

内部经济责任审计对公司治理效率的影响

——以湖南省制造业为例

刘正军(教授), 朱 莎, 杨慰冰

(湖南工业大学财经学院, 湖南株洲 412007)

【摘要】 本文以湖南省制造业公司为例,采用问卷调查法搜集数据,实证分析内部经济责任审计对公司治理效率的影响。运用探索性因子分析结果将内部经济责任审计划分为内部经济责任的界定、内部经济责任审计的执行力、审计人员的整体素质、内部经济责任审计的独立性和内部经济责任审计的后续运用五个方面。实证分析结果显示:内部经济责任的界定、内部经济责任审计的执行力、审计人员的整体素质三个方面对公司定量治理效率产生显著的积极影响,内部经济责任审计的独立性和后续运用对公司定量治理效率的影响不显著;内部经济责任的界定、内部经济责任审计的执行力、审计人员的整体素质和内部经济责任审计的独立性四个方面对公司定性治理效率产生显著的积极影响,内部经济责任审计的后续运用对公司定性治理效率的影响不显著。最后根据实证研究结果,从增强内部经济责任审计整体效果出发,提出提高公司治理效率的政策性建议。

【关键词】 内部经济责任审计; 公司治理效率; 探索性因子分析

一、引言

经济责任审计在政府治理中已取得良好成效,但是在公司治理中的研究还处于初级阶段,理论研究和实践应用都比较薄弱。2011年7月中国内部审计协会发布了《内部审计实务指南第5号——企业内部经济责任审计》,这为各类组织制定相关制度或开展内部经济责任审计工作提供了参考和借鉴。在经济飞速发展和竞争日益加剧的今天,如何最大限度地发挥内部经济责任审计在公司治理中的作用,完善公司治理机制,提高公司治理效率,是现代企业管理研究的重点。

本文基于当前内部经济责任审计的最新研究动态,以湖南省制造业为样本,从内部经济责任审计各衡量维度实证探讨内部经济责任审计对公司定性治理效率和定量治理效率的影响,为学术界对我国公司内部经济责任审计的研究添砖加瓦,也为湖南省制造业公司的内部经济责任审计工作和公司治理提供参考。

二、研究假设

对于开展了内部经济责任审计的公司,对其实施效果不能单单从某一方面采用某一个指标进行衡量。为了更全面、更准确地衡量内部经济责任审计对公司治理效率的影响,本文将公司内部经济责任审计分为以下六个维度进行考虑,即:

1. 内部经济责任的界定。经济责任主要是指各种责任人在经济方面应承担的义务。经济的本质是一种权利和义务的互动关系,它基于所有权和经营权相分离的社

会生产方式形成。公司内部经济责任就是指在公司经营管理过程中,各级管理人员为实现公司目标、保持公司健康快速发展而应承担的经济责任。根据不同的标准,内部经济责任可以划分为不同的类型:根据领导人员的管理活动内容,内部经济责任可以分为会计责任、财务责任、法纪责任和社会责任;根据领导人员承担责任的程度,内部经济责任可以划分为直接责任和间接责任。鉴于经济责任内容的广泛性以及内部经济责任审计自身的特殊性,在开展审计工作之前,要清楚界定各领导人员的经济责任范畴。只有清楚地划分领导人员的责任,才可增加领导人员的责任意识、自我约束意识和职业意识,促使领导人员认真履行自己的职责,从长远利益出发,督促下属员工以最小化成本实现公司收益最大化。同时,公司清楚界定各级领导人员的内部经济责任,还可以起到警示作用,督促领导人员遵纪守法,减少经济犯罪行为,降低公司损失。

2. 内部经济责任审计的执行力。内部经济责任审计的执行力是指在开展审计工作时的执行力度,它贯穿整个审计过程,是实现审计目标的保证。当公司制定了内部经济责任审计的规章制度、明确了内部经济责任审计的职能后,内部审计人员就可以按照规章制度开展审计工作,以实现内部经济责任审计的监督和评价职能。审计人员严格按照规章制度从事内部经济责任审计工作时,可以及时发现管理人员经营过程中存在的问题,上报给相关领导,并一起探讨问题的原因和对策,由此,不仅可以降低公司目前已面临的各种风险,还可以起到预警作用,

规避可能出现的风险,优化公司的内部控制。

3. 内部经济责任审计的独立性。内部经济责任审计的独立性包括审计机构的独立性和审计人员的独立性。审计机构的独立性是指内部审计机构隶属于较高的管理层次,其出具的审计报告也报告给级别较高的管理层;审计人员的独立性是指审计人员能够不受他人限制和影响,独立客观地开展内部经济责任审计工作。内部经济责任审计是否能够有效地发挥其在公司治理中的作用,与内部经济责任审计的独立性有很大的关系。大量研究表明,内部经济责任审计的独立性越强,在公司治理中的效用表现得越明显,越能为实现企业价值最大化做贡献。

4. 审计人员的整体素质。审计人员的整体素质决定审计工作的质量和效率。审计人员的素质包括多个方面,如专业技术能力、思想道德水平、沟通技能、综合能力等。当公司内部审计人员的配置较高时,固然需要花费更大的成本,但是审计人员的素质越高,职业能力就越强,越容易发现公司运营中存在的问题,这样一来就可以避免公司经营损失的出现,减少其他成本支出;同时审计人员针对发现的问题可以为管理层提供建议对策,审计人员的素质越高,越能从公司治理的角度出发,为管理者提供实现企业价值最大化的建议,降低公司的经营风险,对公司治理产生积极影响。

5. 审计成果的运用。审计工作的最后一步是总结审计结果,形成审计报告,以供公司人力资源管理应用。公司通过审计人员对各级管理人员内部经济责任的考核和监督,可以发现领导人员经济责任履行较好的地方和不好的地方。对于责任履行较好的地方,可以鼓励领导人员再接再厉以取得更好的成果;对于做得不好的地方,帮助其查找原因,积极改进。另外,领导人员经济责任的履行情况,还可为公司人事储备和人才选拔提供参考。

6. 内部经济责任审计的后续跟踪。后续审计是指在审计报告发出后一段时间内,对被审计人员执行审计报告情况进行跟踪审计,目的是检查被审计人员对审计中发现的问题是否进行了纠正和改进,且判断这种纠正和改进是否及时、恰当和有效。当审计工作中发现问题后,相关人员会分析原因并采取应对措施,但是采取的应对措施在实践中是否合理、操作是否可行、是否取得了预期效果,这些都需要后续审计进行跟踪和控制。如果只管采取对策而不管效果和效率,只支付成本而不考虑收益,公司治理将一团糟。因此后续审计是内部审计中不可或缺的关键程序。

基于上述六个维度的分析,本文提出如下假设:

H:内部经济责任审计各衡量维度与公司治理效率呈显著正相关关系。

三、实证研究设计

1. 变量衡量。本文将公司内部经济责任审计分为六

个维度考虑,针对每个维度都设置了几个衡量因素,最终衡量指标共有28个。①公司内部经济责任的界定情况可以从公司的规章制度、章程设定、领导人员对责任范畴的知悉及日常工作的开展情况等方面进行衡量。②内部经济责任审计的执行力可以通过公司的规章制度、审计人员的职责和权限、对审计工作中发现问题的对策及审计工作的职能等方面衡量。③内部经济责任审计的独立性表现为审计人员能够不受他人限制和影响地独立客观地开展内部经济责任审计工作,以及审计机构的隶属层次、公司高级管理人员对审计工作的重视程度等方面。④审计人员整体素质可以利用职业道德、思想觉悟、专业知识、沟通技巧等方面进行衡量。⑤审计成果的运用可以通过公司根据内部经济责任审计结果对领导人员进行岗位调动等方面进行衡量。⑥内部经济责任的后续跟踪表现在针对发现的问题,公司是否采取应对措施及应对措施达到的效果等方面。

在本文的研究中,综合研究内容、公司治理效率各类衡量指标的优缺点以及实证数据的来源,选择平衡计分卡类评价方法衡量公司治理效率。将公司治理效率划分为定性治理效率和定量治理效率,衡量公司治理效率的指标共有18个。

内部经济责任审计和公司治理效率均采用李克特量表法,根据被调查对象的实际情况与效果,每个题项设计了5个等级,分别是:1=非常不同意,2=比较不同意,3=一般同意,4=比较同意,5=非常同意。

2. 数据来源。为了研究内部经济责任审计对公司治理效率的影响,笔者所在课题组于2014年5月设计了《关于内部经济责任审计与公司治理效率的调查问卷》,并于2014年6~10月在湖南省各制造业公司内部发放。由于被调查对象的特殊性,本文的调查问卷主要通过以下两种方式发放:人工实地发放并收回以及发送电子邮件发放并收回。其中,第二种方式是对第一种方式的补充。

本次调查共发放了300份问卷,收回217份,回收率为72.33%,剔除无效的问卷38份,可供使用的有效问卷共179份,有效使用率为59.67%。

判断问卷数据是否有效的标准如下:①对于题项填写不完整的问卷予以剔除;②对于题项填写不清楚的问卷予以剔除。

然后,将人工实地发放问卷获取的数据和通过电子邮件发放问卷获取的数据分为两组,针对问卷中各题项分别做独立样本T检验,结果显示每个题项的两组数据的sig.值均大于0.5,说明两种方式获取的数据无明显差异,可将两组数据汇总进行分析。

四、探索性因子分析

对所获得的有效问卷进行整理后,运用SPSS统计软件进行探索性因子分析。

1. 因子分析。在进行因子分析前,利用KMO检验和Bartlett球形检验判断变量之间是否存在一定的线性关系,以检验因子分析的适当性。检验结果显示,内部经济责任审计取样的KMO值为0.683,大于最低可行值0.5,而Bartlett球形检验 χ^2 统计量的显著性概率为0.000,表明样本数据适合做因子分析。

表 1 内部经济责任审计衡量题项的KMO和Bartlett检验

取样足够度的 KMO 检验		0.683
Bartlett 球形检验	近似卡方	474.321
	df	378
	Sig.	0.000

在进行KMO检验和Bartlett球形检验判断样本数据适合做因子分析后,采取主成分分析法(PCA)提取共同因子,保留特征值大于1的因子,舍弃特征值小于1的因子,由此提取了五个主因子。然后利用最大方差正交旋转法提取共同因子并命名,将五个因子分别命名为:内部经济责任审计的界定(IA)、内部经济责任审计的执行力(IB)、内部经济责任审计的独立性(IC)、审计人员的整体素质(ID)和内部经济责任审计的后续运用(IEF)。其中,在原衡量表中有四个题项的因子负荷值均低于0.5,具体为“IB5 审计部门根据内部经济责任审计的结果对公司提出建议对策”、“ID6 审计人员经常参加相应的专业技能培训和行业交流”、“IE1 公司高管重视审计中发现的问题”和“IE1 高管层等会仔细阅读内部经济责任审计报告”,因此将此四个题项删除,保留剩余的24个题项。其他测量因子题项在各自因子中的负荷量都在0.5以上,表示收敛性都很好,并且这五个因子累积方差贡献率达到了78.233%,说明本研究对内部经济责任审计的测量是比较有效的。

此外,本文还对公司治理效率的数据进行因子分析适当性考查,公司治理效率变量所构成的相关矩阵对因子分析的适当性考查结果显示,公司治理效率取样适当性的KMO样本测量值为0.935;Bartlett球形检验的结果表明, χ^2 统计量的显著性概率为0.000,小于0.01,上述结果表明所选指标数据非常适宜做因子分析。探索性因子分析结果提取了两个因子,分别为:定量治理效率(GL)和定性治理效率(GX),这两个因子的累积方差贡献率为68.288%,说明公司治理效率的测量是比较有效的。

表 2 内部经济责任审计衡量题项的因子分析

	因子负荷量				
	因子一	因子二	因子三	因子四	因子五
IA1 公司制定了规章制度来界定各领导人员的经济责任	0.684				
IA2 公司按照规章制度正确界定各领导人员的经济责任	0.652				
IA3 各级领导人员知悉、理解并接受归属于其个人的经济责任	0.612				
IA4 从事内部经济责任审计工作的审计人员清楚知悉各领导人员的经济责任	0.608				
IB4 公司高管层对内部经济责任审计工作高度重视		0.641			
IB1 公司制定了内部经济责任审计的规章制度		0.623			
IB3 公司明确从事内部经济责任审计工作人员的职责和权限		0.618			
IB2 审计人员严格按照公司制定的规章制度开展内部经济责任审计		0.594			
IB6 内部经济责任审计的职能包括监督和评价		0.565			
IC2 审计人员在从事内部经济责任审计工作时不受利益相关者意愿的影响			0.685		
IC4 公司高管层对内部经济责任审计工作高度重视			0.658		
IC5 审计部门负责人直接向董事会汇报工作状况			0.655		
IC1 审计人员在从事内部经济责任审计工作时具有合理的权限			0.632		
IC3 审计机构隶属层次较高			0.587		
ID4 审计人员能够与其他人员进行良好的沟通				0.710	
ID5 掌握多种专业知识的综合性审计人员占总体审计人员的比例适中				0.707	
ID1 审计人员在工作时具备良好的职业道德				0.639	
ID2 审计人员在工作时具备较高的思想觉悟				0.621	
ID3 审计人员掌握了专业知识				0.558	
IE3 针对经济责任审计发现的问题,公司高层分析原因并采取对策					0.723
IE2 审计主管就内部经济责任审计发现的问题与高管层讨论					0.716
IE3 针对发现的问题,检查公司是否采取应对措施					0.709
IE4 查看采取的应对措施起到的效果					0.705
IE2 公司根据内部经济责任审计结果对领导人员进行岗位调动					0.658
特征值	3.911	3.369	2.714	2.154	1.251
累积方差贡献率(%)	22.420%	42.240%	58.204%	70.876%	78.233%

注:提取方法为主成分分析法;旋转法为具有 Kaiser 标准化的正交旋转法;a.旋转在5次迭代后收敛。

2. 研究假设修正。在对内部经济责任审计和公司治理效率进行探索性因子分析后,内部经济责任审计原有的六个衡量维度萃取成五个因子,公司治理效率原有的四个衡量维度萃取成两个因子,需要修正原有的研究假设,本文的研究假设细分如下:

Ha: 内部经济责任审计的界定与公司定量治理效率呈显著正相关关系。

Hb: 内部经济责任审计的执行力与公司定量治理效率呈显著正相关关系。

Hc: 内部经济责任审计的独立性与公司定量治理效率呈显著正相关关系。

Hd: 审计人员的整体素质与公司定量治理效率呈显著正相关关系。

He: 内部经济责任审计的后续运用与公司定量治理效率呈显著正相关关系。

Hf: 内部经济责任审计的界定与公司定性治理效率呈显著正相关关系。

Hg: 内部经济责任审计的执行力与公司定性治理效率呈显著正相关关系。

Hh: 内部经济责任审计的独立性与公司定性治理效率呈显著正相关关系。

Hi: 审计人员的整体素质与公司定性治理效率呈显著正相关关系。

Hj: 内部经济责任审计的后续运用与公司定性治理效率呈显著正相关关系。

五、实证数据分析

在确定研究变量和研究假设的前提下,进行实证数据分析,运用的方法主要包括描述性统计、相关性分析和多元线性回归分析。

1. 描述性统计和相关性分析。为了解其内部经济责任审计各衡量维度的情况与各自之间的相关性,运用SPSS20.0软件进行描述性统计和相关性分析,结果如表3所示。

表3 变量描述性统计和相关性分析结果

	均值	标准差	GL	GX	IA	IB	IC	ID	IEF
GL	3.380	0.5301	1						
GX	3.380	0.5144	0.760**	1					
IA	3.641	0.5047	0.850**	0.813**	1				
IB	3.493	0.4887	0.868**	0.864**	0.154	1			
IC	3.217	0.5018	0.817**	0.900**	0.122	0.103*	1		
ID	3.767	0.5462	0.859**	0.877**	0.158	0.116	0.194	1	
IEF	3.262	0.5334	0.846**	0.900**	0.217*	0.195*	0.182	0.161	1

注:N=179;**表示1%的显著性水平,*表示10%的显著性水平(双侧)。

表3显示,在开展了内部经济责任审计工作的179家

公司中,内部经济责任审计各维度的平均值都大于3,标准差都较低,说明公司内部经济责任审计的开展情况都处于中上等水平。仔细观察各维度的平均值,发现内部审计人员整体素质的均值(3.767)是所有维度中最大的;其次是内部经济责任审计的界定均值(3.641),这说明在样本公司中,内部审计人员的整体素质相对来说比较理想,公司对于各管理人员的责任界定也比较清晰;均值处于中间的内部经济责任审计的执行力(3.493)也算还好;而内部经济责任审计的后续运用(3.262)和独立性(3.217)均值相对较小,说明公司内部经济责任审计的独立性和后续运用不太乐观。这些情况都与参与调查的公司的实际状况相符。

同时公司定性治理效率和定量治理效率的平均值都在3.38左右,说明样本公司都重视从定量和定性两个方面去治理公司,且二者的治理效率基本处在同一水平。

进一步观察,内部经济责任审计的五个衡量维度(内部经济责任的界定、内部经济责任审计的执行力、内部经济责任审计的独立性、审计人员的整体素质、内部经济责任审计的后续运用)与公司治理效率两个维度(定性治理效率和定量治理效率)之间的相关系数都是正数,且都是在1%的水平上显著相关,这说明公司内部经济责任审计的五个衡量维度对公司的定量治理效率和定性治理效率具有显著正向影响。

2. 线性回归分析。以内部经济责任审计各衡量维度为自变量,以公司治理效率为因变量,建立回归模型如下:

模型一: $GL = \beta_0 + \beta_1 IA + \beta_2 IB + \beta_3 IC + \beta_4 ID + \beta_5 IEF + \eta$

模型二: $GX = \beta_0 + \beta_1 IA + \beta_2 IB + \beta_3 IC + \beta_4 ID + \beta_5 IEF + \eta$

对模型一和模型二进行多元回归分析,结果见表4:

表4 线性回归结果

模型	模型一			模型二		
	非标准化系数B	t	Sig.	非标准化系数B	t	Sig.
(常量)	4.425	2.686	0.008	2.385	2.090	0.038
IA	2.237	4.460	0.000	3.397	3.414	0.001
IB	2.804	3.386	0.001	2.428	3.210	0.002
IC	2.434	3.765	0.123	1.160	4.437	0.041
ID	3.025	3.838	0.000	5.550	2.260	0.025
IEF	1.495	2.518	0.217	0.079	0.593	0.554
备注	因变量: GL 模型汇总: $R=0.709^a$, $R^2=0.455$, 调整 $R^2=0.430$, F值为17.832, Sig.为0.000			因变量: GX 模型汇总: $R=0.745^a$, $R^2=0.556$, 调整 $R^2=0.540$, F值为35.831, Sig.为0.000		

从表中可以看出:模型一的 R^2 值为0.455,调整 R^2 值为0.430,说明模型拟合度比较好;F值为17.832,在1%的水平上显著,这说明模型通过了显著性检验。在模型中,

内部经济责任的界定的回归系数为2.237,在1%的水平上显著,说明内部经济责任的界定越清楚,公司的定量治理效率越高,验证了假设Ha;内部经济责任审计的执行力的回归系数为2.804,在1%的水平上显著,说明内部经济责任审计的执行力越好,公司的定量治理效率越高,这与假设Hb一致;内部经济责任审计的独立性的回归系数为2.434,不显著,说明内部经济责任审计的独立性对公司的定量治理效率不产生显著的影响,这与假设Hc不一致;审计人员的整体素质的回归系数为3.025,在1%的水平上显著,说明审计人员的整体素质越高,公司的定量治理效率越高,这与假设Hd一致;内部经济责任审计的后续运用的回归系数为1.495,且回归结果不显著,说明内部经济责任审计的后续运用不对公司的定量治理效率产生显著的影响,这与假设He不一致。

模型二的 R^2 值为0.556,调整 R^2 值为0.540,说明模型拟合度比较好;F值为35.831,在1%的水平上显著,这说明模型通过了显著性检验。在模型中,内部经济责任的界定的回归系数为3.397,在1%的水平上显著,说明内部经济责任的界定越清楚,公司的定性治理效率越高,验证了假设Hf;内部经济责任审计的执行力的回归系数为2.428,在1%的水平上显著,说明内部经济责任审计的执行力越好,公司的定性治理效率越高,这与假设Hg一致;内部经济责任审计的独立性的回归系数为1.160,在1%的水平上显著,说明内部经济责任审计的独立性对公司的定量治理效率产生显著的积极影响,验证了假设Hh;审计人员的整体素质的回归系数为5.550,在1%的水平上显著,说明审计人员的整体素质越高,公司的定性治理效率越高,这与假设Hi一致;内部经济责任审计的后续运用的回归系数为0.079,且回归结果不显著,说明内部经济责任审计的后续运用不对公司的定性治理效率产生显著影响,这与假设Hj不一致。

六、结论及建议

本文通过对湖南省制造业公司进行问卷调查,应用探索性因子分析得到内部经济责任审计衡量维度,并进一步进行相关性分析和回归分析。分析结果表明:①内部经济责任的界定、内部经济责任审计的执行力、审计人员的整体素质三个方面对公司定量和定性治理效率产生显著的积极影响;②内部经济责任审计的独立性对公司定性治理效率产生了显著积极的影响,但是对公司定量治理效率影响不显著;③内部经济责任审计的后续运用对公司的定量治理效率和定性治理效率的影响都不显著。

针对以上结论,为了改进内部经济责任审计工作,提高公司治理效率,公司在以后的工作中应当注意:

第一,建立和完善内部经济责任审计规章制度,清楚界定各领导人员的经济责任,从而审计人员在审计时才

能重点关注领导人员在行使职权的过程中对于有关经济问题的责任。

第二,增强内部经济责任审计的执行力。公司应当制定内部经济责任审计的规章制度,科学合理地设置具有权威性和效率性的内部审计机构,要求审计人员严格按照公司的规章制度从事内部经济责任审计工作,从体制上保证内部经济责任审计工作的展开。同时,公司要深化内部经济责任审计的职能,加强对经营活动、内部控制及风险管理各领域的监督。

第三,加强领导人员和全体员工的重视,提高内部经济责任审计的独立性。要取得领导人员和全体员工的重视,就应当最大限度地发挥内部经济责任审计的职能,站在解决问题的角度,从大局出发,提出切实可行的审计建议,帮助公司各部门解决问题,为经营管理者的决策提供有价值的参考依据,在提高内部经济责任审计的独立性时,要兼顾审计部门和审计人员。

第四,提高审计人员的素质。确保审计人员的职业胜任能力,可以从三个方面做起:一要加强学习。审计人员应当树立自主学习、终身学习的理念,积极参加相关资格考试,提高业务水平。二要加强培训。企业应有计划地组织培训,审计部门可以选取审计专业功底厚的人员参加计算机、法律等方面知识的培训,也可挑选有计算机、法律知识基础的人员去参加审计知识培训,以提高审计人员信息化技能。三要加强实践。企业应通过岗位竞争、项目参与等形式鼓励审计人员参加不同层次或领域的审计实践活动,积累经验,这样才能更好地开展工作,完善内部经济责任审计。

主要参考文献

- 刘婧哲.基于内部控制的国有企业经济责任审计研究[D].哈尔滨:黑龙江大学,2012.
- 李江涛,苗连琦等.经济责任审计运行效果实证研究[J].审计研究,2011(3).
- 马健.乡镇主要领导干部经济责任审计研究——以湖北省阳新县H镇为例[D].北京:中央民族大学,2013.
- 李汉江.经济责任审计治理功能相关问题探讨[J].会计之友,2014(13).
- 王飞.经济责任审计与结果运用问题研究[D].合肥:合肥工业大学,2007.
- 徐贵春.国有宏立公司内部经济责任审计研究现状[D].兰州:兰州大学,2010.
- 孙青.企业内部审计质量影响因素研究[D].石家庄:河北经贸大学,2014.
- 张成昆.我国零售业上市公司绩效的影响因素分析[J].世纪桥,2011(17).
- 【基金项目】湖南省2012年哲学社会科学基金项目(项目编号:12YBA113)