

《会计法》、会计职业道德与会计行业自律

——纪念《中华人民共和国会计法》颁布实施20周年

中南财经政法大学会计学院 宋丽梦

《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)颁布实施20周年以来,对规范会计行为、建立和完善社会主义市场经济体制、促进经济发展起到了重要作用。但是,近年来会计信息失真却与日俱增。我国当前存在的会计信息失真,主要是由会计行为不规范所导致的。笔者认为,近年来在《会计法》、会计职业道德和会计行业自律相结合方面的工作相对薄弱是会计行为不规范的一个重要原因。本文将从这三者的相互关系和有效结合方面进行探讨。

一、《会计法》与会计职业道德的互动关系

1. 法律规范与道德规范的互动关系。

从法律规范的起始性意义上看,它本身与道德规范并没有本质的区别。如果把被区分为法律规范与道德规范之前的规范看成是原始的道德规范,那么我们可以说道德规范在逻辑上是先于法律规范的。

作为行为规范的法律规范与道德规范有着一定的内在关联性。人类社会的法律历来有着两种最主要的功能:规范功能和强制性功能。法是用来规范人的行为的,这是法律规范最原始的功能。任何社会规范都具有规范功能,它是个人行为服从社会交往合作关系的一般条件。法律规范与其他规范相比,更具有权威性和合理性。法律是国家意志的体现,是以国家强制力为后盾的。法律规范的合理性分为形式合理性与实质合理性。实质合理性就是道德合理性,即在道德上经得起质疑。仅仅具有权力支持而失去内在实质依据的法律规范,其内在合理性也会丧失。因此,任何法律规范或履行法的实践都需要有道德规范来支持。法律规范与道德规范的相互辅助性还在于两者对于行为调节的因素不同。虽然法律规范的作用要以道德义务为前提,但它更多的是借助强制性力量或威慑力量来实行。而道德规范主要依靠的是社会风俗习惯、社会舆论以及人们内心信念的力量。

道德规范不可能全部法律化,因为任何国家的财力都不能承担道德规范全部法律化之后所需要的执法成本。但随着经济实力的增强和科学技术的发展,国家必须尽可能地把更多的基本和重要的道德规范上升为法律。当然,在这一过程中,我们还要注意权利和义务的平衡、一致问题,因为法律追求权利优先,而道德则追求义务优先。

2. 《会计法》与会计职业道德的互动关系。

从历史逻辑来看,《会计法》其实就是会计职业道德规范的法律化,《会计法》的每次修订就是把相对于社会发展已经比较成熟并且已成为相关职业必须遵守的基本职业道德规范法律化。

会计职业道德与《会计法》有着共同的目标、相同的调整对象并承担着同样的职责。两者的联系主要表现在:首先,两者在作用上相互补充、相互依托。基本的会计行为必须运用会计法律制度进行规范,不需要或不宜用会计法律制度进行规范的行为,可通过会计职业道德来规范。其次,两者在内容上相互渗透、相互重叠。会计法律制度中含有会计职业道德的内容,会计职业道德中也包含会计法律制度的某些条款。再次,两者相互转化、相互吸收。最初的会计职业道德逐渐被吸收到会计法律制度中,会计法律制度是会计职业道德的最低要求。最后,两者在实施上相互作用、相互促进。会计职业道德是会计法律制度正常运行的思想基础,会计法律制度是促进会计职业道德规范形成和遵守的制度保障。

正如上文所说,会计职业道德规范不可能全部法律化,任何国家的财力都不能承担会计职业道德全部法律化之后所需要的执法成本。在这样的逻辑下,会计职业道德规范的制定、发展和执行机构——行业自律组织对会计行业的发展有着非常重要的作用。

二、会计职业道德自律、政府监管与会计行业自律的关系

会计法律和会计职业道德对会计行业的发展至关重要。会计法律的执行由政府监管,行业自律组织是制定、发展和执行会计职业道德规范最重要的机构,因此研究会计职业道德自律、政府监管与会计行业自律的关系非常重要。

1. 会计职业道德自律和会计行业自律的关系。

(1) 会计职业道德自律是会计行业自律所需要运用的重要手段,会计职业道德规范是会计行业自律的重要基础,需要由会计行业自律组织来规范和研究。会计行业自律组织起着联系会员与政府的桥梁作用,并对其会员进行自律性监管。在经济生活中,经常发生没有违反法律制度但违反了会计职业道德的行为。在这种情况下,会计人员虽然不承担法律上的责任,但应当受到职业道德上的惩戒,即由会计行业自律组织通过自律性监管,对发现的违反会计职业道德规范的行为进行相应的惩戒,如可以根据情节轻重采取通报批评、参加继续教育甚至取消会员资格等措施。

在会计职业比较发达的国家,会计行业自律组织负责制定、颁布《会计职业道德守则》并对其实施情况进行督导和检查。这种做法值得借鉴。建立和完善会计行业自律性惩戒机制,需要在会计行业自律组织中设立职业道德委员会和仲裁委员会,并配备一定的专职人员,同时聘请一些兼职专家负责职业道德规范的制定、解释、修订、实施和仲裁。

(2) 会计职业道德自律是一个很广的范畴,需要全社会共

同参与。研究认为,会计职业道德建设的组织实施是一项复杂的系统工程,通过制度创新,采取自我修养与外部监督相结合,宣传、教育与检查、惩戒相结合,行业自律与舆论监督、政府监管相结合,以德引导会计行为与以法规范会计行为相结合等形式,发挥政府部门、行业组织、企事业单位、新闻媒体以及社会公众等方面的作用,形成齐抓共管的局面,藉以培养会计人员、注册会计师的职业情感、职业道德观念,引导和规范会计从业行为,使“诚信为本、操守为重、坚持准则、不做假账”成为广大会计从业人员的行为准则。

2. 政府监管与会计行业自律的关系。

从经济学的角度看,会计人员加入会计行业自律组织,除了能享受信息服务和会员身份特有的信用声誉外,还能从协会组织的集体活动中得到直接或间接的利益。只要某一个职业的从业者在竞争中存在着共同利益,对调整其自身行为的规则能达成共识,并且相信合作能带来自身的发展和经济效益,那么由会员组成的行业协会组织,就具备了实践的必然性,这正是行业自律成为国际通行的监管形式的原因。

如何处理会计行业自律和政府监管之间的关系和如何通过会计行业自律和政府监管的有机结合来促进会计行业的健康发展,一直是会计行业研究的重要课题。长期以来,主导现代经济的两大力量——市场和政府,一直在寻找一个适当的平衡点。政府管制的过于强势以及产生的一系列问题导致 20 世纪 80 年代产生了新自由主义的“三驾马车”:放松管制、私有化和自由化。经过 20 多年的尝试,亚洲金融危机(1997 年)、长期资本管理公司破产(1998 年)、安然事件引发的财务丑闻风暴(2001 年),均昭示着政府监管和会计行业自律必须有效结合才能促进会计行业的发展。

政府监管和会计行业自律的有机结合非常重要,完全的市场和完全的政府都对会计行业发展不利。《会计法》是政府监管和会计行业自律的权威保障,会计职业道德是会计行业自律所需要运用的重要手段和基础。利用法律对行业自律组织的地位进行定位,可以使其更具权威性。同时,法律规范也对政府监管和会计行业自律在行业监管中的分工协作和相关制度安排做了提纲挈领的安排。政府监管针对的是会计信息具有的公共物品属性及存在二重分布(管理当局与投资者之间、投资者相互之间)的不对称现象,而行业自律组织针对的是市场可以调节的领域,各自分工协作,构成一个有机整体。

因此,会计行业自律不可能是完全意义上的“自律”,事实上将其阐述为“受监管的自我管制”更为合适。政府监管主要是对行业自律的监管,而非对行业行为本身的监管。政府监管可以分为两个方面:一是对行业自律体系的完善与否进行监管;二是对自律机制是否被遵照执行、自律功能是否有效发挥进行监管。

三、完善会计行业自律组织,促进会计行业发展

会计职业道德需要由会计行业自律组织来规范和研究,而会计职业道德是会计法律的源泉、基础和补充,因此完善会计行业自律组织对于发展会计职业道德和执行《会计法》非常重要。

1. 我国会计行业自律组织存在的问题。

一是定位问题。会计行业自律组织的定位不明、职能划分

不清,无法履行会计管理、会计自律和会计人员管理及会计人员自律的职责。二是特性问题。会计行业自律组织应具有“自我管理、自我服务、自我协调、自我约束、自我教育”的特性,而我国目前的会计行业自律组织均不具备这些特性。三是体制问题。从会计行业自律组织的建立和发展历程中,其实可以找寻出政府机构改革的痕迹。改革的不彻底造成了目前会计行业自律组织的结构体系比较混乱,不仅层次偏多,而且重复交叉。四是职能问题。会计行业自律组织应有的部分管理职能仍被行政管理部门牢牢地抓在手中,组织由于缺乏相应的权利而无法发挥作用。五是地位问题。会计行业自律组织应是联系政府和企业的桥梁,但是由于政府职能转变和机构改革滞后,使部分会计行业自律组织有名无实。六是注册协会已经起到了很好的行业自律作用,但是其仅是针对注册会计师的行业自律,而无法实现整个会计行业的自律,解决不了整个会计行业的问题。

2. 构建符合我国现实社会经济体制要求的会计行业自律组织的建议。

(1) 建议成立中国会计人员协会。全国所有的会计组织分为研究型、职能型和自律型三类。研究型如中国会计学会和中国会计教授学会及其地方学会,职能型如总会计师协会、会计考办和会计准则委员会,自律型只有中国注册会计师协会及其地方协会。建议成立中国会计人员协会作为会计人员的全国性组织,省、自治区、直辖市会计人员协会作为会计人员的地方性组织。中国注册会计师协会及各省、自治区、直辖市注册会计师协会分别隶属于中国会计人员协会及各省、自治区、直辖市会计人员协会,接受其指导但相对独立。

(2) 建立和完善相关法律支持。将会计行业自律组织的法律地位、职责等要素以法律形式规定。《会计法》作为会计法规体系的最高层次,必须对会计行业自律组织的地位和职能做出明确规定,才能充分发挥会计行业自律组织的作用。

(3) 建立会计人员信用体系,形成会计人员信用他律机制。市场化程度越高,客观上对社会信用体系的发育程度的要求也就越高。会计行业自律组织通过构建会计人员、注册会计师、会计师事务所、单位会计工作信用档案制度和全国会计人员从业情况计算机网络系统,并实现地区之间信息互联互通,将会计人员流动、晋升、晋级、表彰奖励以及对违法违规行为的处罚、吊销会计从业资格等信息在网络和新闻媒体上予以公布,使遵守会计职业操守的会计人员得到褒奖,使有不良行为的会计人员付出代价(如不得从事相关行业的工作),从而引导和规范会计从业行为。

(4) 建立和完善会计人员自律奖惩机制。会计行业自律组织制定、颁布《会计职业道德守则》并对其实施情况进行督导和检查,设立职业道德委员会和仲裁委员会。《会计法》规定,对认真执行本法,忠于职守,坚持原则,做出显著成绩的会计人员,给予精神的或者物质的奖励。因此,应进一步总结和完善的先进会计工作集体和先进会计人员评优表彰制度,发挥先进典型的带头作用。同时,通过制度创新,严格考核奖惩,把思想引导与利益调节、精神鼓励与物质奖励、惩戒与处罚结合起来,培养良好的会计职业道德情感并形成抑恶扬善的社会环境。□