



国际会计模式差异的人文环境因素

*** ** 中南民族大学管理学院 杨全照 *** **

【摘要】 本文按国际流行的会计影响区域将会计模式划分为五大类,并对英国、美国、法国、北欧和社会主义国家的五种会计模式,从会计基本目标、会计管理机构及方式、会计与物价变动的关系等方面进行比较分析,进而剖析不同人文环境下会计模式的差异,阐述了国内外会计学者在价值取向论、文化决定论及其人文观念下对会计模式的深刻影响。

【关键词】 会计模式 国际分类 比较分析 价值取向 人文观念

一、国际会计模式的分类

世界各国会计模式因受不同人文环境的影响而不完全相同,任何一个国家会计模式总会在一个或几个构成要素上与其他国家有所差别。而会计学界,只能从具有代表性或有较大影响力的国家着手对会计模式进行分类。基于这样的考虑,美国著名会计学家保罗·阿伦(Paul.H.Aron)按照会计影响区域范围,将会计模式划分为五类:

1.英联邦会计模式。源自英国“真实与公允”的会计思想,影响波及印度、巴基斯坦、新加坡、澳大利亚以及中国香港等国家和地区。

2.美国会计模式。源自美国公开向投资者提供财会信息的“公认会计原则”,影响波及加拿大、墨西哥、日本、菲律宾以及中国台湾等国家和地区。

3.法国会计模式。源自法国、西班牙、葡萄牙等国家有利于保护国家税收的会计原则,影响波及意大利、比利时、埃及、希腊、巴西、哥伦比亚等国家。

4.北欧会计模式。源自德国、荷兰维护公司经济利益的会计思想,影响波及北欧的瑞典、丹麦、芬兰等国家。

5.社会主义国家会计模式。源自前苏联会计为高度集中的计划经济服务的指导思想,影响波及东欧原华沙条约各国和中国、越南、蒙古等国家。

以上五种会计模式分类是20世纪80年代以来比较流行的一种国际会计模式划分方法,也是对国际会计模式较为概括、易于理解的一种划分。不过,其中第五种模式不论其本身还是有关国家,均出现了较大的变化和分化。

二、国际会计模式的比较

1.会计基本目标比较。英国会计模式在于保护股票持有者、债权人和旨在获得股利的投资者的利益;美国会计模式旨在保护投资者,特别是购买股票的潜在个人投资者的利益;法国会计模式被称为“面向税收的会计”,以保证国家税收为基本目标;北欧会计模式将维护和保护企业利益作为根本目标,是一种维护企业利益的会计;以前苏联为代表的社会主义会计模式则是国家对国民经济进行计划管理和行政控制的一种工具,是一种维护国家利益的“计划经济会计”。

2.会计管理机构及方式比较。英国会计模式下,由国家公

司法对会计及审计业务做出明确规定,而具体会计事务则由民间会计职业团体通过制定会计准则来实施管理。美国会计模式下,公司法等法规对会计实务的强制性要求很少,政府对公司会计的管理主要通过证券交易委员会来执行,而会计准则的制定则由独立性强的民间职业机构来负责。法国会计模式下,会计管理基本以政府为主,由国家会计委员会制定“会计总计划”,注册会计师协会等会计职业团体虽然可以发布会计原则和对会计资料提出意见和建议,但仅作为贯彻和扩大“会计总计划”的建议,本身不具备约束力。北欧会计模式下,国家法律对会计实务的影响也非常明显,如德国的会计原则皆由国家法律直接确定,公司法针对不同形式的公司做出了遵循不同会计要求的规定。其他国家,如荷兰、瑞典等大致与此相同。社会主义会计模式形成于高度集中的计划经济管理体制时期,会计核算强调统一化和标准化,是一种标准的政府统一管理会计工作模式,与前几种模式在管理机构及管理方式上有着本质的区别。

3.会计与物价变动关系比较。英国虽于1975年提出以现行价值会计弥补历史成本计量不实的问题,但受传统的“真实与公允”思想的束缚,其一直没有明显地在会计实务中体现。美国对物价变动会计则比较重视,实务中对通货膨胀会计的应用非常广泛。法国的企业、公司奉行“极端稳健”原则,各种“准备金会计”是对付物价变动的手段。德国也非常推崇“稳健性原则”。荷兰是世界上率先实行重置成本会计计量方法的国家。瑞典、挪威和丹麦等国家的公司不仅可以大量提取各种准备金,而且由政府指导和批准公司准备金的使用。社会主义会计模式基本不考虑物价变动对会计的影响。

以上这些会计模式又可概括为两大类:一类是以美国为代表的以会计行业监管为主的会计模式,简称民间自主模式,亦称海洋法系;另一类是以法国、德国为代表的以行政立法管理为主的会计模式,简称集中立法型模式,亦称大陆法系,我国目前的会计模式也属这种模式范畴。

三、国际会计模式的人文环境因素

1.价值取向论对会计模式的影响。美籍学者霍夫斯德把影响会计模式的人文环境因素分为四个方面:①个体主义与集体主义。个体主义偏好松散联结的社会结构,而集体主

义偏好紧密联结的社会结构。②权力差距大小。在一个大跨度权力的社会中,人们倾向于一种等级制度秩序;而在一个小跨度权力的社会中,人们倾向于寻求权力公平。③对不确定因素反映的强弱。它是指一个社会的成员对不确定性和模糊性的容忍程度。④阳刚阴柔。阳性取向意味着人们倾向于取得成就,比较自信,讲究赚钱;而阴性取向则意味着人们倾向于良好的关系,谦虚谨慎。

从会计管理看,美国民间自主型模式强调专业导向、行业自律,较少依赖法律和政策,这与其社会结构松散的思想观念、价值取向、权力差距及思维方式正好相符;而我国的“政府模式”,强调立法管理与行政管理(包括行政指导下的行业管理),与我国注重社会组织秩序、强调集体主义观念、权力差距较大、行为准则统一等文化特征密切相关。

从会计规范看,越是强调集体主义和社会价值的国家,会计法规制度的统一性越强,强制力越大,如法国的“会计总计划”,瑞典的宏观会计制度,我国的会计法规等。相反,越是崇尚个人主义的国家,会计法规制度的灵活性越大,强制力越小,如英、美等国家的财务会计准则。权力差距越大的社会,其成员越会认同组织机构、纪律和社会秩序,对权力的不公平分布越能认可,服从性越强,主观判断力越差。这反映在会计上,表现为会计人员喜欢按部就班地执行法规制度,对法规制度的完整性和具体性要求较高,不善于进行专业判断和政策选择,执行中难免死搬教条,我国的情况基本如此。而权力差距较小的国家,会计人员则喜欢独立思考,运用自己的知识和经验进行专业判断,对法规制度的灵活性及实务性要求较高,英、美等国家大体如此。

2.文化决定论对会计模式的影响。各国对于什么是最佳会计实务缺乏统一认识的根本原因不在于技术方面而在于文化方面。在这方面的研究比较有名的是西方学者阿潘(Arpan)和霍德伯哥(Raderaugh),他们把对会计模式有决定性影响作用的文化因素归结为四个方面:①人们的保守主义倾向;②对保密的态度;③对商业活动的态度;④对会计职业界的态度。格雷(Gray)研究了一种将文化的各种取向与对会计有影响作用的四个方面联系在一起的模式。佩雷勒(Perera)和马修斯(Mathews)还提出了如下假设和推论:

①假设:一个社会中个体主义倾向较大,不确定性避免倾向较小,那么其会计文化中表现出来的职业化倾向就较大(或统一性较小)。推论:一个社会中个体主义倾向较小、不确定性避免倾向较大,那么其会计文化中表现出来的职业化倾向就较小(或统一性较大)。②假设:一个社会中不确定性避免倾向较大、个体主义倾向较小,那么其会计文化表现出来的保守主义倾向就较大。推论:一个社会中不确定性避免倾向较小、个体主义倾向较大,那么其会计文化中表现出来的保守主义倾向就较小。

根据佩雷勒和马修斯的推论,在一个崇尚个体主义的国家,强调个性发展,民众对不确定、不明确因素反映较弱,善于接受新生事物和有差异的因素,会计职业的社会地位较高,受人尊重。其会计模式呈现以下特点:①在会计处理方法上,强调真实反映和会计人员的专业判断,对待未来事件的不确定性的处理比较谨慎,并不断创新,保守程度较低;②在

会计信息披露上,倾向于透明、公开,强调会计信息的公允性和决策相关性;③在会计职业上,会计人员的专业水平相对较高,会计职业的社会地位也较高,具有较强的权威性。这在以美国为代表的西方发达国家比较明显。

而在一个崇尚民族利益、集体利益高于一切的国家,强调社会价值的实现,人们对不确定、不明确因素反映较强烈,习惯于按规范行事,讲究中庸之道,习惯于循规蹈矩,不易接受新生事物,思想观念偏重于传统、保守,会计在人们心目中的地位不高,缺乏权威性。其会计模式表现出以下特点:①在会计方法上,强调统一性,会计人员习惯于遵循明文规定,提倡个人专业判断和灵活处理,并采取比较保守的谨慎态度,严格遵循历史成本原则;②在会计信息披露上,偏向于适当揭示,不够透明和公开,强调保密,其保密程度越高财务报告中揭示的信息就越少;③在会计职业上,民间会计团体的规模和力量都很小,会计职业的社会地位相对较低,会计人员的权威性不足。这种会计模式以我国最具代表性,它符合我国社会主义市场经济体制的要求,具有中国特色,与美国为代表的西方模式相比,差异十分明显。

3.其他人文观念对会计模式的影响。主要有三个方面:

(1)对待功利态度。西方文化讲究效益,注重“阳刚”,而我国文化讲究“重义轻利”。对于人的行为功利性的不同理解和强调,反映出会计理论和实务上的明显差异。在美国,人的工作及其相关活动的收益被人们视为会计核算的中心,认为收益表现了企业管理当局的工作成果,是衡量企业管理当局是否有效利用投资者或债权人的资金的一个重要指标,因而损益表是美国企业中最重要、最重要的报表之一。而在我国,“重义轻利”观念长期把对物质利益的追求视为“小人”之所为,企业会计核算的侧重点是成本核算,企业的许多奖惩决策也不以职工创造的业绩为标准,而是看他们的成本消耗是否符合规定,往往强调精神鼓励为主,物质奖励为辅。

(2)思维活动取向。西方民众的思维与活动取向多倾向于未来,关心行为的长远后果,属于创新思维方式,而我国大多数人对待新事物、新问题的态度习惯于以过去的经验加以判断或效仿别人对这类事物或问题的做法,属于惯性思维方式。会计上的不同特点突出地表现在企业预算的编制或执行上,我国不少会计人员认为,预算制度是一项可以敷衍的工作;相反,美国则将预算看成是必须的,十分重视管理会计的应用,会计工作的重心从反映过去到规划未来。

(3)人性善恶观念。一般而言,在基督教盛行的国家中,往往性恶论占优势,而在中国、阿拉伯等地盛行的东方宗教则往往认为“人之初,性本善”。表现在审计监控上,性恶论者和中性论者出于对人的怀疑,特别强调严密审查监控,如美国等国家,审计业(包括社会审计和内部审计)十分发达。而在性善论的文化氛围中,社会审计尤其是内部审计的起步较晚、范围较窄、尺度较宽、地位较低,我国的情况就是如此。

主要参考文献

- ①王松年,钱嘉福.国际会计教程.北京:中国财政经济出版社,1991
- ②郝振平.会计的国际透视.大连:东北财经大学出版社,1997