



SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING

三友会计论丛

第12辑

组织转型视角的预算管理研究

李志斌 ● 著

RESEARCH ON BUDGET MANAGEMENT
BASED ON PERSPECTIVE
OF ORGANIZATION TRANSFORMATION





SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING

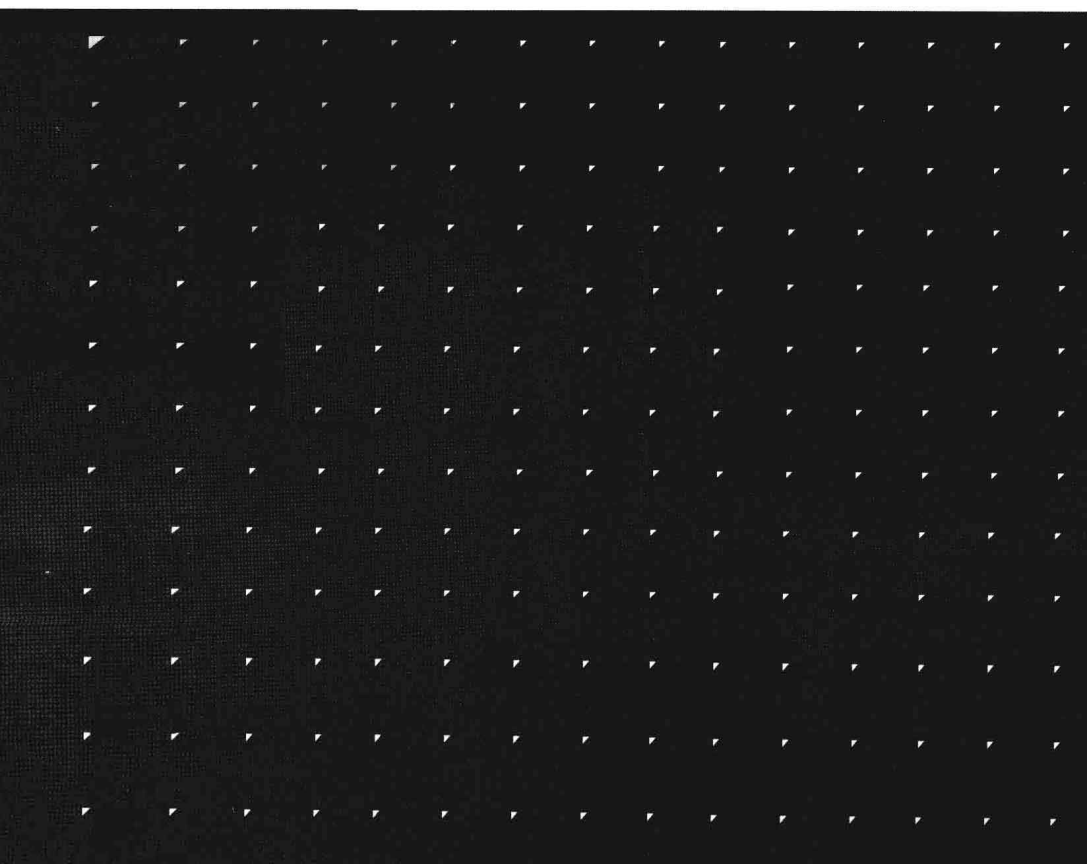
三友会计论丛

第12辑

组织转型视角的预算管理研究

李志斌 ● 著

RESEARCH ON BUDGET MANAGEMENT
BASED ON PERSPECTIVE



© 李志斌 2011

图书在版编目 (CIP) 数据

组织转型视角的预算管理研究 / 李志斌著. —大连: 东北财经大学出版社, 2011. 12

(三友会计论丛·第12辑)

ISBN 978-7-5654-0603-4

I. 组… II. 李… III. 预算管理-研究 IV. F810.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 231380 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)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃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: 150mm×220mm 字数: 252 千字 印张: 10 1/8

2011 年 12 月第 1 版 2011 年 12 月第 1 次印刷

责任编辑: 李 彬 王 斌 王伟民 责任校对: 何 群

封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0603-4

定价: 30.00 元

作者简介

李志斌，男，1973年生，江苏江都人，就读于南京大学，先后获得经济学学士学位、工商管理硕士学位和管理学（会计学）博士学位，现为扬州大学管理学院副教授，硕士生导师。2009年入选全国会计学术类（后备）领军人才培养项目，现为中国注册会计师协会非执业会员，中国会计学会高级会员。研究方向为财务管理和会计控制，先后在《会计研究》等核心期刊发表文章20余篇，主持和参与了国家自然科学基金项目、江苏省高校哲学社科基金项目和扬州市软科学项目等多项课题的研究工作。

出版者的话

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（原中国中青年财务成本研究会）、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、教育界三方面的积极性，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。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	王立彦	王光远	王化成
方红星	刘永泽	刘志远	刘明辉
刘 峰	孙 铮	宋献中	李 爽
张为国	张龙平	张先治	张俊瑞
何顺文	杨雄胜	陆正飞	陈毓圭
陈国辉	陈建明	陈信元	陈 敏
周守华	罗 飞	孟 焰	郑振兴
赵德武	夏冬林	秦荣生	徐林倩丽
黄世忠	谢志华	蔡 春	薛云奎
魏明海	戴德明		

前 言

传统预算管理的理论和实践是建立在“理性经济人”的人性假设和科层制的组织假设基础之上的，通常作为组织刚性的考核控制系统。实际上，如果从组织的三维视角研究预算管理，则会丰富预算管理的本质。预算管理作为刚性的考核控制系统的本质是基于理性组织系统的研究视角；基于自然系统组织视角的预算管理是员工行为的规范和引导系统；基于开放系统组织视角的预算管理是组织与环境的能量交换和平衡系统。

预算管理事前制定与事后环境发展的不一致性，会导致预算冲突和预算功能紊乱行为；科层制框架下的预算指标还会产生目标置换的问题。组织转型后，传统预算管理与新型组织的不相适应性加剧了预算冲突和功能紊乱行为，进一步削弱了预算的管理功能。那么，在新型组织中还需要预算管理吗？本书认为，预算管理思想是包括新型组织在内的所有组织所必需的，但是，具体的预算管理方法必须变革，以适应新型组织的管理要求。

新型组织的组织结构是以团队为基础的横向结构形式，建立在此基础上的预算管理组织体系自然也应是横向结构的、打破传统职能基础的预算管理模式。通过建立基于流程的、跨部门的、自我管理的团队作为组织的基本单元，这类团队具有自主制定、调整和执行预算的自主权。团队预算是新型组织的核心，其优势在于团队可以根据环境变化实时调整预算，预算管理指标不再细分至每个成员，便于激发成员之间在预算实现过程中的合作精神。组织的外部转型还表现为供应链网络组织的兴起，拓宽了预算管理的范围，为预算管理的改进提供了机遇。

组织行为模型、组织文化和价值观是预算管理的行为环境，它们的转型对预算管理行为特征均会造成较大的影响。预算行为研究

可以从个体层次、团队层次和组织层次等三个层次进行。个体预算行为的研究逻辑是不同的人性假设决定了不同的激励机制，不同的激励模式决定了不同的预算行为特征。新型组织的人性是Y型的，是具有团队合作精神的知士人，因此，其个体预算行为迥异于科层制组织的预算行为，表现为预算行为的自主性、正强化、自控制和自学习的特征。团队预算行为的研究基础是团队行为的特征，即信任和合作，本书研究了团队预算的行为过程、团队预算中的双向责任、团队学习与团队行为优化。组织预算行为的研究基点是组织行为模式，新型组织行为模式是社团模型，决定了预算管理中员工和组织是相互支持的合作关系。此外，组织文化对预算行为也有一定的优化作用。

信息技术既是组织转型的诱因，也是新型组织管理的技术基础。信息技术已经广泛运用于预算管理，并对预算管理的改进起到了很大的作用，调和了在原基础上改进和超越预算两种思想的矛盾。以上两点表明，信息技术是新型组织预算管理的技术基础。网络预算是预算信息化发展的高级阶段，本书以金陵石化案例分析了网络预算的过程和成效，并进一步提出了优化网络预算的途径。

在本书成书之际，我要感谢扬州大学出版基金的资助，感谢教育部人文社会科学研究青年基金项目“组织理论视角的预算管理系统研究”（10YJC790157）资助。同时，也要感谢为本书出版作出贡献的东北财经大学出版社高鹏、李彬、王伟民等编辑们的努力。

作者
2011年10月

目 录

1 导 论	1
1.1 问题的提出	1
1.2 研究思路、目的和方法	7
1.3 研究框架和章节内容安排	19
1.4 可能的创新之处	21
2 国内外预算管理研究综述与比较	22
2.1 我国预算管理研究文献回顾	22
2.2 西方预算管理研究述评	28
2.3 中西方预算管理研究的比较与评述	40
3 组织理论演变视角下预算管理本质的 解构	43
3.1 组织与组织理论的演变	43
3.2 理性系统组织的预算管理本质：控制工具	54
3.3 自然系统组织的预算管理本质：行为观念	64
3.4 开放系统组织的预算管理本质：平衡系统	69
3.5 预算管理本质的三维观	78
4 科层制框架下的传统预算管理研究	80
4.1 科层制的经典理论	80
4.2 科层制组织的纵向预算组织体系	87
4.3 科层制组织的预算行为研究	95

4.4	参与式预算：对科层制预算行为的矫正	103
5	组织转型与预算管理适应性分析	110
5.1	组织转型	110
5.2	组织转型的实证分析：世界知名公司的实践	126
5.3	新型组织的特征界定	138
5.4	组织转型、管理控制与预算管理的适应性分析	150
6	新型组织的预算管理组织体系	
	研究	165
6.1	新型组织的横向预算体系构建	165
6.2	预算管理的外部转型：供应链基础的预算管理 体系	188
6.3	小结：新型组织“五位一体”的预算组织体系	201
7	新型组织的预算行为研究	202
7.1	预算管理中行为研究的兴起	202
7.2	新型组织预算管理行为的研究框架	214
7.3	新型组织个体预算行为	217
7.4	团队预算行为研究	235
7.5	新型组织预算行为研究	253
8	新型组织的预算管理技术研究	261
8.1	信息技术：新型组织预算管理的技术基础	261
8.2	网络预算：新型组织预算技术的选择	270
8.3	新型组织网络预算的优化	285
9	结 语	289
9.1	预算管理的研究视角选择	289

目 录

9.2 组织视角预算管理研究的意义	290
9.3 本书研究的局限性与未来研究方向	291
主要参考文献.....	292
后记	310

1 导 论

1.1 问题的提出

预算管理思想最初应用于政府和非营利单位，预算控制始于 19 世纪美国小城镇所实施的公共预算制度（冯巧根，2002）。预算管理在企业的实践可追溯到 20 世纪 20 年代美国杜邦、通用以及西门子等大企业的管理控制。1919 年，美国通用汽车的多个部门为强化对下属事业部的控制，开发了以预算指标作为控制手段的财务控制系统，最初是以投资回报率等单一财务指标作为预算和考核指标，以控制和评价各事业部的绩效，在组织、财务控制和战略投资等方面发挥了很好的作用。到了 20 世纪 60 年代，预算逐步变异为固定绩效考核合同。

预算管理的研究也多从控制角度进行，早在 1922 年麦金西就出版了专著《预算控制》，将预算管理理论及方法从控制的角度进行了详细介绍，该书的出版标志着企业预算管理理论开始形成。安东尼（1965）认为，在预算控制系统中，在每个会计年度，对管理者业绩的衡量是看其达到预算目标的程度。Merchant（1985）认为一个公司的预算控制系统是由几个大的控制系统组成，预算控制对预算偏离度有严格的限制。

预算管理已发展成为管理控制的基本模式，对预算本质和功能的探讨也不断深入，通常我们将预算理解为：建立在对环境的合理预测基础上，以企业战略的实现为最高目标，系统配置资源，并对

生产经营管理过程进行监控、分析和考核，并最终落实奖惩责任。因此，预算具有计划性、系统性、控制性和责任性等多重本质特征，是企业重要的行之有效的管理机制。但是，理论上完美的概括并不能掩盖实践的缺陷，预算管理实践过程中的局限性成为学术界和实务界批评甚至否定预算管理的理由。彼得·德鲁克认为，随着经济、社会以及政治领域的不确定性越来越多，绝大多数公司至今仍在沿用的那种规划——基于可能性基础上的预测，即便不是无法达成预期目标的，至少也被认为是徒劳无功的。杰克·韦尔奇的批评则更加直截了当，“预算是美国公司的祸根”。

国外对预算的批评可以归纳为三个方面：

一是预算管理目标过于偏向于财务导向，而忽略运营管理的需求（Peter Bunce et al. , 1995）。一些人甚至认为预算已沦为财务预测和现金管理的角色。

二是预算管理角色的内在冲突。Barrett 和 Fraser（1977）将预算归结于五个角色，其中三个主要角色是计划、激励和评估，两个次要角色是协调和教育，角色之间的需求存在着主要和次要的冲突。第一，计划与激励的冲突。从激励角度看，经理们在首次提交预算建议时经常进行粉饰，即所谓的“预算松弛”，如果不能解决“预算松弛”问题，将同时降低预算的计划和激励作用。第二，激励和评估的冲突。从激励角度看：一方面，预算设置的目标应被经理人员看做判断业绩的固定标准；另一方面，评估经理业绩时需剔除在预算期间不可控的成本费用和环境因素。激励与评估的冲突实质是固定标准和动态环境之间的矛盾。第三，计划和评估的冲突。预算编制初期，管理层应根据公司和环境的关系估计最有可能的产出，这时评估的作用较弱；而后期的预算角色主要是评估，此时的预算为适应环境条件的变化已作了调整和修改。如果忽略预算的激励功能，企业看上去好像有两套预算，一套用于计划，另一套则是用于评估。

三是传统预算和现代组织结构的不相适应性。传统预算建立在等级特权的组织结构基础上，而现代管理为追求质量和效率必须要求经理们根据流程而非职能来思考。成功的企业必须创造价值，因此需要关注价值链和市场需求，可是，传统预算的资源分配因受制于时间而变得僵化。

Michael Bromwich 教授从战略一致性等五个方面全面地归纳了预算管理的实践及其存在的问题，见表 1—1。

表 1—1 传统预算的实践和问题

目标	实践	问题
战略一致性	在前一年基础上的增量	与战略不关联
	跨部门削减	错误的服务削减
资源的合理性	职能式组织	次优业绩
	关注成本要素	不看产出
	有节制的投资收益	过剩资源

国内企业预算现状的调查显示，预算管理的实践状况也不尽如人意，其局限性主要表现为：第一，预算与市场脱节，与战略目标不相关。南京大学会计学系课题组（2001）认为，大部分企业已认同了全面预算应该以市场为基础的观念，但是仍有不少企业在编制预算时仍然侧重于内部生产。湖南省的调研（2002）也认为，企业预算只注重企业短期活动，忽视企业长期战略目标，使短期的预算指标与企业的长期战略目标不相适应；预算与市场相脱离，整个预算指标体系难以被市场接受。第二，预算实施效果不佳。南京大学会计学系课题组分析认为，企业普遍注重预算的编制，而对预算执行未能足够重视，削弱了预算的控制和激励功能。广西（2004）的实施了全面预算管理的样本企业，其管理效果也不尽如人意。湖南省的已实施了财务预算管理的少数企业，因为财务预算管理流于形式，未取得应有的效果，对继续实施财务预算管

理失去信心。

尽管对预算管理存在诸多批评,但应该承认,预算仍然是企业实践中常用的管理模式,尤其是在大企业的规范化管理中。南京大学课题组(2001)调研结果显示,企业普遍编制生产、销售、费用预算;冯巧根(2002)经调研认为,责任会计、预算管理、成本管理、业绩计量与激励机制是我国企业运用管理会计的重点。西方的大部分企业仍将预算作为基本的控制方式,只有少数企业以新的战略管理工具取代传统预算。Bo-Göran Ekholm 和 Jan Wallin (2000)以芬兰包括诺基亚在内的大公司为调查对象进行了问卷调查,结果显示,只有极少数公司计划完全放弃年度预算。有的公司认为,作为替代物的滚动预算、平衡计分卡和年度预算应该能够平行运行,传统的年度预算扮演着支撑内部有效性的角色,起到了与外部股东及其他利益相关者沟通信息的作用。因此,我们认为预算管理仍是组织管理的重要模式。

针对预算管理存在的局限性,存在两种不同的改进思路。

第一种思路是在原有基础上进行改进(better budgeting)。为应对传统预算的批评,也为解决预算中的实际问题,西方理论界和实务界在发展预算方法上作了诸多有益的探索,先后出现了作业基础预算(activity-based budgeting)、零基预算(zero-based budgeting)、项目基础预算(project-based budgeting)等诸多方法,这些方法在某一特定环境中都有一定的优势,但均未被企业普遍接受。CAM-I的高级预算研究小组在对传统预算缺陷进行研究的基础上,把目标重心放在运营管理上,认为有效的计划和预算系统必须与此相适应,指出如下目标为发展这一新方法提供了基本要素:(1)启动与企业战略一致的作业计划;(2)资源消耗与流程产出相联系;(3)支持持续改进,包括渐进和突破;(4)构建支持性的适当行为;(5)通过计划和预算增加真实价值。这些目标成为著名的“关键目标”,为这一领域的工作提供了基础,被公认为是

相关的和重要的。更为关键的是，这些目标将引导企业的目光从关注狭窄的预算转移到关注更宽广的先进管理系统。

第二种思路是超越预算 (beyond budgeting)。超越预算是一种彻底抛弃年度预算管理的思路，其要义在于考虑现有的战略管理流程和预算程序，并将两者相联系以创造出一个独特的整合流程，通过削减财务计划流程来更有效地联系其他要素，如战略陈述、报告和报酬机制。超越预算并不是说提供财务项目不重要，而是强调与战略要素的结合。超越预算的优点在于：第一，拓宽了企业视野，关注一些非财务因素和无形资产对企业业绩的影响；第二，新流程和新衡量工具的构造可满足企业的精确管理要求，如平衡计分卡、价值基础管理和 EVA 管理体系等；第三，此种方法要求企业区别预期的业绩和必需的业绩，经理人员应追求更长远的目标。超越预算圆桌会议 (BBRT) 的研究主任杰里米·霍普和罗宾·弗雷泽在《超越预算》一书中提出，应抛弃作为固定绩效的年度预算，否定预算作为绩效标准的考核控制功能，而不是预算管理本身。他们提出的超越预算管理模式本身就包含滚动预算与其他管理工具的综合运用，所以超越预算并非抛弃预算模式，而是将改进的预算嵌入更大范畴的管理模式中，与其他管理工具共同发挥作用。

目前对预算改进的研究很多，但都存在一定的局限性：第一，研究层次单一。关于组织问题的研究通常有四个层次：个人、部门、组织和组织群，从上述对于预算管理的批评和改进看，现有的预算管理研究侧重于组织这一单一层次，将预算作为组织管理和控制的工具，研究其功能、局限性和改进方法。第二，研究侧重于方法层面。传统的研究中一般都假设组织是理性系统，而理性系统的典型代表是韦伯的科层制，因此，狭义地讲，传统预算管理的研究是建立在科层制（或层级制）的基础上。科层制既是一种组织理论，也是普遍存在的组织形式的实践模式，科层制组织是一种为了完成特定目标而设计的工具。组织有特定的目标，为了最有效地达