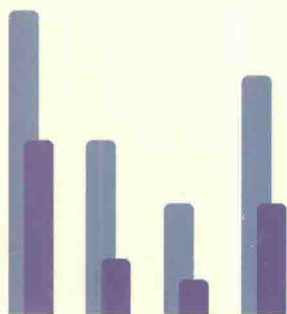


# 内部审计的作用机理 和治理效果

NEIBU SHENJI DE ZUOYONG JILI HE ZHILI XIAOGUO

李嘉明

著



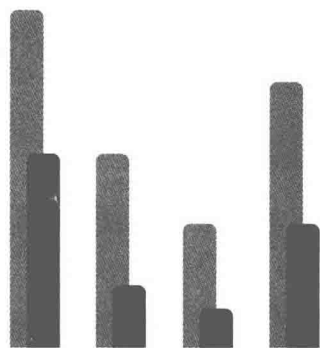
重庆大学出版社

<http://www.cqup.com.cn>

# 内部审计的作用机理 和治理效果

NEIBU SHENJI DE ZUOYONG JILI HE ZHILI XIAOGUO

李嘉明 著



重庆大学出版社

## 内容提要

本书从内部审计的由来与概念入手,全面阐述了内部审计的基本理论及最新发展,简要介绍了国内外内部审计的制度背景,结合公司治理理论对内部审计的作用机理与效果进行了深入的分析,对内部审计机构的设立动因、内部审计的开展方式和内部审计在公司治理中的效果进行了实证研究,并对我国内部审计实行现状提出了政策建议。

本书结构清晰,反映了最新的理论与研究成果,部分章节专业性较强,适合相关研究人员以及内部审计人员阅读。

### 图书在版编目(CIP)数据

内部审计的作用机理和治理效果 / 李嘉明著.

—重庆:重庆大学出版社,2016.6

ISBN 978-7-5624-9934-3

I. ①内… II. ①李… 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 144828 号

## 内部审计的作用机理和治理效果

李嘉明 著

策划编辑:尚东亮

责任编辑:李定群 版式设计:尚东亮

责任校对:邹 忌 责任印制:赵 晟

\*

重庆大学出版社出版发行

出版人:易树平

社址:重庆市沙坪坝区大学城西路 21 号

邮编:401331

电话:(023) 88617190 88617185(中小学)

传真:(023) 88617186 88617166

网址:<http://www.cqup.com.cn>

邮箱:fxk@cqup.com.cn(营销中心)

全国新华书店经销

重庆川外印务有限公司印刷

\*

开本:787mm×1092mm 1/16 印张:12 字数:189 千

2016 年 6 月第 1 版 2016 年 6 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-5624-9934-3 定价:29.80 元

---

本书如有印刷、装订等质量问题,本社负责调换

版权所有,请勿擅自翻印和用本书

制作各类出版物及配套用书,违者必究

# 前言

QIANYAN

现代内部审计之父 Sawyer 说：“为了服务于客户，内部审计人员必须紧跟影响到股东和管理者的所有变革步伐。”21 世纪初，美国等国家爆发安然、世通等一系列重大财务欺诈案，为了提高财务报表信息质量、增强投资者信心，美国于 2002 年颁布了《萨班斯-奥克斯利法案》，该法案要求管理层对财务报告内部控制的评价报告随定期报告一同对外披露，同时要求公司内部控制必须经注册会计师审计。我国为了促进企业建立、实施和评价内部控制，规范会计师事务所执行内部控制审计业务，于 2008 年由财政部等五部委联合发布了《企业内部控制基本规范》，2010 年五部委又联合发布了《企业内部控制配套指引》（含《审计指引》），规定在企业内部控制自我评价和注册会计师进行的内部控制审计中，内部审计是否在内部控制中有效发挥作用是重要的考虑因素。从内部审计的发展上来讲，其逐渐从十几年前虽埋头苦干却不为知的小角色，转眼变为了从业者可以为之自豪的专业人士，可以说是发生了质的飞跃，而内部审计这个领域也由此引起了越来越多人的关注和兴趣。内部审计现在已经逐渐作为公司治理结构中至关重要的一部分参与公司治理，在公司治理中的地位和作用变得越来越重要。虽然许多研究都认为内部审计可以在公司治理中发挥作用，但是对于内部审计如何在公司治理中发挥作用的研究却很少，因而探讨内部审计在公司治理中的作用机理，就显得十分重要而且非常迫切。从

制度上讲,内部审计很显然地已经成为公司治理的必备要素:内部审计要在提供这种确认服务方面起着重要的作用,进而改善公司治理。因而本书利用我国上市公司的实际内部审计数据进行实证检验,这将为公司执行内部审计实务提供政策建议,因而具有一定的现实意义和实用价值。

本书共10章,前4章通过大量收集和深入学习国内外关于内部审计和公司治理方面的文献资料、政策规范,总结了内部审计和公司治理的概念、历史渊源和相关政策等,并对内部审计和公司治理的关系进行了分析,使读者对内部审计和公司治理形成较为完整和深入的认识。第五章采用规范研究的方法,重点分析内部审计在公司治理中的作用机理。第六、七、八、九章采用实证研究的方法,利用我国上市公司的实际内部审计数据,探讨内部审计机构设立的动因及内部审计开展方式的影响因素,并从内部审计师的客观性、内部审计师的专业胜任能力及内部审计部门的规模来对内部审计的质量进行衡量,利用内部审计质量与相关公司治理指标之间的关系,来检验内部审计是否在公司治理中发挥了应有的作用。第十章则从设立内部审计机构、隶属模式、内部审计执业环境、内部审计自身实力以及内部审计管理机制等方面提出建议。

本书系教育部人文社会科学研究项目“公司治理、内部审计的作用机理与治理效果研究(课题编号09XJA790019)”的主要研究成果。本书的写作过程得到了项目组成员石恒贵、陈芳等人的大量帮助,在此对他们表示衷心的感谢,还要感谢重庆大学出版社编辑人员付出的艰辛劳动。

由于水平有限,难免有不妥之处,敬请批评指正。

李嘉明

2016年4月于重庆大学

# 目录

MULU

|                |    |
|----------------|----|
| 第一章 导 论        | 1  |
| 第一节 研究的背景      | 1  |
| 第二节 研究的意义      | 3  |
| 第三节 本书框架       | 5  |
| 第二章 内部审计概述     | 6  |
| 第一节 内部审计的定义    | 6  |
| 一、财务审计阶段       | 6  |
| 二、经营审计阶段       | 7  |
| 三、管理审计阶段       | 7  |
| 四、风险导向审计阶段     | 8  |
| 第二节 内部审计的历史渊源  | 13 |
| 一、古代内部审计       | 14 |
| 二、近代内部审计       | 14 |
| 三、现代内部审计       | 15 |
| 第三节 内部审计的机制与模式 | 16 |
| 一、内部审计机制       | 16 |
| 二、内部审计模式       | 17 |
| 第四节 内部审计的制度背景  | 22 |
| 一、国外内部审计制度的变革  | 22 |

|                           |    |
|---------------------------|----|
| 二、我国内部审计制度的变革 .....       | 25 |
| 第五节 内部审计的应用现状 .....       | 31 |
| 一、内部审计机构的设立模式 .....       | 31 |
| 二、我国内部审计面临的不足 .....       | 34 |
| 第三章 公司治理概述 .....          | 43 |
| 第一节 公司治理的内涵 .....         | 43 |
| 一、公司治理是一种利益制衡 .....       | 43 |
| 二、公司治理是一种制度安排 .....       | 44 |
| 三、公司治理结构是一种组织结构 .....     | 44 |
| 四、公司治理是一种决策机制 .....       | 45 |
| 第二节 公司治理的历史渊源 .....       | 45 |
| 第三节 公司治理机制 .....          | 46 |
| 一、激励机制 .....              | 47 |
| 二、监督机制 .....              | 48 |
| 三、外部约束机制 .....            | 49 |
| 四、决策机制 .....              | 51 |
| 第四节 公司治理模式 .....          | 51 |
| 一、英美股权主导型公司治理模式及其成因 ..... | 51 |
| 二、德日债权主导型公司治理模式及其成因 ..... | 52 |
| 三、东亚家族型公司治理模式及其成因 .....   | 53 |
| 第五节 公司治理的四大基本主体 .....     | 53 |
| 一、董事会 .....               | 54 |
| 二、高级管理层 .....             | 55 |
| 三、外部审计 .....              | 56 |
| 四、内部审计 .....              | 56 |
| 第四章 内部审计与公司治理 .....       | 57 |
| 第一节 国内外相关文献综述 .....       | 57 |

|                                  |     |
|----------------------------------|-----|
| 一、西方学者对内部审计和公司治理之间关系的认识 .....    | 57  |
| 二、我国学者对内部审计和公司治理之间关系的认识 .....    | 59  |
| 第二节 内部审计与公司治理的关系 .....           | 62  |
| 一、公司治理的实质 .....                  | 62  |
| 二、内部审计的本质 .....                  | 63  |
| 三、公司治理与内部审计的关系 .....             | 64  |
| 第五章 内部审计作用机理 .....               | 67  |
| 第一节 内部审计实现公司治理作用的理论构架 .....      | 67  |
| 一、受托责任理论与内部审计 .....              | 67  |
| 二、内部控制与内部审计 .....                | 71  |
| 三、价值链理论与内部审计 .....               | 77  |
| 四、受托责任理论、内部控制理论与价值链理论的有机结合 ..... | 79  |
| 五、内部审计与其他治理结构各方的关系 .....         | 81  |
| 第二节 公司设立内部审计机构的博弈分析 .....        | 87  |
| 一、建立博弈模型 .....                   | 88  |
| 二、模型的求解 .....                    | 90  |
| 第三节 内部审计在公司治理中的治理效果 .....        | 95  |
| 一、通过内、外部审计的协调,有利于提高外部审计的效率 ..... | 95  |
| 二、内部审计有利于发挥信息疏导功能,缓解委托代理问题 ..... | 96  |
| 三、内部审计有利于确保内部控制的有效性 .....        | 96  |
| 四、内部审计有利于强化公司的风险管理 .....         | 97  |
| 五、内部审计有利于稳定公司治理结构,完善公司治理机制 ..... | 97  |
| 六、内部审计有利于增加公司的价值 .....           | 98  |
| 第六章 实证研究综述 .....                 | 99  |
| 第一节 国内外相关文献综述 .....              | 99  |
| 第二节 本书实证研究的基础 .....              | 106 |

|                               |     |
|-------------------------------|-----|
| 第七章 内部审计机构设立动因的实证研究 .....     | 109 |
| 第一节 理论分析与研究假设 .....           | 109 |
| 第二节 研究设计 .....                | 112 |
| 一、数据来源与样本选择 .....             | 112 |
| 二、模型设定与变量说明 .....             | 112 |
| 第三节 实证结果分析 .....              | 113 |
| 一、描述统计 .....                  | 113 |
| 二、相关性检验 .....                 | 115 |
| 三、回归分析 .....                  | 116 |
| 四、研究结论 .....                  | 117 |
| 第八章 内部审计开展方式影响因素的实证研究 .....   | 118 |
| 第一节 理论分析与研究假设 .....           | 118 |
| 一、代理成本假说 .....                | 120 |
| 二、交易成本假说 .....                | 120 |
| 三、风险规避假说 .....                | 121 |
| 四、公司治理假说 .....                | 121 |
| 第二节 研究设计 .....                | 122 |
| 一、内部审计的外包程度 .....             | 122 |
| 二、内部审计资产专用性 .....             | 122 |
| 三、数据来源与样本选择 .....             | 123 |
| 四、模型设定与变量说明 .....             | 123 |
| 第三节 实证结果分析 .....              | 124 |
| 一、描述统计 .....                  | 124 |
| 二、相关性检验 .....                 | 125 |
| 三、多元回归分析 .....                | 126 |
| 四、研究结论 .....                  | 127 |
| 第九章 内部审计在公司治理中发挥效果的实证研究 ..... | 128 |
| 第一节 外部审计利用内部审计工作的实证研究 .....   | 128 |

|                                   |         |
|-----------------------------------|---------|
| 一、理论分析与研究假设 .....                 | 129     |
| 二、研究设计 .....                      | 130     |
| 三、实证结果与分析 .....                   | 131     |
| 四、研究结论 .....                      | 135     |
| 第二节 内部审计与信息透明度的实证研究 .....         | 135     |
| 一、理论分析与研究假设 .....                 | 136     |
| 二、研究设计 .....                      | 137     |
| 三、实证结果与分析 .....                   | 139     |
| 四、研究结论 .....                      | 144     |
| 第三节 内部审计与代理成本的实证研究 .....          | 144     |
| 一、理论分析与研究假设 .....                 | 144     |
| 二、研究设计 .....                      | 145     |
| 三、实证结果与分析 .....                   | 147     |
| 四、研究结论 .....                      | 151     |
| <br>第十章 政策建议 .....                | <br>152 |
| 一、公司应当设立内部审计机构,充分发挥其治理效果 .....    | 152     |
| 二、内部审计在隶属上区分“职能报告关系”和“行政报告关系” ... | 153     |
| 三、改善内部审计的执业环境 .....               | 154     |
| 四、提升内部审计职能的整体实力 .....             | 158     |
| 五、完善内部审计管理机制,增强内部审计质量控制 .....     | 165     |
| <br>附录 课题的相关研究成果 .....            | <br>167 |
| <br>参考文献 .....                    | <br>168 |

# 第一章 导 论

## 第一节 研究的背景

20 世纪 90 年代,公司所面临的经营环境发生了重大的变化:经济全球化以及企业间的竞争日趋激烈,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管理的重要内容,并由此导致组织管理不断变革。这些环境因素导致公司面临的不确定性大大提高,风险不断增大,企业的组织行为也日益受到严重冲击。在当前的国际环境下,中国的公司所面临的生存环境日益复杂,竞争日益激烈。继安然和世通等公司的财务丑闻爆发之后,公司治理成为备受各方关注的焦点。在世通公司舞弊案的揭露过程中,内部审计部门表现突出,得到了公司和监管部门的肯定,内部审计也因此成为公司治理关注的焦点。内部审计与董事会、高级管理层、外部审计共同构成公司治理的四大主体,已然成为国际公司治理界和内部审计界的共识。

美国安然、世通等财务舞弊事件,使得内部审计成为了各方关注的焦点。美国证券交易委员会前主席 Levitt 说,安然事件中最大的利益冲突是内部审计的外包,安达信实际上是在自己审计自己的工作(Aldhizer, 2003)。世界通信案件中,更是由内部审计经理 Cooper “扣动了美国历史上最大破产案的扳机”。安然、世通等事件后,世界范围内掀起了一股公司治理改革的新浪潮,内部审计被

推到改革前沿。美国 Kennesaw 州立大学教授 Hermanson(2002)在《内部审计日渐显耀的新姿态》一文中指出,公司治理的变革“改善了内部审计形象,提升了其在公司治理中的作用”。Ramamoorti(2006)更认为,“在这种迅速变化的经营环境下,内部审计已经成为了管理者、审计委员会、董事会、外部审计人员以及重要利益相关者的十分重要的支持力量,只要设计和执行恰当,内部审计在促进和支持有效公司治理方面就能发挥重要作用”。

2008 年美国次贷危机引发全球经济海啸,也引发了新一轮对公司治理、内部控制和行业监管行为的思考和讨论。在危机面前,企业更加应该加强内部治理,从而以应对外部风险所带来的不利条件。

目前,我国的内部审计工作开展得如火如荼。2001 年 1 月,中国证监会和国家经贸委联合发布了《上市公司治理准则》,规定董事会内部可以设立包括审计委员会在内的专门委员会,并对审计委员会的构成和职责做了原则性规定,这其中就关注到了内部审计。2003 年,审计署发表了新的《关于内部审计工作的规定》,之后,中国内部审计协会也先后发布了《内部审计基本准则》《内部审计人员职业道德规范》,以及 20 个内部审计具体准则和两个实务指南。2005 年 11 月,“第二届全国审计理论与实务论坛”在武汉召开,许多实务界人士介绍了企业先进的内部审计实务经验,给学术界的研究注入了新的活力。张巧良等(2005)检索了《审计研究》《中国审计》等杂志,统计了“1994 年至 2003 年国内关于内部审计理论研究的论文数量”后发现,2002 年以来,有关内部审计方面的理论研究的论文数量大幅增加,高校学者在推动理论进步中扮演着重要角色,新世纪以来,先后有多篇博士论文专门探讨内部审计的基本理论和实证问题;《内部审计思想》也相继被我国学者译为中文并发行;王光远教授(2007)更是立足本土、面向世界,提出了“现代内部审计的十大理念”,即是阐扬世界先进理念,以提高内部审计人员素养、推动内部审计实务进步。因此,有必要进行内部审计在公司治理中的作用分析和实证研究。

## 第二节 研究的意义

20 世纪 90 年代的一系列舞弊案直至“安然事件”的发生,都表明了受托责任履行的失败,“旨在确保受托责任履行的内部审计和内部控制,不可避免地成为改革争论的焦点”。“内部审计人员被视为内部控制专家,但过去在组织中的地位一直不高,而今董事会忙于满足确保有效公司治理的需求,内部审计引起了董事会的关注”,“内部审计也牢固确立了一个强有力的基础:它成为良好公司治理的一个十分重要的组成部分”。正如德勤会计事务所的 Antoine (2004) 指出,内部审计“被推向最重要的企业发展趋势的前沿——企业需要承担更大的受托责任、具有更高的道德水准;需要恢复投资者对市场的信心,需要很好地控制企业目标”。美国《萨班斯法案》的出台、纽约证券交易所要求所有上市公司必须设立内部审计机构等规定也起到了推波助澜的作用。

2002 年 4 月,国际内部审计师协会 (IIA) 在提交给美国国会的《改善公司治理的建议》中指出,健全的治理结构建立在董事会、执行管理层、外部审计和内部审计 4 个“基本主体”的协同之上。同时,相关学者的研究也发现,内部审计在一定条件下可以预防财务报告的违规行为和员工偷窃行为 (Schneider et al, 1990; Hansen, 1997); 内部审计独立性越高,越可以改善控制环境、减少报告错误、提升报告质量;内部审计的参与也有利于公司绩效的改善 (Gordon and Smith, 1992)。可见,内部审计在公司治理中的作用颇受关注,主要原因可归纳为三点:一是持续不断的受托责任的失败;二是法律、法规等管制措施的加强;三是相关实证研究表明内部审计可以在公司治理中发挥重要作用。

虽然许多研究都认为内部审计可以在公司治理中发挥作用,但是对于内部审计如何在公司治理中发挥作用的研究却很少。近年来,我国市场经济中频频披露出类似于内部控制失效,信息披露不可靠,以及经营绩效不理想等事件,尽管这些事件原因不尽相同,但是内部审计没有在公司治理中发挥其应有的作用无疑是主要原因之一。因而探讨内部审计在公司治理中的作用机理就显得十分

重要而且非常迫切。本书将从公司治理及内部审计的相关概念出发,以受托责任理论、内部控制理论及价值链理论为基础,分析内部审计实现公司治理作用的理论构架,并探讨内部审计如何通过与其他治理主体的互动,在公司治理中发挥其作用,同时利用我国深市上市公司内部审计数据进行了实证检验:检验我国上市公司内部审计是否发挥了作用,内部审计职能的实施是否可以提高公司的治理效果。这些研究将具有一定的理论意义和学术价值。

考察学者们对公司治理的定义可以发现:虽然学者们对公司治理的定义很多,但他们都有共同的地方,即公司治理都是通过某种方式来规范公司各个利益相关者之间的关系,以达到各个利益主体之间权力、责任和利益的平衡,实现效率与公平的合理统一,保证资产运营的效率,保护投资者的各项利益。规范公司各个利益相关者之间关系的方式,既包括管理层对公司进行的管理,也包括利益相关者对管理者管理行为的监督和控制等,而内部审计就成为了这些方式中非常重要的组成部分。

近10年来,公司治理发生了根本性的变化。许多大型企业破产的重要原因都是因为内部审计的严重缺失。巨额的财务亏损使得投资者、债权人和其他委托人更加关注组织结构,而探询内部审计如何确保其组织计划和方针得以切实执行和发挥作用就变得更重要了。1997年,中国证监会发布了《上市公司章程指引》,要求上市公司实行内部审计制度,配备专职审计人员;2006年,深交所发布的《上市公司内部控制指引》也要求上市公司设立内部审计机构,并直接对董事会负责。2008年由证监会等五部委联合颁布的《企业内部控制基本规范》将内部审计列为内部控制的重要组成成分,并规定企业应当加强内部审计工作,保证内部审计机构设置、人员配备和工作的独立性。从制度上讲,内部审计很显然地已经成为公司治理的必备要素:内部审计要在提供这种确认服务方面起着重要的作用,进而改善公司治理。因而本书利用我国上市公司的实际内部审计数据进行实证检验,这将为公司执行内部审计实务提供政策建议,因而具有一定的现实意义和实用价值。

### 第三节 本书框架

本书将采用规范研究和实证研究相结合的方法。规范研究将重点分析内部审计在公司治理中的作用机理;而实证研究方面将利用我国上市公司的实际内部审计数据,探讨内部审计机构设立的动因及内部审计开展方式的影响因素,并从内部审计师的客观性、内部审计师的专业胜任能力及内部审计部门的规模来对内部审计的质量进行衡量,利用内部审计质量与相关公司治理指标之间的关系来检验内部审计是否在公司治理中发挥了应有的作用。本书框架如图 1.1 所示。

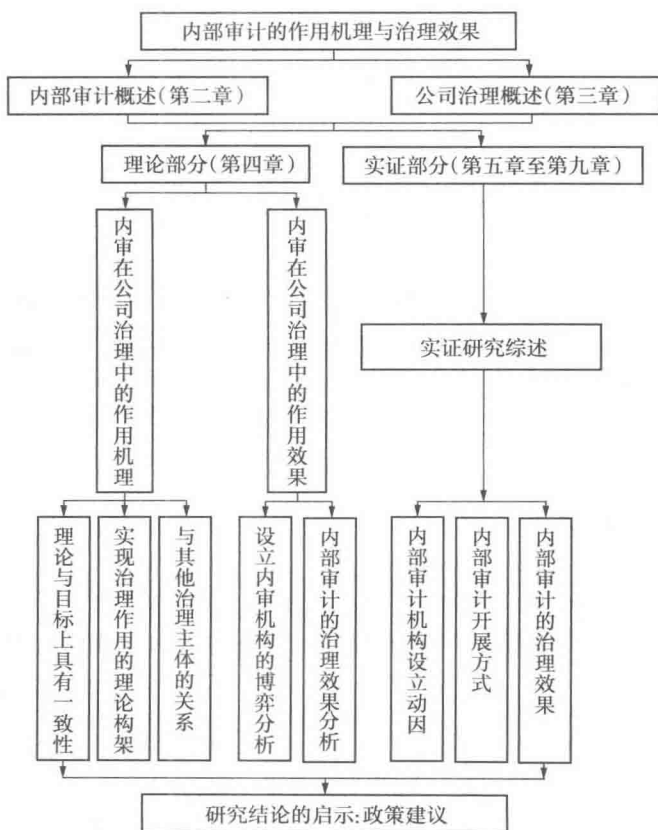


图 1.1 本书的框架图

## 第二章 内部审计概述

### 第一节 内部审计的定义

作为内部审计职业的国际性组织,国际内部审计师协会(IIA)发布的内部审计定义应该是最具有代表性的。它从成立之日起就着手制定内部审计准则,并且根据实务的具体情况不断对准则进行相应的修改,从而为内部审计实务提供高质量的执业标准,促进内部审计职业的发展。IIA 从 1941 年成立至今,期间一共发表过数个内部审计的定义。IIA 对内部审计定义的不断修订也代表了人们对内部审计认识的不断提高。

#### 一、财务审计阶段

1947 年国际内部审计师协会将内部审计定义为:“内部审计是建立在审查财务、会计和其他经营活动基础上的独立评价活动。为管理提供保护性和建设性的服务,处理财务与会计问题,有时也涉及经营管理中的问题。”该定义明确了内部审计的工作内容是审查财务会计和其他经营活动,不仅处理财务会计问题,也处理经营管理中的问题。首次将内部审计定位为“独立评价活动”,初次提出为管理服务方向。但由于当时内部审计人员业务素质和地位较低,致使

内部审计停留在财务审计阶段。

## 二、经营审计阶段

随着经济活动的发展,内部审计职能逐步从财务审计过渡到经营审计,1957年IIA对定义修改为:“内部审计是建立在审查财务、会计和经营活动基础上的独立评价活动。为管理提供服务,是一种衡量、评价其他控制有效性的管理控制。”这一新定义极大地提高了内部审计的地位。该定义虽然仍强调会计与财务审计的主导地位,经营审计也成为内部审计的重要内容,标志着内部审计由会计与财务审计向经营审计的过渡。

## 三、管理审计阶段

### 1. 1971年定义

1971年定义:“内部审计是建立在审查经营活动基础上的独立评价活动,并为管理提供服务,是一种衡量、评价其他控制有效性的管理控制。”定义取消了“建立在财务会计基础上”,保留了“建立在审查经营活动基础上”,这表明内部审计从财务审计向经营审计的方向发展。定义还明确指出,内部审计是一种管理控制。这说明内部审计从财务审计到经营审计再到管理审计的范围拓展得到确认。内部审计评价的范围已扩展到组织内部、应由内部审计评价的所有经营活动,已经与组织的重要事务紧密相连。当时的经营实践证明,在定义修改后审计人员用于财务、会计审计的时间不断减少,而用于经营活动审计的时间越来越多。内部审计正在由经营审计向管理审计方向发展。

### 2. 1978年的定义

1978年定义:“内部审计是建立在以检查、评价组织为基础的独立评价活动,并为组织提供服务。”该定义最重要的变化是将内部审计为管理服务改为组织服务,为组织服务要求审计人员以整个组织为服务对象,而不是以某一管理