



## 浅析财务监督伦理规范的形式合理性

南京师范大学公共管理学院 张娟

财务监督伦理规范作为社会设定的财务监督者行为的“应有”模式,其现实转换的要件在于本身的合理性,这种合理性包含实质合理性和形式合理性。所谓实质合理性,主要是指财务监督伦理规范内容的合道德性,财务监督者德性的提升是这一规范功能指向的必然逻辑结果。因为对实质合理性的研究较集中,也颇有成果,而对形式合理性的研究不足,故本文仅从形式合理性的视角对财务监督伦理规范进行必要的探析。

### 一、财务监督伦理规范必须符合社会对财务监督者的价值期待

从发生学的视角讲,财务监督伦理规范不是研究者主观臆想的产物,也绝非财务监督部门心血来潮之作,而是社会对财务监督行为具有伦理意义的规定,蕴含着社会对财务监督者的价值期待。社会不仅规定了财务信息使用者的行为模式和价值取向,而且必然对财务信息提供者存有某种价值期待。这种价值期待作为一种形式上的预设,须借助于一定载体方能实现,这一载体就是财务监督伦理规范。

事实上,财务监督伦理规范所蕴涵的价值并非必然与社会期待的价值相符合,而如果不相符合,财务监督伦理规范就无权表达社会对财务监督者的行为要求,就不具有最起码的形式上的合理性。要使财务监督伦理规范符合社会的价值期待,关键应注意以下方面:其一,在构建财务监督伦理规范体系时,必须努力使社会对财务监督者的价值期待成为财务监督的“内核”和“灵魂”,而财务监督伦理规范仅仅是这一价值期待的载体;其二,应将是否符合社会价值期待作为评价财务监督伦理规范合理性的标准之一,通过对财务监督伦理规范的评价,引导其趋于满足社会的价值期待,使规范为社会认同;其三,努力提高财务监督伦理规范制定者领悟社会价值期待的能力,为财务监督伦理规范最大限度地契合社会价值期待提供认识能力的保障。

### 二、财务监督伦理规范的确立必须从现实国情出发

确立财务监督伦理规范的宗旨在于引导财务监督者超越财务监督伦理之“实然”而趋于更高的德性境界。因而,对财务监督伦理之“实然”的把握,即对我国现实财务监督道德国情的研究应该成为确立财务监督伦理规范的出发点。一定的财务监督伦理规范有两类赖以生长的土壤:一是其特定的政治经济关系和政治经济制度,二是其特定的财务监督道德国情。前者对于财务监督伦理规范具有本体论的决定意义,而后者对于财务监督伦理规范的影响也不可小觑,是财务监督伦理规范生长的“第二土壤”。在以往的财务监督伦理规范

研究中,学术界对前者给予了较多的关注,而对于后者则重视不够。但是,作为一种客观存在,财务监督道德国情是我们确立财务监督伦理规范时必须注意的,它是我们确立会计监督伦理规范的依据和基础。只有既从社会的政治经济关系出发,又从具体的财务监督道德国情出发确立的财务监督伦理规范,才具有现实的依据和明确的针对性,从而才能有效地实现自身的价值意义。因此,在思考和设计会计监督伦理规范及其建设的具体问题时,应当面对现实的道德国情。

然而,这一必须坚持的具体财务监督道德国情出发点,并没有成为人们在进行财务监督伦理规范研究时的自觉意识。在这一问题上表现出的一些偏向有:不是从现实的财务监督道德国情出发,而是从抽象的概念和理论出发;只注重和追求理论演绎过程中逻辑的严密性和理论体系本身的圆通性,而忽视了这种概念和理论与现实的内在联系;将研究目光盯在国外尤其是西方国家的研究成果上,而对国内的财务监督道德现状关注不够。这种研究偏向的存在,使所确立的财务监督伦理规范游离于活生生的道德现实之外,没有体现我国财务监督伦理的特色。

要解决这一问题,必须将财务监督伦理规范的出发点定位于我国财务监督道德的现实。其一,我们所构建的财务监督伦理规范是在我国这一宏观背景下进行的,研究的是我国的财务监督者行为之“应然”。借鉴和关注西方的研究成果是为了服务于我国财务监督道德建设。其二,必须在分析财务监督道德所存在问题的过程中寻找解决办法,财务监督伦理规范之“药”只有对准财务监督不善之“症”,才能收到理想的“疗效”。所以,只有这种基于我国财务监督道德的现实所确立的财务监督伦理规范,才具有合理性和明确的针对性,也才能有效地规范财务监督者的活动。

### 三、财务监督伦理规范体系要和谐、完整

财务监督伦理的功能在于对财务活动的调控,而财务监督活动自身的特点决定了财务监督伦理规范必须具备完整、和谐的特点。首先,财务监督活动的多主体性和特殊性决定了财务监督伦理规范必须完整、和谐。现实工作中会计监督、财务监督、审计监督、税务监督等各种监督之间的监督标准常不统一,管理各自为政,功能相互交叉,不能有机结合,难以从整体上有效地发挥监督作用。其次,财务监督伦理规范要完成自身的使命,其内部以及各个要素之间还应该是和谐一致的。马克思在谈及法律规范体系内部和谐性时说:“在现代国家中,法不仅必须适应总的经济状况,不仅必须是它的表现,而且还必须是不因内在矛盾而自己推翻自己内部和谐的表现。”当代

# 管理会计新方法：集成成本系统

财政部财政科学研究所 陈华亭

集成成本系统是在运用经济增加值(EVA)原理对作业成本法(ABC)进行改进的基础上提出的一种新的管理会计方法,是现代企业开展价值管理、追求企业价值最大化的有效管理工具。

## 一、集成成本系统的产生动因

在管理会计发展史上,ABC的兴起被认为是管理会计的一次革命。其独特的“作业消耗资源,产品消耗作业”的成本理念,使得传统成本会计系统失真的产品成本信息得以矫正,大大提高了成本信息的决策有用性。

一个突出的例子就是所谓的“80/20”法则,即在传统成本会计体系下,80%的利润是由20%的产品创造的,而另外80%的产品只创造了20%的利润。这一法则说明了在传统成本会计体系下,企业隐藏着巨大的“潜在利润”,而ABC就是发现这一潜在利润的有效工具。

目前,ABC在欧美发达国家中已经得到了广泛应用。然而,ABC同世界上其他任何事物一样,不是尽善尽美的。最突出的表现是,其所计算的成​​本信息只包含了经营成本,不包含债务资本成本(债务利息)和权益资本成本。这样忽视资本成本的ABC所提供的成本信息无法支持企业的长期决策,从而不利于企业获得和保持长期竞争优势和价值创造能力。例如,运用ABC所提供的成本信息对产品结构进行调整,也仅仅只是保证了企业利润的实现,却无法反映企业价值的创造。这一问题在资本数量较大、资本成本较高的企业更为严重。为了进一步提高成本信息的决策有用性,应该



著名的自然法学家富勒在谈及对法律的道德评价时,也将“不矛盾”作为法律必须具备的八个因素之一。如果法律规范存在着内在矛盾,那它自己推翻了自己。马克思和富勒对法的这一要求和论述同样适用于对财务监督伦理规范的要求。

作为一种昭示财务监督者“应该如何”的行为要求,财务监督伦理规范必须避免自相矛盾,以达到和谐统一。如果财务监督伦理规范自相矛盾,那么财务监督者要么无所适从,要么避难就易,而且财务监督伦理规范也将因此而丧失是非标准,导致规范无法操作并无法实现。

## 四、财务监督伦理规范必须真实反映研究者的价值取向

财务监督伦理规范作为社会规定的财务监督者行为模式,客观上蕴涵了社会的价值期待。作为财务监督伦理规范的研究者,仅仅是在表述而不是在创造社会的这种要求。马克思在谈到法律规范创制问题时指出,立法者应该把自己看成是一个自然科学家,认为自身不是在创造法律,也不是在发明法律,而仅仅是在表述法律,是把精神关系的内在规律,表现在有意识的现行法律之中。法的创制是对社会主导价值的法律认可,并通过法的适用使这种法定价值转化为现实价值。同样,财务监督伦理规范的确立不应是研究者的主观臆想,而是社会价值现实转换的中介环节。

我们说财务监督伦理规范只能是社会价值的特殊表述形式,并非意味着财务监督伦理规范研究者就可以不把自己“摆进去”,也并非意味着研究者自身的价值取向和财务监督伦理规范蕴涵的价值取向可以是不具有内在耦合性的“两张皮”,恰恰相反,这两种价值取向必须是统一的。

其一,从财务监督伦理规范的确立来看,虽然财务监督伦理规范实质上是社会对财务监督者价值期待的“物化”,但是社会只是给出了大致的供研究者进行价值选择的范围,研究者必须在社会给定的范围内做出进一步的选择,所以财务监督伦理规范实质上是研究者对社会客观的价值期待的主观表达。这种表达是基于研究者对财务监督伦理规范的价值认同而进行的,从而这种财务监督伦理规范应该也是研究者本人价值取向的真实反映。其二,从财务监督伦理规范对社会的价值来看,财务监督伦理规范的意义在于其实现,不可能实现的财务监督伦理规范并没有存在的价值。而研究者所提出的反映社会要求的规范,要成为财务监督者自觉遵循的伦理路标,除了自身的真理性条件外,还必须是财务监督者自身价值取向的真实反映。

财务监督伦理规范必须真实反映研究者自身的价值取向,事实表明财务监督伦理规范的研究是一种自律性要求很高的研究,研究者应有的道德人格是开展研究的前提,也是财务监督伦理规范得以实现的必要条件。如果研究者并不相信自己提出的财务监督伦理规范,他们就没有资格要求财务监督者对其认同并内化;如果研究者的行为和财务监督伦理规范所昭示的行为取向相背离,他们也无权要求财务监督者必须严格信守这一规范。只有当财务监督伦理规范所蕴涵的价值取向实际上表达了研究者真实的价值取向,而研究者的行为又和财务监督伦理规范所规定的行为取向相一致时,他们才具备了担当此任的基本条件,其所研究的财务监督伦理规范从形式上说才可能是合理的。□