新公共管理运动与政府管理会计的兴起

路军伟　厉国威

（厦门大学　厦门　361005　浙江财经学院　杭州　310018）

【摘要】本文根据新公共管理运动的内容和特征，分别从管理会计的发展史以及新公共管理赋予政府会计目标新的内涵这两个视角，论证了政府管理会计产生的必然性，并对开展政府管理会计研究提出了初步设想。

【关键词】财务会计　管理会计　新公共管理　政府管理会计

现代管理科学的形成和发展对现代管理会计的形成和发展，在理论和方法上起着奠基和指导的作用。然而，由于管理思想以及管理技术和方法几乎都是针对企业这样的营利性组织的，因此管理会计理论研究的开展也主要以企业为对象，并随着管理思想的变革逐步深化。

从会计的分类来看，企业会计包含了服务于对外报告的财务会计和为内部经营管理服务的管理会计，而政府及非营利组织会计包含财务会计和预算会计。一方面，新公共管理运动要求管理会计研究向公共部门尤其是政府机构延伸，从而进一步丰富管理会计的内容；另一方面，政府的管理由行政管理向公共管理转变，这迫切要求政府在程序化和合规性的基础上更多地关注绩效，从而赋予了政府会计目标新的内涵。这要求政府更加注重决策的民主化和科学性以及执行过程的严格控制，而这需要成本和管理会计信息系统给予信息支持。因此从这个角度来看，政府及非营利组织迫切需要加强管理会计研究。由于我国非营利组织大多数由政府创办，而民间非营利组织不仅规模较小、数量也不多，因此本文侧重于讨论新公共管理运动和政府管理会计。

一、新公共管理运动及其主要内容和特征

“新公共管理主义”强调商业管理的理论、方法、技术及模式在公共管理中的应用。尽管西方各国政府改革的动因、议程、战略、策略以及改革的范围、规模、力度有所不同，但都具有一个相似的基本取向，那就是以采用商业管理的理论、方法以及技术，引入市场竞争机制，提高公共管理水平及公共服务质量为特征的“管理主义”或“新公共管理”纲领。尽管如此，公共管理学家在对新公共管理的内容和特征的认识上仍然不尽相同。

著名公共管理学家胡德将新公共管理的主要内容和特征概括为：①向职业化管理转变；②具有明确的绩效标准与衡量指标；③更加重视产出控制；④实行部门分权，将公共部

旧资源。积极推进废钢铁、废有色金属、废纸、废塑料、废旧轮胎、废旧家电及电子产品、废旧纺织品、废旧机电产品、包装废弃物等的回收和循环利用；支持汽车发动机等废旧机电产品再制造；建立垃圾分类收集和分选系统，不断完善再生资源回收、加工、利用体系；在严格控制“洋垃圾”和其他有毒有害废弃物进口的前提下，充分利用两个市场、两种资源，积极发展资源再生产的国际贸易。

4. 开发生态科技。生态技术不是一般的工业技术，而是遵循生态规律的技术。生态技术主要包括污染治理技术、废弃物利用技术和清洁生产技术。

5. 建立有效的内部管理制度。要加强组织领导，树立科学的发展观和绿色工业目标考核体系及统计分析、奖励制度。要加强统计、分析工作，建立资源节约与综合利用的考核标准和分析通报制度，建立企业资源节约和综合利用的监测和管理体系。要建立表彰制度，对发展循环经济做出显著贡献者予以奖励。

综上所述，循环经济，就是一种以资源的高效利用和循环利用为核心，以“减量化、再利用、再循环”为原则，以“低消耗、低排放、高效率”为基本特征，符合可持续发展理念的经济增长模式。企业是按照循环经济理论和生态学原理建立起来的一种与生态环境承载能力相适应、物质和能量高效组合利用以及生态功能稳定、协调的新型工业系统，它构成循环经济的支柱和主体。因此，研究基于循环经济理论的企业财务管理目标具有现实意义。

【注】本文为江苏省社会科学院立项“构建企业循环经济信息披露指标体系”课题（项目编号：院阅：B0607）阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 范长缨，王爽.循环经济、统合管理与价值工程——对价值工程的再认识.价值工程，2005；2

2. 袁建国，王娟，姚敏.循环经济模式下企业财务管理问题研究.财会月刊（理论），2006；6

3. 杨辉.企业在发展循环经济中的地位和作用.再生资源研究，2006；3

4. 丘兆逸.区域循环经济发展中的成本-收益矛盾分析.统计与决策，2006；11

门分解成更小的单元;⑤引入市场机制,强化公共部门的内部竞争;⑥采用私人部门的管理风格和方法;⑦强调资源运用上的克制和节约。英国学者温森特·怀特认为,新公共管理强调职业化的管理、明确的绩效标准和绩效评估,以结果而不是程序的正确性来评估管理水平,看重金钱的价值,对消费者而非公民的需要保持敏感性,强调公共服务的针对性而非普遍性。罗德斯指出,新公共管理有如下几个中心学说:以管理而非政策为焦点,以业绩评估和效率为焦点;将公共官僚机构分解成各种建立在使用者付费基础上的处理事务的机构;准市场的使用和合同承包以培育竞争;一种强调产出目标、限制性项目合同、金钱诱因和自由裁员的新管理风格。经济合作与发展组织在1995年度公共管理发展报告——《转变中的治理》中,把新公共管理的特征归纳为如下八个方面:①转移权威,提供灵活性;②保证绩效、控制和责任制;③发展竞争和选择;④提供灵活性;⑤改善人力资源管理;⑥优化信息技术;⑦改善管制质量;⑧加强中央指导职能。我国著名公共管理学者陈振明在以上国外学者研究的基础之上,将新公共管理的研究纲领(范式特征)归纳为以下八个方面:①强调职业化管理;②明确的绩效标准与绩效评估;③项目预算与战略管理;④提供回应性服务;⑤公共服务机构的分散化和小型化;⑥竞争机制的引入;⑦采用私人部门的管理方式;⑧管理者与政治家、公众关系的改变。

笔者认为,撇开所有学者观点的差异,新公共管理运动所有的这些内容和特征,实际上可以概括为两大方面:

一是范式和理念的转变。在新公共管理倡导者的眼里,政府不再是凌驾于整个社会之上的"上层建筑",而是提供公共物品的"生产"部门,因此政府组织及第三部门如同私人企业一样,也有一个投入产出过程。甚至有的新公共管理倡导者认为,政府组织、私人企业、第三部门之间在整个社会中是合作关系,政府组织与私人企业以及第三部门在社会中各司其职,提供公共产品、私人产品以及准公共物品和俱乐部物品。这样,政府组织就从传统意义上的权力机构被抽象成为为社会的公共利益提供公共物品的一般意义上的投入产出组织。既然公共部门(包括政府组织和第三部门)和私人企业一样,也是一个投入和产出部门,那么公共产品并不一定非得由政府组织来提供。政府组织、第三部门和企业组织之间存在竞争,政府组织内部在提供公共产品上也存在竞争。尽管政府并不以营利为目的,但其存在着生存的需要和自我扩大的动机,因此政府也必须参与竞争,同时也需要在其内部引入市场机制。这要求政府更加关注绩效,更加注重产出和结果,更加强调顾客至上的原则。

二是技术和方法的改变。既然传统的行政管理无法使得公共部门尤其是政府组织具有更强的竞争力,以及无法适应环境和满足强调绩效、注重产出和结果以及顾客至上等要求,那么就需要用企业家的精神来改造政府,引入私人部门管理的技术、方法。笔者认为,技术和方法的改变是范式和理念转变的逻辑上的结果,也是政府管理会计成为必要的直接原因,因为管理会计是私人部门管理技术和方法的重要组成部分,贯穿于企业生产经营的全过程。

尽管关于公共管理究竟是公共行政管理的一个延伸还是完全不同于传统行政学的另一新兴学科的争论还在继续,但笔者认为,从传统的公共行政管理到新公共管理并非仅仅是名称上的转变,而是理念上的彻底变革。从管理会计发展的角度来看,这一管理思想的变革也必然引起管理会计理论的一次大的发展。

二、管理会计的拓展与政府会计的分化

如果按照会计主体是否具有营利的目的来划分,会计可以分为企业组织会计和政府及非营利组织会计;如果按照会计服务对象的不同来划分,会计可分为服务于对外报告的财务会计和服务于内部经营管理的管理会计。具体划分如下图所示:

	企业会计	政府会计	非营利组织会计
财务会计	企业财务会计	政府财务会计	非营利组织财务会计
管理会计	企业管理会计	政府管理会计	非营利组织管理会计

受新公共管理运动思潮的影响,无论从管理会计的形成和发展的历史沿革来看,还是从政府及非营利组织会计的根本目标来看,政府管理会计的产生都将是历史发展的必然。管理会计将向公共部门尤其是政府机构进一步横向拓展,而政府会计也将出现分化,形成政府财务会计和政府管理会计并存的局面。

从管理会计产生和发展的历史来看,每一次管理思想的嬗变都对管理会计理论的纵向深化和横向拓展起到了根本性的推动作用,并由此逐步形成了目前较为完整的管理会计体系。胡玉明在《管理会计发展的历史演进》一文中将管理会计的发展划分为四个阶段:第一阶段,追求效率的管理会计时代。这一阶段也是管理会计的产生阶段。受泰罗科学管理思想的影响,标准成本、预算控制和差异分析等与泰罗的科学管理思想直接相联系的技术方法开始被引入到管理会计中,同时管理会计的研究受到了会计界的重视,管理会计作为一门独立的学科应运而生。第二阶段,追求效益的管理会计时代。随着科学管理学说"重局部、轻整体"的根本性缺陷暴露无遗,其逐步被现代管理科学所取代,从而也为管理会计的进一步发展奠定了理论基础,形成了以"决策与计划会计"和"执行会计"为主体的管理会计结构体系。第三阶段,管理会计反思时代。在经历了激烈的争论和曲折的发展之后,管理会计的研究方向转向了价值链优化和价值增值,作业成本法和作业管理是这一时期管理会计研究的重要成果之一。尽管胡玉明没有明确指出这个阶段所依赖的管理思想,但笔者认为,价值链优化和价值增值是与以顾客为导向的管理理念分不开的。第四阶段,管理会计主题转变的过渡时期。在这个阶段,管理会计的主题已经从单纯的"价值增值"转向企业组织对外部环境变化的适应性上。很显然,战略管理思想在管理会计的这一发展时期起到了重要的理论指导作用,平衡计分卡是这一思想的具体体现。

新公共管理思想是政府组织及第三部门领域管理范式和理念的一次根本性变革,这必将为管理会计向这一领域进行横向拓展提供理论上的支持。新公共管理特征中包含的追求“三E”,关注绩效、顾客导向、战略管理等与管理会计几个阶段发展所追求的目标本质上是相同的,这既是管理会计存在的理论基础,也是管理会计存在的原因和目的。政府管理会计必将伴随着新公共管理的思想应运而生,使管理会计从横向上得到拓展。

从政府会计的根本目标来看,新公共管理运动下,政府会计目标将被赋予更深刻的内涵,要求政府会计体系进一步完善。陈立齐和李建发在《国际政府会计准则发展评述》中指出,政府会计的目标包括以下三个层次:①基本目标是检查、防范舞弊和贪污,以保护公共财政资金的安全。②中级目标是促进健全的财务管理。财务管理包括收税和其他收支、举债、还债等活动。对于一个运作状况良好的政府而言,这些活动都是通过预算或计划事先安排好的,并通过适当的授权交易,将交易过程和结果记录在财务会计系统中。③最高层次的目标是帮助政府履行公共受托责任。一般的观点认为,政府会计包括政府财务会计和预算会计。政府财务会计相当于企业组织中的财务会计,预算会计是政府预算与政府会计的结合,通过预算账户记录和报告预算执行情况的控制程序。

笔者认为,政府会计中的预算会计实际上是政府管理会计的一个雏形,具有管理会计中的控制职能。但预算会计是传统公共行政管理范式下的产物,无法成为真正的管理会计。传统的公共行政管理下,政府财务会计和预算会计也许可以完成以上目标,但在新公共管理运动下,政府的基本目标虽然没变,而中级目标和高级目标将被赋予新的内涵。改革者希望政府的运营活动具有经济性、效率和效益。在这种情况下,政府也需要一个管理或成本会计系统,以便确定其提供公共服务的成本是最小的且效果是最好的。

很显然,新公共管理运动下,顾客至上的理念实际上是民主化思想的进一步体现。这要求继续完善政府财务会计体系,规范会计处理和报告程序,提供可靠和相关的财务信息,保障公民的知情权。而追求“三E”(经济、效率、效能),以及由注重投入到注重产出和结果的转变,关注绩效和战略管理等要求,则需要将现有的预算会计提升和拓展为政府管理会计,为政府内部管理提供信息支持,从而全面实现新公共管理运动下政府会计的目标。

三、进行政府管理会计研究的初步设想

服务于政府组织内部管理的会计不可能照搬企业管理会计,政府管理会计应具有自身的特征,因为政府是以提供公共物品、满足社会需求为己任。政府通常具有以下几个特征:①政府通常不存在营利动机;②从整体上说,政府的收入绝大部分来自于纳税收入和其他非互惠性交易;③授权使用公共资源以及对这些资源进行管理通常由政府和立法机构共同完成。这些特征必然影响到政府管理会计的职能、组成内容、学科基础、研究方法等各个方面。比如说,由于非营利性的特征,企业管理会计中的某些技术方法(如本量利法)无法直接应用于政府管理会计;由于政府收入主要来源于税收,而税收具有强制性和无偿性,与提供的最终公共物品没有直接联系,因此宏观上来看政府组织与企业组织相比价格机制较弱,而价格信号是企业管理会计中决策与计划会计的一大关键要素;再者,政府一切活动都应纳入预算,并需要得到立法部门批准,这使得政府的自主权限相对企业较小,有些决策不可能由政府单独做出,因此政府管理会计目前可能更要侧重于执行与控制。

1. *关于政府管理会计的目标。*根据陈立齐和李建发关于政府会计目标三个层次的表述,笔者认为政府管理会计旨在为实现中级目标和最高层次的目标提供信息支持,在新公共管理运动思潮的影响下实现绩效导向的受托责任。

2. *关于政府管理会计的职能。*现代管理会计的主要职能包括决策支持和执行控制,并分别形成了决策会计和执行会计。前者是以经营决策方案经济效益的分析评价为核心;后者是以责任会计为核心,着重对经营活动的进程和效果进行评价与控制。由于政府组织价格机制较弱以及政府的很多决策权要和立法机关分享,受立法机关制约,政府管理会计的职能虽然包括决策支持和执行控制,但相比较而言应更侧重于后者。此外,政府一切活动的开展都应服从于宏观的经济、社会等各项目标,因此从长期性和宏观性的目标到短期性和微观性的具体活动都要有一个规划过程,规划也应是政府管理会计的职能之一。

3. *政府管理会计的研究内重点在于如何充分发挥政府管理会计的职能。*政府的一切活动都要纳入预算,因此政府管理会计的规划职能要求研究政府预算编制方法,事实上企业预算中的许多方法已逐步被引入政府预算中,如零基预算法等。新公共管理运动中市场化的引入(如合同外包)要求政府管理会计有决策支持的职能,满足政府在这些决策中的信息需求。执行和控制应当是政府管理会计的重要职能,这要求政府管理会计中应该包括预算执行与控制会计、标准成本会计、责任会计、绩效评估和管理等。

4. *政府管理会计的学科基础与研究方法。*政府管理会计应当以公共管理学、公共经济学、公共财政学等为基础。它和企业管理会计一样,也是学科交叉的一个结果。政府管理会计的研究应充分借鉴企业管理会计的现有成果,如标准成本法、责任会计、平衡计分卡等,但不能照搬。此外,在研究初期,规范研究的方法可能对于理清整个学科体系更具有指导意义,而接着进行一定的案例研究可能会更具有现实价值。

主要参考文献

1. 朱仁崎,彭黎明.新公共管理研究综述.求索,2003;1

2. 陈振明.公共管理学.北京:中国人民大学出版社,2003

3. 楼继伟.政府管理与会计的未来.北京:中国经济出版社,2001

3. 王庆东,常丽.新公共管理与政府财务信息披露思考.会计研究,2004;4

4. 李建发.政府及非营利组织会计.大连:东北财经大学出版社,2002