

关于会计文化若干问题的研究

毛伯林

一、会计文化及其实质

(一)会计文化的一般认识

要认识“会计文化”，必须首先弄清楚“文化”和“企业文化”。

什么是“文化”？按照马克思主义的文化观，我们可以把文化划分为三个组成内容，即：①物质文化——为了满足人类生理需要、物质享受需要和安全需要而创造的文化；②精神文化——为了满足人类情感和归属的需要、尊敬的需要以及参与自我实现的需要而创造的文化（这种精神文化既包括形成理论体系的艺术、宗教、科学、哲学等意识形态，也包括没有形成理论体系的感情、情绪、信念、意志、风俗、习惯等社会心理，人的德行、情操、信仰等）；③规范文化——为了协调人类社会关系的需要和协调人的活动的需要而创造的文化，比如社会组织、制度、政治、法律、伦理、道德、教育等等。

什么是“企业文化”？企业文化也是客观存在的一种文化现象。从广义上说，是指企业在社会实践过程中所创造的物质财富和精神财富的总和；从狭义上讲，是指企业在经营过程中所形成的独具特色的思想意识、价值观念和行为方式。企业文化的内容包括三个层次：

1. 最外层——企业的物质文化层，包括企业生产经营的物质基础，比如厂容、厂貌、机器、设备的整齐、清洁和技术的先进性，以及生产经营的产品造型、外观、质量。这些有形物构成“会计的硬文化”，它是企业精神文化的物质体现和外表现。

2. 中间层——企业的制度文化层，包括企业领导体制、人际关系及其为开展正常生产经营活动所制定的规章制度。企业的制度文化是企业物质文化与精神文化的中介。

3. 最内层——企业的精神文化层，包括用

以指导企业开展生产经营活动的各种行为规范和价值观、企业的群体意识和职工素质等构成的“企业软文化”。企业的精神文化即企业的核心，比如企业哲学、企业精神、企业民主、企业道德、企业风尚、企业目标、企业制度、企业行为、企业形象和企业素质等等。

什么是“会计文化”？我们通过“文化”、“企业文化”的分析，已为回答什么是“会计文化”这个问题创造了条件。会计文化，是人类文化体系中的一个分支。这个分支虽然早已产生、形成并随着人类社会文化的传播而发展；但是，对会计文化的科学研究和理论探索，确是我们面临的一个新课题。促使我们去探索、研究“会计文化”的动因，主要是基于会计学、会计职业发展的要求；而研究、总结会计文化的基本依据，是现代企业文化学的兴起和会计文化自身的规律性及其发展所取得的成果。会计文化学的产生正是社会文化与企业文化在有机融合中不断前进、发展的必然结果。

既然“文化”、“企业文化”可以从狭义、广义不同角度去认识，那么，“会计文化”也应当如此。

狭义的会计文化，是指在人类社会会计职业领域内业已形成或正在形成的、为所有（或大多数）成员所接受或共同享有的会计意识形态及与之相适应的制度和实施。会计意识形态的核心是会计价值观念以及以此为核心生成的会计行为准则、会计道德观念、会计惯例、会计信条和会计知识体系等等。与会计意识形态相适应的制度和实施，主要包括：①政府和有关团体制定的会计方面的法律制度与规章；②由政府或民间建立的会计机构或组织，院校开设的会计系科、会计专业、各种会计组织（如会计师事务所、会计方面的学会、协会等）、各种从事会计工作的手段（如算盘、计算器、计算机和会计

软件)等等。

广义的会计文化,是指人类社会已经创造出来的有关会计方面的物质财富和精神财富。会计的物质财富除与会计意识形态相适应的制度与实施外,还主要包括社会已培养和造就的、从事各种会计专业领域和从事会计教育与教学的会计人才,以及由会计管理本身创造的经济效益和社会效益。会计的精神财富包括广泛的会计意识形态的东西,比如会计信念、会计价值观、会计道德观、会计法律观、会计教育观、会计人才观、会计经济观、会计社会观、会计美学观(或会计艺术观)以及作为人类社会智慧结晶的会计科学、会计理论与会计方法等等。总之,会计文化的内容是非常广泛的。

(二)会计文化的特征

要真正认识会计的实质,还必须在弄清楚会计一般概念的基础上,去认识会计文化的七个特征:

1. 会计文化的习得性。会计文化的“习得性”是指会计文化是要通过后天的熏导、教育、陶冶、学习之后而获得(或形成)的。会计要适应经济管理的需要去提供数据,就得采用科学的方法进行记录、算帐、报帐等一系列数据加工,这一套科学的会计信息加工方法是在会计工作者的长期的会计实践中逐步总结、改革、完善、发展形成的,这些成果通过师徒相传或系统教学才能取得,绝不是会计人员先天具备的。

2. 会计文化的适应性。会计文化的适应性表现为两个方面,即:(1)会计文化(它的特定模式)之所以能持续下去,是因为它能与特定的自然和特定的社会环境相适应,能够得到认同,能够被世界各国所接受,能够与不同制度国家相适应;(2)会计领域中的个人(会计工作者)对群体已经认同的会计文化,具有强烈的归属感,这就迫使会计人员自己调节自我的行为,去与群体文化相适应。

3. 会计文化的共享性。凡属会计领域创造出来的会计文化,无论是物质的、精神的、规范性的,都必须为这一领域中的人们所共享;反过来说,能够为大家所共享的(至少能够被大多数

人接受和拥有的),也才能够算作会计领域中的会计文化。凡是不能共享的也就不能算作会计文化。

4. 会计文化的强制性。会计文化本身就是限制个人行为变异的一个主要因素。这种强制性客观地存在于个体(会计工作者)之外,对个体直接或间接地施加无形的、巨大的强制力,让会计领域中的每一个体与会计文化相一致起来。

5. 会计文化的差异性(民族性、社会性和地区性)。会计文化是会计人员在长期的会计实践中总结、形成、创造出来的。在同一国家、同一民族、同一政治、同一地域……的会计文化,大体是一致的;反之,则必然呈现着差异。当然,通过各个方面的努力,随着会计国际化趋势的发展,会计文化中的差异性将不断地缩小,但是这将是一个很长的历程。

6. 会计文化的融合性。一个国家的会计文化,总是要继承历史上的优秀文化遗产,总是要汲取国外的先进文化,总是要继承、汲取一切营养来与自己本国的会计文化融为一体,使之更加充实、完善和先进。会计文化的融合就其来源不外以下三个方面:一是从不同民族、不同国家的宏观文化中汲取营养;二是从不同行业的微观文化中汲取营养;三是从各基层会计机构、会计人员的会计管理实践中汲取营养。

7. 会计文化的整合性,是指构成会计文化的各种要素,总是相互适应、和谐一致而形成一一个有机结合的整体。

(三)会计文化的功能

具有以上特征的会计文化,在会计实践中发挥着自身的以下几个功能:

1. 导向功能。会计文化以人为中心,它集中反映了广大财会工作者共同的价值观、共同的追求和共同的利益,特别是它对会计目标具有质的规定性,因此它会产生一种强烈的感召力,把会计行为始终不渝地引导到会计的近期目标和长远目标上,并为这些目标的实现而努力奋斗。

2. 凝聚功能。会计文化具有一种使会计人

员在统一的思想指导下,产生对会计目标、准则、观念等的认同感和作为会计管理者的责任感、使命感、荣誉感、自豪感和归属感的功能,在此基础上,将产生一种强烈的向心力、凝聚力,使会计人员的思想、感情和行为紧紧凝结在一起,同心协力,为实现共同的目标、理想去开拓进取、奋勇拼搏,使整个会计系统最大限度地发挥出巨大的整体效应。

3. 激励功能,是指会计文化通过尊重、关心、理解、爱护去启发、诱导、刺激会计人员的潜在热情、干劲、能力和智慧,因而能最大限度地激发全体会计人员的积极性、主动性和创造性,使之为实现会计的根本目标和具体目标而努力奋斗。

4. 规范(约束)功能。会计文化是对会计群体的一种无形的、非强制性的、不成文的行为准则。它总是一方面通过舆论的、理智的和感情的压力,以看不见的形式,对会计人员的行为给予约束;另一方面是通过会计人员对承担的社会责任、会计目标的透彻领悟和深刻理解,从而自觉地对个人的行为实行自我约束。会计文化的这种约束与带刚性规章制度约束的显著不同在于:会计文化是一种柔性的却又是强有力的自我控制,即:不论在人前或是在人后,不管领导在与不在,不问检查与不检查,会计人员都能使自己的思想、感情和行为与会计整体保持相同的取向。

此外,会计文化还客观地存在着拓展功能、服务功能、协调功能和优化功能等等。

(四)会计文化的科学定义

根据以上对会计文化的一般认识、主要特征和基本功能的分析,已经为会计文化下一个科学定义创造了条件。我对会计文化的实质作如下概括:

会计文化,作为人类文化体系的一个分支,是指“在特定的社会、经济、文化的背景下,从长期中外会计实践中创造、形成的,为会计人员所共同享有,具有引导、凝聚、激励、约束会计群体,体现民族特色,从而增进会计活力,推进会计管理现代化进程的会计物质财富和精神财富

的总和”(或仅指“会计意识形态及其与之相适应的制度和实施”)。^①

二、会计文化要素及其主要内容

(一)会计文化的基本要素

会计文化作为一个系统,应当包括四个要素,即:会计活动过程要素;会计活动结果要素;会计精神现象要素;会计精神本质要素。

“会计活动过程要素”,包括直接会计活动过程,比如探索、研究建立和完善会计工作的领导体制;组建会计机构和配备会计人员;制定会计法规制度;开展各级各类会计教育;组织会计科研和课题攻关;组织会计书刊的出版与发行;以及开展参观、访问等学术交流活动 and 会计知识竞赛等等。

“会计活动结果要素”,包括符合一定质量要求的会计信息资料;会计教育活动向社会培育输送出来的各级、各类德才兼备,具有“四有”(有理想、有道德、有文化、有纪律)可从事会计科学研究、胜任会计教学、适合经济管理、特别是具有动手能力的会计应用型人才;塑造、培育、造就出来的会计领域中的榜样——先进集体、先进个人、英雄、模范等;以及通过对会计实践向社会提供的精致会计书刊、优质的会计服务以及优美和谐的工作环境等等。

“会计的精神现象要素”,包括以会计价值观为核心的各种会计观念、会计行为准则、思维方式、会计惯例、会计信条、会计准则以及会计人员(或职业者)的精神风貌和会计知识体系等等。

“会计精神本质要素”,主要是指会计科研、会计教育、会计实际工作者所具有的为推动社会经济及职业本身发展而全身心投入乃至为之献身的职业理想和职业追求。

(二)会计文化的主要内容

1. 关于会计价值观

(1)会计价值观的含义。“价值”,是指物对人的意义,它表明主体(人)与客体(事物)的关

^① 括号前为会计文化的广义概念,括号内为会计文化的狭义概念。

系。“会计价值”，是指耗费了会计工作者体力、智力和必要劳动时间创造出来的具有积极意义、社会所需要的一切物质产品和精神产品。“价值观”，是指导我们有意识、有目的地选择某种行为去实现物质产品和精神产品的满足，去判断某种行为好坏、优劣、正误，去确定其价值有无、正负、大小的总的看法和根本观点。价值观的主体可以是一个人、一个阶级、一个国家、一个集团和一个行业。在会计行业中研究价值观的主要目的，是要解决一个会计机构及其会计人员应当干什么、怎样干和干得如何的问题。

价值观的内容。价值观的内容极为丰富，财富观、人才观、时间观、审美观、效益观、信息观、竞争观、利益观等都属会计价值观体系的重要内容。

(2) 会计人员的人生价值。会计人员的人生价值是指对人生目的、意义和社会行为认识、评价所持的基本态度和观念，是作为会计职业之一员，在会计实践过程(或服务过程)中作出的奉献。怎样才能更好地实现会计人员的人生价值？首先必须选择、确定人生价值目标，让自己生活的一切方面，都贯穿并服务于这个价值目标；其次，会计人员必须以积极、主动的态度，不断提高自己的内在价值——思想品德、心理素质、科学文化水平和会计的实践能力，既尊重、依据客观条件，又通过不懈的努力，就能够把会计人员内在的价值这种提高社会效益和经济效益的可能性，转化为外显的现实价值。

2. 关于会计道德观

(1) 会计道德观含义。“道德”是指用来约束人们的行为、调节人与人、人与集体、人与社会之间关系的行为规范、行为准则的总称。“会计道德”是会计人员职业道德的简称。社会主义的会计道德，是以马列主义、毛泽东思想为指导，在会计实践中逐步形成的作为会计活动过程中正确处理人与人、人与集体、人与社会之间关系的行为规范和行为准则。这种规范和准则，既是会计人员在职业活动中规范行为的约定，又是会计行业对社会所承担的道德责任和道德义务。会计道德是职业道德中的一种，是整个社会

道德体系中(整个社会道德体系是由社会公德、婚姻家庭道德、职业道德组成的)的一个方面，是社会意识形态之一，是特定经济基础之上建立起来的一种上层建筑。

(2) 社会主义会计道德的基本原则。会计道德，总是具有现实针对性的，总是反映现实、高于现实和指导现实的。从社会主义的现实出发，以“集体主义”作为社会主义会计道德的基本原则是非常恰当的。因为集体主义这个原则，首先反映了无产阶级和劳动人民的根本利益；其次，集体主义原则是当今处理个人利益与集体利益的客观标准；第三，集体主义原则是社会主义与非社会主义的根本标志。在社会主义初级阶段，会计道德的建设必须认真把握好鼓励先进与照顾多数的统一，把先进性的要求与广泛性的要求结合起来，只有这样才能连接和引导不同觉悟程度的人们一起向上，形成凝聚亿万人民的强大精神力量。

(3) 会计道德的特征和作用。会计道德的特征，是由会计道德的五个特性(社会性、能动性、从属性、职业性、继承性)和一个核心——统治阶级的思想体系(社会主义会计道德的核心就是马列主义、毛泽东思想)所组成的一种行为规范。没有这个核心，我们建立起来的会计职业道德就不可能具有社会主义性质，其历史性、时代性、阶级性也就无法体现出来，当然也就无法通过这种道德的力量去引导会计人员的实践，去实现会计目标。

会计道德的作用可概括为以下四个方面：

①在理顺会计领域的人际关系、建立正常工作秩序中发挥调节作用；②在避免、缓解、消除矛盾、改善关系、保质保量完成本职工作中对会计人员的职业生活起导向作用；③在参加社会实践、服务社会对象、接触社会生活(工作、消费、政治、精神等)中对提高社会道德水准起推动作用；④在社会主义物质文明和精神文明的建设中发挥重大的影响作用。

(4) 会计道德的主要内容。我们认为，社会主义会计道德所要提倡的主要是：①热爱社会主义祖国，以坚持四项基本原则这个立国之本、

坚持改革开放这条强国之路去从事和发展我国的会计事业；②要深刻领会党的方针政策、法规制度的实质，做到认真贯彻、自觉执行；③要廉洁奉公、无私无畏、坚持原则、秉公办事、任劳任怨、忠于职守，把国家、集体和人民的利益放在首位；④要执行决议，服从分配，遵守纪律，保守机密，克服困难，对工作精益求精；⑤要虚心勤勉，刻苦钻研，不断提高自己的政治素质、业务水平，优化自己的知识结构，以适应当今高速发展的客观形势的要求。

3. 关于会计法制观

加强社会主义会计的法制建设，是基于会计领域中两个文明建设的需要；是基于加速会计改革和深化会计改革的需要；是广大财会工作者为保障行使职权和维护合法权益的需要；是充分发挥会计职能作用的有力保证。社会主义国家的法律体系，是由国家制定或认可的、具有国家强制力的行为规范。这个行为规范是由国家的根本大法（《宪法》）、基本法、单行法、实

施细则组成的。《会计法》是整个法律体系中“单行法”中的一种；它也是由国家通过法律程序制定、颁发的会计工作中的根本大法；它是国家用以领导、组织和管理会计工作的法律规范；是调整国家机关、企业单位经济关系，从事会计工作、办理会计事务必须遵循的行动准则；是加强会计工作法制建设的一个纲领性文件；是制定各项会计法规、制度的一个“母法”。会计领域中要有《会计法》和以《会计法》为指导的会计法律体系，才有可能做到“有法可依”、“有法必依”、“执法必严”、“违法必究”。作为会计工作者，应当牢固地建立重视、遵守和自觉执行《会计法》和国家法律的思想意识。社会主义的会计法制观念，是建立在高度自觉性和纪律性基础之上的。这对于建立和维护社会主义的法制原则、巩固社会秩序、保障社会主义改革、开放和建设的顺利进行，都具有十分重要的意义。

（《会计研究》1993年第3期）

预算会计改革的探讨

王庆成

《企业财务通则》、《企业会计准则》和分行业的财务、会计制度已从1993年7月1日开始实施。在当今财务、会计改革的大转折时期，预算会计向何处去，预算会计应该按照什么思路和目标模式来改革，预算会计准则如何制定，越来越受到人们的关注，成为会计改革的一个新的热点。预算会计涉及面广，类型复杂，理论研究滞后，改革难度较大，需要我们花费更多的精力来进行研究。本文拟对预算会计改革的有关问题作一些初步探讨，以期引起深入研究。

一、改革的必要性和迫切性

人们往往认为，企业会计已进行了改革，预算会计改革也应同步进行。由此来说明预算会计改革的必要性固然有一定道理，因为预算会计同企业会计面临着相同的形势和要求。但是，

我们还需要进一步研究预算会计面临的具体形势和它本身的不适应性，只有这样，才能充分认识预算会计改革的必要性和迫切性，也才能明确预算会计改革的方向和途径。

改革开放以来，由于逐步明确了以建立社会主义市场经济体制为改革的目标，以提高经济效益作为全部经济工作的中心，预算会计的外部环境和业务内容发生了深刻的变化。现在从事事业单位会计、行政单位会计和财政机关总预算会计这三个方面作一点概括的分析。

（一）事业单位会计面临的变化

事业单位经济活动发生的变化最大，主要有以下几个方面：

1. 面向市场开展业务，有偿服务广泛实行，业务收入显著增加，多渠道筹集资金的格局逐步形成。