

## 论会计的真实性与会计职业判断

<http://www.criifs.org.cn> 2005年7月14日 徐玉德

迄今为止，财政部所发布（或修订）的各项具体准则及2000年底颁布的新《企业会计制度》，其重大突破之一就是某些交易或事项不再规定具体的会计处理方法，而是给出某些判断的标准。这就意味着在实践中，会计人员常常需要结合本企业的具体情况做出职业判断。然而，在会计实务中，会计职业判断常成为企业操纵利润的一种手段，从而成为影响企业会计信息质量的一个重要方面。本文基于会计职业判断这一视角，试图探求提高企业会计信息质量的有效途径。

### 一、强调会计的真实性并不否定会计职业判断

#### （一）会计是以“观念总结”的形式“再现”企业的生产经营活动

会计是为了使信息使用者能够做出有根据的判断和决策而确认、计量和传递经济信息的过程（AAA，1966）。它是由确认、计量、记录、报告、分析、预测（计划）、评估等一系列元素（环节）有机构成的系统。受会计方法等的限制，会计系统不是直接计量企业的经营活动过程及结果，而是通过确认、计量和报告企业的资产、负债、收入、费用及利润等，形成反映企业经营活动过程及结果的信息。

从理论上讲，无论会计系统在哪个环节采用何种方法，都必须以保证会计信息的客观真实为准绳。真实反映的基本含义为：以真实地反映它意在反映的情况为基础，同时又通过核实后向用户保证它具有这种反映情况的质量。这其中有两层意思，一是要求会计人员在工作中严守职业道德，依据会计准则实事求是地确认、计量、报告或披露企业的财务状况和经营成果；二是要求财务报告中的每一项指标，都可以追溯到原始记录，即可以通过一定方法去核实验证。我们强调并维护会计的真实性，一方面应在准则中尽量缩小会计政策和方法的选择余地，另一方面也应着重培养会计人员的职业判断能力。因为客观情况千差万别、复杂多变，而准则、制度又不可能穷尽所有现实或潜在的交易事项，因而不可能有唯一普遍适用且稳定不变的会计政策和会计方法。随着世界经济一体化进程的加快，交易范围愈广、愈复杂，会计的方法也越丰富。在这种情况下，职业判断能力就显得十分重要了。

#### （二）会计职业判断贯穿于会计确认、计量、记录和报告的全过程

会计“观念总结”的过程就是会计判断的过程。这种会计职业判断贯穿于会计的确认、计量、记录和报告等的全过程，涉及到方方面面。在会计实践工作中主要表现为：（1）会计原则的选择与协调。如当交易和事项的经济实质与其外在表现形式不相一致时，应注重经济实质，这就要通过专业分析和判断以保证会计信息的可靠性；对一项经济业务是否重要、是否影响信息使用者的决策以及是否应单独披露等，准则、制度中没有也难以给出具体的识别标准，需要会计专业人士作出判

断。（2）会计政策的选择，包括存货计价方法、固定资产折旧方法、所得税核算方法等的选用，资产的期末计价及各项资产减值准备的计提方法、借款费用的处理方法等的选用以及关联方关系及交易的披露等事项的判断。（3）会计估计，如坏账准备的计提比例及坏账损失的确认，固定资产使用年限与残值率的确定，各项资产减值准备计提的金额以及如何判断或有事项并对其做出表内确认或表外披露的处理等。

从这个意义上讲，会计其实是一门貌似精确但事实上并不精确的科学，会计理论和实务中的好多问题并没有一条放之四海而皆准的取舍标准。会计过程的最终产品——会计信息多半是主观判断的产物。即使严格按准则行事，对相同的会计原始资料进行处理，不同的会计人员也会得出不同的结果，有时很难有一个客观标准。不过，只要本着公允的原则，判断所产生的会计资料能客观、公正地反映会计主体的财务状况和经营成果，不同的处理结果也是可以理解和接受的。

## 二、会计职业判断：技术性与社会性的辩证统一

判断是指“思维的基本形式之一，就是肯定或否定某种事物的存在或指出它是否具有某种属性的思维过程”。

会计职业判断是一种基于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管臆断，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从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性的决断。判断的过程自始至终融入了判断者个人的理论知识水平、经验和业务技能等。这也是会计职业判断最明显的一个特点。

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，要受制于社会的外在约束机制（如法规、政策、目标、国情和技术水平）、会计自身特征、原则及相应的理论框架和会计人员自身的职业道德水准的制约。二是会计职业判断对企业管理当局、投资者和潜在的投资者、债权人和信贷者、政府、财税机关及其他利害关系人的决策行为具有鲜明的经济影响。这是因为不同的会计判断产生不同的会计信息，而不同的会计信息带来的经济后果是不同的即对相关者决策将产生不同的影响，并对企业利害关系集团产生不同的利益分配结果。准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，谬误的判断会歪曲经济业务事项的实质，产出失实的会计信息，误导利益相关者的决策，进而影响社会资源的配置效率。

因此，会计人员在进行会计职业判断时，不能纯粹从技术会计角度出发，还应从更广泛和更开放的角度出发，更多地考虑各方面因素（包括经济影响和社会影响）和听取各方面的意见，较好地处理它的“客观中立性”与“经济影响性”之间的平衡，提供“真实”的会计信息，从而使会计职业判断能够尽量满足各利益团体的“共同需要”（Common Needs）或尽量维护“公众的利益”

（Public Interests）。

## 三、会计职业判断不能成为企业会计造假的手段

会计准则和会计制度赋予企业以会计选择的自由空间，并不意味着会计人员可以没有约束，肆意捏造、提供虚假信息。会计职业判断必须在准则、制度及相关法律法规所允许的范围内进行。对

于确定性的业务事项，已有规定的要按规定执行；如果按规定有多种会计政策可供选择，则要根据企业的具体情况，通过分析确定应选择适用的会计政策；准则或制度都没有作出规定的，需要会计人员本着真实、公允的原则做出职业判断。而对于不确定性经济交易或事项需要以最近可获得的信息为基础作出判断，并尽力确保信息来源的合法性。会计职业判断也只能在准则、制度提供的空间范围内进行判断才是合法的。一旦超越这个空间，就会走向极端，蜕变成会计操纵，最终也必将受到法律制裁。

从世界经济一体化及会计发展的趋势来看，交易范围越广、越复杂，会计的方法越丰富，会计职业判断的空间也将越大。因此当前的首要问题是如何防止有些人歪曲会计职业判断的实质，利用职业判断灵活的特点，在会计核算上弄虚作假，特别是在企业没有完成考核指标或为达到某种目的时，蓄意调整相关指标，提供虚假的财务报告，而非排斥职业判断。

#### 四、正确运用职业判断，增强会计信息质量

##### （一）加强培训，提高会计人员素质

1. 加强业务培训。会计职业判断的技术性要求会计人员必须具备丰富的专业知识和扎实的基本功。一方面会计人员必须转变观念，改变过去按图索骥的旧习，积极主动强化新准则、新制度及相关法律法规的学习，不断更新和充实自己的业务知识，提高自身的综合素质；另一方面会计管理部门要通过加强对会计从业人员后续教育，有针对性地组织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，如阐释和培训新准则、各项法规制度的要点、难点以及对新经济业务的讨论，以提高其职业判断技能。

2. 加强会计职业道德建设。真实、公允是会计职业判断的基本准则。会计准则赋予会计人员的灵活性越大，就越需要有良好的职业道德。尤其是当法律法规无明确规定时，会计职业道德的作用就在于促使企业及会计人员能自觉抵制各种利益的诱惑，并且不受权势和偏见的影响，确保判断所产生的会计资料能客观、公允地反映会计主体的财务状况和经营成果。从长远来看，应建立以社会舆论和诚信档案制度为基本形式的社会评价机制。这种方式具有特殊的内在威慑性，并最终促成会计人员从他律走向自律——真实、公允地进行会计选择。

##### （二）完善会计监管体系

就企业内部控制系统而言，一是要完善公司治理结构，充分发挥监事会和独立董事对公司经营和财务活动的监督权，以确保上市公司如实编制和披露会计信息。二是建立健全内部控制制度。企业应从各自具体环境出发，依据内部控制制度建设的一般规律，针对其内部控制系统运作中存在的薄弱环节或漏洞，建立健全企业的内部控制系统，特别是在授权批准制度设计中应赋予会计人员一定的独立判断权。

就企业外部会计监管系统而言，必须按照“行业自律、政府监督、法律规范”的思路框架，建立“行业自律为基础、政府行政监管为主导、法律法规的完善为准绳”的三位一体的监管体系：一是尽快健全和完善以行业自律监管为核心的社会监督体系，并以此约束和监督企业的会计职业判断，充分发挥注册会计师的社会监督作用，以保证会计信息的真实可靠。二是强化政府外部监督，即由国家财政、审计、证券监管等部门依法加强对企业财务检查和审计，尤其是要加强对准则、制度执行质量的监督检查，以约束企业会计职业判断行为，增强会计信息的客观性和公允性。对借职

业判断之名弄虚作假和屡次违反财经纪律的，必须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）及至追究其刑事责任。三是加强法制建设。健全的法制是制止和防范会计人员利用会计政策的可选择性以及会计职业之便，主观蓄意制造虚假会计信息的保证。在法制建设方面，不仅应该完善立法，制定有关会计信息质量的管理法规，还应对违法行为规定明确具体的惩治措施，督促会计人员能够在准则、制度及相关法律法规允许的范围内进行选择、判断、估计。

（注：本论文在财政部2004年度“三优论文”评选中获鼓励奖。）

文章来源：财政部2004年度“三优论文”评选                      （责任编辑： wx）