

内部审计发现问题整改质量的影响因素研究

——基于问卷调查分析

陈艳娇¹ 钱青辉²

1.南京审计大学商学院 2.南京审计大学政府审计学院

【摘要】内部审计发现问题整改对内部审计价值的实现具有重要影响。文章构建了内部审计发现问题整改质量的评价模型,通过问卷调查获取398份有效数据样本,通过熵权法和回归模型,对其影响因素进行了实证检验。研究发现,内部审计独立性、追责问责力度及内部审计成果外部利用水平均与内部审计发现问题整改质量显著正相关。进一步研究表明,相较于其他组织层级,在单一企事业单位或企业集团分公司,内部审计独立性与内部审计发现问题整改质量之间的正相关关系更显著;同时,当内部审计部门监督问题整改时,其整改质量会显著降低。文章研究结果为现有内部审计发现问题整改影响因素的理论研究提供了实证依据和有益补充,也为提高内部审计发现问题整改质量提出了建议。

【关键词】内部审计; 审计发现; 整改质量

【中图分类号】F239.45 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-5937(2022)21-0052-10

一、引言

内部审计发现问题整改主要是指被审计单位根据审计报告或审计发现问题整改通知书等文件,对审计发现的问题采取的包括纠正偏差、完善制度、挽回损失和追究责任等整改行为^[1]。内部审计发现问题整改作为审计工作中的最后一个环节,是审计工作成果有效转化的关键步骤,整改到位与否关系到审计目标的成败。随着2018年中央审计委员会成立和审计署《关于内部审计工作的规定》(审计署令 第11号)的公布,内部审计对于推动实现审计全覆盖愈加重要,内部审计发现问题整改质量的系统性研究被提上了日程,学者们对其影响因素进行了研究。

关于内部审计发现问题整改质量的影响因素,学者们普遍认为管理层重视程度、整改标准及机制、内部审计人员素质、整改追责问责力度、审计沟通等会影响审计发现问题整改质量。在国有集团企业中,审计单位重视力度不够导致被审计单位整改主动性不足^[2];缺乏明确的审计发现问题整改判断标准以及明晰的责任机制,审计发现问题整改推进困难^[3-4];整改工作的相关部门之间缺乏沟通协调,未形成监督合力,审计发现问题后其整改难以到位^[5];内部审计队伍力量紧缺、内审人员能力素质不高,整改建议未考虑现实情况,造成整改落实困难^[6-7];缺乏持续跟踪检查,整改考核问责不充分,导致整改问题屡审屡犯^[8]。

目前关于内部审计发现问题整改影响因素的研究,多是依据审计实务中存在的问题进行归纳总结,尚未有文献采用数据对其进行验证。基于此,本文通过问卷调查方式获取相关数据,用熵权法与回归模型处理数据,以期通过实证研究的方式验证内部审计发现问题整改质量的影响因素,并根据实证结果为提高内部审计发现问题整改质量提出建议。

二、理论分析和研究假设

(一)内部审计独立性与内部审计发现问题整改质量

学者们普遍认为提高内部审计独立性有利于提高审计质量。Arson et al.^[9]指出审计师的独立性对审计质量有正向影响,且良好的内部控制能加强上述关系。孔稳^[10]基于高校内部审计视角,指出高校内部审计普遍独立性不够,无法发挥审计应有作用,对内部审计质量产生了不利影响。彭素红^[11]指出只有保持审计的独立性,才能出具更加科学合理的审计报告,提出科学合理的审计意见。也有学者对审计独立性与审计发现问题整改之间的联系进行了探讨。陈海霞^[12]基于审计机关内部审计视角,指出审计经费不足导致审计独立性缺失时,审计师为自身的绩效考核倾向于放大审计发现问题,继而导致审计发现问题的整改措施难以落实,降低审计人员督促整改的意愿。王海兵等^[13]基于党领导内部审计工作的视角,指出加强党对内部

【基金项目】江苏省研究生科研与实践创新计划项目(KYCX21_1887)

【作者简介】陈艳娇(1972—),女,吉林吉林人,博士,南京审计大学商学院教授,研究方向:内部审计理论与实务;钱青辉(1998—),女,江苏常熟人,南京审计大学政府审计学院硕士研究生,研究方向:审计理论

审计的领导可以提高内部审计的独立性,从而有效提升内部审计结果的整改及运用效果。霍晓霞^[14]基于医院内部审计视角,指出独立性和权威性不足是其发现问题整改落实不到位的原因之一。

国际内部审计师协会《国际内部审计专业实务标准》(2017)对内部审计活动的独立性提出了要求以及规范,划分为组织上的独立性和个人的客观性。本文对内部审计独立性的研究主要着眼于内部审计部门组织上的独立性,认为当内部审计部门处于较高组织层级或者内部审计工作的汇报对象为最高管理层时,此时内部审计工作得到管理层更多的重视,内部审计的独立性与权威性更高。当内部审计部门有较高独立性时,一方面,审计人员可以做出相对科学客观的审计判断,提出切实可行的审计发现问题整改建议以促进整改的顺利开展;另一方面,内部审计工作将得到更多支持与保障、内部审计发现问题得到充分重视,增强相关部门实施整改的意愿,从而提高内部审计发现问题整改质量。据此,提出假设 1。

H1: 内部审计发现问题整改质量与被内部审计独立性正相关。

(二) 追责问责力度与内部审计发现问题整改质量

追责追究的是有关责任人员的直接责任;问责追究的是党组织和党的领导干部的责任,包括主体责任、监督责任和领导责任。根据《关于内部审计工作的规定》(审计署 11 号令),内部审计部门不具有直接的处理、处罚权,但审计部门有权力对审计发现的违法违规行为提出纠正、改进管理的建议,也有权力对违法违规和造成损失浪费的被审计单位和人员给予通报批评或者提出追究责任的建议。针对内部审计揭露的问题和提出的建议,被审计单位除了要整改内部审计发现的违法违规问题,还应当对相关责任人员进行追责问责,促进其改进工作,提高管理水平。

在实务工作中,内部审计发现问题整改不足的现象十分普遍,且通常与被审计单位自身问责机制不完善、追责力度匮乏同时存在。学者们普遍认为被审计单位追责问责机制不完善是内部审计发现问题整改质量不高的重要原因之一。陆乐^[15]指出内部审计发现问题整改工作之所以不能取得实效,关键在于缺乏完善的整改问责机制,譬如整改跟踪机制、整改评价机制、整改追责机制。李春艳^[4]、郭思媛^[6]均认为缺乏有效的内部审计监督跟踪环节、整改考核问责不充分,是导致内部审计发现问题整改问题屡审屡犯的深层原因。

本文认为,被审计单位实施的追责问责力度越大,意

味着被审计单位审计发现问题追责问责机制越完善,越能对相关责任人追责问责到位,促进其改进工作、纠正审计发现的问题。同时,被审计单位实施的追责问责力度越大,越能对管理层以及各级责任人起到威慑作用,提高其对内部审计发现问题重要性的认识,从而促进内部审计发现问题整改的贯彻落实。据此,本文提出假设 2。

H2: 内部审计发现问题整改质量与追责问责力度正相关。

(三) 内部审计成果外部利用水平与内部审计发现问题整改质量

内部审计成果是否被企业内外部相关方充分、恰当地运用,直接体现出审计成效的高低^[16]。目前,很多学者对内部审计成果运用的经济后果进行了研究,但多是基于被审计单位内部利用的视角;合理运用审计结果有利于完善内部控制^[17];有利于内部审计创造价值^[18-19];能促进被审计单位整改审计发现问题,推动审计意见和审计建议的落实与实施^[20]。然而,目前只有少数学者对外部相关者利用内部审计成果进行了研究。Quick et al.^[21]指出外部审计工作与内部审计工作存在一定程度的重叠,两者相互协调和合作能为双方带来协同效应。李越冬^[22]基于国家审计指导内部审计视角,指出国家审计利用和指导内审工作可以提高内部审计质量以及内审工作成果的有效性。

在审计实践中很多单位除了要开展内部审计,还要接受外部审计,譬如国有企业往往还会受到政府审计,上市公司则一般须接受注册会计师审计。相较于利用内部审计工作成果的其他外部相关方,外部审计对内部审计成果的运用更普遍,具有一定的代表性,故本文以外部审计运用内部审计成果的具体情况代表内部审计成果外部运用总体水平。

根据《第 2303 号内部审计具体准则——内部审计与外部审计的协调》规定,在条件允许的情况下,内部审计与外部审计应当加强沟通交流以利用对方的工作成果。目前审计实践中内外部审计的协调更多地表现为外部审计利用内部审计成果。这对外部审计机构而言,可以减少重复审计、降低审计成本、提高审计效率;而对被审计单位而言,则更多是被动提高内部内部审计结果公开程度,促使其重视内部审计成果,推动审计意见和审计建议的落实,倒逼审计发现的问题得到整改落实。据此,本文提出假设 3。

H3: 内部审计发现问题整改质量与外部审计利用内部审计发现问题整改结果显著相关。

三、研究方法

(一)研究样本与程序

本研究采取匿名填答、滚雪球方式发放,向从事内部审计工作的相关人员发放电子版问卷。在剔除填答呈现明显规律的无效问卷之后,共收回有效问卷 398 份。问卷调查对象的背景资料如表 1 所示。

根据表 1 可知,398 位问卷调查对象中,40—50 岁的人占比最大;90.95%具有本科及以上学历;78.39%具有会计审计相关专业背景;45.22%担任了内部审计部门负责人;44.72%持有审计会计相关资格证书;82.16%具有中级及以上职称。此外,问卷样本涉及多个行业,且中型企业、国有企业、总部占比较大。

(二)变量测量

1.被解释变量——内部审计发现问题整改质量的衡量(score)

本文从制度、组织、流程、系统、成果利用 5 个维度共计 27 项具体指标构建了内部审计发现问题整改质量的全流程专家评价表。需要补充说明的是,由于各被审计单位对审计发现问题整改完成的评判标准差距很大且整改完成比例易被操控,本研究未将整改完成比例纳入内部审计发现问题整改质量的衡量指标。

每项评价指标依据专家对其满意程度在 1—5 之间赋值,满意程度越高,取值越大。继而采用熵权法,对 27 项具体指标的分值赋予客观的权重,最终计算出内部审计发现问题整改质量。

熵权法原理如下:

X_{ij} 是根据上述赋值条件,第 j 位专家给其所在单位内部审计发现问题整改评价第 i 条指标的分数。熵权法里的信息熵 $H_i = -\frac{1}{\ln(n)} \sum_{j=1}^n (p_{ij} \ln(p_{ij}))$ (1)

p_{ij} 指每项占总数的比例, i 为指标, n 为记录数, H 介于 0 至 1 之间。

其中, $p_{ij} = \frac{X_{ij}}{\sum_{i=1}^n X_{ij}}$ (2)

又熵权 $W_i = \frac{1-H_i}{\sum(1-H_i)}$ (3)

利用熵权计算公式,代入 $n =$ 样本数量 398, i 取值 1—27,计算得出内部审计发现问题整改评价指标的权重如表 2 所示。

最后可以计算得出本文定义的内部审计发现问题整改质量:

$$\text{score} = \sum_{i=1}^n (X_{ij} \times W_i)$$

2.解释变量

(1)内部审计独立性(indepen)

陈勇^[23]指出企业内部审计工作独立性受安排模式的直接影响,包括内部审计的开展安排、组织安排和汇报对象安排。根据《第 2302 号内部审计具体准则——与董事会或者最高管理层的关系》规定,内部审计机构应当接受董事会或者最高管理层的领导。准则规定的对内部审计机构有管理权限的机构包括董事会、董事会下属的审计委员会以及非营利组织的理事会;对内部审计机构有管理权限的最高管理层包括总经理以及与总经理级别相当的人员。

本文根据内部审计的报告对象来进行衡量解释变量内部审计部门独立性(indepen);当内部审计工作汇报对象只包含董事会、审计委员会、党委书记时,取值为 3;汇报对象为总经理及以上级别时,取值为 2;汇报对象为副总经理、财务负责人或其他及以上级别时,取值为 1。

(2)追责问责力度(account)

本文对被审计单位追责问责力度的判断主要依据其对相关责任人采取的具体处理处罚措施。目前常见的追责问责方式主要有以下三种:第一种是警戒,包括批评教育、诫免谈话;第二种是责令辞职、调离、降职等;第三种是纪律处分,包括党纪政纪处分等。崔雯雯等^[24]指出涉及移交到司法、纪检部门的案件和人员违法犯罪程度往往更加严重,因此当问责措施涉及到移送处理时,追责问责力度(account)取值为 3。样本中被审计单位最普遍使用的问责方式谈话警戒、通报公示以及例会批判,这三种情况只是通过威慑来影响责任人的行为,追责问责力度较低,account 取值为 1。当被审计单位采取其他问责措施如降低工资、调换岗位时,追责问责力度(account)取值为 2。

(3)内部审计成果外部利用水平(resuluse)

内部审计成果外部利用会倒逼企业对内部审计发现问题进行整改落实,监督和指导下整改活动,完善整改相关制度与计划,从而提高内部审计发现问题整改质量。本文对内部审计成果外部利用水平(resuluse)的衡量方式是:会计师事务所和政府审计部门都不利用内审整改成果时,取值为 1;只有一个利用时,取值为 2;两者都利用时,取值为 3。

3.控制变量

本文选取了审计发现问题整改的监督主体;提交整改报告的方式;审计专家的年龄、教育程度、职称、资格证书;单位所处行业、单位性质、单位所处层级、单位规模、内审人员数量作为控制变量。

变量定义见表 3。

表 1 调查对象背景资料统计分析

特征	特征值	个数	比例 /%	特征	特征值	个数	比例 /%	
年龄	30 岁及以下	39	9.80	单位性质	国有企业	121	30.40	
	30—40 岁	118	29.65		事业单位	109	27.39	
	40—50 岁	174	43.72		行政机关	50	12.56	
	50 岁及以上	67	16.83		民营企业	89	22.36	
任职	内审部门负责人	180	45.22		外资企业	13	3.27	
	其他内审人员	125	31.41		其他	16	4.02	
	其他	93	23.37		单位所处行业	采掘业	9	2.26
教育程度	大专及以下	36	9.05			电力、煤气及水生产供应业	13	3.27
	本科	272	68.34			房地产业	21	5.28
	硕士	84	21.11			建筑业	19	4.77
	博士及以上	6	1.50	交通运输、仓储业		15	3.77	
专业背景	会计审计	312	78.39	金融业		30	7.54	
	非会计审计	86	21.61	农林牧渔业		28	7.04	
资格证书	会计、审计、工程造价师等	178	44.72	批发和零售业		15	3.77	
	其他证书	117	29.40	商业服务业		14	3.52	
	无资格证书	103	25.88	文化、体育业		71	17.84	
职称	初级	26	6.53	信息技术业	11	2.76		
	中级	192	48.24	制造业	62	15.58		
	高级	135	33.92	综合类	90	22.61		
	无	45	11.31	单位所处层级	单一企事业单位	113	28.39	
单位规模	大型	145	36.43		行政机关或企事业单位的总部	164	41.21	
	中型	176	44.22		行政机关或事业单位的分部	31	7.79	
	小型	68	17.09		企业集团的子公司	62	15.58	
	微型	9	2.26	企业集团的分公司	28	7.04		

表2 内部审计发现问题整改质量评价指标权重

指标	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9
权重	0.0419	0.0387	0.0388	0.0391	0.0368	0.0346	0.0489	0.0313	0.0419
指标	X10	X11	X12	X13	X14	X15	X16	X17	X18
权重	0.0329	0.0327	0.0279	0.0393	0.0234	0.0339	0.0245	0.0272	0.0221
指标	X19	X20	X21	X22	X23	X24	X25	X26	X27
权重	0.0287	0.0496	0.0334	0.0367	0.0296	0.037	0.0472	0.0594	0.0624

表3 变量定义

变量类型	变量名称	变量符号	变量说明
被解释变量	内部审计发现问题整改质量	score	采用熵权法,对内部审计发现问题整改质量评价指标的打分情况进行处理,计算出的最终评分
		score2	甄选出熵权法中权重高于平均值的指标,对其评价情况重新采取熵权法处理,计算得出的评分
解释变量	内部审计独立性	indepn	内部审计工作汇报对象是审计委员会、董事会、党委书记或相同级别时,取值为3;汇报对象最低级别为总经理级别时,取值为2;汇报对象最低级别为副总经理、财务负责人级别时,取值为1
	追责任力度	account	只涉及谈话警告、例会批判、通报公告取值为1;降低工资、调换岗位及其他问责措施的取值为2;涉及移交处理的取值为3
	内部审计成果外部利用水平	resuluse	会计师事务所和政府审计部门都不利用内部审计成果时取值为1,只有一个利用时取值为2,两者都利用时取值为3
控制变量	所处层级	lev*	虚拟变量。当单位为企业集团的分公司时,lev1取值为1;当单位为企业集团的子公司时,lev2取值为1;当单位为单一企事业单位时,lev3取值为1;当单位为行政机关或事业单位的分部时,lev4取值为1;当单位为行政机关或企事业单位的总部时,lev5取值为1
	审计发现问题整改监督主体	supervisem*	虚拟变量,当“谁审计谁监督整改”时,supervisem1取1;当由专门机构或人员监督整改时,supervisem2取1;其他情况,supervisem3取1
	审计专家年龄	age	30岁及以下取值为1;30—40岁取值为2;40—50岁取值为3;50岁及以上取值为4
	审计专家教育程度	edu	大专及以下取值为1;本科取值为2;硕士取值为3;博士及以上取值为4
	审计专家职务	position	担任内审人员或财会人员的取值为1;担任内部审计负责人及同级职务的取值为2;担任主要领导班子或是董事会成员的取值为3
	审计专家职称	protitle	无职称取值为0,初级职称取值为1,中级职称取值为2,高级职称取值为3
	审计专家资格证书获取情况	certificates	没有财会审计相关资格证书的取值为0;有一项相关资格证书的取值为1;有多项相关资格证书的取值为2
	单位性质	soe	国有性质取值为1;否则为0
	提交整改报告的方式	reportm	不提交的取值为0,电话(口头)取值为1,电子邮件或内部系统提交取值为2,书面报告取值为3
	整改负责人	pic	单位的整改第一责任人是被审计单位主要负责人时取值为1;否则为0
	所处行业	indu*	按照不同行业,设置虚拟变量
	单位规模	size	微型、小型、中型、大型依次取值为1、2、3、4
	内审人员数量	audinum	$audinum = \ln(1 + \text{内审专职人员数量} + 0.5 \times \text{内审兼职人员数量})$

(三)模型设计

根据上述研究假设和理论分析,构建如下回归模型:

$$\text{score} = \beta_0 + \beta_1 \text{indepn} + \beta_2 \text{account} + \beta_3 \text{resuluse} + \sum \text{control} + \varepsilon$$

四、实证结果分析

(一)描述性统计

本文主要变量的描述性统计分析结果如表4所示。其中,被解释变量内部审计发现问题整改质量(score)的均值为3.063,说明审计专家对各单位内部审计发现问题整改的具体情况基本满意;标准差为0.779,则说明各单位的内部审计发现问题整改质量存在较大差异。

解释变量内部审计独立性(indepn)的均值为2.123,标准差为0.798,说明平均而言样本单位内部审计工作是向经理层进行汇报的,内部审计独立性存在较大的提升空间,且各样本单位内部审计组织的独立性存在较大差异。追责问责力度(account)的均值为1.422,标准差为0.871,说明样本单位追责问责力度存在较大差异,但多数只是停留于警戒层面,追责问责力度普遍不够。内部审计成果外部利用水平(resuluse)的均值为0.927,标准差为0.826,说明各样本单位内部审计发现问题整改成果的运用水平存在较大差异,总体而言,内部审计成果利用水平有待加强。

整改负责人(pic)的均值为0.854,表明样本中85.4%的单位的内部审计发现问题整改第一责任人是被审计单位主要负责人。单位所处层级(lev*)五个指标的均值各不相同,说明不同层级的样本数量并不相同。其中,lev5的均值最大,为0.412,表明41.2%的样本单位所处层级为行政机关或企事业单位的总部;lev3的均值为0.284,则表明样本中有28.4%的单位为单一企事业单位。整改的监督主体(supervise*)的相关指标表明,样本中64.8%的单位是由审计部门

负责监督整改,25.5%的单位由专门的机构或人员监督整改。

(二)相关性分析

本文对样本所有变量的相关性进行了Pearson检验(限于篇幅,Pearson相关系数表省略)。本文还进行了VIF检验,VIF值小于10,说明不存在多重共线性。

表4 描述性统计

	样本数	均值	最小值	最大值	标准差
score	398	3.063	1	5	0.779
indepn	398	2.123	1	3	0.798
account	398	1.422	0	3	0.871
resuluse	398	0.927	0	2	0.826
supervisem1	398	0.648	0	1	0.478
supervisem2	398	0.256	0	1	0.437
supervisem3	398	0.095	0	1	0.294
reportm	398	2.756	0	3	0.657
pic	398	0.854	0	1	0.353
lev1	398	0.070	0	1	0.256
lev2	398	0.156	0	1	0.363
lev3	398	0.284	0	1	0.451
lev4	398	0.078	0	1	0.268
lev5	398	0.412	0	1	0.493
age	398	2.676	1	4	0.868
edu	398	2.151	1	4	0.583
position	398	2.058	1	3	0.506
protitile	398	2.048	0	3	0.926
certificates	398	0.872	0	2	0.612
soe	398	0.704	0	1	0.457
size	398	3.148	1	4	0.778
audinum	398	1.840	0	6.804	1.013

根据 Pearson 相关系数表,内部审计独立性(indepen)、追责问责力度(account)、内部审计成果外部利用水平(resuluse)与内部审计发现问题整改质量(score)呈显著的正相关关系,说明内部审计独立性越高,追责问责力度越大,内部审计成果外部利用水平越高,内部审计发现问题整改质量越高,初步验证前文研究假设。

此外,在 Pearson 相关系数表中整改责任人(pic)、专门的机构或人员监督审计发现问题整改(supervise2)与被解释变量显著正相关,而由审计部门监督审计发现问题整改(supervise1)与被解释变量显著负相关,这表明内部审计发现问题整改质量有可能与审计发现问题整改的负责人以及监督主体有关。类似的,单位所处层级(lev*)也可能与内部审计发现问题整改质量有关。本文将进一步研究上述变量是否是内部审计发现问题整改质量的影响因素。

(三)回归结果分析

表 5 第 1 列是根据本文模型以及三个研究假设的回归结果。

1.内部审计独立性与内部审计发现问题整改质量

表 5 第 1 列内部审计独立性(indepen)与内部审计发现问题整改质量(score)的回归系数为 0.111,在 5%水平上显著正相关,验证了 H1,证实了内部审计独立性与内部审计发现问题整改质量之间的正相关关系,为企事业单位提高内部审计独立性,提高内部审计地位提供了证据支撑。

2.追责问责力度与内部审计发现问题整改质量

表 5 第 1 列追责问责力度(account)与内部审计发现问题整改质量(score)的回归系数为 0.128,在 1%水平上显著正相关,表明提高追责问责力度有利于提高内部审计发现问题整改质量,验证了 H2。该项研究结果也与追责问责不充分对审计发现问题整改产生不利影响的现实情况高度一致。因此,为提高内部审计发现问题整改质量,首先应当完善被审计单位审计发现问题整改跟踪、评价、追责机制,尤其是要健全追责问责标准;其次应当合理提高追责问责的力度以对相关责任人员起到威慑作用。

3.内部审计成果外部利用水平与内部审计发现问题整改质量

表 5 第 1 列内部审计成果外部利用水平(resuluse)与内部审计发现问题整改质量(score)的回归系数为 0.236,在 1%水平上显著正相关,验证了 H3。该结果证明了内部审计成果的外部利用可以倒逼被审计单位提高内部审计发现问题整改质量,这对企事业单位主动加强内部

审计与外部审计的协调合作,增大审计结果公开程度起到启示作用。

(四)进一步研究

1.整改负责人、监督主体对内部审计发现问题整改质量的影响

《关于内部审计工作的规定》(审计署令 11 号)明确规定被审计单位主要负责人为整改第一责任人,内部审计机构的职责是协助单位主要负责人督促落实审计发现问题的整改工作。根据描述性统计表 4,整改负责人(pic)均值 0.854,审计部门为整改监督主体(supervise1)均值为 0.648,说明目前的实务工作与规定要求存在一定差距。此外,回归结果表 5 第 1 列中,整改负责人(pic)与被解释变量的相关系数是正数但并不显著,审计发现问题整改监督主体 supervise(*)的部分指标与被解释变量显著相关。此外,内部审计发现问题整改的监督主体在内部审计实务中缺乏统一的标准且存在争议。故本文对内部审计发现问题整改监督主体展开进一步研究,以期对内部审计相关实务工作提供依据和启示。

IIA 2020 年提出的“新三道防线”理论指出内部审计是三道线角色,应当为治理和风险管理提供建议,但需独立于管理层职能以外。根据表 5 第 1 列的结果,由内部审计部门进行审计发现问题整改监督(supervise1)与内部审计发现问题整改质量(score)的回归系数为 -0.245,在 1%水平上显著负相关,该项结果表明由内部审计部门负责审计发现问题整改监督反而会降低审计发现问题整改质量。这可能是由于内部审计部门既要负责查问题,又要负责落实整改,不符合职责分离的控制要求,不利于保持内部审计的客观性,因而不利于整改的贯彻落实。而由专门的机构或人员监督整改(supervise2)的系数均不显著,数据上无法证明专门机构或人员进行监督能促进整改质量的提升。总之,此项研究结论为审计部门不应当负责监督审计发现问题整改提供了数据支撑,也为企事业单位审计发现问题整改监督主体的确定带来一定的启示。

2.单位所处层级对审计独立性与内部审计发现问题整改质量之间关系的影响

本文通过内部审计工作汇报对象的层级来衡量审计部门的独立性,然而在实务工作中,由于被审计单位的组织结构不同、所处层级不同,审计部门的独立性作用的发挥路径存在差异,故展开进一步研究。本文按照单位所处层级(lev*)将样本划分为五组,展开分组回归检验,考察不同层级被审计单位内部审计独立性与内部审计发现问

表 5 回归结果

	总体	lev1	lev2	lev3	lev4	lev5
	score	score	score	score	score	score
independ	0.111** (2.28)	0.765** (5.49)	0.129 (0.95)	0.186* (1.82)	0.231 (0.96)	0.129 (1.60)
account	0.128*** (2.91)	0.620** (5.43)	0.157 (1.26)	0.130 (1.46)	-0.091 (-0.26)	0.155** (2.16)
resuluse	0.236*** (5.04)	0.010 (0.06)	0.066 (0.43)	0.152 (1.62)	0.739*** (3.41)	0.259*** (3.23)
supervisem1	-0.245*** (-2.85)	-0.682 (-0.90)	-0.684** (-2.46)	-0.185 (-0.84)	0.265 (0.47)	0.085 (0.34)
supervisem2	0.000 —	-0.195 (-0.28)	0.000 —	0.422 (1.63)	0.000 —	0.089 (0.34)
supervisem3	-0.251* (-1.81)	0.000 —	-1.168*** (-2.85)	0.000 —	-0.541 (-0.76)	0.000 —
reportm	0.095* (1.66)	0.228 (1.16)	-0.025 (-0.15)	0.246* (1.74)	-0.737 (-1.36)	0.212** (2.26)
pic	0.132 (1.24)	-0.654 (-2.35)	0.249 (1.03)	-0.185 (-0.84)	0.483 (0.46)	0.172 (0.85)
lev1	-0.195 (-0.98)					
lev2	-0.387** (-2.27)					
lev3	-0.317** (-2.06)					
lev4	0.000 —					
lev5	-0.420*** (-2.81)					
age	0.154*** (3.13)	-1.267** (-6.98)	0.060 (0.44)	0.302** (2.52)	0.075 (0.22)	0.113 (1.44)
edu	-0.113* (-1.67)	-0.104 (-0.83)	-0.255 (-1.36)	-0.019 (-0.13)	-0.275 (-0.75)	-0.125 (-1.16)
position	-0.003 (-0.03)	0.917** (6.14)	0.288 (1.10)	-0.153 (-0.96)	-0.753 (-1.16)	0.068 (0.53)
protitle	-0.143*** (-2.92)	2.252*** (9.99)	-0.014 (-0.11)	-0.309*** (-2.84)	0.144 (0.43)	-0.121 (-1.43)
certificates	-0.041 (-0.66)	-0.452* (-3.22)	-0.025 (-0.15)	0.005 (0.04)	-0.212 (-0.39)	-0.073 (-0.77)
soe	-0.130 (-1.23)	-1.480** (-6.36)	-0.160 (-0.65)	-0.151 (-0.62)	0.000 —	-0.276 (-1.63)
size	-0.061 (-1.08)	0.229 (1.34)	-0.057 (-0.31)	-0.128 (-1.02)	0.422 (1.55)	-0.054 (-0.53)
audinum	0.064 (1.48)	-1.201*** (-9.94)	-0.022 (-0.18)	0.113 (1.18)	-0.354 (-0.81)	0.029 (0.41)
_cons	3.106*** (7.84)	-0.338 (-0.35)	3.512*** (3.04)	1.671 (1.54)	6.588* (2.20)	1.450* (1.96)
N	398	28	62	113	31	164
r ²	0.262	0.997	0.546	0.368	0.775	0.255
r ² _a	0.200	0.959	0.208	0.176	0.325	0.108
F	4.201	26.459	1.616	1.923	1.722	1.727

注:***、**、* 分别表示在 1%、5%、10%的水平上显著。

题整改质量之间的关系,回归结果显示在表 5 的第 2—6 列。

表中 lev1=1 时 indenpen 的系数为 0.765**, lev3=1 时 indenpen 的系数为 0.186*,说明当单位为企业集团的分公司或单一企事业单位层级时,内部审计独立性与内部审计发现问题整改质量之间显著正相关,H1 得到了验证。此外,在企业集团分公司层级上述关系更加显著,这可能是因为企业集团相较于单一企事业单位层级复杂,审计发现问题整改工作层层下达,处于企业集团分公司的内部审计发现问题整改工作开展情况受内部审计独立性的影响更大,当审计工作汇报对象的层级越高,审计发现问题整改工作更容易得到领导重视而顺利开展。然而,lev2、lev4、lev5 的系数虽然为正数但并不显著,说明在企业集团总部、企业集团子公司以及行政事业单位分公司,内部审计独立性与内部审计发现问题整改质量没有显著关联。上述结果为各单位尤其是单一企事业单位或企业集团的分公司提高内部审计独立性提供了数据支持。

(五)稳健性检验

1.内生性检验

首先,本文通过 ovtest 检验,确认不存在由于遗漏解释变量导致的内生性问题。其次,由于内部审计成果外部利用水平(resuluse)与内部审计发现问题整改质量可能互为因果,导致内生性问题。本文假定内部审计成果外部利用水平(resuluse)存在内生性问题,选用被审计单位向同级审计机关备案内部审计成果的支持程度(z)作为工具变量,z 与被解释变量相关且与扰动项不相关,在检验第一阶段回归时,F 统计量为 10.3981>10,如表 6 所示,因此 z 不是弱工具变量。最后采取 hausman 检验,对 ols 回归结果以及工具变量回归结果进行比较,如表 7 所示,p 值为 0.158,不能拒绝原假设,因此内部审计成果外部利用水平(resuluse)不存在内生性问题。

2.重新衡量被解释变量

为了确保研究结论的稳定性,参考刘骅等^[25]熵权指标遴选的做法,重新衡量被解释变量。从表 2 中甄选出超过平均权重 0.0370 的 11 项指标的数据,对其再

表 6 工具变量检验结果

Variable	R-sq	Adjusted R-sq	Partial R-sq	F(1 366)	Prob>F
resuluse	0.2015	0.1339	0.0276	10.3981	0.0014

表 7 hausman 检验

Test:Ho:difference in coefficients not systematic

$\chi^2(7)=(b-B)'[(V_b-V_B)^{-1}](b-B)=10.58$

Prob> $\chi^2=0.158$

(V_b-V_B is not positive definite)

表 8 甄选指标权重

指标	X1	X2	X3	X4	X7	X9
权重	0.0826	0.0762	0.0765	0.0772	0.0964	0.0825
指标	X13	X20	X25	X26	X27	
权重	0.0776	0.0978	0.0931	0.1171	0.123	

次采取熵权法,得出新的权重如表 8 所示,再依据前文公式计算被解释变量。重新衡量被解释变量的回归结果与前文一致,结论是稳健可靠的。(限于篇幅,稳健性检验表略)

五、结论与建议

随着内部审计在审计全覆盖进程中重要性的提升,对内部审计的质量要求越高,势必要对内部审计发现问题的整改落实情况提出更高的要求。本文采用实证研究方法,通过构建内部审计发现问题整改质量评价体系、问卷调查法获取数据、熵权法处理数据以及多元回归,验证内部审计独立性、追责问责力度、内部审计成果外部利用水平等对内部审计发现问题整改质量的影响。研究发现:(1)内部审计独立性与内部审计发现问题整改质量显著正相关;(2)增大追责问责力度能显著提高内部审计发现问题整改质量;(3)内部审计成果外部利用能显著提高内部审计发现问题整改质量,且经过稳健性检验均成立。进一步研究发现,一是由审计部门监督审计发现问题整改会显著降低

内部审计发现问题整改质量;二是只有在单一企事业单位或企业集团的分公司,内审独立性与内部审计发现问题整改质量显著正相关。

针对上述研究结论,本文从以下方面提出被审计单位提升内部审计发现问题整改质量的对策与建议:(1)应当继续提高内部审计站位和独立性。各被审计单位尤其是单一层级企事业单位或企业集团分公司的领导层应当更加重视内部审计工作,提高内部审计部门的独立性,促使内部审计创造价值。(2)应当完善审计发现问题追责问责机制,提高追责问责力度。规范化的追责问责制度不仅能促进审计发现问题的责任人进行纠错,改善管理水平,还能起到威慑作用,避免一些违法违规问题的发生。(3)应当主动提高内部审计公开程度以及审计结果运用水平。内部审计成果只有被内外部相关方尽可能充分、恰当地利用,才能更好地实现其价值。被审计单位应当主动增大审计结果公开程度,加强内部审计与外部审计等外部相关方的协调合作,争取获得双赢的局面。(4)在内部审计发现问题整改的监督主体方面应当进行更深入的研究和实践探索。本文通过数据证明审计部门监督整改会显著降低内部审计发现问题整改质量,而由专门的机构和人员监督整改与内部审计发现问题整改质量没有显著联系,希望能给相关的整改监督的实际工作者带去启示。●

【参考文献】

- [1] 张祥林.提升内部审计发现问题整改成效探析[J].财经界,2020(24):217-218.
- [2] 林晓青.国有集团企业审计发现问题整改工作存在的问题与对策[J].现代国企研究,2017(16):46-48.
- [3] 胡超.“三集五大”整改工作机制的构建思路[J].企业改革与管理,2018(7):141-142.
- [4] 李春艳.国有企业建立审计发现问题整改长效机制的路径探析[J].时代金融,2019(32):71-72.
- [5] 李芳琳.对审计发现问题整改工作的几点思考[J].广西电业,2017(5):29-31.
- [6] 黄暘杨.谈谈高校内部审计发现问题整改的难点及长效机制的构建[J].时代经贸,2018(7):76-78.
- [7] 郑防防.加强国有企业内部审计发现问题整改工作路径探析[J].知识经济,2018(12):109-110.
- [8] 郭思媛.构建内部审计发现问题整改长效机制的方法[J].财政监督,2020(7):60-65.
- [9] ARSON WELAY PITER et al.Analysis of factors affecting internal audit quality:study at the inspectorate of Maluku province,Ambon City and West Seram district[J].International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding,2019,6(6):116.
- [10] 孔稳.新时代高校内部审计质量控制研究[J].经济研究导刊,2021(34):97-99.
- [11] 彭素红.关于审计独立性问题及应对的思考[J].商业观察,2022(10):32-34.
- [12] 陈海霞.审计绩效评价、审计定性与审计发现问题整改[J].财会月刊,2015,745(33):83-87.
- [13] 王海兵,赵李丽,张元婧,等.加强党对内部审计工作领导的路径研究[J].会计之友,2020(20):9-14.
- [14] 霍晓霞.构建医院审计发现问题整改机制的思考[J].中国卫生经济,2022,41(3):90-92.
- [15] 陆乐.企业内部审计整改长效机制研究[J].全国流通经济,2019(6):141-142.
- [16] 周立云,谭伟.内部审计成果转化应用的途径及方法研究[J].会计之友,2022(5):48-53.
- [17] 高辉.审计结果运用与公司的长效发展[J].中外企业家,2017(19):115.
- [18] 汪一锐.加强企业内部审计结果运用的几点建议[N].中国审计报,2020-07-29.
- [19] 李秋生.关于企业内部审计结果的运用思考[J].中国集体经济,2021(15):35-36.
- [20] 邓敏顺.内部审计结果运用存在的问题及策略[J].财政监督,2020,475(13):92-97.
- [21] QUICK R,HENRIZI P.Experimental evidence on external auditor reliance on the internal audit [J].Review of Managerial Science,2019,13(5):1143-1176.
- [22] 李越冬.国家审计指导监督内部审计的路径研究[J].会计之友,2021(8):2-8.
- [23] 陈勇.内部审计独立性的影响要素及措施分析[J].财经界,2021(34):171-172.
- [24] 崔雯雯,李琰.国家审计问责力度的指标构建研究[J].天津商业大学学报,2018(7):47-55.
- [25] 刘骅,陈涵.政府和社会资本合作(PPP)项目运营绩效审计研究[J].金融理论与实践,2017(6):45-50.