

政府会计变革的新公共管理与制度经济学解释

张曾莲

(厦门大学,福建 厦门 361005)

[摘要]在新公共管理运动下,各国进行了各种政府会计变革,包括引入应计制、产出预算和基准等。本文从制度经济学角度,分析新公共管理下政府会计变革的原因、过程和影响。

[关键词]政府会计变革;新公共管理;制度经济学

[中图分类号]F810.6

[文献标识码]A

[文章编号]1008-2670(2009)02-0008-05

20世纪末,各国政府转变了各种管理控制方法,包括组织结构、财务和管理会计、财务管理的其它方面、人力资源管理和战略。例如,很多政府进行分权、私有化活动等,并引入产出和结果导向的计划与控制、顾客导向、引入竞争、质量模型和多维度绩效评价等。所有这些改革即所谓的新公共管理运动。本文关注其中与政府会计有关的一些改革。

新公共管理被认为是一种功能主义方法,其主要目标是增加政府的经济效率和效果。为了理解政府会计变革,不能从单一的视角去理解(Hopwood and Miller,1994)。本文主要从制度经济学的角度看政府会计变革,包括引入的各种原因、变革的过程和效果。在分析组织和变革过程时,制度框架包括经济、社会、政治和文化等维度(Greenwood and Hinings,1996)。^[1]

一、新公共管理与政府会计变革

新公共管理(NPM)的核心是转变政府而使它更有效率和效益,并且在传递商品和服务时更具有经济性(Hughes,1998)。胡德将新公共管理的主要内容和特征概括为:向职业化管理转;明确的绩效标准与衡量指标;更加注重产出控制;实行部门分权;引入市场机制,强化政府内部竞争;私人部门的管理风格和方法;强调资源运用上的克制和节约(朱仁崎、

彭黎明,2003)。经合组织(OECD)1995年度公共管理发展报告《转变中的治理》把新公共管理的特征归纳为8个方面:转移权威,提供灵活性;保证绩效、控制和责任制;发展竞争和选择;提供灵活性;改善人力资源管理;优化信息技术;改善管制质量;加强中央政府指导职能(赵景来,2001)。德国学者 Gernod Gruning 指出,新公共管理的确凿无疑的特征至少包括20种(朱仁崎、彭黎明,2003):削减预算、VOUCHERS、绩效责任、绩效稽核、民营化、顾客观念、分权化、战略规划/管理、生产和供应的分离、竞争、绩效测评、管理风格变革、签约外包、自主管理(弹性)、审计的改善、人事信息管理(诱因)、使用者付费、政治和行政的分离、财政管理的改善、技术的更多利用。^[2]

新公共管理的范围非常广,包括政府对社会的管理(政府管理社会事务的过程)和政府的内部管理。从与政府会计信息的相关性来说,宏观层面的宏观经济管理、公共财政管理等和微观层面的公共部门管理、公共部门财务管理将对政府会计信息产生更多的需求。对于宏观经济管理而言,其信息来源不仅包括政府会计提供的信息,还包括政府的相关统计数据(这些数据也间接的来源于会计信息)。公共财政管理更依赖于政府会计信息,公共财政管理主要体现在财政收支管理和公共预算管理、成本

[收稿日期]2009-02-26

[作者简介]张曾莲,女,湖南长沙人,厦门大学会计系博士研究生,研究方向:公共财务与政府会计。

管理、投资管理、绩效管理等,这要求政府会计能够提供有关预算、成本、绩效等信息。新公共管理强调结果和管理者的责任,故政府会计的新公共管理需求观是站在政府管理者的立场上,他们需要政府会计信息为其公共管理决策提供支持,从而更加有效地配置和使用公共资源,履行政府对社会公众的受托责任。因此,他们需要管理取向的政府会计模式。

20世纪80年代前,各国政府的财务管理,主要强调投入和过程,政府通过财务预算和管理程序来控制。采用产出导向的计划和控制在20世纪末的政府革新。这是由于各国面临预算赤字,在社会任务和政府功能上出现危机。随着新公共管理的推进以及应计制在政府会计的逐步推行,各国引入产出导向的计划和控制,如预算和中期与年度财务报告。^[3]

二、制度理论与政府会计变革

(一) 制度理论

新公共管理理论认为政府改变控制是为了提高绩效,增加经济效率和效益,但组织变革并不仅仅是为了增加效率和效益,组织内外环境和制度也对管理变革起到重要作用。而制度理论强调社会结果和组织环境的社会和文化方面(如规则、知识、权力、利益、标准、特定群体和社会的习惯)对组织的影响,组织也反过来影响它。相对于功能理论,制度理论拓宽了组织的范围,考虑了组织环境。

旧制度经济学关注组织形式和它们的特征,尤其是效率,也关注制度的影响和其它社会和文化方面。通常,旧制度经济学表明“制度/经济”和“社会/文化”是组织变革的重要因素。制度理论不仅关注组织,也关注组织内的个体,即制度理论关注经济角色、社会文化问题、个人和组织、环境和它们的相互影响。总之,制度理论的范围很广。

社会制度经济学没有关注改革的原因和经济效率与效果。社会制度经济学主要关注模仿(为什么一些组织跟随趋势、模仿其它组织、为什么存在变革的固定模式与同构组织)。该领域的学者认为变革有时仅仅是为了满足外部的规则与预期,例如为了满足外部法律的规定。近年来,有些学者开始关注绩效衡量的影响、竞争逻辑、进行变革的理性原因等。这表明组织及其个体关注社会理性和社会效率,也表明制度经济学关注理性和效率概念,包括社会和其它问题。^[4]

(二) 制度理论与政府会计变革

Houwart(1995)认为,当新公共管理被引入时,新公共管理被作为各国政府应对环境变化的一个工具,如预算压力(经济因素)等内部因素、预期和正式规则(如外部制度)的外部改变。内部管理者不满足于传统、阶层制、投入导向工作方法等,也是一个因素。^[5]

如前所述,制度观也认为财务困境、正式规则、预期组织环境的改变,可能导致管理变革。这些变革不仅使组织更加企业化和增加经济效率和效益,而且在面对新的内外需求时显示出敏感度(做好准备或漠不关心),或者正式完成新的需求和预期。另外,制度理论关注各种要素的相互关系,例如,一旦引入新的会计系统,它不仅影响组织的效率,而且影响内外预期、组织和个体的利益与习惯。

Burn和Scapens(2000)基于旧制度经济学提出了个政府会计变革框架(Scapens,2006)。他们定义规则(rules)、惯例(routines)和制度(institutions)作为解释会计变革的基本概念。在他们的框架中,规则(rules)是正式陈述程序,而惯例(routines)是实际使用(Burns and Scapens,2000)。Burns和Scapens认为,会计背景下的规则作为正式会计系统的一部分被写入操作手册,而惯例是实际使用中的习惯和会计实践。规则通常不会经常改变,只在某些时候改变。但是,惯例作为日常工作方法的改变可能逐步改变。惯例的改变可能来自于现行工作方法的经验、规则的改变或社会压力要求改变(来自于组织内外不满足于某种实践和绩效,社会价值的新发展,某群体增加相对权力,或其它组织内外制度的改变)(Oliver,1992; Greenwood and Hinings,1996)。虽然惯例可能受规则影响,但惯例在某些方面通常不同于正式规则。一个正式规则的改变并不必然意味着管理者、其他员工的实际思考和工作方式将马上按照规则进行。在可以观察到的实际思想和行动改变之前需要一段时间。

Burns和Scapens认为,制度规范了个体的日常行为和工作程序。反之,制度也是日常行动和工作方法的结果(Burns and Scapens,2000)。制度使组织趋于稳定,或者趋同于某一组织,但它们不是不变的。广义的社会制度构造了组织的外部制度环境,而特定的内部制度规定了内部制度环境(它与外部环境因素紧密相连)。内部制度环境包括各种实践,如各种被长期认为是习以为常的惯例(Scapens,2006)。组织文化是内部制度的一个重要因素,因为它强烈影响参与者的信念、价值观和实践。

惯例植根于组织的历史,被相对稳定的制度定型,可以预期,惯例通常以一种渐进的方式改变。但是,当一个组织或其环境经历了一个巨变时,如政府进行私有化改革,某些惯例能在很短的时间内完成主要转变,这可能是由于员工知道组织的生存面临危机(Scapens,2006)。^[6]

制度理论和 Burns 和 Scapens 的框架可以作为分析和理解引入新公共惯例后会计的变革过程。也就是说,为了更好地理解组织的会计改变过程,包括引入的原因和效果,制度理论提供了一个广泛的框架来分析政府会计变革。制度分析也可以显示在一定程度上变革的效果与新公共管理思想所倡导的相一致。

迄今为止,有少量的实证研究用制度理论解释政府会计的渐进式变革(Nor - Aziah and Scapens,2007;Ter Bogt,2008)。制度理论(如社会制度理论和 Burns and Scapens 的框架)能提供一个基础来理解和分析政府引入新公共管理导向会计变革的原因、变革的过程及其效果。它主要通过关注 3 方面的问题:(1)政府会计变革的过程是如何发生的,经济因素和其它制度影响在引入会计变革中是否起重要作用。(2)如果起作用的话,哪些作用来自于执行正式会计系统的主要变革。(3)从长期看,这些变革是导致了组织功能的更加企业化,还是它们引入只是为了遵守外部环境中的法律规定,因此其效果主要是象征性的。^[7]

三、政府会计变革的原因

旧制度理论认为经济的和其它制度原因可能导致组织改变。社会制度主义者认为这些影响因素包括模范、外部法律等。Bogt(2008)详细讨论了会计变革的原因。很多学者认为很难严格区分组织会计系统的改变与其它新公共管理变革,如引入新组织结构、质量管理、关注人力资源管理等等。他们认为大多数变革实际上相互作用,也是政府长期变革过程的一部分。

很多学者认为会计变革的主要目标是增加组织的经济效率和效益(Bogt,2005)。20 世纪末的各国预算削减,导致了各国引入增加效率和效益的各种技术。除了经济合理性,社会/政治合理性要素也对引入变革起重要作用,例如,为了将来拉选票和获得政治支持。引入变革也是社会、政治和政府部门绩效的结果。由于很多投票人对政治和政府丧失信心,或不满足于政府绩效,导致了 20 世纪末很多西方国

家投票率的急剧下降。这将加速变革,尤其是引入分权和产出预算以及相关的计划和控制文件。当然,还有其它一些社会原因导致变革,但它们在本质上是象征性的。例如,在某种程度上,引入某些变革是受这样一些因素的影响:一种时尚或趋势去跟随新思想,担心被其它组织的同事认为是一个落后者,或来至于外部咨询者的建议,或来至于经验教训。

四、新公共管理下政府会计变革的影响

会计变革的效果可能是积极的,也可能是消极的,这些影响只是逐步可见,需要一个过程。本部分讨论引入一些主要会计变革的影响,如应计会计、产出预算、绩效预算和基准。

(一)应计会计

20 世纪 70 ~ 80 年代引入应计制意味着政府会计人员需要一些额外的培训来适应这个新系统。但从 20 世纪 50 年代起各国逐步从传统的现金制转向修正的现金制或修正的应计制会计系统,使得编制资产负债表成为可能。而且,要求年底报告应付和应收数额也使计算应计支出和应计收入成为可能(Bac,2002)。

严格地说,引入应计会计到现存系统基本上不冲突,也很难引起严重问题,尤其是因为通常引入应计会计最初被认为是一种技术变革。组织继续关注财务信息而不是产出和结果,这意味着受托责任过程没有根本改变(Bogt and Helden,2005;Mbl,2006)。

由于应计会计的引入是一个渐进过程,很难在短期内看出其效果。但总体而言,应计制有利于经济决策制定和组织功能的实现。应计制是一种更企业化的方法,首先它具有财务意义,但逐步地它将渗入组织的一般管理和他们的思考方式。有些政府会计人员认为,没有应计制的引入,就不可能编制产出预算并提供信息给活动和产出的单位成本。在应计制下,能获得预算和作业成本的及时记录。^[8]

(二)产出预算

在新公共管理导向下,很多国家在 20 世纪末引入产出预算。以前的研究认为产出预算及其绩效信息,以及相关的中期和年度报告的效果不是很理想。一些政府会计人员认为,最初,新公共管理思想看起来很吸引人,但细想起来很难执行。新公共管理很可能是一种好的思想、一种实用主义和企业化的方法,但在政府中实行并不容易。绩效衡量,作为新公共管理的一个重要因素,也很难执行。但总体而言,新公共管理有利于计划和控制,尽管它只是提倡产

出导向。新公共管理导向有利于部门和活动的成本结构的透明度,也有利于提高财务预算和报告的质量。在产出导向下,很少有组织超过他们的预算和支出不足;即使他们超支,中期报告也会提醒他们。这表明新公共管理导向有助于改进组织的财务管理。产出预算能使政府会计人员更多地关注产出和绩效,有助于定义任务和明确责任结构,变得更加专业化和企业化。新公共管理和产出预算也影响会计实践,尤其是组织文化(从投入和过程导向变成产出导向)。另外,产出预算的引入通常与分权相结合,分权后组织层级更少,灵活性增加。分权组织的任务、产出和结果导向和透明度也将逐渐增加。通过这种方式,组织文化将逐步改变,组织制度也跟着改变。

编制产出预算也将影响非财务人员。由于越来越多的人员需要预算和控制信息,也参与到生产这种信息。这主要是因为预算和控制信息在本质上并非严格的财务信息,而是内容导向。这意味着生产和解释预算及控制信息不再是财务人员的专利,内容导向的雇员也开始关注财务信息。

总之,引入产出预算意味着市民服务和政治家的活动(如定义和讨论政治领域的内容)已经逐步变得更加关注。比以前更频繁的是,特定政策领域正考虑更广的政策项目内容。在有些领域,更多的政府人员开始参与产出预算。^[9]

(三) 绩效预算和基准

绩效衡量、新公共管理、引入产出预算和基准密切相关。事实上,绩效衡量是一个基本概念,它在引入所有这些会计技术变革中起重要作用。它与会计和会计变革的技术方面紧密相连,将改变组织管理的其它方面(人力资源管理和组织文化),也评估和控制管理者的活动。

有些政府管理者反对绩效衡量。但大多数管理者认为绩效衡量很重要。基准提供了一个相对绩效标准。而且,如今绩效信息的收集采用平衡计分卡或者质量模型(如 INK 模型和 EFQM 模型)。很多政府管理者担心政府绩效衡量的恰当性,这确实不是新技术能完全解决的。虽然存在这些问题,但基准能逐步提供更有效的可比性绩效信息。基准能提供计划和控制信息,并提供一个相对绩效。从这个角度说,它有助于提高组织活动和绩效的透明度。

政治家更需要关注绩效信息,因为他们要直接面对公众和媒介的评论。由于不确定性的增加,很多政府越来越关注绩效和绩效基础人力资源管理。

基准使绩效信息逐步在控制政府组织和提供更透明的信息给外部利益相关者中起到越来越重要的作用。引入产出预算也有助于政府实行绩效导向的文化。从这个意义上说,他们将影响内部制度,也影响外部制度。很多政府开始关注信息的透明度、绩效和绩效信息,开始将工资水平与绩效评估相连。这不仅出现在组织的高层,也出现在组织基层。

新的和现存的绩效信息将逐渐变得更加重要。改进和正视这些信息将增加它们的使用,这将促进更加绩效导向的组织文化的发展。而更绩效导向的组织文化,通过增强人力资源管理,也促进绩效信息的使用。^[10]

五、基于制度理论分析新公共管理下的政府会计变革

旧制度理论及其代表如 Greenwood 和 Hinings (1996) 认为经济和其它制度因素将导致变革。经济问题如预算压力,在引入各种会计变革中起到重要作用。而且,很多改变被引入是因为它在其它地方获得了成功,看起来更加现代化,这是某些利益相关者所预期的或者被强制要求的。很多因素,如在社会制度经济学中提到的模仿和外部法律,也起到重要作用。

根据制度理论和 Burns 和 Scapens (2000) 框架,各种会计变革可能被认为是规则的改变。这些外部制度环境的改变,如预算削减和有义务引入应计会计和产出预算,也可以被认为是规则的改变。这些外部改变影响引入各种管理改变到组织革新,包括引入新的会计系统。当执行新的会计系统时,可能出现某些技术难题,这说明宣布一个规则的改变和只是纸上谈兵时相对容易。^[11]

组织的参与者是否能完全理解和遵守规则的改变,如在多大程度上他们将改变惯例,很多政府会计人员认为新的会计系统和信息在刚开始或很长一段时间很难使用。根据制度理论,惯例持续的表现为日常经验和发展的结果的轻微改变,但它们植根于组织的价值和传统。

经过一段时间,惯例能够制度化,因为它们变成了制度的一部分,例如,制定了组织内外的思考方式 (Hpbwood, 1990)。各种因素可能影响制度和作为制度一部分的惯例。各种政府外部环境已经发生了变化,如由于政府及其绩效可能显著的影响外部制度,价值和预期将会改变。由于政府的低效和不灵活导致了内部的不满足,内部制度将改变。制度的改变

将刺激规则和惯例的改变。而内外价值的改变通常是逐步发生的,而不是惯例的剧烈的大改变的结果。

惯例的稳定性、改变的渐进性和组织历史的影响也显而易见。新规则,如新会计系统,已经引入但没有很好的理解,或者生产的信息被认为是无用的(例如,由于系统的不完全,不符合人们的思维方式,或者由于人们没有学会如何使用)。新会计系统的信息可能很难用于控制组织,参与者继续使用现有惯例。这并不一定是他们抵制改变。很多政府管理者和会计人员的决策和控制继续基于传统的投入和过程导向信息(Scapens,2007)。这些传统的工作方法来至于文化和以前的关注投入和过程的培训。另一个导致继续使用旧系统的原因是新会计系统的规则还没有与其他规则和系统(如绩效评价系统)保持一致。但是,惯例在多年后将逐步改变。这将增加实际绩效信息的使用、服务导向、根据产品和效果思考(Modell,2004)。这些发展可以认为是与新公共管理思想保持一致的变革。^[12]

除了绩效信息,还有很多规则逐步改变的例子,如质量和人力资源管理、内部制度(如组织文化)(Busco et al,2002)。也就是说,从组织内部看,高质量绩效、保持一致、顾客导向等比以前更加强调和重视。这也是年轻的政府会计人员,在他们的专业培训时接受了新公共管理思想的熏陶,所提倡的。变革不仅由于预算削减和新规则所致,外部社会和政治压力也会导致变革,如生产率的下降、更多的市民批评等(Abrahamson,1996)。由于社会和政治因素,政府不仅需要引入新规则(如产出和结果预算),而且要在相当程度上改变他们的惯例(如在控制组织时更加关注绩效)。在某种程度上,这些改变决定放弃过时的和不成功的工具和工作方法是对各种压力的合理反映。

各种会计变革的效果被认为是惯例和制度的渐进改变。而惯例和制度的改变将导致规则、惯例和制度的进一步改变。组织、制度、规则和惯例的改变被认为是持续和相互作用过程的一部分,它们作为对各种刺激的反映,有时加速,有时变缓(Burns,2000;Hodgson,2004)。很多政府的变革过程表现为既保持稳定(使用传统的工作方法),又进行改变(增加绩效导向)(Schein,2002)。改变的过程可能需要很长时间,尤其当管理者认为改革不是很紧迫的时候。除了经济因素,其他内外制度对政府也很重要,这可能是由于政府的公共和公开的特征。^[13]

总之,政府会计人员对会计变革的效果的反映是:从严格的会计角度看,变革不是很成功。虽然组织存在差异,新的可用会计信息并不具有充分的质量,通常这些信息在日常的决策制定和控制中没有起到重要角色。但从长期看,与新公共管理相一致的很多效果还是可见的。这些效果如增加透明度、增加产出导向、绩效导向和顾客导向更能改变人们的思想集,而不是仅仅获得一些技术经历(如学习)。从制度理论和 Burns 和 Scapens 框架看,制度理论关注导致改变的不同因素(组织间的异同、相互改变的过程和逐步改变的效果),为了充分理解政府会计变革,个人和组织的角色,对各种压力的合理反映,以及外部制度的角色,制度理论可能比 Burns 和 Scapens 框架受到更多的关注。

参考文献:

- [1] 欧文·E·休斯. 公共管理导论[M]. 北京:中国人民大学出版社,2000.
- [2] 郭彤. 西方公共管理改革及其对我国财政体制改革的启示[J]. 审计研究,2004,(2).
- [3] 王庆东,常丽. 新公共管理与政府财务信息披露思考[J]. 会计研究,2004,(4).
- [4] 卢现祥. 新制度经济学[M]. 北京:北京大学出版社,2006.
- [5] 袁庆明. 新制度经济学[M]. 北京:中国发展出版社,2005.
- [6] 姚宝艳. 基于绩效治理的权责发生制政府会计改革问题研究[M]. 厦门大学会计系博士论文打印稿,2008,(7).
- [7] 余小平. 在我国实行绩效预算的思考[M]. 财政研究,2004,(2).
- [8] Bogt. 最近和未来地方政府的管理变迁:继续聚焦于理性和效率[J]. 财务受托责任与管理,2008,(1).
- [9] Bogt. 荷兰政府会计变迁:对期望与实现之间差距的探索[J]. 管理会计研究,2000,(2).
- [10] Brignall. 基于新公共部门绩效评价与管理的制度透视[J]. 管理会计研究,2000,(1).
- [11] Broadbent. 公共部门变迁:对最近可选择性会计研究的回顾[J]. 会计、审计与受托责任杂志,1992,(2).
- [12] Burns. 会计变迁的动力:新的实践、惯例、制度、权力和政策之间的相互作用[J]. 会计、审计与受托责任杂志,2000,(5).
- [13] Covalesski. 会计信息在政府规制与公共管理方面的利用[J]. 会计历史杂志,1995,(1).

(责任编辑:王向成)