

基于解释结构模型的会计职业道德要素层次分析

柴鑫涛 程宏伟

(四川大学商学院, 四川 成都 610065)

摘要: 会计职业道德是一般社会公德在会计工作中的具体体现, 引导、制约会计行为。会计职业道德作为一种意识形态范畴, 其由多种要素构成, 并且各要素之间存在一定的层级关系。研究会计职业道德各要素之间的层级关系对发挥会计职业道德指导、评价与教化的功能具有重要指导意义。本文基于解释结构模型对会计职业道德要素进行了层次分析, 将六个元素分为四个层次、其彼此联系、协同发展, 共同构成了一个全面的、发展的会计职业道德体系。

关键词: 会计职业道德; 解释结构模型; 层次分析

在社会经济日益复杂化的今天, 会计界存在很多会计人员道德缺失的行为: 造假账、出具虚假财务报告、贪污受贿、甚至偷税漏税、挪用公款等问题屡见不鲜; 因此而造成的会计信息失真, 会严重危害市场经济秩序的运行。会计职业道德, 指在会计职业活动中应当遵循的、体现会计职业特征的、调整会计职业关系的各种经济关系的职业行为准则和规范。会计职业道德作为一种意识形态范畴, 其由多种要素构成, 各要素之间相互制约或促进, 存在一定的层级关系。要提高会计人员道德水平, 需要了解要素间的层级关系, 因为某一要素的完善需要次级别要素的存在或完善为基础。本文从系统角度出发对会计职业道德各组成要素之间的层级关系进行了识别, 这对提高会计人员道德素质、提高会计人员专业技能和专业素质、促进资本市场有效运行和市场经济稳定发展具有重要意义。

一、ISM模型简介及操作步骤

1. ISM模型简介

解释结构模型 (Interpretative Structural Modeling, ISM) 是结构模型化技术的一种, 可以通过逻辑运算将一个变量众多、关系复杂而结构不清晰的系统转化为一个多层递进的结构模型。通过该多层递进的结构模型, 各变量之间的关系被条理化层次化的显示。

2. ISM模型操作步骤

Step1 变量之间因果关系确定。

Step2 建立邻接矩阵: 邻接矩阵采用0-1变量直观显示各变量之间是否具有直接的因果关系, 矩阵用A表示。

Step3 建立可达矩阵: 可达矩阵采用0-1变量直观显示各变量之间所有的直接和间接联系, 矩阵用M表示, 在矩阵A+I的基础上通过布尔代数运算规则得到。

Step4 提炼层次结构: ISM模型有固定方法提炼出各变量所在的层次结构。

Step5 绘制层次关系结构图: 将各个层次结构转换为更直观的层次关系结构图形式。

二、模型构建过程

对企业预算管理系统涉及的6个要素: 会计工作作风、会计职业技能、会计工作纪律、会计工作态度、会计职业责任及会计职业理想分别命名为S1、S2、S3、S4、S5、S6。

Step1 变量之间因果关系确定: 通过相关文献确定各变量间的因果关系如表格1:

表格1 变量间直接关系与间接关系汇总

直接关系	会计工作纪律 ← 会计工作作风
	会计职业技能 ← 会计工作作风
	会计工作态度 ← 会计职业技能
	会计工作态度 ← 会计工作纪律
	会计职业责任 ← 会计工作作风
	会计职业理想 ← 会计职业责任
	会计职业理想 ← 会计工作态度
间接关系	会计职业理想 ← 会计工作作风
	会计工作态度 ← 会计工作作风
	会计职业理想 ← 会计职业技能
	会计职业理想 ← 会计工作纪律

Step2 建立邻接矩阵: 邻接矩阵采用0-1变量直观显示各变量之间是否具有直接的因果关系, 矩阵用A表示。由表1可得:

$$A = \begin{bmatrix} 0 & 1 & 1 & 1 & 0 & 1 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 1 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 1 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 & 1 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 & 1 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \end{bmatrix}$$

矩阵A按行从上到下、从左到右依次是会计工作作风、会计职业技能、会计工作纪律、会计职业责任、会计工作态度和会计职业理想。

Step3 建立可达矩阵: 可达矩阵采用0-1变量直观显示各变量之间所有的直接和间接联系, 矩阵用M表示, 可达矩阵一般在A+I的基础上通过布尔代数运算规则得到:

$$M = \begin{bmatrix} 1 & 1 & 1 & 1 & 1 & 1 \\ 0 & 1 & 0 & 0 & 1 & 1 \\ 0 & 0 & 1 & 0 & 1 & 1 \\ 0 & 0 & 0 & 1 & 0 & 1 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 1 & 1 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 & 1 \end{bmatrix}$$

矩阵M从上到下、从左到右依次是会计工作作风、会计职业技能、会计工作纪律、会计职业责任、会计工作态度和会计职业理想。

Step4 提炼层次结构: 需通过区域划分和级别划分两步提炼层次结构。

1. 区域划分

区域划分将系统分成若干个相互独立的, 没有直接或间接影响的子系统, 主要是希望找出可达集、先行集、初始集。将每个变量的可达集记为R, 先行集记为A, 初始集记为B, 运算得到各变量对应的集合如表格2; 可知, 初始集B={S₁}, 由于初始集仅有一个元素, 所以系统仅存在一个区域。

基金项目: 国家社会科学基金项目“生态成本补偿与资源型企业税负公允性研究”(项目编号: 14BJY025)

表格2 变量对应可达集、先行集和初始集

变量S	可达集R	先行集A	$R \cap A$	B
S1	1, 2, 3, 4, 5, 6	1	1	√
S2	2, 5, 6	1, 2	2	×
S3	3, 5, 6	1, 3	3	×
S4	4, 6	1, 4	4	×
S5	5, 6	1, 2, 3, 5	5	×
S6	6	1, 2, 3, 4, 5, 6	6	×

2. 级别划分

级别划分希望能将所有变量按相互间的因果关系划分为相应的层级。ISM模型中规定，当某一变量对应的集合R和A满足等式： $R \cap A=R$ 时，该变量属于第一层级，即层级划分中的最高层级。划分出第一层级后，剩余变量重新计算可达集即初始集，提取下一层级，直到所有变量被提取完毕。表格2中仅有变量S6的集合满足 $R \cap A=R$ ，将其划分为第一层级，剔除后对应的可达集、先行集和初始集如下：

表格3 提取第一层后变量对应可达集、先行集和初始集

变量S	可达集R	先行集A	$R \cap A$
S1	1, 2, 3, 4, 5	1	1
S2	2, 5	1, 2	2
S3	3, 5	1, 3	3
S4	4	1, 4	4
S5	5	1, 2, 3, 5	5

表格3中变量S4和S5的集合满足 $R \cap A=R$ ，所以S4和S5被划分为第二层级，进一步剔除S4和S5后各变量对应的可达集、先行集和初始集如下：

表格4 提取第二层后变量对应可达集、先行集和初始集

变量S	可达集R	先行集A	$R \cap A$
S1	1, 2, 3	1	1
S2	2	1, 2	2
S3	3	1, 3	3

表格4中变量S2和S3的集合满足 $R \cap A=R$ ，所以S2和S3被划分为第三层级，进一步剔除S2和S3后各变量对应的可达集、先行集和初始集如下：

表格5 提取第三层后变量对应可达集、先行集和初始集

变量S	可达集R	先行集A	$R \cap A$
S1	1	1	1

表格5中变量S1的集合满足 $R \cap A=R$ ，所以S1被划分为第四层级，所有变量被划分完毕。

Step5 绘制层次关系结构图：通过Step4中的区域划分和级别划分，各层级所含变量汇总如图1所示。

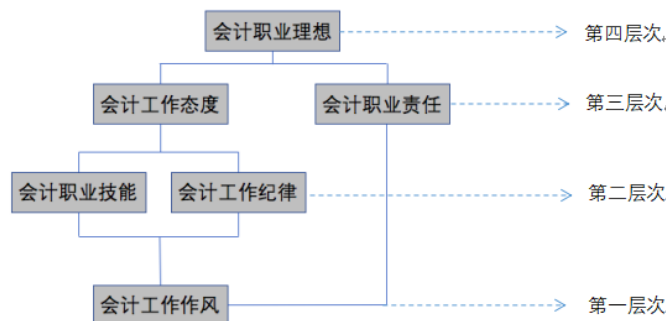


图1 ISM模型层次关系结构图

三、模型结果解释

1. 会计工作作风

它是会计人员在长期工作实践中形成的习惯力量，是职业道德在会计工作中连续贯彻的体现。在工作中严谨仔细，一丝不苟，勤俭理财，严格按会计规范办事，自觉抵制非首先因素的侵袭等等，均是良好的会计工作作风。会计工作作风作为会计职业道德构成要素的第一层级，正是会计职业道德职业性的体现，会计职业道德是会计职业界提出的，与会计职业活动紧密相连，具有鲜明的会计职业特征。

2. 会计工作纪律与职业职能

即会计工作的保密性、廉正性与超然性。这三种性质既是维护和贯彻会计职业道德的保证，也是评价会计行为的一种标准。会计职业技能包括完成会计工作所必要的知识以及所需要的工作能力与经验，它是会计人员圆满完成会计工作的技术条件。会计工作纪律与会计职业技能作为会计职业道德构成要素的第二层次，既是第一层次会计工作作风的具体体现，又是下一层次的基础性因素。

3. 会计职业责任与工作态度

即会计人员担任某项职务或从事某项工作后就应承担（或被赋予）的相应义务。职责与职权相互关联。会计职责是会计职业道德规范的核心，也是评价会计行为的主要标准。会计工作态度是指会计工作的职业特征要求会计人员在从事会计活动时，既认真负责，精益求精，又积极主动，富有创造性。这是会计人员履行职责义务的基础。会计职业责任与会计工作态度作为会计职业道德构成要素的延伸性层次，主要是在会计工作纪律与会计职业技能的基础上进一步规范会计行为，使会计工作圆满完成。

4. 会计职业理想

会计人员的择业目标，或维持生计，或发展个性，或承担社会义务，或兼而有之。它是会计职业道德的灵魂。会计工作作风、会计工作纪律、会计职业责任、会计职业技能和会计工作态度均以会计职业理想为核心，会计职业理想的树立离不开会计工作作风、会计工作纪律、会计职业责任、会计职业技能和会计工作态度五个要素的协同发展。同时，会计职业理想对会计工作作风、会计工作纪律、会计职业责任、会计职业技能和会计工作态度五个要素的发展又积极的促进作用。因此，会计职业理想处于会计职业道德构成要素的最高层次。

参考文献

- [1] 韩传模,郝景昭. 会计职业道德的失范与重塑[J]. 会计研究, 2002,(5): 19-22.
- [2] 于增彪. 略论我国会计职业道德[J]. 会计研究, 1996,(10): 9-14.
- [3] 吴水澎,刘启亮. 会计制度公共领域与会计职业道德[J]. 会计研究, 2005,(11): 3-7.
- [4] 《会计人员职业道德与自律机制研究》课题组. 会计职业道德的自律机制[J]. 会计研究, 2001,(1): 38-42.
- [5] 熊剑春. 会计职业道德与会计信息质量[J]. 财会通讯, 2011,(15): 17-20.
- [6] 王宛秋,张永安. 基于解释结构模型的企业技术并购协同效应影响因素分析[J]. 科学学与科学技术管理, 2009, 30 (4): 104-109.
- [7] Xiao D, Zhu G, Xu Z. Analysis of influence factors of corporate technology innovation based on interpretative structural model[A]. International Conference on Industrial Engineering and Engineering Management[C]. 2009: 1943-1947.