

墨香会计学术文库

审计职业怀疑研究

Research on Professional Skepticism in Auditing

毕华书 著

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



墨香会计学术文库

审计职业怀疑研究

Research on Professional Skepticism in Auditing

毕华书 著

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

图书在版编目(CIP)数据

审计职业怀疑研究 / 毕华书著. —大连: 东北财经大学出版社,
2018.7

(墨香会计学术文库)

ISBN 978-7-5654-3145-6

I. 审… II. 毕… III. 审计学-研究 IV. F239.0

中国版本图书馆CIP数据核字(2018)第089234号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街217号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 146千字 印张: 7.75 插页: 1

2018年7月第1版

2018年7月第1次印刷

责任编辑: 李 彬 章北蓓

责任校对: 孙 平

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

定价: 32.00元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

前言

职业怀疑是伴随着审计职业准则国际趋同的进程走进我国审计准则的，是一种“舶来品”。对于这一“舶来品”，我国的审计准则中并没有为审计人员提供太多具体的指引。与此同时，国内关于审计职业怀疑的理论研究也相当匮乏。与之形成鲜明对照的是，职业怀疑态度概念正在被监管机构、行业协会广泛使用。在判断上市公司年报审计质量时，缺乏职业怀疑被当成重要审计失败的证据；在判断审计人员的独立性以及是否履行了应有的职业关注时，职业怀疑也成为重要的标准之一。有鉴于此，研究审计职业怀疑问题不仅具有现实的紧迫性，也是完善审计理论体系必不可少的工作之一。

正是基于审计职业怀疑的理论价值和实践意义，本书对职业怀疑的内涵、职业怀疑的理论地位和作用、职业怀疑的作用机理、影响职业怀疑发挥作用的因素、如何在审计业务中保持恰当的职业怀疑等理论和实务问题进行了系统研究。

在研究过程中发现：

职业怀疑是审计人员在审计活动中保持的一种态度系统，职业怀疑的主体是审计人员（包括具体业务人员、项目经理、项目合伙人和会计师事务所），职业怀疑的客体是审计证据和财务报表认定，针对两种客体，职业怀疑的作用模式略有差异。

职业怀疑体现了审计人员的批判性思维，与此同时，职业怀疑具有明显的价值取向。职业怀疑的基本逻辑是基于服务公众的立场，宁可牺牲审计效率也不能殃及审计效果。职业怀疑的原则是对重点风险领域的有错推定假设，对表明可能存在重大错报风险的迹象疑错从有的解释倾向。

职业怀疑根植于审计本质，随着风险导向审计模式的兴起，审计人员对揭露舞弊责任的主动承担，推动了职业怀疑理论的发展。职业怀疑贯穿风险导向审计始终，体现在审计证据的收集和评价之中，职业怀疑也是判断审计人员是否履行应关注责任的重要标准。

职业怀疑是审计人员应对各种可能损害客观、公正职业判断的各种情形的有效措施；职业怀疑是审计人员凭证据说话，拒绝感性认识，拒绝草率结论所必需的态度。职业怀疑受到主观因素和情景因素的双重影响，是两者共同作用的结果。

依据“触发职业怀疑—排除职业怀疑—形成审计报告”这一路径，审计准则对在具体业务中审计人员如何保持职业怀疑提出了基本要求。按照审计责任归因的标准，作者分析了判断审计人员保持职业怀疑与否的可供参考的框架。

舞弊与违法是审计人员需要重点质疑的领域，审计人员只有知晓舞弊的动机、种类和手段，才能对各种舞弊迹象做出恰当的反应，才能有效地识别舞弊。舞弊的侦测恰似医生对病人的辨证，审计人员需要综合病因和病症，有效地利用各种可能表明舞弊的迹象。

在风险导向审计模式下，分析程序是识别重大错报风险并触发职业怀疑的重要手段，在审计的各阶段，分析程序都发挥着重要作用。与此同时，分析程序呈现结构化和综合化的趋势，更有利于形成合理的预期和职业怀疑。在利用分析程序的过程中，审计人员需要保持职业怀疑，对分析程序的局限性保持警惕。

本书通过对职业怀疑相关问题展开系统、全面的研究，尝试性地构建了职业怀疑理论体系。职业怀疑理论体系包括职业怀疑基础理论和职业怀疑应用理论。基础理论包括职业怀疑的内涵、理论地位和作用、作用机理；应用理论包括职业怀疑在审计过程中的作用机制以及实现模式。本研究的结论有助于有关的研究人员和实务工作者对职业怀疑进行全面的理解和把握。

本书从职业怀疑主体、职业怀疑客体、职业怀疑本质、职业怀疑逻辑和职业怀疑原则多个视角，对职业怀疑的内涵进行分析。通过分析，职业怀疑的内涵比以前有了更清晰的界定。

本书尝试性地构建了职业怀疑对不同客体的作用模型，该模型的建立将有助于审计实务人员在审计过程中保持恰当的职业怀疑，为理论研究者理解职业怀疑提供了新的视角。

本书基于认知心理学、信息传输等理论，对职业怀疑发挥作用的原理进行系统的分析和探究，得出的结论有助于相关人员理解职业怀疑的作用机理，提高审计人员保持恰当职业怀疑水平的能力。此外，基于舞弊迹象的诊断模型和职业怀疑的作用机制模型不仅丰富了职业怀疑的相关理论，也为审计人员保持职业怀疑提供了实践指导。

受限于本人的学识、时间和研究现状，本书的研究也存在着局限性。作者也期望未来在职业怀疑的作用机制、职业怀疑的培育机制、文化差异对职业怀疑的影响等诸多领域继续进行相关的研究。

作者

2018年1月

目 录

1 导 论	1
1.1 问题的提出	1
1.2 相关文献回顾	2
1.3 本书的研究思路	6
2 内涵界定：审计职业怀疑的应有之义	9
2.1 盲人摸象：理论界对审计职业怀疑的不同定义	9
2.2 亦步亦趋：各国审计准则关于职业怀疑的界定	14
2.3 他山之石：相关学科关于职业怀疑的论述	19
2.4 内涵界定：揭开审计职业怀疑的神秘面纱	21
3 理论探源：职业怀疑在审计中的地位	30
3.1 职业怀疑的缘起	30
3.2 职业怀疑在审计理论体系中的地位	35
4 机理分析：审计职业怀疑的作用机理	44
4.1 职业怀疑的合理内核	44
4.2 有关职业怀疑作用机理的研究回顾	53
4.3 有助于保持恰当职业怀疑态度的建议	58
5 勤勉尽责：保持职业怀疑的核心要求	62
5.1 善尽关注：排除审计合理怀疑的应有态度	62
5.2 合理质疑：确保发现可疑线索的基本条件	67
5.3 充分取证：尽力排除合理怀疑的重要前提	79
5.4 谨慎报告：排除怀疑规避风险的根本目的	83
6 实务研究：排除职业怀疑的实现机制	86
6.1 舞弊与违法：需要合理质疑的重点领域	86
6.2 分析程序：识别可疑领域的有用技术	98
6.3 独立性要求：保持职业怀疑的身份要求	104
6.4 专家的鉴定：排除职业怀疑的补充措施	109
7 研究的贡献、局限性与未来研究方向	112
7.1 研究的贡献	112

7.2 研究的局限性	113
7.3 未来研究方向	113
参考文献	115
索 引	120

1 导 论

1.1 问题的提出

2006年底发布的《鉴证业务基本准则》指出：“职业怀疑态度是指注册会计师以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性，并对相互矛盾的证据，以及引起对文件记录或责任方提供的信息的可靠性产生怀疑的证据保持警觉。”

这是中国注册会计师执业准则第一次提出职业怀疑概念。该准则还要求，审计人员要保持职业怀疑计划和实施审计工作。然而，审计中为什么需要职业怀疑，职业怀疑又是如何发挥作用的，准则中鲜有涉及。

职业怀疑最早出现在1977年的美国SAS No.16中。SAS No.16指出，独立审计师根据审计准则制订的检查工作计划，受到重大错误与违规发生可能性的影响。考虑到审计程序可能发现表明错误和违规行为发生的证据，审计师应该以职业怀疑态度计划和实施检查工作。之后，审计职业怀疑概念在美国的审计准则中逐渐发展和完善，并最终被国际审计准则引入。

职业怀疑是伴随着审计职业准则国际趋同的进程走进我国审计准则的，是一种“舶来品”。对于这一“舶来品”，我国的审计准则中并没有为审计人员提供太多具体的指引。与此同时，国内关于审计职业怀疑的理论研究也相当匮乏。

而与之形成鲜明对照的是，职业怀疑态度概念正在被监管机构、行业协会广泛使用。在判断上市公司年报审计质量时，缺乏职业怀疑被当成了重要审计失败的判词；在判断审计人员独立性以及是否履行了应有的职业关注时，职业怀疑也成了重要的标准之一。

有鉴于此，研究审计职业怀疑问题不仅具有现实的紧迫性，也是完善审计理论体系必不可少的工作之一。

从审计理论体系看，职业怀疑与风险导向审计相伴而生，在审计风险管理过程中至关重要，仍有许多谜题亟待深入研究。作为审计理论的一部分，职业怀疑应该但还没有得到其应有的关注。审计职业怀疑是风险导向审计模式下，贯穿审计过程始终的一个重要概念，对职业怀疑的正确理解和把握，将直接影响风险导向审计的具体实施。

理论是对审计规律的抽象，是人们对审计系统化的认识。无论把审计看成是

解除委托代理关系的手段，还是作为降低信息风险的措施，审计一直以来都是以独立、客观、公正的形象出现在社会公众的面前，也因此得到了社会的认可。审计理论的发展扎根于经济社会的发展，并服务经济社会的进步，审计职业怀疑正是近些年来审计与经济社会交互作用而形成的重要的理论和实务问题。与之相匹配的独立性、应有的职业关注、职业道德、职业责任等作为审计理论中的重要组成部分都得到了广泛的关注和研究，而对职业怀疑的认识却相当有限。我们甚至不能对职业怀疑的含义、职业怀疑与其他重要审计理论概念的关系等基本问题作出明确的回答。理论的不完备必然导致理论对实践的解释缺乏根基，更不要奢谈什么对实践的指导作用。

从审计实务工作看，如何理解和把握职业怀疑已经是当前亟待解决的重要问题，是我国审计人员实施风险导向审计过程中必须面临的重要实务问题。对审计职业怀疑的深入研究，不仅有助于审计人员提高审计工作质量，有效规避审计风险；也有利于会计师事务所人员在招聘、培训以及业务管理中，制定切实可行而又行之有效的相关制度；更有利于我国资本市场监管当局和行业协会制定和实施科学合理的审计职业管理制度，引导审计职业健康有序发展，为我国资本市场的发展提供重要的信用支撑。

正是基于审计职业怀疑突出的理论价值和实践意义，再加上对这一问题的浓厚兴趣最终促使本人选择了该题目作为博士论文方向。希望通过本人的努力和导师的帮助，能够对这一问题进行深入的研究，并可以得出有价值的研究成果。

1.2 相关文献回顾

目前有关职业怀疑的研究，主要集中在三个方面：

(1) 职业怀疑的重要性

国内外的众多学者和实务专家都指出保持职业怀疑是保证审计质量的重要举措。Beasley、Carcello & Hermanson (1999) 指出，在美国 SEC 对审计人员的处罚案例中，60% 都存在缺乏职业怀疑的问题；Peecher (1996)，Brown、Peecher & Solomon (1999)，Gramling (1999) 以及 Turner (2001) 四个研究中，通过向被试传达合伙人的要求，诸如在审计中保持效率、客观、职业怀疑等，来操控审计人员的职业怀疑水平。在每一个实验中，不同的提示有效地影响了被试的行为。这些研究支持了重视职业怀疑的审计人员与仅以效率为导向的审计人员在行为上存在差异的观点。

Turner (2001) 以应收账款可收回性评价为实验内容，研究了不同审计、复核人员偏好对审计证据收集行为的影响。复核人员强调时间效率时，审计人员倾向于收集与客户管理层解释相一致的证据；复核人员强调审计可证性（职业怀

疑)时,审计人员收集更多证据,两者侧重点各有不同。进一步分析显示,复核人员无偏好时,审计人员一般假设其要求保持怀疑。

Mueller & Anderson (2002)研究了职业怀疑对审计人员行为预测的影响。Shelton、Whittington & Landsittel (2001)记录了当时五大所中的四大和两个二级联系所都建议其员工调整职业怀疑以回应增加的舞弊风险因素。Asare & McDaniel (1996)认为,审计人员对报告责任方的熟悉程度会影响职业怀疑水平。Anderson & Maletta (1999)认为,职业怀疑将导致更努力地调查确认。

McMillan & White (1993)把职业怀疑看作保守的偏见,并在他们的研究中发现:审计人员追加的证据搜寻是由职业怀疑决定的,与审计人员偏好的假设框架和极端信念无关。也就是说,他们的证据收集策略强调的是发现潜在的重大错报。研究者根据已有的文献和理论将审计人员对差异的解释范式分为环境框架和错报框架两种:环境指经济的变化,产业或企业所在地情况的变化,公司投资、营销和融资策略的变化等;错报指财务报告的有意无意错报。在两种框架下,审计人员采用不同的因素解释差异。因为倾向于错报框架的审计人员拥有较高的职业怀疑,证实性偏差可以在一定程度上解释这种现象。相反,偏好环境框架的审计人员,证实性偏差部分被职业怀疑效应抵消。

Payne & Ramsay (2005)等对审计计划阶段的舞弊风险评估和审计经验对审计人员职业怀疑的影响进行了检验,结果发现:总体而言,认为舞弊风险较低的被试表现出较低的职业怀疑水平,而认为舞弊风险中等偏上的被试表现出了较高的职业怀疑水平。一般审计人员相对资深审计人员表现出更高的职业怀疑水平。资深审计人员被试并没有对高舞弊评估风险表现出较高的职业怀疑水平。

詹俊(2005),刘明辉、毕华书(2007)等指出缺乏职业怀疑态度是导致审计缺陷或失败的一个原因;张龙平、王泽霞(2003)等在研究舞弊审计制度变迁时,强调了保持职业怀疑态度在舞弊审计中的重要性;张连起、丁勇(2004)等指出,为了消除财务报表的重大错报,审计人员应当假定财务报表整体是不可信的,从而引进职业怀疑态度,在审计过程中把质疑一一排除。

(2) 职业怀疑的定义和度量

Kopp (2003)等的研究认为职业怀疑与审计人员对客户的信任水平有一种反向关系,并建议借用信任模型度量职业怀疑,认为审计中最优的信任水平可以在保证审计人员审计效率和效果的同时避免对信任破坏的不当反应,如直觉行为、认知惰性、对反面证据的忽视、自欺欺人等。审计中最优的信任水平应该是基于审视的信任。进一步说,保持职业怀疑的过程中,不能越过基于审视的信任这一界限。

Hurt (2005)等认为,目前大家对职业怀疑的重要作用取得了共识,但是对职业怀疑的定义五花八门,这影响了职业怀疑的理论研究,也给实务工作者利

用职业怀疑带来了困难。为了解决这一问题，他们在研究了大量的哲学理论、其他学科相关成果以及此前的会计研究文献的基础上，建立了审计人员职业怀疑性格与行为模型。在模型中指出职业怀疑表现出多重性格特征，主要包括：质疑的精神、悬搁判断、追求认知、人际的理解、自信和自我决断。前三个性格特征（质疑的精神、悬搁判断、追求认知）与证据的检查相关；人际的理解与评价证据的提供者有关；自信和自我决断实际上赋予了审计人员针对证据采取行动的能力。与此同时，他们认为这些性格特征将导致四种职业怀疑行为：加强信息搜索，强化矛盾侦测，增加备选方案，拓展人际关系信息审视。以此模型为基础，作者尝试着建立了职业怀疑的标准体系，并给出了一个包括30项的量表对审计人员的职业怀疑进行度量。审计人员的得分处于30~180分。但研究中，作者并没有指明到底多少分是一个合理的职业怀疑水平。

（3）职业怀疑的作用模型和影响因素

Shaub & Lawrence（1996）等引入信任和怀疑模型，构建了职业怀疑概念模型，模型中将职业怀疑定义成道德倾向、经验和情境因素三个变量的函数，并使用结构方程对三个因素与职业怀疑的关系进行了评价。结果发现支持情景伦理的审计人员对职业怀疑和职业道德关注不够，具有注册会计师资格的审计人员相对于其他同事缺乏职业怀疑，并指出应该引起审计人员重视的情况包括：关联方关系及交易、财务压力、与客户沟通存在问题等。

Carpenter、Durtschi & Gaynor（2002，2008，2009）研究了经验、法务会计培训、合伙人等对职业怀疑的影响。

Carpenter、Durtschi & Gaynor（2002）检验了经验在提高审计人员职业怀疑、知识获取和侦测舞弊能力方面的作用。研究表明典型的审计环境并不能为审计人员提供舞弊审计实务和反馈的经验，而这是成功侦测舞弊所必需的。研究的结果表明，接受了舞弊审计实务训练和反馈的审计新手相对于典型审计环境下成长的审计人员表现出了高水平的职业怀疑（赋予了一个错报更高的舞弊诱发概率，而不是错报诱发）。掌握舞弊的知识，也能更好地侦测舞弊。

Carpenter、Durtschi & Gaynor（2008）检验了进行法务会计培训对学生的怀疑和舞弊相关判断的影响。研究中，实验者跟踪一组参加法务会计课程的学生，并检查他们在不同时间点（课程的第一天、课程的最后一天、七个月之后）的舞弊判断。研究中被试的判断与控制组的学生（完成了正常的审计课程，作为典型的审计人员）、舞弊专家小组的判断进行了比较。结果发现，面对未证实的账户金额，相较于受训前和未受训的学生，受训后学生表现出了显著较高的初始风险评估水平。这表明，专门的课程训练导致了较高的怀疑水平。研究也发现，一般情况下，受训后学生对舞弊风险因子的相关性评级一定程度上高于舞弊专家；然而，同样的情况，未受训学生的评级较舞弊专家低。而且，面对同样的舞弊风

险因子, 受训学生受训后较受训前表现出了更高的风险评估修订。最后, 研究发现, 课程完成7个月后, 受训学生的绩效得以保持, 表明专门针对舞弊的法务会计课程的效用具有持久性。

Carpenter & Reimers (2009) 研究了合伙人强调职业怀疑、舞弊出现对舞弊风险因子识别、舞弊风险评估以及审计程序选择方面的影响。实验结果表明当舞弊出现时审计人员舞弊风险评估值更高; 当合伙人强调保持职业怀疑态度相对于不怎么强调时, 审计人员舞弊风险评估值更高。

有趣的是, 当舞弊出现时, 只有在合伙人强调职业怀疑时, 审计人员才根据风险评估结果选择适当的舞弊审计程序。在识别舞弊风险因子的过程中, 情形相同。这些结果对于准则制定者和学术研究者都是有意义的, 正如他们所强调的, 审计合伙人应该为审计人员评估舞弊设定恰当的基调。

Quadaekers、Groot & Wright (2007) 检验了审计人员怀疑倾向的四个影响因素的关系, 并探究哪些因素与审计人员的怀疑行为最紧密相关。

尽管审计文献中强调职业怀疑的重要性, 但关于职业怀疑倾向衡量以及其与职业怀疑行为的吻合程度缺少一致的实证证据。对影响职业怀疑行为的影响因素的见解将构成审计人员训练以及审计工具指南的基础, 也可以作为后续研究的一个起点。

该研究比较的四个怀疑倾向决定因子是: 人际信任; 悬搁判断; 控制环; 全面的职业怀疑量表。而且, 论文也对管理层控制理念对该关系的影响强度进行了研究, 并对这些问题进行了实验研究, 样本的376名审计人员来源于四大在荷兰的分所, 包括从员工到合伙人不等。

结果显示, 决定因子对怀疑行为的影响强度是不一样的。整体而言, 人际信任在预测怀疑行为方面具有最强的解释力。

Plumlee、Rixom & Rosman (2011) 认为, 准则暗示着职业怀疑可以被看作诊断性归因过程, 并指出诊断性过程包括发散性思考和聚焦性思考两种认知技巧。发散性思考让审计人员为异常证据寻找解释; 聚焦性思考让审计人员消除不适宜的解释。研究者准备了培养这些技巧的素材, 并以四大事务所中的三个所的审计人员为被试检验了效果。研究发现, 发散性思维训练增加了解释的生成数量和质量; 同时接受发散性和聚焦性思维训练后选择正确解释的概率是只接受发散性思维训练时的四倍。

Nelson (2009) 建立了职业怀疑作用模型, 研究了审计证据是如何同审计人员知识、特征及动机共同影响职业判断中的职业怀疑的。

通过对已有主要文献的回顾, 可以发现:

(1) 对职业怀疑概念, 目前学界理解上仍然存在差异, 学者们更偏重于研究中概念的可操作性, 相应地在衡量职业怀疑水平方面使用的方法也不一致。这的

确使很多研究得以实现，但并不能让大家对职业怀疑概念有系统的认识和把握。这对研究职业怀疑、应用职业怀疑造成了一定程度的障碍。

(2) 职业怀疑的重要性已被专家学者所关注，但职业怀疑在审计理论体系中的地位和作用还鲜有论及，更谈不上进行系统的研究。

(3) 对职业怀疑发挥作用的机制和影响因素研究较多，取得了较丰富的研究成果，但这些研究多为国外的专家学者研究的成果，国内相关的研究还很有限。而文化差异和审计职业环境的差异，在一定程度上影响了国外研究成果的适用性，仍需要结合我国的实际进行深入系统的研究。

(4) 关于在实务工作中如何把握职业怀疑，相关的研究并不多见，而这恰恰是目前审计人员急需解决的问题，是需要系统研究和梳理的。

1.3 本书的研究思路

1.3.1 研究目标与方法

1.3.1.1 研究目标

本研究的总体目标是系统研究职业怀疑基础理论，为审计人员在具体审计业务中保持和应用职业怀疑提供较系统的、可参考的理论支持。

本研究的具体目标包括：

(1) 研究职业怀疑的内涵，厘清职业怀疑的概念；

(2) 分析职业怀疑在审计理论和实务体系中的地位和作用，探究职业怀疑提出和发展的根本动因；

(3) 研究职业怀疑的作用机理，洞悉职业怀疑在审计中发挥作用的原理和方式；

(4) 探究影响职业怀疑发挥作用的各種影响因素，旨在提升监管机构、事务所和审计人员推动并保持职业怀疑的能力；

(5) 研究职业怀疑在审计实务中的具体要求，旨在帮助审计人员把握恰当的职业怀疑水平；

(6) 研究职业怀疑的实务要点，旨在帮助审计人员明确审计实务工作的要领，切实抓住职业怀疑要领。

1.3.1.2 研究方法

本研究采用了规范研究与实证研究相结合的研究方法。本研究在回顾国内外研究文献的基础上，归纳出关键的研究问题，然后运用哲学、心理学、法学、社会学、审计学等相关学科理论构建了职业怀疑基础理论。在研究中针对不同的研

究问题，分别使用了系统分析、科学归纳、案例研究以及开放式访谈等多种研究方法。

1.3.2 论文结构与研究框架

本书主体共7章，研究框架如图1-1所示，各部分的内容概要如下：

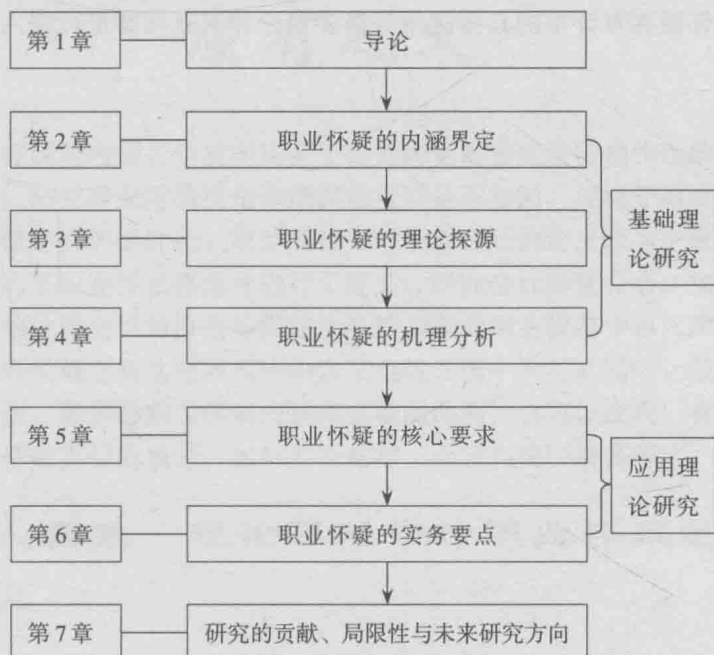


图 1-1 研究结构

第1章主要介绍职业怀疑研究的动机、相关文献回顾、研究的总体目标和具体目标、采用的研究方法以及论文结构和研究框架。

第2章首先回顾了准则与已有学术文献中林林总总的职业怀疑定义，并剖析、界定职业怀疑的内涵。

第3章探究职业怀疑的导因及其在审计理论体系和实务体系中的重要地位。

第4章从分析审计职业判断的特征入手，基于心理学中的决策判断理论、态度理论研究职业怀疑发挥作用的机理和审计人员保持职业怀疑的基本逻辑，以及审计职业怀疑发挥作用过程中的各种影响因素。

第5章基于整个审计业务流程，系统分析了如何在计划审计工作、实施审计工作、完成审计报告中保持合理的职业怀疑。

第6章详细研究了如何在实务工作中有效触发和排除职业怀疑。本章指出舞弊与违法是需要合理质疑的重点领域；分析程序是识别可疑领域的有用技术；充分取证是排除职业怀疑的核心要求；利用专家工作是排除职业怀疑的补

充措施。

第7章总结了研究的贡献，指出了研究的局限性以及本主题的未来研究方向。

本书的研究将紧紧围绕如何在审计中应用职业怀疑这一核心问题展开，与此同时，针对职业怀疑的定义、职业怀疑在审计中的重要性、职业怀疑的理论基础、职业怀疑在审计中的具体应用等诸多理论和实务问题进行深入的研究。

2 内涵界定：审计职业怀疑的应有之义

关于职业怀疑的内涵，学者多从便于研究衡量的角度进行操作性的定义。在不同的研究中，研究者关注的视角和强调的重点各不相同。相对于审计理论研究领域对职业怀疑定义的多样化，审计规范中对职业怀疑的定义较为一致。美国审计准则最早引入了职业怀疑概念并进行了定义。国际会计师联合会、加拿大会计师公会、我国的注册会计师协会等则亦步亦趋在审计职业规范中引入职业怀疑概念，而且职业怀疑概念在这些规范中的含义也趋于统一。与此同时，通过对科学研究、司法判决、医学诊断等领域的研究文献的回顾，也可以发现，在这些领域存在着与职业怀疑类似的概念，如怀疑的精神、合理怀疑、辩证等。

2.1 盲人摸象：理论界对审计职业怀疑的不同定义

理论界目前对职业怀疑的定义可谓五花八门，大家从不同的角度对职业怀疑进行了界定。代表性的主要有关系说、能力说、独立说等。

2.1.1 关系说

关系说认为职业怀疑如同信任一样是审计人员与客户之间的关系表征。

Shaub (1996) 将职业怀疑看成是信任的对立面，指出职业怀疑要求审计人员小心权衡对客户的信任以及怀疑，其中对怀疑，采用了 Deutsch (1962) 的定义，即将怀疑定义为“一种行为上的选择，以阻止或降低另一个人行为的有害后果”。

Copeland (1996) 指出，职业怀疑常常被侦探、审计人员、舞弊审核师以及其他调查者使用……老练的侦探总是让观众意识到“每一个人都不可信”。Copeland 进一步指出，迄今为止，其认为职业怀疑最好的定义之一是联邦政府舞弊审计理论中的定义，即开放性的思维态度，假设相关方既不是完全诚实的，也不是完全不可信的。Copeland 进一步强调，职业怀疑在他看来是一种分析性的思维状态，只接受能够被独立证实的情况。

Kopp、Lemon & Rennie (2003) 认为, 对客户的信任有助于审计工作的有效完成, 对客户的信任与职业怀疑形成了一种不是很好平衡的关系。审计人员为了有效地执行审计, 首先必须有一定程度的信任。这种信任在审计过程中会逐渐积累, 可能年复一年地增加。然而, 与此同时, 审计人员必须总是准备好去不信任, 这确实是一个充满挑战的动态过程。

Behn、Carcello、Hermanson & Hermanson (1997) 的研究发现, 审计人员的职业怀疑与被审计单位的满意度负相关。

可以说, 这些定义从人际关系的角度给出了职业怀疑的一个方面。但人际关系并不是职业怀疑的唯一维度, 职业怀疑还包括审计人员与客观证据等维度。职业怀疑要求我们对自我的思维过程进行反思, 要求我们对证据进行批判性的评估。

2.1.2 能力说

Carcello & Neal (2000)、Choo & Tan (2000) 认为职业怀疑是一种能力, 是一种决策和行动的能力, 如侦测舞弊的能力。

Choo & Tan (2000) 的研究认为, 针对职业怀疑的课程训练与职业怀疑态度共同作用, 有助于提升审计学生侦测舞弊的能力。

Plumlee、Rixom & Rosman (2011) 认为, 职业怀疑可以被视为一个诊断推理的过程, 包括识别不正常的项目和状况以及必需的结构化以找出潜在的原因。因此, 职业怀疑包括发散性思维和聚焦性思维两种能力。创造性问题解决过程以问题识别开始, 以解决方案结束。这个过程的早期阶段被称为问题构建和识别, 这一阶段问题被识别, 问题的参数被定义。如果问题是非结构化的, 问题解决者必须结构化问题, 并依靠自身的资源指引问题解决。这是创造性解决问题流程的一部分, 研究者认为与职业怀疑类似。在审计业务过程中, 审计人员必须识别不正常的项目或状况, 这是一个类似于问题识别的阶段。然后, 审计人员必须考虑异常的项目或状况是否需要额外考虑或者是否需要某种额外的证据, 这个过程类似于问题构建。

这种观点强调了职业怀疑在注册会计师审计中的一个显著的作用, 是典型的功能定义。但是由于他们把职业怀疑的功用锁定于侦测舞弊, 结果使得这个定义过于狭隘。一方面, 侦测舞弊的能力很多, 职业怀疑与其他的能力有什么区别, 定义中并没有说, 这就必然造成了混淆概念的结果; 另一方面, 职业怀疑的功用就是侦测舞弊吗? 很显然, 注册会计师审计目标不仅仅局限于此, 如我国目前的审计目标就是对财务报告的真实公允发表审计意见。难道职业怀疑与其他的审计目标无关吗? 虽然我们对职业怀疑的认识尚浅, 但是, 不可否认的是职业怀疑具有开启认识之门的功效, 具有形成正确职业判断的促进作用。因此, 在注册会计