

动态环境下 的预算管理

方法、案例和制度

- 五大预算方法，详细解读
- 大量实务资料，快速应用

搞通预算出利润

高 严◎主编



机械工业出版社
China Machine Press

动态环境下 的预算管理

方法、案例和制度

高 严◎主编

郑石桥◎审校



机械工业出版社
China Machine Press

前 言

Preface

预算在 13 世纪起源于英国，是控制国家财政开支的一种手段，20 世纪初期被美国杜邦化学公司和通用汽车公司引入企业管理控制实践，粗算起来应该有好几百年的历史了（企业预算有将近百年的历史）。作为一项广泛适用的控制手段，预算目前已经成为现代企业和各类组织管理控制的主要工具，在配置资源和提高效率中发挥着重要作用。预算控制已经与业绩评价和激励机制并列是现代管理控制体系中最核心的内容之一，预算管理理论也已经成为管理控制理论研究的焦点问题之一。

首先从预算的属性来看，作为现代管理会计的核心内容之一，预算发展脉络中也充分体现了管理会计的学科特征。管理会计与社会学、经济学、管理学和心理学等学科具有千丝万缕的联系，毋庸置疑它是由多学科交叉、渗透并逐渐发展起来的一门边缘学科，随着各学科的发展而发展。这种动态性决定了预算等管理会计内容发展的不稳定性。这种不稳定性是一把双刃剑，其一，它向预算发展注入了一种“原动力”，使预算能够不断吸收各学科发展的最新成果，以适应各种影响因素的不同要求，从而始终保持旺盛的生命力；其二，科学前进的步伐是波浪式和螺旋式的，在各学科并不成熟的发展阶段，以及面临纷繁复杂的新情况时，难免会使人们对预算的生存合理性产生怀疑。

其次，与其他的管理控制工具一样，预算在产生和发展的过

程中深受企业和各类组织内外部相关因素的影响,也经受了由于这些因素发展变化而带来的各种挑战。正如现代科学理论可以划分为自然科学和社会科学两大领域一样,人和物是现代社会经济结构中两个最基本的要素。影响预算的各种因素可以归结为内外部环境因素和内部人的行为因素两项。预算是基于环境因素和行为因素而产生的,其发展和改进的历程,也深受这两个因素的影响。

经典预算方法是指在实际操作中,被最通常、最普遍采用的预算管理方法,也是最早的预算方法,主要包括固定预算、增量预算和定期预算三种,在企业管理实践中可以单独或组合使用。在学科交叉渗透与内外部环境变换程度较低时,是可以满足企业预算控制需要的。但是如果上述两项因素的变动程度较高,就会暴露出许多内在的问题,而不能较好地实现预算控制的目标。

预算管理自 20 世纪 80 年代在我国企业中得到应用,至今已有 30 年的历程了。而世纪交替之际由财政部、国家经贸委等主管部门颁布实施的一系列关于实行预算管理的制度,则将预算在企业和各种组织中的实践程度大大提升。但是,绝大多数企业使用的都是经典预算方法,所以时至今日,我们仍然很难发现成功的预算管理范例,而来自于实务界和理论界对预算的质疑甚至批评却不少。

应当说,正是为了应对外部市场环境的不确定性、分层企业组织的出现、内部管理需求等因素,预算才得以催生。也就是说,预算管理的出现,是由于内外部环境因素综合作用的必然结果,而预算管理在帮助企业适应内外部环境因素、改善企业管理和提高经营效率方面,也确实发挥了积极作用。正是由于企业组织结构适应市场环境的变化,以及企业内部加强科学管理、提升经营水平的要求,促使了预算管理的产生、发展与成熟。也正是预算管理在当时确实帮助人们达成了希望的目标,适应了环境变化的需要,才能发挥积极的作用,并得到认可和接受,从而才有存在和继续提高的空

间。但是预算管理的进一步提高，又是基于一轮新的环境变化提出的要求而出现的。这是一个周而复始的循环过程，也是一个螺旋式上升的过程。内外部环境因素包括法律环境、市场环境、经济环境和社会环境这些外部限制性条件，以及企业及各类组织的内部机构、经营战略和管理模式这些“物”的内部限制性条件。

因此，根据企业自身情况，紧密结合动态环境的发展变化，广泛使用建立在经典预算方法基础之上的弹性预算、零基预算、滚动预算、作业预算和战略预算等动态环境下的预算管理方法，就成为企业预算发展的一个主要趋势。

在对预算知识进行简单梳理之后，本书对弹性预算、零基预算、滚动预算、作业预算和战略预算等预算管理理论进行了介绍，重点把这些预算方法的主要内涵、发展演进、优缺点、适用范围及如何组织等方面，做了较为详细的说明。为了使这些预算方法在具体管理实践中得到有效运用，我们还重点对这些预算方法运用的具体案例做了展示，并在此基础上列示了部分企业在这些预算方法使用中的管理制度和流程表单。本书可以作为企业改进预算管理实务的重要指导材料，也可以作为动态环境下预算管理理论研究的参考资料。

本书由高严博士主编，郑石桥教授审定。具体章节的编写者为：第一篇预算常识和基础由高严编写，第二篇弹性预算由姚小龙编写，第三篇零基预算由杨阳编写，第四篇滚动预算由周琳、杨帆和朱泽众编写，第五篇作业预算由孙灵编写，第六篇战略预算由徐莹编写。

由于水平有限，加之时间仓促，不足之处在所难免，恳请读者批评指正，我们将不胜感激！

编者

2011年3月28日

目 录

Contents

前 言

第一篇 预算常识和基础

第一章 职场预算常识 /3

第一节 企业预算的概念 /4

第二节 企业预算的发展过程 /4

第三节 预算的功能 /9

第四节 企业预算如何组织 /11

第五节 为什么非财务专业人员必须懂预算 /14

第二章 预算入门基本功 /15

第一节 企业经典预算方法 /15

第二节 经典预算方法存在的问题 /16

第三节 动态环境下的预算方法 /19

第二篇 弹性预算

第三章 弹性预算的基本原理 /25

第一节 弹性预算的含义及使用范围 /25

第二节 弹性预算的评价 /37

第三节 基于弹性总成本（费用）预算的考核分析 /42

第四节 弹性预算在企业管理实践中的发展 /44

第四章 弹性预算案例 /49

第一节 某农业开发公司情况简介 /49

第二节 该农业发展有限公司使用预算的基本情况 /49

第三节 某农业发展有限公司对弹性预算管理的使用 /53

第五章 弹性预算实务：制度和表单 /60

第一节 弹性预算管理制度：某企业弹性预算实务基础 /60

第二节 弹性预算的基本表单 /75

第三篇 零基预算

第六章 零基预算基本原理 /85

第一节 零基预算概述 /85

第二节 零基预算的国内外实践 /94

第三节 零基预算制度发展前景 /101

第七章 零基预算应用案例 /104

第一节 A 有限责任公司情况简介 /104

第二节 A 有限责任公司使用预算的基本情况 /105

第三节 A 有限责任公司对零基预算管理的使用 /108

第八章 零基预算实务：制度和表单 /118

第一节 零基预算管理制度：某企业零基预算实务基础 /118

第二节 零基预算管理的基本表单：××股份有限公司
的零基预算实务流程 /125

第四篇 滚动预算

第九章 滚动预算基本原理 /141

第一节 滚动预算概述 /141

第二节 滚动预算的实践——来自宝钢的经验 /150

第三节 滚动预算前期工作 /152

第四节 滚动预算后期工作 /153

第五节 编制滚动预算的注意事项 /154

第十章 滚动预算应用案例 /157

第一节 某钢铁企业情况简介 /157

第二节 甲公司使用预算的基本情况 /159

第三节 甲公司对滚动预算管理的使用 /162

第十一章 滚动预算管理制度：某企业滚动预算实务基础 /170

第一节 某企业滚动预算管理制度 /170

第二节 滚动预算管理的基本表单：基于某企业预算单位的
实务流程 /175

第五篇 作业预算

第十二章 作业预算基本原理 /185

第一节 作业预算概述 /185

第二节 作业预算的国内外实践 /196

第三节 作业预算制度发展前景 /205

第十三章 作业预算应用案例 /208

第一节 某石油公司油田分公司情况简介 /208

第二节 某石油公司油田分公司使用预算的基本情况 /209

第三节 某石油公司油田分公司对作业预算管理的使用 /213

第十四章 作业预算实务：制度和表单 /228

第一节 作业预算管理制度：某企业作业预算实务基础 /228

第二节 作业预算管理的基本表单：基于某企业预算单位的实务流程 /232

第六篇 战略预算

第十五章 战略预算基本原理 /249

第一节 战略预算概述 /249

第二节 战略预算的内容及操作 /257

第三节 战略预算的考评 /268

第十六章 战略预算应用案例 /270

第一节 ABC 物流有限公司情况简介 /270

第二节 基于 BSC 和 ABM 的 ABC 公司预算分析 /271

第三节 预算问题以及解决对策 /275

第四节 小结 /280

第十七章 战略预算实务：制度和表单 /281

参考文献 /296

第一篇

预算常识和基础

第一章 职场预算常识

第二章 预算入门基本功



Budget Management

第一章

职场预算常识

我们都知道，在经营和管理实践中，那些最简单、最直接的方法，才是最有用的；只有那些最有用的方法，才是企业所需要的；也只有目前被众多企业所欢迎和接受的管理方法，才是最有效的方法。

由于企业预算涉及成本会计、责任会计、业绩评价和报酬制度，因而在一定意义上，可以说企业管理控制的每一个方面都暗含在预算之中。预算管理的重要性在于它对管理控制的两大组成部分——决策控制与执行控制起着承上启下的作用。它既是决策控制所定决策目标的具体化、协调化，又是对决策目标的贯彻执行、落实责任、指导行为的重要规范。可以说，在众多的管理控制方法、手段和工具中，预算管理应当是其中综合性较强、实用性较好、严密性较高的一种。它也是管理控制中最重要的组成内容之一。

企业预算管理虽然只有不到百年的短暂历史，但是却在各国的企业管理中得到了认可和接受，积累了较为丰富的成功经验和失败教训。伴随着运用和提高，预算管理的理论研究也深受人们关注，并形成了一系列丰硕的研究成果。在我国目前改革开放的进程中，企业预算管理也在内部经营与管理中扮演着越来越重要的角色，有效提高预算管理的作用，发挥其企业内部资源整合手段的优势，研究解决运用预算管理过程中存在的现实问题，也为广大预算管理实践和理论工作者密切关注。

第一节 企业预算的概念

关于什么是企业预算，中外诸多学者对此都做过定义。例如查理斯·阿戈里斯把预算定义为一种由人来控制成本的会计技术；哈罗德·贝尔曼则认为有两类预算：一种是预测（forecast），告诉管理人员他在未来将可能处于何种地位，另一种是标准（standard），告诉管理人员预定的效率水准是否已得到维持或达成；郝格林认为预算行动计划的数量表达；威尔斯则认为企业预算乃是一种涵盖未来一定期间内所有营运活动过程的计划，它是企业最高管理者为整个企业及其各部门，所预先设定的目标、策略及方案的正式表达。

总而言之，企业预算具有下列 9 个特点：

- 第一，预算是一种企业整体的经营计划；
- 第二，预算是以财务数字表达对未来的预测；
- 第三，未来的预期是一特定的计划（包含长期、中期及短期）；
- 第四，预算的主体为一组织；
- 第五，预算包括一切财务收入及支出；
- 第六，预算的表达相当有系统，以便于分析比较；
- 第七，预算须经相关机构审议通过；
- 第八，预算是执行的准则；
- 第九，预算是一书面文件。

第二节 企业预算的发展过程

预算最初是在英国的财政管理中使用的一项管理工具，当时的主要目的是为了保证国家财政的收支平衡。19 世纪末 20 世纪初，为了限制广告费用的支出，美国企业首先将预算引入企业内部费用控制。这是基于当时管理手段匮乏、没有有效方式进行成本控制的内在要求所致，也现代企业预算管理的正式发端。随着第一次世界大战后美国经济的快速发展，企业规

模不断扩大，在企业内部产生了分层管理，随着分层管理带来的层级之间利益如何协调，在当时凸显为一项重要课题。与此同时，企业生产规模的盲目扩大也导致一些企业出现了生产过剩、产品销路不畅等问题。所有这些问题，迫使企业寻求对市场进行预测、计划内部生产能力与外部市场需求相协调的方法。于是，杜邦化学公司和通用汽车公司率先将预算引入企业管理，以此来计划、协调、控制企业的管理行为。

杜邦化学公司将年度编制经营预算（包括现金预算）和资本预算作为部门或分支机构经营活动和资本资源分配的标准，然后从各部门或分支机构按日或按周归集销售、工资和制造成本数据，以实现“规范经营、监督生产和销售效率”。

1923年，通用汽车公司的总经理阿尔弗雷德·斯隆要求总办事处的高级主管设计出使目前产量和现有需求量相适应，并根据长远需求量分配资源的程序。而产量和材料采购的预测，要不断按照实际销售额进行调整，销售额的数据又来自于每十天一次由经销商提交的报表。只有将销售额、市场占有率和投资回报率的实际数字和估计数字加以比较，才能为公司未来规划及分配资源的工作提供信息来源。由此企业预算由过去单纯的成本控制扩展为对财务资源的规划、协调与控制。通用汽车公司在完善预算内容和程序的同时，还通过进一步规范决策管理与决策控制权力的划分，以提高预算管理的效率。预算的推行为促使通用汽车公司发展为一家现代化的、多部门的、分层管理的企业集团，发挥了巨大的积极作用。

与此同时，管理学理论的发展也对预算管理产生了很大的影响。在20世纪初的30年里，古典管理理论中泰勒的科学管理理论、法约尔的组织管理理论及韦伯的行政组织理论，深刻影响着预算体系的构建、资源配置和行动协调等职能的发挥，而建立在“科学管理理论”基础上的标准成本制度、差异分析等方法，后来则直接成为预算管理的重要内容。1922年，詹姆斯·麦肯锡出版了《预算控制》一书，从控制角度详细介绍了预算管理理论与方法，标志着企业预算管理理论正式形成。所有这一切，都进一步

促使“预算制度在企业得到了急速的普及”(据1931年美国全国工业会议委员会在《制造业的预算控制》中统计,1930年前后,美国有162家公司实行了预算控制,其中80%是在1922年以后才实行的)。其他国家如英国、日本、德国一些企业开始仿效,也采用预算制度。

自20世纪20年代预算方法在美国杜邦化学公司和通用汽车公司产生之后,很快就被大型现代工商企业普遍使用。随后的几十年中,企业预算管理先后受到会计理论及其他管理思想发展的影响,在管理方法、管理理论上都得到了一定的发展。

第二次世界大战以后,科学技术突飞猛进并大规模应用于生产,使社会生产力迅速发展,社会化大生产促使资本主义企业进一步集中,跨国公司大量涌现,企业的规模越来越大,生产经营日趋复杂,企业外部的市场情况瞬息万变,竞争更加剧烈。这些新的环境和条件,对企业管理提出了新的要求,迫切要求把正确进行经营决策放在首位。为了使企业在激烈的竞争中处于有利的地位,西方会计学吸收了自20世纪20年代发展起来的一些专门用来提高企业内部经营管理水平和经济效益的方法,如盈亏平衡点分析、弹性预算法、变动成本计算法、差额分析法和现金流量分析法等以帮助管理当局预测、决策、组织和控制生产经营活动,提高企业的竞争力。这些方法的产生也促进了预算制度的进一步发展与完善,特别是盈亏平衡点分析理论的形成,使会计对经济活动的事后反应和分析逐渐转向事前的预测和决策。这一时期企业管理者根据其计划编制的预算比“初始阶段”更加科学、合理,以此达到对企业经济活动进行协调、控制的目的。丹尼尔·瑞恩就曾指出,“盈亏平衡点分析的发展对预算管理来讲,具有一种划时代的意义”。

20世纪40年代末期,企业的经营管理者逐渐认识到强化管理对企业的重要性,西方各种新的管理思想应运而生,各种新的管理学派及新的学科不断出现。这些新的管理思想和学科对预算管理理论产生了积极的影响,其中影响较大的是行为科学。

行为科学学派主要由心理学家、社会学家和人类学家发展建立起来,古典管理理论只重视组织结构和工作任务,认为管得严才能出效率,行为科学家则着重研究组织的社会心理系统,注重人的因素及人在具体组织中的行为方式,认为从人的行为本质中激发动力,才能提高效率。人们开始认识到不良的业绩不是因为管得不严,更多的是由于组织中的员工没有明确目标或是缺乏对其实现目标的行为进行奖励。在行为科学管理思想的影响下,企业预算管理增加了行为管理的内涵。一些实行预算管理的企业开始提倡和实行分权式的民主参与管理,也就是使预算的编制自上而下、自下而上地反复循环,形成了参与性的预算管理,在预算编制过程中,由于预算执行者直接参与了编制,使编制的预算更加贴近实际,同时还提高了预算执行者对预算的认识,使他们的努力与组织的预算目标相一致,从而促使企业资源的合理配置和有效利用。于是,企业预算管理的职能在以下行为管理方面得到扩展。

(1) **沟通。**通过预算的编制、监控和评价程序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。

(2) **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,并将组织的短期计划协调一致地落实到整个组织中。这也是一个协调、磋商和签订内部契约的过程。

(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依据,评价与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以后的行为取向,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。

20 世纪 50 年代,外部环境迫使企业为了满意的利润开始普遍关心资本预算,更多的企业采用了现金流量贴现方法。20 世纪 70 年代,零基预算(zero-base budgeting, ZBB)在西方国家兴起,它的产生使预算在理论和方

法上又有了新的发展。1970年,美国得克萨斯仪器公司的彼得·派尔首先成功地将原用于政府预算的零基预算法应用于公司费用预算的编制,1971年该公司的所有部门预算都采用了零基预算编制法,并取得了成功。零基预算是以零为基础的编制预算的方法,它承袭了预算的计划特性,吸收了20世纪60年代美国国防部创造的“计划项目预算体系”(planning, programming, and budgeting system, PPBS)的优点,更注重长期与整体的观念,其本质在于认识到预算程序是一个包含着关键决策事项和推动决策的管理过程。

参与性预算与零基预算的形成是预算管理在企业中得到普及、推广、应用的结果,预算管理的发展使企业在市场竞争中取得优势而迅速发展,由此也推动了国家经济的发展。

通过分析我们可以看到,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,其特点有以下3个方面。

第一,预算管理的性质从完全被动变得较为主动,过去的预算只能是依据对外部不确定因素的预测进行规划以提高绩效,绩效的高低主要取决于预测的准确性,而在行为科学理论的影响下,人们认识到预算管理系统本身也可以影响组织绩效。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的关系可以更好地激励员工,提高组织绩效。

第二,预算管理具备计划、控制、协调、激励等职能,奠定了它在企业内部控制系统的核心位置。大卫·奥特里认为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的管理控制方法之一。

第三,威廉姆森提出的“M型结构”是20世纪最重要的组织形式创新,“M型结构”之所以能够实现各部门的工作与企业整体目标协调一致,即整合和目标一致,从而保证企业所有者的预期收益,还有赖于预算管理机制。预算通过科学、准确的市场预测,将市场的需求转变为企业相应的生产和供给,避免了资源的浪费和收益机会的丧失,成为连接企业与市场