

会计文库

会计行为论

王开田 著

上海财经大学出版社

·会计文库·

会 计 行 为 论

KUAIJI XINGWEI LUN

王开田 著

上海财经大学出版社

☐责任编辑 郑 金

☐封面设计 周卫民

Kuàijì Xíngwéi Lùn

会 计 行 为 论

王开田 著

上海财经大学出版社出版发行

(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

上海印刷七厂一分厂印刷装订

1999 年 3 月第 1 版 1999 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 7 - 81049 - 278 - 0/F·227

850mm × 1168mm 1/32 7.5 印张 188 千字

0001 - 3000 定价:15.00 元

前 言

按照马克思主义的认识论,理论是人们对实践的理性认识,它来自实践,高于实践,又指导实践,并随实践的发展而发展。来自于会计实践的会计理论也是如此,它随会计实践的发展而不断丰富与完善。

行为会计是行为科学和会计学有机结合的产物。从 20 世纪 50 年代起,经过西方行为会计学家不懈努力,积极探索,已取得了较为丰硕的研究成果。它包括三个部分的内容:会计行为,会计信息对其使用者的影响以及受其影响而可能产生的行为,会计信息使用者的行为对会计行为的影响等等。它在传统会计理论的基础上,吸纳了行为科学以及其他相关学科的精华,内容博大精深,突破了传统会计理论的格局,为古老的会计理论注入了新的生机,使会计理论花苑更加绚丽夺目,光彩照人。然而,就某一历史阶段而言,由于人的理性有限性和行为会计内容宽广性,到目前为止行为会计仍处于“初创阶段”,如西方会计学家也主要是对管理会计行为及其对管理当局的影响等问题进行了一定的研究。该问题的重要性以及这一现状引起了我们的兴趣与思考。行为科学是因管理思想的变革而产生和发展的,而管理会计是管理的重要手段之一,它与行为科学结合自是极为有机和合理的。可是财务会计行为理论这一领域尚未引起会计理论界的高度重视,即便瓦茨和齐默尔曼二位学者所著的《实证会计理论》一书,也只是从管理当局的角度研究财务会计政策的选择对其利益的影响,并没有从会计行为

的实际执行者——会计人的角度出发,研究会计行为的本质、行为动因、行为规范、行为方式、行为手段以及行为优化等问题。毫无疑问,对这一方面的研究无论是对会计理论体系的丰富与完善,还是对会计职能的充分发挥,以及对行为会计理论本身的完善都具有重大的意义。因为财务会计被通俗地称为对外报告会计,财务会计行为影响到企业这一“契约组合”中的每一个契约人,影响到行为会计理论中的其余两个部分,从这个角度来看,对财务会计行为理论研究具有更大的现实性和针对性。基于此,笔者选择这一有意义的课题进行探索。

企业财务会计行为理论也是一个复杂的系统。会计既然是一个行为过程,那么它必然涉及到行为主体、行为方式、行为手段和行为客体等一系列的问题。这些问题都是以会计行为主体为中心。会计行为主体问题直接影响和制约其他问题。考虑到篇幅、问题的重要程度和笔者的能力,本书研究的内容是以会计行为主体为中心,较为系统地研究会计行为主体、行为客体、行为动因、行为规范以及怎样使行为优化等问题,以期初步建立财务会计行为理论框架。至于行为方式、行为手段等问题,它们虽作为会计行为理论的组成部分,但前人已作了较为系统详细的研究,如美国财务会计准则委员会(FASB)对会计事项的会计确认、计量、记录与报告,已作了深入的研究,并形成了一定的理论体系。至于会计行为手段,不外是人工和电算化,会计电算化已成普及之势,将取代传统的人工手段,无论会计主体出于什么动机,选择电算化手段终成必然。本书的具体内容共分为八章:第一章,会计行为及其要素结构;第二章,会计行为主体;第三章,会计行为客体;第四章,会计行为动因;第五章,会计行为规范;第六章,会计行为优化;第七章,会计行为理论结构,即对全书的总结。但为了理论联系实际,指导会计行为,另附一章,即第八章:我国会计行为现状分析及对策,以图运用会计行为理论剖析中国会计行为现状的原因,寻求中国会计行为优化方略。

目 录

第一章	会计行为及其要素结构	(1)
第一节	行为科学与行为会计	(1)
第二节	会计行为的本质	(15)
第三节	行为会计与会计行为的异同分析	(20)
第四节	会计行为要素结构	(28)
第二章	会计行为主体	(32)
第一节	会计行为主体的界定	(32)
第二节	会计行为主体结构	(38)
第三节	会计行为主体观的演进	(47)
第四节	会计行为主体的角色	(56)
第三章	会计行为客体	(72)
第一节	会计行为客体的定义及其特征	(72)
第二节	会计行为客体的历史回顾与反思	(76)
第三节	确立会计行为客体的基本原则	(85)
第四节	会计行为客体的实质	(89)
第四章	会计行为动因	(98)
第一节	会计人的需求	(98)
第二节	会计行为动机	(105)

第三节	会计行为目标	(112)
第四节	会计行为动因诸要素的内在联系	(121)
第五章	会计行为规范	(123)
第一节	会计行为规范的意义	(123)
第二节	会计行为法律规范	(132)
第三节	会计行为道德规范	(145)
第四节	会计行为法律规范与职业道德规范的关系	(156)
第六章	会计行为优化	(161)
第一节	会计行为优化的概念	(161)
第二节	会计行为优化的标准	(164)
第三节	会计行为优化的途径	(173)
第七章	会计行为理论结构	(186)
第一节	会计行为理论的界定	(186)
第二节	会计行为理论的定位	(187)
第三节	会计行为理论结构及其特征	(190)
第四节	会计行为理论的研究趋向	(195)
第八章	我国会计行为现状分析及其对策	(197)
第一节	我国会计行为现状的分析	(197)
第二节	我国会计信息失真的基本原因	(209)
第三节	解决会计信息失真的基本策略	(220)
参考文献		(228)
后 记		(233)

第一章 会计行为及其要素结构

行为会计发展至今,不少会计学者将其认定为是现代会计的第三大分支,^①它为古老的会计注入了新的生机和活力。行为会计所研究的内容涉及面广、跨度大,内容极为丰富,但概括起来,主要的内容有三个方面:其一是会计行为;其二是会计信息对其使用者行为的影响;其三是会计信息使用者的行为对会计行为的影响。本书选取会计行为这一方面内容进行研究,它是行为会计的一个主要方面,因为“会计实质上就是一个行为过程”。^②

会计行为是行为会计的一个重要方面,行为会计又渊源于行为科学,因而要系统地研究会计行为,首先应对行为科学和行为会计的产生与发展进行扼要的回顾,以洞悉行为会计和会计行为的本质,然后才能在此基础上研究会计行为的其他有关要素及其要素间的相互关系等问题。

第一节 行为科学与行为会计

一、行为科学的产生及其意义

行为科学起源于 20 世纪 30 年代美国的工业管理研究。19 世

① [美] Gary Sigel(赛伊格尔),“Behavioral Accounting”, South - Western Publishing Co., 1989, P.9.

② AAA(美国会计学会),“Accounting Review”, 1997, P.247.

纪末 20 世纪初,美国工程师泰罗(Fxederick W. Taylor, 1856—1915)倡导科学管理,创建了举世闻名的“泰罗制”。其核心内容是标准化,它首先按科学方法制定出生产标准;然后,根据生产标准,由工程技术人员设计出“科学的”操作方法和工具;最后,通过管理人员对工人的严格监督和控制加以实施,以期提高劳动生产效率。“泰罗制”强调了管理的科学性和精密性,在当时促进了生产力的发展,劳动效率的提高。但其指导思想是把人看作一种机械的“经济人”,人的本性是懒惰的,具有较大的寄生性,人进行活动的目的就是获取经济利益。他把工人当作机器的附属品,认为只要给他们钱,就能激励他们的积极性,所以提倡计件工资制,按劳动产品的数量和质量给予相应的经济报酬。这种管理制度虽然也能增加职工的个人收益,但职工的收益比资本家的收益要少得多,加重了对工人的剥削,引起工人的强烈反抗。到 20 世纪 20 年代资产阶级感到仅用“科学管理”的系统方法已不能有效地刺激工人的积极性,提高劳动生产效率,获得丰厚的剩余价值,这就促使管理学家去寻求新的管理理论和方法,于是在 30 年代就出现了以梅奥为代表的人际关系学说为标志的行为科学。

远在梅奥的人际关系学说产生之前,就出现了许多行为科学研究的先行者。德国心理学家威廉·冯特,早在 1879 年就在莱比锡建立了一个研究人类行为的实验室,进行人类行为、活动方面的研究。1885 年,雨果·芒斯特伯又在莱比锡从事工业企业中人类行为的研究,把心理学应用于工业,并把研究成果写成《心理学和工业效率》这本开创性著作,于 1913 年公开发表,在书中强烈要求加强管理科学性,特别是更好地理解 and 运用心理学。美国企业管理学家亨利·斯特吉斯·丹尼森于 1932 年出版了《现代工商业中的伦理学》等著作,在管理思想方面的贡献有四个:其一是重视管理人的因素,通过提高职工的积极性来提高生产效率。其二主张由下而上的组织设计方式。其三创办了交换管理信息的组织。他在

1924年创办了设在波士顿的“制造业者研究协会”。这个协会标志着各个企业相互以增加信息和协作的精神交流经验。其四,积极参加美国和国际的管理运动。而乔治·德·艾伯特、巴布科克开创了职工咨询研究的先河,他们在管理思想方面的贡献主要有三点:其一是最早实行职工咨询制度,比梅奥后来实行的类似制度要早多年;其二是制定了一种经过改进的计算基本工资率的公式;其三是设计出了一种单一的控制板来形象地显示综合制度的措施。

英国的行为科学先驱者,如谢尔登,把人的因素和科学管理结合起来,于1923年出版了其名著《管理的哲学》,强调管理中人的因素和对社会的责任,认为“工业不是一堆机器和技术程序的集合,而是一个由人组成的整体,它不是一个由物组成的复合体,而是一个由人组成的复合体”。同时还强调管理整体性及管理作为一种独立的职业在社会上的地位,并提出了一套管理原则,而朗特里则提出了四点设想,并付诸实施:其一是重视人的因素,不管一个人从事工作的动机是什么,其真正的基本目标必须是为社会服务;其二是关心职工福利,并做了许多工作;其三在工人教育、工时、工资等方面进行了许多改革;其四提倡劳资双方加强信息的交流、沟通,减少纠纷。正是由于这些先驱者的奠基性的贡献,才使20年代的美国开始进行有名的霍桑实验,产生了梅奥的人际关系学,为行为科学的产生奠定了基础。

人际关系学说产生于美国的霍桑实验,即1874年到1936年在美国国立研究院西方电器公司的霍桑工厂进行物理条件对生产效率影响的实验。梅奥参加了该项实验。首先,实验分四个阶段进行。(1)照明试验,目的是试验改换照明度等工作环境对生产效率的影响,研究者挑选两个组,一组为实验组,照明度不断变化;另一组为控制组,照明始终不变,结果两个组的生产效率都等量上升。实验说明,照明对生产效率没有影响,便开始(2)福利实验,其目的是研究福利条件与工作效率的关系。给被实验者增加福利措

施,如缩短工作日、免费供应点心等,结果产量有所提高。但后来取消这些福利措施,产量依旧维持,使实验者不得其解,在实验难以继续下去时,有人将实验的情况报告给了梅奥教授。梅奥经过分析,认为促使产量提高的原因不在物理和福利条件,而在于心理因素,在于实验小组的精神发生了变化。他们邀请梅奥参加实验。梅奥接受了邀请,开始了(3)访谈实验,其目的在于研究职工对公司领导、保险计划、晋级等方面的态度与工作效率的关系。在访谈中允许职工发表意见、发泄不满,形成了一种自由和愉快的气氛,结果使缺勤率大大下降,产量持续上升。通过研究发现,公司广大职工对严格控制的“监工制度”强烈不满,要求参与管理和发表自己的意见,职工认为自己对工作本身和工作环境有自控能力,厌恶管理人员过分严厉的监督、控制。梅奥通过该项实验发现,工作条件、休息时间和报酬等都不是影响劳动生产效率的首要因素,而是职工与管理者以及职工与职工间的人际关系。(4)群体实验,这是研究人际关系的继续。研究者选择 14 个线圈装配工,分成两组,安置在单独一间观察室里工作。实验者采取旁观的态度进行观察。经过几个月的观察发现,小组的产量总在同一个水平上,原因是实验小组内存在一种小团体规范——非正式产量标准,职工认为要想在小组里站住脚,就必须按集体约定的产量生产,不能多也不能少,否则要受到一定的惩罚。通过该项实验,发现群体规范和压力对工作效率的影响,还发现了非正式群体存在及对工作效率的影响。这就是有名的霍桑实验。

梅奥等人对霍桑实验结果进行分析研究,得出如下三点结论:第一,职工是社会人而并不是纯粹“经济人”;第二,企业中存在非正式组织;第三,新的企业领导能力在于通过提高职工的全体满足程度来提高士气。梅奥在 1933 年出版了《工业文明中的人口问题》一书,标志着人际关系学说的形成。嗣后,芝加哥、密执安、麻省理工学院等著名大学,相继建立了人际关系研究中心,使人际关

系学得以迅速发展,为行为科学的脱颖而出奠定了理论基础。1949年,在芝加哥大学一次跨学科的科学大会上,讨论了有无可能利用现成的科学知识,来发展关于行为的一般性理论。会议肯定了这种可能性。当讨论这门综合性学科的名称时,有人主张沿用“社会科学”(指西方学者所理解的社会科学)这一名称,但由于担心美国国会中的保守议员和给予金钱资助的福特基金会的人也把“社会科学”联想成“社会主义”,不利于这门科学在西方的发展,因而最后将其定名为“行为科学”。这就是行为科学的起源。

行为科学自产生于芝加哥科学大会后,福特基金会成立了“行为科学部门”,1952年又成立了“行为科学高级研究中心”,每年选拔40名美国行为科学家和10名外国行为科学家参加研究、讨论。1953年又拨款给哈佛、史坦福、芝加哥、密执安及北卡罗莱纳等大学,委托他们从事行为科学研究。美国联邦政府和洛克菲勒基金会、卡内基基金会等机构,也先后拨款支持行为科学的研究。1956年《行为科学月刊》问世,标志着行为科学进入成熟发展期,其研究重点从人际关系转向了人的“自我实现”,即通过创造社会条件,使人的尊严、成就、自我价值等方面的需要得到满足,实现了个人目标和组织目标的一致,调动人的积极性,并且行为科学传向世界各国,如英国、加拿大、澳大利亚、日本等发达资本主义国家也先后成立了专门的研究机构,进行研究和应用;苏联及东欧各国也深受影响,先后在国家科委和内务部设立了管理社会学和管理心理学教研室及管理心理学实验室,研究行为科学在管理学中的应用。苏联学者认为,要提高劳动生产率必须采取综合措施和方法,不能只用一种手段,也就是说不仅要增加工资、提高福利待遇、改善居住条件而且还要进行集体主义教育,组织竞争,培养良好的工作作风和个性等。行为科学也早在20世纪40年代就传入我国。著名社会学家费孝通教授在40年代就翻译了梅奥的《文明社会中人的问题》一书,介绍西方的行为科学。但行为科学在我国真正引起重视和开展

研究,则是在1978年以后的事。1981年和1983年召开了两次全国性的行为科学学术讨论会,1984年底,经中国社会科学院正式批准,成立了中国行为科学研究会,并创办了《行为科学》杂志,使我国的行为科学研究也溶入于世界行为科学研究之中。

对于什么是行为科学,目前国内外有不同的理解和解释,概括起来主要有广义和狭义两种。广义的理解,把行为科学解释为包括研究人的行为以至动物的行为在内的多种学科,是一个学科群而不是一门学科。例如美国1952年出版的《管理百科全书》第三版将行为科学定义为“行为科学包括运用类似于其他自然科学的实验和观察的方法对人(和低等动物)在自然和社会环境中的行为进行研究的任何科学。得到公认的行为科学学科,有心理学、社会学、社会人类学以及在观点和方法与之类似的其他学科的部分”;^① 狭义的理解,则把行为科学解释为运用心理学、社会学等学科的理论和方法来研究工作环境中个体和群体行为的一门交叉性学科,而不是一个学科群。例如1980年出版的英文版《国际管理词典》将其定义为“行为科学主要是有关对工作环境中个体和群体行为进行分析和理解的心理学和社会学学说,其应用包括信息交流、创新、变革、管理风格、培训和评析等领域。它强调的是试图创造出一个最优工作环境,以便每个人既能为实现公司目标,又能为实现个人目标有效地作出贡献”。^② 我国经济学家马洪则简练地将其概括为:“所谓行为科学,就是对工人在生产中的行为以及行为产生的原因,进行分析研究,以便调节企业中的人际关系,提高生产,它研究的内容包括,人的本性和需要、行为的动机、尤其是生产中的人际关系”。^③ 笔者认同狭义的行为科学,即它是利用社

① 许宁宁:《行为科学百科全书》,中国劳动出版社,1982年,第72页。

② 同①。

③ 马洪:《国外经济管理名著丛书》,中国社会科学出版社,1992年,前言。

会学、心理学、人类学、经济学、管理学等相关学科的理论、方法,研究人类行为的一般规律及其应用的一门边缘性、交叉性的学科。其研究客体就是关于人及其行为的一般规律,人与人、人与社会环境之间的相互关系。其任务就是通过对人类行为的研究,激发人类行为的动机,调动人的主观能动性和积极性,寻求最佳行为路径,更有效地开发人力资源,达到行为优化。

行为科学不仅在空间上广为流传,成为世界科坛的一门“热门”学科,而且它还不断向纵深发展,渗透于各有关社会科学之中,在 20 世纪 60 年代便形成了“组织行为学”,“管理行为学”,70 年代和 80 年代出现了“企业行为学”、“领导行为学”等。他们也被引进我们会计学中,早在 60 年代就出现了行为会计学。为此,我们将在下面研究行为会计的产生与发展。

二、行为会计的产生与发展

任何学科的产生与发展,都与整个社会结构、经济体制、管理思想的变革相联系,或者说是这些变革的必然产物,随着 20 世纪 20 年代初美国社会经济结构、管理思想的变革,作为企业管理不可缺少的手段或工具的会计,也必然发生相应的变革。例如在当时以泰罗为代表的科学管理理论学派,首先提出了“管理上的会计”这个概念,比较广泛地将管理上的标准成本和预算制度运用于会计。随后美国通用汽车公司对企业管理进行了改革。A·期降等又把“直线—职能”组织制度,例外管理原则,劳动定额管理和计件工资制度等科学管理原则和方法运用于会计领域,形成早期的责任会计思想。到 30 年代,随着霍桑试验的进行,人际关系学说的出现,管理思想发生了变革,由对物的管理转向对人的管理,人是生产效率提高的第一要素,因而会计管理也从对生产经营过程、钱物的管理,转移到对人的管理,制定计划和预算时,不仅考虑设备能力、市场需求,还要充分考虑到职工的生产积极性。例如美国

早期会计学家登特就提出了预算可能对工人的态度与业绩产生影响的有关问题。行为科学的原理与方法逐渐向会计领域渗透。科学管理的泰罗思想逐渐发生变化,开始向行为科学倾斜。西方会计学家,开始把行为科学引入会计学,利用行为科学的原理并结合会计学的特点,创立一门新的会计学科——行为会计。行为会计从其产生并发展至今,粗略地可划分为三个阶段。

(一)行为会计的萌芽时期

1951年6月,美国主计长基金会(The Controllershship Foundation of America)进行了一项研究,即探索预算对人们的影响。该研究是在科内尔大学管理学院和公共行政学院进行的,研究现场工作的副主任阿基里斯(Argrris's),通过开创性的研究,得出了一些预算和制定预算过程中存在的行为缺陷的试验性结论,提出了补救行为缺陷的若干建议和措施,这些研究结果被发表于《哈佛商业评论》上,揭开了行为会计研究的序幕。^①对此,阿兰·T·劳德(Alan.T. Lord)曾不无赞许地指出“他的研究具有历史意义,因为他为会计信息的研究指明了新的方向”。^②

(二)行为会计的发展时期

行为会计真正引起会计理论界的密切关注与兴趣则始于本世纪60年代。因为60年代以后,对行为会计研究的人数增多,而且得到美国会计权威刊物《会计评论》(Accounting Review)的支持,开始发表行为会计的论文。^③例如,美国著名会计学家卡普兰(Edwin.H. Caplan)的名作《管理会计的行为假设》就发表在该刊上。该文创造性地提出了管理会计系统可能对企业组织中人的行为产

① [美] Alan. T. Lord, "The Development of Behavioral Thought in Accounting 1950 - 1981", Bria Journal Volume (1988), Printed in USA.

② 同①。

③ 同①。

生影响的两套行为假设,奠定了现代组织理论的理论基础。这一时期还涌现出许多行为会计学家,如西蒙(Herber A. Simon)、德维(Carl Devine)、贝考伊(Hhmed Belkaoui)、霍普伍德(Airthy Hoopwud)等,使这一时期的研究呈现出百花齐放之势。人们试图界定行为会计的范围、研究对象、构建完整的行为会计学科体系,揭示行为会计的本质。例如,霍弗坦德(Hofetedt)和金纳德(Kinard)将行为会计的范围界定为“行为会计是对受会计功能和会计报告影响的会计人员与非会计行为研究的科学”;^①贝考伊则将行为会计简单地描述为“行为会计是行为科学在会计领域中的应用”。^②在这一时期,各种行为会计观念、思想纷纷出笼,使行为会计研究进入了一个新的发展时期。不过这一时期的行为会计研究尚不成熟,没有形成较为完整的理论体系,概念不规范,内容不统一,纷繁杂乱,莫衷一是,尚待进一步系统研究。

(三)行为会计的日趋成熟时期

70年代以后,行为会计得到了长足发展,相关学术刊物增多,研究内容从局部发展到整体且逐步形成了较为成熟的学科理论体系,并为美国会计教育界所接受,使之步入美国大学课堂。因此,它被某些会计学者认为是现代会计的第三大分支,^③行为会计的日趋成熟具体表现在以下两个方面:

1. 行为会计研究成果层出不穷。1976年,美国会计学会(AAA)创办了双月刊《会计、组织和社会》(Accounting, Organization And Society,简称AOS),由著名行为会计学家霍普伍德任主编。它成为行为会计研究者学术交流的重要窗口。继此之后,热衷于行

① [美] Alan. T. Lord, "The Development of Behavioral Thought in Accounting 1950 - 1981", Bria Journal Volume(1988), Printed in USA.

② [美] Ahmed Belkaoui, "Behavioral Accounting XI".

③ [美] Gary Sigel (赛伊格尔), "Behavioral Accounting", South - Western Publishing Co., 1989, P.9.

为会计研究的会计师还组建了一个新的特别兴趣小组,并得到了AAA的正式认可,该小组又在积极筹备第二份行为会计研究杂志《会计领域的行为研究》(Behavioral Research In Accounting, BRIA)。而到了1989年,AAA又创办了《行为会计研究》(Behavioral Accounting Research)年刊。由于专业刊物的增多,研究队伍的强大,其研究成果数量骤增。斯威林格和魏克在1982年发表的《会计实验研究评价》一文中,列述了100多项1970—1981年发表于上述刊物上的行为会计实验研究成果。如果加上非实验研究和发表于其他刊物上的行为会计研究成果,数量则更大。

2. 行为会计教育得到了长足发展。自20世纪70年代始,美国一些大学会计系或会计专业开始设置《行为会计》这一门选修课程,使行为会计作为一门正式的学科步入美国的大学课堂。这一做法亦得到了美国会计学会所属会计专业课程设置委员会的认可与支持,该委员会指出:“如果会计事实上是一个行为过程,会计教育的范围应包括适当的行为方面的知识”。^① 顺应行为会计教育之需,前述不少研究成果被编辑成书。^② 20世纪70年代初,卡普兰在总结他以前发表的学术论文基础上,推出了《管理会计与行为科学》这一名著,勾勒出了行为会计学的基本内容和框架;霍普伍德则推出了时代丛书《会计与人类行为》,系统地阐述了行为会计的内容;贝考伊在70年代和80年代分别出版了《行为会计》和《会计职业道德》以及《会计信息处理过程》等专著;80年代末期,赛伊格尔则推出了《行为会计》一书。行为会计教材和专著的增多,也标志着行为会计作为会计学的第三大分支日益发展成熟。

由于各种原因,我国对行为会计的研究比起西方国家晚了很

① 美国会计学会(AAA), Accounting Review, 1997, P. 247.

② Edwin. H. C. Caplan, "Management Accounting And Behavioral Science", XI. Preface by Addison - wescley Publishing Company, 1971.