

会计职业判断的内涵及评价标准

作者：浙江工业大学之江学院 王丽杰

[摘要]会计职业判断是建立在会计专业基础上的一种判断,它贯穿于会计工作的始终,是影响会计信息质量的一个重要因素。本文在详细阐述会计职业判断内涵的基础上,归纳出会计职业判断质量的四个评价标准。

[关键词]会计职业判断; 重要性; 评价标准

一、会计职业判断的内涵

1、会计职业判断的涵义

根据《现代汉语词典》的解释,判断是“思维的基本形式之一,就是肯定或否定某种事物的存在,或指明它是否具有某种属性的思维过程。”通俗地说,判断就是给带有不确定性的事项寻找结论。任何事项只要具有不确定性,就需要判断。将这种思维过程运用于人们所从事的专业领域中,就形成了职业判断。职业判断存在于各个行业,应用于社会生活的各个方面,是各个行业的有关人员从事本职工作所必不可少的重要条件。可见,各种职业判断都离不开有关人员专业知识和职业经验的运用,会计职业判断也不例外。目前,对于什么是会计职业判断,尚没有形成比较公认的定义。国内外关于会计职业判断涵义的论述主要有:

国外比较有代表性的是1985年加拿大特许会计师协会(CICA)下的会计准则委员会(AcSC)在其展开的一项名为“财务报告中的职业判断”的调查研究中给出的会计职业判断的定义,认为会计职业判断是在财务报告编制中的一个决策过程,这个过程是经过分析的,是以经验和知识(包括一个人自身知识的有限性和相关的准则)为基础的,是客观的、谨慎的、被完整地执行并充分认识到结果所可能带来的责任。这种职业判断在复杂的、难定义的或动态的情况,特别是准则并不完整的情况下最为有价值,而且通常需要包含向其他专业人士的咨询,结合自己的分析程序共同得出结论。

国内夏博辉认为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相关法律法规约束的范围内,根据企业的理财环境和经营特点,利用自己的专业知识和职业经验,对会计事项处理和财务会计报告编制应采取的原则、方法、程序等方面进行判断和选择的过程,即对企业应采用什么样的会计政策进行判断和选择。

戴德明认为会计职业判断是指会计人员履行法定职责时,基于会计规范、职业经验和具体会计环境中的会计重要性水平,对会计事项专业处理的恰当性进行独立辨别的行为过程。

综合上述观点,笔者将会计职业判断定义为:会计职业判断是指会计人员根据会计法律、法规等会计规范,利用自身的专业知识和职业经验,通过识别、比较、分析等方法,对会计事项处理和财务报告编制所作的估计、断定或选择的思维过程。此定义反映出,会计职业判断的主体是会计人员,判断的依据是各项会计法律、法规等会计规范,判断的基础是会计人员的专业知识和积累的职业经验,



判断的内容是日常会计事项处理和财务报告的编制，判断的基本方法是识别、比较、分析等，判断的结果是一种估计、断定或选择。

2、会计职业判断的重要性

会计职业判断贯穿于整个会计过程，涉及方方面面，在会计工作中具有十分重要的作用，其重要性主要体现在两个层面上：一是认识层面；二是实务层面。

(1) 从认识层面看，会计职业判断的重要性得到了会计界的普遍认同

西方国家早在 60、70 年代就开始意识到会计职业判断在会计工作中的重要性。英国会计准则在序言中指出：会计准则并非僵硬不变的条文的汇总，它不能取代根据各种信息作出判断的活动。加拿大在会计建议中指出：没有一种规则能适用于所有的情况，也没有任何事物能替代职业判断。安然事件发生后，越来越多的人质疑美国以规则为基础的会计准则，引发了人们对会计准则制定模式变迁的讨论，即以规则为基础还是以原则为基础。安然事件证实了美国会计准则严重依赖于细致详尽的规则，而非广泛的原则和合理的职业判断，导致了公司的破产。它使得以规则为基础的会计准则以及它试图消除会计职业判断的特点暴露了众多负面作用。这实际上从反面印证了会计职业判断的重要性。基于此，美国随后在 2002 年颁布了《萨班斯—奥克斯利法案》，将会计准则制定的导向由规则又恢复为原则为基础，从而肯定了会计职业判断扩展的空间。

我国在相关的会计法规中始终没有直接强调会计职业判断的重要性。但 2000 年以来，随着新《会计法》的修订、《企业会计制度》和一系列会计具体准则等的相继出台，会计规范日趋简约，会计职业判断的重要性开始受到理论界和实务界的关注。大量相关的研究开始见诸于各种经济类杂志。尤其是 2006 年刚刚发布的新的企业会计准则体系在实现国际趋同的同时，要求大量运用会计职业判断。某种程度上可以说，离开了会计判断，会计准则根本无法操作和实施，从而为会计职业判断提供了更为广阔的空间，实质上间接强调了会计职业判断的重要性。

(2) 从实务层面看，会计职业判断在会计实务中发挥着十分重要的作用

①会计职业判断贯穿于整个会计过程。会计职业判断贯穿于整个会计过程，涉及确认、计量、记录和报告各个环节。确认是指对会计要素应否记录和报告、何时记录与报告以及作为何种项目记录与报告的过程。这是会计人员进行职业判断的第一步，也是保证会计信息真实、准确的基本前提。计量是指对符合确认条件的会计要素登记入账并列报于会计报表及其附注时确定其金额的过程。会计计量贯穿于会计核算的全过程，主要涉及计量单位和计量属性的判断。目前通用的计量单位是名义货币，计量属性主要在历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值之间进行判断选择。这是会计职业判断的又一重要内容，也是保证会计信息质量的重要环节。记录是指对经过确认而进入会计系统的会计要素，利用复式记账法对有关数据和资料进行分类、加工的过程。记录中的会计职业判断主要体现在会计凭证、账簿等载体的选择和运用方面，相对比较简单。报告是会计信息系统的最终产品。会计作为一个信息系统，输出环节是生成最终会计信息的环节，会计要素经过初次确认、计量和记录，如何在会计报告中进行再确认从而生成最终会计信息，仍然需要会计人员的职业判断。由此可见，会计职业判断在会计工作中相当普遍，涉及方方面面。

②会计职业判断是影响会计信息质量的重要因素。由于会计信息占了整个经济信息量的 70% 以上，因而会计信息质量的好坏决定了经济信息的质量，进而影响经济工作决策的质量。市场经济条件下，企业的经营类型、规模各不相同，企业发展中充满着不确定性，会计制度和准则不可能为各种类型的企业及它们各种情况下所可能发生的各种业务的会计处理方法都做出详尽的、具体的规定，而只能做出原则性的规定。我国现行的会计制度和准则对很多经济业务的处理给出了多种可供选择的方法，如存货发出的计价方法、应收账款坏账准备的计提方法等。其目的是为了使企业各项经济业务的会计处理更符合实际，以便使企业提供的



会计信息具有真实性、可靠性和有用性。但如何做出合理选择，在很大程度上取决于会计人员是否具有良好的职业判断力。运用职业判断进行估计、判断、推理，无疑在一定程度上掺杂着会计人员的主观臆断性。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。加之会计人员的每一次职业判断并非都能做到恰如其分，因此会计职业判断也就成为影响会计信息质量的重要因素之一。

二、会计职业判断质量的评价标准

对会计职业判断质量来说，进行质量评价是了解会计人员判断质量的状况，促使会计人员采取提高会计职业判断质量的有效措施。会计人员作为影响会计职业判断质量的直接因素，其具有的主观性的特征决定了要确定恰当的评价标准是非常困难的。目前关于这方面的研究非常少，笔者认为会计职业判断质量的评价标准应该包括以下几方面。

1、一致性

从根本上说，评价会计职业判断质量的标准应该是“正确性”或“准确性”，即与事实真相相符合。然而在实践中，由于很多会计职业判断针对的会计事项具有不确定性，使得“正确性”的标准几乎是找不到的。正确性是在把判断结果与事实对比之后做出的结论，而在许多的会计职业判断中没有一个是用来评价判断质量的恰当的结果。如对重要性水平的判断、或有事项的判断等。因此，无法用此标准评价会计职业判断质量。基于“正确性”或“准确性”标准的不可操作性，我们必须寻找退而求其次的替代标准，这一标准就是“一致性”。它是不同的会计人员在同一时间根据相同资料做出判断的一致程度。具体而言，对于简单的、有明确外在标准、可以按常规及程序来处理的会计事项，判断结果应该是一致的；对于复杂的、没有明确外在标准、不确定性程度较高的会计事项，一致性程度相对低些，但判断的程序和方法应该是一致的。实践中，我们主张以专家的意见作为一致性的衡量标准。这是因为一般而言，专家或经验丰富的会计人员的判断结果比其他会计人员的判断结果更正确。但应该注意，一致性不可能完全等同于正确性，因为专家或经验丰富的会计人员的判断仍然是一种主观估计，只不过符合实际的可能性更大。

2、稳定性

稳定性也是用来判断会计职业判断质量的常用的标准。稳定性是指同一会计人员对同一会计事项以相同的资料做出判断的一致性。它也是正确性的替代物。由于会计人员在会计职业判断过程中所做的很多判断是相似的或重复的，因此，做出的判断应该是基本一致或一致，即会计职业判断具有比较强的稳定性。当面临着相同或类似的情况，而会计人员做出的判断结论却相差很大时，很难让人相信判断结果的可靠性。因此，稳定性强的会计职业判断才具有说服力和可信赖性，才具有比较高的判断质量；反之，稳定性差的会计职业判断质量也差。比如，现在某些上市公司第一年不提或少提减值准备虚增利润，第二年又巨额计提，造成当年巨亏，利用“计提准备”操纵利润的行为。显然违背了稳定性的要求，判断质量很低。当然，稳定性也不能完全等同于正确性，有时会计人员判断的稳定性很强，但并不一定正确，因为稳定性毕竟是单一会计人员的判断。假如会计人员在两次判断中出现了同样的偏误，其判断结果虽然相同，但判断仍然是错误的。因此，相对来说，一致性的可靠性要强于稳定性。

3、理由的充分性

理由的充分性是指会计人员做出判断的理由的充分程度。任何判断都是在一定的线索和证据的基础上做出的，而这些证据和线索就是会计人员做出判断的最基本的理由。理由的充分性包括三个方面：一是给出的理由必须是真实的；二是由给出的理由必须能够推出所得的结论；三是得出的结论必须能够给出具有说服力的理由。一般而言，做出判断的理由越充分，会计职业判断质量会越高；做出判断的理由不充分，判断的质量就会低。理由的充分性不仅是衡量会计职业判断质量的评价标准，也是对会计人员进行会计职业判断的要求。因此，会计人员在进行判断时，要尽可能收集足够多的资料，综合考虑各种因素，在具备充分、合理



的理由的基础上得出判断的结论。

4、线索使用的正确性和全面性

线索的使用是指会计人员在做出判断时使用哪些线索。会计人员在进行会计职业判断时，不可避免地要使用各种线索。比如，在对应收账款计提坏账准备时需要使用的线索包括：应收账款的赊销金额、信用期限、账龄分析、对欠款单位的催款情况、计提准备的比例等。由于线索使用的正确性和全面性直接影响到会计职业判断质量，因此，它也是评价会计职业判断质量的标准之一。实务中，为了使会计职业判断的结果更准确，对需要判断的会计事项应使用尽可能多的相关的线索，以保证其全面性；同时，还要注意这些线索的正确性，避免因线索的不正确导致做出错误的判断结论。

[参考文献]

[1] AcSC, It's a matter of judgment, CA magazine, 1989, 5, P54-57

[2] 夏博辉, 论会计职业判断, 会计研究, 2003,4, P36-40

[3] 戴德明, 周华, 蒋娜, 会计规范的形式变迁, 理论揭示与优化思路, 天津商学院学报, 2001, 6, P52-56

【作者简介】1973 年出生，女，籍贯：辽宁，研究方向：会计理论和财务会计，职称：讲师，学位：硕士。

