对整合预算的理论概括

谢志华

我们已对整合预算的各方面的理论和方法进行了较为全面的论述，在此基础上，可以对其进行一个小结，其目的是从更高的层面对整合预算进行理论概括，这种理论概括主要说明从传统预算到整合预算所发生的深刻变化，包括以下方面：

一、从传统的公司制企业向现代公司制企业转换

整合预算的根本目标之一就是要改变传统的公司制企业只能实现规模效应而无法实现制度效应的缺陷。自然人企业的根本优势就是自己的钱自己经营，从而导致激励效应和约束效应最大化，这两个效应称为制度效应。公司制企业的根本优势之一是将社会资源集中到一个公司中使用，从而产生规模效应。但规模效应所引起的群体劳动必然导致偷懒和搭便车现象，从而导致激励、约束效应下降。不难看出，传统公司制企业主要是基于业务的规模效应而形成的，现代公司制企业必须是在实现业务规模效应的前提下，也必须实现制度效应。实现制度效应就必须使公司内部的每个部门、岗位有着自身的利益，并且每个部门、岗位之间的责、权、利关系必须被明确界定，只有这样，每个部门、岗位才能真正实现利益上的独立性，正是这种利益上的独立性，使他们能够感觉到为自己而干，从而具有自然人企业的激励效应和约束效应特征。由于传统的公司制企业基于业务的规模效应而形成，没有实现公司内部分部或岗位的利益上的独立性，这种利益上的独立性主要体现在部门、岗位之间的价值边界明确划定，这显然不是基于业务的需要，而是基于利益界定的需要。通过预算的分解落实，可以达成部门或岗位预算、部门或岗位核算、部门或岗位考核，从而可以实现在大规模群体劳动的前提下，公司内部的员工仍然能够感觉到自身利益的独立性，只能是多劳多得、少劳少得、不劳不得。整合预算要求在大规模的群体劳动下，必须实现公司内部每个部门、岗位的利益的相对独立性，所以公司的业务体系必须要满足整合预算对这种利益界定的需要。如果没有实现这一要求，公司制企业就很难同时实现规模效应和制度效应。

二、从业务导向向价值导向转变

传统企业的设立是以完成业务目标和业务功能为基础的，表现在企业内部的分部和岗位都是以满足某一特定的业务功能而设立的，企业内部的作业则是为了实现某一特定的业务功能而设制。为了将企业内部的各项业务和作业有效地协同起来，在业务与业务之间、作业与作业之间必然会形成流程，这些流程也是按照业务的需要而形成的，通过这些流程就是要确保企业的商流、物流、资金流、信息流、人流、技术流等的流程有序顺畅、协同有效。通过这些流程的顺利完成，最终生产出满足顾客需要的产品或提供顾客需要的服务。在市场经济条件下，企业不仅要生产出满足顾客需要的产品或提供顾客需要的服务，并且要通过满足顾客对产品和服务的需要，实现企业价值最大化。事实上，在企业进行预算管理，就是要让这种价值最大化目标贯穿整个企业生产经营和服务活动的各个环节和各个方面，只有这样，企业价值最大化目标才有实现的基础。不难看出，在企业的生产经营和服务活动中，为了向顾客生产产品或提供服务必然需要形成业务体系，而顾客通过向企业支付产品或劳务的价款，使生产产品和提供劳务的价值得以实现，也必然会形成价值体系。尽管企业生产产品和提供劳务的价值最终是通过顾客支付的价款得以实现，但产品和劳务的价值则是伴随着企业的生产经营和服务过程得以逐步转移和创造的，这样，企业既存在产品和服务的形成过程，也存在价值的运动过程。在预算管理体系下，必然要求企业整个价值的转移和形成过程在企业内部得以显现，而不仅仅只是在产品销售或服务提供时得以显现。这就意味着整个企业的内部组织包括部门、岗位、企业内部流程、企业完成业务的各种作业必须按照实现价值而不仅仅只是生产和提供劳务的要求进行再造或设计，这即所谓企业的价值导向。就预算体系而言，它本身就是价值体系，如果将预算分解落实到企业内部每个部门、岗位以至每项作业上，就使得企业内部的部门、岗位和作业具有了价值特征。为了界定每个部门、岗位和作业的价值边界，就必然要对企业的部门、岗位和作业进行重新设计，使得企

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

业内部的部门、岗位成为一个完整的价值单元，这样的组织设计就不仅仅是为了执行业务功能，更是为了实现价值目标；也需要对作业进行成本和价值分析，使得企业的各项作业不仅仅是为了完成某项业务功能，更是为了实现价值增值。为了界定每个部门、岗位和作业的价值边界，还必须使得部门与部门、岗位与岗位、作业与作业之间的责、权、利边界得以明确地界定，实现这种界定就必须将企业内部的供应链流程转化为需求链流程，从而进行流程再造。供应链流程主要是为了实现业务功能的需要，目标是为了生产产品或提供劳务；需求链流程以顾客的需要为出发点，逆其供应链流程进行再造，只有顾客需要，才能实现企业产品和劳务的价值，从这点出发，需求链流程是以价值为出发点的，也可以称之为价值链流程，它和以供应链流程为基础形成的业务链流程相对应。总之，整合预算要求企业的组织、作业、流程都必须以价值为基础进行再造，这样企业才能实现业务导向向价值导向转变。

三、从责任导向向利益导向转变

传统企业对于企业内部的部门、岗位也要下达责任指标，这种责任指标通常叫计划指标，计划指标以业务指标为主，并辅之以价值指标。无论业务指标还是价值指标都是以任务的形式落实到部门、岗位，部门、岗位必须要完成这些责任指标。企业之所以采取这种下达责任指标的形式对部门、岗位进行管理，是基于传统企业的科层式管理结构，下级服从上级，上级下达指标，下级必须完成，完不成指标则会受到处罚，显然，这种管理具有责任导向的特征。在责任导向的管理模式下，企业内部的部门、岗位是责任指标所确定的任务的被动执行者，完成责任指标所确定的任务是一种外在强制，上级为了确保下级完成责任指标所确定的任务，通常会通过监督的方式驱使下级按照规定指标完成任务，上级对下级之间会形成一种逼迫关系。事实上，我国现行的财务预算和全面预算仍然具有很强的责任导向的特征，企业往往仅把预算管理作为一种责任管理的手段，通过下达预算责任指标，强制企业内部的部门、岗位必须完成，所以完成预算责任指标就成为了一种对预算责任主体的外在强制，而不是一种内在需要。预算管理本质上是一种利益导向，这种利益导向意味着企业内部的部门、岗位之所以愿意承担所下达的预算责任指标的任务，是因为预算责任指标的完成直接与所获得的利益挂钩，完成的预算责任指标越好所获得的利益就越高。获得利益成为了企业内部部门、岗位完成预算责任指标的出发点和归宿点，只有完成预算责任指标才能取得相应的利益，只有完成更多的预算责任指标，才能取得更高的利益。本质上，企业的员工之所以进入企业是为了追求自身利益的最大化，通过预算管理，就是要实现员工对自身利益的追求与完成企业责任目标之间的高度一致，实现这种高度一致就是要将企业的预算责任指标分解落实到企业的每个部门、岗位，并针对每个预算责任指标的完成情况确定相应的收益分配办法。要做到这一点就必须针对每个部门、岗位准确地确定其所要完成的业务以至作业，并分析这些业务和作业与哪些预算指标相关联，以此确定每个部门和岗位应承担的预算责任指标，也就是必须把业务和作业与预算指标有效地连接起来，为此，必须要对业务和作业进行再设计，以实现与相关预算指标的充分关联。利益导向的预算管理体系，还要本着干什么就管什么、管什么就决定什么的原则，对企业内部的部门、岗位进行授权，从而实现每一个部门、岗位都有着与其承担的责任指标相适应的权利。不难看出，在利益导向的预算管理体系下，尽管也要下达预算责任指标，但这种预算责任指标的完成是以部门或岗位享有完成预算责任指标的相应权利、分享完成预算责任指标所带来的利益为前提的。正是由于有了这种利益的追求，部门员工完成预算责任指标就不再是一种外在强制，而是一种自我意愿，不再是一种被动执行，而是一种积极主动。

四、从外部市场化向内部市场模拟转换

按照制度经济学的原理，企业之所以产生是因为企业能够替代市场从而降低交易成本。企业产生后，企业与外部的经济关系表现为市场等价交换关系，这种关系就是市场关系。而在企业内部是按照科层结构形成的行政关系进行运转，这种行政关系可以减少市场关系中的讨价还价的交易时间和交易费用，同时也带来了企业内部关系的行政化。行政关系与市场关系的最大差别在于前者是按照行政指令的方式实现企业运转，企业的上一层次与下一层次的关系表现为领导与服从、决策与执行的关系，显然，上下级之间的地位是不平等的。不仅如此，同一平行层次的各部门之间的关系也是按照行政方式设定的，每个部门都按照上一层次的指令行事，并且各个部门之间也是按照事先确定的行政程序履行职责。从这一点出发，各个部门之间的关系是一种行政责任关系，这种行政责任关系一方面是由上一层次确定的，从而具有行政性，另一方面，每个部门必须严格履行责任，也具有行政性；而市场关系则是按照等价交换的原则实现市场的有效运转，并最终达成市场供求均衡，市场关系的本质就是供求双方都必须从实现自身利益最大化出发，公平公正地讨价还价，从而达成供求双方的利益均衡。所以市场关系是以利益均衡为基础形成的，而行政关系则是以权力大小为基础形成的。虽然在企业内部以行政关系替代市场关系实现企业的运转可以降低交易成本，但是既带来了行政运转成本，也带来了企业内部各层次、各部门、各岗位之间的责、权、利关系不能明确界定的问题。进行预算管理，最为重要的目标之一就是要使企业内部的各层次、各部门、各岗位成为一个相对独立的利益主体，即成为预算责任主体，这一主体既承担一定的预算责任，也为了完

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

成预算责任必须享有相应的权利，而预算责任得以完成将分享相应的利益。但是企业内部依靠行政关系运转所带来的结果很可能会破坏各预算责任主体之间的责、权、利关系，从而导致预算管理目标最终难以达成。进行预算管理就必须要明确界定各预算责任主体的责、权、利边界，达成这一目标的根本方式就是要在企业内部模拟市场，从而在企业内部实现从完全的行政关系向模拟的市场关系转换，换句话说，只有按照模拟市场的要求进行企业内部运转才能为预算管理提供基础。一旦企业内部模拟市场运转，就要求在企业内部各个层级之间进行讨价还价，也就是说，任何一个层次的预算责任主体的预算责任及其与之相应的权力和利益不是通过上级下达、分配而形成，而是通过讨价还价形成，一旦双方通过讨价还价达成一致，再以行政指令的方式予以下达，从而实现企业内部市场模拟与行政运行的有效结合。同时，企业内部模拟市场运转也要求在同一层次的部门或岗位之间进行讨价还价，每一个上一环节的部门或岗位与下一环节的部门或岗位形成模拟的市场供求关系，一旦讨价还价双方达成一致就必须以行政责任的形式进行确定，这样也形成企业内部的市场模拟与行政运转的有效结合。总之，企业从外部市场化向内部市场模拟转换就能够实现企业内外市场关系的耦合，这就为预算管理要求清晰界定企业内部各责任主体的责、权、利边界奠定了基础。

五、从集权管理体制向分权管理体制转换

传统的以科层结构为基础形成的企业组织是以行政集权为特征的，下级服从上级、上级监督下级是这种组织运转的基本特征。伴随着企业规模的扩大、经营结构的复杂化、市场环境的多变化，企业不得不开始放权，而企业员工素质的提高也为这种放权提供了可能性。所以整体的趋势是以科层结构为基础的企业组织不断开始扁平化，并将权力下放到最基层，这里的最基层不是指企业组织层次的最基层，而是指直接从事某一特定生产经营活动的当事人。进行预算管理所要求的企业体制不是集权的而是分权的，因为在集权的企业体制下，上一层次向下一层次下达责任目标，下一层次必须完成责任目标，上层对下层享有单一权利，下层对上层享有单一责任，在同一层次上没有责任和权利的对等性。而进行预算管理要求每一个预算责任主体都成为一个相对独立的责、权、利主体，伴随着预算责任的分解落实，与此相应的权利也必须分解落实到各预算责任主体上。如果各预算责任主体得不到相应的权力，就不可能履行相应的责任，预算管理体系就无法有效运转，正由于此，进行预算管理的企业必须从集权管理体制向分权管理体制转换，如果企业在形式上采取了预算管理，但没有真正将相应的权力分解落实到各预算责任主体上，那这样的预算管理就与企业集权管理体制下的计划管理别无两样。在分权管理的体制下，要使企业分而不乱，关键是要实现分权权力的大小与预算责任主体的行权能力相当，也要与预算责任主体所承担的责任相当。两者的关系是：预算责任主体具备行权能力就能够很好地用好分权权力，不在于预算责任主体享有多大的权利，而在于预算责任主体在享有权利的同时必须承担相应的责任，实现两者的有机结合。

为了实现整合预算的要求，上述五个方面存在内在的逻辑联系：从传统的公司制企业向现代公司制企业转换要求企业内部每个层次、部门或岗位都必须成为一个相对独立的利益主体抑或利益单元，只有这样才能较好地防止企业内部群体劳动条件下的偷懒和搭便车现象；一旦企业内部的每个层次、部门或岗位都成为一个相对独立的利益主体抑或利益单元，企业内部的组织、作业和流程的设计就必须从以业务为基础向以价值为基础转变。在市场经济条件下，企业的最终目标是实现价值最大化，而这一目标是通过具体的预算目标来确定的，这就要求企业内部的组织作业和流程设计必须符合预算管理的要求；当企业内部的组织、作业和流程按照预算的要求再造后，企业内部相对独立的利益主体抑或利益单元（主要包括部门和岗位）就成为一个特定的价值单元（销售中心、成本中心、利润中心、投诉中心）。所有这些价值单元都有自身独立的利益，正是这种利益的追求使得他们发自内心地愿意实现预算责任目标（不是一种责任强制而是一种利益自愿），这样，这些价值单元就从传统的责任导向向利益导向转变；当每个责任主体作为一个利益单元都有其自身的利益诉求时，就必须明确界定企业内部不同层次之间、同一层次不同部门或岗位之间的责、权、利边界，只有清晰地界定了这种边界，每个责任主体的独立的利益才能充分地体现。达成清晰界定的目标，关键就是要在企业内部模拟市场，让各预算责任主体之间相互讨价还价，自行界定各自的责、权、利边界；各预算责任主体模拟市场自行界定各自的责、权、利边界的前提是必须从传统的集权管理体制向分权管理体制转变，每一个预算责任主体只有享有充分的自主权，才可能在模拟的市场中公平公正地与其他责任主体讨价还价。每一个责任主体也只有享有充分的自主权，才可能最终成为一个独立的利益单元。因此，在预算管理中，必须在上述五个方面按照预算管理的要求进行重新设计。■

［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

参考文献：

1. 谢志华. 2012. 预算重构：从责任导向到利益导向. 财务与会计（理财版），7

2. 谢志华. 2012. 整合预算：责任、权力、利益有效配置的方式. 财务与会计（理财版），9

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