



行业发展研究资料 (No. 2017—2)

财务报告决策职业判断框架

职业化是注册会计师行业作为专业服务业的本质特征。其中，专业能力的培育和保持是职业化的基础，而职业判断能力作为专业能力的核心，是职业化的必然要求。中注协在制定行业发展规划时，将持续提高职业化水平作为行业发展的重要目标，并提出弘扬职业精神、坚守职业道德、提高职业判断水平的要求。

苏格兰特许会计师协会制定的《财务报告决策职业判断框架》，针对财务报告编制者作出的关键判断、审计师对关键判断的审计，以及审计委员会对关键判断的复核，分别提供了原则导向框架；同时，该框架为监管部门对关键判断的评估提供了指南，并为准则制定机构提供了建议。为增进相关方面对职业判断的认识和理解，配合注册会计师行业职业化建设，中注协组织翻译了这份文件，供参考。

中国注册会计师协会编
二〇一七年六月

目 录

一、职业判断框架——用户指南	1
(一) 引言	1
(二) 职业判断框架的目标	1
(三) 职业判断框架可以帮助哪些人	3
(四) 需要作出职业判断的情形	4
(五) 如何使用本框架	5
(六) 如何浏览本框架	6
二、职业判断框架——基本原则	7
(一) 财务报告编制者——作出判断并予以记录	7
(二) 审计师——评估和质疑财务报告编制者作出的判断	8
(三) 审计委员会——考虑、复核财务报告编制者作出的判断并 得出结论	9
(四) 监管部门——评估作出的判断	9
三、职业判断框架基本原则	10
(一) 财务报告编制者——作出判断并予以记录	10
(二) 审计师——评估和质疑财务报告编制者作出的判断	14
(三) 审计委员会——考虑、复核财务报告编制者作出的判断并 得出结论	19
(四) 监管部门——评估作出的判断	21
四、对准则制定机构的建议	23
五、尾注	24
六、附录——致谢	26

财务报告决策职业判断框架

要使财务报告和原则导向的准则获取社会公众的信任，我们必须集体去证明：作为专业人士，我们有能力作出高质量的判断！我相信，本职业判断框架对于我们职业的未来是至关重要的。

——戴维·泰迪爵士，IASB 前任主席和 ICAS 前任会长，
2012 年

一、职业判断框架——用户指南

（一）引言

2012年，苏格兰特许会计师协会（ICAS）首次发布了《财务报告职业判断框架》。该框架主要为会计师（包括财务报告编制者和审计师）判断特定交易适用的会计处理方法提供指引。这个新版本（2016）的框架已经将其适用范围扩大到了更普遍的财务报告决策者，既包括会计人员，也包括非会计人员，既包括私营企业，也包括非营利组织。并且，本框架还针对审计委员会以及进一步的道德决策制定增加了新的内容。

（二）职业判断框架的目标

对于财务报告编制者^①、审计师、审计委员会成员、财务报告监管者来说，职业判断是他们们的关键技能，在原则导向的会计环境下尤其如此。然而，作出判断可能是困难的，并且正确答案不一定是唯一的。

本职业判断框架明确了核心原则，并且，为指导决策者作出、评估和记录重大判断提供了结构化的流程^②。本框架将财务报告和叙述性披露中的重大判断作为研究对象，包括会计处理、重要性、会计估计和披露。本框架旨在符合适用的会计准则设定的情形，包括运用会计政策过程中的判断（参照IAS1第122段）以及会计假设和其他主要估计不确定性来源涉及的判断（参照IAS1第125段）。然而，这些原则也可以很容易地应用于其他有一定程度不确定性和主观性的判断。

原则导向的方法

本职业判断框架采用原则导向的方法，ICAS认为原则导向的方法可以更好地满足叙述性报告使用者、财务报告使用者和公众利益的需求^③。

原则导向的准则提供了一种框架，在这种框架下，监管意图可以得到满足，交易的经济实质可以得到如实反映。在这种框架下，不需要详细的规则。原则导向的方法为专业意见提供了一个范围。它有赖于财务报告编制者、审计师、审计委员会和监管部门运用高质量的判断。与一系列规则相比，一个清晰明了的原则更加有助于判断的一致性、简便性和高质量，这是因为规则可能导致不必要的麻烦并容易被规避。这一点在复杂多变的环境中尤为重要。

准则制定机构的角色在该过程中至关重要。正如ICAS较为早期的出版物所讨论的那样^④，准则制定机构制定的准则应当允许在原则导向的框架下运用判断。本框架在结尾处为准则制定

机构制定和维护原则导向的准则提供了一些建议。

（三）职业判断框架可以帮助哪些人

本职业判断框架适用于全世界不同规模和类型的组织，包括上市公司和非上市公司，以及私营企业和非营利组织。

本框架为以下类型的人员提供了相关原则：

- 财务报告编制者——作出并记录判断。
- 审计师——评估和质疑判断。
- 审计委员会——考虑、复核判断并就判断得出结论。
- 监管部门——评估判断。

本框架旨在帮助财务报告编制者、审计师、审计委员会（或者在不存在审计委员会情况下的董事会）成员针对重大财务报告事项形成意见。本框架的目的是帮助那些评估判断的人了解为何关键判断得以作出，以及基于当时已确定的事实来看，判断是否具有适当性。本框架同样旨在通过确保财务报告编制者、审计委员会成员、审计师已作出恰当的记录，来帮助监管部门对关键的判断进行评判。

本框架通过协助财务报告中的判断来支持建立在充分信息基础之上的决策，以及向利益相关者（包括使用者和更广泛的公众利益）提供更好的问责机制。

本框架假设作出判断的人员具有适当水平的知识、经验和客观性。对某些人来说，作出判断的过程可能是靠直觉进行的，但对其他人来说可能是第一次。本框架还可以帮助对那些第一次作出职业判断的人员进行培训，并使得个人能够识别出

需要他人提供帮助的情况。

（四）需要作出职业判断的情形

最终责任

董事会或同等职位的人员对年度报告、财务报表、为良好的道德文化而设定的“高层基调”，以及将公司的价值观在组织的各个层级中传递负有最终责任。应当有一套明确的上报和批准程序，以保证决策在适当的层级得以制定并获得支持。

道德决策制定

一个组织良好的道德基础是高质量决策的核心。一个组织“高层基调”的重要性、诚信程度和良好的道德文化对于原则导向准则的有效运用以及所作决策的质量和诚信度来说绝不应被低估。决策制定者在制定决策时，不应受到任何不当压力或利益冲突的影响。在作出关键判断时，应当在这种道德方面加以考虑，因而被纳入了本框架。

针对出现的特定道德困境，ICAS已经制定了一份《道德决策框架》^⑤。该框架遵循了本职业判断框架中所列示的方法。当遇到道德困境时，我们建议您通过网络、同事或职业团体（如适当）去寻求第二次意见。您也可以参阅您所属职业团体的道德守则（参见ICAS职业道德守则）和/或国际职业道德准则理事会制定的国际职业会计师道德守则。道德方面的案例研究也可以提供有用的资源^⑥。

关于会计处理的判断

判断应当在现行适用的会计准则、法律法规的框架下作

出。原则导向的准则固有地要求在特定环境中运用职业判断。

本框架可以帮助会计师确定下列情况下特定交易（或一组交易）或事项的会计处理方法：

- 针对该项交易没有可依据的具体准则；
- 存在具体的准则，但缺乏实际执行中的详细规定；
- 准则仅提供了会计处理，但针对某项具体原则缺乏实际执行中的详细规定；
- 准则规定足够详细并提供了实施指南，但在适用于特定情况时仍然需要作出重大判断，因为适当的结论是高度依赖于具体环境的；
- 针对该项交易存在多项会计处理原则。

国际会计准则（IAS）第8号（第10-12段）规范了国际财务报告准则（IFRS）中针对某项交易缺乏具体规定的情形。该准则规定当作出判断时，会计师的目标应当是所得到的结论性信息是相关和可靠的。IAS8列示了在这种情况下应当遵守的其他规定。国际会计准则（IAS）第1号（第122段）要求任何对财务报表有重大影响的判断都应当予以披露。ICAS职业判断框架引入了这些要求，并将其纳入财务报告编制者和审计师应当遵循的原则中。

本框架假设财务报告编制采用的是国际财务报告准则（IFRS），但也可以很容易地适用于采用其他原则导向的国家公认会计原则（GAAPs）的情况。

（五）如何使用本框架

当您使用这个框架时，应当牢记以下内容：

- 本框架并不能代替专家建议。
- 假设决策者处于具有适当的层级，拥有适当的经验去作出判断。
- 本框架旨在提供一份指南，并不打算被用于纯粹的“打勾核对”，使用者应当作出判断以确保所遵循的程序适合具体情况。
- 我们建议将本框架用于重大判断或那些将对财务报表产生重大影响的判断，而不是所作的每一个判断。
- 作出判断的结果可能存在一定的范围。由于决策制定过程中涉及的主观性，不能依赖本框架防止判断结果处在可接受的范围之外或被视为“不正确”。
- 本框架假设所进行的交易是真实的并且实质性交易是法律允许的，如果看起来不符合这一假设，应当寻求专家建议。
- 在遵循原则时，您可能会采用本框架列示的一些行动范例（参见详细指南），这些范例并非指定的行动，也并不能穷尽所有情况。其中的一些行动可能要同时进行，也可能有一些行动并不相关，这要根据具体情况而定。

（六）如何浏览本框架

本框架对每类人员都提供了关键原则概要和详细的指南。

您可以通过以下链接直接到达需要的部分：

- 财务报告编制者——原则概要和详细指南。

- 审计师——原则概要和详细指南。
- 审计委员会——原则概要和详细指南。
- 监管部门——原则概要和详细指南。

本框架还建有快速链接，可以在用户指南、基本原则概要和详细指南之间快速浏览。

二、职业判断框架——基本原则

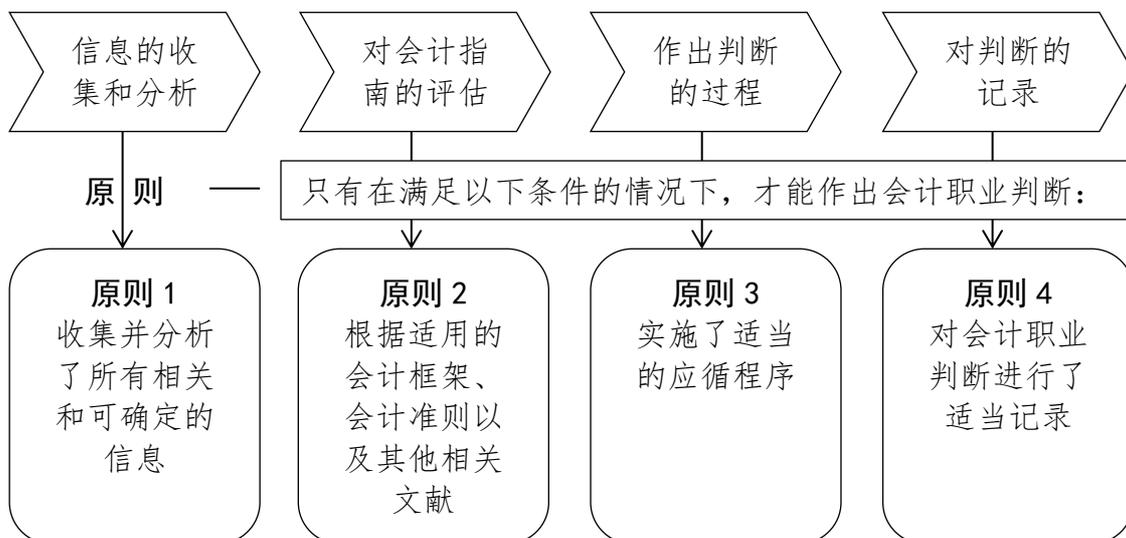
基本原则

下图列示了在职业会计判断过程中所需要遵循的、与每个阶段都相关的关键原则的概要。对于每一项原则如何应用的具体指南，将采用行动范例的形式，在本框架的后半部分提供。

（一）财务报告编制者——作出判断并予以记录

财务报告编制者，包括董事，应当确保适当的底稿和其他文档得以编制和保留，以记录作出关键判断的过程并用于支持所作出的判断。财务报告编制者有责任评估和降低重大错报风险。其责任在于识别在作出决策的时点所有相关和可确定的事实。

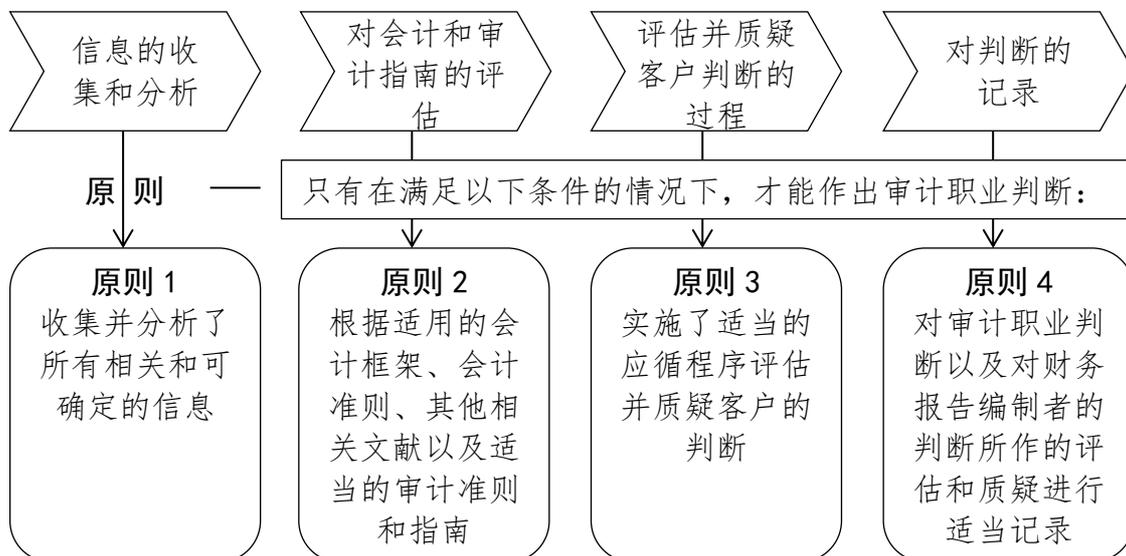
财务报告编制过程的各个阶段



(二) 审计师——评估和质疑财务报告编制者作出的判断

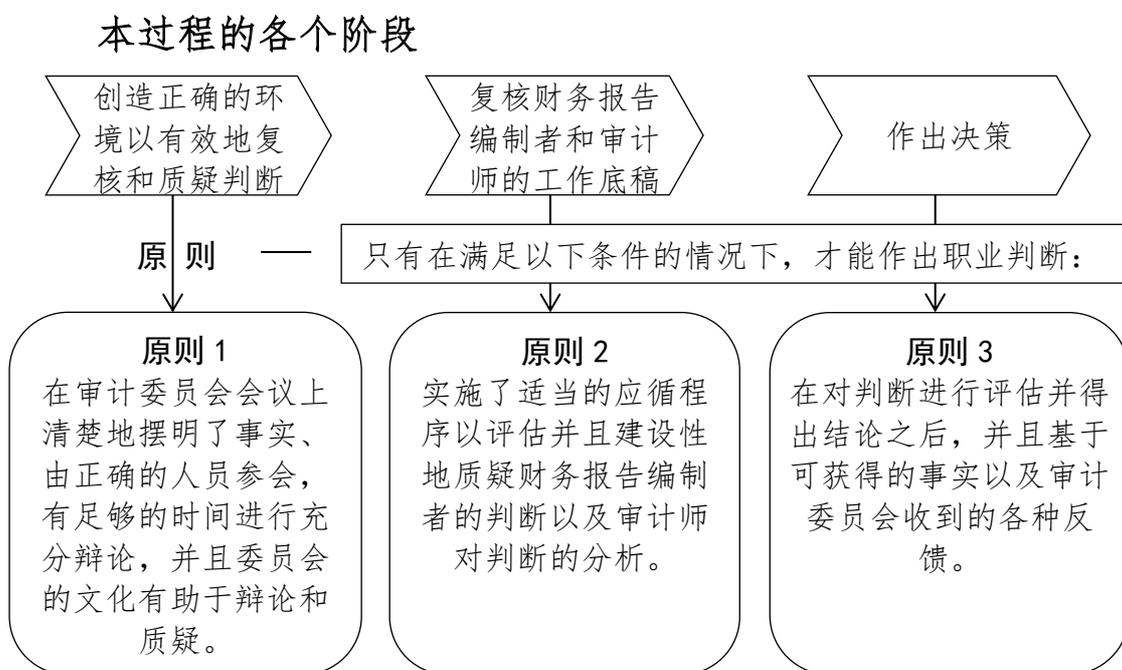
审计师是财务报告编制者所作判断的第一道外部防线。根据国际审计准则（ISAs），审计师在进行审计和对客户的判断进行评估时应当保持职业怀疑^⑦。ISAs将职业怀疑定义为“一种态度，包括采取质疑的思维方式，对可能表明由于舞弊或错误导致错报的迹象保持警觉，以及对审计证据进行审慎评价”^⑧。本职业判断框架将协助审计师运用职业怀疑——这是高质量审计的基石，对于职业判断的运用必不可少^⑨。

审计过程的各个阶段



（三）审计委员会——考虑、复核财务报告编制者作出的判断并得出结论

审计委员会负责就会计事务和实体的财务状况向董事会作出独立评估。审计委员会的角色包括对财务报表的可靠性、内部控制和风险管理体系的有效性，以及内部审计职能部门进行监控和复核，并对外部审计进行监督。本职业判断框架将帮助审计委员会成员质疑和评估管理层及审计师提供的信息和意见。

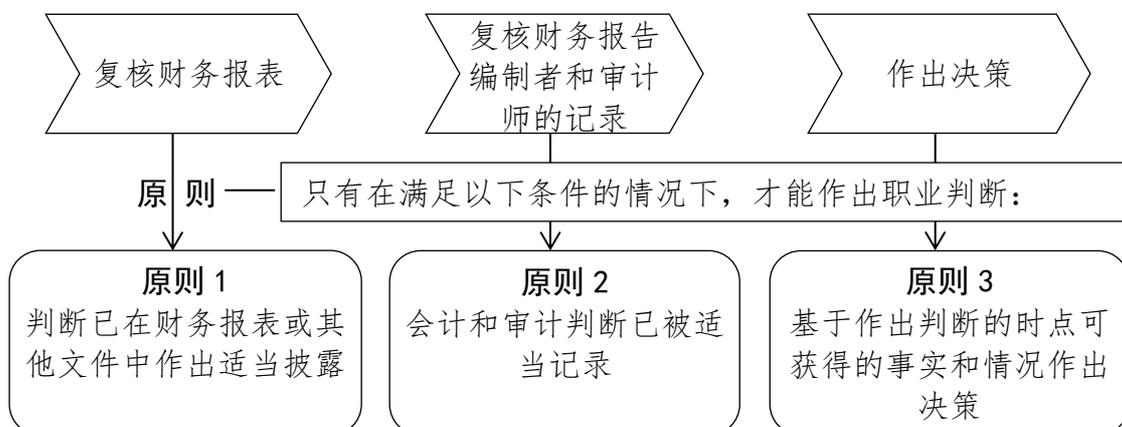


（四）监管部门——评估作出的判断

监管部门[®]处于考虑和质疑（如适当）财务报告编制者、审计委员会和审计师所作出的判断的角色。本框架旨在帮助监管部门了解关键判断为何作出，并帮助监管部门评估这些判断基于当时可获得的事实而言是否适当。监管部门应当仅依据作出判断的时点可获得的确凿事实来质疑判断，而不是使用“后见

之明”。

评估过程的各个阶段



三、职业判断框架基本原则

详细指南

以下部分提供了在运用本职业判断框架基本原则时可能采取的行动范例。这些范例不构成规定，也不穷尽所有情况。其中的某些行动可能需要同时采取，也可能互相之间并不相关，这取决于具体情况。

（一）财务报告编制者——作出判断并予以记录

原则1——信息的收集和分析

只有收集并分析了所有相关和可确定的信息，才能作出会计职业判断。

了解交易的目的、法律条款和经济实质：

- 阅读所有相关记录，包括合同、协议和往来信函等。
- 考虑交易导致的预期现金流量，以及对本实体现金状况的影响。
- 考虑各方参与交易的原因，以了解交易的实质/商业现

实。

- 识别是否存在确定交易的经济实质时需要考虑的相关交易。
- 考虑交易的不确定性及其可能结果的范围。
- 一旦交易已经完成，考虑其对实体资产、负债及经营能力的影响。
- 编制风险与报酬分析。考虑在各个交易方案中，谁承担风险，谁获得收益。
- 向交易方进行探究性询问——运用适当的怀疑。

原则2——对会计指南的评估

只有根据适用的会计框架、会计准则以及其他相关文献，才能作出会计职业判断。

考虑针对该交易的预期/常用会计方法。

考虑是否存在涉及该交易的现行准则，以及要求作出判断的程度

如果缺乏相关准则，或准则中缺乏具体指南，或者准则之间相互矛盾，可参见国际会计准则第8号（第10-12段，如适用），并作如下处理：

- 考虑相关会计框架下对类似交易的处理。
- 参阅概念框架中关于对资产、负债、收益和费用进行界定、确认和计量的一般原则。
- 参阅可获得的权威性会计文献，获取额外的指南。
- 考虑国内外是否存在一般公认的会计实务处理方法。

- 考虑是否存在可接受的行业实务处理方法。
- 考虑相同或类似交易是否存在其他先例。
- 考虑拥有类似概念框架的其他准则制定团体发布的公告。
- 考虑形成的财务信息是否相关、可靠，对交易进行了公允反映。

原则3——作出判断的过程

只有实施了适当的应循程序，才能作出会计职业判断。

在获取上述信息之后：

- 考虑并评估可选择会计处理的范围。
- 留出充足的时间向专家进行咨询并作出决策。
- 必要时，向专家获取适当的建议。
- 识别所有自身利益及利益冲突的情形，确保判断的客观性。
- 确保作决策时的行为符合道德要求，没有受到不当压力的影响。
- 适当时，与同事及专业咨询者进行讨论。
- 与审计师讨论最初作出的判断。
- 适当时，与审计委员会及董事会其他成员进行讨论。
- 适当时，与专业团体进行讨论。
- 适当并可行时，与监管部门及监管措施执行者（需要预先许可）进行讨论。
- 考虑你是否愿意承受拟采取的建议可能带来的声誉风

险。

- 作出判断。
- 考虑在判断过程中存在偏见的可能性，适当时重新评估作出的判断。
- 识别由此形成的会计处理和分录，确保其合情合理。
- 识别适当的附注披露。
- 遵循关键判断的审批/上报程序，确保重大判断已得到诸如审计委员会或董事会的核准。
- 识别要求对判断进行重新评估的时间点，例如，期末或最初合同中规定的时间点。

原则4——对判断的记录

只有在作出判断的基础被适当记录的情况下才能作出会计职业判断。

应对下列内容进行书面记录：

- 交易概况。
- 已考虑的相关会计文献。
- 作出的最终判断/决策。
- 当时时点获知的信息。
- 作出决策的时间。
- 已考虑的备选方法，选择的最终解决方法以及放弃其他备选方法的原因。
- 决策中的不确定性。
- 所作判断对假设或交易情形变化的敏感性。

- 作出决策时遵循的过程：
 - 使用并信赖的信息来源
 - 进行的讨论及与谁讨论
 - 决策制定者及决策日期。
- 决策的审批过程——谁审批及何时审批。
- 是否要求重新评估作出的判断，如是，重新评估的日期。
- 决策制定过程中的缺陷，例如，决策是否受制于时间压力，或不能获取特定专家的建议。
- 按照国际会计准则第1号（第122段和第125段）的要求，披露财务报表中的关键判断、重大判断或重要判断。

（二）审计师——评估和质疑财务报告编制者作出的判断

原则1——信息的收集和分析

只有收集并分析了所有相关和可确定的信息，才能作出审计职业判断。

阅读所有相关记录，包括合同、协议和往来信函等。

适当或必要时，从其他来源获取额外的信息。

了解客户作出判断的程序，包括评估作出判断人员的胜任能力、是否有适当的复核/审批过程以及这些程序是否得到遵循。

评估财务报表中存在的重大错报风险。

了解/分析交易的目的、法律条款和经济实质：

- 复核并质疑交易导致的预期现金流量，及其对客户现金状况的影响。
- 考虑各方参与交易的原因，以了解交易的实质/商业现实。
- 识别其他方交易，考虑其是否为关联方。
- 识别是否存在确定交易的经济实质时需要考虑的相关交易。
- 一旦交易完成，复核并质疑其对客户资产、负债及经营能力的预期影响。
- 评估客户编制的风险与报酬分析。确认在各个交易方案中，谁承担风险，谁获得收益。

原则2——对会计和审计指南的评估

只有根据适用的会计框架、会计准则、其他相关文献以及适当的审计准则和指南，才能作出审计职业判断。

考虑是否存在涉及该交易的现行准则，以及要求作出判断的程度。

识别并审查其他相关会计文献。

识别并审查相关审计准则和指南。

考虑针对该交易的预期/常用会计方法是什么。

如果识别出与交易相关的任何利益冲突或偏见，应当指出相关道德指南和准则。

原则3——评估并质疑客户判断的过程

只有实施了适当的应循程序评估并质疑客户的判断，才能

作出审计职业判断。

考虑交易的不确定性及其可能结果区间，并与客户的评估相比较。

复核客户对备选会计处理方法的评估，及其放弃备选方法的原因。

评价客户作出的重要假设是否合理。

评估客户采用的会计处理方法。如果现行准则涉及该交易，客户采用的会计处理方法是否符合准则的规定？如果存在判断的要素，适当时，参阅国际会计准则第8号（第10-12段），并在评估客户采用的会计处理方法时考虑下列事项：

- 得出的财务信息是否相关、可靠？是否对交易进行了公允反映？
- 是否与相关会计框架下类似交易的会计处理一致？
- 是否与概念框架中关于对资产、负债、收益和费用进行界定、确认和计量的一般原则一致？
- 是否与权威会计文献一致？
- 是否与国内外一般公认的会计实务处理方法一致？
- 是否与可接受的行业实务处理方法一致？
- 是否与拥有类似概念框架的其他准则制定团体发布的公告一致？
- 是否存在任何迹象与客户采用的会计处理方法相悖？

回顾和复核整体情况——考虑与其他判断的相互作用和累积影响。客户作出的单一判断可能单独看起来是合理的，但累

积起来可能导致更高的错报风险。

与客户讨论——适当运用职业怀疑和质疑。

向会计师事务所内部或外部（必要时）的专家寻求适当建议。

识别客户的所有利益冲突或偏见，确保判断的客观性。如果存在可能的利益冲突或偏见，保持更大程度的职业怀疑，重新评估上述考虑事项。

知悉来自客户或会计师事务所的所有不当压力，保持客观性。

就适当会计处理作出自己的判断。

评估客户对会计处理作出的判断是否与审计师自己的判断类似，或在可接受的限度内。如果不是，与客户进行讨论，并考虑对审计工作及审计报告的影响（参阅适用的国际审计准则）。

在做出建议时，考虑是否愿意为此防范可能产生的声誉风险。

适当时，确保关键判断的审批程序已得到遵循，以保证重大判断得到核准。

检查由此形成的会计处理和分录，确保其合情合理。

检查由此形成的附注披露。

识别要求对判断进行重新评估的时间点，例如，期末或最初合同中规定的时间点。

原则4——对判断的记录

只有在对审计职业判断以及对财务报告编制者的判断所作的评估和质疑进行适当记录的情况下才能作出审计职业判断。

国际审计准则第230号（第8（c）段）要求记录审计过程中出现的重要事项、得出的结论以及在得出结论过程中作出的重要职业判断。

记录所有已复核的关键信息、获取的支持性证据以及已执行的工作。

将与重要判断相关的客户表格复印件存入审计档案。确保审计档案中也包含了对判断进行评估和质疑的审计证据。这应当包括：

- 如何及由谁作出审计判断。
- 客户和审计师作出判断的依据。
- 考虑的备选方案及与审计判断相关的所有不确定性。
- 会计师事务所内部对审计判断进行咨询及批准的证据。
- 将事实和数字与相关文件或外部信息进行验证的证据。
- 与客户就会计处理进行的讨论。
- 与会计处理相关的意见分歧对审计报告的影响。
- 是否要求重新评估作出判断，如是，重新评估的日期。
- 评估客户在作出判断的过程中面临的缺陷或困难，以及如何克服。

审计按照国际会计准则第1号（第122段和第125段）的要求，对财务报表中关键判断、重大判断或重要判断作出的披露。

（三）审计委员会——考虑、复核财务报告编制者作出的判断并得出结论

原则1——创造正确的环境以有效地复核和质疑判断

只有在审计委员会会议上清楚地摆明了事实、由正确的人员参会，有足够的时间进行充分辩论，并且委员会的文化有助于辩论和质疑时，才能作出职业判断。

确保委员会创造了正确的环境，使职业判断得以有效得复核和质疑。

委员会应当拥有适当的职权范围，使之能够质疑判断。职权范围应当包括对保持独立性和客观性的义务。

委员会应当是独立的，并且也被视为是独立的，包括任命委员会成员、管理利益冲突、避免决策制定中的偏见等。

委员会应当在评估和质疑判断方面保持客观性。

委员会会议安排应当确保留出适当的时间来复核判断。

只有当用于记录判断的文档质量较高，且可在会议前获得以有充分时间考虑时，才能有效地质疑判断。

委员会成员之间相互尊重和信任，如果想要进行适当的辩论，则执行董事和审计师是必要的。

应当使审计师有机会在执行董事不在场的情况下与审计委员会见面。

在选择审计委员会成员时，应当对其会员资格进行平衡，确保审计委员会具备各种适当的技能以及必要层级的财务专长。

原则2——复核财务报告编制者和审计师的工作底稿

只有在实施了适当的应循程序以评估并且建设性地质疑财务报告编制者的判断以及审计师对判断的分析之后，才能作出职业判断。

提交给审计委员会的工作底稿是否列出了决策过程？

工作底稿是否充分、恰当地列出了作出判断的理由？

工作底稿是否列明了可能结果的范围，并说明了为何推荐某一结果？

会计处理是否符合相关会计准则的规定并与公认的行业惯例一致？如果不符合规定或不一致，进一步关注其原因并考虑是否适当。

财务报告编制者和审计师是否正确考虑了所有可获得的信息？

是否有证据表明审计师已经运用了充分的职业怀疑和质疑？

审计师是否认为判断是合理的？如果不这样认为，观点之间的分歧必须是清晰的，以使审计委员会能够就如何解决分歧作出决策。审计委员会应意识到审计师可能面临的任何不当压力。

原则3——作出决策

只有当审计委员会基于其可获得的事实和收到的反馈对判断进行评估并得出结论之后，才能作出职业判断。

审计委员会应当基于财务报告编制者和审计师提交的事实

来对判断作出评估。

在适当考虑了所有事实，并对财务报告编制者和审计师进行质疑后，审计委员会需要对判断以及拟采取的会计处理方法得出结论，或者接受，或者修改，或者拒绝。

审计委员会应当考虑与判断相关的财务报表披露的明晰性和完整性。

审计委员会应当确保其作出决策的要点在会议记要中得以适当记录。

（四）监管部门——评估作出的判断

在不同的司法管辖区，监管部门对会计判断和审计判断进行评估的程度会有不同，因此，本指南可能并非在所有情形下都适用。

原则1——对财务报表的复核

只有当财务报表或其他文件对判断进行了适当披露的情况下，才能作出会计职业判断。

是否按照国际会计准则第1号（第122段和第125段）的要求，在财务报表中对关键判断、重大判断或重要判断进行了披露？

会计处理是否符合现行准则的要求，或看上去是合理的？

相关披露是否符合现行准则的要求，或看上去是合理的？

财务报告编制者对会计准则遵循情况的记录是什么？

对于特定会计处理，监管部门之前是否曾经有过其他方法？如有，假定事实并未发生变化，该项会计处理是否符合较

早的指南或监管部门的预先许可？

是否有必要联系财务报告编制者和审计师，获取相关说明或与决策相关的记录？

原则2——对财务报表编制者和审计师记录的复核

只有在会计和审计判断得到适当记录的情况下才能作出会计职业判断。

是否遵循了适当的职业判断框架？

是否存在与下列事项相关的证据：

- 作出决策或对决策进行审计的过程？
- 财务报告编制者/审计师理解交易？
- 已考虑财务报表编制日/签署日的所有事实和情形？

是否已正确、完整地列示作出判断的原因？

如果现行准则并未涉及如何对该交易进行会计处理，考虑遵循的程序是否适当：

- 是否提及国际会计准则第8号（第10-12段），以便得出的信息相关、可靠，对交易进行了公允反映？
- 是否考虑相关会计框架下对类似交易的处理？
- 是否提及概念框架中关于对资产、负债、收益和费用进行界定、确认和计量的一般原则？
- 是否提及可获得的权威性会计文献？
- 是否与国内外一般公认的会计实务处理一致？
- 是否与可接受的行业实务处理一致？
- 如必要，是否已考虑拥有类似概念框架的其他准则制定

团体发布的公告？

对于特定会计处理，监管部门之前是否曾经有过其他方法？如有，假定事实并未发生变化，该项会计处理是否符合较早的指南或监管部门的预先许可？

是否充分考虑了决策时的不确定性、可能结果区间及其发生的可能性？

期后事项是否表明作出的判断是不适当的？如是，根据决策时获得的事实，决策者应当在何种程度上对这些资产负债表日后事项作出预见？

财务报告编制者和审计师是否已正确考虑决策时可获得的所有信息？他们作出的判断在当时的情形下是否合理？

是否有证据表明拥有适当经验和资历的人员作出或批准了决策？

是否有证据表明审计师已保持充分的职业怀疑和质疑态度？

是否存在本土或文化因素影响所作判断的质量？

原则3——决策

只有以作出判断的时点所能够获取的事实和情况为基础，才能作出会计职业判断。

考虑上述因素后，评估对判断的信赖程度。

依据作出判断时可获得的事实和情形，就判断的可接受性形成决策。

四、对准则制定机构的建议

财务报告应当以原则导向准则为基础，这些准则提供了职业判断的空间。

- 应当有一个清晰的结构层次，这一结构包括全局性的概念、反映这些概念的原则以及使准则可行所必需的最低限度的额外指南。
- 准则应当包含与概念框架相一致的原则，以及在实务中如何运用这些原则的不可或缺的额外指南。
- 原则应当优先于与之相矛盾的指南/规则。
- 如有可能，在会计准则中应当尽量避免使用防止滥用的条款，或者尽量避免规定“明确的量化界限”^①。准则的制定应当假设大部分管理层是可信赖的，并且致力于向利益相关者提供最高质量的信息。
- 指南应限于使准则具有可操作性所必需的。
- 指南不应过多或规定过于死板，否则可能会成为与概念或原则相矛盾的一套规则。
- 解释应着重于重要问题而非细节事宜。细节事宜应当交由财务报告编制者和审计师作出判断，并对其如何作出判断作清晰披露。

五、尾注

① “财务报告编制者”代指公司中为了编制财务报告而对会计事项进行判断所涉及到的所有方，包括财务会计师、财务总监、首席财务官、财务主管等。审计委员会负责对全体董事会提出建议，在本框架中另行考虑。

② ICAS于2016年5月针对那些对公司报告感兴趣的会员进行了一次调查，调查显示，95%的受访者认为职业判断框架是有用的。进一步的详细信息，请联系 accountingandauditing@icas.com。

③ 关于职业判断框架的定义，请参见《中国会计改革：迈向原则导向的全球准则》（ICAS，2010，第13页），该文件可通过 icas.com 获取。关于ICAS与原则导向准则相关的更多讨论，请参见《原则而非规则：关于判断的问题》（ICAS，2006），该文件可通过 icas.com 获取。

④ 《原则而非规则：关于判断的问题》（ICAS，2006）以及《中国会计改革：迈向原则导向的全球准则》（ICAS，2010）都可通过 icas.com 获取。

⑤ 《道德决策框架》（ICAS，2015）——可通过 icas.com 获取。

⑥ ICAS发布了一系列关于道德困境的案例研究。以下内容可通过 icas.com 获取：

——《你现在应该怎么办？——特许会计师遇到的道德问题》，Molyneaux, D., ICAS, 2008;

——《灰色地带：道德困境》，ICAS, 2009;

——《灰色地带：董事困境》，Brennan, N., ICAS, 2016。

⑦ 《财务报表审计中的职业怀疑》（IFAC，2012，第1页和第3页）。

⑧ 《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条第1项，见IFAC《国际质量控制、审计、审阅、其他鉴证和相关服务手册》（2015年版或当前版本）。

⑨ 《财务报表审计中的职业怀疑》（IFAC，2012，第1页和第4页）。

⑩ 在本框架中，“监管部门”专门负责复核组织的财务报表和审计师执行的工作，如英国为公众利益实体设立的财务报告委员会。监管部门的安排因不同领域和不同司法管辖区而异。也存在一些其他监管部门负责制定要求组织遵守的政策和法规框架。这些政策和法规需要纳入组织的内部控制框架，以确保组织能够遵守监管部门制定的相关规则。

⑪ 根据《原则而非规则：关于判断的问题》（ICAS，2006）第10页的解释，关于“明确的量化界限”，举例来说，准则中用固定的百分比来代替对一个问题更加深入的评估，从而剥夺了任何判断的要素。

六、附录——致谢

本框架的第二版由ICAS经济政策和公共部门委员会的成员主导。ICAS希望特别感谢经济政策工作组的以下成员，是他们增加了与审计委员会判断相关的部分：

Alan Ferguson，Johnson Matthey PLC、Croda International PLC、The Weir Group PLC、Marshall Motors Holdings等公司的非执行董事和审计委员会主席；他同时还担任Johnson Matthey

和Marshall Motors的高级独立董事。

Alan Dunsmore， Severfield PLC财务总监。

Colin Gibson， 德勤会计师事务所（有限责任合伙）合伙人。

Michelle Crickett， 苏格兰特许会计师协会研发总监。

Alice Telfer， 苏格兰特许会计师协会商业政策和公共部门助理总监。

ICAS还要感谢ICAS审计与鉴证，以及公司报告委员会成员，他们对第二版进行了审查和评价。最后，ICAS感谢原职业判断框架工作组的成员，他们在2012年起草了本框架的第一版。他们是：

Hugh Shields， 国际会计准则理事会执行技术总监、苏格兰特许会计师协会公司报告委员会主席（2012）。

Professor Christine Helliard， 南澳大利亚商业大学商学院教授。

David Wood， 苏格兰特许会计师协会技术政策与实务支持部门执行总监。

Michelle Crickett， 苏格兰特许会计师协会研发总监

最后特别应当指出的是，所有参与本框架的成员都只代表其个人，不代表他们工作的组织。

（本文由天津财经大学博士研究生乔鹏程翻译，中国注册会计师协会专业标准与技术指导部赵际喆审校。陈毓圭、蔡晓峰审定）

未经中国注册会计师协会许可，任何单位或个人不得将本资料用于商业目的。作其他目的引用时，请予注明。
网址：<http://www.cicpa.org.cn>
责任编辑：研究发展部

地址：北京市海淀区西四环中路
16号院2号楼
邮政编码：100039
电子邮箱：yjzl@cicpa.org.cn
