

# 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发布 )

(上接 A06 版)

4.4 可辩护性是指注册会计师能够证明自己的工作。可辩护性可以从三个方面进行衡量:理由的充分性、思维的逻辑性和程序的合规性。书面记录是记录职业判断中观察、思维和决策的主要手段,对职业判断进行详细的书面记录可提高判断决策的可辩护性。例如,在审计工作中,对下列事项进行书面记录,有利于提高职业判断的可辩护性:

- (1) 对职业判断问题和目标的描述;
- (2) 解决职业判断相关问题的思路;
- (3) 收集到的相关信息(包括咨询专家的意见);
- (4) 得出的结论以及得出结论的理由;
- (5) 就决策结论与被审计单位进行沟通的方式和时间。

### 职业判断质量的影响因素

4.5 注册会计师是职业判断的主体,其个体特征对职业判断质量是十分重要的影响因素。通常来说,注册会计师的下列特征可能对职业判断质量产生积极影响:

- (1) 知识、经验和专业技能;
- (2) 独立、客观和公正;
- (3) 职业怀疑。

4.6 知识、经验和专业技能与注册会计师的胜任能力有关,通常很难定义和区分。一般来说,知识和经验来源于注册会计师的教育、培训和执业实践,知识和经验较丰富的注册会计师,其职业判断质量通常高于知识和经验较贫乏的注册会计师。然而,对于具备一定的知识和经验,但缺乏必要专业技能的注册会计师来说,在作出某些需要专业知识和技能(如金融工具的公允价值)的职业判断时,其职业判断质量难以保证。专业技能是一个综合性的概念,其决定性因素包括注册会计师对相关专业知识的掌握以及解决实际问题的能力,例如数据分析能力、逻辑推理能力、沟通协调能力等,这些能力在很大程度上是从解决问题的过程中培养出来的。

4.7 具备良好的专业技能意味着注册会计师能够:

- (1) 自觉或不自觉地、迅速地、清晰地以及有重点地运用过去的经验作出决策;
- (2) 坚信自己具备良好的决策能力,能够镇定和自信地作出决策;

(3) 能够在压力下作出决策,甚至在面临较大压力时,仍然能够有效解决问题;

(4) 能够使别人信服自己的专业知识,并能有效地将自身的决策能力传授给他人;

(5) 能够找到新颖独特的方法解决难题;

(6) 必要时,能够找到新的方法解决既定问题;

(7) 在解决问题时,表现出高度的探索求真精神。

4.8 注册会计师可以通过培训和学习获取所需的知识和经验。然而,仅仅掌握这些知识和经验并不能保证注册会计师具备符合要求的专业技能。经验丰富的注册会计师还需要注意如何灵活地运用其所掌握的知识和经验去解决特定的问题。注册会计师可以通过对实际案例的研究获得相关专业技能。

4.9 独立、客观和公正与注册会计师的职业道德有关。注册会计师在作出职业判断时,需要从独立的角度出发,不受外界和自身利益左右,不故意曲解事实,不以成见、偏见或个人的好恶影响对待问题的客观性,而应通过客观的观察与思考以及公正的判断对问题作出评价和决定。

4.10 注册会计师在独立、客观和公正地作出高标准的职业判断方面负有不可推卸的责任。因此,所有会计师事务所都需要制定必要的政策和程序,以便从实质和形式两方面确保执业的独立、客观和公正。这些政策和程序构成会计师事务所内部控制制度的重要组成部分。

4.11 职业怀疑与注册会计师的思维模式有关。注册会计师需要采取质疑的思维方式,对可能表明由于错误或舞弊导致错报的迹象保持警觉,以及对审计证据进行审慎评价。职业怀疑固有地存在于注册会计师的职业判断中。当注册会计师面对一项审计任务,或取得一项审计证据时,不能无理由相信被审计单位的陈述或提供的证据是可信的。

4.12 把握职业怀疑的一个关键性词语是“适当”。注册会计师既不能缺少怀疑,也不能过度怀疑,要把握好分寸。通常来说,注册会计师需要对那些观察到的情况或获取的证据同管理层诚信假设相矛盾的情形、增加重大错报风险的因素以及表明财务报表可能存在重大错报

的情况予以适当关注,适当加强职业怀疑。

4.13 注册会计师需要认识到个体的局限性。如果相关知识已经超出了注册会计师的认知范围,则需要考虑向其他人员咨询。通过咨询,注册会计师能够弥补其在知识或技术方面的不足,同时能够增强其借助他人的技能完成具体任务的能力。在某些情况下,即使注册会计师拥有相关的知识和能力,在对重大事项作出判断时也可以考虑向其他人员咨询,这种咨询能够使注册会计师借助其他人员的专业知识和经验,避免对职业判断事项的误解,以及得出更多可供选择的方案。

4.14 利用群体决策通常有助于提高职业判断的质量。群体决策通常指与其他相关人员(可能是经验丰富的注册会计师,或是在某些领域内有专长的专家)就职业判断进行讨论,也包括研究相关文献和其他资料,并集体得出结论。群体决策有多人参加,通常能够产生较多可供选择的方案,而且在达成群体的一致意见时,需要同时考虑多个不同的观点,具有一定的错误校正机制,因此,通常被认为具有较高的可辩护性,其质量高于个人决策的质量。

### 5. 提高注册会计师职业判断质量的相关建议

#### 对会计师事务所的建议

5.1 注册会计师的职业判断质量,与会计师事务所的业务质量和经营风险密切相关。会计师事务所遵循《国际质量控制准则第1号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》的规定,建立并保持质量控制制度,有助于保证或提高本会计师事务所注册会计师的职业判断质量。

5.2 下列措施可能有助于会计师事务所提高职业判断质量:

- (1) 建立完善的组织架构,加大事务所企业文化和风险意识的宣传贯彻力度,整体提高注册会计师的专业能力和风险意识。
- (2) 建立和完善培训制度,提高注册会计师的专业素质,并将职业判断作为培训的重点项目,提高注册会计师的职业判断意识和能力。
- (3) 建立并及时更新知识库和案例库,以

专家的职业判断和以往的职业判断来丰富注册会计师的知识和经验。

(4) 创造良好的组织文化,鼓励项目组成员之间的讨论,充分发挥群体决策的优势。

(5) 建立和完善咨询机制,合理保证注册会计师能够就职业判断中的疑难问题或争议事项获取咨询建议。

(6) 制定相关政策和程序,处理和解决注册会计师之间可能发生的意见分歧。

(7) 建立和完善项目质量控制复核制度,明确复核责任和程序,保证由经验较丰富的人员复核经验较少的人员的工作。

(8) 建立和完善有关独立性的政策和程序,合理保证注册会计师执业的独立、客观和公正。

(9) 制定相关政策和程序,督促注册会计师就相关职业判断情况作出及时完整的书面记录。

#### 对注册会计师的建议

5.3 下列措施可能有助于注册会计师提高其个人职业判断的质量:

- (1) 积极参加相关培训,包括与职业判断相关的培训,增强自身的职业判断意识、信心和能力。
- (2) 参与、观察同一审计项目组中职业判断水平较高的注册会计师的工作,或阅读他们的工作记录,了解其作出职业判断的过程和技巧。
- (3) 就职业判断中的疑难问题向经验较丰富的注册会计师咨询,并在必要时进行集体决策。
- (4) 在作出职业判断前更充分地收集和评价相关信息。
- (5) 在相关法律法规、职业标准的框架下作出职业判断,并以客观事实为依据。
- (6) 在作出职业判断前实施适当的应循程序,评估并质疑财务报告编制者的职业判断。
- (7) 严格遵守职业道德要求,始终保持独立、客观和公正。
- (8) 保持适当的职业怀疑,对引起疑虑的情形保持警觉,并审慎评价相关证据。
- (9) 对执业过程中遇到的重要事项、得出的结论以及在得出结论过程中的重要职业判断

进行记录,包括对财务报告编制者的判断所作的评估和质疑。

#### 对监管部门的建议

5.4 监管部门在实施监管的过程中,可能需要对财务报告编制者或注册会计师的职业判断作出再判断,以评估财务报告编制者或注册会计师的职业判断是否恰当。下列建议可能有助于监管部门作出判断:

(1) 依据财务报告编制者或注册会计师在作出职业判断的时点可获取的信息来判断进行评估,而不是以实施监管时可获取的信息为依据。

(2) 充分了解职业标准与职业判断的关系,尤其是原则导向的职业标准中允许作出职业判断的界限,尊重财务报告编制者和注册会计师的职业判断。

(3) 评估相关职业判断是否已按照相关法律法规或职业标准的要求在财务报告或其他文件中予以充分披露。

(4) 评估相关职业判断是否已按照相关规定得到恰当记录。

#### 对准则制定机构的建议

5.5 如前文所述,职业标准与职业判断之间的关系非常密切,因此,准则制定机构的角色对于职业判断也是非常重要的。下列建议可能有助于准则制定机构适当行使其职责:

(1) 职业标准的制定以原则导向为基础,为财务报告编制者和注册会计师提供适当的职业判断空间,并将职业判断的要求写入职业标准。

(2) 原则导向的职业标准需要有一个清晰的结构层次,包括全局性的概念、反映这些概念的原则以及使标准具备可操作性的指南。

(3) 职业标准的指南需要具有一定程度的灵活性,着重于重要问题,而将具体细节交由财务报告编制者和注册会计师作出判断。

(4) 制定职业判断指南,指导财务报告编制者和注册会计师如何作出职业判断,提高职业判断能力。

(5) 指导财务报告编制者和注册会计师对重要的职业判断事项或行为作出记录并在必要时予以披露。

# 热烈庆祝中国资本市场首支公募项目收益债券

## “2014年广州市第四资源热力电厂垃圾焚烧发电项目收益债券”

### 成功发行

票面利率: 6.38%

债券期限: 10年

债券评级: AA

发行首日: 2014年11月18日

项目实施主体: 广州环投南沙环保能源有限公司

主承销商/簿记管理人: 海通证券股份有限公司

第一差额补偿人: 广州环保投资集团有限公司

第二差额补偿人: 广州广日集团有限公司

