



SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING

三友会计论丛

第12辑

审计期望差距研究

何敬 ● 著

RESEARCH ON AUDIT EXPECTATION GAP



S

ERIES IN ACCOUNTING

三友会计论丛

第12辑

审计期望差距研究

何敬◎著

RESEARCH ON AUDIT EXPECTATION GAP

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

大连

© 何敬 2011

图书在版编目 (CIP) 数据

审计期望差距研究 / 何敬著. —大连: 东北财经大学出版社, 2011. 8

(三友会计论丛·第12辑)

ISBN 978-7-5654-0529-7

I. 审… II. 何… III. 审计-研究 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 170957 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)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 150mm×220mm

字数: 168 千字

印张: 6 5/8

印数: 1—1 000 册

2011 年 8 月第 1 版

2011 年 8 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧

责任校对: 王莹 吴茜

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0529-7

定价: 28.00 元

出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入，会计基础理论研究的薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言，既是严峻的挑战，又是难得的机遇。说它是“挑战”，主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性，因为许多实践问题急需相应的理论指导，而这些实践和理论在我国又都是新生的，没有现成的经验和理论可资借鉴；说它是“机遇”，主要是强调在经济体制转轨的特定时期，往往最有可能出现“百花齐放，百家争鸣”的昌明景象，步入“名家辈出，名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”，抓住“机遇”，是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此，我们与中国会计学会财务成本分会（原中国中青年财务成本研究会）、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所，力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补，密切联系老、中、青三代会计工作者，发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性，致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务，以期为我国的会计改革与发展作出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会

计著作基金”，用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟萃名人力作及新人佳作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态。自1997年起，本论丛定期遴选并分辑推出。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社

序

审计期望差距不仅是审计理论中的重要概念，也是推动审计实务不断改进的重要因素。审计期望差距是指社会公众（审计报告使用者，下同）对审计的期望与社会公众对目前审计实绩的认识之间存在的差距。审计期望差距具体表现为以下三个方面：一是由于审计师对审计准则的理解和执行存在不足而导致的审计业绩缺陷；二是由于审计师职业界和准则制定机构对审计环境变化、审计职能演变和审计技术进步的认识滞后而导致的审计准则缺陷；三是由于社会公众对审计职能的认识不够而提出过高的要求（不合理期望）。审计期望差距的形成主要源于社会公众和审计师对审计的认知存在差异，既包括对审计能力认知的差异，也包括对审计实绩认知的差异。审计期望差距的存在，一方面反映出社会公众对低质量审计的不满和审计师职业存在的问题；另一方面也反映出社会公众对审计的理解不够，甚至是误解。职业界围绕审计期望差距的讨论，主要集中在对审计的理解、审计准则的完善和修订、审计个案剖析与审计质量控制、审计失败与审计诉讼等领域。审计期望差距的存在，是审计职业界面临的压力所在，也是审计职业界不断改进审计工作、完善和修订审计准则的动力所在。

随着社会经济环境的变化，社会公众和审计师的认知也在不断改变，因此审计期望差距呈现出不同的历史形态。然而，纵观中外研究文献，这些研究主要是针对某一历史片段的审计准则、某一历史事件（如舞弊和诉讼案件）来探讨审计期望差距问题，至今鲜有将其放入社会发展历史过程中，对不同的社会、政治、经济和文化背景下审计期望差距的演化而进行的研究。那么，如何从宏观历史变迁的角度把握审计期望差距？如何在诸多环境因素中找到线索，找到影响审计期望差距演变的因素？如何缩小审计期望差距？

所有这些问题需要学术界和职业界进行系统分析和研究。本书正是作者就此所进行的一种积极探索。

本书分析了改革开放以来，我国注册会计师审计与中国政治、经济和文化历史巨变的同步变迁。从允许公有制中引入外资、恢复注册会计师审计开始，注册会计师审计的范围、职能、技术方法不断拓展，审计准则循序制定和修订。政企分开、国企改革、民营经济快速发展、外资不断涌入、资本市场和公司治理结构的建立、完善，以及舞弊案件的出现，都使得社会公众对审计的期望不断发生变化。审计职业界在这一历史洪流中，为求得生存和发展不断调整姿态和位置，以缩小审计期望差距。成立中国注册会计师协会、会计师事务所脱钩改制、陆续制定六批独立审计准则、审计准则与国际趋同，在这一系列的变化过程中，我国审计理论得到了发展、审计准则从无到有、审计实务不断丰富，这些措施缩小了不同阶段的审计期望差距。本书在回顾和评价历史变迁的基础上，总结了审计环境中影响审计期望差距的不同阶段的制度传导路径，即国家战略与政策导向、财税制度与国企改革、资本市场、会计制度与会计准则、审计市场与审计准则，以及文化环境。

此外，本书对审计期望差距的内涵进行了深入分析和探讨，界定了审计期望差距概念及其形成机理，在此基础上，分别从审计准则缺陷、审计业绩缺陷、认知缺陷三个方面分析了审计期望差距形成的原因。其中对于审计期望差距的认知分析，具有独特的视角，采用心理学的理论分析了社会公众和审计师的认知偏差。对于我国目前的审计期望差距状况，作者采用调查问卷的方法，发现社会公众和审计师对于审计的认知和审计业绩的评价不同，审计师高估了审计业绩，以及存在不合理期望。

本书的贡献在于，在借鉴国外研究成果的基础上，界定了审计期望差距的内涵，系统分析了审计期望差距的影响因素，总结和回顾了我国审计期望差距的历史演变，以及目前我国审计期望差距的

序

状况。这些研究成果为研究我国审计史、审计准则的制定和修订提供了参考资料，填补了审计基础理论的空白，为审计理论和实务的发展提供了可资借鉴的经验。当然，本书也存在一些不足。例如，对于历史资料的挖掘还不够充分，只对我国审计期望差距的演变进行了回顾和总结，未能与国外审计期望差距的演变进行对比分析。

在本书即将付梓之际，我很乐于为本书提笔作序，希望作者在未来的研究和实践中继续努力，取得好成绩。

刘明辉
2011 年 5 月

前 言

审计总是在一定的社会经济环境中进行的。审计环境决定了审计职能、审计目标和审计师的职责。在具体审计环境中，社会公众和审计师对审计的认识不同，对审计工作的评价不同，因此产生了审计期望差距。

随着经济的发展，组织结构发生变革，经营形式多样化，信息技术日新月异。在这种复杂多变的审计环境下，社会公众对审计师的要求不断提高，产生了更高的期望，审计师则在不断改进中寻求职业界和环境间的平衡。然而，正是由于存在期望差距这个“刺”，才使得审计实务和审计准则不断作出调整，进而推动了审计理论和实践的发展。因此，对审计期望差距作深入的研究，具有理论和实践意义。

从已有的国内外研究文献来看，对于审计期望差距的研究主要集中在是否存在审计期望差距、审计期望差距的成因、缩小审计期望差距的措施方面。但这些研究多局限于对审计期望差距现状的分析，缺乏对具体审计环境的综合分析以及分析的理论基础，因而造成原因分析得不深入和不全面，措施的可操作程度不高。并且，虽然学者们认同审计期望差距是一种认知差距，却鲜有学者研究社会公众和审计师的认知问题本身所导致的审计期望差距，也就无法从认知方面来着手缩小审计期望差距。

为此，本书采用规范研究和实证研究相结合的方法，对审计期望差距进行探讨。在规范研究中，首先对审计期望差距进行了界定，分析了审计期望差距涉及的主体、客体和构成要素。在借鉴服务质量差距基本分析框架的基础上，分析了审计期望差距的形成机理，为后面的研究奠定了基石。

在对审计期望差距构成要素进行界定的基础上，运用供给和需

求理论、制度变迁理论、社会契约理论、有限理性理论和心理学理论等，分别针对三类构成要素进行深入分析。审计准则缺陷主要受到供给和需求关系带来的制度传导路径的影响，以及审计准则制定机构、审计准则制定程序、有限理性、准则制定倾向和制定时滞等的影响。审计业绩缺陷主要受到审计师执业能力，审计师选聘和付费权，会计师事务所规模、组织形式和质量控制的影响。认知差异主要受到自我关注、自我服务偏见、社会比较、态度和行为不一致、归因错误、先入为主、从众行为的影响。

为了考察社会变迁中审计期望差距的变化状况，本书采用历史研究法，把审计期望差距放在我国的制度大环境中进行分析。根据中国的战略和经济策略变化，将其历史进程划分为5个阶段，并对每一阶段的审计期望差距状况进行分析：引入外资与注册会计师审计的恢复（1978—1983年）、发展多种经济成分与审计服务范围的扩大（1984—1991年）、国企改革、舞弊案件与审计准则的初步制定（1992—1999年）、公司治理结构调整与审计准则的修订和趋同（2000—2007年）和金融危机与审计（2008年以后）。阶段性审计环境的变迁，导致了阶段性审计期望差距的变化，不同阶段的审计职能、审计模式、审计程序不同，审计市场也不同，采取的缩小审计期望差距的措施也不同。然后，本书运用面板数据的logit模型对2000—2005年审计环境和审计师业绩的关系进行了实证检验。有了理论支撑，并通过了实践的检验，才能找到缩小审计期望差距的有效途径。

为了考察我国目前的审计期望差距状况，本书采用调查问卷的方法，发现我国存在审计期望差距：（1）审计师与相关者对审计责任的认识和审计业绩的评价不同；（2）与相关者比较而言审计师高估了审计业绩；（3）存在审计业绩缺陷、审计准则缺陷和不合理期望。

最后，本书针对审计期望差距的三个构成要素，分别提出了缩

小审计期望差距的治理建议，这些建议包括：与国家宏观战略、基本制度和相关制度协调，完善政府监管的自律审计准则制定机构，在制定审计准则过程中需进行公共选择和有限理性选择以达成公意；提高职业道德水平和执业能力、完善公司治理结构、推动会计师事务所做强做大、改进会计师事务所的组织形式、健全会计师事务所的质量控制和加大监管力度；普及心理学知识、进行角色扮演、换位思考和发挥媒体作用。

这些成果将会为研究中国审计准则变迁和今后推动审计发展、改进审计准则提供参考。

感谢河北经贸大学学术著作出版基金对本书的出版资助。

何 敬
2011 年 5 月

目 录

1 导论	1
1.1 研究背景	1
1.2 研究目的	2
1.3 研究方法	2
1.4 研究框架设计	3
1.5 主要创新点	5
2 文献综述	7
2.1 关于审计期望差距的含义和组成的文献综述	7
2.2 关于审计期望差距成因的文献综述	10
3 审计期望差距的内涵界定与机理分析	20
3.1 审计期望差距的内涵界定	20
3.2 审计期望差距的形成机理	23
4 审计期望差距的要素分析	32
4.1 审计准则缺陷所形成的审计期望差距	32
4.2 审计业绩缺陷所形成的审计期望差距	47
4.3 认知差异所形成的审计期望差距	53
5 审计环境与审计期望差距的变迁	61
5.1 制度环境变迁与审计期望差距变迁的传导机制	62
5.2 审计期望差距在中国审计环境中的演进	64
5.3 审计业绩与审计环境关系的实证检验	114

6	审计期望差距的调查问卷实证分析	124
6.1	文献回顾	124
6.2	问卷基本情况分析	125
6.3	对审计师承担责任的调查分析	128
6.4	对审计业绩的调查分析	138
6.5	小结	141
7	审计期望差距的分类治理	143
7.1	缩小审计准则差距	143
7.2	弥合审计业绩差距	149
7.3	缩小认知差距	153
8	结 语	157
附录 1 中国注册会计师执业准则制定		
	背景和修订内容	159
附录 2 审计期望差距调查问卷		
	主要参考文献	177
后 记		
		192

1 导 论

1.1 研究背景

审计总是在一定的社会经济环境中进行的。审计环境决定了审计职能、审计目标和审计师的职责。在具体审计环境中，社会公众和审计师对审计的认识不同，对审计工作的评价不同，因此产生了审计期望差距。

对审计期望差距的讨论始于 20 世纪 30 年代，这个问题从诞生之日起就与财务舞弊（麦肯锡·罗宾斯案件）相关。此后 70 多年里，随着经济的发展，组织结构发生变革，经营形式多样化，信息技术日新月异。在这种复杂多变的审计环境下，社会公众对审计师的要求不断提高，产生了更高的期望；审计师则在不断改进中寻求职业界和环境间的平衡。然而，财务舞弊带来的诉讼却愈演愈烈。备受“诉讼爆炸”煎熬的审计职业界，认为是审计期望差距惹的祸。因此，有人说审计期望差距对审计行业有负面效应——它降低了审计工作的价值，损害了审计师的声誉。然而，正是由于存在期望差距这个“刺”，才使得审计实务和审计准则不断作出调整，进而推动了审计理论和实践的发展。因此，对审计期望差距作深入的研究，具有理论和实践意义。

1.2 研究目的

从已有的国内外研究文献来看，对于审计期望差距的研究主要集中在是否存在审计期望差距、审计期望差距的成因、缩小审计期望差距的措施方面。但这些研究多局限于审计期望差距现状的分析，缺乏与具体审计环境的综合分析以及相关理论框架的支撑，而造成原因分析的不深入和不全面，措施的可操作程度不强。Kasim et al. (2008) 认为关于审计期望差距的研究受限于理论支撑框架的匮乏，因此需要首先进行前期的理论研究，之后在实践中进行调查检验。并且，虽然学者们认同审计期望差距是一种认知差距，却鲜有学者研究社会公众和审计师的认知问题所导致的审计期望差距，也就无法从认知方面来着手缩小审计期望差距。

为此，本书将从对审计期望差距的界定入手，搭建研究的基石。之后，从审计准则缺陷、审计业绩缺陷和认知差异三个方面，分别分析其影响因素。在分析中采用了供给和需求理论、制度变迁理论、社会契约理论、有限理性理论和心理学理论分析审计期望差距的成因。为了考察社会变迁中审计期望差距的变化状况，本书把审计期望差距放在我国的制度大环境中进行分析，并用实证检验审计环境对审计师业绩的影响。并且，采用调查问卷的方法研究我国目前审计期望差距的状况。有了理论支撑，并通过了实践的检验，才能找到缩小审计期望差距的有效途径，纲举才能目张。这些成果将会成为研究中国审计准则变迁和今后推动审计发展、改进审计准则的参考资料。

1.3 研究方法

本书采用规范研究和实证研究相结合的方法，对审计期望差距

进行探讨。在规范研究中，本书将运用不同学科的理论作为分析基础，并用历史研究法对中国的审计期望差距进行回顾。在实证研究中，本书将运用面板数据的 logit 模型对 2000—2005 年审计环境和审计师业绩的关系进行检验。

其中，历史研究法是探讨人类过去活动的真相的方法，是对以往政治、经济、思想和文化方面等的研究。历史研究的目的在于系统地分析人类活动的发展历史，运用归纳普遍经验的方法从各种事件的关系中找到因果线索，找到造成人类活动现状的原因和变迁的原因，并运用演绎逻辑的方法推测人类活动未来的变化。近代制度学派也受到了历史研究法的影响，认为没有历史功底是很难对制度及制度变迁问题作深层次研究。诺思有句名言：历史在起作用（history matter）。经济的、社会的变迁不是骤然发生的，而是许多因素长期积累的结果。因此，研究长期的经济发展和制度变迁需要放在历史的长河中来考察。为此，本书将审计期望差距放在了中国社会制度变迁的历史环境中进行分析，分析了不同历史阶段审计期望差距的状况，以发现制度变迁的规律，找到缩小审计期望差距的途径。

1.4 研究框架设计

本书在回顾审计期望差距相关文献的基础上，界定了审计期望差距的内涵和构成要素。根据构成要素分类，分别针对审计准则缺陷、审计业绩缺陷和认知差异，运用供给和需求理论、制度变迁理论、社会契约理论、有限理性理论和心理学理论等对审计期望差距的要素进行分析。然后，根据国家战略和政策的调整阶段，分析了我国改革开放后不同历史阶段的审计期望差距状况，并用实证检验审计环境对审计师业绩的影响，最后提出了缩小审计期望差距的治理建议。

第1章导论。本章阐述了研究背景、研究目的、研究方法、研究框架和主要贡献。

第2章文献综述。本章回顾了国内学者对审计期望差距的含义、分类和成因的研究成果。学者们认同审计期望差距是一种社会公众和审计师对审计的认知差距，但没有对认知作进一步分析。对审计期望差距的分类主要涉及了分类的界限和分类的性质，包括公众的期望（合理的和不合理的）和感知、可能的和现实的审计准则、审计师业绩。

第3章审计期望差距的内涵界定与机理分析。本章界定了审计期望差距是在特定审计环境中的认知差距，并进一步分析了审计期望差距的主体、客体和构成要素。在借鉴服务质量差距基本分析框架的基础上，分析了审计期望差距的形成机理，为后面的研究搭建基石。

第4章审计期望差距的要素分析。本章从行业内外环境和人的认知角度，运用供给和需求理论、制度变迁理论、社会契约理论、有限理性理论和心理学理论，分别对审计准则缺陷、审计业绩缺陷和认知差异进行了要素分析。审计准则缺陷主要受到供给和需求关系带来的制度传导路径的影响，以及审计准则制定主体、审计准则制定程序、有限理性和制定时滞的影响等。审计业绩缺陷主要受到审计师执业能力，审计师选聘和付费权，会计师事务所规模、组织形式和质量控制的影响。认知差异主要受到自我关注、自我服务偏见、社会比较、态度和行为不一致、归因错误、先入为主、从众行为的影响。

第5章审计环境与审计期望差距的变迁。本章在探讨制度环境变迁与审计期望差距变迁的传导机制的基础上，运用历史研究法分析审计环境对审计期望差距的影响。根据中国的战略和经济策略变化，将这一历史进程划分为5个阶段，并对每一阶段的审计期望差距状况进行分析：引入外资与注册会计师审计的恢复（1978—