

# 公司治理与风险管理角色冲突中的内部审计研究

罗艳梅<sup>1</sup>,程新生<sup>2</sup>

(1. 黑龙江大学 经济与工商管理学院,黑龙江 哈尔滨 150080;2. 南开大学 商学院,天津 300071)

**[摘要]**现代内部审计是基于董事会和管理层的需要,在公司治理和风险管理中发挥作用。而双重领导易使内部审计陷入角色冲突,对内部审计能否胜任两种责任提出了挑战。基于实验经济学方法的研究结果表明双向报告下内部审计的角色间冲突和角色内冲突普遍存在,尤其是当总经理为机会主义类型时,两种角色冲突出现的可能性更大;角色冲突降低了内部审计的质量,表现为角色间冲突显著降低了两种任务的努力程度,角色内冲突破坏了内部审计治理活动的独立性,降低了治理任务的努力程度。

**[关键词]**内部审计;角色间冲突;角色内冲突;公司治理;风险管理;角色冲突;治理风险;管理风险

**[中图分类号]**F239.45 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2013)03-0035-08

## 一、引言

内部审计是确保组织受托责任有效履行的重要机制,对维护组织的正常运行具有重要的作用。随着外部环境的变化以及组织内部各层次受托责任关系、受托责任内容的日趋复杂,内部审计逐渐向组织活动的各个领域渗透<sup>[1]</sup>。一方面,为了提高财务报告质量及公司整体治理水平,董事会更加注重内部审计与公司治理之间的良性互动,对内部审计监督评价管理层的需求日益增强。1999年国际内部审计师协会(IIA)在修订内部审计定义时扩展了内部审计在公司治理方面的责任<sup>[2-8]</sup>。2003年,我国颁布的第23号内部审计具体准则也要求内部审计协助董事会履行职责,提供与其监督职责相关的合法性、舞弊和内部控制信息。另一方面,为应对复杂多变的经营风险,管理层不仅需要内部审计对已经发生的内部控制可靠性、相关性进行确认,更需要对尚未发生的、威胁企业战略目标实现的风险进行计量和报告,在监督和评价经营风险方面发挥关键的支持作用<sup>[9]</sup>。然而,内部审计活动领域的扩展增加了其复杂性,不同的内部审计活动以及不同服务主体之间的矛盾和冲突是影响内部审计能否同时在多种活动中有效发挥作用的重要因素,深入剖析不同活动及不同服务主体之间的关系对内部审计行为的影响是一个不可忽视的重要研究问题。基于20世纪末频繁出现的财务丑闻以及全球金融危机的爆发和蔓延,内部审计在公司治理和风险管理中的作用不断增强。

因此,现代内部审计基于董事会和管理层的需要同时关注治理风险和管理风险<sup>[3,10]</sup>。国际内部审计师协会(IIA)也鼓励内部审计部门向董事会和管理层同时报告公司内部审计状况。然而,内部审计能否同时兼顾这两种责任? Gramling等指出内部审计在资源方面高度依赖于管理层,他们在协助管理层控制风险的同时能否帮助董事会客观地确认和评价管理层财务报告的质量、遵循相关法律法规的程度?这是值得怀疑的<sup>[2]</sup>。Bailey等也强调内部审计的双重职责容易使其陷入冲突之中,双重领导会给内部审计人员带来阻力使他们倍感紧张<sup>[3]</sup>。Hass指出内部审计受托责任的增加,给内部审计活动的资源带来了压力,不同服务主体之间的利益冲突也可能导致内部审计独立性的下降<sup>[10]</sup>。

**[收稿日期]**2012-09-19

**[基金项目]**黑龙江大学青年科学基金项目(QW201107)

**[作者简介]**罗艳梅(1979—),女,内蒙古呼伦贝尔人,黑龙江大学讲师,博士,从事公司财务与公司治理、内部控制研究;程新生(1963—),男,山西大同人,南开大学商学院教授,博士生导师,从事公司财务与公司治理、内部控制研究。

Abbott 等通过问卷调查发现董事会和管理层的激励不同导致他们对内部审计的要求存在冲突,影响内部审计的资源配置<sup>[11]</sup>。国内学者张俭、程新生等也对内部审计的多重委托代理关系提出了担忧<sup>[12-13]</sup>。

由此,随着内部审计活动范围的拓展和服务对象的增加,内部审计所面临的矛盾冲突也不断激化,这些矛盾冲突如何影响内部审计人员在不同活动中的行为选择,对于理解内部审计在公司中所发挥的作用至关重要。本文基于角色冲突理论,从内部审计双重委托代理关系所产生的角色冲突入手,通过经济学实验检验角色冲突对内部审计治理行为和风险管理行为的影响,为深入理解内部审计行为、推进内部审计研究、提高内部审计质量提供有益的帮助。

## 二、理论分析及研究假设

角色冲突理论指出组织是由与职位系统相关的角色构成的,角色是与特定职位相联系的一组期望,角色界定了与该职位相关的行为要求,当组织成员面临不一致或不相容的角色要求时就会产生角色冲突<sup>[14-15]</sup>。组织中多种利益相关者之间的关系形成了组织赖以生存的环境,并会影响组织成员关于角色行为的期望,不同利益相关者不可避免地存在相互竞争、相互敌对、相互监督的情况,当违背单一命令链原则或命令一致原则时就为角色冲突的产生创造了条件<sup>[14,16]</sup>。角色冲突会给组织成员带来心理上、情感上的压力,降低工作满意度和对组织的信任及承诺,这种心理上的感受必然要通过行为反映出来<sup>[14,17]</sup>。本文以角色冲突相关研究为基础,以内部审计双向报告为背景,研究框架见图 1。

### (一) 双向报告下的角色冲突

根据冲突来源不同,角色冲突可分为角色间冲突和角色内冲突。角色间冲突指组织成员同时承担不同角色时由于缺乏充足的时间和精力,无法同时满足这些角色期望而产生的冲突;角色内冲突指组织成员在承担同一任务时由于自身价值与角色期望之间存在矛盾或多个角色发送者对同一任务存在矛盾的期望所产生的冲突<sup>[14]</sup>。

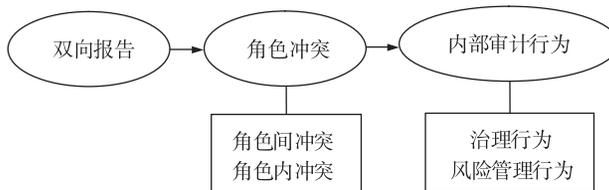


图 1 研究框架

董事会和管理层基于治理和风险管理需要对内部审计存在不同的信息需求。董事会更关注管理层受托责任的履行状况,要求内部审计独立、客观地评估管理层执行的程序、提供的会计信息和财务报告,对资产的安全、法律法规的遵循以及数据的可靠性提供确认服务。管理层更关心在执行层面上如何使组织成员完成组织目标,降低组织风险,确保经营的效率和效果<sup>[3,10-11]</sup>。因此,董事长和总经理基于自身的需求必然要求内部审计承担相应的治理责任和风险管理责任。在资源有限的情况下,这种竞争性的需求容易导致内部审计任务负载过重而产生角色间冲突。同时,对于管理层来说,在资源有限的情况下,治理活动是以降低风险管理活动为代价的,因此管理层倾向于使内部审计在治理活动中分配的资源保持在相对较低的水平上,将资源更多地分配给他所认为的更重要的风险管理活动<sup>[11]</sup>。由此,管理层对内部审计治理活动的限制会产生角色内冲突。而且,董事会代表股东监督管理层的行为,天然地与管理层存在潜在的利益冲突<sup>[18]</sup>,董事会和管理层的双重领导必然将内部审计经理暴露于董事会和管理层的利益冲突之中。特别是对于存在机会主义行为的总经理来说,内部审计的治理审计会暴露总经理的自利行为,降低其私有收益。由此,机会主义类型的总经理会更大程度地增加内部审计的风险管理任务以减少治理资源,甚至会对治理行为直接干预,扩大了角色间冲突和角色内冲突。基于以上分析,本文提出如下假设。

假设 1:在双重委托代理关系下,内部审计存在角色间冲突,特别当总经理是机会主义类型时,角色间冲突发生的可能性更大。

假设2:在双重委托代理关系下,内部审计存在角色内冲突,特别当总经理是机会主义类型时,角色内冲突发生的可能性更大。

### (二) 角色冲突对内部审计行为的影响

角色冲突理论认为多重领导和命令不一致容易引发组织功能紊乱,组织成员容易产生心理上、情感上的压力,工作满意度和对组织的信任及承诺会降低,造成他们在决策时的困难增加、成本上升。为缓解角色冲突所带来的压力,组织成员有增加机会主义行为的动机<sup>[14,16]</sup>。

在双重委托代理关系下,当董事会和管理层对治理任务和风险管理任务的要求超过了内部审计可用的资源时,角色间冲突使得内部审计经理需要在两种任务间进行两难选择,这一困境容易使内部审计经理缺乏完成工作的成就感,工作满意度和对组织的认同感也会降低。由于内部审计专有的审计技术和方法,这种特殊的专业特征使董事会和管理层由于自身知识和信息的限制并不能完全观测并确认内部审计工作的完成情况,从而为内部审计经理的道德风险创造了条件,因而我们可以预测在面对角色间冲突时,内部审计经理极有可能增加道德风险,降低两种任务的努力程度。

董事会和管理层对内部审计治理任务要求不一致所产生的角色内冲突使内部审计经理不可能同时满足董事长和总经理对治理任务的要求。角色内冲突会增加内部审计经理的心理压力和决策成本。为了缓解自身压力,内部审计经理有动机在两个权力领导者之间进行妥协,这一行为增加了治理任务的道德风险。因此,角色内冲突会影响内部审计经理决策的公正性,降低了内部审计经理完成治理任务的独立性和努力程度。由此,本文提出如下假设。

假设3:在其他条件不变的情况下,角色间冲突会降低内部审计治理任务和风险管理任务的努力程度。

假设4:在其他条件不变的情况下,角色内冲突会降低内部审计治理任务的努力程度。

## 三、实验设计及变量测量

### (一) 实验设计

本文在 Fehr 双任务委托代理实验的基础上<sup>[19]</sup>,通过分离两种任务的委托人,构建内部审计双重委托代理实验。为简化分析,本文将各部门的权力核心董事长、总经理与内部审计经理作为行为主体。内部审计经理在董事长和总经理的双重领导下执行治理任务和风险管理任务。实验主要分为两个阶段(见下页图2),阶段1是董事长和总经理对内部审计的两种任务提出要求;阶段2是内部审计经理在获得相关信息后,选择两种任务的努力程度。董事长和总经理对内部审计两种任务的要求是内部审计经理分配资源的基本环境,也是角色冲突产生的来源。实验中, $e_1$ 和 $e_2$ 分别代表内部审计经理在治理和风险管理任务中的努力程度, $e_i \in \{1, 2, \dots, 20\}$ ,且 $e_1 + e_2 \leq 20$ (20是内部审计经理可分配的最大努力程度,为公共信息)。董事长对治理任务的要求包括期望努力程度和最低努力程度( $e_1^*$ ,  $\underline{e}_1$ ),满足 $e_1^* \leq \underline{e}_1$ 。假定总经理有两种类型:机会主义类型和非机会主义类型,以1/2的概率随机决定,属于哪种类型是总经理的私有信息,总经理对风险管理任务提出的要求包括期望努力程度和最低努力程度( $e_2^*$ ,  $\underline{e}_2$ ),满足 $e_2^* \geq \underline{e}_2$ 。由于总经理并不希望内部审计经理将过多的资源配置给对总经理行为进行监督的活动,因此总经理会对治理任务进行干预,限制治理任务的最高努力程度 $\bar{e}_1$ 。当总经理为机会主义类型时,若内部审计经理选择违背总经理的要求,总经理在有能力影响内部审计经理收益时,会在一定的概率下对内部审计经理施加惩罚。角色间冲突和角色内冲突是由董事长和总经理的行为决定的,当董事长和总经理对两种任务的期望要求之和大于内部审计经理的最大努力程度时,即当 $e_1^* + e_2^* > 20$ 时,就存在角色间冲突;当董事长和总经理对治理任务存在冲突时,即 $\bar{e}_1 < \underline{e}_1$ 时,就存在

角色内冲突。

为确定内部审计经理的报酬函数,本实验对董事长和总经理的权力配置进行了控制。权力配置包括解聘权和薪酬权,以及影响董事长和总经理信息配置的相对权力。其中,内部审计经理的解聘权和薪酬权为被试间变量,在董事长和总经理间进行配置。将实验分为4局,第1局董事长掌握解聘权和薪酬权;第2局总经理掌握解聘权和薪酬权;第3局董事长掌握解聘权、总经理掌握薪酬权;第4局总经理掌握解聘权、董事长掌握薪酬权。每局实验都有和图2相同的实验结构。董事长和总经理的相对权力为被试内变量,反映董事长对组织信息的控制程度<sup>[20]</sup>。

对于内部审计活动来说,董事长相对权力越大,越能够通过专业的董事会成员及多种渠道获得公司运营的信息,验证内部审计经理在治理任务方面的努力程度,检验内部审计经理是否报告了真实可靠的信息,总经理则因私有信息较少而很难对治理活动施加影响。相反,董事长相对权力越小,越缺乏相关的知识和信息来

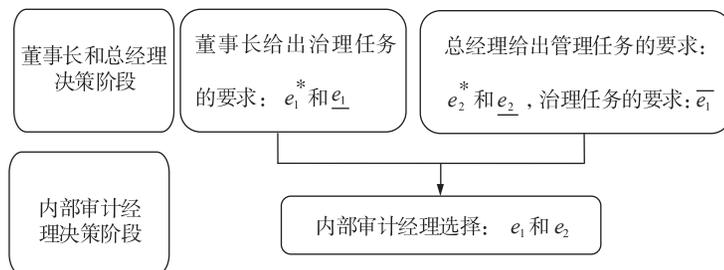


图2 实验结构图

验证内部审计治理任务的努力程度,而总经理几乎掌握了所有的内部信息。为了获取私有信息收益,总经理能够在很大程度上对治理活动施加重要的影响。在本实验中,董事长和总经理的相对权力由  $0 \leq p \leq 1$  和  $0 \leq q \leq 1$  决定, $p$  表示董事长发现内部审计经理治理任务努力程度的概率, $q$  表示当  $e_1 > \bar{e}_1$  时,机会主义类型的总经理对内部审计经理惩罚的概率。董事长的相对权力越大, $p$  越大, $q$  越小;反之, $p$  越小, $q$  越大。将董事长和总经理的相对权力分为3个水平:董事长相对权力大、权力相对制衡、董事长相对权力小。在这3个水平上( $p, q$ ) 分别为(0.8, 0.1)、(0.5, 0.5)、(0.1, 0.8)。由于总经理熟悉公司的运营,假定其发现内部审计管理任务努力程度的概率为  $\mu = 0.8$ 。

本实验通过实验经济学软件 Z-tree 编程,整个实验在计算机上由被试者独立操作。4局实验均在某重点大学商学院经济学实验室进行。每局实验由15名被试组成,其中董事长3人、总经理3人、内部审计经理9人,被试的角色是在实验前随机抽取的,在每轮实验中计算机随机给每个内部审计经理分配1名董事长和1名总经理,使内部审计经理在每轮实验中面临的是不同的董事长和总经理,以保证各轮实验的独立性。每局实验共进行15轮,在董事长和总经理相对权力的每个水平上各进行5轮,实验结束后根据被试所得的收益点数支付货币报酬。

## (二) 各角色的报酬函数

### 1. 董事长的报酬函数

内部审计活动的价值增值依赖于内部审计经理在两种任务中的努力程度。本文基于 Fehr 的研究,假定具有互补关系的治理任务和管理任务努力程度的乘积与企业价值正相关<sup>[19]</sup>。同时,总经理是否为机会主义类型也会影响治理任务努力程度的效果。若总经理为非机会主义类型,公司治理状况较好,内部审计治理任务更多集中于帮助董事长评价改善管理层的控制程序,发现非故意的控制缺陷,当努力程度达到较低水平时,治理任务的价值增值达到最大;若总经理为机会主义类型,内部审计经理需要付出更多的努力用于监督评价总经理的行为,与总经理为非机会主义类型时相比,在管理任务努力程度保持不变时,治理任务相同的努力程度所带来的价值会相对减少,治理任务努力程度达到较高水平时,才能使治理任务的价值增值达到最大。由此,本研究根据总经理类型设定了内部审计的价值函数。由于董事长的收益与公司价值正相关,董事长的收益函数如下:

$$\text{若总经理为非机会主义类型,董事长的收益 } RD(e_1, e_2) = \begin{cases} 10(e_1 + 2)e_2, & 1 \leq e_1 \leq 8 \\ 100e_2, & e_1 > 8 \end{cases}$$

$$\text{若总经理为机会主义类型,董事长的收益 } RD(e_1, e_2) = \begin{cases} 10e_1e_2, & 1 \leq e_1 \leq 10 \\ 100e_2, & e_1 > 10 \end{cases}$$

### 2. 总经理的报酬函数

假设非机会主义类型的总经理保留收益为0,机会主义类型的总经理保留收益为600。若总经理为非机会主义类型,总经理的收益与公司价值正相关,总经理收益  $RM(e_1, e_2) = \begin{cases} 5(e_1 + 2)e_2, & 1 \leq e_1 \leq 8 \\ 50e_2, & e_1 > 8 \end{cases}$ 。若总经理为机会主义类型,总经理的收益依赖于公司价值、保留收益以及

由于内部审计治理任务所带来的利益损失,收益函数为  $RM(e_1, e_2) = \begin{cases} 5e_1e_2 + 600 & 1 \leq e_1 \leq 4 \\ 5e_1e_2 + 600 - 100(e_1 - 4) & 4 < e_1 < 10 \\ 50 & e_1 \geq 10 \end{cases}$

### 3. 内部审计经理的报酬函数

解聘和薪酬都是激励代理人努力工作的重要方式。解聘是在代理人没有达到委托人要求时面临的最为严厉的一种惩罚,若委托人  $i(i = 1, 2; i = 1$  为董事长,  $i = 2$  为总经理) 有解聘权,则当该委托人发现任务  $i$  的努力程度低于其所要求的最低值,即  $e_i < \underline{e}_i$  时,内部审计经理会被解聘,收益  $RA = 0$ 。

内部审计人员的薪酬制度大多为奖金制,若内部审计经理没有被解聘,委托人  $j(j = 1, 2; j = 1$  为董事长,  $j = 2$  为总经理) 有薪酬权,当该委托人发现内部审计经理任务的努力程度时,内部审计经理的收益  $FA = \begin{cases} 250 - C(e_1 + e_2), & e_j < e_j^* \\ 250 + 150 - C(e_1 + e_2), & e_j \geq e_j^* \end{cases}$ , 当该委托人没有发现任务  $j$  的努力程度时,则认为达到了

期望要求。当总经理拥有薪酬权,机会主义类型的总经理在  $e_1 > \underline{e}_1$  时,在概率  $q$  下可能对内部审计经理施加惩罚 100;若总经理只有解聘权,上述条件发生时,内部审计经理可能会被解聘。 $C(e_1 + e_2)$  是内部审计经理两种任务努力程度的总成本,根据 Fehr, 成本见表 1<sup>[19]</sup>。

#### (三) 被试的选择

表 1 内部审计经理的成本函数表

使用学生作为被试对象已是得到广泛认可的经济学实验方法,但由于学生被试与事务人员在经验方面的差异,因而仍有学者对该方法下得出的结论存有质疑。本研究在正式实验之前,就学生与实务人员

$e_1 + e_2$	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
$C(e_1 + e_2)$	5	10	15	20	25	30	35	40	45	50
$e_1 + e_2$	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
$C(e_1 + e_2)$	60	70	80	90	100	110	120	130	140	150

对本研究所关心的问题进行了初步调查。调查数据结果表明本科生的理解能力不具备同质性,而硕士研究生与内部审计人员没有显著差异。为保证被试理解能力的一致性,我们招募国内某重点大学商学院 60 名一年级硕士研究生作为本实验的被试。

#### (四) 变量测量

本研究的因变量是内部审计经理在治理任务和风险管理任务中分配的努力程度,由于每轮实验中董事长和总经理的要求不一样,努力程度在各轮实验中不具可比性,我们用治理任务和风险管理任务的完成程度作为因变量。自变量是角色间冲突和角色内冲突,内部审计经理的解聘权和薪酬权、董事长与总经理的相对权力作为控制变量。变量定义见下页表 2。

表2 变量列表

变量名称	变量定义
治理任务的完成程度	该变量测度内部审计经理治理任务的完成程度,即内部审计经理在治理任务中分配的努力程度与董事长的期望要求之商,即 $e_1/e_1^*$
风险管理任务的完成程度	该变量测度内部审计经理风险管理任务的完成程度,即内部审计经理在风险管理任务中分配的努力程度与总经理的期望要求之商,即 $e_2/e_2^*$
角色间冲突	该变量通过董事长和总经理对治理任务和风险管理任务的要求来测度。若 $e_1^* + e_2^* > 20$ ,则存在角色间冲突,记为1;否则不存在角色间冲突,记为0
角色内冲突	该变量通过董事长和总经理对治理任务要求来测度。若 $e_1 < \bar{e}_1$ ,则存在角色内冲突,记为1;否则不存在角色内冲突,记为0
内部审计经理解聘权	该变量通过实验控制。第1局实验和第3局实验董事长掌握内部审计经理解聘权,记为1;第2局实验和第4局实验总经理掌握内部审计经理解聘权,记为0
内部审计经理薪酬权	该变量通过实验控制。第1局实验和第4局实验董事长掌握内部审计经理薪酬权,记为1;第2局实验和第3局实验总经理掌握内部审计经理薪酬权,记为0
董事长与总经理相对权力	该变量通过实验控制。在每局实验中,董事长相对权力大时,记为3;董事长和总经理权力相对制衡时,记为2;董事长相对权力小时,记为1

#### 四、实验结果分析

##### (一) 双向报告下的角色冲突

表3显示了各局实验中董事长和总经理对内部审计两种任务要求的平均值,可见,角色间冲突 ( $e_1^* + e_2^* > 20$ ) 和角色内冲突 ( $e_1 < \bar{e}_1$ ) 普遍存在。而且,与非机会主义类型的总经理相比,机会主义类型总经理对风险管理任务的要求更高,对治理任务最高努力程度的限制更强。表4结果进一步发现,当总经理为机会主义类型时,角色间冲突和角色内冲突发生的频率分别为95.6%和80.2%,均高于总经理为非机会主义类型时的频率87.6%和33.7%。比率检验的卡方值都在1%的水平上显著,说明总经理为不同类型时角色间冲突和角色内冲突的发生频率存在显著差异,总经理为机会主义类型时,角色间冲突和角色内冲突发生的可能性更大,支持假设1和假设2。

表3 董事长和总经理要求的描述统计

	董事长的要求		非机会主义类型总经理的要求			机会主义类型总经理的要求		
	$e_1^*$	$\bar{e}_1$	$e_1$	$e_2^*$	$\bar{e}_2$	$e_1$	$e_2^*$	$\bar{e}_2$
第1局实验	10.530	6.910	7.640	14.500	10.050	4.170	15.650	10.040
第2局实验	11.070	5.400	6.000	17.300	12.780	4.860	16.590	12.730
第3局实验	11.270	9.200	6.640	14.860	9.860	5.290	15.160	10.030
第4局实验	10.690	7.490	10.100	13.770	10.930	5.200	15.330	13.070
总体	10.890	7.250	7.890	15.030	11.020	4.890	15.660	11.190

注:第1局实验为董事长有解聘权和薪酬权,第2局实验为总经理有解聘权和薪酬权,第3局实验为董事长有解聘权、总经理有薪酬权,第4局实验为董事长有薪酬权、总经理有解聘权,下同。

##### (二) 角色冲突对内部审计行为的影响

表4 角色冲突的描述统计及比率检验

样本量	角色间冲突			角色内冲突		
	频数	频率	卡方值 (P值)	频数	频率	卡方值 (P值)
总经理为类型1	267	234	0.876	90	0.337	119.296
总经理为类型2	273	261	0.956 (0.001)	219	0.802 (0.000)	
总体	540	495	0.917	309	0.572	

注:表中类型1代表总经理为非机会主义类型,类型2代表总经理为机会主义类型。

下页表5给出了各局实验中两种任务完成程度的描述统计。总体来看,当存在角色间冲突时,治理任务和风险管理任务的完成程度都有所下降,且在各局

实验有大致相同的趋势,只有第4局实验中风险管理任务的完成程度变化不大。表明在大多数情况下角色间冲突增加了内部审计经理的心理压力,从而对内部审计的两种行为都产生负面影响。当存在角色内冲突时,各局实验中内部审计经理治理任务的完成程度普遍下降(除第1局实验以外),说明总经理对内部审计治理任务的干预降低了内部审计经理在治理任务中的资源配置。

表5 内部审计行为的描述统计

	治理任务的完成程度			风险管理任务的完成程度		
	角色间冲突=0	角色间冲突=1	角色内冲突=0	角色内冲突=1	角色间冲突=0	角色间冲突=1
第1局实验	0.903	0.845	0.847	0.851	0.192	0.123
第2局实验	0.348	0.140	0.156	0.152	1.000	0.899
第3局实验	0.733	0.577	0.850	0.566	0.913	0.440
第4局实验	0.630	0.327	0.405	0.273	0.732	0.736
总体	0.655	0.474	0.460	0.511	0.726	0.548

进一步地,以治理任务的完成程度和风险管理任务的完成程度为因变量,以角色间冲突和角色内冲突为自变量,并以解聘权和薪酬权、董事长与总经理的相对权力为控制变量,进行

表6 角色冲突与内部审计行为的回归分析

	因变量:治理任务完成程度			因变量:风险管理任务完成程度		
	系数	P值	VIF	系数	P值	VIF
常数项	-0.051	0.353		1.143	0.000	
角色间冲突	-0.125	0.004	1.023	-0.190	0.000	1.023
角色内冲突	-0.084	0.001	1.237	0.075	0.006	1.237
解聘权	0.493	0.000	1.149	-0.540	0.000	1.149
薪酬权	0.211	0.000	1.068	-0.247	0.000	1.068
相对权力	0.176	0.000	1.017	-0.028	0.060	1.017
Adj-R <sup>2</sup>	0.547			0.527		
F值	131.411(0.000)			121.041(0.000)		

回归分析后的结果见表6。两个回归模型F值的显著性水平都达到了

1%,R<sup>2</sup>分别为0.547和0.527,说明自变量能够很好地解释因变量的变异,模型具有很高的解释力,且VIF<2,说明变量之间不存在多重共线性。在控制解聘权和薪酬权以及相对权力的情况下,角色间冲突在1%的水平上显著地降低了两种任务的完成程度,支持假设3。数据结果也发现在控制解聘权和薪酬权以及相对权力的情况下,角色内冲突在1%的水平上显著降低了治理任务的完成程度,支持假设4。

## 五、结论

随着企业内外部环境的变化及受托责任关系的日益复杂化,内部审计作为组织内部专业的管理控制机制,成为董事会和管理层共同实施控制的手段,他们同时关注治理风险和管理风险。本研究借鉴角色冲突理论的研究思路,揭示了双重领导下董事长和总经理对内部审计的竞争性需求以及他们之间潜在的利益冲突所产生的角色间冲突和角色内冲突,并分析了两种角色冲突对内部审计治理活动和风险管理活动的影响机理。同时,本文构建内部审计的双重委托代理实验,检验双向报告关系下内部审计角色冲突存在的程度及其对内部审计治理行为、风险管理行为的影响。

研究结果发现,在双重委托代理关系下,角色间冲突和角色内冲突是内部审计不可避免的工作环境,特别是当总经理为机会主义类型时,进一步扩大了角色间冲突和角色内冲突发生的可能性。而且,在其他条件不变时,角色间冲突增加了治理任务和风险管理任务的道德风险,显著降低了两种任务的努力程度;角色内冲突破坏了内部审计治理任务的独立性,显著降低了治理任务的努力程度。因此,在双向报告关系下,角色冲突成为影响内部审计质量的重要因素。

本文的研究结论有助于政策制定者及实施者基于角色冲突的影响重新审视内部审计制度设计的有效性,在双重领导下如何降低角色冲突的负面影响是提高内部审计质量的重要途径。本文的研究局限体现在以下几个方面:(1)本文基于静态视角考察了董事会、管理层和内部审计之间的关系,忽视了他们之间的动态博弈过程,未来研究可以在此方面加以改进;(2)为了保证实验的效果,董事长、总经理与内部审计经理只能通过计算机界面进行沟通,与现实存在一定的差距,可能无法反映内部审计工作的全貌;(3)由于篇幅及研究问题所限,本文将董事长和总经理的权力配置作为控制变量,未

来我们将以本研究为基础,基于角色冲突的视角继续探讨董事长和总经理的权力配置在缓解角色冲突负面影响中的作用。

参考文献:

- [1]王光远.现代内部审计十大理念[J].审计研究,2007(2):24-30.
- [2]Gramling A A, Maletta K J, Schneider A et al. The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research[J]. Journal of Accounting Literature,2004,23(1):194-244.
- [3]Bailey A D, Audrey A Jr. Gramling and sridhar ramamoorti. 内部审计思想[M]. 王光远等,译. 北京:中国时代经济出版社,2006.
- [4]Prawitt D F, Smith J L, Wood D A. Internal audit quality and earnings management[J]. The Accounting Review,2009,84(4):1255-1280.
- [5]王光远,翟曲.公司治理中的内部审计——受托责任视角的内部治理机制观[J].审计研究,2006(2):29-37.
- [6]李曼,陆贵龙.基于耦合理论的内部审计绩效评估研究[J].审计与经济研究,2013(1):46-52.
- [7]彭桃英,刘馨.IPO公司内部审计设立模式对财务报告质量的影响[J].南京审计学院学报,2013(1):77-85.
- [8]张伟.内部审计风险的成因及防范[J].南京审计学院学报,2011(4):53-57.
- [9]程新生.内部控制理论与实务[M].北京:清华大学出版社/北京交通大学出版社,2008.
- [10]Hass S. The Americas literature review on internal auditing[J]. Managerial Auditing Journal,2006,21(8):835-844.
- [11]Abbott L J, Parker S, Peters G F. Serving two masters: the association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities[J]. Accounting Horizons,2010,24(1):1-24.
- [12]张俭.内部审计报告对象——董事会还是高管层[J].财会月刊,2009(6):80-82.
- [13]程新生,罗艳梅,游晓颖,刘建梅.基于角色冲突的内部审计研究回顾与分析[J].经济与管理研究,2010(8):122-127.
- [14]Rizzo J R, House R J, Lirtzman S. Role conflict and ambiguity in complex organizations[J]. Administrative Science Quarterly,1970,15(2):150-163.
- [15]Ahmad Z, Dennis T. Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict[J]. Managerial Auditing Journal,2009,24(9):899-925.
- [16]Whetten D A. Coping with incompatible expectations: an integrated view of role conflict[J]. Administrative Science Quarterly,1978,23(2):254-271.
- [17]Marginson D, Bui B. Examining the human cost of multiple role expectations[J]. Behavioral Research in Accounting,2009,21(1):59-81.
- [18]Jensen M C, Meckling W H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure[J]. Journal of Financial Economics,1976,3(4):305-360.
- [19]Fehr E. Fairness and incentives in a multi-task principal-agent model[J]. Scand. J. of Economics,2004,106(3):453-474.
- [20]Aghion P, Tirol J. Formal and real authority in organizations[J]. The Journal of Political Economy,1997,105(1):1-29.

[责任编辑:刘 茜,高 婷]

## Internal Audit Research on Role Conflict between Corporate Governance and Risk Management

LUO Yanmei

(School of Economics and Business Administration, Haerbing 150080, China)

**Abstract:** Modern internal audit plays an important role in corporate governance and enterprise risk management based on the requirements of Board of Directors and Management. However, it is easy to make the internal audit into a role conflict under the dual leadership. By the method of experimental economics, the results indicate that the inter-role conflict and intra-role conflict are widespread; especially when the General Manager is opportunistic. Furthermore, the inter-role conflict reduces the effort of two tasks significantly, and the intra-role conflict undermines the independence of internal audit and reduces the effort of governance task.

**Key Words:** internal audit; intra-role conflict; inter-role conflict; corporate government; risk management; role conflict; governance risk; management risk