

制度伦理视角下的 政府会计改革研究

应益华 著



東北大學出版社
Northeastern University Press

管理重点扶持学科资助

制度伦理视角下的 政府会计改革研究

应益华 著

东北大学出版社
· 沈 阳 ·

© 应益华 2016

图书在版编目 (CIP) 数据

制度伦理视角下的政府会计改革研究 / 应益华著. — 沈阳: 东北大学出版社, 2016. 6

ISBN 978-7-5517-1306-1

I. ①制… II. ①应… III. ①预算会计—经济体制改革—研究—中国 IV. ①F812.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 135243 号

出 版 者: 东北大学出版社

地址: 沈阳市和平区文化路三号巷 11 号

邮编: 110819

电话: 024-83687331(市场部) 83680267(社务部)

传真: 024-83680180(市场部) 83687332(社务部)

E-mail: neuph@neupress.com

http: //www. neupress. com

印 刷 者: 沈阳大地印刷有限责任公司

发 行 者: 东北大学出版社

幅面尺寸: 165mm × 240mm

印 张: 13.75

字 数: 237 千字

出版时间: 2016 年 8 月第 1 版

印刷时间: 2016 年 8 月第 1 次印刷

责任编辑: 周文婷

封面设计: 刘江旸

责任校对: 王 宁 罗 鑫

责任出版: 唐敏志

ISBN 978-7-5517-1306-1

定 价: 42.00 元

前 言

自 20 世纪 80 年代以来,西方许多发达国家在各种因素的影响下,开始推动新公共管理运动,作为新公共管理的重要组成部分,会计和预算改革首当其冲。会计和预算的改革成功与否直接影响到其他一系列的改革,其核心部分就是开始推行政府会计和预算改革,改变仅依靠核算反映当期预算收支情况的传统会计制度,放弃传统的现金制,推进不同强度应计制为基础的政府会计改革,编制政府财务报告,全面反映政府的“家底”情况,以加强财政管理、改善政府绩效、防范财政风险,实现财政的可持续发展。但是现有改革措施和具体理论探讨大部分围绕政府会计改革的某一方面,忽略了制度本身的价值判断过程。本书以制度伦理和政府会计改革的交叉为研究基点,围绕制度伦理的设计伦理公正、公平、正义、效率,以及制度伦理的执行伦理如公开和信用等价值观,重新对政府会计改革进行系统的梳理。

从制度伦理视角研究政府会计改革具有十分重要的理论和实际意义。从理论意义上而言:(1)本书以制度伦理学和政府会计改革交叉为研究对象,依据制度伦理理论,以政府会计改革为切入点,研究政府会计“会计白箱理论”范式下的会计设计节点中的制度伦理问题,解决了以往研究方法较为单一的问题,为政府会计的改革和制度伦理的结合架设了一座桥梁,进一步拓展了制度伦理学研究的理论视野和想象空间。(2)政府会计改革在政治、经济、社会等方面并不是价值中性的,以政府会计的利益相关者为切入点,深入研究政府会计利益相关者的本质、政府会计的演化路径及影响因素。(3)从制度伦理的公平和效率等价值观为基点,构建以代际公平视角的政府会计改革、绩效导向下的政府会计改革,进一步完善政府会计改革的理论基础。(4)政府会计改革不能脱离其所处的制度背景,从制度本身的伦理特性去考虑政府会计的发展和改革问题,才能进一步廓清其改革的目标、改革的思路,使人们在制度设计、制度创新时能够思辨制度的伦理基础,为政府会计整体概念框架的构建提供本体论假设,有利于加深对政府会计改革过程的理解,而不至于陷入理论之争。从实践意义而言:(1)政府会计作为国家制度基础设施,针对目前其存在的伦理冲突进行分

析,并提出了解决这些伦理冲突的建议,为解决政府会计改革过程中遇到的诸多实践伦理难题提供一定的决策参考。(2)依据制度伦理的基本原则,为政府会计概念框架和会计准则的制定预设价值导向,从而使会计信息更好地满足不同利益相关者的信息需求,克服制度变迁过程中“伦理”失范的现实问题。(3)制度伦理通过国家强制力量保证实施的政府会计准则体系,协调和平衡不同利益相关者的利益关系,有助于维护社会系统的良性运行,并在长期的实践中内化到个人的意识当中,从而确保财政可持续发展。

本书采用文献研究法、对比分析法、归纳法、演绎法和伦理性研究方法,围绕政府会计改革的“实然”和“应然”问题展开,其主要观点可以归纳为以下方面。

(1)政府会计作为一种制度和社会实践,从本质上属于一种资源配置和利益分配的手段,是制度设计者有意识设计的结果,天然具有一定的经济后果性,而这背后蕴涵着制度设计者的某种价值追求和伦理理念;只有这种价值追求和理念符合“善治”的理念,制度及其运行才可能获得合法性和正当性,确保政府的会计活动有序运行,使其具有现实的约束力。

(2)在政府会计改革过程中,不仅仅应考虑工具理性还必须考虑价值理性,引入价值视角,有助于实现“实然”向“应然”的顺利转化。在政府会计改革的制定和运行过程以当代公认的伦理价值作为目标导向,以确保最大限度提高会计信息质量。在此过程中,首先应该考虑程序公正,即在利益相关者理论的基础上,最大限度地保证利益相关者的参与性,使其利益诉求得到充分表达。

(3)政府会计改革确保财政可持续性是指政府在使用公共资源时维持、提升和保护社会福祉的能力,而与财政可持续发展密切相关的一个概念就是代际公平原则,在政府会计改革过程中必须考虑财政可持续发展与代际公平等因素的影响。

(4)政府的主要功能是资源配置、收入分配和促进经济稳定,对应的主流经济学要解决的三个问题是效率、公平和稳定。要实现资源的配置效率,必须完善政府预算绩效管理和建立管理成本制度。绩效管理则要求政府必须提供绩效报告,而绩效报告要求管理成本会计提供信息支撑,因此,必须完善我国的绩效报告和管理成本会计制度。

(5)制度伦理包括制度设计伦理和运行伦理,制度设计伦理是制度运行伦理的基础,而制度运行伦理是实现制度设计伦理的重要手段。在政府会计改革过程中,要考虑其设计伦理,同时还必须通过有效的运行伦理才能实现。具体而言,应考虑制度的信用和透明度,建立政府财务报告的审计和公告制度,审计和公告制度的建立反过来也会影响政府会计改革的进

一步深化。

(6) 制度伦理的实现过程就是制度设计和运行的过程,然而制度的设计和运行过程绝不是一个简单的计算排列过程,其会受到诸如政治、经济和文化等多种因素影响。在全球化的背景下,存在一定程度上被普遍认同的制度伦理,但另一方面也存在特殊化、异质化的制度伦理。因此,政府会计也就存在协调和趋同的基础,但是也存在一定的障碍,目前应实行渐进式的变迁路径,在引入权责发生制的同时持续关注现金流信息的重要性,逐步推行双轨系统,适当时候实行预算会计、财务会计和成本会计“三重系统”改造,在借鉴国际公共部门会计准则经验的基础上,逐步过渡。

基于制度伦理视角下的政府会计改革是一个较为新颖的研究领域,纵观全书,主要创新点体现在以下几个方面:(1) 研究视角的创新性。笔者从制度伦理的视角对政府会计改革进行较为系统的研究,突破了在解释不同国家采取新的政府会计制度的因果关系分析模型的局限性。(2) 研究方法的独特性。在研究方法上,突破了传统政府会计研究中的范式,以伦理法为主要方法,从政府会计的静态维度和动态维度、宏观维度和微观维度上综合把握政府会计改革与制度伦理之间的关系,可为我们认识政府会计改革提供更宽阔的视野。(3) 在理论价值上,以制度伦理设计和执行向度构建我国的政府会计体系,拓展了制度伦理的应用领域,将进一步丰富政府会计研究理论体系。

目 录

1 导论	1
1.1 选题背景	1
1.2 研究意义	5
1.3 研究内容及框架	6
1.3.1 研究内容	6
1.3.2 研究框架	8
1.4 研究方法	8
1.5 难点、创新及不足之处	10
1.5.1 研究中所要突破的难点	10
1.5.2 主要创新	11
1.5.3 主要不足	11
2 文献综述	13
2.1 国外文献回顾	13
2.2 国内文献回顾	20
2.3 国内外研究现状评述	28
3 相关概念界定和政府会计制度伦理理论基础	32
3.1 核心概念界定	32
3.1.1 制度及伦理	32
3.1.2 制度伦理	34
3.2 政府会计制度的伦理内涵	37
3.2.1 政府会计制度的设计伦理	37
3.2.2 政府会计制度的执行伦理	39
3.3 政府会计制度的伦理功能	40
3.3.1 有助于建立“良序”的财政管理体系	41
3.3.2 有助于对政府会计制度进行伦理评价	41

3.3.3	有助于整合制度和伦理,减少冲突	41
3.3.4	有助于为伦理价值的实现提供外部保障	42
4	制度伦理公正观视角下的政府会计改革	45
4.1	制度伦理公正观视角下的代际公平及财政可持续发展内涵	45
4.1.1	代际公平和财政可持续发展概述	46
4.1.2	代际公平及财政可持续发展的伦理内涵	47
4.2	实现代际公平和财政可持续发展的政府会计改革	48
4.2.1	现行预算会计制度在反映代际公平和可持续发展方面的 主要缺陷	48
4.2.2	代际不公产生的主要原因分析	52
4.2.3	实现代际公平和财政可持续发展的政府会计改革制度选择	53
4.3	基于可持续发展视角的三重底线报告的构建	60
4.3.1	三重底线报告的定义及其背景	60
4.3.2	传统的财务报告存在的缺陷	61
4.3.3	三重底线报告的优势	63
4.3.4	基于三重底线报告的政府财务报告重构	67
4.3.5	政府实行三重底线报告面临的主要挑战	69
5	制度伦理公平观视角下的政府会计改革	71
5.1	制度伦理公平观与利益相关者理论	71
5.1.1	政府会计利益相关者定义	72
5.1.2	制度伦理公平观与利益相关者理论关系	73
5.2	制度伦理公平观视角下的预算会计缺陷分析	73
5.2.1	未明确政府会计的利益相关者涵盖的范围	75
5.2.2	未明确利益相关者的信息诉求	76
5.2.3	利益相关者的利益存在冲突	76
5.2.4	利益相关者的信息需求与所提供的信息缺口日益加大	77
5.3	基于制度伦理公平视角下的政府会计改革问题	78
5.3.1	识别政府会计的利益相关者及其信息需求	78
5.3.2	明确准则的制定程序,强调准则制定过程中外部利益 相关者的参与	80
5.3.3	构建基于公平视角的政府会计准则体系	83

6 制度伦理效率观视角下的政府会计改革	86
6.1 制度伦理效率观	87
6.1.1 制度伦理效率及其判别标准	87
6.1.2 效率与公平之间的关系	89
6.2 制度伦理效率观下的政府绩效管理	90
6.2.1 政府绩效管理的制度伦理内涵	90
6.2.2 政府绩效管理的理论基础	92
6.2.3 政府绩效管理的成因及相关原则	96
6.2.4 政府预算的绩效管理	98
6.2.5 政府绩效报告的构建	99
6.3 制度伦理效率观视角下的政府管理成本会计构建	104
6.3.1 政府管理成本会计信息的主要使用者	105
6.3.2 构建政府管理成本会计的意义	105
6.3.3 政府财务会计、预算会计和管理成本会计之间的关系	106
6.3.4 政府管理成本信息的目标	107
6.3.5 政府管理成本系统的构建	109
7 制度伦理信用及公开视角下的政府会计改革	118
7.1 制度信用视角的政府债务治理研究	118
7.1.1 制度伦理信用观的基本概念	118
7.1.2 制度信用观下的希腊主权债务危机发生的背景	119
7.1.3 主权债务危机对政府会计治理提出的挑战	120
7.1.4 政府会计治理在债务管理中的重要作用	122
7.1.5 加强政府会计治理在债务管理中作用的建议	124
7.2 制度伦理信用视角的政府财务报告审计与政府会计改革	126
7.2.1 政府财务报告审计的伦理含义	128
7.2.2 政府财务报告审计制度的重要性	129
7.2.3 政府财务报告审计的种类	133
7.2.4 我国政府财务报告审计制度的现状及不足	139
7.2.5 我国政府财务报告审计制度的建立	141
7.2.6 政府财务报告审计制度对政府会计改革的影响	145
7.3 制度伦理公开视角的政府财务报告公告制度构建	146
7.3.1 政府财务报告公告制度的定义	147
7.3.2 政府财务报告公告制度的现状分析	147
7.3.3 财政透明度的内涵	149

7.3.4	财政透明度的伦理意义	150
7.3.5	政府财务报告公告制度的构建	160
7.3.6	政府财务报告公告制度对政府会计改革的影响	165
8	制度伦理认同与政府会计改革协调问题研究	173
8.1	制度伦理普适性和冲突性	173
8.2	政府会计协调的动因分析	174
8.3	制度伦理视角下的政府会计协调和趋同的障碍问题	178
8.4	全球制度伦理认同和冲突背景下政府会计协调的路径演化分析	181
9	研究结论以及未来的研究方向	188
9.1	研究结论	188
9.2	未来研究方向	190
	参考文献	191

1 导论

1.1 选题背景

20 世纪 80 年代以来,西方许多发达国家在各种因素的推动下,开始推动新公共管理运动,作为新公共管理的重要组成部分,会计和预算改革首当其冲。会计和预算的改革成功与否直接影响到其他一系列的改革,而其核心部分就是改变仅仅靠核算反映当期预算收支情况的传统会计制度,推进不同程度现金制为基础的政府会计改革;编制政府财务报告,全面反映政府的“家底”情况,以加强财政管理、改善政府绩效、防范财政风险,实现财政的可持续发展。但是新公共管理运动在关注效率的同时却刻意忽略了正义、公平、公正、参与等价值理性追求,也没有考虑社会公众与政府之间的合作关系,这种以追求效率主义和技术主义为基本价值的理论并非万能的,其由市场机制来决定制度的“善”的伦理,会对民主治理的基础造成负面影响,并影响公共利益的实现。“一种理论,无论它多么精致和简洁,只要它不真实,就必须加以拒绝或修正;同样,某些法律和制度,不管它们如何有效率和有条理,只要它们不正义,就必须加以改造和废除。”^①随着时间和环境的变化,开放和参与已经成为主旋律,在这种背景下,罗伯特·B·登哈特夫妇针对新公共管理理论的缺陷,建立了一种新的公共行政理论——新公共服务理论。他们将“新公共服务”定义为:关于公共行政管理在整个治理体制中的作用的一整套思想,即将公共服务、民主治理和公民参与置于核心地位。新公共服务理论更加强调价值回归和行动者的互动参与治理,将社会公众利益作为出发点和价值所在,体现了民主、平等等公共伦理价值,而不是单纯的追求效率,是“人本思想”在公共行政领域的具体运用。具体而言,新公共服务理论包括以下几个主要观点:政府的职能是服务,而不是“掌舵”;公共利益是基本目标而非副产品;在思想上要具有战略性、在行动上要具有民主性;为公民服务,而非

^① [美] 罗尔斯. 正义论 [M]. 北京: 中国社会科学出版社, 1998.

为顾客服务；责任并不简单。

公共行政理论范式的动态转换与政府会计改革存在密切关系，自马克斯·韦伯提出科层制以来，公共行政管理范式已经得到了极大的发展，特别是新公共管理的运动直接催生新公共财政管理的改革，政府会计制度必须使公共行政的理念得以反映。近年来，我国政府会计的改革已经越来越受重视。十一届全国人大第四次会议通过的《国民经济和社会发展第十二个五年规划纲要》明确提出：“进一步推进政府会计改革，逐步建立政府财务报告制度”，首次将政府会计改革列入了国家发展战略。财政部会计司在《关于印发会计司 2011 年工作要点的通知》（财办会〔2011〕3 号）中明确提出要进一步推进事业单位会计改革，深化政府会计准则体系研究。2010 年底，财政部会同卫生部修订印发了《医院财务制度》（财社〔2010〕306 号）和《医院会计制度》（财会〔2010〕27 号），制定印发了《基层医疗卫生机构财务制度》（财社〔2010〕307 号）和《基层医疗卫生机构会计制度》（财会〔2010〕26 号），中国注册会计师协会制定印发了《医院财务报表审计指引》（会协〔2011〕3 号）。2012 年又先后修订发布了《事业单位会计准则》（中华人民共和国财政部令第 72 号）和《事业单位会计制度》（财会〔2012〕22 号）、制定了《行政事业单位内部控制规范（试行）》（财会〔2012〕21 号），标志着我国政府会计的改革正式拉开帷幕。审计署在 2011 年第 35 号审计结果公告《全国地方政府性债务审计结果》显示，截至 2010 年底，全国地方政府性债务余额 107174.91 亿元，此外很多棘手问题如养老金问题，进一步引起了理论界和实务界对政府财务状况的关注及对政府会计改革的思考。在全球化的背景下，公共债务和财政赤字已经成为衡量全球经济体制度失衡的重要指标，特别是在希腊政府因为财务报告舞弊而引发的主权债务危机，人们逐步意识到糟糕的财政管理和财务报告的严重后果性，但是人们主要的注意力是集中在如何削减开支或减少赤字，而很少考虑到会计和审计在危机中所扮演的角色，并将政府会计的改革置于一个更为广泛的层面。推行政府会计改革是财政管理领域的一项基础性变革，涉及面广、技术性强，不仅是会计技术变更问题，更是管理理念更新问题。^①

从我国的公共财政管理改革进程分析，2000 年以来所推行的部门预算、国库集中收付、政府采购、“收支两条线”管理、政府收支分类等改革，已

^① 张通. 采取渐进式改革思路 [N]. 太行日报晚报, 2007-11-28 (13).

经取得显著成效,但是由于不同改革措施之间缺少统一的伦理价值作为价值指引,导致互动过程的碎片化和决策之间的冲突,其协同效应受到一定程度的限制。特别是在政府会计领域的改革严重滞后,既无法全面、准确反映政府及所属行政事业单位的资产、负债和净资产,也无法客观反映政府及行政事业单位的运营成果,使得政府及所属部门资产负债管理、绩效评价和成本核算缺少必要的信息支撑,因此有必要进一步对政府会计进行改革,而其改革不仅应考虑技术层面的问题,还必须考虑价值和政治层面的问题,其改革与所在国的政治制度环境存在密切联系。在这种变革过程中,人们开始关注制度本身的伦理问题,新公共管理尽管为公共管理领域做出了重要贡献,但其单向度的强调效率使得其忽略了公共的属性(做正确的事),而只强调了其管理的属性(正确的做事),新公共管理运动局限也逐步显现。会计作为一种人造的信息系统,它将无限数据的现实世界映射到有限数据的会计世界以满足会计信息使用者的需求。会计世界具有显著的人工物特征:(1)会计世界是经人综合而成;(2)会计可以通过功能、目标、适应性三方面来表征;(3)在讨论会计,尤其是设计会计系统时,人们经常不仅着眼于描述性,也着眼于规范性。并提出了设计型“会计白箱”理论的科学范式“目标—备选方案—筛选—行动方案”。^①在会计白箱理论的科学范式的四个关键节点中,都离不开伦理价值的判断。王海明(2009)认为在伦理学和其他价值科学中,一切事物都可分为两类:客体和主体;客体又进而分为两类:价值与事实。于是,一切事物实际上便分为三类:价值、事实和客体。价值判断是一个复杂的过程,将价值判断过程归结为“价值判断推导公式”。^②

前提1:关于是、事实、事实如何的判断

前提2:关于主体的需要、欲望、目的判断

两前提之关系:关于事实与主体需要的关系判断

结论:关于应该、善和价值的判断

将之推演至政府会计改革领域,则可以得出以下公式:

前提1:关于政府会计现状的判断

前提2:政府会计伦理目标的判断

两前提之关系:制度事实与伦理目的关系判断(符合或不符合)

① 陈良华,张昉.会计学是一门设计型科学:会计理论“人工科学”本质的回归[J].会计研究,2011(5):3-9.

② 王海明.伦理学原理[M].北京:北京大学出版社,2009.

结论：政府会计改革应该如何（不应该如何）的伦理判断

“过程越是按社会的规模进行，越是失去纯粹个人的性质，作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是重要。”^①不同的人对马克思的这句名言进行了不同的解读，围绕“过程的控制”和“观念总结”进行展开，并衍生了关于会计职能的各种观点之间的讨论。从这种意义上而言，政府会计制度在现实生活中扮演着双重作用，第一方面是“应然”功能，即会计制度在财政管理体制中应该扮演什么样的角色；第二方面是“实然功能”，即其在现实生活中所实实在在发挥的作用。与“应然”功能具有较强的价值意味相比，“实然”功能更凸显了工具性。但也正是这种工具性的特点，一方面促进制度在运行和发挥作用过程中不断趋向其理想目标，使得制度的应然功能的实现具有可能性；另一方面，也导致了制度客观上充满缺憾甚至出现弊端，对其自身的目的起破坏作用，削弱制度的适应性和目的性。^②政府预算和政府会计整合是一个非常复杂的系统，涉及政治、经济的价值判断过程，在政府通过预算进行资源分配以及通过政府会计产生信息的过程中，通常会涉及各种有关价值的判断。会计作为一门应用科学，随着外部环境和技术的变化，新的理念也不断出现，由于社会发展的动态性，建立一致的伦理基础是会计职业发展的重要目标。目前的预算会计制度体系是在1996年建立的，随着新公共管理的改革和财政管理制度的推进，对预算会计体系进行了一些修订，但是这种修订缺少一个社会公众认可的长期的核心价值共识导向作为制度的支撑，其最终只是外化的工具，很难内化到制度的制定、执行、评价的全过程，这种补丁式的修改往往局限在研究已经发生的事情，无法超越现实的限制，只能暂时性地掩盖了一些矛盾，由于缺少通盘的考虑，无法从根本上解决问题，往往陷入“钱穆制度”陷阱的怪圈，而制度伦理在各项制度之间架起一座桥梁，为各项制度的安排、设计和完善提供伦理辩护，使各项制度之间相互牵制，相互制约并共同有序发展。

杨时展教授将中国的历史规律归结为：“天下未乱计先乱，天下欲治计乃治。”政府会计作为政府治理的神经系统，是政府财政管理的核心和控制中心，其改革的顺利与否关系到政治体制改革是否成功。但是在目前政府会计的改革进程中存在一些不协调的现象，如作为政府会计法律制度第一

① 马克思. 资本论 [M]. 北京：人民出版社，1975.

② 辛鸣. 在应然与实然之间：关于制度功能及其局限的哲学分析 [J]. 哲学研究，2005 (9)：93-99.

层次的《预算法》和《会计法》均与现行的预算会计体系存在一定的冲突或矛盾之处。就《会计法》而言,作为我国的会计大法,但是对于政府会计核算的内容基本上处于空白状态,不能不说是一个遗憾。此外,政府会计改革成功与否与政府预算体系改革是密不可分的,政府预算体系的发展对政府会计将产生重大的影响。从预算制度而言,《预算法》明确规定不允许地方发行债券,而政府又具有扩大职能和支出的冲动,所以只能通过依靠隐蔽负债和积累或有负债等方法,使融资表外化等机会主义行为来实现自己的政策目标。造成一些地方政府出于各种需要通过地方投融资平台大量借款,而这些资金在预算体系外周转,脱离了财政的监督,使财政风险不断积聚。尽管政府会计信息意欲反映客观的经济现实,但由于会计政策的可选择性及任何制度背后都蕴藏着一定的伦理价值,制度本身不过是伦理价值的程式化和结构化的具体体现,如何在制度的制定、执行和评价过程中引入价值判断,已经日益引起人们的重视。引入价值判断并不是否定准则制定的中立性立场,政府会计作为一种制度和社会实践,从本质上属于一种资源配置和利益分配的手段,是制度设计者有意识设计的结果,天然具有一定的经济后果性;而这背后蕴涵着制度设计者的某种价值追求和伦理理念,只有这种价值追求和理念符合“善”的理念,制度及其运行才可能在获得合法性和正当性,确保政府的会计活动有序运行,也才会具有现实的约束力。政府会计准则的制定实际上是利益相关者之间的博弈过程,因此,制定过程不可能是价值完全中立的,不同的发展阶段,某种伦理价值可能比另一种伦理价值更被推崇,导致政策的制定和修改过程,实质上就是伦理价值确立和伦理价值修正或废弃的过程。在博弈过程中引入价值伦理判断,通过制度的强制性特征,通过政府这只看不见的手去解决市场失灵的问题,为政府会计的改革提供理论基础,发挥制度的扬善和抑恶功能。目前从制度伦理研究政府会计改革的文献甚少,为此,本书选择从制度伦理的视角来分析政府会计改革的问题,为促进我国的政府会计改革提供一个探索性的研究。

1.2 研究意义

制度伦理问题作为当代政治哲学、政治伦理学最重要的课题,决定了权利和义务分配的基本价值取向,价值取向又决定了政府会计制度的取向。政府会计改革是一个复杂的过程,本书在前人研究的基础上,将政府会计

改革与制度伦理结合起来,探究了在当代中国实现政府会计改革的伦理基础,以及实现政府会计改革的制度安排及其实现路径,具有十分重要的理论和实际意义。

理论意义:(1)本书以制度伦理学和政府会计改革交叉为研究对象,依据制度伦理理论,以政府会计改革为切入点,研究政府会计“会计白箱”理论范式下的会计设计节点中的制度伦理问题,改变了以往研究方法较为单一的问题,为政府会计的改革和制度伦理的结合架设了一道桥梁,进一步拓展了制度伦理学研究的理论视野和想象空间。(2)政府会计改革在政治、经济、社会等方面并不是价值中性的,以政府会计的利益相关者为切入点,深入研究政府会计利益相关者的本质、政府会计的演化路径及影响因素。(3)从制度伦理的公平和效率等价值观为基点,构建以代际公平视角的政府会计改革、绩效导向下的政府会计改革,进一步完善政府会计改革的理论基础。(4)政府会计改革不能脱离其所处的制度背景,从制度本身的伦理特性去考虑政府会计的发展和改革问题,才能进一步廓清其改革的目标、改革的思路,使人们在制度设计、制度创新时能够思辨制度的伦理基础,为政府会计整体概念框架的构建提供本体论假设,有利于加深对政府会计改革过程的理解,而不至于陷入理论之争。

实践意义:(1)政府会计作为国家制度基础设施,针对目前其存在的伦理冲突进行分析,并提出了解决这些伦理冲突的建议,为解决政府会计改革过程中遇到的诸多实践伦理难题提供一定的决策参考。(2)依据制度伦理的基本原则,为政府会计概念框架和会计准则的制定预设价值导向,从而使会计信息更好满足不同利益相关者的信息需求,克服制度变迁过程中“伦理”失范的现实问题。(3)制度伦理通过国家强制力量保证实施的政府会计准则体系,协调和平衡不同利益相关者的利益关系,有助于维护社会系统的良性运行,并在长期的实践中内化到个人的意识当中,从而确保财政可持续发展。

1.3 研究内容及框架

1.3.1 研究内容

本书尝试从制度伦理的视角对政府会计改革进行分析,并提出建设性的意见。根据该设想,本书共分为九部分,各部分的具体研究内容如下。

导论。主要介绍研究的背景、动机及研究的理论和现实意义,研究框架和研究方法、可能的创新和不足之处。

文献综述。在梳理国内外相关研究现状的基础上,分析出目前研究的不足,从而得出基于制度伦理视角研究政府会计的必要性,为进一步研究提供了研究的思路。

相关概念界定和政府会计制度伦理理论基础。主要对制度和制度伦理的相关概念进行界定,明确政府会计制度的伦理内涵及功能。

制度伦理公正观视角下的政府会计改革。本部分主要从代际公正(平)和财政可持续发展的视角研究政府会计改革问题。从文献和理论角度出发,归纳代际公正与正义的含义,探讨代际公平和可持续发展视角下的政府会计改革问题研究。

制度伦理公平观视角下的政府会计改革。公平也是制度伦理的基本原则,当利益相关者利益发生冲突时,解决这种冲突必须借助一定的伦理价值判断,在这种理念下,政府会计的改革必须考虑不同信息使用者的信息需求,在对现有文献进行梳理的基础上,对基于利益相关者理论的政府会计改革进行了分析。

制度伦理效率观视角下的政府会计改革。效率是制度发展和制度文明的重要尺度,一个没有效率的制度,其存在价值及合理性将遭到怀疑^①。政府必须以效率、效果、经济和可持续的方式为社会提供服务和公共产品,这就需要政府能够提供业绩评估所需的绩效报告信息和管理成本信息,本章在分析绩效管理的理论基础上,研究了政府绩效报告与政府会计改革的互动关系,并对构建管理成本会计提出了建议。

制度伦理信用及公开视角下的政府会计改革。制度的信用和公开是制度的基本道德要求,也是制度的伦理底线。针对目前我国政府会计信息中存在的问题,提出了要建立政府财务报告的审计制度和公告制度,并对政府财务报告审计和公告制度与政府会计的互动关系进行了分析。

制度伦理认同与政府会计改革协调问题研究。制度伦理存在普适性和冲突性双重特点,决定了政府会计改革存在协调的可能,本章具体分析了政府会计准则协调的动因、障碍和路径演化分析。

^① 张文明. 程序正义和制度公正: 论罗尔斯“原始状态”的方法论意义 [J]. 华中科技大学学报: 社会科学版, 2010 (6): 1-6.