

础是果。

(三)会计计量焦点体现于会计要素的定义之中,是上接会计目标,下连会计基础的桥梁和纽带。人们常说,会计目标是会计理论的逻辑起点,会计目标决定会计要素、会计基础和会计原则等。可是,在我国会计理论概念框架没有计量焦点这一概念的目前条件下,要把会计基础、会计要素与会计目标联系起来,是件难事。人们很难想象权责发生制或收付实现制会计基础与会计目标之间到底是如何联系起来的。

会计计量焦点正是上接会计目标,下连会计基础的桥梁和纽带。会计计量焦点代表着信息使用者对会计信息关注的焦点,并通过会计要素的定义表现出来。资产、负债、收入、支出等会计要素总贯穿着一个核心词,比如:资源、经济资源或财务资源等,这样的核心词其实就是会计计量焦点。正是因为会计要素的定义中包含了会计计量焦点的信息,交易和事项发生以后,人们才可以根据这些会计要素的定义来作出会计是否确认和如何确认的决定。

会计目标决定会计计量焦点的选择,会计计量焦点体现在会计要素的定义中,并决定会计基础的选择,决定权责发生制的应用范围。会计计量焦点是连接会计目标与会计基础的桥梁和纽带。

五、确立会计计量焦点观念,走出权责发生制应用误区

既然会计基础只是一个会计何时确认的时点标准,人们为什么会在需要回答是否确认和如何确认问题的时候,总是以权责发生制为依据呢?究其原因,主要是我国目前的会计理论概念框架中还没有明确提出会计计量焦点概念,会计理论上的缺陷导致了人们不得不对现有的概念(会计基础)赋予更宽泛的功能,尽管这种人为的功能扩充会导致含义模糊和概念不清。目前误用权责发生制的现状,实属别无选择、不得已而为之的窘境。

我国目前正在试编权责发生制政府综合财务报告,作为政府综合财务报告前面的修饰词,权责发生制表示的是抉择的结果还是抉择的依据?是要依据权责发生制来决定政府资产负债表所列报的资产负债范围,还是反过来,要根据政府资产负债表所列报的资产负债范围(即计量焦点)来决定权责发生制的应用范围?这是一个关系到政府综合财务报告合并事项范围的理论依据是否可靠的问题,是一个关系到政府综合财务报告合并事项范围是否科学合理、是否能实现其会计目标的问题。

(全国预算与会计研究会供稿 胡定荣执笔)

学 术 文 选

原则导向、隐性知识与 会计准则的有效执行 ——从会计信息生产者的角度

李刚 刘浩 徐华新 孙铮

从2007年初开始,与国际趋同的2006版企业会计准则(下称“新会计准则”)率先在中国上市公司中实施。同时从2008年初,各级国资委直属企业也陆续开始采用这套新会计准则。中国的会计实务正在迅速走向国际。

但不可否认的是,对于一套具有大量陌生术语和确认计量方法(例如资产减值、金融工具等业务)的全新的会计标准,其全面实施可能才刚刚起步。如果说新准则在会计基础较为良好的上市公司中的执行基本平稳,那么会计理论界需要迫切解决的是:从会计信息的生产者角度出发,为了在更广阔的范围使众多现有和未来的广大会计人员更好的掌握这套准则,并切实提高会计信息的质量,我们还需要做哪些制度性准备?这些制度性准备是否需要更为基础的理论来指导?

基于认识论中的隐性知识理论,本文指出随着会计准则制定思路的转变——从规则导向走向原则导向,会计准则

中隐性知识的比重有较大幅度的上升,这为新会计准则的执行带来困难。结合分析欧盟和俄罗斯实施国际财务报告准则(IFRS)的经验,以及中国会计实务的现状,从隐性知识理论出发,本文提出从准则制定机构、审计师以及会计教育等3方面进行变革的设想,通过促使隐性知识的有效传递来确保会计准则的有效实施。

一、已有文献的回顾:缺乏从信息生产者角度的研究

(一)学术研究文献。

采用新的会计标准并非中国独有的问题,相反,是近年来各国会计实务界普遍面对的一个问题。由于国际会计准则理事会(IASB)制定的国际财务报告准则(IFRS)正在被越来越多的国家和地区采用或向其趋同(典型的就欧盟自2005年开始在上市公司合并报表中采用IFRS),这些采用IFRS或向IFRS趋同的国家或地区就需要迅速地从原有的会计标准转向IFRS。学术界进行了一系列的研究,相关的文献主要集中在两个方面,一是不同会计标准下会计信息质量的比较,二是不同的使用环境对会计标准执行效果的影响。

其中第一方面的实证研究数量最多。在把不同国家的国内会计标准和IFRS(早期研究针对国际会计准则IAS)下

生成的会计信息做比较后,大多数研究认为IFRS并没有形成对投资者更加有用的会计信息(Hung and Subramanyam, 2004; Bartov, Goldberg and Kim, 2004; Lang, Raedy and Yetman, 2003; Eccher and Healy, 2003),特别是没有比美国公认会计标准US GAAP提供更加有用的信息(Leuz, 2003; Harris and Muller, 1999)。这里就有一个有趣的问题,既然已经较为成熟的IFRS具有理论上的优势,为什么在实际应用的时候,这种优势并没有显著的在会计质量和会计信息有用性上体现出来?

第二方面文献的主要观点就是:执行环境对会计准则执行效果具有重大的影响。Ball(1995), Cairns(1999), Street and Gray(2001)等认为法律环境导致了会计标准的执行效果受到了限制,特别是Ball、Kothari & Robin(2000)和Ball、Robin & Wu(2003)对香港、马来西亚、新加坡、泰国等东亚四国的研究表明:尽管这四国的会计标准受到殖民地的影响而与英、美的会计标准类似,但是由于其经理和审计人员报告财务信息的激励机制与英美具有较大差异,从而产生了较英美本土质量较低的会计信息。Bradshaw and Miller(2005)和Lang、Raedy & Wilson(2005)认为会计准则本身的质量与监管和执法环境,二者同为会计准则实施的重要因素。中国的会计学者也给出了基于中国资本市场的证据,Chen, Sun & Wang(2002)发现虽然中国在为与IAS的协调而不懈努力,但是至少在短期内难以缩小会计盈余的差异并提高财务报表的可比性,其原因在于薄弱的社会法治环境、过度的盈余管理和低质量的审计监督等。刘峰、吴风、钟瑞庆(2004)发现中国一系列会计准则或制度的改变并没有带来会计信息质量的相应提高。

(二) 实务研究文献。

实务研究主要总结IFRS在实施中暴露出的问题,并提出建设性的意见。欧洲会计师联合会(Federation des Experts Comptables Europeens, 简称FEE)在2001年公布了对于欧洲各国准则执行机制的调查报告,McGee(1999)、Preobragenskaya and McGee(2004)、Brown and Tarca(2005)、Asami(2006)分别讨论了亚美尼亚、俄罗斯、欧盟、日本采用与IFRS趋同的会计准则时所面临的问题。国际会计师联合会(IFAC)在2004年9月发布了由Peter Wong完成的报告《执行国际准则面临的挑战与取得的成果:实现与国际财务报告准则和国际审计准则的趋同》。英格兰及威尔士特许会计师协会(ICAEW)应欧盟委员会(EU)的邀请,在2007年10月提交了关于欧盟实施IFRS与公允价值的调研报告《欧盟执行IFRS与公允价值导入》。

上述的学术和实务研究文献更多的是从监管者的角度,讨论如何使准则令行禁止而不被蓄意操纵,例如通过公司治理、法制建设等方面的提高来进行。但是本文关注的重点是会计准则执行中的另外一环——会计信息的生产者的角度,即研究怎样能够使新会计准则被普通甚至是基础薄弱的会计人员较快掌握、深刻理解和正确使用,已有的文献较少涉猎这方面的内容。本文试图从更加基本的会计准则制定思路出发,从认识论的角度探寻这一变化对于掌握会计准则过程的影响,进而为普通会计工作者全面掌握新会计

准则寻找更为合理的制度性解决框架。

二、背景:会计准则更难于掌握——从规则导向走向原则导向

一般认为规则导向的代表是美国的会计准则体系:迄今为止,美国财务会计准则委员会(FASB)已制定了一百多项会计准则,其前任会计程序委员会(CAP)和会计原则委员会(APB)分别发布了51份会计研究公报和31份“APB”意见书,只要未被FASB公告所取代则继续有效;除此之外,3个机构还制定了大量的指导书、解释等补充公告。一般认为原则导向的代表是国际会计准则理事会(IASB)发布的IFRS,它的准则和解释公告数量都远远低于美国,由于IFRS简单、适用,公司会计和注册会计师可以根据具体的经济交易事实按照原则进行会计处理,而不会轻易的因为某些形式上的“界限”而无视交易实质。

安然事件的爆发动摇了美国规则导向的会计准则制定思路。尽管导致安然事件爆发的因素有很多,但会计的负面作用无法否认。其审计师安达信会计师事务所为了推卸责任,提出导致安然事件的四条理由,第一条就归咎于美国的会计准则越来越细致,容易让人更重视形式而非实质。也就是说,大量的“具体数量标准”助长了那些刻意寻找规避准则的行为,而不是力图应用准则来提供有用信息。随着“SOX法案”(Sarbanes Oxley Act of 2002)要求美国证监会SEC研究会计准则的原则导向问题,会计理论界显现了从规则导向走向原则导向的趋势。

事实上规则导向和原则导向各有利弊,同时有其深刻的政治动因,本文这里无意于做进一步评价。我们所关注的是,由于中国新会计准则与IFRS的趋同,事实上无形中就接受了IASB在IFRS中所体现出的规则导向的准则制定理念,即中国新会计准则中的明确量化标准在减少,而较为原则的表述明显增多。

相对而言,会计准则中的明确的量化标准较容易记忆,同时也便于操作;而原则性的表述较难以理解,同时在运用的时候也不容易把握其判断程度。原则性表述的增多,为新会计准则的实施带来了新的挑战:在从规则导向走向原则导向的大背景下,如何使普通会计工作者完整掌握和正确运用新准则呢?

事实上,这个问题的回答需要从认识论中寻找更为基础的理论支撑。

三、认识论基础:会计准则原则导向与隐性知识比重的上升

(一) 隐性知识的概念。

从认识论的维度上,根据知识能否清晰地表述和有效的转移,可以把知识分为显性知识(explicit knowledge)和隐性知识(或者称为默会知识、缄默知识, tacit knowledge)。

隐性知识是Polanyi(1958)在其名著《个体知识》中,从哲学领域提出的概念,这是Polanyi整个思想体系中的核心,也被公认为是他对哲学的最重要的贡献。他在对人类知识的哪些方面依赖于信仰的考查中,发现一个事实——信仰

的因素是知识的隐性部分所固有的。Polanyi认为：“人有两种类型的知识。通常称作知识的是以书面文字、图表和数学公式加以表达的知识，只是其中的一种类型。没有被表达的知识是另一种知识，比如我们在做某件事情的行动中所掌握的知识。”他把前者称为显性知识，而将后者称为隐性知识。例如“记住一个我们并不信服的数学证明不能给我们的数学知识增加任何东西”，只有理解进而信服了数学证明，才能说掌握了数学知识。这种理解就是一种隐性知识。

Popper(1972)在其名著《客观知识：一个演化论的研究》以另一种表述做了相似的分类。Popper认为知识的产生来自一种“批评性的选择”。他将世界分为3个：世界1、世界2和世界3。世界1是物理实体和物理状态；世界2是精神、意识形态、主观经验世界；世界3是思想内容的世界。这3个世界分别对应不同的知识：世界1对应的是物理世界，世界2对应的是Polanyi的隐性知识，世界3对应的是Polanyi的显性知识。

一般而言，显性知识是能够被人类以一定编码系统（最典型的是语言）加以完整表述的知识。隐性知识则是指那种我们知道但难以言述的知识，例如手工技巧这样的“只可意会不可言传”的部分。隐性知识的存在意味着知识的编码化存在着一个自然的极限——因为编码化不可避免要导致一定的知识遗失。令人遗憾的是，Polanyi认为人类的大部分知识都是以隐性知识的形式而存在，即“我们知道的比我们能够表达的更多”。

（二）会计准则原则导向与隐性知识比重的上升。

依据上述对于认识论的分析，会计准则中的显性知识是指那些被准则的条文所详细规范，并给出具体量化标准的内容。例如对某些类别的资产要求必须进行按照某一确定的比例进行减值，以及对于达到某一持股比例的长期股权投资必须采用权益法核算等。这些内容符合显性知识所要求的易于表达，同时易于精确传递。

而会计准则中的隐性知识则是指那些在准则中给出了判断原则，但是并没有给出详细而明确的量化标准的内容，例如对于收入的确认不一定依据于开发票的时间，而是根据其风险和报酬的转移程度；以及根据或有事项发生的可能性分别做出确认预计负债或者披露的判断。这些内容较难以表达，同时在传递的时候缺乏明确的判断标准。

随着会计准则制定思路从规则导向走向原则导向，将不可避免的带来会计准则中隐性知识比重的上升。随着中国新会计准则与采用原则导向的IFRS趋同，这也意味着同原有的旧会计标准相比，新会计准则中的隐性知识的比重有较大提高。会计准则中隐性知识的增多，确实使会计人员可以更加灵活的根据实际情况，进行合理的会计呈报，同时也使会计人员的职业判断能力进一步成为有价值的人力资源。但是，隐性知识比重的提高，为新会计准则的掌握带来了更多的困难。

（三）隐性知识的传递路径对掌握新会计准则的挑战。

隐性知识的传递路径与显性知识的传递路径有显著的不同，具体差异主要体现在如下两点（秦海，2004）：

第一，在可编码性和传递机制上的差异。显性知识是可

以编码的，可以被清楚的阐明，或者通过语言以及其他符号形式（图表、书籍等）进行传递。显性知识可以被抽象和储存在客观世界，完全可以脱离主体而被理解和共享。但隐性知识难以形式化和书面交流。因为隐性知识难以清楚的表达，所以它难以通过书面进行传递，只能通过实践获得——主要是通过示范或观察被传递，比如师傅带徒弟。由于通过个人接触进行传递，这就约束了它的传递范围。同时隐性知识的传递还要求传递双方具有较高的理解力和相互信任。

第二，主要获取和累计的方法不同。显性的知识可以通过逻辑的演绎而产生，通过正式的研究和学习而获得。隐性的知识由于它基于个人的经验和主体的亲自行动，只有通过相关的实践经验才能获得，具体来说就是“干中学”(learning by doing)。

可以看到，显性知识可以通过书面方式来传递，即可以通过记忆等方式予以直接的掌握。但是隐性知识主要通过实践和交流来获取，同时这种交流还需要传递双方具有更为良好的沟通技巧与理解力。相对于掌握显性知识比重较高的旧会计标准，普通会计工作者在掌握隐性知识比重较高的新会计准则时更加困难，甚至对新会计准则的适用性发生质疑。

在普通会计人员从原有的知识体系过渡到当前的知识体系时，遇到阻力较大的情况包括：

第一，会计理论的掌握程度。以显性知识为主的会计准则，使得会计知识的获取较为便捷，同时由于有明确的标志，往往对应交易形式直接照搬已有的做法（虽然准则反复强调“实质重于形式”），而准则没有规范的一般就不进行会计处理，这使得掌握会计理论的作用并不明显；但是在隐性知识比重大幅度提高的情况下，会计知识的传递就不再那么直接，同时交易界限不再清晰，要求会计人员能够具有良好的职业判断，这需要会计人员拥有较好的会计理论功底。

第二，相关背景知识。会计是商业的语言，会计人员需要把各种类型的交易通过少量的会计科目予以系统的反映。以显性知识为主的会计准则，往往已经对大多数交易如何“翻译”为会计核算进行了明确的规定，会计人员往往对交易本身无需过多理解，凭借原始凭证就可以完成会计工作，这对会计人员宽厚的金融学、经济学背景等要求往往不高；但在以隐性知识比重提高的情况下，会计准则只是给出原则而没有明确的核算模板，会计人员势必需要自己对交易形式进行精细的分析，金融学 and 经济学宽厚背景就显得尤为必要。这也正是隐性知识传递所需要的重要基础——传递双方的匹配性，即相关基础越好的传递双方，隐性知识传递越便捷。

第三，沟通和相互学习的能力。以显性知识为主的会计准则，无论是业务人员对会计人员、会计人员对会计人员、会计人员对审计人员，概念的界定是非常清晰的，大多数经济事项的确认和计量的边界也是明了的，对沟通和相互学习的技巧要求就不是很高。但是隐性知识比重提高的情况下，由于隐性知识难以通过书面进行传递，主要是通过示范或观察被掌握，这对于会计人员的沟通与相互学习能力就

提出了更高的要求。

以原则为导向的新会计准则中隐性知识的比重有较大幅度的提高,而隐性知识的传递又具有一定的困难,西方是否有相关的经验呢?

四、来自首次执行 IFRS 的国外经验——隐性知识的解释

其他国家在首次执行 IFRS 的时候,发现了一些问题,特别是如何较快与较好地掌握 IFRS。我们认为,隐性知识可以很好的解释其中出现的现象以及随之而来的这些国家的对策。在总结国外经验的时候,我们分会计基础发达地区和会计基础欠发达地区进行讨论。

(一) 会计基础发达地区——欧盟。

1. 准则执行机构的特点: 确保重要的隐性知识得到合理传递。

欧洲会计师联合会(FEE, 2001)公布了对于欧洲各国准则执行机构的调查报告。FEE 归纳了有效准则执行机构的九大基本特征,这些特征中,与会计准则中隐性知识的传递的有关特征包括:

(1) 对重要问题处理的高质量、专业性、一致性: IFRS 必须被所有欧洲公司严格一致的执行,而不管它们在世界其他地方是如何被采用的。

(2) 无偏性: 执行机构必须作出无偏的决策。执行的个人必须忠实的作决定,避免因私利引起的冲突。

(3) 透明度和批准程序: 执行机构行动的透明度,对于它的决策能否被接受来说是很关键的。执行机构必须展现出它们遵守批准程序,做出了完备的决策,而且每个执行机构必须公布它的工作程序。

如果在 IFRS 执行中出现困难,上述措施能否被更加详细的明细指南来逐一解决的方式所替代呢? FEE 指出随着欧盟各类企业对 IFRS 的应用,对具体的执行问题权威解决方案的需求会越来越多,指南的数量也会随之增加。但是基于原则导向,大多数问题必须依靠会计人员的职业判断。因此指南的数量不能贪多,否则会走到规则导向的路径上。这在一定程度上使 IFRS 的隐性知识的比重将长期保持一个较高的水平。

显然,为了防止隐性知识被错误的传递并造成严重后果,FEE 要求准则执行机构要能够保证隐性知识被合理的传递,同时能够公开而快速的纠正错误。

2. 执行 IFRS 的成本: 隐性知识与公司规模。

英格兰及威尔士特许会计师协会(ICAEW, 2007)调查了欧盟 23 国实施 IFRS 与公允价值的情况,其中特别估计了实施 IFRS 的成本。

从这个研究结果可以发现,最小的公司承担了最大比重的执行成本,ICAEW 将此归结于可能是规模经济。但根据隐性知识理论,我们则认为这很大程度上缘于 IFRS 的原则导向所带来的隐性知识比重的上升。欧洲相当一部分国家属于大陆法系,这些国家的会计准则的特点就是“法式典会计制度”,注重法律所依据的证据与这些证据所具有的证据力(郭道扬, 2002)。这就要求会计准则势必符合法庭审判

所要求的显性知识特征。但是如前所述,IFRS 的原则导向带来了隐性知识比重的上升,对会计人员就带来诸多挑战。由于规模较大的公司拥有更高质量的会计人员——更好的会计理论功底、更加宽阔的金融学 and 经济学背景、更好的沟通与学习能力,从而可以使规模较大的公司执行 IFRS 的相对成本更低。而规模小的公司可能就不具有雇佣高质量会计人员的优势。

3. 审计师的作用: 隐性知识带来的沟通和相互学习的需求。

在 ICAEW (2007) 举行的圆桌会议(roundtables)上,参与者形成了诸多结论,其中涉及到会计信息的生产的结论包括:“会计师事务所确保使用 IFRS 后基本平稳过渡,起到了关键性作用。而且一些公司强调了与审计师对重大事项达成一致的重要性。同时也有不少公司抱怨在执行 IFRS 的早期,审计师的解释回答速度太慢。”

上述结论非常生动的展示了 IFRS 隐性知识带来的沟通与相互学习的需求。IFRS 需要会计人员更强的职业判断,这时审计师扮演的角色也非常有趣,不再仅仅是“警察”,而且也充当了伙伴和学友——与公司会计人员和董事会一起讨论怎样把实际交易与相应的会计原则相联系。

(二) 会计基础欠发达地区——俄罗斯。

与会计基础发达的欧盟相比,俄罗斯的会计基础相比要薄弱一些。Preobragenskaya and McGee (2004) 分析了俄罗斯执行 IFRS 的问题。他们指出原有的会计系统(俄罗斯会计准则, RAS)已经在俄罗斯使用了 20 到 30 年之久。RAS 注重形式(主要为税务服务),而 IFRS 注重原则和实质,采用 IFRS 带来了隐性知识比重的上升。他们对俄罗斯采用 IFRS 的经验总结如下,其中特别提到了会计教育问题:

(1) 在准则执行过程中,大城市的会计人员很快就接受了 IFRS,而其他地方的会计人员还是各行其是,这样就存在两个层系统(two-tier system)。虽然可能的原因是大公司更可能出现在大城市——欧盟结论的翻版,但是这也从另一个角度为隐性知识的传递途径提供了佐证——大城市中的会计人员素质更高从而更容易接受隐性知识。

(2) 会计相关人员和团体对新准则的理解程度有赖于对 IFRS 翻译为俄文的质量。在隐性知识本身就已经难以传递的情况下,翻译语言的误解甚至会增加显性知识传递的难度。

(3) 面对隐性知识比重加大的情况,必须改变会计教育现状。使会计教育能够真正适应隐性知识比重扩大的现实,培养具有良好会计职业判断能力的高质量会计人才。

对会计教育特别是学生教育的重视是在会计基础发达地区文献中涉及不多的,也许这正是会计基础欠发达地区在采用 IFRS 过程中所面临的突出问题。由于会计基础欠发达地区往往也是经济上的欠发达地区,交易形式的单调以及对会计教育投入的不足严重限制了会计理念的提升。所以当采用 IFRS 的时候,不仅会计从业人员感觉到畏难,甚至会计教育机构中的教师都感到知识上的差距与能力上的欠缺。隐性知识传递本身需要示范和观察,会计工作源头——会计教育上的缺陷可能使会计基础欠发达地区的会计人员

的职业判断能力进一步落后。

会计基础发达的欧盟与会计基础欠发达的俄罗斯,为目前会计基础较不均衡的中国,从多角度提供了可供借鉴的经验。这些经验,将帮助我们基于隐性知识及其传递的理论,从会计信息的生产者角度构建新会计准则的执行机制。

五、新会计准则的执行机制设计——确保隐性知识的有效传递

原则导向为主的新会计准则,提高了会计准则中隐性知识的比重,这要求从会计信息的生产者角度,对于会计准则的执行要采用新的思路。结合前述的隐性知识理论分析与其他国家采用IFRS的经验,我们认为针对会计信息生产者,会计准则的有效执行应当包括准则制定机构提供指南的思路变革、审计师执业中对企业会计实务的指导以及会计教育中的会计理论比重的提升3个方面的配合,而其最终目标就是确保新会计准则中的隐性知识被有效传递。

(一)会计准则制定机构指导会计实务的内容与形式的变化。

在与IFRS趋同后,中国会计准则制定机构已有的先进理念需要不断强化,随着新准则的颁布,后续指导会计实务的内容与形式需要进行变革。

由于会计职业判断所固有的隐性知识特征,以往的惯例是:当出现新的交易形式——例如金融创新、特殊合并等情况,会计准则制定机构往往是一事一议,针对该事项发文规定相应的会计科目和区分标准。这种指导会计实务的方式其好处就是直接解决问题并且通俗易懂,但是其缺陷也是显而易见的:(1)一事一议无法穷尽所有的交易事项;(2)其会计处理极易容易被改变交易形式所规避;(3)增加了准则制定机构的工作强度而分散了其着眼于会计原则的发展的资源;(4)进一步导致会计人员对准则制定机构的依赖性。这些缺陷将随着隐性知识比重的提高而更加明显。

我们认为,较原有“一事一议”的方法,中国会计准则制定机构在指导实务的内容与形式上的改变包括:

1. 内容应集中于会计原则的深入阐述。由于新会计准则隐性的知识较难于掌握,具体体现就是面对一些特殊交易,会计人员可能无法直接做出判断。会计准则制定机构不应当直接代替会计人员的直接判断——因为不可能完整了解交易的全部细节。这时会计准则制定机构进行的回答,应集中于与特殊交易相关的会计原则的深入阐释,例如这些会计原则产生的背景与采用这些原则的内在逻辑,以及当复杂交易跨多个会计准则时如果使用这些会计原则等。

2. 形式上应注意相关解释和规范性公告的数量与行文。

(1)会计准则中隐性知识需要更有效的传递,解释和规范性公告是必不可少的,但这并不意味着这类公告应当多多益善。我们这里同意FEE(2001)的观点,即原则为导向的会计准则的核心是帮助会计人员建立起自身的职业判断,从而提供为使用者决策有用的会计信息。过多的解释和规范性公告意味着可能在会计原则之外形成过多的会计惯例,从而使会计准则有走向形式化即规则导向的意味。对于会

计原则的解释和规范性公告应当着重在于质量而非面面俱到,其合适的数量应当在实践中探索。

(2)由于新会计准则中有大量的会计原则和专业词汇,而这些原则与词汇的内涵可能是丰富的。这就需要在解释和规范性公告力图用较为浅显易懂的语言和图表进行阐发,从而便于使用者进行更为牢靠的掌握。

可以看到,会计准则制定机构指导会计实务的内容与形式的变化对制定者——准则制定机构和使用者——会计人员两方面都带来了一定的不适应性,但这是为了培养原则导向下会计职业判断能力而必须付出的代价,也是变革所需要的阵痛。

(二)审计师执业中沟通理念与方式的转变。

欧盟经验说明审计师在企业正确使用IFRS过程中起到了关键性作用。事实上,审计师在越来越多的情况下,已经逐步扮演了对所服务客户的会计人员进行知识扩散的角色。我们认为这与审计师的独立性是不相违背的。独立性是指审计师能够公正不倚地进行调查与出具审计报告的一种状态,即审计师的职业判断没有受到其他利益方的影响。当审计师在日常沟通和审计过程中,对会计准则的隐性知识进行传递和扩散,可以不断提高听众——企业会计人员的职业素养,从而保证会计报表更加公允的反映企业的经济事项,而这个过程本身不会影响审计师的独立判断。

隐性知识的传递需要这样一个基于经验和实践获取的过程。由于审计师往往较企业的会计人员有更多的机会接触不同种类的企业业务,这就使审计师对会计原则有更多的实践,也有更为深刻的理解。审计师与企业会计人员的沟通,无疑可以加快隐性知识的有效传递。但是对于审计师而言,在沟通理念和方式上可能就需要改变:

1. 沟通理念上应更加注重会计理念而不是某种形式上的规定——即“讲道理”而不仅是“念法规”。结合企业的具体问题,审计师不应直接试图寻找某种具体的标准给企业展示,而应当指出哪些会计原则与之相关,该具体问题的经济实质更加符合会计原则中的哪种类型,这样才能不断引导企业会计人员加强自身的能力。

2. 沟通方式上应当更加富于变化,力图使会计准则中的隐性知识被企业的会计人员完整掌握。如果说隐性知识是难于传递的,那么不断创新提高传递隐性知识的技巧就是审计师努力的方向。例如审计师在进行符合性测试中对会计原则使用情况的提问,会计师事务所经常总结会计原则的使用案例并结集提供给客户等,都是一些有益的探索。

(三)会计教育改革的着眼点:理论化与实践化。

促使现职会计人员掌握新会计准则是目前执行中的核心问题,但是更值得我们关注的是潜在会计人员以及审计人员——目前尚在学校中的学生,如何对他们实现隐性知识的高质量传递与扩散。这是关系着中国会计与审计事业长远发展的大事。

随着中国的一次次会计改革,中国的会计教育事业取得了长足发展,但是其中也有一些突出的问题,例如课程设置方面,会计专业课较多,而金融、经济学等背景课程相对较少,这使得学生的知识面较为狭窄(林志军、熊筱燕、刘

明, 2004); 教材编写方面, 对会计制度解释较多, 理论分析很少, 这使得学生的综合运用能力难以提高; 教学方法方面, 以讲授代替了问题讨论, 在考试时以一些记忆性的问题和选择题代替了分析性的问题, 缺乏培养学生处理非确定事项时所必需的思路 and 技巧等(孙铮、王志伟, 2002)。这样的会计教育难以适应隐性知识比重提高的形势, 也难以从根本上培养学生的职业判断能力。

尽管隐性知识的掌握需要大量的实际操作, 但是会计教育事实上在奠定着掌握隐性知识的基础。结合国际会计师联合会(IFAC)教育委员会颁布的国际教育准则1-7号, 特别是IES 2《职业会计教育计划的内容》, 我们认为中国会计教育改革应当着力在:

1. 加大会计理论教学的深度和广度。

原则导向的会计准则, 要求加深对会计的本质、职能、目标、对象、原则、方法等内容的学习。通过会计理论的学习, 以及对不同的会计确认和计量方法的发展历史及其背景的了解, 可以增强学生的逻辑思维能力, 为日后的会计职业判断提供基本的显性知识基础。隐性知识将在这个基础上, 得到更好的传递。

2. 增强相关经济、金融等背景学科的学习。

会计工作进行的是一项“翻译”工作——将业务合理反映在分录和报表中。好的翻译首先要充分了解被翻译的对象, 这样才可以运用相应的会计原则。相关经济、金融等背景学科的学习正是为了使隐性知识的传递有其实体基础。同时在学习经济、金融等背景知识学科中培养出的心智能力, 也可以有效地在会计隐性知识的掌握中发挥作用。

3. 着力提高学生的独立分析与思考能力。

当学生一旦离开学校, 隐性知识的掌握主要依赖于其自身的实践和接触。在这种情况下, 学生的独立分析和思考能力, 将帮助其主动寻找、掌握和积累隐性知识, 使自身的会计职业判断能力不断提高。对这方面能力的培养可以通过更多的案例教学、实验教学等来实现。

4. 培养学生良好的与人沟通的能力。

隐性知识的言传身教特征使得其传递较显性知识更加困难。在隐性知识比重提高的情况下, 无论是学生未来从事会计工作还是审计工作, 与人沟通的能力越发显得重要。这是将会计职业判断传递出去并成为各利益相关主体共识的必要能力, 对这方面的培养可以通过更多的小组讨论、撰写分析报告等来实现。

总之, 会计准则制定机构指导会计实务的内容与形式的变化、审计师执业中沟通理念与方式的转变以及会计教育改革, 三者的共同目标就是为了更好的适应会计隐性知识比重提高的新形势, 最终使会计工作者能够提供高质量的会计信息。

六、本文结论与未来的研究

本文关注新会计准则如何尽快被广大会计人员全面掌握, 以及在会计基础薄弱的企业中如何真正起到提高会计信息的作用。我们从认识论维度分析了知识区分为隐性知识和显性知识, 我们指出原则为导向的会计准则事实上提

高了会计准则中隐性知识的比重。在回顾了会计基础发达的欧盟和会计基础薄弱的俄罗斯实施IFRS的经验后, 本文提出了从会计信息生产者角度, 执行会计准则需要三方面的变革: 会计准则制定机构指导会计实务的内容与形式的变化, 审计师执业中沟通理念与方式的转变, 以及会计教育的基础性改革。

隐性知识理论提供了理解原则导向的新会计准则的全新视角, 而隐性知识的传递为新会计准则被普通会计人员掌握提供理论指导。本文设计的会计准则的执行机制, 是否还需要增添新的内容, 以及对已有内容的细节的补充, 需要做进一步的研究与探索。

(《会计研究》2011年第6期 略有删节)

网络位置、独立董事治理与投资效率

陈运森 谢德仁

一、引言

虽然从理论上来说, 独立董事制度能提高董事会独立性、保证董事会运作的公正性和透明度, 是维护和保障股东权益的一种制度安排(Fama, 1980; Fama and Jensen, 1983), 但无论是在美国等成熟资本市场国家还是在中国等新兴转轨经济国家的实践中, 关于独立董事治理作用的经验证据都是混合的甚至是互相矛盾的。在中国, 2001年才开始有规范的独立董事制度, 但媒体和公众一直更倾向于相信独立董事只扮演了“花瓶”角色, 具有“不独立”、“不懂事”和“不作为”等特点。但是否所有独立董事都没有发挥作用? 或者说不同的独立董事之间治理行为没有差异性? 如果不同的独立董事治理作用有区别, 那么何种类型独立董事治理效果更明显? 以往研究多是从外在可见和易获得的特征变量(如独立董事比例、出席董事会次数等)来研究独立董事的治理作用, 把独立董事视作一个个完全独立、理性和自利的决策个体, 而非网络中相互影响的群体成员之一。此外, 随着监管制度的变化, 以往公司治理研究的各种变量(如董事会结构变量)逐渐“趋同”, 这使得现有研究所采用的刻画独立董事特征的诸多变量(特别是独立董事比例)并不能很好地捕捉其公司治理行为差异, 我们认为这是独立董事经验研究中未能得出统一结果的重要原因之一。

社会网络理论认为, 个人的行为是镶嵌在社会网络中的, 而经济人必须经常做出他们并不了解成本和收益的决策, 此时, 经济人最经常的做法并不是去通过研究或者试验进行理性选择, 而是依赖于从互相之间的随意的口头交流所获取的任何信息(Ellison and Fudenberg, 1995)。因此, 社会网络理论强调了个人依赖于他人的行为而改变他们自己的偏好和决定的决策外部性。与经济社会中的其他行动者一样, 独立董事在做出公司治理决策时同样会依赖于他人的行为而改变他们自己的偏好和决定, 从而使得其公司治理行为基础于动态人际互动。独立董事的这种决策外部性意味着他们所处的社会网络会影响其公司治理行为。中国A股上市公司中, 拥有