

管理层沟通策略对 内部控制偏差的判断影响研究

郑石桥(博士生导师) 任 华

(南京审计学院 南京 211815 新疆财经大学会计学院 乌鲁木齐 830026)

【摘要】 本文将管理层沟通策略区分为承认策略和抵赖程度,分别研究这两种策略是否影响审计人员对信息控制偏差和人工控制偏差所形成的内部控制缺陷的判断。根据实验数据统计分析发现:在信息化控制偏差下,管理层采用承认策略时会降低审计人员对内部控制缺陷评价的严重性并提高对管理层解释的接受程度;在人工控制偏差下,管理层无论是采用承认策略还是抵赖策略,审计人员对内部控制缺陷评价的严重性及对管理层解释的接受程度无显著差异。

【关键词】 内部控制缺陷 审计判断 沟通策略 承认策略 抵赖策略

安然事件之后的SOX法案使得监管部门、投资者还是管理层更加重视内部控制。关于内部控制的实证研究,主要集中在两个方面,一是内部控制信息披露的原因及后果;二是内部控制判断,包括不同人员的判断是否具有一致性,影响判断一致性的原因有哪些(郑石桥、裴育,2006)。然而,无论是内部控制信息披露,还是内部控制判断,都有一个共同的要素,这就是内部控制缺陷判断,也就是说,在内部控制偏差存在的情形下,这种偏差是否构成内部控制缺陷,如果构成缺陷,缺陷的严重程度如何。本文要研究的问题是,当审计人员发现内部控制存在偏差后,一般会与被审计单位的适当管理层进行沟通,管理层在与审计人员沟通时,管理层采用的不同沟通策略(区

平性和连续性。

从上述的分析可见,不管是从立法层面还是从执法层面考察,我国注册会计师的法律责任和法律风险都很低。低法律风险的直接后果必然是低审计质量,这一结论在刘峰和许菲(2002)、原红旗(2003)、张奇峰和雷光勇(2006)等人的研究中都有所论证。

至此,不管是理论界还是实务界都在倡导加强相关法规建设的同时,提高执法的有效性。但笔者认为,法律法规即使再完善,如果没有良好的执法做保障,法律的作用依然不能得以充分发挥。因此,在立法和执法的辩证关系中,通过提高执法水平、改善执法手段、设立合理的执法力度和广度,加强注册会计师执法层面的法律责任才应是当前工作的重中之重。

根据王雯弘(2003)的研究,立法并不是法的目的,而只是法的内潜运行阶段。作者认为,目前我国的法律体系框架已经初步形成,大规模的立法应暂告一个段落,但由于执法不到位,从而导致所立之法无效,直接损害了人们对法律的信念。作者建议应由立法过渡到严肃执法时代,这对于法律的良性循环具有重要的现实意义。田成有(1999)认为,我国执法效果不尽人意,不能很好地体现法律的价值。如王跃堂(1999)研究

分为承认策略和抵赖策略)是否会影响审计人员对内部控制缺陷的判断。

一、理论分析和研究假设

一般来说,影响审计人员内部控制判断的因素分为三类:

①内部控制所控制的交易本身的具有的特点;②审计人员本身所具有的特点;③被审计单位所具有的一些特点(郑石桥、裴育,2006)。本文主要考虑内部控制偏差类型和管理层所采用的沟通策略是否会影响审计人员对内部控制的判断。

内部控制分为人工控制和信息化控制。内部控制偏差是内部控制设计存在不足或者是设计的内部控制没有得到持续恰当地执行。无论是在信息化控制中还是在人工控制中都可

了监管者制定的证券监管法规所产生的经济后果,作者的研究表明,证券市场监管者所制定的配股政策与摘牌政策导致公司出现了所谓的配股“生命线”和摘牌“生命线”,这些“生命线”也随着相关政策的变化而变变化,而特别处理和摘牌的处罚政策导致公司产生了操作亏损的现象。一方面这可能会导致公司披露的信息失真并误导投资者决策,另一方面还可能使公司管理层的投资决策产生不利于公司长远发展的负面影响。以上这些都印证了Utpal Bhattacharya和Hazem Daouk(2009)提出的“没有执行的法规还不如没有法律好”这一理论假说。当然,笔者并不建议当执法条件都具备后再去采用某一法律,而是强调监管者在制定相关法规时更应重视对这些法规的严格执行,这样才能树立法律的威严。

主要参考文献

1. 李明辉,曲晓辉.我国上市公司财务报告法律责任的问卷调查及分析.会计研究,2005;5
2. 刘峰,许菲.风险导向型审计·法律风险·审计质量——兼论“五大”在我国审计市场的行为.会计研究,2002;2
3. 汤立斌.上市公司会计信息披露法律责任的设定问题.会计研究,2002;8

能会发生内部控制偏差。信息化控制偏差既包括技术因素也包括人工因素,但是人工控制偏差仅包含人工因素。

管理层沟通策略是管理层与审计人员沟通时的态度,区分为承认策略和抵赖策略。承认策略指管理层承认公司在控制措施方面存在控制偏差,不否认这种偏差可能会产生内部控制缺陷;而抵赖策略是不承认公司在控制措施方面存在控制偏差,或者是虽然不否认内部控制偏差存在,但是淡化这种偏差的影响,不承认这种偏差会产生内部控制缺陷。心理学研究表明,承认策略和抵赖策略会影响沟通效果。承认策略接受内部控制偏差的责任,意味着未来可能会采取行动来避免类似事件再度发生。抵赖策略不接受内部控制偏差的责任,意味着没有必有在未来采取行动来防止这类事件的再度发生(Kim等,2004)。

审计人员对于内部控制偏差的判断包括两个相互关联的方面:一是内部控制缺陷及其严重程度;二是管理层对内部控制偏差所做出的解释的合理程度。这两方面的判断从不同角度反映了审计人员对内部控制的判断。

然而,不同沟通策略对沟通效果的影响是否会因为控制偏差类型不同而不同呢?也就是说,不同沟通策略在用于人工内部控制偏差和信息化内部控制偏差时是否会产生不同效果呢?相关研究的文献表明,技术因素与信息化控制联系起来提供了一种非诊断信息(Non-Diagnostic Information),这种信息会降低管理者的责任。由于非诊断信息的技术因素会降低管理层的责任,也会使承认策略成为一种有效的沟通策略。信息化控制偏差既包括技术因素也包括人工因素。当正确的设计信息化控制中的技术因素,正确的应用和免于不正确的变化时,信息化控制中的技术因素具有很高的可信度。而正确设计和应用的信息化控制的人工因素还是会失败且产生偏差。因此,信息化控制偏差中的技术因素会成为无关的因素,当核心的偏差发生时,非诊断信息会成为失败的人工因素。当技术失败时,人类的失败就是低估了技术失败的严重程度。再者,研究表明技术失败更多地归为人类的失败。基于对人类计算机相互作用对心理学的反应,可以预期,信息化控制偏差中的技术因素将会降低管理层的责任。总之,信息化控制偏差的解释会提供一种非诊断信息,而这种信息可以降低管理层承担的责任,减少承认策略的成本,还可以使承认策略成为相对有效的沟通策略。在人工控制偏差中承认策略并不是一种有效的沟通策略,因为在这种情况下非诊断信息不能降低管理层的责任。就抵赖策略而言,非诊断信息不能推翻存在已观察到的控制偏差的证据,因此,对于信息化控制偏差和人工控制偏差而言,抵赖策略是一种无效的沟通策略(Wolfe等,2009)。根据以上分析,本文提出以下假设:

假设1:存在信息化控制偏差的情况下,管理层采用承认策略时审计人员评价内部控制缺陷严重程度要低于管理层采用抵赖策略时内部控制缺陷的严重程度;当人工控制偏差存在时,无论管理层采用承认还是抵赖策略,审计人员评价内部控制缺陷的严重程度相差不多。

假设2:存在信息化控制偏差的情况下,管理层采用承认

策略时审计人员可以接受的管理层解释合理程度要高于管理层采用抵赖策略时解释合理程度;但当人工控制偏差存在时,无论管理层采用承认还是抵赖策略,审计人员接受的管理层解释合理程度无显著差异。

二、研究设计

1. 实验设计。

(1)实验情景。本文考察被审计单位的管理层与审计人员沟通内部控制偏差时,管理层的不同沟通策略是否会影响审计人员对内部控制缺陷严重程度的评价。其中内部控制偏差区分为信息化控制偏差和人工控制偏差,信息化控制和人工控制各有两个案例。所以,共有8种实验情形,如表1所示:

表1 管理层沟通策略和内部控制偏差的组合

项 目		信息化控制偏差		人工控制偏差	
		密码被盗	错误的准许进入	未经审批的信用额度	未记录的打折情况
管理层沟通策略	承认策略	第一组	第二组	第三组	第四组
	抵赖策略	第五组	第六组	第七组	第八组

(2)实验任务。案例材料共有8种情形,区分信息化控制偏差和人工控制偏差两种类型,每种类型下有2个案例,共4个案例。对于这4个案例,当审计人员与管理层沟通时,管理人员所采用的沟通策略有两种,承认策略和抵赖策略。所以共有8个案例材料。

第一组案例:John是位高级审计人员,在对某公司内部控制进行评审的过程中,发现其内部控制有如下偏差:该公司一位销售人员的笔记本电脑被盗,电脑里储存了密码,销售订单通过这个密码可以下载到公司的订单。按照公司规定,电脑被盗后应立即注销该密码,但销售人员没有做到。在注销这个密码之前,已经出现了几例伪造的订单。Derrick是该公司的管理人员,当John与他沟通这个缺陷时,他采用承认策略,承认公司在控制措施方面存在控制偏差,上述策略具体体现在双方的谈话过程中。

第五组案例:内部控制的偏差与第一组相同,只是Derrick采用抵赖策略,不承认公司在控制措施方面存在控制偏差,上述策略具体体现在双方的谈话过程中。

第二组案例:John是位高级审计人员,在对某公司内部控制进行评审的过程中,发现该公司内部控制有如下偏差:11月份,Griffin公司的系统遭到了攻击。客户文档中约500名客户的采购卡信息被盗。按照公司规定,客户采购卡信息必须保密。但由于偏差造成了客户采购卡信息对外泄漏。有人使用被盗客户的采购卡信息进行了采购,现在已经出现几例错误的付款情况。Derrick是该公司的管理人员,当John与他沟通这个缺陷时,他采用承认策略,承认公司在控制措施方面存在控制偏差,上述策略具体体现在双方的谈话过程中。

第六组案例:内部控制有偏差与第二组相同,只是Derrick采用抵赖策略,不承认公司在控制措施方面存在控制偏差,上述策略具体体现在双方的谈话过程中。

第三组案例:John是位高级审计人员,在对某公司内部控

制进行评审的过程中,发现该公司内部控制有如下偏差:接近年底的时候,超过客户信用额度的订单的审批手续被弄丢了,信用经理已经对这些订单进行了电子审批。按照公司规定,超过信用额度的订单应该经过信用经理的电子审批才能进入下一个交易环节,但是销售人员并没有这样做。目前,这些订单在没有补办信用经理审批手续的情况下还是进入了下一个交易环节。Derrick是该公司的管理人员,当John与他沟通这个缺陷时,他采用承认策略,承认公司在控制措施方面存在控制偏差,上述策略具体体现在双方的谈话过程中。

第七组案例:内部控制有偏差与第三组相同,只是Derrick采用抵赖策略,不承认公司在控制措施方面存在控制偏差,上述策略具体体现在双方的谈话过程中。

第四组案例:John是位高级审计人员,在对某公司内部控制进行评审的过程中,发现该公司内部控制有如下偏差:日常交易中存在许多没有报告的客户折扣情况,进一步调查发现还存在许多销售人员给顾客打折但是又没有作记录的情况。在很多情况下,会计人员没有和销售人员进行沟通就调整了收入。按照公司规定,要求销售人员记录全部打折情况,但是销售人员并没有这样做。现在已经出现了几例没有作记录的打折情况。Derrick是该公司的管理人员,当John与他沟通这个缺陷时,他采用承认策略,承认公司在控制措施方面存在控制偏差,上述策略具体体现在双方的谈话过程中。

第八组案例:内部控制有偏差与第四组相同,只是Derrick采用抵赖策略,不承认公司在控制措施方面存在控制偏差,上述策略具体体现在双方的谈话过程中。

上述八组案例均做成实验材料,试作为审计人员,阅读案例材料后得出对案例中出现的内部控制性偏差可能导致的缺陷的严重程度及对管理层解释内部控制偏差的依赖程度做出评价。其中,内部控制性偏差可能导致的缺陷的严重程度按5级利科特量表(Likert)从三个维度进行刻画:这种内部控制偏差导致内部控制失败的严重程度如何?上述内部控制偏差对财务报表错报金额大小的影响程度如何?上述内部控制偏差对财务报表发生错报可能性的大小影响如何?对管理层解释内部控制偏差的依赖程度按5级利科特量表从两个维度进行刻画:管理层对上述内部控制偏差解释的合理程度如何?管理层采取的补救措施对弥补这种内部控制偏差的有效性如何?

(3)实验主体(被试)。被试是某省参加后续教育的280名审计师(包括注册会计师、政府审计人员和内部审计人员),由于本文的实验设计共有8种实验情景,所以,每种情形有35人。根据这些人数,每组需要35份实验材料。

(4)实验过程。首先,由实验者主持人介绍实验目的,要求被试务必独立完成,不要参考他人的答案。然后,介绍报酬方案,特别强调被试要进入情景中认真思考,如果是随意做出的结果,可能使实验没有意义。在此基础上,将280份实验材料(每组35份)随机发放给现场的被试者,要求其阅读实验案例并进行相关的判断。最后是统计问卷并发放报酬。

(5)报酬方案。在选择前,请您认真思考,如果您的选择与大多数人的选择一致,您将被邀请参加中午的自助餐,如果您

的选择与大多数人不一致,您将不被邀请。

2. 变量设计。本文有两个变量:一是内部控制性偏差可能导致的缺陷的严重程度(简称控制缺陷严重程度),用Y1表示,二是对管理层解释内部控制偏差的依赖程度(简称管理层解释合理程度),用Y2表示。控制缺陷严重程度按5级利科特量表的三个维度进行刻画。管理层解释合理程度也按5级利科特量表的二个维度进行刻画。根据各个维度的量度结果,采用简单算术平均数的方法计算各个指标。

三、统计分析

1. 描述性分析。控制缺陷严重程度的描述性结果如表2所示。表中数据显示,在信息化控制偏差下,管理层采用承认策略时审计人员评价内部控制缺陷的严重程度要低于管理层采用抵赖策略时内部控制缺陷的严重程度,但是存在人工控制缺陷时,管理层采用承认策略审计人员评价内部控制缺陷的严重程度高于管理层采用抵赖策略时内部控制缺陷的严重程度。当然,两种情形下的这种差异是否具有统计显著性还需要做进一步的检验。

表2 控制缺陷严重程度

变量	管理层沟通策略	内部控制偏差				
		密码被盗(信息化)	错误的允许准入(信息化)	未经审批的信用额度(人工)	未记录的打折情况(人工)	
Y1	均值	抵赖	3.32	4.22	3.91	3.68
		承认	2.67	3.67	4.06	3.88
	标准差	抵赖	0.748	0.751	0.689	0.653
		承认	0.711	0.645	0.727	0.707
	承认	0.898	0.650	0.626	0.683	

根据8个案例的数据,将控制缺陷严重程度描绘在直角坐标上,见图1。示意图显示,在人工控制偏差和不同的沟通策略下,审计人员对控制缺陷严重程度的判断差异不大;而在信息控制偏差和不同的沟通策略下,审计人员对控制缺陷严重程度的判断差异较大。上述这些结果与本文假设1的预期相一致。

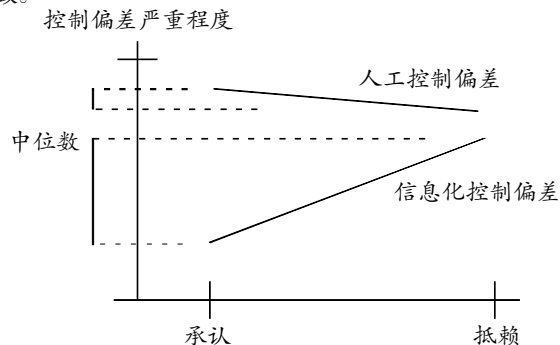


图1

管理层解释合理程度如表3所示。表中数据显示,在信息化控制偏差下,管理层采用承认策略时,审计人员对管理层解释合理程度的判断高于管理层采用抵赖策略时审计人员对管理层解释合理程度的判断。而在人工控制偏差下,上述关系并

不存在。当然,在两种情形下的这种差异是否具有统计显著性还需要做进一步的检验。

表3 管理层解释合理程度

变量	管理层沟通策略	内部控制偏差				
		密码被盗(信息化)	错误的允许准入(信息化)	未经审批的信用额度(人工)	未记录的打折情况(人工)	
Y2	均值	抵赖	1.97	2.75	1.72	1.68
		承认	2.83	3.55	2.00	1.44
	标准差	抵赖	0.706	0.842	0.634	0.702
		承认	0.699	0.666	0.730	0.564

根据8个案例的数据,将管理层解释合理程度描绘在直角坐标上如图2所示。示意图显示,在人工控制偏差和不同的沟通策略下,审计人员对管理层解释合理程度的判断差异不大;而在信息控制偏差和不同的沟通策略下,审计人员对管理层解释合理程度的判断差异较大。上述这些结果与本文假设2的预期相一致。

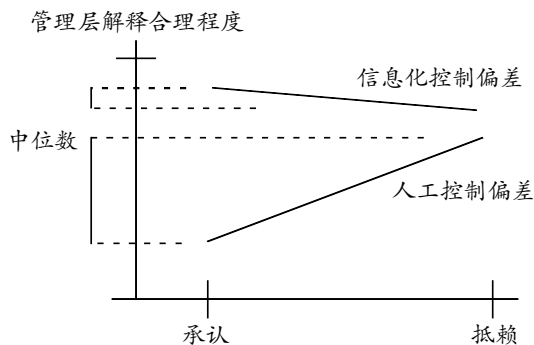


图2

2. 方差分析。描述性结果显示的不同沟通策略对审计人员判断控制缺陷严重程度和管理层解释合理性之间的差异不一定具有显著性,如果没有显著性,则不能根据这些差异得出有意义的结论。所以,需要进行差异显著性检验。由于本文是采用实验方法获得的数据,解释变量中有管理层沟通策略,其他可能影响审计人员判断的因素已经通过实验设计得到有效控制,所以,适合采用方差分析。

不同沟通策略下,控制缺陷严重程度的方差分析如表4所示。结果显示,在信息化控制偏差下,管理层采用不同沟通策略时,审计人员对控制缺陷严重程度的判断具有显著差异。

表4 控制缺陷严重程度方差分析

变量	统计变量	内部控制偏差			
		密码被盗(信息化)	错误的允许准入(信息化)	未经审批的信用额度(人工)	未记录的打折情况(人工)
Y1	均方	6.559	4.952	0.394	0.615
	F值	12.308	10.128	0.787	1.326
	显著性	0.001	0.002	0.379	0.254

根据表2的结果,管理层采用承认策略时审计人员评价内部控制缺陷的严重程度要显著低于管理层采用抵赖策略时内

部控制缺陷的严重程度。在人工控制偏差下,管理层采用不同沟通时,审计人员对控制缺陷严重程度的判断不具有显著差异。这个结果进一步印证了描述性分析的结果。根据上述分析结果,假设1得到统计支持。

不同沟通策略下,管理层解释合理程度的方差分析如表5所示。结果显示,在信息化控制偏差下,管理层采用不同沟通时,审计人员对管理层解释合理程度的判断具有显著差异,根据表3的结果,管理层采用承认策略时审计人员评价管理层解释合理程度要显著高于管理层采用抵赖策略时审计人员评价管理层解释合理程度。在人工控制偏差下,管理层采用不同沟通时,对审计人员评价管理层解释合理程度的判断不具有显著差异。这个结果进一步印证了描述性分析的结果。根据上述分析结果,假设1得到统计支持。

表5 管理层解释合理程度方差分析

变量	统计变量	内部控制偏差			
		密码被盗(信息化)	错误的允许准入(信息化)	未经审批的信用额度(人工)	未记录的打折情况(人工)
Y2	均方	11.423	10.280	1.246	0.906
	F值	23.133	17.899	2.669	2.243
	显著性	0.000	0.000	0.107	0.139

四、结论和启示

本文研究的问题是,审计人员根据发现的内部控制偏差来判断内部控制缺陷,在做出这种判断之前,一般会与被审计单位的管理层进行沟通。此时,管理层的沟通策略可能会影响内部控制人员最终对内部控制缺陷的判断。本文将管理层沟通策略区分为承认策略和抵赖策略,研究发现:①存在信息化控制偏差的情况下,管理层采用承认策略时审计人员评价内部控制缺陷严重程度要低于管理层采用抵赖策略时内部控制缺陷的严重程度;当人工控制偏差存在时,无论管理层采用承认还是抵赖策略,审计人员评价内部控制缺陷的严重程度相差不多。②存在信息化控制偏差的情况下,管理层采用承认策略时审计人员可以接受的管理层解释合理程度要高于管理层采用抵赖策略时解释合理程度;但当人工控制偏差存在时,无论管理层采用承认还是抵赖策略,审计人员接受的管理层解释合理程度无显著差异。

这个结果告诉我们,当信息化控制偏差出现时,管理层的沟通策略会影响审计人员对内部控制的最终判断。所以,在应用内部控制判断结果时,要综合考虑控制偏差的类型及管理层采用的沟通策略。同时,在审计人员进行内部控制偏差沟通时,需要以团队的方式进行,避免因为个人因素影响内部控制判断结果。

主要参考文献

1. 郑石桥,裴育.关于内部控制判断一致性和内部控制可靠性模拟的文献综述.审计与经济研究,2006;1
2. Doyle, J.,W. Ge,S. McVay. Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting. The Accounting Review,2007;82