

◎ 经济管理研究丛书 ◎

JIYU JIAOYICHENGBEN DE NEIBUSHENJI ZENGZHI YOUYONGXING YANJIU

基于交易成本的内部审计增值有用性研究



戴耀华 著



上海财经大学出版社

经济管理研究丛书

基于交易成本的内部审计 增值有用性研究

戴耀华 著

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

基于交易成本的内部审计增值有用性研究/戴耀华著. —上海:上海财经大学出版社, 2010. 8

(经济管理研究丛书)

ISBN 978-7-5642-0819-6/F · 0819

I. ①基… II. ①戴… III. ①内部审计-研究 IV. ①F239.45

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 140092 号

JIYU JIAOYICHENGBEN DE NEIBU SHENJI ZENGZHI YOUYONGXING YANJIU
基于交易成本的内部审计增值有用性研究

戴耀华 著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海竟成印务有限公司印刷装订

2010 年 8 月第 1 版 2010 年 8 月第 1 次印刷

710mm×960mm 1/16 10 印张(插页:1) 207 千字

印数:0 001—1 500 定价:25.00 元

序 言

进入 21 世纪以来,企业组织所面临的经营环境发生了重大变化:经济全球化及其竞争日趋激烈;信息技术及其应用迅速发展;跨国间的收购、兼并与战略联盟成为当代企业战略管理的重要内容,并由此导致组织管理不断变革。国际金融危机的爆发,加速了外部风险传递到企业组织内部的进程。为减少风险和降低成本,各企业纷纷进行内部机构改革和资源与业务重组,一些企业的内部审计机构在这一大环境下被迫关闭。另一方面,各大型会计师事务所纷纷对其企业客户进行游说,说服他们对内部审计业务进行“外包”。内部审计职业曾一度处于一种风雨飘摇的状态。美国“安然事件”直接催生了 2002 年《塞班斯法案》(Sarbanes-Oxley Act)和纽约证券交易所关于对上市公司强制设立内部审计机构的规定,中国的内部审计职业与国际内部审计职业界一样也在国内外相关背景鼓噪下得到了大力的发展。内部审计既是企业内部控制制度的主要形式,又是监督内部控制制度的重要机制,被视为“企业良心”和维护企业道德文化的最后一道防线。我国内部审计职业界和国际内部审计职业界一样,在内部控制、风险管理和公司治理审查方面为企业增值取得了重大的成果,探索内部审计服务对企业增值的有用性问题对于加强内部审计职业的健康发展、洞悉影响内部审计服务增值有用性的相关因素具有十分重要的理论价值和实践意义。

然而,尽管 2009 年诺贝尔经济学奖获得者威廉姆森早在 20 世纪 70 年代就曾指出,由于内部审计师能够追踪经营方面的信息而不仅仅是财务会计信息,内部审计为经理们提供的信息比外部审计师向所有者和债权人提供的财务会计信息在成本节省方面更为有用。国内外极少数学者应用交易成本理论对内部审计问题进行过有益的探索。但总体而言,无论从数量还是质量,从规范还是实证,将两者结合研究的经典文献还是极其有限的。

本书将交易成本理论与内部审计实务相融合,既使交易成本理论的应用范围得到拓展,又使内部审计研究找到了一个崭新的理论视角。交易成本存在的行为性假设前提是机会主义行为和有限理性,而内部审计作为企业的一项重要制度安排,重点关注企业内控制度的完整性、风险管理和治理程序的有效性,正是通过确认服务和咨询服务减少被审计单位和相关人员的机会主义行为,减少企业高级管理层决策的

有限理性程度并以此克服企业内部的信息不对称现象,降低企业交易成本和生产成本,进而提高内部审计对企业增值的有用性;交易成本理论的最终目的是如何降低组织的交易成本,内部审计的终极目标是如何为组织增值,两者具有一致的目标。

本书具有以下三个特点:

第一,理论基础的坚实性。本书在进一步归纳和分析相关研究的基础上,对交易成本理论与内部审计目标的趋同性进行系统分析,对交易成本理论运用于内部审计研究做出理论上解读,借助权变理论研究范式,铺就一个分析内部审计服务对企业增值有用性的坚实理论基础。

第二,研究方法的先进性。本书借鉴量表修正和纯化程序,设计并完善了相关量表;利用结构方程技术对问卷搜集的数据进行统计分析;运用结构方程模型检验了相关假设。本书所运用研究方法克服了内部审计领域公开研究数据缺乏、定性分析盛行等现实困难和状况,为未来开展内部审计实证研究提供了先进的方法论支持。

第三,解决问题的实用性。管理学研究的问题必须是管理实践中的现实问题。内部审计对企业增值有用性问题也不例外,它是一个集现实性、基础性和实用性为一体的重要课题。本书的一些重要研究发现和结论,对企业根据其所处不同交易成本维度环境,配置内部审计资源,确定确认服务和咨询服务范围,进而增加企业价值提供了重要的理论依据和实用的操作指南。

戴耀华同志敏而好学,博览群书,刻苦钻研会计、审计等经济管理问题近20年,先后在政府部门、大型企业集团从事管理工作,具有扎实的理论功底和丰富的实践经验。希望戴耀华同志继续努力,百尺竿头,更进一步,并在今后的理论研究及实务工作中取得更大的成绩。作为他的老师,对其所取得的成果,颇感欣慰,乐于命笔,撰授此序。

袁宗辉
2010.4.16.

摘 要

内部审计被誉为“整个公司的窗口”和“管理层的耳目”。它经历了从传统的财务审计到现代管理审计的发展,跨越了消极防弊、积极兴利两个阶段,目前正经历着价值增值的阶段。在国内外经济环境发生巨大变化的今天,内部审计在企业经营管理中处于极其重要的地位,它既是企业内部控制机制的重要组成部分,又是监督与评价内部控制的主要手段。内部审计被称为“企业良心”,是维护企业道德文化的最后一道防线。与此同时,国际内部审计师协会(IIA)理事会第一次将“增加价值”作为内部审计的首要目标提出。增值问题将会取代独立性来支配内部审计工作,一个内部审计促进组织全面增值的时代已经来临。研究内部审计服务增值性问题具有重要的理论价值和现实意义。

本书所作的研究在以下三个方面有所创新:

第一,在对交易成本理论与内部审计目标相融合的理论分析基础上,以审计权变理论的环境——结构——绩效关系为基本范式,构建了一个由资产专用性、不确定性和交易频率为外生变量,以确认服务和咨询服务范围为中介变量,以增值有用性为最终解释变量的结构关系模型,提出了8个研究假设。并运用结构方程技术对通过向内部审计师问卷调查搜集的数据进行了统计分析,实证结果显示6个研究假设通过了检验,模型具有理想的整体拟合优度。在管理层样本和全样本(内部审计师样本+管理层样本)的跨样本环境下进一步检验发现,模型的整体拟合标准均处于可接受的范围和理想状态,说明模型具有较好的普适性。模型对 Gary Spraakman(1997)资产专用性、不确定性、交易频率与内部审计服务节省成本有用性关系模式进行了拓展,验证了 Thomas G. C. (2003)和 Read W. J. (1993)认为内部审计对企业增值有用性主要是通过确认服务和咨询服务方式实现的判断,纠正了 Gary Spraakman(1997)关于资产专用性、交易频率与内部审计服务对组织节省成本有用性之间存在直接正向关系的认识。这对企业根据其所处不同交易成本维度环境,配置内部审计资源,确定确认服务和咨询服务范围,进而增加企业价值提供了重要的理论依据。

第二,为验证本书提出的结构关系模型,同时考虑到内部审计活动的私密性和公开研究数据缺乏的现实,本书在国内外以往相关研究的基础上,借鉴 Chen I. J. and

Paulraj A. (2004)量表修正和纯化程序,设计并完善了资产专用性量表、不确定性量表、交易频率量表、确认服务量表、咨询服务量表和内部审计服务增值有用性量表。其具体为:(1)在 Long and Malitz(1985)、Balakrishnan and Fox(1993)、Dijana Mornik(2001)等人直接利用财务指标测度资产专用性方式的基础上,设计了资产专用性量表;(2)不确定性量表由环境不确定性分量表和行为不确定性分量表组成,前者直接借鉴了 Cameron Morrill and Janet Morrill(2003)开发并被证明具有较高信度和效度的量表,后者在 Williamson(1975)对行为不确定性定义的基础上结合内部审计实务进行开发的;(3)交易频率量表是在 Williamson(1979)将交易频率仅假定为买者在市场中的活动的思路基础上结合内部审计实务开发的;(4)确认服务量表、咨询服务量表是在 Anderson U. (2003)确认与咨询服务连续统一体内容的基础上,借助实地访谈所积累的经验材料设计开发的;(5)内部审计服务增值有用性量表是基于 IIA (1999)对内部审计的定义和我国国家审计署已使用 15 年的《内部审计情况统计表》相关内容进行设计和编制的。数据分析表明,经过修正、设计的量表具有较高的信度和效度。这些量表的设计和开发,弥补了内部审计领域测量工具不足的缺陷,为未来开展内部审计实证研究提供了强有力的工具支持。

第三,利用结构方程技术对问卷收集的数据(全样本)进行统计分析。分析发现:(1)资产专用性对确认服务范围和咨询服务范围具有直接正向效应;(2)不确定性对确认服务范围和咨询服务范围具有直接正向效应;(3)确认服务范围和咨询服务范围对内部审计服务增值有用性具有直接正向效应,且后者对增值有用性的直接正向效应更大(直接影响系数和 T 值分别为 0.14、0.45 和 1.74、5.20);(4)交易频率对确认服务和咨询服务范围的直接正向效应并不显著。这些结论弥补了内部审计领域相关实证研究文献的缺乏。为企业根据自身资产专业化程度、经营范围大小及复杂程度、业绩考核难易程度等量身分配内部审计资源进行确认和咨询服务提供了重要的理论依据。对咨询服务较确认服务对增值有用性正向影响效应更大的发现,对于纠正当前我国内部审计实务界重确认服务轻咨询服务、重财务审计轻经营审计的倾向具有十分重要的指导意义。此外,还发现:(1)资产专用性对确认服务范围和咨询服务范围的直接影响系数(0.48、0.41)最大,T 值(4.62、3.63)最显著;(2)不确定性对确认服务范围和咨询服务范围的直接影响系数(0.36、0.27)较大,T 值(4.60、3.05)显著;(3)交易频率对确认服务和咨询服务范围的直接影响系数(0.06、0.14)最小,T 值(0.69、1.52)不显著。这些发现印证了 Williamson O. E. (1985)认为资产专用性在交易成本三个维度中最重要,不确定性和交易频率的重要性次之的判断,丰富了运用交易成本理论研究内部审计实际问题、借助内部审计实证结果验证交易成本理论的文献。

关键词:交易成本理论;资产专用性;确认服务;咨询服务;增值有用性

目 录

序言/1

摘要/1

第1章 绪论/1

- 1.1 选题背景/1
- 1.2 研究意义/5
- 1.3 研究的主要问题、思路与内容/6

第2章 相关研究文献综述/9

- 2.1 内部审计职能研究综述/9
- 2.2 内部审计服务对企业增值有用性研究综述/14
- 2.3 交易成本理论在内部审计研究中的应用述评/23

第3章 模型构建与假设提出/26

- 3.1 内部审计服务增值有用性研究的理论视角/26
- 3.2 模型要素的选择/31
- 3.3 交易成本维度、内部审计服务范围与增值有用性之间的关系/35
- 3.4 结构关系模型与研究假设/40

第4章 研究设计/43

- 4.1 量表设计的基本原则与程序/43
- 4.2 量表指标和题项的选择/44
- 4.3 量表正式调研前的评价与修正/54
- 4.4 正式量表的评价与修正/58
- 4.5 最终修正量表总结/78

第5章 实证研究结果/79

- 5.1 样本分布情况及特征的描述性分析/79
- 5.2 构面之间相关关系分析/80
- 5.3 整体模型分析/86
- 5.4 模型的跨样本检验/91
- 5.5 实证研究结果的理论贡献与管理实践意义/98

第6章 结论与展望/100

- 6.1 研究工作总结/100
- 6.2 主要创新点/100
- 6.3 研究的局限性/102
- 6.4 研究展望/103

参考文献/105

附录1:内部审计深度访谈半结构化提纲/112

附录2:交易成本理论视角下内部审计服务对企业增值有用性影响研究问卷/113

附录3:整体结构模型的 LISREL 程序/118

附录4:内部审计对外部审计的影响:研究综述与启示/119

附录5:内部控制自我评估(CSA):一个内部控制前沿的评价/127

附录6:价值感知、客户满意度与内部审计业绩——一项基于问卷调查的分析/133

附录7:内部审计师对外部审计报告的评价:一个串联推断模型应用/139

后记/149

第 1 章 绪 论

被誉为“整个公司的窗口”(Tapestry Networks, 2004)和“管理层的耳目”(Sawyer, 1973)的内部审计经历了从传统的查漏补缺到现代的为组织实现全面增值服务(Ahlawat S. S. and Lowi D. J., 2004),跨越了消极防弊、积极兴利两个阶段,目前正经历着价值增值的阶段(王光远, 2003)。无论是从受托责任理论角度还是企业契约理论角度,内部审计的终极目标都是促进企业经济效益的提高(冯均科、宫传辉, 2006)。历经五十年的发展和六次内部审计定义的更替后,1999 年国际内部审计师协会(IIA)理事会对内部审计的重新定义:“一种独立、客观的确认和咨询活动。其目标在于为组织增加价值和提高组织的运营效率。它通过系统化和规范化的方法,评价和改进风险管理、内部控制和治理程序的效力。”“增加价值”第一次以目标的首要地位呈现于内部审计定义之中。增值问题将会取代独立性来支配内部审计工作,一个内部审计促进组织全面增值的阶段已经来临(Mary C, Gary W A, David R C et al., 2006)。内部审计对企业价值增值问题已成为内部审计理论和实务界一个亟待探索的重要课题。

1.1 选题背景

1.1.1 内部审计增值有用性产生的国际背景

进入 20 世纪 90 年代以后,随着竞争和资本市场的全球化,以及私有化浪潮的兴起,股东价值迅速引起各公司经理人的注意。此后十几年,股东价值逐渐转变为评价企业绩效的一个全球化目标。在西方企业的生存环境发生了巨大变化的同时,要实现增加股东价值,相应的对内部审计也提出了新的要求。发端于美国次贷危机的全球金融危机为内部审计提供了发挥作用的特殊机遇。与此同时,国际内部审计职业界顺应时代发展的潮流积极推动增值型内部审计理论的完善。主要表现在以下几个

方面:

1. 企业内部组织结构改组

进入 20 世纪 90 年代以后,西方发达国家的企业和企业集团,为了降低管理成本,提高管理效率,对企业组织管理结构实施大幅度的改组,企业内部推行“扁平化”管理模式。传统上,内部审计部门被认为是“费用中心”而非“利润中心”,内部审计“外包”现象非常普遍,内部审计机构的生存受到极大的威胁。为使内部审计在企业中发挥出应有的作用,提升内部审计职能在组织中的地位,内部审计职业界一方面通过提高审计效率,摒弃无谓工作,另一方面通过为企业提供建设性意见和建议等方式为企业增加价值(余玉苗、詹俊,2001)。

2. 企业经营风险加大

20 世纪 90 年代以后,西方企业由于经营环境的巨大变化,各种风险因素也急剧增加,主要表现在:(1)技术变革速度加快,产品生命周期缩短,对于国际市场的争夺变得空前激烈,能否掌握产品制造与营销的先进技术,成为企业有效防范技术风险的关键。(2)国际资本的频繁流动,导致利率、汇率风险不断增加。(3)信息技术的不断应用和电子商务向纵深发展,增加了计算机犯罪的可能性。(4)多元化经营战略的实施,增加了监控和评价资本运营的难度。如何在防范和控制企业经营风险上发挥积极作用,为内部审计职能提出了新的更高的要求。2004 年 10 月,美国反对虚假财务报告委员会的发起组织委员会(COSO)在其《企业风险管理框架》中指出,内部审计可以通过审查内部控制系统和风险管理过程以及为建立和完善内部控制系统和风险分散战略提供建议,从而为组织增值。

3. 公司治理结构转变

西方国家为了促进竞争提高经济活力而实行的放松管制运动和随之而来的企业兼并浪潮对企业的治理结构产生了重大影响,出现了例如机构投资者放弃消极投资开始参与企业的治理、管理层的薪水补偿计划、董事会职能和结构的变化以及员工人力资本的激励等新兴的公司治理模式。作为企业内部的评价机制,如何对企业治理模式提供有效的指引就成了内部审计必须解决的问题之一。这也要求内部审计应评价和帮助企业改进“治理程序”,使各治理结构更好地为实现企业价值增加的目标服务。2002 年 7 月 23 日,IIA 在对美国国会关于《塞班斯法案》的意见陈述书中指出,内部审计、外部审计、董事会以及经理层是有效公司治理的四大基石。美国安然事件的发生以及世通公司内部审计师对违规列入资本支出项目的揭示,使内部审计为组织增值的功能得到了监管部门和公众的肯定,内部审计的增值功能日益受到重视。

4. 全球金融危机的爆发

全球金融危机对内部审计而言是一个至关重要的能够帮助职业定型的特殊机遇。内部审计人员要正确认识公司治理和内部控制是内部审计的执业基础,是更好地适应、帮助组织做好风险管理和公司治理的前提。内部审计要在帮助组织有效和

高效方面提供咨询,为董事会和执行管理层提供确认服务。在全球金融危机背景下,内部审计风险管理职责主要有两个方面:一是有责任做风险控制测试和提交报告,并就风险管理进行沟通;二是致力于改善风险管理。正如 IIA 2008~2009 年度主席帕蒂·米勒所言,内部审计要理解组织的价值和成长目标,明确组织在行业中的地位、需要实现的目标以及落实战略;要寻找和积极探索风险管理的最佳实务;要了解外部监管机构和顾客、供应商、股东等对组织的期望并与其沟通;要接触运营管理层,并了解他们对风险的看法,与他们讨论有关增长、盈利和股东价值观方面的问题;与董事会和执行管理层讨论,了解他们对风险管理的满意度等。但是,内部审计人员必须非常清楚地知道,风险管理不是内部审计的工作,不能因为内部审计可以提出好的风险管理建议就取代管理层直接做风险管理。

5. 国际内部审计职业界的积极推动

1996 年,IIA 研究基金会启动了一个以建立内部审计全球性框架为宗旨的研究项目,形成了一份名为《内部审计的未来:特尔菲研究》的研究报告。该研究报告提出内部审计的发展方向是注重风险防范、提供增值服务、帮助组织实现目标。这份报告为 1999 年 6 月内部审计定义的修改和内部审计准则的修订起了重要的支持作用。1997 年,IIA 成立了一个指南核心工作小组(GTF),负责研究内部审计准则新框架。小组经过一段时间的研究,于 1998 年 11 月提出了内部审计新定义,并于 1999 年向 IIA 理事会提交了内部审计职业准则新框架。新准则和新定义强调当今内部审计的实质就是关注、评估改善和参与风险管理、内部控制和公司治理,进而为组织增加价值。

1.1.2 内部审计增值有用性产生的国内背景

在国内,除国家审计署(2003)在《审计署关于内部审计工作的规定》中全面规范内部审计的职责、功能外,2004 年 8 月,国务院国资委颁布并实施了《中央企业内部审计管理暂行办法》,要求国有控股公司和国有独资公司逐步建立相对独立的内部审计机构,并配备相应的专职工作人员;依据完善公司治理结构和完备内部控制机制的要求,在董事会下设立独立的审计委员会。李金华审计长在 2006 年 1 月 11 日北京举办的中国内部审计协会五届二次理事会上强调:“内部审计要以效益审计和管理审计为主,从效益审计出发,最后落实到管理审计。”中国内部审计协会秘书长易仁萍指出:“未来 5 年是内部审计由财务审计向管理审计和效益审计全面转型的重要时期。”

2005 年 12 月 1 日《人民日报》报道:中国内部审计工作成绩显著,2000 年至 2004 年,全国内部审计机构共完成审计项目 198 万多个,查出损失浪费 420.9 亿元,促进增收节支 652.9 亿元,提出被采纳建议 102.9 万条,发现大案要案线索 9841 件。仅 2004 年,内部审计为单位增收节支 257.9 亿元,比 2000 年至 2004 年 5 年的平均数多 127.32 亿元。内部审计在保证部门、企业、事业单位资产安全、完整,经济健康

有效运行等方面发挥着越来越重要的作用。

武汉钢铁集团公司审计部(2004)认为内部审计不仅可以为企业增值,还可以实现审计人员本身的增值,并将内部审计经验成果提炼为《集团公司的增值型内部审计》一书,荣获全国现代化管理成果一等奖,多次受到国家审计署、国务院国资委、中国内部审计协会、湖北省审计厅等单位的表彰和肯定。

2008年6月28日,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布了《企业内部控制基本规范》。基本规范自2009年7月1日起先在上市公司范围内施行,鼓励非上市的其他大中型企业执行。基本规范对内部审计提出了更高的要求:对内部控制的有效性进行监督检查;内部审计机构对监督检查中发现的内部控制缺陷,应当按照企业内部审计工作程序进行报告;对监督检查中发现的内部控制重大缺陷,有权直接向董事会及其审计委员会、监事会报告。这拓展了内部审计的责权、保证了企业全面风险管理体系的正常运行、建立了风险管理的后续评价和持续改进机制。

近年来,中国第一汽车集团公司内部审计深化三个转变:审计评价向过程和结果并重转变;审计对象从财务活动向业务活动、管理活动和支持保障活动转变;审计方式由单个项目向跨单位、跨部门的整体性、系统性、关联性的“集约式”规模审计转变。推动集团公司内部控制整体框架的建设和完善,发挥内部审计在公司治理有效性方面的增值功能。大庆油田内部审计认真学习行业先进理论和经验,以增强服务职能为宗旨,积极探索管理效益审计、风险管理审计和企业诊断咨询审计等新的管理审计业务领域,使审计工作在更高层次上为企业加强管理、增加价值发挥作用。中广核电阳江台山核电有限公司内部审计通过对公司治理结构、战略目标、文化及审计环境的分析,设计出以风险及文化为导向、和谐增值为目标、差异化流程及数字化标准为工具、由24个成功要素组成的阳江台山核电内部审计体系。该体系有效地保证了阳江台山核电有限公司内部审计的使命、愿景以及和谐增值的目标能够通过审计部门的文化和价值观、战略规划、2V1P营销、流程、标准、业绩考核得以实现。

2010年1月12日,在由中国内部审计协会与Protiviti咨询联合举办的2009年中国内地与香港内部审计能力与需求调查新闻发布会上,王道成会长深刻指出,审计模式变化和最新审计实践对内部审计人员的职业能力提出了新的挑战和更高的要求,期望内部审计人员不仅要具有审计监督的能力,更要具有认识企业使命、发展目标、战略规划和支持企业价值创造的能力;期望内部审计人员抓住国际金融危机带来的机遇,增强自身的资质能力,成为治理、风险和控制的行家里手,积极有效地参与到公司治理之中,充分发挥内部审计增加价值及改善运营的作用。

研究和探索内部审计服务对企业增值的有用性问题已经提上了我国内部审计理论界和实务界的重要议事日程。

1.2 研究意义

1.2.1 理论意义

尽管国内外特别是发达国家对内部审计增值功能的研究比较深入且颇有成效(张巧良等,2006),并达成了基本一致的观点,即内部审计可以通过评价、改进风险管理和内部控制与公司治理过程中的效果,帮助组织实现其目标等手段来达到增值的目的。但由于在对内部审计的研究过程中,缺乏应有的理论基础,内部审计文章很少登上主要会计学术期刊的大雅之堂(Boyle,1993)。我们对中国会计学会会刊《会计研究》1997~2006年的论文进行分析后发现,没有一篇有关内部审计的文章。在对中国审计学会会刊《审计研究》1997~2006年的论文进行统计分析后发现,内部审计文章共72篇,占文章总数的8.45%,这与内部审计在整个审计体系中的地位是极不相称的。主要原因是内部审计学科缺乏比较坚实的理论基础,内部审计活动并不公开透明,且缺少必要的研究数据。Gary Spraakman(1997)开创了运用交易成本理论解释内部审计服务对政府组织节省成本有用性研究的先河。该文将三个交易成本维度视为节约成本有用性的直接影响因素,采用实验法进行研究,但该项研究只是探索性的,研究方法和过程有待进一步完善,因而结论也是初步的。国外最近研究(Gerrit S, Ignace D B, 2006)认为,内部审计在企业风险管理中的作用是内部审计增值功能的新内容。他们在这方面的研究是以COSO的《企业风险管理框架》为依据的,作出了在企业风险管理中,内部审计可通过提供确认和咨询服务来增加组织价值的判断。但缺乏作出这一判断的理论基础。另一方面,公司治理、风险管理和对法律法规、公司发展战略以及公司内部规章制度的遵守具有内在的统一性。因此,国外的相关研究(PWC, 2005)已提出将这三者(公司治理、风险管理、内部控制)进行整合,即GRC的整合。GRC的整合是以扩展的企业价值链和道德文化为背景来展开的,将GRC活动进行有效的整合为内部审计充分发挥增值功能、实现增值目标提供了更大的空间。内部审计为组织增值不仅仅停留在以内部控制的形式节省成本方面,内部审计为组织增值的空间和途径大大得到拓展。本书对Gary Spraakman(1997)提出的关系模式中的被解释变量进行扩展,由节省成本有用性变成增值有用性。另一方面,由于内部审计为组织增值主要是通过内部审计为组织提供确认服务和咨询服务的方式产生的(Thomas G. C., 2003)、(Read W. J., 1993)。换句话说,交易成本维度和增值有用性之间应该缺少必要的中介变量。本书在Gary Spraakman(1997)关系模式的基础上引入确认服务和咨询服务作为中介变量,构建起一个以资产专用性、不确定性和交易频率为解释变量,确认服务和咨询服务作为中介变

量,内部审计服务增值有用性为被解释变量的结构关系模型,并将研究的环境由国外政府组织转向中国的企业组织。

1.2.2 实践意义

20世纪90年代以来,企业组织所面临的经营环境发生了重大变化:经济全球化及其竞争日趋激烈;信息技术及其应用迅速发展;跨国间的收购、兼并与战略联盟成为当代企业战略管理的重要内容,并由此导致组织管理不断变革,这些变化直接导致企业组织所面临的不确定性大大提高,风险不断增大。在这种环境下,企业在采取一系列策略应对环境压力的同时,也将外部风险传递到企业组织内部。一些对全球产生重大影响的事件如“安然事件”、“世通事件”和“安达信造假事件”等反映了环境变化所带来的风险结果。这些环境变化以及由此带来的由外向内传递的种种风险,导致人们对内部审计的期望发生改变(贺颖奇、陈佳俊,2006)。

由于内部审计在企业经营管理中处于极其重要的地位,它既是企业内部控制机制的重要组成部分,又是监督与评价内部控制的主要手段,因此,人们把内部审计视为“企业良心”和维护企业道德文化的最后一道防线(张玉,2005)。我国内部审计职业界和国际内部审计职业界一样,在内部控制、风险管理和公司治理审查方面为企业增值取得了重大的成果,探索内部审计服务对企业增值的有用性问题对于加强内部审计职业的健康发展、洞悉影响内部审计服务增值有用性的相关因素具有十分重要的实践意义。

1.3 研究的主要问题、思路与内容

1.3.1 主要问题与思路

本书拟在国内外有关研究成果的基础上对内部审计增值有用性进行系统研究,寻求交易成本理论对内部审计服务范围,进而对内部审计增值有用性方面作出新的有价值的诠释。中心问题确定为:资产专用性、不确定性和交易频率是否正向影响内部审计确认服务和咨询服务范围,进而正向影响内部审计对企业增值的有用性。

针对这一中心问题,本书的研究思路是:在进一步归纳和分析相关研究的基础上,对交易成本理论与内部审计目标的趋同性进行系统分析,对交易成本理论运用于内部审计研究作出理论上解读,借助权变理论研究范式,铺就一个分析内部审计服务对企业增值有用性的坚实理论基础。利用调查研究所获取的数据,运用结构方程模型检验上述概念和假设,并对得到的研究结论进行讨论。

1.3.2 研究内容

本书的研究内容共分为6章,其中第3至5章为本书的核心内容。

第1章为绪论,主要是提出问题,明确研究的目标——在国内外新的经济环境下,从交易成本理论入手,探讨交易成本维度、内部审计服务范围与内部审计增值有用性之间的关系,拓展了交易成本理论的应用范围,构筑了内部审计研究中的理论基石,并利用我国企业的调研数据加以验证。同时,还确定了研究的思路、框架及方法。

第2章对内部审计职能、内部审计服务增值有用性和交易成本理论在内部审计研究中的应用三个主题近年来在国内外的研究进展情况,分别从规范和实证两个方面进行了综述,并指出了以往研究的不足,为本书的研究与创新工作奠定了基础。

第3章为理论模型和研究假设的提出。首先,对交易成本理论进行简介,在理论分析的基础上作出了交易成本理论行为性假设与内部审计目标内在一致性的初步判断;然后,对理论模型的逻辑结构和组成要素进行了分析;进而对各个组成要素之间的关系进行了探讨;在此基础上提出了本研究的总体框架和研究假设。

第4章为研究设计。主要包括三个方面的内容:(1)量表设计程序和因素测量;(2)样本选择背景和主要研究方法;(3)量表质量评估,具体进行了信度检验和收敛效度和区分效度分析,在验证得到通过后,为利用量表收集的数据进行经验分析提供了可行性。

第5章是对交易成本维度、内部审计服务范围和内部审计增值有用性之间的关系进行了实证研究。(1)利用SPSS软件对总样本进行了复相关分析,以初步探讨它们之间的关系;(2)利用LISREL软件对总样本进行了整体模式分析,以探讨各变量之间的整体关系;(3)为了防止内部审计师“卖瓜说瓜甜”以美化自身的职业成就,本研究对模型进行跨样本检验,分别对管理层样本(总会计师样本替代)和全样本进行检验,以探讨交易成本理论在内部审计服务的供给方样本、需求方样本和全样本三个不同样本在解释内部审计增值有用性中的差异,以增强模型的普适性。

第6章为结论与展望,主要对研究结果和创新点进行总结,并指出本书的研究局限和研究展望。

