

会计职业判断与新会计准则

李桂兰

(长沙市湖南农业大学商学院 410128)

职业判断是各专业人士在执业过程中,根据事物的发展和变化情况,以其所掌握的专业理论知识和实践经验所做出的合理判断,它广泛存在于各个行业和领域。会计职业判断是指会计人员面临不确定会计事项,根据交易或事项的性质、实质和结果等,依据一定的职业规则和积累的经验,对具体的会计事项所做出的分析、判断、选择和决策。广义的会计职业判断是从公司内部人角度出发所做出的,包含管理人员职业判断和会计人员职业判断。会计职业判断是一种主观行为,因此判断的结论不仅依赖于判断人员的专业胜任能力,更依赖于管理层的利益取向。无论是理论界还是实务界,我国对会计职业判断都没有给与应有的重视,对会计职业判断的研究也较少。

一、会计职业判断的必然性

1. 会计实务工作中管理当局利益激励的驱动

刘峰和王兵以我国会计制度改革的特定时期(1998—2000)为背景,以同时发行A、B股的公司为样本,经过研究发现,在对那些同时发行A、B股公司所提供的财务报告剔除主要与职业判断相关的项目(呆坏账准备、固定资产折旧、减值准备等)差异后,A、B股报告利润之间不存在显著性差异。这说明会计准则本身不能有效地协调会计信息差异,已协调的会计准则本身并不能协调会计实务,会计信息的差异更多地来自于会计职业判断,而不是会计准则本身。在中国资本市场上,公司保牌、配股都是以会计信息、特别是利润信息为基准的,这为公司管理当局利用会计职业判断操纵利润信息提供了利益激励;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)是公司管理当局利用会计职业判断操纵利润的其他利益激励。管理当局因为不同的利益激励而选择不同的会计政策,甚至通过不同的交易结构设计,来达到在账面上满足相应激励的利润要求。这种利用会计职业判断的空间来操纵会计信息的行为,被称为“会计职业判断噪音”。

2. 会计准则本身内在的局限性所在

2006年2月15日,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、38项具体会计准则、两项会计科目和会计报表。将从2007年1月1日起适用于上市公司。基本准则处于第一层次,涉及整个会计工作和整个会计准则体系的指导思想和指导原则,对38个具体准则起统驭和指导作用,同时对实际工作也具有指导作用。从具体内容看,这些会计准则与国际会计准则更加接近或相似,标志着中国会计准则国际化进程的实质性突破。同时,新会计准则以一个完整的体系同时出台,显示其结构体系更加协调完整统一,内容也更加丰富,而且增强了可操作性。

但是,我国新颁布的会计准则只是对会计工作提供指导和方向,它没有也不可能囊括所有的经济事项,它不可能提供所有会计问题的答案,特别是对以前并没有遇到过的经济事项,更是只提供一些会计方法供会计人员选择。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个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,但是在具体企业中还可能存在着某些特殊经济业务,随着经济发展,更可能出现新的经济业务,这些业务暂时没有具体准则来规范,在这种情况下,会计人员只能根据会计准则的精神对经济业务进行判断和处理。

为此,笔者初步分析阅读了部分新会计准则,对其中涉及会计人员职业判断的内容进行了归纳和总结。

二、新会计准则中新增需要进行会计职业判断之处

1. 新会计准则关于资产、负债、收入和费用四个会计要素的概念界定引入了经济利益流入流出的概念,而且对于他们的确认条件采用了“很可能”的提法,需要会计人员进行职业判断。

2. 新会计准则关于现值的概念是指预计所产生的未来现金流量的折现金额,其计算需要一个合理的折现率,而这个折现率是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率,也是企业在

购置或投资资产时所要求的必要报酬率。这里“资产特定风险”、“所要求的必要报酬率”就留给会计人员一定的职业判断空间。

3. 公允价值的应用采用了适度和谨慎的态度。新会计准则体系在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性交易等方面均谨慎地采用了公允价值,从而成为新会计准则的一大亮点。但是关于公允价值中的“在公平交易中”、“熟悉情况的交易双方”判断标准需要会计人员根据各种经济社会和其他情况进行职业判断。

4. 新会计准则规定了在非货币性资产交换时,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益的两个前提条件,即该项交换必须具有商业实质,并且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量。这里的关键是对非货币性资产交换的商业实质的判断。而对商业实质的判断存在一定的弹性空间。商业实质是指,必须是换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同,或者是换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同,且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。这里的“显著不同”、“差额……相比是重大的”究竟在多大程度上呢?需要进行专门的会计职业判断。

5. 新会计准则还规定在确定是否具有商业实质时,企业应当关注交易各方之间是否存在关联方关系。关联方关系的存在可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质。关于关联方关系的判断,我国新会计准则规定,一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响,以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的,构成关联方。国有企业只有存在投资关系而且以一方对另一方有一定影响并存在一定的经济利益关系的情况下,才视为关联方;否则国有企业不视为关联方。这里的“重大影响”和“一定的经济利益关系”如何量化判断,需要进行相应的职业判断。而且新会计准则对关联方交易类型采用了列举式,随着经济技术的发展,对于企业有可能出现的其他交易类型如何判断其关联性,需要进行会计职业判断。

6. 新会计准则规定合并财务报表的合并范围应当以控制为基础,而且定义控制是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策,并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权利。但是对于具体的控制类型准则采用了列举式,对于准则没有列举的控制类型需要进行会计职业判断。另外,新会计准则还规定企业合并,在同一控制下的企业合并采用权益结合法,非同一控制下的企业合并采用购买法。同一控制下的企业合并是指参与各方的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制,且该控制并非暂时性的。这里的“非暂时性”究竟以多长时间为准?准则没有给出具体规定,需要进行会计职业判断。

7. 新会计准则规定“企业合并所形成的商誉,至少应当在每年年度终了时进行减值测试。商誉应结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试”,新会计准则在资产减值测试中引入了资产组的概念,提供了更科学可行的确定可收回金额的方式。“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是独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据”。此外新会计准则提出总部资产的概念,并规定按照相关资产组进行减值测试的方法。总部资产的显著特征是难以脱离其他资产或者资产组产生独立的现金流入,而且其账面价值难以完全归属于某一资产组。这里关于“可收回金额”、“资产组”和“总部资产”的判断需要会计人员进行相应的职业判断。

三、提高会计人员职业判断能力的对策

会计准则是否有效执行,是否高质量,不仅依赖于准则本身,依赖于法律环境的改善和相应的激励机制,更依赖于会计职业判断人员能力的高低。

1. 优化会计人员进行职业判断的环境。

首先,进一步完善资本市场、证券市场等,使其与市场经济同步发展。要加快会计人才市场的培育和完善,积极稳妥地、规范地发展会计市场,规范会计职业体系,提高会计服务水平,提升我国会计行业的竞争力和整体水平,建立健全执业标准,防范执业风险,发挥会计服务职能,规范服务主体,引进行业自律机制,独立、公正、客观地承担社会责任。其次,理论界要不断探索研究会计新理论,重视对职业判断的研究。新经济时代,会计业务内容的创新,冲击一些传统的会计理论

内容,要求会计理论界结合新实务不断创新会计理论。应借鉴发达国家会计职业判断的先进经验,去其糟粕,取其精华,不断丰富和充实我国会计理论,加快会计理论的发展和会计体系的完善,用意指导会计人员进行恰当的职业判断。再次,单位及有关部门对会计人员实行严格的内部管理制度,对不遵守职业道德,滥用职权,滥用职业判断给单位和社会造成不良影响或损失的,要严加惩处,甚至追究法律责任;对严守法纪,正确运用职业判断,工作效率和质量都高的会计人员应嘉奖,以激励其继续努力工作。最后,更新会计工具,适应会计电算化、信息化的要求,开发会计软件,适应会计新业务发展要求,开发应用“管理型”会计软件,使会计信息系统功能上实现综合化,技术上集成化,使会计人员能按标准实施规范的职业判断,防范判断风险。从而为会计职业判断提供良好的外围环境。

2. 加强对会计及其相关人员的职业培训,提高会计人员的综合素质

会计职业判断是一种技术性很强的工作,只有具有较扎实的专业知识才能做好。以新会计准则体系培训为契机,将国际上先进的会计理念和先进的会计方法传授给会计人员,将有利于提高会计人员的职业水平;实施新会计准则体系,将使得会计人员有机会在会计实践中锻炼和提高职业判断能力。首先,为了帮助广大会计人员尽快地了解、熟悉和掌握新的会计准则和有关法规制度,建议财会报刊积极宣传,开辟专栏对其要点、难点问题进行针对性地进行阐释和开展讨论;同时建议财政部门组织并动员社会力量对会计人员进行全方位多层次的业务培训和指导,为提高会计人员职业判断能力创造良好的外部条件。其次,会计人员必须重视基础理论的学习。要以各种方式不断地掌握专业理论知识。既了解会计理论研究方法,熟悉会计基本理论、发展会计理论和比较会计理论,掌握会计应用理论,又要通晓与会计相关的经济、金融、贸易、外汇等相关知识,熟悉现代化的会计处理手段。会计人员了解、熟悉、掌握了这些理论,就能够从较高的视角、层次观察问题、思考问题,把握会计工作的运行规律,提高职业判断技巧及能力。特别是这次要以新的会计准则培训为切入点,改进自己的知识结构,丰富自己的头脑,要注重对理论的思考,保持对热点问题的敏感,培养分析和解决问题的能力,具体是能够熟练地在制度、准则允许的范围内进行专业判断,作出合理的选择。最后,在社会高速发展的今天,知识更新周期越来越短,新政策、新法规新制度不断出台,这就要求会计人员接受继续教育,不断充实和更新知识,认真领会相关政策、准则、制度的基本内容和精神实质,使之成为开展会计职业判断的利器。

3. 改革高等院校的会计教育

一是要在高等会计教育中按照市场对人才的要求、重视对学生综合素质和能力的全面培养。包括建立符合知识经济时代的课程体系;坚持“宽口径、厚基础”的原则,加强基础理论教育;广泛开展案例分析教学和社会实践活动;重视校内、校外会计专业的岗位实习;建立一支具有创新精神和能力的高素质教师队伍等,从而培养学生的综合判断能力、应变能力,适应社会发展的需要。二是在各种会计技能考试中,应相应增加会计职业判断科目或题目,作为提高会计人员职业判断的必要手段。

4. 加强实践训练,提高解决会计人员实际问题的能力

会计职业判断是一项实践性很强的活动,会计人员只有在掌握专业知识的基础上,具有丰富的实践经验、广博的专业知识和专业能力以及良好的职业道德,具备适应复杂多变的会计环境的能力,才能在实际工作中作出恰当、正确的职业判断。而这种能力是在会计实践中通过不断训练逐步积累起来的。为此,我们要打破会计岗位终身制,实行岗位轮换制,在实践中提高分析判断综合能力。会计人员的职业判断能力必须通过不断训练、长期积累才能形成,职业判断能力的形成,除了具备一定的专业 and 基础知识和不断地吸收新知识外,作为一个高水平的会计人员,还必须具备较高的理论素养,对于任何一个会计处理,要学会分析、判断、综合、总结,养成一种良好的思维习惯,通过不断地积累,这种职业判断能力才会形成并得以不断提高。因此,职业判断能力从根本上来讲是一种职业培养、职业训练的结果,只能通过持续、不间断地培养、训练,不断积累才能养成。要熟悉企业各生产环节和工艺流程,全面掌握企业各生产、经营环节的成本费用构成,根据不同生产、经营环节和费用的性质进行判断,进行成本费用核算。熟悉市场发展变化,在激烈的市场竞争中,

企业成败与否取决于其能否适应市场的需要。

5. 提高会计人员职业道德水平。

会计准则扩大会计职业判断空间有一个基本前提,就是假定会计人员的职业道德水平足够高。职业是一个人准备以它做为谋生手段以前需要多年学习和训练的一种事业。它涉及会计人员的价值观(会计人员的价值判断),会计职业道德(如敬业、诚实、客观、公平、公共利益等),会计人员必备的学识、技能等等。通过会计职业道德教育,使会计人员认识到会计这份职业的要求、意义,能珍惜并献身于该项事业,并为之精诚工作,为之奋斗一生。同时会计职业的专业性很强,它融技术方法和专业理念为一体。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。因此,会计职业判断要求会计人员必须恪守客观、公允的职业道德,要做到反映真实、不偏不倚,使其判断所产生的各会计主体的财务状况、经营成果和资金流动更加真实可靠,从而便于有关各方作出正确的判断和决策,同时也为国家的宏观管理提供依据。另外要建立会计人员的社会评价机制。增强会计人员的荣辱感,形成外在的他律机制,抑恶扬善、弘扬正气,并最终促成会计人员从他律走向自律,有利于为社会、企业聘用会计人员提供参考依据。

6. 大力倡导恪守诚信为本的原则

诚信是会计人员对会计行业所承担的责任和义务,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判断能力素质的最基本的要求。诚信是本,诚信是根,诚信是金。会计人员应把诚信看作自己最起码的职业操守,绝不能受“诚信是傻,诚信吃亏,诚信是空”的短期利益指导思想的影响,应从自己做起,从现在做起。真正做到“诚信为本,操守为重,坚持准则,不做假账”,恪守独立、客观、公正的原则,不屈从和迎合任何压力与不合理要求,不以职务之便谋取私利,不人为地歪曲会计判断,不提供虚假会计信息。诚信已经成为会计人员职业判断能力素质的首要标志。

主要参考文献

- 会计准则研究组. 2006. 会计准则重点难点解析. 大连: 大连出版社
- 葛家澍. 2006. 创新与趋同相结合的一项准则. 会计研究, 3
- 刘峰, 王兵. 2006. 什么决定了利润差异: 会计准则与职业判断? . 会计研究, 3
- 刘泉军, 张政伟. 2006. 新会计准则引发的思考. 会计研究, 3
- 夏鹏, 伍李明. 2006. 新企业会计准则德主要变化及对企业的影晌(二). 财务与会计(综合版), 5
- 银贵平. 企业会计制度与会计人员职业判断力. 铁路运输与经济, 第28卷第三期
- 乔文斌. 2005. 关于对会计人员职业判断的思考. 甘肃科技纵横, 第34卷, 第6期
- 姜法竹. 2002. 如何提高会计人员职业判断能力. 中国农业会计, 1
- 彭焕文. 2005. 三层次会计人员职业判断能力的探讨. 经济师, 6