会计文化:概念、研究框架与重点

杨仲杰　张清阳

(扬州工业职业技术学院　江苏扬州　225127　杭州职业技术学院　杭州　310018)

【摘要】会计文化就是一定时空范围内会计人员的行为方式,包括会计技术、会计制度和会计观念三个方面。会计文化首先要研究的是这三个方面的匹配关系,其次要研究不同层次的会计系统与会计环境的匹配关系,会计文化研究的目的就在于发现不匹配的因素并寻求解决办法,会计文化属于上层建筑,建立在经济基础之上,因此在经济社会转型期进行会计文化研究应该突出重点,即突出关注环境变化、价值观变化和会计文化建设等方面。

【关键词】会计文化建设　会计环境　会计价值观

国内从上世纪90年代初受国外启示开始研究会计文化,主要对会计文化的概念、内容及会计文化研究的意义、研究框架、核心内容进行了探讨,但是对于会计文化理论的系统性还很少研究,研究框架尚需进一步清晰。为此,本文就会计文化理论和研究框架进行初步探讨。

一、会计文化定义

美国学者克鲁伯（Alfred Kroeber）和克拉克洪(Clyde Kluckhohn）在1952年出版的《文化：概念和定义的批判》(Culture,A Critical Review of Concepts and Definitions）一书中列举了164种文化的定义,并分为描述性的、历史性的、规范性的、心理性的、结构性的和遗传性的等六类,然后总结提出了文化的“行为模式”定义:文化是包括各种外显和内隐的行为模式;它通过符号的运用使人们习得及传授,并构成人类群体的显著成就,包括体现于人工制品中的成就;文化的基本核心包括由历史衍生及选择而成的传统观念,尤其是价值观念;文化体系既是人类活动的产物，反过来又是指导人类进一步活动的因素。这是经济基础现上层建筑之间的作用与反作用的辩证关系。1982年联合国教科文组织成员国指出:文化在今天应被视为一个社会和社会集团的精神和物质、知识和精神的所有与众不同特色的集合总体,除了艺术和文学,它还包括生活方式、人权、价值体系、传统以及信仰。陆扬和王毅(2006)认为文化就是错综复杂的意义和意识的社会生产和再生产,是社会意义和意识的生产、消费和流通的过程。这种把经济学概念用于文化定义的观念具有独到性。

以上两种文化定义可以在一定程度上代表对文化的狭义和广义的定义,即精神财富说和“总和”说,或者管理学和经济学中的“非正式制度”与文化学中的“人化”物概念,这两种定义均源于英国人类学家泰勒和马林诺夫斯基。广义的文化包括狭义的文化这点基本没有异议。文化就是由人群创造的与自然相对的物和精神成果,文化在时态上总是过去式。会计文化定义深受社会文化的影响。定义会计文化其实就是对社会文化定义选择的结果。从会计历史的全视野看,会计文化就是人类社会会计领域所有会计运作方式及其结果的历史凝结,是会计主体作用于会计对象的产品,即所从事的会计活动的自由性与规范性相统一的并能促进经济社会、人类历史与会计人自身进步发展的超自然的创造性成果(劳秦汉,2010)。这是广义的会计文化定义。毕竟我们不能不把祖先发明的计算工具——算盘视为重要的会计文化。这个定义还需要说明会计文化各个组成部分之间的关系。

二、会计文化的内涵

广义的会计文化包括会计物质性文化、会计制度性文化和会计精神性文化三部分。

会计物质性文化是指会计人员创造的或专用于会计工作的设施、器物和工具等物质因素,社会文化中的物质可用于会计工作，是否作为会计文化内容需要根据会计专用性具体分析,比如钢笔就不属于会计文化,是社会文化的内容,而财会专用笔就属于会计文化,一般计算机属于社会文化,而只有装了会计核算和管理软件用于会计工作的计算机才是会计物质性文化,纸张属于社会文化,只有经过设计成为会计凭证、账簿和报表才成为会计物质性文化。会计物质性文化是与经济社会发展密切相关的,也是反映会计文化差异的外在因素,是进行会计实务的技术手段,可称为会计技术。

会计制度性文化是指由会计法律、会计准则、会计制度、会计道德等组成的用于约束会计工作的规范，制度经济学中的制度包括正式约束(如法律、产权)和非正式约束(如道德、习惯和行为准则)，把制度的本质归结为约束或规范是合理的,会计制度性文化就是对会计工作的管理方式、工作要求和质量标准等的规范,最终体现在会计人员行为方式中。会计制度性文化可称为会计制度。

会计精神性文化是指长期形成的隐藏于会计人员内心

深处的观念,包括会计思想、会计哲学、人生态度、价值观、思维方式、情感、会计精伸面貌和会计著作等,会计精神性文化可称为会计观念。

会计文化的这三部分不是彼此孤立的，而是相互依存和有机结合的,会计技术是会计行为的手段和工具,会计制度是对会计行为的外在约束和规范，会计观念是稳定地存在于会计人员内心的会计行为内在规范和判断标准。三者统一于会计文化的本质即会计行为方式下,是技术手段、外在规范和内在规范的关系问题。三者共同作用形成特定地域、特定时期的会计文化模式,并同会计环境发生信息和物质交流。

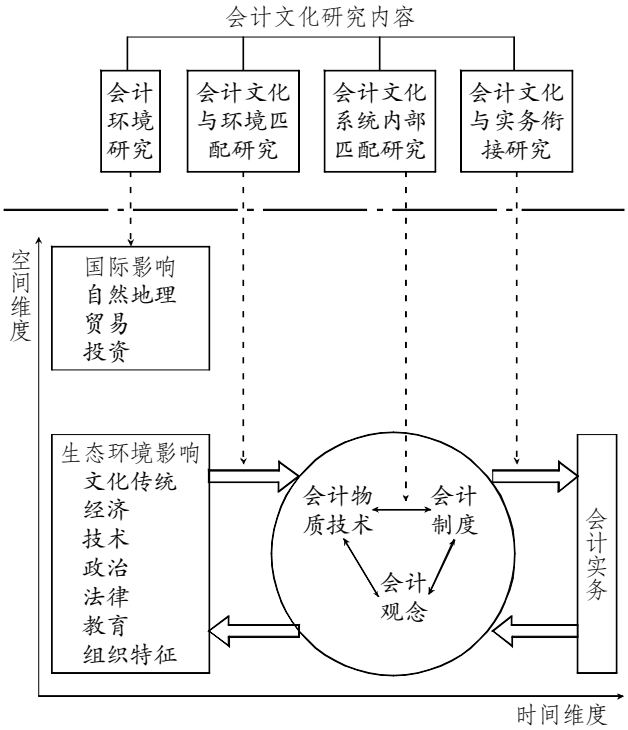
三、会计文化的研究框架

(一)构建研究框架

会计文化研究起因在于文化学，文化学着重研究文化各层面或子系统相互之间的关系以及作为一个整体或一个大系统的人类文化的结构、特征及其发展演变规律（刘守华，1992),这是基于文化的区域相对隔绝性假设。张云(2009)对会计文化的研究框架为两条主线、六个板块,两条主线为纵向和横向主线，纵向主线基于文化背景，形成“文化→中国文化→中国会计文化”的研究框架,横向主线是在对中西文化进行比较的基础上形成“中西文化差异→中西会计文化特征差异→中西会计文化环境差异”的研究框架,这两条主线体现的是从一般到特殊的比较研究方法。六个板块是会计文化研究的理论基础、研究的视角、一般命题(包括概念、要素和功能)、历史与特征、环境和建设(应用),这六个板块体现了会计文化的研究内容,特别地把环境作为一个重要问题提了出来。劳秦汉(2010)的《会计文化学概论》是首次以“会计文化学”为题的著作,内容包括会计文化的认识、发生、存在、结构、主体、价值、比较、转型和发展等九个方面,这个研究以哲学般的命题讨论和阐述了几乎文化的所有方面，但存在以文化的一般性代替会计文化特殊性的问题，而且对会计文化各构成部分之间的关系以及同环境的关系研究不够突出。

实际上，会计文化研究框架不仅包括会计文化的内容和一般命题,而且包括会计文化各组成部分间的关系、会计环境与会计系统的关系等。当我们考察文化研究史的时候就会发现这样一个基本事实:一定区域人们的生存环境发生巨变时就是文化研究的热潮出现的时刻，从春秋战国的诸子百家争鸣到五四新文化运动再到改革开放，从国外的古希腊文明到意大利的文艺复兴再到马克思主义的共产主义运动，概莫能外。文化研究的基本出发点就是通过比较认识自身的文化特征,并进而变革和发展文化。作为文化分支的会计文化研究的目的在于发现各种会计系统与环境的不匹配以及会计文化系统内部不匹配的环节或者“短板”。

格雷(Gray,1988)把国际文化与会计系统联系起来形成了以会计价值为核心的理论框架，从会计文化的狭义界定出发,默认会计技术和会计制度的独立性,而且把二者在事实上是作为环境因素对待的，这个框架的优点在于突出了以会计师的态度为代表的会计价值观，强调了以会计价值观为核心的会计精神性文化的形成原因及对会计体系的影响，这个框架非常具有革命性,真正突出了环境的重要性。但问题在于它割裂了会计文化系统内部各因素的联系，不利于研究会计文化的全貌和发现内在缺陷,不利于整体的文化变革和发展。为此,本文在前人研究会计文化框架的基础上,构建了新的会计文化研究框架(见下图)。



(二)会计文化研究的内容方向与策略

会计文化研究包括两个维度、三个层次和四个方面。

1. 两个维度是指时间维度和空间维度。时间维度研究主要由文化和会计史承担，形成会计文化传统的结论和会计文化发展的轨迹；空间维度的研究主要由国际会计和比较会计承担,形成了国别和区域会计管理和实务差异的结论,对人们认识空间会计差异有重要作用,但对区域研究不足。

2. 三个层次是以有一定特性的空间范围对文化的研究，从低到高(或从小到大)可有企业组织会计文化、区域会计文化和国别会计文化。总体上看,对国别会计文化研究的成果显著,而对其他两个层次的研究不足,是不存在企业组织会计文化和区域会计文化吗？显然不是，但还需要采用实证方法证明。这两个方面的研究对一个国家来说很有意义。

3. 四个方面分别是会计环境研究、会计文化系统整体与会计环境的匹配研究、会计文化系统内部各因素之间的匹配研究以及会计文化系统与会计实务的衔接研究。综观现有研究,学者们对两个维度的比较研究取得了一定成果,但对四个方面的研究只有零散的讨论,缺乏系统性。一定时期的空间维度上的社会交流和一定空间在一定时期的环境变化以及空间交流与时间维度上的环境变化的叠加会促使会计环境的变

化,这种变化遵循从量变到质变规律,在特定时期和一定空间范围内,要掌握这种变化就需要从四个方面进行比较透彻的研究,才能得到有用的结论。

首先是会计环境研究。这包括宏观环境和微观环境两方面,宏观环境是指自然地理条件、经济发展状况、生产技术环境、政治法律制度、社会文化环境和国际贸易投资环境;微观环境包括社区和企业组织文化、企业实力、管理水平和领导意识等。这些因素分别从不同方面不同程度影响会计文化的不同部分。比如生产和组织国际化客观要求管理控制国际化,需要利用ERP进行管理,会计意识必然是信息实时化和管理便利化,会计物质条件必然是网络化和电子计算机化。作为文化的分支,会计文化面临更复杂的环境。

其次是会计文化系统整体与会计环境的匹配研究。这是会计文化研究中最显著的一点,从官厅会计文化到资本主义萌芽中式簿记改革形成的复式记账会计文化,再到国际会计准则日益发挥作用的国际通用商业语言会计文化,在每次会计环境发生或大或小的变化时,会计研究的热潮就会兴起,基本方向就是研究会计系统如何适应变化的环境问题。

再次是会计文化各组成部分之间的匹配关系,包括宏观匹配和微观匹配两个方面。宏观匹配包括一个国家和地区会计物质技术条件、会计法律制度以及会计道德与会计精神文化的总体配合程度;微观匹配是指企业和组织内部的会计物质技术条件、会计人员素养与会计法律制度的配合情况。

最后是会计文化系统与会计实务的衔接研究。

四、我国会计文化研究的重点

会计文化研究在不同环境和不同时期的研究重点是不同的,目前我国会计文化研究的重点主要在以下几个方面。

1. 环境变化研究:趋同。2006年我国发布了与国际财务报告准则(IFRS)趋同的企业会计准则体系,自2007年起逐步在上市公司和其他大中型企业实施,2008年全球金融危机期间二十国集团(G20)峰会和金融稳定理事会(FSB)倡议建立全球统一的高质量会计准则,并希望G20各成员国及其他有关国家或地区加快趋同步伐。2010年4月2日,我国财政部发布了《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》,路线图的发布是推动我国企业会计准则建设及其持续国际趋同而做出的规划。会计制度的变化根源在于经济全球化这个大环境变化的压力,具体包括企业经营国际化以及资本、货物与劳动市场的国际化等方面。会计趋同要达到实际趋同的效果,必须要研究不同会计文化的影响。

2. 会计文化的分类研究。研究会计文化的重要意义之一在于通过一定因素的比较划分会计文化的类型,从而理解和掌握会计实务及会计管理方式。对会计文化分类最著名的当数格雷(Gray)使用霍夫斯蒂德(Geert Hofstede)跨文化研究的四因素框架对全球会计文化的分类,以国际视野进行会计文化的分类是必要的,这是对会计文化圈的研究。但是,在民族国家为特征的会计文化也不是完全同质的,还存在"会计文化丛",劳秦汉认为"文化丛"概念及其分类对会计文化子模式有重要意义,并以部门、行业、地域、会计职业分工、会计人学术志趣爱好等五个标准分别进行了初步划分。这种划分是有意义的,但是根据观察和经验,这些标准也并不是绝对的,比如上市公司和一般企业、大公司和小公司的会计文化似乎不同。其实,判断会计文化丛是否存在的标准只有一个,即客观性,而客观性的评判依据则是可证实,能够证实的研究方法只能是实证方法。

3. 会计价值观测度研究。就会计文化的广义定义而言,会计物质性文化是变动性最强的,其次是制度性文化,最稳定的当属会计精神性文化,但是这个判断的前提是社会相对稳定,在社会变革期或者社会的转型期,这三个方面都会发生剧烈变化,特别是新思想和观念的大量呈现对人们心灵的冲击尤其深刻和剧烈,甚至这种变化的影响往往会超过其他方面。我国的会计环境就处在这个剧烈变化的期间。会计价值观这一关乎到会计未来发展的根本性问题,在我国尚未受到足够重视,而且现有研究与实务脱节的现象也还较为严重,对实务界的指导意义还有待加强。为此我们认为,应根据我国的政治体制、经济发展、文化背景等宏观变量,结合会计实务界的普遍现象和具体问题,采用多种研究方法,探寻能真正推动我国企业发展、经济增长、社会进步的会计价值观,其中对组织和个体现有价值观的测度尤为重要。

4. 会计文化建设研究。会计文化是变化的,研究这种变化的理论有文化冲突、文化转型或文化发展等,在整个人类历史上,随着人们的需要的变化,传统的行为和态度不断在被取代或改变着,没有哪种文化模式会永远不变。因此,人类学家会研究文化变迁是怎样出现的以及为什么会出现变迁。恩伯(1988)把文化变迁的原因归结为发明和发现、传播、反抗和叛乱、涵化、商业化和宗教变迁等。会计文化变迁的原因同社会文化变迁的原因相似。

主要参考文献

1. Gray.S.J.. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally.ABACUS, 1988

2. 劳秦汉.会计文化学概论.成都:西南财经大学出版社,2010

3. 杨仲杰.会计文化研究相关问题探讨.财会月刊,2012;27

4. 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

5. 张云.中国会计文化研究.大连:大连出版社,2009

6. 张连起.中国会计的"文化道路".财务与会计,2012;6

7. 衣俊卿.文化哲学.昆明:云南人民出版社,2005

8. 刘守华.文化学通论.北京:高等教育出版社,1992

9. 王建新.培育与塑造有中国特色的共同会计价值观.会计研究,2008;7

10. 刘骏.会计文化环境浅论.财会月刊,1998;5