# 预算体系：基于“人”的预算整合

谢志华

预算体系除了基于“事”的预算整合，还要说明靠哪些人才能完成预算目标利润，形成基于“人”的预算整合。这种基于“人”的预算也称之为责任预算。基于“人”的预算整合首先必须把实现预算目标利润所要做的事分解落实到企业中的每个“人”身上，从而形成了每个“人”所要完成的预算责任目标，当每个“人”都能完成预算责任目标时，预算目标利润就能最终得以实现。这里每个“人”事实上就是指企业内部为完成预算责任目标所形成的一个组织单元，这种组织单元是以价值目标为基础所形成的责任中心，它可以是指一个部门、一个岗位或者一个人。基于“人”的预算整合必须要实现三个目标：

## 一、必须把企业中所有“人”的行为目标与预算目标利润有机地协调起来

既然企业的目标是通过预算目标利润的形式得以表现，那么企业中的每个“人”都必须为实现这一目标而协同动作。达成这一要求必须将预算目标利润分解落实到企业中每个“人”身上：一方面，使得企业预算目标利润通过分解形成了一个预算责任指标体系，每一个预算责任指标就是预算总目标的一个分目标，所有的分目标的有机结合就能最终构成预算总目标，或者说，就能保证预算目标利润的最终实现。另一方面，使得企业中的每个“人”的行为目标有了更加明确的方向。如果说预算目标利润是整个企业努力的方向，那么这一方向要转化为企业中每个“人”的方向，就必须更加具体。这一具体性体现在必须与每个“人”所做的事密切相关。

把企业的预算目标利润分解落实到企业中的每个“人”身上实际上是按照两个路径展开的：其一是价值路径，就是把预算目标利润的各构成要素（通常包括收入、成本、费用）分解落实到企业中的每个“人”（责任人）身上，形成每个“人”的预算责任指标（或预算责任目标）；其二是业务路径，就是企业中的每个“人”要实现预算责任指标必须要开展哪些业务活动，以及这些业务活动所要实现的业务目标。由于企业中每个“人”所要完成的业务存在质的差异，从而导致每个“人”的业务活动目标也存在根本的不同。通过预算体系将企业中的每个“人”不同质的业务活动及业务活动目标与同质的预算责任指标有机地连接起来，就能使得每个企业中的每个“人”不仅有事做，并且做这些事就能够实现所分解的预算责任指标，从而保证预算目标利润的最终实现。这正是预算体系能够把企业中所有“人”所做的事进行有机整合的本质所在。

## 二、必须把企业中每个“人”的利益与企业出资人的利益有效地协同起来

如果说预算目标利润是出资人提出从而反映了出资人的利益，那么基于“人”的预算体系就是要把出资人的利益与企业中每个“人”的利益以及企业中每个“人”之间的利益有效协同起来。实际上，参与企业价值创造的主体包括政府、出资人、经营者和员工，由于每一个主体提供的创造价值的要素都是不可或缺并具有不同质性，这就意味着所有的主体都必须分享企业的收益，但由于提供要素的不同质性使得这种分享难以找到统一的分配标准。基于“人”的预算体系就是要把提供不同质要素的各利益分配主体的利益有效地协同起来。其中政府的利益是通过税收强制得以分享，是事先的税法规定，在预算中必须根据税法的有关要求直接进行确定。而对于出资人、经营者和员工就必须通过基于“人”的预算体系协调、确定各自的利益分配关系。在预算体系中，这种关系是按照什么样的路径形成的？出资人通过提出目标利润，成为预算体系形成的起点，这一起点不仅成为了企业所有人的行为目标，也成为了出资人收益分享的要求；通过基于“事”的预算体系，将这一目标利润的实现落实到企业中每一项“事”（或者业务）上；又将每一项事分解落实到企业中的每个“人”身上，每个“人”完成这些“事”既会带来收入，也会发生成本费用。收入是出资人目标利润实现的基础，而成本费用是实现收入的必要前提。其中，成本费用包括物料消耗而转移的成本，也包括新创造的价值中的人工成本，这一人工成本就是企业中的每个“人”所应分享的收益。站在出



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

资人的角度是成本，站在经营者和员工的角度是收益。出资人、经营者和员工必然会为自己所分享的收益进行讨价还价，并最终在基于“人”的预算体系中确定这种收益分配关系。简单地讲，这种收益分配关系包括两个方面。一是经营者和员工为出资人带来多大的收入时相应就应该分享多少作为成本的工资以及其他相应的费用开支。所以，在基于“人”的预算体系中，企业中的每个“人”必须根据其所做的业务确定业务量目标，并根据业务量目标的完成程度确定相应的收入预算和成本费用预算。对于不能直接取得收入的业务则直接根据业务量目标的完成程度确定相应的成本费用预算。二是企业中的“人”之间（主要是指企业内部各环节、各部门、各岗位之间）的收入或成本费用的转移关系的协调。既然每个员工都是一个利益相对独立的预算责任主体，其必然为了自身的利益对上下游所形成的内部转移价格斤斤计较，并通过讨价还价的方式形成均衡价格。所以，在基于“人”的预算体系中，合理地确定这种内部转移价格不仅成为了预算责任目标确定的前提，也成为了企业中每个“人”收益分享的基础。

## 三、必须把企业中每个“人”的权利与所承担的责任有效地协同起来

预算责任的完成必须拥有相应的预算权力，也就是必须实现权力与责任的对称，这包含了两层意思：一是本着干什么就管什么，管什么就给予什么权力，从而实现权力与责任的一致性，这主要是就权力与责任的内容的一致性而言；二是责任越大赋予的权力越大，这主要是就权力与责任的内容相称而言。为此，在基于“人”的预算中，首先必须要弄清楚一个企业为了完成预算目标到底有哪些权力，这些权力应该怎样被分配到每一个预算责任主体上。一个企业为完成预算责任目标所需要的基本权力包括事权、人事权、财权、物权、信息权等。事权是指做事的权力，也可以称之为业务权。在基于“人”的预算中，每个“人”不仅要承担预算责任，更需要通过做事或者开展业务才能完成预算责任指标，为此就必须要享有与预算责任相称的事权。这种事权包括做哪些事、怎么做事的权力。人事权是指对人员的进出和使用考核的权力。在基于“人”的预算中，要发挥人的积极性就必须要建立一整套人事管理规则和激励约束管理机制，为此必须享有与预算责任相称的人事权。这种人事权包括用什么人、用多少人、怎么用人的权力。财权是指投融资权、成本费用开支权和现金使用权。要做事必须要有资金，也必须要发生成本费用，因此在基于“人”的预算中，每个“人”必须享有与预算责任相称的财权。这种财权包括是否拥有投融资权、成本费用开支权和现金支配权及其权限的大小。物权是指资产占有、使用和处置的权力。要做事必须要有资产基础，也就是必须要有生产经营的手段和对象。前者一般称之为固定资产，后者一般称之为流动资产。没有这些资产巧妇也难为无米之炊。因此在基于“人”的预算中，每个“人”必须享有与预算责任相称的物权。这种物权包括是否应该占用资产、占用什么类型的资产、占用多少资产。信息权主要是指知情权。要做事就必然要掌握与此相关的信息。这种信息包括在做事的过程中所产生的与做事有关的信息以及为做事而必须事先了解的信息。前者是做事的必然结果，后者是做事的必然前提。因此在基于“人”的预算中，每个“人”必须享有与预算责任、权利相称的信息权。这种信息权包括是否应该知晓信息、知晓什么类型的信息、知晓多少信息。

在基于“人”的预算中，必须实现每个“人”的权力与责任相匹配，做到有责有权。但每个“人”并非可以获得无限的权力，在分权而治和分层分权管理的条件下，每个“人”所获得的权力都是有限的，有限的权力与有限的责任相称，也就是要实现权力大小与责任大小的匹配。

基于“人”的预算所要实现的三个目标是：一是把预算目标利润分解落实到每个“人”从而形成责任预算，同时把每个“人”的责任预算与预算目标利润有效协同起来。二是为了使每个“人”都能有内在的动力去完成预算责任指标必须使每个“人”都能够从责任指标的履行中分享收益，从而实现预算责任与分享收益的有机结合，也就是把责任与利益有效协同起来。与此同时，还必须实现企业中每个“人”的利益之间的均衡以及每个“人”的利益与企业整体利益的均衡。三是为了使每个“人”能够完成预算责任指标还必须使每个“人”都能够享有基本的权力。这种权力不仅要能保证预算责任指标的完成还必须有助于清晰地界定预算责任履行的边界。这里预算责任的确定是预算利益和预算权力确定的前提。基于“人”的预算要达成上述三个目标需要按照以下路径展开：

**路径之一是确定预算中的每个“人”所必须要做的事。**只有预算中的每个“人”都能够各行其事、各履之职，预算目标利润的实现才有基础。做到这一点就是要把企业的整个生产经营活动逐一分解落实到企业内部的各个环节、部门和岗位上去，并将这些活动全部转化成作业，由此就产生了作业分析。作业分析至少包括以下环节：一是确定某项作业的存在必要性，就是要分析此项作业对生产经营活动的不可或缺性，如果缺少此项作业，生产经营活动就不可能正常进行或者生产经营活动就会产生质量瑕疵。二是分析某项作业的运行有效性，不仅包括设计某项作业所要完成的动作以及每个动作需要经过的程序，而且也要设计相关作业的协作关系。为了提高某项作业的运行效率，进行作业分析的根本目标就是要实现动作和流程的标准化。三是将若干相关的作业有效组合在一起形成岗位，将若干关联的岗位配置在一起形成部门，这样就使得企业所有的生产经营业务有了实施的主体。

**路径之二是确定预算中的每个“人”所做的事与哪些预算责任指标相关。**为了保证预算目标利润的实现，必须将形成预



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

算目标利润的各项收入和成本费用指标与相关的作业有效连接起来，或者必须分析每项作业可能形成哪些收入和哪些成本费用项目。这是实现作业与预算指标对接的前提。做到这一点，必须进行作业的价值分析和成本分析。没有这两种分析方法，就很难找出每一种作业与相关的价值和成本项目之间的关系，也就很难对预算中的每个“人”进行预算指标的分解。如果我们把路径一和路径二联系起来就能找到一种内在的逻辑关系：在作业分析的基础上形成岗位和部门，它们成为了预算中的责任人；再根据作业与相关收入和成本费用项目的关系，将预算责任指标分解落实到相应的岗位和部门（也就是预算中的责任人）上，这样预算中的责任人就成为了预算的一个责任单元即预算责任主体，只有当预算责任指标落实到企业的岗位和部门，它们才能成为“预算责任”主体，否则只是一个业务主体。

**路径之三是确定预算中的每个“人”所做事与相关预算责任指标的数量关系。**如果说路径二是确定预算中的每个“人”所要分解落实或者考核哪些预算责任指标，那么路径三则是要确定这些预算责任指标所要分解落实的具体数量，这是基于“人”的预算的最难点。为了将预算责任指标分解落实到每个“人”，必须要解决两个基本问题：

一是必须根据每个“人”所做“事”的数量多少和难易程度分解落实相关的预算收入和成本费用指标，通过这两个方面的分解就是要实现收入和成本费用预算指标与每个岗位的业务量之间的衔接。在这里，最重要的是要确定每个岗位的业务量以及单位业务量所带来的收入和必须开支的成本费用。如何确定每个岗位的业务量，大体上可以分为三种方法。方法一：业务量由企业的外部市场决定时，则可以以市场的平均标准结合企业的市场地位进行确定。如销售岗位的销售量必须要以行业每一个销售人员的平均销售水平为参照，结合本企业在行业中的竞争力排位予以确定。方法二：业务量由企业自身的生产经营条件所决定时，则可以参照这些条件的优劣予以确定。如生产岗位的生产量往往受制于生产设备的技术性约束，则可以以生产设备所确定的技术上的业务量指标为基础予以确定。方法三：业务量必须通过作业标准化后予以确定。对于不能由这三种方法确定的业务量则一般采取以经验数据为基础进行测算的方法。在确定每个岗位业务量的基础上必须进一步确定相应的收入和成本费用的预算指标，这里最为关键的是要确定收入和成本费用与业务量的关系。就收入而言，就是要确定单位业务量的收入价格，可以是预期的市场价格或通过企业内部各部门、各岗位讨价还价而形成的内部转移价格。就成本费用而言，必须把它们区分为固定成本费用和变动成本费用。固定成本费用主要是确定成本费用的预算总额（如固定资产折旧），变动成本费用主要是确定单位业务量的费率（如销售招待费用率、单位业务量原材料和人工耗量）。这两者应尽可能通过作业环境和作业流程标准化使得成本费用额和成本费用率的确定有一个客观的标准。

二是必须在每个“人”之间进行预算责任指标分解的有效均衡。也就是说要在作为预算责任主体的各部门、各岗位之间实现所担当的预算责任的有效均衡，防止出现每个“人”所承担的预算责任倚轻倚重。从实践上说，如果预算责任指标分解的结果导致有的部门和岗位人人都趋之若鹜，而有的部门和岗位则无人问津或退避三舍，这就说明预算责任指标的分解没有实现均衡效应。如销售收入指标在不同地区的销售岗位的分解不考虑不同地区的销售难度，就会使得易销的地区的销售岗位人人都争抢，而难销的地区的销售岗位无人问津。不仅要在同类岗位之间进行预算责任指标分解的有效均衡，而且在不同类岗位之间也要进行预算责任指标分解的有效均衡。

**路径之四是确定每个“人”的权力、利益与预算责任指标之间的关系。**本着干什么管什么就给予什么权力的原则确定每个“人”的权力范围和权利大小。权力范围包括业务权、现金收支权、资产占用权和成本费用开支权。每个“人”所承担的预算责任不同，所享有的权力范围也不尽相同。如销售岗位必须对销售收入的收款承担责任，那么销售岗位就有一定限度的赊销权。权力大小则必须以承担预算责任的大小予以确定，如销售岗位承担的销售收入越多，销售岗位的赊销权限就应该相对较大。此外，还必须本着干什么干到什么程度就分享什么利益的原则确定每个“人”的收益分配范围和收益分配大小。收益分配范围以每个“人”所承担的预算责任指标的内容为基础进行确定，如销售岗位要承担销售收入、现金收回、销售费用等预算责任指标，则每一个预算责任指标的完成都可以分享收益。收益分配的大小以每一个预算责任指标完成程度为基础，通过确定相应的收入分配标准最终确定收入分配的数额。这里最为关键的是要确定每一项预算责任指标完成后所应分享的收入分配额。这一收入分配额不仅要考虑与预算责任指标完成程度的关系，即预算责任指标完成得越多，难度越大，分享的收益就应该越高，也必须考虑每个“人”之间包括各部门和各岗位之间的收益分配的均衡性，不能造成多劳者不能多得，少劳者反而多得的不均衡状态。

总之，基于“人”的预算，一方面必须把企业内部所有人的行为都整合到预算的要求上来，使人人为完成预算责任指标承担责任，进行作业；另一方面必须实现每个“人”的权力、利益与相关责任指标之间的相互匹配，同时，还要实现每个“人”之间的权力、利益和责任的相互均衡。■

［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