超越预算模式及其应用价值探讨

周竞男

（南京大学商学院　南京　210093）

【摘要】本文首先介绍了超越预算模式的内容及特点，然后通过比较超越预算与传统预算的实施过程分析超越预算的优势，最后就超越预算模式在我国的应用进行了探讨。

【关键词】超越预算模式　传统预算模式　预算制度

传统的企业预算管理是组织资源有效配置、协调企业各部门履行其职责、完成预定组织目标的一种重要工具。从20世纪末到21世纪初，随着社会经济环境从工业经济时代转向知识经济时代，竞争转化为以智力资本为主的要素竞争，尽管传统预算模式仍在规范企业现金流和计划控制方面发挥着一定的作用，但其不适应新时代的弊端正在逐渐凸显。无论是业绩评价方面还是市场适应能力方面，传统预算模式都面临着挑战。在以市场为导向且高度竞争的社会，传统预算的资源协调配置功能与所要实现的组织目标功能之间的矛盾日益尖锐。正是在超越传统预算模式的思潮驱动下，“超越预算”的理念应运而生。“超越预算”以修订传统预算的弱势方面为基础，以持续改善企业业绩为终极目标，发展出一套具有独特适应性的预算管理模式。本文主要在超越预算的应用价值方面进行讨论，包括对超越预算与传统预算模式相比的优势之处的分析，以及对超越预算模式在我国企业实施的难点分析。

一、超越预算的内容

超越预算是近年来欧美盛行的一种新预算管理理念，杰里米和罗宾将其定义为：为满足位于管理一线经理人对决策权的需求而设置的一套替代性管理模式、一个合理的替代流程。因而超越预算并非对传统预算的否定，而是在其基础上的修订、补充和超越。

1998年“超越预算圆桌会议”（BBRT）论坛依据项目管理提出了“超越预算”这一概念，BBRT认为：传统的预算制度虽然是在产业社会时代有用的方法，但随着社会进入信息化时代，其有用性已经不复存在。BBRT在解决传统预算弊端的基础上，根据那些摒弃传统预算的企业经验，总结出超越预算的最佳学习模式（分为三部分）：第一部分是柔性、动态财务预测和计划。通过预算来协调资源配置，平衡企业的研、产、销各项活动，使资源的应用同外部环境的变化高度匹配。第二部分是以综合指标为基础的绩效管理与评价系统。综合业绩评价系统不同于传统预算考评的地方在于，要求部门和个人更全面、深入地了解组织的特点和任务性质，明确不同战略成功的关键因素。第三部分是以相对标准为基础激励机制，主要指运用标杆法对相对业绩水平进行奖励，而非以传统预算中的既定预算目标为依据。据此对企业进行业绩评价，消除传统预算业绩评价所带来的负面影响。以上三部分为实施超越预算初始的预算管理阶段，到了组织管理模式阶段，BBRT倡导企业组织的彻底分权，即将权限委托给企业高层的管理人员。BBRT认为，为了维持卓越的竞争业绩，构建精简、适用、守信的企业是必要的。

二、超越预算模式的优势

由于传统的预算体系同时执行计划协调和业绩评价两方面功能，超越预算模式的本质要求就是分离此两者，使计划协调更富有弹性，从而高效地调配资源，使业绩评价更公平，从而给予员工更多的激励和活力。

1. *超越预算在预算编制上的优势*。传统预算多以财务指标为重心，编制时只参考企业自身条件，在一定时期的总目标下，按照“上下结合、分级编制、逐步汇总”原则编制年度预算。预算结果参考以往年度数据，并未与变化的市场环境和企业不同分部组织特点为基础。编制过程通常是冗繁的，耗费的资金成本和人力成本巨大，然而最终对企业业绩改善的贡献力量微乎其微。超越预算则将财务目标和非财务目标相结合，编制预算的过程以一套适应性的管理过程替代，如运用BSC、标杆竞争、ABM和滚动预算等方法，或是采用中短期绩效管理，甚至以激进的分权化彻底放弃传统的资本预算编制。超越预算的目标也并非固定的年度目标，而是面向持续的改善所设定的有远见的目标。

相对于传统预算对报表中所有项目都制定预算指标，超越预算由于实现了权力下放，不同的分部管理层有时只对一些关键性的绩效指标制定预算标准。不但兼顾非财务性指标，并且使为业绩作出贡献的动因明确得以落实，只有这样，预算才是有意义和有价值的。

传统预算管理比较适用于大型企业，因为编制预算需要耗费大量的人力、物力，小型企业编制严格的预算不符合成本效益原则。超越预算除了可适用于大中型企业，也非常适用于那些能迅速适应环境变化的小型企业。因为超越预算的理念本身就更具适用性、弹性和灵活性。详见表1。

2. *超越预算在预算执行上的优势*。传统的预算以静态预

表 1

	超越预算模式	传统预算模式
编制指标	财务指标与非财务指标相结合	只以财务指标为重心
编制特点	按照“分级编制、逐步汇总”原则	适应决策权需求的替代性管理模式
编制范围	财务报表中的所有项目	关键性的绩效指标
适用企业	具有适应市场变化特点的企业	能承担预算成本的大型企业

算为主,为了保证预算编制的严肃性,设定的预算指标一般会统领整个会计期间而固定不变,这与不断变化的不可预知的市场环境是矛盾的。超越预算采用动态预算,以阶段性或中短期的目标作为替代,这使得管理层能时刻掌握企业目前的经营状况和市场地位及前景。由此可见,传统预算模式在执行过程中成了约束员工手脚的工具。超越预算强调决策的分权化和权力下放,要求不同部门之间关系对等,自由决策,绩效责任自担,因此它需要各部门在执行过程中保持稳定协同。超越预算摒弃以预算这种单一的手段来确保责任履行的方式,提出在企业中以非正规的社会控制来代替以预算为核心的严格的正规控制。

传统预算执行的另一弊端是跨度时间内资源资金的预先分配。容易导致资金的“宽打窄用”和“预算余宽”现象,预算要么成了部分经理人获取私利的工具,要么成了获得业绩考评奖励的桥梁。资金的使用效率降低,员工对资金的使用仅是完成预算目标。而超越预算鼓励管理者通过合理调配资源、物尽其用来适应短期变化的需要,资源的分配不局限于年度预算,同时赋予管理者在必要情况下自主利用的权力,本质是按需调配资源。详见表 2。

表 2

	超越预算模式	传统预算模式
预算状态	动　态	静　态
控制原则	包括价值观和企业文化在内的非正规社会控制	以预算为核心的严格的正规控制
执行特点	按需调配资源	跨度时间内资金的预先分配

3. *超越预算在业绩评价上的优势*。传统预算涵盖计划控制和业绩评价两部分功能,但这两者往往无法良好兼顾,只是更注重预算的计划协调控制功能,而业绩评价则成了计划控制的附属品。超越预算模式的理念是,此两者是相辅相成的,如果业绩评价机制没有有效的控制机制作为前提,势必发生扭曲;反言之,如果只有计划控制一项而忽视了良好的业绩评价机制,将使员工工作积极性丧失。同时,超越预算不局限于每年一次的计划制订上,而是面向持续发展的所有环节中的计划。因此,超越预算的一大优势在于分离了计划协调和业绩评价功能,设计出各自有效的业绩评价体系和激励机制。

传统预算模式仅仅是定期将实际结果与预算结果加以比较,将揭示出的差异与考核各责任分部的工作业绩相挂钩。超越预算模式分离了计划控制与业绩考核,预算的结果只是用于分析企业的生产经营状况和市场状况,为改进生产流程提供帮助。业绩考评则根据不同分部的组织特点和所处的市场特点,以相对标准为基础设计激励机制,运用标杆法对相对业绩水平进行奖励。例如,超越预算模式分权化的特点在于赋予一线团队充分的决策自由权,让他们对结果负责,对团队在行业中的竞争力负责,这样更能促成不同分部探索适合自身的有效的业绩评价体系。由此,超越预算模式为企业提供相对宽松的氛围,员工们积极地工作,勤勉地改善效率,某种程度上有助于促成预算计划目标的达成,形成一个良性循环。

三、超越预算模式在我国企业应用的难点

尽管实施超越预算意义重大,但同欧美的成功企业相比,我国企业在推行超越预算管理上具有一定难度,实施存在壁垒。主要表现在以下几个方面:

1. *高素质人才匮乏*。人员素质是实施超越预算的根本。我国企业管理人员的业务水平和道德素养无法具备满足及时应对不确定性和勇于承担风险的要求。由于聘任机制或人情关系等原因,往往不能找到集专业知识、管理经验和高道德素养于一身的高水平人才,而在职员工得不到系统的培训,无法深入挖掘其潜能。

2. *企业的管理层级难以被打破*。综观欧美的 BBM 企业,多为扁平化或是倒三角的管理架构,意见传递的迅速和执行的一致性是我国企业难以企及的。我国不能达到 BBM 要求的企业所具备的决策权限设置和责任委托,也就不能达到各分部协同一致地创造客户价值和股东价值的目标。新型的管理结构在我国的普及和认同仍然需要组织观念的不断革新和组织文化经验的不断积累。

3. *社会文化特征的差异*。根据 Hofstede(1991)的调查,斯堪的纳维亚国家的大众文化具有权力级差小、不确定性低、崇尚个人奋斗以及较低的大男子主义等四个特点。我国的文化特征似乎与斯堪的纳维亚国家的文化相对立,一般表现为权力级差高、不确定性明显、个人主义不突出、大男子主义较强等特征。因此,在分权化、自主精神、挑战风险、公正公平等方面,我国企业与欧美企业有较大差距,说明超越预算模式即便推行也必须考虑我国特有的文化特征。

4. *预算制度更替的巨大成本*。首先,我国现行的预算制度是与按月决算的制度相互依存的,也与业绩预测等财务揭示制度具有关联性。现阶段改革预算制度存在较大的难度,取消预算制度对于我国企业来说更不具现实性。其次,超越预算模式的推行需要各部门之间精诚合作、持续协同。这就要求企业各部门之间打破部门界限,行动时不只考虑是否对本部门有利,更要考虑是否对整个企业有利。要达到此结果,就需要设计一套有效的信息系统协调企业内部事务,还要改变现有的部门业绩评价方法,寻找一套能配合超越预算管理的综合业绩评价系统。就现阶段看,这一切的成本是巨大的。

主要参考文献

1. 袁晓波.超越预算管理探析.企业研究,2006;9

2. 冯巧根.超越预算的实务发展动向与评价.会计研究,2005;12

3. 杰里米·霍普,罗宾·弗雷泽.超越预算:管理者如何跳出年度绩效评估的陷阱.上海:中信出版社,2005