

第一章

职业道德

为了理解英国或者世界其他发达国家的会计职业道德，就要求对会计职业本身有一些总体的认识 尤其需要熟悉该职业的执业要素 这远比理解、认识道德理论更为重要。因此 本书开篇首先考察英国会计职业的概况。紧接着在随后两章中，将论述相关的道德概念。

第二点或者说应警惕之处是 我们不能在研究‘商业伦理’的基础上来理解任何现有职业的道德，即使是像法律和会计这样的“商业性”职业。这些职业的道德要求或规则是具体明确的 而非推测性的 是有限的 而非开放的 并且是由职业团体强制其会员遵从 而非由市场自主决定或通过法庭在有限的范围内以法律形式来确保其实现的。

然而，英国会计职业的大部分会员实际上并未从事或受雇从事职业实务的工作，而是受雇或就职于企业与公共部门。这些非执业会员自觉地遵从职业指南和规范，这实际上拓宽了原有的企业圈子。在公司中从事管理工作的职业会计师们，肩负着努力确保他们组织机构的企业文化与他们自身所遵从的道德要求不相冲突的责任。而一旦他们的努力失败，他们必将使自己远离那些被职业团体认为是不正当的行

为 如果必要 他们将停止相关的行为。英国组织机构更为广泛的公司治理中存在着个人职业道德中心，这将逐渐促使那些职业与非职业人员共同所遵守的道德标准得以提高。因为正如我们将在第二章中所见，一些职业道德的内容来源于法律。因此 那些从事公司治理的人将更热衷于辨认和遵从法律要求，而不管违规行为被揭露和告发的可能性。“职业”董事对于影响他们公司的法律要求必须有更正确的认识。这不仅是因为他们经过了专业培训 更因为从许多方面来看 对他们的失职行为，法庭将给予比其他非律师或会计师的董事更为严厉的惩罚。最后 作为一名会计师或律师 因触犯法律而被判有罪将对他的职业生涯有着非常不利的影响。

1.1 英国会计职业的发展

在本书中将多次提到“盎格鲁—撒克逊职业”(Anglo-Saxon profession)。这一术语应该宽泛地来理解，而不应局限于字面意思。除了英联邦、爱尔兰和美国之外 盎格鲁—撒克逊会计职业可简单地理解为包括大多数挂着联合王国国旗的国度的职业。除了像澳大利亚和加拿大等较明显的国家之外 还应包括新西兰、南非、津巴布韦这些与一个或多个英联邦团体建立有互惠贸易会员关系的国家 以及香港地区、以色列、加勒比海沿岸的大部分地区和仍有争议的一些拉美国家。与盎格鲁—撒克逊职业相对应制衡的是“大陆职业”以法国、意大利和葡萄牙为典型代表。这些国家传统上和 或 法律上都不准审计师向审计客户提供任何额外的服务。

在过去的一个多世纪中，盎格鲁—撒克逊会计职业从初期只是由一小群被授予皇家特许资格的执业者在苏格兰、爱尔兰和英格兰运用其专业知识开展工作(尤为令人吃惊的是 在英格兰 这群专业人士首先涉足介入的业务居然是资不抵债的破产清算工作)发展到包括巨大的跨国金融集团，像安达信(Arther Anderson)、永道(Coopers Ly-

brand)、安永 (Ernst Young)、比茨 (Peats)、普华 (Price Waterhouse) 以及塔布·罗斯 (Touche Ross) 都是家喻户晓的名字。这“六大”公司的酬金收入以数亿美元计量，其雇员有好几百万，并且，在世界上绝大多数大都市，都可以看到这些大公司的踪影。它们是通过地区或全国会计事务所许多是国际销售集团或‘协会’的会员逐层削减规模到最后变成两人或三人合伙事务所及独立执业者。例如，其中一些专门研究医生和牙医的账务，而其他则在越来越多的监管要求下竭力维持传统的普通业务。在英国某些地方，仍然有一万到两万这样的独立执业者（这要取决于你的估算基础，尤其你是否包括了兼职从业者，这些人以此作为他们主要工作的一项副业，同时创造了六项税利）。通常，职业会计团体的道德指南对这些边缘执业者和安达信的员工没有什么差别。然而，不管是对全职还是兼职执业者，委托“自律”程度的提高使得这些继续从事已变为“保留领域”（见第三章工作的执业者们的生活更加错综复杂。

盎格鲁-撒克逊会计职业最重要的特征之一是：它认为会计事务所应当能够提供一系列会计服务，而审计客户可获得其中他们想要的大部分服务，这既符合客户的利益也符合公众的利益。要理解职业道德体系，了解审计师工作及相关特殊意义是非常必要的。然而，在我们将目光集中于会计服务尤其是审计之前，先来了解一下英国会计职业组织及管理该组织的公认职业团体是很有价值的。

1.2 会计团体咨询委员会 (CCAB)

组成咨询委员会的六大职业团体是：

英格兰与威尔士特许会计师协会 (ICAEW)

苏格兰特许会计师协会 (ICAS)

爱尔兰特许会计师协会 (ICAI)

英国公认会计师公会 (ACCA)

特许管理会计师协会 (CIMA)

特许财务和会计协会 (CIPFA)

英格兰与威尔士特许会计师协会、苏格兰特许会计师协会、爱尔兰特许会计师协会、英国公认会计师公会这四大审计团体关注的事项最为接近，特许管理会计师协会以及特许财务和会计协会从名称就可以明显看出其活动领域的特殊性。在此阶段值得关注的是，苏格兰与威尔士特许会计师协会、苏格兰特许会计师协会、爱尔兰特许会计师协会的核心道德指南从效果上看是相同的，并且这三大团体寻求通过特许会计师联合道德委员会实现它们道德要求的协调。英国公认会计师公会的道德要求在多数方面都和这三大团体类似（特许会计师联合道德委员会和英国公认会计师公会道德要求的重大差异将在本书作着重说明）。

在职业界为实现团体合并进行了很多不成功的尝试之后，最终于 20 世纪 70 年代早期建立了会计团体咨询委员会。政府的压力是促成建立该委员会的一项重要因素，而贸易部希望和一家而不是六家会计团体打交道的想法无疑促成了继续保留该委员会。大多数技术准则都通过会计团体咨询委员会制定，目前通过所谓的会计团体咨询委员会道德联合委员会 (CCAB Ethics Liaison Committee) 有关道德方面的问题已经有了某种程度不断变化的缓和。在欧洲（通过欧洲会计师联盟）及国际上（作为国际会计师联合会的会员）会计团体咨询委员会代表的是英国会计职业。

一直以来人们都在致力加强与会计团体咨询委员会的联系，强化“保护范围”；或“为特定计划（第一份关于职业独立性的‘全面’道德公告最近是于 1979 年 10 月由一支会计团体咨询委员会工作小组完成）”或“为组织的合并。在 1993 年到 1994 年间，毕晓普 (Bishop) 工作组一直在寻找一种对这六家团体进行合并的计划。结果它的提议未在会计团体咨询委员会六家团体中获得普遍认同，但同时促使它去重新设计其他方案，并且这个工作正在进行中。英格兰与威尔士特许会计师协会已同其他每家团体有了更为密切的关系，最近也正在寻求自己和

特许管理会计师协会合并的可能性。在更为密切的合作（尤其是这四家审计团体之间的合作）过程中，自律成本引发了激烈的争论。然而，传统上对“特许”和“注册”的理解往往有所不同。实际上，正如我们将看到的，影响这四家团体会员的道德要求和技术要求是非常类似的。这就是说，既然有超过1 000家事务所是“混合”性质的，譬如既有特许会计师又有注册会计师，既有苏格兰特许会计师协会会员又有英格兰与威尔士特许会计师协会会员，如果其各自的要求相互冲突，则他们工作起来将非常困难。

1.3 审计师职业？

英国会计职业的发展在很多方式上和盎格鲁-撒克逊职业及股份公司的发展是平行的。正如在英国注册成立公司的发生率要比同等人口的其他国家高出好几倍一样，英国会计职业在很多方面也比世界上其他任何地方更为强大——除了新西兰和澳大利亚之外（为何新西兰注册成立公司的发生率在英国之上？这是一个潜在受关注的话题，它是否和所谓的“苏格兰因素”有关？）在英国大约每一千人中就有三个职业会计师。一项公开数据表明，20世纪80年代是会计发展最为鼎盛的时期，一家英国事务所（KPMG Peat Marwick）一年要招收超过1 000名的硕士毕业生。

然而，正如我们注意到的，不到一半的英国职业会计师从事或受雇从事执业活动，其他则从事各种形式的商业活动，从业主经营的美术馆到所有重大上市公司的董事会。他们的活动包括学术研究、政府和地方的权力服务、财务控制/监管、司法会计、各种形式的商业企业行为和“咨询活动”。对于上述最后一类活动，出现了真正的界线划分问题。通常，职业团体并不是很关心其会员在金融界和商业界中的地位，更关心的是他们是否正在执业。这不仅对于四家审计团体中有执业执照“制度”的三家团体而言情况是这样的，也适用于第四家团体即爱尔兰

特许会计师协会 四家中惟一执行全面执业复核制度的团体 以及特许管理会计师协会 该协会对小规模会员施加了额外的道德要求 但越来越多的协会会员被认为 ‘在执业’ 因此 这些团体一直很困惑如何定义 ‘执业’ 。

问题不单是学术上的。这些团体要求所有执业会员购买职业赔偿保险。此外，要合格取得相关团体颁发的执业执照，完成资格后续培训。目前 很多会员取得执照后直接就获得前景光明的行业地位 并没有进行后续培训 现在有了这一条公认要求 协会会员的执业生涯就不太容易实现。

定义 ‘从事会计执业’ 通常包括如下要素：

- (1) 作为会计服务资本的准备金；
- (2) 会计服务(见定义)；
- (3) 由个人直接向公众提供；
- (4) 不是被他人雇用。

毫无疑问 难度主要在第二点——“ 会计服务 ”的定义上。会员们对 ‘咨询’ 活动的扩张导致了各种各样的问题 否则该扩张行为是值得赞许的) 为了组构会计服务准备金 要求相关咨询活动 ‘主要以会计为基础’ 就足够了吗 可能这并不够 因为经过专业训练的注册会计师将会自然地应用会计技能到很多活动上 譬如 税务方面的建议 或公司战略 比如说 律师和营销专家会各自从一个 ‘非会计’ 角度出来来处理问题。信息技术的应用又会导致怎样的情况？近年来，计算机知识是注册会计师培训中不可或缺的要素 并建议采用合适的硬件、系统及装置。那么 问题是 对客户的培训是一项 ‘会计活动’ 吗 此外 商业银行和其他信贷公司中都分布有注册会计师。

那么 是不是对 ‘从事公共执业’ 的任何定义都需要专门排除诸如提供普通信息技术支持、金融或保险等活动呢？如果寻求排除金融和保险活动 该行为又和苏格兰与威尔士特许会计师协会、苏格兰特许会计师协会、爱尔兰特许会计师协会、英国公认会计师公会作为公认职业团体的地位相称吗？这四大团体允许他们的会员事务所按照《1986 年

金融服务法》提供投资业务咨询 包括保险投资咨询 那么这是不是一项会计副业？

英格兰与威尔士特许会计师协会目前通过一份“理事会声明书”，阐述了上述问题 其中简要说明了问题的一些基本要素 但并未涉及全部内容。并且 在大家都作出妥协让步的前提下 这种情况并非一直持续下去)允许会员不需要执业执照就可以每年向客户提供价值数百万英镑的咨询业务 该声明书也专门排除了所谓的“乡村审计”即为小的公社、慈善、宗教和体育组织所做的审计工作 这种工作不收取费用或者只收取一定金额的名义酬劳。

现在让我们回到处于绝对核心地位的会计活动：审计。在《1880年英格兰与威尔士特许会计师协会皇家宪章》中，“英格兰与威尔士会计师职业”的职能十分强大 并且越来越重要 它强调了破产清算人、接管人和受托人的作用以及“协同仲裁法庭对债权人……和各种信托的处理”。几乎是在此之后才想到这个职能也要包括“对公众公司账务及合伙关系的审计”。后来的维多利亚商业盛世及英国注册登记公司的数目呈几何级数的增长促使他们更加重视职业审计师的工作，同时不断有公司法出台规范这三家协会的审计垄断问题；后来这三家协会被及时地合并。

在不断从事公认职业过程中，存在着一个公共利益要素。相对于其他职业活动 这一点在审计时更加明显 因为审计师报告不仅仅要提供给客户公司 也要供公司的潜在债权人和投资者们使用 它是公司管理必不可少的辅助。同时，该报告要持续不断地提供。这两个要素导致不管在何时法律如何规定审计师责任的性质和程度，职业会计师的审计工作都有某种特殊的地位和重要性。我们将从职业独立性和客观性 见第四章 的观点出发来研究审计工作的地位。

审计仍然是会计师事务所最重要的个体行为。然而 在现在 花在审计业务比花在其他业务上的时间更多的事务所非常少。就大型事务所而言，专家咨询业务的增长导致近年来审计业务的收益降到总收益的 50%以下；这些咨询业务有时在主体事务所内开展，有时通过“卫

星'业务或公司来开展。

小型事务所的咨询业务不是很广泛,也没有分门别类,所以它们可能花更多时间在审计业务上。然而,最近'小公司'免于审计的规定减少了需要此类审计的客户量(尽管对于营业额不超过 350 000 英镑的公司,独立报告会计师的作用仍非常接近于审计)同时导致很多独资小事务所仅有一打左右的'审计客户'。此外,《1989 年公司法》引入的相对繁琐的审计登记制度导致很多小事务所做出撤销法定审计业务的经营决策。

审计业务的衰减可能并不是很重要。大型事务所主要参照审计工作来制定它们的符合性标准和技术标准,并执行其他各种报告角色。实际上,这些报告角色在道德指南中是和审计同步处理的。传统上,较小的事务所要参与一般较小的、客户较多的会计事务,它们的审计报告可以看做是'蛋糕上的糖衣'。但是,对继续寻找并接受审计约定的各种规模事务所而言,这个角色对非会计人员来讲仍然是神奇和神秘的。对利害各方来说,法庭审判席的判决或者贸工部调查员的报告与公共记录一样,对他们都有着相同的利害影响,并且当公司发生大额亏损时,批判的浪潮首先是涌向审计师,而不是你想像的董事们。

审计团体的道德指南体现了公共和私人的经管责任,这将在接下来的第六章中进行阐述。建筑师对他们的工作总要呈现于众这个事实很敏感,然而,审计师的工作同样要'披露给公众',并且弄错数据或者划错界线的全部经济后果很可能比诸如过量使用高氧化铝混凝土造成的后果更为可怕。

最后要提及的是,目前法规禁止审计事务所限制披露对审计失败的索赔,这也注定审计是一种特殊的服务。

思考题

1. 英国的审计职业至少由四大'平行'团体监管。在其他职业规范中有没有可比的平行监管?
2. 在一些职业规范中,如律师行业,职业规范限制执业者仅提供一种服务。

德国、意大利和葡萄牙的审计职业就是这样的情况。如此“特殊化”会提高相关职业角色的地位吗？它会不会有脱离实际的危险？

3. 依照皇家宪章进行监管的团体（如会计团体）要受枢密院（the Privy Council）的监督——但它们的活动却没有法规补偿优势。（接下来的两章将进一步讨论这种情况。什么是“特许身份”优势？审计控制由“一般审计理事会”来执行效果会更好吗？

第二章

业道德的性质和发展

2.1 道德的定义

袖珍牛津词典就“道德”一词给出了很多定义：

道义的科学 (1602)。

人类生活的特定有限部门所认可的行为规则 (1789)。

最广义上的人性责任科学 除道德以外 还包括民事、政治和国际等方面的定律科学 (1690)。

我们谈论的职业道德和第二个定义最为相关，即人类生活中的职业会计部门所认可的行为规则。这和希腊语中“道义”(ethos)的原始定义非常接近 可以互换地说“职业道德”(the ethics of a profession)和“职业道义”(the profession ethos)。“道义”最初的意思是“品质”，是表示礼貌或礼节的复数词。按“普通道德行为”或“正确和错误”的意思来理解“道德”定义对认清职业道德的性质没有太大帮助 尽管它们

对推测商业道德的含义是必要的。

正如我们将在本书结尾看到的，现在我们已经有了比较完善的国际道德指南，这体现在国际会计师联合会所有 110 个会员团体的规范或指南中。各个国家国际的公告都贯穿了相同的思路线索。一些线索被认为具有绝对的道德价值 例如正直性和客观性。实际上 对于所有公认职业都是这样。然而，即便像最初建立的职业机密性这样一个基本道德原则——如果认为它是‘绝对’的 那么，一方面要保守客户的秘密 另一方面却需要为了公众利益披露客户的信息 对此该作如何解释？

道德理论家们以两个不同基础来表述道德：道义论——道德要求是正当的 因为它‘本质上是好的事物’和目的论——道德要求本质上没有好坏之分 但预期的结果是好的（律师对恶行也按这样的方法区分，一些恶行本质上是罪恶的 而其他恶行则是予以禁止的 因为其后果是罪恶的）。建立在职业正直性和客观性上的道德要求按道义论原则来讲是正当合理的。另一个极端是存在着道德指南特征的道德要求，诸如对有关执业宣传的规定，它对于通过竞争还是依靠传统的职业严肃性和执业限制来实现根本上更好的执业没有真正的道德权威。会计监管机构从比较严厉的要求转变为许可要经历三到四年的时间。因而不能把道德因素作为惟一的决定因素。

另外，一旦职业约定有变更 会计职业需要一种由相关顾问提供职业咨询的程序 保证客户及时了解有关变更情况。然而 这样的想法会激怒律师 因为它要求在发生约定变更时 律师应重视向客户提供咨询服务的连续性。最后举出的两个例子中 都存在道德指南的‘划线’（会计师语言）问题。这条线必须划在能博得职业多数人认可的地方。

2.2 道德和法律

除了和一般道德对比，职业道德要求也经常和法律要求相比较。

当然 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。例如，《公司法》禁止一家公司的高级职员 或他的合伙人或雇员 成为该公司的审计师。此外 英国会计团体指南不允许审计师在被审计公司有受益投资，或者与公司或公司业主有共同的商业利益，实际上几乎所有其他国家的团体指南都有这样的规定。正如我们将看到的 英国审计客观性和独立性指南中 在法律允许或不允许的范围之外还存在超过一打这样类似的额外限制。团体认为这些限制规定是正当合理的，因为它有助于会员在审计和类似报告角色中保持（并示范 如果必要的话 客观。其他限制可能和信托业务有关 即会计师对客户承担一种信用关系 例如 为实现客户的利益最大化而提供咨询意见或者向客户汇报事务所收到的除客户事务之外的佣金或报酬等相关事项。

由律师法授权制定的《英国》业协会行为规则中 存在一个对应的法制体系；其很多规定都和英国会计团体道德指南的规定具有可比性，但行为规则实际上有法律权限，而道德指南拥有每个会员与其职业团体之间‘缔约’的权力。当职业监管机构的要求类似于技术准则时（例如 对佣金的处理）这两个体系之间的差别就变得模糊不清了。法协会在为每套规则解释其中的道德要求时 都非常谨慎严格 就像会计团体对有关道德指南一样。

“法制”体系和“契约制”体系的差异在于执行和惩戒上更为复杂。因为一旦职业会员触犯了法律，往往会使会员和职业的名誉都受到影响，职业会计师的情况也同样如此。英国会计团体会员违反了实体法，将面临双重谴责的困境：即同时也是向相关团体惩戒委员会投诉的对象。所有这些都意味着非法行为本质上也可能是不道德的。然而，职业法庭可以在一定范围内对违法行为酌情处理，即使是严重触犯某些规定的行为。例如，某位会员驾驶未投保的摩托车送一位急病的小孩去医院接受紧急治疗 这是因为职业法庭的标准不仅仅看是否违法 而且看职业或会员的名誉是否因此受到影响。

2.3 会计道德的发展

多年来，会计职业都因存在各种限制而显得活力不够。如对职业事务所人员构成的限制（不能有非职业人员）对执业宣传的限制（不能有任何形式的广告 例如 信笺不能显示当地建房互助协会的秘书处所在）以及对事务所可能使用的名称和说明的限制。当然 这是英国职业会计师的情况。另外 传统上 进入会计职业的途径也受到限制。儿子可跟随父亲从事父亲的职业，并且要有适当的教育背景——即合适的纽带很重要。“工人阶级”的特征会导致很多职业给人一种不可接受的形象。

第二次世界大战后这些都发生了变化，当时连续执政的工党政府（最终是保守党）呼吁“机会平等”同时战争也促使了技术的显著进步 并制造了一种有利于国际贸易发展的和谐氛围 即使在固步自封的古老英国，商业机会也在猛增。这些都同时伴随着会计职业的迅猛发展 它在 30 年内增加了约 2.5 倍的会员数量。

1969 年以前，很难找到英国会计职业的道德指南（尽管已经有了上面提及的广告和执业宣传的限制规定以及对“有关约定变更的职业咨询”程序的规定）尤其是还没有关于职业独立性、正直性或客观性的完整指南。这并不是说这些要素没有被重视。它们毫无疑问被视为职业文化或重点要素的一部分（即使在今天 当有关指南公告书长达 150 项条款时 仍有一些年长的会员认为熟悉他的人都不可能对他将本能地依照职业独立性的要求来办事 有任何疑问！）

1969 年 英格兰与威尔士特许会计师协会出台了非常“罕有”的职业道德指南 随后，1975 年又出台了更多综合性指南，并且第一次有了类似于后来流行的职业独立性公告的指南。正如我们看到的，会计团体咨询委员会对此十分感兴趣。1979 年 10 月它见证了一项新的普通公告书的通过 命名为“职业独立性”公告 并附有广泛详尽的“说明性

注释”。该指南建立在“会员在涉及任何利益的职业委派中都应该且被认为是自由的 尽管这可能会贬低客观性”原则的基础上。此后 在会计团体咨询委员会的推动下 发展了机密性、执业宣传、名称和信笺及专家执业形式 混合型、多重惩戒型、管理咨询型和数据处理型 等普通公告 同时完善了职业约定变更指南。

会计团体咨询委员会下属团体尤其是四大审计团体各秘书处之间的联络往来，使得它们各自的道德指南在 20 世纪 80 年代一直比较类似（如果还不能称之为等同的话），在该时期 会计事务所向客户提供的服务范围发生了极大扩张（并受客户欢迎）开始涉猎诸如公司财务等领域 同时 新的法规尤其是《金融服务法》和《破产法》（都于 1986 年出台）推广了会计师新的角色 并推出了履行这些角色所必要的新的道德指南。

进一步重大发展是《1989 年公司法》根据欧洲委员会第八项指令（European 8th Directive）的规定开辟了新的注册审计师制度。国务大臣要求提供一份完全修订过的职业独立性公告——现称为“正直性、客观性或独立性”公告 来作为确认“四大团体”为符合《公司法》规定的监督机构的先决条件。

接着又有一个重大发展，即三家英国和爱尔兰特许会计师协会的建立。其中特许会计师联合道德委员会自 1990 年创立以来一直对这三家团体的职业道德指南进行全面复核。这导致剔除了很多过时的公告 补充了利益冲突、与非会员的关联、第二种意见及其他意见等指南以及扩充很多的费用指南。

几乎以上提到的所有发展都和执业会员指南相关。然而，20 世纪 80 年代也见证了商业会计师道德指南公告的发展（第二十章将介绍商业会计师道德）

随着特许会计师联合道德委员会的成立，道德指南的发展步伐不但没有放慢，反而加快了。自从 1992 年 2 月重新颁布职业道德指南以来 有关正直性、客观性与独立性的核心公告经历了很多次细节修订和几次重大修订。每次重大修订之前，都首先在职业内部和外部进行广

泛的咨询。实质的增加项包括有关“审计事务所与职员是该事务所前任合伙人或高级雇员的公司之间的关系”“向审计客户提供专家评估”和“审计合伙人的轮换”的新增部分。所有这些在最新版的公告中将重新表述）将在第五章和第六章中详细阐述。

2.4 国际上寻求变化的压力

特许会计师联合道德委员会引入的许多细节变化反映了已被引用的指南或其他会计领域正在考虑的指南。美国执业会计师协会、加拿大特许会计师协会及两家澳大利亚团体也认识到制订指南的必要性。世界上主导会计职业不可能不向国外相同职业进行咨询就对道德指南进行重大修订。此外，英国贸易部密切关注大西洋彼岸的指南发展，因为它可能预示英国环境和需求的变化。

最近几年，国际会计师联合会一直通过自己的道德委员会全力监督世界范围内会计领域的道德发展，并将所有相关道德指南的发展吸纳到自己的“典型”道德规范中（这些将在本书结尾详细阐述）。

由于上述原因，英国及其他地方的会计职业道德体系是处于不断地研究和复核中，它试图去满足不断变化的需求和期望——包括客户的、公众的、媒体的以及国内、国际会计监管机构的。所有这些道德行为是必要并且有价值的吗？可能一段时期内大家对此反应平静，此时将给予那些压力很重的执业者们喘息的机会——如果他们的生活还称不上过于呆板单调的话。

当然，答案是这种延缓并不能永久阻止这些压力和期望。这并不是说职业自身不关心道德问题和道德发展。很明显的一点：它激起了发展的兴趣。譬如引进“框架”（见第三章）另外一点是它对职业团体的道德咨询水平。我们借助一个例子来进行说明：英格兰与威尔士特许会计师协会建立了两个服务热线：特许会计师道德咨询服务，针对执业会员；行业会员道德咨询委员会，针对商业会员。它们每个月要处理近

1 000个道德咨询热线 每年在咨询热门地区要发送超过 14 000 份的道德热线援助清单 (Help Sheets) 并至少 6 个月就要对热线援助清单进行更新。

思考题

1. 英国会计职业的演变步伐是独一无二的吗？或者说，它是否反映在诸如法定职业的道德变化中？
2. 在关注跨国公司倒闭之后，经过了多长时间后，人们就开始强调和关注会计道德？
3. 关注此类公司的倒闭，主要集中在有关审计客观性和独立性的道德指南是否充分上吗？目前对公司治理的关注是否体现在 Cadbury 委员会的工作（另外一个密切相关的因素）中？
4. 与法定道德行为相比，目前较高水准的国际会计道德活动是否表明，会计已有了更加国际化的文化和“语言”？
5. 法制对会计职业的自律有好处吗？

第三章

自律和职业道德

3.1 自律

上面提到的对会计团体道德指南越来越多的关注来自于 20 世纪 80 年代中期到末期确立的三块法定“保留”领域：投资业务咨询、破产清算和审计。对于第一个领域，团体的身份是作为授权事务所开展投资业务的职业团体（公认职业团体）；在第二个领域中，团体将授予破产清算执业人员执业执照。有关审计师注册的专门术语有“资格机构”（qualifying bodies）和“监督机构”（supervisory bodies）。作为资格机构的四大传统审计团体被国际会计师协会（一个相对较小的团体）合并（政府承认该新生机构的主要目的是向会计团体咨询委员会的各团体表明垄断不应被视为是永久性的！）第五家认可的监督机构是授权会计师协会（Association of Authorised Public Accountants）。

会计职业引入的法制角色通常称为“自律”。相应地，当自律导致