试论会计文化对我国会计准则国际化趋同的影响

张 晶 曹彦栋(博士)

(青岛理工大学商学院 青岛 266520)

【摘要】在国际化趋同的我国会计准则的制定、推广应用和创新发展中,会计文化发挥了不容忽视的作用。本文通过对我国会计文化的表现及特征的分析,探究会计文化对我国会计准则国际化趋同的影响,并提出建议。

【关键词】会计文化 会计准则 国际化趋同

一、引言

2007年我国新会计准则的实施,标志着我国会计准则国际化趋同已基本完成,并且发展态势良好。研究人员利用霍夫斯蒂德在1980年提出的文化理论和格雷在1988年提出的会计亚文化观,剖析各国的会计准则和惯例,认为文化差异是导致会计准则和实务差异的原因之一。因此,在对我国会计准则国际化趋同事业的发展持有乐观态度的同时,也不能忽视会计文化对此产生的影响。

本文从我国会计准则(以下简称CAS)和国际会计准则(以下简称IAS)的差异角度来分析我国会计文化的特征,进而探究在会计准则的制定、推广应用和创新发展三个方面,会计文化对我国会计准则国际化趋同产生的影响,并就如何加强适合我国会计准则国际趋同事业发展的会计文化建设提出几点建议。

二、我国会计文化的特征

我国学者自20世纪90年代开始研究会计文化并基本建立了我国会计文化的基本框架,较为有代表性的成果是张云的《中国会计文化研究》。研究人员主要通过会计发展史和传统文化来研究会计文化,并将会计文化定义为广义和狭义两种。多数学者认同广义的会计文化定义,即人类参照和传承的有关会计及相关学科的所有精神财富和物质财富集合;少数认同狭义的会计文化定义,即有关会计的精神财富。综合学者们的研究后,我们认为我国会计文化是法律管制重于职业化、统一性多于灵活性、稳健主义大于乐观主义,崇尚集体主义、信息相对保密的文化,是兼具社会性、时代性、多元性、并存性、主体性、团队协作性、超前性、竞争性、国际性、防范性的文化。我国会计文化的主要特征有以下几点:

一是法律法规管制为导向,会计价值较统一。CAS与IAS的某些差异折射出我国会计文化更加细致化和规范化的特点。比如,对存货成本费用计量中低值易耗品和包装物摊销的处理,IAS并未做规定,而CAS却单独规定采用一次转销法或者五五摊销法对其进行摊销,计入相关资产的成本或者当期损益。这样做的弊处是,在我国详细法律法规引导下,会计人员个人职业能力的发挥受到更多的约束,其职业化水平较发达国家略低;好处是,由于我国在会计法规和会计实务的规范上采用强制性手段,在会计制度和会计法规的制订与实施上强调全国一致,会计人员基本以法律法规为依据进行会计处理,使得我国会计价值更加统一。

二是会计人员较保守,其行为有集体主义特征。CAS与IAS的某些差异也反映出我国会计文化更加保守的特点。比如,对于以前期间已确认的资产减值损失,IAS允许在有迹象表明以前年度确认的资产减值损失不再存在或已减少的情况下,将资产减值损失转回,CAS则为了防止利润操纵而规定均不得转回。在相对保守的会计文化影响下,我国会计人员逐渐形成了审慎稳健的职业态度,例如,有些会计人员为降低风险,会按超过国家规定的0.5%的比例来计提应收账款坏账准备。另外,我国的会计人员有明显的集体主义的行为特征,对于不利于企业的会计信息,他们倾向对外只报告规定必须披露的部分,而向与企业管理活动和资本融通活动相关的人士报告更多信息,从而维护企业利益。

三是透明性不高,会计行为依赖伦理道德。我国会计文化透明性不高,首先,表现为会计信息的提供不完全依赖市场。比如,在规定固定资产计价时,IAS规定考虑包括资产重估和折现在内的公允价值的影响,公允价值的获取来自市场;而CAS则规定以其历史成本或净值计价,数据不来自市场。其次,表现为会计准则中要求披露的事项较少,除了关联方披露的准则以外,IAS在披露上的规定要比CAS的详尽。我国企业多数不情愿或尽可能推迟向外界公布企业有关的重大决策信息,在年度报告中不对报表有关数据进行充分、公允的揭示,其原因在于:在我国现有会计环境下,透明性偏低反而有利于保护企业利益,其一是企业可以防止与真实业务资料相关的会计信息被滥用,从而保持企业的竞争力;其二是企业可以从公众及投资机构手中获得更多的资金支持,使企业获得更多的竞争筹码。根据前文提到的会计人员具有的集体主义特征,会计人员在工作中,有可能会根据个人的道德判断选择更有利于保护企业利益但与准则相悖的会计处理方式。

三、会计文化对我国会计准则国际化趋同的影响

由于我国的会计文化独具特色，因此充分认识我国会计文化对我国会计准则国际化趋同影响就显得尤为重要。

1. 对制定我国国际化趋同的会计准则的影响。在准则制定方法上，IAS 以原则为导向，而 CAS 则以原则和规则两者相结合为导向来制定准则。这种差异部分来自于会计文化的不同，西方会计文化强调个人主义、倾向激进主义，而我国的会计文化强调法律作用、倾向保守主义。因此，为推动我国国际化趋同事业的发展，在制定准则时，我国应适当突出“原则”导向，同时控制具体会计准则数量，为会计人员更好地发挥职业能力提供空间。在准则制定目标上，CAS 和 IAS 几乎相同，都是以“有助于使用者做出经济决策”和“反映管理层受托责任的履行情况”为会计目标，但由于国情不同，CAS 仍脱离不了将旧会计准则中“满足国家宏观经济管理的需要”作为首要目标。所以，在制定我国会计准则时，要借鉴国际会计准则，在满足国家宏观经济管理需要的前提下，进一步满足其他利益相关者和企业管理的需要。

2. 对推广应用我国国际化趋同的会计准则的影响。一是对“会计人员”素质要求的影响。IAS 的制度结构与 CAS 不同，它不属于法规体系，却具有较强的约束力；它不规范会计记录，却能通过由企业根据会计确认、计量和报告准则自行处理而达到会计信息的质量要求。IAS 更注重会计人员的专业胜任能力，给予了会计人员更大的发挥空间。因此我国会计人员要想在国际会计准则趋同和经济全球化的大趋势下有所作为，就必须尽量提高个人专业能力和职业判断能力，尽快适应会计准则的更新换代。

二是对协调“法制”和“人治”的影响。我国会计文化强调法制重于人治，但在会计准则的实际操作中，会计行为的约束却主要依靠会计人员的个人素质和职业道德。尽管廉洁奉公、无私奉献是每个会计人员的行为准则，已成为我国会计文化的一个重要方面，但是守不住道德防线，做假账、挪用公款等犯罪行为依然存在。所以在推广新会计准则时，不仅要重视会计法律法规的落实，还要注重会计人员职业道德水平的提高。

三是对“社会成本”要求的影响。在推广应用国际化趋同的新会计准则时，应注意其社会成本及影响力的大小。根据心理学家丹尼尔·卡尼曼的观点，理性有限的人在做决策时会用容易评价的标准来判断新事物。在会计准则国际化趋同过程中，学者们偏向理想主义，主要考虑学术价值、创新程度和未来使用价值，而会计从业人员及企业则偏向功利主义，主要考虑经济利益、投资机会和便捷程度。所以学者们的研究往往超前于实际应用，会导致学术研究和准则推行与我国企业的实际应用之间出现距离。会计人员应该尽量减少这种距离造成的社会成本，促进会计准则国际化趋同在我国的推广。

3. 对我国国际会计准则趋同事业的影响。会计的演化与发展在很大程度上受本国传统文化和外来文化的影响，我国会计准则国际化趋同事业的发展和创新离不开我国文化的引导。一方面，“天行健，君子以自强不息”的思想鼓励会计人员知难而进、奋发进取，对引进国外先进的会计理论与做法、国家化与国际化的有机统一起到促进作用。另一方面，“述而不作，信而好古”、“以不变应万变”的思想导致我国会计人员忽视个性的培养，束缚了其创造性的发挥，此类保守的会计文化不利于我国国际会计准则趋同事业的改革与发展。由此可知，我国的会计文化对我国会计准则国际化趋同事业的发展和创新的影响是有利也有弊，我们只有扬长避短开拓创新，才能促进我国会计准则国际化事业持续健康的发展。

综上所述，在以 IAS 为参照标准制定会计准则时，要以会计信息质量的高低为依据，以功利尺度和道德尺度相结合为原则，普及和应用与国际会计准则趋同的我国会计准则，同时高度重视我国会计文化建设，全面提升会计从业人员的综合素质和专业胜任能力，不断发展创新我国会计准则国际化趋同事业。

四、建议及结论

1. 以人为本，提高会计人员素质。会计文化最主要的“携带者”是会计人员，会计准则最主要的“执行者”是会计人员。可以说，会计人员的素质是决定会计文化水平高低和会计准则国际化趋同快慢的关键因素。所以在推动会计文化发展、促进会计准则国际化趋同时，要加大对对会计人员的教育培训力度，不断提高会计人员专业能力和职业道德水平。

2. 求同存异，加强法律法规约束。由于我国企业行情的不同，会计人员才情的不同，必须要进一步加强法律法规的约束，设下限来提高会计信息的整体水平，从而推动市场有效机制的完善，企业责任意识的增强，会计人员职业素养的提高。下限的设定要求同更要存异，鼓励经营良好的企业和高素质的会计人员表现得更好，激励不尽人意的企业和素质不高的会计人员努力超越下限。这要求在制定会计法律法规时，要实地考察企业情况，掌握企业的真实状况，制定出企业和会计人员“普遍可以接受、努力可以实现、尽力可以更好”的下限，为我国会计文化发展和会计准则国际化趋同事业奠定良好的制度基础。

3. 谋求发展，兼顾市场和企业现状。对于企业来说，生存是根本，对于市场来说，发展是必须，企业的好坏和市场的优劣直接影响到我国会计文化及国际化趋同的环境。由此，在制定会计准则时，不仅要借鉴 IAS 的规定，还应考虑到我国企业和市场的实际情况，统筹兼顾好提高企业的经营管理效率、建设市场的有效机制、完善我国的会计文化和国际趋同进程四方面的关系。

总的来说，我国会计文化建设既要吸取我国传统会计文化的精华，又要借鉴国际会计文化的先进之处；既要遵循整体性原则、共性原则和持续性原则，坚持系统思想和整体观点，又要在原有基础上与时俱进地发展会计文化；既要保持会计法制建设的步伐，又要不断提高会计人员的整体素质；最终建立起既有中国文化特色又能适应国际发展的会计文化体系。

主要参考文献

1. 郭桂航.论会计国际化与我国的会计文化建设.国际经贸探索，2010；11

2. 郭张云.中国会计文化研究.大连：大连出版社，2009