

基于公司治理的会计伦理二维制衡探析

李 建,肖祥敏^①

(南华大学 政治与公共管理学院,湖南 衡阳 421001)

[摘要] 会计伦理制衡的二维架构是:一个向内的维度,会计职业伦理;一个向外的维度,会计商务伦理。会计伦理二维制衡的必要性是:公司治理的伦理关系错位和缺位;会计伦理二维制衡的理论依据是:德性伦理学视角——构筑会计职业伦理,规范伦理学视角——构筑会计商务伦理。会计伦理二维制衡的途径是:制定会计伦理二维制衡理论的新内容与新规范;进行会计伦理二维制衡理论的教育和培训;建立和完善公司法人治理结构;建立独立会计人制度;建立会计伦理二维制衡的角色责任制。

[关键词] 公司治理; 会计伦理; 二维制衡

[中图分类号] F233 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1673-0755(2011)03-0035-04

随着社会主义市场经济的深入发展,企业会计领域的道德问题越来越引人关注。解决企业会计诚信缺失、信息失真等种种道德失范的问题,一方面要借助各种会计法规制度的完善,进行治标;另一方面,还要借助伦理道德规范的建设,进行治本。会计领域通过内引伦理理论来引领会计行为,应该成为从根本上解决会计道德问题的最佳途径。如何在完善现代企业公司治理的基础上,探寻一种会计伦理制衡的新思路,很有现实意义。

一 会计伦理制衡的二维架构

伦理是指人们在社会活动中处理相互关系的各种道德准则和行为规范。伦理和法律一样都同会计活动密切关联,法律对会计活动进行强制性规定,而伦理对会计活动进行规劝性规定,正如英国的会计伦理学家杰克·莫瑞斯(Jack Maurice)所指出的“对于道德规定不以法规为基础的职业而言,道德要求和法律要求的差别是非常明显的。这样的职业总需要额外限制它们的会员,防止他们超越法律规定”^{[1]12}。一般说来,会计伦理是指会计从业人员在从事会计管理活动中处理各种社会关系所应该具有的道德准则和行为规范。正如杰克·莫瑞斯提到的:我们谈论的职业道德,“即人类生活中的职业会计部门所认可的行为规则”“会计职业……都存在道德指南的‘画线’问题。”^{[1]10-41} 会计伦理的基本内容很丰富,有的概括为会计道德意识、会计道德关系和会计道德活动等方面^[2],有的概括为会计伦理基本原则、会计伦理规范和会计伦理范畴三方面^[3]。总的说来,会计伦理有三大体系:会计伦理道德的认识、情感、意志体

系;会计伦理道德规范体系;会计伦理道德评价体系。这些会计伦理思想内容对会计行为起着不可小觑的指导作用。会计伦理强调的是会计人员在从事会计行为时“应该”怎么样,它是会计行为客体对行为主体提出的道德要求和进行道德评价的准绳。一个具备会计职业特有的伦理道德思想和行为习惯的会计,就会自觉遵循会计职业道德规范,主动地保有职业道德情操。只要肩负会计职业的使命感和责任感,相应地就具备了会计职业良心,就能正确地处理好与国家、社会和他人的利益关系,其价值目标是追求与坚持善而偏离和纠正恶;反之,就会失去会计职业良心,违背国家、社会和集体利益,进行会计造假等不良行为。

(一) 会计伦理的制衡功能

一是约束功能:道德的规约功能使会计伦理对会计人具有约束功能,会计伦理道德规范对会计人员提出了许多道德规范和伦理要求,使得会计人产生必须遵守和服从的思想意识并作用于自己的会计行动上。所以,会计伦理道德规范对会计人具有很强的约束力,会计人必须做到自律,使其会计行为力求做到正直、客观、公正、独立。二是使令功能:伦理的命令功能使得会计伦理对会计人也具有使令功能,会计伦理道德确立会计的人性认识、会计向善情感、会计正义意志等,支配会计人员的思想动机,“表现为反映社会道德社会的价值准则转化为个人内心隐秘的命令、良心的召唤和责任的呼声”^{[4]216}。使得会计人的会计行为力求做到善良、诚实、讲良心、有正义。三是监督功能:伦理的教育认识功能使会计伦理道德对会计人具有了自我监督并且力求监督他人的功能,这也使得会计的自我审核、企业会计内部审计和注册

[收稿日期] 2011-03-19

[作者简介] 李建(1970-),女,湖南衡阳人,南华大学政治与公共管理学院硕士研究生。

^①南华大学政治与公共管理学院教授。

会计师、审计师的外部审计不流于形式成为可能。同时,在会计人的独立性得到一定保证的条件下,还可以对企业的管理层实行一定程度的监督。四是协调功能:伦理的调节功能也是会计伦理功能所具有的,“道德的调节功能是指道德具有通过评价等方式来指导和纠正人们的行为和实际活动,以协调人们之间的关系的能”^{[4]221}。会计伦理的道德评价不仅可以纠正自己的会计行为活动,还对企业的管理层产生一定的影响,以协调会计人与管理者的关系,使管理者支持和理解会计人的正确与正义的行为,以符合法律法规和伦理道德的要求。

(二) 会计伦理制衡的二维架构

随着会计伦理研究的不断深入,会计伦理的研究思路越来越清晰。加拿大的莱昂纳多·布鲁克斯就把会计伦理分为会计商务伦理与会计职业道德^[5]。我国的沈辉等也提出会计伦理可以分为会计职业伦理和会计商务伦理的观点^[6],而汤建提出了会计伦理制衡的观点^[7]。但他们对会计商务伦理的阐述角度是有所不同的。笔者赞同把会计伦理分为会计职业伦理和会计商务伦理两个维度的观点,同时对这两个维度进行新的界定,即一个向内的维度,一个向外的维度。会计职业伦理是一个向内的维度,它包括会计伦理的认识、情感、意志,会计伦理原则与会计伦理规范等内容,是从事会计职业生涯的会计人在进行会计行为活动时应该自觉遵守和履行的基本道德规范与要求,不能遵守和履行这些基本道德规范与要求,就是会计不道德。会计商务伦理是一个向外的维度,也就是说会计还作为商务人,应该同与之打交道的和会计业务相关的责任人包括企业管理者是地位平等的,并且要实现“义”与“利”的双赢,它包括会计作为商务人进行会计商务活动和处理社会关系时应该具有的行为准则、要求与规范,是会计人在与同行会计、特别是企业的管理者进行交往时,应该具有的辨别力、判断力及立场、原则,作为职业道德使命的捍卫者的角色所应该具有的主动性、正义感及其外化出来的胆量与勇气。不履行会计商务伦理的要求,同样是会计不道德。只要在完善的公司治理制度和独立会计制度的前提下,会计商务伦理就能得到充分的体现。有了会计伦理的这两个维度,会计伦理的制衡功能也呈现两个维度的架构。那就是,一个向内的维度,即会计人员依据会计职业伦理对会计行为进行的自我伦理检视、自我伦理约束和自我伦理制衡,即自身进行的伦理律己,这也是会计伦理的内涵所决定的;一个向外的维度,那就是会计人员依据会计商务伦理对会计同行特别是企业相关管理者进行的有效伦理制衡,即伦理律他,这是会计伦理的外延所要求的。会计职业伦理的制衡作用能不能实现,关键的是会计人员能不能加强和提高会计职业伦理素质,能不能具备体现内在人格力量的品质,所以会计伦理的教育就显得非常重要。对于一个真正合格的会计人员来说,不仅应该具有会计基本知识技能,而且应该具有基本的内化的三种伦理道德品格,即“信”、“直”、“真”。“信”指诚信、可靠,“直”指公正、正直,“真”指真实、坦率。会计商务伦理的制衡作用能不能实现,关键的是会计人员是否具有强烈的正义感、使命感和社会责

任感,敢于依据法律和道德的要求,对违反会计基本行为准则的人与事进行抵制,以敢于劝诫权力者、作为会计行业形象和荣誉的捍卫者出现,所以同样需要学习和培养。会计伦理要求形成基本的外化的三种素质,即“守”、“独”、“勇”。“守”指守规、尽责,“独”指独立、严正,“勇”指敢谏、勇为。

二 会计伦理二维制衡失效的原因和伦理依据

在我国社会主义市场经济体制的建设中,很多的国有大中型企业进行了现代企业制度的改革,建立公司法人治理结构,但是有的并不彻底。还有相当多的中小型集体所有制企业和民营私有制企业没有建立公司法人治理结构。这就使得企业的财务管理失去了监控的条件,这也是会计造假泛滥成灾的重要原因。

(一) 会计伦理无法制衡的原因透视

1、公司治理的伦理关系错位

首先看大型的上市公司为什么也会搞会计造假。按照公司法人治理结构的原则,为实现授权与制衡、分权与监督、激励与制约的权利制衡关系,通过所有权和经营权的分离,达到公司业务和效益的最大化,公司内部结构应形成三层代理关系:董事会对财产所有权股东的代理关系,经营者对财产经营权的代理关系,监事会对股东利益维系的代理关系,由此形成公司治理机构是:股东大会、董事会、监事会、总经理。但是,我国的一些上市公司还是存在产权不清、内部代理关系过长、权力缺乏制约、所有者缺位的问题^[8]。大多数上市公司的董事长又兼总经理,监事会受制于董事长,“三权”实际上为“一权”,形成实际的“内部人控制”,缺少必要的权力制衡和内部牵制^[9]。作为公司的管理者,他要创造政绩以迎合当政者,还要保持公司的表面的繁荣和蒸蒸日上,使得投资者增强投资的信心,他会指使会计人员虚列不实的产值和收入,使投资者确信这些相关的虚假信息。

其次,作为没有上市的公司而言,它会千方百计的争取上市,来募集更多的社会闲散游资,以在激烈的市场竞争中立于不败之地。而公司的法人治理结构若不健全的话,企业的管理者同样会指使会计人员造假,虚增产值和收入,隐瞒实际的支出。作为公司下属的会计人员,因为没有监事的权力,只能听命于上司的旨意,根本谈不上财务方面的制衡,落入了“囚徒困境”的尴尬局面^[10]。倘若公司治理结构完善,董事会、监事会、总经理三者相互独立,权力相互制衡,而作为企业的会计,可以作为监事会人员,也可以作为由社会中介机构——会计公司推荐进驻的独立会计人,来进行企业财务方面的监督和制衡,那么,会计造假现象必将得到很大程度的遏制。

2、公司治理的伦理关系缺位

对于中小型民营私有制企业来说,有的企业老板本身就是白手起家,企业就是家族性质的企业,需要进来工作的人员都是聘请的,何时需要干活你就干,何时不需要干活你就走人。对于会计这个特殊角色,有的是自己的亲属担任,有的是自己的朋友担任,即使没有沾亲带故聘用的人,都一律听老板的。为了实现企业最大限度的赢利,企业会计一般都有两本账,一本真实账本,也可以叫原始的账本,记录企业实

实际的产供销的数额及金额、借贷往来、收入与支出等真实的资金流动状况,供老板及其亲属查阅、支配和掌握;还有一本就是假账,虽然也记录了企业产供销的数额和金额、借贷往来、收入与支出等资金流动状况,但是,这本账尽量地增加了不真实的开支成本,减少了实际的收入利润,这本账是给税务稽查人员检查和应付外部审计的,其目的就是以此减少应该交给国家与地方政府的增值税、营业税、所得税等税收。倘若中小型民营私有制企业也按照公司治理的样板运行和管理,作为社会特殊角色的会计只能由受过专业训练的独立的会计公司派驻,中小型民营私有制企业不能擅自自己担任或聘请无资质的人担任,会计造假现象在中小型民营私有制企业里会大大减少。

(二) 会计伦理制衡的伦理依据

当然,即使建立了完善的公司法人治理机制,有了独立的会计人制度,但会计本身的制衡素质和能力的教育、培养与训练也非常重要。从伦理研究对象的角度来说,有两类伦理学对会计伦理二维制衡的形成有启发作用,即德性伦理学和规范伦理学,德性伦理学是以品德、美德和行为者为中心的伦理学,规范伦理学是以道德、规范和行为为中心的伦理学^[11]。简言之,德性伦理学解决的是“做什么人”的问题,规范伦理学解决的是“做什么”的问题。

1. 德性伦理学视角——构筑会计职业伦理

中国传统儒家伦理是以“仁爱”思想为核心的,属于德性伦理学的范畴。例如,孔子所要求的“仁”就包含五个方面的要求,即恭、宽、信、敏、惠^[12]。其思想影响深远流长。我们现在讲会计要诚信,其实古人就要求做人要“忠信”。只是儒家伦理思想重德性而轻规范。西方的德性伦理理论可以追溯到亚里士多德,他所谓的德性,是指人在实现他特有的活动上所表现出来的优点,德性可分为理智德性和伦理德性。前者由教导生成,后者由习惯养成^[13]。德性伦理学突出行为者的良心与荣誉的地位和作用,强调的是人要有“良心”与“荣誉”的品质,对行为者的美德的推崇。既然德性伦理学是解决“做什么人”的问题,会计伦理就有一个“做什么样的会计”的问题。显然,按德性伦理学的要求,就是要做一个讲良心、讲诚信的会计。当然,要通过教导和习惯形成,会计人员通过对这些伦理理论的掌握和运用,产生向善、诚实的美德。那么,由德性伦理学观点武装起来的会计不难成为具有高尚品德的伦理会计人。所以说,德性伦理学等伦理理论与会计务实理论的有机结合产生会计人员的职业伦理,即会计美德。

2. 规范伦理学视角——构筑会计商务伦理

规范伦理学是关于道德规范的伦理学,其实与美德伦理学有许多交叉之处,之所以笔者赞同西方的一些学者将其区别开来,是因为它对会计伦理制衡的着眼点的阐述有所帮助。规范伦理学强调的是以行为为中心的,以人性和人道为原则,以公正、正直、正义、勇敢等品质为规则。既然规范伦理学解决的是“做什么”的问题,那么,作为会计伦理,也就有了“会计应该做什么”,怎样做才是合乎伦理道德的问题。一方面从公正、正直的角度出发,会计人要规范自己的会计

行为的要求,做账要客观、真实,不做违法、违良心的事,体现自己的公正为人;另一方面,从正义、勇敢的角度出发,会计人还要规范自己与企业管理者相互关系的行为要求,做账坚持正义的原则,不屈服于权力的压迫与威胁,对于不讲企业商业伦理的管理者,不仅不同其沆瀣一气、同流合污做假账,而且敢于采取劝谏、抵制以致抗议的行为。这就是做会计的商务伦理。如果能够完善公司治理制度,建立了独立会计人机制,会计人规劝公司管理者将不是难问题。所以,规范伦理学等伦理理论的掌握与运用使会计人员在规范自己、进行律己的同时规范他人、进行律人,并培养勇敢品质。规范伦理学体现“利人”与“利己”的抗衡,“义务”与“功利”的对抗;反映的是“善”与“恶”的较量,“勇敢”与“懦弱”的抉择,规范伦理学等伦理理论与会计务实理论的有机结合产生会计人员的商务伦理。德性伦理学等伦理理论同规范伦理学等伦理理论分别培养会计人的职业伦理与商务伦理以求会计伦理律己和会计伦理律人是制止会计造假等会计不良现象的两个伦理制衡维度。

三 会计伦理二维制衡的途径研究

(一) 制定会计职业伦理和会计商务伦理新内容与新规范,这是会计伦理二维制衡的基础要求

过去的会计伦理学教科书中对会计本身的职业道德修养要求和原则规范论述得很多,但大都是律己的,律他的较少,没有分别出两个方面。以监督一项为例,只是要求各单位怎么对会计人员进行监督检查,没注意到可以通过会计人员来监督单位领导,其实也很难做到。很多教材也没有分别出事业单位会计与企业会计的不同性质与特点。对于企业会计,应该分别出会计职业伦理和会计商务伦理两大块作出规定。要使会计人员有章可循,敢于严于律己,又敢于与不良行为作斗争,必须在新的规范中写入会计人员对管理者进行规约与制衡的必要性和重要性内容,研究以制订出对企业的管理层进行规约与制衡的新方法、新措施。

(二) 要进行会计从业人员的学校和岗位中的会计职业伦理和会计商务伦理理论的教育和培训,这是会计伦理二维制衡的思想保证

要在会计专业的学生中开出足够的会计伦理学课时,岗位培训要开设会计伦理学课程,会计伦理学教师要对学生灌输会计职业伦理和会计商务伦理的着眼点和侧重点及其要求。特别是对会计商务伦理的要求,要教导学生注意会计制衡管理者的方式方法,对于不同的管理者采取不同的行为方式,一般说来,要有理、有利、有节,要学会做说服、劝谏的工作。对于不讲良心、完全失去商业伦理的蛮横的企业老板,可以抗议、斗争。当然,这是有伦理的力量作后盾的。要让学生明白:做一个真正合格的伦理会计人,就要不怕挨批评、受诽谤,不怕坐冷板凳、穿小鞋,甚至不怕丢掉饭碗,具有一种“此地不留君,自有留君处”的高超伦理思想境界和铮铮铁骨,这是对国家、社会和广大投资者的责任感和使命感。

(三) 要建立和完善现代企业制度,使公司法人治理结构在企业中得到落实,这是会计伦理二维制衡得到实现的前提条件

对于大公司来说,不管是上市的还是正要上市的,都有一个不断完善的过程,要使董事会、监事会、总经理成为名副其实的三权制衡的机制,使会计伦理制衡有一个依托。对于中小型民营私有制企业来说,要朝着公司制的三权制衡机制方向发展,最终制定出对中小型民营私有制企业实现公司治理的强制性规定。否则,财务管理的混乱和会计造假状况终究难以改变,并将葬送企业的生命。

(四)要建立独立会计人制度,落实会计委派制,使会计人归属于社会中介组织——会计公司,这是会计伦理二维制衡的组织保证

如果说公司治理的完善还不能完全实现会计伦理的二维制衡,那么建立独立会计人制度将从根本上保证会计伦理的二维制衡的实现,因为会计人独立于企业,那就可以实现会计人和管理者的平等地位,其制衡作用是显而易见的。当然,这要一个过程,要让政府、社会和从事会计职业的人达成共识,还要能从整体的角度上解决会计人的后顾之忧,保证会计人员的工资、奖金、劳保福利从归属的会计公司中领取。要改革会计人事管理制度,要让独立会计公司也依公司治理结构的方式运作,使会计的用人机制能够依照“双向选择、公开招聘、竞争上岗”的原则进行,还要加强政府对会计公司的规范和引导。

(五)要建立会计伦理制衡的角色责任制,实行企业会计人伦理制衡的评估奖惩机制,这是会计伦理二维制衡的制度保证

相关政府部门要定期对各企业会计的制衡作用进行稽查、考核和评估,对于能够约束自己、又能有效地监督企业管理者,使企业会计信息具有可靠性和相关性从而赢得了广大公众一致好评的会计,要给予表彰和奖励;对于没有履行会计伦理二维制衡责任,导致大量的会计造假行为,造成了恶

劣的社会影响的会计,要给予严肃处理 and 惩罚。

[参考文献]

- [1] [英]杰克·莫瑞斯. 会计伦理[M]. 上海: 上海财经大学出版社, 2003.
- [2] 卢丽娟. 会计伦理学研究对象初探[J]. 财会通讯, 2003(3): 11-13.
- [3] 杨树林. 浅析会计伦理道德基本原则和基本范畴[J]. 安徽电力职工大学学报, 2002(2): 114-116.
- [4] 魏英敏, 王泽应. 新伦理学教程[M]. 北京: 北京大学出版社, 2003: 40.
- [5] [加拿大]莱昂纳多·布鲁克斯. 商务伦理与会计职业道德[M]. 北京: 中信出版社, 2003: 12.
- [6] 沈辉. 会计伦理研究文献回顾及启示[J]. 企业家天地, 2009(5): 80-81.
- [7] 汤建. 基于公司治理的会计行为与伦理制衡研究[J]. 经济问题, 2010(5): 111-114.
- [8] 陈荣耀. 企业伦理[M]. 北京: 科学出版社, 2006: 123.
- [9] 李志钢. 上市公司会计造假的原因及防范措施探析[J]. 湘潭工学院学报(社科版), 2003(3): 16-18.
- [10] 杨雄胜. 会计诚信问题的理性思考[J]. 会计研究, 2002(3): 6-13.
- [11] 王海明. 伦理学原理[M]. 北京: 北京大学出版社, 2005: 11.
- [12] 朱贻庭. 中国传统伦理思想史[M]. 上海: 华东师范大学出版社, 2003: 39.
- [13] 宋希仁. 西方伦理思想史[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2004: 61.

On the Two Dimensional Framework of Accounting Ethic Counterbalance Based on Co-management

LI Jian , XIAO Xiang-min

(University of South China HengYang 421001 ,China)

Abstract: The accounting ethic counterbalance has two dimensional framework: an outward dimension (namely accounting professional ethics) on one hand and an inward dimension (namely accounting business ethics) on the other hand. It is necessary because of the ethics fault and absence of co-management. It is based on the constructive accounting professional ethic from the perspective of virtue ethics and constructive accounting business ethic from the perspective of normative ethics. The approaches of achieving two dimensional counterbalance of accounting ethic are to develop the new content and norms; carry out theoretical education and training; establish and perfect the co-management system by juridical person; establish independent accountant system and establish role responsibility system.

Key words: co-management; accounting ethic; two dimensional counterbalance