



上海国家会计学院学术丛书

经营环境、 预算管理功能与企业业绩

——基于我国企业调查问卷的实证研究

佟成生 著



经济科学出版社
Economic Science Press

上海国家会计学院学术丛书

国家自然科学基金委员会管理科学部 2010 年重点项目
(项目批准号: 71032005)

经营环境、预算管理功能 与企业业绩

——基于我国企业调查问卷的实证研究

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

经营环境、预算管理功能与企业业绩：基于我国企业调查问卷的实证研究 / 佟成生著. —北京：经济科学出版社，2015.2

(上海国家会计学院学术丛书)

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5428 - 3

I. ①经… II. ①佟… III. ①企业管理 - 预算管理 - 研究 - 中国 IV. ①F275

中国版本图书馆CIP数据核字 (2015) 第 015402 号

责任编辑：白留杰

责任校对：靳玉华

责任印制：李 鹏

经营环境、预算管理功能与企业业绩

——基于我国企业调查问卷的实证研究

佟成生 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

教材分社电话：010 - 88191354 发行部电话：010 - 88191522

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：bailiujie518@126.com

天猫网店：经济科学出版社旗舰店

网址：http://jjkxcbs.tmall.com

北京季蜂印刷有限公司印装

880 × 1230 32 开 8.25 印张 210000 字

2015 年 2 月第 1 版 2015 年 2 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5428 - 3 定价：30.00 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)

总 序

经过一年多的努力，上海国家会计学院新一套的学术研究丛书即将陆续付梓出版。在 30 多年的学术生涯中，我虽然也出版了不少研究成果，但在建院短短十年时间里，学院的科研工作能再获丰收，心中尤感激动与欣喜，也充满着自豪与喜悦。因此缀文数语于卷首，为丛书序。

本套丛书是上海国家会计学院第一个十年的发展所取得的标志性成果，是献给学院十周年庆的最好礼物，丛书的出版也是上海国家会计学院成长历程中的又一个里程碑式的事件。十年里，在各级领导的关怀和指导下，在社会各界的大力支持下，上海国家会计学院历经艰苦创业，积极探索高级财金、会计人才的教育规律，形成了清晰的办学模式和办学目标，影响力和知名度空前提升，被誉为会计人员的“精神家园”，建设成了名副其实的国家级的高级经济管理人才继续教育基地。其间迈出的每一个步伐，留下的每一个足迹，取得的每一个成果，都凝聚了学院从上到下每一个员工对中国会计事业——为社会主义市场经济奠基的事业——付出的心血，体现了全体员工对事业的无限的忠诚、不懈的追求和无怨无悔的付出。

1995 年 6 月 22 日，时任国务院副总理朱镕基在有关基地建设的批示中指出：“举办注册会计师培训中心很有必要，这是根据江泽民同志关于要培养 30 万注册会计师的指示提出来的。这是千秋

万代的事业，是为社会主义市场经济奠基的一件极为重要的事情。”2000年9月，在朱镕基总理的亲自关怀和指导下，上海国家会计学院正式组建，成为全国性的企业高管、经济管理干部、注册会计师、总会计师（财务总监）的职业后续教育基地。2001年4月16日，一向惜墨如金的朱镕基总理在视察上海国家会计学院时，题写了著名的“不做假账”的校训。学院全体员工都深切地意识到了所肩负的重任和历史使命，围绕“高层次、国际化、数字化”的办学宗旨，奋发图强，不断努力。以财政部为坚强后盾，在董事会单位以及社会各界的大力支持和广泛关注下，成立以来，上海国家会计学院取得了显著的办学成效。十年里，学院形成了清晰的办学思路、办学模式以及短期培训、学位教育、远程教育“三足鼎立”的事业格局，截至2009年，学院已累计举办短期培训、学位教育、远程教育、国际培训等各类项目1600多班次，培训学员40万多人次，这样的培训规模在全国的教育机构中是不多见的。2010年，学院与美国亚利桑那州立大学合作举办的金融与财务方向EMBA项目被英国《金融时报》评为全球第28名（中国大陆地区第3名），跻身全球30强（2008年、2009年全球排名分别为42名、41名）。该项目师资力量之强大、学员层次之高，在国内屈指可数，深受工商业界精英的欢迎，该项目的成功也标志着学院在探索高级经济管理人才培养模式方面取得了明显的成效。学院还是中国政府倡导成立的亚太财经与发展中心（AFDC）所在地，该中心是中国政府在亚太经济合作组织（APEC）框架下倡导建立的第一个旨在促进区域能力建设的机构，为加强区域内各经济体金融发展领域的能力建设作出了积极贡献，成为中国政府开展“财经外交”的重要平台。

课程开发与学术研究能力是一个学院核心竞争能力的重要方面。随着教育培训的发展，学院对科研提出了更高的要求，以保持学院的良性发展。毫无疑问，目前培训市场已经成为一块诱人的“蛋糕”，各类培训机构纷纷进入培训市场，可谓鱼龙混杂，鱼目混珠。在这种形势下，作为国家级的培训基地，切实提高学院科研

能力，不仅仅是为了满足学院的发展，培训学院的核心竞争能力，提高学院的知名度，更重要的意义在于，此举可以规范培训市场尤其是财务与会计的培训市场，建立财务与会计培训的行业标准，提升中国财务与会计培训的整体水平，这是学院义不容辞的责任。

教师是学校的核心竞争力所在，学院从一开始便着手建立一支具有较高专业素养和行业影响的专职师资队伍。目前学院已初步形成了老中青结合的、富有创新精神和责任感的、积极进取的科研队伍。他们广泛研究各种学术前沿理论，结合实际，充分调研，深入分析，从实践中来，到实践中去，以严谨的治学态度，真诚的奉献精神，编写了这套丛书。

我们的研究力图从中国实际出发，以市场需求为导向，但又不拘泥于它们的限制，引入国际和国内已被实践证明行之有效的先进的知识和方法，以引导企业改革与发展的潮流，建立符合中国自身的标准。相对于一般的高校而言，作为职业继续教育的基地，我们研究的一大特色，就是希望能更加注重与实务界精英的密切合作，通过大量的实地研究，使理论与实务实现非常有机的融合。

此套丛书的出版得到了经济科学出版社的大力支持。我为我们的真诚合作感到愉快，并对他们的支持表示衷心的感谢。

中国经济必将崛起！上海国家会计学院必将在中国经济发展大潮中取得长足的发展！让我们一起为中国的繁荣而努力！

是为序！

夏大慰

2010年10月13日

引 言

预算问题可以说是管理会计研究领域最早出现，且作为讨论热点持续时间最长的主题。发达国家预算管理研究最显著的特征，就是在预算实践发展的过程中，研究者不断吸收各相关学科的理论和方法，对预算实践不断进行多角度的分析和理解。随着经验研究的兴起，西方管理会计研究从经济学、管理学、社会学和心理学等学科引入理论和方法，围绕预算控制、预算参与、预算松弛等问题，深入研究影响预算管理者和被管理者行为的内在规律。

在理论和实践方面，目前对于预算到底发挥什么样的功能，没有一个统一的认识。从资源的合理分配、对行为的控制、业绩的评价，到实现战略目标的手段，反映出预算功能定位的混乱。预算功能的定位，影响到预算功能的发挥。在我国的企业经营环境下预算应该发挥什么功能？为以上问题找到实证依据正是本书的研究兴趣所在。

本书首先分析企业预算管理的基本功能，然后利用调查问卷，依据权变理论，研究影响预算功能的权变因素，以及权变因素和预算功能匹配对业绩的影响，得出以下主要结论：

1. 随着企业经营环境的改变，企业预算在不同时期、不同的外部和内部经营环境中会发挥不同的功能，基本的功能包括决策和控制功能，具体来讲，决策功能包括沟通功能、协调功能、战略执

行功能、经营计划功能和资源配置功能；而控制功能包括经营控制功能、业绩评价功能和激励功能。

2. 在影响预算决策功能的外部因素中，行业竞争程度、任务环境不确定性和组织生命周期是影响公司预算功能的重要因素：行业竞争程度和战略与计划功能、资源配置功能呈正相关关系，和经营控制与评价功能、激励功能呈负相关关系。任务环境的不确定性和沟通协调功能、战略与计划功能呈显著的正相关关系，和经营控制与评价功能呈显著的负相关关系。成长期和沟通协调功能、战略与计划功能、资源配置功能呈显著的正相关关系，成熟期和经营控制与评价功能呈显著的正相关关系。但是，总体环境不确定性并未通过统计上的显著性检验，权变理论是解释预算功能的重要理论。

3. 通过实证检验，外部环境与企业预算功能匹配时，可以提升企业的财务业绩和预算管理的有效性。沟通协调功能与行业竞争程度的匹配、战略计划与任务环境不确定性程度的匹配、资源配置与任务环境不确定性的匹配、激励功能与行业竞争程度的匹配、与成熟期的匹配等对于企业的财务业绩具有显著的影响。

4. 在影响预算功能的内部因素中，公司战略、分权程度、产品（或劳务）的标准化程度和部门间的依赖程度都是决定公司预算功能的重要因素。差异化战略和决策功能中的战略与计划、资源配置功能都呈显著的正相关关系，分权程度和战略与计划功能，产品（或劳务）的标准化程度和沟通协调功能、战略与计划功能、资源配置功能呈正相关关系，部门间的依赖程度和沟通协调功能、战略与计划功能呈正相关关系；分权程度和经营控制与评价功能呈负相关关系，产品标准化程度和经营控制与评价功能呈正相关关系，部门间的依赖程度和经营控制与评价功能呈负相关关系，而与控制功能中的激励功能无显著关系。另外，信息不对称程度与预算功能无显著关系。

5. 同样，通过实证检验，内部环境与企业预算功能匹配时，可以提升企业业绩和预算管理的有效性。当差异化战略和战略与计

划匹配时对于企业财务业绩具有显著的影响，沟通协调功能与部门间的依赖程度匹配对于企业的财务业绩具有显著的影响，资源配置功能与信息不对称程度匹配对于企业的财务业绩具有显著的影响。控制与评价功能和分权程度匹配对于企业的财务业绩具有显著的影响，控制与评价功能和产品（或劳务）的标准化程度匹配时对于企业的财务业绩具有显著的影响，对于企业的非财务业绩具有显著的影响，而与部门间的依赖程度匹配时对于企业的非财务业绩具有显著的影响。

研究表明，预算的功能受企业外部和内部环境的影响，企业应根据经营环境的不同制定出相应的预算体系，并借助预算方法提高管理水平。

目 录

第一章 企业预算管理的定位	(1)
第一节 预算是基于企业目标的管理活动	(1)
第二节 对预算管理的思考	(3)
第二章 制度背景与预算管理功能	(11)
第一节 我国企业预算管理的制度背景	(11)
第二节 预算管理的基本功能及关系	(14)
第三节 预算决策功能包括的具体功能	(18)
第四节 预算控制功能包括的具体功能	(34)
第三章 企业预算管理功能的国内外研究现状	(39)
第一节 预算的决策功能	(39)
第二节 预算的控制功能及经济后果	(50)
第四章 外部环境、预算功能与企业业绩	(61)
第一节 理论演进与研究假说	(62)
第二节 研究数据与研究设计	(68)
第三节 实证分析与研究结果	(89)

第五章 内部环境、预算功能与企业业绩	(122)
第一节 理论演进与研究假说	(122)
第二节 研究设计	(131)
第三节 实证分析与研究结果	(138)
第六章 研究结论与启示	(181)
第一节 研究结论	(181)
第二节 研究创新与不足	(183)
第三节 未来的研究方向	(185)
附录1 经营环境、预算管理功能与企业业绩调查问卷	(186)
附录2 SHAP 集团公司的预算管理	(200)
参考文献	(235)
后记	(248)

第一章

企业预算管理的定位

预算在不同的领域中因应用的背景与范围的不同，其含义也有所不同。我们日常生活中所讲的预算常常是指国家机关团体、事业单位的预算制会计。现行事业预算会计是一种收支预算或某项工程的资金需求计划，以达到国家财政预算收支或限额预算拨款的控制，保证国家财政收支预算的平衡。而企业领域运用的预算则有其特定的含义，是企业内部管理的一种手段和制度安排，本书所谈到的“预算”，专指企业预算。

第一节 预算是基于企业目标的管理活动

要想利用预算手段提高企业竞争力，必须在企业管理系统这个大环境下思考预算，把预算融入企业战略和经营目标，在不确定的市场动态中定位企业预算，重新构建关于企业预算的观念体系、行为规则和作业流程，预算才能发挥其作用。

一、基于资源的企业目标

企业目标的设定是客观环境约束下人们希望从所处环境获得利益的预期。企业资源是环境的主要约束之一，所有目标的产生均应基于资源的约束。管理层要想制定合理的目标并予以实现，就必须关注企业外部环境的同时，更应聚焦企业内部环境。企业在行动之前应当关注自身的资源状况，以提高对外部制约条件的应变能力；关注制约企业运作的外部市场环境因素与公司内部能力的匹配，配置和利用企业的资源与能力，是实现企业目标的起点。

二、企业目标、计划、预算是一体化的规划过程

企业目标、计划以及预算的一体化规划过程，其核心精神就是企业具备的或应当寻找的一种能力，即市场机会与企业资源的最佳组合。理想的预算管理体系如图 1-1 所示，它是由三个三角形组成了三个层面的管理体系，包括绩效管理、过程管理和量化预算，其中三个三角形的顶点是这套体系的核心，由目标、计划和预算构成，它们是规划过程的着眼点。

如何系统地整合企业的资源是企业的能力，是企业竞争优势的源泉。就企业管理层次而言的目标规划就是寻找如何最佳组合的过程，是三个相关要素之间互相证明和平衡的过程及产物。即预算目标、计划、预算三者间必须逻辑一致，能互相证明其可行性，互相平衡而且组合最优。预期目标是假设；基于假设目标的计划是寻找实现目标的业务路径，它不是简单地反映目标，而是在安排路径过程中，证明目标的合理性和可行性；预算则通过资源配置，证明目标和计划的可行性，寻找和发现实现价值目标最大化的途径，即最优资源配置。如果说计划是寻找实现期望目标的业务路径，预算就是寻找实现期望目标的价值路径。计划与实现目标的活动有关，预

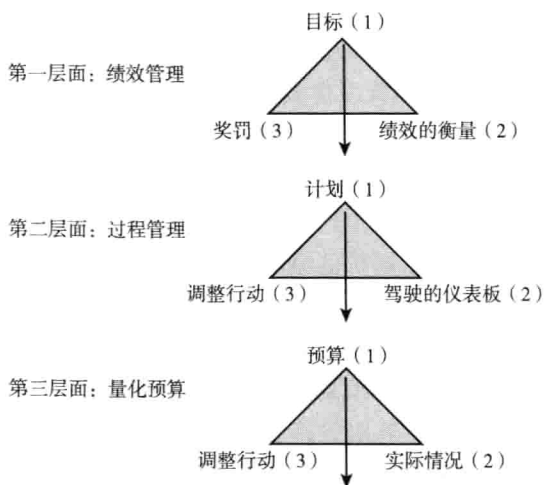


图 1-1 预算管理体系

算则与终极的价值目标本身有关。当目标、计划、预算三个要素互相证明、互相平衡一致，则目标成立，计划成立，预算成立；其中一项不成立，其余不成立。三者中，任一要素的合理必须经由其余两个要素证明，三个要素同时合理（不合理），同时成立（不成立）。因此，预算积极的、有影响的，是企业目标规划过程的天然组成部分。

第二节 对预算管理的思考

预算管理是我国近几年来理论研究的热点问题。20 世纪 90 年代以后，企业经营环境发生了巨大变化，企业经营环境的不确定性明显增强，市场、客户、制造技术、信息系统、社会理念，等等，都在不同程度上冲击着人们的传统思维，动摇了传统预算管理得以运行的基础和前提条件，传统预算管理的缺陷逐渐显现。于增彪

(2007) 总结出国外学者对传统预算提出的如下批评, 比如目标设定不科学, 传统预算往往是根据上一年的收入或成本经过复杂、全面或有选择性的加减计算而使其结果符合财务目标(目标利润或其他财务目标), 由于没有与企业战略有机结合, 往往缺乏合理性和先进性; 传统预算没有真正考虑到企业的价值驱动因素, 传统预算通常将总收益分解成若干财务指标来进行价值驱动因素分析, 但这样做还不能够全面了解价值驱动因素; 传统预算不能与企业发展战略有效衔接。在绝大多数企业中, 预算与战略基本上没有关系, 所以管理注意力和行动多集中于短期经营细节, 而不是关注长期战略执行情况; 传统预算的编制需要耗费大量的时间, 传统预算包含过多细节和参数, 要在各级管理者之间反复循环多次才能对预算数字达成共识, 预算数据的制定要花费大量的时间; 传统预算不能为高层管理者提供可靠的数据或预测, 预算通常是对目前趋势的推断, 不考虑公司环境的变化, 许多公司在年初就把预算整理出来, 这几乎让预算立即过时; 传统预算易导致预算游戏, 与绩效评价、报酬相联系的传统预算易使信息失真, 影响战略实施和调整。传统预算管理模式的也受到了实务界的批评。比如通用电气公司的前首席执行官杰克·韦尔奇公开指责预算在公司的职能和作用, “预算已成为美国公司管理的毒瘤, 它根本不应该存在……制定预算就等于追求最低绩效。你永远只能得到员工最低水平的贡献, 因为每个人都在极力地要求最低指标”。

企业经营环境的改变都在某种程度上动摇了传统预算体制基础及其固有环境——科层关系、职责分工、外部可预测、预算激励有效、预算周期固化, 等等。人们开始怀疑: 在新的经营环境中, 传统预算管理还有用吗?

一、超越预算还是改进预算

鉴于传统预算的缺陷, 许多学者和实务界人士做了诸多尝试,

试图改进传统预算。目前，比较流行的观点有两种：一种观点是超越预算；另一种观点是改进预算。

（一）超越预算

超越预算的发起者——杰里米·霍普和罗宾·弗雷泽在1997年底，和CAM-I（国际高新技术制造企业联合会）专门成立了一个研究论坛，取名为“超越预算圆桌会议”（Beyond Budgeting Round Table, BBRT）。杰里米·霍普和罗宾·弗雷泽（2007）提到在1998年，有33家公司参加了发起者组织的会议，旨在探讨公司怎样代替预算，以及这种替代性模式是否真的有何不同（或者是更好）。自那时起，总共有60多家公司加入了BBRT，并且资助了研究。参会者的兴趣都来自其自身的体验——对于传统的预算编制感到日益不满和真正的失望。参会者和发起者一同经历了这段旅程，分享了学习的过程，并且在每一个阶段都对发起者的理论提出过质疑。

1. 超越预算的定义。所谓“超越预算”，就是在企业组织不编制预算的情况下，管理该组织的业绩，并将各决策环节的权力以授权管理的形式分权化。同时重视对竞争环境和市场需求的快速反应，积极构建以战略成效为导向的经营系统。并且，在组织管理方面，提倡企业组织的彻底分权化，即将权限委托给企业高层的管理人员。

2. 超越预算遵循的原则。杰里米·霍普和罗宾·弗雷泽（2007）归纳了采用超越预算方法的企业所遵循的基本原则如下：

（1）使管理者专注于持续的价值创造。超越预算的发起者认为，去除固定业绩契约是摆脱严厉的预算指标限制、根除充斥在整个预算执行过程中的“预算游戏”现象、提供适应过程管理运行环境的关键。适应过程管理的六条原则如下：①设定以相对改善为目的的延伸目标；②考核和奖励以相对改善合同为基础；③使行动计划成为一个持续而且综合的过程；④按照需求安排资源；⑤按照

普遍的客户需求协调公司之间的行动；⑥控制以有效的监管和一系列相关绩效指标为基础。

(2) 通过彻底分权使领导者致力于创建高业绩组织。领导者必须采用以下六条原则：①提供一个以明确的原则和限定为基础的监管框架；②创造一种以相对成功为基础的高绩效的氛围；③自由做出地方性决策，而决策必须与监管原则和企业的目标相一致；④将价值创造的决策责任交给一线的团队；⑤要求人们对客户的结果负责；⑥支持公开、诚信的信息体系，在整个企业里只提供“一种真实数据”。

3. 超越预算的内容。于增彪（2007）总结超越预算的内容主要由三部分构成：第一部分是财务预测和计划，主要是通过滚动预算预测组织未来的短期财务业绩，并设置财务业绩目标；第二部分是以综合指标为基础的业绩评价系统，与传统预算评价不同的是综合业绩评价系统要求部门和个人更全面、深入地了解组织特点和任务性质，明确关键成功因素并设置紧的但可以实现的目标，综合业绩评价系统可以减少在预算控制中人们操纵短期财务报告数据或预算数据的行为；第三部分是以相对标准为基础设计激励机制，主要是指运用标杆法对相对业绩水平进行奖励，而不像在传统预算中以既定的预算目标为依据，这样同样可以减少预算中的讨价还价问题。

从超越预算的思想体系中，我们可以看出它与传统预算模式间存在的差异（王斌，2006），主要体现在：①将预算的资源配置功能和考核评价功能彻底分开，预算作为计划和沟通的手段，而不是作为一种业绩评价手段而存在的。这个观点与本书的研究结论完全一致。BBRT 主张将预算的作用、内容和范围局限在对现金流量的预测和计划上，而将传统预算的控制与激励作用，由其他绩效管理机制，如关键业绩指标的考核来替代。这样做的好处有两点：一方面是避免了传统预算模式下的功能制约与矛盾；另一方面是将业绩评价体系彻底摆脱预算考核中的财务属性，而将业绩考核的维度