

# 论我国会计准则国际协调中的文化制约因素

郭桂杭

(广东外语外贸大学国际商务英语学院 广州 510420)

**【摘要】** 本文通过对问卷调查结果的分析,发现不确定性规避、集体主义取向、权力距离和长期取向四个文化维度可以用来解释我国会计准则在实施过程中存在的事实上的不协调,以助于理解我国会计准则国际化过程中存在的问题。

**【关键词】** 会计准则 Hofstede-Gray模型 依法协调 事实协调

尽管我国已颁布的会计准则在表述上已经非常接近国际会计准则,但由于法律、社会、政治、经济与文化方面的差异,我国会计准则与国际会计准则之间仍然存在着不少差异。国内外有不少学者从政治和经济方面研究了导致中西方会计差异的原因,但国内极少有人研究文化因素对我国会计准则国际化的影响。笔者认为,文化因素在剖析国际会计差异以及协调各国会计准则方面起着不可忽视的作用,文化差异往往使会计准则的依法协调难以带来事实上的协调。基于Hofstede的文化维度模型以及Gray的会计亚文化观,笔者做了一些问卷调查,根据职业化/法律管制、统一性/灵活性、稳健主义/乐观主义、保密/透明四个会计亚文化观做了五个假定,希望通过分析来验证文化因素在我国会计准则与国际会计准则协调过程中所起的重要作用。因篇幅有限,本文仅立足于职业化和稳健主义这两个会计亚文化观,针对利润和资产的计量,从文化层面解析为什么我国会计准则与国际会计准则的依法协调不一定能带来事实上的协调。

## 一、Hofstede-Gray模型概述

通过对IBM公司分布在全球50多个国家和地区的2万多名员工的深入调查和研究,Hofstede(1980)提取了民族文化中与工作相关联的四个维度,即权力距离、不确定性规避、个人主义/集体主义、男性化/女性化。在后来的研究中,他又提出了第五个维度,即长期取向/短期取向。尽管其观点遭到了众多的批评,Hofstede的文化理论在西方会计研究中仍具有极大的影响力。Gray(1988)率先将Hofstede的理论应用于会计亚文化的研究中,提出了一个四维的会计亚文化观,即职业化/法律管制、统一性/灵活性、稳健主义/乐观主义、保密/透明。他认为会计人员的价值观,特别是与工作相关的价值观,来自于社会价值观,而这些会计价值观又可以解释和决定会计结构与惯例。他进而提出,这个理论框架可以解释世界各地不同的会计制度和会计处理方法。综合Hofstede的文化模型以及会计亚文化价值理论,Gray提出在处理利润和资产的核算问题时,不确定性规避程度高而男性化程度低的国家所表现出来的稳健程度比较高。同样,对个人主义的崇尚与个体实施职业判断的意愿正相关,因此会计组织在崇尚个人主义

的国家的相对影响力比较大。崇尚个人主义的国家比较注重会计信息的披露,倾向于不使用统一的会计制度。

## 二、研究的问题与假定

盎格鲁-萨克逊会计体系崇尚职业化,用Gray的话来说,就是在很大程度上允许会计人员在会计工作中以独立的态度实施个人的职业判断。而在我国传统的会计教育中,独立性、对个体决策的信念以及职业判断都没有得到重视,虽然近年来会计从业人员和注册会计师的数量越来越多,但在权力距离大、具有集体主义取向的文化氛围中,我国的会计职业化程度比较低。没有足够的高素质会计人员,即使我国的会计准则在表述上和国际会计准则很接近,这种依法协调也不一定带来事实上的协调。鉴于此,笔者提出假定一:目前我国会计亚文化中会计职业化程度仍然相对较低。

根据Hofstede和Gray的研究,我国企业具有风险规避取向,该取向体现在利润和资产计量中就是采取稳健的态度。Bloom和Solotko(2003)也发现我国企业大量使用收益平滑的方法来处理会计中的不确定性。我国会计准则在与国际接轨的过程中,如果引入较多基于乐观主义文化的国际会计准则,就可能会导致其与传统文化产生冲突。国内会计从业人员在面临稳健与乐观两种处理方法时,受传统文化的影响,往往会选择稳健的做法,这就可能导致会计准则的依法协调与事实协调失谐。鉴于此,笔者提出假定二:我国在利润和资产计量中仍较倾向于选择稳健的做法。

## 三、问卷设计与调查结果

为验证以上两个假定,笔者进行了问卷调查。本次调查的对象为广东省内的会计信息编制者和使用者,其中包括注册会计师、企业管理者和会计人员、政府官员、投资者和银行信贷人员、立法人员以及学者。这些人都有丰富的财会工作经验。鉴于调查对象不一定了解文化价值观以及这些价值观与会计之间的关系,笔者在设计问题时,尽可能使措辞避免太具“文化味”。根据Hofstede和Gray的研究,各国的会计实务可以反映出相应的文化价值观。通过研究会计人员在处理会计事项过程中的态度和实际做法,我们就可以找出会计人员所具有的文化价值观,进而研究文化对会计协调产生的影响。

在本次调查中笔者共设计了22个问题。但出于本文的研究目的,笔者仅选取了与以上两个假定相关的10个问题:①会计从业人员欠缺职业判断能力是我国制定详尽的企业会计制度的原因之一。②我国很多会计人员不完全理解国际会计准则的理论基础。③在我国,国际会计准则的有效实施在很大程度上取决于审计的独立性。④中国注册会计师协会的半政府身份在一定程度上影响了审计的独立性。⑤出于传统的“关系”文化,很多会计师事务所在实际工作中并没有真正实现职业判断的独立性。⑥缺乏高质量的国内审计机构可能进一步加剧企业的盈余管理。⑦目前我国企业的管理层在实际工作中可以根据自己的判断提取坏账准备。⑧虽然企业可以自行设立坏账准备的提取比率,但多数企业还是按照旧准则中的法定比率计提坏账准备。⑨我国企业的存货计价实务中已经普遍采用了成本与市价孰低原则。⑩目前我国企业普遍根据自己的运营状况制定折旧政策(包括加速折旧法的应用)。

本次调查共发出300份问卷,其中:120份发给省内主要会计师事务所以及“四大”国际会计师事务所的驻穗机构,100份发给各类企业,30份发给省市官员,30份发给商业银行和投资公司,20份发给高校学者。共收回112份问卷,扣除10份无效问卷后,可用问卷为102份,调整后的总体应答率为34%。本次调查使用5级Likert量表收集数据,“1”代表“非常不同意”、“2”代表“不同意”、“3”代表“不确定”、“4”代表“同意”、“5”代表“非常同意”。在进行统计分析时,将“1”和“2”评分合并在一起以确定“不同意”组所占百分比;将“4”和“5”评分合并在一起以确定“同意”组所占百分比。表1归纳了10个调查问题的总体描述性统计结果:

表1 调查问题的总体描述统计结果(节选)

	不同意	不确定	同意	平均值	标准差	T 值	P 值
问题 1	18.6%	21.6%	59.8%	3.54	1.031	5.282	0.000
问题 2	8.8%	14.7%	76.5%	3.79	0.762	10.522	0.000
问题 3	13.7%	16.7%	69.6%	3.67	0.848	7.938	0.000
问题 4	12.7%	16.7%	70.6%	3.66	0.802	8.270	0.000
问题 5	8.8%	10.8%	80.4%	3.90	0.802	11.353	0.000
问题 6	8.8%	28.4%	62.7%	3.65	0.792	8.255	0.000
问题 7	9.8%	29.4%	60.8%	3.58	0.763	7.652	0.000
问题 8	14.7%	12.7%	72.5%	3.71	0.874	0.156	0.000
问题 9	69.6%	6.9%	23.5%	2.54	0.886	-5.251	0.000
问题 10	65.7%	13.7%	21.6%	2.62	0.965	-4.001	0.000

如表1所示,约60%的应答者同意我国会计人员比较缺乏职业判断能力的观点(问题1),绝大多数的应答者同意传统的“关系”文化会影响审计人员在实务中的独立职业判断(问题5),问题2~4以及问题6都得到多数应答者的支持。72.5%的应答者支持问题8,即多数企业倾向于采用1993年旧准则中规定的坏账准备百分比,尽管新会计准则允许他们视具体情况根据自身判断设立坏账准备百分比(问题7)。对问题9和问题10的应答明显说明成本与市价孰低原则和自主选择折旧法在实务中并没有广泛采用。这些数据总体上支持本调查所做出的

两个假定,显著性检验的结果( $p=0.001$ 时具显著性差异)也进一步肯定了应答者对假定的支持。

为进一步检验不同社会群体对10个调查问题的应答是否有明显差异,笔者将应答者分成5个子群组,下页表2归纳了非参数Kruskal-Wallis卡方检验的结果。

如表2所示,除对问题10的应答略有差异外( $p=0.05$ ),对其他9个问题的应答无显著差异,表明5个子群组对绝大多数的问题有相似的看法。此结果肯定了Hofstede关于“文化是集体的心智模式”的说法,也验证了Bloom和Naciri关于会计准则及其实施与一个国家的文化和传统呈函数关系的理论。

#### 四、分析与讨论

上面的数据分析结果表明,绝大多数的应答者明显支持本文中的第一个假定,即在我国的会计亚文化里,职业化程度相对较低,这与传统文化有一定的关系。在会计工作中,会计人员养成了因袭惯例、遵循规定细则的习惯,很少独立做出职业判断。我国文化中的集体主义取向进一步巩固了这一会计传统,独立、个体的决策往往不被重视,会计人员也不愿为自己的职业判断承担责任和风险。鉴于此,在我国传统文化和会计亚文化的影响下,实施对职业判断要求较高的、以盎格鲁-萨克逊体系为基础的国际会计准则,其实施力度和效果必然会打折扣,结果是我国会计准则与国际会计准则的依法协调不一定能马上带来事实上的协调。

多数应答者对问卷的应答结果表明,审计人员的独立性会影响国际会计准则在我国的实施效果,审计人员的独立性在我国受到一定程度的限制。在强调社会等级制度的传统文化影响下,中国注册会计师协会仍受财政部的领导。尽管自1998年开始,会计师事务所必须从相关政府部门中剥离出来,但注册会计师的独立性还在一定程度上受传统文化的影响。我国的新会计准则与国际会计准则已经比较一致,也比较富有弹性,要求会计人员具有更强的职业判断能力。没有独立审计的有效监控,企业就有更多的机会进行盈余管理,从而影响国际会计准则在我国的有效实施,多数应答者对问题6的应答也证明了这一点。

此外,绝大多数的应答者同意传统的“关系”文化使很多会计师事务所实际工作中未能真正实现职业判断的独立性。根源于儒家、道家和佛家思想的我国文化价值观强调横向和纵向关系、群体责任以及人际关系中的和睦与合作,生意关系往往基于个人关系和家庭裙带关系。Gray认为,在崇尚集体主义的社会,会计职业化程度偏低。本文的调查结果也证实了这一点。在传统文化的影响下,会计人员职业判断能力的缺乏以及审计人员独立性不强都有可能阻碍我国会计实务与国际惯例的接轨。

从前面的调查结果也可以看到,大多数应答者的观点都支持本文所做出的第二个假定。从我国目前颁布的会计准则来看,利润和资产计量体现了稳健性原则,但在处理坏账、运用成本与市价孰低原则以及采用加速折旧法方面,实务中的做法与准则的规定不尽一致。如1993年的会计改革已经在很大程度上使我国的会计体系转向盎格鲁-萨克逊体系,过去

表2 5个子群组的描述统计结果(节选)

	总体 N=102		注册会计师 N=36		企业管理者和会计人员 N=37		政府官员 N=11		学者 N=6		银行信贷和投资者 N=12		Kruskal-Willis	
	均值	标准差	均值	标准差	均值	标准差	均值	标准差	均值	标准差	均值	标准差	$\chi^2$	p 值
问题1	3.54	1.031	3.72	0.815	3.54	1.145	3.64	0.809	3.83	0.753	2.75	1.288	5.668	0.225
问题2	3.79	0.762	3.86	0.833	3.86	0.631	3.73	0.647	3.67	0.816	3.50	1.000	1.703	0.790
问题3	3.67	0.848	3.81	0.668	3.65	0.857	3.00	0.894	4.00	1.265	3.75	0.866	8.744	0.068
问题4	3.66	0.802	3.56	0.773	3.65	0.889	3.91	0.701	3.50	0.837	3.83	0.718	3.411	0.492
问题5	3.90	0.802	3.83	0.811	3.84	0.986	3.91	0.539	4.00	0.000	4.25	0.452	2.614	0.624
问题6	3.65	0.792	3.31	0.856	3.76	0.723	4.00	0.632	4.00	0.632	3.83	0.718	9.425	0.051
问题7	3.58	0.763	3.75	0.604	3.51	0.870	3.36	0.674	3.00	0.632	3.75	0.866	7.678	0.104
问题8	3.71	0.874	3.86	0.798	3.65	0.949	3.45	0.934	3.33	1.211	3.83	0.577	2.934	0.569
问题9	2.54	0.886	2.39	0.838	2.65	0.949	2.27	0.647	2.67	1.033	2.83	0.937	4.631	0.327
问题10	2.62	0.965	2.56	0.909	2.49	0.870	2.18	0.405	3.50	1.378	3.17	1.193	9.663	0.046*

十多年的不断发展与修订已使我国会计准则非常接近建立在盎格鲁-萨克逊体系基础上的国际财务报告准则。在1993年的会计改革中,坏账准备的概念首次被引入我国会计准则。但1993年的会计准则对不同的行业设定了一个法定的坏账准备百分比。经过不断修订与发展,新会计准则已经允许企业根据各项应收款项的可回收性自主计提可能发生的坏账损失、按成本与可变现净值孰低原则计量存货,并且允许企业根据固定资产的性质和使用情况,合理地确定固定资产的使用寿命和预计净残值,并根据固定资产所含经济利益预期实现方式,选择合理的固定资产折旧方法(包括加速折旧法)。

这些变化一方面反映了我国经济改革的需要,另一方面也体现了我国文化与价值观的变化。然而,调查结果的统计数据表明,很多企业不太愿意应用职业判断确定坏账百分比,它们宁愿使用旧准则规定的坏账百分比以避免税务会计调整,尽管税法可以解释这一现象,但文化因素的影响也不容忽视。

1. 根据Hofstede和Gray的理论,在不确定性规避程度高的国家,会计核算也会体现出较强的稳健性。尽管颁布的新会计准则已经允许采用具有较大弹性的会计处理方法,但我国会计人员在实务中并没有积极响应这一变革,而倾向于沿用原有的做法。笔者认为,这与传统文化中强调维持现状以规避变革带来的不确定性风险有一定关系,中西方文化对不确定性规避的不同取向可能导致会计准则在实施过程中并不一定能真正接轨。

2. 计提坏账准备、应用成本与市价孰低原则以及自主选择恰当的折旧方法都要求会计人员必须具备职业判断能力。正如前面所讨论的,在我国的会计亚文化中,职业化程度比较低。根据Hofstede的文化理论,我国是一个权力距离大、较注重等级关系的国家。在我国传统文化和会计亚文化的影响下,实施对职业判断要求较高的、以盎格鲁-萨克逊会计体系为基础的国际会计准则,其实施力度和效果必然会打折扣,结果是我国会计准则与国际会计准则的依法协调不一定能马上带来事实上的协调。

3. 在风险规避取向的影响下,我国有关管理机构在实施会计方法和程序时,仍较倾向于采取循序渐进的方式推行新会计准则或会计制度。新会计准则或会计制度出台后,通常都会先在某些行业或某些类型的企业实行试点,然后逐渐推广。在我国的经济的发展过程中,许多经济部门采取的“摸着石头过河”的做法也反映了规避变革过程中不确定性可能带来的风险的文化取向。此外,国内高校会计教育对会计职业判断方面的培训仍不够重视,企业中缺乏有经验的独立审计人员以保证在处理坏账冲销与选择折旧方法时的合理性,所有这些都使新的会计概念和方法难以融入实务操作中。

4. 我国传统文化崇尚节俭和对信念的执着。长期以来,传统文化都力戒各种浪费,提倡不轻易丢弃被认为还有些价值的资产。鉴于此,企业和会计人员在实际工作中难免会有不应用成本与市价孰低原则以及自主设定坏账准备提取比率等新方法的倾向,因为受传统文化的影响,他们深信有朝一日这些资产还可以用,或者会有办法收回坏账。

### 五、结论

从问卷调查结果的总体描述性统计数据与5个子群组的描述性统计数据来看,多数应答者支持本研究提出的两个假定。上述分析也表明Hofstede提出的不确定性规避、集体主义、权力距离和长期取向等四个文化维度可以用来解释我国会计准则与国际会计准则接轨过程中存在的事实上的不协调。

深入了解文化底蕴可以使我们更好地理解理解和包容各国会计准则之间存在的差异,简单地引进基于盎格鲁-萨克逊体系的国际会计准则可以加快我国会计准则与国际会计准则之间依法协调的进程,但这种依法协调或文字表述上的接轨不一定能带来实际操作中事实上的协调,因为要改变一个社会的文化价值观是非常困难的。

当然,在经济日趋全球化的环境下,尽管文化因素在会计发展过程中起着重要作用,但是一个国家的会计准则、会计制度和会计处理方法并不完全受文化价值观的支配。正如Gray在其理论模型中提到的,资本市场的发展状况、法律(特别是税务法规)的影响以及其他政治和经济因素都有可能掩盖文化对会计准则和惯例的影响。因此,只有充分考虑这些因素的综合影响,我们才能更好地研究我国会计准则与国际会计准则的协调程度。

### 主要参考文献

1. Tay, J.S.W., Parker, R.H. Measuring international harmonization and standardization. Abacus, 1990; 26
2. Van der Tas, L.G. Measuring harmonization of financial reporting practice. Accounting and Business Research, 1988; 4
3. Hofstede, G. Culture's Consequences. London: Sage Publications, 1980