

浅

谈

## 会计职业判断

祁怀锦 赵敏

## 一、会计职业判断的客观性

职业判断并不是会计工作者所特有的,而是广泛存在于社会经济生活之中的。

目前理论界对职业判断尚无明确的定义,但笔者认为它至少应具备以下三个特征:1、它是由职业活动引起的;2、是根据专业知识、执业技巧作出的合乎理性的、而非毫无理论根据的判断,具有一定的客观性;3、它融入了判断者个人的知识、经验与能力,具有主观性。因此,职业判断应是专业人士针对从业过程中碰到的事物或现象根据自己的专业知识及个人经验作出的合理的决断。

西方国家大都早就意识到职业判断在会计工作中的特殊作用,并对此特意作出了说明。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。”加拿大在会计建议的介绍(Introduction of Accounting Recommendations)中也指出“没有一种规则能适用于所有情况……也没有任何事物能替代职业判断……”。

美国对职业判断的研究开展得比较好,不仅指出了其存在的必要性,分析了其存在的原因,还对其内容进行了进一步的研究。Brown、Collins 等人认为会计职业判断的内容包括三个层次:第一个层次是语意判断,第二个层次是应用判断,第三个层次是制度判断。下面举例说明这三种判断的内容。准则中规定一项资源要确认为资产必须满足三个条件:是企业拥有或控制的;能以货币计量;能给企业带来未来的经济利益。这三个条件的涵义是什么?相互间的关系如何?怎样才算满足这三个条件?对于这些问题的判断即第一层次的语意判断。如果三个条件都满足了,是否应确认为资产则属于第二层次的应用判断(如自创商誉满足这三个条件,却不应确认为资产)。第三层次的制度判断则是在出现无法用原有准则、制度解释的新事物后,面对已显陈旧、过时的规定该如何对其进行调整、修正,作出决定。

西方会计,特别是英美的会计体系是由准则来规范的,这也决定了会计工作中少不了要用职业判断。会计准则主要从四个方面决定了这一点:1、准则中提供了多种处理方

案,会计人员必须在几种方案中进行选择、判断。2、准则中只作出了规范性的要求,而非具体的规定。3、准则本身不够严密,只提供了必要条件,没有充分条件。4、会计准则没有也不可能囊括所有经济事项。面对新的经济业务,该如何处理,只能由会计人员依靠自己的专业知识及经验作出判断。可见在准则规范体系下,职业判断在会计工作中是不可缺少的。

## 二、我国会计职业判断的现状分析

我国无论在理论界还是实务界,都未给予职业判断以应有的重视,对职业判断的研究就更谈不上了。这与中西方会计人员的素质和会计规范体系有关。我国会计人员的素质从整体来讲较低。一方面在长期的计划经济体制下,经济活动较简单,对会计的要求不高,会计理论发展缓慢,限制了会计人员专业素质的提高。实行市场经济后,经济活动逐渐复杂起来,但资本市场、证券市场等新兴市场还不发达,与此相关的新兴业务尚不普遍,对会计工作的要求仍然不高。另一方面,我国公民只有百分之二点几的人接受了高等教育,即使加上成人教育也只有4%,而适龄人口的大学入学率不到15%,根本不能与发达国家相比。据1996年对国有单位及县以上集体单位会计人员基本情况的调查表明,具有高等学历的会计人员只有16.8%,中等学历的为27.2%,而只有初级文化水平的会计人员达到56%。人员素质如此低,自然无法作出可靠的职业判断。

会计人员整体素质低,使得我国会计改革后仍延用了行业会计制度来规范会计行为。在会计制度中规定了明确的会计科目,并对各科目的内涵及其包括的内容作了具体而详细的解释,会计人员只需根据会计制度的规定作简单的非判断。此外财务制度中对会计政策、会计估计的选择做了详尽的限制性规定,也限制了会计人员做判断的范围。反过来,从某种程度上讲,这些规定又限制了会计人员素质的提高,成为会计人员提高职业判断能力的障碍。

虽然目前我国经济发展的现状对会计工作要求不高,但随着我国经济的飞速发展,市场的逐渐完善,以及现代企业制度的建立,对会计工作会提出越来越高的要求。经济业

务日趋复杂,也会出现许多现有准则、制度中尚未作出规定的新事物、新现象,需要会计人员自己解决、处理。此外,我国会计改革的发展方向必然是最终用具体准则取代行业会计制度,而会计准则的固有缺陷决定了在会计工作中必然要应用职业判断。因此当前摆在会计界的一大问题是如何尽快提高会计人员的职业判断能力。

### 三、如何提高会计人员职业判断的能力

会计人员只有具备较高的业务能力和丰富的专业知识,才能作出合理、可靠的职业判断,而这些能力的提高离不开深入细致的专业理论知识的学习和广泛的实践活动,因此提高职业判断能力必须从理论与实践两个方面入手,注意两者的相互结合,同时也应看到职业道德在职业判断中发挥着不可忽视的作用。

1、加强专业知识的学习,提高理论水平。首先会计人员必须重视会计基础理论的学习,尤其是对会计原则的把握。长期以来,会计学习重实践、轻理论,造成会计人员只会记账,既缺乏参与企业经营管理的的能力,又缺乏从事理论探讨的能力。其次应系统、全面地掌握会计各门主干课程知识,形成完整的学科体系。第三,在熟练掌握会计知识的同时,还应逐步掌握与会计工作相关的经济、金融、贸易、外汇等相关方面的知识。

目前的会计教学,注重应用性理论的教育,忽视基础性理论的教育;重视学生对专业知识的掌握,忽视对学生能力的培养,这显然不利于提高会计职业判断能力。因此会计教育有必要更新观念,改革会计课程内容及教学方法,培养出

具备扎实的会计知识、一定的相关专业知识及较高的分析、创新能力的会计人员,同时采取多种形式,加强对在职会计人员的后续培训。

2、重视会计实践活动。理论来源于实践,会计理论也来源于会计实践。广泛的实践活动有助于对理论的深入理解及掌握。其次,会计理论最终还是要应用于会计工作中,会计人员不仅要掌握本专业的知识,具备从事本专业的工作能力,重要的是具备适应复杂多变的会计环境的能力,要根据已经变化了的客观现实,运用会计基本原理解决新问题。而这种能力不是与生俱来的,而是在会计工作中逐渐培养、积累起来的。为此,我们要改变过去那种会计岗位终生不变制,实行岗位轮换制,甚至在不同的会计部门之间轮换,使会计人员成为会算能管理的全才。

3 加强职业道德教育。职业判断应本着真实、公允的原则,其判断结果所产生的会计资料应能客观、公正地反映会计主体的财务状况和经营成果,不受权势和偏见的影响。因此会计人员除应具有丰富的实践经验和系统全面的理论知识外,还应加强职业道德修养。会计人员应认真贯彻执行《会计法》和国家有关的财经法规,依法办事,依法理财,在工作中敬岗爱业,客观公正,保证会计信息的真实可靠。

可以预见,职业判断将在会计工作中占有越来越重要的地位,会计人员应对此有充分的心理准备,努力提高自身的学习能力、应用能力,以广博的专业知识、丰富的实践经验和高尚的职业道德为国家经济发展作出应有的贡献。

(作者单位:中央财经大学会计系)

责任编辑 刘黎静

## 建议设置“待扣税金”科目核算暂不予抵扣的进项税额

徐先花

为了加强增值税的征收管理,保障国家税款及时、足额入库,国家税务总局国税发[1995]015号文件,明确规定了增值税一般纳税人购进货物或应税劳务的进项税额申报抵扣时间,即工业生产企业购进货物(包括外购货物所支付的运输费用),必须在购进的货物验收入库后,才能申报抵扣进项税额;商业企业购进货物(包括外购货物所支付的运输费用)必须在购进的货物付款后才能申报抵扣进项税额;一般纳税人购进应税劳务,必须在劳务费款项支付后,才能申报抵扣进项税额。

这个文件执行5年以来,对因工业企业购进货物未入库、商业企业购进货物未付款、或一般纳税人购进应税劳务款项未支付,虽然取得了合法增值税扣税凭证,而暂不予抵扣的进项税额,其会计处理方法一直没有明确规定,从而导致企业自

行处理、处理方式各种各样。笔者认为,可以规定增值税一般纳税人一级科目中增设“待扣税金”科目。该科目核算增值税进项税额中因抵扣时间问题暂不予抵扣的进项税额。借方登记暂不予抵扣的进项税额发生数,贷方登记暂不予抵扣的、由于货物已入库或已付款转为可以抵扣的进项税额发生数,借方余额表示暂不可以抵扣的进项税额。

规定这种会计处理方法,一方面符合企业会计制度的有关规定,另一方面也有利于企业做到会计数据和纳税申报数据相符,并且有利于税务部门监督企业是否执行进项税额抵扣时间的规定,也有利于税务稽核评税工作和税务稽查工作的顺利开展。

(作者单位:浙江省龙泉市国家税务局)

责任编辑 王教育