

# 我国会计职业道德缺失的传统哲学诠释

厦门集美大学财经学院 胡志勇

**【摘要】** 会计职业道德与会计信息一样也是一种公共产品,其生产者既包括企业管理者、会计人员、注册会计师这些与会计信息生产直接相关的人员,又包括政府主管部门、监管部门、中介机构这些与会计信息生产间接相关的机构。那么,作为公共产品的会计信息出现问题后究竟由谁来负责呢?本文试图采用《周易》阐述的哲学方法,分析与会计信息这种公共产品紧密相关的会计职业道德缺失的原因,并借鉴传统哲学模式,阐释各个主体的责任,探寻各个主体的职业道德,尤其是会计职业道德回归的途径。

**【关键词】** 会计职业道德 传统哲学模式 地方政府

我国会计职业道德严重缺失已对经济秩序造成破坏,由此引发了会计学术界对道德回归的广泛而深入的研究。采用我国古代著作《周易》所阐述的哲学思想来探讨我国会计职业道德缺失的原因与治理,这是一件很有意义的事情。《周易》中的《讼》所描述的系统状况与当前职业道德缺失的社会现实具有很强的相似性,将此系统模式运用于对会计职业道德缺失的分析,能得出较全面、系统的结论。由于我国会计职业道德缺失的原因是多方面的,因而对其治理已超出了会计领域本身所涉及的范围,难度也更大。通过对传统哲学模式里面的“爻辞”与“象辞”的诠释,从中可以得到启示。根据“爻辞”与“象辞”的寓意(本文第二部分将对此做具体阐述),地方政府在会计职业道德建设中起着关键的作用。因而对会计职业道德缺失的治理措施首先是规范地方政府行为,其次才是规范企业及其他市场主体(企业管理者、会计人员、会计师事务所及注册会计师)的行为。

## 一、传统哲学模式引入的现实性

近些年来,学术界对我国会计职业道德缺失原因的分析与治理已做了大量的工作,取得了一定的成效。会计职业道德作为多方参与生产的一种公共产品,当这种公共产品出现质量问题时,公众的矛头难免就直指所有参与的生产者,包括会计师事务所及注册会计师、企业管理者、会计人员、证监会、地方政府等都成为被指责的对象。而有些学者把会计职业道德缺失造成会计信息失真的原因归咎于会计制度的缺失,主张从西方发达国家引进成熟的会计制度。这些研究和主张都有一定的道理,对治理会计秩序,提高会计职业道德水准起到了一定的作用。但目前的研究和一些论断有一定的片面性,还不够辩证,还没有抓住问题的实质。

那么,我国会计职业道德缺失的实质是什么呢?本文根据我国传统哲学模式可将事物的主体(上述会计职业道德的相关者)放置到一个简单的系统中来观察和分析,从而理清系统(会计职业道德相关者)的主次及各自的责任,从而抓住主要矛盾,制定相应的治理制度,调整各责任主体的行为,促使会计职业道德沿着正确的途径回归。

《周易》在《讼》中描述的传统哲学模式有六十四种,即六十四卦,它代表六十四种不同的时空系统。采用传统哲学模式对当前的经济问题进行分析并不是牵强附会,而是有一定根据的:①朴素的系统论的运用;②绝对运动与相对静止理论的简单运用;③简单的矛盾论的运用;④局部与整体论的运用;⑤具体问题具体分析方法的运用。此模式有六个层次,即六“爻”。在时间上它代表六个不同的阶段,在空间上它代表不同主体。如果我们运用此模式进行空间分析,则以一国而言,第一“爻”代表市场(企业);第二“爻”与第五“爻”是系统的两个中心位置,分别代表地方政府与中央政府;第四“爻”代表政府主管部门;第六“爻”代表社会主导思想;而第三“爻”代表市场中介机构(如会计师事务所),与第六“爻”相对应(其行为直接影响社会主导思想的实现)。

当今社会盛行的市场竞争可以从《讼》所阐述的“系统”中看到其影子。六十四种模式为人类社会不同时空所具有的形式,每一模式代表不同性质与状况的时空系统,其中只有《讼》是竞争的意思,竞争的起源是资源稀缺。《讼》中的“系统”由于竞争显得不和谐,因而其社会福利并不高。卦辞阐述这一点说:讼,有孚,窒惕,中吉,终凶。利见大人,不利涉大川。意思是说:竞争,有所收获,但气氛沉闷得令人窒息,环境险恶得让人心惊胆战,中间或许有吉利的事,但最终结果是不好的。如果这种“系统”有公正的权威人士或机构主持制定与维护竞争规则,则可以保证适度的竞争;若没有,最好不要盲目参与竞争。在《讼》中的“系统”里,由于不正当的竞争,以致出现“导之以利,齐之以刑,民免而无耻”的现象,这是一个道德沦丧的社会系统,与我国目前会计职业道德严重缺失的状况似乎有点相似,研究它可以从中受到启发。

## 二、我国会计职业道德缺失的传统哲学诠释

我国目前会计职业道德缺失的状况比较严重,从披露的案例看,有企业领导以权谋私制造虚假会计信息的;有会计人员因财或因色做假账行骗的;有地方政府为本地利益或地方官员一己之利而参与制造虚假会计信息的。虚假的会计信息损害了许多信息使用者的利益,其中主要的受害者有政府

与企业外部投资者。会计职业道德缺失究竟谁之过?前文介绍《讼》体现的传统哲学,对我国目前会计职业道德缺失做出了很好的诠释。《讼》的第一“爻”、第二“爻”、第三“爻”的性质与“爻位”不符,换言之,第一“爻”、第三“爻”为奇数位,其“爻”象理应为阳,第二“爻”为偶数“爻”,其“爻”象不会是阳。“爻”象不佳“爻”辞就不好。这些“爻”象的性质在现实中表现为:第二“爻”为阳的意思是,地方政府的职权不明确,其权力过大,地方政府过多介入市场,在地方利益的作用下,其行为往往与国家整体利益相悖(《讼》的第二“爻”“爻”辞指出了主体的这种行为特征)。在近几年披露的上市公司会计信息失真的案例中,地方政府与地方官员的身影屡屡出现,或直接参与造假,或左右地方会计师事务所造假等,其中的利害关系就在于它已牵扯到地方政府利益、地方官员利益。

企业作为一个整体处于系统的最低层次,如果要在《讼》中的“系统”里找到位置,那也只能是初“爻”。初“爻”的性质为阴,依附第二“爻”,这表示地方企业并没有真正实现独立经营。有一些文章将会计职业道德的主要责任归咎于企业的管理者与会计人员,这是有失公正的。在一个不完善的市场经济体系中(即《讼》描述的“系统”),企业的管理者与会计人员都是弱势主体,他们的力量不足以与第二“爻”的地方政府抗争。按趋利避害的原则,这两类主体主要有两种选择:参与造假与另谋高就。《讼》的初“爻”“爻”辞是:不永所事,小有言,终吉。意思是说,不能自始至终地从事自己的工作,会招致流言中伤,但到大环境变化时就得到吉利。从实际情况看,我国国有企业的许多领导者与会计人员在企业产权不明晰、企业管理混乱时以权谋私,结果在近几年政府的“审计风暴”中纷纷浮出水面;而那些厌恶、反对造假的人,虽遭受到一段时间的压制,但他们终究会得到肯定;有些不参与造假、被迫离开岗位的人最终找到了自己的位置。

第三“爻”所指代的主体的行为对整个“系统”起关键性影响。因为《周易》的六“爻”都两两相应(第三“爻”应第六“爻”),第三“爻”指代的是社会中介机构,其行为直接影响社会竞争所提倡的公平、公正、公开、平等、自愿的原则。就我国现实情况来看,地方保护主义盛行,会计师事务所的地域性相当强,地方政府与地方官员曾一度操持会计师事务所的“生死”权,以致会计师事务所不能独立进行审计与出具审计报告。时至今日,这种状况在各地还不同程度地存在,这已经成为我国会计职业道德回归的严重阻碍。学术界有文章指责会计师事务所的注册会计师业务水平与会计职业道德,希望通过会计职业道德教育寻求道德回归。有些学者或实务界人士把会计职业道德缺失归咎于会计师事务所激烈的竞争,认为会计师事务所为“口粮”不惜牺牲职业道德。这些观点看似有道理,但实际上是一种偏见。

我国地方保护主义盛行是个痼疾,地方政府和官员的“手”不恰当地干预市场,而会计师事务所的生存与业绩好坏与地方政府和官员有着千丝万缕的联系,地方出现一种怪现象:现有的会计师事务所因竞争激烈接不到业务而干耗着,然而新的会计师事务所却在不断地兴起。国际性的会计师事务所在我国业务拓展缓慢,一些国际性的会计师事务所为了自身发展竟也“入乡随俗”,参与造假。种种纷杂的现象靠现

有的经济学分析方法是很难分清是非的。但是采用传统哲学模式可直接而形象地分析其中原委。

为了分析的方便,本文将我国目前的会计师事务所分为两大类:一类是跨区域的、有较大实力的会计师事务所;一类是区域性的、实力较小的会计师事务所。前者的职业道德水准对整个经济系统的公正、公开、公平影响较大,将它归于《讼》中的“系统”的第三“爻”是合适的。第三“爻”“爻”辞是:食旧德,贞厉,终吉,或从王事,无成。意思是说,靠以往的道德生存(依赖与地方政府以往形成的关系办事),最后能获得吉利是很艰难的,而持这种观念的人要想从事伟大的事业更是不可能的。根据“爻”辞的论断,联系我国目前的情况,可以看出跨区域的、有较大实力的会计师事务所在我国这场经济变革中处于“尴尬”地位。西方的会计师事务所组成的协会对整个国家的会计制度的生成与会计职业道德有相当的话语权。而我国的会计师事务所在第四“爻”政府主管部门(财政部、证监会等)与行为不规范的地方政府之间求生,实在艰难。后一类的会计师事务所的业务规模较小,其职业道德水准对经济系统的影响有限,且其生存严重依赖于地方政府的关系,故将之归入《讼》中的“系统”的初“爻”,其命运与国有企业的领导者和会计人员相同。由此看来,将我国会计职业道德缺失过多地归咎于会计师事务所是有失公允的。

那么,会计职业道德问题是否源于会计制度的缺失呢?如果是这样,问题的解决办法就是搬进一套先进的会计制度。但利用复杂而苛刻的制度进行管理会滋生许多弊端,这点在传统哲学中也有所阐述。如《观》这部书说,“观”者,制度蔚然可“观”。“观”之后必然“噬嗑”,“噬嗑”者,依律用刑也。“噬嗑”之后“贲”,“贲”者,修饰也(俗称造假)。美国在近些年屡曝会计丑闻,这正印证了“观”中的哲理。显然,忽视国情而照搬他国会计制度的做法是要不得的。

### 三、我国会计职业道德回归的哲学启示

对寻求我国会计职业道德的回归,本文的观点与会计学界的看法并没有冲突,诸如加强政府监管力度、加强会计职业道德教育、建立会计师事务所自律互查制度、建立上市公司审计委员会制度、加大对造假的企业领导者与会计人员的惩罚力度、完善企业内部控制制度等。笔者认为,采用传统哲学模式来分析这些问题,主要是要分清诸多治理措施的轻重缓急,切实认识到我国会计职业道德问题不仅仅是会计领域的问题,其实质是整个经济体制内在矛盾的反映。

根据前文的分析,企业的领导者与会计人员是会计职业道德的直接生产者,所以他们往往成为关注的焦点。实际上,地方政府的权限过大,地方政府同时充当管理者与经营者的两重身份才是问题的症结之所在。如果希望用制度规范企业领导者与会计人员的行为,那么地方政府的行为首先要受到制度的约束。从财政学角度讲,建立地方公共财政体制已成为解决会计职业道德问题的关键环节。目前,我国正积极推行公共财政制度,如政府采购制度、国库集中支付制度、部门预算制度等。这些措施在传统哲学模式上表现为,《讼》卦的第二“爻”由阳转阴(表示地方政府提供公共产品而相对无为)。地方政府的规范行为将有利于地方市场的完善,有利于地方建立良好的法律环境,也有利于企业合法经营,有利于



# 基于价值链的企业并购目标及动因分析

湖南商学院 周驾华

**【摘要】** 本文以价值链为理论基础,并以价值链为主线对企业的并购目标和动因进行了分析,指出企业的并购一定要符合三个条件,即:提升企业核心竞争力;提高顾客价值;加强企业利益相关者之间的关系。以此为基础,文章还分析了我国企业现阶段并购行为的不足和应该注意的方面。

**【关键词】** 价值链 并购 目标 动因

企业并购是指企业之间的合并、兼并和收购。在市场经济发达的国家,企业越来越依靠兼并、收购手段来拓展经营,实现生产和资本的集中,实现企业对外扩张壮大、快速成长的目标。自19世纪末20世纪初美国发生第一次企业并购浪潮以来,企业并购活动方兴未艾,一浪高过一浪,至今,世界范围内已经历了五次大的并购浪潮。20世纪90年代中期以来,随着我国改革开放的深入发展和WTO的加入,迫切需要借鉴发达国家的经验将企业尽快做强、做大。而运用并购策略集中现有企业的实力和优势,进行产业结构优化和企业重组,加快企业改革,组建有国际竞争力的大公司、大集团成了必然

的选择。因此,加强对企业并购问题的研究,为企业的并购实践提供理论指导,具有重要的意义。

本文试图从微观角度来考察企业并购的动因及其并购收益的相关问题,以企业的价值链为主线,从价值链的角度来分析和研究并购的动因、效应及其他相关问题,主要围绕三个问题展开论述,即:①并购能否使企业形成和提高核心竞争力;②并购能否提高企业的顾客价值;③并购能否全面协调企业各利益相关群体的关系。这三个命题决定了并购企业能否快速、持续地成长,是衡量并购效益及并购成败的三个主要指标,同时也是企业做出并购决策的关键。

用制度规范企业领导者与会计人员的行为。

当地方政府得到治理,地方会计师事务所的恶性竞争就可以通过市场机制得到解决。会计师事务所的数量过多与规模过小而不利于服务质量的提高,根据市场的自然规律,过度竞争的结果是合并与关闭,市场将自动形成较大规模与高质量的会计师事务所。当地方政府行为规范后,会计师事务所的行为相对独立,其审计行为与出具的审计报告将具有较强的公正性。这种局面正如《讼》中“系统”的第一“爻”、第二“爻”、第三“爻”都得到了治理一样,即第三“爻”的性质发生根本转变,《讼》卦变为《同人》卦。《同人》者,平等、协同之意。在这种经济系统中,会计信息在政府、企业领导者、会计人员和注册会计师平等、公开、公正的分工协作中产生。《同人》者,与人同“物”必归焉。在全球经济一体化的今天,地方政府应该有全国市场、国际一体化市场的理念,开阔眼界,使自己的行为方式尽量与国际接轨,如此才能“来百工,招远人”,从而促进地方经济的繁荣。

通过用传统哲学来分析地方政府、企业领导者、会计人员、会计师事务所的相应责任、治理顺序与治理方法,目的是要促使整个会计系统乃至经济系统发生由《讼》卦到《同人》卦的变化。但这是否就是治理的终结呢?当然不是,《同人》卦只是带来地方政府与地方市场的规范,其第四“爻”为阳,表示政府主管部门在经济一体化与多元化面前尚缺乏灵活管理,思维方式尚不能适应新的形势,工作懈怠,打不开新局面,这在“爻”辞得到明确的解释——“乘其墉”。如果政府主

管部门能灵活管理,根据不同时期不同地方采用相应制度,那么就能实现“百物备矣”。而《同人》卦的第四“爻”因此由阳转阴,经济系统便从《同人》变为《家人》。《家人》是一个得到治理的系统。当然,本文仅从哲学角度指出各主体的行为原则与要求,具体的灵活的政策法令还需进一步研究探讨。

综上所述,会计职业道德缺失是一个系统问题,寻求会计职业道德回归的首要措施是治理地方政府,规范地方政府的行为;其次是用制度规范市场主体(企业领导者、会计人员、会计师事务所及注册会计师等)的行为。同时,中央政府的主管部门(财政部、证监会等)应采取更加灵活的管理方式、方法,提高监管的效率。

## 主要参考文献

- ①潘立新. 会计监管的质疑与进一步诠释. 财经论丛, 2004;3
- ②陈侃劳. 会计监管的基本模式与国际经验. 陕西审计, 2004;1
- ③陈瑛瑛. 完善我国会计监管的几点思考. 金融与经济, 2004;10
- ④余玉苗. 美国注册会计师职业界同业互查制度. 审计与经济研究, 2000;1
- ⑤彭晓英, 叶立新. 证券市场会计监管的博弈分析. 辽宁工程技术大学学报, 2004;5
- ⑥沈菊. 完善企业治理结构, 加强内部会计监管. 立信会计学院学报, 2004;4