论会计职业判断的影响因素

张细平 仇俊林(教授)

(湖南工业大学 湖南株洲 412008)

【摘要】随着会计环境的变化和导致经济事项不确定性因素的增多,会计职业判断的重要性日益凸显。本文在分析会计职业判断影响因素的基础上,指出了提高会计人员职业判断能力的措施。

【关键词】会计职业判断 职业判断能力 准则

一、会计职业判断及其特征

会计职业判断就是会计人员在会计法规、企业会计准则、国家统一会计制度和其他相关法律法规的约束范围内,根据企业理财环境和经营特点,利用自己的专业知识和职业经验,处理会计事项和编制财务报告时,对所采取的原则、方法、程序等进行判断与选择的过程,即应采用什么样的会计政策进行判断与选择。会计环境复杂多变,不确定性经济事项日益增多,而会计标准却日趋简化,这是国际会计准则的发展方向,也是我国会计准则的发展方向。随着我国会计准则体系的建立和完善,会计职业判断的空间不断增大,会计人员需要有敏锐、准确的职业判断能力,如实地确认和计量企业资产、负债的价值和当期损益等。会计职业判断贯穿会计工作的始终,它的存在是由会计理论和技术的缺陷性、经济活动自身的模糊性以及未来结果的不确定性所决定的。在会计实践工作中主要表现为:会计原则的选择与协调,会计处理方法的选择,会计估计,重要性原则、实质重于形式原则的实际运用。

会计是一门艺术也是一门科学,艺术意味着可以创造,科 学意味着有规律。会计职业判断就深刻地体现了这种"有规律 的创造"。会计"观念总结"的过程就是会计职业判断的过程, 这种判断贯穿会计确认、计量、记录和报告等全过程。比如某 一交易事项,是否需要确认、何时确认、如何计量、是否需要披 露、何时披露以及如何披露等。由于判断必然受诸多项主客观 因素的影响,其本身具有很大的不确定性和主观成分,因此运 用职业判断对会计事项进行估计、判断、推理的过程,无疑在 一定程度上掺杂着会计人员的主观成分。但是会计职业判断 是一种建立在专业人士的专业知识基础之上的专业性判断而 非纯粹的主观臆断,判断的过程体现了其技术性与社会性的 辩证统一。说它具有技术性,是因为会计专业人士对执业过程 中碰到的事物或现象,必须根据自己的专业知识及个人经验 才能做出合理的决断。判断的过程自始至终融入了判断者个 人的理论知识、专业技能和职业经验等。非专业人士很难做到 这一点。会计职业判断的社会性则主要表现在两个方面:一是 会计职业判断是在有限制和要求下的相对主观判断,它受制 于社会经济政策、法律法规等外在约束;二是会计职业判断对

投资者、信贷者、企业管理当局、政府管理部门等利益相关者的决策行为具有显著的经济影响。正确的会计职业判断能够恰当、公允地反映客观发生的经济业务事项的实质,为利益相关者提供真实的会计信息,并使有限的社会资源得到合理的配置;反之,错误的判断会歪曲经济业务事项的实质,产生失真的会计信息,误导利益相关者的决策,进而影响社会资源的配置效率。

二、会计职业判断的影响因素

1. 个人、企业利益因素。由于人的有限理性,信息的不对 称容易诱发机会主义行为,使会计职业判断发生偏差。会计人 员作为一名职业者,首先有对金钱、物质的需求,以满足其生 存需要。主要表现在:①对货币收入的追求。货币收入量的多 少标志着其经济利益需求的满足程度。②对非货币收入的追 求,如对在职消费的需求、要求更多的福利待遇等。因此,客观 上会计人员不能充当中介人的角色。在进行会计职业判断时, 会计人员往往会附和管理当局的意思或暗示, 选择有利于管 理当局的政策,从而使结果有利于自己。就企业管理者而言, 企业管理者的经营业绩在一定程度上与本人的各项经济、政 治待遇相关。这是因为我国现行干部制度、人事制度不够完 善,有的部门没有深入实际调查研究,片面地将完成的指标数 作为考核、任用、提拔干部的标准。而我国资本市场上,公司保 牌、配股都是以会计信息,特别是利润信息为基础的。由此可 见,实证会计所支持的三大假设(管理当局报酬计划、债务契 约、政治成本)为企业管理当局利用会计职业判断操纵利润提 供了可能。因而一定程度上致使会计主体和企业管理当局为 了自身利益,选择一种对自己有利的会计政策。

2. 会计准则内在的局限性。会计准则和会计制度不可能对各种类型的企业及其业务的会计处理做出详尽、具体的规定。2006 年财政部发布了新会计准则体系,具体包括 1 项基本会计准则和 38 项具体会计准则,从 2007 年 1 月 1 日起在上市公司中实施。从具体内容来看,我国新颁布的会计准则与国际会计准则更加趋同,标志着我国会计准则国际化进程的实质性突破。但是,新会计准则只是对会计工作提供了指导,并没有也不可能囊括所有的经济事项,特别是以前没有遇见

过的经济事项,更是只能提供一些会计原则供会计人员选择。在这种情况下,必然要求会计人员提高会计职业判断的能力和水平。另外,尽管 38 项具体准则基本上涵盖了现阶段各类企业经济业务的一般情况,但是在企业实际工作中还可能存在某些特殊经济业务,这些业务暂时没有具体准则来规范,会计人员只能根据会计准则的精神对这些经济业务进行判断和处理。

另外,会计准则的制定出台应当事先受到全体利益相关者的关注,应根据自身的利益进行充分的博弈。若在会计准则的制定过程中没有经过充分的博弈,利益相关者只能是被动地接受。当会计准则与有的相关者的利益发生冲突时,其很可能千方百计地钻会计准则的漏洞,滥用会计职业判断以做出利己的行为。

3. 会计人员的职业判断能力。会计人员的职业判断能力受多种因素影响,主要包括会计人员的理论知识、实践经验以及会计人员的职业道德水平两个方面。会计人员的职业判断过程是一个主观和客观相统一的过程,正确地运用会计职业判断首先要求会计人员有扎实的理论知识和丰富的实践经验。会计人员要能领会会计法律、法规的精神,要能识别经济业务的实质,熟悉同类业务的处理规范。其次,要求会计人员应具备崇高的思想品德和良好的职业道德,这是会计人员做出客观、公允判断的前提条件。为此,会计人员必须自我约束。在市场经济条件下,会计信息代表着一个企业的品质。而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、稳定性与适用性、利益驱动与公允揭示等观念和立场的矛盾与斗争,始终伴随着道德因素。会计人员的职业判断能力会对会计职业判断的结果产生深远的影响,因此这是必须予以重视的重要因素。

会计职业判断具有一定的主观性和权衡性,作为会计职业判断的主体,会计人员能否合理地运用会计职业判断,对发生的经济活动进行恰当反映,确保会计信息真实、可靠,很大程度上取决于会计人员的综合素质和综合能力的高低。虽然近些年会计教育得到了发展,会计人员的学历水平得到了提高,但会计人员对新业务、新环境的适应能力不强,会计职业判断的总体水平低下。大部分会计人员只知道照章办事,过分依赖企业领导;在进行会计职业判断时,往往容易忽视企业所处的经济环境和技术条件等非会计因素的影响。同时,由于受产权机制的制约,会计人员与企业经营者同属企业管理人员,其根本利益是一致的,而且会计人员的工资、待遇等均由企业经营者决定,在这种情况下,会计人员为了维护自身利益,势必会做出有利于经营者的职业判断,从而损害投资者的利益。

4. 公司治理结构。会计人员是为特定的会计主体服务的,企业选择会计政策的立场实际上是企业管理当局的立场,而企业管理当局的立场取决于其公司治理结构。因此公司治理结构是约束会计职业判断的内部监督机制,是健全会计职业判断执行机制的基石。良好的会计职业判断支撑环境是会计职业判断正确行使的保障。现代公司制企业中存在众多利益主体,他们对公司有不同的利益要求。公司治理结构就是这

些利益主体在权、责、利上进行划分和相互制衡的机制。虽然会计活动本身并不属于公司治理结构的一个环节,但由于很多契约的确立是以会计数据为基础的,会计人员与企业管理当局又存在事实的雇佣关系,因此公司治理结构往往会影响某些会计行为。公司治理结构如果存在缺陷会使制衡机制的约束力削弱,为企业管理当局进行盈余管理提供机会,从而使会计人员的职业判断不可避免地受管理当局的干预。

三、提高会计人员职业判断能力的对策

1. 加强会计人员职业判断能力的培养和考核。会计是环境的产物,随着市场经济的发展,企业所处经济环境的复杂性和企业经济事项的不确定性日趋增多,这在客观上要求会计人员必须具备较强的职业判断能力。合理的会计职业判断能够优化经济结果,反映经济业务的实质。同一会计业务,由于技术和能力的不同,会导致不同的操作方式。对复杂的会计业务做出合理、公允的判断,会计人员不仅要有高水平的专业能力、丰富的经验、独到的眼光、较强的判断能力和职业敏感性,还要有较高的职业道德水准。会计职业判断能力是学识、经验、能力和道德水平的综合反映,因此,选择合适的人选是对会计职业判断主体实行有效控制的重要手段。

首先,有必要借鉴国际上的一些经验,提高职业会计师的准人门槛。《职业会计师资格评价国际指南》对职业会计师资格的评价要素有六项:①普通教育和技能;②职业教育;③专业能力评估;④相关经验;⑤继续职业教育;⑥注册。

其次,会计人员必须转变观念,更新思维方式。提高对会计职业判断必要性和重要性的认识,以适应市场经济和会计工作的变化及需要。强化会计准则、会计制度及相关法律法规的学习,不断更新和充实会计人员的业务知识。会计人员应当借鉴《职业会计师资格评价国际指南》的认定标准,努力提高自身的综合素质,同时注重不断丰富自己的实践经验,准确把握职业判断的实质。

再次,要树立现代教育观念,改变人才培养模式。高等教育部门必须加强会计人员职业判断能力的培养,使其不仅知其然,更应知其所以然。理论是实践的指导,扎实的理论基础和较高的理论水平是提高会计职业判断能力的基础。高校应在会计教学体系上进行一定的改革,对课程安排、教材选择、教学方法和师资等方面做出一些调整,为学生将来走上会计工作岗位奠定坚实的理论基础。会计是一门实践性很强的学科,仅有理论是不够的,必须加强实践环节的教学。同时,会计教育最主要的目标就是培养学生独立学习的能力。大学教育应为学生学会终生学习打下基础,使他们在毕业后能够以独立自我的精神持续地学习新的知识。

最后,学术评价机构及人才评聘机构必须设置会计职业 判断主体胜任能力的考评机制,建立科学的考评制度。只有这样,才能提高我国会计人员的职业判断能力。

2. 完善会计职业判断导引体系。会计职业判断导引体系 从内容构成上看主要包括各种指南、解释、公告和补充等;从 发行主体权威性的不同来看,可划分为权威性导引和非权威 性导引两部分。

网络域名的价值理论基础研究

董延安(博士)

(贵州财经学院 贵阳 550004)

【摘要】本文从分析边际效用理论、生产费用理论和"创新"价值理论作为网络域名价值评估理论基础存在的不足入手,对网络域名的价值理论基础——马克思有效劳动价值理论进行了详细分析。

【关键词】网络域名 价值 理论基础

近年来,随着网络域名交易的兴起,对其评估价值形成的 理论基础进行分析具有很强的理论意义和现实价值。目前,在 资产评估界对资产价值的形成理论有不同的观点,产生了很 大的分歧。笔者拟通过对经济学价值理论进行分析,来寻求网 络域名评估价值的理论基础。

一、经济学价值理论作为网络域名价值理论基础存在的 不足

在西方国家,边际效用理论、生产费用理论以及"创新"价值理论等是用来解释商品价值形成的重要理论。但笔者认为,它们在解释网络域名价值的形成时存在很大的不足。

边际效用理论的主要代表有杰文斯、庞巴维克和马歇尔 等。他们认为,边际效用是消费者主观满足的效用,劳动只是 间接地决定价值,通过增加或限制供给来改变商品的效用程度。对于边际效用理论而言,这种价值理论是直接针对马克思的劳动价值理论的,认为价值是指消费者的主观满足程度,是一种主观唯心主义的理论,它否认商品有客观的内在价值。利用该理论进行评估时,应该以市价法为主,评估出一个模拟市场中供求均衡状态下的市场公允价值。也就是说,评估出来的价值是含有主观因素的、动态的模拟市值。很显然,对于不同的消费者,由于他们的主观意识不尽相同从而产生的满足程度不同,那么,如果利用边际效用理论为基础的市价法进行评估,则同一网络域名对不同的消费者就有不同的价值,这显然与价值存在的客观性是相悖的。

生产费用理论又称为"三要素论"、"三位一体公式",即资

权威性导引是指准则制定机构针对会计准则及执行过程中出现的问题制定和实施的有关解释、指南及问题解答等。在我国,准则制定机构是财政部,所以权威性导引的制定与实施主体也应该是财政部。权威性导引的内容按层次划分包括:①根据会计准则制定的解释和实施指南等;②根据实务中出现的普遍性问题,经过谨慎研究和意见征求而发布的公告。

数量有限的指南和解释不可能预见所有的情况,而以原则导向为主的会计准则有时也会带来理解上的困难,所以我们还需要设立一个"会计标准释疑委员会"。当会计实务中出现特殊情况,这种特殊情况会一直持续下去而且具有普遍性时,会计标准释疑委员会就要针对这些情况,广泛搜集证据并进行分析,最后通过公告或其他形式来解释交易或事项的经济实质,规范会计处理方法。

非权威性导引主要包括会计职业组织、会计学术团体、企业内部会计机构的会计规定、办法、意见等,即:①行业团体根据其行业特点、职业组织根据其职业特性制定的主要适用于行业内部的规定和办法;②会计组织机构健全的大型企业根据自身的实际情况制定的内部会计核算办法、会计判断程序等;③会计学术团体针对某一问题的研究结论及建议等。但这些规定、解释和执行意见等不具有普遍的适用性,仅在相关的范围内具有民间影响,换句话说,它是在会计准则和权威性导

引的大前提下的一种执行性延伸,约束的客体具有定向性。

3. 建立会计职业判断风险机制,强化外部约束。会计人 员处在多元化利益主体的中心,会计原则的宽泛性和会计制 度的可选择性使得会计人员在运用职业判断的过程中始终面 临多个方案的比较和优选。因此,应根据收益愈多风险愈大的 经济学原则,建立会计职业判断风险机制,对滥用会计职业判 断者予以严惩,对借会计职业判断之名弄虚作假者和屡次违 反财经纪律者及时予以纠正或处理,情节严重的要给予经济 制裁、行政处罚(包括实施退出机制)甚至要追究其刑事责任, 以提高单位和个人的违规成本,强化对会计职业判断的制约。 虽然《会计法》对违法行为规定了明确的惩治措施,但对承担 会计法律责任的主体界定不严密,对各种违法行为没有可操 作性强的法律解释,会计人员的法律责任和风险意识不强。所 以,应尽快建立健全《会计法》和相关法律法规及其实施细则; 引入司法程序,加大执行的监管力度。只有在良好的法制环境 下,会计人员的职业立场和职业判断才有法律保障,才能使会 计职业判断有法可依,在法律许可的范围内进行选择、判断和 估计。

主要参考文献

- 1. 夏博辉.论会计职业判断.会计研究,2003:4
- 2. 刘兰兰.会计职业判断的现状及对策.管理,2007;3