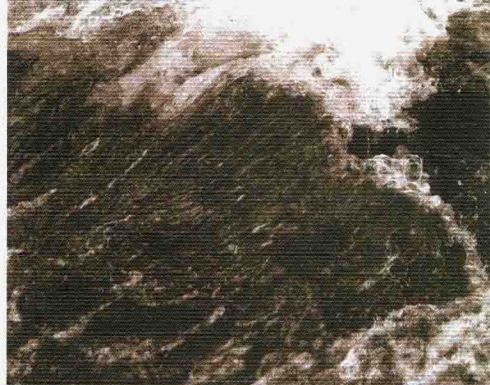




风险控制视角下的 内部审计职能拓展研究

Research on the Expansion of Internal Auditing
Function from the Perspective of Risk Control

郭慧 著

中国社会科学出版社



风险控制视角下的 内部审计职能拓展研究

Research on the Expansion of Internal Auditing
Function from the Perspective of Risk Control



中国社会科学出版社

图书在版编目（CIP）数据

风险控制视角下的内部审计职能拓展研究/郭慧著. —北京：中国社会科学出版社，2016. 5

ISBN 978 - 7 - 5161 - 7661 - 0

I. ①风… II. ①郭… III. ①内部审计—研究 IV. ①F239. 45

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 034714 号

出 版 人	赵剑英
特约编辑	曹慎慎
责任编辑	侯苗苗
责任校对	张 英
责任印制	王 超
出 版	中国社会科学出版社
社 址	北京鼓楼西大街甲 158 号
邮 编	100720
网 址	http: //www. csspw. cn
发 行 部	010 - 84083685
门 市 部	010 - 84029450
经 销	新华书店及其他书店
印 刷	北京金瀑印刷有限责任公司
装 订	廊坊市广阳区广增装订厂
版 次	2016 年 5 月第 1 版
印 次	2016 年 5 月第 1 次印刷
开 本	710 × 1000 1/16
印 张	9. 5
插 页	2
字 数	151 千字
定 价	36. 00 元

凡购买中国社会科学出版社图书，如有质量问题请与本社营销中心联系调换

电话：010 - 84083683

版权所有 侵权必究

本书出版受到以下资助：

教育部人文社会科学研究青年基金资助项目“风险控制
视角下的内部审计职能拓展及其路径研究”
(11YJCZH045)

国家自然科学基金资助项目(71262019)

目 录

第一章 绪论	1
第一节 问题的提出	1
第二节 研究目的和意义	4
一 研究目的	4
二 研究意义	5
第三节 研究方法、框架及其内容安排	5
一 研究方法	5
二 逻辑框架	6
三 结构框架	7
四 研究内容	7
第四节 相关概念的界定	9
一 风险	9
二 风险管理	9
第二章 文献综述	12
第一节 内部审计职能拓展的理论根源	12
一 公司治理理论	12
二 内部控制理论	15
三 受托责任理论	16
四 其他理论对内部审计职能拓展的解释	17
第二节 影响内部审计职能拓展的因素	19
一 公司内部治理机制对内部审计职能拓展的影响	19

二	内部审计自身特征对其职能拓展的影响	22
三	公司外部环境对内部审计职能拓展的影响	24
第三节	内部审计职能拓展的经济后果	28
一	加强内部控制和风险管理	28
二	改善公司治理水平和提升公司绩效	29
第四节	文献评价与启示	31
一	对现有文献的评价	31
二	文献启示：本书研究应注意的要点	33
第三章	内部审计职能拓展的理论分析	35
第一节	内部审计职能拓展的理论基础	35
一	受托责任理论：内部审计职能拓展的理论源泉	36
二	信息理论：内部审计职能拓展的本质	38
三	价值链理论：内部审计职能拓展的目标	40
四	受托责任理论、信息理论和价值链理论的有机结合	42
第二节	内部审计职能拓展的路径分析	44
一	继续保留和发扬内部审计的基本职能——财务审计 职能	45
二	寻求新的业务支撑点——管理审计职能	46
三	适应时代发展需求的拓展方向——风险导向的审计 职能	47
第三节	本章小结	51
第四章	内部审计职能拓展的现实分析	53
第一节	内部审计职能拓展的现实需求	53
一	公司加强内部治理和风险管理的需要	54
二	内部审计谋求自身发展，满足更高管理目标的需要	56
三	外部监管层维护市场秩序、监督上市公司健康发展的 需要	57
第二节	内部审计职能拓展的现状分析	60

一	样本说明和数据来源	60
二	数据调查过程及结果分析	61
第三节	内部审计职能拓展的影响因素分析	65
一	理论分析与研究假设	65
二	研究设计	72
三	实证结果与分析	75
第四节	本章小结	80
第五章	内部审计职能拓展与内部控制的相关性分析	82
第一节	理论分析与研究假设	82
一	内部审计与内部控制的关系	82
二	内部审计职能拓展与内部控制	84
第二节	研究设计	86
一	数据来源与样本选取	86
二	变量的选取	86
三	模型的建立	90
第三节	实证结果与分析	90
一	变量的描述性统计及相关系数分析	90
二	回归结果分析	92
三	稳健性检验	93
第四节	本章小结	94
第六章	内部审计职能拓展影响公司绩效的路径分析	96
第一节	理论分析与研究假设	96
一	内部审计职能拓展对公司绩效的直接影响分析	97
二	内部审计职能拓展对公司绩效的间接影响分析	97
第二节	研究设计	99
一	理论模型	99
二	数据来源与样本选取	100
三	变量的选取	100

第三节	实证结果与分析	111
一	结构方程模型的拟合情况	111
二	内部审计影响公司价值的有效路径	113
第四节	本章小结	113
第七章	结论	115
第一节	主要结论	115
一	关于内部审计职能拓展的理论支撑	115
二	关于内部审计职能拓展的发展现状及其影响因素	116
三	关于内部审计职能拓展与内部控制的相关性	117
四	关于内部审计职能拓展影响公司绩效的有效路径	118
第二节	对策和建议	118
一	监管层积极引导, 加强监管	118
二	优化公司治理, 改善内部审计的执业环境	120
三	加强内部审计队伍建设	122
第三节	研究局限	124
第四节	研究展望	124
参考文献		126

图 目 录

图 1-1	本书逻辑框架	6
图 1-2	本书结构框架	7
图 3-1	内部审计职能拓展路径及其辐射效应	44
图 3-2	内部审计职能拓展路径的理论分析	52
图 6-1	内部审计影响公司价值的路径演示	100
图 6-2	结构方程模型相关参数	111
图 6-3	内部审计影响公司价值的有效路径	113

表 目 录

表 4-1	近年来涉及内部审计的国家级法规文件 一览 (2001 年至今)	58
表 4-2	内部审计专职人员数量	63
表 4-3	内部审计专职人员学历构成	63
表 4-4	内部审计专职人员专业构成	64
表 4-5	内部审计职能拓展情况	65
表 4-6	变量指标	75
表 4-7	变量描述性统计	76
表 4-8	主要变量相关系数分析	77
表 4-9	分组单变量因素比较	78
表 4-10	模型回归结果	79
表 5-1	变量指标	89
表 5-2	变量描述性统计	90
表 5-3	变量相关系数分析	91
表 5-4	模型回归结果	92
表 5-5	模型回归结果	94
表 6-1	变量指标	109
表 6-2	旋转后的因子负荷矩阵	110
表 6-3	模型的路径系数及其理论假设验证情况	112

第一章 绪论

内部审计在组织机构的治理中担当着越来越重要的角色，应成为：（1）国家法律的维护者。及时揭露组织及其管理者存在的违法行为，推动组织依法治理。（2）健全完善内部控制的推动者。及时揭示组织在管理中存在的薄弱环节和重大缺陷，推动内部控制体系不断健全和完善，使组织运行高效有序。（3）绩效提升的促进者。高度重视组织面临的各类风险，及时揭示和预警存在的重大风险；加大对价值增值的监督力度，揭示价值增值的真实性及阻碍价值增值的关键症结，提出实现价值增值的有效建议；以提升战略发展为中心，探索为组织机构增强发展活力的途径，帮助组织实现目标。

——摘自中华人民共和国审计署审计长刘家义在国际内部审计师协会（IIA）2015 年全球委员会会议开幕式上的致词。

第一节 问题的提出

我们所生活的时代充满了财富，但也面临着全球经济巨变所带来的种种风险。提到“风险”，人们可能马上会想到风云变幻的股票市场。21 世纪初的安然、世通财务丑闻案以及美国次级贷引发的全球金融风暴，不仅让公司及其利益相关者遭受了巨大的损失，严重打击了投资者对资本市场的信心，更让外部监管者颜面扫地。经济合作与发展组织（OECD）指出，金融危机暴露出公司治理在内部控制和风险管理上的失效（党印和鲁桐，2012）。

痛定思痛，无论是外部监管者，还是公司内部管理者，他们都开

始意识到在公司内部建立有效的控制机制进行自我约束和制衡的重要性。管理 21 世纪的风险——风险管理年代的序幕由此彻底拉开。

然而,从英国的巴林银行,到美国的安然、世通及中国的中航油,处于风口浪尖之上的上市公司承受着来自四面八方的各种风险。良好的风险管理和内部控制是所有组织获得长期成功的必备因素。风险管理是良好公司治理的一门艺术,对风险的管理不仅仅是监督和控制,更为重要的是通过风险管理为公司及其利益相关者创造更多的财富。企业都希望自己具有“先知先觉”的特殊本领,从而有效规避风险,抓住难得的发展机遇。其实,企业成功的秘诀之一就在于能够预见风险和有效管理风险。因此,如何有效预见风险、灵活应对风险、成功化解风险成为每个上市公司都在努力搜寻的答案。

在实务界,为了提高企业经营管理水平和风险防范能力,促进企业可持续发展,维护社会主义市场经济秩序和社会公众利益,2008 年,财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会五部委联合发布了《企业内部控制基本规范》及其配套指引,该规范于 2011 年首先在境内外同时上市的公司施行,自 2012 年起扩大到在主板上市的公司施行。

2013 年,号称史上最严厉的 IPO(首次公开募股)核查持续发酵。在 2012 年,177 家企业首发成功过会,37 家公司 IPO 申请未通过,6 家企业取消审核,6 家被暂缓表决,另有 64 家企业被“终止审查”。德勤企业风险管理服务合伙人蒋薇指出:“IPO 闯关失败的企业,有相当部分归根结底是由于企业内部控制制度不够完善造成的。”^①

根据 COSO 委员会“企业风险管理整合框架”(Enterprise Risk Management, ERM)的要求,内部控制整体框架被涵盖在企业风险管理整合框架之内,成为企业风险整合框架不可分割的一部分;该框架认为内部控制是企业风险管理的重要组成部分,内部控制从产生之日

^① 刘琼:《德勤:IPO 频折戟凸显企业内控失范》,《第一财经日报》(<http://www.yicai.com/news/2013/03/2588313.html>) 2013 年 3 月 29 日。

起就是作为风险管理的手段存在的，并随着风险管理的需要而不断发展，而且当其发展到较高水平时，就会出现内部控制与风险管理这两个学科的融合。

内部审计在这场变革中被推上了公司治理的舞台，成为一颗耀眼的明星。内部审计能够有效防范风险的理念早已深入人心：内部审计被监管者、学术界和实务界称为“企业的良心”、维护企业道德文化的“最后一道防线”、企业自身的“免疫系统”。内部审计在组织中应扮演战略伙伴和风险管理捍卫者的角色。

国际内部审计协会赋予内部审计在公司治理中极其重要的地位：内部审计是公司治理、风险管理和内部控制领域的专家；它是有效公司治理的四大基石之一，同时又是内部控制的重要组成部分，是监督与评价内部控制的主要手段；内部审计既与其他公司治理机制相互结合，又与内部控制的其他要素相互作用，将有助于企业降低经营风险，实现健康有序发展。内部审计对风险管理的介入，将其在企业中的作用提高到了一个新的水平。

国际内部审计师协会前主席捷奎琳·瓦格娜就曾指出：“环境的变化给内部审计师带来增加价值的机会最多的领域是风险管理和公司治理。”只要设计和执行恰当，内部审计在公司风险控制方面就能发挥重要作用。

然而，现实情况是内部审计的作用还没有得到充分利用。2013年7月11日，因涉嫌严重商业贿赂等经济犯罪，全球知名药企葛兰素史克（中国）投资有限公司部分高管被依法立案侦查。据了解，葛兰素史克一年在中国要进行多达20次的审计，截至事发日，仅葛兰素史克内部的审计当年就已经达到4次之多。“葛兰素史克并不缺乏审计，而是缺乏有效的审计。”^①

在《2015年度PwC关于内审职业状态的研究报告》中发现，仅有11%的首席审计执行官认为，目前的内部审计部门能够为企业提

① 覃硕：《普华永道失职药企贿案示警第三方审计》，<http://news.esnai.com/33/2013/0801/92780.shtml>，2013年8月1日。

增值服务，并为企业发展献计献策。

普华永道的调查报告还显示，在那些能够获得利益相关者认同，为企业做出巨大贡献的内部审计部门中，有 87% 的部门与企业的风险管理项目步调一致，而在那些不太被认同创造价值的内部审计部门中，这一比例仅有 21%。有 60% 的首席审计执行官和略超过 45% 的利益相关者期望，在未来 5 年内，内部审计能够突破传统的鉴证服务角色，拓展成为更积极的、值得信赖的顾问角色。^①

现在，不设置内部审计职能的上市公司已经很少了，但是不重视内部审计职能、把内部审计作为应付监管机构摆设的企业还屡见不鲜。因此，在这个风险无处不在的时代，内部审计究竟应该如何顺应公司的发展需要？究竟什么样的内部审计才是公司决策层和管理层所真正需要的？内部审计如何在风险管理中体现出自身价值？这是本书需要重点关注的问题。

第二节 研究目的和意义

一 研究目的

学术界一直在对内部审计诸多领域进行探讨，但还有很多问题需要更完善的理论解释和实践论证，且有待更加广泛的研究使其越发成熟。因此，结合当前社会经济发展背景，本书的写作目的是期望能够建立一个持续监督内部控制和提升公司价值的内部审计机制。具体包含以下两个内容。

第一，完善内部审计的理论架构，探讨内部审计职能拓展的演进路径。在内部控制生存和工作机制下的双重角色定位下，针对不同公司的特色，对内部审计机制进行合理安排，以保证其发挥最大作用，从而让内部审计机制更好地被实务界所认知、了解和信任，真正成为企

① 曹宇红：《普华永道：内部审计正在转型》，<http://news.esnai.com/33/2015/0424/113147.shtml>，2005 年 4 月 24 日。

业不可或缺的“免疫系统”，实现企业的价值增值。

第二，以内部控制规范的出台和实施为研究背景和契机，从风险控制视角考察内部审计职能的发展变化规律，实证检验内部审计与内部控制、公司治理机制之间的互动关系对减少控制缺陷、提升公司价值的作用机制。

二 研究意义

随着经济全球化的发展，市场竞争愈演愈烈，企业面临着越来越多的挑战。内部审计作为企业持续改进以及实现价值增值的重要手段，正受到理论界和实务界的高度重视。

在我国，特有的制度背景环境和市场经济发展程度的差异，以及内部审计信息的不公开，使学术界较多关注对外部审计的研究，而忽视了内部审计研究。虽然已经有学者开始关注内部审计，并取得了一批较有价值的研究成果，但从内部控制和风险管理视角对内部审计职能如何拓展及其价值增值路径的研究还不多见；而且，内部审计相关理论的不完善也使得内部审计在实施过程中缺乏理论支撑，难以体现其价值所在。

被称为“中国版萨班斯法案”的内部控制规范的出台和实施，为内部审计职能的加强和拓展开辟了更加广阔的天地，也为内部审计研究者提供了新的研究思路和研究领域。

因此，加强对内部审计机制的研究，不仅有助于丰富内部审计理论，完善公司内部治理机制，而且有助于提高公司内部控制和风险管理水平，促进企业的价值增值，增强投资人信心。本书的研究无论从理论方面还是从实践方面都具有十分重大的意义。

第三节 研究方法、框架及其内容安排

一 研究方法

根据研究目的，本书采用规范分析和实证研究相结合，并以实证

研究为主的研究方法。具体来讲：

(1) 在内部审计职能拓展的理论架构研究中，以规范研究为主。

(2) 在内部审计职能拓展的现状及其影响因素的研究中，采用内容分析法、Logistic 回归模型检验方法。

(3) 在内部审计职能拓展程度与内部控制的相关性研究中，构建多重线性回归模型，验证内部审计职能拓展的程度对内部控制水平的影响程度。

(4) 在内部审计职能拓展影响公司价值的路径研究中，通过建立结构方程模型进行实证研究，以有效揭示和探讨内部审计影响公司价值的内在机理及主要路径。

使用的统计分析工具为 SPSS 18.0 和 LISREL 8.7。

二 逻辑框架

根据研究目的和研究方法，本书的逻辑框架如图 1-1 所示。

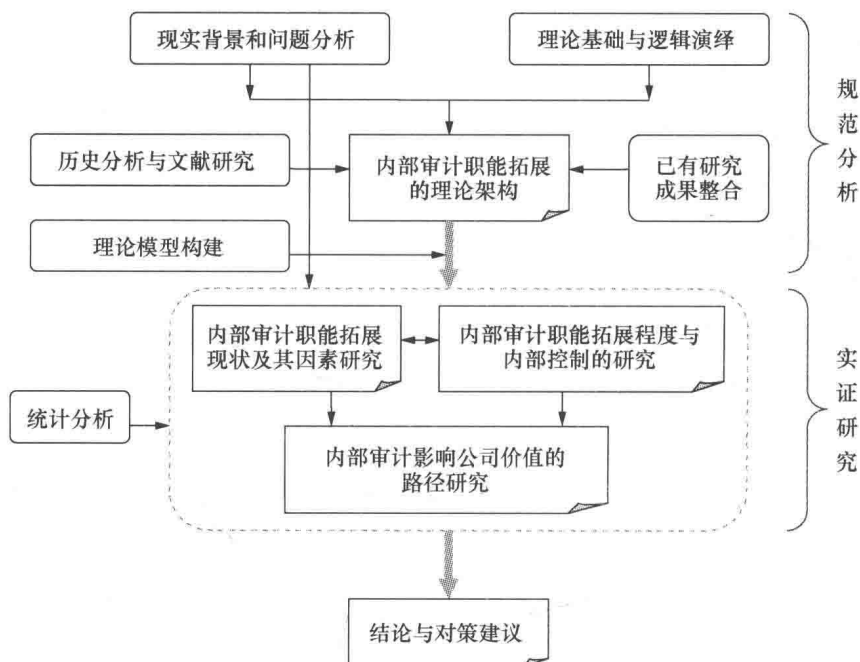


图 1-1 本书逻辑框架

三 结构框架

本书的结构框架如图 1-2 所示。

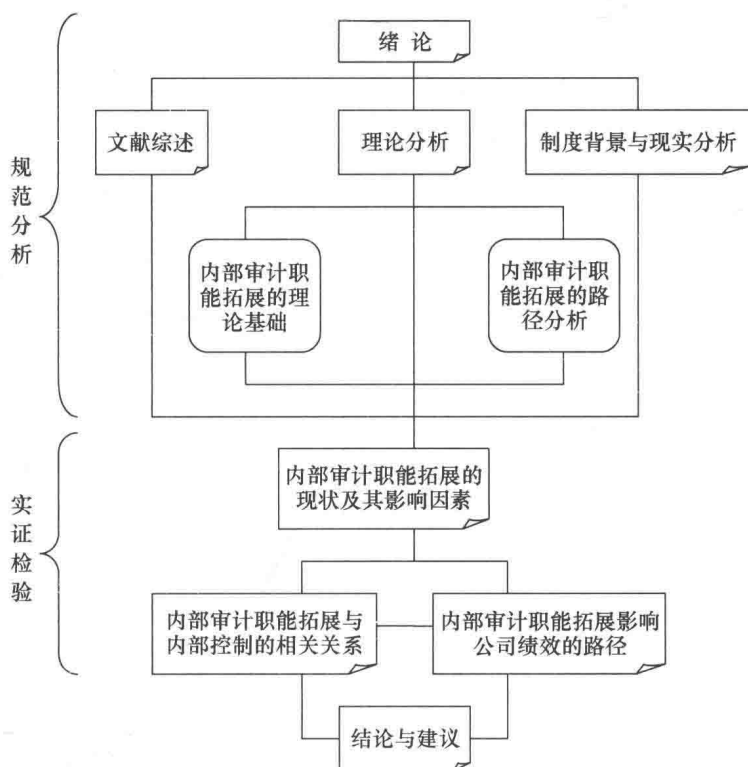


图 1-2 本书结构框架

四 研究内容

根据逻辑框架图和结构框架图的设计，本书分为七章，除第一章绪论之外，其他各章具体内容安排如下。

第二章，文献综述。主要分为四节：第一节对学者们在研究内部审计职能拓展时运用的基础理论进行回顾，主要包括公司治理理论、内部控制理论和受托责任理论；第二节是对内部审计职能拓展影响因素的文献回顾，分别从公司内部治理机制、内部审计自身特征和公司外部环境三个方面介绍它们对内部审计职能拓展带来的影响；第三节