

时间压力、知识异质性与审计团队判断绩效

李婉丽, 仪明金

(西安交通大学 管理学院, 陕西 西安 710049)

[摘要] 任务时间限制和团队知识异质性是审计团队作出专业判断的重要约束条件。解释时间压力下知识异质性对审计判断绩效的影响机制以及通过设计情景模拟实验对这一机制进行验证后发现, 知识异质性和时间压力都能够显著影响审计判断绩效, 时间压力与知识异质性对审计判断绩效存在交互效应, 不同程度的时间压力能够改变知识异质性进而影响审计判断绩效的正负方向, 而不同程度的知识异质性则能够显著影响时间压力进而影响审计判断绩效的强弱程度。

[关键词] 时间压力; 知识异质性; 审计判断绩效; 审计团队; 注册会计师审计

[中图分类号] F239.43 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2012)01-0024-06

一、引言

审计判断是审计人员根据专业知识和经验对审计事项和自身行为所做的估计、断定或选择^[1]。鉴于当前审计任务面临复杂的内外部环境, 我们可以对审计判断的内涵进行更精确的界定: 审计判断是审计团队在内因驱动和外部环境的刺激下, 按照审计目标的要求以及审计准则对某种标准的遵循性进行判断和评价的实践活动。专业判断在审计工作中的重要性和普遍性日益受到重视, 而审计判断绩效则取决于能力、知识、环境和激励等外部情境以及主体特征因素, 因此, 不同的审计情境和审计主体特征都会导致审计团队做出不同的审计判断, 从而使现实中的审计判断呈现出诸多认知偏差和非理性表现^[2]。

由于审计市场竞争的激烈化和审计任务的复杂化, 外部时间情境的限制性以及审计团队的内部异质性已经成为会计师事务所安排任务时必须考虑的重要因素。为应对日趋激烈的审计市场竞争, 会计师事务所出于降低成本的考虑, 要求审计人员压缩审计时间的现象日益普遍, 时间压力由此成为影响审计判断的重要因素之一^[3]。同时, 会计师事务所在调用不同专业背景的审计人员组建审计团队时, 审计主体间由于知识背景差异而存在的知识异质性, 也会不可避免地导致审计主体对审计信息的不同选择、解读与运用, 从而产生不同的审计判断。

尽管 Spilker 在 1995 年就已经指出时间压力下被试者的判断绩效取决于其拥有的知识类型, 但综合考虑时间压力和主体间知识背景差异影响审计判断绩效的研究仍非常有限, 并且现有研究都没有针对该问题构建解释机制^[4]。因此, 在时间压力视角下探讨审计团队知识异质性对审计判断绩效的影响, 不但有助于我们更明晰地描述和解释时间情境约束下审计判断绩效的知识异质性影响机制, 从而深化审计判断的理论研究层面, 而且更重要的是, 对会计师事务所进行时间进程管理和专业知识

[收稿日期] 2011-01-13

[基金项目] 教育部人文社会科学规划基金项目 (09YJA630128)

[作者简介] 李婉丽(1963—), 女, 陕西西安人, 西安交通大学管理学院教授, 博士生导师, 从事上市公司财务与会计研究; 仪明金(1977—), 男, 山东诸城人, 西安交通大学管理学院博士研究生, 从事公司财务行为研究。

匹配具有一定的现实意义。

二、文献回顾

为应对客户或监管机构提出的期限要求,时间预算成为会计师事务所经常使用的成本控制和进度控制工具^[5]。注册会计师为获得良好的绩效评价,不得不面对巨大的时间压力。时间压力会引发审计师变更、审计程序改变、审计时间虚报等行为结果,审计判断绩效也会受到影响。因此,时间压力作为影响审计判断绩效的情境因素,其重要性日益受到关注^[3]。

早期关于时间压力影响审计判断的研究大多认为,时间压力对审计判断绩效会产生负面影响,即时间压力会降低审计质量。Pierce 等的研究表明,时间压力会导致审计师做出降低审计质量的行为^[6]。在时间预算约束条件下,注册会计师会利用低报审计时间、提前终止应该执行的程序、肤浅的复核、通过不正当方法来加快测试进程以及其他降低审计质量的行为来满足时间限期约束。与上述观点相反,一些研究则认为时间压力与判断绩效之间存在正相关关系^[4]。Glover 在 1997 年的研究中也发现了时间压力的积极影响,他认为时间压力能够降低稀释效应,即能够减少但不能完全消除不相关信息的影响^[7]。近期更多的研究则认为时间压力与审计判断绩效间存在倒 U 型关系,Choo 在 1995 年首次证实了这一倒 U 型关系,即时间压力较小有助于提高审计判断绩效,当时间压力超过某个极值时审计判断绩效会由最高值逐渐下降^[8]。

审计研究中针对异质性的探讨首先起始于基于信息论的观点。该观点认为主体间的认识可以区分为信息的共识与非共识,非共识又可区分为可通达和不可通达。可通达的非共识是指虽有歧义但可沟通理解的信息,而无法通达的非共识则指彼此完全无法沟通、绝对私人化的信息^[9]。由于达成专业判断的“共识”是审计业务可验的前提,因此审计业务准则中对可通达的非共识通常采用专家意见或者团队讨论的方式来解决,而对于不可通达的非共识则依赖于个体的职业判断能力^[10]。

基于经验论的观点进一步将异质性从信息认识差异深化至审计经验差异的范畴,即判断者从实践工作中获取的用于解决问题的技能差异。心理学中的“模版学说”理论与行为决策理论认为,经验会影响判断者的认知能力和解决问题的能力,判断者对经历过的状况会形成一个特殊的记忆结构储存在长时记忆中,当再次解决类似判断问题时,这一记忆结构会无意识地指导判断者完成判断任务,这一具有指导作用的记忆机构被称为“反应模版”。经历的判断越多,长时记忆中的反应模版数量就越多而且结构也就越完善^[11]。很多研究结果都表明,审计经验对审计判断产生了明显的影响,低经验水平审计人员比高经验水平审计人员更容易出现审计判断偏误。

知识经济时代团队中一个极其重要的差异是知识差异^[12]。Rodan 等在 2004 年虽然明确提出了“知识异质性”概念,但没有详细界定其内涵及影响^[13]。Dahlin 等在 2005 年以教育差异程度为切入点探讨了信息使用程度对知识差异的影响,研究结果表明,两者呈倒 U 型关系,差异程度较低时团队信息使用的广度和深度都较低,随着差异程度的增加,信息使用的深度和广度也增加,到达一个最高点后随着教育差异程度的增加,信息使用的深度和广度开始下降^[14]。张钢和倪旭东在 2007 年对知识差异影响团队绩效的过程进行了深入分析,研究结果也证实知识差异对团队绩效存在显著影响^[12]。经济活动的复杂化导致更加复杂的审计任务,进而对审计团队的专业知识配置提出了更高要求,知识异质性研究必然会进入审计研究者的视野。

Harrison 等在 1998 年把时间维度引进差异研究,他们发现,差异并不是始终同等程度地影响绩效,而是会随着时间的改变而改变^[15]。Spilker 的研究更进一步地指出,时间压力下受试者的判断绩效取决于受试者拥有的知识类型,无时间压力时书面性知识组和程序性知识组的绩效均优于新手组,但在时间压力下却只有程序性知识组的绩效较好^[4]。研究时间压力和审计判断绩效的关系对提高审计判断质量和丰富审计理论具有相当重要的意义^[16]。尽管时间压力下审计主体的知识特征已经引起研究者的兴趣,但没有涉及审计团队知识异质性这一更接近审计实践的视角。因此,在时间压力视

角下探讨审计团队的知识异质性问题,对拓展审计判断研究具有重要意义。

三、研究假设

审计主体本身是具有有限理性的行为人,其有限理性根源于情境的约束及自身专业知识与技能的盲点。并且,审计客体也并非客观存在的实体,而是客观见之于主观的产物^[10]。因此,注册会计师在凭借自身的专业知识对审计客体做出职业判断时,审计团队由于知识异质性程度而导致的整体团队的理性程度,无疑也会受到包括时间压力在内的外部情境的影响。

Ancona 和 Coldwell 指出,差异可以创造更广泛的认知资源,也会导致信息交流的鸿沟^[16]。Harrison 等则认为,时间的延长会减弱表层差异的作用,因为有时间进行彼此沟通和了解时,行为主体就不会简单地以外在特征差异来区别彼此;而随着时间的增加,彼此间深层次的了解会加深,于是就越能发现彼此间的深层差异,所以深层差异对团队的影响会随着时间的增加而增强^[15]。

对于复杂审计任务而言,以教育背景、专业训练和行业知识理解等为主要内容的知识异质性,无疑是审计团队内部的一种深层差异。面对时间压力,知识异质性低的审计团队具有较强的知识一致性而较少产生交流障碍,从而在相互协作方面具有较高效率,因而比知识异质性较高的审计团队在判断绩效方面具有优势。在无时间压力的情况下,高知识异质性审计团队能够在充足的时间内进行充分的沟通和交流,异质性的知识资源可以得到充分的融合,而低知识异质性审计团队则具有类似的知识背景,尽管充分的交流与沟通也能提升协作效果,但缺乏异质性知识之间的碰撞与升华,因此知识异质性高的审计团队会在判断绩效方面具有优势。基于上述分析,本文提出假设 1。

假设 1:时间压力对知识异质性影响审计判断绩效的关系具有调节作用。有时间压力时,知识异质性低的审计团队比知识异质性高的审计团队具有更高的审计判断绩效;无时间压力时,知识异质性高的审计团队比知识异质性低的审计团队具有更高的审计判断绩效。

同理,当审计团队的知识异质性较低时,如果不存在时间压力,团队沟通和协作会比存在时间压力的情况下更加顺畅有效,因此无时间压力的审计团队比有时间压力的审计团队表现出更高的审计判断绩效。而当审计团队的知识异质性较高时,如果不存在时间压力,团队中不但会有更加顺畅的沟通和交流,还会存在更充分的相互学习,从而出现异质性知识资源的相互碰撞与激发,最终审计活动也就更加全面和深刻。

无论知识异质性高还是低,审计团队在无时间压力时都会比有时间压力表现出更高的审计判断绩效,但是在无时间压力时知识异质性低的审计团队的沟通和协作优势会减弱,同时知识异质性高的审计团队比知识异质性低的团队存在更多的讨论、交流和学习。因此我们可以推断,知识异质性高的审计团队与知识异质性低的审计团队之间在无时间压力时会呈现出更大的审计判断绩效差异。基于上述分析,本文提出假设 2。

假设 2:知识异质性对时间压力和审计判断绩效的关系具有调节作用。无时间压力的审计团队比有时间压力的审计团队的审计判断绩效更强,知识异质性高的审计团队与知识异质性低的审计团队之间在无时间压力时表现出更大的审计判断绩效差异。

四、实验设计

本研究采用 2×2 因素被试间设计,自变量是时间压力和知识异质性,前者分为有时间压力和无时间压力两个水平,后者分为知识异质性高和知识异质性低两个水平;因变量为审计团队判断绩效。实验构成四种处理:有时间压力、知识异质性高的审计团队,无时间压力、知识异质性高的审计团队,有时间压力、知识异质性低的审计团队,无时间压力、知识异质性低的审计团队。

我们选择某大学的 118 名学习过审计学并修完一学期课程的 MPACC 学生进行实验。我们将每个学生按照所学专业划分为财务相关专业和非财务相关专业,由财务相关专业的三名被试者组建的

团队定义为低知识异质性团队,由财务相关专业和非财务专业混合的三名被试者组建的团队则定义为高知识异质性团队。该 118 名被试者最终被分为 40 个团队,其中,高知识异质性团队 24 个,低知识异质性团队 16 个。除两个低知识异质性团队的人数为两人外,所有团队的人数均为三人。

我们将某行业一上市公司的年报和相关内部财务资料作为实验材料,实验任务要求每个团队根据所提供的背景材料,尽可能挖掘公司的不合规行为,形成初步的审计报告。实验任务结合教学实践在两个教室同时进行,每个教室配备一至两名实验辅助人员,每个教室均有 12 个高知识异质性团队和 8 个低知识异质性团队。一个教室限时 30 分钟完成实验任务,另一个教室不限时完成实验任务。实验完成后,我们采用专家评分法测量审计团队判断绩效,并事先告知被试评分结果按一定比例计入课程成绩。三位财务专业的博士生作为评审专家,对每份审计报告进行评分,打分采用 10 分制,取三位专家的总分为每组最终得分。

五、实验结果

表 1 是四种实验处理下的描述性统计分析结果。表 2 是时间压力和知识异质性影响审计判断绩效的单因素方差分析结果。

根据表 1 的描述性统计分析结果,在有时间压力组中,高知识异质性组的均值 ($M = 15.2500$) 明显低于低知识异质性组 ($M = 21.8750$),表 2 的方差分析结果显示两者之间存在显著差异 ($F = 25.775, P = 0.000$);在无时间压力组中,表 1 的数据表明高知识异质性组的均值 ($M = 25.5833$) 高于低知识异质性组 ($M = 22.6250$),表 2 的方差分析显示两者有显著差异 ($F = 9.359, P = 0.007$)。数据结果表明,存在时间压力时,知识异质性低的审计团队具有更高的审计判断绩效;无时间压力时,知识异质性高的审计团队具有更高的审计判断绩效。由此可见,时间压力从无到有,知识异质性影响审计判断绩效的关系由正向变为反向,假设 1 得到验证。

同理,根据表 1 的数据,在高知识异质性组中,有时间压力组的均值 ($M = 15.2500$) 低于无时间压力组的均值 ($M = 25.5833$),且表 2 的方差分析也表明两者有显著差异 ($F = 83.318, P = 0.000$);而在低知识异质性组中,表 1 的数据显示有时间压力组的均值 ($M = 21.8750$) 与无时间压力组的均值 ($M = 22.6250$) 无明显差异,无时间压力组的均值略高,表 2 的方差分析也显示两者之间差异不显著 ($F = 0.536, P = 0.476$)。数据结果表明,高知识异质性的审计团队无时间压力时比有时间压力时的审计判断绩效更强。知识异质性由低到高,时间压力对审计判断绩效的影响由不显著变为显著,改变了时间压力影响审计判断绩效关系的程度,知识异质性对时间压力影响审计判断绩效的关系具有调节作用。在知识异质性高的审计团队中时间压力对审计判断绩效的影响显著,这与假设 2 的表述部分一致。并且,知识异质性高的审计团队与知识异质性低的审计团队之间在有时间压力时表现出更大的审计判断绩效差异(表 1),这与假设 2 的表述恰好相反。尽管知识异质性对时间压力影响审计判断绩效的关系具有调节作用,但调节作用的程度与假设 2 的预测不一致,因此假设 2 得到部分验证。

下页表 3 的数据可以进一步佐证假设 1 和假设 2。由表 3 可知,时间压力和知识异质性存在明显的交互作用,时间压力和知识异质性都可以调节另一方影响审计判断绩效的关系。时间压力对审计判断绩效的主效应很明显 ($F = 46.567, P = 0.000$),这与假设 2 中“无时间压力的审计团队比有时间

表 1 描述性统计结果

分组		M(均值)	SD(标准差)	95%的置信区间
有时间压力	高知识异质性	15.2500	3.2787	13.1668 ~ 17.3332
	低知识异质性	21.8750	2.0310	20.1770 ~ 23.5739
无时间压力	高知识异质性	25.5833	2.1515	24.2164 ~ 26.9503
	低知识异质性	22.6250	2.0659	20.8979 ~ 24.3521

表 2 时间压力和知识异质性影响审计判断绩效的单因素方差分析

自变量	DI(自由度)	MS(均方)	F 值	P 值
有时间压力下的知识异质性	(1,18)	210.675	25.775	0.000
无时间压力下的知识异质性	(1,18)	42.008	9.359	0.007
高知识异质性时的时间压力	(1,22)	640.667	83.318	0.000
低知识异质性时的时间压力	(1,14)	2.250	0.536	0.476

压力的审计团队的审计判断绩效更强”的内容相符,因此我们可以进一步判断:假设2中除“知识异质性高的审计团队与知识异质性低的审计团队之间在无时间压力时表现出更大的审计判断绩效差异”外,其余部分均得到实验结果的支持。

四种实验处理下变量间的关系可用图1和图2表示。图1显示,在低知识异质性的情况下,有无时间压力对审计判断绩效的区分度并不明显,只有在高知识异质性的情况下,有时间压力才表现出明显低于无时间压力时的审计判断绩效。

表3 时间压力和知识异质性影响审计判断绩效的双因素方差分析

自变量	Df(自由度)	MS(均方)	F值	P值
时间压力	1	294.817	46.567	0.000
知识异质性	1	32.267	5.097	0.000
时间压力 * 知识异质性	1	220.417	34.815	0.000

知识异质性的高低对审计判断绩效的区分度,无论在有时间压力时还是在无时间压力时都明显。图2显示,有无时间压力仅对高知识异质性团队产生影响,而对低知识异质性团队的影响不显著。同时,知识异质性高的审计团队与知识异质性低的审计团队之间在有时间压力时表现出更大的审计判断绩效差异。

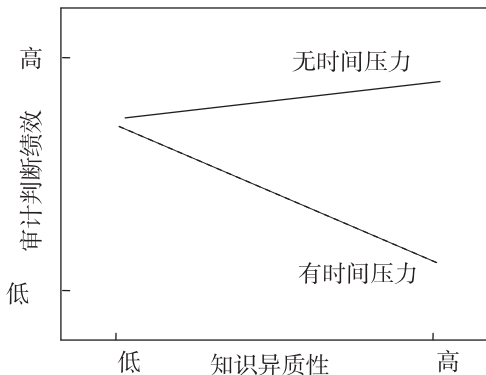


图1 时间压力的调节作用

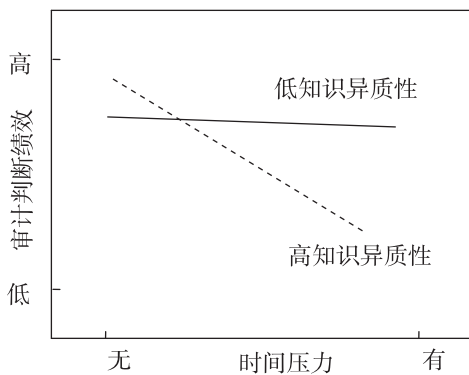


图2 知识异质性的调节作用

六、结论

本文以注册会计师审计为背景设计情景模拟实验,检验时间压力和知识异质性对审计判断绩效的影响机制。研究表明,时间压力和知识异质性对审计判断绩效的影响具有交互效应。时间压力能够调节知识异质性对审计判断绩效的影响方向。无时间压力时,知识异质性对审计判断绩效具有正面影响,有时间压力时,知识异质性对审计判断绩效具有负面影响。知识异质性能够调节时间压力对审计判断绩效的影响程度。知识异质性高时,时间压力对审计判断绩效的负面影响更大。

在全部被试中时间压力对审计判断绩效的影响显著,但实验结果表明知识异质性高的审计团队的审计判断绩效受时间压力的影响,而知识异质性低的审计团队的审计判断绩效则不受时间压力的影响。研究结果同时还表明,知识异质性高的审计团队与知识异质性低的审计团队之间在有时间压力时表现出更大的审计判断绩效差异。知识异质性低的审计团队受时间压力影响很小,这很可能是因为知识异质性高的审计团队在有时间压力时审计判断绩效的下降程度大于在无时间压力时其审计判断绩效的上升程度。

总之,在时间压力视角下探讨审计团队的知识异质性问题,为有效提高审计判断绩效和审计质量提供了参考。囿于实验条件,我们无法对时间压力和知识异质性变量的操作进行更精确的设定,也没有将一些重要的中间变量,如沟通与交流,纳入检验范围,因此实验结果有可能存在偏误,这有待于设计更精细的实验进行验证。

参考文献:

- [1]张继勋. 审计判断研究[M]. 大连:东北财经大学出版社,2002.
- [2]彭桃英,胡文平. 经验、激励因素对审计判断中肯定性倾向的影响[J]. 审计与经济研究, 2011(5): 30-38.
- [3]Trotman K T. Audit judgment research - overview and opportunities for research in China[J]. China Accounting and Finance Review, 1999, 1(1): 37-64.
- [4]Spilker B C. The effects of time pressure and knowledge on key word selection behavior in tax research[J]. The Accounting Review, 1995, 70 (1):49-70.
- [5]Pierce B,Sweeney B. Auditor responses to cost controls[J]. Irish Accounting Review, 2003, 10(1): 45-68.
- [6]Pierce,Sweeney B. Cost - quality conflict in audit firms: an empirical investigation[J]. European Accounting Review, 2004, 13(3): 412-441.
- [7]Glover S M. The influence of time pressure and accountability on auditor' processing of nondiagnostic information[J]. Journal of Accounting Research, 1997, 35(2): 213-226.
- [8]Choo F. Auditors'judgment performance under stress: a test of the predicted relationship by three theoretical models[J]. Journal of Accounting, Auditing and Finance, 1995, 10(3): 611-641.
- [9]吴彤. 两种认识主体考量下的文本意义复杂性解读[J]. 系统辩证学学报,2003(1):26-29.
- [10]王渐勤,陈瑶. 信息特性和审计信息风险[J]. 审计与经济研究,2009(5):20-24.
- [11]Gibbins M. Propositions about the psychology of professional judgment in public accounting[J]. Journal of Accounting Research, 1984, 22(1): 103-125.
- [12]张钢,倪旭东. 知识差异和知识冲突对团队创新的影响[J]. 心理学报,2007(5):26-33.
- [13]Rodan S, Galunic C. More than network structure: how knowledge heterogeneity influences managerial performance and innovativeness[J]. Strategic Management Journal, 2004, 25 (3): 541-562.
- [14]Dahlin K B, Weingart L R, Hinds P J. Team diversity and information use[J]. Academy of Management Journal, 2005, 48(6): 1107-1123.
- [15]Harrison D A, Price K H, Bell M P. Beyond relational demography: time and the effects of surface- and deep-level diversity on work group cohesion[J]. Academy of Management Journal, 1998, 41 (2): 96-107.
- [16]Ancona D G, Caldwell D F. Demography and design: predictors of new product team performance[J]. Organization Science, 1992,23(3): 321-341.

[责任编辑:马志娟]

Time Pressure , Knowledge Heterogeneity and Judgment Performance of Audit Team

LI Wanli^{1,2}, YI Mingjin¹

(1. School of Management, Xi'an Jiaotong University, Xi'an 710049, China;

2. School of Accounting, Shanghai Institute of Foreign Trade, Shanghai 200336, China)

Abstract: The time constraints of audit assignments and the knowledge heterogeneity of an audit team are the important constraints for an audit team to make a professional judgment. The mechanism of knowledge heterogeneity affecting audit judgment performance is explained in this article, and also verified by devising a situational simulation experiment. The results show that, knowledge heterogeneity can obviously affect audit judgment performance, while time pressure can also obviously affect audit judgment performance. And effects of interaction between time pressure and knowledge heterogeneity which affect audit judgment performance exist, the influence direction of knowledge heterogeneity affecting audit judgment performance is adjusted by time pressure, the influence level of time pressure affecting audit judgment performance is adjusted by the extent of knowledge heterogeneity.

Key Words: time pressure; knowledge heterogeneity; audit judgment performance; audit team; CPA audit