

预算重构： 从责任导向到利益导向

■ 谢志华

传统上，一般把预算管理作为责任管理的一种有效手段，通过确定预算责任目标、分解预算责任目标、执行预算责任目标和考核预算责任目标的执行情况，形成一个完整的预算责任管理体系，把这种基于责任管理的预算管理体系称为责任导向的预算管理。事实上，之所以进行预算管理，无论从理论还是实践的角度来说，都是基于利益导向的。所谓预算管理的利益导向，就是要通过预算管理体系使每一个预算责任主体成为企业内部的一个相对独立的利益主体，每一个预算责任主体为了追求自身利益的最大化而积极主动地履行预算责任目标。这里，追求自身利益是履行预算责任目标的原动力，这样就把预算管理建立在人性化的管理上，人们完成预算责任目标是一种基于自身利益的内在行为，而不是一种外在的责任强制。

一、从责任导向到利益导向的理论基础

企业制度经历了由自然人企业向公司制企业的过渡。自然人企业的基本特征是自己的钱自己经营，其结果是所有的收益都归自己，其激励效应最大；所有的亏损也要自身承担，其约束效应也最大。也就是说，自然人企业盈亏刚性，这种盈亏刚性表明自然人企业的盈亏边界是完全清晰的，不可能出现“吃大锅

饭”和“搭便车”现象，是一个完整的、独立的利益主体。自然人企业的所有经营活动都是基于自身利益最大化的目标而发生的，具有完全的利益导向性，其激励效应和约束效应也最大化。尽管自然人企业的激励效应和约束效应最大化，但由于其特征是自己的钱自己经营，从而受制于自身的资本规模，无法实现规模效应；也受制于自身的能力而无法实现能力效应。

公司制企业的基本特点是两权分离，从而把整个社会的资本交由最优秀的经营者经营，这样既可以实现规模效应，也可以实现能力效应。事实上，大规模的资本集中于一个公司不仅使得公司实现规模化经营，也必须要有高能力的人才能进行规模化经营，两者是相辅相承的。一旦大规模经营，在公司内部就会形成从上至下的科层结构，上一层次必须对下属层次下达责任目标，下属层次必须对上一层次履行责任目标。所以，在大规模的公司化经营的条件下，自然就形成了责任导向的管理体系。事实上，责任导向的管理体系使得责任主体的行为具有外生性和强制性。外生性是指责任主体的行为是由外部决定的，不具有自主性的特征；强制性是指责任主体的行为是被迫的，不具有自愿性的特征。由此，就无法形成责任主体的主观能动性。所以，在建立公司制企业后所面临的基本问题

是如何使企业内部的每个责任主体都有自身独立的利益。如果每个责任主体都有自身的利益追求，那么为了追求这种利益的最大化，每个责任主体都会心甘情愿地履行责任，并且履行得越多越好。这时，履行责任是为了追求利益，从而就形成了利益导向的管理体系。

事实上，在我国计划经济体制下，国有企业责任导向的管理体系进一步扩展至国家计划责任的管理体系，国家通过行政计划并以行政命令的方式向国有企业下达计划责任指标，各个国有企业按照国家计划责任指标展开生产经营活动，国有企业是国家计划责任指标的被动执行者，国有企业计划责任指标完成的好坏一般不与企业责任主体的报酬直接挂钩。这种管理体系所造成的结果就是在企业内部，各责任主体相互“吃大锅饭”、“搭便车”现象十分严重。其实，这种现象不仅存在于计划经济体制下的国有企业，在大规模的公司制企业中也比比皆是。所以，我国在经历了将国有独资企业转化为公司制企业后，仍然需要解决的问题是，如何在公司制企业内部使每个责任主体能够成为一个相对独立的利益主体，每个责任主体收益的多少取决于对企业提供的价值贡献的多少，每个责任主体为追求自身的利益必须为企业创造价值，为企业创造了价值才可以通过分享创造价值的形式取得收益，这样企业

就由过去的责任导向管理体系转向利益导向管理体系。在这种利益导向管理体系下,公司制企业不仅可以实现规模效应和能力效应,而且由于内部每个责任主体是一个相对独立的利益主体,也就可以较好地实现激励效应和约束效应。

在经济学里,“合乎理性的人”的假设通常简称为“理性人”或“经济人”假设。“经济人”假设是对从事经济活动的所有人的基本特征的一般性描述。它指每一个从事经济活动的人都是利己的,也就是说,每一个从事经济活动的人所采取的经济行为都是力图以自己的最小经济代价去获得最大的经济利益,即人们的行为是利益导向的。在公司中,第一个层次为公司创造价值并分享创造价值的“经济人”包括政府、所有者(全体股东和债权人)、经营者(团队)、员工(整体),他们分别为公司创造价值提供了不可或缺的要素,即政府为公司创造价值提供了环境要素,所有者为公司运行提供了物质要素,经营者为公司运行提供了决策要素,员工为公司运行提供了执行要素。他们所提供的这些要素既具有不可或缺性,又具有共同结合才能创造价值的逻辑属性。正由于每一个要素提供主体所提供的要素是不可或缺的,所以,他们必须分享公司创造的价值。哪一个主体如果并非不可或缺,其就不可能分享公司创造的价值。不仅如此,哪一个主体分享公司创造的价值多少也是由这一主体所提供的要素的稀缺程度所决定的,越是供不应求的要素所分享公司创造的价值就会越多。从这种分析不难看出,所有的要素提供主体作为“经济人”,之所以提供要素就是为了实现自身利益的最大化,之所以每一个要素提供主体都能在公司中分享利益,是因为所提供的要素对公司价值的形成不可或缺。这都无不表明了公司的任何一个经济人的行为都是利益导向的。除了第一层次的“经济人”的行为是利益导向的,在每一个为公司提供要素的“经济人”内部又存在更小单元的“经济

人”,及至每一个自然人。这些“经济人”也存在上述特征,他们的行为也是利益导向的。如经营者团队内部每一个高管人员都是为了追求自身利益而参与到公司中来,员工整体内部每一个人也是为了追求自身利益而参与到公司中来,而所有者中的任何一个出资人都无不是为了获取报酬而参与到公司中来。正由于公司中每一个“经济人”都是为了追求自身利益而参与到公司中来,所以,他们既是自身利益的提供者,也是自身利益的分享者。从这一点出发,履行责任本身就是为了提供自身的收益,两者须臾不可分离。

公司制企业是一种现代企业制度,这一制度发展至今虽然很好地建立了责任导向的管理体系,但是仍不能有效地发挥企业内部每个责任主体的主观能动性。要做到这一点,必须让每一个责任主体感觉到为自己而干,这正是“经济人”假设所要求的。实现这一要求,就必须在大规模经营的公司制企业内部让每一个责任主体成为一个相对独立的利益主体,这样就使得公司制企业一方面可以实现规模效应和能力效应,也能够使得每一个责任主体为实现自身的利益而发挥最大的主观能动性。

在上面的分析中,把公司内部的一个责任主体假定为一个纯粹的“经济人”,所以其行为目的就是要实现自身的收益最大化。但是,按照马斯洛的需求层次理论,个体成长发展的内在力量是动机。而动机是由多种不同性质的需要所组成的,各种需要之间,有先后顺序与高低层次之分;每一层次的需要与满足,将决定个体人格发展的境界或程度。马斯洛认为,人类的需要是分层次的,由低到高是:生理需求、安全需求、社交需求、尊重需求和自我实现。这些需求中,有的必须要借助金钱才能满足,有的则不需要借助金钱就可以得到满足,如尊重需求和自我实现的需求就不一定与金钱有直接的关系,这说明“经济人”假设仍然存在一定的缺陷。既然人们的需求并不

仅仅只是金钱,那么基于利益导向的管理体系也不仅仅只是以人们获取收益作为其行为的动机,同时也必须满足人们精神感受的需要。所以从广义的角度讲,“利益导向”中的“利益”主要是指满足自身的需要,在公司中,一个员工受到尊重、与周围关系融洽、能够得到升迁等,都属于员工所需要获得的“利益”,正是为了得到这些利益,公司所有的要素提供者才履行各自的有关责任。人们不是为了责任而是为了利益才集合到公司中,但为了获取利益就必须履行责任。

二、预算管理的利益导向特征

从形式上看,预算管理具有责任导向的特征,但从本质上看,预算管理具有利益导向的特征,主要表现在以下方面:

(一) 预算是以目标利润作为其制定起点,而从所有者的角度出发,目标利润就是其所获得的收益,所以预算具有直接的利益导向性。两权分离的公司制企业一般借助预算协调所有者与经营者、经营者与员工之间的权利义务关系。就所有者与经营者的权利义务关系而言,就是所有者提出经营者必须实现的目标利润,而经营者必须向所有者承诺完成目标利润。为了使所有者确信经营者的承诺,经营者通过确定预算体系表明了这种承诺的可实现性,这是建立在各预算事项可实现性的基础上的,经营者所编制的预算表明了预算年度主要依靠哪些预算事项确保目标利润的实现。由于有了这种预算体系所表达的承诺,经营者才可以被聘任,才能够得到相应的年薪收入。经营者正是基于这样的利益动机,才接受了所有者提出的完成目标利润的责任要求。

就经营者与员工的权利义务关系而言,就是经营者将预算指标分解落实到每个员工,只有每个员工保证完成经营者分解落实的预算指标,经营者才能完成所有者的目标利润,经营者的利益才可能最终实现。每个员工之所以接受分解落实的预算指标是因为每一个员工在完

成相应的预算指标后会得到相应的利益,如果没有这种利益,任何一个员工都不会无端地去接受经营者分解落实的预算指标。在预算管理体系中,每一个员工就是一个预算责任主体,而预算责任主体不仅仅只是承担预算责任,而是必须享有相应的预算权利和预算收益,正是基于这种预算权利的使用和预算收益的取得,预算责任主体才承担相应的责任。任何员工不会为单纯履行责任而工作,而是为了获取相应的利益才履行责任。

(二) 预算管理指标所要达到的标准是最低标准,必须完成,因而具有强制的责任性,而最高标准是越高越好,没有极限,只能靠激励,而激励本身就是预算责任主体所追求的利益目标。预算指标所确立的最低标准是指预算责任主体所必须履行的最低责任目标,具有责任导向性。而预算责任主体若不能完成,就势必受到相应的处罚。尽管如此,预算责任主体完成了这一最低责任目标,必然会获得相应的利益,只是因为有了这种利益,预算责任主体才去履行这一最低责任目标,否则预算责任主体就没有了履行责任的动力源泉,甚至,预算责任主体将离开企业。更为重要的是,预算管理的根本目的不只是仅仅完成最低标准的预算指标,而是要通过有效的激励机制,使预算责任主体不断地发挥主观能动性。预算责任主体在激励机制的作用下,为了追求自身利益的最大化,不断地超越预算指标的最低标准。显然,预算责任主体之所以使预算指标的实现不断地超越新的高度,是利益诱导,而不是责任强制的结果。

(三) 预算管理是以责任中心作为预算执行的主体,责任中心可以大到一个企业,小到一个岗位,每一个责任中心都是一个相对独立的利益主体。公司制企业采取大规模群体劳动的形式,每个部门、每个岗位、每个员工之间的权利边界、责任边界和利益边界往往模糊不清,从而造成了“吃大锅饭”、“搭便车”的现

象。公司制企业的体制进一步完善就是要实现在大规模群体劳动的前提下,还能让每个部门、每个岗位、每个员工感觉为自己而工作,这是利益导向的管理体系的关键点,怎么才能做到这一点?在预算管理体系中采取了责任中心(或责任岗位)的组织形式,以强化企业内部各部门、岗位、员工的利益的相对独立性。责任中心(或责任岗位)的形成原则就是必须明确地界定各责任中心(或责任岗位)之间的权利、责任和利益边界,使每一个责任中心(或责任岗位)能够成为一个相对独立的利益单元。为了实现这一原则,就必须对每一个责任中心(或责任岗位)下达预算指标,称之为责任预算;对每一个责任中心(或责任岗位)履行预算责任的情况进行单独核算,称之为责任会计;对每一个责任中心(或责任岗位)履行责任的结果进行考核,称之为责任考核;根据每一个责任中心(或责任岗位)完成预算的好坏进行奖惩,称之为责任报酬。这样,尽管在公司制企业内部采取大规模群体劳动的形式,但每个责任中心(或责任岗位)都有责、权、利的相对独立性,各责任中心(或责任岗位)之间就很难相互“搭便车”、“吃大锅饭”,各责任中心(或责任岗位)都能感觉到为自己而干,预算责任指标完成的好坏就决定了各责任中心(或责任岗位)收益的高低,为了得到更多的收益,各责任中心(或责任岗位)就必须更好地完成预算责任指标,正是基于自身利益的需要,各责任中心(或责任岗位)才持续不断地努力工作。

(四) 预算管理采取市场模拟的方式,实现公司制企业内部上下之间、不同部门、不同岗位、不同环节之间的利益界定。按照科斯的交易费用理论,企业之所以存在是为了节约交易费用,通过企业内部的行政协调,可以减少因市场讨价还价而产生的交易费用。但是,由于企业内部采取行政协调的方式,使得企业内部各部门、各岗位、各环节之间的关系不再是市场讨价还价的关系,从而容易导致各

自的责权利边界的模糊。为了解决这一问题,就必须在企业内部模拟市场,建立相互讨价还价的机制,这种讨价还价的机制包含了两个方面:一是在企业的纵向体系中,通过预算责任指标分解的上下之间的讨价还价,实现权利与责任的匹配以及利益与责任的匹配。表面上看,预算责任指标的分解过程只是落实预算责任的过程,它要求每一个下属层次都必须承担一定的预算责任,但本质上看,在落实预算责任指标的同时,只有配置相应的权利才能确保预算责任指标的完成,也只有建立一种合理的收益分配机制才能使人们有动力完成预算责任指标。所以,上下之间就预算而进行的讨价还价是要更好地实现权利在上下之间的合理配置,以及利益与责任、利益在企业内部各部门、各岗位、各环节的均衡。二是在企业的横向体系中,通过建立需求链(或供应链)关系,实现企业内部各部门、各岗位、各环节之间的责权利的明确界定,为此就形成了内部合约,在内部合约中会明确规定内部转移价格、转移质量、转移时间、转移地点等条款,所有这些条款都是企业内部各部门、各岗位、各环节之间相互讨价还价的结果,由于这种结果不是通过行政裁决而是通过讨价还价实现的,各部门、各岗位、各环节之间必然相互认可,从而使得各自的责、权、利能够得到有效界定。即便是相互讨价还价难以达成一致时,也模拟市场、设立仲裁机构进行调解。所以不难看出,在预算管理体系中,模拟市场是其重要的特征,通过模拟市场的方式,能比较好地使得每个责任中心(或责任岗位)成为一个责、权、利边界明确的利益主体。■

[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