

商学前沿学术文库

公司预算管理研究

Theoretical Thinking on Corporate Budgeting

王 斌 著

中国财政经济出版社

本书得到

北京市教委共建项目资助

对外经济贸易大学国际商学院学术资助

“商学前沿学术文库”编委会

主 编：徐子健

副主编：张新民

编委会（按姓氏笔画为序）：

马春光 叶陈钢 汤谷良 余恕莲

林汉川 张新民 张建平 范黎波

徐子健 贾怀勤

聚焦学科发展 提升研究能力

（总序）

最近几年，中国大学之道与中国大学改革是高等教育界和社会舆论的热点话题，大学战略的意义被迅速抬高。什么是大学战略？这是一个富有挑战性的问题。乔治·凯勒（Keller，1983）在其著名的 *Academic Strategy* 一书中首先批判了一些不尽完整或准确的观点，提出大学战略的“十不准则”：大学的战略规划不是一个详细的蓝图，不是一系列的陈词滥调，不是校长或理事会的个人观点，不是校内各个系所的集合，不是计划者制定战略决策，不是一些重要数据的替代物，不是一种向市场状况或趋势屈服的形式，不是每年分开来制定，不是一种消除风险的方式，不是一种加强未来不确定性的尝试。

其实凯勒先生并没有明确界定大学战略的内涵和实践原则，他所描述的是“大学战略的制定与实践需要反复尝试、需要历史积淀、需要团队承诺”。同时，他还特别指出，一所大学的资源即便再丰富，也总是无法满足所有目标的需要，因此大学必须在考虑内部因素及外部影响的基础上，根据自身的能力确定自己的优先目标。

什么是优先指标？其实，大学最先的功能是知识传承，培养专门人才。到了19世纪末，大学发展知识和科学研究的功能开始受到关注。二战以后，大学社会服务功能被社会广泛期待与认可。

实践表明，优秀大学的优先指标（或至少是与人才培养同等重要的指标）是科学研究，即所谓的“研究型大学”。从美国对研究型大学分类标准的不断变化中可以看出，研究型大学是一个发展的概念。一般认为，研究型大学是以创新性知识的生产、传播和应用为中心，以产出高水平的研

研究成果和培养高层次精英人才为目标，在社会发展、经济建设、科技进步和文化繁荣中发挥重要作用的大学。

研究型大学的发展，有几个问题需要反复论证和求解。

第一，大学的科学研究需要科学规划，需要持续平衡基础研究与应用研究的关系。基础研究与应用研究很难说谁比谁更重要，这是一个连续体的不同步骤。基础研究是应用导向研究的基础，两者是互动的关系，谷歌（Google）的成功就是最好的例子。当应用研究发展到一定阶段时，更需要强化基础研究，否则应用研究便失去了更高的起点。

第二，关于科学研究的评价机制问题，最好的方式是同行评价，由同行来认定他们是否在行业内做出了贡献，贡献有多大，而不是由位高者决定。同时索引次数、转载和收录也是一个主要指标。如果你发表的文章能够被广泛收录或转载引用，这说明你的研究得到了同行的重视，并且成为同行研究的主要参考；反之，你的研究成果有可能只能让你自我陶醉和自我欣赏。

第三，大学的科学研究现在面临的一个最大挑战是如何吸引顶尖人才。其实，这也是全球性的问题，顶级的学者，向来都缺少，即使全球最好的高校，最缺乏的仍然是优秀的教师资源。如何引进和使用人才？蔡元培先生早年提倡的“兼容并包，思想自由”非常具有历史和现实意义，这种理念为他的教师聘任制改革奠定了思想基础。据此，他采用“几不论”的原则，包括：（1）不论派别；（2）不论年龄；（3）不论学历；（4）不论政见。需要指出的是，蔡元培先生提倡的“兼容并包”隐含的第一层含义是：在学术上，得有许多你瞧不上的、你反感的、你绝不赞同的元素存在，这样才符合逻辑。如果触目所及，全让你心旷神怡，飘飘欲仙，那必然是一个以你的单一喜好为标准的小圈子。第二层含义是：学术路线并不是无原则的折衷主义，需要坚持传承与创新，不能因循守旧。

第四，大学需要积极建设一种严肃、严谨、一丝不苟的学术氛围。现在许多大学存在一个致命的缺陷，即学术不严肃气息。科学研究不仅是“令事情发生”，还需要“探究事情发生的逻辑和效应”。因此不仅需要知道什么事情在发生、需要看事情发生的过程，而且还需要探究事情发生的原因，考证事情发生的结果。科学研究是复杂而艰苦的创造性劳动，需要锲而不舍，需要忍耐寂寞，需要一种韧性。要获得持续的创造力和学术发展的原动力，必须战胜自己的悲情心理，必须战胜自己的私欲，必须战胜

个人主义,必须战胜自以为是的聪明。

前不久,国家颁布了哲学社会科学研究“十一五”(2006~2010)规划,召开了全国高校哲学社会科学科研工作会议,提出了“立足创新,大力提高哲学社会科学研究质量”的主题。随着知识经济社会的发展,国家创新战略的推进,如何适应我国建设小康社会,适应世界经济、政治、文化格局的新形势,拓展国际视野,强化创新理念,树立精品意识,着力提升高校人文社会科学的水平与质量,为我国的现代化建设提供更强有力的智力支持、人才保障和精神动力,已成为我国高校的一项重要历史使命。

大学作为国家的“思想库”,肩负着发展人文社会科学的历史重任,而大学的商学院肩负着推进经济与管理学科发展的重任。因此,商学院的教师应该有强烈的社会责任感,“铁肩担道义”,走出象牙塔,更多地关注社会现实,直面我国经济改革与发展中存在的重大理论与实践问题,立足国家目标确定研究方向,深入社会,深入实践,以忧患意识开展调查与研究工作,以强烈的社会责任感向社会推广、宣介研究成果,摒弃仅为个人名利而研究的意识,着力推出改革开放、社会主义市场经济及现代化建设实践需要的理论成果。

“精品”是一个国家人文社会科学繁荣的重要表征之一,是促进国家经济建设、社会发展的根本动力。高校经济与管理研究人员应坚持科学发展观,严谨学风,以研究质量为核心,坚守精品意识;挖掘新材料,推出新理论、新观点、新方法,创建具有中国特色社会科学理论体系,为我国的经济发展、人类的社会进步和文明发展贡献新知。

自然学科发展的融合趋势以及学科研究对象的复杂性要求人文社会科学研究方法的多元化。目前,国际上人文社会科学的各主要学科,尤其是管理学和经济学等,越来越多地采用自然科学方法,特别是采用数学、统计、实验、模拟与模型方法等,从而促进了人文社会科学学科建设的科学化,提高了人文社会科学研究成果的可证明性、可检验性、成果的可应用性与决策支持性。当代人类与社会现象和社会活动日益复杂,也要求人文社会科学研究方法更注重综合,更注重应用,更注重定性定量的结合,采取实证考察、多参数信息处理、变量间的复杂选择和优化组合,以进行较为全面的论证和系统分析,最终制订出科学可行的实施方案。

但是,我们必须认识到,与自然科学台阶式的发展特点、研究过程的可重复性、成果价值易评估的特点相比,人文社会科学具有历史性、研究

过程不可重复性、成果价值难以量化等特点，因此，在人文社会科学研究中，我们不能机械地移植自然科学研究方法，简单地套用自然科学研究的思路，应妥善处理定量化的实证性研究与非量化的解释性研究之间的关系，在两者之间保持一定的张力；在引进、移植、借用方法时，应特别注意每种研究方法的适用范围与条件，不应无限制放大其功能，同时，应根据本土的特点，努力将其具体化、特殊化。

对外经济贸易大学国际商学院“商学前沿学术文库”的出版此次是第四批。前面三批主要涉及的领域包括跨国经营、财务报表分析、跨文化管理、国际营销、资本运营、拍卖理论与实务、国际合资等。第四批专著主要集中在组织理论、客户关系营销、企业绩效评价、消费者满意度、资本结构、品牌管理、消费者权益保护、会计国际化、VBM财务管理理论等领域。每一个领域的研究都较为系统，具有一定的前沿性和前瞻性。

我们将继续坚持和主张严肃的科学研究精神，争取在相关领域研究取得更大的进展。我们希望这些研究成果能够为学术界提供一定的理论支持和借鉴，还希望与国内外学术界建立密切的学术联系和合作关系，共同推动学术研究的进步与发展。

徐子健

2006年12月

前 言

预算对每个人来说都不是很陌生的事。“以收抵支、收支平衡”意味着人们的预算平衡思想；“量入为出”则更多地反映了东方人的一种行为及文化哲学：预算对人的行为的自我约束作用；“凡事预则立，不预则废”则为人们的社会生活提供了一种行为规则。在这一层面上，预算构成了一种具有天然的人的行为属性和文化特征，作为一种非正规的制度安排，它具有社会和文化等多层内涵。但是，预算管理作为一种正规管理制度安排，尤其是将其根植于以科层式为特征的组织的管理和运作之中，并发挥其管理效益时，则多多少少体现了它在现代组织管理中的一种科学管理特质。正如管理会计学家 David Otley 教授所言（1994），预算管理是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。作为一种正规管理制度，对大多数人来说（包括作者本人），可能是陌生的，它毕竟代表着一种从非正规制度向正规制度的转化。在这一转化过程中，预算管理除了保留了其文化特质属性（如自我责任的强化）以外，更增加了新的管理思想和管理内容。这些思想和内容并不完全是从纯粹的文化 and 理念角度拓展开来的，而是融合了其他管理科学的合理理论、技术方法等科学属性，如战略管理理论、组织行为理论、市场预测和判断、财务控制体系理论、激励理论等。正是这些新的管理思想与方法的融入，更新了预算原有的功能，它强调了预算作为一种管理机制，在资源有效配置、战略推进、管理控制、内部沟通与激励等各方面的作用；同时，也正是由于这些新思想的融入，增加了人们（尤其是我国当前的理论工作者和实务管理者）利用预算管理功能应用于组织管理的好奇与渴望。

任何愿望的实现都需要付诸行动，而行动本身又需要人们去讨论行动中可能遇到的问题及解决方法。正是基于这一点，我将本书的内容定位于一种“研究”，它试图帮助人们在行动之中了解可能遇到的问题，并启发

人们对问题解决之道的深度思考。

如此看来，本书所谓的“研究”，与其说是一种“理论上探索”（在我看来，管理科学并没有太多的学理属性，也无须过于强调所谓的“理论”），倒不如说成是对“现时遇到的问题的提炼和总结”更为合适——这当然也是作者为自己的研究能力不足而找出的一点借口。

本书的写作基础来自于财政部立项的、中国会计学会管理的“内部会计控制规范——预算”这一研究课题（项目批准号 2001KJA012）。在当时的课题研究中（由我和财政部会计司的高一斌先生共同主持，课题组成员有张延波先生、林长泉先生、王宏先生），我们试图单纯地从内部会计控制的角度来讨论预算问题，经过调查研究，最终形成了两份结题报告（一份是理论性研究报告，由我负责；另一份是制度报告，由高一斌先生负责，该报告之后以财政部行政法规的名义颁布实施）。但在当时的“理论性研究报告”中，我们只是从“内部会计控制规范”角度来讨论预算问题的，它更多地侧重于预算管理制度在企业组织中的管理规范，没有涉及其他问题。几年之后，当我试图对预算管理理论进行一次梳理时，我又想起了尘封多时的那份报告。再次阅读，深感其研究角度与我现在所需要进行的理论框架梳理，并不完全是一回事，尽管当时的报告对现在的研究仍具重要的参考价值。我个人至少认为，从内部会计控制角度来讨论预算问题非常有意义，但要构建预算管理理论体系，内部控制这一视野只是其中的一方面，但不是全部。于是，我认为应当在原有报告的基础上，拓展视野、重新整理其理论体系。

结合近年来对预算管理问题的相关研究（如果是研究的话）和管理咨询实践，并部分参考了原来的研究报告，我重新归纳了预算管理理论所涉及的主要问题，并试图从研究角度而不单纯的制度规范角度，对预算管理所涉及的主要问题作一个阶段性小结。

应该说，如果没有当时研究课题的激励，我是不会沉下心来对预算管理问题进行再一次梳理的，我也从来没有考虑过将我过去的有关“研究心得”梳理出书的问题。从这一角度，本书的出版，多少还带课题研究报告的“联产品”或“附产品”的影子；也正是这一原因，作者首先要感谢的是我们当时课题组的所有成员，当时的研究团队是非常富有效率的。

本书是从相对宽泛的视野来讨论预算管理理论问题的。它的目的是试图从理论上去解释点什么，以便让他人在研究预算管理问题时，有一个相

对较好的起点。但是，我还是需要强调，任何管理理论都是离不开管理实践的，因此，本书的所谓理论（如前所言），其实在很大程度上反映了对实践中的一些问题的总结和再讨论。

本书的出版，还要感谢中国会计学会，周首华副秘书长认为这是一件好事。同时也要感谢对外经贸大学国际商学院，尤其是张新民院长，他也认为这是一件值得做的事。另外，更多的感谢是给我过去、现在朝夕相处的同事，没有团队的支持，单凭个人力量是想为而不可为的。谢志华先生、汤谷良先生、杨有红先生、高晨女士、李苹莉女士、潘爱香女士等等，作为我的同事，都一直在关注着我们大家的共同的未来——谢谢他们。

最后感谢读者，没有你们的阅读，本书就没有出版的必要。由于整理时间仓促，书中不当之处，也请各位谅解，并欢迎批评和指正。

王 斌

2006年12月于北京家中

目 录

第一章 预算管理的发展脉络及特征分析.....	(1)
第一节 预算管理的起源与发展.....	(1)
第二节 预算管理的未来：大胆的猜想.....	(8)
第三节 公司预算管理特征的一个简要归纳.....	(10)
第四节 成功实施预算管理的条件.....	(12)
第二章 预算管理与内部控制关系研究.....	(15)
第一节 内部控制是什么.....	(15)
第二节 关于内部控制体系的简要说明.....	(17)
第三节 实施内部控制需要处理的“六大关系”.....	(20)
第四节 预算管理与内部控制的融合.....	(27)
第五节 预算管理流程中体现的内部控制：案例分析.....	(31)
第三章 战略规划与预算管理融合研究.....	(39)
第一节 战略规划是什么.....	(41)
第二节 构建战略与预算之间的逻辑连接.....	(47)
第三节 战略规划系统与预算实施中的问题：国外的经验教训	(58)
第四节 战略规划与预算管理的全面融合.....	(59)
第四章 预算管理组织、预算参与问题研究.....	(62)
第一节 公司治理框架下的预算组织设计规则.....	(62)
第二节 公司治理框架下的预算管理组织：权责及定位.....	(63)
第三节 预算执行组织的权责及定位.....	(65)

第四节	预算监控组织.....	(66)
第五节	参与式预算、预算宽余与预算管理.....	(67)
第五章	预算目标确定理论研究.....	(73)
第一节	预算目标实现的难易程度与努力程度.....	(73)
第二节	公司利益各方在预算目标确定中的“期望差”.....	(74)
第三节	预算目标确定及期望差的消除：是“讨价还价”机制 还是资本市场规则.....	(78)
第四节	基于利润指标的预算目标确定及其目标分解：单一企 业组织.....	(81)
第五节	基于利润指标的预算目标确定及其目标分解：企业集 团.....	(83)
第六节	预算目标统一分解下的资产计价问题.....	(88)
第七节	利润指标以外的其他预算指标考虑：企业生命周期理 论与预算控制重点.....	(89)
第六章	预算编制体系研究.....	(94)
第一节	预算编制内容确定及编制过程循环.....	(94)
第二节	预算编制的核心：预算模型构建.....	(95)
第三节	预算编制方法研究.....	(100)
第四节	预算编制的组织程序：模式与比较.....	(116)
第七章	预算监控体系研究.....	(121)
第一节	预算执行中的审批权限及规则.....	(122)
第二节	预算调整及其规则.....	(124)
第三节	预算报告：一种全面的内部管理报告.....	(127)
第八章	企业集团预算管理研究.....	(134)
第一节	企业集团类型与预算控制模式.....	(135)
第二节	企业集团战略、价值分析与预算指标体系设计.....	(143)
第三节	企业集团资本预算及其控制规范.....	(148)

第一章 预算管理的发展 脉络及特征分析

预算管理是企业管理的一种主要形式，在西方国家已流行多年，并发展成了一套相对成熟的管理模式，但在中国现阶段，预算管理还处于起步阶段，它有待于从体制和机制等方面进行完善。本书主要从预算管理的理论和实践上，对预算管理进行一个梳理，以期指导我国企业的预算管理实践。

第一节 预算管理的起源与发展

简言之，预算行动计划是财务数量表达，预算管理是利用预算形式对组织进行资源配置并实施控制的管理体系。预算管理发端于政府（增加岁入，减少岁支），但完善于现代企业。从现代企业发展的进程看，预算管理的形成与完善，是企业管理现代化的基本标志。西方国家预算管理的发展大体可分为以下四个阶段^①：

一、标准成本制下的预算控制

以复式记账原理为根本的会计系统，已走过五百年的历史，它所扮演的角色是为组织提供详细的财务报告，但是，随着工商企业管理范围与跨度的扩大，会计系统除了其已有的不断完善报告功能外，还延伸出了

^① 高晨博士的博士论文《企业预算管理——以战略为导向》对此作了全面的归纳，本节阐述参考了她的著作，中国财政经济出版社 2004 年版。

为组织内部控制服务的管理功能。会计系统的功能在组织管理上的延伸，肇始于人们对组织控制，尤其是成本控制的需求。标准成本制的产生，以及以此为起点的成本预算制度，成为管理会计产生（同时也是企业预算管理产生）的基本标志：人们可以借助于标准成本及成本预算，对照实际成本的发生，发现差异并实施控制。因此，组织的预算编制、过程控制、差异分析和未来改进等，成了预算管理与生俱来的“标准化”功能模式。从组织权力转移看，管理权力从原来的工程师手中转移到专司组织控制的管理人员手中，使会计从过去的配角变成了主角。

二、组织科层化与预算控制

“工业化属于 19 世纪，而管理属于 20 世纪。在 1900 年，管理尚未为人所知，现在，它已然成为人类文明的中心活动”^①。管理史学家钱德勒在其《看得见的手——美国企业的管理革命》中，生动地描述了现代工商企业是如何产生和演化的，而其中预算制度又是如何在其中发挥作用的。从管理角度，工业文明的重要产物之一就是诞生并完善了现代组织结构体系（从 U 型到 M 型）。按照社会学家马克斯·韦伯（Max. Weber）在其著作《社会与经济组织理论》中的说法，从纯粹技术的角度，组织及组织管理采用科层体制是保证组织效率的前提和根本；科层体制是对人类实现必要的控制所需采用的最理性的方法；他进而认为，与其他形式相比，科层体制不论在精确程度、稳定性、纪律的严格性，还是可靠性方面，都更胜一筹。可见，制度化管理的推行和权责分明的科层组织的形成，为预算管理的推行提供了条件，同时，预算管理的实施与普及也是促成组织科层化、管理科学化的重要保证，它们互为前提。

科层化组织及其管理控制，需要借助于预算。在这里，预算成了一种联接内外的一种组织控制工具，一方面，它联接组织的内部分工和责任；另一方面，它联接外部市场，判断市场波动，并利用预算这一方式对组织资源进行规划和控制。按照钱德勒的说法，第一次世界大战后的经济衰退，尤其是从 1920 年夏到 1922 年春，产品需求量突然而持续的下降，美国工商企业面临了第一次艰苦时期。在这期间，几乎没有一家公司能够迅

^① 引自斯图尔特·克雷纳：《管理百年：20 世纪管理思想与实践的批判性回顾》，海南出版社 2003 年版。

速调整其存货。这一现实表明，企业必须具备当需求改变时迅速调整流程的能力，同时也说明当时的高层经理人员未能有效地对此做出计划。一些大公司如通用汽车公司、杜邦公司、通用电气公司等对这次存货危机做出了反应：发展一套能够按照仔细预测而得到的需求量来规定和调整其产品流量的方法^①。现在看来，这一方法在本质上就是预算控制：将销售额、市场占有率和投资回收率的实际数字和估计数字加以比较，为公司未来规划及分配资源的工作提供信息来源。

不仅如此，预算管理程序也伴随着组织完善而得以完善。比如，通用汽车公司在完善预算内容和程序的同时，进一步规范预算工作的组织与程序以提高预算管理的效率；而杜邦公司首先扩大执行委员会（由未负日常经营责任的高级主管组成），其任务是详细审核和批准分支公司指数（预算数）、评估分支公司的绩效、在分析的基础上制定价格政策和公司的其他总政策，其中最重要的是规划长远策略以及为实现这一策略分配资源，执委会在组织中的预算管理职责是预算决策、监控与考评，而职能部门和分支公司则负责具体的预算执行。所有这一切都说明，科层组织的权责关系与预算控制，在组织行为上互为一体，关系不分你我。

科层组织的预算特点非常明显：（1）预算偏重于组织结构和作业任务，忽略了组织中人的因素。在当时，人们认为组织就是由合法的管理权威进行计划和控制的机械系统，预算作用主要是针对物质资源、现金流量和生产经营过程所进行详细的规划和控制，不考虑预算与组织单位及人员的相互影响问题；（2）科层组织假定存在一个权威，从而预算程序实行“自上而下”的权威命令模式。预算指标由高层管理者确定后逐级下达给基层部门。

三、组织资源计划与预算管理

自上世纪 20 年代预算管理方法在美国大型组织的运用并取得极大的管理效益（如通用电气公司、杜邦公司、通用汽车公司），这一方法很快就被纷纷效仿。随后的几十年中，随着管理思想的演变和管理学科的发展，人们对企业组织和管理性质的认识发生了很大的变化，其中对企业预

^① 小艾尔弗雷德·D. 钱德勒：《看得见的手——美国企业的管理革命》，商务印书馆 1997 年版。

算管理产生深远影响的是行为科学的发展。

行为理论认为，组织不仅是一个技术经济系统，而且是个社会系统；个人不仅受经济奖励的激励，而且受各种不同的社会和心理因素的激励；强调“民主”而不是独裁的领导模式；应在组织等级中各层级之间建立有效的沟通渠道，以交换信息等。德鲁克的《管理的实践》（1954）、马斯洛《激励与人性》（1954）、道格拉斯·麦格雷戈的《企业的人事方面》（1960）等著作，集中反映了行为理论的精华。在行为理论的影响下，企业预算管理增加了行为管理的内涵。人们开始认识到不良的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。也就是说，很多时候是员工没有明确的预算目标或者是其实现目标的行为没有得到激励从而导致预算业绩欠佳。由于预算几乎涉及企业的所有经济活动，因此必须对组织的各个层级进行明确的授权、激励和协调，以使他们的努力与组织的预算目标相一致。于是，企业预算管理的职能在行为管理方面得到了扩展：（1）协调，通过预算的数字管理特点，明确界定每一个部门、经理、雇员的权责，在将组织的短期计划协调一致地落实到整个组织之中去的过程，同时也是一个协调、磋商与签定内部契约的过程；（2）沟通，通过预算的编制（逐渐采纳了自下而上及多重管理的参与）、监控和评价程序以实现组织战略和目标及现实状况在组织各层级范围内的广泛交流；（3）激励，通过让员工参与预算编制，并设置更具挑战性的预算目标来激励员工不断提高业绩水平；（4）评价与奖惩，预算与实际的差异通常是业绩评价最常用的方法，评价结果还会与奖惩制度相联系。评价方法和奖惩机制会进一步影响管理者和雇员事后的行为取向，因此，科学、合理的预算考评方法以及其导向效应也是行为科学带给预算管理的新课题。

在这一时期，企业预算管理的内涵和外延都得到了扩展和完善。其特点为：（1）预算管理的范围得以拓展，从财务资源规划拓展到整个组织资源的规划（如人力、信息、组织等）；（2）强调预算管理的激励作用，人们认识到预算管理系统本身也会影响组织绩效，如确定更具激励性的预算目标、更具参与性的预算编制程序以及预算与薪酬的更直接挂钩，都能有效地激励员工，提高组织绩效；（3）预算管理的功能从一种单纯的计划与控制功能发展成为现在兼具计划、控制、协调、激励、评价等功能的一种经营机制，从而处于企业内部控制系统的核心位置。正是从这些事实出