

审计伦理测量及中美大学会计专业 学生审计伦理水平的比较

苏文兵¹, 周齐武², 丹蒙·弗莱明², 王兵¹

(1. 南京大学 会计与财务研究院, 江苏 南京 210093; 2. 美国圣地亚哥大学 会计学院, 圣地亚哥 92182)

[摘要] 采用一种基于审计案例的测量工具, 首次实证调查和测试中国会计专业学生的审计伦理水平。结果发现, 中国大陆地区大二、大三和大四会计专业学生在审计伦理方面没有显著差异, 但总体水平比美国和中国台湾的大四会计专业学生低一些, 而中国台湾学生与美国学生没有显著差异, 这应引起中国大陆会计教育界和政府主管部门的关注。

[关键词] 审计伦理; 职业判断; 会计专业学生; 审计人员; 会计教育; 文化环境

[中图分类号] F239.4 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2011)06-0037-08

一、引言

2001年美国爆发的“安然事件”对会计和审计行业的发展产生了深远影响, 与此同时中国也发生了众所周知的“银广夏”事件。会计造假事件在全球范围内层出不穷, 既给会计工作带来了严峻挑战, 同时也为会计行业的发展和自身地位的提高提供了契机。2006年2月15日, 我国财政部正式颁布了48项注册会计师执业准则, 建立了审计执业准则体系。新准则不仅对注册会计师的审计实务工作给予指导, 也对注册会计师的执业能力提出更高的要求。新准则全面引入风险导向审计, 要求注册会计师评估审计工作的重大错报风险, 再合理运用职业判断, 实施相应的审计程序, 将审计风险降至可接受的范围。

减少会计造假行为, 固然需要对会计和审计制度进行改革和完善, 但是提高会计、审计人员的职业伦理水平可能更为重要。因为准则在现实中总是不完善的, 甚至准则之间有时还不一致或模糊不清, 所以审计人员往往需要运用职业判断来处理那些没有明确答案或唯一正确答案的审计问题^[1], 其判断结果将直接影响信息使用者的决策。当前, 在国内证券市场上市的公司已达2000余家。同时, 国内有实力的企业纷纷走出国门参与全球范围的竞争。商品和资金在国际间频繁流动的同时, 中国企业财务报告的完整性和适当性对国内外投资者的切身利益能否得到保障以及中国企业在国内外获取资本的成本和进度产生影响, 进而作用于中国经济的发展方向、改革力度和建设速度等方面。虽然近年来我国的监管机构加强了对审计工作的监控, 但会计、审计准则及其有关制度与西方发达国家相比尚有一定距离。当然, 即使是西方发达国家也不能杜绝会计的造假行为, 因为企业总有办法避开监管, 所以在我国现阶段, 作为“经济警察”的审计就显得尤为重要。由于审计的职业判断与审计伦理息息相关^[2], 本文从审计伦理角度研究我国会计专业学生的审计伦理水平, 以期对如何改进我国会计

[收稿日期] 2011-01-04

[作者简介] 苏文兵(1965—), 男, 安徽含山人, 南京大学商学院会计学系副教授, 博士, 从事管理会计研究; 周齐武(1947—), 男, 广东番禺人, 美国圣地亚哥州立大学会计学院教授, 从事管理会计研究; 丹蒙·弗莱明, 美国圣地亚哥州立大学会计学院副教授, 从事财务和管理会计研究; 王兵(1978—), 男, 安徽和县人, 南京大学会计与财务研究院讲师, 博士, 从事审计研究。

信息披露制度提供启示。

审计伦理理论及其研究在西方国家已有较长的历史,但在中国起步较晚,因而研究成果不多。虽然近年来会计、审计工作在我国经济中的重要性已成社会共识,但人们当前关注的重点还主要停留在技术层面,很少深入伦理层面去考察会计和审计工作。即便有少量从伦理角度进行分析的论文也多为定性研究^[3-6],很少有定量研究的^[7],且这些定量研究都未对受访者的伦理水平进行检测。虽然国外已有少量关于中西方在审计伦理方面的对比研究^[8],但这些研究又都采用通用的、非审计情境下的伦理调查,因而难以抓住审计工作的本质。此外,除了经济发达程度的差异外,中西方存在的体制差异、文化差异(如权威主义、集体主义)以及教育模式差异,都可能使中国审计人员的职业伦理不同于西方国家^[9],但这些因素在我国的现有研究中均未被考虑。

因此,本文的创新之处不仅在于采用审计案例来专门、定量研究审计伦理问题,而且将环境因素,特别是文化环境和会计教育纳入研究视角。在研究中,我们选取代表不同文化背景和会计教育环境的中国和美国会计专业学生样本来检验文化对审计伦理的影响。到目前为止,我们尚未发现他人采用这种案例分析的方法来研究审计伦理的跨文化差异。此外,为全面地了解我国会计人员的审计伦理现状,我们还将中国大陆和台湾地区的学生样本进行对比,以检验教育对审计伦理的影响。

二、文献回顾

(一) 审计伦理水平的测量

现有的审计伦理研究大多采用 Rest(雷斯特)所提出的“确定问题检验”(Defining Issues Test, DIT)中的 P-score 来衡量审计伦理水平^[10]。在早期的审计伦理研究中,人们采用的都是通用的、非审计环境中的情形选择来衡量审计伦理水平,但近期的研究认识到伦理判断中背景因素的重要性,要求设计的情形要抓住审计本质^[11],因此 Thorne(索恩)于 2000 年提出了一种专门用来衡量审计伦理水平的测量工具,并得到了验证^[1,12]。本文采用索恩设计的这一基于审计案例的测量工具,结合雷斯特提出的 P-score 衡量方式来对审计伦理水平进行测量^[1,10]。

(二) 审计伦理的影响因素

在审计伦理研究中,学者们十分关心教育、实践、制度和文化等因素对审计伦理水平的影响。虽然直觉告诉我们,审计伦理水平会随着教育程度的增加而提高,但是一些实证研究却发现两者之间存在负相关关系,即教育程度越高,审计伦理水平却越低^[13-16]。早期的研究还认为审计伦理水平会随着工作经验的增加而提高^[14,17],但近期的研究发现这种关系也是负向的,即工作经验越丰富,审计伦理水平就越低^[16,18-19]。

制度和文化也被认为是影响审计伦理水平的重要因素。索恩等人调查发现,美国注册会计师比加拿大特许会计师在审计判断上表现出更高的审计伦理水平。他们认为这是由于美国的法律和监管环境更加严厉所致。这反映了国家制度对审计伦理的影响^[19]。在组织文化研究中,Thorne(索恩)和 Saunders(桑德斯)发现文化影响同样存在于审计人员的职业判断和决策过程中^[9]。例如在美国,人们更为关注审计人员相对于客户的独立性;而在中国,审计人员更容易受到上司或重要客户的左右^[20]。

近年来,会计职业伦理在国内也引起了学者们的关注。王化成、刘亭立通过对上市公司选择性信息披露的案例进行分析后认为,会计欺诈的重要诱因源自道德的缺失以及商业伦理和会计职业道德的不完备^[21]。由于我国目前的会计准则在执行中需要会计人员进行职业判断的地方较多,盈余管理的空间较大,从而常常使会计人员陷入伦理困境^[22]。李志斌认为这是会计工作中难以回避的一个问题,因为会计信息具有经济后果,会对资源配置和利益分配产生影响,而企业的不同利益相关者(包括所有者、经营者、债权人、政府、社会等)的目标追求不尽相同,存在一定程度的利益冲突,从而使会

计人员常常陷入各方利益冲突的漩涡之中,并处于会计伦理困境^[5]。因此,会计准则的制定和执行必须以伦理为基础,公正地对待各利益相关者,以便“为会计人员遵守会计制度提供好的理由”,并防止有人利用准则的一些特征“合法”地破坏准则的伦理基础^[23-24,5]。但是,叶陈刚在2003年的调查显示,会计伦理目前在我国的准则执行过程中并不受重视^[7]。李志斌认为这主要由两个原因造成:其一,伦理是看不见、摸不着的,人们很难评价其效果如何;其二,会计伦理机制是长效机制、治本机制,是对现存会计道德规范的持续思考和改进,不可能产生立竿见影的效果,因而我国出现了许多注册会计师违背职业道德的行为^[5]。

可见,近年来会计伦理问题已引起国内学术界的关注,学者们普遍认为应提高我国会计和审计执业水平,增强会计信息的可信度,除了应当建立健全各项法规制度、净化会计和审计职业环境外,还应加强会计和审计的职业道德和职业伦理教育。但是,国内的研究还存在一些不足之处:第一,在内容上,目前的研究多限于分析我国会计造假、审计舞弊所产生的原因,缺少从审计伦理水平角度进行的研究。第二,在方法上,目前国内的研究多以规范研究为主,虽然少数研究采用了问卷调查方式,但却都是就某个调查条目由受访者在若干事先给定的选项上进行选择。我们至今既未发现国内采用案例研究审计伦理问题的先例,也未看到对审计伦理水平进行量化的研究。第三,在范围上,国内的研究都是针对国内人员所进行的调查和分析,缺少国际间的对比,没有将国家文化和教育模式纳入研究范畴。因此,本文既是上述研究的继续,又是对审计伦理研究的进一步深化,并在研究方法上有所创新。

三、研究方法

(一) 测量方式

本文采用的是索恩设计的测量工具^[1],它由三个案例组成,分别描绘三个不同的审计伦理困境。在案例1中,审计师王萍发现A客户使用的会计系统是王萍所在会计师事务所开发的,并存在严重的控制漏洞。在向客户管理层提交管理建议书前上司要求她修改对该系统的负面评价。那么,王萍应修改吗?在案例2中,一重要客户B请审计师李明帮忙招聘首席财务官,李明恰好有一位朋友可以胜任这一职位。那么,李明能推荐这位朋友吗?在案例3中,C和D是资深审计师赵东的两位客户,D是C某种材料的唯一供应商。在提前获悉D将大幅提高该材料的售价后,赵东是否应向C透露这一提价计划呢?

与雷斯特的DIT一样,这些案例均采用第三人称,以尽量减少回答时可能存在的自利性偏差^[10],并且与索恩一样,每个案例都要求受访者指出他(她)“在权衡考虑各种因素及其压力后,将如何反应?”。例如在案例1中问:“你认为该审计人员是否应该修改他(她)的管理建议书呢?”三个备选答案是:“应该修改”、“我不能确定”和“不应修改”。为减少调查对象因英语水平差距可能带来的影响,调查表由三位中国学者先分别独立译成中文,然后就理解不同的部分进行协商,达成一致后定稿。

在每个给定情形下进行决策时,受访者需要考虑12个因素的重要程度(具体见附录)。每个因素的重要程度分“很高、高、一般、低、无”五个水平,由受访者自主选择。

每个案例中的12个因素都包括了若干原则性条目(principled items,以下简称“P条目”)和无意义条目(meaningless items,以下简称“M条目”)。例如,案例1的三个“P条目”为:“怎样才能最好地服务社会?”“王萍是否认为修改管理建议书是正确的、应该的?”和“决定王萍职业职责的相关因素很重要”。在解除审计伦理困境时,这些条目被重视的程度越高,表明受访者的伦理分析水平越高。“M条目”听起来“很崇高,但没有实际意义”^[10],它们只是作为检验内部有效性的一种措施,反映填表人是否人为夸大自己的伦理水平,是否存在人为操纵伦理得分的倾向。例如案例1就包含了两个“M条目”：“对客户财务状况的公平评价,能否反映会计师事务所的专业声望?”和“用独立审计替代社会对企业价值的判断,其好处在哪里?”调查表中每个案例至少包含1个“M条目”。

P-score 的计算方法是先加总所有“P 条目”的得分,其中“很高”为 4 分,“高”为 3 分,“一般”为 2 分,“低”为 1 分,“无”为 0 分;然后将该总得分除以所有“P 条目”的满分之和,再乘 100,转换为相对全部可能得分的百分数^[1]。填表人在“P 条目”上的 P-score 越高,表明其解除审计伦理困境时的伦理分析水平越高。M-score 由“M 条目”在四个最重要条目中的得分(第一重要为 4 分,第二重要为 3 分,第三重要为 2 分,第四重要为 1 分)加总而成。M-score 越高,说明参与调查者在解除审计伦理困境时人为操作伦理决策过程的成分越高。

(二) 调查程序

本次调查共有 653 名会计专业学生(463 名来自中国大陆,138 名来自美国,52 名来自中国台湾地区)自愿参加。其中,中国大陆会计专业大二、大三、大四年级的学生样本取自南京市的三所高校。调查材料是在课堂上分发和匿名填写的,共分发 463 份调查材料,收回 423 份有效材料,回收率为 91%。由大四会计专业学生构成的美国样本来自美国一所州立大学,共分发 138 份材料,收回 133 份,回收率为 96%。此外,我们还通过同行获得中国台湾地区的样本,来自台湾一所大学会计专业的大四学生。调查材料也是在课堂上分发和自愿匿名填写的,共分发 52 份,收回 49 份,回收率为 94%。

索恩测量工具中的“M 条目”用来检验调查材料填写的可靠性。本文以三个案例的总 M-score 等于 5 分为标准,删除高于 5 分的样本,以消除(至少部分减轻)人为夸大因素的影响。我们共删除了 124 名(占 29%)中国大陆学生和 7 名(占 5%)美国学生样本,剩下的有效样本包括 299 名中国大陆学生、126 名美国学生的调查材料。虽然雷斯特指出 DIT 中一般会有 5%—15% 的样本不能通过这项内部有效性检验^[10],但考虑到文化差异的影响,中国人更讲“面子”,更有可能人为夸大伦理得分,我们认为本研究中中国大陆学生样本 29% 的删除率是合理的。

如预期的一样,表 1 显示

表 1 样本的描述性统计[均值(标准差)]

	中国大陆			中国台湾	美国
	大二	大三	大四	大四	大四
年龄	19.31(6.34)	20.71(0.68)	22.08(0.89)	21.34(1.23)	21.65(1.81)
总学分	47.63(11.13)	99.80(21.69)	144.50(17.40)	132.45(19.43)	113.83(24.96)
会计专业学分	5.15(2.62)	16.74(6.25)	20.35(9.76)	24.78(13.45)	29.34(15.79)
伦理课程(%修过)	94.4	87.0	93.3	48.37	33.3
N	72	92	135	49	126

此外,美国会计专业学生大多是男性,中国大陆则多为女性,这体现了会计职业的中国特色。中国大陆学生基本上已修完一门以上的伦理课程(如品德方面的课程),而美国学生则相对较低。

四、分析结果

(一) 总体比较

表 2(见下页)中的 Panel A 列出了中国大陆大二、大三和大四会计专业学生、中国台湾大四会计专业学生和美国大四会计专业学生五组样本的 P-score。我们未对中国大陆三所高校的学生进行区分,因为他们的回答没有系统差异($F=0.89, p=0.412$)。

表 2 的 Panel B 列示的是中国大陆不同年级学生以及中国大陆、中国台湾、美国两两之间大四学生的 P-score 的比较结果。由于中国大陆和台湾地区的文化环境相近,而台湾地区的会计教育模仿美国,因此做这样的对比分析很有意义,可以帮助人们分辨出文化与教育模式的影响。结果显示,中国大陆大二与大三学生(均值 = 26.94 和 28.23, $t = -0.68, p = 0.497$)、大三与大四学生(均值 = 28.23 和 27.59, $t = 0.36, p = 0.717$)的 P-score 没有显著差异,表明中国大陆学生的审计伦理水平没有随着

会计专业知识的增加而提高。这可能是由于中国大陆学生大都在大一或大二就修完了一般性的伦理课程(如“思想品德”),便不再选修其他伦理课程,特别是与职业有关的伦理知识,因而其伦理判断和决策技巧可能在会计课程的起步阶段便已确立,并在以后的学习过程中几乎保持不变。

由表 2 的 Panel B 可知,具有相同文化背景的中国大陆学生的伦理得分显著低于中国台湾学生($t = -2.89, p = 0.005$),同时也显著低于美国学生($t = -3.01, P = 0.003$),而具有相近会计教育模式的中国台湾学生与美国学生总体上则无显著差异($t = 0.52, p = 0.603$)。由此可见,相对而言,美国学生的伦理得分最高,中国台湾学生次之,中国大陆学生最低。综上可以推断,与文化环境相比,会计教育可能对会计人员的伦理水平具有较大影响。因此,改革目前中国大陆的会计教育模式、加强会计伦理的培养,是提高我国会计专业学生职业伦理水平的有效途径和必然选择。我们还对表 1

表 2 总体比较

Panel A: 伦理水平 (P-score) 的描述性统计			
样本	样本数	均值	标准差
中国大陆大二学生	72	26.94	12.53
中国大陆大三学生	92	28.23	12.53
中国大陆大四学生	135	27.59	13.97
中国台湾大四学生	49	33.16	10.53
美国大四学生	126	32.22	10.80

Panel B: 样本组对比分析				
对比组	均值之差	T 值	P 值 (双尾检验)	
中国大陆学生 (大二 vs 大三)	-1.23	-0.68	0.497	
中国大陆学生 (大三 vs 大四)	0.64	0.36	0.717	
中国大陆学生 (大四) vs 中国台湾学生 (大四)	-5.07	-2.89	0.005	
中国大陆学生 (大四) vs 美国学生 (大四)	-4.63	-3.01	0.003	
中国台湾学生 (大四) vs 美国学生 (大四)	0.94	0.52	0.603	

中的变量与伦理水平 (P-score) 做了回归分析,发现只有国家(美国 = 1, 中国 = 0)因素与伦理得分($t = 1.98, p < 0.05$)存在显著的正相关关系,而其他因素(年龄、总学分、会计专业学分、伦理课程等)对伦理得分没有显著影响。

(二) 基于案例的比较

为具体了解三地学生伦理水平的差异,我们分别就三个案例在三地之间进行了对比,结果见表 3 (其中括号内的数字为标准差,其上行数据为均值,T 及 P 为双尾检验值)。

表 3 基于案例的比较

案例	中国大陆	中国台湾	美国	中国大陆 vs 美国		中国大陆 vs 中国台湾		中国台湾 vs 美国	
				T 值	P 值	T 值	P 值	T 值	P 值
1	26.59 (22.37)	27.55 (22.04)	39.44 (19.44)	-4.94	<0.001	0.26	0.797	-3.50	0.001
2	33.11 (19.41)	46.33 (19.76)	43.41 (19.89)	-4.23	<0.001	-4.06	<0.001	0.87	0.384
3	24.22 (22.41)	19.80 (23.67)	20.24 (12.16)	1.80	0.073	1.17	0.245	-0.13	0.871

注:案例 1 涉及对本会计师事务所不利的信息,案例 2 涉及审计师的独立性,案例 3 涉及为客户保守商业秘密。

由表 3 可见,中国大陆学生在前两个案例情形中的伦理得分均低于美国学生,而在案例 3 情形中的伦理得分则高于美国学生。中国大陆与中国台湾比较,大陆学生在案例 1 和案例 3 的伦理得分与台湾学生差别不大,而案例 2 的得分有显著差异。与美国相比,中国台湾学生只在案例 1 情形中明显逊色于美国学生。

案例 1 描述的是会计师事务所上司干预审计人员给客户的管理意见书,该意见书披露了对会计师事务所不利的信息。表 3 显示中国大陆学生和中国台湾学生在案例 1 的伦理得分均显著低于美国学生

($t = -4.94, P < 0.001$; $t = -3.50, P = 0.001$), 中国大陆与中国台湾之间没有明显差异, 这与我们的预期一致。因为在中国文化背景下上级对下级具有绝对权威, 下级一般会无条件服从上级, 加上披露这些信息还会损害会计师事务所的“面子”和经济利益, 所以中国审计人员一般不情愿做这样的披露。

案例 2 中审计师要决定是否将自己的朋友推荐给一家正在招募财务主管的客户, 如果审计师推荐, 将来可能会损害审计师的独立性。表 3 表明, 中国大陆学生在案例 2 的伦理得分既明显低于美国学生($t = -4.23, p < 0.001$), 也显著低于中国台湾学生($t = -4.06, P < 0.001$), 而中国台湾学生与美国学生之间的得分则相差无几($t = 0.87, p = 0.384$)。这一差异可能与当前中国大陆是个“关系”社会、特别强调“关系”有关。美国学生可能更多凭借自己的实力行走社会。中国台湾的市场化程度明显高于中国大陆, 因而“关系”的影响不如中国大陆明显。

案例 3 关注的是审计人员是否应向客户透露其他客户的商业机密。表 3 显示, 中国大陆学生在这种情形下的伦理得分高于美国学生($t = 1.80, p = 0.073$)。这与我们的预期相反, 可能是由于在当前竞争异常激烈的审计市场上, 所有审计师都十分重视客户关系的维持, 因而一般不会做出有损客户的短视行为。

五、结论

本文旨在加深了解中国会计专业学生以及审计人员的伦理水平, 得出以下三点结论:

第一, 中国大陆会计专业大二、大三和大四学生的审计伦理水平没有显著差异, 表明中国大陆会计专业学生的审计伦理水平并未随着会计专业知识的增加而提高。

第二, 总体来看, 中国大陆会计专业学生的审计伦理水平比美国及中国台湾地区学生明显要低, 表明中国大陆当前的伦理教育在提升学生的职业伦理决策能力方面还有很大的改进空间。

第三, 中国大陆会计专业学生的伦理水平总体上显著低于美国学生, 而中国台湾地区学生与美国学生则没有明显差异, 表明会计教育对会计人员伦理水平的影响比文化环境的影响可能更大。

总体来看, 这些研究结果表明我国目前的会计伦理教育效果不甚理想。这与先前的一些调查结果相一致。例如, 2006 年叶陈刚对我国 13 所高校 48 位会计专业教授、专家的调查结果显示, 32.46% 的人认为我国会计教育最缺乏的是会计职业道德教育, 而认为缺乏会计专业技术教育的仅占 3.91%, 这导致“有些学校的学生虽然具有较高的会计专业理论和技能, 但却缺乏会计法制观念、会计职业道德观念, 甚至丧失基本的职业道德修养。”^[25] 学生时期正是价值观建立并逐渐形成的时期, 在此时进行会计伦理教育对学生日后形成良好的职业道德极为有利。然而, 从有关调查资料来看, 我国高校对会计专业学生的教育仍未将职业道德和职业伦理放到应有的位置, 从而严重削弱了我国会计专业学生的职业道德和伦理意识, 大大影响了会计专业毕业生的职业素养, 进而降低了我国会计人员的执业水平与职业道德水平。因此, 包括职业道德教育在内的会计伦理教育应当引起全社会, 特别是会计教育界的高度关注。

加强和改进会计伦理教育, 除了可以开设专门的会计伦理学课程外, 还应在其他相关课程(财务会计、审计、经济法等)中穿插关于会计伦理的教育。在教学方法上, 我国可以借鉴西方国家的一些教育理论和实践经验。例如, Radtke(拉德克)认为教师可就各种会计问题设计成短小案例, 让学生发表观点, 以帮助学生接触各种不同的会计伦理问题, 也可以要求学生尝试解除一个具体的伦理困境, 然后开展“如果是”的方案讨论, 进行角色体验, 以加深他们对会计伦理的理解^[26-27]。此外, 还可以邀请会计实务工作者来讲解其亲身陷入会计伦理困境及其应对办法, 并和学生作互动交流, 使学生对会计伦理的实际问题有感性认识, 弥补教师会计实践的不足^[5]。

当然, 为提高各种措施的效率和效用, 我们还需要进一步深入研究中国会计、审计伦理的影响因素及其挑战。本文的局限性在于中国大陆会计专业学生样本仅来自南京地区, 如果我们能够得到更多大

陆不同地区的学生伦理资料,那么我们就能够更好地发现其差异及其影响因素(甚至包括课程因素)。

参考文献:

- [1] Thorne L. The development of two measures to assess accountants' prescriptive and deliberative moral reasoning[J]. *Behavioral Research in Accounting*, 2000, 12: 139 - 169.
- [2] Thorne L. The role of virtue on accountants' ethical decision making[J]. *Research on Accounting Ethics*, 1998(4): 291 - 308.
- [3] 翟胜宝. 上市公司会计政策选择的伦理思考[J]. *会计研究*, 2009(3): 11 - 17.
- [4] 汤健. 基于公司治理的会计行为与伦理制衡研究[J]. *经济问题*, 2010(5): 111 - 115.
- [5] 李志斌. 会计准则执行的伦理机制[J]. *山西财经大学学报*, 2007(7): 103 - 108.
- [6] 任德新, 丁德明. 审计实证中“道德风险”的防范[J]. *审计研究*, 2005(2): 59 - 62.
- [7] 叶陈刚. 注册会计师审计诚信的现实反思[J]. *审计研究*, 2003(2): 25 - 30.
- [8] Tsui J, Windsor C. Some cross - cultural evidence on ethical reasoning[J]. *Journal of Business Ethics*, 2001, 31(2): 143 - 150.
- [9] Thorne L, Saunders S B. The socio - cultural embeddedness of individuals' ethical reasoning in organizations (cross - cultural ethics)[J]. *Journal of Business Ethics*, 2002, 35: 1 - 12.
- [10] Rest J. *Development in judging moral issues*[D]. Minneapolis, MN: University of Minnesota, 1979.
- [11] 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: 45 - 103.
- [12] Massey D. The importance of context in investigating auditors' moral abilities[J]. *Research on Accounting Ethics*, 2002 (8): 195 - 247.
- [13] Armstrong M B. Moral development and accounting education[J]. *Journal of Accounting Education*, 1987, 5(1): 27 - 43.
- [14] Lampe J, Finn D. A model of auditors' ethical decision processes[J]. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1992, 11: 33 - 59.
- [15] Ponemon L, Gabhart D. *Ethical reasoning in accounting and auditing*[R]. Vancouver: Canadian General Accountants' Research Foundation, 1993.
- [16] Thorne L. Refocusing ethics education in accounting: an examination of accounting students' tendency to use their cognitive moral capability[J]. *Journal of Accounting Education*, 2001, 19(2): 103 - 117.
- [17] Ponemon L, Glazer A. Accounting education and ethical development: the influence of liberal learning on students and alumni in accounting practice[J]. *Issues in Accounting Education*, 1990, 5(2): 195 - 208.
- [18] Shaub M K. An analysis of factors affecting the cognitive moral development of auditors and auditing students[J]. *Journal of Accounting Education*, 1994, 12(1): 1 - 24.
- [19] Thorne L, Massey D W, Magnan M. Institutional context and auditors' moral reasoning: a Canada - U. S. comparison[J]. *Journal of Business Ethics*, 2003, 43(4): 305 - 321.
- [20] Cohen J, Pant L, Sharp D. Culture based ethical conflicts confronting multinational accounting firms[J]. *Accounting Horizons*, 1993(7): 1 - 13.
- [21] 王化成, 刘亭立. 上市公司危机事件的边缘化行为[J]. *财务与会计*, 2005(9): 14 - 16.
- [22] 刘泉军, 张政伟. 新会计准则引发的思考[J]. *会计研究*, 2006(11): 7 - 10.
- [23] 林钟高, 韩立军. 论会计准则的伦理基础[J]. *财经研究*, 2005(9): 92 - 101.
- [24] Williams P F. Accounting and the moral order: justice, accounting, and legitimate moral authority[J]. *Accounting and the Public Interest*, 2002(2): 1 - 21.
- [25] 叶陈刚. *公司治理层面的伦理结构与机制研究*[M]. 北京: 高等教育出版社, 2006.
- [26] Radtke R R. Exposing accounting students to multiple factors affecting ethical decision making[J]. *Issues in Accounting Education*, 2004, 19(1): 73 - 84.
- [27] Cognition and Technology Group at Vanderbilt (CTGV). *The jasper project: lessons in curriculum, instruction, assessment, and professional development*[G]. Mahwah, NJ: Erlbaum, 1997.

[责任编辑:高 婷]

Audit Ethical Measurement and A Comparison between China and US Accounting Students in Audit-Specific Ethical Reasoning

SU Wenbing¹, ZHOU Qiwu², Damon M. FLEMING², WANG Bing¹

(1. Institute of Accounting and Finance, Nanjing University, Nanjing 210093, China; School of Accountancy; 2. San Diego State University, San Diego 92182, USA)

Abstract: This study uses audit case-based instrument to investigate the level of audit-specific ethical reasoning among Chinese students and auditors. Ethical reasoning has a great influence on professional judgment, while professional judgment will influence the audit quality. That's why we do the survey and the examination. We find that there are no significant differences among China mainland's sophomores, junior and senior students on audit-specific ethical reasoning. Chinese students' level of ethical reasoning is significantly lower than that of their U. S. and Taiwan counterparts, which should be an attention of accounting educational field and corresponding governmental department.

Key Words: audit-specific ethical reasoning; professional judgment; accounting students; auditors; accounting education; cultural environment

附录:考察因素

案例 1: (1) ACME 系统中的漏洞能否通过简单措施予以补救? (2) 一位好员工是否会无条件接受上司的判断? (3) 王萍的工作是否会因拒绝修改管理建议书而受到威胁? (4) 对客户财务状况的公平评价, 能否反映会计师事务所的专业声望? (5) 怎样做对王萍所在的会计师事务所最有利? (6) 王萍是否有确管理建议书准确的责任? (7) 用独立审计替代社会对企业价值的判断, 其好处在哪里? (8) 怎样才能最好地服务社会? (9) 客户真的关心内部控制吗? 还是他们其实只是想要无保留的审计意见? (10) 王萍是否认为修改管理建议书是正确的、应该的? (11) 王萍所在的会计师事务所的同事会期望她怎样做? (12) 决定王萍职业职责的相关因素很重要。

案例 2: (1) 如果李明拒绝协助, 对其所在会计师事务所与该客户的关系会有什么影响? (2) 李明是否有权协助客户挑选和招聘首席财务官? (3) 就业推荐是否应掌握在少数贪婪的猎头公司(即专门的人才中介机构)手中? (4) 如果李明将这一职位告诉朋友, 是否会违反职业道德? (5) 朋友做客户公司的首席财务官, 是否会妨碍李明以后对该公司的财务状况做出公正评价? (6) 李明是否体重过重或太喜欢吃快餐?^① (7) 负责 BB 公司审计项目的同伴是否会赞同李明这样做? (8) 一个好的审计人员会拒绝协助 BB 公司的总裁吗? (9) 李明的那个朋友会期望他怎样做呢? (10) 如果李明协助 BB 公司的总裁, 会不会对其他客户不公平? (11) 为一家客户的总裁提供任何额外服务, 是否会侵犯其他客户的权利? (12) 拒绝协助总裁, 是否是李明认为应该的做法呢?

案例 3: (1) 在任何情况下赵东都有义务为客户保密吗? (2) 负责 CC 公司审计项目的同伴是否会赞同赵东这样做? (3) 怎样做会对赵东所在会计师事务所的声誉最有利? (4) 依赖单一供应商这一情况, CC 公司在财务报告中是否有披露? (5) 为客户保密是不是对客户做审计评价的必要基础? (6) 怎样做对整个社会最有利? (7) 会计师事务所的其他人会怎样看待赵东的行为? (8) CC 公司依赖单一供应商而导致今日困境, 是否应由公司自己负责? (9) 赵东的行为是否会违反内部信息方面的监管条例? (10) 当出现利益冲突时, 决定谁的利益优先的核心价值标准是什么? (11) 赵东的行为在他自己眼中是否公正? (12) 若 CC 公司破产, 赵东所在会计师事务所所在审计行业的声誉会受到损害吗?

^①本项为干扰项, 旨在考查问卷调查者是否认真审读问卷, 以去除无效问卷。