



当探企业会计责任

江苏联合职业技术学院 郑在柏

【摘要】 本文对企业会计责任“对谁负责、为何负责、负哪些责、由谁负责”的问题进行了求证分析,对会计责任、会计责任风险和会计法律责任三者之间的区别和联系、会计法律责任的追究提出了自己的观点。

【关键词】 会计责任 责任风险 法律责任

我国会计法规和有关审计准则对会计责任的界定都比较明确,认为会计责任是对向单位外部提供的会计资料的真实性、完整性负责。会计责任和会计法律责任是两个不同的概念。但对单位负责人为什么要承担会计责任、会计人员是否有会计责任、会计责任产生的基础是什么、会计责任与会计工作岗位责任的区别、会计责任的范围、会计责任与会计法律责任的联系等问题尚未解决,本文就此作以下探讨。

一、企业会计责任属于企业社会责任范畴

在会计理论领域,关于现代会计的本质虽然有多种观点,但这些观点都不否认会计的社会需要性和社会约束性。社会需要会计确认、计量、释译和传达经济信息,以供信息使用者做出明智的判断和决策。社会需要会计提供真实、系统的信息,其根本原因是经济利益社会性分配的需要。企业作为社会的经济细胞,在为自己牟利的同时,也为社会创造了社会产品价值。社会产品价值的社会性再分配是建立在企业初次分配基础之上的。只有社会产品价值的分配按照有序的规则进行,才能达到公允。从企业外部来看,会计是利益分配的重要机制和手段,会计信息实际上是用来反映企业创造利益价值总量及利益价值初次分配的状态,以使社会各利益主体能判断企业初次分配的规范性和长期再分配的可持续性,从而做出必要的决策。会计信息的合规、真实、完整是保证经济利益社会性分配有序、高效、公平、公正进行的前提条件。

为保证会计信息的合规、真实、完整,任何经济组织都必须按照社会确定的会计行为规则、程序和方法来开展会计系统活动,否则将被依法追究。这就是会计的社会约束性。会计行为规则、程序和方法的确定,在一些国家是政府主导的,在一些国家是行业协会主导的,无论采用哪种模式,都具有广泛的社会代表性和法律保障性。

在经济利益分配过程中,时刻存在初次分配与社会再分配之间的利益矛盾。为协调这些矛盾,一方面赋予会计以社会需要性和社会约束性;另一方面还要使会计有特定的服务主体,以使经济利益的创造和初次分配有足够的内在动力。这就是会计的双重性。

由于会计具有社会需要性和社会约束性,因此其有为社会服务的义务。会计的一个重要目标是将会计主体的经济活动所形成的所有数据按照社会确定的会计行为规则、程序和

方法转化为信息,并按要求提供给外部信息使用者。会计行为主体的会计责任就是为达到这个目标而产生的。

会计主体的个体性又使会计行为主体必须为特定企业服务,从而形成了会计的又一个重要目标:使企业在经济利益分配格局中处于有利地位,并在管理者的授权范围内履行自己的职责,如向内部相关者提供会计信息、参与决策和控制等。但这些职责会因企业管理当局的偏好不同而有所不同,导致企业之间各会计行为主体承担的责任不同,在同一企业的不同时期,会计行为主体承担的责任也不同。

由此得出结论:①企业会计责任是企业会计行为主体向社会承担的一种外部责任,即向社会上所有会计信息使用者负责。会计信息使用者既包括企业的利益相关者,也包括无任何利益关系的会计信息关注者,在会计法律责任追究上两者是有差异的。②企业会计责任产生的根本原因是社会产品价值分配的需求。

二、企业会计责任是会计责任主体对向社会提供的会计信息的合规性、真实性、完整性承担责任

企业必须向社会释译各种各样的会计信息,以满足社会经济利益分配主体对会计信息的需求。虽然会计信息因企业的性质、规模、管理政策以及会计信息使用者偏好的不同而有所差异,但经济利益社会性分配要求企业提供的会计信息合规、真实、完整。为此,社会确定了属于强制性的或者是必须统一的信息体系和释译的规范语言,即由政府主导确定了统一格式的财务报告和认定体系。会计行为主体必须按照既定的规则、格式提供会计信息,并对提供的会计信息的合规性、真实性、完整性承担责任。

各会计信息使用者之所以对会计信息的合规性、真实性、完整性有严格要求,关键在于会计信息对各利益相关者的决策具有很重要的作用。但在经济利益的分配中,企业管理当局与其利益相关者总是存在利益冲突的。在矛盾解决的过程中,管理当局有着操纵会计系统的便捷条件,能通过操纵会计信息而获利。另外,管理当局除了为自己牟利,还可能与利益相关者联合起来对会计信息进行操纵。因此,为避免会计信息被操纵,社会各利益集团对会计信息需求的最大公约结果就是会计信息的合规、真实、完整。

健全内部控制制度是会计信息合规、真实、完整的社会

性要求在企业内部的反映,内部控制属于管理当局的管理系统,体现了管理者的偏好。因此,健全内部控制制度不属于企业会计责任范畴,而属于企业管理责任范畴。

保证资产的安全和完整,并不是会计所能做到的。会计只能反映和监督资产的安全和完整程度,但其没有处置、使用资产的权利。因此,保证资产的安全和完整并不属于企业会计责任范畴。

三、企业会计责任是由企业会计行为主体承担的责任

会计行为主体是指在会计信息生成、转换和释译过程中,有能力以自己的偏好和特定目的而改变会计行为规则、程序和方法的人。与会计信息的生成、转换和释译相关的人员有一般会计人员、财务总监、企业负责人,在特定情况下,还涉及企业所有者和其他与企业相关的利益者。这些人员都是承担企业会计责任的会计行为主体,但由于他们所处的地位不同,因此承担的会计责任也不同。

企业负责人是会计责任的完全承担者,这是因为:①企业负责人是企业承担社会责任的组织执行人,会计信息的对外提供者实质上是企业负责人;②企业负责人是企业经济活动的决策执行人,是企业经济利益的代表者和维护者;③企业负责人掌握会计人员人事权、收入分配权和内部控制制度体系主导建设权,并通过内部控制体系体现其意志和偏好。

财务总监是会计责任的受限制的承担者,这是因为:①财务总监是组织实施会计信息生成、转换和释译活动并监督会计活动的直接负责人,具有完全的会计行为组织管理权和监督权;②财务总监有建立内部控制制度的权力,有能力通过制定内部控制制度实施会计监督,保证会计信息的合规性、真实性和完整性;③财务总监属于企业管理层,具有一定的会计人员人事权和收入分配权。

一般会计人员是会计责任的局部承担者,这是因为:①一般会计人员只是企业负责人聘任的具体工作人员,只能在授权的范围内取得部分会计处理权和监督权;②一般会计人员只是内部控制制度的执行者和受约束者,没有能力在既有的内部控制下对外承担完全的会计责任;③一般会计人员有可能在会计行为过程中因无意的重大错误、主动或被动参与企业负责人的违法会计行为而承担责任。

企业其他利益相关者如果有能力操纵会计信息,也应承担相应的会计责任。

四、企业会计责任风险的判断

会计责任与会计法律责任不是一个概念,但两者密切相关。会计行为主体存在会计责任风险,但并不必然承担会计法律责任,只有在具备下列四个条件的情况下,会计责任风险才能转化为现实的会计法律责任:①有违法行为,且违法行为主体承担的会计责任明确;②违法行为主体在主观上有故意或过失;③侵犯了会计信息使用者的合法权益,对其造成了实质性的损害;④损害事实与违法行为之间存在内在的因果关系。

会计责任追究或免责的前提是对会计责任风险的判断。会计责任风险是指会计行为主体消极承担会计责任而造成损失(包括经济、政治、信誉等)的可能性。

会计责任风险由谁承担,这是会计法律责任必须明确的问题。一旦会计信息失真且事实清楚,就应按照下列判断程序界定会计责任风险的承担者。

判断一:会计信息失真是否严重?

是:存在会计责任风险,有可能追究会计法律责任;转入判断二。

否:会计责任风险可接受;判断结束。

判断二:是错误还是舞弊?

错误:属于过错行为风险,无欺诈可能;转入判断三。

舞弊:属于违法行为风险,欺诈的可能性大,追究会计法律责任的可能性很大;转入判断四。

判断三:是否是会计人员的错误?

是:会计人员承担因错误形成的会计责任风险,财务总监、企业负责人承担连带的会计责任风险,会计责任风险受错误可控以及不可控制程度影响。

否:财务总监承担会计责任风险,企业负责人承担连带的会计责任风险,会计人员无会计责任风险。

判断四:是个人舞弊行为还是管理当局舞弊行为?

个人舞弊行为:会计行为主体承担会计责任风险,一般不形成企业社会责任风险;转入判断五。

管理当局舞弊行为:相关行为主体承担会计责任风险,并形成企业社会责任风险(所谓社会责任风险,即企业未履行好社会责任而带来的经济、信誉等方面的损失的可能性);转入判断六。

判断五:是一般会计人员的舞弊还是财务总监的舞弊?

一般会计人员的舞弊:会计人员承担由此形成的会计责任风险,财务总监和企业负责人承担连带的过错责任风险(过错在于未能建立有效的控制机制)。

财务总监的舞弊:由财务总监承担会计责任风险,企业负责人承担连带的过错责任风险。

判断六:在管理当局的舞弊行为中,会计人员和财务总监的态度问题。会计人员的态度是被动的还是主动的?

会计人员在本职权内采取一定手段拒绝无效(且有证据)而被动执行企业负责人的舞弊指令,则会计人员不承担由此形成的会计责任风险。如果会计人员主动接受并执行企业负责人的舞弊指令,则会计人员应承担会计责任风险,承担风险的大小主要取决于会计人员参与的程度。

财务总监在职权范围内采取一定手段拒绝无效(且有证据)而被动执行企业负责人的舞弊指令,则财务总监一般不承担由此形成的会计责任风险。如果财务总监主动接受并执行企业负责人的舞弊指令,则应承担全部会计责任风险。

企业负责人应承担由集体舞弊行为所形成的会计责任风险。

主要参考文献

- ①王竹泉.利益相关者会计行为的分析.会计研究,2003;10
- ②郑在柏.会计责任与会计法律责任若干问题研究.财会月刊,2002;11
- ③钱爱民,吴革.企业财务会计报告分析.北京:中国金融出版社,2003