

财政部重点会计科研课题系列丛书 (2002)

管理会计应用与发展的 典型案例研究

——预算管理 with 绩效评估案例

课题管理单位：中国会计学会

课题主持人：潘 飞



中国财政经济出版社

财政部重点会计科研课题系列丛书 (2002)

管理会计应用与发展的 典型案例研究

——预算管理 with 绩效评估案例

课题管理单位：中国会计学会

课题主持人：潘 飞

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计应用与发展的典型案例研究: 预算管理 with 绩效评估案例/中国会计学会组编, 潘飞主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2002.6

(财政部重点会计科研课题系列丛书 2002)

ISBN 7-5005-5810-4

I. 管… II. 中… III. 管理会计 - 案例 - 研究 - 中国
IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 036144 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

涿州新华印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 5.125 印张 115 000 字

2002 年 7 月第 1 版 2002 年 7 月河北第 1 次印刷

印数: 1—3 000 定价: 13.00 元

ISBN 7-5005-5810-4/F·5107

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

财政部重点会计科研课题 结项鉴定评审委员会

主 任：冯淑萍

副主任：刘玉廷 周守华

委 员：（按姓氏笔画排序）

王光远	邓飞其	付 磊	冯卫东
冯淑萍	伍中信	刘玉廷	刘永泽
刘光忠	刘仲文	刘明辉	汤谷良
祁怀锦	孙 铮	杨世忠	杨有红
杨雄胜	李玉环	李建发	李 爽
狄 恺	张 蕊	陆正飞	陈毓圭
欧阳电平	周守华	荆 新	郜进兴
姜灵敏	骆家骧	秦荣生	耿建新
夏博辉	高一斌	黄世忠	崔也光
阎达五	盖 地	谢志华	裘宗舜
樊行健	戴德明		

出版说明

为了落实中国会计学会“九五”科研规划，繁荣中国的会计理论研究，中国会计学会组织了财政部 1999 重点会计科研课题研究。本次重点会计科研课题是针对我国会计改革中出现的亟待解决的疑难问题予以立项的，共有 20 个课题项目、62 个课题组中标，课题涉及面广，具有重要的现实意义。

中国会计学会对所有立项的课题进行了严格的跟踪检查。经过历时两年多的认真研究，绝大部分课题组都较好地完成了课题预期的研究任务。自 2001 年 9 月起，中国会计学会组织有关专家分别在北京、南京、南昌、长沙等地召开了六次课题结项鉴定评审会议，与会专家对本次重点课题的研究成果给予了充分肯定，并对每一份研究报告提出了非常具体的修改意见。截止到目前，共有 44 份研究报告完成了修改工作，并通过了结项鉴定。

为及时推广本批课题的理论研究成果，更好地为会计改革与发展提供理论支持，中国会计学会特选出部分优良的课题研究报告，作为财政部 1999 重点会计科研课题系列丛书予以出版。

“经济越发展，会计越重要”。中国会计学会将以“入世”为契机，与全国广大的会计工作者一道，认真开展会计理论研究，迎接我国会计发展的又一个春天。

中国会计学会

2002 年 4 月 18 日

课题组成员名单

课题主持人：潘 飞

课题组成员：陈世敏 冯正权 陈美华
张丽萍 宋 岩 余景选

课题研究有关说明

一、立项背景

1. 上海财经大学会计学院潘飞作为本项目负责人，投标承接了财政部下达的“管理会计应用与发展的典型案例研究”并同时中标。这是立项不资助项目。课题是有关预算管理模式的

研究。

2. 上海汽车工业集团为本课题提供了调查单位——上海延锋汽车饰件有限公司、上海采埃孚转向机有限公司以及上海申雅密封件有限公司。本课题组通过几次访谈，大致掌握了与课题相关的资料。

3. 在课题进行过程中，上海财经大学会计学院硕士研究生宋岩、余景选在课题组长潘飞的指导下相继完成了两个案例，我们将其作为本课题的一部分。

二、研究目的

本课题研究服务于以下目标：

1. 预算管理的模式选择
2. 预算管理目标
3. 预算管理执行效果
4. 预算与业绩评估

三、资料的收集与整理

案例研究是客观实际与主观判断、分析相结合的产物。本研究报告立足于我国现状，通过掌握第一手资料，力求作出合乎逻辑的判断。大量资料由延锋公司等数家企业在不违反公司规定的原则下提供。同时，由调查组成员通过大量、细致的实地访谈，并进行整理汇总而成。

四、研究框架

预算管理在我国是一个尚待开发的研究领域，我国传统的预算管理集中表现为企业计划指标的分解。西方在这一问题上已越来越强调预算管理要体现公司的战略目标。

根据以上情况，本研究报告由四大部分组成：第一部分介绍西方预算管理模式，第二部分是上海汽车工业集团预算案例，第三部分是山东某企业预算案例，第四部分是杭州一企业平衡计分卡案例。

五、现实意义

本课题通过解剖案例公司预算管理模式，希望帮助人们了解我国预算管理的现状，发现存在的问题，并探讨改进的各项措施，以提高我国的预算管理水平。

六、课题组成员

本课题由潘飞负责框架设计，并起草全部研究报告，陈世敏、冯正权、陈美华、张丽萍为本课题的设计提供了许多有价值的建议。宋岩、余景选分别作为课题组成员收集资料，并在此基础上形成初稿，最后由潘飞总纂。

特别要感谢上海汽车工业集团基金会的组织以及其他两个案例企业为本课题提供了无私的帮助，并给我们提供了极其珍贵的学习机会。

目 录

第一章 西方预算管理模式	(1)
一、预算管理的起源.....	(2)
二、西方预算的组织形式.....	(4)
三、西方财务管理体制.....	(7)
四、西方预算基本理论.....	(8)
五、财务预算的基本模式.....	(22)
 第二章 企业预算管理案例 (一)	
——上海汽车工业集团预算管理案例.....	(34)
一、依据客观环境选择预算模式.....	(34)
二、预算功能显示.....	(45)
三、上汽集团预算管理模式的总体评价.....	(55)
 第三章 企业预算管理案例 (二)	
——山东某企业预算管理案例.....	(57)
一、案例企业简介.....	(57)
二、案例企业预算管理的推动过程.....	(61)
三、案例企业预算执行过程.....	(69)
四、案例企业预算管理的绩效评估.....	(78)
五、案例企业实施预算管理及责任会计制度的成效	(83)

六、案例企业预算管理中衍生的几个问题·····	(87)
七、总体评价·····	(104)
第四章 平衡计分卡案例·····	(105)
一、案例说明·····	(105)
二、传统业绩指标的缺陷·····	(106)
三、平衡计分卡的产生背景·····	(108)
四、平衡计分卡的基本内容·····	(110)
五、平衡计分卡的特点·····	(123)
六、案例分析——建立 YM 婚礼用品有限公司的平衡 计分卡·····	(125)
七、总体评价·····	(147)

第一章 西方预算管理模式

用一种较为模糊的眼光来看，预算管理在西方已有一个世纪以上的实践。之所以我们无法准确判断预算的真正起源年代，是由于历史文献的记载大多将预算与泰勒的科学管理联系在一起。而真正的起始年代目前还很难有一个统一的定论。我国现阶段大部分企业都急切地要求推行预算管理来加强企业的内部控制，提高企业的经营效率。但由于我国在过去相当长的时间内推行的是计划经济管理模式，如果我们将这一运行模式也看成是一种预算管理模式的话，那么可以毫不含糊地讲，这是一种全国性的宏观预算管理模式，与西方企业预算管理模式是完全不同的两种概念，了解中西方预算管理的起源，对于我国企业预算的模式转换将会起到积极的作用。

西方的预算管理究竟有哪些不同的管理模式，这是我们研究西方管理模式颇感兴趣的一个问题。在本章中，笔者通过一定数量的资料查阅作出初步判断，西方预算管理在很大程度上依赖于它的不同组织形式。集权管理与分权管理是当今西方企业最为流行的两种组织结构，深入探讨这两种组织结构下的预算管理模式将对我国开展预算管理起到很好的借鉴作用。

西方预算管理在理论上已经初步成型，但在具体运用上还存在许多现实问题，笔者在本案例调研过程中，广泛接触了各种类型的企业。这些企业都有一个共同的要求，这就是参照西方现有预算管理理论来制订切合我国实际的预算管理制度。因此，深入

了解企业预算特别是全面预算的基本框架,为更多企业提供一个范例,将会使本课题的研究更加具有现实意义。

全面预算的核心是财务预算,而西方的财务预算经过众多企业较长时间的运行,已被证明是行之有效的。掌握西方财务预算的基本方法,有助于我们建立更加规范的、以财务预算为核心的全面预算体系。

一、预算管理的起源

据有关文献记载,预算最早开始于18世纪的英国。当时其主要的目的是为了对国王的征税权加以控制,并限制政府的开支。在同一时期的美国,为了配合当时市政改革的需要,率先在国家 and 地方政府内试行预算,作为当时联邦政府和市政府制订财政支出政策,提高政府工作效率的工具。当时的预算是为了配合政府部门控制开支的需要,还缺乏一套科学管理的办法。

20世纪初,费雷德里克·泰勒(F·W·Taylor)创立了科学管理理论。他意图在于将生产作业完全标准化,从而提高生产效率。泰勒的这一思想为以后许多学科的发展奠定了基础。特别是标准成本会计的出现为在企业内推行预算管理打下了扎实的基础。随之产生了各种预算方法,例如弹性预算、零基预算、滚动预算等。

我们可举一个简例来说明零基预算的出现。1952年,美国人维恩·刘易斯发表了一篇题为《预算编制理论新解》的文章。刘易斯在文章中提出了一个预算编制中的难题,即在编制公共支出预算时,根据什么标准或方法来把一定数额的资金分配给部门A,而不是分配给部门B,刘易斯主张采取一种新型的预算编制

方法，他认为只有通过“非传统预算编制法”才能够解答这一难题。刘易斯提出，在编制预算时就应该分析，把一定数额的资金分配给部门 A 而不分配给部门 B 可能产生的结果。同时他还提出，在预算测试过程中“没有绝对的价值标准”，“预算分析基本上是对相对地使用资金做一比较”。为了方便分析，他建议在提出下一年度预算要求时，可以提出相当于基数预算的 80%、90%、100% 和 120% 的几个可供选择的预算方案。这样就有可能对各种不同的预算分配方案进行边际效益的分析。刘易斯虽然没有给这种预算方法取名，但其内涵与后来的零基预算是完全一致的。因此，在研究零基预算的起源和发展史时，研究者普遍认为刘易斯是最早提出零基预算理论的人。

我国早在周王朝的官厅会计中已经存在预算制度，当时这一制度主要是用以计划王室收支，以后这一制度为历代王朝所效仿。19 世纪 60 年代后，随着我国民族工业的产生和发展，预算管理的做法被广泛地用之于企业。一些著名的民族企业家如张謇、卢作孚、王云五等在管理企业的实践中已包含有很多预算控制的思想。在我国早期计划经济体制下，“预算”实质上是在全国范围内进行宏观调控的一种工具。它一般是指经法定程序批准的政府部门、企事业单位在一定时期的收支预算。这在一定程度上是为了满足国家有计划组织资源、分配资源、并进行国民经济综合平衡的需要而制定的财务收支平衡计划。随着我国计划经济向市场经济的转换，统一的财务收支计划已不能适应企业管理控制的要求。越来越多的企业逐步开始认识到，企业作为一个独立的经济实体，必须有一套符合市场经济发展规律的管理模式，而预算管理正是这一模式的核心。许多企业开始借鉴西方企业的做法，实行预算控制和管理，并初见成效。

二、西方预算的组织形式

预算是一种人的行为的集中体现,因此,预算管理也就集中表现为对人的行为的管理。美国管理会计大师卡普兰教授认为,预算中人的行为与企业的组织结构有着直接的关系,他将这一关系分解为两种类型,这就是集权管理模式与分权管理模式。

(一) 集权管理模式

集权管理模式建立在泰勒的科学管理学说基础之上。这一学说有三大假设:

第一,企业的目标是利润最大化,所有的企业活动都围绕着一个目标进行。利润最大化目标可以分解成若干个分目标,下达给各部门。只要每个部门都达到利润最大化,企业整体的利润就会达到最大。

第二,人是经济意义上的人,其行为主要受经济利益的驱使。人天生具有一种惰性,喜于享受而厌恶工作。同时人又是理性的,他们会为自己的利益行动。只有人们确信努力工作能得到公正的补偿,其行为才能有利于企业的利益。因此企业可以用经济手段刺激职工的工作积极性。

第三,高层管理者的职责是保证企业实现利润最大化。为此,他必须严格控制与激励下级的行为,抑制其浪费和低效的倾向。管理控制的本质是寻求一种激励措施,这种措施来自管理者对下属的不同行为结果给予不同的经济报酬。

根据以上三大假设,预算也就是分解利润目标,落实责任,制订激励措施,并帮助企业最高管理层监督与控制下层的行为。

在这一管理模式下，所有的决策都由高层管理者作出，而无需征求下属的意见。高层管理者根据企业发展的规划确定预算目标，并将这一目标逐步向下分解，落实到下面各有关部门以及职工个人。与此相对应，下属将预算的执行情况自下而上逐级上报，并由企业最高管理层对预算执行情况进行分析，揭示差异，并提出纠正措施。

这一预算模式的最大特点就是自上而下的强制性，传递信息的途径是单向的，它缺乏部门之间的横向交流，但这一预算模式由于参与人数少，从而它的效率就比较高，有利于贯彻高层管理者的意图，使集权管理的优势得以充分发挥。

（二）分权管理模式

分权管理是在现代企业规模不断扩大、生产管理系统日趋复杂的情况下产生的。它强调企业下属各基层是一个责、权、利相结合的经济实体。并提出了与之相适应的三大假设前提：

第一，企业是由多人组成的一个群体，而这一群体处在不断变化的外界环境之中。由此可见，企业目标表现为多元化与变动性，企业的目标在不同发展阶段可分别表现为：谋求利润最大化；扩大市场份额；获取最大的现金流量等。这一目标在不同时期还会发生变化，在同一时期由于不同人的目标不一致，占主导地位的群体目标将体现为企业的目标。

第二，企业目标在很大程度上受到人的需求动机的驱使。按照西方需求理论，人的需求由低到高表现为物质需求与精神需求。只有未满足的需求才是激励的源动力。而在企业内部的不同成员之间，由于个人需求存在较大差异，使企业目标能满足大部分人的利益需求往往起着很好的协调作用。

第三，企业最高管理层是一个决策机构，它们通过各种预

测、控制和激励手段来影响员工的行为。同时为全体员工创造一个民主和谐的环境，使下属对企业产生归属感和认同感。当每个人都自觉地实现了企业的目标时，它们的个人目标也同时得到认可。管理层的责任就是在个人目标与企业目标之间寻求一个最好的结合平衡点。

在分权管理模式下，预算具有以下几大特点：

首先，分权管理预算模式大大提高了预算指标的现实性与可靠性。这是因为整个企业自上而下全员参与预算制定，使各个部门预算更加贴近实际，并最终形成企业的全面预算。

其次，这一预算管理模式的，大大激发了下属执行预算的自觉性。从心理上来讲，由于下属亲自参与预算的编制，而不是上级强加的任务，它们会将预算的执行看作是自己义不容辞的责任。而且由于参与预算的编制，会大大增强预算执行的效率。

另外，在分权管理模式下，部门与部门之间，个人与企业之间的信息得以充分交流，个人的预算目标在企业预算目标中得以充分显示，并且使企业内部的资源得到最佳的配置。

尽管这一模式有以上诸多优点，但它也存在许多弊端。例如：企业最高管理层与下属部门之间，下属各部门与部门之间不可避免地存在许多矛盾冲突，特别是预算松弛现象表现的尤为突出。预算松弛主要发生在预算编制过程中，表现为预算执行者低估收入、高估成本、低估产量甚至销售价格、夸大完成预算的困难、低估利润等；或为了争取新的投资项目，在项目申报时压低支出预算，当项目被批准后，又不断扩大投资规模。所有这些矛盾都取决于预算管理模式的選擇。