

会计文化研究相关问题探讨

杨仲杰 赵明荣

(扬州工业职业技术学院 江苏扬州 225127)

【摘要】 上世纪七八十年代国外开始研究会计文化,而国内于上世纪九十年代初开始研究。我国学者对会计文化的概念、内容、结构等进行了研究,对会计文化研究的意义和方法等进行了探讨,这些可以分为会计文化理论研究、会计文化比较研究和会计文化建设研究等方面,其存在的问题是研究意义不明确、对会计文化的定义过宽,尚未形成完整的会计文化研究的理论框架和研究重点不突出等。我们认为会计文化是会计人员的职业行为方式,需要建立科学的会计文化研究的理论框架,会计文化研究在不同条件下的研究重点应有不同,我们应在准确测量现存会计文化的前提下指出会计文化的变革方向。

【关键词】 会计文化 理论框架 文化模式

一、引言

文化在一定程度上代表了一个国家的软实力。会计文化作为一种职业文化,具有文化(产品)的普遍性和自身的特殊性。国内学术界研究会计文化已过去 20 多年,在取得一定成果的同时也存在一些问题,找到这些问题并加以分析和化解是本文的目的。

会计文化研究在很大程度上受 20 世纪 60 年代企业文化研究热潮的影响,并受社会文化研究的影响。1975 年,美国学者拉德鲍(Radebaugh)等在研究秘鲁会计规则制定过程中开始注意社会价值观对会计规则的影响,1986 年美国会计学会和施耐德(Schreuder)先后主办会计文化研讨会,1987 年在布鲁塞尔召开类似研讨会,1988 年英国学者格雷(Gray)把荷兰学者霍夫斯蒂德(Hofstede)提出的四个文化维度移植于会计文化研究发现了国家间会计文化差异,1990 年亚太地区会计学术交流会上将会计文化列为专题进行了讨论。1995 年贝奥伊(Ahmed Riahi-Belkaoui)出版《会计的文化塑形》(The Cultural Shaping of Accounting)一书,提出“会计中的文化相对论”概念,认为文化决定了个人面对会计或审计现象的认知功能,并决定会计研究的发展。

经研究,在 CNKI 检索国内公开发表的以“会计文化”、“会计价值观”、“会计道德”、“会计职业道德”、“会计伦理”、“会计哲学”、“会计行为”、“会计意识”、“会计思维”、“会计精神”和“会计思想”等为题的论文超过三千篇,其中不包括两万多篇有关会计制度和准则的文献,研究生论文也有涉及“会计文化”。通过检索国家数字图书馆和笔者所掌握的资料,以“会计伦理”为题的包括译作在内的著作有 4 部,以劳秦汉的《会计伦理学概论》为代表,以“会计思维”为题的著作 1 部,以“会计哲学”为题的著作 2 部,以于玉林的《现代会计哲学》为代表,以“会计道德”为题的专著有 3 部,以叶陈刚《会计道德研究》为代表,以“会计职业道德”为题的专著和教材有十多部

(不包括会计从业资格证辅导教材)。

国内会计文化研究大体可以分为三个阶段。从 1990 年 3 月至 1993 年 6 月为会计文化研究的发起阶段,标志为 1990 年 3 月刘开瑞在《财经理论与实践》发表《会计文化初探》一文,正式提出“会计文化”概念,以及毛伯林在国内会计权威刊物《会计研究》1993 年 6 月发表《关于会计文化若干问题的研究》一文。此后至 2009 年 7 月为会计文化研究的细化和系统化阶段,在此期间产生了大量的关于中国传统和现代会计文化的规范研究结论,会计精神和会计道德、会计价值观等方面的研究也富有成效,说明会计文化研究已经进入核心领域,标志是汤湘希等关于会计价值观的综述性文章《社会价值观·企业价值观·管理价值观·会计价值观》的发表。2009 年 1 月张云以博士学位论文为基础的《中国会计文化研究》的出版标志着会计文化研究进入系统化研究阶段。第三个阶段为 2009 年 8 月至今,其中,劳秦汉 2010 年出版的《会计文化概论》也是对会计文化理论研究的有益探索。

20 多年来国内对会计文化的概念、内容、结构等进行了研究,对会计文化研究的意义和方法等进行了探讨,可以分为会计文化理论研究、会计文化比较研究和会计文化建设研究等方面。自从笔者 2005 年不完全统计后,会计文化研究文献已大大增长,在实证研究方法的应用和系统化等方面已取得一定进展,并且学者也指出了会计文化研究的一些问题,但对问题的分析还需要深入。

二、会计文化研究的意义和会计文化的定义

为什么要研究会计文化?从国际会计角度,Ray Carrol (1990)认为只有了解并尊重各国现存会计文化,才可以发现影响会计准则和实务的方法,才能找出不同国家会计实务的差别,解决跨国公司特殊会计问题,同时,会计信念体系和价值体系可通过政治、经济、立法、教育等手段加以改革,从而使会计文化朝着有利于各国会计准则协调的方向发展,形成新

的国际化会计文化。贝克奥伊(2004)则认为会计中文化研究的必要性在于:为会计模型和理论建立约束、评估文化和生态因素对会计行为的影响、对(会计人员)心理功能方面的决定作用、识别不同文化下的不同会计方法和行为可能性等。国内学者认为会计文化研究有助于提高会计信息的质量、形成共同的价值观、提高会计人员素质、消除会计组织内部的各种矛盾和冲突、完善会计理论和学科体系等。以上可以概括为通过文化环境对会计的影响据以理解会计准则和实务,通过研究会计文化改进会计信息质量,及通过会计文化研究发现新的文化方向等。总体上,国内学者赋予会计文化研究更多的期望,尤其希望通过会计文化研究“治理”假账,树立诚信之风。

对会计文化研究意义的认识与会计文化定义相关。会计文化研究起因于企业文化研究,受社会文化研究的深刻影响。纵观国内会计文化研究,都尽管强调核心的精神文化,但基本都使用国内的广义社会文化研究,即所有与会计人员活动有关的就是会计文化,基本采用数学的集合即“总和”定义方式。概念是人类基本思维方式之一,是通过把事物的共同点加以概括并抽象形成的,它由内涵和外延构成,内涵是实质,而外延是范围,如果定义概念只有外延列举显然是缺乏抽象思维的表现。美国人类学家克鲁伯和克拉克洪通过对一百多种文化概念的梳理,提出文化是外显或内隐的行为模式的定义。文化就是人类历史凝结成的稳定的生存方式,它通常以自发的文化模式或自觉的文化精神的方式存在(衣俊卿,2005)。人们的行为方式可以通过物质形式、制度形式或精神形式表现出来。会计文化是会计人员提供财务信息的职业行为方式,它通过符号来进行运用学习或传授,其核心包括历史衍生及选择而形成的传统观念,尤其是价值观念,它是会计人员活动的产物,也是约束会计人员行为的因素,会计文化也是变化的。

文化研究重点在于确定自在的文化模式是什么,自觉的文化精神又是什么,说到底,研究文化的意义在于确定特定时代、特定人群和特定地域中占主导地位的人们行为方式,并预测人群的行为方式和一定的行为结果。会计文化作为文化体系的分支亦然,这是研究会计文化的意义所在。会计文化研究的目的在于确认现行会计文化并为未来会计文化指明方向。社会文化往往是从一定时间和空间跨度的民族和区域角度研究文化现象的,企业文化则是在社会文化环境(连续的空间)中结合经济实体的企业进行研究。显然,会计文化与二者不同,如果社会文化和企业文化是一种空间文化,那么,会计文化显然是一种职业文化,既受大空间的社会环境影响,又受小空间的企业文化阻隔,既由会计职业性质决定,也受会计人员行为动机影响。如果社会文化研究的目标在于确定更合理和可持续稳定的人们的生存方式,企业文化研究的目的在于可持续地实现利润目标的话,那么,会计文化的研究目标显然在于按照一定标准让会计人员积极参与企业管理并提供相关、可靠的经济信息。会计文化研究离开会计职业属性(与会计性质和会计目标相关)就会偏离其特殊性,也失去研究意义。

三、关于会计文化研究的理论框架和重点

1. 如何研究会计文化。这是一个重要问题,但还没有形

成完整的框架。首先是现有研究方面,刘开瑞(2011)选取1990~2008年间关于会计文化研究的238篇文章,经量化研究后认为,国内学者主要是从会计文化理论、会计文化比较和会计文化建设三个领域进行研究:会计理论方面主要包括会计文化概念、内容与要素、层次的划分、特征、功能等;会计文化比较是将不同时期、不同国别、不同行业、不同企业等进行的比较分析;而会计文化建设主要集中于建设目标方面。这三个方面的研究是有意义的,但作为会计文化研究的理论框架还不全面。

其次是会计文化的内容或构成方面。学界一般从广义和狭义两个方面界定会计文化。狭义会计文化是指在长期的会计实践活动中形成的为所有(或大多数)成员所接受或共同享有的带有会计特色的价值取向行为方式、会计反映和监督作风、会计精神、道德规范、发展目标和思想意识等因素的总和,其核心内容是呈现出来的以个体心理为基础的群体价值观(刘骏,1992)。广义的会计文化,作为人类文化体系的一个分支,是指在特定的社会、经济、文化的背景下,从长期中外会计实践中创造、形成的为会计人员所共同享有,具有引导、凝聚、激励、约束会计群体,体现民族特色,从而增进会计活力,推进会计管理现代化进程的会计物质财富和精神财富的总和(毛伯林,1993)。

广义的会计文化形成三要素和四要素结构,一般包括狭义的会计文化。“三要素”包括会计物质文化、会计制度文化和会计精神文化:会计物质文化即会计的产品、外在的物质性的硬件,包括各种会计物质生活资料,会计工作环境、工作设施等基本设施设备,以及会计人员使用的工具和媒介等;会计制度文化是会计人员思维的方式和行为的准则,包括各种会计法规、会计制度、会计惯例、职业职业道德等具有强制性和权威性的法律法规规范和会计管理体系和体制等;会计精神文化指在物质文化和制度文化基础上形成会计人员的思想意识、精神面貌、心理素质、价值观念、信仰等。这三个要素成为从外到里的层次性的同心圆结构(刘开瑞,1990;冯巧根,1993)。

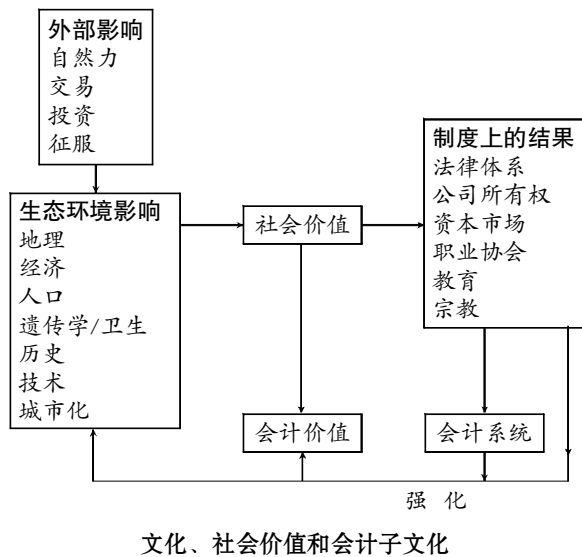
主张“四要素说”的,主要有两种观点。第一种观点是对上述三要素说的扩展,在第一和第二层次之间增加“会计行为文化”层次,指会计行为主体的行为方式、价值取向、动机和行为环境等(张云,2009)。还提出了“会计组织文化”层次,包括会计组织机构、会计人员人际关系、会计系统运行状况等,会计组织是会计管理活动的领导机构,优良的会计组织文化有利于把会计物质文化与精神文化协调融合为一个整体(刘开瑞,1994)。

主张“四要素说”的第二种观点认为会计文化从系统宏观角度应该包括会计活动过程要素、会计活动结果要素、会计精神现象要素和会计精神本质要素,会计活动过程要素包括直接会计活动过程,比如体制、会计组织、制度、教育等,会计活动结果要素包括符合一定质量要求的会计信息资料、会计应用型人才等,会计的精神现象要素包括以会计价值观为核心的各种会计观念、会计行为准则、思维方式、会计惯例、会计信条、会计准则以及会计人员的精神风貌和会计知体系等等,会

计精神本质要素主要是指会计科研、会计教育、会计实际工作者所具有的为推动社会经济及职业本身发展而全身心投入乃至为之献身的职业理想和职业追求(毛柏林,1993)。

总之,会计文化的物质、制度和精神三要素及类似结构为会计文化结构的主流观点,继承了社会文化研究中“人化”观点,是与“自然”相对的概念,是对社会文化研究结果的移植。但作为会计文化研究的框架是不够的。

1988年格雷(Gray)把文化与会计联系起来形成一个框架(见下图),并以四个维度的会计价值观区分了不同国家会计文化的特征。他首次把地域作为变量引入会计文化研究,形成了地域会计文化的一些有益结论,而且充分考虑到会计文化的环境并结合会计的部分特性,是有些“会计”的会计文化,可以作为会计文化研究框架的参考,问题是他没有全面考虑会计性质和会计工作,也没有动态的会计文化变化,且是典型的文化“西方中心论”。



总体上,目前的会计文化研究要么缺少环境、职业性、会计人员的行为或联系会计目标等的研究,或者是缺失时间维度和空间维度,使得会计文化成为静态的僵硬的东西。

2. 关于会计文化研究的重点问题。会计文化研究一方面缺乏一个科学的框架,另一方面就现有研究来看重点不突出。尽管学界也意识到会计文化的核心在于精神方面,而且对其内容进行了研究,比如会计精神文化包括会计的思想意识、精神面貌、心理素质、会计反映和监督哲学、审美观念等,可以概括为会计共同价值观、会计职业道德和会计精神等方面。学界对这几个方面的构成和具体内容都作了探讨,比如会计精神,是指会计组织全体或多数成员共同一致、彼此共鸣的内心态度、意志状况和思想境界,表现为观念形态的价值观、理想和信仰,是会计价值的集中体现和高度概括。2005年时任财政部部长助理的王军把中国会计精神阐述为:诚实守信的品格、客观公正的意识、开放广阔的胸襟和进取创新的追求。其中诚实守信是灵魂,客观公正是根本,开放胸襟是关键,进取创新是动力。还有人认为在此基础上应包括公平正义、超然独立(张仲元,2008),也有人认为还包括甘于奉献和团队协作精神

(张云,2009)。

这些研究强调了会计人员全面的精神内容,但是没有突出会计职业的特殊性和最根本的因素——会计信仰——对提供可靠和相关的会计信息的坚毅态度,同时还没有普遍意识到采用科学的方法测量会计人员现有的会计价值观,应然不是实然,准确掌握实然,应是会计文化研究的一个重要方面。包括会计信仰在内的会计价值观是会计文化的核心,对其测度不仅重要而且还是难题(汤湘希和谭艳艳,2009)。在纵向和横向包括不同的时期、不同行业、不同会计主体的性质、不同区域、不同会计人员层次、不同性别、不同教育背景等区分的会计人员的会计文化特征,这种研究应在科学合理全面地设计调查方式、调查内容的基础上,艰苦持续地通过调查研究占有数据并通过数理统计等方法进行科学分析,准确掌握会计文化自改革开放以来各个时期的变化特征和现状,并科学预测会计人员行为趋势。

会计文化建设问题也是研究重点。学者们基本上已经形成了共识,会计文化研究重要的在于建设一个什么样的会计文化才能符合社会经济发展的需要。“文化建设”在文化学中的概念是由“文化冲突”下的“文化变迁”理论阐发的,但文化变化是一个人为的过程和结果,还是自然变化的结果,还是二者兼而有之?到底如何变迁?这些都需要研究。

四、会计文化的分类问题

分类是人们通过对不同事物本质的研究和比较而认识事物的一种方法,也是认识事物深化的反映。文化研究的最大成就在于通过若干个变量区分了文化的类型,比如本尼迪克特(Ruth Benedict)在《文化模式》一书中划分的日神型、偏执狂型和酒神型文化,其深入的细节研究让人折服,同时使人对各种文化的认识更为生动和深刻。会计文化研究的重要作用首先在于认识特定会计人群的行为方式,会计文化研究的意义在于预测群体的未来行为方式,文化研究需要解释世界,但关键在于“改变世界”。在霍夫斯泰德(Hofstede)以四个因素(个人与群体利益的选择次序、人与人之间等级层次意识程度、对风险的态度、对个人成就的态度)区别各国文化后,这四个因素成为认识和区分文化的有力工具,也是学者们研究文化的标准分析框架。

1988年格雷把这种框架移植到会计文化研究,转换为结合会计内容的四个变量:会计人员职业判断程度(或法律管制程度)、财务规范的制定和遵守的灵活程度(或统一程度)、财务处理和计量的谨慎程度、财务信息披露的公开程度。从而形成了对不同国家会计实务特征的概括,对会计文化研究产生了深远影响。但问题是以这四个因素区别会计文化特征足够吗?似乎很少有人追问。实际上,霍夫斯泰德在提出了影响文化的四因素后又增加了“短期与长期目标的选择”因素,这也说明区分文化的因素不是僵化的。李相直(1998)在格雷四个因素基础上又增加“公众利害关系”,但是他对分析框架扩充的思想并没有引起太多关注。事实上,区分国内会计文化的因素与研究国际会计文化的因素有联系但又有不同,这点对研究一国区域会计文化差异具有特殊意义,需要进一步研究。

遏制涉税寻租行为的制度经济学思考

张家琛

(天津财经大学国际交流处 天津 300222)

【摘要】 寻租现象已经渗透到经济社会的各个领域,涉税寻租行为已经给我国经济社会带来了严重的危害。本文将通过寻求租金的三个层次探讨涉税寻租行为的主要表现,分析涉税寻租行为的社会成本,同时从制度经济学的角度分析寻租产生的原因并提出遏制涉税寻租的对策,为我国建立一套健全、和谐的税务管理制度和模式提供思路。

【关键词】 税收管理 寻租行为 制度创新

寻租(Rent-Seeking)是指企业等寻求经济收益如利润最大化机会或政府寻求政治收益如政治局势稳定或政治关系牢固最大化机会的行为或过程。寻租作为一个正式概念最初出现在克鲁格的《寻租社会的政治经济学》一文中,其基本理论和思想早在戈登·塔洛克(1967)的论文《关税、垄断和偷窃的福利成本》中就已涉及。寻租理论最早的关注点是税收领域(与关税相关),在一定意义上说明了税收领域的寻租现象比较突出。

近年来,我国财政收入每年以20%的速度递增,几乎相当于我国GDP的两倍之多,这一方面说明加强税收征管的重

要性,另一方面也显示出我国涉税寻租活动的潜在空间巨大。因此,深入探讨涉税寻租行为的性质、危害及其成因,对于建立健全我国税收管理制度具有非常重要的意义。

一、涉税寻租行为及其成本

1. 涉税寻租行为的主要表现。根据布坎南寻求租金的三个层次,我们可以把涉税寻租行为的主要表现在这三个层次中进行说明:

第一层次的寻租表现在纳税人为了获得税收优惠或少交税款,直接贿赂税务官员或通过院外游说、施加压力影响政策的制定等,也就是我们通常所说的“钱权交易”,这一层次的寻

五、会计文化研究的方法问题

会计文化研究本身是一个工具,我们需要的是解决问题的矛,这个矛需要用规范的马克思主义唯物史观来筑就。会计文化的本质是生产关系范畴,受社会生产方式支配,反过来又是一定时期约束会计人员行为的重要因素(非惟一因素),会计文化研究的理论范围可以是包括环境和会计文化内容在内的所有方面,但不同时期的研究重点应有不同。比如在计算机手段广泛用于企业生产和管理(生产力发展)的条件下,需要研究技术手段在会计中如何应用,在企业规模不断扩大从工厂形成公司和跨国公司时,需要研究内部控制手段,保证会计信息的真实可靠,还比如在生产经营全球化和信息化时期,客观要求会计行为规范国际化,就需要研究制度趋同问题,以及信息披露的标准化和及时化,需要研究可扩展商业报告语言(XBRL)标准和应用问题,需要研究会计人员认识水平的现状和变化,为会计人员认识的变化指明改变的方向和途径,为需要革除的认识列出清单。由于区域经济和生产力发展水平的差异性和不均衡性,这个清单应该不同,这也是研究会计文化的意义所在,这就需要研究文化的方法以实证方法为主辅以必要的规范方法,比如伦理法、经济学方法、历史方法等来确定现存的会计文化是什么。

会计文化研究本身就是对会计理论的推进,是对我国从计划经济时代逐渐过渡到市场经济时代的自然回应,是对大

一统的会计模式给会计人员进行单一被动身份定位(受托责任)的理论修正,会计文化的提出本身就证明会计人员面对会计环境的复杂性和会计行为的多样性,在这个社会剧烈转型时期,如何使会计能够不失去“自我”,从文化角度研究会计是非常必要的。

纵观现有研究,在取得一定研究成果的同时,也存在一定问题,包括对会计文化界定过宽、研究范围不尽合理、研究重点不够、针对性不强、研究方法不够科学等。

总体上是一种没有或缺乏“会计”的会计文化研究和没有差异性的会计文化研究,从而没有突出会计文化研究的意义和特殊性,也就是还没有形成合理的会计文化研究的框架,这是我们今后需要进一步研究的内容。同时,会计文化的重点内容应该集中于会计价值观的测量和能够适应会计“趋同”变化的新价值观的建设。

【注】 本文系江苏高校哲学社会科学基金项目“会计文化理论与长三角会计文化现状研究”的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 汤湘希,谭艳艳.社会价值观·企业价值观·管理价值观·会计价值观.中南财经政法大学学报,2009;4
2. 毛柏林.关于会计文化若干问题的研究.会计研究,1993;12
3. 张云.中国会计文化研究.大连:大连出版社,2009