

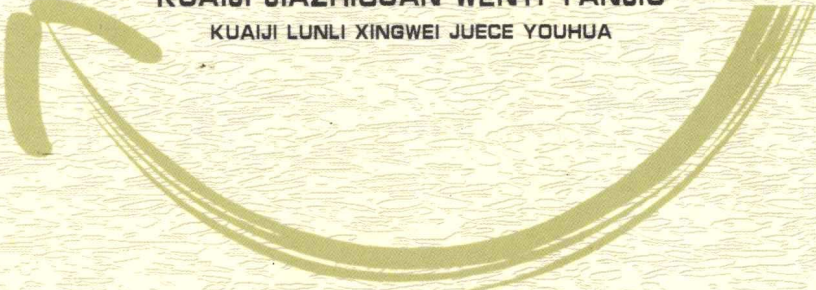
谭艳艳 汤湘希 / 著

会计价值观问题研究

——会计伦理行为决策优化

KUAIJI JIAZHIGUAN WENTI YANJIU

KUAIJI LUNLI XINGWEI JUECE YOUHUA



经济科学出版社
Economic Science Press

本书得到教育部人文社科研究项目：“和谐社会中会计价值观的构建与会计师事务所定位研究”（批准号 08JA630088）和湖北省会计学会课题：“后金融危机时代的会计伦理行为研究”（批准号：HBKJ201108）的资助

会计价值观问题研究

——会计伦理行为决策优化

谭艳艳 汤湘希 著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计价值观问题研究：会计伦理行为决策优化 / 谭艳艳，
汤湘希著. —北京：经济科学出版社，2012. 10

ISBN 978 - 7 - 5141 - 2440 - 8

I. ①会… II. ①谭…②汤… III. ①会计人员 - 职业
道德 - 研究 IV. ①F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 219443 号

责任编辑：王长廷 袁 激

责任校对：苏小昭

版式设计：代小卫

责任印制：邱 天

会计价值观问题研究

——会计伦理行为决策优化

谭艳艳 汤湘希 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100142

总编部电话：88191217 发行部电话：88191537

网址：www. esp. com. cn

电子邮件：esp@ esp. com. cn

北京密兴印刷厂印装

710 × 1000 16 开 12.5 印张 230000 字

2012 年 10 月第 1 版 2012 年 10 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 2440 - 8 定价：40.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换。电话：88191502)

(版权所有 翻印必究)

前 言

价值观，简而言之，就是某一社会群体判断社会事务时依据的是非标准，遵循的行为准则^①。价值问题就是平常所说的“好坏问题”。“好坏问题”看似平常，实则有着相当的理论深度和难度^②。就会计领域而言，会计价值观属于会计哲学的范畴，其中会计伦理又是会计职业的灵魂，会计人员的伦理道德素养是维护会计职业声誉、捍卫会计职业地位的根本。在历史上数次的经济灾难中，虚假的会计信息被直指为“助推器”，会计人员职业伦理道德的缺失被视为罪魁祸首，会计职业的公信力也不断受到挑战。2011年11月，中国共产党第十七届六中全会明确做出了社会主义文化大繁荣大发展的重要战略部署，强调了思想道德建设的重要性，这是我国全面提升会计人员职业伦理道德水平的良好契机。在此背景下，本书围绕会计伦理行为这一主题，以“中立”作为会计的核心价值观，以会计的伦理需求为出发点，以建立在当代规范伦理学基础之上的伦理思想体系为理论基础，以伦理行为模式为分析工具，探讨影响我国会计人员伦理行为的经济、文化、制度等环境，通过问卷调查的方式对我国会计人员伦理行为决策的影响因素进行了实证检验，最终提出优化会计伦理行为的各种策略。

2008~2009年，笔者有幸获得了教育部人文社科规划项目——和谐社会中会计价值观的构建与会计师事务所定位研究（批准号：08JA630088），以及教育部“国际金融危机应对研究”应急项目——

① 核心价值观，百度百科（<http://baike.baidu.com/view/1114555.htm>）。

② 参见肖前为李德顺《价值论》一书的序。《价值论》（第2版），中国人民大学出版社2007年版，第1页。

国际金融危机背景下公允价值信息控制机制研究（批准号：2009JYJR041）等项目的资助。以这些项目为基础，笔者及所指导的博士生和硕士生对上述问题进行了积极的思考与探索，希望从会计价值观的视角，尤其是在全球金融危机的背景下，探讨会计应如何应对。

由于会计价值观是一个宏大的哲学命题，一个课题是不能解决所有问题的。因此，研究团队在研究过程中认为，应首先从会计人员自身入手解决其价值观的合理定位问题，即伦理行为决策，由浅入深、由小见大。本书主要由谭艳艳博士执笔，课题组主要成员刘昌胜博士、杨帆博士、田延平博士、祝涛博士、赵彦锋博士、高娟博士以及陈祺、吴文黎、岳霞、凌丹、李一帆等硕士生在资料收集、课题讨论、文字校订等方面做了大量工作。最后由课题主持人汤湘希总纂定稿。本研究报告的问世还应特别感谢湖北省财政厅会计处、开元信德会计师事务所深圳分所、深圳证券交易所，以及多家上市公司等单位为课题调研提供的便利；感谢经济科学出版社王长廷先生对本书的出版给予的支持！在研究过程中，本研究团队借鉴了大量已有的研究成果，虽尽量以参考文献的形式列示在书尾，也许仍有疏漏，敬请海涵！书中错漏及不当之处，敬请批评指正。

汤湘希

2012年9月于武昌南湖

目 录

导论	1
一、研究缘起	1
二、研究意义	3
三、研究动态	5
(一) 会计伦理的基本理论	6
(二) 会计伦理行为决策	9
(三) 行为会计	13
(四) 现有研究的评析	15
四、研究方法	17
五、研究思路和研究内容	18
六、相关概念约定	21
 第一章 会计的内在伦理需求分析	22
一、伦理学：会计理论的哲学基础	22
(一) 伦理学：经济学发展的思想指引	22
(二) 经济学：会计理论研究的重要参考	24
(三) 会计伦理：伦理学、经济学、会计学发展的必然融合	26
二、伦理思想：会计社会目标实现的保障	27
(一) 伦理思想与决策有用观	28
(二) 伦理思想与受托责任观	32
(三) 伦理思想与会计控制论	35
三、伦理意识：会计职业的灵魂	38
(一) 会计职业的内涵	38
(二) 会计职业的起源与形成	40

(三) 会计职业的伦理需求	41
第二章 会计伦理行为的思想体系构建	44
一、结果论：会计伦理行为的本质要求	45
(一) 利己主义	45
(二) 功利主义	49
二、非结果论：会计伦理行为的价值取向	56
(一) 义务论	56
(二) 美德伦理	60
三、美德、义利并重、中立：会计伦理思想的内核	65
(一) 美德——会计伦理行为的基石	65
(二) 义利并重——会计伦理行为的保障	69
(三) 中立——会计伦理行为的核心	72
第三章 会计伦理行为的模式建立	74
一、会计伦理行为的内涵	74
(一) 会计伦理行为的定义	74
(二) 会计伦理行为的要素	75
二、会计伦理行为的外在表现形式	76
(一) 企业会计人员的会计伦理行为	76
(二) 审计人员的会计伦理行为	78
三、会计伦理行为的前置变量分析	80
(一) 环境的刺激	81
(二) 需求的产生	82
(三) 动机的形成	84
第四章 会计伦理行为的现实环境剖析	89
一、会计伦理行为的文化环境	89
(一) 中国传统文化的伦理特征	90
(二) 中国传统文化对会计伦理行为的积极影响	93
(三) 中国传统文化对会计伦理行为的消极影响	95
二、会计伦理行为的经济环境	97
(一) 经济全球化对会计伦理行为的影响	97

目 录

(二) 社会主义市场经济体制对会计伦理行为的影响	98
(三) 公司治理结构对会计伦理行为的影响	100
三、会计伦理行为的制度环境	102
(一) 会计领域的制度框架	102
(二) 会计伦理行为的法律约束	103
(三) 会计伦理行为的职业伦理准则约束	105

第五章 会计伦理行为决策影响因素的实证检验

——基于问卷调查的分析	112
一、理论基础	112
(一) 伦理决策过程模型	112
(二) 计划行为理论	113
(三) 组织伦理文化理论	116
(四) 道德权变模型	117
二、文献回顾及假设提出	119
(一) 会计伦理行为决策过程	120
(二) 影响会计伦理行为决策的个人因素	120
(三) 影响会计伦理行为决策的组织伦理文化因素	124
(四) 影响会计伦理行为决策的道德强度因素	126
三、研究设计	129
(一) 情景设计	130
(二) 问卷编制	131
(三) 变量定义及假设检验方法	132
(四) 调查过程及样本描述	135
(五) 问卷的信度和效度检验	137
四、数据分析	139
(一) 会计人员的伦理决策现状分析	139
(二) 影响会计伦理行为决策的个人因素分析	141
(三) 影响会计伦理行为决策的组织伦理文化因素分析	149
(四) 影响会计伦理行为决策的道德强度因素分析	150
(五) 进一步检验	153
五、实证检验结论	157

第六章 会计伦理行为优化的策略构想	159
一、会计伦理行为优化的宏观策略	159
(一) 树立正确的社会主流价值取向	160
(二) 建立商业诚信机制	161
二、会计伦理行为优化的中观策略	161
(一) 强化制度建设	162
(二) 营造组织伦理文化	163
(三) 完善公司治理结构	165
三、会计伦理行为优化的微观策略	166
(一) 加强会计伦理教育	167
(二) 重视在职人员的后续培训	170
(三) 完善会计伦理行为的评价机制	171
结语	173
附录 调查问卷	176
参考文献	181

导 论

一、研究缘起

2011年9月，由反消费网络杂志《广告克星》（Adbusters）^①策划并通过网络发起和组织的平民反抗华尔街金融机构的和平示威活动——“占领华尔街”正式爆发，这是美国自20世纪30年代经济大萧条和60年代反越战以来最大规模的社会运动，也是21世纪以来，继安然和世通等国际大公司的财务丑闻案、纳斯达克股票市场公司董事会前主席伯纳德·麦道夫（Bernard Madoff）主导的“麦氏骗局”、2008年全球金融危机等爆发后的又一重大经济事件。透视这些事件不难发现，导致它们发生的直接原因可能各有不同，如制度的不完善、监管的纰漏等，但究其根源，却存在着共同的动因——美国社会对物质财富无止境的贪婪追求，正如牛顿在著名的南海公司泡沫后感叹“无法计算人们背后的疯狂”。正是在这种疯狂的物质欲的驱动下，人们才会不择手段地攫取利润，酿成一次又一次的经济灾难。

在这些经济灾难中，会计作为提供经济决策有用的信息系统，利润最大化的目标使其沦落为部分市场参与者牟利的一种技术手段。上述事件无一例外，例如，当年美国能源巨头安然公司利用特殊目的实体（SPE）隐瞒信息、隐藏风险，欺骗投资者；在2008年全球金融危机中，会计被视作创新金融工具最忠实的“帮凶”；在“占领华尔街”的运动中，抗议者认为，会计对金融机构牟取暴利起着推波助澜的作用。作为一种职业，会计的价值在于利用特有的专业知识服务社会。然

^① 《广告克星》杂志由总部设在加拿大温哥华的非营利反过度消费者组织 Adbusters 运营，在全球拥有 12 万读者，其中包括众多的美国读者。《广告克星》杂志总编辑拉森（Kalle Lasn）指出，这是一场没有领导人的反抗运动，最大目的是希望促成奥巴马总统成立专门委员会检讨美国金融业，不要让财力雄厚的企业影响政府的政治人物。

而,当这些专业知识被扭曲地运用成为获取不正当利益的工具时,人们便将矛头指向了会计人员职业伦理道德的缺失。伦理道德资源的稀缺性在理论上很容易推导出来,然而,道德究竟值多少钱?经济学家茅于軾如此回答:“人的道德水准正是在这一点上被度量出来——你准备用多高的代价去实践道德的呼唤。”^① 上述经济灾难所带来的损失便是我们的经济社会实践道德呼唤所付出的代价。

在全球经济一体化的时代里,虽然上述这些事件都发端于美国,但其影响却已经渗透到了世界的每个角落。更为重要的是,作为世界经济强国,美国经济社会中显露出来的弊端给其他国家,尤其对发展中国家是一个重要的警醒。美国的教训告诉我们,会计人员的价值观和职业伦理道德决定着会计信息的质量,进而影响经济社会稳定和有序地发展。中国作为世界第二大经济体,在国际经济舞台上的地位得到了逐步提升,在2011年美国信用评级遭到不断下调后,英国《每日邮报》(Daily Mail)2011年8月7日的网站文章《世界最后一个共产主义国家是否能拯救西方资本主义?》评论到:“美国信用评级遭下调,这不仅对美国来讲是个紧要关头,对全世界更是如此……所有人而今都将目光投向中国这个世界第二大经济体。”^② 中国经济的重要地位决定了我国必须保证会计信息系统的质量,这对会计人员的职业伦理和道德提出了更高的要求。

然而,自20世纪90年代初期我国资本市场建立以来,会计人员的价值观和伦理道德问题就一直处于聚光灯下,90年代的琼民源、银广夏、郑百文等财务丑闻案余波未了,中国概念股近期在美国资本市场遭遇的群体性财务诚信危机更是受到了世界范围内的广泛关注。2011年1~8月,34家在美上市的公司遭遇集体诉讼,其中大部分都与发布虚假和误导性的财务信息有关。^③ 与此同时,国内资本市场也并不安宁,就在三一重工掌门人梁稳根凭借700亿元财富成为2011年胡润百富榜和《福布斯》杂志双料首富后不久,就有媒体披露,三一重工近年来一直涉嫌粉饰财务报表。^④ 2011年3~4月,云南绿大地股份有限公司的董事长何学葵等人因虚构交易业务、虚增资产、虚增收入被指控五宗罪^⑤,成为国内首例IPO欺诈发行股票罪案例。财政部于2011年11月发布的《会计信息质量检

① 茅于軾:《中国人的道德前景》,暨南大学出版社1997年版,第50页。

② Jonathan Fenby. Will the World's Last Communist State Now Have to Bail Out the Capitalist West? *Daily-mail*, August 7, 2011.

③ 第一财经网:《如未财务造假 应主动站出抗辩》, http://news.ifeng.com/gundong/detail_2011_09/23/9408734_0.shtml.

④ 人民网:《三一重工梁稳根暴富真相 股改与关联交易造就》, http://news.xinhuanet.com/fortune/2011-09/23/c_122077891.html.

⑤ 姚伟:《*ST大地庭审7小时 前董事长何学葵被控五宗罪》,载于《21世纪经济报道》2011年9月7日。

查公告第 22 号》指出：“2010 年，共有 345 名会计人员因编制虚假财务报告或出具不实审计报告受到不同程度的处罚。”^① 这些事件都反映了中国会计人员伦理道德素养亟待提高这一事实，这也正是本书的出发点所在。

我国作为一个文明古国，伦理道德一直是社会中的重要元素。进入 21 世纪以来，我国先后颁布了《公民道德建设实施纲要》、《关于加强和改进未成年人思想道德建设的若干意见》等重要文件，这充分表明了我国对道德建设的重视。2011 年 11 月，中国共产党第十七届六中全会作出了推动社会主义文化大发展大繁荣的重要战略部署，将社会主义思想道德建设推向了历史的高度，其中尤其强调了职业道德建设的重要性。这是加强会计领域职业道德建设、纠正部分会计人员的错误价值观、增进会计人员伦理道德意识的契机。由此可见，加强会计职业伦理建设既是我国经济发展过程中迫在眉睫必须突破的难关，也是全球化的信息经济时代不可回避的时代任务，更是我国现阶段党的政策和号召中的重要内容，它是一个兼具重大性、现实性和理论性的研究课题。

二、研究意义

会计价值观和伦理行为是一个跨学科的研究命题，它涉及价值哲学、伦理学、会计学、行为学、心理学、管理学等多个学科。从理论层面看，会计伦理问题属于意识形态范畴，是应用伦理学的一个分支；从实务层面看，会计伦理行为是影响会计信息质量的关键因素。因此，本书将以“会计价值观中的会计伦理行为”作为研究主题，重点探讨会计人员伦理意识支配下的行为，不仅具有重大的理论意义，也具有积极的现实意义。

第一，进一步完善会计理论架构，夯实会计理论基础。美国学者贝克奥伊（Belkaoui, 2004）指出：“会计是一组用之于特定范畴的技术，但它却是在一个由原则和实务组成的复杂的理论框架下运行的。”^② 他更进一步提出会计理论结构包括财务报表的目标、会计假设和理论概念、会计原则以及会计方法等要素。虽然这些要素在不同的制度体系和不同经济环境中的表现会有所不同，但其最本质的基础却始终是一致的，这便是指导会计理论建立和发展的根源思想。美国学者斯科特（D. R. Scott, 1941）提出了在建立会计理论时应采用的主要标准包括

① 财政部官方网站：<http://www.mof.gov.cn>。

② 艾哈迈德·里亚希-贝克奥伊著，钱逢胜等译：《会计理论》（第 4 版），上海财经大学出版社 2004 年版，第 63 页。

公允、公平、公正和真实等这类的概念^①，虽然这些概念的表述各有不同，但都属于伦理道德领域的价值命题，因此，会计理论应当是建立在伦理道德思想的指引基础之上的。换言之，伦理思想本身就是会计理论架构不可或缺的一部分，是会计理论架构得以合理存在的前提。

在会计理论的发展历程中，自财务会计概念框架产生以来，会计理论的各项基本要素受到了各界的高度重视，在各国会计界也是研究的重点和热点。但是，对支撑和指导其发展的伦理思想的研究却进展缓慢。詹姆斯·C·加（Gaa，1996）指出：“如果研究人员不能意识到‘伦理’实质上是会计研究的一部分，会计伦理仍将得不到重视。”^② 随着世界格局的变幻、经济形势的起伏，人们的意识形态亦随之发生变化，指导会计理论发展的伦理思想也不断改变，因此，本书的研究将梳理能推动现阶段会计理论发展的伦理思想，完善会计理论的架构体系，为会计理论的进步提供更夯实的基础。

第二，从会计角度寻找经济领域犯罪的根源和治理经济腐败更有效的途径，提升我国经济社会的文明程度，推动和谐社会的进程。我国著名会计学家郭道扬教授（1997）认为，经济领域犯罪的根源可以追溯到会计、审计的失控，并进一步指出经济犯罪在会计领域里的集中表现是“会计舞弊”，其治理必须处理好产权经济、信用经济、道德经济之间的关系。建立在“假账”基础上的政治权利的拥有者与公司经济犯罪者的钱权交易；建立在“假表”基础上的上市公司控制权所有者对社会公众的产权掠夺；建立在假账、假表、假审计“合谋”基础上的钱权交易以及市场掠夺。^③ 这一系列经济犯罪和贪污腐败行为都借助了会计这一工具，而这些都是会计人员直接行为的结果。因此，会计人员保持较高的伦理道德水准是从源头上控制经济犯罪和贪污腐败的关键因素。本书的研究将探寻导致会计人员非伦理行为的诱因，摸索提升会计人员伦理水平的途径，强化他们的职业意识，以便更有效地抑制经济犯罪和贪污腐败的现象。

第三，促进会计为我国“十二五”时期的经济发展作出更大的贡献。《会计改革与发展“十二五”规划纲要》（以下简称纲要）指出，“十二五”时期，会计改革与发展的总体目标是建立健全适应社会主义市场经济体制要求的会计体系。会计行业的社会公信力和诚信度、会计人员的业务素质和诚信水平是建设公平、有序的社会主义市场经济体制的必备基础。同时，G20 峰会增强了我国在国

① Scott, D. R. The Basis for Accounting Principles. *The Accounting Review*, December, 1941, pp. 341 - 349.

② James C. Gaa, Ethics Research and Research Ethics. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 8, Supplement 1996, pp. 12 - 24.

③ 郭道扬：《经济犯罪与会计舞弊的起源、演变及其治理——兼谈治理中的内部控制问题》，湖北省会计学会 2010 年学术年会主题报告，2010 年 10 月 20 日。

际会计舞台上的话语权,我国能够更加深入地参与国际会计准则的制定,这对我国的会计行业发展乃至经济发展都是重大的机遇。然而,与机遇并存的是挑战,我国会计行业将面向世界,迎接来自世界范围内的经济活动参与者的检验。因此,在国际会计舞台上树立一个良好的职业形象至关重要,其职业伦理道德方面的表现显得尤为关键。本书的研究将通过分析我国会计行业当前面临的经济、文化和社会等环境,明确对会计伦理行为有利和不利各种因素,进而寻求优化会计伦理行为的途径,保证会计在我国“十二五”期间为经济建设添砖加瓦。

三、研究动态

会计伦理是商业伦理问题的一个重要分支,商业伦理问题随着贸易的产生而产生。早在公元前1300多年前的《摩西十诫》中,就论及了“不可贪婪”的交易原则;公元前300多年,亚里士多德在《政治学》中讨论家族管理时也明确论述了商业关系之间的伦理道德因素。而商业伦理真正发展为一个独立的学术研究领域,始于20世纪60年代,雷蒙德·C·巴姆哈特(Raymond C. Baumhart, 1961, 1963, 1968)的研究是商业伦理领域的奠基之作,巴姆哈特也被视作这一领域的先驱者。^①商业伦理研究的兴起推动了各专业领域内的伦理研究,会计伦理便是其中之一。

美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)是会计职业伦理道德发展方面的先驱,其前身美国公共会计师协会(American Institute of Accountants, AIA)于1907年颁布了第一份真正意义上的会计职业道德准则。之后,其他会计职业组织也先后颁布了职业道德准则,如英格兰及威尔士特许会计师协会(ICAEW)颁布的《ICAEW伦理准则》(ICAEW Code of Ethics)、国际会计师联合组织(IFAC)颁布的《职业会计师伦理准则指南》(Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants),我国也发布了《中国注册会计师职业道德守则》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》。

在学术研究方面,美国会计学者斯蒂芬·娄伯(Stephen E. Loeb)开创了先河,娄伯(1971)研究了美国会计人员违反AICPA职业道德准则的情况,发现他们的违规与会计师事务所的规模大小相关,因为大型会计师事务所可能面临着更大的社会压力,所以他们对非伦理行为的惩罚也会更重。1993年,世界上首个会计伦理与行为研究中心(Center for the Study of Ethics and Behavior in Account-

^① Marcoux, Alexei. Business Ethics, *The Stanford Encyclopedia of Philosophy* (Fall 2008 Edition), Edward N. Zalta (ed.), <<http://plato.stanford.edu/archives/fall2008/entries/ethics-business/>>.

ing, CEBA) 在纽约州立大学——宾汉姆顿大学 (Binghamton University) 成立, 作为该中心赞助的培训项目中的第一个系列——“好的伦理为经营之道” (Ethics Means Good Business) 研讨会于 1993 年 10 月 29 日在宾汉姆顿大学举行, 紧接着于 1994 年 6 月 11 ~ 12 日在宾汉姆顿大学举行了首次会计伦理理论研讨会。该中心的成立及其后续的一系列活动标志着会计伦理正式作为一个单独的研究领域得到了理论工作者的认可和关注。

伯纳第·理查德 (Bernardi Richard A., 2004, 2005, 2008) 指出, 会计伦理研究在 20 世纪 90 年代有明显的进展。之后, 2001 年和 2002 年发生的安然、世通等会计舞弊案件更是将其推向了一个小的高潮, 研究数量的增幅达到了 33%。从研究内容看, 频频爆发的公司会计舞弊案件促进了会计伦理的研究 (Waddock, 2005; Young and Annisette, 2009)^①, 诸如《萨班斯-奥克斯利法案》一类的立法和制度也为会计伦理研究提供了新的思路 (Robertson, 2008)^②, 这些关键事件都为今后的研究提供了新的领域 (Cooper et al., 2005)^③。例如, 由于安然事件的影响力之深远, 事件本身俨然已经成为了会计伦理领域一部真实的教材, 罗纳德和强尼斯 (Ronald and Johannes, 2003) 提出了“安然伦理” (Enron Ethics) 的概念, 从商业伦理背景的角度剖析了安然破产的根源, 探讨了组织文化、领导者意图对员工伦理行为的影响。

纵观过去 40 余年的研究历程, 现有文献以西方为主, 一方面, 探讨了会计伦理的一些基本理论问题, 如研究视角的选择、会计伦理困境产生的环境和根源、会计伦理的经济效应等; 另一方面, 从实证的角度研究了会计伦理行为决策的相关问题, 主要是影响会计人员伦理决策的各种因素。由于本研究从“行为”角度入手来研究会计价值观的会计伦理问题, 所以也只简要回顾了会计伦理行为方面的相关研究。

(一) 会计伦理的基本理论

在会计研究领域中, 会计伦理是一个新兴的研究命题, 相关的基本理论成为

① Waddock, S., Hollow Men and Women at the Helm... Hollow Accounting Ethics? *Issues in Accounting Education*, Vol. 20, No. 2, 2005, pp. 145 - 150.

Young, J. J. and M. Annisette, Cultivating Imagination: Ethics, Education and Literature, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20, No. 1, 2009, pp. 93 - 109.

② Robertson, C. J., An Analysis of 10 Years of Business Ethics Research in Strategic Management Journal: 1996 - 2005, *Journal of Business Ethics*, Vol. 80, No. 4, 2008, pp. 745 - 753.

③ Cooper, D. J., J. Everett and D. Neu, Financial Scandals, Accounting Change and the Role of Accounting Academics: A Perspective from North America, *European Accounting Review*, Vol. 14, No. 2, 2005, pp. 373 - 382.

了学者们最先致力于解决的问题，主要包括研究视角的选取、会计伦理问题产生的根源以及会计伦理对公司业绩的影响。

1. 会计伦理问题的研究视角

会计伦理的跨学科性使其多元化的研究视角成为了可能。蒂莫西（Timothy, 1995）提出从制度理论的视角来研究会计伦理问题，因为制度理论不仅能从宏观层面识别会计伦理现象，并且能够区别行为主体在伦理方面的语言与行动。伊斯兰和高文（Islam and Gowing, 2003）也从制度学的角度比较了中国和西方伦理准则的异同。罗宾和洛伊斯（Robin and Lois, 2004）指出应从利益相关者理论的角度研究会计伦理问题，因此，他们认为无论是设计整体的会计信息系统，还是公司内部的业绩评价标准或者对外的财务报告模型，都应该更多地考虑伦理因素。

戏剧往往来源于生活，戏剧中的会计人员在一定程度上是真实会计人员的缩影，为此，桑德拉等（Sandra et al., 2008）从戏剧的角度入手，选取了不同电影中的110个会计人员角色为研究对象，采用价值观理论框架分析了这些角色的基本伦理性格，通过因素分析法将他们的价值观分为两种终极价值观和三种工具价值观。结果表明，内在的终极价值观对会计人员的伦理行为有着积极影响，而诸如胜任能力等工具价值观与伦理行为呈负相关关系。迈克尔等（Michele et al., 2009）则从哲学的角度，采用柏拉图的洞穴理论（Cave Theory）^①分析了安然的成与败，解释了安然从欺骗公众到真相最终被揭露的全过程，根据洞穴理论的四个阶段，认为安然舞弊案件也分为四个阶段：首先塑造公司形象，然后提供以支持该形象的信息，之后由监管部门披露真实信息，最后公众意识到被欺骗，真相大白。

我国学者也从不同学科的角度对会计伦理展开了研究，如吴中春（2008）提出从社会学的角度研究会计伦理，认为会计信息失真是会计伦理失范的一种社会现象，应从社会制度和控制视角、组织社会学视角分析会计伦理失范的原因，并从财务和非财务的视角评价会计伦理体系，从社会学的角度提出提升会计伦理水平的思路。朱光磊（2007）从哲学的角度对会计伦理的根源、误区及完善进行了分析，认为我国会计伦理存在的根源是西方经济学理念与东方儒学理念的冲突，因此，应从哲学的角度寻找完善途径。

^① 洞穴理论是指每个人从出生开始就待在自己挖的一个洞穴里，我们所见的世界只不过是阳光抛到洞穴墙壁上的影像，而我们这些洞穴的居民却把它当作是真实的世界，因为我们没有见到过其他的东西。而真实的世界却是在洞穴之外，在有太阳的地方。洞穴理论的四个阶段包括：洞穴中人们对外界一无所知，只能看见墙壁上的影像；洞穴中人的某种“解放”；洞穴中的人朝向光明的真正解放；自由人在洞穴中返降。该文作者将安然提供的虚假财务报告比喻为洞穴墙壁上的影像，四个阶段用来比喻公众从最初看到虚假的财务信息到最终了解全部真相的过程。

2. 会计伦理产生的根源

在实务中,企业会计人员和会计师审计人员所面临的工作环境以及工作性质、工作内容等方面都有所不同,诱发会计伦理问题产生的根源也自然不同,中外学者对此展开了一系列研究。

对企业会计人员而言,他们所面临的伦理问题往往产生于任职公司利益与职业要求之间的冲突,索伦森(Sorensen, 1967)将其称为组织—职业冲突(organization-profession conflict, OPC)。^①麦格雷戈等(Mcgregor et al., 1989)、梅克斯纳和布莱恩(Meixner and Bline, 1989)、布莱尔利和戴利(Brierley and Turley, 1995)分别以美国和英国的会计人员为研究对象,验证了组织—职业冲突的普遍存在性,并且得出了十个影响组织—职业冲突的工作环境变量,包括任职期限、组织承诺、职业承诺、工作满意度、组织员工跳槽意向、求职的难易程度、职业期望的实现、自己与上司的冲突、上司的地位、组织承诺和职业承诺之间的关联。约翰和克里斯多夫(John and Christopher, 2000)通过元分析方法对前人的研究结论进行了量化分析,根据元分析方法的标准,只有在三个以上的研究中被验证的变量才能作为元分析的变量,故任职期限、组织承诺、职业承诺、工作满意度、组织员工跳槽意向等五个因素被用来进行元分析,在这五个因素中,他们发现只有任职期限与组织—职业冲突呈总体相关性。威廉姆斯(William, 2002)研究了伦理压力对企业会计人员面临的组织—职业冲突以及相关的工作业绩的影响,通过对随机抽样的1000名企业会计人员进行调查,结果发现,伦理压力会加剧组织—职业冲突,从而会导致更低的组织承诺和工作满意度以及更加强烈的跳槽意向。虽然我国学者未将组织—职业冲突作为专门议题进行研究,但也有学者关注此问题,如黄曦(2008)指出我国会计人员面临的困境包括权力冲突困境、角色冲突困境和利益冲突困境,并从价值观冲突、会计的专业性和服务对象的特殊性等角度分析了会计伦理困境的成因。

与企业会计人员所面临的组织—职业冲突不同,外部审计人员的伦理问题多产生于审计技术自身的发展程度以及不同受托责任所带来的冲突。科林(Colin, 2004)描述了安达信对安然审计失败背后的职业伦理环境,指出会计行业内极端的商业化倾向以及当时的“五大”会计师事务所业务无限制的多元化是多重利益冲突的根源,在后安然时代,商业利益冲突问题以及行业内的集权状况仍然是未解决的重大问题。大卫等(David et al., 2006)认为以原则为导向的审计传统是

^① Sorensen, J. E., Professional and Bureaucratic Organization in the Public Accounting Firm, *Accounting Review*, Vol. 42, No. 3, 1967, pp. 553 - 565.