
注册会计师职业行为基本原则探讨

陈汉文

本文主要研究注册会计师职业行为的基本原则。拟通过对我国现有注册会计师职业行为基本原则的考察,及适当的国际比较,并结合我国具体情况,提出我国注册会计师职业行为基本原则之改进建议。

一、注册会计师职业行为基本原则之现状考察

先看我国注册会计师协会已经提出的基本原则。

在《中国注册会计师职业道德基本准则》中^①,有关基本原则的内容包括:第二章“一般原则”部分提出的“注册会计师应当恪守独立、客观、公正的原则”;第三章“专业胜任能力与技术规范”部分提出的“注册会计师应当保持和提高专业胜任能力,遵守独立审计准则等职业规范,合理运用会计准则及国家其他相关技术规范”;第四章“对客户的服务”部分提出的“注册会计师应当在维护社会公众利益的前提下,竭诚为客户服务”;第五章“对同行的责任”部分提出的“注册会计师应当与同行保持良好的工作关系,配合同行工作”;第六章“其他责任”部分提出的“注册会计师应当维护职业形象,不得有可能损害职业形象的行为”。

再看美国注册会计师协会于1973年采纳的“道德概念”。

在美国注册会计师协会1973年的《职业道德准则》中^②,共提出了五个“道德概念”:第一个概念是“独立、公正、客观”,其阐释是“注册会计师必须保持正直和客观,在执行公共会计业务时,还必须独立于其服务对象”;第二个概念是“胜任能力和技术标准”,其阐释是“注册会计师必须遵守职业技术标准,并不断提高自己的胜任能力和业务质量”;第三个概念是“对客户的服务”,其阐释是“注册会计师应公平、坦诚地对待客户,尽最大能力为其服务,并在不违背对公众责任的前提下,从职业上关心他们的最大利益”;第四个概念是“对同行的责任”,其阐释是“注册会计师的一切行为举止,均应有助于促进同行之间的合作和保持良好关系”;第五个概念是“其他责任

和业务”，其阐释是“注册会计师的一切行为举止，均应有助于提高本职业的地位和为公众服务的能力”。

由此可见，《中国注册会计师职业道德基本准则》中所提出的原则与美国注册会计师协会于1973年所采纳的“道德概念”大体相同。值得探讨的是，美国当时制定的道德概念已历多年，限于所处的审计环境，内中存有许多不足。比如，未明确指出注册会计师对公众的责任，未明确阐述公众利益，诸如“对客户的责任”及“对同行的责任”等表达方式称不上是道德概念或道德原则，因此其绝大部分内容在1988年被替代。笔者认为，在确立我国注册会计师职业行为基本原则时，应跟踪其他国家和组织在注册会计师职业行为准则建设方面的最新成就，并在结合中国实际的前提下予以适当借鉴。

二、注册会计师职业行为基本原则之国际比较

借鉴其他注册会计师职业组织所提出的注册会计师职业行为基本原则并适当融入中国传统文化，可以改进我国注册会计师职业行为基本原则。

美国注册会计师协会在《职业行为准则》中^④，提出了五项原则，它们是：

(1) 责任。作为职业者在履行其职责时，会员对其所有活动均应作为敏感的职业及道德判断。

(2) 公众利益。会员应接受按如下方式行动的义务，即服务于公众利益、不辜负公众的信任、证明对职业化的承诺。

(3) 正直。为了维护与提高公众的信任，会员应以最高程度的正直感履行其所有的职业责任。

(4) 客观性与独立性。会员应在履行职业责任的过程中保持客观性，免于利益冲突。公开执业的会员在提供审计及其他鉴证服务时应在实质上 and 形式上皆独立。

(5) 应有的谨慎。会员应当遵守职业的技术及道德标准，为提高胜任能力及服务质量而不断努力，并尽其所能来履行其职业责任。

(6) 服务的范围和性质。公开执业的会员在决定提供服务的范围和性质时，应遵守职业行为准则的原则。

国际会计师联合会在《职业会计师道德准则》中指出，^④为了达到会计职业的目标，职业会计师必须遵守大量的必备条件或基本原则。这些基本原则是：

(1) 正直。职业会计师在执行职业服务时必须坦率、诚实。

(2) 客观。职业会计师必须公正，不能容许偏见或他人的影响超越客观性。

(3) 专业胜任能力和应有的谨慎。职业会计师同意提供职业服务即意味着他有执行该职业服务所需的能力水准，他将会足够谨慎和勤勉地运用职业会计师的知识、技能与经验。因此，职业会计师必需戒绝提供他们无力执行的服务，除非取得的建议和帮助能保证这项服务能令人满意地得到执行。职业会计师必需以应有的谨慎、胜任能力及勤勉来提供职业服务，他有义务保持一定水平的专知识和技能，从而保证客户或雇主因建立于当今业务、立法和技术发展基础上的职业服务而受益。

(4) 保密性。职业会计师在提供职业服务过程中，必需对所得信息严加保密，未经

适当或特别授权，不得使用或披露这些信息，除非法律或职业权力或职责要求披露。

(5) 职业行为。职业会计师的行为方式必需和该职业的良好声誉相一致，并应戒绝任何有损职业声誉的行为。戒绝有损职业声誉行为的义务要求国际会计师联合会各会员团体在发展道德要求时，考虑职业会计师对客户、第三方、会计职业的其他成员、职员、雇主和一般大众的责任。

(6) 技术标准。职业会计师必须按相关的技术、专业标准提供职业服务。职业会计师执业时有义务以其谨慎与技能执行客户或雇主的指示，若这些指示同正直、客观、独立性（对公开执业的职业会计师来说）是相一致的话。

(7) 公开执业的职业会计师在执行报告任务时，不仅仅要遵守以上所列的基本原则，还必须在形式和实质上避免卷入任何可能被认为和正直、客观、独立性不相容的利益关系，无论其实际效果如何。

香港会计师公会在职业道德指南中^⑤，提出了四项基本原则，它们是：

(1) 在接受委派或进行工作时，香港会计师公会会员应当始终对任何与委派或工作有关的、可能对他的正直性和客观性产生不利影响的因素引起重视。

(2) 会员应以其作为会员所应有的技术和职业上的标准来对待职业工作。并且，不应接受或继续其本身无法胜任的专业工作，除非能够得到指点和帮助，使其任务能得以完成。

(3) 会员在执业过程中，应谦恭、尊敬地对待所有与工作有关系的人。

(4) 会员应遵循公会的道德指南，对本指南不曾规定的情况，会员所采用的方法也不应与本行业和公会的良好信誉相符合。

对比各注册会计师职业组织的基本原则，不难发现，有的原则已趋于一致，诸如正直、客观、应有的谨慎等；有的原则差异颇大。比如，美国注册会计师协会提出了责任和公众利益两个原则，而其他两个职业组织却未明确列入基本原则。笔者认为，这两个原则刻划出了注册会计师的职业特征，能对注册会计师行为起方向性的指导作用，因此，应予列入基本原则。同时，美国注册会计师协会将独立性、服务的范围和性质也列入了基本原则。笔者认为，就独立性而言，它实质上是正直和客观性原则的实现机制，主要通过排除各种影响注册会计师正直与客观性的因素，达到保护公众利益的效果。为此，我们可以从注册会计师职业组织及专家的研究结论中找到佐证。美国注册会计师协会认为：“独立性，被职业界传统地定义为正直且客观地行动的能力”。^⑥英国特许会计师协会在其1992年3月发布的《职业道德指南》中，明确指出：“基本原则要求会员在所有职业、商业和财务关系中正直地行动，要求他（她）在所有的职业和商业判断中坚守客观性。客观性是一种心理状态，但是，在特定的角色中，对客观性的维持，需要通过保持会员的独立性来加以证实和保证，从而排除影响其客观性的因素”。^⑦香港会计师公会指出：“职业独立性是会计职业的一个基本概念，主要指对待职业工作应有的正直、客观的思想态度”。^⑧沃特·凯尔等人认为：“独立性可以定义为：审计师能够正直、客观地工作”。^⑨易言之，若注册会计师独立于各方当事人，则就能对客户的事务作出客观公正之评价；反之，若注册会计师与客户存有利益上的牵连，就难以对客户事务作出客观判断，其正直性也会令人怀疑。这说明，独立性是低于正直与客观性层次的概念，应由

行为规则来具体规范，不应列入基本原则层次。而且，在英国特许会计师协会的《道德指南》中，亦未将独立性作为基本原则。就服务的范围和性质这一原则而言，完全可由前面的几条原则及随后的规则加以保证，而勿须作更多重复，因此也不必列入基本原则中。

国际会计师联合会所提出的保密性原则，其内容非常具体，在许多注册会计师职业组织的职业行为准则中，皆将其列入行为规则的内容，因此亦勿须列为一条基本原则；它所提出的职业行为、技术标准和避免不相容利益关系，其实与正直、客观、专业胜任能力和应有的谨慎有一定的重复，是后者一定程度的具体化，列为基本原则亦无必要。

香港会计师公会所提出的原则比较简炼，此为其优点，但未提出公众利益是其缺陷之一；提出应谦恭、尊敬地对待所有与工作有关系的人，这属于人际交往的一般礼节，以此作为注册会计师职业行为的一项原则似乎显得牵强，此为缺陷之二。

三、我国注册会计师职业行为基本原则之改进建议

经过上述分析，在我国注册会计师协会既有基本原则的基础上，对我国注册会计师职业行为准则的基本原则提出如下建议供商讨：

(1) 责任。历史表明，随着社会经济的发展，注册会计师在社会中的地位越来越重要，与其日渐提高的地位相配，注册会计师必需接受相应的责任。因为，对注册会计师个人来说，“在激情和理性之间起媒介作用的是责任”，“如果缺乏责任，……，个人会人格分裂”，^⑩对责任的认同，有自觉约束行为之功。对公众而言，明确将责任作为一条原则，无疑是注册会计师的一项公开承诺，能达维护公众信心之效。注册会计师的责任包括对使用其服务的所有人所负的责任、同行间和谐相处的责任、提高专业技能的责任、自律的责任等。比如，保密性、对有损信誉行为的避免等规则可以说是责任原则的具体化。

(2) 公众利益。历史的发展表明，公众对保护其自身利益的需求，直接促动了注册会计师职业的发展和地位的提高。注册会计师所服务的真正委托人是公众，包括客户、债权人、政府、雇主、投资人、企业与金融机构以及其他人士，他们依赖于注册会计师的正直与客观，以维持商业的有序运用，这一依赖就赋予了注册会计师保护公众利益的责任。对注册会计师而言，将公众利益作为一项基本原则，就意味着有了一个明确的路标，即当公众利益与客户利益发生冲突时，应以公众利益为重；当公众利益、客户利益及注册会计师自身的利益发生冲突时，应以公众利益作为是非的评断标准。对公众而言，注册会计师对公众利益的公开认同，就免除了他们的误解，从而增加对注册会计师的信任感。

(3) 正直。正直意味着诚实、公正、坦率。它是注册会计师应具备的基本品质。试想，一个注册会计师不能够公共地待人处事，谁敢信任他所出具的审计报告？所以说，正直是注册会计师职业得以认可的关键因素，是公众信任之来源。对注册会计师而言，正直性原则要求注册会计师在执业时将诚实与公正置于首要位置，并以公众利益为重。这一原则还要求注册会计师时常反问自己：我的所作所为是不是象正直的人那样？我有

没有坚持公正？由于正直是一种思想品质，具有无形性特征，所以公众无法对之予以准确测量，须通过独立性规则予以显示。

(4) 客观。客观是一种思想状态或品质，它要求注册会计师按照客户事务的本来面目去考察，不加入个人的主观臆断。换言之，要求注册会计师在作出专业判断时应做到不偏不倚。唯有这样，注册会计师所提供的服务才有价值，公众才会予以信任。同样，由于客观性原则的无形性，还须有独立性规则来从制度上加以保证，从而真正取信于公众。

(5) 刚健自强、止于至善。中华民族的两大基本精神之一便是刚健自强、止于至善。^①《象传》说：“天行健，君子以自强不息”。“健”就是刚强。天体、太阳、月亮永远在那里运行，不会停止。人就应该效法自然现象，自强不息，努力奋斗、努力向上，直到最好。这种自强不息的思想是儒家的一个重要观念，表现了中华民族奋斗拼搏的精神，“表现了一种生命力，不向恶劣环境屈服”。^②这一民族精神对注册会计师仍有重要的指导意义。第一，要求注册会计师人格独立。孔子说：“三军可夺帅也，匹夫不可夺志也”。孟子也讲过：“富贵不能淫，贫贱不能移，威武不能屈”。注册会计师不能屈服于客户或其他方面的压力，改变自己客观公正的立场。第二，要求注册会计师加强后续教育，不断更新知识，增强专业技能，以适应业务发展的需要。第三，要求注册会计师接受业务委托后，就应严格地按照职业的高标准，谨慎而勤勉地工作，以最佳地服务于公众。第四，要求注册会计师对于自己不能胜任的工作，除非在得到有关专家的帮助之后能够为公众提供最佳服务，否则就不能接受委托。

(作者单位：厦门大学会计系)

注：①中国注册会计师协会：《中国注册会计师职业道德基本准则》，会协字〔1996〕457号文件。

②American Institute of Certified Public Accountants, March 1975 Edition.

③American Institute of Certified Public Accountants, Code of Professional Conduct, as amended January 14, 1992.

④The International Federation of Accountants, Code of Ethics for Professional Accountants, First Issued July 1990, Revised July 1992.

⑤香港会计师公会：《职业道德指南》，转引自汪祥耀主编：《香港执业会计师手册》，浙江大学出版社1993年第1版。

⑥“Concepts of Professional Ethics,” Section of the Code of Professional Ethics, American Institute of Certified Public Accountants, March 1975 Edition.

⑦Emile Woolf: Auditing Today, 5th Edition, Prentice Hall International (UK) Limited 1994.

⑧香港会计师公会：《职业道德指南》，转引自汪祥耀主编：《香港执业会计师手册》，浙江大学出版社1993年第1版。

⑨沃特·凯尔等：《现代审计学》，李大庆、杜左玲译，中国财政经济出版社，第501页。

⑩李卫东：“法律职业的定位——日本改造权力结构的实践”，《中国社会科学》1994年第2期。

⑪张岱年：“文化体系及其改造”，《中国人民大学学报》1989年第4期。

⑫张岱年：《张岱年学术文化随笔》，中国青年出版社1996年5月第1版。