

基于文献计量学的 内部审计质量评价与效果研究述评

孟志华, 王宁郎(副教授)

【摘要】 本文以“内部审计质量”为关键词,对2003~2015年中国期刊网进行精确匹配搜索,并对获得的文献进行了手工筛选,共获得样本文献118篇。进而应用文献计量学的原理与方法,分别从研究内容、研究方法等方面进行综合分析,探索我国内部审计质量的研究现状与发展规律,并对后期的发展趋势进行了展望。

【关键词】 内部审计质量; 评价体系; 述评; 文献计量学

【中图分类号】 F239.1

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)14-0080-4

一、引言

2013年,我国内部审计协会修订了《内部审计准则》,首次将内部审计的职能由“监督和评价”拓展为“确认和咨询”,以期内部审计在公司治理中发挥日益重要的作用。内部审计作为一种服务,质量是其生存和发展的根本,只有不断提高内部审计的质量,内部审计才会不断被认可。内部审计工作的质量和效率直接影响内部审计在组织内的生存与发展。近年来,无论是企业内部的管理层和治理层,还是企业外部的社会公众,都越加重视内部审计部门的作用。以期通过内部审计部门的优化以及内部审计工作质量的提高来加强企业内部控制制度的执行,发现并抑制舞弊行为的发生。因此,提高内部审计质量,使内部审计发挥更大的作用,成为我国内部审计发展的重要问题。而内部审计作用的发挥很大程度上取决于内部审计工作的质量,同时内部审计质量的好坏关系到内部审计部门在企业的生存和发展,所以理论界都认为很有必要对内部审计质量进行研究。

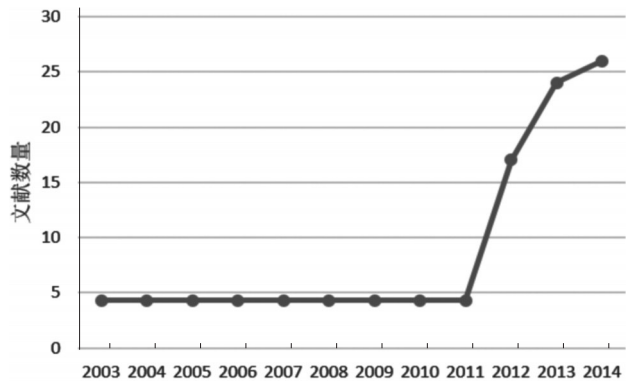
我国对内部审计的相关研究虽然起步较晚,但是内部审计的相关问题始终是理论界关注的热点,理论研究成果层出不穷。而对于内部审计质量的相关问题理论界研究情况如何?内部审计质量高低如何影响公司治理的效果?研究中又存在着哪些问题?本文采用文献计量学方法,通过对近年来内部审计质量相关研究文献的整理,对近年来我国内部审计质量的研究过程进行综合分析,旨在了解内部审计质量评价与效果研究的现状与阶段变化,并指出存在的问题,以便为今后的研究提供借鉴。

二、载文统计

(一) 学术论文增长曲线

文献计量学中科技文献增长四阶段理论显示:在某学科刚刚诞生时,论文绝对数量相对较少;而在学科大力发展以及日趋成熟的过程中,论文数量先持续增长后保持稳定;随着理论的完备,学科文献日趋减少。本研究试图借助此理论来判断内部审计的质量研究处于该学科研究的哪一个阶段。我们以“内部审计&质量”为关键词对2003~2015年中国期刊网进行精确匹配搜索,并对获得的文献进行了手工筛选,由于在研究时我们并未取得2015年完整的统计数据,因此将2015年的数据剔除,最后共获得样本文献118篇。

鉴于与内部审计部门相关的信息披露制度在2012年才开始实施,相关研究在2012年之后才有较详实的数据保障,本文以2012年为界限进行了文献数量的数据分析,见下图。



2003~2014年间期刊载文数量分析图

【基金项目】 2015年度甘肃省科技计划软科学项目“基于公司治理视角下的甘肃省上市公司内部审计质量评价与效果实证研究”(项目编号:1504ZKCA013-11)

由于2012年之前的内部审计信息较难取得,所以我们对2003~2012年之间的文献数量进行了平均化处理。从图中可以看出,内部审计质量的相关研究在2012年开始有较大幅度的增长,而2013年和2014年的研究成果数量相当,这表明,内部审计质量研究正处于研究的第二到第三阶段,研究正在大力推进并日趋成熟。

(二)研究内容

我们对118篇样本文献进行手工筛选之后进一步整理发现,学者对内部审计质量的研究主要集中在四个大的方面,分别是:内部审计质量的影响因素、内部审计质量的评价体系、提升内部审计质量的相关建议以及内部审计质量与其他问题的相关程度。其中,对内部审计质量评价体系的研究始终是学者们关注的重点,占到118篇研究文献的32.20%;学者的关注重点其次放在了内部审计质量是否有利于抑制盈余管理的行为方面;对内部审计质量的影响因素以及提升内部审计质量的建议及意见的研究比重相当;有相对较少的学者关注了内部审计质量与公司绩效以及信息披露的相关关系。具体见表1。

表1 2003~2014年间期刊载文研究内容分布

研究内容	质量影响因素	评价体系	建议	相关性			合计
				盈余管理	公司绩效	信息披露	
2012年以前	8	6	10	11	1	3	39
2012年	2	6	2	4	2	1	17
2013年	3	11	4	4	1	1	24
2014年	6	15	6	6	4	1	38
文献合计	19	38	22	25	8	6	118
占比	16.10%	32.20%	18.64%	21.19%	6.78%	5.08%	

(三)研究方法

表2 2003~2014年间期刊载文研究方法分布

研究内容	质量影响因素	评价体系	建议	相关性			合计
				盈余管理	公司绩效	信息披露	
文献合计	19	38	22	25	8	6	118
实证研究文献	3	2	1	21	7	5	39
占比	7.69%	5.13%	2.56%	53.85%	17.95%	12.82%	33%

按照研究惯例,我们将审计研究的方法分为规范研究和实证研究两大类,并对样本文献进行了研究方法的进一步分析。在所有研究样本118篇文献中,采用实证研究方法的总共有39篇,占到了总研究的33%,占比相对较低。在进一步分析中我们发现,不同的研究内容采用的研究方法有较大的差异。其中,采用实证方法研究最多的领域在于内部审计质量

是否有利于抑制盈余管理的行为,25篇文献中共有21篇文献采用了实证研究方法,并且占据了所有采用实证研究方法的39篇文献的53.85%;其次39篇采用实证研究方法的文献中有17.95%探讨了内部审计质量和公司绩效的相关关系,详见表2。

三、研究综述

根据之前对文献研究内容的划分,下面简要梳理了主要研究内容的相关文献。

(一)质量影响因素

李莲(2011)选取内部审计部门的设立和独立性、人员素质、董事会的独立性作为解释变量,选取资产规模、资产结构、公司业绩、股权集中度和公司成长性作为控制变量,选取公司市值作为被解释变量,建立多元线性回归模型,并以209家上市公司2007~2009年的数据为样本进行了实证检验,结果显示,上市公司单独设立内部审计部门、增强内部审计部门独立性、提高人员素质都有助于提高企业价值,而董事会的独立性与企业价值之间存在不显著的负相关关系。

鲁文红(2013)概述了内部审计质量的控制因素、控制目标及其重要性,分析了内部审计质量控制系统的构成要素及其质量控制的现实需求,并以某公司的案例进行了深入分析。赵晓铃、雷雨嫣(2014)基于中国内部审计协会2012年5月颁布的《中国内部审计质量评估手册(试行)》将内部审计质量影响因素分为内部审计环境、内部审计主体、内部审计流程及内部审计结果四个方面,并进一步对其进行了深入分析。

孙青(2014)通过设计和发放企业内部审计质量调查问卷,利用数据来验证企业内部审计质量的影响因素及其影响程度,研究显示,企业内部审计质量的影响因素按照影响程度排序,分别为:审计人员的素质、内部审计机构的独立性、内部审计部门的规章制度、内部审计协会的监管、内部审计部门负责人对审计过程进行的督导,并据此提出了建立高素质的内部审计师队伍、合理设置内部审计机构、完善内部审计部门制度及充分发挥行业监管和部门督导的作用等政策性建议。赵华光、马日波(2008)对影响审计质量因素中的审计环境、审计机构、审计人员、审计程序、审计标准、审计方法进行了分析,并提出了建议。樊奕呈(2015)通过案例研究得出:影响内部审计质量的内部因素中最为关键的是人员素质,其次是机构的设置方式;在企业外部,法律环境和行业环境对内部审计质量的影响最为直接。

(二)评价体系的构建

内部审计质量评价是保证与提高内部审计质量的重要措施,因此,内部审计质量评价体系的构建始终是学者重点关注的话题。对于此问题的探讨,部分学者借鉴平衡计分卡的原理,试图通过多维度分析来构建综合评价体系,在这方面,高岩芳和苍乐(2013)、曹若霏(2014)、王芳芳(2015)等学

□ 审计·CPA

者都做了积极的尝试。与其他学者固守平衡计分卡基本原理的四个维度不同的是,曹若霏(2014)做了创新尝试,基于价值增值理论和平衡计分卡的原理修正了内部审计质量评价的六个维度,分别是管理层、董事会、外部注册会计师、管理能力、执行能力及创新能力。翁贤东、涂明金、柯星角(2012)基于平衡计分卡和价值链管理理论,通过设计发放调查问卷进行因子分析,将内部审计质量评估体系分为五大模块,分别是财务水平、内部审计环境、内部审计流程、客户服务、内部审计成长与创新,构建了内部审计质量评估的基本框架。

其他学者则从不同的视角对此问题进行了积极的探讨。郭群、潘长宇、郭礼全、严忠新(2012)尝试利用服务差距模型对内部审计质量进行评估,并以中国第一家内部审计通过IIA完全外部质量评估的中广核工程公司为例,解析了模型的应用。柯金秀(2011)构建了内部审计质量评价体系,并使用了内部审计质量评价的改进方法——评分法,定位于对内部审计“投入”与“产出”的量化,使评价结果更具有客观性和科学性。张亚男(2014)则从外部评价的视角,采用问卷调查的方式,分别从人员、制度、意识三个方面对我国组织内部审计机构的现实水平进行了评估,得出我国绝大部分组织内部审计机构达到了一定水平,基本具备开展内部审计质量外部评估的条件。同时,也对阻碍组织开展内部审计质量外部评估的主要因素进行了分析,进而从意识、制度、人才、技术四个角度提出保障机制,为我国全面开展内部审计质量外部评估提供外部保障。

(三)建议

裴芳荣、魏素艳(2006)基于公司治理视角,提出了完善公司治理结构的内部审计机构设置的双重监督模式,一方面由监事会对董事会和总经理层进行监督和宏观方面的调控;另一方面由内部审计机构对总经理及其下属各职能部门的责任履行情况进行监督评价,内部审计对审计委员会负责,最终向董事会负责,保障经济责任链条上各方的监督都能有效实施。赵璐(2014)提出,应从保障内部审计的独立性、提高内部审计人员专业素养和完善知识结构以及创新审计方式三个方面来提升内部审计质量。汪彦君(2010)从系统的角度提出从内部审计质量控制主体、目标、作业程序控制和内部审计质量标准控制四个方面构建企业内部审计质量控制体系,并进行了应用。黄国瑞(2007)从政府、内部审计协会、内部审计机构和内部审计人员三个方面提出了企业内部审计质量的保障措施。唐欣荣(2015)认为可以借助质量波动理论5M1E来分析产生内部审计质量缺陷的六大要因,并采取相对应的控制措施来保障内部审计质量。

(四)相关性

1. 与盈余管理相关。王守海(2009)选取2006~2007年沪深上市公司的部分样本实证检验了操作性应计与内部审计

质量为负相关关系,即高质量的内部审计能够降低盈余管理发生的可能性,但其对内部审计质量的度量仅仅从客观性、人员的专业胜任能力和内部审计部门的规模三个方面进行,难免不够全面。王兵、陈运佳、孙小杰(2014)则以独特的视角,选取中小板企业的数据,实证检验了内部审计负责人的特征与盈余质量的关系,结果表明,内部审计负责人的年龄越大、学历越高,对盈余管理行为的抑制作用越大,而内部审计负责人的性别、资历以及工作经验对盈余质量没有显著影响。蔡春、蔡利、陈幸(2009)从内部审计的独立性、部门规模、设立动机和制度规范四个角度衡量了内部审计的质量特征,并通过2007~2008年A股制造业上市公司的样本实证检验得出和其他学者相似的结论,即内部审计质量与盈余管理负相关。赵瑜(2011)认为内部审计部门规模的大小、内部审计人员的专业胜任能力以及内部审计部门的独立性和权威性都可能影响盈余管理,并从公司治理的视角选取2007~2009年A股制造业上市公司390个样本进行了实证检验,结果同样显示高质量的内部审计确实能够对企业盈余管理进行约束。除此之外,张培(2012)、蔡利(2013)也采用相同的思路进行了实证检验。

2. 与公司绩效相关。钟浩(2011)将五个特征指标合成衡量内部审计质量水平的综合指标(IAQ),选取2007~2011年深交所A股上市公司为初选样本,通过实证检验得出内部审计质量与企业价值正相关,并区分不同实际控制人性质和第一大股东是否拥有绝对控制权的不同情况进行了内部审计质量和企业价值相关关系的进一步探讨。杨晶(2015)构建实证模型对内部审计部门规模、内部审计模式、内部控制信息披露质量、内部审计制度的健全性、内部审计部门独立性以及有无独立董事和监事会对内部控制自我评价报告的意见六大方面与企业绩效的关系进行检验,结果显示,内部审计质量与企业绩效呈显著正相关关系,说明高质量的内部审计对企业绩效的增长产生重大的推动作用。肖慧萍(2014)则着眼于内部审计制度执行稍显落后的民营企业,以是否设立内部审计部门、内部审计的独立性、财务报告是否发生重述和是否受到证监会处罚这四个变量作为衡量内部审计质量的指标,并分别采用净资产收益率、总资产收益率和托宾q值作为衡量公司绩效的指标,对于内部审计质量对公司绩效的影响进行了实证检验。

3. 与会计信息披露相关。程新生、孙利军、耿祎(2007)从审计委员会与内部审计关系模型出发,实证检验了我国上市公司内部审计制度的建立和实施能够完善企业的财务控制,而财务控制情况越好,信息透明度也越高。刘怡芳(2012)从内部审计的五大特征对会计信息质量的影响入手研究,结果表明,内部审计质量对会计信息质量有显著的正向影响,开展内部审计活动有助于提高上市公司会计信息质量。李嘉明、陈芳(2013)主要围绕内部审计的独立性、内部审计的专

业胜任能力、内部审计的规模探讨了内部审计对上市公司信息透明度的影响,结果显示,内部审计质量与公司信息透明度呈正相关关系,而他们对信息透明度是通过六个维度进行界定的,即会计资料披露的真实性、准确性、完整性、及时性、合法合规性和公平性,这较其他学者仅仅以会计报表数字为基准更加科学。

四、研究趋势与展望

(一)研究视角有待拓宽

从已有的研究来看,学者对内部审计质量进行研究的视角仍然较为狭窄,主要体现在以下三个方面:

1. 研究热点单一,缺乏创新。对内部审计质量与盈余管理的程度研究始终是关注的热点,尽管从2006年开始就有学者通过实证方法对内部审计质量与盈余管理程度的负相关关系进行了检验,但直到2015年,对此问题的研究仍然热度不减。诚然,内部审计质量与盈余管理程度的相关关系是重要的理论问题,但我们在文献整理的过程中发现,大多数学者就此问题的研究所采用的思路 and 手段基本相似,如对于盈余管理程度多采用操作性应计来反映,而内部审计质量通常选取内部审计部门的规模、内部审计人员的专业胜任能力以及内部审计部门的独立性和权威性来反映,仅仅是采用的数据有所差异,这样的重复研究缺乏理论创新。

2. 对内部审计质量影响因素的考虑欠全面。我们认为,对内部审计质量的评价必须以内部审计质量的影响因素分析为基础,而影响内部审计质量的因素本身就是较为复杂的问题,应从多方面来考虑。现有的研究,不论是研究内部审计质量和其他方面的相关性,还是仅仅研究内部审计质量各项影响因素,多是通过内部审计部门的规模、内部审计人员的专业胜任能力以及内部审计部门的独立性和权威性这三大要素来进行,这样的研究视角过于狭窄,并不能全面地衡量内部审计的质量。

3. 对内部审计质量相关方面的研究欠深入。就内部审计质量和其他方面的相关性研究,绝大多数学者是对内部审计质量和某一方面的相关性进行了实证研究,实际上,就学者们探讨较多的三个方面——企业的价值、盈余管理程度以及会计信息的质量同样存在着相关关系,能否对内部审计质量与企业的综合评价进行进一步的研究?除此之外,内部审计的价值增值功能已经得到了理论和实践的一致认同,是否可以考虑检验内部审计质量的提升对企业价值增值程度尤其是隐形价值增值的程度?这些问题都可以作为后续理论研究的方向。

(二)构建评价体系的方法有待多样化

1. 内部审计质量评价体系的构建方法较单一。已有的文献对内部审计质量评价体系的构建主要采用了两种方法,即:平衡计分卡和评分法。尽管有学者对这两种方法进行了修正,但研究方法仍显单一。

2. 所构建的评价体系有待完善。已有研究所构建的评价体系多停留在理论层面,可操作性不强,部分研究成果仅仅在小范围内应用,没有得到推广。并且在选取评价体系指标时首先要对影响内部审计质量因素的各个方面进行分析,现有研究中所进行的因素分析并没有充分利用结构分析和系统论的观点进行整合,基本上是孤立的。另外,评价指标体系的构建并不是简单的指标堆砌,内部审计质量的影响因素具有较高的综合性,并且兼具定性和定量评价指标,所以构建评价体系还需要考虑如何对评价指标进行标准化处理。同时,指标体系的权重代表了指标的重要程度,如何通过科学的方法确定各个指标所占权重也是评价体系构建需要考虑的重要问题之一。

(三)对内部审计质量的建议可以多角度进行

内部审计质量不高并非由单一因素引起,而往往是内外部因素综合作用的结果。既有审计人员的原因,也有被审计单位的原因,既有审计职业界的原因,也有社会环境方面的原因。

因此,已有研究中仅仅针对内部审计机构设置方式、内部审计人员专业素养以及创新审计方式等方面提出建议,对内部审计质量的研究工作还是停留在企业内部控制的层面,关注的重点仍然是组织内部如何控制内部审计质量的问题,这难以有效提升内部审计的质量。

未来的研究更应将内部审计放置于社会大环境中,只有从内外部、多角度探讨提升内部审计质量的方式、方法,才能更有成效。同时,还可以借鉴其他学科的成果,从技术层面有效提升内部审计的质量。

主要参考文献:

- 李莲. 上市公司内部审计质量影响因素分析[D]. 成都:西南财经大学,2011.
- 柯金秀. 内部审计质量评价体系研究[D]. 成都:西南财经大学,2011.
- 李嘉明,陈芳. 内部审计特征与信息透明度——基于深市上市公司的经验证据[J]. 财会通讯,2013(5).
- 黄国瑞. 企业内部审计质量保证问题研究[D]. 合肥:安徽大学,2008.
- 蔡春,蔡利,陈幸. 内部审计质量与盈余管理——来自中国A股制造业上市公司的经验证据[J]. 上海立信会计学院学报,2009(11).
- 刘怡芳,黄政. 内部审计特征对会计信息质量影响研究——基于深交所主板上市公司2009~2012年的经验证据[J]. 东北师大学报(哲学社会科学版),2015(1).
- 毛鹏程. 审计整改中存在的问题与对策[J]. 审计月刊,2015(10).
- 作者单位:兰州财经大学会计学院,兰州710000