

儒家文化会影响企业审计行为吗?

侯世英, 宋良荣

(上海理工大学 管理学院, 上海 200093)

[摘要]儒家文化作为中国非正式制度的典型代表在规范社会成员行为方面具有一定影响力。以2010—2017年A股上市公司为样本,通过logit模型分析儒家文化对审计行为的影响,研究表明:在审计准备期,儒家文化与选聘的事务所规模、事务所地缘关系正相关,与事务所更迭负相关,即企业更愿意选择规模较大和具有较强地缘关系的本地事务所,并且不会轻易变更与事务所的合作关系;在审计实施和终结期,儒家文化与审计延迟负相关,与审计费用正相关,并且随着儒家文化影响程度加深,非标准类审计意见的出具概率也会上升。进一步检验高管儒家文化背景和外来文化冲击影响下儒家文化对审计行为的现实效应,结果发现儒家文化仍对企业审计行为产生显著作用。

[关键词]非正式制度;儒家文化;审计业务流程;审计行为;审计意见;管理层特征

[中图分类号]F239.0 **[文献标志码]**A **[文章编号]**2096-3114(2020)06-0028-09

一、引言

随着行为科学在经济管理领域的应用发展,审计理论研究的重心开始由组织制度规范向个人行为差异领域倾斜。审计个体的行为差异对审计结果会产生重大影响,现有研究认为产权变革、制度压力、社会责任、内部控制、企业战略等正式制度的变革和创新是影响企业审计行为的根本原因^[1-2]。但随着宗族文化、社会关系网络、地区文化差异、个人价值导向等非正规制度因素对企业管理的影响程度不断加深,单纯基于正规制度的分析已不能合理解释国内以关系型交易为主要特征背后的审计行为规律,因此,进一步探究委托代理关系下非正式制度对企业审计行为的影响是我国审计治理的重要方向^[3]。儒家文化是我国非正式制度的主要代表,蕴含了丰富的经济管理思想。十八大以来,习近平主席多次指出要弘扬中国优秀儒家传统文化,增强文化自觉和文化自信,把“仁、义、礼、智、信”的文化理念深入贯彻到社会经济生活的各个方面。基于儒家文化视角去研究非正式制度对企业审计行为的影响,就是要明确儒家文化所蕴含的价值理念对审计人员行为及审计结果的影响,尤其是要辨明在正规制度未能覆盖的酌情区域,儒家文化是否干扰了企业审计行为,影响了审计流程及结果的科学公正性。因此,本文将聚焦儒家文化和企业审计行为之间的关系,希望明确非正式制度影响企业具体业务行为的作用机理与效应,这不仅对规范审计行为、完善审计行为的科学研究有重大理论意义,而且能帮助人们更深刻理解我国优秀传统文化在经济行为中的价值。

审计作为受托责任的产物,是一种所有权与经营权分离的制度性授权责任形式,审计准则、审计标准等约束是审计行为的规制保障,但当制度约束不足时,研究制度外的激励机制对企业发展具有重要意义^[4]。对于非正式制度对企业审计行为的影响,现有研究基于媒体监督、政治干预、社会关系网络、教育经历、企业文化等方面进行了丰富的探讨。Dyck认为媒体关注提高了企业信息披露意愿和审计报告

[收稿日期]2020-02-14

[基金项目]国家自然科学基金资助项目(71871144);上海市高原学科项目(S1201GYXK)

[作者简介]侯世英(1992—),男,河南禹州人,上海理工大学管理学院博士生,主要研究方向为公共会计与审计、财政风险管理,邮箱:hsy2266@163.com;宋良荣(1966—),男,湖南新田人,上海理工大学管理学院教授,博士生导师,主要研究方向为企业内部控制与审计、全面风险管理。

的质量,这有助于提高企业信息透明度,从而更容易获得资本的青睐^[5]。李增泉认为中国上市公司普遍存在关系型交易模式,这种社会关系网络对公司的审计费用和盈余质量具有正向作用^[3]。Gui 和 Huang 研究发现教育背景、审计经验、政治关联等审计师个人特征对审计意见、审计收费、审计质量等具有显著提升作用^[6-7]。曹国华等提出事务所伦理困境引发的审计行为差异会影响企业审计质量,并对企业盈余管理有抑制作用^[8]。李曼、占美松从高管文化背景和企业组织文化的角度研究了文化对企业审计行为的影响,他们认为组织文化和高管态度通过影响会计信息质量进而影响审计行为,并在民营企业中更为突显^[10-11]。

儒家文化作为我国非正式制度的核心在企业决策管理中产生了重大影响,但由于度量文化对经济行为的影响存在较大难度,因此现有文献对儒家文化的探讨仍旧较少。Du、古志辉等通过儒家文化传播场所的地理位置来确定其影响程度,使用公司注册地一定范围内儒家文化中心数量作为儒家文化指标,分析了儒家文化对企业代理成本和高管结构的影响^[11-12]。叶彦等和程博等用上市公司注册地到某个儒家文化中心或者国家级孔庙之间的距离来度量儒家文化,并进一步分析了儒家文化与企业投融资行为之间的关系^[13-14]。借鉴他们对儒家文化的度量方法,金智、徐细雄等基于儒家文化的隐形价值分析了儒家文化对企业风险承担、企业创新、慈善捐赠的影响效应^[15-16]。另外,陈仕华、徐细雄等还研究了儒家文化对企业利润分配策略的影响,认为儒家文化通过抑制管理者的自利动机,不仅可以缩小高管与员工的薪酬差距,还有助于降低股价波动风险^[17-18]。常赛超提出了文化相宜-工作压力缓解模型,剖析了儒家文化缓解员工工作压力的内在机制^[19]。冯晨等基于人力资本视角分析了儒家文化对人力资本积累的影响,并得出了儒家文化传承的代际优势对人力资本的长期培养具有积极意义的结论^[20]。

总体来看,现有研究围绕非正规制度与企业审计的影响进行了广泛的探讨,肯定了非正式制度在我国公司治理中的作用,但基于儒家文化视角对非正式制度的研究仍旧较少,而直接研究儒家文化对公司审计行为影响的相关研究更是鲜见。基于此,本文将我国上市公司为研究对象,利用特定地理范围内孔庙的数量来衡量儒家文化,考察儒家文化对企业审计行为的影响。与现有研究相比,本文的边际贡献可能体现在:第一,拓展企业审计治理的研究视角。本文突破传统的制度理论框架,基于非正式制度理论视角考察儒家文化对企业审计行为的影响效应及作用机理,这有助于深化非正式制度影响我国企业审计行为决策的现实理解。第二,丰富儒家文化影响公司业务行为的相关研究。以往研究对儒家文化的研究大多基于社会学或哲学的规范式分析,本文从审计业务行为入手定量实证研究儒家文化对事前、事中、事后审计行为的影响,这不仅可以拓展儒家文化的研究范式,也将从微观业务层面深化儒家文化影响经济行为的认知。第三,进一步考察高管背景和外来文化冲击影响下儒家文化与审计行为的关系,明确儒家文化的管理效应和区域效应,这有助于纠正部分学者对中国传统文化的偏见,为企业治理和高质量发展提供理论依据和现实借鉴。

二、理论分析与研究假设

儒家文化蕴含了丰富的经济管理思想,在儒家文化的影响下,政府、生产者和消费者形成了非正式的组织系统,并逐步达成了伦理价值观的共识;市场组织个体在这些共识价值观下达成了多种交易关系,并通过经济行为表现出来,然后进一步扩散^[21]。表面来看,儒家文化影响审计行为的理论逻辑并不清晰,但实际上审计业务过程中的决策是由多方参与博弈形成的,审计师个人特征会对审计行为产生影响^[3]。并且,烙印理论认为,企业个体认知和价值偏好会受其成长环境和文化土壤的影响,并在企业决策中予以体现,这就形成了地缘文化与企业审计行为之间的基本逻辑^[14]。另外,审计作为一种独立的经济监督活动,是判断企业经营绩效、财务质量、经营行为是否合标的重要工具,审计主体主要由审计机构及审计人员、审计对象构成,那么审计行为就不仅包括审计机构及人员的业务行为,还包括企业选聘审计机构和对审计意见的反应行为^[8]。本文基于成本管理原理和委托代理原理,对照审计业务流程去

界定审计行为,包括:(1)准备期行为,主要包括聘任事务所规模、事务所任期、事务所距离;(2)实施期行为,用审计延迟表示;(3)终结期行为,主要包括审计意见和审计费用。

(一) 儒家文化与企业审计准备期行为

在审计准备期,企业委托事务所对自身经济活动进行审计评价,两者产生了委托与审查的合作关系。审计服务的买方市场给事务所规模、品牌、合作期限、地区距离等留下了较大选择空间,此时地缘文化就会影响企业的行为决策^[22]。儒家文化伦理体系中蕴含了许多合作文化的思想。首先,儒家文化倡导“选贤与能,讲信修睦”,这种重视诚信和人才的偏好会激发企业对审计机构技能和商誉的追求,此时行业技术专长和事务所声誉会影响企业的行为决策。在实际业务中,事务所规模基本代表了事务所专业素质和业内声誉,所以企业更倾向选择规模较大的事务所进行合作^[23]。其次,在儒家文化互利互惠观念的指引下,企业与事务所的合作关系一旦达成并且符合双方的预期,这种成熟的合作关系就会在正式制度规定周期内得以延续,如果在合作中出现了利益俘获和人情迎合现象,导致审计质量降低,那么双方合作关系就可能被终止,所以在审计准则规定期内事务所是否被续聘会受到文化价值观的影响^[24]。最后,儒家伦理具有显著的“帮派圈子”文化色彩,帮派文化容易形成区域保护性交易,在这种关系型交易下企业更青睐具有“关系”的合作对象,这虽然可以节约一定的交易成本,但也极易容易滋生审计合谋舞弊行为,因此儒家文化形成的社会地缘关系会影响企业选择本区域的事务所^[25]。基于此,本文提出以下假设:

H_{1a}:同等条件下,企业受儒家文化的影响越深,企业越愿意选聘规模较大的事务所。

H_{1b}:同等条件下,企业受儒家文化的影响越深,企业更换事务所的频率越低。

H_{1c}:同等条件下,企业受儒家文化的影响越深,企业越愿意选择地缘关系强的事务所。

(二) 儒家文化与企业审计实施期行为

审计实施期行为主要发生在企业对口业务部门和外部审计团队之间。这个环节中企业信息披露的主动性尤为关键,它关乎审计业务流程的推进和成本^[26]。在儒家文化“仁、义、礼”的和谐观下,业务部门本着和谐负责的理念会主动披露相关经济行为信息,这有利于降低合作双方的信息不对称程度,从而减少道德风险和逆向选择现象的发生。同时,儒家文化倡导“大道之行也,天下为公”的集体主义思想,企业各部门本着对公司负责的态度,谋求企业长远的高质量发展,会尽力配合和推动审计监督工作的开展,并保证客观、真实的审计结果能按时呈报^[27]。反之,如果企业高层或关键部门不配合事务所审计活动,那么事务所在信息获取和业务推进中会遭遇较大阻力,这就可能导致审计结果延迟呈报,甚至产生审计舞弊行为^[28]。基于此,本文提出如下假设:

H₂:同等条件下,企业受儒家文化的影响越深,企业审计延迟时间越短。

(三) 儒家文化与企业审计终结期行为

审计终结阶段行为主要指事务所审核企业经济活动后出具审计结果的行为,以及企业针对事务所审计服务质量的反应。在道德风险和利益俘获的影响下,审计市场会出现“低价揽客”“审计意见购买”现象,并影响审计费用的支付^[29]。但单纯依靠审计法规的约束不能完全杜绝此种现象,因此还需依靠价值观念和道德去约束规范审计行为^[30]。首先,儒家文化提倡人以修身、养性为内修之道,以官学、私塾及家庭教育为外铄之道,乃至立志其“仁义”之修行,以达到“君子慎独”的目的,这与提高审计人员道德修养和知识技能的需求是相符的,审计业务人员在自律和道德的警示下,不仅会对公司经营状况进行科学的判断,还会更加重视不符合标准的“酌情区域”。其次,企业针对事务所审计意见进行预期评判,如果与心理预期相符,那么企业很乐意支付审计费用表达对审计质量的认可,反之,一旦出现重大失真,事务所可能会面临诉讼风险,那么审计费用的支付也会受到影响^[31]。另外,事务所合伙制下合伙人承担的无限责任也决定了其要求较高的风险溢价,因此高额的审计收费不但可以弥补审计失败的损失,还可以激励事务所提供高质量的审计服务^[32-33]。儒家文化提倡重义轻利、见利思义、义以生利的“利义

观”,认为“不义之利,不苟得”,人获取利益的前提在于对“义”的遵守。这对于审计行为来说,事务所需要客观真实地出具较高质量的审计意见,企业则需要为事务所的服务提供相符的审计费用。基于此,本文提出如下假设:

H_{3a}:同等条件下,企业受儒家文化的影响越深,越容易被出具非标准无保留类审计意见。

H_{3b}:同等条件下,企业受儒家文化的影响越深,越愿意支付较高的审计费用。

三、研究设计

(一) 样本选择与数据来源

本文以2010—2017年A股非金融上市公司为研究对象,剔除统计年度区间内财务数据缺失和资产负债率大于1的企业,并进一步剔除缺乏会计事务所相关信息样本的公司,最终得到2076家企业16608组有效样本数据。其中,上市公司相关财务数据和公司治理数据均来自CSMAR数据库、CCER数据库;会计事务所相关数据基于各上市公司年报相关数据手工整理而得。儒家文化相关数据源自手工收集整理,具体参见下文变量定义。另外为避免极端值的影响,本文用Winsorize对变量数据进行1%分位及99%分位的缩尾处理。

(二) 变量选取与测度

1. 被解释变量:审计行为

本文基于审计业务流程对审计阶段进行划分,并依照事务所和上市公司的业务行为关系确定审计行为变量的具体指标,主要包括:(1)审计准备期行为,主要表示事务所选聘行为。第一,是否选取规模较大的事务所,即事务所规模(*firm_size*),如果选聘的事务所为国际四大或国内八大事务所那么就取值为1,否则为0。第二,是否选择与公司具有较强地缘关系的事务所,即事务所距离(*firm_region*),如果选聘事务所是上市公司当地的事务所那么就取值为1,否则为0。第三,是否出现事务所更迭(*firm_change*),如果当前聘任事务所与上年度事务所不同那么赋值为1,否则为0,另外,由于上市公司对审计机构的聘期一般不超过五年,因此把连续聘任五年后的到期型变更也赋值为0。(2)审计实施期行为,本文用审计延迟(*delay*)来衡量,具体表述为年度资产负债表日距最终审计报告出具之间的天数,用天数加1取对数来表示。(3)审计终结期行为,主要反映双方对审计结果的行为表现。审计意见(*opinion*)用来表示事务所对上市公司财务质量的评价,如果出具非标准保留类意见就赋值为1,其他赋值为0;审计费用(*fee*),用来表示上市公司对事务所审计结果的反应,用企业年度审计费用取对数来衡量。

2. 解释变量:儒家文化

儒家文化为本文的核心解释变量。现有研究对儒家文化的度量主要有两种方法:一是用上市公司与儒家文化中心的距离来度量儒家文化,比如,叶彦、陈冬华等通过互联网地图确定了上市公司注册地址和文化中心所对应的经纬度坐标,再利用坐标计算每家上市公司与寺庙之间的距离^[13,34]。二是用儒家文化中心在区域中的分布密度进行度量,比如,古志辉、金智等使用上市公司注册地半径100公里或200公里范围内存在的孔子学院或孔庙数量作为儒家文化影响程度的指标^[12,15]。考虑到儒家文化是全国性的伦理共识,本文采用固定范围文化中心数量密度而不用距离来衡量儒家文化,即利用区域内孔庙数量来度量儒家文化。具体做法为,通过手工搜集确定了全国各省市的孔庙数量及位置信息,然后在高德地图上分别确定孔庙和上市公司的经纬度,以各上市公司为圆心分别以100公里、200公里为半径确定上市公司周围的孔庙数量,作为儒家传统文化(*confu_100*,*confu_200*)的代理变量。

3. 控制变量

为消除上市公司其他方面对审计行为的影响因素,本文还控制了如下变量:(1)上市公司财务状况。本文分别从企业偿债能力、经营能力、盈利能力、发展能力等角度设置了相关指标,其中,企业规模(*size*)用年度期末总资产表示;财务杠杆(*lev*)用年度资产负债率表示;盈利能力(*roa*)用资产报酬率来

表示;经营能力(*tat*)用年度总资产周转率表示;发展能力(*goa*)用年度总资产增长率来表示。(2)公司治理水平。审计关系实际上是企业与事务所之间的委托代理关系,公司治理水平会对审计行为产生影响。股权集中度(*oc*),本文用第一大股东持股占比表示;独立董事占比(*indratio*)、董事会规模(*board*),用董事会人数表示。另外,考虑到注册会计师具有自身独特性,个体间存在差异,本文在模型中对个体效应也进行了控制。

(三) 模型设计

根据理论分析,本文构建了以下三个方程来检验儒家文化与审计业务各阶段行为之间的关系:

$$firm_{it} = \beta_0 + \beta_1 confu_{it} + \beta_2 size_{it} + \beta_3 lev_{it} + \beta_4 roa_{it} + \beta_5 tat_{it} + \beta_6 goa_{it} + \beta_7 oc_{it} + \beta_8 indration_{it} + \beta_9 board_{it} + \sum ind + \mu_{it} \quad (1)$$

$$dalay_{it} = \beta_0 + \beta_1 confu_{it} + \beta_2 size_{it} + \beta_3 lev_{it} + \beta_4 roa_{it} + \beta_5 tat_{it} + \beta_6 goa_{it} + \beta_7 oc_{it} + \beta_8 indration_{it} + \beta_9 board_{it} + \sum ind + \mu_{it} \quad (2)$$

$$opinion/fee_{it} = \beta_0 + \beta_1 confu_{it} + \beta_2 size_{it} + \beta_3 lev_{it} + \beta_4 roa_{it} + \beta_5 tat_{it} + \beta_6 goa_{it} + \beta_7 oc_{it} + \beta_8 indration_{it} + \beta_9 board_{it} + \sum ind + \mu_{it} \quad (3)$$

其中,*firm*代表审计准备期行为,包括*firm_change*、*firm_size*、*firm_region*三个被解释变量,*confu*代表儒家文化影响程度,主要包括*confu_100*、*confu_200*两个解释变量,*ind*为个体效应的虚拟变量,*i*代表公司,*t*代表年份。

同时,针对方程(1)、方程(3)中被解释变量为虚拟变量*firm*、*opinion*,本文采用logit模型进行实证回归,其余的采用面板数据模型进行实证,同时,Hausman检验结果显示 $Prob > chi2 = 0.0001$ 拒绝了原假设,考虑到审计师个体特征差异,本文选取个体固定效应进行回归分析。主要变量的描述性统计结果如表1所示。

表1 主要变量的描述性统计

变量	样本数	平均值	方差	最小值	最大值
<i>firm_change</i>	2076	0.084	0.267	0	1
<i>firm_size</i>	2076	0.591	0.492	0	1
<i>firm_region</i>	2076	0.172	0.377	0	1
<i>delay</i>	2076	4.807	0.180	3.638	5.602
<i>opinion</i>	2076	0.044	0.205	0	1
<i>fee</i>	2076	13.739	0.867	8.006	17.046
<i>confu_100</i>	2076	2.619	0.817	0	4.060
<i>confu_200</i>	2076	3.930	1.050	0	4.868
<i>size</i>	2076	22.203	1.536	13.076	30.892
<i>lev</i>	2076	0.468	0.226	0.047	0.995
<i>roa</i>	2076	0.035	0.057	-0.208	0.202
<i>tat</i>	2076	0.614	0.465	0.027	2.613
<i>goa</i>	2076	0.196	0.422	-0.336	2.769
<i>oc</i>	2076	0.347	0.153	0.084	0.750
<i>indratio</i>	2076	0.377	0.070	0.250	0.600
<i>board</i>	2076	2.310	0.258	1.386	3.296

四、实证检验与分析

(一) 儒家文化对审计行为的影响

1. 儒家文化与审计准备期行为

表2报告了儒家文化与审计准备期行为的回归结果。

从核心变量回归结果来看,儒家文化变量分别对事务所选聘行为产生了不同影响,在列(1)和列(2)中儒家文的回归系数分别为-0.059、-0.079,并分别在10%水平上展现了较强的显著性,这表明儒家文化对于非正常事务所更迭具有一定的负影响,受儒家文化影响程度越深,上市公司越愿意和事务所保持长久稳定的合作关系,支持了假设H_{1b}。在列(3)和列(4)中,儒家文化对事务所规模的影响系数分别为0.047、0.086,并在5%水平上展现了较强显著性,这表明上市公司受儒家文化影响程度越深,在事务所选聘时更愿意选择规模较大的事务所开展审计业务,支持了假设H_{1a}。另外,列(5)和列(6)结果表明,儒家文化对于事务所地缘关系具有一定的正效应,回归系数分别为0.361、0.373,并在1%水平上具有较强显著性,这说明受儒家文化影响程度越深,上市公司越愿意选择具有地缘关系的事务所开展审计业务,与儒家文化的社交思想一致,假设H_{1c}得到支持。

2. 儒家文化与审计实施期及终结期行为

表3报告了儒家文化与审计实施期及终结期行为的回归结果。其中,列(7)和列(8)表明在审计实施期内审计延迟与儒家文化呈现负相关关系,儒家文化的回归系数均为-0.001,并在10%水平上显

著,这表明受儒家文化影响程度越深,事务所在上市公司开展审计业务所用时间越短,审计延迟的概率越小,审计实施越顺利,假设 H_{2a} 得到支持。同时,列(11)和列(12)表明,儒家文化与审计意见正相关,回归系数分别为 0.063、0.069 并分别在 10%、5% 水平上显著,这表明企业受儒家文化影响程度越深,审计师在出具审计意见时越谨慎,如果企业存在财务问题,审计师会真实地进行披露,那么就容易出现非标类意见,即儒家文化会压缩审计师判断的酌情空间,提高企业被出具非标意见的可能性,假设 H_{3a} 得到支持。从列(9)和列(10)结果可见,儒家文化与审计费用之间呈现正向关系,回归系数分别为 0.009、0.012,并分别在 10%、5% 水平上显著,这表明受儒家文化影响程度越大,企业越愿意支付较高的审计费用,这种审计行为反映了企业对审计行为的满意度,故此假设 H_{3b} 得到支持。

(二) 内生性检验

为缓解内生性问题,本文参考徐细雄的做法^[16],利用企业所在区域内贞节牌坊数量(*cen*)作为工具变量进行两阶段回归。从理论上来看,贞节牌坊深受儒家名节观念教化的影响,它与儒家文化的影响强度紧密相关,但与审计等真实经济活动的相关性较弱,这符合工具变量的选取原则。另外,麻勤对我国各省份贞节牌坊数量进行了区域统计^[35],此为变量数据获取提供了经验。回归结果如表 4 所示。

表 2 儒家文化与审计准备期行为回归结果

变量	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	<i>firm_change</i>		<i>firm_size</i>		<i>firm_region</i>	
<i>confu_100</i>	-0.059*		0.047**		0.361***	
	(-1.82)		(2.28)		(14.73)	
<i>confu_200</i>		-0.079*		0.086**		0.373***
		(-1.93)		(2.36)		(7.91)
<i>size</i>	-0.201***	-0.114***	0.503***	0.516***	-0.108***	-0.109***
	(-3.13)	(-3.05)	(23.02)	(23.11)	(-5.89)	(-6.04)
<i>lev</i>	0.211***	0.238**	-0.579***	-0.580***	-0.396***	-0.421***
	(3.56)	(2.29)	(-6.35)	(-6.38)	(-3.35)	(-3.78)
<i>roa</i>	-0.673**	-0.633	-1.114**	-1.126**	0.874**	0.831**
	(-2.15)	(-1.59)	(-2.31)	(-2.37)	(2.01)	(1.99)
<i>tat</i>	-0.131	-0.129	0.008	0.013	0.311***	0.324***
	(-0.83)	(-0.82)	(0.35)	(0.39)	(6.89)	(7.14)
<i>goa</i>	0.006*	0.006*	-0.228***	-0.229***	0.056	0.088*
	(1.84)	(1.83)	(-5.65)	(-5.65)	(0.98)	(1.84)
<i>oc</i>	0.013	0.013	0.003*	0.003*	-0.002**	-0.004**
	(0.76)	(0.81)	(2.01)	(2.00)	(-2.04)	(-2.18)
<i>indratio</i>	-0.197*	-0.196*	0.545*	0.572**	0.110	0.254
	(-1.96)	(-1.88)	(1.83)	(2.16)	(0.82)	(1.21)
<i>board</i>	1.214***	1.215***	0.311***	0.316***	-0.444***	-0.463***
	(6.86)	(6.87)	(4.27)	(4.30)	(-4.85)	(-5.17)
<i>_cons</i>	-1.545***	-1.553***	-7.289***	-7.266***	0.824	1.617***
	(-3.44)	(-3.49)	(-21.86)	(-21.78)	(1.53)	(3.50)
<i>IND</i>	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
<i>N</i>	2076	2076	2076	2076	2076	2076
<i>Pseudo_R²</i>	0.282	0.289	0.299	0.301	0.271	0.263
<i>LR-chi2</i>	1424.02	1433.97	1875.38	1878.62	1368.14	1319.31

注:括号内的值为 z 值,* $p < 0.1$, ** $p < 0.05$, *** $p < 0.01$ 。

表 3 儒家文化与审计实施期及终结期行为

变量	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
	<i>delay</i>		<i>fee</i>		<i>opinion</i>	
<i>confu_100</i>	-0.001*		0.009*		0.063*	
	(-1.80)		(1.79)		(1.75)	
<i>confu_200</i>		-0.001*		0.012**		0.069**
		(-1.83)		(2.01)		(2.24)
<i>size</i>	0.047***	0.046***	0.453***	0.453***	-0.795***	-0.793***
	(13.87)	(13.85)	(84.15)	(84.19)	(-20.91)	(-20.88)
<i>lev</i>	0.021**	0.022**	-0.272***	-0.272***	3.182***	3.179***
	(2.28)	(2.29)	(-8.70)	(-8.71)	(16.38)	(16.32)
<i>roa</i>	-0.442***	-0.441***	-0.759***	-0.760***	-7.983***	-8.013***
	(-15.60)	(-15.59)	(-6.85)	(-6.87)	(-10.91)	(-11.16)
<i>tat</i>	-0.008**	-0.008**	0.041**	0.043**	-0.239**	-0.251**
	(-2.02)	(-2.01)	(2.31)	(2.36)	(-2.13)	(-2.38)
<i>goa</i>	-0.016***	-0.015***	0.038***	0.040***	-0.357**	-0.371**
	(-4.62)	(-4.60)	(3.27)	(3.30)	(-2.33)	(-2.42)
<i>oc</i>	-0.009***	-0.010***	-0.005***	-0.004***	-0.021***	-0.021***
	(-6.52)	(-6.55)	(-10.18)	(-10.23)	(-5.90)	(-5.89)
<i>indratio</i>	-0.019*	-0.020*	0.176**	0.180**	-0.803	-0.831
	(-1.77)	(-1.76)	(2.41)	(2.53)	(-1.48)	(-1.56)
<i>board</i>	-0.000	-0.000	0.125***	0.129***	0.395**	0.423**
	(-0.32)	(-0.34)	(5.39)	(5.44)	(2.18)	(2.36)
<i>_cons</i>	4.382***	4.387***	3.225***	3.219***	12.857***	12.811***
	(130.16)	(130.73)	(22.16)	(20.09)	(14.72)	(14.69)
<i>IND</i>	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
<i>N</i>	2076	2076	2076	2076	2076	2076
<i>R²/Pseudo_R²</i>	0.158	0.159	0.493	0.516	0.296	0.301
<i>F 统计量/ LR_Chi2</i>	37.48	37.49	54.78	58.19	1923.82	1924.91

注:括号内为 t 值,* $p < 0.1$, ** $p < 0.05$, *** $p < 0.01$ 。

表4 内生性检验:工具变量回归结果

	第一阶段回归					第二阶段回归				
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
	<i>confu_100</i>	<i>confu_200</i>	<i>firm_change</i>		<i>firm_size</i>		<i>firm_region</i>		<i>opinion</i>	
<i>cen</i>	0.568 *** (5.35)	0.739 *** (10.03)								
<i>confu_100</i>			-0.125 ** (-2.11)		0.083 * (1.79)		0.841 *** (6.21)		0.061 ** (2.00)	
<i>confu_200</i>				-0.171 *** (-3.61)		0.112 ** (2.08)		1.075 *** (7.83)		0.118 * (1.96)
控制变量	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
<i>IND</i>	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
N	2076	2076	2076	2076	2076	2076	2076	2076	2076	2076
Kleibergen-Paap rk LM 统计量			389.52	388.36	212.18	210.29	195.27	196.84	284.59	286.73
F 统计量	136.58	142.19								

为了验证工具变量的有效性,本文首先采用 Kleibergen-Paap rk LM 统计量来检验工具变量不可识别问题,结果在 1% 显著水平上拒绝了“工具变量识别不足”的原假设;另外,从回归结果(1)和回归结果(2)中可以看出,贞节牌坊(*cen*)与儒家文化变量具有较强正相关性,相关系数分别为 0.568、0.739,并均在 1% 水平上显著,且第一阶段 F 统计量远大于 10,表明并不存在弱工具变量问题,这说明工具变量是有效的。从第二阶段回归结果来看,在工具变量的影响下儒家文化对于审计行为的影响除了系数大小发生了轻微变化,总体与上文实证结果保持一致,表明本文的结果是稳健的。

(三) 稳健性检验

1. 基于高管儒家文化背景的现实效应

在企业管理中,公司高管背景特征会影响企业决策,考虑到高管个人特征及行为偏好的影响,本文利用样本中上市公司 CEO 和董事长出生地所在省(区市)的孔庙数量来衡量公司受儒家文化影响的程度^[16],并进一步分析儒家文化对企业审计行为的影响。其中,高管出生地数据主要由 CSMAR 数据库和手工整理所得。

表 5 结果表明,企业高层管理者 CEO 和董事长儒家文化背景在很大程度上影响了企业审计行为。具体结果基本与前文结论一致。另外,我们对比回归系数发现,在儒家文化影响下 CEO 比董事长对企业审计行为的边际效应更强烈,这主要是由于企业审计作为具体的业务行为主要由 CEO 负责,而董事长作为最高领导者更侧重于企业战略发展的调整。

表5 管理层特征影响下儒家文化与审计行为

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	<i>firm_change</i>	<i>firm_size</i>	<i>firm_region</i>	<i>delay</i>	<i>fee</i>	<i>opinion</i>
<i>confu_CEO</i>	-0.364 ** (-2.20)	0.271 *** (2.69)	0.301 ** (2.47)	-0.011 ** (-1.98)	0.072 ** (2.00)	0.518 ** (2.53)
<i>confu_chair</i>	-0.111 ** (-2.18)	0.049 (1.32)	0.253 * (1.74)	-0.005 (-1.19)	0.041 *** (3.13)	0.244 (1.43)
控制变量	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
<i>IND</i>	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
N	2076	2076	2076	2076	2076	2076
R ² /Pseudo_R ²	0.173	0.254	0.266	0.158	0.472	0.216
F 统计量/LR_Chi2	79.32	200.18	215.52	88.57	279.38	181.72

2. 基于外来文化冲击的现实效应

审计作为一种监督机制,制度规范的制定大都源于西方国家,儒家文化作为中国本土的行为纲常,在西方文化冲击下是否仍旧具有较强影响力? 本文借鉴金智的做法^[16],根据公司注册地把样本内经济特区或沿海开放地区定义为开放程度高地区,其余为开放程度较低地区,进一步考察在外来文化冲击背

景下儒家文化对于审计行为的影响。回归结果显示(限于篇幅,具体结果未列示),在外来文化冲击下,儒家文化对审计行为的影响具有一定差异。具体来看,在审计准备期,开放程度低地区儒家文化变量系数要大于开放程度高地区,但在审计实施和终结期并没有表现出显著的差异。同时,从分样本回归和全样本回归的对比结果来看,主要变量的影响程度和相关性没有发生实质变化,这表明在地区开放度差异下儒家文化保持了效应一致性。所以,地区开放程度差异在一定程度上影响了企业审计的前期抉择,但在进入实施后并没有太大的差异性,并且从总体来看开放度差异没有显著改变儒家文化对审计行为各阶段的具体影响,这表明在外来冲击下,儒家文化仍旧展现了较强的影响力。

五、结论性评述

本文以2010—2017年我国上市公司为研究对象,构建了儒家文化的代理变量,实证检验了儒家文化对企业审计行为的影响,结果发现:儒家文化对于不同阶段的审计行为具有不同影响。在审计准备期,企业受儒家文化影响越深,越愿意选择规模较大信誉较好(四大、八大)的事务所,也越愿意选择具有较强地缘关系的本地事务所,同时更换事务所的频率也较低。在审计实施期,儒家文化有利于缓解审计阻力,减少审计延迟时间。在审计终结期,受儒家文化影响程度越深,事务所出具非标准意见的概率越会上升,同时企业也越愿意支付较高的审计费用。另外,本文进一步分析了企业高管出生地文化氛围及外来文化冲击对儒家文化的现实影响,实证发现:高管的儒家文化背景对企业审计行为具有显著影响;而在外来文化冲击下,虽然儒家文化在不同开放度地区展现差异(开放度低的区域影响更大),但整体仍旧对企业审计行为有较强影响。

本文研究结论的启示在于:从企业角度来看,企业应该重视文化的力量,借助优秀儒家文化日积月累下形成的“共识性”价值理念,加强自身文化建设,这对于促进企业长久发展具有一定现实意义;从事务所角度来看,在审计业务中会计师事务所需要加强对审计主体价值取向的关注,共识下达成的价值伦理不仅能反映企业行为背后的动机和目的,还有助于提升审计工作的经济性与效率性;从政府层面来看,坚持文化自信的理念,构建适合中国社会发展的道德规范,对于引导市场主体经济行为具有重大意义,国家要加强对优秀传统儒家文化的弘扬传播,培养有担当、有诚信、有中国特色的本土企业,这对于社会的和谐发展,市场秩序的健康稳定尤为重要。

参考文献:

- [1] 王晓珂,王艳艳,于李胜,等. 审计师个人经验与审计质量[J]. 会计研究,2016(9):75-81.
- [2] 曾泉,张颖,肖亮,等. 制度变革、非正式制度与会计审计行为[J]. 会计研究,2018(11):92-94.
- [3] 李增泉. 关系型交易的会计治理——关于中国会计研究国际化的范式探析[J]. 财经研究,2017(2):4-33.
- [4] 李培功,沈艺峰. 媒体的公司治理作用:中国的经验证据[J]. 经济研究,2010(4):14-27.
- [5] Dyck A N, Volchkova, Zingales L. The corporate governance role of the media: Evidence from Russia[J]. The Journal of Finance, 2008,63(3):1093-1135.
- [6] Gui F A, Wu D, Yang Z. Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data[J]. The Accounting Review,2013, 88(6):1993-2023.
- [7] Huang H, Raghunandan K. Fee discounting and audit quality following audit firm and audit partner changes: Chinese evidence[J]. The Accounting Review,2015,90(4):1517-1546.
- [8] 曹国华,鲍学欣,王鹏. 审计行为能够抑制真实盈余管理吗? [J]. 审计与经济研究,2014(1):30-38.
- [9] 李曼. 高管态度、政府监管与内部审计——基于计划行为理论的研究[J]. 审计研究,2014(2):100-107.
- [10] 占美松,许恒,康均. 文化影响会计信息研究的困境与突破[J]. 会计研究,2017(4):25-30.
- [11] Du X. Does confucianism reduce board gender diversity? Firm-level evidence from China[J]. Journal of Business Ethics,2016,136(2):399-436.

- [12]古志辉. 全球化情境中的儒家伦理与代理成本[J]. 管理世界, 2015(3): 113 - 123.
- [13]叶彦. 儒家文化与企业过度投资行为[J]. 财经问题研究, 2018(2): 115 - 123.
- [14]程博, 熊婷, 林敏华. 儒家传统文化与公司违规行为——基于中国家族上市公司的分析[J]. 经济理论与经济管理, 2018(10): 72 - 86.
- [15]金智, 徐慧, 马永强. 儒家文化与公司风险承担[J]. 世界经济, 2017(11): 170 - 192.
- [16]徐细雄, 李万利. 儒家传统与企业创新: 文化的力量[J]. 金融研究, 2019(9): 112 - 130.
- [17]陈仕华, 杨江变, 杨周萍, 等. 儒家文化与高管——员工薪酬差距[J]. 财贸研究, 2020(5): 97 - 110.
- [18]徐细雄, 李万利, 陈西婵. 儒家文化与股价崩盘风险[J]. 会计研究, 2020(4): 143 - 150.
- [19]常赛超, 陈春花, 晁罡, 等. 儒家文化缓解员工工作压力的作用机制研究[J]. 外国经济与管理, 2020(5): 105 - 120.
- [20]冯晨, 陈舒, 白彩全. 长期人力资本积累的历史根源: 制度差异、儒家文化传播与国家能力塑造[J]. 经济研究, 2019(5): 146 - 163.
- [21]唐贵瑶, 陈志军, 李鹏程. 儒家文化和市场多元化战略对产品创新的影响探讨: 基于多点竞争视角[J]. 山东大学学报(哲学社会科学版), 2013(4): 45 - 52.
- [22]程璐, 陈宋生. 审计市场供需不平衡、事务所选聘与审计收费[J]. 会计研究, 2016(5): 87 - 94 + 96.
- [23]陈胜蓝, 马慧. 会计师事务所行业专长、声誉与规模经济性的传递效应[J]. 审计研究, 2013(6): 84 - 92.
- [24]闫焕民, 王浩宇, 张文. 审计师任期交错与审计意见决策——基于项目团队与业务团队的双维视角[J]. 审计研究, 2019(5): 112 - 119.
- [25]刘启亮, 周连辉, 付杰, 等. 政治联系、私人关系、事务所选择与审计合谋[J]. 审计研究, 2010(4): 66 - 77.
- [26]李文颖, 张雪妍, 陈宋生. 中期自愿审计、支付策略与年度盈余质量[J]. 管理科学, 2019(5): 113 - 128.
- [27]杨世忠, 刘赛顶. 我国上市公司会计信息披露暨审计质量分析[J]. 审计与经济研究, 2013(2): 42 - 48.
- [28]余晓燕, 叶春娥. 上市公司内部控制缺陷披露对审计延迟的影响研究[J]. 财经理论研究, 2016(3): 94 - 103.
- [29]郑登津, 闫晓茗. 事前风险、审计师行为与财务舞弊[J]. 审计研究, 2017(4): 89 - 96.
- [30]王春飞. 道德困境与审计意见购买[J]. 审计研究, 2006(5): 73 - 78.
- [31]刘运国, 江仪洵. 负面新闻、异常审计费用与非标审计意见[J]. 财会通讯, 2019(33): 3 - 9.
- [32]张娟, 黄志忠. 高管报酬、机会主义盈余管理和审计费用——基于盈余管理异质性的视角[J]. 南开管理评论, 2014(3): 74 - 83.
- [33]张鑫, 乔贵涛, 王亚茹. 企业风险承担是否提升了审计收费水平? [J]. 南京审计大学学报, 2020(1): 34 - 44.
- [34]陈冬华, 胡晓莉, 梁上坤, 等. 宗教传统与公司治理[J]. 经济研究, 2013(9): 71 - 84.
- [35]麻勤, 赵媛. 女性文化视角下我国贞节牌坊空间分布及成因初探[J]. 中华女子学院学报, 2015(1): 89 - 92.

[责任编辑: 黄 燕]

Will Confucian Culture Influence Corporate Auditing Behavior?

HOU Shiyang, SONG Liangrong

(School of Management, University of Shanghai for Science and Technology, Shanghai 200093, China)

Abstract: As a typical representative of China's informal system, Confucian culture has a certain influence on regulating the behavior of social members. Taking the A-share listed companies from 2010 to 2017 as a sample, this paper analyzes the impact of Confucian culture on audit behavior through logit model. The research results show that during the audit preparation period, Confucian culture is positively correlated with the size and geographical relationship of selected firms, and negatively correlated with firm turnover. That is, companies are more willing to choose local firms with larger scales and strong geographical relationships, and will not easily change the cooperative relationship with the accounting office. During the audit implementation and termination period, Confucian culture is negatively correlated with audit delays and positively correlated with audit fees. With the deepening influence of Confucian culture, the probability of issuing non-standard audit opinions will increase. This paper further examines the realistic effects of Confucian culture on auditing behavior under the influence of executives with the background of Confucian culture and the impact of foreign cultural shocks. The results show that Confucian culture still has a significant effect on corporate auditing behavior.

Key Words: informal system; Confucian culture; audit engagement process; audit behavior; audit opinion; characteristics of management