

持续变革视角的 预算本质研究

Chixu Biange Shijiao de Yusuan Benzhi Yanjiu

曹洋 著



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

8

持续变革视角的 预算本质研究

曹 洋 著

中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

持续变革视角的预算本质研究 / 曹洋著. —北京: 中国财政经济出版社, 2016. 10

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7005 - 0

I. ①持… II. ①曹… III. ①预算会计 - 研究 IV. ①F810. 6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 239759 号

责任编辑: 吕小军

责任校对: 张 凡

封面设计: 思梵星尚

版式设计: 兰 波

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 12.25 印张 202 000 字

2016 年 11 月第 1 版 2016 年 11 月北京第 1 次印刷

定价: 28.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7005 - 0/F · 5607

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88190492 QQ: 634579818

.... 目 录

第一章 导论	1
第一节 研究背景与动机	1
第二节 研究思路与方法	5
第三节 章节安排	7
第四节 创新与不足	9
第二章 相关文献回顾	15
第一节 预算缺陷的文献回顾	15
第二节 预算改进建议的文献回顾	27
第三节 对预算满意度和缺陷的调查研究	51
第四节 总结与启示	53
第三章 传统预算的本质	57
第一节 牛顿科学的机械世界观	57
第二节 传统预算的本质与基本原理	59
第三节 传统预算各项职能的特征	63
第四节 本章小结	69
第四章 传统预算的根本缺陷	71
第一节 传统预算的根本缺陷	71
第二节 预算的其他缺陷	78
第三节 本章小结	80



第五章	传统预算的适用条件	81
	第一节 可预测的幻象	81
	第二节 传统预算的适用条件	83
	第三节 传统预算在工业时代的合理性	84
	第四节 本章小结	88
第六章	互联网时代对传统预算的挑战	89
	第一节 互联网时代的到来	89
	第二节 互联网时代对预算有效性的挑战	91
	第三节 本章小结	99
第七章	来自新科学的启示	100
	第一节 基于新科学的世界观	100
	第二节 生命系统的运行机制	106
	第三节 本章小结	111
第八章	构建持续变革的预算体系	113
	第一节 新视角下的预算本质	113
	第二节 新视角下的预算基本原理	114
	第三节 持续变革的预算体系	125
	第四节 谷歌公司预算体系的创新实践	159
	第五节 本章小结	165
第九章	结论	169
	第一节 主要观点与结论	169
	第二节 局限与未来研究方向	176
	主要参考文献	178
	后记	187

第一章

导 论



第一节

研究背景与动机

现代企业预算诞生于 20 世纪 20 年代美国杜邦火药公司和通用汽车公司的管理实践中，在 50 年代开始迅速流行，并在 60 年代得到了普及。对欧美大型企业的问卷调查显示，97% 的美国公司以及 99% 的欧洲公司都运行正式的预算系统^①。

预算体系涵盖几乎所有重要的管理职能，包括计划、资源分配、控制、沟通、业绩评价、激励和战略规划，“能把组织的所有关键问题融合于一个体系之中”^②。在很多大中型企业里，预算 is 唯一的中央管理控制机制。同时，指责和批判预算的声音不绝于耳，而且愈演愈烈。20 世纪 50 年代，克里斯·阿基里斯对企业预算实践的实地调查研究首次揭示了预算过程中出现的种种负面行

① Umapathy, S. : 《Current budgeting practices in U. S. industry》, New York: Quorum Books 1987; Kennedy, J. A. : “Getting the most from budgeting”, 《Management Accounting》1999 vol. 77 (2), pp. 22 ~ 24.

② Otley, D. : “Performance management: a framework for management control systems research”, 《Management accounting research》1999 vol. 10 (4), pp. 363 ~ 382.



为问题,使预算的缺陷引发人们的关注。进入 90 年代后,预算更是成为众矢之的,遭受来自学术界和实务界一轮接一轮的猛烈炮轰,预算陷入严峻的危机之中。1990 年 6 月 4 日美国《财富》杂志上刊登了《为何预算对企业有害?》一文,历数了预算的多宗罪,指出预算刺激员工和管理者为了个人利益不惜损害客户利益、产品质量和企业价值,预算还会导致企业内部陷入恶性争斗,并阻挠组织在研发和营销活动上的必要投入。2003 年,迈克尔·詹森在《哈佛商业评论》上发表题为《付钱让人们说谎:预算过程的真相》的文章,指责预算奖励说谎的员工,惩罚说实话的员工;奖励无视或者损毁公司价值的员工,惩罚采取行动使组织增值的员工。同年,杰里米·霍普和罗宾·弗雷出版了《超越预算》一书,怒斥预算是华尔街财务造假行为的罪魁祸首,而且是妨碍组织获得“竞争优势、最佳管理团队、持续不断的革新、低成本、忠诚的客户,以及高水准的公司管制和控制”的根源。通用汽车公司前首席执行官(CEO)杰克·韦尔奇的批评更是给了预算一记响亮的耳光,他说:“预算是美国企业的祸根,它根本不应该存在。”

总结学术界和实务界对预算的批评和指责,预算的缺陷可以分为三大类:预算引发的负面行为问题、成本高昂以及损害企业价值。其中,负面行为包括预算松弛、讨价还价、棘轮效应、真实活动操纵、会计数字操纵以及其他不正当行为在内的六类现象;损害企业价值包括阻碍成本结构变革、忽视顾客、偏离战略、计划赶不上变化、阻碍灵活性在内的五类弊端。

在过去的半个多世纪里,国内外学者们提出了林林总总的预算改进建议,包括 20 世纪 50 年代的参与式预算,70 年代的零基预算、滚动预算和真实导向型激励方案,90 年代的 Kaizen 预算、基于价值的预算、作业基础预算、标杆预算和战略预算。而内容最为综合、影响力最大的预算改进方案当属 90 年代中后期由“国际高级制造”组织(全称为 Consortium for Advanced Manufacturing - International,简称 CAM - I)下属美国小组和欧洲小组分别提出的基于作业的计划与预算(又被称为“改进预算”)方案和超越预算方案。

事实上,上述预算改进建议大多由于缺乏可行性而停留在纸面上,例如真实导向型激励方案、基于价值的预算、标杆预算和战略预算等。更糟糕的是,没有一个预算改进方案能够解决预算的全部缺陷。它们通常只针对预算三大类十二小类缺陷中的一小部分,因而只能解决预算的部分问题。这不禁让我们满腹狐疑:是否能够解决预算全部缺陷的方案根本就不存在?



20 世纪 90 年代 CAM - I 组织下属美国和欧洲小组提出的改进预算和超越预算方案, 导致预算改进领域分裂成两大对立阵营。改进预算的支持者们认为, 通过融合作业成本法、产能管理法等先进的管理技术, 改进后的预算能够克服往日的缺陷, 恢复其有效性。超越预算的支持者们则对改进预算的想法嗤之以鼻, 他们坚称: 只要预算存在, 预算的种种缺陷就不可避免地发生, 因此必须彻底抛弃预算, 代之以一套完全不同的管理体系, 才能消除预算的弊端。完全相左的两派观点引发了旷日持久的争论, 直到 20 年后的今天, 学术界对此仍然莫衷一是, 无法达成共识。这反映了一个事实: 学术界对预算的根本缺陷以及缺陷产生根源的认识不足, 从而导致对不同预算改进方案的评价缺乏一致而有效的判断标准。

同时, 近 20 年间针对美国和欧洲企业进行的数项调查研究显示: 企业预算实践并未出现任何实质性改善, 企业高层管理者和财务管理人员对预算的满意度仍然不高, 预算的种种缺陷也没有出现缓解的迹象。大部分企业都不满意当前的计划和预算过程, 财务主管将预算改革列为需要解决的第一要务^①。实施过诸如作业基础预算、零基预算和滚动预测等改进方案的企业表示: 预算改进方案的实施效果与预期相距甚远。

以上三个事实——没有任何一个预算改进建议能够解决预算的大部分缺陷(更不用说解决预算的全部缺陷)、改进预算与超越预算之争的不了了之, 以及预算改进研究未能帮助企业预算实践得到任何实质性改善——释放了一个清晰的信号: 在过去的 20 年里, 预算理论研究基本处于停滞状态, 没有取得任何实质性突破, 预算理论研究陷入了持久的僵局。

预算理论研究的僵局似乎暗示着学术界落入了诺贝尔经济学奖获得者丹尼尔·卡尼曼教授所说的“理论诱导的盲区 (theory - induced blindness)”^②。人们往往对现有主流理论深信不疑, 将其作为无懈可击的思考工具, 因而很难注意到其中的错误。卡尼曼教授指出, 主流理论的错误通常不会出现在其明确主张的部分, “错误往往隐藏在该理论忽视或假设的内容中”。

^① Lazere, C.: “All together now - Why you must link budgeting and forecasting to planning and performance”, 《CFO Magazine》1998 (Feb), p28 - 36; Epstein, J., & Birchard, B.: “Add accountability”, 《Executive Excellence》2000 (Sep); CIMA: 《Better budgeting: A report on the better budgeting forum from CIMA and ICAEW》2004 (Jul)。

^② 丹尼尔·卡尼曼: 《思考: 快与慢》, 中信出版社 2012 年版。



这意味着,试图根据主流预算理论来发掘预算的根本缺陷及其产生根源,其成功的希望是十分渺茫的。若要推动预算理论研究的真正发展,我们必须从预算的表面抽身而出,站在更高的角度俯视预算,挖掘预算理论背后的深层哲学观和假设,这样才有可能真正看清预算的本质、根本缺陷及其产生根源。只有看清预算的本质、根本缺陷及其产生根源,我们才有可能设计出行之有效的改进方案。

现有预算管理研究往往局限在预算主流理论的框框里,就预算而论预算。本书试图另辟蹊径,站在哲学高度剖析传统预算的深层假设、本质和基本原理,继而推导出根本缺陷及其产生原因。传统预算的产生和发展长达半个多世纪之久,多年来一直是大多数企业的核心管理控制系统,这说明传统预算自有其优势所在。传统预算在什么样的环境下适用?传统预算是否适应当今的互联网时代?本书也试图对此作出回答。最后,本书将站在哲学高度重新定义预算的本质和基本原理,并构建出一套全新的预算体系。不同于传统预算构建于工业时代的主流哲学观之上,本书将依据网络时代的新哲学观构建出一套全新的预算体系——组织变革视角的预算体系。

本书研究认为,预算管理研究的困境源于传统观点对预算本质认识的狭隘。现有预算研究受传统管理理念的支配,认为严格规定和控制员工行为是保障组织实现目标的不二方法,把预算视为严格规定和控制员工行为的工具和手段。传统管理视角对预算本质的狭隘认识,不仅导致预算实践沦为组织发展与变革的桎梏,而且引发预算无用论和预算过时论的质疑,严重威胁预算的生存与发展。

如果我们转变视角,赋予预算本质以新的认识,使预算成为一个能够持续与时俱进的主题,就能为预算创造一个广阔无垠的生存与发展空间。本书提出的新视角把预算视为保障企业达到预期目标的机制,而非规定或控制企业如何达到预期目标的工具或手段。对大自然中生命体的观察告诉我们,生命体总是不断学习、进化、改变自己,为的是将生命延续下去。否则,环境中出现的任何重大变化,都很有可能导致小至一个生命体的终结,大至整个物种的灭亡。我们可以把生命体看成组织的暗喻。与生命体一样,组织也必须不断改变自己,否则迟早将遭遇衰落乃至灭亡的命运。持续变革是组织正常运转不可或缺的一个组成部分,就像新陈代谢是人在正常生活中不可或缺的一部分。持续变革是实现组织可持续生存发展这一终极目标的前提与保障。



本书试图开辟预算管理研究的新方向,从组织变革视角赋予预算新的内涵,并梳理和构建新视角下预算体系的目标、原理、过程和方法。组织变革视角赋予预算新的使命,不仅使预算实践成为企业持续进步和发展的引擎,而且使预算理论研究成为引领社会进步和时代发展的先锋。我们相信,新的研究视角能够丰富现有预算管理研究文献,拓宽现有预算管理研究视野。

第二节

研究思路与方法

本书在第一部分剖析并揭示传统管理视角对预算本质的狭隘认识将不可避免地使预算走上穷途末路,然后在第二部分提出组织变革视角下的预算本质新观点,并构建支持组织持续变革的全新预算体系。

本书的第一部分遵循这一思路:首先,探寻传统管理视角下的预算本质与内在原理;其次,基于对预算本质与内在原理的认识,推理出预算的根本缺陷和适用条件;最后,根据预算的适用条件并结合互联网时代的环境背景,预测并分析预算在互联网时代生死存亡的命运。

在分析传统管理视角下的预算本质时,本书首先追溯现代管理的哲学根源,因为我们相信对现代管理的本质与内在机理的洞察,有赖于对隐藏在现代管理外表之下的哲学根基的透彻理解。对现代管理哲学根基的探寻,能够揭示现代管理的前提假设与基本原理,破译现代管理的“底层源代码”,从而帮助我们准确把握传统预算的内在特征与适用条件。对现代管理哲学根基的探寻也能够帮助我们另辟蹊径,采用演绎方法推断预算困境的前因后果。现有文献基本都采用归纳推理方法,试图根据若干片段或证据,总结出预算的主要缺陷与问题根源,并据此提出相应解决方案。这种归纳式分析的过程好比“盲人摸象”,每个人根据自己选取的片段得出结论,结果造成“公说公有理、婆说婆有理”的局面,难以判断各观点的高下。演绎式推理能够克服单一归纳式推理的局限性,帮助人们切中问题的要害,并寻找真正的解决之道。

本书研究认为,预算乃至现代管理的哲学基础源于艾萨克·牛顿爵士的物



理学发现，牛顿定律塑造了一个以还原主义和机械因果观为支柱的哲学基本观，进而孕育出预算的三条基本原理：可预定、正规化和集权化。可预定原理强调计划的核心作用；正规化原理主张解构化、正规化、理性化、正式化的流程；集权化原理要求严格分离决策与执行，禁止员工的自由思考与行动。这三条基本原理环环相扣、相互联系、相互巩固，牢固地保证了控制目标的实现。同时，它们也贯穿于预算一切职能之中，包括计划、资源分配、控制、业绩评价、激励、战略、沟通与协调职能。传统预算的所有元素——假设、原理、职能、程序和方法，构成了一个以消除变化和追求控制为目标、具有强大连贯性的完整体系。

接下来，通过对预算本质和基本原理的深入分析，我们不难得出这一结论：预算对秩序和控制的追求给组织带来了高效率 and 低成本的收益，却也同时付出了丧失变革能力的巨大代价。预算在致力于消除一切意外和变化的同时，不仅消灭了所有威胁，也铲除了发展与变革的一切机会。传统预算有助于组织高效和稳定的运转，却十分不利于组织的发展与变革。本书从技术和管理两个维度分析预算的适用条件，指出稳定的外部环境和官僚体制的内部组织背景是预算具备有效性的两个必要前提条件。

在第一部分的最后，我们首先分析工业时代外部环境 with 内部组织环境背景，指出预算与这一特定历史时期的环境背景具有良好的匹配性。接着，我们对刚刚到来的互联网时代给商业环境和组织特征带来的变化展开分析，指出突变的外部环境与新型组织特征这两方面因素破坏了传统预算的适用前提，传统预算将无法适应互联网时代组织的管理需求。

本书的第二部分首先从组织变革视角重新定义预算的本质并设计预算的基本原理，最后构建一套能够支持组织持续变革的预算实现体系。

在设计和构建持续变革的预算本质、基本原理和体系时，我们仍然坚持使用演绎推理而非现有文献一贯采用的归纳推理方法。基于归纳式推理得出的研究结论缺乏全盘周密的理论支撑，往往容易落入片面和主观的陷阱，而且难以挣脱传统管理思维模式的窠臼。本书试图从新科学领域的前沿成果中寻找能够为组织变革提供借鉴意义的崭新模式，并以此作为构建全新预算模式的理论依据与指引，原因是组织变革往往起因于新知识、技术的应用。量子理论、生命科学、脑神经学、复杂科学等前沿自然科学领域研究开始向人们揭开了自然界中生命系统、群集系统和复杂系统为了可持续生存发展而不断学习、进化和适



应的运行机制的面纱，而近 20 年的互联网与计算机科学又为科学家们的猜想提供了基于计算机模拟环境的验证。本书尝试将这些新兴科学研究领域的理论成果，移植到预算研究领域，构建出一套具备坚实理论支撑的全新预算模式。

随着时代的进步，科学的发展，人们认识到，大自然最复杂最神奇的造化之物都是自我组织的，具有强大学习、进化与适应能力的系统。与大自然中生存的生命系统一样，组织必须持续变革才能实现可持续生存发展的终极目标。在组织变革的视角下，预算不是具体指导并控制组织行为的手段或工具，而是保障组织实现预期目标的机制。最后，我们归纳出新科学研究成果总结的生命系统运行原理与机制，然后通过演绎推理将这些原理与机制移植到预算领域，推导并构建持续变革视角下的预算基本原理与体系。

本书主要采用规范研究方法，并大量结合哲学、管理学、生物学、脑神经学、人工智能、复杂科学等学科的前沿成果。主要采用演绎式推理方法，从哲学高度剖析预算的本质、根本问题与产生根源，并将生命系统的运行机制以演绎式推理延伸至预算领域，构建出持续变革的预算体系。

第三节

章 节 安 排

本书的章节安排如下：

第一章，导论。

第二章，相关文献回顾。首先回顾了半个多世纪以来现有文献对预算的批评，并把列举的各种预算缺陷归纳为三类：预算引发的行为问题，预算的高昂成本，以及预算对企业价值的损害。接着，本章回顾了现有预算改进文献，并把预算改进方案归纳为四类：真实诱导型激励方案、传统预算模型的渐进式改进、基于先进管理方法的改进建议，以及 CAM-I 组织的预算改进综合方案。本章还罗列了近 20 年间针对实务界人士进行的预算满意度和缺陷问卷调查的结果。最后，本章总结了现有预算管理研究文献的现状与成果，并描述已有文献对本书研究的启示作用。



第三章，传统预算的本质。本章首先分析了现代管理的哲学基础，即由牛顿理论塑造的机械世界观。接着，本章阐述了由牛顿机械世界观衍生而来的预算本质，以及预算的三大基本原理——可预定、正规化与集权化。最后，本章通过详细描述预算的各项职能，反映预算的本质与基本原理如何渗透至预算的各项职能、流程与方法之中。

第四章，传统预算的根本缺陷。本章首先逐一分析预算三大基本原理如何严重阻碍组织的持续变革。随后，在对预算本质与基本原理的分析基础上，本章点明预算的根本缺陷就在于它对组织的持续变革构成了严重的危害。接下来，本章讨论了已有文献中常见的其他预算缺陷，指出这些缺陷只是预算追求控制和稳定、消除一切变化所带来的副作用，而不是预算最根本的缺陷。

第五章，传统预算的适用条件。本章首先探讨了传统预算的适用条件：一是稳定的外部环境；二是官僚体制的内部组织背景。接着，本章解释了传统预算能够在工业时代屹立数十年而不倒的原因，我们认为这得益于工业时代的大型工商企业的外部与内部环境背景正好满足了预算的使用条件，使得预算在这一特定历史时期的表现功大于过。

第六章，互联网时代对传统预算的挑战。本章阐述了互联网时代以及移动互联网时代的概念，以及互联网时代的特殊意义。然后，本章分析了互联网时代的外部环境特征与代表性企业的内部组织特征，并得出这一结论：互联网时代彻底颠覆了预算有效性的两项必要前提条件，这意味着预算无法满足互联网时代的需求。

第七章，来自新科学的启示。本章首先介绍了由量子理论、生命科学、脑神经学、复杂科学等新兴自然科学塑造的世界观，它基于一个与牛顿机械动力学截然不同的对真实世界的描绘，假定真实世界混乱无章却充满生命力。之后，本章从新科学的前沿成果中归纳总结出生命系统得以在大自然中可持续学习、进化与改变的运行机制，以便为组织变革提供方向和指引。

第八章，构建持续变革的预算体系。本章首先界定了组织变革视角的预算本质，认为预算保障组织可持续发展与变革的机制。接着，本章总结了新预算体系的基本原理，它们与传统管理视角下的预算原理大相径庭。最后，本章结合众多新科学的研究成果以及管理理论与案例，构建出支持组织持续变革的新体系。

第九章，结论。本章总结了全书的主要观点与结论，并指出本书研究的局



限性与未来可能的研究方向。

第四节

创新与不足

一、本书的创新

本书首次从一个新的视角——基于牛顿经典动力学理论的哲学视角来剖析传统预算的本质与基本原理，并推导出传统预算的根本缺陷与适用条件。同时，从另一个新的视角——基于新科学理论的组织变革视角重新界定预算的本质和基本原理，并构建出一套全新的预算体系。本书没有固守于主流预算理论，而是另辟蹊径站在哲学高度审视与反思现有理论，并首次尝试将量子理论、生命科学、脑神经学、复杂科学、互联网等新科学领域里的前沿研究成果引入到预算管理领域，从而赋予预算更为宽广和富有弹性的本质意义，并构建出一套全新的预算体系。

具体而言，本书做出了以下创新：

(1) 从管理及哲学视角分析传统预算本质。预算缺陷与改进研究的浪潮在 20 世纪 90 年代达到顶峰，各国会计学者、咨询师和实务界人士对此进行了激烈而广泛的争论。但迄今为止，人们仍无法在关键问题上达成共识，预算改进阵营分裂为意见完全相左的两大派别：“改进预算”与“超越预算”。进入 21 世纪初，预算改进研究由于无法获得理论与实务上的实质性突破而渐渐偃旗息鼓。

本书认为，预算研究僵局的形成是由于学者们习惯沿用现有预算理论与思维模式，而没有认识到现有预算理论与思维模式的局限性所致，就好比一条在水塘里游泳的鱼难以意识到水塘只是世界的一小部分。为了跳出现有思维模式的框框，本书从预算背后的管理与哲学的大背景，分析传统预算理论背后的前提假设、原理、本质及缺陷。事实上，绝大多数学者对预算本质的理解都建立在传统管理理论与思维模式之上，而传统管理又建立在由牛顿机械动力学塑造



的哲学观之上。因此,本书一直追溯至牛顿机械世界观,从哲学观的源头分析其对现代管理与预算产生的重要影响。本书对预算本质的“追根刨底”式的探寻,形成了演绎式推理的研究思路,这对侧重于以归纳式推理的已有预算管理研究成果,构成了十分有益的补充。

本书指出,传统管理视角对预算本质的理解建立在一个假设之上:组织能够也应该像机器一样稳定规律地运转,组织的一切行为都是可以预测并可以控制的。预算被赋予了坚决维护秩序与控制,确保一切都按预期行事的使命。预算严格规定了每个人应该如何执行每项事务,以保障组织目标的实现。

(2) 从组织变革视角界定预算本质。现有预算管理文献受到传统管理视角的局限,将预算界定为“规定”或“控制”企业如何达到预期目标的机制,导致预算成为组织发展与变革的严重阻碍,最终沦为保守、僵化和衰落的代名词。预算本质的传统观点严重制约了预算的生存与发展空间。超越预算团队提出的抛弃预算口号,给预算管理研究敲响了警钟。

本书建议以组织变革的新视角重新审视预算的本质,把预算视为保障组织实现预期的终极目标(即组织的可持续生存发展)的机制。换言之,预算由实现目标的具体手段、工具与职能,转变为保障组织可持续生存发展的机制。这样一来,预算的使命将远比现在宽广且丰富得多,预算实务及理论的生存与发展空间将获得突破性增长,预算的改进与抛弃之争也将迎刃而解。新视角下的预算本质认识不仅使预算实践成为组织持续进步和发展的引擎,也使预算理论研究成为引领社会进步和时代发展的先锋。本书提出的预算本质新视角开辟了预算管理研究的新方向,丰富了现有预算管理研究的文献,拓宽了现有预算管理研究的视野。

(3) 借鉴新科学前沿成果,构建持续变革的预算体系。现有文献通常试图将刚刚出现的“新”管理方法结合,或者一些优秀企业的先进管理实践,与现有预算体系相结合。这种做法难以有的放矢地真正克服预算本身的缺陷,事实证明,很多当时看来新潮的管理方法,包括基于价值的管理、作业成本法、平衡计分卡等,要么流于空洞,要么仍落传统管理思维模式的窠臼。更大的问题是,通过归纳式推理得出的方案无可避免地由于缺乏全盘周密的理论支撑,而落入片面和主观的陷阱。

本书在构建持续变革的新体系时,没有遵循借鉴当下流行的新管理方法或者某些企业具体实践的常见做法,而是试图寻找能够给组织变革带来启示的坚



实理论依据。量子理论、生命科学、脑神经学、复杂科学等前沿自然科学领域研究开始向人们揭开了自然界中生命系统、群集系统和复杂系统为了可持续生存发展而不断学习、进化和适应的运行机制的面纱，而近 20 年的互联网与计算机科学又为科学家们的猜想提供了基于计算机模拟环境的验证。这些新科学的研究成果为我们构建全新的预算体系不仅贡献了很有价值的思维方式和变革引导，而且提供了坚实的理论支撑和依据，从而为预算改进研究开辟了一个新方向。

(4) 从预算本质剖析预算根本缺陷及产生根源。本书从预算本质入手，通过演绎式推理得出预算的根本缺陷，弥补了现有预算缺陷研究直接从预算实务的表面归纳预算缺陷的不足。现有文献罗列了预算的众多弊端，但是无法有根据地区分根本缺陷与次要缺陷。通过对预算本质的探究，本书指出阻碍组织持续变革是预算的根本缺陷，其他缺陷（如高成本、博弈和行为问题、导致员工忽视顾客、预算偏离战略、阻碍企业灵活应变、破坏企业文化、损害员工积极性等）则是预算阻碍组织持续变革带来的副作用。它们的负面影响主要局限于利润的高低，而阻碍组织持续变革则会威胁企业的生存。

本书基于对预算本质的把握，演绎推导出预算困境的根源分析以及预算改进的方向。与现有文献的归纳式推理相比，本书的结论更切中要害。现有文献往往通过片断的、表面的、不完整的证据对预算困境的根源进行归纳并做出主观判断，然后以此为基础寻找解决方案。一些学者认为预算与激励的结合，是导致预算计划职能失效和引发行为问题的“罪魁祸首”，因此建议将激励功能从预算中分离出去。另一种观点认为，一年一度的预算调整周期太长，跟不上环境变化，因而建议提高预测和预算频率。还有人认为，预算编制过程缺乏科学依据，是导致预算编制不合理，以及易于被博弈行为困扰的根本原因，因而提出利用作业成本和产能管理法来“规范”预算编制过程的建议。本书通过剖析预算本质，得出这一结论：预算困境的根源在于传统预算具有抵制一切变革的强大内在基因，这种基因渗透在预算的所有元素之中，包括假设、原理、流程、方法和手段。

(5) 从技术与管理两个维度分析传统预算的适用条件。一些文献列举了 20 世纪末期企业外部与内部环境发生的变化，并指出这些变化严重削弱了预算的有效性。但它们的分析局限于管理维度，不仅缺乏技术维度的分析，也没有进一步全面系统地推导出传统预算的适用条件。预算以预测作为逻辑起点，预测



的准确性决定了整个预算体系的有效性。因此,预测技术的适用条件也决定了预算的适用条件。因此,从技术维度分析预算的使用条件是十分必要的。

本书首次从技术与管理两个维度,对传统预算的适用条件进行全面系统地分析。本书研究指出,传统预算并不是普适的管理工具,其有效性取决于两个必要条件:稳定的外部环境,以及官僚体制的内部组织背景。稳定的外部环境之所以重要,是因为预算的效用取决于预测的准确性,而预测只有在一种情况下才是准确的:环境是稳定的。第二个必要条件是以控制为核心的官僚体制模式能够很好地服务于企业的管理需求。预算在20世纪70年代中期之前没有受到太大挑战,有两方面原因:一是存在稳定或有利的周边环境;二是官僚体制与工业时代典型组织的特征(大规模、追求高效率、蓝领员工)配合得很好。

(6) 区分环境变化的两种类型并分析其对预算有效性的影响。到了20世纪90年代,越来越多的学者们认识到,商业环境的变化向预算提出了严峻的挑战。但是,学者们对于商业环境发生了怎样的变化,以及环境变化如何影响预算,有着不同的看法。一些学者认为,变化的加剧要求管理者加大预测和预算调整的频率。另一些学者认为,新的商业环境要求组织更多地重视战略、顾客、知识资本、价值,因而建议把近期出现的管理工具(如作业成本法、平衡计分卡、战略管理、基于价值的管理等)与预算结合起来。超越预算的支持者们驳斥了以上两种观点,他们坚持认为预算已经无可救药,人们必须彻底抛弃预算并代之以一套全新的管理体系。现有文献存在一个共同的盲区:它们没有认识到环境变化可以根据是否影响预算有效性区分为两种不同类型,从而导致它们无法就以下问题得出令人满意的答案:环境变化对预算的真正挑战是什么?环境变化如何影响预算的有效性?预算能否改进以适应环境变化?

本书首次在预算研究领域提出不同环境变化类型将对预算有效性产生完全不同的影响。预测技术的本质是以历史数据为基础,对未来进行推断。它们试图将过去的模式或规律,投射到未来。因此,预测不会得出超出历史模式的结果。环境变化可以根据是否能够预测这一标准分为两类:一类是规律性的,有特定模式的,已经发生过的;另一类是突发的,一次性的,发生之前没有任何规律或模式可循。前者可以准确预测,而后者永远无法准确预测。无论如何改进预测工具,都改变不了突变无法预测这一事实。

(7) 分析互联网时代的环境变化及其对传统预算有效性的影响。自从20世纪90年代末的改进预算与超越预算之争以来,预算管理研究几乎处于停滞