

加拿大特许会计师协会职业判断研究项目之一

S 审计中的职业判断 *Sen Ji Zhong De Zhi Ye Pan Duan*

[加] 阿立森·萨特克利夫

[加] 保罗－埃米尔·罗伊

执笔

王富利 译

陈毓圭 吴溪 等审校



经济科学出版社
Economic Science Press

加拿大特许会计师协会职业判断研究项目之一

审计中的职业判断

[加] 阿立森·萨特克利夫 执笔
[加] 保罗-埃米尔·罗伊

王富利 译
陈毓圭 吴溪 等审校

经济科学出版社

责任编辑：王长廷

责任校对：王肖楠

版式设计：代小卫

技术编辑：邱 天

审计中的职业判断

[加] 阿立森·萨特克利夫 执笔

[加] 保罗-埃米尔·罗伊

王富利 译

陈毓圭 吴溪 等审校

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

天宇星印刷厂印刷

德利装订厂装订

690×990 16 开 18.75 印张 260000 字

2005 年 9 月第一版 2005 年 9 月第一次印刷

ISBN 7-5058-5177-2/F·4447 定价：45.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

译校者前言

职业判断是会计审计的精髓。从本质上讲，会计和审计实务是由一系列的判断行为构成的，这是会计师和审计师被称之为“师”的原因。笔者在工作中感受到，我国会计和注册会计师事业目前所面临的诸多挑战中，一个严峻的挑战就是尽快提高我们的职业判断能力。

加拿大特许会计师协会《财务报告中的职业判断》和《审计中的职业判断》这两份研究报告，虽然分别出版于20世纪80年代末和90年代中期，距今已经有十几年了，但其中关于职业判断的本质和作用、影响职业判断的因素、如何提高职业判断的质量、职业判断与会计准则的关系等的论述，对于我们认识职业判断，增强职业判断能力，具有重要的启发和指导意义。

两份报告对职业判断的本质、作用进行了系统地阐述。

譬如，“职业判断是财务报告的精髓部分；而注册会计师行业的精髓就在于，执业需要很高程度的判断；在将一种职业区别于一门手艺或其他工作时，判断起了核心作用。”

又如，“有些实体的财务报告能被操纵，其原因部分地在于会计政策和没有正确使用的职业判断；没有任何通用的准则可以适用于所有的情况，进行职业判断是无可替

代的。经验表明，这一点往往被忽视，同时又过分要求严格遵守通用规则。”

再譬如，“职业判断是审计的精髓；财务报表审计的价值源于审计师的职业判断以及职业界作为一个集体作出的判断；不受他人意愿左右地进行职业判断，并且客观公正地发表审计结论，是这个职业每一个成员基本的立场。”

以及“审计作为一个多因素的行为过程，判断在其中起到显著的作用；审计熟练程度的关键在于对一系列不同任务和判断的协调能力，而不是在于以一种最佳的方式执行每一项任务；职业判断贯穿于从接受委托到发表意见的整个审计过程；如果审计师只是照搬规则，那么他们就不是以专业人士的身份执业，而只是机械地执行一种商业任务……”

职业判断的过程会受到诸多的主客观因素的影响，两份报告对影响职业判断的因素着力加以论述。

譬如，“……财务报告中的职业判断是在一种存在动机、约束、成本、收益、风险及其他（通常是变化的）因素的环境中进行的，而这些因素对于职业判断的过程以及人们作出判断时所处的立场具有重大影响；职业判断过程的本质和判断结果的质量都非常依赖于需要进行职业判断的具体问题的特征；财务报告中的职业判断在很大程度上是一项集体决策过程；人类的优点或者缺点都可能会影响特定的职业判断……”

再譬如“……审计师在执行良好的职业判断时会承受很大的公众压力，审计师应当时刻意识到这些压力及其可能造成的意识偏见；执业人士往往会认为与执业标准有关的职业判断最难作出；加拿大的执业标准对职业判断提出了很高的要求，之所以出现这种情况，一部分

原因在于准则中措辞的不精确和不一致，而在大部分情况下，是因为缺乏相应的指南对审计师如何运用职业判断作出指导。……”

如何提高职业判断的质量，是一项需要包括会计师、审计师以及投资者、债权人等在内的社会各方面力量共同参与的过程，两份报告对此予以了重点阐述。

譬如，“……对职业判断产生直接影响的审计师特征，包括：独立、客观和公正；知识、经验和专业技能；专业胜任能力；判断偏见；专业怀疑。所有的会计师事务所都应当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。”

又如，“判断偏见通常源于与被审计单位管理当局的关系过于密切、预算和时间压力以及个人偏好；当依据公认审计准则运用职业审慎原则时，审计师应当保持专业怀疑，但不能过度怀疑——要把握好分寸，如果审计师对每一项任务都过度地怀疑，认为每一项交易都可能存在欺诈行为，那么他将永远无法完成审计任务……”

“在他们的活动中，特别是在向监管部门、立法部门、行业团体、教育机构和其他利害关系方提交建议或同这些机构会晤的时候，职业会计团体组织应公开承认在财务报告编制过程中职业判断的必要性，以及对支持性环境的需要；我们有责任在个人和行业层次上确保财务报告中的职业判断者既客观又正直；数据的收集和分析是证明在财务报告职业判断中尽到了应有的关注义务所必需的，应当制定一项会计准则，对数据的收集、分析做出规定。”

在我们的一般印象中，准则与职业判断是风马牛不相及的，但是报告认为，准则只是另一种形式的职业判断而已。

报告指出：“……会计准则的功能是指导职业会计师

的判断，使之在任何特定的常见情形中，都能产生最高质量的计量和列报；准则试图用准则制定者的集体判断取代职业人士的个人判断；每一项会计准则都是个人意见或判断的替代品，这就是准则存在的意义；准则除了影响特许会计师的判断之外，其存在的另一原因是减少他人作出判断的风险，通过为判断设定一个底线，准则提高了判断的平均质量；准则就好像滑雪场的安全栏，虽然它们减少了刺激，却使得几乎所有的滑雪者不滑出场外，免于灾难；判断与准则之间的关系是双向的，离开了个人的判断，准则也是行不通的……”

该报告还相当超前的谈到了一些当前正在争论的热点问题。

譬如，应当制定规则导向还是原则导向会计准则的问题，报告认为：“我们主张，抵制这样的压力（制定详细规则的压力），并且，我们相信职业界能面对挑战。如果我们被证明是错的，还可以制定详细的规则并采用；但是应该注意的是，一旦我们放弃了原则而转向规则，再改变它就是不可能的了。”

再譬如，关于管理当局更换会计师事务所的问题，报告认为：“制定有关变更审计师和对相关情况进行披露的规定，有助于阻止公司变更审计师，一些执业人士提出了一些阻止公司在一定时期（比如两年）内更换审计师的措施，这对于现任审计师和整个执业界而言都是很重要的”。

《财务报告中的职业判断》由胡志颖、邵红霞、刘刚翻译，译作分工如下：胡志颖——序、前言、摘要、第一章、第五至十一章、附录三至五；邵红霞——第二至四章、附录一；刘刚——第十二至十四章、附录二。陈毓圭、唐建华、张明威和刘刚校订。

《审计中的职业判断》由王富利翻译，陈毓圭、吴溪以及张岚、张胜利、邓蕾、徐莹审校。

感谢戴维·莫尔先生在两份报告的翻译过程中提供的帮助，莫尔先生长期担任加拿大特许会计师协会标准和研究部主任，是笔者的朋友，是他推荐并提供了英文书稿，并协助解决了有关的版权事宜。另外，他还在信中就这两份研究报告的局限性提醒说：

“这两份研究报告分别是加拿大特许会计师协会在1988年和1995年公布的。其中所引用的当时加拿大与其他国家和组织的会计和审计报告有些部分已经过时了。所以我担心这两份研究报告也因而显得陈旧。”

这一提示，表现了会计专家的严谨和负责，对于莫尔先生的提醒，笔者感到：翻译这两份报告的目的是为了向国内的同志宣传职业判断的方法和理论，而不是对加拿大特许会计师协会手册及相关准则的介绍，所以所引用的会计、审计公告的过时并不会影响对职业判断精神和方法的理解。当然，在阅读时，还是请读者留意，其中的一些资料已经是十年前的内容。

为了便于读者参考，我们在书后附上了英文原文，并像译校者以前译著所做的那样编写了英汉和汉英词汇表。

值此《财务报告中的职业判断》和《审计中的职业判断》两报告出版之际，谨向莫尔先生以及各位合作者表示衷心感谢。对于以上两报告译校中的错误，敬请广大读者指正！

陈毓圭

2005年5月

前 言

职业判断是审计的精髓。财务报表审计的价值源于审计师的职业判断以及职业界作为一个集体做出的判断。后者体现在《加拿大特许会计师协会手册》(CICA Handbook) 的会计准则和审计准则以及公共部门会计审计理事会发布的公告之中。审计师职能评价特别委员会在其 1978 年的报告中指出：“尽管审计师在许多方面有理由声称自己并不是专家，但在其应具备判断特定情况下被审计单位所运用的会计处理是否适当的能力方面，不属此列。”

省级的特许会计师协会的《职业行为守则》(Rules of Professional Conduct) 对职业判断的重要性也做过表述。其前言部分指出：“不受他人意愿左右地进行职业判断，并且客观公正地发表审计结论，是这个职业每一个成员基本的立场。”准则制定特别委员会也在其 1980 年的报告中指出：“审计师在运用职业判断时，客观、正直与技术、经验相比，同样重要，甚至更为重要。”

公众对审计期望研究委员会在其 1988 年的报告(《麦克唐纳委员会报告》，Macdonald Commission Report) 中同样强调了职业判断的重要性，同时在报告中还包括了大量的对审计师如何运用职业判断的考察。1988 年，研究报告《财务报告中的职业判断》(Professional Judgment in Financial Reporting) 公开发布，主要阐述了与会计相关的职业判断问题。

本研究报告旨在从审计师执业的角度强调职业判断的重要性，并明确审计师在执行审计任务时需要考虑和关注哪些因素。

本研究组从以下几个方面进行了研究：

1. 讨论并阐述了《加拿大特许会计师协会手册》中有关职业

——> 审计中的职业判断

判断的内容，包括第 5400 部分“标准审计报告”，第 5000 部分“财务报表审计”第 04 段。（此外，还涉及第 5000 部分“财务报表审计——导言”中所提及专业怀疑。）

2. 对审计中的职业判断进行了评价和阐述，旨在明确与实施职业判断直接相关的问题与结论（即，建议在必要时提供进一步解释和指南）。

3. 回应了《麦克唐纳委员会报告》中对于审计师实施职业判断的建议，考虑并制定相关指南，包括评价、甚至影响管理当局及审计委员会判断的指南。

4. 回顾了职业判断领域的有关文献。

本研究组在研究过程中发现，很明显，职业判断的运用尚不存在标准的方法。尽管审计师在执行审计任务时运用职业判断的方法可能有所不同，但最重要的是能够作出恰当的职业判断；而且，不断地提高判断水平，对每一个审计师至关重要。本报告的目的并不是就如何运用职业判断提供权威性指南，而是提出一些需要考虑的问题并加以讨论。

加拿大特许会计师协会研究和标准部对下列人士及单位表示感谢：道格拉斯·J·洛尔（资深特许会计师）以及完成了本报告的本研究小组的其他成员；为本项研究提供了人力支持的德勤会计师事务所；承担了研究及报告起草工作的阿立森·萨特克利夫（特许会计师）、保罗-埃米尔·罗伊（特许会计师）。

大卫·J·莫尔 特许会计师
加拿大特许会计师协会研究部主任
多伦多
1994 年 11 月

研究小组

道格拉斯·J·洛尔 资深特许会计师，主席
安大略特许会计师协会，多伦多，安大略

D. G. 提敏斯 特许会计师
审计总署，渥太华，安大略

J. E. 鲍里茨 资深特许会计师
滑铁卢大学，滑铁卢，安大略

R. 沃克尔 特许会计师
安大略养老金理事会，多伦多，安大略

J. B. 邓乐普 资深特许会计师
普华，可尔加里，阿尔伯特

A. 雍那尔 资深特许会计师
里克特，阿瑟尔 & 威纳波尔事务所，蒙特利尔，魁北克

B. N. 高利 资深特许会计师
多伦多，安大略

A. J. 萨特克利夫 特许会计师，研究员
德勤，多伦多，安大略

J. P. 罗伊 特许会计师
加拿大特许会计师协会

目 录

摘要	1
第一章 导言	6
目的和范围	6
职业判断的重要性	7
职业判断的定义	9
职业判断实务	11
职业判断的相关问题	12
公众对审计师的期望	14
执业标准	17
审计师职业精神	18
审计效果和效率	19
结论	20
第二章 学术文献回顾	21
导言	21
学术研究的价值和局限性	22
职业判断研究的发展历程	23
研究方法和总体结论	24
以知识为基础的决策过程研究	25
审计师业绩的评价	28
审计专业技能的特征	29
与良好职业判断有关的任务特征	30

良好判断的因素	32
结论	33

第三章 审计任务环境中的职业判断框架 35

导言	35
职业判断的性质	35
职业判断框架	37
审计任务环境	39
受托责任	39
业务认知	40
客户的接受和延续	41
审计委员会	42
竞争压力	43
执业标准	45
结论	46

第四章 审计师特征和审计证据 47

导言	47
审计师特征	47
独立、客观和公正	48
知识、经验和专业技能	49
专业胜任能力	51
判断偏见	52
专业怀疑	53
与重要性和审计风险相关的审计证据	54
充分、适当的证据	54
重要性和审计风险	55
加强行业内的统一	56
结论	57

第五章 职业判断的决策过程和质量特性	58
导言	58
审计中的决策	58
明确关键问题	59
收集信息	60
确定可能的解决方案	61
评价可供选择的方案	61
得出结论	62
审计判断的质量特性	62
准确性和意见一致性	63
一贯性和稳定性	63
问题识别指标和自我洞察力	64
可辩护性	65
咨询和书面记录	65
结论	68
附录 A 职业判断的本质	69
附录 B 职业判断调查问卷	72
附录 C 有关学术研究回顾	75
附录 D 对部分审计准则的评述	82
附录 E 有关决策程序的举例说明	92
参考文献	98
汉英词汇对照表	105
英汉词汇对照表	127
附原文 Professional Judgment and the Auditor	149

摘 要

本报告旨在论述审计职业判断的本质及其实务。本报告从财务报表审计的角度来考虑职业判断，但应当注意到，与审计师相关联的任何一种业务都需要进行职业判断，所以本报告之结论同样适用于其他鉴证业务。

本报告所关注的焦点是职业判断的概念和原则，而不是强制性规则，因为规则从其性质而言只能说明对审计师最基本的要求。规则只能算是一个最低限度可接受的职业指导，它不能代替审计师的职业判断。

在加拿大特许会计师协会 1988 年的研究报告《财务报告中的职业判断》中，M. 吉宾斯和 A. K. 梅森认为：“职业判断的价值是其重要性和质量的函数，它们彼此相互依存。”因此，本报告讨论了审计职业判断中的重要性问题，并明确了为提高审计师判断质量需要考虑的主要问题。这与加拿大特许会计师协会审计准则委员会目前的战略规划目标是一致的，该委员会一直致力于不断提高审计执业质量和审计服务的价值并使财务报表审计更加有效。

第一章 导 言

第一章中指出职业判断是强制性的审计准则不可或缺的部分

分。事实上，在对《加拿大特许会计师协会手册》中审计准则电子文稿进行的一次搜索中，发现至少有 64 处提到审计师的判断或职业判断，其中 5 处是在斜体字标示的“审计建议”（Recommendations）中，此外在审计指南中也有 25 处提及。但是，在《加拿大特许会计师协会手册》中并没有对“职业判断”这一术语予以定义。

因此，研究小组建议对“职业判断”作如下定义。

职业判断的定义

“审计中的职业判断是运用相关知识和经验，根据审计准则、会计准则和职业行为守则的要求，在各种备选方案中作出决策。”

职业判断会在反映职业界群体判断的执业标准中产生。通过职业界的经验交流，准则支持审计师进行职业判断。最终的职业判断任务要求审计师根据审计过程中收集到的所有审计证据和信息来决定财务报表是否符合公认会计原则（或者其他已公布的适当会计基础）。公认审计准则要求审计师将职业判断汇总于审计意见中以说明财务报表是否进行了公允反映。

第二章 学术文献回顾

第二章考察了审计判断和决策领域的研究文献，为本报告其余部分奠定了基础。考察结果表明，审计作为一个多因素的行为过程，判断在其中起到显著的作用。然而，审计熟练程度的关键在于对一系列不同任务和判断的协调能力，而不是在于以一种最佳的方法

式执行每一项任务。

审计判断的学术研究与执业审计师是密切相关的，因为它潜在的能够增强审计师对审计决策的理解，进而帮助审计师提高判断质量。为了提高这种潜力，本研究小组建议加拿大特许会计师协会（同省级协会一起）从多渠道对学术研究加以监督，评估职业判断研究成果与执业标准的相关性，向执业人士提供相关的信息。

提高判断质量需要对审计职业判断有更系统的理解。出于这一考虑，必须对于下列重要问题给出答案，这些问题已在本报告中进行了讨论：

1. 审计环境是如何影响判断的？
2. 在运用职业判断时，审计师必须关注哪些特征？
3. 在收集、解释和汇总审计证据时，哪些因素与判断有关？
4. 在运用职业判断时，应当遵循什么样的决策程序？
5. 审计判断质量应当具备哪些特征？

第三章 审计任务环境中的职业判断框架

第三章构建了职业判断的框架，指出了在审计过程中需要审计师作出的各种职业判断，并明确了影响职业判断的关键因素。在此基础上，本研究小组提出了以下建议：

建议 1

加拿大特许会计师协会审计准则委员会应当认识到职业判断的重要性，应当在《加拿大特许会计师协会手册》第二卷中新增一章来定义职业判断，并阐明职业判断在审计中的作用及其在审计与相关服务中涉及到的基础概念（如重要性和审计风险）中的应用。