

管理科学论丛

Essays on Management Science

执业环境与审计判断绩效 ——基于时间压力和责任视角

刘成立 著



经济科学出版社

管 理 科 学 论 丛

执业环境与审计判断绩效

——基于时间压力和责任视角

**Business Environment and Audit Judgment
Performance: Based on the View of Time
Pressure and Accountability**

刘成立 著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

执业环境与审计判断绩效：基于时间压力 and 责任的视角 / 刘成立著. —北京：经济科学出版社，2010.6
(管理科学论丛)

ISBN 978 - 7 - 5058 - 9481 - 5

I. ①执… II. ①刘… III. ①政府审计：效益审计 - 研究 - 中国 IV. ①F239.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 101230 号

责任编辑：文远怀

责任校对：徐领弟

版式设计：代小卫

技术编辑：潘泽新

执业环境与审计判断绩效

——基于时间压力 and 责任的视角

刘成立 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100142

总编部电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www. esp. com. cn

电子邮件：esp@ esp. com. cn

北京汉德鼎印刷有限公司印刷

华丰装订厂装订

880 × 1230 32 开 7.625 印张 200000 字

2010 年 6 月第 1 版 2010 年 6 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 9481 - 5 定价：18.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

本书获国家自然科学基金项目
(批准号：70572082) 资助

中文摘要

在近年来的职业审计及学术审计的研究文献中，有很多资料都强调了审计判断在审计工作中的重要性和普遍性。审计判断是一个复杂的认知活动，对周围的环境非常敏感，然而许多杰出的学者认为，在会计审计行为研究中缺乏对判断背景的关注。随着人们对审计质量关注程度的提高，研究者开始调查会计师事务所内部的工作环境以及行为方式。在中国，时间压力作为影响审计判断绩效的环境因素，其重要性可能日益上升，而且与其他职业相比，注册会计师职业所负的责任更加重大，因此本书研究了审计中的两个重要环境因素时间压力、责任对审计判断绩效的影响。

我们首先用问卷法调查了我国注册会计师日常审计工作面临的时间压力状况以及时间压力下注册会计师采取的行为，然后进一步用实验方法研究了时间压力、责任对审计判断绩效的影响。实验为被试间实验设计，共有两个因素，即时间压力和责任。实验任务是一个制造业客户的年末存货详细测试，包括产成品存货和积压存货的估价和完整性测试。实验的被试来自于参加新执业准则与职业判断培训班的一个具有证券期货从业资格的全国性会计师事务所的注册会计师，共有 72 人。

本书共分七章。第一章为引言；第二章为文献回顾，分别回顾了心理学与审计中时间压力、责任对判断影响的文献；第三章则对我国注册会计师面临的时间压力和责任进行了理论分析；第四章用认知心理学和社会心理学理论为时间压力、责任如何影响审计判断绩效提供理论依据；第五章用问卷法调查了我国注册会计师面临的

时间压力以及时间压力下的注册会计师行为；第六章则进一步用实验研究方法检验了时间压力、责任对审计判断绩效的影响；第七章总结全书的研究结论、实践意义及局限性，并提出应该进一步作出改进的方向。

本书得到的主要结论包括：

1. 通过研究认为，时间压力是单位时间内加工的信息量或加工一定信息量所允许的时间，单位时间内加工的信息量越大，或加工一定信息量所允许的时间越少，时间压力越大。主要来源于：①激烈的审计市场竞争；②客户限期以及披露限期；③事务所内部的业绩评价体制。责任是事先存在的一个人要向其他人证明他的判断的预期，即注册会计师要对自己的判断负责。主要来源于：①事务所内部监管；②行业自律监管；③政府行政监管；④其他方监督。

2. 通过用认知心理学分析表明，在时间压力下，注册会计师为了减轻认知负荷，通常会利用启发法作出判断。但是启发法在提高判断效率的同时，有可能导致判断效果的下降。而用社会心理学的分析表明，当一个人对未知观点的其他人负责时，为了获得其他人的认同，往往采用复杂的信息加工策略。进一步的研究表明，对于简单的、熟练的行为，人们在有他人监督时通常能做得更好，即责任能提高审计判断效果。在高责任下，人们为了获得良好的业绩评价，会努力工作，受其他条件的影响较小，仍能保持较高的判断绩效。

3. 问卷调查表明，我国注册会计师在日常审计工作中面临的时间压力为中度。同时进一步的调查表明：①近年来审计工作面临的时间压力越来越大；②大多数的注册会计师认为激烈的审计市场竞争导致了时间压力的增加，时间压力阻碍了适当审计程序的实施，进而降低了审计质量。但大多数注册会计师认为，在他们的事务所中并不存在由于时间压力提前终止审计程序的行为；③事务所中虽然存在低报时间行为但并不严重，但在规定的时间内完成任务对注册会计师业绩评价非常重要，事务所在过去 12 个月中的时间预算比较紧张；④不同职位注册会计师对时间压力大小及变化趋势

的看法存在显著差异。

4. 实验结果表明：①时间压力损害了注册会计师的审计判断效果，对审计判断效率无显著影响；②责任能显著提高审计判断效果，但对审计判断效率无显著影响；③时间压力对审计判断效果的影响受责任状况的制约，时间压力与责任的交互项对审计判断效率无显著影响。进一步的研究还表明：①时间压力、责任对不同程序审计判断效果的影响显著不同；②时间压力对审计判断加工率有显著影响，而责任主要影响了审计判断准确率，时间压力对审计判断加工率的影响受责任状况的制约；③时间压力提高了审计判断加工速度，责任对审计判断加工速度无积极影响，时间压力与责任的交互项对审计判断加工速度无显著影响。

Abstract

In recent years the professional and academic auditing literatures have recognized the importance and pervasiveness of judgment in auditing. Audit judgment is a complicated cognitive activity, sensitive to environment. However, many famous researchers conclude that in accounting behavior researches lack the attention to contextual factors. With increased attention to audit quality, researchers began to investigate the work environment of CPA firms and CPA behavior style. In China time pressure is likely to become an increasingly important environmental factor in auditing and in therefore an important area for future research. When compared with other professions, CPA is more accountable for his action. So in this paper, we examine the effects of two important environmental factors in audit, time pressure and accountability on audit judgment performance.

First, we survey the Chinese CPA's time pressure condition in their routine audit work and the individual's behavior and perceptions as to the consequences or results of these behaviors under time pressure. Second, we use experimental approach to examine the effects of time pressure and accountability on audit judgment performance. The experimental style is between-subjects design, time pressure and accountability are manipulated in a 2×2 factorial design. The task chosen for this research is a facsimile partial inventory year-end details test of a large manufacturing client, including finished goods inventory and inventory reserve valuation

and completeness. 72 auditors attending to new professional standards and professional judgment training session, coming from a large auditing firm which has qualification to audit listed companies participate in this experiment.

This book is organized as follows. Chapter 1 is an overall introduction. Chapter 2 is about literature review, it backdates the literatures of time pressure, accountability and judgment in psychology and audit. Chapter 3 describes the condition of time pressure and accountability CPA facing in China. Chapter 4 uses cognitive psychology and social psychology theory to develop theoretical arguments on which the study's research hypotheses are based. Chapter 5 uses survey method to investigate time pressure CPA facing and the behaviors under time pressure. Chapter 6 presents details of the experimental method and presents analyses for the tests of the hypotheses and describes the results. Chapter 7 concludes the dissertation with the implications, limitations and extensions of the research.

The major conclusions of this book are as follows:

1. Through study we can conclude that time pressure is the amount of information processed in a given time or the time used to processing a given amount information. The more information in a given time or less time to process a given information, the more time pressure. Time pressure comes from fierce audit market competition, deadlines of clients and disclosure, evaluation of CPA performance in audit firms. Accountability is a preexist prospect to justify one's judgment to others, that is to say auditor should accountable for his judgment, coming from supervision of audit firm, the CPA profession, government and others.

2. By using cognitive psychology theory we can conclude that when under time pressure, in order to decrease burden, CPA usually use heuristics to judgment. Heuristics can increase judgment efficiency, but de-

crease judgment effectiveness. When using social psychology theory, we find that when accountable to an unknown viewpoint people, in order to gain other's sanction, people will use complicated information processing strategy. Further study indicates that when doing simple skilled behaviors, people can do better under supervision, that is to say, accountability can increase judgment effectiveness. Under high accountability, in order to gain good evaluation, people will try hard, holding better performance under any condition.

3. The survey results indicate that CPA in China experience moderate time pressure in their routine audit work. Further study indicates that (1) time pressure has become tighter in recent years; (2) most people attribute it to increased competition in the audit market, time pressure interferes with the proper conduct of an audit, so caused reduction in audit quality, but most people strongly agree that in their firm time pressure doesn't cause premature sign offs; (3) Under-report chargeable time is not severe. The impact of achieving a particular audit assignment within the required time budget on the performance evaluation is considerable importance. Time pressure auditor faced on in the last 12 months is very tight; (4) Auditors on different positions have different views on the amount and the trend of time pressure.

4. The experimental results indicate that (1) Audit effectiveness decreases with increasing time pressure, but audit efficiency is not significantly different between low and high time pressure; (2) Audit effectiveness increases with increasing accountability, but audit efficiency is not significantly different between low and high accountability; (3) There is a significant interaction between time pressure and accountability for audit effectiveness, but not for audit efficiency. Further research indicates that (1) time pressure and accountability have different effects on different program audit effectiveness; (2) Processing ratio is significantly different

between time pressure conditions, and processing accuracy is significant different between accountability conditions, the effect of time pressure on processing ratio is depended on the accountability; (3) Time pressure can increase audit processing speed, accountability and the interaction of time pressure and accountability don't affect audit processing speed.



第一章 引言	1
第一节 审计判断绩效与影响因素	2
第二节 问题的提出及意义	8
第三节 研究框架、研究方法与创新	14
第二章 文献回顾	20
第一节 心理学中时间压力、责任对判断影响的 研究	20
第二节 审计中时间压力、责任对判断影响的研究	34
第三节 审计中时间压力与责任对判断共同影响的 研究	55
第三章 我国注册会计师面临的时间压力和责任	59
第一节 我国注册会计师面临的执业环境的 总体考察	59
第二节 我国注册会计师面临的时间压力	64
第三节 我国注册会计师面临的责任	71

第四章 时间压力、责任对审计判断绩效影响的 理论分析	80
第一节 时间压力与审计判断绩效	80
第二节 责任与审计判断绩效	93
第三节 时间压力与责任对审计判断绩效的共同 影响	106
第五章 时间压力对注册会计师行为影响的调查分析	109
第一节 问卷设计	109
第二节 时间压力与注册会计师行为	114
第六章 时间压力、责任对审计判断绩效影响的 实验检验	128
第一节 实验设计	128
第二节 实验的随机化与操纵性检查	138
第三节 时间压力、责任与审计判断效果	154
第四节 时间压力、责任与审计判断效率	174
第七章 结论与未来研究方向	180
第一节 结论	180
第二节 研究的局限性及未来研究方向	184
附录	187
附录 A 实验材料	187
附录 B 调查问卷	215
参考文献	218
后记	230

第一章

引言

20 世纪 70 年代以前，在审计判断领域的科学研究很少^①。此后，由于对审计效率和效果问题的日益强调以及职业判断质量问题日益受到重视，在近 40 年来的职业审计及学术审计的研究文献中，有很多资料都强调了审计专业判断^②在审计工作中的重要性和普遍性（Trotman, 1999）。审计判断研究是当今世界范围内最具活力的审计研究领域之一，可以预见，在未来相当长的一段时间内，审计判断仍然是审计研究中最具吸引力的研究领域，并正在引起我国审计理论界和实务界的关注（张继勋，2002a）。审计判断研究的总体目标是改进注册会计师的判断和决策，因而了解改进注册会计师判断和决策的过程是十分重要的（Trotman, 1999）。审计判断绩效取决于能力、知识、环境和激励等因素（Einhorn and Hogarth, 1981；Libby, 1983），审计判断是一个复杂的认知活动，对周围的环境非常敏感（Payne, 1982），审计环境因素，如激励、时间压力、职业准则、决策辅助、人际关系等使审计行业与众不同且非常有意义（Gibbins, 2001）。而我国关于审计判断的研究刚刚开始，我国注册会计师所处的独特的环境为我国审计判断的研究提供了非常好的机会，因此研究我国注册会计师的审计判断，无论是对丰富和发展不同环境审计理论，还是对提高我国注册会计师的审计判断绩效都具

① 关于审计判断的里程碑式的研究通常认为是 R. H. Ashton. An Experimental Study of Internal Control Judgments. *Journal of Accounting Research*, 1990, 12 (1): 52 - 54。

② 尽管集体判断决策研究已经得到一定程度的关注，但大多数研究仍集中在个体判断决策上，因此本书探讨的是个体层次判断绩效，不涉及集体层次判断绩效。

有十分重要的意义。

第一节 审计判断绩效与影响因素

一、审计判断研究的必要性

审计判断 (audit judgment), 也称审计职业判断或审计专业判断, 是审计人员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 (CICA, 1995)。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收益或其他工作时, 判断起了核心作用, 职业判断是审计的精髓 (CICA, 1995), 遍布财务报表审计的每一个方面 (Solomon and Shields, 1995)。正如美国注册会计师协会所指出的: 在执行审计工作过程中, 审计判断是一项最为重要的要素 (AICPA, 1955)。马兹 (Mautz, 1959) 指出, 审计判断在审计工作中扮演着一个不可缺少的重要角色, 所罗门和谢尔德 (Solomon and Shields, 1995) 认为在当代财务报表审计的每一个领域中, 审计判断都发挥着极其重要的作用。因而从本质上讲, 审计实务是由一系列的判断行为构成的, 这是审计师被称之为“师”的原因。

卓特曼 (Trotman, 1999) 指出审计判断研究有以下四项基本目标: ①审计判断研究要评价审计判断质量, 而审计判断质量是审计判断绩效的重要组成部分; ②试图说明注册会计师如何作出判断以及信息的特定属性对判断绩效的影响; ③测试作出判断和决策的认知过程的相关理论; ④对任何发现缺陷的补救措施作更深入的研究。为了实现这些目标, 审计判断研究通常从描述性研究和规范性研究两个方面着手。描述性研究考察注册会计师如何运用判断进行

决策。它主要关注注册会计师的实际行为和思维过程；通常通过设置模拟的判断环境，运用案例或其他资料完成。规范性研究考察如何改善审计判断过程，重点在于开发决策支持系统（如计算机专家系统），以提高注册会计师在实务中的判断能力，此类研究主要通过理解专家知识和技能来完成。总之，审计判断研究的最终目的是改进判断和决策，所以这是一个对审计实践有重要影响的研究领域（Bell and Wright, 1995）。

近年来，由于我国会计信息失真现象严重，作为会计信息质量合理保证者的注册会计师的审计质量问题引起了社会的广泛关注，提高我国注册会计师的审计质量迫在眉睫，而影响审计质量的重要因素之一是审计判断质量（张继勋等，2006a）。我国的职业组织和注册会计师已经认识到了审计判断的重要性，并在独立审计准则中对其加以强调，《历史财务信息审计的质量控制》准则要求：审计项目组整体应当具有职业判断能力；《审计证据》准则也指出：注册会计师应当保持职业怀疑态度，运用职业判断，评价审计证据的充分性和适当性；而在鉴证业务基本准则中，就十多次提到了“判断”或“职业判断”。我国2006年颁布的新的审计准则要求注册会计师采用风险基础审计方法。风险基础审计的基本特点就是要求注册会计师以被审计单位的风险判断为基础进行审计。为提高我国注册会计师对审计判断认识，中国注册会计师协会还专门翻译了加拿大特许会计师协会（CICA）的研究报告《审计中的职业判断》和《财务报告中的职业判断》（张继勋等，2006b）。在实际工作中，各会计师事务所对此种观点也十分地赞同。一项针对我国从业注册会计师的关于“审计判断在审计工作中的重要性”的调查结果显示，94.74%的被调查者认为，审计判断在审计工作中重要和非常重要（张继勋、侯青川，2003）。因而，加强审计判断的研究就显得十分重要了。

二、审计判断绩效的内涵

审计人员的审计判断最终要表现为一定的成果，这一成果的具体形式就是审计判断绩效。审计判断绩效是审计判断与一定的判断标准相符（Libby, 1995）。张继勋（2002a）指出良好的审计判断绩效包括两方面：质量（效果）和效率，只有在审计判断符合这两方面要求的情况下才能说取得了优良的判断绩效。从根本上说，评价审计判断质量的标准是“正确性”或“准确性”。而在许多审计判断任务中并没有一个可以用来评价质量的恰当结果，因此审计研究人员开始寻找退而求其次的替代标准，如共识、稳定性、自我洞察力等。效率标准是衡量注册会计师进行判断时工作效率高低的标准，审计判断效率与审计判断绩效成正向关系。注册会计师在审计判断过程中要取得好的判断绩效，不仅要做出高质量的审计判断，而且还要尽可能缩短作出审计判断所用的时间，或者降低取得信息的成本，同时符合以上两个方面的要求才达到了一个良好的判断绩效要求的标准。

良好的审计判断绩效不仅是高质量审计工作的基础和源泉，也是高质量和高效率审计工作的表现，还是审计人员和事务所积极追求的目标。同时审计判断绩效也是衡量审计判断质量和审计工作效率、确定审计人员责任的基础，因此研究审计判断绩效问题就显得十分必要。另外，财务报表审计的价值源于注册会计师基于职业标准并在职业界作为一个整体而进行的职业判断，因而研究审计判断绩效对于提高审计质量和提升审计的价值具有非常重要的意义。

三、审计判断与审计环境的互动

纵观审计判断的研究过程，主要是把判断者作为一个信息加工者来研究的，忽视了判断过程中判断者、判断环境之间的互动。张