

国家审计判断绩效:实证调查和分析

尚兆燕

(山东经济学院 会计学院, 山东 济南 250014)

[摘要] 国家审计是一种权力监督与制约机制,它对建设民主政府具有非常重要的作用。国家审计的过程也是法律适用的过程。但在国家审计中,由于审计人员自身技术等方面的原因,审计人员具有很多判断的裁量空间,从而影响到审计质量。通过采用实地调查的方法考察了国家审计中判断绩效的情况,发现国家审计人员在做出审计判断时受年龄、经验、职务、教育背景、专业、任务的复杂程度等多种因素的影响,对同一问题的判断不一致,从而影响到判断绩效。因此,应从强化审计人员专业知识、重视集体判断、建立复核制度、实施审计结果公告制度等几个方面改善国家审计判断绩效。

[关键词] 国家审计;判断绩效;审计报告制度;审计判断;审计质量

[中图分类号] F239.44 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2011)01-0030-09

审计判断绩效是审计判断与一定的判断标准相符的程度^{[1]①}。在现代政府机构建构中,国家审计作为一种权力监督与制约机制,对于建设民主政府、促进民主政治的形成,具有非常重要的作用。但是,由于审计人员自身技术等方面的原因,审计执法人员的判断具有很多裁量空间。那么,我国国家审计判断的绩效如何?哪些因素会影响国家审计判断绩效?如何提高国家审计的判断绩效?研究这些问题,对于提高国家审计执法质量、最终实现审计法治无疑具有重要意义。

一、文献综述

审计判断研究是最近40年审计研究领域非常活跃和有生命力的研究方向之一,出现了大量相关的研究文献。尤其是后期,在理论界的推动下,新的学科和知识,特别是认知心理学的发展,为审计判断的研究不断提供新的理论和方法,使审计判断研究得到了进一步的发展。Solomon和Shields将目前的审计判断研究划分为五个方面:(1)政策捕捉研究;(2)概率判断研究;(3)启发式和偏误研究;(4)认知过程研究;(5)多人的信息加工研究^[2]。Trotman将其概括为七个方面:(1)审计判断政策捕捉;(2)信息加工过程中的启发性和偏误;(3)假设的产生、信息寻找和信息选择;(4)知识和记忆;(5)集体决策;(6)决策辅助工具;(7)其他环境和激励因素^[3]。

这些文献的很多方面涉及审计判断绩效,如在审计判断政策捕捉^②方面的研究成果中对判断的共识、判断的稳定性、判断的自我洞察力、判断的准确性、判断的一致性的研究,到现在为止,仍然是评价审计判断绩效的一个基本框架。信息加工过程中的方法和偏误方面的研究也会涉及审计判断绩效,因为方法和偏误会直接影响判断绩效。这方面的研究主要是利用Tversky和Kahneman发现的

[收稿日期] 2010-08-15

[基金项目] 山东省自然科学基金项目(Y2007H12);山东省软科学研究项目(2008RKB267)

[作者简介] 尚兆燕(1975—),女,山东济南人,山东经济学院会计学院副教授,博士,注册会计师,律师,财政部财科所博士后,从事会计师法律责任研究。

①Libby认为,审计判断绩效指审计判断与一定的判断标准相符。显然此定义是从褒义的角度解释审计判断绩效,并不是一般定义,因此笔者在此基础上将其定义为审计判断结果与一定标准的相符程度。

②审计判断政策捕捉主要研究审计人员的判断结果(即产出)与所使用的线索之间的关系,分析审计人员在进行判断时所使用的策略。

“启发式方法和偏误”以及 Hogarth 和 Einhorn 发现的信念调整模型等方面的研究成果来分析可能的偏误^[4-5]。相关的审计研究主要涉及对上述方法的检验。

在假设的产生、信息搜寻和信息选择这一研究领域中有部分涉及影响审计人员判断绩效的因素。对审计判断绩效研究最多的领域是审计绩效与知识、记忆的研究,这源于会计师及事务所对审计绩效的关注。许多文献研究了知识和记忆如何影响审计判断绩效。Einhorn 和 Hogarth 以及 Libby 将审计判断绩效与知识和能力的关系表述如下:业绩 = f(能力,知识,环境和激励)^[6,1]。Libby 构建了反映经验、能力、知识和绩效之间的关系模型,描述了四者间的关系:经验和能力影响知识,知识和能力又影响绩效,后来他又把能力扩展为包括知识管理要素^[1]。此后,一些学者进一步研究了审计判断绩效的影响因素,如 Bonner 研究了经验和审计判断绩效之间的关系,Bonner 和 Lewis 研究了知识和能力与绩效之间的关系^[7-8]。

在影响审计判断绩效的环境因素这一研究领域中,许多学者研究了影响审计判断绩效的一些环境因素,包括客户的激励、责任、审计任务的重复频率、审计人员的压力等,如 Peecher 研究了审计任务的重复频率对审计判断绩效的影响^[9]。

集体判断方面的研究主要关注集体判断对审计判断绩效的影响。Trotman 和 Yetton 以及 Zimmer 等研究了单独、互动型和组合型团组的绩效^[10]。Trotman 研究发现复核型审计团组和互动型审计团组的判断绩效明显优于组合型团组和个人审计绩效^[11]。最近的一些研究转向何种环境因素和复核人员的个性有可能改善审计判断绩效及其改善来源,如 Ramsay 的研究^[12]等。

但是以上研究成果存在以下不足:第一,基本上是在验证心理学,特别是认知心理学的理论。第二,大多采取的是实验研究方法,很少使用实地调查方法。第三,对审计判断过程描述性的研究较多,而审计判断绩效的现状如何以及怎样改善审计判断绩效的研究成果较少。第四,主要研究领域是会计师和会计师事务所,很少有研究国家审计人员判断绩效的研究成果。本文采取调查问卷的方法,考察国家审计中审计判断绩效的情况,并对发现的问题提出相应的对策。这对提高国家审计的质量、纠正审计法律法规适用中存在的问题具有重要的借鉴意义。

二、研究设计和研究假设

从以上研究成果来看,影响审计判断绩效的因素很多,但基本可以归结为以下几个方面:一是审计主体因素(指由审计人员拥有的并带到工作中去的因素,包括性格^①、知识、技能、经验、记忆、动机和努力程度);二是任务因素^②(指审计人员面临任务的简单或者复杂程度);三是环境因素^③(包括审计人员所处的政治、法律、文化环境和经济条件)等。

对于环境因素和动机,如文化制度背景、经济基础、职位升迁、关系人情和谋利动机等方面的因素很难去考察,即使通过实验设计的方式也难以还原事实真况,难以反映在复杂的社会环境中各种因素共同作用的过程及结果。因此,本文仅仅从技术角度考察审计人员面临同一任务的情况下做出的审计判断的绩效。审计人员裁量空间来自规则,而审计人员自身因素决定了规则运用的强度。从技术角度来讲,国家审计人员在做出判断时可能发生偏误从而影响判断绩效的主要原因是有限理性,包括对事实的判断有误,受知识、技能等的局限而不能做出正确的判断,比如定性错误或者适用法律法规错误等。

^①培因按照理智、意志和情绪哪一种在性格结构中占优势来把性格分为理智型、意志型和情绪型三种。本文对性格的分类主要借鉴了其观点。

^②Hogarth 指出,审计判断的正确性是个体特点和任务环境结合的函数。任务对审计判断绩效的影响主要表现在任务的复杂性、任务的重复性、任务的规范化程度、任务的类型和任务质量等。一般来讲,复杂程度越低,或者说任务的结构化程度越高,越容易取得好的判断绩效。审计人员不断重复地参与同类审计项目有利于审计经验的积累^[5]。

^③Libby 和 Lufut 指出,审计判断的环境因素包括判断指南和技术辅助工具、多层组织的背景、责任关系、连续多期的判断任务以及为了得到一个良好的绩效的相当程度的货币激励和时间压力等^[13]。

据以上研究成果,本文把可能对审计人员做出审计判断的影响因素分为4种:一是经验因素,分为被调查者年龄、职务、技术职称、接触审计时间4个方面。二是专业因素,分为被调查者的教育背景和所在部门2个方面。三是审计主体的性格特征,包括被调查者的性别、性格两个方面。四是被调查者的学历。这些基本属于审计主体方面的因素。此外,为了考察任务因素的复杂程度对审计判断绩效的影响,发放的调查问卷共设计了4个案例,这4个案例在判断难度上存在差异,从问题1到问题4基本上是复杂程度越来越低^①。

本次问卷发放的对象是国家审计机构的审计人员。这些人分别来自国家审计署、各地审计厅和审计局,从事或者接触具体审计业务,有的甚至工作10年以上,具有丰富的审计经验,因此从他们对同一问题的判断差异中可以考察不同性别、年龄、教育背景、工作年限等对其判断的影响。问卷发放60份,回收有效问卷52份。为了保证被调查者能够没有顾虑地从技术角度回答问题,调查问卷做了一些技术性的处理。

4个案例均是相关审计部门在网上公开的、已经进行过审计处理和定性的案子,对相关事实的描述完全取自审计决定书中对整个事情的陈述。这样设计的目的既能保证资料贴近现实(在这种情景下的审计执法人员做出的判断也比较接近真实生活),又能和审计执法部门最终做出的处理结果和相关案例点评进行对比。

在一般情况下,如果审计人员在各个方面的特征存在差异,对同一问题的看法就可能不一致,由此会影响审计判断绩效。因此,提出假设1。

假设1:从技术角度来讲,判断者的背景和其他情况不同,对同一问题做出的审计决定会存在差异,影响审计判断的一致性,从而影响审计判断绩效。

此外,可以合理预期,随着案例的复杂化、判断的难度提高,每个被调查者在判断上出现的差异性将会增大,由此提出假设2。

假设2:随着案件的复杂化,审计执法人员判断的差异性越大,绩效越差。

最后,任何人做出判断时都会受各种因素的影响。从审计执法人员自身来讲,年龄、教育背景、工作经历、职位等都可能对其做出审计判断产生影响,由此提出假设3。

假设3:审计判断绩效受年龄、工作经历、职位等不同因素的影响。

三、调查结果分析

被调查者的基本情况如表1所示(见下页)。从表1可以看出,52名被调查对象中以男性居多,年龄大部分在30岁以内,这和审计机关业务部门的人员现状比较吻合。被调查者的学历绝大多数为本科,硕士研究生也占一定比例,教育背景以会计和审计专业的居多,其他专业较少。调查对象的职务以科级居多,最高为正处级,职称多为中级,最高级别为正高级。被调查者参加工作时间平均数为3.1,即大多数为3年以上,应该具备一定的实践和经验。他们所处部门多为业务部门,这样能保证被调查者对业务的熟悉度。多名被调查者性格自评为温和随和型,而不是严厉型的。

表2列示了被调查者选择各项处罚措施的频数及频率(见下页)。从表2可以看出,在问题1中,频数最高的是行政处分,频数为40次,占总选择频率的19.8%,这可能和案例中提及被审计单位的违规营业行为有关。其次是罚款和移送司法机关,频数均为31次,占总选择频率的15.35%。选择频数最少的是调账,频数为0。其次是警告,选择频数为2。问题2中选择最多的是行政处分,其次是

^①第一个案例是中国农业银行2006年度资产负债损益审计案例,具体见http://www.china.com.cn/news/txt/2008-09/05/content_16394249_2.htm。第二个案例是国家审计机关对某高校(具体单位不详)1999年公开的审计结果,具体见<http://www.jysj.cee.edu.cn/news.jsp?id=595>。第三个案例也是审计机关对某高校的审计结果,具体见<http://nic.neau.cn/sjc/show.php?id=29>。第四个案例是影响比较大的粤海铁路公司唐建伟私分国有资产和受贿的报道<http://sjc.qfnu.edu.cn/News.aspx?ID=421>。以上案例其他很多网站有相应的报道,处理结果和相关评论也能检索到。限于篇幅,本文不再详述。

责令限期缴纳,分别为43次和40次,占总选择频率的23.89%和22.22%,这可能和案例中学校私设“小金库”有关。选择最少的是警告,频数为0,其次为予以制止,选择频数为4次。问题3中责令限期缴纳和罚款分别为40次和34次,占总选择频率的25.81%和21.94%,其次是行政处分。这可能和案例中保险公司为职工代扣代缴个人所得税较少和私设“小金库”有关。选择频数最少的是警告,为2次,其次是调账,为3次。在问题4中移送司法机关的选择频数最多是50次,占总选择频率的46.73%,这可能和案例中主要对行为人违法犯罪行为的描述有关。其次是行政处分,选择频数是16。选择最少的是调账,选择频数为0,其次是警告,选择频数为1。

表1 被调查者的基本情况

	均值	标准误差	中位数	最大值	最小值
性别	1.44	0.5	1	2	1
年龄	2.83	0.88	3	5	1
教育背景	2.75	1.748	3	6	1
学历	2.135	0.595	2	3	1
职务	1.981	0.754	2	4	1
职称	3.17	0.98	3	5	1
参加审计工作时间	3.1	0.6	3	4	2
所处部门	1.02	0.14	1	2	1
性格自评	2.558	0.669	3	4	1

注:性别:1表示男,2表示女;年龄:1表示20岁以下,2表示21岁—30岁,3表示31岁—40岁,4表示41岁—50岁,5表示50岁以上;教育背景(专业):1表示会计学,2表示审计学,3表示经济学,4表示法学,5表示工商管理,6表示其他;学历:1表示其他,2表示本科,3表示硕士,4表示博士;职务:1表示科员,2表示科级,3表示副处级,4表示正处级,5表示厅级,6表示其他;专业技术职称:1表示无,2表示初级,3表示中级,4表示副高级,5表示正高级;接触审计工作的时间:1表示未接触,2表示2年以下,3表示3年—10年,4表示10年以上;所处部门:1表示业务部门,2表示其他;性格自我评价:1表示内向严厉型,2表示外向活泼型,3表示温和随和型,4表示其他。

表2 被调查者选择措施频数及频率分布

处理处罚措施	频数				频率			
	问题1	问题2	问题3	问题4	问题1	问题2	问题3	问题4
调账	0	6	3	0	0.00	3.33	1.94	0.00
予以制止	8	4	5	3	3.96	2.22	3.23	2.80
责令改正	26	20	18	4	12.87	11.11	11.61	3.74
警告	2	0	2	1	0.99	0.00	1.29	0.93
通报批评	6	5	4	5	2.97	2.78	2.58	4.67
责令限期缴纳	25	40	40	9	12.38	22.22	25.81	8.41
罚款	31	15	34	7	15.35	8.33	21.94	6.54
行政处分	40	43	24	16	19.80	23.89	15.48	14.95
退还违法所得	10	11	10	5	4.95	6.11	6.45	4.67
没收违法所得	23	22	10	7	11.39	12.22	6.45	6.54
移送司法机关	31	14	5	50	15.35	7.78	3.23	46.73
合计	202	180	155	107	100	100	100	100

从以上选择措施的分布中可以看出,在以上审计决定中,选择最多的是行政处分、责令限期缴纳、罚款和移送司法机关等,选择最少的是警告和调账。

各种措施的选择频数分布见图1、图2、图3、图4。

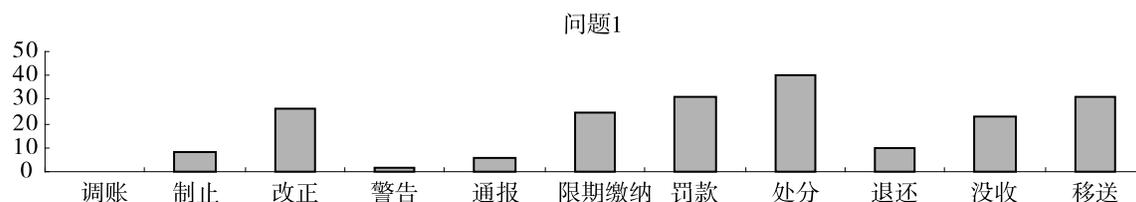


图1 问题1 各种措施的选择频数分布

如图 1 所示,在问题 1 中,各种处罚措施中选择最多的是行政处分,频数为 40 次,其次是罚款和移送司法机关,频数为 31 次,再次是责令改正和责令限期缴纳。没有一个人选择调账,显示了被调查者对这一处罚措施的一致否定。从各种处罚措施的分布来看,选择的措施种类较多,也较分散,显示了被调查者判断的差异较大。

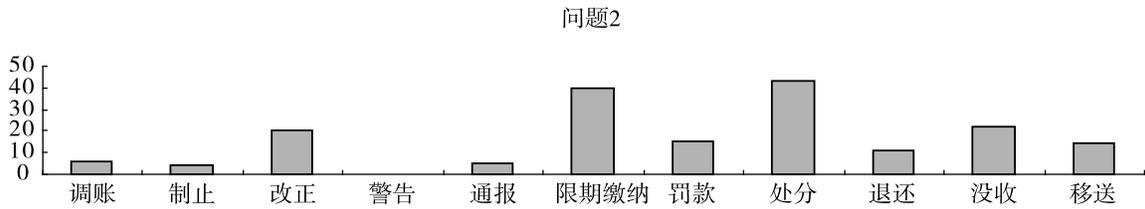


图 2 问题 2 各种措施的选择频数分布

图 2 显示,问题 2 的各种处罚措施中,选择最多的是行政处分,频数为 43 次。其次是责令限期缴纳,频数为 40 次,其他选择的频数绝大多数低于 20,无人选择警告。从分布上来看,选择者选择的措施较多,也较分散,反映了选择者判断上的分歧,但是一定程度上比问题 1 集中度稍高。

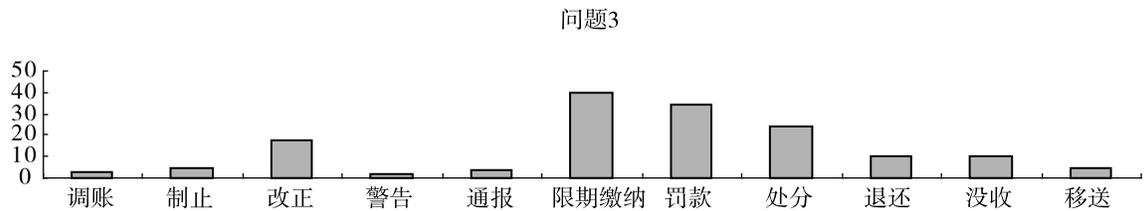


图 3 问题 3 各种措施的选择频数分布

图 3 显示,在问题 3 中,被调查者选择最多的是责令限期缴纳,频数为 40 次。其次是罚款,频数为 34 次。再次是行政处分,频数为 24 次。其他各选项的被选择概率则大大降低,除了责令改正外,其他措施被选择的频数均低于 10 次,这说明问题 3 尽管选择比较分散,被调查者判断的集中度要比问题 1、问题 2 更高一些。

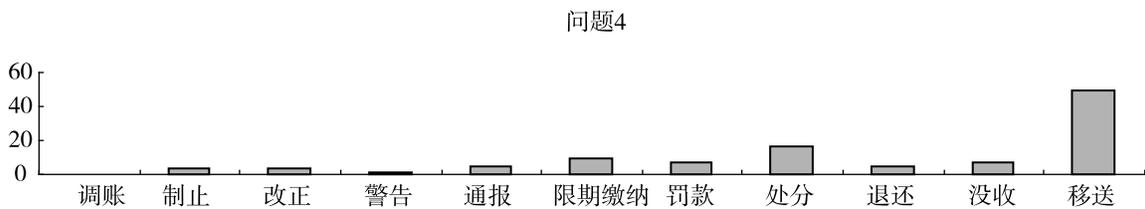


图 4 问题 4 各种措施的选择频数分布

在图 4 中,被调查者选择最多的是移送司法机关,频数为 50 次。其次是行政处分,频数为 16 次。其他措施被选择的次数较低,最多的不超过 10 次。在问题 4 中,被调查者显示了较强的一致性,这可能和案情的简单性有关。表 3 列示了被调查者选择各项处罚措施的百分比(见下页)。

从图 5、图 6、图 7、图 8 可以看出(见下页),在 4 个问题的判断中,意见最集中的是问题 4,对选择移送司法机关的比例高达 96.15%,对其他措施的选择率均较低,体现了被调查者判断的一致性。而在前 3 个问题中,被调查者的选择显示出很大的不一致,表现在选择人次百分比接近 50% 的处罚措施较多。一般来讲,某一项处罚措施被选择的概率越接近 50%,证明判断的随机性和差异性越大。由于 4 个问题是由难到易设计的,对越简单的问题,被调查者判断的一致性越强,这从一侧面证明了假设 2 的合理性。

表 3 被调查者选择各项处罚措施百分比

处理处罚措施	人次				频数			
	问题 1	问题 2	问题 3	问题 4	问题 1	问题 2	问题 3	问题 4
调账	0	6	3	0	0.00	11.54	5.77	0.00
予以制止	8	4	5	3	15.38	7.69	9.62	5.77
责令改正	26	20	18	4	50.00	38.46	34.62	7.69
警告	2	0	2	1	3.85	0.00	3.85	1.92
通报批评	6	5	4	5	11.54	9.62	7.69	9.62
责令限期缴纳	25	40	40	9	48.08	76.92	76.92	17.31
罚款	31	15	34	7	59.62	28.85	65.38	13.46
行政处分	40	43	24	16	76.92	82.69	46.15	30.77
退还违法所得	10	11	10	5	19.23	21.15	19.23	9.62
没收违法所得	23	22	10	7	44.23	42.31	19.23	13.46
移送司法机关	31	14	5	50	59.62	26.92	9.62	96.15
合计	202	180	155	107	388.46	346.15	298.08	205.77

各种措施的选择人次分布见图 5、图 6、图 7、图 8。

问题1百分比

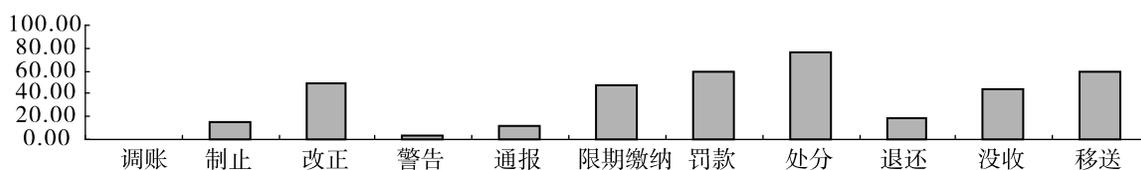


图 5 问题 1 各种措施的选择人次百分比分布

问题2百分比

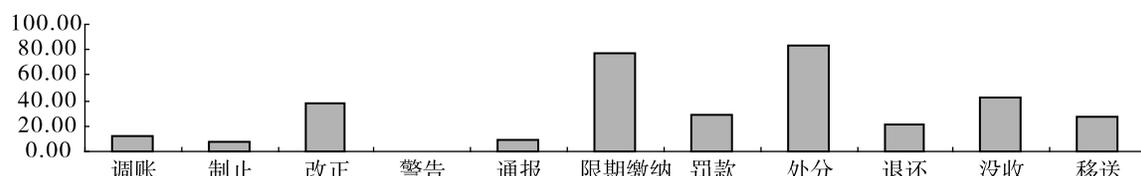


图 6 问题 2 各种措施的选择人次百分比分布

问题3百分比

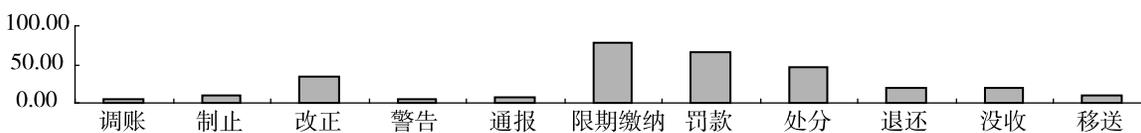


图 7 问题 3 各种措施的选择人次百分比分布

问题4百分比

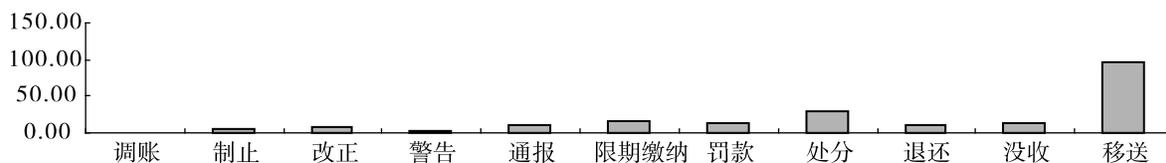


图 8 问题 4 各种措施的选择人次百分比分布

笔者对问卷的调查结果与事实处理结果^①的分布进行了 Chi-Square 检验,结果如表 4 所示。

表 4 问题 1 至问题 4 的 Chi-Square 检验

	问题 1		问题 2		问题 3		问题 4	
	N	Residual	N	Residual	N	Residual	N	Residual
调账	0	-0.6	6	5.4	3	2.4	3	2.4
予以制止	8	7.4	4	3.4	5	4.4	0	-0.6
责令改正	26	25.4	20	19.4	18	-33.6	4	3.4
警告	2	1.4	0	-0.6	2	1.4	1	.4
通报批评	6	5.4	5	4.4	4	3.4	5	4.4
责令限期缴纳	25	24.4	40	39.4	40	39.4	9	8.4
罚款	31	-20.7	36	-15.6	34	-17.6	7	6.4
行政处分	40	-11.7	43	42.4	24	-27.6	15	14.4
退还违法所得	10	9.4	11	-40.6	10	9.4	5	4.4
没收违法所得	23	22.4	22	21.4	10	9.4	7	6.4
移送司法机关	31	-20.7	14	13.4	5	4.4	50	-1.6
	Chi-Sq:3408		Chi-Sq:7869.83		Chi-Sq: 3200.6		Chi-Sq:755.6	
	Sig. :.000(a)		Sig. :.000(a)		Sig. :.000(a)		Sig. :.000(a)	

注:最小期望频数是 0.6。

结果显示,4 个问题的 Chi-Square 的概率值在千分位水平上显著(问题 1 的 Chi-Square 检验值为 3408,问题 2 为 7869.83,问题 3 为 3200.6,问题 4 为 755.6),低于设定的水平(0.05),拒绝原来的假设,4 个问题中被调查者对各项处罚措施选择的分布显著不同于事实上的处罚措施的分布。这说明被调查者的判断结果显著不同于最后审计机关出具的审计意见,如果以事实上的处理决定为合理判断标准的话,以上结果表明被调查者的判断绩效不符合预期的标准,整体判断绩效较差。

为了考察所有被调查者选择的处罚措施在总体分布上是否有显著差异,笔者进行了多配对样本 Kendall 协同系数检验。结果如表 5 所示。

结果表明,问题 1 的 Chi-Square 统计量为 48.605,显著性水平为 0.529,大于设定的显著性水平(0.05),不能拒绝零假设,各被调查者的评价标准不一致。Kendall 协同系数为 0.075,说明各被调查者的相关度非常低,其判断不一致,判断绩效较差。这验证了假设

表 5 问题 1 至问题 4 的多配对样本 Kendall 协同系数检验

	Kendall's W Test			
	问题 1	问题 2	问题 3	问题 4
N	13	11	11	11
Df	50	51	51	51
Kendall's W(a)	0.075	0.109	0.091	0.246
Chi-Square	48.605	61.110	50.777	138.175
Sig	0.529	0.157	0.482	0.000

1。问题 2 的 Chi-Square 统计量为 61.110,显著性水平为 0.157,大于设定的显著性水平(0.05),不能拒绝零假设,各被调查者的评价标准不一致。Kendall 协同系数为 0.109,说明各被调查者的相关度非常低,其判断有很大的差异。但是和问题 1 的 W 系数相比略有提高,这同样验证了假设 1。问题 3 的 Chi-Square 统计量为 50.777,显著性水平为 0.482,大于设定的显著性水平(0.05),不能拒绝零假设,各被调查者的评价标准不一致。Kendall 协同系数为 0.091,说明各被调查者的相关度低,其判断有差异。但是和问题 1 的 W 系数相比也有提高。这同样验证了假设 1。而问题 4 的 Chi-Square 统计量为 138.175,显著性水平为 0.000,小于设定的显著性水平(0.05),拒绝零假设,各被调查者的评价标准一致。Kendall 协同系数为 0.246,说明各被调查者的相关度比较高,其判断存在一致性。这说明问题

^①根据相关报道和点评整理,对问题 1 的处理结果是责令改正、罚款、行政处分和移送司法机关,对问题 2 的处理结果是责令改正、罚款和行政处分,对问题 3 的处理结果是责令限期缴纳、罚款、行政处分,对问题 4 的处理结果是移送司法机关。

越简单,被调查者的判断越趋向一致,即判断绩效会增强,这验证了假设2。

从以上4个问题的统计分析可以看出,被调查者选择处罚措施的情况显著不同于事实上审计人员给出的审计决定。在某些措施的选择上,审计执法人员选择的概率接近50%,呈现随机性特征,这和其专业水准是相背离的。这些验证了假设1,即从技术角度来看,审计执法人员的判断差异很大,意味着其判断绩效较差。同时,从4个问题的比较也可以看出,问题1中被调查者在责令改正、责令限期缴纳、罚款、没收违法所得和移送司法机关5项措施的选择上出现概率不能拒绝为0.5的情况,而在问题2中被调查者在责令改正和没收违法所得两项措施的选择上出现概率不能拒绝为0.5的情况,在问题3中只有行政处分1项措施出现概率不能拒绝为0.5的情况,而在问题4中,所有的选择措施均出现概率拒绝为0.5的情况,说明被调查者的选择越来越倾向于一致。尤其是从4个问题的W协同系数来看,从问题1到问题4基本呈现增加的趋势,说明在4个问题中,被调查者的判断一致性在增强,这和调查问卷设计的初衷吻合。从问题1到问题4在难度设计上基本上是越来越低,而判断者的绩效也在增强(体现在判断的一致性上),这验证了假设2,即随着问题的简单化,判断者绩效增强,而随着问题的复杂化,其判断差异性会越大,判断绩效越差。

为了验证性别、年龄等各种因素对被调查者选择处罚措施的影响,笔者进行了因子分析。

首先,利用SPSS 12.0对52个样本的性别、年龄、教育背景、学历、职务、技术职称、接触审计的时间、所在部门以及性格特征评价等9个方面做因子分析。结果如表6所示。

经过7次迭代,得到4个因子 F_1 、 F_2 、 F_3 、 F_4 及旋转后的因子载荷矩阵,可以看出第一主因子 F_1 对被调查者年龄、职务、技术职称、接触审计时间均有绝对值较大的载荷,代表被调查者经历经验的丰富程度,即经验因子;第二因子 F_2 对被调查者的教育背景和所在部门有较大的载荷,代表被调查者的专业匹配程度,即专业因子;第三因子 F_3 对被调查者的性别有较大的载荷,即性别因子;第四因子 F_4 对被调查者的学历有较大的载荷,即学历因子。但是,4个因子对被调查者性格的载荷绝对值都不大,可以认为性格因素并不是影响被调查者做出审计处理处罚措施的主要因子。

然后将性格特征去掉,对剩下的8个方面再进行一次因子分析,结果如表7所示。

同样,经过7次迭代,仍然得到4个因子 F_1 、 F_2 、 F_3 、 F_4 及旋转后的因子载荷矩阵,其中第一因子经验因子 F_1 为年龄、职务、技术职称、接触审计时间;第二因子专业因子 F_2 为教育背景和所在部门;第三因子性别因子 F_3 为性别;第四因子学历因子 F_4 为学历程度。这说明不同的因素对被调查者选择的措施和类型有一定的影响,验证了假设3。

表6 选择各项处罚措施的被调查者的因子分析

	Factor			
	问题1	问题2	问题3	问题4
性别	-0.053	-0.016	0.635	-0.034
年龄	0.768	0.153	-0.148	-0.152
教育背景	0.007	0.601	-0.355	-0.086
学历	0.010	0.027	-0.021	0.596
职务	0.770	0.070	-0.162	0.235
技术职称	0.573	-0.050	0.068	0.205
接触审计时间	0.872	0.142	0.087	-0.291
部门	0.046	0.794	0.290	0.272
性格	0.299	0.350	-0.054	-0.104

表7 选择各项处罚措施的被调查者的因子分析

	Factor			
	问题1	问题2	问题3	问题4
性别	-0.055	0.007	-0.035	0.618
年龄	0.770	0.091	-0.144	-0.142
教育背景	0.025	0.691	-0.131	-0.403
学历	0.009	0.051	0.676	-0.022
职务	0.776	0.047	0.212	-0.157
技术职称	0.576	-0.028	0.173	0.059
接触审计时间	0.861	0.081	-0.271	0.075
部门	0.088	0.720	0.208	0.275

四、结论

以上研究结果表明,从技术角度来讲,国家审计人员在做出审计判断时,由于受年龄、经验、职务、教育背景、专业、学历、任务的复杂程度等多种因素的影响,对同一问题的判断出现很大差异,从而影响到判断绩效,而且问题越复杂,判断的绩效越差。如果在现实中,审计人员对同一问题做出迥然不同的审计决定,不仅有违法律的公平性和公正性,而且会损害法律的严肃性,降低执法质量,从而影响到审计的法治化进程,这无疑对实现审计的最终目标是很不利的。因此,如何从技术角度对此问题加以规范,提高判断绩效,以提高国家审计质量是需要解决的一个问题。

由于审计人员的判断受以上各个因素的影响,因此审计人员可以采取以下措施来改善审计判断绩效:一是强化专业知识,增强审计人员的判断能力。一般而言,审计人员具备的专业知识越多、能力越强,其判断绩效就越好。因此,只有不断提高审计人员的教育水平,加强专业培训,才能降低其判断偏误。拓宽审计人员的知识面也会提高审计人员的判断能力。审计人员不仅要学习审计方面的专业知识,还要学习会计、证券、管理、法律、心理学、计算机等方面的知识,能够运用多学科知识进行专业判断。二是重视集体判断。有效的集体判断能够避免个人决策的局限性,从而使决策更为科学。本文中个人做出的判断和事实上的审计决定(集体判断的结果)分布显著不同,充分说明集体判断发挥的作用^①。集体判断的有效方式是与他人共同做出判断或者向他人咨询,因此在国家审计中,审计人员应该注重会议制度,及时与相关人员交流对问题的看法,并加强相互之间的核查;建立健全复核制度、执法检查制度等。三是运用判断辅助工具。判断辅助工具包括内部控制调查表、重要性水平的计算公式、样本的计算公式以及开发较为复杂的审计判断软件——审计判断专家系统等。四是说明判断的充分理由。要求审计人员对执法决定做出充分的说明和解释,详细列明其做出决定的法律依据,是为了促使审计人员加强对问题的思考和分析,增强其判断的谨慎性。五是实行审计结果公告制度。除非有法定理由,审计处理过程和结果应该向社会公开。审计公告的目的是让公众和被审计单位知道审计部门做出审计决定的内容、依据等,为社会监督国家审计提供一个制度化的渠道。它是对审计机关合理运用审计判断的一种有效检验手段,有利于促使审计人员提高判断绩效。六是完善审计准则。我国国家审计历史短,相关法律法规的制定缺少实践经验,存在很多裁量空间。这表现在审计法律中“可以型”权力设置方式给审计人员过大的裁量权,许多惩戒措施缺乏具体的可操作性标准,如对处罚幅度和处罚种类等方面的规定,执法人员可活动的空间很大。因此,审计机关可以考虑通过修订法律、加强立法解释,或者审计机关在法律规定的范围内,通过颁布一些指导意见,为行政裁量设定明确的、可操作性的标准,对其中原则性规定予以具体化以缩小法律本身带来的裁量空间。其他可考虑的措施还有建立审计执法过错追究制度等,以明确责任,促使相关人员重视其做出的审计判断,从而提高其判断绩效。

本文的研究结论有一定的局限性。首先,被调查者对待调查问卷的态度是否认真会影响到本文的分析结果;其次,各个案例事实上的处理结果可能是更多因素综合作用的结果,受研究资料和条件的限制,本文无法对哪一种审计决定是公平合理的做出最终的判断,也无法区分共有多少因素影响审计判断绩效,哪些因素影响了以上审计人员的判断,其作用力的大小。这些也会对结论造成一定的影响。

参考文献:

[1] Libby R. The role of knowledge and memory in audit judgement[M]. New York: Cambridge University press, 1995.

^①本文中集体判断结果(事实的处理决定)和个人判断结果不同的原因不排除其他因素的作用。由于信息可得性的限制,本文仅从技术角度来论述,并假定事实的处理决定是合理的。

- [2] Solomon, Shields. Judgment and decision making research in auditing, in : ashton and ashton, Judgment and decision making research in accounting and auditing[M]. New York: Cambridge University Press, 1995.
- [3] Trotman K. The review process and the accuracy of auditor judgments[J]. Journal of Accounting Research, 1985, 23: 740 – 752.
- [4] Tversky A, Kahneman D. Judgment under uncertainty: heuristics and biases[J]. Science, 1974; 185, 1124 – 1131.
- [5] Hogarth R M, Einhorn H J. Order effects in belief updating: the belief – adjustment model[J]. Cognitive Psychology, 1992, 24: 1 – 55.
- [6] Einhorn H J, Hogarth R M. Contrast/surprise model for updating beliefs[D]. Working paper. University of Chicago, Centre for Decision Research.
- [7] Bonner S E. A model of the effects of audit task complexity[J]. Accounting Organizations and Society, 1994, 19(3): 213 – 234.
- [8] Bonner S E, Lewis B. Determinants of auditor expertise[J]. Journal of Accounting Research, 1990, 28(Supplement): 1 – 20.
- [9] Peecher M. The influence of auditors' justification process on their decisions: a cognitive model and experimental evidence [J]. Journal of Accounting Research, 1996, 34(1): 125 – 40.
- [10] Trotman, Yetton, Zimmer. Individual and group judgments of internal control systems[J]. Journal of Accounting Research, 1983(4): 75 – 78.
- [11] Trotman. Audit judgment research issues addressed, research methods and future directions[J]. Accounting & Finance, 1998, 38(3): 115 – 156.
- [12] Ramsay R. Senior manager differences in audit workpaper review performance[J]. Journal of Accounting Research 1994, 32(1): 127 – 135.
- [13] Libby R, Lufut J. Determinants of judgment performance in accounting settings: ability, knowledge, motivation, and environment[J]. Accounting Organizations and Society, 1993(5): 425 – 450.

[责任编辑:高 婷]

Audit Judgment Performance of National Audit: An Empirical Survey and Analysis

SHANG Zhaoyan

(School of Accounting, Shandong Institute of Economy, Jinan 250014, China)

Abstract: The national audit is a power monitoring and control mechanism, acting as a very important role for building a democratic government. The process of national audit is the process of application of the law. However, in the national audit, owing to the audit staff's technical and other reasons, the audit staff has a lot of discretion power, thus affecting the quality of auditing. This article used the approach of field survey to study the national audit judgment performance and found that the auditors' judgments were subject to age, experience, employment, educational background, professional and educational level, the complexity of the task and a variety of other factors, so they had inconsistencies in the same issue, thus affecting the performance of the judgment. Finally, this paper gave some advice to improve the auditors' performance, say, to strengthen the professional knowledge of auditors, put emphasis on collective judgments, establish a review system, carry out audit results announcement system, etc.

Key Words: national audit; judgment performance; audit notice system; auditing judgement; auditing quality