



中国会计文化 理论架构研究

Research on Theoretical Frame of
Chinese Accounting Culture

刘开瑞 等著



中国会计文化 理论架构研究

Research on Theoretical Frame of
Chinese Accounting Culture

刘开瑞 高晓林 著

中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

中国会计文化理论架构研究 / 刘开瑞, 高晓林著. —北京: 中国人民大学出版社, 2018. 12

国家社科基金后期资助项目

ISBN 978-7-300-26365-6

I. ①中… II. ①刘… ②高… III. ①会计文化-理论研究-中国 IV. ①F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 236546 号

国家社科基金后期资助项目

中国会计文化理论架构研究

刘开瑞 高晓林 著

Zhongguo Kuaiji Wenhua Lilun Jiagou Yanjiu

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

邮政编码 100080

电 话 010-62511242 (总编室)

010-62511770 (质管部)

010-82501766 (邮购部)

010-62514148 (门市部)

010-62515195 (发行公司)

010-62515375 (盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京玺诚印务有限公司

规 格 165 mm×238 mm 16 开本

印 张 18.5 插页 2

字 数 315 000

版 次 2018 年 12 月第 1 版

印 次 2018 年 12 月第 1 次印刷

定 价 68.00 元



版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

国家社科基金后期资助项目

出版说明

后期资助项目是国家社科基金设立的一类重要项目，旨在鼓励广大社科研究者潜心治学，支持基础研究多出优秀成果。它是经过严格评审，从接近完成的科研成果中遴选立项的。为扩大后期资助项目的影响，更好地推动学术发展，促进成果转化，全国哲学社会科学工作委员会按照“统一设计、统一标识、统一版式、形成系列”的总体要求，组织出版国家社科基金后期资助项目成果。

全国哲学社会科学工作委员会

前 言

会计文化源远流长，会计发展史就是会计文化的发展史。但正式提出会计文化概念并从文化角度研究会计，则始于 20 世纪 80 年代。中国对新形势下会计文化的研究始于 1990 年，其后中国的会计学者在认真汲取世界会计文化研究优秀成果的基础上，结合中国的实际进行了许多有益的探索。但我们在研究中也发现，中国会计文化的研究截至目前至少存在三个方面的问题：一是缺乏对会计文化研究的顶层设计、整体规划，无人研究会计文化的整体理论架构。研究议题盲目，研究成果系统性较差，研究者队伍随意。二是目前会计文化建设中存在三个二元反差。其一是会计文化发展与经济社会发展的反差，会计文化总体实力和总体水平落后于经济社会发展水平；其二是会计文化需求与会计文化供给的反差，需求大于供给；其三是会计文化产品的社会效益与经济效益的反差，会计管理水平越来越高，但不合规现象越来越多。三是研究的方法大多用归纳法等，用到定量研究方法的很少，如用到主成分分析法、物理学方法的几乎没有。而且，我们论文中的统计资料显示，中国自 21 世纪以来，对会计文化的研究稍显沉闷。这促使我们思考这样的问题：会计文化的研究在理论层面是否有必要、在实践层面是否可操作？我们认为有必要对中国会计文化的现有研究成果进行系统的梳理与分析，对中国特色会计文化理论进行整体架构研究。正是基于系统、较全面地研究会计文化理论与实践的需要和我们前期的大量研究成果，我们选择了“中国会计文化理论架构研究”的主题，试图对中国的会计文化理论与方法问题进行比较系统的研究，全面总结中国会计文化研究截至目前的研究成果，以提升理论高度，指导会计文化实践。这是我们的初衷，也是我们选题的目的与意义。

本书在参照国内外研究成果的基础上，系统回顾了有关会计文化的国内外研究现状，划分了会计文化研究的阶段，提出了会计文化研究的理论基础，尤其是物理学方面的基础；对会计文化理论（包括基本理论、核心理论、会计文化特征）和会计文化研究方法进行了较系统的构建，且对许多会计理论从文化学的角度进行了诠释，对会计文化的研究现状进行了主成分分析。这些既是本书的主要内容，也是主要创新点。

我们的主要研究结论是：

(1) 中国会计文化源远流长，会计的发展史就是会计文化的发展史。

(2) 按照研究的深入程度,会计文化研究可分为四个阶段,即引入期、探索期、发展期、成熟期。目前处在发展期。

(3) 会计文化理论包括会计文化基本理论、会计文化核心理论和会计文化特征理论。本书对会计文化理论进行了比较系统的研究与构建。在每一部分既总结了截至目前发表的主要研究成果,又提出了我们的观点。

(4) 会计文化研究与实践可以从多角度、多层次展开,如可以用主成分分析法、物理学方法及其部分理论对会计文化进行研究。

本书选取的理论样本主要为《中国期刊全文数据库》上收录的从1990年到2016年12月的有关会计文化研究的全部论文,实践样本为我们进行的两次对中国会计文化现状问卷调查的资料。这主要基于两方面的考虑:一是便于论文数量的统计;二是会计文化理论研究基于会计文化实践的需要。但在实际研究中,我们对本书定稿日之前发表的有关文化的论文同样给予了较多的关注。

中国特色会计文化理论的架构,对中国的儒家文化和西方的会计文化既不能全盘否定,也不能颠预接受,必须通过会计文化自觉进行批判地吸取,其判断的揭橥是是否符合经济发展对会计文化的需求,是否有利于会计管理水平的提高。至于我们在书中运用了主成分分析法和物理学方法,这并不代表会计文化的研究方法就是归纳法加主成分分析法和物理学等方法,会计文化研究必须置于更广泛的文化学和更专业化的会计学系脉之中,这些方法使用的意义在于提供一种思路、启迪,其他学科的方法都可以运用在会计文化研究方面。希望我们的研究思路、方法和结论能为进一步繁荣中国的会计文化做出一点微薄的贡献。这也是我们选择该论文主题的一个初衷。

文稿将成之际,我们既欣喜又惶恐,但更多的还是对所有帮助过我们的人的感激。本书虽然经过了认真的思索和研究,但是毕竟作者的理论和实践水平有限,书中一些观点和方法难免不成熟,恳请各位老师和学友不吝赐教。

目 录

1 绪论	1
1.1 研究目的	1
1.2 现有研究成果述评	5
1.3 研究设计：方法、思路和创新点	29
2 相关理论基础	33
2.1 人文环境理论及其发展的理论	33
2.2 物理学有关理论	37
2.3 儒家思想	37
2.4 需求层次理论	38
2.5 博弈论	39
3 会计文化实证研究	40
3.1 中国会计文化实践现状及理论解析	40
3.2 物理学有关理论的运用	79
3.3 会计的需求层次分析	100
3.4 囚徒困境博弈模型运用	101
4 会计文化理论构造	104
4.1 会计文化基本理论构造	104
4.2 会计文化核心构造	176
4.3 会计文化特征构造	212
4.4 会计文化研究方法构造	241
4.5 会计文化理论体系构建	255
5 结论与展望	261
5.1 主要工作与结论	261
5.2 研究局限性与研究展望	262
参考文献	263

1 绪 论

1.1 研究目的

“中华文明源远流长，历史上乃至当下都有过卓越的创获，无论物质文明、制度文明、精神文明均为世界各国所认可和效法，千百年来形成了独具特色的文化共同体。作为中华文明特质的自强不息的进取精神、厚德载物的包容精神、‘为天地立心，为生民立命，为往圣继绝学，为万世开太平’的担当精神已融入中华民族的血脉之中。”^[1]会计文化^①同样源远流长、博大精深、德泽深厚，会计本身就是一种文化并且与其他形式的文化互相影响、互相渗透、共同繁荣。“当代经济与文化的相互融合和一体化发展，标志着文化成为推动当代经济发展的内在机制”^[2]。从会计文化的形成机理看，会计的发展史就是会计文化的发展史^②。中国会计的历史起点在旧石器时代中晚期，当时对经济事项的表达式是通过反复使用单线条来达到简单刻记与直观绘图记事^[3]的目的。这可称为中国会计物质文化的起源^③，这即形成了后来簿记或会计的雏形。其规范文化则形成于奴隶制国家建立之初。在奴隶社会初期，“以财计组织建设为中心，以财政收支事项管理为目标，以国库财物出纳环节为重点，在财计组织部门与相关部门之间、在财计职掌与相关职掌之间建立经济牵制关系，已成为一种贯穿于财计组织部门

① 会计文化包括以会计为客体的会计文化（调查、描绘、研究会计客体）和以会计为主体的会计文化（会计中要运用的各种文化）。

② “我们认为会计史是会计知识的海洋，会计思想的宝库。是会计文化中的文化，会计理论中的理论。”郭道扬，会计史研究（第一卷）[M]，中国财政经济出版社，2004，8：23。

③ 我们认为，会计物质文化是指会计人员为履行会计工作职能而必须具有的一系列物质条件和技术体系，包括会计人员从事会计管理的各种会计物质生活资料、会计工作环境、生活设施、文教卫体等基本设施设备。在旧石器时代中晚期剩余产品开始出现，为了反映渔猎收获及支出数量出现了以图画符号为记录手段的会计雏形。

建设过程中占支配地位的组织思想与制度”^{[3]229}，“私人占有财产的制度在原始社会末期形成，对私人财产的保障已在当时的法律制度中得到初步体现，而这一精神随后便体现在奴隶制国家法律制度建设”^[4]。会计规范文化的国际化也由来已久，约公元前 20 世纪在苏美尔北部的埃什嫩那颁布的《俾拉拉马法典》中就指出“倘牛触牛而致之于死，则两牛之主人应当互相平分活牛之价与死牛之值”^①，这就是最早的会计规范文化；从古罗马时代对会计账簿实施的“双人记账制”到美国 1934 年的《证券交易法》中首先提出的“内部会计控制”（internal accounting control system）概念等都是会计文化中的规范文化；“早在 14—15 世纪，意大利商人的经商活动就跨越国界了。作为现代簿记方法鼻祖的复式记账原理，始于意大利城邦，而后传播到德国、法国和荷兰等国家，又从那里传播到英国”^[5]。会计文化发展到今天则在成为一种高级国际通用商业语言^②的同时，也被赋予了更深层次的内涵。2011 年 10 月 18 日中共十七届六中全会通过的《中共中央关于深化文化体制改革 推动社会主义文化大发展大繁荣若干重大问题的决定》提出要努力建设社会主义文化强国，并提出了到 2020 年的文化改革发展奋斗目标。2013 年 11 月 12 日中共十八届三中全会通过的《中国共产党第十八届中央委员会第三次全体会议公报》紧紧围绕建设社会主义核心价值体系、社会主义文化强国深化文化体制改革，加快完善文化管理体制和文化生产经营体制，建立健全现代公共文化服务体系、现代文化市场体系，推动社会主义文化大发展大繁荣。中央全面深化改革领导小组于 2014 年 2 月 28 日第二次会议上，审议通过了《深化文化体制改革实施方案》，这标志着新一轮文化体制改革正式进入全面实施阶段。近年来，中国政府“明确提出发展‘社会主义文化’和弘扬‘中华文化’为主体，增强国家文化软实力，以实现‘中华民族伟大复兴’的远大目标”^[6]。习近平同志在 2014 年五四青年节同北京大学师生座谈时指出：“人类社会发展的历史表明，对一个民族、一个国家来说，最持久、最深层的力量是全社会共同认可的核心价值观。”^[7]就会计而言，正如著名会计史学家迈克尔·查特菲尔德在 1989 年曾讲过的：“会计的发展应是反应性的”“会计主要是应一定时期的商业需要而发展的，并与经济的发展密切相关”^[8]。

① 《俾拉拉马法典》第五十三条。

② 会计本身就其技术层面而言是一种国际通用的商业语言，就其规范层面来论则受到不同国家所有制形式、法规制度等的约束。但会计文化则是一种高于会计技术层面的会计物质、意识、规范等的综合。

但文化概念^①的正式提出并从文化角度研究会计,则始于20世纪80年代。自20世纪80年代管理学界开始讨论文化概念以来,已经提出了260余种概念^②,对会计文化概念的讨论众说纷纭。究其分歧,一方面是由于人们看问题的出发点和侧重面不同,另一方面是人们没有从总体上把握会计文化的理论框架,进而导致了人们对会计文化诸多理论问题的界定含糊不清。我们认为,会计文化的建设和发展,将是会计发展的里程碑,能极大地调动会计人员的工作积极性,使会计整体效率提高;能集中反映会计人员的共同价值体系^③和利益取向,有利于培养和优化会计人员行为,提高会计人才素质,增强会计人员责任心。

受全球经济发展越来越呈现多元化的趋势影响,作为商业语言的会计也呈现出“一体化、多元化”的趋势。其“一体化”表现为各国会计文化的趋同^④,表明会计的国际化,是一种会计文化的国际意识。“多元化”体现各国会计文化的差异,表明会计的国家化,是一种会计文化的国家意识。目前,我国会计行业正经历着有史以来最深刻的变革,积极寻求与国际会计文化的科学趋同与等效。在这一过程中,越来越多的学者参与到会计文

① 最早给文化下定义的是英国人类学家泰勒,他认为“文化或文明,就其广泛的民族学意义来说,乃是包括知识、信仰、艺术、道德、法律、习俗和任何人作为一名社会成员而获得的能力和习惯在内的复杂整体”。泰勒的这个文化定义是狭义“文化”概念早期的经典之说。美国文化人类学家亨格斯、维莱等人对泰勒的定义进行了修正,他们认为:“文化这个复杂有机体包括实物、知识、信仰、艺术、道德、法律、风俗以及其余从社会上学得的能力与习惯。”这个文化定义除了继承泰勒的“人类独有”“后天习得”和“有机整体”之外,明确指出后天习得和创造的内容包括“物质产品和精神产品”。

② 早在20世纪60年代初,哈佛学者克拉克洪(Kluckhohn)和斯托特柏克(Strodtbeck)就提出了用“价值观”来定义组织文化的思想,并被众多学者所采纳。

③ 本书中的价值体系包括价值观和信念体系两部分。其中,价值观念体系主要解决会计组织和会计个体存在的价值和意义;信念体系则诠释会计人员对会计管理中存在的事物与概念的基本看法和衡量标准。

④ 2008年4月21日、22日,国际会计准则理事会(IASB)与美国财务会计准则委员会(FASB)在伦敦召开会议,就《国际财务报告准则——美国公认会计原则2006—2008趋同路线图:FASB-IASB谅解备忘录》达成初步协议。2009年4月,二十国集团(G20)伦敦峰会后发布的公报进一步呼吁“会计准则制定者与监督和监管机构加緊合作,以完善有关估值和准备计提的准则,并实现单一一套优质的全球会计准则”。2009年7月28日,由IASB和FASB于2008年12月共同成立的金融危机咨询组正式发布报告,强调建立全球高质量会计准则的途径是改进国际财务报告准则及与之趋同,并进一步建议IASB和FASB应尽一切努力实现其准则趋同,敦促各国政府和企业界积极支持建立全球高质量会计准则、鼓励各国政府尽快公布与国际会计准则趋同的时间表等。中国财政部于2009年9月2日也印发了《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续全面趋同路线图(征求意见稿)》,指出:“2010—2011年将是中国企业会计准则与国际财务报告准则持续全面趋同的关键时期,财政部计划于2010年启动准则体系的修订工作,力争2011年完成,2012年起在所有大中型企业实施。”

化的研究领域中来,试图从文化这一角度,从根本上找到国际间会计差异形成的原因,找出我国会计改革的最优方案。可以说,会计文化的研究已经成为我国会计界的一个热点。“我们今天完全生活在一个‘文化环境’(或称人工环境)之中,现代世界的种种问题也必须追溯到文化身上。”^[9]

我们在对会计文化的观察和研究中发现,当前关于中国会计文化的研究已经在许多相关的领域中展开,但是研究者们对于会计文化研究的现象、方法以及理论体系的构建等问题还存在着较多不同的学术观点,不少地方仍处于模糊的边缘状态;对会计文化研究领域的整体现状还缺少较为准确的把握。更主要的是,目前会计的公信力^①有下降的趋势,我们认为主要在于对会计文化的建设不够。为了透过这些纷繁的现象,全面提升会计的水平,透视中国会计文化研究的经纬和本质,我们在“中国期刊全文数据库”(CJFD)中选取了1990年^②以来关于会计文化研究领域的文章作为量化分析的文本,在历史回顾与观点分析的基础上,对中国会计文化研究现状进行了归纳总结,试图对我国会计文化研究的现状做出客观、真实的描述,并构建会计文化的理论架构。正是基于此,我们将研究目标确定为:

第一,试图对我国会计文化研究的现状做出客观、真实的描述,归纳和总结其主要研究领域,尝试构建较完整、科学的中国会计文化理论体系,说明我国目前对会计文化的研究处于什么阶段;在肯定前人研究成果的基础上,找出当前会计文化研究存在的不足,全面、系统地阐述会计文化的内涵;对会计文化的基本理论从文化学的角度进行剖析;辩证地研究国内外会计文化诸因素对中国会计管理影响的有关理论及其实践表现。

第二,从文化学的角度诠释会计理论与实务。如会计的新理念表现为以人为本、和谐共赢,会计的新发明表现为网络会计、绿色会计、环境会计、低碳会计、人力资源会计等,会计的新理论表现为会计文化理论、会计哲学理论、会计伦理理论等,会计的新方法表现为折现率与未来现金流量的判断、减值准备的计提、公允价值的计量等。

第三,用主成分分析法和物理学的部分理论及思维方法研究会计文化,为会计文化的研究开辟一条新的思路和研究方法。如运用电场力理论和场理论,通过建立物理化的文化与人格模型,针对文化对人格的影响进行系

① 会计的公信力是会计在社会公众心目中的形象和信誉,它是会计行业的尊严所在、立业之本。

② 中国对会计文化的研究自会计产生以来就有。本书选择1990年以来的论文为样本进行研究,主要原因是自1990年开始正式提出会计文化概念,并且此后学术界对此进行了以会计文化为题的大量研究。

统研究,得出相关的结论;借助量子力学中爱因斯坦所提出的电子跃迁理论,通过建立模型,对西方文化在我国会计管理中的渗透及其对会计管理影响的结果做出仔细的研究;通过借助物理学中所提出的物体做圆周运动及光电效应理论建立会计管理的力学模型。

第四,根据会计的本质结合文化学的理论体系试图提出我国会计文化研究中亟待澄清的问题和相关建议,希望能对今后我国会计文化研究的发展有所裨益。

1.2 现有研究成果述评

1.2.1 国外研究现状及述评

企业文化研究的深入^①,引导和推动了会计文化的研究,而会计本身也是文化的产物。会计准则、会计制度本身就是会计文化的重要组成部分,是规范文化在具体会计实务中的一种指导性和约束性的体现。会计与文化问题的国际交流与碰撞始于20世纪80年代中期,如在阿姆斯特丹(1985年6月)召开的会计与文化专题研讨、在纽约(1986年8月)召开的美国会计学会第71次年会关于“会计与文化”的讨论、施赖得(Schreuder)教授主办的会计文化研究会(1986年)、在布鲁塞尔(1987年12月)召开的会计与文化专题研讨、在乌默奥市(1990年6月11—13日)召开的第三次国际文化经济大会等。这些全球范围内对会计文化的讨论开启了会计与文化关系研究的高潮。

截至目前,在会计文化研究中国外有代表性的观点主要有三大流派:荷兰学者霍夫斯特德(Hofstede)提出的社会文化研究理论框架;苏格兰格拉斯哥大学教授葛雷(Gray)^②提出的会计亚文化^③理论框架;美国学者哈里·费克纳(Harry H. E. Fechner)和艾伦·基尔戈(Alan Kilgore)提

① 企业文化的理论研究起源于第二次世界大战后的美国,但实践根源却在日本。第二次世界大战后,日本经济的快速崛起使美国认识到:日本经济发展的成功在于创造了优秀的企业文化。于是,美国学者在总结和比较美、日两国文化和企业管理经验的基础上,提出并开始研究企业文化。此后,世界各国争相研究企业文化。

② 一般认为,霍夫斯特德和葛雷这两位学者开了会计文化研究的先河。

③ 亚文化(subculture)是一个存在争议的术语。港台多译为“次文化”,后演变为“副文化”等,大陆通常译为“亚文化”。其主要原因有二:一是亚文化这一术语存在不同的指称;二是由于参照系不同。亚文化概念的系统化和研究的学科化都始于芝加哥学派。

出的修正后的会计亚文化理论框架（把文化因素和经济因素加以综合考虑）。具体为^[10]：

关于文化对会计的决定作用，西方国家主要是从文化决定论的视域研究的，认为会计理论、会计方法选择、会计模式形成以及会计实务发展方向等主要是由会计所处的文化环境决定的，一国会计制度形成是本国文化影响的。其中比较著名的是霍夫斯特德的以价值倾向文化取向理论为基础的研究^①，他用统计方法归纳出四个用以区别民族文化特征的社会价值层面（a view of social value）^[11]：个人主义相对于集体主义（individualism versus collectivism）；大跨度的权力结构相对于小跨度的权力结构（wide-ranged power structure versus narrow-ranged power structure）；强避免不确定性取向相对于弱避免不确定性取向（the strong desire of uncertainty avoidance versus the weak desire of uncertainty avoidance）；阳刚相对于阴柔（masculinity versus femininity）。他在研究中对 52 个国家和地区的 IBM 员工进行了问卷调查。

霍夫斯特德和鲍德（Bond）（1988）研究中国传统文化后提出了短期与长期目标（short-term versus long-term orientation）的第五维度^[12]，发现：“注重短期目标实现的社会，追求投资的短期效益，而对长期目标的实现认知度低；注重长期目标实现的社会，为实现其长期目标会通过不懈奋斗来体现其长远战略。但金艾裙在“文化维度理论视角下中美心理契约比较研究”中发现“中国的长期导向指数为 118，远远高于世界平均值 45，美国的长期导向指数为 29，呈现出短期导向性特征”^{[13]221}。这说明中国在追求经济利益时也会重视心理契约。2010 年霍夫斯特德又在其第三版 *Cultures and Organizations: Software of the Mind* 一书中加入第六个文化维度放纵与约束。^[14]

葛雷^[15]将霍夫斯特德的观点延续、光大，提出了一个四维的会计亚文化观（accounting sub-culture），即职业化/法律管制（professionalism versus statutory control）、统一性/灵活性（uniformity versus flexibility）、稳健主义/乐观主义（conservatism/optimism）、保密/透明（secrecy versus transparency）。这可谓开辟了一条以文化研究为依托、以会计文化解读为归趣的文化研究新路径。

霍夫斯特德和葛雷的研究认为，文化维度和会计价值体系的关系如表 1-1

① 美籍荷兰学者霍夫斯特德在 1980 年发表了《动机、引导和组织：美国的理论可以应用于国外吗？》一文，其研究的主要内容是分析不同的文化环境系统如何影响到与行为方式相关的文化价值观，并提出了一套能反映不同文化环境特点的文化价值观模式。

所示:

表 1-1 文化维度和会计价值体系的关系

文化维度 (霍夫斯特德)	会计价值体系 (葛雷)			
	职业主义	统一性	稳健主义	保密性
个人主义	+	-	-	-
权力距离	-	+	?	+
不确定性规避	-	+	+	+
阳刚之气	?	?	-	-

注:表中,“+”表示因素之间有正向关系;“-”表示逆向关系;“?”表示关系的性质尚待确定。葛雷假设个人主义和不确定性规避对会计的影响最大,其次是权力距离,最后是阳刚之气。

资料来源:李洁慧,浅谈文化因素对会计的影响,商业经济,2006,7:14.

美国学者哈里·费克纳和艾伦·基尔戈^[16]认为,虽然现有的研究证明社会因素、会计亚文化及会计惯例间存在一定联系,但尚不能科学地解释霍夫斯特德和葛雷所确定的英美国家、其他欧洲大陆国家与其他类型国家群体内及群体间所存在会计差异的原因。他们认为,其中切实可行的关联是经济因素影响计量,影响会计惯例并最终影响会计亚文化价值。所以,经济因素的变化会影响会计亚文化价值及其映射的会计惯例,据此形成了修正后的会计亚文化理论框架。霍普(Hope)也认为,文化是影响财务披露水平的重要变量之一^[17]。

阿潘(Arpan)和雷德伯格(Radebaugh)^[18]认为决定性影响会计实务的文化因素有四个:人们的保守主义倾向;人们对保密的态度;人们对商业活动的态度;人们对会计职业界的态度。

佩雷拉(Perera)^[19]和马修斯(Mathews)根据霍夫斯特德和葛雷的研究提出了如下两个假设与推论:

(1) 一个社会中个人主义倾向较强,不确定避免倾向较弱,那么其会计文化中表现的职业化倾向就较强(或统一性较小),保密倾向弱,保守倾向也就弱。

(2) 一个社会中个人主义倾向较弱,不确定避免倾向较强,那么其会计文化表现出的职业化倾向就较弱(或统一性较大),保密倾向强,保守倾向也就强。

雅吉(Jaggi)和洛(Low)^[20]研究了文化、法律体系和会计披露之间关系的财务披露模式,认为文化价值对披露的影响力度是由一个国家的法律体系促成的。尽管对财务披露的影响成文法国家文化力量比市场力量更重要,但在普通法国家市场力量对财务披露的影响力更强。

郑石桥等通过对国外内部控制的研究,认为“经营业务复杂程度,组织结构变化,缺乏职责分离,企业规模,企业发展阶段,财务状况,内部

控制方面的资源投入,会计政策缺陷,不恰当的会计调整,独立审计师辞职频繁,审计委员会独立性、专业水平,股权集中度,机构投资者持股比例,实际控制人性质,产权法律性质,分工,剩余控制权配置,信任水平,信息技术以及企业文化等^[21]都对会计文化有重大影响。

西方在会计文化研究中特别强调人的作用。舒尔茨(Schultz)和洛佩斯(Lopez)^[22]实验研究了法国、德国、美国三个不同国家的会计人员在面对相当的经济事实和相似的报告准则时对财务报告评价的一致性。研究证明,会计人员做出决定的依据是他们所在国家的法律体制、财务资源和国家文化。

Yew Ming Chia等^[23]认为职业驱动影响因素具有不同的重要性,其重要性程度依次为探寻意义、专长、身份、从属关系、保障、自主性、权力/势力、物质奖励、创造力,并且在不同国家或地区之间差异明显。例如:在“创造力”方面,澳大利亚和新加坡的会计人员比中国香港的会计人员更高度重视。

德博拉·斯沃洛(Deborah Swallow)^{[24]56-57}认为,内导向的人(北美人、北欧人和英美文化影响下的人)是“命运的主人”和“灵魂的掌控者”,他们充满自信,认为自己能控制自己的命运,且结果集中。内导向文化注重培育个人主义,重视竞争、对抗、独立性、个人成就、自力更生、自我发展与完善。外导向的人(非洲人、阿拉伯人、亚洲人、南美人、南欧人)是宿命论者,他们注重过程而不是结果,倾向于与自然相和谐的文化。外导向文化是集团式文化,重视合作、和谐与团结、孝顺(对长者的尊重)、团队合作和集团声誉,并相互依存。

杰德伦(Gendron)^[25]等通过网上问卷调查工作环境的变化对会计师在独立性方面承诺的影响,认为公共会计师事务所的会计师和大型国际会计师事务所的会计师的独立性承诺较低,年龄越大的会计师对独立性的承诺越强。

亨利·L.托西和托马斯·格雷克哈姆(Henry L. Tosi and Thomas Greckhamer)^[26]研究了企业文化与首席执行官报酬的关系,作者用霍夫斯德特的文化维度理论将首席执行官报酬分为总首席执行官薪酬、浮动薪酬占总薪酬的比例、首席执行官薪酬与雇员最低薪酬比三个观察指标。其目的是研究在本国文化对薪资战略有很大影响的前提下,检验其他文化背景对首席执行官报酬的影响情况。研究结论是:(1)首席执行官薪酬的不同维度都与权力距离有关,首席执行官薪酬最能反映其所在社会的权力结构。(2)报酬总额和浮动薪酬占薪酬总额的比率与个人主义维度有较大关系。

邓恩 (Dunn)^[27]以中国和加拿大的商科学生为研究对象,研究了文化和会计教育在处理商业道德困境中的作用,结果发现,中国的学生更容易做出加拿大学生认为不合适和不道德的决策和选择。

阿诺德 (Arnold) 等^[28]以霍夫斯特德的文化维度为基础,通过 13 个场景对来自 8 个西方国家的 294 名会计师进行调查。他们对这些情景的反应表明,相对工作单位、级别、性别而言,国别对他们的道德判断影响最大。

此外,皮斯纳尔 (Peasnell) 等^[29]、克莱因 (Klein)^[30]研究表明独立董事在抑制上市公司盈余管理时起着积极作用。韩 (Han) 等^[31]¹²³⁻¹⁴¹ 提出假设并证明了管理者是否进行盈余管理与他们所在国家的价值体系以及制度背景相关^①。陈 (Chen) 等^[32]发现独立董事在董事会中所占比例与财务披露的广泛性存在正向联系。韦斯贝克 (Weisbach)^[33]发现独立董事占董事会比例大于 60% 的公司,独立董事在监管经营者业绩和大股东关联交易上不遗余力。崔和麦克 (Cui and Mak)^[34]则选择了 NYSE、AMEX 和 NASDQ 上市的高研发投入公司作为研究对象,发现经理持股与企业价值的关系呈 W 形,强调了行业特征对两者关系的影响。詹森和墨菲 (Jensen and Murphy) (1990) 用代理理论解释首席执行官薪金和公司业绩的敏感性低于预测的原因^[35]¹¹⁸。类似的观点反映在高管薪酬敏感性研究和公司业绩的风险研究中 (Aggarwal and Samwick, 1999)^[35]¹¹⁹。夸克和塔德塞 (Kwok and Tadesse)^[36]认为,美国 and 英国这些纯英语国家金融系统被股票市场控制,而在欧洲大陆和日本,银行却在本国的金融系统中扮演着重要的角色,这种差异可以由国家文化差异解释。他们还发现高不确定性规避的国家更有可能拥有一个以银行为基础的金融系统。塔库米斯 (Tsakumis)^[37]研究发现,美国的会计人员比希腊的会计人员更倾向于披露或有事项,这间接验证了文化对财务披露的内在影响力。张 (Chang)^[38]在研究股票评级情况时对台湾公司的本地分析师与外地分析师的优势进行了研究,研究结果表明本地分析师比外地分析师具有本土优势,在研究本地公司时本地分析师中外派分析师比纯本土的分析师更优秀。

更多的研究者开始广泛地研究会计文化问题。科洛特和辛格 (Kogut and Singh)^[39]在霍夫斯特德的五维度 (个人主义与集体主义、权力距离、不确定性规避、男性化与女性化、长期取向和短期取向) 文化理论模型的基础上提出了文化距离的测算指数。弗洛里斯和阿吉莱拉 (Flores and Aguilera)^[40]对美国的研究表明,文化距离与区位选择负相关。韩

① 该研究认为,不同国家的盈余管理行为可以从国家文化中不确定性规避和个人主义角度解释,同时这种关系依据投资者保护程度的不同而有所差异。

(Han)^{[31]123-141}等发现国家文化中不确定性规避和个人主义能够解释不同国家的盈余管理行为,并且这种关系随投资者保护程度不同而有所不同。文化相关性以及对会计实务的影响是这个领域研究的主要话题之一^[41]。例如:跨国并购与文化的关系^[42]、会计文化与宗教的关系^[43-46]、会计与控制系统的关系^[47]、会计文化与股票市场之间的关系^[48]。崔和米勒(Choi and Mueller)^[49]提出了会计的服务性功能,他们认为不同国家的会计环境不同,会计系统也因此存在着差异,而一个重要的解释因素是文化。麦奎尔(McGuire)^{[43]645-673}等研究了宗教对公司财务报表的影响,发现总部位于宗教规范性较强地区的公司,更少发生财务报表违规行为。拉米雷斯和塔德塞(Ramirez and Tadesse)^[50]研究了不确定性规避、跨国公司和公司现金持有行为三者之间的关系,研究表明处在不确定性规避程度较高的国家,其公司趋向持有更多的现金;张和努尔巴赫什(Chang and Noorbakhsh)^[51]分析了国家文化对跨国公司现金持有的影响。卡纳加瑞(Kanagaretnam)^[52]等研究了39个国家的文化与银行盈利质量之间的关系。安德森(Anderson)^[53]等通过对全球60多个国家超过37 000个投资机构的基金持有数据分析,发现文化确实会影响投资组合的分布状况^①,并从文化的视角对投资组合分配情况进行了说明。李(Li)^[54]等以2002年中国与32个不同国家和地区合资的非上市公司为样本验证了文化对杠杆决策的影响。郑(Zheng)^[55]等研究了国家文化对公司债务到期日选择的影响。邵(Shao)^[56]以1995—2007年21个国家27 462家公司为样本,发现保守主义与股利分配正相关、征服欲与股利分配负相关。

另外,学者们也研究了不同国家的文化。如吴大新认为“‘稳健主义’着眼于债权人利益的保护,是德国工业化资金积累的重要推动力量。由于适合德国国情,这一与以英美国家为代表的国际会计‘主流’相悖的会计惯例不断强化并沿袭至今”^[57]。“对普遍理性的崇尚不仅使德国人热衷于探究事物的普遍规律并据此订立规则,而且也是德国人遵奉于依据普遍理性订立的规则的重要原因”^[58]。例如:罗马文化国家制度和法律的严谨对德国会计文化产生了极其深远的影响,德国会计模式的最大特点是在会计工作规范上没有单行的会计准则,其会计规范散见于政府颁布的《公司法》《税法》《商法》等之中。“德日分别秉承了‘日耳曼文化’和‘大和文化’,其典型特征是:集体本位主义价值、较大的权力距离、男性化较为突

① 不确定性规避指数高的国家更愿意在本土进行投资,其进行国际投资时多元化的程度较低;机构投资者所处国家阳刚气质与长期取向文化指数较高时,会显示出较低的本土偏差,其进行国外投资时多元化的程度更高;投资者更倾向于在文化差距较小的目标市场进行投资。