



审计职业判断与行业审计专长

中国人民大学 朱小平(博士生导师) 王开秀

【摘要】 本文从审计方法的发展过程和风险导向审计模式下的审计过程两个角度研究职业判断在审计中的普遍性和行业审计专长在职业判断中的作用。

【关键词】 行业审计专长 职业判断 审计方法 审计过程

注册会计师审计是基于责任方认定的鉴证业务,是对责任方认定的再认定,再认定的过程就是一种职业判断的过程。独立性是注册会计师审计的灵魂,能够保证注册会计师对财务报表的合法性和公允性做出客观、公正的判断。审计准则是执行审计业务的准绳,注册会计师应当在审计准则的框架内执行审计业务。从某种程度上说,审计准则是注册会计师行业所做出的集体职业判断,是经过业界长期实践证明的合理有效的具体审计业务处理思路和方法,并作为一种规则固定下来。但是审计准则不可能涵盖审计过程中发生的所有情况,为了实现审计目标,注册会计师必须针对各种具体的情况做出高质量的职业判断。由此可以看出,独立性能够保证注册会计师做出客观、公正的职业判断,而审计准则是业界公认的职业判断标准,对于审计准则未涉及的情况,注册会计师还应当在审计准则的框架内根据具体情况做出职业判断。

一、从审计方法发展过程的视角分析职业判断与行业审计专长

从注册会计师审计产生到现在,审计环境发生了巨大的变化。审计环境的变化导致了审计目标的变化,审计目标由最初的查错防弊发展到当今的对财务报表的合法性、公允性发表审计意见。注册会计师为了实现审计目标,会根据审计环境的变化调整审计方法。审计方法从最初的账项基础审计发展到制度基础审计再到当今的风险导向审计,在发展过程中其中最显著的特征就是对职业判断的要求越来越高,行业审计专长在审计职业判断中越来越重要。

1. 账项基础审计阶段。在账项基础审计阶段,企业的组织结构简单、经营业务性质单一,会计师事务所作为独立的第三方对企业的会计核算和资产的安全和完整进行检查,故此阶段的审计目标就是查错防弊,保护企业资产的安全和完整。企业的业务较少,这使详细审计成为可能,注册会计师将大部分精力放在对会计凭证和账簿的审查上,所以账项基础审计阶段又称为详细审计阶段。如果说此阶段需要职业判断的话,那么这种职业判断也仅仅局限于会计核算领域,即注册会计师只需要掌握充分的会计知识和良好的查账技术,而不需要了解被审计单位的经营状况和所处行业情况。不论是什么行业的被审计单位,只要提供了足够的会计资料,注册会计师都

可以按照会计核算的要求对其进行验证。

2. 制度基础审计阶段。由于企业规模的日益扩大,经济活动和交易事项的内容日益复杂,注册会计师的审计工作量迅速增大,使得详细审计难以实施。伴随着企业管理制度的发展,注册会计师逐渐认识到设计合理并且执行有效的内部控制制度能够有效、及时地防止、发现并纠正重大错误和舞弊,从而产生了一种将内部控制和抽样技术相结合的新的审计方法——制度基础审计。此时的审计目标已经发展成为对财务报表的合法性和公允性发表审计意见,查错防弊已转为次要目标,审计方法主要为抽样审计。

可以看出,这个阶段的职业判断已经不再局限于审计领域,而是扩展到了与内部控制相关的管理领域,并且建立在内部控制基础上的抽样审计方法的使用使获得的审计证据大都是说服力而非结论性的,这也使得职业判断在审计过程中的应用越来越广泛。

制度基础审计方法是将审计学与管理学结合在一起的一种新审计方法,在这种方法的指导下,注册会计师仅仅掌握审计和会计知识已经不能满足具体审计业务的需要,他们必须了解被审计单位的生产经营过程以及被审计单位所处行业的管理惯例、会计制度。也就是说,制度基础审计要求注册会计师不仅要掌握审计和会计知识,而且要掌握一定的管理学知识;不仅要了解被审计单位的生产经营过程,而且要了解与生产经营相关的行业知识。行业审计专长在提高审计的效率和效果方面的作用在此阶段已经初露端倪,因为同一个行业内的企业的生产经营过程大体相似,行业审计专长有助于注册会计师迅速发现内部控制的缺陷并采取有针对性的审计策略。但此时行业审计经验的积累还是一种相对静态的、被动的过程,注册会计师长时间地审计同一行业的企业仅是为了熟悉内部控制的流程、关键点,迅速识别内部控制的缺陷,而不是为了了解被审计单位的经营状况。这虽然不利于审计效果的提高,但是在某种程度上可以提高审计的效率。

3. 风险导向审计阶段。风险导向审计是在制度基础审计的基础上发展起来的,是对制度基础审计的扬弃。在进行风险导向审计时不但要关注被审计单位的内部控制情况,还要关注被审计单位的经营目标、战略、经营风险等其他一些与财务

报表相关的被审计单位及其环境的情况,不仅要关注被审计单位的内部情况,而且要关注被审计单位所处行业的情况,因为这些信息都会在被审计单位的财务报表中得到反映,都可能会引起重大错报的发生,这就是风险导向审计所反映的一种系统的思想。

如果说对内部控制的评价还存在一定的规律的话,那么了解被审计单位及其环境就是一种纯粹的职业判断了,从而风险导向审计下的职业判断应用范围较之制度基础审计又有了进一步的扩大,包括了解内部控制的过程、了解除内部控制以外的被审计单位及其环境的过程等。此时行业审计经验的积累是一种动态的、主动的过程,注册会计师需要通过长期的行业审计实践对被审计单位所处的行业有一个整体的把握,从而建立起行业环境、被审计单位的经营风险及财务报表重大错报风险之间的动态关系。无论是初次审计还是连续审计,都必须把每一次具体的审计业务看做是一个个性化的案例,利用可获得的最新的信息去识别重大错报风险。在进行风险导向审计时缺乏行业审计经验将使审计效率和效果大打折扣,甚至导致无法执行审计业务。

通过以上分析可知,在账项基础审计模式下,注册会计师采用的审计方法是对账目逐笔进行审计,审计证据容易获得且多是结论性的,所以职业判断的应用较少。注册会计师只需掌握审计和会计知识就能满足审计的需要,行业审计专长在职业判断中基本没有发挥作用。

制度基础审计是将内部控制和抽样审计相结合的一种方法,获得的审计证据多是说服性的。职业判断不仅应用于审计过程,还应用于了解内部控制的过程,这就要求注册会计师除了掌握审计和会计知识以外,还要掌握与内部控制相关的管理方面的知识。由于对注册会计师知识结构要求的提高,行业审计专长在职业判断中起到了一定的作用,其可以提高职业判断的效率,但是对职业判断质量的提高不是很明显。

风险导向审计要求注册会计师不断了解被审计单位及其环境,也就是说,在审计过程中的每一步都要考虑被审计单位及其环境对审计的影响,职业判断贯穿于审计过程的始终。由于审计时必须把被审计单位置于更广泛的行业环境中,所以要求注册会计师具有复合性知识结构,此时的行业审计专长无论是对于提高职业判断效率还是对于提高职业判断效果都是至关重要的。

综上所述,随着审计方法的发展,职业判断在审计中的应用范围越来越广,范围的扩大使注册会计师的知识结构必须由单一趋向于复合,行业审计经验的积累有助于复合性知识结构的形成,从而行业审计专长在职业判断中的作用越来越突出。

二、从审计过程的角度分析职业判断与行业审计专长

审计方法已从早期的账项基础审计发展到今天的风险导向审计,在风险导向审计模式下,审计过程大致可分为五个阶段:接受业务委托、计划审计工作、实施风险评估、实施控制测试和实质性测试、完成审计工作和出具审计报告。下面分析各阶段中需做出职业判断的关键点及行业审计专长在职业判断

中的作用。

1. 接受业务委托阶段。接受业务委托阶段需做出的关键职业判断就是决定是否接受委托或保持具体审计业务,要做出这项决策就必须知彼知己。知彼就是要初步了解审计业务环境,包括被审计单位的业务性质、经营规模、组织结构、经营情况和经营风险以及财务会计机构及工作组织等。知己就是在了解审计业务环境的基础上评价会计师事务所的独立性和专业胜任能力,因此以往的行业审计经验就在此阶段起到了重要的作用。

2. 计划审计工作阶段。计划审计工作阶段的重要工作就是制订总体审计策略和具体审计计划。总体审计策略应能恰当地反映审计的范围、时间和方向,它指导具体审计计划的制订,具体审计计划是总体审计策略的延伸。制订总体审计策略是计划审计工作阶段的重中之重,为了制订切实可行的总体审计策略而必须做出的两项关键决策为:确定重要性水平和可接受的审计风险水平。

《中国注册会计师审计准则第1221号——重要性》明确规定,注册会计师应当运用职业判断确定重要性。注册会计师应当从报表使用者的角度出发,根据被审计单位面临的环境并综合考虑其他因素,合理确定重要性水平。不同的注册会计师在确定同一被审计单位财务报表层次的重要性水平时得出的结果可能不同,这一点充分反映了职业判断的主观性特征。

在确定财务报表层次的重要性水平时,首先要选择一个恰当的基准,然后再选用适当的比率乘上该基准。在确定基准和比率时注册会计师应当考虑:是否存在被审计单位财务报表的使用者特别关注的报表项目;被审计单位的性质及所处的行业;被审计单位的规模、所有权性质及融资方式。对上述因素的考虑离不开行业审计经验,所以在重要性水平的确定过程中行业审计专长起着重要的作用。确定可接受的审计风险水平时,主要应考虑会计师事务所对审计风险的态度、审计失败对会计师事务所可能造成的损失等因素。而关于审计失败对会计师事务所可能造成的损失判断主要取决于审计报告的目的和使用者的范围,这也离不开行业审计经验。

3. 实施风险评估阶段。风险评估是风险导向审计模式下的核心程序。风险评估的目的是评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险。风险评估程序就是通过了解被审计单位及其环境情况评估重大错报风险,其完全依赖于注册会计师的职业判断,而判断的做出是建立在注册会计师的相关行业审计经验的基础之上的。对于同样的被审计单位及其环境情况,行业审计经验丰富的注册会计师能够迅速把握关键信息,通过关键信息评估重大错报风险。风险评估程序之所以是核心程序,是因为风险评估结果是以后各阶段实施审计程序的基础,如果这个阶段产生了错误的职业判断,则以后各阶段的审计工作都可能会在错误的指引下得出错误的结果。从而我们可以看出职业判断在整个审计过程中的重要地位以及行业审计专长在职业判断中的重要作用。

4. 实施控制测试和实质性测试阶段。实施控制测试和实质性测试是应对重大错报风险的必要程序,职业判断贯穿于

这个阶段的始终。《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险实施的程序》规定,注册会计师应当针对评估的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施,并针对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序,将审计风险降至可接受的水平。在确定总体应对措施以及进一步审计程序的性质、时间和范围时,注册会计师应当运用职业判断。

总体应对措施是针对财务报表层次的重大错报风险所提出的。由于财务报表层次的重大错报风险影响多项认定,所以总体应对措施是根据行业审计经验制订的,其实施的主体也必须是具有行业审计专长的注册会计师。针对认定层次重大错报风险拟实施进一步审计程序的总体方案包括实质性方案和综合性方案。实质性方案是指进一步审计程序以实质性测试为主,而综合性方案是指实施进一步审计程序时,将控制测试与实质性测试结合使用。由此看来,决定进一步审计程序的总体实施方案时关键是要判断是否执行控制测试,而是否执行控制测试取决于被审计单位的内部控制制度是否得到一贯、有效的执行。风险导向审计模式下对内部控制的判断不同于制度基础审计,不是仅仅关注内部控制的流程、关键点,而是将行业环境与企业的经营风险等情况结合起来考虑,以判断内部控制是否值得信赖。这种对内部控制的评价方法也同样离不开行业审计经验。

5. 完成审计工作和出具审计报告阶段。注册会计师在完成财务报表所有循环的进一步审计程序后,还应当按照有关审计准则的规定做好审计完成阶段的工作,并根据所获取的各种证据,合理运用职业判断,形成恰当的审计意见。

形成审计意见、出具审计报告是审计的最后一个环节,是审计工作的最终结果,之前所做的一切工作都是为了保证形成正确的审计意见、出具恰当的审计报告。注册会计师应当在综合考虑所获取的审计证据和做出的审计职业判断的基础上,确定是否对被审计单位财务报表整体不存在重大错报提供了合理保证。在确定具体审计意见类型时,注册会计师主要应考虑被审计单位财务报表是否合法、公允,审计工作范围是否受到限制。无保留审计意见适用的情况为被审计单位财务报表合法、公允且审计范围未受到限制;保留意见适用的情况为被审计单位财务报表不合法、不公允或因审计范围受到限制而不能获取充分、适当的审计证据,但是虽然影响重大却不至于发表否定或无法表示意见;否定意见适用的情况为被审计单位财务报表不合法、不公允,造成重大影响,财务报表存在的重大错报会误导使用者;无法表示意见适用的情况为审计范围受到限制,可能产生的影响非常重大和广泛,不能获取充分、适当的审计证据,以至于无法对财务报表发表审计意见。

由以上分析可以看出具体审计意见之间的差异,例如,保留意见与无法表示意见的区别在于:保留意见适用的情况为审计范围受到限制,但是虽然影响重大却不至于发表否定或无法表示意见;无法表示意见适用的情况为审计范围受到限制,可能产生的影响非常重大和广泛,但对于“影响重大却不至于发表否定或无法表示意见”与“审计范围受到限制,可能

产生的影响非常重大和广泛”之间的差异,审计准则并没有规定具体可操作的标准,且由于行业之间的差异,被审计单位之间的差异、报表使用者范围的不同、报表的用途不同等原因致使规定统一、可操作的具体标准较困难,所以具体审计意见的选择只能依靠注册会计师的职业判断。

通过以上分析可知,在审计过程中的每一个阶段都需要运用职业判断,并且职业判断具有连续性,上一环节的职业判断必将影响下一环节的职业判断。注册会计师做出职业判断的过程就是一种决策的过程。要想做出决策,首先要收集与决策相关的信息,这就需要了解被审计单位及其环境,对被审计单位及其环境的了解程度直接决定了职业判断的质量,这也是审计准则要求在审计的全过程都注重了解被审计单位及其环境的原因所在。注册会计师是在时间和成本的约束下执行审计业务的,而了解被审计单位及其环境是一个渐进的过程。在具体的审计业务中,注册会计师要想通过相关信息迅速了解被审计单位及其环境并准确地判断重大错报风险领域以致最终提出有针对性的应对措施,就必须要有行业审计经验,必须具备行业审计专长,否则就会忽略一些关键信息,或者是发现了问题却无法提出有针对性的措施。

综上所述,职业判断的运用贯穿于审计过程的始终,审计过程的每一个关键环节都需要做出职业判断,而要想做出高质量的职业判断,注册会计师必须要具备一定的行业审计专长。

注册会计师审计是对管理层认定的再认定,再认定的过程就是职业判断的过程,所以我们可以说审计的过程就是职业判断的过程。从控制论的角度谈,只有保证了各项审计工作的质量,才能保证审计结果的质量,所以职业判断对于保证和提高审计的质量具有重要的作用。

职业判断是注册会计师根据相关信息对不确定的事项做出的预测,其具有明显的主观性特征。虽然职业判断也受审计环境的影响,但是其主要的决定因素还是做出职业判断的主体即注册会计师的专业胜任能力,而专业胜任能力是由注册会计师的知识结构和执业经验决定的。注册会计师是审计方面的专家,所以其最初的知识结构是以会计和审计知识为主的。由于注册会计师的精力和时间是有限的,他们不可能对所有行业的审计都具备专业胜任能力,而只能专注于某个或某几个行业。通过对这些行业的长期审计不断地积累审计经验、完善知识结构,复合性知识结构和丰富的行业审计经验(行业审计专长)共同形成了专业胜任能力。所以,行业审计专长作为专业胜任能力的一个组成部分必将影响职业判断的质量。

综上所述,正是因为审计过程中普遍存在职业判断,所以才需要注册会计师具备行业审计专长,行业审计专长对于保证和提高职业判断的质量具有至关重要的作用,而职业判断的质量又决定了审计的质量,所以行业审计专长对于保证和提高审计质量具有重要的意义。

主要参考文献

1. 阿立森·萨特克利夫,保罗·埃米尔·罗伊著,王富利译. 审计中的职业判断. 北京:经济科学出版社,2005
2. 张继勋. 审计判断研究. 大连:东北财经大学出版社,2002