

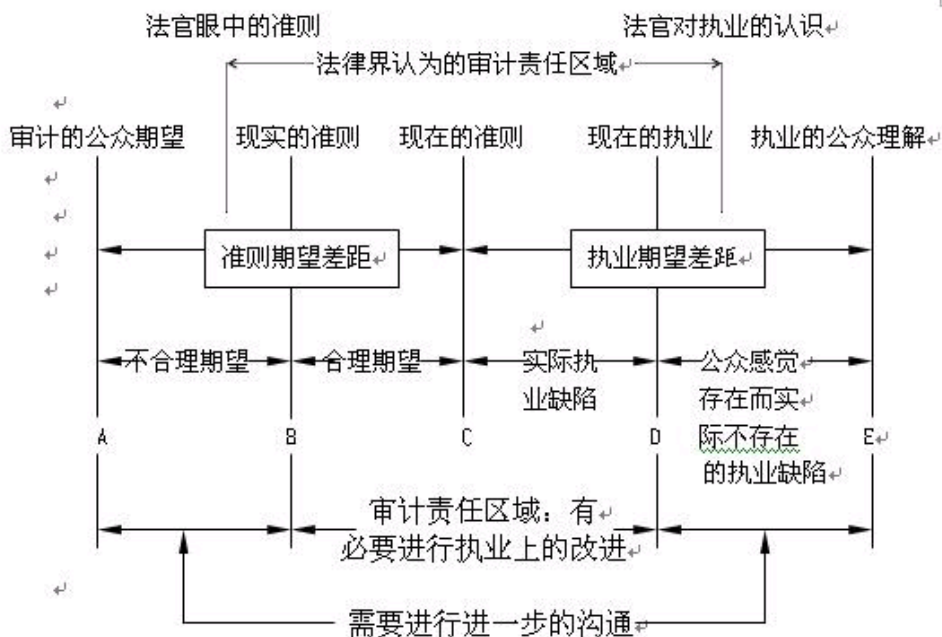
审计期望差距的动因与控制

文/李军

一、期望差距的产生背景

审计期望差距，是指社会公众对目前审计应起作用的需求与审计界对自身工作的理解的分歧。具体来说，这种困惑主要表现在：一是查错防弊方面，公众要求注册会计师更多承担防止和发现企业管理当局错弊的行为，但由于错弊的隐蔽性等特点，注册会计师很难在常规的抽样审计中满足公众的需求；二是财务信息的可信与公允方面，社会公众期望审计除了保证出具真实合法的审计报告外，还要求其披露“所有”的差错与舞弊，但现代审计是信赖内部控制前提下的一种抽样审计，考虑到审计经济因素、审计程序等固有缺陷，只能查到“重大错弊”；三是信息提供的全面性上，公众要求注册会计师提供更多的有关被审计单位的有用信息，而注册会计师受法律与审计业务约定书的制约，只能在规定的范围内披露相关信息；四是审计效率，公众希望提高审计效率与效果，降低审计公费，而注册会计师首先考虑的是审计成本，然后才是审计效率，审计质量必须以审计公费作为后盾，而目前中国审计公费普遍较低的情况下，其下降空间极其有限。

不难看出，审计期望差距不仅包括审计职业界由于职业道德的遵守与审计技能的不足造成的差距外，同时还包括公众对审计的误解而形成，因而两方的沟通也就变的相当必要了。审计期望差距的研究已成为审计业界的前沿课题，其中以1988年加拿大特许会计师协会内的审计公众期望研究委员会发布的研究报告为代表，以图式的形式描述了期望差距（如图）的构成要素为背景，以公众的需求、理论上能够实现的水平、审计人员实际实现的执业水平和公众对现有执业的认识五条纵轴为参照可以更为直观全面的认识审计人员的责任区域。由图可以发现，期望差距具体包括AB、BC、CD、DE四段内容。其中AB、DE可能是因为公众的期望过高或者不切实际、误解引起的，而BC、CD则是由于审计环境、审计能力的局限所引起的。值得注意的是法律界是一个特殊的群体，在律师与法官眼里，遵守独立审计准则并不能当然意味着可以免除审计责任，他们往往采用比现在准则更高标准的准则（可能的准则）来评判注册会计师的得失。本文在加拿大特许会计师协会研究报告的基础上特将其以虚线表示，亦即，现有的审计准则是会计师执业的最低标准，如果不按照现行准则执业，就一定要承担审计责任；但遵守现行准则执业，并不能当然免除责任。



二、期望差距产生的动因分析

根据审计公众期望研究委员会的报告，结合中国的实情，期望差距的存在尤其必然的动因。

首先，从审计职业界来讲，一方面由于现有审计准则还有不完整或不完善的地方，即对某些审计实务尤其是某些特殊的审计项目未提出明确的要求和判定准则，或者由于审计准则制定的滞后性不适应当前的环境（也包括部分的超前，这一点在中国比较突出），环境变化了，而审计准则没有做相应的调整与修改。即现有的准则与现实可能准则的差距即BC段；另一方面，由于受执业环境的限制，激烈的市场竞争导致审计公费的降低，受审计成本的制约，注册会计师可能不保持独立、客观、公正的“应有的职业谨慎，不保持应有的职业道德，执业水平的低下使得现在的执业水平与

现在的执业准则间仍有差距，即CD段。

其次，从社会公众来看，由于公众从自身的信息需求出发，由于不了解审计业务的复杂性、固有风险以及因采用抽样审计程序的制约，注册会计师只能作到“合理的保证”，这部分表现为公众对审计的期望和现有综合环境下可能的审计标准间的差距，这就是AB段，同时由于公众的误解，公众对现有执业的认识与审计人员的实际执业见存在差距，即DE段。这两部分的性质来看，公众将不应由注册会计师承担的责任加诸于注册会计师身上，如混淆了会计责任与审计责任，将经营失败和审计失败等同起来；从数量来看，公众期望注册会计师承担的责任超越了其应当承担的责任范围。

同时，法律界作为一个特殊的群体，其有类似于社会公众又不同于社会公众的特殊地位，在他们看来，遵守现行的审计准则并不能当然意味着可以免除社会责任，往往采用比现有准则更高的标准来评判注册会计师的得失，因而同样存在期望差距如图FG虚线部分。不难看出，由于会计审计界、社会公众、法律界的动机差异造成这种期望差距存在的必然性，这种分歧是一种动态变化过程，有时可能比较小之后有变的更彰显，但随着公众对注册会计师的职责及审计目标的加深理解，来自公众方面的差距会缓慢下调，而执业环境的改善、注册会计师执业技能的不断提高，来自会计审计业界的差距亦会弱化。

三、审计期望差距的控制途径

从研究报告图结合中国的实际，控制审计期望差距可以从审计职业界、社会公众、双方的沟通协调以及宏观制度制约层面来进行。

(一) 会计审计职业界

1、审计准则体系的完善

审计准则是审计人员执业的行为规范和指导原则，在我国已初具体系但不尽完善，这是形成审计期望差距的主要因素。审计准则的制定过程中，应该建立科学的协调机制，强调民主化、透明度和开放性，把握公众的需求，把合理的期望引入到准则中去，作为一种专业标准，缩小期望差距。综观目前的中国审计市场，一方面市场缺乏对高质量的审计需求，投机气息浓烈；二是执业环境不成熟，中国现有的执业水平很难到达现在准则要求，如果说落后的审计标准是魔鬼，因为他不能指导执业，但过于超前的审计准则更是魔鬼，他根本不能保护注册会计师，使其无所适从，不能以国际审计准则的标准来要求中国稚嫩的注册会计师。科学的审计准则体系是一个价值判断过程，尤其要处理好行业利益与公众利益，“接轨”与“国情”，前瞻与现实的矛盾。

2、审计执业业绩的提高

首先，会计师事务所要审慎选择被审计单位，在选择客户时应选择正直的被审计单位，采取必要措施了解被审计单位的历史情况，评价自身的独立性和专业胜任能力，尤其陷入财务和法律困境的被审计单位尤为注意；其次是提高职业道德水平，恪守职业道德，保持应有的职业谨慎，加强后续教育；再次要健全会计师事务所全面质量控制制度，质量管理是会计师事务所各项管理工作的关键，也是控制期望差距的重要途径，在人员的录用，工作的委派、三级复核制度的建立大等都应该落实到实处。

(二) 社会公众（包括法律界）

1、审计责任、会计责任、经营责任的明晰

随着公众对被审计单位控制权的弱化引起风险的增加，他们寄希望于注册会计师成为完全的风险分摊者，并将自己的风险转嫁于注册会计师身上，然而并不是公众对注册会计师要求越高对自己越有利，让注册会计师承担过度的责任将导致其无所适从，因此应分清各自的责任范围，建立健全内部控制制度，保护资产的安全、完整，保证会计资料的真实合法完整是被审计单位的会计责任；提高经营效率，保证财产的保值增值，避免经营失败是被审计单位管理当局的经营责任。而审计责任是按照独立审计准则的要求出具审计报告，保证审计报告的真实合法，仅仅是一种“合理的保证”而非担保，并不对企业的持续经营能力有任何承诺。社会公众也应明白“股市有风险，入市须谨慎”的道理，弄清自己的责任。

2、审计业务约定书确定合理期望

审计业务约定书是注册会计师与被审计单位共同签署的，明确委托关系、审计范围和双方责任的书面合同，具有法律意义，因而判定注册会计师法律责任的法定依据除了审计准则外，还可能包括在审计业务约定书汇总的具体条款。独立审计准则规定了所有业务约定书所必须的共同条款。准则的出现使得委托人与注册会计师不必在协议中载明大量约束审计行为的相似审计业务的共同要求，签定的业务约定书只是规定了委托人希望注册会计师履行的但审计准则没有规定的内容，从而节约了签约成本。当然，相反会计师事务所也可以将自己完成审计业务达到特定需求的条款，诸如审计公费、特定协助等。

(三) 双方的沟通

期望差距的缩小需要双方面的共同努力，一方面，公众应让会计审计职业界清楚其应该提供怎样的服务，在沟通中摒弃不合理不现实的期望，并将合理期望以审计准则、审计业务约定书的形

式固定下来，同时应加强自己的理论修养；另一方面，会计审计界应加强审计知识的普及，应将现代审计的特点、审计环境、审计目标、审计方法等信息传递给社会公众，了解现代审计的客观局限，试想，如果审计观念深入人心，人们还会为彼此的权责喋喋不休吗？！

（四）机制重塑层面

1、 审计准则的制定与审计监管

2002年7月30日，美国在爆出安然等财务欺诈和安达信等审计丑闻的背景下，颁布了《2002年萨班斯——奥克斯法案》（The Sarbanes-Oxley Act of 2002），其中最主要的内容是：结束会计职业完全依赖自我监管的历史，转由新成立的“公众公司会计监察委员会”监管，审计准则的制定权亦转向该委员会，这一举措对我国具有借鉴意义。目前我国的审计准则由财政部颁布，具体由中国注册会计师协会落实，这种准则制定模式会导致“合法但不合理，合理但不合法”的现象，强调要求注册会计师在执行审计程序中要严格遵循审计准则会导致“审计过度”和“审计不足”。同时中注协既是注册会计师的代言人，又是行业监管者，既是审计准则的制定者，又是审计准则的督导者，这让外界很难相信中注协的公正性。事实证明这种监管是有缺陷的，因而对期望差距的控制应改变目前这种模式。

2、 会计师事务所约束机制

造成目前我国审计期望差距大的另外一个原因：违规成本低。我国证券监管制度存在重行（政）轻刑（事）轻民（事）的现象，不对称的低风险体制导致“劣币驱逐良币”，形成一种怪圈——规范执业等死（被上市公司解聘），不规范执业找死（被监管部门禁入）。经济利益的驱动可能使注册会计师在服务上有失公正，在法律上规定注册会计师对其提供服务质量承担责任，要求会计师事务所采用无限合伙制或其他证明其承担能力和意愿的组织、形式和手段。注册会计师对其发表的不恰当审计意见而造成投资者损失应给予经济上的补偿，更是这种补偿机制，成为社会信任注册会计师执业质量的心理保障。他一方面可以在一定程度上减少投资者实际承担的损失，更重要的是在投资者心中建立起注册会计师执业质量的信任，并督促注册会计师不断依据社会公众的期望改进工作质量。在发达国家，无限合伙制一直是会计师事务所的主要组织形式，直至上世纪80年代末90年代初，才开始允许成立有限责任合伙制和有限责任公司制的会计师事务所，即便法律上解除了禁令，各会计师事务所仍十分谨慎。迄今为止，很少有事务所采用有限责任公司制的组织形式，会计师事务所并非不愿意规避风险，而是因为怕失去公众的信任，丧失提高审计质量的动力，而我国会计试事务所主要采用有限责任公司制，从事证券审计业务的70多家会计师事务所全部为有限责任公司制，因而事务所治理结构的重构是缩小期望差距的重要途径。

毫无疑问，审计期望差距的控制需要注册会计师身体力行，同时，社会公众也不应作壁上观，理解审计的特点，调整合理的期望，并加强双方的沟通，可以更好的控制审计期望差距（上海市教委基金资助（编号06RS031）公司治理视角下基于神经网络的企业财务预警研究 作者单位：上海第二工业大学经济与管理学院）

相关链接

[新《企业所得税法》颁布的重要意义及其突出变化](#)
[会计信息失真及其治理——税收视角的分析](#)
[风险管理导向——内部审计的现实选择](#)
[关联企业转让定价避税的问题及防范](#)
[审计期望差距的动因与控制](#)
[再谈物业税与房地产行业](#)
[房产税改革探讨](#)
[浅析统计调查方式中的抽样调查](#)
[对内外资企业所得税合并措施的探讨](#)

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心