

# 中国注册会计师协会文件

会协〔2015〕18号

---

## 中国注册会计师协会关于印发 《中国注册会计师职业判断指南》的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会：

为了倡导注册会计师强化职业判断意识，指导其更好地运用职业判断，提高职业判断能力和质量，我会制定了《中国注册会计师职业判断指南》，现予印发。

使用中如有何问题，请及时反馈我会。

附件：中国注册会计师职业判断指南



(本页无正文)

中国注册会计师协会

主题词：注册会计师职业判断 通知

抄送：深圳市注册会计师协会。

中国注册会计师协会 印发 50 份 2015 年 3 月 26 日 印发

# 中国注册会计师职业判断指南

## 一、总则

1. 为了倡导注册会计师强化职业判断意识，指导其更好地运用职业判断，提高职业判断能力和质量，制定本指南。

2. 本指南适用于在会计师事务所工作的注册会计师。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。

3. 本指南所称职业判断，是指在审计准则、财务报告编制基础和职业道德要求的框架下，注册会计师综合运用相关知识、技能和经验，作出适合审计业务具体情况、有根据的行动决策<sup>1</sup>。

4. 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

---

<sup>1</sup> 参见《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第十六条。

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。

## 二、职业判断的必要性

5. 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由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。

6. 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，实体经济的不确定性增加。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。

7. 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。

8. 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。

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程序制定，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。

10. 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判断。

### 三、注册会计师职业判断的主要领域

11. 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。

12. 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。

13. 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分等。

（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。

14. 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。

15. 《中国注册会计师职业道德守则》要求注册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。注册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）与公共利益实体相关的职业判断。例如，对某一实体是否属于公共利益实体的判断等。

（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。

#### **四、注册会计师如何作出职业判断**

##### **（一）注册会计师职业判断的基本要求**

16. 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。如果有关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。

##### **（二）注册会计师职业判断的决策过程**

17. 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。

18. 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。

19. 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。

20. 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。

21. 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。

22. 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。

23. 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《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》及其应用指南的相关规定<sup>2</sup>。

24. 上述决策过程各步骤并不是严格的依次继起关系，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。

25. 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

---

<sup>2</sup> 参见《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十条第（三）项以及《〈中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿〉应用指南》第 8-11 段。

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。

26. 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，再乘以某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%在大多数人接受的区间之内；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。

## 五、注册会计师职业判断的质量

### (一) 衡量职业判断质量的标准

27. 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。

28. 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特定标准或客观事实并不存在,此时,职业判断的质量可以通过意见一致性来衡量。需要注意的是,对某一职业判断问题,会计师事务所内部的技术手册一般代表了该事务所意见的一致性;业界对某一问题的主流看法,一般体现了行业大多数意见的一致性。不同注册会计师或会计师事务所对同一职业判断问题,可能达成高度共识,也可能存在差异甚至分歧。当存在差异和分歧时,对于职业判断质量的衡量,可能还需要结合其他因素予以考虑,例如,该判断是否为业界的主流意见;或者作出判断的主体是否在该判断领域具有足够的经验、专业权威等等。

29. 决策一贯性用于衡量同一注册会计师针对同一项目的不同判断问题作出的判断之间的关系。例如,在审计工作中,注册会计师对重大错报风险的评估结果与对所需收集审计证据数量和质量的判断需要具有内在的一贯性。稳定性用于衡量注册会计师针对相同的职业判断问题在不同时点所作出的判断之间的关系。例如,在审计工作中,同一注册会计师在不同时点,基于相同或相似的情况得出的职业判断结论相同或相似,则该职业判断具有较高的稳定性。

30. 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。

## **(二) 职业判断质量的影响因素**

31. 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。

32. 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。

33. 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、清晰地以及果断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。

34. 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。



35. 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。

36. 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质量控制制度的重要组成部分。

37. 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。

38. 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，注册会计师需要对相互矛盾的审计证据、引起对作为审计证据的文件记录和对询问的答复的可靠性产生怀疑的信息、表明可能存在舞弊的情况等予以适当关注，适当加强职业怀疑。

39. 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。

40. 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。

## 六、提高注册会计师职业判断质量的相关建议

### （一）对会计师事务所的建议

41. 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《质量控制准则第5101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。

42. 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) 制定相关政策和程序，要求对特定业务实施项目质量控制复核，以客观评价项目组作出的重大判断以及在编制报告时得出的结论。

(8) 由经验较丰富的人员复核经验较少的人员的工作。

(9) 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。

(10) 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。

## （二）对注册会计师的建议

43. 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，注册会计师难以保证职业判断完美无缺，可能会发生判断偏差，从而影响职业判断的质量。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。

44. 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。

### **(三) 对监管部门的建议**

45. 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对判断进行评估，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。

### **(四) 对准则制定机构的建议**

46. 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。