

第11卷 第3期
(总第33期)
Vol. 11 No. 3

中国会计评论

CHINA ACCOUNTING REVIEW

《中国会计评论》理事会

(按大学、机构名称拼音字母排序)



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

2013 · 9

中国会计评论

CHINA ACCOUNTING REVIEW

名誉顾问

厉以宁/北京大学

梁允能/清华大学

葛家澍/厦门大学

主 编

王立彦/北京大学

副主编

陈 晓/清华大学 吕长江/复旦大学

刘 星/重庆大学 刘志远/南开大学

编 委(按编委姓名拼音排序)

陈 晓/清华大学	刘志远/南开大学
陈信元/上海财经大学	吕长江/复旦大学
刘 峰/中山大学	曲晓辉/厦门大学
刘 星/重庆大学	王立彦/北京大学

编辑部

岳 衡/北京大学	肖 星/清华大学
李 娟/北京大学出版社	伍利娜/北京大学

编辑部 IT 事务

曾建光

编务助理

湛嘉席

地 址

北京大学光华管理学院一号楼 529 室

(邮编:100871 电话:010-62767992)

北京市海淀区成府路 205 号 北京大学出版社 209 室

(邮编:100871 电话:010-62750037 传真:010-62556201)

图书在版编目 (CIP) 数据

中国会计评论. 第 11 卷. 第 3 期/王立彦主编. —北京:北京大学出版社, 2013. 9
ISBN 978-7-301-23762-5

I. ①中… II. ①王… III. ①会计—中国—丛刊 IV. ①F23-55

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 013797 号

书 名: 中国会计评论 (第 11 卷第 3 期)

著作责任者: 王立彦 主编

责任编辑: 李 娟 湛嘉席

标准书号: ISBN 978-7-301-23762-5/F · 3839

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路 205 号 100871

网 址: <http://www.pup.cn>

电子信箱: em@pup.cn QQ: 552063295

新浪微博: @北京大学出版社 @北京大学出版社经管图书

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752926
出版部 62754962

印 刷 者: 北京大学印刷厂

经 销 者: 新华书店

787 毫米×1092 毫米 16 开本 8.75 印张 168 千字

2013 年 9 月第 1 版 2013 年 9 月第 1 次印刷

定 价: 30.00 元

International Price: \$30.00

未经许可, 不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有, 侵权必究

举报电话: 010-62752024 电子信箱: fd@pup.pku.edu.cn

《中国会计评论》理事会

(按大学、机构名称拼音排序)

理 事

北京大学	吴联生
北京工商大学	杨有红
北京理工大学	陈宋生
重庆大学	刘 星
对外经济贸易大学	汤谷良
复旦大学	洪剑峭
哈尔滨工业大学	王福胜
华中科技大学	张兆国
吉林大学	赵 岩
暨南大学	熊 剑
南京大学	王跃堂
南开大学	张继勋
清华大学	肖 星
山西大学	张信东
上海财经大学	孙 铮
上海交通大学	徐晓东
苏州大学	罗正英
武汉大学	王永海
西安交通大学	田高良
西南财经大学	蔡 春
西南交通大学	肖作平
厦门大学	陈汉文
云南财经大学	陈 红
浙江大学	姚 铮
浙江工商大学	许永斌
郑州航空工业管理学院	张功富
中国人民大学	支晓强
中山大学	魏明海
中央财经大学	孟 焰
《中国会计评论》编委会	王立彦

特邀理事

IASB 国际会计准则理事会	张为国
中国会计学会	刘玉廷
中国注册会计师协会	陈毓圭

《中国会计评论》征订

《中国会计评论》是一本与国际学术研究相接轨、积极关注中国会计与财务问题的大型会计理论学术期刊,由北京大学、清华大学、北京国家会计学院发起,多所综合大学联合主办,北京大学出版社出版,主要面向大学会计教育界和学术界发行。

本刊力求为中国会计理论界提供一个学术交流聚焦点,为会计界学者提供一个高水平的研究成果发表平台。本刊的研究风格是:用国际规范的方法,研究中国的本土经济现象,为中国会计理论学科的发展走向世界铺路搭桥。我们希望并相信,在会计理论界的共同努力下,《中国会计评论》能够发表一系列开创性的、具有影响力的研究成果,培育出一大批具备敏锐眼光的杰出会计学者。

《中国会计评论》为大16开,每期150页左右。本刊印刷装帧考究,内容深刻,极富学术参考价值和保存价值,是有志于学习现代会计前沿理论和方法并以之研究中国本土问题的学者和学生的必读刊物,同时也是最好的学术发表平台之一。

我们诚挚地邀请海内外学者共襄盛举,踊跃投稿和订阅,为中国会计和财务理论的繁荣奉献力量。

订阅地址:北京大学 871-150 信箱 邮编:100871
联系电话:010-62752015 传真:010-62753573 联系人:邢丽华
电子邮箱: bdsd@pku.edu.cn 网址: <http://www.pup.cn>

户名:北京大学出版社有限公司
开户行:工商银行北京海淀西区支行
账号:0200004509066138007
税号:110108H52628530

《中国会计评论》征订单

(可复制)

每期定价:人民币 30 元		邮购价:人民币 40 元 (含邮资)	
订户名称		联系人	
详细地址		邮 编	
电子邮箱		电 话	
订阅年度	☐ 2012 年共 4 期 ☐ 2013 年共 4 期	份 数	每 期 份
合计金额	人民币 (大写) ￥ 元	汇款日期	
注:订刊款汇出后请立即将此订单邮寄、传真或 E-mail 到北京大学出版社北大书店,作为发行凭证,以便订户及时收到本刊。			

说明:1. 请到邮局汇款订阅。可随时订阅,一年起订。
2. 汇款时请务必将汇款人单位(地址)、姓名写清楚,以免影响邮寄。
3. 请勿电汇购书款,请勿在信中夹寄钱物。

CHINA ACCOUNTING REVIEW (CAR)

China Accounting Review (CAR) is a new accounting journal in Chinese, sponsored by Peking University, Tsinghua University, Beijing National Accounting Institute and ten more universities, and published by the Peking University Press.

The aim of the journal is to provide a publication forum for serious theoretical and empirical research on accounting and finance in China's transitional economy. Papers published in CAR fall into five categories: reviews, regular papers, comments and replies, symposium, and book reviews.

Each issue contains about 150 pages and is printed elegantly with quality paper. English table of contents and an abstract for each paper are provided. The journal brings the reader with the latest developments of accounting and finance research in China. Therefore, it is a must collection for academic libraries and scholars who have an interest in the Chinese accountancy.

CHINA ACCOUNTING REVIEW (CAR)

Order Form

☐ Institutions & Individuals

US \$ 30.00/Volume

Please enclose a check payable to *China Accounting Review* with this order form.
Subscription to

- | | |
|----------------------------------|----------------------------------|
| ☐ Vol. 1 | ☐ Vol. 6 |
| ☐ Vol. 2 | ☐ Vol. 7 |
| ☐ Vol. 3 | ☐ Vol. 8 |
| ☐ Vol. 4 | ☐ Vol. 9 |
| ☐ Vol. 5 | ☐ Vol. 10 |
| ☐ Vol. 11 | |

Only checks are accepted

Currency Options

- | | |
|-------------------------------|---|
| ☐ RMB | ☐ Hong Kong dollar |
| ☐ Euro | ☐ US dollar |

Name _____

Address _____

City/state/Zip/Country _____

Phone () _____ Fax () _____

E-mail _____

Please mail your order and check to *China Accounting Review*, Guanghua School of Management, Peking University, Beijing 100871, China.

中国会计评论

第 11 卷 第 3 期

(总第 33 期)

2013 年 9 月

目 录

文 章

会计专业判断的跨情境不一致性:经验检验

..... 吴 溪 罗 乐(237)

危机冲击、信息解读与信息披露:基于金融危机的证据

..... 金 智 刘宝华 罗 宏(255)

现金分红、盈余管理方式选择与企业价值

..... 刘 衡 苏 坤 李 彬(277)

有形信息、无形信息与分析师行为

..... 黄 霖 黄宇虹(301)

风险投资减持过程中的机会主义

——基于盈余管理视角的研究

..... 胡志颖 蔡卫星 丁园园 韩金金(317)

注册会计师考试、签字会计师人力资本与审计质量

..... 黄亮华 陈运森 谢德仁(343)

CHINA ACCOUNTING REVIEW

Vol. 11 No. 3

September, 2013

CONTENTS

Articles

- Cross-Situational Inconsistency of Accounting Judgment: An Empirical Test
..... Xi Wu and Le Luo(237)
- The Impact of Market Crashes on Information Analysis and Disclosure:
Evidence from the Financial Crisis
..... Zhi Jin, Baohua Liu and Hong Luo(255)
- Cash Dividends, Earnings Management Choice and Corporate Value
..... Heng Liu, Kun Su and Bin Li(277)
- Tangible Information, Intangible Information, and Analyst Behavior
..... Lin Huang and Yuhong Huang(301)
- The Opportunism of Venture Capital During the Equity Selling:
A Study Based on Earnings Management
..... Zhiying Hu, Weixing Cai, Yuanyuan Ding and Jinjin Han(317)
- CPA Examination, Responsible Auditors' Human Capital and Audit Quality
..... Lianghua Huang, Yunsen Chen and Deren Xie(343)

会计专业判断的跨情境不一致性:经验检验

吴 溪 罗 乐*

摘 要 根据人格心理学领域的观点,个体行为同时受到个体内部存在的自我统一性动机和适应环境要求动机的影响。本文的实验证据显示,当受试者设想自己处于会计信息编制者的角色时,显著倾向于审计师—客户冲突中的客户一方;当受试者设想自己处于会计信息鉴证方的角色时,则显著倾向于冲突中的审计师一方。这意味着对于会计专业判断行为,在同一体内部,因担当不同角色而适应环境要求的动机总体上压过了自我统一的动机,从而该个体表现出明显的跨情境不一致性。本文证据拓展了以往对会计专业判断特征的认识,对理解会计标准在现实中的执行具有重要意义,同时也有助于理解对审计师工作的评价过程和特征。

关键词 人格特征 跨情境不一致性 会计专业判断 审计师—客户冲突

一、引 言

对审计工作的客观评价有助于审计质量的提高和注册会计师行业的良性发展。对审计工作的评价通常有同行的其他审计师或外部人士(包括监管者、投资者和普通的社会公众)参与。在对客户的审计中,审计师和管理层对于同一会计专业问题可能会产生不同的判断并通过谈判来解决分歧(参见 Gibbins et al., 2001);而对审计师工作进行评价的第三方个人则需要对此会计专业问题做出自己的判断,以便评价审计师的专业工作。

准则制定者和监管者通常要求会计准则(在从事会计和审计相关工作的专业人员中)得到广泛一致的理解和应用;这意味着,不仅同一个人(不论是审计师、管理层还是第三方评价人)对同一会计专业问题的理解和判断应当是唯一

* 吴溪,中央财经大学会计学院;罗乐(通信作者),北京大学光华管理学院, E-mail: luole@gsm. pku. edu. cn。本研究得到教育部新世纪优秀人才支持计划(NCET-11-0754)、北京市“会计学专业群(改革试点)”项目、中央财经大学青年科研创新团队“实证会计与审计”项目、中央财经大学校级 2011 协同创新项目“注册会计师行业发展”以及中央财经大学“211 工程”重点学科建设项目资助。感谢肖泽忠教授对本文的贡献,感谢主编王立彦教授、两位匿名审稿人以及岳衡、周波、陈旭霞的评论和建议。

的(即每个人总会认同在自己看来应该是最合理会计处理方法的那种专业判断),而且不同个体之间对同一会计专业问题的理解和判断也应当尽可能一致。

在以往的会计专业判断文献中,研究者试图理解不同个体对相同问题存在判断上的分歧,并将这种分歧归结为认知能力、知识、环境、动机乃至个体性格等方面的差异(Libby and Luft, 1993; Smith, 1999; Nelson and Tan, 2005)。而对于同一个体,人们则通常认为其对某专业问题的判断具有较高程度的内在稳定性(Ashton, 1974)¹,不过有关证据主要限于个体处于特定的单一角色时(如审计师)所做的判断,因此判断结果可能已经受到特定角色的约束。我们并不清楚同一个体的会计专业判断是否不受个体所处角色的影响而表现出完全意义上的内在一致性,还是会随着所处角色的不同而表现出明显的不一致性。

在人格心理学领域,个体人格在不同时点或不同情境下是否一致,是最具争议性的研究话题之一(Figueredo et al., 2005)。个体内部同时存在着自我统一性动机和适应环境要求的动机,而个体的外显行为则受到个体内部这两种动机的共同影响(见王登峰、崔红(2006)的综述和讨论)。当自我统一性动机强于(弱于)适应环境要求的动机时,个体行为更可能表现出跨情境一致性(不一致性)。在会计专业判断领域,个体行为或外显的态度与倾向表现为跨情境一致性还是不一致性,尚无直接的经验证据。

本研究考察了当受试者分别担当会计职业的不同角色时(会计信息编制方 vs. 会计信息鉴证方),如何选择在客户(会计信息编制方)与审计师(会计信息鉴证方)所发生冲突中的态度倾向。实验证据显示,同一受试者在处于不同角色时对同一会计专业问题表现出了显著的态度倾向差异。具体而言,当受试者设想自己处于会计信息编制者的角色时,显著倾向于审计师—客户冲突中的客户一方;当其设想自己处于会计信息鉴证方的角色时,则又显著倾向于审计师一方。

本研究在以下方面做出了学术拓展。第一,本文的研究试图从心理学的角度探讨同一主体对同一会计问题的专业判断为什么会出现差异。具体来讲,同一主体对同一会计问题的认知或判断应该是一致的,因为他所确定的恰当或最优的判断是唯一的。但在实务工作中,我们往往观察到同一主体对同一会计问题的专业判断会随着其所处环境的变化而相应地发生变化。经济学理论将其归因为其利益函数(或效用函数)的不同。而我们则试图从心理学理论的角度出发,提供另外一种补充的解释,即相对于自身的性格特点,环境因素会更多地影响人的行为。当相关人士针对某一会计专业问题进行判断和决策时,他会受

¹ Ashton(1974, p. 151)发现,受试者在两个时点(间隔6—13周)对同一问题进行判断的相关性均值为0.81。但事实上,即使处于同一角色的同一个体或机构,随着时间的迁移和环境的变化,其专业判断也有可能发生变化。这可以从国际会计准则委员会和许多国家会计准则制定机构对会计方法和技术的选择的诸多变化中看出。

到两种相互竞争的因素的影响。一方面,自我统一性动机会促使他针对某一特定问题做出一致的判断。对此问题的判断是唯一的,因为总有一种判断是在他看来最优的选择。另一方面,适应环境要求的动机会促使他在不同的环境下针对某一特定问题做出不同的判断,就仿佛对此问题没有唯一的最优判断,完全取决于他所处的环境以及在此环境中他所扮演的角色。因此,我们的研究拓展了以往对个体专业判断稳定性的认识。

第二,会计准则制定者和监管者通常倾向于准则在实务中得到尽可能一致的理解和执行;本文的证据意味着,面对存在一定判断空间的、原则化的会计标准,个体在处于容易产生潜在冲突的社会角色时(客户 vs. 审计师)会自然形成对立的态度倾向,从而揭示了会计标准在执行中面临的一项基础性挑战(该挑战来自准则执行者适应环境要求所做出的调整)。

第三,在对审计师的工作进行评价时,第三方的评价者不可避免地受到其自身所处社会角色的影响而可能更倾向于审计客户或者审计师,这在无形中增大了对审计师进行客观评价的难度。因此,有关方面在检查和评价审计师工作时,可能需要特别注意选取哪些行业或背景的人士担任独立的第三方评价者。

第四,我们关于角色转换对专业判断的影响的结果有助于加深对“旋转门”现象的理解。在实践中,很多注册会计师在从业一段时间后,会跳槽至企业(可能是以前审计过的客户,也可能不是)从事会计或财务方面的工作。有的观点认为,这可能有助于提高审计质量,因为以前有注册会计师从业经历的会计人员可以更有效地和现任审计师进行沟通。但也有观点认为,这可能不会带来审计质量的提高,因为以前有注册会计师从业经历的会计人员更了解现任审计师的工作思路与流程,更容易在审计中捍卫作为客户的观点和立场,较难接受现任审计师所要求进行的调整。本文的研究表明,审计师可能难以指望转换为客户财务人员的前审计人员表现出对审计师立场的支持。这一现象的背后存在着心理学上的动因,即当同一主体处于不同环境中时,其满足环境要求的动机可能超过其保持内在统一性的动机,因而其对于同一问题的判断也会随着其所在外部环境的不同或所处身份的不同而有所差异。只单纯地从经济利益的角度出发,而忽视内在心理因素的影响,可能不能完全解决会计或审计监管中所面临的问题。

本文随后各部分安排如下:第二部分提出本研究的理论基础和研究假设,第三部分为研究设计,第四部分对结果进行分析,最后为结论和讨论。

二、研究假设的提出

根据人格心理学领域的观点²,人格的内涵包括个体的外显行为、内心情感

² 本部分主要参考了王登峰、崔红(2006)的综述和讨论。

和体验、动机以及神经生理基础。³ 个体内部同时存在着个体保持自我统一性的动机和个体适应环境要求的动机。前一种动机出于个体保持自我独立性的需要,使个体能够感受到自我是完整的和整合的,是一种原发性的动机。⁴ 后一种动机出于个人行为是否符合环境的要求,能否达到个人目标或能否得到接受和赞许的需要,是一种工具性的动机。

在某些情境下,个体的行为可能完全由原发性动机驱使,而与工具性动机无关,此时个体行为表现出明显的跨情境一致性。⁵ 但在很多情境下,个体所面对的情境会唤起个体的工具性动机,此时个体行为不仅需要满足原发性动机,还要满足工具性动机。换言之,外显行为不仅受到个体保持自我统一性动机(即保持人格稳定的倾向)的影响,也会同时受到适应环境要求动机的影响。而且,两种动机的强度对比会直接影响个体的行为⁶。

类似地,社会心理学中的角色理论也认为,个体行为受到了对其所处角色的期望和他人所认为的个体处于某一特定角色下应如何去做的不成文规矩的影响(Shaw and Costanzo, 1982),因此个体的判断和决策与个体所担当的角色密切相关。换言之,个体行为应当符合其所处角色的行为规范,表现出与其所处社会角色的认同或一致,而不是背弃或相反。

关于个体在不同社会情境下的行为差异,在心理学领域也存在着重要的实验基础。比如,著名社会心理学家 Philip G. Zimbardo 于 1971 年在其主导的一项经典实验——斯坦福监狱实验(Stanford Prison Experiment)⁷——中提出了路西法效应(the Lucifer effect),检验了“情境力量”对个体行为的影响。根据路西法效应(Zimbardo, 2007),善和恶之间的平衡非常脆弱,角色一旦转换,行为很可能不受善恶伦理约束。从更普遍的意义讲,路西法效应强调个体受到社会角色的规范与束缚,角色决定了人们大部分的态度及行为。换言之,该效应认为人们身处什么角色情境下就会有怎样的逻辑,然后做出相应的行为。

第三方在对审计师的工作进行评价时,也需要对客户与审计师存在不同看法的会计交易或事项进行专业判断,这既涉及第三方对会计专业技术本身的认知,也涉及第三方在做出评价时所担任的社会角色或面临的社会情境(判断者

³ 外显行为是人格特点最直接的表达;个体的内心情感和体验是个体在做出某种行为时伴随的内心活动;动机是个体行为和内心体验背后的目的性和导向性;神经生理基础是个体的基础生理反应和神经系统活动模式。

⁴ 在经典的人格理论中保持自我统一性的动机往往与人性紧密联系,比如“本我”、“自我实现的倾向”等。

⁵ 比如对商品品牌的偏好、休闲时的音乐选择等。

⁶ 一些强调社会情境影响的心理学学者(如 Mischel et al., 2004)甚至将“一个人在变化的环境中不调整自己个性”的特征界定为“人格障碍”(personality disorder)(见 Figueredo et al. (2009) 第 268 页的讨论)。

⁷ 在该实验中,学生们只是随机地被指派担任监狱看守或囚犯的角色。但在六天的实验中,受试者都强烈地感受到角色规范的影响,努力地去扮演他们被指定的角色。许多担任监狱看守角色的学生表示,他们很惊讶于自己是那么容易地就以控制他人之乐,当他们穿上警卫制服时,就自然地使他们从被动的大学生转变为富有攻击性的监狱警卫。而担任囚犯的学生则惊讶于自己只会在情绪上起波动,被动地顺从或反抗监狱看守的管束及处罚,却忘了这只是角色扮演。

在做出评价时可能是会计信息的编制者,也可能是会计信息的鉴证方)。出于保持自我统一性的动机,每个个体可能会对特定的会计专业问题形成自我独立和一致的判断;而适应环境要求的动机则可能促使个体在做出判断时,需要考虑自己的行为倾向或态度是否符合自己所处社会角色的行为规范,是否有利于自己所处社会角色的整体利益,以及是否会为处于类似社会角色的他人所接受(Fogarty, 1996)。

根据上述讨论,当存在审计师与客户的冲突时,第三方个体如何理解发生的冲突并思考冲突背后的专业问题,可能受到其所处的社会角色影响。对于同样的专业问题,如果第三方个体担任会计信息编制方(即被审计方)的角色,其判断、态度和决策要符合会计信息编制方的需要,因而个体更可能从特定冲突中的客户角度思考问题,做出判断并倾向于认同客户的观点。类似地,如果第三方个体担任会计信息鉴证方(审计方)的角色,其判断、态度和决策要符合此环境下审计师所面临的工作要求和风险状况,因而个体更可能站在审计师的角度思考问题,做出判断,并在审计师与客户的冲突中容易认同审计师的观点。⁸

例如,在针对应收关联企业款项计提坏账准备的会计处理问题上,企业财务报表编制者可能认为由于关联企业的特殊性,不需要像应收非关联企业款项那样计提同等水平的坏账准备。然而,审计人员可能认为企业在计提坏账准备时不对关联方欠款降低计提比例。⁹ 传统文献可能试图将不同主体的不同观点归结为其经验、教育背景、执业环境等方面的差异。本文试图讨论的问题是,对于同一个体自身,对于同一项会计处理判断是否是唯一的,还是会根据自己设想的社会情境差异而做出截然相反的判断。如果同一个体自己并没有一个一贯的判断,则很难归结为个体的经验、教育背景以及现实执业环境的差异,因为对于一个个体而言,这些因素是相同的;在这种情况下,我们倾向于将其判断差异归结为心理学的因素,即跨情境不一致性的存在。

综上所述,我们提出以下假设:

假设 1a 在对审计师与客户的冲突判断中,同一个体处于对立的社会情境下(会计信息编制方 vs. 会计信息鉴证方),对同一会计问题的处理认同存在显著差异。

假设 1b 在对审计师与客户的冲突判断中,同一个体处于会计信息编制方的角色时更可能认同客户的观点。

假设 1c 在对审计师与客户的冲突判断中,同一个体处于会计信息鉴证方的角色时更可能认同审计师的观点。

在上述三项假设中,假设 1a 是跨情境不一致性的直观表述。该假设之所

⁸ 在实务工作中,通常评价审计师工作的第三方主要包括具有财务报告经验的会计人员和审计专业经验的其他同行审计师以及普通社会公众等。

⁹ 类似情形的更详细讨论可参见研究设计部分对案例 1 的说明。

以成立,建立在假设 1b 和假设 1c 的基础上,即至少需要假设 1b 或假设 1c 成立,甚至是假设 1b 和假设 1c 同时成立。反之,如果普遍而言,个体并不存在明显的跨情境不一致性,我们将观察到假设 1a 不成立;同时,我们也只能观察到假设 1b 成立而假设 1c 不成立(即受试者不论设想自己处于什么角色,都始终支持财务报表编制者的观点),或假设 1c 成立而假设 1b 不成立(即受试者不论设想自己处于什么角色,都始终支持财务报表鉴证方的观点);换言之,假设 1b 和假设 1c 不会同时成立。

三、研究设计

(一) 社会情境的设置

我们设置两种社会情境,其一是受试者设想自己处于会计信息编制者的角色,其二是受试者设想自己处于会计信息鉴证者的角色。具体方式为,我们在审计师与客户的冲突判断问卷中设置两个问题:第一个问题要求受试者设想自己是企业的会计人员,然后对冲突进行判断,选择其支持某一会计处理方式的倾向;第二个问题要求受试者设想自己是会计师事务所的审计人员,然后对同一冲突进行判断并选择其支持倾向。两个问题的唯一差异是要求受试者设想的社会角色不同。

为了提高受试者对审计师—客户冲突中的客户角色的接近程度,问卷中对受试者设想的企业会计人员角色的限定是“与案例中的企业具有类似处境”。由于审计人员所在的会计师事务所范围较广,问卷中对受试者设想的审计人员角色的限定是在一家“国际四大会计师事务所”工作。¹⁰

(二) 会计专业判断

对会计专业判断的检验通过模拟审计师与客户的冲突加以实现。在这样的冲突中,受试者可以同时感触到不同会计职业情境(社会角色)对同一专业问题的对立观点。审计师与客户的冲突场景基于实务案例改编。为了考察潜在的社会情境效应并不局限于特定的会计交易或事项,我们要求受试者分别考虑两个反映不同会计交易或事项的审计师—客户冲突案例。¹¹

1. 案例 1

在第一个案例中,某审计项目组发现,客户对关联公司所欠的应收账款计提坏账准备的比例远低于其他债务人的计提标准。审计师认为公司应当按照

¹⁰ 如果不作限定,有的受试者可能设想自己是在某国际四大事务所工作,而有的受试者则可能设想自己是在某本土会计师事务所工作,从而导致问卷结果难以控制不同受试者对事务所独立性的认知差异。

¹¹ 限于篇幅,我们设计的实验问卷未附在文后。有兴趣的读者可与作者联系。

对一般债务人的计提比例对关联公司的欠款计提坏账准备。如果按照审计项目组的调整建议,公司的当期净利润将受到重大影响(在案例中具体化为减少约70%)。

客户与审计师的冲突体现在公司财务总监不接受审计项目组的观点,理由是公司与关联公司的最终控制人均均为当地市政府,一旦出现任何问题,只要由当地市政府出面调解,这些应收账款不可能构成坏账。¹²

上述案例中,客户对特定债权计提坏账准备的方式与其对其他债务人的常规计提方式存在差异,且对利润的影响也具有明显的重要性。一方面,客户的会计处理方式并未得到会计监管者的认可¹³;另一方面,客户提供的解释具有形式上的合理性,而且体现了客户明显的社会背景优势,即地方政府是客户的最终控制人,且有可能干预特定的财务事项,或为公司提供潜在支持。

2. 案例2

在第二个案例中,某审计项目组发现,此前已连续两年亏损的客户在审计当期确认了一笔重大的非经常性利得(来自地方政府补贴);但发文的政府部门并未实际发放补贴,而是由其他政府部门(客户的最终控制人)垫付。审计师实施询问程序确认了该交易确实发生,但认为该补贴收入的发文部门(地方财政局)与实际拨款部门(地方国资委)并不一致,与通常的补贴收入支付方式相比较为异常,确认补贴收入的证据并不充分。

公司财务总监则认为,多个地方政府部门都联合支持公司渡过难关,项目组也已获取了该交易事项的真实性(发生认定)不存在重大风险的证据。同时向审计师强调,公司的扭亏局面是在多个地方政府部门支持的情况下才实现的,一旦事务所不允许公司确认补贴收入,扭亏将无法实现,并将给公司带来巨大负面影响,包括终止上市、职工安置等一系列问题。

在第二项案例中,客户是否确认补贴事项产生的营业外收入对当期利润的影响具有明显的重要性。一方面,客户的会计处理方式存在较大争议,也并未得到会计监管者的认可¹⁴;另一方面,客户提供的解释体现了客户强烈的扭亏动机、政府扶持背景和一旦无法扭亏将面临的社会压力,为其会计行为提供了较强的合理化借口(rationalization)。

3. 对受试者回答问卷的要求

在对上述审计师与客户的冲突进行判断时,问卷要求受试者在设想自己处于特定社会角色后,在给出的量表中选择一个数值表达受试者支持公司财务总

¹² 从理论上说,地方政府的介入,也可能导致应收款变成坏账。例如,假如欠款单位处于财务困境,政府为了挽救它,可能利用其行政权力,强制案例公司免除欠款单位的债务。

¹³ 比如,在中国证监会上市公司监管部(2005)在归纳“操纵利润的手法”时明确列举了本研究实验案例涉及的会计行为,将其视为“不谨慎的”会计处理。当然,这一观点并未在实验过程中向受试者交代。

¹⁴ 该案例源于中国注册会计师协会对具有证券期货资格会计师事务所执业质量检查中识别的一起实际案例,检查人员不认为公司能够确认补贴收益。同样地,这一观点并未在实验过程中向受试者交代。

监的倾向。在设计量表时,通常而言,较多的量表数值选项的设置方式有助于检测出受试者在态度上的更细微差异,而较少的量表数值选项则容易掩盖潜在的行为倾向差异。为此我们采用10点量表,其中1表示最低的支持倾向,10表示最高的支持倾向。这一设计与以往文献也是一致的(如 Tsui and Gul,1996; Agoglia et al.,2003)。受试者选取的量表数值越高,表示该个体在审计师与客户冲突中越倾向于认同客户的观点。受试者处于会计信息编制方(鉴证方)的角色时选取的数值设为 $ATTITUDE_1$ ($ATTITUDE_2$)。

(三) 对变量关系的预期

根据此前提出的假设,不论是第一项案例,还是第二项案例,受试者设想自己处于对立角色时对客户的支持倾向存在显著差异,即预期 $ATTITUDE_1$ 与 $ATTITUDE_2$ 存在显著差异(假设 1a)。进一步地,我们预期受试者设想自己处于会计信息编制方的角色时对客户的支持倾向($ATTITUDE_1$)显著高于中立值 5.5(假设 1b),该受试者设想自己处于会计信息鉴证方的角色时对客户的支持倾向($ATTITUDE_2$)则显著低于中立值 5.5(假设 1c)。

(四) 实验对象的选取

本研究选取了某知名高校会计专业的大三学生作为受试者。一方面,这种选择可以合理保证受试者已经具备一定的会计和审计专业基础,能够较好地理解审计师—客户冲突中涉及的职业环境和专业问题。另一方面,虽然在实验研究中采用实务人员作为受试者是较为普遍的做法,但根据本文的研究问题(希望检验基于心理学理论的跨情境不一致性是否普遍存在),除了心理学理论的解释,基于经济学理论的利益冲突也可能解释受试者在实验中的选择行为。如果受试者不具有实际的实务经历(即在校大学生),其更不可能受到不同社会角色所伴随的现实经济利益(或效用函数)差异的影响,即现实利益冲突的可能影响相对而言被降到了最低,受试者更容易从所面临的问题本身做出判断,此时我们观察到的效应也更容易归结为心理学因素的影响。如果此时仍然能够观察到显著的结果,则说明本文的结论具有稳健性(即受试者确实是由于心理上适应环境要求的动机压过了自我统一的动机而出现的结果)。从这个意义上讲,本研究以高校本科学生作为受试者能够对研究假设提供较为稳健的证据,并不会削弱本文结论的有效性。¹⁵

¹⁵ Ashton and Kramer(1980)的实验发现,在很多方面,以具备一定专业基础的大学本科生为实验对象,其实验效果在很多方面(包括数据的整体方向与结论)可以较好地替代以审计实务人员作为实验对象时的实验效果。当然,两类实验对象仍然在不少方面(包括具体的幅度差异)存在差异。因此,Ashton and Kramer(1980)建议研究者根据具体的研究目标选择实验对象,而并不一概否定大学生作为实验对象的价值。

(五) 问卷实施

我们的研究问题要求受试者在假想担任某种角色时确定自己对某一特定会计问题的立场。因为因变量是受试者支持公司财务总监的倾向,为了避免出现需求效应(demand effects,即我们过多地提醒受试者其所扮演的角色,使得受试者意识到我们关注此因素而有意地对此因素做出特别的反应),我们并没有设计单独的实验有效性测试题。

在本研究的实施阶段,样本高校会计专业大三学生共有6个班级。在进行正式实验之前,我们选择其中一个班级进行了预实验,以确保我们的实验工具恰当地满足了我们的研究需要。预测试采取讲座方式,在该班级近50名学生中,共有31名学生自愿参加。未列示的预测试结果符合本文提出的三项假设,也未出现我们认为有必要对实验材料进行调整的情形。相应地,我们在预测试之后的一周对所有其他5个班级安排了正式的大规模测试,主要通过讲座(涉及四个班级,学生自愿参与)或会计专业课程(涉及一个班级)上向受试者发放审计师—客户冲突判断问卷。

我们的研究基于心理学理论的研究,与基于实验经济学理论的研究不同,受试者的表现并不与所获得的经济报酬直接挂钩。每个班级的问卷事先进行了编号(以确保发放和回收的完整性)。有关老师在课堂上向参与的同学们解释了我们出于学术研究的目的,作一个小的问卷调查,参与填写问卷可以作为平时成绩的一部分或日常学习表现的加分。有关学生的身份及其他隐私信息不会被单独披露,只有特定的人员能够接触到原始数据。

为了消除受试者对自身回答后果的顾虑,对所有受试者均采取匿名答卷方式,但要求受试者填写性别和年龄信息(以控制可能的性别和年龄差异)。研究者在现场观察受试者回答问卷的情况,避免出现受试者在回答问卷时相互参考,从而不恰当地影响结果。

由于预测试的结果与之后的正式测试结果近似,本文随后报告的统计结果基于该年级所有6个班级的测试结果。共有261名学生回答了问卷。研究者在现场收回问卷过程中,均检查了每份问卷是否回答完整。对于收卷过程中发现的存在回答遗漏的问卷,研究者要求答卷人补充完整,最终收回有效问卷261份。261名受试者中有男性67名,女性194名。受试者的年龄平均(中值)为20.2(20)岁,最大22岁,最小18岁。

四、检验结果

(一) 案例1的结果

表1显示,在第一项案例中,ATTITUDE₁的均值为6.73,中值为7;ATTI-