

伦理道德发展影响 会计信息质量的行为学研究探讨

刘颖斐 郑丹妮*

摘要: 高质量的会计信息是资本市场稳定发展的基石。现有研究从诸多角度讨论了影响会计信息质量的因素,但仍缺乏对会计从业人员本身行为模式的研究,特别是伦理道德发展水平对其行为及会计信息质量影响方面的研究,这一点在我国的学术研究中表现得尤为突出。本文认为,在原则导向的会计准则模式下,会计从业人员的职业道德水平高低将会影响其做出的会计判断,进而决定其所提供的会计信息质量。文章通过剖析国外相关研究,在对行为人借助伦理敏感度识别伦理困境、做出伦理判断、并在伦理动机的促使下最终形成伦理品质的过程进行较全面介绍的基础上,指出为了提高中国资本市场上的会计信息质量,更好地规范会计信息提供者的行为,有必要对我国制度背景下会计行为人的道德发展水平进行更为深入的研究。

关键词: 会计信息质量;伦理判断;道德发展;伦理困境

一、引言

高质量的会计信息是资本市场稳定发展的基石。随着资本市场的逐步完善,人们对会计信息质量问题保持着极大的兴趣,会计信息质量因而成为历久弥新的资本市场话题和学术界研究主题。现有的研究从诸多角度讨论了影响会计信息质量的因素,比较成熟的研究有会计准则的制定、盈余管理活动的特征、公司治理结构、企业内部控制等。相比较之下,人们对会计信息提供者(会计人员、公司高管、审计人员)本身的行为模式研究较为有限,特别是缺乏商业伦理与职业道德对其行为,进而对会计信息质量影响方面的研究,这一点在我国的学术研究中表现得尤为突出。而国外对伦理道德因素的研究(Lord and DeZoort, 2001; Thorne and Mladenovic, 2003; Martinov-Bennie and Mladenovic, 2013)和会计判断方面的研究(Solomon and Trotman, 2003; Sprinkle, 2003; Libby et al., 2003)则比较丰富。基于此,本文将从下述四个方面来对国内外期刊刊登的相关研究文献进行梳理和回顾:为什么伦理道德发展水平严重影响会计信息质量、伦理道德发展水平的测定方式、伦理决策机制对会计职业判断的影响、国内相关研究现状及评价等,以期为我国的会计职业伦理道德研究提供借鉴。

* 刘颖斐,武汉大学经济与管理学院,邮政编码:430072,电子信箱:lindaliuyf@163.com;郑丹妮,武汉大学经济与管理学院,邮政编码:430072,电子信箱:Danni_zheng@163.com。

本文得到国家自然科学基金项目“会计判断过程中的伦理决策模型构建与应用研究”(批准号:71272227)的资助。感谢匿名审稿人提出的宝贵修改意见,但文责自负。

二、伦理道德发展水平影响会计信息质量的机制

在“决策有用性”目标和“实质重于形式”原则的共同作用下,高质量会计信息的提供越来越多的依赖于会计信息提供者能否做出真实公允的会计判断。如何才能保证会计判断的真实公允性呢?通常的观点是关注于会计准则的科学制定和公司治理结构的完善。随着研究的深入以及安然等会计舞弊事件的频发,人们逐渐意识到,规则导向的会计准则形式未免过于单一,缺乏灵活性,原则导向的会计准则才更能适应经济活动的复杂性及不断创新。原则导向的会计准则强调“实质重于形式”,它要求专业人员在面临具体的业务时,能够根据实际情况来做出科学合理的会计判断,从而更好地反映一项经济活动的本质。因此,原则导向的会计准则实际上给会计信息提供者留下了很多会计处理的选择空间,这使得在制度设计层面与制度执行效果层面之间,参与者的具体行为模式发挥着至关重要的作用,即会计判断是否科学合理决定着会计信息的质量。

而要做出真实公允的会计判断,不仅依赖于会计信息提供者的专业技能水平,同时也依赖于其道德发展的水平,即真实公允的会计判断是专业技能和伦理决策相结合的产物。具体而言,当会计信息提供者需要对某项经济活动的实质做出判断,进而选择会计处理方式时,会面临诸多关于会计判断的伦理困境。由于每个人的专业能力及道德发展水平参差不齐,因而导致不同类型的会计信息提供者在面对即使相同的会计事项时,所做出的专业判断往往也会因人而异。虽然具有高水平专业能力的人员在进行职业判断时,能从更复杂和深层次的角度去思考问题,但其是否做出更加全面和客观的会计判断则依赖于其职业道德水平的高低。因此会计判断在某种程度上也是一种伦理决策问题。Jones (1991)研究表明,伦理道德(如道德敏感度等)对会计信息提供者的伦理决策而言至关重要;Cooper 等(2008)则认为,伦理决策和伦理敏感度息息相关,要做出科学的伦理决策,就有必要对伦理道德进行学习;而 Bernardi 和 Arnold(1997)也发现,伦理道德水平较高的注册会计师更有可能发现财务舞弊。这些研究显示,会计从业人员的职业道德水平对会计判断质量存在重要影响。

由于在原则导向的会计准则模式下,会计判断质量影响着会计信息质量,同时会计判断是伦理决策和专业技能相结合的产物,故而,会计从业人员的职业道德水平高低将会决定其做出的会计判断是否合理,进而决定其所提供的会计信息质量。如若不对会计信息提供者的职业道德水平适时加以引导和规范,那么,企业提供的会计信息质量将会下降,甚至会出现会计舞弊和欺诈现象,其经济后果将直接体现为社会资源配置的扭曲,进而导致社会整体福利水平的降低。

根据认知发展模型(cognitive-developmental models),个人的道德发展水平会经过一系列复杂的提升,最终趋于成熟,并且个人道德发展的复杂性会影响他们解决道德困境的方式(Gaudine and Thorne, 2001)。现有的研究证实,道德发展水平会受到教育和培训的影响,同时基于道德发展水平及其他因素做出的道德决策是可以被干预和影响的(Libby and Thorne, 2007; Rule and Bebeau, 2005)。这些研究结论为实践活动提供了支撑,如会计行业历来重视对从业人员开展职业道德教育,各国也普遍通过制定各类《职业道德守则》对相关人员的行为进行规范。此类职业道德守则主要从形式上规定了从业者需要关注哪些因素以避免对职业判断造成不利影响,也提出了保持怎样的精神实质才能保证工作质量(如诚信、独立性、客观和公正等职业道德基本原则)。与形式要件相比,会计信息提供者如果能从精神实质上遵

循真实公允原则,做出符合道德约束的会计判断,会计信息的质量才更具有可靠性。但从精神实质方面进行直接监管的手段相当匮乏,其根源也在于相关研究进展缓慢、研究结论薄弱。如何从精神实质层面保持道德水准的研究主要集中在道德发展水平研究、伦理决策模型研究等领域,其与会计领域结合的相关研究则尚处探索阶段。为了更好地规范会计信息提供者的行为,提高会计信息的质量,引导资本市场良性发展,对会计领域的伦理道德发展进行相关研究就显得尤为重要。

三、伦理道德发展水平的测定方式

在当代心理学界,对道德发展这个概念的解释主要有两大学派,一个是弗洛伊德的精神分析学派,另一个是皮亚杰的认知心理学派。在会计行为研究领域,学者们一般采纳的是认知心理学派的分析思路。作为皮亚杰在道德发展研究领域的继承人,科尔伯格(Kohlberg, 1969)提出道德发展阶段模型(六种阶段三种水平),即道德发展会经历前因循水平(pre-conventional)、因循水平(conventional)、后因循与原则水平(post-conventional and principle)。处于越高的阶段意味着行为人在判断能力上有越高的成熟度,从而也能够做出更加复杂和全面的伦理决策。为了测试行为人的道德发展水平,Kohlberg与其同事一起开发了运用伦理判断访谈(moral judgment interview, MJT)方式测评道德发展水平的方法(Colby and Kohlberg, 1987)。20世纪90年代该方法在会计研究中的运用显示,当时注册会计师的平均道德发展水平仅处于因循水平。以Kohlberg的理论为基础发展而来的道德发展水平测试方法还有理想类型评定法(ideal type rating)、结构问题评分法(structural issue scoring)、标准问题评分法(standard issue scoring)。这些方法的使用较为复杂,对研究者的心理学知识要求较高。

另一种被广泛采用的测评方法是Rest(1986)提出的。Rest认为伦理行为的决策机制远非伦理判断一项内容所决定,而是由伦理敏感度、伦理判断、伦理动机和伦理品质四个部分构成的,并开发了问题界定测试量表(defining issues test, DIT)作为测评伦理判断能力的工具,即测评道德发展水平的工具。DIT方法通过P分,也即原则得分,来衡量个人在假定的伦理困境下决定该怎么做时,运用原则性的道德推理的百分比。P分越高,表明其道德发展水平也越高。由于MJT等方法对运用者的心理学知识要求较高,而DIT方法相对简单,故在会计伦理决策研究中获得广泛运用,如会计专业学生及会计从业人员的伦理推理能力(Massey and Thorne, 2006; Abdolmohammadi and Ariail, 2007; Scofield et al., 2004),审计师讨论对道德推理的影响(Thorne and Hartwick, 2001),会计专业学生的伦理教育问题(Thorne, 2001),会计从业人员进出会计行业的社会化选择问题(Bernardi and Arnold, 2004),人口统计特征与会计从业人员道德发展水平的关系(Maeda et al., 2009),政治意识形态对道德决策行为的影响(Fisher and Sweeney, 2002)等等。而Dedeke(2013)则对Rest(1986)伦理决策四阶段模型进行了改进和完善,他开创性地将神经认知(neuro-cognitive)领域的研究和社会直觉(social-intuitionist)领域的研究进行了交叉结合,研究开发了认知直觉模型(cognitive-intuitionist model),据此来研究个人伦理决策的形成。他认为,个人的伦理决策是由相互独立却又功能各异的五个因素组成的,这五个因素分别是:提出问题(issue framing),预先处理(pre-processing),道德判断(moral judgment),道德思考(moral reflection)以及道德动机(moral intent)。

在研究会计人员的道德能力时,早期的研究者仅采用了单维度的测量(Uni-dimensional measure)方式让被测者对特定的行为做出道德判断。但随着研究的深入,研究者对运用这种单维度测量方法能否反映复杂的道德决策行为提出了广泛质疑,这种方法既缺乏可靠性(Nunnally, 1978)也缺乏有效性(Cohen et al., 1993),同时无法研究伦理决策的形成机制。由于人们的伦理决策往往是多种复杂因素综合的结果,Reidenbach 和 Robin(1990)设计了多维度伦理测量(Multidimensional Ethics Measure, MEM)方式,通过道德准则(moral equity dimension)维度,相对主义维度(relativistic dimension)以及契约主义维度(contractual dimension)这三个维度,研究者对会计专业人员如何做出伦理决策进行了分析。结果表明,三个维度对伦理决策的影响效果是有差异的,道德准则维度在伦理判断中运用的最为广泛,而相对主义维度以及契约主义维度则根据面临的伦理问题的性质不同,对道德准则维度起到一定的支撑作用。由此可见, MEM 方法考虑了道德发展水平受复杂因素影响特征,有利于更深入地研究伦理决策的形成机制。此外,这种多维度的测量方法的效度和信度也都得到了很好的检验(Flory et al., 1992; Cohen et al., 1993)。

四、伦理决策机制对会计职业判断的影响

基于 Rest(1986)对伦理决策机制的分析,我们从伦理敏感度(moral sensitivity)、伦理判断(moral judgment)、伦理动机(moral motivation)和伦理品质(moral character)等方面探讨伦理决策机制对会计职业判断的影响。

(一) 伦理敏感度方面的会计研究

伦理敏感度指行为人在特定环境中识别伦理困境的能力,是行为人做出伦理判断进而做出伦理决策的前提和基础。专门针对伦理敏感度展开的研究比较少。Sean 等(2013)认为,组织良好的伦理氛围有助于个人伦理敏感度的提升。Lau(2010)的研究表明,商学院的学生在接受伦理教育之后,会表现出更高的伦理敏感性。随后, Martinov - Bennie 和 Mladenovic(2013)的研究也指出,会计专业学生的伦理敏感性可以通过对其实施伦理教育来得到提升,因为伦理教育会让学生们熟悉更多有关伦理的问题。Shaub(1997)则对注册会计师的文化背景、成长过程、个人经历、以及其所处的产业环境、组织环境对他们辨识伦理问题能力的影响进行了研究,界定了测量这些因素的方法。也有研究关注与其他职业相比,会计职业经验的积累和培训是否能导致更强的伦理敏感度。Jones(1991)指出个人伦理敏感度与其自身的敏感性相互作用,并影响伦理决策的每个环节。但由于缺乏具有可靠性的测量伦理敏感性的方法,这方面的研究非常少。

(二) 伦理判断(推理)方面的会计研究

与伦理敏感度的研究相比,由于 DIT 方法的广泛运用,对伦理判断(推理)方面的研究则非常丰富。Thorne 和 Hartwick(2001)就同级别审计师之间的非正式讨论对伦理推理的影响进行了研究,并将这种非正式的讨论分为两种,一种是规范性讨论(prescriptive discussion),表明审计师在遇到特定的伦理困境时应该怎么做;而另一种是权衡性讨论(deliberate discussion),表明审计师在遇到特定的伦理困境时实际上会怎样做。该研究显示,进行规范性讨论的审计师伦理推理水平与进行权衡性讨论的审计师伦理推理水平之间存有差异,规范性讨论意味着道德发展水平的高阶段,进行规范性讨论的审计师伦理推理水平要高于进行权衡性讨论的审计师伦理推理水平。此外, Thorne 等(2003)还进一步分析了不同制度背景下审计师

的伦理推理方面是否会存有差异。分析结果表明,较规范性讨论而言,制度背景更容易对审计师的权衡性讨论产生影响;美国严格的监管和法律环境会比加拿大更迫使审计师进行权衡性讨论。从 Thorne 等(2001,2003)以上的研究可以看出,当存在严格的监管和法律环境时,对制度的严格执行将迫使会计信息的提供者(如审计师)更倾向于进行权衡性讨论,也就是去研究实际上该如何做,从而避免被问责。在这种制度背景下,审计师们偏重于考虑如何去有效规避制度禁止区域,以避免惩罚,从而在一定程度上忽视对经济实质的判断。这与规则导向的会计准则制定之间存在某种相似性,都是以具体制度对行为进行约束,但由于行为的复杂性,其约束效果往往并不显著。更值得一提的是,Thorne(2001)还对会计专业的学生在解决具体的会计道德困境时,是否真正地运用了他们的道德认知能力进行了研究,发现会计专业的学生在面对实际的道德困境时,并没有完全运用自己的道德认知能力,而在解决有关假设性的道德困境时,反而对道德性方面的考虑要更多。但 Thorne 认为,这并不代表会计专业学生在道德认知能力方面的缺乏,相反,在面对具体的道德困境时,会计教育者应该鼓励学生进行更多的伦理道德方面的考虑。

Gaudine 和 Thorne(2001)则从情感方面对伦理判断进行了研究,并将情感分成了两维度,一是激发的情感,代表着个人情感状态表现的强烈程度,变化范围从保持冷静到外在的表现出的喜悦或沮丧;另一种则是情感的状态,包括积极的情绪和消极的情绪。Alice 认为,情感不是外生的、相对立的,而是内生的,是伦理决策过程中不可忽略的部分;激发的情感和积极的情绪会使人更容易识别道德困境,因此,相关企业应该关注员工的情感变化。Rest 等(1999)的研究表明,一般成年人的伦理推理能力 P 分数为 40,但是对会计专业学生和职业会计师伦理推理能力进行研究后显示,其 P 分数的均值明显低于 40。Thoma 等(2008)认为,存在这种现象的原因是在具体的专业问题测试中会计专业的最佳决策方案更少。但是这一现象,实际上值得人们进行更为深入的研究,而并非仅仅指责研究方法中存在的问题。

在会计专业人员进入或退出会计行业的社会化选择问题上,Ponemon(1992)发现会计师事务所中的高层级人员在道德发展水平上具有更低的 P 分数,即会计师事务所中存在低道德发展水平的人驱逐高道德发展水平的人的现象。这一结论为学术界广泛引用(截至 2010 年该论文被引用 52 次)。Bernardi 和 Arnold(1997)发现高道德发展水平的男性和低道德发展水平的女性与其各自的对比组相比更容易离开会计行业,这意味着留在会计行业中的人往往是低道德发展水平的男性和高道德发展水平的女性。但 2004 年的两项研究(Scofield et al.,2004; Bernardi and Arnold,2004)又对上述结论提出了质疑。因此,事务所内部的社会化选择问题还需要在更为细致的层面上进行研究和解释。

性别特征与会计从业人员道德发展水平的关系研究中,女性一直比男性拥有更高的道德发展水平分数,但差距是非常小的(Thoma,1986)。最近的一项研究显示(Maeda et al.,2009),在控制了环境、年龄和教育水平后,女性的道德发展水平比男性的稳定高出 4 分,而且这一现象并不局限于会计行业。政治意识形态与道德发展水平关系的早期研究显示,前者对后者存在影响。但 Bailey 等(2005)对注册会计师的研究指出,政治意识形态并不是导致道德发展水平差异的主要因素,不过,在研究中考考虑政治意识形态能增加统计检验力。对这一问题有很多社会学和心理学方面的研究,但在会计方面持续关注该问题的人并不多。

(三) 伦理动机和伦理品质方面的会计研究

伦理判断在伦理动机的促动下表现为具体的伦理行为后,重复性的行为会形成一定的

伦理品质,这些伦理品质会进一步支撑行为人以后在特定情境中履行特有行为的意愿。伦理判断研究只能揭示行为人如何认定伦理价值概念,不能衡量与其他价值观念相比较行为伦理价值观念的强度,即其他价值观念可能取代伦理价值观念对行为产生最终影响。伦理动机和伦理品质研究侧重于确认制度、个人及环境特征对会计审计人员最终履行伦理行为的影响。

因此,有学者质疑,基于原则的伦理推理差异是否真的影响会计从业人员的实际行为? Jeffrey 等(1996)认为 DIT 测定为处于高阶段道德发展水平的人不一定是行为更道德的人,特别是在职业道德准则并没有提出高要求的情况下,这一现象更为明显。Jefrey 等(2005)的研究表明,高阶段道德推理水平的审计师在面临高额的审计费用时更容易发布虚假的审计报告;而当市场的经济罚金增加时,这种现象会随之下降。类似的,Au 和 Wong(2000)认为,认知性的道德发展水平与伦理判断之间呈负向关系,亦即道德发展水平越高的人,其伦理判断(推理)能力是较弱的。

关于伦理推理能力如何在伦理动机和伦理品质的影响下最终形成伦理行为的相关研究成果较少。Libby 和 Thorne(2007)从品质伦理视角(virtue ethics perspective)出发,以 Pincoff(1986)发展的 55 种审计师道德清单为基础,重新定义了自己的李克特式量表,并对该量表的合理性和有效性进行了验证。他们将审计师的品质区分为导致职业判断形成的品质和促使职业判断得到执行的品质,后者主要包括职业谨慎态度、勤勉、协作、勇敢、机智。Rule 和 Bebeau(2005)在对牙医的调查中指出,在专业性职业中伦理动机对教育和培训具有敏感性,对单纯的经验积累却不具有敏感性,这一结论证明了持续进行后续教育的重要性。但是,如前所述,高道德发展水平的人不一定不会从事非道德行为,什么时候“好人”会做“坏事”?这需要研究者辨识更重要的因素,比如体制、个性、环境情景等。Arjoon(2008)指出,最终的伦理行为是外在环境因素和内在个性因素相互作用的均衡结果。

国外对伦理判断能力的研究较多,而对影响伦理判断能力的伦理敏感性以及伦理判断怎样转化为伦理行动都缺乏研究,特别是缺乏从整体上全面研究会判断中的伦理决策机制。在会计行业中,如何培养“好人”?如何保证“好人”只做“好事”?如何引导“坏人”做“好事”?这些问题的答案都需要建立在对会计判断中伦理决策形成机制的更深入探索之上。

五、国内相关研究现状及评价

国内关于会计伦理方面的研究起步较晚,早期的大部分研究都仅仅停留在对会计伦理进行理论分析的阶段。如陈汉文和韩洪灵(2005)基于公共契约观的视角对我国注册会计师的职业道德进行了界定,认为其是注册会计师职业服务商品质量的隐性合约,而合约的每一次“重签”都是多因素(如利益关联度、公众期望差、政府管制等)影响的结果。柳木华(2009)通过分析美国会计职业行为守则中内部分歧最大的关于广告和招揽的 502 规则的历次修订,指出影响会计职业道德准则变迁的五因素(包括社会文化、政治法律、内部垄断利益、职业诉求及内部纷争),这是用具体案例分析来对陈汉文和韩洪灵(2005)一文进行的补充和完善,两者都强调了利益和法律在制定会计职业道德准则中的角色和作用。但柳木华(2009)则进一步强调了社会文化因素,该因素在伍中信和沈辉(2007)中也得以体现。伍中信和沈辉(2007)通过研究我国儒家伦理文化并对伦理理论进行概括,认为我国会计伦理道德的研究仅仅停留在“德行论”的视角,有必要从“规范论”进行新的研究。此外,也有学者

如崔宏(2006)则从职业道德的内在逻辑入手,认为会计职业道德不仅是“自律”与“他律”(政府管制)的结合,更是会计职业界的法,是注册会计师应该而且必须遵守的义务;韩传模和郝景昭(2002)则从会计信息严重失真角度揭示了我国目前会计信息提供者道德失范的现象;韩洪灵和陈汉文(2007)从契约理论视角强调了保持会计职业道德的重要性。上述研究多数是阐述行为人应该怎么做才符合职业道德要求,属于规范性研究。

最近几年,我国对于会计伦理方面的实证性研究逐渐丰富,但相关文献还是较少。苏文兵等(2011)参照 Thorne 设计的测量工具,并结合 Rest 的 P-score 方法,首次就不同文化背景及会计教育环境下,会计专业学生在审计伦理水平上是否存在差异进行了比较;通过分析中美及台湾地区会计专业学生对三个不同审计伦理困境案例回答的 P 条目(原则性条目)得分和 M 条目(无意义条目)得分的高低,发现会计教育对审计伦理的影响比文化背景的影响更为重要,且中国大陆在伦理教育方面存在较大提升空间。李宗彦(2014)以我国高校现存的审计教育国际化项目为研究背景,从横向(同一年级国际化项目组与非国际化项目组)和纵向(不同年级之间)两个维度进一步证实了我国审计学生的伦理判断水平能够通过教育得到提升。谭艳艳和汤湘希(2012)对影响会计从业人员的伦理意向也即伦理决策方面的因素(如态度、主观规范、认知行为控制等)进行了统计和回归,发现我国会计人员的伦理意向主要受态度和主观规范的影响,且与企业的组织文化相关。付宏琳(2014)则采用更为简洁的 DIT2 方法,通过分析合伙人和审计经理之间以及男性与女性注册会计师之间道德判断能力的差异,对我国注册会计师级别和性别对道德判断能力的影响进行了探讨,结果表明,任职级别对注册会计师的道德判断能力有正面效应,而性别则对道德判断能力无影响。上述研究标志着我国会计伦理研究领域的进步,但仍然需要对会计信息提供者的伦理行为模式进行更为深入的研究,如影响各类会计信息提供者的道德发展水平的因素,会计信息提供者在面临伦理困境时如何做出伦理决策等。

基于对国内外相关文献的探讨,我们可以发现,现有研究既缺乏对东方文化背景下会计判断中的伦理决策过程的深入研究,也缺乏从整合视角将会计判断与道德发展水平联系在一起的研究。因此,进一步的研究可以从以下方面展开:(1)以中国制度为背景,深入研究会计信息提供者在会计判断过程中伦理决策的形成过程、影响因素及发生机制。运用现有的会计判断及伦理研究方面的成果,系统研究中国会计信息提供者在会计判断中面临的伦理决策问题,探寻不同的文化背景下伦理决策行为的差异,丰富会计判断及会计伦理决策的理论研究内容。(2)对不同类别会计信息提供者的伦理道德发展水平进行测评。这类研究能为中国会计信息提供者的道德发展水平提供实证数据,而不是单一的案例研究,或能减轻典型事件导致市场参与者对会计信息提供者的伦理道德发展水平产生认知上的偏见。(3)由于最终的会计信息质量不是会计人员单方面决定的,因此,会计信息的提供者不应该狭义的界定为企业内部的会计从业人员。企业外部的会计信息使用者获取的会计信息,一般是企业内部的会计审计人员、企业高管层及企业外部审计师共同作用的结果。相关研究的对象应该逐步扩展为广义的会计信息提供者,这样才能为会计信息质量研究问题提供一个整合视角的行为研究结论。

参考文献:

- 1.陈汉文、韩洪灵,2005:《注册会计师职业道德准则之变迁——基于公共合约观的描述与分析》,《审计研

- 究》第3期。
2. 崔宏, 2006:《职业特征、规范定位、道德恪守——对注册会计师为什么要遵守职业道德问题的一个回答》,《审计研究》第6期。
 3. 付宏琳, 2014:《会计师事务所运营效率影响因素研究*——基于注册会计师级别的实验证据》,《审计研究》第2期。
 4. 韩洪灵、陈汉文, 2007:《会计职业道德之性质与实施:契约理论视角的解说》,《当代财经》第2期。
 5. 韩传模、郝景昭, 2002:《会计职业道德的失范与重塑》,《会计研究》第5期。
 6. 李宗彦, 2014:《审计伦理判断能力能否通过教育提高——基于审计教育国际化项目的实验研究》,《审计研究》第3期。
 7. 柳木华, 2009:《哪些因素决定了会计职业道德守则的变迁——以 AICPA 职业行为守则 502 规则为例》,《审计研究》第2期。
 8. 苏文兵、周齐武、丹蒙·弗莱明、王兵, 2011:《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》,《审计与经济研究》第6期。
 9. 谭艳艳、汤湘希, 2012:《会计伦理决策影响因素研究——基于计划行为理论的检验》,《会计研究》第9期。
 10. 伍中信、沈辉, 2007:《会计职业伦理研究的方法论特征及突破方向》,《湖南财经高等专科学校学报》第2期。
 11. Abdolmohammadi, M. J., and D. Ariail. 2007. "A Test of the Selection-socialization Theory in Moral Reasoning of CPAs in Industry Practice." *Science and Engineering Ethics* 21(2): 271-292.
 12. Arjoon, S. 2008. "Reconciling Situational Social Psychology with Virtue Ethics." *International Journal of Management Reviews* 10(3): 221-243.
 13. Au, A., and D. Wong. 2000. "The Impact of Guanxi on the Ethical Decision-making Process of Auditors: An Exploratory Study on Chinese CPA's in Hong Kong." *Journal of Business Ethics* 28(1): 87-93.
 14. Bailey, C. D., T. J. Phillips, and S. B. Scofield. 2005. "Does 'Political Bias' in the DIT or DIT-2 Threaten Validity in Studies of CPAs?" *Behavioral Research in Accounting* 17(1): 23-42.
 15. Bernardi, R. A., and D. F. Arnold. 1997. "An Examination of Moral Development within Public Accounting by Gender, Staff Level, and Firm." *Contemporary Accounting Research* 14(4): 653-668.
 16. Bernardi, R. A., and D. F. Arnold. 2004. "Testing the Inverted-U Phenomenon in Moral Development on Recently Promoted Senior Managers and Partners." *Contemporary Accounting Research* 21(2): 353-367.
 17. Cohen, J. R., L. W. Pant, and D. J. Sharp. 1993. "A Validation and Extension of a Multi-dimensional Ethics Scale." *Journal of Business Ethics* 12(1): 13-26.
 18. Colby, A., and L. Kohlberg. 1987. *The Measurement of Moral Judgment Standard Issue Scoring Manual*. UK: Cambridge, Cambridge University Press.
 19. Cooper, B. J., P. Leung, D. Dellaportas, B. Jackling, and G. Wong. 2008. "Ethical Education for Accounting Students: A Toolkit Approach." *Accounting Education: An International Journal* 17(4): 405-430.
 20. Dedeke, A. 2013. "A Cognitive-intuitionist Model of Moral Judgment." *Journal of Business Ethics* 126(3): 437-457.
 21. Fisher, D. G., and J. Sweeney. 2002. "Morality vs. Ideology: Implications for Accounting Ethics Research." *Advances in Accounting Behavioral Research* 5: 141-160.
 22. Flory, S. M., T. J. Phillips, R. E. Reidenbach, and D. P. Robin. 1992. "A Multi-dimensional Analysis of Selected Ethical Issues in Accounting." *The Accounting Review* 67(2): 283-302.
 23. Gaudine, A., and Linda Thorne. 2001. "Emotion and Ethical Decision-making in Organizations." *Journal of Business Ethics* 31(2): 175-187.
 24. Jeffrey, W. S., R. S. Galen, P. S. Brian, T. Linda, and R. S. Olusegun Wallace. 2005. "A Reexamination of Behavior in Experimental Audit Markets: The Effects of Moral Reasoning and Economic Incentives on Auditor Reporting and Fees *." *Contemporary Accounting Research* 22(1): 229-264.
 25. Jeffrey, C., N. Weatherholt, and Steven Lo. 1996. "Ethical Development, Professional Commitment and Rule Observance Attitudes: A Study of Auditors in Taiwan." *The International Journal of Accounting* 31(3): 365-379.
 26. Jones, T. M. 1991. "Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-Contingent Model." *The Academy of Management Review* 16(2): 366-395.
 27. Kohlberg, L. 1969. "Stage and Sequence: The Cognitive-developmental Approach to Socialization." In *Handbook of Socialization Theory and Research*. Edited by D. A. Goslined, 347-480. Chicago: Rand McNally.
 28. Lau, C. L. 2010. "A Step Forward: Ethics Education Matters!" *Journal of Business Ethics* 92(4): 565-584.
 29. Libby, R., R. J. Bloomfield, and M. W. Nelson. 2003. "Experimental Research in Financial Accounting." *Accounting, Organizations and Society* 27(8): 775-810.

- 30.Libby, T., and Linda Thorne.2007.“The Development of a Measure of Auditors’ Virtue.” *Journal of Business Ethic* 71(1):89-99.
- 31.Lord, A.T., and F.T.DeZoort. 2001.“The Impact of Commitment and Moral Reasoning on Auditors’ Responses to Social Influence.” *Accounting, Organizations and Society* 26(3):215-235.
- 32.Maeda, Y., S.J.Thoma, and M.J.Bebeau. 2009.“Understanding the Relationship Between Moral Judgment Development and Individual Characteristics: The Role of Educational Contexts.” *Journal of Educational Psychology* 101(1): 233-247.
- 33.Martinov-Bennie, N., and Rosina Mladenovic.2013.“Investigation of the Impact of an Ethical Framework and an Integrated Ethics Education on Accounting Student’s Ethical Sensitivity and Judgement.” *Journal of Business Ethics* 127(1):189-203.
- 34.Massey, D. W., and L. Thorne. 2006.“The Impact of Task Information Feedback on Ethical Reasoning.” *Behavioral Research in Accounting* 18(1): 103-116.
- 35.Ponemon, L.1992.“Ethical Reasoning and Selection-socialization in Accounting.” *Accounting, Organization and Society* 17(3-4):239-258.
- 36.Reidenbach, R.E., and D.P.Robin.1990.“Toward the Development of a Multidimensional Scale for Improving Evaluations of Business Ethics.” *Journal of Business Ethics* 9(8):639-653.
- 37.Rest, J.R.1986.“Moral Development: Advances in Theory and Research.” *Journal of Business Ethics* 42(1): 71-79.
- 38.Rest, J., D.Narvaez, M. Bebeau, and Stephen J. Thoma.1999.*Post-conventional Moral Thinking: A Neo-Kohlbergian Approach*, Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
- 39.Rule, J. T., and M. Bebeau. 2005.*Dentists Who Care: Inspiring Stories of Professional Commitment*.Chicago, IL: Quintessence Publishing Co.
- 40.Scofield, S. B., T. J. Phillips Jr.and C. D. Bailey.2004.“An Empirical Reanalysis of the Selection Socialization Hypothesis: A Research Note.” *Accounting, Organizations and Society* 29(5-6): 543-563.
- 41.Sean, V., N.Seong-Hyun, H.W.David, and H.Callie.2013.“Ethical Context and Ethical Decision Making: Examination of an Alternative Statistical Approach for Identifying Variable Relationships.” *Journal of Business Ethic* 124(3):509-526.
- 42.Shaub, M. K.1997.“Commentary on the Relationship between an Individual’s Values and Perceptions of Moral Intensity: An Empirical Study.” *Behavioral Research in Accounting* 9(Supple): 41-49.
- 43.Solomon, I., and K. T. Trotman.2003.“Experimental Judgment and Decision Research in Auditing: The First 25 Years of AOS.” *Accounting, Organizations and Society* 28(4):395-412.
- 44.Sprinkle, G. B. 2003.“Perspectives on Experimental Research in Managerial Accounting.” *Accounting, organizations and Society* 28(2-3): 287-318.
- 45.Thoma, S. J.1986.“Estimating Gender Difference in the Comprehension and Preference of Moral Issue.” *Developmental Review* 6(2):165-180.
- 46.Thoma, S. J., M. J. Bebeau, and A. Bolland. 2008.“The Role of Moral Judgment in Context-specific Professional Decision-making.” In *Getting Involved: Global Citizenship Development and Sources of Moral Values*. Edited by Fritz K Oser and Wiel Veugelers, 147-160. Amsterdam, The Netherlands:Sense Publishers.
- 47.Thorne, L. 2001.“Refocusing Ethics Education in Accounting: An Examination of Accounting Students’ Tendency to Use Their Cognitive Moral Capability.” *Journal of Accounting Education* 19(2):103-117.
- 48.Thorne, L., and J. Hartwick.2001.“The Directional Effects of Discussion on Auditors’ Moral Reasoning.” *Contemporary Accounting Research* 18(2):337-61.
- 49.Thorne, L., D. Massey and Michel Magnan.2003.“Institutional Context and Auditors’ Moral Reasoning: A Canada-US Comparison.” *Journal of Business Ethics* 43(4):305-321.

An Exploration on Behavior Research about Effects of Moral Development on Quality of Accounting Information

Liu Yingfei and Zheng Danni

(Economics and Management School of Wuhan University)

Abstract: High-quality accounting information is the foundation of stable development of capital market. Although the existing researches have discussed the factors that affect the quality of accounting information from different perspectives, there is no comprehensive research on the accounting practitioners’ behavior patterns, especially the research on the effects of moral

development level on accounting information quality, and the problem is particularly prominent in the academic research in China. This paper argues that, the moral level of accounting practitioners will affect their accounting judgements, and then determine the quality of accounting information provided in the principle-based accounting standards mode; Through the analysis of foreign relevant researches, this paper fully introduces the process that the accounting practitioners apply their ethical sensitivity to identifying ethical dilemmas, making ethical judgment, and eventually forming the ethical character under the spur of ethical motivation. Meanwhile, it points out that, in order to improve the accounting information quality of China's capital market and better regulate the behavior of accounting information providers, it is necessary to make more in-depth research in the aspects of moral development level of accounting practitioners under the institutional background of China.

Keywords: Quality of Accounting Information, Ethical Judgment, Moral Development, Ethical Dilemma

JEL Classification: M40, Z13

(责任编辑:彭爽)

(上接第 84 页)

15. Berthelemy, J. C., and A. Varousdakis. 1996. *Models of Financial Development and Growth: A Survey of Recent Literature*. London: Niels Hermes and Robert Lensink, Routledge.
16. Hellman, T., K. Murdock, and J. Stiglitz. 1997. "Financial Restraint: Towards a New Paradigm." In *The Role of Government in East Asian Economic Development: Comparative Institutional Analysis*. Edited by M. Aoki, H-K. Kim, and M. Okuno-Fujiwara, 163-207. Oxford: Clarendon Press.
17. Mckimmon, Ronald I. 1973. *Money and Capital in Economic Development*. Washington, D.C.: Brookings Institution.
18. Mertens, K. 2008. "Deposit Rate Ceilings and Monetary Transmission in the US." *Journal of Monetary Economics* 55(7): 1290-1302.
19. Shaw, Edward S. 1973. *Financing Deepening in Economic Development*. Oxford: Oxford University Press.
20. Smets, F., and R. Wouter. 2007. "Shocks and Frictions in US Business Cycles: A Bayesian DSGE Approach." *American Economic Review* 97(3): 586-606.

Impacts of the Interest Rate Marketization on China's Economy Growth Quality: A New Interpretation

Li Ping and Feng Mengli

(School of Economics, Southwestern University of Finance and Economics)

Abstract: Impacts of the interest rate marketization on macroeconomic is a field which the current comprehensively deepening reform innovation theory and practice focus on. Most existing literature is focusing on impacts of the interest rate marketization on economic growth, but the correlation of the interest rate marketization and the economic growth quality is a new direction to be in-depth discussion and research. In this paper, we try to measure the interest rate marketization on three aspects to form the index depending on the actual situation of China's current interest rate marketization; And try to select ten indicators from three dimensions to measure the China's economic growth quality comprehensively. We adopt the method of empirical analysis to reveal the inherent relations and the function mechanism among the interest rate marketization and economic growth quality, and provide a new explanation the interest rate marketization effects on China's economic growth quality. Finally, this paper presents the guidance advice of relevant policy.

Keywords: Interest Rate Marketization, Economic Growth Quality, Mechanism of Action

JEL Classification: E44, O16

(责任编辑:彭爽)