

“十二五”辽宁省重点图书出版规划项目

国家社会科学基金项目（14BGL190）研究成果

第16辑



三友会计论丛

SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING

Study on Comprehensive
Budget Management Maturity in
Chinese Enterprises

中国企业全面预算管理 成熟度研究

刘凌冰 著



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

全国百佳图书出版单位

“十二五”辽宁省重点图书出版规划项目

国家社会科学基金项目 (14BGL190) 研究成果

第16辑

三友会计论丛

SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING

Study on Comprehensive
Budget Management Maturity in
Chinese Enterprises

中国企业全面预算管理 成熟度研究

刘凌冰 著

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

图书在版编目(CIP)数据

中国企业全面预算管理成熟度研究 / 刘凌冰著. —大连 :
东北财经大学出版社, 2018.5
(三友会计论丛·第16辑)
ISBN 978-7-5654-3147-0

I. 中… II. 刘… III. 企业管理-预算管理-研究-中国
IV. F279.235

中国版本图书馆CIP数据核字(2018)第089231号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街217号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 162千字 印张: 11.25 插页: 1

2018年5月第1版

2018年5月第1次印刷

责任编辑: 王莹 高铭 刘晓彤 责任校对: 贺欣

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

定价: 42.00元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711



刘凌冰

东北财经大学会计学院副教授，管理学博士，中国内部控制研究中心常务副主任，《会计与控制评论》副主编；中国会计学会会计信息化专业委员会委员，东北暨内蒙古地区高校会计学教师联合会理事兼秘书长；入选财政部全国会计领军(后备)人才、辽宁省“百千万人才工程”千人层次和辽宁省社会科学界联合会“青年社科人才库”专家；《会计研究》《财经问题研究》《财务研究》等期刊审稿人。

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入，会计基础理论研究的薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言，既是严峻的挑战，又是难得的机遇。说它是“挑战”，主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性，因为许多实践问题急需相应的理论指导，而这些实践和理论在我国又都是新生的，没有现成的经验和理论可资借鉴；说它是“机遇”，主要是强调在经济体制转轨的特定时期，往往最有可能出现“百花齐放，百家争鸣”的昌明景象，步入“名家辈出，名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”，抓住“机遇”，是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此，我们与中国会计学会财务成本分会、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所，力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补，密切联系老、中、青三代会计工作者，发挥理论界、实务界、教育界的积极性，致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务，以期为我国的会计改革与发展作出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会计著作基金”，用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟萃名人力作及新人佳作，传播会计、财务、审计研究

与实践的最新成果与动态。“三友会计论丛”于1996年推出第一批著作；自1997年起，本论丛定期遴选并分辑推出。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社

三友会计论丛编审委员会

顾问:

欧阳清 冯淑萍 李志文

委员(以姓氏笔画为序):

马君梅	王化成	王立彦	王光远	方红星
田世忠	刘 峰	刘永泽	刘志远	刘明辉
孙 铮	李 爽	杨雄胜	何顺文	宋献中
张为国	张龙平	张先治	张俊瑞	陆正飞
陈 敏	陈国辉	陈建明	陈信元	陈毓圭
罗 飞	周守华	郑振兴	孟 焰	赵德武
秦荣生	夏冬林	徐林倩丽	黄世忠	谢志华
蔡 春	薛云奎	戴德明	魏明海	

《中国企业全面预算管理成熟度研究》是在2017年5月完成的国家社会科学基金项目（项目批准号：14BGL190）“深化国企改革背景下的企业全面预算成熟度测评研究”的基础上，结合最新研究成果和专家的意见修改、充实和完善而成的。企业全面预算管理成熟度研究最早始于2012年，在国务院国有资产监督管理委员会研究中心课题“大型国有企业全面预算管理模式创新与管理提升”中提出了“预算管理成熟度模型”的概念，但由于受课题结项时间紧迫且无资金支持的限制，仅初步形成“预算管理成熟度”概念框架，未进行充分的理论分析和论证，未解决模型信度、效率及稳健性的实证检验和模型应用等问题。2014年，“深化国企改革背景下的企业全面预算成熟度测评研究”课题有幸得到了国家社会科学基金的支持。在“深化国企改革背景下的企业全面预算管理成熟度测评研究”项目获批后，课题组立即认真组织形成了新的研究方案，研究计划顺利开展。经过近3年的艰苦努力，最终完成了“企业全面预算管理成熟度测评模型”（我们将其命名为CBMM模型）的理论构建和测试，并逐步实现了在全国范围内的推广应用。2016年8月，“企业全面预算管理成熟度测评模型”荣获“全国国有企业财务管理创新成果一等奖”。同时，在开展企业全面预算管理成熟度测评过程中，获得了宝贵的中国本土企业内部预算管理的详细而可靠

的经验数据,借助这些经验数据,开展了一系列具有中国特色的企业预算管理理论研究。

全书由六个方面的内容组成:第1章论述了企业预算管理基本理论;第2章阐述了企业全面预算管理成熟度模型的开发过程及内容;第3章论述了中国企业全面预算管理成熟度现状、问题和建议;第4章针对企业全面预算管理成熟度测评中的行为特征开展研究;第5章研究了预算管理成熟度演进和意义建构问题;第6章针对集团公司全面预算管理模式适配模型开展研究。

一、研究特色

(一) 研究内容特色

作为人文社会科学领域的本土化研究课题,本书研究取得了较为丰硕的理论成果,具有以下特色:

第一,成果实现了预算管理的定量评价。CBMM模型首次实现了企业全面预算管理的定量评价,突破了以往仅能以定性的方法来评价企业预算管理水平的局限,且评价指标系统全面,具有较强的综合性。CBMM模型的研究,是应企业管理者以及国有资产管理部門对于企业预算管理实施和建设情况进行掌控的需求而开展的原创性的基础应用性研究。CBMM模型的理论基础是内部控制五要素理论。它是借鉴了CMMI模型构造方法和分级评价思想,同时紧密结合中国企业管理实践开发而成的。CBMM模型是内部控制理论的延伸和企业管理控制“四阶段论”理论的深化。

第二,成果具有很强的适用性和操作性。CBMM模型紧密结合中国企业实践,具有很强的适用性和操作性,受到企业欢迎。在模型开发过程中,我们不仅采用了国际普遍使用的建模研究方法,同时为了保证研究数据信度,采取与国内大型专业预算管理咨询公司合作的方式,选取的该公司的客户是国内实施全面预算管理的企业中具有典型性的企业。同时,由于有了客户预算咨询项目咨询师和企业预算部门主管的积极参与和协助,在很大程度上保障了研究数据的可靠性。在CBMM模型开发过程中,先后有40多位国内预算管理领域的资深咨询师、60多家企业预算管理人员和20多位从事预算管理研究的学者参与到模型的开发、测试、评审、征询意见等过程中,具有较强的代表性和可靠性。从参评企业获得的反馈来

看,企业对测评结果和提出的优化建议认可度较高,社会反映良好。

第三,成果数据获取成本高且处理难度大,但数据准确且系统。以CBMM模型测试并提供专业咨询服务的形式获取全面的企业预算数据,数据获取成本高,但数据信度大大高于以往随机问卷等方式获取的数据,为中国预算管理理论研究缺乏大量可靠经验数据的“困境”提供了解决方案。随着企业样本量的不断增加,理论界可以开展更多的实证研究,突破了管理会计经验研究缺乏大量的和可靠的经验数据的“桎梏”,将为中国特色的管理会计理论研究的快速发展创造有利条件。

(二) 研究方法特色

以往企业预算管理研究最大的难点和障碍就是数据难获得且可靠性差。预算管理涉及企业内部信息和商业机密,没有公开的数据库资料,企业一般不愿意对外披露。没有可靠的数据,好的理论问题也难以开展深入科学的研究。本书在模型设计和调查数据获取的设计方案中采取了一些创新手段,不仅提高了模型研究的可靠性,也增强了获得企业信息的信度与效度。

首先,在模型开发阶段,首次将软件成熟度模型CMMI模型的构建思想和方法用于企业预算管理成熟度模型(CBMM模型)的开发上,实现了企业预算管理水平的定量评价。为了提高CBMM模型的效度,采用了文献分析法、案例分析法和专家观察法相结合的研究方法进行模型开发。在初步理论模型的构建和修正过程中,我们邀请了北京诺亚舟财务咨询公司(现更名为北京元年科技股份有限公司,是一家专业从事预算咨询和预算系统开发的上市公司)的10位有5年以上预算咨询经验的咨询师和10位大型企业预算部门负责人参与讨论。讨论采取以小型研讨会、电话访谈和企业实地访谈为主的形式,在模型检验过程中,共有30位咨询师和30位大中型企业预算部门负责人参与,既保证模型设计的理论正确性,也密切联系中国企业预算管理实践,反复论证和推演,切实做到模型设计内容上理论与实际相结合,大大提高了模型的实用性,让理论研究充分“接地气”。

其次,在模型测试阶段,首次采用与咨询公司合作向企业提供预算咨询服务的方法全面采集企业预算管理数据。为了确保信息的可靠性,控制研究环境的差异,课题组采取了以下措施获取样本,并保障调研数据的信

度,提高研究的稳健性:与北京元年科技股份有限公司合作,从该公司预算咨询客户数据库中甄选企业客户,这些企业均已实现全面预算管理2年以上。每一家企业的调研工作均由负责该企业预算咨询的项目经理或者核心咨询师担任联络员。课题组首先对这些联络员进行了1次现场培训和3次电话会议培训,然后通过这些联络员向拟被测试企业的预算部门负责人发出全面预算管理成熟度测试邀约,由他们牵头并全程负责问卷填写与回收。为提高被测试企业参与的积极性,我们承诺签署保密协议并且为每一家被测试企业提供免费咨询服务,即由课题组和咨询师共同为企业出具“企业全面预算管理成熟度测评报告”,报告内容包括被测试企业的全面预算管理成熟度等级、总分、在所有参与企业中的排名、预算系统问题诊断和提升建议。由于我们提供免费的咨询报告,因此激发了大多数企业的参与热情,最终有55家企业同意参与测评,并主动在规定时间内提交了调查问卷及资料,问卷回收率100%,填答率100%。经过测试,问卷的信度和效度均较高。

4

再次,在模型应用阶段,采用产学研联合的商业运作与学术数据共享方式推广CBMM模型的应用。在北京元年科技股份有限公司、东北财经大学中国内部控制研究中心和中德管理控制研究中心等机构的大力协助和推荐下,测评范围不断扩大,同时吸纳更多高校、政府研究机构、行业学会、咨询公司等组织中的预算管理专家进入课题组,联合开展企业调研和预算管理成熟度分析,做到每一家参评企业至少有1名课题组成员或高级咨询顾问做企业实地调研,并对企业填写的CBMM测评问卷进行佐证资料检验,在此基础上,结合调查数据分析,至少有1名咨询师和1名学术界专家共同为每一家参评企业撰写“企业全面预算管理成熟度测评报告”,为企业优化全面预算管理体系提供专业性指导。在CBMM模型应用过程中,企业得到专业化指导,营业收益归咨询公司,数据归学术机构,实现了产学研“共赢”。

最后,在相关理论研究中,根据不同理论问题的特点,采用多种方法开展研究。采用CMMI模型构建思路,结合专家访谈法、文献分析法、统计分析等研究方法,开展CBMM模型的构建和检验;采用自然实验方法,观察和探索预算管理成熟度测评过程中参与人的心理行为特征;采用单案

例和多案例研究方法,对集团全面预算管理的适配模式、预算管理意义建构等问题进行深入而具体的研究。

二、成果主要建树和创新

(一) 理论创新

首先, CBMM 模型开发研究属于原创性的基础应用性研究, 是基于内部控制五要素理论, 紧密结合中国企业管理实践开发的, 是企业管理控制理论的深化, 突破了原来预算管理仅有定性评价的局限, 实现了企业全面预算管理水平的综合性评价和定量评价, 为企业管理实践领域提供了新的评价工具。

其次, 观察 CBMM 测评过程中参与人的心理行为, 研究发现了企业尤其是国有企业中直接负责预算工作的人员、部门主管更倾向于高估预算管理成熟度, 利用过度自信理论, 解析了其中的路径机理。

最后, 在 CBMM 模型数据深度分析的基础上, 构建和论证了企业预算管理意义建构演进模型、集团公司全面预算管理模式适配模型等新的预算管理理论, 拓展了预算管理传统理论内容, 进一步丰富和补充了预算管理理论体系。

(二) 实践贡献

首先, 利用 CBMM 模型对企业全面预算实施情况进行综合性的量化评价, 具有很强的适用性和操作性。CBMM 模型可作为企业预算管理和内部控制的“体检仪”和“修复指南”。

其次, 通过 CBMM 测评数据分析, 对于中国企业预算管理应用领域的情况作了较为系统的描述, 对于普遍存在的问题进行了深入分析, 为财政部等有关部门深入研究中国企业管理会计工具应用提供了重要依据, 为国有资产管理机构提供了评价与指导国企预算工作的新工具, 在深化国企改革、破解国企内部控制“黑箱”、监控国有资本运营中发挥了重要作用。

最后, CBMM 模型的广泛应用和案例研究成果, 可以为同类企业优化预算管理体系提供有益借鉴。

三、成果应用现状和前景

2017年11月以企业全面预算管理成熟度测评模型(CBMM模型)为理论基础开发了“全面预算管理成熟度测评”软件,



欢迎访问
测评网站

并已部署在专门网站“企业全面预算管理成熟度测评网”(<http://cbmm.dufe.edu.cn>),实现网络在线自动测评。2015年10月,成果正式申请国家专利(专利号/申请号201510593999)。截至2018年3月,已经有全国114家大中型企业经过推荐,通过线上和线下等渠道参加CBMM测评,课题组联合北京元年科技股份有限公司资深预算管理咨询师为企业提供了预算管理成熟度“企业全面预算管理成熟度测评报告”的咨询服务。CBMM模型从研发到推广应用以来,参与测评工作的咨询师、理论专家、企业财务主管、企业预算管理部门骨干有近千位,同时,课题组借助行业协会推荐、培训机构培训课、网络讲座推广、学术会议交流等方式扩大了社会影响。企业参与的积极性很高,目前已经参评的114家企业主要为国内有代表性的大型企业。此外,企业全面预算管理成熟度测评系统还得到了国有资产监督管理委员会研究中心、中国会计学会、中国注册会计师协会、辽宁省会计学会、浙江省国有资产监督管理委员会、西藏自治区国有资产监督管理委员会、大连市财政局等有关部门的好评和推荐,从企业回放和反馈的情况看,企业对CBMM模型测评结果及据此提供的咨询建议报告的认可度较高。企业根据CBMM测评结果和测量报告的优化建议对企业预算管理系统进行优化后,预算管理系统均有了不同程度的改善,企业普遍感到满意。CBMM模型有望在未来继续扩大应用范围,社会效益和经济效益十分可观。

四、致谢

本书从设计、执笔到定稿,由东北财经大学中国内部控制研究中心常务副主任刘凌冰副教授完成。本书研究自开展以来,有数十位理论界和实务界的专家参与,其中,北京元年科技股份有限公司董事长兼总裁韩向东先生是最早提出对预算管理实行定量评价动议的,也是开展该项研究的最早倡导者和支持者。他将自己十多年的预算管理咨询宝贵经验毫无保留地奉献出来并融入CBMM模型框架构建和指标设计当中,并举荐公司优秀的咨询师,全程参与企业全面预算管理成熟度测评活动,采集企业数据和撰写咨询报告,为企业全面预算管理成熟度测评模型的成功开发做出了极为重要的贡献。此外,在开展企业预算管理基本理论、中国企业全面预算管理现状和问题分析、全面预算管理成熟度测评行为实验研究、预算管理

成熟度演进意义建构研究和集团公司全面预算管理模式研究的过程中，陈宝宝、孙璐、董韬、邢帅、杨飞和张天昊等亦参与其中，做出了重要贡献。作为课题主持人和本书作者，我要对上述人员在预算管理成熟度相关研究过程中的全身心投入和对我的理解与支持表示诚挚的谢意！

此外，在预算管理成熟度模型开发和应用期间，北京元年科技股份有限公司的数十位咨询师、课题组成员花费了大量的时间和精力，完成了上百份咨询报告，在此对他们的辛勤付出和大力支持表示衷心的感谢！同时，也要感谢全国社会哲学社会科学规划办公室、辽宁省社会科学规划基金办公室、国资委研究中心、中国会计学会、中国注册会计师协会、辽宁省会计学会、辽宁省财政厅、浙江省国资委、西藏自治区国资委、大连市财政局和所有参与测评的企业及其预算部门负责人对本书研究提供的资金、人力和资源上的支持与帮助！

东北财经大学会计学院和中国内部控制研究中心的领导对 CBMM 模型开发、网站建设、专利申请等工作极为支持和重视，向我们提供了充分的人力、物力和时间保证。我的导师、同事、朋友、学生和家人对本书的完成亦给予了热情的关注、理解与支持。再次，一并表示深深的感谢！

中国企业预算管理的应用和理论研究任重道远。要赶超国际先进企业的预算管理水平，我国理论界和实务界的专家还有很多事情要做，本书的研究成果仅仅是这条漫漫征途上的一阶“铺路石”。由于本人的能力所限，书中仍存在诸多缺陷与不足，敬请读者批评指正。

刘凌冰

2018年3月于大连

第1章 企业预算管理基本理论/1

- 1.1 预算管理的定义/1
- 1.2 预算管理的功能/2
- 1.3 预算管理效果的影响因素/9

第2章 企业全面预算管理成熟度模型/13

- 2.1 开发全面预算管理成熟度模型的意义/13
- 2.2 理论分析/15
- 2.3 开发设计/19
- 2.4 模型构建/23
- 2.5 局限性讨论/37

第3章 中国企业全面预算管理成熟度现状、问题和建议/38

- 3.1 开展中国企业全面预算管理成熟度测评的背景/38
- 3.2 测评过程和结果/39
- 3.3 企业全面预算管理建设中的突出问题/43
- 3.4 抑制中国企业预算管理成熟度的原因解析/51
- 3.5 提高中国企业预算管理成熟度的改革建议/58

第4章 企业全面预算管理成熟度测评中的行为研究/66

- 4.1 开展预算管理成熟度测评行为研究的意义/66

- 4.2 测评参与人的行为特征理论分析/68
- 4.3 实验研究设计/73
- 4.4 实证检验及分析/76
- 4.5 研究结论与建议/84

第5章 预算管理成熟度演进和意义建构研究/87

- 5.1 开展预算管理成熟度演进和意义建构研究的意义/87
- 5.2 理论基础与分析/89
- 5.3 研究方法/93
- 5.4 案例企业简介/96
- 5.5 预算管理成熟度演进和意义建构分析/106
- 5.6 研究结论与建议/112

第6章 集团公司全面预算管理模式适配模型研究/115

- 6.1 开展预算管理模式研究对提升预算管理成熟度的意义/115
- 6.2 理论分析/116
- 6.3 研究方法/127
- 6.4 案例企业简介/130
- 6.5 组织类型与全面预算管理模式匹配分析/134
- 6.6 研究结论与建议/140

主要参考文献/144

索引/163

企业预算管理基本理论

1.1 预算管理的定义

预算 (budget) 一词起源于法文 *bougette*, 意思是指皮革制成的袋子或公文包。《辞海》对“预算”一词所下的定义为: 国家机关、团体和事业单位等对于未来一定时期内的收入和支出的计划, 有时也称个人或家庭的收支预计。最初的企业预算就是从政府预算发展而来的, 但企业预算与政府预算在理念、方法上有着根本的不同。本书所指的“预算”, 如无特别说明, 均指企业预算。

企业预算管理的研究和应用最早出现在 20 世纪初的美国, 应用于企业广告费用的管理 (McKinney, 1922; 韩倩倩和潘爱玲, 2010)。目前我们能够检索到的中国最早的企业预算研究文献发表于 1933 年 (宋紫云, 1933), 是将预算应用在农业经营方面。

随着企业规模扩大和经济活动日趋复杂, 预算管理在企业中的地位和作用逐步凸显, 预算管理的定义也在不断修正。比如, 财政部于 2002 年发布的《关于企业实行财务预算管理的指导意见》中将预算管理定义为“利用预算对企业内部各部门、各单位的各种财务及非财务资源进行分配、考核、控制, 以便有效地组织和协调企业的生产经营活动, 完成既定的经