

试析会计职业判断的形成机理



深圳创新投资集团有限公司 乔旭东 西安市总会计师协会 戴燕

所谓会计职业判断,是指会计人员在会计法规和制度的框架之内,从会计主体所处的特定会计环境出发,对会计信息生成、披露过程所应采用的方法、程序等进行选择与决策的行为。会计职业判断行为的存在是外在动因与内在动机共同作用的结果。

一、会计职业判断的外在动因

1.会计系统的固有属性。从会计信息生成的角度看就存在诸多需要会计人员自主判断的会计事项,诸如如何贯彻重要性原则、实质重于形式原则、谨慎性原则,如何坚持应计制的确认基础,如何确定一项资产的公允价值等。从会计信息披露的角度看亦是如此,例如如何在法定披露与自愿披露之间进行权衡,如何选择披露的时间与频率,如何实现充分披露与保守商业秘密之间的平衡等。

2.会计准则的可选择性。各国的会计准则制定模式大致可以分为两类:原则导向型会计准则和规则导向型会计准则。在原则导向型会计准则下,会计准则对于如何进行会计处理通常会同时提供基准方法和备选方法,由会计人员依据企业特定的经营环境做出相应的选择。该模式要求会计人员必须具备一定的职业判断能力。相反,在规则导向型会计准则下,会计准则对于如何进行会计处理做出了严格、明确、详细且数量化的规定,这在一定程度上限制了会计人员的独立判断与选择。然而,即使在规则导向型会计准则下,

的问题及结果分别为:①企业是否已经分设财务机构和会计机构。在所调查的32份有效问卷中,只有2家企业的财务机构和会计机构是分设的,占样本总数的6.3%。②在财务机构和会计机构合设的企业中是否有内部职能分工。在32份有效问卷中,有24家企业存在内部分工,占样本总数的75%。但在问及财务管理职能由谁行使时,有85%的回答是总会计师及下属企业的会计负责人。③企业是否应该分设财务机构和会计机构。有10家大型企业认为这是势在必行的,其余22家中小型企业也都认为随着企业经济业务的复杂化,财务机构与会计机构分设是必然趋势。

通过以上调查结果可以看出,在青岛地区的企业中,财务机构和会计机构合设仍是普遍现象,但是部分大中型企业已在某种程度上意识到分设财务机构和会计机构是适应市场经济环境需要的,因此解决这一问题具有重要的实践意义,尤其在大中型企业中采取财务机构与会计机构分设的“二元制”更是势在必行。

鉴于目前许多大中型企业中已有资金管理部门负责企

业内的结算账户和存款,办理下属单位的贷款审查、发放、收回等事宜,所以在CFO的管理下应设立三个部门:财务部门、资金管理部门和会计部门。

3.会计环境的不确定性。在后工业经济时代,企业经营面临着多种不确定因素,经营模式随之发生重大变化,呈现出较大的波动性和高度的开放性,原来被视为偶发性的会计事项现在可能成为经常性会计事项。会计人员无法从惯例中找到解决办法,而必须逐步养成独立判断的思维方式与应变能力。这是经济环境变化对会计工作模式转变的客观要求。

二、会计职业判断的内在动机

1.通过自身的职业判断行为获得相应激励的需求。会计人员通过自身的努力,在会计信息生成与披露过程中充分发挥自己的主观能动性,从而获得相应物质报酬方面的满足。与此同时,推动会计人员积极从事职业判断的另一种重要动力是激励因素,它是指那些能满足个人实现自我需要的因素,包括成就感以及成长和发展的机会等。

2.通过自身的职业判断行为为组织创造价值的需求。作为组织中的一员,会计人员迫切期望通过自己的努力为组织创造价值,而会计职业判断的存在使这一愿望得以实现。首先,通过选择对组织最有利的会计信息处理方法,使组织在资本、资源竞争中处于有利地位。其次,通过选择对组织有利的会计信息披露方式,实现组织价值的市场发现,并在市场合理预期的推动下进一步实现组织的价值创造。事实充分证明,恰当的

业内的结算账户和存款,办理下属单位的贷款审查、发放、收回等事宜,所以在CFO的管理下应设立三个部门:财务部门、资金管理部门和会计部门。

财务管理部门的职责主要是:计算企业筹资成本,选择最佳资本结构;投资项目;利润分配政策的选择;企业营运资金管理,包括信用政策的选择、存贷余额的确定等;协调处理企业与各方面的财务关系等。会计部门的职责主要是:企业日常的会计核算工作;企业内部控制制度的制定和完善;会计报表编制工作;财务报表分析等。

通过对财务、资金管理、会计三个部门的分设,企业经济活动相互之间的牵制作用将明显增大,也将使企业资金运用的合理性和有效性得以加强,最终实现企业价值最大化。

四、结论

管理学的理论是财会机构分设的依据所在,西方企业的成功实践和我国“一元制”设置状态与市场经济的不适应都充分证明采取财务机构与会计机构分设的“二元制”是市场经济条件下企业的必然选择。□

信息披露行为对于降低公司的权益资本成本和公司的债务资本成本、提高公司股票的流动性以及改进公司的治理方法等都具有重要意义。

3.通过自身的职业判断行为获得组织适当授权的需求。在会计处理过程中,对于处在任一层级的会计人员来说,组织均赋予其一定的会计处理决策权。在组织的授权范围内,会计人员可以依据相应的会计法规,结合企业的具体情况,对特定会计事项的处理方法做出最恰当的选择。可以说,会计职业判断的存在,满足了不同层级会计人员对于权力的需求。当然,会计人员的层级越高,其需要做出独立判断的几率就越大,相应地会计人员的权力满意度就越高。

三、影响会计职业判断的因素分析

1.会计准则制定模式。葛家澍(2002)指出,在会计准则制定的方法论上存在两种指导思想:原则导向型会计方法和规则导向型会计方法。两种会计准则制定模式对会计职业判断的影响显而易见,其具体差异体现在以下几个方面:

(1)会计职业判断空间的差异。原则导向型会计准则在内容与形式上都比较简洁,要求公司的会计师和外部审计师运用更多的职业判断;而规则导向型会计准则较为详尽、复杂且注重技术细节,并提供了大量的例外事项,这样留给会计人员独立判断的空间就相对狭窄。

(2)会计职业判断导向的差异。原则导向型会计准则强调会计准则内容与财务会计概念框架的内在一致性,会计职业判断的导向为实质重于形式原则,要求会计人员按照经济交易的实质报告企业的财务信息。而规则导向型会计准则十分看重经济交易的外在形式,并一直随着交易形式的变化而不断地增补、修改原有的会计准则。在这种背景下,会计人员职业判断的视角集中于经济交易的外在形式,而不会过多地分析交易所蕴含的经济实质。

(3)会计职业判断的重心不同。沈振宇等(2004)发现,在原则导向型会计准则下,上市公司利用会计准则赋予注册会计师的职业判断空间操纵利润;在规则导向型会计准则下,上市公司通过交易设计绕过会计准则规定操纵利润。

(4)会计职业判断频度的差异。在原则导向型会计准则下,会计职业判断发生的频率较高,涉及会计运行的全过程,要求会计人员在会计确认、会计计量、信息披露、会计选择、会计估计和会计预测等方面均具有足够、恰当的处理经验。而在规则导向型会计准则下,由于会计准则几乎将所有类型的经济交易都尽可能地纳入到会计准则的框架之内,并给予了具体的会计处理方法,因而会计职业判断发生的频率相对较低。

我国目前的会计制度体系实际上呈现出两种模式的混合状态,这种混合状态的会计准则制定模式对于我国的会计职业判断产生了重大的影响,即我国认可会计职业判断行为,但却将其限制在一个相对狭小的空间中。

2.会计执业风险度。会计执业风险度是指不当会计行为受到惩处的可能性程度。不当会计行为受到惩处的可能性越高,则相应会计环境的执业风险越大,反之则越小。作为理性经济人,会计人员在执业过程中倾向于通过各种合法的方式和手段保护自己。这样,会计执业风险度将影响到会计人员

参与专业判断的热情与主动性。

(1)会计执业风险度直接影响着会计人员会计职业判断的参与程度。如果会计执业风险较大,理性会计人员的最佳选择便是规避、放弃甚至抵制会计职业判断。这样,大量的会计人员将自动放弃本应属于自己的判断权限,会计职业判断则成为企业少数高层会计管理人员的专利。

(2)会计执业风险度直接决定了会计职业判断的质量。在执业风险较大的会计环境中,理性会计人员的最优策略便是从企业以往的类似案例中寻求解决方案,而不愿意进行创造性判断。就我国目前的会计执业环境来看,我国企业界和会计职业界的法律风险过低,有可能导致会计人员在会计职业判断时的“毫无顾忌”。

3.会计人员评价机制。会计人员评价机制是指一个组织评价会计人员专业技能与工作业绩的一系列制度安排。由于会计职业判断是会计人员进行会计处理时所做出的主动性、创造性行为,最能反映会计人员的专业技能及综合能力水平。因此,如何测评会计职业判断能力便成为会计人员评价机制建设的中心问题之一。在我国,会计职业判断能力已逐渐成为高级会计人才评价机制中最核心的因素,也必将对我国会计职业判断质量的提高起到积极的推动作用。

4.会计人员执业水平。会计人员执业水平是指会计人员驾驭会计工作能力的高低,它由会计人员的专业技能与职业道德素养两方面组成。首先,会计人员自身的专业技能决定会计职业判断的质量。专业技能一方面表现为会计人员自身长期积累起来的系统知识与专属经验,另一方面表现为会计人员自身特有的分析问题、解决问题的思维方式、方法与能力。其次,会计人员自身的职业道德素养指引着会计职业判断的导向。良好的职业道德素养作为一种无形的约束力能使会计职业判断行为沿着客观、公正的轨道发展。而如果会计人员缺乏起码的会计职业道德,会计职业判断将变成会计人员的一种数字游戏,而其质量也将无法保证。

5.会计主体运行环境。一定的会计职业判断行为总是产生于一定的会计环境中,也总是服务于特定的会计主体。因此,会计主体特定的运行环境必将对会计职业判断的目标、内容、程序以及结果产生直接的影响。

会计主体特定的运行环境包括企业的组织形式、企业的生产经营特点、企业的治理结构等。就企业的组织形式来看,公司制企业由于股权结构的多元化,会计政策的判断相对复杂,而独资企业和合伙企业会计政策的选择则比较单一;就企业生产经营的特点来看,企业的行业、产品结构、经营规模和盈利模式不同,外部信息使用者对于会计信息的需求会存在着一定的差异,会计职业判断的重心也会随之变动;就企业的治理结构来看,现代公司制企业的治理结构包括内部治理结构与外部治理结构两部分,公司治理结构与企业的会计信息披露关系密切、双向互动,有效的公司治理结构有助于改进企业会计信息披露行为。

综上所述,会计职业判断行为是外在动因与内在动机共同作用的结果,影响会计人员职业判断的因素也是多方面的,研究会计职业判断的形成机理将有助于为提高我国企业会计信息质量提供新的治理思路与经验依据。□