谈提高我国注册会计师职业判断能力

董丽英　白志平

(河北经贸大学　石家庄　050091　河北省财政厅　石家庄　050021)

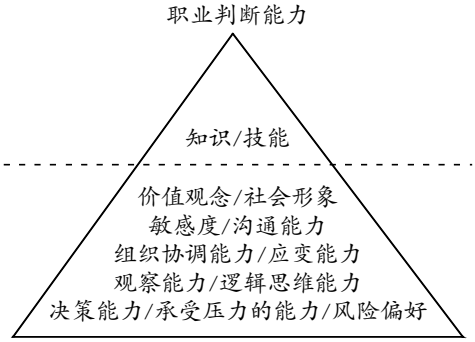
【摘要】注册会计师的职业判断能力直接影响审计意见的质量。本文分析了影响注册会计师职业判断能力的因素,并提出了提高我国注册会计师职业判断能力的建议。

【关键词】注册会计师　职业判断能力　会计信息

随着我国资本市场的顺利发展以及跨国公司的大量涌现,对会计信息可靠性提供合理保证的审计意见成为人们关注的焦点。高质量的审计意见来自注册会计师正确的职业判断,注册会计师的职业判断能力越强,审计意见的质量越高,研究我国注册会计师的职业判断能力具有重要的现实意义。

一、注册会计师职业判断能力的影响因素分析

由于注册会计师职业判断的对象主要是会计信息及其他业务活动,而会计信息的形成又带有许多会计人员的职业判断和会计估计的成分,要对这些模糊的信息做出正确的职业判断,就需要注册会计师具备较强的职业判断能力。一个审计小组的职业判断能力受多种因素的影响,用能力素质模型表示如下图:



审计小组的职业判断能力素质模型

在影响一个审计小组职业判断能力的因素中,既有显性影响因素,如知识和技能等,也有隐性影响因素,如价值观、社会形象、敏感度、沟通能力、组织协调能力、应变力、观察能力、逻辑思维能力、决策能力、承受压力的能力和风险偏好等。显性影响因素露于水面之上,容易识别,这完全可以从注册会计师资格考试的考试科目中得到印证。隐性影响因素隐于水面之下,很难直接观察到,而这些因素正是衡量一个审计小组职业判断能力的决定性因素。

在价值观念和社会形象方面,审计小组要清楚地认识到注册会计师行业肩负着社会责任。在敏感度和沟通能力方面,要求审计小组对自身在与潜在客户、现实客户交换信息、交流看法过程中可能遇到的问题能够敏感地捕捉。在组织协调能力和应变力方面,审计小组执行鉴证业务时面对新问题、新情况要能够积极采取应对措施,及时将它们处理好。在观察能力和逻辑思维能力方面,要求审计小组能够发现被审计单位存在的异常现象,并将其和其他信息结合在一起考虑。在决策能力、风险偏好方面,要求审计小组能够在有限的时间内做出与承担的风险水平相适宜的决策。

上述能力素质模型清楚地表明,一个审计小组的职业判断能力取决于多种因素的共同作用,审计小组的综合素质才是提升职业判断能力的根本基础。

二、提高我国注册会计师职业判断能力的建议

在公民监督意识逐渐增强、资本市场迅速发展的今天,社会经济信息的重要性日益凸现。大众投资者不再完全依靠自身的能力获取有关信息,而是更多地依靠财经报道、注册会计师出具的审计报告等来获取。因此,如何提高注册会计师的职业判断能力,提高审计意见的质量,是大众投资者最为关心的内容。

1. 完善知识结构,提高专业技能。审计小组成员专业结构的合理配置,有助于其所属会计师事务所的可持续发展。因为会计师事务所的业务质量并不完全取决于会计师事务所从业人员的主观努力,还深受委托单位的内部控制及信用状况等客观因素的影响。笔者曾以 2007 年底百家会计师事务所从业人员的平均数为基础,计算分析专业结构占从业人员的百分比,分析结果如下:注册会计师占从业人员总数的百分比,国际所为 11%,国内所为 44%。这在一定程度上反映出国内所从业人员的专业知识结构单一,在企业经营环境日益复杂多变的情况下,增加了审计风险,而且由于受专业限制,其所能提供的服务有限,导致国内所的年收入远远低于国际所。因此,会计师事务所应当根据自身的发展战略和专业发展目标,制定实施科学、合理的专业人才结构规划,注重人力资源的合理配置和战略储备,保证会计师事务所专业队伍始终保持良好的职业素质和专业胜任能力。会计师事务所可以制订相关的制度措施,鼓励中青年从业人员攻读与专业相关的学士、硕士学位,以调整现有从业人员的专业结构。对在职

攻读学位的人员,会计师事务所给予政策和待遇方面的优惠。同时有计划地选派骨干人员到北京大学、清华大学、厦门大学、中央财经大学等国内重点大学进修非相关专业课程,交流实务中遇到的难题,以补充新知识、拓宽视野。通过 3 年到 5 年的努力,事务所从业人员的专业结构将趋于合理。可见,不断加强学习和积累实践经验是提高注册会计师职业判断能力的重要途径,注册会计师的职业判断是建立在一定的专业知识和既有经验之上的,无论是知识结构还是个人经验的积累,总是需要经过一段相当长的时间,建立能够留住从业人员的管理制度对完善审计小组的知识结构、提高专业技能尤为重要。只有不断地加强学习,注册会计师才能不断地提升自己的专业技能,增强对事物的认识和辨别能力,为最终形成高质量的审计意见打下坚实的基础。

2. 强化职业道德建设。为了加强注册会计师行业的诚信建设,规范注册会计师职业道德行为,中国注册会计师协会制定了《中国注册会计师职业道德规范指导意见》(以下简称"《指导意见》")。《指导意见》要求,各地注册会计师协会应当将会计师事务所、注册会计师是否遵守《指导意见》,作为业务检查的一项重要内容,并且在《指导意见》第七条中明确规定注册会计师执行鉴证业务时应当保持实质上和形式上的独立,不得因任何利害关系影响其客观、公正的立场,并就可能影响独立性的经济利益、自我评价、关联关系和外界压力等因素在《指导意见》的第八条中给予了明确的表述。由此我们不难看出,中注协强化了注册会计师职业道德建设的力度。然而,注册会计师行业对外提供的是受托鉴证业务和相关服务业务,有无客户委托决定着会计师事务所的生存。目前,我国资本市场的上市公司数量有限,而有证券业务审计资格的会计师事务所数量较多,争抢客户的现象时有发生,导致有的会计师事务所的个别审计业务不符合《中国注册会计师执业准则》的要求。例如,中注协自 2004 年开始实施会计师事务所执业质量检查制度,对全国 6 000 多家事务所进行了执业质量检查。截至 2008 年,共检查出存在严重问题的事务所 137 家和注册会计师 243 名,并给予了公开谴责;对 435 家事务所和 623 名注册会计师进行了行业内通报批评。检查结果显示,有的会计师事务所没有按照《中国注册会计师执业准则》的要求,建立健全质量控制制度,修订完善审计操作规程;也有少数会计师事务所的个别审计业务,存在没有实施必要审计程序或审计程序实施严重不到位,没有获取充分、适当的审计证据,审计结论不恰当等问题,业务质量控制存在系统风险。

鉴于质量检查中查出的问题和职业道德建设的状况,中注协、会计师事务所应当分别采取适当措施来强化职业道德建设。中注协可以通过进一步完善现行《指导意见》的具体内容,比如增加处罚会计师事务所、注册会计师违反《指导意见》行为的内容,在原有行业自律性惩戒(强制培训、谈话提醒、公开谴责、通报批评、限期整改等)的基础上,增加注销执业资格,5 年内不得从事注册会计师行业工作等内容。会计师事务所可以通过加强内部治理、完善激励约束机制来提高从业人员的职业道德,比如,在设立董事会、监事会的基础上,进一步设立薪酬委员会、质量控制委员会。薪酬考核委员会负责评估合伙人、部门经理、员工的绩效,制定合伙人、部门经理、员工的薪酬计划,制定利润分配等收益计划。会计师事务所的利润分配是衡量薪酬委员会是否有效的重要标准,它在发挥激励作用方面具有更直接的效果。建立以绩效考核结果为基础的利润分配制度有利于从业人员的稳定性和职业判断能力的提升。质量控制委员会对每个合伙人和每个项目的质量实施独立控制,以避免因个人独断行为而产生职业判断严重偏差。

3. 注重综合能力的培养和提高。随着企业经营环境的不断变化,需要注册会计师进行职业判断和估计的地方日益增加,企业管理层进行财务舞弊的动机和压力也日益增大,这些变化导致审计行业的风险日益增加。风险导向审计作为审计模式发展的新生阶段,它立足于对审计风险进行系统的分析和评价,根据评价结果制定计划,并结合被审计单位的实际情况实施相应的审计程序。它要求注册会计师不仅要对被审计单位的内部控制进行控制测试,而且还要对产生重大错报风险的各个环节进行评估,用以确定注册会计师实施实质性程序的重点和范围,以及获取审计证据的程序和性质。在评估重大错报风险的过程中,就涉及大量的职业判断。为此,注册会计师必须本着合理的职业怀疑态度谨慎作出每一次判断。被审计单位复杂的经营环境和经济业务均要求注册会计师具有敏锐的观察能力、严密的逻辑思维能力、良好的组织协调能力和沟通能力等。2009 年注册会计师职业资格考试科目改为"6+1"模式,6 科考试科目为会计、审计、财务成本管理、经济法、税法、公司战略与风险管理(新增科目),并在有关科目中相应增加了考生应当具备的包括企业、政府及非营利组织的组织、筹划、管理及其运营环境的知识。修改后的考试科目对注册会计师综合能力的培养有很好的作用。

另外,对职业判断中可能产生的错误进行控制也需要注册会计师的综合能力。就一个审计小组而言,审计小组中每一个人的智慧一般不会超过多个人的智慧,且多个人掌握的信息也比一个人掌握得多,因此,为了控制审计风险可以采取群体决策方法。在采用群体决策方法时,需要注意两点:一是运用头脑风暴法允许每一个成员在信息的获取、信息加工和单独判断中具有独立性;二是运用共同研讨法从审计小组中精心挑选具有不同个性和专长的人组成最终决策组,沟通和交流信息,最终确定审计意见。运用群体决策方法能够较充分地发挥审计小组成员的综合能力,有利于确保审计意见的质量。

【注】 本文系河北省科技厅 2009 年度科学技术研究与发展指导计划项目(项目编号:09457281D)和 2009 年度河北省财政科研课题的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 张其镇.论 CPA 职业判断质量的改善措施.企业经济,2007;11

2. 张继勋,刘成立,杨明增.中国审计判断质量的实验研究.南开管理评论,2006;6

3. 汤胜. 注册会计师的职业判断问题研究. 生产力研究,2008;2