

内审部门间冲突缓解与内审职能实现的关系研究

——来自 2010—2013 年深市公司的经验证据

梅 丹

(南开大学 商学院,天津 300071)

[摘 要]选取 2010—2013 年深市公司为样本,以部门设置、工作制度(计划)、工作内容及审计委员会信息权作为内审部门间冲突程度的替代变量,经实证检验发现,总体上部门间冲突的缓解确实有利于内审职能目标的实现;但冲突缓解的不同方面对内审确认和咨询职能实现的作用存在差异。

[关键词]内部审计;管理审计;治理审计;内部控制;财务审计;风险管理;公司治理

[中图分类号]F239.45 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2015)06-0037-10

一、引言

冲突是行为主体之间因某种因素(如主体任何一方都不愿放弃自身权利)而导致的对立心理状态或行为过程。贯穿组织经营管理全过程的冲突可分为人际间冲突、部门内冲突和部门间冲突。其中部门间冲突是指某部门阻碍其他部门的需求满足及目标达成,而引起的认知、情感及行为反应,是组织面临的最重要冲突^[1]。

冲突是内部审计职业固有的元素和组成部分^[2-3]。内审多是受股东、董事会或最高管理层的委托,常被要求“独立”地测试、评价、报告组织各层次管理者及员工的工作并提出改进建议,加之工作方式常表现得神秘,因此内审人员的身份和工作性质决定了内部审计潜在冲突的必然性、普遍性和持久性^[4]。与被审对象间的冲突是内审面临的所有组织冲突中影响最广泛、最不易解决也最需引起重视的冲突。

因公司内部审计信息披露不足,我国内审方面的经验研究多限于问卷调查,大样本数据的经验研究相对较少,或经验研究的问题极少触及部门间冲突。我国上市公司内部审计部门间冲突和内审职能实现的具体表现及程度如何?普遍存在的部门间冲突是否确实妨碍到内审职能的实现?何种组织结构或制度安排能有效缓解内审部门间冲突?部门间冲突缓解的不同方式对内审确认和咨询职能实现的作用是否存在差异?这些问题都缺少实证证据。本文以我国内审信息披露相对完善的深市公司为样本,结合组织冲突和内部审计相关理论,实证检验内审部门间冲突缓解对促进内审职能实现的直接作用。本文研究结果有助于组织通过机构设置时对内审的合理定位,强化内审双方目标一致性,拓展工作内容,加强审计委员会信息权建设等途径,寻求降低内审部门间冲突的方法,以更好地实现内审职能,使内审更好地服务于组织价值增长和促进组织目标实现。

[收稿日期]2015-03-20

[基金项目]教育部人文社会科学研究青年基金项目(14YJC630098);天津市 2012 年度哲学社会科学规划课题(TJGL12-004);中央高校基本科研业务费专项资金项目(NKZXB1244)

[作者简介]梅丹(1976—),女,湖北京山人,南开大学商学院副教授,从事审计和内部控制研究。

二、文献回顾与理论分析

(一) 内部审计职能定位

审计职能是审计本质的客观反映。我国《内部审计基本准则》^①和国际内部审计师协会(以下简称 IIA)都将内审职能界定为“确认(保证)”与“咨询”。其中“确认(保证)”指客观检查相关证据以向组织提供有关风险管理、内部控制和治理程序等方面的独立评价;“咨询”指提供建议及相关的客户服务活动,其业务与范围通过协商确定,旨在增加组织价值,提高组织运作效率并改进组织治理、风险管理和控制过程^②。内部审计主要通过为企业提供鉴证和咨询服务来实现其价值增值^[5-6]。但内审同时提供的这两种服务在目标、性质、对象、要求、结果报告等多方面差异明显。两种职能自身也可能存在潜在冲突,如咨询职能可能对确认职能履行所必需的独立性产生影响。内审人员应当且能够在咨询和提供独立性评价方面取得适当平衡^[7-8]。

(二) 组织冲突理论及适用于内部审计冲突的解释

近年来冲突管理成为组织成功的重要驱动因素。科瑟尔最早使用“冲突理论”这一术语,并认为在一定条件下,冲突具有保证社会连续性、减少对立两极产生、防止社会系统僵化、增强组织适应性和促进社会整合等正功能。据此,内部审计冲突也可能有利有弊,应在区别对待的基础上合理缓解而非根本消除。代表性的组织部门间冲突理论也可用于解释内审冲突和应对上,如表 1 所示。

表 1 组织冲突理论及适用内部审计部门间冲突的解释

理论解释层面	理论主要内容	适于内部审计冲突的解释
1. 实际冲突 Realistic Conflict 理论		
认知	①部门间基于现实经济资源及政治权利的争夺激发冲突 ②引进共同高级目标可诱发部门间的合作	①工作性质(定位):被审部门感觉从内审中获益还是因内审受威胁 ②双方构建共同目标或目标的一致性,有利于缓解冲突
2. 社会认同 Social Identity 理论		
情感	③个体通过归类、识别和比较,产生对群体的认同,群体行为变成可能 ④组织成员对所属部门的认同倾向较强,对整体组织的认同较弱	③④被审部门对内审部门和人员的认同:是“自己人”还是“外人”;内审部门在组织结构中的设置
3. 冲突要素 Factor 理论		
要素	⑤沟通要素:信息传播偏差与失真 ⑥结构要素:资源稀缺、权力配置失当 ⑦个人要素:人员的认知模式、价值系统和个体特征差异	⑤双方的沟通 ⑥内审定位:如何为两类服务对象提供两种不同职能的服务 ⑦人员职业素养
4. 接触 Contact 理论		
行为	⑧冲突一方以干扰、保留资讯等应付对方。不同群体成员的接触可降低冲突。	⑧双方增进接触与沟通,有利于缓解内审冲突

(三) 内部审计部门间冲突的表现及成因分析

内审部门间冲突主要表现为:被审对象对内审工作持怀疑态度和抵触情绪,不愿配合甚至阻碍内审工作,使内审在参与界定业务环节和细节责任、做出优劣评价、得出恰当结论时困难重重,继而造成管理层对内审工作的怀疑和抵触情绪增长,影响下轮审计结果的可靠性和有效性。如此持续冲突循环下去。

①参见《中国内部审计准则第 1101 号——内部审计基本准则》第二条。

②IIA. International standards for the professional practice of internal auditing (standards), 2009.

通常,部门间冲突会使组织各部门基于自身局部利益进行决策行动,可能造成信息沟通不畅,工作效率低下、员工满意度下降、离职率提高等对组织发展极为不利的后果。而内审部门间冲突将直接妨碍内审职能实现,危及组织目标实现和内审职业自身发展。内审职业界已充分认识到缓解部门间冲突的重要性,本文分析内审部门间冲突的成因及其缓解如下。

1. 组织中定位。表1中①③④⑥项均涉及内审部门设置。内审职能的实现有赖于内审部门与被审对象间关系质量,而关系质量的提高需要内部审计准确定位其组织角色,进而正确处理与被审对象的关系。早期研究从组织结构和对象角度分析了内审冲突的成因,即随着内部审计由管理审计发展为治理审计,逐渐从“管理层的耳目”变为“审计委员会的耳目”,“甚至经常被置于领导地位”,审计重点从“为管理而审计”发展到“对管理进行审计”^[9]。当内部审计在公司治理层面同时服务于管理层和董事会(包含审计委员会)时,这种组织架构的设置可能产生双重领导问题。双重领导中的董事会(包含审计委员会)和管理层对内部审计存在竞争需求,对内部审计的期望也不同。内审侧重为董事会提供确认服务:帮助董事会或审计委员会建立“信息系统”,客观分析风险、控制及财务报告系统,提供财务可靠性、资产安全性、内控适当性及法规遵循性方面的意见。内审侧重为管理层提供咨询服务:提出改进经营管理、内部控制和激励约束机制的建议,参与风险管理,提供决策支持。管理层既是治理任务中内部审计检查和监督的对象,又是管理任务的委托人;管理层相对更关注经营目标实现,而不希望对财务报告、内部控制执行更多的鉴证和复核。当内审同时肩负治理和管理责任,其在既帮助董事会监督评价管理层行为与业绩,又帮助管理层评价控制、风险管理程序有效性的过程中,常使自身陷入冲突,面临许多阻力,这种冲突限制了内审职能的充分实现。

2. 目标一致性。如表1中②所示,内审冲突可能源于管理层对内审活动及其目标缺乏了解或者不相信内审能够实现目标。管理层通常认同组织提高效率、增强效益等目标,但往往认为该目标落实到自身部门的相关要求太高。可能受内审机构的组织定位和工作方式影响,管理层眼中内审就是“找茬挑刺”,其工作不能公正反映被审部门工作总体效果。内审工作目标与被审部门目标不一致,且被审部门无论如何努力都达不到内审的目标和要求。

3. 沟通。表1中⑤⑧涉及沟通。任何情形下良好的沟通都有助于冲突缓解。内审部门间冲突更多的是源于被审部门对内审报告关系、工作要求、工作目标等的不理解甚至误解,当然也与内审人员的工作方式和沟通能力有关。内部审计人员如果知道如何处理和化解冲突,就能增加工作绩效、组织贡献度和个人效率。在避免不必要冲突方面,内审部门要与被审计部门建立信任的合作关系、做审计理念的销售者、清楚自身立场、学会选择恰当表达方式等^[2]。我国内部审计具体准则中有很多强调内审人员与组织内外人员建立良好关系以及相互协调沟通的内容;内审人员职业道德规范将沟通能力作为内审人员职业胜任能力的一种表现和要求。沟通能力的具备、增强及运用,使被审对象理解、支持、配合内审工作,共同探讨审计方法和发现,有助于内审双方关系的持续改善,促成业务持续开展的意愿和忠诚。我国极少披露内审人员的从业经验、专业资格证书和接受培训时间等个体特征信息,相关研究很难直接度量其职业胜任(包含沟通)能力。但内审部门与被审部门间的紧张局势,仅通过传统的“人际关系”办法无法完全消除^[10]。化解内审部门间冲突还应扩展到组织层面,通过组织层面的制度建设,营造良好的内部环境,来增进部门间沟通。其中强化审计委员会信息权是增进内审双方沟通的重要举措。

三、研究假设

本文总体假设为:内部审计部门间冲突的缓解有利于内审职能的实现。具体从以下三个层面展开研究。

(一) 内部审计部门设置(报告关系)

我国上市公司内审机构的设置有隶属于董事会(含审计委员会)、监事会^①或总经理(管理层)领导等不同模式。基于组织冲突的社会认同理论,机构设置决定内审的组织地位,关系到内审更多的是为“董事会”服务还是为“管理层”服务,关系到被审部门是否及在多大程度上认同内审机构;可能产生程度不同、形式各异的冲突,影响内审履职程度及独立客观权威性。

当内审隶属总经理(最高管理层)时,共同归属感使被审部门可能对内审有相对更多的认同和更好地沟通,潜在的对立和冲突有所缓解。而当内审设置在董事会(含审计委员会)下,其向董事会(含审计委员会)报告虽可能引发被审部门的不合作与抵触,但便于内审深入经营管理各层面,确保董事会对生产经营风险的了解与控制,独立客观权威性较高。监督者的组织地位通常必须高于被监督者。即便咨询服务并不要求明确的上下级关系,但要使咨询建议被接纳,显然保证咨询服务提供者与高层领导直接的会晤与交流也非常重要。综合来看,当内审部门有权向组织地位高于被审对象的部门报告审计结果时,能可靠保证审计结果付诸实施。内审部门向董事会下设的审计委员会报告比向高管层报告更能防止财务报表错弊^[11]。董事会越重视内部审计工作,越有利于内审职能的发挥^[12]。内审在组织中的报告关系和接受的组织支持程度影响内审职能实现。若内审部门和审计委员会关系密切,其确认职能得到强化。而当内审部门与最高管理层关系密切、能得到高管层的大力支持与协同时,内审会更积极地协助高管层有效管理和控制组织各项活动,改善风险管理,提高经济效益,内审的建设性作用显现,内审活动的咨询性更强;同时,随着高管层支持的增强,内审面临的冲突减少,其咨询职能得以更好实现。基于此,本文提出如下假设。

假设 1a:相较于设置在总经理(最高管理层)下,内审机构设置在董事会(审计委员会)下,更有利于内审确认职能的实现;

假设 1b:相较于设置在董事会(审计委员会)下,内审机构设置在总经理(最高管理层)下,更有利于内审咨询职能的实现。

(二) 内审双方目标一致性

我国内部审计的目标已经包含“促进组织完善治理、增加价值和实现目标”。从根本上说,内部审计通过评价风险管理、内部控制和公司治理,向管理层提出咨询建议和改进措施,实现自身目标的同时,显然也有利于管理层和组织整体目标实现。内审双方目标并不存在本质冲突和对立。认识上的差异可能源于实务中内审“神秘”的工作方式以及缺乏有效沟通。内审部门应通过各种渠道和方式,使管理层充分了解内审活动内容与目标,消除对内审的误解和抵触。方式之一就是内审订立明确的工作制度或工作计划,并及时告知被审部门。内部审计基本准则要求内审机构负责人应结合本组织实际情况,制定审计工作手册,以指导内审人员的工作。基于此,本文提出如下假设。

假设 2:上市公司有明确的内审工作制度或工作计划,预期能缓解内审部门间冲突,有利于审计职能的实现。

内部审计还可通过其富有价值的工作向被审部门传递自身的目标取向。当前 IIA 对内部审计的定义更为强调其增值功能,这意味着内审关注的重点不仅仅是查错纠弊,而是行使职责帮助企业完善内部控制、提高风险管理水平,这与被审对象的职责密切关联。我国上市公司的内审职责仍以财务审计和专项审计为主,而对内控评估和咨询服务涉及较少。针对我国近百家国有大中型企业、政府机关、事业单位及金融机构的调查发现,其内审活动重点在经营活动流程;有部分央企和上市公司的内审活动已延伸至管理层面,围绕管理职能(计划、组织、领导和控制)拓展到风险管理、内部控制和治

^①因样本过少,本研究中不考虑内部审计的此种设置模式(将此类公司从样本中删除)。以 2013 年为例,411 家深市 A 股上市公司中,仅 4 家公司采用该模式。

理程序审计等^[13]。内审的工作范围既决定了它能以何种方式及在何种程度上为组织价值增值做贡献,也决定了被审部门对内审所能提供保证的期待。这种期待水平越高,意味着要求内审开展的工作越多、范围越广。因大部分咨询活动不涉及评价或仅包含少量并不具有保证作用的评价,对被审部门的约束不强。当工作内容包含咨询活动,预期内审能更好地为管理层服务。更多咨询活动的开展既能缓解被审部门对内审的抵触和冲突,又能更好地体现内审增值作用,促进双方目标在认知和实质上更多的趋同,以及内审职能的实现。基于此,本文提出如下假设。

假设3:上市公司内审工作内容越全面,越有利于内部审计咨询职能的实现。

(三) 审计委员会信息权与内审双方沟通

审计委员会制度作为公司治理结构中的一项重要制度安排,可有效缓解代理冲突,实现所有者对经营者的监督,保证信息质量,提高组织经营效率和效果。审计委员会的职责之一是监督公司的内审制度及其实施^①。履职过程中,审计委员会有权了解和获取相关信息,包括要求管理层、员工及相关部门提供信息、询问相关人员、依照职责范围对发现的问题开展调查等。审计委员会的信息权为内审活动的开展提供反馈机制,也在管理层和内部审计之间建立起一条有效沟通渠道。该信息权越大,审计委员会能在更大程度获取更多信息,这既有利于审计委员会履职,又有利于其在内审部门和管理层间更好地发挥沟通协调作用。基于此,本文提出如下假设。

假设4:审计委员会的信息权越大,越有利于降低内部审计部门间冲突和促进内部审计职能的实现。

四、研究设计

(一) 样本选择和数据来源

本文选取2010—2013年1780家深市A股非金融行业公司为初始样本,在剔除信息披露缺失公司数值、异常值后,最终得到1613个样本。随着2008—2012年《企业内部控制基本规范》和《配套指引》的出台,我国上市公司内审信息披露有较大改善,且深市公司总体好于沪市公司。本文内部审计相关信息根据巨潮资讯网上市公司年度报告(主要是其中的公司治理板块)、内部控制自我评估报告、董事会决议及其他报告,结合公司官网及其他媒体披露,手工收集整理而得。其他数据主要来自国泰安数据库。数据处理和统计分析采用SPSS19.0完成。

(二) 实证模型与变量界定

为检验部门间冲突缓解与内审职能实现之间关系,本文构建实证模型如下:

$$\frac{DACC}{A} / \text{Tobin's } Q \text{ 或 } \sigma(ADJ_ROA) = \beta_0 + \beta_1 Lead + \beta_2 Regu + \beta_3 Cont + \beta_4 Info + \beta_5 Conf + \beta_6 \frac{INV}{A} + \beta_7 Liquid + \beta_8 EPS + \beta_9 Size + \beta_{10} Loss + \beta_{11} Seo + \beta_{12} Sh1 + \beta_{13} HY + \beta_{14} Big4 + \beta_{15} Opin + \beta_{16} Ind + Year + \varepsilon \quad (1)$$

被解释变量包括两个,一是以考虑收入操纵的修正 Jones 模型计算的可操控性应计 DACC,用以衡量内审确认职能的实现程度。内审确认职能主要针对内部控制和会计信息,即通过财务审计和对内部控制有效性的评审,提高财务报告可靠性。内审确认职能实现越好,意味着财务报告质量越高,表现为财务报告中可操控性应计数越低。

$$\frac{TACC_t}{A_{t-1}} = \alpha_1 \frac{1}{A_{t-1}} + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_t - \Delta REC_t}{A_{t-1}} \right) + \alpha_3 \frac{PPE_t}{A_{t-1}} + \varepsilon_1 \quad (2)$$

其中 $TACC_t$ 是总应计利润,为当期净利润减去经营现金流量; A_{t-1} 为第 $t-1$ 期期末总资产; ΔREV_t 为第 t 期相比第 $t-1$ 期的营业收入变动额; ΔREC_t 为第 t 期期末相比第 $t-1$ 期期末应收账款

^①参见中国证监会2002年9月颁布的《董事会专门委员会实施细则》。

的变动额; PPE_t 为第 t 期期末的固定资产原值。

首先,我们利用A股正常交易公司数据,分行业分年度对上述模型回归,估计出各行业年度模型的系数 α_1 、 α_2 、 α_3 。其次,使用样本公司数据和上步所估计的相应行业年度模型的系数,计算非操控性应计NDACC如下:

$$\frac{NDACC_t}{A_{t-1}} = \alpha_1 \frac{1}{A_{t-1}} + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_t - \Delta REC_t}{A_{t-1}} \right) + \alpha_3 \frac{PPE_t}{A_{t-1}} \quad (3)$$

$$\text{最后,计算可操控性应计DACC: } \frac{DACC_t}{A_{t-1}} = \frac{TACC_t}{A_{t-1}} - \frac{NDACC_t}{A_{t-1}} \quad (4)$$

二是用Tobin's Q和 $\sigma(ADJ_ROA)$ 衡量内审咨询职能的实现程度。咨询是内审增加企业价值的重要职能,内审咨询职能实现得越好,应有相应更高的Tobin's Q值。Tobin's Q值计算为“(年末流通市值+非流通股份占净资产的金额+长期负债合计+短期负债合计)/年末总资产”,代表外部市场对公司价值的评价。咨询职能实现得好,意味着内审更为关注风险,更多参与风险管理、公司治理和内部控制,提出更多改善意见建议并被接受,公司总体风险降低。由于更高的风险意味着未来现金流入的不确定性增加,盈利的波动性被最广泛地用于衡量风险承担。变量 $\sigma(ADJ_ROA)$ 是公司连续3年ADJ-ROA的标准差。其中ROA是公司息税前利润(EBIT)与当年末资产总额的比率;ADJ-ROA是相应年度经行业均值调整的ROA。 $\sigma(ADJ_ROA)$ 越小,说明风险水平越低,内审咨询职能实现得越好。

本文解释变量如下。内审设置Lead:虚拟变量,当内审机构设置在董事会(审计委员会)下,取值为1;当内审机构设置在总经理(最高管理层)下,取值为0。内审制度(计划)Regu:虚拟变量,当公司有明确公布的内审工作制度或工作计划时,取值为1,否则为0。内审工作内容Cont:我国上市公司内审的工作内容集中在财务合规性审计、经营(绩效)审计、专项审计(如基建、离任、合同、价格等)、内部控制系统评估(对内部控制有效性的监督检查)及咨询。前四项内容偏重于确认评价,咨询活动较确认活动更多地关注改进而非评价。若内审工作注重事前控制和风险防范,对公司经营风险进行管理预测,就发现问题提出建设意见并追踪改进,进行系统开发检查、内部控制培训、参与问题解决工作小组等,则认为内审提供了咨询服务。若公司年度内审工作内容包含了咨询服务,则Cont取值为1,否则取值为0。审计委员会信息权Info:从审计委员会监督保障和财务信息质量控制的职责出发,以下面五方面的平均分构建审计委员会信息权指数,即 $Info = (A1 + A2 + A3 + A4 + A5) / 5$ 。其中审计委员会召集人本地化A1,若审计委员会召集人的日常工作所在地与公司注册所在地为同一行政城市,A1打分为1,若为同一省份取0.5,否则为0;建立审计委员会会议事规则A2,如果建立,A2打分为1,否则为0;监督内部控制制度实施及提出建议A3,若监督则A3打分为1,否则为0;监督内部审计制度及实施A4,若监督则A4打分为1,否则为0;审核财务信息及其披露A5,若审核则A5打分为1,否则为0。审计冲突Conf:衡量内审部门间冲突的程度,其中Conf1取内审设置Lead、内审制度(计划)Regu和审计委员会信息权Info三变量的合计数;而Conf2取内审设置Lead、内审制度(计划)Regu、内审工作内容Cont和审计委员会信息权Info之和。Conf值越大,说明内审部门间冲突程度越低;反之,部门间冲突程度越高。

本文控制变量如下。(1)Inv:存货/总资产。(2)Liquid:流动比率。(3)EPS:基本每股收益。(4)公司规模Size:期末总资产的自然对数。(5)亏损Loss:虚拟变量。如果公司当年亏损,取值为1,否则为0。(6)再融资Seo:虚拟变量,若公司当年进行增发、配股等再融资活动,取值为1,否则为0。(7)第一大股东持股比例Sh1。(8)董事长与总经理两职合一HY:虚拟变量,如果两职合一,取值为1,否则为0。(9)会计师事务所Big4:虚拟变量,如果公司当年由四大会计师事务所之一审计,取值为1,否则为0。(10)审计意见Opin:虚拟变量,如果年度审计报告为非标审计意见,变量取值为1,否则为0。(11)管制行业Ind:依据证监会《上市公司行业分类指引》,当行业代码是B、C4、C6、D、F时,认

为公司处于管制行业,变量取值为1,否则为0。(12)3个年度虚拟变量 Year 2010、Year 2011、Year 2012。

五、实证研究结果

(一)描述性统计

样本公司主要变量的描述性统计结果如表2所示。由表2可见,82%的样本公司其内审机构设置在审计委员会下,81%的公司已建立明确的内部审计工作制度或工作计划。但仅有26%的公司内审活动中明确包含咨询活动,大多数深市公司的内审限于传统的确认和遵循性审计。审计委员会信息权指数 *Info* 的最小值为0.2,最大值为1,均值为0.46,说明大多数公司的审计委员会具有一定的信息权,建立了议事规则,监督内部控制和内审制度的实施,并审核公司财务信息及其披露,促进了内审与被审部门间的沟通。部门间冲突综合衡量指标 *Conf1* 的最小值为0.2,最大值为3,均值为2.11;而 *Conf2* 的最小值为0.2,最大值为4,均值为2.37。*Conf1* 和 *Conf2* 的值越大,说明潜在内审冲突程度越低。这两个变量的均值反映深市公司的内审部门间冲突程度尚可接受。*Conf2* 的均值相对较低,主要是因 *Cont* 的均值较低。

表2 主要变量的描述性统计结果(有效样本数 N=1613)

变量名	最小值	最大值	均值	标准差
$\sigma(ADJ_ROA)$	0.000	1.2180	0.0297	0.06493
<i>Tobin's Q</i>	0.6837	13.3474	1.9346	1.3872
<i>DACC/A</i>	-1.6740	1.0128	-0.0100	0.1491
<i>Lead</i>	0	1	0.82	0.385
<i>Regu</i>	0	1	0.81	0.391
<i>Cont</i>	0	1	0.26	0.441
<i>Info</i>	0.2	1	0.46	0.269
<i>Conf1</i>	0.2	3	2.1103	0.6499
<i>Conf2</i>	0.2	4	2.3710	0.7965
<i>Inv/A</i>	0.0000	0.9426	0.2037	0.1927
<i>Liquid</i>	0.0362	36.5742	1.7050	1.76826
<i>EPS</i>	-2.79	4.3300	0.3261	0.5626
<i>Size</i>	15.5773	26.8954	22.1468	1.3063
<i>Loss</i>	0	1	0.10	0.302
<i>Seo</i>	0	1	0.143	0.3505
<i>Sh1</i>	0.0362	0.8941	0.3475	0.1610
<i>HY</i>	0	1	0.16	0.367
<i>Big 4</i>	0	1	0.06	0.236
<i>Opin</i>	0	1	0.03	0.174

(二)模型回归结果

部门间冲突缓解与内审职能实现关系的实证模型回归结果如表3所示。

以可操控性应计 *DACC* 为被解释变量的模型1,调整 R^2 分别为0.033和0.030,F统计量显著。各变量的 *VIF* 值反映模型不存在严重的共线性问题。隶属关系 *Lead* 的回归系数在1%的水平上显著为负,说明当内审机构隶属于董事会时,公司的可操控应计相对更小,内审的确认职能实现得更好,假设1a得以证实。内审工作制度(计划) *Regu* 的回归系数在10%的水平上显著为负,说明公司订立明确的内审工作制度或计划,有利于缓解部门间冲突,公司的可操控应计下降,内审的确认职能实现得更好,假设2也被证实。审计委员会信息权 *Info* 的回归系数在5%的水平上显著为负,说明审计委员会信息权越大,公司的可操控应计越小,内审确认职能实现得越好,假设4被证实。这既是因为信息权保证审计委员会更好地履行自身监督保障和财务质量控制职责;也是因为信息权能促进内审双方之间的沟通,有助于缓解内审部门间冲突和促进内审确认职能实现。部门间冲突 *Conf1* 的回归系数在10%的水平上显著为负,说明总体而言,部门间冲突越缓解(*Conf1* 取值越大),公司的可操控应计越小,内审确认职能实现得越好。

以 *Tobin's Q* 为被解释变量的模型2,调整 R^2 分别为0.169和0.165,F统计量显著。各变量的 *VIF* 值也反映模型不存在严重的共线性问题。隶属关系 *Lead* 的回归系数符号为负但并不显著,假设1b未被证实,即无论内审机构设置在董事会还是最高管理层下,没有发现其对公司价值以及内审咨询职能的实现有显著影响。这可能与大多数公司的内审机构并未开展咨询活动有关。内审工作制度(计划) *Regu* 的回归系数在10%的水平上显著为正,说明当公司订立有明确的内部审计工作制度或计划时,*Tobin's Q* 值更大,假设2被证实。内审工作内容 *Cont* 的回归系数在10%的水平上显著为

表 3 模型实证回归结果

变量	模型 1 以 <i>DACC/A</i> 为被解释变量		模型 2 以 <i>Tobin's Q</i> 为被解释变量		模型 3 以 $\sigma(ADJ_ROA)$ 为被解释变量	
	<i>Lead</i>	-0.085*** (0.001) (1.036)		-0.004 (0.334) (1.071)		0.025 (0.338) (1.070)
<i>Regu</i>	-0.049* (0.055) (1.081)		0.029* (0.093) (1.089)		-0.032 (0.218) (1.093)	
<i>Cont</i>			0.040* (0.089) (1.110)		-0.027* (0.099) (1.105)	
<i>Info</i>	-0.019** (0.038) (1.020)		0.089*** (0.000) (1.015)		-0.065*** (0.009) (1.017)	
<i>Conf1</i>		-0.014* (0.058) (1.006)				
<i>Conf2</i>				0.007* (0.052) (1.006)		-0.035 (0.119) (1.006)
<i>INV/A</i>	0.059** (0.018) (1.035)	0.098*** (0.000) (1.074)	-0.035 (0.106) (1.038)	-0.032 (0.156) (1.042)	-0.027 (0.291) (1.038)	-0.004 (0.862) (1.042)
<i>Liquid</i>	-0.035 (0.156) (1.016)	-0.037 (0.144) (1.016)	0.040* (0.096) (1.021)	0.025 (0.263) (1.015)	-0.003 (0.890) (1.021)	0.012 (0.626) (1.014)
<i>EPS</i>	0.008 (0.745) (1.004)	0.004 (0.880) (1.003)	0.001 (0.954) (1.006)	-0.005 (0.836) (1.003)	0.006 (0.799) (1.006)	0.010 (0.696) (1.003)
<i>Size</i>	0.062** (0.023) (1.234)	0.108*** (0.001) (1.609)	-0.223*** (0.000) (1.306)	-0.113*** (0.000) (1.225)	-0.037* (0.072) (1.231)	-0.184*** (0.000) (1.317)
<i>Loss</i>	-0.081*** (0.001) (1.061)	-0.084*** (0.001) (1.057)	0.035 (0.152) (1.060)	-0.011 (0.634) (1.044)	0.052** (0.038) (1.062)	0.061** (0.016) (1.043)
<i>Seo</i>	0.019 (0.438) (1.013)	0.044* (0.083) (1.014)	0.042* (0.051) (1.012)	0.037* (0.096) (1.014)	0.026 (0.280) (1.013)	0.003 (0.907) (1.014)
<i>Sh1</i>	-0.035 (0.175) (1.084)	-0.026 (0.337) (1.139)	-0.041* (0.065) (1.099)	-0.043* (0.063) (1.095)	-0.019 (0.466) (1.102)	-0.022 (0.399) (1.099)
<i>HY</i>	0.038 (0.142) (1.031)	0.041 (0.104) (1.025)	0.012 (0.569) (1.026)	0.012 (0.603) (1.023)	0.054** (0.027) (1.026)	0.063** (0.012) (1.022)
<i>Big 4</i>	-0.008 (0.750) (1.109)	-0.013 (0.621) (1.190)	0.035*** (0.003) (1.057)	0.067*** (0.004) (1.116)	0.033 (0.201) (1.103)	0.033 (0.208) (1.116)
<i>Opin</i>	0.081*** (0.001) (1.081)	0.009** (0.018) (1.056)	0.132 (0.213) (1.067)	0.018 (0.409) (1.045)	0.070*** (0.007) (1.073)	0.085*** (0.001) (1.056)
<i>Ind</i>	0.011 (0.684) (1.226)	0.021 (0.406) (1.016)	0.021 (0.334) (1.018)	0.022 (0.309) (1.016)	0.023 (0.363) (1.020)	0.017 (0.508) (1.015)
<i>Year</i>	控制	控制	控制	控制	控制	控制
调整 R 方	0.033	0.030	0.169	0.165	0.046	0.047
F 值 (Sig)	4.942(0.000)	4.457(0.000)	10.939(0.000)	13.616(0.000)	6.221(0.000)	6.934(0.000)

注:表中单元格内分别报告的是回归系数、Sig 和 VIF 值; *、**、*** 分别表示在 10%、5% 和 1% 的水平上显著。

正,说明当公司内审工作内容更丰富,即包含咨询活动时,*Tobin's Q* 值更大,假设 3 被证实。审计委员会信息权 *Info* 的回归系数在 1% 的水平上显著为正。表明审计委员会的信息权越大,公司价值越高,假设 4 也被证实。部门间冲突 *Conf2* 的回归系数在 10% 的水平上显著为正,说明总体而言,内审部门间冲突越低(*Conf1* 取值越大),公司的 *Tobin's Q* 值更大,内审咨询职能实现得更好。

以 $\sigma(ADJ_ROA)$ 为被解释变量的模型 3,调整 R^2 分别为 0.046 和 0.047, F 统计量显著。各变量的 VIF 值反映模型不存在严重的共线性问题。虽然隶属关系 *Lead* 的回归系数符号为负,内审工作制度(计划) *Regu* 的回归系数符号为正,但两者均不显著,假设 1b 和假设 2 均未被证实。即没有发现公司内审机构设置情况、内审工作制度(计划)订立与公司的经营风险大小及内审咨询职能的实现程度之间存在显著的相关关系。内审工作内容 *Cont* 的回归系数在 10% 的水平上显著为负,说明当内审工作内容更多样,即包含咨询活动时, $\sigma(ADJ_ROA)$ 值更小,公司总体风险更小,内审的咨询职能实现更好,假设 3 被证实。审计委员会信息权 *Info* 的回归系数在 1% 的水平上显著为负。表明审计委员会的信息权越大,公司总体风险越小,假设 4 也被证实。部门间冲突 *Conf2* 的回归系数虽为负,但并不显著。即总体并未发现内审部门间冲突的缓解(*Conf2* 取值越大)与公司风险降低的相关关系。

(三) 稳健性检验

首先是可操控应计 *DACC* 的计量,本文在估计总应计利润 *TACC* 的等式右边加上资产报酬率 (*ROA*)^[14],重新计算 *DACC*。其次是对 *Tobin's Q* 的计算,考虑到部分上市公司的非流通股在市场公开交易时有相当大折扣,白重恩等把非流通股有股和法人股的价格以流通股价格 80% 的折价来估算 *Tobin's Q*^[15],本文参照此重新计算 *Tobin's Q* 值。最后是内审咨询职能的实现,采用总资产周转率 *Turnover* 来衡量。内审咨询职能的发挥会使公司经营的效率和效果提高,加速总资产周转率。上述稳健性检验中,论文研究结果均没有显著改变。

六、结论

内部审计的工作性质和活动内容使得在内部审计部门与被审对象之间容易产生普遍而持久的潜在冲突,可能妨碍内审确认和咨询职能的实现。本文选取 2010—2013 年深市非金融行业公司为样本,结合组织冲突和内部审计的相关理论,以部门设置、工作制度(计划)、工作内容及审计委员会信息权作为内审部门间冲突程度的替代变量,经过实证检验发现,总体而言,内部审计部门间冲突的缓解确实有利于内审职能目标的实现,但冲突缓解的不同方面对内部审计确认职能和咨询职能实现的作用结果有所差异。具体表现在:当内审机构设置在董事会(审计委员会)下,有利于内审确认职能的实现,但对内审咨询职能实现的作用不显著;当公司订立有明确的内审工作制度(计划)时,有利于内审确认职能的实现,但对内审咨询职能实现的作用不那么显著(对增加公司价值的作用显著,而对降低公司风险的作用不显著);当内审工作内容中明确包含咨询活动时,有利于内审咨询职能的实现,这在一定程度上反映出样本公司内审相关信息披露的可靠性,而审计委员会的信息权对内审确认和咨询职能的实现都有显著作用。

本文结论对于公司如何缓解内部审计部门间冲突有借鉴意义。公司应制定并公布良好的内审工作制度(计划),这有助于内审双方的目标在认知和实质上更多地趋于一致,以缓解冲突。公司内审部门应在传统确认(鉴证)和遵循性审计基础上,更多地开展审计咨询服务,以更好地发挥内审在风险管理、公司治理和内部控制中的作用,实现组织价值增值的目标。应加强审计委员会制度建设,增强审计委员会的信息权,这既有利于审计委员会的履责,也有利于加强内审部门与管理层和被审对象的沟通。

现阶段我国内审信息披露刚刚起步,很多上市公司信息披露不足,导致本研究中数据缺失的上市公司占初始样本较大比重。本文研究结果依赖所披露内审信息的真实性和准确度。在组织行为学研究中,对组织部门间冲突的度量也缺乏广泛接受的公认指标。本文对内审部门间冲突只能用替代指

标来间接衡量,误差不可避免。此外,本文选用了内审职能实现的三个替代变量,也可能存在更直接和更好的选择。这些都可能对本文研究结论产生一定影响,为后续研究提供了方向。

参考文献:

- [1] Rahim M A, Magner N R. Do justice perceptions influence styles of handling conflict with supervisors? What justice perceptions precisely? [J]. *International Journal of Conflict Management*, 2000, 11(1):9-31.
- [2] Allen R D. Managing internal audit conflicts[J]. *Internal Auditor*, 1996, 8(1): 58-61.
- [3] 理查德 L 莱特里夫, 温特 A 华里丝, 威廉 G 罗贝克等. 内部审计原理与技术[M]. 北京: 中国审计出版社, 1999.
- [4] Fogarty T J, Kalbers L P. An empirical evaluation of the interpersonal and organizational correlates of professionalism in internal auditing [J]. *Accounting and Business Research*, 2000, 2(2):125-136.
- [5] Mary C, Gary W, David R C. Internal audit can deliver more value[J]. *Financial Executive*, 2006, 1(1):44-47.
- [6] Gerrit S, Ignace D B. Internal auditors' perception about their role in risk management: a comparison between US and Belgian companies [J]. *Managerial Auditing Journal*, 2006, 21(1): 63-80.
- [7] Rittenberg L E. Discussion of the effects of internal audit outsourcing on perceived external audit independence[J]. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1999, 18(Supplement):27-35.
- [8] Flesher D L, Zanzig J S. Management Accountants Express a Desire for Change in the Functioning of Internal Auditing [J]. *Managerial Auditing Journal*, Bradford: 2000, 1(7):331.
- [9] 王兵, 张丽琴. 内部审计特征与内部控制质量研究[J]. *南京审计学院学报*, 2015(1):76-84.
- [10] Gareth Morgan. Internal Audit Role Conflict: A Pluralist View[J]. *Managerial Finance*. 1979, 2(2):160-170.
- [11] James K L. The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention [J]. *Accounting Horizons*, 2003, 17(4):315-327.
- [12] Prawitt D F, Smith J L, Wood D A. Internal audit quality and earnings management [J]. *The Accounting Review*, 2009, 84(4):1255-1280.
- [13] 时现. 不均衡性我国内部审计发展的显著特征——基于内部审计调查的结果[J]. *中国内部审计*, 2011(1):28-31.
- [14] Kothari S P, Leone A J, Wasley C E. Performance Matched Discretionary Accrual Measures [J]. *Journal of Accounting & Economics*, 2005, 39(1):163-197.
- [15] 白重恩, 刘俏, 陆洲, 等. 中国上市公司治理结构的实证研究[J]. *经济研究*, 2005(2):81-91.

[责任编辑:刘 茜]

Inter – department Conflict and the Realization of Internal Audit Functions: Empirical Analysis Based on the Data of Shenzhen Listed Companies from 2010 – 2013

MEI Dan

(School of Business, Nankai University, Tianjin 300071, China)

Abstract: The nature and content of internal audit activities cause the inevitable, extensive and lasting conflict between internal audit department and the audited departments, which hampers the realization of the internal audit function. The internal audit conflict can be relieved from the aspects such as the optimization of department organization, the goal congruence and the communication improvement, and this is helpful for the realization of internal audit function and objectives. Choosing the listed companies on Shenzhen Stock Exchange from Year 2010 to Year 2013 as samples, and with the department construction, regulation(plan) and content as the substitution variables for internal audit conflict, the empirical test in this paper shows that in overall, the relief of internal audit conflict is indeed helpful for the realization of internal audit function, and different factors have different effects on the realization of internal audit assurance function and consultation function.

Key Words: internal audit; management audit; governance audit; internal control; financial audit; risk management; corporate governance