

对加强会计职业道德建设的构想 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/53/2021_2022__E5_AF_B9_E5_8A_A0_E5_BC_BA_E4_c36_53190.htm 在现代市场经济条件下，注册会计师的执业准则和职业道德极为重要。自2001年底美国安然公司轰然倒塌后，美国的世界通信、施乐等大公司相继爆出会计丑闻。而我国也连续出现琼民源、红光实业、ST郑百文、东方锅炉、大庆联谊及银广夏等上市公司恶性会计造假事件。2001年12月25日，国家审计署公布了对16家具有上市公司年度会计报表审计资格的会计师事务所实施质量检查的结果。在被抽查的32份审计报告中，有14家会计师事务所出具了23份严重失实的审计报告，涉及41名注册会计师，造假金额达71.43亿元，可见，我国会计造假也是惊人的。广泛的会计造假向世界敲响了会计诚信危机的警钟，并引发了人们对会计诚信问题的广泛关注。加强会计诚信和职业道德建设、规范上市公司财务行为、遏制会计造假、提高会计信息质量的呼声日盛。本文试从会计法律制度与会计职业道德的互补关系入手，就构建我国会计职业道德体系框架结构作初步探讨。

一、会计法律制度缺陷与会计职业道德建设

加强会计职业道德建设，是贯彻依法治国与以德治国相结合的重要体现。重塑会计诚信、规范会计行为不仅要靠法律制度作保证，还要靠职业道德来实现。会计法律制度建设与会计职业道德建设两者缺一不可、相辅相成。会计职业道德是会计法律规范的基础和重要补充，它在制度无法弥补缺陷时起到修正作用，是会计法治的人文基础；会计法律规范对会计职业道德建设具有制度

保障作用，是维护会计职业道德的重要手段。可见，会计职业道德与会计法律制度具有互补性，我们不能完全依赖会计法律规范的强制功能而排斥会计职业道德的教化功能。经济伦理学认为，经济交往必须由一种道德框架作为基础，现代市场经济运作的基本道德框架就是诚信。会计诚信表达了会计对社会的一种基本承诺，即客观公正、不偏不倚地把现实经济活动反映出来，并忠实地为会计信息使用者提供服务。诚信是市场经济的基石，也是会计执业机构和会计人员安身立命之本，一旦缺失，会计信息的真实性、可靠性、公允性将无从谈起，这会给社会带来灾难性后果，因此加强会计诚信建设已迫在眉睫。会计制度缺陷也需要会计诚信机制来补充。会计行为的经济性和社会性决定了会计行为本身就需要会计制度的约束和规范。会计制度是维护会计秩序乃至社会经济秩序的重要工具，但是正如新制度经济学（特别是博弈论和信息经济学）所证明的，法律制度并不是合同得以执行的唯一制度安排。即使是会计制度最发达的国家，会计制度的不完备性也是存在的。会计制度规范和约束会计行为的首要条件是制度的完备性，但现实中因会计制度制定者的“有限理性”和会计环境的未来不确定性与复杂性，制定完备的会计制度几乎是不可能的，这种会计制度缺陷必然导致会计诚信的缺失。当然，会计制度缺陷导致会计诚信缺失仅仅是一种表面现象，其本质是造假者的不法利益驱动。目前，会计造假被查处概率较低，即使被发现，其所付代价也是很有有限的，造假成本与造假收益严重不对称，这无疑助长了会计造假行为。因为对造假者而言，只要造假的预期成本大大低于造假的预期收益，造假者就会产生有恃无恐进行博弈的冲

动和理由。一切造假者是从践踏道德开始的，从造假动机的形成到造假过程的实施无不起始于道德的背离。而市场经济是法制经济，也是信用经济，诚信是市场经济的基石。市场经济有赖于运行的游戏规则，但仅仅有法规制度约束是不够的，当巨大的经济利益与严肃的道德规范发生碰撞时，只有诚信教育才能使天平倾向道德规范，因此会计诚信教育已成为当务之急。为从根本上治理假账，必须使依法治理与以德治理并重，加强会计诚信和职业道德建设，使会计诚信内化为人们的内在信念和内在品质。

二、会计职业道德的内涵、基本内容及特征

会计职业道德规范是在长期会计工作中形成的，具有习惯性、群众性等特点。它可以通过思想教育、社会舆论、会计职业习惯、会计榜样感化等手段，使会计人员从内心形成职业道德情感、信念、理想和是非善恶标准，自觉以会计职业道德原则来约束自身行为，因而它是一种内在的自我约束方式，它要求会计人员所达到的精神境界远远高于法律规范的要求。会计职业道德规范对会计人员工作理念、职业意识、业务行为作了全面规定，弥补了法律规范的空缺。会计职业道德的确立与完善将从伦理道德导向上遏制会计造假动机，对规范会计工作秩序将起到积极影响。基于会计职业的特殊性对职业道德的要求，会计学界长期以来一直致力于会计职业道德理论的研究。由于不同国家在经济发展程度、经济结构、文化传统等方面存在明显差异，从而对不同国家会计职业产生了不同影响，各国会计职业道德也体现了本国的特点。国际会计师联合会（I F A C）1980制定的《国际会计职业道德准则》提出了会计专业机构道德准则应遵循的基本原则，即正直、客观、独立、保密、技术标

准、业务能力、道德自律。美国会计师协会等职业团体确定的会计职业道德包括正直、客观、独立、遵从、保密、披露的相关性、职业胜任能力、对他人的责任感和没有不名誉行为等内容。英国对会计职业道德的要求是真实公允、客观公正、职业能力和保密性。法国会计职业道德强调遵规守法、诚实正直、真实公允、社会责任感。德国会计职业道德则强调规避风险、高度稳健、恪尽职守、各负其责。可见，虽然各国会计职业性质是基本相同的，但因各国在政治经济体制、文化背景、法律制度、教育水平等方面的差异，使得各国对会计职业道德的规范也不尽相同，但都体现了社会进步和经济发展对会计职业的共性要求。这无疑为构建我国会计职业道德体系框架结构提供了借鉴。

三、构建我国会计职业道德体系框架结构的设想

我国《会计法》将会计职业道德以会计大法的形式表现出来，要求“会计人员应当遵守职业道德，提高业务素质”。但目前尚未颁布一套标准的会计职业道德准则，仅在《会计基础工作规范》中有相关规定，但内容笼统，未形成体系。笔者认为，可借鉴发达国家会计职业道德中的共性内容，作为构建我国会计职业道德体系的主体框架，并充分体现本土文化背景、经济管理体制、政治体制等层面对其的影响和要求。未来我国会计职业道德体系应由职业道德规范（准则）、职业道德教育、职业道德修养、职业道德评价、职业道德监督构成。会计职业道德规范是会计职业活动中的行为准则和标准，是会计职业道德体系的核心；会计职业道德教育和修养是提高会计职业道德水平的重要途径，道德教育是客观外在的推动力，道德修养是主观内在的自我努力；会计职业道德评价和监督是推动会计职业道德健

康发展的保证。会计职业道德的各组成部分以会计职业道德准则为核心相互制约，共同构成了一个完整的会计职业道德体系。（一）制定一套可操作的会计职业道德准则 建立一套由注册会计师协会、会计学会等民间中介机构制定、颁布与监督的会计职业道德准则体系，以实现会计行业自律。该准则的基本内容包括会计人员处理经济业务时所采用的一般原则、业务能力和职业责任等。会计人员在会计实践中应自觉遵守该准则。

1．一般原则，包括真实性、公正性、忠诚性和正义感。

真实性，即要求会计人员如实记录、反映经济业务，及时、准确、完整地提供真实可靠的会计资料。违背真实性原则，也就失去了会计存在的基础。

公正性，即要求会计人员处理会计事项时遵守公正的道德标准，不偏不倚地对待利益各方。美国会计学家斯科特（O．R．Scott，1941）提出了会计公正性的著名标准，即：会计程序对一切利害关系方面必须公正对待；财务报告毫不偏离地作真实和正当的陈报；会计数据应该是公正无偏见和不偏不倚的，而非为特定方面服务。

忠诚性，即作为委托人和代理人中介的会计人员既要与管理当局忠诚，完成管理当局所委托的责任，如实反映企业经营状况，又要对外部委托人忠诚，客观反映管理当局受托责任履行情况，为其决策提供相关信息。

正义感，即会计人员应以企业根本利益为重，对管理当局的违规行为不能视而不见，更不能做假牟利，应有正义感，不畏强权，勇于披露真实会计信息。

2．专业技术能力，包括搞好服务、熟悉法规和职业判断力。

搞好服务。会计人员应发挥职业优势，积极做好会计核算、会计监督与决策，为单位提供相关政策咨询，为单位内部管理和投资

决策服务。 熟悉法规。 会计人员应熟悉财经法律法规和国家统一会计制度，并结合本职做好宣传，当前特别要掌握加入W T O后的新会计标准和业务。 职业判断力。 加入W T O后，我国会计理论与国际接轨、与国际交往的能力加强，会计行使职业判断的空间日益增大，这就要求会计人员运用其知识按基本会计原则作恰当的职业判断，以客观公正的态度，选择委托人和代理人及个人利益均可接受的会计政策，提供有关各方决策有用的会计信息。 3 . 职业责任，包括保守秘密与开拓创新。 保守秘密。 会计人员应保守本单位商业秘密，除法律规定和单位领导人同意外，不得私自向外界提供或泄露单位会计信息。 与时俱进，开拓创新。 会计人员要适应新形势，始终保持知识储备的新鲜度，不断改进工作思路和方法。 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。 详细请访问 www.100test.com