预算整合：利益边界的界定机制

谢志华

在《整合预算 收益分配的均衡机制》（《财务与会计》理财版2013年第9期）一文中，笔者主要说明了每个责任主体（部门、岗位），特别是每个岗位的收益分配如何达成均衡协调，真正实现多劳者多得。这里的劳显然是从结果的角度进行衡量的。每个责任主体的这一劳动结果不仅受自身努力的程度影响，还受关联责任主体的劳动结果的影响，在分工协作的企业组织体系中，每一个责任主体的劳动结果都是分工体系相互作用的结果。从每个责任主体的自身利益出发，这种相互作用的关系就表现为利益转移关系，如果一个责任主体的利益被更多地转移到另一个责任主体，另一责任主体的劳动成果就会越多，收益分配就会越高，反之亦然。所以，不同责任主体之间的利益转移越合理，各责任主体的劳动成果越真实，相应的收益分配越能反应各责任主体的努力程度。这里不同责任主体的利益转移的合理性就是指各责任主体的利益边界界定的清晰程度，它要求每个责任主体不可能通过不合理的利益转移使其劳动成果与其所努力的程度不相称。所以，要实现每个责任主体收益分配的均衡性，不仅要求在评价每个责任主体不同质的劳动成果时，通过难度系数实现相互之间的可比较性，从而达成收益分配的均衡性，而且要求在不同责任主体之间发生利益转移时，这种利益转移必须与各责任主体的努力程度相称。要实现这种相称性，关键是要能够合理、清晰地界定各责任主体的利益边界，达成这一目标的关键就是建立一种有效的界定机制。此外，在预算管理中，企业最高管理当局如何将预算责任指标分解落实到各责任主体以及如何根据预算责任指标完成程度确定相应的收益分配份额，也会直接影响到每个责任主体的收益分配，与此相应，也需要建立企业最高管理当局与各层次责任主体之间的预算责任指标的分解和相应收益的分配机制。在预算管理的发展过程中，上述两个方面的机制也经历了一个历史的变迁，大体可以分为集权机制、集权与分权相结合的机制和分权机制。

一、集权机制

集权机制的基本特征是企业最高管理当局不仅对各层次责任主体下达预算责任指标，而且在企业内部各责任主体之间的利益转移是由企业最高管理当局统一确定的。企业内部各责任主体之间的利益转移是伴随着商流、物流、资金流、信息流、技术流、人流等要素的流动而同时发生的，在这些要素的流动过程中，必然会存在要素转移的价格、质量、时间、地点以及其他转移的附加条件，这些都会影响各责任主体之间的利益关系。集权机制下，所有这些要素流动过程中所要考虑的转移条件都是由企业最高管理当局统一确定。企业最高管理当局当然会尽可能科学合理地确定各责任主体之间的各要素流动的转移条件，但是，由于这些转移条件的影响因素极其复杂又涉及到各责任主体的切身利益，企业最高管理当局往往很难对所有的影响因素周全考虑、对各责任主体的切身利益也难以感同身受，所制定的这些转移条件往往很难合理、清晰界定各责任主体利益边界的目标，以致各责任主体的考核结果，或者与各责任主体的努力程度不相称，或者导致各责任主体相互推诿，或者导致最高管理当局与各责任主体之间各执一词，使考核不了了之。在集权机制下，企业最高管理当局把预算责任指标作为管理各层次责任主体的一种强制手段，要求其必须接受预算责任指标并确保其完成。集权机制的优势是效率相对较高，而劣势是各责任主体的认可程度相对较低。在预算管理中采取集权机制更具有计划管理的特征，早期的预算管理是在计划管理（也可以称之为计划管制）的基础上形成的，所以，这种预算管理难免带上计划强制的特征。

二、集权与分权相结合的机制

集权与分权相结合的机制的基本特征是预算责任指标由上至下进行分解落实，要求各层次的责任主体保证预算责任指标的完成。在完成预算责任指标的过程中，各责任主体之间利益转移的条件由相关责任主体相互讨价还价自行决定，只有当相关责任主体争执不下时才由企业最高管理当局裁定。这种机制的基础是以预算管理定位为责任导向。在责任导向的预算管理模式下，企业内部各个层次的责任主体都必须以完成预算责任指标为己任，所以预算责任指标的下达和完成都具有强制性，各责任主体完成预算责任指标具有被迫性和

?1994-2015 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

不可推卸性。正是从这个意义上讲，预算责任指标的分解落实是集权强制的结果，而不是分权自愿的结果。尽管如此，为了确保在预算执行过程中各责任主体之间不发生利益相互挤占，企业要求各相关责任主体之间通过讨价还价确定各要素流动的转移条件，这显然是具有分权自愿的特征。在讨价还价的过程中，各要素流动的转移条件只要是各责任主体自愿的结果，就被视之为各责任主体之间的利益界定是合理清晰的。事实上，各责任主体的讨价还价往往难以达成最佳的结果，这就需要企业最高管理当局进行裁定，而这种裁定往往带有行政强制性，这在一定程度上，又使得各责任人之间的基于自愿性的讨价还价受到干扰，因而不具有完全的自愿性。集权与分权相结合的机制的优势是在预算指标的分解上具有效率性，而且各责任主体之间要素流动的转移条件也基本采取自愿原则进行确定，从而比较好地实现了各责任主体之间利益界定的合理清晰性。这种机制的劣势是由于预算责任指标是强制性下达的，各责任主体会通过寻找各种理由为完成预算责任指标进行开脱，更直接地说，就是企业最高管理当局与各层次的责任主体之间的利益边界的界定难以合理清晰。加之各责任主体之间要素流动的转移条件无法达成一致时，最终裁决权在企业最高管理当局，还会引起各责任主体相互推诿，并最终将矛盾集中到企业最高管理当局。

三、分权机制

分权机制的基本特征是不仅预算责任指标是通过企业最高管理当局与各层次责任主体（也可以是分层）讨价还价分解的，而且各责任主体之间要素流动的转移条件是根据自愿原则由各责任主体讨价还价予以确定，当各责任主体通过讨价还价难以达成相互一致时，则通过具有第三方特征的仲裁委员会予以协调，并经相关责任主体最终认可。企业最高管理当局与各层次责任主体就预算责任指标进行讨价还价，所建立的基础是利益导向的。企业最高管理当局主要是确定预算责任指标的最低完成标准，这一标准必须确保企业在行业中的现有竞争地位。在此基础上，通过利益分配机制的确定使得各责任主体在完成底线的预算责任指标的条件下不断追求更高、更好，这一利益分配机制就是累进制分配机制，其内核就是各责任主体完成预算责任指标越高、越好，所分享的收益就会越多。在分权机制下，企业最高管理当局与各层次责任主体所要讨价还价的利益边界主要涉及到两个方面：一是底线预算责任指标的确定。虽然这一指标也可以讨价还价，但由于存在一个基本的市场标准（企业在行业中的地位）从而使这种讨价还价存在一个客观的基础，也就是讨价还价的余地相对很小。二是超越底线的利益分配机制的确定。这必须要通过企业最高管理当局与各层次责任主体基于自愿原则的讨价还价才能最终达成。这就是分权特征的体现。在分权机制下，各责任主体之间要素流动的转移条件完全由各责任主体通过讨价还价自愿确定，当关联各方难以达成一致时，也是通过具有市场化特征的仲裁委员会协商各方最终确定转移条件。不难看出，分权机制在界定企业最高管理当局与各责任主体之间的利益关系，以及各责任主体之间的利益关系时，采取的是市场模拟的方式。市场模拟方式具有这样的特征：①在市场模拟方式下，企业最高管理当局必须向各个层次的责任主体进行充分放权，每一个责任主体对于自身的责、权、利的确定都享有充分的权力。正如前面所述，预算管理的目的就是在企业采取分权管理体系的条件下如何确保企业各责任主体能够协同动作，这意味着预算管理是以分权管理为前提的。同时，分权管理也意味着每一个责任主体都享有自身的权力，并承担相应的责任，通过责任的履行分享自身应得的收益。正是基于每个责任主体都有自身的责、权、利，因此各责任主体也是利益相对独立的实体，具有自然人利益属性。各责任主体为了自身的利益必然相互讨价还价。所以，预算管理既具有整体协同的作用，又具有凸显各责任主体自身利益的作用。②参与讨价还价的各方是以完全平等的地位确定相互的利益关系的。这里所谓平等不是指最终所达成条件的平等，而是参与讨价还价各方的地位的平等。正如司法公正不是指结果公正，而是指程序公正，只有程序公正才有结果公正可言。③参与讨价还价的各责任主体对于所达成的条件都是出自自身自愿，那么所达成的条件即使存在对某一方有利，对另一方不利，也被视之为公平。所以公平的根本前提就是各责任主体所达成的条件都是发自内心的。

各责任主体的利益边界的界定机制（包括预算责任指标的分解落实机制）采取分权机制，才真正凸显了预算管理的本质特征。预算管理之所以如此重要，是要解决在大规模群体劳动的条件下，企业内部每个员工感觉到为自己而工作。这一方面可以实现规模效应，另一方面又可以实现对每一个员工的激励和约束效应。通过预算管理中的岗位预算、岗位核算和岗位考核，使得每一个员工都有了自身独立的利益，为了确保这种独立的利益的实现，每个岗位作为预算责任主体必然会充分关注企业最高管理当局对自身所赋予的责任、权力和利益，也必然会充分地关注自身与其他相关责任主体的利益关系。要在企业内部协调如此复杂和深刻的利益关系，仅仅依靠一种权力的力量是很难达成的。预算管理的实践表明有效的方式就是模拟市场，通过在企业内部模拟市场的讨价还价机制最终达成企业最高管理当局与各层次责任主体以及各责任主体之间的利益边界的合理清晰界定。市场模拟的讨价还价机制就是一种分权机制。

在分权机制的运转体系中，就纵向的预算责任指标的分解而言，通常采取由上至下、由下至上，甚至多个回合的方式，使得企业最高管理当局与各层次的责任主体就预算责任指标、履行预算责任指标所应享有的权力和完成预算责任指标所分享的利益进行讨价还价，当双方最终达成一致

?1994-2015 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

时，预算责任指标的分解才最终完成。在这里，如何建立有效的预算责任指标分解的程序和分解方法就变得十分重要，而所谓有效的分解程序和分解方法的关键就是要确保企业最高管理当局和各层次的责任主体之间的讨价还价是建立在公平公正的基础上的。

在分权机制的运转体系中，横向的各责任人之间，由于发生要素流动而形成的转移条件，因流动的要素的性质不同，转移条件也必然不同。尽管如此，必须在企业内部对所有要素的流动形成相应的要素模拟市场，使得相关责任主体通过这一要素模拟市场的讨价还价形成公平、合理、有效的转移条件。

在企业中，最基本的流动要素是产品。为了满足顾客对产品的需要，在企业内部形成了一个与产品要素流动过程相适应的供应链，供应链包括采购、储存、生产、销售和售后服务等环节，在供应链的每个环节都有相称的责任主体(包括部门以及部门内的岗位）以履行某一环节的责任。每一环节的责任主体通过履行责任就会使得产品的价值不断增加，从而使得每一个上一环节对下一环节因产品要素流动而形成内部转移价格、转移质量、转移时间和地点等，这些统称为内部转移条件。这些内部转移条件必须通过上下两个环节公平、公正地讨价还价形成，并通过内部合约的方式予以确认，具有类似于法律合约的效力。如果将外部市场与内部产品要素流动的模拟市场连接，整个讨价还价的链条就由供应链向需求链转换，即以顾客的需求作为讨价还价的起点，顾客的需求依次转化为对售后服务部门、销售部门、生产部门、仓储部门以至采购部门的需求。只有科学、有效地界定了每个环节的产品要素的转移条件，每一个相关的责任主体的利益才能被合理、清晰地界定。

在企业中，为了满足产品的生产经营的需要，必然要为其提供各种相关的资源，包括资金、生产经营设备、人力、信息、技术等各种要素资源。这些资源也必然在企业内部各责任主体之间进行流动。由于这些要素资源是为产品的生产经营提供前提条件，所以，它本身并不会增加和减少价值，而是通过它的使用增加产品的价值。这些要素资源是产品生产经营的必备条件，具有稀缺性和有偿性，这种稀缺性和有偿性使得每个责任主体在使用这些要素资源时必须要付出代价，而付出代价的多少必然会影响各责任主体自身的利益分配。这些稀缺性资源在每个责任主体之间进行流动，不仅会形成转移的价格及其占用资源的规模和时间等其他相关条件，而且每个责任主体会基于自身利益的考虑进行讨价还价，最终达成相关责任主体之间的利益均衡。在这些稀缺资源的流动过程中，企业应形成相应的要素流动市场，包括内部资本市场、货币市场(很多企业都以现金池的方式形成内部货币市场)、资产流动市场、人力资源市场、信息市场(很多企业都搭建了公共信息平台，但信息的使用采取有偿原则)和技术市场。在大企业中，这些要素流动所形成的市场普遍盛行，原因在于企业规模越大，企业内部各责任主体之间的利益关系的界定越复杂，企业最高管理当局通过自身的权力协调这种利益关系就越困难。所以，必须通过下放权力，让所有相关责任主体在这些要素市场中通过讨价还价，按照等价交换的原则获取和使用这些稀缺的资源。当所有相关责任主体都按照平等的原则讨价还价确定资源使用的成本价格时，这种因资源转移而形成的成本价格就是来自于相关责任主体的内在自愿而不是一种外在强制，那么相关责任主体的利益边界的界定就是合理清晰的。

为了满足产品的生产经营需要，所提供各种相关资源中可以分为通用资源和专用资源，只有通用资源才可以在企业内部各责任主体之间进行流动或者调配，而专用资源因为其专用性而难以在不同责任主体之间进行共用。既然专用资源不能在不同责任主体之间进行共用，也就不存在不同责任主体之间因使用这种资源而导致的利益边界的界定问题。尽管如此，对于专用资源的使用必然会存在使用成本。由于专用资源的专用性，一旦这种使用成本形成就必然会由某一特定的责任主体完全承担，这里也产生了谁来对这种专用资源的购买或者生产进行决策的问题。如果使用专用资源的责任主体不能对这种专用资源的生产和购买享有决策权，那么由这种决策而导致的专用资源使用的成本就不在专用资源使用主体的权利控制范围内，也就产生了专用资源使用的利益边界的界定模糊不清的问题。解决这一问题的基本途径就是专用资源的购买和生产的决策必须由专用资源的使用主体进行，也就是本着谁使用谁决策，谁决策谁就承担相应的使用成本，这样就能合理、清晰地界定不同责任主体使用专用资源的利益边界。

总之，企业内部每一个责任主体的利益分配的均衡性不仅涉及到每一个责任主体完成预算责任指标的难易程度，也取决于每一个责任主体与其他责任主体利益边界界定的合理清晰程度。这种界定凭借企业最高管理当局的权力界定都很难达成利益的均衡。均衡的结果并不重要，重要的是均衡的前提。均衡的前提是利益相关的各责任主体能够秉着公平公正的讨价还价原则决定各自的利益边界的合理和清晰划分。所以，预算管理最为重要的实现方式是要在企业内部模拟市场，这些市场可以按照外部市场的分类和外部市场的运行规则进行构建。市场最为重要的法则是参与市场的供求双方都能按照等价交换的原则进行讨价还价。在企业内部建立模拟的市场，并按市场的法则进行运作，是预算管理界定各责任主体利益边界的机制。这种机制的运行，首要的原则是前提和程序公正，则结果视为公正。■

[本文受到北京市教委科研基地——科技创新平台“会计与投资者保护研究基地”以及北京市教委高层次人才计划经费(PHR201005121）的支持]

（作者单位：北京工商大学投资者保护研究中心）

责任编辑 李斐然

?1994-2015 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net