

经济研究丛书

JINGJIXUE YANJIU CONGSHU

多样文化、预算行为和管理效率：新疆视角

DUOYANG WENHUA、YUSUAN XINGWEI
HE GUANLI XIAOLV : XINJIANG SHIJIAO

高严 著

 经济日报出版社

本书受到教育部人文社科基金（项目号11XJJA630001）、新疆自治区社科基金（项目号11BGL045）、新疆普通高校人文社科重点研究基地（项目号XJEDU050213C04）等研究基金的资助，特此致谢！

多样文化、预算行为和管理效率：新疆视角

DUOYANG WENHUA、YUSUAN XINGWEI
HE GUANLI XIAOLV：XINJIANG SHIJIAO

高严 著



经济日报出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

多样文化、预算行为和管理效率：新疆视角 / 高严

著. --北京：经济日报出版社，2016. 12

ISBN 978-7-5196-0053-2

I. ①多… II. ①高… III. ①企业管理—预算管理—研究—新疆 IV. ①F275

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 295038 号

多样文化、预算行为和管理效率：新疆视角

作 者	高 严
责任编辑	匡卫平
出版发行	经济日报出版社
地 址	北京市西城区白纸坊东街 2 号 (邮政编码：100054)
电 话	010-63567683 (编辑部) 010-63588446 63567692 (发行部)
网 址	www.edpbook.com.cn
E-mail	edpbook@126.com
经 销	全国新华书店
印 刷	北京市媛明印刷厂
开 本	710×1000 毫米 小 1/16
印 张	25
字 数	318 千字
版 次	2017 年 3 月第一版
印 次	2017 年 3 月第一次印刷
书 号	ISBN 978-7-5196-0053-2
定 价	65.00 元

版权所有 盗版必究 印装有误 负责调换

序

发端于 20 世纪 90 年代初的会计改革，主要以财务会计准则、会计制度的国际化和本土化为对象。究其原因，是基于资本市场发展的会计准则和外部审计的制度安排，资本市场利益相关者对财务会计的关注所引起的社会效应。随着 2014 年 1 月，财政部发布《全面推进管理会计体系建设的指导意见（征求意见稿）》，揭开了中国管理会计开始向规范化、科学化的道路上推进的序幕，并为高水平、本土化的管理会计研究指明了方向。

美国管理会计学者加里·柯金斯认为，管理会计师需要学习社会学家、心理学家的方式，学习激励理论和方法，成为组织的变革管理专家。从我国来看，管理会计学者只有围绕我国特有的情境开展高水平的本土研究，才是“接地气”的，才能够对全球管理会计知识的传播与发展做出积极的贡献。所谓本土化的特征，是指在企业管理会计研究中，情境因素无论作为自变量还是调节变量都应当明显成为理论构建的因素之一。改革开放以来，伴随着举世瞩目的中国经济发展成就，企业已经成为最关键、最活跃的经济单元，管理水平也在不断提高，管理经验和教训也日益丰富，已经具备构建高水平本土化管理会计研究的条件。管理会计的文化功能主要体现在，文化对管理会计的促进作用和管理会计对企业文化的反作用。文化对管理会计的促进作用表现在，通过文化对员工的价值观念、道德观念、行为方式、思维方式等影响来促进管理会计的制度安排、演进机制等，借助于效率和创新而影响企业的成本结构和总量；而管理会计对文化



的反作用表现在，首先，通过管理会计控制系统作用于企业文化，这是一种间接作用，如预算管理、标准成本制度等，一旦灵活地投入运用，就能够在目标的实现及业绩的考评等方面产生明显的效果；其次，通过管理会计手段，如成本企划、会计沟通等对企业文化产生直接的贡献；最后，通过直接与间接的融合——提升知识管理，将控制系统的间接贡献作为知识创造手段的直接贡献，在互补的方式下融合起来。

在管理会计的内容体系中，由于预算涉及到管理会计的方方面面，是管理会计中研究最为深广的题目（Covaleski, 2003）。预算最早出现在 300 多年前的英国，它最初是作为王室收支管理的一项工具；被引入企业管理并作为重要的管理控制手段，要追溯到 100 年前的杜邦化学公司和通用汽车公司的开拓性实践；在学术界，正式探讨预算管理效率问题，也是在久远的 50 多年前的上世纪 60 年代。总之，关注预算，关注企业预算，关注预算管理效率话题，原本就是一个从漫长历史中走来的进程，当然这个进程还将随着人们对内部控制和管理控制的关注而继续下去。

企业预算在百年实践中发生过多次实质性的变迁。导致这些变迁的驱动因素始终是两个方面，即外部“物”的环境因素和内部“人”的行为因素。正是由于这两个因素的独立或交互影响，才推动了预算理论和预算实践的不断前进。未来预算发展和改进的历程，也会深受这两个因素的约束。“物”的环境因素，既包括企业外部环境因素，也包括内部环境因素，基于这一视角的预算管理效率研究，可以称之为权变视角。它主要涉及宏观政治因素、法律因素、市场因素，包括公司所处行业、生命周期的特定阶段、内部的组织架构、治理体系、业务特点等各方面内容。

管理的实质就是协调人与人之间的关系，在预算管理中重视对人的行为研究，是非常必要的。正如当代著名会计学家余绪缨教授所说的，现代管理会计的职能本质上就是一种行为职能，不通过人的行为、人的作用，它提供的任何信息都不足以对组织的生产经营产生任何效果。从这个视角的预算管理效率研究，则可以称之为行为视角。综观国外预算研究文献，

从行为因素来研究预算管理效率的视角有两个分支，一是行为科学视角，即研究人的个体特征和特定环境对预算行为的影响；二是代理成本视角，即运用委托代理理论和交易费用理论，研究信息不对称和激励不相容情形下人的预算自利行为，该种行为也称为预算机会主义行为。

在第二次中央新疆工作座谈会上，习近平总书记提出，要坚定不移推动新疆又快又好地发展，李克强总理也指出，必须围绕稳定谋发展，通过发展促稳定。因此，稳步推进新疆的经济发展，确保经济发展的高质量、高效率 and 可持续，对实现新疆的社会稳定和长治久安的总目标，具有重大意义。

企业是新疆社会经济的细胞，也是管理创新的主要载体。新疆经济发展的落后，很大程度上受制于企业管理思想的滞后和管理方法的陈旧。我们发现，无论是世界 500 强还是国内优秀企业，无一例外都是管理创新的典范，持续的管理创新为其发展注入强大活力。而新疆企业的管理创新必须扎根本土，实现符合本地实际情况的管理理论自主创新，以有效指导新疆企业管理实践，提升管理水平、提高管理效率，为企业高质量、高效率 and 可持续的发展提供支撑。

高严博士十余年来一直专注于预算机会主义问题研究，取得了较为丰硕的研究成果。此次又从新疆民族文化视角，研究预算行为和预算效率之间的关系，并完成这部著述，既可以说在学术上是一个创新，又能够为本土企业优化预算效率实践，提供强大的理论指导，是非常有价值的。也希望他能够“百尺竿头，更进一步”，在未来的科学研究中，呈现给我们更多的新的研究成果。

姜锡明

2016 年 10 月 15 日

目 录

1. 研究导论	1
1.1 问题的提出	1
1.2 研究架构	9
1.2.1 研究内容	9
1.2.2 研究目标	12
1.2.3 关键问题	13
1.2.4 研究创新	13
2. 理论分析、文献回顾与假设推导	14
2.1 理论分析	14
2.1.1 理论基础	14
2.2 文献回顾	19
2.2.1 预算松弛	19
2.2.2 预算卸责	28
2.2.3 预算寻租	37
2.2.4 预算群体行为	40
2.2.5 预算个体行为	49
2.2.6 民族文化价值观及其计量	92
2.2.7 文献启示	106
2.3 新疆企业民族文化价值观的特征	110

2.4 假设推导	114
2.4.1 信息不对称与预算卸责	114
2.4.2 预算组织承诺与信息不对称	114
2.4.3 预算公平、经济承诺、公民道德及预算寻租之间的关系	120
2.4.4 个人与组织契合度、预算组织公民行为与预算松弛的关系	123
2.4.5 长期导向、薪酬方案和预算松弛	129
2.4.6 集体主义、预算感情承诺、预算助人行为和预算松弛	133
2.4.7 阳刚气质、规范承诺、运动员道德和预算卸责	137
2.4.8 伊斯兰文化价值观、预算公平和预算卸责	142
3. 研究设计与量表开发	146
3.1 研究设计	146
3.2 量表开发	153
3.2.1 预算卸责量表开发	153
3.2.2 机会承诺量表开发	159
3.2.3 预算寻租量表开发	166
3.2.4 预算经济承诺量表开发	173
3.2.5 预算组织遵从量表开发	177
3.2.6 预算公民道德量表开发	182
3.2.7 预算理想承诺量表开发	187
3.2.8 预算自我发展量表开发	200
3.2.9 预算助人行为量表开发	209
3.2.10 预算感情承诺量表开发	222
3.2.11 预算规范承诺量表开发	237

3.2.12	预算运动员道德量表开发	243
3.2.13	预算组织忠诚量表开发	250
3.2.14	预算情境中的伊斯兰文化价值观量表开发	261
4.	统计分析 with 假设检验	269
4.1	权力距离、组织承诺、信息不对称和预算卸责	269
4.1.1	调查数据的内部一致性	269
4.1.2	调查数据的效度检验	270
4.1.3	描述性统计	271
4.1.4	路径分析	273
4.1.5	假设验证情况	278
4.2	公民道德、经济承诺、预算公平与预算寻租	279
4.2.1	研究数据	280
4.2.2	变量刻画	280
4.2.3	样本的信度检验	282
4.2.4	样本的效度检验	283
4.2.5	描述性统计及相关性分析	283
4.2.6	路径分析	285
4.2.7	假设验证情况	289
4.3	契合度、组织公民行为与预算松弛	289
4.3.1	变量的刻画	290
4.3.2	样本的效度检验和信度检验	292
4.3.3	描述性统计及相关性分析	294
4.3.4	路径分析	296
4.3.5	假设验证情况	303
4.4	长期导向、薪酬方案和预算松弛	303
4.4.1	变量刻画与计量	303



4.4.2	样本的效度、信度检验和描述性统计	306
4.4.3	路径分析	309
4.4.4	假设验证情况	312
4.5	集体主义、感情承诺、助人行为与预算松弛	313
4.5.1	变量刻画方案	313
4.5.2	样本的效度检验和信度检验	315
4.5.3	描述性统计和相关性分析	318
4.5.4	路径分析	319
4.5.5	假设验证情况	322
4.6	阳刚气质、规范承诺、运动员道德与预算卸责	323
4.6.1	变量刻画与计量	323
4.6.2	样本的效度检验和信度检验	324
4.6.3	描述性统计	326
4.6.4	路径分析	328
4.6.5	假设验证情况	332
4.7	伊斯兰文化价值观、预算公平和预算卸责	334
4.7.1	变量的设计与刻画	334
4.7.2	问卷发放及回收	337
4.7.3	描述性统计和相关性分析	337
4.7.4	变量的信度和效度分析	339
4.7.5	假设检验	340
5.	研究结论与实践指导	343
5.1	本书的研究结论	343
5.1.1	权力距离、组织承诺、信息不对称和预算卸责	343
5.1.2	公民道德、经济承诺、预算公平和预算寻租	345
5.1.3	契合度、组织公民行为和预算松弛	347

5.1.4 长期导向、薪酬方案和预算松弛·····	348
5.1.5 集体主义、感情承诺、助人行为和预算松弛·····	351
5.1.6 阳刚气质、规范承诺、运动员道德和预算卸责·····	353
5.1.7 伊斯兰文化价值观、预算公平和预算卸责·····	356
5.2 本书的理论创新 ·····	359
主要参考文献 ·····	362
附录 本书调查问卷样表 ·····	366
后记 ·····	385

1. 研究导论

1.1 问题的提出

受到历史和地域等相关因素的影响，新疆本土企业的管理水平与内地发达地区相比，一直存在着较大差距。实行新一轮对口援疆重大战略部署后，经过支受双方的共同努力，虽然在民生改善、产业发展、人才培养等方面工作均取得显著成效，但本土企业的管理水平仍未能得到显著提升，绝大部分仍处于模仿、借鉴甚至照抄阶段。这就制约了新疆本土企业的高质量、高效率 and 可持续发展。新疆幅员辽阔，文化具有较强的多样性，企业规模普遍不大且大都处于粗放式的管理阶段，而对口支援的省市在国内则多为发达地区，文化单一，管理水平较高，不加甄别的简单对接，肯定是不合适的。再者，外因只是事物发展的必要条件，内因才是事物发展的根本原因，管理创新的动因是组织内外环境的变化和需要，不根据自身所处客观环境和现实条件，是很难实现从个人的创造力、技能和天分中获取发展动力的，也就无法在实质上完成本土企业的管理创新。

内部控制是为实现企业经营管理目标、组织经营活动而建立的各职能部门之间对业务活动进行组织、制约、考核和调节的方法、程序和措施，是企业管理的基石。而预算管理则是内部控制最为重要的有机组成部分，是整



企业所有关键问题的体系。但根据我们与自治区财政厅、审计厅的联合调查分析表明，新疆企业的预算远远没有发挥应有作用，代之却是问题重重，集中体现就是预算控制低效甚至无效。一个重要原因就在于过于依赖“拿来主义”，未能全方位考虑新疆企业成员的实际情况，忽略了基于文化价值的预算控制自主创新，尤其缺乏将预算个体行为与文化因素融合起来、将行为因素与预算质量联系起来的多要素创造性融合而形成的预算管理集成创新。

新疆共有 13 个主体民族，居住着维吾尔、汉、哈萨克、回、蒙古、柯尔克孜、锡伯、塔吉克、乌孜别克、满、达斡尔、塔塔尔、俄罗斯等 55 个民族，少数民族人口比重为 61%。此外，新疆有 10 个信仰伊斯兰教的民族、4 个信仰佛教的民族，还有部分信仰基督教、天主教和道教的人群。国学大师季羨林先生曾指出，世界上有四大文化体系即中国文化体系、印度文化体系、伊斯兰文化体系和欧美文化体系，唯一汇流的地方就是中国的新疆。^① 新疆多人种、多民族、多宗教、多类型的文化特征十分突出，^② 文化多样性的特点在世界上独一无二，既造就了一个世界民族文化博物馆，也带来了如何协调和凝聚组织内部多样文化成员，以提高和改善文化多样性组织经营管理质量的管理学命题。

管理质量高低的集中体现就是管理效率的优劣。那么如何提高企业预算管理效率呢？按照西蒙和罗宾斯的“效率准则”，提高效率的途径无外乎两种，要么增加产出，要么减少成本。从委托代理和交易费用理论视角来看：其一，预算是上下级谈判后签订的契约，所载明的业务是交易物，其执行结果是交易完成的数量和质量，下级完成预算目标的情况是其义务，而要求上级据此支付的报酬是其权利；^③ 其二，围绕预算契约会发生各种交易费用，包括制定预算契约时必须支付的事前交易费用，如讨价还

① 参见季羨林：《我心中的新疆》，《民族团结》，1998 年第 10 期。

② 参见李正元，廖肇羽：《新疆多元民族文化特征分析》，《兰州大学学报》（社会科学版），2011 年第 39 卷第 1 期。

③ Patashnik, Erik. The contractual nature of budgeting. Policy Science. 1996. Vol. 29.

价费用和信息费用等,以及执行预算契约时确保有效实施的事后交易费用,如监督费用和控制费用等^①。人们往往选择使用预算过程交易费用的高低来刻画预算效率,认为以隐藏信息导致的“逆向选择”——预算松弛(slack)和隐藏行动导致的“道德风险”——预算卸责(shirking)为代表的机会主义,大大增加了预算过程的交易费用^②,是制约预算作用、损害预算效率的“最大弊端”^③,构成了预算过程的“负效率”^④。尽管 North (2008) 指出,文化对于交易费用分析是必不可少的,是一种节约认识世界的费用,是减少提供其他制度安排服务费用的最重要的制度安排,^⑤然而,在国内外预算负效率问题的大量文献中,正式的制度层面的研究居多,非正式的文化层面的研究还十分不够,^⑥而植根于本土文化价值观的相关探索更为缺乏。非正式制度不仅约束了可选择的正式制度的交易成本,而且还是促进和推动可选择的正式制度的来源,所以脱离文化讨论预算问题会严重影响研究价值^⑦。与以往的研究不同,本书以新疆多民族成员企业的文化价值观多样性为视角,考察不同民族的文化价值观,分析他们在预算管理过程中系统化与差异化的组织公民行为成因、形式和作用,

① 参见马骏,侯一麟:《中国省级预算中的非正式制度:一个交易费用理论框架》,《经济研究》,2004年第10期。

② Rankin. F, Schwartz S and Young R. The effect of honest and superior authority on budget proposals. The Accounting Review. 2008 (4).

③ Young M S. Participative budgeting: The effects of risk-aversion and asymmetric information on budgetary slack. Journal of Accounting Research. 1985 (23).

④ Elmassri M, Harris E. Rethinking budgetary slack as budget risk management. Journal of Applied Accounting Research. 2011, 12 (3).

⑤ 参见[美]诺斯:《制度、制度变迁和经济绩效》,上海三联书店,2008年,第184页。

⑥ Lau C. M., Low L. C. and Eggleton I. R. C. The interactive effect of budget emphasis, participation and task difficulty on managerial performance: a cross-clutural study, Accounting, Auditing & Accountability Journal. 2004. Vol 10 (2).

⑦ Malmi, Brown. Nagement control systems as a package-opportunities, challenges and research directions. Management Accounting Research. 2008 (4).

继而在此基础上探索预算效率匹配机制。

新疆境内的企业，无论中央企业还是地方企业，大都由多文化人群共同组成。不同文化背景成员具有不同的价值观及文化心理特征，其中包括工作相关价值观及文化心理特征，而不同的工作相关价值观及文化心理特征又会引致管理观念、态度及行动的差异，并通过这些行为对管理活动过程和结果产生影响。预算是组织管理的普遍形式，囊括了公司管理的全部重要方面^①，汇聚了组织所有关键问题于一身^②。但如果预算系统与其对应的组织成员价值观和心理特征不协调，或者存在矛盾，就要遭遇阻力，预算效率就会降低甚至无法发挥作用^③。研究表明，澳大利亚与新加坡的文化偏差，显著地影响管理者的预算参与效率^④，管理者的价值观差别，使得产生并流行于西方的预算，在伊朗这样的伊斯兰社会并不能改善企业的业绩^⑤。所以，价值观及文化心理特征与预算系统的一致性为预算发挥积极作用的重要前提，了解多样文化与预算管理效率的匹配关系就显得非常必要。

预算在根本上是针对“人”而设立和实施的^⑥，人是预算管理的第一

① 参见高晨，汤谷良：《管理控制工具的整合模式：理论分析与中国企业的创新——基于中国国有企业的多案例研究》，《会计研究》，2007年第8期。

② Otley D. Performance management: a framework for management control systems research. Management Accounting Research. 1999 (10).

③ Flamholtz E. G. Accounting, Budgeting and Control Systems in their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives. Accounting, Organizations and Society. 1983 (8).

④ Lau C. M., Low L. C. and Eggleton I. R. C. The interactive effect of budget emphasis, participation and task difficulty on managerial performance: a cross-cultural study, Accounting, Auditing & Accountability Journal. 2004. Vol 10 (2).

⑤ Hossein E., Dilami Z. D., Mohammad S. B. and Ravi P. Culture, management accounting and managerial performance: Focus Iran. Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting. 2009 (25).

⑥ 参见吴水澎，陈汉文，邵贤弟：《企业内部控制理论的发展》，《会计研究》，2000年第5期。

要素, 预算效率是预算参与人竞合的结果, 也是他们相关行为及其相互作用的必然后果。预算行为是预算参与人与预算系统密切相关的管理行为、举止、态度及交互作用,^① 根据组织行为学理论, 应由两个层次构成。第一层次是预算个体行为, 即预算组织个别成员在一定的思想认识、情感、意志和信念支配下, 所采取的符合或不符合一定规范的行动, 主要包括预算参与人主观上与组织预算契合程度的预算组织承诺, 和是否会自觉帮助改善预算质量、优化预算效率的预算组织公民行为等; 第二层次是预算群体(组织)行为, 即预算组织成员个人变量的汇集, 也是组织成员在预算过程的相互关系, 主要包括信息不对称、预算参与、预算公平、预算目标、预算激励和预算裁决权等; 预算个体行为构成了预算群体(组织)行为的基础, 后者不仅是前者的简单加总, 更是有机结合和交互作用。著名文化人类学家怀特认为“行为是文化的函数”, 因为文化是特定人群区别于其他人群的、更可能发生合乎情理行为反应的共同心理程序,^② 是运行在组织内最有力和最稳定的一种力量^③。具体地说, 预算实践中来自一定社会群体和文化背景的参与者, 在预算决策和人际关系处理中, 出于其固有的价值观偏好, 会采取符合自身文化特征的个体行为, 而预算个体行为又作为基本构成要素决定着预算群体(组织)行为的产生, 从而引致必然的预算管理后果。随着全球化和员工结构多元化带来的文化多样性程度的不断增加, 越来越多的人会与来自文化、观念和生活方式等方面存在巨大反差的人们共同工作, 多样文化导致个人在态度和认知方面存在差异, 并

① Williams D, Cheung T and Choi. W. Cyber. Ostracism: Effects of being ignored over the Internet. *Journal of Personality and Social Psychology*. 2000 (79).

② Hofstede G. H. *Cultures and organizations: Software of the mind*. London: McGraw-Hill. 1991.

③ Schein E. H. Culture: The Missing Concept in Organization Studies. *Administrative Science Quarterly*. 1996 (41).

影响组织内成员的认同感和他们彼此相互理解的方式^①。换言之，文化多样性使得预算系统相关人员成分更复杂、预算个体行为和预算群体（组织）行为的取向、形式和后果更纷繁，对预算行为后果的把握、理解和认知的要求也就会更高。

预算相关行为的一个突出后果，就是会出现导致预算低效的预算机会主义^②。以交易费用理论分析，预算过程是委托人和代理人基于委托代理关系的系列交易，预算涉及的上下级是交易双方，预算是他们讨价还价后签订的契约^③。预算代理人的自利动机和上下级之间的信息不对称，会导致事前编制预算时影响资源分配者以获取更大预算利益的预算寻租^④、隐藏信息以高估成本或低估收入的预算松弛^⑤，以及事后执行预算中隐藏行动以付出低程度努力的预算卸责^⑥等机会主义后果。从经济学视角看，预算机会主义伤害了预算契约关系，极大降低了预算过程的价值^⑦，又造成

① Karoc-kakabadse. N and Kouzmin. A. Low and high context communication patterns; towards mapping crosscultural encounters. Cross Cultural Management. 2001 (21).

② Schatzberg J. W. and Stevens D. E. The Realism of Self-Interested Opportunism: An Experimental Investigation of Learning, Fairness and Ethics. Working paper. 2004 (4).

参见郑石桥：《预算棘轮效应和预算松弛实证研究》，立信会计出版社，2010年7月第一版。

③ Patashnik E. M. The Contractual Nature of Budgeting: A Transaction Cost Perspective on the Design on Budgeting Institutions. Policy Science. 1996 (29).

参见高严，彭韶兵：《预算松弛：基于信息不对称理论的考察》，《北京工商大学学报（社会科学版）》，2009年第3期。

④ 参见迈扎尼，刘文敬：《企业预算制定过程中寻租行为的博弈分析》，《中央财经大学学报》，2010年第9期。

⑤ Dunk A. S. and Perera H. The incidence of budgetary slack: a field study exploration. Accounting, Auditing & Accountability Journal. 1997. Vol. 10.

⑥ 参见高严，徐莹：《预算卸责：基于TCE理论的预算机会主义新视角》，《会计之友》，2011年第26期。

⑦ Baiman S. Agency Research In Managerial Accounting: A Second Look. Accounting Organizations and Society. 1990. 1 (5).