

国外行为会计研究概要

简建辉 黄毅勤

(华北电力大学工商学院 北京 102206 首都经济贸易大学会计学院 北京 100071)

【摘要】行为会计作为行为理论和会计理论相融合产生的一种研究范式,在国外受到广泛的关注,研究成果显著。本文对行为会计的主要研究方法和研究内容进行了综合评述,并对行为会计的未来研究进行了展望。

【关键词】行为会计 管理控制 实验研究

行为会计研究最早可以追溯到 Argyris (1952) 的预算研究。半个世纪以来,行为会计大致经过了产生、发展和成熟的阶段。1981年,美国会计学会成立了“会计、行为与组织分部”。该分部于1989年创办了《行为会计研究》刊物。这些举措无疑为行为会计研究提供了较为有利的交流平台,促进了行为会计的发展。国内学者对行为会计的研究仍处于起步阶段。鉴于此,本文拟对国外行为会计的研究成果进行系统介绍,旨在为推动我国行为会计的研究作出贡献。

一、行为会计研究方法

行为会计研究方法中实验研究法占据主导地位,此外还有实地研究法、调查法、问卷法、面谈法等。

实验研究法是针对某一问题,根据一定的理论或假设进行有计划的实验,从而得出一定的科学结论的经验研究方法。它不同于其他经验研究方法,其特征主要有:①搜集经验数据的方法与众不同,它主要依靠自己的主观判断。②与其他方法往往以经济学理论为基础不同,实验研究法的理论基础是心理学和社会学。③具有及时性和全面性优势。

实地研究法也被广泛运用于行为会计研究,它可以深入实地,并与组织参与者直接联系。实地研究法通常被用来进行探索性研究,以得出相关未被证实的理论。实地研究法还能用以检验和完善现存的理论,对一些有代表性的案例进行描述,并分析某特定理论为什么有效或无效(Merchant 和 Van, 2006)。目前实地研究法基本集中运用于管理会计领域,这可能与其“与组织参与者直接联系”的特性有关。

调查法、问卷法和面谈法主要运用于会计职业和会计道德的研究中。

二、行为会计研究内容

目前,行为会计研究内容尚未形成独立于财务会计与管理会计的完整理论体系。国外关于行为会计的研究内容已经形成了四大体系:管理控制、会计信息处理、审计、会计职业和会计道德。

1. 管理控制。行为会计研究缘起于管理会计。在人本管理思想影响下,管理会计领域越来越注重人的行为研究。当前,预算管理、业绩考核和战略成本管理三个重要的管理会计

分支已得到了较深入的研究。

(1)预算管理。预算管理在管理会计中发挥了重要的作用,员工参与性一直是预算编制环节的一个重要议题。预算参与使员工更能接受预算计划,同时加强了管理层与员工之间的信息交流。Clinton(1999)的研究表明,员工参与预算的程度并不直接与企业业绩密切相关,但是员工感知到的参与需求和被允许的参与程度间的一致性程度,与企业业绩有着显著的正相关关系。

在资本预算研究方面,现实中大量的实证结果表明:对于失败的负净现值项目,尽管有明确且客观的证据证实企业应该放弃,但决策者往往倾向于对其配置更多的资源,这种行为被称为恶性增资。恶性增资现象广泛存在于企业的投资决策中,对企业价值产生了负面影响。很多学者分别从自我解释理论、代理理论和前景理论出发对这种现象进行了解释。对于如何减少恶性增资现象,学者们提出的措施很多,但并未找到一个切实可行的解决办法。

(2)业绩考核。业绩考核是管理控制的重要环节,它在战略实施过程中发挥着重要的作用,并有助于信息交流。目前,业绩考核已经从关注少数财务指标转向关注多重财务指标和非财务指标。如果企业管理层关注企业战略,那么包含在战略业绩考核体系里的各类指标将有助于管理层进行相关决策。Gibbs (2004)、Laurie 和 Sally(2007)研究发现,多样化的战略业绩考核体系可以提供质量较高的信息,从而使得个体员工绩效和管理者业绩同步提高。在战略业绩考核体系中,各类指标的可控性是影响业绩考核的重要因素,不同指标可控性不同,由此获得的业绩考核结果也不同。Ittner(2003)、Ghosh 和 Lusch(2000)、Bushman(1996)研究发现,非财务指标比财务指标可控性更强。由于各类指标受到不确定性和不可控性因素的影响,因而其并不能真实反映员工的业绩情况。

作为战略业绩考核体系的一种,平衡记分卡得到了广泛的运用。然而,Lipe 和 Salterio(2002)研究发现,许多高层管理者在运用平衡记分卡评估各分部业绩时,容易忽视部门特定指标,完全依赖于公共指标。事实上,即使高层管理者在关注公共指标的同时也关注了部门特定指标,但其对前者的重视

程度显著大于后者(William 和 Paul, 2005)。针对部门特定指标易被忽视的现象, Michael(2004)提出了一种创新的办法: 在全面评估各分部绩效时, 先分别对所有指标进行评估, 然后按权重总计所有指标。很多会计文献从经济学角度研究了业绩考核, 认为客观的会计信息可以为高层管理者评价员工业绩提供帮助。但是 Yin 和 Brad(2005)、Delugal(1998)研究发现, 尽管客观的会计信息存在, 但高层管理者还是会主观地评价员工业绩。

(3) 战略成本管理。在战略成本管理方面, 行为会计主要研究个体如何使用各类成本信息以及个体行为特征对管理目标实现的影响。成本控制 and 绩效考核的一个重要环节就是精确估计各类作业的成本, 该环节是企业战略决策和日常经营决策的基础。Dan(2007)的研究表明, 在估计各类作业的成本时, 多个成本库系统提供的历史数据能够纠正个人错误的成本理念, 进而提高成本估计的准确性。Foster 和 Swenson(1997)、Palmer 和 Vied(1998)研究发现, 作业成本管理为公司的产品设计和成本管理提供了有用的信息, 但是作业成本管理在很多情况下并未发挥应有的作用, 原因在于其缺乏对具体执行过程的关注。Anderson(2002)进一步研究发现, 作业成本管理中发生的冲突根据性质可分为认知性冲突和情感性冲突, 前者为良性冲突、建设性冲突, 后者为破坏性冲突。

2. 会计信息处理。会计信息可以为各利益相关者的决策提供支持, 但是由于利益相关者存在个体差异, 他们运用相同的会计信息进行决策往往会得出不同的结果。行为会计主要研究个体行为和会计信息间的互动效应。

随着财务丑闻的不断涌现, 监管者迫切需要企业提供更及时、可靠的会计信息。Hopkins(1996)、Hirst 和 Hopkins(1998)、Maines 和 Mc Daniel(2000)、Hirst(2004)、Elliott(2006)等研究发现, 相同的会计信息如果披露方式(如表内披露或表外披露等方式)不同, 将影响到报表使用者的判断和评价。Hodge(2004)甚至还发现, 使用 XBRL 搜索技术进行决策的投资者比较关注附注中的信息。另外, 披露的时间和频率不同也会影响报表使用者的判断。Tuttle(1997)的研究表明, 对于短系列信息集而言, 时序式披露比同步式披露更易使个体投资者修正自己的错误理念; 对于长系列信息集而言, 个体投资者在时序式披露下修正自己的理念程度比同步式披露下的程度深。Burgstahler 和 Dichev(1997)研究发现, 运用 20-F 进行调节, 可以把不属于美国公司的收益和所有者权益调整为按美国 GAAP 核算的收益和所有者权益。James(2005)进一步研究发现, 相对于遵循了美国 GAAP 和进行了 20-F 调节且有调节增额的公司, 投资者认为进行 20-F 调节且有调节减额的公司具有更高的投资风险。

人们在关注财务丑闻和争论的同时也开始关注分析师的行为。Eames(2002)研究发现, 虽然存在分析师故意误导投资者的情形, 但是无意识认知也会导致分析师预测的系统性偏差。Eames(2006)进一步研究发现, 在排除经济诱因的影响后, 无意识的认知偏见会使分析师盈余预测的系统误差变大, 从而产生无意识的预测偏见。Hirst(1995)研究发现, 投资者对分

析师所提供报告的反应受报告和分析师两方面特征的影响。Ranjani 和 Booker(2002)研究发现, 投资者在参考分析师的建议后, 其对盈利股票的错误处置行为明显减少, 但对亏损股票却没有这样的作用。

3. 审计。审计是指为了查明有关经济活动和经济现象的认定与所制定标准之间的一致程度, 而客观地收集和评估证据, 并将结果传递给有利害关系的使用者的系统过程。审计过程中涉及审计人员与客户之间的互动关系、审计人员之间的互动关系以及审计人员个体特征对审计工作的影响, 这是行为会计研究的一个重要方向。

审计人员的独立性是保障审计工作客观公正的必要条件。Dopuch(2003)、Francis 和 Ke(2005)、Shawn 和 Dana(2008)研究发现, 非审计服务损害了投资者对审计独立性的判断, 非审计费用的披露也会损害投资者对审计人员独立性的判断, 还会诱发更多资产的非有效性定价。Chung 和 Kallapur(2003)、Ashbaugh(2003)认为, 没有证据表明非审计服务会对审计独立性产生影响。Gibbins(2001)研究发现, 审计后的报表可被认为是公司管理层与审计人员谈判的产物, 双方的相对权力是影响谈判结果的重要因素。Iyer 和 Rama(2004)研究发现, 当公司管理层与审计人员的意见发生分歧时, 任期越长的审计人员越不易被公司管理层说服, 公司管理层对审计人员越重要越易被公司管理层说服, 但与非审计服务无关。Kadous(2001)、Clarkson(2002)认为审计客户的重要性会影响陪审员对审计人员独立性的判断。如果审计客户很重要, 陪审员会认为审计人员的客观性和独立性较差, 易被利益所驱动, 相应地陪审员会加强对审计人员的责任考核。

审计工作底稿复核的实施可以提高审计工作的质量并增强监督的有效性。被复核者可以通过审计复核进行有效的反馈, 其反馈信息可能受个体人格特征、工作任务特征等因素的影响。Donald 和 Ramsay(2007)、Lee 和 Tiedens(2001)认为基于不同基础的权力(如强制性或个人威信), 被复核者会有不同的反应。如果该权力源自个人威信(对复核有认同权的感知), 被复核者就会积极寻找提高业绩的途径; 如果该权力具有强制性(对复核有强制权的感知), 被复核者就不会积极寻找提高业绩的途径。目前, 审计复核已由传统上的单向行为变成双向互动, 即审计报告编制者与复核者之间面对面讨论, 而且讨论的时机选择也会影响审计工作的质量。相对于审核过程中审计报告编制者和复核者的讨论, 审核后的讨论更有益于审计工作质量的提高, 并且复核者对审计报告编制者越了解, 审计团队的工作越出色。而对于复核者的行为, Gibbins 和 Trotman(2002)、Rich(2004)研究发现, 客户风险和工作底稿提供者的能力是影响复核者工作的重要因素。Asare(2007)进一步研究发现, 相对于低风险顾客, 复核者对高风险顾客审计工作底稿的复核会付出更多努力。

另外, 审计人员的个人特征和被审计单位的特征对审计工作也有较大的影响。Rose(2007)、Phillips(1999)、Peecher(1996)研究发现, 相对于警惕性低的审计人员, 那些警惕性高的审计人员在审计乐观高估的财务报告时会搜集更多的证据来证明

其存在虚假性,同时他们也相信乐观高估的财务报告会带来虚假的财务陈述。Knapp(2001)、Rose(2003)认为职业敏感度较高的审计人员会取得较好的业绩,发现更多的欺诈。被审计单位的特征也会对审计工作产生影响。Dikolli(2004)、Guidry(1999)研究发现,基于绩效的薪酬契约增加了审计风险,弱化了内部控制制度。

4. 会计职业和会计道德。会计职业主要研究会计人员职业本身。研究的主题有会计人员的变更、工作满意度、职业规划和指导,以及这些因素对组织绩效的影响。会计道德是会计人员从事会计工作所持有的道德观念、原则等。

(1)个人特质与会计职业有很强的关联。人的个性特质与其工作状况密切相关,马基雅弗利主义倾向是显著影响职业行为和职业选择的因素。Wakefield(2008)研究发现,具有相对较强的马基雅弗利主义倾向的会计人员对会计职业拥有较低的满意度,要想在会计职业上获得成功并不需要具有较强的马基雅弗利主义倾向。Fisher(2001)研究了角色压力与外部审计人员工作满意度及其工作表现之间的关系,并检验了A类行为模式对这些变量之间关系的影响。研究结果表明,角色压力的两个方面(角色冲突和角色模糊)与工作表现、工作满意度呈显著负相关关系,A类人表现更出众,且更满意他们的职业。

(2)职业忠诚度和职业安排也是行为会计研究的重点。职业忠诚度对于提高工作业绩、减少员工离职率和提高工作满意度有很大影响。Meyer(1993)认为个体职业忠诚包括三方面:情感性职业忠诚、持续性职业忠诚、规范性职业忠诚。Smith和Hall(2008)进一步研究发现,高情感性职业忠诚和高规范性职业忠诚与工作满意度正相关,而高持续性职业忠诚与工作满意度负相关。

另外,工作安排对会计人员工作满意度也有直接的影响。Frank(2003)、Dalton(1997)、Greenhaus(1997)研究发现,工作安排对家庭的干扰在男性和女性中都成立,当工作安排对家庭的干扰较大时,女性比男性更有可能离职。很多研究都将重点放在工作安排对家庭的影响方面,却忽略了家庭对工作安排同样会产生影响。Pasewark和Viator(2006)研究发现,当工作安排灵活时,家庭对工作的干涉程度与工作满意度、离职意向均不显著相关;但当工作安排不灵活时,家庭对工作的干涉程度将影响到工作满意度和离职意向。Almer(2003)、Frank和Lowe(2003)认为,在弹性工作安排下的审计人员比那些在标准工作安排下的审计人员拥有更高的工作满意度和更弱的流动倾向,压力会更小。

在财务丑闻不断出现的背景下,会计学界和监管机构开始呼吁审计人员提高自己的道德推理水平。越来越多的研究表明,信息反馈对道德推理具有重要的影响。Massey和Thorne(2006)研究发现,实验主体在接受信息反馈之后比接受信息反馈之前具有更强的道德推理能力。

三、研究展望和启示

行为会计研究一个突出的特征就是采用实验研究法从行为科学的视角来研究会计行为,让更多人理解了行为科学对

于会计研究的作用。行为会计研究在未来将得到进一步发展,未来的研究重心将是管理控制、审计、会计信息处理三大领域,占主导地位的研究方法还是实验研究法,而实地研究法、调查法、问卷法和面谈法各自在行为会计研究中使用的频率较低。

我国会计学界在20世纪80年代末至90年代初开始进行行为会计研究,目前已取得一些初步的成果,但尚无突破性进展。这些成果大多是对行为会计概念等基础理论的研究,使用的主要研究方法是规范研究方法,而不是实验研究法等经验研究方法。目前,行为会计学理论和实践在我国的发展与国外差距较明显,因此在我国的研究存在较大的空间。

主要参考文献

1. Almer, E. D., J. R. Cohen, L. E. Single. Factors affecting the choice to participate in flexible work arrangements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2003; 22
2. Anderson, S. W., J. W. Hesford, S. M. Young. Factors influencing the performance of activity based costing teams: A field study of ABC model development time in the automobile industry. *Accounting, Organizations and Society*, 2002; 27
3. Argyris C.. *The Impact of Budgets on People*. Cont-rollership Foundation, 1952; 6
4. Armstrong, M., J. Ketz, D. Owsen. Ethics education in accounting: Moving toward ethical motivation and ethical behavior. *Journal of Accounting Education*, 2003; 21
5. Ashbaugh, H., R. LaFond, B. W. Mayhew. Do non-audit services compromise auditor independence? Further evidence. *The Accounting Review*, 2003; 3
6. Atkinson, A., W. Shaffir. Standards for field research in management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 1998; 10
7. Balzer, W. K., M. E. Doherty, R. O'Connor, Jr.. Effects of cognitive feedback on performance. *Psychological Bulletin*, 1998; 3
8. Brockner, J., J. Rubin, E. Lang. Face-saving and entrapment. *Journal of Experimental Social Psychology*, 1981; 17
9. Brownell, P.. A field study examination of budgetary participation and locus of control. *The Accounting Review*, 1982; 8
10. Burgstahler D., I. Dichev.. Earnings management to avoid earnings decreases and losses. *Journal of Accounting and Economics*, 1997; 24
11. Chow, C., J. P. Harrison, T. Lindquist, A. Wu.. Escalating commitment to unprofitable projects: Replications and cross-cultural extension. *Management Accounting Research*, 1997; 8
12. Francis, J. R., B. Ke.. Disclosures of fees paid to auditors and the market valuation of earnings surprises. Working paper, University of Missouri-Columbia, 2005; 6