

# 企业预算管理！

## 从预算整合到整合预算

ENTERPRISE BUDGET

MANAGEMENT:

from budget integration to integrated budget

谢志华 著



经济科学出版社  
Economic Science Press

# 企业预算管理：

# 从预算整合到整合预算

ENTERPRISE BUDGET

MANAGEMENT:

from budget integration to integrated budget



经济科学出版社  
Economic Science Press

## 图书在版编目 (CIP) 数据

企业预算管理：从预算整合到整合预算/谢志华著. —北京：  
经济科学出版社，2015. 7

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5854 - 0

I. ①企… II. ①谢… III. ①企业管理 - 财务管理 -  
预算编制 IV. ①F275

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 137243 号

责任编辑：庞丽佳  
责任校对：王肖楠  
责任印制：邱 天

### 企业预算管理：从预算整合到整合预算

谢志华 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100142

总编部电话：010 - 88191217 发行部电话：010 - 88191522

网址：www. esp. com. cn

电子邮件：esp@ esp. com. cn

天猫网店：经济科学出版社旗舰店

网址：http://jjkxcs. tmall. com

北京万友印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 15 印张 300000 字

2015 年 7 月第 1 版 2015 年 7 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5854 - 0 定价：36.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换。电话：010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话：010 - 88191586)

电子邮箱：dbts@ esp. com. cn)

# 序

企业预算不仅只是一种管理的方法、一种管理的工具，也不只是一系列的财务和非财务责任指标。

预算是一种思想。预算不仅要以各种管理思想作为基础，管理思想也必须通过预算得以贯彻、得以实现。人本思想、民主思想、战略思想、系统思想无不闪烁于预算之中，预算又切切实实地使人本思想、民主思想、战略思想、系统思想落地生根。当一个企业坚守预算管理时，这些思想就会潜移默化为企业的文化，成为人们的价值理念和行为规范。

预算是一种制度。预算不仅要求人们把预算指标作为追求的目标，而且预算作为制度支配着人们的行为方式。制度是人们共同遵守的行动准则。预算是企业内部各责任主体的行动准则，是每个责任主体的最低行为准则。正是通过预算的这种制度作用，使企业的各项生产经营活动有序进行，使企业的各项生产经营活动达到预期的目标。预算作为一种制度，系统而全面地贯穿于企业生产经营活动的全过程，没有一种制度体系会比预算更具有对人们行为的全覆盖性。

预算是一种机制。预算不仅是一种责任机制，预算更是一种利益机制。预算是由一系列相互联系、相互补充的指标体系所组成的完整的责任目标体系，企业内部的每一个责任主体都必须完成预算目标，预算是一种责任机制，是不言而喻的。但预算绝不仅只是单纯的责任机制，来到企业的人们，他们不只是为责任而来，他们更是为利益而来，履行责任只是他们实现利益的前提和手段。正是这种对利益的追求才使得预算的责任机制能够更好地发挥作用，也正是这种对利益的追求使得企业内部的责任主体都愿意多干、都愿意干好、都愿意长期地干、都愿意创新地干，唯其如此，企业才可能充满活力地持续发展。预算自然内含着机制作用，而机制作用正是预算的本质。

预算是一种整合。预算不仅通过预算目标的分解落实将企业内部各责

任主体的行为及其目标整合到一起，而且为了实现责任目标，预算也将企业的资源有效地配置到各个预算责任主体。预算是企业内部专业分工下的有效协同体系，预算是企业内部每个责任主体责、权、利的有效匹配体系，预算是企业内部资源按“事”和按“责任人”的有效配置体系，预算是企业内部各责任主体的利益分配的有效均衡体系。

尽管预算如此重要，但传统的财务预算和全面预算却未能将预算应有的作用淋漓尽致地加以发挥。究其原因，就是传统的预算是在企业原有的组织、流程、作业、岗位和信息体系的基础上运用的，而企业原有的组织、流程、作业、岗位和信息体系是基于业务目标的需要所设计的。预算管理要求企业必须按照预算的要求重新设计，也就是企业的组织、流程、作业、岗位和信息体系不仅要满足业务目标的需要，更要满足预算目标的需要。预算目标是价值目标，所以，企业的组织、流程、作业、岗位和信息体系必须按照价值目标的要求重新再造。只有对企业进行这样的再造，才能为预算管理提供有效实施的前提和基础。如果说，预算本身具有整合作用，那么要使预算整合的作用有效发挥，就必须将企业的组织、流程、作业、岗位和信息体系整合到预算的要求上，这就是整合预算。

从预算整合到整合预算，是我们对预算认知的一次革命性飞跃，至少我们发现传统企业的组织、流程、作业、岗位和信息体系的设计并不适合于预算管理的需要，同时，我们也找到了按照预算的要求进行组织再造、流程设计、作业分析、岗位设置和信息体系重构的路径。这无论对于我们丰富预算管理的理论、提升其理论层次，还是对于指导预算管理的实践都会产生极其有益的作用。

谢志华

2015年6月

# 目 录

第一章 预算的起源与发展 .....	1
一、预算管理的起源 .....	1
二、企业预算管理的萌芽阶段（19 世纪末至 20 世纪 20 年代末） .....	3
三、预算管理的发展期（20 世纪 30 年代初至 80 年代中期） .....	6
四、预算管理的改革期（20 世纪 80 年代中期至今） .....	10
五、预算管理的新发展模式 .....	13
六、我国企业预算管理的发展 .....	23
七、我国预算管理存在的问题 .....	27
第二章 预算整合与整合预算 .....	29
一、预算整合：预算的整合作用 .....	29
二、整合预算：按预算管理要求再造企业业务体系 .....	32
三、预算误区：基于我国预算管理实践的经验 .....	38
第三章 基于“事”和“人”的预算整合 .....	45
一、预算整合：基于“事”的预算 .....	45
二、预算体系：基于“人”的预算整合 .....	52
第四章 预算管理体系与预算管理思想 .....	62
一、基于人本思想的预算管理体系 .....	63
二、基于系统思想的预算管理体系 .....	69
三、基于民主思想的预算管理体系 .....	73
四、基于战略思想的预算管理体系 .....	77

第五章 预算管理体系与预算机制 .....	82
一、从责任导向到利益导向的预算管理体系 .....	83
二、责、权、利有效配置的预算机制 .....	89
三、企业资源有效配置的预算机制 .....	97
四、收益分配的预算机制 .....	104
五、利益边界界定的预算机制 .....	111
六、收益分配均衡的预算机制 .....	118
七、基于协同效应的收益分配的预算机制 .....	126
第六章 整合预算及其实现路径 .....	135
一、整合预算：业务体系、信息体系与价值体系的融合 .....	136
二、整合预算：基于预算的业务重构 .....	144
三、整合预算：基于预算的岗位设计 .....	155
四、整合预算：基于预算的组织再造 .....	162
五、整合预算：基于预算的流程再造 .....	171
六、整合预算：基于预算的信息体系重构 .....	180
七、整合预算的一个小结 .....	196
八、整合预算与预算整合的融合 .....	202
九、一个补充：预算松弛的成因、影响及其规避 .....	210
参考文献 .....	224
后记 .....	227

# 第一章 预算的起源与发展

预算 (budget) 一词来自于拉丁语 “bulga”, 意为运送食物的皮袋, 在中世纪英语中为 bouget, 意为皮袋子或背包。显然皮袋子或背包装运食物以备未来使用, 已包含了预备多少食物之意。19 世纪英国财政大臣有一种习惯, 即在提出下年度税收需求时, 常在国会议员们面前打开其公文包, 展示需求数字, 因此, 财政大臣的公文包意指下年度的岁入和岁出预算数。大约在 1870 年, “budget” 一词正式出现在财政大臣公文包的文件上, 这就是“预算”一词的最初来源。据此不难看出, 预算在运用于企业前, 主要是服务于政府, 以国家预算的形式存在。许多文明古国都试图编制国家计划, 但在人类活动依赖于自然的时代, 这样的努力常常被自然的力量所制约。随着社会生产力的日益发展, 人类影响未来经济的实力与半径得到极大的增强与拓展, 因此, 对于未来事件的规划就显得格外重要。现代预算包括了关于未来事件的两方面内容: 即应该做什么和需要花费多少, 有学者称之为“复式簿记在计划编制中的应用”<sup>①</sup>, 可见会计实质上成为促进政府预算与企业预算方法和原理相互交流的媒介<sup>②</sup>。

## 一、预算管理的起源

纵观近现代世界历史, 高效、廉洁和公正的政府离不开良好的公共预算制度的保驾护航。英国之所以能在欧洲争霸中获胜, 在世界近代史上风光无限, 率先实现工业化, 现代公共预算制度的作用功不可没。

英国近代史就是一部国王和国会争夺对国家控制权的历史, 而对预算权的争夺则是双方斗争的焦点。通过国会和国王对预算控制的漫长的斗

---

<sup>①</sup> Frdeerick C. Mosher, Program Budgeting: Theory and Practice (New York: Stratford Press, 1954), P. 48

<sup>②</sup> 迈克尔·查特菲尔德著, 文硕、董晓柏译:《会计思想史》, 中国商业出版社 1989 年版, 第 286 页。



争，英国财政逐渐从皇家财政转变成国家财政。这场漫长的斗争起始于英王约翰签署大宪章的1215年，《大宪章》第十二条限制国王的征税权，站在预算历史发展的角度看，大宪章的意义在于它倡导国王“自力更生”，靠自己的收入统治的财政制度。国王的收入来自于习惯上被认为属于王室的财源，主要包括王室拥有的土地等不动产收入，按惯例归属国王终身收入的关税和国会投票决定的不定期的“特别征税”。国会拒绝过为国王的财政开支买单，一般不介入国王的财政事务，唯有在国王的请求下方才过问国家财政。在大宪章之后的数百年间，英国的国家财政一直停留于王室财政的中世纪状况。直到英国内战（1642~1649年）后，这种状况才得以改善。1688年的英国光荣革命进一步强化了国会对预算的控制，光荣革命后的国会故意不赋予国王及其政府任何足以使他们得以独立生存的终身财源。1689年颁布的《权力法案》中指出：“除非得到共议会的同意，不得征收任何赋税。”在光荣革命之后，英国又花费了70年的时间，形成自己的现代预算制度。在18世纪英国为制约国王向臣民征税的权力和更有效地控制政府官员对资金的使用，采取年度预算的形式管理国家的财政。由财政大臣在各财政年度年初按惯例向议会提出国家财政报告，包括：上年度政府支出会计报告；下年度政府支出的概算和征税建议。这样，政府行政部门每年向国会提交年度预算、获得国会批准后，行政部门执行预算，它成为英国较为完整的年度预算制度。年度预算制度的确立，把审核权力放于国会，提高了审计的权威和公平。然而，预算的牵制力、控制力在当时并没有起到立竿见影的效果。直到1800年，随着内阁对预算执行负责制度的建立，预算的控制力度方才显示出来。英国公共预算制度的建立，将人民主权和中央集权的优点很好地结合，削弱了王室特权的同时又保持了统一的行政权力，为英国的崛起奠定了坚实的基础。

近代预算制度发源于英国，发展于美国。美国预算制度是在对专断课税的不满声中建立起来的，最早也是应用于政府机关。当政府创立时，国会即认为赋予总统太多的权力非常危险，受此观念影响，在整个预算编制中，总统完全被置身于事外。预算编制过程从各行政部门开始，依据本部门实际情况，规定自身的资金需要量，然后这些预算由财政部加以汇总，并在不加评论或修改的情况下就呈交给国会，由国会行使修改权。美国预算编制的提出几乎比西欧迟缓近一个世纪，不仅因为美国的行政权不像欧洲那样集中，而且也由于第一次世界大战以前的政府业务相对而言不太重要的缘故。但经济上的需要往往是编制预算的主要动机，到19世纪90年

代,许多大城市的行政机关都认识到了建立预算制度的必要性,此后的30年,预算制度开始在美国市政机关普及。而各个州也面临着日益增加的财政压力,在1910~1920年,44个州都制定了预算法。预算制度一时间被视为保护市民反对专制政府的利器,这种意想不到的结果使得许多预算编制的倡议者都大为惊叹<sup>①</sup>。自20世纪以来,总统的预算权随时势演变而增强,1931年的预算会计法案规定了由总统于每年年初向国会提出预算书。这样,预算权开始属于行政部门,国会不得完全违背总统的财政政策。同时,由于政府行政权扩大,特别是罗斯福新政的实施使得联邦政府支出大幅增加,为合理利用资源,提高政府施政内容的透明度,科学管理理念被运用到政府预算管理,预算从以控制为中心的支出预算发展到以管理为中心的绩效预算。支出预算单纯强调预算对支出规模和结构的控制,量入为出;而绩效预算不仅强调收支平衡、以收定支,更要求钱为事花,钱的多少要与绩效有关系。虽然起步较晚,但美国是在低水平基础上最早建立这种预算制度,然后又是在全国全面推行的唯一国家,学界普遍认为最早的企业预算诞生于美国,而且最初的预算管理是应用于广告费用的分配上。

### 二、企业预算管理的萌芽阶段(19世纪末至20世纪20年代末)

预算管理的发展与社会经济状况及管理思想与理论、管理会计发展紧密相关,上述因素成为推动预算管理发展的主要动因。系统的企业预算的编制有两个主要源泉:一是工业工程学;二是成本会计。

在19世纪与20世纪之交,工业化大生产格局开始酝酿布局,产品固定成本的增加对公司盈利的影响日趋显著,人们开始着力解决此问题。到了20世纪初期,工业化大生产格局已基本形成,装配式生产线的重工业的发展和劳动的分工,使工厂编制计划的问题日益复杂化,为预算进入企业创造了极好的条件。工业生产的复杂化客观上要求对生产过程实施更科学的管理与控制,具体表现为:强调不断地提高生产和工作效率,同时尽量减少生产经营中一切可以避免的损失和浪费——这就是当时先进的管理思想泰勒的“科学管理理论”的核心内容。企业预算正是伴随着科学管理

<sup>①</sup> 迈克尔·查特菲尔德著,文硕、董晓柏译:《会计思想史》,中国商业出版社1989年版,第292页。

思想的应用以“标准成本”为基础发展而来的。这不仅在会计师中达成了共识，在工程师中也有了明确的认识，而且在与工程技术相关联成本的认识方面，工程师比会计师的体会更为深刻。

1880年美国机械工程师协会成立，它的成员诸如泰勒、埃默森等工程师开始超出工程技术范围研究产品成本问题。尤其是在1886年工程师H·R·汤在协会的年会上发表题为《作为经济学家的工程师》的论文之后，工程师便更加注重从解决产品成本问题着手研究公司经济效果问题，正是围绕着这方面的问题而展开的深入研究，促使美国的科学管理运动处于酝酿之中。1911年，继泰勒所发表的“计件工资”及“车间管理”著作之后，他的《科学管理的原则和方法》一书问世，为“标准成本制度”的确立奠定了思想及理论基础。泰勒科学管理的核心思想是通过管理的专业分工和作业标准化，提高生产效率，降低产品成本。科学管理学说把管理职能从企业生产职能中独立出来，并创建了标准成本制度。标准成本制度从今天来看就是成本预算，或者可认为是预算的雏形，但当时并没有与企业预算联系起来。借鉴泰勒的科学管理思想，一些企业采用了“标准成本”、“差异分析”等专门方法运用于产品成本控制，这就是预算管理思想和方法在美国企业运用的最初形态。1919年，美国全国成本会计师协会成立，会计师与工程师开始携手研究标准成本问题。1920年，英国成本会计师协会与美国工程师协会合作研究成本问题，他们在标准成本、加强成本管理方面意见高度一致，而在是否把标准成本计算纳入复式簿记体系方面却发生了分歧。尽管存在分歧，但在学会中仍有一些工程师十分赞同会计师们的主张，如哈里森便认为只有事前将标准成本计算纳入会计系统，才能形成真正的标准成本会计。事实上，工程师哈里森在具体解决标准成本会计方面的贡献也是突出的。1930年，他发表的《标准成本》一书，是对标准成本会计的一个科学总结，其影响颇为深远；1932年，E. A. 坎曼发表了题为《基本标准成本：制造业的控制会计》的论著，进一步明确了标准成本会计对管理会计产生的实质性影响。经过十多年的研究与实践，工程师与会计师的观点终于达成一致，从此，标准成本计算与复式簿记方法密切结合，成为会计系统中的有机组成部分，极大地增强了对生产率和未来业务预算估计的准确性。为了实现科学管理的目标，成本会计人员开始按照科学的手段（时间研究、动作研究）建立生产领域的“标准成本”，并经常把标准成本与实际成本进行对比，严格地实施“差异分析”，根据差异的正负和大小决定工人报酬的多寡，后来企业实施预算控

制也主要采用这种管理方式；随后，“根据预计成本（或费用）建立控制标准”的管理思路扩展到销售费用和财务费用，从而促进了预算控制系统的形成。

“预算控制”作为科学管理原理中另外一个重要方面被引进到管理会计中，1921年美国《预算与会计法案》（The Budget and Accounting Act）颁布，对预算控制思想产生了深远的影响，是预算控制思想产生过程中一个重要的里程碑。该法案实施后效果良好，它使预算管理的功能被更多的人所了解，成本预算因此在私营企业得到更广泛的推行，英国、日本、德国的一些企业也开始效仿和采用。同时，一些学者开始对预算管理理论进行研究。1922年，美国芝加哥大学教授麦金西依据《预算与会计法案》的精神出版了《预算控制》一书，系统地阐述了实行科学的预算控制的问题，将成本预算管理理论和方法从控制角度进行详细的介绍，该书的出版标志着成本预算管理理论开始形成。麦金西教授在书中指出：“过去，预算控制主要当成与政府部门有关的东西，不仅流行的观念如此，而且实际上所有关于预算控制的文字都只限于对政府预算的讨论……这些章节的目的是要表明，预算控制同样可以运用于单个的商业组织，正如它可以运用于政府组织一样，同时，说明运用这些原理的方法问题。”1930年，他又出版了《企业经济计划——商业预算》一书，进一步丰富了成本预算管理理论。在1922年，美国全国成本会计师协会第三次会议上，以《预算的编制和使用》为专题展开研究，不仅把有关“预算控制”的内容引向深入，而且掀起了1923~1929年全美会计师与工程师协同研究预算控制问题的高潮，七年间，所产生的研究成果对于预算控制系统的形成起到了十分重要的作用。

预算工具经过企业的成功运用和学界的大力倡导，在企业界得到了急速的普及。杜邦化学公司（Du Pont）和通用汽车公司（General Motors）率先将预算工具引入企业管理，以此来计划、协调企业的经营活动。杜邦公司建立了预测、长期规划、预算编制和资源分配等管理方式，将业务预算和资本预算作为各经营单元开展经营活动和进行资源分配的标准，按日或者按周从各经营单元归集销售、工资和制造成本的数据，用来“规范经营、监督生产和销售的效率”。预算管理的推行，使杜邦化学公司克服了过去家族制管理的桎梏，经营管理效率显著提高，为杜邦化学公司的进一步发展奠定了管理基础。通用汽车公司大力加强精细化管理，制定出指标对工厂投资、流动资金、存货进行控制，并要求对生产、销售和盈利进行

定期（四个月）的预测。为不断改进预测结果，通用设计出产量和现有需求量相适应，并能根据长远需求量分配资源的程序。预算管理的推行，特别是对市场的正确预测，为通用汽车公司取得当时在汽车工业中的领先地位，作出了积极的贡献。在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。可见，正是由于“预算控制”理论研究与实践的齐头并进，才使管理会计在形成过程中逐步站稳了根基。在托马斯·约翰逊和罗伯特·卡普兰1987年的著作《管理会计兴衰》一书中提到：实际上到1925年，所有管理会计实践已经得到了发展，包括为现金、收入和资本编制预算、弹性预算等。以此推算，西方企业预算管理已具有近百年的历史。

在预算管理的产生期，预算管理作为协调、控制企业内部各职能部门经济活动的管理方法，深受标准成本制度的影响，对成本和费用项目实施控制。“标准成本控制”与“预算控制”理论也因此被一些学者称为管理会计的两大支柱，辅以“差异分析”方法的日益成熟，共同成就了20世纪前期管理会计的发展。

### 三、预算管理的发展期（20世纪30年代初至80年代中期）

20世纪30年代以后，预算管理充分吸收会计理论、管理思想所长，在管理方法、理论上都得到了一定的发展。第二次世界大战以后，新技术革命的迅猛发展并大规模应用于生产，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，在世界范围内已形成了高新科技与大经济发展的基本格局，企业规模的几何级增长，使一个经济单元的生产经营规模与水平达到前所未有的高度，企业内部生产经营活动日趋复杂，而外部环境瞬息万变。但随着泰勒制的长期推行，渐渐与经济、管理的发展不相适应，原有的预算管理暴露出越来越多的弊端。泰勒制是以生产为中心的管理，其核心是强调提高生产和工作效率。通过事先反复的时间研究、动作研究制定可实现的最优标准后，生产过程中必须严格贯彻执行。“这样的一种管理实质上是一种纵向的高度集权的专制独裁式的管理，它把工人视为机器的附属品，工人只能适应机器的运转，机械地、被动地进行动作。”<sup>①</sup> 在科学管理思想指导下的预算过分强调短期的成本控制，

<sup>①</sup> 余绪缨：《柔性管理的发展及其思想文化渊源》，载于《经济学家》1998年第1期。

限制合作和创新、严格的专制层级控制不利于调动工人的积极性。而在这一时期，现代企业分工越来越细，对每个员工进行有效监督已不太可行，而且工作标准和定额也不易划定，科学管理所倡导的物质激励也不可避免地呈现出边际效用递减。为应对激烈的市场竞争，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进行预测、决策、组织和控制生产经营活动，提高企业的竞争能力。这些方法的产生也促进预算制度的发展与完善，一定程度上缓解了预算所面临的力不从心的尴尬局面。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。

随着工业经济转变为知识经济，意味着由资源依赖型经济转变为知识（智力）依赖型经济。20世纪初期的泰勒创立的科学管理，基于“经济人”假设，把人性物化依附于机器，实质上是一种非人性化的物本管理。要从根本上改变预算管理理论落后于生产力的局面，找出预算管理模式的暴露出的这些不良后果的根本原因和解决办法，必须寻找新的突破点。20世纪30年代以后，西方新管理学派及新学科不断涌现，为预算管理的纵深发展提供了新的思路。随着人际关系学说、行为科学等的形成与发展，人们开始认识到人不只是机器设备的附属品，单纯的“经济人”除了经济因素外，还必须充分考虑人的思想感情和心理、社会等方面的因素，把人如实地看作是“社会人”。企业作为社会人的集合体，必须尊重人在企业生产经营中的主体地位，注重人的因素及人在具体组织中的行为方式，从人的行为本质中激发动力，才能提高效率。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，开始重视人的社会和心理层面。1952年，美国管理学家克瑞斯·阿吉里斯深入企业实地调研，发表了最早研究预算行为的文章。阿吉里斯认为，产生不良后果的根本原因是企业内部人与人之间、部门与部门存在着较大的“差异”，这些“差异”导致了劳资双方、部门之间从心底里抗拒合作，无法形成合力，内部矛盾越来越深。为了缓解矛盾，阿吉里斯建议企业在预算程序上应当采取“预算参与”的方式。提倡和实行分权式的民主参与管理，即让员工能够参与到预算目标的制订过程，充分表达他们的意见，增强劳资双方和部门之间的沟通，消除双方的隔膜，预算的编制程序自上而下、自下而上地反复循环，使编制的预算更加贴近实际。参与式预算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，让其更愿意接受预算任务，从而促使企业资源的合理配置和有效利用。而员工参与预算的编制过程，实质上也就是参与企业生产经营的决策过程，同时，企业管理者充分认识外部市场的实际状况，充分了解员工的想法甚至心理冲突，以便于及时、主动地调整经营策略。员工意见的充分表达并且某些意见能够被管理层采纳，这无疑有利于在一定程度上满足员工精神上的需求，调动他们内在的潜力。

自20世纪20年代至50年代，管理思想由“科学管理理论”向“人际关系学说”转变，从强调人的经济属性向强调人的社会属性转变。较原来的科学管理，人际关系学说向“人本管理”迈进了一步。“人际关系学说”是“人本管理”思想的萌芽，到20世纪中叶以后“人本管理”的思想在理论上更趋成熟，在实践上也广为流行<sup>①</sup>。阿吉里斯提倡的“预算参与”也正是“人际关系学说”在预算管理中的一种体现。在参与预算模式下，企业预算管理的职能在行为管理方面得到了扩展，通过预算的编制、监控和评价程序实现组织战略、目标和现实状况在组织各层级范围内的广泛交流。通过预算数量指标，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每个部门、环节和岗位之中去，这也是一个协调、磋商和签订内部契约的过程。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。预算与实际的差异通常是业绩评价最常用的依据，评价结果与奖惩制度相联系。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，科学、合理的预算考评方法以及其导向效应就是行为科学带给预算管理的新课题。

20世纪60年代，第二次世界大战后，经济的蓬勃发展也使企业的竞争上升到战略层面，整体系统性更强、层次也更高。钱德勒、安索夫等学者已开始对“战略”问题进行系统研究。为了促进战略目标的实现，罗伯特·A·安东尼（1965）提出了“管理控制系统”的概念，他将“管理控制”从“战略规划”和“经营控制”中单独出来，并将“管理控制”定义为一个过程，通过这个过程，管理者能够保证获取资源并有效率和有效果地使用资源，以实现组织的目标。管理控制成为一个“中间环节”，它向上连接战略规划、向下连接具体经营业务的控制。会计控制是保证管理

<sup>①</sup> 余绪缨：《管理特性的转变历程与知识经济条件下管理会计的人文化趋向》，载于《财会通讯》2001年第10期。

控制有效实施的基础，而“预算控制”又是管理控制系统的“基本元素”，这意味着：预算控制应上联战略、下联具体经营业务。预算不仅要考虑与战略的匹配、紧密结合经营业务流程，还应当影响战略开发、促进业务流程的改进，这无疑是对预算管理特性的确定和功能作用的拓展。

20世纪70年代，预算为适应市场经济环境的剧烈变化，其本身的技术方法有所发展，主要体现为零基预算和滚动预算。零基预算最早可追溯至1952年美国一篇《预算编制理论新解》（刘易斯，1952）的文章，主张预算应采取新型的方法来编制，以节省开支、更好地规划企业资源，合理地分配资金和提高资金的使用效率，虽然未在书中明确提出零基预算这一概念，但其所阐述的方法与后来的零基预算完全一致。因此，美国联邦政府农业部在编制1964年预算时提出采用零基预算。1970年，美国得克萨斯仪器公司的彼得·派尔率先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，并在《哈佛企业评论》上发表了《零基预算编制法》一文，介绍公司零基预算编制与实施的成功经验，接着《纽约时报》在头版转载。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。1977年，美国前总统吉米·卡特宣誓就任美国第39任总统，以其在佐治亚州成功实施零基预算编制方法的经验，从1978~1979财政年度起，在全国全面采用零基预算法编制预算，一时间零基预算在美国颇为盛行。随后，零基预算编制法传到了紧邻的加拿大，被实业界大力推崇。时至今日，西方发达国家依然会采用零基预算来管理间接费用。零基预算主要基于传统“增量预算”的弊端而产生，承袭了预算的计划特性，吸收60年代美国国防部创造的“规划—计划编制—预算制度”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。它与增量预算的最大不同：不以现有费用水平为基础，而是如同新创办一个机构时一样，一切以零为起点，对每个项目费用开支的大小及必要性进行认真反复分析、权衡、逐项审议，在综合平衡的基础上编制预算。这样就克服了传统增量预算“存在即是合理”的定式思维，更适应于频繁变动的新经济环境。滚动预算又称“永续预算”，它主要基于传统“定期预算”而产生。它与定期预算的最大不同：预算编制不再按会计年度1年编制1次，而是随着预算执行不断滚动地补充预算，使预算期始终保持为12个月。这使预算不受日历年度限制，能连续不断规划未来的经营活动，将环境的最新变动状况充分、及时地纳入经营管理的视野之中，更适应剧烈变动的经济环境。由于零基预算和滚



动预算，相对于增量预算和定期预算，更适应变动的市场经济环境，更符合企业界的实际需要，所以很快成为现代预算管理中常用的技术手段。参与性预算、零基预算、滚动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保持优势而得以长足发展。

伴随着经济的发展和企业管理的改善，企业预算管理的内涵和外延继续得到扩展和完善，预算管理的对象从以实物和资金为主的财务资源扩大为包括人力资源、信息资源在内的整个组织资源。预算管理从完全的被动变得较为主动，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更直接的关系可以更好地激励员工，提高组织绩效。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。著名管理学教授戴维·奥利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之中的管理控制方法之一，显然这种方法具有很强的整合功能。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的桥梁；预算通过层层分解、并与奖惩挂钩的指标促使个人为实现其自身利益而与组织的目标相一致，是连接组织目标和个人目标的纽带；预算以财务指标为主的数字管理贯穿企业所有经营活动中，消除了个人的主观臆想和权力的滥用，它将组织的各种行为以成本和收益的形式进行度量，是战略目标贯彻实施的有力工具。预算的精髓在于：“权责分散基础上的集中控制”。预算管理在这一时期得到完善和扩展之后已趋于成熟，形成了如今被称为“传统预算管理”的标准模式。

#### 四、预算管理的改革期（20世纪80年代中期至今）

20世纪80年代中期以后，西方国家的经济全球化和高新技术的发展明显加快，开始不同程度地从工业经济时代向知识经济时代转变。消费者主权意识也空前强化，企业经营环境的不确定性和竞争性大大增强，特别是90年代中期内部组织结构呈现出模块化组织和模块化簇群的特征，这种变化暴露出了传统预算管理的种种弊端（卡普兰，1987），动摇了其得以运行的根基和前提。主要表现为不能兼顾企业长远发展和忽略了预算或