

从会计准则看我国文化与会计信息质量

中南大学商学院 梁莱歆 王艳

近几年,国内外一些大企业和上市公司相继曝出会计造假和舞弊的丑闻,使得人们对会计信息质量心存疑虑,同时也严重挫伤了人们的投资信心,扰乱了社会经济秩序。影响会计信息质量的因素是多方面的,文化对会计信息质量的影响也是不容置疑的。我国传统文化对会计准则的制定、执行、监督及会计人员的思维方式、处世方式和行为方式的影响是非常深刻的,其负面影响是造成我国会计信息质量问题的根源所在。本文试图对这些影响进行深入分析,并找出解决问题的方法。

一、文化的重要性及其对会计信息质量的影响

“文化”是一个内涵非常丰富的概念,在不同场合使用就有不同的含义。有时指人们受教育、拥有知识量的水平,有时把它当作对人们进行教化的一种方式、方法来使用。我国《辞海》对文化的解释是这样的:从广义上讲,文化是人类社会历史实践活动中创造的物资财富和精神财富的总和;从狭义上讲,文化是指社会的意识形态,以及与之相适应的制度和组织结构。

为方便研究问题,笔者趋同于这样的观点:我们是从纯主观的角度界定文化的含义,指一个社会的价值观、态度、信念、取向以及人们普遍持有的见解(塞缪尔·亨廷顿,2000)。文化既可以促进社会的发展,也可以阻碍社会的进步。会计制度的制定、执行、监督都是人类行为的结果,而人类行为是受文化影响的。因此,会计行为的各个环节都受到文化的指引和制约。适应文化的制度是顺利、高效率的,反之则是步履维艰、低效率的。

1.文化通过对会计准则制定的作用来影响会计信息质量。社会的价值观虽然没用文字记录下来,但无形中会左右社会公众的行为,而这些行为往往会决定社会上各种体制的建立和维持,如政治制度、法律制度、企业所有权、职业团体的形成机制等。Redebangh(1995)在研究会计准则制定过程的报告中提及社会的价值观会影响会计准则的制定。Arpan更进一步指出,社会风气的保守程度可能影响企业评估资产价值及计算盈亏的标准。

从会计准则的制定原则来看,我国文化崇尚集体主义,人们之间相互依赖、团结合作,在个人利益与集体利益发生矛盾时,应将集体利益放在首位。会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要,满足企业加强内部经营管理的需要。在我国的会计目标中,强调会计信息应首先满足国家宏观经济管理和集体的需要,这就是我国崇尚集体主义的文化特征在会计准

则制定中的具体体现。

我国执行统一的会计制度(包括《会计法》及有关法规、会计准则、《企业会计制度》、《企业财务通则》等),会计科目、会计报表的内容和形式的要求也高度统一。企业会计准则规定会计处理方法前后各期应当保持一致、不得随意变更等,体现了我国传统文化“高度统一”的特征。相对而言,美国对会计准则、会计方法选择的一贯性问题持灵活态度,美国在《财务会计概念公告第二辑——会计信息的质量特征》中指出,在会计期间,会计原则由此期至彼期的一贯应用,如果运用时间太长,会阻碍会计的发展。对于一种优选的会计方法,作一次变更,总是要牺牲一贯性的,但是不作变更,会计就无从发展了。该公告认为,只要符合成本收益原则,就应允许实行会计变更。

我国会计准则允许固定资产采用加速折旧法、允许存货计提存货跌价准备、允许应收账款计提坏账准备、规定研究开发费用于发生时一律在当期确认等,这些规定均体现了稳健性原则。

从会计准则的制定方式来看,我国长期以来属于一个高度中央集权的国家。我国会计准则采取自上而下的方式制定,因而会计信息在很大程度上是为了满足权力拥有者的需要。例如,我国会计准则的制定主要由官方——财政部会计司来制定,会计实务界和学术界的影响甚微。这样就很难做到集思广益,从而造成许多会计准则的内容流于形式,过于笼统,缺乏完整性和全面性。因此,会计准则的科学性就会降低,同时依据其提供的会计信息的质量也必然大打折扣。

2.文化通过对会计准则执行的作用来影响会计信息质量。影响会计准则执行的因素主要有两个——企业的管理当局和会计人员,因此,笔者拟从企业文化和会计文化两个角度进行分析。

企业文化由三个要素构成:一是价值体系,包括企业目标、企业哲学等;二是行为体系,包括组织结构、组织环境等;三是经营风尚,包括社会文化、传统文化等。企业文化对管理者的约束是一种“软”约束。相对于“硬”约束(以量化为标准,以规章制度为手段)而言,软约束是通过培养员工的整体价值观来激发员工的责任感、荣誉感,以达到员工自我管理、自我激励的目的。

企业文化的价值就在于它能够缓解委托代理关系的利益纷争和权力纷争,可以遏止管理者因长期拥有权力而产生的官僚性和对权力的破坏性。强调合作的企业能够使员工自觉调整自己的目标和偏好,使利己行为不可能在多方受益的合

作中产生。因此,良好的企业文化可以在一定程度上消除管理层因激励和制衡而产生的会计造假动机,从而保证较高的会计信息质量。

会计文化是指会计人员在长期的工作实践中逐步形成并被大家认可、遵循的,带有会计特色的价值取向、行为方式等。虽然会计人员是在管理者的指挥下执行会计准则的,但其毕竟有自己的独立判断能力和行为方式,如果能充分发挥会计人员的主观能动性,就可以消除由管理层的不合理指挥所带来的负面影响。笔者认为,在现实中会计人员屈服于管理者的文化方面的原因有以下几点:

(1)我国传统文化中为人处世崇尚“温文恭谦让”的敬人主义。敬人主义固然有其积极的一面,但其毕竟有着强烈的宗法内容和纵私倾向。其反映在会计行业就是为了照顾领导、同事的面子而有法不依、执法不严、违法乱纪,使有关的会计法规、制度在实践中显得苍白无力。

(2)中国人的另一传统文化——“来而不往非礼也”。投之以桃,报之以李,会计人员也好,审计人员也好,关键时刻总是考虑对方的经济地位、社会地位、社会关系等,今天我放你一马,明天你放我一马,只要大家不捅破这层关系,谁也不吃亏。

(3)我国传统文化中的“面子”思想仍然是根深蒂固。尤其是所谓的“官面”,为了这个“面子”,一些人可以不顾法规、制度和原则,使会计成为迎合各种指标的工具,会计信息质量大大降低。

(4)教育倾向的因素。我国的教育模式为应试教育,强调人的智育培养而忽略人的德育培养。这就造成一些人走上社会后,其自律意识差的特征就显现了出来。他们以“只要是合法的,就是合乎道德的”为人生座右铭,最终铤而走险并为此付出了沉重的代价。

3.文化通过对会计准则监督的作用来影响会计信息质量。优秀的企业文化能够保障高质量的审计,而高质量的审计又能在一定程度上保障高质量的会计信息。但是,企业文化一旦发生偏离,就会产生严重的影响。在我国,传统的监督文化对注册会计师监督有着重大影响。

(1)传统的监督文化主要缺陷之一,是以上而下、自下而上的监督代替平行制约和监督,这就势必造成一些监督环节的空当和误区。现代政治学已经证明,监督指向在实质上与权力指向相一致,任何一个健全的民主社会,其监督指向都应是自上而下、平行制约和自下而上的有机统一、平衡配置,不能够畸轻畸重或强弱差距过分悬殊。否则,就会使监督在失衡的状态下运行,从而加大权力的负效应。在实践中,大多数注册会计师监督观念淡薄。在他们看来,其业务就是与客户之间的交易,既然是交易,客户就是上帝,人们又怎么能对上帝实施监督呢?因此,注册会计师的这种并非完全“发自内心”的监督行为要想真正达到目的是很难的。

(2)传统的监督文化主要缺陷之二,是监督权受制于执行权,专门的监督机构缺乏应有的地位和独立性,造成不少监督环节的“弱监”和“虚监”。从我国已发现的腐败案件来看,凡涉及主要领导干部的案件一般都很难查处,这与社会

主义国家监督机构对于有关领导的“弱监”和“虚监”状态密切相关。这种监督文化体现在注册会计师行业则是,脱钩前会计师事务所大多挂靠在相关的职能部门,如财政、审计等,而财政、审计等部门又是在地方主要党政领导下运作的,如此一来,注册会计师的监督就进入了一个怪圈:监督者和被监督者处于同一主要领导的领导之下。要实现真正的独立,摆脱有关行政部门及地方主要党政领导的实质影响,还有很长的路要走。总之,受传统监督文化缺陷的影响,注册会计师的监督既非理直气壮,也无法放开手脚,其最终结果必然是会计准则制定权这一制度安排在失衡的状态下运行,无法提供客观、公允的会计信息。

二、建设优秀的社会文化,提高会计信息质量

1.发扬、借鉴中外优秀文化,制定高质量的会计准则。在会计准则的制定方面,要善于借鉴中外优秀文化,在关注传统文化弊端的同时,也要发现传统文化中很多积极的因素。我们既不能以文化差异为借口拒绝与国际惯例接轨,也不能雷同于任何一个国家的会计准则或国际会计准则,而应结合我国国情制定具有中国特色的会计准则。

2.提高我国会计准则的法律地位。近年来,一系列上市公司虚假陈述民事诉讼案件表明,我国会计实务领域法制化程度有所提高,会计准则是否具有法律地位引起了会计界和法律界的共同关注。适当的司法责任认定既可以维护会计准则的权威性,又有利于资本市场信息披露制度的维护和完善。目前,应当充分肯定我国会计准则的法律地位,在认定财务报告法律责任的同时,要尽量以会计准则为基本依据。

3.注重思想道德建设,培养会计人员的职业道德观念,保证会计准则的顺利施行。加强对会计人员的法制教育和职业道德教育,可以使会计人员掌握相关法规知识,养成自觉遵纪守法的习惯,并能够运用法律手段来保证会计行为的合法性。各高校在培养会计人才时,不仅要注重专业知识的教育,还要注重职业道德素质的培养,把学生培养成具有较高职业道德素质、通晓会计专业知识的高素质会计人才。对已从事会计职业的人员,应在加强专业知识后续培养与教育的同时,加强职业道德素质的培养,提高他们的思想认识水平,使其更好地为社会服务。

4.加强注册会计师行业的诚信建设,加强对会计准则执行情况的监督。诚信自律是注册会计师行业的生存之本。我国目前正处于经济转型时期,商业诚信理念的稚嫩和脆弱是在所难免的。为使注册会计师能够诚信自律,一方面,应加大宣传诚信教育的力度,把诚信作为建设现代文明的重要基石,制定以诚信为核心内容的与社会主义市场经济体制相适应的道德规范,充分发挥社会舆论的监督作用,褒扬诚信者、谴责失信者,弘扬诚实守信的优良品德,在全社会逐步形成诚信为本、操守为重的好风尚。另一方面,应通过立法和制度的建设,建立规范的行业诚信档案和信用惩戒机制,改变目前对失信注册会计师进行单一行政处罚的做法,要视情节轻重,及时追究失信注册会计师的行政责任、民事责任和刑事责任。总之,要做到让诚信者能够得到应有的回报,让失信者受到相应的惩罚,这是提高社会诚信水平的制度和法律保障。○