

内部审计质量的衡量、影响因素和效果：文献综述

南京审计大学政府审计学院 李曼 姜林佑

【摘要】习近平总书记在中央审计委员会第一次会议上指出，要努力构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系。为此，政府审计需要充分利用社会审计和内部审计成果，提高内部审计质量成为审计界的研究重点。文章对现有研究成果进行梳理分析后发现，内部审计质量研究主要集中在三个方面：内部审计质量的衡量、影响因素和效果。国内外内部审计质量研究结果差异较大，文章对此进行了比较分析，并基于党和国家对审计监督的要求提出了内部审计质量未来的研究方向。

【关键词】内部审计质量；外部审计；公司治理

【中图分类号】F239 【文献标识码】A 【文章编号】1004-5937(2020)20-0021-05

一、引言

内部审计只有在被认为具有适当的质量水平时才是一种有效和有价值的资源^[1-2]。内部审计质量直接影响到内部审计的生存和发展，从而影响组织风险管理、内部控制和治理目标的实现。国际内部审计师协会(IIA)、中国内部审计协会都制定了内部审计质量控制准则并实施了内部审计质量评估制度和办法，2018年3月起实施的审计署《关于内部审计工作的规定》也明确规定审计机关要对内部审计质量进行指导和监督。提高内部审计质量是永恒的问题。本文从内部审计质量的衡量、影响因素和效果对相关成果进行了梳理总结并基于党和国家对审计监督的要求提出了未来研究方向。

二、内部审计质量的衡量

内部审计质量的衡量包括测量和评估，是内部审计质量研究的基础。大多数专家认为，定义、描述、测量内部审计质量是一件非常具有挑战性的工作。从国内外文献分析来看，内部审计质量测量和评估研究主要有四种观点：基于内部审计准则(标准)的衡量、基于外部审计师的衡量、基于利益相关者的衡量、基于内部审计机构特征和人员特征的衡量。

(一)基于内部审计准则(标准)的衡量

大多数国内外内部审计协会以其颁布的内部审计准则(标准)作为质量评估的标准和测量指标。如国际内部审计师协会(IIA)根据其标准制定了质量评估手册，要求组织每五年接受一次内部审计质量外部评估，我国内部审计协

也会根据内部审计准则制定了内部审计质量评估手册。《国际内部审计专业实务框架》(IPPF)中的标准主要包括三大部分：属性标准、工作标准、实施标准。其中属性标准主要涉及独立性和胜任能力，工作标准和实施标准主要包括审计质量控制中的具体内容(审计计划、审计内容、审计证据、审计方法、审计报告)等。我国内部审计准则的体例与国际有所区别，包括基本准则、具体准则、实务指南，但内容基本类似。

(二)基于外部审计师的衡量

外文文献中，内部审计质量研究主要关注外部审计师的观点，因为内部审计质量决定外部审计师对内部审计工作的依赖情况^[3-4]。对内部审计质量的测量集中在三个质量因素上：能力、客观性和工作绩效。工作绩效(内部审计的充分性和满意度)通常被认为是外部审计师评估内部审计质量最重要的方面。有些研究用花费在财务报告活动上的时间衡量工作绩效^[3]。类似研究如Abbott et al.^[5]认为，内部审计质量的测量应该通过两个内部审计特征：能力和客观性。有些专业标准和研究进行了扩展，认为内部审计质量的衡量标准包括能力、客观性、工作质量、工作范围和内部审计投资^[1,4]，从六个指标衡量内部审计质量：审计师的工作资历、注册会计师在全体审计师中所占比例、审计报告、公司各个季度财务状况的审计完成度、公司对审计师的培训考核制度、公司选拔审计师。Matthew^[6]使用内部审计师的平均年限、获得相关证书(CIA/CPA/CFE)的人数比例、内部审计师培训时间等测量能力指标，衡量内部审计质量，研究其对抑制管理层不合

【基金项目】国家社会科学基金一般项目“政府财务信息披露质量与地方官员晋升激励机制研究”(18BJY020)

【作者简介】李曼(1978—)，女，山东淄博人，博士，南京审计大学政府审计学院副教授、硕士生导师，研究方向：内部审计、政府审计；姜林佑(1997—)，女，云南武定人，南京审计大学政府审计学院硕士研究生，研究方向：内部审计、政府审计

规行为作用。

(三)基于利益相关者的衡量

不同的治理利益相关者对质量的判断可能会有所不同,这取决于他们形成判断的角度。由于内部审计利益相关者的需求和观点各不相同,因此判断内部审计质量的过程可能是多种多样的。Andrew et al.^[7]从多利益相关者的角度研究内部审计质量的概念。通过与内部审计质量主要利益相关者团体进行36次访谈,认为质量是一个多维结构(包括输入、过程、输出、结果和背景维度)。结果显示,不同的利益相关者群体关注质量评价中的不同质量维度。如内部审计主管更关注过程维度,审计委员会成员和内部审计伙伴更关注输出维度,高管层和内部审计伙伴更关注结果维度。

(四)基于审计部门特征和人员特征的衡量

我国学者主要从审计部门特征如设置情况、隶属关系、规模、贡献等,内部审计师的特征如独立性、专业胜任能力等方面构建内部审计质量评价指标。程新生等(2007)认为,评估内部审计质量的指标应该包括:是否设置内部审计部门、隶属关系、内部审计制度等。王守海等^[8]构建了三个层次的质量评估指标:独立性、专业胜任能力、为财务报表提供的帮助。蔡春等(2009)从四个层次评价内部审计质量:设立动机、制度规范程度、规模、独立性,并分别赋予了相应权重。高岩芳等^[9]认为,测量内部审计质量应该包括三个指标:审计人员独立性、专业胜任能力、审计部门规模。谢志华等^[10]用内部审计地位、规模、服务范围、制度健全性四个指标测量内部审计质量,研究其与外部审计费用的关系。夏鸿义等^[11]研究企业绩效和内部审计的关系时,用审计部门规模、审计年度会议次数两个指标衡量内部审计质量。阎银泉^[12]使用主成分分析法构建了大学内部审计质量的评价指标:内部审计效益指标(审计资金总额、审计项目总数、提出审计建议总数、促进增收节支);人员职业判断能力(硕士人数、培训人员合计、会计类人数、年龄);违纪违规资金总额(财务处理不当,损失浪费金额,违纪违规金额)。王芳^[13]的研究发现,当一个高管团队的平均任期越长、教育程度越高、团队规模越大时,企业的内部审计质量越高。另外,平衡计分卡也日益运用于内部审计质量的评估和测量中。曹若霏^[14]基于价值增值理论和平衡计分卡的原理构建了内部审计质量评价的六个维度: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。阎银泉^[15]也从平衡计分卡的几个维度经过修正后构建了内部审计质量的评价体系。

三、内部审计质量的影响因素

提高内部审计质量需要研究内部审计质量的影响因素。学者们通过规范和实证研究识别出三个影响因素:内部审计的独立性、内部审计人员的专业胜任能力、内部审计质量的过程控制。

(一)内部审计的独立性与内部审计质量

学者们普遍认为,内部审计的独立性特别是内部审计机构的独立性是对内部审计质量影响最大的因素之一^[16],较高的独立性可以提高内部审计质量。缺乏独立性的内部审计部门,无法保证内部审计质量和规避审计风险。保证内部审计部门在组织中的地位,是高效内部审计部门的首要特征。内部审计独立性影响内部审计质量的结果显而易见,大多数专家对如何提高内部审计独立性、保障审计质量提出了具体建议。首先,因为组织机构设置会对审计质量产生较大的影响,多数学者建议设立审计委员会。郭慧(2009)的实证研究也表明,审计委员会的设立是内部审计质量的重要影响因素。其次,设立了审计委员会,内部审计机构的设置模式是影响机构独立性从而影响内部审计质量的主要因素,大多数研究都认为,内部审计机构隶属于审计委员会或高管层,并且与高管层进行良好的沟通时,审计质量会得到更好保障。

国内学者通过规范和实证方法对此进行了研究。黎仁华^[17]对上市公司的实证研究表明,管理层持股比例影响内部审计质量。王会金等^[18]的研究结论是:当内部审计部门隶属于审计委员会或董事会时,独立性最强,内部审计质量最高。刘启亮(2012)的研究发现,审计部门的管理层次越高,独立性越强,审计质量越高。尹顺达和曲世友(2012)分析认为,内部审计独立性会对审计活动产生一定的影响,内部审计需要向企业管理层报告,才能保证审计范围以及审计意见的执行。丁有钢(2017)也发现,审计部门受审计委员会的直接监督时,独立性更强,内部审计质量也相对较高。国外学者的研究越来越重视内部审计部门与高管层的沟通对内部审计质量的影响。Ragh et al.(2003)发现当内部审计人员与高管保持良好的沟通关系或获得他们的支持时,内部审计质量会提高。Mihret and Ylismaw(2007)的案例研究表明,管理层的支持对内部审计质量的影响最为明显。Roussy and Brivot (2016)对公共部门的研究发现,当内部审计协助高管层时,内部审计和审计委员会被认为有较高的审计质量。当然,私营部门和公共机构的内部审计存在较大差异^[19]。

有了合理的内部审计机构设置模式,保障审计质量还需要内部审计机构良好的内部审计质量过程控制。赵保卿

(2001)提出,内部审计质量控制是提高内部审计质量的保证,包括审计人员的胜任能力,合理的审计内容、审计方法,后续审计等,都会影响内部审计质量,其中以人员的胜任能力为研究重点。

(二)内部审计人员:专业素质、职业道德、知识结构、胜任能力

较高内部审计质量首先需要整体上胜任工作的人员,大量研究表明,内部审计人员(内部审计负责人)的胜任能力影响内部审计质量。早期的 Dennis(1998)提出,内部审计人员素质决定内部审计工作的质量和内部审计作用的发挥。Gilmour(1998)也指出,独立性、审计方法以及审计人员专业能力都会影响内部审计质量。Rezaee et al.(2009)也认为,内部审计人员素质的提高是改进内部审计质量的主要因素。Anderson et al.(2010, 2012)研究发现,首席审计官的组织经验和轮岗员工发展计划与内部审计质量相关。Melanie Roussy et al.(2016)的研究发现,符合标准的高质量的内部审计人员才会有高质量的内部审计工作。我国学者也做了大量研究,冉龙飞(2013)的实证研究表明,人员数量、结构和素质是影响内部审计质量的重要因素,内部审计人员数量越多、知识结构越丰富、素质越高,内部审计质量越高。田晓红(2010)在研究中采用顾客满意度测量内部审计质量,研究显示,内部审计人员品德越高,专业能力越强,内部审计质量越高。周立奉(2012)、张友涛(2015)也提出了类似的观点:审计人员的道德、专业素养和胜任能力都对内部审计质量有重要影响。刘俊玲(2014)提出,内部审计人员需要及时更新自己的专业知识才能保证内部审计质量。王兵^[20]的实证研究表明,内部审计负责人专业能力能显著改进内部控制质量。鲍国明^[21]认为,内部审计质量受到内部审计人员胜任能力、机构制度、审计内容、审计方法(信息化水平)、审计理念等很多因素的影响,并对这些内容的优化提出了相关建议。

(三)内部审计质量过程控制:审计项目选择、审计业务类型确定、审计重点内容、审计技术方法

早期国外的研究发现,内部审计的鉴证和咨询的双重角色会降低独立性,从而影响内部审计质量。审计方法是内部审计质量的重要影响要素。毕秀玲等(2005)对内部审计质量控制的研究发现,审计方法、审计人员素质等都是影响内部审计质量的因素,并从组织保障机制、人员保障机制、手段保障机制等提出了对策建议。在审计技术方法和审计内容方面,有研究表明,连续审计技术的应用将会促

进审计质量的提高。Anderson et al.(2010, 2012)的研究也发现,使用先进的审计技术(例如,持续监控)、进行 IT 审计和控制分析与内部审计质量相关,并且证明,更多关注风险管理的组织比只关注财务风险的组织有更大规模的内部审计机构。鲍国明^[21]也提出,提高审计质量需要推动内部审计技术方法创新,提高内部审计信息化水平;要高度重视审计发现问题的整改,提高内部审计成果利用水平。赵华光等(2008)也认为审计环境、审计机构、审计人员、审计程序、审计标准、审计方法等会影响内部审计质量,并提出了改进建议。孙青(2014)的研究指出,内部审计质量受到以下要素的影响: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。

四、内部审计质量的效果

(一)完善公司治理

由于组织存在复杂的委托代理关系,内部审计职能的设立动机之一是解决由于委托代理关系产生的治理层的信息不对称问题,提升公司治理水平。大部分研究认为,内部审计有助于公司治理的完善,提升公司治理水平^[22]。内部审计提升公司治理水平主要通过以下路径:首先,内部审计可以缓解信息不对称,为管理层提供决策信息,促使组织目标的实现,从而提升治理水平。其次,有些学者发现,内部审计质量的提升可以增强内部控制、风险管理的有效性,从而提升公司治理水平。Gramling et al.(2004)发现,内部审计质量会影响内部审计与董事会、管理层、外部审计师之间的关系,从而影响公司治理水平。最后,内部审计也是一些关键治理利益相关者(审计委员会、高级管理层、外部审计)的资源。

(二)预防舞弊并提高财务报告质量

除了其他的责任,内部审计师必须考虑舞弊的可能性(IIA, 2012)。大部分研究表明,内部审计的有效运行、质量提升能抑制管理层盈余管理的动机,实务工作者和学者长期以来都承认内部审计是财务报告过程中潜在的宝贵资源。较高的内部审计质量有助于提升财务报告质量。内部审计师对公司内部经营活动进行深入了解和监督,可以更好地对财务报告进行鉴证(Pra witt Sharp and Wood, 2011)、对财务重述进行评估,管理者真实盈余管理水平更低。然而,当事方和组织为获得金钱、财产或服务,避免支付或损失服务,或为获得个人或商业利益而实施欺诈的行为都属于舞弊(IIA, 2012)。因此,除了财务舞弊,内部审计

还要考虑管理层舞弊,如贿赂外国官员并故意误导披露。因此,一个高质量的内部审计应该阻止会计和非会计相关的管理不当行为。很多研究表明,较高的内部审计质量能够减少管理层机会主义行为,抑制管理违规行为。另外,内部审计也会在监控组织遵守相关法律和法规(如《反海外腐败法》)方面发挥重要作用。当然,也有其他研究内容和成果,如使用澳大利亚公司的样本,Davidson et al.(2005)的研究成果是自愿性披露内部审计职能与操控性应计利润之间并无关系。

(三)提升企业绩效

近年,内部审计质量对企业绩效的作用研究在国外较少,我国的文献较为丰富。研究结果也较为一致:内部审计质量可以提升企业绩效,内部审计质量与企业价值显著正相关,会促进企业价值的增加。学者们主要关注提升企业绩效的路径,包括:通过提高财务控制效果从而提升企业绩效;发现组织运营问题或管理问题并提出建议,降低成本或解决问题从而提升企业价值;通过缓解委托代理冲突,增加企业价值;通过与管理层沟通交流、防控风险、加强内控、促进战略目标实现价值增值。夏鸿义等(2016)通过实证研究,从内部审计部门规模以及内部审计执行力度两个方面衡量内部审计质量,并通过回归分析研究它们与公司绩效水平的关系。

(四)降低外部审计费用

在学术界,内部审计的研究主题非常丰富,但是国外学者更加关注内部审计与外部审计的关系。特别是美国萨班斯法案颁布后,一般来说,外部审计师会实施对内部审计质量的评价,从而确定内部控制审计的程度和结果。如果外部审计师认为企业具有比较差的内部审计质量,就会发布财务报告内部控制缺陷的报告,会增加外部审计的工作量,从而增加外部审计费用。相反,内部审计质量越高,外部审计师会更相信内部审计的工作,从而减少外部审计工作量,降低外部审计费用。利用外部审计师和内部审计师的匹配调查数据,基于内部审计师的评估,在高度发达的市场中的研究也得出了类似的结论:更高质量的内部审计导致外部审计人员对内部审计工作的依赖性更强,内部审计质量与审计费用之间存在着积极的关系,审计费用有所减少。另外,内部审计可以通过帮助管理层建立和维护强有力的财务报告内部控制系统(ICFR)以及协助外部审计师进行财务报表审计,从而显著影响审计完成时间。最近,内部审计质量与外部审计延误之间的关系开始得到学者们的关注。对内部审计质量与外部审计

延误之间关系的研究发现,审计质量减少了审计延误,这种质量是由能力和现场工作质量驱动的。当内部审计通过独立工作有贡献于外部审计时,审计延误时间可以减少四天。高质量的内部审计通过独立执行相关工作来协助财务报表审计,而低质量的内部审计则直接提供协助。此外,我国学者还研究了内部审计质量与审计意见之间的关系。孙晓光等(2012)采用上市公司数据对企业内部审计质量和审计意见进行了实证研究,结论表明两者显著负相关。

五、结论与未来研究展望

本文梳理了内部审计质量的文献后发现,内部审计质量越高,组织的治理结构越完善,内部审计质量能够显著改善组织的财务报告质量、提升企业绩效,并能降低外部审计费用。内部审计质量的影响因素主要包括内部审计独立性、内部审计人员的专业胜任能力、内部审计质量的过程控制。根据党的十九大精神及中央审计委员会的相关会议精神,审计全覆盖、全国审计一盘棋成为必然,国家审计要充分利用内部审计和社会审计的成果。在这种背景下,本文认为,以下内容将会是内部审计质量的研究方向。

(一)内部审计质量的效果与衡量:政府审计视角

大部分内部审计质量研究关注的外部审计仅指社会审计,但是鲜有人研究政府审计。但在我国,内部审计带有深深的政府审计的烙印,内部审计是在政府审计的指导和支持下建立和发展的。内部审计对政府审计的影响不可忽视,大多数内部审计质量较高的单位,政府审计监督的力度、频次都会有所减少,习近平总书记在中央审计委员会第一次会议上强调,审计机关要加强对内部审计工作的指导和监督,调动内部审计和社会审计的力量,增强审计监督合力。因此,研究内部审计质量对政府审计的影响,从而适时调整政府审计的工作范围和重点,是下一步内部审计质量效果研究的内容。在此基础上,政府审计机关如何评价内部审计质量将是下一步的研究方向。另外,内部审计的利益相关者将会更多更复杂,不同的利益相关者关注的主题不同,构建分层次、分使用者的差异化内部审计质量评价体系也是下一步研究方向。

(二)多学科视角探讨内部审计质量

审计是党和国家监督体系的重要组成部分,而国家监督体系又是国家政治体制的一部分,应该自觉在思想上、政治上、行动上同党中央保持高度一致,坚决维护党中央

权威和集中统一领导,落实党中央对审计工作的部署要求。但现有文献基本基于经济学、管理学视角,主要把内部审计作为组织的一个部分,而未考虑在大审计监督体系中的作用,也未上升到对党和国家利益的影响层面,在后续研究中,应该从政治学、国家治理、内外部审计协同治理视角进一步探讨内部审计质量问题,从国家监督体系的视角进行更加深入、系统的研究,提高内部审计质量,为更多利益相关者特别是政府审计机关提供更多成果依赖。●

【参考文献】

- [1] ABBOTT L J ,PARKER S ,PETERS G F.Audit fee reductions from internal audit-provided assistance the incremental impact of internal audit characteristics[J]. Contemporary Accounting Research 2012 29(1) 94-118.
- [2] BAME-ALDRED C ,BRANDON D M ,MESSIER W F et al.A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function[J].Auditing :A Journal of Practice & Theory 2013 32(S1) 251-286.
- [3] PRAWITT D F ,SHARP N Y ,WOOD D A.Internal audit outsourcing and the risk of misleading or fraudulent financial reporting :did Sarbanes-Oxley get it wrong? [J].Contemporary Accounting Research , 2012 29(4) :1109-1136.
- [4] PRAWITT D F ,SMITH J L ,WOOD D A.Internal audit quality and earnings management[J].The Accounting Review 2009 84(4) :1255-1280.
- [5] ABBOTT L J ,DAUGHERTY ,PARKER S ,et al.Internal audit quality and financial reporting quality the joint importance of independence and competence[J]. Journal of Accounting Research 2016 54(1) 3-40.
- [6] MATTHEW S E.Does Internal audit function quality deter management misconduct? [J].Accounting Review 2014 90(2) :495-527.
- [7] DUNCAN KEITH R ,TROTMAN ANDREW J.Internal audit quality insights from audit committee members senior management and internal auditors[J]. Auditing :A Journal of Practice & Theory 2018 37 (4) 235-259.
- [8] 王守海,杨亚军.内部审计质量与审计费用研究——基于中国上市公司的证据[J].审计研究 2009(5) :16-23.
- [9] 高岩芳,苍乐.基于平衡计分卡的内部审计质量评价模式探析[J].中国管理信息化 2013 ,16(5) 24-26.
- [10] 谢志华,陶玉侠.内部审计质量及其特征因素对外部审计费用的影响——来自深市主板的经验证据[J].东南大学学报(哲学社会科学版) 2015(3) :76-84.
- [11] 夏鸿义,李永壮,张倩颖,等.内部审计质量、公司规模与公司绩效——基于上市公司面板数据的实证研究[J].中央财经大学学报 2016(6) :71-78.
- [12] 阎银泉.影响大学内部审计质量的主成分分析——基于教育部直属大学内部审计数据资料[J].财会月刊, 2011(5) :78-80.
- [13] 王芳.高管团队特征与上市公司内部审计质量——基于高层梯队理论的实证研究 [J]. 中国管理信息化, 2016(17) 51-53.
- [14] 曹若霏.基于平衡计分卡评价法的内部审计质量评价新体系构建[J].中国内部审计 2014(1) 33-36.
- [15] 阎银泉.内部审计质量评价指标体系研究——基于平衡计分卡的视角[J].财会通讯 2012(33) :46-49.
- [16] 孙青.企业内部审计质量影响因素研究[D].石家庄:河北经贸大学硕士学位论文 2014.
- [17] 黎仁华.公司治理结构与内部审计质量的相关性研究——基于深市A股截至2009年年末的数据[J].会计之友 2013(9) 25-31.
- [18] 王会金,唐厚燕.内部审计报告关系的转变对价值增值的影响——基于价值链视角的讨论[J].南京社会科学 2008(9) 57-61.
- [19] ARENA M ,JEPPESEN K K.Practice variation in public sector internal auditing an institutional analysis [J].European Accounting Review 2016 25(2) : 319-345.
- [20] 王兵.内部审计特征与内部控制质量研究[J].南京审计学院学报 2015(1) :76-84.
- [21] 鲍国明.把握新机遇 展现新作为 奋力推动新时代内部审计高质量发展——在“审计报告质量提升”等年度重点工作总结交流大会上的讲话[J].中国内部审计 2019(1) 4-11.
- [22] CHEN L H ,CHUNG H H ,PETERS G F ,et al.Does incentive-based compensation for chief internal auditors impact objectivity?An external audit risk perspective[J].Auditing :A Journal of Practice & Theory , 2017 36(2) 21-43.