

会计职业判断存在的问题及解决对策

王 琴 王希云 李长青

(上海商学院 上海 200235 哈尔滨方圆高科技环保实业有限公司 哈尔滨 150036
南京信息工程大学经济管理学院 南京 210044)

【摘要】 本文在现有研究的基础上对影响会计信息质量的因素加以分析,探讨会计职业判断对会计信息质量的影响,以期对会计准则的制定、会计的监督和控制在发挥提供有力的理论支撑。

【关键词】 会计职业判断 会计信息质量 会计准则

会计职业判断是会计职业发展的产物,现在已成为影响会计信息质量的重要因素。有研究证明,会计准则质量与会计信息质量不存在正相关关系。刘峰(2006)以同时发行A股和B股的公司为样本进行研究,研究结果证明:A股和B股的净利润的差异主要是由会计职业判断造成的,而不是由会计准则造成的。

会计职业判断就是会计人员在会计规范许可的范围内,根据企业所处的政治经济环境和经营特点,利用专业理论知识和执业经验,对企业应采用的会计政策进行判断或选择的过程。会计准则是各利益相关方多次博弈的结果。在会计准则的制定过程中,各利益相关方为了获取利益,就必须赋予企业一定的会计政策选择权。同时,会计准则的不完全性为会计职业判断提供了可操作的空间。企业必须向利益相关方披露信息,而这些利益相关方与企业有各自的利益,于是企业在平衡各方利益并确保自身利益的过程中进行了会计职业判断。由此可见,会计职业判断不是一个单纯的技术性问题,它是企业利益相关方处理经济关系、协调经济矛盾、分配经济利益的一项重要措施。会计职业判断具有目标性、专业性、权衡性、约束性的特征。

一、会计职业判断的标准和条件

1. 会计职业判断的标准。

(1)会计规范。会计规范,也称公认会计原则、会计制度,是指用以规范会计确认、计量、报告这一过程,并达到既定目标的法律、法规、制度、公认原则的集合。

我国于1997年发布了第一项具体会计准则,2007年开始执行的新会计准则体系包括39项会计准则。新会计准则体系分为三个层次:第一个层次为基本会计准则,第二个层次为具体会计准则,第三个层次为具体会计准则的应用指南。基本会计准则在整个会计准则体系中起指导作用,主要根据其设定会计目标、会计基本假设、会计基本原则以及规范会计要素的确认和计量等;具体会计准则又分为一般业务准则、特殊行业的特定业务准则和报告准则三类;而具体会计准则的应用指南则类似于《企业会计制度》,主要对会计科目的设置、会计分录的编制和财务报表的列报等操作层面的内容做出示范性指

导。一般业务准则主要规范企业普遍适用的一般经济业务的会计核算,包括《企业会计准则第1号——存货》、《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《企业会计准则第4号——固定资产》、《企业会计准则第6号——无形资产》、《企业会计准则第8号——资产减值》、《企业会计准则第14号——收入》、《企业会计准则第17号——借款费用》、《企业会计准则第19号——外币折算》等;特殊行业的特定业务准则主要规范特殊行业特定业务的会计核算,包括《企业会计准则第5号——生物资产》、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》等。

新会计准则体系建立后,原有《企业会计制度》、《金融企业会计制度》将取消。新会计准则已经在上市公司范围内实施,并对企业、资本市场带来了深远的影响。有研究证明,新会计准则的实施使得企业的市场价值增加了141亿元左右。在这里要认真研究使企业价值增值的因素有哪些,哪些因素起主导作用?不同行业、不同规模、不同财务状况的企业价值增值是否有规律可循?会计信息使用者如何从制度角度规范会计操作?国际会计准则委员会主席戴维·泰迪指出,中国企业会计准则体系的发布实施,使中国企业会计准则与国际财务报告准则之间实现了实质性趋同,是促进中国经济发展和提升中国在国际资本市场中地位的非常重要的一步。

按照以上观点,随着经济全球化的发展,需要建立一个统一的国际会计准则体系。但国际会计准则的应用能够提高会计信息的质量吗?Ball等的研究结果是,国际会计准则的应用与高质量的会计信息没有因果关系。Ball等以执行国际会计准则的我国香港、马来西亚、新加坡、泰国等国家和地区的企业为例进行研究,发现它们的会计信息质量并没有因为执行国际会计准则而得到显著提高。由此说明,执行国际会计准则并不一定会产生高质量的会计信息,这也就是说,执行国际会计准则并不一定会产生高水平的会计职业判断。

(2)会计理论。会计理论能作为会计实践的基础,但是到目前为止还没有一种综合性的会计理论。理论不是一成不变的,它不仅在量的方面不断积累,在质的方面也有飞跃。所以,作为解释会计现象或事件的理论,是对会计实践过程的总结,

是对会计本质的阶段性认识,是对最终认识会计本质或规律所作的理论或知识的量的积累。这种理论或知识的积累,对现实的会计实务或会计理论仍然具有指导或参考作用,是人们进一步认识会计本质的基础。会计与环境存在不可分割的依存关系,会计环境是会计赖以存在和发展的条件。在现实的经济、政治、法律、文化、技术环境下,新的经济状况不断出现,相关会计规范不能够完全应对新出现的经济状况,使得会计人员对会计事项的处理产生不确定性。当会计规范不够完善时,也会使得会计人员对会计业务的处理产生不确定性。在此种情况下,只有会计理论能够指导会计人员根据会计政策、会计程序、会计方法公平、公正地处理会计业务。

2. 会计职业判断的条件。

(1) 会计人员的素质。实现会计准则的国际协调与趋同,然后以会计准则指导会计工作,这存在较大的选择空间,从而必然要求会计人员具有较高的职业判断水平,既要能处理会计准则中已作出明确规定的业务,又要能对规定不明或没有规定的业务按照会计原则和会计惯例进行恰当处理。首先,会计人员要不断丰富自身的专业知识。会计人员要重视会计基础理论的学习,掌握与会计工作相关的经济、金融、贸易、外汇等方面的知识,不断扩充和更新知识,认真学习相关政策、准则、制度的基本内容,从而做出高水平的会计职业判断。其次,要提高解决实际问题的能力。会计人员只有在掌握专业知识的基础上,提高适应复杂多变的会计环境的能力,才能做出高水平的会计职业判断。而这种能力是在会计实践中逐步形成的。会计人员要在不同的会计岗位工作,实行岗位轮换制,要深入采购、仓储、生产、销售等部门了解业务流程,在实践中提高分析、判断的综合能力。同时,要加强会计人员的职业道德教育。会计这一职业的特征要求会计人员既要有较高的业务素质,又要具备较高的政策水平和职业道德水平,在进行会计职业判断时应当实事求是、客观公正。

(2) 会计环境。有什么样的经济环境,就会有什么样的会计信息需求以及与其相适应的会计模式。会计环境有内部会计环境与外部会计环境之分。内部会计环境包括会计主体的战略目标、激励机制、内部控制制度等;外部会计环境包括经济环境、法律环境等。

二、会计职业判断存在的问题

1. 会计职业判断的标准模糊。主要包括以下几个方面:

①会计准则中关于确认的条件采用了“很可能”的标准,这就需要会计人员进行具体的职业判断。②关于现值的计算,“预计所产生的未来现金流量”需要会计人员根据各项生产经营活动的实际状况以及未来经营环境的变化趋势来预测、判断,而折现率所涉及的“资产特定风险”、“所要求的必要报酬率”留给会计人员一定的职业判断空间。③在金融工具等方面均使用了公允价值,公允价值的使用需要具有活跃的交易市场以及会计人员具有较强的职业判断能力,稍有不慎,公允价值的使用就有可能成为企业调节利润的手段。④对于非货币性资产交换的商业实质以及企业有可能出现的其他交易类型的关联性,也需要进行会计职业判断。⑤合并财务报表的合

并范围应当以“控制”为基础,对于会计准则没有列举的控制类型则需要进行会计职业判断。“企业合并所形成的商誉,至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。”⑥会计准则在资产减值测试中引入了“资产组”的概念,提供了科学、可行的确定可收回金额的方法。“企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的,应当以该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额。资产组的认定,应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。”会计准则提出了“总部资产”的概念,并规定按照相关资产组进行减值测试的方法。关于“可收回金额”、“资产组”和“总部资产”的界定,需要会计人员进行相应的会计职业判断。

从以上内容可以看出,会计职业判断存在于会计工作之中,说明会计职业判断的自由度比较大,有理由推断会计人员在会计职业判断时可能存在寻租行为,存在为企业内部利益集团或个人的利益最大化而进行会计职业判断的动机。同时我们也发现,在会计准则中不存在有效监督会计职业判断的规定,仅仅依靠审计监督来发现不恰当的或存在欺诈的会计职业判断行为是不够的。

2. 会计职业判断的条件缺失。无论是我国的会计理论界还是会计实务界,都未给予会计职业判断应有的重视。我国目前从事会计工作的人员达1 200多万人,其中:受过高等教育的约占20%,受过中等教育的约占30%,受过初等教育的约占50%。会计人员素质低下,无法适应会计职业判断对会计人员能力的要求,不能做出符合相关性和可靠性要求的会计职业判断。同时,会计人员的知识结构失衡,多数会计人员仅能够从事基础的会计核算工作,没有能力处理需要进行会计职业判断的经济业务。

我国会计准则与国际会计准则进一步趋同,标志着我国会计准则国际化取得了实质性突破。但是,会计准则只是对会计工作提供指导和方向,并没有也不可能囊括所有的经济事项,对以前没有遇到过的经济事项只提供了一些会计原则和会计处理方法供会计人员选择。在这种情况下,必然要求会计人员具有较高的会计职业判断水平。会计职业判断的存在是由经济活动的模糊性、未来结果的不确定性决定的,会计理论和技术上的缺陷也是会计职业判断存在的原因。正是基于上述原因,会计人员应当熟练掌握与运用会计理论和会计准则,应当具有丰富的执业经验,应当具有较高的职业道德水平,应当具有法制观念,应当具有较强的沟通能力,应当具有会计业务处理的创新能力。

我国长期以来以会计制度规范会计行为,会计人员形成了被动式思维,不善于独立进行会计职业判断。我国会计人员亟待提高会计职业判断能力。

3. 会计职业判断的范围过宽。从新会计准则可以看出,会计职业判断的应用贯穿于会计工作的始终。具体包括:资产、负债、收入和费用方面的会计职业判断;预计所产生的未来现金流量、资产特定风险、所要求的必要报酬率方面的会计职业判断;公允价值应用方面的会计职业判断;非货币性资产

交换方面的会计职业判断;合并财务报表的合并范围方面的会计职业判断;企业合并所形成的商誉的减值测试方面的会计职业判断;企业采用追溯重述法更正重要的前期差错方面的会计职业判断。

从以上内容也可以看出,会计职业判断贯穿于会计工作的始终。会计工作质量的高低取决于会计职业判断水平的高低。为了规避会计寻租行为,可以适当缩小会计职业判断的范围,同时对使用的程序做出规范,完善辅助技术。

三、解决对策

1. 创造有利于会计职业判断的环境。公司管理层滥用会计职业判断,会扭曲公司真实的财务状况和经营成果,在预测公司的发展前景和盈利能力方面误导投资者。我们可以看到,计提秘密准备、进行巨额冲销、非法确认收入等行为都属于滥用会计职业判断的行为,其结果是公司披露的信息有失公允。会计准则是否能有效实施,依赖于法律环境和相应的激励机制。就会计改革的趋势而言,创造会计职业判断的环境、完善会计职业判断的执行机制应成为改革的核心。会计职业判断在会计准则的实施过程中扮演了极其重要的角色,而能否建立严格的会计职业判断执行机制在相当大的程度上决定着我国会计准则国际化的进程。我国会计改革的实践已证实,要使会计准则在形式上与国际会计准则接轨并不难,难的是如何实现实质上的趋同。

Chen等(2002)提供的经验证据证实我国会计准则并未在实质上与国际会计准则趋同,并认为症结在于我国目前缺乏相应的支撑环境。消除会计职业判断过程中的机会主义或者败德行为,首先要规范会计职业判断行为,建立健全会计职业判断的标准、程序,降低会计职业判断的风险,发挥会计职业判断对加强会计信息相关性的作用。其次,应当创新会计理论,重视对会计职业判断的理论研究。会计理论只要结合新的经济状况、新的实务形式,才能够不断创新。在借鉴发达国家会计职业判断方面的成功经验的基础上,不断丰富和充实我国的会计理论。最后,强化“诚信为本”的原则。诚实守信是会计人员的责任和义务,也是会计行业生存和发展的基础。因此,诚信也是知识经济时代对会计人员职业道德的最基本的要求。

2. 提高会计人员的素质。会计职业判断是必然存在的,随着新的交易和事项的出现,对会计人员职业判断能力的要求也会越来越高。会计人员应具有专业胜任能力,即应具有丰富的执业经验,要能够从理论和实践两个方面预见新的交易或事项。由于会计职业判断的范围越来越大,会计职业判断的结果对企业决策者行为的影响也会越来越大,会计人员应以“客观存在”作为会计职业判断的依据。企业管理层往往为了树立良好的企业形象和吸收投资,会高估企业未来的收益水平,低估风险。外部投资者、债权人出于资金安全考虑,往往要求准确、稳健的会计职业判断。会计职业判断应谨慎,应采取稳健的策略。财务报表不能反映企业经济活动的全貌,同时也不易被普通投资者理解,所以表外的文字报告越来越重要。表

外的文字报告对表内数字做出的解释对于会计信息使用者而言是至关重要的。

会计职业判断能力是会计人员在会计实践中逐渐形成的。企业应打破会计岗位终身制,实行岗位轮换制,使会计人员全面了解企业生产经营各环节的成本费用构成,根据企业生产经营各环节和成本费用的性质进行会计职业判断。

会计职业判断的专业性很强,它融技术方法和理论知识为一体。在会计信息的生成过程中,会计职业判断始终面临着客观性与相关性、稳健性与适用性、利益驱动与公允揭示等观念和立场的矛盾与斗争。因此,会计人员在职业判断过程中必须恪守职业道德,做到反映真实、不偏不倚,使通过其职业判断所得出的会计主体的财务状况、经营成果和现金流动状况更加真实、可靠。应建立会计人员的社会评价机制,增强会计人员的荣誉感,形成外在的他律机制,惩恶扬善、弘扬正气,并最终促使会计人员从“他律”转向“自律”。

3. 规范会计职业判断的标准。应当完善会计准则体系,缩小会计职业判断的范围。美国财务会计准则委员会在《财务会计概念公告第2号——会计信息的质量特征》中指出,会计信息的最重要的质量特征是决策有用性,其主要质量特征有相关性和可靠性,并且均要受重要性原则和成本效益原则的约束。国际会计准则委员会从决策和评估受托责任的需要出发,也将相关性和可靠性置于会计信息质量特征的核心地位。我国《企业会计准则——基本准则》明确提出,会计信息的主要质量特征有相关性和可靠性。为了使制定的会计准则能够更好地发挥作用,有必要成立一个会计标准释疑委员会,其职责是在各种情况下指导有关各方如何正确运用会计准则。会计信息的可靠性要求尽可能缩小会计人员的会计估计、会计职业判断的范围,而相关性又要求有不同的备选方法存在,这似乎是“鱼和熊掌”的关系。当机会主义存在的可能性极小时,会计标准才能够发挥规范作用,会计职业判断作为一种纯技术性的会计程序才能够真正发挥其应有的作用。鉴于我国会计人员的会计职业判断能力不强和会计信息制度性失真的大量存在,应当修订基本会计准则,限制会计政策和会计方法的可选择空间。

【注】本文系江苏省生产力学会立项课题“环境会计学科体系的构建与人才培养模式的研究”(项目编号:2006-JS-033)阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 刘峰,王兵.什么决定了利润差异:会计准则还是职业判断?——来自中国A、B股市场的初步证据.会计研究,2006;3
2. 刘峰,吴风,钟瑞庆.会计准则能提高会计信息质量吗——来自中国股市的初步证据.会计研究,2004;5
3. 林钟高,杨娟.会计准则与会计信息质量研究.安徽工业大学学报(社会科学版),2007;1
4. 平来禄,刘峰,雷科罗.后安然时代的会计准则:原则导向还是规则导向.会计研究,2003;5