

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学 号: X2006157151

UDC_____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

A 民营医院超越预算管理研究

A Study of Beyond Budgeting - In the Case of Private
Hospital A

陈 哲 辉

指导教师姓名: 叶少琴 教授

专业名称: 会计专业硕士

论文提交日期: 2012 年 月

论文答辩时间: 2012 年 月

学位授予日期: 2012 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2012 年 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

摘 要

预算管理是一项在国内外企业中广泛采用的管理控制工具，它由最初单纯的计划、协调功能发展到如今同时具有约束、激励、评价功能为一体的管理控制系统，从而成为企业管理的核心内容之一。但是，随着整个社会经济环境发生了变化：从工业经济时代向信息经济时代转变，企业经营环境的不确定性和竞争性明显增强。传统预算管理的控制功能和业绩评价作用已经开始动摇，其刚性特点、与战略脱节、过分强调财务指标等缺点日益显现，使得其在实践中的效果差强人意，难以实现资源的最优配置和提供控制评价基础的作用，甚至导致出现一些消极的诸如预算松弛、舞弊等行为。克莱斯勒（Chrysler）公司前任总裁鲍勃·鲁兹（Bob Lutz）宣称：“预算是约束的工具，而不是革新的工具”。此时寻求一种新的、适合本企业的替代性预算模式已经成为每一个企业管理中的一项重要任务。

本文首先对预算管理基本理论的研究进行了回顾，通过对传统预算和超越预算的比较分析，并以A民营医院为例，通过该医院在实施预算过程遇到的困惑和问题，指出民营医院的预算管理业已存在的问题导致其不适应企业的发展战略，故转而以民营医院的战略分析为起点，得出包括以平衡计分卡、标杆管理等几种管理会计工具整合的超越预算的理念，是替代预算管理模式的可行手段，从而为民营医院是否施行预算管理提供有益的建议和参考。

关键词：传统预算；超越预算；战略

Abstract

As a widely used management control tool among domestic and overseas enterprises, Budget Management has evolved for its original simplistic functionality of planning and coordination to a comprehensive management control system with integrated functions of constraint, incentive and evaluation. It has therefore become an integral part of enterprise management. However, with the changes in the entire socio-economic environment and the transition of the era of the industrial economy to the age of information-based economy, the uncertainty and competitiveness of enterprises' operating environment have significantly increased. The controlling function and business evaluation role of traditional budget management have been weakened, and certain defects, such as characteristics of rigidity, detachment from strategy, and overemphasis on financial indicators, have become increasingly apparent. Consequently, its results in practice are far from satisfactory, and it is hard to achieve the functions of optimizing allocation of resources and providing a basis for control evaluation; in some cases, certain negative behaviors, such as lax budgeting and irregularities, have occurred. Former Chrysler president Bob Lutz asserted: "Budget is a tool of constraint, not a tool of renovation." As such, it's a key task for each enterprise to identify a new substitute budget model that fits its conditions.

This paper first examines the basic theory of budget management and conducts a comparative analysis of traditional management and Beyond Management. Then, it investigates the puzzles and problems encountered in the budget implementation process in the case of Hospital A, pointing out that budget management of private hospitals does not suit enterprises' development strategy. Thus, the paper switch its focus to the analysis of the strategies of private hospitals, drawing the conclusion that the Beyond Management notion integrating multiple management accounting tools such as the balanced scorecard and benchmarking management is feasible substitutes for the budget management model. With this, this paper provides useful suggestions

and reference for private hospitals to determine whether they need to implement budget management.

Keywords: Traditional Budget; Beyond Budgeting; Strategies

厦门大学博硕士学位论文摘要库

目 录

第一章 导言	1
一、研究背景与意义	1
二、国内外研究文献综述	2
三、研究内容与方法	7
四、创新与不足	7
第二章 超越预算概述	9
一、传统预算管理的缺陷	9
二、超越预算的提出	12
三、超越预算的管理原则	14
四、超越预算的优点	18
五、超越预算的实施要求	20
六、国内外超越预算的实践及案例	20
第三章 A 民营医院预算管理存在的问题	24
一、民营医院的发展及特点	24
二、A 民营医院预算管理概述	25
三、A 医院预算管理存在的问题	28
第四章 A 民营医院预算管理改进对策	33
一、预算管理的改进：基于战略的观点	33
二、预算管理改进的工具：实施超越预算	38
三、A 民营医院管理的其他方面在超越预算上的适应性	45
第五章 结论	48
参考文献	49
后 记	52

Contents

Chapter 1 Introduction	1
1. Research Background and Significance	1
2. Review of Domestic and Overseas Research Literature	2
3. Content and Methods of Research	7
4. Innovations and Deficiencies	7
Chapter 2 Overview of Beyond Management	9
1. Flaws of Traditional Budget Management	9
2. Presentation and Development of Budget Management	12
3. Management Principles of Beyond Budget	14
4. Advantages of Beyond Budget	18
5. Implementation Requirements of Beyond Budget	20
6. Practices and Cases of Domestic and Overseas Beyond Budget	20
Chapter 3 Existing Problems with the Budget Management of PRIVATE HOSPITAL A	24
1. The development and characteristics of private hospital	24
2. Overview of the Budget Management of Private Hospital A	25
3. Existing Problems with the Budget Management of Hospital A	28
Chapter 4 Methods for Improving the Budget Management of Private Hospital A	33
1. Improvement of Budget Management: Strategy-based Viewpoints	33
2. Tool for Improving Budget Management – Implementing Beyond Budget	38
3. Adaptability of Beyond Management to Other Aspects of Management of Private Hospitals	45
Chapter 5 Conclusion	48
Bibliography	49
Postscript	52

第一章 引言

一、研究背景与意义

预算是企业以货币形式计量的内部管理的一种手段和制度安排，预算正式应用于企业管理是在20世纪初。目前，预算管理一般被认为是企业围绕预算而展开的一系列管理行为，它可以作为市场经济条件下社会资源优化配置的重要手段，也可以作为企业内部各部门工作目标的明确与协调、控制各个部门经济行为、评价考核部门绩效的工具。如今，预算管理的应用已经遍及大到政府公共部门及非营利性组织、企业，小到家庭、团队活动等社会经济生活的多个层面。世界著名的管理学教授戴维·奥利曾经说过，在企业中有为数不多的几个能把组织的所有关键问题融合于一个体系之中的管理控制方法，企业预算管理是其中之一。

在我国，随着国民经济从计划形向市场经济的变革和转型，企业管理的目标从单一的完成上级下达的生产计划和利润，逐步转移到以企业价值最大化为管理目标上。越来越多的企业在不断摸索中认识到预算管理是行之有效的管理模式，不管是理论界还是实务界，也都对预算管理加以深入的研究和大胆的实践。早在二十世纪末，国家经贸委在《关于国有大中型企业建立现代企业制度和加强企业管理的规范意见》的这一文件中就已经明确提出企业应当推行预算管理。2002年4月，财政部发布了《关于企业实行财务预算管理的指导意见》，要求企业应实行以业务预算、资本预算、筹资预算、财务预算共同构成的企业全面预算管理。2008年6月，财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布了《企业内部控制基本规范》及《企业内部控制应用指引第15号-全面预算》，将预算管理做为企业内部控制的重要实施内容在大中型企业推行，并鼓励小企业及其他单位参照执行，标志着我国预算管理进入了一个崭新的阶段。

尽管在过去的百年间预算管理已经成为国内外众多的企业所认知和采用，但是在市场和经营环境瞬息万变、日趋复杂化的今天，传统的预算管理已经暴露出缺乏适应性、与战略脱节、过分强调财务指标等弊端。即使是在美国的一些大企业里，预算也常常变成一场游戏，而且是企业利益最小化的游戏。通用电器（GE）前CEO杰克·韦尔奇认为：预算是美国公司的祸根。1997年底成立的超越预算圆

桌会议（BBRT）旨在探讨怎样代替预算，以及这种替代性模式是否适用，并最终建立和完善了现在被称为“超越预算”的模式，即不是去寻求和实施更好的预算编制，而是应该彻底放弃预算编制。

民营医院经历了二十多年的发展，已逐渐步入正轨，医院的投资者在思想认识上也意识到科学管理的重要性，希望能从管理上获取效益，于是他们在管理中也采用了一些规范化的手段。在财务管理上，有些医院率先实行了预算管理，想通过预算管理实现管理控制作用，但在实践中却不尽如人意。面对关于预算截然相反两种观点，企业究竟做出什么样的抉择才是合适的？A医院作为一家民营专科医院，无论从规模、性质、管理方式等方面在一定程度上具有代表性，本文从A医院的背景、发展战略等视角出发，对A医院在应用超越预算前存在的问题进行剖析以及改进方法的阐述，得出了超越预算不但适用于民营医院而且还有助于民营医院提高竞争力的结论。迄今为止，我国民营医院的预算管理无论从理论上和实践上都较为薄弱，在民营医疗机构的生存环境的先天不利、政策扶持力度难以落实、竞争压力逐渐增大等多重因素困扰下的今天，本文的观点对于提高和改变民营医院的预算管理观念和水平有一定的理论参考和现实借鉴意义。

二、国内外研究文献综述

（一）预算管理研究综述

1、国外研究综述

（1）预算理论的形成

近代预算制度产生于英国，首先被应用于政府部门的费用控制。最早将预算作为管理手段的是美国，1890年--1920年间政府预算在美国实施并取得了很大的成效，预算管理的理念也因此逐渐被美国的一些大公司所接受和应用。西方管理理论中古典学派代表人物、“科学管理之父”泰勒于1911年发表了标志管理理论诞生的《科学管理原理》一书，系统地提出了科学管理的基本思想、基本内容以及具体方法，其中的标准成本制度以及成本会计系统的完善均为预算控制提供了重要的前提。1922年麦金西出版了《预算控制》一书，将预算管理理论与方法从控制的角度进行了详细的介绍，该书的出版标志着企业管理理论的形成。

（2）委托代理理论下的研究

20世纪中期，强化企业管理的重要性日益为企业的经营者所认识和接受，西方各种新的管理思想应运而生，新的管理学派和学科不断涌现，其中最具代表性的是受行为科学的影响，企业预算管理吸收了组织行为理论，一些企业开始吸收所有层次的管理者和关键岗位的人员直接参与预算的编制，使预算编制更加公开、民主、透明。1962年Becker和Green发表的《预算编制与职工行为》就将预算管理研究引入行为科学理论。一些西方学者根据代理理论认为，预算过程中不同参与者所拥有的信息差异使得参与式预算成为需要，他们假定引起参与程度不同的重要因素是从下级到上级的信息传递过程以及这个传递对双方潜在的好处，即更全面的信息以及更优的资源配置、激励计划、业绩和报酬等

(Shields&Young,1993)。也就是说，参与式预算管理之所以能够在一定程度上发挥作用，主要途径是委托人如何采取措施去引导受托人将其所掌握的相关信息公之于众，从而达到双赢的目的。

尽管参与式预算可以起到鼓舞员工士气，强化员工的主人翁意识，提高预算执行者的自觉性，从而提高效率，取得好的业绩，但是也引发了一个新的问题“预算松弛”。西方学术界对预算松弛有两种不同的观点：有益论和有害论。有害论认为：预算松弛会增加企业的内部成本、侵蚀企业的资源、降低企业经营效率。更令人担忧的是，有害论还认为，大量的预算松弛会诱使员工产生不诚实行为。诺贝尔奖获得者Michael Jensen认为这种不诚实的行为习惯会直接破坏组织内部的诚信基础，威胁企业的长远发展。有益论则认为，预算松弛有存在的合理性。Bourageois(1981)指出预算松弛可以提供一种资源保障，有利于缓解员工的紧张情绪。Merchant(1985)也认为，预算松弛可以缓解风险所产生的压力，为经营环境中的不确定性提供必要的缓冲。

(3) 作业基础预算研究

作业成本预算在国外的研究专著和文章并不多，其中James A. Brimson与John Antos 合著的《利用ABB创造价值》(Driving Value Using Activity-Based Budgeting)是为数不多的专著。该书较为系统的论述了作业预算与传统预算的区别及优势、作业预算的基本内容、企业实施作业预算的基本步骤以及作业预算的评价框架等，堪称作业预算研究史上的里程碑，被作业预算的研究者广泛引用。

Dominique Waeytens 通过实验室试验证实，在作业预算法下，上下级之间的

信息不对称 (Information Asymmetry), 比如预算松弛、冒险控制倾向等, 比传统成本法下明显减少。Lana Yan Jun Liu, John J Robinson 通过在英国SCB、Transco、CPS三个机构的作业预算设计与应用, 得出了以下结论: ①开发纯理论意义上的ABB计算机系统比较困难; ②ABB能够提供明确的组织活动概况, 提高战略规划水平并有助于评价资源与业绩关系等。这个经过实践检验的结论充分肯定了ABB的重要作用及其应用的局限性。

(4) 战略导向下预算研究

20世纪末, 受当时激烈竞争的外部环境变化的推动, 以及组织内部信息技术和各种制造技术管理方法革新的需要, 管理学领域对战略管理和核心竞争力的重视影响了预算管理的研究。由于传统预算管理在“引导短期行为, 阻碍战略发展”方面备受指责, 因而出现了不涉及“战略”和“长期发展”的研究。

Esbjom Segelod(1998)分析了瑞典公司的资本预算管理体系, 同时与英美公司进行了比较, 试图探明在过去30年中企业资本预算体系的变化方式及原因, 以便更好的理解现代资本预算体系运行和演进的机理。Abernethy 和Brownell(1999)则运用澳大利亚63家公立医院CEO的调查资料来检验战略变化、预算使用模式和业绩之间的关系, 以观察会计师如何在构建和实施战略变化过程中作为学习机制发挥作用。结果表明, 交互式预算模式有可能减轻战略变化对业绩的影响。

Kaplan and Norton (2001)在保留原有预算的基础上, 采用平衡记分卡将预算与战略、非财务指标连接起来, 使预算适应新的环境, 形成Kaplan预算模式。战略预算与传统预算的最大区别体现在战略、业务目标与预算的关系上: 传统预算是根据目标决定预算, 但是由于财务特性的限制, 预算目标既无法诠释战略, 甚至可能与战略相悖; 而战略预算则是一个由战略→目标→平衡记分卡→预算的过程。

2、国内研究综述

国内对预算管理的研究始于20世纪50年代, 当时我国开始试行定额管理, 60年代又推广了班组核算管理, 80年代以后推行了内部银行、责任会计制度等管理方法, 从20世纪80年代初, 我国开始向西方学习和引进全面预算管理。多年来, 预算管理在我国企业中得到广泛推广, 宝钢、邯钢、新兴铸管等在实际应用中已初见成效。

王斌（1999）提出了按照企业生命周期理论来确定预算管理方式，即资本预算为主的预算（市场进入期）、销售预算为主的预算（市场增长期）、成本预算为主的预算（市场成熟期）、现金预算为主的预算（市场衰退期）四种模式。汤谷良等（2003）根据我国企业治理和管理现状，提出预算是公司治理结构下的游戏规则的观点，应建立与之相配套的一系列制度，包括：预算授权制度、报告制度、调整制度、预算控制；全面预算是一种新的游戏规则，是在公司治理结构下出资者与经理层的“游戏规则”之一，同时认为预算是公司战略实施的保障与支持系统，是一个整合性管理系统，具有全面控制能力。高晨（2004）认为预算管理是现代工商企业管理的标准程序，它对于提高企业组织的协调效率，促进组织规模与范围的发展起到极为重要的作用，而且预算管理还具有最为关键的战略管理机制功能，提出了预算管理的主要任务应是在战略及其他的组织特征与预算模式之间寻求最大的一致性，预算管理，模式与组织战略的和谐是决定预算管理效果和效率的重要因素。欧佩玉、王平、汪应洛（2004）在详细介绍了作业预算国内外的研究成果的基础上，提出作业预算是一个与企业战略目标联系在一起的计划过程，为控制提供了业绩计量目标，为资源合理配置提供了有效的依据。梁星（2007）认为将作业管理的理念引入全面预算管理中，从而将企业经营控制的重点由产品转变为作业，通过控制作业来减少资源消耗，达到成本持续降低的目的。梁星（2007）在已有的作业预算理论上，从管理的角度探讨基于作业的全面预算管理原理，作业预算编制方法、标准体系及控制体系，从理论上弥补我国关于该方面理论研究系统性的不足，从应用上为企业具体实施作业预算提供可操作性的指导方法。

（二）超越预算研究综述

1、国外研究综述

超越预算是由杰里米·霍普（Jeremy Hope）和罗宾·弗雷泽（Robin Fraser）于1997年底在超越预算圆桌会议论坛（Beyond Budgeting Round Table,简称BBRT）提出来的。该协会专门对超越预算进行系统的研究，该协会认为应放弃传统的预算管理方式，取而代之以一种全新的替代性管理模式来支持企业达成其目标，这种设想不是修补过去的预算体系，而是采用自我调节的、基于市场标杆并将权力从高层转给一线经理人的全新的管理模式，以应对高度竞争的市场环境、未知的

变化和不同的客户需求等，并以北欧地区一些成功案例为证。

日本学者小菅正伸提出“超越预算模式（BBM）的管理原则。一是重视经营环节的六个原则，目的是实施有效的业绩管理，达到持续改善的奋斗目标；二是加强组织领导六个原则，规范组织行为和提高领导效率。通过以上原则，以适应性的经营环节为基础，通过第一线有才华的经理人推动主要业绩的价值驱动（低成本革新战略、具有忠诚度且获益高的顾客战略、信用战略），最终实现股东价值的增值。

针对“超越预算”这一新兴的理念，HOPE、ZYDER、FRASER、SCHAFFER等人先后发表文章和专著进行了综述和对其在实务中的应用进行研究和指导。由于超越预算尚未在全世界范围内广泛的接受和应用，仅仅限于欧洲一些国家有着成功的案例。为此，2003年霍普和弗莱则与IBM公司合作，开始了更为精确的定量研究；把摒弃传统预算和继续沿用传统预算的公司进行比较，以检验理论的可行性。

2、国内研究综述

我国对超越预算管理的研究主要以综述性的文件为主。阎达五、高晨（2002）在《论预算控制模式的改进》中指出预算控制带给企业较高的边际效应，但也容易忽略预算控制的负面影响，超越预算模式代表着组织管理控制发展的新趋势。他们认为在经营环境变化相对较快，涉及的产品经营范围广或销售增长快，同时将无形资产视为企业生存之本的组织适合采用超越预算。冯巧根（2005）阐述了超越预算的思想及其应用，以及存在的问题和改进策略，提出了在构建先进预算时候应注意把握面向市场确立目标、落实具体战略、加强成本管理、组建网络式或扁平化的组织结构、提倡团队精神等。许弟伟（2006）在《“超越预算”对我国企业预算管理模式创新的启示》一文中指出了传统预算的弊端，同时分析了超越预算的新特性和实施要求，对我国企业预算管理创新提出了自己的看法，即：必须对传统预算管理模式进行变革和创新。鲍丽（2007）通过超越预算与传统预算管理的比较优势，总结出超越预算更能体现知识经济的环境要求、更好适应组织的新动态、更好体现人本管理的理念等，认为我国企业应先完善超越预算所需的条件，采取循序渐进的方式逐步完善预算管理。潘广伟（2008）在分析了超越预算管理的内涵及其有效性的基础上，认为超越预算管理理论的提出代表着一种组

织管理控制的发展趋势，有自己的先进性，但是也有自己的使用前提；理想的方式是将预算管理的功能按照计划制定与业绩评价进行分离，在计划层面上以战略实施为目的，在业绩评价上联合应用各种预算之外的方法。

三、研究内容与方法

从本文的研究目的出发，运用战略管理、会计学、管理会计学的相关理论与方法，采用理论和案例相结合的方法，对预算管理进行研究。

第一章导言部分主要介绍了论文的选题背景和意义，并对国内外的文献进行综述。

第二章分析了传统预算编制带来的多种缺陷，由此引出新的管理理念--超越预算，阐述了超越预算的发展由来、管理原则、优点、实施要求以及国内外的研究和应用情况，以期建立一个相对完整的超越预算的概念。

第三章通过对A民营医院预算管理的概述，指出了传统预算存在的问题和弊端，为改进预算做了铺垫。

第四章从A医院的战略分析为切入点，采用SWOT和五力分析法得出医院的竞争战略后，构建以平衡计分卡、作业成本管理、标杆管理、滚动预测等组合实施的超越预算框架，并且从多个角度说明了超越预算在A医院的适用性。

第五章对我国民营医院的超越预算做了一些总结和展望。

四、创新与不足

论文创新之处在于：第一、以医院战略分析为起点，在战略的背景下研究预算的改进，并在这种环境中考察管理会计工具如何有助于选择和实施最有效的竞争战略，体现会计应当为战略服务的职能。第二、选题上的创新，根据收集到的资料来看我国在预算管理理论研究还比较薄弱，实践中成功的案例也不多，对于民营医院的预算管理几乎还是一片空白，本文则首次提出超越预算在民营医院中应用的概念，从理论和实践的应用上对民营医院的预算管理模式提出了自己的看法。

论文的不足之处：第一、由于超越预算是由国外学者提出的理念，在国外实

行的企业并不占多数，在国内成功的案例更为鲜见，所以可借鉴的经验稀缺，难免有纸上谈兵之嫌。第二、由于超越预算需要多种管理原则的约束，这些管理原则在A民营医院中的存在与否及适用与否，将会在多大程度上影响到超越预算的施行，限于笔者的理论水平和经验，需要进一步的深化和探索。

厦门大学博硕士论文摘要库

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库