



会计职业道德丛书

会计职业道德研究

劳伦斯·A.波尼蒙 主编
马克·J.爱泼斯坦 詹姆斯·盖尔 副主编

李正 王晖 翁乐天 王颖 译 郭永清 校



世纪出版集团 上海人民出版社

SHAI

会计职业道德丛书

会计职业 道德研究

劳伦斯·A.波尼蒙 主编

马克·J.爱泼斯坦 詹姆斯·盖尔 副主编

李正 王晖 翁乐天 王颖 译 郭永清 校



世纪出版集团 上海人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

会计职业道德研究 / (美) 波尼蒙 (Ponemon, L. A.)

主编: 李正等译. ——上海: 上海人民出版社, 2006

(会计职业道德研丛书)

书名原文: Research on Accounting Ethics

ISBN 7-208-06246-3

I. 会... II. ①波... ②李... III. 会计人员—职业道德
研究 IV. F233

中国版本图书馆CIP数据核字(2006)第041037号

责任编辑 王 炜

特约编辑 杨光风

封面设计 陈 卓

美术编辑 王小阳

会计职业道德研究

(美) 劳伦斯·A. 波尼蒙 主编

马克·J. 爱泼斯坦 詹姆斯·盖尔 副主编

李 正 王 晖 翁乐天 王 颖 译 郭永清 校

出 版 世纪出版集团 上海人民出版社

(200001 上海福建中路193号 www.ewen.cc)

出 品



世纪出版

上海世纪出版股份有限公司高等教育图书公司

www.hibooks.cn

(上海福建中路193号24层 021-63914988)

发 行 世纪出版集团发行中心
印 刷 上海商务联西印刷有限公司
开 本 640 × 960 毫米 1/16
印 张 22.5
插 页 2
字 数 294,000
版 次 2006年7月第1版
印 次 2006年7月第1次印刷

ISBN 7-208-06246-3/F · 1412

定 价 43.00 元

总 序

在我的学术生涯中,虽然也出版了一些研究成果,但看看案头这套丛书沉甸甸的译稿,我心里还是充溢着从来没有过的激动与欣喜。在上海国家会计学院组建后的短短五年时间里,我们已经出版了多套高质量的学术研究丛书和翻译丛书。现在,又有一套译丛即将付梓出版,喜悦之情,油然而生,缀数语于卷首,为丛书序。

公平、诚信的竞争秩序是市场经济制度建立和发展的基础,是保障社会财富合理分配、提高资源配置效率的先决条件。在系统的诚信体系中,会计诚信又是市场经济健康运行的基石。中国还处在社会主义市场经济发展的初级阶段,会计法律制度的完善、会计信息披露的公正透明、会计从业者职业道德水准的提高,不仅对中国资本市场的建设意义重大,而且对中国整个市场经济体系的长期健康发展至关重要。

上海国家会计学院自成立之日起,即秉承朱镕基总理“不做假账”的校训,肩负着开展会计诚信教育、提高中国会计从业人员的职业素质、促进中国会计诚信建设的重任。本套丛书即是上海国

家会计学院推进会计诚信教育的重要组成部分,也是对会计诚信问题不断深入研究的重要成果。

丛书包括《会计与金融的道德问题》、《会计职业道德研究》、《构建公司受托责任》、《公司的崩溃》等四本译著,对西方国家近十年发生的一些典型的会计舞弊案进行了深入剖析。近年来我国新闻媒体对美国的安然公司、世通,中国的银广厦、蓝田股份等国内外公司会计丑闻连篇累牍的报道引起了学者、实务界人士及广大股民对会计职业道德问题的高度关注,会计丑闻对经济的影响和危害日益凸显,严重打击投资者信心,增加社会交易成本。本译丛从不同的视角,解释了发达国家会计舞弊案层出不穷的深层原因,针对如何提升会计职业道德,如何构建公司受托责任,以及如何加强法律与会计、审计的改革,提出了许多的真知灼见。他山之石,可以攻玉。这些来自西方发达市场经济的经验教训,既为我国会计实务界——包括资本市场监管者、会计审计从业人员以及广大的投资者——提供了借鉴,亦为从事会计职业道德研究乃至公司治理研究的专业人员提供了重要的文献参考。

我相信,本套丛书必能对我国市场经济诚信体系尤其是会计职业道德体系的建构有所帮助。

是为序。

夏大慰

2006年5月于上海国家会计学院

译者序

近年来,会计丑闻被不断曝光,美国的安然公司、世界通信,我国的银广夏、蓝田股份等公司的恶性事件,严重打击了投资者的信心。学者们对如何恢复公众投资者的信心进行了广泛的讨论与研究,并提出了一系列措施。许多研究者都把会计丑闻归结为公司治理结构的失败。但是,我们认为,会计丑闻不是一个孤立的问题,必须从诸多领域采取多种手段才能得到有效解决。其中,一个不容忽视的问题,就是会计伦理道德的教育。依靠道德力量约束和规范人们的行为是十分重要的。公司会计师(以及事务所的CPA)经常会陷入道德的两难困境,因为他们既要向公司管理层(事务所的客户)负责,又要向公众负责,具有双重身份。那么,在会计活动中,是不是存在一致的伦理道德呢?回答是肯定的。所谓一致的会计伦理道德是指在全球范围内调整会计与投资者、会计与市场主体及会计本身之间的关系的的基本行为规范,是会计活动为

了生存和发展所必须遵守的一系列行为准则。会计伦理道德从适用范围而言,不仅包括会计职业道德,还包括社会会计道德。所谓社会会计道德是要求不能仅仅将会计伦理道德局限在职业道德的范畴中,还应将其看作是社会道德的组成部分,以便使社会公众能理解、接受、遵守会计伦理道德,监督其实施。会计理论上的伦理道德标准将重点放在正当、真实与公正上,这是作为会计应遵守的普遍道德标准。

然而,纵观我国现有的会计课程,几乎没有谈论会计伦理道德问题的尝试。因为很多人认为伦理学的课程空洞而无用处。那么,伦理是否可以被教导呢?本书的实证研究表明,经由教育,我们可以学习到行事的标准、社会的规范,让我们发现原来一件事可以从这么多的观点来思考,开拓自己的视野。伦理教育听来或许有点过于抽象,它的内容除了教导我们道德规范,还有什么呢?举“商业伦理”这门课为例,主要是要让未来的商业人士明白自己对社会所应负起的责任,因此坚持一些美德是必需的,好比遵守法律、诚实、公平等等,试想,一个做假账的公司在被揭发后,除了自身名誉的损害,对整个国家经济更有难以评估的影响;而企业因为公众消费而得利润后,也应该对社会有所回馈,如改善生产设备,减低污染,从“利己”的层面提升到“利他”的层次。以上种种都是可以教导的观念,也是伦理教育的部分内容。

江泽民同志指出:“我们在建设有中国特色社会主义,发展社会主义市场经济的过程中,要坚持不懈地加强社会主义法制建设,依法治国,同时也要坚持不懈地加强社会主义道德建设,以德治国。”道德的力量十分重要,是对社会经济活动的市场调节和政府

调节之外的第三种力量。市场调节与政府调节都有其局限性,两种调节互补之后仍会留下一部分空白,这个空白只能依靠道德调节来发挥作用。从这个意义上说,道德约束是一道最后的防线。我们认为,只有通过广泛开展各种形式的有效的会计职业道德教育,才能使“诚信为本、操守为重、坚持准则、不做假账”这一思想深入人心。会计职业道德研究及其教育是一个需要我們进行更加深入研究的重要课题。

国外有很多学者采用实地研究、调查问卷、逻辑推理等方法,就会计伦理道德进行了深入的研究,取得了丰硕的成果。借鉴他们的研究成果,开展符合我国国情的会计职业道德研究以及教育,是建立会计诚信必不可少的一环,因此,我们组织翻译了本书。希望本书的出版,能为我国的会计职业道德研究和教育提供一定的思路和参考。

本书第1、5、6、7、8和9章由厦门大学会计系的李正翻译,第2、3和4章由王晖翻译,第10、11、12、13、14和15章由翁乐天翻译,第16和17章由王颖翻译。郭永清博士负责本书的主校。由于时间仓促,再加上译校者水平有限,其中可能有误译之处,还望读者不吝批评指正。

上海国家会计学院

目 录

1. 年度报告是自愿传递信号和公司公允表达社会责任活动的媒介 /1
Moses L. Pava Joshua Krausz
2. 认识道德问题——道德敏感性和道德强度的联合影响 /33
Gail B. Wright Charles P. Cullinan Dennis M. Bline
3. 组织道德发展——道德理论框架的启示 /59
Kristi Yuthas
4. 税务教育对道德的重视 /81
Lawrence P. Grasso Steven E. Kaplan
5. 对于在会计学课程中讲授伦理学效果的跟踪研究 /98
Patricia Casey Douglas Bill N. Schwartz
6. 盈余操纵和在管理层致股东的信中有关 SFAS96 较早应用的披露 /127
Cynthia Firey Eakin John P. Wendell

7. 审计小组中的吹口哨行为——一项对于审计师职业判断的研究 /140
P. Richard Williams G. William Glezen
8. 影响美国和爱尔兰小型事务所会计实务人员伦理推理能力的因素 /162
Nancy Thorley Hill Kevin T. Stevens Peter Clarke
9. 审计独立性的丧失——一般审计员、高级审计员和经理的认知能力 /189
Terry J. Engle Terry L. Sincich
10. 会计中的公司社会责任——回顾与展望 /212
Bernadette M. Ruf Krishnamurty Muralidhar Karen Paul
11. CPA 价值分析——更好地理解职业动机和职业道德态度 /230
Thomas E. Wilson Jr., Dan R. Ward Suzanne Pinac Ward
12. 政治压力和环境披露——EPA 和超级基金案例 /241
Martin Freeman A. J. Stagliano
13. CMA 的道德发展——聚焦美国非公共会计 /256

Lois Deane Etherington Nancy Thorley Hill

14. 财务报告道德决策模型的实证发展——因素分析法 /280

Thomas G. Hodge Dale L. Flesher James H. Thompson

15. 会计信息系统：商业道德案例——对雇员的监督 /300

Alfred R. Michenzi

16. 学院的会计道德——法规并不是必需的 /307

Allen G. Schick Lawrence A. Ponemon Sharon H. Fettus Robert J. Nagoda

17. 德行在审计人员道德问题决策中的作用——认知—发展和德行—道德观的统一 /326

Linda Thorne

1

年度报告是自愿传递 信号和公司公允表达 社会责任活动的媒介

Moses L. Pava

Joshua Krausz

摘 要

本研究的主要动机是在实证上(empirical)检验为什么一些公司对于自己的社会责任活动披露得比其他公司多。为了达到这个目的,我们计量了样本组那些已经被认为满足了公司社会责任标准的公司在年度报告中有关社会责任活动方面的披露,并且把上述结果与控制样本的披露进行分析。此外,我们还检查了“有关公正性的语言修辞”。更加具有针对性的是,通过对总裁致股东的信进行分析,我们检查了公司管理层是否运用策略性或非策略性语言为社会责任活动的选择提供了正当的理由。

引 言

就什么原因促使一些公司比另外一些公司在公司社会责任 (corporate social responsibility, CSR) 活动上披露更多的信息这一问题, 会计文献上的分歧很大。一种观点是假设社会责任披露是试图满足外部“压力集团”的要求。我们称这种观点为“伪装”(bluffing); 另一种观点是认为公司社会责任披露反映了管理层通过运用年度报告来试图正确传达他们在 CSR 活动中的选择。这种观点被称为“信号传递”(signaling)。

因此, 本研究的主要动机是从实证上检验这个问题。为了达到这个目的, 我们计量了样本组那些已经被认为满足了公司社会责任标准的公司在年度报告中有关社会责任活动方面的披露。这些公司已经被经济重点问题理事会 (Council on Economic Priorities, CEP) 确认为符合标准的公司。我们把上述结果与对控制样本的社会责任披露的分析进行了对比。

此外, 考虑到存在一些有关社会责任的有意义的披露, 我们也检验了“正当理由的语言修辞”。在本研究中, 通过公司管理层在选择社会责任活动中所使用的策略性或非策略性语言, 我们检查了公司管理层是否提供了正当的理由。特别地, 对于有关 CSR 的特殊活动方面的披露和明确阐述的目标之间的任何差异, 通过使用内容分析的方法, 我们分析了总裁致股东的信。

作为一种纯粹的描述性活动, 证明存在非策略性的正当理由是重要的。就作者所了解的内容来说, 迄今为止, 尚没有一项研究说明了这个问题。我们确信在年度报告中存在非策略性的正当理由, 这些理由对于我们理解公司社会责任披露的本质是重要的, 但这又是目前所缺少的。在完整的社会责任披露的“理论”形成之前, 有必要准确描述报告环境的特点, 这是一个较为直接的问题, 但是在以前的著作中, 这个问题几乎没有或者根本就没有受到关注。

检查总裁致股东的信有许多原因。第一,对于所有的股东和其他利益相关各方来说,这封信是通用的。以年为基础,总裁的信是受到高度关注的文件。第二,总裁致股东的信易于理解。在最近的一个有关个人投资者对年度报告的使用和阅读次数的调查中,Epstein 和 Pava(1993)得出的结论是,总裁致股东的信是最易于理解的项目。第三,这封信直接针对股东(尽管并非总是如此),而我们的研究重点主要集中在管理层如何向公司股东披露和提供公司社会责任活动的正当理由上,所以这封信是重要的。最后,并且也许是最重要的,总裁的信提供了一种开放的和相对没有限制的管理层自愿向利益相关各方传递消息的媒介。虽然管理层的讨论和分析也具有这一特征(Epstein and Pava, 1993),但是我们对管理层的讨论和分析及总裁致股东的信中有关 CSR 的披露进行了初始对比,对比情况较强地显示了管理层具有通过总裁的信而不是管理层的讨论和分析来传递公司社会责任方面信息的倾向。与此相似,Wolfe(1991)得出的结论是,管理层的讨论只是关注财务结果的技术扩展方面,有关 CSR 问题的介绍就没有包括在里面。

披露的理论基础：伪装、信号传递和提供正当理由所使用的语言修辞

如前所述,关于为什么一些公司比其他公司披露更多的有关 CSR 活动方面的信息,至少已经提出了两个截然相反的原因。我们称第一个原因为“伪装”,第二个原因是“信号传递”。在这一节中,我们考察这两种观点。最后,在这一节的第三部分,我们讨论与提供正当理由所使用的语言修辞有关的问题。

伪 装

伪装观点的理论基础是下面的两个假设:第一,投资者,只发挥投资者的作用,假设他们仅把公司价值与未来现金流量的预期

联系起来,而与正的或者负的外部性无关。这个假设已经被描述为假定股东的愿望是利润最大化(Engel, 1979)。第二,这种观点假设在 CSR 活动和财务业绩之间有一个反比关系。因此,它假设 CSR 活动水平越高,财务业绩水平就越低。这两个假设放在一起,就产生了如下结论:在允许严格的自愿披露的环境中,CSR 评价较高的公司,将会有强烈的动机不去披露这方面的信息,特别是不会通过总裁致股东的信来披露。此外,CSR 评价较低的公司也不愿披露这类信息,当然它们也没有那么多信息需要披露。

Abbott 和 Monsen(1979)对此已经作了总结并且为这种观点提供论据:

在理论上,预期公司减少它的有关社会活动的报告是有原因的。因为投入社会活动也是有成本的,当股东了解到这些社会活动时,他们会认为公司的管理层没有把最高的注意力放在股东利益上,即没有通过股利发放来达到股东利益最大化。(p. 506)

最近,Cowen、Ferrerri 和 Parker(1987)发表了相似的见解,他们写道:

一个公司可能会高度投入到社会责任活动中去,但是它也许不会选择在年度报告中披露这些活动。与此相反的是,一些公司也许几乎不关注社会福利但是它们会大量披露那些相对很少的社会活动来提高其公司形象。(p. 121)

到目前为止,George J. Benston 在一篇名为“会计和公司的受托责任”(1982)的文章中已经对这种观点作出了最清楚的和最全面的表述。这篇文章引发了争议并且使一些人有点恼火。因为这篇文章的重要性,我们对它进行全面的评论。Benston 应用从有效市场学派(efficient market school)借用来的论据,提出管理者在选择 CSR 活动中几乎没有或者根本没有自由可言。

为了陈述他的理由,Benston 明确地宣称顾客、股东和管理层对于 CSR 活动几乎没有或者根本就没有表露出自己的要求。给定这些限制性假设,Benston 提出了强有力的分析论据,他提出了不可

能存在大量的 CSR 活动。Benston 列举了四个管理层在其选择方面受到限制的一般性原因:商品和服务的市场;财务和公司控制市场;经理服务市场;内部和外部监督制度。

由于 Benston 的假设中顾客对公司社会责任活动“几乎不感兴趣”,那么商品和服务市场限制了管理层的决策。管理层不能把其他的资源扩展到环境项目上,并且也不能把公司社会责任活动的成本转嫁给顾客。顾客将不会为环境清洁而支付更多的钱。

与此相似,因为股东在 CSR 活动上没有什么价值可言,财务和公司控制市场也限制了管理层投入到公司社会责任活动中去的能力。Benston 宣称“不良的受托责任”与投入到社会责任活动的决策联系在一起将不可避免地导致更低的股价。同时,“公司股票价格的下降提高了公司被收购并且替换管理层的可能性”(p. 91)。因此,关注他们自己本职工作的管理层有避免 CSR 活动的强烈的内在动机。

经理服务市场,如同上面讨论的市场一样,也限制了管理层。在有关这一点的争论上,Benston 把 CSR 活动和“服务于自我利益的决策”等同起来(p. 91)。因此,一个管理者被认为投入到 CSR 活动中去越多,他就越难发现一个新的经理职位。用 Benston 的话来说,“总体来说,在市场上,其他的生产商和顾客有了解和提供产品价值信息的动机”(p. 91)。在某种程度上,如果一个管理者被认为是一个 CSR 管理者,那么他的价值将会下降。

最后一点,也是 Benston 认为最重要的一点是,外部与内部的监督制度将防止经理们“滥用股东资源”(p. 92)。Benston 指出,绝大多数管理者(与广大的客户和股东一样)都不愿从事 CSR 活动。所以,管理者认为建立和设计内部与外部监督制度是符合其自身利益的,因为这样可以证实他们没有从事像 CSR 那样的非营利行为。例如,如果没有外部审计人员存在,那么,管理层的“报酬将减少的数额是他们预期从股东那里所转移出去的资源数量”(p. 92)。简而言之,雇用审计人员来证实不存在 CSR 活动是符合管理者利益的。

Benston 的结论很明确。管理者除了采取符合股东利益的行动以外没有多少自由选择的空间。由于股东被假定为不愿从事 CSR 活动,管理者也就不能够并且将不会从事这类活动。作为支持其观点的实证证据的一部分,Benston 早已提到了三只具有 CSR 背景的共同基金的失败,对这部分讨论下了定论。

然而,Benston 非常清楚地知道,一部分 CSR 披露确实存在。因此,他必须借助有效市场观点来解释这一现象。

为了解释 CSR 披露,Benston 将“压力集团”这一理念引入到分析中来。他指出,CSR 披露是为了缓解“压力集团可能施加的成本”(p. 99)。管理者策略性地披露一点经筛选的信息,这些信息通过安抚与员工、顾客和政府问题有关的各种压力集团来为公司利益服务。换句话说,管理者们试图欺骗压力集团。Benston 还指出,由于计量 CSR 活动是一个主观的过程,所以报告偏袒公司也就不足为奇了。Benston 相信即使是在要求披露 CSR 的规范环境里,关于社会责任的报告中,我们能期待看到的这些社会责任也“很难避免只是一些公共关系或者其他的服务自我利益的活动”(p. 100)。

Benston 认为真正的 CSR 活动实际上是不可能的。然而,公司都愿意将自身装扮成具有社会责任感。这是“恶对于善的崇敬”(Lindsay, 1962, p. 97)。Benston 的压力集团指由利益相关者所组成的单一阶层,他们要求对社会负责的行为。

Ullmann(1979)将德国的 CSR 披露理解为管理者试图压制工会提高工资要求的结果。由此它为 Benston 的服务自我利益的披露提供了一个清晰的例证。Ullmann 是这样描述德国的报告环境的:

今天 CSR 能够在剧烈变化的经济环境中发挥着非同寻常的策略性作用,也就是抑制对工资大幅度上涨的要求。在经济增长缓慢、失业率高的时期,分配矛盾更加尖锐,如果公司社会报告表明雇员得到了公司所创造财富的最大份额,管理层在与工会协商时就方便多了。正如德国雇员组织联盟所指