

审计人员行为研究：鉴证能力、 职业判断、工作满意度及情感表达

尹 馨

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

【摘要】 审计人员行为的实证研究在西方审计研究领域中取得了丰硕的成果。我国的学者在借鉴西方研究的基础上,结合我国的实际情况,对我国审计人员鉴证能力、审计判断、审计人员工作满意度及情感表达等对审计人员行为的影响展开了一定规模的实证研究。本文拟对国内主要学术刊物发表的该领域的实证研究文献进行综述,主要考察实证研究所得到的结论及存在的不足,并提出建议。

【关键词】 审计人员鉴证能力 审计判断 审计人员工作满意度

近年来,审计理论不断发展完善、审计研究的内容逐步从宏观转向微观地研究审计人员行为,研究视角和方法呈现出多元化的态势。回顾并分析已有的研究成果,不仅有利于发挥研究成果在实务工作中的作用,也有利于推动理论研究的深入开展(何卫红和赵佳,2011)。

从本质上来说,审计是一个决策判断的过程,而这一过程的主体则是审计人员,因此对审计人员的行为研究具有十分重要的理论和实践意义。西方国家对审计人员行为的研究开展得较早,且伴随心理学、管理学等学科的发展而不断推进,研究角度十分广阔。相比之下,我国研究审计人员行为的文章较少,早期主要为规范研究,仅从理论上简单地探讨审计人员应当具备哪些素质等等。自2007年起,逐渐出现了一些基于认知心理学信息加工理论、企业管理、认知发展阶段理论、行为金融学非理性假定等方面的研究,主要也是在国外研究的基础上开展的,研究内容和方法相对比较滞后。

一、本文研究对象

笔者选取核心期刊和审计领域相关权威期刊作为研究对象,来源于《中国期刊全文数据库》,以2002~2010年为研究窗口,以“审计人员”作为检索项在核心期刊和权威期刊中进行检索,搜集相关文献,并进行详细阅读和归纳整理。

此外,通过归纳分析,本文得出我国审计人员的研究内容主要有三类:人员鉴证能力、审计判断、审计人员工作满意度及情感表达。

二、审计人员鉴证能力的研究

审计人员是否具备鉴证能力,以及鉴证能力的强弱是影响审计质量的关键因素,评价审计人员鉴证能力的标准主要有:专业技能、经验、学历等方面。我国针对审计人员鉴证能力的文献较少,主要有两类:一是直接研究审计人员是否具备胜任能力;二是审计人员的鉴证能力对审计成果的影响。

研究发现:①从事电子商务业务的企业对我国注册会计师的网络鉴证胜任能力持怀疑或否定态度,并且它们认为注

册会计师并不是网络鉴证业务的唯一提供者(张继勋和陶能虹,2004)。②审计人员的高学历对审计成果有正向影响,审计经验越丰富的人员审计质量越高,但是审计人员的专业背景对审计质量的影响不显著(马曙光,2007)。③有证券、期货从业资格事务所的注册会计师的共识、自我洞察力略高于无证券、期货从业资格事务所的注册会计师,但不显著,换言之,我国的上市公司审计市场准入制度并没有带来审计判断质量的明显提高(张继勋、刘成立和杨明增,2006)。

总的来说,我国关于审计人员鉴证能力的研究取得了一定成果。但笔者认为,关于审计人员鉴证能力的研究还需要关注如下方面:①考虑审计人员的心理素质、道德水平在审计工作中的作用及其对审计成果的贡献;②审计人员在工作中的状态与审计机关对审计人员的激励政策,对审计人员的鉴证能力也有影响,因此在研究时也应该考虑这方面的因素。

三、审计人员职业判断

审计职业判断是审计的精髓,审计鉴证价值来源于审计师的职业判断以及职业界的集体判断,审计职业地位的证明体现在审计师作职业判断时所承担的责任之中(Mauts和Sharaf,1961)。

早在20世纪50年代,美国注册会计师协会和审计研究人员(比如Mauts)已经意识到了审计人员职业判断对于审计工作的重要性,但并未引起审计职业界和学术界的广泛重视,当时对此只有少数的研究。70年代以后,心理学,尤其是认知心理学的发展更是为审计判断研究的发展提供了新的研究视角。

我国针对审计人员判断的研究相对较多,按研究的理论依据可分为如下几个方面:一是基于认知心理学的信息加工理论的研究;二是基于信念调整模型的研究;三是影响审计判断绩效的各因素研究。具体的研究如下:

1. 基于认知心理学信息加工理论的研究。信息加工理论主要有两个核心观点:不同的人利用信息的方式不同;人的信

息加工能力有限,人的决策知识限于理性决策,且在不确定条件下理性决策的方式主要有透镜模型、概率判断模型(贝叶斯模型)和锚定与调整启发法。审计判断就可以理解为一个评价、决策的过程,因此在审计判断研究领域,信息加工理论得到了广泛的运用。

韩洪灵、裘宗舜(2007)首次借鉴信息加工理论中的透镜模型,采用规范研究方法构建了在不确定情况下研究和评估审计师有限理性决策与判断过程的基本理论模型。

但是,尽管透镜模型在信息输入和输出方面是很有用的线性代数判断模型,但是在信息处理方面,它并不能很好地描述和判断人们内心的真实认知过程(刘晓年和岳阳,2005)。因此,对认知过程的研究意义深远,我国现有的文献主要从以下三个方面展开研究:一是认知过程中使用的方法及影响因素;二是判断过程中存在的偏误;三是审计信息加工过程中的信念调整及相应的效应。

上述研究发现:①我国注册会计师在审计判断中运用了锚定和调整启发法,以前年度审计信息产生了锚定效应(杨明增和张继勋,2007)。这一结果表明,我国审计准则中关于查阅上一年度工作底稿的规定对提高审计质量具有重要的意义。②审计经验对锚定效应及其偏误产生了明显的影响,与高经验水平审计人员相比,低经验水平审计人员更容易发生锚定效应和判断不充分的偏误(杨明增,2009)。③我国注册会计师对信息的可靠性比较敏感(张继勋和杨明增,2008),这对提高审计判断质量是有益的。④审计人员在判断过程中发生了忽视基准比率的偏误(张继勋和杨明增,2008)。

总体来说,认知心理学相关内容在我国审计领域的研究得到了一定程度的运用。

2. 基于信念调整模型。信念调整研究以心理学为起点,现已广泛应用于会计、审计、税务研究之中。信念调整通常是指人们随着新证据的出现,不断更新其信念的过程(Anderson,1981)。Gibbins(1984)认为审计判断是一个连续的信念调整过程。在这个过程中,审计证据通过评估不断被融合进当前信念中,容易产生时近效应和肯定性效应。我国的研究文献中,使用信念调整模型较为成功的为数不多。

具体研究发现如下:①我国注册会计师的信念调整不仅受证据的性质和强度的影响,还受证据的顺序影响。这可能降低审计判断的一致性,从而有可能影响审计质量(彭桃英、李良师和李岚,2009)。②在SBS反应模型中,审计人员表现出明显的时近效应,而EOS反应模式下则没有(彭桃英、李良师和李岚,2009)。③CPA信念调整存在肯定性倾向,这说明我国CPA在执业过程中谨慎性不够,风险意识不够,其倾向于搜集能够肯定其初始值的证据,容易造成判断失误甚至审计失败(彭桃英、李良师和李岚,2009)。

3. 影响审计判断绩效的各因素。目前为止,我国的学者主要研究了时间压力、审计责任、审计信心等因素对审计判断绩效的影响。

研究发现:①时间压力降低了注册会计师的审计判断效果,但对审计判断效率无显著影响;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;审计人员高责任时,时间压力对审计判断效果的影响明显低于低责任的情况,高责任抑制了高时间压力带来的审计判断效果下降,时间压力与责任对审计判断效率的共同影响不显著(刘成立和张继勋,2008)。②时间压力对审计判断加工效率有显著影响,而责任主要影响了审计判断准确率,时间压力提高了审计判断加工速度,责任对审计判断加工速度没有明显影响(刘成立和张继勋,2008)。③审计人员的经验、努力程度对审计判断信心具有正向影响,任务困难程度的主观感知对审计判断信心具有负向影响,男性审计人员判断信心明显高于女性。

纵观审计判断研究的历程,可以看出,从审计人员角度对审计判断展开的研究一直是围绕着这样四个主题:①描述审计人员是怎样做出判断和决策的;②审计人员怎样才能更好地做出审计判断和决策;③为改善审计判断提供对策;④检验与审计判断和决策有关的认知理论(张继勋,2002)。虽然目前我国的文献涉及到了这些领域,但我们可以看到目前的研究还存在很大局限性:首先,研究的视角和内容缺乏创新性。大部分的研究仅是借鉴国外的研究成果来探讨其在我国的运用。其次,研究方法比较单一,主要采用实验、调查问卷的研究方法。这两种研究方法的缺陷显而易见,例如:实验研究的被试可能仅来自于几个会计师事务所,结论能否在更广泛的范围成立还需要进一步验证;仅采用单一的实验任务,在其他审计判断任务中是否存在同样的效应也有待进一步验证;研究是在实验室进行,与实际所面临的判断环境不完全相符,且没有考虑到时间压力、客户诉求等因素。问卷调查仅仅考察了被调查者的一种心理反应,至于究竟该种心理是否会付诸实施就不得而知。

因此,在今后的研究中我们应当积极的学习心理学的前沿知识,并且将其运用到行为审计研究的领域,而不仅仅是参考国外的研究成果,且使用多样化的研究方法,例如采用计算机模拟方法等。

根据Troman对审计判断研究内容的经典分类,笔者认为从审计人员角度对审计判断的研究可从以下方面展开:①审计人员集体决策行为;②审计人员进行判断时借助了哪些辅助工具;③影响审计判断的其他环境和激励因素。

四、审计人员工作满意度及情感表达

注册会计师是审计业务的执行主体,注册会计师的职业技能是审计质量的根本保证,但是把注册会计师作为个体,作为企业的员工时,对其工作满意度的管理、情感的管理也是十分重要的。不少学者对注册会计师工作满意度及情感表达展开了研究,使用的研究方法主要是问卷调查。

1. 我国的文献针对工作满意度的研究主要有三类:影响员工满意度的因素;对审计行为的影响,主要是工作不满意情景下的执业行为;注册会计师职业倦怠的影响因素。

衡量工作满意度的方法有多种,崔宏(2007)将工作内容的满意度划分为:对同事的满意度;对管理者的满意度;对晋升的满意度;对报酬的满意度。

研究发现:①我国注册会计师工作满意度总体偏低;影响

工作满意度的因素中发展前景、认同感和薪酬福利排在前三位;在对待领导行为和事务所的管理措施方面存在性别差异,女性的满意程度明显低于男性;职位的高低是影响工作满意度的主要个体变量,随着职位的提升,CPA的工作满意度也随之提高(潘晶、王皓白和戴祥波,2008)。^②影响我国基层政府机关相关负责人工作满意度的因素有职位成就感以及与人关系有关的满意度、应对方式等;影响工作满意度的主要因素是职位依存性的;工作压力会导致工作满意度的下降(陈艳和王二平,2010)。^③注册会计师对工作不满意的程度越高,越有可能压缩必要的审计时间、机械的执行审计程序、不积极地参与讨论等导致工作效率低下的忽视行为(王璐和李晓慧,2009)。^④注册会计师职业倦怠的不同维度(如个人情感耗竭——个体压力维度,人格解体——人际关系维度,个人成就感低落——自我评价维度)对工作满意度的内部维度具有不同影响(崔宏,2007)。^⑤工作过载对注册会计师职业倦怠的影响并不显著;工作与家庭冲突、角色压力、学习负担对注册会计师职业倦怠总体而言有显著影响。^⑥男性相对与女性而言,在情感耗竭和人格解体两个维度上都更不容易出现职业倦怠,但在个人成就感方面,男性注册会计师的自我消极评价更胜于女性注册会计师。^⑦就年龄而言,注册会计师年龄越大,越容易出现情感耗竭和人格解体,但其个人成就感却更大。注册会计师婚姻状况对职业倦怠的影响不显著,呈负向关系(崔宏,2010)。

2. 审计人员情感表达的研究主要从以下方面进行:一是审计人员情感忠诚;二是在执业团队中的情感及表达行为。

总的来说,研究主要采用问卷调查的方法。研究发现:^①会计师事务所内,审计人员的工作卷入和感知任务依赖与其对组织和团队情感忠诚显著正相关。^②审计人员的知识共享与其对组织和团队的情感忠诚及审计人员感知的任务依赖程度强烈正相关,与审计人员对职业的情感忠诚关系不显著,与审计人员的工作卷入程度显著负相关(郑梅莲和宝贡敏,2007)。^③积极或消极的情感固然与每个人所处的情景相关,但不同情绪智力水平的人对自身情感的处理方式不同,从而带来行为的不同。^④注册会计师执业团队中,审计人员积极情感和考虑型表达正相关,消极情感与进攻型表达正相关。^⑤处于积极情感状态下进行意见表达时,情绪智力水平低的CPA比情绪智力高的CPA表现更多的进攻型表达行为;在处于消极状态下进行意见表达时,情绪智力水平高的比情绪智力低的CPA表现更多的考虑型行为(李晓慧和王璐,2010)。

在知识经济时代,知识是企业的重要战略资源,将管理学学科与审计研究进行交叉,从事务所管理的视角展开审计人员的研究,一方面为我国的企业管 理实践提供建设性指导,如会计师事务所可以通过恰当的人力资源管理、工作设计、工作安排增进审计人员的工作满意度及对组织和团队的情感依赖,进而提升会计师事务所的综合竞争优势,另一方面也可以帮助注册会计师更好地管理自身的情绪。基于此,笔者认为关于审计人员工作满意度和情感表达行为的研究是有意义的。

但是,目前我国的文献对此的研究还存在局限性,笔者归

纳为以下几点:使用的数据相对于其他同类研究而言,样本容量相对较小,并且样本往往地区分布相对较集中,不同地理分布获取的数据可能会有不同的结果;主要是横断面的研究,但员工的情感表达方式等往往不可能在短期内改变,这降低了研究的借鉴意义;大部分的研究仅探讨了一种行为反应,而没有涉及实际绩效行为的表现,或许研究结果与最终的实际结果存在差异;此外,研究考虑的因素还不够全面,尤其是在研究审计人员情感表达和知识共享行为方面的文献。

笔者认为,未来可以研究工作满意度与结果性指标(如离职率、执业质量、体现会计师事务所效益的财务指标等)之间的关系,将更具有实际指导意义,并进一步充实影响工作满意度及情感表达的因素,如角色冲突、组织支持、信任、沟通等。

五、其他方面的研究

我国文献在其他研究视角也取得了一定的成果。王遥(2008)基于行为金融学“非理性假设”,分析了影响审计人员审计行为的主要因素。周冉(2010)检验了审计人员谈判咨询、客户谈判知识对审计人员谈判判断的影响。吴建友(2007)根据认知发展阶段理论提出了基于认知发展阶段的审计师道德决策模型,并将其与基于准则的审计师道德决策模型进行比较,从而将其作为基于准则的模型的有益补充。黄莺(2009)探讨了首席主审、高级主审、主审和助审等四个层次人才的测评指标体系,提出了各层级的评价要素与测评指标,以此为基础,构建了适用于审计人才评价与分级的能力模型。

六、结语

总而言之我国以审计人员为主体的研究呈现出以下特征:

1. 在研究对象上主要针对注册会计师,研究视角和内容十分广泛。而以政府审计人员为对象的研究甚少,以内部审计人员为主体的研究还是空白。因此,在未来的研究中,应该更加关注后面两个群体。

2. 研究内容和方法主要是建立在在国外已有研究成果的基础之上,缺乏原创性,也没有建立起自己的研究体系。

目前,国外对于审计人员的研究更为细化,将以往研究中的控制变量作为解释变量单独研究,如研究审计人员性别对审计质量的影响,主管审计师的年龄、性别、经验对审计质量的影响以及婚姻状况的差异是否会导致审计质量的差异等等,这些都是值得我们借鉴的。在未来的研究中,如何增强我国在该领域的研究的独创性是迫切需要解决的问题。

主要参考文献

1. 陈艳,王二平.基层审计机关负责人工作压力与工作满意度的研究.审计研究,2010;2
2. 崔宏.注册会计师职业倦怠对工作满意度的影响研究.经济管理,2007;7
3. 崔宏.工作压力、学习负担对注册会计师职业倦怠影响的实证研究.审计与经济研究,2010;4
4. 韩洪灵,袁宗舜.审计职业判断:一项基于透镜模型的研究.审计研究,2007;3
5. 李晓慧,王璐.执业团队中注册会计师的情感表达与表达行为的关系.审计研究,2010;4