

杨春平 / 著

会计法律与职业道德规范论

264



法律出版社
LAW PRESS · CHINA



郑州大学 *04010305587X*

-91

杨春平 / 著

会计法律与职业道德规范论

D922.264
Y154



D922.264
Y154

法律出版社
LAW PRESS · CHINA

Gaz02/04

图书在版编目(CIP)数据

会计法律与职业道德规范论/杨春平著. —北京:法律出版社, 2004. 12

ISBN 7-5036-5239-X

I. 会… II. 杨… III. ①会计法—研究—中国
②会计人员—职业道德—研究 IV. ①D922.264②F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 121303 号

©法律出版社·中国

责任编辑/柯 恒	装帧设计/温 波
出版/法律出版社	编辑/法规出版分社
总发行/中国法律图书有限公司	经销/新华书店
印刷/北京中科印刷有限公司	责任印制/吕亚莉
开本/A5	印张/7.75 字数/257 千
版本/2005 年 1 月第 1 版	印次/2005 年 1 月第 1 次印刷
法律出版社/北京市丰台区莲花池西里法律出版社综合业务楼(100073)	
电子邮件/info@lawpress.com.cn	电话/010-63939796
网址/www.lawpress.com.cn	传真/010-63939622
法规出版分社/北京市丰台区莲花池西里法律出版社综合业务楼(100073)	
电子邮件/law@lawpress.com.cn	rpc8841@sina.com
读者热线/010-63939631	传真/010-63939650
中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里法律出版社综合业务楼(100073)	
传真/010-63939777	中法图第一法律书店/010-63939781/9782
客服热线/010-63939792	中法图北京分公司/010-62534456
网址/www.chinalawbook.com	中法图上海公司/021-62071010/1636
电子邮件/service@chinalawbook.com	中法图苏州公司/0512-65193110
中法图深圳公司/0755-83072995	中法图重庆公司/023-65382816/2908
中法图西安分公司/029-85388843	
书号:ISBN 7-5036-5239-X/D·4956	定价:18.00 元

序

岁岁年年,年年岁岁。一年岁的生意、效益如何,会计记录着生产、生活、管理、生意和国计民生的发生和发展。会计工作是民众、社会、国家的一项基础性经济工作。哪里有经济活动,哪里就有会计。经济活动越活跃,会计就越需要。经济越发展,会计越重要。会计工作作用规范的形式,通过自身的理论逻辑规则、技术操作规范、会计习惯、职业道德规则和法律行为规范,在时间的过程中,表现出经济社会生活的数量和质量。

会计是以货币为主要计量单位,采用专门方法,对单位经济活动进行完整、连续、系统地核算和监督,并通过对交易或事项确认、计量、记录、报告,提供有关单位财务状况、经营成果和现金流量等信息资料的一种经济管理活动。会计的目的是要得出一本“真账”,结论具有合法性、公允性、一贯性。会计工作是经济管理工作的重要基础。会计行为规范是会计工作的基本活动准则。会计行为规范,包括会计技术规范、会计习惯规范、会计法律规范和会计职业道德规范。会计技术规范、会计习惯规范主要是从会计工作的技术层面、会计人员的业务素质方面,调整会计行为。加强经济管理,必须严格地用会计行为规范来调整会计单位、单位负责人、会计机构负责人、会计人员以及会计中介机构与人员的会计行为。

在我国从计划经济向市场经济转轨过程中,会计工作领域出现了假账泛滥,会计信息失真等诸多问题,严重危害了社会经济秩序,给国家、投资者、债权人和社会公众造成了严重损失。

《中华人民共和国会计法》的立法宗旨是“规范和加强会计工作,保障会计人员依法行使职权,发挥会计工作在维护社会主义市场经济秩序、加强经济管理、提高经济效益中的作用”。《会计法》主要目的是防止和惩治各种编造假账的行为,保证会计资料真实、完整,以维护国家利益和各有关方面的利益,促进社会经济的健康发展。在社会主义市场经济条件下经济法规体系的不断建立和完善,必将促

进会计法规体系的完善。研究会计法在经济法规体系中的地位及其与其他经济管理法规的关系问题,不仅是理论问题,而且是一个极为重要的立法和司法实践问题。加强对这一问题的系统研究,必将对我国经济法规体系的进一步完善产生极为深远的影响。

为规范会计行为,提高会计工作水平,充分发挥会计在维护市场经济秩序中的作用,重新构建符合社会主义市场经济体制的会计职业道德极为必要。会计职业道德是会计文化的一部分,是长期会计工作实践中凝聚的道德观念、道德心理、道德准则、人生理想等的总和。会计职业道德建设的实质就是把外在相关法律制度内在化,使其通过会计人员内心世界发挥约束作用,是会计法律制度建设的必要补充。会计法律制度是对会计人员最起码、最基本的要求,是会计人员行为规范的底线。会计职业道德的行为规范不仅标准比会计法律制度高,而且内容和范围也广泛得多,它贯穿于社会经济生活的各个领域、各个方面。

只有会计法律制度和会计职业道德有机地结合起来,才能构建起阻挡各种会计违法行为与各种经济犯罪的防蛀大堤,真正构筑起会计业的“诚信”长城。

本书以会计行为规范为基础,着重论述了会计法律规范和会计职业道德规范,并以会计行为规范为核心力求系统准确地阐述本学科的基本原理、基础知识,努力做到科学性、系统性和实用性的统一。我相信,读者通过阅读本书能够有极大的收获。

本书作者曾长期从事会计法和会计职业道德课程的教学与科研工作。本书是作者长期研究这一学科的学术总结。经作者相邀,欣然作序。

许明月

2004年8月于重庆大学法学院

导 言

会计行为规范是会计工作的基本活动准则。会计工作是经济管理工作的重要基础。加强经济管理,必须严格地用会计行为规范来调整会计单位、单位负责人、会计机构负责人、会计人员以及会计中介机构与人员的会计行为。

会计行为规范,包括会计技术规范、会计习惯规范、会计法律规范和会计职业道德规范。会计技术规范、会计习惯规范主要是从会计工作的技术层面、会计人员的业务素质方面,调整会计行为。然而,会计法律规范是会计行为的最高行为规范,在社会经济活动中起基础性作用。会计职业道德规范是会计工作的基本原理。会计法律和道德规范作为上层建筑的组成部分,都是维护经济社会秩序、规范人们在会计工作方面的思想和行为的重要手段。它们在会计工作中,相互联系、相互结合、相互补充。这些会计行为规范,在会计工作中从不同方面协调地发挥着各自的重要作用。

本书以会计行为规范为基础,着重论述会计法律规范和会计职业道德规范,而且以会计行为规范为核心思想,贯穿在全书学科体系、思想观点、内容形式中,力求系统准确地阐述本学科的基本原理、基础知识,努力做到科学性、系统性和实用性的统一。本书是在《会计法规与会计职业道德》(成都科技大学出版社)一书的基础上,作者根据第二次修订的《会计法》和中共中央颁布的《公民道德建设实施纲要》的新要求,从写作目的、编写大纲、篇章结构、观点创新、内容充实等方面进行了创造性的修改;本书的体系构建也注意了财务会计、注册会计师的专业特色;本书还尽可能多地吸收和参考了我国学术领域中会计行为规范学科以及相关学科的新理论成果和实践成就,并反映了我国会计行为规范学科的新进程。

在本书的编写过程中,参阅了大量的参考文献,从中汲取了丰富的营养,使作者明晰了思路、激发了灵感、开阔了视野。在此,对这些参考文献的作者们,表示深深地谢意。尽管作者尽了最大的努力,但由于种种原因,本书仍然存在不少需要进一步探讨和研究的问题,因而,作者诚恳希望读者提出宝贵意见,以便于本书更趋完善。

作者

2004年3月于重庆大学法学院

目 录

序	(1)
导言	(1)

第一编 会计行为规范总论

第一章 会计行为规范概述	(3)
第一节 会计工作、会计行为、会计关系与会计行为规范	(3)
第二节 会计行为规范的本质与特点	(7)
第三节 会计行为规范的功能	(9)
第二章 对会计行为的规范调整与会计行为规范的种类	(13)
第一节 对会计行为的规范调整	(13)
第二节 会计行为规范的种类	(16)
第三节 研究会计行为规范的基本内容	(18)

第二编 会计技术规范与会计习惯规范概述

第三章 会计技术规范概述	(23)
第一节 会计技术规范的概念	(23)
第二节 会计技术规范本质特征和作用	(23)
第三节 会计技术规范与其他会计行为规范的关系	(24)
第四章 会计习惯规范概述	(28)
第一节 会计习惯规范的概念	(28)
第二节 会计习惯规范本质特征和作用	(29)
第三节 会计习惯规范与其他会计行为规范的关系	(29)

第三编 会计法律规范

第五章 会计法概述	(35)
第一节 会计法的定义	(35)
第二节 会计法的本质、特征和作用	(38)

第三节	会计法在我国法律体系中的地位	(40)
第四节	会计法的形式和体系	(44)
第五节	会计法的法律效力范围	(47)
第六章	会计法的历史发展	(50)
第一节	中国会计立法的历史沿革	(50)
第二节	国外会计立法简介	(52)
第三节	中华人民共和国的会计立法	(57)
第四节	法务会计简介	(64)
第七章	会计法的原则	(69)
第一节	会计法的原则概述	(69)
第二节	依法设帐原则	(69)
第三节	依法办事原则	(70)
第四节	真实准确原则	(70)
第五节	完整性原则	(71)
第六节	统一性原则	(72)
第八章	会计法律关系	(73)
第一节	会计法律关系的概念和特征	(73)
第二节	会计法律关系的构成要素	(75)
第三节	会计法律关系的发生、变更和终止	(80)
第四节	会计权利的保护	(81)
第九章	会计管理体制的法律规定	(83)
第一节	会计管理体制的概念和历史沿革	(83)
第二节	会计管理体制的基本内容	(86)
第十章	会计机构和会计人员的法律规定	(89)
第一节	设置会计机构和配备会计人员	(89)
第二节	会计机构、会计人员的职责和会计人员的权利义务	(101)
第三节	总会计师的法律规定	(103)
第四节	会计人员的交接与教育培训	(106)
第十一章	注册会计师法律制度	(110)
第一节	注册会计师法概述	(110)
第二节	我国注册会计师法的基本内容	(115)
第三节	关于注册会计师法的修改和完善	(121)
第十二章	会计凭证、帐簿、报表(财务会计报告)的法律规定 ..	(123)
第一节	会计凭证的法律规定	(123)
第二节	会计帐簿的法律规定	(127)

第三节	财务会计报告的法律规定的规定	(129)
第十三章	会计核算的法律规定的规定	(131)
第一节	会计核算的内容	(131)
第二节	公司、企业会计核算的特别规定的规定	(134)
第三节	会计年度和记帐本位币的法律规定的规定	(137)
第四节	会计核算的程序与方法、会计处理方法和或有事项披露的法律规定的规定	(140)
第五节	财产清查的法律规定的规定	(142)
第六节	会计电算化与会计记录使用文字的法律规定的规定	(143)
第十四章	会计监督的法律规定的规定	(145)
第一节	会计监督的概念和三位一体的会计监督体系的体系	(145)
第二节	单位内部会计监督制度的制度	(146)
第三节	内部稽核制度和内部牵制制度的制度	(152)
第四节	社会公众监督与社会中介组织监督的监督	(154)
第五节	财政部门对各单位的会计监督的监督	(156)
第六节	审计部门对各单位的会计监督的监督	(157)
第七节	税务部门对各单位的会计监督的监督	(158)
第八节	金融(银行、证券、保险)监管等部门对各单位的会计监督的监督	(159)
第九节	国有资产监督管理委员会对中央所属企业的会计监督的监督	(162)
第十节	《会计法》对实施监督检查的部门及人员的保密要求的	(163)
第十五章	会计档案管理的法律规定的规定	(164)
第一节	会计档案及其作用的	(164)
第二节	会计档案的管理法律规定的规定	(165)
第十六章	会计法的实施的	(170)
第一节	会计法实施的生效日期的	(170)
第二节	会计法的贯彻实施的	(170)
第十七章	会计违法与行政、民事法律责任的	(173)
第一节	会计行为错误和会计行为舞弊的	(173)
第二节	违反会计法的法律责任的	(175)
第三节	违反会计法的行政责任的	(177)
第四节	有关法律对会计行为违法的处罚的	(184)
第五节	注册会计师的民事责任与行政责任的	(187)
第十八章	会计与注册会计师的犯罪问题的	(191)

第一节	会计的刑事犯罪问题	(191)
第二节	注册会计师执业中的刑事犯罪	(196)

第四编 会计职业道德规范

第十九章	会计伦理是会计的一个基本原理	(207)
第一节	伦理是最基本的会计原理	(207)
第二节	会计职业道德促进会计管理成功	(208)
第三节	注册会计师行业的诚信建设	(208)
第二十章	会计职业道德概述	(211)
第一节	道德、职业道德	(211)
第二节	会计职业道德	(213)
第三节	国外与国际会计职业道德规范	(215)
第四节	会计职业道德规范与会计法律规范的关系	(218)
第二十一章	会计职业道德的基本内容	(220)
第一节	会计职业道德的基础	(220)
第二节	会计职业道德的基本原则	(221)
第三节	会计职业道德范畴	(222)
第四节	会计职业道德规范具体内容	(224)
第二十二章	会计职业道德活动	(230)
第一节	会计职业道德活动中的行为和评价	(230)
第二节	会计职业道德培养途径	(231)
第三节	加强会计协会、注册会计师行业协会的自律机制	(233)
附录一	主要会计法规目录	(235)
附录二	会计职业道德规范目录	(236)
主要参考书目		(237)

第一编

会计行为规范总论

第一章 会计行为规范概述

第一节 会计工作、会计行为、 会计关系与会计行为规范

一、会计工作

人们的生活需要各种各样的产品和服务,社会的发展也同样需要各种各样的产品和服务。产品和服务的生产过程也是交换、分配、消费过程。人们进行生产、交换、分配、消费,必然会关心自己的劳动成果,关心要用多少劳动时间,要消耗多少物资,对比投入与产出的情况,这就需把生产、交换、分配、消费过程中的经济活动情况记录下来,会计活动由此而产生。因而,会计是随着生产的发展,逐渐从生产职能中分离出来的一种管理职能,其本质是以货币为计量单位,对一定单位的经济业务事项进行确认、计量、记录和报告,并通过所提供的会计资料,进行预测,参与决策,实行监督,旨在实现最优经济效益的一种管理活动。会计的对象是一定单位的经济业务事项,会计的基本职能是进行会计核算和会计监督。会计,是以货币为计量单位,运用专门的技术和方法,对经济活动中的资金运动进行核算和监督,是旨在提高经济效益的管理活动之一。会计是伴随生产实践和经济管理的客观需求而产生并发展的一项管理活动。生产实践和经济管理都是经济活动。只要有经济活动,就有会计,就有会计工作。

平常而普通的会计工作,是人们在社会经济生活中,习以为常、司空见惯的事情。然而,就是这平常而普通的会计工作,包含着非常丰富的内涵。众所周知,会计工作是任何一个社会组织不可缺少的活动和工作,特别是社会经济组织,更是如此。

对会计工作应该如何进行理解?我们认为,主要有广义和狭义两种理解。

从广义上讲,会计工作,包括财务计划、预算、决策、财务管理、会计核算、会计监督以及其它会计事务,会计公证(注册会计师的审计活动),会计咨询和会计服务等。从狭义上讲,会计工作,主要是指会计管理、会计核算、会计监督以及其它会计事务。

我们下面所论及的会计工作,是以广义的会计工作为基础,以狭义的会计工作为重点。

会计工作可以有以下几层含义:

1. 会计工作是单位负责人、会计机构、会计人员的有目的、有意识的经济社会行为和活动。

2. 会计工作是一项经济管理活动。经济越发展,会计越需要。实行社会主义市场经济,会计工作既可在经济的宏观管理上,也可在经济的微观管理上发挥其重大的基础作用。

3. 会计工作只能是一种有规则的、有秩序的、有章可循的、有制可依的行为。任何一项会计工作都必须遵循相应的规范来开展活动。

4. 会计工作是具有一定素质和资格的人员,所从事的专门行为的技术活动。一个人要从事会计工作,必须具备相应的知识、理论结构和一定的专门技术能力结构,只有取得一定资格,才能从事会计工作。

5. 会计工作是单位负责人、会计人员相互之间,单位负责人、会计人员与其他会计工作主体相互之间所结成的社会关系和社会行为的活动。

通过对会计工作的理解,我们可以得出如下结论:

会计工作离不开单位、单位负责人、会计机构、会计人员或者其他会计工作主体的活动。会计工作主要是通过单位、单位负责人、会计机构、会计人员或者其他会计工作主体的活动来实现的。

二、会计行为

这里必须指出,我们所称的会计工作主体,包括了单位、单位负责人、会计机构、会计人员和与会计业务有关的人员;而会计工作主体的活动,我们又称之为会计行为活动,也简称为会计行为。那么,很显然,会计行为构成了会计工作的主要内容,会计行为是会计工作的必然表现。

会计行为如何界定?怎样理解和把握?对我们从事会计工作有着十分重要的意义。

所谓会计行为,就是指会计工作主体所从事的会计事务的经济管理活动。它包括单位、单位负责人和会计人员对单位的经济活动进行全面、系统、连续、综合的反映与监督,对经济活动进行分析、预测和控制的管理活动;注册会计师和会计师事务所对委托人进行会计公证、会计咨询、会计服务的活动;政府财政管理部门管理会计工作的活动;注册会计师协会、会计师事务所等所从事的注册会计师管理事务的活动;其它会计活动主体如会计学会、研究会等有关会计管理研究活动,会计教育机构的教育、培训活动。

会计行为是会计工作主体(法人或自然人)运用会计理论、知识、方

法、技术和手段,有目的、有意识、依据一定的规则,对经济活动进行反映和控制的活动。

会计行为,有广义和狭义之分。所谓广义的会计行为,主要是指会计工作主体(包括单位、单位负责人、会计机构、会计人员、注册会计师及组织机构、国家财政部门及其他人)所从事的会计工作和与会计事务有关的行为,但核心是会计事务(核算、监督、管理)的行为。所谓狭义的会计行为,主要是指单位负责人、会计机构、会计人员从事各项会计事务(核算、监督、管理)的行为。

会计行为主要有以下特点:

第一,意识性。会计行为是会计工作主体有目的、有意识的活动。在实现经济活动,实现经济活动的管理中,会计行为体现了会计工作主体的意志及所要达到的目的,并受到一定思想和意识的支配。

第二,客观性。会计行为是会计工作主体所从事的一种客观的、实实在在的活动,而不是凭空想象的或单纯的人的大脑里的思维活动。会计行为的客观性,主要是区别于会计的思维活动和理论研究,它是会计工作主体的意志、目的的外在表现。

第三,技术性。会计行为与生产力相联系,则表现出会计工作主体有目的、有意识的运用会计手段、工具或方法等会计技术从事会计事务,如会计电算化。

第四,社会性。会计行为与生产关系相联系,则表现出会计工作主体在社会关系中,应该享有的权利和履行的义务,以及处理会计工作主体之间,或与他人、与社会之间的利益关系。

第五,规范性。会计行为是一种社会行为,这就决定了它需要有统一的标准来调整会计工作主体之间,或与他人、与社会之间的关系,通过调整关系,使会计工作有序化,使会计行为规范化。

第六,责任性。会计行为的行使,无论是会计核算、会计监督,还是会计管理、会计公证、会计咨询和会计服务,都会引起相应的法律后果。不同的会计行为,会引起不同的法律后果,也会产生不同的会计法律责任。

会计行为,根据不同的划分标准,可以有不同的分类。

以会计行为的职能作为标准,可以把会计行为分为会计核算行为、会计监督行为、会计公证行为、会计咨询行为和会计服务行为。

以会计行为的主体作为标准,可以把会计行为分为会计组织行为(法人或者非法人组织)、会计个人行为、会计中介机构行为、会计政府主管行为。

以会计的内容是否合理为划分标准,可以把会计行为分为合理的会

计行为和不合理的会计行为。会计行为合理与否的标准,主要是指是否符合会计法规、政策、原则、制度、道德、规则等。符合这一标准,就是合理的会计行为,反之则为不合理的会计行为。

以会计行为的整体性与个体性为划分标准,可以把会计行为分为整体会计行为和个体会计行为。整体会计行为又可分为政府主管机关的会计行为和在一定组织中所有会计人员、会计机构的会计行为,注册会计师协会的会计行为,会计师事务所的会计行为;个体会计行为也可以分为政府主管机关单个的公务员的会计行为和一定组织中的单位负责人、会计机构的单个会计行政领导与会计人员的会计行为,还有注册会计师的会计行为。

以会计行为的性质为划分标准,可以把会计行为分为会计法律行为、会计道德行为、会计政策行为、会计技术行为、会计研究行为、会计教育行为等。

三、会计行为、会计关系与会计行为规范

会计行为是一种社会性行为,是会计工作主体与他人相互之间,在从事会计工作中形成的社会关系的活动。会计工作是会计行为的基础,会计行为的进行又建立了一定的社会关系。这种由会计工作主体之间,会计工作主体与他人之间,为从事各项会计工作所结成的社会关系,我们称为会计关系。

会计关系,是会计工作主体在进行会计事务过程中,通过会计行为所发生的社会经济关系。为了保持这种会计经济关系的正常、有序和稳定,就需要有相应的惯例、规则、标准等行为准则或尺度,来协调人与人之间的行为,从而表明人们在会计事务中应该做什么,不应该做什么。因而,作为协调和表明会计工作主体行为的标准或尺度,就是会计行为规范。

通俗地讲,会计行为规范是规定会计工作主体在日常会计工作中应该如何做的标准。具体地说,会计行为规范是指为了维护会计工作的正常、有序与稳定和会计行为的正当、合理、真实、准确、完整,在一定的社会经济制度中自发形成,或者根据一定的经济管理目的制定、衡量会计活动主体的会计行为规则、标准、尺度。它说明会计行为规范是会计工作中的行为活动规则,会计行为规范达到的目的是使会计关系具有确定性、社会合理性、正常性、正当性、秩序性和稳定性,这是任何会计工作所必须的条件。马克思指出:“这种规则和秩序本身,对任何要摆脱单纯的偶然性或任意性而取得社会的固定性和独立性的生产方式来说,是一个

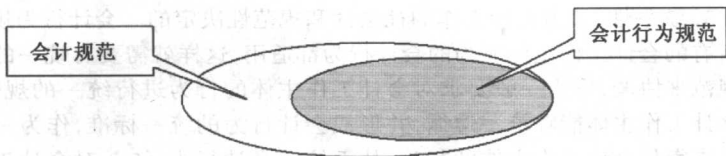
必不可少的要素。^①”

会计行为规范,从字义上理解,它是会计工作主体的会计行为活动的规则。规范最早在汉语中,意思为模范。“规”的字义是画圆的用具,常与“矩”连用,“矩”的字义是指画方形的用具。《孟子·离娄上》:“不以规矩,不能成方圆。”人们常用规矩方圆来比喻社会秩序的规则、人们行为的准则和范围。“范”的字义是指用竹子编的铸铜、铸铁的模具,引申为榜样、典范。在古希腊文中,“nomos”有标准、典型、模范之意。在拉丁文中,“norma”意指工匠用于调整准线和角度的曲尺,在抽象意义上用于“规范”、“标准”。所以,“规”和“范”合起来就是指人们的行为标准模式、典范、尺度。因而,会计行为规范就是会计行为的标准模式、典范、标准。

会计行为规范既是会计关系的产物,又是会计关系的调节器。会计行为规范是会计行为的尺度,是会计工作、会计活动主体行为活动的控制工具。

必须指出,会计行为规范与会计规范,是既有联系又有区别的两个概念。前者是指会计行为的规则,后者是指会计理论的规则与会计行为的规则之综合。前者是后者的重要组成部分,后者包括了前者的内容,但是二者不能等同和混淆。

会计行为规范与会计规范的关系,见下图:



第二节 会计行为规范的本质与特点

一、会计行为规范的本质

构成社会生活中一个重要部分的会计关系具有一定的组织性和秩序性。这种会计关系的组织性和秩序性是会计工作本身的属性。所以,反映这种组织性和秩序性的会计行为规范也是会计工作本身所固有的。随着社会经济生活由低级向高级发展,由不发达向发达发展,在会计关系中对严密的组织性和严谨的秩序性要求也就越来越高,社会经济生

^① 《马克思恩格斯全集》第25卷,第894页。