

# 会计职业道德的自律机制

## 《会计人员职业道德与自律机制研究》课题组

**【摘要】**本文在关于会计职业道德自律机制相关内容的问卷调查基础上,对我国会计职业道德自律及自律机制理论与实践进行了分析与论述,提出了建立我国会计职业道德自律组织,制定我国会计职业道德准则等意见和建议。

**【关键词】**会计职业道德 自律机制 要素运行 政策建议

### 一、会计职业道德自律与自律机制

#### (一) 涵义界定

1. 会计职业道德自律是指职业会计师在会计职业生活中,在履行对他人和社会会计义务的过程中形成的一种会计职业道德意识。会计职业道德自律既是体现在职业会计师意识中的一种强烈的会计职业道德责任感,又是职业会计师在意识中依据一定的会计职业道德准则进行自我评价的能力。会计职业道德自律作为一种职业道德情感,它是职业会计师对他人和社会义务感的强烈表现,在天津市财政局会计处协助下组织的关于会计职业道德问卷调查问卷收回 1166 份,认为在会计人员中能够自觉修养职业道德的是:大多数的占 37.24%,多数的占 49.45%,少数的占 12.11%,个别的占 1.2%。可见大多数和多数占到 86.69%,说明我国会计人员中能以会计职业道德自觉规范自我行为的占绝大多数,对职业道德自律有着强烈的愿望。作为一种自我评价能力,它是一定社会的道德原则、规范在职业会计师意识中形成的相对稳定的会计信念和意志。自律时期的会计职业道德,是以会计职业良心为核心的一种职业道德。会计职业良心是对会计职业责任的自觉意识,是职业会计师认识、情感、意识和信念在职业会计师意识中的统一,因此,会计职业良心在职业会计师的道德生活中,就不仅能够使职业会计师表现出强烈的职业道德责任感,而且能够使职业会计师依据一定的职业道德原则和规范自觉地选择和决定行为,成为职业会计师发自内心的巨大的精神动力,在职业会计师的行为过程和行为整体中起着主导的作用。在我们收回的 1166 份问卷中,认为会计职业道德对会计人员行为发挥自我规范作用,大占 28.11%,较大占 43%,一般占 23.48%,不大只占 5%,说明会计职业道德自律作用起重要主导作用。

2 会计职业道德自律机制是以会计职业良心为核心的会计自律道德完善于以会计职业义务为核心的他律道德。但是,在研究、强调会计职业道德自律的时候,我们决不可忽视作为他律的会计职业义务,所以,建立会计职业道德自律机制就是必要的。在收回的 1166 份问卷调查中,认为在我国现实生活中,对不讲职业道德会计人员的处置情况分别是,认为根本没有处置的占 25%,太轻的占 75%,太重的为 0。说明我国会计职业道德自律机制基本没有发挥作用或作用不大。所谓会计职业道德自律机制就是指会计职业道德自律的一种结构和活动原理。它是会计职业道德规范的具体要求、标准和内容转化为职业会计师组织和职业会计师人内在目标、标准和需要,并且职业会计师自觉承担起职业行为选择的结果,在这种机制下,会计职业道德规范

本文为财政部 1999 重点会计科研课题“会计人员职业道德与自律机制研究”的阶段性研究成果,项目批准号为 99KJA 025

本课题组在天津市财政局会计处的协助下,向天津市 1200 名会计人员发出调查问卷,收回 1166 份。调查对象的基本情况是:

- (1) 年龄: 40 岁以上约占 65%, 40 岁以下约占 35%;
- (2) 文化程度: 大专以上约占 58%, 大专以下约占 42%;
- (3) 从事会计工作年限: 6—20 年约占 60%, 20 年以上约占 22%, 5 年以下约占 18%;
- (4) 所在单位性质: 国有企业约占 79%, 行政事业单位约占 6%, 其余为外商投资、股份制、私营、集体等;
- (5) 工作职务: 总会计师约占 2%, 会计处长约占 3%, 会计科长约占 16%, 一般会计人员约占 79%。

的执行不是受制于外力,而是通过会计人员自我调节、自我约束、自我判断和自我“立法”来体现会计职业道德规范的内容及要求的一种制度安排。

## (二) 会计职业道德自律机制的本质与特征

### 1. 会计职业道德自律机制的本质

会计职业道德自律机制从本质上讲是会计职业人集体意志和责任的具体要求,而不是某一会计职业人个体的行为和意志要求;它是以或多或少的牺牲会计职业人个体利益为前提的,以体现整体利益的原则和规范为善恶标准,来调节会计职业人个人利益和职业整体利益的矛盾;它是通过会计职业道德自律管理体制设置、法律及制度安排、职业良心建立及约束、职业职责规范及自我评价等手段而实现会计职业整体利益要求的一种运转状态。建立会计职业道德自律机制有一点是不可忽视的,即自律以职业良心为核心,但是在个体职业道德没有达到完全成熟高度的情况下,就需要职业团体以职业价值目标为统帅,将职业道德的自律与他律有机结合,建立职业团体自我约束、自我控制的机制,这也就是说会计职业道德自律机制是一种不排斥他律的,而且要尽可能发挥他律职能作用的自律机制,这才可能是一种健全并行之有效的自律机制。在收回的1166份问卷中,认为全部会计人员的职业道德来自会计法律、法规要求的占到了66.49%,说明在我们广大会计人员中会计职业道德应有相应的法律法规规范。

### 2. 会计职业道德自律机制的特征

由会计职业道德自律机制之本质所决定,会计职业道德自律机制的主要特征可概括为以下几点:

第一、外在组织、制度安排与内在体验、意志和谐统一。会计职业道德自律机制以外在的管理体制、法律、制度安排为运行方式,同时它又以会计职业人职业良心体验、职业意志约束、职业责任限制等为主要内容的一种职业道德运行状态。如果没有外在组织、制度安排,而仅依靠职业良心、意志等,其作用必将是有限的。

第二、经济目标与道德目标统一。会计职业道德自律机制的核心内容之一是会计职业道德自律的内在导向机制,内在的导向来源于目标,它规定了会计职业道德自律行为及其机制运行状况的评价标准,规定了会计职业道德行为的具体方向。最常见的基本目标是经济目标和道德目标,前者追求的是经济效益,后者追求的是职业信念、职业理想行为。这里经济效益包括社会经济效益和会计职业集体经济地位及经济利益,它规定了会计职业道德自律机制的最高评价标准是有用性和有效性;而追求职业信念和职业理想行为则规定了最高的职业标准是公正无私。会计道德自律机制只有达到实事求是、客观公正的境界,会计职业界才能获得相应的社会经济地位,实现提高经济效益宗旨。因此,会计职业道德自律机制具有经济目标与道德目标相一致的特点。

第三、认识功能与调节功能的统一。会计职业道德自律机制通过管理机构设置、法律及制度安排等着重从会计职业人个体和职业整体的利益关系角度,明确并支持或限制、打击会计职业行为的善恶、准则、信念及理想,进而提出评价会计职业道德行为的标准和依据,这些都说明会计职业道德自律机制具有认识会计职业道德现实状况的基本功能。会计职业道德自律机制最突出、最重要的社会功能就是调节功能。这种调节功能是从现实生活中会计职业个人对待会计职业整体利益和其他个人利益的角度,来调节会计职业人的各种职业活动和职业关系;会计职业道德自律机制将会计职业人“应当怎样”的道德准则内化为调节职业道德的尺度;它从权利和义务两方面调节会计职业人的行为时,主要依其自身的固有规定和特有机理而实施调节;会计职业道德自律机制的调节功能,常常不是通过诉诸国家机器和惩罚手段(尽管有时也是必要的),而主要诉诸舆论褒贬、沟通疏导、教育感化等,尤其注重于唤起人们的职业知耻心,培养人们的职业道义、责任感和善恶判断能力,因而一般不带有国家强制性质,其调节方式主要通过道义的力量去感化,去教育。

不难看出,会计职业道德自律机制的认识功能是基本的功能,调节功能是建立在认识功能之上的,但是,认识功能毕竟不能完全实现会计职业道德自律机制最终目标,因此调节功能是最重要、最突出的功能。二者是相辅相成、和谐统一共同发挥作用,实现自律机制目的和要求。

## 二、会计职业道德自律机制的要素

会计职业道德自律机制要素是指保证会计职业道德自律机制正常运行,发挥其职能作用的基本构成要件和因素。其基本内容应包括会计职业道德自律管理机构、自律管理法律及制度、自律目标及标准、自律功能效果反馈及效应机制、自律环境及自律运行能力等内容。

会计职业道德自律从本质上看,从来就不是职业会计人个体的事情,而是职业整体的自律,因此,要实现这种集体自律,建立健全相应自律管理机构就是首要的基本的任务和内容,它是实现自律的基本组织保证。在我们收回的1166份问卷中,认为要发挥会计职业道德自律作用的各主要措施中,加强会计职业道德教育占25.16%,加大会计人员激励力度占13.97%,提高单位负责人素质占23.87%,加强会计职业道德监管、建立完善的会计职业道德自律机制的占37%,说明广大会计人员对于建立会计职业道德自律组织,加强监管力度的认可和强烈要求。会计职业道德自律组织如何建立及如何开展工作、职业会计人如何进行职业道德自律都需要有规章制度所遵循,因此,会计职业道德自律需要有一系列相应法律、法规和制度,自律实际上是职业会计人的自我约束,没有规章制度,自律作用是极其有限的。会计职业道德自律目标是指人们力求于会计职业道德自律机制运行过程结束时实现的预定目的或结果,它是自律机制设计的出发点和归宿点,也是自律机制效率高低的的评价标准和依据。会计职业道德运行系统是一个开放系统,其社会职能同其所处外部因素的社会职能之间有着密切地联系,许多会计法规常借助会计职业道德评价、教育等实现其调节功能,会计职业道德自律则往往借助会计法规及其他法规的认可和支持实现其调节功能,这种会计职业道德自律功能复杂性要求在确定其自律机制时要作出特殊的安排,在强调自律功能的同时要注意发挥会计职业之外的制约和监管。自律效应是指其目标预定值和实际值之关系,目标实现值与目标预定值相当即为正效应,反之,目标实现值与目标预定值不相当即为负效应。事实证明,很多时候会计职业道德自律机制效应状况,不仅同其内部机制是否优化有关,而且同其外部机制是否优化有关,因此,要保证其正效应,避免负效应,除保持正常的内部自律机制之外,还应使其有一个正常的外部机制。会计职业道德自律机制在一定程度上依赖于其所处的外部会计及经济机制环境,如全社会性的道德教育状况,职业会计人普遍的职业道德水准等,不仅同自身的内部机制有关,而且同它与该社会经济、政治、文化等构成的外部机制有关。会计职业道德自律机制运行能力,是指这种自律机制运行中内部各要素的机理和功能之间的联系和作用,这种运行能力在其特定条件下具有相对稳定的客观规律性,也就是说会计职业道德的自律能力在一定条件下有其限度,既不可能无限制扩大,也不可能无限制地缩小。

上述会计职业道德自律机制要素是相互联系、相互制约的一个整体,只有这些要素都具备并且都能发挥其应有作用,会计职业道德自律机制才可能得以正常运行并取得预期效果。

## 三、会计职业道德自律机制运行

会计职业道德自律机制运行是指会计职业道德自律机制各构成因素发挥应有作用及各要素间相互作用的过程,在这个过程中,会计职业道德的他律性转化为自律性,表现为会计职业人及其自律组织的行为动因由原来的外在约束,转换为内在约束,由外在导向转换为内在导向,即转换为自律者自己的意志约束。

### 1. 会计职业道德自律目标机制

会计职业道德自律机制基本运行目标就是完善整体会计职业道德和职业会计人个体道德并使其二者有机统一。整体会计职业道德的完善包括整体会计职业道德自律机制的结构层面、要素及其整体的最佳状态,会计职业道德自律机制的反映功能和调节功能的最优化,并由此显现出会计职业道德关系协调和谐,会计职业道德风尚健康淳正。会计职业人个体职业道德的完善以高度道德责任感为核心,包括自我职业道德认识、道德选择、道德控制、道德评价等能力的完善,以及会计职业道德行为和品质水平达到高尚境界。

在不同历史时期,或不同地区、单位,会计职业道德自律目标,无论是整体还是个体都常常存在不同价值取向、较高级次目标和较低级次目标等的矛盾,因此,会计职业道德自律目标机制要解决的核心问题是如何

解决这些矛盾,以便使自律机制目标达到最佳实现。要保证会计职业道德自律机制基本目标的最佳实现,自律机制必须具有并能顺利发挥以下四个方面的功能:第一,目标决策功能,即保证会计职业道德自律运行目标对各个不同取向的目标的绝对支配作用和主导作用;第二,目标控制功能,即通过自律机制的基本目标的分解和具体化,使其内涵于各个个体、级次的具体目标中,并随这些目标的实现而最终得以实现;第三,目标协调功能,即在某种具体目标因过度膨胀或冲动而有背于总体目标时适时施加影响和干扰;第四,目标应变功能,即保证预定自律目标的实现值,能顺应外部条件和自律运行过程本身的变化得到有效校正。

## 2. 会计职业道德自律管理体制

按照我国《会计法》的有关规定:“国务院财政部门主管全国的会计工作。县级以上地方各级人民政府财政部门管理本地行政区域内的会计工作。”这就规定了会计工作由财政部门主管并明确在管理体制上实行“统一领导,分级管理”的原则。自然也包括对会计职业道德的管理。从其性质上看,就会计职业道德管理而言,这种管理兼有政府管理和会计行业自律管理的双重性,这种管理体制安排具有明显的权威性和强制性等优点,但是从过去的工作情况看,主要进行了会计职业道德的建章立制和在职教育工作,自律性不强,有待进一步完善。我们认为有必要在财政部会计司领导下建立我国专门的会计职业道德自律组织。

## 3. 会计职业道德自律管理的法规

会计职业道德自律管理规章制度应包括:会计职业道德自律规范和要求、自律组织建设规章制度、自律检查规章制度等内容。自律性规范力的强弱取决于两个因素:一是规范本身在多大程度上反映了客观规律的要求,是否有助于会计人员及自律组织达到预期的目标;二是会计人员本身的素质与修养,包括业务能力与道德修养。一般来讲,会计人员的素质越高,对规范的理解也就越深刻,就越能够自觉地遵守规范的要求。在我国现行会计法规中,已经注意到会计职业道德方面法律的建设工作,1996年财政部发布了《会计基础工作规范》,其中在第二章第二节中专门规定了会计人员职业道德,其内容包括敬业爱岗、熟悉法规、依法办事、客观公正、搞好服务、保守秘密等六个方面,分别就会计人员的职业品质、工作作风和工作纪律等作出了全面的规定。但是,这些内容是根据修订前《会计法》的精神所制定,按照新《会计法》有关内容及要求看,有很多方面是不太适应的。我们认为有必要根据新《会计法》重新修订完善。

## 4. 会计职业道德自律功能机制

会计职业道德自律的反映功能和调节功能,在会计工作中表现为会计人员及其组织的自律能力和方法。这种能力和方法来源于会计人员长期实践中经验的积累和升华,而经验的传播可以通过教育方式或个人经验或习惯的直接传授。会计职业道德的自律与会计职业道德行为选择有着很大关系,因为自律总是自觉地按规范的要求或标准选择合理的方案。会计职业道德行为选择余地愈大,选择自由愈高,其自律功能发挥作用也愈大愈多。当然自律功能的大小还与会计法律法规的规定有关,法律法规的内容越全面、越具体、越细致,留给会计人员的选择余地就愈小,但是法律法规永远不可能把涉及会计职业道德的方方面面都规定得详尽无遗漏,因此总需要会计职业道德的存在并发挥其职能作用。会计人员需要把他律性规范与自律性规范的内容、要求结合起来,在社会允许的范围内去追求会计职业的尽善尽美,积极主动地去探求自律功能才是积极可取的态度。会计职业道德自律功能机制能否正常运行还有赖于会计职业道德自律效应机制能否发挥应有作用。会计职业道德自律效应机制的主要内容应包括:效应评价机制、效应反馈机制、目标或标准修正机制等。当会计职业道德自律机制开始运行后,要有一种机制能够及时、准确、全面对自律效应作出科学合理的评价,对产生正效应者要及时给予恰当的表扬,总结经验推广;而对于产生负效应者要及时给以纠正,总结教训;效应评价机制的核心是评价指标及评价标准体系的建立。

## 5. 会计职业道德自律环境机制

会计工作是一种社会经济管理工作,会计资料是一种社会资源,会计人员是社会人、经济人中的一部分,

只有在从事会计职业工作时,他才是一个职业会计人。因此,会计职业道德自律机制的建立一方面要尽可能适应特定环境的要求,另一方面要求社会要尽可能为会计职业道德自律制造、提供更适宜的内部、外部环境条件,按照新《会计法》要求,在发挥会计人员及组织职业道德自律主导作用的同时,还要充分发挥业务主管部门、政府财政部门以及之外的其他管理部门监管作用,还要动员全社会都来支持、关心、理解会计工作,营造一种良好的社会氛围,会计职业道德自律机制才能真正发挥其应有作用。

### 6. 会计职业道德自律运行能力

会计职业道德自律机制运行能力主要表现为以下三个方面。

第一,自选择能力,包括自律运行目标的自选择能力和自律运行方式的自选择能力。前者是说,在若干可能性目标并存的情况下,会计职业道德自律运行系统仅基于自身固有的内部机理,选择某一运行目标,而摒弃其他运行目标,如果人为地强加有悖其内部机理的目标,那么,它就会以扭曲或偏离的形式来加以“报复”,目标自选择能力强弱的评价标准是目标的实现值和预期值的相当或偏差。后者是说,在若干可能自律方式并存的情况下,自律运行系统基于其内部机理,选用某种特定运行方式,而拒绝选用其他运行方式,如果人为地强加以用同其内部机理相悖的运行方式,那么,它就势必以延缓或中止其运行来“报复”,运行方式自选择能力强弱的评价标准是运行方式的效率高低。

第二,自组织能力,会计职业道德自律的自组织能力主要表现为三种情形:一是由自律的无序状态到有序状态,即通过会计职业道德自律的自组织作用,使会计职业道德自律由无序状态,逐步地或突然地变为有序的运行状态;二是由自律的不稳定状态到相对稳定状态;三是由自律的已经有序而稳定的状态转化为一种新的有序而稳定的状态,实现自律的升华或更新。自组织能力强弱的评价标准应看上述三者是否得以实现。

第三,自控制能力,会计职业道德自律机制的自控制能力是指会计职业道德自律机制依赖内部机理,排除各种环境变化等的干扰而最终实现预定目标的能力。主要包括预先自控制能力和随机自控能力两种。预先自控能力是指依赖其内部机理和经验以及预测而形成具有预先抗干扰的能力;随机自控能力是指在自律运行过程中或结束时,随时根据反馈信息适时检查并修正因外来或内部干扰而引起的偏差,最终实现最佳目标的能力。会计职业道德自律机制的自控能力评价标准是自律过程抗干扰及修正干扰差异能力的强弱。

### 四、几点政策建议

根据以上论述,特提出以下几点政策建议:第一,建立健全我国会计职业道德自律组织,在中国会计学会下设会计职业道德研究组,并设相应会计人员自律组织,具体负责全国会计职业道德自律事务管理工作。第二,制定中国会计职业道德准则,在我们收回的问卷中认为有必要制定我国“会计职业道德准则”的人占84.5%,说明我国广大会计人员迫切需要自律性规范。第三,积极开展会计职业道德自律理论研究。第四,组织会计职业道德自律专项检查,加大对违法违纪行为的处罚力度和教育工作。

#### 主要参考文献

- 1 全国人大常委会 中华人民共和国会计法 1999年10月31日修订
- 2 财政部 会计基础工作规范 1996年6月17日
- 3 “金蝶杯”第二届全国会计知识大赛专家组 第二届全国会计知识大赛辅导讲座 东北财经大学出版社,2000
- 4 张俊民. 会计监管 立信会计出版社,2000
- 5 冯建 财务理论结构研究 立信会计出版社,1999
- 6 罗国杰 伦理学 人民出版社,1998

课题组负责人:韩传模

成 员:田琨儒 刘建平 张俊民 郝景昭 周晓苏

执笔人:张俊民