

批判性思维与审计专业判断

蔡春¹, 朱荣², 谢柳芳³

(1. 西南财经大学 会计学院, 四川 成都 611130; 2. 贵州大学 经济学院, 贵州 贵阳 550025;
3. 成都纺织高等专科学校 经管系, 四川 成都 611731)

[摘要] 审计专业判断能力是影响审计质量的重要因素, 批判性思维在提升审计师专业判断能力中起着重要作用。在对批判性思维及审计专业判断的概念进行界定, 并对国内外相关研究进行简要述评的基础上, 深入分析审计与批判性思维之间的内在联系, 审计师批判性思维的塑造以及批判性思维在提升审计师专业判断能力中的具体运用。

[关键词] 批判性思维; 审计专业判断; 审计风险; 审计质量; 审计职业判断

[中图分类号] F239.1 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2011)06-0010-10

审计专业判断^①能力是影响审计质量的重要因素, 批判性思维在提升审计师专业判断能力中起着重要作用。目前, 国内外针对审计专业判断和批判性思维分别进行了大量研究, 并形成了比较系统的理论和研究成果, 但是将批判性思维引入审计专业判断领域并进行系统研究的文献还比较少。审计专业判断在本质上与批判性思维存在天然的内在联系, 因此, 有必要从理论上探讨批判性思维与审计专业判断之间的关系。本文在对批判性思维及审计专业判断的概念进行界定, 并对国内外相关研究进行简要述评的基础上, 深入分析审计与批判性思维之间的内在联系, 审计师批判性思维的塑造以及批判性思维在提升审计师专业判断能力中的具体运用。

一、批判性思维与审计专业判断概述

(一) 批判性思维概述

1. 批判性思维的定义

“现代批判性思维传统”之父杜威认为批判性思维是个体对于任何信念或假设及其所依据的基础和进一步推导出的结论所进行的积极、持久和周密的思考^[1]。Siegel(西格尔)认为批判性思维意味着在事实的基础上进行客观、公正判断的能力和意愿^[2]。美国哲学学会将批判性思维定义为有目的的、自我校准的判断。这种判断表现为解释、分析、评价、推断及对判断赖以存在的论据、概念、方法、标准或语境的说明^[3]。

[收稿日期] 2011-06-05

[基金项目] 教育部哲学社会科学重大课题攻关项目(07JSD0018)

[作者简介] 蔡春(1963—), 男, 四川兴文人, 西南财经大学会计学院教授, 博士生导师, 中国政府审计研究中心主任, 从事审计理论和实务研究; 朱荣(1979—), 男, 贵州毕节人, 贵州大学经济学院讲师, 西南财经大学会计学院博士研究生, 从事审计理论和实务研究; 谢柳芳(1974—)女, 广西柳州人, 成都纺织高等专科学校经管系副教授, 西南财经大学会计学院博士研究生, 从事审计理论和实务研究。

^①目前, 学界使用的术语包括审计判断、审计职业判断、审计专业判断、审计判断与决策。本文中使用的审计判断和审计专业判断同义。

对于上述批判性思维的定义,我们可以从以下几个方面来把握其特征:第一,批判性思维是一种基于客观事实的理性反思,以审慎的态度和质疑的思维方式重新审视一切。第二,批判性思维不仅仅是对别人的否定,更重要的是自我校准。第三,批判性思维的目的不是否定和推翻一切,而是在否定和质疑的基础上做出理性的判断。

目前学术界对批判性思维还没有一致公认和规范的界定。从研究审计专业判断的角度看,我们更倾向于接受美国哲学学会的定义。

2. 批判性思维的结构要素

(1) 批判性思维特质。批判性思维特质是指批判性思维的个体倾向性,是有意识进行批判的心理准备状态、意愿和个性品质。它可激活个体的批判性思维,既是审计师批判性思维的动力,也是审计师应该具备的良好素质。

(2) 原则性知识与技能。批判性思维的发挥需要借助原则性的知识和技能,包括专业及专业相关原则性知识与技能和逻辑学及相关原则性知识与技能。

(3) 思维实践。批判性思维特质决定了一个人愿不愿意主动地进行批判;批判性思维认知技能则侧重于能不能进行合理批判;专业的原则性知识和技能解决了用什么进行批判的问题。但是,审计师要真正地掌握并熟练运用批判性思维还必须经过不断地实践,只有这样才能使批判性思维成为一种习惯^[4]。

3. 批判性思维的意义

首先,批判性思维是获取知识、追求真理的重要条件。其次,批判性思维有助于提高决策质量。最后,批判性思维还有助于创新^[5]。

(二) 审计专业判断概述

1. 审计专业判断的定义

Mickhail(米克尔)认为审计判断是一个由会计系统、审计系统、会计系统与审计系统之间的关系和对二者之间关系的理解四个部分组成的行为系统,该行为系统各部分交互作用的结果就是“审计判断”^[6]。张继勋认为审计判断是审计师根据其专业知识和经验,通过识别和比较,对审计事项和自身的行为所做的估计、断定或选择^[7]。从探讨批判性思维与审计专业判断关系的角度考虑,我们倾向于采用张继勋的观点。

2. 审计专业判断的特征及构成要素

(1) 审计专业判断的特征。作为一种职业判断,审计专业判断具有目标性、层级性、经验性、可验证性、复杂性、前瞻性和滞后性等特征^[8]。

(2) 审计专业判断的构成要素。从系统论的角度看,审计专业判断包括审计人员和审计判断任务^[8]。从整个审计行为过程来看,所有的专业判断都是由审计师作出的,审计专业判断正确与否主要取决于审计人员的素质和能力的高低。审计判断任务是审计专业判断的客体。审计专业判断的客体主要是为了实现审计目标而实施的具体审计活动。

3. 审计专业判断在审计行为过程中的作用

审计专业判断贯穿于审计行为过程的始终,它会影响审计目标的有效实现。具体而言,从初步了解被审计单位的基本情况到审计计划的制定与修改,从风险评估及重要性水平的确定、内部控制测试及评价,到进一步的审计程序及审计证据的获取与评价,以及最终审计意见的形成都离不开审计专业判断。因此,作为一种特殊的经济控制,审计目标的有效实现离不开审计专业判断。

二、国内外研究述评

(一) 批判性思维的研究现状

批判性思维的理论和实践可以追溯到 2400 多年前苏格拉底对批判性思维的解释和探究^[8]。中

国先秦时期的墨家在与儒家以及其他学派进行辩论的过程中,对各家学派的主张进行合理性审查,对他们的论证进行分析和评估,形成了墨家的批判性思维^[9]。

20世纪30年代德国法兰克福学派重新提出批判性思维,并引起广泛重视^[10]。20世纪60年代批判性思维研究在西方国家盛行。目前以美国为首的西方国家对批判性思维的研究已经非常成熟(从早期的概念界定、内涵和性质的探讨到批判性思维维度的细致划分,发展到测量工具的研制及其对其效度和信度的研究、批判性思维的影响因素和培养途径及其与各学科的关系等)^[11]。

国内对批判性思维的研究在20世纪90年代才逐渐得到重视。目前国内有关批判性思维的研究基本上还处于理论探索和建构阶段,虽然批判性思维实证研究近年来呈现迅速发展的趋势,但绝大部分都局限于批判性思维和各学科之间关系的研究,与国外的实证研究相比,还存在着很大差距。

(二) 审计专业判断的研究现状

国内外有关审计专业判断的研究大致可以分为三个阶段。第一个阶段是20世纪50年代至70年代,人们开始意识到审计判断对审计工作的重要性,但实务界和理论界对此研究的重视程度还不够,只有一些零星的研究,以莫茨的“证据、判断和审计师意见”的研究为代表^[7]。第二个阶段是20世纪70年代至80年代初,这一时期的主要代表人物和成果包括 Ashton(阿什顿)的“一个内部控制判断的实验研究”^[12],Boatsman(博特曼)等的“选择重要性判断的政策运用”^[13],Joyce(乔伊斯)的“审计程序计划中的专家判断”^[14]以及阿什顿等的“审计师内部控制判断的描述性模型”^[15]等。第三个阶段是20世纪80年代以后,代表人物包括 Libby(莉比)、秦荣生、谢志华、肖文八等,他们对审计判断策略、审计判断绩效及审计判断与审计风险和审计责任的关系等方面进行了研究。^[16]

综上所述,将批判性思维引入审计专业判断领域,深入分析批判性思维在提升审计师专业判断能力中的运用,将有助于推动审计实践和审计理论的发展和创新。

三、审计与批判性思维的内在联系

(一) 审计的专业判断与批判性思维一脉相承

受托经济责任是审计产生与发展的根本动因。审计本质上是一种特殊的经济控制,其控制目标是保证受托经济责任的全面、有效履行。

批判性思维是一种有目的的、自我校准的判断。批判性思维表现为解释、分析、评价、推断及对判断赖以存在的论据、概念、方法、标准或语境的说明。审计师只有在对被审计单位了解的基础上,以法律法规和相关准则为依据,解释和分析经济现象,评价审计证据是否充分、适当,才能形成合理的判断。因此,审计判断的形成实质上是一种批判性思维过程。

专业判断贯穿于整个审计过程的始终,因此审计师必须具备相应的专业胜任能力,并始终保持一种职业怀疑态度。面对各种数据、资料及审计证据,审计师必须以一种质疑的思维方式和审慎的眼光,才能拨开层层迷雾,透过各种现象揭示经济活动的本质,从而形成恰当的审计意见,保证受托经济责任的全面、有效地履行。

莫茨和夏拉夫在论及会计与审计的关系时指出:“……审计与会计计量和认定的基础有关,审计是分析性的,而非构建性的;审计是批判性的、审查性的。”^[17]这是关于审计批判性的经典论述,也是审计与批判性思维之间存在天然联系的强有力论证。

因此,作为一种特殊的经济控制,审计本质上与批判性思维有着天然的联系,审计师在履行审计责任时必须始终保持职业怀疑态度,这与批判性思维怀疑一切的信条是一脉相承的。

(二) 批判性思维有助于更有效地实现审计目标

审计目标是审计行为活动的出发点和归宿点,是审计控制功能充分发挥的重要前提。而审计目标的实现必须借助一定的控制手段与方式,充分认识并发挥审计的控制功能^[18-19]。

审计目标的实现依赖于审计师在充分、适当的审计证据的基础上所形成的恰当的审计意见。审计证据的获取依赖于审计方法和程序的选择与运用,而审计方法和程序的选择离不开批判性思维的运用。在选择与运用具体的审计方法和程序时,审计师必须以审慎的态度和质疑的思维方式重新审视现有审计方法和程序的适用性,有针对性地选择甚至创新审计方法和程序,以获取充分、适当的审计证据,保证审计目标的实现。

批判性思维要求审计师应具有审慎的态度和质疑的思维方式,这将有助于审计方法和程序的选择与创新,有助于对审计证据的充分性和适当性进行深入分析和评价。总之,批判性思维的运用有助于促进审计目标的有效实现。

(三) 审计行为过程离不开批判性思维的运用

1. 审计师职业道德遵循与批判性思维

独立、客观、公正是审计师必须遵循的职业道德规范。批判性思维意味着在事实的基础上进行客观、公正判断的能力和意愿,这与审计师的职业道德要求是一脉相承的。根据职业道德的基本要求,审计师必须基于客观事实和充分、适当的证据来形成审计意见,以权变的眼光来审视经济现象,以审慎的态度来分析和评价审计证据及被审计单位管理层的承诺,以质疑的思维方式来评价权威专家的工作。敢于否定过去、怀疑权威、自我反思,努力克服各种成见和偏见的影响,不屈从于各种压力,不受思维定式的束缚,独立、客观、公正地发表审计意见,这与批判性思维的基本特征是一致的。

2. 专业胜任能力、应有关注与批判性思维

审计准则明确要求,审计师必须具备专业胜任能力,在执业过程中应当始终保持职业怀疑态度,对可能存在重大错报风险的交易和事项给予应有的关注。专业胜任能力包括专业知识、技能和经验,是审计师作出恰当专业判断的基础。在审计过程中,丰富的经验有助于审计师在面对复杂的经济业务和事项时能够根据客观事实和证据作出恰当的审计判断,但审计师能否作出恰当的审计判断,除了依赖于丰富的审计经验,更重要的是需要具有良好的批判性思维特质。“……过去我们认为经验丰富的审计师的判断是恰当的,但是统计抽样方法在审计中的使用却使我们产生了一种新的兴趣,即应怀疑凭经验就足以判断测试和抽样的准确性这一假设。”^[17]这是批判性思维在审计专业判断中运用的佐证。审计师的经验很重要,但在遇到复杂的经济业务和事项时,审计师必须以一种反省式的思维跳出经验的束缚,提高审计判断的质量。

由于审计对象的复杂性,审计师有必要在特殊领域利用专家的工作。在利用专家的结论作为形成审计意见的证据时,“审计师应该学会在将任何材料作为证据之前,对这些材料进行质疑和评价。审计师在承认权威时,应全面考虑存在偏见和自我利益的可能性。”^[17]因此,审计师必须以审慎的态度和质疑思维方式,从专家的背景、经历、声誉以及专家在作出该结论时可能会面临的外界压力等来综合评价其工作。

应有关注要求审计师在审计过程中始终保持职业谨慎和职业怀疑,以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性,并对产生怀疑的证据保持警觉。这与批判性思维所要求的审慎、质疑和反思是一脉相承的。因此,审计师的职业谨慎和职业怀疑正是批判性思维在审计中的具体体现。

3. 分析程序与批判性思维

分析程序是指审计师通过分析不同财务数据之间及财务数据与非财务数据之间的内在关系,对财务信息作出评价。分析程序还包括在必要时对识别出的与其他相关信息不一致或与预期差异重大的波动或关系进行调查。

分析程序同样离不开批判性思维的运用。当分析程序的结果显示的比率等与对被审计单位的了解不一致时,批判性思维要求审计师必须获取适当的证据以证实或排除疑虑,并考虑其对重大错报风险评估水平的影响。审计师只有始终保持职业怀疑,才能发现财务报表中的异常变化或预期发生而

未发生的变化,并实施相应的审计程序以降低审计风险;只有始终保持职业谨慎,才能发现财务状况或盈利能力变化的信息和征兆,并在此基础上进行反思,对被审计单位的持续经营能力等作出恰当的专业判断。此外,由于分析程序获取的是证明力较弱的间接证据,审计师只有结合其他审计程序获取的证据才能形成恰当的审计判断。同时,由于分析程序并不适用于所有的报表认定,审计师在运用分析程序时,必须评价分析程序在发现某一错报单独或连同其他错报可能引起财务报表存在重大错报时是否有效,以此为基础评价分析程序的适用性。

4. 审计风险与批判性思维

审计风险是指在审计对象信息存在重大错报的情况下,审计师得出不恰当结论的可能性。由于受选择性测试方法的运用、内部控制的固有局限性、大多数证据是说服性而非结论性的、在获取和评价证据以及由此得出结论时涉及大量专业判断以及在某些情况下审计对象具有特殊性等因素的影响,将审计风险降至零几乎不可能,也不符合成本效益原则。

基于上述分析,要提高审计质量,降低审计风险,审计师就必须对可能存在重大错报风险的领域实施风险评估程序和进一步的审计程序,在涉及审计风险的各个环节都充分发挥批判性思维的作用,以将审计风险控制可在可接受的低水平。首先,在选择测试方法时,审计师要基于对被审计单位重大错报风险的评估来选择以实质性测试为主,还是控制性测试与实质性测试相结合的审计程序。其次,审计师在了解和评价被审计单位内部控制设计是否合理、执行是否有效时,不能只看相关制度设计的书面文件,而要仔细观察内部控制实际运行情况;不能简单地以某一时刻观察到的内部控制运行状况作为评价内部控制是否有效的基础,而是通过从不同时点、不同部门和不同人员获得的证据是否能够相互印证,并考虑证据提供者本身的因素来综合评价内部控制的有效性。再次,由于在利用所获得的证据形成审计结论时涉及大量的专业判断,审计师要从证据的形式、来源以及不同证据之间是否相互印证等多角度、多层次分析所获得的证据是否足以支持形成恰当的审计结论。最后,由于审计对象的特殊性,审计师可能对某些审计对象完全是陌生的,没有任何经验可供参考,这时审计师的专业敏锐性将有助于审计工作的顺利进行,而这种专业敏锐性除了依赖于审计师的专业素质外,在很大程度上还依赖于批判性思维的运用。

综上所述,作为一种特殊的经济控制,审计离不开大量的专业判断,专业判断能力的提升需要批判性思维,因此,审计与批判性思维之间存在着天然的有机联系。

四、审计批判性思维的特点及其塑造

(一) 审计批判性思维的特点

1. 以独立的视角来分析和评价所获得的一切证据

独立是审计的灵魂。在审计过程中,审计师必须保持实质上 and 形式上的独立性,以独立的视角来分析和评价所获得的一切证据,对被审计单位提供的信息的真实性、可靠性等进行辩证地分析,审慎地评价各种证据的有效性。

对审计证据的辩证分析和审慎评价是批判性思维基于客观事实进行理性反思,以审慎的态度和质疑的思维方式重新审视一切的基本特征在审计中的体现。

2. 始终保持职业怀疑态度

如前所述,应有关注要求审计师在审计过程中保持职业谨慎,以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性,并对产生怀疑的证据保持警觉。不迷信书本、不轻信经验、不盲从权威,这正是批判性思维以质疑的思维方式重新审视一切的特征在审计中的完美体现。

职业怀疑态度要求审计师必须有一个明辨是非的智慧头脑,以质疑的思维方式看待每一件事,敢于对信息来源、性质、真伪等提出疑问,敢于挑战权威、勇于跳出思维定式的束缚,用发展变化的眼光

看问题,不被表面现象所迷惑,透过现象看本质,在全面分析的基础上,将各种证据有机地结合起来以形成恰当的审计意见。

3. 在否定和质疑的基础上形成理性的审计判断

审计师必须基于充分、适当的审计证据形成恰当的审计意见。审计师在对客观经济现象进行解释和分析的基础上,根据被审计单位的实际情况和具体经济事项的特征,以相关法律法规和准则为依据,以否定和质疑的思维方式来评价审计证据的充分性和适当性,从而形成理性的审计判断。

审计意见的形成是建立在否定之否定的基础之上的。这种否定的思维方式不仅强调对不同来源、不同形式的审计证据进行辩证分析,而且强调在理性反思的基础上进行自我校准;这种否定的思维方式不是为了否定和推翻一切审计证据,而是在否定的基础上寻求充分、适当的审计证据,为审计判断的形成提供理性的基础。

(二) 审计师批判性思维的塑造

批判性思维的结构要素包括批判性思维特质、原则性知识与技能以及思维实践。因此,审计师批判性思维的塑造也应该围绕这几个方面展开。

1. 加强审计师专业知识和技能的培训

专业知识和技能是审计师批判性思维塑造的前提和基础,因此审计师应不断更新知识结构和提升专业技能。学校教育、资格准入考试和后续教育是审计师获取专业知识的三种主要途径。而审计技能的获得除了理论学习外,还依赖于审计实践。目前,不管是学校教育还是后续教育,都主要侧重于会计、审计等专业知识的培训,很少涉及批判性思维的课程及训练。因此,我们建议从以下方面来加强审计师的专业知识和技能培训。

第一,在审计教育中加强哲学、逻辑学等课程的教育。哲学是科学的科学,哲学不会告诉我们具体的审计程序和方法,但是哲学提供了分析问题、解决问题的方法论基础。哲学中的辩证思维与审计中强调的批判性思维是一脉相承的。关于逻辑学与审计的关系,莫茨和夏拉夫认为“……逻辑学关心的是如何确立事实以及结论和推论是否有效。可见,逻辑学不仅是审计的基础,也是法律的基础,因为二者必然从逻辑学中借用了论证的观点和理论。事实上,任何主要依靠证据的学科都是以逻辑学为基础的。”^[17]批判性思维虽然不能简单地等同于哲学和逻辑学,但是批判性思维的发挥需要一定的方法论基础和逻辑学基础。第二,在资格准入考试中适当增加逻辑知识的考核。国内的审计准入资格考试一直很少涉及逻辑分析的内容,我们希望在以后的考试中适当增加逻辑分析方面的考核,促使审计师强化逻辑知识的学习,以提升其批判性思维的能力。第三,在后续教育中增加批判性思维方面的内容。目前国内审计师的后续教育中也很少涉及批判性思维方面的教育,这与目前缺乏合适的教材和师资有很大关系。因此,我们建议在条件成熟时,在后续教育中适当增加批判性思维方面的内容。

2. 通过不断的思维实践,塑造和提高审计师的批判性思维特质

每个人都存在不同程度的批判性思维特质,如好奇心、自信心等。由于审计工作的特殊性,批判性思维不能简单停留在原始状态,审计师应该通过实践,真正地掌握并熟练运用批判性思维。目前,国外已经开发出一些衡量批判性思维的量表,国内也有学者将国外的量表翻译过来进行适当修改并加以应用。因此,在条件成熟时,我们可以考虑开发针对审计师的批判性思维量表,在选拔和考核审计师时,将量表的测试结果作为辅助的参考标准,以激励审计师勤奋地进行批判性思维的实践。

五、批判性思维在提升审计师专业判断能力中的具体运用

综上所述,专业判断贯穿于审计过程的始终,而审计师专业判断能力的提升离不开批判性思维的运用。基于莫茨和夏拉夫对审计方法体系的概括和形成判断的过程的划分^[17],结合现代风险导向审

计的基本理念,我们主要以注册会计师审计来具体分析批判性思维在提升审计师专业判断能力中的具体运用。

(一) 识别需要加以证明的命题

根据莫茨和夏拉夫的观点,形成判断的第一步是识别需要加以证明的命题,即明确审计目标和审计对象。具体而言,它包括识别面临的整体问题,接受审计任务;观察与问题相关的事实以及将整体问题分解为具体问题等三个方面。

1. 识别面临的整体问题,接受审计任务

识别面临的整体问题,接受审计任务,即在接受审计任务前,审计师首先应对审计目标有明确的认识,并在深入分析审计风险的基础上确定是否接受审计任务。

在接受审计任务之前,审计师应在了解被审计单位基本情况的基础上,对可能存在的重大错报风险水平进行评估,针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序,评价遵守职业道德规范的情况,然后根据自身的专业胜任能力及风险承受能力,判断能否将审计风险降低到可以接受的水平,以确定是否接受审计任务。

由于事物是发展变化的,批判性思维强调以审慎的态度和质疑的思维方式来综合分析被审计单位的情况,只有当审计风险能够降低到可以接受的水平时,审计师才能接受审计任务。

2. 观察与问题相关的事实

在接受审计任务后,具体执行审计业务前,审计师应该在对被审计单位的了解和对重大错报风险水平评估的基础之上制定可行的审计计划,即通过对被审计单位的业务性质、经营情况、财务状况、以前年度的审计情况、组织机构和人员配置等情况的了解,深入分析国家政策、宏观经济形势、行业发展趋势等可能影响审计风险的各种潜在因素,并以此为基础制定可行的审计计划。

在了解被审计单位具体情况的过程中,批判性思维体现为审计师应以辩证和权变的思维客观地分析和评价所观察到的一切。审计师应基于对客观事实的分析,以联系的观点,从事物的发展变化过程深入分析事实背后的原因,识别可能存在的潜在风险,以便在制定审计计划时有针对性地选择切实有效的审计方法和程序。

3. 将整体问题分解为具体的问题

由于经济活动本身的复杂性,总体审计目标的实现依赖于具体审计目标是否实现。审计师应根据审计目标来制定总体审计策略和具体审计计划,并确定审计重要性水平。审计总目标包含若干个可验证的认定,不同的认定决定具体的审计目标,具体目标决定具体的审计程序。审计总目标统领具体目标,具体目标决定审计程序,从而形成一个有机的目标体系。例如,应收账款审计包括真实性、权利和义务、完整性和计价分摊等认定,也包括真实性、权利和义务、完整性和计价等审计目标。审计师可以通过实施包括向客户函证以及检查销售合同、销售发票和发运凭证等审计程序来获取应收账款真实性方面的审计证据。因此,审计师只有有效地控制住被审计单位违反相应认定可能产生的风险,并采取针对性的审计程序,才能保证具体目标的实现,最终确保审计总目标的有效完成。

在目标体系的构建和分解过程中,批判性思维体现为审计师必须在审计总目标的指导下,辩证地分析具体审计对象的特点,构建一个切实有效的审计目标体系,作为选择与开发具体审计方法和程序的指南。

(二) 对证明该命题所需要的证据进行评价

具体的审计目标存在差异,对审计证据的要求也有所不同,因此审计师必须针对具体的审计目标选择恰当的审计方法和程序来获取相应的审计证据。

1. 针对每个具体问题确定需要收集的证据

获取与具体审计目标相关的证据就能实现对被审计单位作出的相关认定的鉴证,从而保证审计

目标的实现。在执行具体审计程序前,审计师应深入分析实现具体审计目标所需获取的相关证据。

不同的认定决定了具体的审计目标,而要实现对被审计单位所作出的认定的鉴证,必须以充分、适当的证据为基础。因此,具体的审计目标不同,所需审计证据的数量和质量必然存在差异。针对具体的审计目标,审计师必须深入分析应该获取什么样的证据、获取多少证据才能足以支持具体审计目标的实现。

2. 选择适用的审计技术及恰当的程序

实施具体的审计程序以及获取与被审计单位作出的认定相关的证据可以促使审计目标的实现。具体而言,审计师应根据具体的审计目标,针对被审计单位就相关经济业务和事项所作出的认定,判断被审计单位违反相关认定的可能性,选择恰当的审计程序以获取充分、适当的证据。例如,一般而言,被审计单位都有高估资产和收入、低估负债和费用的倾向,因此,审计师应分别针对不同经济业务的高估和低估倾向采取针对性的措施。同时,审计师还应该具有一种质疑的思维方式,并反思这种常规判断对特定行业、特定时期是否适用。总之,审计师应以审计目标为导向选择适用的审计技术及恰当的审计程序。

(三) 执行程序以获取证据

执行具体审计程序的目的是为了获取相关的审计证据,审计程序的执行也离不开批判性思维的运用。具体而言,审计师必须判断实施的审计程序的性质、时间和范围。相应的,审计师必须根据实际情况审慎地分析是实施常规性测试还是实施针对性测试。一般而言,当风险评估水平为低水平时,审计师通常会选择控制性测试为主,并对特定事项实施实质性测试。但是,在审计过程中,审计师如果发现可能存在重大舞弊的迹象,他就必须重新考虑之前所作出的风险评估水平是否恰当,并修改审计计划。

在选择具体审计程序时,审计师应以一种发展的、变化的眼光,根据不同时点、不同行业、不同企业的具体情况,选择恰当的审计程序和审计方法。例如,面对一个完全陌生的行业,利用事物之间的普遍联系性,在原有审计程序和审计方法的基础上进行创新;面对重大舞弊事项,根据舞弊事项的特征以及在审计中捕捉到的舞弊信号,在综合分析的基础上,沿着舞弊的线索拨开层层迷雾,而不被舞弊的“合法”外衣所蒙蔽。

(四) 评价已获得的证据是否有效

“审计师应决定符合他的要求的审计证据类型,然后收集这类证据,最后利用它作出判断。因此,他在检验证据的适当性、可靠性和有用性时应特别慎重。”^[17] 审计师获得的证据大多是说服性而非结论性的,因此在形成审计判断前,他必须对审计证据的质量和数量进行评价。

1. 评价证据的相关性和有效性

相关性和有效性是审计证据的质量特征。审计证据的相关性是指审计证据与审计目标之间或其他审计证据之间的内在联系程度。审计证据的有效性就是证据证明力的强弱。

“在审计证据影响审计师的大脑对认定作出判断之前,应对审计证据的有效性和适当性进行批判性审查。”^[17] 在评价审计证据的相关性时,审计师应当考虑特定的审计程序可能只为某些认定提供相关的审计证据,而与其他认定无关;针对同一项认定可以从不同来源获取审计证据或获取不同性质的审计证据;只与特定认定相关的审计证据并不能替代与其他认定相关的审计证据。在评价审计证据的有效性时,审计师必须考虑审计证据的来源和性质对其证明力的影响。

2. 证据是否暗示新的问题

“在整个审计过程中,审计师应该对任何存在问题的迹象保持警觉,不论这是一种明显的错误,还是一种异常的征兆。”^[17] 因此,一旦有证据表明可能存在舞弊或其他可能引起重大错报风险的迹象时,审计师必须采取有针对性的措施,追加相应的审计程序,以证实或排除疑虑,从而降低审计风险,

以利于形成正确的审计判断。

3. 证据对形成判断是否适当

审计证据的适当性包括数量和质量两个方面。“审计师应以十分敏锐的洞察力,根据证据的有效性,而不是其数量来判断证据。”^[17]在评价审计证据是否足以形成审计判断时,审计师不应该简单地看审计证据数量的多少,而应该结合审计证据的质量特征等来进行综合分析。

在评价证据是否充分、适当时,审计师必须考虑文件记录的可靠性。审计工作通常不涉及鉴定文件记录的真伪,审计师也不是鉴定文件记录真伪的专家,但他应当考虑用作审计证据的信息的可靠性,并考虑与这些信息生成相关控制的有效性。如果审计师在审计过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的或文件记录中的某些条款已发生变动,他就应当进行进一步调查,包括直接向第三方询证或考虑利用专家的工作以评价文件记录的真伪。如果不同来源、不同性质的审计证据能够相互印证,与该项认定相关的审计证据则具有更强的说服力;反之,则表明某项审计证据可能不可靠,审计师应当追加必要的审计程序。

在审计过程中,审计师可能获得不同形式的证据,而不同证据的证明力又存在很大差异,因此审计师首先必须判断所获得的证据是属于哪一类证据?其证明力如何?能否足以支持形成正确的审计判断?在此过程中,审计师应该以质疑的思维方式来审视不同类型的证据,分析证据形式、证据来源以及不同证据之间的关系等来判断证据是否充分、适当。

(五) 形成审计判断

在对审计证据的充分性、适当性等进行评价之后,审计师就可以根据审计证据来形成审计判断。根据前述分析,审计总目标是由诸多具体的目标构成的目标体系。因此,审计师应先就具体的审计目标形成审计判断,然后在此基础上形成整体的审计意见。

1. 针对具体问题形成审计判断

审计师必须基于充分、适当的证据来判断具体的审计目标是否已经实现。具体而言,审计师应重新审视已实施的相关审计程序是否有助于审计目标的实现,审计范围是否受到重大限制因素的影响,审计中发现的重大问题是否已经得到合理的解决,所获取的审计证据是否充分、适当,在此基础上,判断具体的审计目标是否已经实现。

2. 针对整体问题形成审计意见

在形成整体审计意见前,审计师应该对审计中发现的重要事项进行评估,以确定是否需要修改重要性水平,并对审计差异进行汇总,运用分析程序对报表进行总体复核,对独立性和职业道德的遵循情况进行评估,并考虑持续经营、或有事项、期初余额、期后事项等的影响。例如识别出以前未识别出的重大错报风险,重新考虑全部或部分交易、账户余额和披露评估的风险是否恰当,在此基础上重新评价之前实施的审计程序是否充分,是否有必要追加审计程序,以充分、适当的证据为基础形成恰当的审计意见。

审计师应综合地评估而不是孤立地看待审计中发现的重要事项所产生的影响。在重新评估时,审计师应考虑之前确定的重要性水平是否合理,是否需要追加或扩大审计程序以获取相应的证据。在进行审计工作复核时,审计师不能先入为主,受审计小组成员以前的工作业绩和个人表现的影响,而应以事实为基础,以审慎的态度实施审计复核。在形成审计意见之前,审计师对审计小组成员的不同声音应认真对待,不应简单地以地位高低来评判审计师的工作能力。最后,审计师对获取的审计证据进行综合分析,去伪存真、由表及里,在充分、适当的证据的基础上形成恰当的审计意见。

综上所述,审计与批判性思维存在天然的有机联系,审计离不开专业判断,专业判断能力的提升需要发挥批判性思维的作。

参考文献:

- [1] Dewey J. Moral principles in education[M]. Boston: Houghton Mifflin Company, 1909:9.
- [2] Siegel H. Educating reason: rationality, critical thinking and education[M]. New York: Routledge, 1988:23 - 34.
- [3] 武宏志,刘春杰. 批判性思维——以论证逻辑为工具[M]. 西安:陕西人民出版社,2005:3.
- [4] 王维利. 护理学导论[M]. 北京:人民卫生出版社,2009:183 - 190.
- [5] 吴格明. 逻辑与批判性思维[M]. 北京:语文出版社,2003:25 - 29.
- [6] Mickhail G. Meaning a niche or a necessity for audit judgement[R]. Working paper. University of Wollongong,1992.
- [7] 张继勋. 审计判断研究[M]. 大连:东北财经大学出版社,2002:6,24.
- [8] 张继勋. 审计判断:特征、构成要素与环境[J]. 会计之友,2005(2):27 - 29.
- [9] 关兴丽. 论墨家的批判性思维[J]. 社会学辑刊,2001(2):31 - 36.
- [10] 王维利. 思维与沟通[M]. 合肥:中国科学技术大学出版社,2007:38 - 47.
- [11] 许金红,吴飒. 国内批判性思维的研究述评——兼与国外相关研究的比较[J]. 语文学刊,2011(1):1 - 3.
- [12] Ashton R H. An experimental study of internal control judgements [J] Journal of Accounting Research, 1974, 12 (1):143 - 157.
- [13] Boatsman J R, Robertson J C. Policy-capturing on selected materiality judgments[J]. The Accounting Review, 1974,49 (2): 342 - 352.
- [14] Joyce E J. Expert judgment in audit program planning[J] Journal of Accounting Research,1976,14(1):29 - 60.
- [15] Ashton R H, Brown P R. Descriptive modeling of auditors' internal control judgments: replication and extension [J]. Journal of Accounting Research,1980,18(1): 269 - 277.
- [16] 李凤雏,王永海. 关于审计判断中事实要素和价值要素的思考[J]. 审计研究,2008(3):76 - 80.
- [17] Mautz R K, Sharaf H A. The philosophy of auditing[J]. American Accounting Association,1961,23(1):3 - 132.
- [18] 蔡春. 审计理论结构研究[M]. 大连:东北财经大学出版社,2001:68 - 69.
- [19] 仓勇涛. 审计判断:基于客户管理层别判断动机的研究[J]. 审计与经济研究,2005(4):30 - 33.

[责任编辑:马志娟]

On the Critical Thinking and Auditors' Professional Judgment

CAI Chun¹, ZHU Rong², XIE Liufang³

(1. School of Accounting, Southwestern University of Finance and Economics, Chengdu 610074, China;

2. School of Economics, Guizhou University, Guiyang 550025, China;

3. Department of Economic and Management Chengdu Textile College, Chengdu 611731, China)

Abstract: The auditor's professional judgment is an essential factor to influence the quality of auditing, critical thinking plays an important role in the promotion of auditors' professional judgment. Firstly, the thesis gives the definitions of critical thinking and auditors' professional judgment respectively. Secondly, we review concisely the related literature at home and abroad. Thirdly, we analyze the intrinsic relationship between auditing and critical thinking, then we discuss how to shape the auditors' critical thinking. Finally, we analyze the application of critical thinking in improving auditors' professional judgment.

Key Words: critical thinking; auditor's professional judgment; audit risks; audit quality; auditor's professional judgement