

注册会计师职业判断指南

(海峡两岸及港澳地区会计师行业交流研讨会上发布)

2014年10月13日

1. 引言

1.1 加强两岸四地会计师行业的交流与合作,是两岸四地会计师的共同愿望,也是推动两岸四地会计师行业共同发展的重要力量。2006年,两岸四地会计师组织达成共识,在始建于1996年的“海峡两岸会计师行业研讨会”基础上,创办“海峡两岸及港澳地区会计师行业交流研讨会”(以下简称两岸四地交流研讨会),由两岸四地会计师组织轮流承办,每年举办一次。

两岸四地交流研讨会是两岸四地会计师行业深化合作、增进友谊、汇聚群智、共商发展的重要平台,自2006年创办以来,先后就两岸四地会计师行业共同关心的重要议题进行了研讨,包括:经济全球化与会计师事务所业务市场拓展、会计师事务所的风险评估及管理、企业的社会责任、金融危机对会计师行业的影响、经济转型与会计师的社会贡献、会计专业持续发展、会计执业标准与国际接轨、会计师事务所文化与品牌建设等。近年来,两岸四地会计师组织以交流研讨会为平台,合作更具务实性。其中,为做好国际标准的译介工作,两岸四地会计师行业通力合作,成立了国际会计师联合会出版物翻译审核委员会,于2013年完成了《国际审计准则(2012)》、《国际职业会计师道德守则(2012)》的翻译工作,并将两岸四地对专业术语的译法进行对照和索引,使翻译文本能够造福于两岸四地会计师行业。

1.2 2012年在台湾举办的两岸四地交流研讨会上,与会代表对职业判断问题表达了强烈关注,一致认为,职业判断是会计职业的精髓,高质量的职业判断,对于提高会计信息质量、应对经济全球化的影响、树立会计师专业权威、营造良好的执业环境,具有十分重要的意义。为推进和帮助两岸四地注册会计师提升职业判断意识和能力,2013年在青海举办的两岸四地交流研讨会上,两岸四地会计师组织决定合作制订注册会计师职业判断指南;两岸四地会计师组织联合成立职业判断指南起草工作指导委员会,由两岸四地会计师组织代表以及执业界和学术界专家组成,对指南制订工作进行指导,对指南文本进行审定;指南文本由“海峡两岸及港澳地区会计师行业交流研讨会”发布,鼓励两岸四地会计师组织自愿借鉴采用或作为本组制订相关指南的参考基础。

1.3 指南起草中,借鉴了加拿大特许会计师协会、苏格兰特许会计师协会、国际审计与鉴证准则理事会以及部分专家学者发表的相关研究成果,吸收了两岸四地会计师组织和相关专家学者、执业界人士的专业意见和智慧。2014年10月,两岸四地交流研讨会在澳门举办,会议以“职业精神与职业判断”为主题,对注册会计师职业判断问题进行了深入研讨,并进一步征求了与会代表对本指南的意见。本指南由两岸四地联合成立的职业判断指南起草工作指导委员会审定,由2014年海峡两岸及港澳地区会计师行业交流研讨会上发布。

1.4 本指南对职业判断的概念和必要性,职业判断与专业胜任能力、职业标准的关系,注册会计师运用职业判断的主要领域,职业判断的决策过程,影响职业判断质量的因素等进行了阐述和讨论,以倡导注册会计师提高职业判断的意识和能力,并为如何做好职业判断、提高职业判断能力提供参考和建议。

2. 注册会计师职业判断概述

职业判断的概念

2.1 本指南主要讨论注册会计师的职业判断。《国际审计准则第200号——独立审计师的总体目标和按照国际审计准则执行审计工作》对职业判断作出定义¹,即职业判断,是指在审计准则、会计准则和职业道德要求的框架下,注册会计师运用相关专业训练、知识和经验,作出适合审计业务具体情况、有根据的行动决策。

2.2 本指南所称注册会计师,是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员。工商业界职业会计师(非执业会员)在从事财务报告编制或内部审计等业务时,也可以参考本指南。

2.3 职业判断是注册会计师行业的精髓。从本质上讲,会计和审计实务是由一系列判断行为构成的。对职业判断的概念可以从下列方面

¹ 《国际审计准则第200号——独立审计师的总体目标和按照国际审计准则执行审计工作》第13段第(k)项。

² 参见《国际职业会计师教育准则》术语表中对专业能力(Capability)一词的定义。

³ 参见《国际审计准则第230号——审计工作底稿》第8段和第A8-A11段。

进行理解:

(1) 职业判断是由专业人士作出的。作出职业判断的人员需要具备必要的知识、经验和专业技能,并保持应有的职业精神,即职业判断不能屈从于他人的意志,并且要客观、公正地表述其结论。

(2) 职业判断是在法律法规和职业标准的框架下作出的。职业标准既包括注册会计师执业所必须遵守的审计准则体系和职业道德要求,也包括财务报告编制基础以及其他一些与注册会计师业务相关的职业规范。

(3) 职业判断是一种在具有不确定性情况下的决策过程。职业判断以判断事项具有某种程度的不确定性为前提,并且需要遵循一定的决策过程。这种决策通常针对复杂和困难的问题作出,并且决策结论可能对相关方产生一定的影响。

职业判断的必要性

2.4 财务报告编制者和注册会计师的职业判断是财务报告的核心。如果没有职业判断对知识、经验的灵活运用,仅靠机械执行会计和审计程序,财务报告机制无法有效运作。在任何情况下,财务报告的编制和审计都离不开具有专业知识和技能的人员在具体情形下作出的职业判断。

2.5 应对经济环境的不确定性,需要注册会计师作出职业判断。随着社会经济的不断发展,经济环境日益复杂多变,实体经营的不确定性增加。在这种经济环境下,实体从事的每项经济业务都面临着或多或少的风险,大部分会计事项都具有不同程度的不确定性,如赊销业务存在坏账风险,产品担保和售后服务会导致或有负债等。财务报告编制者在面对这些不确定性时,需要进行一定程度的估计,即财务报告编制者需要作出职业判断。注册会计师为了对财务信息发表意见,就需要对财务报告编制者的判断进行再判断。

2.6 应对注册会计师与被审计单位之间存在的信息不对称,需要注册会计师运用职业判断。注册会计师对被审计单位来说是外部人员,不可能时刻观察被审计单位的经营活动,也不可能无限量地获取被审计单位的信息,同时,还需要考虑审计效率和报告时限等因素。因此,注册会计师在执行其认为必要的审计工作以获取相关信息发表意见时,需要运用职业判断。

2.7 遵循以原则为导向的职业标准,需要注册会计师充分运用职业判断。随着实体经济活动和交易事项的日趋丰富和复杂,审计工作量迅速增大,审计的复杂程度也不断增加。评价相关会计政策选择和运用的恰当性、使用审计抽样技术、评价内部控制、确定重要性、识别和评估重大错报风险,都需要具备一定素质和经验的人员才能胜任,对注册会计师职业判断的需求与日俱增。

职业判断与专业胜任能力

2.8 注册会计师应当具有职业判断能力。职业判断能力是注册会计师专业胜任能力的核心。从本质上讲,注册会计师执业所遇到的各种事项,包括会计、审计和职业道德事项,都需要注册会计师作出一系列的职业判断。为此,《国际职业会计师教育准则》将职业判断能力纳入注册会计师专业能力范围内²。

职业判断与职业标准

2.9 职业判断是职业标准的内在要求,二者的关系可概括如下:

(1) 职业标准是职业界作为一个集体作出的判断。职业标准来源于注册会计师的实务,是职业界对实务中经常遇到的可规范化问题作出的总结,是实务中高质量职业判断的结晶。从这个意义上说,职业标准是用注册会计师行业集体的职业判断为注册会计师个人的职业判断作出指引。

(2) 职业标准作用的发挥离不开注册会计师的职业判断。随着职业标准在各国家或地区的广泛制定和实施,对注册会计师职业判断的需求并没有减少的迹象,反而有所增加,“职业判断”一词在职业标准中出现的频率越来越高。职业判断是职业标准有效实施的关键,如果没有职业判断,职业标准的执行就是一种盲目、机械的执行;如果没有恰当运用职业判断,则由判断形成的决策就可能具有误导性。要实现职业标准的制定目标,充分发挥职业标准的作用,就需要合理和有效地运用职业判断。

(3) 职业标准为职业判断提供了制度边界。职业判断必须是在法律法规和职业标准所组成的框架内进行的。职业标准通过严格的应循序制定,是成文的职业智慧,通常代表了一

种解决判断问题的普遍有效的方法。职业判断在遵循职业标准的前提下进行,通常可以降低职业判断的风险,如果没有职业标准的约束,所作的判断就容易带有随意性。

注册会计师职业判断的主要领域

2.10 职业判断涉及注册会计师执业的各个环节。一方面,职业判断贯穿于注册会计师执业的始终,从决定是否接受业务委托,到出具业务报告,注册会计师都需要作出职业判断;另一方面,职业判断涉及注册会计师执业中的各类事项,包括与具体会计事项相关的职业判断、与审计过程相关的职业判断,以及与遵守职业道德要求相关的职业判断。

2.11 由于实体的经营活动错综复杂,注册会计师在执业中可能遇到的职业判断事项或行为多种多样,本指南不可能列举注册会计师在实务中可能遇到的所有职业判断事项或行为,仅就一些典型事项举例说明。

2.12 与具体会计事项相关的职业判断是一种再判断。财务报告编制者在编制财务信息时,需要根据适用的财务报告编制基础,对实体的会计事项作出其自身的职业判断,而注册会计师则需要根据审计准则和财务报告编制基础的规定,对财务报告编制者的职业判断作出再判断。与具体会计事项相关的职业判断的典型事项包括(但不限于):

(1) 与资产减值相关的职业判断。例如,资产是否发生减值,资产减值准备的计提金额,资产减值准备能否转回,是否需要作出披露以及披露的内容等。

(2) 与收入确认相关的职业判断。例如,根据经济业务的实质判断某项业务是否符合收入确认条件,收入确认的时点和金额等。

(3) 与公允价值计量相关的职业判断。例如,投资性房地产公允价值的确定、金融资产公允价值的确定等。

(4) 与关联方关系及其交易的会计处理和披露相关的职业判断。例如,关联方交易的价格是否公允,关联方关系及其交易的披露是否充分等。

(5) 与或有事项相关的职业判断。例如,对或有事项发生可能性的估计、对或有负债的确认和计量等。

(6) 与期后事项相关的职业判断。例如,调整事项与非调整事项的区别等。

(7) 与合并报表相关的职业判断。例如,合并范围的确定等。

(8) 其他与会计政策和会计估计相关的职业判断。例如,固定资产折旧年限的确定、发出存货核算方法的选择等。

2.13 注册会计师为满足审计准则的要求和收集审计证据的需要,在确定所需实施的审计程序的性质、时间安排和范围时,需要运用职业判断。与审计过程相关的职业判断的典型事项包括(但不限于):

(1) 确定重要性,识别和评估重大错报风险。

(2) 在实施实质性分析程序时确定预期值,并确定已记录金额与预期值之间的可接受差异额。

(3) 评价内部控制的有效性。

(4) 评价审计过程中识别出的错报。

(5) 对被审计单位持续经营能力的评估。

(6) 为实现审计准则规定的目标和注册会计师的总体目标,评价是否已获取充分、适当的审计证据以及是否还需执行更多的工作。

(7) 根据已获取的审计证据得出结论,选择恰当的审计意见类型。

(8) 确定是否利用以及在多大程度上利用内部审计人员或专家的工作。

2.14 《国际职业会计师道德守则》要求职业会计师遵循职业道德基本原则,并运用职业道德概念框架识别、评估和应对对职业道德基本原则的不利影响。职业会计师在运用职业道德概念框架时,需要运用职业判断,以评价不利影响的严重程度并决定采取的防范措施。在具体业务中,与遵守职业道德要求相关的职业判断的典型事项包括(但不限于):

(1) 与网络或网络事务所相关的职业判断。例如,对某个联合体是否构成网络的判断等。

(2) 与公众利益实体相关的职业判断。例如,对某一实体是否属于公众利益实体的判断等。

(3) 与经济利益相关的职业判断。例如,某项经济利益是直接经济利益还是间接经济利益,因经济利益产生的不利影响的严重程度等。

(4) 与密切关系相关的职业判断。例如,密切关系的性质,可能对独立性影响的严重程度

等。

(5) 与非鉴证服务相关的职业判断。例如,某项非鉴证服务是否涉及承担管理层职责、某项非鉴证服务是否影响鉴证业务的独立性等。

注册会计师职业判断的风险

2.15 职业判断存在风险,通常受时间压力、知识和经验不足以及所获取信息有限等因素的影响。由于职业判断的风险性,注册会计师并不能保证职业判断完美无缺,可能会发生判断偏差。注册会计师通常需要采取防范措施,以降低发生判断偏差的可能性,例如,会计师事务所通常可以建立决策机制,由经验丰富的注册会计师作出重要的职业判断。

3. 注册会计师如何作出职业判断

注册会计师职业判断的基本要求

3.1 注册会计师职业判断需要在相关法律法规、职业标准的框架下作出,并以具体事实和情况为依据。如果有职业判断的决策不被该业务的具体事实和情况所支持或者缺乏充分、适当的审计证据,职业判断并不能作为不恰当决策的理由。

注册会计师职业判断的决策过程

3.2 注册会计师职业判断的决策过程通常可划分为下列五个步骤:

- (1) 确定职业判断的问题和目标;
- (2) 收集和评价相关信息;
- (3) 识别可能采取的解决方案;
- (4) 评价可供选择的方案;
- (5) 得出职业判断结论并作出书面记录。

3.3 确定问题和目标是职业判断的起点。当注册会计师进行一项职业判断时,首先需要明确对什么作出判断,以及判断要达到什么目标。

职业判断的问题既可能是注册会计师的审计事项或行为,也可能是不同的财务报表项目或认定。确定问题和目标至关重要,构成整个职业判断的基础。有时问题和目标并不明显,因此,确定问题和目标不是一项简单的任务,注册会计师在这方面的能力很大程度上取决于其个体特征,尤其是经验和专业技能,经验不足的注册会计师可能无法准确发现某一关键问题。

3.4 收集和评价相关信息是职业判断的基础。在确定问题和目标的阶段,注册会计师可能已经完成了一部分信息的收集工作。一般来说,需要收集的信息至少包括事实依据、行业及被审计单位的情况等。例如,注册会计师需要了解可能影响客观性和独立性的因素,识别财务报表使用者和其他利益相关者,还可能需要考虑相关准则在以往类似情况下或在其他被审计单位是如何适用的。在收集和评价相关信息时,与被审计单位进行沟通将有助于注册会计师确定关键问题及可能存在的偏见。

3.5 就某一具体职业判断问题而言,解决方案可能不是唯一的。为了作出决策,注册会计师需要识别尽可能多的解决方案,以便对每一种方案进行评价,找出优点和不足。

3.6 注册会计师在评价可能的方案时,主要工作是把所要判断的对象与确定的判断标准进行比较,确定其与标准的符合程度。此外,注册会计师还要考虑方案的可操作性。

3.7 在对各种可能方案作出评价的基础上,注册会计师需要作出肯定或否定形式的判断或选择性判断。例如,对于合规性,注册会计师需要作出合规还是不合规的判断;对于审计意见,注册会计师需要作出发表无保留意见、保留意见、否定意见或无法表示意见的判断。

3.8 注册会计师需要在整个审计过程中运用职业判断,并就职业判断作出适当记录。注册会计师编制的审计工作底稿,应当使未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解在对重大事项得出结论时作出的重大职业判断。注册会计师对职业判断的记录,需要遵守《国际审计准则第230号——审计工作底稿》的相关规定³。

3.9 上述决策过程的各步骤并不是严格依次继起关系,有时注册会计师可能需要回到前面的步骤。例如,在识别或评价可供选择的方案时,注册会计师可能发现收集到的相关信息不足,因而需要回到收集和评价相关信息的步骤。

3.10 在某些情况下,注册会计师可能根据实际情况简化执行某些步骤。例如,会计师事务所内部的技术手册已经就某一职业判断问题作出明确指引,并且这些指引能够为该问题提供较为合理的解决方案,注册会计师可能不需要识别并评价更多可能的解决方案。再如,在对某些会计事项进行再判断时,注册会计师通常只需要确定财务报告编制者作出职业判断时所选择的方案是否符合相关财务报告编制基础的要

求,而不需要列出各种可选择的方案并进行评价。

3.11 职业判断的决策过程适用于任何职业判断事项和行为,下面以审计过程中确定财务报表整体的重要性为例,演示注册会计师职业判断的决策过程:

(1) 确定职业判断的问题和目标。确定财务报表整体的重要性是制定总体审计策略时的常规程序,注册会计师通常需要首先选定一个基准,再乘以一百分比作为财务报表整体的重要性。因此,职业判断的关键问题是选择适当的基准和百分比,而职业判断的目标是确定财务报表整体的重要性。

(2) 收集和评价相关信息。在选择适当的基准和百分比时,注册会计师需要站在财务报表使用者的角度考虑问题,可能需要收集和评价的相关信息举例如下:

- ① 财务报表要素(如资产、负债、所有者权益、收入和费用);
- ② 是否存在财务报表使用者特别关注的项目(如为了评价财务业绩,使用者可能更关注利润、收入或净资产);
- ③ 被审计单位的性质、所处的生命周期阶段以及所处行业和经济环境;
- ④ 被审计单位的所有权结构和融资方式(例如,如果被审计单位仅通过权益而非债务进行融资,财务报表使用者可能更关注被审计单位的收益,而非资产及资产的索偿权);

⑤ 基准的相对波动性。

(3) 识别可能采取的解决方案。基准和百分比只要符合具体情况并在大多数人接受的区间之内,都可能是适当的。例如,注册会计师可能选择以经常性业务税前利润、总资产或收入的一定比例作为财务报表整体的重要性。如果可选方案之一是用经常性业务税前利润的5%确定财务报表整体的重要性,支持该方案的理由可能是被审计单位是以营利为目的的上市公司,而5%在大多数接受的区间之内;反对该方案的理由可能是被审计单位处于盈亏临界点或微利状态。

(4) 评价可供选择的方案。在这一步骤,注册会计师需要结合前一步骤得出的可供选择方案以及各方案的优点和不足来权衡各方案的利弊,在权衡时,注册会计师可能需要考虑在收集和评价信息阶段收集到的相关信息,在必要时,注册会计师可能需要进行咨询。

(5) 得出职业判断结论并作出书面记录。在权衡各方案的利弊之后,注册会计师得出结论,确定方案,并与审计项目组其他成员进行沟通,在审计项目组内达成一致意见。最后,注册会计师需要就职业判断作出书面记录。

4. 注册会计师职业判断的质量

衡量职业判断质量的标准

4.1 衡量职业判断质量的标准通常包括下列方面:

- (1) 准确性和意见一致性;
- (2) 决策一贯性和稳定性;
- (3) 可辩护性和书面记录。

4.2 准确性是指职业判断的结论与特定标准或客观事实的相符程度。意见一致性是指不同职业判断主体针对同一职业判断问题所作判断彼此认同的程度。在很多情况下,可用于衡量判断质量的