲，主动应对新挑战，着力破解新难题，切实解决新矛盾。第四，要努力创新，增强实际效果。要适应时代发展的新要求，以创新精神深入开展学雷锋活动，拓展活动内容，创新活动载体，增强学雷锋活动的吸引力和感染力，引导财政干部做中华民族传统美德的传承者、社会主义道德规范的实践者、良好社会道德风尚的创造者。

（本刊记者）

?1994-2016 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net