

# 道德理论在审计领域的应用:国外实证研究述评

剧杰<sup>1</sup>,施建军<sup>2</sup>,殷丽丽<sup>1</sup>

(1. 南京审计学院 中国内部审计发展研究中心,江苏 南京 211815;2. 对外经济贸易大学,北京 100029)

**[摘要]** 独立审计服务质量的不断提高是中国证券市场持续发展的一个重要因素。由于中国正处于发展市场经济的转型期,审计师职业道德缺失和独立性缺失越来越受到人们关注。尽管中国已建立并不断完善审计执业标准与道德规范,但目前国内与审计师道德判断相关的实证研究却少之又少。对审计师道德判断研究有重要影响的道德理论主要有认知发展理论与道德行动理论,将其应用于审计领域的实证研究主要集中在审计师道德决策过程、审计师道德推理及影响等方面,未来研究的方向可探索审计师道德发展与审计教育、中国文化情景下的审计师道德问题。

**[关键词]** 道德发展理论;审计师;道德判断

**[中图分类号]** F239.43 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2010)06-0031-06

审计环境的一个突出特点是存在众多依赖审计师判断的审计信息使用者。众多的审计信息使用者存在潜在的利益冲突,因而道德困境是审计固有的环境因素之一<sup>[1]</sup>。考虑到发表不适当的审计意见会对利益相关者造成潜在的不利影响,审计师在道德与专业方面应受职业行为准则的约束。对职业行为准则的完全接受并不意味着审计师的道德行为会毋庸置疑地遵循道德指南。引入道德理论,探讨审计师道德决策过程及其影响因素,考察审计师道德理性水平及其影响等问题,成为会计审计职业界研究的一个拓展领域。其取得的成果不仅曾推动了审计职业行为准则的改进,也从另一视角更好地理解审计师道德判断及决策过程并给予实践指导。本文分三个部分,第一部分简要概括应用于审计领域中的重要道德理论,第二部分以 Rest 的道德行为模型所描述的审计道德决策过程为主线,就道德理论在审计领域中应用的国外实证研究文献进行梳理与简要述评,第三部分提出未来实证研究的方向。

## 一、心理学中的道德发展理论

心理学家 Piaget 根据儿童道德判断力形成的实证研究成果提出道德发展理论,并提供了心理学中道德发展的基本原理。在此后的众多研究中,广泛应用于审计领域的道德理论主要有认知道德发展理论和道德行为理论。

### (一) Kohlberg 的认知道德发展模型

认知发展理论在道德决策领域占主导地位。认知发展论者通常关注促成道德决策选择的认识理性结构的发展,其代表人物为 Kohlberg。

Kohlberg 认为道德发展经过前习俗的(以个人为中心的)、习俗的(以团体为中心的)、后习俗的(讲原则的)水平等三个层次,每一层次又有两个阶段。这六个阶段代表个体关于解决道德困境时对应应当做什么这种决策所预想的不同方式。

对前习俗水平层次的客体,行动的道德接受度

**[收稿日期]** 2010-03-09

**[基金项目]** 江苏省教育厅高校哲学社会科学基金项目(09SJB630040)

**[作者简介]** 剧杰(1976—),女,河南信阳人,南京审计学院中国内部审计发展研究中心、国际审计学院讲师,南京大学管理学院博士研究生,从事审计理论与实务研究;施建军(1955—),男,安徽无为,对外经济贸易大学校长、教授,南京大学博士生导师,博士,从事统计学理论和方法及企业管理理论研究;殷丽丽(1981—),女,江苏盐城人,南京审计学院国际审计学院讲师,硕士,从事审计理论与实务研究。

是由与各种行动结果相联系的奖惩所决定的。因此,对这一层次的人来说,外部权威决定其道德行动。对于习俗水平层次,不同行动的道德接受度是基于群体的解释。因此,社会群体决定道德行动。后习俗水平或原则为中心的道德理性被与法律、社会或个体物质指标无关的普遍公正的复杂观念所影响。道德行动因此由责任或正义的内在感知决定<sup>[2]</sup>。

道德决策的认识发展方法有四个特征<sup>[3]</sup>。首先,这种方法是认知的,因为它承认道德推理是道德决策选择的固有组成部分。其次,它是结构化的,因为它关注描绘道德推理不同层次的认知结构。再次,它是发展的,因为它关注随着时间推移认知结构的获得。最后,它是有序的,因为道德只在一种方向上进展。道德判断的认知发展方法经常被简化为一种阶梯的隐喻,即道德发展进程由阶梯状的步骤组成,阶梯不断向上表明道德水平的发展一次只能上一个台阶而且总是按同一顺序。

认知发展传统的实证研究集中于调查个体道德发展的进展过程与阶段顺序方面。验证认知发展理论的大部分实证结果是基于横截面研究,这些研究通常比较不同教育水平的学生的道德发展层次,用来验证是否更年长的个体会有道德发展的更高层次。Thoma 在 1984 年进行了考虑年龄趋势的道德发展层次研究,共计对 1 万个对象进行了调查,研究结果表明年龄/教育对个体道德发展层次有很强的影响<sup>[4]</sup>。正如 Rest 与 Thoma 等人所指出的,道德认知能力一般发展趋势的存在性获得了压倒性多数的支持性论据<sup>[5]</sup>。

## (二) Rest 的道德行为模型

除了研究个体道德认知结构发展外,认知发展研究者们也调查了决策者潜在的认知结构与其道德行为之间的关系。实证研究表明在个体道德发展水平与其道德行为及判断之间存在弱相关<sup>[6-7]</sup>。因此,与道德行为有关的道德发展实证检验可以得出道德发展影响并促进对道德行动/行为的理解的结论。

Rest 假设个体道德行为与他的道德发展水平相关。他构建出一个道德行为模型,该模型包括道德决策过程的四个组成部分:道德敏感性、道德判断、道德动机和道德品性<sup>[6-7]</sup>。

在四个成分模型中,道德敏感性被理解为对情境的领悟和解释能力,是对情境的道德内容的觉察和对行为如何影响别人的意识。道德判断是个体评价特定状况下应当采取理想道德行动的评价过程,

即判断在道德角度何种行动是最有理由的。遵守或不遵守道德判断的道德动机是 Rest 的道德行为模型的第三个组成部分,这一过程是个体对是否遵守其道德判断的选择依赖于他/她所给予“道德”选择相对于其他决策可选方案的重要性大小。它是在多种价值观并存的情况下,把道德价值置于其他价值之上,并采取道德行动,为某种道德结果履行自己的道德责任。在这一阶段,个体看重和道德与非道德决策结果相关的价值衡量。道德品性是坚持不懈地履行道德职责、有勇气克服疲惫和诱惑的干扰,执行服务于某个道德目标的程序,表现为一种道德行为的实施技能。

Rest 认为四个道德心理成分或过程描述道德行为发生的分析框架具有一定的逻辑顺序,但它们在现实中并不一定以固定的时间顺序呈现,因为它们之间存在复杂的前馈和反馈环路以及相互作用。Rest 也认识到个体的道德行为并不总是与其道德动机相一致。关注个体道德决策与道德行为的其他研究也发现个体道德行为依赖于一个人的道德动机和个人特征,如自我控制<sup>[6-8]</sup>。一个意志薄弱的人也许由于缺少道德品性而不能遵从道德决策判断采取行动。因此,个体道德行为与道德决策选择间的差异反映了他/她实施决策的能力。

## 二、道德理论应用于审计领域的实证研究

道德研究可分为规范研究与实证研究两类。规范研究解释人们和机构应当如何行为,一般是基于哲学观点;实证研究则确定人们应该如何行为。在审计领域,道德决策模型提供规范性框架,而应用模型的实证检验则提供个体决策的描述。国外道德理论应用于审计领域的实证研究主要集中于审计师的道德决策、道德推理等方面。

### (一) 审计师道德决策过程

应用道德理论对审计师道德判断决策过程的实证研究相对较多。这是因为审计师在职业判断过程中经常遇到道德困境。审计职业准则虽然为审计师解决审计业务面临的道德困境提供指南,但是准则在某些方面的不完整、不一致与模糊性也为审计师遇到的许多问题留下了大量运用道德判断的空间。道德困境是复杂而不可预测的,也是不易通过运用具体规则解决的。相应的,审计师道德判断也是非常复杂的,并非单一变量就能充分表示道德判断的认知过程,而且对理想道德困境解决方案的理解在不同审计师间也存在差异。Rest 模型在描述审计师

职业判断过程方面表现了充足的能力,这充分证明了它也是适合描述审计师道德决策的,所以会计中的道德判断研究受 Rest 道德行为模型的影响最大。应用 Rest 的道德行为模型定义的审计师道德决策过程与 Rest 模型的四部分的对应关系如图 1 所示。

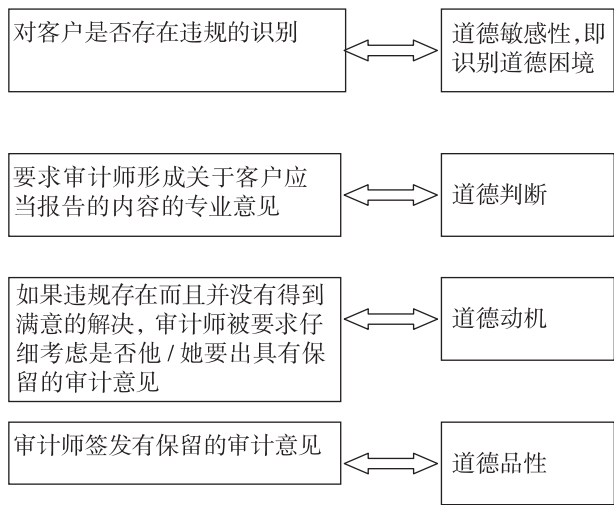


图 1 审计师道德决策过程的四个心理组成部分

下文对会计审计领域相关的研究,以这四个有区别但具有相关性的心理组成部分为主线进行概括。

### 1. 道德敏感性

道德决策过程始于道德决策者认识到一种特殊情况会影响其他人的利益,从而鉴别这类事项的道德内容。一个人在采取符合道德伦理的行动前,必须理解道德事项的存在,即敏感地认识到“这是一个道德问题”。

Shaub 等利用路径分析方法识别审计师对道德状况敏感性的影响因素(包括相对主义、理想主义、职业承诺和组织承诺等),形成一个会计师道德敏感性模型,试图预测道德敏感性。其结果表明审计师的道德行为与他们工作时对道德事项的认识能力有关,高度相对主义者和高度理想主义者认识到道德事项的可能性较低,而且未发现职业承诺和组织承诺影响道德敏感性。这说明文化环境和个人经验(经历)比职业承诺或组织承诺对道德敏感性的影响更大<sup>[9]</sup>。这一研究的价值在于它说明了事务所通过测试或其他途径获得对其雇员道德倾向的理解,这能够更好地帮助雇员从事富有成果的职业生涯。

道德决策过程是由识别会影响他人利益的特定状况开始的。在审计中,这种情形类似于识别对“规则”的违背可能发生或已经发生的状况。几项研究调查了审计师道德发展水平与他/她对客户故意或以其他方式违规的觉察能力之间的关系<sup>[10-11]</sup>。Ber-

nardi 调查了审计师道德发展水平与其对客户虚假财务报告信息的觉察能力之间的关系,研究发现道德发展水平更高、经验更丰富的审计师比其他审计师更可能发现客户财务报告舞弊<sup>[10]</sup>。Ponemon 和 Gabhart 调查了审计师道德发展水平与他/她对证明客户可能存在违规的审计线索的敏感性。这些研究说明对一个既定的技术能力水平的审计师来说,其道德发展水平越高,对违规发生的审计线索越敏感<sup>[11]</sup>。Dreike 和 Moeckel 以高级审计师为研究对象,调查他们如何辨别审计道德事项,结果发现审计师对道德决策的判断定义非常狭窄,而且审计师正是在识别道德事项时据以做出相应行动的道德决策。另外,即使审计师正确识别道德事项的存在,却坚信出于对客户保密的考虑应当胜过对普通公众履行责任的考虑,存在这种情况可能是由于这些高级审计师将来会成为合伙人<sup>[12]</sup>。

### 2. 审计职业判断的形成

职业判断的形成比仅遵循规则所要求的更多,例如,审计师可能需要在标准不清晰或清晰标准还未具体化的状况中做出合理的审计判断。如果财务报告被发现存在重大错报,职业判断要求审计师正确评价合理行动<sup>[13]</sup>。Gaa 和 Ponemon 调查了更高或更低道德发展水平和更高或更低技术能力水平的审计师在解决处于两种冲突的会计原则间权衡的现实要求时所面临的审计困境,研究表明道德发展水平更高的审计师解决问题的能力更高,这与其以专家水平形成职业判断的能力高度相关<sup>[1]</sup>。

### 3. 审计职业判断的道德动机

审计职业判断的道德动机包括审计师仔细考虑并选择是否遵守“规则”或由他/她自己习惯的道德推理过程所决定的道德理想。Ponemon 和 Gabhart 调查了审计师运用职业判断的意图,可选道德方案相关情景和由道德发展水平所测量的道德认知之间的关系。研究采取实验方法,询问不同道德发展水平的审计师对另一个审计师在三种不同条件的审计场景下解决方案的看法。研究结果显示,审计师职业判断的道德动机是其道德认知水平与相关情景的联合作用。这一研究也表明情景影响可能随审计师道德发展水平对其职业判断的影响不同而存在差异<sup>[3]</sup>。

### 4. 运用职业判断实施道德行为

职业判断的运用是指审计师在其专业能力范围内的道德行动。Ponemon 用实验方法检验审计师道德发展水平与其低报完成模拟审计任务时间的倾向

之间的关系。通过比较观察完成一项审计任务的实际时间与审计师自我报告的时间来测量审计师低报审计时间的行为。这一研究结果显示,道德发展水平低的审计师比道德发展水平高的审计师更大程度地倾向低报自己完成审计任务的时间。而且,在实验条件下这种差异会更大<sup>[14]</sup>。因此,研究结果意味着审计师道德发展水平与其道德行为倾向之间存在着相关性。研究结果还表明审计师道德发展水平与负面社会结果对其道德行为倾向的影响程度之间存在着相关性。

另有两项研究也检验了审计师个人特征,如“控制源”和他们在工作中遇到现实道德困境时做出反应之间的关系。Tsui 和 Gul、Windsor 和 Ashkanasy 的研究都表明在特定的道德发展水平下,“内向的”审计师比“外向的”审计师更可能做出与高道德标准一致的判断<sup>[15-16]</sup>。因此,这些研究为 Trevino 提出的个体个人特征和道德发展水平共同影响其道德行为的观点提供支持<sup>[8]</sup>。

## (二) 审计师道德推理及其影响

在会计审计领域,实证研究已发现道德推理与多种因素相关,例如,敏感信息的披露<sup>[17]</sup>、审计师独立性<sup>[3]</sup>、非功能审计行为和管理层特征<sup>[18]</sup>。会计审计领域中大部分审计师道德判断研究集中于道德判断的道德推理部分,很大程度上由于测量道德推理能力而发展了较好效度的量表(例如 Rest1979 年的确定问题测验,简称 DIT)。

另外,Ponemon 采用 Kohlberg 的道德判断访谈方法调查了注册会计师执业人员的道德判断,得出在审计师解决审计角色冲突与他们在会计师事务所等级制度中所处位置之间存在着相关性的结论。他指出审计师道德推理与审计师在事务所中的级别有关,例如,道德推理能力在职员与监管层会得到增强,在高管层与合伙人层面会有所降低<sup>[19]</sup>。Ponemon 随后又拓展了他的早期研究,探讨会计师事务所的社会化过程对 CPA 个体道德推理的影响。他认为管理层与合伙人更可能提升那些与他们自己的道德理性水平相当的高级审计人员。因此,道德推理能力在会计师事务所等级结构中的上层显得更严格<sup>[14]</sup>。

Macintosh 则从道德角度调查研究了收益平滑问题。他认为收益平滑通常是基于经济理论观点来分析的,而没有从其作为道德事项的形式方面来看待,因为这类行为有时被看作是合理的,从而是可以被宽恕的<sup>[20]</sup>。Jeffery 和 Weatherholt 分析了在公共和私人实践领域工作的个体的道德推理与职业承诺,发

现在道德发展、规则遵循态度或职业承诺方面,二组个体之间没有区别,而且高职业承诺者和会计师较看重规则遵循。但是,有些研究也发现在六大事务所审计师的道德发展水平存在差异并把它归因于事务所“高层基调”<sup>[21]</sup>。

Thorne 和 Hartwick 对审计师在理想上对道德困境应当如何解决的看法与审计师实际是如何解决道德困境进行比较研究后发现,当审计师在与同行就应当如何处理道德困境进行讨论后,更倾向于获得道德推理高分<sup>[22]</sup>。这一研究表明同行讨论能提供道德信息,而且这一信息有助于做出适当决策。

## (三) 其他研究

Jones 认为道德决策的认知发展模型,如 Kohlberg 的模型和 Rest 的模型是不完善的,因为他们没有将道德事项的特征作为一个独立变量或调节变量。Jones 指出道德决策过程是受道德事项特征与道德事项的类型影响的。比如,偷公文夹和复印纸有关的道德推理和行为与投放威胁生命的药物进入市场有关的道德推理和行为是不一样的。他还进一步指出道德事项的特征就是道德强度。他认为道德强度是一个多维概念,受事项后果的大小及社会舆论等因素影响<sup>[23]</sup>。事实上在 Jones 之前,已有学者指出 Kohlberg 模型的不足,如 Levine 对 Kohlberg 模型提出批评,尽管批评时没有用“道德强度”这一术语,但他指出研究者所设计的道德困境的差异可能导致其在调查对象的道德推理方面产生统计上的显著差异<sup>[24]</sup>。Haan 指出道德能力并不单纯决定道德行动质量,她认为道德行动也是内容依赖的。Haan 也没有用“道德强度”这一术语,但是她的研究支持了道德行动质量是随条件(或道德困境)不同而不同这一假定<sup>[25]</sup>。

Lampe 和 Finn 提出并测试了一个五要素的道德决策模型。他们以 Rest 模型作为五要素模型的主要参考,整合了 Rest、Trevino 和 Jones 的模型。从数据的统计分析来看,Lampe 和 Finn 指出他们的审计师道德决策五要素模型优于传统上保守的、以准则为基础的模型。因为准则基础的模型并未认识到个人对道德以外价值观的利用、审计师认知道德发展的差异、审计师对于不同行为对其他人的影响的考虑等内容<sup>[26]</sup>。

## 三、研究述评与未来研究展望

从以上文献回顾中可以看出:

第一,已有研究表明 Rest 道德行为模型提供了一个有助于理解审计师职业判断所隐含的道德方面

的认知机制,特别是这一框架提出以下四种关系:一是道德困境的识别类似于审计师识别客户违规的情形。二是道德判断类似于审计师从道德角度对合理行动形成的职业判断。三是道德动机类似于审计师决定是否要遵守他们的职业判断。四是道德行为描述审计师运用审计判断最终采取的行动。而且,将该框架运用于会计道德研究的大量文献都得出推论,审计师运用职业判断最终采取的行动与审计师道德发展水平和个人特征都具有相关性。

第二,现有实证证据也表明,除了道德发展水平与个人特征之外,环境等条件因素也影响审计师职业判断,特别是实证证据表明社会压力对依赖于道德发展水平的审计师运用职业判断有不同影响。

未来研究可以在以下四个方面进行探索:

1. 在审计师道德判断领域,确定规范、组织和个体因素对审计师个体道德判断影响的相对重要性,确定这些因素是如何相互影响的,确定会计师如何基于不同的道德哲学来评价行为。另外,道德判断量表的多维度已得到验证,但是也存在不同学者提出的道德判断量表。未来关于确定不同量表的内容和数据设定的影响这方面的研究也许是必要的。

2. 审计师道德发展与审计教育问题。一些会计研究者考察了职业会计师和会计专业学生的道德理性水平与判断。这些研究大多利用 Kohlberg 的道德认识发展模型作为理论框架。会计研究者调查了在道德认识发展与教育之间的关系、道德认知发展与审计师独立判断的关系、道德认知发展与审计师道德决策过程的关系等问题。但是,会计职业界仍需要更深入地研究和剖析为什么不同的审计师会表现出不同的道德推理水平,并进一步确定道德认知发展与审计职业判断之间的关系,提出审计教育中培养职业判断能力的有效途径。

3. 中国文化情景下的审计师道德问题。现有研究所应用的审计师道德推理、道德敏感性测量量表及相关实验设计都是在西方文化背景下开发的。中国文化背景及审计职业准则体系与西方存在一定差异。因此,中国文化背景下审计师的道德问题也是未来研究方向之一。未来研究可以通过对中国审计师道德推理的测量,与国外审计师道德推理进行比较,进一步考察中国审计师道德决策过程,并通过研究成果提出审计实践中促进高质量审计行为的有效途径。另外,在经济全球化环境下,进行跨文化的审计师道德推理的比较,特别是中西文化差异是否影响审计师道德决策过程、道德推理及如何影响的

研究无疑有着重要的现实意义。这方面的实证研究如 Tsui 和 Windsor 基于 Kohlberg 的认知道德发展理论以及 Hofstede 的文化理论来研究中国(包括香港与大陆)的审计师与澳大利亚的审计师道德推理差异是否与文化差异有关。研究表明,澳大利亚的审计师比中国审计师有更高的道德推理得分(P 值)。这一结论与用 Hofstede 的文化理论的预测是一致的<sup>[27]</sup>。但其并未进一步探讨文化差异是否影响审计师道德决策过程与道德行为以及影响机制。

4. 采用纵向研究方法进行研究。已有文献基本上都是采用横向研究方法,即收集现时数据资料进行分析研究,而采用纵向研究方法的文献几乎没有。对于审计师道德决策与审计职业判断问题来说,纵向研究具有重要的理论意义与现实意义,但是一方面审计师道德判断问题本身比较复杂,另一方面纵向研究方法也复杂且难以操作,因此进行纵向研究存在一定的难度。

#### [参考文献]

- [1] Gaa J, Ponemon L. Toward a theory of moral expertise: a verbal protocol study of public accounting professionals [R]. Working Paper, 1997.
- [2] Kohlberg L. The development of modes of moral thinking and choice in the years ten to sixteen [D]. University of Chicago, 1958.
- [3] Ponemon L, Gabhart D. Auditor independence judgments: a cognitive-developmental model and experimental evidence [J]. Contemporary Accounting Research, 1990 (7): 227 - 251.
- [4] Thoma S. On improving the relationship between moral reasoning and external criteria: the utilizer/non utilizer dimension [D]. Minneapolis: University of Minnesota, 1984.
- [5] Rest J, Thoma S, Moon Y, et al. Systematic variability in the quality of moral action, as defined in two formulations [J]. Journal of Personality and Social Psychology, 1986, 50: 1275.
- [6] Rothman G. The influence of moral reasoning on behavioural choices [J]. Child Development, 1976, 47: 397 - 406.
- [7] Blasi A. Bridging moral cognition and moral action: a critical review of the literature [J]. Psychological Bulletin, 1980, 88: 1 - 56.
- [8] Trevino L. Ethical decision making in organizations: a person-situation interactionist model [J]. Academy of Management Review, 1986 (11): 601 - 617.
- [9] Shaub M, Finn D, Munter P. The effects of auditors' ethical o-

- rientation on commitment and ethical sensitivity[J]. Behavioral Research in Accounting,1993(5):145-169.
- [10] Bernardi R. Fraud detection; the effect of client integrity and competence and auditor cognitive style[J]. Auditing: A Journal of Practice and Theory,1994,14:68-97.
- [11] Ponemon L, Gabhart D. Ethical reasoning research in accounting and auditing[R]. Vancouver; Canadian General Accountants' Research Foundation,1993.
- [12] Dreike E, Moeckel C. Perceptions of senior auditors; ethical issues and factors affecting actions[J]. Research on Accounting Ethics,1995(1):331-348.
- [13] Moizer P. An ethical approach to the choices faced by auditors[J]. Critical Perspective on Accounting,1995(6):415-431.
- [14] Ponemon L. Ethical reasoning and selection-socialization in accounting[J]. Accounting, Organizations and Society,1992,17(1):239-258.
- [15] Tsui J, Gul F. Auditors' behaviour in an audit conflict situation; a research note on the role of locus of control and ethical reasoning[J]. Accounting, Organizations and Society,1996,21(1):41-54.
- [16] Windsor C, Ashkanasy N. The effect of client management bargaining power, moral reasoning development and belief in a just world on auditor independence[J]. Accounting, Organizations and Society,1995,20(7):701-720.
- [17] Arnold D F, Ponemon L A. Internal auditors' perceptions of whistle-blowing and the influence of moral reasoning; an experiment[J]. Auditing: A Journal of Practice and Theory,1991,10(2):1-15.
- [18] Jones J, Massey D W, Thorne L. Auditors' ethical reasoning; insights from past research and implications for the future [J]. Journal of Accounting Literature,2003,22:96.
- [19] Ponemon L. Ethical judgments in accounting; a cognitive-development perspective[J]. Critical Perspectives on Accounting,1990(3):191-215.
- [20] Macintosh N. The ethics of profit manipulation; a dialectic of control analysis[J]. Critical Perspectives in Accounting,1995(6):289-315.
- [21] Jeffrey C, Weatherholt N. Ethical development, professional commitment and rule observance attitudes; a study of CPAs and corporate accountants[J]. Behavioral Research in Accounting,1996(8):8-31.
- [22] Thorne L, Hartwick J. The directional effects of discussion on auditors' moral reasoning[J]. Contemporary Accounting Research,2001,18(2):337-361.
- [23] Jones T. Ethical decision making by individuals in organizations; an issue contingent model[J]. Academy of Management Review,1991,16:366-395.
- [24] Levine C. The form-content distinction in moral development research[J]. Human Development,1979,22:225-234.
- [25] Haan N, Smith B, Block J. Moral reasoning of young adults; political-social behaviour, family background and personality correlates[J]. Journal of Personality and Social Psychology,1986(10):183-201.
- [26] Lampe J, Finn D. A model of auditors' ethical decision processes[J]. Auditing: A Journal of Practice and Theory,1992(11):33-66.
- [27] Judy T, Carolyn W. Some cross-cultural evidence on ethical reasoning[J]. Journal of Business Ethics,2001,31:143-150.

[责任编辑:马志娟]

## Moral Theory Application in Auditing: A Review of Empirical Research Abroad

JU Jie<sup>1</sup>, SHI Jian-jun<sup>2</sup>, YIN Li-li<sup>1</sup>

(1. Development and Research Center of CIAA, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China;

2. University of International Business and Economics, Beijing 100029, China)

**Abstract:** The ever-improving quality of independent auditing service is one of the most important factors of sustainable development of China securities markets. China now, however, is in the transitional period of its economic development, the issue of auditors' professional and moral deficiency arouses much concern. This paper begins with moral theory, mainly the cognition development theory and moral action theory, which has an important effect on auditors' ethical decision making, then reviews empirical research abroad of the application moral theory to auditing, with the focus on auditor moral decision making and auditors moral inference and its effect, and finally suggests for future studies such as auditor moral development, auditing education, auditor moral question under the context of Chinese culture.

**Key Words:** moral development theory; auditor; moral decision-making